



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة : علوم التسيير

تخصص : إدارة أعمال

دور نظام الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير

دراسة حالة - مؤسسة مطاحن الحبيب ذهب بالطريفياوي-

تحت إشراف الدكتورة :

آسيا بعضي

إعداد الطلبة:

- بن حسين دنيا
- بده فاطمة
- مصباحي مبروكة
- قديري منى

● لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
أ.د. ربيع بوصبيح العائش	أستاذ محاضر - أ -	رئيسا
د. آسيا بعضي	أستاذ مساعد - أ -	مشرفا ومقررا
أ.د. عازب الشيخ أحمد	أستاذ مساعد - ب -	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة : علوم التسيير

تخصص : إدارة أعمال

دور نظام الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير

دراسة حالة – مؤسسة مطاحن الحبيب ذهب بالطريفافوي-

تحت إشراف الدكتورة :

إعداد الطلبة:

آسيا بعضي

● بن حسين دنيا

● بده فاطمة

● مصباحي مبروكة

● قديري منى

● لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
أ.د. ربيع بوصبيح العائش	أستاذ محاضر-أ-	رئيسا
د. آسيا بعضي	أستاذ مساعد-أ-	مشرفا ومقررا
أ.د. عازب الشيخ أحمد	أستاذ مساعد-ب-	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023



شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر لله عز وجل أولاً وآخراً لتوفيقه لنا في إتمام هذا البحث فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه

"إنما أمره إذا أراد شيئاً أن يقول له كن فيكون"

فالحمد لله في الأولى والآخرة.

ونتقدم بالجميل الشكر والتقدير للأساتذة الفاضلة "بعضي أسيا" لتفضلها بالإشراف على البحث ومجهوداتها التي بذلتها والتوجيهات القيمة التي أمدتها في سبيل نجاح هذا البحث.

كما نقدم الشكر لمطاحن الحبيب ذهب على حسن استقبالهم ولمساعدتهم لنا في إنجاز هذا البحث

والله الموفق لما فيه حسن الهداية والبيان.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله وكفى والصلاة والسلام على الحبيب المصطفى

مالم تؤمن بنفسك لن تصل لما تريد وما دمت مؤمنة بنفسك فسأكون حيثما اريد ولن اتوقف من طلب المزيد لأنني أعلم أن هناك ضوء في النهاية كل طريق متعب وسأجعل من قصة نجاحي تحكى عند العديد

الحمد لله بدء وانتهى

أهدي علمي هذا الى من عليه تصلى الصلوات المصطفى راع المعجزات

الى من تتغنى له كل القصائد والابيات مُجَّد اذكى الأنام وخير من وطأ الثرى.

إلى من يخفض له جناح الذل من الرحمة ويبسط له كل الأعضاء تقديرا واحتراما الى "أبي" نور دري أحسن المخلوقين الى أرقى الأحاسيس وأطيب القلوب الى السند الذي لا يميل رغم كل الحروب الى ملاذي ولبس عافيتي، "أمي" ذات القلب المحبوب.

أهدي لكم تخرجي ونجاحي وفوزي وترقية حياتي.

إلى محبائي ومأماني وأماني إلى راحتي. إلى إخواني وأخواتي وسعادة زماني إلى من خطوات العلم راجين من المولى عز وجل تحقيق هذا النجاح، الى رفاق طريق المعرفة والتوفيق، اهدي لكم هذا النجاح ودمتم خير رفيق.

الى من كان لهم الجزء الأكبر في وصولي الى هذا النجاح الى كل الأساتذة الذين مررت عليهم خلال مسيرتي الدراسية لكم حروفي والشكر الذي كتبته، لكم نجاحي والفرح الذي يخلده.

أسأل الله أن يديم أفراحي وأفراحكم وعباراتي لا تكفي لشكركم، دمت في حياتي ودمت فخرا لكم.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الصلاة والسلام على أشرف الانبياء والمرسلين

الحمد لله رب العالمين الذي جعلني من أهل العلم

أما بعد

أهدي ثمرة هذا العمل إلى كل من ساندني وكان عوناً لي في نجاح هذا البحث

أهدي هذا إلى كل العمل إلى كل من علمني الحب والشجاعة،

إلى أبي الغالي منبع الطموح إلى أمي الغالية منبع الحنان إلى إخوتي وأخواتي وكل أسرتي،

أقدم إهدائي وشكري إلى كل الأساتذة الذين مررت عليهم خلال مسيرتي الدراسية.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

ألهى لا يطيب الليل إلا بشكرك، ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا يطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك ...

فالحمد لله كثيرا الذي ابتلاني وقدرني فرغم الظروف وما أمر به من معاونات وكوني لعب دور الأم والأب في تربية أطفالي وتلبية احتياجاتهم فقد أعانني الله ووفقني في الوصول إلى هذا النجاح فالحمد لله حتى يبلغ الحمد منتهاه.

وأبعد، اهدي حصيلة هذا الجهد المتواضع إلى عائلتي "مصباحي" إلى اعز ما املك في هذه الدنيا إلى من جعلت الجنة تحت أقدامها، إلى التي لن أستطيع أن أوفي حقها مهما قدمت لها إلى "أمي الغالية".

إلى من كافح وناضل من اجل نجاحي، إلى الذي كان نجاحي له قبل أن يكون له "أبي الغالي".

إلى زوجي الغالي "الساسى" ربي يفك أسرهم، وأولادي المصونين بأسمائهم "محمد تقي الدين، فاطمة الزهراء ولجين".

إلى أخواتي: "سمية، رميضاء وانتصار".

إلى أخوتي: "محمد، عماد، بشير ومنير" واشكرهم على وقوفهم بجانبى، وزوجاتهم: مروة، وردينة وخاصة سهير التي رافقتني في هذا العمل حفصها الله.

إلى جديتي "مريم" أطال الله في عمرها.

وإلى كل الأصدقاء والأحباب وإلى من شجعني وكان سبب وصولي

إلى هذا النجاح: "ابنة خالي حنان" و "ابنة عمتي عفاف".

إلى رفيقاتي في هذا العمل: "منى، دنيا وفاطمة أتمنى لهن كل التوفيق والنجاح"

إلى من شاطرني الألم والأملوا أشعل شموع التضحية حبا وكرامة "والدي".

إلى من يحمل لي ذرة حب واحترام في قلبه.

إهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

والصلاة والسلام على أشرف إمام بعد:

اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع إلى اللذين علماني إن العلم ملك يتوج بالأخلاق

المرأة التي تفانت في تربيته وكانت وراء كل نجاحاتي، ولم أجد الكلمات لوصفها ووصف فضلها

ومكانتها في قلبي، فلم أستطع إن أقول إلا أنها تحتل مني مكانة الروح من الجسد

أمي الغالية أطل الله في عمرها.

الرجل الذي شد أزري أنار دربي بالنضج والتوجيه، القلب الرؤوف الذي وفي بواجبات الأبوة أبي الغالي.

كما لا أنسى أخي غالي يونس الذي كان نعم الأخ.

إلي من قضيت معهم أجمل أيام حياتي وعشت معهم أحلى الذكريات فكانوا اسعد الناس بنجاحي أخواتي.

والي مصدر البسمة والفرح الكتكوت محمد لعائش ابن أختي.

والي كل من سهر وبذل ولو مقدار ذرة في سبيل وصولي كما نشكر كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد ولو بكلمة أو دعوة صالحة.

ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة الى معرفة دور الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير، وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بدراسة، نظرية وتطبيقية باستخدام المنهج الوصفي وقد تمت هذه الدراسة على مستوى مؤسسة مطاحن الحبيب ذهب بالوادي. ومن أهم النتائج التي تم التوصل إليها: تحقيق رقابة داخل المؤسسة وهذا باكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها وأخذ الإجراءات التصحيحية، كما يتم إعداد الموازنات التقديرية بطرق علمية في المؤسسة مما يؤدي الى إكتشاف نقاط القوة والضعف في أداء المؤسسة. أما بالنسبة لتوصيات: البحث عن الأسباب التي أدت الى وجود الانحرافات ومحاولة تفادي وقوعها في السنوات المقبلة. استخدام المؤسسة الموازنة التقديرية كأداة مراقبة.

Résumé :

Cette étude vise à connaître le rôle des budgets discrétionnaires dans le suivi de la gestion. Pour répondre à cette problématique, nous avons mené une étude théorique et appliquée en utilisant l'approche descriptive. Cette étude a été menée au niveau de la Habib Dahab Mills Corporation à EL Oued . Parmi les résultats les plus importants obtenus figurent : la réalisation d'un contrôle au sein de l'institution en découvrant les écarts, en identifiant leurs causes et en prenant des mesures correctives. Les budgets prévisionnels sont également préparés à l'aide de méthodes scientifiques au sein de l'institution, ce qui conduit à la découverte des forces et des faiblesses de l'institution. Performance. Quant aux recommandations : rechercher les raisons qui ont conduit à l'existence d'écarts et tenter de les éviter dans les années à venir. L'institution utilise le budget discrétionnaire comme outil de control

فهرس المحتويات

الترقيم	المحتوي
	الشكر والتقدير
	الإهداء
	ملخص البحث
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ	مقدمة عامة
01	الفصل الأول: الجانب النظري للموازنات التقديرية في مراقبة التسيير
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مراقبة التسيير
03	المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير
03	أولاً: مفهوم مراقبة التسيير
07	ثانياً: مهام مراقبة التسيير
08	المطلب الثاني: أنواع وأهداف مراقبة التسيير
08	أولاً: أنواع مراقبة التسيير
11	ثانياً: أهداف مراقبة التسيير
14	المطلب الثالث: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
14	أولاً: نظم المعلومات
15	ثانياً: المحاسبة العامة
17	ثالثاً: المحاسبة التحليلية
18	المطلب الرابع: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير
18	أولاً: التحليل المالي
22	ثانياً: لوحات القيادة
25	المبحث الثاني: الموازنات التقديرية
25	المطلب الأول: ماهية الموازنات التقديرية
25	أولاً: نشأة وتطور الموازنات التقديرية
27	ثانياً: تعريف وخصائص الموازنات التقديرية

29	ثالثا: أسباب إعداد الموازنات التقديرية
30	رابعا: أهمية الموازنة التقديرية
31	المطلب الثاني: مبادئ ووظائف الموازنات التقديرية
31	أولا: مبادئ الموازنة التقديرية
34	ثانيا: وظائف الموازنات التقديرية
35	ثالثا: أنواع الموازنات التقديرية
40	رابعا: مزايا وعيوب الموازنات التقديرية
41	المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنات التقديرية
41	أولا: العوامل المتحركة في إعداد الموازنات التقديرية
42	ثانيا: طرق إعداد الموازنات التقديرية
43	ثالثا: مراحل إعداد الموازنات التقديرية
45	المبحث الثالث: المراقبة بالموازنة التقديرية
45	المطلب الأول: استخدام الموازنة التقديرية كأداة للمراقبة
45	أولا: مفهوم المراقبة بالموازنة
47	ثانيا: دور الرقابة باستخدام الموازنات
48	المطلب الثاني: تحليل الانحرافات
49	أولا: تحليل انحراف موازنة المبيعات
49	ثانيا: تحليل انحراف موازنة الإنتاج
49	ثالثا: تحليل انحراف موازنة مستلزمات الإنتاج
51	المطلب الثالث: نظام المراقبة عن طريق الموازنات التقديرية
51	أولا: أهداف نظام المراقبة عن طريق الموازنات التقديرية
51	ثانيا: متطلبات الأساسية لنظام المراقبة عن طريق الموازنات التقديرية
52	المطلب الرابع: تقييم الموازنات التقديرية كأداة للمراقبة
52	أولا: إيجابيات الموازنات التقديرية كأداة للمراقبة
52	ثانيا: سلبيات الموازنات التقديرية كأداة للمراقبة
53	الخلاصة
54	الفصل الثاني: دراسة حالة مطاحن الحبيب ذهب
55	تمهيد
56	المبحث الأول: بطاقة فنية عن الشركة

56	المطلب الأول: التعريف بالشركة وموقعها
56	أولاً: التعريف بشركة مطاحن الحبيب ذهب
57	ثانياً: موقع شركة مطاحن الحبيب ذهب
57	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة
58	المطلب الثالث: هياكل الشركة ومراحل إنتاجها
58	أولاً: هياكل وتركيبات الشركة
59	ثانياً: توضيح مراحل الإنتاج
61	المبحث الثاني: عرض وتحليل موازنات التقديرية والفعالية للمؤسسة
61	المطلب الأول: عرض الموازنات التقديرية والفعالية لسنة 2022
61	أولاً: موازنة المبيعات
61	ثانياً: موازنة الإنتاج
62	ثالثاً: موازنة تكاليف الإنتاج
64	المطلب الثاني: حساب الانحرافات
64	أولاً: حساب انحرافات موازنة المبيعات
64	ثانياً: حساب انحرافات موازنة الإنتاج
65	ثالثاً: حساب انحرافات تكاليف الإنتاج
67	الخلاصة
68	خاتمه عامة
75	قائمة المراجع
82	الملحق

رقم الصفحة	التعين	رقم الجدول
26	التطور التاريخي للموازنات التقديرية	01
61	موازنة المبيعات التقديرية 2022	02
61	موازنة الإنتاج التقديري 2022	03
62	موازنة التكاليف التقديرية 2022	04
62	موازنة المبيعات الحقيقية 2022	05
63	موازنة الإنتاج الحقيقي 2022	06
63	موازنة التكاليف الحقيقية 2022	07
64	إنحراف المبيعات	08
65	إنحراف الإنتاج	09
65	إنحراف التكاليف	10

فهرس الأشكال:

رقم الشكل	التعين	رقم الصفحة
01	مثلث مرتكزات مراقبة التسيير	06
02	أهداف مراقبة التسيير	13
03	التحضير لإعداد الموازنات	44
04	مخطط يوضح موقع المؤسسة	57
05	مخطط يوضح تطبيقية مطاحن الحبيب ذهب	58
06	مخطط يوضح مراحل الإنتاج	60

مقدمة عامة

تعد مراقبة التسيير من الأنظمة التي تلتزم بها المؤسسات وتعتمد عليها في عملية التقييم أو التخطيط ومراقبة كل عنصر وكل وظيفة للوصول إلى النتائج الحالية، فمراقبة التسيير لها دور فعال ومكانة كبيرة في المؤسسة وذلك لوجود علاقة مترابطة ومتكاملة بين وظائف المؤسسة.

وتعتبر الموازنات التقديرية أحد الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير لغرض التخطيط والرقابة وتعتمد عليها المؤسسات بشكل أساسي من أجل تقييم أدائها ومراقبة تنفيذ خططها وتساعد على تحديد وضعيتها تجاه الأهداف المسطرة، حيث تقوم بمقارنة النتائج الفعلية بما هو مخطط له وفق الموازنة حتى تتمكن من تصحيحها في المستقبل لتقديم أداء أفضل وتحقيق نتائج أحسن.

كما أن نظام الموازنات التقديرية يساعد بشكل فعال على خلق التنسيق بين مختلف أنشطة المؤسسة، الأمر الذي يزيد من التعاون بين أقسام المؤسسة وتخفيض التعارض في المهام، وكذلك يساعد هذا النظام على تفعيل عملية الرقابة وجعلها تؤدي دورها في توجيه الأنشطة المختلفة للمؤسسة نحو المسار الصحيح الذي يسمح بتحقيق الأهداف، فالرقابة تساعد على اكتشاف الانحرافات في الأوقات المناسبة وعليه يصبح من الممكن اتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها بعد البحث عن الأسباب المؤدية إليها، وهكذا تتمكن المؤسسة من تفادي التكاليف الإضافية التي كانت ستحملها في غياب الرقابة.

والموازنة التقديرية تعتبر من بين الأدوات مستخدمة في المؤسسات، وفكرتها أنها خطة مالية مستقبلية تستخدم للتخطيط المالي والرقابة وقياس الأداء وتحقيق نتائج إيجابية، حيث تمثل نظام لتوزيع إمكانيات المؤسسة على استخداماتها بشكل كفء وفعال، خلال فترة زمنية معينة بتوجيه موارد المتاحة نحو الاستغلال الأمثل.

الإشكالية: بناء على ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

ما هو دور الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

✓ ماهي مراقبة التسيير؟ وما هي أدواتها؟ وما دورها في المؤسسة؟

✓ كيف يتم استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية؟

✓ ما هي مساهمة نظام الموازنات التقديرية في عملية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية مطاحن الحبيب

ذهب؟

- الفرضيات: للإجابة على الأسئلة السابقة يمكن طرح الفرضيات التالية

- ✓ مراقبة التسيير هي الأداة التي تسمح بمتابعة نشاط المؤسسة بشكل يحدد الأهداف المراد تحقيقها ويسخر الإمكانيات اللازمة لذلك.
- ✓ تعتبر الموازنة التقديرية أداة من أدوات مراقبة التسيير تساعد على تحقيق من الوصول الى الأهداف وتحديد أسباب الانحرافات التي حدثت.
- ✓ يمكن للموازنات التقديرية إن تساهم في عملية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية مطاحن الحبيب ذهب بشكل فعال.

- دوافع البحث: تختلف أسباب اختبار الموضوع حسب الطبيعة

أسباب شخصية:

- ✓ الرغبة في معرفة سير عمل مراقبة التسيير داخل المؤسسات
- ✓ الرغبة في التعرف على موضوع مراقبة التسيير والموازنات التقديرية
- ✓ الرغبة الشخصية في البحث والاطلاع على الموضوع

أسباب موضوعية:

- ✓ الأهمية البالغة التي اكتسبها مراقبة التسيير
- ✓ معرفة ما إذ كانت المؤسسات تطبق الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير
- ✓ علاقة الموضوع بالتخصص.

- أهمية البحث:

- ✓ الميزانيات التقديرية تسمح للمؤسسة بمراقبة تنفيذ نشاطاتها وتصحيح الانحرافات التي قد تحدث
- ✓ تكمن أهمية الدراسة في تطبيق المؤسسات للميزانية التقديرية للوصول الى أحسن النتائج
- ✓ الموازنة التقديرية أداة فعالة في مراقبة التسيير

- أهداف البحث:

- ✓ إبراز أهمية دور مراقبة التسيير في إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة.
- ✓ التعرف على أدوات مراقبة التسيير التي تستعملها المؤسسة.
- ✓ إبراز أهمية استخدام الميزانيات التقديرية داخل المؤسسة.

✓ التعرف على الموازنات التقديرية ومدى فاعلية كأداة للرقابة.

✓ معرفة طريقة ممارسة الموازنات التقديرية في مؤسسة مطاحن الحبيب ذهب.

- حدود البحث:

الإطار المكاني للدراسة: مؤسسة مطاحن الحبيب ذهب بلدية الطريفواي ولاية الوادي

الإطار الزمني للدراسة: لقد تناولنا في دراستنا هذه المعطيات الخاصة بفترة 2022 بمؤسسة

مطاحن الحبيب ذهب.

- منهجية البحث: إن المنهج المتبع في الإجابة على الإشكالية المطروحة هو المنهج الوصفي في الجانب

النظري، وتم الاعتماد على الدراسة الحالة في الجانب التطبيقي.

- صعوبات البحث:

لقد واجهنا عند إعداد البحث عدة صعوبات منها:

✓ صعوبة إيجاد مؤسسة مناسبة لتطبيق الدراسة.

✓ التحفظ في إعطاءنا المعلومات الضرورية مما أدى الى صعوبة اتمام الدراسة في المؤسسات.

- الدراسات السابقة: هناك عدة دراسات سابقة حول الموضوع من بينها:

دراسة صفاء لشهب، (2005-2006) نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار - دراسة حالة مؤسسة إنتاج

المياه المعدنية لموازية - رسالة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة

الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام مراقبة التسيير وعلى كيفية مساعدته على اتخاذ القرارات

وسمحت كذلك باستخراج المشاكل ونقاط الضعف التي يعاني منها النظام وبالتالي انعكاساتها السلبية على التسيير

مما سمح باقتراح طريقة لتحسينها ومن خلال الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

✓ انعدام مراقبة التسيير بالمؤسسة بالرغم من تواجد المصلحة الخاصة بها وهذا راجع في نظرنا لعدم إحاطة

العاملين بهذه المصلحة بالطرق والكيفيات التي تتم بها عملية مراقبة التسيير وكذلك بسبب نقص تكوينها

وفي هذا المجال.

- ✓ ضعف نظام التحفيز إن لم ينقل انعدامه، فبالرغم من زيادة نشاطات المؤسسة وتحسن نتائجها مقارنة بالسنة الماضية لم تكن هناك أي تحفيزات للعمال.
 - ✓ عدم معرفة معظم المسؤولين والأفراد بأدوار وأهداف مراقبة التسيير وعدم اشتراكهم في عملية تخطيط الأهداف
 - ✓ تقصير المسيرين في التعريف بهذه الأهداف وأهميتها.
 - وبناء على هذا تم تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات للمؤسسة:
 - ✓ يجب أن ينظر إلى مراقبة التسيير على أنها وسيلة وليست غاية فهي تعمل على تزويد المسيرين والمسؤولين بمختلف المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة، كما تعمل على تطوير القدرات والكفاءات من خلال تحديد الانحرافات وتفسيرها بما يسمح بعدم تكرارها مستقبلا وبالتالي فهي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة ككل.
 - ✓ ينبغي تنظيم نشاطات تكوين على جميع المستويات، كما ينبغي النظر إلى هذه العملية على أنها استثمار لا يقل أهميته عن باقي الاستثمارات.
 - ✓ ضرورة توعية الأفراد بأهمية هذا النظام وبأهدافه حتى يساهم في إقامته بأسرع ما يمكن.
 - ✓ الإسراع في وضع نظام للمحاسبة التحليلية باعتباره من أهم أدوات مراقبة التسيير.
- دراسة محمد موسى محمد نجار (2006-2007) العوامل المؤثرة في كفاءة الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة الجامعة الإسلامية، ماجستير، تخصص محاسبة وتموين، جامعة فلسطين.**
- تمحورت الدراسة حول إشكالية ما العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في الجامعات الفلسطينية استخدم المنهج الوصفي التحليلي والمقابلة والاستبيان، حيث يضم جميع العاملين بالدوائر المالية وقسم الموازنة التقديرية في الجامعات الفلسطينية في محافظة غزة وهي أربع جامعات، هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن العوامل المؤثرة على استخدام الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط و الرقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة وكذا التعرف على الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنة التقديرية في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة واثرت تلك الأساليب على استخدام الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة وتوصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها غياب الدور الفاعل الذي يجب أن يقوم به قسم الموازنة التقديرية في الجامعات و اعتماد ميزانية البنود التي تهدف إلى تحقيق الرقابة على عناصر المصروفات أكثر منه على بنود الإيرادات من خلال التأكد من عدم تجاوز المخصصات الواردة في الموازنة .

في هذه الدراسة تمثلت أوجه التشابه في المنهج المتبع في الجانب النظري ويكمن الاختلاف من حيث القطاع الذي تمت فيه الدراسة وهو أن مؤسسة محل دراستنا تهدف إلى تحقيق الربح على خلاف الجامعة التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، ركزت هذه الدراسة على العوامل المؤثرة على الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة.

دراسة غازي محمد (2007-2008) دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز باتنة، ماستر، تخصص إدارة أعمال، معهد الاقتصاد المركز الجامعي العربي بن مهيدي أم البواقي.

حيث تمحورت الإشكالية في: ما هو دور الموازنات التقديرية في تحسين مستوى أداء المؤسسة الاقتصادية؟ حيث اعتمد الباحث على التحليل و المنهج الوصفي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فتمت الاستعانة بالوثائق الداخلية المعمولة بها في إعداد الموازنات و جداول مراقبة التسيير إضافة إلى المقابلات الشخصية في إطار الشركة ، و خلصت الدراسة إلى أن الموازنات التقديرية لها أهمية بالغة كأداة في خدمة مراقبة التسيير و النظام الداخلي للمؤسسة القائم على أسس علمية و مهنية تدعم فعالية استعمالها للوصول بأداء المؤسسة إلى أعلى مستويات الانجاز المستهدفة، و بالتالي فإن أسلوب الموازنات التقديرية في تحسين الأداء فعال ويؤدي إلى نتائج مرضية من خلال إدخال التصحيحات اللازمة، إذ من الضروري الأخذ بالحسبان المستجدات المرتبطة بالموازنات والتي تمكن من اتخاذ الإجراءات اللازمة في المدى القريب، ومنه إعطاء أكثر فعالية للخطط الواجب تنفيذها في إطار تحسين الأداء .

