



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : علوم التسيير



الموضوع

استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير
دراسة حالة شركة التمور للجنوب
بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص : فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:
أ. د تومي ميلود

إعداد الطالبة:
خشعي عفاف

.....MASTER-GE/GO-AUDIT/2016	رقم التسجيل:
.....	تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2015 - 2016

الشكر

أُتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف: تومي ميلود

على توجيهاته ونصائحه القيمة لإنجاز هذا العمل.

وأشكر كل شخص ساعدني في إنجاز هذا العمل من زملائي

وأصدقائي.

الإهداء

اهدي هذا العمل إلى قدوتي في الحياة إلى من أحمل اسمك بكل فخر

ولم تمهله الدنيا لأرتوي من حنانه إلى والدي العزيز رحمه الله

إلى من سهرت الليالي، إلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها إلى أمي

إلى أبيي الثاني أخي وزوجته وأولاده

إلى من كانوا ملاذي وملجئي... إلى من تذوقته معهم أجمل اللحظات إلى أخواتي: خليدة،

سعيدة، ربيعة، أمال، وأزواجه وأولادهم والى صغيرة المنزل ميادة

إلى صديقاتي: جهاد، جيهاد، سكينه، أسماء.....

إلى كل زملائي في الدورة 2016/2015

الفقه الرضا

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
23	تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة	(01)
50	توزيع العمال حسب التسلسل المهني للفئات	(02)
59	انحراف المبيعات لسنة 2014	(03)
60	انحراف المبيعات لأشهر سنة 2015	(04)
63	انحراف الإنتاج لسنة 2014	(05)
65	انحراف الإنتاج لسنة 2015	(06)

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
24	مثلث مراقبة التسيير	(01)
36	هيكل المؤسسة تحتوي على نظام مراقبة التسيير	(02)
54	الهيكل التنظيمي الرئيسي للشركة	(03)
56	مراحل إنتاج التمر في شركة	(04)
60	التمثيل البياني لمبيعات سنة 2014	(05)
61	التمثيل البياني لمبيعات سنة 2015	(06)
64	التمثيل البياني لإنتاج سنة 2014	(07)
66	التمثيل البياني لإنتاج لسنة 2014	(08)

رقم الصفحة	العنوان
	الشكر
	الإهداء
	قائمة الأشكال والجداول
	الفهرس
أ-ب-ج-د	المقدمة
05	الفصل الأول: الجانب النظري للموازنة التقديرية ومراقبة التسيير
06	تمهيد
07	المبحث الأول: الموازنة التقديرية
07	المطلب الأول: ماهية الموازنة التقديرية
07	الفرع الأول: تعريف الموازنة التقديرية
08	الفرع الثاني: أسباب إعداد الموازنة التقديرية
08	الفرع الثالث: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية
10	المطلب الثاني: وظائف وأنواع الموازنة التقديرية
10	الفرع الأول: مزايا وعيوب الموازنة التقديرية
11	الفرع الثاني: وظائف الموازنة التقديرية
13	الفرع الثالث: أنواع الموازنة التقديرية
19	المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنات التقديرية
19	الفرع الأول: الشروط الواجب توفرها قبل إعداد الموازنات التقديرية
20	الفرع الثاني: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية
21	الفرع الثالث: طرق إعداد الموازنات التقديرية
21	الفرع الرابع: مراحل إعداد الموازنة التقديرية
23	المبحث الثاني: مراقبة التسيير
23	المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير
23	الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير
25	الفرع الثاني: مهام مراقبة التسيير

27	الفرع الثالث: أنواع مراقبة التسيير
29	المطلب الثاني: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
29	الفرع الأول: نظم المعلومات
30	الفرع الثاني: المحاسبة العامة
33	الفرع الثالث: المحاسبة التحليلية
36	المطلب الثالث: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير
36	الفرع الأول: التحليل المالي
38	الفرع الثاني: لوحات القيادة
41	المبحث الثالث: المراقبة بالموازنة التقديرية
41	المطلب الأول: مفهوم المراقبة بالموازنة
41	المطلب الثاني: خصائص المراقبة بالموازنة التقديرية
42	المطلب الثالث: تحليل الانحرافات
46	الخلاصة
47	الفصل الثاني: استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير في شركة التمور للجنوب
48	تمهيد
49	المبحث الأول: تقديم بشركة التمور للجنوب لتوضيب وتصدير التمور
49	المطلب الأول: التعريف بالشركة
49	الفرع الأول: النشأة والتطور
50	الفرع الثاني: موقع الشركة في السوق
51	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ومراحل الإنتاج التمر في الشركة
51	الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للشركة
55	الفرع الثاني: مراحل إنتاج التمر في شركة
56	المبحث الثاني: واقع الموازنة التقديرية ومراقبة التسيير في الشركة
56	المطلب الأول: دور ومكانة مراقبة التسيير في الشركة
57	المطلب الثاني: الموازنة التقديرية في الشركة

57	المبحث الثالث: تحليل الانحرافات
58	المطلب الأول: تحليل انحراف المبيعات
62	المطلب الثاني: تحليل انحراف الإنتاج
67	الخلاصة
68	الخاتمة
71	قائمة المراجع

المقدمة العامة

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة، حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظراً لبساطتها وعدم تعقدها، ولكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة في أوروبا وأمريكا بعد الثورة الصناعية التي شهدها العالم كثرت نشاطات المؤسسات وعملياتها وبالتالي تعقدت عمليات التسيير مما عقد عملية الرقابة، التي أدت إلى توقف وغلق الكثير من المؤسسات خاصة ومع عقم الأدوات العامة المستعملة في عمليات الرقابة أنا ذلك، ونتج عن ذلك بحث المؤسسات على طرق وأساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها وتمكنها من تقييم نشاطها و الكشف عن مدى كفاءة عملياتها ونجاعة عملية التسيير.

فلو عدنا إلى مرحلة ما قبل العشرينيات من القرن العشرين لوجدنا أن مراقبة التسيير كانت تقتصر على الجانب المحاسبي فقط، ولكن بعد هذه المرحلة وخاصة بعد أزمة 1929 وبداية نمو المؤسسات وتطورها تغير عملية مراقبة التسيير من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم أوسع آلا و هو كل المعايير والمقاييس والأدوات المحاسبية و غير المحاسبية التي من شأنها تدعيم عملية التسيير داخل المؤسسة والتي لها قدرة على تقييم الأداء ليس المالي فقط وإنما كل أنواع الأداء داخل المؤسسة فنجد أنه تم إدخال لوحة القيادة و كل الأدوات المحاسبية مثل المحاسبة التحليلية و كل المؤشرات التي لها دلالة، أيضا نجد الموازنة الاجتماعية التي تهتم بمراقبة التسيير البشري، بحوث العمليات والموازنة التقديرية ... والتي لم تكن موجودة من قبل، وهذا يدل على المكانة التي تحتلها مراقبة التسيير وما لها من آثار إيجابية على المؤسسة.

والموازنة التقديرية تعتبر أهم وأكثر أداة مستخدمة في المؤسسات، وفكرتها أنها خطة مالية مستقبلية تستخدم للتخطيط المالي والرقابة وقياس الأداء وتحقيق نتائج ايجابية، حيث تمثل نظام لتوزيع إمكانيات المؤسسة على استخداماتها بشكل كفاء وفعال، فالموازنة التقديرية هي ترجمة مالية وكمية لأهداف المؤسسة التي ترغب في تحقيقها خلال فترة زمنية معينة بتوجيه موارد المتاحة نحو الاستغلال الأمثل.

الإشكالية:

مما سبق يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا الموضوع كالآتي:

كيفية يتم استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية:

حتى يتسنى لنا الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والإمام بقدر المستطاع بجوانب الموضوع كان لابد من تجزئها إلى

أسئلة فرعية منها:

- ❖ ما هي الموازنة التقديرية؟ وما هي أنواعها؟ وإجراءات إعدادها؟
- ❖ ما هي مراقبة التسيير؟ ما هي أهم أدواتها؟
- ❖ هل تعتبر المعلومات المقدمة من الموازنة التقديرية وسيلة للقيام بمراقبة التسيير؟
- ❖ ما إمكانية استخدام الموازنة التقديرية في تفعيل نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية؟

الفرضيات:

في ضوء العرض السابق لإشكالية البحث يمكن طرح الفرضيات التالية :

- ❖ تساهم الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية؛
- ❖ تستخدم مؤسسة محل الدراسة الموازنة التقديرية لمراقبة تسييرها.

أسباب اختيار الموضوع:

تعود أسباب اختيار الموضوع إلى ما يلي:

- ❖ تعتبر مراقبة التسيير من أهم المواضيع الاقتصادية؛
- ❖ التعريف بمراقبة التسيير وأحد أهم أدواتها الموازنة التقديرية؛
- ❖ معرفة ما إذا كانت المؤسسات تطبق الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في مدى تطبيق المؤسسات للميزانية التقديرية أم لا وذلك من أجل الوصول إلى أحسن الأهداف وتحقيق أفضل النتائج، وذلك لأن الموازنة التقديرية تساعد في مراقبة التسيير لهذه المؤسسات، فهناك علاقة وثيقة بين أهداف الموازنة التقديرية وبين وظائف الإدارة من تخطيط وتنسيق وتوجيه ورقابة.

المنهج المتبع:

إن المنهج المتبع في إجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات وخطأها، هو المنهج الوصفي وذلك من خلال عرض المفاهيم الأساسية لكل من مراقبة التسيير والموازنة التقديرية، أي الجانب النظري، وتدعيماً للدراسة في الجزء التطبيقي لإلقاء المزيد من الضوء على الظاهرة المدروس من خلال كل من الملاحظة التي اقتصر على المحيط الشركة و المقابلة الشخصية مع رؤساء المصالح لتدعيم بعض الحقائق وللحصول على معلومات حول موضوع الدراسة، وبقصد تأكيد وإعطاء مصداقية لبعض المعلومات المجمعة من الملاحظة والمقابلة تم الاستعانة بمجموعة من الوثائق والتقارير الداخلية التي تمس الموضوع مباشرة.

هيكل البحث:

ككل الدراسات و البحوث الأكاديمية فان بحثنا هذا مقسم إلى جزأين، جزء نظري مبني على المفاهيم والدراسات النظرية، وجزء عملي خاص بالدراسة الميدانية التي تم إجراؤها في مؤسسة محل الدراسة. وسنتطرق في الفصل الأول إلى الإطار النظري لمراقبة التسيير والموازنة التقديرية والذي ينقسم إلى ثلاث مباحث، حيث يشمل المبحث الأول مفاهيم عامة حول عموميات الموازنة التقديرية، أنواع وإجراءات إعداد الموازنة التقديرية ثم ووظائف ومبادئ الموازنة التقديرية ومراحل إعدادها، أما المبحث الثاني سنتطرق إلى مفهوم مراقبة التسيير وأدوات التقليدية والحديثة المستخدمة في مراقبة التسيير، بينما خصصنا المبحث الثالث لمراقبة الموازنة التقديرية من خلال تحليل الانحرافات ومعرفة أسباب ذلك.

أما الفصل الثاني خصصناه لدراسة الميدانية حول استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة، حيث يتضمن المبحث الأول تعريف بمؤسسة وسياساتها وهيكلها التنظيمي، والمبحث الثاني سندرس من خلاله

واقع استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير، وهذا من خلال تحليل الانحراف ومعرفة الأسباب التي أدت إلى ذلك واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

صعوبات البحث:

نلخصها فيما يلي:

- ❖ عدم وجود الدعم والمساعدة والتوجيه من طرف المؤسسة أثناء قيامي بالتربص لغياب تشجيع البحث العلمي؛
- ❖ سرية المعلومات والوثائق في الشركة واستحالة منحها لأشخاص من خارجها وهذا ما أدى بنا إلى اجتهاد شخصي شاق؛

الدراسات السابقة:

- ❖ دراسة بونقيب أحمد بعنوان: دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم التجارية، جامعة المسيلة، غير منشورة، 2006/2005.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- ✓ تعريف بلوحة القيادة التسييرية وما هي أهم مميزاتها مقارنة بالأدوات لمراقبة التسيير التقليدية والحديثة؛
- ✓ كشف الغموض عن الدور الذي تلعبه لوحات القيادة بالمؤسسات بصفة عامة وفي المؤسسات الاقتصادية الوطنية بصفة خاصة؛
- ✓ ظهور تحديات جديدة ومتغيرات اقتصادية أدت إلى ضرورة استعمال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأدوات فعالة في مراقبة التسيير.

أما النتائج تتمثل في:

- ✓ الاهتمام بطريقة عرض لوحات القيادة وذلك بالاعتماد على الأشكال البيانية المعبرة والابتعاد عن الجداول المليئة بالأرقام المضللة؛
- ✓ السرعة في تحضير هذه الأداة كي تكون ذات أهمية للمؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ ضرورة إتباع الطرق العلمية المنهجية في تصميم لوحات قيادة تعكس الاحتياجات الفعلية للمسؤولين؛
- ✓ عدم الاكتفاء باستخدام المؤشرات المالية، بل يجب إدراج مؤشرات أخرى غير مالية تسمح بإعطاء نظرة واقعية حول الأداء.

- ❖ دراسة زايد حميدة تحت عنوان: استخدام الميزانيات التقديرية للتحكم في تكاليف المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2011/2010.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- ✓ زيادة اعتماد المؤسسة على الأساليب الكمية لمواجهة منافسيها، والتحكم في تكاليفها لضمان استمرارها؛

✓ إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم للمواد والأجور والمصاريف الأخرى لمنع الإسراف والتبذير.

وأهم نتيجة توصلت إليها الباحثة أن الميزانية التقديرية تستخدم كأداة للتخطيط دون التركيز عليها كأداة للرقابة، مما أدى إلى ظهور انحرافات كبيرة في المؤسسة محل الدراسة حيث لا تقوم بدراسة الانحرافات ومعرفة أسبابها ومحاولة معالجتها لتفادي وقوعها في السنوات اللاحقة.

الفصل الأول

مقدمة الفصل:

إن تطور المؤسسات من فردية إلى جماعية أدى إلى فصل بين الإدارة والتنفيذ، مما زاد الحاجة إلى وجود مسيرين وخبراء التسيير من أجل إيجاد أساليب جديدة لتسيير واستخدامها للحصول على معلومات أكثر موضوعية، مصداقية وكفاءة.

وفي هذا المبحث سنتحدث على مراقبة التسيير وأدواتها، كما سنتطرق إلى الميزانية التقديرية واستخدامها في مراقبة التسيير.

المبحث الأول: الموازنة التقديرية

لكي تستطيع الإدارة تحقيق الأهداف المؤسسة عليها بممارسة وظائفها الإدارية المختلفة من تخطيط، تنظيم، توجيه، رقابة واتخاذ قرارات اعتمادا على النماذج الكمية منها الميزانية التقديرية تسمى أيضا بالميزانية التخطيطية أو الميزانية الرقابية.

المطلب الأول: ماهية الموازنة التقديرية

الفرع الأول: تعريف الموازنة التقديرية

هناك عدة تعاريف للموازنة التقديرية نذكر منها:

تعرف الموازنة التقديرية بأنها: "أسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات القيمة والكمية لبرامج وأنشطة المشروع لفترة مستقبلية"¹

أو هي: "بيان مكتوب بخطط الإدارة عن فترة زمنية مستقبلية، أو بمعنى آخر بيان مالي عن الخطة."² هي أيضا: "خطة مفصلة ومتكاملة توضح قي صورة كمية الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية مستقبلية وتبين الوسائل والأساليب والطرق والموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، كما تستخدم كأساس للرقابة خلال فترة تنفيذها."³

و يمكن تعريفها أيضا بأنها: "ترجمة لأهداف المشروع في خطة عمل مستقبلية، موافق عليها من المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها، وتعتمد على عدة فروض معينة تتعلق بفترة زمنية مستقبلية."⁴ فالموازنة التقديرية تعتبر عمل شاملة مفصلة، ومعبر عنها في صورة مالية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي خلال فترة مستقبلية، وذلك لتحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة، كما أنها تفيد كأداة للاتصال والدافعية والرقابية وتقييم الأداء.

ونستنتج من التعاريف السابقة بأن الموازنة التقديرية تركز على ثلاث عناصر وهي:

- ❖ خطة مستقبلية أي خطة لفترات القادمة؛
- ❖ ليست عبارة على هدف وإنما هي ترجمة لأهداف المؤسسة بأرقام مالية وكمية؛
- ❖ توضع من قبل الإدارة كأداة رقابية من أجل التحقق ما إذا كانت الأهداف قد تم تنفيذها بالشكل المطلوب.

¹ فيصل جميل السعيدة ، المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة ، عمان ، 2007 ، ص 18.

² الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص 143.

³ كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعى، ميادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، دار الجامعة، الإسكندرية، 2004، ص 88.

⁴ صلاح الدين حسن السيسي، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية، دار الوسام للطباعة والنشر، بيروت، 1998، ص 127.

الفرع الثاني: أسباب إعداد الموازنة التقديرية

توجد عدة أسباب تدعو لإعداد الموازنة التقديرية من أهمها:¹

❖ **التخطيط الدوري لكافة الأنشطة:** حيث يستدعي الأمر حصر أنشطة المؤسسة والتعرف على الكيفية التي تتم بها انجازها بكفاءة وفعالية حيث يؤدي ذلك إلى الاستغلال الأمثل للموارد، ويجعل هذا التخطيط الاهتمام اللازم من قبل المسؤولين لانجاز الأهداف المطلوبة حيث تكون هناك رقابة وتقييم أداء لأنشطتهم؛

❖ **خلق روح التعاون بين الأفراد:** يتطلب إعداد الموازنة التقديرية عادة تظافر الجهود لغرض تبادل الأفكار والمعلومات بين العاملين داخل المؤسسة مما يؤدي إلى تلاقي الأخطاء والتعارض مع الأهداف المخططة وهذا ما يشجع روح التعاون والشعور بالمسؤولية؛

❖ **توفر نظام متكامل لتقييم الأداء:** تحتاج المؤسسات ذات الأنشطة المتعددة إلى دراسة هذه الأنشطة من عدة جوانب بهدف تحديد التكلفة والعائد ولذلك فإن الدراسة المسبقة وتحديد الاحتياجات في برنامج الموازنة التقديرية تكون إحدى المؤشرات المهمة في تقييم الأداء عن طريق مقارنة معايير الميزانية بالمنفذ فعلا، مما يعطي دلالات واضحة لأهمية الموازنة التقديرية في تقييم الأداء؛

❖ **تحقيق الوعي لدى العاملين بترشيد الإنفاق:** يعد هذا السبب أحد المؤشرات لقياس الأداء حيث التوازن بين الإنفاق وبين الموارد يجعل من المؤسسة تسير بصورة موجهة نحو أهدافها وهذا لا يتحقق إلا بتسمية الوعي لدى العاملين عن حرصهم على استغلال الموارد المخصصة استغلالا أمثالا؛

❖ **التعرف على مصادر التمويل الخارجية والكيفية التي تتم بها التسديد كذلك معرفة التدفقات النقدية الداخلة:** من خلال عمليات البيع بالأجل أو تنفيذ الخدمات بموجب التعهدات المتطلبات التعاقدية أو القانونية، وتتعرف إدارة المؤسسة عن طريق الموازنة التقديرية على الالتزامات المترتبة على المؤسسة تجاه الغير وكذلك التزامات الغير تجاه المؤسسة.

الفرع الثالث: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية

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

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

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

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

ثانيا: مبدأ المرونة: يعتبر أحد الدعائم الأساسية اللازمة لنجاح الموازنة التقديرية حيث يساعد إدارة المنشأة على التحقيق أهدافها بأكبر كفاءة وفاعلية ممكنة وذلك متى تغيرت الظروف والتقديرية التي وضعت في ظلها الموازنة التقديرية، فالواقع العلمي يتصف غالبا بالتغير الدائم وعدم الاستقرار وتعدد البدائل، وينبغي أن تعبر الموازنة التقديرية عن المستقبل بكافة الاحتمالات، فالخطة المثالية ينبغي أن تكون ديناميكية بالاستجابة للتغيرات التي يمكن أن تحدث¹.

ثالثا: مبدأ المشاركة: يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات التقديرية لأن عدم مشاركتهم في إعدادها وفرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي إلى تكاسلهم عن تحقيق أهداف الموازنة ويمكنهم الدفاع عن أدائهم الضعيف بأن التقديرات مفروضة عليهم ولم يشاركوا في إعدادها ويجب أن تكون المشاركة فعلية حتى تتحقق أهداف الموازنة.

كما أن إشراك المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد التقديرات يرفع من معنوياتهم ويجفزهم على تحقيق تلك التقديرات. كما أن المشاركة في الإعداد تنمي روح التعاون في النفوس وتجعلهم أكثر أمانا واطمئنانا على مستقبلهم نظرا لمعرفتهم بخطط المؤسسة وأهدافها وهذا ما يجعلهم يرفعون من أدائهم².

رابعا: مبدأ الواقعية: حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها يجب مراعاة التوازن والموائمة بينها وبين الإمكانيات المتاحة، وتنعدم الواقعية إذا كان هدف المؤسسة يتصف بصعوبة أو سهولة التحقق. فمن ناحية إذا كان الهدف بعيد المنال، فهذا يعني أن الانحرافات بين الأرقام الموازنة التقديرية وأرقام التنفيذ الفعلي كبيرة ولن تكون في صالح المؤسسة الأمر الذي يصعب عملية تقييم الأداء وتحديد المسؤولية.

