



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

الشعبة: علوم الاقتصادية

التخصص: محاسبة وجباية

بعنوان

دور نظام الموازنة التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

لمجمع تربية الدواجن للغرب - وحدة أغذية الانعام بوقطب

ONAB

* تحت إشراف الأستاذة:

* من إعداد الطلبة:

* حرمـل سليمانـة

* تومي عبد الحميد

* جمعي يونس

* أعضاء لجنة المناقشة:

* الأستاذ رئيسيا

* الأستاذة: حرمـل سليمانـة مشرفا

* الأستاذ ممتحنا

* السنة الجامعية 2016/2017

كلمة شكر

الحمد والشكر لله تعالى أولاً وأخيراً على نعمة التوفيق

والسداد الخطى في الطريق

ثم الشكر الجزيل لمن قدم لنا يد العون بأسلوب أو بآخر

ونخص بالذكر:

الأستاذة حرملى سليمة على قبول الإشراف على المذكرة واهتمامها وتوجيهاتها لنا وكذا

أساتذة وعمال كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

وكما لا ننسى جميع عمال مجمع تربية الدواجن للغرب – وحدة أغذية الانعام بوقطب

وفي الأخير إلى كل من ساعدنا في انجاز في هذا العمل من بعيد أو قريب بنصيحة

أو بكلمة طيبة

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

"مثل الذين ينفقون أموالهم في سبيل

الله كمثل حبة أنبتت سبع سنابل في كل سنبلة مائة حبة والله

يضاعف لمن يشاء والله واسع عليم"

سورة البقرة الآية 261

الإهداء

بسم الله الذي أعانني ووفقني في انجاز هذا البحث والصلاة والسلام على أشرف المرسلين

سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

أهدي هذا العمل إلى من جعل الله الجنة تحت قدميها

إلى رمز الحنان والعطف وأدامها لي

أمي الغالية

إلى الذي رعاني وسهر على راحتي وصاحب الفضل الكبير

أبي الغالي

إلى إخوتي وأخواتي عبد الحفيظ. توفيق. جمال الدين. الطيب.

وإلى براعم الصغار وائل. ياسر. محمد. فارس. مريا

وإلى عائلة تومي من قريب أو بعيد

وإلى أصدقاء دربي نورالدين. عبد القادر. علي. الطيب. يونس. خالد. جمال. حسين. عبد

العزيز. الحسن. أحمد.

وإلى كل الأصدقاء والصديقات الذين عرفتهم وقضيت معهم أحلى الأوقات وكذلك إلى

زملائي وزميلاتي تخصص محاسبة وجباية

محمد الحميد

الإهداء

الحمد لله رب العالمين... يجب من دعاه خفيا... ويجيب من ناداه نجيا... ويكرم من كان له
وفيا... ويهدي من كان صادق الوعد راضيا

اللهم صلى على سيدنا محمد... خير مولود... وأحسن الموجود... وصاحب الشرع المحمود... والحوض
المورود... والشفيع في اليوم المشهود

أهدي عملي هذا إلى

من قال فيهما الرحمان: "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا"

سورة الإسراء الآية 23

والذي الكريمين الحبيين اللذان سهرا وصبرا على تربيته و رعايته ولم يخلا علي يوما بجهدهما
وما لهما فكانا نبراسي الذي ينير دربي. فاللهم ارحمهما كما ربياني صغيرا

إلى ابن و ابنت أخي محمد وهاجر

إخوتي الأعزاء: عامر... عبد القادر... رضوان... و رشيد وفقه الله في نيل شهادة الماستر

وإلى عائلة جمعي من قريب أو بعيد

وإلى أصدقاء دربي. لخضر. عبد القادر. عبد الحميد. مصطفى. يوسف. نورالدين. هواري. وليد. عبد
الوهاب. عبد الرحمن. سمير و حكيم.

وإلى كل الأصدقاء و الصديقات الذين عرفتهم وقضيت معهم أحلى الأوقات وكذلك إلى
زملائي وزميلاتي تخصص محاسبة و جباية

يونيس

الملخص:

يعتبر نظام الموازنة التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير كونها تعتبر خطة تسيير عليها المؤسسة لتحقيق أهدافها المنشودة في المستقبل. تعالج هذه المذكرة دور الموازنة التقديرية في عملية الرقابة الادارية متطرقين في ذلك الى مفهوم موازنة التقديرية وعلاقتها بمراقبة التسيير وتقديم الأداء، كما تم إسقاط الجانب التطبيقي على مؤسسة (المجمع لتربية الدواجن للغرب- وحدة تغذية الأنعام بوقطب). من خلال دراستنا الميدانية لمؤسسة ONAB بهدف الوصول إلى نتائج ذات دلالة تدعم موضوع الدراسة توصلنا بواسطتها إلى اثبات الفرضيات المطروحة كما تبين الدراسة كما أنه لا بد من تقييم الأداء لتصحيح انحرافات قصد معالجتها ومنع وقوعها وتجنب تكرارها.

الكلمات المفتاحية:

الموازنة التقديرية - مراقبة التسيير - تقييم الأداء - الرقابة الإدارية

Résumé

Le système du budget provisionnel est considéré formes les outils les plus important de contrôle de gestion parce qu'il est le plan par lequel une entreprise suit pour atteindre ses objectifs à long terme (futur objectif).

Nous traitons dans cette recherche le rôle de budget/bilan provisionnel dans le processus du contrôle administratif tout en traitant en particulier la définition du bilan provisionnel son rapport avec le contrôle de la gestion et l'évaluation de performance.

Comme nous avons réalisé le côté pratique sur l'entreprise ONAB du groupe air culture ouest.

A travers notre étude sur terrain dans l'entreprise ONAB et afin d'atteinte des résultats significatives qui soutient renforce notre étude qu'en nous permettre de concrétiser nos hypothèses.

De plus notre étude conclut qu'il est de première importance de donner une grande part à l'évaluation des performances pour corriger les dérives afin de (traiter/réparer) et d'éviter sa reproduction.

Les mots clés:

- Budget bilan provisionnel
- Contrôle de gestion.
- Evaluation d'agissant
- Contrôle administrative.

قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
99	يبيّن انحراف الإنتاج للفصل الأول	01
100	يبيّن انحراف الإنتاج للفصل الثاني	02
100	يبيّن انحراف الإنتاج للفصل الثالث	03
101	يبيّن انحراف الإنتاج للفصل الرابع	04
102	يبيّن انحراف الكمية للفصل الأول	05
104	يبيّن انحراف الكمية للفصل الثاني	06
105	يبيّن انحراف الكمية للفصل الثالث	07
106	يبيّن انحراف الكمية للفصل الرابع	08
109	يبيّن انحراف السعر للفصل الأول	09
110	يبيّن انحراف السعر للفصل الثاني	10
111	يبيّن انحراف السعر للفصل الثالث	11
112	يبيّن انحراف السعر للفصل الرابع	12
114	يبيّن انحراف المختلط الفصل الأول	13
115	يبيّن انحراف المختلط الفصل الثاني	14
115	يبيّن انحراف المختلط الفصل الثالث	15
116	يبيّن انحراف المختلط الفصل الرابع	16
116	يبيّن انحراف الإجمالي للفصل الأول	17
117	يبيّن انحراف الإجمالي للفصل الثاني	18
117	يبيّن انحراف الإجمالي للفصل الثالث	19
118	يبيّن انحراف الإجمالي للفصل الرابع	20
118	يبيّن انحراف رقم الأعمال للفصل الأول	21
119	يبيّن انحراف رقم الأعمال للفصل الثاني	22

119	يبين انحراف رقم الاعمال للفصل الثالث	23
120	يبين انحراف رقم الاعمال للفصل الرابع	24
120	يبين انحراف رقم الاعمال للفصول الاربعة	25

قائمة الأشكال:

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
35	يوضح اهداف مراقبة التسيير	01
88	الهيكل التنظيمي لمؤسسة	02
101	يوضح انحراف الإنتاج للفصول الاربعة	03
103	يوضح انحراف الكمية للفصل الاول	04
104	يوضح انحراف الكمية للفصل الثاني	05
106	يوضح انحراف الكمية للفصل الثالث	06
107	يوضح انحراف الكمية للفصل الرابع	07
108	يوضح مجموع الانحرافات الكمية للفصول الاربعة	08
109	يوضح انحراف السعر للفصل الاول	09
110	يوضح انحراف السعر للفصل الثاني	10
111	يوضح انحراف السعر للفصل الثالث	11
112	يوضح انحراف السعر للفصل الرابع	12
113	يوضح مجموع انحرافات السعر للفصول الاربعة	13
121	يوضح مجموع انحرافات رقم الاعمال للفصول الاربعة	14

لقد حظيت دراسة المؤسسة الاقتصادية في السنوات الماضية باهتمام كبير ومتزايد من قبل الباحثين بسبب تعاضم أهمية المؤسسة والدور الذي تمثله، حيث تعتبر هذه الأخيرة بمثابة النواة الأساسية للنشاط الاقتصادي لذا وجب الاهتمام أكثر بوظائفها الإدارية التي تتضمن استمرار نشاطها حيث تعتبر مراقبة التسيير أحد أهم فروع علم المحاسبة إذ تسعى لضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثرها فعالية ونجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة فهي تختص بتقديم معلومات لإدارة المؤسسة لمساعدتها في تأدية وظائفها المختلفة (الرقابة، التخطيط، التنظيم، التنسيق) وتوفير البيانات اللازمة وذلك من خلال أدوات مراقبة التسيير التي تنقسم بدورها الى قسمين أدوات تقليدية وأدوات حديثة، ومن أهم الأدوات المستعملة في ذلك هي الموازنة التقديرية التي تعتبر أفضل وأنجع الأدوات داخل الوحدة الاقتصادية، وذلك لدورها الكبير في عملية التخطيط والرقابة النقدية، حيث تعتبر خطة تفصيلية محددة للأعمال المرغوب في تنفيذها خلال فترة زمنية في المستقبل معبرا عنها في شكل نقدي، والتعبير النقدي في الميزانية أمر ضروري في تحقيق الشمول في الموازنة أمام اختلاف وحدات القياس. فعلى سبيل المثال قد يعبر عن ميزانية التموينات بالكيلوغرامات في حين ميزانية اليد العاملة قد تأخذ شكل ساعات عمل ومن الواضح أنه لا يمكن جمع الميزانيتين لاختلاف وحدة القياس في كل منهما وللتغلب على هذا المشكل يتم التعبير عن الميزانية التقديرية في شكل نقدي، كما أنها تساهم في التنسيق بين نشاطات المؤسسة المختلفة.

كما تسعى المؤسسة الاقتصادية لبلوغ أهدافها إلى تقييم ما سلف تخطيطه فإذا اعتبرنا أن المؤسسة مجموعة من الوظائف فإنها حتماً بحاجة إلى تقييم أداء كل وظيفة من وظائفها من أجل اكتشاف مواطن الأخطاء والضعف والانحرافات لعلاجها وتقويمها لتفادي تكرارها مرة أخرى.

وإذا عدنا مجدداً للموازنة التقديرية نجد أنها أكثر استخداماً من طرف المسير لأنها خطة مالية مستقبلية تستخدم للتخطيط وقياس الأداء وتحقيق نتائج مرضية.

لذلك ومن خلال ما ذكرناه سابقاً يمكن طرح الاشكالية التالية:

هل يتم الاعتماد على نظام الموازنات التقديرية لتقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ؟

وللإجابة على الاشكالية المطروحة يمكن طرح الاسئلة التالية:

- هل تقوم المؤسسة (مجمع تربية الدواجن للغرب - وحدة أغذية الانعام بوقطب) بإعداد كل الموازنات

التقديرية و بطريقة فعالة

- كيف تساهم الموازنات التقديرية في تقييم الأداء في مؤسسة (مجمع تربية الدواجن للغرب - وحدة

أغذية الانعام بوقطب)؟

فرضيات البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة والتساؤلات الفرعية نفترض الآتي:

- لا يعتبر نظام الموازنات التقديرية في مؤسسة (مجمع تربية الدواجن للغرب - وحدة أغذية الانعام

بوقطب) فعالاً, كما تركز المؤسسة فقط على موازنتي المبيعات و الإنتاج

- تساهم الموازنات التقديرية في تقييم أداء مؤسسة (مجمع تربية الدواجن للغرب - وحدة أغذية الانعام

بوقطب) باستخدامها كوسيلة للرقابة داخل الوحدة.

مبررات اختيار الموضوع:

لقد جاء اختيارنا لهذا الموضوع للأسباب التالية:

1- الرغبة في معالجة الموضوع و الاجتهاد فيه.

2- الرغبة في التعرف أكثر حول دور الموازنة التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية.

3- المساهمة ولو بشيء قليل في إثراء المكتبة بمثل هذه المواضيع.

4- لنيل شهادة الماستر

تحديد إطار الدراسة:

حاولنا الإلمام بكل تفاصيل الموضوع، ولكن نظراً لاتساع مجاله ومواضيعه الفرعية قمنا بالتركيز على المفاهيم والمكونات الرئيسية لكل المتغيرات من أجل إبراز العلاقة بينها.

أهمية البحث:

تكمن أهمية هذه الدراسة في الأهمية البالغة التي تحظى بها الموازنة التقديرية في المؤسسة كونها تعتمد على التخطيط والرقابة في الأعمال المرغوب فيها خلال فترة زمنية وباعتبارها الضرورة الحتمية التي لا مناص منها لأنها الركيزة التي تقوم عليها المؤسسة ويعتمد عليها مسيري المؤسسة لبلوغ الأهداف المسطرة من طرفهم.

أهداف البحث:

تمثلت الدوافع وراء البحث في هذا الموضوع فيما يلي:

- محاولة أخذ نظرة عامة حول أهمية وضع الموازنة التقديرية للمؤسسة.
- معرفة ما أهمية تقييم الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية.
- إبراز دور الموازنة التقديرية في إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة
- معرفة دور الرقابة على الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية.

منهجية الدراسة:

بهدف معالجة موضوع الدراسة استخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال استخلاصه من الدراسات والكتب، المقالات العلمية والمدخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية، أما الجزء التطبيقي استخدمنا فيه منهج دراسة حالة حيث تمت معالجة المؤسسة من خلال التعرف على مختلف الميزانيات المالية لها.

صعوبات البحث:

- ضيق الوقت، نظراً للمدة الممنوحة من طرف الإدارة كانت غير كافية لتقديم البحث على أكمل وأحسن وجه ممكن إضافة إلى عدم إمكانية التعمق في الموضوع أكثر واستخلاص الأنسب منها.
- صعوبة الحصول على المعلومات من المؤسسة محل الدراسة لطابعها السري.

هيكل البحث:

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث، لمعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية واختبار الفرضيات تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، تسبقهم مقدمة البحث وتعقبه خاتمة تضمنت حوصلة للبحث ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها.

- يتناول الفصل الأول مدخل لنظام الموازنات التقديرية وتم تقسيمه الى مبحثين:

الأول: عموميات حول الموازنة التقديرية، المبحث الثاني: علاقة الموازنة التقديرية بمراقبة التسيير في المؤسسة. وفي الفصل الثاني الذي هو بعنوان تقييم الأداء باستخدام نظام الموازنة التقديرية تم تقسيمه الى مبحثين: الأول ماهية تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية أما المبحث الثاني تحقيق الرقابة وتقييم الأداء بواسطة الموازنة التقديرية أما الفصل الثالث فكان للدراسة الميدانية لمؤسسة مجمع تربية الدواجن للغرب - وحدة أغذية الانعام بوقطب تم تقسيمه الى مبحثين: تقديم عام حول مؤسسة وحدة تغذية الأنعام بوقطب البيض.

أما المبحث الثاني واقع وأثر استخدام الموازنات التقديرية على نشاط المؤسسة.

الدراسات السابقة:

من الدراسات السابقة التي تطرقت للموضوع هذا والتي استطعنا الحصول عليها.

1- كوثر بوغابة: دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة

الماستر 2012 من جامعة ورقلة. حيث تطرقت الى كل من واقع الموازنة التقديرية وتحليل انحرافات وتقييم

الأداء وفي الجانب التطبيقي عرض مجمل للموازنات وطرق التقييم.

2- بن ريال جهيدة: الميزانية التقديرية كأداة للتخطيط ومراقبة المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة

ماستر 2015 من جامعة بسكرة حيث تطرقت الباحثة في هذا الموضوع الى مدى دعم ومساهمة الموازنة

التخطيطية في تقييم المبيعات والتنبؤ بها في المستقبل

3- محمد موسى محمد النجار: العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط

ورقابة، مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل 2006 بجامعة غزة

فلسطين حيث هدفت الدراسة للباحث من خلالها الى توضيح وجود قسم للموازنات التقديرية وكذلك

استخدام أساليب إحصائية ورياضية في بناء الموازنات.

الفصل الأول

مقدمة الفصل :

تعتبر الموازنة التقديرية من أدوات مراقبة التسيير الفعالة والمترجمة للقرارات المستقبلية في المؤسسة كما تمثل نظام شامل يخص كل أوجه نشاط المؤسسة إذ تساعد الموازنة التقديرية المسؤولين في المؤسسة خاصة على الاختيار بين القرارات المتعلقة بالتمويل والاستثمار، وبالتالي فهي تساهم بشكل فعال في عملية اتخاذ القرار.

المبحث الأول: عموميات حول الموازنة التقديرية

المطلب الأول: تعريف الموازنة التقديرية وأهميتها

نبذة تاريخية حول الموازنات التقديرية:

يعتبر أسلوب الرقابة عن طريق إعداد الموازنات التقديرية من أهم الأساليب المستخدمة في الرقابة، فقد قام سيدنا يوسف "عليه السلام" بإعداد موازنة القمح المتوقع إنتاجه خلال فترة زمنية معينة في الدولة ثم حدد حجم الإنفاق و الاستهلاك بناء على ذلك.

و في حقيقة الأمر فإن المحاسبة الإدارية استعارت هذا المصطلح من دراسات المالية العامة، ففي الأصل كانت كلمة الموازنات التقديرية تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير مصروفاتها، و يرجع أصل كلمة "Budget" إلى الكلمة الفرنسية "Budgette" التي تعني الحقيقية، حيث في المراحل الأولى من استخدام الموازنات التقديرية في الحكومة كان وزير المالية البريطاني يقوم بإعداد التقديرات الموازنة التي يقدمها إلى مجلس العموم البريطاني في حقيقة جلدية، و بالتالي أصبح اسم التقديرات معروف باسم "Budget" و نظرا لزيادة حجم المشروعات، و تعقد مشاكلها، و بزيادة التطور التكنولوجي و زيادة نسبة عدم التأكد من الحياة التجارية اضطر المسؤولون عن الشركات و المنشآت في جميع أنحاء العالم إلى استخدام الموازنات التقديرية للرقابة على أوجه النشاط المختلفة في مشروعاتهم، و في المراحل الأولى من استخدام الموازنات التقديرية كانت هذه الموازنات عبارة عن كشوف تقديرية لما هو مطلوب من الموارد لتنفيذ خطة إنتاجية معينة بناء على النتائج السابقة.

أولاً: تعريف الموازنات التقديرية¹:

قبل تعريف الموازنة التقديرية ينبغي أولاً تعريف التسيير الموازني والذي يتضمن التخطيط والاعداد لهذه الموازنات وتسييرها بالشكل المطلوب الذي يحقق الاهداف الاخيرة.

تعريف التسيير الموازني: " يعرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي تسيير الموازنات على أنه طريقة للتسيير تستدعي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة بالمشاركة مع المسؤولين إلى برامج تنفيذ أو برامج أعمال في صورة ارقام و التي تسمى الموازنات.

تعريف الموازنة التقديرية: " كما أن نفس المخطط يعرف الموازنة على أنها التوقع أو التنبؤ بالأرقام لكل العناصر المتعلقة بالاستغلال في فترة معينة

من هذين التعريفين نستخلص أن الموازنة عبارة عن عملية ترجمة المخطط الموضوعة إلى مبالغ مالية بعد تنظيمها في جداول لتحقيق الأهداف².

ويعرف معظم كتاب المحاسبة الإدارية الموازنة التقديرية على أنها خطة فطبعا لـ shillinglaw golden تعتبر الموازنة التقديرية خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذ و توزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم و حتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع.

و طبقا لـ keller and ferrara تعرف الموازنة التقديرية بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة، فهي تمد المشروع بتقدير لأرباحه الكلية و للأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام، عن طريق

1 - حرملي سليمة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة جيلالي ليايس بلعباس، 2011، ص 81.

2- حرملي سليمة، رسالة ماجستير، مرجع سابق، 82.

تجميع المبيعات، و التكاليف الصناعية و المصاريف البيعية، و الإدارية و بإدراج جميع عناصر الإيرادات و المصروفات التي تتضمنها أي موازنة فرعية¹

ومن خلال هذا التعريف الوجيز للموازنة يمكننا القول بأن الميزانية التقديرية هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة أو بعبارة أخرى هي للتعبير عن أهداف وسياسات وخطط و نتائج، تعد مقديما بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتبار وحدة واحدة².

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

وقد يحدث العكس لذلك كان من الضروري متابعة تنفيذ لإجراء تعديلات معينة تكفل نجاح الخطة الموضوعية بل قد يتطلب الأمر إدخال تعديل شامل على البرنامج المرسوم³.
وللموازنة التقديرية عدة تعاريف:

حيث يعرفها **Horngren** بأنها : تعبير كلمي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة

بينما يعرفها الدليل الفرنسي للمحاسبة بأنها تقديري قيمي لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد⁴.

1- د. أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 223.

2- حمدي فؤاد علي، التنظيم و الإدارة الحديثة، دار النهضة العربية الحديثة للطباعة و النشر، بيروت، 1981، ص 98.

3- بوغابة كوثر، مذكرة تخرج ماستر بعنوان دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2011-2012.

4 - محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات ، الجزائر ، ص 04.

كما تعرف بأنها وسيلة من وسائل التخطيط والرقابة والتنسيق بين مختلف نشاطات المنشأة، ويعتبرها البعض بمثابة برنامج زمني يتم بموجبه تحديد مختلف النشاطات المستقبلية وذلك بالاعتماد على مؤشرات معينة يتم استخلاص من الأرقام والسنوات التي تم تحقيقها في السابق وتعتمد كأساس لبناء الأرقام المستقبلية¹.

وتعرف كذلك بأنها تكوين الخطط الخاصة لفترة زمنية مقبلة مع التعبير عنها بأرقام قد تكون في شكل مبالغ مالية، أو ساعات عمل أو وحدات انتاج أو أي مقياس رقمي اخر.

ويعرفها cordon بأنها خطة تفصيلية محددة مقدما للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع مدة الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع².

من خلال هذا التعريف نستنتج أن الموازنة التقديرية هي وسيلة:

- للتخطيط نظرا لكونها خطة العمل مقدما.

- للتنظيم باعتبارها محددة وموزعة للمسؤوليات.

- للمراقبة لأن قبول المحاسبة والمراقبة معا.

ويعرف معهد التكلفة و المحاسبين الاداريين بإنجلترا الموازنة كما يلي: " خطة كمية و قيمة يتم تحضيرها و

الموافقة عليها قبل فترة محددة، و يبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه و النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة و الأصول التي تستعمل لتحقيق هدف معين".

أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة بأنها "تقدير قيمى لكل العناصر الرافقة لبرنامج محدد".

1 - مؤيد الفضل، تخطيط مراقبة الانتاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، ص 147.

2 - محمد صالح الحناوي، الادارة المالية و التمويل، الاسكندرية، 1999، ص 02.

كما يرى البعض أن "الموازنة هي الترجمة الرقمية للخطط التي قررت الإدارة وضعها موضع التنفيذ، وكذا أساليب و طرق إنجاز الأنشطة و العمليات التي تتضمنها هذه الخطط"، و تعرف أيضا "الموازنة هي تعبير كمي و مالي عن الخطة التي وضعتها الإدارة و التي تشتمل تحديدا على ما ينبغي إتمامه و كيف يتم عمله؟ و ما هو المطلوب؟ و كيف يتم تدبيرها؟ .

أهمية الموازنة التقديرية:

يساعد نظام الموازنات التقديرية الإدارة على سير عمل وظائفها من تخطيط و تنسيق و رقابة و تحفيز:

1- يعتبر التخطيط من أهم المراحل في إدارة المؤسسة حيث يعبر عن اختيار البديل الممكن لتحقيق الأهداف و التي لا يمكن تحقيقها إلا عن طريق ترجمتها إلى صورة ملموسة تتمثل في الموازنات التقديرية.

2- تساهم الموازنات التقديرية في التنسيق ما بين نشاطات المؤسسة المختلفة فمثلا إدارة المبيعات إذا ما احتاجت رفع حجم المبيعات فإن على إدارة الإنتاج أن ترفع من الكمية المنتجة، كما أن هذه الأخيرة عليها بالاتصال و التنسيق مع إدارة المشتريات لأن ذلك سيتطلب رفع حجم المشتريات من المادة الأولية، و هكذا و حتى يكون العمل بين هذه الإدارات بصفة منظمة و منسقة يتطلب تقديم شروحات و الذي يكون عن طريق الموازنات.

3- كما تعتبر الموازنات التقديرية أداة هامة للرقابة تستعملها الإدارة عن طريق استعمال معايير عملية و هنا تندخل محاسبة التكاليف و ذلك من أجل مقارنة الموازنات التقديرية مع الفعلية عنصرا بعنصر لتحديد المسؤوليات.

4- و من خلال معرفة أسباب الانحرافات و تحديد المسؤوليات سوف يجعل هذا الأمر الأفراد داخل المؤسسة أكثر أمانا مما يدفع إلى العمل بإخلاص و زيادة الإنتاج كما يدفع الأفراد بالإدارة إلى إهتمام بنظام الحوافز و دفع

المكافآت و العلاوات، حيث تعتبر مراقبة الموازنات الأداة التي يتم من خلالها تحليل الانحرافات عن طريق حسابها و التي تعبر عن الفرق بين النتائج المحققة و النتائج المقدرة¹.

المطلب الثاني: وظائف الموازنات التقديرية ومبادئها

أولاً: وظائف الموازنات التقديرية:

نظراً لأن الموازنات التقديرية تمثل خطة كمية وقيمة تتضمن الأهداف المختلفة للمنشآت، كما تحتوي على مجموعة من الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف والمفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييمها واختيار البدائل أو مجموعة من البدائل المناسبة فإن إعداد الموازنة التقديرية يدعو الإدارة للتفكير في المستقبل ورسم خطة العمل حتى تواجه المستقبل وتخطط لما يلزم اتخاذه لتجنب العقبات او الصعوبات التي تعوق تحقيق الأهداف المرجوة.

وتعد الموازنة أداة إدارية إذا ما ساعدت إدارة المشروع في أداء وتحقيق الوظائف الإدارية الرئيسية الآتية²:

أ- **وظيفة التخطيط و علاقتها بالموازنة التقديرية:** حيث أن التخطيط يشمل وضع و تحديد أهداف الشركة في صورة قابلة للتنفيذ آخذين بعين الاعتبار الامكانيات و الطاقات المتاحة و كذلك الظروف السائدة عند تنفيذ الخطة وضع خطط مفصلة لكل مفردة من المفردات و كذلك تحتاج الادارة إلى أسلوب لترجمة هذه الخطط في صورة رقمية و على شكل برامج تفصيلية تلتزم بها كافة الادارات و الأقسام في المنشآت و ينبغي أيضاً مراعاة المرونة الكافية فيها بحيث يمكن مواجهة الظروف الجديدة أو الطارئة للبحث عن طرق بديلة و اتخاذ الاجراءات العلاجية الكفيلة لتجنب الانحرافات السالبة و دعم الانحرافات الموجبة³.

1 - حرملي سليمة، رسالة ماجستير، مرجع سابق، ص 82-83 .

2 - خبراء الشركة العربية للتدريب الاستثمارات الادارية، الاساليب الحديثة لتحليل المالي و اعداد الموازنات لأغراض التخطيط 2006، ص 133.

3 - مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد الثالث و الستون، 2007، ص 211-212

ب - وظيفة الاتصال وعلاقتها بالميزانية التقديرية:

الموازنات التقديرية تعد أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط و السياسات التي تم الاتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالمنشأة، ومن بين أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات التقديرية حجم الإيرادات الواجب تحقيقها وكمية الإنتاج المستهدفة، و المشتريات اللازمة... إلخ.

ت - وظيفة التحفيز وعلاقتها بالموازنة التقديرية:

يمكن استخدام الموازنات التقديرية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المنشأة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على ان تكون هذه الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد¹.

