



جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية التخصص: تدقيق محاسبي ومراقبة التسيير

دراسة الميزانية التقديرية كأداة لتقييم مراقبة التسيير

دراسة حالة مؤسسة رام سكر مستغانم

مقدمة من طرف الطالبة:

بولعباس يمينة

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا	لاكسي فوزية	أستاذة محاضرة ب	جامعة مستغانم
مقررا	مقيدش فاطمة الزهراء	أستاذة مساعدة أ	جامعة مستغانم
مناقشا	طمار خديجة	أستاذة مساعدة ب	جامعة مستغانم

السنة الجامعية: 2018 / 2019

# شكر و تقدير

ان كان هناك من نشكره فهو الله عزوجل

الذي أنعم علينا بنعمة العلم ووفقنا فيما وصلنا اليه

وكان عوننا لنا في بلوغ ثمرة العلم الدءوب فنحمد الله ونشكره

ثم جزيل الشكر لمن قدم لي يد العون بأسلوب وبأخروأخص بالذكر:

الأستاذة المؤطرة مقيدش فاطمة الزهراء لما منحتني من جهد ووقت وتوجيهات

وارشادات ودعم لانجاز هذا البحث

كما أتقدم بالشكر الجزيل الى موظفي مؤسسة رام سكر. مستغانم .

على مدهم لي يد العون

أشكر أفراد عائلتي على مساندهم لي طوال المشوار الدراسي

وأشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في انجاز هذا العمل ولو بالكلمة الطيبة

الى كل من علمني حرفا من العلم فأنا له شاكرة .

وفي الأخير نسأل الله عزوجل أن يجعلنا ممن يكثر ذكره فينال فضله ويحفظ أمره

وأن يغمر قلوبنا بمحبته ويرضا علينا

# الإهداء الأهداء

الهي لا يطيب الليل الا بشكرك ... ولا يطيب النهار الا بطاعتك ... ولا تطيب اللحظات الا بذكرك ... ولا  
تطيب الآخرة الا بعفوك ... ولا تطيب الجنة الا برئيتك

الله جل جلاله

الى من كلله الله بالهيبة والوقار....

الى من علمني العطاء بدون انتظار....

الى من أحمل اسمه بكل افتخار.....

أرجو من الله أن يمد في عمرك لترى ثمارا قد حان قطفها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم أهتدي  
بها اليوم وفي الغد والى الأبد .....

والدي العزيز

الى ملاكي في الحياة .....

الى معنى الحب والى معنى الحنان والتفاني .....

الى بسمة الحياة وسر الوجود الى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي الى أغلى الحبايب

أمي الحبيبة

الى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة

الى رياحين حياتي

أختي واخوتي

الى جميع الأهل والأقارب أهدي هذا العمل المتواضع

الصفحة	المحتوى
	شكر
	اهداء
	قائمة الأشكال و الجداول
	الفهرس
01	مقدمة عامة
07	الفصل الأول : مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير
07	تمهيد
08	المبحث الأول : ماهية مراقبة التسيير
08	المطلب الأول : مفهوم مراقبة التسيير
09	المطلب الثاني : أنواع مراقبة التسيير
12	المطلب الثالث : مهام مراقبة التسيير
14	المبحث الثاني : دور و مراحل و أدوات مراقبة التسيير
14	المطلب الأول : دور مراقبة التسيير
15	المطلب الثاني : مراحل مراقبة التسيير
17	المطلب الثالث : أدوات مراقبة التسيير
17	الفرع الأول : الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
22	الفرع الثاني : الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير
28	خلاصة
30	الفصل الثاني : دور الميزانية التقديرية في تقييم مراقبة التسيير
30	تمهيد
31	المبحث الأول : الميزانية التقديرية
31	المطلب الأول : ماهية الميزانية التقديرية
31	الفرع الأول : مفهوم الميزانية التقديرية
32	الفرع الثاني : خصائص الميزانية التقديرية
32	الفرع الثالث : مبادئ الميزانية التقديرية

35	المطلب الثاني : وظائف و أنواع الميزانية التقديرية
35	الفرع الأول : مزايا و عيوب الميزانية التقديرية
36	الفرع الثاني : وظائف الميزانية التقديرية
38	الفرع الثالث : أنواع الميزانية التقديرية
44	المطلب الثالث : اجراءات اعداد الميزانية التقديرية
44	الفرع الأول : العوامل المتحكمة في اعداد الميزانية التقديرية
45	الفرع الثاني : طرق اعداد الميزانية التقديرية
46	الفرع الثالث : مراحل اعداد الميزانية التقديرية
48	المبحث الثاني : المراقبة بالميزانية التقديرية
48	المطلب الأول : مفهوم المراقبة بالميزانية
49	المطلب الثاني : مراحل المراقبة باستخدام الميزانية
50	المطلب الثالث : تحليل الانحرافات
55	خلاصة
57	الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة رام سكر . مستغانم .
57	تمهيد
58	المبحث الأول : تقديم مؤسسة رام سكر
58	المطلب الأول : لمحة تاريخية عن مؤسسة رام سكر
58	المطلب الثاني : مفهوم مؤسسة رام سكر
62	المطلب الثالث : أهداف مؤسسة رام سكر
63	المبحث الثاني : واقع الميزانية التقديرية و مراقبة التسيير في المؤسسة
63	المطلب الأول : الميزانية التقديرية و مراقبة التسيير في مؤسسة رام سكر
64	المطلب الثاني : تحليل انحراف المبيعات
68	المطلب الثالث : تحليل انحراف الانتاج
72	خلاصة
74	خاتمة عامة
77	قائمة المراجع

## قائمة الأشكال و الجداول

### قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
60	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	01.03
61	الهيكل التنظيمي لمديرية المالية و المحاسبة	02.03
65	التمثيل البياني لمبيعات سنة 2017	03.03
67	التمثيل البياني لمبيعات سنة 2018	04.03
69	التمثيل البياني لانتاج سنة 2017	05.03
71	التمثيل البياني لانتاج سنة 2018	06.03

### قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الجدول
59	تقديم تعريف مختصر للمؤسسة	01.03
64	انحراف المبيعات لسنة 2017	02.03
66	انحراف المبيعات سنة 2018	03.03
68	انحراف الانتاج سنة 2017	04.03
70	انحراف الانتاج سنة 2018	05.03

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة ، حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظرا لبساطتها و عدم تعقدها ، و لكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة في أوروبا و أمريكا بعد الثورة الصناعية التي شهدها العالم كثرت نشاطات المؤسسات خاصة و مع عقم الأدوات العامة المستعملة في عمليات الرقابة آنذاك ، و نتج عن ذلك بحث المؤسسات على طرق و أساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها و تمكها من تقييم نشاطها و الكشف عن مدى كفاءة عملياتها و نجاعة عملية التسيير .

ان موضوع مراقبة التسيير بالرغم من كونه ظهر مع مطلع الألفية الثانية الا أنه لا يزال يحظى بالكثير من الاهتمام من قبل الباحثين في مجال التسيير، لأن التسيير اليوم في المؤسسة يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها و هذا لتحقيق الأهداف المسطرة و تكمن في قدرة و كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لمراقبة التسيير كلوحة القيادة و كل الأدوات المحاسبية مثل المحاسبة التحليلية و كل المؤشرات التي لها دلالة ، أيضا نجد الميزانية الاجتماعية التي تهتم بمراقبة التسيير البشري ، بحوث العمليات و الميزانية التقديرية .... التي لم تكن موجودة من قبل ، و هذا لقياس الفعالية و التأكد من سلامة العمل بالتجديد الدائم و الفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف .

و الميزانية التقديرية تعتبر أهم و أكثر أداة مستخدمة في المؤسسات ، و فكرتها أنها خطة مالية مستقبلية تستخدم للتخطيط المالي و الرقابة و قياس الأداء و تحقيق نتائج ايجابية ، حيث تمثل نظام لتوزيع امكانيات المؤسسة على استخداماتها بشكل كفاء و فعال ، فالميزانية التقديرية هي ترجمة مالية و كمية لأهداف المؤسسة التي ترغب في تحقيقها خلال فترة زمنية معينة بتوجيه الموارد المتاحة نحو الاستغلال الأمثل .

الاشكالية :

مما سبق يمكن طرح و صياغة الاشكالية الرئيسية لهذا الموضوع كالتالي :

كيف تساهم الميزانية التقديرية في تقييم مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ؟

الأسئلة الفرعية :

حتى يتسنى لنا الاجابة عن الاشكالية الرئيسية و الامام بقدر المستطاع بجوانب الموضوع كان لا بد من تجزئها الى أسئلة فرعية منها :

❖ ما هي مراقبة التسيير ؟ و ما هي أهم أدواتها ؟

- ❖ ما هي الميزانية التقديرية؟ وما هي أنواعها؟ و اجراءات اعدادها؟
- ❖ هل تعتبر المعلومات المقدمة من الميزانية التقديرية و سيلة للقيام بمراقبة التسيير؟
- ❖ هل تستخدم مؤسسة رام سكر الميزانية التقديرية؟

#### الفرضيات :

في ضوء العرض السابق لاشكالية البحث يمكن طرح الفرضيات التالية :

- ❖ الميزانية التقديرية عبارة عن ترجمة رقمية لأهداف المؤسسة .
- ❖ تساهم الميزانية التقديرية في مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية .
- ❖ تستخدم مؤسسة محلل لدراسة الميزانية التقديرية لمراقبة تسييرها .

#### أهمية الدراسة :

تكمن أهمية الدراسة في مدى تطبيق المؤسسات للميزانية التقديرية أم لا و ذلك من أجل الوصول الى أحسن الأهداف و تحقيق أفضل النتائج ، و ذلك لأن الميزانية التقديرية تساعد في مراقبة التسيير لهذه المؤسسات ، فهناك علاقة وثيقة بين أهداف الميزانية التقديرية و بين وظائف الادارة من تخطيط و تنسيق و توجيه و رقابة .

#### أهداف البحث :

نسعى من خلال هذا البحث الى تبيان :

- ❖ أهمية مراقبة التسيير لدى المؤسسة الاقتصادية .
- ❖ أهمية الميزانية التقديرية في مراقبة التسيير .
- ❖ ابراز دور الميزانية التقديرية في اعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة .

#### المنهج المتبع :

ان المنهج المتبع في الاجابة على الاشكالية المطروحة و اثبات صحة الفرضيات و خطأها هو المنهج الوصفي التحليلي ، من خلال وصف و تحليل مجمل المفاهيم و المعلومات المتعلقة بمراقبة التسيير و الميزانية التقديرية في الجانب النظري ، كما استخدمنا منهج دراسة الحالة من أجل محاولة تطبيق ما تم استعراضه في الجانب النظري ، و بالتالي التعمق أكثر في جوانب البحث .

## حدود الدراسة :

يمكن تقسيم حدود بحثنا الى جزئين :

❖ الحدود الزمنية : القيام بالدراسة من 2018/02/01 الى غاية 2018/03/30 .

❖ الحدود المكانية : تمت الدراسة على مستوى مؤسسة رام سكر بمستغانم .

## صعوبات الدراسة :

❖ ايجاد صعوبة في القيام بالدراسة الميدانية و ذلك بسبب تحفظ المؤسسة على وثائقها .

## الدراسات السابقة :

❖ دراسة بونقيب أحمد بعنوان : دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير ، رسالة ماجستير

في علوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، الجزائر ، 2005 / 2006 .

هدفت هذه الدراسة الى :

✓ التعريف بلوحة القيادة التسييرية و ما هي أهم مميزاتا مقارنة بأدوات مراقبة التسيير التقليدية

و الحديثة ؛

✓ كشف الغموض عن الدور الذي تلعبه لوحات القيادة بالمؤسسات بصفة عامة و في المؤسسات

الاقتصادية الوطنية بصفة خاصة ؛

✓ ظهور تحديات جديدة و متغيرات اقتصادية أدت الى ضرورة استعمال المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية لأدوات فعالة في مراقبة التسيير .

أما النتائج تتمثل في :

✓ الاهتمام بطريقة عرض لوحات القيادة و ذلك بالاعتماد على الأشكال البيانية المعبرة و الابتعاد عن

الجدول المليئة بالأرقام المضللة ؛

✓ السرعة في تحضير هذه الأداة كي تكون ذات أهمية للمؤسسات الاقتصادية ؛

✓ ضرورة اتباع الطرق العلمية المنهجية في تصميم لوحات قيادة تعكس الاحتياجات الفعلية

للمسؤولين ؛

✓ عدم الاكتفاء باستخدام المؤشرات المالية ، بل يجب ادراج مؤشرات أخرى غير مالية تسمح باعطاء

نظرة واقعية حول الأداء .

❖ دراسة زايدي حميدة تحت عنوان : استخدام الميزانيات التقديرية للتحكم في تكاليف المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، الجزائر ، 2010 / 2011 .

هدفت هذه الدراسة الى :

- ✓ زيادة اعتماد المؤسسة على الأساليب الكمية لمواجهة منافسيها ، و التحكم في تكاليفها لضمان استمرارها ؛
- ✓ الزام الادارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم للمواد و الأجور و المصاريف الأخرى لمنع الاسراف و التبذير .

و أهم نتيجة توصلت اليها الباحثة هي أن الميزانية التقديرية تستخدم كأداة للتخطيط دون التركيز عليها كأداة رقابية ، مما أدى الى ظهور انحرافات كبيرة في المؤسسة محل الدراسة حيث لا تقوم بدراسة الانحرافات و معرفة أسبابها و محاولة معالجتها لتفادي وقوعها في السنوات اللاحقة .

تقسيمات الدراسة :

ككل الدراسات و البحوث الأكاديمية فان بحثنا هذا مقسم الى ثلاثة فصول ، بحيث الفصل الأول

و الثاني يتحدثان على المفاهيم و الدراسات النظرية ، و فصل عملي خاص بالدراسة الميدانية التي تم اجراؤها في مؤسسة محل الدراسة .

سنتطرق في الفصل الأول الى الاطار النظري لمراقبة التسيير و الذي ينقسم الى مبحثين حيث يشمل المبحث الأول مفهوم مراقبة التسيير و مختلف أنواعها ، أما المبحث الثاني سنتطرق فيه الى دور عملية مراقبة التسيير و المراحل التي تمر بها و أيضا أهم الأدوات التقليدية و الحديثة المستخدمة فيها .

أما الفصل الثاني سيكون حول الميزانية التقديرية و علاقتها بمراقبة التسيير و الذي ينقسم الى مبحثين بحيث يشمل المبحث الأول مفاهيم عامة حول الميزانية التقديرية ، وظائف و مبادئ الميزانية التقديرية ثم اجراءات اعدادها ، أما المبحث الثاني سيكون حول المراقبة بالميزانية التقديرية من خلال تحليل الانحرافات و معرفة أسباب ذلك .

بينما الفصل الثالث خصصناه للدراسة الميدانية حول استخدام الميزانية التقديرية في مراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة ، حيث يتضمن المبحث الأول التعريف بالمؤسسة و هيكلها التنظيمي و أهدافها ، و المبحث الثاني سندرس من خلاله واقع استخدام الميزانية التقديرية في مراقبة التسيير ، و هذا من خلال تحليل الانحراف و معرفة الأسباب التي أدت الى ذلك و اتخاذ الاجراءات التصحيحية .

تمهيد :

ان نظام مراقبة التسيير يعتبر من الأنظمة الهامة التي أدخلت على التسيير العام للمؤسسات ، فهو النظام المحكم الذي يقوم بقياس و تقييم عمليات التسيير من أجل ضمان تسيير ما خططته المؤسسة و الوصول الى الأهداف التي تسعى اليها ، حيث يعتمد مراقب التسيير أثناء أداءه لوظيفته على مجموعة من التقنيات و الأدوات التي تمكنه من تحقيق ما أرادته من هذه الوظيفة ، كما أن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان تحسين ظروف التسيير و توجيه المؤسسة الى ما تسعى اليه في المستقبل من أهداف و استراتيجيات .

### المبحث الأول : ماهية مراقبة التسيير

قبل التعرض لماهية مراقبة التسيير و أنواعها نلاحظ أن مراقبة التسيير مركبة من مصطلحين "مراقبة" و "التسيير" لذا نود تعريف كل مصطلح على حدا .

✓ **المراقبة** : ان معنى المراقبة على مستوى الاقتصاد الجزئي هي " البحث ، المقارنة ، الحراسة ، التقدير و التحكم في أدوات التسيير " .

✓ **التسيير** : هو تلك المجموعة من العمليات المنسقة و المتكاملة ، التي تشمل أساسا التخطيط ، التنظيم ، التوجيه و الرقابة أي باختصار تحديد الأهداف و تنسيق جهود الأشخاص لبلوغها<sup>1</sup>.

### المطلب الأول : مفهوم مراقبة التسيير

لمراقبة التسيير عدة مفاهيم و من أبرزها نذكر مايلي :

"مراقبة التسيير هي تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءاتهم و بمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة ، و باتخاذ الاجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة " <sup>2</sup>.

كما يمكن تعريفها بأنها : " عملية قياس النتائج و مقارنتها بالخطط أو المعايير و تشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة و اتخاذ الاجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا " <sup>3</sup>.

فمراقبة التسيير اذن هي مجموعة الاجراءات و العمليات التي تسمح لمختلف المسيرين ، بتجنيد كل طاقاتهم من أجل تحقيق أهداف مسطرة و التأكد من تحقيقها بالاستعمال العقلاني للموارد و الطاقات المتاحة

و كذلك تحديد الأهداف القصوى التي هي بمقدور المؤسسة تحقيقها<sup>4</sup>.

و عليه يستنتج أن مراقبة التسيير ترتكز على ثلاثة مفاهيم أساسية :

✓ **الفعالية** : تعني مقارنة النتائج بالأهداف المحددة ؛

✓ **الكفاية** : تعني مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة ؛

✓ **الملاءمة** : تعني مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة .

<sup>1</sup> محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995 ، ص 21 .  
<sup>2</sup> ناصر دادي عدون و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية : حالة البنوك ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2004 ، ص 10 .  
<sup>3</sup> زاهد محمد ديري ، الرقابة الادارية ، دار المسيرة ، عمان ، 2011 ، ص 02 .  
<sup>4</sup> ناصر دادي عدون و آخرون ، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2008 ، ص 11 .

### المطلب الثاني : أنواع مراقبة التسيير

يمكن تصنيف مراقبة التسيير حسب معايير مختلفة منها الزمن، التنظيم، المصدر، الشمولية، وسوف نتطرق الى أنواع المراقبة حسب كل معيار :

1/ من حيث الزمن : نجد أنها تنقسم الى :

#### ✓ المراقبة القبليّة :

- أو ما تعرف بالمراقبة عن طريق التغذية الأمامية ومعناها تحديد المشكلة قبل حدوثها، و يعرف هذا النوع من المراقبة بالمراقبة الوقائية، و يعتبر من أهم الأساليب التي تعتمد عليه المؤسسات حاليا، و هو في نفس الوقت معقد و مرتفع التكلفة .

-يعتمد نظام المراقبة القبليّة على التنبؤات التي يتم القيام بها باستخدام أحدث المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة في المجالات المختلفة، ثم مقارنة ما هو مرغوب بما تم التنبؤ به ليتم بعدها القيام بالإجراءات الكفيلة بإدخال التغييرات على البرامج ليصبح التنبؤ مناظرا للمستوى المرغوب الوصول اليه .

#### ✓ المراقبة المتزامنة :

تقوم المراقبة المتزامنة للأداء بتصحيح الانحرافات عن المعايير كما تحدث في نفس وقت التنفيذ .

#### ✓ المراقبة البعديّة :

و يقصد بها القيام برصد النتائج و ابلاغها بعد فترة طويلة نسبيا من حدوثها، فهي تقوم باخبار الادارة الى أي مدى تم مقابلة الأهداف الموضوعية سلفا بعد حدوثها، فمثلا ميزان المراجعة و قوائم الدخل تعطي صورة واضحة عما قامت به المؤسسة في فترة سابقة و كذلك النسب المالية المختلفة تقيس كفاءة الادارة في العديد من المجالات كالانتاج و التمويل و التسويق.... الخ، و توضح هذه الأسباب أيا من المجالات تحتاج الى مراجعة و تعديل بما يؤدي الى تفادي وقوع الأخطاء في المستقبل<sup>1</sup>.

2/ من حيث التنظيم : و حسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة هي:

<sup>1</sup> بلطرش سمية، آليات مراقبة التسيير في المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2017، ص 8 .