دراسة فاطمة كحول (2010) الموازنات التقديرية أداة لاتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة بوفالبال برواقية وحدة المسبك، ماجستير علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، المدية، الجزائر، حيث طرح الإشكالية التالية: "كيف للموازنات التقديرية أن تكون أداة فعالة في اتخاذ القرارات؟" واهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج كانت كالتالي:

انطلاقاً من دراسة الميدانية التي قام بها في إحدى وحدات مؤسسة " بوفال " بالبرواقية - وحدة المسبك، - تبين أن هذه الوحدة تقوم بإعداد واستخدام الموازنات التقديرية، وذلك من أجل مراقبة وتسيير مختلف مصالحها، حيث قام بدراسة وتحليل الانحرافات من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرية، ومعرفة نقاط القوة ونقاط الضعف على مستوى كل مركز مسؤولية، ومن خلالها تستطيع التحكم في تسيير المؤسسة وتقييم أدائها والعمل على تحسين اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

دراسة خلف الله كريم (2011-2012) مذكرة ماجستير بعنوان " دور الأدوات الحديثة لمراقبة تسيير في قياس وتقييم الأداء في إطار مبادئ التنمية المستدامة " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات بتبسة، جامعة

فرحات عباس سطيف، تهدف الدراسة إلى دراسة اثر الربط و التكامل بين نظام مراقبة التسيير وكيفية استعمال أدوات الحديثة في اطار مبادئ ومعايير الاستدامة والغرض من ذلك هو تحسين الأداء الشامل، المنهج المتبع، المنهج الوصفي المتعلق بالجزء النظري، ومن أهم النتائج المتوصل إليها أن استخدام مفهوم التنمية المستدامة في عالم المؤسسات قضى ضرورة تغيير وتحول مختلف وظائف المؤسسة لاسيما الوظيفة الرقابية، كما أن هذا المفهوم الحديث يهتم بموضوع الأداء وسبل تحسينه، ولكي يتم ذلك فرضت التنمية المستدامة بتغيير وظيفة مراقبة التسيير من مجرد القيام بتقييم الأداء المالي إلى تقييم الأداء الاجتماعي، البيئي وذلك بغرض تقديم صورة اشمل. ومن أهم التوصيات: توظيف الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقييم الأداء الشامل للحصول على نتائج اشمل وأدق خاصة بما يتعلق بلوحات القيادة الخاصة بالتسيير.

دراسة رحامي نوال (2013-2014) مذكرة لإستكمال متطلبات شهادة ماستر بعنوان "استخدام الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية" دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب الشرقي وحدة ورقلة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، تهدف هذه الدراسة الى توضيح الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية، ومن أجل ذلك حاولنا في هذه الدراسة معالجة الإشكالية التالية: ما مدى فعالية استخدام الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية؟ " وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بدراسة نظرية وتطبيقية للموضوع باستخدام المنهج التحليلي الوصفي في الجانب النظري وبعض الأدوات المستعملة في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة، وذلك عن طريق دراسة حالة في مؤسسة البناء للجنوب الشرقي.

وقد تم التوصل في هذه الدراسة الى العديد من النتائج نذكر منها أن الموازنة التقديرية دور كبير في تحقيق رقابة داخل المؤسسة الاقتصادية وهذا باكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها وأخذ الإجراءات التصحيحية، كما يتم إعداد الموازنات التقديرية لطرق علمية في المؤسسة مما يؤدي الى اكتشاف نقاط قوة والضعف في أداء المؤسسة.

دراسة سليمة مباركي - يوسف مسعود (2020)، استخدام أدوات مراقبة التسيير في تفعيل مراقبة التسيير لدى المؤسسات الصغيرة و المتوسطة دراسة حالة لعينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية البليدة، مجلة الاقتصاد و التنمية البشرية، هدف الدراسة الرئيسي إبراز أهمية أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتعرف على مدى وجود تطبيق مراقبة التسيير في هذه المؤسسات كأداة للمراقبة، المنهج المتبع المنهج الوصفي، لوصف الجزء النظري، ومنهج التحليل الإحصائي في الجانب التطبيقي الاعتماد على البرنامج الإحصائي spss 22، في دراسة إمكانية استخدام أدوات مراقبة التسيير في تفعيل مراقبة التسيير للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة محل الدراسة .

أهم النتائج المتوصل إليها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة محل دراسة تعتمد على الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير المتمثلة في الموازنة التقديرية، التحليل المالي التكاليف على أساس الأنشطة ونظام المعلومات، حجم وظيفة نشاط المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يجعلها لا تستخدم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير و هذا راجع للتكلفة العالية لهذا النوع من الأدوات.

ومن أهم التوصيات على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أن تطبق مراقبة التسيير كوظيفة لكي تتمكن من تحديد أهدافها المختلفة، زيادة الاعتماد على تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير كلوحة القيادة والأداء المتوازن في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كونها تزيد من فعالية ومراقبة التسيير وكفاءة الأداء وتحسينه.

دراسة مولود بريكّة وفاطمة عبادي (2020-2021)، مذكرة لنيل شهادة ماستر بعنوان " واقع تطبيق مراقبة التسيير في الإدارة العمومية " دراسة حالة لبلدية تلمست، جامعة العقيد أحمد درايه، أدرار.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق مراقبة التسيير في الإدارة العمومية بأدرار (نموذج بلدية تلمست)، واكتشاف مدى إدراك مسيرها للمفهوم الحديث لمراقبة التسيير وأهميتها وأدواتها في الإدارات.

ولقد توصلت هذه الى نتائج نذكر منها: أن الإدارة العمومية لا تعطى هذه الوظيفة اهتمام كبير مقارنة بالوظائف الأخرى، حيث أنها في غالب لا تعتبرها ضرورية، كما أننا اعتمدنا على تحليل البيانات الخاصة بالإدارة، واستخلصنا مجموعة من النتائج، بغية إيجاد حل للإشكالية، وإثبات صحة الفرضيات، وفي الأخير خلصت دراستنا الى ضرورة توعية مسيري ومدراء الإدارات العمومية، بأهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير، ومدى مساهمتها في اتخاذ القرارات السليمة، وتوجيهها في خططها وأهدافها وإستراتيجياتها وباستمرار.

- هيكل البحث: للإجابة على الإشكالية تم تقسيم الدراسة الى فصلين: فصل للدراسة النظرية: قسمت الى ثلاث

مباحث المبحث الأول: مراقبة التسيير، المبحث الثاني: الموازنات التقديرية، المبحث الثالث: المراقبة بالموازنة

التقديرية. وفصل للدراسة التطبيقية: لقد تمت الدراسة بمؤسسة مطاحن الحبيب ذهب بالوادي وتم تقسيمها الى

مبحثين المبحث الأول: بطاقة فنية عن الشركة، المبحث الثاني: عرض وتحليل موازنات التقديرية والفعالية

للمؤسسة.

الفصل الأول:

الجانب النظري للموازنات التقديرية في
مراقبة التسيير

تمهيد:

يعتبر نظام مراقبة التسيير من الأنظمة الهامة لتسيير المؤسسات، حيث يغطي كافة وظائف المؤسسة ويعمل على توجيهها باستعمال أدوات فعالة لقياس وتقييم الأداء، من خلال كشف الانحرافات وتحديد أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في وقتها بغرض تحقيق الأهداف التشغيلية والاستراتيجية، الأمر الذي فرض توفر نظام المعلومات لتسهيل مهمتها في التخطيط والتنفيذ والرقابة. وقد تم التطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث مقسمة كالتالي:

- المبحث الأول: مراقبة التسيير.
- المبحث الثاني: الموازنات التقديرية.
- المبحث الثالث: المراقبة بالموازنة التقديرية

المبحث الأول: مراقبة التسيير

مرت مراقبة التسيير بعدت تطورات، تزامنت مع كبر حجم المؤسسات وتنوعها ومع تطور وتعقد العملية التسييرية ككل. فأصبحت اليوم إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة، من خلال مسارها الذي يتضمن تصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين اداء المؤسسة ككل وأيضا لما تحققه من ضبط في تسيير النشاطات والتنسيق فيما بينها.

المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير

أولا: مفهوم مراقبة التسيير:

1/نشأة مراقبة التسيير:

ظهرت مراقبة التسيير لأول مرة في المؤسسات الأمريكية، ويرجع ذلك إلى الفترة ما بين الحربين العالميتين. لكن انتشارها لم يمكن ألا بعد الحرب العالمية الثانية وذلك بسبب سيطرة المذهب المنفعي الذي كان سائدا في مرحلة ازدهار المؤسسات الأمريكية، التي لم تكن في هذه الفترة بحاجة إلى التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات نظرا للنتائج المرضية التي كانت تحققها. غير إن أزمة 1929م وتأثيرها على المؤسسات الأمريكية أدى إلى توقف الازدهار وقلة الموارد مما تطل تطوير أدوات جديدة موجهة لتسيير المؤسسات بالعمل على التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات.¹

وعموما لقد شهدت مراقبة التسيير أربعة مراحل:

- المرحلة الأولى:

في البداية استعملت مراقبة التسيير في المحاسبة المالية وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المر دودية بالنشاط والمنتجات المتحققة والمباعة من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي ، وشاع نظام النسب وتطور داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة "DUPONT" سنة 1907 وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من اجل إبراز مختلف خطوات تكوين المر دودية في كل الهوامش التجارية.

¹ - ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة بنوك) د.ط، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 11.

- المرحلة الثانية:

تعتبر مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وضعت من طرف "SLOAM" الذي وضع ميكانيزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث التطوير وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطورها.

- المرحلة الثالثة:

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

- المرحلة الرابعة:

تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير، ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي انشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بنتائج الموازنة، مما استدعى الأمر تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أول مستويات المسؤوليات التسلسلية.¹

2/ تعريف مراقبة التسيير:

لقد تعددت التعاريف حول نظام مراقبة التسيير، نظرا لتعدد واختلاف المختصين، تبعا للمدارس التي ينتمون إليها، وخاصة مع التطورات التي شهدتها هذا النظام، ومن بين هذه التعاريف نذكر ما يلي:

- تعرف مراقبة التسيير هي عملية ووظيفة من أهم الوظائف في الإدارة العمومية، تساعد على ترشيد القرارات، وتعبئة الموارد البشرية بالمنظمة، والسعي للتناسق بين الوظائف، لاستمرار العمل بشكل منتظم، والمساهمة في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة.²

¹ - العلوي نسيم، بن موهب نور الهدى، دور المراجعة الداخلية في نظام مراقبة التسيير-دراسة حالة المركب الصناعي والتجاري الحروش-، شهادة ماستر، تخصص مالية مؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قلعة، 2020/2019، ص 29-30.

²-Reda Khelassi. *Le contrôle interne des organization*. Edition houma. P 46.

- وتعرف مراقبة التسيير على أنها وظيفة من وظائف الإدارة، تعنى بقياس وتصحيح أداء المرؤوسين، لغرض التأكد من أن الأهداف والخطط الموضوعة، قد تم تحقيقها، فهي وظيفة تمكن القائد من معرفة أنه ما تم مطابق لما خطط له.¹
 - وكما عرف انطوني مراقبة التسيير: يعتبر أول من أصناف مصطلح مراقبة التسيير سنة 1965 لشركة جنرال موتورز الأمريكية. عرف مراقبة التسيير بأنها سيرورة تسمح للمسيرين بالتأكد من أن الموارد المتاحة قد تم استغلالها بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق أهداف المؤسسة. كما أن مراقبة التسيير هو المسار الذي يقوم من خلاله المسيرون بالتأثير على أعضاء التنظيم وذلك بهدف تنفيذ الاستراتيجيات.²
 - تعريف خبراء المحاسبة ومحافظ والحسابات لمراقبة التسيير: هي نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة، هذا النظام يسمح بمركزية وتجميع وترتيب المعلومات وترجمتها قصد الفهم وتبين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة.³
 - هي الوظيفة الإدارية الخاصة بضبط وتنظيم مختلف العوامل اللازمة لإتمام العمل كما خطط له ونظم وتم توجيه له، وذلك بغرض التحقيق من أن كل فرد قد أنجز العمل المطلوب منه في المكان والوقت المناسب وبالموارد المحددة.⁴
 - مراقبة التسيير هي مسار العمل الموضوع في خدمة المؤسسة لضمان التنشيط والتحريك الفعال والمستمر للطاقات والموارد المتاحة لبلوغ الهدف المنتظم من قبل هذا الكيان.⁵
- ويمكن أن نستخلص أيضا أن مراقبة التسيير تركز على ثلاث مفاهيم أساسية، وهي معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء، والتي تتمثل في الكفاءة، والفاعلية، والملائمة، كما هو مبين في الشكل الآتي:

¹ - حسين محمد القاضي، الإدارة المالية العامة، دار الأكاديميون، الأردن، ط1، 2014م-1435، ص247.

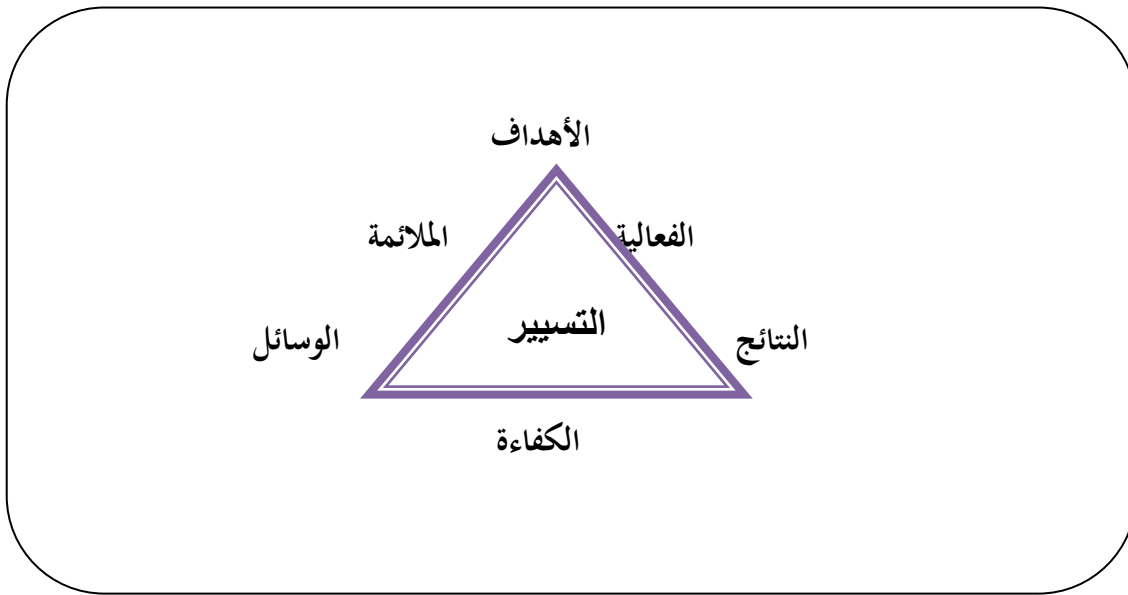
² - هاشيم مريم نبيلة، أدوات مراقبة التسيير ودورها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 01، المركز الجامعي مغنية (الجزائر)، 2023/01، ص95.

³ - معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل الى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011ص06.

⁴ - بن عبد الرحمان سمية ودودوش خولة، فعالية مراقبة التسيير في تحقيق مردودية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، شهادة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية 2020/2021، ص05.

⁵ - العلوي نسيم، مرجع سبق ذكره، ص31.

الشكل (01): مثلث مرتكزات مراقبة التسيير



المصدر: بن عبد الرحمان سمية ودوش خولة، فعالية مراقبة التسيير في تحقيق مردودية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، شهادة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية 2020/2021، ص 04.

- ✓ **الفعالية:** تعني مقارنة النتائج بالأهداف.
- ✓ **الكفاءة:** تعني مقارنة النتائج بالوسائل.
- ✓ **الملائمة:** وهي مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.¹

خصائص مراقبة التسيير: يمكن تلخيص خصائص نظام مراقبة التسيير في النقاط التالية:

- ✓ **تقديم معلومات صحيحة:** يعمل هذا النظام على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلله وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سلبية.
- ✓ **حسن توقيت المعلومة المقدمة:** يوفر هذا النظام المعلومات المناسب، حيث إن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا وكليا.
- ✓ **الاقتصاد في التكاليف:** يساهم هذا النظام الفعال في تخفيض التكاليف خاصة إذا كان الكتروني مبني على الحواسيب والبرمجيات، فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت والتقليل من الأخطاء والانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهظة.
- ✓ **سهولة الفهم:** يتصف هذا النظام بسهولة الفهم والتطبيق، فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فانه سوف يسئ تفسير هذه النتائج وبتالي اتخاذ قرارات خاطئة.

¹ - بن عبد الرحمان سمية ودوش خولة، مرجع سبق ذكره، ص 04-05.

✓ **تسهيل اتخاذ القرار:** يساهم هذا النظام في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دون الحاجة إلى تفسير والتحليل.¹

ثانيا: مهام مراقبة التسيير: تتمثل مهام مراقبة التسيير فيما يلي:

1/ **مراقبة الأداء الوظيفي:** أن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات من أجل تحسين الأداء حيث يعمل القائم بهذه المهمة على حل المشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد، كما أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية زيادة الأجر، مكافآت، عقوبة.... مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة والتي يحقق 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 تقوية الثقة بين الإدارة والعمال، وذلك من خلال توزيع الأجر كل حسب طبيعة عمله، إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.

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

2/ **مراقبة الجودة:** إن إدارة الجودة لها أهمية كبيرا على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها، حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم ورغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع والمواد المستعملة لإنتاجها.

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

¹ - فورين حاج فويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، غير منشورة، 2007، ص 140.

3/ إدارة الوقت: إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة وكلما استطاعت المنظمة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة وذلك من خلال انخفاض تكلفة الوحدة الواحدة، والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته من خلال:

- ✓ العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة.
- ✓ إدخال تكنولوجيا على مراقبة التسيير على العمليات في كافة المستويات مثل استعمال الحاسب الآلي وهذا لربح الوقت.
- ✓ تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات.
- ✓ تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروس سابقا.

4/ التنسيق الهيكلي: يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها كل متماسك، ولذلك لا بد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص:

- ✓ وضع الأهداف.
- ✓ وضع الموازنات.
- ✓ وضع مؤشرات لتقييم¹.

المطلب الثاني: أنواع وأهداف مراقبة التسيير

أولا: أنواع مراقبة التسيير

هناك العديد من التقسيمات التي يمكن استخدامها لتصنيف مراقبة التسيير، وفيما يلي عرض موجز لمعظمها وقد يظهر فيها ازدواج أو تكامل:

1/ حسب أهدافها أو موضوعها

تنقسم حسب الهدف الذي تسعى إليه إلى نوعين:

- ✓ **المراقبة الإيجابية:** وتهدف إلى التأكد من أن التصرفات والإجراءات والأنشطة المختلفة تسيير وفقا للوائح والأنظمة والتعليمات المعمول بها في المؤسسة بما يكفل تحقيق الأهداف من جهة والنظر إلى المستقبل والتنبؤ

¹ - محمد خليل واخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، الجزائر، <http://fr.scribd.com>، مشاهدة يوم 2024/03/02 على الساعة

به من جهة أخرى، وميزة هذه الرقابة هو سهرها على حسن سير العمل بعيدا عن محاولة تصيد الخطأ والانحراف.

✓ **الرقابة السلبية:** وتهدف إلى اكتشاف الأخطاء بل تسعى إلى تصيدها دون أن توجه انتباه المسؤولين إلى أوجه القوة أو الضعف في التنفيذ وتقديم الحلول لمعالجة المشاكل القائمة وتلافي تكرار حدوث الأخطاء والانحرافات، كما تهدف كذلك إلى منع حدوث المخالفات ودفع سوء استعمال السلطة ومعاينة الآخرين، ولذلك تسمى أحيانا بالرقابة البوليسية.

والفرق بين الرقابة الإيجابية والرقابة السلبية هو أن الأولى تعمل على ضمان حسن سير العمل وليس تصيد الأخطاء كما تهدف الثانية.¹

2/ حسب المدى الزمني للتنفيذ:

وتنقسم هنا مراقبة التسيير إلى ثلاثة أنواع على النحو التالي:

✓ **الرقابة المستمرة الموجهة:** وهي ما يعرف بالرقابة المانعة التي تسبق عملية التنفيذ وتبدأ مع التخطيط في مراحله الأولى للتأكد من كونه يسير في المنحى الملائم، وتستمر مع التنفيذ، فتعمل على التثبيت من أنه يسير كما هو مخطط له، وتسعى إلى منع وقوع الانحرافات منذ البداية وقبل الانتهاء من التنفيذ، وإن تحقيق ما تهدف إليه هذه الرقابة يتطلب من المختصين وسيلتي الملاحظة الشخصية والمتابعة كي يتمكنوا من الاطلاع على سير العمل وتصحيح الانحرافات في حينها بالتوجيه والإرشاد والممارسة، ويعد هذا النوع من الرقابة من أفضل الأنواع وأدقها حيث يتم توقع حدوث الانحرافات فيتم منع وقوعها أو التقليل منها من خلال اتخاذ القرارات العلاجية بشأنها قبل استفحالها.

✓ **الرقابة المرحلية:** وتعني تقسيم الخطة إلى مراحل، يتم قياس نتائج التنفيذ الفعلية بكل مرحلة بعد انتهائها ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقا، ولا يتم الانتقال إلى المرحلة التالية إلا بعد التأكد من مطابقة الأداء الفعلي للمرحلة السابقة مع ما هو مخطط. وتسمى هذه الرقابة أحيانا بالرقابة التخطيطية لأنها تتم على فترات دورية وفقا لفترات الخطة للتأكد من أن كل جزئية من الخطة قد تمت في الوقت المخطط والمناسب لها.

¹ - خشعي عفاف، استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير دراسة حالة شركة التمور للجنوب، شهادة ماستر جامعة محمد خيضر - بسكرة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير الجزائر، غير منشورة، 2015-2016، ص 27.

✓ **الرقابة بعد التنفيذ:** ويطلق عليها أحيانا (الرقابة اللاحقة) أو (الرقابة البعدية) أو (الرقابة غير المباشرة) وهي التي تتم بعد تنفيذ العمل كله واكتمال نتائجه ومهمتها قياس النتائج الفعلية لهذا العمل بعد إنجازه ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقا لتحديد الاختلافات ومعرفة أسبابها ومحاولة إصلاحها، وتكمن أهمية هذا النوع من الرقابة في إتاحة الفرصة لمراجعة نشاطات المؤسسة المعنية مراجعة شاملة ودقيقة. ولكن يؤخذ عليه أنه يفتقر إلى الفعالية نظرا لاكتشافه الأخطاء بعد وقوعها وتحمل المؤسسة نتائجها ولا يستفاد منها إلا عند إعداد خطة جديدة. وبصفة عامة يمكن القول إن الأنواع الثلاثة السابقة لها أهمية بالغة في تحقيق أهداف المؤسسة وإن استخدامهم بصورة متكاملة يتيح للمؤسسة معرفة أفضل لأدائها الحالي (أين تقع الآن) والأداء المرغوب الوصول إليه (أين يجب أن تذهب) والعراقيل المانعة لهذا.¹

3/ حسب كيفية جمع الحقائق:

يمكن تقسيم أنواع مراقبة التسيير على أساس كيفية جمع الحقائق إلى قسمين رئيسيين هما:

✓ **الرقابة على الوثائق والمستندات والسجلات:** يكون النشاط الرقابي هنا على الوثائق والسجلات الورقية والإلكترونية الموجودة في المؤسسة للتثبت من صحة هذه المستندات، لهذا تشكل الوثائق والمستندات وسيلة أخرى من وسائل مراقبة التسيير، فعن طريق مراقبتها يمكن للرقابة التوصل إلى معرفة كيفية سير العمل. وتطبق هذه الوسيلة في المؤسسات الكبيرة، لأن هذه الرقابة تؤكد من أن التصرفات والإجراءات تسير وفقا للتعليمات والقوانين المعمول بها والمخططة أصلا لتحقيق الأهداف.