ومن ناحية أخرى إذا كان الهدف سهل التحقق، فهذا يعني أن الانحرافات بين المقدر والفعلي صغيرة وبالتالي لن تكون لها فائدة بالنسبة للمؤسسة فهو ما يجعل الإدارة التنفيذية تفرط في التفاؤل مما يعكس ذلك على معدل النمو المؤسسة واستمرارها في الأجل الطويل.

وأثناء وضع الموازنة التقديرية لا بد من مراعاة ما يلي³:

- ❖ أن تكون أرقام الموازنة التقديرية ممكنة التحقيق أي لا تتسم بالصعوبة ولا بالسهولة الوصول إليها؛
- ❖ أن تكون أرقام الموازنة أعلى بدرجة مناسبة عن الخطط السابقة حتى تساعد على رفع وتنمية القدرات؛
- ❖ أن تكون الموازنة التقديرية محل اقتناع جميع القائمين بالتنفيذ مع مراعاة مبدأ المشاركة.

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 157.

² فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2001، ص 10.

³ أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، مركز البحوث، الرياض، 2000، ص 252.

خامسا: مبدأ التوزيع الزمني: أي توقيت العمليات وتوزيعها على مدار فترة الموازنة التقديرية حسب احتمال حدوثها، كأن تقسم الموازنة التقديرية إلى أربع فترات أو إلى اثني عشرة فترة، وعملية التوزيع الزمني لا تعني توزيع الأرقام بالموازنة التقديرية على أجزاء السنة وإنما المقصود هو توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلا، ومن الأمثلة على التوزيع الزمني عند إعداد الموازنة التقديرية ما يلي:¹

❖ التوزيع الزمني لبرنامج الإنتاج؛

❖ توقيت عمليات شراء المواد الخام؛

❖ التوزيع الزمني للتدفقات النقدية؛

❖ توقع استبدال الأصول الثابتة وصيانتها.

ومن أهم المزايا المتأتية عن عملية التوزيع الزمني أو التوقيت ما يلي:²

❖ تفادي الأزمات والاختناقات التي قد تتعرض لها المنشأة نتيجة فقدان التوازن الزمني بين العمليات المختلفة؛

❖ لا يقتصر الأمر على التنسيق والمواءمة والاستخدامات المتوقعة للمنشأة في بداية ونهاية فترة الموازنة التقديرية فحسب وإنما يتحقق ذلك أثناء هذه الفترة أيضا؛

❖ متابعة الأداء على مدار السنة وبذلك يمكن اتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة فورا وفي الوقت المناسب.

سادسا: مبدأ قياس الأداء: الموازنة التقديرية هي إحدى أدوات مراقبة التسيير وهذا يجعل منها أداة فعالة في التخطيط والتنبؤ من أجل مواجهة أي مشاكل مستقبلية بعد إلمام بكل الظروف المحيطة بالمؤسسة سواء الظروف الداخلية والظروف الخارجية، كما تعتبر أداة للرقابة من خلال مقارنة النتائج المقدرة بالنتائج الفعلية، كما تضمن خطط تمثل مقياس أو مؤشر أو معيار لقياس الأداء المؤسسة لكي تكون هذه الأخيرة على معرفة ودراية كافية بالمستوى أدائها الذي يضيف لها أهمية على باقي المؤسسات الراغبة في التطور والنمو، وتعتبر أيضا مقياسا لأداء العاملين في المؤسسة.

المطلب الثاني: وظائف وأنواع الموازنة التقديرية

الفرع الأول: مزايا وعيوب الموازنة التقديرية

إن استقرار نظام الموازنة التقديرية على عدة مزايا لا تجعله يخلو من بعض العيوب.

أولا: المزايا

تتمثل في:³

¹ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، دار الجامعة، الإسكندرية، 2001، ص 23.

² نفس المرجع، ص 24.

³ خالص صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 1997، ص 18، 19.

- ❖ وضع خطط واضحة وتحديد الأهداف ورسم السياسات والبرامج؛
- ❖ إلزام وإشراك كافة المستويات بالمساهمة في العملية التخطيطية؛
- ❖ تحديد مسؤولية كل قسم وكل فرد ودوره في تنفيذ الخطط المرسومة؛
- ❖ حث جميع المستويات والأقسام للالتزام بالاستعمال العقلاني للموارد الاقتصادية المتاحة؛
- ❖ متابعة التنفيذ ومعرفة مدى التقدم في أنشطة المؤسسة وتقييم الخطة لشكل إجمالي.

ثانيا: العيوب

نذكر منها:¹

- ❖ عدم كفاءة النظام المحاسبي المالي ونظام محاسبة التكاليف للمؤسسة في تحميل الأعباء وتوزيعها على مستويات مسؤولة؛
 - ❖ الموازنة التقديرية معرضة للأخطاء والأحكام الشخصية وسوء التقدير؛
 - ❖ انعدام روح التعاون التي ينبغي أن تسود المستويات الإدارية المختلفة؛
 - ❖ عدم كفاءة الدراسات الخاصة بالأسواق وحالة الطلب وأذواق المستهلكين؛
 - ❖ عدم مراجعة التقديرات ودراساتها بجمعية الإدارات المختلفة؛
 - ❖ عدم القدرة على تحقيق النتائج واستقصاء أسباب الاختلافات والانحرافات جراء نقص المعلومات والطاقات البشرية المتخصصة؛
 - ❖ عدم مراجعة القدرة المالية للمؤسسة؛
 - ❖ إن الموازنة التقديرية لا تحل محل الإدارة العليا لكنها تعتبر أداة من الأدوات التي تساعد الإدارة؛
- إن تنفيذ البرنامج الموازنة التقديرية لا يمكن أن يحدث دون إشراف جميع المستويات الإدارية.

الفرع الثاني: وظائف الموازنة التقديرية

- أولاً: وظيفة التخطيط وعلاقتها بالموازنة التقديرية: يقصد بالتخطيط بأنه: "تقرير مسبقاً بما يجب عمله وكيف يتم ومتى ومن الذي يقوم به."² وتتطلب عملية التخطيط عدة خطوات أهمها:³
- ❖ تحديد الأهداف الرئيسية؛
 - ❖ تجميع البدائل المتاحة والتنسيق بين الإمكانيات المتاحة والأهداف المراد تحقيقها؛
 - ❖ تحديد معايير الأداء؛
 - ❖ تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف وتحديد الخطط وسياسات العمل.

¹ شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية للنشر، الجزائر، ص 16.

² محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص 14.

³ حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح على الهادي، الرقابة الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 28.

التخطيط هو الوظيفة الأولى للتسيير التي تعتمد عليها الوظائف الأخرى، فهو تقرير سلفا لما يجب عمله لتحقيق هدف معين إذن التخطيط يركز الانتباه على أهداف المؤسسة، ويركز على إنجاز الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة ووضع خطة مناسبة لهذه الأهداف، وكذلك عملية التخطيط تتركز أساسا على الاستخدام الأمثل للوسائل المادية والمالية والبشرية بأكفأ الطرق لتحقيق أهداف المؤسسة وذلك يؤدي إلى تخفيض التكاليف.¹

ثانيا: وظيفة الرقابة وعلاقتها بالموازنة التقديرية: تعبر الرقابة عن الجهد الموجه لمتابعة تنفيذ الخطط الموضوعة حتى يمكن معرفة مدى تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة، تتطلب الرقابة تكامل عمليات متنوعة فهي تتعلق بكل ما يجري داخل المؤسسة وخارجها، كما تتضمن الرقابة استخدام أساليب استرجاع المعلومات إلى المخططين لمقارنة النتائج الفعلية بما هو مخطط، والنتائج التي يجب أن تتحقق في ظل ظروف التشغيل الفعلي. وتوجد مؤشرات لكفاءة أداء عملية أو وظيفة معينة، وتتضمن هذه المؤشرات معايير العمل، معدلات التشغيل واحتياجات المواد والنماذج الرياضية...

و يظهر تدفق معلومات الموازنة التقديرية هذه المؤشرات لتصبح جزءا منها كما أنها تخدم كأدوات قياس تهدف للتعرف على مجالات الأداء غير الكفاء. تعتبر تقارير الرقابة عن طريق الموازنة التقديرية أداة لاسترجاع المعلومات إلى الخلف، وتهدف إلى إعلام المستويات الإدارية المختلفة بنتائج مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وما يدل عليه من مستويات الكفاءة، وعلى ضوءها يتم تركيز على مناطق المشاكل وإجراء التصحيح اللازم، فهي توضح الانحرافات ومن المسؤول عليها.

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

رابعا: وظيفة التنسيق وعلاقتها بالموازنة التقديرية: قد يحدث التعرف على الأهداف الفرعية سواء بين مديري الأقسام، أو رؤساء الوحدة داخل القسم الواحد، وتساهم اللقاءات التي تتم في مراحل إعداد الموازنة التقديرية إلى إزالة التعارض بين الأهداف الفرعية، ثم تنسيقها في إطار الخطة المثلى من جهة نظر المؤسسة كوحدة. وتنطوي الموازنة التقديرية للمبيعات على التنبؤ بآثار المنتجات الجديدة والاتجاهات التنافسية وتغيرات الحجم والسعر، والتغيرات في مبيعات المناطق المختلفة، كما أن لهذه الموازنة التقديرية علاقة مباشرة بالموازنات الترويجية وبحوث السوق، وأخيرا، فهي تعبر عن مستوى النشاط الكلي للمؤسسة.

¹ نفس المرجع، ص 29.

وتقدم الموازنة التقديرية المبيعات أساسا لإعداد موازنات التقديرية الإنتاج ومخزون السلع الجاهزة، وتتأثر هذه الموازنة التقديرية بالاحتياجات اللازمة لمقابلة أهداف المبيعات والمستوى الأمثل لحجم المخزون، حيث يعدل الأخير على ضوء المزايا النسبية لمعدلات الإنتاج. ويعتمد على معلومات حجم ومستلزمات الإنتاج لإعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية والعمل المباشر.

وترتبط الموازنات التقديرية للمصروفات الإضافية بالمستويات المختلفة من النشاط، كما يتم احتساب عناصرها على أساس مسلك عناصر التكاليف ومستوى النشاط.¹

خامسا: وظيفة التحفيز وعلاقتها بالميزانية التقديرية:² يقصد بالتحفيز أو الحفز، تشجيع الأفراد وحثهم من أجل تحقيق أهداف المؤسسة، تبدأ العملية بالتأثير الخارجي على الفرد، وذلك بحافز عادي كأجر مرتفع، إلا أنها تتوقف على العوامل الداخلية تتصل بوضعية الفرد ونفسيته، وهناك ثلاث عناصر أساسية في عملية التحفيز وتمثل في القدرة، الجهد، الرغبة.

التحفيز يدفع الأفراد إلى روح التعاون والإخلاص في العمل مما يؤدي إلى زيادة الانجاز، والحوافز قد تكون مادية أو معنوية، مثل المكافآت، العلاوات، الترقيات التي يمكن ربطها بتحقيق الأهداف المخططة.

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

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

الفرع الثالث: أنواع الموازنة التقديرية

أولا: حسب المدة أو الفترة الزمنية

نجد نوعان:³

1. الموازنة قصيرة الأجل:

¹ كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص ص 98، 99.

² ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص ص 106، 107.

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

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

2. الموازنة قصيرة الأجل:

تعكس السياسة التوسعية أو الانكماشية للمؤسسة وذلك في المدى الطويل، ويطلق على هذه الموازنة في الحياة العملية أسماء متعددة مثل: الموازنة الرأسمالية، الموازنة الاستثمارية.

ثانياً: حسب المجال الذي تغطيه الموازنة التقديرية

يمكن تقسيم عمليات النشاط الاقتصادي للمؤسسة إلى عمليات تشغيلية، عمليات المالية وأخرى الرأسمالية ولكل منها موازنة مختصة بذلك ونذكرها كما يلي:

1. الموازنة التشغيلية:

تعد في المجال القصير (أقل من سنة) وهي تعبر عن تخطيط لأنشطة المؤسسة الجارية تسمى أيضاً بموازنة الاستغلال لأنها تغطي نشاط استغلالي في المؤسسة كالشراء، البيع، الإنتاج... وتشمل عدة موازنات نذكرها كالتالي:

1.1 موازنة المبيعات:

وتعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات القاعدة الأساسية ونقطة بدأ وكما تعد الممول الرئيسي للأموال التي يعتمد عليها في إعداد وتخطيط لباقي الموازنات الفرعية الأخرى للموازنة التقديرية التشغيلية وبالتالي دقة التنبؤ بالمبيعات سوف يؤثر بقوة على بقية الموازنات التقديرية.

تعرف الموازنة التقديرية للمبيعات على أنها: "بيان المبيعات المتوقعة سواء بالوحدات أو بالقيمة ويجب أن تكون هذه الموازنة معتمدة من جانب لجنة الموازنة."¹ حيث يجب أن يتم تقديم المبيعات المتنبأ بها إلى لجنة الموازنة التي ربما تقرر ما إذا كان هذا التنبؤ قد جاء مبالغاً فيه أو أقل من اللازم وبناء على ذلك تقوم بإجراء التعديل اللازم، تقع مسؤولية إعداد هذه الموازنة على عاتق مدير المبيعات بمراعاة عدة عوامل التي تؤثر في حجم المبيعات، وتنقسم إلى نوعين هما:²

❖ عوامل خارجية: منها:

- ✓ النمو الديموغرافي يؤثر على خطة المبيعات في المدى الطويل؛
- ✓ الأخذ في الاعتبار المؤشرات الاقتصادية العامة كمستوى العمالة والدخل والاستهلاك ومعدل الاستثمار وتبين أثرها على مبيعات المؤسسة؛
- ✓ المنافسة القائمة في السوق بين المنتجات المماثلة لمنتجات المؤسسة؛
- ✓ تشجيع بعض المنتجات من طرف الدولة؛

¹ بديع الدين ريشو، الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2009، ص 30.

² فركوس محمد، مرجع سابق، ص ص 22، 23.

✓ التغيير في الأذواق؛

✓ التقلبات الموسمية والدورية للمبيعات.

❖ عوامل داخلية: هي العوامل التي يمكن للمؤسسة أن تتحكم فيها:

✓ سياسة الإعلان والترويج للمبيعات؛

✓ الطاقة الإنتاجية؛

✓ مدى الجودة في الإنتاج؛

✓ سياسة تسعير المنتجات ومدى ارتباطها بقدره المستهلك ودرجة الجودة.

ونظرا لأهمية الموازنة التقديرية للمبيعات لا بد أن تحتوي التقديرات وعملية التنبؤ بالمبيعات على درجة كبيرة من الدقة وذلك بإتباع الأساليب والطرق العلمية، وهناك نوعان من الطرق العلمية طرق كيفية وطرق كمية، فالأولى تحتوي على دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة وتحليلها وبيان أثرها على مبيعات المؤسسة، طريقة جمع تقديرات وكلاء ومندوبي البيع منتجات المؤسسة بتقدير المبيعات لكل منتج حسب الزبون، اللجنة الاستشارية وتقوم هذه الطريقة على أساس تقديرات فردية التي تعدها مجموعة من الخبراء، طريقة دلفي تقوم هذه الطريقة على أساس إرسال استقصاءات إلى مجموعة من الخبراء، فيقوم كل خبير بالإجابة على الاستقصاء، وبعد ذلك تقوم المؤسسة بوضع الأجوبة على الاستقصاءات تحت تصرف الخبراء بدون ذكر أسماء أصحابها وترسل إليهم استقصاءات للإجابة عليها وهكذا حتى التوصل إلى الاتفاق على مستوى معين من التقديرات.

أما الثانية فهي نماذج رياضية أدق الطرق للتنبؤ بالمبيعات التقديرية كطريقة المتوسطات المتحركة التي تستعمل للتخلص من التقلبات التي تشمل السلسلة الزمنية، معامل الارتباط الذي يحدد قوة الارتباط بين المبيعات ومتغير آخر في التنبؤ بكمية المبيعات المتوقعة، إلا أن أهم الطرق والأكثر استخداما في الحياة العملية طريقة المربعات الصغرى تكون حسب المعادلة التالية: $Y = aX + b$ ¹

حيث: Y: تمثل تقديرات المبيعات السنة المعنية؛

a: ميل المنحنى لسلسلة الزمنية المستعملة في التقديرات وهي أهم عنصر مؤثر في حجم المبيعات؛

b: نقطة بداية السلسلة وهي كمية ثابتة لا تتأثر بتغيرات السنوات؛

X: تعبر عن الزمن أو السنة المعنية بالتقدير.

تعد الموازنة التقديرية للمبيعات على أسس عدة كأساس موسمي وهنا المبيعات لا تباع مرة واحد خلال السنة بل على فترات عدة نظرا للعادات والتقاليد المنطقة التي تؤثر على سلوك المستهلك بحيث تتفاوت الكمية المباعة من موسم إلى آخر، أساس الجهوي فالمبيعات أو الاستهلاك يختلف من منطقة إلى أخرى تبعا للتوزيع السكاني وحركة انتقال السكان من منطقة إلى أخرى وكذا المستوى الاقتصادي والاجتماعي لكل منطقة، أساس المنتجات فالطريقة المتبعة في التوزيع إما توزيع حسب السنوات السابقة أو توزيع حسب أهمية هامش الربح فالمؤسسة تشجع المنتجات التي لها هامش

¹ ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سابق، ص 119.

ربح كبير على المنتوجات التي لها هامش ربح ضعيف ويصعب تسويقها، الأقسام، العملاء، رجال البيع، مناطق البيع كما يمكن أن تعد على أساس بعض من الأسس السابقة الذكر في إن واحد.

1.1 موازنة الإنتاج:

بعد انتهاء مدير المبيعات من إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات يأتي الدور على مدير الإنتاج من أجل إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج، فالأخيرة هي عبارة على: "بيان يظهر عدد الوحدات التي يجب إنتاجها للوفاء بالمبيعات المتوقعة والمخزون المستهدف في نهاية الفترة."¹

تختلف أنظمة الإنتاج من مؤسسة إلى أخرى وذلك حسب النظام الذي يناسب منتوجاته، فالمؤسسة لا تنتج منتوجات تامة من أجل التخزين في نظام الإنتاج على أساس الأوامر الخاصة (الطلبات) فمن واجبها وضع نظام الذي يمكنها من إنتاج وتسليم المنتوجات في أقرب وقت ممكن، نظرا لأن التنبؤ بالمبيعات في هذا النظام ليس سهلا إلا أن المؤسسة يمكن أن تنتج الأجزاء التي ادخل في إنتاج المنتج النهائي حتى تلي طلبات الزبائن في الأوقات المحددة لها. أما نظام الإنتاج المستمر هو نظام يمكن التنبؤ بالمبيعات ودورة الإنتاج تكون قصيرة على العموم بعض الأسابيع، فعلى المؤسسة تخزين جزء من الإنتاج الذي يستخدم كوسيلة دفاعية لمواجهة ظروف عدم التأكد سواء في الطلب المتوقع أو في عمليات الإنتاج.

و لتحديد الوحدات التي يجب إنتاجها فإننا نحتاج إلى وحدات المبيعات ووحدات المخزون من الإنتاج التام سواء في بداية أو في نهاية كل فترة. وعلى ذلك يتم تحديد الوحدات التي يجب إنتاجها وفقا للمعادلة التالية:²

$$\text{الإنتاج المقدر} = \text{المبيعات المقدرة} + \text{مخزون آخر مدة} - \text{مخزون أول مدة}$$

إلا أن حجم الإنتاج يخضع لقيود تؤثر على المؤسسة وتخطيطها خاصة إذا كانت لها عدة منتجات، فلا بد من المؤسسة أن تحدد الطاقة الإنتاجية المتوقعة التي تكفي لتنفيذ برنامج الإنتاج، وبالتالي البحث عن الحل الأمثل أو الحل الذي يسمح بأخذ جميع القيود مع الحفاظ على المبيعات المقدرة وأنسب طريقة لإيجاد حل لهذه المشكلة طريقة البرمجة الخطية وعادة تتمثل هذه القيود في معدات الإنتاج، اليد العاملة، مساحة التخزين، الزمن،...

3.1 موازنة مستلزمات برنامج الإنتاج:

بعد انتهاء من إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج يأتي الدور على الميزانية التقديرية لمستلزمات برنامج الإنتاج التي تحدد كل ما تحتاجه العملية الإنتاجية من المواد الأولية، العمل المباشر والمصاريف الصناعية غير المباشرة.

¹ بديع الدين ريشو، مرجع سابق، ص 32.

² شرون رقية، مراقبة التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، غير مطبوعة، 2014/2015.

ونستخدم تكاليف المعيارية في تحديد المستلزمات برنامج الإنتاج حيث تعتمد الموازنة التقديرية لكل من المواد الأولية، العمل المباشر والمصاريف الصناعية غير المباشرة.

1.3.1 الموازنة التقديرية للمواد الأولية: الهدف من إعداد الموازنة التقديرية للمواد الأولية هو تحديد الكميات الواجب توفرها والتي يحتاجها البرنامج الإنتاجي، يتطلب تقدير المواد الأولية تقدير كل الكميات والأسعار، فتقدير كميات المادة الأولية يستلزم مدى توافق المنتوجات المراد إنتاجها مع الكميات، كما تعتمد على تحديد كل نوع من أنواع المواد الأولية التي يحتاجها في العملية الإنتاجية لكل وحدة من المنتج ويتم تحديدها من قبل مهندس الإنتاج، وعند إعداد الموازنة لا ننسى تحديد نسبة التلف الطبيعي المسموح به في العملية الإنتاجية. أما تقدير الأسعار والتنبؤ بها هي عملية سهلة على عملية تقدير الكميات، فالأسعار تتبع السوق، فإذا كان السوق مستقرة فإن التقديرات تكون مرضية وبالتالي نستطيع تقييم مخزونات المواد الأولية والمنتوجات التامة بسهولة، أما إذا كانت التقلبات كبيرة في الأسعار فالارتفاع بالأسعار التقديرية يكون ضئيلاً.

