جامعة يحـي فـــارس بالمديـــــة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية

و علوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة

فعالية استخدام نظام الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير

"دراسة حالة مؤسسة سونلغاز بالمدية"

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:

- كشافي سميحة
- بن يحيى فاطمة

تحت إشراف:

-أ. بوشنافة ميسوم

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
عماد معوشي	جامعة المدية	رئيسا
بوشنافة ميسوم	جامعة المدية	مشرفا ومقرارا
كحلة عبد الغني	جامعة المدية	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2017 /2018

قائمة المراجع

أولا – الكتب العربية و الفرنسية :

- أبو حسن علي احمد، المحاسبة المتقدمة، اتخاذ القرارات، تقارير الأداء، تقييم الأداء، الدار الجامعية ، مصر,2001.

- أحمد حافظ نجم "مبادئ الإدارة العامة " دار الفكر العربي ، مصر ، 1979.

- أحمد حسن ظاهر,المحاسبة الإدارية,دار وائل للنشر,ط1,الأردن,عمان,2002.

- الأميرة إبراهيم عثمان,المحاسبة الإدارية,المكتب الجامعي الحديث, الإسكندرية ,2006.

- ثابت عبد الرحمان إدريس ،جمال الدين محمد المرسي"الإدارة الاستراتيجة،مفاهيم ونماذج تطبيقية ،ط1،الدار الجامعية ،الإسكندرية 2001/2002.

- جبرائيل جوزيف كحالة,رضوان حلوة حنان,محاسبة التكاليف المعيارية رقابة و إثبات,دار الثقافة للنشر و التوزيع,عمان,2006.

- جبرائيل جوزيف كحالة و رضوان حلوة حنان,المحاسبة الإدارية,دار الثقافة للنشر و التوزيع,الأردن,2009.

- جميل محمد بكير– عمر عبد الرحمان" السكرتاريا "مكتبة عين شمس, مصر ،1977 .

- حسين شحاتة,نماذج تقارير الرقابة و تقويم الأداء بإستخدام الموازنات التخطيطية,كلية التجارة,جامعة الأزهر,مصر,2005.

- حسين شحاتة,الموازنات التخطيطية الإستثمارية- تقويم المشروعات الإستثمارية ,كلية التجارة,جامعة الأزهر,مصر,2005.

- حسينة حوحو,التسيير بواسطة الموازنات التقديرية,دار من المحيط إلى الخليج للنشر و التوزيع,عمان,الأردن,2017.

- خالد محمد بني حمدان, الإستراتجية و التخطيط الإستراتيجي, دار اليازوزي العلمية للنشر و التوزيع ,الأردن , 2008.

- خالص صافي صالح,رقابة تسيير المؤسسة في ظل إقتصاد السوق,ديوان المطبوعات الجامعية,الجزائر,2007.

- خالص صالح ، تقنيات تسيير ميزانية المؤسسة الاقتصادية المستقلة ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،1990.

- خيرت ضيف ، الميزانيات التقديرية ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، بيروت,1975.

- زكريا فريد عبد الفتاح ،إعداد الموازنة التخطيطية ،كلية التجارة،جامعة عين شمس ،دون طبعة ،دون سنة.

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

- ري اتش جاريسون وآخرون،ترجمة محمد عصام الدين زايد،المحاسبة الإدارية ،دار المريخ للنشر والتوزيع،السعودية ،الرياض،2000.

- زينات محمد محرم و محمد محمود البايلي,المحاسبة الإدارية, دار الوفاء لدنيا الطباعة و النشر,الاسكندرية,2001.

- شريف غباط و فيروز رجال, الموازنات التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الإقتصادية, جامعة 8ماي1945,قالمة.

- شناف فريد,مدخل للموازنات التقديرية للإنتاج,دار المحمدية,الجزائر,2002.

- الصباح عبد الرحمان"" مبادئ الرقابة الإدارية المعايير، التقييم، التصحيح" جامعة عمان الأهلية كلية الاقتصاد و العلوم الاقتصادية ,1998.

- طارق حمادة عبد العال,الميزانيات التقديرية نظرة متكاملة,الدار الجامعية,مصر,2002.

- عبد الرحمان الصباح , مبادئ الرقابة الإدارية-المعايير-التقييم – التصحيح, دار زهران للنشر و التوزيع,عمان,1998.

- عبد السلام أبو القحف " أساسيات التنظيم الإدارة " دار الجامعية الجديد للنشر ، الاسكندرية ,2002.

- عبد السلام بدوي"الرقابة على المؤسسة العامة "مكتبة لانجلوا المصرية، القاهرة، بدون تاريخ.

- عبد الكريم مصطفى" الإدارة و التنظيم المفاهيم -الوظائف العمليات" سنة2001 .

- عبد العزيز محمود الإمام, الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة,دار المريخ للنشر, الرياض,1983.

- عوا بدية عمار "عملية الرقابة على أعمال الإدارة العامة " الجزائر ، 1982.

- عيسى جرادي، محاسبة التكاليف، دار الشهاب الجزائر،1989 .
- فركوس محمد: أعمال موجهة في اعداد الموازنات التقديرية ,ديوان المطبوعات الجامعية ,ط2 .بن عكنون ,الجزائر,2005.
- فؤاد الشيخ سالم ، زياد رمضان " المفاهيم الادارية الحديثة " مركز الكتب الاردني ، الطبعة 05 ، 1990
- كامل بربر "الإدارة عملية ونظام" المؤسسة الجامعية للدراسات، ط1، 1996.
- ماجد احمد عطا الله،إدارة الاستثمار ، دار أسامة ،عمان ،الأردن ،ط1،2014.
- محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي,المدخل الحديث في إعداد و إستخدام الموازنات,الدار الجامعية,مصر,2001.
- محمد سامي راضي, المدخل الحديث في إعداد و إستخدام الموازنات, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2006.
- محمد عباس بدوي ،الأميرة إبراهيم عثمان،اشرف صلاح الدين صالح،المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الاقتصادية ،المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية،2009.
- محمد عيسى الفاعوري "الإدارة بالرقابة" دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع،عمان, ط1،2008.
- محمد فريد الصحن وآخرون "مبادئ الإدارة "، الدار الجامعية، الإسكندرية ،2001.
- محمد فتحي " مصطلحا إداريا –أيضاع...وبيان "دار التوزيع والنشر الإسلامية ،مصر،القاهرة،2003.
- مؤيد محمد الفضل,عبد الناصر إبراهيم نور,المحاسبة الإدارية,دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة,الطبعة الأولى,عمان,2002.
- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر،1994 .
- ناصر دادي عدون و أخرون, مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية , دار المحمدية, الجزائر,2003.
- ناصر دادي عدون و عبد الله قويدر الواحد, مراقبة التسير و الأداء في المؤسسة الإقتصادية,دار المحمدية العامة,الجزائر,2004.
- ناصر دادي عدون و أخرون,دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة , الطبعة الأولى,دار المحمدية العامة ,الجزائر ,2008.
- نعيمة يحياوي ، أ زكية مقري ,التحولات الكبري في أنظمة مراقبة التسيير و الموازنة التقديرية ، دار الراية للنشر و التوزيع – الاردن ، عمان ، الطبعة الاولى .

- هاشم أحمد عطية و محمد محمود عبد ربه محمد, دراسات في المحاسبة المالية, محاسبة التكاليف,المحاسبة الإدارية,الدار الجامعية للطبع والنشر,الإسكندرية,مصر,2000.

- يحي أحمد مصطفى القللي,أساليب المحاسبة الإدارية للقادة الإداريين وغير التجاريين ,ايتراك .للنشر و التوزيع , ط ,1 القاهرة ,مصر 2001.

- A.Burlaud, C.simon, Comptabilité de gestion, 2ème ed, Paris, 2000.
- BOISSELIER Patrick, "contrôle de gestion, cours et applications", Vuibert, Paris, 2005.
- Chouam bouchama ;évaluation et choix des investissement ;ed dar el gharb ;algérie ; 2002 .
- Claude Alazard ; sabine sépari – contrôle de gestion , 3eme Edison Dumod 1998.
- Dedier leclere ,Gestion budgétaire , Edition Eyrolles , Paris , 1994.
- Gean Meyer ,Gestion Budgétaire,4eme Edition, Edition Dunad ,France,1970.
- Gean , PIERR JOBARD , pierre Gregorg , gestion , paris , Dalloz , 1955.
- Geoges les cuser le contrôle de l'état sur les entre prises nationalises these Parise L.G.D.J, 1959.
- Henri Bouquin , le contrôle de gestion , 5e me édition , PUF , France , 2001.
- H.LONING et Y.PESQUEUX et COLL, le contrôle de gestion , édition ELLIPES, paris,2001.

- J.R Sulzer, "comment construire le tableau de bord " les objets et les méthodes d élaborations, ED dunod, 1975.
- Lauzel Pierre, Teller Robert, Contrôle de gestion et budgets, 8e Edition, Paris,Dalloz, 1997.
- Isabelle et loic de kerviller, le contrôle de gestion , 3eme édition , paris, 2000.
- MARTORY Bernard, "contrôle de gestion sociale ", Vuibert , 1999.
- Michel charpentier philipe grandjean secteur public et contrôle de gestion, paris, édition d'organisation,1988 .
- Norbert Guedj , le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise , 3e me Edition D'organisation ,paris , 2000.
- Rached Gabsi , contrôle de gestion (Tom1) , 1ere Edition , C.I.E , Tunis , 2002.
- Robert Teller , le contrôle de sétion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance » , paris , management société ,1999.

ثانيا - المجلات و الدوريات :

- ابن المنظور ،لسان العرب ، المجلد الرابع ، دار حادر ، 1990.
- أبو بكر مصطفى بعيره "الرقابة الإدارية في المنظمات (مفاهيم أساسية)"،المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، جامعة الدول العربية ، العدد 273.
- العربي دخموش " محاضرات في اقتصاد المؤسسة " جامعة متنوري قسنطينة ,2001.
- عارف الحاج ,الموازنات التقديرية و دورها في مجال التخطيط, مدونة العلوم المالية.

- عمر محمد مرشد ألشوكي "مبادئ الرقابة على إعمال الإدارة وتطبيقاتها في الأردن ،المنظمة العربية للعلوم الادارية جامعة الدول العربية ،العدد 250، عمان ،1981.
- قاسم محسن الحبيطي ووحيد محمود رحو , إعداد الموازنات التخطيطية بإستخدام الحاسوب, مجلة بحوث مستقبلية, العدد الثاني و العشرون, 2008.

- Missoumslih l'administration publique algerienne paris librairie hachette Anné ; 1973

ثالثا – المذكرات :

- بن ريالة جهيدة ، الميزانية التقديرية كأداة لتخطيط و مراقبة مبيعات مؤسسات اقتصادية ، رسالة ماستر جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2014-2015.
- بوزيد سفيان " المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير و اتخاذ القرار " مذكرة ماجيستر ، جامعة يحي فارس , المدية , 2009-2010.
- خمقاني حفصة ، الموازنات التقديرية للمبيعات كأداة لمراقبة التسيير ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة قاصدى مرباح ، ورقلة 2016-2017.
- زيد محمود موسي عليان, مدى أهمية إستخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط و الرقابة و تقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة,مذكرة لنيل شهادة ماجستير,كلية الأعمال,جامعة الأردن,أيار2009-2010.
- السعيد بلوم ،"أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية "رسالة ماجستير ،جامعة متنوري قسنطينة,2015-2016.
- الطيب سايح, نظام الموازنات التقديرية في التسيير الإستشفائي , مذكرة لنيل شهادةالماجستير , كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ,جامعة قسنطينة,2005-2006.
- عقون سعاد " محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية " رسالة ماجستير, جامعة الجزائر , 2002/2001.
- فقيه أميرة,إستخدام الموازنة في تفعيل مراقبة تسيير المؤسسة الإقتصادية,دراسة حالة مؤسسة النسيج و التجهيز (TIFIB),مذكرة ماستر في العلوم المالية و المحاسبية,جامعة بسكرة,2015-2016.

- كولا أمينة ، الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة ، رسالة الماجستير ، جامعة الجزائر ، 2008-2009.
- محمد موسى محمد النجار,العوامل المؤثرة على كفاءة إستخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط و الرقابة ,مذكرة لنيل شهادةالماجيستير,كلية التجارة,الجامعة الإسلامية,2010-2011.
- مرابطي نوال : " أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ", رسالة ماجيستير, جامعة الجزائر , 2006/2005.
- مرغني وليد ، دور نظام مراقبة التسير في التحكم في تسيير المؤسسات البنكية ، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير المركز الجامعي بالوادى ,2011/2010.
- يحياوي نعيمة ,أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق ,أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم الإقتصادية ,كلية العلوم الإقصادية و التسيير,جامعة الحاج لخضر ,2008-2009.

رابعا - مواقع الإنترنت :

- http://accountinggate.com/arabic/management-accounting/cash-budget-planning.html,2018/04/23 تاريخ الإطلاع
- http://www.aliahmedali.com,2018/04/19 بحث شامل –الموازنة النقدية – منتدى المحاسبين المصرين, تاريخ الإطلاع
- http://www.aribd.com/doc10424646;
محمد خليل ؛عبد الحميد احمد ومنى عبد السلام؛مراقبة التسيير في المؤسسة؛شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية, تاريخ الإطلاع 2018/03/07.
- http://www. Bowba.khayma.com,2018/03/02 مفهوم الرقابة الإدارية ,تاريخ الإطلاع
- http://www.dallah-forum.com/pdf/preparationOfBudgets.pdf,2018 /03/24 تاريخ الإطلاع
- http://damasuniv.sy/mag/law/images/stories/501.pdf2018/ 03/24 تاريخ الإطلاع
- https://hrdiscussion.com,2018/04/01 إعداد الموازنات التخطيطية , تاريخ الإطلاع
- http://infotechaccountants.com/topic/77930 الموازنات التخطيطية و دورها في الرقابة و تقويم الأداء المالي –محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية/مناقشات المحاسبين و مدققي الحسابات المهنية, تاريخ الإطلاع 2018/04/24.
- http://www.jps-dir.com/forum/uploads/1364/unpan026505.pdf,2018/03/24 تاريخ الإطلاع
- http://www.samabook.blogspot.com »blog-post-8648 ;2018/04/06 تاريخ الإطلاع
- http://www.sonelgaz.dz,2018/05/05 تاريخ الإطلاع
- https://sqarra.wordpress.com/budjet2. مدومنة صالح القرا للعلوم المالية و الإدراية ,محاسبة –تدقيق الحسابات –إدراة –إقتصاد ,القسم الثاني: إعداد الموازنات,تاريخ الإطلاع 2018/03/24

- https//ar.wikipedia.org/w/indix.php ?title=موازنة تقديرية&oldid=273360791 تاريخ الإطلاع ,2018/03/24
- http://ar.wikipedia.org/wiki;2018/05/05 تاريخ الإطلاع
- ANTONY .R.N « planning and control systems :a frame work for analysis »,Boston gradute school of business administration, Harvard university,1965 .https ://www.memoireonline.com. 2018/03/02 تاريخ الإطلاع

شكر و تقدير

قبل كل شيء أشكر الله العلي القدير الذي أنعم علي بنعمة العقل و الدين , القائل في محكم التنزيل "**و فوق كل ذي علم عليم** " صدق الله العظيم .....سورة يوسف ,أية 76.

أتقدم بخالص الشكر الجزيل و العرفان بالجميل و الإحترام و التقدير لمن آوتني و كونتني أحسن تكوين و أهلتني لأكمل هذا العمل الثمين جامعة الدكتور يحي فارس بكل من فيها من عميد و رئيس قسم و أساتذة...و أخص بالذكر أستاذي الفاضل "بوشنافة ميسوم " الذي كان له الفضل الكبير في توجيهنا و مساعدتنا في إنجاز هذه الرسالة العلمية و الذي لم يبخل علينا بشيء من وقته الثمين أبقاه الله ذخرا لطلبة العلم و جعل ذلك في ميزان حسناته و أرضاه بما قسم له.

و في الأخير أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من مد يد العون و المساعدة لنا من قريب كان أو بعيد و الحمد لله رب العالمين.

إهداء

قد لا يكون عملا يهدى و إنما عمل يشكر عليه كل من ساعد في إعداده, إلا أنني أغتنم الفرصة لأذكر كل من أحب فكلماتي تتناثر حبرا و حبا على صفائح الأوراق لكل من علمني و صحح عثراتي والدي الكريمين أطال الله في عمرهما على طاعته و جعلهما من أهل الجنة..كما أشكر أختي الصغيرة سهام التي ساعدتني كثيرا في هذا العمل و أشكر كل من أخواتي و إخوتي "محمد و ابنته تسنيم و زوجته سارة , فلة و ابنيها إسلام و أكرم و ابنتها مرام و زوجها خير الدين,أمال و ابنيها ياسين و إياد و زوجها محمد,أخي المغترب وحيد "

كما لا يفوتني أن أشكر من ساندني ووقف إلى جانبي و حفزني على إكمال هذه الرسالة العلمية خطيبي بلال و الذي أتمني من الله عز و جل أن يتم بيننا بكل خير و أن يرزقنا الذرية الصالحة,كما أتوجه بجزيل الشكر لكل من ساعدني و لو بكلمة من قريب أو بعيد .

كشافي سميحة

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

اللهم ارحمهما كما ربياني صغيرا

والى ابنتي آسية حفظها ربي ورعاها

و إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة

والى كل الأصدقاء والأحبة في كل مكان هم فيه من الدنيا

بن يحي فاطمة

الخاتمة

الملاحق

ANNEXES

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مفاهيم إرتكاز مراقبة التسيير	06
02	مفهوم مراقبة التسيير	07
03	مسار نظام مراقبة التسيير	16
04	مكونات الموازنة الشاملة	36
05	الموازنة الشاملة لمنظمة (تجارية/صناعية)	37
06	الموازنة الشاملة لمنظمة خدمية	37
07	مراحل إعداد الموازنات	42
08	مراحل عملية الرقابة على الموازنات	46
09	خطوات إعداد موازنة المبيعات	56
10	مراحل دراسة و تعديل و إقرار الأسعار	58
11	الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز الجزائر	91
12	الهيكل التنظيمي لوحدة توزيع الكهرباء و الغاز -المدية	96
13	مراحل أو خطوات الإستثمار في المؤسسة (الوحدة)	111

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أهم مراحل تطور مراقبة التسيير	03
02	الجدول النموذجي لموازنة مصاريف البيع و التوزيع	67
03	نموذج تقرير عن مخطط المبيعات التقديرية و الفعلية	70
04	برنامج تطور نشاط شركة سونلغاز للسنوات (2012-2016)	92
1-05	كيفية تقدير المبيعات داخل المؤسسة(الكهرباء)	101
2-05	كيفية تقدير المبيعات داخل المؤسسة (الغاز)	102
1-06	موازنة مبيعات المؤسسة لسنة (2015)	103
2-06	موازنة مبيعات المؤسسة لسنة (2016)	104
3-06	موازنة مبيعات المؤسسة لسنة (2017)	104
1-07	موازنة الإستثمار المالية للكهرباء لسنة (2015)	113
2-07	موازنة الإستثمار المالية للغاز لسنة (2015)	114
1-08	موازنة الإستثمار المالية للكهرباء لسنة (2016)	114
2-08	موازنة الإستثمار المالية للغاز لسنة (2016)	115
1-09	موازنة الإستثمار المالية للكهرباء لسنة (2017)	116
2-09	موازنة الإستثمار المالية للغاز لسنة (2017)	116

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر و تقدير	
الإهداءات	
فهرس المحتويات	
قائمة الأشكال	
قائمة الجداول	
مقدمة عامة	أ-ز
الفصل الأول:الإطار النظري العام لمراقبة التسيير و الموازنات التقديرية	01
تمهيد	01
-المبحث الأول: ماهية مراقبة التسيير	02
المطلب الأول : مفهوم مراقبة التسيير	02
المطلب الثاني: دور و أهداف عملية مراقبة التسيير	09
المطلب الثالث: مسار نظام مراقبة التسيير,أدواته و حدوده	13
-المبحث الثاني: مدخل عام لنظام الموازنات التقديرية	23
المطلب الأول : النشأة و المفهوم	23
المطلب الثاني : أهداف ,أهمية و خصائص الموازنات التقديرية	25
المطلب الثالث : أنواع الموازنات التقديرية و إجراءات إعدادها	28
خلاصة الفصل	47
الفصل الثاني : مراقبة التسيير باستخدام نظام الموازنات التقديرية	48
تمهيد	48
-المبحث الأول : موازنة المبيعات كأداة للرقابة	49
المطلب الأول : مفهوم الموازنة التقديرية للمبيعات	49
المطلب الثاني : الموازنة التقديرية لمصاريف البيع و التوزيع	63
المطلب الثالث : نماذج تقارير الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية	68
-المبحث الثاني : الموازنة الإستثمارية كأداة للرقابة	72
المطلب الأول : التعريف بالموازنة الاستثمارية	72
المطلب الثاني : طرق تقييم المشاريع الاستثمارية	75

المطلب الثالث : مشاكل و معوقات إعتماد الموازنات الاستثمارية كأداة للرقابة	80
خلاصة الفصل	81
الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز (SONELGAZ) -وحدة المدية-	82
تمهيد	82
-المبحث الأول : الإطار النظري العام لمؤسسة سونلغاز	83
المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة و تطورها التاريخي	83
المطلب الثاني : وظائف المؤسسة ,أهدافها و هيكلها التنظيمي	87
المطلب الثالث : التعريف بوحدة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية و الهيكل التنظيمي لها	93
-المبحث الثاني : عرض نتائج موازنة المبيعات و الاستثمار للفترة (2015-2017)	99
المطلب الأول : عرض نتائج موازنة المبيعات للفترة (2015-2017)	99
المطلب الثاني : عرض نتاج موازنة الاستثمار للفترة (2015-2017)	107
المطلب الثالث : تحليل إنحرافات الموازنة الاستثمارية للفترة (2015-2017)	113
خلاصة الفصل	120
الخاتمة	121
قائمة المراجع	
الملاحق	

الملحق رقم (01)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

REPUPLIQUE ALGERIEENE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE

Université YAHIA FARES de Médéa

Faculté des Sciences Economiques , Commerciales et Des Sciences de Gestion

Département :Sciences Financières et Comptabilité

جامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبة

تخصص : محاسبة

موضوع المذكرة :

الرقابة في المؤسسات الإقتصادية باستخدام نظام الموازنات التقديرية

" دراسة حالة مؤسسة سونلغاز - وحدة المدية "

إعداد الطالبتان :

كشافي سميحة

بن يحي فاطمة

إشراف الأستاذ :

بوشنافة ميسوم

خامسا- مواقع الإنترنت :

-

السنة الجامعية:2017-2018

المقدمة العامة :

في عصر العولمة والسباق السريع نحو التقدم و النمو أصبح العنصر المالي سبب رئيسي لنجاح أي مؤسسة إقتصادية في العالم , و أصبح الحفاظ علي هذا المال و حسن إستغلاله مطلب ضروري و مهم للحفاظ على قوة هذه المؤسسات و إستمراريتها , بحيث يعتبر سوء إستخدام الموارد و الإمكانيات المادية و البشرية المتاحة إستخداما أمثلا هدرا للأموال و بالتالي كان لابد من إيجا د أو إعتماد سياسة أو خطة أو نظام يتبع لحفظ هذه الموارد و الإمكانيات من الهدر بطريقة تضمن حمايتها و سوء استغلالها و التأكد في نفس الوقت من أن هذه السياسات أو الخطط يجري تنفيذها .

و للتأكد من أن هذه الخطط جاري تنفيذها يتطلب الرقابة الفعالة عليها , و تكون الموازنات عند استخدامها بشكل جيد وسائل رئيسية للرقابة متاحة للمديرين بصفة خاصة و للمؤسسات الاقتصادية بصفة عامة.

و عليه فانه ومن هنا جاءت فكرة الموازنات التقديرية كخطة مالية مستقبلية تستخدم كأداة للرقابة و تقييم الأداء و توجيه الموارد نحو الاستغلال الأمثل , فالموازنات التقديرية هي احد الوسائل الرافدة التي أثبتت نجاعتها في مجال مراقبة التسيير و التي يمكن من خلالها التفكير والتخطيط للمستقبل والتوقع أو التنبؤ بالمشاكل التي يمكن أن تظهر خلال حياة أو مسار المؤسسات الاقتصادية و إيجاد الحل المناسب لها و بأقل التكاليف.

و تنبع أهمية نظام الموازنات التقديرية من الدور الذي يلعبه في الوظائف الإدارية المختلفة سواء كانت التخطيط أو التنسيق أو التحفيز أو الرقابة أو تقييم الأداء, بحيث يتمثل الدور الرقابي للموازنة في استخدام تنبؤات الموازنة أساسا لقياس الأداء و تقييمه و اكتشاف الانحرافات تمهيدا لاتخاذ الإجراءات والقرارات التصحيحية الملائمة ,أما الدور ألتنسيقي و الذي يستهدف تحقيق وحدة العمل فانه يتحقق من خلال الربط بين أجزاء الموازنة للمؤسسة بما يكفل توجيه جميع قطاعات النشاط نحو هدف واحد , و أما في مجال الاتصال فان دور الموازنة يتبلور من خلال عملية تبادل الأفكار و المعلومات الخاصة بإعداد الموازنة و تنفيذها .

و لقد مرت الموازنات التقديرية بعدة مراحل كانت المرحلة الأولي فيها عبارة عن جداول لتجميع الموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين,و المرحلة الثانية طورت فيها لتصبح متضمنة جدولا لتوقيت تنفيذ البرنامج, و المرحلة الثالثة أصبحت الموازنات فيها تستخدم مع التكاليف المعيارية ,أما المرحلة الرابعة فقد أصبحت فيها الموازنة تستخدم

كنظام أو وسيلة فعالة للتخطيط الإداري و الرقابة و التنسيق بين أنشطة المؤسسة المختلفة , بحيث أصبحت مظهرا من مظاهر نجاح المؤسسات و استمرارها في الوقت الراهن .

إشكالية البحث:

بناءا علي ما سبق نستخلص الإشكالية التي يقوم عليها البحث و التي تجيب علي التساؤل التالي :

ما مدى فعالية مراقبة التسيير من خلال استعمال الموازنات التقديرية ؟

و للإجابة عن هذا الإشكال الرئيسي يتطلب منا الإجابة علي مجموعة من التساؤلات الجزئية التالية:

1 – هل تستخدم الموازنات التقديرية كأداة للرقابة و تقييم الأداء ؟ و ما مدى توفر المعلومات الكافية و البيئة المناسبة داخل هذه المؤسسات من أجل ممارسة عملية الرقابة اللازمة و تحضير و إعداد الموازنات ؟

2 – ما مدى إستخدام مخرجات النظام في تصحيح الإنحرافات و الأخطاء و تطوير فعالية و كفاءة مختلف العمليات و الأنشطة داخل المؤسسة ؟

3 – ما هي المعوقات التي تعيق استخدام نظام الموازنات التقديرية كأداة للرقابة و تقييم الأداء داخل المؤسسات الاقتصادية؟ و ما هي المشاكل التي تعيق عملية إعدادها و تنفيذها ؟

4- هل تعتبر الموازنات التقديرية تخطيط رقمي يعبر عن نشاط المؤسسة ؟

5 – هل تشارك كافة المستويات و الأقسام الإدارية في إعداد الموازنات من اجل إنجاحها ؟

فرضيات البحث :

إنطلاقا من هذه التساؤلات تمت صياغة الفرضيات الآتية , والتي سيجري اختبارها و استخلاص النتائج و التوصيات منها :

1 –إعتماد الموازنات التقديرية كأداة للرقابة و تقييم الأداء مع توفر المعلومات الكافية و البيئة المناسبة لإعدادها.

2 – إستخدام مخرجات النظام في تصحيح الإنحرافات و الأخطاء و تطوير فاعلية و كفاءة العمليات و الأنشطة داخل المؤسسة .

3 – لا توجد صعوبات أو مشاكل تعيق عملية إعداد و إستخدام الموازنات التقديرية كنظام داخل المؤسسة.

4 – تعبر الموازنات عن خطة لنشاطات المؤسسة في شكل أرقام .

5 – أن مشاركة المستويات الإدارية كافة في إعداد الموازنات التقديرية يؤدي إلي إنجاح هذه الموازنات .

أهداف البحث :

نسعى من خلال هذا البحث إلي تحقيق أو الوصول إلي الأهداف التالية :

1 – محاولة الكشف عن مدى إلتزام المؤسسة الاقتصادية باستخدام نظام الموازنات التقديرية و الاعتماد عليها في عملية الرقابة من أجل ضمان السير الحسن للمؤسسة و تحقيق الأهداف بكفاءة و فعالية .

2 – التعرف علي مختلف الأنشطة داخل المؤسسة الاقتصادية .

3 –كيفية القيام بعملية الرقابة داخل المؤسسة و تحديد المسؤوليات .

4 – بيان أهمية مشاركة جميع المستويات و الأقسام الإدارية داخل المؤسسة في إعداد الموازنات و الاستفادة من ذلك في تحفيز المشاركين و رفع روحهم المعنوية أثناء التنفيذ.

5 – التعرف علي مختلف الموازنات و مراحل إعدادها و تطبيقها و مدي أهميتها و فعاليتها داخل المؤسسة .

6- التعرف علي مختلف المعوقات و المشاكل التي قد تعترض استخدام هذه الموازنات كنظام للممارسة عملية الرقابة و التي قد تحد من فعاليتها , و كذا التعرف علي طرق لعلاجها أو الحد منها.

أهمية البحث :

تنبع أهمية هذا البحث من عدم الوعي الكافي لمعظم المؤسسات الاقتصادية بضرورة و أهمية اعتماد نظام الموازنات التقديرية و استخدامها كأداة فعالة في الرقابة و تقييم الأداء و تحديد المسؤوليات و توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة المبنية علي الدراسة و الدراية الكاملة بإمكانات المؤسسة و إيراداتها , و كفاءتها في توجيه مواردها و استخدامها بالشكل الفاعل المجدي, و ذلك على اعتبار أن هذه الموازنات من أهم الوسائل و الأدوات التي تساعد المؤسسة في التغلب على الثغرات التي تواجهها من خلال التقليل من التكاليف و الانحرافات و تصحيح الأخطاء .

كما تكمن أهمية هذا البحث أيضا في مساندته للمستويات و النشاطات الإدارية المختلفة القائمة علي تطبيق نظام الموازنة التقديرية من خلال توجيههم إلي الاهتمام بشكل اكبر بتلك الموازنات , و التوجه إلي تطبيق نظام المشاركة في إعدادها لما لذلك من ايجابيات تنعكس علي الروح المعنوية للمشاركين في إعدادها و بالتالي زيادة إنتاجيتهم في العمل.

منهجية البحث :

تتألف هذه الدراسة من جانبين , جانب نظري , و جانب عملي , ففي الجانب النظري سيجري التطرق إلي مفهوم نظام الموازنات التقديرية و أنواعها وكيفية إعدادها و تطبيقها علي مستوي المؤسسة الاقتصادية, و مدى أهميتها و فعاليتها في عملية الرقابة و تقييم الأداء .....أما في الجانب العملي فيتم الاعتماد علي المنهج الوصفي التحليلي الذي يهتم بدراسة الظاهرة كما توجد في الواقع و يعمل علي وصفها وصفا دقيقا يعبر عنها كيفيا بوصفها و بيان خصائصها , و كميا بإعطائها وصفا رقميا من خلال أرقام و جداول يتم من خلالها التعبير عن محتوي هذه الموازنات التقديرية و أشكالها , ويتم ذلك من خلال القيام بالدراسة الميدانية أو الاستطلاعية لمؤسسة الكهرباء و الغاز (سونلغاز-وحدة المدية) متبعين المنهج الاستقرائي بهدف جمع المعلومات و تحليلها و عرضها عرضا مرتبا ترتيبا منهجيا بالإضافة إلي إختبار الفرضيات .

حدود الدراسة :

للإجابة على الاشكالية الرئيسية المطروحة و التوصل إلى النتائج فإن الدراسة قد إرتبطت بموضوع محدد و بحدود مكانية و زمنية :

حدود الموضوع : بهدف إسقاط النظري على التطبيقي فإن حدود الدراسة ستقتصر فقط على موازنة البيع و الإستثمار .

الحدود المكانية : تمت بمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز "سونلغاز " وحدة المدية ,على أساس انها تستخدم الموازنات التقديرية (البيع و الاستثمار) في نشاطها .

الحدود الزمنية : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة من 2015 إلى غاية 2017.

صعوبات الدراسة الميدانية:

إن دراستنا الميدانية في الوحدة لم تمكنا من معرفة كيفية القيام بحساب و تحليل الإنحرفات و كذا تحديد المسؤوليات بالإظافة إلى معرفة كيفية معالجة هذه الإنحرافات أي كيف يتم التعامل معها و تصحيحها,خاصة التقارير الدورية و التي لها أهمية كبيرة في عملية مراقبة التسيير و التي لم نتمكن من الحصول عليها بسبب أنها تدخل ضمن خصوصيات المؤسسة و لا يمكن تقديمها لغير الموظفين,هذا بالإضافة إلى الوقت الممنوح لنا من قبل الوحدة والذي لم يكن كافيا أو مناسبا لنا بسبب كثرة انشغالاتهم بوظائفهم و مهامهم.

هيكل الدراسة :

لمعالجة الإشكالية المطروحة ومن أجل اختبار صحة الفرضيات استهلت دراستنا بمقدمة و أعقبت بخاتمة عامة حيث قسمت هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول:

الفصل الأول : تناولنا خلاله الإطار النظري العام لكل من مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية, و الذي تضمن تمهيدا للفصل يليه بعد ذلك مبحثين شمل الأول المفهوم العام لمراقبة التسيير , أما المبحث الثاني فقد تناولنا خلاله الموازنات التقديرية بشكل عام و مفصل .

الفصل الثاني : تناولنا فيه كيفية ممارسة عملية المراقبة من خلال إستخدام الموازنات التقديرية عن طريق مبحثين ,المبحث الأول تناولنا فيه كيفية إعتماد موازنة المبيعات كأداة للرقابة أما المبحث الثاني فقد تطرقنا فيه إلى كيفية إستخدام موازنة الاستثمار كوسيلة أو أداة فعالة لممارسة عملية المراقبة .

الفصل الثالث : تناولنا دراسة حالة "دراسة ميدانية "لشركة توزيع الكهرباء و الغاز-سونلغاز –وحدة المدية" و الذي بدوره قد قسم إلى مبحثين أيضا, المبحث الأول اشتمل على الجانب النظري الذي يخص التعريف بالمؤسسة محل الدراسة,أما المبحث الثاني فقد أشتمل على الجانب التطبيقي فيما يخص نشاط المؤسسة و ذلك من خلال التركيز على موازنة المبيعات و الإستثمار فقط خلال الفترة (2015-2016).

الدراسات السابقة :

1- مذكرة ماستر من إعداد الطالبتين سمية خربة , سعاد مرقب تحت عنوان **"الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير و أهميتها في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مطاحن قصر البوخاري "** جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية ,2015 - 2016 و التي تم التوصل من خلالها علي أن التسيير يعتبر بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات المؤسسة , حيث يهتم بتحديد الأهداف و تحقيقها عن طريق توجيه و تنسيق العمل بين العمال , و تخطيط و تنظيم و رقابة العمليات المنفذة للتأكد من اتجاهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة , و أن لمراقبة التسيير دور هام في الموازنات التقديرية و استخدام هذه الأخيرة يتحقق بوجود نظام رقابة فعال...و عليه فان هذه الدراسة ركزت علي أهمية و دور مراقبة التسيير في المؤسسة و الموازنات التقديرية و أهملت جانب اعتبار الموازنات التقديرية كأداة من أدوات مراقبة التسيير الفعالة في المؤسسة و الذي يساعد بدوره علي ممارسة عملية الرقابة و تحديد المسؤوليات و تقييم الأداء بشكل فعال و مستمر, و أن التقدير الجيد للموازنات من خلال العمل علي تقليل الانحرافات هو الذي يعطي الصورة الحقيقة لنشاطات المؤسسة وليس العكس .

2 – مذكرة ماستر من إعداد بن جباس محمد منصف ,عثمانين محمد تحت عنوان " **أهمية الموازنة التقديرية كنظام لمراقبة التسيير و دورها في تحسين الأداء – دراسة تطبيقية للفرع التجاري LG المدية** "جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية , 2014- 2015 , والتي تم التوصل من خلالها إلي أن الموازنة التقديرية تعتبر أداة من الأدوات المحاسبية التي تساعد إدارة المؤسسة في ممارسة وظائفها المختلفة و بالتالي يمكن لمراقب التسيير مباشرة

دراسة الانحرافات و اكتشاف أسباب الانحرافات و رفعها في شكل تقرير إلي مجلس الإدارة الذي يتخذ القرارات علي أساس هذا التقرير... غير أن الموازنات التقديرية هي في الأصل تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير تترجم حسابيا (من خلال العلاقات الرياضية كالنسب و المتوسط الحسابي و حساب الانحرافات ,الإحصائية, و الأشكال البيانية) أكثر منها أداة من الأدوات المحاسبية.

3 – مذكرة ماجستير من إعداد الطالبة كولال امينة تحت عنوان " **الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة – دراسة حالة مصنع بيوتيك بجسر قسنطينة** " جامعة الجزائر,2008 – 2009 و الذي سعت من خلاله إلي التعريف بنظام الموازنات التقديرية و دوره في الرقابة علي أداء المؤسسات و كذا دورها الفعال في مراقبة التسيير و إبراز مكانة هذا النظام في المؤسسات الجزائرية بصفة خاصة و مدى تطبيقها و كيفية إعدادها و الهيئة المسؤولة عنها .

وهذا ما سنحاول التركيز عليه في بحثنا هذا و لكن بصورة أكثر تفصيلا و دقة مع اختلاف المؤسسة التي سيجري عليها عملية الدراسة (مؤسسة سونلغاز باعتبارها مؤسسة اقتصادية جزائرية) ,إلى جانب إختلاف المدة الزمنية 2015-2017.

- هـ -

جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية
تخصص محاسبة

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر

بعنوان

الرقابة في المؤسسات الإقتصادية بإستخدام نظام الموازنات التقديرية

" دراسة حالة مؤسسة سونلغاز- وحدة المدية "

من إ
- كشا
- بن يحي فاطمه

السنة الجامعية
2017- 2018

الفهرس

الفصل الأول : الرقابة في المؤسسات الاقتصادية
المبحث الأول : عموميات حول المؤسسة الاقتصادية
المطلب الأول : ماهية المؤسسة الاقتصادية
المطلب الثاني: أهداف المؤسسة الاقتصادية
المبحث الثاني : مفاهيم عامة حول الرقابة
المطلب الأول : التعريف بالرقابة و أهدافها
المطلب الثاني : أنواع و مجالات تطبيق الرقابة
الفصل الثاني : الموازنات التقديرية كنظام لمراقبة التسيير
المبحث الأول : التعريف بالموازنات التقديرية ,أنواعها و كيفية إعدادها
المطلب الأول : التعريف بالموازنات التقديرية
المطلب الثاني : أنواعها و كيفية إعدادها
المبحث الثاني : الموازنات التقديرية كأداة للرقابة و تقييم الأداء
المطلب الأول : الموازنات التقديرية كأداة للرقابة
المطلب الثاني : الموازنات التقديرية كوسيلة لتقييم الأداء
الفصل الثالث : الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة سونلغاز – وحدة المدية)
المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة و هيكلها التنظيمي
المطلب الأول : التعريف بمؤسسة سونلغاز
المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
المبحث الثاني : الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية بمؤسسة سونلغاز
المطلب الأول : كيفية ممارسة الرقابة داخل المؤسسة و تحديد المسؤوليا

المطلب الثالث : مدخل عام لنظام الموازنات التقديرية

يعتبر التخطيط السليم أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية و الفرعية بالإظافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف و الإمكانيات المتاحة , و تتضمن عملية التخطيط محاولات جادة من جانب الإدارة للتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة , و بالتالي التوصل إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنبا لعنصر المفاجأة و ما يترتب عليه من إتخاذ قرارات لترشيد إستغلال الموارد المتاحة.

و نظرا للزيادة المستمرة في الطلب على الخدمات لإشباع حاجات الأفراد مع الندرة في بعض الموارد البشرية و المادية ,فإن محاولة إستغلال و ترشيد إستخدام تلك الموارد يساعد على تحقيق أقصى درجة من الكفاية الإنتاجية , و تعتبر الموازنات التقديرية أنسب الأدوات التي تساعد الإدارة في ترشيد الإنفاق و الإنتاج إلى جانب تحقيق الكفاءة والفعالية في التنسيق و الرقابة و تقييم الأداء.

الفرع الأول : النشأة و المفهوم

أولا : نشأة الموازنات التقديرية

إن كلمة الموازنة التقديرية تطلق علي تقدير الدولة لإيراداتها و مصاريفها , و يرجع أصل كلمة Budget إلى الكلمة الفرنسية Bougette و التى تعني الحقيبة , حيث كان الوزير المالي الإنجليزي يعد تقديرات للمجلس العمومي البريطاني حقيبة جلدية لهذا أصبحت تسمى Budget .

و تعتبر الولايات المتحدة الإمريكية هي السباقة في إستعمال الموازنة التقديرية لتسسير أوجه النشاط داخل المؤسسة خاصة بعد الأزمة الإقتصادية سنة 1929 و تلاهم الفرنسيين سنة 1950 , و يمكن تلخيص المراحل التي مرت بها الموازنات على النحو التالي :

المرحلة الأولى : كانت فيها الموازنات جداول لتجميع الموارد الازمة لتنفيذ برنامج معين .

المرحلة الثانية : طورت فيها الموازنة و أصبحت تتضمن جدولا لبرمجة عملية التنفيذ .

المرحلة الثالثة : أصبحت فيها الموازنات تستخدم مع التكاليف المعيارية.

المرحلة الرابعة : أصبحت فيها الموازنات تستخدم كأداة فعالة للتخطيط و الرقابة و التنسيق بين الأنشطة.

ثانيا : مفهوم الموازنات التقديرية

لقد تعددت تعاريف الموازنات التقديرية و تنوعت إذ أنه و من خلال الدراسات في هاذا المجال إستخلصنا التعريفات الأتية :

التعريف الأول : الموازنات التقديرية هي ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المؤسسة لفترة مستقبلية في صورة شاملة و منسقة, و يوافق عليها المسؤولون و المنفذون و يرتبطون بها و تتخذ هدفا يتم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي و الرقابة عليها , و يمكن الإدارة من إتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الإنحرافات و التوصل إلى الكفاية القصوى.

التعريف الثاني : عرفها Pandey على أنها خطة شاملة منسقة تعبر بشكل مالي عن أنشطة و موارد الوحدة الإقتصادية خلال فترة مقبلة .

التعريف الثالث : عرفها Horngren بأنها تعبير حالي عن خطة الأعمال و أداة مساعدة لتحقيق التنسيق و الرقابة .

التعريف الرابع : هي تعبير كمي أو مالي لأهداف المؤسسة المسطرة و ترجمة تلك الأهداف نقديا و كميا.

التعريف الخامس : هي خطة للعمل في فترة مستقبلية , تهدف إلى تنظيم و تنسيق أوجه النشاط الإقتصادي لمنشأة معينة في حدود الموارد البشرية و المادية و المالية المتاحة.

التعريف السادس : هي عبارة عن وثيقة تلخص كل العمليات و الأنشطة التي تنوي المنظمة القيام بها لمدة زمنية محددة و تصبح هذه الوثيقة برنامج عمل للمنظمة خلال هذه الفترة و هي ترجمة واضحة عن التخطيط و السياسات المستقبلية الموضوعة للمنظمة.

كما تعرف الموازنات التقديرية حسب الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع إشتراك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات.

البحث الثاني : "المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين"

خضعت مهنة المحاسبة إلي غاية سنة 1991 لأحكام الأمر رقم 17- 82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 و الذي لم يتعلق إلا بمهنتي الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين , أما بالنسبة لوظيفة محافظي الحسابات لدي المؤسسات العمومية فقد كانت مسندة إلي المتفشية العامة للمالية , و قد قام هذا الأمر بتأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة تحت وصاية وزير المالية و تمثلت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوطني (PCN) و السهر علي تسيير مهام الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد , و كان منح الإعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة من إختصاص المجلس الذي يرأسه ممثل وزير المالية.

