

Université Mohamed KHIDHER -Biskra

Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



جامعة محمد خيضر - بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

الموضوع

استخدام الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير

دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات - بسكرة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

شعبة العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة

الأستاذ المشرف:

➤ غضاب رانية

إعداد الطالبان:

➤ كريع محمد نجيب

➤ لوام محمد

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
1	قحموش سمية	أستاذ مساعد أ	رئيسا	جامعة بسكرة
2	غضاب رانية	أستاذ محاضر ب	مشرفا	جامعة بسكرة
3	جوامع إسماعين	أستاذ محاضر أ	مناقشا	جامعة بسكرة

السنة الجامعية: 2021/ 2020

الشكر و العرفان

الحمد لله رب العالمين و الصلاة و السلام على الأنبياء و المرسلين ، الحمد لله رب العالمين أحمده و أشكره و أسترضيه على فضله
، الذي وفقني في إنجاز هذا العمل

وقال تعالى " فاذكروني أذكركم و أشكروني ولا تكفرون "

أتقدم أولاً بالشكر الجزيل إلى الأستاذة التي أشرفت على عملي هذا و تعاونها الكبير و تقديمها لنصائح و الإرشادات الدكتوراة
غضاب رانية

كما نتقدم بالشكر الجزيل للجنة المناقشة التي يكون لها دور في تامين هذا العمل كما نشكر عمال مصلحة التدريس قسم
المحاسبة و بالأخص مروى سالمي

و أتقدم بأسمى عبارات الشكر إلى كامل عمال المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة الميدانية على حسن الاستقبال و المجهودات
المبدولة - الصيدلية المركزية للمستشفيات - و أخص بالذكر كل من عمراي إسماعين على قبول التبرص و التوجيه و المحاسب
هلايلي عبد الغفور على كل الجهد المبذول في توفير الوثائق و على الإرشادات

كما أتقدم لكل من ساهم في هذا البحث حتى ولو بالكلام الطيب سوء من بعيد أو من قريب

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم و زيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وجملنا بالعافية أما بعد :

أهدي ثمرة جهدي هذا إلى التي أنارت بنورها المتدفق وحنانها الفيض درب حياتي ، قرة عيني و حبيبتي أمي الغالية حفظها الله

إلى من أحمل أسمه بكل فخر من رحل على هذه الدنيا ولم يرحل من قلوبنا ، إلى روح والدي رحمة الله عليه

إلى دفعي البيت وسعادته إخوتي : الطيب ، هشام ، أسماء ، عقبة ، حمهم الله وبارك فيهم

إلى فرحت البيت الكتاكيت الصغار أبناء إخوتي حفظهم الله و وفقهم في مشوارهم الدراسي

إلى من جمعني بهم مشعل العلم و المعرفة زملائي و زميلاتي في الدفعة

إلى جميع الأصدقاء و الأحباب كل باسمه

كربع محمد نجيب

إهداء

الحمد لله ربي العالمين والصلاة على خاتم الأنبياء والمرسلين أهدي ثمرة جهدي إلى من قال فيهما عز وجل " ... وأخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا " إلى من تاهت الكلمات و الحروف في وصفها ، ويعجز القلم عن كتابة أي شيء عنها ، و في صلاتها كم أكثرت من الدعوات و التي كانت سند في حياتي و غمرتني بعطفها إلى منبع الحنان. وهي التي مشت في عروق دمي ، قلبي ينبض بما هي أمي الغالية أدام الله عليها صحتها ورعاها

و إلى أعظم رجل في الكون إلى من تواضع في الأرض، إلى الذي رباني، أحسن تربيتي وعلمني وهو بمثابة مثلي الأعلى أبي العزيز و حفظه الله وأطال عمره

و إلى أختي الغالية التي هي بمثابة أمي الثانية التي ساعدتني بكلماتها الطيبة و تحفيزها المعنوي

و كل الأسماء و الأحباب إلى الذين ساعدوني في مشواري الدراسي إلى كل من وسعهم قلبي ولم تسعهم هذه الورقة .

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التطرق لمختلف مفاهيم الموازنة التقديرية و وظائفها ومبادئها وطرق إعدادها ، و مساهمتها في مراقبة التسيير .

كما تعتبر الموازنة التقديرية أداة من أدوات مراقبة التسيير ، هي تساعد المؤسسة على تحديد الانحرافات الناتجة من الفرق بين القيمة التقديرية و القيمة الفعلية و تحليل الانحرافات و البحث على طرق لمعالجتها .

كما تم إسقاط هذا على الواقع من خلال مراقبة التسيير بواسطة الموازنة التقديرية في الصيدلية المركزية للمستشفيات – بسكرة – حيث أن المؤسسة لا تستعمل طريقة إحصائية للموازنة التقديرية ، و أيضا تستعملها فقد لتخطيط وليس بغرض مراقبة التسيير .

الكلمات المفتاحية :

الموازنة التقديرية . مراقبة التسيير . تحليل الانحرافات

Abstract :

This study aims at addressing the different concepts of budget estimates, its functions, principles, methods of preparation and its contribution to the control of management.

A discretionary budget estimates is also a management control tool, it helps an organization to identify deviations from the difference between the estimated value and the actual value, analyse deviations, and find ways to address them,

This concept was dropped by the control of the management by the budget of the **CENTRAL PHARMACY OF HOSPITALS –BISKRA** since the institution does not use a statistical method of budget estimates, and it uses it only for planning and not for controlling the conduct.

Key words:

Budget estimates, control of management, analyse deviations.

قائمة الجداول

66	الجدول رقم 01: المبيعات لمنتوج (cefotaxime) لسنة 2018
68	الجدول رقم 02: المبيعات المقدرة لمنتوج (cefotaxime) لسنة 2019 المستخرجة من المعادلة
68	الجدول رقم 03 : مقارنة بين المبيعات المقدرة و الفعلية لسنة 2019 للمنتوج (cefotaxime)
70	الجدول رقم 04 : المبيعات الفعلية لمنتوج (imiglucerase) لسنة 2018
71	الجدول رقم 05 : المبيعات المقدرة لمنتوج (imiglucerase) لسنة 2019 المستخرجة من المعادلة
71	الجدول رقم 06 : مقارنة بين المبيعات المقدرة و الفعلية لسنة 2019 للمنتوج (imiglucerase)
73	الجدول رقم 07 للمبيعات الفعلية لمنتوج (tropicamide) لسنة 2018
74	الجدول رقم 08 : المبيعات المقدرة لمنتوج (tropicamide) لسنة 2019 المستخرجة من المعادلة
74	الجدول رقم 09: مقارنة بين المبيعات المقدرة و الفعلية لسنة 2019 للمنتوج (troopicamide)
76	الجدول رقم 10: المبيعات الفعلية لمنتوج (cefotaxime) لسنة 2019
77	الجدول رقم 11: المبيعات المقدرة لمنتوج (cefotaxime) لسنة 2020 المستخرجة من المعادلة
78	الجدول رقم 12: مقارنة بين المبيعات المقدرة و الفعلية لسنة 2020 للمنتوج (cefotaxime)
79	الجدول رقم 13: المبيعات الفعلية لمنتوج (imiglucerase) لسنة 2019
80	الجدول رقم 14: المبيعات المقدرة لمنتوج (imiglucerase) لسنة 2020 المستخرجة من المعادلة
81	الجدول رقم 15: مقارنة بين المبيعات المقدرة و الفعلية لسنة 2020 للمنتوج (imiglucerase)
82	الجدول رقم 16: المبيعات الفعلية لمنتوج (tropicamide) لسنة 2019
83	الجدول رقم 17: المبيعات المقدرة لمنتوج (tropicamide) لسنة 2020 المستخرجة من المعادلة
84	الجدول رقم 18: مقارنة بين المبيعات المقدرة و الفعلية لسنة 2020 للمنتوج (tropicamide)

قائمة الأشكال

62	الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي للصيدلية المركزية للمستشفيات
67	الشكل رقم 02: المنحنى البياني لاستخراج معادلة الانحدار الخطي
69	الشكل رقم 03: منحنى بياني لانحرافات 2019
70	الشكل رقم 04 : المنحنى البياني لاستخراج معادلة الانحدار الخطي
72	الشكل رقم 05: منحنى بياني لانحرافات 2019
73	الشكل رقم 06: المنحنى البياني لاستخراج معادلة الانحدار الخطي
75	الشكل رقم 07: منحنى بياني لانحرافات 2019
76	الشكل رقم 08: المنحنى البياني لاستخراج معادلة الانحدار الخطي
78	الشكل رقم 09: منحنى بياني لانحرافات 2020
79	الشكل رقم 10: المنحنى البياني لاستخراج معادلة الانحدار الخطي
81	الشكل رقم 11: منحنى بياني لانحرافات 2020
82	الشكل رقم 12: المنحنى البياني لاستخراج معادلة الانحدار الخطي
84	الشكل رقم 13: منحنى بياني لانحرافات 2020

المقدمة:

إن المؤسسات الاقتصادية هي النواة الأساسية لأي نشاط اقتصادي وتمثل الوحدة الأساسية لأي اقتصاد ، لذا وجب الاهتمام بالوظائف الإدارية التي تضمن استمرار المؤسسة وتحقيق أهدافها .

الموازنة التقديرية تعتبر أهم أداة تستخدم في المؤسسات وفكرتها أنها تخطط للمستقبل ماليا كما تستخدم للتخطيط والرقابة وقياس الأداء وتحقيق أهداف المؤسسة وكذلك تعمل على توفير البيانات اللازمة لإدارة المؤسسة حتى تقوم بوظيفة الرقابة على أكمل وجه ، فالموازنة التقديرية هي ترجمة مالية وكمية لأهداف المؤسسة التي ترغب في تحقيقها خلال فترة زمنية معينة .

إن التسيير اليوم في المؤسسة الاقتصادية يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة حيث عرفت مراقبة التسيير تطورا كبيرا في الوقت الراهن خاصة مع متطلبات التحول والتكيف وفق معطيات اقتصاد السوق الذي أدى إلى تعزيز دور المؤسسة وذلك باعتبارها مركزا للعديد من القرارات الاقتصادية، تشكل هذه القرارات اختيارات اقتصادية بالنسبة للمؤسسة بغرض الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة لتحقيق الأهداف بأقل التكاليف .

وهذا ما قدمته الموازنة التي تعتبر من الأساليب الكمية في التسيير والتي تعتبر كأداة فعالة لتسيير والرقابة وترجمة للقرارات المستقبلية حيث إن الموازنة نظام شامل يخص كل أوجه نشاط المؤسسة إذ تساعد الموازنة المسؤولين في المؤسسة خاصة في مراقبة تسييرها .

بحيث سنتطرق في هذه المذكرة الى الموازنة التقديرية واستخدامها كأداة لمراقبة التسيير وكذا تحليل هذا الموضوع انطلاقا من طرح الإشكالية التالية :

- كيف تستخدم الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ؟

ومن خلال الإشكالية يتبادر إلى ذهننا عدة اسئلة أهمها :

الأسئلة الفرعية :

- ماهي الموازنة التقديرية ؟ وماهي أنواعها ؟
- ماهي مراقبة التسيير؟ وماهي أهم أدواتها ؟
- كيف يتم إعداد وتنفيذ الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية ؟
- هل تعتبر الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية فعالة ؟

الفرضيات :

- الموازنة أداة فعالة في مراقبة التسيير ؛
- مراقبة التسيير ضرورة في المؤسسة ؛
- يختلف الجانب النظري عن التطبيقي في تطبيق الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية ؛
- لا يمكن استخدام الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير .

أهمية البحث :

- تكمُن أهمية اختيار هذا الموضوع في :
- التأكد من فعالية الموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف .
- التحكم الأمثل في الموارد بسبب ندرتها .
- تطبيق الموازنة التقديرية للوصول إلى أحسن الأهداف وتحقيق أفضل النتائج.
- توضيح أهمية وجود نظام الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية .
- التعرف على الموازنة التقديرية كنظام .

أهداف البحث :

- دور الموازنة في مراقبة تسيير المؤسسة .
- معرفة مدى أهمية نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية .
- معرفة كيفية تطبيق نظام الموازنات التقديرية .
- معرفة كيفية إعداد الموازنة التقديرية .

المنهج المستخدم :

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل إبعاده والإجابة على الإشكالية واختبار فرضياتنا اعتمادنا على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، بينما في الجانب التطبيقي على أسلوب دراسة حالة الذي يمكننا من تطبيق جانب من المعلومات المتوفرة لدينا من المؤسسة محل الدراسة .

الدراسات السابقة :

- دراسة سترة العلجة ، دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية وتوجيهها نحو تحقيق التنمية المستدامة
- دراسة حالة مؤسسة الاسمنت بعين لكبير - أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة سطيف ، 2017 / 2018

حيث تطرقت في هذه الدراسة إلى مراقبة التسيير من الأدوات الفعالة في التنمية المستدامة مع التركيز على دمج التنمية المستدامة في المؤسسة محل الدراسة ، ومن أهم النتائج التي توصلت لها الباحثة :

أن دمج التنمية المستدامة في المؤسسات من المتطلبات الحديثة التي تساعد على تطور المؤسسات في المدى القصير .

تبنى المؤسسة لمبادئ التنمية المستدامة و قيامها بالعديد من الاستثمارات البيئية جعلها تتحمل تكاليف سنوية إضافية .
- دراسة تواتي مريم ، دور نظام مراقبة التسيير في تحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية في مؤسسة venus - مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة البليدة ، 2008
تناولت في دراستها هذه ، تحليل دور مراقبة التسيير في تحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية حيث توصلت إلى أهم النتائج و هي :

أن نظام مراقبة التسيير يعتبر أكثر من ضروري لوصول المؤسسة إلى الكفاءة و النوعية في التسيير

أن المؤسسة بعد تطبيق أدوات مراقبة التسيير أظهرت وجود تحسن كبير في جودة التسيير

أن نظام مراقبة التسيير من أنظمة المعلومات و هو مكمل للأنظمة الأخرى في المؤسسة

- دراسة سعاد وادة ، أثر نظام الموازنات التقديرية على سلوك المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة المسيلة ، 2016 / 2017

حيث درست تأثير نظام تسيير الموازنات التقديرية على سلوكيات المسيرين ، و تم التوصل إلى النتائج التالية :

نظام تسيير الموازنات التقديرية يعتبر نظام متكامل ، وذلك من خلال تحويل الاستراتيجيات المتبعة إلى موازنة تقديرية و مقرنتها بالنتائج الفعلية .

اعتماد المؤسسة محل الدراسة على مبدأ المشاركة ، في عملية إعداد أهداف موازناهم التقديرية ، مما يؤكد بأن المؤسسة قطعت شوطا كبيرا نحو اعتماد التسيير الموازي .

الاول الفصل

تمهيد :

بسبب كبر المؤسسات الاقتصادية و كبر نشاطها ، أصبح من الضروري مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية مما يدعي لوجود أخصائيين لتسيير في المؤسسة ، و تطوير من وسائل و أدوات التسيير للحصول على نتائج مرضية و أكبر واقعية .
وفي هذا الفصل سوف نتطرق للموازنة التقديرية و وظائفها ، كما سنتحدث على الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير

المبحث الأول : الموازنة التقديرية

تعد الموازنة التقديرية من أقدم الأدوات إذ تعود بدايتها إلى عصر سيدنا يوسف عليه السلام ، حيث قام بإعداد موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في ذلك العصر ، ويعتبر De gazeux أول من استعمل لفظ الموازنة التقديرية سنة 1825 ، وفي هذا الجانب نتطرق إلي عموميات حول الموازنة التقديرية .

المطلب الأول : ماهية الموازنة التقديرية**الفرع الأول : مفهوم الموازنة التقديرية**

نشأة الموازنة التقديرية : (زعرور، 2020 / 2021، صفحة 1)

تعتبر الموازنة التقديرية من أقدم الأساليب استخداما في مجال الرقابة لأنها لم تكن كما هي عليه الآن نتيجة تغيرات كبيرة بسبب التطورات الاقتصادية التي سادت العالم .

و يعود أصل كلمة Budget إلى اللغة الفرنسية و تعني الحقيبة الجلدية ، ففي المراحل الأولى لاستخدام الموازنات كما

يلي :

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

المرحلة الثانية : في هذه المرحلة اعتمدت الموازنة علي تحديد التوقيت الزمني لهذه الاحتياجات .

المرحلة الثالثة : في هذه المرحلة أصبحت الموازنة تستخدم في التكاليف المعيارية لتحقيق الرقابة .

المرحلة الرابعة : تم الاعتماد الموازنة كوسيلة للتخطيط و الرقابة و التنسيق مما أدى إلي نجاح المؤسسات في أغلب دول

العالم .

للموازنة التقديرية تعاريف متعددة نذكر منها :

- ✓ تعرف الموازنات التقديرية بأنها الخطة المالية المقدرة التي تحدد الموارد اللازمة لتنفيذ أنشطة الوحدة الاقتصادية ، و ذلك بما يؤدي إلي التعرف علي النتائج المتوقعة عن فترة مقبلة . (بدوي، عثمان إبراهيم، و صالح، 2016، صفحة 141)
 - ✓ الموازنة التقديرية نظام متكامل و مرن يهدف إلى تحقيق الكفاية القصوى من استغلال الموارد و الإمكانيات المتاحة للوحدة الاقتصادية . (نصر، 2015، صفحة 384)
 - ✓ وكما تعتبر الموازنة التقديرية خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها A predetermined plan detailed ، و توزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم و حتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع . (عبد الوهاب و شحاته، 2015، صفحة 80)
 - ✓ وهي أيضا عبارة عن خطة رقمية لنشاط المؤسسة الاقتصادية المستقبلي على المدى القريب أو المتوسط . (خالص، 1997، صفحة 15)
 - ✓ كما يذكر أن ، الموازنة تنطوي على عملية ترجمة للأهداف التنظيمية الكلية ، إلى وحدات مالية يتم استخدامها كعايير أو أهداف للأداء ، حيث يتم بعد ذلك قياس الأداء الفعلي و تقييمه بالمقارنة مع الموازنة ، و يتضمن نظام الموازنة الأهداف و المعايير و المقاييس ، و كذلك المكافآت ، باعتبار أن بيانات الموازنة ، تستخدم في أنظمة تقييم الأداء و المكافأة عليه . (عبد العال حماد، 2006، صفحة 138)
 - ✓ كما يمكن تعريفها بأنها خطة مكتوبة بالوحدات أو المبالغ أو كليهما . (عباس، 2008، صفحة 133)
- إذا فالموازنة التقديرية هي عملية تخطيطية و رقابية ، و هي أداة تخطيطية مالية تتضمن المصاريف و إيرادات و كيفية تسييرها ، تسعى إلى تحقيق الأهداف المسطرة و قياس الفعالية أي مقارنة الأهداف بالنتائج .

الفرع الثاني : أسباب إعداد الموازنة التقديرية

في الواقع هناك عدة أسباب تبين أهمية إعداد الموازنة و تشجع المشروعات على إعدادها و من أهمها : (خبراء الشركة العربية المتحدة، 2008، صفحة 155)

- 1 - تشجيع المديرين على التخطيط طالما يطلب منهم إعداد تقديرات الموازنة الخاصة بأقسامهم .
- 2 - أن إلزام المديرين بتنفيذ الموازنة سوف يحثهم على إيجاد الوسائل الكافية و الفعالة لتنفيذ البرامج المطلوبة منهم والتي تعبر عنها الموازنة وبالتالي المساهمة في تحقيق أهداف المشروع .
- 3 - التنسيق بين أنشطة الأقسام المختلفة للمشروع بيعية و إنتاجية و إدارية من خلال التنسيق بين موازنتها ، وبالتالي تبادل الرأي بين المختصين في كل هذه الأنشطة نحو استخدام أقصى الوسائل الممكنة لتحقيق أهداف المشروع .

4 - أن الموازنة تعبر عن خطط تشغيل المشروع وبالتالي فإنها تعتبر أداة تساعد على توصيل هذه الخطط للمشروع ككل و إعلام كل مدير بخطط المديرين الآخرين في المشروع .

5 - أن الموازنة تحتوي على المعايير أو التقديرات التي تستخدم كأساس لتقييم أداء الإدارة .

الفرع الثالث : خصائص الموازنة التقديرية

للموازنات التقديرية عدة خصائص يتم تلخيصها فيما يلي : (بوهالي، 2012 / 2013، صفحة 8، 9)

- ❖ يجب أن تكون الموازنة شاملة لمختلف أنشطة المؤسسة الاقتصادية لأن نجاح أي عمل جماعي يتطلب التنسيق و التنظيم ، حيث يجب تحديد مهام مختلف المصالح و ألا تتعارض مهام مختلف المصالح مع بعضها البعض ؛
- ❖ الموازنات نظام لتوضيح السلطة و المسؤوليات في المؤسسة الاقتصادية بحيث يجب تحديد وبطريقة واضحة صلاحيات مختلف مراكز المسؤولية ؛
- ❖ يجب على الموازنات احترام التماسك بين الأقسام لتحديد المسؤوليات بدقة حسب الأولوية ، حيث أن الأناية يمكن أن تقود كل مسئول مصلحة إلى السعي للوصول إلى أهدافه دون مراعاة الأثر على باقي الأقسام و المصالح ؛
- ❖ الموازنة لن تكون فعالة إذا لم تكن هناك قوى تدفع المسؤولين إلى تثبيت الأهداف الكافية و الطموحات ، الانحرافات ذات أهمية ... الخ ، إذا الموازنات يجب أن تكون مرتبطة بنظام تحفيز تام ؛
- ❖ الموازنات هي نظم معلومات يصمم للتزويد بالمعلومات بسرعة .

الفرع الرابع : مبادئ الموازنة التقديرية

تقوم الموازنات التقديرية على بعض المبادئ العلمية التي لا بد منها عند الشروع في إعدادها ، باعتبارها تشكل الإطار النظري الذي من خلاله تتحقق دقة موضوع أرقام الموازنة ، نلخص أهم هذه المبادئ في :

1. مبدأ الشمول : سبق أن رأينا ضرورة تكامل الخطة بحيث تأخذ في اعتبارها التوازن الاقتصادي و المالي

للمؤسسة الاقتصادية ، ومن ثم يجب أن تغطي أرقام الموازنة جميع أوجه النشاط فيها باعتبارها خطة شاملة

لفترة مقبلة تهتم بالجزء و الكل في آن واحد . (زامل، 2000، صفحة 248 ، 253)

هذا يعني أن تتضمن الموازنة تقديرات لكل من الإيرادات و التكاليف في كل قسم أو إدارة فرعية بالمؤسسة الاقتصادية .

وتجدر الإشارة إلى أنه لا يكفي لشمول الموازنة تغطيتها لجميع أوجه أنشطة المؤسسة الاقتصادية معبرا عنها بوحدات

مالية ، بل يجب أن يسبق ذلك إعداد الموازنة على أساس عيني ، ثم تعد خطة التدفقات النقدية التي توضح حركة المقبوضات و

المدفوعات خلال فترة الموازنة .

وبعبارة أخرى يجب أن تشمل الموازنات التخطيطية على النوعيات التالية من الموازنات :

- الموازنات العينية
- الموازنات المالية
- الموازنات النقدية

2. **مبدأ الواقعية :** كما سبق أن ذكرنا تبدأ الموازنة بتحديد الأهداف التي تنبغي الوصول إليها نتيجة مزاوله

النشاط ، وحتى يمكن تحقيق تلك الأهداف ، يجب مراعاة التوازن و الملائمة بينها و بين الإمكانيات المتاحة ، سواء كانت هذه الإمكانيات بشرية أو غير بشرية .

و تنعدم الواقعية إذا كان هدف المؤسسة الاقتصادية يتصف بصعوبة أو سهولة التحقيق ، فمن ناحية إذا كان الهدف بعيد المنال ، فهذا يعني أن الانحرافات بين أرقام الموازنة و أرقام التنفيذ الفعلي سوف تكون دائما في غير صالح المؤسسة الاقتصادية .

ومن ناحية أخرى إذا كان الهدف سهل التحقيق فإن ذلك سوف يؤدي إلى آثار غير حميدة ، فيعني ذلك أن الفروق بين أرقام الموازنة و أرقام التنفيذ الفعلي سوف تكون في صالح المؤسسة الاقتصادية بشكل دائم ، وهو ما يجعل الإدارات التنفيذية تفرط في التفاؤل من حيث الوصول إلي درجة الكافية المطلوبة بينما الواقع غير ذلك ، مما يؤثر بالسلب على معدل نمو المؤسسة الاقتصادية و استمرارها في الأجل الطويل .

وفي ضوء ما سبق يجب مراعاة الآتي في أرقام الموازنة التخطيطية :

- أن تكون أرقام الموازنة التخطيطية ممكنة التحقيق ؛
- أن تكون أرقام الموازنة أعلى بدرجة مناسبة عن الخطط السابقة ؛
- أن تكون الموازنة محل اقتناع جميع القائمين بالتنفيذ .

3. **مبدأ ارتباط الموازنة بالهيكل التنظيمي :** كما سنرى فيما بعد ، فإن تقديرات الموازنة تبدأ من المستويات

الإدارية الأدنى ، ويتم تجميعها و التنسيق بينها صعودا إلى المستويات الإدارية الأعلى ، و بعبارة أخرى فإن الموازنة ما هي إلا تجميع و تنسيق للتقديرات التي تم التوصل إليها في الإدارات المختلفة داخل المؤسسة الاقتصادية ، الأمر الذي يستلزم ضرورة وجود تناسق تام و ارتباط كامل بين نظام الموازنة التخطيطية من ناحية و الهيكل التنظيمي من ناحية أخرى .

4. **مبدأ المشاركة :** تعني المشاركة في إعداد الموازنة التقديرية الاستفادة من خبرة و دراية كافة المسؤولين بالمؤسسة

الاقتصادية عند التخطيط ، الأمر الذي يؤدي إلى شعور هؤلاء المسؤولين بالرضا ، وهو ما ينعكس على سلوكهم تجاه المؤسسة الاقتصادية في شكل زيادة درجة ولائهم لها و بالتالي زيادة الإنتاجية .

يعني عدم انفراد جهة أو إدارة معينة بوضع تقديرات الموازنة ، و عادة تتشكل لجنة الموازنة من :

- مدير التسويق ؛
- مدير الإنتاج ؛

- المدير المالي ؛

- مدير المشتريات ؛

- مدير شعون الموظفين ؛

- مدير إدارة الموازنة .

5. مبدأ التوزيع الزمني أو التوقيت : أي توقيت العمليات و توزيعها على مدار فترة الموازنة حسب احتمال

حدوثها ، كأن تقسم الموازنة إلى أربع فترات أو إلى اثني عشر فترة ، و عملية التوزيع الزمني لا تعني توزيع

الأرقام بالموازنة على أجزاء السنة وإنما المقصود هي توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو

توقع حدوثها فعلا ، و من أهم المزايا المترتبة على عملية التوزيع الزمني مايلي : (راضي و حامد حجازي،

2001، صفحة 23 ، 25)

-تفادى الأزمات و الاختناقات التي قد تتعرض لها المؤسسة الاقتصادية نتيجة فقدان التوازن الزمني بين العمليات

المختلفة ؛

-لا يقتصر الأمر على تنسيق و الملائمة بين الموارد و الاستخدامات المتوقعة للمؤسسة الاقتصادية في بداية و نهاية

فترة الموازنة فحسب و إنما يتحقق ذلك أثناء هذه الفترة أيضا ؛

-متابعة الأداء على مدار السنة و بذلك يمكن اتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة فورا و في الوقت المناسب .

6. مبدأ الثبات و المرونة : الموازنة 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 و ملحوظة كان لابد من تعديل جميع تقديرات الموازنة في ضوء تغير مستوي

النشاط .

أما الموازنة المرنة فهي التي تعد على أساس عدة أحجام للنشاط بحيث يتم إعداد تقديرات الموازنة على أساس عدة

مستويات للنشاط ، و يتم تقسيم التكاليف حسب درجة ارتباطها بالمستويات المختلفة للنشاط ، و يستخدم هذا الأسلوب عندما

تتميز العمليات و الظروف المحيطة ب المؤسسة الاقتصادية بالحركة أو الديناميكية و المرونة بدلا من أن تتميز بالثبات ، و لا شك

أن الموازنة المرنة تعتبر أكثر واقعية من الموازنة الثابتة .

و يعتبر مبدأ المرونة من المبادئ الهامة لتحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف حيث يتيح إجراء المقارنات على أساس أكثر

دقة و تعبيرا عن الواقع .

7. مبدأ اعتماد الموازنة على التنبؤ وإعداد البيانات تقديريا : تعتمد الموازنة في إعدادها على عنصر التنبؤ

بالمستقبل عن أوجه النشاط المراد إعداد موازنتها التقديرية ، و التنبؤ بالمفهوم العلمي الذي يقوم على أسس

علمية وقواعد منطقية بيانية تربط الماضي بالمستقبل . (نصر، 2015، صفحة ص 386)

8. مبدأ اعتبار الموازنة بمثابة معيار الأداء : ويقضي بأن تكون الموازنة معيار يقندي به أثناء التنفيذ ويتم من خلاله تقييم الأداء من خلال المقارنة الأداء الفعلي به و تحدي الانحرافات (إن وجدت) و تصحيحها .
9. مبدأ التعبير النقدي : تعد الموازنة التقديرية في صورتها الأولية في شكل وحدات قياسية غير نمطية (طول ، عرض ، حجم ، وزن ، ...) ، مثل عدد الوحدات الواجب إنتاجها ، و كمية المواد اللازمة ، و حجم العمالة وغيرها ، ثم تتم ترجمة هذه الوحدات القياسية العينية إلى وحدات قياسية نمطية .