2.3.1 الموازنة التقديرية للعمل المباشر: يعتبر العمل المباشر من أهم عناصر الإنتاج وتكلفته تمثل قسطاً كبيراً في تكلفة الإنتاج ولهذا من الواجب تخطيط الأجر ومراقبتها. تهدف هذه الموازنة إلى تحديد الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج ومقارنته مع الوقت المتاح من جهة، وتقدير تكلفة الأجر المباشرة من جهة ثانية. أما العمل غير المباشر فيضم إلى ميزانية المصاريف غير المباشرة.

ولإعداد هذه الموازنة التقديرية لابد من معرفة كل من:¹

- ❖ برنامج الإنتاج التقديري؛
- ❖ الوقت اللازم لإنتاج الوحدة من المنتج وكمية الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج؛
- ❖ الوقت المتاح من العمل المباشر؛
- ❖ معدل الأجر الذي يدفع للعامل.

3.3.1 الموازنة التقديرية للمصروفات الصناعية غير المباشرة: تشتمل الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة كالاكتلافات، الصيانة، الإيجار، التأمين وكل المصاريف التي تصرف على العملية الإنتاجية، وتعتبر هذه الموازنة أداة فعالة للرقابة على المصاريف وذلك بمقارنة المصاريف الفعلية مع المصاريف التقديرية.

4.1 الموازنة التقديرية للتموينات: تكمن أهمية الموازنة التقديرية للتموينات بأنها تضمن أن كمية المواد التي يحتاج إليها في البرنامج الإنتاج سوف يتم شرائها بالكميات المطلوبة وفي الأوقات المناسبة وبأقل تكلفة. ونظراً لتقلبات الموسمية والمدة المطلوبة من أجل التموين يجب على المؤسسة تخزين المواد الأولية بالكميات المطلوبة من خلال تكوين كمية من المخزون تكون تكلفتها الكلية أقل ما يمكن وتسمى هذه الكمية بالكمية الاقتصادية (الحجم الأمثل). ذلك لأن أي زيادة حجم المخزون عن الحجم الأمثل يترتب عليه عدة مخاطر أهمها:

¹ فركوس محمد، مرجع سابق، ص 108.

- ❖ ارتفاع أعباء التخزين مثل أعباء التأمينات على المخزون؛
 - ❖ ضياع الفرصة البديلة نظرا لتجميد الأموال في المخزون؛
 - ❖ ارتفاع التكاليف الإدارية المتعلقة بتسيير المخزون مثل تكاليف الاحتياط.
- كما أن نقصان المخزون عن الحجم الأمثل يترتب عليه خطر النفاذ والذي يؤدي بدوره إلى تكاليف وأخطار منها:
- ❖ تعطيل الإنتاج نظرا لانقطاع الإنتاج وهذا ما يؤدي إلى زيادة التكاليف الثابتة؛
 - ❖ فقدان نسبة من المبيعات نظرا لعدم تلبية المؤسسة لطلبات الزبائن في الوقت المناسب؛
 - ❖ عدم الحصول على خصومات نظرا لشراء كميات صغيرة.

2. الموازنة المالية:

وتشمل كل خطط التمويل سواء المتعلقة بالاستغلال أو التي تختص بالمشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة الاقتصادية القيام بها و تتكون هذه الموازنة من:

1.2 موازنة التدفقات النقدية:¹

تعد الموازنة التقديرية للتدفقات النقدية و ذلك لغرض معرفة مقدار ما سيرد إلى المؤسسة من مبالغ نقدية ومقدار ما ستدفعه في فترة معينة.

إن هذه الموازنة تصور لنا مفردات و مكونات هذه المقبوضات والمدفوعات وأوقات القبض والدفع وبذلك تستطيع المؤسسة معرفة مقدار السيولة النقدية المتوقع الحصول عليها في فترة معينة، وان هذا يساعدها على تحديد موقفها اتجاه التزاماتها، حيث أنه في حالة كون مدفوعاتها تفوق مقبوضاتها فهذا يعني أن المؤسسة ستكون غير قادرة على مواجهة الالتزامات حين استحقاقها، مما يوجب عليها أن تبحث عن مصادر التمويل، أما إذا كان الحال عكس ذلك فهذا يعني بان المؤسسة ستحقق وفرة في السيولة النقدية.

من هذا يتضح أن إعداد الموازنة التقديرية للتدفقات النقدية يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ الإجراءات اللازمة للحصول على الأموال التي تحتاجها وفي الأوقات المناسبة وبأحسن الشروط (خاصة فيما يتعلق بالاقتراض)، وبأقل الكلف الممكنة، لكي تستطيع أن تواجه الالتزامات عند استحقاقها. هذا متن جهة ومن جهة أخرى يساعد الإدارة على استغلال السيولة النقدية في حالة تحقيق فائض نقدي والتفكير في كيفية استثماره وعدم تركه مجمداً.

1.2 موازنة النقدية الاستثمارية:

إن الموازنة الاستثمارية تعتبر أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط الطويل الأجل الخاص باختيار المشاريع الاستثمارية وتخصيص رأس مال محدود بينها بحيث أن النفقات المتعلقة بهذه المشاريع تؤثر على المركز المالي للمؤسسة لفترة طويلة.

¹ خالص صابي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص ص 240، 241.

و الموازنة الاستثمارية تستوجب القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي يستوجب استثمارها في أصول ثابتة وكيف تخصص هذه الأموال وما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها، ولكي يقبل المشروع الاستثماري يجب أن يمر على المراحل الآتية:¹

- ❖ حصر الاقتراحات الاستثمارية المقدمة من طرف المستويات المختلفة في المؤسسة.
- ❖ القيام بدراسة الاقتراحات الاستثمارية المقدمة وتحديد كل الثار التي ستترتب عنها. ومن بين الدراسات الدراسة التقنية والدراسة التجارية.
- ❖ نقوم بتجمع كل البيانات المتعلقة بكل اقتراح أو بديل استثماري ثم نقوم بإعداد الميزانية تتضمن النفقات والإيرادات المقدره لكل مشروع من المشاريع المقترحة خلال سنوات حياته الإنتاجية.
- ❖ المفاضلة بين المشاريع المقترحة وفقا لمعايير معينة ثم بعد ذلك نحدد المبلغ المخصص للاستثمار في هذه المشاريع وفي الأخير نقوم بإعداد الموازنة العامة الاستثمارية.

ثالثا: حسب درجة المرونة والثبات:

ونجد حسب هذا المعيار نوعين من الموازنات وهي:²

1. الموازنة الساكنة (الثابتة): تعد الموازنة التقديرية الثابتة لمستوى واحد من مستويات النشاط ويعتبر هذا النوع من الموازنات ذو فائدة محددة في الرقابة وتقييم الأداء.
 2. الموازنة المرنة: تعد الموازنة التقديرية المرنة لعدة مستويات من النشاط، يتم تحديدها طبقا لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، ويستند إعداد هذه الموازنات التقديرية إلى دراسة سلوك عناصر التكاليف وعلاقتها بتقلبات مستويات النشاط في ظل طاقة إنتاجية معينة، بغية التمييز بين العناصر الثابتة والعناصر المتغيرة.
- وتعتبر الميزانيات التقديرية المرنة أكثر واقعية من الميزانيات التقديرية الثابتة، لأن معظم العمليات الجارية في المؤسسة تتميز بالحركة والمرونة، وتعتبر أيضا ذات فائدة أكبر من النوع الأول في الرقابة وتقييم الأداء.

المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنات التقديرية

الفرع الأول: الشروط الواجب توفرها قبل إعداد الموازنات التقديرية

نلخص هذه الشروط فيما يلي:³

¹ فركوس محمد، مرجع سابق، ص 108.

² زايدي حميدة، استخدام الميزانيات التقديرية للتحكم في تكاليف المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2010/2011، ص 05.

³ ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص ص 49، 50.

1. الشرط التنظيمي: يتطلب تعدد أهداف المؤسسة توزيعها وإسنادها إلى أطراف متعددة، وتحقيقها لا يمكن أن يتم من طرف واحد بل من عدة أطراف، حيث تمثل مراكز مسؤوليات لها مهام وأهداف خاصة وواضحة وعملية.

وعليه فإن الشرط الأساسي لنجاح الموازنات هو تواجد تنظيم إداري تكون فيه المسؤولية واضحة حتى يتم فيه توزيع المهام من جهة، وقياس (تقييم) الأداء من جهة أخرى.

2. الشرط النفسي: إن نجاح الموازنات لا يتوقف على الشروط التقنية (أدوات محاسبية، أدوات إحصائية...) فقط، بل لابد من توفر الشروط النفسية التي تحفز العمال. فاشترك جميع المسؤولين وعمالهم لإعداد الموازنة التقديرية يتم قبلها كأداة لقياس أدائهم، وبالتالي العمل على تحقيقها (الموازنة) للحصول على إنجازات مادية أو معنوية. كما أن أهداف الميزانيات لابد أن تكون تلك الطريقة التي تسمح للعمال بإشباع حاجاتهم عن طريق تحقيق أهداف المؤسسة.

3. الشرط المادي: إن تطبيق نظام الموازنات التقديرية يتطلب منبعا للمعلومات، والمتمثلة بصفة خاصة في المعطيات المحاسبية، حيث يجب أن تتوفر هذه المعلومات في الأوقات المناسبة من أجل إعداد الميزانيات من جهة، واتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق مختلف أهداف مراكز المسؤوليات المعينة من جهة أخرى، أي المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.

الفرع الثاني: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية

يتأثر إعداد الموازنة التقديرية بعدة عوامل ذات علاقة بإمكانيات المؤسسة الداخلية أو بظروفها الخارجية، وهي في الواقع تعبر عن قيود تعمل في إطارها المؤسسة، وقد لا تستطيع التأثير فيها، مما يعيق تنفيذ الموازنة التقديرية أحيانا الإعداد. ولذلك فعلى المؤسسة أن تعمل على الحد من آثار هذه العوامل وهي تختلف درجة تأثيرها من مؤسسة لأخرى كما تختلف من فترة لآخرى على مستوى نفس المؤسسة، منها:¹

1. حجم المبيعات: إذا كانت لدى المؤسسة طاقة أو قدرة إنتاجية تزيد عن كمية الإنتاج الممكن بيعه ففي هذه الحالة يتم وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها، وهنا يكون حجم المبيعات هو القيد المحتكم في إعداد الموازنة التقديرية.

2. الطاقة الإنتاجية: إذا كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة أقل من حجم الإنتاج الممكن بيعه، ففي هذه الحالة يكون العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية كقيد في العملية، وهنا تكون التقديرات وفقا للطاقة الإنتاجية.

3. مستلزمات الإنتاج: يتطلب برنامج الإنتاج كميات من مختلف الموارد، مثل المواد الأولية واليد العاملة لتنفيذه، وإذا كانت هناك صعوبة في الحصول على المواد الأولية أو اليد العاملة المطلوبة حسب العدد والتكوين أو المهارة، وبالتالي تكون هذه المستلزمات هي القيد المتحكم في إعداد الموازنة.

¹ ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سابق، ص 115.

4. رأس المال العامل: إن الزيادة في حجم الإنتاج ومختلف نشاطات المؤسسة، حسب طبيعتها، تتطلب الزيادة في رأس المال لاستثماره في مستلزمات الإنتاج، والوسائل اللازمة لزيادة حجم الإنتاج والنشاط، وعدم توفر عنصر رأس المال يعرقل تنفيذ البرنامج وبالتالي يصبح كفيد يتحكم في إعداد الموازنة.

الفرع الثالث: طرق إعداد الموازنات التقديرية

توجد ثلاثة طرق لإعداد تقديرات الموازنات التقديرية هي:¹

1. الطريقة المفروضة: طبقا لهذه الطريقة فان التقديرات يتم تحديدها من قبل الإدارة العليا وفقا للأهداف

العامة للمؤسسة، ويتم فرضها على مديري الأقسام لتنفيذها، ويتم ربط هذه الموازنات التقديرية بخوافز اقتصادية تتمثل في مكافآت أو عقوبات في حالة تحقيق التقديرات أو عدم تحقيقها.

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

2. الطريقة الاسهامية: وفقا لهذه الطريقة فان مديري الأقسام يتولون مسؤولية إعداد التقديرات وبعد ذلك

ترسل إلى الإدارة العليا للمصادقة عليها، وهذه الطريقة تحقق المزايا التالية:

❖ تنمي الانتماء من قبل المديرين للأهداف المحددة بالموازنات التقديرية، والشعور بان هذه

الأهداف هي أهدافهم الشخصية، وبالتالي زيادة احتمال تحقيقها؛

❖ تجنب وإزالة العوامل التي تؤدي إلى تخفيض الإنتاجية الناتجة من الشعور بالضبط الذي تخلقه

الموازنات التقديرية المفروضة؛

❖ مسؤولي الأقسام يبذلون في أهمية أقسامهم غي الاحتياج للموارد أو وضع أهداف سهلة

التحقق؛

❖ عدد الأشخاص الذين يعدون التقديرات أكبر بالمقارنة مع الطريقة السابقة فان تكلفتها أعلى.

3. الطريقة التفاوضية: هي طريقة أكثر واقعية تعتمد على جمع الطريقتين السابقتين، وحسب هذه الطريقة

المعلومات تكون متداولة بين المستويات الإدارية ومديري الأقسام، في البداية تقوم الإدارة العليا بإرسال

الأهداف المبدئية إلى رؤساء الأقسام، مع حرص الإدارة العليا على توزيع المواد بطريقة عادلة وغير

متحيزة، فإذا رفض رؤساء الأقسام الأهداف والموارد المتاحة، فان الإدارة العليا ستطالبهم باقتراح البدائل

في إطار الموارد المتاحة ثم الإدارة تقوم بإضافة الموارد أو تعديل توقعاتها.

الفرع الرابع: مراحل إعداد الموازنة التقديرية

¹ زايدي حميدة، مرجع سابق، ص ص 06، 07.

يتم تحضير الموازنات في المؤسسة عبر خمس مراحل أساسية، هي:¹

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

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

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

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

5. مرحلة المتابعة والتحديث: بعد عملية الموافقة على الموازنات وتخصيص الموارد اللازمة لكل مركز، يتم القيام بعملية المتابعة وتحديث الموازنات، بمعنى مراعاة التطورات الحاصلة في المحيط وكذا النتائج الفعلية لرؤساء المراكز، إضافة إلى ضرورة إدراج المعطيات والنتائج الفعلية للسنة الحالية في عملية وضع

¹ بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم التجارة، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، غير منشورة، 2005/2006، ص ص 91 - 92.

التقديرات الخاصة بالسنة المقبلة، وتعبير آخر فإن عملية وضع الموازنات للسنة المقبلة يجب أن لا يتم الاعتماد فيها على موازنة السنة الحالية بل على نتائجها الفعلية.

المبحث الثاني: مراقبة التسيير

قبل التعرض لمفهوم مراقبة التسيير يجب التطرق أولاً للمعنى التسيير حيث عرفه **P.BERGERON** أنه: « تلك العملية التي من خلالها نخطط، ندير، ننظم ونراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.¹»
التخطيط، التنسيق، التنظيم، التوجيه، الرقابة وهي الوظائف الفرعية المكونة لأنشطة التسيير التي قدمها هنري فايول في بداية القرن الماضي. وهذه الوظائف مازالت مستعملة كركائز لحد اليوم في التسيير.

المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير

الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير

لقد تعددت التعاريف قدمت مراقبة التسيير نظراً لتعدد واختلاف المختصين تبعاً للمدارس التي ينتمون إليها وخاصة مع التطورات التي شهدتها هذا النظام، ويمكن توضيح أهم مراحل تطور مفهوم المراقبة حسب المدارس في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): تطور مفهوم مراقبة التسيير عبر نظريات الإدارة

مفهوم المؤسسة	مفهوم مراقبة التسيير
النظرية الكلاسيكية	- مراقبة محاسبية ومالية؛ - التركيز على التدقيق؛ - تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.
مدرسة العلاقة الإنسانية	- مراقبة اقتصادية واجتماعية؛ - مراجعة اجتماعية؛ - مشاركة، تحفيز، اتصال.
مدخل النظم	- قيادة المؤسسة؛ - نظام قائمة على العلاقة بين الاتصال والمعلومات والأداء؛ - نظام قائمة على العلاقة بين الهيكل التنظيمي والأهداف والأداء.

المصدر: بونقيب أحمد، مرجع سابق، ص 07.

ومن أجل توضيح جيد لمفهوم مراقبة التسيير، فسنستطرد إلى بعض التعاريف لأبرزها في هذا المجال:

❖ يعرف أنتوني أحد مؤسسي الانضباط في عام 1965 مراقبة التسيير بأنها: "العملية التي من خلالها يتأكد

المسيرون أن الموارد التي تم الحصول عليها يتم استعمالها بفعالية وكفاءة لتحقيق أهداف المؤسسة."²

¹ ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 10.

² Nicolas Berland, Yves De Rongé, **Control de Gestion: Perspectives stratégiques et managériales**, Publié par Pearson France, France, 2013, P 02.

❖ فهي: "مجموعة الإجراءات التي يستخدمها المسير من أجل التأثير على باقي الأفراد لتحقيق وتؤكد مدى تنفيذ الاستراتيجيات المؤسسة."¹

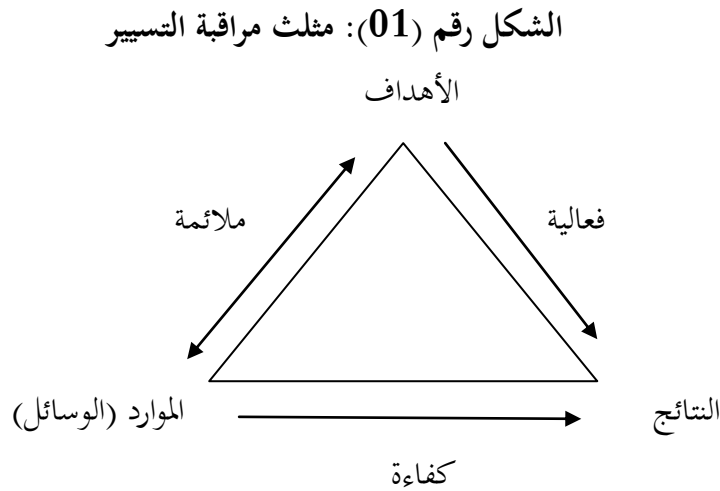
❖ بينما تعرف أيضا بأنها: "العمليات والإجراءات التي يقوم بها المسير بناء على توقعات مستقبلية للحفاظ على أهداف المؤسسة."²

فمراقبة التسيير إذن هي مجموعة الإجراءات والعمليات التي تسمح لمختلف المسيرين، بتجنيد كل طاقاتهم من أجل تحقيق أهداف المسطرة والتأكد من تحقيقها بالاستعمال العقلاني للموارد والطاقات المتاحة وكذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها.

وعليه يستنتج أن مراقبة التسيير تتركز على ثلاثة مفاهيم أساسية:³

- ✓ الفعالية Efficacité: تعني مقارنة النتائج بالأهداف المحددة؛
- ✓ الكفاءة Efficience: تعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة؛
- ✓ الملاءمة Pertinence: تعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

وتسمى هذه الركائز بثلاث مراقبة التسيير « Le triangle du contrôle de gestion » كما هي موضحها في الشكل التالي:



المصدر: بونقيب أحمد، مرجع سابق، ص 10.

و بذلك يمكن القول أن مراقبة التسيير تعتبر جد ضرورية في المؤسسة لشموليتها، إذ تأخذ بعين الاعتبار جميع أقسام المؤسسة، بغية تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا.

¹ Marc Ingham, **Management stratégique et compétitivité**, Boeck-Wesmael, Belgium, 1995, P 478.

² Yves De Rongé, Karine Cerrada, **Control de Gestion**, Pearson, France, 3 éditions, 2012, P P 09 -10.

³ ناصر داداي عدون وآخرون، مرجع سابق، ص 11.

و تتمثل أهمية مراقبة التسيير في:¹

- ❖ الوقوف على المشكلات والعقبات قصد التقليل منها؛
- ❖ اكتشاف الأخطاء فور وقوعها لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها؛
- ❖ التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن من أجل التنفيذ العملي بالكفاءة المطلوبة، حيث أن مراقب يعتمد كثيراً على حكمه المهني و ذلك لكي يتأكد من فعالية برنامج المراقبة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة؛
- ❖ التأكد من القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح، وبخاصة الأمور المالية وحدود التصرف فيها؛
- ❖ تقييم أداء المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات؛
- ❖ المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة، مثل: العاملين فيها والمتعاملين معها، وذلك لمنع تعسف استعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيقاً للعدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات؛
- ❖ التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها في اتجاه الهدف الواحد وفقاً للسياسات المقررة؛
- ❖ محاولة تقليل من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد، و الحد من استعمال الموارد خارج إطار العمل والأهداف المحددة.

الفرع الثاني: مهام مراقبة التسيير

تتمثل مهام مراقبة التسيير في:²

- ❖ **مراقبة الأداء الوظيفي:** إن مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية والوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات من أجل تحسين الأداء حيث يعمل القائم بهذه المهمة على حل المشاكل والعراقيل التي يعاني منها الأفراد، كما أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار والتي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية زيادة الأجر، مكافأة، عقوبة... مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة والتي تتحقق عن طريق جملة من الخصائص وهي:

¹ محمد الصغير القريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 09، 2011، ص 168.

² محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، الجزائر، <http://fr.scribd.com>، مشاهدة يوم 2016/03/23 على الساعة 21:11، ص ص 08 - 10.

✓ **المشاركة في تحديد الأهداف:** تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الأفراد وأهداف المؤسسة؛

✓ **عدالة التوزيع:** تعتبر من أهم العوامل التي تؤدي إلى تقوية الثقة بين الإدارة والعمال وذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله إضافة إلى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة؛

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

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

إن موضوع إدارة الجودة هي اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط وعوامل تحسين الجودة، وبالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية، وبالتالي تلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن ورائها ضمان الاستمرارية المؤسسة.

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

✓ العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة؛

✓ إدخال تكنولوجيا على مراقبة التسيير على العمليات في كافة المستويات مثل استعمال الحاسب الآلي وهذا لربح الوقت؛

✓ تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات؛

✓ تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروس سابقا.

❖ **التنسيق الهيكلي:** يعتبر التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها هيكل متماسك، وذلك لا بد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص:

✓ وضع الأهداف؛

✓ وضع الموازنات؛

✓ وضع مؤشرات لتقييم.

الفرع الثالث: أنواع مراقبة التسيير

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

أولاً: حسب أهدافها أو موضوعها

تنقسم حسب الهدف الذي تسعى إليه إلى نوعين¹:

1. **الرقابة الإيجابية:** وتهدف إلى التأكد من أن التصرفات والإجراءات والأنشطة المختلفة تسيير وفقاً للوائح والأنظمة والتعليمات المعمول بها في المؤسسة بما يكفل تحقيق الأهداف من جهة والنظر إلى المستقبل والتنبؤ به من جهة أخرى، وميزة هذه الرقابة هو سهرها على حسن سير العمل بعيداً عن محاولة تصيد الخطأ والانحراف.

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

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

ثانياً: حسب المدى الزمني للتنفيذ

وتنقسم هنا مراقبة التسيير إلى ثلاثة أنواع على النحو التالي:²

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

2. **الرقابة المرحلية:** وتعني تقسيم الخطة إلى مراحل، يتم قياس نتائج التنفيذ الفعلية بكل مرحلة بعد انتهائها ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقاً، ولا يتم الانتقال إلى المرحلة التالية إلا بعد التأكد من مطابقة الأداء الفعلي للمرحلة السابقة مع ما هو مخطط. و تسمى هذه الرقابة أحياناً بالرقابة

¹ قرشي محمد الصغير، رفاع شريفة، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، جامعة ورقلة، غير مطبوعة، 2014/2015، ص 61.

² قرشي محمد الصغير، مرجع سابق، ص 84.

التخطيطية لأنها تتم على فترات دورية وفقا لفترات الخطة للتأكد من أن كل جزئية من الخطة قد تمت في الوقت المخطط والمناسب لها.

3. الرقابة بعد التنفيذ: ويطلق عليها أحيانا (الرقابة اللاحقة) أو (الرقابة البعدية) أو (الرقابة غير المباشرة) وهي التي تتم بعد تنفيذ العمل كله واكتمال نتائجه ومهمتها قياس النتائج الفعلية لهذا العمل بعد إنجازها ومقارنتها بالمعايير الموضوعية مسبقا لتحديد الاختلافات ومعرفة أسبابها ومحاولة إصلاحها، وتكمن أهمية هذا النوع من الرقابة في إتاحة الفرصة لمراجعة نشاطات المؤسسة المعنية مراجعة شاملة ودقيقة. و لكن يؤخذ عليه أنه يفتقر إلى الفعالية نظرا لاكتشافه الأخطاء بعد وقوعها وتحمل المؤسسة نتائجها ولا يستفاد منها إلا عند إعداد خطة جديدة.

وبصفة عامة يمكن القول أن الأنواع الثلاثة السابقة لها أهمية بالغة في تحقيق أهداف المؤسسة وإن استخدامهم بصورة متكاملة يتيح للمؤسسة معرفة أفضل لأدائها الحالي (أين تقع الآن) والأداء المرغوب الوصول إليه (أين يجب أن تذهب) والعراقيل المانعة لهذا.

ثالثا: حسب كيفية جمع الحقائق

يمكن تقسيم أنواع مراقبة التسيير على أساس كيفية جمع الحقائق إلى قسمين رئيسيين هما¹:

- 1. الرقابة على الوثائق والمستندات والسجلات:** يكون النشاط الرقابي هنا على الوثائق والسجلات الورقية والإلكترونية الموجودة في المؤسسة للتثبت من صحة هذه المستندات، لهذا تشكل الوثائق والمستندات وسيلة أخرى من وسائل مراقبة التسيير، فعن طريق مراقبتها يمكن للرقابة التوصل إلى معرفة كيفية سير العمل. وتطبق هذه الوسيلة في المؤسسات الكبيرة، لأن هذه الرقابة تؤكد من أنّ التصرفات والإجراءات تسيير وفقا للتعليمات والقوانين المعمول بها والمخططة أصلا لتحقيق الأهداف.
- 2. الرقابة على سلوك الأفراد وأدائهم للعمل:** يعتمد هذا النوع من الرقابة على الملاحظة الشخصية لسلوك العمال وأدائهم للعمل وتعتبر الملاحظة الشخصية من أحسن الوسائل لجمع المعلومات عن سلوك الأفراد وأدائهم، إذ يقوم المسؤول عن المراقبة بنفسه لمشاهدة ما يجري في ظروف طبيعية تماما مما يزيد في دقة المعلومات التي يحصل عليها عن طريق الملاحظة الشخصية، كما يمكن استعمال الوثائق الإلكترونية في ذلك.

رابعا: حسب التخصص أو أنواع النشاطات

تتعلق أنواع مراقبة التسيير حسب التخصص بنشاط متميز ويكون موضوعها النشاط وحده ويمكن أن تشمل الرقابة في مثل هذه الحالات على كل أو بعض عناصر عمليات التسيير بالمؤسسة فتشمل مثلا النواحي الإدارية والتنظيمية والوسائل وطرق العمل المستخدمة والنواحي المالية وشؤون الموظفين واللوائح والقوانين والمشاكل التي تعيق سير العمل وتحقيق الأهداف.

¹ قريشي محمد الصغير، رفاع شريفة، مرجع سابق، ص 64.

وهناك عدة أنواع من مراقبة التسيير حسب النشاطات يمكن تلخيصها على النحو التالي:¹

1. **الرقابة على الأعمال الإدارية:** وتقوم برقابة جميع أوجه النشاطات التي تقوم بها المؤسسة ومتابعة أدائها وتقييمها بهدف التأكد من سير العمل الإداري بمختلف الوحدات الإدارية والتعرف على المعوقات التي تحد من سير هذا العمل لإزالتها وعلاجها والتأكد من تنفيذ السياسات التي تقررت من أجل تحقيق كفاءة الإدارة وسلامتها.
2. **الرقابة المحاسبية أو (المالية):** وتعني الرقابة على الأعمال المالية المتعلقة بصرف وتحصيل الأموال وتشمل الرقابة على البيانات المالية والعمليات المحاسبية وإعداد الدفاتر والسجلات والمستندات القانونية وفقاً للطرق النظامية وقواعد الميزانية والمبادئ المحاسبية وأحكام القوانين واللوائح والتعليمات والقرارات والمنشورات المالية، وتهدف هذه الرقابة إلى حماية لأموال المؤسسة وكشف الأخطاء والمخالفات المالية والبحث عن الأسباب التي أدت إلى حدوثها ومحاولة إيجاد الطرق والوسائل الكفيلة بعلاجها وتصحيحها وتحديد المسؤولية ومساءلة مرتكبيها.
3. **الرقابة الفنية:** ويقصد بها ذلك النوع من الرقابة المختصة بالأعمال الفنية التي يمارسها الفنيون في المجالات المهنية أو الحرفية ومثالها الأعمال الطبية والهندسية والصحية والتربوية والتعليمية والقانونية...
4. **الرقابة الاقتصادية:** وهي الرقابة على المشاريع الاقتصادية التي تبدأ منذ مرحلة تحديد الأهداف، وتنقل مرافقة مرحلة التنفيذ حيث تبلغ ذروتها، ومرحلة جمع المعلومات ودراستها وتحليلها، ومرحلة تقييم عملية التنفيذ، إلى أن تصل إلى مرحلة التصحيح والعلاج. ويكون هدفها الأساسي التحقق من أن التصرفات والإجراءات تسيير وفقاً لما هو مرسوم ومطلوب بما يكفل تحقيق أهداف المؤسسة والنظر إلى المستقبل والتنبؤ بالانحرافات المحتمل حدوثها من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمنعها قبل استفحالها وتحمل النتائج والأضرار الناشئة عنها، فنوع الرقابة هذا هو الرقابة الإيجابية التي تحقق الأهداف العامة بأقل قدر ممكن من التكاليف والخسائر. ومن الأساليب التي تستخدم في هنا: التقارير الدورية الشهرية، أسلوب جدول جانتي GANT (أو جدول الموازنة اليومية) أسلوب PERT بيرت وأسلوب المسار الحرج.

المطلب الثاني: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

تنقسم الأدوات التقليدية إلى: نظم المعلومات، المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة.

الفرع الأول: نظم المعلومات

أولاً: تعريف نظم المعلومات

¹ قرشي محمد الصغير، مرجع سابق، ص 85 - 86.

تعرف نظم المعلومات بأنها: "مجموعة من المدخلات التي تمثل بيانات ومعطيات مختلفة، يتم معالجتها للوصول إلى مجموعة من المخرجات للحصول على نتائج أفضل مقارنة بالمعايير المحددة لقياس الفائدة أو المردود.¹"
كما تعرف أيضا بأنها: "مجموعة الإجراءات التي تتضمن تجميع وتشغيل وتخزين وتوزيع ونشر واسترجاع المعلومات بهدف تدعيم عمليات صنع القرار والرقابة داخل المؤسسة."²
ثانيا: موارد نظام المعلومات³

يعتمد نظام المعلومات على خمسة أنواع من الموارد:

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

ثالثا: استعمال نظام المعلومات في مراقبة التسيير :

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

الفرع الثاني: المحاسبة العامة

أولا: تعريف المحاسبة العامة

¹ فايز جمعة النجار، نظم المعلومات الإدارية: منظور إداري، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 39.

² أحمد فوزي ملوخية، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص 04.

³ منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية: المفاهيم الأساسية والتطبيقات، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003، ص 30، 31.

تعرف المحاسبة المالية (العامة) في النظام المحاسبي المالي على أنها: "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، تصنيفها، تقييمها، تسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة و نجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."¹

فهي: "عملية تحديد وقياس ونقل المعلومات والبيانات المالية وإعداد الكشوف الإحصائية والاقتصادية بقصد المساعدة في اتخاذ القرارات واتخاذ السياسات."²

فالمحاسبة العامة هي تقنية تتمثل في ملاحظة، تصنيف وتسجيل التدفقات المالية والحقيقية التي قامت بها المؤسسة خلال دورة محددة، ثم تلخيص هذه المعلومات في جداول خاصة مثل الميزانية وحساب النتيجة. تتمثل أهداف المحاسبة العامة في:³

❖ تسجيل العمليات المالية التي تتم في المؤسسة من واقع المستندات التي تؤيدها عند حدوثها مباشرة وحسب تسلسل حدوثها؛

❖ تبويب وتصنيف العمليات المالية بهدف:

✓ معرفة مديونية المؤسسة ودائنين أي ما للمؤسسة من أصول وما عليها من التزامات؛

✓ تحديد مصاريف المؤسسة وإيراداته وحدة تحكم إدارة دورا هاما للمصمم وميسر للعملية الميزانية (وينبغي عدم الخلط بينه وبين الرقابة على الميزانية هو الجزء الوحيد من الرقابة الإدارية). إعداد الميزانية وتنفيذها ورصدها يمكن تمييزها من الناحية النظرية، ولكن في الواقع هذه المراحل لا ينفصلان والتي هي جزء من عملية التخطيط لإدارة نفسها، وركزت بشكل كامل على عملية صنع القرار والعمل من قبل المديرين.

❖ استخراج نتائج أعمال المؤسسة عن الفترة المالية المطلوبة وتحديد الربح أو الخسارة؛

❖ بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين لمعرفة موجودات المؤسسة والتزاماته وما طرأ عليها من تعبير خلال تلك الفترة المالي؛

❖ تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة على شكل تقارير وقوائم مالية وبيانات إحصائية لمساعدتها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات؛

❖ توفير المعلومات والبيانات التي تستفيد منها بعض الفئات من داخل المؤسسة وخارجه كالعاملين في المؤسسة والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرها.

ثانيا: مبادئ المحاسبة العامة:

¹ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريش، 2009، ص 06.

² عليان الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 11.

³ المرجع السابق، ص 13.

- هناك عدة مبادئ تحكم المحاسبة العامة وهذه المبادئ ليست بقواعد وقوانين رياضية ثابتة ومتحركة وإنما هي أسس يعاد النظر فيها وتتغير كلما كان هناك تطور في المحاسبة أو ظهور أي تعقيد في العمليات المالية ونذكر منها:
- ❖ **مبدأ قابلية المقارنة:** يعني هذا المبدأ أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية لهذه السنة قابلة للمقارنة مع المعلومات الواردة في القوائم المالية للسنة الماضية، كما يمكنها مقارنتها مع المؤسسات ماثلتها من أجل رفع قدرة مستخدمي القوائم المالية على تقييم مركز المالي للمؤسسة.
 - ❖ **مبدأ الموضوعية:**¹ نتيجة لتطور المحاسبة فقد أصبح الهدف الرئيسي لها هو تزويد الجهات المعنية بالبيانات والمعلومات المالية الصحيحة الموثوقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة، لذلك يجب أن تكون هذه البيانات قائمة على أسس موضوعية وأدلة خالية من الأحكام، وبالتالي يجب أن تقاس المعلومات بطريقة تكفل الوصول إلى نفس النتائج فيما لو قام محاسب آخر بإعادة عملية القياس لها.
 - ❖ **مبدأ الفترة المحاسبية:** ويقوم هذا المبدأ على أن السنة المالية حددت باثني عشرة شهرا (12 شهرا) أي من الفاتح من جانفي إلى الحادي والثلاثين من ديسمبر (N/01/01 ← N/12/31) إلا في حالات استثنائية تكون فيها الدورة أقل من 12 شهرا كحالة إنشاء شركة في منتصف السنة أو حلها قبل نهاية السنة، كما حدد القانون الجزائري أن الميزانية الافتتاحية للسنة المالية القادمة هي نفسها الميزانية الختامية لسنة الجارية.
 - ❖ **مبدأ التكلفة التاريخية:** أي كل عنصر يسجل بالقيمة أو التكلفة في ذلك التاريخ أي وقت حدوثها.
 - ❖ **مبدأ قابلية الفهم:** أي أن الكشوف المالية يمكن فهمها من قبل أي مطلع.
 - ❖ **مبدأ تسبق الواقع الاقتصادي على الواقع القانوني:** هي تسجيل كل الأصول حتى لو تكن المؤسسة مالكتها أي لا تملك لها شهادة قانونية تثبت ذلك.
 - ❖ **مبدأ ثبات الوحدة:** أن كل تعاملات التجارية الأجنبية تسجل في الدفاتر المحاسبية بالعملة الوطنية أي بالدينار الجزائري إجبارا لا اختيارا.
 - ❖ **مبدأ الحيطة والحذر:**² أخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بمبدأ الحيطة والحذر في التسجيل المحاسبي بما ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08-156 بقولها يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي تحويل شكوك موجودة إلى المستقبل ما من شأنه التثقل بالديون للممتلكات الكيان أو نتائجه.
 - ❖ **مبدأ القيد المزدوج:** لكل عملية تجارية لها طرفان أحدهما دائن و الآخر مدين على الأقل مع احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات والأحداث الاقتصادية.

¹ عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 28.

² أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة: وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار جسر للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 107.

- ❖ مبدأ الاستمرارية: نية الإبقاء والاستمرار في النشاط والاستغلال خلال السنوات القادمة إلا إذا وجدت أحداث قبل نشر القوائم المالية من المحتمل أن تسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط.
- ❖ مبدأ استقلالية الذمة المالية: أي أن المؤسسة لها ذمة مالية منفصلة على المساهمين والملاك.
- ❖ مبدأ عدم المقاصة: لا يمكن إجراء المقاصة بين عنصر من عناصر الأصول وعنصر من عناصر الخصوم ولا بين عنصر من عناصر النواتج وعنصر من عناصر الأعباء إلا في حالات استثنائية على أسس قانونية أو تعاقدية.

ثالثا: استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير

إن المحاسبة العامة تمكننا من التنبؤ بالنتائج المحصل عليها كما تزويدنا بكل المعلومات المتعلقة بتطورات عناصر الإيرادات والاستثمارات التي تمولها، والأعباء غير المعتبرة، وكذلك العناصر الإضافية فالمحاسبة لها علاقة تحليلية للتسيير كما تسمح لنا:¹

❖ بالمراقبة الفعالة للنفقات؛

❖ التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة؛

❖ وضع التقديرات يتبنى سياسة معينة للتنبؤ مستقبلا؛

❖ إعداد الكشوف والتقارير.

الفرع الثالث: المحاسبة التحليلية

أولا: تعريف المحاسبة التحليلية

رغم ظهور المحاسبة التحليلية منذ زمن بعيد، إلا أن التعاريف التي أسندت إليها لا تختلف في المضمون وان اختلفت في الشكل وهذا بسبب تعريفها من خلال الأهداف المنتظرة. لذا نجد لها عدة تعريفات بسبب تعدد الأهداف نذكر منها:

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: "عملية المحاسبة على أساس التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة."²

وتعرف أيضا بأنها: "ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهتم بدراسة مفاهيم التكاليف وعناصرها ونظريتها وتطبيق دورة محاسبة التكاليف لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها."³

ونذكر أهم العوامل المساعدة على تطبيق المحاسبة التحليلية:⁴

¹ طويل رشيد، تسيير وترشيد الأموال العمومية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، غير منشورة، 2008/2007، ص 26.

² صالح عبد الله الرزق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 08.

³ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف: مفاهيم مبادئ تطبيقات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 16.

⁴ هداي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2013/2012، ص 33.

- ❖ اقتناع الإدارة العليا بأهمية المحاسبة التحليلية وبوصفها أداة إدارية تخدم التخطيط، والتنظيم والرقابة؛
- ❖ لا يجب اقتصر على اقتناع الإدارة العليا فقط بل يجب أن تشمل باقي مستويات الإدارة والتي سوف تتعاون مع نظام المحاسبة التحليلية سواء بإفادته أو الاستفادة منه؛
- ❖ يجب أن يكون هذا التنظيم الإداري السليم الذي تتضح فيه وبوضوح كامل خطوط السلطة والمسؤولية فالرقابة على التكاليف تعتمد على تطبيق مفهوم "المساءلة المحاسبية"؛
- ❖ لا بد أن يضم جهاز التكاليف المحاسبية، المحاسب الكفاء ذو العقلية التحليلية القادر على استقبال البيانات ومعرفة مصدرها ونوعيتها والقادر أيضا على إرسال هذه البيانات إلى الجهة المستفيدة منها في الوقت المناسب وبالصورة المناسبة.

ثانيا: أهداف المحاسبة التحليلية

يمكن تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية في:

- ❖ قياس تكلفة الوحدات المنتجة والمساعدة على رسم سياسات التسعير: إن تحديد وقياس تكلفة الوحدات المنتجة يساعد على تحديد سعر البيع من أجل تحديد صافي الربح والخسارة في الفترة المالية، وعلى المؤسسة عند تحديد سعر البيع أن تراعي هامش الربح للمنافسة والرغبة في زيادة حصتها في السوق أو السيطرة عليه؛
 - ❖ فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج بهدف الوصول إلى الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج من طاقات مادية وبشرية: إن الهدف الأساسي من استخدام المحاسبة التحليلية هو تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة المنتجات ونوعيتها من خلال الوصول إلى الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج والمتمثلة في المواد الأولية واليد العاملة وكل العناصر المباشرة وغير المباشرة؛
 - ❖ تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية: المحاسبة التحليلية تمد الإدارة بالمعلومات الضرورية التي تفيد في المساعدة على اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل؛
 - ❖ المساعدة على إعداد الموازنات التقديرية:¹ تلعب المحاسبة التحليلية دورا بارزا في المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية حيث يساعد المحاسب في توفير بعض البيانات المالية التي تفيد عي أعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز كل تكلفة أو كل فرع من فروع المؤسسة.
- يستفيد معد الموازنة التقديرية من بيانات التكاليف التاريخية حيث يقوم بدراسة سلوك التكاليف وذلك بهدف التنبؤ بما سيحدث مستقبلا وتعتبر دراسة هذا الموضوع من صميم محاسبة التحليلية المتقدمة.

ثالثا: دور المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير

¹ رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص 17.

تعتبر محاسبة التحليلية أداة هامة من أدوات مراقبة التسيير، فهي تعمل على تزويد المسؤولين بأهم المعلومات و تساعد على التحليل الدقيق لنتائج المؤسسة، غير أنها تبقى عاجزة عن تلبية كل ضروريات مراقبة التسيير نظرا للاعتبارات التالية:¹

- ❖ تتميز بالبطء في عرض النتائج نظرا لدقة وكثرة العمليات المحاسبية المتبعة؛
- ❖ لا تسمح تقنيات محاسبة التحليلية من متابعة كل التكاليف، خاصة تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة سوء سير العمليات، والتي لا يمكن قياسها بوحدهات كمية ولا تظهر في الوثائق المحاسبية، ومن أمثلتها التكاليف الناتجة عن غيابات العمال، حيث أن حدوث تغيبات في المؤسسة يؤدي إما إلى توقف الآلة المسؤول عنها العامل المتغيب عن العمل، و إما إلى القيام بتعويض هذا العامل بآخر غالبا ما يكون أقل إنتاجية من الأول، إضافة إلى التكاليف الناتجة عن نقص جودة المنتجات مما يؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية مثل فقدان زبائنها أو تحمل تكاليف خاصة بعملية معالجة المنتجات الفاسدة.
- فكل هذه التكاليف وغيرها لا تستطيع محاسبة التحليلية متابعتها والكشف عنها لذا يتم اللجوء غالبا إلى استخدام مؤشرات خاصة قادرة على متابعة هذه التكاليف وقياسها.

