

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

العنوان

الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية

- دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير
تخصص : إدارة مالية

إعداد الطالبتين:

سهيلة عنامنة

ربيعة بوقصيرة

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

د.ريم بنوالة	أستاذة محاضرة - أ -	جامعة جيجل	رئيسا
د.أمال ينون	أستاذة محاضرة - أ -	جامعة جيجل	مشرفا ومقررا
أ.مختار بن عمر	أستاذ مساعد - أ -	جامعة جيجل	مناقشا

السنة الجامعية: 2020/2019

الشكر والتقدير

الحمد لله ربي العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى اله وصحبه
ومن اهتدى بهداه إلى يوم الدين أما بعد:
نتقدم بتحياتنا الخالصة وجزيل شكرنا إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل
ونخص بالذكر الأستاذة المشرفة "ينون أمال"
لما قدمته لنا من نصائح و توجيهات لإتمام هذه المذكرة
مع شكري الجزيل لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل
كما ندين بالشكر لكل موظفي وعمال مديرية التوزيع للكهرباء والغاز-جيجل-
وبالأخص رئيس قسم المالية والمحاسبة بوجدير المختار
مساعديه بودمر كريم وبن عميروش عباس
إلى كل من شجعنا وساعدنا
ولو بكلمة طيبة سواء من أقاربنا أو أصدقائنا أو معارفنا
فجزاهم الله عنا خير الجزاء
الطالبتين: ريمة - سهيلة

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي وعملي إلى:
من قال في شأنهما عزوجل بعد بسم الله الرحمن الرحيم:
" وقضى ربك ألا تعبدوا إلا أياه وبالوالدين إحسانا "
برا وإحسانا لهما وتقديرا لما قدماه لي
إلى الإخوة ، الأخوات، والأقارب، الزملاء والأصدقاء
إلى كل من وقف معنا ودعمنا من قريب أو من بعيد لإنجاز هذا
البحث بجهده ووقته ودعائه
ريمة - سهيلة

الصفحة	المحتويات
I	الشكر والتقدير
II	الإهداء
III	فهرس المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الملاحق
أ- خ	مقدمة عامة
35-07	الفصل الأول : التأسيس النظري لمراقبة التسيير
08	تمهيد
09	1.1. إضاءات حول مراقبة التسيير
09	1.1.1. التطور التاريخي لمراقبة التسيير
10	2.1.1. مفهوم مراقبة التسيير
13	3.1.1. أهداف مراقبة التسيير
15	4.1.1. أنواع مراقبة التسيير
17	2.1. واقع مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية
17	1.2.1. مسار مراقبة التسيير
20	2.2.1. تنظيم مراقبة التسيير
22	3.2.1. النظرة الجديدة لمراقبة التسيير
24	3.1. أدوات مراقبة التسيير
25	1.3.1. أدوات التقدير والتخطيط
29	2.3.1. أدوات التحليل
34	3.3.1. أدوات المتابعة
42	خلاصة الفصل
79-43	الفصل الثاني: معالم عامة حول الموازنة التقديرية
44	تمهيد
45	1.2. ماهية الموازنة التقديرية
45	1.1.2. مفهوم الموازنة التقديرية

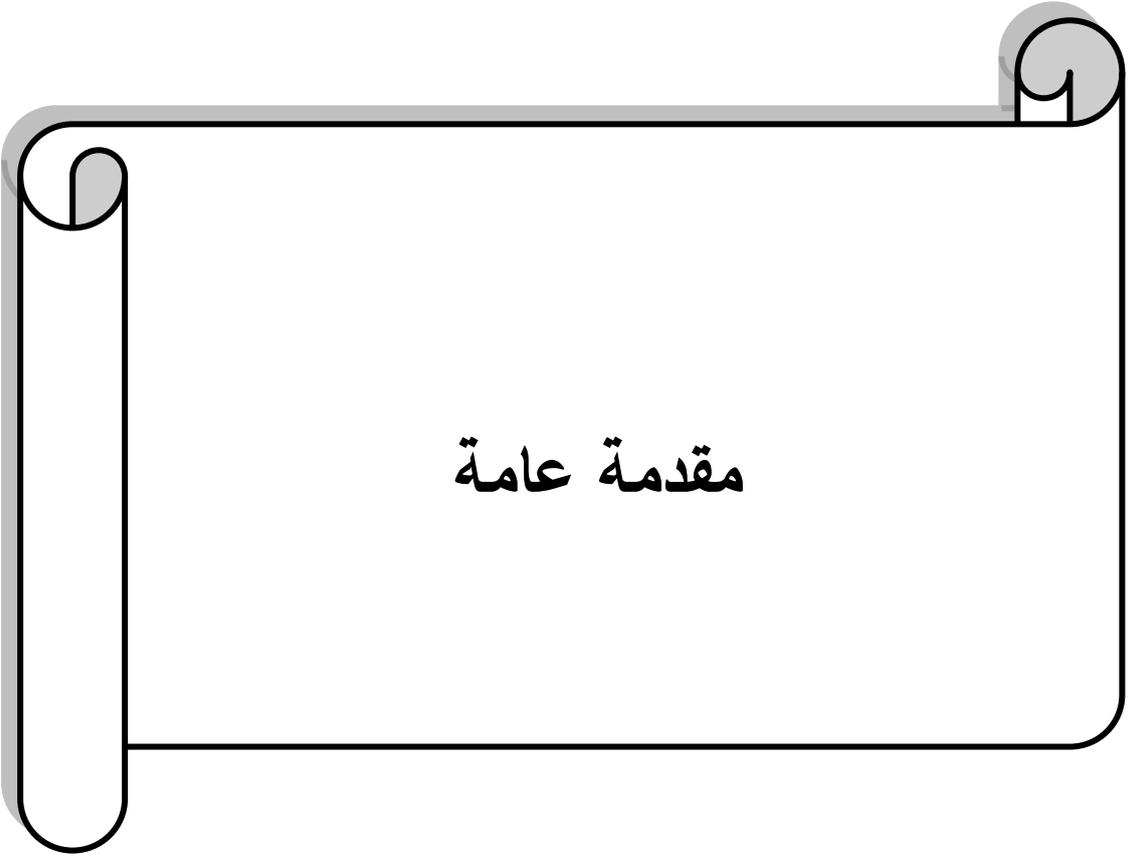
46	2.1.2. خصائص الموازنة التقديرية
47	3.1.2. وظائف الموازنة التقديرية
49	4.1.2. مبادئ إعداد الموازنة التقديرية
50	5.1.2. أنواع الموازنة التقديرية
52	2.2. إعداد الموازنة التقديرية
53	1.2.2. العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية
54	2.2.2. إجراءات إعداد الموازنة التقديرية
54	3.2.2. مراحل إعداد الموازنة التقديرية
60	4.2.2. لجنة الموازنة التقديرية
61	3.2. الرقابة على أهم الموازنات التقديرية وتحليل الإنحراف
61	1.3.2. الموازنة التقديرية للمبيعات
65	2.3.2. الموازنة التقديرية للإنتاج
72	3.3.2. الموازنة التقديرية للتموينات والنقدية
77	خلاصة الفصل
79-78	الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -
79	تمهيد
80	1.3. تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز - بجيجل -
80	1.1.3. التطور التاريخي لنشأة شركة سونلغاز
82	2.1.3. مهام وأهداف مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -
83	3.1.3. الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -
85	2.3. مراقبة التسيير في مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -
85	1.2.3. أدوات مراقبة التسيير المستخدمة في مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -
86	2.2.3. كيفية إعداد الموازنة التقديرية في مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -
88	3.2.3. الموازنات المعتمدة في مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -
90	3.3. تحليل انحرافات موازنة المبيعات ونسبة الإنجاز والتطور
90	1.3.3. انحراف موازنة المبيعات
100	2.3.3. نسبة الإنجاز والتطور في رقم الأعمال