✓ **الرقابة على سلوك الأفراد وأدائهم للعمل:** يعتمد هذا النوع من الرقابة على الملاحظة الشخصية لسلوك العمال وأدائهم للعمل وتعتبر الملاحظة الشخصية من أحسن الوسائل لجمع المعلومات عن سلوك الأفراد وأدائهم، إذ يقوم المسؤول عن المراقبة بنفسه لمشاهدة ما يجري في ظروف طبيعية تماما مما يزيد في دقة المعلومات التي يحصل عليها عن طريق الملاحظة الشخصية، كما يمكن استعمال الوثائق الإلكترونية في ذلك.²

4/ حسب التخصص أو أنواع النشاطات:

تتعلق أنواع مراقبة التسيير حسب التخصص بنشاط متميز ويكون موضوعها النشاط وحده ويمكن أن تشمل الرقابة في مثل هذه الحالات على كل أو بعض عناصر عمليات التسيير بالمؤسسة فتشمل مثلا النواحي

¹ - قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 09، 2011، ص 84.

² - خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص 28.

الإدارية والتنظيمية والوسائل وطرق العمل المستخدمة والنواحي المالية وشؤون الموظفين واللوائح والقوانين والمشاكل التي تعيق سير العمل وتحقيق الأهداف.

وهناك عدة أنواع من مراقبة التسيير حسب النشاطات يمكن تلخيصها على النحو التالي:

✓ **الرقابة على الأعمال الإدارية:** وتقوم برقابة جميع أوجه النشاطات التي تقوم بها المؤسسة ومتابعة أدائها وتقييمها بهدف التأكد من سير العمل الإداري بمختلف الوحدات الإدارية والتعرف على المعوقات التي تحد من سير هذا العمل لإزالتها وعلاجها والتأكد من تنفيذ السياسات التي تقرر من أجل تحقيق كفاءة الإدارة وسلامتها.

✓ **الرقابة المحاسبية أو المالية:** وتعني الرقابة على الأعمال المالية المتعلقة بصرف وتحصيل الأموال وتشمل الرقابة على البيانات المالية والعمليات المحاسبية وإعداد الدفاتر والسجلات والمستندات القانونية وفقاً للطرق النظامية وقواعد الميزانية والمبادئ المحاسبية وأحكام القوانين واللوائح والتعليمات والقرارات والمنشورات المالية، وتهدف هذه الرقابة إلى حماية لأموال المؤسسة وكشف الأخطاء والمخالفات المالية والبحث عن الأسباب التي أدت إلى حدوثها ومحاولة إيجاد الطرق والوسائل الكفيلة بعلاجها وتصحيحها وتحديد المسؤولية ومساءلة مرتكبيها.

✓ **الرقابة الفنية:** ويقصد بها ذلك النوع من الرقابة المختصة بالأعمال الفنية التي يمارسها الفنيون في المجالات المهنية أو الحرفية ومثلها الأعمال الطبية والهندسية والصحية والتربوية والتعليمية والقانونية...

✓ **الرقابة الاقتصادية:** وهي الرقابة على المشاريع الاقتصادية التي تبدأ منذ مرحلة تحديد الأهداف، وتنتقل مرافقة مرحلة التنفيذ حيث تبلغ ذروتها، ومرحلة جمع المعلومات ودراساتها وتحليلها، ومرحلة تقييم عملية التنفيذ، إلى أن تصل إلى مرحلة التصحيح والعلاج. ويكون هدفها الأساسي التحقق من أن التصرفات والإجراءات تسيّر وفقاً لما هو مرسوم ومطلوب بما يكفل تحقيق أهداف المؤسسة والنظر إلى المستقبل والتنبؤ بالانحرافات المحتملة حدوثها من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمنعها قبل استفحالها وتحمل النتائج والأضرار الناشئة عنها، فنوع الرقابة هذا هو الرقابة الإيجابية التي تحقق الأهداف العامة بأقل قدر ممكن من التكاليف والخسائر. ومن الأساليب التي تستخدم في هنا: التقارير الدورية الشهرية، أسلوب جدول جاننت GANT (أو جدول الموازنة اليومية) أسلوب PERT بيرت وأسلوب المسار الحرج.¹

¹ - قريشي محمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص 85-86.

ثانياً: **أهداف مراقبة التسيير:** إن الهدف الرئيسي من مراقبة التسيير هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة وهذا لا يتحقق إلا إذا قام المسير بإنجازها المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه. وعموما نجد إن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

• تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وذلك يتم عن طريق الميزانيات التقديرية.

• تحقيق الفعالية ونقصد بما تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة. ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين إلى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة.

• الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.

• تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من خلال الاستعمال العقلاني والرشد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه.

• تحقيق الملائمة أي التأكد من إن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني إستراتيجية مدروسة وتسير أمثل للأفراد إذ إن بهذين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.¹

- قيادة المسؤولين إلى التعاون من أجل إيجاد هيكل مكيف ومحدد بين قواعد المسؤولية والعمل على التنسيق في إطار الصلاحيات المخولة لمراقبة التسيير.
- المساعدة في التخطيط وإعادة التخطيط.
- تخفيض مخاطر الأخطاء عند وضع الخطط.
- تحديد مراحل التنفيذ ومتابعة التقدم.
- تحديد التعاون بين الوحدات والأقسام التي تشارك في التنفيذ.
- توحيد التصرفات اللازمة لتنفيذ الخطط.²
- الاستعمال الأحسن لوسائل الاستغلال.

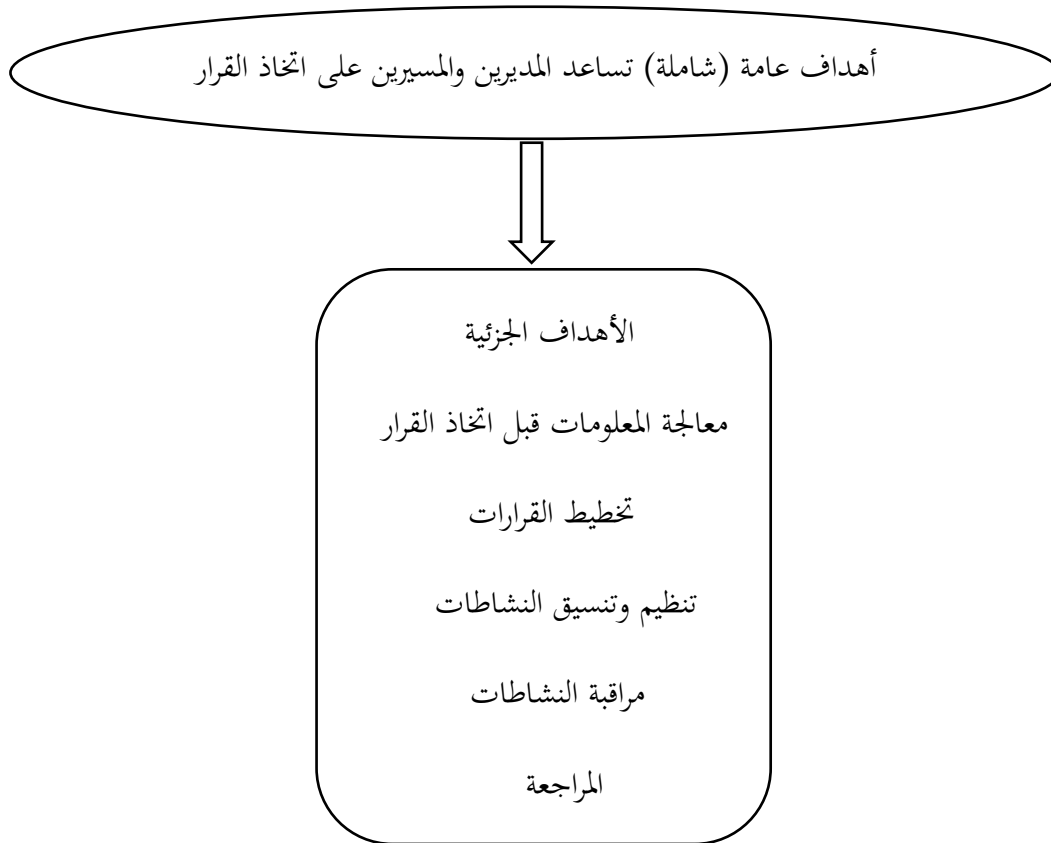
¹ - صالح خالص صافي، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 34.

² - زاهد مجد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة الأردن، 2011، ص 15-16.

- صيانة النظام المحاسبي والتحكم في المعلومات.
- توفير المعلومات الضرورية للإدارة ومختلف مراكز المسؤولية.¹
- تطبيق السياسة العامة للمؤسسة من خلال تحديد الأهداف بوضوح.

والشكل التالي يبين لنا أهداف مراقبة التسيير:

الشكل (02): أهداف مراقبة التسيير



المصدر: بوالخلفة فايزة، دور أدوات مراقبة التسيير الحديثة في التحكم في التكاليف دراسة حالة مؤسسة نفطال وحدة GPL - أم البواقي -، شهادة ماستر، تخصص مالية، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، غير منشورة، 2015/2016، ص47.

ولتحقيق هذه الأهداف يجب توفر عدة شروط نذكر منها:

- تقسيم المهام المطبقة بشكل عام.
- وضع النماذج في مكانها.
- تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.²

¹ - ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار الحمديّة العامة، الجزائر، 2010، ص62.

² - مرجع سبق ذكره، ص47.

تقف عدة عقبات في وجه تحقيق هذه الأهداف منها ما يلي:

- هناك تقريبا يوميا انشقاق بين مراقبة التسيير الإستراتيجية ومراقبة التسيير العملية.
- هناك تفكك بين العمل المطلوب من مراقبة التسيير وتقديم المعلومات النوعية.
- هناك عجز في بعض الحالات من مراقبة التسيير عن تنفيذ العمل المطلوب منها نظريا والتي تسمح باتخاذ القرارات وتقدير الفوائد.
- الحساسية من طرف الأفراد اتجاه مراقبة التسيير (اعتبارها تفتيش).¹

المطلب الثالث: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

من أهم الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير، نظام المعلومات، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية. وسنوجزها فيما يلي:

يلي:

أولا: نظم المعلومات

1/ تعريف نظم المعلومات:

✓ تعرف نظم المعلومات على أنها: "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع

المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم والتصميم".²

✓ كما تعرف أيضا بأنها "مجموعة من المدخلات التي تمثل بيانات ومعطيات مختلفة، يتم معالجتها للوصول

إلى مجموعة من المخرجات للحصول على نتائج أفضل مقارنة بالمعايير المحددة لقياس الفائدة أو المردود".³

نستنتج من هذا أن نظم المعلومات لها أشكال متعددة تكون بحسب حاجة المنظمة وكيفية تطبيقها.

فحسب وظائف المؤسسة نجد نظام المعلومات الإنتاجي، التسويقي، المالي والمحاسبي، الموارد البشرية وهكذا

وحسب المستويات الإدارية نجد نظام المعلومات الاستراتيجي، التشغيلي، ونظام المعلومات الإدارات الوسيطة،

ولكل مستوى إداري معلومات وقرارات مناسبة.

2/ موارد نظم المعلومات:

يعتمد نظام المعلومات على خمسة أنواع من الموارد:

¹ - سمير بن براج، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة المديرية الجهوية للتوزيع للشركة الوطنية للكهرباء والغاز-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي العربي بن مهيدي، أم البواقي، غير منشورة، 2008، ص16.

² -نوري منير، نظام المعلومات المطبق في التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012، ص 100.

³ -فايز جمعة النجار، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص 04

- ✓ **موارد بشرية:** يعتبر الموارد البشري من أهم موارد النظم المعلومات، وهناك نوعين أساسيين هما:
- ✓ **المستخدمين النهائيين:** هم من يستخدمون نظم المعلومات بصفة مباشرة كرجال البيع، المحاسبين، المديرين، المهندسين....
- ✓ **الأخصائيون:** هم من يطورون ويشغلون النظام ويشملوا أفراد مثل محلي النظم، ومطوري البرامج ومشغلي النظام.
- ✓ **موارد مادية:** وهي المعدات وتتضمن جميع الأجهزة المادية والموارد المستخدمة في تشغيل المعلومات مثل: نظم الحاسب والوسائط (الورق الأقراص الضوئية) ...
- ✓ **موارد برمجيات:** تتمثل في جميع أنواع تعليمات تشغيل البيانات وتشمل كل من البرامج والإجراءات مثل: برامج تشغيل النظام، برامج التطبيقات..
- ✓ **موارد بيانات:** مثل توصيف المنتجات، ملفات العملاء وقواعد مبيعات المخزون...
- ✓ **موارد شبكات:** مثل شبكات الاتصال كالإنترنت وكل الوسائط كالكابلات والأقمار الصناعية...¹

3/ استعمال نظام المعلومات في مراقبة التسيير:

يعتبر نظام المعلومات إحدى الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير حيث أن مخرجاته من المعلومات هي المعلومات التي يحتاجها المراقب القيام بعملية مراقبة التسيير بتقييم الأداء من أجل تحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية وعمل وبعض التعديلات اللازمة للمدخلات نظام المعلومات حتى تكون مخرجات النظام بالجودة المرغوبة النظام بالجودة المرغوب الحصول عليها.²

ثانيا: المحاسبة العامة:

تعرف المحاسبة العامة على أنها: "تقنية إدارية موحدة تتكون من التقاط وقياس الحركات التي تؤثر على تشغيل أو هيكل الشركة، والنتيجة أما عن نشاطها الداخلي أو عن علاقاتها مع العالم الخارجي. ومن الناحية العلمية، تتكون العملية من جمع وتحليل وتقييم وتسجيل وعرض وتفسير هذه الحركات المعبر عنها بعبارات نقدية".³ تتمثل أهداف المحاسبة العامة في:

- معرفة نتائج النشاط.

¹ - منال محمد الكردى، جلال إبراهيم العبد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية: المفاهيم الأساسية والتطبيقات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص 30-31.

² - خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص 30.

³ - جادل منصورية، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2016-2017، ص 44.

- معرفة مدى تطور الذمة.
- تزويد المحاسبة التحليلية والمحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة.
- تتمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي.

2/ مبادئ المحاسبة:

هناك عدة مبادئ تحكم المحاسبة العامة وهذه المبادئ ليست بقواعد وقوانين رياضية ثابتة ومتحركة وإنما هي أسس يعاد النظر فيها وتتغير كلما كان هناك تطور في المحاسبة أو ظهور أي تعقيد في العمليات المالية ونذكر منها:

✓ **مبدأ قابلية المقارنة:** يعني هذا المبدأ أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية لهذه السنة قابلة للمقارنة مع المعلومات الواردة في القوائم المالية للسنة الماضية، كما يمكنها مقارنتها مع المؤسسات ماثلتها من أجل رفع قدرة مستخدمي القوائم المالية على تقييم مركز المالي للمؤسسة.

✓ **مبدأ الموضوعية:** نتيجة لتطور المحاسبة فقد أصبح الهدف الرئيسي لها هو تزويد الجهات المعنية بالبيانات والمعلومات المالية الصحيحة الموثوقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة، لذلك يجب أن تكون هذه البيانات قائمة على أساس موضوعية وأدلة خالية من الأحكام، وبالتالي يجب أن تقاس المعلومات بطريقة تكفل الوصول إلى نفس النتائج فيما لو قام محاسب آخر بإعادة عملية القياس لها.

✓ **مبدأ الفترة المحاسبية:** ويقوم هذا المبدأ على أن السنة المالية حددت باثني عشر شهرا (12 شهرا) أي من الفاتح جانفي إلى الحادي وثلاثون ديسمبر (N01/01-N12/31) إلا في حالات استثنائية تكون فيها الدورة أقل من 12 شهرا كحالة إنشاء شركة في منتصف السنة أو حلها قبل نهاية السنة، كما حدد القانون الجزائري أن الميزانية الافتتاحية للسنة المالية القادمة هي نفسها الميزانية الختامية لسنة الجارية.

✓ **مبدأ التكلفة التاريخية:** أي كل عنصر يسجل بالقيمة أو التكلفة في ذلك التاريخ أي وقت حدوثها.

✓ **مبدأ قابلية الفهم:** أي أن الكشوف المالية يمكن فهمها من قبل أي مطلع.

✓ **مبدأ تسبق الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني:** هي تسجل كل الأصول حتى لو تكن المؤسسة مالكتها أي لا تملك لها شهادة قانونية تثبت ذلك.

✓ **مبدأ ثبات الوحدة:** أن كل تعاملات التجارية الأجنبية تسجل في الدفاتر المحاسبية بالعملة الوطنية أي بالدينار الجزائري إجبارا لا اختيارا.

✓ **مبدأ الحيطة والحذر:** أخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بمبدأ الحيطة والحذر في التسجيل المحاسبي بما ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 بقولها يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى

الفصل الأول: الجانب النظري للموازنات التقديرية في مراقبة التسيير

تقدير معقول للواقع في ظروف الشك، قصد تفادي تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل ما من شأنه التثقل بالديون للممتلكات الكيان أو نتائجه.

✓ **مبدأ القيد المزدوج:** لكل عملية تجارية لها طرفان أحدهما دائن والآخر مدين على الأقل مع احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية.

✓ **مبدأ الاستمرارية:** نية الإبقاء على الاستمرار في النشاط والاستغلال خلال السنوات القادمة إلا إذا وجدت أحدث قبل نشر القوائم المالية من المحتمل أن تسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط.

✓ **مبدأ عدم المقاصة:** لا يمكن إجراء المقاصة بين عنصر من عناصر الأصول وعنصر من عناصر الخصوم ولا بين عنصر من عناصر النواتج وعنصر من عناصر الأعباء إلا في حالات استثنائية على أسس قانونية.

✓ **مبدأ استقلالية الذمة المالية:** أي أن المؤسسة لها ذمة مالية منفصلة على المساهمين والملاك.¹

ثالثا: المحاسبة التحليلية

1/ تعريف المحاسبة التحليلية:

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها:

"تطبيق لمبادئ المحاسبة المالية في مجال التسجيل والتحليل والتحديد وتفسير المواد والأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة، القطاعات، الأقسام، العمليات، وحدات الإنتاج وخطواتها ومناطق البيع"²

2/ أهداف المحاسبة التحليلية:

وتهدف المحاسبة التحليلية في العصر الحالي إلى تحقيق أربعة أهداف هي:³

✓ إعداد تقارير الدورية لمساعدة الإدارة في التخطيط ورقابة تكاليف التشغيل، وتقييم أداء العاملين والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية.

✓ إعداد التقارير الداخلية للإدارة التي تمكنها من اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد، وقرارات التسعير في بعض الأحيان.

✓ إعداد التقارير غير الدورية الداخلية لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة برسم السياسات العامة، التخطيط طويل الأجل، تقديم منتجات جديدة والاستثمار في المعدات.

¹ - خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص32-33.

² - عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 9.

³ - زينبات محمد محروم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص10.

الفصل الأول: الجانب النظري للموازنات التقديرية في مراقبة التسيير

✓ توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، التي تمكن المستخدمين الخارجين من مستثمرين وجهات حكومية وأطراف خارجية أخرى من اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمؤسسة.

3/ وظائف المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية عدة وظائف تتمثل في:

- ✓ المساعدة على تحديد أسعار البيع، وتحديد انخفاض الأسعار.
- ✓ المساعدة في التمييز بين المنتجات المربحة والغير مربحة.
- ✓ اختبار كفاءة مختلف المسارات ومختلف الإدارات، واكتشاف أوجه التقصير والتبذير
- ✓ مراقبة المخزون وتحديد قيمة المخزون
- ✓ ضبط ورقابة عناصر التكاليف بالتحديد الدوري للتكاليف الكلية للمنتجات المصنعة وقيد التصنيع
- ✓ تقييم الأداء، بإصدار ميزانيات حسابات النتائج الشهرية، بشكل يسمح للمسير بالوقوف على الأنشطة التي يجب تشجيعها، وتلك التي يجب التخلي عنها.¹

المطلب الرابع: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

لقد تطورت أدوات مراقبة التسيير تبعاً الحاجة المؤسسات وتغيرات محيطها، وستتطور لبعض أهم الأدوات

الحديثة لمراقبة التسيير:

أولاً: التحليل المالي

1/ تعريف التحليل المالي:

- يعرف التحليل المالي على أنه: " عبارة عن إجراءات تحليلية مالية لتقييم أداء المنشأة في الماضي وإمكانية الارتقاء به مستقبلاً. وعليه فهو عملية للحكم على تقييم الأداء، وهذه العملية تتطلب فهم مشترك وحكم بالإضافة إلى أساليب تحليلية".²
- التحليل المالي هو فحص القوائم المالية والبيانات المنشورة لمؤسسة معينة لفترة أو فترات ماضية قصد تقديم معلومات التي تفيدها.

¹ - مولود بريكة، فاطمة عبادي، واقع تطبيق التسيير في الإدارة العمومية، شهادة ماستر، تخصص إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد أحمد دارية، ادرار، 2022/2021، ص14.

² - محمد علي إبراهيم، الإدارة المالية الحديثة، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 73.

- إن التحليل المالي هو عبارة عن مجموعة من الدراسات التي تجرى على البيانات المالية بهدف بلورة المعلومات وتوضيح مداولتها، وتركيز الاهتمام على الحقائق التي تكون كبيرة وراء زحمة الأرقام، وهو يساعد في تقييم الماضي كما يساهم في الاستطلاع على المستقبل وتشخيص المشكلات وكذا الخطوط الواجب إتباعها.

- يعتبر التحليل المالي خطوة تمهيدية ضرورية للتخطيط المالي، إذ من الضروري التعرف على المركز المالي والسياسات المختلفة التي تؤثر على الربح.¹

تستخدم المؤسسة التحليل من أجل تحقيق عدة أهداف ما يلي:

- تقييم الوضع المالي والنقدي والتنبؤ باحتمالات الفشل التي توجه المؤسسة.
- تقييم نتائج قرارات الاستثمار والتمويل.
- الاستفادة من نتائج التحليل مالي لإعداد الموازنات والخطط المستقبلية.
- تحديد الفرص المتاحة أمام المؤسسة والتي يمكن استثمارها.
- تحديد قدرة المؤسسة على الاقتراض وخدمة ديونها من الفوائد.²

2/ أهداف التحليل المالي:

إن التحليل المالي هو عملية تحويل البيانات المالية الواردة في القوائم المالية إلى معلومات تستعمل كأساس لاتخاذ قرارات مستنيرة لأجل تعزيز الاتجاهات الإيجابية في المؤسسة، ولمعالجة بعض الممارسات الخاطئة مثل السيطرة على بعض التكاليف أو معالجة نقص متوقع في السيولة. وبشكل عام، يهدف التحليل المالي إلى تحقيق الغايات التالية:

- ✓ معرفة حقيقة الوضع المالي للمؤسسة.
- ✓ تحديد قدرة المؤسسة على خدمة دينها وقدرتها على الاقتراض.
- ✓ تقييم السياسات المالية والتشغيلية المتبعة.
- ✓ الحكم على مدى كفاءة الإدارة.
- ✓ معرفة الاتجاهات التي يتخذها أداء المؤسسة.

¹ - بن مالك عمار، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2010/2011، ص 9.

² - أرشد فؤاد التميمي، عدنان تايه أنعمي، التحليل والتخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 21.

✓ تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة.

✓ الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقييم.

✓ معرفة وضع الشركة في قطاعها.

وهذا ويمكن إجمال الغايات المتعددة لتحليل المالي أعلاه بأنها تهدف إلى التعرف على السياسة المناسبة للمؤسسة وليس السياسة المثلى لها، بسبب خروج غاية السياسة المثلى عن إمكانيات التحليل المالي حيث أنها تتطلب جهداً أكبر وأعمق من التحليل المالي العادي.¹

3/ مصادر المعلومات التحليل المالي:

يحصل المحلل المالي على المعلومات اللازمة للتحليل المالي من نوعين من المصادر الرئيسية هي:

✓ مصادر معلومات داخلية.

✓ مصادر معلومات خارجية.

يتوقف مدى اعتماده على أي منهما حسب طبيعة وأغراض عملية التحليل المالي وكذلك حسب طبيعة المؤشرات المطلوبة أي هل هي مؤشرات كمية Quantitative أم مؤشرات وصفية Qualitative.²

ويمكن حصر مصادر تلك المعلومات بشكل عام في:

✓ البيانات المحاسبية الختامية المنشورة وغير المنشورة وتشمل الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة

التدفقات النقدية والإيضاحات المرفقة بتلك البيانات.