فالمحاسبة التحليلية في إطار نظام مراقبة التسيير لها دورين أساسيين:²

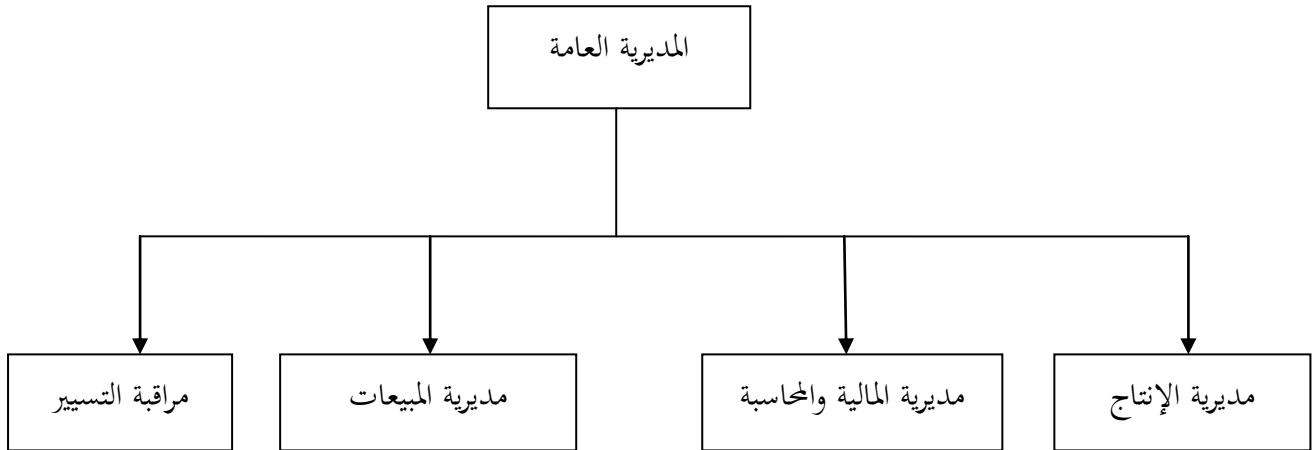
- ❖ الدور الأول الذي يأتي في أعلى النظام، بتقييم التكاليف الميزانية؛
- ❖ الدور الثاني والذي يأتي في أسفل النظام، بتقييم الانجازات، حساب الفروق، وإعطاء الشروح رقمية عن الفرق بهدف اتخاذ القرارات.

ولكي يتمكن نظام المراقبة التسيير من لعب دوره بشكل فعال، بعيدا عن الضغوطات المسؤولين الذين يقع عليهم عمل المتابعة والمراقبة، لابد من تنظيم هذا النظام بشكل يحفظ له استقلالية خاصة فيما يتعلق بإظهار الحقائق والكشف عن النقائص، وأحسن طريقة للوصول إلى هذه الغاية هو ربط هذا الهيكل إلى المديرية العامة مباشرة، كما هي موضحة في الشكل الموالي:

¹ أحمد بونقيب، مرجع سابق، ص 87.

² درهون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، رسالة دكتورا لعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005/2004، ص 127.

الشكل رقم (02): هيكل مؤسسة تحتوي على نظام مراقبة التسيير



المصدر : درجمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، رسالة شهادة دكتورا في علوم الاقتصادية، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2005/2004، ص 128.
 يظهر الشكل رقم (2) الهيكل المناسب الذي يسمح بتسهيل عملية مراقبة التسيير من خلال ربطها بالمديرية العامة مباشرة.

المطلب الثالث: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

تتمثل الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في:

الفرع الأول: التحليل المالي

أولاً: تعريف التحليل المالي

باختلاف المفكرين تختلف معهم التعاريف نذكر منها:¹

❖ **التحليل المالي هو دراسة محاسبية: التحليل المالي هو فحص القوائم المالية والبيانات المنشورة لمؤسسة**

معينة لفترة أو فترات ماضية قصد تقديم معلومات التي تفيدها؛

❖ **التحليل المالي هو دراسة تنبؤية: إن التحليل المالي هو عبارة عن مجموعة من الدراسات التي تجرى على**

البيانات المالية بهدف بلورة المعلومات وتوضيح مداولتها، وتركيز الاهتمام على الحقائق التي تكون كبيرة وراء زحمة الأرقام، وهو يساعد في تقييم الماضي كما يساهم في الاستطلاع على المستقبل وتشخيص المشكلات وكذا الخطوط الواجب إتباعها؛

❖ **التحليل المالي هو وسيلة للقيام بدراسة تخطيطية: يعتر التحليل المالي خطوة تمهيدية ضرورية للتخطيط**

المالي، إذ من الضروري التعرف على المركز المالي والسياسات المختلفة التي تؤثر على الربح.

يهدف التحليل المالي إلى تحقيق غايات منها:²

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

² عبد الحليم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، دار صفاء للنشر، عمان، 2000، ص 143.

- ❖ التعرف على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة؛
- ❖ معرفة قدرة المؤسسة على خدمة ديونها وقدرتها على الاقتراض؛
- ❖ تقييم السياسات المالية والتشغيلية المتبعة؛
- ❖ الحكم الكفاءة الإدارية؛
- ❖ تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة؛
- ❖ الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقويم.

ثانياً: مصادر المعلومات التحليل المالي

يحصل المحلل المالي على المعلومات الأزمة للتحليل المالي من نوعين من المصادر الرئيسية هي:¹

- ❖ مصادر معلومات داخلية؛
- ❖ مصادر معلومات خارجية.

يتوقف مدى اعتماده على أي منهما حسب طبيعة وأغراض عملية التحليل المالي وكذلك حسب طبيعة المؤشرات المطلوبة أي هل هي مؤشرات كمية Quantitative أم مؤشرات وصفية Qualitative. ويمكن حصر مصادر تلك المعلومات بشكل عام في:²

- ❖ البيانات المحاسبية الختامية المنشورة وغير المنشورة وتشمل الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المرفقة بتلك البيانات؛
- ❖ تقرير مدقق الحسابات والتقرير الختامي لأعضاء مجلس الإدارة؛
- ❖ التقارير المالية الداخلية التي تعد لأغراض إدارية مثل التوقعات والتنبؤات المالية؛
- ❖ المعلومات الصادرة عن أسواق المال وهيئات البورصة ومكاتب السمسة؛
- ❖ الصحف والمجلات والنشرات الاقتصادية التي تصدر عن الهيئات والمؤسسات الحكومية ومراكز الأبحاث؛
- ❖ المكاتب الاستشارية.

تعدد الأطراف المستفيدة من معلومات التحليل المالي كما تتنوع أغراض استخداماتهم لتلك المعلومات وذلك وفقاً لتنوع علاقتهم بالمنشأة من جهة، ولتنوع قراراتهم المبنية على هذه المعلومات. ويمكن تحديد الفئات المستخدمة لمعلومات التحليل المالي في:³

- ❖ إدارة الشركة: إذ يظهر التحليل المالي مدى كفاءة الإدارة في أداء وظائفها وقدرتها على تحقيق مصلحة المالكين والمساهمين وكسب ثقة ذوي المصالح المشتركة. هذا بجانب إن نتائج التحليل تمكن الإدارة من تحديد موقفها الاستراتيجي؛

¹ محمد مطر، التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، الأردن، 2000، ص 06.

² المرجع السابق، ص 07.

³ عدنان تايه النعيمي، أرشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي اتجاهات المعاصرة، دار اليازوري، عمان، 2006، ص 31.

- ❖ **المالكين والمساهمين:** في ظل فصل الملكية عن الإدارة لا سيما في الشركات المساهمة الكبيرة، فإن الحاجة إلى نتائج التحليل مسالة في غاية الأهمية تكمن في قدرة الإدارة على تحقيق مصالح المالكين والمساهمين في إطار تعظيم ثروتهم؛
- ❖ **المستثمرون والدائنون:** إذا تتم الاستفادة من نتائج التحليل من خلال قدرة الإدارة على تحقيق القدرة الإدارية ونصيب السهم الواحد من الأرباح والأرباح الموزعة، أما بالنسبة للدائنون من قدرة الشركة على سداد التزاماتها المالية (الدين الأصلي وفوائده) ؛
- ❖ **هيئة الأوراق المالية:** لمعرفة المعلومات عن الشركات ومدى مساهمتها في دعم الشفافية والإفصاح عن المعلومات لضمان المساهمة في كفاءة السوق المالية؛
- ❖ **العرف التجارية والصناعية:** للتحقيق من مدى المساهمة الشركات في تفعيل مؤشرات الاقتصاد الوطني؛
- ❖ **الأجهزة الضريبية:** لإغراض تطبيق التشريعات الضريبية؛
- ❖ **البنوك وغيرها من المؤسسات المالية:** بهدف تقدير الجدارة الائتمانية للمؤسسة (Creadit worthiness) وإقرار منح الائتمان.

ثالثا: التحليل المالي كأداة لمراقبة التسيير

وتتطلب عملية التحليل المالي عدة أمور من أهمها:

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

بعد تحديد النسب المالية يتم العمل بها من خلال مقارنة بين النسب التي حققتها المؤسسة وذات النسب في المؤسسات المماثلة لها في النشاط أو المنافسة، كما يمكن المقارنة بينها وبين النسب السائدة في الصناعة. فإذا تبين وجود انحراف كبير في نسب المالية للمؤسسة عن باقي النسب فهذا يعني وجود مشاكل يستلزم القيام بتحليل أعمق للبحث عن الأسباب المؤدية لهذه المشاكل والسعي لوجود حل أو علاجها.

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

الفرع الثاني: لوحات القيادة

أولا: تعريف لوحات القيادة

نذكر أهم التعاريف:

يعرف Sépari. S،Alazard.C لوحة القيادة بأنها: "مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات و التنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني ، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها."

كما تعرف أيضا: "هي نظام معلومات الذي من خلاله يمكن معرفة المعطيات الضرورية بصفة دورية."¹

ثانيا: دور ومهمة لوحة القيادة

تعتبر لوحة القيادة أداة للمراقبة كما تساعد في عملية اتخاذ القرار، وهي أداة للاتصال لما تحتويه من معلومات وتستخدم لوحة القيادة في:²

❖ **لوحة القيادة كأداة للمراقبة:** تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق ومقارنة الأهداف المحددة

وهي تجلب الانتباه للنقاط الحساسة في التسيير ومدى انحرافها بالنسبة للمعايير، وهي تسمح أيضا بتشخيص وفحص نقاط الضعف وإظهار النقائص التي لها تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة؛

❖ **لوحة القيادة كأداة للاتصال:** بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال بين مختلف المستويات الهرم

الإداري ويجب أن تسمح للمنفذين أي أسفل الهرم بمناقشة النتائج وكذلك نقاط القوة والضعف ويجب كذلك أن تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل إضافية أو تحديد لها هو مطلوب ومنتظر منهم.

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

❖ **لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار:** تعطي لوحة القيادة معلومات على نقاط القوة والضعف للتسيير كما

هو معروف وعلى المزالق والانحرافات الممكنة لكم الأهم من ذلك أن تكون هذه المعلومات سببا في اتخاذ إجراءات وأفعال ملموسة.

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

ثالثا: مساهمة لوحة القيادة في تحسين عملية مراقبة التسيير

بعد التعرف على ماهية لوحات القيادة و الطرق المنهجية في تصميمها، نتناول فيما يلي:³ المساهمة المنتظرة من لوحات القيادة في تحسين عملية مراقبة التسيير، إن على مستوى المؤسسة ككل، أو على مستوى كل مركز مسؤولية.

¹ نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم الاقتصادية، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 72.

² معراج هواري، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص ص 85، 86.

³ رحيم حسن، بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة أبحاث إدارية واقتصادية، جامعة ورقلة، العدد 04، 2008/12، ص ص 12 - 15.

❖ لوحات قيادة لمختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة: إن أهم مبدأ يقوم عليه النظام لوحات القيادة هو إرفاق كل مركز مسؤولية بلوحة قيادة خاصة به. لذا فإن لكل وظيفة من وظائف المؤسسة لوحة قيادة تسمح للمسؤولين بتحكم بمختلف أنشطتهم. وبطبيعة الحال تختلف التصاميم والمؤشرات باختلاف أهمية وحجم وطبيعة نشاط كل مركز.

يمكن إعداد لوحات قيادة خاصة بكل وظيفة من وظائف المؤسسة، فنجد بالتالي لوحات خاصة بإدارة المشتريات، إدارة الإنتاج، التسويق، الإدارة المالية، الموارد البشرية أو لوحة القيادة الاجتماعية، الإدارة العامة، الأمن... وكل لوحة قيادة لها مؤشرات الخاصة. على سبيل المثال لمؤشرات الأساسية المتضمنة في لوحة القيادة لإدارة الإنتاج وهي الإدارة المكلفة بتسيير عملية الإنتاج من حيث الكميات وجودة المنتجات ومواعيد التسليم وكل ما يرتبط بالعملية، معتبرين في ذلك خمسة مجالات أداء هي قياس النشاط، الأعباء و التكاليف، جودة الخدمة، الأمن الصناعي، والإنتاجية؛

❖ سير عملية مراقبة التسيير في ظل استخدام لوحات القيادة: إن تصميم ووضع نظام للوحات القيادة لا يعتبر غالية في حد ذاته، فبمجرد الانتهاء من عملية تحضيره يبدأ عمل المسؤولين، فيتم تحليل المعطيات ثم شرح الانحرافات، وفي الأخير اتخاذ الإجراءات الصحيحة. وتتطلب عملية استغلال لوحات قيادة بشكل جيد وجود قابلية على التوصل فيما بين الأفراد المسؤولين، وكل هذا ضروري كي تكون القرارات المتخذة قابلة للتطبيق. فعلى أهمية وجودة تصميم لوحات القيادة، تبقى هذه الأخيرة مجرد أداة للوصول إلى الكفاءة على مستوى مختلف وظائف المؤسسة. ولذلك فإن فهم الانحرافات وتحليلها بصورة سليمة هي الخطوة الحاسمة، حيث تعد القاعدة لاتخاذ إجراءات تصحيحية تفاديا لتكرارها من جهة، وبحثا عن بدائل لتسيير به أفضل لتحقيق تسيير أكثر فعالية؛

✓ تحليل الانحرافات: بعد معرفة الانحرافات يتم التركيز في المرحلة الأولى على الانحرافات المهمة فقط والإسراع إلى تحليلها. والهدف من هذا التحليل هو تبيان مصدر هذه الانحرافات مع التنبيه إن فترات حساب الانحرافات مرتبطة بنوعية النشاط أو الوظيفة، فهناك وظائف تحتاج إلى معرفة الانحرافات اليومية. وأسباب الانحراف يمكن أن تكون إما خارجية (السوق، المنافسة، الظروف...)، أو داخلية (انقطاع في المخزون، عجز تقني...).

✓ شرح أسباب الانحرافات: بعد تحديد الانحرافات وتحليلها يتم شرحها والوقوف على أهم أسبابها. وترفق عملية تحليل الانحرافات بتعليق كتابي يجرر من طرف المراقب الإداري، ثم يتم التحاور مع المسؤول المعني. ويتمحور التعليق حول الانحرافات المهمة وأسبابها، الرؤى المستقبلية الخاصة بالفترات المقبلة ومقارنة أهداف نهاية السنة، ثم تقديم اقتراحات من المسؤولين حول العمليات المتبعة في أقسام أخرى، كأن يقترح مسؤول قسم الإنتاج تعديلا في برنامج الصيانة الوقائية؛

✓ **البحث عن العمليات التصحيحية:** من أجل دراسة العمليات التصحيحية وتحليلها، يجب إن يتم حوار فوري مابين المسؤول ومعاونيه، مع الاستعانة بالمراقب الإداري، الذي يعمل على تحليل الأفكار واقتراح الحلول ومقارنتها، وفي الأخير يتم ترتيب هذه العمليات التصحيحية وإعادة إدراجها ضمن الاختبارات الإستراتيجية والخطط العملية المستقبلية للمؤسسة.

المبحث الثالث: المراقبة بالموازنة التقديرية

المطلب الأول: مفهوم المراقبة بالموازنة

بعد القيام بعملية ترجمة أهداف المؤسسة في شكل موازنات لمختلف الوظائف يتم بعد ذلك متابعة الإنجازات وذلك عن طريق مراقبة الموازنة. وقد عرّف M Gervais مراقبة الميزانية كما يلي:

تمثل المراقبة على الموازنة في عملية المقارنة المستمرة بين النتائج الفعلية والنتائج التقديرية المحددة في الموازنات بغرض:¹

❖ البحث عن أسباب الانحرافات؛

❖ تزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات حول هذه الانحرافات؛

❖ اتخاذ الإجراءات التصحيحية الممكنة؛

❖ تقييم أداء المسؤولين.

كما تعرف أيضا: "مجموعة من إجراءات يقوم بها المسير تبدأ بتحديد وقراءة الانحرافات ثم تحديد الأسباب المؤدية لهذه الانحرافات كما يحدد المسؤول عليها وأخيرا اقتراح الإجراءات التصحيحية."²

المطلب الثاني: خصائص المراقبة بالموازنة التقديرية

و حتى تكون المراقبة الموازنة التقديرية فعالة يجب أن تتوفر على عدة خصائص هي:³

❖ **تقديم المعلومات صحيحة:** إن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل العملية وأيضاً اتخاذ القرارات، وكثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من الواقع؛

❖ **حسن توقيت المعلومات المقدمة:** إذا أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، فحصول المؤسسة على معلومات صحيحة، أمر لا قيمة له إذا جاء بعد انقضاء الأجل أو الموعد المحدد لاستعمالها، سواء في المتابعة والمراقبة أو في استعمال أخرى؛

❖ **الاقتصاد في التكاليف:** شراء نظام الالكتروني لمراقبة التكاليف، يمكن رقابتها باستعمال أنظمة أبسط وأقل تكلفة لا يعتبر اقتصاديا، إذا كانت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكلفة المحتملة فيها؛

¹ أحمد بونقيب، مرجع سابق، ص 102.

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

³ ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، مرجع سابق، ص 127.

- ❖ **سهولة الفهم:** إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا نظام المراقبة، وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه سيسعى تفسيرها، الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة؛
- ❖ **التركيز:** لجذب انتباه المسير بسرعة إلى الانحرافات التي تشكل نقاط اختناق، وتعرق سير العمل وانسياب الإنتاج، و هو أمر يرتبط بمفهوم المراقبة بالاستثناء؛
- ❖ **تسهيل اتخاذ القرارات:** بتقديم معلومات واضحة ومحددة تصلح أساسا لاتخاذ القرار دونما حاجة للتحليل والتفسير والاستقصاء تلك الأمور التي تستهلك وقت المسير وتعقد مهمته.

المطلب الثالث: تحليل الانحرافات

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

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

إذا رمزنا لكل من:

الكمية الفعلية: Q_f السعر الفعلي: P_f

الكمية المقدرة: Q_s السعر المقدر: P_s

$$\Delta = (Q_s \times P_s) - (Q_f \times P_f)$$

ويصبح الانحراف الإجمالي: Δ

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

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

$$\text{ويصبح انحراف السعر} = (P_s - P_f) \times Q_f$$

$$\Delta P = P_s - P_f$$

¹ خالص صائي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، مرجع سابق، ص 198.

² شرون رقية، مرجع سابق.

❖ انحراف الكميات: يقيس هذا الانحراف التغير الذي حصل بين كمية المبيعات الفعلية والمقدرة مقيما بالسعر المقدر: ¹

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

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

$$\Delta Q = Q_s - Q_r \text{ ونضع:}$$

أولاً: تحليل انحراف موازنة المبيعات

ويتمثل الانحراف في الفرق بين المبيعات المقدرة والفعلية، ويمكن تحليل هذا الانحراف إلى انحراف سعر وانحراف الكمية، ويقاس هذا الانحراف كتالي:

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

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

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

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

إذا كان Δ الإجمالي > 0 هذا الانحراف ملائم للمؤسسة.

ثانياً: تحليل انحراف موازنة الإنتاج

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

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

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

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

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

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

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

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

ثالثاً: تحليل انحراف موازنة مستلزمات الإنتاج

وهناك ثلاث عناصر في موازنة مستلزمات الإنتاج وهي: المواد الأولية، اليد العاملة والمصروفات الإنتاج غير

المباشرة. ويتم تحليل الانحراف كل عنصر على حد.

1. تحليل انحراف المواد الأولية:

¹ نفس المرجع.