105	خلاصة الفصل
107	الخاتمة
110	قائمة المراجع
/	الملاحق
/	الملخص

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
62	الشكل النموذجي العام للموازنة التقديرية للمبيعات	(1.2)
67	نموذج عام لموازنة الإنتاج	(2.2)
69	نموذج للموازنة التقديرية للمواد الأولية	(3.2)
74	نموذج للموازنة النقدية	(4.2)
90	انحراف الكمية للكهرباء والغاز لسنة 2015	(1.3)
91	انحراف الكمية للكهرباء والغاز لسنة 2016	(2.3)
91	انحراف الكمية للكهرباء والغاز لسنة 2017	(3.3)
92	انحراف الكمية للكهرباء والغاز لسنة 2018	(4.3)
92	انحراف الكمية للكهرباء والغاز لسنة 2019	(5.3)
94	انحراف السعر للكهرباء والغاز لسنة 2015	(6.3)
94	انحراف السعر للكهرباء والغاز لسنة 2016	(7.3)
95	انحراف السعر للكهرباء والغاز لسنة 2017	(8.3)
95	انحراف السعر للكهرباء والغاز لسنة 2018	(9.3)
96	انحراف السعر للكهرباء والغاز لسنة 2019	(10.3)
97	الانحراف الإجمالي للكهرباء والغاز لسنة 2015	(11.3)
97	الانحراف الإجمالي للكهرباء والغاز لسنة 2016	(12.3)
98	الانحراف الإجمالي للكهرباء والغاز لسنة 2017	(13.3)
98	الانحراف الإجمالي للكهرباء والغاز لسنة 2018	(14.3)
99	الانحراف الإجمالي للكهرباء والغاز لسنة 2019	(15.3)
100	الفرق بين رقم الأعمال الفعلي والتقديري ونسبة الإنجاز لسنة 2015	(16.3)
100	الفرق بين رقم الأعمال الفعلي والتقديري ونسبة الإنجاز لسنة 2016	(17.3)
101	الفرق بين رقم الأعمال الفعلي والتقديري ونسبة الإنجاز لسنة 2017	(18.3)
101	الفرق بين رقم الأعمال الفعلي والتقديري ونسبة الإنجاز لسنة 2018	(19.3)
102	الفرق بين رقم الأعمال الفعلي والتقديري ونسبة الإنجاز لسنة 2019	(20.3)
102	الانحراف في رقم الأعمال الإجمالي ونسبة تحقيق الموازنة لخمس سنوات	(21.3)
103	معدل التطور في رقم الأعمال	(22.3)

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	أهداف مراقبة التسيير	(1.1)
18	مسار نظام مراقبة التسيير	(2.1)
22	مثلث مراقبة التسيير	(3.1)
23	إشكالية نظام مراقبة التسيير	(4.1)
32	تحليل نقطة التعادل بيانيا	(5.1)
33	ربط التكاليف على أساس الأنشطة بالموارد والمنتج	(6.1)
34	هرم تدفق المعلومات	(7.1)
35	مكونات نظام المعلومات	(8.1)
40	مراحل إعداد لوحة القيادة	(9.1)
48	وظائف الموازنة التقديرية	(1.2)
59	عرض تخطيطي لمراحل إعداد الموازنات التقديرية	(2.2)
65	العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى	(3.2)
83	الهيكل التنظيمي لشركة توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -	(1.3)
93	منحنى بياني يوضح انحراف كمية المبيعات خلال خمس سنوات	(2.3)
96	منحنى بياني يوضح انحراف السعر للمبيعات خلال خمس سنوات	(3.3)
99	منحنى بياني يوضح الانحراف الإجمالي للمبيعات خلال خمس سنوات	(4.3)

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	Objectifs d'activités 2016
02	Cadre contractuel (2015-2016)
03	Prévisions énergétiques électricité (2015-2016)
04	Prévisions énergétiques gaz (2015-2016)
05	Objectifs d'activités 2017
06	Cadre contractuel (2016-2017)
07	Prévisions énergétiques électricité (2016-2017)
08	Objectifs d'activités 2018
09	Cadre contractuel (2017-2018)
10	Prévisions énergétiques électricité (2017-2018)
11	Prévisions énergétiques gaz (2017-2018)
12	Objectifs d'activités 2019
13	Cadre contractuel (2018-2019)
14	Prévisions énergétiques électricité (2018-2019)
15	Prévisions énergétiques gaz 2018-2019
16	Bilan passif 2019
17	Bilan actif 2019
18	Compte de résultat par nature 2019
19	Compte de résultat par nature 2018
20	Bilan passif 2017
21	Bilan actif 2017



عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة، حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظرا لعدم تعقدها، ولكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة في أوروبا وأمريكا بعد الثورة الصناعية، كثرت نشاطات المؤسسات خاصة مع نقص الأدوات العامة المستعملة في عمليات الرقابة آنذاك، ونتج عن ذلك بحث المؤسسات على طرق وأساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها وتمكنها من تقييم نشاطها والكشف عن مدى كفاءة عملياتها ونجاعة عملية التسيير.

إن موضوع مراقبة التسيير بالرغم من كونه ظهر مع مطلع الألفية الثانية، إلا أنه لا يزال يحظى بالكثير من الاهتمام من قبل الباحثين في مجال التسيير، لأن التسيير اليوم في المؤسسة يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة، وتمكن تلك القدرة في كفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية والتأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم والفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف.

وهذا ما قدمته الموازنة التقديرية والتي تعتبر من الأساليب الكمية في التسيير والتي تعتبر كأداة فعالة للتسيير والرقابة وترجمة للقرارات المستقبلية، حيث أن الموازنة نظام شامل يخص كل أوجه نشاط المؤسسة إذ تساهم الموازنة في المؤسسة خاصة في مراقبة تسييرها.

أولاً: إشكالية الدراسة

تعتمد المؤسسة بشكل أساسي على الموازنة التقديرية من أجل تقييم أدائها ومراقبة تنفيذ خططها المسطرة، فهي تسمح لها بتحديد وضعيتها اتجاه الأهداف المسطرة، حيث تقوم بمقارنة نتائجها الفعلية بما هو مخطط وفق الموازنة حتى تتمكن من تصحيحها في المستقبل لتقييم أفضل وتحقيق نتائج إيجابية، كونها تعتبر من بين أهم أدوات مراقبة التسيير.

مما سبق يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسة لهذا الموضوع كالآتي:

كيف تساهم الموازنة التقديرية للمبيعات في مراقبة التسيير في مديرية توزيع الكهرباء والغاز-جيجل-؟

ثانياً: فرضيات الدراسة

في ضوء العرض السابق لإشكالية الدراسة يمكن طرح الفرضية التالية:

للموازنة التقديرية للمبيعات بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية جيجل، دورا رئيسيا في اكتشاف درجة الانحراف الذي قد يحصل بين المبيعات الفعلية والمقدرة ومعرفة أسبابه وطرق معالجته، كما تعتبر أداة فعالة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية بالطرق العلمية الحديثة والمناسبة.

ثالثا: أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة من خلال:

- تحديد دور الموازنة التقديرية كأداة لتحقيق فعالية نظام الرقابة في المؤسسة الاقتصادية؛
- الإهتمام بالموازنة التقديرية وكيفية إعدادها في المؤسسة الاقتصادية؛
- توضيح دور الموازنة التقديرية في ضبط أهداف المؤسسة والقدرة على تحقيقها،
- دراسة الانحرافات التي تمكن المؤسسة من استخدام الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة مستقبلا.

رابعا: أهداف الدراسة

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى الوصول لجملة من الأهداف، نجملها في:

- التعرف على أدوات مراقبة التسيير وتقنية الموازنة التقديرية ذات التعاريف المتعددة والاستعمال الواسع؛
- إبراز دور الموازنة التقديرية في إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة؛
- توضيح أهمية دراسة و تحليل الانحرافات داخل المؤسسة الاقتصادية؛
- الإطلاع على التطورات الحاصلة في المجال الرقابي على المؤسسات الاقتصادية؛
- تمكن الموازنة التقديرية من تفعيل الإتصال والتنسيق بين مختلف المصالح.

خامسا: المنهج المتبع والأدوات المستخدمة

للإجابة على الإشكالية المطروحة ومحاولة اختبار صحة أو خطأ الفرضية، تم الإعتماد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، من خلال وصف وتحليل مجمل المفاهيم والمعلومات المتعلقة بمراقبة التسيير والموازنة التقديرية في الجانب النظري، بينما تم الإعتماد على منهج دراسة حالة من أجل محاولة تطبيق ماتم استعراضه في الجانب النظري، وقد تم إختيار مديرية توزيع للكهرباء والغاز - جيجل - كنموذج لذلك، وذلك بالإعتماد على البيانات المقدمة من طرف المديرية.

سادسا: أسباب إختيار الموضوع

يعود إختيارنا لهذا الموضوع لسببين:

- الأول ذاتي، ويتمثل في الرغبة الشخصية في إختيار الموضوع لأنه يندرج ضمن مجال التخصص؛
- الثاني موضوعي، يظهر من خلال عدة إعتبرات أهمها: أهمية الموضوع بغية التعمق في الموازنة التقديرية وأثرها على المؤسسة الاقتصادية.

سابعا: إطار الدراسة

تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** تقتصر دراستنا هذه على تناول موضوع الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية؛
- **الحدود الزمانية:** حيث انحصرت مدة هذه الدراسة من عام 2015 إلى غاية 2019؛
- **الحدود المكانية:** تم إجراء الدراسة على مستوى مديرية توزيع للكهرباء والغاز - بجيجل -.

