



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية

## الموضوع

استخدام الميزانية التقديرية التشغيلية كأداة لمراقبة  
التسيير في المؤسسة الاقتصادية  
دراسة حالة: مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة -

مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية  
تخصص: فحص محاسبي

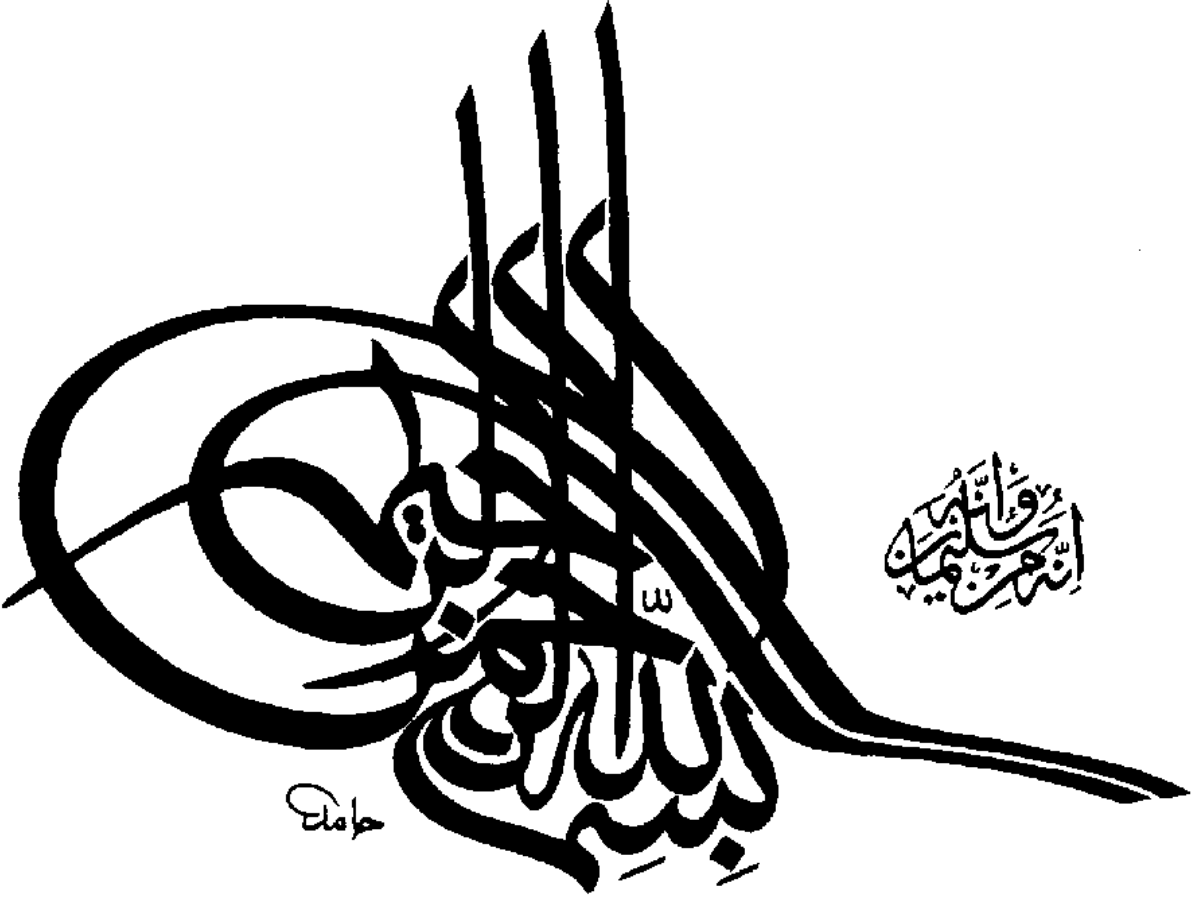
الأستاذة المشرفة:

زايدي حميدة

إعداد الطالبة:

شامخ عائشة

رقم التسجيل:	...../2015
تاريخ الإيداع	.....



الله أكبر  
والله أعلم

علاء

## شكر

أحمد الله عز وجل الذي وفقني في انجاز هذا  
العمل و أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة  
المشرفة "زايدي حميدة" على نصائحها القيمة  
و توجيهاتها البناءة أثناء إعدادي المذكرة  
كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساعدني  
أثناء الدراسة الميدانية في "مؤسسة مطاحن  
الزيبان"

كما لا أنسى كل من ساهم من قريب أو بعيد و  
لو بالكلمة الطيبة  
جزاهم الله خيرا



## إهداء

إلى كل من نطق بكلمة التوحيد لسانه وصدقها قلبه من اقتدى  
بسنة رسولنا صلى الله عليه وسلم

أهدي هذا العمل إلى :

إلى الذي كان سببا في مثابرتي و بإذن الله وصولي أبي الغالي  
إلى التي كانت و مازالت و ستبقى مصدر قوتي و نبع إلهامي و  
نور قلبي

أمي الغالية

إلى من كانوا لي نعم السند و الدافع إلى أخواتي و إخوتي حليلة،  
إيمان، عبد اللطيف، يوسف، بلال

وإلى الكتكوتة: إسراء

إلى زميلاتي دربي وورود سنوات دراستي إلى صديقاتي

سارة، نريمان، مروى

إلى كل أفراد العائلة و الأقارب و جميع الأحباب الذين يذكرهم

قلبي و نسيهم قلبي

"اللهم انفعني بما علمتني و علمني ما ينفعني و زدني علما"



# فهرس المحتويات

# فهرس المحتويات

	البسمة
	الشكر
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	المخلص
أ-ج	مقدمة
	<b>الفصل الأول: مدخل إلى مراقبة التسيير</b>
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير
03	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير وأهميتها
07	المطلب الثاني: التطور التاريخي لمراقبة التسيير
08	المطلب الثالث: خطوات مراقبة التسيير وصلاحيه مراقب التسيير
12	المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير التقليدية
12	المطلب الأول: نظم المعلومات
15	المطلب الثاني: المحاسبة العامة
17	المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية
19	المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير الحديثة
19	المطلب الأول: التحليل المالي
23	المطلب الثاني: لوحة القيادة
25	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثاني: الميزانية التقديرية التشغيلية كأداة لمراقبة التسيير</b>
26	تمهيد
27	المبحث الأول: عموميات حول الميزانية التقديرية

27	المطلب الأول: نشأة ومفهوم الميزانية التقديرية وأسباب إعدادها
31	المطلب الثاني: مبادئ ومقومات الميزانية التقديرية وإجراءات إعدادها
34	المطلب الثالث: أنواع الميزانية التقديرية وطرق إعدادها ومزاياها ووظائفها
42	المبحث الثاني: الميزانية التقديرية التشغيلية
42	المطلب الأول: الميزانية التقديرية للمبيعات
48	المطلب الثاني: الميزانية التقديرية للإنتاج
51	المطلب الثالث: الميزانية التقديرية لمستلزمات الإنتاج
55	المبحث الثالث: مراقبة التسيير باستخدام الميزانية التقديرية التشغيلية
55	المطلب الأول: استخدام الميزانية التقديرية للمبيعات كأداة لمراقبة التسيير بمؤسسة إقتصادية
57	المطلب الثاني: استخدام الميزانية التقديرية لإنتاج كأداة لمراقبة التسيير بمؤسسة إقتصادية
60	المطلب الثالث: استخدام الميزانية التقديرية لمستلزمات كأداة لمراقبة التسيير بمؤسسة إقتصادية
63	خلاصة الفصل
	<b>الفصل الثالث : واقع مراقبة التسيير باستخدام الميزانية التقديرية التشغيلية في مؤسسة مطاحن الزيبان -القنطرة -</b>
64	تمهيد
66	المبحث الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان
66	المطلب الأول: نشأة مؤسسة مطاحن الزيبان وأهم خصائصه
69	المطلب الثاني: سياسة وأهداف المؤسسة
70	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
80	المبحث الثاني: واقع مراقبة التسيير والميزانية التقديرية في مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة -
80	المطلب الأول: البدء في إعداد الميزانية التقديرية في مؤسسة مطاحن الزيبان -القنطرة-
80	المطلب الثاني: مضمون المراسلات لإعداد الميزانية التقديرية في مؤسسة مطاحن الزيبان -القنطرة-

82	<b>المطلب الثالث: إعداد الميزانية التقديرية التشغيلية وواقع مراقبة التسيير في المؤسسة.</b>
84	<b>المبحث الثالث: واقع استخدام الميزانية التقديرية التشغيلية كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الزيبان -القنطرة -</b>
84	<b>المطلب الأول: واقع استخدام الميزانية التقديرية للمبيعات كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الزيبان -القنطرة -</b>
87	<b>المطلب الثاني: واقع استخدام الميزانية التقديرية للإنتاج كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الزيبان -القنطرة -</b>
90	<b>المطلب الثالث: واقع استخدام الميزانية التقديرية لمستلزمات الإنتاج كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الزيبان -القنطرة -</b>
93	<b>خلاصة الفصل</b>
94	<b>خاتمة</b>
96	<b>قائمة المراجع</b>



قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
68	توزيع العمال على المناصب	01
68	تشكيلة المنتجات المتوفرة	02
85	انحراف المبيعات لسنة 2014.	03
88	انحراف الإنتاج لسنة 2014.	04
91	انحراف المشتريات (القمح) لسنة 2014.	05

قائمة الأشكال:

الصفحة	الأشكال	الرقم
05	مثلث مراقبة التسيير	01
65	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	02
73	مراحل عملية الشراء للمؤسسة	03
75	هيكله مصلحة الإنتاج للمؤسسة	04
77	مراحل العملية الإنتاجية للمؤسسة	05

### ملخص:

تتأثر المؤسسة الاقتصادية بالمتغيرات المتسارعة للبيئة التنافسية، مما يؤثر على نموها و استمرارها بما يتحتم عليها ضرورة اعتماد طرق تسييرية حديثة، فالتسيير من بين أهم الأساليب التي تساعد المؤسسة في بلوغ أهدافها و التحكم في أدائها التسييري، من خلال إبراز الدور الرقابي في المؤسسة للوصول إلى معلومات و تحليلات واقعية عن سير العمل و من أبرز الأدوات التسيير نجد الميزانية التقديرية التي تقدم معلومات تفصيلية و ملائمة لاحتياجات المؤسسة، كما تعتبر أداة تخطيطية ورقابية تساهم في الحفاظ على موارد المؤسسة و ترشيد استخدامها.

ومن أجل ذلك جاءت هذه الدراسة عن كيفية استخدام الميزانية التقديرية التشغيلية في مراقبة التسيير

### الكلمات المفتاحية:

مراقبة التسيير، الميزانية التقديرية، التخطيط، الرقابة، الانحراف

### Résumé

Société économique influencé par les variables a accéléré l'environnement concurrentiel qui affecte la croissance, et la continuité dont incombe la nécessité d'adopter modernes la gestion parmi les méthodes les plus importantes qui aident votre organisme à atteindre ses objectifs et de contrôler la performance, en mettant en évidence le rôle de supervision dans l'organisation d'avoir accès à l'information et de l'analyse réaliste sur l'avancement des travaux et des principaux outils de gestion, nous trouvons le budget prévisionnel, qui fournissent des informations détaillées et adaptées aux besoins de l'institution est considérée comme un outil et de contrôle de planification contribuer à la préservation de l'institution et l'utilisation rationnelle des ressources.

À cette fin, l'étude est venu sur la façon d'utiliser le budget de fonctionnement estimé dans le contrôle de la direction

### Mots clés:

Contrôle de la direction, le budget prévisionnel, la planification, le contrôle, la déviation

مفصلة

إن التوسع في مجال الاقتصاد و كثرة المتغيرات وجدت المؤسسات الاقتصادية نفسها مرغى على اعادة ترتيب أمورها و تحديد طرق تسييرها تماشيا مع هذه التحديات الجديدة فأصبح الزاميا على أي مؤسسة ترغب في الاستمرار و البقاء في مجال الأعمال من خلال سلك نهج سلوك اقتصادي رشيد مع تجسيد الأفكار. و هذا من خلال استغلال الأمثل لمواردها لتحقيق التفوق و التميز و محاولة البحث عن طرق واساليب جديدة تتضمن لها السير الجيد لعملياتها و تمكنها من تقديم نشاطها و ضبط شؤونها الداخلية.

وحتى يتحقق الاستغلال الأمثل لهذه الموارد لابد من قيام المؤسسة بتطبيق مناهج و تقنيات حديثة في التسيير من خلال التخطيط و التنسيق و الرقابة و من هنا تظهر أهمية نظام مراقبة التسيير فهو يسمح للمسيرين و المدراء بالتعرف على وضعية المؤسسة و الوقوف على الاخطاء و الانحرافات الناتجة عن تنفيذ النشاطات حيث تعمل مراقبة التسيير على إقامة مجموعة من الأدوات و التي تعتبر أدوات أساسية للتحكم في التسيير و منها الميزانية التقديرية حيث هذه الأخيرة تعتبر احدى الادوات الهامة في التسيير والتي تمثل ترجمة توقع الأحداث و رسم الأنشطة الحالية والمستقبلية و متابعتها و تحقيق الأهداف المخططة في الميزانية. و مما تقدم يمكننا صياغة الاشكالية لبحثنا على النحو التالي:

**كيف يتم استخدام الميزانية التقديرية التشكيلية كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة اقتصاديا؟**

- من خلال التساؤل يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:
  - هل تساهم الميزانية التقديرية للمبيعات في مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية؟
  - هل الميزانية التقديرية للانتاج دور في مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية؟
  - هل تستخدم مؤسسة "مطاحن الزيبان - القنطرة" الميزانية التقديرية التشغيلية كأداة لمراقبة التسيير؟

و الاجابة على الاشكالية و التساؤلات الفرعية تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- تساهم الميزانية التقديرية للمبيعات في مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية.
- للميزانية التقديرية للانتاج دور في مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية .
- لا تستخدم الميزانية التقديرية التشغيلية كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة "مطاحن الزيبان القنطرة".

• أهمية الموضوع:

تتمثل في:

تكمن أهمية دراسة هذا الموضوع في تحديد الميزانية التقديرية التشغيلية كأداة المراقبة الجيدة في مؤسسة اقتصادية و كذلك تنفيذ نشاطها و تصحيح الانحرافات التي قد تحدث و هو ما يساهم في مراقبة التسيير.

• أهداف الموضوع:

يهدف الموضوع إلى تحقيق الأهداف المتمثلة في:

- ابراز دور الميزانية التقديرية التشغيلية في اعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة.
- ابراز أهمية تحقيق مراقبة التسيير للرقابة الفعالة لنشاط المؤسسة عن طريق الميزانية التقديرية.

• اسباب اختيار الموضوع:

- أهمية الميزانية التقديرية في المؤسسة الاقتصادية باعتبارها خطة لتنفيذ أهداف المؤسسة.
- ابراز مكانة و مهمة مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية.
- الرغبة في التعرف على هذا الموضوع و التعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية.

• المنهج المتبع:

من خلال التساؤلات التي اعتمدها و بغية اثبات صحة الفرضيات اتبعنا في بحثنا هذا استخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف و تحليل الميزانية التقديرية كأداة لمراقبة التسيير.

• هيكل البحث:

إن بحثنا هذا مقسم إلى جزأين: جزء نظري مبني على المفاهيم و قد تم في فصلين و جزء تطبيقي عملي خاص بالدراسة الميدانية التي تم اجرائها في مؤسسة "مطاحن الزيبان القنطرة".

سنتطرق في الفصل الأول إلى مفاهيم حول مراقبة التسيير و الذي ينقسم إلى ثلاث مباحث حيث يشمل المبحث الأول على مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير من تعاريف و تطور تاريخي أما المبحث الثاني على أدوات مراقبة التسيير التقليدية و المبحث الثالث عن ادوات مراقبة التسيير الحديثة.

أما الفصل الثاني الذي يشمل في استخدام الميزانية التقديرية التشغيلية في مراقبة التسيير مقسم إلى ثلاث مباحث حيث يشمل المبحث الأول ماهية الميزانية التقديرية من تعريف خصائص المبحث الثاني أنواع الميزانية التقديرية و مراحل اعدادها أما المبحث الثالث فيمثل في استخدام الميزانية التقديرية التشغيلية كأداة لمراقبة التسيير حيث يوضح مختلف مراحل الرقابة.

أما الفصل الثالث و الاخير مخصص للدراسة الميدانية حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث حيث المبحث الأول التعريف بالمؤسسة أما المبحث الثاني عن اعداد الميزانية التقديرية في مؤسسة مطاحن الزيبان أما المبحث الثالث يتمثل في واقع استخدام الميزانية التقديرية التشغيلية في مراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الزيبان.

### الدراسة السابقة:

لقد تم تعريف مراقبة التسيير و الميزانية التقديرية من قبل العديد من الباحثين في علم المحاسبة. و قد تناولت بعض الدراسات أهمية استخدام الموارد التقديرية في التخطيط و الرقابة و منها:

1- ابراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط و الرقابة في بلديات قطاع غزة، شهادة لنيل الماجستير في المحاسبة و التمويل الجامعة الاسلامية غزة 2007.

بحيث هدفت هذه الدراسة إلى اظهار مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط و الرقابة في بلديات غزة و قويم فاعلية استخدامها و مدى توافر المقومات اللازمة.

2- صفاء لشهب نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار في مؤسسة انتاج المياه المعدنية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر 2006

هدفت هذه الدراسة لابرز أهمية نظام مراقبة التسيير و مدى فاعلية في اتخاذ القرارات في مؤسسة اقتصادية.

3- جوسنة سامي السائحي يوسف، أهمية الموازنة التقديرية كأداة فعالة لمراقبة التسيير دراسة مؤسسة المياه و التطهير لولاية الجزائر مذكرة لنيل شهادة الليسانس 2009.

هدفت هذه الدراسة إلى اظهار أهمية الميزانية التقديرية في المؤسسة الاقتصادية و كذلك فاعلية مراقبة التسيير.

# الفصل الأول

مدخل إلى مراقبة التسيير



## تمهيد:

إن الهدف من أي عملية تسييرية هو الوصول إلى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة و بأقل تكلفة و ذلك على أساس الإمكانيات المتوفرة لديها، و كذلك اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة المشاكل اليومية، فالتسيير هو بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقة عن نشاطات المؤسسة و ذلك نتيجة تطبيق مبادئه بصرامة و التي تعتبر أساسية لنجاح العملية التسييرية، و كذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم و التسيير في المسار الصحيح مع تقدم النصائح و الإرشادات اللازمة و الكافية لتجنب الانحرافات التي تعيق تحقيق تلك الأهداف.

و عليه سنحاول في هذا الفصل سيتم التطرق إلى مراقبة التسيير حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث:

- المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير
- المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير التقليدية.
- المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير الحديثة

## المبحث الأول: مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير:

تعتبر مراقبة التسيير من بين الوظائف التي تمارس داخل المؤسسة وتحظى باهتمام من طرف العديد من الباحثين نظرا لأهميتها سوف نتطرق في هذا المبحث إلى ماهية مراقبة التسيير وكذلك إلى التطور التاريخي لمراقبة التسيير.

### المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير و أهميتها:

#### أولاً: مفهوم مراقبة التسيير:

قبل أن نتطرق إلى مفهوم مراقبة التسيير بصفة عامة، نعرف أولاً المراقبة و التسيير كلا على حدى.

#### 1 - مفهوم المراقبة:

- تعني كلمة المراقبة: وضع ما يعني القدرة على التحكم فيه و توجيهه للوجهة الموجودة أي كل مراقبة تهدف إلى قياس النتائج لفعل ما، و مقارنتها مع الأهداف المحددة مسبقاً لمعرفة التوافق مع عدمه أي التباعد أو الانحراف.<sup>1</sup>

#### 2 - مفهوم التسيير:

- يعرف التسيير على أنه "عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام مواردها المتاحة"<sup>2</sup>

- و يعرفه "تايلور": "هو علم مبني على قوانين و قواعد و أصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية"<sup>3</sup>

- كذلك التسيير يتضمن بعدين هما:<sup>4</sup>

- التسيير الاستراتيجي: (Gestion Stratégique) الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى البعيد.

- التسيير العملي: (Gestion Opérationnelle) الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى القصير.

<sup>1</sup> معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 5.

<sup>2</sup> - Gastion Cuendent Dynamique de la gestion. Suisse pressé polytechnique romandes, 1982, p 12

<sup>3</sup> - صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر، 2006، ص 21

<sup>4</sup> - صفاء لشهب، نفس المرجع، ص 20

أي أن التسيير نشاط متميز يستلزم استخدام قدر عال من المهارة و المعرفة و تتميز النشاطات التي يقوم بها المسير بأنها متعددة سريعة و موجهة نحو الفعل أكثر من التفكير.

ويمكن تقسيم المهارات اللازم توافرها في المسير إلى ثلاثة أنواع:

- **المهارات الذهنية:** و يقصد بها قدرة المسير على النظرة الشاملة المشاكل و تتضمن القدرة على تفسير الأمور و الحكم عليها و القدرة على تحليل المشاكل و التعامل مع البيانات و تحليلها و هذا من خلال الكفاءة و الحقل المعرفي في تحليل الوضعيات.

- **المهارات السلوكية:** ويقصد بها القدرة على التعامل مع الآخرين و فهم و دراسة سلوك الأفراد و تحفيزهم على العمل و تحقيق التعاون و الاتصال بين جماعات العمل.

- **المهارات الفنية:** ويقصد بها المعرفة المتخصصة في مجال معين و القدرة الفنية و المتميزة على أداء العمل.

وبعدما تم تعريف المراقبة و التسيير كلا على حدى يتم الآن تعريف مراقبة التسيير.

### 3 مفهوم مراقبة التسيير:

تعرف مراقبة التسيير بأنها: "تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداء اتهم و بمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسيطرة و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة"<sup>1</sup>

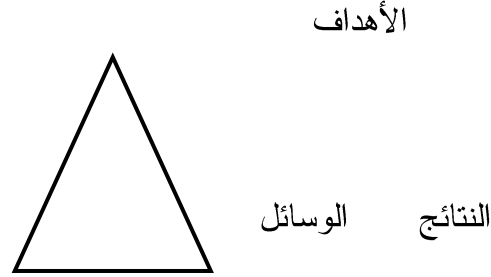
- كما يعرفها "Aborland": أن مراقبة التسيير هي إحدى الدوايب الأساسية للتعديل الداخلي و القيادة، حيث تهدف إلى تعبئة الموارد البشرية بالمؤسسة إلى جعل الأعمال التي يقوم بها مختلف الأعوان داخل المؤسسة متساقطة حتى تساهم بذلك في تحقيق الأهداف"<sup>2</sup>

- وكذلك يعرفها "J.MERYER": مراقبة التسيير عبارة عن مجموعة من التقنيات و الأدوات الكمية التي يمكن استخدامها لتسهيل عملية إتخاذ القرارات وبالتالي وصول المؤسسة إلى تحقيق الأهداف التي سطرته و قياس درجة تقدمها وإعداد التقارير حول مدى كفاءة إنجازها"<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 10  
<sup>2</sup> سعاد عقون، نظام المراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، ص 73.  
<sup>3</sup> شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، الدار المحمدية، الجزائر، ص 11.

- ومن خلال الشكل التالي سنوضح مفهوم مراقبة التسيير:

شكل رقم (01): مثلث مراقبة التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 16.

بحيث يعتمد سير نظام مراقبة التسيير وفق هذا النموذج على ثلاثة مؤشرات<sup>1</sup>

- الأهداف: إن تحديد الأهداف هو نقطة الإنطلاق لمراقبة التسيير حيث تكون هذه الأهداف على مدى سنوي بالإضافة إلى كونها متجانسة مع الأهداف الإجمالية للمؤسسة والمسطرة على المدى الطويل وضمن الخطة الإستراتيجية

- الوسائل: يمكن أن تكون الوسائل الموضوعية حيز التطبيق تقنية أو مادية بشرية أو مالية

- النتائج: من أجل تحقيق الأهداف المسطرة لا بد من قياس نتائج العمليات والتدخلات بالوسائل المخصصة لذلك.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن مراقبة التسيير هي مجموعة الأساليب الكمية التي تسمح لمختلف المسيرين من معرفة مدى تحقيق أهدافهم المسطرة والتأكد من تحقيقها، فهي التي تسمح بالتأكد من الاستعمال العقلاني للموارد والطاقات المتاحة وكذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها وأخيرا التأكد من تحقيق هذه الأهداف.

وعليه تركز مراقبة التسيير على ثلاثة مفاهيم أساسية هي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سابق، ص 16.

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون وآخرون، نفس المرجع، ص 11.

- الفعالية: وهي مقارنة النتائج بالأهداف المحددة.
- الكفاءة: وهي مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة
- الملائمة: وهي مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة

وتتميز مراقبة التسيير بخصائص يمكن تلخيصها فيما يلي: <sup>1</sup>

- 1- تقديم معلومات صحيحة: تعمل مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
- 2- حسن توقيت المعلومة المقدمة: لأن حصول متخذ القرار على معلومات صحيحة ولكنها متأخرة لن يكون له أثر على القرار، فالمعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا.
- 3 - الإقتصاد في التكاليف: ويكون ذلك من خلال التقليل من الأخطاء والانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهضة.
- 4 - سهولة الفهم: لأنه إذا لم يفهم المسير نظام المراقبة جيدا أو طبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سيسيئ تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى إتخاذ قرارات خاطئة.
- 5 - تسهيل اتخاذ القرار: تساهم مراقبة التسيير في عملية إتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية من دون الحاجة إلى التفسير والتحليل.

ثانيا: أهمية مراقبة التسيير:

تتمثل أهمية مراقبة التسيير فيما يلي: <sup>2</sup>

- 1- التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة حيث أن مراقب التسيير يعتمد كثيرا على حكمه المهني، وذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة.

<sup>1</sup> فورين حاج فويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الشلف، 2007، ص 25.

<sup>2</sup> أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 9.

2- الضبط الداخلي والفحص المتأصل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري وإحتمال الأخطاء والغش.

3- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل إتخاذ القرارات.

4- تقوم مراقبة التسيير ببعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة وتنشيطها عن طريق المكافآت والعقوبات، وكذا تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى مجهوداتهم.

### المطلب الثاني: التطور التاريخي لمراقبة التسيير:

ظهرت مراقبة التسيير لأول مرة في المؤسسات الأمريكية ويرجع ذلك إلى الفترة ما بين الحربين العالميتين، لكن إنتشارها لم يكن إلا بعد الحرب العالمية الثانية، ويمكن ملاحظة أن تقنيات مراقبة التسيير في الواقع قد تطورت، وتتطور تبعا للحاجة إلى حل المشاكل المصادفة من إنتشار وإتساع النشاط الاقتصادي والأزمات الإقتصادية.

ولقد شهدت مسيرة تطور مراقبة التسيير أربع مراحل: <sup>1</sup>

### أولاً: المرحلة الأولى:

في البداية وكمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لإستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي، وشاع نظام النسب وتطور داخل المؤسسات الأمريكية خاصة مثل مؤسسة " Dupont " سنة 1907 وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقته مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

<sup>1</sup> Michel Rouch et gerd Nauleau, le controle de gestion bancaire et financier, Reuve Banque, France 4 eme edition 2002, P 28-29.

**ثانياً: المرحلة الثانية:**

تعتبر هذه المرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة بحيث يتم تقييم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل: الخزينة المالية وحاول فرض نظام إستقلالية الأقسام في التسيير وإجراء مقارنة داخلية، مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للإستثمارات وتطويرها.

**ثالثاً: المرحلة الثالثة:**

تعد المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير، والتوقع التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام، التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، وذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية.

**رابعاً: المرحلة الرابعة:**

تعتبر آخر مرحلة لتطور مراقبة التسيير بحيث تعتبر أهم المراحل حيث ظهرت في الستينيات مع إنتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية.