ث - وظيفة التنسيق وعلاقتها بالموازنة التقديرية:

لإيجاد خطة شاملة و ناجحة من قبل الادارة فلا بد من التنسيق بين كافة الأهداف و الانشطة المختلفة للأقسام بحيث يعمل الجميع على تحقيق الهدف الرئيسي المرسوم و المحدد في الخطة الرئيسية إذ لا بد أن يكون هنالك توافقا تاما بين مختلف الادارات و أن يكون الكل على علم و المام تام بالاحتمالات و التوقعات و النتائج كل في حدود مسؤوليته و علاقته ببقية الاقسام و بذلك يضمن توصيل الخطة من المستويات الإدارية العليا إلى الاقسام و الأنشطة المسؤولة عن التنفيذ و كذلك عملية استرجاع نتائج العمليات عكسيا لأغراض التقييم و تحديد الانحرافات و تصحيح التنفيذ.

1 - حمود محمود السباعي، دورة بعنوان، إعداد الموازنات التقديرية، 2007، ص 3-4.

ج- وظيفة الرقابة وعلاقتها بالموازنة التقديرية :

تهدف الرقابة بشكل أساسي إلى تحقيق الهدف الذي تم تحديده مسبقا من قبل إدارة الشركة لذلك تنصب أهمية الرقابة بشكل مجموعة من القرارات و إجراءات هدفها الاساسي واضح و محدد حيث أن الموازنة التخطيطية تمثل قرارا إداريا لذلك أصبح من الممكن في نهاية كل فترة أن تتم مطابقة ما تم انجازه مع ما كان مخططا له و ذلك يؤدي إلى اكتشاف الفروقات و الانحرافات التي تحققت فعلا و مقارنة نتائج العمليات الفعلية التي قد تكون في صالح الشركة أو بالعكس و بذلك تكون الموازنة التخطيطية بمثابة أداة للرقابة و اسلوب للمحاسبة و كذلك تساعد الموازنة في خدمة وظيفة الرقابة فهي تحتوي على أرقام التكاليف و الإيرادات التي يتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة و الخاصة بكل إدارة أو قسم المنشأة و تتم الرقابة عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام الواردة في الموازنة لتحديد الانحرافات بينها و تحليل اسبابها و لأن الموازنة تحدد لكل إدارة أو قسم فإن الرقابة تصل إلى كل الوحدات الإدارية¹.

هـ - وظيفة تقييم الأداء:

تستخدم مستويات الاداء الواردة بالموازنات التقديرية كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالمنشأة طالما ان هذه المستويات معدة طبقا لمعايير سليمة و مدروسة .

هذا ولا يمكن اعتبار هذه الوظائف مستقلة عن بعضها البعض إذ أنها تتداخل فيما بينها حتى أنه يصعب الفصل التام بينها وكذلك يصعب دراسة أحد هذه الوظائف دون الوظائف الأخرى فالتخطيط السليم يؤدي في حد ذاته إلى تنسيق بين الأهداف المختلفة والخطط الفرعية في خطة شاملة متوازنة للمشروع ككل ، فلكي تصل إدارة المشروع إلى خطة شاملة لكل الأنشطة والمنتجات و الأقسام المختلفة في المشروع ، فلا بد أن تنسق و توائم بين

1 - مجلة الإدارة و الاقتصاد، مرجع سابق، ص 212.

الأهداف والأنشطة و المنتجات والقسام المختلفة في المشروع والموازنة أداة اتصال ذي اتجاهين توصل أهداف الإدارة العليا للمستويات الدنيا كما توصل الظروف الواقعية للأقسام ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف. ويشمل النظام على تبليغ مديري الأقسام بأدائهم الفعلي وانحرافهم عن الموازنة وتوصيل أسباب الانحرافات عن طريق الرقابة.

ثانيا: مبادئ الموازنات التقديرية:

1. مبدأ الشمول

الموازنة بطبيعتها شاملة للوحدة الاقتصادية و ذلك لفترة مقبلة و شمول الموازنة له جوانب عديدة يمكن ادراجها فيما يلي :

أ. الموازنة تشمل على جميع أوجه النشاط بالوحدة :

- لا تقتصر الموازنة على مجال أو مجالات معينة من نشاط الوحدة الاقتصادية فهي بطبيعتها خطة شاملة تتناول جميع أوجه النشاط بالوحدة لفترة مقبلة بتحديد:
- خطة المبيعات من حيث الحجم والتشكيل البيعي وفترات التوزيع وترجم في ميزانية المبيعات.
- خطة الإنتاج ومسؤولياتها وترجم في ميزانية الإنتاج.
- خطة التمويل¹.

ب- الموازنة تشتمل على الجوانب الكمية والمالية:

- لا يكفي تغطية الموازنة بجميع أوجه نشاط الوحدة معبرا عن ذلك بوحدات مالية بل يجب أن يسبق ذلك مرحلة إعداد الموازنة على أساس عيني، مثل التعبير عن خطة الإنتاج والتعبير عن مستلزماته بساعات عمل وكميات

1 - رسالة ماجستير، فرع مالية، دور الموازنات التقدير في تقييم الأداء، جامعة البليدة، 1994، ص 24.

مواد أولية، ثم تأتي بعد ذلك مرحلة تحويل هذا الأساس العيني إلى وحدات مالية، ثم تأتي أخيراً مرحلة إعداد خطة التدفقات، أي الخطة المنتظرة لحركة المقبوضات والمدفوعات خلال فترة الموازنة.

2. مبدأ التقدير:

تتميز الموازنة التقديرية عن الموازنة العمومية في أن الأولى تعد لفترة مالية لاحقة أما الثانية فتعد للحظة معينة من الزمن.

ومما لا شك فيه أن الموازنة التقديرية تركز على التنبؤ بالعمليات المختلفة خلال فترة الموازنة، ولا تمثل عملية اجتهادية يقصد بها إسقاط الماضي تكراره، حيث أن الماضي يمثل مزيجاً من أداء حسن، وآخر سيء ويقتضي الأمر ضرورة الإفصاح عن الأداء النسبي والعمل على تجنبه، في حين يجب اختيار الأداء الأحسن في ضوء مقدرته على التطبيق والتكرار في ظل الظروف المتوقعة في المستقبل، بل أن عملية التنبؤ هي عملية تركز على أسس وقواعد علمية بالرغم من اختلاف الطرق المستخدمة فيها، وتعدد الأشخاص الذين يقومون بهذه العملية إلا أنه في جميع الحالات يتطلب تحليل الكثير من البيانات الداخلية والخارجية.

وتشمل التنبؤات الخارجية التي تتجمع مكوناتها من خارج الوحدة الاقتصادية، ويجب أن نفرق بين التنبؤ والموازنة التقديرية، فالتنبؤ يعبر عن تقدير لموقف مستقبل أو لحالة معينة لاحقة مثل التنبؤ بمبيعات السنة القادمة بينما الموازنة التقديرية تمثل هدفاً مخططاً.

3. مبدأ التوزيع الزمني:

ويشمل التوقيت الزمني لكل جوانب عملية الموازنة ابتداءً من وقت الإعداد، التنفيذ ثم المتابعة والمراقبة ونلخص هذه الجوانب فيما يلي:

أ- برنامج الإنتاج : يستخدم هذا البرنامج أساليب فنية لضبط الوقت الزمني لعملية التشغيل ، وعندما يتم وضع الموازنة السنوية وتجزئتها إلى ربع سنوية أو شهرية فإنه يمكن ضبط الأداء الفعلي على أساس شهري وبمقابلته وبالموازنة الشهرية وبمقابلتها أيضاً بالبيانات الفعلية الخاصة بالعام السابق¹.

ب- خطة شراء مستلزمات الإنتاج : ويراعي عند إعدادها العوامل الآتية:

- الطاقة الإنتاجية.

- أسعار المواد الخام.

- معلومات تواجد المستلزمات.

ت- الخطة التمويلية : يتم بمقتضاها التوزيع الزمني لحركة المقبوضات والمدفوعات بهدف تحقيق الاستقرار في الأرصدة النقدية والمحافظة على الاحتياجات النقدية المستمرة.

ث- خطة العمليات الاستثمارية : لتدبير الأموال وتوقيت العمليات الاستثمارية².

4. مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية:

طالما أن الوظيفة الرئيسية لنظام الموازنات التقديرية هي الرقابة على أوجه النشاط بالمؤسسة يجب تبني الموازنة التقديرية على أساس مراكز المسؤولية.

ومن الضروري أن يشترك المسؤولون عن التنفيذ في إعداد أرقام الموازنة التقديرية، والمقصود بربط الموازنة

التقديرية بمراكز المسؤولية هي توزيع التقديرات على كل جزء أو قسم من الأقسام الموجودة بالمؤسسة كل حسب احتياجاته وطاقته وكذلك يتم تقييم الأداء لكل مراكز مسؤولية مما يتطلب:

1 - رسالة ماجستير، فرع مالية، مرجع سابق، ص 25.

2 - رسالة ماجستير، فرع مالية، مرجع سابق.

- تجميع وتحليل النتائج الفعلية حسب مراكز المسؤولية.

- إعداد وتقديم تقارير رقابية وذلك بالنسبة لكل مراكز المسؤولية ، هذه التقارير تبين فيها الانحرافات بين النتائج

الفعلية وتقديرات الموازنة ، هذا المبدأ يسمح للميزانية التقديرية أن تكون أداة للرقابة على الأداء وتقتضي أسباب

الانحرافات وهذا من خلال إدراكها لمواطن الضعف والقوة¹.

المطلب الثالث: أنواع الموازنات التقديرية وإجراءات إعدادها ومراحلها .

تنقسم الموازنات التقديرية بناء على معايير عديدة يمكن أن نذكر أهمها وهي:

أولاً: على أساس الفترة الزمنية التي تغطيها: وحسب هذا المعيار نجد أن هناك موازنات طويلة الأجل

و موازنات قصيرة الأجل.

1- الموازنات طويلة الأجل: وتضم هذه الموازنات الأهداف التي تريد المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل ومن

خلالها يتم إظهار الاتجاه العام الذي ستتجهه المؤسسة في المستقبل.

2- الموازنات قصيرة الأجل: وهي التي توجد على مستوى المؤسسة، وتكون أقل من سنة.

ثانياً: على أساس طبيعة الأعمال التي تغطيها: على هذا الأساس يتم تقسيم الموازنات التقديرية إلى:

1- موازنات تشغيلية: وهي التي تكون مرتبطة بالدورة الاستغلالية وتتمثل في الأعمال العادية للمؤسسة وذلك

مثل موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، موازنة التموينيات.

2- موازنة الاستثمارات: وهي تختص بالتخطيط الاستثماري، والإنفاق المزمع القيام به والمتعلق بالمشاريع

الاستثمارية.

1 - أحمد نور، المحاسبة الادارية و اتخاذ القرارات و بحوث العمليات، مصر، 1997، ص 71.

ثالثا: على أساس درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة: بناء على هذا الأساس تقسم الموازنات التقديرية

إلى:

1- موازنة المسؤولية: ونعني بها أن الخطط يتم تحديدها من ناحية المسؤولين عن التنفيذ، وتستعمل كوسيلة للرقابة، وهي موازنة دورية.

2- موازنة البرامج والمشاريع: وهي التي تعبر عن الأهداف والخطط الرئيسية التي تريد المؤسسة تحقيقها.

رابعا: على أساس درجة المرونة: وفي هذا المجال نقسم الموازنات التقديرية إلى:

1- الموازنات الثابتة (جامدة): وهي تلك الموازنات التي تبنى على حجم إنتاج واحد وعادة ما تستخدم في

المجال الحكومي، حيث الإنفاق يحتاج عادة إلى فترة أطول من الفترة العادية من الموازنة التقديرية.

2- موازنة متغيرة (مرنة): يتم إعداد هذه الموازنة على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط، فهي

تسمح بالاختلاف في حجم المبيعات عن التقديرات مثلا وذلك بما تقدمه من تعديلات، لذلك فهي ضرورية

للمؤسسة الاقتصادية التي تمكنها من التحرك مع التغيرات الهامة في ظروفها التشغيلية¹.

خامسا وفق وظائف المؤسسة: حسب هذا المعيار توجد ثلاثة ميزانيات تعتبر أساسية بالمؤسسة وهي:

1 - ميزانيات الاستغلال:

يرتبط هذا النوع من الميزانيات بدورة الاستغلال في المؤسسة وبمجم النشاط فيها وتضم العديد من الميزانيات

مثل ميزانية المبيعات والإنتاج وميزانية التمويل.

1 - أحمد نور، مرجع سبق ذكره،

أ- ميزانية المبيعات:

تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات القاعدة التي تبنى عليها باقي الموازنات، وتعد المصدر الرئيسي للمقبوضات النقدية والمورد الأساسي الذي يمكن الاعتماد عليه في تمويل خطط المؤسسة.

وهي أول موازنة يقوم بها المسؤول عند إعداد الموازنات، ونجاح نظام الموازنات التخطيطية يتوقف إلى حد ما على الدقة في التنبؤ بالمبيعات، لذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات بإتباع أساليب علمية، وتظهر أهميتها من خلال ارتباطها الوثيق بباقي الموازنات في المؤسسة وهي تبين الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

وتمثل ميزانية المبيعات تعهدا من طرف المسؤولين بتحقيق حجم نشاط معين ففي هذا النوع من الميزانيات يتم تحديد الكميات المتوقع بيعها وهذا بعد القيام بعدة دراسات تشمل معرفة طاقات المؤسسة وقدراتها إضافة إلى عوامل أخرى مثل تطور السوق والمنافسة... إلخ، حيث يقوم كل مسؤول تجاري في المؤسسة بتحديد الكميات المقدر بيعها لاثني عشر شهرا المقبلة، ويتم استخدام العديد من طرق التنبؤ كطريقة الريبعات الصغرى وطريقة السلاسل الزمنية أو عن طريق دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة وغيرها من الطرق التي تساعد في تحديد حجم المبيعات الذي يتناسب مع الظروف المحيطة بالمؤسسة، وبعد ذلك يتم تقييم هذه التقديرات وتحديد رقم الأعمال الواجب تحقيقه عن طريق ضرب الكميات المقدرة في سعر البيع¹.

ويكون من الأفضل وضع ميزانيات المبيعات حسب المناطق الجغرافية أو حسب نوعية المنتجات من أجل تسهيل عملية الرقابة ومتابعة أداء المسؤولين بطريقة أفضل.

1- بوغابة كوثر، مذكرة تخرج ماستر بعنوان دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص 54.

إضافة إلى وضع ميزانية المبيعات فإن عملية البيع تحتاج إلى مصاريف تتعلق بقوى البيع والإشهار ومصاريف التوزيع... إلخ ، لذا من الضروري كذلك وضع ميزانية مصاريف البيع لتكملة نظام ميزانية المبيعات، وبالنسبة لمصاريف البيع فمنها المتغيرة التي ترتبط مباشرة بكمية المبيعات ومنها الثابتة التي تتأثر بحجم المبيعات.

إعداد الموازنات التقديرية للمبيعات:

تعد الموازنة التقديرية للمبيعات ترجمة لبرنامج المبيعات بالكميات بوحدات نقدية، وعادة ما يعبر عنها برقم

الأعمال والذي يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{رقم الأعمال} = \text{برنامج المبيعات} \times \text{سعر البيع}$$

- إعداد الموازنة التقديرية لمصاريف البيع:

تتمثل مصاريف البيع في كافة الأعباء التي تتحملها المؤسسة لتصرف منتجاتها سواء تعلق الأمر بتلك التي تسبق عملية الإنتاج (كدراسة السوق، سلوك المستهلك) أو التي تلي عملية الإنتاج والتي تشمل كل الأعباء منذ خروج المنتج من الورشات إلى المخازن إلى غاية تسليمه للمستهلك وتتعدى في بعض المؤسسات إلى ما بعد البيع. والهدف من تقدير مصاريف البيع والتوزيع اللازمة لتنفيذ الموازنة التقديرية للمبيعات هو متابعة ومراقبة هذه المصاريف وغالبا ما يتم تقدير هذه المصاريف على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة تماشياً مع التعديلات في حجم المبيعات.

ب- ميزانية الإنتاج:

لإعداد موازنة المبيعات فإنه يمكن إعداد موازنة الإنتاج، وهذه الأخيرة تحدد عدد الوحدات الواجب إنتاجها من كل سلعة من أجل تلبية طلب المبيعات تتطلب المنظمة وجود مستمر وتوافر للبضائع تامة الصنع المعدة للبيع ويجب أن تحاول دورة الصنع تخطيط الإنتاج لضمان توافر الكميات المطلوبة .

ويتم في هذه الميزانية تحديد حجم الإنتاج الخاص بفترة الاستغلال، والملاحظ هو وجود علاقة مباشرة بين ميزانية المبيعات وميزانية الإنتاج، فبالرغم من ان هناك عدة عوامل تؤثر على كمية الإنتاج مثل الطاقة الإنتاجية المتاحة فإن كمية الإنتاج تتحدد بشكل أكبر من خلال ميزانية المبيعات، ويتم تحديد برنامج للإنتاج الخاص بالسنة المقبلة كما يلي:

$$\text{برنامج الإنتاج (كمية الإنتاج)} = \text{كمية المبيعات المقدرة} + \text{مخزون آخر مدة} - \text{مخزون أول مدة}$$

وتسعى المؤسسة عموماً إلى تعظيم إنتاجها وتقليل التكاليف والاستغلال الأمثل لطاقتها الإنتاجية، ولهذا يتم اعتماد طرق حسابية من أجل تنظيم عملية الإنتاج وتحديد الاحتياجات بدقة، و من أمثلة هذه الطرق توجد طريقة السمبلكس¹.

توضح الموازنة التقديرية للإنتاج لمتخذ القرار في المنشأة عدد الوحدات أو الكميات من البضائع والسلع التي ينبغي إنتاجها خلال فترة الموازنة، وهذه الفترة عادة تجزأ إلى وحدات زمنية تتناسب وطبيعة الإنتاج في المنشأة (فصل شهر، أسبوع... إلخ وتلك لأغراض الرقابة والسيطرة على الإنجاز. لهذا سوف نتطرق بالدراسة إلى كل نوع من هذه المستلزمات وكيفية مساهمة محاسبة التكاليف في إعدادها وفي تحديد الانحرافات مع تقديم التفسيرات لذلك:

1- الموازنة التقديرية للمواد الأولية

"إن هدف هذه الموازنة هو إعداد التقديرات بالكمية والقيمة للمواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج كما أنها تهدف إلى تحقيق الرقابة على المواد الأولية"²

1 - بوغابة كوثر، مذكرة تخرج ماستر بعنوان دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 55-56.

2- فركوس محمد، مرجع سابق ص102

* تقدير كميات المواد الأولية:

يتطلب إعداد الكميات التقديرية من المواد الأولية إجراء دراسات هندسية، وبعد تحديد الكمية المعيارية التي تكون في صورة معدل لوحدة واحدة من المنتج، فإنه يتم تحديد الكمية التقديرية اللازمة للإنتاج وفق المعادلة التالية:¹

الكمية التقديرية من المواد الأولية اللازمة للإنتاج = معدل المواد لكل وحدة من المنتج × عدد الوحدات المقدر إنتاجها

إلا أنه يراعى عند إعداد معيار الكمية لكل مادة من المواد الأولية تحديد معدلات طبيعية من المسموحات لمقابلة الضياع أو الفقد أثناء العملية الإنتاجية أي أنّ

الكمية المعيارية للمواد = الكمية المعيارية للمواد الداخلة في المنتج + الكمية المعيارية للمسموحات

الطبيعية

2- تقدير الأسعار:²

يتم وضع معايير أسعار المواد الأولية على أساس الأسعار الجارية أو المتوقعة بإحدى الطرق التالية:

1- الأسعار المتفق عليها في عقود المشتريات طويلة الأجل

2- التقدير الإحصائي للأسعار المتوقعة للفترة المقبلة.

3- المتوسط المتحرك لأسعار أحدث طلبيات الشراء.

1- فركوس محمد، مرجع سابق ص103

2- جاب الله شريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، باتنة

2008-2009 ص82-83

4-التقدير الشخصي للأسعار بواسطة أشخاص لديهم الخبرة والمعرفة بحالة أسواق المواد الأولية.

فالسعر المعياري = سعر الشراء - الخصم التجاري + جميع المصروفات اللازمة حتى وصول المادة الأولية إلى قسم الإنتاج.¹

ومنه فإن:

التكلفة المعيارية للمواد الأولية = الكمية المعيارية × السعر المعياري

الرقابة وتحليل الانحرافات على المواد الأولية²:

الانحراف الإجمالي للمواد الأولية = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية

= (الكمية الفعلية × السعر الفعلي) - (الكمية المعيارية للمواد الضرورية للإنتاج الفعلي × السعر المعياري)

ويحلل هذا الانحراف حسب مكوناته طبعاً إلى (السعر والكمية)

1- انحراف السعر = (السعر الفعلي - السعري التقديري) × (الكمية الفعلية)

2- إنحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية التقديرية) × السعر المعياري

* كما يمكن تحليل إنحراف الكمية إلى إنحرافين:

أ- إنحراف مزيج المواد = (نسبة المزيج التقديري - نسبة المزيج الفعلي) × الكمية الكلية الفعلية ×

(متوسط السعر التقديري - السعر التقديري).

ب- إنحراف العائد = (الكمية الفعلية - الكمية التقديرية من المواد للإنتاج الفعلي) × متوسط السعر

التقديري.

1- جاب الله شريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير نفس المرجع، ص83

2- فركوس محمد، مرجع سابق، ص104...107

حيث أن متوسط السعر المعياري = مج التكلفة المعيارية للمواد / مج الكميات المعيارية للمواد.¹

ومنه إنحراف الكمية = إنحراف مزيج المواد + إنحراف العائد.

* وتحليل إنحراف السعر إلى:

إنحراف سعر المواد المشتراة = (السعر المعياري - السعر الفعلي) × الكمية الفعلية المشتراة.

إنحراف سعر المواد المستخدمة = (السعر المعياري - السعر الفعلي) × الكمية الفعلية المستخدمة.

أسباب إنحرافات المواد الأولية

1- الإنحراف على الكمية² :

وجود إنحرافات غير ملائمة بالنسبة للكمية يرجع إلى أسباب قد تكون خارجية مثلا لتموين المؤسسة بمواد تالفة أو غير مطابقة للمواصفات، كما ترجع إلى أسباب داخلية كالضياع والتلف للمواد والإهمال من جانب العمال أو تكوين غير كاف لهؤلاء العمال أو صيانة غير كافية للآلات.

-فمثلا بالنسبة لإنحراف مزيج المواد يرجع إلى عدم توفر المادة الأولية بالكميات المناسبة أو أن سعرها مرتفع في السوق، عندها سوف يقوم قسم الإنتاج باستعمال كميات أكبر من مادة ما ويعوض هذه الزيادة بتخفيض الكميات المستعملة من المادة الأخرى.

-أما بالنسبة لإنحراف العائد فيرجع إلى اختلاف في الكمية الفعلية المنتجة عن كمية الإنتاج المعياري بسبب التساقط أو التبخر أو الجفاف.

1- جاب الله شريف، مرجع سابق، ص92

2- فركوس محمد، مرجع سابق، ص106-107.

2- الإنحرافات على السعر: ¹

هناك أسباب خارجية لا تخضع لرقابة المؤسسة مثل تقلبات الأسعار وأسباب داخلية راجعة إلى الشراء من أسواق بعيدة مما تزيد من تكاليف النقل... عدم الحصول على خصومات مالية أو تخفيضات تجارية، عدم تأهيل الإطارات المكلفة بالتفاوض مع الموردين

- كما أن إنحراف سعر المواد المستخدمة يكون نتيجة الخطأ في تسليم المواد من المخازن بأسعار تختلف أن أسعار المواد المطلوبة، مما يؤدي إلى الزيادة في التكلفة.

2- الموازنة التقديرية للعمل المباشر (اليد العاملة المباشرة):

تمثل تكلفة العمل المباشر قسطا كبيرا في تكلفة الانتاج ولهذا من الواجب تخطيط الأجور ومراقبتها ، وتهدف هذه الموازنة إلى تحديد الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج ومقارنته مع الوقت المتاح من جهة وتقدير تكلفة الأجور المباشرة من جهة ثانية وتشمل هذه الموازنة على:

1- تقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج :

بعد إجراء الدراسات يكون :

الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج = الزمن المعياري لإنتاج الوحدة X عدد وحدات برنامج الإنتاج

"كما يكون ذلك مع الأخذ بعين الاعتبار الوقت اللإنتاجي ولكن مدفوع الأجر كأوقات الراحة

المسموح بها، ضبط الآلات"²

1- رحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية الجزائر 2004-2005. ص243

2- رحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه , نفس المرجع، ص237.

2- تقدير معدل الأجر: ¹

يستوجب هنا تحديد المعدل التقديري لأجرة الساعة ونلاحظ أن هناك حالتين:

الحالة الأولى: يكون معدل الأجر موحدًا في جميع مراكز قسم التشغيل.

الحالة الثانية: يكون معدل الأجر متغيرًا في مختلف مراكز العمل التي تتطلب اختصاصات مختلفة.

حيث أنه في الحالة الأولى يعتبر معدل الأجر المعياري هو المعدل المشترك لجميع عمليات القسم.

أما الثانية فيتوقَّر لدينا حالان إما حساب معدل أجر مرجح للقسم أو تحديد معدلات أجر معيارية لكل مجموعة من العمليات المتجانسة.

الحل الثاني يساعد على إعداد موازنة دقيقة من جهة وتحقيق رقابة فعالة من جهة ثانية وعيب هذه الطريقة تعقيد العمل الإداري.

الرقابة وتحليل الإنحرافات على العمل المباشر:

الإنحراف الإجمالي لليد العاملة = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية = (معدل الأجر الفعلي × الزمن الفعلي) - (معدل الأجر المعياري × الزمن المعياري للإنتاج الفعلي)

ويحلَّل هذا الإنحراف حسب مكوناته²

1- انحراف الوقت (إنحراف كفاءة اليد العاملة) = (الزمن الفعلي - الزمن المعياري للإنتاج الفعلي) × معدل

الاجر المعياري

2- انحراف معدل الأجر = (معدل الأجر الفعلي - معدل الأجر المعياري) × الزمن الفعلي.

كما يمكن تحليل إنحراف الوقت إلى:

1- فركوس محمد، مرجع سابق، ص 110.

2 - فركوس محمد، مرجع سابق، ص 115-116

أ- إنحراف مزيج العمل = (نسبة المزيج التقديري للعمل - نسبة المزيج الفعلي للعمل) × عدد الساعات الفعلية × (متوسط معدل الأجرة التقديرية - معدل الأجرة التقديرية)

ومنه: إنحراف الوقت = إنحراف مزيج العمل + إنحراف عائد العمل.

* أسباب إنحراف اليد العاملة المباشرة¹:

- الإنحراف على الوقت (الزمن):

من الأسباب في ذلك التأهيل الغير كاف للعمال، عدم التخصيص الجيد حسب مراكز العمل، تنظيم سير العمل فمثلا بالنسبة لإنحراف المزيج قد يقوم قسم الإنتاج بتعويض عمال من فئة ذات مهارة أو اختصاص معين لعمال من فئة ذات مهارة مختلفة مما يؤدي إلى زيادة أو نقصان عدد الساعات المبذولة.

- الإنحراف على معدل الأجر:

قد يظهر هذا الانحراف نتيجة إلى اللجوء إلى عمال وكفاءة عالية مما يكلف أجور أكثر حسب نوع العمل المراد إنجازها أو نتيجة التعديل القانوني أو التعاقدية للأجور والأعباء الاجتماعية....

3- الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة:

تشمل هذه الموازنة المصاريف الصناعية الغير مباشرة كالاكتلافات، التوريدات الصيانة، الإيجار، التأمينات، وتعتبر هذه الموازنة أداة فعالة للرقابة على المصاريف وذلك بمقارنة المصاريف الفعلية مع المصاريف التقديرية.

تبدو عملية تقدير المصاريف غير المباشرة معقدة نظرا ل:

- يتم تجميع الأعباء الغير مباشرة في مراكز تحليل وهي تتكون من أعباء ثابتة وأعباء متغيرة وينتج عن ذلك وجود إنحراف على التكلفة المتغيرة إنحراف على التكلفة الثابتة والذي يعبر عن إنحراف التحميل العقلاني.

1- رحمون هلال مرجع سابق، ص243

- على مستوى تشغيل كل مركز تحليل لابد من التمييز بين الإنتاج الذي يقاس بعدد المنتجات المعالجة والنشاط الذي يقاس بعدد وحدات العمل المستعملة مما ينتج وجود إنحراف المردود.

* تقدير التكاليف غير المباشرة: ¹

-عادة ما يتم تقدير التكاليف الغير مباشرة (متغيرة وثابتة) على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة من أجل حساب معامل تحميل معياري للتكاليف الغير مباشرة يكون متلائما مع الظروف الجديدة فإذا كان مثلا أساس القياس هو ساعة دوران الآلة فإن: معامل التحميل المعياري = التكاليف الغير مباشرة المعيارية/عدد ساعات دوران الآلة المعياري.