المطلب الثاني : أهداف و وظائف و أنواع الموازنة التقديرية

الفرع الأول : الأهداف العامة من إعداد الموازنة التقديرية

تتمثل الأهداف العامة من إعداد تلك الموازنات فيما يلي : (الصيرفي، 2005، صفحة 57)

1. تساهم في تحديد الأهداف المطلوبة من كل قسم و ذلك بشكل كمي محدود وواضح .
2. يستدعي إعداد تلك الموازنات التنبؤ بالمستقبل و من ثم التعرف علي احتمالات وجود أي تغيرات طارئة و اتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها .
3. يؤدي إعداد تلك الموازنات إلى تحديد المسؤوليات الملقاة علي عائق العاملين بالإدارات المختلفة و دور كل منهم في تحقيق أهدافها .
4. يتطلب إعداد تلك الموازنات العديد من البيانات و التقارير من الإدارات الأخرى ب المؤسسة الاقتصادية بما يؤدي في النهاية إلى تمكين الإدارات المختلفة من تنسيق أنشطتها مع بعضها البعض .
5. يستلزم إعداد تلك الموازنات اشتراك العاملين في توفير ما تحتاج إليه من البيانات بما يسهم في النهاية في زيادة شعورهم بالمسؤولية تجاه تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية .
6. تساهم تلك الموازنات في تحديد حجم الالتزامات المالية المطلوبة مستقبلا و من ثم الإعداد لتوفير تلك الأعباء .
7. تعتبر تلك الموازنات أحد الوسائل المهمة التي تستخدم في تقويم كفاءة مختلف الإدارات في تنفيذ المهام المطلوبة منها .

الفرع الثاني : مزايا الموازنات التقديرية

إن استخدام الموازنات التقديرية يؤدي إلى البحث عن الفرص التي تكون أكثر ربحية و إلى جانب هذا فإن أسلوب الموازنات التقديرية يقدم ثلاث خدمات رئيسية للإدارة و هي التخطيط و التنسيق و الرقابة كما أوضحنا سابقا غير أن لهذا الأسلوب مزايا أخرى تتمثل فيما يلي : (فركوس، 2001، صفحة 18، 19)

1. إلزام الإدارة بتخطيط برامجها علي أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد و الأجور و المصاريف الرأسمالية و رأس المال العامل.
2. تنظيم تحديد المسؤولية لكل مستوي من مستويات الإدارة و كل فرد من أفرادها وتحديد مراكز المسؤولية تبعاً لذلك.
3. إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى .
4. إلزام الإدارة بدراسة أسواقها ، منتجاتها ، و أساليبها ، و هذا ما يساعد علي اكتشاف الوسائل التي تمتن و توسع مجال نشاط المؤسسة الاقتصادية .
5. يمثل أسلوب الموازنات التقديرية قوة تعمل علي المحافظة علي أموال المؤسسة لأنه ينظم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات.
6. يلزم الإدارة علي الدراسة و البرمجة من أجل الاستعمال الأكثر اقتصاداً لليد العاملة و المواد الأولية وموارد المؤسسة .
7. يلزم الإدارة علي وضع نظام جيد للمحاسبة العامة و للمحاسبة التحليلية .
8. يسهل الحصول علي الائتمان في البنوك .
9. انه الوسيلة الوحيدة التي تبين مقدماً كمية المبالغ التمويلية اللازمة و متى يتم الحاجة إليها .
10. المساعدة علي وضع سياسات واضحة مقدماً .
11. إشراك جميع الإداريين في وضع الأهداف .
12. يلزم المستويات الإدارية علي المحافظة علي المواعيد و عدم اتخاذ القرارات الإدارية قبل أخذ جميع العوامل بعين الاعتبار .
13. الوقوف علي مدى تحقيق الأهداف الموضوعية .
14. متابعة جميع النشاطات لبحث مدى تقدم في تطبيق الخطة .

الفرع الثالث : وظائف الموازنة التقديرية

إن الوظيفة الرئيسية للميزانيات التقديرية هي مساعدة الإدارة على إنجاز وظائفها و تمكينها من اتخاذ القرارات السديدة لتسيير دقة المؤسسة الاقتصادية . (خالص، 1997، صفحة 17، 18)

ولغرض إتباع و تطبيق نظام الميزانيات التقديرية في أي مؤسسة لابد أن يرافق ذلك قيام المؤسسة الاقتصادية بمجموعة من الوظائف الرئيسية إلا و هي :

أولاً: التخطيط:

يعتقد البعض أن الخطط هي عبارة عن مجموعة من التقديرات و التنبؤات لذلك فإنهم يشكون في القيمة العلمية للتخطيط .

في الحقيقة إن التخطيط هو عبارة عن اتخاذ قرار مسبق لما يراد عمله ، كما أن الخطة هي طريق مرسوم لفعل يزمع القيام به . فالتخطيط إذن ليس مجموعة من التقديرات و التنبؤات ، و أن الحاجة إليه أصبحت ملحة ، وذلك نتيجة لتعدد الظروف الاقتصادية و اتساع أعمال المؤسسة الاقتصادية و أنشطتها و أسواقها ، و كذلك اشتداد المنافسة .

كل هذه العوامل تجعل من التخطيط ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها لغرض ضمان حسن تسيير الأعمال .

ثانيا : التنسيق :

لغرض استعمال نظام الميزانيات التقديرية في كافة أنشطة المؤسسة الاقتصادية فإن ذلك يتطلب تنسيق العمل و الجهود ، وذلك يعني توحيد جهود العاملين في المؤسسة الاقتصادية بحيث يعمل كل فرد وكل قسم بصورة متكاملة مع باقي الأفراد و الأقسام ، الأمر الذي يؤدي إلى الحصول على أحسن النتائج .

إن التنسيق ضروري ما بين أقسام المؤسسة الاقتصادية المختلفة حيث هذا يوفر لها الكثير من المزايا و الفوائد و منها :

1 - أن تنسيق الأعمال و توزيع مسؤوليات تنفيذ الخطة على كافة الأقسام و العاملين ، يظهر لنا و يحدد مواطن الضعف داخل المؤسسة الاقتصادية ، حيث أن الأقسام الغير كفاءة هي التي ستتخلف عن باقي الأقسام عند تنفيذ الخطة ، بمعنى آخر عن طريق التنسيق نستطيع إلزام جميع الأطراف و حثها على تحمل مسؤولية التنفيذ .

2 - مراقبة الحركة النقدية و حالة السيولة في المؤسسة الاقتصادية بحيث لا يسمح بتجميد و تعطيل رأس المال العامل ، أو استعماله بصورة غير اقتصادية .

ثالثا : الرقابة :

التخطيط بدون رقابة يصبح عديم الجدوى ولهذا يسمى نظام الميزانيات التقديرية عادة بنظام السيطرة عن طريق الميزانيات التقديرية ، إن الرقابة تعني تنظيم الفعاليات في المؤسسة الاقتصادية و مواكبتها ضمن الخطة للوصول إلى الأهداف المرسومة فيها ، والرقابة بهذا المعنى عبارة عن متابعة الخطط و تحفيز العاملين ، في المؤسسة الاقتصادية على تنفيذ المرسوم للوصول إلى المستويات المطلوبة في الأداء ، و العمل على تحقيق الأهداف ، و منع الانحرافات و اتخاذ الإجراءات اللازمة لتجاوز هذه الانحرافات ، و لتحقيق ذلك يجب العمل على ما يلي :

1- تحليل و تفسير النتائج الفعلية و إعداد تقارير يومية أو أسبوعية أو شهرية وذلك حسب هذه النتائج .

2- مقارنة النتائج الفعلية مع ما مخطط له في الميزانيات التقديرية .

3- تحديد الانحرافات ما بين المخطط و المتحقق فعلا و البحث عن أسبابها ، و معالجة هذه الانحرافات عند حدوثها ، وكذلك تحديد المسؤولية التي أدت على حدوث هذه الانحرافات .

رابعا : الاتصال :

تعد الموازنة التقديرية أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالمخطط و السياسات التي تم الاتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمؤسسة الاقتصادية . (سليمان و إبراهيم جابر، 2019، صفحة 332، 333)

من أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات التخطيطية حجم الإيرادات الواجب تحقيقها و كمية الإنتاج المستهدفة ، وكمية المشتريات اللازمة ، والحد الأقصى للمبالغ التي تنفق على العلاقات العامة خلال فترة الموازنة .

خامسا : التحفيز :

يمكن أن تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على أن نكون تلك الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد .

سادسا : تقييم الأداء :

يمكن استخدام مستويات الأداء الواردة بالموازنات كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالمؤسسة الاقتصادية طالما أن تلك المستويات معدة طبقا لمعايير سليمة و مدروسة ، كما أن نظام الحوافز يمكن ربطه مع تحقيق الأهداف بالموازنات التخطيطية بحيث يمنح العاملين بالمؤسسة الاقتصادية مكافآت و حوافز إذا ما تحققت تلك الأهداف ، كما قد يعاقب العاملين إذا لم تحقق الأهداف نتيجة تقصيرهم أو إهمالهم .

وبصفة عامة فإن الموازنات تعد أداة إدارية تساعد إدارة المؤسسة الاقتصادية على أداء مجموعة من الوظائف الإدارية المختلفة والتي تتمثل في :

التخطيط ، التنسيق ، الرقابة ، الاتصال ، التحفيز ، تقييم الأداء .

الفرع الرابع : أنواع الموازنات التقديرية

يتم التمييز بين أنواع الموازنات ، طبقا للمعايير التالية :

1: الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة : (السيد، 2013، صفحة 232)

1.1: موازنات قصيرة الأجل :

تغطي الموازنات قصيرة الأجل ، عادة ، فترة محاسبية واحدة (عادة سنة) ، و تكون أداة تخطيط و رقابة معا ، و تقسم علي مدار الفترة الزمنية التي تغطيها ، فالموازنة السنوية ، مثلا ، تقسم إلي موازنات ربع سنوية ، أو الشهرية ، أو حتى أسبوعية ، إذا اقتضت علي ذلك.

2.1 : موازنات طويلة الأجل :

أما الموازنات طويلة الأجل ، فهي تغطي ، عادة ، فترة زمنية تزيد عن فترة محاسبية واحدة ، أي تعد لعدة سنوات في المستقبل ، تراوح بين خمس و عشر سنوات .

و يكون الهدف منها أساسا تخطيطيا و ليس رقابيا ، إذ تهدف إلي التنسيق بين الأهداف و الإمكانيات ، في المستقبل ، في ضوء الأهداف و الإمكانيات في الحاضر ، و علي الأساس الخبرة المكتسبة في الماضي ، و يمكن تقسيم الموازنات طويلة الأجل إلي موازنات سنوية ، بحيث تصبح الموازنة قصيرة الأجل جزءا من الموازنة طويلة الأجل.

2 : الموازنات التشغيلية : (السيد أمين، 2011، صفحة 67 ، 70)

تعتبر الموازنات التشغيلية عن النتائج المتوقعة الأعمال المؤسسة الاقتصادية أثناء فترة الموازنة أو الخطة ، و من ثم فهي تشمل عادة علي كافة العناصر التي تشكل قائمة الدخل ، بمعنى آخر فهي تتضمن الموازنات الفرعية الخاصة بإيرادات و مصروفات التشغيل ، أي قائمة الدخل و الجداول أو القوائم الأخرى المساعدة لها .

1.2 : موازنة المبيعات :

يعتبر إعداد موازنة المبيعات أول خطوة من خطوات إعداد الموازنة الشاملة ، فهي حجر الأساس عند إعداد هذه الموازنة الشاملة ، كما أنها تعد أكثر الموازنات الفرعية أهمية.

ذلك لأن كثيرا من الموازنات الأخرى الفرعية تكون ذات علاقة مباشرة و قوية بمبيعات المؤسسة الاقتصادية و يتوقف إعدادها هذه الموازنة ، مثال ذلك موازنة المخزون السلعي ، و موازنة الإنتاج ، و موازنة العمالة ، و موازنة التسويق .. وغير ذلك من الموازنات الفرعية التي تتأثر بالإيراد المتولد أو المحقق من المبيعات .

و تتأثر موازنة المبيعات بعدة عوامل و مؤثرات ، منها الأحوال الاقتصادية العامة للمجتمع .. قرارات التسعير .. المنافسة .. التقدم الصناعي و التكنولوجي .. و برامج التسويق .. و غيرها من عوامل يجب أن تدرس و تقيم عند التنبؤ بمبيعات المنشأة و تقديرها.

ويتم إعداد موازنة المبيعات علي أساس تفصيلي أو تحليلي ، حيث يجب أن توضح المبيعات من كل منتج ، و في كل منطقة من مناطق المبيعات ، كما أنها قد توضح المبيعات لكل نوع من أنواع العملاء (جملة أو تجزئة) ، و هكذا حتى تتوفر البيانات اللازمة و الكافية لأعداد القوائم و الموازنات التالية علي إعدادها بشكل أكثر كفاءة و دقة .

و فيما يلي صياغة تلك الموازنة في صورة معادلات رياضية .

$$SQ = \sum_{i=1}^n PSQi \times \sum_{i=1}^n SNi$$

حيث أن :

SQ = كمية المبيعات السنوية .

PSQ = متوسط كمية المبيعات .

SN = معدل المبيعات .

$\sum_{i=1}^n$ = سلسلة زمنية تعبر عن معامل التغير الزمني للمبيعات .

2-2 : موازنة الإنتاج . (عبد الوهاب و شحاتة، 2015، صفحة 142 ، 145)

تستهدف موازنة الإنتاج الإفصاح عن الوحدات التي يجب إنتاجها لمواجهة الطلب علي المنتج ، و المتمثل بصفة أساسية في المبيعات المقدرة .

و بالطبع تنطلق هذه الموازنة من موازنة المبيعات ، و تأخذ في الاعتبار التغيير في المخزون الإنتاج التام خلال فترة الموازنة ، و بصفة عامة يتم إعداد و تشغيل هذه الموازنة حسب القواعد و الإجراءات التالية :

أ- يتم تحديد الاحتياجات من الإنتاج التام وفقا للمعادلة التالية :

كمية الإنتاج المطلوب = كمية المبيعات المقدرة + كمية مخزون نهاية الفترة المستهدفة - كمية مخزون الإنتاج التام أول الفترة

ب- أن الإنتاج تحت التشغيل يجب تحويله إلى إنتاج تام معادل حتى يؤخذ في الحسبان عند تحديد حجم و كمية الإنتاج المستهدف للفترة القادمة .

ج- أن تقدير حجم مخزون الإنتاج التام نهاية الفترة القادمة - فترة الموازنة - بدقة أمر مهم للغاية لأغراض جدولة الاحتياجات من الإنتاج التام . حيث يترتب علي تضخيم مخزون الإنتاج التام نهاية الربع الأول مثلا إلي توقف الإنتاج ووجود عمالة عاطلة بالطبع في الربع الثاني .

و بالعكس أن حدث نقص في مخزون نهاية الربع الأول مثلا سوف يؤدي هذا الوضع إما إلي زيادة تكاليف الربع الثاني - مقابل ساعات عمل آلة و عمالة زيادة - أو إلي فقدان جزء من المبيعات في الربع الثاني .

د- أن كثير من الشركات تقدر مخزون الانتهاج التام نهاية الربع كنسبة من المبيعات المقدرة للربع التالي له ، انطلاقا من أن هذا المخزون سوف يمثل المتاح من الإنتاج التام بداية الربع التالي إلي أن يتدفق الإنتاج التام من المصنع .

هـ- انه يمكن تحديد حجم الإنتاج المطلوب للربع بإضافة أو طرح التغيير في مخزون الإنتاج التام إلي - أو من - مبيعات الربع .

و- أن موازنة الإنتاج بدورها سوف تمثل الأساس في تحديد التكاليف المخططة لكل عنصر من عناصر تكلفة الطن من الإنتاج التام ، وهو ما سوف تظهره الموازنات التشغيلية التالية

2-2-1: موازنة المواد الأولية المباشرة : (عبد الوهاب و شحاتة، 2015، صفحة 145 ، 150)

توضح موازنة المواد الأولية المباشرة كل من كمية و تكلفة المواد التي يجب شرائها . و ترتبط هذه الموازنة تماما بموازنة الإنتاج ، حيث يتم تخطيط الاحتياجات من المواد اللازمة للوفاء بخطة الإنتاج من ناحية ، و مخزون نهاية الفترة المستهدفة من هذه المواد من ناحية أخرى . و تعمل موازنة الأولية المباشرة عادة حسب القواعد و الإجراءات التالية :

أ - تحدد الاحتياجات من المواد الأولية المباشرة خلال الفترة .

ب - بعد تحديد كمية المواد الأولية المباشرة المطلوب شرائها خلال الفترة المحاسبية التالية - فترة الموازنة - يتم ضرب هذه الكمية في سعر شراء الوحدة المتوقع من المخزون وصولا إلي تكلفة المواد الأولية المباشرة المطلوب شرائها .

ج - لا تستكمل عملية إعداد هذه الموازنة ما لم تحدد الإدارة كمية مخزون المواد الأولية المستهدف في نهاية الفترة القادمة.

2-2-2 : موازنة العمل المباشرة :

ترتبط هذه الموازنة أيضا بموازنة الإنتاج ، و تستهدف تقدير احتياجات خطة الإنتاج من ساعات العمل المباشر من ناحية ، و تكلفة هذا العمل من ناحية أخرى ، و ذلك إذا أمكن معرفة أو تقدير متوسط تكلفة الساعة من العمل المباشر .

و ترجع أهمية هذه الموازنة إلى أنها تحدد احتياجات تنفيذ خطة الإنتاج من طاقة العمل المباشرة ، و الأمر الذي يساعد الإدارة في جدولة العمالة و تدبير النقص فيها إن وجد ، أو التمويل الفائض منها إلى أنشطة أخرى أن أمكن ، علاوة على تقدير المدفوعات النقدية للعمل المباشر ، و علاقة ذلك بالموازنة النقدية .

هذا يتم إعداد موازنة العمل المباشر وفق الخطوات و الإجراءات التالية :

أ - تبدأ الموازنة من موازنة الإنتاج حيث يتم الاعتماد على معيار العمل المباشر و تحديد احتياجات خطة الإنتاج من ساعات العمل المباشر .

ب - يتم احتساب تكلفة العمل المباشر المقدرة بضرب احتياجات خطة الإنتاج من ساعات العمل المباشرة في تكلفة الساعة الواحدة .

2-2-3 : موازنة المصاريف الصناعية الإضافية :

ترتبط هذه الموازنة أيضا بموازنة الإنتاج ، حيث تظهر التكاليف الصناعية غير المباشرة خلال الفترة ، سواء كانت تكاليف متغيرة ترتبط بحجم الإنتاج مثل الموارد و الأجور غير المباشرة ، أو تكاليف ثابتة و فترية مثل الصيانة و التأمين على مباني المصنع مثلا .

و يتم إعداد و تشغيل هذه الموازنة وفقا للخطوات و الإجراءات التالية :

أ - بالنسبة للمصاريف الصناعية الإضافية المتغيرة مثل المواد غير المباشرة و الأجور غير المباشرة و القوى المحركة و بعض مصاريف الصيانة فيتم تقديرها باستخدام متوسط تكلفة وحدة النشاط المقدرة ، و لتكن تكلفة / ساعة عمل مباشرة .

ب - بالنسبة للمصاريف الصناعية الإضافية الثابتة فيتم تقديرها و توزيعها على فترات السنة توزيعا زمنيا .

ج - في حالة وجود معدل تحميل للمصاريف الصناعية الإضافية يستخدم - بعد تعديله إن ألزم الأمر - في تقدير التكاليف الصناعية الإضافية لفترة الموازنة .

2-2-4 موازنة المصاريف البيعة و الإدارية : (عبد الوهاب و شحاتة، 2015، صفحة 152 ، 154)

تظهر هذه الموازنة المصاريف التشغيلية المؤسسة الاقتصادية في موازنة واحدة للمصاريف البيعة . و كما الحال بالنسبة لموازنة المصاريف الصناعية الإضافية فإنه يتم التفرقة بين المصاريف البيعة و الإدارية المتغيرة و الثابتة . و يتم إعداد و تشغيل هذه الموازنة وفقا للخطوات و الإجراءات التالية :

أ - عادة ما يتم ربط المصاريف البيعة المتغيرة بالمبيعات ، عيوبه رجال البيع و نولن الشحن و النقل للخارج .

ب - تقدر المصاريف البيعة و الإدارية الثابتة زمنيا عن الفترة المقبلة , مثل : المرتبات الإدارية , إيجار معارض البيع , مصاريف الدعاية و الإعلان , و أعباء امتلاك الأصول الثابتة غير الصناعية .

ج - يتم جمع نوعى المصاريف البيعة و الإدارية , المتغيرة و الثابتة , وصولا الإجمالي المصاريف المقدرة عن فترة الموازنة .

2- 2 - 5 قائمة الدخل التقديرية :

كما سبق أشرنا يمكن النظر إلى قائمة الدخل التقديرية كأخر منتج لنظام الموازنات التشغيلية . و تظهر قائمة الدخل التقديرية الربحية المتوقعة للعمليات عن فترة الموازنة . و بدون شك فأن هذه القائمة توفر أساسا شائعا و عمليا لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ككل .

وفي سياق الموازنات التشغيلية ككل يمكن القول بأن قائمة الدخل التقديرية تعتمد علي ما سبقها من موازنات تشغيلية , بدء من موازنة المبيعات و انتهاء بموازنة المصاريف البيعة الإدارية . و عموما يمكن إعداد و تشغيل قائمة الدخل التقديرية وفقا للقواعد و الخطوات التالية :

أ - يتم تحديد إيراد المبيعات المقدر عن الفترة القادمة بالرجوع إلى موازنة المبيعات .

ب - يتم تحديد تكلفة تصنيع الإنتاج التام المباع بالرجوع إلى الموازنات , المواد الأولية المباشرة , العمل المباشر , و المصاريف الصناعية الإضافية .

ج - يتم تحديد المصاريف التشغيلية بالرجوع إلى موازنة المصاريف البيعة و الإدارية .

د - يتم تحديد الضريبة علي الدخل من موازنة المصاريف البيعة و الإدارية .

2 - 3 الموازنات المالية : (عبد الوهاب و شحاتة، 2015، صفحة 157 ، 169)

سبق و أن أوضحنا أن الموازنات المالية تشمل كلا من , موازنة النفقات الرأسمالية , الموازنة النقدية , و قائمة المركز المالي التقديرية . ونظرا لما يرتبط بموازنة النفقات الرأسمالية من مشاكل فنية كثيرة فسوف نرجئ دراستها لمراحل متقدمة من هذا المؤلف , وسوف نركز هنا بصفة أساسية علي الموازنة النقدية و قائمة المركز المالي التقديرية .

2 - 3 - 1 الموازنة النقدية :

تتم الموازنة النقدية بالإفصاح عن التدفقات النقدية المتوقعة . و نظرا لأهمية عنصر النقدية لدي الكثير من المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة , لذا تعتبر الموازنة النقدية من أهم مخرجات نظام الموازنات المالية علي الإطلاق .

وبصفة عامة يتم إعداد و تشغيل الموازنة النقدية وفقا للخطوات و القواعد التالية :

أ – تتكون الموازنة النقدية بصفة أساسية من ثلاثة أقسام و هي ، المتحصلات النقدية ، المدفوعات النقدية ، و التمويل ، بالإضافة إلى بداية و نهاية الفترة .

ب – فيما يتعلق بالمتحصلات النقدية نلاحظ ما يلي :

- أن هذه المتحصلات تتضمن المتحصلات المتوقعة من المصادر الأساسية لإيرادات المؤسسة الاقتصادية.
- أن المصادر الأساسية لإيرادات المؤسسة الرئيسية عادة ما تشمل : المبيعات النقدية ، و المتحصلات من العملاء .
- أن المتحصلات النقدية تشمل أيضا المتحصلات المتوقعة من إيراد الفوائد ، و إيراد كوبونات الأسهم ، و بيع الاستثمارات ، و بيع الأصول الأخرى ، و بيع أسهم الشركة .

ج – بالنسبة للمدفوعات النقدية يلاحظ ما يلي :

- أن هذه المدفوعات تشمل كافة المدفوعات النقدية المتوقعة .
- أن المدفوعات النقدية المتوقعة تشمل ، مقبل شراء المواد الأولية المباشرة ، العمل المباشر ، المصاريف الصناعية الإضافية ، و المصاريف البيعة و الإدارية .
- أن المدفوعات النقدية تشمل أيضا ، ضرائب الدخل ، كوبونات لحملة أسهم الشركة نفسها ، اقتناء الاستثمارات ، و الأصول الثابتة .

د – بالنسبة للعمليات التمويلية يلاحظ ما يلي :

- أن هذه العمليات تشمل عمليات الافتراض المتوقعة و عمليات إعادة سداد القروض الدائنة و فوائدها .
- أن تخصيص هذا القسم في الموازنة النقدية يعد أمرا مطلوبا في حالة وجود عجز في النقدية ، أو في حالة أن يكون رصيد النقدية اقل من الحد الأدنى لهذا الرصيد كما تزيده إدارة المؤسسة الاقتصادية .
- هـ – أن البيانات التي تعد منها هذه الموازنة يلزم إعدادها بطريقة تتابعيه أو وفق تسلسل منطقي متسق مع الموازنة نفسها.

و – أن رصيد النقدية في نهاية الفترة (الربع الأول مثلا) بالطبع سيكون ذاته رصيد النقدية في بداية الفترة التالية (الربع الثاني مثلا) .

ز – أن مصادر بيانات الموازنة النقدية إما أن تكون الموازنات التشغيلية السابقة مثل : موازنة المبيعات ، المواد المباشرة ، الأجور المباشرة ، المصاريف الصناعية الإضافية و المصاريف البيعة و الإدارية ، أو إدارة المؤسسة الاقتصادية نفسها .

ح - رغم أننا سنعد الموازنة النقدية هنا على أساس ربع سنوي ، إلا أنه تجدر الإشارة إلي أن الشركات غالباً ما تعد هذه الموازنة على أساس شهري .

2-3-2 قائمة المركز المالي التقديرية :

تعد قائمة المركز المالي التقديرية بمثابة تقدير أو تخطيط للمركز المالي للمؤسسة الاقتصادية في نهاية فترة الموازنة . و لإعداد هذه القائمة يجب مراعاة و إتباع عدة خطوات أو إجراءات أهمها ما يلي :

أ - أن هذه الفترة تعد انطلاقاً من الميزانية العمومية التقديرية في نهاية الفترة المحاسبية السابقة و الموازنات التقديرية عن فترة الموازنة الحالية .

ب - يتم تعديل رصيد الأرباح المحجوزة المقدرة بنتيجة أعمال الشركة كما تظهرها قائمة الدخل التقديرية عن السنة .

ج - يتحدد رصيد حساب العملاء بقيمة المبلغ المحصل منهم عن المبيعات الآجلة للربع الرابع من السنة .

د - تظهر الأصول المشتركة نقداً خلال السنة ضمن الأصول و يتم تحديدها من الموازنة النقدية ، مثلاً الأراضي .

هـ - يتم تحديد تكلفة المخزون المقدرة في السنة .

و - تظهر النقدية بقائمة المركز المالي التقديرية .

ز - يتحدد رصيد مجمع الإهلاك بإضافة عبئ الإهلاك المقدّر عن السنة كما يظهر بقائمة الدخل التقديرية إلي رصيد حساب مجمع الإهلاك السنة إن وجد .

ح - يتحدد رصيد القرض في قائمة المركز المالي التقديرية في السنة بالرصيد الدائن للقرض و فوائده المستحقة عليه في ذلك التاريخ .

د - يتحدد رصيد الموردين بقائمة المركز المالي التقديرية في السنة بالمستحق للموردين عن مشتريات المواد المباشرة للربع الرابع .

3 : الموازنة التقديرية حسب المرونة . (وادة، 2016 / 2017، صفحة 71، 72)

حيث تقسم الموازنات التقديرية حسب معيار درجة الثبات إلى موازنة ثابتة و موازنة مرنة ، كما يلي :

1 - 3 : الموازنة الثابتة :

يتم إعداد الموازنات التقديرية الثابتة وتوجه لتحقيق مستوى واحد من النشاط لفترة زمنية محددة ، و السمة الرئيسية لهذه الموازنة أنه لا يتم تعديلها أو تكيفها مع المستويات الفعلية للنشاط حينما يتم مقارنته مع النتائج الفعلية للعمليات ، وتعد هذه الموازنة مقنعة عندما يتم تفسير أنشطة المؤسسة الاقتصادية بشيء من الثقة المعقولة ، ولكنها في أحسن أحوالها تكون ذات فائدة محدودة كأداة رقابية ، كما أن الموازنات التقديرية الثابتة تكون عرضة لعملية المراجعة ، وفي هذه الحالة يجب النظر إليها أنها ثابتة فقط من ناحية المعنى ن حيث لا يتم تعديلها لتعكس البيانات المضمنة بمستوى النشاط الفعلي للعمليات ، وبالتالي يمكن ذكر الخصائص التالية لهذه الموازنة :

- تعد مستوى واحد من المستويات التشغيل أو مزيج واحد من مستويات الأنشطة ؛

- تعتبر ذات فائدة محدودة لأغراض الرقابة وقياس كفاءة الأداء ؛

- تحتاج إلى عمليات مراجعة و تعديل مستمرة ؛

3 - 2 : الموازنة المرنة :

تقوم بمساعدة المؤسسة على التكيف مع متغيرات الظروف الداخلية و الخارجية ، وتعرف الموازنة المرنة بأنها التي يجرى على أساسها مقارنة التكاليف المقدرة مع التكاليف الفعلية عند نفس الحجم من المخرجات الفعلية ، وذلك لتوفير البيانات اللازمة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء ، إذ تتميز الموازنات المرنة بأنها تساعد على تحديد الأهداف لكل قسم أو لكل وحدة من الوحدات داخل المؤسسة الاقتصادية ، وتقسّم فيها تقديرات التكاليف حسب الأقسام ولا تحتوي الموازنة الخاصة بكل قسم إلا عناصر التكاليف التي تخضع للرقابة أو العناصر التي لا تخضع ، ولذلك تعد الموازنات المرنة أداة هامة من أدوات نظام محاسبة المسؤولية .