أي أن مراقبة التسيير إنتقلت من مراقبة التكاليف إلى مراقبة الأداء ومتابعته وتحقيق أهداف المؤسسة من خلال تحليل الإنحرافات.

**المطلب الثالث: خطوات مراقبة التسيير وصلاحيات مراقب التسيير.**

**أولاً: خطوات مراقبة التسيير:**

تتمثل وظيفة مراقبة التسيير في التأكد من أن ما تم تحقيقه أو ما يتحقق مطابق للأهداف المرسومة لأي نشاط، وذلك بإتباع خطوات معينة، إنفق حولها الكثير من رواد الإدارة والتسيير بإختلاف مدارسهم الفكرية

والتي نوجزها فيما يلي:<sup>1</sup>

### 1- تحديد المعايير الرقابية:

تعتبر المعايير الرقابية الأساس الذي تقوم عليه مراقبة التسيير، ففي غياب المعايير لا يمكن تقييم الأداء الفعلي وبالتالي لا يمكن معرفة هل هناك إنحراف يستدعي إتخاذ إجراء معين للتصحيح أم لا يوجد إنحراف.

فالمعايير الرقابية هي: المقاييس الموضوعية التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية وهي تمثل الأهداف التخصيصية للمؤسسة أو إحدى إداراتها أو أقسامها والتي يعبر عنها بشكل يجعل من الممكن إستخدامها لقياس التحقيق الفعلي للواجبات المخصصة.

### 2- قياس الأداء الفعلي وتحديد الإنحرافات:

بعد أن يتم تحديد المعايير الرقابية تحديدا واضحا وربطها بمراكز المسؤولية تأتي الخطوة التالية وهي جمع المعلومات اللازمة المعبرة عن مختلف جوانب نشاط مراكز المسؤولية أو نشاط المؤسسة ككل، بالإعتماد على نظام المعلومات، ثم قياس الأداء الفعلي عن طريق إجراء المقارنة بينه وبين الأداء المخطط أو المعايير الرقابية المحددة مسبقا والوصول إلى الإنحرافات التي قد تنشأ عن عملية المقارنة.

### 3- تقييم الأداء وتحليل الانحرافات:

تمثل عملية تقييم الأداء إحدى الحلقات في سلسلة متكاملة و مترابطة من عملية التسيير والرقابة، تكون بعد وضع المعايير الرقابية وإتمام التنفيذ الفعلي، حيث يبدأ دور التقييم ومعرفة مدى الانحرافات مقارنة بالمعايير المحددة مسبقا، من أجل تحليل هذه الانحرافات ومعرفة أسبابها وإيجاد الحلول المناسبة لها وذلك من خلال:

### 3-1- تقييم الأداء:

تعددت المفاهيم حول عملية تقييم الأداء فيرى البعض أن التقييم هو قياس مراجعة النتائج التي تحققت مقارنة بالأهداف وتحديد العوامل المؤثرة على النتائج وتشخيص المشاكل وتحديد المسؤولية الإدارية.

<sup>1</sup> محمد الصغير قرشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، العدد: 09، جامعة ورقلة، 2011، ص 168-169.



- ف تقييم الأداء يعني تقديم حكما ذو قيمة على إدارة مختلف موارد المؤسسة أو بتعبير آخر يتمثل تقييم الأداء في قياس نتائج المؤسسة في ضوء معايير محددة مسبقا.<sup>1</sup>

- كذلك يعبر عنه على أنه: "تقييم نشاط المؤسسة في ضوء ما توصلت إليه من نتائج في نهاية فترة مالية معينة، وهي تهتم أولا بالتحقق من بلوغ الأهداف المخططة والمحددة مقدما، وثانيا ب قياس كفاءة المؤسسة في استخدام الموارد المتاحة سواء كانت موارد بشرية أو رأسمالية."<sup>2</sup>

بحيث أن تقييم الأداء هو عملية اتخاذ القرارات بناء على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات أنشطة المشروع، بما يحقق أهدافا محدد من قبل، وهو عملية تقييم الأداء الفعلي بالمعايير التي وضعت مسبقا والقيام بعملية تحليل الانحرافات إن وجدت.

### 2-3 تحليل الانحرافات:

تتحقق الرقابة بالاستفادة من الاستنتاجات الناجمة عن تقييم الأداء و معرفة الانحرافات و مدى تحقيق الأهداف التي رسمتها المؤسسة و تجدر الإشارة أن وجود الانحرافات لا يعني بالضرورة أن الأداء الفعلي ليس في حالة جيدة و كذلك تركز عملية الرقابة على تحليل الانحرافات التي تكون محل التقييم.

### 4 -تصحيح الانحرافات:

تمثل الخطوة السابقة كأساس يركز عليه لتصحيح الانحرافات فعند معرفة الأسباب يمكن اتخاذ إجراء محدد و ذلك لإعادة العمليات المختلفة إلى وضعها الصحيح، و قد تكون هذه التصحيحات فورية أو على المدى الطويل.

### ثانيا: صلاحيات مراقب التسيير:

يمكن تقسيم صلاحيات مراقب التسيير إلى:<sup>3</sup>

<sup>1</sup>السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، الرياض، 2000، ص30.

<sup>2</sup> عبد الملوك مزهود، مفهوم الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، 2001، ص 87.

<sup>3</sup> - صفاء لشهب، مرجع سابق ص ص 55-56

## 1 - الصلاحيات الكلاسيكية:

تختلف صلاحيات مراقب التسيير من مؤسسة إلى أخرى اختلافا شديدا و في جميع الحالات يقوم مراقب التسيير بما يلي:

- يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة و المعبر عنها في مخطط طويل و متوسط المدى
- يترجم بمساعدة المعنيين الأهداف العامة إلى أهداف خاصة
- يراقب مختلف الانجازات و يقارنها مع التقديرات ليستخرج الفروقات.
- يساعد المسؤولين في البحث عن أسباب الفروقات و يقترح القرارات الواجب اتخاذها لتصحيحها.

## 2 -الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير:

### 2-1- مراقب للتغيرات:

لكل مهنة لغتها و رموزها و طريققتها و تقنياتها الخاصة بها، ومن هنا تظهر أهمية التكوين و مراقب التسيير و هو الذي يتحمل هذه المسؤولية حيث يقوم بتنشيط حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين، بهدف تطوير ثقافة التسيير داخل المؤسسة و تبليغ الرسائل الأساسية و تطوير الحوار و المساهمة في تقديم الحوار بصورة ايجابية.

### 2-2-رجل حوار التسيير:

أي ما هي الإجراءات المحتملة و التي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح بتحقيق الأهداف، لذلك تركز مهمة مراقب التسيير حول ثلاث نقاط: التنبؤ، القياس و اتخاذ التدابير اللازمة لهذا يهدف حوار التسيير إلى التأكد:

-في البداية تكون رؤية واضحة حول الأهداف الخاصة بسنة أو عدة سنوات للمؤسسة و الأهداف التي ينبغي تحقيقها.

-تليها امتلاك المسؤولين للمعلومات المفيدة حول مستوى النتائج الحالية و توفير المعلومات السابقة، التي تسمح بتفسير النتائج المطلوب تحقيقها.

-و أخيرا يتوصل المسؤولين إلى مرحلة الدفاع عن موازنتهم و في هذه المرحلة يتوضح دور مراقب التسيير في المساعدة على صياغة مخططات النشاط و تقويمها.

2-3- تصميم نظام المعلومات لمراقبة التسيير:

بحث يقوم مراقب التسيير بتصوير ووضع مراقبة موضع التنفيذ فهو ينشأ أدوات تحليل الموازنات و يجعلها تتسجم مع المؤسسة.

**المبحث الثاني: أدوات مراقبة التسيير التقليدية:**

إن أدوات مراقبة التسيير التقليدية نجدها تعطي معلومات ذات أهمية كبيرة في نشاط المؤسسة كنظم المعلومات الذي يكتسب أهمية بالغة في نشاطها باعتباره الأداة التي يتم بواسطتها رصد و متابعة التدفقات وكذلك من بين الأدوات المحاسبية العامة بحيث يتم الاعتماد، عليها للحصول على مجموعة من المعطيات الخاصة بنشاط المؤسسة و هذا من خلال العمليات الجارية و بالتالي هذه الأخيرة تمد المعلومات للمحاسبة التحليلية التي تقوم بمعالجة المعلومات المتحصل عليها و لهذا في هذا المبحث سنتدرج إلى هذه الأدوات التقليدية.

**المطلب الأول: نظم المعلومات****أولاً: مفهوم نظم المعلومات:**

قبل التطرق إلى مفهوم نظم المعلومات سنتدرج إلى تعريف النظام و مكوناته و كذلك سنتعرف إلى المعلومات و أهم خصائصها.

1 - **مفهوم النظام:** تعددت المفاهيم الخاصة بالنظام من حيث الألفاظ و لكنها تتفق من حيث المعنى.

- النظام هو عبارة عن: "مجموعة من المكونات أو العناصر التي تتعلق ببعضها البعض و تتجه نحو تحقيق هدف أو أهداف مشتركة"<sup>1</sup>

- فالنظام هو " إطار شامل يتضمن مجموعة من العناصر و المبادئ و القواعد التي تتفاعل فيما بينها وفقاً لسلسلة من الإجراءات لتحقيق أهدافاً عامة"<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - كمال السيد غراب، فادية محمد حجازي، نظم المعلومات الإدارية مدخل إداري، الإشعاع للطباعة و النشر، مصر، 1999، ص 72

<sup>2</sup> - هاشم أحمد عطية، مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبية، كلية التجارة، الأردن، 2000، ص 27

- و يعرف كذلك على أنه: " ذلك النظام الذي يتضمن مجموعة متجانسة و مترابطة من الأعمال و العناصر و الموارد، تقوم بتجميع و تشغيل و إدارة و رقابة البيانات بغرض إنتاج و توصيل معلومات مفيدة لمستخدمي القرارات".<sup>1</sup>

2 - **مكونات النظام:** يتكون النظام من مجموعة من الأجزاء و الأنظمة الفرعية التي تجمعها علاقات وظيفية و تتفاعل فيما بينها و هذه العناصر هي:<sup>2</sup>

-**المدخلات:** و هي كل ما يدخل إلى النظام من عناصر و بيانات و معلومات سواء كان مصدر هذه العناصر البيئة الداخلية أو الخارجية..

-**العمليات:** هي كل الأعمال و الوظائف و الأنشطة التي تجري على المدخلات لتحويلها إلى مخرجات.

-**المخرجات:** هو ناتج عن عملية تحويل المدخلات إلى مخرجات و قد تكون هذه المخرجات عبارة عن

سلعة خدمة أو معلومة و تعد المخرجات الأداة التي من خلالها يتم التحقق من أداء النظام و قدرته على تحقيق أهدافه.

### 3 - مفهوم المعلومات:

-المعلومات هي عبارة "عن البيانات التي يتم معالجتها إلى شكل مفيد و ذو معنى لمتخذ القرار"<sup>3</sup>

-و تعرف على أنها: " جميع الحقائق و الأرقام و الرموز التي تميز أو تصف موضوعا ما أو فكرة معينة،

أو موقف أو شرط أو أي عامل آخر"<sup>4</sup>

4 - **خصائص المعلومات:** نذكر منها:<sup>5</sup>

-**الملائمة:** أي تتناسب المعلومات مع الغرض الذي أعدت من أجله و يمكن الحكم على مدى ملائمة

المعلومات لمدى ارتباطه بموضوع القرار .

-**الوقتية:** أي تقديم المعلومات في الوقت المناسب بحيث تكون متوافرة وقت الحاجة.

-**السهولة و الوضوح:** أي أنها تكون مفهومة لمستخدميها.

-**الشمول:** تكون المعلومة المقدمة معلومات كاملة تغطي كافة جوانب اهتمامات مستخدميها.

<sup>1</sup> - محمد القبومي، أحمد حسين علي حسين، تصميم و تشغيل نظم المعلومات المحاسبية، مصر، 1999، ص 9

<sup>2</sup> - ابراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، 2000، ص 17

<sup>3</sup> - طارق نائل هاشم، نظم المعلومات التسويقية، دار تنسيق للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص 20

<sup>4</sup> - مفتاح محمد دياب، معجم المصطلحات و تكنولوجيا المعلومات و الاتصالات، الدار الدولية للنشر، مصر، 1995، ص 42

<sup>5</sup> - سونيا البكري، نظم المعلومات الإدارية، دراسات في الاتجاهات الحديثة للإدارة المكتب العربي الحديث، مصر، 1997، ص 82

مفهوم نظم المعلومات:

- نظم المعلومات هي "مجموعة الإجراءات التي تتضمن تجميع و تشغيل و تخزين و توزيع و نشر واسترجاع المعلومات بهدف تدعيم عمليات صنع القرار و الرقابة داخل المؤسسة"<sup>1</sup>
- كما يمكن تعريفه على أنه: " مجموعة منظمة من الأفراد و المعدات و البرامج و شبكات الاتصال، و موارد البيانات و التي تقوم بتجميع و تشغيل و تخزين و توزيع المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات والتنسيق و الرقابة داخل المؤسسة"<sup>2</sup>

ثانياً: أهداف نظم المعلومات: تتمثل في:<sup>3</sup>

- 1 - توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط و الرقابة في المكان و التوقيت والشكل المناسب.
- 2 - تحقيق الكفاءة: تشير الكفاءة إلى أداء المهام بصورة أسرع و بأقل تكلفة.
- 3 - الوصول إلى الفعالية: تشير الفعالية إلى مدى تحقيق أهداف المؤسسة .
- 4 - تحسين أداء الخدمة بحيث يهدف نظم المعلومات إلى تقديم الخدمة ذات مستوى أفضل لعملاء المؤسسة.

ثالثاً: نظم المعلومات و مراقبة التسيير:

بحيث تقوم نظم المعلومات بدور فعال في توفير المعلومات اللازمة و الضرورية و في الوقت المناسب بحيث تساعد إدارة مراقبة التسيير في اتخاذ القرارات المناسبة و تحقيق أهدافها المرسومة، هذه التغذية من المعلومات تمثل نظم المعلومات الذي يربط مكونات أو أجزاء نظام الرقابة بعضها مع بعض من خلال الإعلام بما يجري في المراحل الأخرى، فتكون الضمان لاستمرار تحرك المعلومات وإن غياب أي معلومة ضرورية و في الوقت المناسب تؤدي إلى تفكك مراقبة التسيير و من ثم استحالة تحقيق الأهداف.

<sup>1</sup> - إبراهيم سلطان، مرجع سابق، ص 1

<sup>2</sup> - منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية، ص 21

<sup>3</sup> إبراهيم سلطان، مرجع سابق، ص 255

المطلب الثاني: المحاسبة العامة

تعتبر المحاسبة العامة هي فن للتسيير بحيث تهتم في متابعة و معاينة جميع الحركات التي تقوم بها المؤسسة خلال نشاطها و لهذا في هذا المطلب سنقوم بمفهوم للمحاسبة العامة و كذلك تبيان أهميتها و مبادئ المحاسبة العامة.

أولاً: مفهوم المحاسبة العامة

تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام معلومات يعمل على تسجيل العمليات التي تحدث بين المؤسسة ومحيطها ومن أجل تحديد وضعيتها و أدائها بشكل عام و كما تعمل على تزويد المساهمين والمتعاملين الخارجيين مع المؤسسة بالمعلومات الضرورية<sup>1</sup>

ثانياً: أهمية المحاسبة العامة:

تتمثل أهمية المحاسب العامة في:<sup>2</sup>

- 1 - تسجيل العمليات المنجزة بتسلسل كعمليات الشراء والبيع و تسديد الديون.
- 2 - تلخيص المعلومات في نهاية السنة المالية قصد إعداد الميزانية و قائمة النتائج و الجداول الملحقة الأخرى.
- 3 - تزويد مستعملي المحاسبة بالمعلومات الاقتصادية، كأصحاب الأجور و المؤسسات المالية و مصالح الضرائب و الشركات الأخرى.
- 4 - القيام بالتحليل المالي الذي يقوم على حصر الميزانية في أصناف تسمح بتحديد راس المال العامل وعناصر التحليل الأخرى.
- 5 - قياس مردودية المؤسسة و البحث على الوسائل و العوامل المساعدة على تحسين وضعيتها.

<sup>1</sup> - بوسنة سامي، السانحي يوسف، أهمية الموازنة التقديرية كأداة فعالة لمراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، الجزائر، 2009، ص 24

<sup>2</sup> - عبد الله بوعاب، المحاسبة العامة ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996، ص 3

**ثالثا: مبادئ المحاسبة العامة**

من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموما:<sup>1</sup>

- 1 - مبدأ استمرارية النشاط
- 2 - مبدأ استقلالية الدورات و النتائج الدورية
- 3 - مبدأ استقلالية الوحدة النقدية
- 4 - مبدأ الثبات (إثبات في الطرق المحاسبية)
- 5 - مبدأ الحيطة و الحذر
- 6 - مبدأ القيد المزدوج

**رابعا: أهداف المحاسبة العامة**

تتمثل أهداف المحاسبة العامة في:<sup>2</sup>

- 1 - معرفة نتائج النشاط
- 2 - معرفة مدى تطور الذمة المالية
- 3 - تزويد المحاسبة التحليلية و المحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة.
- 4 - تزويد المسؤولين بالبيانات اللازمة، فهي تزود كل من يتعامل مع المؤسسة (زبائن-موردون-مساهمون-مقرضون...)
- 5 - تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي.

**خامسا: المحاسبة العامة ومراقبة التسيير:**

إن مراقبة التسيير تستخدم لتسهيل عملية إتخاذ القرار والتي من بينها المحاسبة العامة، فمراقبة التسيير تستعمل معلومات وبيانات تؤخذ هذه المعلومات بصفة إجمالية مثل المخزونات حيث أن مراقبة التسيير تعتمد عليها كثيرا في تحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية، وتحدد الميزانية العامة من خلال المعلومات التي تخص المحاسبة العامة لاتخاذ القرارات وتحليل نتائج الميزانية التي تقوم بها إدارة مراقبة التسيير.

<sup>1</sup> - قادري الأزهر، مبادئ في المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 13  
<sup>2</sup> - أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 23

المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية:

إن المحاسبة التحليلية هي عملية تصميمية تعتمد على قواعد مرنة وبسيطة حيث تركز على قواعد واضحة، بحيث تقوم المحاسبة التحليلية بجمع المعلومات وتبويبها، لهذا في هذا المطلب سنقوم بإعطاء مفهوم المحاسبة التحليلية وأهدافها وعلاقتها بمراقبة التسيير.

أولاً: مفهوم المحاسبة التحليلية:

- تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.<sup>1</sup>

- كما تعرف على أنها: "طريقة لمعالجة المعلومات ومعرفة تكاليف مختلف وظائف المؤسسة، وكذلك إلى تحديد قواعد تقييم بعض عناصر الأصول بحيث تهدف إلى تفسير النتائج حسب كل قطاع نشاط بحساب التكاليف الكلية للمنتوجات ومقارنتها بأسعار البيع والمحاسبة التحليلية تسمح بتوفير المعلومات الضرورية التي تسمح باتخاذ القرارات"<sup>2</sup>

ثانياً: أهداف المحاسبة التحليلية:

تهدف المحاسبة التحليلية إلى:<sup>3</sup>

- 1 - بحسابها للتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل:
  - تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة
  - مراقبة التكاليف بعد تحليلها وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرها
- 2 - دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بـ:

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 8.

<sup>2</sup> صفاء لشهب، مرجع سابق، ص 78.

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 9.



- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات)

- مراقبة التكاليف: التموين، الإنتاج، التوزيع أي تخفيضها بقدر الإمكان ومراقبة المردودية على

مختلف الأقسام في المؤسسة أو مختلف المنتجات أو مجموعة المنتجات المتشابهة، وهذا بمتابعة

تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا، أو مع المبالغ المثالية أو مع المبالغ

التي تظهر في المؤسسات المتشابهة.

3 -تسمح بقياس النتائج التحليلية: بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة نستطيع قياس مردودية المنتجات المختلفة

أو مجموعة المبيعات أو الخدمات كل منها على حدى إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة وأن

المردودية تتحدد على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة.

### ثالثا: وظائف المحاسبة التحليلية:

من بين هذه الوظائف نذكر منها: <sup>1</sup>

1 - **الوظيفة التسجيلية:** تتمثل هذه الوظيفة أساسا في تسجيل مختلف قيم التكاليف وتواريخ حدوثها في

وثائق خاصة حتى تكون وسيلة إثبات إذا ما طلبت أي جهة تبرير لأي تكلفة.

2 - **الوظيفة التحليلية:** تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث من

خلال تتبع كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وإرتباطه بوظائف

الإنتاج أو المبيعات

3 -**الوظيفة التفسيرية والإخبارية:** بعد القيام بتسجيل كل التكاليف وتحليلها يجب على المحاسب صياغة

النتائج المتوصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة.

### رابعا: المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير:

تعتبر المحاسبة التحليلية جزء من مراقبة التسيير، فهي تحدد علاقات الأقسام ببعضها البعض، كما وأن

كل قسم متعلق بوحدات وأجزاء صغيرة تحمل كل منها مسؤولية عن القسم: مثل ذلك أقسام الإنتاج، التوزيع

وأن القسم الخاص بالتكاليف هو القسم الرئيسي التي تكون فيه الكشوف والتقارير والمراقبة الكاملة على جميع

الأقسام، بحيث تقدم المحاسبة التحليلية معلومات وذلك بمراقبة متابعة تطور التكاليف وبالتالي توجه الجهود

<sup>1</sup> صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص 32.

لعمل على أساس تخفيض التكاليف والتكلفة النهائية، التي يمكن إعتماها في الدراسات والتحليل التي تساعد على اتخاذ قرارات يتوقف عليها مستقبل المؤسسة.

### المبحث الثالث: أدوات مراقبة التسيير الحديثة:

نتيجة للتطورات التكنولوجية وكذلك تطور المؤسسة أو تطور أدوات مراقبة التسيير والتي تمثلت في:

#### المطلب الأول: التحليل المالي:

يعتبر التحليل المالي من أهم أدوات مراقبة التسيير التي تمكن المؤسسة من تحليل وتقييم وضعيتها المالية من خلال عدة مؤشرات تستخدم لهذا الغرض، من خلال هذا المطلب سنقوم بإعطاء تعريفات للتحليل المالي وكذلك مصادر المعلومات التحليل المالي.

#### أولاً: مفهوم التحليل المالي:

- **التحليل المالي (Financial Analysis):** هو عملية يتم من خلالها إستكشاف أو اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والنوعية حول نشاط المؤسسة حيث تساهم في تحديد أهمية وخواص الأنشطة التشغيلية والمالية للمؤسسة وذلك من خلال معلومات تستخرج من القوائم المالية، ومصادر أخرى وذلك لكي يتم استخدام هذه المؤشرات بعد ذلك في تقييم أداء المؤسسة قصد إتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

- ويعرف كذلك بأنه: "عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما، للحصول على معلومات تستعمل في اتخاذ القرار وتقييم أداء المؤسسة التجارية والصناعية في الماضي والحاضر، وكذلك تشخيص أية مشكلة موجودة (مالية-تشغيلية) وتوقع ما يكون عليه الوضع في المستقبل ويتطلب تقديمها بشكل مختصر وبما يتناسب وعملية اتخاذ القرار".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد مطر، التحليل المالي والإئتماني الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 3.

<sup>2</sup> قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة ورقلة، 2013، ص

ثانياً: أهداف التحليل المالي:

يهدف التحليل المالي بشكل عام إلى تقييم الأداء من زوايا متعددة و يمكن حصر أهداف التحليل المالي في الجوانب التالية:<sup>1</sup>

- 1 -تقييم المركز المالي للمؤسسة.
- 2 -تقييم ربحية المؤسسة
- 3 -تقييم المركز الائتماني للمؤسسة
- 4 -تقييم مدى كفاءة سياسات التمويل
- 5 -تقييم مدى كفاءة إدارة الأصول و الخصوم
- 6 -تقييم المركز التنافسي للمؤسسة
- 7 -تقييم قدرة المؤسسة على الاستمرارية

ثالثاً: مصادر المعلومات اللازمة للتحليل المالي

يتحصل المحلل المالي على المعلومات اللازمة للتحليل المالي من نوعية من المصادر الرئيسية هي:<sup>2</sup>

- 1 -مصادر معلومات داخلية
- 2 -مصادر معلومات خارجية

و يتوقف مدى اعتماده على أي منها حسب طبيعة و أغراض عملية التحليل المالي و كذلك حسب طبيعة المؤشرات المطلوبة أي هل هي مؤشرات كمية أو مؤشرات وصفية

ويمكن حصر مصادر المعلومات فيما يلي:

- البيانات المحاسبية الختامية المنشورة و غير المنشورة و تتمثل في الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية و الإيضاحات المرفقة بتلك البيانات.
- تقرير مدقق الحسابات و التقرير الختامي لأعضاء مجلس الإدارة .

<sup>1</sup>- محمد مطر، مرجع سابق ، ص4

<sup>2</sup>- محمد مطر، نفس المرجع، ص6

- التقارير المالية التي تعد لأغراض إدارية مثل التوقعات المالية .
- المعلومات الصادرة على أسواق المال و هيئات البورصة و مكاتب السمسة.
- الصحف المجلات و النشرات الاقتصادية التي تصدر عن الهيئات و المؤسسات الحكومية ومراكز الأبحاث.

## رابعاً: أسلوب النسب و مؤشرات التوازن المالي

### 1 -النسب المالية:

يمكن تعريف النسب على أنها علاقة بين قيمتين ذات معنى على الهيكل المالي للمؤسسة فيمكن أن تتعلق بصنف من الميزانية أو معطيات أخرى كراس المال أو القيمة المضافة و تسمح هذه النسب للمحلل المالي بمتابعة تطور المؤسسة و تحديد صورتها للمتعاملين

ومن أهم هذه النسب نجد: <sup>1</sup>

- 1 1 -نسبة السيولة: تشير السيولة إلى قدرة المؤسسة على سداد التزاماتها عندما يحين ميعاد استحقاقها أي أن الأصول تتحول إلى نقدية و تستخدم النقدية بدورها في سداد التزاماتها القصيرة الأجل.
  - 1 2 -نسبة النشاط: تقيس نسبة النشاط الكفاءة التي تستخدم بها المؤسسة الموجودات أو الموارد المتاحة لها عن طريق إجراء مقارنات في ما بين مستوى المبيعات و مستوى الاستثمار.
  - 1 3 -نسبة التمويل و الاستقلالية المالية: تعبر هذه المجموعة من النسب عن الهيكل التمويلي للمؤسسة ومكوناته و مدى اعتمادها على المصادر المختلفة للتمويل سواء الداخلية و الخارجية.
  - 1 4 -نسبة المردودية: تعبر هذه النسبة على قدرة مسيري المؤسسة على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بفعالية و كفاءة الحصول على العائد .
- 2 -مؤشرات التوازن المالي:

هناك ثلاثة توازنات تستعمل من طرف المحلل المالي: <sup>2</sup>

<sup>1</sup> - عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس و تقييم، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، 2002، ص 37

<sup>2</sup> - عادل عشي، نفس المرجع ، ص 38

2 1 رأس المال العامل: و يسمى أيضا بهامش الأمان و يعرف على أنه: "قائض الأموال الدائمة على الأصول الثابتة و بمعنى الحصة من الأموال الدائمة التي يمكن توجيهها لتمويل الأصول المتداولة و يمكن حسابه بطريقتين:

- من أعلى الميزانية:

رأس المال العامل = الأموال الدائمة - الأصول الثابتة

- من أسفل الميزانية:

راس المال العامل = الأصول المتداولة - الديون قصيرة الأجل

2 2 -احتياجات رأس المال العامل: ندرج احتياج رأس المال العامل في الأجل القصير أي خلال دورة الاستغلال و تحسب بالعلاقة التالية:

احتياج رأس المال العامل = احتياجات الدورة - مواد الدورة

2 3 -الخزينة: هي عبارة عن مجموعة أموال التي بحوزة المؤسسة لمدة دورة الاستغلال أي ما تستطيع المؤسسة توفيره من مبالغ خلال دورة الاستغلال و تحسب بالعلاقة التالية:

الخزينة = رأس المال العامل - احتياجات رأس المال العامل

### خامسا: التحليل المالي و مراقبة التسيير:

إن استخدام التحليل المالي ضمن أدوات مراقبة التسيير الذي يسمح هذا الأخير بمعرفة الأداء المالي للمؤسسة و اتخاذ القرارات المناسبة و ذلك من خلال التحليل المالي الذي يساعد مراقب التسيير على التصور الفعلي للمؤسسة و هل هي مستمرة في النمو من خلال تقييم المركز المالي للمؤسسة و كذلك على معرفة مدى كفاءة الأصول و الخصوم للمؤسسة و الذي يساعد مراقبة التسيير على التخطيط الاستراتيجي إذا كانت نتائج التحليل للمؤسسة جيدة و كذلك مساعدة المؤسسة في عملية تحليل الأنشطة لتحقيق أهدافها الموضوعة مسبقا و هذا من خلال المراقبة و التنظيم الجيد لعملية التسيير.