دامت هذه المنظمة إلي غاية الإعلان عن القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد , و قد تدخل هذا القانون في إطار تكييف الأدوات القانونية مع المحيط الجديد

الذي ساد بعد إصدار قوانين 1988 المتعلقة باستقلالية المؤسسات , و قد إمتاز الإصلاح المدرج بموجب القانون رقم 91-08 بالعناصر الهامة التالية :

- **إنشاء منظمة وطنية يديرها المجلس (التعريف والمهام تضمنتها المادة 09 من القانون 91-08).**
- **جمع الأسلاك المهنية الثلاث في هذه المنظمة (الخبراء المحاسبين ,محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين).**
- **ضبط المهنة عن طريق تأسيس هيئة نقابية بدون أي تدخل من السلطات العمومية .**
- **التفويض لمجلس المنظمة الوطنية بإمتيازات القوة العمومية لاسيما تخليص الإعتمادات.**

غير انه ورغم الإصلاحات التي جاء بها هذا التنظيم الناجم عن القانون رقم 91-08 إلا انه لم يخلو من النقائص لاسيما :

- **التكفل الكامل بضبط الهيئة لمهنة المحاسبة في غياب وصاية السلطات العمومية .**
- **الجمع في تنظيم وحيد للأصناف المهنية التي تختلف في مهامها و مصالحها.**
- **منح الهيئة النقابية التراخيص للممارسة المهام المحاسبية بدون أية رقابة من السلطات العمومية .**
- **غياب الأحكام الخاصة بالتكوين و التربصات المهنية لمحافظي الحسابات .**
- **عدم منح شهادات نهاية التربص للخبراء المحاسبين المتربصين الذي يعكس تأطيرهم غير الكافي في نقص الإستعداد للممارسة المهنة .**
- **غياب برنامج للتكوين و التأهيل يسمح للمهنيين بالتكيف مع التطور و مع تدويل المعايير و التقنيات المحاسبية و المالية.**
- **الإعتماد علي إجتهادات مهنية قديمة لم تخضع للتكيف مع المعايير الدولية لفحص الحسابات و التي تؤدي إلي رقابة غير صادقة و لا تمنح ضمانات كافية للمصداقية و الصورة الحقيقية للوضعية المالية و المؤسسات المراقبة.**
- **عرقلة أشغال الضبط المحاسبي التي يشرف عليها المجلس الوطني للمحاسبة حيث أنه تم إعادة النظر في تمثيل الأعضاء السبع لمجلس المنظمة .**
- **نقص علاقات التعاون مع المنظمات الأجنبية بسبب عدم إستقرار هذه الهيئة (غياب شبه كلي عن المنظمات و الهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم مثل الفدرالية العالمية لخبراء المحاسبة IFAC).**
- **عدم منح الإعتمادات بسبب المتابعة الغير المنتظمة للطلبات التي تمتد بعضها إلي عدة سنوات .**

و لقد تعرضت المنظمة إلي أزمة داخلية و عميقة متكررة منذ سنة 1998 أدت إلي عرقلة سيرها و إيقاف مهامها و التفريق بين المهنيين , و ذلك بسبب تصرف الإدارة لصالح فئة معينة دون غيرها من الغالبية الساحقة للمهنيين, بحيث أن هذه الفئة المميزة عينت دون إستشارة الهيئة المهنية الوصية (المصف الوطني) في مختلف المهام في حين كان من الواجب إجراء نوع من التنافس لضمان حياد الإدارة , كما أن أهم أعمال الاستشارة منحت لمكاتب أجنبية...وهذا ما سبب شقاق بين هذا و ذاك و أدي إلي ظهور حالة من الإضطراب نتج عنه نزاع داخلي أسفر عنه عجز المنظمة عن تنظيم المهنة المحاسبية و وصول النزاع إلي العدالة سنة 2002 و هو ما نتج عنه ظهور المصفات الجهوية (المصف A و المصف B).

ومن أجل معالجة النقائص المذكورة أعلاه و ضمان تأهيل المهنيين قامت وزارة المالية بإصلاح المهنة موضوع هذا القانون و ذالك من خلال إصدارها للقانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي , محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد, بحيث قررت الحكومة بموجب هذا القانون إعادة هيكلة تنظيم مهنة المحاسبة و قررت تفكيك المنظمة الوحيدة التي كانت تمثل هذه المهنة و ذلك من خلال :

- **حل المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و إنشاء مجلس وطني للمحاسبة يعمل تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية .**
- **فصل هياكل المهنة إلي ثلاث (3) منظمات مهنية "المصف الوطني للخبراء المحاسبين ,الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ,المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين " بحيث يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية و تظم أشخاص طبيعيين أو معنويين مؤهلين للممارسة المهنة المحاسبية و يتم تسييرها من طرف المجلس الوطني للمحاسبة".**
- **منح الاعتماد للممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية .**
- **مراقبة النوعية المهنية و التقنية لأعمال الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين تخول إلي وزير المالية أيضا.**
- **التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية , والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني ..غير أن التكفل يبقي مجرد قرار لم يطبق إلي حد الساعة.**
- **السماح للهيئة النقابية بالتفرغ إلي تحسين مستوي معارف المهنيين في مجال المعايير الدولية من اجل تحضيرهم إلي مواجهة المنافسة مع انفتاح الخدمات المحاسبية المقررة في إطار انضمام الجزائر إلي المنظمة العالمية للتجارة.**

- **أما عن المهنيين فيمارسون مهامهم بصفة عادية و باسمهم الخاص و تحت مسؤوليتهم , حيث أن أهم مهمة للخبير المحاسب هي تنظيم و فحص و تقويم و تحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات ,أما محافظ الحسابات فمهمته الأساسية المصادقة علي صحة حسابات الشركات و الهيئات و إنتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع ,أما بالنسبة للمحاسب المعتمد فمهمته مسك و فتح و ضبط محاسبات و حسابات التجار و الشركات التي تطلب خدماته, كما قد حدد هذا القانون كيفيات و شروط إعتماد و عمل شركات الخبرة المحاسبية و شركات محافظة الحسابات و شركات المحاسبة علي عكس قانون 91-08 الذي لم يتعرض لها , حيث تخضع هذه الشركات لشروط معينة لإعتمادها , أما عن حقوقها وواجباتها فهي نفسها حقوق وواجبات المهنيين ما عدا حق الترشح و التصويت.... (التفاصيل ستكون في البحوث الخاصة بكل من الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد)...ويتم الالتحاق بالمهنة عن طريق مسابقة وطنية تجري كل سنة مدة الدراسة فيها(3) سنوات بالنسبة للخبراء المحاسبين , وسنة واحدة بالنسبة لمحافظي الحسابات , و بعد الإنقضاء فترة الدراسة يوجه الناجحون للعمل لدي الخبراء المحاسبين لمدة تتراوح بين سنة أو سنتين ليحصلوا بعدها علي الإعتماد من وزارة المالية.**

رغم أن قانون 10-01 المعدل لقانون 91-08 لم يكن مرحبا به من طرف المصف الوطني الذي رأى أن إلحاق المهنة بوزارة المالية و تحويلها إلي مجرد ملحقة للإدارة ما هو إلا قضاء علي الجزائريين الذين يمارسون هذه المهنة الخطيرة و الحساسة في مجال توفير المعلومة المالية لمختلف أجهزة الدولة و تقديم القطاع لقمة سائغة لشركات الخبرة و التدقيق المحاسبي الأجنبية التي تنشط في الجزائر و التي تريد تحويل الجزائر إلي مجرد سوق لمنتجاتها و سلعها من خلال إحكام سيطرتهم علي العملية المحاسبية و الاطلاع بكل حرية علي المعلومة المالية و قدرات الاقتصاد الوطني ...غير أن هذا القانون ساهم و بشكل كبير في ترقية مهنة المحاسبة خصوصا بما يكفل الإجابة علي إحتياجات و تطلعات المؤسسات الأجنبية و الوطنية علي حد سواء مع ضمان العمل المشترك بين الوزارة الوصية و المنظمات المهنية في تجسيد هذه الإصلاحات بما يتوافق و المعايير المحاسبية الدولية (إعتماد نظام المحاسبة المالية SCF) من خلال تعزيز استقلالية هذه المنظمات المهنية و إشراكها في تجسيد الإصلاح المحاسبي.

من إعداد الطالبتين : كشافي سميحة و بن يحي فاطمة.....الفوج : 01

تم الاعتماد كمراجع علي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الموافقة لأول ماي سنة 1991 ,العدد 20 والمتضمنة لقانون "91-08" و الجريدة الرسمية الموافقة ل 11 يوليو سنة 2010 , العدد 42 و المتضمنة لقانون " 10-01 ", مع الاعتماد علي بعض المراجع من المواقع الالكترونية.

تمهيد :

قبل التطرق إلى الموازنات التقديرية ،يجب التطرق إلى نظام مراقبة التسيير باعتباره الخلفية التي تنطلق منها هذه الموازنات كونها إحدى أدوات هذا الأخير ،حيث تتوقف مراقبة التسيير على المسار الذي يضمن كفاءة أعمال المؤسسة التي لا تتحقق إلا أن تكون الموارد المستعملة اقل لبلوغ القيمة التي يراد تحقيقها .

إن اتخاذ القرار يتطلب التدخل قبل ،خلال ،وبعد الأداء وهذا ما يوحي إلى ضرورة وجود الرقابة الفعالة في أي مؤسسة كنظام شامل للمعلومات وحركتها الداخلية ،ويسمح بتحقيق لا مركزية .

ومن خلال ما سبق ارتأينا أن نتطرق في هذا الفصل إلى المفاهيم النظرية الأساسية لمراقبة التسيير وكذا الموازنات التقديرية من خلال مبحثين كما يلي :

المبحث الأول :ماهية مراقبة التسيير

المبحث الثاني :مدخل عام لنظام الموازنات التقديرية

المبحث الأول : ماهية مراقبة التسيير

أصبح نظام مراقبة التسيير يشكل أحد الفروع الرئيسية في الاقتصاد المعاصر نتيجة للتطور الهائل الذي يشهده العالم على المستوي التكنولوجي و الاقتصادي و الاجتماعي ، فمهمته كانت في البداية محصورة الاهتمام بمراقبة سعر التكلفة و الإرادات و التكاليف و بعدها تطورت مهمته لتشمل مراقبة كل من الميزانيات و تقيم مرد ودية المؤسسة و التحكم في العوامل المؤثرة على التكاليف و تسيير الأنشطة .

المطلب الأول : مفهوم مراقبة التسيير :

قبل التطرق إلى تعريف نظام مراقبة التسيير يجب عرض مراحل التطور لهذا المفهوم الذي شهد تطورات عديدة و ذلك لمواكبة التغيرات الاقتصادية كمايلي :

الفرع الاول : مراحل تطور مفهوم مراقبة التسسير

بدأت التطورات الاولية في ميدان مراقبة التسيير في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر و بداية القرن العشرين و تزامنت مع كبر حجم وحدات الإنتاج و تنوعها ، فأصبح من الضروري تحديد مهام و المسؤوليات ووضع مراقبة على المنفذين ، و عن كانت مبادئ و طرق التسيير قد ظهرت مابين 1850م و 1910م في الولايات المتحدة الامريكية و أوروبا ، فإن تطبيقها بدا تدريجيا مع تطور إحتياجات المؤسسة ، أين وجد المسييرون أنفسهم في حاجة الى مراقبة التسسير للمساعدة على اتخاذ القررات و حتي بداية السبعينات من القرن الماضي ، قامت المؤسسات الفرنسية الكبري التي طبقة نظام مراقبة التيسيير بإتباع نموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية الذي تميز بإنه [1] :

- مسار للتخطيط و لتسيير الموازنات و مراقبتها .
- بنية سليمة ومجزاة عموديا إلى مراكز المسؤولية .
- نظام مراقبة يعتمد على المزدوجة (أهداف – وسائل)

بعد ذلك أجبرت التحولات الداخلية و الخارجية المؤسسات على إعادة النظر بصورة عميقة في هذا النموذج من حيث أهدافه و وسائله و إستعمالاته, و في ما يلي سنحاول عرض ملخص عن أهم المراحل التي مر بها مفهوم مراقبة التسيير :

[1] Claude Alazard ; sabine sépari – contrôle de gestion , 3eme Edison Dumod 1998 p : 14

الجدول رقم (1): أهم مراحل تطور مراقبة التسيير

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

الفرع الثاني : تعريف مراقبة التسيير وخصائصها

حتي يمكننا من الوصول إلي تعريف شامل لمراقبة التسيير ، سنحاول إعطاء أهم التعاريف التي قدمها الكتاب و المتمثلة فيمايلي :

- **التعريف الأول** :عرفت مراقبة التسيير بأنها نظام يهدف إلى التحكم في التسيير ، وبأنها تسمح للمؤسسة بالحصول على نظرة لنفسها لتضمن بقائها و إستمرارها [1].
- **التعريف الثاني** :عرفت R-N-ANTONY مراقبة التسيير على أنها مسار مخصص لتحفيز المسؤولين ، و تعويضهم لتنفيذ أنشطة تساهم في البلوغ أهداف المؤسسة.[2]
- **التعريف الثالث** : وعرفها G-PILLO على أنها العملية المراد لها ضمان توحيد الأهداف ألامركزية ، للأنشطة المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة الأخلاقيات المتفق عليها مسبقا ، و يشمل نظام مراقبة التسيير جملة من المعلومات الداخلية ، و التي بدورها تحتوي على جملة

[1] Michel charpentier philipe grandjean secteur public et contrôle de gestion, paris, édition d'organisation,1988 ,p21 .

[2] ANTONY .R.N « planning and control systems :a frame work for analysis »,Boston gradute school of business administration, Harvard university,1965 .https ://www.memoireonline.com. تاريخ الإطلاع على الموقع كان يوم 2018/03/02.

من المناقشات كما يعمل على تنمية الكفاءات الفردية و ذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل و تكوين أهمية التسيير لاكتساب مهنة متواصلة في ميدان التسيير.[1]

- **التعريف الرابع** : كما أعطي M.GERVAIS تعريفا لمراقبة التسيير على أنها العملية التي من خلالها يتأكد المسيرون من أن المواد موجودة و مستعملة بصفة فعالة ، وبنجاعة و ملائمة بما يتماشي مع تحقيق أهداف المنظمة ، وان المساعي و التوجيهات الحالية تسير جيدا وفق الإستراتيجية المحددة .[2]
- **التعريف الخامس** : أما المخطط الفرنسي العام عرف مراقبة التسيير بأنها مجموعه الإجراءات المتخذة لتزويد المسيرين من مختلف المسؤولين بمعطيات رقمية و دورية تخص سير المؤسسة و تؤدي مقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة إلى حث المسيرين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة و السريعة كلما استدعي الأمر ذلك .[3]
- **التعريف السادس** : و يعرف HENRI-BOUQUIN مراقبة التسيير على أنها صيرورة تهدف إلى تشخيص و نمذجة العلاقات بين الموارد و طرق إستهلاكها و بين مجموعة الغايات إلي جمعت و استهلكت الموارد من أجلها .[4]
- **التعريف السابع** : وعرف A.GERMALIS et H.ARNAULD et V.VIGNON على أن مراقبة التسيير هي جملة من الوسائل و المرافق و العماليات التى تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل ، و كذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة .
- **التعريف الثامن** : كما عرفت مراقبة التسيير بأنها تهدف الى تصور ووضع أدوا ت معلوماتية حيز التنفيذ ،حتى تسمح للمسؤولين بتحقيق انسجام عام بين الاهداف ا، الوسائل،النتائج .[5]
- **التعريف التاسع** : ويرى Schmidt مراقبة التسيير أنها مجموع الأعمال والإجراءات والوثائق الهادفة إلى مساعدة الإدارة العامة والمسؤولين العمليين في التحكم بأدائهم التسييري للوصول إلى الأهداف المحددة .[6]

---

[1] محمد خليل ؛عبد الحميد احمد ومنى عبد السلام؛مراقبة التسيير في المؤسسة؛شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية http://www.aribd.com/doc10424646; تاريخ الإطلاع 2018/03/07, ص4.

[2] Michel Gervais, control de gestion ,OP-CIT,P10.

[3] Lauzel Pierre, Teller Robert, Contrôle de gestion et budgets, 8e Edition, Paris,Dalloz, 1997,P14 .

[4] Henri Bouquin , le contrôle de gestion , 5e me édition , PUF , France , 2001,P28.

[5] Gean , PIERR JOBARD , pierre Gregorg , gestion , paris , Dalloz , 1955, p 601 .

[6] عقون سعاد " محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية " رسالة ماجستير, جامعة الجزائر – 2002/2001 ، ص 52.

- **التعريف العاشر :** وعرف Teller مراقبة التسيير هي مسار للمساعدة على اتخاذ القرار يسمح بالتدخل قبل ، خلال ، و بعد الأداء، و هي أيضا نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة تسمح بتحقيق المركزية،تلخص وتفسر مجموع المعطيات المرتبطة بكل نشاط من نشاطات المؤسسة .[1]
- **التعريف الحادي عشر :** حسب "lsabelle et loic de kerviller" هناك تعريفين لمراقبة التسيير:[2]

- مراقبة التسيير أداة للتحكم في التسيير :بإعتبارها مجموعة من الموارد المسخرة من قبل المؤسسة لمساعدة المسؤولين في التحكم في التسيير لتحقيق الأهداف المسطرة.

-مراقبة التسيير أداة للإحصاء :بإعتبارها مجموعة من التقنيات التي تمكن من الإستعمال الجيّد لأدوات التسيير وكذا تحقيق نتائج مطابقة للتقديرات.

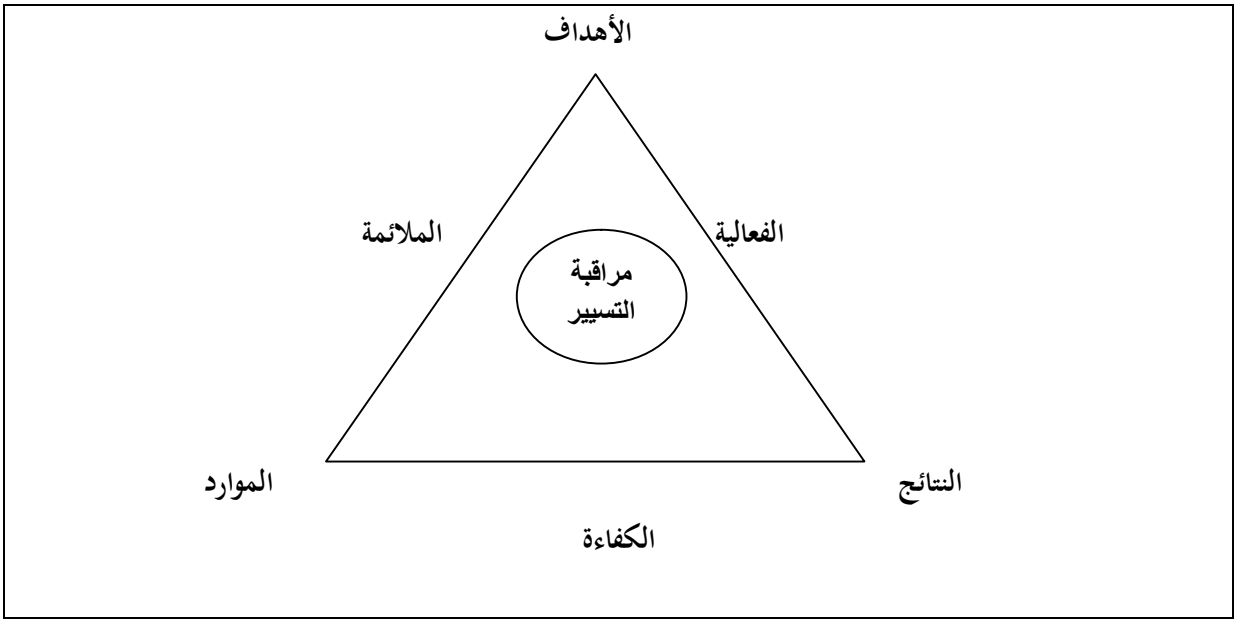
وبعد الجمع بين التعاريف السابقة تمكنا من التوصل إلى تعريف شامل وهو ان مراقبة التسيير هي مسار دائم للتعديل ،تستهدف تجنيد الطاقات للاستخدام الامثل للموارد وتصحيح الاخطاء والانحرافات ،وهي تسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في آدائهم التسييري من خلال المعلومات التي توفرها لهم ،والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة بغرض الوصول إلى تحقيق الاهداف المسطرة بكفاءة وفعالية وبصورة ملائمة ومنسجمة مع الاستراتيجية المحددة ؛وبالتالي هي نظام للتحكم في التسيير ككل.

وعليه فان مراقبة التسيير نظام يرتكز على ثلاثة مفاهيم أساسية ، وهي معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء وهي الكفاءة، الفعالية، والملائمة كما هو مبين في الشكل التالي :

1 Robert Teller , le contrôle de sétion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance » , paris , management société ,1999 ,p08 .

[2] بوزيد سفيان " المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير و اتخاذ القرار " مذكرة ماجيستر ، جامعة يحي فارس , المدية , 2009-2010, ص 48.

الشكل رقم (01) :مفاهيم إرتكاز مراقبة التسيير



SOURCE: H.LONING et Y.PESQUEUX et COLL, le contrôle de gestion, édition ELLIPES, paris,2001, p06

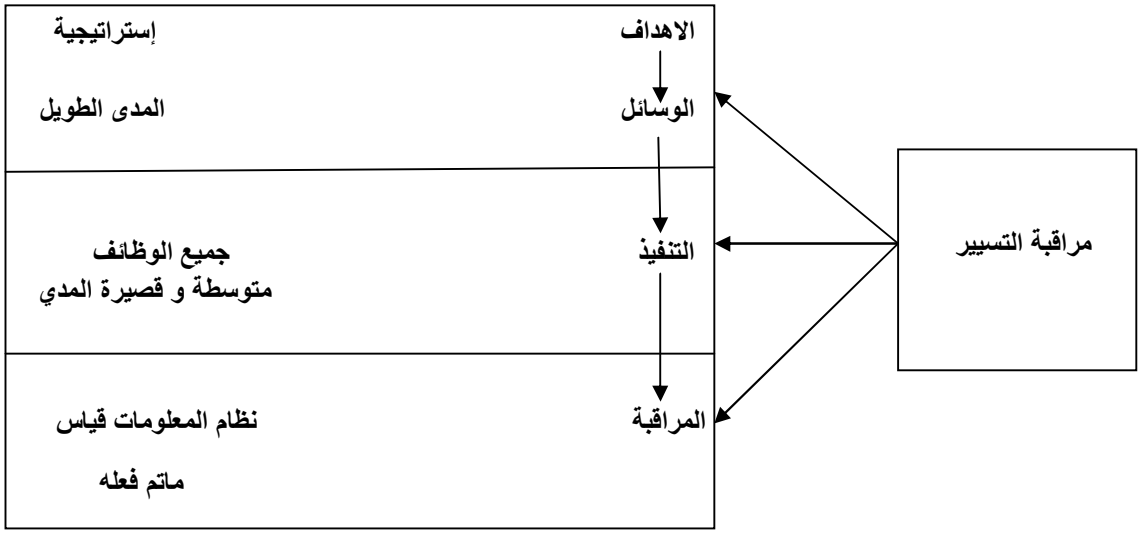
- **الفعالية :** هي عملية مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المسطرة، أي هي مدى تحقيق المؤسسة للأهداف المرجوة.

-**الملائمة :**هي عملية مقارنة الأهداف المسطرة مع الوسائل المسخرة لتحقيق هذه الأهداف.

-**الكفاءة :**هي عملية مقارنة الأهداف المسطرة مع الوسائل المستعملة، إذن يمكن القول أن الرهان الأساسي لمراقبة التسيير هو التأكد من التناسق بين الأهداف المسطرة و الوسائل المسخرة و النتائج المحققة.

كما يمكن أيضا تمثيل مراقبة التسيير كما يلي :

الشكل رقم (02) : مفهوم مراقبة التسيير



SOURCE :Isabelle et loic de kerviller, le contrôle de gestion, 3eme édition, paris, 2000, p10.

ومن خلال التعاريف السابقة : يمكن إستنتاج الخصائص التالية لمراقبة التسيير :

أ- مراقبة التسيير وسيلة للمعلومات :

بحيث لايمكن أن يكون وجود له أو للقيادة ، دون وجود نظام معلومات يرتكز عليه المراقب لتشخيص عليه الأداء ، ويكون في خدمة متخذ القرار بدون لغة تمكنه من الاتصال مع أفراد كل المستويات السلم التنظيمي.[1]

إن المعلومات تسمح للمراقب بتأسيس فرضيات حول تطور و تغير محيط المؤسسة مما يسهل وضع خطط مستقبلية في المدتين القصيرة و المتوسطة لنشاطها و إتخاذ قرارات على ضوئها ليصل في ما بعد إلي إستنتاج الفروق و تحديدي الأسباب و القيام بالتصحيحات المناسبة .

[1] A.Burlaud, C.simon, Comptabilité de gestion, 2ème ed, Paris, 2000, p25.

ب- مراقبة التسيير وسيلة لتحفيز :

بما أن الهدف من مراقبة التسيير هو ضمان التنفيذ الأوامر لتحقيق أهداف المؤسسة و هي تتم من خلال أربعة إجراءات : [1]

- إعداد خطط عمل تحدد الأهداف العام .
- تجزئة الأهداف العامة على أهداف فرعية ترتبك بمسؤوليات التنفيذيين .
- مقارنة النتائج بالأهداف .
- تحفيز الأفراد حتى يكون تنفيذهم مطابق للأهداف.

وفي هذا الصدد فإن التطورات الجديدة لمراقبة التسيير تعمل على تطوير نظام التحفيز القائم أساسا على " الإقصاء السلبي " Sanction négative نحو الإقصاء الايجابي (إمكانية الارتقاء في السلم التنظيمي) هذا يعني أن الأفراد لايرتقون إلا إذا كانت الحاجات من النوع الأدني قد تحققت ، إذا فإن الحاجات التي لم تلبي ، هي التي تفسر سلوك الأفراد حيث يكمن المبدأ الديناميكي بتصرفات البشرية .

ج - مراقبة التسيير وسيلة للفحص و العقاب :

وفي هذا الصدد فغن كل إنحراف يكتشف يصبح مصدر للعقاب فإذا كانت مراقبة التسيير بمعناها الاداري (séns managerial) مح بوضع نظام تحفيز من خلال : تقسيم التنظيم إلى مراكز مسؤولية ، تقسيم الأهداف العامة إلى أهداف فرعية (حسب المراكز) ، فهو أيضا يسمح بوضع نظام عقابي من خلال الأداة المحاسبية التي يرتكز عليها (محاسبة تسيير و محاسبة مواز نية) و نميز نوعين من المراقبة التي يمارسها المدير العام :

- مراقبة ذاتية (auto contrôle) بصفة قائد المؤسسة ، حيث يراقب الأداء من خلال مؤشرات الأداء ، التي توجد في لوحة القيادة و يأخذ من ثم المقاييس اللازمة لتقليص قد تكون سببا في إجراءات العقاب
- أما النوع الثاني من المراقبة فهي التي تخص السلم التنظيمي حيث تبقي مصدر المعلومات بعيد عن أسباب الانحرافات و تحليل كل ماهو ذات معني كما تلزم على جميع المسؤولين ، التبريرات اللازمة للاخطاء المسجلة ، و التي بدون شك يمكن تفسيرها ، وقد تعود للعوامل الخارجية مثل : تغير معدلات الاعباء الاجتماعية ، إرتفاع القدرة الشرائية للزبائن ....إلخ ، ومن خلال هذه التفسيرات تأخذ المديرية العامة فكرة سيئة عن وجود تسيير هذا المسؤول ، ويتنج عن ذلك نتائج بضرورة ، حيث يخشي الحكم قاسيا

[1] مرابطي نوال : " أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ", رسالة ماجيستير, جامعة الجزائر – 2006/2005 ,ص56.

لان مسؤول مركز التحليل ساهم بنفسه في تحديد الاهداف ، و بتالي ننتقل تدريجيا من اللزوم الوسائل إلى لزوم النتائج .

إذا مراقبة التسيير لايمكن أن تؤدي دورها إلى في وجود نظام عقاب و مكافئة و الذي يمكن أن يكون ذو طبيعة مالية ،كما يمكن أن يقوم على عنصر الاعتراف و تقييم الأفراد من الناحية الاجتماعية .

المطلب الثاني : دور وأهداف عملية مراقبة التسيير

إن لمراقبة التسيير مجموع ة من الأدوار والمهام التي توكلها لها الإدارة وذلك من اجل تحقيق جملة من الغايات التي تنشدها المؤسسة منها:

الفرع الأول :دور ومهام عملية مراقبة التسيير:

إن تعدد مفاهيم مراقبة التسيير كما أوردناها سابقا توحي إلى تعدد أدوار ووظائف مرا قبة التسيير ذلك ما يجعل : من الصعب الإحاطة بها ولكن يمكن ذكر أهمها :[1]

أ - **التخطيط الدائم طويل الآجال** :تعتبر مهمة التخطيط الطويل الأجل ووضع الاستراتجيات للمؤسسة من أهم أعمال و مسؤوليات إدارة المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة مثل تعظيم الأرباح و تعظيم قيمة المؤسسة و تلعب معلومات مراقبة التسيير دورا بارزا في تزويد إدارة المؤسسة بتقارير عن التوقعات المستقبلية المختلفة، بحيث تساعد الإدارة على تقييم المعلومات الموجودة بهذه التقارير والعمل على اختيار أفضل بديل ووضعه في الخطة طويلة الأجل.

ب - **التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد** : حيث إن الموارد المتاحة بأي ومؤسسة هي محدودة بطبيعتها فان يقع على عاتق ومسؤولية المدراء توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة، ويتطلب ذلك تعاون الفعاليات والأنشطة المختلفة وتنظيمها وتوجيهها بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال له ، وتتعلق 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.

ج - **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

[1] احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية ، دار وائل للطباعة و النشر , الأردن ، 2000 ؛ ص9-10.

بين الانجاز الفعلي والتوقعات حسب الخطط الموضوعة ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسبب بين فيها وتصحيحها، وهذه الطريقة تتم الرقابة على الانجاز وتقييمه.

د -جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد : حيث تقوم مراقبة التسيير بدور في العمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة وتنشيطها عن طريق مكافأة ومعاقبة المتهاون وكذا تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى مجهوداتهم، وهذا يتأتى عن طريق عملية مراقبة الأداء الوظيفي والتي تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات حول ا لأداء بموضوعية، حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الإصغاء لمشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد حيث انه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية والتي تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات التي تتعلق بمستقبل الوظيفي للعمال مثل(زيادة الأجور ،مكافآت، عقوبات...الخ) مما يؤدي إلى زيادة ثقتهم في المؤسسة والتي تتحقق عن طريق جملة من الخصائص وهي:

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

- **عدالة التوزيع :** وتعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تعزيز الثقة بين الإدارة والعامل، وذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله، إضافة إلى توزيع الأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.

- **عدالة التعاملات :** إن عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من اجل طرح مشاكلهم على الإدارة لاتخاذ القرارات المصنفة أو العادلة المتعلقة بالعمل والمستقبل المهني للعمال.

هـ -جمع ونشر المعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب وخاصة ما تعلق بالوضعية التنافسية للمؤسسة.

و -التقريب بين معطيات الواقع وما يجب أن يكون في الإستراتجية.

ز -القائمون على مراقبة التسيير أخصائيون في الأرقام وأدوات القياس يفترض أن يكونوا دوما سباقين إلى وضع مؤشرات جديدة لقياس تأثيرات مختلف القرارات على الوضعية التنافسية للمؤسسة و الكفاءة المالية وحتى لمعرفة مساهمة المكافآت أو الأداء ذو الطابع الكيفي في مسار خلق القيمة.

ح -مراقبة ا لتسيير يسمح بتنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات أو حلقات التغذية العكسية التي ت زود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها و تقلبات محيطها مما يسمح لها بتعديل أهدافها ووسائلها مقارنة

بالإنجازات ، والتأقلم مع محيطها وفق وتيرة منسجمة ومتسقة ، وبذلك يمكن اقتراح أربع حلقات في إجراءات المقيدة بالنسبة للمؤسسة هي : التخطيط، القياس، الرقابة، النمذجة (إعادة النظر في الأهداف)

الفرع الثاني : أهداف عملية مراقبة التسيير

نظرا للتغيرات الهامة التي عرفها المحيط أدى ذلك إلى تطور أهداف هذه العملية، فبعدما كانت مبنية في الأساس على فكرة التحقق من أنشطة مختلف الأقسام من خلال عملية القياس والتقييم اللاحق للأداء أصبحت اليوم نتيجة للتغيرات والتطورات التي شهدتها المؤسسة والمحيط على حد سواء واتساع مستويات عدم اليقين في مجالات التسيير لا تقتصر على قياس النتائج فحسب بل تبحث كذلك عن قياس أداء النظام ككل وبالتالي فرض هذا عدم الاقتصار فقط على المعايير الكمية وإنما إضافة معايير نوعية مع إدماج البعد الاستراتيجي في ذلك .ومن بين الأهداف التي تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيقها :

أ- التوفيق والربط بين مراقبة التسيير على المستوى الاستراتيجي مع مراقبة التسيير على المستوى العملي : [1]

إن الواقع الملموس يشير إلى وجود هوة بين مراقبة التسيير على المستوى العملي و مراقبة التسيير على المستوى الاستراتيجي لكن الواجب أو المتطلبات التسييرية تقضي بعكس ذلك وبالتالي وجب إدخال وسيلة للربط بينهما والتي تتمثل في إحدى وسائل مراقبة التسيير وهي لوحة القيادة والتي تمثل مجموعة من المؤشرات تحتوي على معلومات شاملة تسمح باتخاذ القرارات والحكم على الأداء، وتساهم في إعدادها جميع المستويات الإستراتيجية والعملية والتي تتمثل في كل من الإدارة العامة والمسؤولين العمليين :

- فالإدارة العامة هي التي تضع الإستراتيجية العامة التي يجب أن تكون معلومة ومفهومة عند الجميع في المنظمة ويأتي

دور الإدارة العامة في توضيح وتفهيم جميع الأفراد كل حسب اختصاصاته؛

- وبالنسبة للمسؤولين العمليين يتأتى دورهم في تنفيذ الإستراتيجية ذلك لانهم اقرب للواقع وبالتالي يجب عليهم أن يكيفوا برامجهم العملية مع المتطلبات الإستراتيجية.

أما مراقبة التسيير تقوم بالربط بين المسؤولين العمليين والإدارة العامة وهذا لا يتأتي إلا بأن يكون مراقب التسيير على إلمام تام بالإستراتيجية وجدول القيادة حتى يتمكن من التوفيق بين المستوى الاستراتيجي والمستوى العملي.

[1] Norbert Guedj , le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise , 3e me Edition D'organisation ,paris , 2000 ; P : 47-71.

ب - القضاء على الآثار السلبية لأنظمة قياس الأداء:

من المعلوم أن مراقبة التسيير تعتبر على أنها نظام للمعلومات وهذا النظام لكي يكون ذو مصداقية يجب أن يكون مدعوما بمجهودات مراقب التسيير حتى يتمكن هذا الأخير من الاعتماد عليه لتقييم أداء الأفراد في المنظمة وكذلك من اجل مساعدة المسؤولين على تحسين قراراتهم .

وعلى مستوى نظام المعلومات الكلي في المؤسسة الذي هو من إسهام وصنع جميع من هم في المنظمة وليس من إعداد مراقب التسيير فحسب، ويأتي دور مراقب التسيير في إبراز أي تحريف في المعلومة المحولة ومساعدة أنظمة التقييم في المؤسسة على عدم التأثير السلبي على نظام المعلومات ذلك انه في حالة وجود ضعف في الأداء سوف تقوم الأطراف المعنية بتحريف للمعلومة المحولة.

ج -عدم الاقتصار على أنظمة التقييم اللاحق:[1]

لقد اتسمت أنظمة مراقبة التسيير ولوقت طويل بالاعتماد على أنظمة التقييم اللاحق والاعتماد على القواعد المحاسبية البحتة وهذا ما جعلها تتسم بالتأخر والانحراف عن الأهداف الأساسية لها فكان لزاما عليها تطوير أساليب وطرق تسمح بالتوقع المسبق لما سيكون عليه الأداء وذلك من خلال:

-البحث المستمر عن المعلومة.

-عدم هدر الوقت في تحليل الانحرافات وقياس النتائج، وان تتوقع ما سيكون عليه المحيط من خلال تحليل تلك المعلومات وهذا ما سيسمح لها بمواجهة الاستراتيجيات المفاجأة لها من قبل المنافسين أو المحيط.

إن هذا لا يتأتي إلا إذا كان مراقب التسيير على دراية كبيرة بمجالات عديدة منها التحليل الاستراتيجي، تحليل المخاطر، تسيير الموارد البشرية، تحليل القيمة..... الخ.

د -ضمان تقارب الأهداف:

حيث تواجه مراقب التسيير عدة صعوبات منها تعدد الأهداف وتناقضها في أحيان عدة وكذلك غموضها وبالتالي، ولرفع هذا الغموض تلعب الاعتبارات النفسية أهمية بالغة في تقارب الأهداف لدى مراقب التسيير كما يجب أن يهتم هذا الأخير بالاتصال التشجيع الإقناع والنقد جزءا أساسيا في عملية مراقبة التسيير من اجل ضمان تقارب الأهداف.

[1] د. نعيمة يحياوي ، أ زكية مقري ,التحولات الكبري في أنظمة مراقبة التسيير و الموازنة التقديرية ، دار الراية للنشر و التوزيع – الاردن ، عمان ، الطبعة الاولى , ص 42 – 43 .

المطلب الثالث : مسار نظام مراقبة التسيير أداواته و حدوده

يرتكز نظام مراقبة التسيير في إعداده على مجموعة من الادوات كما يتعرض هذا الاخير لمجموعة من المشاكل تعرقل مساره و التي سنتطرق لها بالتفصيل

الفرع الأول : مسار عملية مراقبة التسيير

يعرف " LORINO (P) " : المسار على أنه مجموعة من النشاطات المنظمة في شكل شبكة وفق طريقة تسلسلية أو متوازية بحيث يقوم بتوليف واستخدام عدد من الموارد (طاقات، كفاءات) لأجل خلق نتيجة أو مخرجات، تكون ذات قيمة بالنسبة لمن هو خارج عن ذلك المسار، يشمل نظام مراقبة التسيير بمثل هذا التعريف، جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها في أربعة مراحل أساسية وهي : المرحة الأولى متعلقة بالإستراتيجية والثانية التخطيط والثالثة بالأداء والمرحلة الرابعة تتعلق بالإجراءات التصحيحية.

تستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات تنظيمية وبالتالي مسؤوليات مختلفة إضافة إلى استخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة والنتيجة المنتظرة من هذا المسار، تحقيق قيادة جيدة للعمليات التسييرية الخاصة، مما يسمح بتحقيق الأهداف.

وتتمثل هذه المراحل فيما يلي :[1]

أ -المرحلة الأولى : تكوين وإعداد الإستراتيجية وتحديد الأهداف الإستراتيجية.

خلال هذه العملية تقوم المنظمة بما يلي :

- تحديد الأهداف الإستراتيجية (طويلة المدى).
- تشخيص المحيط من اجل الوقوف على الفرص والتهديدات.
- تشخيص الطاقات قبل الخوض في نقاط القوة ونقاط الضعف بالنسبة للمنظمة.
- تعريف الخيارات الإستراتيجية الأكثر حساسية في تحقيق الأهداف الإستراتيجية.
- اختيار إستراتيجية تتوافق مع الأهداف والطاقات التي تمتلكها المنظمة.

[1] Rached Gabsi , contrôle de gestion (Tom1) , 1ere Edition , C.I.E , Tunis , 2002. ; p : 14.

ب -المرحلة الثانية : التخطيط

وهي بمثابة الأداة التي يسمح بترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مخططات طويلة المدى حيث يتم خلال هذه المرحلة تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3-5)سنوات، وهذا دائمًا بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف و تبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات والتي توافق المدى القصير(أقل من سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل، من الضروري أن تكون ميزانيات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

ج -المرحلة الثالثة : قياس الأداء.

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دوريًا على التنفيذ ، بقياس النتائج الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير .وبالتالي فانه في هذه المرحلة هناك مكان لـ:

- معرفة ما تم تحقيقه.

- القدرة على مقارنة ما تم تحقيقه مع ما تم تقديره، ومن ثم حساب وتحليل الانحرافات من اجل معرفة نسبة ما تم تحقيقه من أهداف على المدى القصير ومعرفة المدى الذي تسمح به إستراتيجية المنظمة في تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

- معرفة أسباب الانحرافات الايجابية والسلبية من اجل اقتراح إجراءات تصحيحية وهذا ما يكون في الخطوة الموالية.

د -المرحلة الرابعة : الإجراءات التصحيحية

تؤدي المرحلة السابقة منطقيًا إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء والتي يتم اختيار أحسنها ، فقد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة، أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات ، قد ترجع لمرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للإستراتيجية المختارة، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الإستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملائمتها لوضعية المؤسسة، وأخيرًا قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة، التي تستدعي إعادة النظر

فيها [1].وهنا نذكر أن دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على اقتراح تعديلات وتقديم توصيات، و لا يمكن له بأي حال من الأحوال اتخاذ قرارات بهذا الشأن، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العمليين المرتبطين بها، وهذا يؤكد على أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري في التركيز على التدريب أو التعلم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة.

إن مراقبة التسيير تأتي من خلال هذه المراحل كعملية موازية لصنع القرار وبعبارة أخرى فمراقبة التسيير تكون قبل وأثناء وبعد العمليات.

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

[1]مرغني وليد ، دور نظام مراقبة التسير في التحكم في تسيير المؤسسات البنكية ، مذكرة لنيل شهادة ماجيستير المركز الجامعي بالوادى – 2011/2010 ، ص 16 .

الفرع الثاني : أدوات مراقبة التسيير

إن أدوات مراقبة التسيير لا حصر لها، فهي تشتمل على آل الطرق الكمية والكيفية التي تهدف إلى مراقبة تسيير المؤسسة، لذا هذه الطرق التي سنذكرها ليست سوى جزء صغير من أدوات مراقبة التسيير و ليست هي الأدوات الوحيدة أيضا.

1- المحاسبة التحليلية:

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير حيث أنها تستمد معلوماتها من المحاسبة العامة و مصادر أخرى و تحللها من أجل الوصول إلى نتائج على ضوءها يستطيع مسيرو المؤسسة من اتخاذ القرارات المتعلقة بنشاطها و تسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة، آما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواءًا على مستوى التنفيذ أو على مستوى الادارة [1]

و تطرح المحاسبة التحليلية احدى صيغ التحليل الكمي للاستغلال في المؤسسة و هي بهذا تعني تقنية تهتم بمعالجة الأعباء والنواتج بكيفية تتيح لنا القيام بما يلي [2]:

- حساب التكاليف و سعر التكلفة .
- تحديد النتيجة التحليلية للاستغلال.
- تقييم بعض عناصر أصول الميزانية
- انجاز الدراسات التقديرية .
- تحليل المعطيات الداخلية لنشاط المؤسسة واتخاذ القرارات.

و مما سبق يمكننا القول بأن سر نجاح المحاسبة التحليلية أداة للمراقبة التسيير داخل المؤسسة و خاصة الإنتاجية و هو قيامها على مبدأ أساسي و هو التحليل و التقييم للتكاليف و النواتج و بهذا فإن المحاسبة التحليلية تهدف إلى مجموعة من الأهداف نذكر منها:[3]

- مراقبة التكاليف بعد تحليلها وبالتالي مراقبة المؤسسة و سيرها.
- دراسة المرد ودية التحليلية و التي تسمح بمراقبة مختلف السياسات داخل المؤسسة (الإنتاج،البيع،الاستثمار..)

[1] ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الطبعة الثانية، الجزائر، 1994 ، ص 08.

[2] عيسى جرادي، محاسبة التكاليف، دار الشهاب الجزائر، 1989 ، ص07 .

[3] بوزيد سفيان،مرجع سبق ذكره،ص56.

- المساهمة في وضع الميزانية التقديرية.

آما أن للمحاسبة التحليلية عدة طرق تستعملها في ظل نظام مراقبة التسيير نذكر منها :طريقة التكاليف الحقيقية ، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف المعيارية،طريقة التكاليف الهامشية.

2- الموازنات التقديرية:

هذه الطريقة لا تختلف كثيرا عن المحاسبة التحليلية في طريقتها المعتمدة من حيث المبدأ، إلا أن هناك تعاريف كثيرة عرفت بها الموازنات التقديرية سنتطرق إليها بالتفصيل في المبحث الثالث.