✓ تقرير مدقق الحسابات والتقرير الختامي لأعضاء مجلس الإدارة.

✓ التقارير المالية الداخلية التي تعد لأغراض إدارية مثل التوقعات والتنبؤات المالية.

✓ المعلومات الصادرة عن أسواق المال وهيئات البورصة ومكاتب السمسرة.

✓ الصحف والمجلات والنشرات الاقتصادية التي تصدر عن الهيئات والمؤسسات الحكومية ومراكز

الأبحاث.

تتعدد الأطراف المستفيدة من معلومات التحليل المالي كما تتنوع أغراض استخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقاً لتنوع علاقتهم بالمنشأة من جهة، وتنوع قراراتهم المبينة على هذه المعلومات.¹

¹ - إين الشنيطي، عامر شقر، الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2005، ص175.

² - محمد مطر، التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص06.

ويمكن تحديد الفئات المستخدمة لمعلومات التحليل المالي في:

- ✓ **إدارة الشركة:** إذ يظهر التحليل المالي مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وقدرتها على تحقيق مصلحة المالكين والمساهمين وكسب ثقة ذوي المصالح المشتركة. هذا بجانب إن نتائج التحليل تمكن الإدارة من تحديد موقفها الاستراتيجي.
- ✓ **المالكين والمساهمين:** في ظل فصل الملكية عن الإدارة لا سيما في الشركات المساهمة الكبيرة، فإن الحاجة إلى نتائج التحليل مسالة في غاية الأهمية تكمن غي قدرة الإدارة على تحقيق مصالح المالكين والمساهمين في إطار تعظيم ثروتهم.
- ✓ **المستثمرون والدائنون:** إذا تتم الاستفادة من نتائج التحليل من خلال قدرة الإدارة على تحقيق القدرة الإدارية ونصيب السهم الواحد من الأرباح والأرباح الموزعة، أما بالنسبة للدائنون من قدرة الشركة على سداد التزاماتها المالية (الدين الأصلي وفوائده).
- ✓ **هيئة الأوراق المالية:** لمعرفة المعلومات عن الشركات ومدى مساهمتها في دعم الشفافية والإفصاح عن المعلومات لضمان المساهمة في كفاءة السوق المالية.
- ✓ **الغرف التجارية والصناعية:** للتحقيق من مدى المساهمة الشركات في تفعيل مؤشرات الاقتصاد الوطني.
- ✓ **الأجهزة الضريبية:** لإغراض تطبيق التشريعات الضريبية.
- ✓ **البنوك وغيرها من المؤسسات المالية:** بهدف تقدير الجدارة الائتمانية للمؤسسة وإقرار منح الائتمان.

4/ التحليل المالي كأداة لمراقبة التسيير:

وتتطلب عملية التحليل المالي عدة أمور من أهمها:

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

بعد تحديد النسب المالية يتم العمل بها من خلال مقارنة بين النسب التي حققتها المؤسسة وذات النسب في المؤسسات المماثلة لها في النشاط أو المنافسة، كما يمكن المقارنة بينها وبين النسب السائدة في الصناعة. فإذا

¹ - محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 07.

تبين وجود انحراف كبير في نسب المالية للمؤسسة عن باقي النسب فهذا يعني وجود مشاكل يستلزم القيام بتحليل أعمق للبحث عن الأسباب المؤدية لهذه المشاكل والسعي لوجود حل أو علاجها.

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

ثانيا: لوحات القيادة

1/تعريف لوحة القيادة:

- يعرف Separi. S Alazard. C لوحة القيادة بأنها : "مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام

خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعنى، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها".²

- تعرف لوحة القيادة على أنها: " وسيلة للاتصال في المؤسسة تحتوي على مجموعة من المعلومات المالية

وغير المالية عن الأداء كما تبين مدى تحقيق أهداف المسطرة وهي تعتبر وسيلة قيادة".³

- إن لوحة القيادة العامة للمنظمة يتم ترجمتها على سلسلة متشابكة من لوحات القياس على مختلف

المستويات الإدارية بالمنظمة، بحيث تتضمن لوحة القياس لأي مستوى إداري مهمة وأهداف المستوى

والتي تترجم إلى أهداف جزئية تحدد مسببات النجاح لهذا المستوى ثم تترجم مسببات النجاح على

سلسلة من مؤشرات الأداء المالية وغير المالية يتم التقرير عنها".⁴

2/أهداف لوحة القيادة:

من بين أهم أهداف لوحة القيادة نجد:

¹ - عدنان تايه النعيمي، أرشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي اتجاهات المعاصرة، دار اليازوري، عمان، 2006، ص31.

² - نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم الاقتصادية، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2006/2005، ص72.

³ - مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 278.

⁴ - محمد نادر العثمان، تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، رسالة دكتوراه كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة عين شمس، مصر، 2005، ص214.

✓ **لوحة القيادة أداة رقابة ومقارنة:** وذلك لأنها تقوم بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة سابقا، مع النتائج المحصل عليها، وإظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة، وهي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير، وتشخيص نقاط القوة، والضعف في المؤسسة.

✓ **لوحة القيادة أداة حوار وتشاور:** إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة هو تسيير عملية الحوار عبر كافة مراكز المسؤولية، وهذا انطلاقا من الاجتماعات المختلفة، إذ يمكن للأفراد التابعين للمسير من التعليق عن النتائج المتوصل إليها، في إطار نشاطاتهم، وعلى المسؤول في المنظمة، أن ينسق بين الإجراءات التصحيحية المتخذة، بخلق تلاؤم بين مختلف إجراءات المقترحة من طرف جميع المستويات رغبة منه في توحيد المعايير، وخلق خطاب مشترك بين أفراد المنظمة.

✓ **لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال والتحفيز:** تهدف لوحة القيادة إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المحصلة على مستوى كافة مراكز المسؤوليات، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد، وتبادل المعلومات بين المسؤولين، ويمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال، وهذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية، وأكثر وضوح لإمكانية التقييم (زيادة في الأجر، ... الخ).

✓ **لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار:** تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية، التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة، وتحديد الانحرافات، ومعرفة أسبابها، وإظهار نقاط القوة والضعف، التي يعاني منها كل مركز مسؤولية، والقيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، ويمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ، كون أنها تمكن المؤسسة من تفادي الانزلاقات مستقبلا.¹

3/ دور ومهمة لوحة القيادة:

تعتبر لوحة القيادة أداة للمراقبة كما تساعد في عملية اتخاذ القرار، وهي أداة للاتصال لما تحتويه من معلومات وتستخدم لوحة القيادة في:

✓ **لوحة القيادة كأداة للمراقبة:** تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق ومقارنة الأهداف المحددة وهي تجلب الانتباه للنقاط الحساسة في التسيير ومدى انحرافها بالنسبة للمعايير، وهي تسمح أيضا بتشخيص وفحص نقاط الضعف وإظهار النقائص التي لها تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة.

¹ - مولود بريكة، فاطمة عبادي، مرجع سبق ذكره، ص18.

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

أما المسؤول في التسلسل الهرمي يجب أن ينسق الإجراءات والقرارات التصحيحية الواجب القيام بها وقصد التعظيم النتائج الإجمالي بدلا من التعظيم الجزئي.

✓ **لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار:** تعطي لوحة القيادة معلومات على نقاط القوة والضعف للتسيير كما هو معروف وعلى المزالق والانحرافات الممكنة لكم الأهم من ذلك أن تكون هذه المعلومات سببا في اتخاذ إجراءات وأفعال ملموسة.

معرفة نقاط القوة والضعف أن يرفق ويتمم بتحليل الأسباب لهذه الظواهر وكذا يتبع بوضع خطة تصحيحية تكون محددة المدة والمدى، هذا التكامل بين هذه المراحل يجعل لوحة القيادة تؤدي دورها كأداة مساعدة على اتخاذ القرار ومن ثم تأخذ لوحة القيادة مكانها كوسيط من بين الوسائل الأخرى المهمة في عملية التسيير.¹

¹ - معراج هوارى، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 85-86.

المبحث الثاني: الموازنة التقديرية

الموازنة التقديرية تعتبر عنصر من العناصر الحديثة في النظام المحاسبي بالرغم من أن فكرة استخدامها ليست حديثة فقد استخدمت منذ الزمن البعيد بهدف إيجاد التوازن الحكومي والموارد العامة، ولكن بعد التطورات والمشاكل المعاصرة التي أدت إلى تغير دور الدولة وواجباتها أصبحت الموازنة التقديرية خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة، فتتميز الموازنة التقديرية بأنها الأداة الأكثر توافقا بين وظيفتي التخطيط والرقابة، فمهما توسعت أنشطة المؤسسة ومهما زاد حجمها فلن تجد أداة أفضل من الموازنة التقديرية لمتابعة أنشطتها وأدائها، وبعبارة أخرى هي التعبير عن أهداف وسياسات وخطط نتائج تعد مقدما بواسطة الإدارة العليا لكل قسم المؤسسة باعتبارها وحدة واحدة .

المطلب الأول: ماهية الموازنة التقديرية

يرجع استخدام أسلوب الموازنات التقديرية إلى القدم، وقد عرف تطورات عديدة نتيجة لتطور الحياة الاقتصادية، إلا انه أصبح في الوقت الحالي من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الإدارة الناجحة، فعن طريق وضع خطه مستقبليه وتنفيذها واستخراج الانحرافات وتحديد أسبابها، تتمكن المؤسسة من اكتشاف نقاط ضعف نظامها التسييري وبالتالي تحاول أن تتفادها مستقبلا وهذا ما يؤدي إلى رفع الكفاءة التسييرية والقدرة على التحكم المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة بصفة تتلاءم مع أهدافها.

أولا: نشأة وتطور الموازنات التقديرية

تعد الموازنة من أقدم الأدوات اذ تعود بدايتها الأولى الى عصر سيدنا يوسف عليه السلام الذي قام بإعداد موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في ذلك العصر (اعتمادا على رؤية الملك حسب ما أخبرنا به القرآن الكريم)، ثم حدد حجم الانفاق واستهلاك بناء على ذلك، وكانت فترة هذه الموازنة طويلة نسبيا 15 سنة 7 سنوات للإنتاج والاستهلاك و 7 سنوات للاستهلاك فقط وعام للرخاء.¹

وتعتبر المحاسبة الحكومية من خلال الدراسات المالية العامة الأساس التاريخي الذي انطلقت منه فكرة الموازنات التقديرية، وترجع كلمة budget الى الكلمة الفرنسية bougette وتعني الحقبة، حيث كان وزير المالية الإنجليزي يعد تقديرات الميزانية التي يقدمها الى مجلس العلوم البريطاني في حقبة جلدية، وعلى هذا أصبحت هذه التقديرات معروفة باسم budget وازيادة حجم المشروعات، وازيادة التطور التكنولوجي وازيادة نسبة عدم التأكد

¹ - نعيمة بجاوي، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراجعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 170.

الفصل الأول: الجانب النظري للموازنات التقديرية في مراقبة التسيير

في حيلة التجارية اضطر المسؤولون عن الشركات والمنشآت في جميع انحاء العالم الى استخدام الموازنات التقديرية الرقابية عن أوجه النشاط في مشروعاتهم.

كما يعتبر المفكر degazuex أول من استخدم لفظ الموازنات التقديرية، حيث أدرج في سنة 1925 في كتابه فصلا عنها ووصفها بأنها عبارة عن جدول احتياطات وموارد.

بعد الازمة الاقتصادية من سنة 1929م ظاهرة التضخم أعطت الولايات المتحدة اهتماما خاصا لهذا الأسلوب في عشرينات قرن العشرين، ثم انتشر تطبيقه في أوروبا بعد حرب العالمية الثانية وخاصة فرنسا بعد بداية الخمسينيات، و جدول التالي يوضح باختصار أهم المراحل التاريخية التي مر بها تطور نظام الموازنات التقديرية وانتشارها كنظام.¹

الجدول (01): التطور التاريخي للموازنات التقديرية

محور التطور	ميولات السنوات 80/70	ميولات 90/80
المال	- أداة تقدير، أهداف غير محددة وعدم تحديد مستويات المسؤولية.	- أداة إستراتيجية، أهداف واضحة ومسؤوليات محددة.
الإجراء	- قلة تساهمية وكثرة المركزية.	- أكثر اللامركزية وأكثر تساهمية وذات أنشطة متبادلة.
الآلية	- استبدال أقطاب الماضي (polation extra) تحليل السلاسل الزمنية. - إعادة التمرکز على الأداء الماضي والحاضر للمؤسسة.	- منفتحة على الاقتصاد والأسواق. - موجهة نحو المستقبل.
السيرورة الفعلية	- عمل ثقيل ومعقد لتصور واحد تعدد وظيفة التخطيط بسرعة. - دورة تأثير النفرة، تنسى بسرعة وينظر اليها بسوء. - اهمال العناصر النوعية.	- عمل لامركزي وابطس يؤدي الى عدة تصورات يعدها مسؤول كل تركيبة من الخطة. - دورة تتم بالتعامل المتبادل واعلام موردي المعلومات الأولية. - أهمية البعد النوعي.

المصدر: حنان وبخشبة، دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماستر، إدارة مالية، علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محمد والحاج البوية ، 2018/2017، ص7.

¹ - حنان وبخشبة، ليندة مريشة، مرجع سبق ذكره، ص5-6.

ثانيا: تعريف الموازنات التقديرية:

من خلال عملية البحث في مختلف الكتب والمراجع ذات صلة بالحاسبة الإدارية عموما والتي تناولت موضوع الموازنة التقديرية خصوصا يمكن تقديم مجموعة من التعاريف للموازنة التقديرية نوردتها كما يلي:

- تعتبر الموازنة التقديرية إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير، وهي تدخل ضمن إطار التسيير الاستراتيجي لتغطية مدة تتراوح ما بين (05 إلى 10 سنوات)، ثم تقسو أهداف المخطط الاستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي لمدة 03 سنوات مثلا، وبناء على المخطط العملي يتم وضع الموازنة للمدى القصير (تقديرات لسنة مقبلة).¹

- يعرف معظم كتاب المحاسبة الإدارية الموازنة التقديرية على أنها خطة، حيث تعتبر الموازنة التقديرية خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها، وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع.

- يعرف الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها: "أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة ومختلف المسؤولين إلى برنامج عملي رقمي".²

- كما تعرف الموازنة التقديرية على أنها ترجمة مالية للخطة العامة للمنشأة خلال فترة مالية قصيرة الأجل عادة لا تتجاوز السنة.³

- تعرف أيضا بأنها: "أداة تعبر بها المؤسسات عن خططها وبرامجها المستقبلية في شكل أرقام (كما ونقدا) حيث تعكس الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها آخذا بعين الاعتبار ما هو متاح لديها من إمكانيات (مالية، مادية، تقنية وبشرية) وما هو محيط بها من ظروف خارجية".⁴

- كما تعرف الموازنة التقديرية بأنها خطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة، فهي تمد المشروع بتقدير لأرباحه الكلية وللأرباح المحققة بواسطة كل قسم ما الأقسام، عن طريق تجميع المبيعات، والتكاليف الصناعية والمصاريف البيعية والإدارية، بإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التي لم تتضمنها أي موازنة فرعية.¹

¹ - ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص 127.

² Claude Alcazar et Sabine Separi. *Contrôle de gestion*. 5^e édition. Éditions Dunod. 2001. P275.

³ - حسين يحيى، الموازنات التقديرية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة ابن خلدون - تيارت -، 2021-2022، ص 8.

⁴ - خالص صافي صالح، تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 1، 1995، ص 04.

- وتعرف أيضا الموازنة التقديرية بأنها "خطة (برنامج) للعمل في فترة مستقبلية، تهدف غالب لتنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي للمؤسسة معينة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدما، باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف".²

- حسب معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين انجلترا يعرف الموازنة على أنها: "خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق لهدف معين".³

- إن الموازنة قائمة تعبر عن الخطط النقدية التي تعد مسبقا عن فترة قادمة، وغالبا ما تكون لسنة واحدة ويشار غالبا للموازنات على أنها تحتوي فقط على الإيرادات والمصروفات المخططة (حساب الأرباح والخسائر)، أي انها تعكس فقط الداخل المتوقع الذي تكسبه المؤسسة والتكاليف المتوقع أن تنقصها، ولكن الموازنة يجب ان تحتوي أيضا على خطط للأصول والالتزامات (الميزانية العمومية المتوقعة) والوارد والصادر المتوقع للنقدية (قائمة التدفقات النقدية).⁴

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الموازنة التقديرية تعتبر أداة تخطيطية ورقابية فعالة، تسعى إلى التأكد من حسن تنفيذ الخطط الموضوعة من قبل الإدارة العليا الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، لتقوم الإدارة الوسطى بترجمة هذه الأهداف إلى وسائل وخطوات قابلة للتطبيق، ويأتي دور الإدارة الدنيا للقيام بعملية التنفيذ ويتم تحقيق ذلك من خلال إعداد موازنات تقديرية تحدد مسبقا أوجه النشاط المختلفة والأداء المطلوب من قبل الإدارات المختلفة في المؤسسة.

- خصائص الموازنات التقديرية:

تتميز الموازنة التقديرية بالجملة من الخصائص المستمدة من كونها تعبير كمي ومالي لبرنامج عمل محددة لفترة معينة. ويمكن تبين هذه الخصائص في النقاط التالية:

¹- د. أحمد عبده الصباغ، المشاكل المحاسبية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم والطرق علاجها، دار حمتيرا للنشر والترجمة، 1/1/2023، ص 324.

²- عبد اللطيف ناصر نور الدين، المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الاولى 2004، دار الجامعية، الاسكندرية، ص 150.

³- مجّد فركوس، الموازنات التقديرية -أداة فعالة للتسيير-، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، الجزائر، 2001، ص 04.

⁴ - عبودي شمس، لمزادمي مروة، دور الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج، شهادة ماستر، مالية المؤسسات، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8ماي 1945 قلالة، 2019/2018، ص 04.

✓ **تعبير كمي:** إن تحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات، وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها، بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية.

✓ **تحدد في شكل برنامج عمل:** الموازنة ليست فقط تقديرا للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لابد أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة، وليس إلى معرفة وتنبؤ المستقبل من أجل المعرفة فقط.

✓ **تحدد لفترة معينة:** الموازنة تحدد لفترة زمنية معينة، وقد تكون سنة واحدة أو أقل، وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها. فالموازنة هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحددة، والتي هي جزء تنفيذي لمخططات المتوسطة وطويلة الأجل، كما أنها تعتبر من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص والفروقات، ومن ثمة اتخاذ التدبير الملائمة لتحسين التسيير.¹

ثالثا: أسباب إعداد الموازنة التقديرية

توجد عدة أسباب تدعو لإعداد الموازنة التقديرية من أهمها:

- **التخطيط الدوري لكافة الأنشطة:** حيث يستدعي الأمر حصر أنشطة المؤسسة والتعرف على الكيفية التي تتم بها إنجازها بكفاءة وفعالية حيث يؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد، ويجعل هذا التخطيط الاهتمام اللازم من قبل المسؤولين لإنجاز الأهداف المطلوبة حيث تكون هناك رقابة وتقييم أداء لأنشطتهم.
- **خلق روح التعاون بين الأفراد:** يتطلب إعداد الموازنة التقديرية عادة تظافر الجهود لغرض تبادل الأفكار والمعلومات بين العاملين داخل المؤسسة مما يؤدي إلى تلاقي الأخطاء والتعارض مع الأهداف المخططة وهذا ما يشيع روح التعاون والشعور بالمسؤولية.
- **توفر نظام متكامل لتقييم الأداء:** تحتاج المؤسسات ذات الأنشطة المتعددة إلى دراسة هذه الأنشطة من عدة جوانب بهدف تحديد التكلفة والعائد ولذلك فإن الدراسة المسبقة وتحديد الاحتياجات في برنامج الموازنة التقديرية تكون إحدى المؤشرات المهمة في تقييم الأداء عن طريق مقارنة معايير الميزانية بالمنفذ فعلا، مما يعطي دلالات واضحة لأهمية الموازنة التقديرية في تقييم الأداء.

¹ - ناصر دادي اخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003، ص48.

- تحقيق الوعي لدى العاملين بترشيد الإنفاق: يعد هذا السبب أحد المؤشرات لقياس الأداء حيث التوازن بين الإنفاق وبين الموارد يجعل من المؤسسة تسيير بصورة موجهة نحو أهدافها وهذا لا يتحقق إلا بتنمية الوعي لدى العاملين عن حرصهم على استغلال الموارد المخصصة استغلال أمثل.
- التعرف على مصادر التمويل الخارجية والكيفية التي تتم بها التسديد كذلك معرفة التدفقات النقدية الداخلة: من خلال عمليات البيع بالأجل أو تنفيذ الخدمات بموجب التعهدات المتطلبات التعاقدية أو القانونية، وتتعرف إدارة المؤسسة عن طريق الموازنة التقديرية على الالتزامات المترتبة على المؤسسة تجاه الغير وكذلك التزامات الغير تجاه المؤسسة.¹

رابعاً: أهمية الموازنة التقديرية

تعد الموازنة التقديرية بمثابة الأداة التي تساعد إدارة المؤسسة في عمليات التخطيط والرقابة وبشكل فعال لذلك تمكن أهميتها في النقاط التالية:

- تعتبر الموازنة أداة للتخطيط نظراً للدور الذي تقوم به في عمليات التنبؤ بالمستقبل.
- تستخدم الموازنة التقديرية كأداة للتنسيق بين مختلف الأنشطة داخل المؤسسة، حيث تضمن تخصيص المواد والاحتياجات المالية وتوزيعها بطريقة مثلى وفق الأولويات في تحقيق الأهداف المخططة.
- كما أن للموازنة أهمية كبيرة باعتبارها أداة للرقابة، فهي تمكن المؤسسة من متابعة التنفيذ وتصحيح الانحرافات، ومن أجل تقليل الانحرافات في الأداء تفرض الموازنة مشاركة العاملين في وضع وصياغة الخطط والالتزام بتنفيذ المهام المخططة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تحقيق أهداف الموازنة.²
- تساعد الإدارة على التخطيط والتنسيق والتوجيه والرقابة على العمليات في المؤسسة.
- تسمح للإدارة بالاهتمام أكثر بمستوى التخطيط الاستراتيجي.
- إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد والأجور والمصاريف الرأسمالية ورأس المال العامل.³

¹ - سلمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، دار الشروق للنشر، عمان، 2002، ص 256-257.

² - إبراهيم محمد الشيخ عيد، ماهر موسى درغام، مدى فعالية الموازنات كأداة تخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنات، مجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، مجلة علمية تطبيقية محكمة، جامعة العلوم التطبيقية سلسلة العلوم الانسانية، المجلد 11، العدد 2، ص 168.

³ - حسينة جوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، دار خالد اللحياي، المملكة العربية السعودية، ص 16.

- توفر الموازنة نظاما متكاملا لتقييم الأداء وبيان الانحرافات واتخاذ الخطوات المناسبة للعمل على تصحيح الأخطاء وتقليل الانحرافات.

- تعتبر الموازنة وسيلة هامة تعمل على تحسين كفاءة الإدارة من خلال التنسيق بين الوحدات المختلفة داخل المؤسسة أو تشجيع روح التعاون بين العاملين للعمل على إنجازه.

- تخصيص الموارد المتاحة للمشروع من أجل الانجاز والرقابة على الأنشطة المختلفة.

- تحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات لمديري الموازنة من أجل تحقيق وإنجاز الخطط.¹

المطلب الثاني: مبادئ وأنواع الموازنات التقديرية

أولا: مبادئ الموازنات التقديرية

هناك عدة مبادئ علمية تحكم عملية إعداد الموازنة التقديرية وهذه المبادئ هي أسس إرشادية ومقاومات من خلالها تكتسب الموازنة التقديرية فعالية في تحقيق المستهدف منها، ومن أهم هذه المبادئ:

1/ مبدأ الشمول: لا تقتصر الموازنة التقديرية على نشاط معين أو بعض من أنشطة المؤسسة بل هي تشمل تلخيص لأهداف مختلف أنشطة المؤسسة كالمبيعات، الإنتاج، التسويق، التمويل والإدارة، كما تغطي كل العمليات في جميع المستويات باعتبارها خطة شاملة لفترة مقبلة تهتم بالجزء والكل في آن واحد، هذا يعني أن الموازنة التقديرية تتضمن كل التقديرات لكل من الإيرادات والتكاليف في كل قسم وإدارة فرعية بالمؤسسة.