المطلب الثاني: لوحة القيادة

حتى تكون لوحة القيادة أداة فعالة في مراقبة التسيير يجب متابعة و مراقبة عناصرها و لهذا في هذا المطلب سنتدرج إلى مفهوم لوحة القيادة ووسائلها و كذلك دور لوحة القيادة في مراقبة التسيير .

أولاً: مفهوم لوحة القيادة:

- تعريف لوحة القيادة على أنها: " وسيلة للاتصال و اتخاذ القرار و التي تسمح بمراقبة التسيير بلفت نظر المسؤول، إلى النقاط الهامة أو نقاط المفاتيح المتعلقة بالسير و ذلك قصد تحسينها"<sup>1</sup>

- لوحة القيادة هي: "مجموع المؤشرات المنظمة خاصة بفريق عمل أو بمركز مسؤولية بحيث تساعد في قيادة و توجيه و رقابة هذا المركز و كذلك هي أداة اتصال و متابعة"<sup>2</sup>

ثانياً: خصائص لوحة القيادة:<sup>3</sup>

- 1 -تناسق المعلومات: حيث تكون المعلومات من الوثائق المستعملة في عمليات المؤسسة و في مختلف المستويات، من جهات متعارف عليها و بلغة واضحة مع سرعة انتقال هذه المعلومات.
- 2 -المؤشرات المناسبة: يتم اختيار المؤشرات بما يعبر عن طبيعة النشاط و يقيس مستوى الأداء في كل مركز مسؤولية تتعلق هذه المؤشرات إما بنشاط فترة سابقة أو المتوقع بمستوى نشاط أو هدف معين تظهر في شكل نسب جداول، أشكال بيانية...
- 3 -أداة اتصال: فهي فعالة بين مختلف المصالح و المراكز في المؤسسة من خلال تقديم التقارير و المؤشرات.
- 4 -وسيلة لقياس الأداء: من خلال مقارنة الأهداف المسطرة بالانجازات و استخلاص الانحرافات و من ثم اتخاذ القرارات و القيام بالتصحیحات المناسبة.

<sup>1</sup>- معراج هواري، مصطفى الباهي، مرجع سابق، ص 78

<sup>2</sup>- قريشي محمد الصغير، مرجع سابق، ص 133

<sup>3</sup>- قريشي محمد الصغير، نفس المرجع، ص 134

ثالثًا: وسائل لوحة القيادة

محتوى لوحة القيادة يختلف من مسئول إلى آخر و من مستوى هرمي قيادي إلى مستوى آخر غير أن محتوياتها لا تخرج عن استعمال الشكل العام و الأدوات التالية:<sup>1</sup>

إن الأدوات الأكثر شيوعا هي: الانحراف، النسب، الرسومات البيانية.

- 1 -النسب: هي علاقة بين مقاييس ذات معنى فالنسبة وحدها لا معنى لها إذا لم تكن لها قيم في الزمن أو في المكان، و طبيعة كل نسب تختلف حسب المسئول المقصود لهذه النسب.
- 2 -الرسومات البيانية: من شأنها أن تبين التطورات و تحدد التغيرات و الوتيرة و المنحى.
- 3 -المؤشرات: وهي مؤشرات تحدد الحد الأدنى الذي لا يجب النزول تحته.

رابعًا: لوحة القيادة و مراقبة التسيير

إن لوحة القيادة هي أداة لمراقبة التسيير و ذلك من خلال متابعة الأعمال و تقييم مستوى الأداء ومعرفة الانحرافات و تحليل أسبابها و كذلك تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق و مقارنة الأهداف المحددة، و هي كذلك تجلب الانتباه للنقاط الحساسة و مدى انحرافها، و هي تسمح أيضا بتشخيص وفحص نقاط الضعف و إظهار النقائص الموجودة في المؤسسة.

<sup>1</sup>- معراج هواري، مصطفى الباهي، مرجع سابق، ص 82

## خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل والذي تضمن المفهوم العام لمراقبة التسيير، الذي يهدف إلى تجديد الطاقات و القدرات من أجل الاستعمال الفعال و الملائم للموارد المتاحة في المؤسسة و كذلك من أجل البلوغ للأهداف المسيطرة، فمراقبة التسيير تعتبر مسلكا الذي يساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم، وكذلك تعرفنا على التطور التاريخي الذي شهده نظام المراقبة التسيير، وأهم مراحلها و أهم الخطوات التي يتبعها المراقب عند تصميم نظام مراقبة التسيير من خلال استخراج الفروقات وتحليل الانحرافات واتخاذ القرارات والتدابير التصحيحية، لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا و هذا بالأخذ بمختلف أدوات المراقبة (المحاسبة العامة....) إلى جانب الميزانية التقديرية الذي سنتطرق إليه بالتفصيل في الفصل الثاني.



# الفصل الثاني

الميزانية التقديرية التشغيلية كأداة  
لمراقبة التسيير

**تمهيد:**

حتى تستطيع الإدارة تحقيق أهداف المؤسسة عند ممارسة وظائفها الإدارية من تخطيط وتنظيم و توجيه و رقابة و اتخاذ القرارات، الاعتماد بقدر الإمكان على النماذج الكمية ومنها الميزانية التقديرية، فالميزانية تعتبر إحدى الأدوات التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة بحيث تمثل الميزانية في أبسط صورها بيان مجموعة الإجراءات والتصرفات التي ينبغي القيام بها تباعا لتحقيق أهداف محددة مقدما. وسوف نتطرق خلال هذا الفصل إلى الميزانية التقديرية التشغيلية كأداة لمراقبة التسيير.

ولتوضيح ذلك تم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول:** تطرقنا إلى عموميات حول الميزانية التقديرية.

**المبحث الثاني:** وتم التكلم فيه عن الميزانية التقديرية التشغيلية.

**المبحث الثالث:** مراقبة التسيير باستخدام الميزانية التقديرية التشغيلية في مؤسسة إقتصادية.

**المبحث الأول: عموميات حول الميزانية التقديرية:**

تعد الميزانية التقديرية خطة مفصلة للتعبير في صيغ كمية أو رقمية أو الاثنان معا عن أنشطة معينة بحيث تعتبر من أهم الوسائل التي يعتمد عليها في عملية تخطيط الأنشطة المختلفة للمؤسسة. ولهذا من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى نشأة الميزانية التقديرية و المفاهيم العامة لها وكذلك سندرج إلى مبادئ الميزانية التقديرية و إجراءات وطرق إعدادها وكذلك أنواع الميزانية وأهدافها ومزايا الميزانية التقديرية.

**المطلب الأول: نشأة و مفهوم الميزانية التقديرية وأسباب إعدادها:**

سنتعرض في هذا المطلب إلى نشأة الميزانية و النقاط التي مرت عليها وكذلك تعريف الميزانية التقديرية من جميع النواحي وسندرج أسباب إعداد الميزانية التقديرية.

**أولاً: نشأة الميزانية التقديرية :**

نستطيع القول أن أول إنسان طبق فكرة الميزانية التقديرية في مجالين<sup>1</sup>:

1- مجال الاقتصاد الديني مسترشداً بما هو مفروض على الطبيعة البشرية من الترتيب الإلهي هو سيدنا يوسف عليه السلام، حيث قدم سيدنا يوسف فكرة الإلهية لإعداد ميزانية إنتاج واستهلاك القمح في سنوات القحط والرخاء. كما أشار القرآن الكريم الذي أنزل على رسولنا العظيم سيدنا محمد عليه الصلاة والسلام إلى فكرة الميزانية التقديرية بما يحتويه من عظيم الكلام وفضائل الأعمال منبها لما قد يحدث في المستقبل البعيد يوم القيامة (التنبؤ) ومحذرا من عدم الامتثال لأوامر الله ونواهيه، راسما الخطوط العريضة للنجاح ممثلة في طاعة الله سبحانه وتعالى، وفي الأمر بالمعروف والنهي عن المنكر والأخذ بالأسباب وعدم التواكل (التخطيط)، ومع الأخذ بعين الاعتبار أنه هناك من يراقبنا وأن هناك ملائكة كرام تدون كل أفعالنا في كتاب كريم (عن اليمين وعن الشمال)(الرقابة)، لذلك فإن فكرة الميزانية التقديرية ليست بغريبة فهي مستوحاة من صلب كتابنا الكريم وبوحي من الله سبحانه وتعالى.

<sup>1</sup> -أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وضع القرار، دار صنعاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 223

2- وفي مجال التاريخ يمكن القول بأنه فكرة الميزانية التقديرية قد طبقت على مستوى الدولة، كما أصبحت الحكومات المختلفة تقوم بإعداد الميزانية السنوية التي تبين تقديرات إيرادات ونفقات الحكومة في السنة المالية القادمة متضمنة تحليلاً لمصادر الدخل التي يجب أن تجمعها الحكومة لتغطية المصروفات المخصصة، وتقوم رقابة الأجهزة التشريعية أساساً على اعتماد هذه التقديرات والصرف في حدودها المقررة فقط، ثم انتقلت فكرة الميزانية بميزانية الدولة من الحكومات المركزية إلى الحكومات المحلية والمشروعات التجارية والصناعية<sup>1</sup>

وفي أواخر القرن التاسع عشر بدأت في مجال جديد لتطور استخدام فكرة الميزانية التقديرية في المشروعات التجارية والصناعية، وذلك بتضمين سجلات التكاليف تقديرات الميزانية الجارية بفرض الرقابة على التكاليف الفعلية، وفي خلال القرن العشرين تطورت الفكرة تصوراً كبيراً وانتقلت من النطاق الضيق لمراقبة عناصر التكاليف إلى نطاق أوسع هو مساعدة الإدارة على التخطيط والرقابة، ولقد ساعدت ظروف الكساد في الفترة من 1920 إلى 1930 على الأخذ بمفهوم التخطيط للمستقبل، حتى لا تتكرر ظاهرة الكساد فضلاً عن أنه بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية، نتج عن كبر المشروعات واتساع نشاطها اتسع تطبيق الفكرة من مجرد تحقيق الرقابة على تكاليف الإنتاج إلى تخطيط ومراقبة جميع أنشطة المشروع المختلفة.<sup>2</sup>

### ثانياً: مفهوم الميزانية التقديرية:

لقد تعددت المفاهيم الخاصة بالميزانية التقديرية لاختلاف الرؤى ووجهات النظر، وقبل التطرق إلى مفهوم الميزانية التقديرية سنوضح مفهوم الميزانية بشكل عام.

- عرفت الميزانية بأنها: "هي عبارة عن تقرير يوضح المعلومات الخاصة باستخدام المؤسسة المتمثلة بأصولها ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الخصوم وحقوق الملكية".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، وآخرون، مرجع سابق، ص 44

<sup>2</sup> أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 224.

<sup>3</sup> - مؤيد عبد الرحمن الدوري، حسين محمد سلامة، أساسيات الإدارة المالية، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 207

- وتعرف بأنها: "هي صورة فوتوغرافية للذمة المالية للمؤسسة في تاريخ معين، بحيث تقدم حوصلة تفصيلية لعناصر المؤسسة، وتسمى الميزانية عند بداية النشاط بالميزانية الافتتاحية وتسمى عند نهاية السنة المالية بالميزانية الختامية"<sup>1</sup>.

بعد أن عرفنا الميزانية يمكن تعريف الميزانية التقديرية على النحو التالي:

1. عرفت الميزانية التقديرية على أنها: " هي مخطط مفصل وضع لفترة زمنية قادمة محددة مترجمة إلى معطيات كمية، ويتعلق بأوجه مختلفة من نشاط المؤسسة (سواء الدولية أو مؤسسات اقتصادية) يوزع هذا المخطط على جميع المسؤولين حتى يكون مرشدا في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامه كأساس لتقييم الأداء"<sup>2</sup>.
2. عرفت كذلك بأنها: " ما هي إلا خطة كمية لاستغلال الموارد المتاحة للمؤسسة خلال فترة محددة في المستقبل، من هذا يتضح أن الميزانية التقديرية يجب أن:<sup>3</sup>
  - تكون في صورة كمية.
  - تتعلق بوحدة محاسبية معينة.
  - تغطي فترة محددة في المستقبل.
3. تعرف الميزانية التقديرية على أنها: " تعبير رقمي لخطة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة المرغوب بتنفيذها مستقبلا، وتعتبر هذه الخطة بمثابة المسار الذي يجب على الجميع المساهمة في وضعه واحتراس لبلوغ الهدف المنشود، كما أنها تعتبر نظاما للمعلومات يساعد على اتخاذ القرارات المراقبة وتقييم الأداء"<sup>4</sup>.
4. عرفت الميزانية التقديرية: " بأنها خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة و الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين"<sup>5</sup>.
5. وهناك من يعرفها: "بأنها التعبير عن مختلف القرارات والأعمال المستقبلية بمعنى أنه لا يمكن مناقشة التخطيط و الخطط بدون مناقشة الميزانيات في المؤسسة"<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - ناصر مرزوق، عزام بشكير، مدخل إلى المحاسبة العامة، دار النشر الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2008، ص21

<sup>2</sup> -Abde llatif Khemakhem : la dynamique du contrôle de gestion, « Edition Dunod , paris , 1976 , P63

<sup>3</sup> - ليستراي هينجر، سيرج ماتولنش، ترجمة: أحمد حامد دجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2000، ص230

<sup>4</sup> - نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص264

<sup>5</sup> -مصطفى يوسف كافي، وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، 2012، ص 217

6. عرفت كذلك: "بأنها وسيلة من وسائل التخطيط والرقابة و التنسيق بين مختلف نشاطات المؤسسة ويعتبرها البعض بمثابة برنامج زمني يتم بموجبه تحديد النشاطات المستقبلية وذلك بالاعتماد على مؤشرات معينة يتم استخلاص من الأرقام والسنوات التي تم تحقيقها في السابق وتعتمد كأساس لبناء الأرقام المستقبلية"<sup>2</sup>.

7. الميزانية التقديرية: هي خطط تتعامل مع حيازة واستخدام الموارد على مدار فترة زمنية محددة.<sup>3</sup> من خلال هذه التعاريف يمكن القول بأن الميزانية التقديرية هي ترجمة كمية ومالية لخطة المؤسسة، بمعنى أن كل المشروعات والأنشطة الواردة وضعت بصورة أرقام تفصيلية ومعلومات تبين توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين في المؤسسة وكذلك طريقة التنفيذ الواجب إتباعها، و هي أداة تعبر بها المؤسسة عن ترجمة الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها وكذلك عن طريقها تراقب التنفيذ بمقارنة النتائج المحققة مع الهدف المحدد وذلك باستخدام أفضل الوسائل و الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للتوصل إلى الأهداف المرجوة.و من خلال التعريفات السابقة نستخلص مجموعة من خصائص الميزانية التقديرية:<sup>4</sup>

- الميزانية التقديرية تساعد المؤسسة في وضع الخطط المستقبلية اللازمة لتوفير التمويل اللازم لتجميع الموارد المطلوبة و الإمكانيات و الاحتياجات الضرورية للوصول إلى الأهداف في الوقت المحدد.
- تعتبر أداة للتخطيط و الرقابة
- وسيلة لتحديد المسؤوليات في المؤسسة وربطها بمراكز المسؤولية
- يتم ترجمة سياسات وأهداف المؤسسة في صورة كمية و مالية

### ثالثاً: أسباب إعداد الميزانية التقديرية:

من بين أسباب إعداد الميزانية التقديرية نجد:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - حمدي فؤاد علي، التنظيم و الإدارة الحديثة، دار النهضة العربية للطباعة و النشر، لبنان، 1981، ص 98  
<sup>2</sup> - مؤيد الفضل، مؤيد عبد الحسين، تخطيط و مراقبة الإنتاج، دار المريح، المملكة العربية السعودية ص 147  
<sup>3</sup> - نضال محمود الرمحى، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، الأردن، 2013، ص 225  
<sup>4</sup> - فيصل جميل السعيدة، المحاسب الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 19  
<sup>5</sup> - زينب محمد حرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسب الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2012، ص 293

- 1 - استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة أفضل استخدام ممكن من خلال التنسيق بين الأنشطة المختلفة و احتياجاتها من الموارد
- 2 - مواجهة حالة المخاطرة وعدم التأكد التي يتصف بها الواقع العملي حيث أن إجراءات إعداد الميزانية وما تتضمنه من تنبؤ بالمستقبل يمكن أن يساعد على دراسة المشاكل المحتملة قبل حدوثها بالإضافة إلى دراسة سبل حلها متى حدث.
- 3 - الرغبة في خلق الحوافز لدى العاملين بالمؤسسة ويمكن تحقيق ذلك من خلال مشاركتهم في إعداد الميزانية وما يترتب على ذلك من دافعية ورضا عن العمل ورفع مستوى الأداء وتقوية روح الجماعة.
- 4 - التخطيط الدوري لكافة الأنشطة
- 5 - الأخذ بالقياس الكمي.

#### المطلب الثاني: مبادئ و مقومات الميزانية التقديرية و إجراءات إعدادها:

يستند نجاح تطبيق الميزانية التقديرية إلى توفر مبادئ التي تبنى عليها الميزانية وكذلك إلى المقومات اللازمة لتحقيق الاستفادة الكاملة من تطبيقها وكذلك سندرج إلى إجراءات إعداد الميزانية التقديرية.

#### أولاً: مبادئ الميزانية التقديرية:

لكي تحقق الميزانية أهدافها التي وجدت من أجلها، فإنها لابد أن يستند إعدادها على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية هي:<sup>1</sup>

- 1 - مبدأ الشمول: أي لابد أن تشمل الميزانية التقديرية كافة الأنشطة من فروع و أقسام باعتبارها وحدة اقتصادية متكاملة.
- 2 - مبدأ تحديد الأهداف: فهدف الإدارة المالية هو الوصول إلى قدر ممكن من الربح لذلك تسعى لتخفيض التكاليف ومنها المخزون أما، الإدارة التجارية تسعى إلى توفير مخزون كبير لتلبية طلبات الزبائن، أما هدف إدارة الإنتاج هو استغلال كامل الطاقة الإنتاجية.
- 3 - مبدأ المرونة: أي أن تكون الميزانية قابلة للتعديل خلال التنفيذ حسب تصورات الأسواق.

<sup>1</sup> - عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية و التطبيق، مطبعة الانتصار للطباعة، مصر، 2002، ص 117

4 - مبدأ الواقعية و الاستخدام الأمثل للإمكانيات المتاحة: ويقوم هذا المبدأ على أن تكون التعديلات في الميزانية علمية وواقعية أي تستند تلك التقديرات على أسس تواجهها المؤسسة فعلا وفق الظروف الداخلية والخارجية.

5 - مبدأ الربط بين مراكز المسؤولية و الميزانية: أي ممارسة المحاسبة عن طريق الانحرافات المحاسبية المعيارية أي مراكز التكلفة ومراكز المسؤولية في المشروع.

6 - مبدأ الإقناع و المشاركة من قبل العاملين و توفير الحواجز: أي يوجد تعاون كامل و إيمان بالهدف ومشاركة المشاريع و الشعور بالمسؤولية ووضع نظام الحوافز.

### ثانيا: مقومات نجاح تنفيذ الميزانية التقديرية:

ومن أهم مقومات الميزانية التقديرية ما يلي: <sup>1</sup>

#### 1 - اقتناع المسؤولين بأهمية نظام الميزانية التقديرية كأداة أساسية الإدارة:

يجب أن يشعر المسؤولين على كافة المستويات الإدارية بمسئولياتهم، في تحقيق الأهداف المحددة في الميزانية، كما يجب أن يكونوا على دراية كاملة بما تتضمنه هذه الميزانيات، وأن يكون لديهم اقتناع بجدواها وشعور بعدالة المعايير الخاصة بها ومن ثم إمكانية تطبيقها.

#### 2 - مشاركة كافة المسؤولية في إعداد الميزانيات:

إن مشاركة جميع المسؤولين في المؤسسة في إعداد الميزانية له أثر كبير في تحقيق الأهداف وتدعيم التزامهم بتطبيقها، و هو الأمر الذي يجعلهم يبذلون قصارى جهدهم في رفع مستوى إنتاجيتهم ومن ثم أداء المؤسسة ككل، فمشاركة الأفراد في إعداد الميزانية سيجعلهم يشعرون نفسيا بأن أهداف المؤسسة تتضمن أهدافهم وبهذا يتحقق سرعة الإدراك و الرضا.

#### 3 - تأهيل وتدريب المسؤولين على إعداد و استخدام الميزانية:

وذلك من خلال:

<sup>1</sup> - محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، ص 29



- شرح أهداف نظام الميزانية التقديرية.

- شرح الأساليب التي سيتم إتباعها لتطبيق نظام الميزانيات.

- تحديد مسؤوليات ومهام كل وحدة إدارية في مختلف مراحل التطبيق.

- تحديد أساليب عمل كل مسئول عن وحدة إدارية فيما يتعلق بتطبيق نظام الميزانية.

#### 4 - وضع البرنامج الزمني المناسب لإعداد الميزانية و الالتزام به:

من الضروري أن يتم وضع برنامج زمني لإعداد الميزانية يلتزم به المسئولين التزاما تاما، و يجب أن يكون مثل هذا البرنامج جاهزا قبل بدء الفترة الزمنية التي تعطىها الميزانية .

#### 5 - الاعتماد على نظام فعال للمعلومات الإدارية:

لاشك أن نجاح تطبيق نظام الميزانية يتوقف إلى حد كبير على المعلومات المختلفة التي يوفرها نظام المعلومات الإدارية في المؤسسة، و بالتالي فإن ذلك يستلزم أن يكون نظام المعلومات مصمما بشكل دقيق وفعال ليضمن الحصول على المعلومات المطلوبة لتطبيق نظام الميزانية بالدقة و السرعة و النوعية اللازمة وذلك على مستويين، مستوى إعداد الميزانية و مستوى الرقابة باستخدامها.

#### ثالثا: إجراءات إعداد الميزانية التقديرية:

إن إعداد الميزانية التقديرية هي عملية تتم بطريقة منهجية ومنظمة وهذه العملية تتضمن عددا من الخطوات موضحة كما يلي: <sup>1</sup>

#### 1 - تحديد من الذي يستولى المسؤولية: عادة ما يتم اعتبار الأشخاص المسئولين على وضع الميزانية

التقديرية أشخاص لديهم سلطة حقيقة داخل المؤسسة.

#### 2 -إحالة الخطوط الرئيسية للميزانية للمديرين المعينين : تعتبر الميزانية التقديرية خطط قصيرة المدى

تعمل على تحقيق الخطط الإستراتيجية و الأهداف الكلية للمؤسسة و بالتالي من المهم لدعم الميزانيات أن يهتم على تحقيق هذه الخطط، كما يحتاج المديرين الاهتمام جيدا بالبيئة الاقتصادية و التجارية التي تعمل بها المؤسسة و من مسئولية لجنة الميزانية أن توفر كل المعلومات الضرورية التي يحتاجها المديرين.

<sup>1</sup> -أيدي ميلاني، بيتر أتريل، المحاسبة الإدارية لمنفذي القرارات، ترجمة: زهير عمرو دردر، دار المريخ للنشر، مملكة العربية السعودية، 2013، ص ص 247-248.

- 3 - تحديد العوامل (المحددات) الرئيسية : توجد عدة عوامل محددة سوف تقيد المؤسسة مثل في بعض الأحيان لنقص في عناصر الإنتاج: العمل، المواد، الآلات... تحول دون تحقيق أهدافها إلى أقصى حد، وسوف يكون من المفيد جيدا معرفة هذه العوامل في وقت مبكر عند وضع الميزانية التقديرية.
- 4 - إعداد ميزانية مبدئية لكل أنشطة المؤسسة : في هذه الحالة يتم إعداد الميزانيات لكل الأنشطة الأخرى، كما يتم إعداد الميزانية التقديرية للعوامل المحددة.
- 5 - مراجعة وتنسيق الميزانيات التقديرية : بحيث تقوم المؤسسة بمراجعة مختلف الميزانيات المعدة تكمل الواحدة الأخرى، و أينما يوجد نقص في التنسيق يجب اتخاذ الخطوات للتأكد من الميزانيات التقديرية في شبكة مترابطة.
- 6 - إعداد الميزانية التقديرية الرئيسية: الميزانية التقديرية الرئيسية قائمة الدخل التقديرية وقائمة المركز المالي التقديرية ويجب توفير كل المعلومات المطلوبة لإعداد هذه الميزانيات من خلال الميزانيات التقديرية التي تم إعدادها بشكل فردي.
- 7 - توصيل الميزانيات التقديرية إلى كل الأطراف المعنية : من هذه المرحلة يتم تحويل الميزانيات المعتمدة إلى المديرين لتنفيذها و في العادة تقوم الإدارة العليا بتحويل الأهداف المتوقع تحققها بصورة رسمية للمستويات الإدارية.
- 8 - مراقبة الأداء المتعلق بالميزانية : أي مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط و المتجسد في الميزانية التقديرية.

**المطلب الثالث: أنواع الميزانية التقديرية وطرق إعدادها و مزاياها ووظائفها:**

يمكن تناول الميزانيات من زوايا مختلفة، حيث يمكن النظر إليها من حيث الفترة الزمنية أو من حيث المجال و يمكن تناولها من حيث موضوع المعاملات وكذلك سنتطرق إلى طرق إعداد الميزانية التقديرية و أهم مزاياها.

أولا: أنواع الميزانية التقديرية:

وذلك على النحو التالي:

1 - من حيث الفترة الزمنية:<sup>1</sup>

يجب قبل البدء في إعداد الميزانية، تحديد الفترة التي سيتم إعداد الميزانيات عنها وتكون هذه الفترة غالبا سنة مالية و تقسم بعد ذلك إلى فترات متساوية قد يكون ربع سنوية أو شهرية

ويمكن القول ليس هناك قواعد متفق عليها بخصوص تحديد الفترة التي توضع عنها الميزانية حيث فترة الميزانية ينبغي أن تكون كافية حتى تسمح بالتخطيط الفعال الذي يساعد على تحقيق أهداف المؤسسة.

و تنحصر أهم التقسيمات الزمنية للموازنات في:

**1 1 - الميزانية قصيرة الأجل:** وتغطي الميزانية قصيرة الأجل عادة فترة محاسبية واحدة، أي أنها تختص بتغطية نشاط المؤسسة لفترة محاسبية (عادة سنة) مقبلة، ويكون الهدف منها أساسا رسم برنامج العمل خلال الفترة و الرقابة على كفاءة تنفيذه، و هو ما يعني أنها أداة تخطيطية ورقابية معا، كما يتم تقييم الميزانيات قصيرة الأجل عادة على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها فالميزانية السنوية يتم تقسيمها إلى ميزانيات سنوية أو شهرية أو حتى أسبوعية إذا اقتضت الضرورة ذلك.