حيث يعتبر نظام الموازنة الجيد وسيلة فعالة من وسائل الرقابة حيث تستطيع الإدارة عمل مقارنات بين عناصر الخطة الواردة في الموازنة و الانجازات الفعلية المحققة في نهاية الفترة و إعداد تقارير الأداء التي على أساسها يتم مكافأة الأفراد على ما حققوه من انجازات تفوق التقديرات الواردة في الموازنة كما أن لنظام الموازنة اثر ملموس على كافة أقسام و إدارات المؤسسة حيث يلتزم توفر نظام اتصالات فعال بين الأقسام المختلفة خلال مرحلة إعداد الموازنات التقديرية السنوية، و نظرا للأهمية المالية لنظام الموازنات فان المحاسب الإداري يشترك في عدد كبير من الخطوات لانجازها، حيث يقوم قسم الموازنة بالتنسيق بين موازنات إدارات الأقسام المختلفة في المؤسسة وكذلك متابعة العمليات و مقارنة النتائج الفعلية مع تقديرات الموازنة

- استعمال مختلف النتائج للدراسات المستقبلية لتحديد سياسة جديدة أو لتغيير اتجاه المؤسسة .
- اتخاذ القرارات في مجال التخطيط للاستثمارات نتيجة لوجود إمكانية لذلك

و باختصار فالتحليل المالي هو أداة أساسية في المؤسسة لأنه يهتم بجميع مواردها المالية من خلال دراسة و تحليل و تفسير ما تتضمنه القوائم المالية التي تمثل نشاط المؤسسة.

3- لوحة القيادة:

جاءت العديد من التعاريف من أجل تحديد مفهوم واضح و صريح للوحة القيادة و نجد من بينها:

التعريف الأول:

" Jean Richard.Sulzer"لوحة القيادة هي ":عبارة عن تدفق المعلومات الضرورية لكل نظام مركزي خاص بالتسيير التنبؤ[1] ."

[1] -J.R Sulzer, "comment construire le tableau de bord " les objets et les méthodes d élaborations, ED dunod, 1975, p 10.

يتضح من خلال هذا التعريف أن لوحة القيادة عبارة عن ذلك النظام الخاص بالتسيير الموازني و التقديري.

التعريف الثاني:

"J.BOUQUIN"لوحة القيادة هي عبارة عن أداة تهدف إلى[1]:

- تحديد مقاييس لحالة المتغيرات التي حددت كمؤشر لتحقيق الأهداف.

-متابعة القرارات الموضوعية قيد التنفيذ من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

- تدعيم أداءات المؤسسة أو قسم من المؤسسة من خلال مقارنة الأهداف المحددة، فهي أداة تساعد على اتخاذ القرار.

يتبين من خلال هذا التعريف أن لوحة القيادة عبارة عن أداة تقوم بأدوار مختلفة أولها يتمثل في تحديد المعايير من أجل متابعة مستوى تحقيق الأهداف، و هو ما يعرف بالتسيير حسب الأهداف أما الدور الثاني فيتمثل في متابعة القرارات و مراقبة مدى تنفيذها.

أما الدور الأخير الذي ينسب إليها يتمثل في تدعيم القرارات داخل الدوائر، وهي بذلك تساعد على اتخاذ القرارات.

التعريف الثالث:

عرفها كذلك " NOBERT GUEDJ" بأنها ":عبارة عن مجموعة من المؤشرات و المعلومات الضرورية و التي يمكن من خلالها الحصول على رؤية شاملة و واضحة تسمح بكشف الاضطرابات واتخاذ القرارات لتوجيه التسيير بما يتوافق مع تحقيق الأهداف عن طريق الإستراتيجية، فلوحة القيادة إذن تعبر عن لغة مشتركة وموجودة بين أعضاء المؤسسة." [2]

من خلال التعاريف السابقة يمكن التوصل إلى أن لوحة القيادة عبارة عن:

- وسيلة لاتخاذ القرار، أداة للرقابة، أداة للحوار، أداة للمقارنة في النظام ألتسييري الذي يترجم الرؤية والإستراتيجية إلى أهداف مقاسة.

- تسمح للمسير بقياس الأداء في مختلف أبعاده، مستوياته، رد الفعل اتجاه التغيرات بسرعة.

4-التحليل المالي:

يُعَرف التحليل المالي بأنه عبارة عن عملية معالجة للبيانات المتاحة عن المؤسسة لأجل الحصول منها على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات و في تقييم أداء المؤسسات التجارية والصناعية في الماضي و الحاضر و ذلك في تشخيص أية مشكلة موجودة مالية أو تشغيلية و توقُّع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل.

[1] شرقي فاتح،" واقع وآفاق نظام مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية الاقتصادية " مذكرة لنيل الماجستير،جامعة الجزائر؛2009-2010،ص54.

[2] لقواق عبد الرزاق ، أهمية مراقبة التسيير الاجتماعي في تدعيم آداء المؤسسة ، رسالة ماجيستير ، جامعة الجزائر 2009/2008 ص65.

كما يستعمل التحليل المالي للتعرف والحكم على مستوى أداء المؤسسات واتخاذ القرارات المتعلقة بحجم ونوع الأصول الواجب شراؤها، وحجم ونوع التمويل المناسب لكل نوع من أنواع تلك الأصول من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

من التعريفين السابقين يمكن القول بأن التحليل المالي هو التشخيص الكامل للحالة المالية للمؤسسة و ذلك من خلال مراقب تسيير الخزينة باستعمال عدة معلومات قد تكون اقتصادية أو فنية أو مالية أو محاسبية أو إحصائية...الخ، كما أن التحليل المالي يعتبر أداة في مراقبة التسيير و خاصة عند اعتماده في تحليل المعطيات المالية الخاصة باستغلال المؤسسة و بهيكلها المالي الذي يتضمن مصادر الأموال و استعمالاتها، كما أن للتحليل المالي عدة نتائج تنتج عنه ومنها ما هي خارجية و أخرى داخلية، حيث يمكن حصر بعض هذه النتائج فيما يلي:

- تحديد نسبة الكفاءة و استعمال الموارد المالية بالمؤسسة باستعمال مفهوم المر دودية .
- تقديم حكم على السياسات المالية و مدى تحقيقها و فعاليتها وبالتالي على كفاءة المديرين و المسيرين و المسؤولين على مالية المؤسسة.
- استعمال مختلف النتائج للدراسات المستقبلية لتحديد سياسة جديدة أو لتغيير اتجاه المؤسسة .
- اتخاذ القرارات في مجال التخطيط للاستثمارات نتيجة لوجود إمكانية لذلك.

و باختصار فالتحليل المالي هو أداة أساسية في المؤسسة لأنه يهتم بجميع مواردها المالية من خلال دراسة و تحليل و تفسير ما تتضمنه القوائم المالية التي تمثل نشاط المؤسسة.

الفرع الثالث : حدود نظام مراقبة التسيير[1]

هناك صعوبات ترتبط بالتحقيق العملي لمراقبة التسيير ، تشكل هذه الصعوبات معيقات أو عيوب من الضروري التطرق إليها و معالجتها لحكم على مدي كفاءة هذا النظام و بالخصوص طابعه العملي نذكر من بينها مايلي :

خاصية تعدد الاختصاصات لمراقب التسيير ، المتعلقة بكثرة الكفاءات الواجب أن يتحكم فيها و التي تجعل منه إنسان نادرا ، بحيث أنه يملك عدة مزايا في نفس الوقت : الالمام بتقنيات التخطيط المتعددة (الاستراتيجي ، العملي ، التنفيذي) الخبرة المرتبطة بالتسيير المالي ، القدرة على التنسيق و الاتصال ، قابلية التوليف و تركيب المعطيات المتعددة .....إلخ مما يطرح سؤال جوهري وهو " كيفية إجاد هذا الانسان متعدد الاختصاصات ?"

[1] عقون سعاد ,مرجع سبق ذكره,ص65.

المشكل الثاني له علاقة بإختيار المعلومات التي تحتاجها المؤسسة فعلا من ضمن جملة المعلومات المتاحة إليها ، بمعنا مدي صلاحية المعلومات التي توفرها من قبل مراقب التسيير للعملية التسييرية ، وهذا مرتبط بملائمتها لاحتياجات المستفدين منها بصورة جيدة .

في هذا المجال يؤكد Gervais,(M) بأن لمراقب التسيير مهمة أساسية هي تسيير المعلومة ، نظرا لكونها أساس للتكييف مع التغيرات خاصة الخارجية منها و هي عامل من عوامل القدرة التنافسية للمؤسسة ، فعلى أساس المعلومات يتم تعديل الأهداف و الهياكل و حني طرق الاتصال .

في الأوضاع الاقتصادية بصفة خاصة تتطور بسرعة متزايدة مما يجعل الأفق القصيرة المتوسطة و الطويلة تتقلص شيئا فشيئا،لتصبح بعد ذالك فعالية المعلومة مرتبط بمعناها الزمني المتناقص هو ايضا مما يؤدي الى ظهور احتياجات جديدة من المعلومات بصفة مستمرة،خاصة منها الكيفية.

رأينا هنا الحاجة الى المعلومة الذي يقابله من جهة أخرى الفائض في المعلومة بحيث تظهر المؤسسة كقاعدة غنية بالمعلومات وتشمل بذالك معلومات عديدة غير مستغلة بالرغم من توفرها من جهة والحاجة اليها من جهة اخرى في نفس المؤسسة .

يمكن ملاحضة هذا الفائض في المعلومات خاصة في حالة ماإذا كان مراقب التسيير يشتكي من عدم إستغلال المعلومات التي يجمعها ، فالادارة ترد لوحات القيادة الذي وضعها و المسؤولون العمليون كذلك ، السبب في ذلك عدم إكتضاض المعلومات بها و عدم وضوحها أو ملائمتها لطبيعة النشاط .

قد يعود المشكل الأساسي في ذلك إلي قصور في الاتصال الذي سيسمح بتنقل المعلومات بدون أي حاجز ، ومن جهة أخري لطبيعة تكوين مراقب التسيير ، الذي يمكن من اللالمام بالأوجه المختلفة الحقيقية لنشاط و يسمح بتنظيم حركة المعلومات في المؤسسة ، توفر هاذين العاملين قد يحقق التوازن بين عدم وجود المعلومة و كثرتها .

- عملية تقييم الأداء تشكل بدورها مشكل أساسي لعمل مراقب التسيير ، فبرغم من اتفاق المسئولين العمليين مع الإدارة على الأهداف التي ستكون أساسا لتقييم نتائج أعمالهم ، فهناك سؤال جوهري يطرح نفسه و هو كيفية معرفة ما إذا كان الانحراف يستدعي اتخاذ قرارات تصحيحية بمعني آخر ما هي الانحرافات التي تتطلب رد فعل نظام المراقبة .

يرتبط هذا الشكل بنقطتين أساسيتين ، أولهما هو عدم وضوح العلاقة بين الاداءات و الأهداف ، بمعني أنه سواء أن تلك الاداءات لا تترجم الهدف أو أن تلك الأهداف لا ترتبط بطبيعة الأداء أي بميدان النشاط ، و الحل هو التحديد الجيد للأهداف كما رأينا سابقا .

أما العامل الثاني فهو مرتبط بالتسيير الجيد للفوارق ذات الأهمية ، أي التعرف على أسبابها الحقيقية .

في حالة تحقيق الشريطين ، تتم عملية مقارنة النتائج بالتقديرات فإذا كان الفارق عميق فهذا يستدعي تدابير تصحيحية ، أما إذا كان ضعيف فسيتم غض النظر عنه (وهو ما يعرف بالقيادة بالاستثناف) و هذا نظرا لكون عملية التقييم مكلفة ، و الأمر يتطلب مقارنة تقريبية لهذه التكاليف بنتائج منتظرة منها مسبقا لاتخاذ قرار التعديل.

كما أن هناك مشكل آخر مرتبط بمرد ودية نظام مراقبة التسيير ، فالهدف من وضع هذا النظام هو الاستغلال الأمثل للموارد و تحقيق الاقتصاد في النفقات فإذا كانت التكاليف الناتجة عن وضعية تفوق تلك التي يهدف إلى توفيرها ، فهنا لا حاجة لوضعه .

فبرغم من إمكانية تحديد تكاليفه تقريبيا من الصعب تحديد قيمة هذا النظام تحديدا دقيقا بمعني قياس نتائجه ، و التعرف على الأرباح التي نتحصل عليها منه ، فهل تقاس هذه الأخيرة من خلال تكلفة الأخطاء التسييرية التي تم تفاديها (كيف يمكن قياس ذالك) ، أم هل ترتبط بتحسين عملية اتخاذ القرار أو بدرجة تحقيق الأهداف أو أيضا بتحسين الجو الاجتماعي .....الخ

الملاحظ أنها مفاهيم يصعب حصرها و بالتالي قياسها ، فبعضها غير قابل للقياس و منها ماهو غير مستقل عن غيره من المعايير بحيث أن له عدة أبعاد ، وهذا ميدان في مراقبة التسيير غير معالج لحد الآن و لابد من التطرق إليه للحكم على مدي كفاءة نظام مراقبة التسيير .

المبحث الثاني : مدخل عام لنظام الموازنات التقديرية

يعتبر التخطيط السليم أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية و الفرعية بالإظافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف و الإمكانيات المتاحة , و تتضمن عملية التخطيط محاولات جادة من جانب الإدارة للتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة , و بالتالي التوصل إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنبا لعنصر المفاجأة و ما يترتب عليه من إتخاذ قرارات لترشيد إستغلال الموارد المتاحة.

و نظرا للزيادة المستمرة في الطلب على الخدمات لإشباع حاجات الأفراد مع الندرة في بعض الموارد البشرية و المادية ,فإن محاولة إستغلال و ترشيد إستخدام تلك الموارد يساعد على تحقيق أقصى درجة من الكفاية الإنتاجية , و تعتبر الموازنات التقديرية أنسب الأدوات التي تساعد الإدارة في ترشيد الإنفاق و الإنتاج إلى جانب تحقيق الكفاءة والفعالية في التنسيق و الرقابة و تقييم الأداء.

المطلب الأول : النشأة و المفهوم

الفرع الأول : نشأة الموازنات التقديرية

إن كلمة الموازنة التقديرية تطلق علي تقدير الدولة لإيراداتها و مصاريفها , و يرجع أصل كلمة Budget إلى الكلمة الفرنسية Bougette و التى تعني الحقيبة , حيث كان الوزير المالي الإنجليزي يعد تقديرات للمجلس العمومي البريطاني حقيبة جلدية لهذا أصبحت تسمى Budget .[1]

و تعتبر الولايات المتحدة الإمريكية هي السباقة في إستعمال الموازنة التقديرية لتسسير أوجه النشاط داخل المؤسسة خاصة بعد الأزمة الإقتصادية سنة 1929 و تلاهم الفرنسيين سنة 1950[2] , و يمكن تلخيص المراحل التي مرت بها الموازنات على النحو التالي :[3]

المرحلة الأولى : كانت فيها الموازنات جداول لتجميع الموارد الازمة لتنفيذ برنامج معين .

المرحلة الثانية : طورت فيها الموازنة و أصبحت تتضمن جدولا لبرمجة عملية التنفيذ .

المرحلة الثالثة : أصبحت فيها الموازنات تستخدم مع التكاليف المعيارية.

المرحلة الرابعة : أصبحت فيها الموازنات تستخدم كأداة فعالة للتخطيط و الرقابة و التنسيق بين الأنشطة.

---

[1] Dedier leclere ,Gestion budgétaire , Edition Eyrolles , Paris , 1994, P 5 .

[2] شناف فريد,مدخل للموازنات التقديرية للإنتاج,دار المحمدية,الجزائر,2002,ص8.

[3] الطيب سايح, نظام الموازنات التقديرية في التسيير الإستشفائي , مذكرة لنيل شهادةالماجستير , كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ,جامعة قسنطينة,2005-2006,ص9.

الفرع الثاني : مفهوم الموازنات التقديرية

لقد تعددت تعاريف الموازنات التقديرية و تنوعت إذ أن مفهومها يختلف من وجهة نظر المحاسبين و المدراء,حيث ينظر إلي الموازنات التقديرية حسب المحاسبين على أساس إعدادها أما المدراء فينظر إليها من حيث تنفيذيها ومن بين هذه التعاريف نجد ما يلي :

التعريف الأول : الموازنات التقديرية هي ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المؤسسة لفترة مستقبلية في صورة شاملة و منسقة, و يوافق عليها المسؤولون و المنفذون و يرتبطون بها و تتخذ هدفا يتم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي و الرقابة عليها , و يمكن الإدارة من إتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الإنحرافات و التوصل إلى الكفاية القصوى.[1]

التعريف الثاني : عرفها Pandey على أنها خطة شاملة منسقة تعبر بشكل مالي عن أنشطة و موارد الوحدة الإقتصادية خلال فترة مقبلة .[2]

التعريف الثالث :عرفها Horngren بأنها تعبير حالي عن خطة الأعمال و أداة مساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة .[3]

التعريف الرابع : هي تعبير كمي أو مالي لأهداف المؤسسة المسطرة و ترجمة تلك الأهداف نقديا و كميا.[4]

التعريف الخامس : هي خطة للعمل في فترة مستقبلية , تهدف إلى تنظيم و تنسيق أوجه النشاط الإقتصادي لمنشأة معينة في حدود الموارد البشرية و المادية و المالية المتاحة.[5]

التعريف السادس : هي عبارة عن وثيقة تلخص كل العمليات و الأنشطة التي تنوي المنظمة القيام بها لمدة زمنية محددة و تصبح هذه الوثيقة برنامج عمل للمنظمة خلال هذه الفترة و هي ترجمة واضحة عن التخطيط و السياسات المستقبلية الموضوعة للمنظمة.[6]

كما تعرف الموازنات التقديرية حسب الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع إشتراك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات.

---

[1] جبرائيل جوزيف كحالة,رضوان حلوة حنان,محاسبة التكاليف المعيارية رقابة و إثبات,دار الثقافة للنشر و التوزيع,عمان,2006,ص38.

[2] محمد موسى محمد النجار,العوامل المؤثرة على كفاءة إستخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط و الرقابة ,مذكرة لنيل شهادةالماجيستير,كلية التجارة,الجامعة الإسلامية,غزة,ص18.

[3] ربيع بوصبيع العايش,محاضرات مقياس التسيير المالي و الموازني,الدار الجامعية, تخصص محاسبة و ضرائب, سنة 3 ,2014 -2015.

[4] خالد محمد بني حمدان, الإستراتجية و التخطيط الإستراتيجي, دار اليازوزي العلمية للنشر و التوزيع ,الأردن , 2008, ص 336.

[5] محمد سامي راضي, المدخل الحديث في إعداد و إستخدام الموازنات, الدار الجامعية, الإسكندرية, 2006,ص12.

[6] عارف الحاج ,الموازنات التقديرية و دورها في مجال التخطيط, مدونة العلوم المالية, ص 2.

التعريف الإجرائي :

بناءا على ما سبق ومن خلال التعريفات الواردة أعلاه نجد أن الموازنات التقديرية ما هي إلا خطة مستقبلية ,شاملة و منسقة تشمل فترة زمنية محددة المدة و ذلك في حدود الموارد البشرية و المادية المتاحة ,يتم التعبير عنها بشكل كمي و قيمي, تتمكن المؤسسة خلالها من إتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة و في الوقت المناسب و كذا تمكينها من تحقيق التنسيق و الرقابة الفعالة التي تؤدي بدورها إلي تحقيق الأهداف و السياسات المسطرة من قبل المؤسسة.

المطلب الثاني : أهداف ,أهمية و خصائص الموازنات التقديرية

الفرع الأول : أهداف الموازنات التقديرية

تعد الموازنات التقديرية أداة تستخدم في التعبير عن الأهداف و السياسات التي تم وضعها , حيث تعتبر وسيلة هامة للإتصال بين المستويات الإدارية المختلفة , فمن خلالها يمكن توصيل الأهداف و الخطط إلى مستويات أقل في المؤسسة و بذلك تتمثل أهدافها فيما يلي :

1- **التخطيط** : إن الوظيفة الأولى للموازنات هي التخطيط على مستوى المؤسسة و ذلك بطريقة منظمة و منطقية تساهم في تحقيق الإلتزام بالإستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة , و كذلك فهي تؤدي إلى إحداث التوافق و منع الصراع بين الأطراف المرتبطة بأداء الأنشطة المختلفة على مستوى المؤسسة, مثال ذلك تخطيط المبيعات في ضوء الطلب السوقي , و كذلك في ضوء الطاقة الإنتاجية المتاحة , و يشار غلى الموازنات كخطط إقتصادية تستلزم دراسات مستفيضة لإختبار بين البدائل المتاحة و يلزم لنجاح التخطيط أيضا أن يكون هناك هدف واضح أولا , ثم يجب أن يكون هناك تقييم علمي للنتائج السابقة المحققة و للظروف التكنولوجية السائدة , و تعتبر هذه الدراسات ضرورية في مجال الإختيار بين البدائل المتاحة و لتحديد الخطة المثالية .[1]

2- **التنسيق و الإتصال** : تعد الموازنات أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالأهداف التى تسعى المنشأة لتحقيقها على المستويات الإدارية المختلفة , ومن أمثلة هذه المعلومات حجم الإيرادات الواجب تحقيقها , كمية الإنتاج المستهدفة ,كمية المشتريات اللازمة و قيمة مصاريف الدعاية و الإعلان خلال فترة الموازنة, بحيث تفيد الموازنات في تنسيق أوجه النشاطات المختلفة في المنشأة بما يحقق التناسق , التكامل و التوافق بين هذه الانشطة و تفادي النظرة الجزية للأمور[2], فمثلا قد يرغب مدير المشتريات الإحتفاظ بمستوى عال من

[1] طارق عبد العال حماد, الموازنات التقديرية- نظرة متكاملة, الدار الجامعية, الجزائر ,2001,ص139.

[2] http://www.dallah-forum.com/pdf/preparationOfBudgets.pdf.,2018/03/24 تاريخ الإطلاع

المخزون لكي يتمكن من تلبية حاجة إدارات الإنتاج المختلفة بسرعة , هذا التوجه قد يواجه إعتراض المدير المالي بحجة أن الإحتفاظ بكمية كبيرة من المخزون يؤدي إلى تجميد جزء من أموال المنشأة و أن هذا المخزون قد يكون عرضة للتلف, الموازنة تعمل من البداية بتحديد كميات المخزون المرغوب الإحتفاظ بها , لذلك كل الإيرادات المعنية ستعمل معا بتوافق لتحقيق نفس الأهداف.

3- **التحكم** : تساعد الموازنات على التحكم بالتكاليف عن طريق تحديد ما يجب أن يكون عليه التكاليف مسبقا , و هذا يكشف عن مدى كفاءة المنشأة في إستخدام الموارد المتاحة, كما أن الموازنات تكشف عن مدى التقدم الذي يحرزه المدراء الأكثر فعالية و كفاءة ,أيضا يصبح المدراء أقل ميل للصرف في الأمور التي لا تحتاجها المنشأة لمعرفتهم أن جميع التكاليف سيتم مقارنتها , و أنه سيتم محاسبة المدير المسؤول الذي تقع هذه التكاليف تحت سيطرته, كما أن المدراء يمكنهم إستخدام الموازنة على أنها أداة رقابة ذاتية لهم , لكي تحقق الموازنة دورها الرقابي بفعالية فإنه يجب أن تتكامل مع النظام المحاسبي و الهيكل التنظيمي للمنشأة , هذا التكامل يعزز السيطرة عن طريق نقل البيانات و تحديد الإنحرافات عن الاداء المخطط و ربط هذه الإنحرافات مع الوحدات المسؤولة عنها في المنشاة.

4- **التحفيز** : تقوم الموازنة بتحفيز الموظفين لتقديم أداء عالي لا سيما إذا طلب منهم المشاركة في إعداد هذه الموازنات , كما أن المدراء الذين يطلب إليهم إعداد موازنة لدوائرهم يشعرون بإلتزام أدبي نحو ضرورة تحقيق أرقام الموازنات التي إشتركوا في إعدادها , و تشجيعهم على بذل جهودا أكبر لكي يبقوا ضمن الموازنة التي أعدوها بأنفسهم,و لكي يتم إعتبار الموازنة على أنها أداة تحفيز يجب على الموظفين النظر إليها على إعتبار أنها واقعية و يمكن تحقيقها, لا يتم النظر دائما للموازنة بإيجابية , فالبعض يرى أن الموازنة تفرض قيود عليهم و تحد من صلاحياتهم , لذلك يميل الكثيرون لإعتبار الموازنة أداة تحفيز إذا كانت تتمتع بدرجة من المرونة.

5- **الرقابة** : يتم مقارنة مستويات الأداء المستهدفة الواردة في الموازنة مع النتائج الفعلية المحققة , بعد تحديد الانحرافات يتم تحليلها لمعرفة أسبابها و ربطها بمراكز المسؤولية, حيث يمكن للإدارة إتخاذ الإجراءات العلاجية اللازمة التي تساعد في عدم تكرار الإنحرافات غير المرغوب بها في المستقبل و تشجيع الإنحرافات المرغوب فيها و إستثمار أسباب حدوثها.

6- **تقييم الأداء** : تعتبر مستويات الأداء الواردة في الموازنة أساسا لتقييم أداء المسؤولين و الوحدات الوظيفية المختلفة, حيث تتم مقارنة النتائج الفعلية لكل مركز من مراكز المسؤولية مع مستويات الأداء المخطط , و بالتالي معرفة مدى تحقيق كل مركز من هذه المراكز للأهداف المحددة مسبقا , يتم ربط نتاج تقييم الاداء

مع نظام الحوافز في المنشأة, كما أن نتائج التقييم تساعد الإدارة في إختيار الأشخاص المناسبين للوظائف الإدارية و الفنية المختلفة.

الفرع الثاني : أهمية الموازنات التقديرية

تظهر أهمية الموازنات التقديرية في المرحلة الأولى من خلال الأهداف التي تتمتع بدراسة الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في مجال التخطيط و الرقابة , فمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق بين الأجهزة الفنية و المالية و توجيه الإمكانيات المتاحة و ذلك من خلال مرحلة الموازنة, أما في المرحلة الثانية فأهمية الموازنة تظهر من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل :جدول حسابات النتائج التقديرية , و ذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي من المخطط العام, و هي تنفيذ برنامج علمي و بالتالي فهي تساعد على صنع القرارمن طرف المسؤولين الإداريين و ذلك على جميع المستويات.

الفرع الثالث : خصائص الموازنات التقديرية

تتميز الموازنة التقديرية بجملة من الخصائص مستمدة من كونها تعبير كمي و مالي لبرنامج عمل محدد لفترة معينة, و يمكن تبيان هذه الخصائص في النقاط التالية:

1- **تعبير كمي** : إن تحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات و كذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها , بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية و مالية .[1]

2- **تحدد في شكل برنامج عمل** : الموازنة ليست فقط تقديرا للأهداف و الموارد الضرورية لتحقيقها و إنما لابد أن ترفق بقرارات عملية, فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة,و ليس إلى معرفة و تنبؤ المستقبل من أجل المعرفة فقط .[2]

3- **تحدد لفترة معينة** : قد تكون سنة واحدة أو أقل و هذا بإختلاف نشاط المؤسسة و أهدافها, فالموازنة هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحدد و التي هي إمتداد للمخططات المتوسطة و الطويلة الأجل , كما أنها تعتبر من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة و إستخلاص الفروقات و من ثمة إتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التسيير.[3]

[1] الأميرة إبراهيم عثمان,المحاسبة الإدارية,المكتب الجامعي الحديث, الإسكندرية ,2006,ص145.

[2] ناصر دادي عدون و أخرون, مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية , دار المحمدية, الجزائر,2003,ص48.

[3] ناصر دادي عدون و عبد الله قويدر الواحد, مراقبة التسير و الأداء في المؤسسة الإقتصادية,دار المحمدية العامة,الجزائر,2004,ص 127.

المطلب الثالث : أنواع الموازنات التقديرية و إجراءات إعدادها

الفرع الأول : أنواع الموازنات التقديرية

يتم وضع الموازنات لخدمة أهداف متعددة تسعى المنشآت لتحقيقها ,و يمكن تقسيم الموازنات إلى عدة أنواع حسب معايير متعددة للتمييز بينها , بحيث تقسم هذه الموازنات في معظم المؤسسات إلى قسمين :[1]

- **الموازنات العلمية :** وهي ترجمة بالأرقام لمخططات النشاط المنسقة التي أعدت لكل مراكز المسؤولية , و التي غطت مجموع العمليات المتعلقة بدورة الإستغلال العادية للمؤسسة, و تشير إلى الأهداف الواجب تحقيقها من طرف كل مسؤول و إلى الوسائل المسخرة في فترة زمنية قادمة محددة.
- **الموازنات التقديرية الإستثمارية :** تتضمن هذه الموازنة العمليات المتعلقة بالتجديدات و الإصلاحات الكبيرة للأصول الثابتة المختلفة (المباني , العتاد و المعدات , معدات النقل.....إلخ) و كيفية تحويلها و الرقابة على تنفيذها.

1/ حسب الفترة الزمنية التي تغطيها : وتقسم الموازنات من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها إلى ثلاثة أنواع هي :

1-1- موازنات قصيرة الأجل : يغطي هذا النوع من الموازنات فترة زمنية من شهر إلي سنة واحدة ,و يهم المستويات الإدارية المتدنية (Low-level managers) , فكلما كانت المدة أقصر زادت دقة التنبؤات و التقديرات, فهي تستخدم كأداة تخطيط و رقابة معا لأنها تساعد الإدارة على إكتشاف الأخطاء و تصحيح المسار أول بأول , و هي مفيدة في حال المنافسة الكبيرة و عدم وجود إستقرار سياسي و إقتصادي ووجود تقلب كبير في معدل التضخم.

1-2- موازنات طويلة الأجل : تغطي هذه الموازنات فترة من ثلاث إلى عشر سنوات و أكثر , و هذا النوع من الموازنات يهم الإدارة العليا (senior managers) و تهتم بالجانب التخطيطي أكثر من إهتمامها بالجانب الرقابي , و هي لا تهتم بالتفاصيل الدقيقة التي تهتم بها الموازنات السنوية , فهي تهدف للتنسيق بين الأهداف و الإمكانات المتاحة في المستقبل.

1-3-الموازنة المستمرة : تغطي الموازنة المستمرة (Continous or Rolling Budget) فترة إثني عشر شهرا و تضيف بشكل مستمر شهرا جديدا أو ربع سنة في نهاية المدة كلما إنقضى منها شهر أو ربع سنة , و هي تؤدي إلى إستقرار المدى الزمني للتخطيط لأنها تجعل الإدارة مشغولة دائما بالتخطيط للمستقبل و تعديل

[1] عبد الرحمان الصباح , مبادئ الرقابة الإدارية-المعايير-التقييم – التصحيح, دار زهران للنشر و التوزيع,عمان,1998,ص132.

التقديرات الخاصة بالموازنة على ضوء الخبرات التي يتم إكتسابها أولا بأول , و بالتالي تزداد فعالية الموازنة كأداة للتخطيط و الرقابة , و تكمن ميزة هذه الموازنة أنها تضمن إستمرار الإدارة في عملية التخطيط للمستقبل , أما عيوبها فتتخلص في إرتفاع كلفتها لأنها تتطلب عمل دائم في إعدادها , كما أن التحديث يجب أن يكون لجميع الموازنة و ليس للفترة الأخيرة فقط.[1]

2/ حسب الغرض من الإنفاق : و تقسم إلى قسمين هما :[2]

2-1- الموازنات الجارية : و تقسم بدورها إلى قسمين هما موازنة البرامج و موازنة مراكز المسؤولية ,حيث تهدف موازنة البرامج إلى التخطيط و رقابة النشاط الجاري للوحدة الإدارية ,و من أمثلتها موازنة الأجور المباشرة ,موازنة مشتريات المواد الخام و الموازنة النقدية ,أما موازنة مراكز المسؤولية فالهدف منها قياس مدى تنفيذ مدراء مراكز المسؤولية لموازنة البرامج.

2-2-الموازنات الرأسمالية : و تهدف إلي تخطيط و رقابة النشاطات الإستثمارية في المنشأة ,مثل إظافة أصول ثابتة جديدة ,إحلال أصول قديمة ,تطوير الإنتاج بما يتماشى مع التطورات التكنولوجية الحديثة ,و تشمل هذه الموازنة تقدير تكاليف الإستثمار ,مصادر التمويل اللازمة و البرنامج الزمني لتنفيذ الإستثمار.

3/ حسب العلاقة بحجم النشاط : و تقسم حسب علاقتها بحجم النشاط في المنشأة إلي قسمين هما :

3-1-الموازنة الثابتة : و يتم إعداد الموازنة الثابتة لمستوى نشاط معين , يتم التعبير عن التقديرات اللازمة لمستوى مبيعات و إنتاج واحد مستهدف,و تستعمل في المؤسسات التي لها القدرة علي التنبؤ بصفة حقيقية بحجم النشاط للفترة القادمة ,حيث تتميز هذه الموازنة بالثبات نسبيا إلى مستوى حجم النشاط.[3]

3-2-الموازنة المرنة أو المتغيرة : يتم إعداد مجموعة من الموازنات لعدة مستويات من النشاط , في نهاية المدة تستطيع الإدارة مقارنة الأداء الفعلي مع مستوى النشاط المخطط الملائم في الموازنة المرنة, حيث تعتبر هذه الموازنة كأداة فعالة في المراقبة و تقييم الأداء و تتميز بالمرونة إذ أن هناك تغيرات تحدث في محيط المؤسسة سواء الداخلي أو الخارجي , و لذا يجب أن تستجيب لهذه المتغيرات .

4/ حسب القائمين على إعداد الموازنات : و تقسم إلى :

---

[1] https//ar.wikipedia.org/w/indix.php ?title=موازنة تقديرية&oldid=273360791

تاريخ الإطلاع 2018/03/24 .

[2] نفس المرجع السابق الذكر.

[3] ناصر دادي عدون و أخرون,دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة , الطبعة الأولى,دار المحمدية العامة ,الجزائر ,2008,ص 108.

4-1-الموازنة المفروضة : حيث تتدفق المعلومات في إتجاه واحد من الأعلى إلى الأسفل (Top-Down Budgeting) أو (Authoritative) , و تكون الإدارة العليا هي الجهة المسؤولة عن إعداد الموازنة,هذا الأسلوب لا يحتاج إلى وقت كبير لإعداد الموازنة لكنه لا يحظى بفرصة كبيرة للقبول من الإدارات المتوسطة و الدنيا لأنه مفروض عليهم ,و أحيانا يكون التقدير مبني على مستوى مثالي من النشاط و ليس على مستوى عملي من النشاط , و الفرق بينهما أن المستوى العملي صعب التحقيق لكنه ممكن , و هذا ما يشكل حافز و دافع لبذل أقصى جهد ممكن ,بينما المستوى المثالي غالبا ما يكون مستحيل و هذا بسبب الإحباط للعاملين.

4-2-الموازنة بالمشاركة : و تشارك في إعدادها كافة المستويات الإدارية (Bottom-up Budgeting) أو (Participative) , يتم وضع توجيهات عامة و خطوط عريضة من الإدارة العليا ,و من ثم تقوم الإدارات المتوسطة و الدنيا بإعداد الموازنات بناءا على تلك التوجيهات و الخطوط العريضة , يحظى هذا الأسلوب بقبول أكبر من الإدارات المتوسطة و الدنيا لمشاركتهم فيه ,لكنه يحتاج إلي وقت أطول في الإعداد.

5/ حسب أسلوب إعداد الموازنات : و تقسم كما يلي :

5-1-الموازنة على أساس البيانات التاريخية : يتم الإعتماد على البيانات التاريخية حيث تعتبر نقطة الإنطلاق و الأساس في إعداد موازنة الفترة القادمة ,و هي تفترض أن ما حدث في الماضي سوف يستمر حدوثه في المستقبل , مع الأخذ بعين الإعتبار المستجدات المتوقعة في العام المقبل , و يمتاز هذا الأسلوب بالبساطة و سهولة التحضير و الإعداد , و من عيوبه أن إعداد التقديرات لا يتم بطريقة موضوعية لذلك هناك إحتمال بإنتقال أخطاء الماضي إلى المستقبل , كما أن عدم ربط النفقات بالبرامج يؤدي إلى عدم تحليل التكلفة و العائد.

5-2- موازنة البنود : و تعرف ايضا بالموازنة التقليدية , اسمها مستمد من طريقة عرضها على شكل بنود حسب الغرض الذي تؤديه النفقات , يتم وضع تعبير رقمي عن البنود الازمة لتشغيل الوحدة الإدارية , مثل الإيجارات ,الرواتب و الأجور , مستلزمات المكاتب و غيرها من البنود ,و تركز هذه الموازنة على الوظيفة المحاسبية و الرقابة على بنود الإنفاق , و ليس على كمية الخدمات المقدمة , موازنة البنود تساعد النظام المحاسبي في إجراءات الرقابة قبل الإنفاق و بعده للتأكد من عدم تجاوز المخصصات المرصودة للبند.

وتتميز موازنة البنود بسهولة إعدادها و عرضها و تنفيذها و الرقابة عليها , كما يسهل فهمها من الأطراف المستخدمة لها ,تساعد على إستخدام مفهوم محاسبة المسؤولية , و بياناتها صالحة للمقارنة لعدة سنوات متتالية حيث يسهل معرفة إتجاه الإنفاق أو التحصيل.

عيوب إستخدام موازنة البنود أنها تؤدي إلى رقابة زائدة على حساب عملية التخطيط و التقييم , فهي تهمل التخطيط العلمي , و تعتمد في بناءها على مستويات و أنماط الإنفاق الجاري , حيث يتم نقل الأنشطة من سنة إلي أخرى سواء كانت هذه الأنشطة مناسبة أو غير مناسبة , و هذا يؤدي إلى عدم وضوح الأهداف التي يجب على الدوائر المختلفة تحقيقها , كما أنها تهتم فقط بالإحتياجات قصيرة الأجل.

5-3- موازنة البرامج و الأداء : يتم إعدادها وفقا لهدف النشاط ,هنا يكمن سبب التحول من موازنة البنود (الرقابة) إلى موازنة البرامج و الأداء (إدارة) حيث يتم التأكد من قيام الإدارة بتنفيذ ما يعهد إليها من واجبات بكفاءة و فعالية , يتم إعداد الموازنة من خلال تقسيم أنشطة الشركة إلي برامج محددة يهدف كل منها إلى تحقيق هدف معين, حيث يتم إعداد موازنة لكل برنامج على حدا,و هذا يوفر للمنشأة قاعدة أفضل لإتخاذ القرارات .

مزايا إستخدام موازنة البرامج و الأداء أنها تربط نشاطات الإدارة بالأهداف المرسومة, فهي تقسم العمليات إلي وظائف , و الوظائف إلي برامج , و من ثم تعمل على تقسيم كل برنامج إلى مجموعة من الأنشطة تحقق أهداف البرنامج, و هي أداة رقابية دورية على نشاطات الإدارة و توفر معلومات للحكم على كفاءة الأداء و تطبيق مبدأ المسائلة و المسؤولية .

أما عيوب هذه الموازنة فيتلخص في صعوبة قياس العديد من الأنشطة في صورة وحدات ناتج و تحديد تكلفتها , مما ينعكس على تحديد وحدات القياس و تحليل الأداء , كما أن إعداد و تطبيق هذا النوع من الموازنات بحاجة إلى كادر مدرب و مؤهل علميا و عمليا.

5-4- موازنة التخطيط و البرمجة : تهتم بالتخطيط القومي الشامل بإعتبار الموازنة أداة للتخطيط الإستراتيجي يستلزم التحديد المسبق للتكلفة الكلية للمهمة المعينة بغض النظر عن الوحدات التنظيمية التي تستخدم في تنفيذ هذه البرامج , و هو أسلوب يعمل على ترشيد القرارات فيما يتعلق بتخصيص الموارد , كما يعمل على تحليل نتائج البرامج في ظل الأهداف الموضوعة لكل برنامج, يركز هذا النوع من الموازنات على الأهداف طويلة الأجل , و تحليل الأنظمة و التكلفة و العائد, و تحليل البدائل للوصول إلى أكثر البرامج كفاءة .

و يتميز هذا النوع من الموازنات بإتباع المنهج العلمي الرشيد في إتخاذ القرارات و المرونة و التتابع فهي لا تلتزم بقاعدة السنوية , بل يتجاوزها إلى الأهداف المحددة التي قد يتطلب تحقيقها فترة تزيد عن سنة, كما أنها تمتاز بالشمولية و تركز على تحقيق الأهداف الرئيسية للمنشأة .

أما عيوبها فنجد أنها تحتاج إلي كفاءات عالية و مدربة كما أن بعض الأهداف يصعب قياسها كونها تهتم بالتخطيط الإستراتيجي فإنها غالبا ما تهم الإدارات العليا و ليس الإدارات الدنيا في المنشأة.

5-5- الموازنة الصفرية : تعتبرالموازنة الصفرية فلسفة متكاملة تتميز عن الموازنة التقليدية في أنها تستند على فكر علمي منطقي متقدم يساعد علي توفير أفضل الظروف للإبداع و الإبتكار من خلال ممارسة التقييم و المراجعة المستمرة للقرارات الإستراتيجية و التكيف مع الظروف غير المستقرة و المعاكسة .[1]

الموازنة الصفرية لا تعتمد على موازنة الإنفاق للسنة السابقة فهذا يؤدي إلى نقل أخطاء تقديرات الموازنة السابقة إلى الموازنة اللاحقة , بل تتطلب إجراءات مستقلة من سنة إلى أخرى.

و قد عرفت هذه الموازنة على أنها عملية تخطيط تتطلب من كل مدير إداري أن يبرر جميع محتويات موازنته بالتفصيل مبتدآ من نقطة الصفر , بمعني أنها تتطلب أن تقوم كل جهة بمراجعة و تقييم برامجها و مشاريعها الحالية و الجديدة بطريقة منتظمة و أن تتم مراجعة هذه البرامج و المشاريع على أساس التكلفة و العائد و الفعالية.[2]

من مزايا هذه الموازنة أنها تركز على اللامركزية , و تسمح بمشاركة أوسع للعاملين في إتخاذ القرار, و تزيد من فاعلية قنوات الإتصال بين الأطراف المعنية ,كما يزيد هذا الأسلوب من دقة تحديد الأهداف و رفع الكفاءة نظرا لعملية التقويم المستمر, كما توفر قدر أكبر من المرونة للإدارة العليا لإعادة توزيع الموارد و تنمية مهارات العاملين من خلال إشراكهم في عملية التخطيط و تقويم التنفيذ.

عيب الموازنة الصفرية الأساسي يكمن في إرتفاع تكاليف تطبيقها و أنها تحتاج في إعدادها إلى وقت و جهد أكبر من الموازنة التقليدية , كما أنها تحتاج إلى قدر كبير من التحليل و الدراسة , و إلى كمية كبيرة من المعلومات الازمة لإجراء عملية التحليل , و تحتاج إلى كوادر مدربة و مؤهلة لإعدادها و تحليل البيانات المتعلقة بها.

6-5- الموازنة على أساس الأنشطة : (Activity based budgeting) و يمكن تعريفها بأنها عملية التخطيط و التحكم بالأنشطة المتوقعة من الوحدة الإقتصادية , لإشتقاق موازنة فعالة , و هي تطبق مبادئ نظام التكاليف المبني على الأنشطة , حيث يعمل على توضيح ماهية عمل الشركة و تقسيمها إلى أنشطة ,بعد ذلك يقوم بتوزيع الأعباء الإضافية (التكاليف الغير المباشرة)على الأنشطة التي تستهلك الموارد, يتم تحديد الأنشطة المتجانسة في مجمعات تكاليف (Cost pools) , يتم تحديد مصدر تكلفة لكل نشاط أو مجموعة من الأنشطة, و تحديد مسببات إستهلاك (Cost drivers) ذلك النشاط للموارد , بعد ذلك يتم تحديد معدل تحميل مناسب لتحميل التكاليف على الأنشطة التي تسببت في حدوثها , و تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات عن طريق مسبب التكلفة لمجمع تكلفة كل نشاط.

[1] http://www.jps-dir.com/forum/uploads/1364/unpan026505.pdf,2018 / 03/24 تاريخ الإطلاع .

[2] http://damasuniv.sy/mag/law/images/stories/501.pdf, 2018/ 03/24 تاريخ الإطلاع .