ومن المؤكد أن غياب التنسيق عن أي وحدة يؤدي إلى سوء استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة لها فمبدأ الشمول يقضي بضرورة التنسيق بين الموازنات الفرعية لمختلف أوجه النشاط، فهي تعتبر متكاملة فيما بينها حيث تعتبر بمثابة امتداد لما يسبقها وفي نفس الوقت تمثل أساس لما بعدها.

2/ مبدأ المرونة: يعتبر أحد الدعائم الأساسية اللازمة لنجاح الموازنة التقديرية حيث يساعد إدارة المنشأة على التحقيق أهدافها بأكبر كفاءة وفعالية ممكنة وذلك متى تغيرت الظروف والتقديرات التي وضعت في ظلها الموازنة التقديرية، فالواقع العلمي يتصف غالبا بالتغير الدائم وعدم الاستقرار وتعدد البدائل، وينبغي أن تعبر الموازنة

¹ - رمزي قراح، دور الموازنات التقديرية في تسيير المؤسسات الاستشفائية، قسم علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، 2016/ 2017، ص 05.

التقديرية عن المستقبل بكافة الاحتمالات، فالخطة المثالية ينبغي أن تكون ديناميكية بالاستجابة للتغيرات التي يمكن أن تحدث.¹

3/ مبدأ التوزيع الزمني (التوقيت): ويشمل التوقيت الزمني لكل جوانب عملية الموازنة ابتداء من وقت الإعداد، التنفيذ ثم المتابعة والمراقبة ونلخص هذه الجوانب فيما يلي:

✓ برنامج الإنتاج: يستخدم هذا البرنامج أساليب فنية لضبط الوقت الزمني لعملية التشغيل، وعندما يتم وضع الموازنة السنوية وتجزئتها إلى ربع سنوية أو شهرية فإنه يمكن ضبط الأداء الفعلي على أساس شهري وبمقابلته وبالموازنة الشهرية وبمقابلتها أيضا بالبيانات الفعلية الخاصة بالعام السابق.

✓ خطة شراء مستلزمات الإنتاج: ويراعي عند إعدادها العوامل الآتية:

✓ الطاقة الإنتاجية.

✓ أسعار المواد الخام.

✓ معلومات تواجد المستلزمات.

✓ الخطة التمويلية: يتم بمقتضاها التوزيع الزمني لحركة المقبوضات والمدفوعات، وتهدف إلى تحقيق الاستقرار في الأرصدة النقدية والمحافظة على الاحتياجات النقدية المستمرة.

✓ خطة العمليات الاستثمارية: يتم بمقتضاها تدبير الأموال وتوقيت العمليات الاستثمارية.

4/ مبدأ الواقعية: ويقصد بمبدأ الواقعية هو أن الأهداف المنشودة ممكنة التحقق في ظل الإمكانيات المتاحة للمنشأة، سواء كانت هذه الإمكانيات بشرية أم مادية، إذ إن واقعية الأهداف تجعل من الموازنة وسيلة فعالة لتحقيق وتنسيق نشاطات المؤسسة واحتياجاتها من الموارد خلال فترة الموازنة، ناهيك عن الآثار السلبية لعدم واقعية أرقام الموازنة على سلوك العاملين في المنشأة، إذ أن الأهداف بعيدة المنال ستؤدي إلى وجود انحرافات في غير صالح المنشأة الأمر الذي يشوه عملية تقييم الأداء في المنشأة ويثبت من همم وعزائم العاملين، فضلا عما يخلقه من شعور عدائي بفعل عدم عدالة معايير التقييم، أما الأهداف سهلة المنال فقد تخلق لدى العاملين نوع من عدم الاكتراث بمصلحة المنشأة فضلا عن دورها في قتل روح الإبداع والتطوير، لذا ينبغي أن تتصف الموازنة بالآتي:

- أن تكون أرقام الموازنة ممكنة التحقيق في ضوء الإمكانيات المتاحة.

- أن تكون الموازنة محل ثقة جميع القائمين على التنفيذ وهذا يستمد في ظروف مراعاة مبدأ المشاركة.

¹ - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطك الراوي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، ص 46.

5/ مبدأ إشراك جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة: عند إعداد الموازنة التقديرية في أي وحدة اقتصادية لابد من إشراك جميع المستويات الإدارية بهذه العملية مادامت الموازنة تمتد لتشمل جميع هذه المستويات، لأن عملية الإشراك هذه تؤدي إلى خلق جو تعاوني بين الإدارات العليا والدنيا، مادام جميع الجهات ساهمت بهذا القدر أو ذلك برسم سياسة الوحدة الاقتصادية المتمثلة بالميزانية التقديرية.¹

6/ مبدأ الثبات والمرونة: قد تعد الموازنة على أساس ثابت أو على أساس مرن، والموازنة الثابتة هي التي تعد على أساس مستوى واحد للنشاط بحيث يتم إعداد جميع تقديرات الموازنة على أساس هذا المستوى الثابت من النشاط، فإذا تغير مستوى النشاط الفعلي عن المستوى المحدد في الموازنة بدرجة كبيرة وملحوظة كان لابد من تعديل جميع تقديرات الموازنة في ضوء تغير مستوى النشاط.

أما الموازنة المرنة فهي التي تعد على أساس عدة أحجام للنشاط بحيث يتم إعداد تقديرات الموازنة على أساس عدة مستويات للنشاط. ويتم تقسيم التكاليف حسب درجة ارتباطها بالمستويات المختلفة للنشاط. ويستخدم هذا الأسلوب عندما تتميز العمليات والظروف المحيطة بالمنشأة بالحركية أو الديناميكية والمرونة، بدلا من أن تتميز بالثبات، ولا شك أن الموازنة المرنة تعتبر أكثر واقعية من الموازنة الثابتة نظرا لأخذها بعين الاعتبار العمليات الاقتصادية التي تتميز بالحركة والديناميكية.²

7/ مبدأ الربط بين معايير الموازنة و مراكز المسؤولية: ويقصد بالربط بين معايير الموازنة و مراكز المسؤولية تخطيط المبيعات و تتبع تدفق بنود التكاليف بحسب المسؤولية عن بنود التكاليف المرتبطة بها، بحيث يكون لكل مركز مسؤولية خطة عمل مرسومة يسير عليها ويتحمل تكاليفها، وبذلك تتسنى مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بهذه الخطة وبالتالي يتسنى اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف و الإسراف و تشجيع الكفاءات، وتبعاً لذلك يتم تخطيط العمليات وإعداد التقارير الرقابية بحيث يتطابق الهيكل التنظيمي والمستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة، ويراعي في إعداد هذه التقارير أن تكون متكاملة بحيث يمكن متابعة الأداء عند المنبع، وأن يحمل كل مركز من مراكز المسؤولية بنود التكاليف المسؤول عنها والتي تخضع لرقابته فقط، كما يراعى في تخطيط العمليات و تصميم تقارير الأداء أن المستويات الإدارية العليا للإدارة تهتم بصورة شاملة لجميع أوجه النشاط، في حين تختص مستويات الإدارة الوسطى والدنيا بالتفاصيل المتعلقة بالنشاط الخاص بها فقط.³

¹ - رمزي قراح، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² - محمد سامي راضي وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 25-26.

³ - تفرات يزيد، حلمي ليلي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، ملتقى حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2017/04/25، ص 7.

ثانيا: وظائف الموازنات التقديرية

للموازنة التقديرية عدة وظائف نذكر منها:

1/ وظيفة التخطيط: وهو وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها، وتوضع الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل وخطط قصيرة الأجل، بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها، وبعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيما يؤدي على تحقيق الأهداف الموضوعة.

2/ وظيفة التنسيق: وهو العملية التي بموجبها يتم تحديد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة بحيث يعمل كل قسم منها نحو تحقيق الهدف الموضوع، ولهذا فإنه يجب أن لا يصدر أحد الأقسام، فمثلا لا بد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات وإدارة الإنتاج بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة بيعه لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج، ولا ينبغي أن تقوم سياسة الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها.¹

3/ وظيفة الرقابة: تتمثل وظيفة الرقابة في الموازنة التقديرية في إجراء عمليات المقارنة للأداء الفعلي بالأداء المخطط مسبقا في الموازنة لكشف الانحرافات وتحليلها، والبحث عن أسبابها واتخاذ ما يلزم من إجراءات لتصحيحها وتحقيق التوافق بين الأداء الفعلي والأداء المخطط، وذلك لضمان تحقيق كفاءة وفعالية النشاط.²

4/ وظيفة التحفيز: يقصد بالتحفيز أو الحفز، تشجيع الافراد وحثهم من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، تبدأ العملية بالتأثير الخارجي على الفرد، وذلك بحافز عادي كأجر مرتفع، وهناك ثلاث عناصر أساسية في عملية التحفيز وتتمثل في القدرة، الجهد، الرغبة.

وتتوقف آثار الحوافز على حسب مستويات العمال وحاجاتهم وفق سلم ماسلو ذي الدرجات الخمسة مثلا، فالمستويات العليا في المؤسسة قد ترغب أكثر في الحوافز المعنوية، إما المستويات الدنيا فقد ترغب أكثر في الحوافز المادية كزيادة الأجر والمكافآت المادية مثلا، وبشكل عام فهذه العناصر تم إثباتها في ظروف وأمكنة معينة، قد لا تكون صالحة في ظروف مغايرة، إما الشيء الثابت فيها هو ضرورة البحث في طبيعة الحوافز ومجالات وأوقات تطبيقها للحصول على نتائج جيدة من ورائها ضمن نظام الموازنات.

¹ - محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، من الموقع: <http://fi.scribd.com>، ص 230-231، تاريخ الاطلاع: 2024/02/28، على الساعة: 19:16.

² - زينب هادي علي، الموازنة التخطيطية للمبيعات في الرقابة على الأداء، مجلة جامعة بابل، مجلة فصلية محكمة، جامعة بابل، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 15، ال عدد4، 2008، ص201.

ونصل إلى أن نظام الموازنات التقديرية هي تقنية ووسيلة من وسائل التسيير، تتمثل في تحديد معايير تقديرية مرقمة في عدة مواضيع ونشاطات، ومتعلقة بأهداف تحاول المؤسسة بلوغها مع الأخذ بعين الاعتبار الوسائل والإمكانات المتوفرة لديها في كل منها، والتي يمكن حيازتها أثناء فترة من الزمن، كما تتمثل في مراقبة ومقارنة الإنجازات مع التقديرات من أجل تحليل واستخراج الفوارق واتخاذ الإجراءات الإصلاحية الملائمة على أساس التسيير بالاستثناء.¹

5/ وظيفة الاتصال: تعتبر الموازنة التقديرية وسيلة اتصال بين الإدارة العليا والأقسام الفرعية في المؤسسة، فالإدارة تعتمد على توصيل الجيد للمعلومات، السياسات، الأهداف، الخطط... التي تم الاتفاق عليها في الإدارة العليا إلى باقي الأقسام بالمؤسسة في مقابل توصيل واقع هذه الأقسام ومدى قدرتها على تنفيذ الأهداف المنصوص عليها من قبل الإدارة العليا (حجم المبيعات الواجب تحقيقها، كمية الإنتاج الواجب إنتاجها لمواجهة حجم المبيعات، حجم المشتريات...)، كما توصل لنا الأداء الحقيقي الفعلي لهذه الأقسام ومدى انحرافهم على ما هو مخطط في الموازنة التقديرية وتحديد من المسؤول على هذه الانحرافات.²

ثالثا: أنواع الموازنات التقديرية

1/ من حيث المدة أو الفترة الزمنية

- الموازنة قصيرة الأجل:

تكون مدة هذه الموازنة عادة سنة مالية واحدة وهي تعكس مراحل التشغيل ونتائج الأداء عن الفترة المحاسبية القادمة وتعرف هذه الموازنة بالموازنة التشغيلية أو الجارية.

- الموازنة طويلة الأجل:

تعكس السياسة التوسعية أو الانكماشية للمؤسسة وذلك في المدى الطويل، ويطلق على هذه الموازنة في الحياة العلمية أسماء متعددة مثل: الموازنة الرأس مالية، الموازنة الاستثمارية.³

2/ من حيث المرونة

¹ - ناصر دادي عدون واخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص 106-107.

² - خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص 12.

³ - أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الادارية: التخطيط والرقابة وصنع القرار، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص 233.

حسب هذا المعيار تقسم الموازنات إلى قسمين:

- **الموازنة الثابتة (الجامدة):** تبنى الموازنة الثابتة على حجم الإنتاج واحد وتستعمل في المؤسسات التي لها القدرة على التنبؤ بصفة حقيقية بحجم النشاط للفترة القادمة، حيث تتميز هذه الموازنة بالثبات نسبيا إلى مستوى حجم النشاط.

- **الموازنة المرنة (المتغيرة):** ويطلق عليها كذلك المتغيرة وتعد على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط، لغرض المراقبة وتقييم الأداء، حيث تعتبر هذه الموازنة كأداة فعالة في ذلك وتتميز بالمرونة إذ أن هناك تغيرات تحدث في محيط المؤسسة سواء الداخلي أو الخارجي، ولذلك يجب أن تستجيب لهذه المتغيرات.¹

3/ من حيث درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة التقديرية

تقسم حسب مدة التصنيف إلى موازنة المسؤولية وموازنات البرامج:

- **موازنة المسؤولية:** إن موازنة المسؤولية أداة فعالة للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة التي تساعد على تقييم أداء المسؤول الذي هو على رأس القسم المعني أو مركز المسؤولية، الذي قد يكون هدفه تخفيض الأعباء فيكون مركز التكاليف أو لزيادة الإيرادات فهو مركز الإيرادات،

أو في الأخير أرباح فهو مركز ربح إذ أن الموازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة لكل قسم من أقسام المؤسسة.

- **موازنة البرامج:** تساعد هذه الموازنة على اتخاذ القرارات خاصة في المشاريع الاستثمارية حيث إنها تحدد ما تسعى المؤسسة إلى القيام به من خطط رئيسية، وأساس موازنة البرامج هو نشاط معين أو عملية محددة تريد المؤسسة القيام بها، مثل شراء آلة جديدة القيام بحملة دعائية... الخ.

4/ من حيث طبيعة الأعمال التي تغطيها

من حيث هذا المعيار تقسم الموازنات التقديرية إلى:²

¹ - ناصر دادي عدون وآخرون، دراسات الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، الطبعة الأولى، المحمدية الحامة، الجزائر، 2008، ص 107-108.

² - محمد فركوس، الموازنات التقديرية-أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، الجزائر، 2001، ص 08.

- الموازنات التشغيلية (الاستغلال): وهذه الموازنات تغطي النشاطات العادية للمؤسسة من شراء، إنتاج، بيع الخ...

- موازنات مالية: وتتضمن كل الخطط والتمويل المتعلقة بالموازنة الاستغلال بالإضافة إلى ذلك فهي تختص بالتخطيط والإنفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها كبناء مصنع جديد أو توسيع المصنع القديم فهي الموازنة تتكون من العناصر الآتية:

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

5/ من حيث الهدف: وتشمل ما يلي:

- موازنات إستراتيجية وتكتيكية وتشغيلية: تعتبر الموازنة أداة لترجمة الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها، وهناك أهداف إستراتيجية للمنشأة تتمثل على سبيل المثال بالأسواق التي تخطط المنشأة لتغطيتها وحصة المنشأة من السوق التي تسعى للوصول إليها، وهذه الأهداف يتم وضعها من قبل الإدارة العليا. أما الأهداف التكتيكية فهي التي يتم وضعها من قبل الإدارة الوسطى كترجمة للأهداف الإستراتيجية للإدارة العليا ومن الأمثلة عليها اختيار الموارد المناسب لشراء الموارد الخام وسياسة المنشأة في التوظيف. وأخيرا هناك أهداف تشغيلية توضع من قبل الإدارة الدنيا من كمية الإنتاج اليومي وكمية المواد الخام الواجب شرائها.

وبهدف ترجمة المستويات الثلاثة من الأهداف السابقة يتم وضع ثلاثة أنواع من الموازنات هي: إستراتيجية، تكتيكية وتشغيلية.

● تتسم الموازنة الإستراتيجية بأنها توضع من قبل العليا، كما تتصف بتغطيتها لفترات مالية طويلة، (5-10) سنوات بالغال، وبأنها لا تحتوي على تفاصيل بل تكون إجمالية، كما تتصف بأنها تغطي الأنشطة المختلفة للمنشأة.

● أما الموازنة التكتيكية فيتم بالغال وضعها من قبل الإدارة الوسطى في المنشأة، وتغطي فترة زمنية ممتدة بين (2-5) سنوات، وتكون أكثر تفصيل من الموازنة الإستراتيجية.

- أما الموازنة التشغيلية فتغطي سنة واحدة وتنقسم بالتفصيل لمختلف الأنشطة المتوقعة القيام بها خلال الفترة المالية القادمة.¹

6/ حسب المجال الذي تغطيه الموازنة التقديرية: وتشمل ما يلي:

- موازنة المبيعات: تبدأ معظم الموازنات في الوقت الحالي من التنبؤ بالمبيعات باعتبارها الأساس في إعداد باقي الموازنات، ضمن اقتصاد السوق الذي يحدد حجم المبيعات وفقا لدراسته وظروف المنافسة في النشاطات والمنتجات العامة ذات الاستهلاك الواسع، وتتمثل أهداف إعداد الموازنة فيما يلي:
 - ✓ تحديد طبيعة ونوعية المنتج الذي تريد بيعه.
 - ✓ تحديد الهدف الذي تريد تحقيقه والبرامج المرتبطة به.
 - ✓ وضع سياسات خاصة بتسويق المنتج.
 - ✓ تحديد أسعار وطرق البيع لتقويم الموازنة.
- وهناك عوامل تؤثر على حجم المبيعات وتتمثل في عوامل خارجية متعلقة بالمحيط الخارجي للمؤسسة، من سوق ووضع اقتصادي ومنافسة، وعوامل داخلية تتعلق بالمحيط الداخلي للمؤسسة من موارد مادية ومالية وبشرية المتوفرة وقدرتها على تسويق. وبطبيعة الحال يتم إعداد الموازنة الملحقه المتعلقة بمصاريف البيع والتوزيع.²
- موازنة الإنتاج: بعد إعداد برنامج المبيعات فإن المؤسسة تواجه مشكلة الإنتاج، حيث يتم تقدير حجم الإنتاج المتعلق بالفترة المقبلة والموافق لموازنة المبيعات، وقبل إعداد موازنة الإنتاج يتم إعداد الموازنة الملحقه المتعلقة بالموازنات التقديرية للمخزونات التامة الصنع الخاصة للمنتوج المعني، التي تساعد في تحديد حجم الإنتاج.³
- وموازنة الإنتاج تحدد عدد الوحدات الواجب إنتاجها من كل سلعة، ويتحدد هذا العدد بكمية المبيعات الواجب بيعها من السلعة مضافا إليها كمية مخزون الوحدات التامة من سلعة آخر المدة مطروحا منها كمية مخزون الوحدات التامة منها أول المدة. أي أن موازنة الإنتاج تقوم على المعادلة الآتية:

$$\text{كمية الإنتاج} = \text{كمية المبيعات} + \text{كمية المخزون آخر المدة} - \text{كمية المخزون أول}$$

¹ - أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، مصر، 2008، ص 399-400.

² - ناصر دادي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار الحمدي، الجزائر، 2008، ص 120.

³ - المرجع سابق، ص 121.

الفصل الأول: الجانب النظري للموازنات التقديرية في مراقبة التسيير

ويلاحظ أن موازنة الإنتاج تعد عادة بالوحدات على أساس أن كمية الإنتاج تحسب تكلفتها في الموازنات التالية الخاصة بحساب تكلفة الإنتاج، أي موازنات المواد المباشرة المتغيرة المستخدمة في الإنتاج، والأجور المباشرة المتغيرة والمصروفات المباشرة المتغيرة.¹

- **موازنة المشتريات:** يتم إعداد موازنة المشتريات بالتنسيق مع موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج، وهي ذات أهمية كبيرة وكل خطأ فيها يؤدي إلى شل نشاط المؤسسة، حيث أنها تأخذ بعين الاعتبار تمويل المواد المشتراة وتحديد تواريخ الشراء والاستلام والمصاريف المتعلقة بها، وتعمل أن لا يكون هناك فائض في التخزين أو نقص في مخزون الأمان، ويتم إعدادها على أساس برنامج الإنتاج والمخزون من المواد والاستهلاكات، ويجب أن تأخذ بعين الاعتبار كذلك قيود متعلقة بالتكاليف والاحتياجات والتمويل، في الأوقات المناسبة التي تحافظ على النشاط العادي للمؤسسة، وذلك بتحديد الحد الأمثل للمخزون ومواعيد إعداد الطلبية وتواريخ الاستلام.²
- **موازنة الموارد الخام المباشرة:** إن الغاية من إعداد موازنة المواد الخام المباشرة إظهار كمية المواد التي ستحتاجها المنشأة لغايات الإنتاج، والكمية الواجب شراؤها خلال كل فترة، والمبالغ اللازمة لتأمين تلك المواد. ويتطلب إعداد هذه الموازنة البيانات التالية:
 - كمية المواد الخام المباشرة اللازمة لتصنيع الوحدة الواحدة.
 - سعر شراء الوحدة الواحدة من المواد الخام، وكمية الإنتاج المتوقعة لكل فترة.
 - كمية المواد الخام المباشرة المتحفظ بها في بداية الفترة.
 - كمية المواد الخام المباشرة الواجب الاحتفاظ بها في نهاية كل فترة.
- **موازنة العمل المباشر:** تعتبر موازنة العمل المباشر أداة تخطيطية وتنسيقية ورقابية هامة لنشاط وأداء العاملين في قسم الإنتاج، فمن خلالها يتم تخطيط وقت العاملين وبالتالي كيفية توزيع الإجازات السنوية لهم وبرامج التدريب وغيرها كما يتم من خلالها الرقابة على كفاءة العمل ومدى استغلاله في الإنتاج بشكل فعال.

¹ - عبودي شمس، لمزادمي مروة، مرجع سبق ذكره، ص15.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص122.

تبين موازنة العمل المباشر عدد ساعات العمل المباشر التي ستحتاجها المنشأة لغايات التصنيع خلال الفترة القادمة مفصلة على فترات الموازنة، كما تظهر تكاليف العمل المباشر التي ستحملها المنشأة.

- **موازنة النقدية:** تمثل موازنة النقدية ما تتوقع المنشأة استلامه من نقدية (تدفقات نقدية داخلية "مقبوضات") وما تتوقع دفعه (تدفقات نقدية خارجة "مدفوعات") خلال الفترة التي تغطيها الموازنة. وتعتبر موازنة النقدية من الموازنات الحساسة للمنشأة نظراً لأنها تظهر للمنشأة الفترات التي يتوقع أن يكون لديها عجز في النقدية، وفي هذه الحالة يجب على المنشأة التخطيط مقدماً للحصول مقدماً على الأموال اللازمة لسد هذا العجز. وبالمقابل إذا ظهر وجود فائض في النقدية، فعلى المنشأة اتخاذ الترتيبات لاستثمار هذا الفائض.¹

رابعاً: مزايا وعيوب الموازنات التقديرية

هناك عدة مزايا للموازنة التقديرية لكن ذلك لا يجعلها تخلو من بعض العيوب وهو ما سنتناوله فيما يلي:

1/ مزايا الموازنة التقديرية: وتتمثل فيما يلي:

- تقديم للإدارة أداة للتخطيط الشامل وأنشطة المشروع بلغة موحدة.
- تقديم للإدارة أداة لتنسيق بين أوجه النشاط المختلفة والخطط المختلفة لأقسام المشروع.
- تقديم للإدارة أداة للرقابة على أوجه النشاط المختلفة في المشروع.
- تساعد الإدارة على وضع الأهداف والسياسات الواضحة والمحددة مقدماً للمشروع ككل وللأقسام والأنشطة المختلفة في المشروع.
- تساعد في اشتراك المستويات الإدارية الدنيا في وضع خطة المشروع.
- تساعد على توضيح سلطات ومسؤوليات المديرين المسؤولين عن تنفيذ الخطة.
- تساعد كأداة للاتصال الفعال بين المستويات الإدارية المختلفة في المشروع من جهة وبين المحاسب والمستويات الإدارية من جهة أخرى.
- تساعد في تفويض السلطات.
- تساعد في رسم الخطط طويلة ومتوسطة وقصيرة الأجل.
- تعمل الموازنة على استقرار نشاط المشروع خلال فترة الموازنة.
- تساعد في تخطيط ورقابة تمويل المشروع لأوجه النشاط المختلفة.