**1 2 - الميزانية طويلة الأجل:** وهي تلك الميزانية التي تغطي فترة زمنية تزيد عن العام و التي قد تتراوح بين خمسة أو عشرة أعوام، و هذا النوع من الميزانيات لا يحتوي على التفاصيل الدقيقة التي تحتوي عليها الميزانية السنوية، كما يكون الهدف منها أساسا تخطيطي وليس رقابي، حيث تهدف إلى التنسيق بين الأهداف و الإمكانيات في المستقبل في ضوء الإمكانيات و الأهداف في الحاضر و على أساس الخبرة المكتسبة في الماضي.

2 - **التقسيم من حيث وحدة القياس المستعملة:** هناك ميزانيات معبر عنها على أساس:<sup>2</sup>

**2 1 - الميزانية العينية:** و تقوم الميزانية العينية على وحدات القياس العينية، كأن يتم قياس الإنتاج بوحدة المنتج و قياس الطاقة الإنتاجية ساعات العمل للآلة وهكذا، يمكن أن تكون الميزانية العينية قصيرة الأجل أو طويلة الأجل.

<sup>1</sup> - محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 35.

<sup>2</sup> - فرкос محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للمراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 04.

2 2 - الميزانية المالية: الميزانية المالية في واقع الأمر هي الترجمة المالية للميزانية العينية أي أن الميزانية العينية بعد تحويل قيمها العينية إلى قيم نقدية.

2 3 - الميزانية النقدية: وتمثل ميزانية النفقات النقدية برنامج المتحصلات و المدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة والتي تنتج أساسا على الآثار النقدية لميزانية الوحدة المالية عن تلك الفترة.

3 - من ناحية طبيعة الأعمال التي تعطيها الميزانية التقديرية: من حيث هذا المعيار تقسم الميزانية إلى:  
3 4 - ميزانية التشغيل: (الاستغلال) وهذه الميزانية تغطي النشاطات العادية للمؤسسة من شراء و إنتاج و بيع... الخ

3 2 - الميزانية الرأسمالية: و تتضمن كل خطط التمويل المتعلقة بميزانية الاستغلال بالإضافة إلى ذلك فهي تختص بالتخطيط و الإنفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها كبناء مصنع جديد أو توسيع المصنع القديم.

فهذه الميزانية تتكون من العناصر التالية: الميزانية الاستثمارية، الميزانية النقدية جدول التمويل التقديري و ميزانية القدرة على التمويل الذاتي....

4 - التقييم على أساس معيار الثبات و المرونة: إن الخطط التي تقوم المؤسسة بإعدادها تعتمد على المعلومات المشتقات من التنبؤ، ومهما كانت الطريقة المستعملة في التنبؤ فلا بد أن تحتوي على هامش عدم التأكد كالتغيرات الاقتصادية وظهور منتجات منافسة، في هذا المجال نجدتها تنقسم إلى ميزانيات مرنة وثابتة.  
4 4 - الميزانية الثابتة: هذا النوع من الميزانيات تكون مبنية على أساس افتراض مستوى واحد من النشاط، و تستعمل في المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع أن تتنبأ بدقة بحجم نشاط الفترة القادمة.

4 2 - الميزانية المرنة و المتغيرة: الميزانية المرنة تعد على أساس تعدد الأسعار بينما الميزانيات المتغيرة أو الديناميكية تعد على أساس عدة مستويات من النشاط، و يمكن أن نعبر بالميزانية المرنة على نوعين من الميزانيات المرنة و المتغيرة، و يعتبر هذا النوع من الميزانيات أدلة فعالة لتقييم الأداء.

5 - من ناحية درجة التفاصيل التي تشتمل عليها الميزانية التقديرية<sup>1</sup>:

5 4 - ميزانية البرامج: وفي هذا النوع من الميزانيات يتم تقسيم أنشطة المؤسسة إلى برامج محددة يهدف كل منها إلى تحقيق هدف معين أو التوصل إلى نتيجة معينة، ثم يتم إعداد ميزانية لكل برنامج على حدى.

<sup>1</sup> - محمد ساهي راضي، و جدى حامد حجازي، مرجع سابق، ص 37

5 2 ميزانية المسؤوليات: وفي هذا النوع من الميزانية يقوم على مبدأ محاسبة المسؤولية أو المسائلة المحاسبية حيث يتم رسم الخطط على أساس مراكز مسؤولية التنفيذ أو تحقيق الأهداف، و بمقتضى ذلك يتم تحليل أنشطة المؤسسة على أساس المسؤولية عن تنفيذ أجزائها أو تحقيق أهدافها، أي أنه تتكون من عدة أقسام و ورشات وعلى رأس كل منها يوجد مسئول، و كل جزء أو قسم تكون له ميزانية تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الميزانية إذن الميزانية المسؤولة هي أداة فعالة للرقابة لأنها تزود المؤسسة بالمعلومات المفصلة التي من خلالها يمكن تقييم الأداء كل مسئول على رأس ذلك القسم.

### ثانيا: طرق إعداد الميزانية التقديرية:

يمكن الاختيار بين ثلاثة طرق من الميزانيات لإعداد تقديرات الميزانية وهي:<sup>1</sup>

1 -الميزانية المفروضة: وتسمى بالميزانية من الأعلى إلى الأسفل لأن الإدارة العليا هي التي تقوم بإعداد تقديرات الميزانية ثم ترسلها إلى الإدارة الدنيا التي تتولى مسؤولية التنفيذ فقط، ومن مميزات هذه الطريقة هي أن الإدارة العليا لها إدراك واسع بعمليات المؤسسة و العلاقات بين الأنشطة المساعدة وحريصة على توزيع الموارد المتاحة بدون تحيز، كما أنها غير مكلفة لأن عددا قليلا من الأشخاص يعدون التقديرات، ويعاب على هذه الطريقة أنها تقلل من التزام المستويات الإدارية السفلى بمسئولياتها.

2 -الميزانية الإسهامية: وتسمى بالميزانية من الأسفل إلى الأعلى لأن الإدارة العليا هي التي تتولى مسؤولية إعداد التقديرات ثم تقوم بعملية التنسيق بين التقديرات وبعد ذلك ترسل للإدارة العليا، و نتيجة لذلك فإن أهداف المؤسسة ممكن تحقيقها نظرا للدور النشط للإدارة الدنيا في إعداد التقديرات. ويعاب على هذه الطريقة بأن مسؤولي الأقسام يبالغون في أهمية أقسامهم وفي الاحتياجات للموارد ووضع أهداف سهلة التحقيق، و بما أن عدد الأشخاص الذين يعدون التقديرات أكبر بالمقارنة مع الطريقة السابقة فإن تكلفتها أعلى.

3 -الميزانية التفاوضية: هذه الطريقة أكثر واقعية و تعتمد على مزايا الطريقتين السابقتين حسب هذه الطريقة المعلومات تكون متداولة بدرجة كافية بين المستويات الإدارية العليا والدنيا، في البداية تقوم الإدارة العليا بإرسال الأهداف المبدئية إلى الإدارة الدنيا مع التوضيح، لحرص الإدارة العليا على توزيع الموارد المتاحة بطريقة عادلة وغير متحيزة، فإذا رفضت الإدارة الدنيا الأهداف و الموارد المتاحة فإن الإدارة العليا

<sup>1</sup> - فركوس محمد، مرجع سابق، ص 11.

ستطالبها باقتراح البدائل وذلك في إطار الموارد المتاحة، فحسب ما يتوصل إليه في الخطوة الماضية فإن الإدارة العليا تقوم بإضافة الموارد أو تعديل توقعاتها.

### ثالثاً: مزايا استخدام الميزانية التقديرية:

قد يرى البعض أن الميزانية ما هي إلا ضياع للجهد و المال لأنها تعكس ما يتوقع حدوثه في المستقبل، و هذا المستقبل غير مرئي، ومن مزايا استخدام الميزانية التقديرية ما يلي:<sup>1</sup>

- 1 - خلق عادة التخطيط الإدارة لأن إعداد الميزانية يتطلب من المؤسسة أن تنظر إلى المستقبل باستمرار و هذا يجعلها تتوقع ظروف المستقبل، مما يؤدي إلى الحد من المفاجآت، فمثلاً إذا توقعت المؤسسة حدوث عجز في النقدية خلال فترة الميزانية فإن ذلك يساعدها على ترتيب التمويل اللازم قبل الحاجة إليه بفترة طويلة.
- 2 - تنسيق مجهودات المؤسسة و الأقسام المختلفة، فعند معرفة حجم المبيعات المتوقع يتم الطلب من إدارة الإنتاج وضع برنامج الإنتاج الذي يلبي احتياجات المبيعات وكذلك بالنسبة للأقسام الأخرى.
- 3 - تساعد الميزانية التقديرية في خدمة وظيفة الرقابة، فهي تحتوي على أرقام التكاليف و الإيرادات التي يتوقع حدوثها خلال فترة الميزانية و الخاصة بكل إدارة أو قسم في المؤسسة و تتم الرقابة عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام الواردة في الميزانية لتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها و التقرير عنها ولأن الميزانية التقديرية تحدد لكل إدارة أو قسم، فإن الرقابة تصل إلى كل الوحدات الإدارية.
- 4 - تساعد الإدارة على وضع أهداف وسياسات واضحة محددة مقدماً للمشروع ككل و للأقسام و الأنشطة المختلفة داخل المؤسسة.
- 5 - تساعد كأداة للاتصال الفعال بين المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة.
- 6 - تساعد في تخطيط ورقابة المصروفات الرأسمالية للمشروع وميزانية الاستثمارات مع مصادر التمويل المتاحة للمشروع

<sup>1</sup> - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر و التوزيع، ط 3، الأردن، 2004، ص ص 186-187.

**رابعاً: وظائف الميزانية التقديرية:**

من المتفق عليه أن الميزانية التقديرية أداة من الأدوات المساعدة للمؤسسة وليست بديلاً عنها، فالميزانية لا يمكن أن تعمل بذاتها أو تحفز نفسها، و لكن إذا تم إعدادها بعناية و إدارتها بطريقة سليمة فسوف تتحكم في السياسة العامة من خلال التنظيم الإداري ولهذا في هذا المطلب سوف نتطرق إلى وظائف الميزانية التقديرية.

**1- الوظيفة التخطيطية:**

يشكل التخطيط عنصراً هاماً من عناصر أي قرار إداري و يعتبر الإطار الحقيقي لأي مشروع صغير أو كبير لأي مؤسسة لأنه محط التطلعات و الآمال المستقبلية وتوجد عدة مفاهيم للتخطيط.

- عرف التخطيط على أنه: " التخطيط يتمثل في إعداد دراسة لأوضاع القائمة تمهيداً للتعرف على

المشكلات و الاحتياجات المطلوبة ومن ثم يجري تحديد الأهداف حسب جدول الأولويات، و ذلك في

إطار زمني محدد الجوانب و الأبعاد مع الأخذ بعين الاعتبار البعد الزمني"<sup>1</sup>

- ويعرف كذلك على أنه: "التخطيط هو عملية التفكير بما يجب عمله في المستقبل وكيف ومتى يتم هذا

العمل ويتمثل في تحديد الأهداف و الخطط و الخطوات اللازمة لبلوغها"<sup>2</sup>.

- بحيث يبدأ التخطيط بمحاولة التنبؤ بالبيئة الخارجية مع تكييف المؤسسة داخلياً لتحصل على أقصى

المزايا في الفرص الخارجية وهو عملية مستمرة لأن البيئة الخارجية غير مؤكدة.<sup>3</sup>

وبشكل عام يوفر لنا وظيفة التخطيط في الميزانية التقديرية:<sup>4</sup>

**1** - إن الهدف الرئيسي للمؤسسة تحقيق الأرباح، حيث أن هذا الهدف لا يتحقق إلا عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتخفيض التكاليف إلى أدنى مستوى ممكن، لذلك على إدارة المؤسسة القيام بالدراسات

<sup>1</sup> - موسى يوسف خميس، مدخل إلى التخطيط، دار الشروق للنشر و التوزيع، الأردن، 1999، ص 15

<sup>2</sup> - محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات و وظائف تقنيات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 13.

<sup>3</sup> - كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسب الإدارة الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 96.

<sup>4</sup> - خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997، ص 16.

المسبقة لكل الظروف المحيطة بالمؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية ومحاولة السيطرة عليها وتسييرها بالصورة التي تخدم المؤسسة.

2 - إن وضع خطة يعني مساهمة كافة المستويات الإدارية وكافة العاملين في إبداء آرائهم ومناقشة الأهداف وأساليب التنفيذ مما يؤدي إلى زيادة كفاءة الأداء وزيادة روح التعاون والشعور بالمسؤولية بين كافة العاملين في المؤسسة.

3 - إن عرض الخطة على شكل ميزانية تقديرية يمكن إدارة المؤسسة من متابعة التنفيذ والمراقبة المستمرة للسياسات والإجراءات التنفيذية والأسس التي بنيت عليها هذه الخطة.

### ثانيا: الوظيفة الرقابية:

- تعرف الرقابة على أنها: "تشمل على الكشف عما إذا كان كل شيء يتم وفقا للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ الراسية وهي تهدف إلى الوقوف على نواحي الضعف والأخطاء، ومن ثم العمل على علاجها وعدم تكرارها وهي تكون على كل شيء سواء أعمال أو أشياء أو أفراد أو مواقع".<sup>1</sup>
- وهي عبارة عن وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقا للأهداف المرسومة بكفاية وفي الوقت المحدد لها".<sup>2</sup>

ولهذا فإن الرقابة تعني تنظيم الفعاليات في المؤسسة ومواكبتها لسيرها ضمن الخطة للوصول إلى الأهداف المرسومة للوصول إلى المستويات المطلوبة والعمل على تحقيق الأهداف ومنع الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتجاوز الانحرافات.

ولتحقيق ذلك يجب عمل مايلي:<sup>3</sup>

- 1 - تحليل وتفسير النتائج الفعلية وإعداد تقارير يومية أو أسبوعية أو شهرية وذلك حسب هذه النتائج.
- 2 - مقارنة النتائج الفعلية مع ما تم التخطيط له في الميزانيات التقديرية.

<sup>1</sup> - الزهري محي الدين، الإدارة من وجهة نظر المنظمة، دار الفكر العربي، 1979، ص297

<sup>2</sup> - العطار فؤاد، مبادئ الإدارة العامة، دار النهضة العربية، مصر، 197، ص179.

<sup>3</sup> - محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص16



- 3 - تحديد الانحرافات ما بين المخطط والمتحقق فعلا، والبحث عن أسبابها ومعالجة هذه الانحرافات عند حدوثها، وكذلك تحديد المسؤولية التي أدت إلى حدوث هذه الانحرافات.
- 4 - تصميم نظام فعال للحوافز لرفع كفاءة التشغيل.
- 5 - منع الإسراف في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة والتي تتسم بالندرة.

### ثالثا: وظيفة التنسيق:

إن التنسيق هو العملية التي تهدف إلى تحقيق وحدة العمل بين الأنشطة المتداخلة، ويكون التنسيق ضروريا حيثما وجد اثنان أو أكثر من الأفراد المتداخلين أو الجماعات المتداخلة أو الأقسام المتداخلة تسعى لتحقيق هدف ما.<sup>1</sup>

ولغرض استعمال الميزانية التقديرية في كافة أنشطة المؤسسة فإن ذلك يتطلب تنسيق العمل والجهود، وذلك يعني توحيد جهود العاملين في المؤسسة بحيث يعمل كل فرد وكل قسم من أقسام بصورة متكاملة مع باقي الأفراد والأقسام، الأمر الذي يؤدي إلى الحصول على أحسن النتائج، فعلى سبيل المثال لا بد أن يكون هناك توافق تام من حيث التوقيت والتنظيم بين إدارة المبيعات وإدارة الإنتاج وهذا يعني توفير الإنتاج اللازم في الوقت المناسب لتسليمه إلى زبائن المؤسسة، كما على إدارة المبيعات عدم رسم توقعات تتجاوز أو تقل عن الطاقة المتوفرة في الأقسام الإنتاجية مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف المالية للمؤسسة ومدى توفر السيولة النقدية اللازمة لتوفير مستلزمات الإنتاج ولذلك تبرز وظيفة التنسيق ما بين أقسام المؤسسة المختلفة في<sup>2</sup>

- 1 - إن تنسق الأعمال وتوزيع مسؤوليات تنفيذ الخطة على كافة الأقسام والعاملين سيظهر لنا ويحدد نقاط الضعف داخل المؤسسة، حيث أن الأقسام غير الكفاءة هي التي ستختلف عن باقي الأقسام عند تنفيذ خطة الميزانية، أي أنه من خلال التنسيق نستطيع إلزام جميع الأطراف وحثها على تحمل مسؤولية التنفيذ.
- 2 - مراقبة الحركة النقدية وحالة السيولة في المؤسسة بحيث لا يسمح بتجميد وتعطيل رأس المال العامل، أو استعماله بصورة غير اقتصادية.

<sup>1</sup> - بشير العلق، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 329

<sup>2</sup> - خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص 17

## رابعاً: وظيفة الاتصال:

تعتمد ممارسة الإدارة على توصيل الأهداف والخطط والبرامج لكل الأفراد المؤشرين على عمليات المؤسسة وتتطلب الحوار بين المدير والمشرف حتى يمكن فهم المعايير المطبقة في إعداد البرامج المعتمدة بحيث توصل الأهداف من خلال الاتصالات الرسمية وغير الرسمية وتكون هذه المعلومات مطلوبة لإعداد الخطط المفصلة للميزانية التقديرية.<sup>1</sup>

حيث أن الميزانية التقديرية أداة اتصال ذي اتجاهين فهي توصل أهداف الإدارة العليا للمستويات الدنيا، كما توصل الظروف الواقعية لأقسام ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف للإدارة العليا، كما يشمل النظام الميزانية على تبليغ مديري الأقسام بأدائهم الفعلي وانحرافاتهم عن الميزانية عن طريق تقارير الأداء في نهاية كل فترة، وكذلك توصيل أسباب الانحرافات، ومن هو المدير المسؤول عن الانحرافات ومدى قابلية الانحراف للرقابة.<sup>2</sup>

## المبحث الثاني: الميزانية التقديرية التشغيلية:

تمثل الميزانية التقديرية التشغيلية ملخصاً لأوجه نشاط المؤسسة وخططها وأهدافها للمستقبل، فهي تضع أهدافاً لأنشطة البيع والإنتاج والتوزيع، وتنتهي الميزانية التقديرية بصفة عامة في إعداد قائمة لصافي الدخل وقائمة التدفقات النقدية.

ولهذا في هذا المبحث سنتطرق إلى الميزانية التقديرية للمبيعات والإنتاج ومستلزمات الإنتاج.

## المطلب الأول: الميزانية التقديرية للمبيعات:

إن إعداد الميزانية التشغيلية للمؤسسة ككل تتطلب إعداد عدة تقديرات فرعية تتناول كل مجموعة منها ناحية معينة، وأول ميزانية يتم إعدادها هي الميزانية التقديرية للمبيعات لأنها تعتبر حجر الأساس لوضع الميزانيات الأخرى.

<sup>1</sup> - كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص 97

<sup>2</sup> - خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، 2006، ص 133.

أولاً: مفهوم الميزانية التقديرية للمبيعات:

عرفت الميزانية التقديرية لمبيعات على أنها: "تقديرات بالكميات والأسعار المنتظرة لكل سلعة من السلع خلال الفترة القادمة الموضوع عنها الميزانية وفي حالة تعدد مناطق أو أقسام البيع تعد ميزانية تقديرية كل من هذه المناطق والأقسام لكل سلعة من السلع، ثم تجمع هذه الميزانيات للوصول إلى الميزانية التقديرية لمبيعات المؤسسة ككل".<sup>1</sup>

هي عبارة عن بيان للمبيعات المتوقعة سواء كانت بالوحدات أو بالقيمة ويجب أن تكون هذه الميزانية معتمدة من جانب لجنة الميزانية حيث يجب أن يتم تقديم المبيعات المنتبأ بها إلى لجنة الميزانية التي تقرر ما إذا كان هذا التنبؤ قد جاء مبالغاً في أو أقل من اللازم وبناء على ذلك تقوم بإجراء التعديل اللازم.<sup>2</sup>

الميزانية التقديرية للمبيعات هي: "جدول تفصيلي يبين المبيعات المتوقعة للفترة القادمة، وتظهر بالكمية والقيمة وتقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في إعدادها على عاتق مدير المبيعات".<sup>3</sup>

بحيث أن عندما تقوم المؤسسة بالتوقع لمبيعاتها يجب عليها:

**1 - تحديد كمية المبيعات:** وذلك من خلال دراسة العوامل التي تؤثر على كمية المبيعات وتنقسم هذه العوامل إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية.<sup>4</sup>

وتشمل على:<sup>5</sup>

**1 4-العوامل الداخلية: تتمثل في:**

- طبيعة نشاط المؤسسة وحجمه ونوع منتجاته وطريقة التصنيع ومدى توافر المواد والأدوات والمهمات
- والسياسة السعرية ووسائل توزيع المبيعات ومقدار المبالغ المقرر صرفها على الحملات الإعلانية.
- مدى الطاقة الإنتاجية والإمكانات المالية الموجودة في المؤسسة.

<sup>1</sup>- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 250

<sup>2</sup>- بديع الدين ريشو، الموازنات التشغيلية والمالية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010، ص 31

<sup>3</sup>- ليستراي هيتجر، سيرج ماثولتس، مرجع سابق، ص 424

<sup>4</sup>- فركوس محمد، مرجع سابق، ص 22

<sup>5</sup>- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق، ص 251

- درجة كفاية العاملين بالمؤسسة ومدى خبرتهم في إعداد الميزانية التقديرية.

### 1 2 -العوامل الخارجية: وتشمل:

- السوق الذي تباع فيه منتجات المؤسسة وما يؤثر عليه من سياسات اقتصادية واجتماعية.
- درجة المنافسة القائمة بين المؤسسة وغيرها من المؤسسات المماثلة.
- الظروف الاقتصادية والسياسية العامة مع الأخذ في الاعتبار مؤشرات اقتصادية الدخل الاستهلاك.

بعد دراسة هذه العوامل تستطيع المؤسسة الإجابة على التساؤلات الآتية:

- من هم عملاؤنا؟
- من هو المنتج أو الخدمة التي سنقوم ببيعها؟
- أين سنقوم ببيع المنتج أو الخدمة؟

### 2 - تحديد أسعار البيع:

تعتبر مرحلة تحديد أسعار البيع مرحلة هامة وصعبة في عملية وضع الميزانية التقديرية للمبيعات لأن دراسة وتحليل مدى تأثير أسعار البيع مرتبطة بعوامل متداخلة تتمثل في:<sup>1</sup>

- كمية و تكلفة المبيعات.
- طبيعة المنافسة.
- نشاط التوزيع.

- مصاريف البيع و التوزيع: حيث يقوم قسم المبيعات بتقدير مصاريف البيع و التوزيع لأن أسعار المنتجات تتوقف أيضا على قيمة المصاريف التي ستقوم المؤسسة بإنفاقها للترويج و الرعاية لهذه المنتجات، و هذه التكاليف تدخل مباشرة في تكلفة المبيعات، وعليه فإن مصاريف الرعاية و الإعلان تؤثر في تحديد أسعار المنتجات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 89

<sup>2</sup>- فرкос محمد، مرجع سابق، ص 53

- **طرق التنبؤ بالمبيعات:** تعتبر الميزانية التقديرية من أدوات التنبؤ في كثير من المشروعات و كلما اعتمدت المؤسسة على أساليب دقيقة في التقدير كلما استطاعت التكيف أكثر مع المتغيرات البيئية و تتمثل أهم الطرق التي تعتمد عليها المؤسسة هي:

1 - **الطرق الكيفية:** و التي تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

**1 1 دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة:** يجب دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة و تحليلها و تبيان أثرها على مبيعات المؤسسة في المدى القصير و المدى الطويل من خلال الإحصائيات و البيانات و معرفة هذه المؤشرات يساعد على معرفة مدى تأثير مبيعات المؤسسة بها.

**1 2 طريقة جمع تقديرات وكلاء و مندوبي البيع:** يقوم وكلاء البيع في المناطق المختلفة التي تباع فيها منتجات المؤسسة بتقدير المبيعات لكل منتج حسب الزبائن و يعتمدون في ذلك على خبراتهم و اتصالاتهم بالزبائن و توفر لهم الإدارة أرقام المبيعات الفعلية للسنوات الماضية الخاصة بمناطقهم لأجل مساعدتهم في عملية التنبؤ، فبعد إعدادهم لتقديراتهم يقدمونها إلى المدير الجهوي الواقع في منطقتهم و الذي بدوره يقوم بدراستها و يقبها استنادا إلى المبيعات الفعلية للمنطقة في السنوات الماضية و التوقعات المستقبلية. و يعاب على هذه الطريقة أنها تأخذ وقت.

**1 3 اللجنة الاستشارية:** تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي تعدها مجموعة من الخبراء (المسؤولين، اقتصاديين، تنفيذيين) و بعد مناقشة التقديرات الفردية من طرف هؤلاء الخبراء يتفقون على تقديرات معينة، و توضح تصرفهم كل البيانات التي هم في حاجة إليها اعتمادا على خبرتهم و قدرتهم.

**1 4 طريقة دلفي:** تقوم هذه الطريقة على أساس إرسال استقصاءات إلى مجموعة من الخبراء فيقوم كل خبير بالإجابة على الاستقصاء و بعد ذلك تقوم المؤسسة بجمع الأجوبة و مقارنتها، فإذا كانت مختلفة اختلاف كبير تعاد أسئلة أخرى ثم تقوم بجمع الأجوبة وهكذا، و يعاب على هذه الطريقة أنها تستند على معرفة مبيعات السنوات السابقة من أجل تقدير مبيعات الفترة اللاحقة وهذا بإضافة نسبة معينة إلا أنه من الخطأ الاعتماد على هذه الطريقة فقط بل يجب الأخذ بعين الاعتبار دراسة الوقت و الأحوال الاقتصادية السائدة أي

<sup>1</sup>- فركوس محمد، مرجع سابق، ص 23.