### ✓ المراقبة المفاجئة :

تتم هذه المراقبة بشكل مفاجئ وبدون انذار مسبق و هذا من أجل اكتشاف الأخطاء و الانحراف و التمكن من تقييم الأفراد ، و يتم ذلك بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم و مدى تسيير أعمالهم وفق الخطة المسطرة .

### ✓ المراقبة الدورية :

تتم هذه المراقبة على شكل دوران عادة ما تكون أسبوعية أو شهرية ، و ذلك بوضع برامج المراقبة الدورية التي يتم تنفيذها مسبقا و الهدف منها وقائي أكثر من علاجي .

### ✓ المراقبة المستمرة :

و تكون هذه المراقبة عبر طوال أيام السنة أي دائمة و ليست على فترات متقطعة ، و ذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار و القيام بعملية التقييم الدائم للأداء و هذا باستخدام سجلات الدوام اليومية لمراقبة الانضباط في العمل<sup>1</sup>.

3/ من حيث المصدر : حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما :

### ✓ المراقبة الداخلية :

و يقصد بها المراقبة الذاتية أي تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة و المهام و الغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية في المؤسسة للوصول الى الأهداف المرسومة ، و تقوم بها وحدة ادارية مختصة في مراقبة التسيير و يهدف هذا النوع من المراقبة أساسا الى :

.مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي ؛

.مراجعة سياسة القيادة و استراتيجيتها المتبعة في النشاط ؛

.تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاقتصادي و الاجتماعي ؛

.تقدير حصة المؤسسة في السوق ؛

.تقدير احتياجات الزبائن و تصنيفهم .

<sup>1</sup> فارس كريمة ، أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الخدمائية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، جامعة مستغانم ، الجزائر ، 2012 ، ص 18 .

### ✓ المراقبة الخارجية :

هذه المراقبة تقوم بها جهات متخصصة و مستقلة عن المؤسسة تكون تبعيتها غالبا لجهاز الدولة ، كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية و مراقبة مدقق الحسابات لميزانيات المؤسسة .

4/ من حيث شموليتها : تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار الى ثلاثة أنواع :

### ✓ المراقبة على مستوى الأفراد :

تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم و التعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل و هذا باستخدام عدة مؤشرات منها : الكفاءة ، الانتاجية ، معدل الغياب و التأخر .

### ✓ المراقبة على الأنشطة الوظيفية :

و تشمل كل وظائف و أنشطة المؤسسة مثل : التسويق ، التمويل ، الانتاج و ادارة الموارد البشرية ، و تقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات .

### ✓ المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة :

من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة و هذا عن طريق معايير و مؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها : معدل الربحية ، الحصة السوقية للمؤسسة ، معدل الانتاجية و الى غير ذلك من المؤشرات و هذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة .

5/ من حيث طريقة المراقبة : حسب هذا المعيار هناك نوعين من المراقبة :

### ✓ المراقبة عن طريق الحلقة المغلقة :

هي عبارة عن مخطط للمراقبة قائم على أساس الملاحظة المباشرة لحالة المعايير ثم المقارنة بين هذه الملاحظة ( الانجاز ) ، اذن هي عبارة عن خطوات للتحديد المباشر للانحرافات بين الانجازات و الأهداف .

### ✓ المراقبة بطريقة الحواجز :

هي عبارة عن مراقبة قائمة على أساس استعمال المعلومات المتحصل عليها من النظام المراقب و لكن لا تعطي مباشرة المعلومات حول المعايير .<sup>1</sup>

<sup>1</sup> فؤاد الشيخ سالم ، زياد رمضان ، المفاهيم الادارية الحديثة ، الطبعة الخامسة ، مركز الكتاب الأردني ، الأردن ، 1995 ، ص 244 .

### المطلب الثالث : مهام مراقبة التسيير

تتمثل مهام مراقبة التسيير فيما يلي<sup>1</sup>:

#### 1/ مراقبة الأداء الوظيفي :

ان مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسات تعتبر من أهم الوظائف الادارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية و الوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات من أجل تحسين الأداء حيث يعمل القائم بهذه المهمة على حل المشاكل و العراقيل التي يعاني منها الأفراد ، كما أنه يسعى الى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار و التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية ، زيادة الاجر ، مكافأة ، عقوبة .... مما يؤدي الى زيادة الثقة في المؤسسة و التي تتحقق عن طريق جملة من الخصائص و هي :

- ✓ المشاركة في تحديد الأهداف : تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى اليها المؤسسة رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة احداث نوع من التوازن بين أهداف الأفراد و أهداف المؤسسة .
- ✓ عدالة التوزيع : تعتبر من أهم العوامل التي تؤدي الى تقوية الثقة بين الادارة و العمال و ذلك من خلال توزيع الأجور كل حسب طبيعة عمله اضافة الى التوزيع العادل للأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة .
- ✓ عدالة التعاملات : ان عدالة التعاملات تكون بالاتصال الدائم لممثلي العمال بمختلف المسؤولين من أجل طرح مشاكلهم على الادارة لاتخاذ القرارات المنصفة و العادلة المتعلقة بالعمل و مستقبل العمال المهني .

#### 2/ مراقبة الجودة :

ان ادارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى الى التقدم و التوسع في نشاطها حيث يتطلب منها انتاج سلع ذات جودة تتلاءم و رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع و المواد المستعملة لإنتاجها .

ان موضوع ادارة الجودة هي اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط و عوامل تحسين الجودة ، و بالتالي فعلى مراقب التسيير ان يتابع هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية ، و بالتالي تلبية رغبات و متطلبات المستهلكين و من ورائها ضمان استمرارية المؤسسة .

<sup>1</sup> محمد خليل و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة ، شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية ، الجزائر ، <http://fr.scribd.com> مشاهدة يوم 2019/02/20 على الساعة 15:30 ص ص 08 – 10 .

### 3/ ادارة الوقت :

للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة فكلما استطاعت استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة و ذلك من خلال انخفاض تكلفة الوحدة الواحدة و العكس صحيح و عليه فمن الواجب استغلاله و مراقبته من خلال :

- ✓ العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة ؛
- ✓ ادخال التكنولوجيا على مراقبة التسيير على العمليات في كافة المستويات مثل استعمال الحاسب الألي و هذا لربح الوقت ؛
- ✓ تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات ؛
- ✓ تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة سابقا .

### 4/ التنسيق الهيكلي :

ان التنسيق بين مستويات المؤسسة ضروري باعتبارها هيكل متماسك ، و بذلك لابد على مراقب التسيير التنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص :

وضع الأهداف ، وضع الميزانيات ، وضع مؤشرات للتقييم .

### المبحث الثاني : دور ومراحل وأدوات مراقبة التسيير:

سنتعرف في هذا المبحث على الدور الهام لعملية مراقبة التسيير و المراحل التي تمر بها من أجل اعداد نظام فعال ، و أيضا سنتطرق الى الأدوات المستعملة فيها التقليدية منها و الحديثة من أبرزها المحاسبة العامة لوحدة القيادة و الميزانية التقديرية .....

#### المطلب الأول : دور مراقبة التسيير:

ان مراقبة التسيير لها دور هام و يمكن أن نتعرض لبعض الأدوار المتمثلة فيما يلي<sup>1</sup>:

#### 1/ تحسين الأداء وفعالية النشاط :

ان تحسين فعالية نشاط المؤسسة يتطلب من مراقب التسيير القيام بالأعمال التالية :

- ✓ التطوير و الاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير حيث يقوم مراقب التسيير بجمع المعلومات التي تسمح لهم بضمان مسؤولياتهم و ذلك في مختلف المستويات ؛
- ✓ المعرفة و الدراية الدقيقة للإيرادات و التكاليف ؛
- ✓ التأكد من أن تكلفة هذا النظام لا تفوق الفائدة المحصلة منه ؛
- ✓ وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات و الميزانيات التقديرية و متابعة النتائج وتحليلها ؛
- ✓ تحقيق دراسات اقتصادية من أجل تسهيل مهمة اتخاذ القرار .

#### 2/ التحكم في التطور :

مسايرة التطور و محاولة التحكم فيه يجعل مراقب التسيير يشارك في :

- ✓ وضع تخطيطا في اطار استراتيجية محددة ؛
- ✓ تحديد الميزانيات التقديرية السنوية الشاملة و المتناسقة مع الخطط على المدى القصير .

#### 3/ الاستعمال الأحسن لوسائل الانتاج :

ان دراسة المردودية الاستثمارية الحالية المرتقبة و كذلك دراسة التسيير الأحسن للأفراد يقترن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال و لهذا فمراقبة التسيير تعمل على المساهمة لتعرف السياسة المتبعة من طرف

<sup>1</sup> بويزة زهرة ، دور وظيفة مراقبة التسيير في البنوك الجزائرية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، جامعة مستغانم ، الجزائر ، 2012 ، ص 20 .

## الفصل الأول : مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير

المؤسسة كما تعمل على استخلاص أننا نقوم بها من أجل : أكبر فعالية ، أحسن مردودية ، أرباح و مردودية انتاجية .

بالاضافة الى هذه المهام هناك مهام أخرى تتمثل في :

✓ تقييم الأداء و تصحيح الانحرافات ؛

✓ جمع و تحفيز و تنشيط الأفراد ؛

✓ التخطيط الدائم طويل الأجل .

المطلب الثاني : مراحل مراقبة التسيير

من أجل اعداد نظام فعال لمراقبة التسيير لابد من اتباع الخطوات التالية<sup>1</sup>:

1/ تحديد الأهداف :

يجب تحديد الأهداف الرئيسية المرجوة من الخطة قبل البدء في وضع البرامج التفصيلية و عند تحديد الأهداف يراعى ما يلي :

➤ امكانية التحقيق :

يجب أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق مع الأخذ في الحسبان الظروف و الامكانيات الداخلية للمؤسسة و مع مراعاة الظروف الخارجية للبيئة و ما تحمله من فرص و تهديدات للمؤسسة .

➤ التطلع الى الأمام دائما :

اذ ينبغي أن تكون الأهداف المحددة في الخطة القادمة أفضل من الأهداف التي تم تحقيقها فعلا في الخطة السابقة .

➤ في حالة تعدد الأهداف :

من الضروري تحديد الأهمية النسبية لكل هدف و بذلك يمكن تجنب الاهتمام بالأهداف الفرعية على حساب الأهداف الرئيسية .

<sup>1</sup> بلطرش سمية ، مرجع سبق ذكره ، ص 22 .

### ➤ المصدقية :

يجب أن تتصف الأهداف المحددة بالموضوعية و يجب أن نفرق بين الأهداف و الغايات ، فالأهداف هي ما تصبو اليه المؤسسة كمقياس كفيي أساسا حتى تؤدي دورها و سياستها مثل تحقيق رقم أعمال بحجم مقبول.

أما الغايات فهي عادة محددة بأرقام و كميات تعبر عن الترجمة الواقعية للأهداف مثل تحقيق قيمة معينة من رقم الأعمال كريح 20% مثلا .

### 2/ التخطيط :

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد ادارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة للتفكير الاستراتيجي ويساعد بعدها المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة أي اكتسابها الصيغة الاقتصادية و يتم بعدها تقسيم الخطة الاستراتيجية المدى المتوسط ( 5.3 ) سنوات و هذا دائما بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف ، و تبدأ بعدها مرحلة اعداد الميزانيات و التي توافق المدى القصير ( أقل من سنة ) تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل ، و من الضروري أن تكون ميزانيات متناسقة و مرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة .

### 3/ التنفيذ :

بعدها تم التخطيط انطلاقا من الاختيارات الاستراتيجية تأتي مرحلة التنفيذ ، أي القيام بخطط العمل التي تم اعدادها بتحقيقها في الميدان ، و على أرض الواقع ، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف و تعتبر بذلك غاية العمل التسييري ككل .

### 4/ قياس الأداء :

يمكن تعريف قياس الأداء على أنه مجموعة من تقنيات المراقبة المستعملة للتأكد من تطابق النتائج المحققة في المؤسسة مع الأهداف المسطرة.

### المطلب الثالث : أدوات مراقبة التسيير :

تنقسم مراقبة التسيير الى نوعين من الأدوات هما :

### الفرع الأول : الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

#### أولا : نظم المعلومات

#### 1/ مفهوم نظم المعلومات :

تعرف نظم المعلومات بأنها : " مجموعة من المدخلات التي تمثل بيانات و معطيات مختلفة ، يتم معالجتها للوصول الى مجموعة من المخرجات على نتائج أفضل مقارنة بالمعايير المحددة لقياس الفائدة أو المردود ."<sup>1</sup> كما تعرف أيضا بأنها : "مجموعة الاجراءات التي تتضمن تجميع و تشغيل و تخزين و توزيع و نشر واسترجاع المعلومات بهدف تدعيم عمليات صنع القرار و الرقابة داخل المؤسسة ."<sup>2</sup>

#### 2/ موارد نظم المعلومات :

تعتمد نظم المعلومات على خمسة أنواع من الموارد هي :<sup>3</sup>

- ❖ موارد بشرية : يعتبر المورد البشري من أهم موارد نظم المعلومات ، و هناك نوعين أساسيين هما :
  - ✓ المستخدمين النهائيين : هم من يستخدمون نظم المعلومات بصفة مباشرة كرجال البيع ، المحاسبين ، المديرين و المهندسين ...
  - ✓ الأخصائيين : هم من يطورون و يشغلون النظام و يشملوا أفراد مثل محلي النظم ، مطوري البرامج و مشغلي النظام .
- ❖ موارد مادية : و هي المعدات و تتضمن الأجهزة المادية و الموارد المستخدمة في تشغيل المعلومات مثل : نظم الحاسب و الوسائط ( الورق ، الأقراص الضوئية ) ...
- ❖ موارد برمجيات : تتمثل في جميع أنواع تعليمات تشغيل البيانات و تشمل كل من البرامج و الإجراءات مثل : برامج تشغيل النظام ، برامج التطبيقات ...
- ❖ موارد بيانات : مثل توصيف المنتجات ، ملفات العملاء ، ملفات العاملين و قواعد مبيعات المخزون .
- ❖ موارد شبكات : مثل شبكات الاتصال كالأنترنت و كل الوسائط كالكابلات و الأقمار الصناعية ...

<sup>1</sup> فايز جمعة النجار ، نظم المعلومات الادارية : منظور اداري ، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، 2013 ، ص 39 .

<sup>2</sup> أحمد فوزي ملوخية ، نظم المعلومات الادارية ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، 2007 ، ص 04 .

<sup>3</sup> منال محمد الكردي ، جلال ابراهيم العبد ، مقدمة في نظم المعلومات الادارية : المفاهيم الأساسية و التطبيقات ، دار الجامعة الجديدة ، الاسكندرية ، 2003 ، ص ص 30 ، 31 .

### 3/ استعمال نظم المعلومات في مراقبة التسيير :

يعتبر نظام المعلومات احدى 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 و اتخاذ الاجراءات التصحيحية و عمل بعض التعديلات اللازمة لمدخلات نظام المعلومات حتى تكون مخرجات النظام بالجودة المرغوب الحصول عليها .

### ثانيا : المحاسبة العامة

#### 1/ مفهوم المحاسبة العامة :

تعرف المحاسبة المالية ( العامة ) في النظام المحاسبي المالي على أنها : " نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية ، تصنيفها ، تقييمها ، تسجيلها و عرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية و ممتلكات المؤسسة و نجاعته و وضعية خزينته في نهاية السنة المالية . " <sup>1</sup>

فهي : " عملية تحديد و قياس و نقل المعلومات و البيانات المالية و اعداد الكشوف الاحصائية و الاقتصادية بقصد المساعدة في اتخاذ القرارات . " <sup>2</sup>

#### 2/ مبادئ المحاسبة العامة :

هناك عدة مبادئ تحكم المحاسبة العامة و هذه المبادئ هي عبارة عن أسس يعاد النظر فيها و تتغير كلما كان هناك تطور في المحاسبة أو ظهور أي تعقيد في العمليات المالية و نذكر 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 يمكن مقارنتها مع المؤسسات المماثلة لها من أجل رفع قدرة مستخدمي القوائم المالية على تقييم المركز المالي للمؤسسة .
- مبدأ الموضوعية : نتيجة لتطور المحاسبة فقد أصبح الهدف الرئيسي لها هو تزويد الجهات المعنية بالبيانات و المعلومات المالية الصحيحة الموثوقة لاستخدامها في اتخاذ القرارات الرشيدة ، لذلك يجب أن تكون هذه البيانات قائمة على أسس موضوعية و أدلة خالية من الأحكام ، و بالتالي يجب أن تقاس المعلومات بطريقة تكفل الوصول الى نفس النتائج فيما لو قام محاسب آخر بإعادة عملية القياس لها .

<sup>1</sup> عبد الرحمان عطيه ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي و المالي ، دار النشر جيطلي ، برج بوعريج ، 2009 ، ص 06 .

<sup>2</sup> عليان الشريف و آخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2000 ، ص 11 .

## الفصل الأول : مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير

- مبدأ الفترة المحاسبية : و يقوم هذا المبدأ على أن السنة المالية حددت باثني عشر شهرا ( 12 شهرا ) أي من الفاتح جانفي الى الحادي و ثلاثين من ديسمبر ( N/01/01 ← N/12/31 ) الا في حالات استثنائية تكون فيها الدورة أقل من شهر كحالة انشاء شركة في منتصف السنة أو حلها قبل نهاية السنة ، كما حدد القانون الجزائري أن الميزانية الافتتاحية للسنة المالية القادمة هي نفسها الميزانية الختامية للسنة 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 لم تكن المؤسسة مالكتها أي لا تملك لها شهادة قانونية تثبت ذلك .
- مبدأ ثبات الوحدة : أي أن كل التعاملات التجارية الأجنبية تسجل في الدفاتر المحاسبية بالعملة الوطنية أي بالدينار الجزائري اجبارا لا اختيارا<sup>1</sup>.
- مبدأ الحيطة والحذر : أخذ النظام المحاسبي المالي الجزائري بمبدأ الحيطة و الحذر في التسجيل المحاسبي بما ورد في المادة 14 من المرسوم التنفيذي 156.08 بقولها يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي الى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك ، قصد تفادي تحويل شكوك موجودة الى المستقبل من شأنه التثقيف بالديون لممتلكات 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 و الأحداث الاقتصادية .
- مبدأ الاستمرارية : يقصد به نية الإبقاء و الاستمرار في النشاط و الاستغلال خلال السنوات القادمة الا اذا وجدت أحداث قبل نشر القوائم المالية من المحتمل أن تتسبب في التصفية أو التوقف عن النشاط .
- مبدأ استقلالية الذمة المالية : أي أن المؤسسة لها ذمة مالية منفصلة عن المساهمين و الملاك .
- مبدأ عدم المقاصة : لا يمكن اجراء المقاصة بين عنصر من عناصر الأصول و عنصر من عناصر الخصوم و لا بين عنصر من عناصر النواتج و عنصر من عناصر الأعباء الا في حالات استثنائية على أسس قانونية أو تعاقدية<sup>2</sup> .

<sup>1</sup> عبد الناصر ابراهيم نور ، أصول المحاسبة المالية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2014 ، ص 28 .  
<sup>2</sup> أحمد طرطار ، عبد العالي منصر ، تقنيات المحاسبة العامة : وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ، دار جسور للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2015 ، ص 107 .

### 3/ استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير:

ان المحاسبة العامة تمكنا من التنبؤ بالنتائج المحصل عليها كما تزودنا بكل المعلومات المتعلقة بتطورات عناصر الإيرادات و الاستثمارات التي تمولها ، و الأعباء غير المعتبرة ، و كذلك العناصر الاضافية فالمحاسبة

لها علاقة تحليلية للتسيير كما تسمح لنا<sup>1</sup>:

- بالمراقبة الفعالة للنفقات ؛
- التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة ؛
- وضع التقديرات للتنبؤ مستقبلا ؛
- اعداد الكشوف المالية .

ثالثا : المحاسبة التحليلية :

### 1/ مفهوم المحاسبة التحليلية :

رغم ظهور المحاسبة التحليلية منذ زمن بعيد الا أن التعاريف التي أسندت اليها لا تختلف في المضمون وان اختلفت في الشكل و هذا 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 الى تحديد علاقتها النهائية بمراكز و وحدات التكلفة ."<sup>2</sup>

و تعرف أيضا بأنها : " ذلك الفرع من فروع علم المحاسبة الذي يهتم بدراسة مفاهيم التكاليف و عناصرها و نظريتها و تطبيق دورة محاسبة التكاليف لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف و وظائفها ."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> طويل رشيد ، تسيير و ترشيد الأموال العمومية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، الجزائر ، 2008 ، ص 26 .