¹ - عبودي شمس، المرادمي مروة، مرجع سبق ذكره، ص 16.

- تساعد في قياس الانحرافات عن الموازنة وتحديد أسبابها كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية المعالجة والمصححة المستحقة.¹

2/ عيوب الموازنة التقديرية: هناك عدة نقائص تؤدي إلى ضعف هذا الأسلوب وأهمها ما يلي:

- مساعدة غير كافية من الإدارة.
- عدم تنسيق بين مختلف مراكز المسؤولية.
- اتجاه المسيرين إلى انتظار الكثير من نظام الموازنات التقديرية.
- استعمال الموازنات التقديرية لي أغراض تحكمية بدلا من استعمالها كوسيلة لمراقبة العمليات ويحدث ذلك عندما لا تبنى على أساس الاستجابة لمتطلبات الواقع وللاحتياجات الفعلية.
- يمكن أن تتعرض بعض الوحدات لتضييق وعرقلة بحجة عدم وجود مخصصات، بينما تتوفر مخصصات زائدة عن الحاجة يمكن أن تصبح مصدرا لتبذير على مستوى وحدات اتفاقية أخرى.
- تردد المسؤولية أو عدم قدرتهم على تنبيه رؤوسهم ولفت أنظارهم لتدارك الانحرافات الموجودة في الأوقات المناسبة.²

المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنات التقديرية

أولا: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية

هناك العديد من العناصر التي تؤثر في إعداد الموازنات التقديرية، ومن بين أهمها نذكر ما يلي:

- **حجم المبيعات:** تمثل المبيعات العنصر الأول الذي يعتمد عليه في إعداد نظام الموازنات التقديرية، حيث تعتبر كمية المبيعات التقديرية القاعدة التي تسمح بإعداد مختلف الموازنات في المؤسسة.
- **الطاقة الإنتاجية المتاحة:** غالبا ما تستخدم المؤسسة الطاقة الإنتاجية بمستوى أقل من الطاقة النظرية، وهذا يمثل تكاليف إضافية قد تتحملها، كما هذه الأخيرة عنصر يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد الموازنات التقديرية بالمؤسسة.
- **مستلزمات البرنامج الإنتاجي:** يتطلب تنفيذ برنامج الإنتاج استخدام العديد من المواد الأولية واليد العاملة وكذا المواد الوسيطة بالإضافة لرأس المال، معناه أن زيادة حجم الإنتاج يتطلب زيادة في رأس المال

¹ - سليمان مصطفى الدلاهمة، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 195-196.

² - سهام عبد الكريم، تسوري بنت تسوري بجم، الموازنة التقديرية كأداة فعالة لمراقبة التسيير، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2، ص 17-18.

العامل لاستثماره في المستلزمات اللازمة لإنتاج الزيادة في حجم الإنتاج، وعدم توفر رأس المال العامل يعرقل تنفيذ البرنامج، ومن هنا فالعامل المتحكم هو رأس المال العامل.

وعليه بات من الضروري مراعاة مدى قدرة المؤسسة على توفير مختلف هذه العناصر بالكميات والنوعية المطلوبة وفي الأوقات المناسبة.¹

ثانيا: طرق إعداد الموازنات التقديرية

توجد ثلاثة طرق لإعداد تقديرات الموازنات التقديرية هي:

1/ الطريقة المفروضة: طبقا لهذه الطريقة فان التقديرات يتم تحديدها من قبل الإدارة العليا وفقا للأهداف العامة للمؤسسة، ويتم فرضها على مديري الأقسام لتنفيذها، ويتم ربط هذه الموازنات التقديرية بخوافز اقتصادية تتمثل في مكافآت أو عقوبات في حالة تحقيق التقديرات أو عدم تحقيقها.

ومن مميزات هذه الطريقة إن الإدارة لها إدراك واسع بعمليات المؤسسة والعلاقات بين الأنشطة المساعدة وحريصة على توزيع المواد المتاحة دون أي تحفيز، ويعاب على هذه الطريقة أنها تقلل من التزام الأقسام المفروضة عليهم بمسؤولياتهم.

2/ الطريقة الإسهامية: وفقا لهذه الطريقة فان مديري الأقسام يتولون مسؤولية إعداد التقديرات وبعد ذلك ترسل إلى الإدارة العليا للمصادقة عليها، وهذه الطريقة تحقق المزايا التالية:

- تنمي الانتماء من قبل المديرين للأهداف المحددة بالموازنات التقديرية، والشعور بان هذه الأهداف هي أهدافهم الشخصية، وبالتالي زيادة احتمال تحقيقها.
- تجنب وإزالة العوامل التي تؤدي إلى تخفيض الإنتاجية الناتجة من الشعور بالضبط الذي تخلقه الموازنات التقديرية المفروضة.
- مسؤولي الأقسام بالغون في أهمية أقسامهم في الاحتياج للموارد أو وضع أهداف سهلة التحقق.
- عدد الأشخاص الذين يعدون التقديرات أكبر بالمقارنة مع الطريقة السابقة فان تكلفتها أعلى.

3/ الطريقة التفاوضية: هي طريقة أكثر واقعية تعتمد على جمع الطريقتين السابقتين، وحسب هذه الطريقة المعلومات تكون متداولة بين المستويات الإدارية ومديري الأقسام، في البداية تقوم الإدارة العليا بإرسال الأهداف

¹ - متناوي أمجد، مطبوعة بيداغوجية بعنوان الموازنات التقديرية، موجهة لسنة الثالثة مالية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2023/2022، ص20.

الفصل الأول: الجانب النظري للموازنات التقديرية في مراقبة التسيير

البديلية إلى رؤساء الأقسام، مع حرص الإدارة العليا على توزيع المواد بطريقة عادلة وغير متحيزة، فإذا رفض رؤساء الأقسام الأهداف والموارد المتاحة، فإن الإدارة العليا ستطالبهم باقتراح البدائل في إطار الموارد المتاحة ثم الإدارة تقوم بإضافة الموارد أو تعديل توقعاتها.¹

ثالثاً: مراحل إعداد الموازنة التقديرية

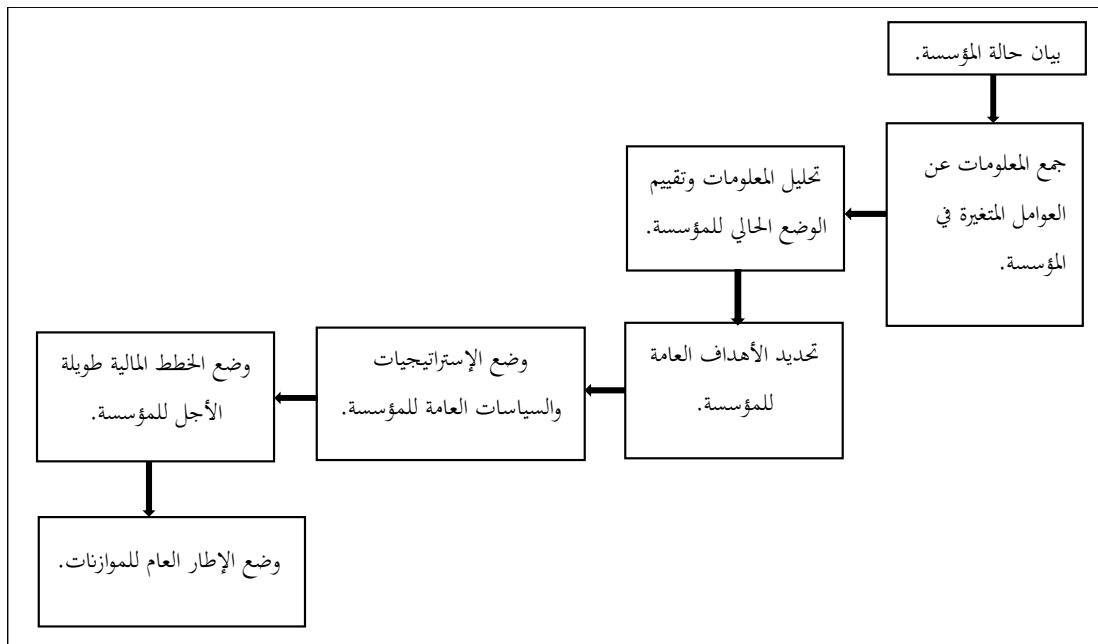
يتم تحضير الموازنات في المؤسسة عبر خمس مراحل أساسية هي:

1/ مرحلة التحضير لإعداد الموازنات: في عملية تحضير الموازنات يتم الانتقال من الخطة العملية متوسطة الأجل إلى الخطة قصيرة الأجل، والتي يتم فيها تحديد أهداف السنة المقبلة بدقة، والتعبير عنها في شكل أرقام لتوضيحها. هذه الأهداف يتم تبليغها لرؤساء المراكز كما يتم إبلاغهم بكل المعلومات المتعلقة بمحيط المؤسسة، كإعلامهم بالفرضيات الاقتصادية الممكنة والتي تخص السنة المقبلة مثل: المعلومات حول أسعار الصرف المتوقعة، نسب التضخم، تغيرات اقتصادية...، إضافة إلى قيام بعملية دراسة معمقة تشمل السوق والمنتجات والمصاريف الهيكلية الخاصة بالسنة المقبلة، وتزويد رؤساء المراكز بهذه المعلومات ووضع أهداف تتم معاينتها من طرف مراقبة التسيير للنظر في إمكانية تحقيقها أم لا.

وتشمل هذه المرحلة الخطوات المبينة في الشكل التالي:

¹ - زايدي حميدة، استخدام الميزانيات التقديرية للتحكم في تكاليف المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، عبر منشورة، 2011/2010، ص06-07.

الشكل (03): التحضير لإعداد الموازنات



المصدر: نَجْد سامي راضي وآخرون: المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص48.

2/ مرحلة إعداد الموازنات المبدئية: بعد القيام بعملية تحديد الأهداف الخاصة بالسنة المقبلة يتم القيام بإعداد موازنات مبدئية من طرف رؤساء المراكز، كما يتطلب منهم تحويل خطط العمل والمعطيات يأتي الدور الرئيسي لمراقب التسيير والمتمثل في عملية التقييم الشامل لهذه الموازنات المبدئية، والتأكد من مدى مصداقية الأرقام والقيم التي حددها رؤساء المراكز، إضافة إلى النظر في مدى تناسقها فيما بينها كل هذه الإجراءات تتم قبل إرسال هذه الموازنات المبدئية إلى الإدارة العليا للتناقش حولها.

3/ مرحلة التناقش حول هذه الموازنات مع الإدارة العليا: خلال هذه المرحلة يتم التناقش والتفاوض ومناقشة الموازنات المبدئية مع الإدارة العليا، وهنا يقوم مراقب التسيير في كل مستوى تنظيمي بضمان وجود تناسق بين هذه الموازنات وأهداف الإدارة العليا، كما يعمل على اقتراح الحلول المناسبة بغرض التعديل في الأهداف لإحداث تقارب بين تطلعات الطرفين (الإدارة العليا ورؤساء المراكز). كما يتم خلال هذه المرحلة تجميع هذه الموازنات بغرض التأكد من مدى تناسقها فيما بينها وانسجامها، إضافة إلى القيام بعملية التناقش حول الموارد اللازمة لكل مركز من أجل تحقيق الأهداف المحددة له.

4/ مرحلة تحضير الموازنة النهائية: في هذه المرحلة يتم إعداد الموازنات النهائية الخاصة بكل مركز مسؤولية، ويقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بالتكفل بجميع العمليات ذات الطابع الإداري والمحاسبي التي تسمح بالانتقال من برامج مصادق عليها من طرف الإدارة العليا إلى موازنات مفصلة تحدد فيها المسؤوليات والمهام بوضوح.

5/ مرحلة المتابعة والتحديث: بعد عملية الموافقة على الموازنات وتخصيص الموارد اللازمة لكل مركز، يتم القيام بعملية المتابعة وتحديث الموازنات، بمعنى مراعاة التطورات الحاصلة في المحيط وكذا النتائج الفعلية لرؤساء المراكز، إضافة إلى ضرورة إدراج المعطيات والنتائج الفعلية للسنة الحالية في عملية وضع التقديرات الخاصة بالسنة المقبلة، وتعبير آخر فإن عملية وضع الموازنات للسنة المقبلة يجب أن لا يتم الاعتماد فيها على موازنة السنة الحالية بل على نتائجها الفعلية.¹

المبحث الثالث: المراقبة بالموازنة التقديرية

تمهيد:

تعتبر الموازنة التقديرية من الأساليب المستخدمة في عملية المراقبة والتنبؤ بالمستقبل، إذ نجد أول من استعمل هذه التقنية هو سيدنا يوسف عليه السلام، حيث قام بإعداد ما يشبه موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في مصر خلال سبع سنوات مقبلة، كما حدد حجم الإنفاق وخطة الاستهلاك خلال هذه الفترة. واستخدمت هذه التقنية كأداة للمراقبة لأول مرة سنة 1912 ويتمثل منطق مراقبة الموازنات في حساب الانحرافات بين الأهداف والتحقيقات والبحث عن أسباب هذه الانحرافات (الحجم، المزيج، المردودية، أو الأسعار... الخ) والمسؤولين عنها سواء (الأشخاص أو الأقسام). وهذا ما يسمح بمعرفة مدى التقدم في تحقيق الأهداف والتصرف في الوقت المناسب اتجاه الأحداث غير المرغوب فيها.

المطلب الأول: استخدام الموازنة التقديرية كأداة للمراقبة

يكون إعداد الموازنات التقديرية حسب احتياجات وقيود المؤسسة والهدف من عملية المراقبة، إلا أننا نأخذ الحالة العامة وعلى أساس هذه الموازنات يتم المقارنة بين الأداء الفعلي والمقدر، واستخراج الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها والقيام بالتصحيحات اللازمة واتخاذ القرارات المناسبة. وهذا ما سنتطرق له في هذا المبحث

أولا/ مفهوم المراقبة بالموازنة

تعتبر الرقابة أحد وظائف الموازنة التقديرية وفي هذا المطلب سنقوم بالتطرق إلى مفهوم الرقابة والرقابة بالموازنات أيضا.

¹ - خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص22.

- **مفهوم الرقابة:** الرقابة هي مجموعة من الأنشطة التي تزاو لها المستويات الإدارية المختلفة في مشروع معين أو منشأة معينة للتأكد من التوافق للأداء الفعلي مع الأداء المخطط في شتى المجالات وتقييم الانحرافات وتقصي أسبابها ومحاولة تصحيحها في حالة وجودها.
- **مفهوم الرقابة بالموازنة:** عرف " هيتجر " عملية الرقابة بأنها: مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأداء المخطط والمستهدف طبقا لما جاء في الموازنة من معايير أداء هذه المقارنة تتم بإعداد ما يسمى بتقارير الأداء".
ويقصد بالرقابة بالموازنات التقديرية بأنها: " عملية تجري للكشف عما يؤدي فعلا ومقارنة النتائج الفعلية للأداء بالبيانات التي تتضمنها الموازنة التقديرية، والتي تمثل النتائج المتوقع حدوثها كما حددتها الخطة الموضوعية وذلك بالوقوف بالبيانات التي تتضمنها الموازنة التقديرية والتي تمثل النتائج المتوقعة واتخاذ الإجراءات لإصلاح المفارقات إن وجدت"¹
بعد القيام بعملية ترجمة أهداف المؤسسة في شكل موازنات لمختلف الوظائف يتم بعد ذلك متابعة الانجازات وذلك عن طريق مراقبة الموازنة.
- وقد عرف M Gervais مراقبة الميزانية كما يلي:
تتمثل المراقبة على الموازنة في عملية المقارنة المستمرة بين النتائج الفعلية والنتائج التقديرية المحددة في الموازنات بغرض:²
 - ✓ البحث عن أسباب الانحرافات
 - ✓ تزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات حول هذه الانحرافات.
 - ✓ اتخاذ الإجراءات التصحيحية الممكنة.
 - ✓ تقييم أداء المسؤولين.
- كما تعرف أيضا: مجموعة من إجراءات يقوم بها المدير تبدأ بتحديد وقراءة انحرافات ثم تحديد الأسباب المؤدية لهذه الانحرافات كما يحدد المسؤول عليها وأخيرا اقتراح الإجراءات التصحيحية.³
 - وحتى تكون مراقبة الموازنة التقديرية فعالة يجب إن تتوفر على عدة خصائص هي:⁴
 - ✓ **تقديم المعلومات صحيحة:** إن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل العملية وأيضا اتخاذ القرارات، وكثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوأ من الواقع.

¹ - محمد موسى محمد النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، الجامعة الإسلامية - غزة - ، 2006، ص 89.

² - أحمد بونقيب، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2006/2005، ص 102.

³ Hélène Loning et autres : **Lo control de gestion**, DUNOD, Paris, 2^e édition, 2003, P 132.

⁴ - ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سابق، ص 127.

✓ **حسن توقيت المعلومات المقدمة:** إذ أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، فحصول المؤسسة على معلومات صحيحة، أمر لا قيمة له إذا جاء بعد انقضاء الأجل أو الموعد المحدد لاستعمالها، سواء في المتابعة والمراقبة أو في استعمالات أخرى.

✓ **الاقتصاد في التكاليف:** ضراء نضام الالكتروني لمراقبة التكاليف، يمكن رقابتها باستعمال انضمة ايسط وأقل تكلفة لا يعتبر اقتصادياً، اذا كانت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكلفة المحتملة فيها،

✓ **سهولة الفهم:** إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيداً نظام المراقبة، وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه سيسيء تفسيرها، الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

✓ **التركيز:** لجذب انتباه المسير بسرعة إلى الانحرافات التي تشكل نقاط اختناق، وتعرق سير العمل وانسياب الإنتاج، وهو أمر يرتبط بمفهوم المراقبة بالاستثناء.

✓ **تسهيل اتخاذ القرارات:** لتقديم معلومات واضحة ومحددة تصلح أساساً لاتخاذ القرار دونما حاجة للتحليل والتفسير والاستقصاء وتلك الأمور التي تستهلك وقت المسير وتعد مهمته.

ثانياً/ دور الرقابة باستخدام الموازنات:

تمر عملية المراقبة باستخدام الموازنات بثلاث مراحل رئيسية ويمكن تناولها على النحو الآتي:¹

1/ مرحلة إعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات: تنطوي هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة الظاهرة في الموازنات المختلفة واحتساب الانحرافات لكل عنصر من العناصر سواء كانت هذه الانحرافات ايجابية أو سلبية ويتم في هذه المرحلة إعداد تقارير بإتباع نموذج موحد لجميع الأنشطة والوحدات الإدارية على مدار السنة، ويختلف تصميم تقارير الأداء باختلاف المنشأة وأنشطتها وأساليب الإدارة فيها.

2/ مرحلة تفصي الانحرافات وتحليلها: ويتم في هذه المرحلة دراسة كل انحراف بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه والمسؤولية عنه، حيث يتم البدء بالأرقام الإجمالية، ثم يتم التوجه لتحليل الانحرافات التفصيلية لكل العناصر المكونة للأرقام الإجمالية. وتتطلب هذه المرحلة:

✓ تحديد طبيعة الانحراف ومدى أهميته المطلقة والنسبية.

✓ ربط الانحراف بالنتائج الأخرى، ومقارنة الاتجاه فيما بينها.

✓ تفصي الأسباب التي أدت إلى هذا الانحراف، وتحليلها بما قد يتطلبه ذلك من الحصول على معلومات إضافية تفضيلية عن النتائج المقدرة، أو الرجوع إلى تقارير أداء أخرى لربط الانحراف بالنتائج الأخرى.

✓ تحديد المسؤولية عن الانحراف، اعتماداً على قدرة المسؤول على الرقابة والتحكم في النتائج.

¹ - محمد سامي راضي وآخرون، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، دار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 90.

3/ مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية: وفي هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحراف، واتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية لمعالجة الانحراف ومنع تكراره، ويتطلب ذلك:

- ✓ مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين عن هذه سواء كان ذلك من خلال مطالباتهم بتقديم تفسيرات خطية للانحرافات الهامة المسجلة، أو من خلال الاجتماع معهم مباشرة لمناقشة هذه الانحرافات، وسواء كانت انحرافات ايجابية أو سلبية.
- ✓ اتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات، وتحديد الطرق والوسائل التي تعالج وتصحح الأوضاع غير المرضية وتمنع تكرارها في المستقبل.
- ✓ متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية.

المطلب الثاني: تحليل الانحرافات

الانحراف هو: "عبارة عن الفرق ما بين المقدر والفعلي وقد تكون هذه الانحرافات اما ايجابية او سلبية".¹
لتحليل الانحرافات يجب تحديد السعر والكمية لكل عنصر من عناصر الميزانية، كما ان المبدأ العام للتحليل هو فرض أحدهما ثابت واخر متحرك، وتكون علاقة تحديد الانحراف كما يلي:²

$$\text{الانحراف الاجمالي} = \text{التكلفة المقدرة} - \text{التكلفة الفعلية}$$

اذا رمزنا لكل من:

الكمية الفعلية ب: Q_f السعر الفعلي ب: P_f

الكمية المقدرة ب: Q_s السعر المقدر ب: P_s

ويصبح الانحراف الاجمالي: $\Delta = (Q_s \times P_s) - (Q_f \times P_f)$

ويمكن تحليل الانحراف الى:

✓ **انحراف السعر:** يقيس هذا الانحراف التغير الذي حصل بين السعر الفعلي والسعر المقدر بدلالة الكميات الفعلية:

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر المقدر} - \text{السعر الفعلي}) \times \text{الكميات الفعلية}$$

ويصبح انحراف الكمية = $(P_s - P_f) \times Q_s$

ونضع: $\Delta P = P_s - P_f$

¹ - خالص صافي صالح، ص 198.

² - شرون رقية، محاضرات مراقبة التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015/2014، ص 12.

✓ **انحراف الكميات:** يقيس هذا الانحراف التغير الذي حصل بين كمية المبيعات الفعلية المقدرة مقيما بالسعر المقدر:

$$\text{انحراف الكميات} = (\text{الكميات المقدرة} - \text{الكميات الفعلية}) \times \text{السعر المقدر}$$

$$\text{ويصبح انحراف الكمية} = (Q_s - Q_r) \times P_s$$

$$Q = Q_s - Q_r$$
 ونضع:

أولا: تحليل انحراف موازنة المبيعات:

ويتمثل الانحراف في الفرق بين المبيعات المقدرة والفعلية، ويمكن تحليل هذا الانحراف الى انحراف السعر وانحراف الكمية، ويقاس هذا الانحراف كالتالي:

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

$$\Delta \text{ السعر} = (\text{السعر البيع المقدر} - \text{السعر البيع الفعلي}) \times \text{الكميات البيع الفعلية}$$

$$\Delta \text{ الكمية} = (\text{الكمية البيع المقدرة} - \text{الكمية البيع الفعلية}) \times \text{السعر البيع المقدر}$$

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

إذا كان Δ الإجمالي > 0 هذا الانحراف ملائم للمؤسسة.

ثانيا: تحليل انحراف موازنة الإنتاج:

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

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

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

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

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

فإن السعر Δ الكمية: فالـ Δ المسؤولية تقع على عاتق قسم الإنتاج بدرجة كبيرة.

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

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

ثالثا: تحليل انحراف موازنة مستلزمات الإنتاج:

وهناك ثلاث عناصر في موازنة مستلزمات الإنتاج وهي: المواد الأولية، اليد العاملة والمصروفات لإنتاج غير المباشرة. ويتم تحليل الانحراف كل عنصر على حد.

1/ تحليل الانحراف المواد الأولية:

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

Δ السعر = (السعر المقدر للمادة - السعر الفعلي للمادة) $\times$ الكميات الفعلية للمادة.

Δ الكمية = (الكمية المقدرة للمادة - الكمية الفعلية للمادة) = السعر المقدر للمادة.