ثامنا: الدراسات السابقة في الموضوع

نستعرض فيما يلي بعض من الدراسات السابقة على النحو التالي:

الدراسة الأولى: (محمد الصغير قريشي ، 2013)، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة (2011-2012)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، وطبيعة الأدوات التي تستخدمها في مجال الرقابة ومدى التحديث الذي وصلت إليه لتعزيز قدرتها التنافسية، بالنظر إلى الخصائص والمميزات المتعلقة بهذه المؤسسات، والأهمية التي أصبحت تمثلها في الإقتصاد الوطني، خاصة بعد فترة الإصلاحات التي اعتمدها الجزائر في دعم هذا القطاع تشريعا وماليا وفنيا.

وخلصت هذه الدراسة إلى:

أن المؤسسات لا تستخدم الأدوات الرقابية الحديثة، بل تعتمد في أغلبها على الأسلوب التقليدي المبني على نظام المعلومات المحاسبي، وهذا بسبب عوامل ومؤثرات داخلية وخارجية وانتهت الدراسة بتقديم مقترح يمكن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من تحسين واقعها في مجال مراقبة التسيير.

الدراسة الثانية: (صفاء لشهب، 2006)، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهمية مراقبة التسيير في رفع وتحسين أداء المؤسسة، كذلك توضيح طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير وكيفية إقامة أدواته مع تبيان كيفية مساعدة هذا الأخير المسيرين والمسؤولين في عملية اتخاذ القرارات باعتباره وسيلة فعالة للتحكم في التسيير.

وأهم النتائج كانت كالتالي:

تتم عملية تنفيذ الأعمال من طرف الأفراد في ظروف مختلفة، هذا ما يؤدي إلى ظهور الانحرافات وهو ما يجعل المؤسسة في حاجة مراقبة التسيير، يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على إقامة مجموعة من الأدوات التي تساعد في اتخاذ القرارات منها الموازنة التقديرية التي تسمح بتحديد الانحرافات واتخاذ

الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة، وتسمح المناقشات التي تتم أثناء إعداد الموازنات بالحزم في العديد من القرارات.

الدراسة الثالثة: (سعاد عقون ، 2002)، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجستير فرع التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2002، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام مراقبة التسيير باعتباره أحد أنظمة المراقبة بالمؤسسة، مع التركيز على كيفية تصميمه وإدماجه بها، وتوضيح كيفية الإعداد العملي لهذا النظام في المؤسسة.

وخلصت هذه الدراسة إلى:

أن عملية وضع نظام مراقبة التسيير في المؤسسة تتركز على شرط أساسي وهو ضرورة تلائم هذا النظام مع خصائص المؤسسة، ثقافتها وتاريخها، تنظيمها ونمطها التسييري، مع وضعيتها الاقتصادية ومستوى الكفاءات بها. فلا يمكن أن نجد نظام لمراقبة التسيير نموذجي موحد يصلح للتطبيق على جميع أنواع المؤسسات، بل يتم تصميم النظام بحيث يطبق على مؤسسة معينة.

الدراسة الرابعة: (محمد موسى محمد النجار، 2007)، العوامل المؤثرة في كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل فلسطين. تمحورت حول إشكالية ما العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في الجامعات الفلسطينية، استخدم المنهج الوصفي التحليلي والمقابلة والإستبيان، حيث يضم جميع العاملين بالدوائر المالية وقسم الموازنة التقديرية في الجامعات الفلسطينية، هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن العوامل المؤثرة على استخدام الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة في الجامعات الفلسطينية، وكذا التعرف على الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنة التقديرية وأثر تلك الأساليب على استخدام الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة.

وخلصت هذه الدراسة إلى غياب الدور الفعال الذي يجب ان يقوم به قسم الموازنة التقديرية في الجامعات واعتماد ميزانية البنود التي تهدف إلى تحقيق الرقابة على المصروفات أكثر منه على بنود الإيرادات من خلال التأكد من عدم تجاوز المخصصات الواردة في الموازنة.

الدراسة الخامسة: (وائل محمد إبراهيم خلف الله، 2007)، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية في قطاع غزة-دراسة ميدانية، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- دراسة وتحليل الواقع العملي لإعداد الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة.
- التعرف على أنواع الموازنات المطبقة في الشركات الصناعية بقطاع غزة.
- تحديد ما إذا كانت الشركات الصناعية بقطاع غزة تتبع المبادئ العلمية في إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية.

أما النتائج التي توصلت إليها الدراسة كانت كالآتي:

- تطبق الشركات الصناعية بقطاع غزة أسلوب البيانات التاريخية في إعداد الموازنات التخطيطية؛
- تشمل الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة كافة أوجه النشاط بالشركة؛
- الإنحرافات بين النتائج الفعلية والأداء المخطط له في الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة يعود في الغالب إلى الظروف الاقتصادية السائدة.

الدراسة السادسة: (زينب رضوان علي، 2013)، تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة - حالة تطبيقية عن مؤسسة - مذكرة الماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى :

- إبراز مكانة التخطيط المالي وإعداد الموازنة التقديرية داخل المؤسسات الإقتصادية؛
 - دراسة وتقييم واقع التخطيط المالي وإعداد الموازنة التقديرية داخل المؤسسات الإقتصادية؛
 - إعطاء صورة عن الأساليب العلمية لإعداد الميزانية التقديرية؛
 - التنسيق والملائمة بين الأساليب التطبيقية والعلمية للتخطيط المالي وإعداد الموازنة التقديرية.
- أما النتائج التي توصلت إليها الدراسة كانت كالآتي:

- تستعمل المؤسسة الموازنة التقديرية كترجمة رقمية لعملية التخطيط الكلي وهي أداة للرقابة على السير الحسن للأهداف المخططة؛
- إعتاماد المؤسسة بشكل كبير على تحقيق الأهداف المقدره من خلال الوثائق الرسمية المتمثلة في الموازنات التقديرية؛
- تعتبر مديرية البرمجة ومراقبة التسييرالمسؤولة عن تطبيق الطرق الرياضية والإحصائية في تحليل كل أنواع الموازنات التقديرية وتحليل الإنحرافات الحاصلة بين ما هو متوقع ومحقق.

تاسعا: صعوبات الدراسة

- الظروف الإستثنائية بخصوص وباء كوفيد-19(كورونا) الذي كان من أهم العقبات والذي أدى إلى غلق المكتبات؛
- تعذر تحصيل معلومات حول الشركة الأم لذلك تم التطبيق على المديرية؛
- صعوبة إسقاط الجانب النظري على واقع المديرية لعدم التطابق بينهما؛
- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع.

عاشرا: هيكل الدراسة

لمعالجة موضوع الدراسة قمنا بتقسيمه إلى ثلاث فصول، فصلين في الجانب النظري والفصل الثالث تمثل في الجانب التطبيقي، وذلك في ضوء فرضيات وأهداف الدراسة، تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة تضمنت النتائج التي تم التوصل إليها.

الفصل الأول: كان بعنوان التأصيل النظري لمراقبة التسيير تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، تضمنت إضاءات حول مراقبة التسيير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسة، وفي الأخير أدوات مراقبة التسيير.

الفصل الثاني: تم تخصيصه لعرض معالم عامة حول الموازنات التقديرية، والذي تضمن ثلاث مباحث: شمل المبحث الأول مفهوم الموازنات التقديرية، المبحث الثاني إعداد الموازنات التقديرية، وفي الأخير سنتطرق فيه للرقابة على الموازنات التقديرية وتحليل الإنحرافات.

الفصل الثالث: والذي خصص لدراسة حالة في مديرية توزيع للكهرباء والغاز - جيجل-والذي قسم بدوره إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول تناولنا فيه تقديم شركة التوزيع للكهرباء والغاز، وتمثل المبحث الثاني في مراقبة التسيير في المديرية، والمبحث الثالث خصص لتحليل إنحرافات الموازنة التقديرية للمبيعات ونسبة التطور والإنجاز في المديرية.