<sup>2</sup> صالح عبد الله الرزق ، عطا الله وارد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، 1999 ، ص 08 .

<sup>3</sup> رضوان محمد العناتي ، محاسبة التكاليف : مفاهيم مبادئ تطبيقات ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2000 ، ص 16 .

### 2/ أهداف المحاسبة التحليلية :

يمكن تلخيص أهداف المحاسبة التحليلية في :

- ❖ قياس تكلفة الوحدات المنتجة والمساعدة على رسم سياسات التسعير: ان تحديد و قياس تكلفة الوحدات المنتجة يساعد على تحديد سعر البيع من أجل تحديد صافي الربح و الخسارة في الفترة المالية ، و على المؤسسة عند تحديد سعر البيع أن تراعي هامش الربح للمنافسة و الرغبة في زيادة حصتها في السوق أو السيطرة عليه .
- ❖ فرض الرقابة على عناصر تكاليف الانتاج بهدف الوصول الى الاستخدام الأمثل لعوامل الانتاج من طاقات مادية وبشرية : ان الهدف الأساسي من استخدام المحاسبة التحليلية هو تخفيض التكاليف الى أقصى درجة ممكنة ، مع الاحتفاظ بجودة المنتجات و نوعيتها من خلال الوصول الى الاستخدام الأمثل لعوامل الانتاج و المتمثلة في المواد الأولية و اليد العاملة و كل العناصر المباشرة وغير المباشرة .
- ❖ تزويد الادارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الادارية : المحاسبة التحليلية تمد الادارة بالمعلومات الضرورية التي تفيد في المساعدة على اتخاذ القرارات الادارية قصيرة الأجل .
- ❖ المساعدة على اعداد الميزانيات التقديرية : تلعب المحاسبة التحليلية دورا بارزا في المساعدة على اعداد الميزانيات التقديرية حيث يساعد المحاسب في توفير البيانات المالية التي تفيد في اعداد الكشوف الخاصة بتكلفة كل سلعة أو مركز التكلفة أو كل فرع من فروع المؤسسة<sup>1</sup>.

### 3/ استعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير :

تعتبر المحاسبة 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<sup>2</sup>:

- ❖ تتميز بالبطء في عرض النتائج نظرا لدقة و كثرة العمليات المحاسبية المتبعة ؛
- ❖ لا تسمح تقنيات المحاسبة التحليلية من متابعة كل التكاليف ، خاصة تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة سوء سير العمليات ، و التي لا يمكن قياسها بوحدات كمية و لا تظهر في الوثائق المحاسبية ، و من أمثلتها التكاليف الناتجة عن غيابات العمال ، حيث أن حدوث تغييرات في

<sup>1</sup> رضوان محمد العناتي ، مرجع سبق ذكره ، ص 17 .  
<sup>2</sup> أحمد بونقيب ، دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية ، و علوم التسيير ، الجزائر ، 2006 ، ص 87 .

المؤسسة يؤدي اما الى توقف الألة المسؤول عنها العامل المتغيب عن العمل ، أو اما الى القيام بتعويض هذا العامل بأخر غالبا ما يكون أقل انتاجية من الأول ، اضافة الى التكاليف الناتجة عن نقص جودة المنتجات مما يؤدي بالمؤسسة الى تحمل تكاليف اضافية مثل فقدان زبائنها أو تحمل تكاليف خاصة بعملية معالجة المنتجات الفاسدة .

فكل هذه التكاليف و غيرها لا تستطيع المحاسبة التحليلية متابعتها و الكشف عنها لذا يتم اللجوء الى استخدام مؤشرات خاصة قادرة على متابعة هذه التكاليف و قياسها .

الفرع الثاني : الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير:

أولا : لوحة القيادة :

1/ مفهوم لوحة القيادة :

تعتبر لوحة القيادة أداة تسيير تجمع نتائج كل أدوات مراقبة التسيير سالفه الذكر في شكل معلومات ومؤشرات تسمح بإعطاء نظرة شاملة لأداء المؤسسة ، و اتخاذ التدابير التصحيحية لتوجيه التسيير وتحقيق الأهداف و ذلك بشكل دوري<sup>1</sup>.

2/ دور و مهمة لوحة القيادة :

تعتبر لوحة القيادة أداة للمراقبة كما تساعد في عملية اتخاذ القرار ، و هي أداة للاتصال لما تحتويه من معلومات و تستخدم لوحة القيادة في<sup>2</sup> :

❖ لوحة القيادة كأداة للمراقبة : تسمح لوحة القيادة بالمراقبة المستمرة على ما تحقق و مقارنة الأهداف المحددة و هي تجلب الانتباه للنقاط الحساسة في التسيير و مدى انحرافها بالنسبة للمعايير ، و هي تسمح أيضا بتشخيص و فحص نقاط الضعف و اظهار النقائص التي لها تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة .

❖ لوحة القيادة كأداة للاتصال : بمجرد صدور لوحة القيادة تصبح كأداة للاتصال بين مختلف مستويات الهرم الاداري و يجب أن تسمح للمنفذين أي أسفل الهرم بمناقشة النتائج و كذلك نقاط القوة و الضعف و يجب كذلك أن تسمح هذه المناقشات بطلب وسائل اضافية أو تحديد لها ما هو

<sup>1</sup> خالص صافي صالح ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007 ، ص 274 .

<sup>2</sup> معراج هواري ، مصطفى الباهي ، مدخل الى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2011 ، ص ص 85 ، 86 .

مطلوب و منتظر منهم ، أما المسؤول في التسلسل الهرمي يجب أن ينسق الاجراءات و القرارات التصحيحية الواجب القيام بها قصد تعظيم النتائج الاجمالي بدلا من التعظيم الجزئي .

❖ **لوحة القيادة كأداة لاتخاذ القرار:** تعطي لوحة القيادة معلومات على نقاط القوة و الضعف للتسيير كما هو معروف و أيضا الانحرافات الممكنة و الأهم من ذلك أن تكون هذه المعلومات سببا في اتخاذ اجراءات و أفعال ملموسة ، و معرفة نقاط القوة و الضعف يجب أن ترفق بتحليل الأسباب لهذه الظواهر و كذا يتبع بوضع خطة تصحيحية تكون محددة المدة و المدى ، هذا التكامل بين هذه المراحل يجعل لوحة القيادة تؤدي دورها كأداة مساعدة على اتخاذ القرار و من ثم تأخذ مكانها كوسيط من بين الوسائل الأخرى المهمة في عملية التسيير .

### 3/ استعمال لوحة القيادة في مراقبة التسيير<sup>1</sup>:

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

❖ **لوحة القيادة لمختلف مراكز المسؤولية :** ان أهم مبدأ يقوم عليه نظام لوحات القيادة هو ارفاق كل مركز مسؤولية بلوحة قيادة خاصة به ، لذا فان لكل وظيفة من وظائف المؤسسة لوحة قيادة تسمح للمسؤولين بالتحكم بمختلف أنشطتهم ، و بطبيعة الحال تختلف التصاميم و المؤشرات باختلاف أهمية و حجم و طبيعة نشاط كل مركز ، يمكن اعداد لوحات قيادة خاصة بكل وظيفة من وظائف المؤسسة فنجد بالتالي لوحات خاصة بادرارة المشتريات ، ادارة الانتاج ، التسويق ، الادارة المالية ، الموارد البشرية أو لوحة القيادة الاجتماعية ، الادارة العامة ، الأمن ... و كل لوحة قيادة لها مؤشرات الخاصة ، على سبيل المثال المؤشرات الأساسية المتضمنة في لوحة القيادة لإدارة الانتاج و هي الادارة المكلفة بتسيير عملية الانتاج من حيث الكميات و جودة المنتجات و مواعيد التسليم و كل ما يرتبط بالعملية ، معتبرين في ذلك خمسة مجالات أداء هي : قياس النشاط ، الأعباء و التكاليف ، جودة الخدمة ، الأمن الصناعي والانتاجية .

❖ **سير عملية مراقبة التسيير في ظل استخدام لوحة القيادة :** ان تصميم و وضع نظام للوحات القيادة لا يعتبر غاية في حد ذاته ، فبمجرد الانتهاء من عملية تحضيره يبدأ عمل المسؤولين فيتم تحليل المعطيات ثم شرح الانحرافات ، و في الأخير اتخاذ الاجراءات التصحيحية ، تتطلب

<sup>1</sup> أحمد بونقيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 92 .

عملية استغلال لوحات القيادة بشكل جيد وجود قابلية التواصل فيما بين الأفراد المسؤولين و كل هذا ضروري كي تكون القرارات المتخذة قابلة للتطبيق ، و تبقى هذه الأخيرة مجرد أداة للوصول الى الكفاءة على مستوى مختلف وظائف المؤسسة ، و لذلك فان فهم الانحرافات وتحليلها بصورة سليمة هي الخطوة الحاسمة ، حيث تعد القاعدة لاتخاذ اجراءات تصحيحية تفاديا لتكرارها من جهة ، و بحثا عن بدائل لتسيير به أفضل لتحقيق تسيير أكثر فعالية .

✓ تحليل الانحرافات : بعد معرفة الانحرافات يتم التركيز في المرحلة الأولى على الانحرافات

المهمة فقط و الاسراع الى تحليلها ، و الهدف من هذا التحليل هو تبيان مصدر هذه الانحرافات مع التنبيه ان فترات حساب الانحرافات مرتبطة بنوعية النشاط أو الوظيفة فهناك وظائف تحتاج الى معرفة الانحرافات اليومية ، و أسباب الانحرافات يمكن أن تكون اما خارجية ( السوق ، المنافسة ، الظروف ... ) ، أو داخلية ( انقطاع في المخزون ، عجز تقني ... ) .

✓ شرح أسباب الانحرافات : بعد تحديد الانحرافات و تحليلها يتم شرحها و الوقوف على أهم

أسبابها ، و ترفق عملية تحليل الانحرافات بتعليق كتابي يحزر من طرف المراقب الاداري ثم يتم التحاور مع المسؤول المعني ، و يتمحور التعليق حول الانحرافات المهمة و أسبابه الرؤى المستقبلية الخاصة بالفترات المقبلة و مقارنة أهداف نهاية السنة ، ثم تقديم اقتراحات من المسؤولين حول العمليات المتبعة في أقسام أخرى ، كأن يقترح مسؤول قسم الانتاج تعديلا في برنامج الصيانة الوقائية .

✓ البحث عن العمليات التصحيحية : من أجل دراسة العمليات التصحيحية و تحليلها يجب أن يتم حوار فوري ما بين المسؤول و معاونيه ، مع الاستعانة بالمراقب الاداري الذي يعمل على تحليل الأفكار و اقتراح الحلول و مقارنتها ، و في الأخير يتم ترتيب هذه العمليات التصحيحية و اعادة ادراجها ضمن الاختبارات الاستراتيجية و الخطط العملية المستقبلية للمؤسسة .

ثانيا : التحليل المالي

1/ مفهوم التحليل المالي :

هو عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات و في تقييم أداء المؤسسات في الماضي و الحاضر و توقع ما ستكون عليه في المستقبل ، أي أن التحليل يهدف الى التعرف على مواطن القوة في وضع المؤسسة و ذلك من خلال الاطلاع على

## الفصل الأول : مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير

القوائم المالية المنشورة بالإضافة الى الاستعانة بالمعلومات المتاحة عن الأسهم و المؤشرات الاقتصادية العامة.<sup>1</sup>

### 2/ مصادر معلومات التحليل المالي :

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

❖ مصادر معلومات داخلية ؛

❖ مصادر معلومات خارجية .

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

و يمكن حصر مصادر تلك المعلومات بشكل عام في :

- ✓ البيانات المحاسبية الختامية المنشورة و غير المنشورة و تشمل الميزانية ، قائمة الدخل ، قائمة التدفقات النقدية و الايضاحات المرفقة بتلك البيانات ؛
- ✓ تقرير مدقق الحسابات و التقرير الختامي لأعضاء مجلس الادارة ؛
- ✓ التقارير المالية الداخلية التي تعد لأغراض ادارية مثل التوقعات و التنبؤات المالية ؛
- ✓ المعلومات الصادرة عن أسواق المال و هيئات البورصة و مكاتب السمسرة ؛
- ✓ الصحف و المجالات و النشرات الاقتصادية التي تصدر عن الهيئات و المؤسسات الحكومية و مراكز الأبحاث ؛
- ✓ المكاتب الاستشارية .

تتعدد الأطراف المستفيدة من معلومات التحليل المالي كما تتنوع أغراض استخداماتهم لتلك المعلومات و ذلك وفقا لتنوع علاقتهم بالمنشأة ، و لتنوع قراراتهم المبينة على هذه المعلومات .

و يمكن تحديد الفئات المستخدمة لمعلومات التحليل المالي في :<sup>3</sup>

❖ ادارة الشركة : اذ يظهر التحليل المالي مدى كفاءة الادارة في أداء وظائفها و قدرتها على تحقيق مصلحة المالكين و المساهمين و كسب ثقة ذوي المصالح المشتركة .

<sup>1</sup> بلطرش سمية ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 .

<sup>2</sup> محمد مطر ، التحليل المالي و الائتماني ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2000 ، ص 06 ، 07 .

<sup>3</sup> عدنان تايه النعيمي ، أرشد فؤاد التميمي ، التحليل و التخطيط المالي اتجاهات المعاصرة ، دار اليازوري ، عمان ، 2006 ، ص 31 .

## الفصل الأول : مفاهيم عامة حول مراقبة التسيير

- ❖ **المساهمين والمالكين :** في ظل فصل الملكية عن الادارة لا سيما في الشركات المساهمة الكبيرة ، فان الحاجة الى نتائج التحليل مسألة في غاية الأهمية تكمن في قدرة الادارة على تحقيق مصالح المالكين و المساهمين في اطار تعظيم ثروتهم .
- ❖ **المستثمرون والدائنون :** بالنسبة للمستثمرون تتم الاستفادة من نتائج التحليل من خلال قدرة الادارة على تحقيق القدرة الادارية و نصيب السهم الواحد من الأرباح ، أما بالنسبة للدائنون من قدرة الشركة يتم سداد التزاماتهم المالية ( الدين الأصلي و فوائده ) .
- ❖ **هيئة الأوراق المالية :** لمعرفة المعلومات عن الشركة و مدى مساهمتها في دعم الشفافية و الافصاح عن المعلومات لضمان المساهمة في كفاءة السوق المالية .
- ❖ **الغرف التجارية والصناعية :** للتحقيق من مدى مساهمة الشركات في تفعيل مؤشرات الاقتصاد الوطني .
- ❖ **الأجهزة الضريبية :** لأغراض تطبيق التشريعات الضريبية .
- ❖ **البنوك وغيرها من المؤسسات المالية :** بهدف تقدير الجدارة الائتمانية للمؤسسة و اقرار منح الائتمان .

### 3/ استعمال التحليل المالي في مراقبة التسيير:

تتطلب عملية التحليل المالي عدة أمور من أهمها :

- ✓ حساب النسب المالية ؛
- ✓ تفسير هذه النسب و تحديد المعنى و المدلول لهذه النسب بالنسبة للمؤسسة و تحديد ما اذا كانت في صالحها أم لا .

بعد تحديد النسب المالية يتم العمل بها من خلال المقارنة بين النسب التي حققها المؤسسة و النسب في المؤسسات المماثلة لها في النشاط أو المنافسة ، كما يمكن المقارنة بينها و بين النسب السائدة في الصناعة فاذا تبين وجود انحراف كبير في النسب المالية للمؤسسة عن باقي النسب فهذا يعني وجود مشاكل تستلزم القيام بتحليل أعمق للبحث عن الأسباب المؤدية لهذه المشاكل و السعي لوجود حل أو علاجها .

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

ثالثا : الميزانية التقديرية:

1/ مفهوم الميزانية التقديرية :

هي عبارة عن خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة ، أو بعبارة أخرى هي التعبير عن أهداف و سياسات و خطط و نتائج ، تعد مقديما بواسطة الادارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتباره وحدة واحدة .

و تتكون الميزانية التقديرية الموحدة للمشروع من عدة ميزانيات فرعية لكل قسم ، و تتكون هذه الأخيرة بدورها من عدة ميزانيات أصغر لكل فرع من هذه الأقسام ، فالميزانية التقديرية بمثابة أداة تستخدم في التعبير عن هدف معين تسعى الى تحقيقه ادارة المؤسسة .

2/ أهداف الميزانية التقديرية :

تتمثل أهداف الميزانية التقديرية فيما يلي :

- ❖ مراقبة الأنشطة و ذلك لتحديد الفروقات بين التقديرات و الواقع ؛
- ❖ اىصال الأهداف العامة لكل المسؤولين ؛
- ❖ دفع مسؤولي المؤسسة الى تحمل مسؤولياتهم ؛
- ❖ تحسين الإيرادات و ذلك بزيادة الأرباح ؛
- ❖ تقدير كفاءات المسؤولين<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد فركوس ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 ، ص 05 .

### خلاصة :

من خلال ما سبق يمكن استخلاص أن الغرض الأساسي من وظيفة مراقبة التسيير هو المتابعة الدقيقة لانجازات المؤسسة و مقارنتها بما تم توقعه مسبقا ، و محاولة الربط بين مختلف أنشطتها و التأثير على سلوك الأفراد من أجل تحقيق الأهداف المنتظرة ، و ذلك بإيجاد الصيغة المثلى للتوفيق بين الموارد المالية و البشرية المتاحة و الأهداف المسطرة ، و ذلك لضمان الملائمة و كذا التمكن من بلوغ الأهداف لتحقيق الفعالية ، و استخدام موارد أقل مما حدد لتحقيق الكفاءة .

تمهيد :

تعتبر الميزانية التقديرية أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية و الفرعية بالاضافة الى تحقيق التوازن بين الأهداف و الامكانيات المتاحة ، و تتضمن عملية التخطيط محاولات جادة الى جانب الادارة للتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة ، و بالتالي الوصول الى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنباً لعنصر المفاجأة و ما يترتب عليه من اتخاذ قرارات لترشيد استغلال الموارد المتاحة .

### المبحث الأول : الميزانية التقديرية

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

### المطلب الأول : ماهية الميزانية التقديرية

### الفرع الأول : مفهوم الميزانية التقديرية

هناك عدة تعاريف للميزانية التقديرية نذكر منها :

تعرف الميزانية التقديرية بأنها : " أسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات القيمة و الكمية لبرامج و أنشطة المشروع لفترة مستقبلية . " <sup>1</sup>

أو هي : " خطة مفصلة و متكاملة توضح في صورة كمية الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها خلال فترة زمنية مستقبلية و تبين الوسائل و الأساليب و الطرق و الموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف ، كما تستخدم أساس للرقابة خلال فترة تنفيذها . " <sup>2</sup>

و يمكن تعريفها أيضا بأنها : " ترجمة لأهداف المشروع في خطة عمل مستقبلية ، موافق عليها من المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها ، و تعتمد على عدة فروع معينة تتعلق بفترة زمنية مستقبلية . " <sup>3</sup>

و نستنتج من التعاريف السابقة بأن الميزانية التقديرية هي :

- تقديرات كمية و قيمة لبرامج و أنشطة الوحدة الاقتصادية ؛
- خطة شاملة و منسقة ؛
- خطة متعلقة بالمستقبل ،
- تمكن المؤسسة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب .

<sup>1</sup> فيصل جميل السعيدة ، المحاسبة الإدارية ، دار المسيرة ، عمان ، 2007 ، ص 18 .

<sup>2</sup> كمال خليفة أبو زيد ، عطيه عبد الحي مرعي ، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة ، دار الجامعية ، الاسكندرية ، 2004 ، ص 88 .

<sup>3</sup> صلاح الدين حسن السبسي ، نظم المحاسبة و الرقابة و تقييم الأداء في المصارف و المؤسسات المالية ، دار الوسام للطباعة و النشر ، بيروت ، 1998 ، ص 127 .