و كغيرها من الموازنات فإن لهذه الموازنة مزايا عديدة نذكر منها أنها تركز على النتيجة و ليس على السبب, فهي تعنى بنوع العمل المطلوب اداؤه و كمية و تكلفة هذا العمل , و هي سهلة الفهم من قبل جميع الأطراف لأنها تستخدم لغة الأنشطة التي يؤديها كل فرد,تزيد من فعالية الرقابة و يمكن من خلالها تتبع التكاليف غير المباشرة و تخصيصها على المنتجات أو العملاء بدقة متناهية و موضوعية إستنادا إلى علاقة السبب و الأثر.

6 / الموازنة الشاملة : تتألف الموازنة الشاملة (Master Budget) من عدة موازنات وظيفية (تشغيلية) و موازنات مالية تغطي كل جوانب النشاط في المنشأة , فهي الإطار العام أو ملخص للموازنات الفرعية و الخاصة بكافة أنشطة المنشأة , و هي تمثل الخطة العامة للمنشأة مع مراعاة علاقة الأنشطة ببعضها البعض , كما يختلف الإطار العام للموازنة الشاملة بإحتلاف نوعية و حجم المنشأة .

و تتضح أهمية صياغة الموازنة الشاملة بعناية لأن الموازنات التشغيلية مرتبطة ببعظها البعض , حيث لا يمكن إعداد موازنة الإنتاج إلا بعد إتمام موازنة المبيعات , كما أنه لا يمكن إعداد موازنة المواد المباشرة إلا بعد إتمام موازنة الإنتاج.

تتكون الموازنة الشاملة من مجموعة من الموازنات التشغيلية و الموازنات المالية, و التي بدورها تنقسم إلى مجموعة من الموازنات الفرعية مرتبة كما يلي:

- **الموازنات التشغيلية :** و يتم التركيز فيها على الحصول على الموارد المتاحة و كيفية إستخدامها, و هي تمثل الخطة العامة للمؤسسة , و تتألف من الموازنات التالية:

1. **موازنة المبيعات** (Sales Budget) : و هي أول موازنة فرعية يتم تحضيرها , و تعتبر حجر الزاوية في إعداد الموازنة التشغيلية, فهي تحتوي على المبيعات التقديرية لفترة الموازنة القادمة, والتي تعتبر المصدر الرئيسي لإيرادات المنشأة , و يعتمد نجاح نظام الموازنات كثيرا على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية.
2. **موازنة الإنتاج** (Production Budget): و يتم من خلالها إحتساب كمية الوحدات الواجب إنتاجها خلال فترة الموازنة , و هذا الإحتساب مشتق من تركيبة من توقعات المبيعات و كمية مخزون البضاعة التامة الصنع المرغوب الإحتفاظ بها في نهاية الفترة , غالبا ما يكون مخزون أمان لمواجهة الزيادة الغير المتوقعة في الطلب .
3. **موازنة تكاليف الإنتاج :** و تتكون بدورها من :

➢ **موازنة مشتريات المواد المباشرة** (Direct Materials Budget) : و هي تمثل كمية المواد المباشرة التي يجب شراؤها خلال فترة الموازنة لتلبية إحتياجات موازنة الإنتاج.

➢ **موازنة العمل المباشر** (Direct Labor Budget): و تستخدم هذه الموازنة لإحتساب ساعات العمل اللازمة لإنتاج الوحدات المفصلة في موازنة الإنتاج , و هي تساعد في توقع

عدد العمال اللازم لتشغيل منطقة الإنتاج خلال فترة الموازنة, و تعتمد هذه الموازنة على مستوى الأجور مع الأخد بالإعتبار جميع المزايا المتوقع دفعها للعمال أثناء فترة الموازنة مثل : الترقيات ,أقساط التأمين الصحي , بدلات السفر و التنقلات و صعوبة العمل و غيرها من المزايا , كمية و نوعية الإنتاج و عدد و مستوى مهارة العمال اللازم تشغيلهم.

- **موازنة المصروفات الصناعية غير المباشرة (Manufacturing Overhead Budget)** : تحتوي هذه الموازنة على تقدير التكاليف الصناعية الأخرى التي لم يتم تقديرها ضمن موازنة المواد المباشرة و موازنة العمل المباشر, و هي تحوي تكاليف ذات طبيعة مختلطة منها ما هو متغير مع حجم النشاط مثل المواد و الأجور الغير المباشرة و تكاليف المصنع التشغيلية غير المباشرة المتغيرة مثل الكهرباء و غيرها , و منها ما هو ثابت بغض النظر عن مستوى النشاط مثل تأمين المصنع و إستهلاك الآلات و غيرها, لتحقيق أهداف محاسبة المسؤولية يجب إعداد هذه الموازنة لكل قسم أو وحدة على حدة, و يجب فصل هذه التكاليف إلي متغيرة و ثابتة لخدمة أغراض رقابة التكاليف عن طريق الموازنة المرنة .

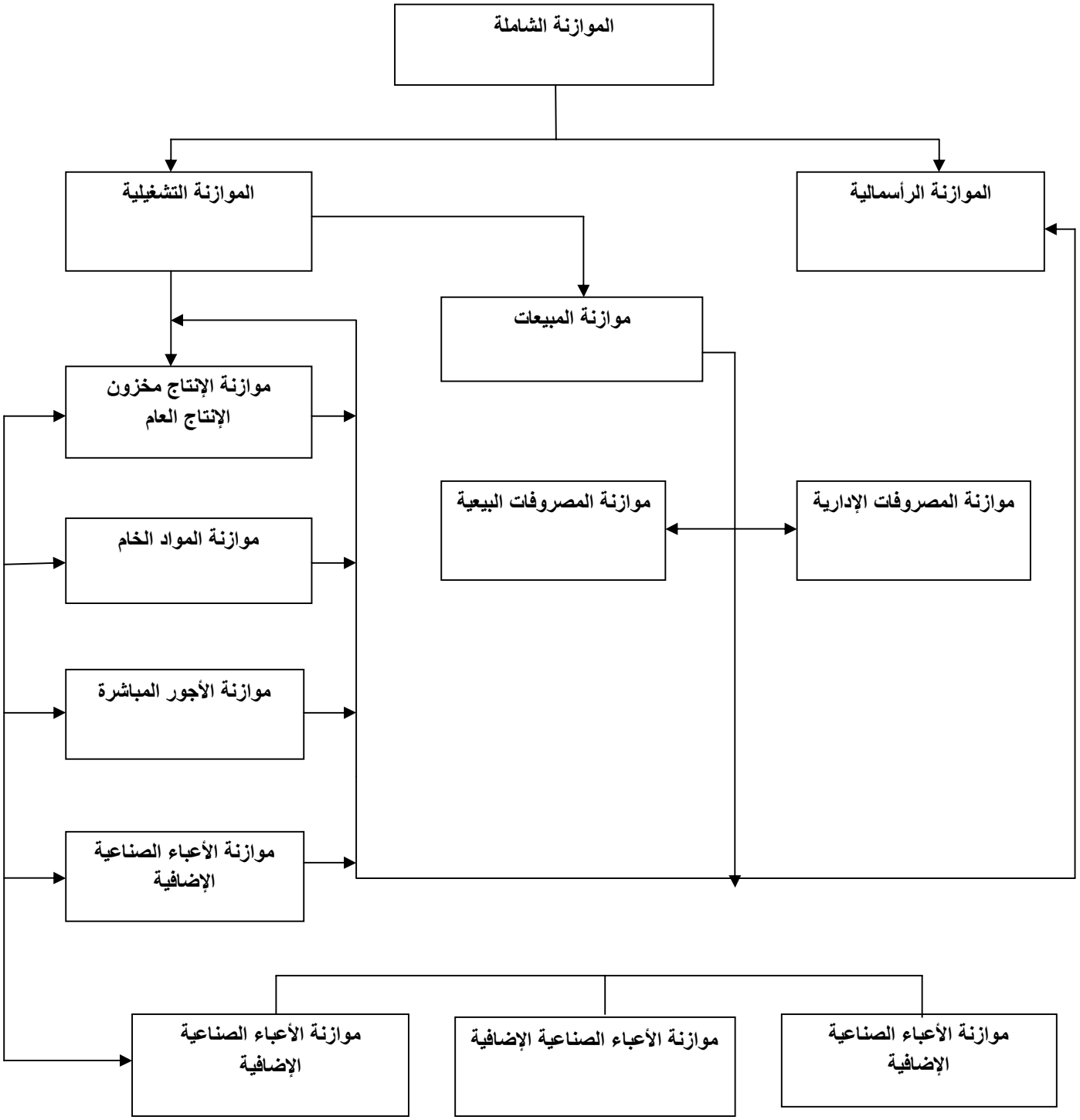
4. **موازنة تكلفة البضاعة المباعة (Cost of Goods Sold Budget)**: و هي تضم نتاج توقعات ثلاث مكونات رئيسية , و هي المواد المباشرة ,الأجور المباشرة و التكاليف الصناعية الغير المباشرة , نتيجة هذه الموازنة لها تأثير مباشر على قائمة الدخل المتوقعة حيث يتم طرح القيمة من الإيرادات للوصول إلي هامش المساهمة .
5. **الموازنات الغير الصناعية (nonmanufacturing Budget)**: و تتكون هذه الموازنة من مجموعة من الموازنات و هي : موازنة البحث و التطوير, موازنة التصميم , موازنة التسويق, موازنة التوزيع , موازنة خدمة العملاء , الموازنة الإدارية ,إعداد الموازنات السابقة هو تطبيق على طريقة سلسة القيمة , كما يمكن إعداد موازنة منفردة للمصاريف الإدارية و البيعية.
6. **قامة الدخل التقديرية (Pro Forma Income Statement)** : تأخذ هذه القائمة نفس شكل قامة الدخل التقليدية التي تعدها محاسبة التكاليف الفعلية و الإختلاف الوحيد بينهما هو أن قائمة الدخل التقديرية تحتوي على أرقام تقديرية , و هي تظهر صافي الربح المقدر أو المتوقع عن فترة الموازنة , و إعدادها لا يعدو أن يكون مجرد ترتيب للأرقام المستخرجة من القوائم التفصيلية.

- **الموازنات المالية** : في هذه الموازنات يتم التركيز على الحصول على الأموال اللازمة لشراء الأصول التشغيلية و هي تتكزن من :

1. **الموازنة الرأسمالية (Capital Budget)** : و تدعى أيضا بتقييم الإستثمار , حيث يتم إعدادها قبل أن يتم البدء بالموازنات التشغيلية , و هي عملية التخطيط المستخدمة لتحديد ما إذا كانت إستثمارات المؤسسة طويلة الأجل أو النفقات الرأسمالية جديرة بالمتابعة , حيث يمكن ترتيب البدائل الإستثمارية تبعا لدرجة الخطورة و العائد المتوقع لهذه البدائل و ذلك لأن الموارد المتاحة محدودة و بالتالي فإنه على المؤسسة إختيار البدائل التي تعزز قيمة حقوق المساهمين.
2. **موازنة المقبوضات النقدية (Cash Receipt Budget)**: الجدول الزمني المتوقع لتحصيل النقدية يستخدم في تقدير التدفقات النقدية الداخلة للمؤسسة من دفعات العملاء, بحيث يتضمن المبيعات النقدية لتلك الفترة و المبيعات الأجلة المتوقع تحصيلها في تلك الفترة .
3. **موازنة المدفوعات النقدية (Cash Disbursements Schedule)** : و يحتوي على المبالغ التي يتوقع دفعها خلال فترة الموازنة و يضم الدفعات الخاصة بالمصروفات التشغيلية و الرأسمالية و الأرباح الموزعة على أصحاب المؤسسة.
4. **الموازنة النقدية (Cash Budget)** : تساعد المؤسسة على توقع موقفها المالي في فترة الموازنة عن طريق التحديد المسبق لمصادر النقدية و إستخداماتها في فترة الموازنة.
5. **الميزانية العمومية التقديرية (Pro forma Balance Sheet)**: و يتم إعدادها من خلال الموازنة النقدية , الموازنة الرأسمالية و قامة الدخل التقديرية.
6. **قائمة التدفقات النقدية التقديرية (Pro Forma Statement of Cash Flows)** : تقوم بتصنيف المتحصلات و المدفوعات النقدية فيما إذا كانت من الأنشطة التشغيلية,الإستثمارية أو التمويلية في المؤسسة .

و فيما يلي نموذج عن مكونات الموازنة الشاملة و كذا الموازنة الشاملة لمنظمة صناعية /تجارية و الموازنة الشاملة لمنظمة خدمية....

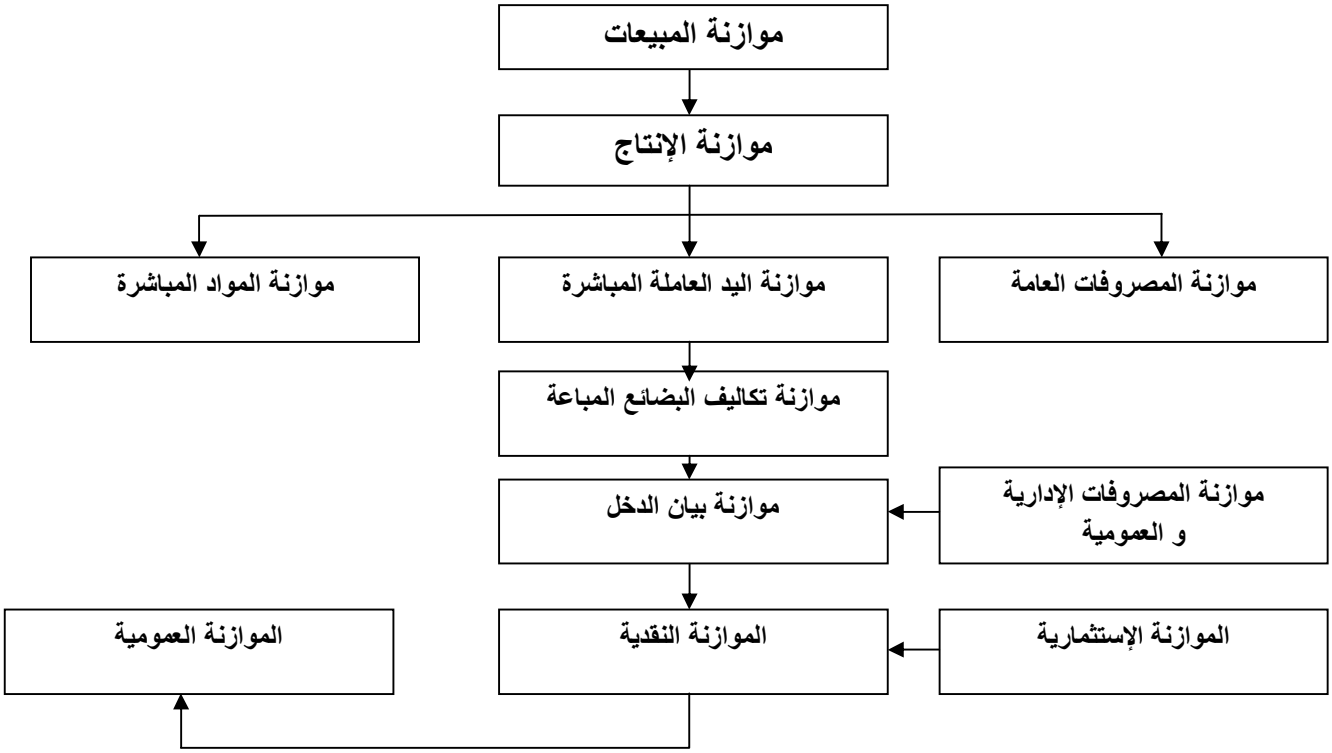
الشكل رقم (04): مكونات الموازنة الشاملة



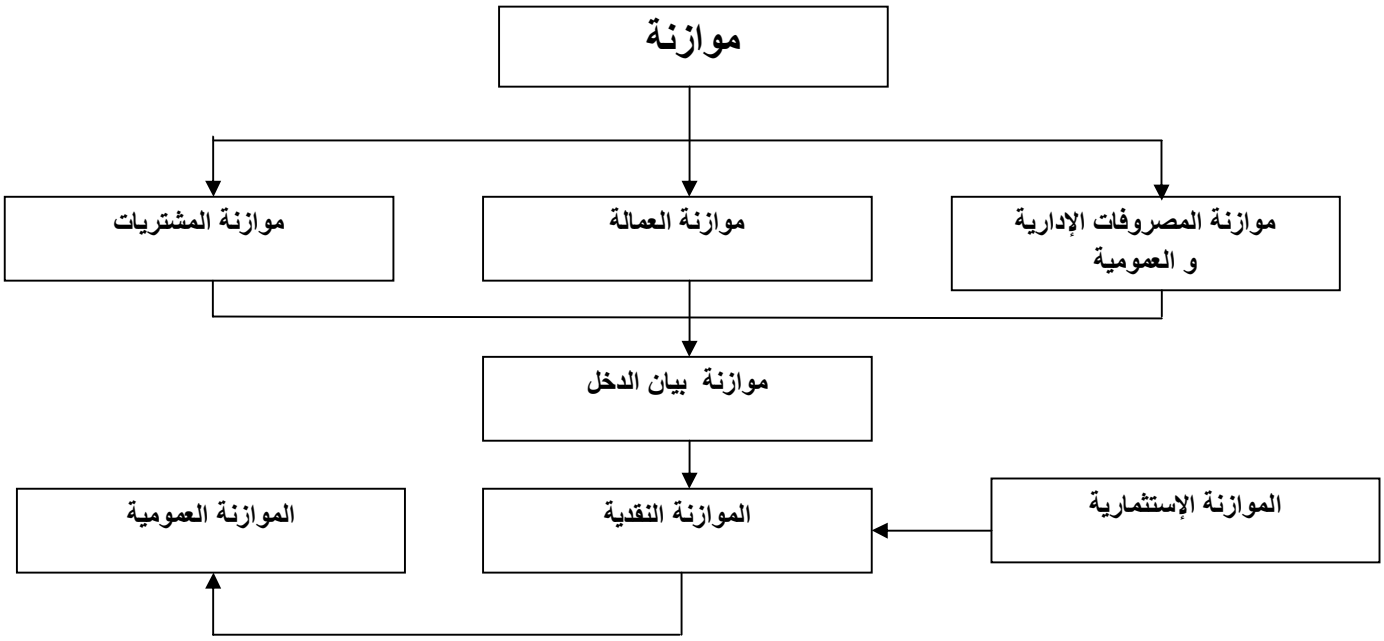
المصدر : قاسم محسن الحبيطي ووحيد محمود رحو, إعداد الموازنات التخطيطية بإستخدام الحاسوب, مجلة بحوث مستقبلية, العدد الثاني و العشرون, 2008.

و قد يختلف الإطار العام للموازنة الشاملة بإختلاف نوعية و حجم المنشأة , والأشكال التالية توضح ذلك :

الشكل رقم (05): الموازنة الشاملة لمنظمة (تجارية /صناعية)



الشكل رقم (06): الموازنة الشاملة لمنظمة (خدمية)



المصدر (05-06): إعداد الموازنات التخطيطية https://hrdiscussion.com, تاريخ الإطلاع 2018/04/01.

الفرع الثاني : إجراءات إعداد الموازنات التقديرية

قبل التطرق إلى إجراءات إعداد الموازنات التقديرية لابد من التطرق إلي شروط و مبادئ إعدادها و التى تتمثل في :

1- **شروط إعداد الموازنات التقديرية** : لإعداد أي ميزانية تقديرية يجب توفر عدة شروط :[1]

- **الشرط التنظيمي** : يتطلب تعدد أهداف المؤسسة و توزيعها و إسنادها إلى أطراف متعددة , وتحقيقها لا يمكن أن يتم من طرف واحد بل من عدة أطراف.

- **الشرط النفسي** : إن نجاح الموازنات لا يتوقف على الشروط التقنية فقط , بل لابد من توفر الشروط النفسية التي تحفز العمال كإشراك جميع المسؤولين و عمالهم لإعداد الموازنات التقديرية .

- **الشرط العادي** : حيث أن هذا النظام يتطلب منبعا للمعلومات و المتمثلة بصفة خاصة في المعطيات المحاسبية.

2- **مبادئ إعداد الموازنات التقديرية** : تعتمد عملية إعداد الموازنات التقديرية علي أسس و مبادئ علمية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة و نذكر منها :

- **مبدأ الشمولية** : وفقا لهذا المبدأ ينبغي أن توضع خطط عامة للتنمية الإقتصادية و الإجتماعية و يجب أن تعد موازنات التخطيط بشكل يشمل كافة أوجه النشاط بالمنشأة , فالموازنة لا يجب أن تقتصر على نشاط معين بل تشمل تلخيص لأهداف مختلف أنشطة المنشأة كالميعات , الإنتاج و التحويل. [2]
- **مبدأ المشاركة** : يقتضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة الجوانب السلوكية للموازنات و تكمن أهميته في أن الموازنات المفروضة لا يتم تحقيقها غالبا بالكفاءة الموجودة , و تتمثل المشاركة في مقدار تأثير الفرد على الموازنة النهائية التي يشارك في وضعها.[3]

ومبدأ المشاركة في إعداد الموازنات التقديرية في الواقع يعتبر عملية تعاونية تشترك فيها جميع المستويات من إدارات و أقسام و مراكز مسؤولية , حيث يقوم كل منها بالمشاركة في رسم خططه و سياساته التفصيلية

[1] ناصر دادي عدون و أخرون,مرجع سابق,ص 49.

[2] عبد العزيز محمود الإمام, الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة,دار المريخ للنشر, الرياض,1983,ص17.

[3] زينات محمد محرم و محمد محمود البايلي,المحاسبة الإدارية, دار الوفاء لدنيا الطباعة و النشر,الاسكندرية,2001,ص 198.

, و في ترجمة هذه الخطط و السياسات إلي معايير كمية و نوعية و نقدية , و تؤدي مشاركة جميع المستويات الإدارية المسؤولة في إعداد الموازنة إلى زيادة درجة تقبل الأفراد لها حين التنفيذ, و إلى محاولتهم العمل على إنجاحها بكل السبل على إعتبار أن معايير الموازنة نابعة منهم أولا, و لأنهم شاركوا في إعدادها ثانيا , و لان هذه المعايير تتسم بالواقعية بإعتبارهم أقدر الأفراد معرفة بالتفاصيل الدقيقة لشؤون مراكزهم و أقسامهم و إداراتهم.[1]

- **مبدأ التوزيع الزمني :** يقصد بهذا المبدأ توقيت العمليات المختلفة و توزيعها على مدار فترة الموازنة حسب توقع حدوثها , كأن تقسم موازنة الفترة القادمة إلى فترات متساوية , فالتقسيم الزمني لا يعني توزيع الأرقام السنوية توزيعا متساويا على فترات الموازنة إنما المقصود هنا بمبدأ التوزيع الزمني توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب إحتمال أو توقع حدوثها فعلا.[2]
- **مبدأ التعبير المالي :** يعتبر مبدأ التعبير عن الموازنة في شكل مالي أمرا حتميا , و ذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة , إذ يتم في البداية إعداد بعض الموازنات علي شكل معايير كمية نوعية مثل الكمية المقدرة من المبيعات أو المنتجات التامة , و كذلك الإحتياجات المقدرة من المواد الأولية أو زمن العمل أو الطاقة ...إلخ, و هو ما يعبر عنه بالموازنة العينية ,إلا أنه من الضروري ترجمة جميع هذه الموازنات العينية إلى لغة مالية معبر عنها بوحدة نقدية كالدينار مثلا .[3]
- **مبدأ الربط بين معايير الموازنة و مراكز المسؤولية :** و يقصد بالربط بين معايير الموازنة و مراكز المسؤولية تخطيط المبيعات و تتبع تدفق بنود التكاليف بحسب المسؤولية عن هذه العمليات و عن بنود التكاليف المرتبطة بها , بحيث يكون لكل مركز مسؤولية خطة عمل مرسومة يسير عليها و بتحمل تكاليفها , و بذلك تتسنى مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بهذه الخطة و بالتالي يتسنى إتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف و الإسراف و تشجيع الكفاءات ,و تبعا لذلك يتم تخطيط العمليات و إعداد التقارير الرقابية بحيث يتطابق الهيكل التنظيمي و المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة , و يراعي في إعداد هذه التقارير أن تكون متكاملة بحيث يمكن متابعة الأداء عند المنبع , و أن يحمل كل مركز من مراكز المسؤولية ببنود التكاليف المسؤول عنها و التي تخضع لرقابته فقط , كما يراعي في

[1] جبرائيل جوزيف كحالة , رضوان حلوة حنان,مرجع سابق ص41.
[2] نفس المرجع و الصفحة.
[3] نفس المرجع و الصفحة.

تخطيط العمليات و تصميم تقارير الأداء أن المستويات الإدارية العليا للإدارة تهتم بصورة شاملة لجميع أوجه النشاط , في حين تختص مستويات الإدارة الوسطى و الدنيا بالتفاصيل المتعلقة بالنشاط الخاص بها فقط.[1]

3- **إعداد الموازنات التقديرية :** لغرض ضمان نجاح تطبيق نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة يجب إتباع بعض الإجراءات الضرورية التي تشتغل على :

- **تكوين لجنة :** مسؤوليتها توفير التنسيق لعملية إعداد الموازنة التقديرية , تضم هذه اللجنة عدد من الأعضاء الذين يشتركون في إدارة المؤسسة و في العادة يكون مدير المبيعات و مدير الإنتاج و مدير الحسابات (المراقب المالي) أعضاء فيها .[2]
- **تحديد فترة الموازنة التقديرية :** و تختص بفترة محددة في المستقبل , يتم إعدادها على أساس سنوي حتى تتفق مع السنة المالية .
- **تحديد السياسة العامة للمؤسسة :** و تتمثل في إعلان و توضيح الخطوط الرئيسية لنشاط المؤسسة, و تحدد هذه الخطوط على أساس التنبؤ بالمبيعات.
- **إعداد التقديرات :** و يتم بإحدى الطريقتين:

- **التنبؤ الإحصائي:** يتطلب هذا الأخير بعض المعطيات التاريخية لإعداد التقديرات المستقبلية و من أهم الطرق المستعملة في هذا الصدد السلاسل الزمنية.
- **التنبؤ الداخلي :** يعتمد على تجميع أراء المسؤولين حول الأوضاع الداخلية للمؤسسة فيما يتعلق بالطاقة الإنتاجية و التمويلية و البشرية.

- **التنسيق بين مختلف المستويات :** بعد إعداد التقديرات اللازمة يتم تسليمها غلى المدير العام للمصادقة عليها و تعديلها في هذا الوقت يتم التنسيق بين الموازنات التقديرية الفرعية.
- **المصادقة النهائية :** بعد إجراء التعديلات الضرورية إن تطلب الأمر ذلك يتم عرض الموازنات التقديرية في شكلها النهائي على مجلس الإدارة للمصادقة عليها.
- **تنفيذ الموازنات التقديرية :** يشرع كل قسم في تطبيق خطة أو برنامج عمله إلى حين مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرية ثم تستخرج الإنحرافات على مستوى كل موازنة جزئية.

[1] جبرائيل جوزيف كحالة ,رضوان حلوة حنان , مرجع سابق, ص 42.

[2] خالص صالح ,تقنيات تسير ميزانيات المؤسسة الإقتصادية المستقلة, ديوان المطبوعات الجامعية,الجزائر,2006,ص 23.

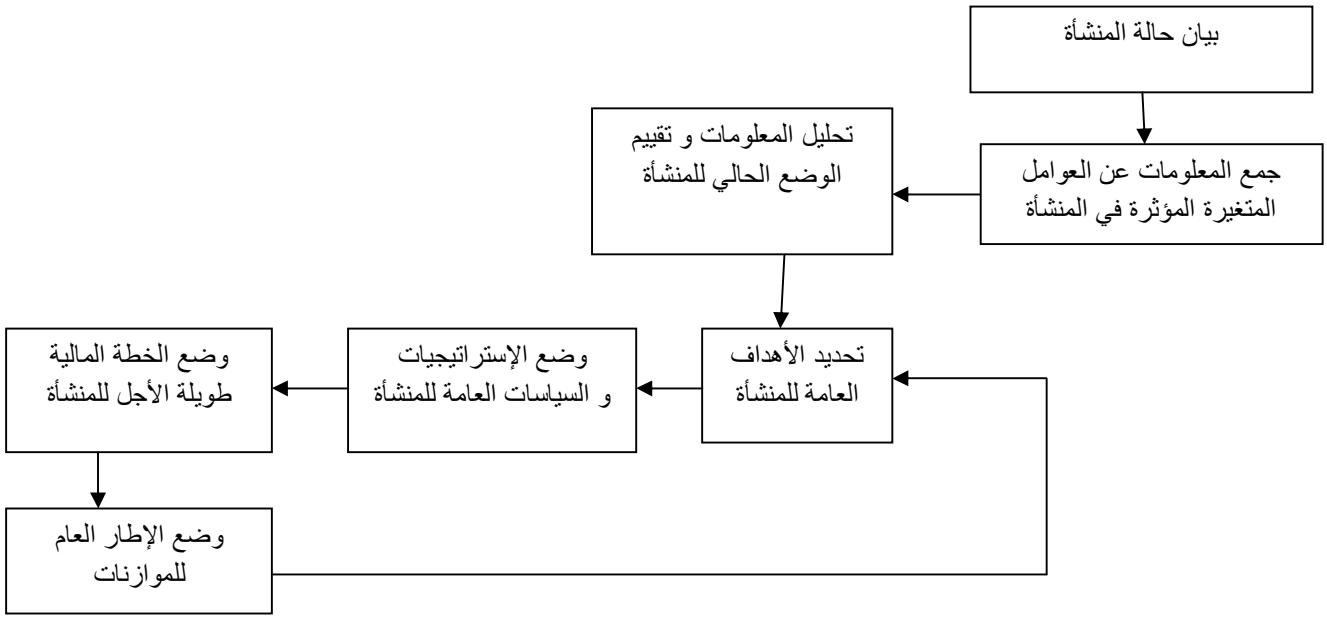
- **إتخاذ الإجراءات التصحيحية** : البحث عن أسباب وقوع الإنحرافات ومن ثم إعداد تقارير المتابعة.[1]

و يمكن تلخيص المراحل التي يمر بها إعداد الموازنات التقديرية على النحو التالي:

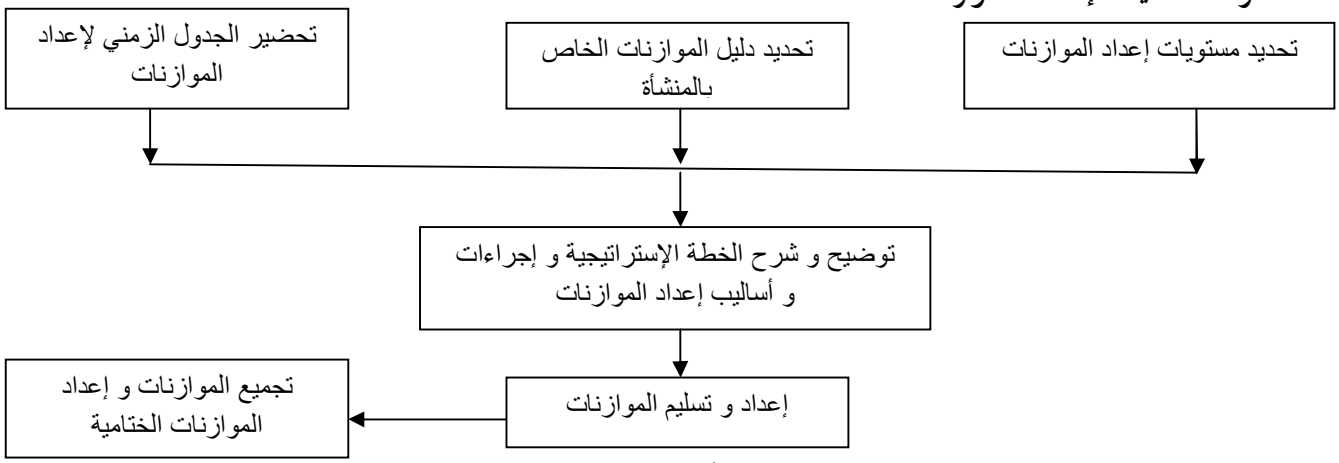
[1] شريف غباط و فيروز رجال, الموازنات التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الإقتصادية, جامعة 8ماي1945,قالمة,ص11.

الشكل رقم (07): مراحل إعداد الموازنات

المرحلة الأولى : التحضير لإعداد الموازنات

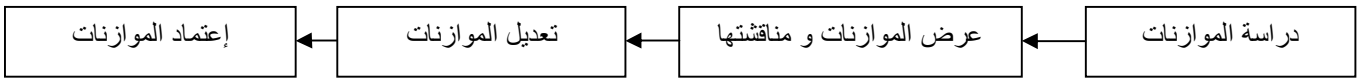


المرحلة الثانية : إعداد الموازنات

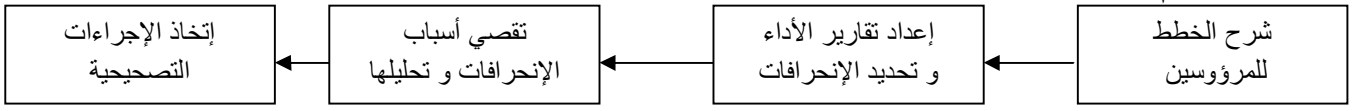


المرحلة الثالثة : إعتماد الموازنات و إستخدامها كأداة للرقابة و متابعة تطبيق الخطط

1/ إعتماد الموازنات :



2/ إستخدام الموازنات كأداة للرقابة و متابعة تطبيق الخطط



المصدر : محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي, المدخل الحديث في إعداد و إستخدام الموازنات ,الدار الجامعية , الإسكندرية ,2006, ص 48.

المرحلة الأولى : التحضير لإعداد الموازنات

تهدف هذه المرحلة إلى التمهيد إلى عملية إعداد الموازنات السنوية و نظرا إلى ضرورة وضع الإطار العام للموازنات إنطلاقا من الخطة الإستراتيجية الطويلة الأجل , فإن مرحلة التحضير لإعداد الموازنات تتطلب إعادة النظر سنويا في المعلومات التي بنيت عليها هذه الخطة ,و تشمل هذه المرحلة سبع خطوات رئيسية:[1]

1- **بيان حالة المنشأة :** ومن خلال ذلك يعبر هذا البيان عن العناصر الأتية :

- هدف المنشأة .
- أنشطة المنشأة .
- القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه.
- المنطقة الجغرافية التي تعمل فيها و توزع فيها منتجاتها.

2- **جمع المعلومات عن العوامل المتغيرة في المنشأة :** و ذلك من أجل وضع خطة إستراتيجية واقعية تضمن إنتقال المنشأة من الوضع الحالي إلى الوضع المستقبلي .

3- **تحليل المعلومات و تقييم الوضع الحالي للمنشأة :** من خلال تحليل العوامل المتغيرة الخارجية و الداخلية المؤثرة في مسار المنشأة و ذلك تمهيدا لتحديد الأهداف ووضع الإستراتيجيات اللازمة.

4- **تحديد الأهداف اللازمة (العامة) للمنشأة :** و ذلك بتحديد الأهداف العامة للمنشأة مع ملاحظة أن العمومية تعني الشمولية لمختلف أنشطة المنشأة على المدى الطويل .

5- **وضع الإستراتيجيات و السياسات العامة للمنشأة :** و ذلك من خلال إختبار الأساليب و الوسائل التي يؤدي إتباعها خلال السنوات القادمة إلى تحقيق الأهداف العامة للمنشأة.

6- **وضع الخطة المالية طويلة الأجل للمنشأة :** تقوم بوضعها لجنة الموازنات و هي خطة مالية طويلة الأجل (عادة خمس سنوات) تتضمن أرقاما إجمالية يخضع جزء كبير منها لبعض المرونة نظرا إلى صعوبة إجراء التقديرات الدقيقة على المدى الطويل .

7- **وضع الإطار العام للموازنات :** تقديم الأهداف المحددة من طرف كل مشرف على مركز المسؤولية إلى الإدارة العليا و تنسيقها و إعتمادها لتكون بمجملها الإطار العام للموازنات.

[1] محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي, مرجع سابق,ص49-50.

المرحلة الثانية : إعداد الموزانات

إنطلاقا من الأهداف التفصيلية لكل مركز من مراكز المسؤولية , وعلى ضوء الأهداف و الإستراتيجيات العامة و الخطة طويلة الأجل , يتم إعداد الموازنات التخطيطية وفقا للمراحل التالية :[1]

- تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنة و الذي يشمل تحديد خطوات العمل التي يجب إتباعها لإعداد الموازنة , و ذلك ضمن إطار برنامج تفصيلي للعمل يلتزم به جميع المشتركين في المهمة.
- توزيع و شرح الخطة الإستراتيجية و إجراءات و أساليب إعداد الموازنات لكافة المشرفين على مراكز المسؤولية .
- إعداد و تسليم الموازنات أولا بأول إلى رئيس قسم الموازنات لمراجعتها و تنسيقها مع الموازنات الأخرى.
- تجميع الموازنات و إعداد الموازنات الختامية

المرحلة الثالثة : إعتماد الموازنات و إستخدامها كأداة للرقابة و متابعة تطبيق الخطط

أولا : إعتماد الموازنات [2]

يعتبر إعداد الموازنة عملية تعاونية تشترك فيها جميع أنشطة المشروع بمستوياتها الإدارية المختلفة إلى جانب لجنة الموازنة ,و بعد مناقشات عديدة و ربما إتخاذ الكثير من القرارات لحسم أية تباينات بين الخطط الفرعية المختلفة قد تمدد لجنة الموازنة هذه الموازنات الفرعية إلى المسؤولين التنفيذين لتعديلها على ضوء القرارات المتخذة و إعادتها ثانية للإعتماد , و بعد ذلك ترفع جميع الموازنات إلى الإدارة العليا للموافقة عليها و إعتمادها.

إن إعتماد الموازنة و الموافقة عليها يعتبر أمرا ضروريا لكي يتوفر عنصر الإلتزام بها و يتقيد الجميع بتقديراتها , و عند إعتماد الموازنات التخطيطية و الموافقة عليها من قبل الإدارة العليا تصبح :

- إذنا أو ترخيصا بتنفيذ جميع عمليات المشروع وفقا لهذه الموازنة.
- مستندا رقابيا هاما لمعرفة مدى الإلتزام بتقديراتها.

[1] زيد محمود موسي عليان, مدى أهمية إستخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط و الرقابة و تقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة,مذكرة لنيل شهادة ماجستير,كلية الأعمال,جامعة الأردن,أيار2009,ص47.

[2] جبرائيل جوزيف محالة و رضوان حلوة حنان,المحاسبة الإدارية,دار الثقافة للنشر و التوزيع,الأردن,2009,ص 55.

- تتسلم كل الوحدات التنظيمية في المشروع نسخة من جداول و قوام الموازنة المعتمدة المتعلقة بنشاط المشروع.

ثانيا : إستخدام الموازنات كأداة للرقابة و متابعة تطبيق الخطط

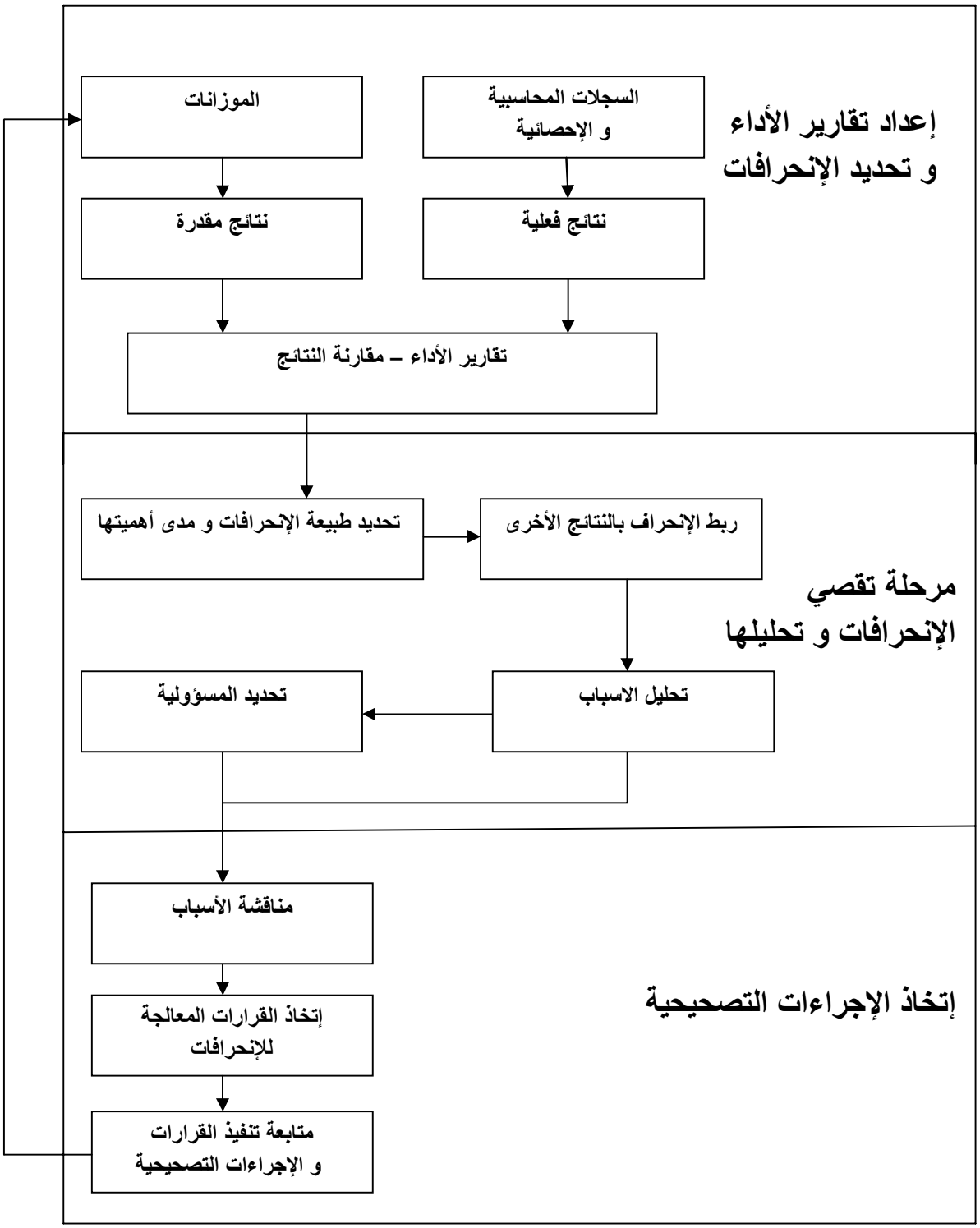
بعد إعداد الموازنات و تنفيذها من طرف مختلف مراكز المسؤولية ,تأتي مرحلة المراقبة و المتمثلة في تقريب النتائج المحققة بالموازنات المحددة ثم إستخلاص الفروقات التي يتم تحليلها و إستغلال غير العادية منها لتحسين التسيير و عليه فإن المرحلة تحتوي على :[1]

- **إعداد تقارير الأداء و تحديد الإنحرافات :** و ذلك بمقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدرة و إستخلاص الإنحرافات سواء كانت موجبة أو سالبة .
- **تقصي الإنحرافات و تحليلها :** و ذلك من خلال :
  - تحديد طبيعة الإنحرافات.
  - ربط الإنحراف بالنتائج الأخرى و مقارنة الإتجاه فيما بينها.
  - البحث عن الأسباب التي أدت إلى الإنحراف و تحليلها.
  - تحديد المسؤولية عن الإنحراف.
- **مرحلة إتخاذ الإجراءات التصحيحية :** يتم ذلك بمناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الإنحراف و إتخاذ القرارات لمعالجة هذه الإنحرافات.

و يمكن إظهار هذه المراحل وفق المخطط التالي :

[1] ناصر دادي عدون و أخرون,مرجع سابق ذكره,ص 53.

شكل رقم (08): مراحل عملية الرقابة على الموازنات



المصدر : محمد سامي راضي, وجدي حامد حجازي, المدخل الحديث في إعداد و إستخدام الموازنات , الدار الجامعية ,مصر,2001,ص 285.