ويمكن أيضا حساب:

معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة = التكاليف الغير مباشرة المتغيرة المعيارية/عدد ساعات دوران الآلة.

معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة = التكاليف الغير مباشرة الثابتة المعيارية/عدد ساعات دوران الآلة.

ويحسب الإنحراف الإجمالي للتكاليف الغير مباشرة كما يلي:

الإنحراف الإجمالي = التكاليف الفعلية - التكاليف المحملة معياريا

حيث:

التكلفة المحملة معياريا = مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي × معامل التحميل المعياري

ومستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي = حجم الإنتاج الفعلي × الزمن المعياري لإنتاج وحدة واحدة

1- جاب الله شريف، مرجع سابق، ص 99

ويحلل الانحراف الإجمالي إلى: ¹

*انحراف التكاليف الغير مباشرة المتغيرة.

*انحراف التكاليف الغير مباشرة الثابتة.

وفي حالة عدم التفرقة بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة فإن الانحراف الإجمالي يحلل إلى مردود، موازنة ، نشاط .

انحرافات التكاليف الغير مباشرة المتغيرة والثابتة²:

1-انحراف التكاليف الغير مباشرة المتغيرة: ويحلل إلى:

أ-انحراف الإنفاق = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية لمستوى النشاط.

حيث:

التكلفة المتغيرة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × مستوى النشاط الفعلي.

ب-انحراف الكفاءة = معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة × (مستوى النشاط الفعلي - مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي).

2-انحراف التكاليف الغير مباشرة الثابتة:

الانحراف الإجمالي = التكاليف الثابتة الفعلية - التكاليف الثابتة المستوعبة أو المحملة معياريا.

حيث:

التكاليف الثابتة المحملة معياريا = معامل التحميل المعياري للتكاليف الثابتة × مستوى النشاط المعياري

1 - فركوس محمد، مرجع سابق، ص 127...130

2 - نفس المرجع ، ص 100

لحجم الإنتاج الفعلي.

ويجمل الإنحراف الإجمالي هنا إلى:

أ- إنحراف الخطة = التكاليف الثابتة الفعلية - التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي.

ب- إنحراف الطاقة = التكاليف الثابتة المعيارية لمستوى النشاط الفعلي - التكاليف الثابتة المحملة معياريا.

3- إنحراف المردود، النشاط، الموازنة¹:

في حالة عدم الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة يحلل الإنحراف الإجمالي إلى:

- إنحراف الموازنة = التكاليف الغير مباشرة الفعلية - موازنة النشاط الفعلي.

حيث أن موازنة النشاط الفعلي = (مستوى النشاط الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة)

+ التكاليف الثابتة المبرمجة.

إذ نقصد بالتكاليف المبرمجة أنها تكاليف ثابتة معيارية تتعلق بحجم الإنتاج المعياري (موازنة ثابتة).

إذا كان إنحراف الموازنة سالبا فهذا معناه إنحراف ملائم والعكس صحيح.

2- إنحراف المردود = موازنة النشاط الفعلي - موازنة الإنتاج الفعلي.

حيث:

موازنة الإنتاج الفعلي = مستوى النشاط المعياري لحجم الإنتاج الفعلي × معامل التحميل المعياري

للتكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة المبرمجة.

يسمح هذا الإنحراف بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط

والكميات المنتجة ويكون ملائما إذا كان الوقت الفعلي أقل من الوقت المعياري المناسب.

1 - جاب الله شريف، مرجع سابق ص 102

3- إنحراف النشاط = موازنة الإنتاج الفعلي - التكاليف المحملة معيارياً.

إذا كانت النتيجة موجبة فالإنحراف غير ملائم. ويمكن استنتاج كذلك أن:

إنحراف النشاط = التكاليف الثابتة المبرمجة - التكاليف الثابتة المحملة معيارياً.

أسباب إنحراف المصاريف الصناعية الغير مباشرة¹:

من الممكن أن تطرأ تقلبات في أسعار عناصر المصاريف الغير مباشرة المتغيرة، صعوبة ربط كل عناصر المصاريف الغير مباشرة المتغيرة بمقياس موحد لمستوى النشاط أو التقدير السيئ عند وضع المعدلات ، هذا عن إنحراف الإنفاق، أما إنحراف الكفاءة فقد ينجم مثلاً عن التأخر في مناولة المواد أو توقف الآلات...

ج- ميزانية التموين:

تتطلب عملية الإنتاج مواد أولية يتم استخدامها في نشاطها ، ولهذا فإن عملية الانتقال من برنامج الإنتاج إلى برنامج التموين يتطلب استخدام المعطيات التقنية المتعلقة بتركيبية المنتجات ، فكل منتج يجب أن تتم معرفة قائمة المواد اللازمة والقطع الداخلة في إنتاجه وتحديد كمياتها ، لذا يمكن اعتبار برنامج الإنتاج مصدراً يعتمد عليه في معرفة كمية المواد الواجب شراؤها ، وترتبط عموماً بعملية وضع ميزانية التموين بمشكلة إبداع المخزونات ، حيث يجب على إدارة المشتريات تجنب عاملين اثنين وهما:

- الزيادة في كمية المخزون والتي تؤدي بالمؤسسة إلى تحمل تكاليف إضافية.

- عملية الانقطاع التي تحصل في عملية الإمداد ، والتي قد تؤدي إلى تعطيل العملية الإنتاجية مما يؤثر على مبيعات

المؤسسة².

1 - فركوس محمد، مرجع سابق، ص128

2 - مؤيد الفضل ، تخطيط مراقبة الإنتاج، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، مرجع سابق.

من خلال ما سبق يمكن تحديد مفهوم الموازنة التقديرية للتمويلات بأنه تشمل إعداد تقديرات كمية وأخرى بالقيمة للموارد واللوامز الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج، وتسعى إلى التأكد من أن المواد واللوامز سوف تشتري بالكميات المطلوبة وفي الأوقات المناسبة وبأقل التكاليف.

ومن أجل توفير هذا تهتم المؤسسات بعملية التمويل، وتلجأ في ذلك إلى استخدام عدة تقنيات في تسيير مخزونها بما يتماشى مع السير الحسن للعملية الإنتاجية، ومن هذه التقنيات توجد الطرق التقليدية لتسيير المخزون بجميع حالاته، والطرق الحديثة مثل نظام الوقت المحدد.

2- ميزانية الاستثمار

هناك عدة أنواع من مراكز المسؤولية، ومن بينها مراكز الاستثمارات التي تهتم بتحقيق أحسن استغلال للأموال المستثمرة فيها على المدى الطويل وتحقيق أكبر عائد ممكن، و تهدف ميزانية الاستثمار إلى تحقيق استثمارات لتحسين أداء المؤسسة وتطوير نشاطاتها.

- وتتضمن ميزانية الاستثمارات: العائدات والتدفقات النقدية المتوقع أن يحققها المشروع الاستثماري، والتي تظهر في الميزانية جميع أنواع المصاريف التي يتحملها المشروع كتكاليف الاستغلال والاستهلاكات والتغيرات الحاصلة في احتياجات رأس المال العامل، كل هذه البيانات تظهر بالتفصيل على مدى السنوات التي يتم فيها الاستثمار، وتستعمل المؤسسات عدة طرق من أجل وضع الخطط الاستثمارية وتقييم مدى نجاح هذه المشاريع الاستثمارية، ويوجد من بين هذه الطرق ما يلي:

- معدل العائد على الاستثمار

- القيمة الحالية الصافية.

- معدل العائد الداخلي

ولا يكفي أن المشروع الاستثماري مربحاً لقبوله، بل يجب أولاً ترتيب هذه الاستثمارات حسب مردوديتها ودرجة الخطر المتوقع منها ثم تحديد البرنامج السنوي الاستثماري من خلال قدرات المؤسسة على تمويل هذه المشاريع¹. من خلال هذا نستنتج أن الموازنة التقديرية للاستثمار هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط طويل الأجل الخاص باختيار المشاريع وتخصيص رأس المال المحدود بينها بحيث أن النفقات المتعلقة بهذه المشاريع تؤثر على المركز المالي للمؤسسة لفترة طويلة، وهي تستوجب القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي يستوجب استثمارها في أصول ثابتة وكيف تخصص هذه الأموال وما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها.

3- ميزانية المصاريف العامة

إضافة إلى الميزانيات العملية ذات العلاقة المباشرة بعملية الإنتاج كميزانية المبيعات، التمويل،... إلخ وتوجد ميزانيات أخرى مرتبطة بمصالح ذات صلة غير مباشرة بالعملية الإنتاجية، وهي تلك المصالح والمراكز الوظيفية مثل مصلحة الإدارة العامة ومصلحة البحث والتطوير والحاسبة وغيرها من المراكز التي يصعب تحديد قيمتها المضافة بالنسبة للمؤسسة، ولذا فإن المؤسسة تجد صعوبات كثيرة في تحديد الميزانية الخاصة بها، كما أن عملية قياس أداء هذه المراكز الوظيفية يعتبر أمراً صعباً للغاية نظراً لغموض العلاقة الموجودة بين الأهداف والوسائل ولهذا فعالمياً ما تلجأ المؤسسات في تحديد ميزانية هذه المراكز إلى اعتماد عملية التحكيم من طرف الإدارة العليا حيث يتم تحديد حصة كل مركز وتقدير التكاليف الخاصة به حسب تكرر العمليات، وترتكز عملية التقييم على مبدأ احترام المسؤولين في هذه المراكز للميزانية المحددة دون تجاوزها.

1 - بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة مراقبة التسيير، مذكرة تخرج، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006

و قد ظهرت تقنيات تساعد في تحضير الميزانيات الخاصة بالمصاريف العامة لهذه المراكز، ومن أمثلتها طريقة

الموازنات على أساس صفري " Budget a Base Zéro (BBZ) " وطريقة تحليل القيمة¹.

لإيجاد علاقة BBZ ونظراً لكون أغلب تكاليف هذه المصالح الوظيفية هي تكاليف ثابتة فإنه يتم استخدام طريقة واضحة بين الأداء المحقق من طرف هذه المصالح والموارد المخصصة لها.

ويعرف Peter مؤسسة طريقة BBZ أن هذه الطريقة هي عبارة عن تقنية تعتمد على إجراءات وتتطلب

من مسؤول كل مركز أن يقدم تبريراً مفصلاً للنفقات التي يحتاجها من أجل تنفيذ مهامه.

في القيام بوضع ميزانية لهذه المصالح على أساس الاحتياجات الحالية لهذه المراكز BBZ وتتلخص طريقة دون الاعتماد على البيانات الخاصة بالسنوات السابقة، أي على أساس صفري.

إجراءات إعداد الموازنات التقديرية

تبدأ معظم الموازنات التقديرية في الوقت الحاضر في التنبؤ بالمبيعات الذي يجب إعداده بطريقة مفصلة لكل المنتجات و للأقسام المختلفة، المناطق المختلفة و الفترات الزمنية المختلفة، على أساس الموازنة التقديرية للمبيعات يتم إعداد موازنة الإنتاج و المشتريات و الأجور و المصاريف و بعد ذلك يتم دمج الموازنات التقديرية للمصروفات مع موازنة المبيعات للوصول إلى الموازنة التقديرية للأرباح و الخسائر ثم بعد ذلك تعد الموازنة النقدية و الموازنة الرأسمالية في ضوء الموازنات السابقة، تعتبر النتيجة النهائية لكل هذه الأعمال مرشداً لتصرفات الإدارة في خلال فترة الموازنة. وبناءً على ما تقدم نجد أن إعداد الموازنات التقديرية يتضمن مجموعتين من العوامل.

1- العوامل الداخلية

2- العوامل الخارجية

1 - مذكرة تخرج ماستر بعنوان دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، 2012، 2011، مرجع سابق.

و يمكن تحقيق الرقابة على المجموعة الأولى من العوامل بينما يجب مقابلة العوامل الخارجية كما هي و لا شك أن الإمام الكامل بهذه العوامل الداخلية و الخارجية و الاهتمام الكافي بطبيعتها و خصائصها و هي من متطلبات التخطيط الاقتصادي الجيد للمشروع، و في حقيقة الأمر فإن التنبؤ بالمبيعات يمثل عنصر هام في نظام الموازنات التقديرية في معظم دول العالم و ذلك طبقا لما أظهرته الدراسات العملية في هذا المجال، و طبقا لما هو معروف بين كتاب المحاسبة الإدارية و تمثل الموازنة التقديرية للمبيعات العمود الفقري لنظام الموازنات التقديرية، و تعتمد الدقة و كفاءة النظام الكلي للموازنات التقديرية على دقة التنبؤ بالمبيعات¹.

مراحل إعداد الموازنات التقديرية: يمكننا أن نلخص المراحل التي تمر بها إعداد الموازنة التقديرية فيما يلي²:

- 1- توضيح وتحديد الدور الاقتصادي، والاجتماعي للمؤسسة.
- 2- جرد الموارد المالية والفنية والبشرية للمؤسسة.
- 3- توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة والتي نعني بها:
 - الظروف الآنية الاقتصادية، والسياسية والاجتماعية للمؤسسة.
 - المنافسة المحلية والدولية.
 - سياسة الحكومة اتجاه النقد، الضرائب، معدل الفائدة، الإعانات... الخ.
 - معدل التضخم.
- 4- من المراحل السابقة يتم تشكيل الأهداف طويلة الأجل للمؤسسة.
- 5- من المراحل السابقة يتم تشكيل الأهداف قصيرة الأجل.

1 - د. أحمد محمد نور، المرجع السابق، ص 227.

2 - محمد فركوس، مرجع سبق ذكره.

6- إعداد السياسات والوسائل لأجل تحقيق الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل.

- سياسة الإشهار والترقية.

- سياسة البحث والتنمية.

- سياسة التسعير والتضخم.

- سياسة القروض.

المبحث الثاني: علاقة الموازنة التقديرية بمراقبة التسيير في المؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير أهدافه و مهامه.

يمكن إدراج عدة مفاهيم لمراقبة التسيير نذكر منها:

التعريف الأول **ENTONY** : هي التسلسل الذي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد

المتاحة بأقل التكاليف و أكثر فعالية و نجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة

التعريف الثاني **G.PILLOT** : يتمثل نظام مراقبة التسيير في العملية المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية

للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا و يشمل نظام مراقبة

التسيير جملة من العمليات الداخلية و التي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات كما يعمل أيضا على تنمية

الكفاءات الفردية و ذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل و تكوين أمهنة التسيير لاكتساب مهنة متواصلة في ميدان

التسيير

التعريف الثالث **A.GERMALIS et H.ARNAULD et V.VIGNON** : هي جملة من الوسائل

و المرافق و العمليات التي تزود المؤسسة بأهداف طويلة الأجل و كذلك ضمان تحقيقها بصفة مستمرة

التعريف الرابع **M. GERVAIS** : هي عبارة عن نظام الذي من خلاله يتأكد المسيرين من أن الموارد قد تم

الحصول عليها وتم استعمالها بفاعلية وفعالية

التعريف الخامس KHEMAHEM: هي العملية المنجزة داخل وحدة اقتصادية¹ لضمان التنشيط و التحريك الفعال الدائم لطاقات و الموارد المراد بها تحقيق الأهداف المسطرة من طرف هذه الوحدة.

أهداف ومهام مراقبة التسيير:

1- أهداف مراقبة التسيير

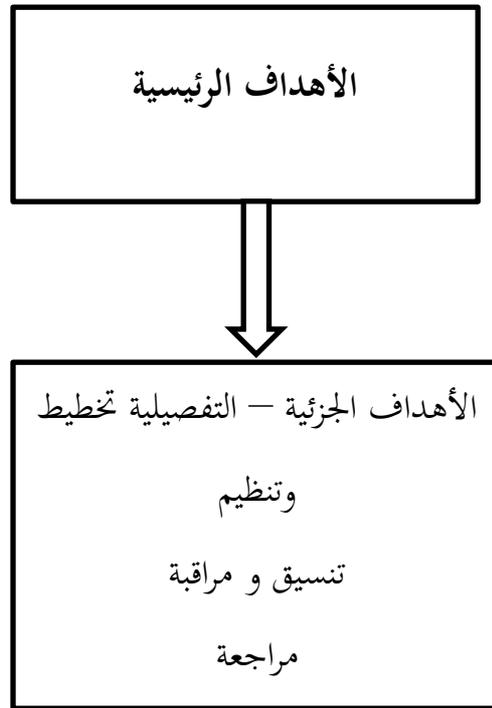
- من خلال تعرضنا لبعض التعارف لمراقبة التسيير يتضح لنا أنها وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرار حيث نجدها تسعى إلى:
- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وذلك يتم عن طريق الميزانيات التقديرية
- تحقيق الفعالية ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى تتمكن من جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة.
- الوقف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.
- تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيو كلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه.

1 - محمد خليل، عبد الحميد أحمد منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدوريات الاقتصادية، ص 04

- تحقيق الملاءمة أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتمشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني استراتيجية مدروسة و تسيير أمثل للأفراد اد أن يهدين العاملين يتمشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال و بالتالي تحقيق الأهداف بأقل تكاليف.

و يمكن تلخيص أهداف مراقبة التسيير في الشكل التالي:

الشكل 01 يمثل أهداف مراقبة التسيير:



2- مهام مراقبة التسيير

أ- مراقبة الأداء الوظيفي:

إن مراقبة الأداء الوظيفي في المنظمات تعتبر من أهم الوظائف الإدارية التي لا يمكن التخلي عنها باعتبارها الدعامة الأساسية و الوسيلة الرئيسية لجمع المعلومات لتقديم الأداء بموضعية حيث يعمل القائم بهذه المهمة على الاضغاء

للمشاكل و العراقيل التي يعاني منها الأفراد و أنه يسعى إلى جمع المعلومات ذات صيغة موضوعية تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار و التي تتعلق بمستقبلهم الوظيفي من حيث الترقية زيادة الأجر مكافأة عقوبات... الخ مما يؤدي إلى زيادة الثقة في المؤسسة و التي يحقق عن طريقها جملة من الخصائص¹.

أولا المشاركة في تحديد الأهداف: تعتبر مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة إحداث نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.

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

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

ب- مراقبة الجودة:

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

1 - مراقبة التسيير المؤسسة ، مرجع سابق، ص 06.

إن موضوع إدارة الجودة هي اهتمام كبير من طرف الباحثين الذين حاولوا تقديم شروط و عوامل تحسين الجودة (مرجعية التنظيم الدولي ISO) و بالتالي فعلى مراقب التسيير أن يتابع باستمرار هذه العملية للمحافظة على الجودة العالية وبالتالي تلبية رغبات ومتطلبات المستهلكين ومن ورائها ضمان استمرارية المؤسسة.

ج- إدارة الوقت:

إن للوقت أهمية كبيرة في المنظمة وكلما استطعت المنظمة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت لها القدرة على التنافس كبيرة وذلك من خلال تخفيض تكلفة الوحدة الواحدة والعكس صحيح وعليه فمن الواجب استغلاله ومراقبته بالوسائل التالية:

- العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر للتغلب على المشكلات الطارئة.
- تألية العمليات على المستويات المحاسبية كالإنتاج التمويل ... الخ مثل استعمال الحاسب الآلي لربح الوقت.
- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات.
- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة مسبقا.

المطلب الثاني : أدوات مراقبة التسيير

1-الأدوات التقليدية¹:

1-1-نظم المعلومات: يمكن تعريفه من الناحية الفنية على أساس أنه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع و استرجاع و تشغيل و تخزين و توزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات و الرقابة في التنظيم و بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات و التنسيق و الرقابة و يمكن لتنظيم المعلومات أن تساعد المديرين و العاملين في تحليل المشاكل و تطوير المنتجات المقدمة و خلق المنتجات الجديدة و حتى عام 1980 لم يكن المديرون يهتمون بكيفية جمع و تنظيم و

1 - محمد عبد الحميد أحمد، منى عبد السلام، مرجع سابق، ص 11.

تشغيل و بث المعلومات في المنظمة و لم يكونوا يعلمون الكثير عن تكنولوجيا المعلومات و بالرغم من ظهور من الحاسبات الآلية و استخدامها في مجال نظم المعلومات سواء في عملية التخزين و التشغيل و ظهور البرامج المتطورة التي تساعد في فعالية العملية الإدارية و اتخاذ القرارات.

وكانت المعلومات نفسها لا ينظر إليها كأصل هام في المنظمة ولكن في الآونة الأخيرة وحاليا لا يمكن للمديرين إن يتجاهلوا كيفية إدارة المعلومات في المنظمة والنظر للمعلومات كمورد استراتيجي له تأثير على قدرة المنظمة في المنافسة والبقاء في مجال الأعمال

- **خصائص المعلومات:** كما ذكرنا فان المعلومات تضيف الى المعرفة المرتبطة و تخفض من عدم التأكد و تؤيد عملية اتخاذ القرارات في المنشأة مع ذلك فهناك أنواع مختلفة من المعلومات و طرق مختلفة لوصف المنشأة أو الهدف و نذكر من خصائص المعلومات كما يلي:

- الدقة.

- الشكل.

- مدى الشمولية.

- النشأة.

- القدرة الزمنية.

1-2- المحاسبة العامة:

أ- مفهوم المحاسبة العامة: هي عبارة عن فن للتسيير المحكم والمضبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا وخارجيا، والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة، مع تجديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة

ب- أهداف المحاسبة العامة: تتمثل أهداف المحاسبة العامة في:

- معرفة نتائج النشاط.

- تزويد المحاسبة التحليلية والمحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة.

- تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي¹.

هذه الأهداف خاصة بالمؤسسة أما بالنسبة للغير فهي:

- تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام إعلامي وبالإضافة إلى تزويد مسعولي المؤسسة بالبيانات اللازمة، فإنها تزود

كل من يتعامل مع المؤسسة (الزبائن، الموردون، المساهمون، الخواص، البنوك، وكل الهيئات الأخرى) .

- تزود المحاسبة الوطنية على مستوى الأمة بما تحتاجه من أجل التخطيط (الدخل ميزان المدفوعات).

1 - محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص 14.

ج- المبادئ المحاسبية:

تتصف هذه المبادئ بالقوة القانونية أن المحاسبين يحاولون دائما تقديم صورة صادقة لوضع المؤسسة متمثلة

في القوائم المالية.

من المبادئ الأساسية المحاسبية المتعارف عليها عموما:

- مبدأ استمرارية النشاط.

- مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية.

- مبدأ استقرار الوحدة النقدية.

- مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية.

- مبدأ الحيطة والحذر.

- مبدأ القيد المزدوج.

- مبدأ أحسن البيانات أو الموضوعية¹.

- استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير : كما أشرفنا فان مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية التي

يمكن استخدامها لتسهيل و اتخاذ القرار و التي منها :

1 - محمد بوتين، مرجع سابق، ص 14.

1- المحاسبة التحليلية:

المحاسبة التحليلية هي نظام معلومات داخلي يعتمد على تقنيات لجمع و فحص تكاليف المؤسسة من جهة و تحليل مكونات النتائج من جهة أخرى، أهداف محاسبة تحليلية¹:

- المساعدة على تحديد سعر عادي أو مرضي فيما يخص السلع المباعة من طرف المؤسسة.

- المساعدة على تحديد الحد الأدنى لتخفيض الأسعار.

- تحديد المنتجات التي تعود على المؤسسة بالربح أو التي تشكل خسارة.

- مراقبة المخزونات.

- تقييم المخزونات.

- الكشف عن الضياع التبذير والاختلاسات.

- ضمان الترابط.

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة توفير للمسيرين معلومة داخلية لتحديد المسؤوليات حسب كل مركز، وبالتالي

المساعدة على اتخاذ القرارات وذلك بالاعتماد على مبادئ وطرق لمتابعة عناصر التكاليف وتحليلها للمرور من المحاسبة

العامة إلى المحاسبة التحليلية لابد من إعادة ترتيب للأعباء حسب اتجاهها والنواتج حسب مصدرها.

1 - بن سعيد محمد ، قدوري هدى سلطان، مداخلة بعنوان التجارب النموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، الجزائر .

توفر المحاسبة التحليلية بيانات عن المنتجات التي تساهم في زيادة النتيجة أو خفضها فبعد تحليل أسباب الزيادة أو الانخفاض يستطيع المسير اتخاذ الاجراءات التصحيحية، تسمح البيانات عن التكاليف التي تقدمها المحاسبة التحليلية بإجراء مقارنة مع تكاليف مؤسسات مماثلة في نفس الصناعة.

2- التحليل المالي:

بدا الاهتمام بالتحليل المالي في نهاية القرن التاسع عشر حيث استعملت البنوك النسب المالية التي تبين مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها. في بداية عشرينيات القرن الماضي ظهرت بعض الدراسات باستعمال عدد كبير من النسب المالية كان للأزمة الاقتصادية العالمية الأثر في تطور تقنيات التحليل المالي ففي سنة 1933 أسست في الولايات المتحدة الأمريكية لجنة للأمن والصرف، ساهمت في نشر الإحصائيات المتعلقة بالنسب المثالية لكل قطاع اقتصادي. ويعتبر التحليل المالي معالجة منظمة للبيانات المتاحة يهدف إلى الحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرار وتقييم أداء المؤسسات في الماضي والحاضر والتوقع ما ستكون عليه في المستقبل.

أهداف تحليل مالي¹:

- التعرف على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.
- معرفة قدرة المؤسسة على خدمة ديونها وقدرتها على الاقتراض.
- تقييم السياسات المالية المتبعة.
- تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة.

1 - مداخلة بعنوان التجارب النموذجية لتصنيف آليات مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية ، الجزائر، ص 13-14

- الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالرقابة والتقييم.

ويستخدم التحليل المالي عدة تقنيات:

- التحليل باستخدام النسب وهو من أكثر أدوات التحليل المالي استعمالاً.

- مقارنة الكشوف المالية لسنوات متعددة.

- مقارنة المؤسسة مع مؤسسات أخرى من نفس القطاع مما يسمح بمعرفة مكانة المؤسسة في القطاع.

- تحليلات تتركز على أدوات تتماشى مع حالة المؤسسة كدراسة السيولة، التدفقات النقدية، المردودية، دراسة

الأخطار المالية بالاستثمار....

تعتبر المؤشرات المالية من أهم المؤشرات وتعطي صورة للتسيير داخل المؤسسة وتطور أدائها خلال فترات معينة.

يشكل التحليل المالي أداة لتقييم أداء داخل المؤسسة انطلاقاً من:

- تقييم الأداء والنتيجة: حيث أن النتيجة تشمل مختلف أنشطة المؤسسة.

- تقييم أداء والتمويل: تمكن المؤسسة من إدراك قيود التمويل التي قد تواجهها، هذا الجانب من التقييم يعطي أهمية

ومكانة كبيرة لمفهوم رأس المال الموجه من قبل المؤسسة من أجل القيام بمختلف الأنشطة.

- تقييم الأداء و المردودية : تعرف المردودية بالعلاقة بين النتيجة و رأس المال يساعد هذا المؤشر في تقييم الأداء

المالي للمؤسسة¹.

1 - مداخلة بعنوان التجارب النموذجية لتصنيف آليات مراقبة تسيير المؤسسات الإقتصادية، مرجع سابق، ص 10.

ويمكن استخدام التحليل المالي من المساعدة على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة من خلال:

- اختيار الاستثمارات، تمويل النشاط الاقتصادي بطريقة تمكن من التوازن بين المنافع المتنوعة مع تكاليف الاستخدام وخاصة احتمال التعرض لمخاطر جراء استخدام مصادر إقراض خارجية.

- إن القدرة على توفير بيانات ملائمة يمكن استخدامها بطريقة فعالة وفق أطر و أدوات تحليلية مناسبة و تنفيذها بطريقة سليمة يجعل من معلومات التحليل المالي مصدرا لاتخاذ القرارات المناسبة.

2- الادوات الحديثة

2-1- الميزانية التقديرية:

أ- مفهوم الميزانية التقديرية: هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة، أو بعبارة أخرى هي للتعبير عن أهداف و سياسات و خطط ونتائج، تعد مقدما بواسطة الإدارة 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 إلى تحقيقه إدارة المؤسسة¹.

1 - محمد عبد الحميد أحمد، منى عبد السلام، مرجع سابق، ص 19.

و قد يحدث العكس لذلك كان من الضروري متابعة تنفيذ لإجراء تعديلات معينة تكفل نجاح الخطة الموضوعية، بل قد يتطلب الأمر إدخال تعديل شامل على البرنامج المرسوم¹.

وللميزانية التقديرية ثلاث وظائف إدارية

أولاً- وظيفة التخطيط: و هو وضع الأهداف و إعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها، و توضع الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل و خطط قصيرة الأجل، بالنسبة للمؤسسة و بالنسبة لكل قسم من أقسامها، و بعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيماً يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعية².