الفصل الأول: التأسيس النظري لمراقبة التسيير

1.1. إضاءات حول مراقبة التسيير

2.1. واقع مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية

3.1. أدوات مراقبة التسيير

تمهيد

إن الإهتمام البالغ بالرقابة التسييرية أدى إلى ظهور نظام متطور هدفه الأساسي هو فرض رقابة كاملة وشاملة، هذا النظام هو مراقبة التسيير، ويعتبر حلقة رئيسية من حلقات علمية الإدارة والتسيير، تهتم بتوفير المعلومات المتعلقة بمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية لمساعدة المسيرين في تقييم الأداء ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة ومن ثم، إتخاذ القرارات المناسبة. وعليه فإن مراقبة التسيير تكتسب أهمية بالغة داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الأهداف المرجوة، وذلك عن طريق ضمان قدرة التحكم والتسيير في المسار الصحيح لتقديم النصائح والإرشادات اللازمة لتفادي الإنحرافات السلبية التي تعيق تلك الأهداف. وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى النقاط التالية:

- إضاءات حول مراقبة التسيير
- واقع مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية
- أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة

1.1. إضاءات حول مراقبة التسيير

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة، تزامنت مع كبر حجم المؤسسات وتنوعها ومع تطور وتعقد العملية التسييرية ككل. حيث أصبحت اليوم إحدى الوسائل الضرورية لفائدة المؤسسة من خلال مسارها الذي يتضمن تصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين الأداء، وأيضاً لما تحققه من ضبط في تسيير النشاطات والتنسيق فيما بينها.

1.1.1. التطور التاريخي لمراقبة التسيير

إن تطور مراقبة التسيير تتبع تطور النظام المحاسبي والنظام الإقتصادي بصفة عامة حيث ازداد الإهتمام بنظام مراقبة التسيير خلال القرن الواحد والعشرون.

وظهرت مراقبة التسيير لأول مرة في المؤسسات الأمريكية، ويرجع ذلك إلى الفترة الممتدة ما بين الحربين العالميتين، لكن إنتشارها لم يكن إلا بعد الحرب العالمية الثانية وذلك بسبب سيطرة المذهب المنفعي الذي كان سائداً في مرحلة ازدهار المؤسسات الأمريكية التي لم تكن في هذه الفترة بحاجة إلى التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات، نظراً للنتائج المرضية التي كانت تحققها.⁽¹⁾

وعموماً مر التسلسل التاريخي لتطور مراقبة التسيير بالمراحل التالية:⁽²⁾

1) المرحلة الأولى

في البداية وكمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة المالية وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لإستعمال النسب ومؤشرات قياس الأداء الإقتصادي مند بداية القرن الماضي، وشاع نظام النسب وتطور داخل المؤسسات الكميائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة DUPONT سنة 1907.

هذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل إبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية.

2) المرحلة الثانية

تعتبر مرحلة اللامركزية في المؤسسة، وضعت من طرف SLOAM الذي وضع ميكانيزمات التنظيم، وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية، البحث والتطوير، وحاول فرض نظام إستقلالية الأقسام في التسيير وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للإستثمارات الجديدة وتطويرها.

(1). ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 11.

(2). هوارى معراج، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 05.

(3) المرحلة الثالثة

هي المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، ويكمن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.

(4) المرحلة الرابعة

تعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير، ظهرت في الستينيات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف، التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، مما استدعى تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

2.1.1.1 مفهوم مراقبة التسيير

يحتل نظام مراقبة التسيير في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، نظرا لما تضيفه المراقبة على المؤسسات من خصائص ومميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرة هذا النظام على ترشيد وتوجيه أفراد المؤسسة.

1.2.1.1 تعريف مراقبة التسيير

لقد تنوعت التعاريف المقدمة لمراقبة التسيير وذلك حسب رأي كل مفكر ومجال تعامله مع هذا النظام نعرضها فيما يلي:

- (1) عرفها P.bergeron بأنها: "تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ومقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة، وابتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة".⁽¹⁾
 - (2) كما تعرف مراقبة التسيير بأنها: "الإجراء الذي يتأكد من خلالها المسيرين أن الموارد المتحصل عليها يتم استعمالها بفعالية وفاعلية لتحقيق أهداف المؤسسة".⁽²⁾
 - (3) عرفها Anthony بأنها: "المسار الذي من خلاله يضمن المسيرين، أن الموارد المتاحة استخدمت بفعالية مقارنة بالأهداف، وبكفاءة مقارنة بالموارد المستخدمة، من أجل تحقيق أهداف المنظمة".⁽³⁾
- مما سبق يمكن تعريف مراقبة التسيير على أنها مجموعة من العمليات والإجراءات المتتابعة التي تسمح للمسؤولين بتحقيق الإنسجام العام بين الأهداف والوسائل والنتائج، كما أنها تمثل الوسيلة التي تساعد المسيرين على التحكم في التسيير بالصورة التي تضمن التطابق بين ما تم تحقيقه وما تم رسمه في الخطة الإستراتيجية من أجل ضمان التسيير الحسن للمؤسسة.

(1) ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003، ص10.

(2) Gérard Naulleau, Michell Rouach, *Contrôle de gestion et stratégie dans la banque*, 3^{ème} Edition, Revue banque, France, 2013, P14.

(3) نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - حالة المؤسسة نفضال - مذكرة الماجستير، فرع التحليل الإقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية، و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، ص52.

2.2.1.1. أهمية مراقبة التسيير

تظهر أهمية مراقبة التسيير من خلال تطور المؤسسات حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم والمأمهم بكل وظائفها، مما أدى إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية وعملية سليمة، تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياساتها ومتابعة تنفيذها بسهولة، فتغير الظروف البيئية قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، وكلما كان هناك فارق بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها ازدادت أهمية مراقبة التسيير، كما أن تراكم الأخطاء وإن كانت بسيطة تؤدي إلى إبداء المنظمة إذا ما بقيت بدون معالجة.⁽¹⁾

وتستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية:⁽²⁾

1) تغير الظروف، تواجه كل المنظمات تغير الظروف البيئية وبشكل متزايد، وتتخلل المدة بين صياغة ووضع الخطط وتنفيذها تغيرات كثيرة في المنظمة وفي البيئة معا، مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ويساعد نظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم في توقع التغير والإستعداد للإستجابة لها، وكلما طال الألق الزمني للتخطيط كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.

2) تراكم الأخطاء، لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إلحاق الضرر بالمؤسسة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء، ويتعاظم أثرها، إذا ما بقيت بدون معالجة.

فعدم الإستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة مثلا قد لا يشكل خطأ جسيما، ولكن الإستمرار في السياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية مهمة قد تؤثر في أرباحها.

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

ويمكن إيجاز أهمية مراقبة التسيير كما ذكرها العديد من الكتاب في النقاط التالية:⁽³⁾

- الوقوف على المشاكل والعقبات التي تعترض إنسياب العمل التنفيذي قصد تذليلها؛
- إكتشاف الأخطاء فور وقوعها أو هي في سبيل الوقوع لكي تعالج فوراً أو يتخذ ما يلزم لمنع حدوثها؛

(1). آسيا طويل، آسيا مرابط، دور وأهمية مراقبة التسيير كآليات لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول "مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع"، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البلديدة 2، الجزائر، يوم 25 أفريل 2017، ص 05.

(2). محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة الباحث، العدد 9، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، صص: 167-168.

(3). محمد الصغير قريشي، شريفترافع، مطبوعة محاضرات في مراقبة التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص ص: 27-28.

- التثبيت من أن القواعد المقررة مطبقة على وجهها الصحيح، وبخاصة في الأمور المالية وحدث التصرف فيها؛
- التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقا للأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها؛
- تقييم المديرين للتأكد من كفاءتهم في جميع المستويات وحسن سلوكهم؛
- المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المنشأة مثل العاملين فيها والمتعاملين معها، وذلك منعا للتعسف في استعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيق العدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات؛
- التأكد من توافر الإنسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها جميعا في إتجاه الهدف الواحد وفقا للسياسات المقررة؛
- التثبت من أن القوانين المطبقة تماما دون إخلال وأن القرارات الصادرة محل إحترام الجميع؛
- الحد من تكاليف العمل ونفقاته وإيقاف الإسراف الزائد وضغط الإنفاق في المجالات غير الحيوية وتحقيق الإدارة الاقتصادية؛
- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية إتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافه.

3.2.1.1 خصائص مراقبة التسيير

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية:⁽¹⁾

- (1) **تقديم معلومات صحيحة:** يعمل هذا النظام على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلله، وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
- (2) **حسن توقيت المعلومة المقدمة:** يوفر هذا النظام المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا.
- (3) **الإقتصاد في التكاليف:** يساهم هذا النظام الفعال على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان إلكتروني مبني على الحواسيب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت، والتقليل من الأخطاء والانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهضة.
- (4) **سهولة الفهم:** يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف يسيء تفسير هذه النتائج، الأمر الذي يؤدي به إلى إتخاذ قرارات خاطئة.
- (5) **تسهيل إتخاذ القرار:** يساهم هذا النظام في عملية إتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار، والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دون حاجة إلى التفسير والتحليل.