### الفرع الثاني : خصائص الميزانية التقديرية

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

#### 1/ تعبير كمي :

ان تحقيق برامج قصيرة الأجل يستدعي ترجمة لأهداف الى كميات و كذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها ، بحيث لا تكون هذه الموارد الا في أشكال كمية و مالية .<sup>1</sup>

#### 2/ تحدد في شكل برنامج عمل :

الميزانية ليست فقط تقديرا للأهداف و الموارد الضرورية لتحقيقها و انما لابد أن ترفق بقرارات عملية ، فهي تهدف الى تحقيق الأهداف المسطرة و ليس معرفة و تنبؤ المستقبل من أجل المعرفة فقط .<sup>2</sup>

#### 3/ تحدد لفترة معينة :

قد تكون سنة واحدة أو أقل و هذا باختلاف نشاط المؤسسة و أهدافها ، فالميزانية هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحدد و التي هي امتداد للمخططات المتوسطة و طويلة الأجل ، كما أنها تعتبر من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة و استخلاص الفروقات و من ثم اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التسيير .<sup>3</sup>

### الفرع الثالث : مبادئ الميزانية التقديرية

هناك عدة مبادئ علمية تحكم عملية اعداد الميزانية التقديرية و هذه المبادئ هي أسس ارشادية و مقومات من خلالها تكتسب الميزانية التقديرية فعالية في تحقيق المستهدف منها ، و من أهم هذه المبادئ :

1/ مبدأ الشمول : لا تقتصر الميزانية التقديرية على نشاط معين أو بعض من أنشطة المؤسسة بل هي تشمل تلخيص الأهداف لمختلف أنشطة المؤسسة كالمبيعات ، الانتاج ، التسويق ، التمويل و الادارة ، كما تغطي كل العمليات في جميع المستويات باعتبارها خطة شاملة لفترة مقبلة تهتم بالكل و الجزء في آن واحد ، هذا يعني أن الميزانية التقديرية تتضمن كل التقديرات لكل من الإيرادات و التكاليف في كل قسم و ادارة فرعية في المؤسسة .

<sup>1</sup> الأميرة ابراهيم عثمان ، المحاسبة الادارية ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، 2006 ص 145 .

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2003 ، ص 48 .

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2004 ، ص 127 .

و من المؤكد أن غياب التنسيق عن أي وحدة يؤدي الى سوء استخدام الموارد المادية و البشرية المتاحة لها فمبدأ الشمول يقضي بضرورة التنسيق بين الميزانيات الفرعية لمختلف أوجه النشاط ، فهي تعتبر متكاملة فيما بينها حيث تعتبر بمثابة امتداد لما يسبقها و في نفس الوقت تمثل أساس لما بعدها .

2/ مبدأ المرونة : يعتبر أحد الدعائم الأساسية اللازمة لنجاح الميزانية التقديرية حيث يساعد ادارة المنشأة على تحقيق أهدافها بأكثر كفاءة و فعالية ممكنة و ذلك متى تغيرت الظروف و التقديرات التي وضعت في ظلها الميزانية التقديرية ، فالواقع العلمي يتصف غالبا بالتغير الدائم و عدم الاستقرار و تعدد البدائل ، وينبغي أن تعبر الميزانية التقديرية عن المستقبل بكافة الاحتمالات ، فالخطة المثالية ينبغي أن تكون ديناميكية بالاستجابة للتغيرات التي يمكن أن تحدث .<sup>1</sup>

3/ مبدأ المشاركة : يجب اشترك جميع المسؤولين عن تنفيذ الميزانية في اعداد الميزانية التقديرية لأن عدم مشاركتهم في اعدادها و فرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي الى تكاسلهم عن تحقيق أهداف الميزانية و يمكنهم الدفاع عن أدائهم الضعيف بأن التقديرات مفروضة عليهم و لم يشاركوا في اعدادها و يجب أن تكون المشاركة فعلية حتى تتحقق أهداف الميزانية.

كما أن اشراك المسؤولين عن تنفيذ الميزانية في اعداد التقديرات يرفع من معنوياتهم و يحفزهم على تحقيق تلك التقديرات ، كما أن المشاركة في الاعداد تنهي روح التعاون في النفوس و تجعلهم أكثر أمانا و اطمئنانا على مستقبلهم نظرا لمعرفتهم بخطط المؤسسة و أهدافها و هذا ما يجعلهم يرفعون من أدائهم.<sup>2</sup>

4/ مبدأ الواقعية : حتى تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها يجب مراعاة التوازن و الملائمة بينها و بين الامكانيات المتاحة ، و تنعدم الواقعية اذا كان هدف المؤسسة بصعوبة أو سهولة التحقق ، فمن ناحية اذا كان الهدف بعيد المنال ، فهذا يعني أن الانحرافات بين أرقام الميزانية التقديرية و أرقام التنفيذ الفعلي كبيرة و لن تكون في صالح المؤسسة الأمر الذي يصعب عملية تقييم الأداء و تحديد المسؤولية ، و من ناحية أخرى اذا كان الهدف سهل التحقق ، فهذا يعني أن الانحرافات بين المقدر و الفعلي صغيرة و بالتالي لن تكون لها فائدة بالنسبة للمؤسسة فهو ما يجعل الادارة التنفيذية تفرط في التفاؤل مما يعكس ذلك على معدل نمو المؤسسة و استمرارها في الأجل الطويل .

و أثناء وضع الميزانية التقديرية لابد من مراعاة مايلي :<sup>3</sup>

■ أن تكون أرقام الميزانية التقديرية ممكنة التحقيق أي لا تتسم بصعوبة أو سهولة الوصول إليها ؛

<sup>1</sup> ناصر نور الدين عبد الطيف ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية و تكنولوجيا المعلومات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2004 ، ص 157 .

<sup>2</sup> محمد فركوس ، مرجع سبق ذكره ، ص 10 .

<sup>3</sup> أحمد محمد زامل ، المحاسبة الادارية مع تطبيقات بالحاسب الألي ، مركز البحوث ، الرياض ، 2000 ، ص 252 .

- أن تكون أرقام الميزانية أعلى بدرجة مناسبة عن الخطط السابقة حتى تساعد على رفع و تنمية القدرات ،
- أن تكون الميزانية التقديرية محل اقتناع جميع القائمين بالتنفيذ مع مراعاة مبدأ المشاركة .

5/ مبدأ التوزيع الزمني : أي توقيت العمليات و توزيعها على مدار فترة الميزانية التقديرية حسب احتمال حدوثها ، كأن تقسم الميزانية التقديرية الى أربع فترات أو الى اثني عشر فترة ، و عملية التوزيع الزمني لا تعني توزيع الأرقام بالميزانية التقديرية على أجزاء السنة و انما المقصود هو توقيت العمليات خلال فترة الميزانية حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلا ، و من الأمثلة على التوزيع الزمني عند اعداد الميزانية التقديرية مايلي :<sup>1</sup>

- التوزيع الزمني لبرنامج الانتاج ؛
- توقيت عمليات شراء المواد الخام ؛
- التوزيع الزمني للتدفقات النقدية ؛
- توقعات استبدال الأصول الثابتة و صيانتها .

و من أهم المزايا المتأتية عن عملية التوزيع الزمني أو التوقيت مايلي :

- تفادي الأزمات و الاختناقات التي قد تتعرض لها المنشأة نتيجة فقدان التوازن الزمني بين العمليات المختلفة ؛
- متابعة الأداء على مدار السنة و بذلك يمكن اتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة فورا و في الوقت المناسب .

6/ مبدأ قياس الأداء : الميزانية التقديرية هي احدى أدوات مراقبة التسيير و هذا يجعل منها أداة فعالة في التخطيط و التنبؤ من أجل مواجهة أي مشاكل مستقبلية بعد الامام بكل الظروف المحيطة بالمؤسسة سواء الظروف الداخلية أو الظروف الخارجية ، كما تعتبر أداة للرقابة من خلال مقارنة النتائج المقدره بالنتائج الفعلية ، كما تضمن خطط تمثّل مقياس أو مؤشر أو معيار لقياس أداء المؤسسة لكي تكون هذه الأخيرة على معرفة و دراية كافية بمستوى أدائها الذي يجعل لها أهمية على باقي المؤسسات الراغبة في التطور و النمو ، وتعتبر أيضا مقياسا لأداء العاملين في المؤسسة .

<sup>1</sup> محمد سامي راضي ، وجدي حامد الحجازي ، المدخل الحديث في اعداد و استخدام الموازنات ، دار الجامعية ، الاسكندرية ، 2001 ، ص 23 .

المطلب الثاني : وظائف وأنواع الميزانية التقديرية

الفرع الأول : مزايا وعيوب الميزانية التقديرية

ان استقرار نظام الميزانية التقديرية يرتكز على عدة مزايا لا تجعله يخلو من بعض العيوب .

أولا : المزايا

تتمثل في <sup>1</sup>:

- ✓ وضع خطة واضحة وتحديد الأهداف ورسم السياسات و البرامج ؛
- ✓ الزام و اشراك كافة المستويات بالمساهمة في العملية التخطيطية ؛
- ✓ تحديد مسؤولية كل قسم و كل فرد و دوره في تنفيذ الخطة المرسومة ؛
- ✓ حث جميع المستويات و الأقسام للالتزام بالاستعمال العقلاني للموارد الاقتصادية المتاحة ؛
- ✓ متابعة التنفيذ و معرفة مدى التقدم في أنشطة المؤسسة و تقييم الخطة بشكل اجمالي .

ثانيا : العيوب

نذكر منها <sup>2</sup>:

- ✓ سوء التقدير و عدم مراجعة التقديرات و دراستها بمعية الادارات المختلفة ؛
- ✓ انعدام روح التعاون التي ينبغي أن تسود المستويات الادارية المختلفة ؛
- ✓ عدم كفاءة الدراسات الخاصة بالأسواق و حالة الطلب و أذواق المستهلكين ؛
- ✓ عدم مراجعة القدرة المالية للمؤسسة ؛
- ✓ ان الميزانية التقديرية لا تحل محل الادارة العليا لكنها تعتبر أداة من الأدوات التي تساعد الادارة ،

ان تنفيذ برنامج الميزانية التقديرية لا يمكن أن يحدث دون اشراف جميع المستويات الادارية .

<sup>1</sup> خالص صالح ، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، 1997 ، ص ص 18 ، 19 .  
<sup>2</sup> شناف فريد ، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج ، دار المحمدية للنشر ، الجزائر ، ص 16 .

الفرع الثاني : وظائف الميزانية التقديرية

أولاً : وظيفة التخطيط وعلاقتها بالميزانية التقديرية : يقصد بالتخطيط بأنه : " تقرير مسبق بما يجب عمله و كيف يتم و متى و من الذي يقوم به . " <sup>1</sup> و تتطلب عملية التخطيط عدة خطوات أهمها : <sup>2</sup>

- ✓ تحديد الأهداف الرئيسية ؛
- ✓ تجميع البدائل المتاحة و التنسيق بين الامكانيات المتاحة و الأهداف المراد تحقيقها ؛
- ✓ تحديد معايير الأداء ؛
- ✓ تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف و تحديد الخطط و سياسات العمل .

التخطيط هو الوظيفة الأولى للتسيير التي تعتمد عليها الوظائف الأخرى ، فهو تقرير سلفاً لما يجب عمله لتحقيق هدف معين اذن التخطيط يركز الانتباه على أهداف المؤسسة ، و يركز على انجاز الأهداف التي تسعى اليها المؤسسة و وضع خطة مناسبة لهذه الأهداف ، و كذلك عملية التخطيط تتركز أساساً على الاستخدام الأمثل للوسائل المادية و المالية و البشرية بأكفاً الطرق لتحقيق أهداف المؤسسة و ذلك يؤدي الى تخفيض التكاليف .

ثانياً : وظيفة الرقابة وعلاقتها بالميزانية 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 و خارجها ، كما تتضمن الرقابة استخدام أساليب استرجاع المعلومات الى المخططين لمقارنة النتائج الفعلية بما هو مخطط ، و النتائج التي يجب أن تتحقق في ظل ظروف التشغيل الفعلي و توجد مؤشرات لكفاءة أداء عملية أو وظيفة معينة ، و تتضمن هذه المؤشرات معايير العمل ، معدلات التشغيل و احتياجات المواد ...

و يظهر تدفق معلومات الميزانية التقديرية هذه المؤشرات لتصبح جزءاً منها كما أنها تخدم كأدوات قياس تهدف للتعرف على مجالات الأداء غير الكفاء ، تعتبر تقارير الرقابة عن طريق الميزانية التقديرية أداة لاسترجاع المعلومات الى الخلف ، و تهدف الى اعلام المستويات الادارية المختلفة بنتائج مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط و ما يدل عليه من مستويات الكفاءة ، و على ضوءها يتم التركيز على مناطق المشاكل و اجراء التصحيح اللازم ، فهي توضح الانحرافات و من المسؤول عليها .

<sup>1</sup> محمد سامي راضي ، و جدي حامد حجازي ، مرجع سبق ذكره ، ص 14 .

<sup>2</sup> حسين أحمد الطراونة ، توفيق صالح علي الهادي ، الرقابة الادارية ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ، 2011 ، ص 28 .

ثالثا : وظيفة الاتصال وعلاقتها بالميزانية التقديرية : تعتبر الميزانية التقديرية وسيلة اتصال بين الادارة العليا و الأقسام الفرعية في المؤسسة ، فالادارة تعتمد على التوصيل الجيد للمعلومات ، السياسات الأهداف ، الخطط .... التي تم الاتفاق عليها في الادارة العليا الى باقي الأقسام بالمؤسسة في مقابل توصيل واقع هذه الأقسام و مدى قدرتها على تنفيذ الأهداف المنصوص عليها من قبل الادارة العليا ( حجم المبيعات الواجب تحقيقها ، كمية الانتاج الواجب انتاجها لمواجهة حجم المبيعات ، حجم المشتريات ... ) ، كما توصل لنا الأداء الحقيقي الفعلي لهذه الأقسام و مدى انحرافهم على ما هو مخطط في الميزانية التقديرية و تحديد من المسؤول على هذه الانحرافات .

رابعا : وظيفة التنسيق وعلاقتها بالميزانية التقديرية : قد يحدث التعرف على الأهداف الفرعية سواء بين مديري الأقسام أو رؤساء الوحدة داخل القسم الواحد ، و تساهم اللقاءات التي تتم في مراحل اعداد الميزانية التقديرية الى ازالة التعارض بين الأهداف الفرعية ، ثم تنسيقها في اطار الخطة المثلى من جهة نظر المؤسسة كوحدة ، و تنطوي الميزانية التقديرية للمبيعات على التنبؤ بأثار المنتجات الجديدة و الاتجاهات التنافسية و تغيرات الحجم و السعر ، و التغيرات في مبيعات المناطق المختلفة ، كما أن لهذه الميزانية التقديرية علاقة مباشرة بالميزانيات الترويجية و بحوث السوق ، و أخيرا فهي تعبر عن مستوى النشاط الكلي للمؤسسة .

و تقدم الميزانية التقديرية للمبيعات أساسا لاعداد الميزانيات التقديرية للانتاج و مخزون السلع الجاهزة ، و تتأثر هذه الميزانية التقديرية بالاحتياجات اللازمة لمقابلة أهداف المبيعات و المستوى الأمثل لحجم المخزون ، حيث يعدل هذا الأخير على ضوء المزايا النسبية لمعدلات الانتاج ، و يعتمد على معلومات حجم ومستلزمات الانتاج لاعداد الميزانية التقديرية للمواد الأولية و العمل المباشر ، و ترتبط الميزانية التقديرية للمصروفات الاضافية بالمستويات المختلفة من النشاط ، كما يتم احتساب عناصرها على أساس مسلك عناصر التكاليف و مستوى النشاط .<sup>1</sup>

خامسا : وظيفة التحفيز وعلاقتها بالميزانية التقديرية :<sup>2</sup> يقصد بالتحفيز أو الحفز تشجيع الأفراد و حثهم من أجل تحقيق أهداف المؤسسة ، تبدأ العملية بالتأثير الخارجي على الفرد ، و ذلك بحافز عادي كأجر مرتفع ، إلا أنها تتوقف على العوامل الداخلية تتصل بوضعية الفرد و نفسيته ، و هناك ثلاث عناصر أساسية في عملية التحفيز و تتمثل في القدرة ، الجهد ، الرغبة .

<sup>1</sup> كمال خليفة أبو زيد ، عطية عبد الحي مرعي ، مبادئ المحاسبة الادارية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2003 ، ص 143 .  
<sup>2</sup> ناصر دادي عدون و آخرون ، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية ، مرجع سبق ذكره ، ص ص 106 ، 107 .

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

و تتوقف آثار الحوافز على حسب مستويات العمال و حاجاتهم وفق سلم ماسلو ذي الدرجات الخمسة مثلا ، فالمستويات العيا في المؤسسة قد ترغب أكثر في الحوافز المعنوية ، أما المستويات الدنيا فقد ترغب أكثر في الحوافز المادية كزيادة الأجر و المكافآت المادية مثلا، و بشكل عام فهذه العناصر تم اثباتها في ظروف و أمكنة معينة ، قد لا تكون صالحة في ظروف مغايرة ، فالشيء الثابت فيها هو ضرورة البحث في طبيعة الحوافز و مجالات و أوقات تطبيقها للحصول على نتائج جيدة من ورائها ضمن نظام الميزانيات .

و نصل الى أن نظام الميزانيات التقديرية هو تقنية و وسيلة من وسائل التسيير ، تتمثل في تحديد معايير تقديرية مرقمة في عدة مواضيع و نشاطات ، و متعلقة بأهداف تحاول المؤسسة بلوغها مع الأخذ بعين الاعتبار الوسائل و الامكانيات المتوفرة لديها في كل منها ، و التي يمكن حيازتها أثناء فترة من الزمن ، كما تتمثل في مراقبة و مقارنة الانجازات مع التقديرات من أجل تحليل و استخراج الفوارق و اتخاذ الاجراءات الاصلاحية الملائمة على أساس التسيير بالاستثناء .

### الفرع الثالث : أنواع الميزانية التقديرية

#### أولا : حسب المدة أو الفترة الزمنية

تنقسم الميزانية التقديرية وفقا لهذا المعيار الى مايلي<sup>1</sup>:

#### 1/ الميزانية قصيرة الأجل :

تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تنفيذها في المدى القصير (أقل من سنة) و هي جزء من الميزانية طويلة الأجل ، لهذا يجب أن لا يكون هناك تعارض في الأهداف .

#### 2/ الميزانية طويلة الأجل :

تتمثل في مجموعة الأهداف التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل ، و يعد هذا النوع من الميزانيات لفترة بعيدة المدى (من 05 الى 10 سنوات) و هي لا تتضمن التفاصيل الدقيقة، و هدفها توضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل من حيث التوسع و طرح منتجات جديدة أو الحصول على أصول جديدة .

#### 3/ الميزانية المستمرة :

<sup>1</sup> محمد فركوس ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، 1995 ، ص 08 .

و تعد مثل هذه الميزانيات في حالة عدم امكانية المؤسسة من اعداد تقديرات سليمة عن فترة من الزمن و تعد كمايلي : . يتم تحضير ميزانية ربع سنوية أو نصف سنوية و تعدل باستبعاد الشهر الذي انتهى من الميزانية و اضافة شهر آخر مقابل له في الفترة المستقبلية ، و بذلك يتم الحصول على ميزانية مستمرة مدتها ثلاثة أو ستة أشهر .

### ثانيا : حسب المجال الذي تغطيه الميزانية التقديرية

تنقسم الميزانية التقديرية وفق طبيعة الأعمال التي تغطيها الى :

#### 1/ الميزانية التشغيلية :

تعد في المجال القصير ( أقل من سنة ) و هي تعبر عن تخطيط لأنشطة المؤسسة الجارية تسمى أيضا بميزانية الاستغلال لأنها تغطي نشاط استغلالي في المؤسسة كالشراء ، البيع ، الانتاج ... و تشمل عدة ميزانيات نذكرها كالتالي :

#### 1.1 ميزانية المبيعات :

و تعتبر الميزانية التقديرية للمبيعات القاعدة الأساسية و نقطة بدأ و كما تعد الممول الرئيسي للأموال التي يعتمد عليها في اعداد و تخطيط لباقي الميزانيات الفرعية الأخرى للميزانية التقديرية التشغيلية ، و بالتالي دقة التنبؤ بالمبيعات سوف يؤثر بقوة على بقية الميزانيات التقديرية .