لذلك تعتبر أفضل من الموازنات التقديرية الثابتة التي تغطي مدى معين من النشاط ، لا سيما في تخطيط التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليل انحرافاتها ، فالموازنة المرنة تمكن الإدارة من معرفة أثر اختلاف النشاط على معدل تحميل هذه التكاليف .

4 : الموازنة الصفريّة : (مؤيد و الجنابي، 2013، صفحة 224)

يعتبر نظام الموازنة الصفريّة أو كما يسمى أيضا بموازنة الأساس الصفري من أحدث الأساليب المتبعة في إعداد الموازنة العمة باعتباره أحد الأساليب المستخدمة في تحليل مشاكل الإدارة المالية و الموازنة العامة .

4 - 1 مراحل إعداد موازنة الأساس الصفري :

هناك عدة مراحل أساسية في إعداد موازنة الأساس الصفري هي :

1 - تحديد وحدات القرارات .

2 - تحديد مجموعات القرار .

3 - تحديد مستويات الجهد و التمويل .

4 - تقويم مجموعات القرار .

5 : الموازنة على أساس الأنشطة : (وادة، 2016 / 2017، صفحة 82)

تلجأ إدارة المؤسسة الاقتصادية إلى وسائل مختلفة من أجل ضبط مسيرتها الإنتاجية ، تحقيق الربحية والتوسع في الأعمال المنشودة ، من بينها أسلوب الموازنات على أساس الأنشطة ، والتي تعتمد على معطيات التكاليف المبنية على أساس الأنشطة ، وتستخدم لمعرفة العلاقة بين وحدات الإنتاج و الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه الوحدات ، وذلك لتطوير تقديرات مفصلة لمتطلبات الأنشطة على ضوء خطة الإنتاج المقترحة .

وهناك أربعة خطوات رئيسية لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة و المتمثلة في :

- تحديد التكاليف المخططة لأداء وحدة النشاط في مجال كل نشاط ؛
- تحديد الطلب لكل نشاط على أساس ما تم تخطيطه والموارد في الموازنة ؛
- احتساب التكاليف لأداء كل نشاط ؛
- توضع تكاليف الموازنة ، وذلك لأداء الأنشطة المختلفة عوضا عن تكاليف موازنة الوظائف ؛

واكتسب نظام الموازنات المبنية على أساس الأنشطة (ABB) أهمية كبيرة وواسعة على مدار السنوات القليلة الماضية ، وذلك بسبب قدرته على ربط النشاطات مع التكاليف ، مما يعطي للمسؤولين و للمديرين التنفيذيين فهما أوضح وأشمل عن التكاليف الكاملة للخدمات ، وكذا المنتجات ، وبالتالي تخصيص مثالي للموارد اللازمة لأدائها كما أن الفكرة الأساسية من وراء الموازنة المعدة على أساس الأنشطة هي إعداد نموذج للأنشطة (أو سلسلة من نماذج الأنشطة و التي تتمحور حول مراكز التكاليف) ، وما تحتاجه هذه الأنشطة من موارد مادية أو بشرية لأدائها .

كما أنه ومن خلال (ABB) لا يتم فقط تخصيص الموارد وفق مؤشرات الحجم ، ولكن أيضا وفق خصائص المنتجات أو الخدمات ، والغاية من ذلك هي توضيح عملية خلق القيمة داخل مراكز المسؤولية في المؤسسة الاقتصادية ، وذلك بهدف فهم الأنشطة و علاقاتها التي تجمعها بالإستراتيجية العامة للمؤسسة الاقتصادية .

6 : الموازنة الرأسمالية : (محرم و عبد اللطيف، 2012، صفحة 371)

وهي الموازنة المرتبطة بقرارات الإنفاق الاستثماري طويلة الأجل ، وترجع أهمية قرارات الإنفاق الاستثماري إلى ما تتطلبه من ضرورة تخصيص جانب كبير من رأس المال وما يترتب على ذلك التخصيص من ضرورة الالتزام بخطة متكاملة لعناصر الإنتاج

المختلفة بالشركة ، ويعني ذلك ارتباط الموازنة الرأسمالية بالتخطيط الاستراتيجي للشركة . كما يعني أن إعدادها يرتبط بعملية تدبير النفقات اللازمة لتمويل الاستثمارات طويلة الأجل ، وبالتالي فهي تعكس تخطيط الاستثمارات ب المؤسسة الاقتصادية ، ومن ثم فإنها تشير بطريقة غير مباشرة إلى القيمة الاقتصادية للشركة في ضوء تشكيلة استثماراتها .

وقد تزايدت أهمية الموازنة الرأسمالية في بيئة التصنيع الحديثة تواجه الوحدات الاقتصادية خصوصا الصناعية ضغوطا تنافسية متزايدة وما ترتب على ذلك من قيامها بإحداث تغييرات جوهرية في طرق وأساليب التصنيع و الإنتاج .

المطلب الثالث : إجراءات إعداد الموازنات التقديرية

الفرع الأول : طرق التنبؤ

كان التنبؤ في الماضي مجرد تخمين بقيمة الطلب المتوقع على السلع بسبب محدودية الإنتاج و الأسواق ، أما في الوقت الحالي و نتيجة للتطور العلمي الذي مس مختلف جوانب الحياة الاقتصادية أصبحت الأساليب و الأنشطة أكثر تعقيدا و تطورا ، مما سمح بإنتاج سلع و خدمات جديدة بكميات هائلة و بموصفات أكثر قبولا لدى المستهلك ، الأمر الذي أدى إلى زيادة المنافسة و استوجب تخطيط للمبيعات . (نعيمة و مقري، 2015، صفحة 197، 198)

➤ التنبؤ :

قبل التطرق إلى مفهوم التنبؤ بالمبيعات يجدر بنا أولا التعرف على مفهوم التنبؤ الذي يعني توقع أحداث المستقبل من خلال دراسة إحصائية للماضي وكذا دراسة اتجاهات المستقبل ، ومهما كانت الأساليب المستخدمة في عملية التنبؤ دقيقة ، فإن هذا الأخير يبقى احتمالي إذ يحتوي على جزء هام من عدم اليقين ، وهذا يستدعي إعداد موازنة مرنة يمكن تغييرها كلما دعت الحاجة لذلك .

يعتبر التنبؤ عنصر فعال لكل عملية تسيير ، لأنه يسمح بتوقع تطورات المحيط عن طريق التنبؤ بالعناصر التي يمكن أن تؤثر على نتائج المؤسسة الاقتصادية ، و للتنبؤ دور أساسي في جميع مستويات المؤسسة ، سواء تعلق الأمر بالتسيير الاستراتيجي على المدى الطويل أو بالتسيير على المدى القصير يمر التنبؤ بالخطوات التالية :

1-دراسة الظروف الاقتصادية العامة كالتقديرات السكانية المستقبلية و التغيرات المتوقعة لبعض المؤشرات الاقتصادية

العامة كالعمالة ، الدخل ، الاستثمار ؛

2-تقدير الطلب الإجمالي على السلعة ؛

3-تقديرات نصيب المؤسسة الاقتصادية من السوق ويتم ذلك جزئيا عن طريق سياستها في الإعلان ، التسعير التوزيع ،

تقديم الخدمات ، تحسين السلعة .

➤ مفهوم التنبؤ بالمبيعات :

يعرف التنبؤ بالمبيعات بأنه تقدير لكمية و قيمة المبيعات المتوقعة في ظل الظروف الاقتصادية و الاجتماعية المحتملة ، وذلك بهدف صياغة الموازنات التشغيلية الأخرى مما يمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد الأرباح المتوقعة من المبيعات خلال فترة الموازنة . (بدوي، عثمان إبراهيم، و صالح، 2016، صفحة 157)

وقبل القيام بعملية التنبؤ بالمبيعات يجب دراسة ما يلي : (نعيمة و مقري، 2015، صفحة 198، 201)

- 1- قدرة المؤسسة الاقتصادية على إنتاج أنواع السلع المختلفة التي تلي رغبة المستهلكين ؛
- 2- ضرورة التأكد من وجود طلب في السوق ؛
- 3- دراسة أذواق المستهلكين ؛
- 4- دراسة مستويات الدخل و تفاوتها .

➤ أهمية التنبؤ بالمبيعات :

يعتبر رقم المبيعات التقديري كمية وقيمة لفترة زمنية معينة أمرا ضروريا وهاما لعدة أسباب أهمها :

- 1- يعد الأساس الأول لتخطيط كافة أنشطة المؤسسة الاقتصادية ، و يمثل نقطة الانطلاق الرئيسية لباقي الخطط ؛
- 2- على أساس حجم وقيمة المبيعات يمكن للمؤسسة الاقتصادية تقدير مدى توفر الربحية خلال الفترة الزمنية نفسها ؛
- 3- يعتبر الأساس عند اتخاذ العديد من القرارات التسويقية في مجالات مختلفة ؛
- 4- يمكن الاستعانة به عند تحديد تكلفة التسويق و ذلك بناء على القدرة المالية التي يمكن أن تتاح من خلال تقدير كمية و قيمة المبيعات ؛
- 5- يعد أداة فعالة للرقابة على مختلف أنشطة المؤسسة الاقتصادية ، فهو إذن أداة تخطيطية و رقابية في نفس الوقت إذ تتم مراقبة الأنشطة طبقا لما هو مخطط من قبل .

➤ العوامل المؤثرة في عملية التنبؤ بالمبيعات :

تنقسم العوامل المؤثرة في عملية التنبؤ بالمبيعات إلى عوامل خارجية و أخرى داخلية .

✓ العوامل الخارجية :

- العوامل الاقتصادية : كمستوى الدخل ، القدرة الشرائية ، حجم الاستثمارات ، المنافسة القائمة بين المنتجات المماثلة لمنتجات المؤسسة الاقتصادية ... الخ
- العوامل الاجتماعية : كالنمو الديمغرافي و توزيعهم على المناطق الجغرافية و الذي يؤثر على خطة المبيعات في المدى الطويل .
- العوامل الثقافية و العلمية : و المتمثلة في المستوى الثقافي و العلمي السائد في المجتمع .
- العوامل الطبيعية : و المتمثلة في المناخ السائد و التضاريس الأرضية .

✓ العوامل الداخلية :

تتمثل في الظروف الداخلية للمؤسسة الاقتصادية و إمكانياتها ومن بين هذه العوامل نذكر :

- 1- سياسة الإعلان و الترويج للمبيعات ؛
- 2- مدى الجودة في الإنتاج ؛
- 3- الطاقة الإنتاجية ؛
- 4- سياسة تسعير المنتجات و مدى ارتباطها بقدرة المستهلك و درجة الجودة ؛
- 5- الموارد المالية للمؤسسة الاقتصادية ؛
- 6- سياسة المؤسسة الاقتصادية الاستثمارية ؛
- 7- دراسة نمو المؤسسة الاقتصادية خلال السنوات المقبلة (سواء بالتنوع أو الحد من النشاط) ؛
- 8- دراسة طبيعة السلع المنتجة و الطلب عليها ، مع ضرورة تحديد نوع السلعة هل هي ضرورية ، و هذا يعني ثبات الطلب عليها أو كماله وبالتالي خضوع الطلب لتقلبات واضحة .

➤ طرق التنبؤ :

- أ- أساليب الكيفية للتنبؤ : تتمثل هذه الأخيرة في استطلاع آراء الغير حول مستوى المبيعات المستقبلية ، و يوجد أربعة طرق كيفية مستعملة في تقدير حجم المبيعات و هي : (مقعاش، 2018 / 2019، صفحة 20، 21)
- دراسة مؤشرات الاقتصادية العامة :** يجب دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة و تحليلها و تبيان أثرها على مبيعات المؤسسة الاقتصادية في المدى القصير و المدى الطويل و يعتمد الدارس على الإحصائيات و البيانات التي تنشرها الهيئة المكلفة بالتخطيط ، و معرفة هذه المؤشرات يساعد على معرفة مدى تأثر مبيعات المؤسسة الاقتصادية بها .
- طريقة جمع تقديرات وكلاء و مندوبي العملاء :** يقوم رجال البيع في المناطق المختلفة التي تباع فيها منتجات المؤسسة الاقتصادية بتقدير المبيعات لكل منتج حسب الزبائن ، و يعتمدون في ذلك على خبراتهم و اتصالاتهم بالزبائن وما توفره لهم الإدارة من أرقام المبيعات الفعلية للسنوات الماضية الخاصة بمناطقهم لأجل مساعدتهم في عملية التنبؤ .
- فبعد إعدادهم لتقديراتهم يقدمونها إلى المدير الجهوي الواقع في منطقتهم ، والذي بدوره يقوم بدراستها و يقيمها استنادا إلى المبيعات الفعلية للمنطقة في السنوات الماضية و التوقعات المستقبلية .
- اللجنة الاستشارية :** تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي تعدها مجموعة من الخبراء ، و بعد مناقشة التقديرات الفردية من طرف هؤلاء الخبراء يتفقون على تقديرات معينة ، و توضع تحت تصرفهم كل البيانات التي هم في حاجة إليها .

طريقة دلفي : تقوم هذه الطريقة على أساس إرسال استبيانات إلى مجموعة من الخبراء ، فيقوم كل خبير بالإجابة على الاستقصاء ، وبعد ذلك تقوم المؤسسة الاقتصادية بوضع الأجوبة تحت تصرف الخبراء بدون ذكر أسماء أصحابها وترسل إليهم استقصاءات للإجابة عليها حتى التوصل إلى الاتفاق على مستوي معين من التقديرات .

ب- أساليب التنبؤ الكمية : يمكن القول بأن النماذج الرياضية تعتبر أدق للتنبؤ بالمبيعات التقديرية ، وللتنبؤ طرق كمية مختلفة ، نذكر منها : (صبحي، جمعة إبراهيم، و محرم، 2000، صفحة 208، 223)

استخدام السلاسل الزمنية في التنبؤ بالمبيعات : تعتبر السلاسل الزمنية من أهم الوسائل التي تستخدم في التنبؤ بالمبيعات و تعرف السلاسل الزمنية بأنها مجموعة من البيانات المتعلقة بمتغير معين مرتبة في تسلسل تاريخي . فالسلسلة الزمنية للمبيعات تتضمن متغيرين هما الزمن و يعتبر المتغير المستقل ، و أرقام المبيعات و تعتبر المتغير التابع .

و تعكس هذه النماذج الأحداث الماضية فقط ، وتشمل هذه النماذج عدة أساليب منها :

● **نموذج المتوسطات المتحركة** : وفقا لهذا النموذج يتم اختيار عدد معين من البيانات وإيجاد متوسط لها و كلما أتاحت مفردة بيانات إضافية يتم إيجاد متوسط جديد باستبعاد أقدم مشاهدة وإدخال المشاهدة الجديدة ، ويتم تعديل المتوسط من فترة لأخرى كلما توفرت مشاهدة جديدة .

$$Y_{t+1} = \frac{1}{n} \sum_{r=0}^{n-1} Y_{t-r}$$

حيث ان :

Y_{t+1} : يعبر عن التوقع للفترة t+1 وهو المتوسط المتحرك البسيط المحسوب.

Y_t : هو المستوى الفعلي أو القيمة الحقيقية للفترة الحالية t .

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

● **نموذج التمهيد الأسى** : يعتمد هذا النموذج على التعديل المستمر للتنبؤات كلما اتاحت معلومات (مشاهدة) إضافية (مثل المتوسطات المتحركة) لكن مع إعطاء وزن مختلف لكل مشاهدة ، على أن يعطي وزن أكبر لأحدث مشاهدة ، ثم وزن أقل للمشاهدة السابقة لها ، ثم وزن أقل للتي تسبقها ... وهكذا يقل الوزن كلما تراجعنا في السلسلة الزمنية و يتناقص هذا الوزن في صورة متوالية هندسية .

$$y_{t+1} = ay_t + (1 - a)Y_t$$

حيث أن :

Y_{t+1} : يعبر عن التوقع للفترة t+1 وهو التمهيد الأسى المحسوب .

Y_t : هو المستوى الفعلي أو القيمة الحقيقية للفترة الحالية t .

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

● طريقة المبيعات الصغرى : تتفق نماذج التنبؤ السابق شرحها في أنها توفر التنبؤ بالمبيعات خلال فترة قادمة واحدة فقط ، حيث أن التنبؤ في كل منها يعتمد على توافر البيانات الفعلية لأخر فترة ، فإذا كانت البيانات سنوية و نريد التنبؤ بالمبيعات للسنة القادمة فإنه يمكن استخدام تلك النماذج لتحقيق ذلك ، أما إذا كانت البيانات شهرية أو ربع سنوية و نريد التنبؤ بمبيعات العام القادم فلا يمكن إلا تنبؤ لفترة واحدة فقط ، و ننتظر حتى نحصل على البيانات الفعلية المقابلة لهذا التنبؤ حتى يمكن إعداد تنبؤ للفترة التي تليها بالإضافة إلى ذلك ، فإن هذه النماذج لا توفر معادلة الاتجاه العام التي يمكن أن تستخدم للتنبؤ بالمبيعات في أي فترة أو فترات قادمة ، وهذا ما تحققه طريقة المبيعات الصغرى .

تفترض طريقة المبيعات الصغرى أن هناك علاقة بين الزمن و المبيعات ، فإذا كانت هذه العلاقة من الدرجة الأولى يمكن

التعبير عنها في صورة خط مستقيم بالمعادلة :

$$Y = ax + b$$

Y : المبيعات

X : الزمن

a, b : معاملات النموذج

a : الميل معامل الاتجاه العام

b : المعلمة التقاطعية

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

$$b = \bar{y} - a\bar{x}$$

الفرع الثاني : شروط إعداد الموازنة التقديرية

هناك ثلاث شروط أساسية يجب أخذها في الاعتبار عند إعداد الموازنة التقديرية وهي : (نعيم و مقري، 2015،

صفحة 177، 179)

❖ الشروط المتعلقة بالتنظيم العام : تتمثل هذه الشروط في :

(1) ضرورة تقسيم المؤسسة الاقتصادية إلى أقسام و وظائف متجانسة حتى يتناسق أثناء التنبؤ .

فمثلا إذا أخذنا مؤسسة اقتصادية صناعية تجدها تتكون بصفة عامة من وظيفتين أساسيتين ، الوظيفة الإنتاجية و الوظيفة التجارية ، بالإضافة إلى وظيفة ثالثة ملحقة وهي وظيفة الإدارة و المالية التي تساعد الوظيفتين السابقتين في أداء مهامها و حسب هذا التقسيم يمكن إعداد لكل وظيفة موازنة خاصة بها .

إلا أن المشاكل تظهر عند وجود أشخاص مرتبطين بعدة وظائف، إذ يستحيل تسيير الموازنة بهذا التقسيم ، بل يجب إعادة تنظيم المؤسسة الاقتصادية بالشكل الذي يسمح ب :

- تحديد وظائف و أقسام المؤسسة الاقتصادية بشكل دقيق ؛
- تولي كل قسم وظائف و خدمات متجانسة بحيث يتولى الأشخاص الموجودون في هذا القسم نفس المهام؛
- تحديد مراكز المسؤولية بوضوح من أجل ربط كل موازنة بمركز مسؤولية محدد و بالتالي يمكن تحديد المسؤولية و تقييم الأداء .

(2) ضرورة اللامركزية حتى يكون التنبؤ دقيقا .

وبما أن التنبؤ يجب أن يكون مفصلا ، فهذا يعني أن كل قسم معني بطريقة أو بأخرى بالموازنات ، ولا يمكن التدقيق في التفاصيل إلا إذا قامت الإدارة بتفويض السلطة ، و كان على رأس كل قسم (وحدة) مسؤول يتولى إعداد و تطبيق الموازنة التقديرية ، و تفويض السلطة لا يعني تخلي الإدارة عنها ، بل يجب أن يسمح لها هذا التفويض برقابة جيدة لسير نشاط المؤسسة الاقتصادية .

(3) ضرورة إعادة تنظيم المؤسسة قبل التنبؤ .

إذا كان التنظيم الحالي لا يسمح بالتنبؤ ، ومثل هذه المشاكل لا تظهر إلا عند مقارنة التحقيقات بالتقديرات .

❖ الشروط المادية : و تتمثل في :

1. ضرورة الاعتماد على محاسبة مفصلة بشكل كاف سواء بالنسبة للمحاسبة العامة أو لمحاسبة التكاليف ، كما يجب الربط بين المخطط المحاسبي و نظام التكاليف من جهة و نظام الموازنات التقديرية من جهة ثانية ، لأن هذا الأخير يعتمد على المعطيات المحاسبية ، وإذا انعدم التوافق بين مخطط المحاسبي و نظام الموازنات فيجب إعادة النظر في النظام المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية حتى يستجيب لمتطلبات نظام الموازنات التقديرية .
 2. ضرورة تحديد المجال الزمني للتنبؤ : عند تحديد فترة التنبؤ لأي مؤسسة اقتصادية يجب أخذ العناصر التالية في الاعتبار : مدة دوران المخزونات ، التغيرات الموسمية ، فترة الضريبة و مدة العملية الإنتاجية .
- وعادة ما تعتمد السنة المالية كفترة للتنبؤ ثم توزع هذه الفترة إلى فترات زمنية متساوية لتفادي الاختلاف بين الفترات ، و يعتبر هذا التوزيع بمثابة المرشد لتقييم أداء كل فترة .

3. ضرورة تحديد المجال المكاني للتنبؤ : من الخطأ التنبؤ في البداية للمؤسسة الاقتصادية ككل بل يجب العمل تدريجيا ، مثلا التنبؤ لمبيعات قطاع معين ثم التنبؤ لمجموعة المؤسسة الاقتصادية ، كما يجب توزيع هذا المجموع جغرافيا لتفادي الاختلاف بين المناطق من جهة ، و من جهة أخرى لتقييم أداء كل منطقة على حده .
4. ضرورة الحصول على المعلومات النوعية وذلك بتنوع مصادر المعلومات ، فهناك مصادر داخلية متأتية خاصة من البيانات المحاسبية ، ومصادر خارجية متأتية من الهيئات العامة (كقسم الدراسات الاقتصادية و المالية) و الهيئات الخاصة (كبنك المعلومات) .
- ولتكون المعلومات ذات جودة يجب أن تكون : هادفة (تتعلق بموضوع معين) ، دقيقة ، يمكن الكشف عن مصدرها ذات مصداقية ، وحديثة .

❖ **الشروط السيكلوجية :** تبقي الشروط السابقة غير كافية ما لم يتم تحضير الأشخاص نفسيا لتقبل نظام الموازنات وذلك من خلال :

- 1) تبيان أن نظام الموازنات ليس أداة للتخويف ، بل هو أداة للثقة ، كما أنه ليس نظاما مفروضا من الإدارة ، بل هو نتاج مشاركة كل المستويات .
- 2) اشتراك المسؤلين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها لما له من أثر في رفع الروح المعنوية لهم ، وهذا يحفزهم على إنجاح الخطط المعدة في الموازنات ، كما أن عملية المساهمة في إعداد تنمي روح التعاون في النفوس و تجعلهم أكثر اطمئنانا على مستقبلهم ، نظرا لمعرفتهم بخطط المؤسسة الاقتصادية و أهدافها و هذا يجعلهم يرفعون أداءهم .
- 3) رفع الوعي لدى الأشخاص من خلال عقد اجتماعات وإلقاء محاضرات تبين إمكانيات تحسين ظروف العمل ، الأجر ...

الفرع الثالث : العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية

إن التعرف على العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية يعتبر من أهم الإجراءات لتنفيذها ، وتختلف هذه العوامل من مؤسسة اقتصادية إلى أخرى و في نفس المؤسسة الاقتصادية من فترة لأخرى ، تتمثل هذه العوامل خاصة في : حجم المبيعات ، الطاقة الإنتاجية المتاحة ، مستلزمات الإنتاج ، رأس المال العامل . (نعيمة و مقري، 2015، صفحة 176)

1. **حجم المبيعات :** تصبح المبيعات عاملا متحكما إذا كانت الطاقة الإنتاجية للمؤسسة تفوق كمية الإنتاج الممكن بيعها ، و هذا يعني وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها ، و التي يجب بدورها أن تكون أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة .
2. **الطاقة الإنتاجية المتاحة :** تصبح الطاقة الإنتاجية المتاحة العامل المتحكم في حال كونها أقل من الطاقة الإنتاجية الممكن تسويقها .

3. **مستلزمات الإنتاج** : إذا توفر للمؤسسة الاقتصادية إمكانية تنفيذ برنامج إنتاج معين تستطيع تسويقه و بيعه و لكن هذا البرنامج يتطلب توفر مستلزمات الإنتاج وهي اليد العاملة و المواد الأولية و اللوازم ، فقد يصعب على المؤسسة الاقتصادية إيجاد اليد العاملة ذات المهارة العالية لتنفيذ ذلك البرنامج ، أو صعوبة في إيجاد المواد الأولية اللازمة لسبب من الأسباب ففي هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو مستلزمات الإنتاج . (فركوس، 2001، صفحة 12، 13،

4. **رأس المال العامل** : إن أي زيادة في حجم الإنتاج يتطلب زيادة في رأس المال العامل لاستثماره في مستلزمات الإنتاج اللازمة لإنتاج الزيادة في حجم الإنتاج و عدم توفر رأس المال العامل يعرقل تنفيذ البرامج ففي هذه الحالة نقول أن العامل المتحكم هو رأس المال العامل .

وبعد أن تحدد المؤسسة الاقتصادية العوامل المؤثرة أو المتحكمة تقوم بترتيبها حسب درجة الأهمية فالعوامل التي تكون درجة أهميتها عالية تعتبر عوامل رئيسية و التي تكون درجة أهميتها أقل تعتبر عوامل فرعية ، مع الإشارة إلى أن العامل الرئيسي يختلف من مؤسسة اقتصادية إلى أخرى و من فترة إلى أخرى حتى في نفس المؤسسة الاقتصادية ، و علي الإدارة أن تبحث عن كيفية التقليل من العامل المتحكم و تخفيف أثاره حتى لا يكون عائقا أمام تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية .

الفرع الرابع : طرق إعداد الموازنات التقديرية

يمكن إعداد الميزانيات التقديرية وفق طريقتين : (شحتاني، 2010 / 2011، صفحة 82)

✓ **إعداد الميزانيات التقديرية من الأسفل إلى الأعلى** : وهي الأكثر استعمالا ، حيث يقوم المدراء و المشرفين في المستوى التنفيذي بإعداد الميزانيات التقديرية الخاصة بهم ، ونقلها للمستوى الإداري الأعلى للنظر فيها و تعديلها وإدماجها مع الموازنات الأخرى ، وغالبا ما تعرض هذه الميزانيات الموحدة على لجنة الميزانية ، حيث تقيم هذه الميزانيات على ضوء إستراتيجية الشركة و الموارد المالية المتاحة ، وبالتالي تضع التوصيات و ترفعها إلى الإدارة العليا ، و في حال الموافقة عليها ترفع إلى المختص من خلال التنظيم ، و بالتالي تستخدم للتوجيه و الرقابة على الموارد المالية .

✓ **إعداد الميزانيات التقديرية من الأعلى إلى الأسفل** : من خلال هذه الطريقة يتم إعداد الموازنة انطلاقا من الإدارة العليا ب المؤسسة الاقتصادية ، ثم ترسل إلى مختلف المصالح والأقسام للتقييم ، و التنقيح والتعديل .

تعتبر الطريقة الأولى ملائمة أكثر لأن المسؤولين التنفيذيين هم الأعراف بأحوال أقسامهم و متطلباتها ، كما تجعلهم أكثر صرامة في تنفيذها باعتبار أنهم مسؤولين عن نتائجها .

الفرع الخامس : إجراءات و مراحل إعداد الموازنات التقديرية

➤ **إجراءات إعداد الموازنة التقديرية** : (نصر، 2015، صفحة 387)

- أ- لجنة الموازنة : تتولى إعداد الموازنة لجنة تسمى لجنة الموازنة تتألف من أعضاء من مختلف المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي في الوحدة الاقتصادية من ذوي الخبرة ، وتقوم اللجنة بوضع الخطط لإعداد الموازنات التقديرية ، تعمل على إحداث التنسيق بين الموازنات المعدة من قبل الأقسام المختلفة ، و قد ترى اللجنة ضرورة إحداث بعض التعديلات على التقديرات بما يحقق المصلحة العامة للمنظمة .
- ب- تحديد فترة الموازنة : يتم تحديد فترة الموازنة بالاعتماد على طبيعة نشاط المؤسسة الاقتصادية ، و هي عموماً لا تزيد عن سنة ، إن طول أو قصر الفترة يؤثر على دقة التنبؤ الذي تعبر عنه بيانات الموازنة التقديرية ، فالعلاقة بينهما علاقة عكسية .
- ت- إعداد مشروع الموازنة : ويضع في هذه المرحلة جدول زمني متسلسل لإجراءات البدء في تنفيذ مشروع الموازنة تحدد فيه الفترة الزمنية التي يستغرقها كل إجراء من هذه الإجراءات :
- تحديد الأهداف و السياسات العامة للمؤسسة الاقتصادية ؛
- إعداد التقديرات ؛
- مراجعة الموازنات التقديرية المختلفة و التنسيق بينها ؛
- المصادقة النهائية على الموازنات التقديرية .
- ث- تنفيذ الموازنة : بعد الانتهاء من إعداد الموازنة و المصادقة عليها تبدأ مرحلة التنفيذ ، كل قسم فيما يخصه ، و تحت إشراف الإدارة لإحداث التنسيق و الرقابة على التنفيذ .
- ج- الرقابة و تحليل الانحرافات : الموازنة تعتبر أداة من أدوات الرقابة داخل المنظمة حيث يتم مقارنة النتائج الفعلية بالموازنة التقديرية خلال فترة الموازنة و تحديد الانحرافات و تقديم التقارير اللازمة التي تتضمن كافة الانحرافات و المسؤولين عنها .