(1). قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة الماجستير تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2007، ص ص: 15-16.

6 المرونة: لكي تتجح المراقبة لابد لها من مرونة عالية تسمح لها بالتكيف مع المتغيرات الداخلية والخارجية للمؤسسة بما تضمن الكشف عن نقاط القوة والضعف، وهذا عن طريق المراجعة الدورية بسرعة الإبلاغ عن الانحراف والنظام الرقابي الجيد، وهو الذي يمكننا من اكتشاف الانحرافات قبل وقوعها لتصحيحها العاجل قبل إستعمالها.⁽¹⁾

7 الرقابة تسعى إلى قياس الأداء وفقا لمعايير مالية وغير مالية محددة سلفا لضمان سيرها نحو تحقيق الأهداف المرجوة.⁽²⁾

8 الرقابة ليست عملية قاصرة على مستوى إداري معين.⁽³⁾

9 الرقابة تمكننا من متابعة الخطة لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المقررة.

10 الرقابة عملية مستمرة باستمرار نشاط المؤسسة في أداء وظائفها، فهي تبدأ مع النشاط وتستمر معه ولا تتوقف ولا تنتهي بل تبدأ من حيث تنتهي.

11 مراقبة التسيير هي مراقبة أمامية وخلفية الأداء، يظهر هذا جليا من خلال مسارها، لها مهام في الإطار التقديري (الخطط، الميزانيات التقديرية)، تتابع النشاطات وتوفر المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات، كما تقوم بتقييم لما تم بعد الأداء أي مراقبة لاحقة باستخدام المحاسبة التحليلية ولوحات القيادة.⁽⁴⁾

3.1.1. أهداف مراقبة التسيير

إن الهدف الرئيسي هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة وهذا لا يتحقق إلا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه.

ومن بين الأهداف التي تعمل مراقبة التسيير على تحقيقها:⁽⁵⁾

1 تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات، ويتم ذلك عن طريق الميزانيات التقديرية.

(1). عبد الحميد دادة، أثر نظام المعلومات لمراقبة التسيير على إتخاذ القرارات داخل المؤسسة-دراسة مقارنة لكل من مؤسسة موبيليس و روائح الورود- مذكرة الماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص 19.

(2). نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق-دراسة حالة قطاع صناعة الحليب- أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص 29.

(3). محمد الصغير قريشي، مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة (2011-2012)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2013، ص 50.

(4). سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجستير ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص 58.

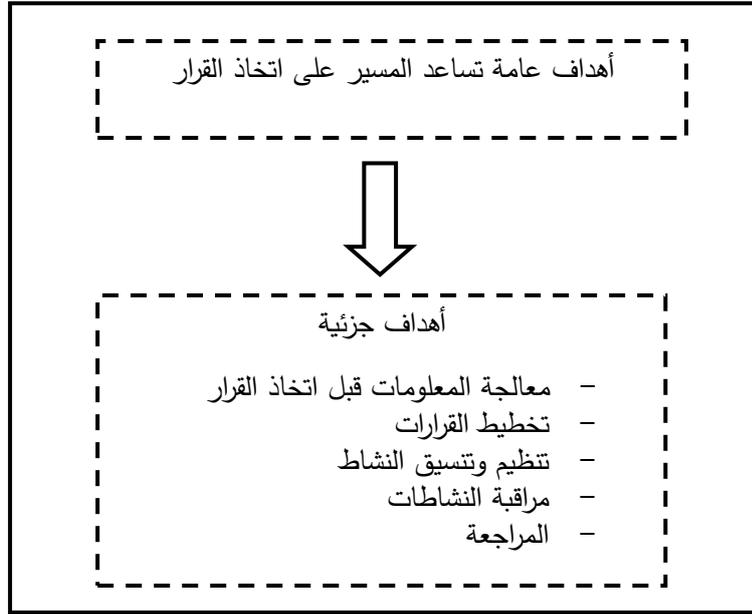
(5). محمد خليل و آخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات، 2020/03/08، www.rr4ee.net، ص 6.

- (2) تحقيق الفعالية، ونعني بها تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة، ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطور ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى يتم جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين، إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة.
- (3) الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.
- (4) تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من حيث الإستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة، ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم المقارنة بين ماخطط له وما تم تحقيقه.
- (5) تحقيق الملائمة، أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني إستراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد، إذ أنه بهذين العاملين يتحقق التسيير الفعال لوسائل الإستغلال، وبالتالي، تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.⁽¹⁾
- (6) الربط بين الإستراتيجية ومستوى التنفيذ.⁽²⁾
- (7) مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة.
- (8) مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية وإستخداماتها، ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير والطويل.
- (9) اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالإستثمارات الطويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول أو القيام بها.

(1) . توفيق غفصي، كمال زيتوني، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير ودورها في تنظيم ربحية المؤسسة الإقتصادية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: "واقع تقنيات مراقبة التسيير والمؤسسات الجزائرية تحليل الموجود من أجل إستشراف الإبداعات المستقبلية"، جامعة المسيلة، الجزائر، بدون تاريخ، 2014، ص 5.

(2) . وردة بوخفاف، مساهمة نظام مراقبة التسيير في تحسين جودة الخدمات الصحية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: " الصحة وتحسين الخدمات الصحية في الجزائر بين إشكالية التسيير ورهانات التمويل"، جامعة قالم، الجزائر، يوم 10 أفريل 2018، ص 7.

الشكل رقم(1.1): أهداف مراقبة التسيير



Source: Claude Alazar et Sabine Separi, Contrôle de gestion, DUNOD, Paris, 5^{eme} Edition, 2001, p08.

4.1.1. أنواع مراقبة التسيير

هناك عدة أنواع وتصنيفات لمراقبة التسيير حسب معايير مختلفة نذكرها فيما يلي:

أولاً: من حيث الهدف

يمكن تقسيم مراقبة التسيير من حيث الهدف إلى نوعين هما:

(1) **المراقبة الوقائية (المتابعة):** وهو ما يعرف بالمراقبة الإيجابية، وتتم هذه المراقبة قبل وأثناء التنفيذ، فهذا النوع يفيد كثيراً في عدم تضييع الجهود والوقت والمخصصات المالية.⁽¹⁾

(2) **المراقبة العلاجية (تقسيم النتائج):** وهو ما يعرف بالمراقبة السلبية من شأنها الإنتظار لحين وقوع الخطأ، فهو يؤدي إلى ضياع الوقت والجهود وهو غير فعال لمواجهة الماضي ولكن قد يفيد الإحتياط في المستقبل.

ثانياً: من حيث الزمن

تقسم إلى ثلاثة أنواع على النحو التالي:

(1) **المراقبة القبلية (السابقة):** وهي تهدف إلى توقع الخطأ أو إكتشافه قبل الوقوع لتفادي ذلك ما أمكن، كذلك رفع عنصر المفاجأة وتحقيق وطأة الخطأ نظراً للإستعداد المسبق لتحمله وتصحيح نتائجه .

(2) **المراقبة الآنية (أثناء الإنجاز):** هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الإنجاز، أي أنه يتم تصحيح الأخطاء أو الإنحرافات إذا حصلت أثناء تنفيذ العمل، والتأكد من أنه سيتم إنجازه بالمواصفات المطلوبة وهذا النوع من المراقبة له كذلك تأثير في تفادي وقوع الإنحرافات.

(1). ضرار العتيبي وآخرون، العملية الإدارية مبادئ وأصول وعلم وفن، الطبعة العربية، الأردن، 2007، ص249.

3) المراقبة اللاحقة (البعديّة): تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية ، شهرية أو أيام محددة. لذلك توضع برامج دورية للمراقبة ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منها وقائي أكثر منه علاجي من الإنحرافات وسلبيتها، ويتم هذا النوع من المراقبة بعد إنجاز النشاط.⁽¹⁾

ثالثا: من حيث المعايير

تقسم إلى نوعين رئيسيين:⁽²⁾

1) المراقبة على أساس الإجراءات: يركز هذا النوع من المراقبة على التصرفات التي تصدر من وحدات الإدارة العامة ومن العاملين فيها وليس ما تحققه هذه التصرفات من النتائج النهائية.

2) المراقبة على أساس النتائج: تقوم بقياس النتائج التي تحققها المنظمات العامة.

رابعا: من حيث شموليتها

تقسم إلى ثلاثة أنواع نذكرها فيمايلي:

1) المراقبة على مستوى الأفراد: تقوم بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها: الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب، التأخر،...الخ.

2) المراقبة على الأنشطة الوظيفية: وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، ويقوم بقياس أداء كل منها.

3) المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة: من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها: معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وإلى غير ذلك من المؤشرات وهذا من أجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.⁽³⁾

خامسا: من حيث المصدر تقسم إلى:

1) المراقبة الداخلية: يقصد بها أنواع المراقبة التي تمارسها كل منظمة بنفسها على أوجه النشاطات والعمليات التي تؤديها والتي تمتد خلال مستويات التنظيم المختلفة.⁽⁴⁾

2) المراقبة الخارجية: هذا النوع يعني الإستعانة بأفراد أو مؤسسات خارجية تقوم بمهمة المراقبة على نشاطات المنظمة المعينة أو بعض نشاطها.⁽⁵⁾

وقد تطورت أساليب العمل بالمراقبة الخارجية ولم تعد مجرد تفتيش وتتبع للمخالفات وإنما امتدت إلى النواحي الإيجابية والقيام بالبحوث والدراسات وتحليل المشاكل والوقوف على أسبابها، وتقديم الإستشارات وترشيد القرارات والسياسات.

(1). محمد خليل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 13.

(2). نعيم إبراهيم الظاهر، أساسيات إدارة الأعمال ومبادئها، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2010، ص 304.

(3). فؤاد الشيخ سالم، زياد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة، ط 5، مركز الكتب الأردني، 1990، ص 244.

(4). علي عباس، أساسيات علم الإدارة، ط 3، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008، ص 285.

(5). معن محمود عياصرة، مروان محمد بني أحمد، القيادة والرقابة والاتصال الإداري، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 83.

2.1. واقع مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير، كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة. بعضها يكون أسلوبا رقابيا داخليا، وبعضها الآخر أسلوبا رقابيا خارجيا، كما أن هذه الأدوات تقيس عددا من المؤشرات التي تتحكم في الأداء الكلي للمؤسسة والمركز المالي و مدى تميزها عن منافسيها، بينما يركز البعض الآخر على قياس جزء معين من الأداء أو لإحدى الوظائف المختلفة في المؤسسة، وبالرغم من اختلاف الأدوات الرقابية في تصحيحها وفيما تقيسه فإن كلا منها يسعى إلى هدف واحد وهو تحديد الانحرافات ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، والإستفادة من المعلومات الناتجة لمنع هذه الانحرافات مستقبلا.

1.2.1. مسار مراقبة التسيير

يعرف المسار على أنه: "مجموعة من النشاطات المنظمة في شكل شبكة وفق طريقة تسلسلية أو متوازنة، بحيث يقوم بتوليف واستخدام عدد من الموارد، طاقات وكذلك كفاءات، لأجل خلق نتيجة أو مخرجات، تكون ذات قيمة بالنسبة لمن هو خارجي عن ذلك المسار".⁽¹⁾

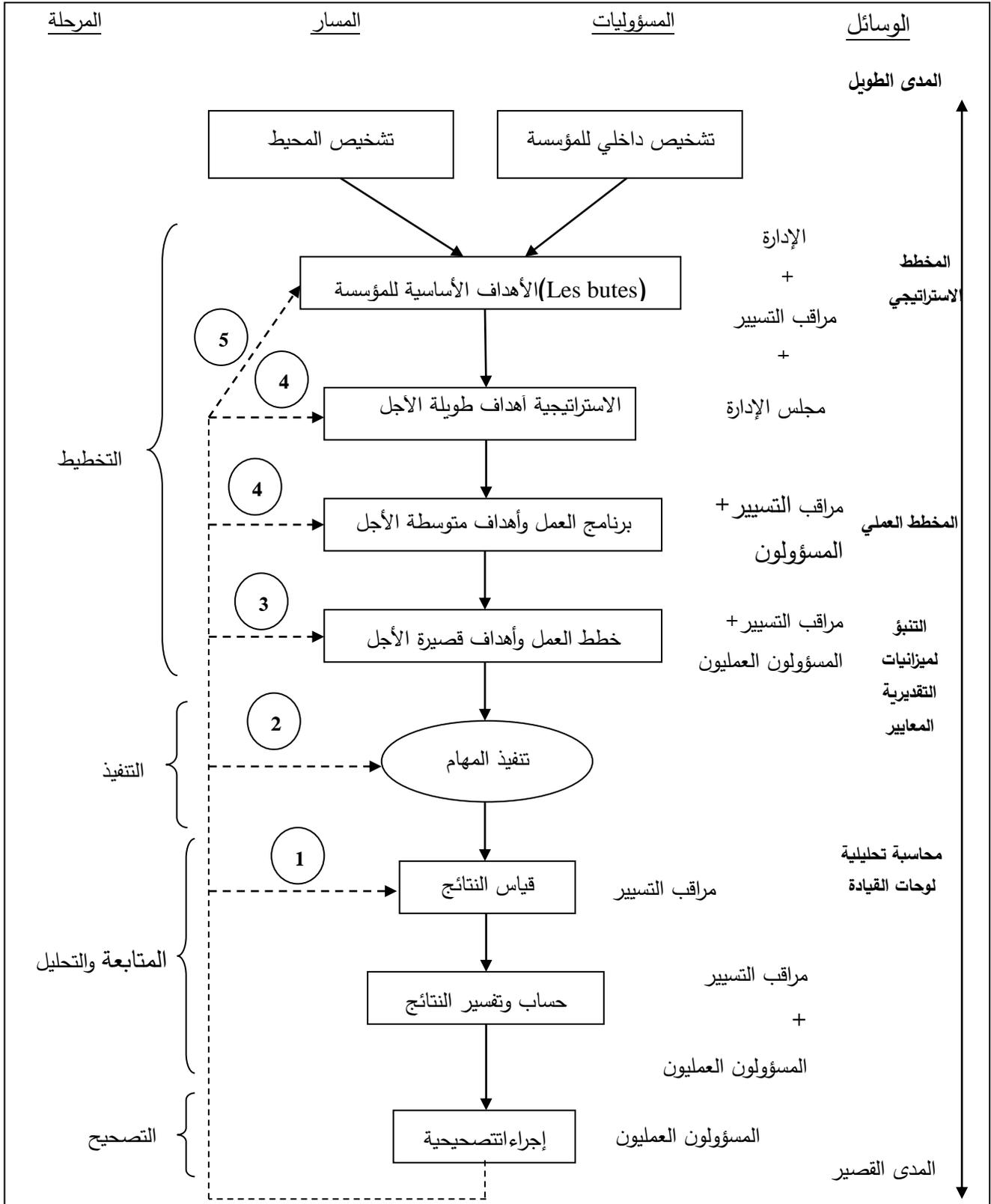
ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها إلى أربعة مراحل أساسية هي: التخطيط، التنفيذ، المتابعة والتحليل، وأخيرا التصحيح.

تستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات تنظيمية، وبالتالي، مسؤوليات مختلفة إضافة إلى استخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة، النتيجة المنتظرة من هذا المسار تحقيق قيادة جيدة للعمليات التسييرية خاصة، مما يسمح بتحقيق الأهداف (أنظر الشكل رقم (2.1)).

يلعب هذا المسار أربعة أدوار أساسية، الأول دور الكاشف (Éclairer) الذي يقدم المعلومات اللازمة ويوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم اتخاذها بمختلف المستويات التنظيمية وأيضا دور المساند (Assistant) الذي يعمل على المساعدة في تحديد الأهداف ووضع برامج العمل، إضافة إلى قيامه بمتابعة الأداء وقياس النتائج وأيضا تقديم الإقتراحات والتوصيات التي على ضوءها سيتم التخطيط للمستقبل.

(1). سعاد عقون، مرجع سبق ذكره، ص 74.

الشكل رقم (2.1): مسار نظام مراقبة التسيير



المصدر: سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص75.

ومن خلال قراءة الشكل وتحليله نجد: (1)

• المرحلة الأولى: التخطيط

تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات إلى الأهداف القابلة للتنفيذ وذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها.

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتقديم المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة، والتي تساعد المديرين على وضع إستراتيجية طويلة المدى، يتم تقسيمها فيما بعد بمساعدة مراقب التسيير على المدى المتوسط (3-5) سنوات، وأيضاً المدى القصير (سنة) عن طريق ما يسمى بالموازنات حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل.

• المرحلة الثانية: التنفيذ

بعدما يتم التخطيط لما تريد المؤسسة أن تحققه تبدأ مرحلة التنفيذ، وهي تطبيق المخططات التي تم إعدادها على أرض الواقع وصولاً إلى الأهداف المحددة.