يجب إعداد دراسة دقيقة لنتائج السنوات السابقة و العوامل الداخلية و الظروف الداخلية و الخارجية الاقتصادية المتوقعة خلال فترة الميزانية<sup>1</sup>

2 - **الطرق الكمية: (الإحصائية)** يمكننا أن نقول بأن النماذج الإحصائية الرياضية تعتبر أدق الطرق للتنبؤ بالمبيعات التقديرية وذلك فيما يلي:<sup>2</sup>

**2 1 تحليل السلاسل الزمنية:** تعرف السلاسل الزمنية بأنها: "عبارة عن البيانات الإحصائية التي تجمع أو تشاهد أو تسجل لفترات متتالية من الزمن وبذلك فإن السلاسل الزمنية تعتبر إحدى الوسائل التي تستخدم لوصف العلاقة بين متغيرين الزمن و المبيعات. بحيث تستعمل طريقة المربعات الصغرى لتحديد معادلة خط الاتجاه العام للمبيعات، و هذه الطريقة تعتبر أشهر طريقة لتحديد معادلة خط المستقيم و الخط الذي نتوصل إلى تحديده بهذه الطريقة يعطي تقريبا مناسبا للاتجاه العام لدالة المبيعات التي تفترض أن تكون بالشكل التالي:

$$Y=ax + b$$

حيث أن المبيعات التقديرية = y

هي الفترة الزمنية المرغوب تقدير مبيعاتها = x

- أما قيم a و b فإننا نستعمل المعادلتين الطبيعيين لتحديدهما

$$\Sigma Y=nb+ax$$

$$\Sigma xy=b\Sigma x+a\Sigma x$$

حيث n تمثل عدد الفترات الزمنية

**2 2 معامل الارتباط:** يستخدم معامل الارتباط الذي يحدد قوة الارتباط بين المبيعات و متغير آخر أو متغيرات أخرى في التنبؤ بكمية المبيعات المتوقعة. و يحسب معامل الارتباط بالعلاقة التالية:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر ، الأردن، 2005، ص 324

<sup>2</sup> - محمد سامي راضي، و جدى حامد حجازي مرجع سابق، ص 110

<sup>3</sup> - فرкос محمد مرجع سابق، ص 27

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

و يكون معامل الارتباط محصور بين (+1 و -1) و التي تبين قوة الارتباط بين متغيرين تبعا للحالات التالية:

- ارتباط موجب قوي  $r=+1$

- ارتباط موجب  $r=+0.5$

- لا يوجد ارتباط صفر

- ارتباط سلبي  $r=-0.5$

- ارتباط سلبي قوي  $r=-1$

**2 3 طريقة المتوسطات المتحركة:** تقسم هذه الطريقة حسب طبيعة الأسلوب الرياضي المستخدم لحساب المتوسط الحسابي، ويعتمد أيضا على طبيعة بيانات الظاهرة المدروسة التي تعبر عن دراسة الأساليب الكمية و الإحصائية اللازمة للتنبؤ نوعين من هذه المتوسطات وهي:<sup>1</sup>

- المتوسطات المتحركة البسيطة

- المتوسطات المتحركة المضاعفة

وتستعمل هذه الطريقة للتخلص من التقلبات التي تشمل عليها السلسلة الزمنية و تستعمل كذلك في حالة التقلبات الدورية و التقلبات الفصلية و تقوم على استخدام أكثر من متوسطين حسابيين.

**3- وضع الميزانية التقديرية للمبيعات:** إن هذه المرحلة هي حصيلة منطقية و ترجمة قيمية للمراحل السابقة والتي يمكن عرضها باستخدام أساليب عديدة أهمها:<sup>2</sup>

- أسلوب العرض حسب المنتج أو مجموعة المنتجات وهو الأسلوب السائد في معظم المؤسسات إذ يسمح بمتابعة تقييم تصور مبيعات كل من المنتجات التي تتعامل معها المؤسسة.

<sup>1</sup> - مؤيد الفضل، مدخل إلى الأساليب الكمية في التسويق، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن، 2008، ص 68

<sup>2</sup> - محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 113

- أسلوب العرض حسب المنطقة الجغرافية

- أسلوب العرض حسب فئات العملاء

- أسلوب العرض على أساس مختلط

### المطلب الثاني: الميزانية التقديرية للإنتاج:

بعد الانتهاء من إعداد ميزانية المبيعات يصبح مدير الإنتاج مسؤولاً عن تحويل المبيعات التقديرية إلى الوحدات المطلوبة إنتاجها.

تعرف الميزانية التقديرية للإنتاج أنها: "جدول تفصيلي يوضح كمية الإنتاج اللازمة خلال الفترة القادمة لمقابلة المبيعات المتوقعة و الاحتياجات من المخزون، و تعتبر هذه الميزانية هي الأساس الذي يستخدم لتخطيط الإنتاج خلال الفترة القادمة، لضمان عدم إنتاج كميات تزيد عن حاجة المبيعات"<sup>1</sup>

### أولاً: أنظمة الميزانية التقديرية للإنتاج:<sup>2</sup>

1 - الإنتاج على أساس الأوامر الخاصة (الطلبات): في هذه الحالة تقوم المؤسسة بصناعة أنواع خاصة من المنتجات لتنفيذ طلبات الزبائن و في هذه الحالة المؤسسة لا تنتج منتجات تامة لأجل التخزين فمن واجبها إذن وضع النظام الذي يمكنها من إنتاج وتسليم المنتجات في أقرب وقت ممكن ونظراً أن التنبؤ بالمبيعات ليس سهلاً في هذا النموذج، من الإنتاج فإن من الصعب إنتاج كميات مقدما قبل الحصول على الطلبات ورغم هذا يمكن للمؤسسة أن تبدأ في الإنتاج بعض الأجزاء مقدما حتى تبلي طلبات الزبائن في الأوقات المحددة.

2 - الإنتاج بالسلسلة أو الإنتاج المستمر: ويتضمن هذا النوع:

- المعدات المنتجة بالسلسلة (الشاحنات، الآلات...)

- المنتجات الصناعية (الاسمنت، الزجاج....)

<sup>1</sup> خيرت ضيف، الموازنات التقديرية، الدار الجامعية، مصر، 1969، ص 58

<sup>2</sup> فرкос محمد، مرجع سابق، ص 94



من بعض المميزات الإنتاج المستمر:

- يمكن التنبؤ بالمبيعات
- يستوجب على المؤسسة تخزين كميات معتبرة وبصفة دائمة عن المنتجات التامة الصنع لمقابلة الطلب.

ثانيا: عوامل تحديد الميزانية التقديرية للإنتاج:

إن الميزانية التقديرية للإنتاج تتحدد بثلاثة عوامل مؤثرة هي:<sup>1</sup>

**1 - المبيعات:** حيث تعدد خطة الإنتاج بصفة أساسية بالمبيعات المتنبأ بها باعتبار أن ميزانية الإنتاج تهدف إلى تخطيط الأنشطة الإنتاجية و التنسيق بينها بشكل يضمن تدفق الإنتاج بمعدل يتماشى مع معدل طلبات الزبائن من المنتج.

- وعندما يكون حجم المبيعات هو العامل المؤثر تكون نقطة البداية في التخطيط هي نتائج التنبؤ بالمبيعات فتتحدد العلاقات بالترتيب التالي:<sup>2</sup>

• خطة المبيعات = المبيعات المتوقعة طبقا لنتائج التنبؤ

**2 - سياسة التخزين:** على الرغم من أن الميزانية التقديرية للإنتاج تتحدد بصفة أساسية بالمبيعات المتنبأ بها فإنه يجب إعداد ميزانية الإنتاج أخذ التغيرات في سياسة تخزين المنتج في الاعتبار. و هناك سياستين لتحديد المخزون من الإنتاج التام هما:

**2 1 - سياسة تثبيت المخزون:** في هذه الحالة يتم تثبيت المخزون في بداية فترة الميزانية و نهايتها، و

كذلك خلال فترات الميزانية المختلفة، و في هذه الحالة نجد أن الإنتاج التام خلال كل فترة من فترات

الميزانية سوف يعادل مبيعات كل فترة، و بالتالي سوف يتم تغير برنامج الإنتاج خلال فترات الميزانية،

ويمكن التعبير عن العلاقة بين كل من الإنتاج و المبيعات و المخزون من الإنتاج التام على النحو التالي:<sup>3</sup>

$$\text{مخزون أول الفترة} + \text{الإنتاج} = \text{المبيعات} + \text{مخزون آخر الفترة}$$

<sup>1</sup> - محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 135

<sup>2</sup> - طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 1013

<sup>3</sup> - محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 136

و في حالة إتباع سياسة ثبات المخزون نجد المعادلة على النحو التالي:

$$\text{المبيعات} = \text{الإنتاج}$$

2 2 - سياسة تغير المخزون: و في هذه الحالة يتغير المخزون في نهاية كل فترة من فترات الميزانية وفقا للعديد من الاعتبارات مثل مدة التخزين، قابلية المنتج للتخزين موسمية الطلب...، و على ذلك يتم تحديد المخزون في نهاية كل فترة سواء على أساس نسبة معينة من مبيعات الفترة السابقة أو كنتيجة لتثبيت برنامج الإنتاج.

3 - الطاقة الإنتاجية: بعد تحديد كمية الإنتاج، تأتي المرحلة المتمثلة في التعرف هل الطاقة الإنتاجية المتاحة تكفي لتنفيذ برامج الإنتاج أم لا وذلك من خلال دراسة القيود الإنتاجية التالية و البحث عن الحل الأمثل: <sup>1</sup>

3 4 - القيود المتعلقة بالطاقة الإنتاجية: أي بتحديد الوقت المتاح الذي تسمح به طاقة اللات المتواجدة أو المتوقعة و بتعدد ذلك من خلال طرح الوقت غير المنتج (تتمثل في أوقات ضبط و تركيب المعدلات وقت الصيانة...) من وقت النشاط العادي للآلة (وقت الآلة عندما تكون مشغلة)

3 2 - القيود المتعلقة باليد العاملة المباشرة: يتم تحديده من خلال حاصل طرح الوقت غير المنتج من مجموع عدد ساعات الحضور

3 3 - القيود الإنتاجية الأخرى: يمكن أن تكون تتعلق بالمساحة المتاحة للتخزين، أو الوقت المتاح من اليد العاملة الماهرة.

- كل القيود السابقة الذكر تسبب نقاط ضعف للمؤسسة، و كذلك فالمؤسسة تبحث عن البرنامج الإنتاجي الذي سيخدم القيود الإنتاجية الأفضل استخداما و يسمح بتحقيق المبيعات التقديرية.

4 - وضع الميزانية التقديرية للإنتاج: إن هذه المرحلة هي حصيلة منطقية و ترجمة قيمية للمراحل السابقة، حيث أن كافة المراحل السابقة تصب جميعها في نهاية المطاف في ميزانية الإنتاج.

<sup>1</sup> - فركوس محمد، مرجع سابق، ص 96

## المطلب الثالث: الميزانية التقديرية لمستلزمات الإنتاج:

توضع ميزانية الإنتاج بغرض تنظيم و تنسيق برنامج الإنتاج حتى تتمكن المؤسسة من الحصول على المنتجات بالكميات المطلوبة عن الاحتياجات من المواد تتضمن تحويل الوحدات الواجب إنتاجها و المبنية في ميزانية الإنتاج إلى الاحتياجات من المواد الأولية اللازمة.

## أولاً: الميزانية التقديرية للمواد الأولية:

بشكل عام تعتبر المادة الأولية القاعدة الأساسية لبناء أي منتج وان هدف الميزانية هو إعداد تقديرات بالكمية و القيمة للمواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج كما تهدف إلى تحقيق الرقابة على المواد الأولية<sup>1</sup> و لإعداد الميزانية التقديرية للمواد الأولية من خلال:<sup>2</sup>

**1 - تقدير كميات المواد الأولية:** إن إعداد التقديرات للمواد الأولية اللازمة للإنتاج يتوقف على مدى تماثل المنتوجات المراد إنتاجها بالنسبة للمؤسسات التي تنتج منتوجات نمطية، فإن التقديرات تشمل في تحديد الكمية المعيارية من كل نوع من أنواع المواد التي تدخل في عملية الإنتاج، و هذه الكمية يتم تحديدها بطريقة الدراسات الهندسية. و بعد تحديد الكمية المعيارية يتم بعد ذلك تحديد كمية المواد اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج. - أما عند ما يكون الإنتاج حسب الطلبات يحدد الزبون المواصفات مثل ذلك في مؤسسات البناء، في هذه الحالة تقوم المؤسسة بتحليل المواصفات التي يحددها الزبون و ذلك بتحديد الكميات و أنواع المواد التي تستعمل في الطلبية وفي الأخير، لا ننسى تحديد نسبة التالف الطبيعي المسموح به في عملية الإنتاج. و يمكن التعبير عن معادلة المواد الأولية على النحو التالي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - مؤيد الفضل، تخطيط و مراقبة الإنتاج منهج كمي، دار المريخ للنشر، للمملكة العربية السعودية، 2007، ص 84

<sup>2</sup> - فركوس محمد، مرجع سابق، ص 102

<sup>3</sup> - زينات محمد حرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 310

ميزانية مشتريات المواد الأولية خلال فترة الميزانية =

احتياجات حجم الإنتاج المقدرة تصنيعه من المواد الأولية (حجم الإنتاج المقدرة X احتياجات الوحدة من المواد الأولية) +  
حجم مخزون المواد الأولية آخر الفترة - حجم مخزون المواد الأولية الموجودة أول الفترة

ميزانية مشتريات المواد الأولية بالتكلفة =

ميزانية مشتريات المواد الأولية بالحجم X سعر الشراء

2 - تقدير الأسعار: إن التنبؤ بالأسعار أسهل من التنبؤ بكميات المواد الأولية اللازمة للإنتاج فالأسعار تتبع السوق فإذا كان السوق مستقرة فإن التقديرات تكون مرضية و بالتالي نستطيع تقييم مخزونات المواد الأولية و المنتجات التامة بسهولة أما إذا كانت التقلبات كبيرة في الأسعار، فالانتفاع بالأسعار التقديرية يكون ضئيلاً.<sup>1</sup>

3 - وضع استراتيجيات وسياسات الشراء و التخزين للمواد الأولية: و التي تبنى على :<sup>2</sup>

- طبيعة المواد التي تستخدمها المؤسسة

- ظروف السوق

- ظروف الموردين

4 - وضع الميزانية التقديرية للمواد الأولية:

هذه المرحلة هي حصيلة وترجمة رقمية للمراحل التي مرت بها المواد الأولية.

<sup>1</sup>- فركوس محمد، مرجع سابق، ص 103

<sup>2</sup> خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص 32.

ثانيا: الميزانية التقديرية للعمل المباشر.

يتم تحديد الاحتياجات من العمل المباشر اللازمة لإنتاج كميات الإنتاج المحددة في برنامج الإنتاج، و يتم تحديد العمل المباشر اعتمادا على: <sup>1</sup>

- عدد الساعات اللازمة من كل فئة من فئات القوى العاملة من مختلف الأقسام الإنتاجية لتصنيع الوحدة من كل منتج.

- كميات الإنتاج من كل منتج وفقا لما هو وارد في برنامج الإنتاج و على ذلك يتم استخدام المعادلة التالية لحساب احتياجات ساعات العمل المباشرة :

عدد ساعات العمل المطلوبة لتصنيع المنتجات =

الكمية المطلوبة تصنيعها من المنتج X عدد ساعات العمل اللازمة من كل فئة من فئات القوى العاملة لتصنيع الوحدة من المنتج.

و لإعداد ميزانية العمل المباشرة يجب معرفة ما يلي:

1 - **تقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج:** بحيث تقوم المؤسسة بإجراء دراسات لتحديد معايير قياسية للزمن اللازم لإنتاج الوحدة أما بالنسبة للمؤسسة التي لم تتوصل إلى وضع المعايير القياسية فإنه بإمكانها أن تقوم بدراسة و تحليل نتائج الفترات السابقة لاستخراج متوسط الزمن الفعلي اللازم لتنفيذ كل عملية من عمليات الإنتاج.

2 - **تحديد الوقت المتاح:** ويتطلب من المؤسسة تحديد حجم الساعات المنتجة للعمل المباشر و يستخرج هذا الحجم من: <sup>2</sup>

- تحديد عدد العمال الذين لهم علاقة مباشرة بالإنتاج.

- تحديد عدد أيام الحضور لعامل له علاقة مباشرة بالإنتاج و تتكون من: عدد الأيام في السنة، عدد أيام العطل في السنة....

عدد الساعات المنتجة المتاحة لكل عامل: وهي عبارة عن

<sup>1</sup>- خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص 32

<sup>2</sup>- فركوس محمد، مرجع سابق، ص 109

عدد الساعات المنتجة المتاحة لكل عامل  $X$  عدد العمال المباشرين في الإنتاج.

3 - تقدير معدل الأجر: في تقدير معدل الأجر هناك حالتين:

- الحالة الأولى: يكون معدل الأجر موحدًا في جميع مراكز العمل في قسم التشغيل أي أن المعدل المعياري هو معدل مشترك لجميع عمليات القسم.
- الحالة الثانية: يكون فيها معدل الأجر متغيرًا في مختلف مراكز العمل التي تتطلب اختصاصات مختلفة في هذه الحالة:

- إما حساب معدل أجر مرجح للقسم.

- تحديد معدلات أجر معيارية لكل مجموعة من العمليات المجانسة .

4 - وضع الميزانية التقديرية للعمل المباشر: وهي حصيلة و ترجمة لكل المراحل السابقة التي يسر عليها العمل المباشر

ثالثًا: الميزانية التقديرية للمصاريف غير المباشرة: وتشتمل هذه الميزانية التقديرية للمصاريف غير المباشرة الاهتلاكات، صيانة الإيجارات، التأمينات وبالتالي يتم إعدادها استنادًا إلى المعادلة التالية:<sup>1</sup>

الميزانية التقديرية للمصاريف غير المباشرة خلال فترة الميزانية =

تكلفة العمل المباشرة خلال فترة الميزانية  $X$  معدل تحميل مقدر للمصاريف غير المباشرة.

وتعتبر هذه الميزانية أداة فعالة للرقابة على المصاريف وذلك بمقارنة المصاريف الفعلية مع المصاريف التقديرية.

1 - تقدير المصاريف غير المباشرة: عند تقدير المصاريف غير المباشرة يمكننا الرجوع إلى السجلات النتائج الماضية بحيث تقوم بتحليل هذه النتائج و أحسن طريقة في التحليل هي استعمال الرسوم البيانية لتحديد خط الاتجاه العام<sup>2</sup>

<sup>1</sup>- زينات محمد حرم ناصر ، نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 310

<sup>2</sup>-فرкос محمد، مرجع سابق، ص 119

ويجب أنه تعدل حسب التغيرات المنتظر حدوثها في المستقبل بحيث:<sup>1</sup>

- قد يرتفع أو ينخفض قسط الاهتلاكات نظرا لشراء أو بيع الآلات و المعدات
- قد تتغير عدد ساعات العمل
- قد يتغير أسلوب الإنتاج و المواد المستعملة في الإنتاج و هذا يؤدي إلى تغير في المصاريف غير المباشرة.

2 وضع الميزانية التقديرية للمصاريف غير المباشرة: وذلك من خلال قيام المؤسسة بالرجوع إلى

السجلات السنة الماضية.<sup>2</sup>

**المبحث الثالث: مراقبة تسيير باستخدام الميزانية التقديرية التشغيلية:**

بعدما تعرفنا على الميزانية التقديرية التشغيلية و التي تتمثل في الميزانية التقديرية للمبيعات، و الميزانية التقديرية للإنتاج، و الميزانية التقديرية لمستلزمات الإنتاج، و تعرفنا أيضا على مراقبة التسيير سوف نحاول من خلال هذا المبحث توضيح كيف تستخدم الميزانية التقديرية التشغيلية لمراقبة التسيير بمؤسسة اقتصادية.

**المطلب الأول: استخدام الميزانية التقديرية للمبيعات كأداة لمراقبة التسيير بمؤسسة اقتصادية**

لقد عرفنا قبل أن الميزانية التقديرية للمبيعات هي أول ميزانية تشغيلية يتم إعدادها حيث يتم من خلالها تخطيط للمبيعات المستقبلية و أسعار البيع، و هذه أول خطوة في التسيير أما فيما يخص المراقبة فالميزانية التقديرية للمبيعات يتم من خلالها حساب انحرافات المبيعات و تحليل هذه الانحرافات و معرفة أسبابها و في الأخير اتخاذ الإجراءات التصحيحية و هذا ما سيتم توضيحه بالتفصيل.

**أولاً: حساب انحرافات المبيعات:**

إن تغيير في حجم المبيعات الفعلية و المبيعات المقدرة، لابد و أن يؤثر سلبا أو إيجابا على الربحية في المؤسسة لهذا تعمل مراقبة التسيير للمبيعات من خلال حساب انحراف المبيعات على تحقيق ثلاثة أهداف

<sup>1</sup> ري اتش جاريسون، اربك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة، محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 425

<sup>2</sup> حامد حجاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 425.

رئيسية:<sup>1</sup>

- 1 - التعرف على حجم المبيعات من كل سلعة من السلع وحجم الإيرادات النقدية التي تحققت فعلا
- 2 - تقييم الجهود المبذولة و التعرف أول بأول على المتغيرات المستجدة في السوق و مدى تأثيرها على مستوى المبيعات
- 3 - التأكد بصفة مستمرة من أن مصاريف المبيعات لم تتجاوز الحد المتفق عليه في ميزانية المصروفات، و بحسب انحراف المبيعات بالعلاقة التالية:<sup>2</sup>

انحراف المبيعات = المبيعات الفعلية - المبيعات المقدرة

$$\begin{aligned}
 & \text{نسبة إنحراف المبيعات} = \frac{\text{انجازات الفعلية للسنة الحالية للمبيعات}}{\text{انجازات المقدرة للسنة الحالية للمبيعات}} \times 100 \\
 & \text{نسبة تطور المبيعات} = \frac{\text{قيمة المبيعات المتحقق للسنة الحالية} - \text{قيمة المبيعات المحقق للسنة السابقة}}{\text{قيم المبيعات المتحقق للسنة السابقة}} \times 100
 \end{aligned}$$

فمن خلال حساب انحراف المبيعات و إعداد التقارير الدورية عن المبيعات المحققة مقارنة بالمبيعات التقديرية يتم تحليل هذه الانحرافات الموجودة و العمل على تصحيحها و كلما توفرت بيانات واضحة كان الوصول إلى النتائج دقيقة

**ثانيا: تحليل الانحرافات و أسباب حدوثها:**

### 1 - تحليل الانحرافات للمبيعات:

يكشف لنا تحليل البيانات الإحصائية عن المبيعات خلال فترة معينة عن وجود اختلاف بين الأرقام التقديرية في خطة المبيعات و الأرقام الفعلية للمبيعات التي تحققت فعلا.

<sup>1</sup> عبد الرزاق سالم الرحاطة، ناصر جمال خضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الادارية، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، السعودية، 2012، ص53

<sup>2</sup> -مدحت قريشي، الاقتصاد الصناعي، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، 2005، ص 257



إن هذا الاختلاف بين الأرقام الفعلية و التقديرية للمبيعات يرجع إلى عاملي السعر و الكمية و هناك عوامل أخرى مثل مندوبي العملاء المناطق و الفترة الزمنية<sup>1</sup>

## 2 - أسباب الانحرافات:

فهذه الاختلافات و الانحرافات لها قسمين:<sup>2</sup>

2-1- انحرافات ترجع إلى عوامل خارجية كوارث طبيعية أزمات اقتصادية التدهور في الأسواق بحيث تكون هذه الانحرافات غير خاضعة للرقابة من قبل المؤسسة لأنها تخرج عن إرادة المؤسسة.

2-2- انحرافات ترجع إلى عوامل داخلية: مثل ذلك فشل في تنفيذ الخطة أو وضع تقديرات ليس في محلها بحيث هذه الانحرافات تكون خاضعة للرقابة من قبل المؤسسة .

## ثالثا: اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

بعد الانتهاء من تحليل انحرافات المبيعات يتجمع لدينا حصيلة من النتائج التي ترشدنا إلى نقاط القوة و الضعف في برامج المبيعات و الروابط التي تضبطها المؤسسة و ما أسفرت عنه النتائج.

و لكي تكتمل عملية الرقابة على المبيعات لابد من متابعة النتائج و تفسيرها من خلال الوصول إلى الإجراءات التصحيحية للانحرافات السلبية لهذا تعمل مراقبة التسيير إلى ضبط هذه الانحرافات و الاستفادة منها في المستقبل من خلال عدم الوقوع في الأخطاء و التقليل منها في المستقبل

## المطلب الثاني: استخدام الميزانية التقديرية للإنتاج كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية

إن أول ما تحتاج إليه المؤسسة من خلال الميزانية التقديرية للإنتاج هو بيانات عن كمية الإنتاج الأصناف وذلك من أجل مراقبة سير الإنتاج و هذا ما سنوضحه في المطلب من خلال: تحليل الانحرافات و معرفة أسبابها و في الأخير اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

<sup>1</sup> - حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، دار حامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2011، ص 104

<sup>2</sup> - أمين السيد احمد لطفي، التخطيط و الرقابة باستخدام الموازنات و المحاكاة الدار الجامعية، مصر، 2011، ص 151

أولاً: حساب الانحرافات:

و ذلك من خلال مراقبة خطة الإنتاج مع النتائج المحققة أي مراقبة الأهداف حيث تتم مقارنة التقديرات بالنتائج المحققة سواء بالكميات المنتجة أو المباعة و يحسب انحراف الإنتاج بالعلاقة التالية:<sup>1</sup>

$$\text{انحراف الإنتاج} = \text{الكمية المنتجة الفعلية} - \text{الكمية المنتجة التقديرية}$$

$$\text{نسبة تحقيق الخطة الإنتاجية} = (\text{قيمة الإنتاج المتحقق للنسبة الحالية} - \text{قيمة الإنتاج المتحقق للنسبة السابقة}) / \text{قيمة الإنتاج المتحقق للسنة السابقة} \times 100$$

$$\text{نسبة تطور الانتاج} = (\text{قيمة الإنتاج المتحقق للسنة الحالية} - \text{قيمة الانتاج المتحقق للسنة السابقة}) / \text{قيمة الانتاج المتحقق للسنة السابقة} \times 100$$

ثانياً: تحليل الانحرافات و أسباب حدوثها:

**1 - تحليل الانحرافات الإنتاج:**

بحيث تتم مقارنة الوسائل المستعملة فعلاً، بالوسائل المعيارية للإنتاج المحقق و حساب كل انحراف منهما و تحديد المسئول عن الانحراف و بعبارة الوسائل تقصد بها (المواد اليد العاملة تكاليف غير المباشرة الضرورية في عملية الإنتاج)<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - معراج هواري، مصطفى الباهي، مرجع سابق، ص 21

<sup>2</sup> - معراج هواري، مصطفى الباهي، نفس المرجع، ص 21

وهذا من أجل تحديد الأهداف التي توصلت إليها المؤسسة إذا ما كانت هذه الأهداف المحققة نفسها في الميزانية التقديرية للإنتاج أو العكس من ذلك و هذا من خلال الرقابة الدورية للكميات المنتجة الفعلية و مقارنتها بالأرقام الموجودة في الميزانية التقديرية.

## 2 - أسباب الانحرافات:

من أهم أسباب انحراف الإنتاج تتمثل في المؤشرات التالية:<sup>1</sup>

- 1 - حجم الطاقة الإنتاجية
- 2 - التأخير في تسليم المواد اللازمة للمصنع
- 3 - التأخير الناجم عن أعطال
- 4 - قدرات الصيانة (الآلات)
- 5 - عدم توفر أماكن للتخزين (المادة الأولية)

## ثالثاً: اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

و سواء تم الإنتاج على أساس الطلبية أو السوق فمن واجب و مسئولية المؤسسة متابعة الإنتاج و الانحرافات و العمل على تصحيحها لتفاديها و حدوثها مجدداً في المستقبل و العمل على وضع الوسائل التصحيحية و تقليص الانحرافات

لذلك تعتبر الميزانية التقديرية للإنتاج أداة من أدوات مراقبة التسيير التي تساهم في تبيان العيوب التي تظهر في السلعة من كل مرحلة من مراحل التصنيع من خلال وضع الميزانيات خلال نهاية كل شهر و هكذا تعمل على متابعة و مراقبة النتائج المتحصل عليها من خلال الميزانية التقديرية و تعمل هذه الأخيرة إلى التقليل من حدوث الأخطاء و العيوب من خلال الرقابة على النشاط في كل مرحلة من مراحل الإنتاج و التخزين.

<sup>1</sup> - علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008، ص 172

المطلب الثالث: استخدام الميزانية التقديرية لمستلزمات الإنتاج كأداة لمراقبة التسيير.

بحيث تعمل الميزانية التقديرية لمستلزمات الإنتاج على تقدير المواد اللازمة و التي ستستخدم في العملية الإنتاجية بأقل التكاليف اللازمة بحيث تتضمن تكاليف مباشرة و تكاليف غير مباشرة و هذا ما سنتعرف إليه في هذا المطلب.