ثانياً- وظيفة التنسيق: و هو العملية التي بموجبها يتم توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة بحيث يعمل كل قسم منها نحو تحقيق الهدف الموضوع، و لهذا فإنه يجب أن لا يصدر أحد الأقسام قرارات تخصه يكون لها أثر على الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى هذه الأقسام، فمثلاً لا بد أن يكون هناك توافق تام بين إدارة المبيعات و الإنتاج بحيث لا ينبغي أن ترسم إدارة المبيعات سياسة بيعه لكميات تزيد عن الكميات التي يمكن إنتاجها في قسم الإنتاج، و لا ينبغي أن تقوم سياسة الإنتاج على إنتاج كميات تزيد عن الكميات التي يمكن تسويقها.

ثالثاً- وظيفة الرقابة: الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعية واستخدام الميزانيات التقديرية للرقابة يحتم ضرورة إبلاغ الإدارة بمدى ملاءمة الخطط.

1-Willmore, .A.wcc. "business budgets and budgetary controle "london, sir isaac pitman and sons, ltd 1960, .p05

2 - د. خيرت ضيف، الميزانية التقديرية، دار النهضة العربية للطبع و النشر، ص 8-13

والأهداف والسياسات الموضوعة مقدما، ومقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع بالخطط و الأهداف الموضوعة مقدما، و متابعة الانحرافات التي تحدث نتيجة للتنفيذ الفعلي.

ب- المراحل التي يمر بها إعداد مشروع الميزانية التقديرية:

من الضروري وضع جدول زمني يحدد الترتيب الذي يجب مراعاته في اعداد الميزانيات التقديرية و الوقت اللازم لذلك

و يمكن تلخيص المراحل التي يمر بها إعداد الميزانيات التقديرية مرتبة ترتيبا زمنيا على الوجه الآتي:

- إعلان السياسة العامة للمؤسسة.

- إعداد التقديرات.

- مراجعة الميزانيات التقديرية المختلفة و التنسيق بينها.

- المصادقة النهائية على الميزانيات التقديرية.

وتعرض لهذه الخطوات تواريخ تقريبية يجب مراعاتها.

أولا- إعلان السياسة العامة للمؤسسة: تقوم إدارة المؤسسة بإعلان الخطوط الرئيسية للسياسة العامة للشركة للسنة

التالية، و يتم تحديد هذه الخطوط على أساس التنبؤ بالمبيعات و على ضوء التغيرات المنتظرة في مستويات الأسعار

و نظرا لأن هذه الخطوط الرئيسية تعتبر ذات أهمية بالغة فانه ينبغي العمل على الاحتفاظ بسريتها.

ثانياً- إعداد التقديرات : يقوم كل مشرف مسؤول في مستويات الإدارة التنفيذية بإعداد تقديرات عن المفردات التي يعتبر مسؤولاً عنها مسترشداً في ذلك الخطوط الرئيسية للسياسة الموضوعة، و يتم مناقشة هذه التقديرات و التصديق عليها بموقف الرئيس المباشر، ثم تجمع التقديرات المماثلة الإدارة العليا.

و يلاحظ أن قسم الحسابات هو الذي يقوم عادة بإعداد البيانات التاريخية اللازمة التي يعتمد عليها المشرفون في اتخاذ القرارات الخاصة بهذه التقديرات.

و في خلال هذه الفترة يتم تحديد المواعيد النهائية لإعداد كشوف كل نوع من التقديرات بحيث يمكن إنجاز المجموعة الكاملة للميزانيات التقديرية في موعد محدد.

ثالثاً- المراجعة و التنسيق: تسلم تقديرات الميزانيات التقديرية إلى السلطة التنفيذية حيث يتم التنسيق بين الميزانيات التقديرية المختلفة، ثم تراجع هذه الميزانيات الإجمالية لدراسة مدى إمكان تنفيذها عملياً، و قد تؤدي عملية المراجعة إلى إظهار حاجة الشركة إلى إدخال تعديلات جديدة بعد استشارة المختصين.

فاذا بقيت بعض المشاكل فإنه ينبغي عرضها على لجنة الميزانية التقديرية لدراستها و اتخاذ قرار بشأنها.

و في خلال هذه الفترة أيضاً يتم إعداد المرفقات و القوائم الإجمالية، و منها الميزانية العمومية التقديرية و حساب الأرباح و الخسائر التقديرية.

رابعا- المصادقة النهائية: يقوم رئيس مجلس الإدارة أو مجلس الإدارة مجتمعاً بالمصادقة على مشروع الميزانية التقديرية، ثم تبلغ مستويات الإدارة المختلفة بالميزانيات التقديرية المعتمدة و بداية إبلاغ هذه المستويات بأهداف الشركة و بالخطط الموضوعة لتحقيق هذه الأهداف خلال السنة التالية¹.

2-2- لوحة القيادة

أ - مفهوم لوحة القيادة: لقد ظهرت عبارة لوحة القيادة عام 1930 على شك متابعة النسب و البيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف المسطرة، و ذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها و النسب المعيارية. ليتطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1948 و كان معمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري و قد اختلفت تسمية هذه الأداة .

تعريف Norbert Guedj: " لوحة القيادة هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية

التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، و التي تكشف الاختلافات الحاصلة، و التي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، و هذا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجية المؤسسة² .

1 - د. خيرت ضيف، مرجع سابق، ص 21-22.

2 - Nguedj, "le contrôle de gestion "ED d'organisation, 1995, p 285.

ج- أهداف لوحة القيادة: من بين أهداف لوحة القيادة نجد:

أولاً- لوحة القيادة أداة رقابة و مقارنة : و ذلك لأنها تقوم بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة سابقا مع النتائج المحصل عليها و إظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة و هي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير، و تشخيص نقاط القوة و الضعف في المؤسسة.

ثانياً- لوحة القيادة أداة حوار و تشاور: إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة هو تسيير عملية الحوار عبر كافة مراكز المسؤولية هذا انطلاقا من الاجتماعات المختلفة إذ يمكن للأفراد التابعين للمسير من التعليق عن النتائج المتوصل إليها في إطار نشاطاتهم و على المسؤول في المنظمة أن ينسق بين الإجراءات التصحيحية المتخذة بخلق تلائم بين مختلف إجراءات المقترحة من طرف جميع المستويات رغبة منه في توحيد المعايير و خلق خطاب مشترك بين أفراد المنظمة.

ثالثاً- لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال و التحفيز: تهدف لوحة القيادة إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المحصلة على مستوى كافة مراكز المسؤوليات، و كذلك تساعد على الاتصال الجيد و تبادل المعلومات بين المسؤولين و يمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال و هذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية و أكثر وضوحا لامكانية التقييم (زيادة في الأجر، علاوات.....الخ)¹.

رابعا - لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار: تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة و تحديد الانحرافات و معرفة أسبابها و إظهار نقاط القوة و الضعف التي يعاني منها كل

1 - Claude Alazard et Sabine Separi , "contrôle de gestion "épreuve n 07, DECF, 3 eme édition , ED Dunod, 1996, p 333.

مركز مسؤولية و القيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، و يمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ كون أنها تمكن المؤسسة من تفادي الأخطاء مستقبلا.

المطلب الثالث: دور موازنة التقديرية في مراقبة التسيير

- نظام الموازنة التقديرية في قسم مراقبة التسيير

مما لا شك فيه أن نظام الموازنة التقديرية يعتمد بدرجة كبيرة على معلومات محاسبة " مداخلات " الاستفادة من محاسبة العامة و المحاسبة التحليلية و إذا نظرنا إلى أهمية تكامل نظام محاسبي داخل أي مؤسسة نجد أنه يمكن تقسيم المحاسبة فيه إلى ثلاث على أساس أقسامها زمنية و مستويات تطبيقاتها كما يلي:

- **المحاسبة العامة:** و تهتم بمتابعة كل العمليات التي لها علاقة بنشاط مؤسسة و تطبيق على مستويات المؤسسة كليا.

- **المحاسبة التحليلية :** تهتم بتحليل التكاليف انطلاقا من المعلومات المستوحاة من المحاسبة العامة و تطبق على مستوى كل قطاع انتاجي.

- **محاسبة الموازنات التقديرية:** تتعلق الأنشطة المستقبلية في مدى قريب و تطبق على مستوى كل جزء و فيما يتعلق بأنواع الموازنات التقديرية المستخدمة في المؤسسة فتمثل في موازنات قصيرة الأجل لا تتعدى السنة كما يلي¹:

- **الموازنات التقديرية للمبيعات:** شهرية، فصلية، سنوية تكون شاملة.

1 - بن حديد احمد عبد السلام، الموازنات التقديرية أداة لصنع قرار في مؤسسة إقتصادية ، مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة غرداية 2013 ص 7

- الموازنات التقديرية للإنتاج: شهرية، فصلية، سنوية تكون شاملة.

- الموازنة التقديرية للمشريات:

- الموازنة التقديرية للأعباء: خدمات ، أجور

- الموازنة التقديرية للتمويل

و بالنظر في الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة يتبين أن قسم مراقبة التسيير قريب من المديرية العامة و هي تعني بمراقبة كل أنشطة المؤسسة و ذلك من خلال التقارير التي ترفع دوريات إلى الادارة العامة، كما يقوم بإعداد مختلف الموازنات المتعلقة بأوجه نشاط المؤسسة¹.

- الموازنات التخطيطية²:

تعتبر الموازنات أداة تعبر من خلالها المؤسسة عن أهداف تسعى إلى تحقيقها، يتجلى دورها في عملية التسيير كونها:

- تتيح فرصة للمسير للتعرف على المشاكل التي تعترض طريقة خلال فترة الموازنة .

- تعمل الموازنات على التعبير عن الخطط العملية في شكل قيم مالية و محاسبية مما يساعد على وضع سياسات واضحة مقدما.

- تمكن الإدارة من الرقابة على ما تم تنفيذه من العمليات.

1 - خشعي عفاف ،استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير ، دراسة حالة شركة تمور للجنوب بسكرة ،مذكرة لنيل شهادة الماستر جامعة بسكرة

2015 ص 38

2 - مداخلة ، مرجع سبق ذكره ،ص 8.

- تحسين تخصيص و استخدام الموارد، خفض عدم التأكد بشأن أحداث معينة.
- تبين توزيع المسؤولية التنفيذية في المؤسسة و تسمح بالتنسيق بين خطط الإدارة، و الأقسام في مسار هدف واحد للمؤسسة ككل.
- تشكل أداة لقياس الأداء: من خلال مقارنة الانجاز بالأهداف المحددة في الموازنات مما يمكن من قياس الانحرافات و بالتالي اتخاذ القرارات.

خلاصة الفصل

على أساس ما سبق ذكره يمكن استخلاص أن من أهم أدوات مراقبة التسيير الموازنة التقديرية التي تعتبر خطة عمل تفصيلية محددة مسبقا للأعمال المرغوب بتنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مؤشرا لهم في تصرفاتهم و تحقيق مزايا عديدة على مستوى المؤسسة في مجالي التخطيط و الرقابة خاصة على مبيعات المؤسسة كما أنها تحقق مفهوم الرقابة من خلال اكتشاف معوقات و الانحرافات و تصحيحها و عدم تكرارها.

الفصل الثاني

مقدمة الفصل:

يعتبر تقييم الأداء بمثابة أحد الأدوات الهامة التي تلجأ إليها إدارة المؤسسة لمساعدة الأفراد العاملين داخلها على تادية العديد من أنشطتهم بفاعلية، فهو نظام مصمم من أجل تقييم أداء الموظفين أثناء العمل عن طريق ملاحظات مستمرة. ومن خلال تقييم الأداء يمكن تحقيق الرقابة واكتشاف نقاط القوة والضعف وتصحيحها لعدم الوقوع فيها مجدداً.

المبحث الأول: ماهية تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية

المطلب الأول: مفهوم تقييم الأداء، أهميته وأهدافه

1. مفهوم تقييم الأداء:

إن الإحاطة بمفهوم "تقييم الأداء" تتطلب أولا وقبل أي شيء التفريق و التمييز بين مفهومي " التقييم و القياس".

لقد تمكن Ecosip من خلال أعماله من التمييز بين المفهومين، حيث يرى أن التقييم عملية تتم عبر الزمن و هي تنتقل من الأهداف إلى الآثار مروراً بمرحلة التنفيذ، في حين أن القياس يقتصر على الآثار و النتائج فقط¹.

و هو ما ذهب إليه M.Lauras حيث يقول أن القياس يلعب دورا مهما لكنه يقتصر على الآثار و النتائج فحسب، بينما يعد التقييم عملية أوسع باعتباره ينظر إلى أسباب و يهتم أيضا بالأهداف و طرق بلوغها². و بذلك يمكن القول أن تقييم الأداء يعد مفهوما أشمل و أوسع من القياس الأداء، كما يعتبر هذا الأخير مكونة أساسية من مكونات تقييم الأداء.

إضافة لما سبق، تجدر الإشارة أيضا إلى أن هناك اختلاف بين مفهوم تقييم و تقويم الأداء، فالتقييم هو مرحلة سابقة لإجراء عملية التقويم، حيث يتم عملية التقييم قياس الأداء الفعلي و الكشف عن نقاط القوة و الضعف في الأداء و تحديد أوجه القصور، و الانحرافات وفق أسس موضوعية وواقعية، أما عملية التقويم فهي مرحلة يتم فيها العلاج و

1 -Papa Ibra Kebe, Modes d'évaluation et performance des projets de R&D, P. 3, sur : <http://basepub.dauphine.fr/bitstream/handle/123456789/3295/Kebe.pdf>, consulté le : 10/06/2013.

2 - M. Matthieu Lauras, Méthodes de diagnostic et d'évaluation de performance pour la gestion de chaînes logistiques, These de Doctorat en Génie Industriel, L'institut national polytechnique de Toulouse, 2004, P. 112.

التعديل وفقا لنتائج مرحلة التقييم¹ ، غير أنه ومع كثرة البحوث و الدراسات في هذا المجال فقد أصبح هناك تداخل بين المفهومين و قلما يتم التفريق بينهما.

ولقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم تقييم الاداء، و ذلك راجع لصعوبة تحديد تعريف دقيق للأداء و من بين أهم التعاريف نذكر:

تقييم الأداء المؤسسي هو جهد نظامي لوضع معايير الإنجاز في ضوء الأهداف التنظيمية و تصميم أنظمة معلوماتية للتغذية العكسية و مقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير الموضوعية من قبل و تحديد أي وجود للانحرافات و الأخطاء و اتخاذ الفعل الارادي المطلوب للتأكد من أن كل الموارد المشتركة قد استخدمت بكفاءة و بطريقة فعالة لإنجاز الأهداف المشتركة.

و نظر أحد الباحثين إلى أن عملية تقييم الأداء على أنها جزء من عملية الرقابة فقد عرفها على النحو التالي " الرقابة هي عملية توجيه الأنشطة داخل التنظيم لكي تصل إلى هدف محدد و ان تقييم الأداء هو استقراء دلالات و مؤشرات المعلومات الرقابية لكي يتم اتخاذ قرارات جديدة لتصحيح مسارات الأنشطة في حالة انحرافها أو تأكيد مساراتها الفعلية إذا كانت تتجه فعلا إلى إنجازات المرغوبة، أي إن العملية الرقابية الشاملة بما فيها تقييم الأداء تختص أساسا بوظيفتين:

الأولى محاولة رفع الأنشطة في الاتجاهات المحققة للأهداف ومنعها من الانحراف، و الثانية تصحيح مسارات الأنشطة و هذا هو تقييم الأداء".

ويرى آخر أن عملية تقييم الأداء للمؤسسة عملية تقوم بها المؤسسات في نهاية تاريخ معين، بهدف تفادي الأخطاء مستقبلا.

1 - فارس رشيد البياتي ، محاسبة الأداء في تنمية المؤسسات و الموارد البشرية، دار أيلة للنشر و التوزيع، عمان 2010، ص 22.

و يرى البعض أن تقييم الأداء هو مقياس الأداء الفعلي و مقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو من الممكن الوصول إليها حتى تتكون صورة حية لما يحدث فعلا و مدى النجاح في تحقيق الأهداف و تنفيذ الخطط الموضوعة بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء.

ولتقييم الأداء تعريف اخر و هو: المراجعة الإدارية للأداء من خلال مراجعة الخطوات و المعايير و مقارنتها الفعلية لكل خطوة من خطوات العملية الإدارية¹.

كما عرف تقييم الأداء على أنه المراقبة المستمرة للإنجازات، البرامج، الأنشطة، المشاريع و الوظائف في المؤسسة و تسجيلها².

ومن خلال تحليل التعاريف السابقة يمكن القول أن مجال تقييم الأداء يشمل جميع الأنشطة داخل المؤسسة في ضوء المعلومات الرقابية التي يمكن التوصل إليها، و ذلك بهدف التأكد من أن الأنشطة الفعلية تسير نحو ما هو مخطط لها، مع إمكانية اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة انحراف مسارات بعض الأنشطة عن ما هو مخطط له، فبعد جمع المعلومات الخاصة بقياس الأداء و توصيلها للشخص أو الهيئة المسؤولة عن التقييم في الانحرافات و الكشف عن نقاط الضعف، حيث يكون لديها المعلومات الخاصة بما يجب أن يكون عليه الأداء و ما هو عليه وفي حالة عدم تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف يظهر ما يسمى بفجوة الأداء

1 - محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب و النشر، 2014، ص 10-11.

2 - إبراهيم الخلف الملكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، الوراق للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 34.

2- أهمية تقييم الأداء:

تحتل عملية تقييم الأداء في مختلف المؤسسات و خاصة الصناعية منها بأهمية بارزة و كبيرة و في جوانب ومستويات عدة و مختلفة، يمكن إبرازها في الآتي¹:

- تساعد عملية تقييم الأداء في التحقق من مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، فحتى يمكن معرفة مدى تطابق الانجاز الفعلي مع الخطط الموضوعة فلا بد من توافر مجموعة من الأسس و الأساليب التي تقيس ذلك، و عملية تقييم الأداء تعتبر من أهم الأساليب التي يمكن استخدامها لهذه الغاية، فعملية التقييم تسمح بتوفير التغذية العكسية حول مجريات سير التقدم نحو الأهداف، و في حالة ما إذا كانت النتائج تختلف عن الأهداف يكون بمقدور المؤسسة أن تعمل على تحليل الفجوات الموجودة في الأداء و اجراء التعديلات التي تعيدها إلى مسارها المنشود.
- إن عملية تقييم الأداء تشجع على التوجه بشكل بناء نحو حل المشاكل، حيث التقييم يوفر بيانات حقيقية ملموسة يمكن الاستناد إليها في اتخاذ قرارات سليمة حول عمليات المؤسسة.
- إن عملية تقييم الأداء تسلط الضوء على مدى الكفاءة في استغلال المؤسسة لمواردها المتاحة، و ضمن هذا السياق فإن عملية تقييم الأداء تعمل على استثمار الموارد البشرية بصورة أفضل ، و التقليل من الهدر و الضياع و ترشيد النفقات و تنمية الإيرادات، كما يشكل تقييم الأداء أساسا موضوعيا لوضع نظام الحوافز و المكافآت .
- إن تقييم الأداء يظهر بإسهام المؤسسة في عملية التنمية الاقتصادية و الاجتماعية من خلال تحقيق أكبر قدر من الانتاج بأقل التكاليف و التخلص من عوامل الضياع في الوقت و الجهد و المال مما يؤدي إلى خفض أسعار المنتجات، و من ثم تنشيط القدرة الشرائية و زيادة الدخل القومي.

1 - محمد الطعمانة، معايير قياس الأداء الحكومي و طرق استنباطها، مجمع أعمال مؤتمر الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة 2008 ص 402.

- إن تقييم الأداء يحسن في الاتصالات الداخلية بين العاملين فضلا عن الاتصالات الخارجية بين المنظمة و عملائها و متعاملليها، فتأكيد على قياس و تحسين الأداء يؤدي إلى إيجاد مناخ جديد من شأنه التأثير في جميع المؤسسات باختلاف أنواعها.

- تسمح عملية تقييم الأداء بمعرفة مدى مساهمة العاملين في تحقيق أهداف المنظمة من خلال تقييم أداء العاملين و ربطه بتقييم أداء المنظمة ككل.

- يقدم تقييم الأداء المؤسسي صورة واضحة للدولة فيما يتعلق بمستوى أداء القطاع الذي تعمل فيه المؤسسة.

- تحدد عملية التقييم ما يجب معرفته لتحقيق الأداء العالي، فنماذج و أنظمة تقييم تشتمل على مجموعة من المتغيرات المترابطة و المنتظمة، و التي إن تم إتباعها فسوف تساعد أصحاب القرار على السعي نحو تحسين مستوى الأداء بصورة عملية عقلانية.

و على ضوء ما سبق تتجلى لنا الأهمية الجوهرية لعملية تقييم الأداء، فالمنظمة التي لا تعرف أين هي الآن من حيث واقع عملياتها لا يمكن لها تعرف ما هو أن مستقبلها، بالتالي لا يمكن الوصول إلى ما تريد.

3- أهداف تقييم الأداء

لقد اتضح أنه ينبغي على جميع المؤسسات أن تقيس مدى فعالية أنشطتها و نتائج أعمالها لأن المعلومات التي يتم الحصول عليها سوف تقودها نحو تحقيق أهدافها و بالتالي تحسين أدائها، لذلك فالمؤسسة التي لا تستطيع قياس أدائها لا يمكنها الرقابة عليها، و إذا لم تستطع مراقبته فلن تقدر على إدارتها، فهي لن تتمكن من صناعة قرارات سليمة، حيث يقول "R. Quinn" ضمن هذا السياق ببساطة لا يمكنك إدارة شيء لا تستطيع قياسه

- إن تحسين الأداء و الإنتاجية هدف أساسي لكل منظمة أو مؤسسة فهي هدف أخير تسعى إليه المنظمات مرورا على أهداف أولوية ثم وسيطة، و لهذا فإن تقييم الأداء للمنظمة هو هدف أولي لهدف وسيط هو تحسين الأداء لزيادة الإنتاجية.
- معرفة مدى مساهمة العاملين في تحقيق أهداف المنشأة من خلال تقييم أداء العاملين و ربطه بتقييم أداء المنظمة، مثال زيادة الربحية بنسبة 10% عن العام الماضي هل قام رجال البيع بمجهود لكسب ثقة عملاء جدد حيث تؤدي هذه الثقة لزيادة الإيرادات و من ثم زيادة الربحية.
- تشخيص المشكلات و حلها و معرفة مواطن القوة و الضعف في المؤسسة، و من ثم يمكن رسم الاستراتيجيات و الأهداف المستقبلية بوضوح بعد تحليل البيئة (الداخلية و الخارجية) من خلال بعض أساليب التحليل
- هدف تقييم الأداء المؤسسي هو التغذية العكسية للمنظومات الفرعية، أي أدارات المنظمة و النظام ككل للرقابة الوقائية.
- تقييم الأداء على مستوى المنظمة مرآة للإدارة العليا: تعكس أداء الإدارات و الفروع و بالتالي تمكنها من رسم التوجهات و السياسات مثل الترقيات أو زيادة الرواتب أو إدخال تكنولوجيا جديدة.
- تقييم الأداء المؤسسي يعكس للدولة أداء القطاع التي تعمل فيه المنظمات.
- التقييم الذاتي للمنظمات: فتقييم الأداء على مستوى المنظمات يمكنها من معرفة نقاط الضعف لتقويتها و نقاط القوة لتطويرها و الحفاظ عليها.
- توحيد سلوك العاملين تجاه الهدف الموحد: و الذي يرتبط باستراتيجية المنظمة العامة.

- زيادة القيمة المضافة و الكفاءة و الفعالية التنظيمية، حيث أن القيمة المضافة تعبر عن ناتج طرح المدخلات من المخرجات، و الكفاءة هي المخرجات الفعلية التي تم احرازها منسوبة إلى المخرجات القياسية المتوقعة، و الفعالية هي درجة تحقيق الأهداف التنظيمية.

- يهدف نظام تقييم الأداء المؤسسي لتقريب النتائج من المتوقعات و التنبؤ بالأخطاء قبل وقوعها باستخدام مؤشرات الأداء كمحطات مبكر عند حدوث انحراف.

- نظام معلوماتي يتعامل بالمعرفة بعد تداولها من خلال مقارنات و نتائج و تحليل¹.

المطلب الثاني: خطوات عملية تقييم الأداء و أدواته

1- خطوات تقييم الأداء:

إن عملية تقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية لم تحظى بالاتفاق التام حول مراحلها نظرا لاختلاف مستويات الأداء ، فعملية تقييم الأداء على مستوى الأفراد مثلا تختلف في بعض مراحلها وخطواتها عن عملية تقييم الأداء على المستوى الكلي²، غير أنه بشكل عام يمكن حصر مراحل عملية التقييم في أربع مراحل أساسية مكتملة بعضها البعض تشمل: جمع المعلومات الضرورية لعملية التقييم، قياس الأداء الفعلي، مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المستهدفة و أخيرا دراسة الانحراف وإصدار الحكم.

أ - جمع المعلومات والبيانات اللازمة

تعد المعلومات موردا من الموارد الأساسية في عملية التسيير بمختلف مستوياته، فلا يمكن أن يكون هناك تخطيط أو رقابة وبالتالي تقييم للأداء دون توفر المعلومات بالجودة اللازمة وفي الوقت المناسب، لذلك تتطلب عملية تقييم الأداء مجموعة من المعلومات، البيانات والتقارير التي يمكن إرجاعها إلى ثلاث مصادر أساسية هي:

1 - محمود عبد الفتاح رضوان، المرجع السابق، ص 14-15.

2 - فارس بن رشيد البيتاني، محاسبة الأداء في تنمية المؤسسات و الموارد البشرية ، مرجع سابق

- **الملاحظة الشخصية:** تعد الملاحظة الشخصية منهجا يتمثل في نزول الملاحظين إلى ميدان الأنشطة وملاحظة ما يجري فيما، وتعتبر من أقدم وسائل جمع المعلومات في المؤسسة، غير أنها تقتصر على معلومات نوعية فقط، و ما يعيب هذه الطريقة هو عدم قدرتها على تقديم معلومات كمية دقيقة فضلا عن الوقت الكثير الذي تحتاجه الطريقة.
- **التقارير الشفوية:** وتتمثل في سلسلة المحادثات واللقاءات التي تتم بين الرئيس ومروؤسه، أين يتم مناقشة الخطط والإنجازات إضافة إلى التعرض للمشاكل و الانحرافات أين يتم الخروج بمقترحات وحلول.
- **التقارير الكتابية:** تعد التقارير الكتابية المصدر الأساسي لجمع المعلومات في أغلب المؤسسات، حيث تقدم التقارير الكتابية معلومات و بيانات كاملة ودقيقة تشكل سجل دائم يمكن المؤسسة من قياس وتقييم أدائها بشكل موضوعي. أما عن أنواع التقارير الكتابية فالبعض منها وصفي والبعض الآخر إحصائي، ومن زاوية أخرى يعد البعض منها جزئي أي تغطي مجالات محدودة، والبعض الآخر يغطي مجمل نشاط المؤسسة و مثال عن ذلك نجد: الميزانية، جدول حسابات النتائج، كمية المبيعات، معدل الإنتاجية... الخ.
- و تجدر الإشارة إلى أن من الملاحظة الشخصية، والتقارير الشفوية والتقارير الكتابية مصادر للمعلومات مكملة لبعضها البعض في إجراء عملية التقييم و الرقابة.
- ب - قياس الأداء الفعلي** وهي المرحلة الثانية من عملية التقييم، فمن خلالها تتمكن المؤسسة من تبديد النتائج المنجزة و ذلك بالاستعانة بمجموعة من المؤشرات التي يتم اختيارها أو تصميمها من أجل هذا الهدف.
- و يتمثل قياس الأداء في العملية التي تزود مسؤولي المؤسسة بقيم رقمية تعكس مستوى و درجة بلوغ الأهداف في جميع الأنشطة و المجالات الوظيفية بالمؤسسة، كما تشكل النتائج التي حققتها المؤسسة اساس مرجعي لإجراء عملية التقييم.

ج - مقارنة الأداء الفعلي بمستويات الأداء المرغوب

بعد أن تكون المؤسسة قد انتهت من مرحلة قياس الأداء الفعلي تشرع في المرحلة الموالية والمتمثلة في مقارنة أدائها المحقق بالأداء المرغوب أو المستهدف، ويتم ذلك من خلال إجراء مقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلي ونتائج التنفيذ المستهدفة خلال فترة التقييم، وبناء على هذه المقارنة يتم تحديد مدى التقدم أو التخلف في التنفيذ الفعلي للأهداف عما هو وارد ضمن الخطة¹، كما يمكن إجراء مقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلي خلال فترة التقييم مع النتائج الفعلية المحققة خلال فترة أو فترات سابقة وعلى ضوء هذه المقارنة يمكن التعرف على معدل التطور في مستوى الأداء.