إذا كان Δ الإجمالي < 0 : هو في صالح المؤسسة وكلا القسمين التموين والإنتاج كان تقديرهما جيدا ومناسب.
أما إذا كان Δ الإجمالي > 0 : هو انحراف غير ملائم للمؤسسة.¹

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

السعر Δ الكمية: فإن المسؤولية تقع على عاتق قسم التموين بدرجة كبيرة.²

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

2/ انحراف اليد العاملة:

Δ السعر = (السعر المقدر لليد العاملة - السعر الفعلي لليد العاملة) $\times$ الكميات الفعلية لليد العاملة.

Δ الكمية = (الكمية المقدرة لليد العاملة - الكمية الفعلية لليد العاملة) $\times$ السعر المقدر لليد العاملة.

إذا كان Δ الإجمالي < 0 : وهو انحراف غير ملائم للمؤسسة.

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

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

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

3/ تحليل انحراف والمصروفات الإنتاج غير المباشرة:

Δ السعر = (السعر المقدر لليد العاملة - السعر الفعلي لليد العاملة) $\times$ الكميات الفعلية لليد العاملة.

Δ الكمية = (الكمية المقدرة لليد العاملة - الكمية الفعلية لليد العاملة) $\times$ السعر المقدر لليد العاملة.

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

أما إذا كان Δ الإجمالي < 0 : وهو انحراف غير ملائم للمؤسسة.

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

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

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

4/ تحليل انحراف موازنة التموينات:

Δ السعر = (السعر المقدر للمادة - السعر الفعلي للمادة) $\times$ الكميات الفعلية للمادة.

Δ الكمية = (الكمية المقدرة للمادة - الكمية الفعلية للمادة) $\times$ السعر المقدر للمادة.

¹ - مرجع سبق ذكره.

إذا كان Δ الإجمالي < 0 : هو في صالح المؤسسة فقسمي الناتج والتمويل كان تقديرهما جيد ومناسب.
أما إذا كان Δ الإجمالي < 0 : وهو انحراف غير ملائم للمؤسسة.
فإن السعر Δ الكمية: فإن المسؤولية تقع على عاتق قسم التمويل بدرجة كبيرة.
السعر $> \Delta$ الكمية: فإن المسؤولية تقع على عاتق قسم الإنتاج بدرجة كبيرة.
أو إذا كان Δ السعر = Δ الكمية = Δ الإجمالي $= 0$: وهذه الحالة نادرة الحدوث وهي حالة مثلى.¹

المطلب الثالث: نظام المراقبة عن طريق الموازنات التقديرية

يعد نظام مراقبة الأداة التي تمكن الإدارة من التأكد من أن الخطط تنفذ كما هو مرسوم وحسب التعليمات الموضوعة فمتابعة التنفيذ للموازنات تهدف إلى كشف الانحرافات ودرجة هذه الانحرافات وأسبابها، فكشف الانحرافات حال حدوثها يدل على فاعلية نظام المراقبة، كما إن بفضل هذا الأخير يستطيع المسؤول إنهاء نشاطه، ووضع تشخيص لإنجازاته بشكل يجعله يحضر أكثر بطريقة فعالة لما هو قادم وتكمن قوة مراقبة التسيير في الإمكانيات التي تمنحها أدواتها خاصة فيما يتعلق بالتسيير عن طريق الاستثناء إذ تمكن هذه الأدوات من منح حرية التصرف للأشخاص الخاضعين للمراقبة ما لم تظهر فرقاً معتبرة مقارنة بالتقديرات. وبالتالي فإن مراقبة التسيير وغيرها من الإجراءات الرسمية هي جهاز يسمح بتحقيق اللامركزية في المراقبة كما يمكن إبراز أهداف نظام المراقبة ومتطلباته عن طريق الموازنة التقديرية كالاتي

أولاً: أهداف نظام المراقبة عن طريق الموازنات التقديرية

يعتمد نظام المراقبة عن طريق الموازنات في الحصول على تقارير بهدف:

- ✓ تحليل وتفسير النتائج الفعلية ومقارنتها بالمقرر في الموازنات.
- ✓ تحديد الانحرافات بين التنفيذ والمقرر وتقصي أسباب هذه الانحرافات والمسؤول عنها.
- ✓ اتخاذ القرارات والخطوات اللازمة لتصحيح الانحرافات السلبية وتشجيع الانحرافات الإيجابية.²

ثانياً: المتطلبات الأساسية لنظام المراقبة عن طريق الموازنة التقديرية

يمكن ذكر بعضها في الآتي:

- ✓ تحديد دقيق للتنظيم وللوظائف الإدارية المختلفة وفي هذا التحديد ينبغي أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة.
- ✓ تحديد معايير عملية تستخدم غير أغراض التخطيط.

¹ - خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص 44-45.

² - باسم عمروش، احمد علماوي، الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير بالمؤسسة التقديرية دراسة حالة المركب المنجمي - بئر العاتر، مجلة التنمية الاقتصادية - المجلد 06 عدد 02، ديسمبر 2021، ص 242.

✓ دراسة تفصيلية لأهداف المؤسسة والأقسام المختلفة فيه وللمشاكل المتوقعة، وللعلاقات بين أقسام الإنتاج المختلفة.

وأخيرا فانه يجب ملاحظة أن أي نظام للمراقبة، مهما كانت الصورة التي يأخذها فهو وظيفة من وظائف التسيير، وإن الموازنة التقديرية ماهية إلا نظام جزئي من النظام الكامل للمراقبة.¹

المطلب الرابع: تقييم الموازنات التقديرية كأداة للمراقبة:

تعد الموازنات التقديرية كأداة من أدوات المراقبة، لكنها وكأي أداة مراقبة لها إيجابيات وسلبيات نذكرها في الآتي:

أولا: إيجابيات الموازنات التقديرية كأداة للمراقبة: يمكن إبراز بعض هذه الإيجابيات في الآتي:

✓ توضيح الأهداف الخاصة بجميع الوحدات التنظيمية، حيث تعد الموازنة كمعيار للحكم على أداء الإدارة، ويمكن من قياس الانحرافات بسهولة بالإضافة إلى أنها تعد كأساس لتحضير وتنفيذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

✓ عندما يتحقق التنسيق في تطبيق الموازنة يترتب عليه ظهور هيكل تنظيمي أكثر كفاءة بالنظر إلى أن الموازنات تقيس أداء كل وحدة من الوحدات التنظيمية على حده، وهذا يساعد في تحديد نقاط القوة والضعف في الأداء التنظيمي.

✓ تمكن من التخطيط الجيد لجميع مراحل عمليات المؤسسة، لأنها تركز على الطبيعة المستمرة لدورة التخطيط.

✓ توفر فهما واضحا للأهداف التنظيمية، وهذا لان الميسرين يجدون أنفسهم مجبرين على وضع أهداف منطقية يمكن تحقيقها في كافة المستويات التنظيمية.

ثانيا: سلبيات الموازنة التقديرية كأداة للمراقبة: يمكن إبراز بعض هذه السلبيات في الآتي:

✓ هناك بعض العوامل التي يصعب قياسها بالوحدات النقدية كأداء المسير، خطط التطوير وإعادة التنظيم، ز بالتالي قد يتم تجاهلها.

✓ عدم القدرة على التمييز بين الأعراض والأسباب من بين سلبيات مراقبة التسيير عن طريق الموازنات التقديرية، فالأعراض ليست هي بالضرورة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات، فمثلا انخفاض الإيرادات الناجمة عن المبيعات قد يكون ناجم عن عوامل أخرى غير انخفاض المبيعات.

✓ الممارسة الأوتوقراطية من جانب بعض المسؤولين وغيرهم من الموظفين.

على الرغم من السلبيات الموجهة لنظام الموازنات التقديرية، إلا انه يبقى من أهم أدوات مراقبة التسيير كثيرة الاستعمال.²

¹ - مرجع سبق ذكره، ص 243.

² - مرجع سبق ذكره. ص 243.

الخلاصة:

عرفت مراقبة التسيير تطورا كبيرا، حيث تسعى مهمتها المحاسبية الى مهمة تشمل كل الوظائف المؤسسة، وأصبحت تساهم مساهمة فعالة في استخدام إحدى أدواتها كالموازنة التقديرية وهذا من خلال قياس الأداء الفعلي ومقارنة مع الأداء المخطط، وقياس مدى النجاح في تحقيق الأهداف الموضوعية لكل مركز من مراكز المسؤولية في المؤسسة.

الفصل الثاني:

دراسة حالة مطاحن الحبيب ذهب

تمهيد:

تهدف الشركة في إطار نشاطها الرئيسي إلى النمو والاستمرار في بيئة متغيرة نتيجة ديناميكية الأسواق التي تمتد هذه المؤسسات بالمداخلات اللازمة أو من ناحية تغيير استراتيجيات المؤسسات المنافسة بهدف السيطرة على الأسواق، لذلك تعمل الشركة على التكيف مع هذه المتغيرات من خلال تحكمها في الأدوات اللازمة لمواكبة هذه التطورات.

يعتبر التحليل المالي أحد الأدوات الرئيسية التي تعمل الشركة على التحكم فيها بغرض المحافظة على التوازنات المالية الرئيسية للشركة بهدف تحقيق الأهداف المذكورة أعلاه (النمو والاستمرار).

تهدف في هذا الفصل إلى التطرق لأهم الأدوات المالية الضرورية لتشخيص الوضعية المالية للشركة، بغرض تشخيص نقاط القوة والضعف في المؤسسة والاستفادة من هاته المزايا في حالة كانت ميزة إيجابية للشركة، وتصحيح مكامن الضعف إن كانت الميزة سلبية.

وفي هذا الفصل سوف يتم التطرق إلى النقاط التالية:

- المبحث الأول: بطاقة فنية عن الشركة
- المبحث الثاني: عرض وتحليل الموازنات التقديرية والفعالية للمؤسسة

المبحث الأول: بطاقة فنية عن الشركة

من أجل تدعيم الجانب النظري للموضوع ومحاولة توضيحه أكثر، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى دراسة تطبيقية في شركة مطاحن الحبيب ذهب وذلك استناداً إلى المعلومات والبيانات المقدمة من الشركة محل الدراسة.

المطلب الأول: التعريف بالشركة وموقعها

أولاً: التعريف بشركة مطاحن الحبيب ذهب

هي شركة ذات المسؤولية المحدودة تابعة للخواص جاءت تسميتها نسبة لأب الشركاء، وقد تم تأسيسها في 2012/10/07 بمساهمة ثلاث شركاء، وتقع الشركة في الناحية الشرقية من وادي سوف على الطريق الولائي رقم: 406 بلدية الطريفواي ولاية الوادي وتحوز على مساحة كبيرة بعقد ملكية مقسمة منها 1440م² لممارسة العملية الإنتاجية و500م² مخصصة لمخازن المواد الأولية والمنتوج النهائي ومنها 20م² للإدارة، تتكون المؤسسة من 45 عامل منها مؤمنين و10 مؤقتين.

ويتمثل نشاط المؤسسة في عمليتي الإنتاج والبيع لكل من الفرينة والنخالة حيث تشتري المؤسسة احتياجاتها من المواد الأولية والمتمثلة في القمح بنوعية اللين من تعاونية الحبوب والبقول الجافة بالولاية حيث تستخدم من القمح اللين 75% في إنتاج الفرينة، و23% في إنتاج النخالة، و01% فضلات، و01% ضائع.

أما المبيعات فهي تباع كل منتوج في مواصفات وأوزان مختلفة، تتم تعبئة هذه المنتجات في أكياس مختلفة الأوزان وذلك تبعاً لطبيعة الطلب، في حين تقوم المؤسسة بتوزيع منتجاتها عبر قنوات توزيع مختلفة.

✓ نقاط بيع بالتجزئة تابعة للمؤسسة.

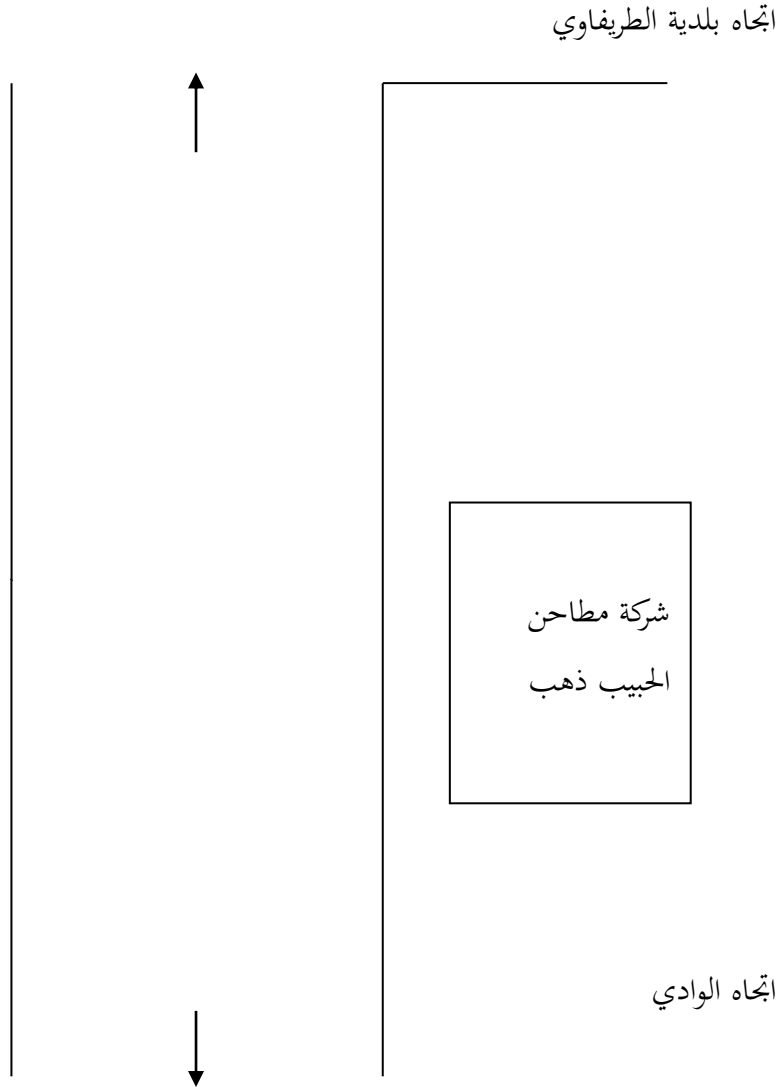
✓ زبائن مختلفة داخل وخارج الولاية.

✓ موالين وخبازين.¹

¹ - وثائق مقدمة من طرف إدارة المؤسسة.

ثانيا: موقع شركة مطاحن الحبيب الذهب

الشكل (04): مخطط يوضح موقع المؤسسة.



المصدر: وثائق مقدمة من طرف إدارة المؤسسة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للشركة

تشكل هيكل المؤسسة كالتالي:

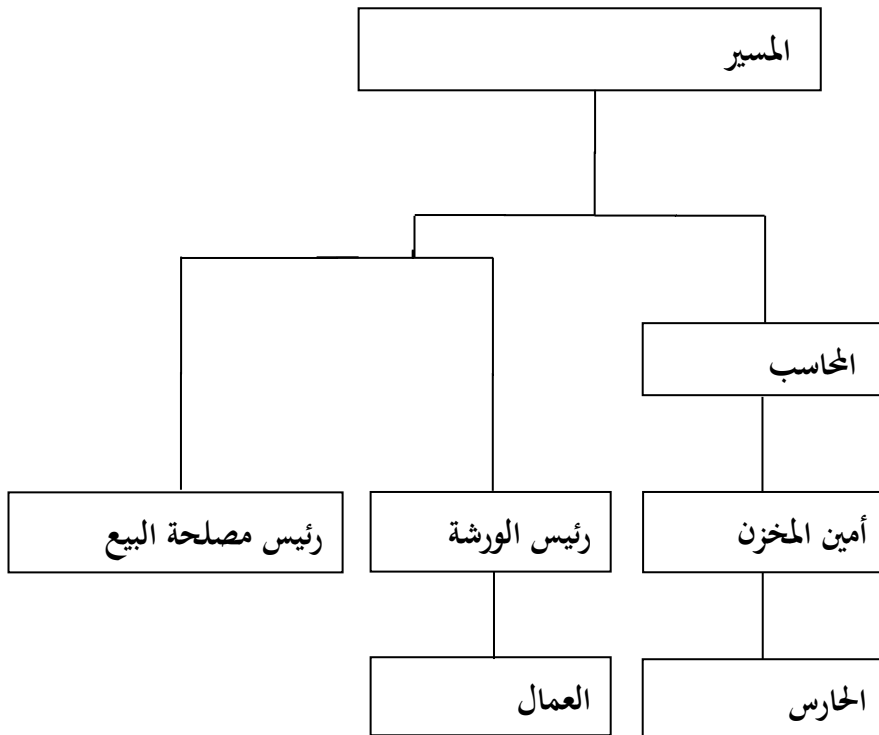
- 1/ المدير: وهو صاحب المؤسسة والمشرف عليها.
- 2/ المحاسب: ويهتم بالأمور المالية كسعر المبيعات والأرباح وغيرها.
- 3/ رئيس مصلحة البيع: تنحصر مهمته في التعامل مع الزبائن.

4/ رئيس الورشة: نحصر عمله على تنظيم الإنتاج داخل الورشة.

5/ العمال: يقومون بعملية الإنتاج داخل المؤسسة وينقسمون إلى فوجين الأول يعمل على منتج الفرينة والثاني على منتج النخالة.

6/ مخطط الهيكل التنظيمي للشركة.

الشكل (05): مخطط يوضح تطبيقية مطاحن الحبيب ذهب



المصدر: وثائق مقدمة من طرف إدارة المؤسسة.

المطلب الثالث: هياكل الشركة ومراحل إنتاجها

أولاً: هياكل وتركيبات الشركة

تحتوي المؤسسة على عدة تركيبات وهياكل والتي تم إنجازها من طرف مؤسسات أجنبية فالتركيب الخاص لإنتاج الفرينة أنجز من طرف المؤسسة التركيبية (RIDER) وللمؤسسة هياكل وتركيبات أخرى منها:¹

1/ مطحنة لطحن القمح الصلب ب 600 قنطار.

¹ - مرجع سبق ذكره.

2/ مطحنة لطحن القمح اللين ب 600 قنطار.

3/ خزانين رئيسيين 1200 قنطار للواحد.

4/ مخزينين (مستودعين) ذو سعة ألف قنطار من المنتجين.

5/ مبنى إداري.

6/ خزان للماء.

7/ الجسر الوزن.

8/ شاشة مراقبة.

ثانيا: توضيح مراحل الإنتاج.

تتكون عملية الإنتاج من عدة مراحل وهي:¹

1/ مرحلة التنظيف: وتتضمن هذه المرحلة ما يلي:

✓ وزن القمح: عند وصول المواد الأولية للمؤسسة يتم نقلها بوسائلها الخاصة ووزنها بالجسر الوزن ثم تفريغها ووزن الشاحنة فارغة لمعرفة كمية المواد الواردة.

✓ التنظيف الأولي: يتم فيها نقل المواد الأولي من المطمور الأرضي للخزان الرئيسي مروراً بآلات التنظيف حسب نوعية القمح.

✓ التنظيف الثاني: يتم تنقية القمح وفرزه بآلات متخصصة، كالألة التي تقوم بفرز نوع معين من الفضلات المتضمنة للقمح.

2/ مرحلة التحضير: ويتم في هذه المرحلة تبليل القمح بعد عملية التنظيف الثانية حيث يكون القمح مصفى ومنقى فيوضع في خزان خاص، إذ تقاس درجة الرطوبة لمعرفة كمية الماء الواجب إضافته للقمح (لكل نوعية قمح درجة رطوبة خاصة).

3/ مرحلة الطحن: وتظم المراحل التالية:

¹ - مرجع سبق ذكره.

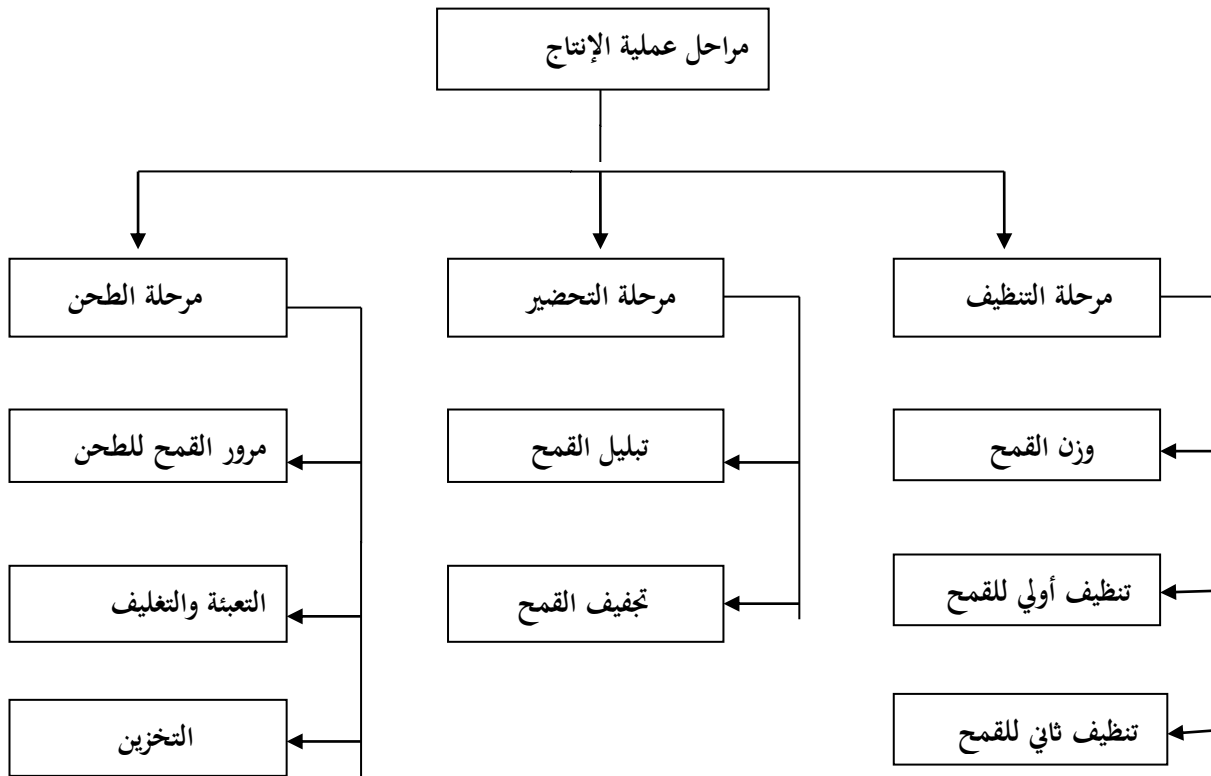
✓ مرحلة مرور القمح للطحن: وتتمثل هذه المرحلة في نقل القمح المهيأ للطحن عبر الآلات المتخصصة حيث يتم فيها طحنه.

✓ مرحلة التعبئة والتغليف: ويقصد بها تعبئة المنتجات التامة الصنع (الفرينة والنخالة) في أكياس خاصة في أوزان مختلفة.

✓ مرحلو التخزين: بعد التعبئة في أكياس ترسل هذه الأكياس للمخزن في انتظار بيعها.

4/ مخطط يوضح مراحل الإنتاج:

الشكل (06): مخطط يوضح مراحل الإنتاج.



المصدر: وثائق مقدمة من طرف إدارة المؤسسة.

المبحث الثاني: عرض وتحليل الموازنات التقديرية والفعلية للمؤسسة

في هذا المبحث سيتم العمل على تطبيق الموازنات التقديرية في المؤسسة، مع العلم ستكون الموازنات بالقيمة فقط، وذلك لعدم توفر معلومات تفصيلية أكثر حول الكميات.

المطلب الأول: عرض الموازنات التقديرية والفعلية لسنة 2022

اعتمدنا في وضع الموازنات التقديرية على معطيات سنة 2021 وذلك بناء على المعلومات التي تحصلنا عليها من المؤسسة، حيث عادة ما تتوقع المؤسسة أن تحقق على الأقل نفس رقم الأعمال السنة السابقة.

أولاً: موازنة المبيعات

الجدول (02): موازنة المبيعات التقديرية 2022 الوحدة دج

البيان	رقم الأعمال التقديري 2022
الفريضة 75%	144128864
النخالة 25%	48042955
رقم الأعمال الإجمالي	192171819

المصدر: إعداد الطالبات بالاعتماد على معلومات ووثائق المؤسسة.