### أولاً: التكاليف المباشرة:

بحث تتضمن التكاليف المباشرة كل من المواد الأولية و اليد العاملة

#### 1 - مراقبة تقدير المواد الأولية:

إن مقارنة التكاليف الفعلية للمواد بتكاليف مقدرة قد يظهر انحرافات سلبية و هذا نتيجة تغير في:<sup>1</sup>

1 4 - الكميات: أي كمية فعلية لا تساوي كمية معيارية من المواد و تحسب انحراف الكمية بالعلاقة التالية:

$$\text{انحراف الكمية} = \text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}$$

$$\text{نسبة انحراف الكمية} = \frac{\text{الكمية الفعلية}}{\text{الكمية المقدرة}} \times 100$$

1 2 - الأسعار: أي أن السعر الفعلي المحقق لا يساوي السعر المقدر أو على الاثنین معا

و يحسب انحراف الأسعار بالعلاقة التالية:

$$\text{انحراف السعر} = \text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري} \times \text{الكمية الفعلية}$$

$$\text{نسبة انحراف السعر} = \frac{\text{السعر الفعلي}}{\text{السعر التقليدي}} \times 100$$

- مهما كانت النتائج التي أظهرتها عملية المراقبة (إيجابية أو سلبية) فإنه يجب إبلاغ هاته النتائج إلى المصالح أو الأقسام المعنية و بالنسبة للمواد فإن هاته الأقسام هي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - رشيد الجمال، ناصر نور الدين، إدارة التكلفة لأعراض القياس و التخطيط و الرقابة، الدار الجامعية مصر، 2005، ص 323

<sup>2</sup> - علي عباس، مرجع سابق، ص 198

- الورشات المستخدمة للمواد: حتى تكون على علم بالنتائج التي حققتها و العمل على استخدام أمثل (أكثر فعالية للمواد)

- قسم التموين: حتى يراجع و يعدل برامج التموين و التخزين على ضوء النتائج المحققة.

- الإدارة العامة: و هذا لاتخاذ الإجراءات المناسبة تتبعا لنوع الانحرافات (سلبى ايجابي)

2 - مراقبة تقدير اليد العاملة: يتم حساب الانحرافات على اليد العاملة بنفس العلاقة المستعملة في حساب

انحراف المواد الأولية، و يكون الفرق فقط في التسميات حيث يشمل:<sup>1</sup>

2 1 - السعر المعياري للمواد الأولية يقابله معدل الأجر المعياري.

2 2 - السعر الفعلي للمواد الأولية يقابله معدل الأجر الفعلي

2 3 - كما أن الكمية الفعلية للمواد الأولية يقابلها الزمن الفعلي في الأجر.

2 4 - و أن الكمية المعيارية للمواد الأولية يقابلها الزمن المعياري في الأجر.

### ثانيا: مراقبة التكاليف غير المباشرة:

تتم عملية المراقبة بمقارنة التكاليف غير المباشرة الحقيقية بالتكاليف المقدرة للإنتاج و تحليل و تحديد

المسئولية عن كل انحراف و يحسب انحراف التكاليف غير المباشرة بالعلاقة التالية:<sup>2</sup>

انحراف التكاليف غير المباشرة = التكاليف غير المباشرة الفعلية - التكاليف غير المباشرة المعيارية

ويحسب نسبة انحراف التكاليف غير المباشرة بالعلاقة التالية:

نسبة انحراف التكاليف غير المباشرة = التكاليف غير المباشرة الفعلية / التكاليف غير المباشرة التقديرية

100 x

مهما كانت النتائج عملية مراقبة التكاليف غير المباشرة فإنه يجب أن تبلغ هذه النتائج للأقسام التي يههما

الأمر و هي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - رشيد الجمال ناصر نور الدين، مرجع سابق، ص 328

<sup>2</sup> - رشيد الجمال، ناصر نور الدين، نفس المرجع، ص 325

<sup>3</sup> - معراج هواري، مصطفى الباهي، مرجع سابق، ص 22

- 1 - الورشة المستخدمة: حتى تكون على علم بالنتائج و العمل على تجنب الانحرافات السلبية.
  - 2 - الإدارة العامة: و هذا لاتخاذ الإجراءات المناسبة
  - 3 - باقي الأقسام أو المصالح الأخرى التي لها علاقة بالتكاليف غير المباشرة حتى تعدل برنامجها تبعاً لنتائج التي حققتها الورشة و هذا لمواجهة متطلباتها خلال الدورات القادمة (إن مراقبة التكاليف تكون دورياً فلا فائدة منها إذا كانت في نهاية السنة)
- و لهذا فإن استخدام الميزانية التقديرية كأداة لمراقبة التسيير يحقق التنسيق و ظهور هيكل تنظيمي أكثر كفاءة و ذلك من خلال الرقابة الفعالة على جميع مستويات الأنشطة التنظيمية على انفراد و هذا يساعد تحديد نقاط القوة و الضعف في المؤسسة من خلال التقارير الشهرية عن الميزانية التقديرية التي تساعد المؤسسة في تخطيط جيد لجميع مراحل عملية المؤسسة لأنها تركز على الطبيعة المستمرة لدورة التخطيط و الرقابة لهذا تعمل الميزانية التقديرية على وضع النقاط الرئيسة المحددة في المستقبل التي تعتبر ركيزة أساسية لعملية مراقبة التسيير من خلال تبيان الانحرافات و معرفة أسبابها و العمل على تصحيحها و عدم الوقوع فيها في المستقبل من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة و هذا من خلال عملية مراقبة التسيير.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الميزانية التقديرية و التي تعتبر الترجمة الكمية و الرقمية لخطة شاملة، تعبر عن البرامج الذي يضعها المديرون و هنا من أجل بلوغ الأهداف الأساسية للمؤسسة فهي تعمل على توفير معلومات مستقبلية و تشغيلية بشكل مبسط و ملخص يسمح للمسئول بمتابعة انجازاته بحيث تكون مرشدا للعمل و أداة للمراقبة لأنها تبين ما هو مخطط و ما تم تنفيذه فعلا فهي بذلك تعتبر أداة للمراقبة على أنشطة المؤسسة و تقييم أدائها من خلال الخطة الموضوعية مسبقا بحيث تحقق الرقابة من متابعة ما هو منجز فعلا مع ما هو مخطط في الميزانية من خلال تحليل الانحرافات و معرفة أسبابها و محاولة تصحيحها و معالجتها.

و لذلك فإن استخدام الميزانية التقديرية في عملية مراقبة التسيير تساعد على التطبيق الجيد لإستراتيجية المؤسسة من خلال تحقيق الأهداف المسيطرة بشكل مستمر و دوري مما يسمح بالوقوف على أهم الانحرافات.

و بغرض التعرف أكثر على استخدام الميزانية التقديرية كأداة لمراقبة التسيير سنحاول تطبيق ذلك في مؤسسة اقتصادية هي مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة.

# الفصل الثالث

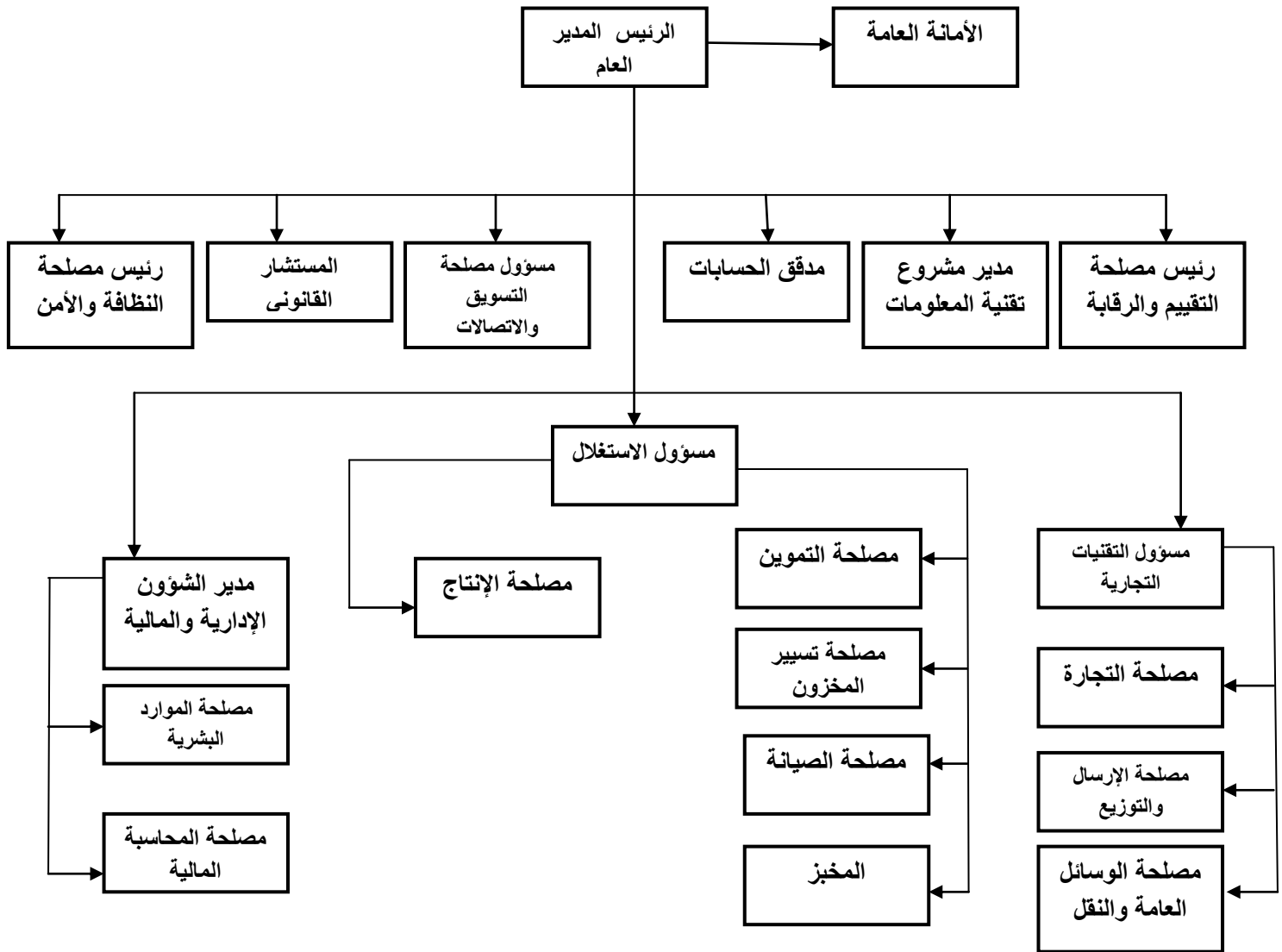
مراقبة التسيير باستخدام  
الميزانية التقديرية التشغيلية في  
مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة -



**تمهيد:**

بعد التطرق إلى المفاهيم النظرية في الفصلين الأول و الثاني حول مراقبة التسيير و الميزانية التقديرية سننطلق في هذا الفصل الثالث إلى الدراسة التطبيقية حول واقع مراقبة التسيير باستخدام الميزانية التقديرية التشغيلية في مطاحن الزيبان القنطرة، فقمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث الأول يحتوي على لمحة حول مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة -بسكرة- أما المبحث الثاني سنتحدث عن واقع مراقبة التسيير و الميزانية التقديرية في المؤسسة و المبحث الثالث عن واقع استخدام الميزانية التقديرية التشغيلية كأداة لمراقبة التسيير .

الشكل رقم (02): الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة



المصدر: مصلحة الموارد البشرية

## المبحث الأول: التعريف بمؤسسة مطاحن الزيبان.

مطاحن الزيبان هي مؤسسة فرع لمؤسسة الرياض وهذه الأخيرة هي مؤسسة الصناعات الغذائية من الحبوب ومشتقاتها، هي مؤسسة مساهمة رأسمالها يتكون بنسبة 80 % من طرف صندوق تسيير مساهمات الحبوب و 20 % من طرف أشخاص طبيعيين ومعنويين ، وهي أول مؤسسة جزائرية تدخل البورصة وقد تم تسعير سهمها لأول مرة في 13 سبتمبر 1990، يشتغل النشاط التحويلي للرياض باستغلال سبع مطاحن للحبوب بنوعيتها الصلب واللين وخمس وحدات للعجائن الغذائية.

ويحتوي المجمع على المؤسسة الأم وهي مؤسسة رياض سطيف و على المؤسسات التابعة وهي كالاتي:

- مطاحن الواحات بولاية تقرت.
- مطاحن الهضاب العليا بولاية سطيف.
- مطاحن الصومام بولاية بجاية.
- مطاحن الزيبان بولاية بسكرة.
- مطاحن البيبان بولاية برج بوعريريج.
- مطاحن الحضنة بولاية مسيلة.
- المؤسسة الحبوبية الفلاحية بولاية ورقلة.

المطلب الأول: نشأة مؤسسة مطاحن الزيبان، وأهم خصائصه

### أولا: نشأة المؤسسة

مطاحن الزيبان مؤسسة مساهمة عمومية اقتصادية ذات رأس مال يقدر بـ 235.000.000 دج، وتم رفعه ليصبح 896.000.000 دج في 2008/03/24. تابعة للمؤسسة الأم الرياض سطيف.

وترجع فكرة إنشاءها لوزارة الصناعات الخفيفة خلال المخطط الرباعي 74-76، الذي تم عرضه في الجرائد الرسمية فتقدمت المؤسسة الاسبانية ACEH التي اهتمت بالجانب العمراني، والمؤسسة الايطالية OCERIM التي اهتمت بالتجهيز، أما المخطط فقد درس من قبل مؤسسة فرنسية، أما المؤسسة الجزائرية COOMAD تولت تسوية الأرضية بالتعاون مع المؤسسة الاسبانية، وفي 15 سبتمبر 1978 تمت التجارب الأولى على آلات فارغة وفي 16 أبريل 1983 وهي مملوءة وعند نجاحها شرعت مؤسسة مطاحن الزيبان

القنطرة في الإنتاج في 02 ماي 1983، كانت الوحدة تسمى SEMPAK وفي 1994 بدأ توسع الوحدة وفي 01 جانفي 1995 دخول المطحنة الجديدة مرحلة الإنتاج وفي أكتوبر 1995 تم تجديد المطحنة القديمة، أما في 02 أكتوبر 1997 تم إنشاء المؤسسة التابعة لمطاحن الزيبان "القنطرة" على شكل مؤسسة مساهمة تابعة لمجمع الرياض سطيف.

## ثانيا: خصائص مؤسسة مطاحن الزيبان

### 1. طبيعة النشاط:

- النشاط الرئيسي: تحويل الحبوب وإنتاج وتسويق المنتجات التي تم الحصول عليها (السميد، الفرينة)؛
- النشاط الثانوي: إنتاج وتسويق المنتجات الثانوية (النخالة والأعلاف) بيعها كأغذية للمواشي.
- 2. الموقع: تقع في الجنوب الشرقي لمدينة القنطرة على الطريق الوطني رقم 3 الرابط بين القنطرة و ولاية بسكرة وهي تبعد عن الولاية بـ 55 كلم.
- 3. المساحة: تقدر مساحتها الإجمالية بـ 2م315647 وهي تنقسم إلى قطعتين:
- القطعة الأولى: تبلغ مساحتها 2م53052 خاصة بالمطاحن والإدارة ومنها 2م11333 مبنية والباقي غير مبني.
- القطعة الثانية: تقدر مساحتها 2م15642 تتكون من السكنات الوظيفية.
- 4. سعة التخزين: للمؤسسة أبراج تخزين للمادة الأولية والمنتجات بسعة تخزين تقدر بـ:
  - 125000 قنطار للقمح.
  - 39000 قنطار من المنتج النهائي.
- 5. الطاقة الإنتاجية: للمؤسسة طاقة إنتاجية تقدر بـ:
  - 5900 قنطار في اليوم للقمح الصلب.
  - 1500 قنطار لليوم للقمح اللين.
- 6. الاستهلاك من الماء والكهرباء:
  - 3000 لتر من الماء يوميا.
  - الكهرباء فتستهلك حسب عمل الآلات.
- 7. أهم نقاط البيع: يتم تسويق هذه المنتجات عن طريق مجموعة من نقاط البيع وهي كالآتي:

## الفصل الثالث: مراقبة التسيير باستخدام الميزانية التقديرية التشغيلية في مؤسسة مطاحن الزيبان- القنطرة

تأتي بسكرة في المقام الأول بـ ثلاث نقاط بيع : واحدة في القنطرة ،واحدة في سيدي عقبة ، واحدة في أولاد جلال، ثم واحدة في ولاية باتنة، واحدة في ولاية جيجل، واحدة في ولاية خنشلة.

8. الطاقة التشغيلية: تتوفر مؤسسة مطاحن الزيبان على مجموعة من العمال يبلغ عددهم 144 عاملا يتوزعون على مناصف مختلفة، الجدول التالي يوضح توزيع العمال على المناصب في المؤسسة:

الجدول رقم 01: توزيع العمال على المناصب.

العمال	دائم	مؤقت	العدد
الإطارات السامية	05	01	06
إطارات	18	02	20
فئة التحكم	59	13	72
عمال التنفيذ	26	20	46
المجموع	108	36	144

المصدر: من وثائق المؤسسة، مصلحة الموارد البشرية.

9. تشكيلة المنتجات: تتوفر المؤسسة على مجموعة متعددة من المنتجات تختلف من حيث النوعية والوزن والجدول التالي يوضح هذه المجموعة:

الجدول رقم 02 : تشكيلة المنتجات المتوفرة بالمؤسسة.

المنتج	النوع	السعة
السميد	ممتاز	10-25 كغ
	عادي	25 كغ
	ثانوي	25 كغ
الدقيق	ممتاز	05-10-25-50 كغ
	عادي (الخباز)	25-50 كغ
النخالة	نخالة القمح الصلب	40-100 كغ
	نخالة القمح اللين	40-100 كغ

المصدر: من وثائق المؤسسة، مصلحة الإنتاج.

## المطلب الثاني: سياسة وأهداف المؤسسة

### أولاً: سياسة المؤسسة

إن المميزات التي تحظى بها المؤسسة في القدرات الإنتاجية والوضعية المالية الجيدة ساعداها على وضع سياسة ناجعة، ألزمت المؤسسة نفسها على السير عليها والعمل على تحقيقها:

-شفافية ووضوح الممارسات والخدمات والمعاملات التجارية مع المتعاملين مع المؤسسة (زبائن، موردين، مساهمين، المحيط،...):

-تفعيل الاتصال الداخلي بين كل العمال والوحدات والمصالح لضمان السير الحسن، والاتصال الخارجي مع المتعاملين لضمان جودة الخدمة؛

-تكوين العمال وتدريبهم وبث روح التعاون بينهم؛

-ترقية ثقافة الاصغاء للزبون ومحاولة نيل رضاه؛

-تحديث الآلات وصيانة الطاقة الإنتاجية كل فترة.

### ثانياً: أهداف المؤسسة

إن مؤسسة مطاحن الزيبان لديها العديد من المنافسين في الداخل (مؤسسات جزائرية) والخارج (مؤسسات أجنبية) وحتى يمكنها أن تكسب أكبر عدد من الزبائن وأن تحافظ على مركزها في السوق كان لابد عليها من رسم أهداف محددة تسعى من خلال نشاطها أن تحققها على المدى القريب والبعيد، وهذه الأهداف تتمثل في:

- تهدف مطاحن الزيبان إلى تحويل الحبوب (قمح لين، قمح صلب)، وإنتاج وتسويق المواد المشتقة سميد، دقيق، نخالة؛

- البحث عن أسواق جديدة للحصول على أكبر جمهور من المتعاملين وجلب اهتمامهم ونيل ثقتهم في علامتها التجارية من ناحية الجودة والنوعية والسعر؛

- مشاركة المؤسسة بفعالية مع المحيط وتغطية رغبات المستهلكين والأسر الصغيرة والمجموعات المحلية؛

- العمل على ضمان البقاء والاستمرارية وتطوير المكانة في السوق، حيث أن الطلب المتزايد والنوعية

الموافقة للمعايير العالمية وعلامة رياض سطيف تكون عوامل لضمان ذلك.

### المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

من الناحية التنظيمية تنقسم مؤسسة مطاحن الزيبان إلى عدة مديريات ومصالح وذلك لضمان التسيير الأمثل وتوزيع السلطات والمسؤوليات بالشكل الذي يضمن السير الحسن لنشاط المؤسسة، وفيما يلي شرح لمكونات الهيكل التنظيمي لمؤسسة مطاحن الزيبان:

**1. الرئيس-المدير العام:** يعد المسؤول عن كل المديريات والمصالح في المؤسسة، وهو مسؤول عن وضع أهداف المؤسسة والعامل الزمنى لتنفيذها والتخطيط لبلوغ الأهداف وتحديد المجموعة التنفيذية لهذه الأهداف، ويشرف على تسيير ومراقبة المؤسسة من كل النواحي، بالإضافة إلى أنه:

- يت رأس مجلس الإدارة.

- يمثل المؤسسة خارجيا (النطاق الرسمي للمؤسسة).

- يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات (مجلس المديرية العامة).

**2. أمانة الرئيس المدير العام:** تعد الأمانة العامة الجهة المسؤولة عن ربط باقي المصالح بالرئيس المدير العام فهي همزة الوصل بينهما ومن مهامها:

- توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.

- تحرير اجتماعات مجلس الإدارة.

- كتابة المراسلات وتوزيعها بين مختلف المصالح.

- استقبال الضيوف (الزبائن، الإدارة العامة للرياض، الزوار ...).

- استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.

- استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس .

**3. مصلحة مراقبة التسيير وإعادة التقييم:** هي المصلحة المسؤولة عن التسيير الداخلي للمؤسسة ومراقبته واكتشاف نقاط الضعف ومحاولة علاجها وتعزيز نقاط القوة ومن أهم مهامها:

- إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة: بعد أن تقوم كل مصلحة بإعداد الميزانية الخاصة بها فمثلا

مصلحة المبيعات تقوم بإعداد الميزانية التقديرية للمبيعات ومصحة المشتريات تقوم بإعداد الميزانية التقديرية

للمشتريات من كل المنتجات والمواد الأولية، تقوم مصلحة مراقبة التسيير بدراسة كل الميزانية التقديرية لكل

المصالح ومن ثم إعداد ميزانية تقديرية إجمالية للمؤسسة وميزانيات تفصيلية خاصة بكل مصلحة: للتموين،

تسيير المخزون، الإنتاج، المبيعات، الاتصالات (الإشهار...)، الموارد البشرية.

-إعداد اللوح البياني للمؤسسة شهريا من تحليل النتائج: ويتم إعداده من أجل متابعة نشاط مختلف وظائف المؤسسة (التموين، الإنتاج، المبيعات، الموارد البشرية...) ومقارنتها مع التقديرات ودراسة وتحليل النتائج ومعرفة سبب الانحرافات ومعالجة نقاط الضعف.

-إعداد التقارير الثلاثية والسادسية: تمثل تراكم نتائج الأشهر السابقة.

-إعداد التقرير السنوي للتسيير: وهو تقرير مفصل عن نشاط المؤسسة خلال السنة.

4. مدير مشروع الإعلام الآلي: تم إنشاء هذا القسم في المؤسسة ممن أجل تسهيل التعاملات واستعمال التكنولوجيا في عملية التسيير والاتصال بين جميع المصالح والتسريع في وصول المعلومة بالإضافة إلى النتائج السريعة والموثوقة مقارنة بالعملية اليدوية، ومن المهام:

- إنشاء برامج أو إحداث التغييرات والتطورات اللازمة على البرامج التابعة لمختلف المصالح، ممن بين البرامج الموجودة في المؤسسة.

- برمجة وصيانة حواسيب المؤسسة.

- إدارة شبكة الإعلام الآلي.

- مراقبة البرامج وتطبيقها بالإضافة إلى تقديم المعلومات اللازمة على مختلف البرامج.

5. المستشار القانوني: يتلخص دور المستشار القانوني في إبداء الاستشارة القانونية لمختلف المصالح، أما مهامه فتتمثل في:

- التكفل بقضايا المؤسسة محل نزاع سواء مع الأشخاص الطبيعية او المعنوية (اغلب المنازعات التجارية مع مجموع الزبائن الذين تترتب في ذمتهم ديون تجارية غير مسددة) .

- متابعة ملفات الصكوك بدون رصيد أمام القسم الجزئي على مستوى مختلف الجهات القضائية المختصة.

- متابعة إجراءات التنفيذ الجبري على العقارات المرهونة بمعية المحضرين القانونيين قصد تحصيل

الديون المترتبة في ذمة المدين الراهن .

- متابعة ملفات التأمين على ممتلكات المؤسسة ضد جميع الأخطار بمعية مؤسسة التأمين CAAT-وكالة

بسكرة- وتحصيل جميع التعويضات في هذا الشأن.

- هذا فضلا عن العمل الإداري الاعتيادي على مستوى المؤسسة:

- تحرير المراسلات الإدارية الداخلية والخارجية .



- تمثيل المؤسسة كعضو في اللجان المختلفة كلجنة حفظ الصحة والأمن، لجنة التأديب، لجنة الصفقات، لجنة تحديد ومراجعة السعر، لجنة إثبات ملفات الزبائن.

- تمثيل المؤسسة أمام الجهات القضائية المختصة بموجب تفويض من المديرية العامة.

6. **مصلحة النظافة والأمن:** تنقسم هذه المصلحة إلى فرعين:

أ. **فرع الأمن:**

يشرف عليه ريس فرع مسؤول رؤساء أفواج يشرفون على مجموعة من أعوان الأمن.

يمكن تقسيم مهامهم إلى قسمين:

• **مهام خاصة بالأمن العام:**

- حراسة المؤسسة ووسائلها والآلات من كل سرقة أو تعدي ، ...

- مراقبة كل من يدخل أو يخرج من مؤسسة .

- إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من اجل رفع المنتج .

• **مهام خاصة بالأمن الصناعي:**

- المحافظة على امن الآلات من الأخطار.

- رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض الأخطار كإزالة السوس مثلا :

- الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات .

- إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق .

ب. **فرع النظافة:**

يوجد تحت إمرة رئيس الفرع مجموعة من العمال والعاملات المسؤولين عن:

- التنظيف الدوري .

- مراقبة مستوى مخزون المياه وتعقيمه .

7. **المراجع الداخلي (المحتسب):** وهي المصلحة المسؤولة عن القيام بالمراجعة الداخلية للمؤسسة، تعد

وظيفة الاحتساب وظيفة مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح المؤسسة، وهدف المراقبة

في هذا المجال تقدير وتقييم نجاعة مختلف المراقبات الأخرى أي متابعة أعضاء المؤسسة في أداء

مسؤولياتهم، وفي هذا الهدف الاحتساب الداخلي يقدم التحليلات، التقييمات، التوصيات، الآراء والمعلومات

التي تخص الوظائف التي تمت فيها عملية الاحتساب.