د- تحديد الانحرافات وإجراء العمليات التصحيحية

ويتم ضمن هذه المرحلة تبديد وتفسير أسباب التباين والاختلاف بين نتائج الإنجاز الفعلي والمتوقع في حالة عدم قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها أو انحرافها عن المسار المحدد في الخطة، ليتم بعد ذلك تحديد العوامل التي تسببت في حدوث هذه الاختلافات، و هنا ينبغي التفرقة بين طبيعة العوامل وما إذا كانت داخلية أو خارجية.

وتشير العوامل الداخلية إلى أن التباين في النتائج و الأهداف قد حدث بسبب أحد القرارات أو الأعمال التي تمت داخل المؤسسة، أما العوامل الخارجية فهي تعبر عن جميع الظواهر التي تؤثر في تنفيذ أهداف المؤسسة و التي لا يمكن لها أن تتحكم فيها، ومن أهم الاسباب التي تؤدي إلى اختلاف النتائج الفعلية عن الأهداف المسطرة نذكر ما يلي:

- عدم الدقة في تحديد الأهداف نفسها من الناحية الكمية أو الزمنية.

- وجود نقطة ضعف في خطة التنفيذ وفي الاستراتيجية.

- وجود عيب في التنظيم القائم الذي يتم في إطاره تنفيذ الخطة.

- عدم وجود نظام للحوافز يرتبط بتحقيق الأهداف

1 - محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن المجموعة العربية للتدريب و النشر القاهرة، 2008.

- عدم توفر عامل أو أكثر من عوامل الإنتاج المتاحة تحت تصرف الإدارة.

إذاً في حالة وجود انحراف في الأداء لابد من اتخاذ الإجراءات التصحيحية، ويكون ذلك بالبحث عن الأسباب التي أدت إلى الانحراف من خلال تشخيصه من جوانبه المختلفة (هل تم الانحراف بالصدفة، أو بسبب خطأ في تطبيق العمليات؟)، للعمل على علاجه وتصحيحه بعد الكشف عن أسبابه الحقيقية، ولتقوم المنظمة بتحديد أهداف واقعية في المستقبل من خلال تعديل الأهداف أو الأساليب¹.

2- أدوات تقييم الأداء:

أ- الأدوات التقليدية لتقييم أداء المؤسسات:

ترتكز الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير في متابعة وتقييم الأداء على منطلق الأهداف، حيث يتم تحديد الأهداف ثم متابعتها وتقييم النتائج، أي أن الرقابة تتم على أساس النتائج، هذه الأخيرة تترجم في صورة أرقام تعبر عن مدى بلوغ الأهداف أو عدمها، وتستعمل في ذلك أدوات ومن بينها الأدوات التقليدية لتقييم الأداء منها:

- نظم المعلومات

- المحاسبة العامة

1 - فلاح حسن الحسني و مؤيد عبد الرحمان، ادارة البنوك مدخل كمي و استراتيجي معاصر، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان 2006، ص 234.

ب- الأدوات الحديثة لتقييم أداء المؤسسات:

تعد معرفة إنجازات المؤسسة من الانشغالات الرئيسية لمراقبة التسيير، ويعتمد التحكم والرقابة لنظام المؤسسة على معلومات متنوعة حول أداءها، وتمثل الأدوات الحديثة لتقييم الأداء في:

- الموازنات التقديرية :

تعد مراقبة الموازنات التقديرية أداة لتقييم أداء المؤسسات واستخدمت هذه الأداة كأداة للرقابة و التقييم لأول مرة سنة 1912 فهي تعتبر نقطة النهاية لعملية التخطيط ونقطة البداية لعملية الرقابة.

ترتبط هذه الأداة ارتباطاً كبيراً بحاسبة التكاليف لأنها تستعمل التحليل عند المقارنة.

و تعد مراقبة الموازنات أول خطوة نحو متابعة الأداء المالي ومن ثم نحو تسيير الأداء، وإن كانت اليوم غير كافية في المنطق القيادي، إلا أنها مثلت ولمدة طويلة قلب مراقبة التسيير.

- جداول القيادة (لوحة القيادة):

جاءت جداول القيادة في إطار الخصائص الجديدة المنتظرة من أدوات مراقبة التسيير ، فهي أداة قديمة تم تجديدها سواء من ناحية مبادئها أو من ناحية تطبيقها.

وتعرف لوحة القيادة حسب Yves jean Saulou على أنها عرض لأهم المعلومات التي يحتاجها المسؤول، والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير ، كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر.

ويعرفها Alazard بأنها مجموعة المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني ، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها¹.

1 - بونقيب أحمد ، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير " دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة " ، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، 2006 ، ص 119

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج ما يلي:

- تشكل لوحة القيادة وثيقة معلومات في شكل خلاصة حول وضعية المؤسسة.
- تتجه لوحة القيادة نحو مراقبة التسيير و اتخاذ القرار.
- تسمح لوحة القيادة للمسؤول في المؤسسة بتحليل الوضعيات وتوقع التطورات والاستجابة في الوقت الفعلي.
- تعتبر لوحة القيادة وسيلة اتصال متجانسة بالنسبة لمختلف الأطراف التي تشكل منها المؤسسة.
- تمثل لوحة القيادة أداة مخاطبة بين الرئيس والمرؤوس انطلاقاً من الأهداف المسطرة التي يسعيان لتحقيقها¹.
- بطاقة الأداء المتوازن:

ولدت بطاقة الأداء المتوازن سنة 1990 بأمريكا الشمالية ، وقدمت في البداية كأداة لتقييم الاستراتيجية والأداء ثم تحولت فيما بعد إلى نظام للتسيير تسمح بنشر الاستراتيجية ، وتحديد الأهداف العملية لكل فرد في المنظمة ، توجيه سلوكهم وتساعد على القيادة² .

تسمح بطاقة الأداء المتوازن بتقييم أداء المؤسسة بشكل شامل ومتوازن وتعمل على تفادي أوجه القصور في أدوات التقييم التقليدية، مما جعلها تتميز عن غيرها من الأنظمة³ .

1 - عبد الوهاب سويسي ، الفعالية التنظيمية" تحديد المحتوى والقياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة ، أطروحة دكتوراه دولة في علوم الاقتصادية ، 2003-2004 ، ص 162.

2 - نعيمة مجاوي ، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق ، دراسة حالة قطاع صناعة الحليب ، أطروحة دكتوراه العلوم في العلوم الاقتصادية ، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، 2008، 2009، ص264

3 - A. Atkinson & M. Epstein, Measur for measur : realizing the powr of the balanced scorecard , - CMA , Magazine, September, 2000, P 26

المطلب الثالث: خصائص و شروط التقييم الجيد للأداء و معوقاته.

إن نجاح عملية تقييم الأداء وتحقيق أهدافها تشترط توفر مجموعة من الخصائص والشروط.

1- خصائص التقييم الجيد للأداء:

إن نظام التقييم الجيد للأداء يتميز بمجموعة من الخصائص الشديدة الارتباط بمؤشرات التقييم، وتتمثل بصفة عامة

في الصدق أو السلامة، الثبات، الحساسية والكفاية

-الصدق أو السلامة: تتمثل سلامة أداة القياس في تمكنها من إعطاء الحقيقة. والمؤشرات الموضوعية هي أدوات

قياس صادقة عكس المؤشرات الذاتية، هذه الأخيرة توجد بكثرة عندما يتعلق الأمر بقياس أداء الموارد البشرية لأن

أداة التقييم هي الأفراد، إذن الصدق أو السلامة محققة طالما كانت أدوات القياس موضوعية. مما سبق ذكره يتبين

أن التقييم الجيد يجب أن يركز بشكل كبير على المؤشرات الموضوعية.

- الثبات أو الوفاء: إن "وفاء وسيلة القياس تعني بصفة عامة أنها دائما تقدم نفس النتائج عندما يتم استخدامها،

لعدة فترات لقياس نفس الشيء" ، هذه الخاصية دائما محققة عندما يكون المؤشر كمي عكس المؤشرات النوعية

فمثلا رأي العملاء (مؤشر نوعي) في جودة سلعة معينة بنفس الخصائص في فترتين مختلفتين ليس بالضرورة نفس

الرأي. أما عن أنواع الوفاء فهي عديدة، نذكر منها الوفاء المتكافئ الذي يتحقق عندما يستعمل مسؤولين نفس

الاستمارة لقياس أداء نفس المجموعة من المستخدمين في وقت محدد ويخلصان إلى نفس النتائج. الوفاء المتجانس

يشترط بأن تكون مجموعة أسئلة وسيلة لقياس نفس الشيء تعطي فعليا نفس النتائج¹.

1 - عادل عشي. مذكرة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2001-2002. ص 18

-الحساسية: القدرة على تمييز عدة درجات من الأداء، هذا يعني إن وجد اختلاف بين أداءين فإن المؤشر يستطيع تدارك ذلك.

-الكفاية: تتمثل في القدرة على تقييم جميع جوانب الأداء، مثل الأداء المالي، الأداء التجاري، الأداء الاجتماعي، الأداء الإنتاجي...

2- شروط يجب توفرها لنجاح تقييم الأداء:

لكي تؤدي عملية تقييم الأداء دورها بنجاح، لابد من الاقتناع بأهميتها وضرورتها، ولتحقيق ذلك لابد من توافر عدة شروط أهمها:

- ألا يقتصر هدف تقييم الأداء على كشف الانحرافات فقط بل يجب أن يمتد إلى تحليل ودراسة أسبابها من أجل اقتراح وسائل التصحيح المناسبة.

- وجود نظام لتقييم الأداء يستمد فعاليته من خلال توافر الخصائص التالية:

1. الشمول: بمعنى أنه يجب أن يشمل على مجالات تقييم الأداء المختلفة.

2. الوضوح والبساطة: بمعنى أن يكون واضحاً للقائمين به يعتمد على عدد قليل من

النماذج التي تستخدم في هذا المجال واستخدام أقل عدد من المعايير.

3. السرعة: بمعنى أن يكون تقييم الأداء حركياً مستمراً بحيث يمكن متابعة النتائج المحققة

ومقارنتها مع النتائج المستهدفة.

4. التكامل: أي التكامل مع العملية الإدارية والتناسق مع الأنواع الأخرى من الرقابة في

المنظم¹.

1- حاتم قايليل، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة- مصر، 2009

- يجب أن توضح أساليب التقييم الأداء التقليدية منها والحديثة في صورة تمكن القائم بالعمل موضوع التقييم من استخدامها ببساطة حيث يساعده ذلك في تقييم أدائه وقياس عائد العمل وبذلك تصبح عملية تقييم أساسا صالحا للمراقبة والنقد الذاتي، وذلك بالإضافة، استخدام أسس رقابية إضافية بواسطة الأجهزة الرقابية الأخرى. إن التقييم السليم لمنظمات الأعمال العامة منها والخاصة يتطلب وجود مجموعة من المبادئ التي يجب مراعاتها عند ممارسة عملية التقييم وهي:

- ارتباط تقييم الأداء بالنشاط أو الوحدة موضع التقييم .
- أن تكون نتائج التقييم إيجابية، بمعنى أن يؤدي إلى تحسين الأداء، ورفع الكفافية، وتحقيق الأهداف.
- الاستمرار في عملية تقييم الأداء بمعنى ألا تقتصر عملية الأداء على فترة محدودة ، وإنما يجب أن تتم بصفة دورية ومنتظمة على فترات، حتى يمكن الكشف عن الانحرافات ومواجهتها قبل تشعبها داخل المنظم¹.

3- معوقات عملية التقييم:

إن اغلب الصعوبات أو المشاكل التي تصادفها عملية تقييم الأداء هي عراقيل تظهر أو ترتبط بدرجة أولى بعملية تقييم أداء الأفراد وهذا راجع إلى كون وسائل تقييم الأداء هي الأفراد أنفسهم وبالتالي فإن مؤشرات التقييم هي مؤشرات ذاتية تتأثر بخصائص المقوم. وتظهر هذه المشاكل والصعوبات عندما لا يتمكن القائمين بالتقييم احترام شروط العملية و خصائصها.

1 - حاتم قايل، قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي مرجع سابق، ص132 . ص131 .

وتتمثل هذه المعوقات فيما يلي:

- **النزعة المركزية والنزعة التطرفية:** تعد النزعة المركزية إحدى المشكلات التي تواجه إجراء عملية التقييم وخاصة منها الأداء البشري، وتتمثل في ميل القائم بالتقييم إلى إصدار أحكام متوسطة اتجاه المقومين أي أن المقومين يحصلون كلهم مثلاً على درجة متوسط أو حسن. ومثل هذه المشكلة تنعكس بنتائج سلبية على اتخاذ القرارات المتعلقة بشأن تسيير الموارد البشرية كالتكوين، تخطيط الأفراد، الترقية.

أما النزعة التطرفية فهي عكس سابقتها، وتتمثل في ميل القائم بالتقييم إلى إعطاء درجات عالية جداً أو درجات منخفضة جداً، وهي أيضاً تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير صائبة، وسبب المشكلة يعود في بعض المرات إلى عدم حساسية المقياس.

- **أثر الهالة (Halo):** يتمثل في الميل إلى تقديم لجميع جوانب الأداء ملاحظة إيجابية أو سلبية ناتجة عن ملاحظة أو تقييم جانب أو بعض جوانب الأداء فقط، يعني هذا أن الفرد يحصل على تقييم كلي من خلال تقييم جانب معين فقط كالحكم على الأداء الجيد لرجل البيع من خلال قدرته على التفاوض مع العملاء وإغفال بعض جوانب الأداء الأخرى الضرورية¹.

- **التشابه:** ويقصد به تشابه القائم بالتقييم والمقوم في مجموعة من العناصر أو الخصائص، وقد بينت العديد من الدراسات أن القائمين بالتقييم يصدرن أحكاماً إيجابية في صالح الأشخاص المشتركين معهم في بعض الخصائص كالانتماء إلى نفس المنطقة الاجتماعية، الدراسة في نفس الجامعة، نفس الآراء والأفكار، نفس المصالح، القرابة، الجنس... فمثل هذا التشابه قد يعرقل التقييم الجيد.

1 - صلاح الدين حسن السيسي، نظام نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصاريف والمؤسسات المالية، دار الوسام للطبع والنشر، لبنان

- أثر التعارض: يتمثل هذا الأثر في الميل إلى تقييم فرد ما من خلال مقارنة أدائه بأداء زملائه المحيطين به بدل من تقييمه على أساس متطلبات عمله، ولتوضيح ذلك يضرب المثال التالي: موظفين لهما نفس الأداء وبدرجة متوسطة، الأول يقارن أداءه بأداء زملائه المتحصلين على درجة عالية والثاني يقارن أداءه بأداء زملائه المتحصلين على درجة ضعيفة فالأول يعتبر أداءه ضعيف مقارنة بأداء الثاني، وهذا غير صحيح لأنهما لهما نفس الدرجة¹.
- الأولية والحدائثة: الأولوية تعني الأخذ بالأداء الأولي للفرد كمقياس لأدائه خلال فترة طويلة دون الأخذ بعين الاعتبار التطورات اللاحقة بعد أول عملية تقييم، أما الحدائثة تتمثل في الأخذ بالأداء الملاحظ حديثا للحكم على مستوى الأداء وإهمال الأداء السابق، وفي كلتا الحالتين تعتبر عملية تقييم الأداء غير دقيقة².

1 -Laurent Belanger, op.cit, P.P.188-189.

2 - خالد عبد الرحيم الهبتي، إدارة الموارد البشرية : مدخل استراتيجي، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان 1999 ، ص191 .

المبحث الثاني : تحقيق الرقابة وتقييم الأداء بواسطة الموازنات التقديرية .

المطلب الأول: مفهوم عملية الرقابة في الموازنة التقديرية وأهدافها.

1- مفهوم عملية الرقابة:

عرف توماس الرقابة الداخلية بأنها "خطة تنظيمية"، لكافة الطرق و الوسائل و الأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها، و التأكد من دقة و إمكانية الاعتماد على بياناتها المحاسبية و تنمية الكفاءة التشغيلية و تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية¹.

وقد عرفت الرقابة الداخلية بأنها "خطة تنظيمية"، و جميع الاجراءات و الوسائل التي تضعها الوحدة بهدف حماية أصولها، و زيادة الكفاءة الانتاجية، و الالتزام بتنفيذ السياسات الادارية المقررة².

و نلاحظ التعريفات السابقة أن مفهوم الرقابة الداخلية لا يختلف من حيث الجوهر من تعريف لآخر إذ تبلور أهداف هذا النظام في الآتي:

- حماية أصول و ممتلكات الوحدة الإدارية من السرقة أو التلاعب.
- تزويد إدارة الوحدة الإدارية بالبيانات المحاسبية الدقيقة و التي يمكن الاعتماد عليها في عملية التخطيط و رسم السياسات الإدارية، الأمر الذي يعمل على تحقيق التنسيق و إزالة التعارضات بين الأنشطة المطلوب تحقيقها ما يؤدي في النهاية إلى تحقيق الأهداف المطلوبة.
- رفع مستوى الكفاءة التشغيلية من خلال تجنب الإسراف في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة، و تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الأساليب التي يمكن استخدامها لتحقيق ذلك.

1 - توماس و هنكي، المراجعة النظرية و التطبيق، حجاج حامد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1989، ص 365.

2 - هيئة الرقابة العامة الفلسطينية، 1997، ص 6.

● التأكد من أن جميع العاملين بالوحدة الإدارية ملتزمين بتنفيذ السياسات و القرارات الإدارية، وهذا يعمل على ضمان تحقيق الأهداف المطلوبة.

● و يتولى مسؤولية تحقيق أهداف الرقابة الداخلية السابقة نظامين فرعيين لنظام الرقابة الداخلية هما: نظام الرقابة الداخلية المحاسبية الذي يعنى بتحقيق الهدفين الأوليين، و نظام الرقابة الإدارية الذي يعنى بتحقيق الهدفين الآخرين.

- تعتبر عملية الرقابة ضرورية لجميع الأنشطة في الوحدة الادارية للتأكد من ان العمل يسير وفق ما مخطط له و ما يضمن تحقيق الاهداف التي تسعى إليها الوحدة الإدارية.

- تهتم عملية الرقابة بقياس الأداء الفعلي و مقارنته بالمعايير المخططة لتحديد الانحرافات بينهما و معالجتها فإذا كانت الانحرافات سلبية يتم تصحيحها و إذا كانت الانحرافات إيجابية يتم تدعيمها

أ. الرقابة الداخلية المحاسبية:

تشمل هذه الرقابة جميع الوسائل و الاجراءات الهادفة إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر و درجة الاعتماد عليها، و كذلك وقاية الأصول و السجلات المحاسبية ، و نلاحظ أن هذه الرقابة ضرورية لمنع اكتشاف الاخطاء و التجاوزات في نفقات و إيرادات الوحدة الإدارية و سجلاتها المحاسبية.

ب. الرقابة الادارية:

تعتبر نظم الموازنات التقديرية، نظام محاسبة المسؤولية، و متابعة تقييم الأداء من أساليب الرقابة الإدارية، نلاحظ أن وظيفة كل من النظامين السابقين للرقابة الداخلية تكمل وظيفة الآخر، فالإشراف الجيد من إدارة الوحدة الإدارية يعمل على تشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية و منع الأخطار أو السرقة و الحصول على بيانات دقيقة، و

بالتالي فإن الأمر يتطلب وضع الأساليب التي تؤدي إلى تنمية الكفاءة التشغيلية و تشجيع الالتزام بتطبيق السياسات و التعليمات الإدارية و تقليل احتمال حدوث مخالفات لهذه السياسات و التعليمات¹.

2- أهداف الرقابة:

يتمثل الهدف العام لعملية الرقابة في مساعدة الإدارة للتأكد من أن الأداء الفعلي يتم وفقاً للخطة الموضوعة إلا أن هناك بعض الأهداف الجانبية للرقابة والتي تشمل ما يلي²:

أ - منع وقوع الأخطاء:

عملية الرقابة في هذه الحالة إيجابية في أدائها ولكن عملياً يصعب تحقيق ذلك، وبالرغم من أن المؤسسة تهدف إلى الرقابة الإيجابية عن طريق إقامة نظام رقابي سليم للرقابة الداخلية، والتوجيه إلى ما يجب اتخاذه من إجراءات واحتياطات وتحديد الاختصاصات والمسؤوليات وتوضيح الأوامر والسياسات واللوائح المطلوب تنفيذها، إلا أنها تواجه صعوبة في منع وقوع الأخطاء، إذ أن الطبيعة البشرية للأفراد القائمين بالتنفيذ معرضة للخطأ في التعامل مع الأفراد، فالتنفيذ كذلك يتم على ضوء خطة موضوعة في ظروف معينة وهذه الظروف قابلة للتغيير وبالتالي وقوع الأخطاء.

ب - منع تكرار الأخطاء:

من الناحية العملية المنع النهائي للخطأ أمر صعب، لهذا فالهدف الثاني للرقابة هو منع الاستمرار في الخطأ وتكراره، وذلك باتخاذ إجراءات العلاج في نفس الوقت وبالسرعة الممكنة.

1 - حسين أحمد علي حسن، نظام المعلومات المحاسبية، الاطار الفكري و النظم التطبيقية جامعة الاسكندرية، مصر، 1997.

2 - علي محمد منصور، مبادئ الإدارة، مجموعة النيل العربية، 1999، ص 246.

ج - الإصلاح الإداري:

إذا كان هدف الرقابة تصيد الأخطاء وانتظار وقوعها لتحديد المسؤولية وتوقيع الجزاء بما أمكن يهدف تحقيق هدف ما، فإنه يجب توضيح أن الرقابة السليمة يهدف إلى الإصلاح الإداري بمعنى أن يكون لدى العاملين اقتناع بأن الرقابة الإدارية موجودة بغرض معاونتهم على حل مشاكلهم و رفع كفاءة الأداء بتوجيه و ترشيد المسؤولين على التنفيذ إلى ما يجب تنفيذه، و بالتالي يعود الإصلاح الإداري بالنفع أ و لا على القائم بالتنفيذ.

المطلب الثاني: مزايا تطبيق الرقابة بالموازنات التقديرية ودورها.

1- مزايا تطبيق الرقابة بالموازنات التقديرية:

من التحليل السابق لمفهوم الرقابة بالموازنات التقديرية نلاحظ أن الموازنة تعمل على توفير بيئة رقابية مناسبة لضمان تنفيذ أنشطة الوحدة الإدارية حيث يمكن اعتبارها معيارا للحكم على أداء المسؤولين في تلك الوحدة و يتم ذلك من خلال قياس مدى تحقيق و تنفيذ الخطة المحددة مسبقا، لذلك فإن أهم ما يميز استخدام الموازنة كأداة رقابية ما يلي¹:

- تقييم نجاح الموازنة كخطة و قياس ما تحقق منها.
 - تقييم أداء العاملين بناء على ما تم تنفيذه من الموازنة.
 - تحديد نقاط الضعف في الوحدة الإدارية من خلال توضيح المجالات التي حدثت بها انحرافات هامة
- فالموازنة من خلال قدرتها على تحديد المعايير و الأهداف المطلوب تحقيقها، و من خلال مساهمتها في تحقيق التنسيق بين الأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية يمكنها أن تساعد في نجاح تنفيذ الخطط المقررة مسبقا، فهي تؤثر على دافعية العاملين في تلك الوحدة من خلال إشراكهم في عملية الإعداد المسبق للأعمال المتوقع إنجازها في الفترة

1 - حلس سالم، دور الموازنة كأداة للتخطيط و الرقابة في المؤسسات المجتمع المدني الفلسطيني، مجلة الجامعة الفلسطينية، 2005، ص 139.

المقبلة و توفر بذلك أساسا لتقييم الأداء لهم، كما تعكس الموازنة الخطة الخاصة بكل مركز من مراكز المسؤولية و الذي يشرف عليه مسؤول معين و بذلك تحدد الموازنة أوجه المسؤولية عن الانحرافات الهامة بين النتائج الفعلية و النتائج المقدرة.

و يضيف الباحث إلى المزايا السابقة التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيق أسلوب الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية أن تطبيق هذا الأسلوب يساعد في تطوير النظام المحاسبي المطبق في الوحدة الإدارية بحيث يصبح قادرا على توفير المعلومات الدقيقة و الكافية عن نتائج الأداء الفعلي في الوقت المناسب بالكيفية التي تمكن المسؤولين من المقارنة بين درجة التقدم في تنفيذ الأنشطة و مدى اتفائها أو اختلافها مع الأنشطة المخططة.

و من التحليلات السابقة لمفهوم الرقابة بالموازنات و مميزات تطبيقها، يمكن توضيح أهداف عملية الرقابة بالموازنات كما يلي:

- التأكد من تنفيذ الخطط و السياسات الموضوعة من قبل إدارة الوحدة الادارية، و بالتالي ضمان تحقيق الأهداف المنشودة.

- تحقيق الرقابة على إيرادات و مصروفات الوحدة الادارية، و بالتالي تحقيق الرقابة على نتائج أعمال تلك المؤسسة و توجيهها بما يخدم تحقيق الأهداف المرغوبة، فعلى الرغم من صعوبة التحكم في الإيرادات من قبل إدارة الوحدة إلا أن المقارنة بين الأداء الفعلي و المخطط يعكس مشكلات محتملة قد تواجهها تلك المؤسسة، و هذا من ناحية، و من ناحية أخرى فإنه يمكن لإدارة المؤسسة أن تتحكم بمصروفاتها (على عكس الإيرادات) و هنا يمكن للموازنة أن تساعد في إحكام عملية الرقابة على المصروفات.

2- دور عملية الرقابة بالموازنات:

تعتبر عملية استخدام الموازنة في الرقابة تجسيدا عمليا لمراحل العملية الرقابية ، وهذا يعني أنه لا تختلف خطوات الرقابة بالموازنات التقديرية عنها في الخطوات المشار إليها آنفاً و المتعلقة ببناء النظام الرقابي فالموازنة التقديرية تمثل بعد اعتمادها من الادارة العليا في الوحدة معياراً أو نمطاً للأداء يتم بموجبه تحقيق الرقابة على جميع أوجه النشاط في الوحدة الإدارية حيث تتم مقارنة الأرقام الفعلية بالأرقام المحددة بالموازنة التقديرية، و بالتالي فإنه يمكن استنتاج خطوات الرقابة باستخدام الوازنات التقديرية و تمثيلها في الآتي:

- إعداد الموازنة التقديرية الشاملة: وتتم هذه الخطوة عن طريق إعداد الموازنات الفرعية و التي هي ترجمة لأهداف الوحدة الادارية المطلوب تحقيقها من قبل الإدارات و الوحدات التنظيمية المختلفة في إطار موازنة شاملة منسقة لمختلف الأنشطة المطلوب القيام بها و بذلك تحدد مسؤولية كل وحدة تنظيمية عن الأنشطة المطلوب تنفيذها و تقابل هذه الخطوة مرحلة إعداد المعايير الرقابية في عملية بناء النظام الرقابي.
- قياس الأداء الفعلي: تتم هذه الخطوة عن طريق قيام الأقسام المختصة بتسجيل وقائع التنفيذ الفعلي أولاً بأول و هذا ما يوفر باستمرار المعلومات اللازمة عن الأداء الفعلي و يعكس طبيعة سير العمل في تلك الوحدة.
- المقارنة و تقييم الأداء: بعد القيام بتنفيذ الموازنة و تسجيل نتائج التنفيذ الفعلية، تتم مقارنة نتائج التنفيذ الفعلية مع النتائج المحددة مسبقاً في الموازنة، عن طريق تقارير الأداء التي تبين حجم الانحرافات ثم ترفع هذه التقارير للمسؤولين لتوجيه أنظارهم إلى الانحرافات المهمة¹.

1 - ياغي محمد عبد الفتاح، الرقابة في الادارة العامة، الطبعة الثانية، مركز أحمد ياسين الغني، عمان، الأردن، 1994، ص 159.

- اتخاذ الاجراءات التصحيحية المناسبة: بعد تحديد الانحرافات و معرفة أسبابها تأتي المرحلة الأخيرة لعملية الرقابة بالموازنات و التي تتمثل في تحديد الاجراءات الازمة لتصحيح أداء و معالجة الانحرافات و محاولة منع حدوثها مستقبلا، و تعتبر هذه الخطوة على درجة عالية من الأهمية حيث لا يمكن أن تحقق الرقابة بالموازنات دون اتخاذ ما يلزم من إجراءات مصححة للأداء.

من التحليل السابق يتضح أن الموازنة التقديرية تعتبر وسيلة مناسبة لتحقيق الرقابة على تنفيذ أنشطة الوحدة الإدارية كما هو مخطط لها، و بذلك تساعد الموازنة إدارة الوحدة الادارية على ممارسة إحدى وظائفها الرئيسية المتمثلة في وظيفة الرقابة، و في رأي الباحث فإن نجاح عملية الرقابة باستخدامها كأساس في عملية المقارنة بين نتائج الأداء الفعلي و النتائج المخططة و المحددة مسبقا ثم على وجود نظام محاسبي سليم يعمل على توفير التقارير اللازمة التي تكشف عن الانحرافات في الوقت المناسب، ما يمكن الإدارة من اتخاذ الاجراءات الازمة لتصحيح الأداء و توجيهه بما يكفل تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة.