تعرف الميزانية التقديرية للمبيعات على أنها : " بيان المبيعات المتوقعة سواء بالوحدات أو بالقيمة و يجب أن تكون هذه الميزانية معتمدة من جانب لجنة الميزانية ."<sup>1</sup> حيث يجب أن يتم تقديم المبيعات المتنبأ بها الى لجنة الميزانية التي ربما تقرر اذا كان هذا التنبؤ قد جاء مبالغاً فيه أو أقل من اللازم و بناء على ذلك تقوم باجراء التعديل اللازم ، تقع مسؤولية اعداد هذه الميزانية على عاتق مدير المبيعات بمراعاة عدة عوامل التي تؤثر في حجم المبيعات ، و تنقسم الى نوعين هما :<sup>2</sup>

#### ❖ عوامل خارجية : منها :

- ✓ النمو الديمغرافي يؤثر على خطة المبيعات في المدى الطويل ؛
- ✓ الأخذ في الاعتبار المؤشرات الاقتصادية العامة كالدخل و الاستهلاك و معدل الاستثمار و تبيان أثرها على مبيعات المؤسسة ؛

<sup>1</sup> بديع الدين ريشو ، الموازنات التشغيلية و المالية و الرأسمالية ، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع ، الاسكندرية ، 2009 ، ص 30 .  
<sup>2</sup> محمد فركوس ، مرجع سبق ذكره ، ص 22 .

- ✓ تشجيع بعض المنتجات من طرف الدولة ؛
- ✓ التغيير في الأذواق ؛
- ✓ التقلبات الموسمية و الدورية للمبيعات .
- ❖ عوامل الداخلية : هي العوامل التي يمكن للمؤسسة أن تتحكم فيها :
- ✓ سياسة الاعلان و الترويج للمبيعات ؛
- ✓ الطاقة الانتاجية ؛
- ✓ مدى الجودة في الانتاج ؛
- ✓ سياسة تسعير المنتجات و مدى ارتباطها بقدره المستهلك و درجة الجودة .

## 2.1 ميزانية الانتاج<sup>1</sup>:

بعد انتهاء مدير المبيعات من اعداد الميزانية التقديرية للمبيعات يأتي الدور على مدير الانتاج من أجل اعداد الميزانية التقديرية للانتاج ، فالأخيرة هي عبارة على : " بيان يظهر عدد الوحدات التي يجب انتاجها للوفاء بالمبيعات المتوقعة و المخزون المستهدف في نهاية الفترة . " تختلف أنظمة الانتاج من مؤسسة الى أخرى و ذلك حسب النظام الذي يناسب منتوجاته ، فالمؤسسة لا تنتج منتوجات تامة من أجل التخزين في نظام الانتاج على أساس الأوامر الخاصة ( الطلبات ) فمن واجبها وضع النظام الذي يمكنها من الانتاج و تسليم المنتوجات في أقرب وقت ممكن ، نظرا لأن التنبؤ بالمبيعات في هذا النظام ليس سهلا ، أما نظام الانتاج المستمر هو نظام يمكن التنبؤ بالمبيعات و دورة الانتاج تكون قصيرة على العموم بعض الأسابيع ، فعلى المؤسسة تخزين جزء من الانتاج الذي يستخدم كوسيلة دفاعية لمواجهة ظروف عدم التأكد سواء في الطلب المتوقع أو في عمليات الانتاج .

و لتحديد الوحدات التي يجب انتاجها فاننا نحتاج الى وحدات المبيعات و وحدات المخزون سواء في بداية أو نهاية كل فترة ، و على ذلك يتم تحديد الوحدات التي يجب انتاجها وفقا للمعادلة التالية :

$$\text{الانتاج المقدر} = \text{المبيعات المقدره} + \text{مخزون آخر مدة} - \text{مخزون أول مدة}$$

الا أن حجم الانتاج يخضع لقيود تؤثر على المؤسسة و تخطيطها خاصة اذا كانت لها عدة منتجات ، فلا بد للمؤسسة من تحديد الطاقة الانتاجية المتوقعة التي تكفي لتنفيذ برنامج الانتاج ، و بالتالي البحث عن الحل الأمثل أو الحل الذي يسمح بأخذ جميع القيود مع الحفاظ على المبيعات المقدره و أنسب طريقة لايجاد حل

<sup>1</sup> بديع الدين ريشو ، مرجع سبق ذكره ، ص 32 .

لهذه المشكلة طريقة البرمجة الخطية و عادة تتمثل هذه القيود في معدات الانتاج ، اليد العاملة ، مساحة التخزين ، الزمن ، ...

### 3.1 ميزانية مستلزمات برنامج الانتاج :

بعد الانتهاء من اعداد الميزانية التقديرية للانتاج يأتي الدور على الميزانية التقديرية لمستلزمات برنامج الانتاج التي تحدد كل ما تحتاجه العملية الانتاجية من المواد الأولية ، العمل المباشر و المصاريف الصناعية غير المباشرة .

و تستخدم التكاليف المعيارية في تحديد مستلزمات برنامج الانتاج حيث تعتمد الميزانية التقديرية على كل من المواد الأولية ، العمل المباشر و المصاريف الصناعية غير المباشرة .

### 1.3.1 الميزانية التقديرية للمواد الأولية :

الهدف من اعداد الميزانية التقديرية للمواد الأولية هو تحديد الكميات الواجب توفرها و التي يحتاجها البرنامج الانتاجي ، يتطلب تقدير المواد الأولية تقدير كل الكميات و الأسعار ، فتقدير كميات المادة الأولية يستلزم مدى توافق المنتوجات المراد انتاجها مع الكميات ، كما تعتمد على تحديد كل نوع من أنواع المواد الأولية التي تحتاجها في العملية الانتاجية لكل وحدة من المنتج و يتم تحديدها من قبل مهندس الانتاج ، وعند اعداد الميزانية لا ننسى تحديد نسبة التلف الطبيعي المسموح به في العملية الانتاجية ، أما تقدير الأسعار و التنبؤ بها هي عملية سهلة على عملية تقدير الكميات ، فالأسعار تتبع السوق فاذا كان السوق مستقر فان التقديرات تكون مرضية و بالتالي نستطيع تقييم مخزونات المواد الأولية و المنتوجات التامة بسهولة ، أما اذا كانت التقلبات كبيرة في الأسعار فالانتفاع بالأسعار التقديرية يكون ضئيلا .

### 2.3.1 الميزانية التقديرية للعمل المباشر<sup>1</sup>:

يعتبر العمل المباشر من أهم عناصر الانتاج و تكلفته و يمثل قسما كبيرا في تكلفة الانتاج و لهذا من الواجب تخطيط الأجور و مراقبتها ، تهدف هذه الميزانية الى تحديد الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الانتاج و مقارنته مع الوقت المتاح من جهة ، و تقدير تكلفة الأجور المباشرة من جهة ثانية ، أما العمل غير المباشر فيضم الى ميزانية المصاريف غير المباشرة .

و لاعداد هذه الميزانية التقديرية لابد من معرفة كل من :

<sup>1</sup> محمد فركوس ، مرجع سبق ذكره ، ص 108 .

- ❖ برنامج الانتاج التقديري ؛
- ❖ الوقت اللازم لانتاج الوحدة من المنتج و كمية الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الانتاج ؛
- ❖ الوقت المتاح من العمل المباشر؛
- ❖ معدل الأجر الذي يدفع للعامل .

### 3.3.1 الميزانية التقديرية للمصروفات الصناعية غير المباشرة :

تشمل الميزانية التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة على الاهتلاكات ، الصيانة ، الايجار ، التأمين وكل المصاريف التي تصرف على العملية الانتاجية ، و تعتبر هذه الميزانية أداة فعالة للرقابة على المصاريف وذلك بمقارنة المصاريف الفعلية مع المصاريف التقديرية .

### 4.1 الميزانية التقديرية للتموين :

تكمن أهمية الميزانية التقديرية للتموين بأنها تضمن أن كمية المواد التي يحتاج اليها في برنامج الانتاج سوف يتم شرائها بالكميات المطلوبة و في الأوقات المناسبة و بأقل تكلفة ، و نظرا للتقلبات الموسمية و المدة المطلوبة من أجل التموين يجب على المؤسسة تخزين المواد الأولية بالكميات المطلوبة من خلال تكوين كمية من المخزون تكون تكلفتها الكلية أقل ما يمكن و تسمى هذه الكمية بالكمية الاقتصادية ( الحجم الأمثل ) ، ذلك لأن أي زيادة حجم المخزون عن الحجم الأمثل يترتب عليه عدة مخاطر أهمها :

- ❖ ارتفاع أعباء التخزين مثل أعباء التأمينات على المخزون ؛
- ❖ ضياع الفرصة البديلة نظرا لتجميد الأموال في المخزون ؛
- ❖ ارتفاع التكاليف الادارية المتعلقة بتسيير المخزون مثل تكاليف الاحتياط ؛

كما أن نقصان المخزون عن الحجم الأمثل يترتب عليه خطر النفاذ و الذي يؤدي بدوره الى تكاليف و أخطار أهمها :

- ❖ تعطيل الانتاج نظرا لانقطاع المخزون و هذا ما يؤدي الى زيادة التكاليف الثابتة ؛
- ❖ فقدان نسبة من المبيعات نظرا لعدم تلبية المؤسسة لطلبات الزبائن في الوقت المناسب ؛
- ❖ عدم الحصول على خصومات نظرا للشراء بكميات صغيرة .

## 2/ الميزانية المالية :

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

### 1.2 ميزانية التدفقات النقدية :<sup>1</sup>

تعد الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية لغرض معرفة ما سيرد الى المؤسسة من مبالغ نقدية و مقدار ما ستدفعه في فترة معينة .

ان هذه الميزانية تصور لنا مفردات و مكونات هذه المقبوضات و المدفوعات و أوقات القبض و الدفع و بذلك تستطيع المؤسسة معرفة مقدار السيولة النقدية المتوقع الحصول عليها في فترة معينة ، و ان هذا يساعدنا 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 اذا كان الحال عكس ذلك فهذا يعني بأن المؤسسة ستحقق وفرة في السيولة النقدية .

من هذا يتضح أن اعداد الميزانية التقديرية للتدفقات النقدية يساعد ادارة المؤسسة على اتخاذ الاجراءات اللازمة للحصول على الأموال التي تحتاجها و في الأوقات المناسبة و بأحسن الشروط ( خاصة فيما يتعلق بالاقتراض ) و لكي تستطيع أن تواجه الالتزامات عند استحقاقها ، هذا من جهة و من جهة أخرى يساعد الادارة على استغلال السيولة النقدية في حالة تحقيق فائض نقدي و التفكير في كيفية استثماره و عدم تركه مجمد .

### 2.2 الميزانية النقدية الاستثمارية :

ان الميزانية الاستثمارية تعتبر أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط طويل الأجل الخاص باختيار المشاريع الاستثمارية و تخصيص رأس مال محدود بينها بحيث أن النفقات المتعلقة بهذه المشاريع تؤثر على المركز المالي للمؤسسة لفترة طويلة ، و الميزانية الاستثمارية تستوجب القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي يستوجب استثمارها في أصول ثابتة و كيف تخصص هذه الأموال و ما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها ، و لكي يقبل المشروع الاستثماري يجب أن يمر على المراحل الأتية :

❖ حصر الاقتراحات الاستثمارية المقدمة من طرف المستويات المختلفة في المؤسسة :

❖ القيام بدراسة الاقتراحات الاستثمارية المقدمة و تحديد كل الآثار التي ستترتب عنها ؛

<sup>1</sup> خالص صافي صالح ، مرجع سبق ذكره ، ص 240 .

- ❖ نقوم بتجميع كل البيانات المتعلقة بكل اقتراح أو بديل استثماري ثم نقوم باعداد ميزانية تتضمن النفقات و الإيرادات المقدره لكل مشروع من المشاريع المقترحة خلال سنوات حياته الانتاجية ؛
- ❖ المفاضلة بين المشاريع المقترحة وفقا لمعايير معينة ثم بعد ذلك تحديد المبلغ المخصص للاستثمار في هذه المشاريع و في الأخير نقوم باعداد الميزانية العامة الاستثمارية .

ثالثا : حسب درجة المرونة و الثبات :

وفقا لهذا المعيار يمكن التمييز بين نوعين من الميزانيات :

### 1/ الميزانية الثابتة :

و تعد لمستوى واحد من مستويات التشغيل أو مزيج واحد من مستويات الأنشطة و من ثم فهي ترتبط بحجم تقديري أو معياري واحد من النشاط الانتاجي أو البيعي ، أي أنها تعد على أساس ثابت من الأسعار والنشاط .

### 2/ الميزانية المرنة :

و تعد على أساس مجموعة من مستويات النشاط أي أحجام مختلفة من الانتاج و المبيعات يتم تحديدها طبقا لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الميزانية ، فالميزانية المرنة تعد من أساس مجموعة متعددة من الأسعار و مستويات مختلفة من النشاط لتفادي الأخطار التي تنجم عن عدم اليقين<sup>1</sup>.

المطلب الثالث : اجراءات اعداد الميزانية التقديرية

### الفرع الأول : العوامل المتحكمة في اعداد الميزانية التقديرية

يتأثر اعداد الميزانية التقديرية بعدة عوامل ذات علاقة بامكانيات المؤسسة الداخلية أو بظروفها الخارجية ، و هي في الواقع تعبر عن قيود تعمل في اطارها المؤسسة ، و قد لا تستطيع التأثير فيها ، لذلك فعلى المؤسسة أن تعمل على الحد من آثار هذه العوامل و تختلف درجة تأثيرها من مؤسسة لأخرى كما تختلف من فترة لأخرى على مستوى نفس المؤسسة ، منها :<sup>2</sup>

<sup>1</sup> راضي محمد سامي ، و جدي حامد حجازي ، مرجع سبق ذكره ، ص 37 .

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون و آخرون ، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة ، مرجع سابق ، ص 115 .

1/ **حجم المبيعات** : اذا كانت لدى المؤسسة طاقة أو قدرة انتاجية تزيد عن كمية الانتاج الممكن بيعه ففي هذه الحالة يتم وضع برنامج انتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها ، و هنا يكون حجم المبيعات هو القيد المتحكم في اعداد الميزانية التقديرية .

2/ **الطاقة الانتاجية** : اذا كانت الطاقة الانتاجية المتاحة أقل من حجم الانتاج الممكن بيعه ، ففي هذه الحالة يكون العامل المتحكم هو الطاقة الانتاجية كقيد في العملية ، و هنا تكون التقديرات وفقا للطاقة الانتاجية .

3/ **مستلزمات برنامج الانتاج** : يتطلب برنامج الانتاج كميات من مختلف الموارد ، مثل المواد الأولية و اليد العاملة لتنفيذه ، و اذا كانت هناك صعوبة في الحصول على المواد الأولية أو اليد العاملة المطلوبة حسب العدد و التكوين أو المهارة ، و بالتالي تكون هذه المستلزمات هي القيد المتحكم في اعداد الميزانية التقديرية .

4/ **رأس المال العامل** : ان الزيادة في حجم الانتاج و مختلف نشاطات المؤسسة حسب طبيعتها تتطلب الزيادة في رأس المال لاستثماره في مستلزمات الانتاج ، و الوسائل اللازمة لزيادة حجم الانتاج و النشاط ، و عدم توفر عنصر رأس المال يعرقل تنفيذ البرنامج و بالتالي يصبح كقيد يتحكم في اعداد الميزانية .

### الفرع الثاني : طرق اعداد الميزانية التقديرية

توجد ثلاثة طرق لاعداد تقديرات الميزانية التقديرية هي :<sup>1</sup>

1/ **الطريقة المفروضة** : طبقا لهذه الطريقة فان التقديرات يتم تحديدها من قبل الادارة العليا وفقا للأهداف العامة للمؤسسة ، و يتم فرضها على مدري الأقسام لتنفيذها ، و يتم ربط هذه الميزانيات التقديرية بحوافز اقتصادية تتمثل في مكافآت أو عقوبات في حالة تحقيق التقديرات أو عدم تحقيقها .

و من مميزات هذه الطريقة أن الادارة لها ادراك واسع بعمليات المؤسسة و العلاقات بين الأنشطة المساعدة و حريصة على المواد المتاحة دون أي تحفيز ، و هذه الطريقة تقلل من التزام الأقسام الفروضة عليهم بمسؤولياتهم .

2/ **الطريقة الاسهامية** : وفقا لهذه الطريقة فان مديري الأقسام يتولون مسؤولية اعداد التقديرات و بعد ذلك ترسل الى الادارة العليا للمصادقة عليها ، و هذه الطريقة تحقق المزايا التالية :

❖ تنمي الانتماء من قبل المديرين للأهداف المحددة بالميزانيات التقديرية ، و الشعور بأن هذه الأهداف هي أهدافهم الشخصية ، و بالتالي زيادة احتمال تحقيقها ؛

<sup>1</sup> زابدي حميدة ، استخدام الميزانيات التقديرية للتحكم في تكاليف المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، الجزائر ، 2001 ، ص 06 .

- ❖ تجنب و ازالة العوامل التي تؤدي الى تخفيض الانتاجية الناتجة من الشعور بالضبط الذي تخلقه الميزانية التقديرية المفروضة ؛
- ❖ مسؤولي الأقسام يبالغون في أهمية أقسامهم في الاحتياج للموارد أو وضع أهداف سهلة التحقق ؛
- ❖ عدد الأشخاص الذين يعدون التقديرات أكبر بالمقارنة مع الطريقة السابقة فان تكلفتها أعلى .

3/ الطريقة التفاوضية : هي طريقة أكثر واقعية تعتمد على جمع الطريقتين السابقتين ، و حسب هذه الطريقة المعلومات تكون متداولة بين المستويات الادارية و مديري الأقسام ، في البداية تقوم الادارة العليا بارسال الأهداف المبدئية الى رؤساء الأقسام ، مع حرص الادارة العليا على توزيع المواد بطريقة عادلة و غير متحيزة ، فاذا رفض رؤساء الأقسام الأهداف و الموارد المتاحة فان الادارة العليا ستطالبهم باقتراح البدائل في اطار الموارد المتاحة ثم الادارة تقوم باضافة الموارد أو تعديل توقعاتها .

### الفرع الثالث : مراحل اعداد الميزانية التقديرية

يتم تحضير الميزانية في المؤسسة عبر خمس مراحل أساسية هي :<sup>1</sup>

1/ مرحلة تحضير الميزانيات : في عملية تحضير الميزانيات يتم الانتقال من الخطة العملية متوسطة الأجل الى الخطة قصيرة الأجل ، و التي يتم فيها تحديد أهداف السنة المقبلة بدقة ، و التعبير عنها في شكل أرقام لتوضيحها ، هذه الأهداف يتم تبليغها لرؤساء المراكز كما يتم ابلاغهم بكل المعلومات المتعلقة بمحيط المؤسسة ، كاعلامهم بالفرضيات الاقتصادية الممكنة و التي تخص السنة المقبلة مثل : معلومات حول أسعار سعر الصرف المتوقعة ، نسب التضخم ، التغيرات الاقتصادية ... ، اضافة الى القيام بعملية دراسة معمقة تشمل السوق و المنتجات و المصاريف الهيكلية الخاصة بالسنة المقبلة ، و تزويد رؤساء المراكز بهذه المعلومات و وضع أهداف تتم معاينتها من طرف مراقب التسيير للنظر في امكانية تحقيقها أم لا .

2/ مرحلة اعداد الميزانية المبدئية : بعد القيام بعملية تحديد الأهداف الخاصة بالسنة المقبلة يتم القيام باعداد ميزانيات مبدئية من طرف رؤساء المراكز ، كما يطلب منهم تحويل خطط العمل و المعطيات الأساسية التي بحوزتهم الى قيم محددة ، كتحديد حجم رقم الأعمال ، نسب الهامش ، حصص السوق ... ، و هنا يأتي الدور الرئيسي لمراقب التسيير و المتمثل في عملية التقييم الشامل لهذه الميزانية المبدئية ، والتأكد من مدى مصداقية الأرقام و القيم التي حددها رؤساء المراكز ، اضافة الى النظر في مدى تناسقها فيما بينها ، كل هذه الاجراءات تتم قبل ارسال هذه الميزانيات المبدئية الى الادارة العليا للتناقش حولها .

<sup>1</sup> أحمد بونقيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 91 .

3/ مرحلة التناقش حول هذه الميزانيات مع الادارة العليا : خلال هذه المرحلة يتم التناقش و التفاوض ومناقشة الميزانيات المبدئية مع الادارة العليا ، و هنا يقوم مراقب التسيير في كل مستوى تنظيمي بضمان وجود تناسق بين هذه الميزانيات و أهداف الادارة العليا ، كما يعمل على اقتراح الحلول المناسبة بغرض التعديل في الأهداف لاحداث تقارب بين تطلعات الطرفين ( الادارة العليا و رؤساء المركز ) ، كما يتم خلال هذه المرحلة تجميع هذه الميزانيات بغرض التأكد من مدى تناسقها فيما بينها و انسجامها ، اضافة الى القيام بعملية التناقش حول الموارد اللازمة لكل مركز من أجل تحقيق الأهداف المحددة له .