Δ الإجمالي = (الكمية المقدرة للمادة \times السعر المقدر للمادة) - (الكمية الفعلية للمادة \times السعر الفعلي للمادة).
 Δ السعر = (السعر المقدر للمادة - السعر الفعلي للمادة) \times الكميات الفعلية للمادة
 Δ الكمية = (الكمية المقدرة للمادة - الكمية الفعلية للمادة) \times السعر المقدر للمادة
 إذا كان Δ الإجمالي < 0 : هو في صالح المؤسسة و كلا القسمين التموين والإنتاج كان تقديرهما جيد ومناسب.
 إما إذا كان Δ الإجمالي > 0 : هو انحراف غير ملائم للمؤسسة
 فان: Δ السعر $< \Delta$ الكمية: فان المسؤولية تقع على عاتق قسم الإنتاج بدرجة كبيرة.
 Δ السعر $> \Delta$ الكمية: فان المسؤولية تقع على عاتق قسم التموين بدرجة كبيرة.
 أو إذا كان Δ السعر = Δ الكمية = Δ الإجمالي = 0 : وهذه الحالة نادرة الحدوث وهي حالة مثلى.

2. انحراف اليد العاملة:

Δ السعر = (السعر المقدر لليد العاملة - السعر الفعلي لليد العاملة) \times الكميات الفعلية لليد العاملة
 Δ الكمية = (الكمية المقدرة لليد العاملة - الكمية الفعلية لليد العاملة) \times السعر المقدر لليد العاملة
 إذا كان Δ الإجمالي < 0 : هو في صالح المؤسسة وكلا القسمين الإنتاج والموارد البشرية كان تقديرهما جيد ومناسب.
 إما إذا كان Δ الإجمالي < 0 : وهو انحراف غير ملائم للمؤسسة
 فان: Δ السعر $< \Delta$ الكمية: فان المسؤولية تقع على عاتق قسم الإنتاج بدرجة كبيرة.
 Δ السعر $> \Delta$ الكمية: فان المسؤولية تقع على عاتق قسم الموارد البشرية بدرجة كبيرة.
 أو إذا كان Δ السعر = Δ الكمية = Δ الإجمالي = 0 : وهذه الحالة نادرة الحدوث وهي حالة مثلى.

3. تحليل انحراف والمصروفات الإنتاج غير المباشرة:

Δ السعر = (السعر المقدر لليد العاملة - السعر الفعلي لليد العاملة) \times الكميات الفعلية لليد العاملة
 Δ الكمية = (الكمية المقدرة لليد العاملة - الكمية الفعلية لليد العاملة) \times السعر المقدر لليد العاملة
 إذا كان Δ الإجمالي < 0 : هو في صالح المؤسسة فقسم الإنتاج أو إحدى الأقسام الأخرى الصيانة، النقل، التأمين...
 كان تقديرهما جيد ومناسب.

إما إذا كان Δ الإجمالي < 0 : وهو انحراف غير ملائم للمؤسسة
 فان: Δ السعر $< \Delta$ الكمية: فان المسؤولية تقع على عاتق قسم الإنتاج بدرجة كبيرة.
 Δ السعر $> \Delta$ الكمية: فان المسؤولية تقع على عاتق قسم الصيانة، النقل، التأمين... بدرجة كبيرة.
 أو إذا كان Δ السعر = Δ الكمية = Δ الإجمالي = 0 : وهذه الحالة نادرة الحدوث وهي حالة مثلى.

رابعا: تحليل انحراف موازنة التموينات

Δ السعر = (السعر المقدر للمادة - السعر الفعلي للمادة) \times الكميات الفعلية للمادة
 Δ الكمية = (الكمية المقدرة للمادة - الكمية الفعلية للمادة) \times السعر المقدر للمادة
 إذا كان Δ الإجمالي < 0 : هو في صالح المؤسسة فقسمي الإنتاج والتموين كان تقديرهما جيد ومناسب.

إما إذا كان Δ الإجمالي < 0 : وهو انحراف غير ملائم للمؤسسة
 فان: Δ السعر $< \Delta$ الكمية: فان المسؤولية تقع على عاتق قسم التمويل بدرجة كبيرة.
 Δ السعر $> \Delta$ الكمية: فان المسؤولية تقع على عاتق قسم الإنتاج بدرجة كبيرة.
 أو إذا كان Δ السعر = Δ الكمية = Δ الإجمالي = 0 : وهذه الحالة نادرة الحدوث وهي حالة مثلى.

خلاصة الفصل:

فتطور الحاصل في المؤسسات جعل من مراقبة التسيير عملية ضرورية ومهمة، لأنها تقيّم الأداء الإداري على مستوى المؤسسة ككل، وعلى مستوى مراكز المسؤولية (المديرين التنفيذيين)، ذلك في نهاية كل فترة تشغيلية، باستخدام إحدى أدواتها كالموازنة التقديرية وهذا من خلال قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المخطط، وقياس مدى النجاح في تحقيق الأهداف الموضوعية لكل مركز من مراكز المسؤولية في المؤسسة.

الفصل الثاني

تمهيد:

نظرا لمكانة مراقبة التسيير في الشركات فانه سيتم في هذا الفصل التطبيقي القيام بدراسة ميدانية لواحدة من الشركات العمومية الاقتصادية التي تسعى جاهدة لمواجهة المنافسة الشركات الأخرى، ومن خلال التعرف على الشركة وتبيان واقع الموازنة التقديرية ومراقبة التسيير واستخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير في شركة الجنوب للتمور وتحليل الانحراف لموازنتي المبيعات والإنتاج.

المبحث الأول: تقديم بشركة التمور للجنوب لتوضيب وتصدير التمور
سنتطرق في هذا المبحث إلى العموميات حول الشركة وإبراز هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بالشركة

الفرع الأول: النشأة والتطور

تقع شركة التمور للجنوب (توضيب وتصدير التمور) في منطقة التجهيزات بمدينة بسكرة وهي عبارة عن شركة إنتاجية تختص بمجال توضيب وتصدير التمور، ولقد كانت بدايتها كديوان الخضز والفواكه الجزائري (OFLA) في 09 أبريل 1970، وفي 1987 أصبحت الديوان الوطني للتمور (OND) مركزه في بسكرة وباقي الشركات ديوان الخضز والفواكه الجزائري كانت عبارة عن فروع لها، وفي التسعينات دخلت الجزائر في دوامة وكانت على حافة الانهيار فطلبت قروض من الصندوق النقد الدولي FMI الذي وضع شروط من بينها أن تغلق 1200 شركة عمومية وكانت من بين الشركات التي أغلقت الديوان الوطني للتمور سنة 1997، فظهرت شركة تسيير المساهمات (SGP) التي كانت تحاول إنقاذ الشركات العمومية بإغلاقها وإعادة تأسيسها من جديد باسم شركة التمور للجنوب EPE SUDACO spa في 17 جويلية 1998 على شكل شركة مساهمة SPA ذات رأسمال العمومي بـ 10 000 000 دج مقسم على 10 000 سهم بقيمة اسمية 1 000 دج للسهم الواحد، تخضع لنظام الحقيقي في تحديد الربح الضريبي.

ومن الناحية الجبائية فإن الشركة تخضع إلى جميع الالتزامات الجبائية، وتمثل مختلف الضرائب في:

❖ الضريبة على أرباح الشركات IBS على أساس الربح المحقق بمعدل 19%؛

❖ الرسم على القيمة المضافة TVA:

✓ 7% بالنسبة لإنتاج وتوضيب التمور؛

✓ 17% بالنسبة لخدمة توضيب التمور.

❖ الرسم على النشاط المهني TAP على أساس رقم الأعمال المحقق 2%.

تحتوي كل شركة على مجموعة من العمال الذين بدورهم يساهمون في تطوير الشركة وزيادة إنتاجها وتحسين مردودها، بحيث وجدنا العدد الإجمالي 129 عامل منهم:

❖ عمال دائمين 29 عامل؛

❖ عمال مؤقتين 100 عامل من بينهم 88 عاملة و12 عامل.

والعامل يتوزعون حسب التسلسل المهني للفئات.

الجدول رقم (02): توزيع العمال حسب التسلسل المهني للفئات

النسبة	العدد	الفئات
% 83.72	108	أعوان التحكم
% 03.10	04	الإطارات
% 13.18	17	المنفذين
% 100	129	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مصلحة المستخدمين.

ويبقى للشركة أهداف تسعى لتحقيقها، تتمثل في:

- ❖ العمل على ضمان البقاء والاستمرارية وتطوير مكانة في السوق، حيث أن الطلب المتزايد والتنوع الجيدة عوامل ضمان ذلك؛
- ❖ استغلال كافة الإمكانيات المتاحة للشركة؛
- ❖ الحصول على أسواق جديدة وجلب اهتمام وثقة المستهلكين من ناحية الجودة، النوعية والسعر وتغطية رغباتهم؛
- ❖ تحقيق أرباح أكثر.

الفرع الثاني: موقع الشركة في السوق

نتيجة التحرر الاقتصادي وما ترتب عليه من انفتاح السوق ودخول منافسين أقوياء خاصة أن ولاية بسكرة مشهورة بإنتاج التمور وغلق كافة الفروع التابعة لشركة وعدم وجود نقاط بيع خاصة بالشركة، لذا تراجعت حصتها في السوق في السنوات الأخيرة، رغم محاولاتها بتحسين وضعيتها والحفاظ على مكانتها في السوق من خلال الإنتاج حسب الطلبات لتجنب الكساد والخسائر والحفاظ على بقائها في السوق، وتقوم الشركة بإنتاج نوعين من المنتجات وهم:

- ❖ دقلة نور لينة؛
- ❖ دقلة نور جافة؛
- ❖ عجينة التمر.

وبحكم موسمية المنتج الذي تعتمد عليه الشركة في نشاطها هذا لا يعني أن نشاطها موسمي، وإنما هو على مدار السنة بسبب توفرها على كل المستلزمات الضرورية للحفاظ على هذا المنتج طازجا طوال السنة، والتي تتجسد في البنية التحتية للشركة والمتمثلة في 04 غرف تبريد ذات الحجم الكبير والتي تتسع لاستيعاب الأطنان من التمور (5000 طن) وهي غرف قديمة.

وأمام الوضع الصعب الذي تعيشه الشركة، خاصة فيما يتعلق بالموارد والإمكانيات الموجودة والتي صارت غير كافية، وجدت المؤسسة نفسها بوضع إعادة تقييم في كافة الميادين، خاصة فيما يتعلق بالديون.

وكانت أغلب صادرات الشركة خلال السنوات السابقة موجّهة أساسا إلى فرنسا وإسبانيا بقارة أوروبا وكندا بالنسبة لأمريكا الشمالية وكذا الإمارات العربية المتحدة بالنسبة لبلدان الخليج بنسبة 90 %، وان الناشطين في مجال التصدير يعملون على تكثيف الاتصالات بغية تنويع الاتجاهات والولوج إلى أسواق جديدة، وأما الباقي يسوق داخليا أي بنسبة 10 %، وعموما تبقى المبيعات غير كافية مقارنة بالطاقة الإنتاجية.

وتصنف الشركة زبائنها حسب:

- ❖ الكمية: فالشركة تصنف زبائنها حسب الكمية المطلوبة من قبلهم؛
- ❖ على مدار السنة: وهنا الشركة تبدي أهمية لزبائن الوفيين لها والذين يتعاملون معها على مدار السنة وليس الزبائن الذين يتعاملون معها في مواسم خاصة كموسم رمضان.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ومراحل الإنتاج التمر في الشركة

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للشركة

تعتبر شركة التمور للجنوب من الشركات العمومية ذات النشاط الإنتاجي، ومن أجل السير الحسن للشركة وتسهيل عمليات الرقابة قسمت إلى عدة مصالح، لهذا كان على هذا الهيكل أن يستجيب لبعض الخصائص أهمها:

- ❖ بعد التصدير (الأسواق العالمية)؛
- ❖ تنظيم التسلسل الهرمي بين الإدارات؛
- ❖ مراعاة المناصب (المؤهلات، الكفاءات المهنية التي تتطلبها لتحسين العمل).

وهذه المصالح هي:

أولا: الرئيس المدير العام: يعد المسؤول عن كل رؤساء المصالح وهو مكلف بحسن تسيير الشركة إداريا وتقنيا واتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة والتنسيق بين مختلف مصالحها، ومن مهامه:

- ❖ يسطر الأهداف السنوية لنشاط الشركة؛
- ❖ يمثل الشركة خارجيا؛
- ❖ يعقد اجتماعات دورية مع مختلف الإطارات؛
- ❖ يبادر ويفاوض ويعقد عقود عمل أو شراكة في إطار النشاط العادي للشركة؛
- ❖ الإشراف على جميع المصالح والربط بينهم.

ثانيا: أمانة الرئيس المدير العام: وتعد أمانة الرئيس المدير العام همزة الوصل بين المدير العام وباقي مصالح الشركة، من مهامها:

- ❖ استقبال، تسجيل وتوزيع البريد الوارد وإرسال البريد الصادر.
- ❖ استقبال المكالمات الهاتفية الداخلية والخارجية وكذلك الفاكس.
- ❖ كتابة المراسلات وتوزيعها على مختلف المصالح.
- ❖ استقبال الضيوف (زبائن، الزوار،....).

❖ توصيل تعليمات المدير العام لمختلف رؤساء المصالح.

ثالثا: خلية الأمن: تقوم هذه المصلحة بالحفاظ على أمن الشركة بمختلف أنواعه، وتنقسم مهامها إلى فرعين:

❖ مهام خاصة بالأمن العام:

- ✓ حراسة الشركة ووسائلها وآلاتها من كل نهب أو سرقة؛
- ✓ مراقبة كل شخص يدخل أو يخرج من الشركة؛
- ✓ إعطاء تأشيرة دخول الشاحنات من أجل حمل المنتج.

❖ مهام خاصة بالأمن الصناعي:

- ✓ المحافظة على أمن الآلات من المخاطر؛
- ✓ رش الأدوية على المواد الأولية والآلات لإزالة بعض المخاطر كإزالة السوس مثلا؛
- ✓ الحفاظ على صحة العمال من أخطار الآلات؛
- ✓ إتقان استعمال وسائل الدفاع عن الحريق.

رابعا: مصلحة المراجعة: تعد وظيفة المراجع وظيفة مستقلة، وهي تقييم مراقبة العمليات على مستوى مصالح

الشركة، وهدف المراقبة في هذا المجال هو تقييم مدى كفاءة مختلف المراقبات الأخرى، أي متابعة أعضاء الشركة في أداء مسؤولياتهم.

خامسا: خلية مراقبة النوعية: وتمثل مهامها في:

- ❖ إعطاء لشراء المادة الأولية لمطابقتها معايير الجودة؛
 - ❖ متابعة المادة الأولية (النوعية والجودة) في جميع مراحل الإنتاج؛
 - ❖ مراقبة المنتجات التامة قبل التخزين وقبل البيع.
- سادسا: مصلحة المستخدمين: وتنقسم إلى:

❖ فرع الأجور: ومن مهامه:

- ✓ مراقبة كشوف الأجور والرواتب للمستخدمين قبل التخليص؛
- ✓ إنشاء ترقيم للعمال في صندوق الضمان الاجتماعي؛
- ✓ دفع ملف المرض، حوادث العمل لدى صندوق الضمان الاجتماعي؛
- ✓ السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال المتواجدة في صندوق الضمان الاجتماعي؛
- ✓ إدخال معطيات الأجور في قاعدة البيانات؛
- ✓ طبع كشف الأجور.

❖ فرع المستخدمين: ومن مهامه:

- ✓ المتابعة اليومية لملفات المستخدمين؛
- ✓ متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين؛

✓ مراقبة كشف الحضور للعمال وتقديمها لفرع الأجور نهاية الشهر؛

✓ تحرير العقوبات على العمال بعد استجوابهم؛

✓ التكفل بالعطل: السنوية، المرضية، الاستثنائية؛

✓ تحرير المقررات (شهادة العمل، رخص الخروج، التقاعد، التعيين، تغيير المنصب...).

سابعاً: مصلحة المحاسبة والمالية: المحاسبة تقنية متعارف عليها تجري بواسطتها رصد ومسايرة التدفقات المختلفة المتوجهة لنشاط الشركة، مهما كانت طبيعتها، ويترجم ذلك في شكل نتائج مكرسة لمردودية هذا النشاط وفعاليتها. وتتمثل تقنية المحاسبة في مجموعة من الإجراءات والطرق الفنية الموجهة لمتابعة نشاط الشركة، ومدى تأثيره على هيكله أموالها أو ذمتها المالية خلال مدة معينة وهي السنة المالية، وعليه فيمكن القول أن المحاسبة عبارة عن أداة لكشف وتصوير المركز المالي للشركة وتحديد نتائج نشاطها من حين إلى لآخر، وإظهار مكونات حساباتها (ذمتها) وأيضاً النتائج لاسيما بين دورة مالية وأخرى؛ فهي بصورة أشمل نظام متكامل لتنظيم ومسايرة التدفقات المنتجة لحركة الأموال أو التزامات الشركة، عبر نشاطاتها أو حتى أنشطتها سواء مع نفسها (التصرف في التقنية، الإنتاج أو التشغيل،...) أو مع بقية المتعاملين الاقتصاديين (زبائن، موردين، مصارف، مصالح جبائية...).

ثامناً: مصلحة الإنتاج: تتكون شركة الجنوب للتمور على ورشتين، فالأولى تختص بإعداد التمور الذي يمر بأربعة

مراحل، وتمثل في:

❖ معالجة التمر ورشها بالأدوية للقضاء على سوسة؛

❖ فرز التمر؛

❖ غسل التمر وتعريضه للبخار؛

❖ تعليب التمر

أما الثانية لإعداد عجينة التمر، وتمثل مهامها في:

❖ متابعة اليد العاملة (توفر الكفاءة المهنية، مردودية العامل...)

❖ متابعة الوسائل المعدة للعمل.

❖ متابعة مراحل الإنتاج.

❖ متابعة محيط العمل.

تاسعاً: مصلحة التجارة: وتنقسم إلى:

❖ فرع المبيعات: ومن مهامه:

✓ تقصي السوق؛

✓ إرضاء الزبائن؛

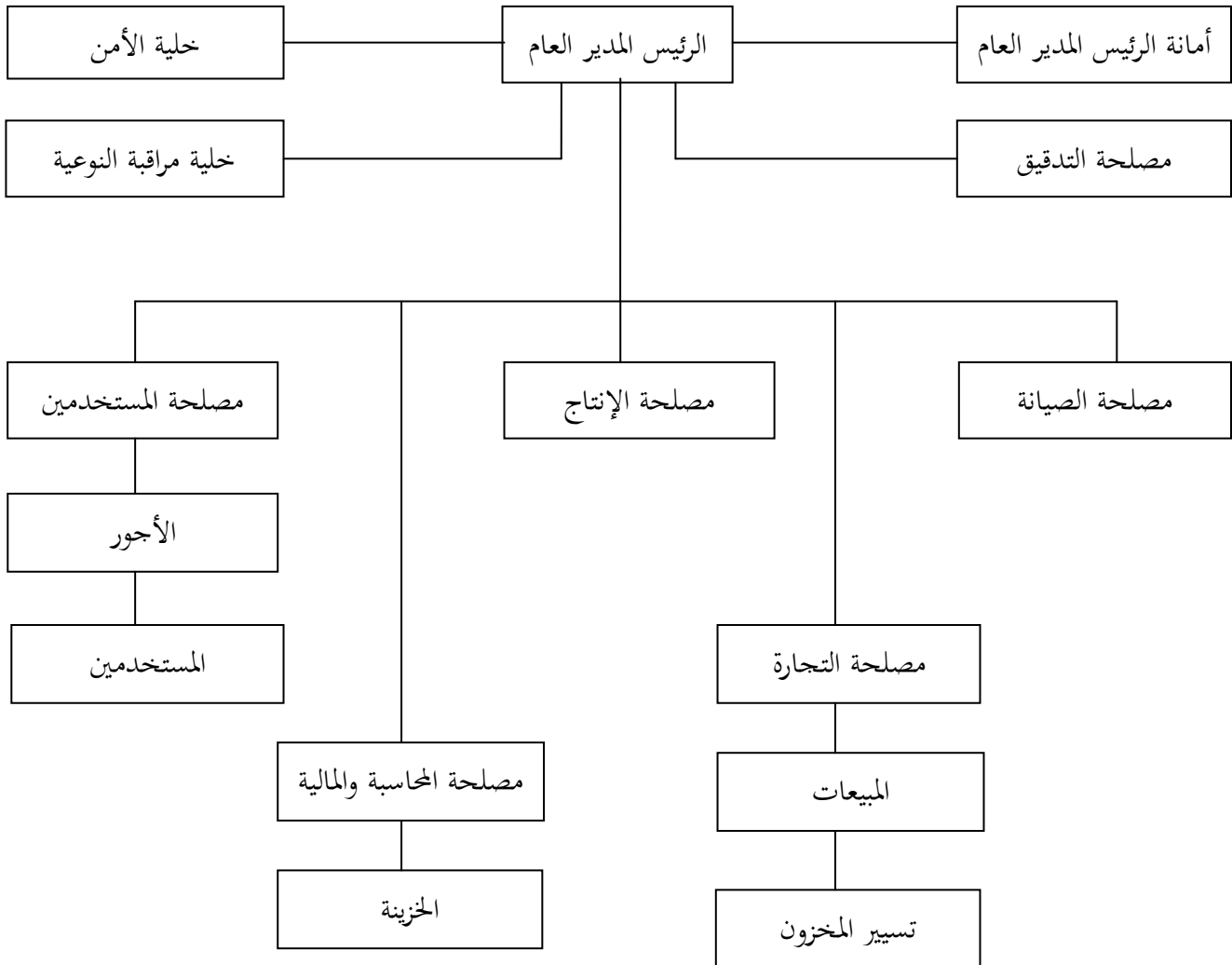
✓ استقبال ملفات الزبائن الجدد؛

✓ إعداد الفاتورة.