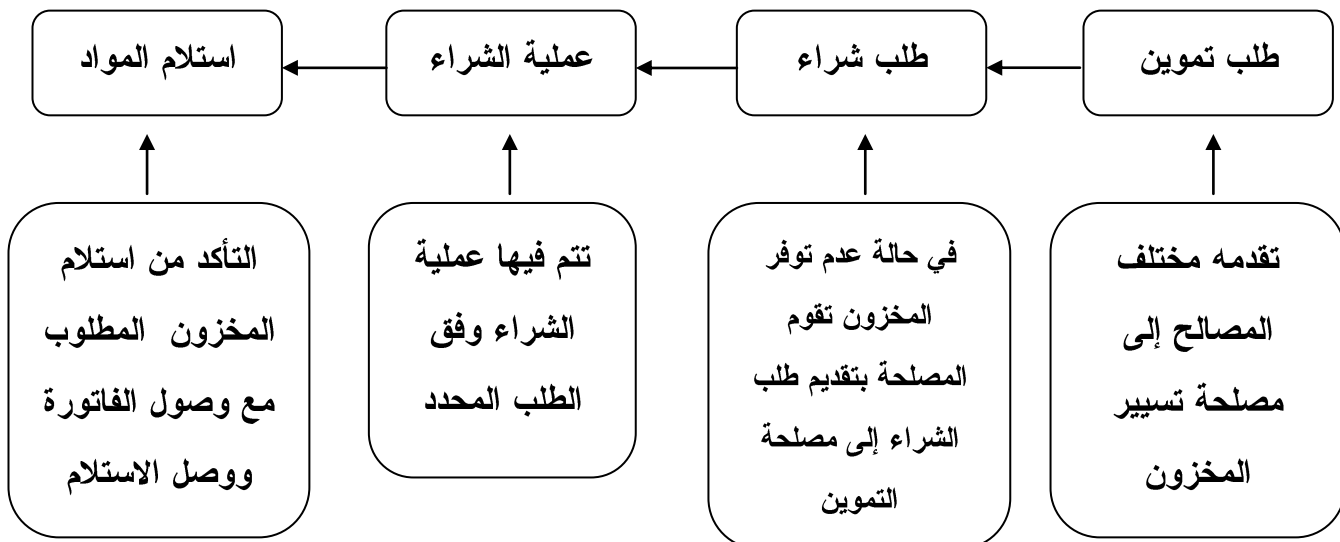
8. مسؤول مصلحة التسويق والاتصالات: تعد هذه المصلحة هيئة مهمة في المؤسسة، ومن مهامها:

- دراسة إعداد الهيكل للمؤسسة: أي البحث عن الهيكل المناسبة لتحقيق أهداف المؤسسة.
- دراسة السوق: قبل أن تقبل المؤسسة على أي خطوة حاسمة كأن تقوم بفتح نقطة بيع، تغيير المنتج أو أحد خصائصه لا بد من دراسة السوق أو بالأحرى دراسة سلوك المستهلك اتجاه هذا التغيير.
- تنظيم المشاركة في المعارض الاقتصادية.
- مسؤول عن الإشهار بمختلف أنواعه.
- تمثيل المؤسسة من ناحية الإعلام.

9. مدير الاستغلال: تشرف على عمليات التموين وتسيير المخزون والصيانة والإنتاج خصوصا من ناحية الجودة ومراقبة الوزن الحقيقي للإنتاج ومراقبة نوعية المنتج، وتدرج تحت هذه المديرية المصالح التالية:

مصلحة التموين: تتكفل هذه المصلحة بتوفير المواد اللازمة لعمليات الإنتاج وذلك بشراء القمح بنوعيه (صلب ولين) وسائل التعبئة والتغليف كالأكياس بمختلف أحجامها وأنواعها وكذا المواد واللوازم التي تدخل في عمليات الإنتاج. وتتم عملية الشراء على النحو التالي:

الشكل رقم (03): مراحل عملية الشراء.



المصدر: مصلحة التموين

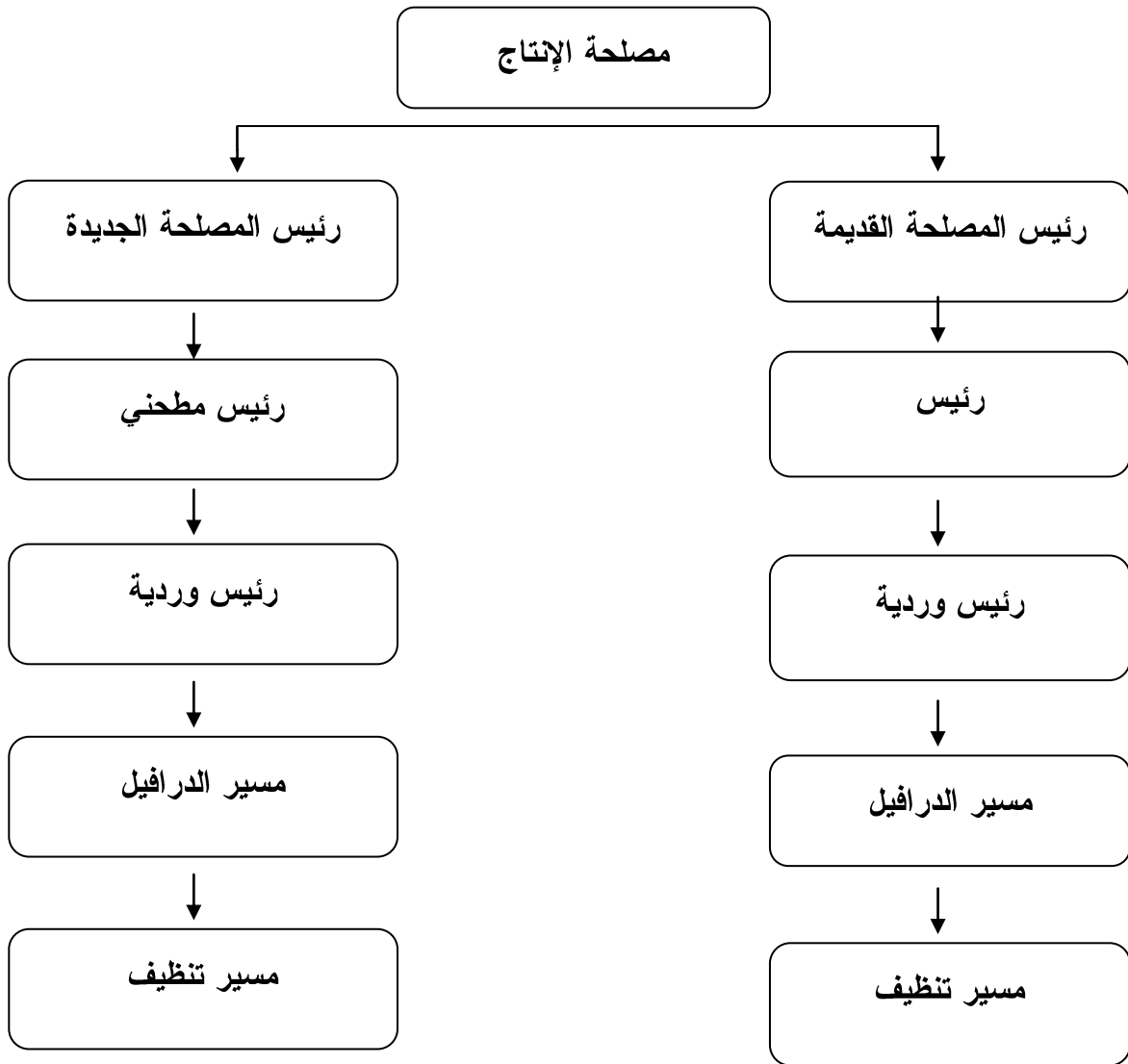
- أ. **مصلحة تسيير المخزون:** تهتم هذه المصلحة بتنظيم وتصنيف المخزونات حيث تقوم بتخزين المادة الأولية وهي القمح بنوعيه الصلب واللين وكذلك اللوازم التي تدخل في عمليات الإنتاج، وتقوم بتخزين المنتجات النهائية أيضا.
- ب. **مصلحة الصيانة:** وتهتم هذه المصلحة بصيانة ومراقبة كل تجهيزات الإنتاج، ووسائل النقل والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة.
- ج. **المخبر:** تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد خصائص التحليلية وهذا من أجل:

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها؛
- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة؛
- إمكانية التخزين.

د. **مصلحة الإنتاج:** تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال المادة الأولية.
- تحضير وتنظيم القمح بنوعيه لطحنه.
- استقبال الأكياس.
- تخزين وتصنيف المنتج.
- الصيانة الوقائية والفنية.
- تحضير الأجهزة ومراقبة النوعية والجودة.

الشكل رقم(04):هيكله مصلحه الإنتاج



المصدر: مصلحه الإنتاج

تتكون مطاحن الزيبان القنطرة من مطحنتين، يشرف على كل واحدة رئيس مطحنة وتتمثل مهامه في:

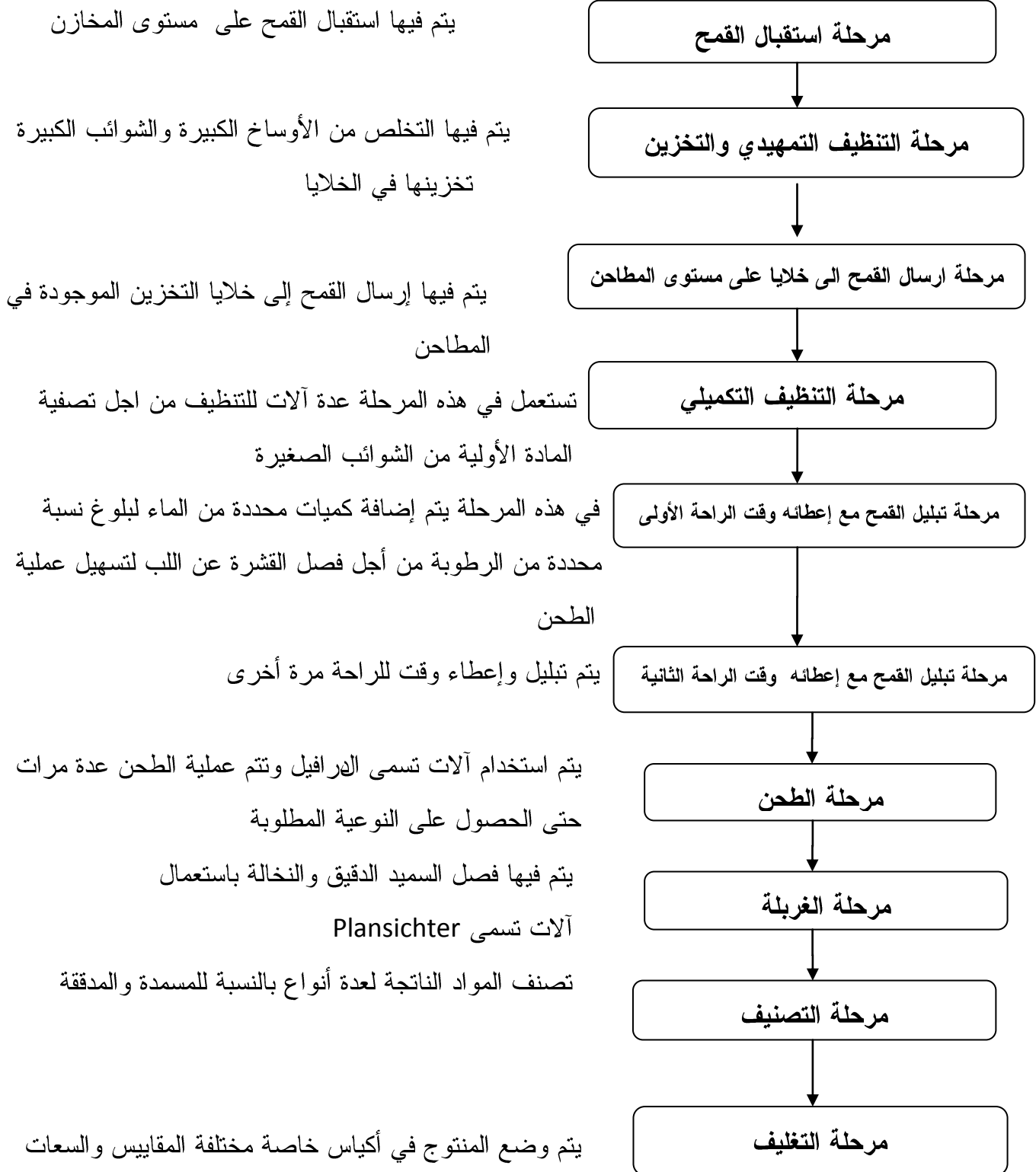
- متابعة المادة الأولية (النوعية، الكمية...).
- متابعة اليد العاملة (توفر الكفاءة المهنية...).
- متابعة مراحل الإنتاج .
- متابعة الوسائل المسخرة للعمل .
- متابعة محيط العمل .

- إذا فيما يخص الجانب الميداني، أما فيما يخص الجانب الإداري، يقوم رئيس المطحنة بـ:
- تحديد كمية المادة الأولية المطحونة .
- تحديد كمية المواد المستخرجة (مواد منتهية) .
- تحديد نسبة الاستخراج ومقارنتها بالمقاييس المعمول بها .

أما مهام كل من:

- رئيس مطحني: مسؤول عن متابعة سير المطحنة مع مراعاة النوعية .
- رئيس وردية: يشرف على متابعة المطحنة .
- مسير الدرفيل: مسؤول عن آلات الطحن .
- مسير التنظيف: مسؤول عن تسيير آلات التنظيف .

الشكل رقم (05):مراحل العملية الإنتاجية:



المصدر: مصلحة الإنتاج

10.مسؤول الشؤون الإدارية والمالية: وتشمل مهامه مصليحتين وهما:

أ. مصلحة الموارد البشرية: وتحرص هذه المصلحة على حفظ ملفات العمال وتطبيق القانون وتراقب كل عمليات الفروع التي تحت مسؤوليتها، وبالتالي فإن هذه المصلحة مختصة بشؤون العمال من ملفات التشغيل والتسريح وكذا ملفات عقود التشغيل ومراقبة العمال من حيث الغيابات.

ب.مصلحة المحاسبة والمالية: تقوم بمراقبة كل العمليات المحاسبية للمؤسسة وتساهم في تطبيق وإنشاء البرنامج التجاري وتتفرع عنها ثلاثة فروع هي:

• فرع الاستغلال: يهتم هذا الفرع بجميع العمليات الخاصة بمصاريف المؤسسة من مشتريات ( مواد أولية، مواد ولوازم...إلخ) وخدمات (الهاتف، الصيانة، ...إلخ) ويقوم بالمهام التالية:

-تسيير جميع العمليات المحاسبية الخاصة بعمليات المصايف والمدفوعات.

-العمل على تنظيم ومراقبة الملفات الخاصة بعمليات المصاريف والمدفوعات.

-العمل على تنفيذ العمليات الخاصة بالتخزين.

-المشاركة في إعداد البرامج المالية.

حيث يسدد فرع الاستغلال قيمة المشتريات أو الخدمات نقدا إذا لم تتعد 2500 دج أو عم طريق البنك أن كانت قيمة التسديد أكبر من ذلك.

• فرع الإدارات: يهتم هذا الفرع بجميع العمليات الخاصة بإيرادات المؤسسة والناجة عن عمليات البيع لمختلف المنتجات، ويقوم بالعمليات التالية:

-تسيير جميع العمليات المحاسبية الخاصة بالإيرادات.

-العمل على تنظيم ومراقبة الملفات الخاصة بعمليات البيع.

-المشاركة في إعداد البرامج المالية.

-قبض المداخل النقدية .

• فرع الاستثمارات: يقوم هذا الفرع بمتابعة العمليات الخاصة بتثبيتات المؤسسة بمختلف أنواعها من المباني، تجهيزات ووسائل إنتاج، ويقوم بالعمليات التالية:

-تسيير جميع العمليات المحاسبية الخاصة بعمليات الاقتناء والتنازل.

-العمل على تنظيم ومراقبة الملفات الخاصة بعمليات الاقتناء.

-إعداد جداول الإهلاكات ومتابعة قيمة الاستثمارات.

**11. مدير المبيعات التقنية:** ويندرج تحت مهامه مصلحتين وهما:

أ. **مصلحة المبيعات:** يتم في مصلحة المبيعات تحقيق الصفات التجارية وكذا تحديد الطلبات، والقيام بالحسابات الخاصة بكمية المنتجات التي تخرجت من المخزن يوميا، والبحث عن أسواق جديدة وزبائن جدد والعمل على مواجهة المنافسين وتحقيق أكبر قدر من المبيعات، وتقوم باستقبال الزبائن وكذلك تحديد نوعية الزبون.

ب. **مصلحة الإرسال والتوزيع:** تقوم هذه المصلحة بمهام عديدة، حيث تبدأ المهام من مصلحة المبيعات التي ترسل المعلومات اللازمة والخاصة بالزبائن، كما تقوم هذه المصلحة بإرسال وصل مبيعات إلى مصلحة المبيعات للقيام بالعمليات الحسابية، وتقوم هذه المصلحة بإعداد تقرير يومي والموضوع فيه خروج البضاعة، ثم إرساله إلى مدير الإنتاج، كما لهذه المصلحة علاقة بقسم التعبئة والتغليف، حيث يصدر إليهم الأمر بإرسال البضاعة بعد تعبئتها.



### المبحث الثاني: واقع مراقبة التسيير و الميزانية التقديرية في المؤسسة الزيبان-القنطرة

تعتبر مراقبة التسيير بمثابة تحقيق الرقابة على جميع أوجه النشاط في المؤسسة حيث تتم مقارنة الأرقام الفعلية بالأرقام المحددة بالميزانية التقديرية التي هي ترجمة لأهداف المؤسسة المطلوب تحقيقها، و ذلك عن طريق قيام الأقسام المختصة بتسجيل وقائع التنفيذ، و هذا ما يوفر للمؤسسة الرقابة على جميع الأنشطة و يعكس طبيعة سير العمال في المؤسسة من خلال مقارنة النتائج و تبيان حجم الانحرافات.

لذلك سنتطرق في هذا المبحث عن واقع مراقبة التسيير و الميزانية التقديرية في المؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة بحيث قمنا بإجراء مقابلة مع مراقب التسيير للمؤسسة وقمنا بطرح مجموعة من الأسئلة حول الموضوع و قد أثمرت بأجوبة مدعومة بمجموعة من الوثائق التي تخص المؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة.

#### المطلب الأول: البدء في إعداد الميزانية التقديرية في مؤسسة مطاحن الزيبان

من خلال مقابلة مع مراقب التسيير للمؤسسة قمنا بطرح السؤال التالي:

كيف يتم البدء الأول بعملية إعداد الميزانية التقديرية في مؤسسة مطاحن الزيبان وكانت الإجابة على السؤال على النحو التالي:<sup>1</sup>

عند البدء في إعداد الميزانية التقديرية في مؤسسة مطاحن الزيبان في بداية الأمر هو أن المؤسسة الأم و التي مقرها بسطيف ترسل إلى مؤسسة مطاحن الزيبان التعليمات الأولى و التوجيهات و التلميحات الضرورية عن كمية البدء في إعداد الميزانية التقديرية و هذه الملاحظات تكون على شكل مراسلات و أوراق رسمية تقدم من طرف المؤسسة الأم و هي تعتبر كأداة للتوجيه و السير الجيد للميزانية.

أي تكون في هذه المراسلات مجموعة من النقاط و الخطوات العريضة للتوجيه و التقدم في عمل الميزانية التقديرية في مؤسسة مطاحن الزيبان.

#### المطلب الثاني: مضمون المراسلات لإعداد الميزانية التقديرية في مؤسسة مطاحن الزيبان

قمنا بطرح الأسئلة على مراقب التسيير للمؤسسة حول مضمون هذه المراسلات و ما هي

محتوى النقاط الأساسية الموجودة في هذه المراسلات و كانت الإجابة على التساؤل كما يلي:

<sup>1</sup> - مراقب التسيير لمؤسسة مطاحن الزيبان

## الفصل الثالث:مراقبة التسيير باستخدام الميزانية التقديرية التشغيلية في مؤسسة مطاحن الزيبان- القنطرة

فهذه المراسلات هي عبارة عن مجموعة من النقاط الأساسية و الرئيسية للتوجيه في إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة المتمثلة في:

أولاً: احترام قدرات الإنتاج و التي تعبر عن نسبة ( 70%من قدرات الإنتاج) وعدم تجاوزها أو تدنيها إلى 70% أي يجب على المؤسسة أن تنقيد بهذه النسبة و أن تتبعها في عملية الإنتاج (قدرات الإنتاج 70% (TUC (ملحق رقم 1)

ثانياً: كذلك تكون في هذه المراسلات عدد الأيام التي تقتضي على المؤسسة أن تعمل بها في السنة بالنسبة للمطاحن و هي 198 يوم في السنة و يجب على المؤسسة إيقاف المطاحن شهر كامل للتنظيف أي أن:

**198يوم للسنة / 11 شهر = 18 يوم في الشهر ( ملحق رم 02)**

و يدل رقم 18 يوم على عدد الأيام التي تعمل فيها المؤسسة بالنسبة للشهر الواحد و يعني إن كمية الإنتاج اليومي للمؤسسة هي كالتالي:

• 4400 قنطار x 70% = 3080 قنطار لليوم بالنسبة للقمح الصلب اذن كمية الإنتاج الشهري من القمح الصلب كالتالي:

18 يوم x 3080 (قنطار لليوم) = 55440 قنطار شهريا

• أما بالنسبة لكمية إنتاج القمح اللين

1500قنطار x 70% = 1050 قنطار لليوم

إذن كمية الإنتاج الشهري للقمح اللين هي كالتالي:

18 يوم x 1050 (قنطار لليوم) = 18900 قنطار للشهر

• و هذه الكمية من القمح الصلب و القمح اللين تبقى نفسها بالنسبة للأشهر السنة (ملحق رقم 3)

**ثالثاً: و تكون كذلك في المراسلة "نسبة الإنتاج" من المطاحن تكون كالتالي: (ملحق رقم 4)**

-سميد ممتاز: 64%

-سميد عادي: 72%

-فرينة عادية: 74%

-فرينة ممتازة: 69%

رابعاً: كذلك بالنسبة كمية القمح المشتري خلال السنة كالتالي: (ملحق رقم 5)

- القمح الصلب (BLEDUR): 609840 قنطار
- القمح اللين (BLETENDRE): 207900 قنطار

خامساً: وتكون أيضاً في المراسلات كمية البيع لكل المتعاملين مع المؤسسة و هم:

- المستهلكين (50% للمستهلك لسلعة السميد)
- تجار الجملة (50% لسلعة السميد)
- الخبازة (100% فرينة)

سادساً: ويوجد أسعار المادة الأولية المستعملة في الإنتاج بالنسبة للقمح الصلب 2208 دج للقنطار الواحد

بالنسبة لسعر القمح اللين 1285 دج للقنطار الواحد (ملحق رقم 5)

سابعاً: وتكون في المراسلات أسعار التي تقوم بها المؤسسة و المتمثلة في الإشهار والإعلان عن سلع و منتوجات المؤسسة (ملحق رقم 6)

ثامناً: كذلك تكون أسعار كل من قطع غيار تسوين (ملحق رقم 7)

المطلب الثالث: إعداد الميزانية التقديرية التشغيلية وواقع مراقبة التسيير في المؤسسة.

بعد طرح السؤال على مراقب التسيير للمؤسسة و الذي كان من يقوم بإعداد الميزانية التقديرية في المؤسسة و ما هو واقع مراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الزيبان؟ و كانت الإجابة على النحو التالي:

أولاً: إعداد الميزانية التقديرية:

يتم إعداد الميزانية من قبل مراقب التسيير بمؤسسة مطاحن الزيبان و ذلك بعد عملية المناقشات والمتحاورات ثم ترسل إلى مجلس الإدارة (سطيف) و تقوم بالمصادقة عليها و اعتمادها.

1 -بحيث تبدأ ميزانية المبيعات: فالمؤسسة تقوم ببيع كل من:

-القمح الصلب الذي بعد الرحي يتحول إلى سميد (عادي ممتاز)

-القمح اللين الذي بعد الرحي يتحول إلى فرينة (عادي ممتاز)

3SF- سمولات تعتبر مخلفات الطحن

-بما في ذلك تقوم بإعداد ميزانية تقديرية لمبيعات التي تشتريها بغرض إعادة بيعها المتمثلة في:

-عجائن غذائية

-حبوب جافة

2 -تقوم كذلك بإعداد ميزانية تقديرية لإنتاج: من خلال نسبة الاستخراج الموجودة في المراسلة بحيث تقدر كل منتج لديها.

-لذلك عليها أن تجد العلاقة تساوي الصفر، لأنها تدخل القمح إلى المطاحن (بعد زيادة الماء للقمح لينتفخ و لنزع القشرة) تنقصها للمخلفات (هي قشور القمح) لازم تساوي الصفر أي أنها ترحي 100% (و في هذه الحالة الماء لا يؤثر على الوزن لأنه يتبخر عند عملية الرحي).

3 -و تقوم بإعداد الميزانية التقديرية لمستلزمات الإنتاج و التي تحتوي على:

-المواد الأولية: أي أنها تقدر المؤسسة دائما بـ 3 سنوات السابقة تحللها وتزيد على الأقل 10%) و التي تتضمن ما يلي:

- شراء القمح و ذلك حسب الاحتياجات أخذ بعين الاعتبار 70% من قدرات الإنتاج (المؤسسة لا تقوم بتخزين المادة الأولية)
- شراء أكياس للتغليف (حسب وزن كل منتج) و ذلك من خلال إبرام الصفقات لشراء الأقل تكلفة من خلال لجان خاصة تقوم بتقييم الصفقات من ثم يتم إبرام العقد و تسليم الأكياس حسب ما هو متفق عليه في العقد حسب الشهر أو السداسي.
- كذلك يؤخذ في عين الاعتبار "برنامج لتنظيف المطاحن" و عادة ما يكون الزمن المبرمج للتنظيف هو في شهري "جويلية، أوت" و تكون مدة التنظيف شهرا كاملا مقسمة بين الشهرين (من جويلية إلى غاية أوت) و السبب وراء هذين الشهرين لتحفيز العمال بعد العطلة للعمل الجيد.
- بعد ذلك يتم نشرها على كافة مشتريات و المصالح من أجل الاستعداد لتنفيذها.

ثانيا: واقع مراقبة التسيير في المؤسسة مطاحن الزيبان

يتمثل الدور الرئيسي لمراقبة التسيير في المؤسسة بمقدرتها على تصحيح الانحرافات الموجودة أو التي قد تظهر مقارنة بما تم رسمه من الخطة و معرفة درجة الخطورة في الفروقات بين الأداء المنجز و التقديري و مدى تأثيرها على أهداف المؤسسة و اتخاذ القرارات المناسبة للتصحيح و منع حدوثها مستقبلا

و النظر في الخطط القادمة و تعديلها بشكل يتناسب مع المتغيرات مؤسسة "مطاحن الزيبان" على إبراز التغيرات و الانحرافات الموجودة داخل المؤسسة من خلال الميزانية التقديرية و هذا ما سنوضحه في المبحث الثالث.

المبحث الثالث: مراقبة التسيير باستخدام الميزانية التقديرية و تشغيله في مؤسسة

المطلب الاول: واقع استخدام الميزانية التقديرية للمبيعات كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة "مطاحن الزيبان"

- بحيث تقوم بوضع التقديرات الخاصة بالشهر و التي تحتوي على ميزانية تقديرية لمبيعات المؤسسة وكذلك تضع ميزانية تقديرية لزيائن المؤسسة بحيث تعمل مراقبة التسيير على تحديد الانحرافات المبيعات وأسبابها و العمل على تصحيحها و هذا ما سنوضحه في هذا المطلب

أولاً: حساب انحراف المبيعات:

بعد وضع التقديرات اللازمة للشهر يقوم مراقب التسيير بإعداد تقرير الشهري و الذي يبين فيه الفارق بين الانجاز المحقق خلال الشهر مع المخطط له في ميزانية المبيعات

(الملحق رقم 8) الذي يبين انجازات سنة 2013 و كذلك تقديرات و انجازات سنة 2014 للمبيعات.