➤ مراحل إعداد الموازنات التقديرية : (بن عامر، 2021، صفحة 39،37)

المرحلة 01 : التحضير لإعداد الموازنة : تستدعي هذه المرحلة قيام المؤسسة الاقتصادية بإعادة النظر سنوياً في المعلومات التي بنيت عليها هذه الخطة على ضوء النتائج الفعلية للأداء ، وأداء المسؤولين في الإدارة العليا الذين يقومون بوضع الخطوط العريضة للموازنة انطلاقاً من الخطط الإستراتيجية ، ومن ثم إبلاغها للمسؤولين التنفيذيين و شرحها لهم قبل أن تبدأ هؤلاء بإعداد موازنات مراكز المسؤولية .

المرحلة 02 : مرحلة إعداد الموازنات : يتم إعداد الموازنات السنوية التي هي بمثابة خطة مالية قصيرة الأجل بمشاركة المشرفين على مراكز المسؤولية في المؤسسة الاقتصادية ، وعلى ضوء الأهداف والاستراتيجيات و الخطط طويلة الأجل ، و انطلاقاً من الأهداف التفصيلية لكل مركز مسؤولية و الخاصة بالسنة التي تغطيها الموازنات .

و يتم إنجاز هذه المرحلة انطلاقاً من متابعة الخطوات التالية :

- تحديد مسؤوليات إعداد الموازنات : استناداً على هيكل التنظيم الإداري للمؤسسة الاقتصادية .

- تحديث دليل الموازنات الخاص ب المؤسسة الاقتصادية : وتشمل مراجعة و تطوير التعليمات و الإجراءات المتعلقة بإعداد الموازنات و مراجعة تصاميم النماذج و أوراق العمل ، و شرح الأساليب المستخدمة في إعداد كل موازنة .
- تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنات : مشتملا تحديد خطوات العمل يجب إتباعها وكذا التوقيت الزمني لإعداد كل من هذه الموازنات .
- توزيع و شرح الخطة الإستراتيجية و أساليب إعداد الموازنات : تتم على النحو التالي :
 - تزويد المشرفين بنسخة من الخطة الإستراتيجية و الأهداف التفصيلية ؛
 - تزويد كل المسؤولين بنماذج الموازنات المطلوبة منه استكمالها بالإضافة إلى أوراق العمل الخاصة بها ؛
 - عرض و شرح كافة النماذج و الأساليب و متطلبات إعداد الموازنات .
- إعداد و تسليم الموازنات : تعد من قبل المسؤولين وفقا للجدول الزمني و أساليب محددة (دليل الموازنات) ، مع الالتزام بالخطة الإستراتيجية والأهداف التفصيلية بالاستناد على المعلومات التي تقدمها الموازنات الأخرى ، وفي الأخير يتم تسليم كل الموازنة أول بأول إلى مدير إدارة الموازنات لمراجعتها و تنسيقها .
- تجميع الموازنات و إعداد الموازنات الختامية : بعد استلام الموازنات و مراجعتها و تنسيقها مع الموازنات الأخرى ، يقوم مدير إدارة الموازنات بتجميعها وإعداد الموازنات الختامية ، وذلك بالتعاون مع المدير المالي و المسؤولين الآخرين ، كل في مجال نشاطه .

المرحلة 03 : مرحلة اعتماد الموازنات واستخدامها للرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط

- **مرحلة اعتماد الموازنات :** يتم في هذه المرحلة اعتماد الموازنات من قبل الإدارة العليا في المؤسسة الاقتصادية ويشمل ذلك الموازنات المعدة من طرف المسؤولين التنفيذيين ، وكذا الموازنات المعدة من طرف مدير إدارة الموازنات ، و تتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية :
 - دراسة الموازنات ؛
 - عرض الموازنات و مناقشتها ؛
 - تعديل الموازنات ؛
 - اعتماد الموازنات .
- **مرحلة استخدام الموازنات كأداة للرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط :** بعد اعتماد الموازنات من قبل المسؤولين التنفيذيين واعتمادها من قبل الإدارة العليا ، يجري العمل على تنفيذ الخطط المالية الواردة في هذه الموازنات ، والرقابة على أداء المؤسسة الاقتصادية للتأكد من مدى الالتزام بالخطط الموضوعة وعليه تتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية :
 - شرح الخطط للمرؤوسين ؛
 - إعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات ؛

- تفصي أسباب الانحرافات و تحليلها ؛
- اتخاذ الإجراءات الصحيحة .

الفرع السادس : مقومات نجاح تنفيذ نظام الموازنات

يستند نجاح تطبيق نظام الموازنات إلى توافر عدد من المقومات اللازمة لتحقيق الاستفادة الكاملة من تطبيقه ، ولعل أهم هذه المقومات هي : (راضي و حامد حجازي، 2001، صفحة 29،34)

- ❖ إقناع المسؤولين بأهمية نظام الموازنات كأداة أساسية للإدارة ؛
- ❖ مشاركة كافة المسؤولين في إعداد الموازنات ؛
- ❖ توفير الاستعداد النفسي للمسؤولين ؛
- ❖ تأهيل وتدريب المسؤولين على إعداد واستخدام الموازنات ؛
- ❖ اعتماد نظام موحد ومرتبط للموازنات يراعى الواقع المتغير و المحيط البيئي الذي تعمل فيه ؛
- ❖ وضع البرنامج الزمني المناسب لإعداد الموازنات والالتزام به ؛
- ❖ التوافق مع الخطة الإستراتيجية ؛
- ❖ التوافق مع الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة الاقتصادية ؛
- ❖ التوافق مع النظام المحاسبي ؛
- ❖ الاعتماد على نظام فعال للمعلومات الإدارية ؛
- ❖ الدقة في وضع التقديرات ؛
- ❖ واقعية التقديرات ؛
- ❖ المرونة ؛
- ❖ فعالية أسلوب عرض بيانات الموازنات ؛
- ❖ المتابعة الدقيقة للأداء .

المبحث الثاني : مراقبة التسيير

إن الهدف من عملية مراقبة التسيير هي الوصول إلى الأهداف المسطرة وبأقل تكلفة ممكنة ، وهي من الوظائف الأساسية للتسيير حيث أنها ترشد و توجه المؤسسة من خلال تحديد الانحرافات و اقتراح الحلول لها ، وذلك باستخدام أدوات إحصائية و رياضية و محاسبية .

المطلب الأول : ماهية مراقبة التسيير

الفرع الأول : مفهوم مراقبة التسيير

التطور التاريخي لمراقبة التسيير : (بجياوي، صفحة 2)

مر هذا التطور بأربع مراحل نوجزها فيما يلي :

- المرحلة الأولى : تمتد من سنة 1910 إلى غاية سنة 1945 كان الاهتمام في هذه الفترة منصبا علي ترشيد العمليات القاعدية .
- المرحلة الثانية : تمتد من سنة 1945 إلى غاية سنة 1968 و ارتكز الاهتمام فيها علي البحث عن الأمثلية و المؤشرات المالية .
- المرحلة الثالثة : تمتد من سنة 1968 إلى غاية سنة 1980 في هذه الفترة تبلور المفهوم العام لمراقبة التسيير و تم الاهتمام بالأبعاد المتعددة لها .
- المرحلة الرابعة : و تبدأ من سنة 1980 و تركز علي البعد الاستراتيجي و الأولويات الإستراتيجية لمراقبة التسيير بالإضافة إلى مفهوم الاستثناء .

و تم ابتكار أدوات و تقنيات تساعد علي الرقابة في كل مرحلة من هذه المراحل .

هناك عدة تعاريف لمراقبة التسيير منها :

- ✓ يعرف P. BERGERON مراقبة التسيير بأنها : تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءهم و بمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة ، و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة . (عدوان، معزوي، و لهواسي، 2004، صفحة 10)
- ✓ يعرف أنتوني antoony ودايردن dearden : مراقبة التسيير هي الإجراء التي يتأكد من خلالها المسيرون أن الموارد تم الحصول عليها و يتم استعمالها بفعالية (بالنسبة للأهداف) ، وفاعلية (بالنسبة للوسائل المستعملة) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية . (معراج و الباهي، 2011، صفحة 6)
- ✓ إن رقابة التسيير تمارس على جميع وظائف المؤسسة الاقتصادية عبر مراقبة إنجاز المهام و الوظائف الملقاة على عاتق المسيرين بمعنى أن رقابة التسيير تمارس على وظيفة الإنتاج (في المؤسسة الصناعية) و على وظيفة الشراء ، و البيع و التوزيع ، و الوظيفة المالية ... الخ . (خالص، 2007، صفحة 35)

✓ حسب تعريف مقدم من طرف خبراء المحاسبة و محافظو الحسابات : مراقبة التسيير هي نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة الاقتصادية ، هذا النظام يسمح بمركزية و تجميع و ترتيب المعلومات و ترجمتها قصد الفهم و تبين نجاعة كل نشاط أو وظيفة في المؤسسة الاقتصادية . (سترة، 2017 / 2018، صفحة 65)

✓ كما يمكن تعريف مراقبة التسيير هي عملية مستمرة ، تتمثل في مقارنة الإنجازات الفعلية بالعمليات المخططة ومنه استخراج الانحرافات الحاصلة في التنفيذ والحد منها ، ووضع التصحيحات اللازمة لتحقيق الأهداف المرغوبة ، وكذا مساعدة المسيرين في اتخاذ القرار . (تولي، 2008، صفحة 15)

إذا مراقبة التسيير هيا وسيلة تعمل على مساعدة المسيرين على متابعة أعمال المؤسسة الاقتصادية ، وهي مراقبة الأهداف الموضوعية لتحقيقها ، إذا هيا مجموعة من العمليات و الإجراءات التي تمارسها المؤسسة الاقتصادية لكي يتمكن المسيرين من تطبيق الخطط و التقديرات الموضوعية ، و وهي تركز على ثلاث مفاهيم أساسية : الفعالية ، الكفاءة ، الملائمة ، لربط بين الأهداف و الوسائل المتاحة و النتائج .

الفرع الثاني : أنواع مراقبة التسيير

بالنظر إلى أنشطة النظام الإداري أو ما يسمى بميكانيكية العملية الإدارية فإننا نجد أنها تعتمد على ثلاث مراحل رئيسية ، حيث تبدأ بتوفير المدخلات و من ثم عملية التحويل ، و تنتهي بتحويل المدخلات إلى مخرجات ، و بالتالي فإن هذا النظام يحتاج إلى أنواع رقابة مختلفة و يمكن تصنيف الرقابة إلى عدة أشكال منها : (عبوي، 2014، صفحة 175 ، 176)

أولا : حسب المدى الزمني :

الرقابة المسبقة : هي عبارة عن مجموعة من الأساليب و الإجراءات التي يستخدمها المدير في تحديد و اكتشاف أي عوامل قد تحد من نجاح العملية الإدارية و بصورة مبكرة ، مما يؤدي إلى تجنب ظهور أية مشاكل و مراقبة أية تغييرات ، فعلى المستوى التشغيلي فإن الرقابة المسبقة تتطلب من المدير تركيز جهوده نحو اختيار المدخلات و السياسات و الإجراءات بعناية كاملة للحد قدر الإمكان من أية مشاكل محتملة .

أما المستوى الإستراتيجي **Strategic level** فإن الرقابة المسبقة قد صممت لتنبه و تحذير المدير من أية تغييرات بيئية من شأنها التأثير على تحقيق الأهداف التنظيمية الطويلة الأجل **Long-term objectives** .

الرقابة المتزامنة : وهي عبارة عن مجموعة من الأساليب و الإجراءات و الترتيبات المستخدمة في الكشف عن الانحرافات أثناء تنفيذ الأنشطة ، خصوصا أثناء عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات و التأكد من مدى مطابقتها للمعايير التنظيمية الموضوعية ، و الرقابة المتزامنة على المستوى التنفيذي تسعى للتأكد من أن النشاط الذي يتم ممارسته أثناء عملية التحويل يؤدي بدقة و موضوعية كما خطط له ، ولم يشير إلى أي انحراف فالمشرف التنفيذي ، مثلا يقضي معظم وقته كل مساء في الحركة بين المحاسبين و الزبون و قاعة الطعام و المطبخ لمتابعة عملية تقديم الخدمات و التأكد من رضى الزبون .

أما على المستوى الاستراتيجي فتتمثل الرقابة المتزامنة على النتائج الشهرية ، ومن ثم الفصلية وكذلك الأحداث و المراحل الهامة للتعرف على طبيعة التقدم التنظيمي و العمل على اتخاذ التعديلات الضرورية .

الرقابة اللاحقة : هي مجموعة الأساليب و الإجراءات والتعريفات التي تركز على مخرجات الأنشطة التنظيمية بعد انتهاء عملية التشغيل و الإنتاج أي أن الرقابة اللاحقة تركز جهودها على المنتج النهائي ، و على سبيل المثال تقوم شركة General Electric بتفتيش دقيق للتلاجات بعد تجميعها .

و تلعب الرقابة اللاحقة على مستوى التشغيلي ثلاث أدوار رئيسية :

1. تستخدم الرقابة اللاحقة كأداة التقييم و مكافأة الموظفين .
2. تزود المدير التنفيذي بالمعلومات التي يحتاجها ، وذلك لتقييم فعالية الأنشطة التنظيمية التي تقع تحت سيطرتهم
3. تحذير وتنبيه المسؤولين عن الحاجة لإدخال تعديلات على المدخلات أو العملية الإنتاجية نفسها .

أما على المستوى الإستراتيجي فإن الرقابة اللاحقة تزود الإدارة العليا بالمعلومات التي تستخدم في عملية تغيير ، وتعديل خطط المؤسسة الاقتصادية المستقبلية .

ثانيا : حسب أهدافها أو موضوعها (قريشي و رفاع، 2014 / 2015، صفحة 60)

الرقابة الإيجابية : تهدف الرقابة الإيجابية إلى التأكد من أن التصرفات و الإجراءات والأنشطة المختلفة تسيير وفقا للوائح والأنظمة و التعليمات المعمول بها في المؤسسة الاقتصادية بما يكفل تحقيق من جهة و النظر إلى المستقبل و التنبؤ به من جهة أخرى ، وميزة هذه الرقابة سهرها على حسن سير العمل بعيدا عن محاولة تصيد الخطأ و الانحراف .

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 و تلافي تكرار حدوث الأخطاء والانحرافات ، وتهدف الرقابة السلبية كذلك إلى منع حدوث المخالفات و دفع سوء استعمال السلطة و معاقبة الآخرين ، ولذلك تسمى أحيانا بالرقابة البوليسية .

إذا فالفرق بين الرقابة الإيجابية و الرقابة السلبية هو أن المقصود من الرقابة الإيجابية هو ضمان حسن سير العمل وليس تصيد الأخطاء كما تهدف الرقابة السلبية .

ثالثا : حسب التخصص أو أنواع النشاطات (قريشي و رفاع، 2014 / 2015، صفحة 63 ، 64)

تتعلق أنواع الرقابة حسب التخصص بنشاط متميز ويكون موضوعها النشاط وحده ويمكن أن تشمل الرقابة في مثل هذه الحالات على بعض عناصر عمليات التسيير ب المؤسسة الاقتصادية فتشمل مثلا النواحي الإدارية و التنظيمية و الوسائل وطرق العمل المستخدمة و النواحي المالية و شؤون الموظفين و اللوائح و القوانين و المشاكل التي تعيق سير العمل و تحقيق الأهداف .

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

الرقابة على الأعمال الإدارية : وتقوم برقابة جميع أوجه النشاطات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية و متابعة أدائها و تقييمها بهدف التأكد من سير العمل الإداري بمختلف الوحدات الإدارية و التعرف على المعوقات التي تحد من سير هذا العمل لإزالتها و علاجها و التأكد من تنفيذ السياسات التي تقررت من أجل تحقيق كفاءة الإدارة وسلامتها .

الرقابة المحاسبية : وتعني الرقابة على الأعمال المالية المتعلقة بصرف و تحصيل الأموال ، وتشمل الرقابة على البيانات المالية و العمليات المحاسبية و إعداد الدفاتر و السجلات و المستندات القانونية وفقا للطرق النظامية وقواعد الميزانية و المبادئ المحاسبية و أحكام القوانين واللوائح والتعليمات و القرارات والمنشورات المالية ، وتهدف هذه الرقابة إلى حماية الأموال العامة الخاصة ب المؤسسة الاقتصادية وكشف الأخطاء والمخلفات المالية و البحث عن الأسباب التي أدت إلى حدوثها ومحاولة إيجاد الطرق والوسائل الكفيلة بعلاجها وتصحيحها وتحديد المسؤولية ومساءلة مرتكبيها .

الرقابة الفنية : ويقصد بالرقابة الفنية ذلك النوع من الرقابة المختصة بالأعمال الفنية التي يمارسها الفنيون في المجالات المهنية أو الحرفية ومثالها الأعمال الطبية والهندسية والصحية والتربوية والتعليمية و القانونية... إلخ .

الرقابة الاقتصادية : وهي الرقابة على المشاريع الاقتصادية التي تبدأ منذ مرحلة تحديد الأهداف ، وتنتقل مرافقة مرحلة التنفيذ حيث تبلغ ذروتها ، ومرحلة جمع المعلومات ودراستها وتحليلها ، ومرحلة تقييم عملية التنفيذ إلى أن تصل إلى مرحلة التصحيح والعلاج ، ويكون هدفها الأساسي التحقق من أن التصرفات والإجراءات تسيير وفقا لما هو مرسوم ومطلوب بما يكفل تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية والنظر إلى المستقبل و التنبؤ بالانحرافات المحتمل حدوثها ، من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمنعها قبل استفحالها وتحمل النتائج و الأضرار الناشئة عنها .

فنوع الرقابة هذا هو الرقابة الايجابية التي تحقق الأهداف العامة بأقل قدر ممكن من التكاليف و الخسائر ، ومن الأساليب التي تستخدم في الرقابة على المشاريع ، التقارير الدورية الشهرية ، أسلوب جدول جانتي (أو جدول الموازنة اليومية) ، أسلوب PERT بيرت و أسلوب المسار الحرج .

وما يجمع هذه الأنواع من الرقابة ضمن هذا التصنيف ما يسمى بالرقابة على أساس الأنشطة التي تشمل جميع الأنشطة ذات القيمة في المؤسسة الاقتصادية الحديثة التي تعمل في ظل بيئة شديدة التعقيد من سرعة التقدم التكنولوجي وتطور مستوى الصناعة حيث لم يعد نمط تابلور في التسيير و الرقابة قائما ، بل تطور مع ذلك معنى الرقابة لتعرف بالرقابة الشاملة .

رابعا : حسب مصدرها (قريشي و رفاع، 2014 / 2015، صفحة 65، 66)

الرقابة الداخلية : ويقصد بها أنواع الرقابة التي تمارسها كل مؤسسة اقتصادية بنفسها على أوجه نشاطاتها التي تؤديها ، والغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية وإحكام مسارها نحو الاتجاه الصحيح ، وتمتد الرقابة الداخلية عادة إلى جميع العمليات التي

تؤديها المؤسسة الاقتصادية و في جميع مستوياتها التنظيمية ، هذا وإن كانت مراقبة التسيير هي جزء من الرقابة الداخلية إلا أن هذا التقسيم يبين فقط أن عملية الرقابة تتم من مصادر داخلية .

و تعتبر الرقابة الداخلية في أحد وجوهها رقابة ذاتية لأن التنظيمات نفسها هي التي تراقب أداءها وتقدر إنجازها في ضوء المقاييس و المعايير المحددة مسبقا لتحديد الانحرافات الإيجابية أو السلبية ومعرفة أسبابها و تحليلها وإيجاد الحلول المناسبة لها ، على أن تكون هذه الرقابة إيجابية ، تأخذ بالحسبان الاعتبارات السلوكية والإنسانية التي تؤثر في العلاقات بين الأفراد العاملين في المؤسسة الاقتصادية وفي طرق أداءهم وتكون مرنة ، وبالتالي تحقق الأداء الجيد الذي يعتمد على مشاركة الأفراد المعنيين ، ومن ثم زيادة فرصهم في المكافآت و الترقيات ويكونوا أكثر تقبلا لعملية الرقابة ، وتعتبر هذه الرقابة نوعا من الرقابة المانعة .

الرقابة الخارجية : وهي تلك الرقابة التي يعهد بها إلى جهات متخصصة مستقلة عن الإدارة ، للاطمئنان على أن المؤسسة الاقتصادية ملتزمة باللوائح و القوانين المعمول بها و بالخطط التي رسمتها ، وقد تطورت أساليب العمل بالرقابة الخارجية و لم تعد مجرد تفتيش و تتبع للمخالفات و إنما امتدت إلى النواحي الإيجابية و القيام بالبحوث و الدراسات و تحليل المشاكل و الوقوف على أسبابها ، و تقديم الاستشارات و ترشيد القرارات و السياسات .

في هذا الإطار توجد مكاتب دراسات خارجية متخصصة في الإدارة و التسيير تقدم خدمات من خلال تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ، دون الاقتصار على العمليات المالية بل تتسع هذه الرقابة لتشمل جميع مجالات مراقبة التسيير من تقييم أداء أنشطة المؤسسة الاقتصادية المختلفة مثل : العمليات ، التسويق ، الموارد البشرية ، المالية ، البحث و التطوير و العلاقات العامة لغرض معرفة مدى توافق الأداء الفعلي مع الأهداف الفرعية ، ويؤكد هنا على تشخيص و تحديد مواطن الضعف والقوة مع تحديد الجهات المسؤولة عنها ، مع الأخذ بالحسبان عوامل و وضعية البيئة الخارجية ، و تقديم الاقتراحات و التوصيات التي تمكن المؤسسة الاقتصادية من تحقيق أهدافها في أحسن الظروف .

خامسا : حسب كمية العمل ونوعيته (عبوي، 2014، صفحة 179)

حسب كمية العمل : يركز هذا النوع من الرقابة على كمية العمل من حيث عدد الوحدات المنتجة ، عدد ساعات العمل ، عدد الآلات المستخدمة ، عدد الوحدات المباعة كل ذلك يهدف إلى معرفة مدى الزيادة أو النقصان و العمل على معالجة الانحرافات إن وجدت .

حسب نوعية العمل : يهدف هذا النوع من الرقابة إلى التأكد من مدى مطابقة السلعة للمواصفات و المعايير المطلوبة و المحددة مسبقا ، أو تلك الخاصة بالرقابة على جودة السلعة من حيث الشكل و اللون و الحجم و التكلفة و الدقة و الضمانة .

سادسا : أنواع أخرى رقابية (عبوي، 2014، صفحة 182)

الرقابة الدورية : يقصد بها الإشراف الدوري على الأنشطة المختلفة ، أو على النتائج باستخدام جولات تفتيشية ميدانية أو تقارير دورية سواء كانت يومية أو أسبوعية أو شهرية أو فصلية .

الرقابة مفاجئة : تمارس على شكل جولات تفتيشية مفاجئة

الرقابة الشاملة : يتم ممارستها على جميع الأعمال و النشطة أو النتائج الكلية المكلف بها فرد أو مجموعة من الأفراد أو مؤسسة .

رقابة جزئية : يتم ممارستها على الأنشطة معينة و محدودة .

الفرع الثالث : مهام مراقبة التسيير

تتمثل مهام مراقبة التسيير في : (شحتاني، 2010 / 2011، صفحة 66)

1. مساعدة الإدارة العامة على اتخاذ القرار ؛
2. مساعدة و نصح المنفذين على اتخاذ القرارات ؛
3. تحفيز العمال للتفكير في المستقبل ؛
4. المساعدة في تقييم الأداءات الفردية ؛
5. الإشراف التقني على تشغيل الأدوات ؛
6. تحسين موثوقية البيانات ؛
7. تحليل التكاليف والنتائج ؛
8. تشخيص الاحتياجات وتحديد الأدوات ؛

كما يمكن حصر مهام مراقبة التسيير في ثلاث عناصر أساسية : (بلهاشمي، 2006، صفحة 33، 35)

❖ تصور وتسيير نظام معلومات لمراقبة التسيير : تعرف مراقبة التسيير على أنها نظام يساعد على اتخاذ القرارات و باعتبار أن المعلومة هي المادة الأولية في اتخاذ القرار من خلال تزويد مختلف المسؤولين في المصرف بمعلومات تسييرية تساهم في تقييم نشاط المصرف ، ولهذا الغرض فإنه تكون من المهام الأساسية لمراقبة التسيير تصور نظام معلومات فعال يتلاءم مع التوجهات الإستراتيجية للمصرف .

❖ تأمين الوساطة بين الإستراتيجية وبين العمليات : تتميز المصاريف بتنوع أنشطتها من تقديم لقروض ، نصائح وتوظيف للأموال مما يجعل مهمة مراقبة التسيير تنشط كل هذه الأنشطة بحيث أن إجراءاتها وأدواتها تؤمن الوساطة بين الإستراتيجية وبين العمليات .

❖ التحكم في التسيير و تحسين الأداء : تعد مراقبة التسيير الوسيلة الأساسية التي تزود المسؤولين بمؤشرات أداء تستعمل في تقييم فعالية التسيير في المصرف ، وهذا من خلال :

- أ- قياس و تحليل المردودية عن طريق تحليل النشاطات الأساسية في المصرف والهدف منه إظهار مدى مساهمة كل طرف .
- ب- قياس التكاليف و الإيرادات التي تسمح بالتحكم الجيد في نجاعة وفعالية التسيير .

الفرع الرابع : أهداف مراقبة التسيير

يمكن لنا أن نحدد بعض الأهداف التي تعمل على تحقيقها رقابة التسيير وهي : (خالص، 2007، صفحة 36)

- 1- العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال .
- 2- مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة ، و اتخاذ القرارات التي ضمن استغلالها أفضل استغلال .
- 3- مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير و التقديرات لعناصر التكاليف المختلفة .
- 4- متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة و المعبر عنها بالميزانيات التقديرية .
- 5- تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها .
- 6- مراقبة الوضع المالي و المصادر المالية و استخدامها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير والمتوسط والبعيد .
- 7- اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات الطويلة المدى التي تنوي المؤسسة الاقتصادية الوصول أو القيام بها .

المطلب الثاني : أهمية , مراحل و أدوات مراقبة التسيير

الفرع الأول : أهمية مراقبة التسيير ودورها

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الاقتصادية الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم وإلمامهم بكل وظائفها .وعندما كبرت أحجام المؤسسات الاقتصادية وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية، وصحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصاتهم في الإدارة والرقابة لأشخاص آخرين، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة الاقتصادية على أسس علمية وعملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياساتها

ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة وذلك من خلال : (قريشي، 2011، صفحة 166، 168،)

- تقسيم المؤسسة الاقتصادية إلى وحدات إدارية، أو ما تعرف بمراكز المسؤولية ؛
- تحديد اختصاصات كل وحدة وسلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية ؛
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة ؛
- تسجيل مجمل المؤشرات المالية وغير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات ؛

وتستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية :

أ- **تغيير الظروف** : تواجه كل المنظمات تغيرا في الظروف البيئية، وبشكل متزايد. وتتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغيرات كثيرة في المنظمة وفي البيئة معا، مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ونظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له، وكلما طال الأفق الزمني للتخطيط كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير .

ب- **تراكم الأخطاء** : لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إيذاء المنظمة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء، ويتعاظم أثرها، إذا ما بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل المورد على طلبه واحدة قد لا يشكل خطأ جسيما، ولكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة الاقتصادية بفرص مالية مهمة قد تؤثر في أرباحها .

ت- **التعقيد المنظمي** : عندما تقوم المؤسسة الاقتصادية بإنتاج نوع واحد من السلع، وتشتري عددا محدودا من المواد الأولية، وتعمل ضمن هيكل بسيط، وتواجه سوقا رائجة، فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر بالنسبة للمسير، غير أن توسع المؤسسة الاقتصادية في المنتجات والمشتريات والأسواق، وتعقيد هيكلها، وازدياد حدة المنافسة، يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة، والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار .

وبالتالي فإن مراقبة التسيير هي ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في عملية التسيير التي تبدأ بالتخطيط والتنظيم والتوجيه والتنسيق والتنفيذ والمتابعة والتقييم، كما تساهم في قياس الكفاءة بالاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة للمؤسسة الاقتصادية ، وقياس فعالية لإدارة في تحقيق الأهداف والنتائج المنشودة .

ولكي تحقق الرقابة أهدافها لابد وأن تقترن بوظيفة التخطيط وذلك من خلال اهتمامها بقياس ما تم إنجازه فعلا بالمقارنة مع الخطط التي تم وضعها، إذ لا يمكن القيام بمهمة إلا إذا كانت هناك خطط أو أهداف محددة مسبقا وفي الوقت ذاته فإن الرقابة تعد وسيلة هادفة في اكتشاف صحة التخطيط ولاءمتها لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة الاقتصادية وما يقترن بها من سياسات وبرامج وإجراءات قادرة على تحقيق كفاءة وفعالية الإنجاز المراد تحقيقه .

ولذلك فإن للرقابة دور هام في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية وضمان إستمراريتها وتحقيق أهدافها لإستراتيجية ، كما تتمكن الإدارة بواسطتها من متابعة وقيادة مختلف الأعمال كما هو مخطط لها وتنفيذها في أحسن الظروف، ومن خلال تلك

الأدوات والمؤشرات المستخدمة في الرقابة تستطيع المؤسسة الاقتصادية تقييم أداء مختلف العناصر ذات الصلة، من مسئولين، أفراد، أنشطة، منتجات ومراكز مسؤولية وغيرها، وتتخذ في ذلك القرارات اللازمة .