- ❖ فرع تسيير المخزون: هو فرع مخصص بتسيير مخزن التمر ومواد التعبئة والتغليف، وتمثل مهام هذا الفرع في:
 - ✓ بعد استقبال طلب التموين من مختلف المصالح وإذا توفر المخزون يتم تقديم المخزون وتسجيل ذلك؛
 - ✓ أما في حالة عدم توفر المخزون يتم الشراء؛
 - ✓ متابعة المخزون أي تسجيل دخول أو خروج للمواد في بطاقة متابعة المخزون؛
 - ✓ يقيم شهريا مجموع المدخلات والمخرجات لمختلف المخزونات ويقدمها لمصلحة المحاسبة والمالية.
- عاشرا: مصلحة الصيانة: الهدف الرئيسي لهذه المصلحة هو تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات المستخدمة في عملية الإنتاج وتوفير قطع الغيار.

والشكل رقم (03) التالي يوضح الهيكل التنظيمي لشركة الجنوب للتمر

الشكل رقم (03) : الهيكل التنظيمي الرئيسي للشركة



المصدر: مصلحة المستخدمين.

الفرع الثاني: مراحل إنتاج التمر في شركة

يمر إنتاج التمر بعدة مراحل، نوجزها كما يلي:

❖ **المرحلة الأولى:** هي الشراء للمادة الأولية من (مغير، تقرت، جامعة، ورقلة) للخاصية التي تتوفر في أنواع تمور هذه المناطق حيث أنها جافة نسبياً، قابلة للتكيف وعرضها للبخار، وقابلة للتخزين لمدة طويلة ومنخفضة السعر على عكس تمور ولاية بسكرة فهي غالية، مع ملاحظة أن الشركة تعمل على إنتاج نوعين من التمور دقلة نور (لينة وجافة) وعجينة التمر(الغرس).

❖ **المرحلة الثانية:** هي الإنتاج والتي تمر على عدة مراحل، هي:

✓ **قبل العلاج:** قبل عملية الشراء أخذ عينة إلى المخبر وتحليلها، والعمل بنتيجة التحليل إما بقرار الشراء أو عكس ذلك؛

✓ **العلاج:** توضع كمية التمور المشتراة في غرفة معزولة ومعقمة بالفستكسين (phostoxin)؛

✓ **الفرز:** تتم عملية الفرز من قبل عاملات مؤهلات بمعرفة شاملة لأنواع تمور دقلة نور، حيث تقسم إلى أربعة مجموعات الأولى اللينة النوع الجيد المعياري، الثانية الجافة والتي تسمى بالفرازة، الثالثة السوسة واضحة بها بعد نزع القطميرة والمجموعة الرابعة النوع المعيب؛

✓ **الغسل:** بعد عملية الفرز يقوم مجموعة من العمال بنقل صناديق النوع الأول (الجيدة واللينة) إلى ماكينة غسل التمر (laver de datte) لمدة 15 دقيقة، ثم توضع في صناديق عموديا ليعاد غسلها بخرطوم الماء، مع ملاحظة أن النوع الثاني (الفرازة) بعد الفرز مباشرة إلى التعليب والتوظيف، أما النوع الثالث والرابع يمران على مرحلة الغسيل والتعريض البخار ثم يدجان لصنع عجينة التمر؛

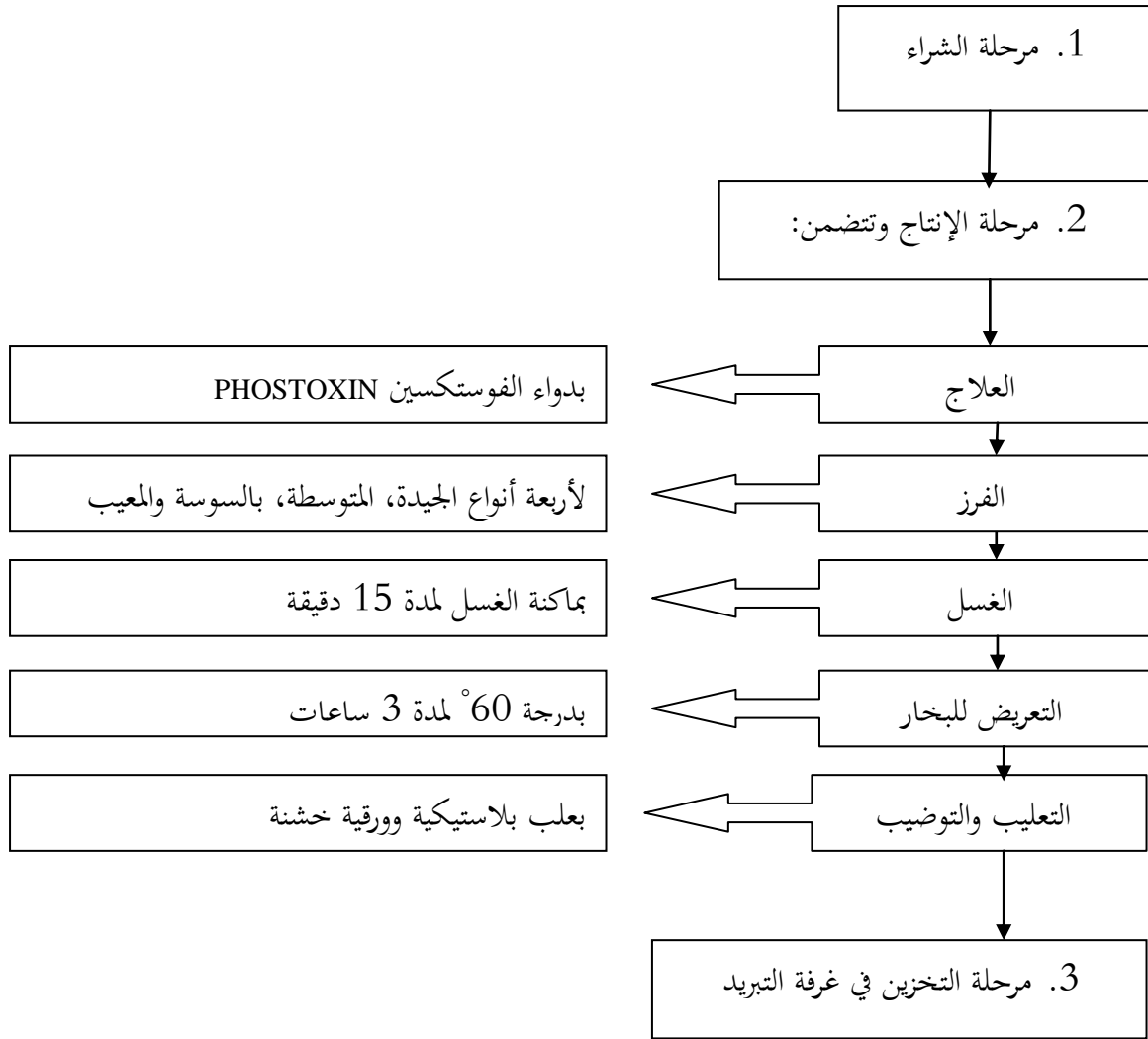
✓ **التعريض للبخار:** تؤخذ إلى فرن بخاري بدرجة حرارة 60° لمدة 3 ساعات، وإخراجها بعد ذلك إلى منطقة الراحة لتبرد جيدا لمدة 24 ساعة؛

✓ **التعليب والتوظيف:** بواسطة علب ورقية خشنة أو بلاستيكية، بوزن 200 غ، 500 غ، 1 كغ و5 كغ.

❖ **المرحلة الثالثة:** التخزين للمنتجات التامة في غرف التبريد.

والشكل رقم(04) يوضح مراحل الإنتاج التمور بشركة الجنوب للتمور

الشكل رقم(04): مراحل إنتاج التمر بالشركة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معلومات من مصلحة الإنتاج.

المبحث الثاني: واقع الموازنة التقديرية ومراقبة التسيير في الشركة

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على الموازنة التقديرية في الشركة وذلك من خلال الاطلاع على دور ومكانة مراقبة التسيير والموازنة التقديرية.

المطلب الأول: دور ومكانة مراقبة التسيير في الشركة

تمثل المهمة الأساسية لمراقبة التسيير في مساعدة المسؤولين العمليين و الإدارة العامة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم وتحقيق أهدافهم من خلال سيرورة عمليات قائمة على وضع الموازنات وخطط العمل بغرض تحقيق أهداف كمية ومحددة، كما يقوم مراقب التسيير بمتابعة النتائج وتحديد الانحرافات ومساعدة المسؤولين على شرح أسبابها و من ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، غير أن شركة SUDACO لا تحتوي على مصلحة خاصة بمراقبة التسيير، فمراقبة التسيير هي إحدى الوظائف المدير العام للشركة الذي على دراية تامة بما هو يجب أن يكون عليه الأمر

في كل المصالح، كما تخضع الشركة لمراقبة أخرى من طرف شركة تسيير المساهمات "التنمية الفلاحية"*، حيث تقوم هذه الأخيرة بإرسال فريق من المراقبين من سواء كانوا تابعين لها أو بمراقبين خارجيين، إلا أن عملية الرقابة قد تكون فجائية على الشركة كما قد تكون معلومة.

وكل سنة ترسل شركة SUDACO إلى شركة تسيير المساهمات ملف شامل على الشركة يحتوي على الوثائق والكشوفات المالية الخاصة بها منها الموازنة التقديرية وكذا الفعلية للفترة الزمنية المعنية، وتقوم شركة تسيير المساهمات بإعداد تقرير حول مسار الشركة لهذه الفترة، كما تعد تقرير حول كيفية تسييرها بالاعتماد على مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المقدرة، وإذا وجد انحراف كبير فهذا يعني وجود خلل في تسيير الشركة وبالتالي تطلب شركة تسيير المساهمات من شركة SUDACO على تقديم تقرير وأسباب التي أدت إلى وجود هذا الانحراف مع البحث عن سبل لمعالجتها.

المطلب الثاني: الموازنة التقديرية في الشركة

لا توجد مصلحة إعداد الموازنة التقديرية حيث تقوم مصلحة المحاسبة والمالية لشركة SUDACO سنويا بإعداد موازنة شاملة لمختلف مصالحها، بالاعتماد على الميزانيات الحقيقية للفترة السابقة وكذا متطلبات السوق من منتجات الشركة ووقت الذي لزم لتحقيق الإنتاج الفعلي للفترة السابقة...، ويتم إعدادها بعد جمع كل الطلبات من الزبائن وبإضافة كمية لمواجهة أي طلبات أخرى خلال السنة، خاصة أن المادة الأولية الرئيسية في إنتاج هي التمور وهو منتج موسمي، لذا على الشركة اتخاذ كافة اجراءات اللازمة لضمان عدم انقطاع المادة الأولية من المخازن وخاصة أن موسم جني التمور صغير يمتد لفترة ثلاثة أشهر وهي: أكتوبر، نوفمبر وديسمبر في السنة الحالية وثلاثة أشهر من السنة القادمة وهي جانفي، فيفري ومارس، وهنا الشركة عليها استغلال غرف التبريد الأربعة الموجودة لديها.

بعد إعداد الموازنة التقديرية الشاملة تأتي مرحلة التنفيذ حيث تقوم الشركة بطلب القرض يسمى بـ "القرض الرفيق"* الخاص بالمنتجات الفلاحية من بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR وهذا من أجل شراء المادة الأولية في موسمها لمواجهة الطلبات، وهنا على الشركة القيام بالتنفيذ الجيد للموازنة التقديرية من أجل الاستفادة القصوى لهذا المورد المالي خاصة وأن الشركة قائمة على هذا القرض. إلا أن تنفيذ الموازنة التقديرية يقع على عاتق المدير العام لشركة لأنه المسؤول الوحيد عليها.

المبحث الثالث: تحليل الانحرافات

تعتبر موازنتين المبيعات والإنتاج من أهم الموازنات التقديرية التي تعدها الشركة لأنها تعتبر الأكثر فعالية من حيث المراقبة، وكأداة لقياس مدى فعالية نظام مراقبة التسيير، حيث يتم إعدادها من طرف مسؤول بالاعتماد على المعلومات التي يحصل من مصادر مختلفة داخل الشركة أو من خارجها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر في الموازنة الشاملة

* شركة تسيير المساهمات "التنمية الفلاحية" هي مؤسسات ذات أسهم مسيرة تعمل لصالح وزارة الفلاحة والتنمية الريفية تضم حوالي 86 مؤسسة اقتصادية عمومية ذات طابع فلاح، <http://www.mdipi.gov.dz> مشاهدة يوم 2016/05/14، على الساعة 22:38.

* القرض "رفيق" هو قرض يمنح من طرف البنوك التي تملك اتفاقية (مثل بنك بدر في 2012) مع وزارة الفلاحة والتنمية الريفية الجزائرية.

للشركة، وتعتبر هذه المعلومات الأساس لقيام الإدارة العليا بممارسة وظيفة الرقابة وتقييم الأداء لكافة الأنشطة داخل الشركة.

المطلب الأول: تحليل انحراف المبيعات

وتبعا لمعطيات الشركة وإمكاناتها وبحكم نشاطها، وكذا واقع إنتاج التمور في ولاية بسكرة وما جاورها: بلديات بسكرة، جامعة، تقرت، مغير ورقلة... ومراعاة طبيعة المنتج وتطور مبيعاته خلال أشهر السنة وكذا بالنسبة لسنوات السابقة يمكن استخلاص توزيع المبيعات التقديرية والفعلية لسنة 2014، وانحرافاتها. حسب المعطيات من مصلحة المحاسبة والمالية لشركة SUDACO لسنة 2014 تكون انحرافات كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{المبيعات المقدرة} - \text{المبيعات الفعلية}$$

$$116\ 399\ 000 - 145\ 000\ 000 = \text{الانحراف الإجمالي للمبيعات}$$

$$= 28\ 601\ 000 \text{ دج}$$

وتقاس نسبة الانجاز أو نسبة التحقيق بالعلاقة التالية:¹

$$\text{نسبة الانجاز} = \text{المبيعات الفعلية} / \text{المبيعات المقدرة}$$

$$145\ 000\ 000 / 116\ 399\ 000 = \text{نسبة الانجاز}$$

$$= 80.28\ %$$

¹ مصلحة المستخدمين.

الجدول رقم (03): انحراف المبيعات لسنة 2014

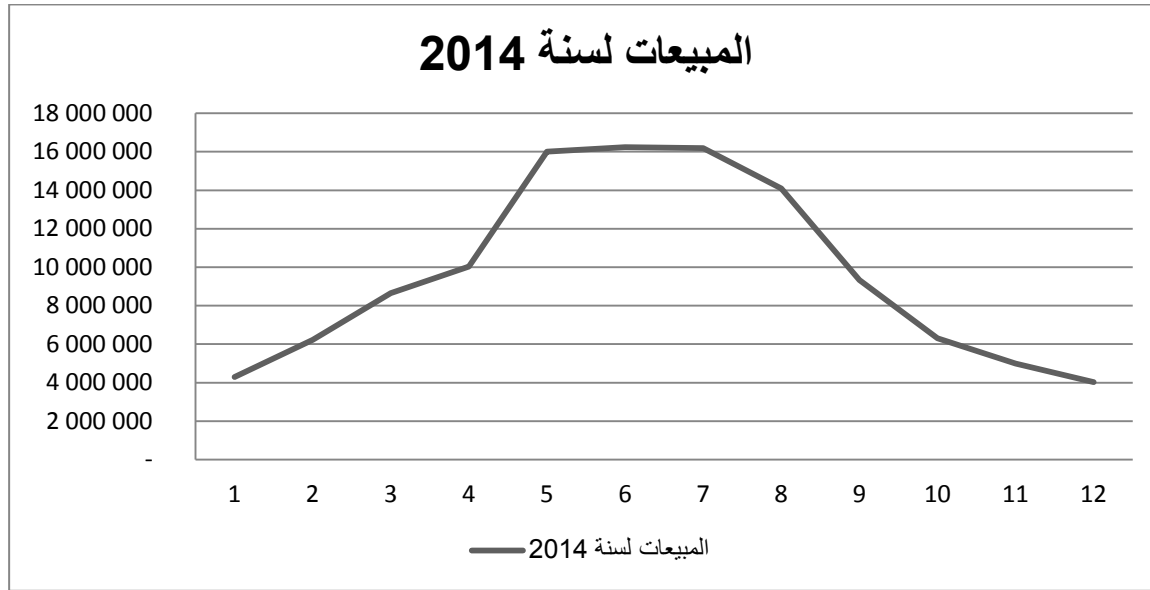
الأشهر	المبيعات التقديرية	المبيعات الفعلية	الانحراف	نسبة الانجاز
1	6 525 000	4 303 000	1 949 000	68.83%
2	7 630 000	6 220 000	1 410 000	81.52%
3	8 900 000	8 657 000	243 000	97.27%
4	13 343 000	10 033 000	3 310 000	75.19%
5	17 086 000	16 012 000	1 074 000	93.71%
6	17 951 000	16 230 000	1 721 000	90.41%
7	17 399 000	16 187 000	1 212 000	93.03%
8	16 210 000	14 097 000	2 113 000	86.96%
9	14 867 000	9 329 000	5 538 000	62.75%
10	9 898 000	6 300 000	3 598 000	63.65%
11	8 143 000	5 000 000	3 143 000	61.40%
12	7 321 000	4 031 000	2 290 000	55.06%
المجموع	145 000 000	116 399 000	28 601 000	80.28%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على معطيات من مصلحة المبيعات.

نلاحظ أن انحراف المبيعات لسنة 2014 موجب نظرا لانخفاض في الكمية المباعة الفعلية من التمر عن المقدرة، وهذا يوضح بأن الشركة لم تصل إلى الهدف المنشود، ولم تقدر بشكل جيد لموازنة المبيعات أو بسبب قلة ونقص كفاءة قسم المبيعات.

أما التمثيل البياني لمبيعات سنة 2014 كما يلي:

الشكل رقم (05): التمثيل البياني لمبيعات سنة 2014



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول.

نلاحظ من التمثيل البياني لمبيعات لسنة 2014 أن مبيعات شهر جوان كانت أعلى مبيعات في السنة وهذا لتقابله مع شهر رمضان الكريم أما أضعف المبيعات كانت في شهر ديسمبر لاهتمام الشركة بشراء التمور في موسمها. أما المبيعات لسنة 2015 كانت كما يلي:

الجدول رقم (04): انحراف المبيعات سنة 2015

الأشهر	المبيعات التقديرية	المبيعات الفعلية	الانحراف	نسبة الانجاز
01	2 234 000	1 766 000	468 000	79,05%
02	4 524 000	3 950 000	574 000	87,31%
03	6 188 000	4 290 000	1 898 000	69,33%
04	8 890 000	8 190 000	700 000	92,13%
05	14 010 000	13 523 000	487 000	96,52%
06	14 412 000	14 005 000	407 000	97,18%
07	13 990 000	13 830 000	160 000	98,86%
08	12 389 000	11 673 000	716 000	94,22%
09	8 570 000	7 529 000	1 041 000	87,85%
10	4 941 000	4 489 000	452 000	90,85%
11	3 400 000	3 000 000	400 000	88,24%
12	2 452 000	1 755 000	697 000	71,57%
المجموع	96 000 000	88 000 000	8 000 000	91.67%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد وثائق من مصلحة التجارة.

نلاحظ أن انحراف الإجمالي لمبيعات لسنة 2015 موجب ويقدر بـ 8 000 000 دج وهو غير مناسب بالنسبة لشركة، وهذا بسبب انخفاض في الكمية الفعلية المباعة على الكمية المقدرة، يوضح ذلك بأن الشركة لم تقم باتخاذ الإجراءات التصحيحية لانحرافات السنة السابقة وتفادي وقوعها في هذه السنة. كما نجد أن نسبة الانجاز للمبيعات التي تقدر بـ 91.67 % وهي مرتفعة مقارنة مع السنة الماضية والتي كانت تقدر بـ 80.27 %، لأن الشركة بذلت مجهود في تنفيذ الموازنة، إلا أن السبب في عدم تنفيذها 100 % هو مشكلة الديون المتراكمة.

أما نسبة التطور تقاس بالعلاقة التالية:

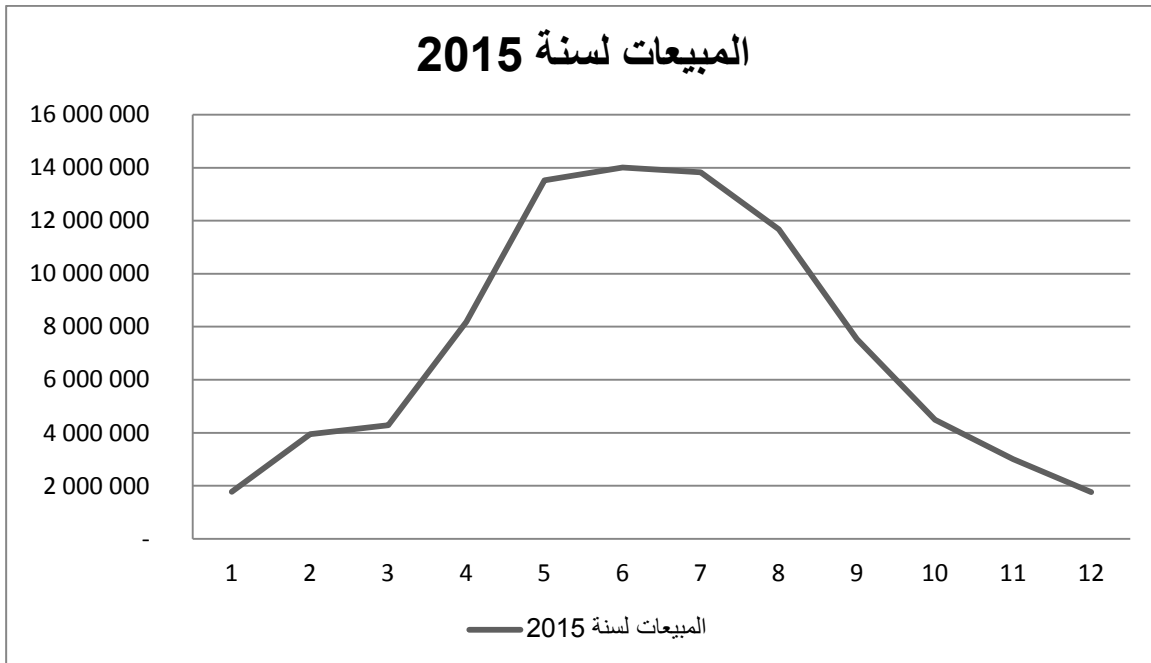
$$\text{نسبة التطور} = (\text{المبيعات السنة الحالية} - \text{المبيعات السنة السابقة}) / \text{مبيعات السنة السابقة}$$

$$\text{نسبة التطور} = (116\,399\,000 - 88\,000\,000) / 116\,399\,000 = -24.39\%$$

وتدل هذه النسبة على تراجع في مبيعات لسنة 2015 بـ 24.39 % على السنة السابقة بسبب تزايد مشكلة الديون.