و يحسب انحراف المبيعات بالعلاقة التالية:

$$\text{انحراف المبيعات} = \text{المبيعات الفعلية} - \text{المبيعات المقدره}$$

- انحراف المبيعات لسنة 2014 = 197702 - 390786 = -193084 قنطار

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{الإنجاز الفعلي للسنة الحالية للمبيعات 2014}}{\text{الإنجاز المقدر للسنة الحالية للمبيعات 2014}} \times 100$$

- نسبة الإنجاز (سميد) =  $(390786/197702) \times 100 = 51\%$

نسبة التطور = الإنجاز الفعلي لسنة 2014 للمبيعات - الإنجاز الفعلي للمبيعات سنة 2013 / الإنجاز الفعلي

سنة 2013 x 100

U=QL

جدول رقم(03): انحرافات المبيعات لسنة 2014

المبيعات	انجازات سنة 2013	سنة 2014		انحراف 2014	نسبة الانجاز	نسبة التطور
		تقدير	انجاز فعلي			
سميد (عادي + ممتاز)	230167	390786	197702	193084-	%52	-14.1%
فرينة (عادية + ممتازة)	83890	153793	94279	59514-	61%	12%
عجائن غذائية	19	12	11	1-	92%	-41%
حبوب جافة	96	6	135	129+	2250%	41%

المصدر: من إعداد الطالبة (اعتمادا على الملحق رقم 8)

ثانيا: تحليل انحرافات المبيعات:

- من خلال الجدول نلاحظ أن تقديرات مبيعات لسنة 2014 لم تحقق كاملة وذلك من خلال الانجاز الفعلي المحقق لمبيعات سنة 2014 أي أن المبيعات الفعلية أقل من التقديري أي وجود انحراف كل من المبيعات السميد والفرينة وعجائن غذائية على عكس الحبوب الجافة فنجد انحراف موجب وهذا يدل على ارتفاع مبيعات الحبوب الجافة، و نجد أن نسبة الانجاز قد انخفضت مقارنة مع سنة 2013

- وكذلك نسبة التطور فهي بإشارة سالبة و يعني هذا تدهور و تراجع في المبيعات بالنسبة لسلعة السميد (أي وجود انحرافات في المبيعات)

- أما بالنسبة لسلعة الفرينة والحبوب الجافة فهي في حالة تطور ايجابي لأن سنة 2014 شهدت ارتفاع في الأسعار في السوق بالنسبة للحبوب الجافة على خلاف العجائن الغذائية أي أنها في نمو متزايد.

ثالثا: أسباب انحراف المبيعات لمؤسسة مطاحن الزيبان:

من أهم أسباب انحراف المبيعات في المؤسسة:

- 1 -انقطاع في المادة الأولية (القمح)
- 2 -لا يوجد إنتاج أي لا يوجد مبيعات
- 3 -توقف الآلات للصيانة
- 4 -مخطط التنمية (تركيب مطاحن جديدة و آلات أي توقيف المطاحن مدة طويلة)
- 5 -كراء مخازن المؤسسة للغير و لا يوجد أين تخزين البضائع

#### رابعاً: الإجراءات التصحيحية

في مؤسسة "مطاحن الزيبان القنطرة" فإن توقف المادة الأولية يتوقف الإنتاج و لا يوجد حلول أخرى ماعدا الانتظار المادة الأولية و هي القمح و لا تستطيع المؤسسة الشراء و التعامل مع الغير ماعدا الدولة فهذه الأخيرة تمنح امتيازات و تمنح المؤسسة من شراء المادة الأولية من الخارج.

- لذلك تعمل مراقبة التسيير على كشف الانحرافات و ذلك بمقارنة النتائج الفعلية و تحديد الفروقات مع التقديرات من خلال المراقبة و ذلك عن طريق التقرير الشهري الذي يبين أدق التفاصيل لعملية المبيعات بحيث يعلم المدير و يبين سير عملية الميزانية التقديرية و أهم التطورات الموجودة و كذلك اكتشاف الانحرافات و العمل على تفاديها إن وقعت في المستقبل و اتخاذ الخطوات المصححة و معالجتها في المؤسسة و ذلك من خلال انعقاد اجتماع شهري و مناقشة نتائج الميزانية التقديرية للمبيعات و التأكد من حسن تنفيذ الخطط الموضوعة من قبل الإدارة العليا.

- وكذلك من خلال ميزانية تقديرية للزبائن تعمل مراقبة التسيير على مراقبة زبائنها.

- (الملحق رقم 9) يتضمن ميزانية تقديرية للخبازة و للمستهلك لمبيعات المؤسسة.

- (الملحق رقم 10) يتضمن ميزانية تقديرية لمبيعات تجار الجملة

- فمن خلال (الملحق رقم 11) تعمل مراقبة التسيير على كشف الاختلافات لزبائن المؤسسة لسنة 2014

مع نسبة انجازات 2013 فنجد أن:

- نسبة التطور بالنسبة للخبازة قد زادت مقارنة مع سنة 2013 و هذا يعتبر انجاز بالنسبة لمؤسسة

"مطاحن الزيبان" يعمل مراقب التسيير على المحافظة على هذا التطور

-كذلك بالنسبة لزبائن تجار الجملة لسنة 2014 تدهورت المبيعات مقارنة مع مبيعات سنة 2013 و ان

النسبة سالبة بـ11%

المطلب الثاني: واقع استخدام الميزانية التقديرية للإنتاج كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة "مطاحن الزيبان"

إن عملية إعداد الميزانية التقديرية للإنتاج يقدر حسب ما جاء في مضمون المراسلات فيما يخص عمليات الإنتاج و تبدأ في عملية وضع تقديرات الإنتاج و ذلك من خلال قدرات الإنتاج و نسبة الاستخراج و ذلك بوضع تقدير كل شهر و الذي يبين النتائج الفعلية و تبيان الانحراف.

- و لذلك فالميزانية التقديرية لإنتاج توضح كمية الإنتاج خلال الفترة القادمة لمقابلة المبيعات المتوقعة و بهذا فإن النتائج الفعلية المحققة تبين الانحرافات الموجودة في الميزانية (ملحق رقم 12) ولهذا فمراقبة التسيير تعمل على كشف الانحرافات و أسباب حدوثها من خلال التقارير الشهرية و هذا ما سنوضحه كالتالي:

أولاً: حساب انحرافات الإنتاج للمؤسسة:

و ذلك من خلال الفارق بين الانتاج المحقق خلال الشهر مع التقديري في ميزانية الإنتاج أي ان

$$\text{انحراف الإنتاج} = \text{الإنتاج الفعلي} - \text{الإنتاج المقدر}$$

• انحراف إنتاج (السميد) =  $197712 - 390786 = -193074$  قنطار

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{الإنجاز الفعلي للسنة الحالية للإنتاج 2014}}{\text{الإنجاز التقديري للسنة الحالية للإنتاج 2014}} \times 100$$

• حساب نسبة الإنجاز (سميد) =  $100 \times (390786/197712) = 51\%$

$$\text{نسبة التطور} = \frac{\text{الإنجاز الفعلي لسنة 2014 للإنتاج} - \text{الإنجاز الفعلي للإنتاج سنة 2013}}{\text{الإنجاز الفعلي للإنتاج سنة 2013}}$$

• حساب نسبة التطور (سميد) =  $100 \times [(227908 - 197712)/227908] = -13\%$



U=QL

جدول رقم (04): إنحرافات الإنتاج 2014

نسبة التطور	نسبة الانجاز	إنحراف 2014	سنة 2014		انجازات سنة 2013	السلعة
			انجاز فعلي	تقدير		
-13%	%51	193074-	197712	390786	227908	سميد (عادي + ممتاز)
%13+	61%	59916-	93878	153794	83088	فرينة (عادية + ممتازة)
+9%	%56	25772-	15389	273161	167676	مخلفات الطحن

المصدر: من اعداد الطالبة اعتمادا على (ملحق رقم 13)

ثانيا: تحليل الانحرافات:

- من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الانجاز الفعلي لسنة 2014 أقل من التقديري الموضوع في الميزانية و هذا يدل على وجود انحراف كل من منتج سميد فرينة ومخلفات الطحن وجود إنحلاف سلبي أي التقديري أكبر من المنجز فعلا لسنة 2014، و كذلك انجازات سنة 2013 أكبر من انجازات الفعلية لسنة 2014 بالنسبة لإنتاج السميد.

- كذلك نجد أن نسبة التطور سالبة و التي تدل على تدهور و تراجع بالنسبة لإنتاج السميد لسنة 2014 مقارنة مع سنة 2013.

- أما بالنسبة لمنتوج الفرينة و مخلفات الطحن فهي في تطور، فنسبة الانجاز زادت مقارنة بانجاز سنة 2013، و كذلك نسبة التطور نجدها بإشارة موجبة و التي تدل على تحسن في زيادة المنتوجين.

- و كذلك من خلال (الملحق رقم 13) يعمل مراقب التسيير على الكشف عن نسبة استعمال المؤسسة "مطاحن الزيبان" عن قدرات الإنتاج ( 70%) و يتأكد من تحقيقها و نسبة الوصول إلى ( 70% من قدرات الإنتاج)

- فنلاحظ من خلال الملحق أن نسبة استعمال قدرات الإنتاج لسنة 2014 (TUC) هي:

$$\text{نسبة استعمال قدرات الإنتاج} = (\text{قدرات الإنتاج الفعلية/قدرات الإنتاج المقدره}) \times 100$$

$$\text{نسبة استعمال قدرات الإنتاج (القمح الصلب)} = (871200 / 304946) \times 100 = 35\%$$

-مقارنة مع نسبة سنة 2013 نجد تراجع لاستعمال قدرات الإنتاج لسنة 2014 بالنسبة للقمح الصلب (سميد)

-أما بالنسبة للقمح اللين (فرينة) فنسبة استعمال قدرات الإنتاج هي 43% قدرات مقارنة مع سنة 2013 التي نجدها 37%

### ثالثا: أسباب انحرافات الإنتاج

و أهم الانحرافات التي تحدث في عملية الإنتاج في مؤسسة "مطاحن الزيبان" هي كالتالي:

- 1 - انقطاع القمح
- 2 - توقف آلات الطحن مدة شهر (تنظيف المطاحن)
- 3 - انقطاع الأغلفة (اكياس تغليف المنتج) نظرا لانتهاؤ العقد المبرم مع المتعامل و العقد الثاني يتطلب وقت لإبرام الصفقات (لان فيها فتح الأغلفة المشاورات، السعر الأدنى...)
- 4 - تجديد آلات الإنتاج (باستبدال هذه الآلات تأخذ وقت)
- 5 - تعطل المطاحن (قطع الغيار غير متوفرة إلا في السوق الخارجية و هذا يتطلب وقت).

### رابعا: الإجراءات التصحيحية

إن مؤسسة "مطاحن الزيبان" تعمل على تقليل هذه الانحرافات في المستقبل و محاولة تفاديها لكن فيما يخص انقطاع المادة الأولية، فلا يوجد حل سوى انتظار وصول المادة الأولية.

- و لهذا فمن خلال وضع الميزانية التقديرية للإنتاج تكون هناك مراقبة لكل المنتج من خلال مقارنة الانحرافات الفعلية مع التي تم وضعها في الميزانية التقديرية.
- بحث تعمل مراقبة التسيير على الكشف على الانحرافات في أسرع وقت ممكن من خلال التقرير الشهري الذي يقوم به مراقب التسيير و الذي يحتوي على أهم التغيرات و الثغرات التي تحدث خلال العملية الإنتاجية و هذا الأخير يقوم بإرسالها إلى المدير لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة من خلال انعقاد اجتماع كل شهر حول تقرير الميزانية و يعمل على فهم أسباب حدوث هذه الانحرافات من خلال طرح التساؤلات على كل مسئول عن القسم الذي يعمل فيه.

- فمن خلال كل هذه النسب تعمل مراقبة التسيير على تحسين السير الجيد للعمل و متابعة تطور المؤسسة من خلال معرفة أهم الانحرافات الموجودة داخل مؤسسة "مطاحن الزيبان" و عدم تكرارها في المستقبل من خلال عملية المراقبة الجيدة.

**المطلب الثالث: واقع استخدام الميزانية التقديرية لمستلزمات الإنتاج كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة "مطاحن الزيبان"**

تعمل الميزانية التقديرية لمستلزمات الإنتاج على وضع التقديرات اللازمة حتى تتمكن المؤسسة من الحصول على المنتجات بالكميات المطلوبة و ذلك من خلال توفير احتياجات المؤسسة من المواد لتقدير برنامج الإنتاج و مقارنة هذه التقديرات من المواد بالانجازات المحققة فعلا.

**أولاً: بالنسبة للتكاليف المباشرة**

و التي تتضمن ميزانية تقديرية للمادة الأولية و هي القمح و كذلك أكياس التغليف (حسب وزن كل منتج) بحيث تتم مقارنة انجازات من المواد المحققة مع ميزانية المواد المقدره و تحليل الانحرافات و هذا ما سنوضحه كما يلي:

- (الملحق رقم 14) و الذي يبين انجازات سنة 2013 مع تقديرات و انجازات الفعلية من المواد لسنة 2014

- فمن خلال هذا الملحق نلاحظ نسبة الانجازات و التقديرات كل من المشتريات القمح الصلب و اللين و هذا ما سنوضحه في الجدول التالي:

**1 - حساب الانحرافات:**

انحراف التكاليف المباشرة = التكاليف المباشرة الفعلية - التكاليف المباشرة المقدره

• حساب انحراف التكاليف المباشرة = 306379 - 609840 = - 303461 قنطار

نسبة الانجاز = الانجاز الفعلي للسنة الحالية لمشتريات 2014 / الانجاز التقديري للسنة الحالية لمشتريات 2014 x 100

• حساب نسبة الانجاز (القمح الصلب) =  $(306379 / 609840) \times 100 = 51\%$

نسبة التطور = الانجاز الفعلي لمشتريات 2014 - الانجاز الفعلي لمشتريات 2013 / الانجاز الفعلي لمشتريات 2013 x 100

• حساب نسبة التطور (القمح الصلب) =  $(351198 - 306379) / 351198 \times 100 = 13\%$

U=QL

جدولرقم (05) : انحراف المشتريات (القمح) لسنة 2014

المشتريات	انجازات سنة 2013	سنة 2014		انحراف 2014	نسبة الانجاز	نسبة التطور
		تقدير	انجاز فعلي			
القمح الصلب	351198	609840	197712	303461-	%50	%13-
القمح اللين	109896	207900	94279	79539-	%62	%17+

المصدر: من اعداد الطالبة (اعتمادا على الملحق رقم 14)

## 2 - تحليل الانحرافات:

- فمن خلال الجدول نلاحظ أن التقديرات الموضوعة في الميزانية التقديرية لسنة 2014 أكبر من المنجزة فعلا لسنة 2014 أي وجود انحراف في كل من القمح الصلب والقمح اللين، كذلك انجازات القمح الصلب لسنة 2013 أكبر من انجازات سنة 2014 .
  - أما نسبة التطور لمشتريات القمح الصلب نجدها تراجعت بنسبة 13%. .
  - أما مشتريات القمح اللين فنجدها من خلال الجدول انها في تحسن من خلال الانجازات المحققة لسنة 2014 مقارنة مع سنة 2013 بنسبة 62% من الانجاز، و كذلك نسبة التطور لسنة 2014 نجدها باشارة موجبة و التي تدل على تحسن في مشتريات القمح اللين.
  - و أيضا من بين التكاليف المباشرة الموجودة داخل المؤسسة هي أكياس التغليف التي تدخل ضمن مستلزمات الانتاج (ملحق رقم 15)
- ## 3 - أسباب انحراف المادة الأولية:

يمكن حصر أهم اسباب الانحرافات للمواد الأولية في مؤسسة مطاحن الزيبان

- المؤسسة لا تمتلك مخازن لتخزين المادة الأولية "القمح" (كراء مخازنها للغير مصنع أوماش)
- انقطاع المادة الأولية فالمؤسسة لا يمكن شراء المادة الاولية إلا من الدولة
- انتهاء عقد أكياس التغليف (اي انقطاع أكياس التغليف).
- فمن خلال كل من نسبة الانجاز و نسبة التطور تعمل مراقبة التسيير على حصر نفاط القوة و الضعف للمؤسسة من خلال تحليل هذه الانحرافات و العمل على تصحيحها و كذلك تحسين صورة المنتج في

صورة جيدة في السوق من خلال الكشف المسرع على سبب تدهور المشتريات و تراجع نسبة المنتج مقارنة مع الانجاز الفعلي و المخطط له.  
و نحسب انحراف التكاليف غير المباشرة كالتالي:

انحراف التكاليف غير المباشرة = التكاليف غير المباشرة الفعلية - التكاليف غير المباشرة المقدرة

ثانيا: التكاليف غير مباشر:

و تتمثل كل من:

- كل من الماء، الهاتف، الكهرباء، الوقود، ألبسة خاصة بالعمل، مواد و لوازم، فتقوم المؤسسة بتقدير كل التكاليف غير المباشرة لكل شهر (ملحق رقم 16)
- و كذلك من التكاليف الغير مباشرة نجد أيضا المؤسسة تقوم بتقدير و إعداد الميزانية للتكاليف التي تتحملها و تتمثل في: (ملحق رقم 17)

(الإعلانات بالنسبة لتسويق المنتج سواء كان إعلان إشهار في التلفاز الإعلان في الإذاعة، وضع لافتات في المدن المحلية لإبراز المنتج....)

- و كذلك من التكاليف الغير مباشرة نجد في المؤسسة أيضا: (ملحق رقم 18) وضع تقديرات حول: شراء نظام للإعلام الآلي (لوجسيال) شاحنات للنقل حاسوب، مخطط التنمية و المتمثل في شراء آلات جديدة (مطاحن)

• و كل ذلك من اجل تحديد الميزانية العامة للسنة المالية المؤسسة.

- فمن خلال الميزانيات السابقة تعمل مراقبة التسيير على كشف الانحرافات الموجودة داخل المؤسسة و ذلك من خلال التقارير الشهرية التي تقدم فيها نتائج الميزانية التقديرية و كذلك من خلال معطيات السنوات السابقة للعمل على السير المحكم لأنشطة المؤسسة و محاولة تجنب و التقليل من هذه الانحرافات التي قد تحدث في المستقبل من أجل التخطيط ووضع الأهداف المستقبلية للوصول إليها بأدنى التكاليف و هذا للحفاظ على نمو المؤسسة و خلق القيمة المضافة.

### خلاصة الفصل:

إن للدراسة الميدانية أهمية كبيرة، إذ أنه من خلالها يتم التحصل على المعلومات، وإسقاط الحقائق النظرية على أرض الواقع، حيث قمنا باختبار مؤسسة مطاحن الزيبان القنطرة قصد التعرف وإبراز الميزانية التقديرية التشغيلية كأداة لمراقبة التسيير.

من خلال دراستنا هذه وجدنا المؤسسة تقوم بإعداد الميزانية التقديرية لمراقبة التسيير، من خلال تحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفاديها في المستقبل، لاحظنا وجود انحراف في المبيعات والإنتاج ومستلزمات الإنتاج، وهذا راجع لأن المؤسسة لا تعتمد على الأساليب الإحصائية في التقدير بل على نتائج السنوات السابقة (03 سنوات الأخيرة للمؤسسة).

خاتمة

## خاتمة:

يعتبر موضوع مراقبة التسيير من المواضيع الهامة للمؤسسات الاقتصادية فهي تساعد في تحديد الأهداف و تحقيقها عن طريق التخطيط التوجيه و التنسيق و تنظيم و رقابة العمليات، لذلك فإن وراء أي عملية تسييرية هو تحقيق أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة.

كل هذا دفع بالمؤسسات الاقتصادية إلى الاهتمام بمجال التسيير و هذا عن طريق وضع قواعد و أسس و تقنيات تسييرية فيعتبر نظام الميزانية التقديرية من الأدوات التي تساعد المؤسسة على التسيير الفعال لطاقتها و التحكم في المحيط الداخلي و الخارجي و تحقيق استراتيجياتها و بعد الدراسة النظرية داخل المؤسسات التي قمنا بها تمكنا من تحديد موقع الميزانية التقديرية داخل المؤسسات بصفة عامة و مؤسسة مطاحن الزيبان بصفة خاصة حيث تم التوصل إلى نتائج و التي يمكن توضيحها في جانبين النظري و التطبيقي.

### 1 النتائج النظرية:

- اختيار الفرضية الأولى : تساهم الميزانية التقديرية للمبيعات في مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية

أثبتت الدراسة النظرية صحة هذه الفرضية حيث تساهم الميزانية التقديرية للمبيعات في مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية، فميزانية المبيعات توضح و تبين المبيعات المقدرة خلال فترة زمنية و كذلك المبيعات الفعلية المنجزة فمراقبة التسيير تعمل على مقارنة النتائج المقدرة بالفعل من خلال حساب هذه الانحرافات وذلك بمقارنة بين الاداء الفعلي و المقدر و محاولة معرفة أسباب الانحرافات و العمل على تصحيحها من خلال الرقابة على نشاط المؤسسة لهذا فإن الميزانية التقديرية للمبيعات تساهم في عملية مراقبة التسيير.

- اختيار الفرضية الثانية: للميزانية التقديرية للإنتاج دور في مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية

أثبتت الدراسة النظرية صحة هذه الفرضية أن للميزانية التقديرية للإنتاج دور في مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية بحيث أن الميزانية التقديرية للإنتاج توضح الكمية المقدرة من إنتاج نشاط المؤسسة خلال فترة معينة، فمراقبة التسيير تعمل على مقارنة بين الاداء الفعلي و المقدر و تعمل على تحديد الانحرافات و معرفة أسباب حدوثها و العمل على تصحيحها لذلك تعمل مراقبة التسيير على الرقابة على المنتجات التي وجدت في الميزانية التقديرية لهذا فإن للميزانية التقديرية للإنتاج دور في الرقابة داخل المؤسسة.



## 2- النتائج التطبيقية:

- اختيار الفرضية الثالثة: لا تستخدم الميزانية التقديرية التشغيلية كأداة لمراقبة التسيير في مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة-

أثبتت الدراسة التطبيقية عدم الفرضية لأن "مؤسسة مطاحن الزيبان - القنطرة -" تستخدم الميزانية التقديرية التشغيلية كأداة لمراقبة التسيير من خلال الرقابة الفعالة و الدورية على كل ميزانية من خلال التقارير التي تبين النتائج المحققة و مقارنتها مع التقديرات الموضوعة في الميزانيات التشغيلية فمراقبة التسيير تعمل على تحقيق السير الجيد لنشاط المؤسسة و محاولة تجنب الانحرافات التي قد تحدث مستقبلا.

- التوصيات: من خلال الدراسة التطبيقية نستخلص إلى مجموعة من التوصيات
  - تحسين أكثر لكفاءة العمال داخل المؤسسة
  - على المؤسسة العمل أكثر على الإجراءات التصحيحية للانحرافات.
  - على المؤسسة الاستغلال الأمثل لصوامع التخزين.
- أفاق البحث: من خلال تطرقنا لدراسة الموضوع نقترح بعض المواضيع:
  - استخدام مراقبة التسيير كنظام للمعلومات
  - أثر مراقبة التسيير على الرفع من مستوى الأداء المالي.
  - دور الميزانية التقديرية كأداة للتخطيط المالي
  - دور الميزانية التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

فَائِزَةٌ الْمُرَاجِعُ

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

I - الكتب:

- 1 - ابراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية الدار الجامعية، 2000.
- 2 - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
- 3 - أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وضع القرار، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- 4 - أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 5 - أمين السيد احمد لطفي، التخطيط و الرقابة باستخدام الموازنات والمحاكاة الدار الجامعية مصر، 2011.
- 6 - إيدي ميلاني، بيتر أتريل، المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات، ترجمة زهير عمرو دردر، دار المريخ للنشر، السعودية، 2013.
- 7 - بديع الدين ريشو، الموازنات التشغيلية والمالية، دار التعليم الجامعي، مصر، 2010.
- 8 - بشير العلاق، الإدارة الحديثة نظريات ومفاهيم دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 9 - حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، دار حامد للنشر و التوزيع، الأردن، 2011.
- 10 - حمدي فؤاد علي، التنظيم والإدارة الحديثة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، لبنان، 1981.
- 11 - خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.
- 12 - خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والإستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، 2006.
- 13 - خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
- 14 - خيرت ضيف، الموازنات التقديرية، الدار الجامعية، مصر، 1969.

- 15 -رشيد الجمال، ناصر نور الدين، إدارة التكلفة لأعراض القياس و التخطيط و الرقابة، الدار الجامعية مصر، 2005.
- 16 -ري إتش جاريسون، إيريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد عصام الدين زايد، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002.
- 17 -الزهري محي الدين، الإدارة من وجهة نظر المنظمة، دار الفكر العربي، 1979.
- 18 -زينات محمد حرم، ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- 19 -السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر، السعودية، 2000.
- 20 -سونيا البكري، نظم المعلومات الإدارية، دراسات في الاتجاهات الحديثة للإدارة المكتب العربي الحديث، مصر، 1997.
- 21 - شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، الدار المحمدية، الجزائر.
- 22 -صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
- 23 -طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 24 -طارق نائل هاشم، نظم المعلومات التوقية، دار تقسيم للنشر و التوزيع، عمان، 2008.
- 25 -عبد الرزاق سالم الرحاحلة، ناصر جمال خضور، مفاهيم حديثة في الرقابة الإدارية، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، السعودية، 2012.
- 26 -عبد الله بوغابة، المحاسبة العامة ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996.
- 27 -العتار فؤاد، مبادئ الإدارة العامة، دار النهضة العولمة، مصر، 1974.
- 28 -علي عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال إثراء للنشر و التوزيع، الأردن، 2008.
- 29 -عوف محمود الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، مطبعة الانتصار للطباعة، مصر 2002.
- 30 -فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 31 -فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 32 -قادري الأزهر، مبادئ في المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.
- 33 -كمال السيد غراب، فادية محمد حجازي، نظم المعلومات الإدارية لمدخل إداري، الإشعاع للطباعة والنشر، مصر، 1999.

- 34 -كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 35 -ليستراي هيتجر، سيرج ماتولتتش، ترجمة: أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، السعودية، 2000.
- 36 -مؤيد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج منهج كمي، دار المريخ للنشر، السعودية، 2007.
- 37 -مؤيد الفضل، مؤيد عبد الحسين، تخطيط ومراقبة الإنتاج، دار المريخ، السعودية.
- 38 -مؤيد الفضل، مدخل إلى الأساليب الكمية في التسويق، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008.
- 39 -مؤيد عبد الرحمان الدوري، حسين محمد سلامة، أساسيات الإدارة المالية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- 40 - محمد القبومي، أحمد حسين علي حسين، تصميم وتشغيل نظم المعلومات المحاسبية، مصر، 1999.
- 41 -محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، ط3، الأردن، 2004.
- 42 -محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير أساسيات وظائف تقنيات، ديوان المطبوعات الجامعية، مصر، 2004.
- 43 -محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر.
- 44 -محمد مطر، التحليل المالي والائتماني والأساليب والأدوات والاستخدامات العملية، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
- 45 -مدحت قريشي الاقتصاد الصناعي، دار وائل للنشر و التوزيع الأردن، 2005.
- 46 -مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
- 47 - معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- 48 -مفتاح محمد دياب، معجم المصطلحات و تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، الدار الدولية للنشر، مصر، 1995.
- 49 -منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية.

50 - موسى يوسف خميس، مدخل إلى التخطيط ، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 1999.  
51 - ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.

52 - ناصر مرزوق، عزام شكير، مدخل إلى المحاسبة العامة، دار النشر، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2008.

53 - نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، الأردن، 2013.

54 - هشام أحمد عطية، مدخل إلى نظام المعلومات المحاسبية، كلية التجارة، الأردن، 2000.

## II - رسائل وأطروحات:

1 - بوسنة سامي، السائح يوسف، أهمية الموازنة التقديرية كأداة فعالة لمراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الليسانس، الجزائر، 2009.

2 - سعاد عقون، نظام المراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، رسالة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر.

3 - صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار مذكرة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر، 2006.

4 - عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس و تقييم، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة بسكرة، 2002.

5 - قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة ورقلة، 2013.

6 - قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الشلف، 2007.

7 - نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة باتنة، 2009.

## III - المجلات:

1 - عبد المليك مزهودة، مفهوم الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة ، 2001.

2 - محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 09، جامعة ورقلة، لعدد09، 2011.

المراجع باللغة الفرنسية:

- 1- Abde llatif Khemakem, la dynamique du contrôle de gestion Edition Dumod, paris, 1976.
- 2- Gastion Cuendent Dynamique de la gestio. Suisse pressé polytechnique romandes 1982 .
- 3- Michel Rouch et gerd Nauleau le comtrole de gestion bancaire et financier Reuve Banque, France 4 eme edition 2002.