المطلب الثالث: الرقابة و تقييم الأداء و العلاقة بينهما:

- الرقابة تقييم الأداء و العلاقة بينهما:

تتضح أهمية تحديد العلاقة بين الرقابة و تقييم الأداء من خلال أثر الفعال لهذه العلاقة في التوضيح الدقيق لمفهوم عملية الرقابة بالموازنات، فالرقابة تعني بملاحظة الأداء الفعلي و محاولة معالجة الانحرافات عن الأداء المخطط حتى تحقق الأهداف الموضوعة في الموازنة، وهذا يجعل الرقابة وظيفة مستمرة تهتم بمتابعة تنفيذ الأنشطة أولا بأول للكشف عن الانحرافات فور حدوثها و العمل على تصحيحها أو منع تكرارها، أما عملية تقييم الأداء فتكون بعد انتهاء مرحلة الأداء الفعلي و معرفة النتائج المحققة فعلا، و يركز تقييم الأداء على النتائج في نهاية الفترة و مقارنتها

مع الأهداف المخططة و هذا يعني أن عملية تقييم الأداء تستهدف التعرف على مدى نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها المرسومة في الخطة¹.

و بالتالي يتضح أن الرقابة تكون قبل التنفيذ و بعد التنفيذ و تهدف إلى توجيه الأنشطة داخل الوحدة الإدارية بما يتلاءم مع تحقيق الاهداف المحددة أما تقييم الأداء فهو مرحلة مكملة للرقابة ينشط دورها بعد التنفيذ و هذا يعني أن تقييم الأداء جزء من الرقابة و خطوة من خطواتها إذا يهدف إلى كشف أوجه القصور و الانحرافات و تحليل أسبابها، فالرقابة تبدأ بتحديد الأهداف المطلوب تحقيقها و تسجيل و مقارنة الأداء الفعلي مع ما هو مخطط و تحديد الانحرافات، و تبدأ بعد ذلك عملية تقييم الأداء بتحليل الانحرافات لمعرفة أسبابها و اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.

- تطبيقات مفاهيم الرقابة الإدارية في الموازنات التقديرية:

تتعدد مفاهيم الرقابة و أنواعها وفقاً لتركيز العملية الرقابية على الإجراءات التصحيحية، و يمكن تصنيف تلك المفاهيم إلى أنواع ثلاثة أساسية تعتبر هامة و ضرورية و تصاحب مراحل تخطيط و تنفيذ الأعمال و الأنشطة في الوحدة الإدارية، هذه الأنواع هي :

1- الرقابة الوقائية (السابقة) :

تسمى الرقابة التي تتم قبل انجاز العمل بالرقابة الوقائية أو الرقابة السابقة، حيث تقوم إدارة الوحدة الإدارية بوضع السياسات و الاجراءات و القوانين و الأنظمة التي تهدف من ورائها إلى منع حدوث السلوك الذي يمكن أن يسبب نتائج عمل غير مقبولة²، و هذا يعني أن الرقابة الوقائية تركز على خلق الظروف التي تعمل على

1 - أبو الحسن علي، المحاسبة الادارية المتقدمة، دار الجامعة للطباعة و النشر و التوزيع الاسكندرية، مصر، 1997، ص 199.

2 - شاوش مصطفى نجيب، الإدارة الحديثة، مفاهيم ووظائف تطبيقات، الطبعة الأولى، دار فرقان للنشر و التوزيع، 1993، ص 692.

منع حدوث انحرافات عن المعايير التخطيطية، لذلك يمكن القول بأن هذا النوع من الرقابة يعتبر على قدر عالٍ من الأهمية لأنه يعمل على منع حدوث الانحرافات والتأكد من أن التنفيذ سوف يتم وفق السياسات والخطط المرسومة، كمثال على هذه الرقابة فإن الجامعات الفلسطينية يجب أن تولي اهتماماً خاصاً بنوعية الطلبة الذين يتم قبولهم في البرامج التعليمية خاصة برامج الدراسات العليا من إخضاعهم لإجراءات محددة بهدف تجنب فرص الأداء الضعيف للطلبة غير المؤهلين، وهذا يؤكد أن الرقابة الوقائية تركز على منع أو إزالة المشاكل التي يمكن التنبؤ بها.

2- الرقابة الجارية (أثناء التنفيذ):

يقصد بهذا النوع من الرقابة مراقبة سير العمل أولاً بأول، فتقيس الأداء الحالي و تقارنه مع المعايير الموضوعية لاكتشاف الانحراف أو الخطأ فور وقوعه والعمل على تصحيحه فوراً، أي أنه يتم التركيز على الرقابة على أعمال المرؤوسين للتأكد من تحقيق مستويات الأداء المستهدفة و اكتشاف الانحرافات عن المعايير المحددة في جميع مراحل العمل المختلفة إن وجدت، ووضع نواحي الضعف والقصور تحت أنظار المسؤولين لاتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة و يعتبر التوجيه و الاشراف على تنفيذ الأعمال من الأمثلة على هذه الرقابة، يمكن القول أن هذا النوع من الرقابة لا يمنع الانحرافات من الحدوث إلا أنه يحددها و يكتشفها بعد حدوثها¹.

3- الرقابة اللاحقة:

تهدف هذه الرقابة إلى رصد الانحرافات و الابلاغ عنها لعلاجها و منع تكرار حدوثها في المستقبل² أي أن هذه الرقابة تركز على النتائج النهائية و ما يتعلق بها من اتخاذ اجراءات تصحيحية أو علاجية في ضوء ما تسفر عنه النتائج الفعلية بهدف تحسين أداء الأنشطة في المستقبل و جعلها تتوافق مع الخطط المرسومة.

1 - عباس علي، الرقابة الادارية على مال و أعمال في شركات المساهمات و المؤسسات مصرفية، الاسكندرية، مصر، ص 12.

2 - شريف علي، الادرة المعاصرة، الطبعة الثانية، الدار الجامعية للطباعة، مصر، ص 373.

خلاصة الفصل

لقد تبين من خلال الدراسات العديدة بأن هناك علاقة بين الرقابة، وتقييم الأداء داخل المؤسسة الاقتصادية ومفهوم تقييم الأداء ليس تصيدا للأخطاء أو توجيه اتهامات للعاملين، إنما هو تعريف على نمط ومستوى أداء عامل مقارنة بالأداء مستهدف.

وفي الأخير يمكن القول أن تقييم الأداء عملية منظمة ملازمة لحياة الموظفين و تتم بشكل فوري مستمر.

الفصل الثالث

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية لدور نظام الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ارتأينا إسقاط هذه الدراسة على إحدى المؤسسات الاقتصادية وهي **مجمع تربية الدواجن للغرب – وحدة أغذية الانعام بوقطب**. لذلك سنتناول في دراستنا اهم الموازنات المتبعة في المؤسسة وهما موازنة المبيعات وموازنة الانتاج و تحليل الانحرافات ، و بالتالي قمنا بتربص ميداني فيها و كان الغرض منه جمع البيانات التي تخدم موضوعنا هذا، وذلك بالرجوع إلى الوثائق الداخلية للمؤسسة من أجل معرفة مدى دور نظام الموازنة التقديرية في تقييم أداء المؤسسة.

المبحث الأول: دراسة نظرية لمجمع تربية الدواجن للغرب - وحدة أغذية الانعام بوقطب.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة.

تعتبر وحدة أغذية الأنعام بوقطب أحد الفروع التابعة لمجمع تربية ال دواجن Gao- oravio الذي

نشأ في جانفي 1998 برأسمال قدره 2.703.000.000 دج وتشغل حاليا 70 عاملا.

إن الوحدة الانتاجية محل الدراسة يقتصر عملها على الإنتاج والبيع أما مديريتها فهي تابعة للمؤسسة الأم المتواجدة

في صلامان مستغانم التي تعتبر السلطة المشرفة عليها بأنها المسؤولة عن السير الحسن لنشاط الوحدة ومعالجة أي

حالة طوارئ و تتحكم نتيجة السنة و في حالة خسارة ذلك أنها تصدر في ما يخص الإنتاج و تحكمها في الاسعار.

قسم صناعة أغذية الأنعام: يوجد في هذا القسم ثمانية 08 وحدات و هي:

1- وحدة مستغانم

2- وحدة واد تليلات وهران

3- وحدة سيدي ابراهيم سيدي بلعباس

4- وحدة الرمشي تلمسان

5- وحدة الرحوية تيارت

6- وحدة بوقطب البيض

7- وحدة العبادلة بشار

8- وحدة بن يحيى مستغانم.

قسم وحدات تربية الدواجن: يوجد في هذا القسم سبعة 07 وحدات و هي:

- 1- وحدة الحجاج مستغانم
- 2- وحدة عين النويصي مستغانم
- 3- وحدة الحسان مستغانم
- 4- وحدة الرمشي تلمسان
- 5- وحدة سيدي ابراهيم سيدي بلعباس
- 6- وحدة حاسي بونيف وهران
- 7- وحدة أفيبونت معسكر

وحدات أخرى: الوحدة المركزية للخدمات والتموين UCPA بير الجير وهران.

موقع المؤسسة:

تقع الوحدة بمحاذاة الطريق الوطني رقم 06 الجهة الغربية لمدينة بوقطب يحدها من الشمال أرض فارغة و مركز التضخم الهاتفي من الجنوب تجزئة الشهاب ومن الغرب أرض شاسعة ومن الشرق الطريق الوطني رقم 06. وتتربع الوحدة على مساحة إجمالية قدرها 35.262 متر مربع كما أن الوحدة أنجزت من طرف شركة إيطالية GIZA في سنة 1986.

أما بخصوص منتجات الوحدة فهي تنتج حاليا غذاء الدجاج مرحلة النمو CROISSANCE CHAIRE

غذاء البقر الحلوب 17 VLB غذاء الأغنام.

المطلب الثاني: تعريف المؤسسة

من بين الخطوات التي خطتها الجزائر من أجل السير نحو اقتصاد أفضل ما جاء بموجب القانون رقم 69/19 الصادر بتاريخ 1969/04/03 حيث تم تأسيس الديوان القومي لأغذية الأنعام ONAB و هذا طبعاً من أجل توفير أغذية الأنعام بشتى أنواعها للثروة الحيوانية الموجودة في بلادنا. و في سنة 1982 تم تقسيم الديوان القومي لأغذية الأنعام إلى ثلاث مديريات جهوية و هي:

1- المديرية الجهوية للشرق مقرها عنابة.

2- المديرية الجهوية للوسط مقرها الجزائر

3- المديرية الجهوية للغرب مقرها سيدي بلعباس

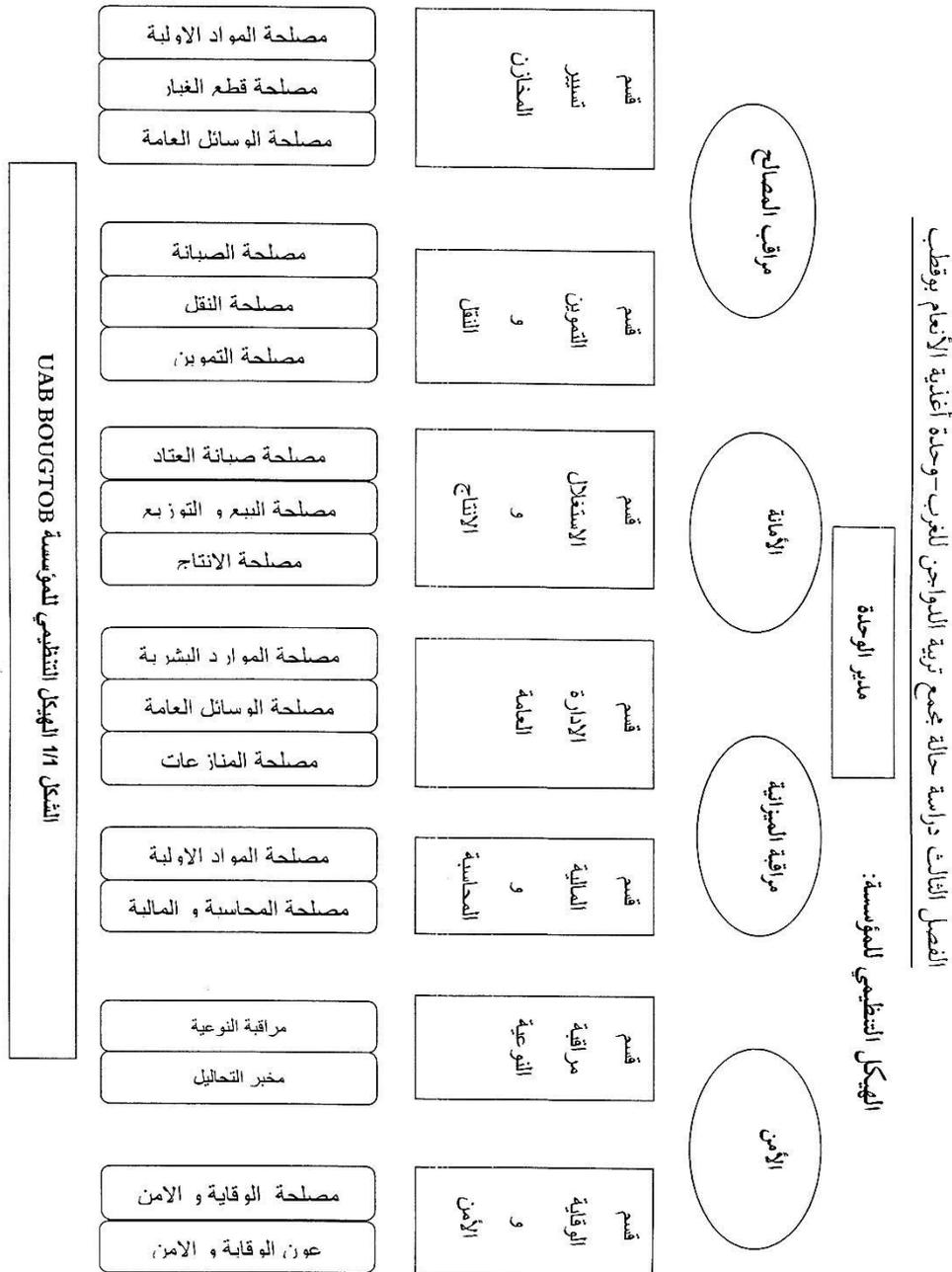
و هذه المديريات تحت تسيير المديرية الأم DG الكائنة بالقبة بالجزائر و في سنة 1998 أعيدت هيكلية المديريات إلى ثلاث فروع إنتاجية :

1- مجمع تربية الدواجن للشرق مقره أم البواقي.

2- مجمع تربية الدواجن للوسط مقره الجزائر.

3- مجمع تربية الدواجن للغرب مقره مستغانم.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الشكل 02



و فيما يلي شرح مختصر للمهام و المسؤوليات التي تخص أهم وظائف التسيير (الوظائف الإدارية أو الوظائف التشغيلية المبنيين في الهيكل)

1- مدير الوحدة: يعتبر كمسير أول في المؤسسة و تتمثل مسؤوليته فيما يلي:

- مراقبة نشاط الوحدة.

- تسيير و توجيه رؤساء الأقسام لمساعدتهم على تنفيذ مهامهم.

- تنظيم الاتصال بين المدير العام و الوظائف و المصالح الفرعية الأخرى.

2- قسم الإدارة العامة: تتكفل بكل ما يخص وظائف التسيير

- وضع القرارات المتعلقة بمهنة المستخدمين

- تسيير الملفات الإدارية و تخطيط احتياجات المستخدمين

- تحضير برامج التكوين و المتابعة التطبيقية

- تسيير الملفات القانونية

- إعداد برامج التوظيف على مستوى الوحدة

- وضع جريدة شهرية لأجور العمال

3- قسم النقل و التموين: تموين الوحدة بالمواد الأولية التي تستعمل في إنتاج أغذية الأنعام بمختلف أنواعها (

المواد العلفية) التي تنتج محليا و منها المستوردة أي يتم تسطير برنامج سنوي تقدر فيه احتياجات المؤسسة من المواد

أولية و غيرها للحصول على المنتج النهائي و نقل المواد الأولية إلى المؤسسة و نقل المنتوجات التامة إلى الزبائن و صيانة وسائل النقل و المحافظة عليها.

4- قسم تسيير المخازن: يحتوي على المواد الأولية مثل (الصوجا + الذرة + فوسفات + الكالكار + النخالة...)

و عند نفاذ هذه المواد الأولية تتولى مصلحة التموين شراء ما يلزم إما مخزون أمان محدد في المؤسسة زائد مختلف المنتوجات خلال هذه الفترة زائد تخزين قطع الغيار الخاصة بالمؤسسة و عند الطلب ترسل إلى المصلحة المعنية.

5- قسم المحاسبة و المالية: يتمثل دورها في استلام الفاتورات و الوثائق التي تثبت و تبين العمليات التي تقوم بها

الوحدة و كذلك تقدير مبالغ هذه الفاتورات و مراقبة التحركات الخاصة برصيد البنك و السهر على تغطية جميع تكاليف المواد الأولية و تكاليف الصيانة و تكاليف الموارد البشرية.

6- قسم مراقبة النوعية: يتمحور دورها حول جودة المواد الأولية (الذرة + الصوجا + الفوسفات + كالكار +

نخالة + مكملات معدنية غنية بالفيتامينات C.M.V) من حيث اللون الحجم الرائحة و كذلك الأجسام الغريبة حصى يقوم بفحص و مراقبة المزداد التامة أثناء و بعد عملية الانتاج.

7- قسم مراقبة النوعية: هي أهم مرحلة للوحدة (الإنتاج) صنع أغذية بأنواعها عن طريق المداخلات أي الأولية

و إخراج المخرجات أي الأغذية إلا أن كمية الإنتاج تكون حسب الطلب (أي كل ما ينتج و يباع) و عند احتياج للمواد الأولية فإن رئيس المصلحة يبعث بطلب داخلي يرسل رئيس قسم مخازن و يسجل في سجل الاستهلاك

بتاريخ و الكمية المستهلكة و الكمية المتبقية, أما البيع و التوزيع: هناك طريقتين

الطريقة الأولى: بيع المنتجات التامة إلى تجار الجملة الذين يمتلكون سجلات تجارية مختصة (سجل التسمين الصناعي

و سجل تفريخ الدواجن + سجل بالتجزئة لأغذية الانعام)

الطريقة الثانية: البيع بالتجزئة عن طريق ملحقات معتمدين في ذلك على بطاقة الموال.

8- مصلحة صيانة العتاد: يتم فيها صيانة كل تجهيزات الانتاج و المحركات الكهربائية كما تحضر تقارير آلة مصلحة

المحاسبة تحتوي على تنفيذ صيانة و مصاريف وقطع غيار و تكاليف اليد العاملة.

9- قسم الوقاية و الأمن:

- الأمن على الوحدة ووسائل العمل

- تؤمن صيانة و المحافظة على الوسائل ضد الحريق

- مراقبة دخول و خروج العمال و البضائع المحملة.

محيط المؤسسة: هو ذلك المحيط الذي يؤثر على نشاط المؤسسة من خلال مجموعة من المتغيرات و الذي يتكون

من :

1- المحيط الداخلي:

1.1 المعلومات المجمعّة: تلجأ المؤسسة إلى جميع أنواع الموزعين المتعاملين معها بصفة دائمة و الذين هم أكثر

تعاملا مع الزبائن، و بالتالي تقوم بتحديد رغباتهم و حاجاتهم و كذا حجم الطلب الحالي و المتوقع و تقوم بتسجيلها

في الحاسوب من أجل المحافظة عليها و كذا معالجتها و تحليلها فهي لا تعتمد بذلك على مختصين و مؤهلين في

مجال دراسة تحليل المعلومات المجمع بل تكتفي فقط بالعمال التابعين لها لتجنب التكاليف الزائدة التي هي في غنى عنها.

2.1 البحوث التسويقية: لم تلجأ المؤسسة لحد الآن إلى مختصين في مجال البحث التسويقي نظرا لارتفاع تكاليف هذه الدراسة أو المختصين و المؤهلين في هذا المجال بل اكتفت فقط بالعمال التابعين إليها و أهم الدراسات التي قامت بها بما يلي:

أ- **التغليف:** تقوم الوحدة ب جلب أكياس الخاصة بأغذية الأنعام من مجمع صناعة الورق و السيليلوز وحد صناعة الأكياس وهران GIPEC الذي يكلف نسبة قدرها %1.4 من ميزانيتها إلا أنها تبقي دائما على العلامة التجارية المميزة للوحدة على ظهر الغلاف معتمدة في ذلك على عمال التابعين لمصلحة الانتاج للبيع و التوزيع و استغنت عن التعامل مع مختصين في هذا المجال.

ب- **إنتاج المؤسسة:** قام مسؤولو الإنتاج التابع لوحدة أغذية الأنعام بوقطب بتحسين جودة منتجاتها و ذلك حسب إمكانياتها المتوفرة و المتاحة لها و هذا ما تؤكد الاحصائيات سنة 2015 من الجدول (1-4) و خاصة منتج غذاء الدجاج في مرحلة النمو حيث استطاعت أن تغطي %70 من حاجيات السوق المحلي و ما جاورها من هذه المادة.

أما المنتجات الأخرى غذاء الأنعام بلغ %20 و غذاء الأبقار %10 فإن تذبذبها راجع لعدة أسباب نذكر منها:

- المنافسة الحادة من طرف المؤسسات الأخرى

- نقص المادة الأولية و صعوبة تحصل عليها

- تعطل الآلات و نقص قطع الغيار

- الاعتماد على طلب الزبائن في أذاقهم و رغباتهم

2- المحيط الخارجي:

1.2 الموردین : تمون مجمع تربية الدواجن للغرب كغيرها من المجمعات ذات نفس طبيعة الإنتاج من طرف شركة أجنبية:

أمريكا: صوجا، كندا: ذرا، تونس: فوسفات و هي تتأثر كثيرا بالتقلبات التي تحدث على مستوى هذه المادة لاعتمادها الكلي عليها إلا أنها استطاعت أن تتجاوز هذه الأزمة و ذلك من خلال مشروع سيد رئيس الجمهورية عبد العزيز بوتفليقة و المتمثل في سياسة الدعم الفلاحي و تنمية الجنوب الكبير (مستثمرة ادرار لإنتاج الذرا) و من أهم الموردین:

- TRAD مؤسسة نقل المخلفات الصوجا و الذرة

- CCLS تعاونية الخضر و الفواكه و الحبوب الجافة (شعيرة) سعيدة

- مطاحن الرياض ERIAD للدقيق (نخالة) سعيدة بشار معسكر

- مؤسسة كريستال وهران CRISTAL (كالكار)

- ENOF سيق (ملح)

- UP ORAN الذرة و الصوجا

- PRIMEX مؤسسة عمومية اقتصادية الغرب CMV مراكز معدنية مفطمنة

2.2 الزبائن: تتعامل Uab بوقطب مع مجموعة من الزبائن و هم الآتي:

- التعاونية الفلاحية رقم 08 (pk08) بوقطب

- تعاونية التلقيح الصناعي للمواشي عين الصفراء

- ديوان الجهوي للحوم الحمراء ORVO عين الحجر سعيدة

- البيع بالجملة للتجار الذين يملكون سجل تجاري (التسمين الصناعي و تفريخ الدواجن).

- البيع بالتجزئة للموالين الذين يملكون بطاقة موال.

3.2 المنافسة: تعتبر هذه الأخيرة مشكلة كبيرة بالنسبة للوحدة UAB لأنها تؤثر على حجم مبيعاتها و كذا مجمل

مدخلها و من أهم المنافسين الذين تعاني منهم الوحدة

1- مؤسسة صرصار

2- مؤسسة خربوش

3- مؤسسة سيم

4- مؤسسة ستيكو

و الذين يعرقلون نشاط الوحدة و تقلص حصة في السوق و بما أن المؤسسة UAB مؤسسة حكومية فإن الدولة

هي التي تزودها بالمادة الضرورية لصناعة الأغذية (بالذرة بسعر مدعم).

مثال: سعر الذرا في السوق: 4.500.00 دج أما السعر داخل الوحدة مدعم من طرف الدولة بسعر : 2.000.00 دج مما يجعلها تستفيد.

4.2 تحديد الطلب: إن وحدة بوقطب UAB منذ بداية الإنتاج و هي تثابر في إنتاج حسب طلب السوق و السعي إلى تغطية حاجاته و في السنوات الأخيرة هي تنتج حصص إضافية فوق حجم انتاجهم لتلبية طلبيات الوحدات المتواجدة في نفس المجمع لتربية الدواجن التي تعاني من ضعف الإنتاج.

5.2 تطور مبيعات المؤسسة : ان منتجات المؤسسة و ازدياد الطلب عليها أدى ذلك إلى تطور مبيعات.

واقع التسويق في المؤسسة :

فالمؤسسة باعتبارها ذات نشاط اقتصادي تجاري فإنها تقوم بالإنتاج و البيع إما مصلحة التسويق هي نفسها المصلحة التجارية منة مهامها

- **الشراء:** هنا تقوم الوحدة uab بعقد مجموعة من الصفات و التي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1- تقوم الوحدة uab بعقد صفقة مع مورديها من أجل شراء المواد الأولية المستعملة في إنتاج أغذية الأنعام بشتى أنواعها.

2- تقوم الوحدة uab بعقد صفقة مع مجموعة من المؤسسات في صناعة أكياس و يتم الشراء على أساس الجودة و السعر

3- تقوم الوحدة uab بتحويل المواد الأولية من وحدة أخرى إلى وحدتها لغطية حاجياتها و توسيع نشاطها

البيع: يمكن تبيينه في خطوتين

الخطوة الأولى: بيع المنتجات التامة إلى تجار الجملة الذين يمتلكون سجلات تجارية مختصة (سجل تسمين الصناعي

و سجل تفريخ الدواجن + سجل التجزئة لأغذية الأنعام).

الخطوة الثانية: البيع بالتجزئة عن طريق ملحقات معتمدين في ذلك على بطاقة الموال.

- أغذية الأنعام: لجميع الوحدات الحرية في بيع منتوجاتها في أي مكان من القطر الجزائري.

المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية للمؤسسة

المطلب الأول: موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج في المؤسسة

اختبار الفرضية الأولى : - لا يعتبر نظام الموازنات التقديرية في مؤسسة (مجمع تربية الدواجن للغرب -

وحدة أغذية الانعام بوقطب) فعالا, كما تركز المؤسسة فقط على موازنتي المبيعات و الإنتاج

1- اعداد موازنة المبيعات

- لإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات تقوم المؤسسة وحدة أغذية الأنعام بوقطب وحدة بوقطب بتقدير مبيعاتها مستقبلا وحجم المبيعات التي تريد الوصول إليها في السنة المقبلة في مهمة تتولى القيام بها الوحدة المركزية للغرب التي تقع في ولاية مستغانم حيث تقوم بدورها بتقديم للمؤسسة الفرع "وحدة بوقطب" تقديراتها السنوية المتعلقة بكمية المبيعات والمشتريات والأسعار.

و لا يمكن لوحدة بوقطب القبول بعملية تقدير المستقبلي قبل الأخذ بعين الاعتبار بما يلي:

1- استطاعة المؤسسة على إنتاج السلع المقترحة

2- عدد اليد العاملة و قدرتها

3- ساعات العمل

4- دراسة الطلب في السوق وذلك اعتمادا على :

- دراسة رغبات المستهلكين

- مدى قدرة المؤسسة على المنافسة في الأسواق بالنسبة للمؤسسات الخاصة التي تنتج نفس النوع من السلع

وبعد الحصول على كل متطلبات التي تحتاجها مصلحة التسويق والمبيعات ترسلها للمؤسسة الام وهي بدورها

تشرع بإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات وبتخطيط المبيعات للسنة القادمة

2- اعداد موازنة الإنتاج

ويتم إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج على مستوى الوحدة المركزية للغرب التي تقع في مستغانم إرسال الموازنات المقدره والمتعلقة بتخطيط لإنتاج السنة القادمة المؤسسة الفرعية " وحدة بوقطب "

ودائما يكون الإنتاج المحقق أكبر من الانتاج المخطط هذا لأن مصلحة لإنتاج تسعى إلى وضع تقديرات غالبا ما تكون اقل من الانتاج محقق لعدة أسباب من بينها:

-زيادة طلب على المنتوجات

- المخزون المتبقي من السنة الماضية

- احتياجات السوق

- جودة المنتج وكفاءته

وتعتمد المؤسسة في تخطيط للموازنة الإنتاج على موازنة التقديرية للمبيعات فتخطيط الانتاج يأتي بعد تخطيط المبيعات.