ويمكن إنجاز أهمية الرقابة كما ذكرها العديد من الكتاب في النقاط التالية :

- 1 - الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها .
- 2 - اكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو هي في سبيل الوقوع لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها .
- 3 - التثبت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح . وبخاصة في الأمور المالية وحدود التصرف فيها .
- 4 - التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقاً للأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها .
- 5 - تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم .
- 6 - المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المؤسسة الاقتصادية مثل العاملين فيها والمتعاملين معها وذلك منعا للتعسف في استعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيقاً للعدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات .
- 7 - التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعاً في اتجاه الهدف الواحد وفقاً للسياسات المقررة .
- 8 - التثبت من أن القوانين مطبقة تماماً دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل احترام الجميع .
- 9 - الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية .
- 10 - الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافه .

الفرع الثاني : مراحل مراقبة التسيير

تجدر الإشارة إلى أن هناك من صنف المراحل التي تتحقق من خلالها مراقبة التسيير إلى أربعة مراحل ضمن مسار عملياتها ، وهذه المراحل كما يلي : (مرغني، 2018، صفحة 123)

• **مرحلة التقدير:** ترتبط هذه المرحلة بالإستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسة الاقتصادية ، حيث تقوم الإدارة بتقدير الوسائل الضرورية لبلوغ الأهداف الإستراتيجية ضمن مجال وفتي محدد ، وتشكل النتائج المتوقعة نموذجاً لعرض الأهداف قصيرة الأجل ؛

• **مرحلة التنفيذ :** تتم هذه المرحلة على مستوى وحدات المؤسسة الاقتصادية ، حيث يعمل المسئولون بالوسائل التي تخصص لهم ، ولديهم نظام المعلومات الذي يقيس نتيجة نشاطهم ، ويكون هذا النظام مفهوم ومقبول من طرفهم ، ويقوم فقط بقياس الأنشطة التي يتم تفويضها ؛

• **مرحلة التقييم :** تشتمل هذه المرحلة على مقارنة النتائج المتحصل عليها من طرف الوحدات مع النتائج المرجوة من طرف الإدارة لتقييم أدائها؛ فهذه المرحلة توضح المفروقات وتحدد الأسباب ، وبالتالي فهي تقود المسؤولين لاتخاذ الإجراءات التصحيحية ؛

• **مرحلة التعلم :** تسمح هذه المرحلة بتحسين مجموع أنظمة التقدير بواسطة التعلم من خلال تحليل المفروقات ؛ ويمكن للعوامل التنافسية أن تكون مكشوفة وكذلك ضعيفة ؛ ويتم إنشاء قاعدة معلومات تستخدم في القيام بالتوقعات المستقبلية .

الفرع الثالث : أدوات مراقبة التسيير

أولا : المحاسبة العامة : (الخداش، صيام، و إبراهيم نور، 1998، صفحة 16)

1 _ تعريف المحاسبة العامة :

المحاسبة علم يشتمل علي مجموعة من القواعد و المبادئ و الأسس و النظريات التي تستخدم في تحليل و تسجيل و تبويب و تصنيف العمليات المالية من واقع مستندات مؤيدة لها و ذلك بهدف التعرف في نهاية الفترة المالية علي نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة و معرفة مركزها المالي .

2 _ أهداف المحاسبة العامة :

علي الرغم من أن الهدف النهائي لوجود المحاسبة المالية هو التعرف علي نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة لخدمة عدة أطراف مستفيدة كما ورد في التعريف السابق للمحاسبة إلا أن المحاسبة المالية تهدف إلي تحقيق ما يلي :

أ - تسجيل جميع العمليات المالية التي تتم في المشروع عند حدوثها مباشرة وفق تسلسل وقوعها بهدف الرجوع إليها عند الحاجة .

ب - تبويب و تصنيف العمليات المالية بهدف تسهيل تحديد نتائج الأعمال و التعرف علي مديونية و دائنية المشروع و معرفة ما لها من أصول و ما عليها من التزامات .

ج - استخراج نتائج أعمال المشروع و بيان مركزه المالي للتعرف علي موجودات و التزامات المشروع و ما طرأ عليها من تغير منذ الفترة المالية السابقة و حتى تاريخ إعداد التقارير المالية التي تقدمها المحاسبة لإدارة المشروع .

هـ - توفير معلومات تخدم أغراض فئات من داخل المشروع و أخري من خراجه كالعاملين و الملاك الحاليين و المتوقعين و الجهات الحكومية و غيرها .

3 _ المبادئ المحاسبية :

أكثر المبادئ المحاسبية قبولا هي :

أ - مقابلة الإيرادات بالمصروفات : لقد نشأ هذا المبدأ انسجاما مع التطبيق العملي لفرض الفترة المحاسبية أو تقسيم عمر المشروع الي فترات دورية متساوية ، حيث يقوم هذا المبدأ علي تحديد صافي دخل المشروع لفترة زمنية معينة (سنة مالية غالبا) و ذلك بمقارنة المصاريف التي تكبدها المشروع خلال تلك الفترة مع الإيرادات التي تولدت عن هذا المصاريف ، أي نطرح من الإيرادات الكلية جميع المصاريف المستنفذة في سبيل تحقيق الإيراد لنفس الفترة المالية .

ب - الموضوعية : نتيجة لتطور المحاسبة فقد أصبح الهدف الأساسي لها هو تزويد الجهات المعنية بالبيانات و المعلومات المالية الصحيحة الموثقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة ، لذلك يجب أن تكون هذه البيانات قائمة علي أسس موضوعية و أدلة خالية من الأحكام و الأهواء الشخصية ، و بالتالي يجب أن تقاس المعلومات المالية بطريقة تكفل الوصول إلي نفس النتائج فيما لو قام محاسب آخر بإعادة عملية القياس لها . و هذا لا يعني وجود حالات أو أوضاع تستدعي من المحاسب استعمال أحكام و تقديرات شخصية في حالة عدم وجود أدلة ووسائل إثبات موضوعية .

ج - الثبات : و الهدف من الثبات هو تسهيل عملية المقارنة من فترة الأخرى و الوصول إلي نتائج دقيقة حول التغيرات في بنود القوائم المالية .

هـ - الأهمية النسبية : يتم وفقا لهذا المبدأ إعطاء أهمية نسبية للمعلومات المالي ، و يعتبر البند أكثر أهمية نسبية كلما زاد تأثيره علي القرارات الإدارية المتخذة و تقل أهمية النسبية كلما كان تأثيره علي القرارات الإدارية ، و يشوب عملية تحديد الأهمية النسبية بغض الصعوبة نظرا لاعتمادها علي الممارسة المحاسبية و الخبرة الطويلة و عموما تعتبر الأهمية أمر نسبي فما يعتبر مهما في مشروع قد لا يكون بنفس الدرجة من لأهمية في مشروع آخر و هكذا .

د - الإفصاح : نظرا لعدم إمكانية تضمين القوائم المالية جميع المعلومات الاقتصادية و المالية اللازمة لإظهار الصور الحقيقية لهذه القوائم و لوضعية المشروع فانه يتم تعزيز هذه القوائم بمرفقات يتم خلالها إعطاء معلومات أكثر إيضاحا و تفصيلا للاستفادة من القوائم في عملية اتخاذ القرارات و الدراسات و البحوث و يتطلب من المحاسب أن يقوم بالإفصاح عن كل الأحداث المالية الخاصة بالمشروع خلال الفترة المالية بحيث لا يخفي المحاسب أية معلومات مالية يمكن أن تضلل مستخدمي القوائم المالية ن و لا بد هنا من التأكيد علي وجوب الموازنة بين مبدأ الأهمية النسبية و مبدأ الإفصاح الكامل .

و - الحيطة و الحذر : و من المبادئ المحاسبية ما يسمى بمبدأ الحيطة و الحذر أو التحفظ و الذي يتلخص بوجود أخذ الخسائر المتوقعة بالحسبان قبل و وقوعها و تجاهل الأرباح المتوقعة الي حين تحققها الفعلي ، و من التطبيقات المحاسبية لهذه السياسة تقييم مخزون البضائع في نهاية الفترة المحاسبية بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل و كذلك تكوين مخصصات مختلفة .

ذ - مبدأ القابلية للمقارنة : و يعني هذا المبدأ أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية قابلة للمقارنة في المؤسسة الاقتصادية نفسها و أيضا بين المنشآت المتماثلة من أجل رفع قدرة مستخدمي هذه القوائم علي تقييم نتيجة أعمال المنشأة و مركزها المالي لخدمة أغراضهم في التنبؤ و اتخاذ القرارات اللازمة .

ي - مبدأ الجوهر فوق الشكل : لكي تمثل المعلومات تمثيلا صادقا العمليات المالية و الأحداث الأخرى التي يفهم أنها تمثلها ، فمن الضروري أن تكون قد تمت المحاسبة عنها و قدمت طبقا لجوهرها و حقيقتها الاقتصادية و ليس مجرد شكلها القانوني . إن جوهر العمليات المالية و الأحداث الأخرى ليس دائما متطابقا مع تلك التي تظهر في شكلها القانوني ، و من أمثلة تطبيق هذا المبدأ الاستئجار التمويلي و إعداد القوائم المالية الوحدة .

ثانيا : التحليل المالي :

1 _ مفهوم التحليل المالي : (بوحرد، هراجي، و سالم، 2020، صفحة 92 ، 93)

يمكن تعريفه بأنه " عملية تعتمد على الفحص الانتقادي للمعلومات المحاسبية و المالية للمؤسسة الاقتصادية الموجه إلى جميع المهتمين داخل و خارج المؤسسة، حيث يقاس بكل موضوعية إمكانية الأداء المالي و الاقتصادي للمؤسسة الاقتصادية (الربحية، ملائمة خيارات التسيير... الخ)، ملاءمتها (الأخطار المحتملة، قدرتها على الوفاء بالتزاماتها) . و يعرف بأنه "مجموع الأساليب والطرق الرياضية والإحصائية والفنية التي يقوم بتا المحلل علي البيانات و التقارير و الكشوف المالية من أجل تقييم أداء المؤسسات والمنظمات في الماضي والحاضر وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل . ومن خلال التعريفات السابقة يمكن أن نستنتج بأن "التحليل المالي من أهم مهام الوظيفة المالية، وهو عبارة عن قراءة، دراسة و ترجمة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، ثم تحليلها لفهم مضمونها وإعطاء صورة تساعد على فهم الهيكلية المالية، والسياسات المتبعة من طرف المؤسسة الاقتصادية وكذا إبراز الأهداف المسطرة و القرارات الخاصة بالتدفقات المالية ، و إبراز نقاط القوة و الضعف أي تشخيص الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية ، وهذا من أجل رسم الخطط وتوجيه السياسات المالية المستقبلية " .

2 _ أهداف التحليل المالي : (السعيدة، 2007، صفحة 110)

- الحكم علي كفاءة الإدارة .
- تحديد قدرة المؤسسة الاقتصادية علي الاقتراض .
- بيان وضع الشركة المالي بالصورة الحقيقية .
- تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة الاقتصادية .

ثالثا : محاسبة التحليلية :

1 _ مفهوم محاسبة التحليلية : (علوطي و ترغوين، 2016، صفحة 13 ، 14)

تقوم المحاسبة التحليلية بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد إ لدارة على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهي تهدف عموماً إلى معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة الاقتصادية لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات .

تعرف المحاسبة التحليلية على أنها طريقة لمعالجة المعلومات وهي تهدف من جهة إلى : معرفة تكاليف مختلف وظائف المؤسسة الاقتصادية ، تحديد قواعد تقييم بعض عناصر الأصول الجرد الدائم للمخزونات، تفسير النتائج حسب كل قطاع نشاط بحساب التكاليف الكلية للمتوجات و مقارنتها بأسعار البيع.ومن جهة أخرى إلى وضع التقديرات الخاصة بالتكاليف و المتوجات و توفير المعلومات الضرورية للتسيير وكل العناصر التي تسمح بتوضيح عملية اتخاذ القرارات .

2 _ أهداف محاسبة التحليلية : (الرجي، 2013، صفحة 8)

يمكن لنظام محاسبة التكاليف تحقيق الأهداف الآتية :

- تحديد تكاليف الإنتاج و من ثم تحديد تكلفة محزون آخر المدة و تكلفة البضاعة المباعة .

- توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية و رقابة العمليات التشغيلية .

- توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل .

تمثل هذه الأهداف وصفا مختصراً لطاقت محاسبة التكاليف ، و هذه الأهداف تمثل وظائف تسعى محاسبة التكاليف إلى خدمتها و لذلك كلما زادت ثقة الإدارة بما تقدمت بطلبات لها لتوفير البيانات المطلوبة و المتوقعة علي حاجات المدير و نوع القرار الإداري الذي سيتم اتخاذه .

رابعاً : نظام المعلومات :

1 _ تعريف نظم المعلومات : (جلال إبراهيم و الكردي محمد، 2003، صفحة 21)

يمكن تعريف نظم المعلومات علي أنها مجموعة منظمة من الأفراد ، و المعدات ، و البرامج ، و شبكات الاتصالات ، و موارد البيانات ، و التي تقوم بتجميع ، و تشغيل ، و تخزين ، و توزيع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات و التنسيق و الرقابة داخل المنظمة .

2 _ موارد نظم المعلومات :

الموارد البشرية : أن وجود الأفراد ضروري لعمل أي نظام معلومات و هناك نوعين أساسيين من الموارد البشرية اللازمة لنظم المعلومات و هما :

المستخدمين النهائيين : و هم الأفراد اللذين يستخدمون النظام بطريقة مباشرة أو يستخدمون مخرجاته المجهزة بواسطة الآخرين . و من أمثلة المستخدمين النهائيين المحاسبين ، ورجال البيع ، و المهندسين ، المديرين ، و العملاء . يعتبر معظم المستخدمين النهائيين من عمال المعرفة ، أي الأفراد اللذين يقضون أكثر وقتهم في الاتصالات ، و التعاون من أجل خلق ، و استخدام ، و توزيع المعلومات .

*الأخصائيون في نظم المعلومات : هم الذين يطورون ويشغلون النظام و يشملوا كل من محلل النظم و مطوري البرامج و مشغلي النظام .

*محلي النظام : يقوموا بتصميم نظام المعلومات بناء علي متطلبات المعلومات التي يحصلوا عليها من المستخدمين النهائيين .

*مطوري البرامج : يقوموا ببناء برامج الحاسب الآلي باستخدام التفاصيل التي يوفرها لهم محلل النظم .

*مشغل النظام : يساعدوا في تشغيل و متابعة و صيانة نظم المعلومات .

الموارد المادية : تتضمن جميع الأجهزة المادية و المواد المستخدمة في تشغيل المعلومات و هي تشمل الحسابات و الأدوات المساعدة و الوسائط .

موارد البرمجيات : تشمل جميع أنواع تعليمات تشغيل البيانات و تشمل كل من البرامج و الإجراءات .

موارد البيانات : أدركت المنظمات أخيرا أن البيانات تعتبر موردا تنظيميا هاما ينبغي إدارته بفاعلية لصالح جميع المستخدمين النهائيين في المنطقة .

و عادة يتم الاحتفاظ بالبيانات داخل قواعد البيانات و التي تتكون من مجموعة من الملفات أو السجلات المرتبطة بطريقة منطقية .

موارد الشبكات : أصبحت شبكات الاتصال مثل الانترنت و غيرها ضرورية لقيام المنظمة بالتجارة و الأعمال الالكترونية في جميع أنواع المنظمات و نظم المعلومات .

3 _ العوامل المؤثرة و المحفزة في تطور نظم المعلومات : (غالب، 2012، صفحة 36)

لم تظهر نظم المعلومات من فراغ و إنما جاءت نتيجة متغيرات جذرية و نوعية هائلة و وليدة . و إذا كانت نظم المعلومات وليدة تلاقي علوم الحاسوب و تكنولوجيا المعلومات بحقول الإدارة و التنظيم و بحوث العمليات و الأساليب الكمية و العلوم الأخرى فان هذه النظم هي أيضا وليدة عوامل تاريخية تعيد في كل يوم صياغة العالم الذي يعيش فيه من جديد . هذه العوامل و القوي :

• انبثاق ثورة المعلومات و المعرفة :

و يعبر عن ثورة المعلومات و انفجار المعرفة النمو المستمر في التكنولوجيا المعلومات و شبكات الاتصالات و تحولها المتزايد نحو التصغير ، الرقمنة ، السرعة ، المرونة ، و ان العالم بفضل كل هذه التغيرات التكنولوجية الهائلة قد أصبح بحق قرية كونية صغيرة .

• تكنولوجيا الانترنت و الشبكات :

إن شبكة الانترنت هي أكبر تقدم تكنولوجي منذ اختراع آلة الطباعة قبل 500 عام . لقد خلقت الانترنت نوعا من الانفجار و أن هذا الانفجار في استخدام شبكة الانترنت أدي إلى ظهور نماذج جديدة للأعمال لم تكن معروفة في السابق مثل نماذج أعمال شركات .

• انبثاق نماذج الأعمال الالكترونية :

أفرزت تقنيات و نظم الأعمال الالكترونية نماذج جديدة الأعمال لم تكن من قبل ، و هي في معظمها نماذج غير مسبقة من حيث مضمون النشاط و هيكله و وظائف الدعم الإداري المرتبطة به .

و نستطيع تصنيف النماذج (المعروفة لحد الآن) و التي ظهرت ملامح تشكلها الأعمال الالكترونية في الفئات التالية :

* نماذج الموزع التركيز .

* نماذج مداخل (بوابات) الويب .

* نماذج المنتج .

* نماذج مجهزا البنية التحتية .

• العولمة :

تتضح صورة العولمة في بعدها الاقتصادي من خلال ظهور الشركات الكونية و تزايد تأثير الشركات المتعددة الجنسيات و الاندماج المتزايد لاقتصاديات العالم المتقدم .

• تسارع التغير النوعي و الكمي في بيئة الأعمال :

يظهر هذا التغير بجلاء أكثر في البنية التكنولوجية و الاقتصادية و الثقافية الاجتماعية و السياسية للعالم و في تطور التكنولوجيا و بالذات التكنولوجيا الحيوية ، الهندسة الوراثية ، هندسة البرمجيات المعقدة و التقنيات المتطورة الأجهزة الاتصال .

خامسا : لوحات القيادة : (تواقي، 2008، صفحة 38)

1 _ تعريف لوحة القيادة :

لوحة القيادة هي أداة من أدوات المراقبة ، من خلال معنى احتوائها على أهداف، مؤشرات قياس وانحرافات ، من أجل الإنذار بضرورة التدخل واتخاذ إجراءات تصحيحية، وهذا من أجل قيادة نشاط المؤسسة الاقتصادية و المساعدة في اتخاذ القرار ، ونجد في الغالب لكل وظيفة لوحة قيادة خاصة بها ، و يجمع كل اللوحات تتحصل على لوحة قيادة شاملة للمؤسسة الاقتصادية .

2 _ أهداف لوحات القيادة :

للوحة القيادة أهداف مختلفة منها :

- متابعة ما تم إنجازه من الأهداف المستقبلية في المدى القصير .
- ضمان جودة الخدمات المقدمة .
- متابعة الانحرافات بالمقارنة مع الموازنة الخاصة بكل وظيفة .
- قياس أداء العمليات .
- تدارك الإختلالات في التوازن .

الفرع الرابع : وظائف مراقبة التسيير

وفي ما يلي أهم وظائف مراقبة التسيير : (سعودي، 2018 / 2019، صفحة 78)

- يساعد مراقبي التسيير كونهم خبراء في تحديد الأهداف ووضع البناء الهيكلي للمؤسسة الاقتصادية كما يساعد علي تحديد العلاقات الأساسية في العمل .
- العمل علي بعث الحيوية في المنظمة عن طريق تحفيز الأفراد لبذل أقصى جهد ممكن .
- القيام بعملية التقييم لاكتشاف نقاط الضعف و محاولة تصويبها .

- جمع و تنظيم المعلومات و نشرها في الوقت المناسب خاصة ما تعلق بالمعايير التنافسية الشيء الذي يبقى المنظمة في المجال يسمح لها بالمنافسة و بالتالي البقاء .
- مقارنة بالوضع الحالي و الخطة الموضوعية باستمرار و بالتالي التحفيز المستمر كذلك .
- توضيح و تسهل و شرح التوجهات و بالتالي تسهيل تحقيق الأهداف المحددة .
- قياس تأثير مختلف القرارات علي الوضعية التنافسية للمؤسسة الاقتصادية و تحديد مساهمة كل نشاطات حتي الكيفية في خلق القيمة .
- يمكن القول " : أن مراقبة التسيير ليست مجرد النشاط الذي نقوم به بمراجعة الأهداف و التدقيق بهدف تصحيحي ، و لا مراجعة الأصول بالرجوع إلي ما حدث سابقا ، و إنما هي أداة تساعد المدير علي اتخاذ الإجراءات و التدابير اللازمة و الملائمة في الوقت المناسب .

المبحث الثالث : استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير

المطلب الأول : مفهوم المراقبة بالموازنة

الميزانية التقديرية كأداة للرقابة : تعتبر الميزانية التقديرية من الأدوات التي تستخدم علي نطاق واسع لغرض الرقابة الإدارية . بل في الحقيقة أن البعض يفترض أن نظام الميزانية التقديرية هو الأداة الأساسية لتحقيق الرقابة . و لكن بالرغم من ذلك هناك الكثير من الأدوات الأخرى التي تعتبر أيضا أساسية و ضرورية . و الدليل علي ذلك أن الكثير من الشركات تحافظ علي درجة مرتفعة من الرقابة دون استخدام الميزانيات التقديرية الرسمية ، هذا و إن كانت تجد عادة أن المبادئ نظام الميزانيات التقديرية تعتبر ضرورية و لازمة . (الصحن و السيد، 2002، صفحة 386)

وتعني عملية الميزانية التقديرية تكوين الخطط الخاصة بفترة زمنية مقبلة مع التعبير عنها بالأرقام .

وبهذا فإن الميزانيات هي قوائم للنتائج المتوقعة معبرا عنها بقيم مالية مثل الميزانيات التقديرية للإيرادات والمصروفات ، و الإنفاق الرأسمالي أو بكميات كما هو الحال في الميزانيات التقديرية لساعات العمل المباشر ، أو المواد ، أو الوحدات المباعة أو المنتجة .

وتعرف مراقبة الميزانية بأنها : المقارنة الدائمة بين النتائج الفعلية و التقديرات الرقمية الواردة في الميزانية التقديرية بغية :

(شحتاني، 2010 / 2011، صفحة 83، 84)

- البحث عن سبب أو أسباب الفروقات ؛

- إعلام المستويات الإدارية المختلفة ؛
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية ؛
- تقدير نشاط مسؤولي الميزانيات التقديرية ؛

المراقبة بالميزانيات تكون عن طريق متابعة الخطط الموضوعة و تحفيز العاملين في المؤسسة الاقتصادية لتنفيذ و تحقيق الأهداف و منع الانحرافات والعمل على تجاوز هذه الانحرافات عند وقوعها ، وهذا من خلال المقارنة بين الموازنة التقديرية و ما تم تحقيقه ، وتحديد سبب الانحرافات وطبيعتها وكيفية معالجتها و إعداد التقارير الدورية التي تضمن معالجة الانحرافات ومحاولة منع حدوثها .

المطلب الثاني : دور نظام الموازنات في مراقبة التسيير

إن المعلومات التي توفرها الموازنة و الأدوات التي تستعملها (المحاسبة - الإحصاء) تساعد مراقب التسيير علي إعداد جداول القيادة بدقة و تقديم تقاريره حول نشاط المؤسسة الاقتصادية بكل وضوح و مصداقية ، هذا لأنها تلعب دور مهم و المتمثل في : (ستره، 2017 / 2018، صفحة 93، 94)

- التعبير عن الخطط العملية : تعبر الموازنات عن الخطط العملية في شكل قيم مالية و محاسبية مما يساعد علي وضع سياسات واضحة مقدما ؛

- تحديد المسؤوليات : تحدد الموازنات التقديرية المسؤوليات و تسمح بتفويض جيد للصلاحيات ؛

- الرقابة و تقييم الأداء : الموازنة تستخدم كأداة للرقابة من خلال مقارنة النتائج المحققة من الأهداف المحددة بميزانية كل مسئول ، و عن طريق تحديد الانحرافات يمكن تقييم أداء الأقسام ؛

- المساهمة في عملية التنسيق في المؤسسة الاقتصادية : تنسق الميزانية داخليا بين مختلف الوظائف و الأقسام في المؤسسة الاقتصادية ، حيث أن الأهداف المحددة و الوسائل اللازمة الخاصة بكل مركز منافقة فيما بينها .

إذا يعتبر تسيير الموازنات نظاما يعمل علي مراقبة التسيير و علي اتخاذ القرار باعتبارها تساعد علي تحديد الانحرافات ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ككل .

المطلب الثالث : حدود استعمال الموازنات في مراقبة التسيير

بالرغم من الموازنة التقديرية أداة من أدوات مراقبة التسيير ، لكنها تواجه نقائص تؤدي إلي توشي الحذر عند استعمالها و المتمثلة في :

- عدم دقة التنبؤات : عند إعداد الموازنة التقديرية يتم الاعتماد على مجموعة التنبؤات للعوامل المتحركة في المؤسسة الاقتصادية ، صعوبة توقع الصحيح لهذه العوامل بسبب التغيرات التي تحدث مما يعرقل عملية التنبؤ ، لذا يجب الانتباه عند معالجة الانحرافات الناتجة عن عدم تطابق النتائج الفعلية مع هذه الأهداف ؛
- عجز الميزانيات عن تمثيل الأهداف التشغيلية : الميزانيات التقديرية هي خطة لأهداف المؤسسة الاقتصادية ، غير أن هناك بعض الأهداف التشغيلية لا تدمج في الميزانيات مثل تحسين العلاقة مع العملاء ، و تحسين جودة المنتجات ... ؛
- التكلفة المرتفعة لنظام الموازنات : لإعدادها لابد من عدة تكاليف منها تكاليف متعلقة بالتنظيم الإداري و المحاسب و تكاليف خاصة بعملية تكوين الأفراد ؛
- إعدادها يتطلب تقسيم المؤسسة الاقتصادية إلى وظائف : يجب تقسيم المؤسسة الاقتصادية إلى مجموعة وظائف ، مما يعني توزيع الموازنة حسب الأنشطة ، و هي نوع من أنواع الموازنة ABC ، و هذا النوع يتميز عن الموازنة التقليدية بالرقابة بفاعلية ، و باستخدام المعلومات المالية و الغير مالية حسب كل نشاط .

المطلب الرابع : مراحل المراقبة بالموازنة

و يمكن تناول كل مرحلة من مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات في عجلة علي النحو التالي: (راضي و حامد حجازي، 2001، صفحة 285)

أولا : مرحلة إعداد تقارير الأداء و تحديد الانحرافات :

تنطوي هذه المرحلة علي مقارنة النتائج الفعلية بتلك القدرة الظاهرة في الموازنات المختلفة ، و احتساب الانحرافات لكل عنصر من العناصر سواء أكانت هذه الانحرافات ايجابية أم سلبية ، وذلك وفقا للمعادلة التالية :

$$\text{الانحرافات} = \text{النتائج المقدره} - \text{النتائج المحققة}$$

و يتم في هذه المرحلة إعداد تقارير الأداء ، و هي الأداة التي يتم استخدامها لخصر و تحديد الانحرافات ، علي أساس شهري و بإتباع نموذج موحد لجميع الأنشطة و الوحدات الإدارية علي مدار السنة . و يختلف تصميم تقارير الأداء تقارير الأداء باختلاف المؤسسات الاقتصادية و أنشطتها و أساليب الإدارة فيها .

غير أنه يمكن الارتكان إلى مجموعة من الضوابط الواجب توافرها في تقارير الأداء و هي :

أ - أن تتبع هيكل التنظيم الإداري للمؤسسة الاقتصادية و مستوى الرقابة المطلوب فيها .

و هذا يعني أن يكون هناك تقرير أداء منفصل لكل مركز مسئولية علي حدة ، بدءا بالمستويات الدنيا ، إلى أن يصب في تقارير ملخصة ترفع إلى المستويات العليا .

ب - أن كافة أوجه النشاط في المؤسسة الاقتصادية .

ج - أن تتضمن مقارنة بين نتائج الفعلية المحققة و تلك القدرة في الموازنة ، مع احتساب الانحرافات ، و ذلك لكل شهر و من بداية السنة و لتاريخه .

د - أن تتلاءم طريقة عرض المعلومات فيها و تفاصيلها مع متطلبات المستخدم الرئيسي ، الأمر الذي يعني أن يلي التقرير احتياجات مستخدمه علي صعيد التقييم و اتخاذ القرارات ، و التي تختلف باختلاف المستوي الإداري للمستخدم و طبيعة مسؤوليته عن النشاط موضوع التقرير .

هـ - أن تتضمن مساحة مخصصة للملاحظات ، حيث يتم تسجيل كافة المعلومات المتعلقة بالانحرافات و أسبابها و إمكانية تصحيحها أو إعادة النظر في التقديرات أو غيرها من الأمور .

و - أن تكون منتظمة و متعلقة بفترة زمنية قصيرة (شهر كحد أدني) ، علما بأن وجود بعض المشاكل قد يتطلب إعداد تقارير أسبوعية ، و أحيانا يومية .

ز - أن يتم إعدادها في الأوقات المقررة لها و في الوقت المناسب ، و ذلك للتمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة ، فيما لو اقتضى الأمر ذلك .