خلاصة الفصل :

حاولنا في هذا الفصل الإلمام بمختلف المفاهيم الأساسية لنظام الموازنات التقديرية هذا الأخير الذي يستند على مجموعة من المقومات التي تجعله أداة فعالة للرقابة و تقييم الأداء يرتكز عليها نظام مراقبة التسيير ككل ، هذا النظام الذي تستخدمه الإدارة في أي مؤسسة مهما كان حجمها أو نشاطها لتحقيق أهدافها فهي تحتاج إلى هيكل تنظيمي يحدد المسؤوليات و نظام محاسبي لمعالجة المسائل المحاسبية ، فالموازنات التقديرية هي عبارة عن خطط تتخذ هدفا يتم على أساسيه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي و الرقابي عليها و تمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات و التوصل إلى الكفاية القصوى و بذالك زيادة حاجة المؤسسات إلى استخدام الأدوات الرقابية الحديثة حتى تستمر أمام التحديات التي تواجهها .

تمهيد :

عندما توضع الموازنة ومن ثمة برنامج العمل فإنها تصبح أداة تصرف و عمل يرتكز عليه عمل المؤسسة ككل لهذه الفترة ,فهي تعطي الفرصة لصانعي السياسات من أجل التخطيط و إبداء أولويات البرامج الواجب تنفيذها و إعتمادها والتي يرتكز عليها عمل المؤسسة بشكل كبير,و نظرا لأهمية الموازنات التقديرية في المؤسسة فإنها تعتبر كأداة للرقابة من خلال إشتمالها على معايير لمختلف الأنشطة داخل المؤسسة مما يمكن من تقييم الأداء ,فهي تشمل على قياس الأداء الفعلي للأنشطة المختلفة و مقارنته بالأداء المخطط له مسبقا, و كذا متابعة الإنحرافات التي قد تحدث أثناء التنفيذ الفعلي و التعرف على الأسباب التي أدت إلى حدوث هذه الإنحرافات ,فمن المهم أن يتم تحليل هذه الإنحرافات بالسرعة المطلوبة حتى يتم إتخاذ الإجراءات العلاجية المناسبة و ذلك لتفادي عوامل عدم الكفاية .

و على هذا الأساس و بهدف إسقاط النظري على التطبيقي فقد تناولنا في هذا الفصل دور و أهمية كل من موازنة المبيعات و الاستثمار فقط كأداة للرقابة من خلال تحليل الانحرافات و إعداد التقارير الدورية و التي تساهم و بشكل كبير في ابراز مختلف التغيرات و إعطاء مختلف التفسيرات اللازمة لهذه التغيرات التي وقعت أو قد تقع داخل المؤسسة والتي تؤثر و بشكل كبير على أهدافها و اتجاهاتها المسطرة مسبقا و ذلك على النحو التالي :

المبحث الأول : موازنة المبيعات كأداة للرقابة.

المبحث الثاني : الموازنة الإستثمارية كأداة للرقابة.

المبحث الأول : موازنة المبيعات كأداة للرقابة

تهدف المؤسسة الى تحقيق التوازن بين وظائفها بمعنى انها تحاول تحقيق التوازن بين حجم المبيعات والمصاريف المختلفة والمواد والمعدات وراس المال العامل وحجم الإنتاج ، ولتامين ذالك التوازن لابد من معرفة العامل الذي قد يحد من نشاط المؤسسة عن طريق اعداد الخطة التي تضمن التوازن مع باقي العوامل الاخرى ،على ضوء هذا العامل تعتبر المبيعات هي العامل المقيد في اغلب الأحيان ، ويعتمد نجاح مختلف الموازنات التقديرية على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات وهذا ما يبين الاهمية القصوى لدراسة موازنة المبيعات قبل الموازنات التقديرية الاخرى .

المطلب الأول : مفهوم الموازنة التقديرية للمبيعات

إن أول خطوة من خطوات إعداد الموازنات هي إعداد موازنة المبيعات, فهي تعتبر حجر الأساس الذي تبنى عليه الموازنات الفرعية الأخرى , لهذا فدقة التنبؤ بالمبيعات تساهم لحد كبير في إنجاح الموازنات التقديرية.

الفرع الأول : تعريف موازنة المبيعات وأهميتها

اولا :تعريف موازنة المبيعات

التعريف الأول : موازنة المبيعات هي "جدول تفصيلي يبين المبيعات المتوقعة للفترة القادمة و تظهر بالكمية و القيمة , و يجب بذل المجهود و الوقت لإعداد موازنة المبيعات حيث تعتبر مفتاح العملية الموازنة بأكملها فإذا أعدت موازنة المبيعات بدون اكتراث فان إعداد باقي الموازنات يصبح مضيعة للوقت".[1]

التعريف الثاني :موازنة المبيعات هي " تقدير كمي وقيمي للمبيعات المتوقعة خلال فترة الموازنة مقسمة إلى فترات شهرية وربع سنوية ،تبعا للأقسام المختلفة أو المنتجات أو مناطق البيع " [2]

التعريف الثالث : يمكن تعريف موازنة المبيعات على أنها " جدول تقديري للمبيعات المتوقعة للفترة أو الفترات المالية القادمة ".[3]

التعريف الرابع: تعرف موازنة المبيعات بأنها " خطة تفصيلية توضح المبيعات المتوقعة خلال فترة الموازنة ،وذالك في صورة

[1] ري اتش جاريسون وآخرون،ترجمة محمد عصام الدين زايد،المحاسبة الإدارية ،دار المريخ للنشر والتوزيع،السعودية ،الرياض،2000،ص418.

[2] محمد عباس بدوي ،الأميرة إبراهيم عثمان،اشرف صلاح الدين صالح،المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الاقتصادية ،المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية،2009،ص285.

[3] يحي أحمد مصطفى القللي : أساليب المحاسبة الإدارية للقادة الإداريين وغير التجاريين ,ايتراك للنشر و التوزيع ،ط 1، مصر, القاهرة, , 2003 ص1 .

كمية ونقدية بناء على النتائج التي تسفر عنها عملية التنبؤات بالمبيعات" .[1]

من التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي : موازنة المبيعات هي خطة توضح حجم وقيمة المبيعات المتوقعة خلال فترة الموازنة (السنة المقبلة)،وتعتبر موازنة المبيعات هي نقطة البداية لإعداد الموازنات، ويتوقف نجاح نظام الموازنات على مدى الدقة في إعداد موازنة المبيعات لأنه على أساسها يتم إعداد موازنة الإنتاج وموازنة تكاليف الإنتاج، وذالك بناء على النتائج التي تتحصل عليها عمليات التنبؤ بالمبيعات .

ثانيا :أهمية الموازنة التقديرية للمبيعات: و تكمن أهمية موازنة المبيعات في كونها**:**

- تمد الإدارة بأساس تخطيط إنتاج المنتجات و الطاقة الإنتاجية.

- تبين موازنة المبيعات الإيرادات المنتظرة ,كما تبين موازنات المصروفات و حدود المصروفات المتوقعة و يمثل الفرق بينهما الربح الذي ينتظر الحصول عليها.

- تستخدم موازنة المبيعات كهدف لإدارة المبيعات ,فتكون مرشدا لها عند التنفيذ ,وفي نفس الوقت تستخدم كمعيار لتقويم أداءها.[2]

- كما تعبر الموازنة التقديرية للمبيعات عن الأهداف التي يمكن تحقيقها في ضل الظروف المتوقعة أثناء الفترة التي تغطيها ،وهي بهذا الوضع لا تعد كونها أملا يحتمل أن يتحقق في المستقبل ويحتمل ألا تنفذ ولذالك فان الأهمية الكبرى للموازنة التقديرية للمبيعات تكمن في مدى إمكان وضعها موضع التنفيذ أولا بأول لتمكن من المساهمة في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب .

- وتعتبر موازنة المبيعات هي حجر الزاوية في رفع الموازنة التشغيلية وهي تشمل على المبيعات التقديرية لفترات الموازنة القادمة التي تعتبر المصدر الرئيسي لإيرادات المؤسسة ،وتعتبر موازنة المبيعات هي أساس إعداد موازنة الإنتاج والمواد والمشتريات والأجور والمصروفات الصناعية ومصروفات البيع والتوزيع ويلاحظ أن النجاح في نظام الموازنات يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التوقع بالمبيعات .[3]

[1] ماجد احمد عطا الله،إدارة الاستثمار ، دار أسامة ،عمان ،الأردن ،ط1،2014م،ص68.

[2] محمد سامي راضي ,وجدي حاجز حجازي: المدخل الحديث في إعداد الموازنات ,الدر الجامعية . ,مصر20 ,ص78.

[3] زكريا فريد عبد الفتاح ،إعداد الموازنة التخطيطية ،كلية التجارة،جامعة عين شمس ،دون طبعة ،دون سنة ،ص12.

الفرع الثاني :أساليب وطرق التنبؤ بالمبيعات

أولا :مفهوم التنبؤ بالمبيعات : تبنى الموازنات التشغيلية على التنبؤات ، والتنبؤ يعني التوقع ،والغرض منه هو حساب وتوقع أحداث أو ظروف مستقبلية أو هو"خدمة غرضها توفير أفضل أساس متاح لتوقعات الإدارة بالنسبة للمستقبل وكذالك مساعدة الإدارة على فهم وتقييم بدائل طرق العمل المختلفة ". [1]

كما يعرف التنبؤ بالمبيعات بأنه " إعداد مسبق للمبيعات بالكمية مع الأخذ بعين الاعتبار القيود التي تواجه المؤسسة ،ورد فعل هذا الأخير". [2]

وقد لا تتحقق التنبؤات أحيانا إلا أنها الوسيلة الوحيدة التي تساعد الإدارة في وضع تصور الافتراضات والأولويات التي ستبني عليها موازناتها، وبإيجاز فان التنبؤ يعد أداة الإدارة الضرورية ، فلا يوجد مدير يمكنه الاستمرار والبقاء بغير وجود الأهداف والاستراتيجيات ، والخطط والموازنات .

1)العوامل المؤثرة في التنبؤ بالمبيعات : [3]

توجد هناك عدة عوامل يمكن أن تؤثر في التنبؤ بالمبيعات وهي تختلف من مؤسسة لأخرى وفي نفس الفترة ويمكن حصرها في :

- تشكيلة المنتجات الحالية و المخططة .
- أسعار المنتجات المنافسة .
- البيانات التاريخية للمبيعات عن الفترات السابقة .
- الظروف الاقتصادية العامة السائدة .
- علاقة المبيعات بالمؤشرات الاقتصادية العامة كالناتج , الدخل القومي و متوسط دخل الفرد .
- الطلبات الواردة من العملاء, و التي يتم تنفيذها خلال الفترة المحاسبية السابقة .
- دراسات و بحوث التسويق .

سياسات التسعير المطبقة بالمؤسسة.

---

[1] http://www.samabook.blogspot.com »blog-post-8648 ;2018/04/06 تاريخ الإطلاع

[2] Gean Meyer ,Gestion Budgétaire,4eme Edition, Edition Dunad ,France,1970,p27.

[3] يحي أحمد مصطفى القللي,أساليب المحاسبة الإدارية للقادة الإداريين وغير التحاريين ,ايتراك .للنشر و التوزيع ,ط 1, القاهره ,مصر 2001ص 160-161.

ثانيا :طرق التنبؤ بالمبيعات :

أ-الطرق الكيفية :و يقصد بها الاعتماد على أراء رجال البيع و التقنيين و المسيرين و المسئولين (إدارة التسويق) في المؤسسة للوصول إلى مؤشر لقياس ذلك الاتجاه مستقبلا خلال فترة الموازنة التقديرية .

1-طريقة آراء رجال البيع : تتبني بعض المؤسسات آراء رجال البيع في تقدير مبيعاتها ، لأنهم يعتبرون حلقة الاتصال بين جمهور المستهلكين و المؤسسة ، غير أن الاعتماد على رأي رجال البيع له عيوب برغم من أن هؤلاء الأشخاص هم أقرب أفراد المؤسسة إلي العملاء ، لأنه ليس من الضروري أن يكونوا الأقدر على التنبؤ السليم ، كما أنه أيضا قيد يكون بعيدين عن الخطط الإستراتيجية للمؤسسة وذالك لبعدهم عن الإدارة العليا ،أي عن مركز القرار .

كما أن هذا النوع من التقدير يتأثر بشدة بالميول الشخصية أي بالنظرة التفاؤلية أو التشاؤمية للشخص المقدر كما انه في الغالب يتم تقييمهم على أساس الموازنة التي يعدونها ، مما يدفعهم لوضع أهداف للبيع يمكن تحقيقها بسهولة ، قد تكون أقل بكثير من الأهداف الفعلية التي يمكن الوصول إليها .

2-طريقة اللجنة الاستشارية : تقوم الطريقة على أساس التقديرات التي يعدها مجموعة من الخبراء (مسئولين ، تقنيين ، اقتصاديين ، استثماريين) ، و بعد مناقشة التقديرات الفردية من طرف هؤلاء الخبراء يتفقون على تقديرات معينة ، و من أجل ذلك توضع تحت تصرفاتهم كل البيانات التي هم في حاجة إليها [1].

3- طريقة دلفي : تطور هذا الأسلوب من قبل شركة RAND الأمريكية كطريقة تنبؤ جماعي تلغي التأثيرات الغير مرغوب فيها من طرف أعضاء اللجنة فليس من الضروري أن يلتقي الخبراء وجها لوجه و لا أن يعرف بعضهم البعض تبدأ الطريقة بأن يكتب كل خبير تقديراته الشخصية مدعمة أو مبررة مع الافتراضات التي وضعها ، ثم تعطي هذه التقديرات إلى منسق يؤلف بينها و يلخصها ، ثم يوزع هذا الملخص من جديد في جولة ثانية مع قائمة جديدة من الأسئلة و تستمر هذه العملية لعدة جولات حتى تتحدد ملامح تنبئ و تصل على شبه اتفاق بين الخبراء من خلال التدرج بين الجولات ، ومن مزايا هذه الطريقة أنها تستفيد من تعدد الآراء و الخبرات وتتحاشى الآثار السلبية لاجتماع الخبراء وجها لوجه مثل طغيان رأي واحد على المجموعة [2]

ب- الطرق الإحصائية : تعتبر الطرق الإحصائية من أدق الطرق نسبيا في عملية التنبؤ بالمبيعات التقديرية حيث أنها تتطلب بعض المعطيات التاريخية لإعداد التقديرات المستقبلية بشرط أن تكون البيانات المستخدمة دقيقة و مراقبة في فترات دورية و من أهم الطرق الإحصائية التي تستخدم في عملية التنبؤ بالمبيعات نجد ما يلي:

[1] بن ريالة جهيدة ، الميزانية التقديرية كأداة لتخطيط و مراقبة مبيعات مؤسسات اقتصادية ، رسالة ماستر جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2014 ، ص15.

[2] حمقاني حفصة ، الموازنات التقديرية للمبيعات كأداة لمراقبة التسيير ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة قاصدى مرباح ، ورقلة 2016 ، ص 07.

1-الطريقة الحسابية البسيطة : [1]

تعتبر هذه الطريقة من أبسط أساليب المدخل الرياضي للتنبؤ بالمبيعات يرى الخبير الإداري " أدمو ندبيرك "أنه لا يمكن التنبؤ بالمستقبل إلا بدراسة أرقام الماضي,و تعتمد هذه الطريقة على أساس الرجوع إلى السجلات الفعلية السابقة للمبيعات حيث تفترض أن المستقبل هو امتداد للماضي و الحاضر و الظروف التي أثرت على المبيعات في الماضي و تؤثر عليها في الحاضر ستؤثر عليها أيضا في المستقبل.

تصلح هذه الطريقة فقط للتخطيط قصير الأجل(أقل من سنة)، و مع ذلك تبقى عاجزة عن إمكانية التنبؤ بأرقام دقيقة للمبيعات السابقة، كونها لا تأخذ بالحسبان العوامل التي تؤثر على المبيعات في المستقبل كالتطور التكنولوجي , الظروف الاقتصادية و السياسية و الديموغرافية و حجم المنافسة ...الخ.

و لاستخدام هذه الطريقة لابد من إتباع و تطبيق العلاقة:

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

2-طريقة المربعات الصغرى :

تعتمد هذه الطريقة على أن العلاقة الموجودة بين مبيعات منتج معين و الزمن يقودنا للحصول على سلاسل زمنية، هذه الأخيرة يتم تحليلها بواسطة طريقة المربعات الصغرى، حيث تعبر هذه السلاسل عن مدى التغير الذي حدث و يحدث في المبيعات بمرور الوقت.

و تستعمل هذه الطريقة لتحديد خط الاتجاه العام للمبيعات و التي تعتبر أشهر طريقة لتحديد خط المستقيم الذي تكون مربعات الانحرافات عنها أقل ما يمكن.

إن الوصول إلى تحديد الخط بهذه الطريقة يعطينا تقريبا ملائما للاتجاه العام لدالة المبيعات التي صيغتها كالتالي:

y_i : المبيعات .

x_i : المدة الزمنية .

[1] فركوس محمد: أعمال موجهة في اعداد الموازنات التقديرية ,ديوان المطبوعات الجامعية ,ط2 .بن عكنون ,الجزائر2005 , ص24.

و تكون معادلة الخط المستقيم كالتالي:

$$Y = ax + b$$

و لإيجاد a, b نستعمل العلاقة :

a : معامل الإنحدار b : الثابت(مقدار العوامل المتغيرة)

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

x_i^- :متوسط الحسابي لـ X

y_i^- :المتوسط الحسابي لـ Y

$$b = \overline{y} + a\overline{x}$$

3-طريقة المتوسطات المتحركة : [1]

تستخدم طرق المتوسطات الحسابية المتحركة في التنبؤ بالمبيعات لتقليل أثر التغيرات العشوائية الغير منتظمة في بيانات السلسلة الزمنية ، حيث أن حساب المتوسط العام لمجموعة قيم خلال فترات زمنية معينة على الفترات زمنية مختلفة يعني توزيع أثر التغيرات العشوائي التي حدثت في فترة زمنية معينة على الفترات الزمنية محل الدراسة و بتالي تكون البينات المستخدمة لدراسة ظاهرة معينة دقيقة إلى حد ما في تمثيل الاتجاه العام لهذه الظاهرة .

و تصنف هذه الطرق على نوعين وهما طريقة المتوسط و المتحرك البسيط و طريقة المتوسط المتحرك الموزون

- **طريقة المتوسط المتحرك البسيط :** يتم التنبأ بالمبيعات في فترة زمنية معينة بإستخدام طريقة المتوسط البسيط و ذلك بحساب المتوسط الحسابي لثلاث أشهر الاولي حيث يقابل هذا المتوسط الشهر الثاني ثم نحسب المتوسط الحسابي لثلاثة ابتداءا من قيمة الشهر الثاني و نقابل هذه القيمة لشهر الثالث و هكذا للكل .
- **طريقة المتوسط المتحرك الموزون :** تقوم هذه الطريقة على فرض أساسي وهو إعطاء وزن أكبر لفترات الماضي القريب في تقدير حجم المبيعات المستقبلية و ذلك لان الفترات الحديثة نسبيا عادة مايكون تأثيرها أكبر على المستقبل من فترات الماضي البعيدة حيث يكون مجموع هذه الاوزان يساوي واحدا صحيحا .

4-معامل الارتباط : نقوم باستخدام معامل الارتباط لتحديد قوة الارتباط بين ظاهرتين يعنى أن هناك ارتباط بينهما أي أنه إذا تغير أحدهما بالزيادة أو النقصان فإن ذلك يؤثر على الظاهرة الثانية .

[1] بن ريالة جهيدة ،مرجع سبق ذكره،ص18.

ويستخدم معامل الارتباط لتحديد قوة الارتباط المبيعات و متغير آخر أو متغيرات أخرى في التوقع بكميات المبيعات وقانون معامل الارتباط يكون كالأتي :

$$r = \frac{n\sum xy-(\sum x)(\sum y)}{\sqrt{(n\sum x2-(\sum x)^2(n\sum y^2-(\sum y)^2}}.$$

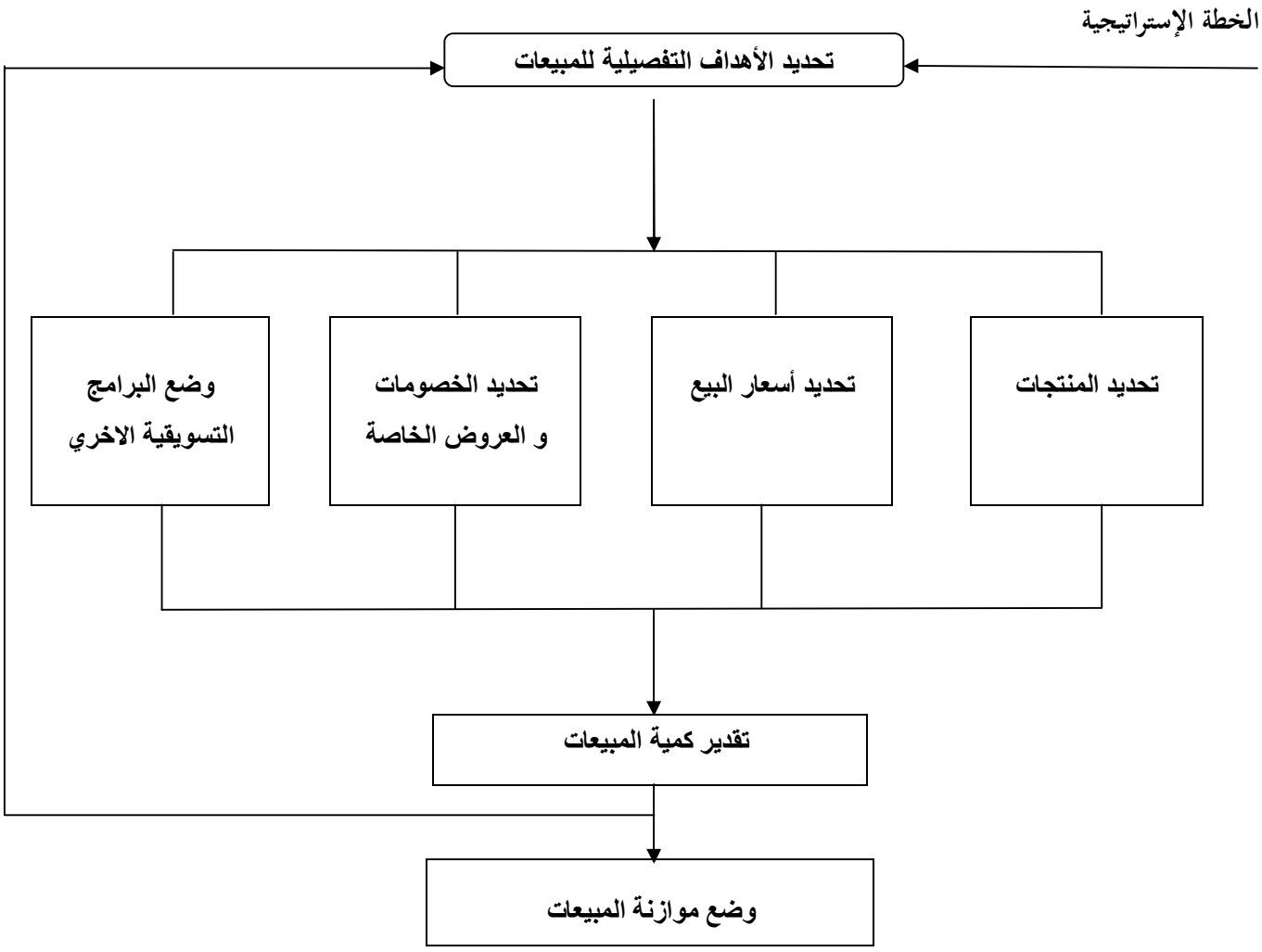
بحيث يكون معامل الارتباط محصور بين 1و1- يكون معامل الارتباط قوي كلما اقترب من الواحد الصحيح و يمكن أن نشرح ذلك أثر كتالي :

(1) ارتباط موجب تام .
(0) ارتباط معدوم .
(0.5) ارتباط موجب متوسط .
(0.5) ارتباط سالب متوسط .
(1 -) ارتباط سالب تام .

الفرع الثالث : خطوات إعداد موازنة المبيعات.

يمكن تحديد الخطوات الرئيسية التي تمر بها عملية إعداد موازنة المبيعات وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (09) : خطوات إعداد موازنة المبيعات.



المصدر : محمد سامي راضي,وجدي حجازي : المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات ,الدار الجامعية,مصر, 2001 ,ص 97.

سنتناول كل مرحلة على حدى كما يلي[1] :

1-تحديد الأهداف التفصيلية للمبيعات:

يجب على مدير المبيعات أن يضع أهداف تفصيلية ,محددة و قابلة للقياس و ذلك بالنسبة للمبيعات, و يمكن أن تكون:

- زيادة أو تخفيض عدد المنتجات.
- تحديد التقسيمات الجغرافية لمناطق البيع.

[1]كولا أمينة ، الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة ، رسالة الماجستير ، جامعة الجزائر ، 2008-2009 ص90.

-تحديد نسبة حصة كل منتج من السوق.

-تحديد اتجاهات نمو المبيعات.

-خدمة العملاء و أساليب التصرف معهم.

و مما تجدر الإشارة إلى أن الأهداف التفصيلية للمبيعات و التي يضعها مدير المبيعات يجب أن تراعي حدود الطاقة الإنتاجية المتاحة وذلك حتى يمكن توفير الكميات المطلوبة من كل منتج.

2-المنتجات:

لتحقيق الأهداف التفصيلية للمبيعات يحتاج مدير المبيعات إلى اتخاذ القرارات التنفيذية التي تتعلق بالاستراتيجيات الخاصة بالمنتجات و التي تشمل:

ا -تحديد نوع و عدد المنتجات التي ستتعامل بها المؤسسة:

و يشمل ذلك تحديد المنتجات التي سيتم إلغاؤها، المنتجات التي سيتم استحداثها و تحديد نوعية و نمط التغيرات التي سيتم إجراؤها على بعض المنتجات.

ب -تحديد تشكيلة المنتجات:

بمعنى تحديد المزيج النسبي لمنتجات المؤسسة على مستوى الكميات وما يرتبط من منتجات سيتم زيادة مبيعاتها و منتجات سيتم تخفيض مبيعاتها.

ج -تحديد تصنيف المنتجات:

يجب ترتيب و تصنيف المنتجات بشكل منطقي يراعي تسهيل و وضع التقديرات لغرض إعداد كل من موازنة المبيعات و الإنتاج.

وفي هذا المجال يمكن عرض الأساليب السائدة للتصنيف حسب أهميتها كما يلي:

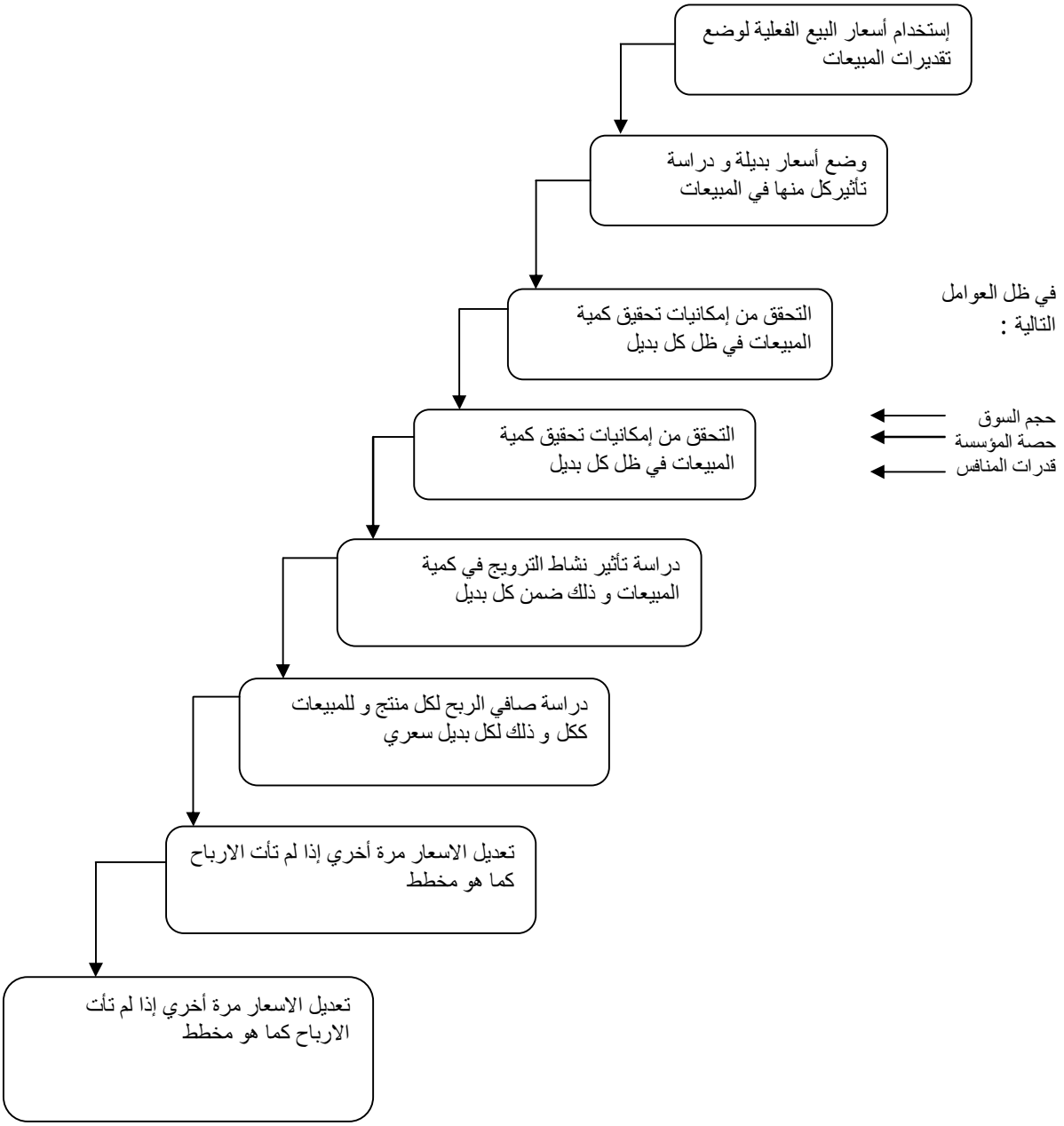
-**التصنيف الوظيفي** : أي وفق طبيعة المنتجات ووظيتها مثل :التلفاز و الغسالة.....الخ.

-**التصنيف حسب نوع المادة الرئيسية** : حيث يتم التصنيف حسب المادة الرئيسية المستخدمة في عملية الصنع.

-**التصنيف التجاري** : أي حسب معدل سعر البيع.

و يتم دراسة و تعديل و اقرار الأسعار وفق مراحل كما يلي:

الشكل رقم (10) : مراحل دراسة و تعديل و إقرار الأسعار



المصدر :محمد سامي راضي ,مرجع سبق ذكره,ص 98.

- **التصنيف المالي :** حيث يكون طبقا لمعدل هامش الربح.

-**التصنيف المشترك :** و الذي يأخذ في الاعتبار توليفة من أسس التصنيف في وقت واحد.

3-أسعار البيع : تعتبر مرحلة تحديد أسعار البيع المرحلة الهامة و الصعبة في عملية وضع موازنة المبيعات , و تعتبر دراسة و تحليل مدى تأثر أسعار البيع مرتبطة بثلاثة عوامل متداخلة هي : كمية و تكلفة المبيعات , ظروف المنافسة و نشاط الترويج.

تبدأ عملية إقرار الأسعار بوضع تقديرات المبيعات المستقبلية انطلاقا من سعر البيع الفعلي لهذا المنتوج ثم نقوم بوضع أسعار بديلة و إعداد دراسة منفردة لكل سعر بديل من حيث تأثير كل سعر و تحديد المبيعات المتوقعة لكل سعر بديل مع الأخذ بعين الاعتبار حجم السوق الذي سيعرض فى المنتوج , حصة المؤسسة ,و المنافسين و كذلك دراسة اثر الترويج في الكميات المباعة.

بعدها تقوم بحساب صافي الربح في ظل كل سعر بيع بديل و ذلك للحصول على سعر البيع المناسب ضمن أسعار البديلة على أساس مستوى الأرباح المخطط لها.

4-أنواع الخصم و العروض الخاصة:

إن استراتيجيات و سياسات الخصم بأنواعها المختلفة و كذلك العروض الخاصة التي تقدمها المؤسسة لعملاءها هي متغير هام مؤثر في استراتيجيات و سياسات التسعير ,حيث أن الخصم و العروض الخاصة تعتبر بمثابة تخفيض للأسعار الأمر الذي يجعل لها تأثير مباشر في قيمة المبيعات و ربحية المؤسسة وذلك أساسا على العلاقة بين السعر و الكمية و التكلفة و الأرباح.

ا -الخصوم:

تمثل التخفيضات التي تجريها المؤسسة على القيمة التي تحصل عليها من مشتري المنتج. وهي بالتالي إحدى السياسات التي تتبعها المؤسسة لتشجيع الوسطاء و العملاء على استمرار و نمو تعاملهم معا.

ب -العروض الخاصة: تعتبر جزءا من برنامج ترويج منتجات المؤسسة حيث تهدف إلى تحقيق هدف محدد قصير الأجل يتعلق بدخول منتج جديد معين أو بمواجهة مشكلة يتعرض لها منتج حالي و ذلك عن طريق تقديم حافز أو إغراء إلى المستهلك أو الوسيط لتشجيع تجاوبها السريع مع المنتج.

5-البرامج التسويقية الأخرى :

يحتاج مدير المبيعات قبل مباشرة عملية تقدير المبيعات إلى وضع العديد من البرامج التسويقية التفصيلية الأخرى و يمكن أن تشمل :

-برامج الدعاية و الإعلان.

-التوسيع الجغرافي في الأسواق.

-مشاريع الأبحاث و الدراسات.

الفرع الرابع :فعالية الموازنة التقديرية للمبيعات

تظهر فعالية الموازنات التقديرية للمبيعات داخل المؤسسة انطلاقا من ممارسة هذه الأخيرة لعمليات الرقابة وتحليل الانحرافات الخاصة بالموازنة التقديرية للمبيعات ، وذالك من خلال :

أولا : الرقابة على المبيعات .

لتحقيق الرقابة على تنفيذ موازنة المبيعات فانه ينبغي إعداد مجموعة من التقارير التي يبين فيها المبيعات الفعلية لكل منطقة ،لكل فصل ولكل نوع من أنواع المنتجات ،ويختلف عدد التقارير المتابعة الدورية والبيانات التي تحتويها باختلاف الشركات وحاجات العمل بها و نجد فيها: [1]

1- **الرقابة الموسمية :** فإذا تبين أن فترة معينة كان فيها حجم المبيعات ضعيفا في منطقة معينة أو في جميع مناطق البيع فيمكن إرجاع هذا إلى سبب الركود في تلك المنطقة ،أو في جميع المناطق ،ولكن إذا كان حجم المبيعات ضعيفا خلال فترة معينة من السنة أو على مستوى وكيل أو ممثل بيع واحد أو عدة ممثلين ،ففي هذه الحالة على الإدارة أن تراقب الممثلين وذالك بمراقبة المسافات المقطوعة وعدد الزيارات التي قاموا بها .....الخ.

2- **الرقابة الجهوية :** إذا كان الاتجاه العام للمبيعات في منطقة معينة يختلف عن الاتجاه العام للمبيعات في المناطق الأخرى، فانه يستوجب البحث عن أسباب هذا الاختلاف لتصحيحها وتجنب وقوعها في المستقبل ، وتنصب عملية الرقابة على وكلاء البيع ، و هذه الأسباب من الممكن أن تكون خارجية كالإضرابات العمالية في منطقة معينة أو الركود المحلي ...الخ ،أو أسباب داخلية كالنقص في التموين لمنطقة معينة أو عدم كفاءة رجال البيع و الممثلين وعدم أداء عملهم كما يجب .

3- **الرقابة على المنتجات نوعيتها :**إذا كانت مبيعات منتوج معين ضعيفة أو ابتدأت في الانخفاض ، فعلى المؤسسة أن تغير من السياسة البيعية التي تنتهجها إزاء هذا المنتوج ،وان توقف تسويقه تماما أو تعويضه أو تغيير سعر بيعه إذا كانت هناك منافسة ، أو القيام بحملة للدعاية والإشهار أو تغيير شكله .....الخ ، ويجب استبعاد الأسباب الأخرى ، كالركود وضعف أداء رجال البيع .

[1] محمد فركوس ، مرجع سابق ،ص39.

ثانيا :حصر الانحرافات وتحليلها : الانحراف هو "الميل وعدم التطابق بين ما هو مقدر الانجاز وما هو منجز فعلا وبشكل عام فان الانحرافات تكون إما ايجابية ملائمة أو سلبية غير ملائمة ". [1]

والانحرافات سواء كانت ملائمة أي في صالح المؤسسة آو غير ملائمة أي في غير صالح المؤسسة تنقسم إلى قسمين :

- انحرافات ترجع إلى عوامل داخلية مثل القصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفعالية ، وهي الانحرافات الخاضعة للرقابة .

- انحرافات ترجع إلى عوامل خارجية وهي الانحرافات الغير خاضعة للرقابة ،وعند تحليل الانحرافات يجب الاهتمام و التركيز على الانحرافات الغير عادية ،أي على تلك العناصر التي يختلف فيها الأداء الفعلي عن الأداء التقديري بدرجة كبيرة.

1-المبدأ العام في تحليل الانحرافات : إن مبدأ تحليل الانحرافات يتمثل في تعيين اثر كل عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى تبقى ثابتة وان هناك عنصران فقط هما الكمية والسعر فالتحليل يكون كما يلي : [2]

الانحراف الكلي = التكلفة الفعلية – التكلفة المعيارية

« الانحراف الكلي = التكلفة – التكلفة المعيارية »

وإذا رمزنا لكل من: الكمية الفعلية ب : Qr ، السعر الفعلي ب : Pr ،الكمية المعيارية ب : Qs ، السعر المعياري ب : Ps

فان : الانحراف الكلي = Qr *Pr – Qs *Ps 1

نضع :

(Qs - Qr)= التغير في الكمية 2

(Ps-Pr)= التغير في السعر 3

وبادماج كل من المعادلة 2 و3 في المعادلة 1 نتحصل على :

$Pr= \Delta P + Ps \quad , \quad Qr =\Delta Q + Qs$

واذا عوضنا هذه القيم بالمساواة الأولى نتحصل على :

الانحراف الكلي = $(\Delta Q + Qs)(\Delta P + Ps) - Ps \times Qs$

[1] أبو حسن علي احمد، المحاسبة المتقدمة، اتخاذ القرارات، تقارير الأداء، تقييم الأداء، الدار الجامعية، مصر، ص227 .

[2] راضي محمد سامي،وجدي حجازي،المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات ، الدار الجامعية ،مصر ،2006،ص283.

لنحصل في الأخير على الانحراف الكلي ويعطى كما يلي :

الانحراف الكلي $= \Delta P^* Q_S + P_S * \Delta Q + \Delta Q^* \Delta P$

حيث: $\Delta Q\ P_S$: انحراف الكمية

ΔPQ_S : انحراف السعر

$\Delta Q\ \Delta P$: الانحراف المشترك

الانحراف الكلي = انحراف السعر + انحراف الكمية + الانحراف المشترك

حيث :

انحراف الكمية =(الكمية الحقيقية – الكمية المعيارية) x السعر المعياري

$P_S \times (Q_S - Q_r)$

انحراف السعر =(السعر الحقيقي – السعر المعياري) x الكمية المعيارية

$Q_S \times (P_S - P_r)$

2- دراسة الانحراف على الهامش :

نعلم أن المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهدافها من منطلق تحقيق عملية البيع ،هذا يعني أن الانحراف على الهامش يقصد به الهامش الفعلي و الهامش التقديري (المعياري) و الهامش يعرف بأنه الفرق بين سعر البيع والتكلفة المتغيرة للمتوج ويمكن تحليل الانحراف على الهامش إلى انحراف الكمية ، انحراف السعر وانحراف المزيج حيث :

انحراف الكمية = (الكمية الكلية الفعلية – الكمية الكلية المقدرة) x الهامش المرجح التقديري للوحدة

انحراف السعر =(الهامش الفعلي للوحدة – الهامش التقديري للوحدة) x الكمية الفعلية

انحراف المزيج = (الكمية الفعلية بالمزيج الفعلي – الكمية الفعلية بالمزيج المعياري)x الهامش المعياري للوحدة

3- تقييم الأداء واتخاذ القرارات :

وبعد التحقق من مطابقة النتائج المقدرة مع النتائج الفعلية يتم إعداد تقارير المتابعة والتي توضح المقدر من الكميات والمتحقق وكذا مقدار الانحرافات وأسبابها واقتراح الإجراءات اللازمة لمعالجتها ، أن هذه التقارير تقدم إلى مدير المبيعات او الى المدير العام والى مجلس الإدارة.

ان محتوى التقرير والتفاصيل الواردة فيه يعتمد على المستوى الذي يرفع اليه التقرير فكلما كان المستوى اعلى كلما كانت التفاصيل غير ضرورية والعكس صحيح فمثلا مدير المبيعات يحتاج إلى كافة التفاصيل اللازمة حول سير المبيعات في كل

منطقة و كل بضاعة لغرض تحديد مناطق الاختناق و أسبابها ، أما التقارير التى ترفع إلى المدير العام فلا حاجة أن تكون مثقلة بالتفاصيل و إنما توضح سير الامور ، أما التى ترفع إلى مدير المبيعات فترتها تكون متقاربة (يومية أو أسبوعية) ، و التي ترفع إلى المدير العام أو مجلس الادارة فتمتد إلى فترة أطور قد تكون شهرية أو فصلية[1] .

المطلب الثاني : الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

لقد تطورت وظيفة التسويق تطورا كبيرا في العصر الحديث مما ادى الى زيادة كبيرة في مصاريف البيع والتوزيع لذالك كان من الضروري وضع نظام لتخطيط هذه المصاريف وتحقيق الرقابة عليها ومحاولة ضبطها

الفرع الاول : مفهوم مصاريف البيع والتوزيع

تتضمن مصاريف البيع والتوزيع كل التكاليف المتعلقة بالحصول على أوامر البيع وتنفيذها ، وعادة يتم وضع موازنة المبيعات وموازنة مصروفات البيع والتوزيع في وقت واحد حيث أن كليهما يعتمد في وضعه على الأخر . [2]

كما يمكننا تعريف مصاريف البيع والتوزيع بأنها تتمثل في التكاليف التي تستعملها المؤسسة في تخزين منتجاتها الجاهزة للبيع والاعلان عنها وترويجها ونقلها وتوزيعها وتحصيل قيمتها وكذالك تكاليف الأبحاث التسويقية لتصريف المنتجات الجاهزة وفيما يلي نقوم بعرض تكاليف البيع والتوزيع : [3]

1-مصاريف البيع المباشرة : وتتضمن مرتبات المندوبين و العملاء التي تدفع لهم وكذالك أعباء انتقالهم ،أماكن البيع والإيجارات المتعلقة بها وكذالك نفقات مراقبة المبيعات والخدمات التي تستوجبها المبيعات بصفة عامة .

2- مصاريف الترويج والإعلام : وتشمل كل التكاليف المتعلقة بتنشيط مبيعات المؤسسة وزيادة حصتها في السوق وخلق علاقات تجارية جديدة

3-مصاريف التخزين : وتتضمن مرتبات المشرفين وعمال المخازن ،ورسوم تخزين المنتجات التامة ،التأمينات ، اهتلاك بنايات المخازن ،الإيجار ،الإضاءة ، تكييف الجو .

---

[1] خالص صالح ، تقنيات تسيير ميزانية المؤسسة الاقتصادية المستقلة ، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،1990،ص103.

[2] http://www.sa Ma book.blogspot.com »blog-post -8648 , مرجع سبق ذكره.

[3] خالص صالح ، مرجع سبق ذكره ، ص 103.

4- **مصاريف شحن وتوزيع المنتجات :** تتضمن كافة أعباء نقل المنتجات المباعة ،وكذالك أعباء المنتجات المرتدة إلى المؤسسة وأعباء صيانة الشاحنات ووسائل النقل واهتلاكها وكذالك مرتبات عمال النقل .

5- **مصاريف التحصيل والتسويات :** هي كل المصاريف الناتجة عن تحصيل المبيعات من الزبائن والتسويات القضائية في حالة نشوب خلاف مع احد الزبائن وكذالك الخصومات المسموح بها

6- **مصاريف التعبئة والتنظيف :** هي كل المصاريف المتعلقة بعمليات تنظيف وإعداد المنتجات المباعة لشحنها إلى الزبائن.

7- **مصاريف البحوث والتجارب :** هي كل المصاريف المتعلقة بالدراسات المصادفة إلى تحليل وضعية الأسواق و اتجاه أذواق المستهلكين .