المطلب الثاني: تقييم الأداء من خلال تحليل انحرافات موازنتي الانتاج والمبيعات:

2- اختبار الفرضية الثانية : تساهم الموازنات التقديرية في تقييم أداء مؤسسة (مجمع تربية الدواجن للغرب –

وحدة أغذية الانعام بوقطب) باستخدامها كوسيلة للرقابة داخل الوحدة.

تعتبر موازنتي الإنتاج و المبيعات أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة لأنها تعتبر أكثر فعالية من

حيث الرقابة و كأداة لقياس فعالية النظام الرقابي للمؤسسة عن طريق المرور بعدة مراحل مختلفة بدءا من إعداد تقارير

الأداء و المتمثلة في تنفيذ الخطط الواردة في الموازنات لكل مركز مسؤولية على حدى، حيث يتم اعدادها من طرف مسؤول الوحدة باعتماده على المعلومات التي يحصل عليها من مصادرة مختلفة داخل المؤسسة عن الأداء الفعلي و مقارنته بالأداء المحدد في الموازنة الشاملة للمؤسسة و تعتبر هذه المعلومات الأساس لقيام الإدارة العليا بممارسة وظيفة الرقابة و تقييم الأداء لكافة الأنشطة داخل المؤسسة.

1- تحليل انحرافات موازنة الانتاج: خلال الدراسة التي تمت في شركة ONAB " وحدة بوقطب " يقدر حجم الانتاج فصليا و ليس سنويا و سنحاول تحليل انحراف الإنتاج للمؤسسة خلال أربعة فصول و ذلك باعتماد على معطيات مدير مصلحة الإنتاج

إنحراف إنتاج: إنتاج مقدر - إنتاج محقق

الجدول 01 يمثل انحراف الإنتاج الفصل الأول سنة 2016.

المنتجات	إنتاج مقدر	إنتاج محقق	أنحراف انتاج	نسبة مئوية
دجاج اللحم	51000	65661	-14661	%128
دجاج بيوض	29000	36050	-7050	%124
المجترات	80000	101711	-21711	%127
أغذية أخرى	60000	100000	-40000	%166
مجموع	220000	303422	-83422	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدول 02 يمثل انحراف الإنتاج الفصل الثاني سنة 2016

المنتجات	إنتاج مقدر	إنتاج محقق	أنحراف انتاج	نسبة مئوية
دجاج اللحم	50000	79779	-29779	%159
دجاج بيوض	30000	44273	-14273	%147
المجترات	80000	124102	-44102	%155
أغذية أخرى	59000	66000	-7000	%111
مجموع	21900	314154	-95154	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدول 03 يمثل انحراف الإنتاج الفصل الثالث سنة 2016

المنتجات	إنتاج مقدر	إنتاج محقق	أنحراف انتاج	نسبة مئوية
دجاج اللحم	67000	83921	-169821	%125
دجاج بيوض	43000	44000	-1000	%102
المجترات	110000	126597	-16597	%115
أغذية أخرى	67000	70000	-30000	%104
مجموع	287000	324518	- 64518	

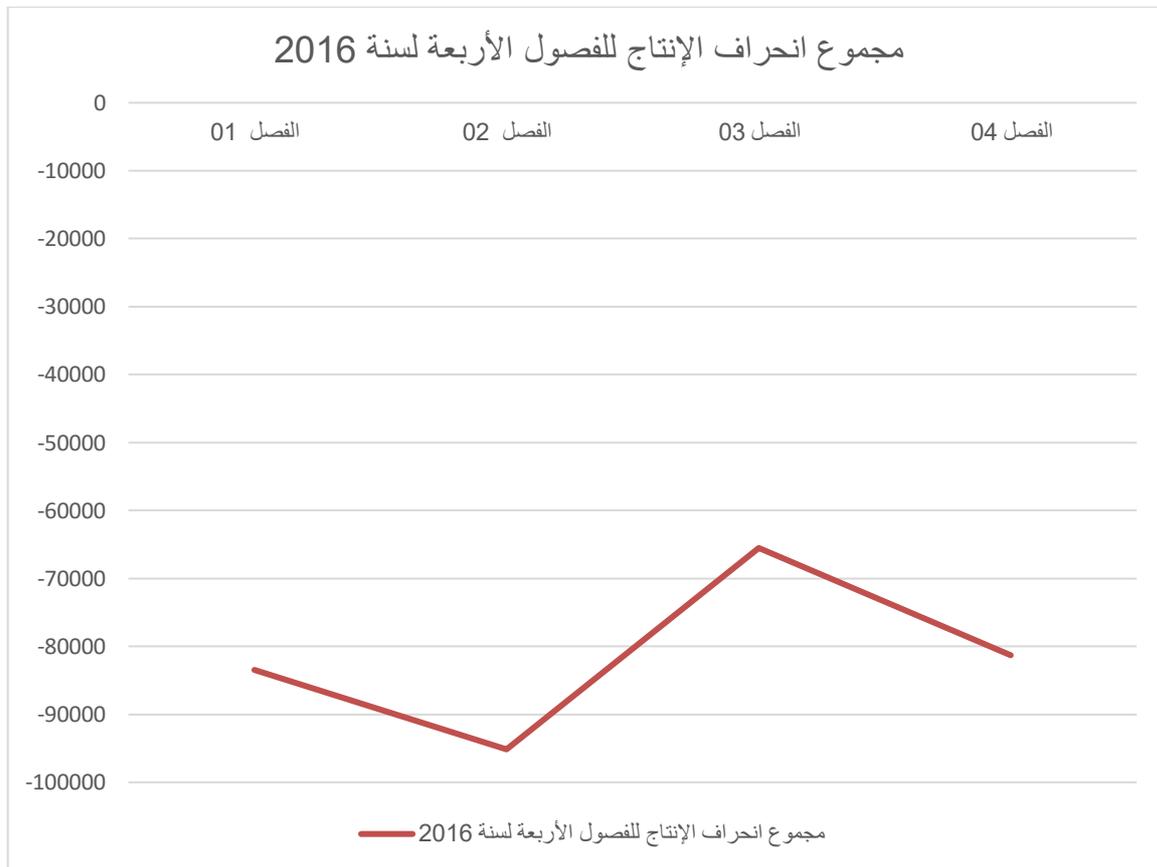
المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدول 04 يمثل انحراف الإنتاج الفصل الرابع سنة 2016

المنتجات	إنتاج مقدر	إنتاج محقق	انحراف انتاج	نسبة مئوية
دجاج اللحم	50000	60124	-10124	120%
دجاج بيوض	30000	42462	-12462	141%
المجترات	80000	108737	-28737	135%
أغذية أخرى	67000	70000	-30000	104%
مجموع	227000	281323	-81232	

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الشكل 03 يمثل انحراف الإنتاج الفصول الأربعة سنة 2016



التحليل:

نلاحظ بأن انحراف في الإنتاج سالب خلال الفصول الأربعة حيث يعتبر هذا الانحراف ملائم و ذلك لأن تقديرات المؤسسة لإنتاج خلال الفصول الأربعة كانت أقل من الإنتاج المحقق و هذا ما يبين أن موقع المؤسسة أكثر من استراتيجي و هام وتميز أيضا بجودة المنتج و كفاءته و هو ما يفسر زيادة الطلب على منتوجاتها في كل فصل و خاصة في فصول الجفاف و مواسم الأعياد و الأفراح.

2- تحليل انحرافات ميزانية المبيعات:

أولا: حساب انحراف الكمية:

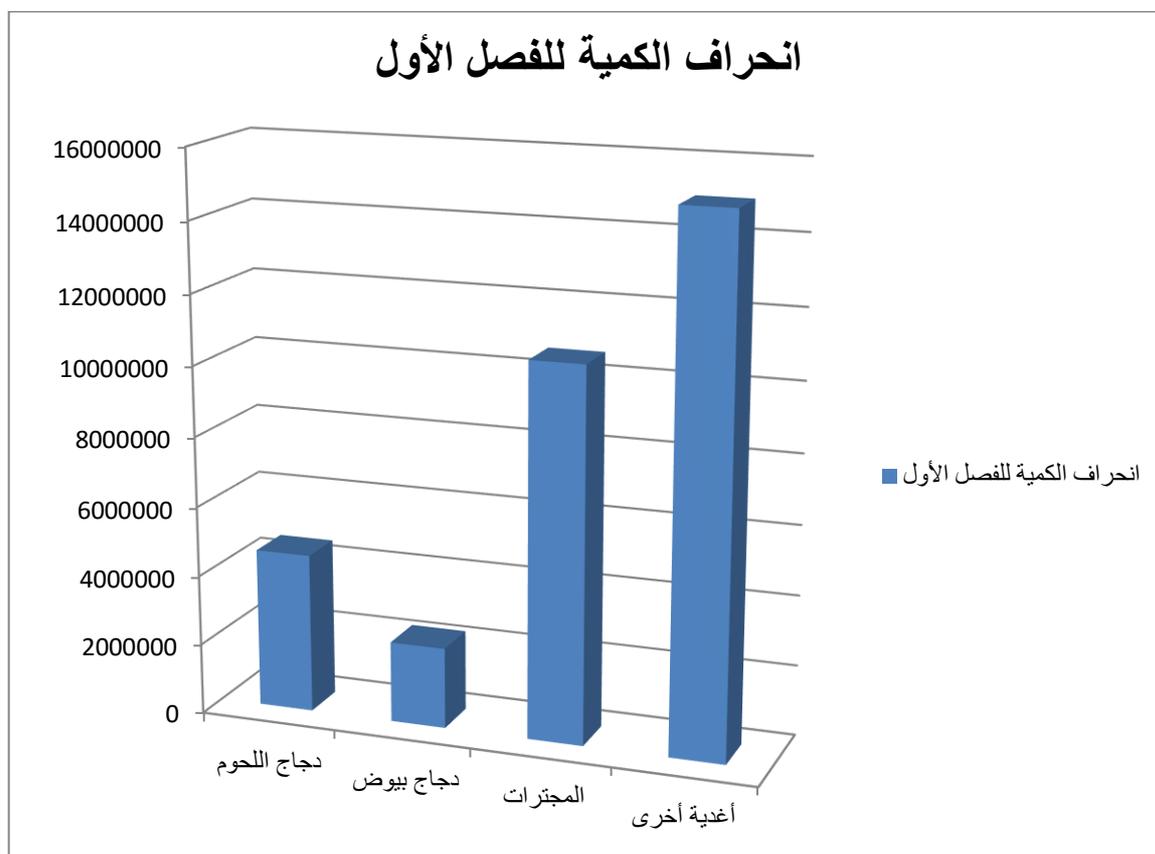
$$\text{انحراف الكمية} = (\text{ك الفعلية} - \text{الكمية المقدرة}) \times \text{السعر المقدر} = \Delta \text{ الكمية} \times \text{السعر المقدر}$$

الجدول 05 يمثل انحراف الكمية للفصل الأول سنة 2016

المنتجات	الكمية الفعلية	الكمية المقدرة	السعر المخطط	انحراف الكمي
دجاج اللحم	65661	51000	310	4544910
دجاج بيوض	36050	29000	325	2291250
المجترات	101711	80000	490	10638390
أغذية أخرى	100000	60000	375	15000000
مجموع	303422	220000	1500	32474550

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الشكل 04 يمثل انحراف الكمية الفصل الأول سنة 2016



التحليل:

نلاحظ أن انحراف الكمية خلال الفصل الأول كان موجبا نظرا للزيادة في الكمية المحققة من منتوجات

و هذا يوضح بأن المؤسسة خلال هذا الفصل وصلت و تجاوزت الهدف المنشود و هذا يعود لوجود خبرة و كفاءة

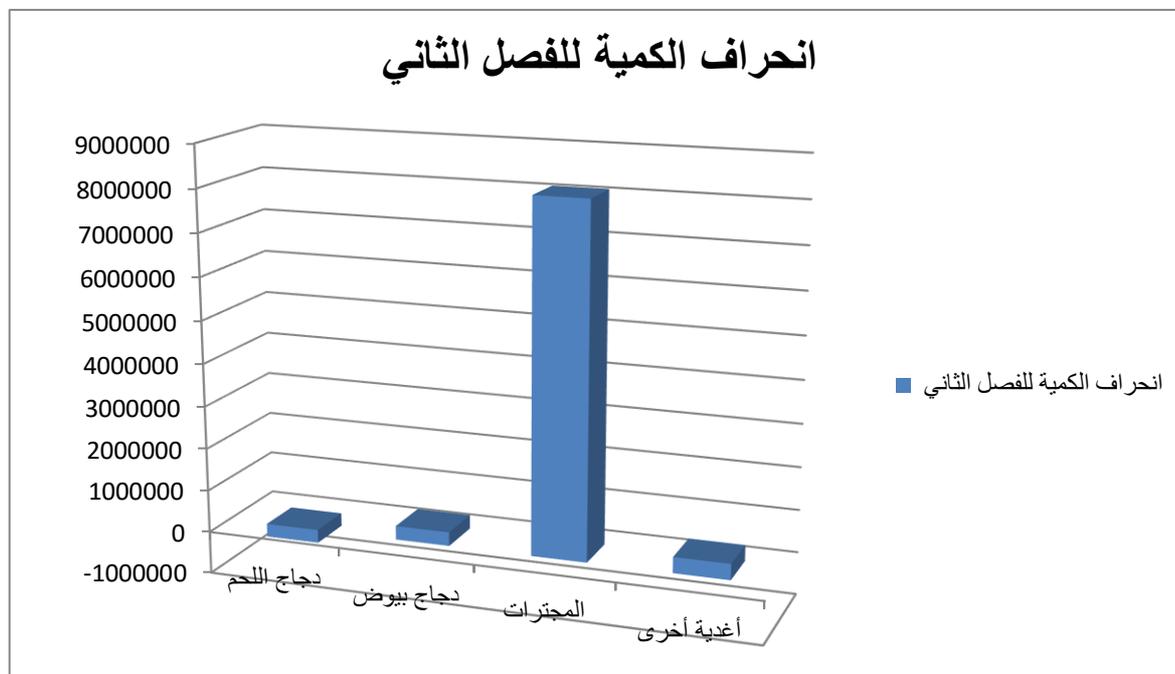
عمال و وفرة المواد الأولية .

الجدول 06 يمثل انحراف الكمية للفصل الثاني سنة 2016

المنتجات	الكمية الفعلية	الكمية المقدرة	السعر المخطط	انحراف الكمي
دجاج اللحم	66000	67000	310	-31000
دجاج بيوض	44000	43000	325	325000
المجترات	126597	110000	490	8132530
أغذية أخرى	86000	85000	375	375000
مجموع	324518	287000	1500	1222530

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الشكل 05 يمثل انحراف الكمية للفصل الثاني سنة 2016



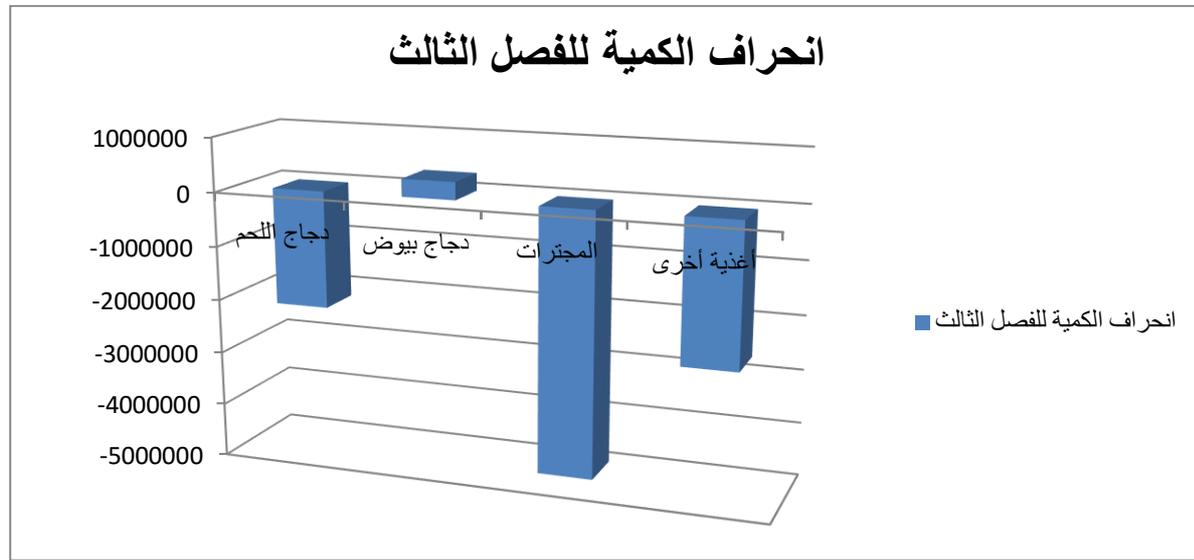
التحليل:

نلاحظ أن انحراف الكمية خلال هذا الفصل موجب بالرغم من انخفاض كمية المبيعات في منتوجات دجاج اللحم وهذا بسبب انخفاض الطلب على هذا المنتوج إلا أن هذا الانخفاض لم يؤثر في حجم المبيعات في الفصل الثاني لأن الزيادة في كمية مبيعات في المنتوجات الأخرى كانت أكبر بكثير من الكميات المقدرة أو المتوقعة.

الجدول 07 يمثل إنحراف الكمية للفصل الثالث سنة 2016

المنتجات	الكمية الفعلية	الكمية المقدرة	السعر المخطط	إنحراف الكمي
دجاج اللحم	60000	67000	310	-2170000
دجاج بيوض	44000	43000	325	325000
المجترات	100000	110000	490	-490000
أغذية أخرى	60000	67000	375	-2625000
المجموع	264000	287000	1500	-4960000

الشكل 06 يمثل انحراف الكمية الفصل الثالث سنة 2016



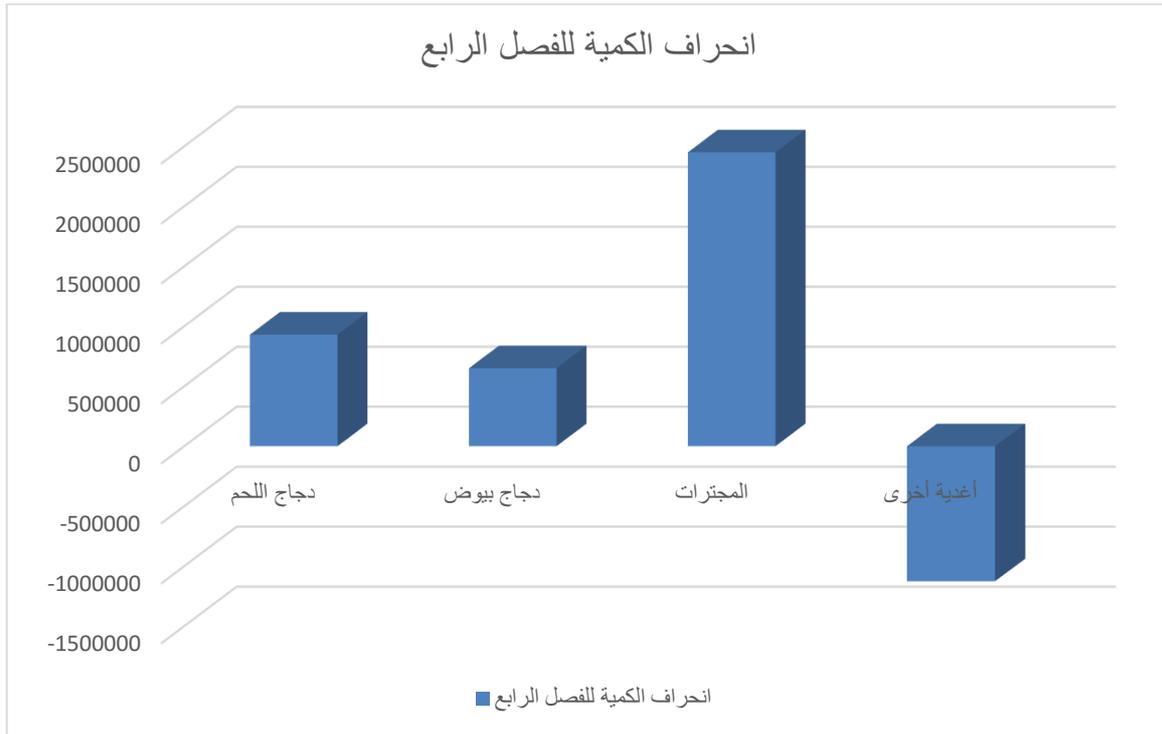
التحليل:

نلاحظ أن انحراف الكمية خلال هذا الفصل سالب نظرا لانخفاض في الكمية المقدرة في مبيعات دجاج اللحم و مبيعات المجترات و مبيعات أغذية أخرى و هذا يعود لكونه فصل الربيع حيث يعتمد أغلب الفلاحين على أغذية الطبيعية وعطل في الآلات و نقص في المادة الأولية وعدم الاستقرار في الجهاز الإداري بسبب تغير في مناصب المسؤولين من حين الى اخر بحيث يؤدي الامر الى تدبب في إدارة المؤسسة وبالتالي انخفاض وتيرة الانتاج

الجدول 08 يمثل انحراف الكمية للفصل الرابع سنة 2016

المنتجات	الكمية الفعلية	الكمية المقدرة	السعر المخطط	انحراف الكمي
دجاج اللحم	63000	60000	310	930000
دجاج بيوض	41000	39000	325	650000
المجترات	95000	90000	490	2450000
أغذية أخرى	57000	60000	375	-1125000
مجموع	264000	287000	1500	2905000

الشكل 07 يمثل انحراف الكمية للفصل الرابع سنة 2016



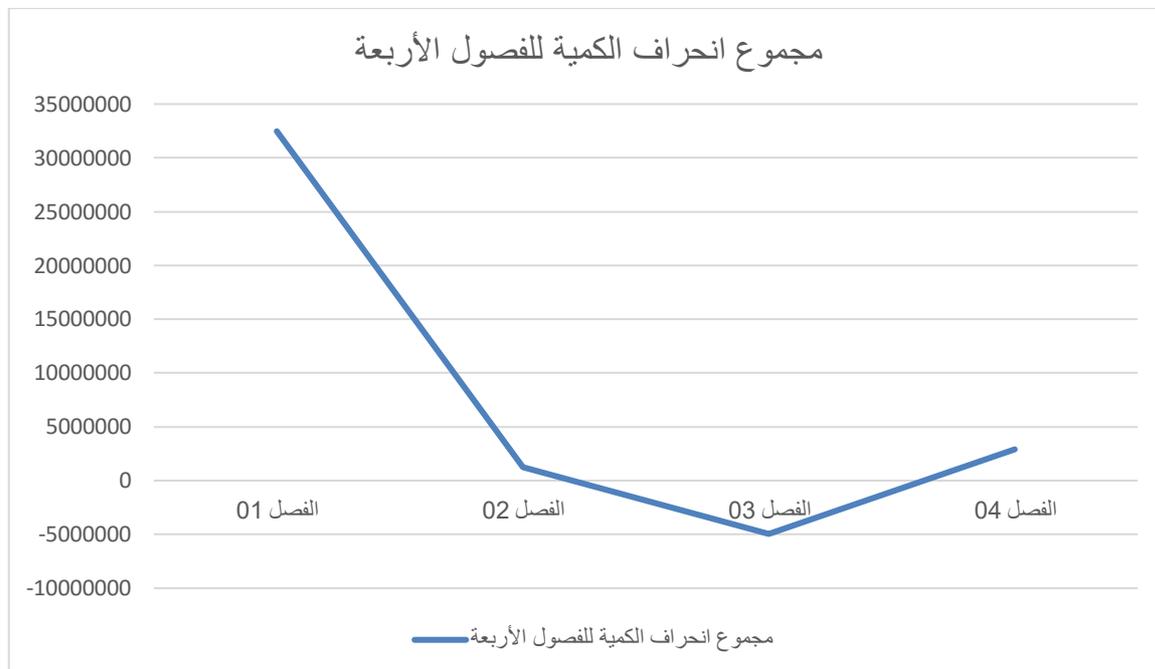
التحليل:

نلاحظ أن الكمية للفصل الرابع موجب وهذا نظرا للزيادة في الكميات المحققة على الكميات المقدرة وهذا

يوضح بأن المؤسسة خلال هذا الفصل قامت بتصحيح وتدارك الأخطاء التي وقعت فيها خلال الفصل الثالث وهذا

ما يدل على كفاءة الإدارة واستفادتها من عملية تقييم الأداء

الشكل 08 يمثل مجموع انحرافات الكمية للفصول الأربعة سنة 2016



التحليل:

نلاحظ أن انحراف الكمية خلال الفصل الأول كانت موجبة وفي الفصل الثاني كانت موجبة بالرغم من بعض الانخفاضات في حجم المبيعات الا انها لم تؤثر سلبا اما الفصل ثالث نلاحظ ان انحراف الكمية كان سالبا, لعدة أسباب سبق ذكرها وفي فصل الرابع اصبح انحراف الكمية موجبا وهذا ما يدل على ان المؤسسة قد تداركت اخطاءها من خلال تقييمها لأداء الفصل الثالث

3- حساب انحراف السعر:

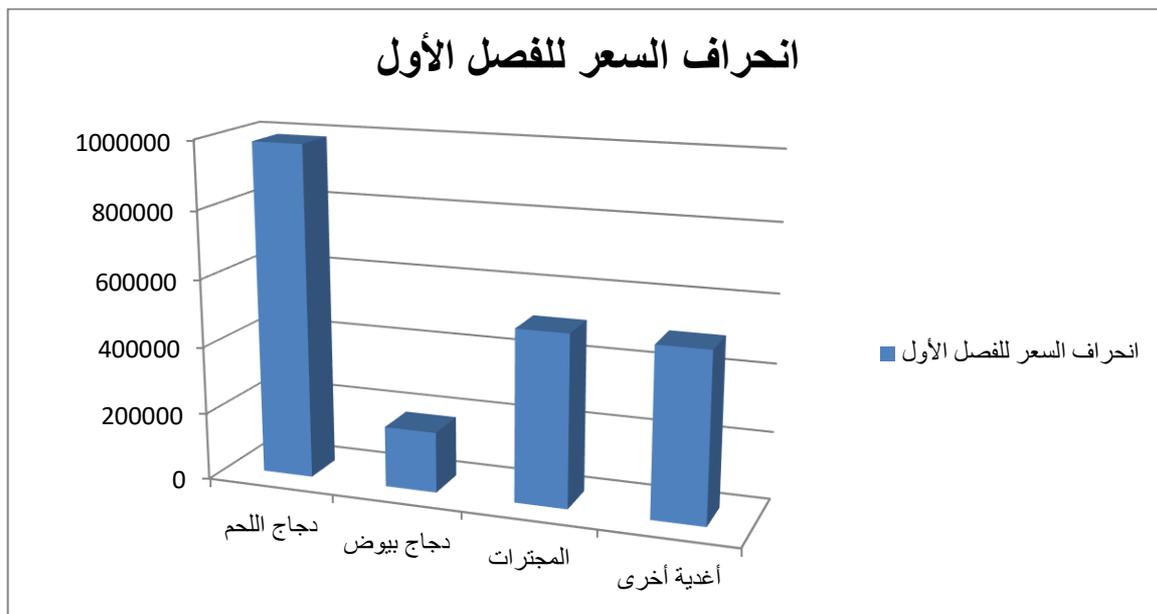
$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{سعر المخطط}) \times \text{الكمية الفعلية} = \Delta \text{ السعر} \times \text{الكمية الفعلية}$$

الجدول 09 يمثل انحراف السعر للفصل الأول سنة 2016

المنتجات	السعر الفعلي	السعر المخطط	الكمية الفعلية	انحراف السعر
دجاج اللحم	325	310	65661	984915
دجاج بيوض	330	325	36050	180250
المجترات	495	490	101711	508555
أغذية أخرى	380	375	100000	500000
المجموع	1530	1500	303422	2173720

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الشكل 09 يمثل انحراف السعر للفصل الأول سنة 2016



التحليل:

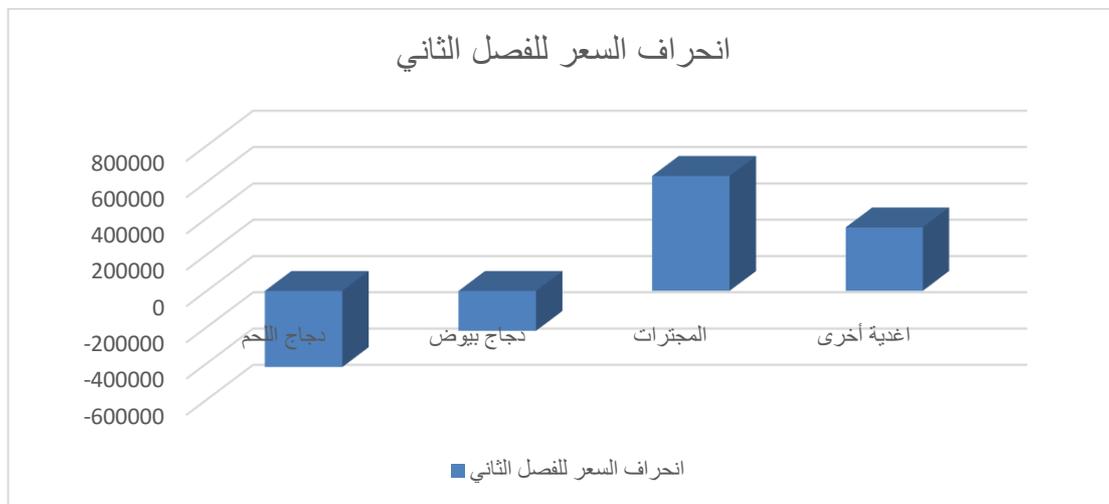
نلاحظ خلال هذا الفصل أن انحراف السعر ملائم بسبب ارتفاع السعر الفعلي عن التقديري مما يدل على أن المؤسسة قد استغلت ظروف هذا الفصل والمتمثلة في زيادة طلب الزبائن ناجحة من خلال زيادة في عدد الزبائن لهذا الفصل.