ثانيا : مرحلة تقصي الانحرافات و تحليلها :

و يتم في هذه المرحلة دراسة كل انحراف بهدف تحديد مدى أهميته و أسبابه والمسئولية عنه ، حيث يتم البدء بالأرقام الإجمالية ، ثم يتم التوجه لتحليل الانحرافات التفصيلية لكل العناصر المكونة للأرقام الإجمالية ، و تتطلب هذه المرحلة :

أ - تحديد طبيعة الانحراف ، و مدى أهميته المطلقة و النسبية .

ب - ربط الانحراف بالنتائج الأخرى ، و مقارنة الاتجاه فيما بينها .

ج - تقصي الأسباب التي أدت إلي هذا الانحراف ، و تحليلها بما قد يتطلبه ذلك من الحصول علي معلومات إضافية تفصيلية عن النتائج الفعلية و النتائج المقدرة ، أو الرجوع إلي تقارير أداء أخرى لربط الانحراف بالنتائج الأخرى

د - تحديد المسئولية عن الانحراف ، اعتمادا علي قدرة المسئول علي الرقابة و التحكم في النتائج .

ثالثا : مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية :

و في هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلي وجود الانحراف ، و اتخاذ القرارات و الخطوات التنفيذية لمعالجة الانحراف و منع تكراره . و يتطلب ذلك :

أ – مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين عن هذه الانحرافات سواء أكان ذلك من خلال مطالبتهم بتقديم تفسيرات خطية للانحرافات الهامة المسجلة ، أو من خلال الاجتماع معهم مباشرة لمناقشة هذه الانحرافات ، و سواء كانت انحرافات ايجابية أو سلبية .

ب – اتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات ، و تحديد الطرق و الوسائل التي تعالج و تصحح الأوضاع غير المرضية و تمنع تكرارها في المستقبل .

ج – متابعة تنفيذ القرارات و الإجراءات التصحيحية ، و قد يشمل ذلك :

- القيام بدراسة و أبحاث تفصيلية لتحديد مجالات تطوير و تحسين الأوضاع .
- التأكد من مدي واقعية الأهداف الموضوعية سابقا ، و بالتالي قابليتها للتحقق .
- تعديل الاستراتيجيات و الأنظمة و الإجراءات إذا ما تطلب الأمر ذلك .
- إعادة النظر في الموازنات الموضوعية إذا ما كانت هناك ضرورة ذلك .
- التنويه بالمسؤولين عن مستوى الأداء المرتفع ، و مكافئتهم .
- نقل ما أمكن من الأساليب و التقنيات التي نجحت في وحدة إدارية معينة إلى وحدات إدارية أخرى في المؤسسة الاقتصادية .

المطلب الخامس : تحليل الانحرافات

الانحراف هو عبارة عن الفرق ما بين التكاليف المعيارية و التكاليف الفعلية إن هذه الانحرافات إما أن تكون إيجابية أو سلبية . (خالص، 2007، صفحة 198 ، 207)

إن الانحرافات مهما كانت طبيعتها تعتبر وسيلة تدفع الإدارة على البحث عن أسبابها واتخاذ الإجراءات المناسبة لتجاوزها ، وإن ذلك يتطلب العمل على تحليل هذه الانحرافات ودراستها بشكل تفصيلي ، علما بأنها تأتي من جملة من العوامل ويمكن تصنيفها إلى مجموعتين هما : العوامل التي يمكن السيطرة عليها من قبل الإدارة والعوامل الخارجية عن السيطرة الإدارية .

1. انحرافات المواد الأولية :

إن الكلفة المعيارية للمواد الأولية تحدد على أساس الكمية المعيارية للمواد المستعملة مرجحة بالسعر المعياري لهذه المواد وعليه فإن الانحراف الذي يحصل في التكاليف الفعلية عن الكلفة المعيارية يكون سببه إما انحراف في الكمية أو انحراف في السعر أو الاثنين معا .

أ- انحراف الكمية المستخدمة : يحتسب هذا الانحراف بمقارنة الكمية المستعملة فعلا في الإنتاج مع الكمية المعيارية المحددة وأن الفرق بينهما يمثل الانحراف .

ب- انحراف الأسعار : يقصد بانحراف الأسعار عندما تكون الأسعار المدفوعة للمواد الأولية المستعملة تختلف عن الأسعار المعيارية ، ويحدد هذا الانحراف بمقارنة الكلفة الفعلية لشراء المواد الأولية مع الكلفة المعيارية لهذه المواد المستعملة .

2. انحراف العمل و الأجور :

إن التكاليف المعيارية للعمل و الأجور يتم تحديدها على أساس عاملين رئيسين هما :

أ- انحراف في الوقت المبدول : يسمى أيضا بانحراف الكفاءة ، ويقصد به أن الوقت المبدول لإنتاج وحدة واحدة أو إنجاز عملية معينة لا تتطابق مع الوقت المعياري المحدد .

ب- انحراف الأجر المدفوع : ونقصد بذلك أن الأجر المدفوع فعليا لساعة العمل لا ينطبق مع سعر الأجر المعياري المحدد مسبقا ، وإن هذا الانحراف ينجم عن عدة عوامل غالبيتها خارجية .

3. انحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة :

سبق وأن بينا أن التكاليف الصناعية غير مباشرة متعددة و متنوعة ولا توجد علاقة مباشرة تربطها بالوحدات المنتجة ، مما يوجد صعوبة في تحديد نصيب الوحدة الواحدة من هذه التكاليف و توزيعها بطريقة عقلانية ووفق أسس عادلة ، أن هذه الصعوبة نجدها أيضا في مجال وضع المعايير لهذه التكاليف ، واستنادا إلى الطريقة التي يتم التعامل بها مع التكاليف الصناعية غير المباشرة تعتمد الطريقة التي توضع فيها المعايير لهذه التكاليف ، لذلك يمكن القول بأن معايير التكاليف الصناعية غير المباشرة المستعملة تختلف من جهة إلى أخرى و لا توجد قاعدة واجدة ثابتة تستعمل في جميع المؤسسات الاقتصادية . و إنما كل مؤسسة اقتصادية تستعمل الطريقة أو الأسلوب الذي يساعدها أو تراه مناسبا لها .

ومنه نذكر طرق احتساب الانحرافات من خلال هذه الطرق :

➤ المبدأ العام في تحليل الانحرافات : (فركوس، 2001، صفحة 43، 45)

إن مبدأ تحليل الانحرافات يتمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى تبقى ثابتة ، وبافتراض بأن هناك عنصرا فقط وهما الكمية و السعر فالتحليل يكون بالشكل الآتي :

$$\text{الانحراف الكلي} = \text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المعيارية}$$

أو

$$\text{الانحراف الكلي} = \text{التكلفة المعيارية} - \text{التكلفة الفعلية}$$

إذا رمزنا لكل من : الكمية الفعلية بـ : Q_r ، السعر الفعلي بـ : P_r

الكمية المعيارية بـ : Q_s ، السعر المعياري بـ ، P_s

الانحراف الكلي = $Q_r \times P_r - Q_s \times P_s$

نضع : $Q_r - Q_s = \Delta Q$

$P_r - P_s = \Delta P$

نتحصل على : $Q_r = \Delta Q + Q_s$

$P_r = \Delta P + P_s$

و إذا عوضنا هذه القيم في المتساوية الأولى نتحصل على :

الانحراف الكلي = $(\Delta Q + Q_s) (\Delta P + P_s) - (Q_s \times P_s)$

= $\Delta P Q_s + \Delta Q P_s + \Delta Q \Delta P$

$\Delta P Q_s$: انحراف السعر

$\Delta Q P_s$: انحراف الكمية

$\Delta Q \Delta P$: انحراف مختلط

❖ الطريقة الأولى :

الانحراف الكلي = $[(\Delta P Q_s + \Delta Q P_s + \Delta Q \Delta P)]$

تفضل هذه الطريقة لأغراض الرقابة على عناصر التكلفة لأن الانحراف المختلط يستبعد من إطار محاسبة المسؤولية وذلك

نظرا لعدم استطاعتنا أن نجزم بأن المسؤولية عم هذا الانحراف المختلط تعود إلى جهة معينة دون الأخرى .

❖ الطريقة الثانية :

من الممكن جمع الحد الأول مع الحد الثالث و نتحصل على = $(\Delta P Q_s + \Delta Q \Delta P) + \Delta Q P_s$

$\Delta P (Q_s + \Delta Q) + \Delta Q P_s$

$$(Pr - Ps) Qs + (Qr - Qs) Ps = \text{الانحراف الكلي}$$

أي اعتبرنا بأن الانحراف المختلط يقع تحت عاتق الجهة المسؤولة عن انحراف السعر .

❖ الطريقة الثالثة :

$$\Delta PQs + (\Delta QPs + \Delta Q \Delta P) = \text{من الممكن جمع الحد الثاني من الحد الثالث من المتساوية السابقة}$$

$$\Delta PQs + \Delta Q (Ps + \Delta P)$$

$$(Pr - Ps) Qs + (Qr - Qs) Pr = \text{الانحراف الكلي}$$

أي اعتبرنا بأن الانحراف المختلط هو مسؤولة الجهة المسؤولة عن الكمية .

➤ تحليل الانحراف على الهامش :

من المستحسن أن يكون الهدف المحدد لمصلحة البيع هو هدف تحقيق هامش معين عوضاً من أن يكون الهدف هو تحقيق رقم أعمال معين ، ويكون الانحراف الكلي في هذه الحالة هو عبارة عن الفرق بين الهامش المقدر و الهامش الفعلي .

ويكون تعريف الهامش للمنتوج على أنه الفرق بين سعر البيع و التكلفة المتغيرة للمنتوج .

ويساعد تحليل الانحرافات على الإجابة على الأسئلة التالية :

- هل الهامش أعلى أو أقل من المتوقع ؟
 - هل كمية المبيعات أكبر أو أقل من الكمية المقدرة ؟
 - هل كان مزيج البيع الفعلي أفضل أو أسوأ من مزيج البيع التقديري ؟
- حالة مؤسسة اقتصادية تباع منتوجاً واحداً :

في حالة المؤسسة الاقتصادية التي تباع منتوجاً واحداً فإن النتيجة تتأثر بمتغيرين فقط وهما : سعر البيع والكمية المباعة ويتم التحليل على نحو ما سبق :

$$\text{الانحراف الكلي} = \text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي} - \text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}$$

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{كمية فعلية} - \text{كمية معيارية}) \times \text{السعر المعياري}$$

$$\text{انحراف السعر} = (\text{سعر فعلي} - \text{سعر معياري}) \times \text{الكمية الفعلية}$$

● حالة مؤسسة اقتصادية تنتج و تبيع عدة منتجات :

في حالة المؤسسة الاقتصادية التي تبيع عدة منتجات هناك متغير إضافي يؤخذ بعين الاعتبار وهو المزج ألبيعي ، أي حصة مختلف المنتجات ضمن الحجم الكلي للمبيعات .

فكل إخلاف في المزج ألبيعي بين ما كان مقدرا وما تحقق سيؤثر على الهامش الإجمالي وسيؤدي إلى ظهور انحراف إضافي يدعى انحراف المزج .

المطلب السادس : شروط نجاح نظام الرقابة بواسطة الميزانيات التقديرية

1 _ إذا أريد النظام نجاح فينبغي علي المديرين أن يتذكروا أنه مصمم فقط كأدوات للرقابة و ليس كبديل للإدارة يحل محلها ، و أن هذه الأدوات لها حدودها و ينبغي تكيفها حسب كل حالة . (الصحن و السيد، 2002، صفحة 394)

و بالإضافة إلي ذلك فهي أدوات لكل المديرين ، ولا يقتصر استخدامها علي مدير إدارة الميزانية التقديرية أو المراقب المالي . و لما كانت الميزانيات التقديرية هي خطط ، فأن الأشخاص الوحيدين الذين يديرونها هم المديرون المسئولون عن تنفيذ هذه الخطط .

وفي الحقيقة أن أي نظام للميزانيات التقديرية لن يكون ناجحا إذا كانت إدارته تتم عن طريق مدير الميزانية . فهذا المدير يلعب دورا استشاريا في مساعدة المديرين المسئولون في إعداد الميزانيات فلا يمكن حدوثه إلا إذا تحولت إليه مسؤولية إدارة الشركة بكاملها .

2_ ينبغي أن يحصل إعداد النظام و إدارته علي تعضيد الإدارة العليا و مساندتها إذا أريد له النجاح في التطبيق . إما إذا اقتصر الأمر علي إصدار قرار بإنشاء إدارة أو قسم للميزانية التقديرية ثم نسيان كل شئ بخصوصه ، فأن النتيجة الحتمية هي تحويل النظام إلي عملية تخمين مع تقييد المديرين المرؤوسين بإجراء جديد أو مجموعة من الأوراق . أما إذا كانت الإدارة العليا تعضد النظام و تقوم بدور فعال للمساعدة علي إعداد ميزانيات تقديرية تعبر بحق عن خطط الشركة ، و تشجع الوحدات الإدارية المختلفة علي إعداد ميزانيات و الدفاع عنها ، و تشترك في مراجعتها النهائية ، فلا شك أن هذا الموقف يساهم في نجاح النظام و زيادة فاعليته .

3 _ من شروط نجاح النظام التأكد من أن جميع المديرين الملتزمين بالميزانيات التقديرية قد اشتركوا في إعدادها . و بالرغم من أن تقديرات هؤلاء المديرين كثيرا ما تتعرض للتغيير ، إلا أنه من الضروري إحاطتهم بالأسباب مع محاولة الحصول علي قبولهم للميزانية المعتمدة ، و كيف أنها أكثر قدرة علي خدمة أهداف الشركة .

4 _ من الأمور الهامة لنجاح النظام عدم المغالاة في الميزانيات التقديرية للحد الذي يقلل كثيرا من سلة المديرين . و بالرغم من أن الميزانيات التقديرية تقدم وسيلة لتفويض السلطة دون فقد الرقابة ، إلا أن هناك خطر كونها مفصلة للغاية و غير مرنة للدرجة التي تجعل السلطة المفوضة بسيطة جدا .

و يعتقد بعض الإداريين أن أفضل ميزانية تقديرية يمكن تقديمها هي تلك التي تجمع كل المصروفات المصرح له بصرفها خلال فترة معينة في مبلغ واحد من منحه الحرية الكاملة في صرفه في الأوجه المختلفة طالما أنها تسهم في تحقيق أهداف المنشأة .

5 _ و أخيرا إذا أريد للنظام أن يعمل بنجاح فلا بد أن تتوفر للمدير بيانات حاضرة عن الأداء المقدر طبقا للميزانيات التقديرية لإدارته . و يجب تصميم هذه البيانات في شكل يسمح له بمعرفة كيف تسيير الأمور في إدارته ، مع ضرورة وصولها إليه في وقت مبكر حتى يمكنه التصحيح بسرعة .

الخلاصة

من خلال دراستنا لهذا الموضوع استنتجنا أن للموازنة التقديرية دور فعال في المؤسسة الاقتصادية ، حيث تهدف لتخطيط للأهداف و الرقابة عليها وتعمل على تنظيم و التنسيق بين مصالح المؤسسة الاقتصادية .

وأيضاً بالنسبة لمراقبة التسيير فهي عملية ضرورية داخل المؤسسة الاقتصادية ، تهدف إلى تحقيق الأهداف الموضوعية وذلك باستعمال أدوات رقابة التسيير من محاسبة عامة ، و التحليل المالي و نظم المعلومات و الموازنة التقديرية .

تعتبر الموازنة التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير ، وذلك لتحديد الانحرافات و تحليلها ، الآتية من حساب الفرق الموازنة التقديرية و الفعلية لكي نجد لها حلول لتصحيحها للوصول للأهداف المراد تحقيقها في المستقبل .

الفصل الثاني

تمهيد:

تصنف مؤسسة الصيدلة المركزية للمستشفيات بولاية بسكرة من المؤسسات العمومية حيث تقوم بتوزيع الأدوية ومختلف المستلزمات الطبية المحلية والأجنبية لتحقيق أرباح ، و من خلال الدراسة الميدانية التي سنتطرق إليها في هذا الفصل، والتي تتوافق مع الجانب النظري المدروس سابقا والذي قمنا فيه بدراسة الموازنة التقديرية و استخدامها في مراقبة التسيير المؤسسة ، سنحاول دراسة الموازنة والانحرافات الواقعة وأسبابها وذلك لمعرفة واقع التسيير في المؤسسة باعتبارها أداة رقابية له ، وسوف نقسمه كالتالي :

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات**المبحث الثاني: دراسة واقع الموازنة التقديرية و مراقبة التسيير للمؤسسة****المبحث الثالث: استخدام الموازنة التقديرية لمراقبة التسيير**

المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة الصيدلانية المركزية للمستشفيات

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مجموعة مطالب تخص الجانب التطبيقي للموضوع، نبدأ بتقديم المؤسسة و التعريف بما
ثم توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة وتبيان كل ما هو تابع له من فرق و مصالح ودوائر ثم نستعرض أهم المهام
المنوط بهذه المؤسسة الاقتصادية .

المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة وتعريف بالصيدلانية المركزية للمستشفيات

أولاً: لمحة عن الصيدلانية المركزية للمستشفيات

وضعت الجزائر بعد الاستقلال سياسات مختلفة لتحسين الخدمات للمواطن في جميع القطاعات من بينها قطاع الصحة،
وذلك من خلال إنشاء العديد من الهياكل الصحية والمستشفيات والقطاعات... الخ، وكذلك السهر على توفير الأدوية للمواطن
بشكل متواصل ودائم. في سنة 1994 تم إنشاء الصيدلانية المركزية للمستشفيات وهي مؤسسة ذات طابع صناعي تجاري
(EPIC)، الصيدلانية المركزية للمستشفيات يختصر اسمها **PCH** : (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الثالث و الستون ،
الصادر بتاريخ 5 أكتوبر 1994، تحتوي المرسوم التنفيذي رقم 94-293 مؤرخ في 25 سبتمبر 1994، سنة 1994 و
المتضمن إنشاء الصيدلانية المركزية للمستشفيات، المادة الأولى، ص 11 .)

(P) PHARMACINE الصيدلانية

(C) CENTRALE المركزية

(H) HOPITAUX المستشفيات

كانت قبل هذه التسمية تعرف ب:

ENCOPHARM أي الشركة الوطنية لبيع وتوزيع الأدوية ، وكان مقرها في ولاية قسنطينة كما كان لها

فرعان آخرا في الغرب ، وفي الوسط .

وبعد هذه المؤسسات عرفت مؤسسات أخرى مثل :

DIGROME وهي الشركة الوطنية لتوزيع الأدوية بالجملة.

ENDIMED وهي الشركة الوطنية لتوزيع الأدوية بالتجزئة.

وكانت هذه المؤسسات تمول الصيدليات الخاصة وبعض الصيدليات الحكومية، إلى أن أنشأت الصيدلانية المركزية
للمستشفيات والتي ساهمت بشكل كبير في تموين المستشفيات والقطاعات الصحية عبر كامل الوطن .

كما تسهر الصيدلية أيضا على توفير مخزون إستراتيجي من الأدوية الأساسية يلجأ إليه عند الضرورة سيما خلال حدوث أزمات كالأوبئة أو الكوارث الطبيعية .

ولتسهيل عمل الصيدلية المركزية للمستشفيات تم إنشاء وحدات جهوية تابعة لها عبر مختلف جهات الوطن كما يلي:

الملحقة الجهوية للجنوب ومقرها بسكرة

الملحقة الجهوية للشرق ومقرها عنابة

الملحقة الجهوية للغرب ومقرها وهران

المركز الوطني للتخزين والتوزيع CNSD ومقرها الجزائر العاصمة

وفي جانفي 2020 كان مقرر فتح أربع ملحقات جديدة بكل من ولايات إدرار و تمنراست و ورقلة و الأغواط وذلك تنفيذا لتوجيهات الحكومة المتعلقة بتعزيز مناطق الجنوب و الهضاب العليا بهذه الصيدليات الجهوية " قصد تقريب الصحة من المواطن بعدما كانت تزود هذه المناطق بالأدوية برا من الولايات المجاورة لها ، لكنها توقفت هذه المشاريع الأربعة نظرا للظروف الذي تمر بها الدولة من تغيرات جذرية في هرم الدولة ، و كذلك الظروف الصحية بسبب وباء كوفيد 19 الذي أثار على جميع المشاريع في جميع المجالات وعلى الحياة بصفة عامة .

وفي إطار دراستنا هذه اخترنا الملحقة الجهوية للجنوب ومقرها بسكرة

ثانيا: تعريف الصيدلية المركزية للمستشفيات : تم إنشاء الصيدلية المركزية للمستشفيات، وحدة بسكرة بقرار من المدير العام للمؤسسة بتاريخ 22 مارس 2004، وفي 01 أبريل 2004 كان التاريخ الفعلي لتكوينها ، وبعد وضع الأسس الأولية لها بدأت مباشرة نشاطها التجاري البيع في 01 جوان 2004 . (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الأول ، الصادر بتاريخ 14 يناير 2012، تحوي المرسوم التنفيذي رقم 94-293 مؤرخ في 25 سبتمبر 1994، سنة 1994 ، والمتضمن تبعات الخدمة العمومية للصيدلية المركزية للمستشفيات المادة الأولى،ص 48 .)

تعتبر الصيدلية المركزية للمستشفيات - بسكرة - من المؤسسات الاقتصادية الناشطة و المؤثرة في الاقتصاد الوطني و خاصة في الجنوب الوطني .

حيث تبلغ:

المساحة الإجمالية: 10,010م²

المساحة المبنية: 2,300 م²

مساحة التخزين: 1996,50 م²

مساحة الإدارة: 303,50 م²

مساحة غرف التبريد: 1,800 م³

مساحة التخزين بحاملات السلع 720 ← 1200 طن

ان المؤسسة الصيدلانية المركزية للمستشفيات تعود ملكيتها للدولة.

بحيث توظف 97 عاملا، ويتمثل زبائنها في:

المستشفى الجامعي C.H.U

المؤسسة العمومية للصحة الإستشفائية EPH وعددها 41

المؤسسة العمومية للصحة الجوارية EPSP 61

المؤسسة الإستشفائية المتخصصة EHS وعددها 17

العيادات الطبية الخاصة 10

المصحات الطبية المتخصصة 33

مراكز الفحص بالأشعة 8

مراكز تصفية الدم 17

مصحات طب العيون 6

مخابر التحاليل الطبية 2

مؤسسات إعادة التربية و إعادة التأهيل 11

مؤسسات الوقاية و الطفولة المسعفة 5

مراكز الخدمات الاجتماعية 4

مؤسسات وطنية للإشغال الكبرى بالجنوب 6

مستشفيات عسكرية الناحية الرابعة 2

وتغطي هذه الوحدة عدة ولايات هي: بسكرة ، باتنة ، الجلفة ، ورقلة ، الوادي ، الأغواط ، خنشلة ، غرداية ، سطيف

.تتعامل مع أكثر من 691 مول منهم أكثر من 478 أجنبي و213 محلي

المطلب الثاني : مهام الصيدلانية المركزية للمستشفيات

تمثل مهام الصيدلانية المركزية للمستشفيات في إطار السياسة الوطنية للصحة فيما يلي:

وضع مخطط شامل وبرنامج استيراد المنتجات الصيدلانية على أساس الحاجيات الوطنية المعبر عنها من طرف الوزارة المكلفة بالصحة وذلك من خلال ممولين محليين أو أجنب .

تموين المستشفيات والقطاعات الصحية والمؤسسات الاستشفائية والجامعية بالأدوية والمنتجات الصيدلانية و المستلزمات الطبية في اطار اجراء الشراء لحساب الغير لصالح هذه المؤسسات ، تحدد قائمة هذه المنتجات بمقرر من الوزير المكلف بالصحة.

ضمان عمليات التموين و التسويق والتوزيع الكافي للقطاعات الصحية والمؤسسات الاستشفائية والمستشفيات

ضمان الجودة والتنوعية في الأدوية المحلية أي المنتجة في الجزائر أو المستوردة من الخارج

ضمان وتسيير المخزون الاستراتيجي من الأدوية الخاص بالبلاد وذلك من خلال وضع مخططات استعجاليه ومحتملة عند كل حالة طارئة.

ضمان توفير الأدوية الصيدلانية الداخلية في البرامج الوطنية والموضوعية من طرف وزارة الصحة مثل الأدوية الخاصة بالأمراض المزمنة والسيدا.....إلخ.

إعداد برنامج التموين وإنجازها انطلاقا من الإنتاج الوطني.

إنتاج الأدوية ، لا سيما الأدوية الجنيسة .

القيام بتوضيب المنتجات الصيدلانية.

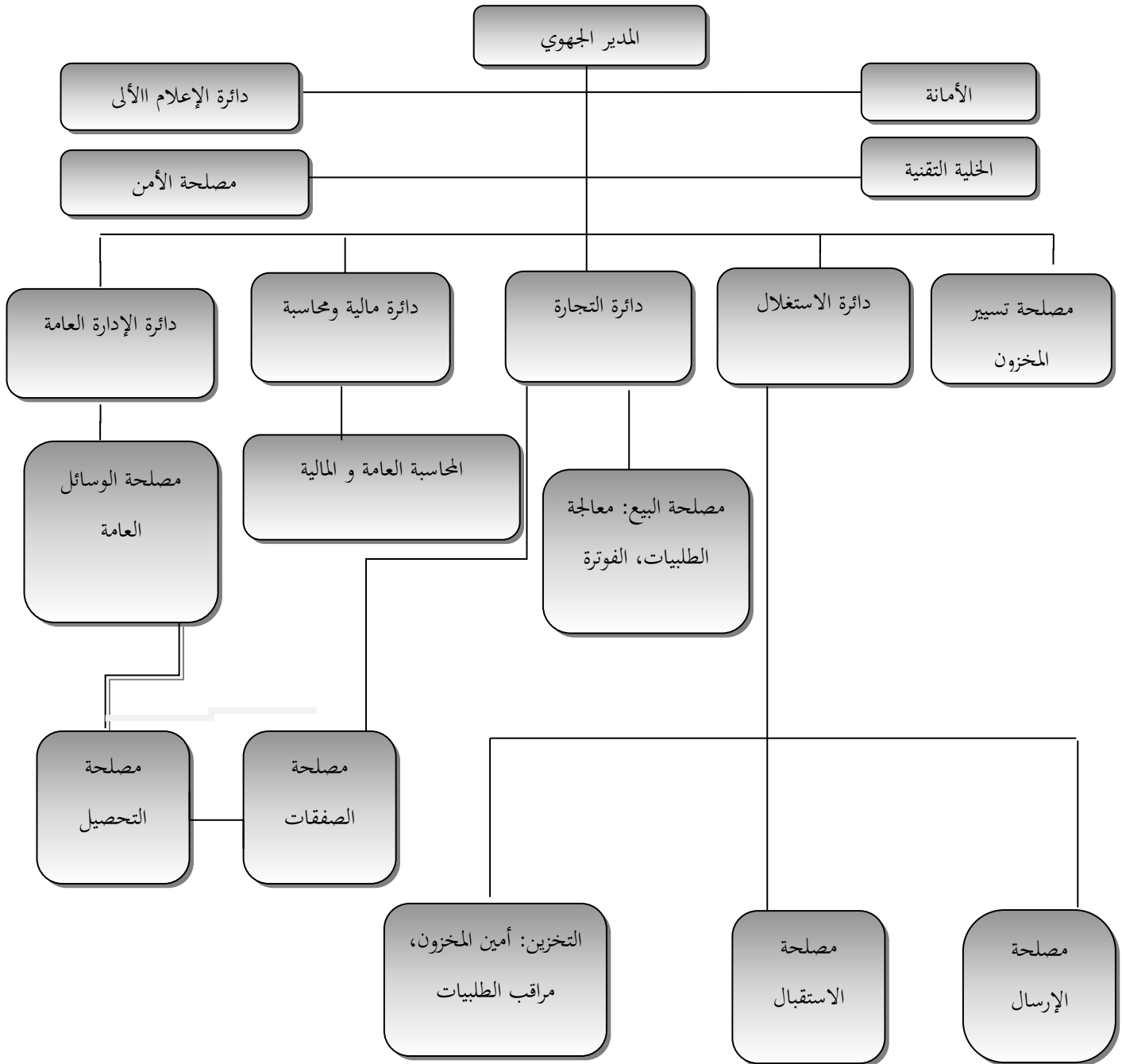
إنشاء نقاط لبيع المنتجات الصيدلانية بالتجزئة والموجهة لضمان توفر هذه المنتجات عبر التراب الوطني .

تقديم مساعدة تقنية في إطار الشراكة لكل متعامل ينشط في مجال الصناعة الصيدلانية (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الأول ، الصادر بتاريخ 14 يناير 2012، تحتوي المرسوم التنفيذي رقم 94-293 مؤرخ في 25 سبتمبر 1994، سنة 1994 ، والمتضمن تبعات الخدمة العمومية للصيدلية المركزية للمستشفيات المادة الأولى،ص49)

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

رغم حداثة الصيدلية المركزية للمستشفيات وحدة الجنوب بسكرة فإن الهيكل التنظيمي المعمول به حاليا في المؤسسة يتكون من عدة مستويات كما يبين الشكل التالي:

الشكل رقم 01: الهيكل التنظيمي للصيدلية المركزية للمستشفيات



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

الهيكل السابق يبين المخطط الخاص بالمؤسسة، وبصدد البحث الذي قمنا به نود اطلاعكم على الدوائر بأجمعها، والمصالح التي تحتوي عليها بالإضافة الى بعض الفروع، وهي كالآتي :

المدير الجهوي: وهو المسؤول بصفة مباشرة على كل المصالح.

أمانة المديرية: تتمثل مهامها في مساعدة المدير الجهوي في تأدية مهامه من خلال التنظيم والعلاقات الخارجية والداخلية.