ثانياً: موازنة الإنتاج

الجدول (03): موازنة الإنتاج التقديري 2022 الوحدة دج

البيان	المبالغ
الفريضة 75%	143249118
النخالة 25%	47749706
الإنتاج	190998824

المصدر: إعداد الطالبات بالاعتماد على معلومات ووثائق المؤسسة.

ثالثا: موازنة تكاليف الإنتاج

الجدول (04): موازنة تكاليف الإنتاج التقديرية 2022 الوحدة دج

المبالغ	البيان
145152134	مواد ولوازم مستهلكة
394672	خدمات وخدمات أخرى
14734582	الأجور
2022322	ضرائب ورسوم
5981	مصاريف أخرى
12796651	الإهلاكات

المصدر: إعداد الطالبات بالاعتماد على معلومات ووثائق المؤسسة.

الجدول (05): المبيعات الحقيقية 2022 الوحدة دج

المبالغ	البيان
رقم الأعمال الحقيقي 2022	المنتجات
140447209	الفريزة 75%
46815736	النخالة 25%
18726945	رقم الأعمال الإجمالي

المصدر: إعداد الطالبات بالاعتماد على معلومات ووثائق المؤسسة.

الجدول (06): الإنتاج الحقيقي 2022 الوحدة دج

البيان	المبالغ
الفريضة 75%	1405888485
النخالة 25%	46815736
الإنتاج	187262945

المصدر: إعداد الطالبات بالاعتماد على معلومات ووثائق المؤسسة.

الجدول (07): تكاليف الإنتاج الحقيقية 2022 الوحدة: دج

البيان	المبالغ
مواد ولوازم مستهلكة	139824943
خدمات وخدمات أخرى	923879
الأجور	14306212
ضرائب ورسوم	3125316
مصاريف أخرى	1667365
الإهلاكات	11548123

المصدر: إعداد الطالبات بالاعتماد على معلومات ووثائق المؤسسة.

ملاحظة: من خلال الجداول السابقة نلاحظ أن المؤسسة قدرت قيمة مبيعات بمبلغ (192171819) في حين أنها حققت فعلا قيمة (187262945) كما أنها قدرت قيمة الإنتاج لسنة 2020 بمبلغ (190998824) بينما حققت قيمة بمبلغ (187451758) دج و قدرت قيمة التكاليف (175106342) بينما صرفت تكاليف (171395838).

المطلب الثاني: حساب وتحليل الانحرافات

أولاً: حساب إنحرافات موازنة المبيعات

وتكون علاقة تحديد الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف} = \text{رقم الأعمال الحقيقي} - \text{رقم الأعمال التقديري}$$

- عندما تكون نتيجة الانحراف موجبة عندها نقول ان الانحراف ملائم للمؤسسة.
- وعندما تكون نتيجة الانحراف سالبة عندها نقول ان الانحراف غير ملائم للمؤسسة.

الجدول (08): إنحراف موازنة المبيعات 2022 الوحدة دج

البيان	رقم الأعمال التقديري	الحقيقي	الانحراف	الملاحظة
الفريضة	144128864	140447209	-3681655	غ ملائم
النخالة	48042955	46815736	-1227219	غ ملائم
رقم الاعمال	192171819	187262945	-4908874	غ ملائم

المصدر: من اعداد الطالبات بالاعتماد على الجدول 2 و5.

من خلال الجدول السابق نجد أن إجمالي إنحراف المبيعات لسنة 2020 سجلت إنحراف بقيمة (-4928874) إلا أنه غير ملائم للمؤسسة، لأن المبيعات الحقيقية اقل من المبيعات المقدرة. بما ان سعر البيع ثابت ومحدد من قبل الدولة، فان سبب الانحراف سيكون ناجم عن انخفاض الكميات، بما ان رقم الأعمال يتكون من منتوجين فان الانحراف يشمل انحراف المنتوجين الإثنين، حيث كان إنحراف الفريضة (-3681655) غير ملائم للمؤسسة واما انحراف النخالة فكان (-1227619) وهو غير ملائم أيضاً.

ثانياً: حساب إنحرافات موازنة الإنتاج

وتكون علاقة تحديد الانحراف كما يلي:

$$\text{الانحراف} = \text{الإنتاج الحقيقي} - \text{الإنتاج المقدر}$$

- عندما تكون نتيجة الانحراف موجبة عندها نقول ان الانحراف ملائم للمؤسسة.
- وعندما تكون نتيجة الانحراف سالبة عندها نقول ان الانحراف غير ملائم للمؤسسة.

الجدول (09): إنحراف موازنة الإنتاج 2022

البيان	التقديري	الحقيقي	الانحراف	الملاحظة
الفرينة	143249118	140588848	-2660269.5	غ ملائم
النخالة	47749706	46862939.5	-886766.5	غ ملائم
رقم الأعمال	190988824	187451758	-3547036	غ ملائم

المصدر: مرجع سبق ذكره.

من خلال الجدول السابق نجد ان إجمالي إنحراف الإنتاج لسنة 2022 سجل إنحراف بمقدار (-3547036) الا أنه غير ملائم للمؤسسة، وذلك لأن المؤسسة قد انتجت اقل من ما هو مقدرة. ومنه نقول إن سبب الانحراف هو تراجع او انخفاض الكميات المباعة، وهذا الانحراف يشمل المنتوجين، حيث نجد أن إنحراف الفرينة يقدر ب(-2660269.5) وإنحراف النخالة يقدر ب (-886766.5) وهو غير ملائم بالنسبة للمؤسسة.

ثالثا: حساب إنحرافات موازنة تكاليف الإنتاج

وتكون علاقة تحديد الإنحراف كما يلي:

$$\text{الإنحراف} = \text{تكلفة الحقيقية} - \text{تكلفة التقديرية}$$

- عندما تكون نتيجة الانحراف سالبة عندها نقول ان الانحراف ملائم للمؤسسة.
- عندما تكون نتيجة الانحراف موجبة عندها نقول ان الانحراف غير ملائم للمؤسسة.

الجدول (10): إنحراف موازنة تكاليف الإنتاج 2022 الوحدة دج

البيان	التقديري	الحقيقي	الانحراف	الملاحظات
مواد ولوازم م	145152134	139824943	-5327191	ملائم
خدمات أخرى	394672	923879	529207	غ ملائم
الأجور	14734582	14306212	-428370	ملائم
ضرائب ورسوم	2022322	3125316	1102994	غ ملائم
مصاريف أخرى	5981	1667365	1661384	غ ملائم

الإهتلاكات	12796651	11548123	-1248528	ملائم
------------	----------	----------	----------	-------

المصدر: من إعداد الطالبات بالاعتماد على الجدول 4-6.

من خلال الجدول السابق نجد أن تكاليف الإنتاج لسنة 2022 سجلت انحراف إجمالي بمقدار (-3710504) إلا أنه ملائم للمؤسسة، وذلك إلا أنه المؤسسة قد تكاليف أقل مما هو مقدر وهذا الانحراف ناجم عن عدة عناصر مختلفة تتمثل في:

- **المواد واللوازم المستهلكة:** سجلت إنحراف سالب بقيمة (-5327191) ملائم بالنسبة للمؤسسة وسبب هذا الانحراف وذلك راجع الى تراجع وانخفاض الإنتاج الفعلي عن الإنتاج المقدر بسبب تراجع رقم الأعمال المحقق والذي أدى الى استهلاك اقل في المواد واللوازم.
- **الخدمات الأخرى:** سجلت إنحراف موجب بقيمة (529207) وهو انحراف غير ملائم ويرجع ذلك الى استعانة المؤسسة بزيادة الخدمات من أجل انجاز مشاريع بشكل أسرع.
- **الأجور:** سجلت إنحراف سالب بقيمة (-428370) وهو انحراف ملائم، يعود سبب ذلك القيام المؤسسة بتسريح عدد من العمال خلال السنة.
- **الضرائب والرسوم:** سجلت إنحراف موجب بقيمة (1102994) وهو انحراف غير ملائم وسبب هذا الانحراف ناجم عن قيام المؤسسة بتسديد الضرائب والرسوم المتراكمة من سنة 2021 في سنة 2022.
- **مصاريف أخرى:** سجلت إنحراف موجب بقيمة (1661384) وهو انحراف غير ملائم وسبب هذا الانحراف راجع لعدة أسباب داخلية غير متوقعة مثل خسارة قضايا قانونية.
- **الإهتلاكات:** سجلت إنحراف سالب بقيمة (-1248528) وهو انحراف ملائم ويرجع ذلك الى نهايات اهتلاك بعض المعدات 2021.

خلاصة البحث:

من خلال الدراسة الميدانية وتحليل إنحرافات في الموازنة التقديرية والتي كان الهدف منها تطبيق ما تم التوصل له في الجانب النظري وإختبار مدى تطابقه مع الواقع العملي، تبين من خلال هذه الدراسة التطبيقية أن الموازنة التقديرية يعتبر من بين أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة والتي يمكن أن تساعد المؤسسة في مراقبة نشاطها، كما يمكن ان تستعمل من أجل ضبط النتائج بالنسبة للمصاريف والنتيجة النهائية، من خلال دقة التقديرات والاعتماد على الأساليب العلمية في التقدير، كما تساهم في إكتشاف الإنحرافات، وتحدد أسباب هذه الانحرافات وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية، التي من شأنها أن تساعد المؤسسة من تجنبها في المستقبل ومساعدتها على تحسين ودعم نقاط القوة ونقاط الضعف .

خاتمة عامة

يعتبر موضوع مراقبة التسيير من المواضيع الهامة في المؤسسات الاقتصادية يتضمن مفاهيم جديدة وطرق حديثة تمكن من إيجاد حلول مناسبة لمختلف المشاكل التي تعاني منها المؤسسات خصوصا ما يتعلق بجانب الرقابة، فمراقبة التسيير تساعد في تحديد مدى تحقيق الأهداف الموضوعة عن طريق التخطيط.

الموازنة التقديرية وسيلة فعالة من وسائل الرقابة حيث تستطيع عمل مقارنات بين عناصر الخطة الواردة في الموازنة والإنجازات الفعلية المحققة في نهاية كل فترة، الموازنة التقديرية تحدد نواحي النقص في التسيير واكتشاف نقاط قوة او ضعف في المؤسسة، وهذا يتوقف الى حد كبير على صحة هذه التقديرات التي تبنى على الحقائق والبيانات التي تم الحصول عليها.

يمكن القول أنها الموازنات التقديرية يتمثل في مخطط مفصل، واسع لفترة زمنية قادمة محددة، مترجم الى معطيات كمية، بأوجه مختلفة من نشاط المؤسسات، ويوزع هذا المخطط على جميع المسؤولين حتى يكون مرشدا لهم في تصرفاتهم، وحتى يمكن استخدامه كأساس لتقييم الأداء.

أولاً: اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: مراقبة التسيير هي الأداة التي تسمح بمتابعة نشاط المؤسسة بشكل يحدد الأهداف المراد تحقيقها ويسخر الإمكانيات اللازمة لذلك. وقد تم ثبات صحتها فمراقبة التسيير تقوم بالمتابعة والتأكد من مدى تحقق الأهداف المخطط لها في المؤسسة، كما تعمل على تحديد أسباب الانحراف عن الهدف، وبالتالي إمكانية تجنب ومعالجة هذه الأسباب في المستقبل.

الفرضية الثانية: تعتبر الموازنة التقديرية أداة من أدوات مراقبة التسيير تساعد على تحقق من الوصول الى الأهداف وتحديد أسباب الانحرافات التي حدثت. وقد تم ثبات صحتها فهي تعتبر ترجمة رقمية للأهداف المراد تحقيقها، وبالتالي تسهل عملية متابعة ومراقبة تحقيق الأهداف المخطط لها، تحديد الانحراف وأسبابه في حالة حدوثها.

الفرضية الثالثة: يمكن للموازنات التقديرية أن تساهم في عملية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية مطاحن الحبيب ذهب بشكل فعال. وقد ثبت صحتها فعدم تطبيق المؤسسة للموازنات التقديرية وعدم اعتمادها نظام تقدير دقيق يمكن أن يؤدي الى انحرافات غير ملائمة من شأنها أن تؤثر بالسلب على المؤسسة ككل

ثانياً: النتائج: تتمثل في:

نتائج الدراسة النظرية:

- تستخدم مراقبة التسيير في المؤسسة بإعتماد على جميع أدواتها من المحاسبة التحليلية، الموازنة التقديرية ولوحة القيادة وليست فقط استعمال واحدة دون أخرى.
- مراقبة التسيير عملية أو مسار يتأكد من خلاله المسييرين من أنه تم الحصول على الموارد وإستغلالها بفعالية لتحقيق الأهداف المسطرة.
- الموازنة التقديرية هي أداة فعالة في تسيير المؤسسة حيث تجبر المؤسسة على تغيير سلوكها الى الأفضل.
- تقوم الموازنة التقديرية بوضع خطط واضحة وتحديد الأهداف.

نتائج الدراسة التطبيقية:

تتمثل نتائج الدراسة التطبيقية في نقاط التالية:

- دور مراقبة التسيير في إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة محل الدراسة.
- للموازنة التقديرية دور كبير في تحقيق رقابة داخل المؤسسة مطاحن الحبيب ذهب.
- نقص الرقابة بصورة عن طريق استخراج الانحرافات التي قد تظهر بين المقدر والفعلي.
- اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها واخذ الإجراءات التصحيحية.

ثالثا: التوصيات

من خلال اطلاعنا على واقع استخدام الموازنة في الشركة وبعد عرضنا لنتائج المتوصل إليها نخرج بجملة من التوصيات أهمها:

- البحث عن الأسباب التي أدت الى وجود الانحرافات ومحاولة تفادي وقوعها في السنوات المقبلة.
- نوصي المؤسسة محل دراسة بضرورة استخدام الموازنات وطرق تقنية حديثة لتدعيم نظام رقابتها التسييرية داخل المؤسسة. وذلك لتمكين المؤسسة من اختيار البدائل الأفضل.

رابعا: أفاق البحث

يمكن في نهاية هذا البحث أن نلفت النظر لبعض النقاط الجديدة لدراستها مستقبلا وهي:

- أثر الموازنة التقديرية في التقليل من المخاطر الموجهة للمؤسسة.
- واقع نظام الموازنة التقديرية في المؤسسات الإنتاجية كآلية لمراقبة التسيير

قائمة المراجع

أولاً: المراجع بالعربية

الكتب:

- أيمن الشنيطي، عامر شقر، الإدارة والتحليل المالي، دار البداية، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2005.
- أرشد فؤاد التميمي، عدنان تايه النعيمي، التحليل والتخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- أحمد ظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة، مصر، 2008.
- احمد حلمي جمعة، المحاسبة الادارية: التخطيط والرقابة وصنع القرار، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- أحمد عبده الصباغ، المشاكل المحاسبية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم والطرق علاجها، دار حمتيرا للنشر والترجمة، 2023/01/01.
- حسين محمد القاضي، الإدارة المالية العامة، دار الأكاديميون، الأردن، ط1، 2014م-1435.
- حسينة حوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، دار خالد اللحاني، المملكة العربية السعودية.
- خالص صافي صالح، تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط1، 1995.
- خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة الأردن، 2011.
- زينات محمد محروم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- سلمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، دار الشروق للنشر، عمان، 2002.
- سليمان مصطفى الدلاهمة، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان.
- عدنان تايه النعيمي، أرشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي اتجاهات المعاصرة، دار اليازوري، عمان، 2006.

- عبد اللطيف ناصر نور الدين، المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الاولى 2004، دار الجامعية، الاسكندرية.
- عبد الكريم بو يعقوب، المحاسبة التحليلية، ط3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
- فايز جمعة النجار، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.
- محمد مطر، التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
- محمد فركوس، الموازنات التقديرية - اداة فعالة للتسيير -، ديوان المطبوعات الجامعية الساحة المركزية، الجزائر، 2001.
- محمد سامي راضي وآخرون: المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، عبد الخالق مطك الراوي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان.
- منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية: المفاهيم الاساسية والتطبيقات، دار الجامعية الجديدة، الاسكندرية، 2003.
- محمد على إبراهيم، الإدارة المالية الحديثة، ط1، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- معراج هوارى، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- محمد ساميراضي وآخرون، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، دار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- محمد سامي راضي وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة بنوك) د.ط، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.
- ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
- ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر.

- ناصر دادي عدون وآخرون، دراسات الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، الطبعة الاولى، المحمدية الحامة، الجزائر، 2008.
- نوري منير، نظام المعلومات المطبق في التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2012.
- نعيمة يحياوي، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.

الرسائل والمذكرات:

✓ مذكرات ماجستير والدكتوراة:

- احمد بونقيب، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2006/2005.
- بن مالك عمار، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2011/2010.
- سهام عبد الكريم، تسوري بنت تسوري بھية، الموازنة التقديرية كأداة فعالة لمراقبة التسيير، أطروحة دكتوراه، جامعة البلب يدة2.
- سمير بن براج، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة المديرية الجهوية للتوزيع للشركة الوطنية للكهرباء والغاز-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع إدارة أعمال المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي العربي بن مهيدي، أم البواقي.
- قوربن حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بو علي، الشلف، 2007.
- مُجد نادر العثمان، تطوير تقارير المحاسبة الإدارية في ضوء متطلبات بيئة التصنيع الحديثة، رسالة دكتوراه كلية التجارة، قسم المحاسبة، جامعة عين شمس، مصر، 2005.
- نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم الاقتصادية، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.

✓ مذكرات ماستر:

- العلوي نسيمه، بن موهب نور الهدى، دور المراجعة الداخلية في نظام مراقبة التسيير-دراسة حالة المركب الصناعي والتجاري الحروش-، شهادة ماستر، تخصص مالية مؤسسة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945 قلالة، 2020/2019.
- بن عبد الرحمان سمية وددوش خولة، فعالية مراقبة التسيير في تحقيق مردودية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، شهادة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية 2021/2020.
- بوخالفة فايزة، دور أدوات مراقبة التسيير الحديثة في التحكم في التكاليف دراسة حالة مؤسسة نפטال وحدة GPL -أم البواقي-، شهادة ماستر، تخصص مالية، قسم علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2016/2015.
- جادل منصورية، دور وظيفة التدقيق في تقييم نظام مراقبة التسيير، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر فيعلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017-2016.
- حنان وبخشة، دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، شهادة ماستر، إدارة مالية، علوم تسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلى محند اولحاج البويرة، 2018/2017.
- خشعي عفاف، استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير دراسة حالة شركة التمور للجنوب، شهادة ماستر جامعة محمد خيضر -بسكرة- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير الجزائر، 2016-2015.
- شرون رقية، مراقبة التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2015/2014.
- عبودي شمس، لمزادمي مروة، دور الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج، شهادة ماستر، مالية المؤسسات، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8ماي 1945 قلالة، 2019/2018.
- مولود بريكة، فاطمة عبادي، واقع تطبيق التسيير في الإدارة العمومية، شهادة ماستر، تخصص إدارة أعمال، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العقيد أحمد داريه، ادرار، 2022/2021.

مجالات:

- ابراهيم مُجَدَّ الشيخ عيد، ماهر موسى درغام، مدى فعالية الموازنات كأداة تخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة من وجهة نظر القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنات، مجلة الاردنية للعلوم التطبيقية، مجلة علمية تطبيقية محكمة، جامعة العلوم التطبيقية سلسلة العلوم الانسانية، المجلد 11، العدد 2.
- باسم عمروش، احمد علماوي، الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير بالمؤسسة التقديرية دراسة حالة المركب المنجمي - بئر العاتر، مجلة التنمية الاقتصادية- المجلد 06 (عدد 02)، ديسمبر 2021.
- زينب هادي علي، الموازنة التخطيطية للمبيعات في الرقابة على الأداء، مجلة جامعة بابل، مجلة فصلية محكمة، جامعة بابل، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 15، ال عدد 4، 2008.
- قريشي مُجَدَّ الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 09، 2011.
- هاشيم مريم نبيلة، أدوات مراقبة التسيير ودورها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 01، المركز الجامعي مغنيه (الجزائر)، 2023/01.

المحاضرات:

- حسين يحيى، الموازنات التقديرية، مطبوعة بيداغوجية، جامعة ابن خلدون -تيارت-، 2021-2022.
- رمزي قراح، دور الموازنات التقديرية في تسيير المؤسسات الاستشفائية، قسم علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة العربي بن مهيدي، 2016/ 2017.
- زايدى حميدة، استخدام الميزانيات التقديرية للتحكم في تكاليف المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010/2011.
- متناوي أُمَجَّد، مطبوعة بيداغوجية بعنوان الموازنات التقديرية، موجهة لسنة الثالثة مالية، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، الجزائر، 2022/2023.

ملتقيات:

- تفرات يزىء؁ حللمى لىلى؁ اسآءءام أسلوب الموازناآ الآقءىرىة كأسلوب آءىآ فى مراقبة الآسىىر فى آقىم آءاء المؤسساآ الآزائرىة؁ ملآقى آول مراقبة الآسىىر كألىة لآوكمة لمؤسساآ وآفعىل الإباء؁ كلىة العلوم الاآآصاءىة والآآارىة وعلوم الآسىىر؁ آامعة البلىة 2؁ 2017/04/25.

المواقع الإلكآرونىة:

- مآآء آلىل وآآرون؁ مراقبة الآسىىر فى المؤسسة؁ شبكة الأبحاث والءراساآ الاآآصاءىة؁ الآزائر؁ <http://fr.scribd.com>؁ مشاهءة يوم 02/03/2024.

آانىا: المراجع بالأآنبىة

- Claude Alcazar et Sabine Separi. **Contrôle de gestion**. 5^e édition. Éditions Dunod. 2001.
- Hélène Loning et autres, **le control de gestion**, DUNOD, Paris, 2^{eme} edition, 2003.
- Reda Khelassi, le control intern des organisation, Edition houma.

الملحق
الملحق

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 0 1 2 3 9 1 7 9 0 0 5 6 3 6
Désignation de l'entreprise: SARL MOULINS EL HABIB DEHEB	
Activité:	MINOTERIE
Adresse:	ROUTE DE WILAYA N 406 TRIFAQUI
Exercice du	01/01/2022 au 31/12/2022

COMPTE DE RESULTAT

RUBRIQUES	2022		2021	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Produits fabriqués		187,262,945		192,171,819
Production vendue				
Prestations de services				
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		187,262,945		192,171,819
Production stockée ou déstockée		188,813	1,626,792	
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				453,797
I-Production de l'exercice		187,451,758		190,998,824
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	125,912,010		133,305,900	
Autres approvisionnements	7,523,895		4,824,400	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	6,380,038		7,021,834	
Rabais; remises, ristournes obtenus sur achats		457,694		
Sous-traitance générale				
Locations				
Services extérieurs				
Entretien, réparations et maintenance	49,000		136,000	
Primes d'assurances	112,550		114,112	
Personnel extérieur à l'entreprise				
Rémunération d'intermédiaires et honoraires			43,000	
Publicité	30,110			
Déplacements, missions et réceptions				
Autres services	732,219		223,960	
Rabais, remises, ristournes obtenus sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	140,282,128		145,669,208	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		47,169,629		45,329,616

... la suite sur la page suivante

الملحق رقم 02: جدول حساب النتائج

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION	N.I.F 0 0 1 2 3 9 1 7 9 0 0 5 6 3 6
Désignation de l'entreprise: SARL MOULINS EL HABIB DEHEB	
Activité:	MINOTERIE
Adresse:	ROUTE DE WILAYA N 406 TRIFAOU
Exercice du	01/01/2022 au 31/12/2022
COMPTE DE RESULTAT/..	

RUBRIQUES	2022		2021	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	14,306,212		14,734,582	
Impôts et taxes et versements assimilés	3,125,316		2,022,322	
IV-Excédent brut d'exploitation		29,738,100		28,572,712
Autres produits opérationnels				
Autres charges opérationnelles	1,667,365		5,981	
Dotations aux amortissements	11,548,123		12,796,651	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		16,522,612		15,770,078
Produits financiers				
Charges financières			649	
VI-Résultat financier			649	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		16,522,612		15,769,429
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	3,139,296		2,997,328	
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire				
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		13,383,316		12,772,101

(*) A détailler sur état annexe à joindre