الفرع الثاني : تقدير مصاريف البيع والتوزيع

يتم تقدير مصروفات البيع عن فترة الموازنة عن طريق إدارة المبيعات التي تقدر كافة المصروفات المتوقعة اللازمة للحجم المحدد للمبيعات في الموازنة التقديرية للمبيعات ، ويجب إعداد التقديرات بحيث تتضمن فرض رقابة جدية على المصروفات ،ولهذا ينبغي تبويب مصروفات إدارة البيع إلى أنواعها المختلفة وقد يعمم بعد ذالك تقسيم تقديرات مصروفات البيع بين السلع المختلفة ، أو بين مناطق البيع المختلفة ، و يتوقف مدى التوسع في هذا التقسيم إلى الفائدة التي ينتظر أن تحقق ، ويرى البعض تقدير مصروفات البيع والتوزيع على أساس النتائج السابقة بعد تعديلها بحيث تتماشى مع التعديلات التي طرأت على حجم المبيعات الذي تظهره الميزانية التقديرية للمبيعات فمثلا : إذا زادت المبيعات المحتملة بنسبة 20% من مبيعات السنة السابقة يمكن تقدير زيادة المصروفات بنفس السنة ، غير أن هذا الرأي لا يكون صحيحا في جميع الأحوال والظروف ففي فترات الكساد تحتاج المنشاة إلى زيادة مصروفاتها لتضمن بقاء حجم المبيعات على ما كان عليه قبل حلول فترة الكساد ، ولذا يجب القيام بدراسة وافية لهذا الجانب من المشكلة عند وضع الميزانية التقديرية للمبيعات .

ومع أن تقدير مصروفات البيع المحتملة قد يكون أمرا صعبا في الحالات التي توجد فيها علاقة ثانية بين حجم المبيعات ومصروفات البيع ، إلا انه لابد من العمل للتغلب على تلك الصعوبات مسترشدين بالنتائج والظروف الحالية والمتوقعة حتى يمكن الوصول إلى معايير يمكن الاستناد عليها . [1]

[1] خيرت ضيف ، الميزانيات التقديرية ، دار النهضة العربية للطباعة و النشر ، بيروت ، ص130.

الفرع الثاني :إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع والتوزيع

يوجد جانبان رئيسيان عند إعداد موازنة المصروفات البيعية وهما : [1]

ا)- **التخطيط والتنسيق :** و ذالك عند وضع الخطة العامة للتشغيل ، كما هو معبر عنها في الموازنة التخطيطية الشاملة ، حيث يلزم تحقيق توازن بين مجهودات المبيعات (المصروفات) ونتائج المبيعات (الإرادات) ، ويعتبر هذا التوازن نتيجة لسلسلة من القرارات البديلة المتعلقة ببرنامج المبيعات التقديرية ، ويجب أن يكون برنامج الإعلان وتكاليف التوزيع الأخرى متماشية مع حجم المبيعات المنتظرة .

ب)- **الرقابة على تكاليف التوزيع :** حيث من الضروري توجيه جهود فعالة للرقابة على تكاليف التوزيع ، وذالك لان :

1- تكاليف التوزيع غالبا ما تكون نسبة كبيرة من التكاليف الكلية .

2- لا يعطي كل من الإدارة ورجال البيع تكاليف التوزيع الاهتمام الكافي ، وتشمل الرقابة على تكاليف التوزيع على نفس مبادئ الرقابة المتبعة بالنسبة للمصروفات الصناعية ، و الرقابة يجب أن تبنى على أساسين هما :

- المسؤولية الوظيفية .
- معايير أو مقاييس التكلفة .

ولإعداد موازنة مصاريف البيع والتوزيع فان من الضروري تجميع هذه التكاليف على أساس الأنشطة الوظيفية ويكلف رؤساء أقسام الوظائف المتصلة ببيع وتوزيع المنتجات بوضع موازنات لفترة الموازنة القادمة ، وكثير من هذه التكاليف مثل التامين والإيجار والإهلاك تعتمد على السياسة التي أعدتها الإدارة ، وبعد أن تنتهي كل الأقسام من إعداد موازناتها فان الخطوة التالية هي ربط موازنات مصروفات الأقسام وذالك لغرض وضع موازنة لمصروفات إدارة البيع والتوزيع .

ومن وجهة نظر الرقابة فانه من الضروري بالإضافة إلى تجميع مصروفات البيع والتوزيع على أساس الأنشطة الوظيفية أن يتم تبوبها على أساس العناصر الثابتة والمتغيرة ، حيث :

- **التكاليف المتغيرة :** تتغير في مجموعها مع نشاط المبيعات التوزيعية ،بحيث توجد علاقة طردية بين حجم النشاط وحجم هذه التكاليف وتنعدم في حالة عدم وجود أي نشاط.

- **التكاليف الثابتة :** وهي التكاليف التي لا تتغير بحجم النشاط سواء بالزيادة أو النقصان حيث تبقى ثابتة خلال فترة انجاز هذا النشاط أو هذا الحجم من النشاط ويمكن أن نميز بين نوعين من التكاليف الثابتة :

- **التكاليف الملزمة :** وهي التي لا بد منها ولا يمكن التخلص منها كالاهتلاكات.

- **التكاليف الغير ملزمة :** وهي التي يمكن تغييرها بقرار من الإدارة مثل مصاريف الدعاية والإعلان .

[1] http://www. sa Ma book.blogspot.com »blog-post -8648.,مرجع سبق ذكره

- **التكاليف شبه المتغيرة :** وهي التكاليف التي تتغير مع حجم النشاط، ولكن ليس بنفس نسبة التغير مع حجم النشاط ، وعلى سبيل المثال إذا ارتفع حجم النشاط بـ 10 % ترتفع هذه التكاليف بنسبة 6% مثل تكاليف صيانة وسائل النقل .

وللرقابة على مصروفات البيع والتوزيع جانبان هما :

1- جعل مصاريف البيع والتوزيع في حدود الموازنة .

2- قياس كفاءة أوجه النشاط المتعلقة بالبيع والتوزيع .

وتتحقق الرقابة عن طريق تقارير دورية وفعالة عن العملية التسويقية ومصروفاتها ، ويجب تحليل الاختلافات بين المصروفات الفعلية و المصروفات التقديرية حتى يتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة .

الفرع الثالث : طرق توزيع و تحميل المصروفات البيعية

بعد تحديد طبيعة وسلوك مصاريف البيع والتوزيع يتم توزيع هذه التكاليف وتحميلها وتتم هذه العملية وفق عدة طرق نذكر منها :[1]

1) **توزيع مصاريف البيع والتوزيع وفقا للمناطق الجغرافية :** حسب هذا التوزيع فان مصاريف البيع والتوزيع توزع على أساس كل منطقة وذالك استنادا على رقم الأعمال المحقق في الفترات السابقة وعدد الزبائن .

2) **توزيع مصاريف البيع والتوزيع توزيعا زمنيا :** إن الهدف من هذا التوزيع هو تمكين المؤسسة من تدبير الأموال اللازمة لهذه المصاريف في الوقت المناسب دون الإخلال في المواعيد .

3) **تبويبات أخرى :** هناك تحليلات وتوزيعات أخرى لمصاريف البيع والتوزيع تساعد في عملية الرقابة وفي اتخاذ القرارات المتعلقة بسياسات التسعير والمفاضلة بين قنوات التوزيع ودخول أسواق جديدة ومن أمثلة طرق التحليل الأخرى ما يلي :

ا- تبويب المصاريف وفقا لمراكز التكلفة

ب- تبويب المصاريف حسب المنتجات وفقا للمناطق

ج- التبويب حسب مصاريف المبيعات الخارجية ومصاريف المبيعات المحلية

د- تبويب المصاريف وفقا للعملاء

هـ- التبويب وفقا لقنوات التوزيع

[1] خالص صالح مرجع سابق ، ص 116.

الجدول رقم (02) الجدول النموذجي لموازنة مصاريف البيع و التوزيع

عناصر المصاريف	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان
المصاريف المباشرة						
مجموع المصاريف						
المصاريف غير مباشرة						
مجموع المصاريف غير مباشرة						
الاجمالي						

Source : Ahmed Hamimi.OP-cit,p60.

المطلب الثالث : نماذج تقارير الرقابة بإستخدام الموازنات التقديرية

تحتاج الإدارة العليا و التنفيذية إلى مجموعة من التقارير الدورية لأجل المتابعة و الرقابة و تقويم الأداء و إتخاذ القرارات المختلفة, و من بين هذه التقارير ما يتعلق بنظام الموازنات التقديرية, و تتظمن هذه الدراسة نماذج مقترحة لتقارير الموازنات التقديرية و المعدة طبقا لتسلسل الإطار العام لها و على منوال البيانات و المعلومات الواردة بها.

الفرع الأول : الإطار العام لتقارير الموازنات التقديرية

يتسق الإطار العام لتقارير الموازنات التقديرية مع الإطار السابق وضعه لها حتى يسهل مقارنة الفعلي بالمخطط و بيان الفروق و طبيعتها ,و يجب أن يعد لكل موازنة تقديرية تقرير يتضمن بعض المؤشرات التى تساعد في إتخاذ القرارات الإدارية.

و حتى تتم الرقابة و يتضح ما إذا كانت المؤسسة تسير في المسار المرسوم لها في الخطة و الموازنة فإنه من الضروري أن تكون هناك تقارير دورية و منتظمة تصور مدى ما أنجزته المؤسسة من خلال فترة الموازنة و ما إذا وافق ذلك الموازنة المعتمدة, و يجب أن يحتوي التقرير على التفسيرات اللازمة لأية تغيرات قد وقعت أو قد تقع أثناء إنجاز الأنشطة المبرمجة أو أية تجاوزات أو إنحرافات وقعت أو قد تقع, و بذلك فإن التقارير تصبح أداة إصلاح لما قد يحدث أثناء إنجاز ما أقر في الموازنة.

وعادة ما يكون عدد التقارير و مواعيد رفعها محددة من طرف الإدارة بحيث يجب أن تكون بشكل معقول لا تشغل الموظفين بها فينكبوا في إعدادها تاركين بذلك وظيفتهم الأساسية و هي تنفيذ ما أقر إنجازه في الموازنة, و كذلك يجب أن لا ينعدم أو يقل عدد التقارير في المؤسسة بحجة الإنشغال بتنفيذ الموازنة إذ من الممكن أن تحدث تغيرات أثناء إنجاز برنامج العمل من شأنها أن تؤثر على سير العمل فقد توقفه أو تغيره تماما أو ينحرف عن مساره المخطط له و بالتالي لا تتاح فرصة الإطلاع و إصلاح الوضع في الوقت المناسب و أخذ هذه التغيرات بعين الإعتبار في الموازنات اللاحقة.

كما يجب عند وجوب رفع التقارير أن تكون محددة المواعيد بحيث تأتي في وقت يتيح للمؤسسة فرصة التدارك إذا ما وجب ذلك و الأخذ بعين الإعتبار أي تغير قد حصل أو سيحصل , و يوصي عادة برفع تقارير ثلاثية (كل ثلاثة أشهر) و نصف سنوية (بعد ستة أشهر من إنطلاق الأشغال) و سنوية (توصل ما دار خلال السنة) تشمل كل أنشطة المؤسسة,و يبقى القرار للإدارة للنظر فيما إذا كان من الأفضل إتباع هذا النظام أو نظام أخر يحدد حسب أهمية الأنشطة ,وحدة و سرعة تطور الظروف التي تحيط بالمؤسسة.

و يعتمد في إعداد هذه التقارير على البيانات المخزنة و على البيانات الفعلية المستقاة من المستندات و السجلات و الدفاتر الإحصائية و المالية, و يتولى إعدادها مسؤول الموازنة و يعاونه المسؤولون في القطاعات المختلفة بصفة عامة و الإدارة المالية بصفة خاصة, و تقسم التقارير إلى مجموعتين رئيسيتين هما :[1]

- ✓ **مجموعة تقارير الموازنات التشغيلية (التفصيلية الجارية)** : و هي المبيعات ,الإنتاج , الخامات,المشتريات ,العمالة ,التكاليف الصناعية الغير المباشرة,تكاليف السوق,تكاليف التمويل و المصروفات الإدارية و العمومية .
- ✓ **مجموعة تقارير الموازنات الجامعة** : و هي قامة تكلفة المبيعات (قائمة التكاليف الصناعية),موازنة قائمة الدخل ,الموازنة النقدية و موازنة قائمة المركز المالي .

الفرع الثاني :نموذج تقرير الرقابة لموازنة المبيعات [2]

يختص هذا التقرير بإعطاء بيانات و معلومات عن المبيعات المخططة مقارنة بالمبيعات الفعلية محللة حسب القطاعات و الأصناف بالكميات و الأسعار والقيم خلال الشهر, و بيان الفروق و طبيعتها و أسبابها.

و يهدف إلى الإفصاح عن مدى تحقيق كمية /قيمة المبيعات المخططة خلال الشهر , و أسباب الفروق و التوصيات اللازمة لتنمية الإيجابيات و علاج السلبيات في الفترات المقبلة.

يقوم مقوم الموازنة التخطيطية بإعداد هذا التقريربالتعاون مع الإدارة المالية و مسؤولي المبيعات في القطاعات المختلفة و ذلك من واقع فواتير و عقود و صفقات البيع المنفذة فعلا , و كذلك من واقع التقارير التفصيلية التي توضح أسباب الفروق حسب الواقع العملي و بيان التوصيات الواجبة, و يقدم هذا التقرير إلى الإدارة العليا مرفقا به مذكرة تتظمن التقويم العام و التوصيات اللازمة للعلاج , ومن المفضل أن يعد منه تقارير فرعية لترسل للمسؤول عن كل قطاع, كما يساعد هذا التقريرفي الأتي :

- تحقيق المتابعة الشهرية للمبيعات الفعلية في كل قطاع و لكل صنف.
- تحقيق الرقابة عن طريق المقارنة بين المخطط و الفعلي و بيان الفروق.
- تقويم الأداء من منظور : إلى أي مدى إستطاعت المؤسسة تحقيق المستهدف من المبيعات.
- إتخاذ القرارات اللازمة من حيث إعادة النظر في سياسات البيع و طرقه و تصويب الأخطاء.

[1] د. حسين شحاتة,نماذج تقارير الرقابة و تقويم الأداء بإستخدام الموازنات التخطيطية,كلية التجارة,جامعة الأزهر,مصر,2005,ص04.

[2] المرجع نفسه ,ص 05.

جدول رقم (03): تقرير عن مخطط المبيعات المخططة و الفعلية و الفروق على مستوى الأصناف عن شهر.....

أسماء الأصناف	المخطط			الفعلي			الفروق		
	كمية	متوسط السعر	قيمة	كمية	متوسط السعر	قيمة	كمية	متوسط السعر	قيمة
الإجمالي									

المصدر : د. حسين شحاتة ,مرجع سابق ,ص06.

و يتم التعليق على تقرير موازنة المبيعات المحللة على مستوى الأصناف عن الشهر.....:[1]

- حققت المؤسسة نسبة ....من المخطط للمبيعات بصفة إجمالية خلال شهر.....و تحليل ذلك كما يلي ....
  - بلغت قيمة مبيعات الشهر الفعلية مبلغ.....
  - و كانت قيمة المبيعات المخططة عن نفس الشهر مبلغ .....
  - بفارق قدره.....
- بتحليل الإختلاف (الفروق) بين المخطط و الفعلي يتبين ما يلي :
  - إنخفاض كمية المبيعات من الأصناف:تذكر الأصناف المعنية.
  - إنخفاض سعر بيع الأصناف: تذكر الأصناف المعنية.
  - إرتفاع في كمية المبيعات من الأصناف: تذكر الأصناف المعنية.

[1] د. حسين شحاتة,مرجع سابق ,ص 07.

- و ترجع أسباب الفروق إلى الأتي :و تذكر الأسباب
- ومن بين التوصيات في هذا الشأن ما يلي:و تذكر التوصيات اللازمة

المبحث الثاني : الموازنة الإستثمارية كأداة للرقابة

هذا المبحث لا يختلف عن السابق إلا أننا سنتطرق فيه إلى كل من الموازنة الإستثمارية و كيفية إعتمادها كأداة من أدوات الرقابة على نشاط المؤسسة.

المطلب الأول :التعريف بالموازنة الإستثمارية

تعتبر القرارات الإستثمارية من أخطر القرارات الإدارية لأنها تتعلق بفترة زمنية طويلة ربما تمتد إلى سنوات عدة, فهي قرارات تتعلق بإستثمار أموال الأن و الحصول على عائد في المستقبل البعيد نسبيا, و معروف أنه من الصعوبة التنبؤ بما سوف يحدث في المستقبل على وجه الدقة, و لذلك فإنها قرارات محفوفة بالمخاطر, و من أمثلة القرارات الإستثمارية ما يلي :

- إنشاء مشروعات جديدة يتولد عنها طاقة إنتاجية لم تكن موجودة من قبل.
- إضافات لمشروعات قائمة بغرض زيادة طاقتها الإنتاجية.
- إحلال أو إستبدال طاقات إنتاجية قائمة بأخرى متطورة.

و تستخدم الموازنة التقديرية الإستثمارية في مجال تخطيط و تقويم المشروعات الإستثمارية , و لقد تطورت هذه الموازنة في الأونة الأخيرة و خصوصا بعد إستخدام الأساليب الكمية التي ساعدت في التغلب على معظم المشاكل التي قد تظهر في هذا الشأن , و من هذه الأساليب (أساليب بحوث العمليات ,أساليب الحاسبات و نظم المعلومات و شبكات الإتصال).

كما تساعد الموازنات التقديرية الإستثمارية الإدارة و تمكنها من إتخاذ القرار الرشيد و الذي يقوم على القاعدة التالية " يقبل المشروع إذا كان مجموع التدفقات النقدية المتوقعة منه أعلى من تكلفته الأصلية" و بلغة أخرى يقبل المشروع إذا كان يزيد من قيمة حقوق الملكية, أما بلغة الإقتصاد فيحكم قبول أو رفض مشروع إستثماري معين في النقطة التي تتساوى عندها الإيرادات الحدية مع التكلفة الحدية للمشروع, فإذا زادت الإيرادات الحدية على التكلفة الحدية فإن هذا يعني إضافة إلى قيمة المنشأة, أما إذا زادت التكلفة الحدية على الإيرادات الحدية فإن هذا يعني تخفيض في قيمة المنشأة , و ما دام هدف الإدارة هو تعظيم قيمة المنشأة فإنه يجب عليها رفض أي مشروع تزيد تكلفته الحدية عن إيراداته الحدية, و يتطلب تطبيق هذا المبدأ من الإدارة ما يلي :[1]

- تحديد تكلفة المشروع الأصلية .
- تقدير الإيرادات المتوقعة خلال عمر المشروع الإنتاجي.

[1] د. حسين شحاتة,الموازنات التخطيطية الإستثمارية- تقويم المشروعات الإستثمارية ,كلية التجارة,جامعة الأزهر,مصر,2005,ص 3.

و تساهم الموازنة التقديرية في مد الإدارة بالبيانات و المعلومات المالية التي تساعد في تحديد المسألتين السابقتين تحت ظروف بديلة مختلفة , محللة على أساس زمني حتى يتسنى لها إختيار المشروعات الأفضل, أو إتخاذ القرار بقبول أو رفض المشروع و غيرذلك من القرارات, و تعد الموازنة التقديرية الإستثمارية وفقا لمنهجين هما :[1]

- **منهج التأكد التام** : حيث يفترض أنه يمكن تقدير التدفقات النقدية من المشروعات الإستثمارية بدقة .
- **منهج التأكد غير التام** : حيث يسود عنصر عدم التأكد في تحديد التدفقات النقدية المتوقعة من المشروعات الأستثمارية.

و نستطيع التميز بين المشاريع الإستثمارية بالشكل التالي :[2]

- **المشاريع الإستثمارية المستقلة** : نعتبر المشروعين مستقلين إذا كانت التدفقات النقدية لأحدهما لا تتأثر بقبول أو برفض المشروع الثاني , كذلك إذا كان من الممكن إختيار كلا المشروعين أو أحدهما.
- **المشاريع الإستثمارية المكملة** : نعتبر المشروعين مكملين إذا نتج عن إختيار أحدهما زيادة في إيرادات المشروع الثاني أو تخفيض في تكاليفه.
- **المشاريع الإستثمارية المتناقضة** : المشروعين المتناقضين إذا أدى قبول أحدهما إلي رفض الأخر.
- **المشاريع الإستثمارية المترافقة** : المشروعين المترافقين إذا أدى قبول أحدهما إلى ضرورة قبول الثاني و العكس صحيح .

الفرع الاول : مسؤولية إعداد الموازنات الإستثمارية

و يمكن تقسيم الإضافات الرأسمالية إلى فئتين هما :[3]

1- **مشروعات الإضافات الكبيرة** : و هي تتطلب الحصول على أموال إضافية لكي تستغل في الأصول الثابتة , و يستغرق تنفيذها عادة سنة, و يبدأ التخطيط لهذه المشروعات غالبا في صورة إقتراحات تبديها أقسام المشروع للإدارة العليا في شكل تقرير مكتوب يتضمن:

- وصف المشروع .
- أسباب الإقتراح.
- مساوئ المشروع .
- إجمالي التكلفة المقدرة.

[1] د. حسين شحاتة,الموازنات التخطيطية الإستثمارية- تقويم المشروعات الإستثمارية ,مرجع سابق الذكر ,ص03.

[2] د.حسينة حوحو,التسيير بواسطة الموازنات التقديرية,دار من المحيط إلى الخليج للنشر و التوزيع,عمان,الأردن,2017,ص111.

[3] نفس المرجع ,ص 112.

- وضع الخطط العريضة لمطالب تمويل المشروع.
- تقدير تاريخ البدء في المشروع و الانتهاء منه.
- وضع خطط التنسيق بين أهداف تحقيق الربح في الفترتين القريبة و البعيدة .

2- **مشروعات الإضافات الصغيرة :** و هي تتضمن شراء الآلات ضئيلة القيمة و الإضافات الصغيرة , و لهذا فهي لا تحتاج في العادة إلى تخطيط مسبق , و إقتراح هذه الإضافات من حق أي قسم , و يأتي الطلب عليها من المستويات التنفيذية للتنظيم الإداري تلمس ضرورة الحصول عليها .

و لسبب عدم القدرة على معرفة كل الإضافات الرأسمالية مقدما فهي تقوم عادة بتكوين مخصصات تقديرية لها تستخدم لسد نفقاتها , ومن الطبيعي أن تحدد هذه المخصصات على ضوء الخبرة السابقة و التطورات المنتظر حدوثها مستقبلا, كما يجب تحديدها على أساس مراكز المسؤولية, و يعتبر الرؤساء التنفيذيون مسؤولين عن تقدير هذه المخصصات و عن الإشراف على إستخدامها.

إذا أن للمدير المالي دور في تقيم إقتراحات الإنفاق الإستثماري و مسؤولية الحصول على الأموال و جدولة سدادها , كما يعتبر مسئولا عن التعاون مع المديرين الأخرين لتجميع معلومات كافية و الإحتفاظ بسجلات عن إستخدامات الأموال وعن إستخدام المعدات و التجهيزات التي تم شراؤها لبرامج الموازنة الإستثمارية.

الفرع الثاني : إجراءات إعداد الموازنة الإستثمارية (الرأسمالية)

تتم عملية إعداد الموازنة الرأسمالية كما يلي :[1]

1- **مرحلة التعرف على المشاريع :** إن الغاية من المرحلة هو التعرف على مشاريع الإستثمارات الرأسمالية المختلفة و التميز بينها لمعرفة تلك المشاريع التي تخدم أهداف المؤسسة و إستراتجياتها الرئيسية , فإذا كان هدف المؤسسة هو زيادة إيرادات المؤسسة من خلال إنتاج منتج جديد فإن مسؤولية مدير الإنتاج تقتضي التعرف على مشاريع الإستثمارات الرأسمالية التي تحقق هذا الهدف .

2- **مرحلة البحث :** إن الغاية من هذه المرحلة هي الدراسة الأولية للبدائل المختلفة للإستثمارات الرأسمالية التي يمكن من خلالها تحقيق أهداف المؤسسة , حيث يتم التقييم الأولي لهذه البدائل من خلال التعرف على ما تحتاجه من ألات و مهارات و ما شابه , و بناءا عليه فقد يتم رفض جزء من هذه البدائل في هذه المرحلة بينما يتم تقييم بقية البدائل بصورة أعمق في المراحل اللاحقة .

[1] أحمد حسن ظاهر,المحاسبة الإدارية,دار وائل للنشر,ط1,الأردن,عمان,2002,ص 150-151.

3- **مرحلة تجميع المعلومات** : إن الغاية من هذه المرحلة هو تجميع المعلومات المتعلقة بالإستثمارات الرأسمالية المختلفة , حيث يتم تجميع معلومات عن التكاليف المتوقعة و النتائج المتوقعة للبدائل المختلفة مثل : حجم المبيعات المتوقع و التكلفة المتغيرة للوحدة....

4- مرحلة الإختيار بين المشاريع : يتم في هذه المرحلة المقارنة بين المشاريع المختلفة للإستثمارات الرأسمالية و إختيار المشروع الذي يكون فيه الفرق بين المنافع و التكاليف أكبر ما يمكن .

5- **مرحلة التمويل** : يتم في هذه المرحلة مناقشة إمكانية التمويل الداخلي أو الخارجي للمشروع الذي تم إختياره في المرحلة السابقة و معرفة الطريقة الأفضل للتمويل .

6- **مرحلة التنفيذ و الرقابة** : يتم في هذه المرحلة تنفيذ المشروع الإستثماري الذي تم إختياره و تحديد كيفية تمويله, كما يتم أيضا مراقبة و تقييم تنفيذ الإستثمارات الرأسمالية بالمقارنة الفعلية للنتائج مع ما هو مخطط له في الموازنة.

المطلب الثاني : طرق تقييم المشاريع الإستثمارية

هناك عدة مشاريع مقترحة في معظم المؤسسات أكبر من عدد المشاريع التي تستطيع و ترغب المؤسسة في تبنيها و تمويلها , فقد نجد مشاريع جيدة كما نجد مشاريع غير جيدة , و لهذا فمن الضروري أن تكون هناك معايير للتمييز بين هذه المشاريع المقترحة , و هذا التميز يتم عن طريق ترتيب الإقتراحات الإستثمارية و تحديد النقطة التي تفرق بين الإقتراحات التي يمكن أن تأخذها المؤسسة بعين الإعتبار و الإقتراحات التي يجب إهمالها, و يوجد في الحياة العملية عدة طرق و معايير للمفاضلة بين المشروعات الإستثمارية يختار من بينها الطريقة التي تتناسب مع طبيعة المشروع و إمكانيته نذكر أهمها و المتمثلة في :

1- **معيار فترة الإسترداد** (DR): و نقصد بفترة الإسترداد الفترة اللازمة لكي تتعادل صافي التدفقات النقدية مع التكاليف الإستثمارية المبدئية للمشروع , أو هي المدة الزمنية اللازمة ليتمكن المشروع من إسترجاع تكاليفه الإستثمارية , ووفقا لهذا المعيار فإن المشروع الذي يقوم بإسترداد أمواله أو تكاليفه الإستثمارية في أقل مدة زمنية ممكنة يكون هو الأحسن و المرغوب فيه , و يحسب وفق المعادلة التالية :

- **حالة التدفقات النقدية متساوية :**

فترة الإسترداد = الإستثمار المبدئي (التكلفة الإستثمارية) / التدفقات النقدية السنوية

- إذا كانت فترة الإسترداد أقل أو تساوي المدة النموذجية فإن المشروع يكون مقبولا .
- إذا كانت فترة الإسترداد أكبر من المدة النموذجية فإن المشروع يكون مرفوضا .

- **حالة التدفقات النقدية غير متساوية :** في بعض الاحيان نجد أن التدفقات النقدية الداخلة للمشروع تكون مختلفة و متباينة من سنة لأخرى و في هذه الحالة تكون المعادلة كما يلي :

فترة الإسترداد = الإستثمار المبدئي (تكلفة الإستثمار)/ متوسط التدفقات النقدية السنوية

متوسط التدفقات النقدية =التدفقات النقدية المتراكمة / عدد السنوات

غير أن هذه الطريقة و رغم سهولتها و بساطتها في الفهم و التطبيق إلا أنها لا تخلو من العيوب و التي تتجسد في كونها :

- تتجاهل القيمة الزمنية للنقود و ذلك لأن قيمة النقود تختلف من سنة لأخرى.
- يستعمل هذا المعيار فقط لقياس المدة اللازمة لإسترداد المبلغ أو الاموال المستثمرة و ليس في حساب الربحية و هذا معارض تماما لأهداف المشاريع و المتمثلة في تحقيق الربحية من الإستثمار.
- كما يعيب على هذا الأسلوب أن المشروع الأقل إسترداد لا يكون بالضرورة أفضل من الذي فترة إسترداده أكبر ,حيث أن أسلوب فترة الإسترداد هو مجرد مقياس للمخاطرة

2- **معيار معدل العائد المحاسبي (TMR):** يمتلك هذا المعيار نموذجا للإستحقاق المحاسبي و يمكن تعريفه بأنه " عبارة عن النسبة المئوية بين متوسط العائد السنوي إلى متوسط التكاليف الإستثمارية ", كما يعبر عن "سعر الفائدة الذي يساوي بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي ينتجها المشروع و بين التكاليف التي يتطلبها المشروع المقترح " و يمكن تلخيص المدلول الرياضي لمعدل العاد فيما يلي:

$$\text{معدل العائد المحاسبي} = \frac{\text{متوسط التدفق النقدي}}{\frac{\text{التكلفة الإستثمارية - القيمة المتبقية}}{2}} \times 100$$

- إذا كان معدل العائد المحاسبي أكبر أو يساوي معدل العائد الامثل فإن المشروع يعتبر مقبولا.
- إذا كان معدل العائد المحاسبي أقل من معدل العائد الأمثل فإن المشروع يعتبر مرفوضا.

و تتمثل مزايا هذا المعيار في سهولة فهمه و تطبيقه كما يعتبر من الوسائل الرقابية الذاتية عند تنفيذ المشروع بالإضافة إلى انه يأخذ بعين الإعتبار القيمة المتبقية للمشروع ,غير أنه لا يخلو من العيوب شأنه شأن معيار فترة الإسترداد الذي يتجاهل توقيت الأرباح أي أنه يتجاهل القيمة الزمنية للنقود, بالإضافة إلى انه يتجاهل إفتراض إعادة إستثمار العائد المحقق في عمليات إستثمارية أخرى.

3- **دليل الربحية الغير المخصوم (IP):** و يمكن تعريفه بأنه " نسبة التدفقات النقدية الداخلة إلى التدفقات النقدية الخارجة " و هذا المعيار يعبر عن نسبة الأرباح المحققة من إستثمار وحدة نقدية و علاقته كالتالي :

دليل الربحية الغير المخصوم = التدفقات النقدية الداخلة / التدفقات النقدية الخارجة

و فيه نجد ثلاث حالات :

- إذا كان دليل الربحية = 1 فإن الوحدات النقدية لا تحقق لا ربح ولا خسارة .
- إذا كان دليل الربحية أكبر من الواحد فإن ذلك يعني أن كل وحدة نقدية تحقق ربحا .
- إذا كان دليل الربحية أصغر من الواحد فإن ذلك يعني أن كل وحدة نقدية تحقق خسارة .

غير أن أهم ما يعاب على هذه الطريقة بالإضافة إلى إهمالها للقيمة الزمنية للنقود هو أنها تعتبر طريقة مكملة و ليست طريقة أساسية, و كذا صعوبة إستخدامه عندما يختلف العمر الإنتاجي بين البدائل المتاحة .

4- **معيار صافي القيمة الحالية (VAN):** و يقصد بالقيمة الحالية كم يساوي مبلغ معين حاليا في المستقبل , و يحسب وفق المعادلة التالية :

صافي القيمة الحالية = القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة – القيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة

أي :

$$van = \sum_{n=0}^{n} \frac{ct}{(1+t)^{n}} - Co$$

حيث :

ct : التدفق النقدي المتوقع الحصول عليه في السنة n.

N : العمر الإنتاجي للمشروع .

t : معدل الخصم . Co : تكلفة الإستثمار المبدئي

و في هذا المعيار نجد ثلاث حالات :

- إذا كان صافي القيمة الحالية أكبر من الصفر , فذلك ما يعني أن التدفقات النقدية الداخلة أكبر من التكلفة الإستثمارية , و عليه يقبل المشروع .
- إذا كانت صافي القيمة الحالية أصغر من الصفر , فذلك يعني أن التدفقات النقدية الداخلة أصغر من التكلفة الإستثمارية , و عليه يرفض المشروع.

- إذا كانت صافي القيمة الحالية تساوي الصفر فذلك ما يعني أن التدفقات النقدية الداخلة تساوي التكلفة الإستثمارية , وعليه هذا ما يمثل الحد الأدنى لقبول المشروع.

أما بالنسبة لمعامل الخصم المستخدم فإنه يهدف إلى :

- إزالة تأثير الزمن على التدفقات النقدية للمشروع من بداية تنفيذه حتى نهايته.
- في حالة تمويل المشروع بقروض مسيرة فيفضل الإعتماد على سعر الفائدة الذي يحدده البنك المركزي على الديون (القروض) الطويلة الأجل.

و يعتبر هذا المعيار مهم جدا و مفضل في عملية التقييم لمراعاته لعامل الوقت أو القيمة الزمنية للنقود, كما يأخذ قيمة بدائل الإستثمار بعين الإعتبار,كشراء أسهم شركات أخرى , شراء سندات و ذلك بإستخدام سعر الخصم الذي يمثل تكلفة رأس المال, غير أن أهم ما يعاب عليه هو صعوبة إختيار سعر الخصم المناسب فهو يخضع لتوقعات متباينة بحيث أنه يمكن أن يكون خاطئا.

5- معدل العائد الداخلي (TIR): و يقصد به المعدل الذي يخفض صافي القيمة الحالية إلى الصفر ,أي هو ذلك المعدل الذي يجعل القيم الحالية للتدفقات النقدية الداخلة مساوية للقيمة الحالية للإستثمار المبدئي و ذلك وفق العلاقة التالية :

القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة = القيمة الحالية للإستثمار المبدئي

و فيه نجد حالتين :

- إذا كان معدل العائد أكبر من معدل الحصول على الأموال فإن المشروع يكون مقبولا .
- إذا كان معدل العائد أصغر من معدل الحصول على الأموال فإن المشروع يكون مرفوضا.

و يتميز هذا المعيار بالموضوعية بحيث أنه يوضح المعدل الذي يجب الأخذ به و الإعتماد عليه كمقياس, كما يتيح إمكانية المتابعة و مقارنة التنفيذ الفعلي, غير أن ما يعاب عليه هو صعوبة الإعتماد عليه في حالات إستثمارات التجديد و كذا صعوبة المقارنة بين مشروعين أو أكثر .

و تجدر الإشارة في هذه الحالة إلى أن هذه المعايير يتم إعتمادها في حالة المستقبل الأكيد , أما في حالة المستقبل غير المؤكد فيتم الإعتماد على مجموعتين من المعايير , تضم المجموعة الأولى معايير إختيار المشاريع الإستثمارية في حالة مستقبل يمكن إحتماله, في حين تضم المجموعة الثانية معايير إقتناء المشاريع في حالة مستقبل لا يمكن إحتماله.[1]

[1] Chouam bouchama ;évaluation et choix des investissement ;ed dar el gharb ;algérie ; 2002 ;p83 .

بحيث أن إفتراض عنصر التأكد التام في تحصيل التدفقات النقدية عند تقويم المشروعات الإستثمارية يعتبر إفتراضيا غير عملي , نظرا لأن التدفقات النقدية المرتقبة من تلك المشروعات تتعلق بالمستقبل ,و تتوقف على عدد كبير من العوامل التي تؤثر في قيمتها و بالتالي في قرار الأستثمار, و تزداد حالة عدم التأكد كلما تعمقنا في المستقبل , و لهذا الغرض وجدت عدة طرق تحاول أن تأخد بعين الإعتبار عنصر المخاطرة في تقويم المشروعات الرأسمالية نذكر منها :

1- **طريقة معامل معادل التأكد (ai):** و تعمل هذه الطريقة على معالجة المخاطر عند تقييم المشروعات الإستثمارية من خلال تعديل التدفقات النقدية غير المؤكدة لتصبح مؤكدة, و تقوم فكرة التعديل على مفهومي نظرية المنفعة و القيمة الزمنية للنقود, فمن وجهة نظرية المنفعة فإن بعض المستثمرين تتساوى عندهم منفعة تحقيق مبلغ معين مؤكد مع منفعة تحقيق مبلغ معين غير مؤكد أي :

معامل معادل التأكد= التدفقات النقدية المؤكدة للفترة / التدفقات النقدية غير المؤكدة للفترة

- تتراوح قيمة معامل معادل التأكد قيمتها بين 0 و 1 الصحيح.
- تقوم فكرة معامل معادل التأكد من إزالة الخطر المرتبط بالتدفقات النقدية غير المؤكدة.
- بعد تحديد التدفقات النقدية المؤكدة إنطلاقا من معامل معادل التأكد يمكن تقييم المشاريع الإستثمارية بإستخدام كل الطرق المعروفة مثل "طريقة القيمة الحالية أو معدل العائد الداخلي أو مؤشر الربحية ".

2- **طريقة معدل الخصم المعدل وفق المخاطرة :** و يقوم هذا الأسلوب على تعديل معدل الخصم لمعالجة المخاطر (عكس الطريقة الاولى التي تقوم علي تعديل التدفقات النقدية لمعالجة المخاطر), أي أنه يهدف إلى تحديد معدل الخصم الذي يعكس درجة المخاطر التي ينطوي عليها الإستثمار, و يقوم هذا الأسلوب على أساسين :

- كلما كان المشروع أكثر مخاطرة كلما إرتفع معدل الخصم المعدل و بالتالي تدنى صافي قيمته الحالية.
- يطالب المستثمر بعائد أعلى في حالة الإستثمار في مشروعات تواجه مخاطر أعلى.

معدل الخصم المعدل = علاوة مخاطر المشروع + معدل العائد الخالي من المخاطرة

بعد تحديد معدل الخصم المعدل يتم إستخدامه بنفس الطريقة التي يتم بها إستخدام معدل الخصم سواء بواسطة أسلوب صافي القيمة الحالية أو معدل العائد الداخلي .

و بعد إختيار المشروع الملائم على المؤسسة إعداد موازنة الإستثمار من خلال إعداد الجدول الزمني للإستثمار و الذي يمكن إنجازه حسب ثلاث طرق "حسب تاريخ الإلتزام ,حسب تواريخ التسديد ,حسب تواريخ الإستلام" و كخطوة أخيرة و هامة من الضروري تحديد طرق تمويل الإستثمار و ذلك بتحديد مصادر التمويل و التي يمكن أن تكون إما داخلية أو خارجية كالقروض الطويلة و المتوسطة المدى.

المطلب الثالث: مشاكل و معوقات إعتماد الموازنات الاستثمارية كأداة للرقابة

و بناءا على ما سبق يمكن تحديد أهم المشاكل و المعوقات التي تؤثر على قرار إختيار و تقيم المشروعات الإستثمارية والتي بدورها تؤثر على عملية إعداد الموازنات الإستثمارية و المتمثلة في :

- **مدة المشروع :** إن مدة المشروع لا يمكن معرفتها بدقة علما أنها تساهم بنسبة كبيرة في تحقيق الجدوى المالية .
- **التدفقات النقدية :** يتم تقدير التدفقات النقدية في الغالب إنطلاقا من التنبؤ بالطلب المستقبلي ,تكلفة الإنتاج و أسعار المنتج .....و تتأثر كل هذه العناصر بالمخاطرة و أحيانا عدم التأكد و بالتالي فإن أي تغيير فيه سوف يؤثر على التدفقات النقدية .
- **معدل الخصم :** يتأثر معدل الخصم بإعتبارات عديدة منها "التضخم ,السياسات المالية للدولة,قيمة العملة .....إلخ,فيمكن أن تخطئ المؤسسة في حساباتها فيظهر المشروع مربحا و في الحقيقة أن صافي قيمته الحالية سالب .
- **تكلفة المشروع :** إن تكلفة المشروع النهائية تختلف في غالب الأحيان عن تكلفته المبدئية نظرا لوجود عدة عوامل مؤثرة لا يمكن حصرها ,ما يعني إحتمالية جهل المؤسسة بعامل مؤثر في زيادة التكاليف و يؤثر على جدوى المشروع.

خلاصة الفصل الثاني :

بناءا على ما سبق يتضح أن الموازنات التقديرية هي من الأدوات الرئيسية لعملية مراقبة التسيير, و أن دورها لا يتوقف على وضع الخطة ,إذ أن الخطوة الأولى للرقابة على الأنشطة هو التخطيط لها , ومن ثمة ينبغي الإلتزام بالخطة أثناء التنفيذ و متابعة هذا التنفيذ و رقابته و إلا أصبحت الخطة تقديرات لا فائدة منها , و يتمثل الدور الرقابي للموازنات التقديرية في إستخدام تنبؤات الموازنات كأساس لقياس و تقويم الأداء و إكتشاف الإنحرافات لإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة و ذلك من خلال مطابقة الأداء الفعلي بالمخطط , و على الرغم من الجانب الهام للوظيفة الرقابية التى تقوم بها الموازنات التقديرية من خلال تقارير الأداء إلا أن إعداد هذه التقارير يتطلب الكثير من الوقت و الجهد و التكلفة.

تمهيد :

تعد سونلغاز من الهياكل المهمة في الجزائر إذ تسعى هذه الأخيرة إلى تحقيق التنمية الإقتصادية و الإجتماعية في البلاد و هذا في ظل التغيرات و التطورات التي تؤثر عليها,بحيث عمدت المؤسسة إلى تطبيق إستراتجية المناولة كنوع من الخيارات المثلى التي يتم من خلالها تحقيق نوع من الجودة بتكاليف أقل كما تسعى إلى إيصال الخدمة للزبون في الوقت المحدد و العمل على تقليص الوقت المخصص للإنتاج الذي يكون بتوزيع الأشغال و المهام إلى مختلف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة المناولة (المقاولة) التي تمتاز بكفاءات عالية تساعدها في تنفيذ ما تم الإتفاق عليه مع المؤسسة الأمرة.

ونظرا لمكانتها و موقعها المهم في إقتصاد الدولة فإنها تسعى دوما إلى تكييف نفسها مع مختلف التطورات و التغيرات الحاصلة في هذا الإقتصاد من خلال تحديد أهدافها و سياساتها و العمل على تنفيذها و تجسيدها على أرض الواقع, و لا يتم ذلك إلا من خلال وضع برنامج او مخطط محدد يساعدها على تحقيق هذه الأهداف و السياسات بفعالية و كفاءة, ومن بين هذه الوسائل التي يمكن ان تعتمدها المؤسسة هي الموازنات التقديرية والتي تساعد و بشكل كبير في تسطير الأهداف و تطبيقها من خلال المتابعة و الرقابة المستمرة على التنفيذ لهذه البرامج و الأهداف المسطرة مسبقا. و بالتالي الوقوف على الخطأ و الإنحراف في الوقت المناسب و معالجته و تفادي الوقوع فيه مرة أخرى, و من اهم الموازنات التى تعتمدها وحدة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية هي موازنات المبيعات و الإستثمار كونها وحدة للتوزيع فقط و ليست مديرية عامة و التي يشمل نشاطها على الإنتاج و النقل و التوزيع , و بناءا عليه فإننا سنتناول في هذا الفصل :

المبحث الاول : الإطار النظري العام لمؤسسة سونلغاز.

المبحث الثاني :عرض نتائج موازنة المبيعات و الإستثمار بالوحدة للفترة (2015-2017).

المبحث الأول : الإيطار النظري العام للمؤسسة سونلغاز (SONELGAZ)

في هذا الإيطار سيتم التعرف على المفهوم العام لمؤسسة سونلغاز و تطورها التاريخي , و كذا وظائفها ,أهدافها و هيكلها التنظيمي بشكل عام , بالإضافة إلى التعريف بوحدة توزيع الكهرباء و الغاز –المدية و هيكلها التنظيمي و التعريف بمختلف الأقسام التى يشملها هذا التنظيم و مختلف المهام و الأهداف التى تسعي الوحدة إلى تحقيقها و التى تشكل تحديا بالنسبة لها.

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة و تطورها التاريخي

الفرع الاول : التعريف بالمؤسسة

الشركة الوطنية للكهرباء و الغاز أو سونلغاز (Sonelgaz) هي شركة عمومية جزائرية ,مجال نشاطها إنتاج و نقل الطاقة و توزيعها, و قانونها الأساسي الجديد يسمح لها بإمكانية التدخل في قطاعات أخرى من قطاعات الانشطة ذات الأهمية بالنسبة للمؤسسة و لا سيما في ميدان تسويق الكهرباء و الغاز نحو الخارج, و هي تشمل على أربعة فروع رئيسية تتمثل في :[1]

1- **فروع مهنية :** و التي تنشط بشكل أساسي في مجال الكهرباء و الغاز مباشرة كالإنتاج, النقل و التوزيع.