دائرة الإعلام الآلي: تشرف على وضع نظام معلوماتي خاص بتسيير المخزون وضمان الأداء الحسن تقنيا ، وذلك

بتقليص وقت المعالجات

الخلية التقنية: وتتمثل مهامها في مراقبة حالات الأدوية وتتبع مراحل تحليل الأدوية ، بالتالي النتائج المحصل عليها بعد

عملية تحليل ، وأيضا تتبع شروط تخزين الأدوية من درجة الحرارة الرطوبة.... إلخ

دائرة الإدارة العامة: وهي تهتم بتسيير المستخدمين إداريا ودفع الأجور وتحديد العطل.... إلخ

بالإضافة إلى دراسة ملفات المستخدمين في كل حالات العمل، ويتفرع منها:

مصلحة الوسائل العامة

مصلحة الأمن: ضمان السير الحسن للمؤسسة من خلال احترام النظام الداخلي

دائرة المحاسبة المالية: من مهامها:

تحصيل إيرادات البيع ودفع النفقات.

مراقبة تسيير الأرصدة المالية و القيام بالمعالجة المحاسبية.

تتبع ملفات الزبائن القطاعات الصحية والمستشفيات..... إلخ ، وبالتالي متابعة عمليات تسديد الفواتير.

متابعة عمليات الاستقبال والتحقق منها.

جمع المعطيات المتعلقة بإصدار الميزانية.

إعداد الموازنة التقديرية .

تتبع الوثائق والإجراءات الجبائية وإدارة الضرائب والضمان الاجتماعي.

ويتفرع منها:

مصلحة المحاسبة العامة .

مصلحة المالية.

الدائرة التجارية : ويتفرع منها:

مصلحة البيع : ومن خلالها يتم دراسة طلبيات الزبائن وتحرير الفواتير .

مصلحة التحصيل والصفقات : وهي مصلحة حديثة النشأة خاص بدارسة الصفقات وتحصيل الديون، وذلك لأن بعض المستشفيات تقترح وضع صفقة بينها وبين الصيدلية المركزية تقتضي بتوفير الأدوية خلال سنة كاملة ووضع بنود وعلاقات بين الطرفين

مصلحة تسيير المخزون : ويتمثل دورها في مراقبة المخزون وتسييره، وذلك من خلال معرفة الكميات المتواجدة ومعرفة تاريخ صلاحية الأدوية وتتبعه وأيضا تسيير الطلبيات الخاصة بالزبائن.

دائرة الاستغلال : يتمثل دور هذه المصلحة في الربط بين مصلحة البيع ومسؤول المخازن وذلك من خلال تحضير الأدوية انطلاقا من الطلبيات المدروسة والمحرة من طرف مصلحة البيع، وبالتالي تقدم الأدوية للزبائن التأكد من الكميات والأدوية المطلوبة، وتنقسم إلى:

مصلحة الإرسال

مصلحة الاستقبال

مصلحة التخزين

المبحث الثاني : دراسة واقع الموازنة التقديرية و مراقبة التسيير في المؤسسة

المطلب الأول : الموازنة التقديرية في المؤسسة

إن الجهة المسؤولة عن إعداد الموازنة التقديرية في الصيدلية المركزية للمستشفيات هي دائرة المحاسبة المالية ، حيث أنها تجتمع في الثلاثي الأخير من كل سنة و تقوم بإعداد ميزانية شاملة لجميع النشاطات و مصالح المؤسسة ، تتنبأ بالموازنة التي سوف تحققها في السنة القادمة بناء على معطيات السنة الحالية أو السنة السابقة ، و بناء على العوامل الداخلية و الخارجية المتحكمة في المؤسسة ، بما أنها مؤسسة لتوزيع الأدوية فالموازنة التقديرية التي تتوقعها تتأثر بحدوث أزمات كالأوبئة أو الكوارث الطبيعية التي سوف تكون فيها انحرافات فإن الطلب على الأدوية سوف يتزايد على السنوات السابقة ، كذلك فتح ملحقات جديدة تدخل في حسابات الميزانية لأنها سوف تكون من عوامل نقص الطلب على السلع ، و الصيدلية المركزية للمستشفيات لا تقوم بإعداد الميزانية التقديرية باستخدام معدل معين أو عن طريق تبني نظرية من نظريات التنبؤ ، بل عن طريق لعوامل المؤثرة و بالاعتماد على السنوات السابقة .

المطلب الثاني : مراقبة التسيير في المؤسسة

يقوم بعملية مراقبة التسيير في المؤسسة المدير العام للمؤسسة لأن المؤسسة لا تحتوي على مصلحة خاصة بمراقبة التسيير ، لكنها تحتوي على مصالح فرعية تقوم كل مصلحة بمراقبة تسيير النشاط الخاص بها لكن التسيير العام للمؤسسة من مسؤولية المدير العام للمؤسسة ، فهو يقوم بتجميع المعلومات من جميع المصالح والقيام بدراستها وتحديد انحرافات وأسبابها ، ويقوم بالبحث عن حلول لهذه الانحرافات للحد منها .

المبحث الثالث : استخدام الموازنة التقديرية لمراقبة التسيير

يمكن القول أن الموازنة التقديرية للمبيعات من أهم الموازنات التي تعدها المؤسسة كأداة لمراقبة التسيير ، نظرا لنشاط المؤسسة فيها تجارية فقط ليس إنتاجية ، إذا تستعمل موازنة المبيعات أداة من أدوات مراقبة التسيير عن طريق مقارنة المبيعات المقدرة مع المبيعات الفعلية ، يمكن استخلاص المبيعات التقديرية من خلال معادلة الانحدار الخطي و مقارنتها مع المبيعات الفعلية لتحديد الانحرافات و معالجتها .

المطلب الأول : تحليل انحراف المبيعات لكل منتج لسنة 2019

انحراف الكميات = الكميات الفعلية - الكميات المقدرة

الفرع الأول : تحليل انحراف مبيعات المنتج سيفوتاكسيم Cefotaxime

أولا : معادلة الانحدار الخطي

يجب الاعتماد على معطيات السنة السابقة للحصول على معادلة الانحدار الخطي حيث :

المبيعات : بالعبلة

الجدول رقم 1: المبيعات لمنتج (cefotaxime) لسنة 2018

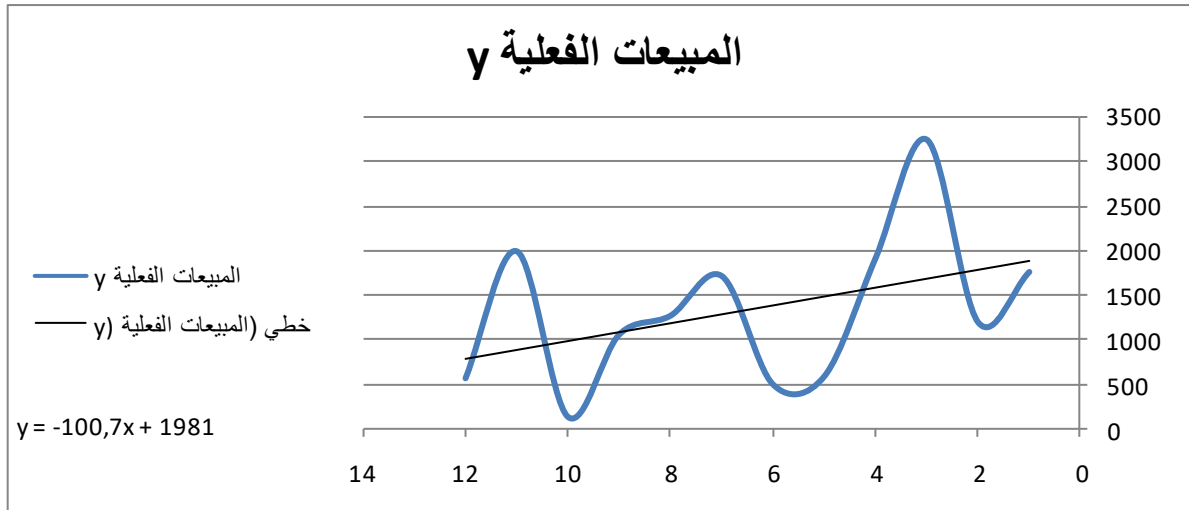
(الملحق رقم : 01)

المبيعات الفعلية y	الأشهر X
1760	1
1195	2
3247	3
1914	4
586	5
495	6
1714	7
1268	8
1057	9
130	10
1992	11
564	12

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من المبيعات الفعلية لسنة 2018 نستخرج

الشكل رقم 02: المنحنى البياني لاستخراج معادلة الانحدار الخطي



المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجدول رقم 1

ثانيا : إعداد الموازنة التقديرية لسنة 2019

لكي نجد التنبؤ لمبيعات 2019 نعوض الأشهر في معادلة الانحدار الخطي التالية :

$$y = -100,7x + 1981$$

ومنه نجد الكميات التقديرية التالية :

الجدول رقم 2 المبيعات المقدرة لمنتوج (cefotaxime) لسنة 2019 المستخرجة من المعادلة

المبيعات :

بالعبلة

المبيعات المقدرة y	الأشهر X
671,9	1
571,2	2
470,5	3
369,8	4
269,1	5
168,4	6
67,7	7
-33	8
-133,7	9
-234,4	10
-335,1	11
-435,8	12

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على التعويض في معادلة الانحدار الخطي

ثالثا : تحليل انحرافات المنتوج سنة 2019

الجدول رقم 03 : مقارنة بين المبيعات المقدرة و الفعلية لسنة 2019 للمنتوج (cefotaxime)

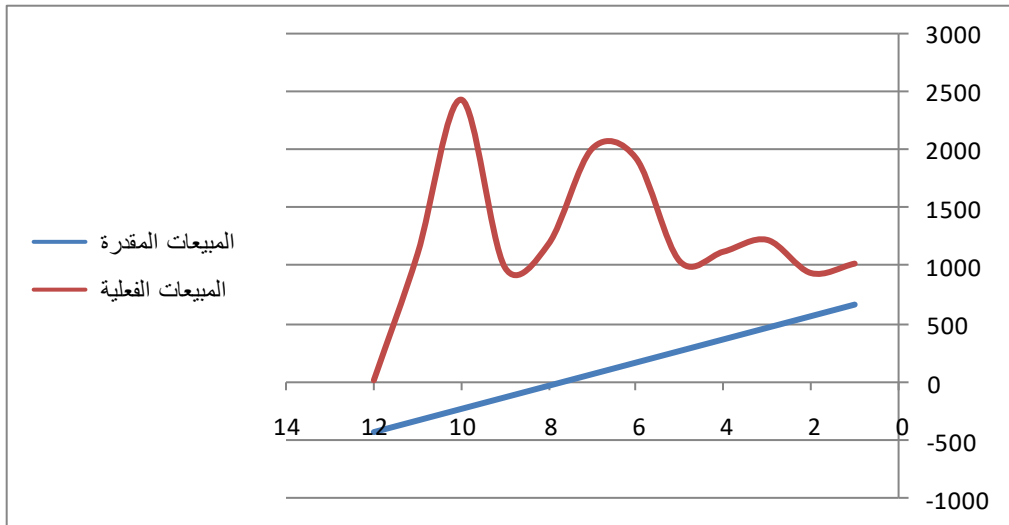
المبيعات : بالعبلة

مبيعات فعلية لسنة 2019 (ملحق 02)

ميزانية تقدير الإنحرافات بين المقدرة و الفعلية للمنتج	2019 (cefotaxime)		
الأشهر	المبيعات المقدرة	المبيعات الفعلية	الفرق
1	671,9	1016	344,1
2	571,2	934	362,8
3	470,5	1222	751,5
4	369,8	1120	750,2
5	269,1	1036	766,9
6	168,4	1931	1762,6
7	67,7	2017	1949,3
8	-33	1188	1221
9	-133,7	982	1115,7
10	-234,4	2441	2675,4
11	-335,1	1100	1435,1
12	-435,8	2	437,8
المجموع	1416,6	14989	13572,4

المصدر من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم 03: منحني بياني لانحرافات 2019



المصدر من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجدول رقم 3

نلاحظ أن الانحرافات كان بالموجب ، حيث أن الكمية المباعة فعليا أكبر من الكمية المقدر بيعها و هذا الارتفاع كان في الأشهر السبعة الأولى ، و يعود في النزول لمدة شهران متتاليان ، ثم تتصاعد في الشهر العاشر صعود كبير ثم تتنازل في الشهران الآخرين ، مما يوضح لنا أن المؤسسة حققت أهدافها المسطرة و أرباح أكبر من المتوقعة ، هذا ما يجعل المؤسسة أن تعمل على معالجة الانحرافات المحققة بالتغيير في الكميات المتوقعة .

الفرع الثاني : تحليل انحراف مبيعات المنتج إيمغلوسيراس Imiglucerase

أولاً : معادلة الانحدار الخطي

كذلك من معطيات السنة السابقة يتم استخراج معادلة الانحدار ومنه :

الجدول رقم 04 : المبيعات الفعلية لمنتج (imiglucerase) لسنة 2018

المبيعات : بالعبوة

(ملحق رقم :03)

الأشهر X	المبيعات الفعلية y
1	230
2	242
3	189
4	113
5	297
6	409
7	253
8	150
9	308
10	138
11	272
12	140

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من المبيعات الفعلية لسنة 2018 نستخرج

الشكل رقم 04 : المنحنى البياني لاستخراج معادلة الانحدار الخطي



المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجدول رقم 4

ثانيا : إعداد الموازنة التقديرية لسنة 2019

لكي نجد التنبؤ لمبيعات 2019 نعوض الأشهر في معادلة الانحدار الخطي التالية :

$$y = -2,444x + 244,3$$

بالتعويض نجد القيم المقدرة لسنة 2019

الجدول رقم 05 : المبيعات المقدرة لمنتوج (imiglucerase) لسنة 2019 المستخرجة من المعادلة

المبيعات : بالعلبة

المبيعات المقدرة y	الأشهر X
212,528	1
210,084	2
207,64	3
205,196	4
202,752	5
200,308	6
197,864	7
195,42	8
192,976	9
190,53	10
188,088	11
185,644	12

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على التعويض في معادلة الانحدار الخطي

ثالثا : تحليل انحرافات المنتوج سنة 2019

الجدول رقم 06 : مقارنة بين المبيعات المقدرة و الفعلية لسنة 2019 للمنتوج (imiglucerase)

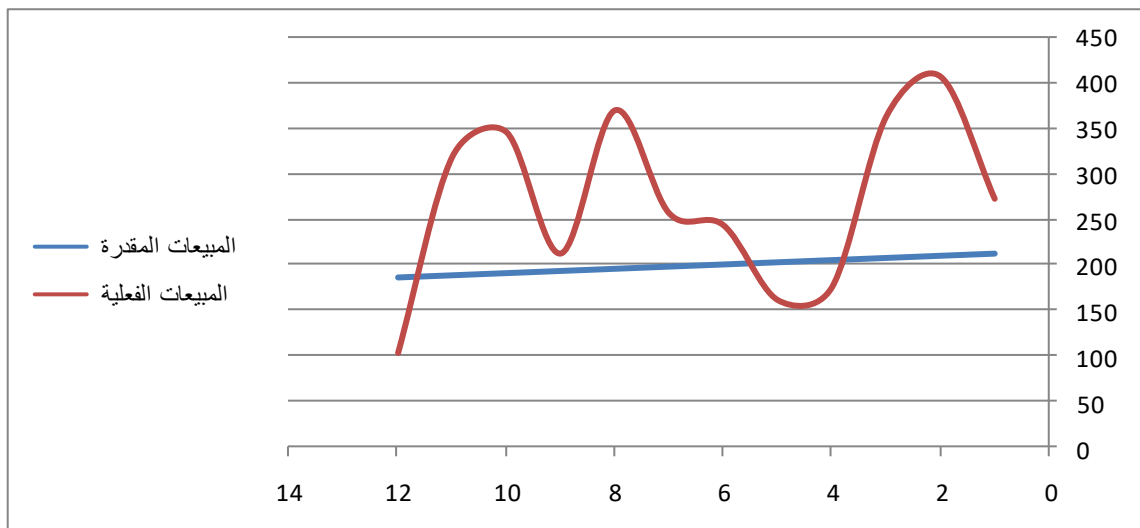
المبيعات : بالعلبة

المبيعات الفعلية لسنة 2019 (ملحق 04)

الفرق	المبيعات الفعلية	المبيعات المقدرة	الأشهر
60,472	273	212,528	1
196,916	407	210,084	2
155,36	363	207,64	3
-29,196	176	205,196	4
-40,752	162	202,752	5
43,692	244	200,308	6
59,136	257	197,864	7
174,58	370	195,42	8
20,024	213	192,976	9
155,47	346	190,53	10
130,912	319	188,088	11
-81,644	104	185,644	12
844,97	3234	2389,03	المجموع

المصدر من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم 05: منحني بياني لانحرافات 2019



المصدر من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجدول رقم 6

بالمقارنة بين المعطيات و القيم المستخرجة من معادلة خط الانحدار نلاحظ أن : الانحرافات كانت موجبة في الثلاث أشهر الأولى لكنها عادت إلى النزول في الشهر الأخير من الثلاثي الأول ، حيث أنها عادت هذه الانحرافات إلى السالب في الشهر الرابع و الخامس أي أن الكمية المتوقعة كانت أكبر من الفعلية في هذه المدة ، و في الشهر السادس عادت الانحرافات إلى الجانب الموجب مما يعني أن أرباح المؤسسة تعدت المتوقعة إلى غاية الشهر الأخير و عادت في النزول إلى السالب ، أي الانحرافات غير ثابتة فهي موجبة و سالبة .

الفرع الثالث : تحليل انحراف مبيعات المنتج تروبكاميد Tropicamide

أولاً : معادلة الانحدار الخطي

نستخرجها من معطيات مبيعات السنة السابقة والتي هي كما يلي :

الجدول رقم 07 للمبيعات الفعلية لمنتج (tropicamide) لسنة 2018 المبيعات : بالعبوة

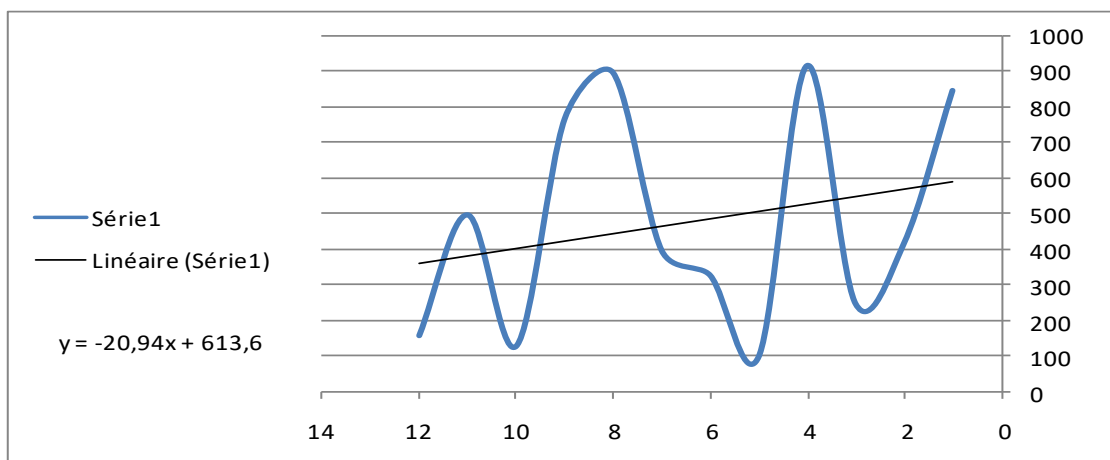
(الملحق رقم:05)

المبيعات الفعلية y	الأشهر X
850	1
420	2
250	3
920	4
100	5
330	6
400	7
900	8
770	9
130	10
500	11
160	12

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من المبيعات الفعلية لسنة 2018 نستخرج

الشكل رقم 06: النحنى البياني لاستخراج معادلة الانحدار الخطي



المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجدول رقم 7

ثانيا : إعداد الموازنة التقديرية لسنة 2019

لكي نجد التنبؤ لمبيعات 2019 نعوض الأشهر في معادلة الانحدار الخطي التالية :

$$y = -20,94x + 613,6$$

بالتعويض نجد القيم المقدرة لسنة 2019

الجدول رقم 08 : المبيعات المقدرة لمنتوج (tropicamide) لسنة 2019 المستخرجة من المعادلة

المبيعات : بالعبوة

المبيعات المقدرة y	الأشهر X
341,38	1
320,44	2
299,5	3
278,56	4
257,62	5
236,68	6
215,74	7
194,8	8
173,86	9
152,92	10
131,98	11
111,04	12

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على التعويض في معادلة الانحدار الخطي

ثالثا : تحليل انحرافات المنتوج سنة 2019

الجدول رقم 09: مقارنة بين المبيعات المقدرة و الفعلية لسنة 2019 للمنتوج (troopicamide) المبيعات

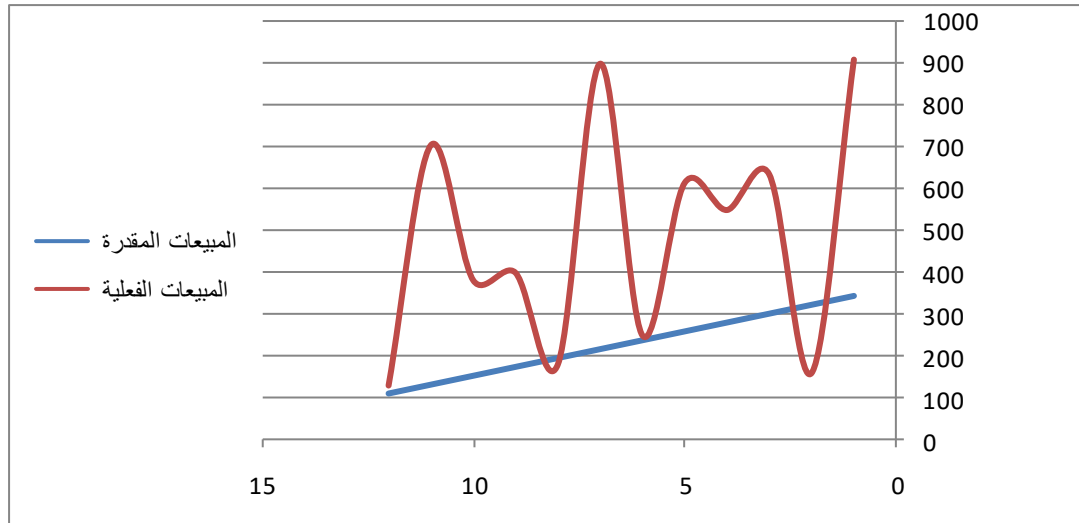
: بالعبوة

المبيعات الفعلية لسنة 2019(الملحق رقم: 06)

الفرق	المبيعات الفعلية	المبيعات المقدرة	الأشهر
568,62	910	341,38	1
-160,44	160	320,44	2
335,5	635	299,5	3
271,44	550	278,56	4
357,38	615	257,62	5
13,32	250	236,68	6
684,26	900	215,74	7
-14,8	180	194,8	8
226,14	400	173,86	9
229,08	382	152,92	10
573,02	705	131,98	11
18,96	130	111,04	12
3102,48	5817	2714,52	المجموع

المصدر من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم 07: منحني بياني لانحرافات 2019



المصدر من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجدول رقم 9

في هذا المنتجو حقت المؤسسة انحراف سالب في سنتين السنة الثانية و الثامنة ، و في باقي السنوات نلاحظ أن الانحرافات كانت موجودة لكنها موجبة مما يزيد في أرباح المؤسسة ، وكذلك نلاحظ أن الكميات الفعلية كانت متقاربة من الكميات المتوقعة في ثلاث أشهر (الشهر السادس و الثامن و الأخير) ، لكنها كانت كبيرة في باقي الأشهر .

المطلب الثاني : تحليل انحراف المبيعات لكل منتج لسنة 2020

من المبيعات الفعلية لسنة السابقة نتنبأ بالمبيعات التقديرية لهذه السنة ، حيث نعلم على معادلة الانحدار الخطي للحصول على المبيعات التقديرية ، وبالمقارنة مع الفعلية نستخرج إذ كان هناك انحراف وتحليله .

الفرع الأول : تحليل انحراف مبيعات المنتج سيفوتاكسيم Cefotaxime

أولاً : معادلة الانحدار الخطي

نستخرج معادلة الانحدار الخطي من مبيعات سنة 2019 الفعلية التالية :

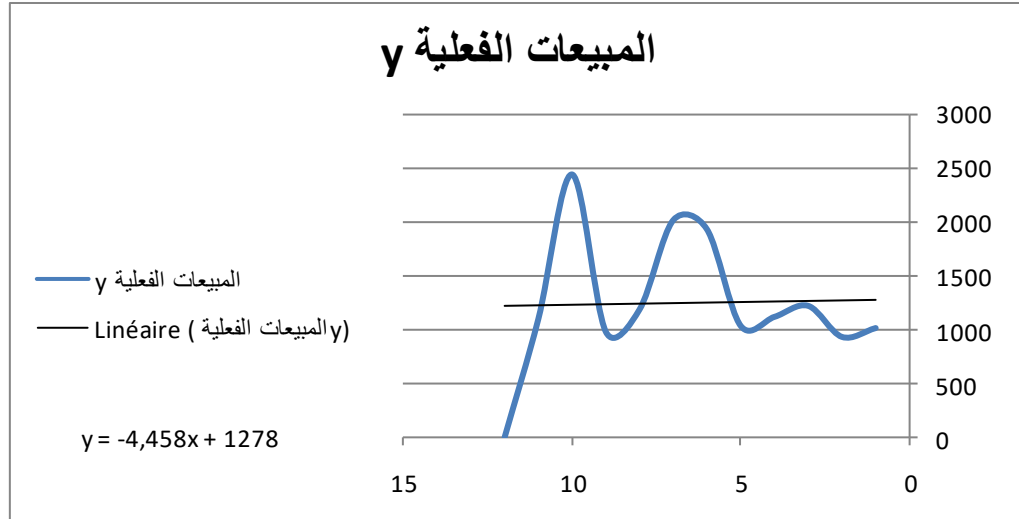
الجدول رقم 10: المبيعات الفعلية لمنتج (cefotaxime) لسنة 2019 المبيعات : بالعبلة

المبيعات الفعلية y	الأشهر X
1016	1
934	2
1222	3
1120	4
1036	5
1931	6
2017	7
1188	8
982	9
2441	10
1100	11
2	12

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من المبيعات الفعلية لسنة 2019 نستخرج

الشكل رقم 08: المنحنى البياني لاستخراج معادلة الانحدار الخطي



المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجدول رقم 10

ثانيا : إعداد الموازنة التقديرية لسنة 2020

لكي نجد التنبؤ لمبيعات 2020 نعوض الأشهر في معادلة الانحدار الخطي التالية :

$$y = -4,458x + 1278$$

منها نستخرج القيم المقدرة لسنة 2020

الجدول رقم 11: المبيعات المقدرة لمنتوج (cefotaxime) لسنة 2020 المستخرجة من المعادلة
بالمبيعات :

المبيعات المقدرة y	الأشهر X
1220,046	1
1215,588	2
1211,13	3
1206,672	4
1202,214	5
1197,756	6
1193,298	7
1188,84	8
1184,382	9
1179,924	10
1175,466	11
1171,008	12

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على التعويض في معادلة الانحدار الخطي

ثالثا : تحليل انحرافات المنتج سنة 2020

الجدول رقم 12: مقارنة بين المبيعات المقدرة و الفعلية لسنة 2020 للمنتج (cefotaxime)

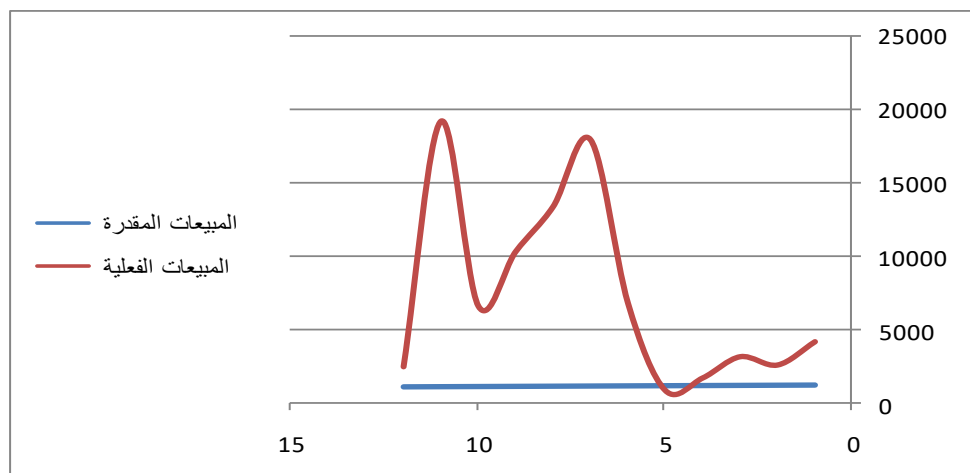
المبيعات : بالعلبة

المبيعات الفعلية لسنة 2020(الملحق رقم :07)

الفرق	المبيعات الفعلية	المبيعات المقدرة	الأشهر
2929.954	4150	1220.046	1
1344.412	2560	1215.588	2
1915.87	3127	1211.13	3
471.328	1678	1206.672	4
-383.214	819	1202.214	5
5588.244	6786	1197.756	6
16752.702	17946	1193.298	7
12194.16	13383	1188.84	8
9126.618	10311	1184.382	9
5407.076	6587	1179.924	10
18035.534	19211	1175.466	11
1270.992	2442	1171.008	12
74653.676	89000	14346.324	المجموع

المصدر من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم 09: منحى بياني لانحرافات 2020



المصدر من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجدول رقم 12

هناك ارتفاع كبير جدا مقارنة بانحراف العام السابق في نفس المنتج نفس الانحراف موجب لكن الكمية مرتفعة عن السابقة ، الكميات متباعدة جدا بين المقدرة و الفعلية ، فقط في السنة الخامسة الانحراف كان فيها سالب ، لكن رغم كل هذا يبقى الانحراف كبير مقارنة بانحراف السنة الماضية .