• المرحلة الثالثة: المتابعة والتحليل

إن النشاطات المخطط لها تعطي نتائج تعتمد جزئياً على الظروف المحيطة، وبالتالي، يصعب تحليل هذه النتائج مما يستوجب ضرورة وجود " نظام للقياس ". ففي الواقع لا يمكن معرفة النتائج المتحصل عليها بصورة مباشرة، أي أن تحديدها يتطلب وضع مؤشرات، ومجموع المؤشرات المعتمدة في النهاية من أجل وصف واقع النتائج تشكل " نظام القياس ".

إن الهدف من هذه المرحلة هو مقابلة ومقارنة النتائج المقاسة بتلك المنتظرة أو المتوقعة، وكذا تحليل الفروقات التي لا يمكن تفاديها لتحديد فيما إذا كانت تشكل إنحرافاً بالنسبة لمخطط النشاط وهذا يتضمن اتخاذ إجراءات تصحيحية، أو ببساطة إذا كانت هذه الفوارق تندرج ضمن المجال المحدد والمقبول لأي عمل تنبئي. وبالتالي، فإن هذه المرحلة تمثل مراقبة أولية، وهي تنظيم يسمح بالتأكد من أن المؤسسة تتجه بصورة جيدة نحو الأهداف المنتظرة.

• المرحلة الرابعة: الإجراءات التصحيحية

تتطلب الإنحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل التنبئي ضرورة إتخاذ إجراءات تصحيحية، هذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان عن الأعمال الواجب القيام بها أي طريقة التنفيذ، أو على الوسائل التي ينبغي توفيرها وكيفية إستعمالها، كما يمكن أن تتم هذه التصحيحات في الحالات القصوى على الأهداف والغايات في حد ذاتها والتي تستوجب إعادة النظر فيها.

(1). صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار - دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية - مذكرة الماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، ص: 51 - 52.

وفي هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتقديم التوصيات والاقتراحات الواجب إتخاذها فقط فهو غير مسؤول عن اتخاذ القرارات بهذا الشأن لأن هذه الأخيرة لا تندرج ضمن صلاحياته.

يسمح هذا المسار بمساعدة المسؤولين وأفراد المؤسسة على تحسين أدائهم من خلال مختلف المراحل السابقة، فهو وسيلة لتحليل الإنحرافات والبحث عن أسبابها وبالتالي يستطيع هؤلاء المسؤولين والأفراد التعرف على أخطائهم وتحسين أدائهم في المستقبل. وعليه فإن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى التدريب والتعليم وإلى تحسين جودة العمل التسييري ككل.⁽¹⁾

2.2.1. تنظيم مراقبة التسيير

يعمل مراقب التسيير على إمداد الإدارة العامة والمسؤولين العمليين بالمعلومات اللازمة التي على ضوءها يقومون باتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق لهم أهدافهم وفق الآجال المحددة والوسائل المتاحة .

لهذا السبب وفي إطار الهيكلية التنظيمية للمؤسسة، يقوم مراقب التسيير بتقسيم هذه الأخيرة إلى مجموعة من مراكز المسؤولية، لكل منها مسؤول عنها فوضت إليه السلطات اللازمة وحددت له الأهداف المنتظرة، كما أنها تملك وسائل المراقبة كالميزانيات التي تبين مسؤولياتها وتسمح لها بمتابعة إنجازاتها وتوضح أيضا طموحات الإدارة العامة في ذلك المجال.⁽²⁾

1.2.2.1. مراكز المسؤولية

يستخدم مصطلح مركز المسؤولية للإشارة إلى أي وحدة تنظيمية يرأسها مدير مسؤول، وتعتبر جميعا لمجموعة من مراكز المسؤولية والتي يمثل كل منها بمستطيل أو مربع للخريطة التنظيمية.⁽³⁾

أولاً: تعريفها

"مركز مسؤولية هو مجموعة من الأفراد التابعة للتنظيم يرأسها مسؤول، الذي أعطى كل الوسائل لتحقيق الأهداف المحددة له ."

ثانياً: أنواع مركز المسؤولية

- 1) **مركز التكاليف:** هي وحدة معينة يجب عليها أن تحقق المنتج بأقل تكلفة وذلك بأكبر نوعية وجودة ممكنة، ولقياس نجاعة مركز التكاليف يمكن إنشاء عدة مؤشرات من طرق مراقبة التسيير .
 - **التكلفة،** وتشمل: تكلفة الإنتاج، حجم الحصة الاقتصادية، مستوى المخزون.
 - **النوعية (الجودة)،** وتشمل: نسبة الفضلات، معايير الجودة، نسبة التعطيلات.
- 2) **مركز الإيراد:** تقاس مخرجات مركز الإيراد على أساس نقدي دون محاولة ربط مدخلاته (التكاليف التي تحملها المركز) بمخرجاته (لأنه لو أمكن مقابلة إيراداته بمصروفاته، فسوف يعتبر مركز ربحية).

(1). صفاء لشهب، نفس المرجع، ص53.

(2). سعاد عقون ، مرجع سبق ذكره ، ص 77.

(3). هوارى معراج، مصطفى الباهي، مرجع سبق ذكره، ص8.

وبالتالي يمكن القول بأن مراكز الإيراد تتمثل في أقسام التسويق أو أقسام أو فروع البيع والمسؤولة عن تحقيق حجم مبيعات معين ولكنها ليست مسؤولة عن تحقيق الربح.⁽¹⁾

ويمكن قياس نجاعة المسؤولين من وجهتين:

- المراقبة قصد الجزاء
- المراقبة قصد الإستشارة نتيجة للخبرة.
- ولقياس النجاعة تؤخذ المؤشرات التالية:

- نسبة التخفيضات؛
- مدة التسديد الممنوحة؛
- عدد الزيارات للزبائن.

3) مركز الربحية: في هذا النوع يكون مدير مركز الربحية مسؤولاً عن اتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف ذات الصلة بمركزه، أي أن تقرير أداء مركز الربحية سوف يتضمن كل الإيرادات والتكاليف المتعلقة بذلك المركز، وذلك من خلال عملية تقويم ومقارنة الأرباح الفعلية بالمخطط.⁽²⁾

مؤشرات النجاعة قصد مراقبة التسيير هي:

- النتيجة الصافية؛
- نسبة الهامش = الربح / رقم الأعمال؛
- نسبة المردودية لرأس المال المستثمر؛
- نسبة المردودية للأصول = الربح / الأصول.

4) مركز الإستثمار: المصلحة المعنية يجب عليها أن تحصل على أحسن (أكبر) مردودية ممكنة لرأس المال مع تحقيق أرباح.

المؤشرات المستعملة لمراقبة التسيير هي:⁽³⁾

- نسبة المردودية الداخلية؛
- القيمة الحالية الصافية؛
- مدة الإسترجاع؛
- مستوى التدفق المالي؛
- نسبة الإستدانة .

(1). محمود محمد عبد الرحيم حسين، محاسبة التكاليف كأداة رقابية، العلم والإيمان للنشر والتوزيع، 2007، ص 28.

(2). عبداللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي، السودان، 2011، ص ص: 215-216 .

(3). هوارى معراج، مصطفى الباهي، نفس المرجع، ص ص: 9-10.

(5) مركز الإنفاق بالتحفظ : يمكن تعريفه كما يلي:

(يتعلق بالمراكز الوظيفية التي تكون مهمتها مساعدة نشاط رئيس معين وعليه فإنه يتم خلف مصلحة الإنفاق بالتحفظ بميزانية محددة وذلك لتمكين النشاط المذكور من النجاح). على عكس مراكز التكاليف، فإن هذا الحل يستعمل عندما لا يمكن إلحاق المصلحة مباشرة بمنتج ما.

ثالثا: اختيار المراكز

يتوقف اختيار المراكز والمؤشرات الداخلية في مراقبة التسيير على مايلي:

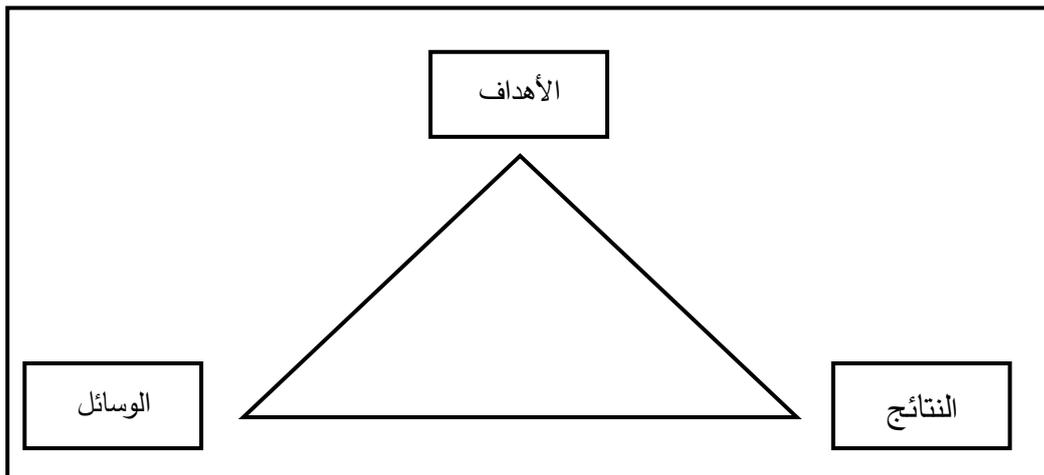
- طبيعة النشاط؛
- نوع المنتج؛
- استراتيجية المؤسسة؛
- نمط السلطة ودرجة تفويضها وأهمية المسؤولية الممنوحة لأنه كلما كان نمط السلطة غير مركزي كلما زاد عدد المراكز.