4/ مرحلة تحضير الميزانية النهائية : في هذه المرحلة يتم اعداد الميزانية النهائية الخاصة بكل مركز مسؤولية و يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بالتكفل بجميع العمليات ذات الطابع الاداري و المحاسبي التي تسمح بالانتقال من برامج مصادق عليها من طرف الادارة العليا الى ميزانيات مفصلة تحدد فيها المسؤوليات و المهام بوضوح .

5/ مرحلة المتابعة و التحديث : بعد عملية الموافقة على الميزانيات و تخصيص الموارد اللازمة لكل مركز ، يتم القيام بعملية المتابعة و تحديث الميزانيات ، بمعنى مراعاة التطورات الحاصلة في المحيط و كذا النتائج الفعلية لرؤساء المراكز ، اضافة الى ضرورة ادراج المعطيات و النتائج الفعلية للسنة الحالية في عملية وضع التقديرات الخاصة بالسنة المقبلة ، و بتعبير آخر فان عملية وضع الميزانيات للسنة المقبلة يجب أن لا يتم الاعتماد فيها على ميزانية السنة الحالية بل على نتائجها الفعلية .

### المبحث الثاني : المراقبة بالميزانية التقديرية :

تكتسب المراقبة باستخدام الميزانية التقديرية أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة حيث تساعد في الكشف عن نقاط الضعف و محاولة القضاء عليها ، و اكتشاف نقاط القوة و تحسينها و تنميتها و هذا ما سنتطرق اليه في هذا المبحث .

### المطلب الأول : مفهوم المراقبة بالميزانية

بعد القيام بعملية ترجمة أهداف المؤسسة في شكل ميزانيات لمختلف الوظائف يتم بعد ذلك متابعة الانجازات و ذلك عن طريق مراقبة الميزانية ، و تعرف مراقبة الميزانية كمايلي :

تتمثل المراقبة على الميزانية في عملية المقارنة المستمرة بين النتائج الفعلية و النتائج التقديرية المحددة في الميزانيات بغرض :<sup>1</sup>

- ❖ البحث عن أسباب الانحرافات ؛
- ❖ تزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات حول هذه الانحرافات ؛
- ❖ اتخاذ الاجراءات التصحيحية الممكنة ؛
- ❖ تقييم أداء المسؤولين .

كما تعرف أيضا : " مجموعة من الاجراءات يقوم بها المسير تبدأ بتحديد و قراءة الانحرافات ثم تحديد الأسباب المؤدية لهذه الانحرافات كما يحدد المسؤول عليها و أخيرا اقتراح الاجراءات التصحيحية . "<sup>2</sup>

و تهدف المراقبة من خلال الميزانيات الى مايلي :<sup>3</sup>

- ✓ التأكد من تحقيق الأهداف و تنفيذ الخطط الموضوعة من قبل المؤسسة باستعمال السياسة المعمول بها ؛
- ✓ اقامة نقاط رقابة ذاتية داخل المؤسسة حيث أن اعداد الميزانيات على مستوى مختلف مراكز المسؤولية يتيح الفرصة لكل مسؤول بأن يقوم برقابة ذاتية على أدائه و تأكده من التزاماته بالخطط المعبر عنها في الميزانية الخاصة به ؛

<sup>1</sup> نفس المرجع ، ص 102 .

<sup>2</sup> Hélène Ioning et autres , le control de gestion , dunod , paris , 2003 , p 132 .

<sup>3</sup> محمد سامي ، وجدي حجازي ، المدخل الحديث لاعداد و استخدام الموازنات ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، القاهرة ، 2006 ، ص 85 .

- ✓ الرقابة على المصاريف حيث أن المصاريف هي أكثر عرضة للانحراف و يمكن التحكم فيها بشكل كبير من داخل المؤسسة و عكس الإيرادات فان الميزانيات تساعد على احكام الرقابة عليها ؛
- ✓ الرقابة على نتائج الأعمال التي هي فرق بين الإيرادات و المصاريف الفعلية للمؤسسة و منه فان أي انحراف في أحدهما يعكس على نتائج الأعمال و يمكن للميزانية اظهار هذه الانحرافات و ابراز علاقتها ببعضها البعض ؛
- ✓ الرقابة على المركز المالي حيث أن المركز المالي يمكن أن يكشف العديد من المشاكل التي تواجهها المؤسسة و أسبابها و من ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة .

### المطلب الثاني : مراحل المراقبة باستخدام الميزانية

تتمثل مراحل المراقبة باستخدام الميزانية في :<sup>1</sup>

#### 1. اعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات :

يجب أن تتضمن تقارير الأداء مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة و تحديد الانحرافات التي حدثت سواء الملائمة أو غير الملائمة منها ، فضلا عن ذلك فانه يجب أن يتم اعداد تقارير الأداء و توزيعها على أساس شهري بالرغم من أنه قد يكون من الضروري أن يتم اعداد هذه التقارير أو بعضها أسبوعيا أو حتى يوميا في بعض الحالات .

#### 2. تحليل الانحرافات و الرقابة عليها :

في هذه الحالة يتم دراسة كل انحراف ب :

- ✓ تحديد طبيعة الانحرافات و مدى أهميتها المطلقة و النسبية ؛
- ✓ ربط الانحرافات بالنتائج الأخرى و مقارنة الاتجاه فيما بينها ؛
- ✓ تحديد الأسباب التي أدت الى هذا الانحراف و تحليلها بما قد يتطلبه ذلك من الحصول على معلومات اضافية تفصيلية عن النتائج الفعلية و النتائج المقدرة ، أو الرجوع الى تقارير الأداء الأخرى لربط الانحراف بالنتائج الأخرى ؛
- ✓ تحديد المسؤولية عن الانحراف اعتمادا على قدرة المسؤول على الرقابة و التحكم في النتائج .

<sup>1</sup>محمد سامي راضي ، وجدي حامد حجازي ، مرجع سابق ، ص 286 .

3. اتخاذ الاجراءات التصحيحية :

في هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت الى وجود الانحراف و اتخاذ القرارات و الخطوات التنفيذية لمعالجة الانحراف و منع تكراره .

المطلب الثالث : تحليل الانحرافات

الانحراف هو : " عبارة عن الفرق ما بين المقدر الفعلي و قد تكون هذه الانحرافات اما ايجابية أو سلبية." <sup>1</sup>

لتحليل الانحرافات يجب تحديد السعر و الكمية لكل عنصر من عناصر الميزانية ، كما أن المبدأ العام للتحليل هو فرض أحد أحدهما ثابت و الآخر متحرك ، و تكون علاقة تحديد الانحراف كمايلي :

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

إذا رمزنا لكل من :

الكمية الفعلية ب : Qr      السعر الفعلي ب : Pr

الكمية المقدره ب : Qs      السعر المقدر ب : Ps

$$\Delta = (Qs \times Ps) - (Qr \times Pr) \text{ : يصبح الانحراف الاجمالي}$$

و يمكن تحليل الانحراف الى :

❖ انحراف السعر: يقيس هذا الانحراف التغير الذي يحصل بين السعر الفعلي و السعر المقدر

بدلالة الكميات الفعلية :

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

$$\text{و يصبح انحراف السعر} = (Ps - Pr) \times Qr$$

$$\text{و نضع : } \Delta P = Ps - Pr$$

<sup>1</sup> خالص صافي صالح ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق ، مرجع سابق ، ص 180 .

❖ انحراف الكميات : يقيس هذا الانحراف التغير الذي يحصل بين كمية المبيعات الفعلية و كمية المبيعات المقدرة مقيما بالسعر المقدر<sup>1</sup>:

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

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

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

أولا : تحليل انحراف ميزانية المبيعات

و يتمثل الانحراف في الفرق بين المبيعات المقدرة و الفعلية ، و يمكن تحليل هذا الانحراف الى انحراف سعر و انحراف الكمية ، و يقاس هذا الانحراف كالتالي :

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

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

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

اذا كان  $\Delta \text{الاجمالي} < 0$  هذا الانحراف غير ملائم للمؤسسة و تقع المسؤولية على قسبي المبيعات و التسويق .

اذا كان  $\Delta \text{الاجمالي} > 0$  هذا الانحراف ملائم للمؤسسة .

ثانيا : تحليل انحراف ميزانية الإنتاج:

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

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

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

<sup>1</sup> نفس المرجع ، ص 198 .

## الفصل الثاني : دور الميزانية التقديرية في تقييم مراقبة التسيير

إذا كان  $\Delta$  الاجمالي  $< 0$  : هو في صالح المؤسسة و قسم الانتاج كان تقديره جيد و مناسب .

أما إذا كان  $\Delta$  الاجمالي  $< 0$  : هو انحراف غير ملائم للمؤسسة .

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

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

أو إذا كان  $\Delta$  السعر =  $\Delta$  الكمية =  $\Delta$  الاجمالي =  $0$  : وهذه الحالة نادرة و هي حالة مثلى .

ثالثا : تحليل انحراف ميزانية مستلزمات الانتاج

و هناك ثلاث عناصر في ميزانية مستلزمات الانتاج و هي : المواد الأولية ، اليد العاملة و مصروفات الانتاج غير المباشرة ، و يتم تحليل الانحراف كل عنصر على حد .

1/ تحليل انحراف المواد الأولية :

$\Delta$  الاجمالي = ( الكمية المقدره للمادة  $\times$  السعر المقدر للمادة ) - ( الكمية الفعلية للمادة  $\times$  السعر الفعلي للمادة ) .

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

$\Delta$  الكمية = ( الكمية المقدره للمادة - الكمية الفعلية للمادة )  $\times$  السعر المقدر للمادة .

إذا كان  $\Delta$  الاجمالي  $< 0$  : هو في صالح المؤسسة و كلا من قسي التموين و الانتاج كان تقديرهما جيد

و مناسب .

أما إذا كان  $\Delta$  الاجمالي  $> 0$  : هو انحراف غير ملائم للمؤسسة .

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

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

أو إذا كان  $\Delta$  السعر =  $\Delta$  الكمية =  $\Delta$  الاجمالي =  $0$  : وهذه الحالة نادرة الحدوث و هي حالة مثلى .

2/ انحراف اليد العاملة :

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

$\Delta \text{الكمية} = (\text{الكمية المقدر لليد العاملة} - \text{الكمية الفعلية لليد العاملة}) \times \text{السعر المقدر لليد العاملة}$ .

إذا كان  $\Delta \text{الاجمالي} < 0$  : هو في صالح المؤسسة و كلا القسمين الانتاج و الموارد البشرية كان تقديرهما جيد و مناسب .

أما إذا كان  $\Delta \text{الاجمالي} > 0$  : و هو انحراف غير ملائم للمؤسسة .

فان :  $\Delta \text{السعر} < \Delta \text{الكمية}$  : فان المسؤولية تقع على عاتق قسم الانتاج بدرجة كبيرة.

$\Delta \text{السعر} > \Delta \text{الكمية}$  : فان المسؤولية تقع على عاتق قسم الموارد البشرية بدرجة كبيرة .

أو إذا كان  $\Delta \text{السعر} = \Delta \text{الكمية} = \Delta \text{الاجمالي} = 0$  : و هذه الحالة نادرة الحدوث و هي حالة مثلى .

3/ تحليل انحراف مصروفات الانتاج غير المباشرة :

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

$\Delta \text{الكمية} = (\text{الكمية المقدر لليد العاملة} - \text{الكمية الفعلية لليد العاملة}) \times \text{السعر المقدر لليد العاملة}$ .

إذا كان  $\Delta \text{الاجمالي} < 0$  : هو في صالح المؤسسة فقسم الانتاج أو احدى الأقسام الأخرى الصيانة ، النقل التأمين ... كان تقديرهم جيد و مناسب .

أما إذا كان  $\Delta \text{الاجمالي} > 0$  : و هو انحراف غير ملائم للمؤسسة .

فان :  $\Delta \text{السعر} < \Delta \text{الكمية}$  : فان المسؤولية تقع على عاتق قسم الانتاج بدرجة كبيرة.

$\Delta \text{السعر} > \Delta \text{الكمية}$  : فان المسؤولية تقع على عاتق قسم الصيانة ، النقل ، التأمين ... بدرجة كبيرة .

أو إذا كان  $\Delta \text{السعر} = \Delta \text{الكمية} = \Delta \text{الاجمالي} = 0$  : و هذه الحالة نادرة الحدوث و هي حالة مثلى .

رابعاً : تحليل انحراف ميزانية التموينات :

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

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

إذا كان  $\Delta \text{الاجمالي} < 0$  : هو في صالح المؤسسة فقسي الانتاج و التموين كان تقديرهما جيد و مناسب

أما إذا كان  $\Delta \text{الاجمالي} > 0$  : هو انحراف غير ملائم للمؤسسة .

فان :  $\Delta \text{السعر} < \Delta \text{الكمية}$  : فان المسؤولية تقع على عاتق قسم التموين بدرجة كبيرة .

$\Delta \text{السعر} > \Delta \text{الكمية}$  : فان المسؤولية تقع على عاتق قسم الانتاج بدرجة كبيرة .

أو إذا كان  $\Delta \text{السعر} = \Delta \text{الكمية} = \Delta \text{الاجمالي} = 0$  : وهذه الحالة نادرة الحدوث و هي حالة مثلى .

### خلاصة :

من خلال هذا الفصل الذي تطرقنا فيه الى دراسة حول نظام الميزانيات التقديرية و قد اتضح لنا أن للميزانية التقديرية دور هام في المؤسسة ، حيث تهدف الى تنظيم و تنسيق أوجه النشاط الاقتصادي للمؤسسة .

مما يجعل الاستغناء عن الميزانية أمر سيء ، و يستدعي القيام بها تضافر كل الجهود و الخبرات المختلفة لترجمة الأهداف المسطرة على شكل رقمي أو كمي في حدود الموارد و الامكانيات المتاحة .

تمهيد :

بعد أن تعرفنا على الجانب النظري بصفة عامة على عملية مراقبة التسيير و أهم أدواتها في الفصل الأول و تعرفنا في الفصل الثاني على الميزانية التقديرية ، سوف نحاول في الفصل الثالث القيام بدراسة حالة واسقاط الضوء على مؤسسة رام سكر مستغانم حيث سنتطرق الى مراقبة التسيير في المؤسسة و نظام الميزانية التقديرية فيها .

### المبحث الأول : تقديم مؤسسة رام سكر

ان لكل مؤسسة مهام و وظائف مهما كان نوعها ، و المؤسسة الانتاجية تلعب دورا هاما و كبيرا بالنسبة للاقتصاد الوطني خاصة اذا كان منتوجها أساسي بالنسبة للمستهلك هذا من جهة ، و من جهة أخرى فان المؤسسة الاقتصادية هي أساس النشاط الاقتصادي و في هذا المبحث سوف نقوم باعطاء بطاقة تعريفية حول هذه المؤسسة و بيان أهدافها مع عرض هيكلها التنظيمي .

### المطلب الأول : لمحة تاريخية عن مؤسسة رام سكر

أنشئت وحدة مستغانم لتكرير السكر بتاريخ 16 ماي 1965 بالمرسوم الوزاري رقم CAB /49 والقرار رقم 115D/355/69 بتاريخ 23 ماي 1965 .

تقع مؤسسة رام سكر في غرب مدينة مزغران على الطريق الرابط بين وهران و مستغانم بحيث تشمل مساحة قدرها 10 هكتارات ، و ساهم في انجازها الشركة الفرنسية Five Cail Bab Fcb و الشركة الايطالية Rengiène حيث كان وضع الحجر الأسود الأساسي في سنة 1970 انطلقت العملية الانتاجية بها بتاريخ 18 أفريل 1974 ، و الهدف من انشائها هو تكرير السكر الأحمر المستورد من الخارج لانتاج السكر الموجه للاستهلاك المتمثل في :

- بقايا السكر ؛
- سكر أبيض مبلور بوزن 50 كغ .

### المطلب الثاني : مفهوم مؤسسة رام سكر

#### الفرع الأول : تعريف المؤسسة

مؤسسة رام سكر مؤسسة ذات طابع انتاجي وضعت أساسا لتكرير السكر الأحمر المستورد من الخارج لانتاج السكر الموجه للاستهلاك و يقع المقر المركزي في خميس مليانة و تتركب من وحدات للانتاج هي :

- معمل تكرير السكر بخميس مليانة ؛
- معمل تكرير السكر بمستغانم .

في 02 فيفري 2000 كان هناك تعديل وزاري فاستقلت لوحدها و حسب احصائيات 2001 وصلت القدرة الانتاجية للمؤسسة الى :

## الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة رام سكر - مستغانم -

- معالجة السكر الأحمر المقدر ب 330 طن في اليوم ؛
- منتج السكر الأبيض المبلور في أكياس حجم 50 كغ بقدر 10 طن في اليوم .

تهتم المؤسسة بالتمويل ، الانتاج ، التمويل ، التكيف ، الترقية ، التسويق و التوزيع لكل مواد الصناعات الغذائية و استغلال و تسيير و تنمية نشاطات انتاج السكر .

نظرا لصعوبة تمويل المواد الأولية ( السكر الأحمر ) التي تستورد بأكملها من الخارج و بالعملة الصعبة و بسبب الوضعية المالية للشركة لا تمتلك القدرة على تمويل ذاتها أصبح من الواضح ضرورة البحث عن شريك يمول الشركة بالمواد الأولية حتى يمكنها العمل و الانتاج و يعطيها فرصة النهوض .

أصبحت المؤسسة تتعامل مع القطاع الخاص بداية من سنة 2001 نظرا لتخلي الدولة من الدعم المالي و المادة الأولية ( السكر الأحمر ) ، حيث تعاملت المؤسسة في البداية مع شركات لحلف التجارة LIC و التعامل الثاني فقد كان مع مؤسسة شرفاوي للتجارة أما التعامل الثالث فقد كان مع CEVITAL ففي سنة 2012 مؤسسة رام سكر ملك مجمع " برحال " الغربي للاستيراد المتكون من عدة شركات متخصصة في تكرير السكر ، استيراد المواد الغذائية و نقل البضائع ، حيث تم تحويل الشركة من شركة عمومية الى شركة أسهم وفق شروط معينة تم الاتفاق عليها و من بين الشروط الأساسية :

- الاحتفاظ بالعمال ؛
- تسديد ديون الشركة .