الفرع الثاني : تحليل انحراف مبيعات المنتج إيميغلوسيراس (Imiglucerase)

أولا : معادلة الانحدار الخطي

كذلك من معطيات السنة السابقة يتم استخراج معادلة الانحدار ومنه :

الجدول رقم 13: المبيعات الفعلية لمنتج (imiglucerase) لسنة 2019 المبيعات : بالعلبة

الأشهر X	المبيعات الفعلية y
1	273
2	407
3	363
4	176
5	162
6	244
7	257
8	370
9	213
10	346
11	319
12	104

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من المبيعات الفعلية لسنة 2019 نستخرج

الشكل رقم 10: المنحنى البياني لاستخراج معادلة الانحدار الخطي



المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجدول رقم 13

ثانيا : إعداد الموازنة التقديرية لسنة 2020

لكي نجد التنبؤ لمبيعات 2020 نعوض الأشهر في معادلة الانحدار الخطي التالية :

$$y = -6,811x + 313,7$$

منها نستخرج القيم المقدرة لسنة 2020

الجدول رقم 14: المبيعات المقدرة لمنتج (imiglucerase) لسنة 2020 المستخرجة من المعادلة
المبيعات : بالعبء

المبيعات المقدرة y	الأشهر X
225,157	1
218,346	2
211,535	3
204,724	4
197,913	5
191,102	6
184,291	7
177,48	8
170,669	9
163,858	10
157,047	11
150,236	12

من إعداد الطالبان بالاعتماد على التعويض في معادلة الانحدار الخطي

ثالثا : تحليل انحرافات المنتج سنة 2020

الجدول رقم 15: مقارنة بين المبيعات المقدرة و الفعلية لسنة 2020 للمنتج (imiglucerase) المبيعات :

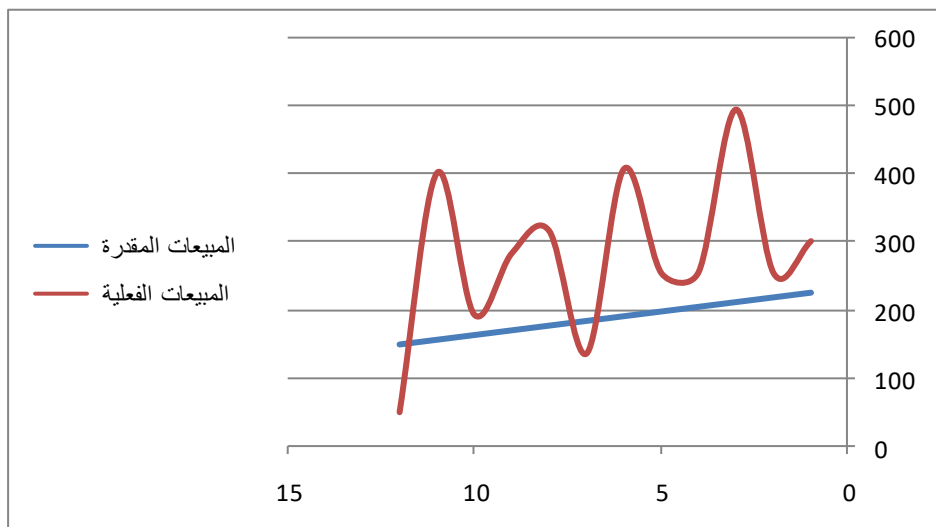
بالعبئة

المبيعات الفعلية لسنة 2020 (الملحق رقم :08)

ميزانية تقدير الإنحرافات بين المقدرة و الفعلية للمنتج (imiglucerase) 2020			
الفرق	المبيعات الفعلية	المبيعات المقدرة	الأشهر
75,843	301	225,157	1
35,654	254	218,346	2
282,465	494	211,535	3
51,276	256	204,724	4
56,087	254	197,913	5
215,898	407	191,102	6
-48,291	136	184,291	7
138,52	316	177,48	8
112,331	283	170,669	9
29,142	193	163,858	10
243,953	401	157,047	11
-100,236	50	150,236	12
1092,642	3345	2252,358	المجموع

المصدر من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم 11: منحني بياني لانحرافات 2020



المصدر من إعداد الطالبان بالاعتماد على جدول رقم 15

نفس الملاحظة على المنتج السابق نلاحظ أيضا ارتفاع في الانحراف ، لكن ليس كبيرا مثل المنتج السابق لكن يبقى هناك انحراف موجب مثل السنة السابقة ، لكن في أغلب الأشهر كانت القيم متقاربة جدا بين المقدرة و الفعلية مثل الشهر الأول و الثاني ثم ترتفع لمدة شهر ثم تنخفض لمدة شهرين ونفس سابقها تنخفض لمدة شهر ثم تصعد ، لم تكون ثابتة لكن لم يكون الانحراف كبير بين السنتين و كذلك بين الأشهر .

الفرع الثالث : تحليل انحراف مبيعات المنتج تروبيكاميد Tropicamide

أولا : معادلة الانحدار الخطي

نستخرجها من معطيات مبيعات السنة السابقة والتي هي كما يلي :

المبيعات : بالعبئة

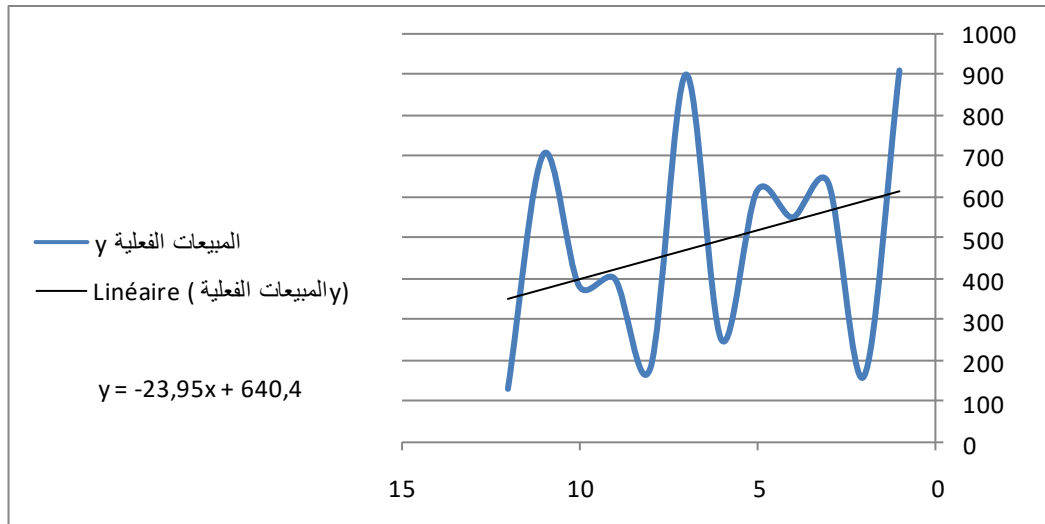
الجدول رقم 16: المبيعات الفعلية لمنتج (tropicamide) لسنة 2019

المبيعات الفعلية y	الأشهر X
910	1
160	2
635	3
550	4
615	5
250	6
900	7
180	8
400	9
382	10
705	11
130	12

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من المبيعات الفعلية لسنة 2019 نستخرج

الشكل رقم 12: المنحنى البياني لاستخراج معادلة الانحدار الخطي



المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجدول رقم 16

ثانيا : إعداد الموازنة التقديرية لسنة 2020

لكي نجد التنبؤ لمبيعات 2020 نعوض الأشهر في معادلة الانحدار الخطي التالية :

$$y = -23,95x + 640,4$$

منها نستخرج القيم المقدرة لسنة 2020

الجدول رقم 17: المبيعات المقدرة لمنتج (tropicamide) لسنة 2020 المستخرجة من المعادلة

بالعبارة :

المبيعات المقدرة y	الأشهر X
329,05	1
305,1	2
281,15	3
257,2	4
233,25	5
209,3	6
185,35	7
161,4	8
137,45	9
113,5	10
89,55	11
65,6	12

من إعداد الطالبان بالاعتماد على التعويض في معادلة الانحدار الخطي

ثالثا : تحليل انحرافات المنتج سنة 2020

نظرا لتوفر الكميات لمدة شهرين فقط بسبب نفاذ المنتج سوف نقارن بين شهرين فقط

الجدول رقم 18: مقارنة بين المبيعات المقدرة و الفعلية لسنة 2020 للمنتج (tropicamide)

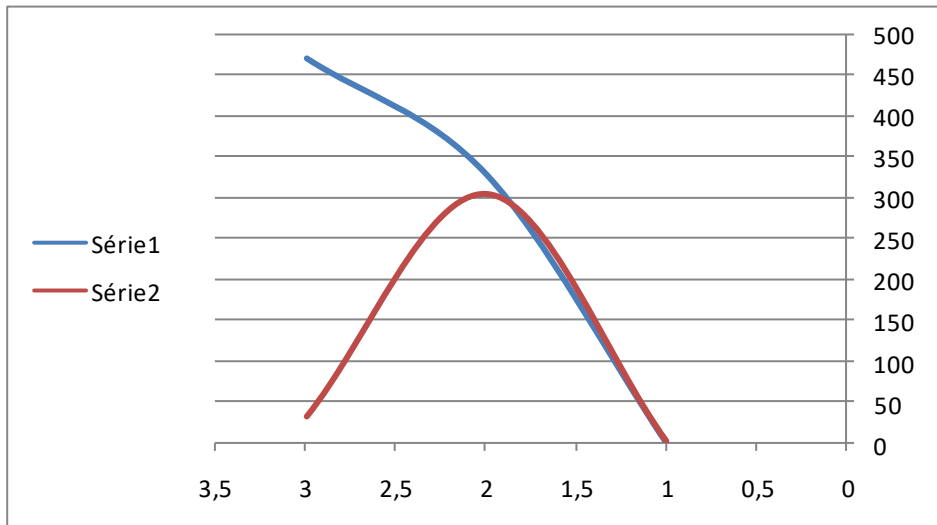
المبيعات : بالعبوة

المبيعات الفعلية لسنة 2020 (الملحق رقم: 09)

ميزانية تقدير الإنحرافات بين المقدرة و الفعلية للمنتج 2020 (tropicamide)			
الأشهر	المبيعات المقدرة	المبيعات الفعلية	الفرق
1	329,05	471	141,95
2	305,1	32	-273,1

المصدر من إعداد الطالبان بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم 13: منحني بياني لانحرافات 2020



المصدر من إعداد الطالبان بالاعتماد على الجدول رقم 18

لسوء الحظ نفذت الكمية في الشهر الثاني فالمقارنة سوف تكون بين شهرين فقط ، في الشهر الأول هناك انحراف موجب

لكن تراجع هذا و أصبح انحراف سالب في الشهر الثاني ، مقارنة بالأشهر فهو سوف يكون انحراف سالب ، ولا يمكن مقارنة بين السنتين لعدم اكتمال السنة الثانية .

الخلاصة :

قمنا في هذا الفصل التطبيقي بالتطرق إلى موازنة المبيعات في المؤسسة ، فالمؤسسة تعتمد على طريقة غير أكاديمية في التنبؤ بمبيعات السنة القادمة ، وكذلك بسبب وجود عدة منتجات تقوم ببيعها فهو من الصعب إعداد موازنة تقديرية لكل منتج كذلك لعدم توفرها على مصلحة خاصة تقوم بالموازنة التقديرية ، فهي تقوم بالموازنة عن طريق مصلحة المحاسبة و المالية وتقوم بما تجميعية لجميع المنتجات ، لهذا قمنا بإعداد الموازنة التقديرية بالاعتماد على معادلة الانحدار الخطي بالاعتماد على معطيات السنة السابقة .

كذلك المؤسسة لا تتوفر على مصلحة لمراقبة التسيير ، فهي من صلاحيات المدير بالدرجة الأولى .

لكن نحن نلاحظ من خلال العمل الذي قمنا به هناك انحرافات كبيرة بين منتج و أخرى ، وكذلك بين سنة و أخرى و هذا يدل على أن المؤسسة لا تقوم بتحليل انحرافاتها ولا تعمل على تصحيحها ، مما يجعل من مراقبة التسيير ضعيفة داخل المؤسسة .

الأسباب التي تؤدي إلى الانحرافات :

- ✓ صعوبة التنبؤ بالمنتج لأنه يتأثر بالأوبئة ، وكذلك بانتشار المرض مما يجعل الطلب يزيد على الأدوية أو العكس .
- ✓ ثبات نجاح العلاج بنوع معين يزيد من الطلب عليه .
- ✓ الزيادة في عدد المتعاملين من مستشفيات و أشخاص و غيرهم يزيد من حجم النشاط وبالتالي يكون هناك انحراف في بعض الأنواع .
- ✓ عدم التوفر على مصلحة تعمل على التنبؤ بالمبيعات ودراسة العوامل المتحكمة في الانحراف .
- ✓ طريقة التنبؤ لا تساعد مع الأدوية ، هناك أدوية موسمية و الانحدار الخطي يعمل بوتيرة ثابتة مع جميع الأشهر .

الخاتمة

من خلال ما تطرقنا إليه في الجانب النظري و التطبيقي " دراسة حالة الصيدلية المركزية للمستشفيات " نستنتج أن مراقبة التسيير وسيلة ضرورية لضمان السير الحسن للمؤسسة الاقتصادية ، و كذلك تساعد على تحديد الأهداف المراد تحقيقها لأنها تقوم بعملية التخطيط ، ومن بين أدواتها التي تستعملها لتخطيط لأهدافها هي الموازنة التقديرية .

تسعى المؤسسة الاقتصادية لتحليل الانحرافات الناتجة من المقارنة بين الكميات المقدرة و الفعلية ، لمعرفة مدى تحقيقها لأهدافها الموضوعة في الموازنة التقديرية ، و كذلك معرفة مساهمة الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير ، و إذ تعتبر أداة فعالة من خلال قيمة الانحرافات المحققة .

المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة تقدم موازنة شاملة ليس مفصلة ، فهي لا تعتبر أداة ضرورية في المؤسسة ولا تستخدم طريقة أكاديمية للتنبؤ فهي فقط تستعملها للتخطيط للمستقبل القريب فقط .

و في دراستنا هذه تحصلنا على بعض النتائج توضح لنا إذا تعتبر الموازنة التقديرية أداة لمراقبة التسيير :

- في الفصل النظري : الموازنة التقديرية أداة ضرورية لمراقبة التسيير من خلال تحليل الانحرافات و البحث عن حلول لعدم حدوثها مجددا .
- الفصل التطبيقي : الموازنة التقديرية عملية تخطيطية فقط لعدم تحليل الانحرافات و تصحيحها .

نتائج إختبار الفرضيات

- **الفرضية الأولى :** الموازنة أداة فعالة في مراقبة التسيير من خلال الدراسة النظرية نتوصل إلى صحة هذه الفرضية ، لأن الموازنة أداة من أدوات مراقبة التسيير ، وهي خطة مستقبلية لأهداف المؤسسة الاقتصادية ومراقبتها بصفة شهرية أو كل ثلاثي ، وذلك لتحديد الانحرافات و العمل على إيجاد حلول لها و تصحيحها و الحد من هذه الانحرافات .
- **الفرضية الثانية :** مراقبة التسيير ضرورة في المؤسسة توصلنا إلى صحة هذه الفرضية ، لأن مراقبة التسيير تساعد المؤسسة الاقتصادية على تحقيق الأهداف المحددة ، و تحقيق أكبر ربح ممكن و الحد من الانحرافات .
- **الفرضية الثالثة :** يختلف الجانب النظري عن التطبيقي في تطبيق الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية ، المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة أثبتت صحة هذه الفرضية ، بسبب الانحرافات الكبيرة التي وجهنا في عملنا هذا ، و كذلك الطريقة المتبعة في التقدير و هي طريقة غير أكاديمية ، والسبب من إعدادها في الجانب التطبيقي نجد الغرض منها التخطيط و فقط لا تراقب و لا تعمل على تحليل الانحرافات .

- **الفرضية الرابعة :** لا يمكن استخدام الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير هذه الفرضية خاطئة لأن الموازنة التقديرية هي أداة من أدوات مراقبة التسيير ، هي تراقب تحقيق الأهداف المخطط لها ، و إستخراج أسباب الانحراف و معالجتها عن طريقها .

التوصيات

- علي المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة استخدام طريقة إحصائية للموازنة التقديرية مما يسمح لها بوضع أهداف أكثر واقعية .
- توفير مصلحة خاصة بإعداد الموازنة التقديرية و إعداد موازنة تفصيلية ليس موازنة شاملة فقط .
- البحث عن أسباب الانحرافات و العمل على وضع حلول فعالة لها .
- على المؤسسة الاعتماد على الموازنة كأداة لمراقبة التسيير وذلك لثبوت نجاحها نظريا .
- على المؤسسة التنوع في الموازنات التقديرية لأن الموازنة تشمل جميع مصالح المؤسسة الاقتصادية

الفهرس

الفهرس

-----	الشكر و العرفان	-----
-----	ملخص:	-----
1-----	المقدمة:	-----
	الفصل الأول : الجانب النظري للموازنة التقديرية و مراقبة التسيير	
1-----	تمهيد :	-----
1-----	المبحث الأول : الموازنة التقديرية-----	
1-----	المطلب الأول : ماهية الموازنة التقديرية-----	
1-----	الفرع الأول : مفهوم الموازنة التقديرية-----	
2-----	الفرع الثاني : أسباب إعداد الموازنة التقديرية-----	
3-----	الفرع الثالث : خصائص الموازنة التقديرية-----	
3-----	الفرع الرابع : مبادئ الموازنة التقديرية-----	
6-----	المطلب الثاني : أهداف و وظائف و أنواع الموازنة التقديرية-----	
6-----	الفرع الأول : الأهداف العامة من إعداد الموازنة التقديرية-----	
6-----	الفرع الثاني : مزايا الموازنات التقديرية-----	
7-----	الفرع الثالث : وظائف الموازنة التقديرية-----	
9-----	الفرع الرابع : أنواع الموازنات التقديرية-----	
19-----	المطلب الثالث : إجراءات إعداد الموازنات التقديرية-----	
19-----	الفرع الأول : طرق التنبؤ-----	
23-----	الفرع الثاني : شروط إعداد الموازنة التقديرية-----	
25-----	الفرع الثالث : العوامل المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية-----	
26-----	الفرع الرابع : طرق إعداد الموازنات التقديرية-----	
26-----	الفرع الخامس : إجراءات و مراحل إعداد الموازنات التقديرية-----	
29-----	الفرع السادس : مقومات نجاح تنفيذ نظام الموازنات-----	
29-----	المبحث الثاني : مراقبة التسيير-----	
30-----	المطلب الأول : ماهية مراقبة التسيير-----	
30-----	الفرع الأول : مفهوم مراقبة التسيير-----	
31-----	الفرع الثاني : أنواع مراقبة التسيير-----	
35-----	الفرع الثالث : مهام مراقبة التسيير-----	
36-----	الفرع الرابع : أهداف مراقبة التسيير-----	
36-----	المطلب الثاني : أهمية , مراحل و أدوات مراقبة التسيير-----	
36-----	الفرع الأول : أهمية مراقبة التسيير ودورها-----	
38-----	الفرع الثاني : مراحل مراقبة التسيير-----	

الفهرس

39	الفرع الثالث : أدوات مراقبة التسيير
45	الفرع الرابع : وظائف مراقبة التسيير
46	المبحث الثالث : استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير
46	المطلب الأول : مفهوم المراقبة بالموازنة
47	المطلب الثاني : دور نظام الموازنات في مراقبة التسيير
47	المطلب الثالث : حدود استعمال الموازنات في مراقبة التسيير
48	المطلب الرابع : مراحل المراقبة بالموازنة
54	المطلب السادس : شروط نجاح نظام الرقابة بواسطة الميزانيات التقديرية
56	الخلاصة

الفصل التطبيقي : استخدام الموازنة التقديرية لمراقبة تسيير الصيدلية المركزية للمستشفيات - بسكرة -

58	تمهيد:
58	المبحث الأول: نظرة عامة حول مؤسسة الصيدلية المركزية للمستشفيات
59	المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة وتعريف بالصيدلية المركزية للمستشفيات
61	المطلب الثاني : مهام الصيدلية المركزية للمستشفيات
62	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة
65	المبحث الثاني : دراسة واقع الموازنة التقديرية و مراقبة التسيير في المؤسسة
65	المطلب الأول : الموازنة التقديرية في المؤسسة
66	المطلب الثاني : مراقبة التسيير في المؤسسة
66	المبحث الثالث : استخدام الموازنة التقديرية لمراقبة التسيير
66	المطلب الأول : تحليل انحراف المبيعات لكل منتج لسنة 2019
66	الفرع الأول : تحليل إنحراف مبيعات المنتج سيفوتاكسيم CEFOTAXIME
70	الفرع الثاني : تحليل انحراف مبيعات المنتج إيميغلوسيراس IMIGLUCERASE
73	الفرع الثالث : تحليل انحراف مبيعات المنتج تروبيكاميد TROPICAMIDE
76	المطلب الثاني : تحليل انحراف المبيعات لكل منتج لسنة 2020
76	الفرع الأول : تحليل انحراف مبيعات المنتج سيفوتاكسيم CEFOTAXIME
79	الفرع الثاني : تحليل انحراف مبيعات المنتج إيميغلوسيراس IMIGLUCERASE
88	الفرع الثالث : تحليل انحراف مبيعات المنتج تروبيكاميد TROPICAMIDE
85	الخلاصة :
86	الخاتمة

قائمة المراجع

- أحمد لطفي السيد أمين. (2011). التخطيط و الرقابة باستخدام الموازنات و المحاكاة. الإبراهيمية : الدار الجامعية .
- العبد جلال إبراهيم، و منال الكردي محمد. (2003). مقدمة في نظم المعلومات الادارية النظرية - الأدوات - التطبيقات - الاسكندرية: الدار الجامعية.
- العجلة سترة. (2017 / 2018). دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية و توجيهها نحو تحقيق التنمية المستدامة " دراسة حالة مؤسسة الاسمنت بعين لكبير ". رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير (كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير) ، جامعة سطيف 1. جامعة سطيف: غير منشورة .
- أمين علوطي، و هاجر تزغوين. (2016). آليات بناء نظام مراقبة التسيير في المؤسسات البنكية - دراسة حالة وكالة القرض الشعبي الجزائري - المدية - مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات ، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير . جامعة المدية - الجزائر -: العدد 10 .
- جيلالي طارق بلهاشمي. (2006). لوحة القيادة كأداة في مراقبة التسيير المصرفي. مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير . جامعة البلدية: غير منشورة .
- حسام الدين مصطفى الخداش، وليد زكريا صيام، و عبد الناصر إبراهيم نور. (1998). أصول المحاسبة المالية. عمان : دار المسيرة للنشر و التوزيع.
- خبراء الشركة العربية المتحدة. (2008). الأساليب الحديثة للتليل المالي و إعداد الموازنات لأغراض التخطيط و الرقابة. مصر الجديدة : الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات .
- زيد عبوي. (2014). المفاهيم الإدارية الحديثة. عمان : دار المعزز للنشر و التوزيع .
- سامية مقعاش. (2018 / 2019). سلسلة محاضرات في مقياس الموازنات التقديرية. كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر - باتنة -: غير منشورة .
- سعاد وادة. (2016 / 2017). أثر نظام الموازنات التقديرية على سلوك المسيرين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير . جامعة مسيلة: غير منشورة .
- سعد ياسين غالب. (2012). أساسيات نظم المعلومات الإدارية و تكنولوجيا المعلومات. المملكة الأردنية الهاشمية : دار المناهج للنشر و التوزيع .
- صافي الصالح خالص. (1997). تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة. بن عكنون: ديوان المطبوعات الجامعية.
- صافي الصالح خالص. (2007). رقابة تسيير المؤسسة في ظل إقتصاد السوق. بن عكنون : ديوان المطبوعات الجامعية .
- صافية بن عامر. (2021). واقع تطبيق الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - مجلة الاقتصاد و المالية ، العدد 04 . جامعة محمد بوضياف - المسيلة -: العدد 01 .
- صالح محمد نصر. (2015). الوجيز في المحاسبة الإدارية. عمان: دار المسيرة للنشر و التوزيع.
- طارق عبد العال حماد. (2006). الموازنات التقديرية " نظرة متكاملة ". الإسكندرية : الدار الجامعية .
- عبد الرحمان الدوري مؤيد، و طاهر موسى الجنابي. (2013). إدارة الموازنة العامة. الهاشمية: دار زهران للنشر و التوزيع.
- عبد العالي شحتاني. (2010 / 2011). محاسبة التكاليف أداة لتحسين مراقبة التسيير للمؤسسة. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير . جامعة محمد خيضر بسكرة: غير منشورة .

- عطائه سيد السيد. (2013). *التدريب المحاسبي و المالي*. عمان : دار الـراية للنشر و التوزيع ، الهاشمية .
- علي عباس. (2008). *الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال*. عمان : إثناء للنشر و التوزيع .
- فتيحة بوحـرود، حمزة هـرباجي، و ياسمينـة سالم. (2020). تحسين كفاءة مراقبة التسيير وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) بالتطبيق علي ملبة النـل مزـلوق بولاية سطيف. *مجلة الأعمال و التجارة* . جامعة سطيف - الجزائر - : العدد 01 .
- فيصل جميل السعايدة. (2007). *المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية*. عمان : دار المسيرة للنشر و التوزيع .
- محمد أحمد زامل. (2000). *المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي*. الرياض : مركز البحوث .
- محمد الصغير قريشي. (2011). واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر. *مجلة الباحث* . جامعة ورقلة - الجزائر - : العدد 09 .
- محمد الصغير قريشي، و شريفة رفاع. (2015 / 2014). مطبوعة دروس في مراقبة التسيير. *كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير* . جامعة ورقلة: غير مطبوعة .
- محمد الصيرفي. (2005). *ادارة العلاقات العامة*. الاسكندرية : مؤسسة حورس الدولية للنشر و التوزيع .
- محمد بوهالي. (2013 / 2012). تحليل العلاقة بين الموازنة التقديرية و نظم قياس الأداء. *رسالة ماجستير في علوم التسيير* . كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3: غير منشورة .
- محمد تيسير الرجبي. (2013). *محاسبة التكاليف*. القاهرة : شركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات .
- محمد زينات محرم، و ناصر نور الدين عبد اللطيف. (2012). *المحاسبة الإدارية*. إسكندرية : دار الجامعية .
- محمد سامي راضي، و وجدي حامد حجازي. (2001). *المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات*. الإسكندرية : الدار الجامعية .
- محمد عباس بدوي، الأمير عثمان إبراهيم، و أشرف صلاح الدين صالح. (2016). *المحاسبة الإدارية و دراسات الجدوى الإقتصادية* . الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث .
- محمد عبد الرؤوف سليمان، و السيد أحمد إبراهيم جابر. (2019). *الرقابة الداخلية على العمليات النقدية*. ميدان المحطة دسوق: دار العلم و الإيمان للنشر و التوزيع.
- محمد فركوس. (2001). *الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير*. بن عكنون: ديوان المطبوعات الجامعية .
- محمد فريد الصحن، و إسماعيل السيد. (2002). *مبادئ الإدارة*. الإسكندرية: الدار الجامعية .
- محمود الخطيب صبحي، إسماعيل جمعة إبراهيم، و محمد زينات محرم. (2000). *المحاسبة الإدارية و نماذج بحوث العمليات في إتخاذ القرارات*. الإسكندرية : الدار الجامعية للطبع و النشر و لتوزيع .
- مريم تواتي. (2008). دور نظام مراقبة التسيير في تحسين تسيير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية "دراسة ميدانية في مؤسسة venus". *مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير* . جامعة لبليلة: غير منشورة .
- نادية سعوددي. (2018 / 2019). مدى إستخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في قياس و تقييم أداء البنوك التجارية الجزائرية. *أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير* . جامعة محمد بوضياف -لمسيلة - : غير منشورة .
- ناصر دادي عدوان، ليندة معزوي، و هجيرة لهواسي. (2004). *مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية " حالة البنوك "*. الجزائر : دار المحمدية العامة.

- نصر على عبد الوهاب، و السيد شحاتة شحاتة. (2015). *دراسات متقدمة في المحاسبة الإدارية*. الإسكندرية : دار التعليم الجامعي .
- نصر على عبد الوهاب، و السيد شحاتة شحاتة. (2015). *دور المحاسبة الإدارية في التخطيط و اتخاذ قرارات الإستثمار و الرقابة و طرق إعداد الموازنات* . الإسكندرية : دار التعليم الجامعي .
- نعيمة زعرور. (2020 / 2021). *محاضرات مقياس الموازنة التقديرية*. كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،جامعة بسكرة : غير مطبوعة.
- نعيمة يحيوي. (بلا تاريخ). *سلسلة محاضرات في مقياس مراقبة التسيير* . كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير . جامعة باتنة : غير مطبوعة.
- هواري معراج، و مصطفى الباهي. (2011). *مدخل إلى مراقبة التسيير*. الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية .
- وليد مرغني. (2018). *تقييم فعالية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية - حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية ENICAB* - مجلة *رؤى إقتصادية* . جامعة الوادي - الجزائر - : العدد 08 .
- يحيوي نعيمة، و زكية مقري. (2015). *التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية*. باتنة : دار الرابة للنشر و التوزيع .