2- **فروع الأشغال :** و التي تقوم بأشغال شبكات المحطات مثل" كهريف" المكلفة بإنجاز شبكة الكهرباء سواء لفائدة الموزعين أو الناقلين.

3- **فروع ثانوية :** و هي التي تنشط في مجال لا علاقة له بالكهرباء و الغاز مثل شركة الوقاية و الأمن .

4- **فروع الشراكة:** خاصة في مجال الإنتاج هناك شراكة في رأس مال المؤسسة سواء مع الخارج أو مع سوناطراك.

الفرع الثاني : التطور التاريخي للمؤسسة [2]

تم في سنة 1947 إنشاء المؤسسة العمومية "كهرباء و غاز الجزائر "المعروفة إختصارا بالحروف الرامزة(EGA), و التي أسند إليها إحتكار إنتاج الكهرباء و نقلها و توزيعها و كذلك توزيع الغاز , و تضم(EGA) المؤسسات السابقة للإنتاج و التوزيع و هي تنتمي إلى قانون أساسي خاص منها لوبون

[1] بناءا على معلومات مقدمة من طرف رئيس قسم المالية و المحاسبة بوحدة توزيع الكهرباء و الغاز-المدية.

[2] http://ar.wikipedia.org/wiki;2018/05/05 تاريخ الإطلاع

(LEBON) و شركائه (SAE) الشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز,ثم وقعت تحت مفعول قانون التأميم الذي أصدرته الدولة الفرنسية سنة 1946.

ووفقا للأمر رقم 69-59 المؤرخ في 28 جويلية 1969 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 63 بتاريخ 1 أوت 1969 تم إنشاء شركة سونلغاز,و بعدها و بموجب المرسوم الرئاسي رقم 195-02 المؤرخ في الفاتح جوان سنة 2002 المتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز المسماة "سونلغاز" شركة مساهمة تحولت سونلغاز من مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري إلى شركة مساهمة تحوز الدولة رأسمالها, و هذا الإنتقال تمليه ضرورة قيام سونلغاز بتكييف نفسها للتلاؤم مع القواعد الجديدة لتسيير القطاع التي أوجبها القانون و لاسيما إنفتاح الأعمال و الأنشطة وولوج باب المنافسة ,و إمكانية اللجوء إلى التساهمية الخاصة , و من ناحية أخرى فإن هذا القانون الأساسي الجديد يخول للمؤسسة إستقلالية أكبر و يسمح لها بأن تمارس مسؤوليتها كاملة.

و قد بدأت عملية تحويل سونلغاز في جانفي 2004 مع إنشاء ثلاث شركات "مهن قاعدية" , و هكذا فإن الوحدات المسؤولة عن إنتاج الكهرباء و نقلها و عن نقل الغاز قد شيدت كفروع تضمن إنجاز هذه النشاطات , و يتعلق الأمر بما يلي :

- الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء (SPE).
- شركة الكهرباء و الطاقات المتجددة (SKTM) في 2013.
- الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء (GRTE).
- الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز (GRTG).

في سنة 2005 تم إنشاء فرعين جديدين (المهن المحيطة) أي:

- الشركة المدنية لطب العمل (SMT).
- مركز البحث و تطوير الكهرباء و الغاز (CREDEG).

خلال هذه السنة ذاتها ,عرفت بعض الفروع المحيطة التي أنشئت في 1998 إعادة هيكلة بحيث :

- أدمجت الشركات الأربع لصيانة و خدمات السيارات لتكون شركة وحيدة هي شركة صيانة و خدمات السيارات (MPV).

- و كذلك الأمر بالنسبة لشركات صيانة المحولات الثلاث التي تم جمعها في شركة وحيدة هي شركة خدمات المحولات الكهربائية (SKMK).

و هكذا إكتمل شكل قطب فروع (المهن المحيطة) مع الفروع التي كانت موجودة سابق و هي :

- شركة النقل و الشحن الإستثنائي للتجهيزات الصناعية و الكهربائية (TRANSMEX) و التيي أنشئت في 1993.
- شركة الوقاية و العمل الأمني " SEAT" (SPASسابقا) و التي أنشئت في 1996, و التي تضمن حماية أكثر من 800 موقع لمجمع سونلغاز عبر جميع أنحاء التراب الوطني.
- صندوق الخدمات الإجتماعية و الثقافية (FOSC) و هي شركة مدنية مكلفة بقطاع الخدمات الإجتماعية لفائدة عمال جميع فروع مجمع سونلغاز , أنشئت في 1997.
- نزل المزارعين(HMP) الذي تم إقتناؤه في 1997.
- شركة صيانة التجهيزات الصناعية (MEI) أنشئت في 1998.
- الشركة الجزائرية لتقنيات الإعلام (SAT info) أنشئت بدورها في 1998.
- و أخيرا إنشاء المتجر الجزائري للعتاد الكهربائي و الغازي (CAMEG) في 2003 , و هو فرع مهمته الرئيسية تسويق العتاد الكهربائي و الغازي عبر شبكة توزيع تغطي مجموع أنحاء التراب الوطني.

في 2006 تم إنشاء خمس شركات "مهن قاعدية" أخرى فرع أول : مسير منظومة الكهرباء (OS) مكلف بإدارة نظام إنتاج /نقل الكهرباء.

كما تم إنشاء أربعة فروع تضمن مهنة توزيع الكهرباء و الغاز هي :

- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء و غاز الجزائر (SDA).
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء و غاز الوسط (SDC).
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء و غاز الشرق (SDE).
- الشركة الجزائرية لتوزيع كهرباء و غاز الغرب (SDO)

تضاف هذه الشركات الخمس لكل من الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء(SPE) ,و الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء (GRTE) , و الشركة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز (GRTG) لتكون قطب "المهن القاعدية ", و يتضمن هذا القطب الأخير كذلك :

- شركة كهرباء ترقة (SKT).
- شركة كهرباء كدية الدروش (SKD).
- شركة كهرباء البروقية (SKB).
- شركة كهرباء سكيكدة (SKS).

هذه الشركات الأربع هي محطات إنتاج الكهرباء أنشئت بمساهمة سوناطراك

خلال هذه السنة ذاتها ,2006 و في سياق دعم تنظيم سونلغاز على شكل مجمع و إنجاز برنامج تطوير هام للمجمع,عادت مؤسسات الأشغال الخمس إلى أحضان مجمع سونلغاز بقرار للسلطات العمومية بعد أن كانت عبارة عن هياكل إنجاز مندمجة في المؤسسة ,ثم رقيت إلى مؤسسات مستقلة على ضوء إعادة الهيكلة التي تمت في 1983 و هي :

- شركة أشغال الكهربة (KAHRIF).
- شركة الأشغال و التركيب الكهربائي (KAHRAKIB).
- شركة إنجاز القنوات (KANAGHAZ).
- شركة إنجاز المنشأت الأساسية (INERGA).
- شركة التركيب الصناعي (ETTERKIB).

و بفضل هذه الشركات أصبح لدى الجزائر الأن بنية تحتية للكهرباء و الغاز تلبي إحتياجات التنمية الإقتصادية و الإجتماعية للبلاد.

في جانفي 2007 جاء دور مراكز الإنتقاء و التكوين التابعة لسونلغاز لترقى إلى فرع هو : معهد التكوين في الكهرباء و الغاز (IFEG) و تم توقيع إنهاء عملية إعادة هيكلة مجمع سونلغاز مع إنشاء شركة هندسة الكهرباء و الغاز (CEEG) في شهر جانفي 2009 ,الأمر الذي جعل عدد فروع قطب "الأشغال " يبلغ ستة فروع ,في هذا التاريخ ذاته تم إنشاء شركتين أخرين هما :

- الجزائرية لتكنولوجيا الإعلام (ELIT).
- شركة الممتلكات العقارية للصناعات الكهربائية و الغازية (SOPIEG).

أصبحت سونلغاز اليوم مجمعا صناعيا يتكون من 39 شركة , منها ست شركات مساهمة مباشرة هي :

- الشركة الجزائرية للطاقة (AEC).
- الشركة الجزائرية للطاقة و الإتصالات (AETC).
- الطاقة الجديدة الجزائر (NEAL).
- شركة الخدمات الهندسية الجزائرية (ALGESCO).
- الشركة الجزائرية الفرنسية للهندسة و الإنجاز(SAFIR).
- شركة كهرباء حجرة النوس (SKH).

هذا دون حساب المساهمات غير المباشرة مثل (كهرماء)و أخذ مساهمة من خلال فرع (AEC),و قد إلتحق فرع أخير بالمجمع في جوان 2009هو (إنارة الرويبة).

المطلب الثاني : وظائف الشركة , أهدافها و هيكلها التظيمي

الفرع الأول : وظائف الشركة

من خلال التطورات التي عرفتها شركة سونلغاز و في إطار الأهداف المسطرة و الخدمات العمومية فإنها تقوم بمجموعة من الوظائف و المهام نذكر منها ما يلي :

- ضمان نوعية إنتاج و نقل و توزيع الطاقة الكهربائية ,و كذا ضمان توزيع الغاز في إطار إحترام شروط الحماية و الأمن و بأقل التكاليف.
- تركيب ,تصليح و صيانة و إعادة تجديد مراكز الإنتاج و نقل و توزيع الطاقة الكهربائية بالإضافة إلى مراكز التوزيع العمومي للغاز.
- التخطيط ووضع البرامج السنوية و كذا المراكز المعدة لسنوات .
- ضمان التموين اللازم لتحقيق و تنفيذ البرامج المسطرة .
- توفير المنشأت الضرورية (التجهيزات , الهياكل البنائية)لضمان سير مهمتها.

- التحديد و التعريف بالكيفيات و الإمكانيات المتعلقة بالتطبيق (التجهيزات و التركيبات الكهربائية الغازية) و كذا المتعلقة بأجهزة القياس و الحساب.
- ضمان التحكم في السير الحسن للبرامج.
- تساهم في السياسة المنتهجة من طرف المديرية العامة فيما يخص الأداءات المقدمة للعملاء.
- تطبيق السياسة التجارية للمؤسسة و مراقبتها .
- ضمان تطبيق التنمية فيما يخص البناء و الإصلاح و إستغلال الموارد.
- ضمان التسيير الحسن للموارد البشرية و العتاد اللازم للعمل.
- ضمان أمن الأشخاص و المواد التي لها علاقة مع نشاط العمل و التوزيع.
- ضمان تمثيل سونلغاز على المستوى المحلى أحسن تمثيل.

و عموما فإن شركة سونلغاز تضمن تحقيق الإستثمارات للمؤسسة و التحكم في الطاقة و هو عامل ضروري للإقتصاد العام , و بصفة خاصة الدراسات و الرقابة و تحقيق ميزة إستراتجية في التطور الإقتصادي و الصناعي للوطن.

الفرع الثاني : أهداف الشركة

تسعى شركة سونلغاز من خلال الوظائف التي تمارسها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف و النتائج يمكن تحديدها فيما يلي :

- التحكم مع الإستعمال الأمثل للوسائل و التقنيات تهدف إلى الترقية و التحسين الدائم لصورة علامتها .
- تلبية الحاجات الوطنية .
- التوصل إلى التكامل الوطني بتقوية الدعم للقواعد الصناعية و تنويع منتجاتها.
- المشاركة في الإنجازات الصناعية و التجارية في الخارج حتى تكون أقرب من الزبون النهائي.
- إستقلالية التسيير و إدخال قواعد ذات طابع تجاري.
- الحصول على حصة من السوق العالمية.

- تبني برنامج توظيف و تدريب مصمم خصيصا للتحديات التي يجب مواجهتها, و التعريف أكثر دقة بالمواقف و الملفات.
- إعادة تكوين و تعزيز قدرات الدراسة و الترقب.
- إدخال الإنسجام و التعاون بين وظائف الإدارة ووضع أشكال جديدة من التنظيم لصالح المرونة و تنقل الموظفين.

أما بالنسبة لأهداف شركة سونلغاز ذات أسهم فهي :

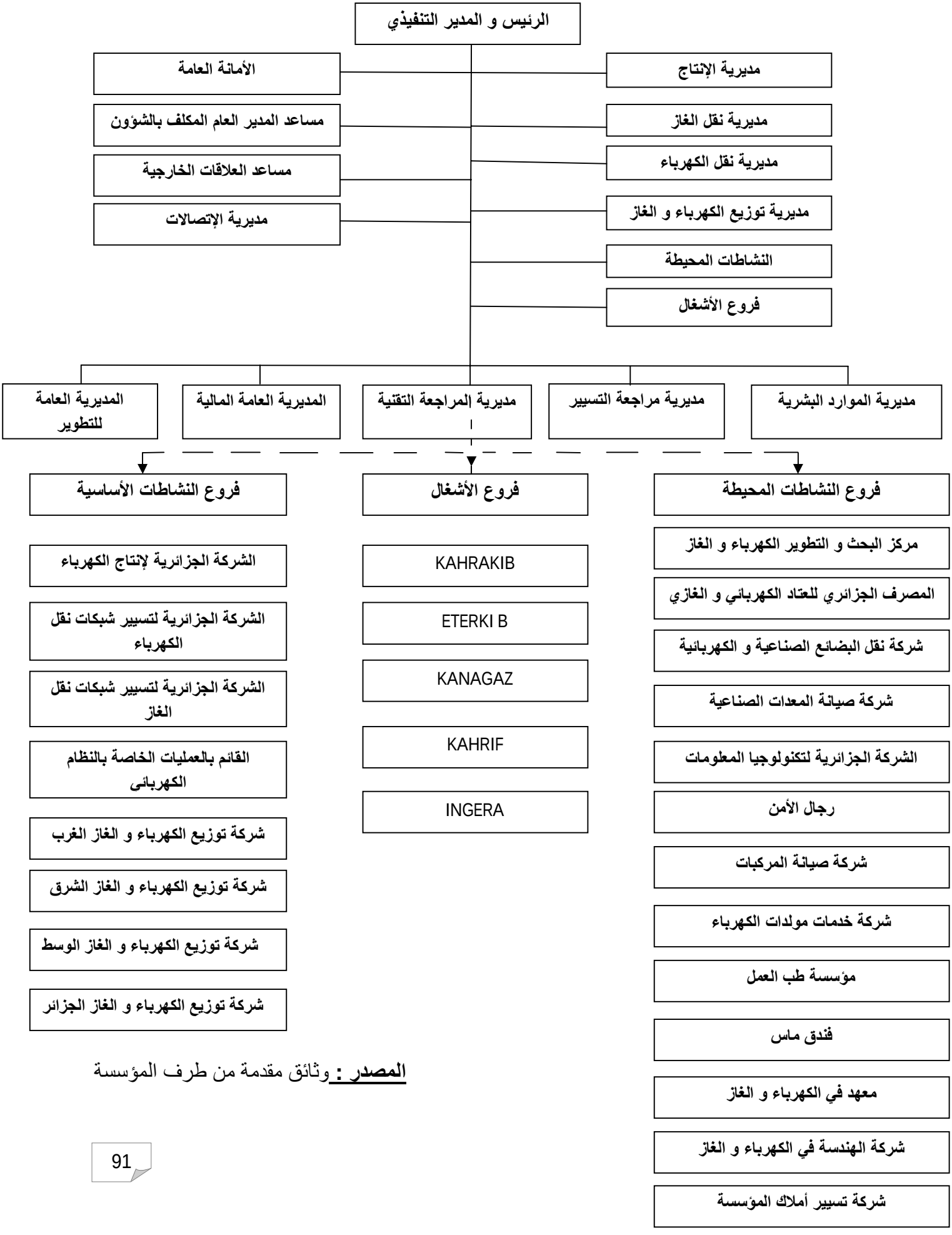
- إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر أو في الخارج و نقلها و توزيعها و تسويقها .
- توزيع الغاز لتلبية حاجات السوق الوطنية .
- تطوير و تقديم الخدمات الطاقوية بكل أنواعها , و دراسة كل شكل من أشكال مصادر الطاقة و ترقيته و تنميته.
- توسيع شبكة التوزيع للكهرباء و الغاز و إيصالها إلى أكبر عدد ممكن للزبائن التابعين للمنطقة.
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعة الكهربائية و الغازية وكل نشاط يمكن أن تترتب عنه منفعة لسونلغاز, و بصفة عامة كل عملية مهما كانت طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة بهدف الشركة لا سيما البحث عن المحروقات و إستكشافها و إنتاجها و توزيعها.
- تطوير أشكال الشراكة سواء مع مؤسسات وطنية أو أجنبية.
- إنشاء فروع و أخذ مساهمات و حيازة كل حقيبة أسهم و غيرها من القيم المنقولة في كل شركة موجودة أو سيتم إنشاؤها في الجزائر أو في خارج الجزائر.

و عموما فإن طموح و هدف سونلغاز هو أن تغدو مؤسسة تنافسية لكي تقوى على مواجهة المنافسة التي تلوح ملامحها في الأفق , و أن تكون في الأمد من بين أفضل المتعاملين الخمسة التابعين للقطاع في حوض البحر الأبيض المتوسط.

الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي للشركة:

يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة من بين العوامل التى تؤدي لإبراز طريقة نشاطها , فإنتظام الوظائف و ترابطها يؤدي بالضرورة إلى مسايرة المحيط الذي تعيش فيه, حيث تسعى المؤسسة إلى الإهتمام بهذا التنظيم من خلال إجراء التعديلات اللازمة حسب متطلبات النشاط,و الهيكل التنظيمي التالي ما هو إلا نموذج يوضح كامل النشاطات ,الشركات,الفروع و المديريات التى تشملها مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز بالجزائر,لأن الهيكل التنظيمي ليس ثابتا و إنما قابل للتغير من فترة لأخرى شأنه شأن باقي المؤسسات الإقتصادية ذات الطابع العمومي.

الشكل رقم (11): الهيكل التنظيمي لمؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز الجزائر



المصدر : وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

و الجدول التالي يوضح برنامج تطور نشاطات شركة سونلغاز عبر السنوات (2012-2016)

جدول رقم (04):برنامج تطور نشاط الشركة للسنوات (2012-2016)

السنوات / البيانات	2012	2013	2014	2015	2016
قيمة الإستثمار (مليار دج)	233.000	408.965	597.962	530.000	351.838
القدرة المركبة الإجمالية (ميغا وات)	12.977	14.946	-	17.088	19.006
إنتاج الكهرباء الإجمالي (جيجا وات ساعة)	54.086	56.163	60.579	64.708	66.263
طول شبكة الكهرباء (كلم)	293.473	305.051	317.097	330.462	344.168
طول شبكة الغاز (كلم)	78.549	85.068	91.079	100.349	111.366
عدد العملاء الكهرباء	7.428.8433	7.699.835	8.092.341	8.452.653	8.810.312
عدد العملاء الغاز	3.668.836	3.961.989	4.249.857	4.584.168	4.921.959
الموارد البشرية	72.598[1]	56.184	84.416	87.289	88.569

المصدر : من إعداد الطالبتان بناءا على معلومات مصدرها الموقع التالي ,تاريخ الإطلاع 2018/05/05,

http://www.sonelgaz.dz

و ستبلغ الطاقة الوطنية الإظافية لتوليد الكهرباء خلال الفترة (2017-2027) ما مقداره 21.307 ميجاوات, منها 20.994 ميجاوات قد تقرر بالفعل و 313 ميجاوات في المشاريع ,بمبلغ إستثمار يقدر ب:1.949 مليار دينار جزائري.

أما في مجال نقل الكهرباء فسيتم إتمام 34.441 كم من خطوط النقل خلال الفترة 2017-2027 , و قد تم بالفعل تحديد 24.511 كلم و 9939 كم في مشاريع, و سيصل طول شبكة نقل الكهرباء إلى 60.790 كلم في عام 2027 بإستثمار 1.588.740 مليار .

[1] بالنسبة للموظفين المستقرين فيبلغ 54.674 موظف و الباقي متعاقدين فقط أي 17.924 موظف متعاقد.

و في مجال الغاز سيتم تطوير 8035 كلم من خطوط أنابيب الغاز خلال نفس الفترة ,منها 4830 كلم قد تقرر بالفعل بإستثمار 392.441 مليار دينار جزائري.

و يتم التخطيط لإنشاء 131.557 كم من الخطوط الكهربائية و 47.189 محطة فرعية و 1.618.176 خط إتصال, و إنشاء 73.591 من خطوط الأنابيب ,2.950.516 توصيلا بإجمالي إستثمارات710.930دينار.[1]

و يعتبر مجمع سونلغاز واحد من أكبر أرباب العمل في المشهد الصناعي على مدار السنوات الخمس و الثلاثين الماضية بحيث نمت جميع فئات الموظفين من 15.760 موظفا في عام 1980 إلى ما يقرب من 88.500 موظف في نهاية عام 2016, و من حيث توزيع الموارد البشرية حسب قطاع النشاط توظف الشركة القابضة 418 وكيلا فقط, و يتم تخصيص غالبية القوى العاملة لشركات المجموعة الأخرى,و تمتلك شركات التوزيع أكبر عدد من الموظفين مع أكثر من 30.000 وكيل,تليها خدمات مع ما يقرب من 25.000 وكيل ,و هي ثالث أكبر أنشطة العمل و الإنتاج الصناعي مع 15.850 موظف و أخيرا أنشطة النقل مع طاقم من 11.600 عميل.

المطلب الثالث : التعريف بوحدة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية و الهيكل التنظيمي لها

الفرع الأول : التعريف بالوحدة,مهامها و أهدافها

وحدة المدية هي عبارة عن مؤسسة مختصة في مجال توزيع الكهرباء و الغاز عبر مختلف أنحاء ولاية المدية و هي تشمل على ثمانية وكالات تجارية [2],تقوم بمهامها وفقا للصلاحيات المخولة لها من طرف مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز وسط , و قد تم إنشاؤها سنة 1971 بعد ما كانت تندرج ضمن حدود مديرية البليدة و يقع مقرها الحالي ببلدية المدية –ولاية المدية, و تتمحور مهامها حول :[3]

- توزيع الطاقة الكهربائية و الغازية عبر القنوات و ضمان إحتياجات الزبائن مع توفر الشروط المطلوبة من حيث التكلفة ,نوعية الخدمة و الأمن.

---

[1] مرجع سبق ذكره, http://www.sonelgaz.dz

[2] وكالاتين تجاريتين بالمدية,ووكالة تجارية في كل من البرواقية,قصر البوخاري,عين بوسيف,شهبونية,بني سليمان,تابلاط.

[3] بناءا على معلومات مقدمة من طرف رئيس قسم المحاسبة و المالية للوحدة.

- ضمان إستمرارية و نوعية الخدمة.
- إستغلال و صيانة شبكات توزيع الكهرباء و الغاز.
- تطوير شبكات الكهرباء و الغاز من أجل ربط الزبائن الجدد.
- ضمان أمن و فعالية الشبكات.
- ضمان التوازن بين العرض و الطلب على الطاقة.
- تسويق الكهرباء و الغاز.

أما أهدافها فهي تنقسم إلى نوعين :[1]

- **أهداف ذات طابع تقني :** و تنصب على :

- دمج التقنيات الجديدة مع الإحترافية من الموارد البشرية.
- تدريب و إعداد المواهب الشابة لضمان التعاقب.
- تطوير و تحسين نظم المعلومات.
- تسخير كل طاقاتها و إمكانياتها لتحسين نوعية خدماتها التقنية و التجارية المقدمة لزبائنها , و هذا من خلال إدخال الوسائل التكنولوجية الحديثة لتسهيل منظومة تسيير الزبائن و إستغلال الشبكات الكهربائية و الغازية حتى تكون دوما على إستعداد لتلبية حاجات الزبائن .
- الحرص على عدم الإنقطاع المتكرر للكهرباء ,أي لا يزيد الإنقطاع عن 60 مرة في السنة.
- الحرص على عدم ضياع الكهرباء مثل السرقة , و كذا الضياع التقني لها مثل الشرارة و العطب "ضياع الكهرباء في الهواء"و كذا الضياع التسيري مثل تهاون الموظف في تسجيل القيمة الحقيقة للكهرباء المستهلكة من طرف الزبائن و الإكتفاء بإعطاء قيمة تقديرية فقط و التى تكون في الغالب أقل من القيمة الحقيقية.
- تأمين الهياكل و البنيات الأساسية لمواجهة تزايد الأستهلاك و خاصة إستهلاك الطاقة الكهربائية (قدرات الشبكات و المحولات الرئيسية,تأمين الخطوط من العوامل المناخية) من جهة,و التزايد المستمر في الإنتاج والتأمين من الحوادث واسعة النطاق من جهة أخرى.

- **أهداف ذات طابع مالي :** و تنصب على :

[1] بناءا على معلومات مقدمة من طرف رئيس قسم المحاسبة والمالية لوحدة المدية (مقابلة شخصية).

- تحقيق رقم أعمال يزيد عن رقم الأعمال السابق بنسبة 10 بالمئة.
- محاولة التقليل من التكاليف إلى أقل قدر ممكن .
- التقليل من نسب الحوادث أو الأضرار سواء على الزبائن أو على العاملين.
- اللجوء إلى حلول تكنولوجية ناجعة من أجل حث زبائن القطاع العام أو الخاص على تسديد فواتيرهم الغير المدفوعة لتجنب الوقوع في ضائقة مالية أو العجز.

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لوحدة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية

المخطط التالي يمثل الهيكل التنظيمي لوحدة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية و المقرر منذ تاريخ 2012/02/28 و الذي لا يزال على حاله إلى يومنا هذا :

الشكل رقم (12): الهيكل التنظيمي لوحدة توزيع الكهرباء و الغاز -المدية



المصدر : وثائق مقدمة من طرف المؤسسة (الوحدة)"ملحق رقم : 01 "

الفرع الثالث : تحليل الهيكل التنظيمي لوحدة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية[1]

- **المدير العام للوحدة:** و تتمثل مهامه في الإدارة و التوجيه و إصدار الأوامر للموظفين في حدود صلاحياته وذلك حسب إختصاص كل موظف.
- **الأمانة العامة (أمانة العلاقات):** ويتم على مستواها تنظيم العلاقات بين المديرية و الفروع .
- **قسم تقنيات الكهرباء :** و يقوم بإستغلال الشبكات و تسير الأعمال و المحولات الكهربائية و تطوير و صيانة شبكات الطاقة الكهربائية.
- **مصلحة الشؤون القانونية :** بحيث يتولى مختلف الشؤون القانونية لهياكل الوحدة و يمثمام الجهات القضائية بتفويض من المدير العام,كما يقوم بتشكيل و مراقبة ملفات المنازعات العالقة في الوحدة.
- **مساعد مكلف بالأمن الداخلي:** يقوم بالمتابعة الدائمة لكل هيئات الأمن الداخلي للوحدة و إعداد التقارير التفصيلية في حالة وجود حوادث خاصة بالأمن الداخلي و ذلك بالتنسيق مع المكلف بالأمن للفرع المحلي.
- **قسم الموارد البشرية :** يهتم بتسيير شؤون الموظفين وكل ما يتعلق بعلاقتهم المهنية منذ توظيفهم بما في ذلك التكوين ,الأجور,الترقية , الإجازات , التأمين ,التقاعد....إلخ.
- **قسم الدراسات و الأشغال :** يتكفل بالدراسة الميدانية لكافة الأشغال المتعلقة بعملية توصيل الكهرباء و الغاز للزبائن من حيث الكمية , التكلفة ,تحديد المسافة بين الزبون و الشبكة و يحرر مخطط الدراسة.
- **قسم إستغلال الأنظمة المعلوماتية :** ويهتم بشؤون الحسابات الألية من صيانة و برمجة و معالجة النصوص الخاصة بالعدادات المتعلقة بالكهرباء و الغاز.
- **قسم المكلف بالإعلام :** و يقوم بتنظيم المعلومات الموجهة للعملاء و المشاركة مع مديرية التوزيع في تنشيط المبيعات و إقتراح برامج الإشهار و الإعلام , كما يعمل على توطيد العلاقات بين التلفزيون و الصحافة المكتوبة و الإذاعة.
- **مهندس الأمن و الوقاية :** القيام ببرمجة الزيارات و تحضير الإجتماعات لمركز الوقاية و الأمن الخاصة بالمديرية و العمل على جلب الوسائل الأمنية الحديثة.

[1] بناءا على معلومات مقدمة من طرف رئيس قسم المحاسبة و المالية بوحدة توزيع الكهرباء والغاز –المدية(مقابلة شخصية).

- **قسم تقنيات الغاز :** و يهتم بإستغلال شبكات الغاز و تسيير الأشغال و تطوير و صيانة الشبكات.
- **قسم العلاقات التجارية :** يهتم بتسيير طلبات الزبائن و بتطوير المبيعات و التسويق و هو نقطة الوصل بين الزبون و الوحدة و تقسم إلى ثمانية مصالح (وكالات) سبق ذكرها .
- **قسم المالية و المحاسبة :** و يقوم بإعداد الموازنات و التقارير المالية و متابعة حسابات الخزينة و مراقبة الحسابات البنكية الجارية فهو المسؤول عن متابعة كل الشؤون المالية للوحدة من ديون و مصاريف .....إلخ.
- **قسم الإدارة و الصفقات :** و يعتبر هذا القسم من الأقسام المحورية في وحدة توزيع الكهرباء و الغاز , إذ يعد همزة وصل ما بين الأقسم الأخرى فهو يعمل علي متابعة المؤسسة المناولة منذ إقتناءها لدفتر الشروط إلى غاية إتمام المهام و إيصال الخدمة للزبون.
- **خلية الفحص و التفتيش :** و هي التي تتولى مسؤولية التحقق من أن كافة الأعمال و الإجراءات تسير وفق القوانين و الأنظمة و اللوائح و القرارات المعمول بها و المنصوص عليها, و أنها تسير وفقا للخطط و البرامج المعتمدة , و يتم إكتشاف الإنحرافات أو النواقص من خلال هذه الخلية.
- **مصلحة الوسائل العامة :** و توكل إليها مهمة تجميع المعلومات الخاصة بالوحدة و زبائنها و إعداد الإحصائيات و القيام بالتوثيق و الأرشفة,بالإضافة إلى القيام و الإهتمام بنظافة المقر و تسيير حظيرة السيارات بالوحدة.

المبحث الثاني : عرض نتائج موازنة المبيعات و الإستثمار بالوحدة للفترة (2015-2017).

تتحقق فعالية الموازنات من خلال المنظور الاستراتيجي للمؤسسة، حيث تلتزم المؤسسة بوضع خطة محل التطبيق و تتخذ الإجراءات الرقابية السليمة و التي تتضمن تحديد المهام ،و تحديد من الذي يقوم بذلك و توقيت القيام به، و كذلك تحديد الضوابط الرقابية الضرورية و التي تعتبر الموازنات التقديرية من أهمها، وهذا للتأكد من أن النتائج المتوقعة يتم تحقيقها.

المطلب الأول : عرض نتائج موازنة المبيعات

الفرع الأول : موازنة المبيعات

تعد الموازنات التقديرية للمبيعات من أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة حيث تستند عليها في إعداد الموازنات الأخرى، لذا تراعي المؤسسة إعداد تقديرات موازنة المبيعات بشكل دقيق حتى لا تؤثر على باقي الموازنات.

و تراعي المؤسسة في تقدير موازنة المبيعات لثلاثة سنوات مضافا إليها الطلبيات الجديدة، احتياج الزبائن ...الخ.

وبما أن النشاط الرئيسي للمؤسسة هو التوزيع و هدفها الأساسي هو تحقيق أكبر قدر ممكن من المبيعات فان موازنة المبيعات هي أهم موازنة تعدها المؤسسة وترتكز عليها لتصريف مبيعاتها .

الفرع الثاني : التنبؤ لموازنة المبيعات

تقع المسؤولية الأساسية و المباشرة في إعداد موازنة المبيعات على عاتق مدير المبيعات، و يجب أن تكون موازنة المبيعات شاملة و متكاملة و مرتكزة على خطة إستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة

و لإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات تقوم المؤسسة بتقدير مبيعاتها مستقبلا أو بالأحرى بتقدير حجم المبيعات التي تريد الوصول إليها في السنة المقبلة، وهي مهمة يتولى القيام بها قسم مالية ومحاسبة،والتي تقدم تقديراتها السنوية المتعلقة بكمية المبيعات و المشتريات و الأسعار.

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

-إستطاعة المؤسسة على توفير الاحتياجات المقترحة.

- ساعات العمل.

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

أولا :تقدير المبيعات بواسطة الخبرة و التجربة المكتسبة لدى مدير مصلحة مبيعات

مع الأخذ بعين الاعتبار أراء وكلاء البيع و الوسطاء في المصالح الموجودة على مستوى الوحدات الفرعية لكي تكون موازنة المبيعات شاملة لكل مناطق البيع.

و الأخذ بعين الاعتبار أيضا العوامل التي قد تكون لها تأثير على أرقام المبيعات مستقبلا كالأسعار والتعديلات في التصميم وتحسين الجودة و عدد الزبائن.

حيث يقوم مدير مصلحة المبيعات بتقدير المبيعات لثلاثة سنوات.

ثانيا : تقدير المبيعات بالطريقة العلمية

تعتبر الخبرة المكتسبة أهم طريقة يعتمدها مدير مصلحة المبيعات للتخطيط ، لكن هذا لا يمنعه من استعمال الطرق العلمية للتأكد من صحة تقديراته ،و الطريقة المستعملة هي:

- **طريقة تقدير المبيعات بواسطة الوسط الحسابي** :و نستعين بالمعادلة التالية للوصول إلى تقدير مبيعات السنة القادمة:

$$\Delta QD=(Qdn-Qo)/n-1$$

Qdn : يمثل الكمية المطلوبة في سنة معينة(أخر السنة.)

Qo : يمثل مبيعات المؤسسة في سنة الأساس أو سنة المقارنة.

N : يمثل عدد السنوات.

مثال :إذا كانت مبيعات المؤسسة خلال خمسة سنوات هي كما يلي في الجدول التالي :

الجدول رقم(05-1): مثال عن كيفية تقدير المبيعات داخل المؤسسة(الكهرباء)

السنة	المبيعات
2015	2721.14
2016	2950.3
2017	3114.15
2018	3530.5

وحدة قياس :ألف دينار.

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على وثائق مقدمة من طرف الوحدة"ملحق رقم :02"

إذن يمكننا تقدير المبيعات للسنوات الثلاثة القادمة (2021.2020.2019)كما يلي:

-الوسط الحسابي للتغير:

$$\Delta QD=(3530.5-2721.14)/(4-1)\ 809.36/3 =269.78$$

إذن:

-مبيعات 2019 = 3530.5+269.78=3800.28

-مبيعات 2020=3800.28+269.78=4070.06

-مبيعات 2021=4070.06+269.78=4339.84

الجدول رقم (05-2) مثال عن كيفية تقدير المبيعات داخل المؤسسة(الغاز)

وحدة قياس :ألف دينار.

السنة	المبيعات
2015	471.12
2016	482.30
2017	491.08
2018	495.13

المصدر :من إعداد الطلبة بناءا على وثائق مقدمة من طرف الوحدة "الملحق رقم :02"

إذن يمكننا تقدير المبيعات للسنوات الثلاثة القادمة (2021.2020.2019) كما يلي:

-الوسط الحسابي للتغير:

إذن:

$$\Delta QD=(495.13-471.12)/(4-1)\ 24.01/3 =80.003$$

-مبيعات 2019 : 575.3 = 80.003+495.13

-مبيعات 2020 : 655.13 = 80+575.3

-مبيعات 2021 : 735.13 = 80 + 655.13

الفرع الثالث :عرض موازنة مبيعات المؤسسة للسنوات(2015 -2017)

1- موازنة المبيعات لسنة 2015

جدول رقم (06-1) يوضح موازنة المبيعات لسنة 2015

المبيعات	2015			
	الأهداف	الحقيقي	الانحراف	الانجاز %
الكهرباء				
زبائن التوتر المنخفض (BT)	520	508	-12	0.97
زبائن التوتر المتوسط (MT)	180.30	194.5	14.2	1.07
الغاز				
زبائن التوتر المنخفض (BP)	1730.23	1692.64	- 37.59	0.97
زبائن التوتر المتوسط (MP)	114.75	102.75	- 12	0.89

المصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة "الملحق رقم :03"

- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن موازنة المبيعات لسنة 2010 تبين أن نسبة الانجازات بالنسبة للكهرباء BT وMT بنسب على التوالي 0.67%و1.07% وأما الغاز بنسبة 0.97% و0.89% لكل من MP و BP

- نلاحظ بالنسبة للكهرباء أن المؤسسة حققت انحراف سالب في ما يخصBT ب 12 لان ما حققته من المبيعات لهذه السنة اقل مما قدرت له أما بالنسبة ل MT حققت انحراف موجب ب 14.2 وهذا جيد .

- نلاحظ بالنسبة للغاز أن المؤسسة حققت انحراف سالب لكل من BP وMP ب 37.59 و12على التوالي

2- موازنة المبيعات لسنة 2016

جدول رقم (06-2) يوضح موازنة المبيعات لسنة 2016

المبيعات	2016			
	الأهداف	الحقيقي	الانحراف	الانجاز %
الكهرباء				
زبائن التوتر المنخفض (BT)	536	516.34	-19.66	0.96
زبائن التوتر المتوسط (MT)	212	204.47	-7.53	0.96
الغاز				
زبائن التوتر المنخفض (BP)	2056	1765.23	-290.77	0.85
زبائن التوتر المتوسط (MP)	131	99.03	-31.97	0.75

المصدر : من اعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة "الملحق رقم :03"

- في سنة 2016 مقارنة بسنة 2015 نلاحظ زيادة في كل مبيعات الكهرباء BT وMT ب 0.96% أي بنفس النسبة وفي ما يخص مبيعات الغاز هناك زيادة فيBPب 0.85% وتراجع في MP ب 0.75

- نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المؤسسة حققت انحراف سالب في كل المبيعات لهذه السنة أي أنها لم تصل إلى ما تم التقدير له في كل من الكهرباء والغاز .

3- موازنة المبيعات لسنة 2017

جدول رقم(06-3) يوضح موازنة المبيعات لسنة 2017

المبيعات	2017			
	الأهداف	الحقيقي	الانحراف	الانجاز %
الكهرباء				
زبائن التوتر المنخفض (BT)	586.86	549.23	-37.63	0.93
زبائن التوتر المتوسط (MT)	231	206.6	-24.4	0.89
الغاز				
زبائن التوتر المنخفض (BP)	1644	1898.79	254.79	1.15
زبائن التوتر المتوسط (MP)	95	103.16	8.16	1.08

المصدر : من إعداد الطالبتين بناءا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة "الملحق رقم :03"

- يظهر لنا من جدول مبيعات سنة 2017 أن هناك زيادة في المبيعات لكل من الكهرباء والغاز حيث أن زيادة الانجاز بالنسبة ل BT هي 0.93%و MT هي 0.89% وفي الغاز بنسبة 1.15% ل PB و 1.08% لMP

- نلاحظ أن المؤسسة سجلت انحراف سالب في مبيعات الكهرباء ب 37.63 بالنسبة لBT و24.4 ل MT لهذه السنة

- نلاحظ أن المؤسسة حققت انحراف موجب لكل مبيعات الغاز، PB ب254.79 وMP ب8.16

الفرع الرابع : تحليل وتفسير مخرجات الموازنة التقديرية للمبيعات

- يهدف هذا المطلب إلى إظهار تحليل موازنة المبيعات للمؤسسة التي ترتبط بعدد زبائنها ,والتي تم التوصل إليها بعد إجراء الدراسة الميدانية من خلال المقابلة مع مسؤول قسم العلاقات التجارية .
- نلاحظ من خلال الجدول الذي يمثل زبائن الكهرباء بنوعين ، زبائن توتر منخفض BT وزبائن توتر متوسط MT ويحتوي كذالك على مشتركين جدد ومشتركين مرة أخرى لسنوات 2015-2016-2017 وعليه فان المؤسسة في حالة مستمرة ومتطورة وأدى ذالك إلى تحسين مستوى المؤسسة .
- عند مقارنة المستهدف مع الحقيقي لعدد الزبائن المضافين تبين أن المؤسسة لم تتوصل إلى ما كانت تقدره , وهذا السبب راجع إلى المشاريع التي لم يتم تكميلها لان المؤسسة تضع توقعاتها حسب عدد المشاريع ، ونفس الشيء مع زبائن الغاز المضافين .
- كانت المؤسسة تقوم ببيع كل ما اشترته من طاقة لان الكهرباء لا تخزن، وهذا يوضح أن المؤسسة خلال هذه السنوات لم تصل إلى الهدف المنشود ولم تقدر بشكل جيد موازنة المبيعات وهذا يعود إلى سبب وجود طاقة ضائعة في أسلاك توزيع الكهرباء أو حصول أخطاء في تدوين ما هو مسجل في العداد لدى الزبائن , أو سرقة وذالك بتوصيل الأسلاك مباشرة دون التوصيل بالعداد .
- أما الغاز الذي يتمثل بنوعين زبائن ضغط منخفض PB وزبائن ضغط متوسط MP في زيادة مستمرة من طرف الزبائن الجدد.

- من خلال ما تمثله موازنة المبيعات وضغط الغاز ، نلاحظ أن هناك زيادة في المبيعات وهذا بسبب انخفاض الضياع لان الغاز يصعب سرقته مثل الكهرباء.
- إن التطور في الاستثمارات المادية والمالية انعكس على زيادة المبيعات من سنة إلى أخرى .

الاستنتاجات :

- تقوم المؤسسة بتقدير المبيعات استنادا على مبيعات السنة الماضية.
- تقدر المؤسسة تقديرا أوليا لمبيعات الكهرباء و الغاز(حيث تقدر الأشهر الثمانية من السنة القادمة لما تم انجازه خلال نفس الأشهر من السنة الجارية، ما عدا شهر أوت أما الأشهر الباقية فيقدر لها المنجز لنفس الأشهر بين السنة الماضية) .
- تقدر المؤسسة تقديرا نهائيا عن طريق مجموع هذه التقديرات و قسمتها على(12) شهرا و ناتج هذه القسمة هو قيمة التقدير لمبيعات هذا المنتج ل(12)شهرا
- تعتبر موازنة المبيعات أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة لأنها تعتبر الأكثر فعالية من حيث الرقابة و كأداة لقياس فعالية النظام الرقابي للمؤسسة عن طريق المرور بعدة مراحل مختلفة بدءا من إعداد تقارير الأداء المتمثلة في تنفيذ الخطط الواردة في الموازنات لكل مركز مسؤولية على حدى، حيث يتم إعدادها من طرف مسؤول الوحدة باعتماده على المعلومات التي تحصل عليها من مصادر مختلفة داخل المؤسسة عن الأداء الفعلي و مقارنته بالأداء المحدد في الموازنة الشاملة للمؤسسة، و تعتبر هذه المعلومات الأساس لقيام الإدارة العليا بممارسة وظيفة الرقابة و تقييم الأداء لكافة الأنشطة داخل المؤسسة.

المطلب الثاني : عرض نتائج موازنة الإستثمار

بعد عرض الدراسة النظرية و التي تضمنت عرض تفصيلي للموازنات التقديرية الإستثمارية و دورها الفعال في عملية الرقابة و تحسين أداء المؤسسة سنتطرق في هذا المبحث إلى كيفية تطبيق الموازنة التقديرية الإستثمارية أو ما يعرف بالبرنامج الإستثماري في مؤسسة سونلغاز – وحدة المدية و ذلك من خلال التعرف على أنواع و حجم الإستثمارات التي تقوم بها الوحدة و كذا تحليل و تفسير مختلف نتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة التطبيقية في الوحدة.