### الجدول رقم(01.03) : يبين تقديم تعريف مختصر للمؤسسة

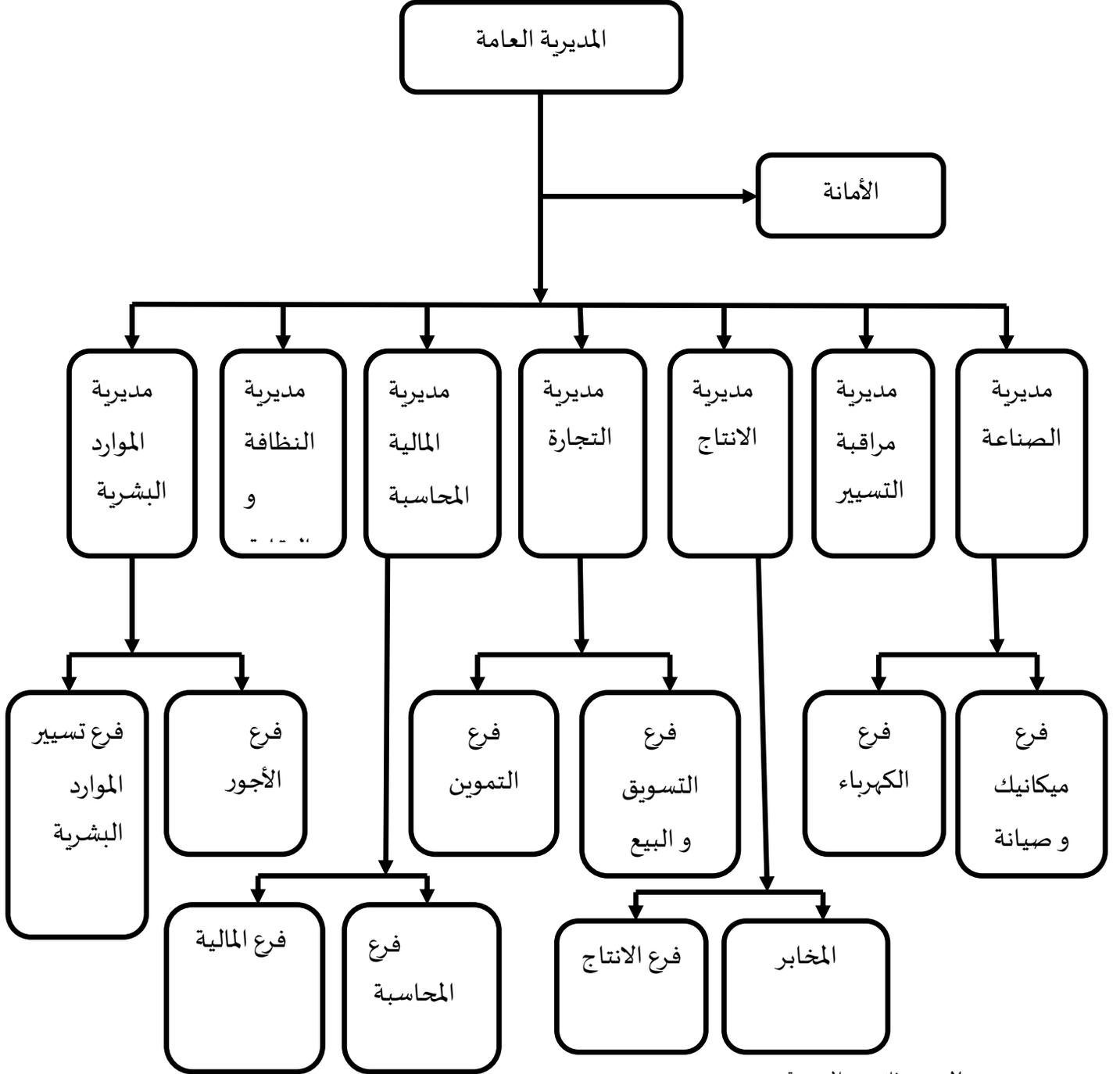
التسمية	معمل تكرير السكر RAM SUCR
رمز النشاط التجاري	107401 سكريات وتصفية
قطاع النشاط	الانتاج الصناعي
العنوان	طريق مزعران رقم البريد 58 مستغانم
الشكل القانوني	شركة ذات أسهم
رأس المال	164000000 دج
عدد الأسهم	164000 سهم بمبلغ 1000 دج للسهم الواحد
نشاط الشركة	تكرير السكر

المصدر: وثائق من المؤسسة .

الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي لمؤسسة رام سكر

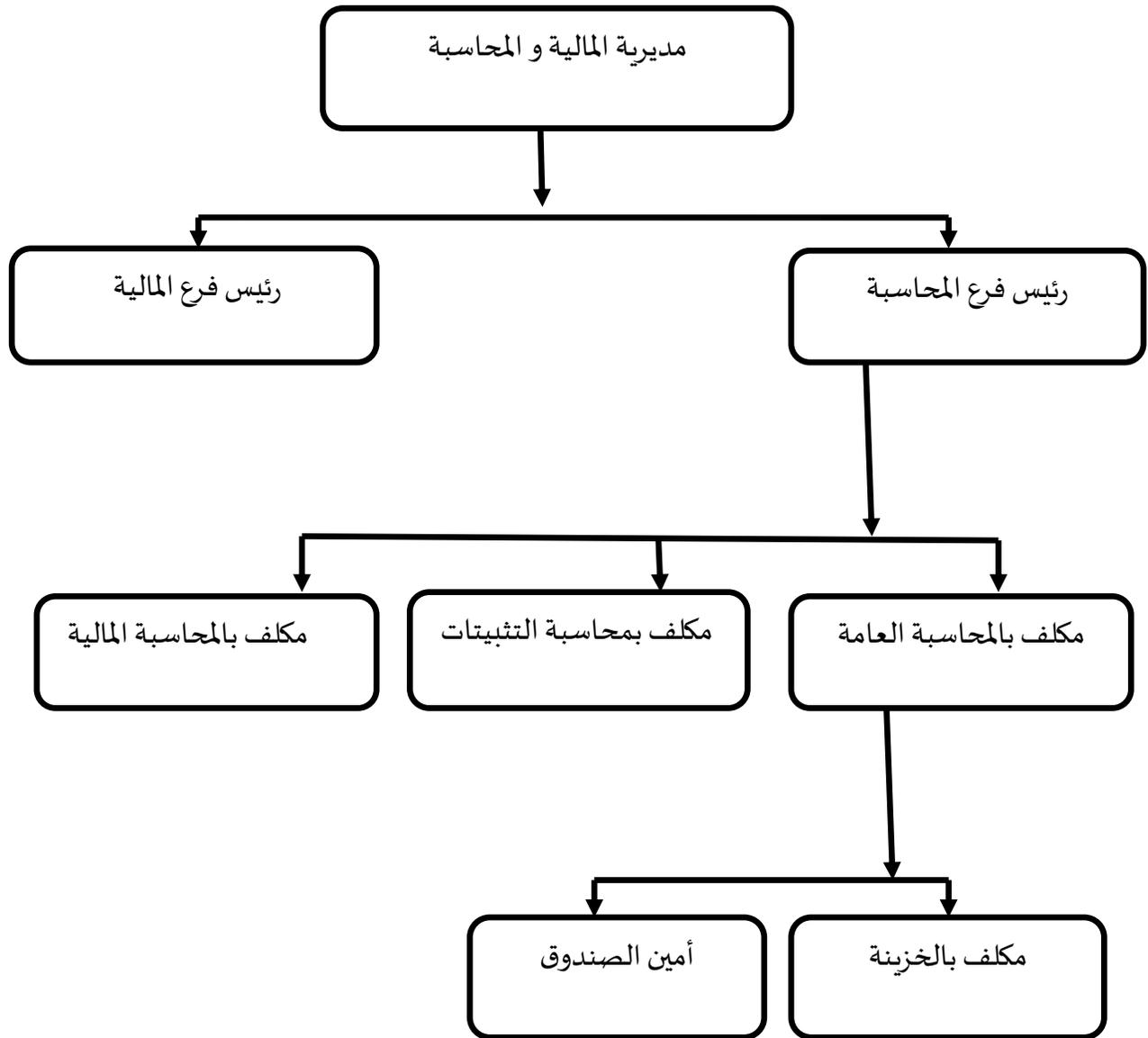
يتكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة رام سكر من عدة مديريات و مصالح كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم (01.03) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق من المؤسسة.

الشكل رقم (02.03) : الهيكل التنظيمي لمديرية المالية والمحاسبة



المصدر: وثائق من المؤسسة.

المطلب الثالث : أهداف مؤسسة رام سكر

ان الهدف الأساسي للمؤسسة هو ارضاء و تلبية حاجات الزبائن بالاضافة الى تحقيق الاستمرارية و البقاء والنمو ، و لها أيضا أهداف أخرى تسعى لتحقيقها حتى تكون في قمة النجاح و من بينها :

- ✓ استثمار و تسيير و تنمية نشاطات انتاج السكر و كل النشاطات الصناعية الأخرى التي لها علامة نشاطها الأساسي ؛
- ✓ ضمان التكوين لتتمكن من تحقيق لدمخططات المعتمدة فيما يخص انتاج مادة السكر ؛
- ✓ تنظيم و تطوير هيكل الصيانة بحيث ترفع مردودية الانتاج ؛
- ✓ تعظيم الانتاج و الربح الجيد ؛
- ✓ العمل على الاستفادة من التكنولوجيا و الأساليب الحديثة في العمل مما يسهل عملية الانتاج والتسيير من خلال التدريب و الملتقيات في هذا الشأن ؛
- ✓ تسيير و تنمية نشاطات النتاج السكر بما يضمن تغطية الطلب على هذه المادة ؛
- ✓ ضمان بيع بضاعتها في اطار الأهداف المسطرة و التدابير المتخذة من قبل الحكومة فيما يخص التسويق .

### المبحث الثاني : واقع الميزانية التقديرية ومراقبة التسيير في المؤسسة

سنحاول من خلال هذا المبحث التعرف على الميزانية التقديرية في الشركة وذلك من خلال الاطلاع على دور و مكانة مراقبة التسيير و الميزانية التقديرية أيضا القيام بتحليل انحرافات ميزاني الانتاج و المبيعات ذلك لاعتبارهما من أهم الميزانيات التقديرية التي تعدها الشركة و الأكثر فعالية من حيث المراقبة .

#### المطلب الأول : الميزانية التقديرية ومراقبة التسيير في مؤسسة رام سكر

##### الفرع الأول : مراقبة التسيير في مؤسسة رام سكر

مراقبة التسيير داخل المؤسسة تلعب دورا كبيرا فمن خلالها يمكن المقارنة بين ما هو مخطط وما هو فعلي ، و منه فان مراقبة التسيير اذا حققت نتائج أحسن مما هو مخطط فهذا يعني أنها في القمة و أنها تحكمت في مواردها المتاحة بشكل ملائم ، أما اذا كانت النتائج سلبية فهذا يعني أن المؤسسة في حالة تدهور نتيجة لعدم استغلالها لمواردها بشكل صحيح ، بحيث تتمثل المهمة الأساسية لمراقبة التسيير في مساعدة المسؤولين العمليين و الادارة العامة علة التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم وتحقيق أهدافهم من خلال سيرورة عمليات قائمة على وضع الميزانيات و خطط العمل بغرض تحقيق أهداف كمية و محددة ، كما يقوم مراقب التسيير بمتابعة النتائج و تحديد الانحرافات و مساعدة المسؤولين على شرح أسبابها و من ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة ، و منه مراقبة التسيير تهدف الى الاستغلال الأمثل للموارد من أجل بلوغ الأهداف المسطرة وفقا للاستراتيجية المعمول بها داخل المؤسسة .

##### الفرع الثاني : الميزانية التقديرية في مؤسسة رام سكر

لا توجد مصلحة اعداد الميزانية التقديرية حيث تقوم مصلحة المحاسبة و المالية لمؤسسة رام سكر سنويا باعداد ميزانية شاملة لمختلف مصالحتها ، بالاعتماد على الميزانيات الحقيقية للفترة السابقة و كذا متطلبات السوق من منتجات الشركة و الوقت الذي لزم لتحقيق الانتاج الفعلي للفترة السابقة .... ، و يتم اعدادها بعد جمع كل الطلبيات من الزبائن و باضافة كمية لمواجهة أي طلبيات أخرى خلال السنة ، خاصة أن المادة الأولية الرئيسية في الانتاج هي السكر الأحمر الذي يتم استراده من الخارج ، لذا على الشركة اتخاذ كافة الاجراءات اللازمة لضمان عدم انقطاع المادة الأولية من المخازن .

## الفصل الثالث : دراسة حالة مؤسسة رام سكر - مستغانم -

بعد اعداد الميزانية التقديرية الشاملة تأتي مرحلة التنفيذ حيث تقوم الشركة بطلب قرض من البنك وهذا من أجل شراء المادة الأولية لمواجهة الطلبات ، و هنا على الشركة القيام بالتنفيذ الجيد للميزانية التقديرية من أجل الاستفادة القصوى لهذا المورد المالي خاصة و أن الشركة قائمة على هذا القرض .

### المطلب الثاني : تحليل انحراف المبيعات :

حسب المعطيات من مصلحة المحاسبة و المالية لمؤسسة رام سكر لسنة 2017 تكون الانحرافات بالنسبة للمبيعات كمايلي :

### الجدول رقم ( 02.03 ) : انحراف المبيعات لسنة 2017 :

الأشهر	المبيعات الفعلية	المبيعات التقديرية	الانحراف	نسبة الانحراف
01	8930,000	-	8930,000	100 %
02	8513,150	6750,000	1763,150	26,12 %
03	8645,500	7500,000	1145,500	15,27 %
04	8565,000	7250,000	1315,000	18,13 %
05	8412,200	7500,000	912,200	12,86 %
06	8835,100	7250,000	1585,100	21,86 %
07	9569,200	7500,000	2069,200	27,58 %
08	9258,300	7500,000	1758,300	23,44 %
09	8195,000	7250,000	945,000	13,03 %
10	9826,700	7500,000	2326,700	31,02 %
11	8140,000	7250,000	890,000	12,27 %
12	3775,000	7500,000	- 3725,000	- 49,67 %
المجموع	100665,150	80750,000	19915,150	24,66 %

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المؤسسة .

الانحراف الاجمالي للمبيعات = المبيعات الفعلية - المبيعات التقديرية

الانحراف الاجمالي للمبيعات = 100665,150 - 80750,000

الانحراف الاجمالي للمبيعات = 19915,150 طن .

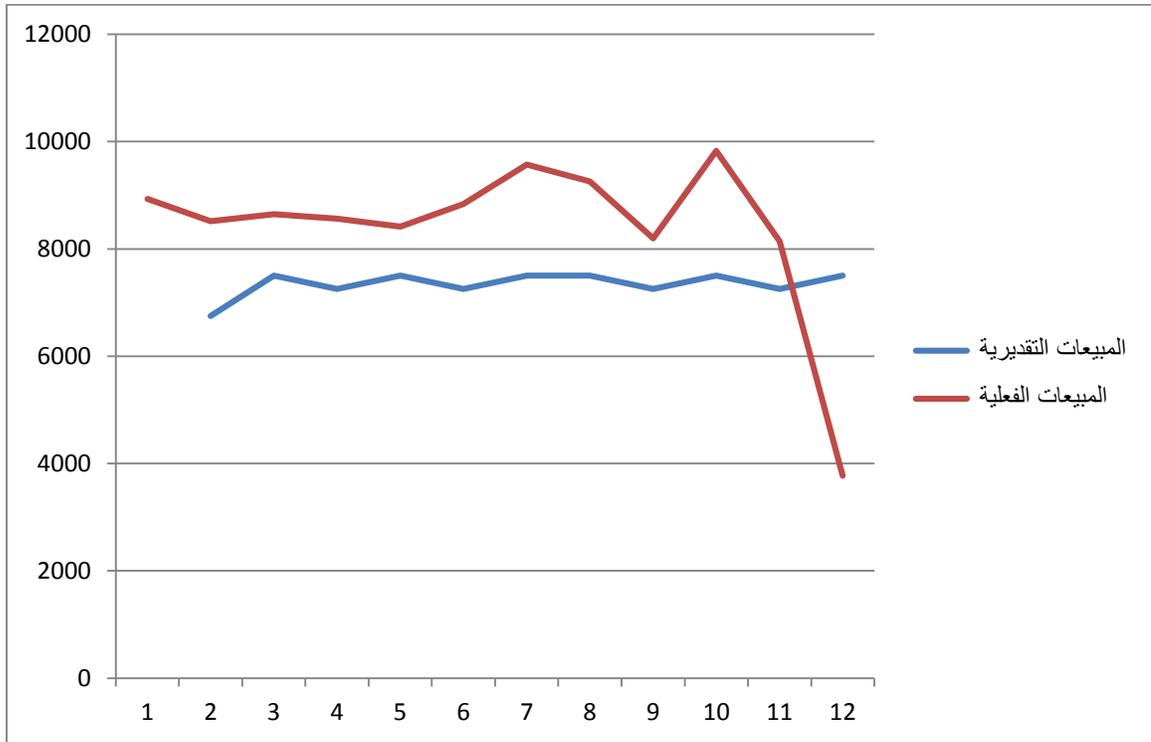
و تقاس نسبة الانجاز أو نسبة التحقيق بالعلاقة التالية :

نسبة الانجاز = ( المبيعات الفعلية  $\times$  100 ) / المبيعات التقديرية

نسبة الانجاز = ( 100  $\times$  100665,150 ) / 80750,000

نسبة الانجاز = 124,66 %

الشكل رقم ( 03.03 ) : التمثيل البياني لمبيعات سنة 2017



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول .

التحليل :

نلاحظ أن انحراف المبيعات لسنة 2017 موجب نظرا لارتفاع الكمية الفعلية المباعة من السكر عن الكمية التقديرية و هذا طوال الاحدى عشر شهرا بينما انخفض في شهر ديسمبر و أصبح سالبا بكمية قدرها 3725 طن أي بنسبة 49,67% و هذا راجع الى انخفاض في كمية الانتاج .

الجدول رقم ( 03.03 ) : انحراف المبيعات لسنة 2018

الأشهر	المبيعات الفعلية	المبيعات التقديرية	الانحراف	نسبة الانحراف
01	1095,000	-	1095,000	% 100
02	240,000	1974,000	- 1734,000	% - 87,84
03	4337,500	8460,000	- 4122,500	% - 48,72
04	6735,000	8178,000	- 1443,000	% - 17,64
05	10380,000	8460,000	1920,000	% 22,69
06	7025,000	8178,000	- 1153,000	% - 14,09
07	7125,000	8460,000	- 1335,000	% - 15,78
08	6135,000	8460,000	- 2325,000	% - 27,48
09	9375,000	8178,000	1197,000	% 14,63
10	9170,000	8460,000	710,000	% 8,39
11	9614,000	8178,000	1436,000	% 17,55
12	9245,000	8460,000	785,000	% 9,29
المجموع	80476,500	85446,000	- 4969,500	% - 5,81

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المؤسسة .

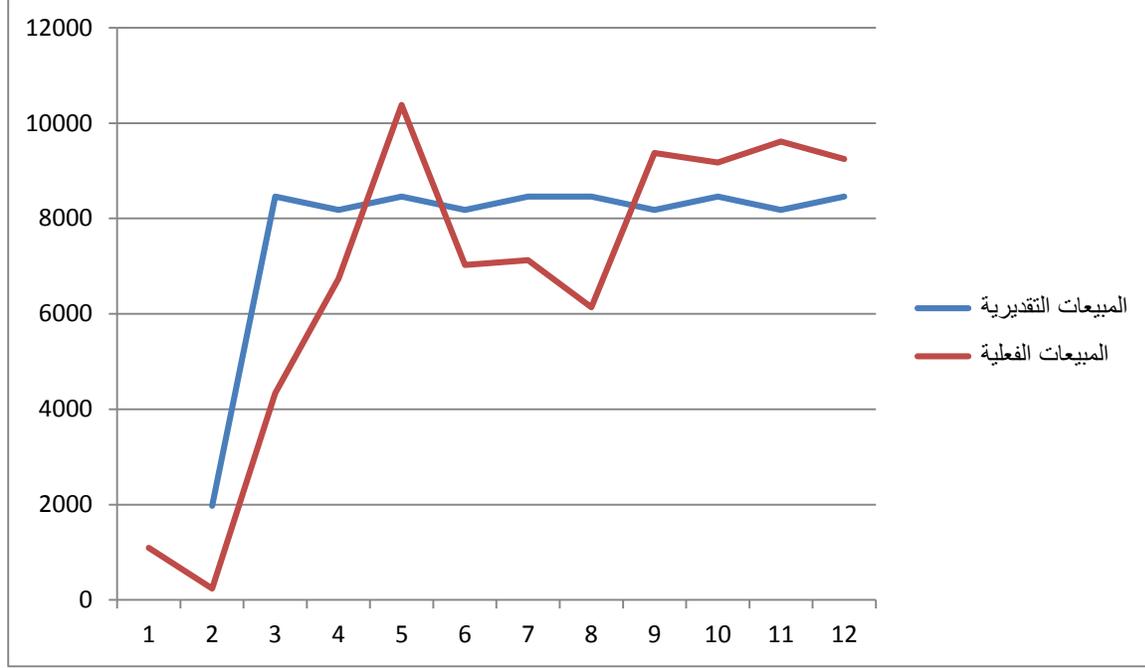
$$\text{الانحراف الاجمالي} = 85446,000 - 80476,500$$

$$\text{الانحراف الاجمالي} = 4969,500 \text{ طن} .$$

$$\text{أما نسبة الانجاز} = ( 100 \times 80476,500 ) / 85446,000$$

نسبة الانجاز = 94,18 %

الشكل رقم ( 04.03 ) : التمثيل البياني لمبيعات سنة 2018



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول .

#### التحليل :

من خلال التمثيل البياني نلاحظ أن انحراف المبيعات خلال هذه السنة سالب بسبب أن الكمية الفعلية المباعة أقل من الكمية التقديرية وهذا يعود الى تخفيض المؤسسات المنافسة من سعر منتوجها مما أدى الى نقص المبيعات ، وهذا ما يوضح بأن المؤسسة لم تصل الى الهدف المنشود .

أما نسبة التطور تقاس بالعلاقة التالية :

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

$$\text{نسبة التطور} = (100665,150 - 80476,500) / 100665,150$$

$$\text{نسبة التطور} = 20,05\%$$

وتدل هذه النسبة على التراجع في المبيعات لسنة 2018 بنسبة 20,05 % على السنة السابقة بسبب نقص البيع نظرا لفائض المنتج في السوق .