أما التمثيل البياني للمبيعات الفعلية لسنة 2015 كما يلي:

الشكل رقم (06): التمثيل البياني لمبيعات سنة 2015



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول

نلاحظ من التمثيل البياني لمبيعات لسنة 2015 بدايتها كانت منخفضة مقارنة مع السنة السابقة وتظل مبيعات شهر جوان هي أعلى مبيعات في السنة بسبب تقابله مع شهر رمضان الكريم أما أضعف المبيعات كانت في شهر ديسمبر.

المطلب الثاني: تحليل انحراف الإنتاج

يقاس انحراف الإنتاج لسنة 2014 بـ:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{الإنتاج المقدر} - \text{الإنتاج الفعلي}$$

$$80\,000\,000 - 96\,000\,000 = \text{الانحراف الإجمالي للإنتاج}$$

$$= 16\,000\,000 \text{ دج}$$

أما نسبة الانجاز الإجمالية تقاس بـ:

$$\text{نسبة الانجاز} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الإنتاج المقدر}}$$

$$96\,000\,000 / 80\,000\,000 = \text{نسبة الانجاز}$$

$$= 83.33\%$$

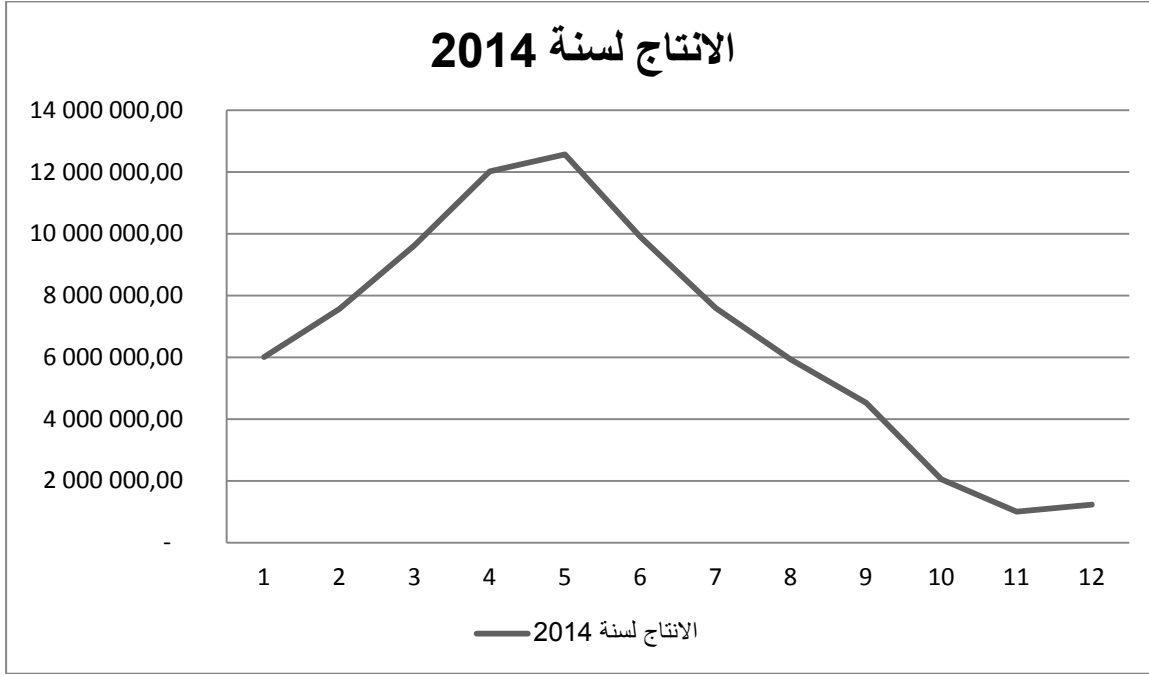
الجدول رقم (05): انحراف الإنتاج لسنة 2014

الأشهر	الإنتاج المقدر	الإنتاج الفعلي	الانحراف	نسبة الانجاز
1	7 940 000	6 009 000	1 931 000	75.68%
2	9 119 000	7 559 000	1 560 000	82.89%
3	10 735 000	9 624 000	1 111 000	89.65%
4	13 071 000	12 023 000	1 048 000	91.98%
5	12 997 000	12 573 000	424 000	96.74%
6	12 850 000	9 899 000	2 951 000	77.04%
7	10 052 000	7 592 000	2 460 000	75.53%
8	7 311 000	5 923 000	1 688 000	77.82%
9	5 976 000	4 523 000	1 453 000	75.69%
10	2 354 000	2 043 000	311 000	86.79%
11	1 722 000	1 002 000	770 000	56.55%
12	1 523 000	1 230 000	293 000	80.76%
المجموع	96 000 000	80 000 000	16 000 000	83.33%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من مصلحة الإنتاج.

نلاحظ أن انحراف الإنتاج الإجمالي لسنة 2014 موجب ويقدر بـ 16 000 000 دج وهو غير مناسب بالنسبة لشركة بسبب انخفاض في الكمية الفعلية على المقدرة وهذا ما يوضح أن الشركة لم تستطع التقدير بشكل جيد للكميات المنتجة في الموازنة التقديرية ويرجع ذلك إلى ضعف إمكانيات الشركة في التقدير. أما التمثيل البياني لإنتاج سنة 2014 كما يلي:

الشكل رقم (07): التمثيل البياني لإنتاج سنة 2014



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول.

نلاحظ أن التمثيل البياني لإنتاج لسنة 2014 بدايته كانت متوسطة عموماً ثم ارتفعت وتيرة الإنتاج في شهر أبريل لتصل لأعلى مستوى فيه أما باقي الأشهر نلاحظ انخفاض مستمر في الإنتاج. أما لسنة 2015 كانت كما يلي:

الجدول رقم (06): انحراف الإنتاج لسنة 2015

الأشهر	الإنتاج المقدر	الإنتاج الفعلي	الانحراف	نسبة الانجاز
1	6 850 000	6 097 000	753 000	89.01%
2	8 735 000	8 299 000	436 000	95.01%
3	9 520 000	8 162 000	1 358 000	85.74%
4	12 650 000	9 035 000	3 615 000	71.42%
5	11 861 000	9 873 000	1 988 000	83.24%
6	10 982 000	8 089 000	2 893 000	73.66%
7	8 654 000	7 122 000	1 532 000	82.330%
8	6 523 000	5 111 000	1 412 000	78.35%
9	4 650 000	3 026 000	1 624 000	65.08%
10	1 950 000	1 210 000	740 000	62.05%
11	1 360 000	900 000	460 000	66.18%
12	1 265 000	736 000	529 000	58.18%
المجموع	85 000 000	67 660 000	17 340 000	79.60%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد مصلحة الإنتاج.

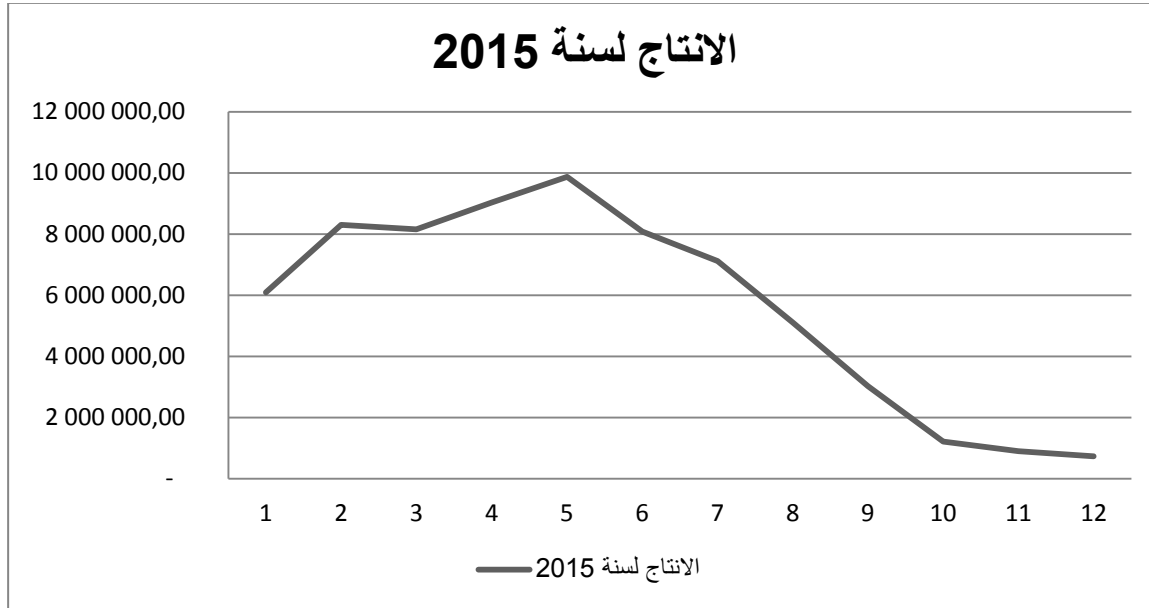
نلاحظ من الجدول أن انحراف الإنتاج لسنة 2015 موجب بسبب أن الكمية الإنتاج الفعلية أقل من المقدرة، وهذا يبين أن الشركة تسعى لوضع تقديرات أكبر لكي تستطيع تلبية كافة طلبيات زبائنها لكي تحافظ على مصدر ثقتهم وتجنب حالة عدم تلبية الطلبات.

كما نجد أن نسبة الانجاز الإنتاج التي تقدر بـ 79.6% وهي مرتفعة نسبيا إلا أنها ضعيفة مقارنة مع السنة الماضية والتي كانت تقدر بـ 91.66%، لأن الشركة لم تستطع الحصول على قروض جديد، ولم تعد تعتمد على تقديرات صحيحة ولم تتخذ إجراءات التصحيحية لمنع تكرار ذلك وهذا ما يعود سلبا على الشركة.

$$\text{نسبة التطور} = \frac{88\,000\,000 - 67\,660\,000}{88\,000\,000} = 23.11\% -$$

أما نسبة التطور في المبيعات قدرت بـ 24.39% - وهي نسبة سالبة، وهذا ما يدل على تراجع الانتاج وهذا بسبب تفاقم أزمة الديون وعدم قدرة الشركة على الحصول على قرض جديد لشراء المادة الأولية في موسمها. أما التمثيل البياني للإنتاج لسنة 2015 كما يلي:

الشكل رقم (08): التمثيل البياني لإنتاج لسنة 2014



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول.

نلاحظ من التمثيل البياني لإنتاج 2015 أن أعلى إنتاج كان في شهر ماي وهذا لمواجهة الطلب المتزايد في شهر جوان وأقل إنتاج كان في شهر ديسمبر لعزوف المستهلك على استهلاك التمور.

ثالثا: أسباب الانحرافات

أهم الأسباب التي أدت إلى وجود الانحرافات في المبيعات والإنتاج، هي:

❖ معاناة الشركة من مشاكل مالية نظرا لديون المتراكمة عليها وبالتالي عدم قدرتها على الحصول على قروض جديدة خاصة وأن الوزارة الفلاحة والتنمية الريفية تعطي للمستفيد من القرض حق استفادة من القرض مرة أخرى مع التغطية لفوائده على أن يسدده خلال سنة واحدة وهذا حسب القرار المالية التكميلي لسنة 2008 (أوت 2008) وهذا ما لم تستطع الشركة القيام به؛

❖ عدم وجود جودة جيد أو موسم جيد للتمور؛

❖ تعطل غرف التبريد؛

❖ نقص اليد العاملة؛

❖ ظهور منافسين جدد في الأسواق؛

❖ ظهور منتجات أقل سعر من منتجات الشركة؛

❖ عدم بذل رجال البيع للمجهود اللازم.

رغم هذه الأسباب الكثيرة تحاول الشركة النهوض والخروج من هذه الأزمة لذا عليها اتخاذ إجراءات فعالة سواء أن تسدد الديون المتراكمة عليها أو أن يدخل شريك آخر لإنقاذها من الإفلاس.

الخلاصة

حاولنا في هذا الفصل التطرق إلى واقع الموازنة التقديرية في شركة التمور للجنوب SUDACO والتي تتمثل المسار الذي ستتخذه الشركة خلال الفترة الزمنية.

وتحدثنا على مكانة مراقبة التسيير في شركة التمور للجنوب SUDACO، فوجدناها تتم من طرف جهتين الأولى من طرف المدير العام للشركة والثانية من طرف شركة تسيير المساهمات.

وفي الأخير إلى واقع الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير في الشركة محل الدراسة التي لم تعد لها دور في مراقبة التسيير بحكم أن الشركة لم تعد قادرة على اتخاذ إجراءات تصحيحية لمنع حدوث الانحرافات من جديد.

القائمة العامة

يعتبر موضوع مراقبة التسيير من المواضيع الهامة والحديثة في المؤسسات الاقتصادية يتضمن مفاهيم جديدة وطرق حديثة تمكن من إيجاد حلول مناسبة لمختلف المشاكل التي تعاني منها المؤسسات خصوصا ما يتعلق بجانب الرقابة؛ فمراقبة التسيير تساعد في تحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق التخطيط، التوجيه، التنسيق، التنظيم ورقابة العمليات، لذلك فان وراء أي عملية تسييرية هو تحقيق أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة والتي لا يمكن تحقيقها إلا بوجود قاعدة بيانات ومعلومات دقيقة.

كل هذا دفع بالمؤسسات الاقتصادية إلى الاهتمام بمجال التسيير وهذا عن طريق وضع قواعد وأسس وتقنيات تسييرية ويعتبر نظام الموازنة التقديرية من الأدوات التي تساعد المؤسسة على التسيير الفعال لطاقتها والتكيف مع محيطها وتحقيق استراتيجياتها خاصة أنها تترجم الأهداف إلى صورة كمية أو نقدية. وبعد الدراسة الميدانية تأكدنا أن الموازنة التقديرية أداة هامة وضرورية لمراقبة التسيير في شركة التمور للجنوب محل الدراسة كغيرها من المؤسسات الاقتصادية.

النتائج

تتجلى نتائج الدراسة إجمالاً في ما يمكن من اختبار الفرضيات المعتمدة والتي تظهر كما يلي:

❖ **الفرضية الأولى:** تساهم الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية: أثبتت الدراسة النظرية صحة النظرية حيث أن الموازنة التقديرية (المبيعات، الإنتاج، مستلزمات الإنتاج، التموينات...) تساهم في مراقبة التسيير، فهي تبين ما تم تقديره خلال الفترة الزمنية وكما تبين ما تم إنجازه فعلاً، ومراقبة التسيير تعمل على مقارنة النتائج التقديرية مع الفعلية واستنتاج الانحرافات ودراسة كل انحراف على حدا بهدف تحديد مدى أهميته ومحاولة معرفة أسبابه ومن المسؤول عليه والعمل على تصحيحها واتخاذ القرارات الملائمة لمعالجتها من خلال الرقابة على نشاط المؤسسة؛

❖ **الفرضية الثانية:** تستخدم مؤسسة محل الدراسة الموازنة التقديرية لمراقبة تسييرها: أثبتت الدراسة عدم صحة هذه الفرضية لأن الشركة التمور للجنوب تستخدم الموازنة التقديرية كأداة لتخطيط وليس كأداة للرقابة، مما أدى إلى وجود انحرافات كبيرة خلال السنتين 2014 و2015 لأنها لا تقوم بدراسة الانحرافات الناتجة عن الموازنة وتحديد الأسباب التي أدت إلى ظهورها ومحاولة معالجتها لتفادي وقوعها مستقبلاً، وخاصة أنها تعدها على تقدير شخصي وليس باعتماد على طرق وأساليب إحصائية في التقدير، كما أنها مراقبة من طرف شركة تسيير المساهمات " التنمية الفلاحية ".

التوصيات:

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

- ❖ البحث عن الأسباب التي أدت إلى وجود الانحرافات ومحاولة تفادي وقوعها في السنوات المقبلة؛
- ❖ استخدام الشركة لموازنة التقديرية كأداة لرقابة وتسيير أموالها خاصة أنها تعتمد في شراء المادة الأولية على القرض الرفيق؛

- ❖ على الشركة الاعتماد على طرق وأساليب إحصائية من أجل الحصول على تقديرات دقيقة؛
- ❖ ضرورة اعتماد الشركة على أدوات أخرى لمراقبة التسيير على غرار الموازنات التقديرية ؛
- ❖ العمل على تطبيق مبدأ المشاركة في إعداد الموازنة وذلك من خلال إشراك جميع المصالح التي تعنى بعملية التحضير للموازنة التقديرية.

أفاق البحث:

- وبعد هذه الدراسة والتوصل إلى بعض النتائج ظهرت عدة نقاط مازالت مجهولة والتي يمكن أن تكون موضوعات بحث أخرى وإشكاليات تنتظر المعالجة، هذه النقاط يمكن إدراجها على النحو التالي:
- ❖ معوقات تطبيق نظام الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؛
 - ❖ واقع أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية؛
 - ❖ الميزانية التقديرية كأداة لتحسين كفاءة العمال.

قائمة المراجع

I. الكتب:

i. الكتب بالعربية:

1. أحمد حلمي جمعة، المحاسبة الإدارية: التخطيط والرقابة وصنع القرار، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
2. أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة: وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
3. أحمد فوزي ملوخية، نظم المعلومات الإدارية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.
4. أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، مركز البحوث، الرياض، 2000.
5. الأميرة إبراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، المحاسبة الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2003.
6. بديع الدين ريشو، الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2009.
7. حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح على الهادي، الرقابة الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
8. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
9. خالص صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 1997.
10. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف: مفاهيم مبادئ تطبيقات، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
11. سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية، دار الشروق للنشر، عمان، 2002.
12. شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية للنشر، الجزائر.
13. صالح عبد الله الرزق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
14. صلاح الدين حسن السيسي، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية، دار الوسام للطباعة والنشر، بيروت، 1998.
15. عبد الحليم كراجه وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، دار صفاء للنشر، عمان، 2000.
16. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريريج، 2009.
17. عبد الناصر إبراهيم نور، أصول المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2014.

18. عدنان تايه النعيمي، أرشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي اتجاهات المعاصرة، دار اليازوري، عمان، 2006.
19. عليان الشريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
20. فايز جمعة النجار، نظم المعلومات الإدارية: منظور إداري، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
21. فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، 2001.
22. فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007.
23. كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، دار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
24. محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، الجزائر، <http://fr.scribd.com>، مشاهدة يوم 2016/03/23 على الساعة 21:11.
25. محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، دار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
26. محمد مطر، التحليل المالي والائتماني، دار وائل للنشر، الأردن، 2000.
27. معراج هوارى، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
28. منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العبد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية: المفاهيم الأساسية والتطبيقات، دار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2003.
29. ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار الحمدي العامة، الجزائر، 2008.
30. ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار الحمدي العامة، الجزائر، 2004.
31. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- ii. الكتب بالأجنبية:

1. Hélène Loning et autres, **Lo control de gestion**, DUNOD, Paris, 2^e édition, 2003.
2. Marc Ingham, **Management stratégique et compétitivité**, Boeck-Wesmael, Belgium, 1995.
3. Nicolas Berland, Yves De Rongé, **Control de Gestion: Perspectives stratégiques et managériales**, Publié par Pearson France, France, 2013.
4. Yves De Rongé, Karine Cerrada, **Control de Gestion**, Pearson, France, 3 éditions, 2012.

II. الأطروحات:

1. بن مالك عمار، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، غير منشورة، 2010/2011.
2. بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، غير منشورة، 2005/2006.
3. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، رسالة شهادة دكتورا في علوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، غير منشورة، 2004/2005.
4. زايد حميدة، استخدام الميزانيات التقديرية للتحكم في تكاليف المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2010/2011.
5. طويل رشيد، تسيير وترشيد الأموال العمومية، رسالة شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، غير منشورة، 2007/2008.
6. قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، رسالة شهادة الدكتوراه في إدارة الأعمال، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، غير منشورة، 2011/2012.
7. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم الاقتصادية، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005/2006.
8. هدايي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسية التسعير للمؤسسة الاقتصادية، رسالة شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2012/2013.

III. مجلات:

1. رحيم حسن، بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة أبحاث إدارية واقتصادية، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد 04، 2008/12.
2. محمد الصغير القريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، العدد 09، 2011.

IV. المحاضرات:

1. شرون رقية، مراقبة التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، غير مطبوعة، 2014-2015.
2. قريشي محمد الصغير، رفاع شريفة، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، كلية علوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، غير مطبوعة، 2014/2015.

V. مواقع الأترنت:

1. <http://www.mdipi.gov.dz>.