الجدول 10 يمثل انحراف السعر للفصل الثاني سنة 2016

المنتجات	السعر الفعلي	السعر المخطط	الكمية الفعلية	إنحراف السعر
دجاج اللحم	305	310	83921	-419605
دجاج بيوض	320	325	44000	-220000
المجترات	490	485	126597	632985
أغذية أخرى	370	360	70000	350000
مجموع	1480	1480	324518	343380

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الشكل 10 يمثل انحراف السعر للفصل الثاني سنة 2016



التحليل:

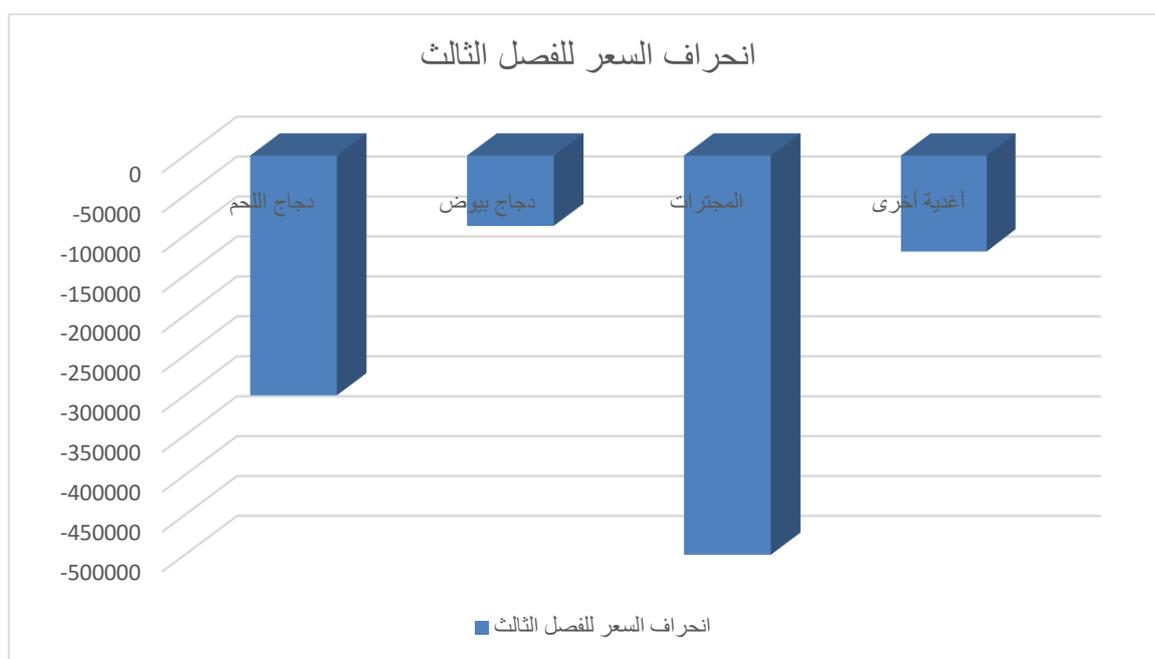
نلاحظ خلال هذا الفصل أن انحراف السعر موجب و لكنه أقل من الفصل الأول و هذا يدل على تراجع الأسعار نظرا للبيع بسعر أقل من السعر المقدر المراد البيع به و يعود لتراجع عدد الزبائن.

الجدول 11 يمثل انحراف السعر للفصل الثالث سنة 2016

المنتجات	السعر الفعلي	السعر المخطط	الكمية الفعلية	انحراف السعر
دجاج اللحم	305	310	60000	-300000
دجاج بيوض	325	327	44000	-88000
المجترات	490	495	100000	-500000
أغذية أخرى	375	377	60000	-120000
المجموع	1490	1509	324518	-1008000

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الشكل 11 يمثل انحراف السعر للفصل الثالث سنة 2016



التحليل:

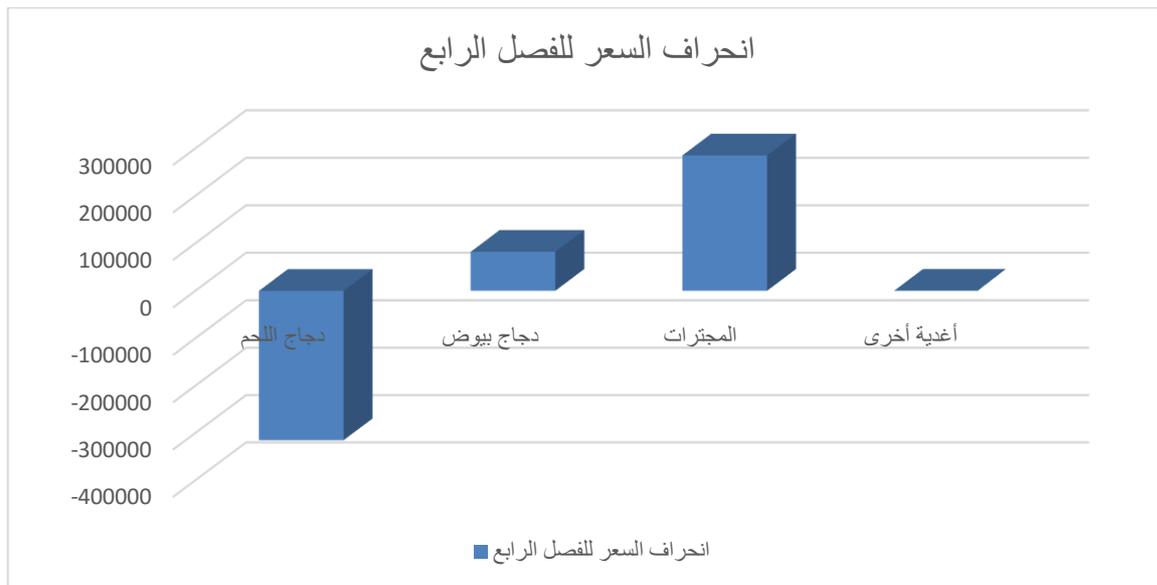
نلاحظ أن انحراف سعر البيع خلال هذا الفصل السالب و هذا نظرا للبيع بسعر أقل من السعر المقدر و المراد البيع به و هذا يعود لسبب التقدير الغير جيد للأسعار في المؤسسة الأم هذا من جهة وحالة التقشف و نقص الزبائن بالنسبة للمؤسسة الفرع بسبب اعتماد هؤلاء الزبائن على محاصيل الزراعية متواجدة في الشمال.

الجدول 12 يوضح انحراف السعر للفصل الرابع سنة 2016

المنتجات	السعر الفعلي	السعر المخطط	الكمية الفعلية	انحراف السعر
دجاج اللحم	305	310	63000	-315000
دجاج بيوض	327	325	41000	82000
المجترات	493	490	95000	285000
أغذية أخرى	375	375	57000	0
مجموع	1500	1500	256000	52000

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الشكل 12 يمثل انحراف السعر للفصل الرابع سنة 2016

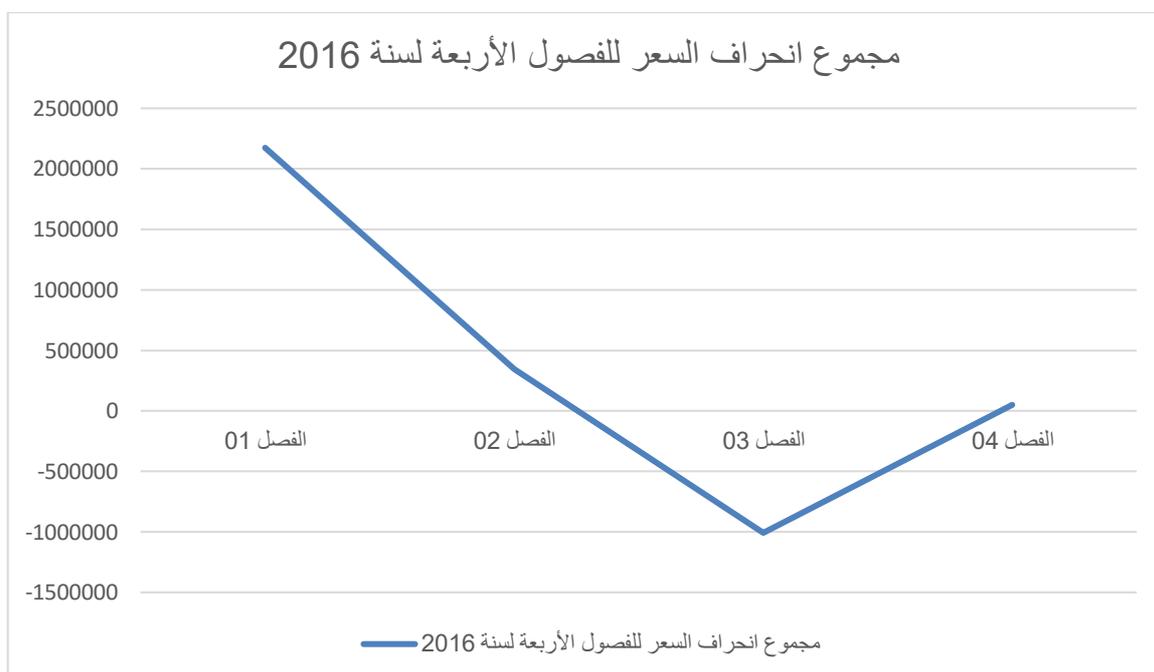


التحليل:

نلاحظ أن انحراف السعر خلال هذا الفصل موجبة وهذا نظرا للبيع بسعر أكبر من السعر المقدر ما يدل

على أن المؤسسة قد اتخذت خطوات ناجحة في زيادة عدد زبائنها

الشكل 13 يمثل مجموع انحرافات السعر للفصول الأربعة لسنة 2016



التحليل:

نلاحظ أن انحراف السعر خلال الفصل الأول كان موجبة، و في الفصل الثاني كذلك موجب بالرغم من

بعض اسعار المنتوجات الا انها لم تؤثر سلبا اما الفصل ثالث نلاحظ ان انحراف السعر كان سالبا، لعدة أسباب

سبق ذكرها وفي فصل الرابع أصبح انحراف السعر موجبا وهذا ما يدل على ان المؤسسة قد تداركت اخطاءها من

خلال تقييمها لأداء الفصل الثالث

المطلب الثالث: حساب الانحراف المختلط والإجمالي و رقم الاعمال

1- حساب الانحراف المختلط

$$\text{الانحراف المختلط} = (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المخططة}) \times (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المخطط})$$

الجدول 13 يمثل انحراف المختلط للفصل الأول سنة 2016

المنتجات	Δ الكمية	Δ السعر	الانحراف المختلط
دجاج اللحم	14661	15	219915
دجاج بيوض	7050	5	35250
المجترات	21711	5	108555
أغذية أخرى	40000	5	200000
مجموع	83422	30	563720

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدول 14 يمثل انحراف المختلط للفصل الثاني سنة 2016

الانحراف المختلط	Δ السعر	Δ الكمية	المنتجات
-84605	-5	16921	دجاج اللحم
5000	5	1000	دجاج بيوض
82985	5	16597	المجترات
75000	-5	-15000	أغذية أخرى
97590	0	19518	مجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدول 15 يمثل انحراف المختلط للفصل الثالث سنة 2016

الانحراف المختلط	Δ السعر	Δ الكمية	المنتجات
35000	-5	-7000	دجاج اللحم
-2000	-2	1000	دجاج بيوض
50000	-5	-10000	المجترات
14000	-2	-7000	أغذية أخرى
97000	-14	-23000	مجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدول 16 يمثل انحراف المختلط للفصل الرابع سنة 2016

الانحراف المختلط	Δالسعر	Δالكمية	المنتجات
15000	5	3000	دجاج اللحم
10000	5	2000	دجاج بيوض
25000	5	5000	المجترات
-15000	5	-3000	أغذية أخرى
35000	20	7000	مجموع

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

2- حساب الانحراف الإجمالي:

الانحراف الاجمالي = انحراف الكمية + انحراف السعر + الانحراف المختلط

الجدول 17 يمثل الانحراف الاجمالي الفصل الأول سنة 2016

المنتجات	انحراف الكمية	انحراف السعر	انحراف مختلط	انحراف اجمالي
دجاج اللحم	4544910	984915	219915	5749740
دجاج بيوض	2291250	180250	35250	2506750
المجترات	10638390	508555	108555	1125500
أغذية أخرى	15000000	500000	200000	15700000
المجموع	32474550	2173720	563720	25081990

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدول 18 يمثل الانحراف الاجمالي الفصل الثاني سنة 2016

المنتجات	انحراف الكمية	انحراف السعر	انحراف مختلط	انحراف اجمالي
دجاج اللحم	5245510	-419605	-84605	4741300
دجاج بيوض	325000	-220000	5000	550000
المجترات	8132530	632985	82985	8848500
أغذية أخرى	-5625000	-350000	-75000	-5900000
المجموع	8078040	83380	97590	8239800

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدول 19 يمثل الانحراف الاجمالي الفصل الثالث سنة 2016

المنتجات	انحراف الكمية	انحراف السعر	انحراف مختلط	انحراف اجمالي
دجاج اللحم	-2170000	-300000	35000	-2435000
دجاج بيوض	325000	-143887675	-2000	14066475
المجترات	-4900000	500000	50000	-4350000
أغذية أخرى	2625000	2261925	14000	-349075
مجموع	-9370000	-36807300	97000	-21198750

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدول 20 يمثل الانحراف الاجمالي الفصل الرابع سنة 2016

المنتجات	انحراف الكمية	انحراف السعر	انحراف مختلط	انحراف اجمالي
دجاج اللحم	930000	-315000	15000	630000
دجاج بيوض	650000	-82000	10000	578000
المجترات	2450000	285000	25000	2760000
أغذية أخرى	-1125000	0	-15000	-1140000
مجموع	9370000	-112000	35000	2828000

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

3- انحراف رقم الأعمال: انحراف رقم الأعمال = مبيعات الفعلية - مبيعات المقدرة

الجدول 21 يمثل انحراف رقم الأعمال للفصل الأول سنة 2016

المنتجات	المبيعات الفعلية	المبيعات المقدرة	انحراف رقم الأعمال
دجاج اللحم	21339825	15810000	5529825
دجاج بيوض	11896500	9425000	2471500
المجترات	50346945	39200000	11146945
أغذية أخرى	38000000	22500000	15500000
مجموع	121583270	86935000	34648270

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدول 22 يمثل انحراف رقم الأعمال الفصل الثاني سنة 2016

المنتجات	المبيعات الفعلية	المبيعات المقدرة	انحراف رقم الأعمال
دجاج اللحم	25595905	20770000	4825905
دجاج بيوض	14080000	13545000	535000
المجترات	62032530	533450000	8682530
أغذية أخرى	25550000	31875000	-6325000
مجموع	12725843	119540000	7718435

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدول 23 يمثل انحراف رقم الأعمال الفصل الثالث سنة 2016

المنتجات	المبيعات الفعلية	المبيعات المقدرة	انحراف رقم الأعمال
دجاج اللحم	20435000	20770000	-335000
دجاج بيوض	14300000	14061000	239000
المجترات	49000000	54450000	-5450000
أغذية أخرى	22500000	25259000	-2759000
المجموع	106235000	114540000	-8305000

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدول 24 يمثل انحراف رقم الأعمال الفصل الرابع سنة 2016

المنتجات	المبيعات الفعلية	المبيعات المقدرة	انحراف رقم الأعمال
دجاج اللحم	19215000	18600000	615000
دجاج بيوض	13407000	12675000	732000
المجترات	46835000	4410000	42425000
أغذية أخرى	21375000	22500000	-1125000
المجموع	100832000	58185000	42647000

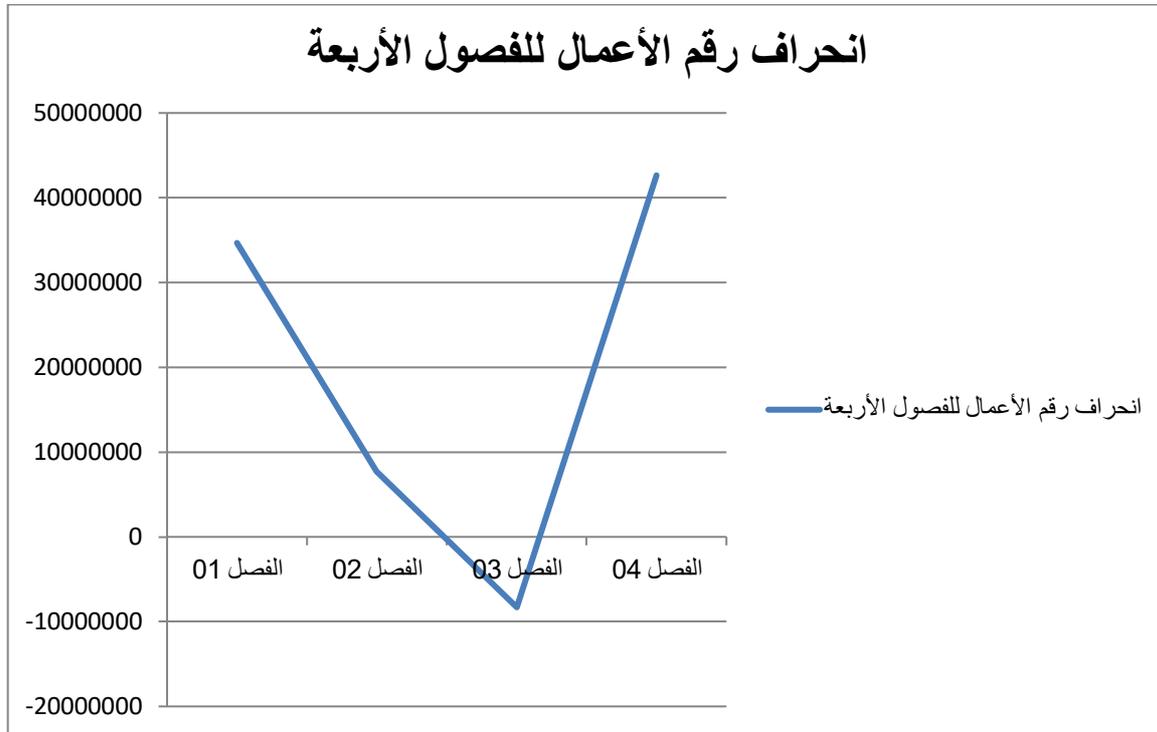
المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الجدول 25 يمثل انحراف رقم الأعمال للفصول الأربعة لسنة 2016

المنتجات	انحراف رقم الأعمال للفصل الأول	انحراف رقم الأعمال للفصل الثاني	انحراف رقم الأعمال للفصل الثالث	انحراف رقم الأعمال للفصل الرابع
دجاج اللحم	5529825	4825905	-335000	615000
دجاج بيوض	2471500	535000	239000	732000
المجترات	11146945	8682530	-5450000	42425000
أغذية أخرى	15500000	-6325000	-2759000	-1125000
مجموع	34648270	7718435	-8305000	42647000

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على معطيات المؤسسة.

الشكل 14 يمثل مجموع انحرافات رقم الأعمال للفصول الأربعة لسنة 2016



التحليل

الفصل الاول:

نلاحظ خلال هذا الفصل أن انحراف رقم الأعمال موجب و هذا يعود إلى نتيجة ارتفاع في السعر و

الكميات المباعة من المنتوجات و زيادة عدد زبائن بسبب جودة المنتج و ما يتميز به هذا الفصل بانعدام بديل

غذائي في الأراضي فلاحية و كما يعرف هذا الفصل بمناسبة عيد الأضحى .

الفصل الثاني:

نلاحظ خلال هذا الفصل بأن انحراف رقم الأعمال مزال موجب بالرغم من وجود انخفاض في مبيعات منتج أغذية أخرى إلا أن هذا الانخفاض لم يؤثر رقم الأعمال لأن هذا المنتج لم ينخفض بنسبة كبيرة

الفصل الثالث:

خلال هذا الفصل تراجع رقم الأعمال بسبب نقص الكميات المباعة من المنتجات بسبب التقشف و زيادة في المادة الأولية و حصول الفلاحين في هذا الفصل على بديل و متمثل في الأراضي فلاحية و الهجرة الصيفية إلى مناطق شمال للحصول على بديل غذائي

الفصل الرابع :

نلاحظ خلال هذا الفصل ان انحراف رقم الاعمال موجب وهذا ما يدل على أن المؤسسة قد تداركت اخطائها وقامت بتصحيحها

خلاصة الفصل:

تعتبر شركة (مجمع تربية الدواجن للغرب – وحدة أغذية الانعام بوقطب) أحد أهم المؤسسات الإنتاجية في الولاية البيض و أكبرها على مستوى الهضاب العليا حيث تهتم بإنتاج و توزيع أغذية الأنعام ، حيث تقوم المؤسسة الأم بتقدير حجم مبيعاتها فصليا مستغلة بذلك ظروف كل فصل.

و من خلال دراستنا تبين لنا أن المؤسسة تركز على أهم موازيتي المبيعات و الإنتاج لتحقيق أهدافها

المنشودة.

الخاتمة

العامّة

قائمة

المراجع

قائمة المصادر و المراجع:

أولاً: الكتب

- 1- ابراهيم خلف الملكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن.
- 2- أحمد نور المحاسبة الادارية و اتخاذ القرارات و بحوث العمليات، 1997.
- 3- توماس و هنكي، المراجعة النظرية و التطبيق، حجاج حامد.
- 4- حاتم فايليل، قياس و تقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي.
- 5- حسين أحمد علي حسين، نظام المعلومات المحاسبية، الاطار الفكري و النظام التطبيقي.
- 6- حمدي فؤاد علي، التنظيم و الإدارة الحديثة.
- 7- حمود محمود السباعي، دورة بعنوان الموازنات التقديرية ، 2007.
- 8- خالد عبد الرحيم العيني، إدارة الموارد البشرية، مدخل استراتيجي.
- 9- د. أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية.
- 10- د.خيرت ضيف، الميزانية التقديرية، دار النهضة العربية للطبع و النشر.
- 11- صلاح الدين حسين السيسي، نظام المحاسبة و الرقابة و تقييم الأداء من المعارف و المؤسسات المالية.
- 12- علي محمد منصور مبادئ الإدارة.
- 13- فارس رشيد البيناقي، محاسبة الأداء في المؤسسات و الموارد البشرية.
- 14- فلاح حسين الحسني، و مؤيد عبد الرحمان، إدارة البنوك مدخل كمي استراتيجي معاصر.
- 15- محمد الطعامنة، معايير قياس الأداء الحكومي و طرق استنباطها.
- 16- محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 1994.
- 17- محمد خليل، عبد الحميد أحمد، منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة.
- 18- محمد صالح الحسناوي، الادارة المالية و التمويل.
- 19- محمد فركوس، الموازنة التقديرية أداة فعالة للتسيير.
- 20- محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن.
- 21- مؤيد الفضل، تخطيط مراقبة الانتاج، دار المريح للنشر.

ثانيا: المذكرات

- 1- حديد أحمد عبد السلام، الموازنة التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة غرداية، 2013.
- 2- بوتقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة مراقبة التسيير، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر، جامعة محمد بوضياف، الميلة، 2006.
- 3- بوغابة كوثر، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر بعنوان دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2011-2012.
- 4- حرميل سليمة، مذكرة تخرج نيل شهادة ماستر، جامعة جيلالي اليابس، بلعباس، 2011.
- 5- خشعي عفاف، استخدام الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير، دراسة حالة شركة التمور للجنوب بسكرة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة بسكرة، 2015.
- 6- رسالة ماجستير، فرع مالية، دورة الموازنات التقديرية في تقييم الأداء، جامعة البليدة، 1994.
- 7- عبد الوهاب سويسي، الفعالية التنظيمية، تحديد محتوى و القياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، أطروحة دكتوراه، 2003-2004.
- 8- نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية و التطبيق، أطروحة دكتوراه، العلوم الاقتصادية جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008-2009.
- 9- جاب الله شريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، باتنة 2008-2009.
- 10- رحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية الجزائر 2004-2005.

ثالثا: المجالات

- 1- بن سعيد محمد، قدوري هدى السلطان، مداخلة بعنوان التجارب النموذجية لتطبيق آليات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية.
- 2- خبراء الشركة العربية للاستثمارات الحديثة للتحليل المالي و اعداد الموازنات لأغراض التخطيط.
- 3- مجلة الإدارة و الاقتصاد، العدد الثالث و الستون، 2007.
- 4- هيئة الرقابة العامة الفلسطينية.

رابعاً: المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- A. Atkinson, & M. Epstein Measuring for measuring, realizing the power of the balanced scorecard.
- 2- Claude Alazard et Sabine Sepri, Contrôle de gestion, 1996.
- 3- Laurent Balanger op, cit.
- 4- Nguedj, le contrôle de gestion, ED d'organisation, 1995.
- 5- Papa. Ibra Kebe, mode de dévolution et performance, des projets.
- 6- Willson. Avec. business budgets and budgetary control. London.
- 7- M. Matthieu Lauras méthodes de diagnostic et dévolution de performance pour la gestion.

I.....	التشكرات
IV- II.....	الاهداء
V.....	الملخص
VIII- VI.....	الفهرس
X -IX	قائمة الجداول
XI.....	قائمة الاشكال
أ - ج.....	المقدمة العامة
01.....	الفصل الاول : مدخل لنظام الموازنات التقديرية
02.....	مقدمة الفصل
03.....	المبحث الاول : عموميات حول الموازنات التقديرية
03.....	المطلب الاول :تعريف الموازنة التقديرية و اهميتها
08.....	المطلب الثاني : وظائف الموازنات التقديرية و مبادئها
14.....	المطلب الثالث : أنواع الموازنات التقديرية واجراءات اعدادها ومراحلها
33.....	المبحث الثاني :علاقة الموازنة التقديرية بمراقبة التسيير في المؤسسة
33.....	المطلب الاول :مفهوم مراقبة التسيير أهدافه و مهامه
37.....	المطلب الثاني : أدوات مراقبة التسيير
50.....	المطلب الثالث : دور الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير
53.....	خلاصة الفصل
54.....	الفصل الثاني :تقييم الأداء باستخدام نظام الموازنات التقديرية

55.....	تمهيد للفصل
56.....	المبحث الاول : ماهية تقييم الاداء بالمؤسسة الاقتصادية
56.....	المطلب الاول : مفهوم تقييم الأداء أهميته و أهدافه
62.....	المطلب الثاني : خطوات عملية تقييم الأداء وأدواته.
68.....	المطلب الثالث : خصائص و شروط التقييم الجيد ومعوقاته
73.....	المبحث الثاني : تحقيق الرقابة وتقييم الأداء بواسطة الموازنات التقديرية.....
73.....	المطلب الأول : مفهوم عملية الرقابة في الموازنة التقديرية و أهدافها
76.....	المطلب الثاني : مزايا تطبيق نظام الرقابة بالموازنة التقديرية و دورها.. ..
79.....	المطلب الثالث : الرقابة وتقييم الأداء و العلاقة بينهما
82.....	خلاصة الفصل.....
83.....	الفصل الثالث: دراسة تطبيقية لمجمع الدواجن للغرب-وحدة أغذية الأنعام بوقطب.....
84.....	مقدمة للفصل.....
85.....	المبحث الأول: دراسة نظرية في المؤسسة.....
85.....	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة.....
87.....	المطلب الثاني: تعريف المؤسسة.....
88.....	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....
97.....	المبحث الثاني: دراسة تطبيقية عن المؤسسة.....
97.....	المطلب الاول: موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج في المؤسسة.....
98.....	المطلب الثاني: تقييم الأداء من خلال تحليل انحرافات موازنتي الانتاج والمبيعات
114.....	المطلب الثالث : حساب الانحراف المختلط و الاجمالي و رقم الاعمال.....

123.....	خلاصة الفصل
124.....	الخاتمة العامة
126.....	قائمة المصادر و المراجع