المطلب الثالث : تحليل انحراف الانتاج

حسب المعطيات من مصلحة المالية و المحاسبة لمؤسسة رام سكر لسنة 2017 تكون انحرافات الانتاج كمايلي :

الجدول رقم ( 04.03 ) : انحراف الانتاج لسنة 2017

الأشهر	الانتاج الفعلي	الانتاج المقدر	الانحراف	نسبة الانحراف
01	9004,800	-	9004,800	100 %
02	8459,150	6750,000	1709,150	25,32 %
03	8660,000	7500,000	1160,000	15,46 %
04	8539,500	7250,000	1289,500	17,78 %
05	8555,200	7500,000	1055,200	14,06 %
06	8836,600	7250,000	1586,600	21,88 %
07	9431,200	7500,000	1931,200	25,74 %
08	9774,800	7500,000	2274,800	30,33 %
09	9681,500	7250,000	2431,500	33,53 %
10	9563,200	7500,000	2063,200	27,50 %
11	9822,500	7250,000	2572,500	35,48 %
12	1669,500	7500,000	- 5830,500	- 77,74 %
المجموع	101997,950	80750,000	21247,950	26,31 %

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المؤسسة .

الانحراف الاجمالي للانتاج = الانتاج الفعلي - الانتاج التقديري

الانحراف الاجمالي للانتاج = 101997,950 - 80750,000

الانحراف الاجمالي للانتاج = 21247,950 طن .

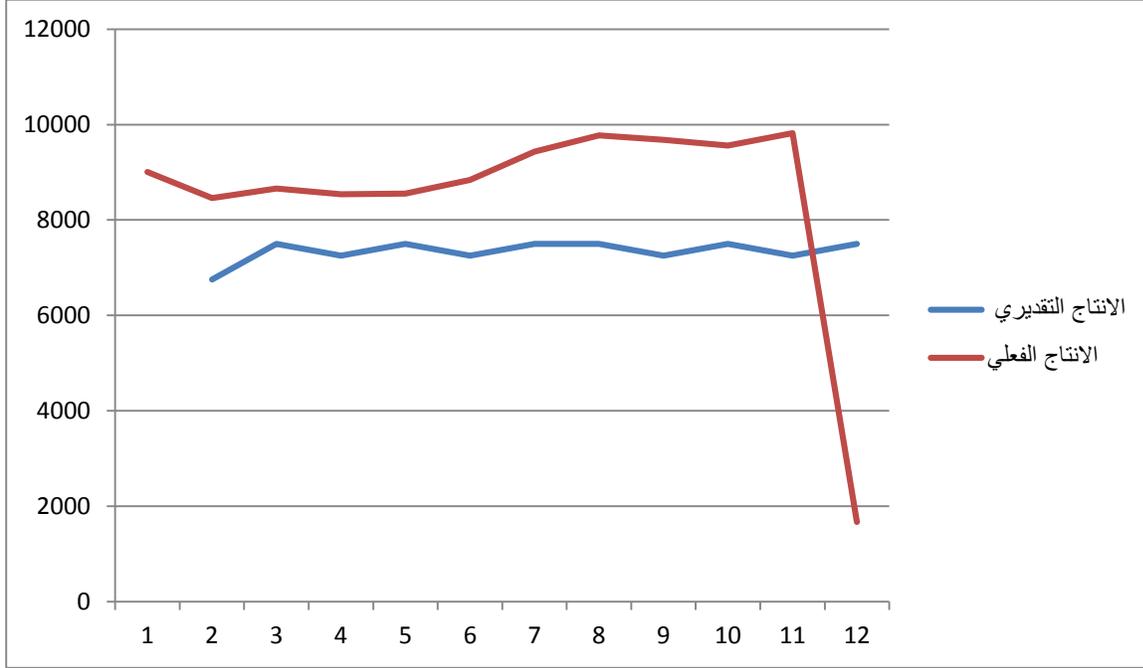
أما نسبة الانجاز الاجمالية تقاس ب :

نسبة الانجاز = ( الانتاج الفعلي  $\times$  100 ) / الانتاج التقديري

نسبة الانجاز = ( 101997,950  $\times$  100 ) / 80750,000

نسبة الانجاز = 126,31 %

الشكل رقم ( 05.03 ) : التمثيل البياني لانتاج سنة 2017



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول .

التحليل :

من خلال المنحنى نلاحظ أن انحراف كمية الانتاج خلال هذه السنة موجب و هذا الى غاية شهر ديسمبر حيث انخفضت كمية الانتاج بانحراف قدره 5830,500 طن أي بنسبة 77,74 % و هذا راجع الى توقف المؤسسة عن الانتاج من أجل الصيانة السنوية التي تقوم بها .

الجدول رقم ( 05.03 ) : انحراف الانتاج لسنة 2018

الأشهر	الانتاج الفعلي	الانتاج المقدر	الانحراف	نسبة الانحراف
01	-	-	-	-
02	-	1974,000	- 1974,000	100 % -
03	7940,000	8460,000	- 520,000	6,14 % -
04	8493,000	8178,000	315,000	3,85 %
05	9430,000	8460,000	970,000	11,46 %
06	8883,500	8178,000	705,500	8,62 %
07	4125,000	8460,000	- 4335,000	51,24 % -
08	7886,200	8460,000	- 573,800	6,78 % -
09	8457,925	8178,000	279,925	3,42 %
10	8971,700	8460,000	511,700	6,04 %
11	8412,675	8178,000	234,675	2,86 %
12	9130,500	8460,000	670,500	7,92 %
المجموع	81730,500	85446,000	- 3715,500	4,34 % -

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من المؤسسة .

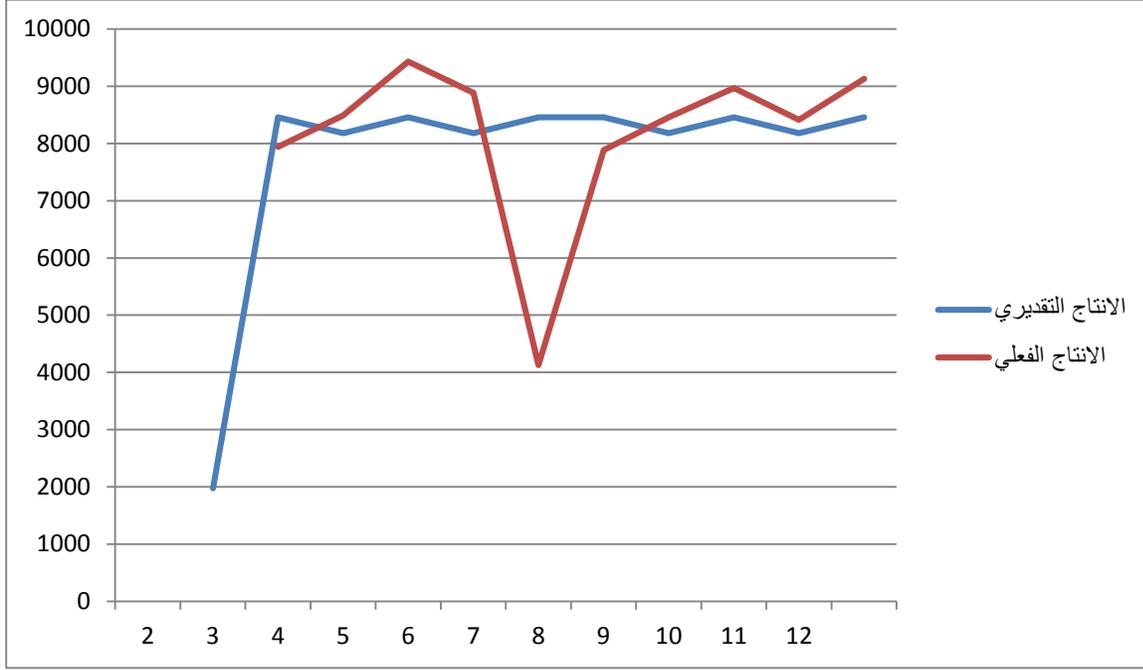
$$\text{الانحراف الاجمالي} = 81730,500 - 85446,000$$

$$\text{الانحراف الاجمالي} = 3715,500 \text{ طن} .$$

$$\text{أما نسبة الانجاز} = ( 100 \times 81730,500 ) / 85446,000$$

$$\text{نسبة الانجاز} = 95,65 \%$$

الشكل رقم ( 06.03 ) : التمثيل البياني لانتاج سنة 2018



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول .

#### التحليل :

من خلال المنحنى نلاحظ بأن الانحراف في الانتاج سالب خلال هذه السنة حيث في شهر فيفري كان سالب بكمية قدرها 1974 طن و ذلك بنسبة 100 % و في شهر مارس انخفض و أصبح سالبا بكمية قدرها 520 طن أي بنسبة 6,14 % و هذا راجع الى الصيانة التي قامت بها المؤسسة من بداية شهر ديسمبر 2017 الى غاية منتصف شهر مارس 2018 ، ثم نلاحظ أنه خلال شهر أفريل ، ماي وجوان أصبح موجبا الى أن انخفض في شهر جويلية و صار سالبا بكمية قدرها 4335 طن و ذلك بنسبة 51,24 % و أيضا في شهر أوت سالبا بكمية 573,800 طن أي بنسبة 6,78 % و هذا يعود الى تخفيض المؤسسة من كمية الانتاج نظرا لنقص البيع .

$$\text{أما نسبة التطور} = (101997,950 - 81730,500) / 101997,950$$

$$\text{نسبة التطور} = -19,87 \% .$$

تدل هذه النسبة على التراجع في الانتاج بنسبة 19,87 % على السنة السابقة و هذا راجع الى نقص المبيعات .

خلاصة :

استهدفت الدراسة الميدانية بشكل أساسي حول مراقبة التسيير و الميزانية التقديرية في مؤسسة "رام سكر" ، اذ نجد هذه الأخيرة تهدف الى استعمال هذه الأدوات بشكل فعال و ملائم و هذا من أجل بلوغ الأهداف المسطرة وفقا لاستراتيجية الشركة ، و ذلك لاستخراج الفروقات و مقارنة النتائج الفعلية و المحققة مع التي خطط لها و اتخاذ القرارات و التدابير التصحيحية لتفادي الوقوع في مثل هذه الانحرافات مستقبلا و هذا بالأخذ بأدوات مراقبة التسيير و الميزانيات التقديرية .

خاتمة عامة :

انطلاقاً من دراستنا التي تعالج مساهمة الميزانيات في تقييم مراقبة التسيير و من خلال ما تطرقنا له في دراسة حالة مؤسسة رام سكر . مستغانم ، يتضح لنا أن مراقبة التسيير تسعى الى ضمان التسيير الأمثل للمؤسسة و التحكم الأمثل في مواردها لتحقيق أكبر ربح ممكن بأقل التكاليف حيث تعددت أدوات مراقبة التسيير التي تتمثل في المحاسبة العامة ، المحاسبة التحليلية ، لوحة القيادة و الميزانيات .

حيث تمثل الميزانية ترجمة تفصيلية تشمل كافة جوانب نشاط المؤسسة لفترة زمنية محددة ، يشارك في اعدادها كافة المسؤولين كل حسب نطاق مسؤوليته ، اذ يتم تكوين لجنة تقوم بجمع تقديرات كل قسم أو مسؤول لدراستها و الخروج بميزانية شاملة و متلائمة فيما بينها اذ أن الميزانيات تعتبر أهم أدوات مراقبة التسيير و الأكثر فعالية من حيث الرقابة و كأداة لتقييم نظام المراقبة للمؤسسة من خلال المرور على عدة مراحل بدءاً باعداد تقارير الأداء و تحديد الانحرافات الناتجة عن الفرق بين القيمة التقديرية و القيمة الفعلية ثم تحليل أسباب الانحرافات للوصول الى الاجراءات التي من شأنها أن تجنب المؤسسة الوقوع في هاته الانحرافات ، و متابعة تنفيذها للتأكد من فعالية اجراءات الرقابة من خلال استخدام الميزانيات .

● النتائج النظرية :

- ✓ تسعى مراقبة التسيير لتحقيق التحكم الأمثل في موارد المؤسسة لتحقيق أكبر ربح ممكن بأقل تكلفة ؛
- ✓ ان الميزانية التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير ؛
- ✓ الميزانية التقديرية تعبير كمي و مالي مفصل لبرنامج العمل الذي ترغب المؤسسة في تنفيذه خلال فترة زمنية محددة ؛
- ✓ تساهم الميزانية التقديرية في تقييم مراقبة التسيير من خلال ايجاد الانحرافات الناتجة عن طريق الفرق بين القيمة الفعلية و القيمة التقديرية ثم تحليل أسباب وقوعها و اتخاذ القرارات المناسبة التي تمكن المؤسسة من تفادي الانحرافات .

● النتائج التطبيقية :

- ✓ تقتصر مؤسسة رام سكر – مستغانم – في مراقبة تسييرها فقط على الأدوات الحديثة التي من بينها الميزانية التقديرية و لوحة القيادة ؛
- ✓ المؤسسة محل الدراسة تحسب الانحرافات و تحللها ؛

✓ تعتمد مؤسسة رام سكر - مستغانم - على أساليب بسيطة في تحديد حجم مبيعاتها من خلال دراسة تطورها خلال السنوات الماضية ، و ربط زيادة حجم المبيعات بزيادة عدد الزبائن

• التوصيات :

من خلال اطلعنا على واقع مؤسسة رام سكر و عرضنا لمختلف النتائج المتوصل اليها نخرج بجملة من التوصيات أهمها :

✓ البحث عن الأسباب التي أدت الى وجود الانحرافات و محاولة تفادي وقوعها في السنوات المقبلة ؛

✓ على الشركة الاعتماد على طرق و أساليب احصائية من أجل الحصول على تقديرات دقيقة ؛

✓ العمل على تطبيق مبدأ المشاركة في اعداد الميزانية و ذلك من خلال اشراك جميع المصالح التي تعنى بعملية التحضير للميزانية التقديرية .

المراجع بالعربية :

❖ المؤلفات والكتب :

• الكتب العامة :

1. أحمد طرطار ، عبد العالي منصر ، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد ، دار جسور للنشر و التوزيع ، الجزائر ، 2015 .
2. أحمد فوزي ملوخية ، نظم المعلومات الادارية ، دار الفكر الجامعي ، الاسكندرية ، 2007 .
3. أحمد محمد زامل ، المحاسبة الادارية مع تطبيقات بالحاسب الألي ، مركز البحوث ، الرياض ، 2000 .
4. الأميرة ابراهيم عثمان ، المحاسبة الادارية ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية ، 2006 .
5. حسين أحمد الطروانة ، توفيق صالح علي الهادي ، الرقابة الادارية ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ، 2011 .
6. رضوان محمد العناتي ، محاسبة التكاليف : مفاهيم مبادئ تطبيقات ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2000 .
7. زاهد محمد ديري ، الرقابة الادارية ، دار المسيرة ، عمان ، 2011 .
8. صالح عبد الله الرزق ، عطا الله وارد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان ، 1999 .
9. صلاح الدين حسن السيبي ، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية ، دار الوسام للطباعة و النشر ، بيروت ، 1998 .
10. عبد الرحمان عطية ، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي والمالي ، دار النشر جيطلي ، برج بوعريج ، 2009 .
11. عبد الناصر ابراهيم نور ، أصول المحاسبة المالية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2014 .
12. عدنان تايه النعيمي ، أرشد فؤاد التميمي ، التخطيط والتحليل المالي اتجاهات المعاصرة ، دار اليازوري ، عملن ، 2006 .

13. عليان الشريف و آخرون ، مبادئ المحاسبة المالية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2000 .
14. فؤاد الشيخ سالم ، زياد رمضان ، المفاهيم الادارية الحديثة ، الطبعة الخامسة ، مركز الكتاب الأردني ، الأردن ، 1995 .
15. فايز جمعة النجار ، نظم المعلومات الادارية : منظور اداري ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ، 2013 .
16. فيصل جميل السعيدة ، المحاسبة الادارية ، دار المسيرة ، عمان ، 2007 .
17. كمال خليفة أبو زيد ، عطيه عبد الحي مرعى ، مبادئ المحاسبة الادارية ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2003 .
18. كمال خليفة أبو زيد ، عطيه عبد الحي مرعى ، مبادئ المحاسبة الادارية الحديثة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2004 .
19. محمد مطر ، التحليل المالي والائتماني ، دار وائل للنشر ، الأردن ، 2000 .
20. منال محمد الكردي ، جلال ابراهيم العبد ، مقدمة في نظم المعلومات الادارية : المفاهيم الأساسية و التطبيقات ، دار الجامعية الجديدة ، الاسكندرية ، 2003 .
21. ناصر دادي عدون و آخرون ، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2008 .
22. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية و تكنولوجيا المعلومات ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2004 .

• الكتب الخاصة :

1. بديع الدين ريشو ، الموازنات التشغيلية و المالية و الرأسمالية ، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع ، الاسكندرية ، 2009 .
2. خالص صافي صالح ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2007 .

3. خالص صالح ، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون ، 1997 .
4. محمد خليل و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة ، شبكة الأبحاث و الدراسات الاقتصادية ، الجزائر ، <http://fr.scribd.com>
5. محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير ، الجزء الأول ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995 .
6. محمد سامي ، وجدي حجازي ، المدخل الحديث لاعداد واستخدام الموازنات ، الدار الجامعية للنشر و التوزيع ، القاهرة ، 2006 .
7. محمد سامي راضي ، وجدي حامد الحجازي ، المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات ، دار الجامعية ، الاسكندرية ، 2001 .
8. محمد فركوس ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، 1995 .
9. محمد فركوس ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001 .
10. معراج هواري ، مصطفى الباهي ، مدخل الى مراقبة التسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2011 .
11. ناصر دادي عدون و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2003 .
12. ناصر دادي عدون و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية : حالة البنوك ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2004 .
13. ناصر دادي عدون ، عبد الله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2004 .
14. شناف فريد ، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج ، دار المحمدية للنشر ، الجزائر .

❖ الرسائل الجامعية :

• رسائل الماجستير :

1. أحمد بونقيب ، دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، الجزائر ، 2006 .
2. زايدي حميدة ، استخدام الميزانيات التقديرية للتحكم في تكاليف المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، الجزائر ، 2001 .
3. طويل رشيد ، تسيير وترشيد الأموال العمومية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، الجزائر ، 2008 .

• المذكرات :

1. بلطرش سمية ، أليات مراقبة التسيير في المؤسسة ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، جامعة مستغانم ، الجزائر ، 2017 .
2. بوعزة زهرة ، دور وظيفة مراقبة التسيير في البنوك الجزائرية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، جامعة مستغانم ، الجزائر ، 2012 .
3. فارس كريمة ، أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الخدمائية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق محاسبي و مراقبة التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية ، التجارية و علوم التسيير ، جامعة مستغانم ، الجزائر ، 2012 .

المراجع بالأجنبية :

❖ الكتب :

1. Hélène Loning et autre , Lecontrol de gestion, DUNDO, paris , 2003 .

## الملخص :

تهدف هذه الدراسة الى محاولة التعرف على كيفية استخدام الميزانية التقديرية و مساهمتها في مراقبة تسيير المؤسسة حيث أن الميزانية تمثل التعبير المفصل لبرنامج العمل الذي تريد المؤسسة تنفيذه خلال فترة زمنية محددة ، حيث تساهم بشكل فعال في مراقبة التسيير من خلال ايجاد الانحرافات الناتجة عن الفرق بين القيمة التقديرية و القيمة الفعلية و تحليل أسبابها ثم اعداد التقارير اللازمة و رفعها للمسؤولين لاتخاذ القرارات التصحيحية .

## الكلمات المفتاحية :

مراقبة التسيير . الميزانية التقديرية . الانحرافات . التخطيط . القيمة التقديرية .

## Résumé :

Cette étude vise à essayer d'apprendre à utiliser le budget provisionnel et leurs contribution à la commande de direction de l'établissement ou le budget représente une expression détaillée du programme de travail que vous souhaitez mettre en œuvre l'entreprise dans une période de temps spécifiée , ou contribuer efficacement à la maitrise de la gzsition en créant des distractions résultant de la différence entre la valeur estimée et la valeur réelle et l'analyse de ces causes , et de préparer les rapports nécessaires et de les soumettre aux autorités de prendre des décisions correctives .

## Les mots clés :

Le contrôle de gestion . budget provisionnel . écarts . planification . la valeur estimée .