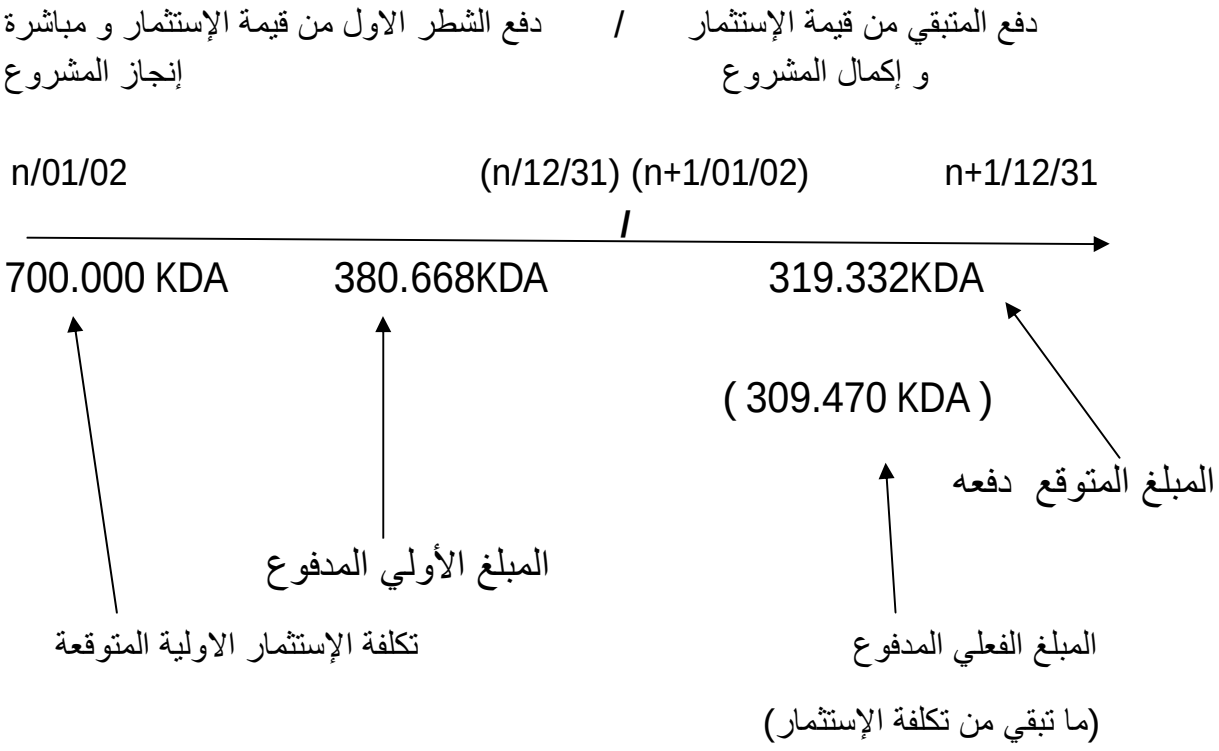
الفرع الأول : التعريف بإستثمارات الوحدة

إن صناعة الكهرباء و الغاز من الصناعات التى تحتاج إلى قدرات تكنولوجية عالية المستوى, و هذا ما يؤدي بدوره إلى إرتفاع تكاليف إنشاءها , و هي تختلف من حيث فترة إنشاءها و ذلك لإختلاف نوع المشروع الذي سيتم إقامته, و بالتالي فإن الإستثمار في قطاع الكهرباء و الغاز يحتاج إلى موارد مالية ضخمة و لذلك توصف هذه الإستثمارات الموجهة لهذا القطاع بكثافة رأس المال"Capital Intensive" و هذه الأخيرة هي نسبة إستثمار رأس المال إلى الإيراد السنوي الإجمالي , و إستثمار رأس المال الضخم يتم لفترة طويلة عادة ما تقدر ما بين 5 إلى 12 سنة مقدما , و هي الفترة التي قد تكون مطلوبة لبناء محطة توليد ضخمة مثلا , و جراء هذا فإن أي تغير كبير في معدل التضخم أو في تكلفة رأس المال سيكون له نتائج خطيرة على أرباح المرفق و على سعر الطاقة (الكهربائية أو الغازية) و بالتالي التأثير على المصاريف السنوية المقدرة ,و هذا ما يحمل المؤسسة أعباء كبيرة تجعلها تنحرف عن مسارها الإستثماري المخطط و المقدر له , و من بين هذه الإستثمارات الضخمة التي يمكن تبنيها نذكر :

- إنشاء محطات ضخمة لتوليد الكهرباء.
- إنشاء محطات التحويل و خطوط النقل (الكهرباء)و خطوط الأنابيب (الغاز).
- صناعة الألواح الشمسية.
- إنتاج العدادات الكهربائية.
- إنشاء شركات الصيانة و تقنيات الإعلام و العتاد الكهربائي و الغازي.
- إنشاء شركات الإنجاز و التركيب....إلخ.

غير أنه و من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها لدى وحدة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية-بلدية المدية وجدنا أنها تهتم بالمشاريع أو الإستثمارات صغيرة الحجم أي قصيرة المدة و التي تتم في خلال سنتين فقط أو أقل مثل(ربط شبكات توزيع الكهرباء و الغاز للزبائن الجدد أو برنامج تمويل لتحسين شبكات التوزيع للزبائن الجدد,بناء محطات التحويل صغيرة الحجم,.....إلخ) , بحيث يتم تنفيذ شطر من الإستثمار في نفس السنة المقدر لها مبلغ معين يتم الحصول عليه عن طريق ترخيص مسبق من طرف المديرية العامة (نسخة من الترخيص موجودة في الملاحق), أما الشطر الثاني أو ما تبقي من حجم أو قيمة الإستثمار فيتم تنفيذه في السنة الموالية أو المقبلة و المثال التالي يوضح ذلك :

في سنة 2016 كان المبلغ المرخص به لربط شبكة توزيع الكهرباء للزبائن الجدد هو 700.000 كيلو دينار[1] , و قد تم التخطيط للمشروع وفق المخطط التالي :



[1]كيلو دينار هي وحدة القياس النقدي المستخدمة في شركة توزيع الكهرباء و الغاز(700.000 كيلو دينار =70 مليار سنتيم=700.000.000,00 دينار جزائري)

التكلفة الاولية المقدرة للإستثمار = 380.668+319.332=700.000 KDA

التكلفة الحقيقية للإستثمار = 380.668+ 309.470= 690.138 KDA

مقدار الإنحراف = التكلفة المقدرة - التكلفة الفعلية

= 700.000 – 690.138

= 9.862 KDA

نسبة الإنجاز = التكلفة الفعلية / التكلفة المقدرة

= 700.000 / 690.138

= 0,9855

و بالتالي ومن خلال المخطط اعلاه نجد أن الإنحراف كان في السنة الثانية من الإستثمار بمقدار 9.862 KDA مما يعني أن المقدر كان أكبر من الفعلي بنسبة إنجاز 0,9855 ,و هي نسبة يمكن أن تكون جيدة بالنسبة للمؤسسة و هذا قد يكون راجعا لعدة أسباب نذكر منها :

- قدرة المؤسسة الكبيرة في وضع التقديرات الأولية للإستثمار و التى كانت قريبة من الواقع لحد كبير بالنظر إلى نسبة الإنجاز مما يبرز مدى خبرتها في التنبأ .
- حسن الإدارة و السير الحسن من طرف المؤسسة .
- الضغظ على التكاليف
- قصر المدة الزمنية (سنتين فقط)....إلخ

و غيرها من الأسباب التي أدت إلى نجاح المؤسسة في وضع التقديرات و مطابقتها للفعلي بنسبة كبيرة .

كان هذا كمثال اولي فقط و سنتطرق في باقي الدراسة إلى كل من السنوات 2015, 2016 و 2017 بالتفصيل فيما يتعلق بحساب إنحرافات البرنامج الإستثماري و نسبة الإنجاز لكل من الطاقة الكهربائية و الغازية في ولاية المدية و بالتحديد بلدية المدية فقط , لكن قبل ذلك لابد من التعرف على بعض الرموز المستخدمة في

وحدة توزيع الكهرباء و الغاز بالمدية و التي يتم العمل بها في البرنامج الإستثماري (الموازنة) لتسهيل العمل و التميز بين وحدات التوزيع الكهرباء و الغاز في مختلف ولايات الوطن , وكذا المخطط الإستثماري الواجب إتباعه من طرف الوحدة لتنبني أي إستثمار كان ومراحل تتبعه و الرقابة عليه.

بالنسبة لوحدة توزيع الكهرباء و الغاز المدية يرمز لها ب : CF[1]

RCN : (Raccordement client nouveau) يقصد بها الربط بشبكة توزيع الكهرباء أو الغاز للزبائن الجدد.

PP : (Programme propre) برنامج خاص لتحسين شبكات التوزيع للزبائن الجدد.

بالنسبة للكهرباء (Electricité) :

RCN ← الرمز (code) 62 [2]

PP ← 71

PP ← 43

بالنسبة للغاز (Gaz):

RCN ← 63

PP ← 52

PP ← 72

AP (Autorisation de programme): و يقصد به الترخيص أو الإذن بالبرنامج الإستثماري.

[1] بناء على معلومات مقدمة من طرف موظف قسم الموازنة و المالية بوحدة توزيع الكهرباء و الغاز-المدية(مقابلة شخصية).

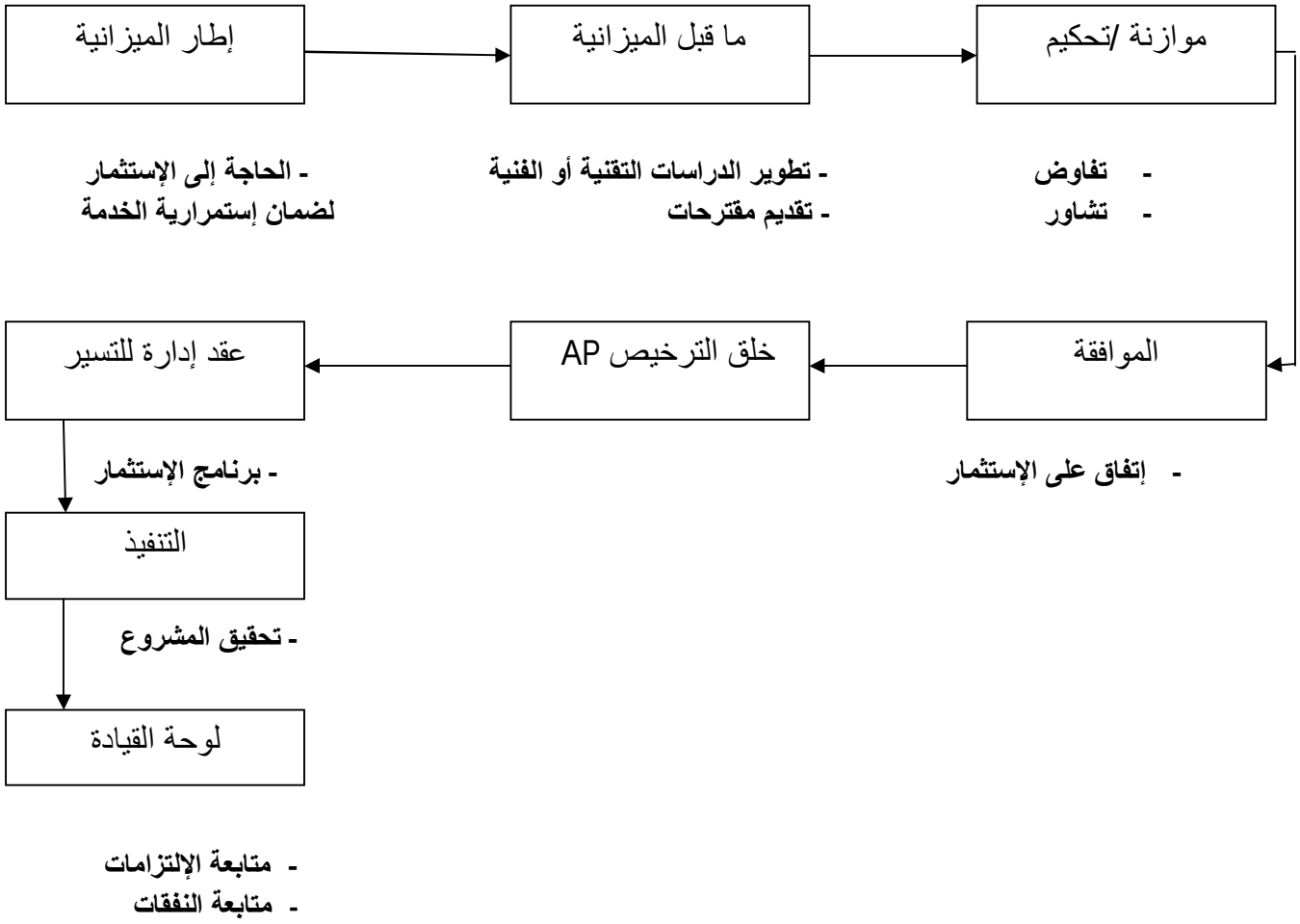
[2] هذا الرمز غير ثابت,و يمكن آن يتغير من سنة إلى أخرى.

و الأشكال التالية توضح كيفية خلق الإستثمارات في الوحدة و الموافقة عليها و كذا كيفية مباشرتها و منحها الغلاف المالي المرخص له و المتابعة و الرقابة عليها عن طريق القيام بعملية المحاسبة المالية و المادية:

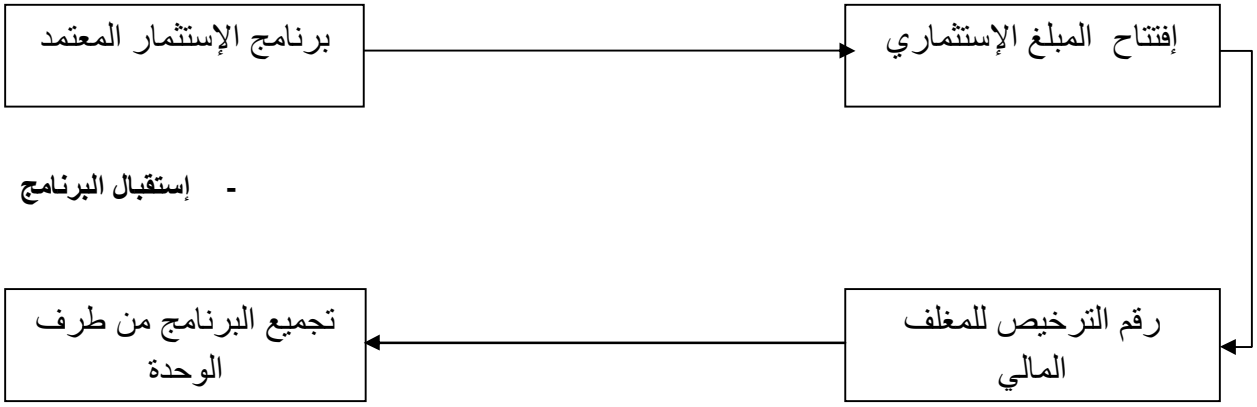
الشكل رقم (13): مراحل أو خطوات الإستثمار في المؤسسة (الوحدة)

"الملحق رقم :04"

1- مراحل أو خطوات الميزانية للإعداد للإستثمار



2- مرحلة فتح الإستثمار

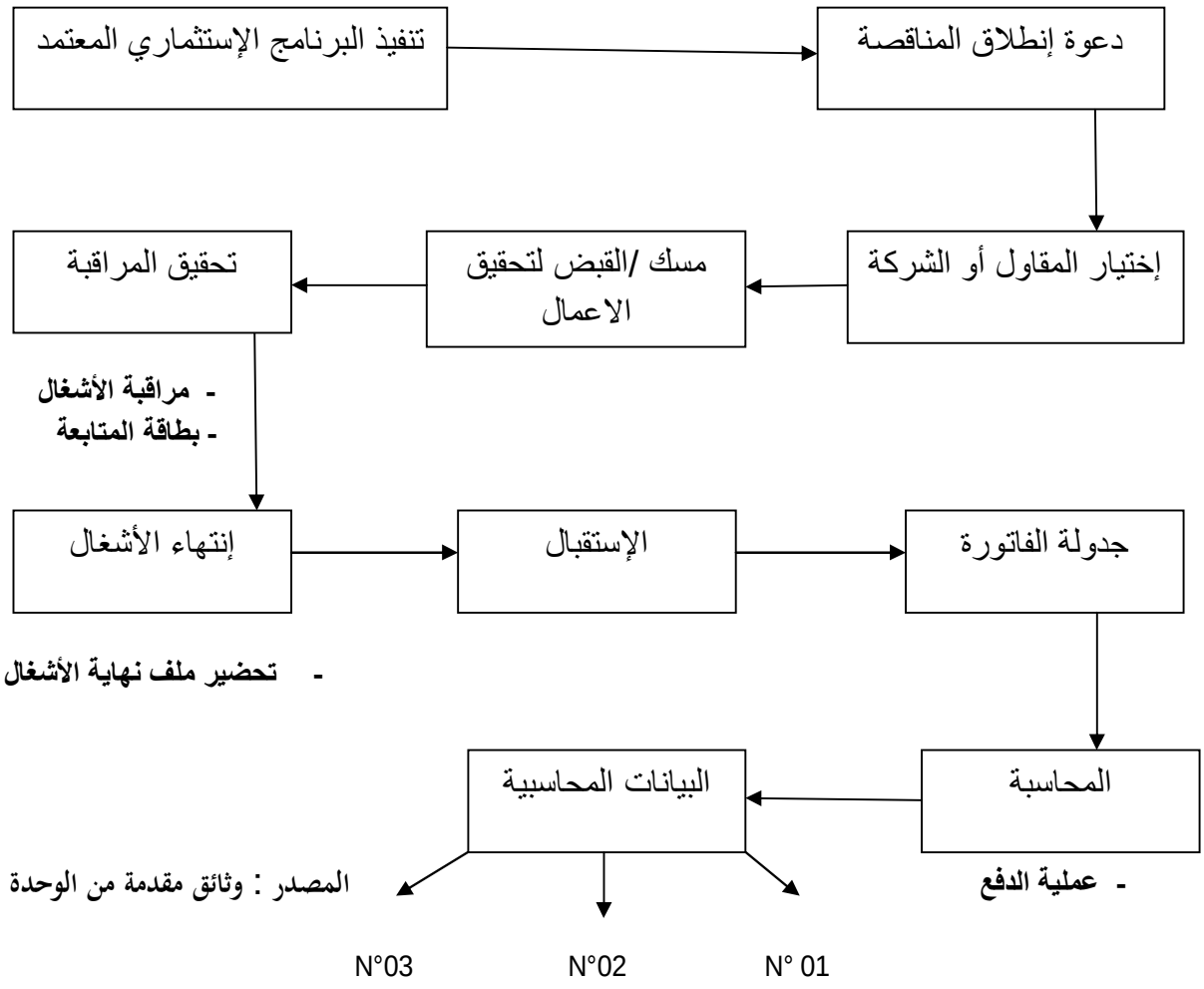


- **تخصيص رقم المبلغ الإستثماري**
- **تخصيص الظرف المالي**

- **بيان موجز من طرف الوحدة الإدارية**

- **إستقبال البرنامج**

3- مرحلة تنفيذ و متابعة (الرقابة) الإستثمار



- **مراقبة الأشغال**
- **بطاقة المتابعة**

- **تحضير ملف نهاية الأشغال**

- **عملية الدفع**

المصدر : وثائق مقدمة من الوحدة

- مراقبة المصاريف المحاسبية و المادية

المطلب الثالث : تحليل إنحرافات الموازنة الإستثمارية (البرنامج الإستثماري) للسنوات (2015-2017)

بعد أن يتم تبني الإستثمار و تنفيذه تأتي مرحلة الرقابة عليه بعد الإنتهاء(طبقا للمخطط السابق) , و تتم عملية الرقابة هذه من خلال عدة طرق من بينها تحليل الإنحرافات و التي تجسد الفرق بين ما تم إنجازه فعلا و بين ما كان مقدرا إنجازه ,و الجداول التالية توضح كيفية حساب و تحليل هذه الإنحرافات ومدى إسهامها في عملية الرقابة على إنجاز الإستثمارات ,**مع العلم** أن الإستثمارات التى تقوم بها وحدة توزيع الكهرباء و الغاز –المدية هي في مجال الكهرباء و الغاز فقط, و هذا ما سنتطرق إليه في بحثنا هذا بناءا على الدراسة الميدانية التى قمنا بها.

1- موازنة الإستثمار المالية لسنة (2015)

جدول رقم (07-1): يوضح موازنة الإستثمار المالية للطاقة الكهربائية لسنة (2015)

وحدة القياس KDA	2015				
البيانات	**الرمز**	**المقدر**	**الفعلي**	**الإنحراف**	**نسبة الإنجاز**
RCN	62	400.000	395.169	4.831	0,9879
PP	43	544.268	544.169	99	0,9998
PP	71	30.000	29.540	460	0,9846

المصدر : من إعداد الطالبتان بناءا على الوثائق مقدمة من طرف المؤسسة (الوحدة)"الملحق رقم :05"

بالنظر إلى الجدول اعلاه نجد أن المؤسسة في هذه السنة قد وفقت إلى حد كبير في عمل التقديرات و ذلك بالنظر إلى نسبة الإنجاز التى كانت قريبة جدا من الواحد(100بالمائة) أي أنها كانت أقرب ما يكون إلى الواقع و ذلك فيما يخص كل من برامج الربط RCN (0,9879بالمائة)أو التحسين PP (0,9998 - 0,9846بالمائة) للشبكات بالنسبة للزبائن الجدد خاصة بالنسبة إلى PP 43 والتي كانت مساوية بالتقريب للواحد أي 100 بالمائة إنجاز.

جدول رقم (07-2): يوضح موازنة الإستثمار المالية للطاقة الغازية لسنة (2015)

وحدة القياس KDA	2015				
البيانات	**الرمز**	**المقدر**	**الفعلي**	**الإنحراف**	**نسبة الإنجاز**
RCN	63	150.000	68.583	81.417	0,4572
PP	52	278.000	15.730	262.270	0,0566
PP	72	24.500	23.635	865	0,9647

المصدر: من إعداد الطالبتان بناءا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة (الوحدة)"الملحق رقم :05"

أما بالنسبة للإستثمار في الطاقة الغازية لنفس السنة يمكن القول ان المؤسسة لم توفق في تقديراتها و ذلك بالنظر إلى قيمة الإنحرافات و كذا نسبة الإنجاز سواء في RCN أو PP,خاصة PP52 التى كانت بعيدة كل البعد عن الواقع و التى قدرت نسبة إنجازها 0,0566 بالمائة فقط ,إلا أننا نستثني في هذه السنة PP 72 و التى كانت نسبة إنجازها جيدة و صائبة إلى حد كبير مقارنة ب RCN 63 و PP52 و المقدرة ب0,9647 بالمائة.

2-موازنة الإستثمار المالية لسنة (2016)

جدول رقم (08-1): يوضح موازنة الإستثمار المالية للطاقة الكهربائية لسنة (2016)

وحدة القياس KDA	2016				
البيانات	**الرمز**	**المقدر**	**الفعلي**	**الإنحراف**	**نسبة الإنجاز**
RCN	62	700.000	690.138	9.862	0,9859
PP	43	400.000	530.000	- 130.000	1,325
PP	71	115.000	78.611	36.389	0,6835

المصدر: من إعداد الطالبتان بناءا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة (الوحدة)"الملحق رقم :06"

في هذه السنة نجد ان المؤسسة قد خرجت عن مسارها التقديري بدرجة كبيرة خاصة بالنسبة ل PP43 أين سجلت إنحرافا سالبا حيث أن نسبة الإنجاز قد فاقت المتوقع و المقدر بقيمة KDA 130.000 أي بمقدار 1,325 بالمائة و هي قيمة كبيرة مقارنة بالسنة السابقة و السنة نفسها ,أما بالنسبة لRCN فقد كانت التقديرات في محلها وذلك بالنظر إلى قيمة الإنحراف و كذا الإنجاز في الجدول أعلاه,كذالك هو الحال بالنسبة ل PP71 رغم نسبتها المتوسطة و المقدرة ب 0,6835 بالمائة إلا أنها تظل أفضل من PP43 و التي كانت أكبر من المتوقع.

جدول رقم (08-2): يوضح موازنة الإستثمار المالية للطاقة الغازية لسنة (2016)

وحدة القياس KDA	2016				
البيانات	**الرمز**	**المقدر**	**الفعلي**	**الإنحراف**	**نسبة الإنجاز**
RCN	63	150.000	76.650	73.350	0,511
PP	52	110.000	7.705	102.295	0,0700
PP	72	46.000	24.826	21.174	0,5396

المصدر: من إعداد الطالبتان بناءا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة (الوحدة)"الملحق رقم :06"

بالنسبة للطاقة الغازية المؤسسة لم توفق في تقديراتها كما هو مبين في الجدول أعلاه ,شأنه شأن السنة السابقة خاصة فيما يتعلق ب PP52أين نجد قيمة الإنحراف KDA 102.295 بنسبة إنجاز 0,0700بالمائة و هي نسبة ضئيلة جدا ,أما بالنسبة لRCN و PP72 فلقد كانت نسبة الإنجاز متوسطة و التى كانت على التوالي (0,511-0,5396 بالمائة) و هي نسبة لا تعبر على نجاح المؤسسة في بناء تقديراتها بالشكل المطلوب و الإستفادة من أخطاء السنوات السابقة نظرا إلى تحقيق نفس النسب و نفس الإنحرافات.

3-موازنة الإستثمار المالية لسنة (2017)

جدول رقم (09-1): يوضح موازنة الإستثمار المالية للطاقة الكهربائية لسنة (2017)

وحدة القياس KDA	2017				
البيانات	**الرمز**	**المقدر**	**الفعلي**	**الإنحراف**	**نسبة الإنجاز**
RCN	62	700.000	518.565	181.435	0,7408
PP	43	166.187	94.556	71.631	0,5689
PP	71	-	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالبتان بناءا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة (الوحدة)"الملحق رقم :07"

في هذه السنة إستثنت المؤسسة من مشاريعها الإستثمارية PP71 و إكتفت بالمشروعين RCN و PP43 غير أن نسبة الإنجاز كانت منخفظة بعض الشيء خاصة بالنسبة لPP43 أين بلغت 0,5689 بالمائة فقط, بمعني أن المقدر كان اكبر من الفعلي مما يعكس فشل المؤسسة بعض الشيء في عمل التقديرات رغم خبرتها بالسنوات السابقة.

جدول رقم (09-2): يوضح موازنة الإستثمار المالية للطاقة الغازية لسنة (2017)

وحدة القياس KDA	2017				
البيانات	**الرمز**	**المقدر**	**الفعلي**	**الإنحراف**	**نسبة الإنجاز**
RCN	63	150.000	112.849	37.151	0,7523
PP	52	26.600	15.000	11.600	0,5639
PP	72	90.300	58.460	31.840	0,6473

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة (الوحدة)"الملحق رقم :07"

من الملاحظ في هذه السنة ان المؤسسة قد بدات في عمل تقديرات جيدة قريبة من الواقع مقارنة بالسنوات السابقة(2015-2016) و هذا ما قد يفسر إستفادتها من السنوات السابقة و ذلك بالنظر إلى نسبة الإنجاز

لكل من RNC , PP52 و PP72 و التى كانت على التوالي (0,5639-0,7523 -0,6473بالمائة), و نخص بالذكر PP52 و التي إرتفعت نسبة إنجازها بنسبة كبيرة تلفت الإنتباه إليها مقارنة بالسنوات (2015-2016) أين كانت مساوية بالتوالي ل(0,0566-0,0700 بالمائة)إلى 0,5639 بالمائة.

الفرع الثالث : النتائج و التوصيات

من خلال الدراسة و الجداول السابقة الذكر توصلنا إلى النتائج و الإقتراحات التالية:

النتائج:

يمكن إجمالا تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها في هذا المبحث فيما يلي :

- إن الموازنة الإستثمارية المالية تعتبر من أهم الموازنات التى تعتمدها المؤسسة (الوحدة) في نشاطها إلى جانب موازنة المبيعات,فهي حجر الأساس بالنسبة للمؤسسة (الوحدة) لضمان إستمرار الخدمة, و بالتالي فهي تسعى لمتابعة و تقيم النشاط الإستثماري بهدف معرفة و فهم الموازنات الإستثمارية المالية و التي بدورها تلائم باقي نشاط المؤسسة كون أن الإستثمار هو المحرك الأساسي للعمليات.
- الوحدة تقوم بإعداد ما يسمى ببرنامج استثماري و ليس موازنة إستثمارية , بمعني أنها تهتم بوضع أهداف تسعى إلى تحقيقها أكثر منها تقديرات .
- فيما يخص حجم الإستثمار المخصص لسنة 2015 بالنسبة لRCN للطاقة الكهربائية فقد كان مساويا لKDA 400.000 ,أما فيما يخص قطاع الغاز فقد كان KDA 150.000 ,في حين خصص ل PP71-PP43 حجم إستثمار قدر على التوالي KDA(115.000-400.000) للطاقة الكهربائية و PP72-PP52 (46.000-110.000) KDA للطاقة الغازية, في حين ان حجم الإستثمار قد إرتفع بنسبة 75 بالمائة في سنة 2016 مقارنة بالسنة السابقة ليصل إلى KDA 700.000 و بنسبة فاقت ثلاثة أضعاف بالنسبة ل PP71 لتصل إلى KDA 115.000 إلا أنها عرفت إنخفاض بنسبة 26,5 بالمائة بالنسبة لPP43, أما بالنسبة لقطاع الغاز فقد بقي حجم الإستثمار المخصص بالنسبة ل RCN على حاله (نفس القيمة) غير أنه عرف تغيرا بالنسبة لنشاط التمويل أين إرتفع بمقدار الضعف و إنخفض بنفس المقدار بالنسبة للنشاطين على التوالي (PP72-PP52) ,و هذا ما يعني أنه في هذه السنة

كان هناك زيادة في عدد زبائن الوحدة بالإضافة إلى توسع نشاطها سواء من حيث الربط أو تحسين شبكات التوزيع بالنسبة للكهرباء في حين عرفت تغيرا طفيفا و متذبذبا بالنسبة للغاز كون الغاز طاقة لا تصل إلى سكان الأرياف و إنما تقتصر على سكان المدينة فقط في أغلب الأحيان إن لم نقل جلها,و قد خصصت الوحدة نفس حجم استثمار السنة السابقة لسنة 2017 بالنسبة لكل من RCN الكهرباء و RCN الغاز ,في حين عرف برنامج التحسين تغيرا ملموسا بحيث إنخفض بنسبة 58,45 و 75,81 بالمائة لكل من (PP52-PP43)على التولي كما عرفت إرتفاعا بنسبة 96,30 بالمائة بالنسبة ل(PP72) مما قد يعني إستمرار نشاط المؤسسة و إستمرار عملياتها الإستثمارية إلى جانب ثبات نسبة تزايد عدد زبائنها كونها أبقت على نفس حجم الإستثمار بالنسبة لنشاط الربط ,أما فيما يخص نشاط التحسين فلقد عرف ركودا يمكن أن يرجع إلى عدة أسباب أبرزها أن المؤسسة لم تكن قادرة على تخصيص غلاف مالي يهدف لتحسين الشبكات بسبب الظروف الإقتصادية أو نتيجة عدم حصولها على عوائد من الإستثمارات تكفل لها القيام بنشاطات تكميلية كتحسين التمويل بالشبكات سواء في الكهرباء او الغاز أو عدم حاجة المؤسسة للقيام بعملية التحسين هذه...إلأخ من الأسباب التي لا يمكن حصرها.

- بالنسبة للإنحرافات التى وقعت فيها المؤسسة يمكن القول أنها إنحرافات ظاهرية فقط بمعني أن المؤسسة عندما تخصص مبلغ مالي فإنها تخصصة لتحقيق هدف معين أو بالأحرى إستثمار محدد مسبقا ,و بالتالي فإنها تعمل على تحقيق هذا الإستثمار في حدود الغلاف المالي المخصص مسبقا,فإذا كان هناك فارق بين ما تم صرفه فعلا و بين القيمة المخصصة فهذا يعني ان ما تبقي من مبلغ الإستثمار ما هو إلا عدم إكمال للمشروع بسبب ظرف ما و بالتالي المبلغ المتبقي يضاف إلى الميزانية للسنة المقبلة إلى حين إستكمال المشروع ,و للتوضيح أكثر مثلا المؤسسة تخصص مبلغ لبناء محطة توليد الكهرباء و هذه المحطة تحتاج إلى محرك ميكانيكي يدير المولدات الكهربائية و بالتالي فإن عدم القدرة على الحصول على هذه المولدات فإنه سيؤدي إلى وقف المشروع و عدم إستكماله و بالتالي تغلق السنة المالية على المبلغ المستثمر فقط و هذا لا يعتبر إنحراف بالنسبة للوحدة و إنما عدم إستكمال للمشروع في الوقت المحدد فقط و يبقي المبلغ المخصص لشراء المولدات في الميزانية إلى حين الحصول عليها, و بالتالي فإنه عند مقارنة المستهدف مع الحقيقي يتبين لنا بأن المؤسسة لم تتوصل إلى ما كانت تقدره في حين يرجع السبب إلى المشاريع التى لم يتم تكميلها لأن المؤسسة تضع توقعاتها على حسب عدد الزبائن الجدد المتوقع تلبية طلباتهم سواء من حيث الربط أو التحسين , غير ان اهم ما يمكن إعتباره إنحرافا هو التقدير الغير الصائب لحجم الإستثمار من البداية أي عند الإعداد للبرنامج, و هذا ما حدث بالتحديد

في 2016 بالنسبة لPP43 أين كان هناك فارق بقيمة 130.000 كيلو دينار جزائري حيث كان المقدر أقل من الفعلي(إنحراف سالب).

التوصيات و الإقترحات فيما يخص الموازنة الإستثمارية:

فيما يخص التوصيات و الإقتراحات لا يمكن أن نعطي أفكار قد تساعد المؤسسة في نشاطها الإستثماري كون أن برنامجها هو برنامج مسطر و محدد الأهداف و الذي يتماشي بصورة طردية مع تزايد عدد الزبائن و عدد الطلبات الراجع إلى الزيادة في التوسع العمراني , بالإضافة إلى ان العامل في المجال هو أكثر خبرة و تجربة من مجرد مطلع على الأرقام فقط ,غير أن أهم ما يمكن إقتراحة هو ضرورة تعزيز النظام الكهربائي و الغازي الوطني الهادف إلى الإستجابة للإحتياجات الطاقوية , بالإضافة إلى إيجاد حلول مستدامة فيما يخص التمويلات لإنجاز برامجها الإستثمارية مما لا يؤدي إلى تعطيل المشاريع تأجيلها أو وقفها , و كذا الأخذ بعين الإعتبار عند إعداد أي برنامج الإستثماري مختلف التغيرات التي يمكن ان تحدث بسبب الظروف الإقتصادية مثل ازمة التقشف التى تمر بها البلاد و التى تؤدي إلى وقف المشاريع بصورة مفاجئة و دون سابق إنذار و كذا تطوير تقنية و أساليب تحصيل المستحقات لدى الإدارات و الجماعات المحلية و كذا الزبائن العادين حتى تتم تغطية هذه الإستثمارات بهذه العوائد و بالتالي تحقيق المستهدف من طرف المؤسسة, و محاولة الإعتماد أكثر على ما يسمى بالموازنات الإستثمارية و التى تعمل على ترشيد الإنفاق و الضغط على التكاليف و تحقيق الرقابة و تحديد المسؤوليات سواء تعلق الامر بخطأ إداري أو ظرف إقتصادي أو أجتماعي ...إلخ.

خلاصة الفصل :

من خلال الدراسة التطبيقية التى تمت على مستوى مؤسسة سونلغاز , إتضح أن إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات و الإستثمار تعتمد بالدرجة الأولى على عدد الزبائن المتوقع الحصول عليهم خلال السنة و المتوقع الإستجابة لطلباتهم من خلال تعزيز حجم الإستثمارات و التى تؤدي بدورها إلى زيادة حجم المبيعات من خلال تزويد الزبائن الجدد بخدماتها .

وختاما يمكن إدراك الأهمية البالغة للموازنات التقديرية في تحسين أداء مؤسسة سونلغاز , كونها تساعد على تحديد نقاط ضعف المؤسسة و بيان المجالات التى حدثت بها الإنحرافات ,فالموازنة توفر البيئة المثلى لتحقيق رقابة مالية و إدارية و كمية فعالة على أنشطة المؤسسة, و يتم تحقيق الرقابة من خلال مقارنة المقدر بالتنفيذ الفعلي , و هي بذلك تساعد المؤسسة على وضع عدة تصورات لما يتوقع أن تكون عليه الحالة المستقبلية لكافة العوامل و المتغيرات البيئية ما دامت المؤسسة تنتج و تبيع و ما دام لها علاقات تبادلية مع المتغيرات البيئية المحيطة ,فالموازنة تساعد في إجراء التعديلات اللازمة حال ظهور أي إنحراف في التنفيذ عما هو مخطط له , فالتقيم يظهر على أرض الواقع و من خلاله تستطيع المؤسسة معرفة موقعها التنافسي بين مختلف المؤسسات العاملة في نفس النشاط.

الخاتمة :

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الأدوات المستعملة في نظام مراقبة التسيير ، هذا النظام الذي يرتكز على الرقابة كعنصر أساسي في تقييم مخرجاته والتي تشكل هدفا أساسيا تسعى المؤسسة إلى تحقيقه من خلال اكتشاف الانحرافات و معالجتها وتصحيحها حتى تكون دائما في مسارها الصحيح لتحقيق فعالية أكثر من اجل الاستمرار والازدهار ومواكبة التطورات ، وهذا ما التمسناه من خلال دراستنا الميدانية في مؤسسة سونلغاز التي تعد الموازنات التقديرية لغرض رقابي من خلال اكتشاف الأخطاء والعراقيل بصورة شهرية ودورية والعمل على التصحيح والتطوير المستمر من اجل الدفع بالاقتصاد الوطني نحو العالمية,و قد إختصرنا النتائج و الإقتراحات المتوصل إليها في النقاط التالية :

1- النتائج :

- مراقبة التسيير تسمح بتسيير المؤسسة بأنجع الطرق , و ذلك من خلال أدواتها العديدة و المتنوعة التى تلم بجوانب التسيير من تخطيط,تنظيم و مراقبة و هو ما لوحظ على مستوى المؤسسة محل الدراسة والتي تظم خلية للفحص و التفتيش.
- الموازنات التقديرية هي أداة رقابية فعالة تعمل على التأكد من حسن تنفيذ الأهداف و الخطط الموضوعة من قبل المؤسسة و أنها قد نفذت بالمستوى المطلوب,كما أنها تعتبر خطة مستقبلية و أن الماضي هو فقط مرشد و مؤشر لعملية تحضير الموازنة بناءا على عامل الخبرة و التجربة السابقة.
- توفر الموازنة البيئة المثلى لتحقيق رقابة مالية ,إدارية و كمية فعالة على أنشطة المؤسسة.
- إن من مزايا إستخدام الموازنة كأداة للرقابة أنها تعمل على تقييم أداء العاملين بناءا على ما كان متوقع و ما تم تنفيذه فعلا ,إلى جانب تحديد نقاط القوة و نقاط الضعف و بيان المجالات التي حدثت بها الإنحرافات الهامة.
- وجود توافق في التطبيق العملي لنظم الموازنات التقديرية و المبادئ و الأسس العلمية للموازنات .
- تعتبر دقة التنبؤات حجر الأساس في بناء و إعداد الموازنات التقديرية.

- تعتبر موازنة المبيعات نقطة إنطلاق باقي الموازنات و التى تحدد على مستوى الوحدة وفق قانون العرض و الطلب .
- إن الموازنة الإستثمارية المالية تعتبر من أهم الموازنات التى تعتمدها المؤسسة (الوحدة) في نشاطها إلى جانب موازنة المبيعات,فهي حجر الأساس بالنسبة للمؤسسة لضمان إستمرار الخدمة, و بالتالي فهي تسعى لمتابعة و تقيم النشاط الإستثماري بهدف معرفة و فهم الموازنات الإستثمارية المالية و التي بدورها تلائم باقي نشاط المؤسسة كون أن الإستثمار هو المحرك الأساسي للعمليات.
- الوحدة تقوم بإعداد ما يسمى ببرنامج استثماري و ليس موازنة إستثمارية , بمعني أنها تهتم بوضع أهداف تسعى إلى تحقيقها أكثر منها تقديرات .
- لقد تضمنت هذه الدراسة نماذج تقارير الرقابة و تقويم الأداء بإستخدام نظام الموازنات التقديرية , و هي مصممة لتناسب المنشأت التجارية أو الصناعية, و تتسم بالبساطة و المرونة بحيث يمكن التعديل في شكلها وخاناتها بالإضافة أو الحذف حسب الطبيعة المخصصة لكل منشأة دون أن يحدث خلل في هيكلها, و تعد هذه التقارير على فترات دورية قصيرة شهر /ربع سنة/نصف سنة/سنة....إلخ و ذلك حسب إحتياجات الإدارة العليا و الإدارة التنفيذية عن المعلومات التي تساعدها في المتابعة و الرقابة و تقويم الأداء و معالجة المشكلات و المعوقات أولا بأول بهدف تطوير الأداء إلى الأحسن.
- بالنسبة لتحليل الإنحرافات فقد تبين أن الإنحراف الإيجابي يعبر عن تجاوز المعايير المحددة و تحقيق الأهداف بأكثر مما كان هو مقدر و مخطط ,أما الإنحراف السلبي فهو يعبر عن الفجوة و عدم التمكن من تحقيق الأهداف المرجوه بناءا على المعايير المحددة في الموازنة.

2- إختبار الفرضيات :

بناءا على النتائج السالفة الذكر و التي تم التوصل إليها تمكنا من إختبار الفرضيات التي تم تبنيها في الدراسة كما يلي :

- المؤسسة الإقتصادية تهتم بإعداد الموازنات التقديرية و إعتمادها كأداة للرقابة و تقييم الأداء مع توفر المعلومات الضرورية لإعداد الموازنة و ليست الكافية على الرغم من عدم توفر البيئة المناسبة لذلك بسبب الظروف الإقتصادية و الإجتماعية التى قد تحول دون ذلك كالتقشف مثلا.

- تستخدم المؤسسة مخرجات النظام في تصحيح الإنحرافات و الأخطاء و تطوير فاعلية و كفاءة العمليات و الأنشطة داخل المؤسسة و ذلك من خلال الوعي و الفهم الجيد لهذه المخرجات,لأن سوء الفهم قد يقلل من فاعلية هذه المخرجات و إستخدامها في تصحيح الأخطاء .
- يعتمد إعداد الموازنات بشكل أساسي و بدرجة كبيرة على التنبؤ بالأهداف و النتائج المتوقعة مستقبلا,و عملية التنبؤ هذه ليست مهمة سهلة في كثير من الأحوال,خاصة إذا حدثت وقائع جوهرية من شأنها جعل تلك التقديرات غير صالحة عند القياس و تقييم الأداء ,كما أن النظر المتكرر لهذه الموازنات قد يفقدها هيبتها و يقلل من دورها الرقابي.
- تعبر الموازنات عن خطة شاملة لنشاطات المؤسسة في شكل أرقام مما يسهل عملية فهمها ,فحصها, تقيمها , متابعتها و تحليلها بمختلف الطرق.
- إن مشاركة المستويات الإدارية كافة في إعداد الموازنات التقديرية يؤدي إلى إنجاح هذه الموازنات,مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد و أهداف المؤسسة.

3- الإقتراحات و التوصيات :

إضافة إلى الإقتراحات و التوصيات الواردة في الفصل الثالث من المذكرة و المتعلقة بالموازنات التي تعدها المؤسسة (المبيعات و الإستثمار) نذكر:

- حاجة المؤسسة إلى العنصر البشري الذي لديه التأهيل العلمي و العملي في مجال المحاسبة الإدارية, والذي يستطيع إستخدام الأساليب العلمية الحديثة مثل : الإحصاء و الرياضيات الضرورية لإعداد موازنات أكثر دقة وواقعية.
- على المؤسسة العمل أكثر على الحصول على التقارير المالية و الإدارية الدورية و التي تمكنها من مراقبة و متابعة تنفيذ الموازنة أولا بأول تفاديا الوقوع في الإنحرفات السلبية كونها تساعد على تحديد الناتج الذي ينبغي السير فيه خلال الفترة المتبقية من الموازنة إعتمادا على ما تم تحقيقه فعلا حتى الأن أو في الوقت الحالي.
- ضرورة زيادة فهم نقاط القوة و الضعف للموازنات التقديرية لدى كل المستويات الإدارية بدلا من الحلول التي تعالج أعراض المشكلات فقط دون جذورها.
- زيادة قنوات التواصل من أعلى إلى الأسفل و من اسفل لأعلى حتى يفهم كل مستوى إداري وجهة نظر المستوى الأخر.

- ضرورة إجراء التعديلات و أتخاذ قرارات تصحيحية سريعة و في أقل وقت ممكن في حالة تسجيل إنحرافات سلبية هامة .
- ضرورة مراعاة الأمانة في الرد على مطالب المستويات الأدنى و تجنب الرفض لمجرد الرفض و إتباع مدخل" الإقناع و الإقتناع" بدلا من أسلوب التعنت و فرض وجهات النظر.