عندما يتم الإختيار، فإن تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولة يجب أن يغطي مجموع نشاط المؤسسة، وذلك بتعيين كل عناصر التكاليف والإيرادات جميعها.

3.2.1. النظرة الجديدة لمراقبة التسيير

أصبح لمراقبة التسيير نظرة جديدة تقوم على الواجهة الكلاسيكية مع الأخذ بعين الاعتبار تعديلات على حدود هذه الواجهة، حيث لم تهمل الجانب الإنساني والسياسي لهذه الوظيفة. و تم إقتراح نموذج جديد يتمثل في مثلث مراقبة التسيير.

الشكل رقم (3.1): مثلث مراقبة التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، حالة البنوك، دار المحمدية، الجزائر، 2003، ص16.

من خلال قراءة الشكل، يتضح أن سير نظام مراقبة التسيير يعتمد على ثلاث مؤشرات:⁽¹⁾

أولاً: الأهداف

إن تحديد الأهداف هو نقطة الإنطلاق لنظام مراقبة التسيير، حيث تكون هذه الأهداف على مدى سنوي بالإضافة إلى كونها متجانسة مع الأهداف الإجمالية للمؤسسة والمسطرة على المدى الطويل، وضمن الخطة الإستراتيجية .

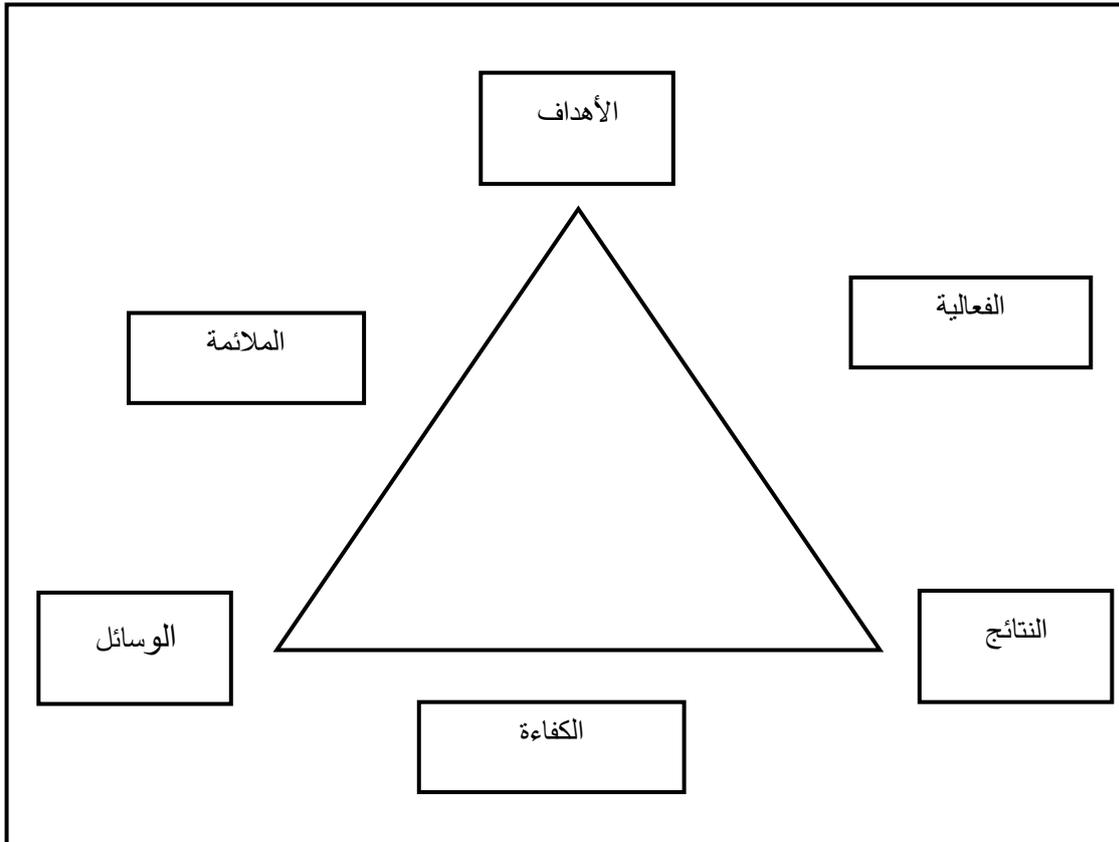
ثانياً: الوسائل

يمكن أن تكون الوسائل الموضوعية حيز التطبيق تقنية أو مادية، بشرية أو مالية.

ثالثاً: النتائج

من أجل تحقيق الأهداف المسطرة لابد من قياس نتائج العمليات والتدخلات بالوسائل المخصصة لذلك. تتفاعل الأقطاب الثلاثة لنظام مراقبة التسيير مكونة مختلف العلاقات الموجودة بينها، وكذا الديناميكية التي تربطها، وعليه تتضح إشكالية مطروحة على مستوى المؤسسة منها فعالية المؤسسة وقدرتها على تحقيق الأهداف.

الشكل رقم (4.1): إشكالية نظام مراقبة التسيير



المصدر: ناصر دادي عدون وآخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، حالة البنوك، دار المحمدية، الجزائر، 2003، ص17.

(1). ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 16.

غير أن التحكم في التسيير وتحسينه من خلال مراقبة التسيير، أدى إلى ظهور عدة عراقيل أو شروط تحد من مهمة مراقبة التسيير عند عدم توفرها، ويمكن إدراج هذه الشروط فيما يلي:⁽¹⁾

(1) الأهداف: يتم تحديد الأهداف لكل مركز من مراكز المسؤوليات في المؤسسة، ويمكن أن تكون هذه الأهداف عائقا أمام مراقبة التسيير في حالة تعارضها فيما بينها، وهذه الميزة خاصة بطبيعة الأهداف بغض النظر عن التسيير، لذا فإن دور مراقب التسيير هو العمل من أجل التنسيق بين أهداف هذه الأقسام.

(2) التنظيم: لتحقيق أهداف المؤسسة لابد من تنظيمها وهيكلتها، غير أن إعداد الهيكل، وعدم القدرة أو الرغبة في تغييرها يشكل حاجزا أمام وظيفة مراقبة التسيير، حيث يواجه مراقب التسيير صعوبة أمام الإستعمال العقلاني للطاقات، لذا يجب أن تكون هذه الهياكل مرنة وقابلة للتغيير مع الظروف المحيطة بها لتحقيق أهداف المؤسسة.

(3) نظام المعلومات: إن وجود شبكة لإنتقال المعلومات داخل المؤسسة يعد ضرورة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب، ومن ثم، إيصالها إلى المستعملين بنفس الشروط وباعتبار أن دور مراقب التسيير هو دور إستشاري فإن وجود شبكة لإنتقال المعلومات غير كاف، وإنما يشترط أن تكون الشبكة مرنة وتسمح بانتقال المعلومات بسرعة، وتكون هذه المعلومات ذات مصداقية.

لذا فإن وجود نظام معلومات لا يتصف بهذه الخصائص يكون عائقا أمام الدور الإستشاري لمراقب التسيير.

(4) سلوك الأفراد اتجاه المراقبة: تنتج أنظار أفراد المؤسسة إلى الجانب السلبي للمراقبة، فهم يعتقدون أنها تعني العقاب، وهو ما يؤثر سلبا على سلوك هؤلاء الأفراد.

(5) كما أن الأفراد في المؤسسة بطبيعتهم، وبطبيعة التنظيم الهرمي فيها أو البيروقراطية خاصة، يعمدون إلى الاحتفاظ بالمعلومات واستعمالها كأداة للسلطة، وهو ما يضعف نظام مراقبة التسيير في حالة عدم القضاء أو التخفيف من هذه الظاهرة بوسائل التسيير الحديث أين يعتبر مختلف الأشخاص شركاء في الأهداف والرأي بالمؤسسة وأهدافهم من أهدافها.

وبالرغم من كل هذه العراقيل التي يواجهها مراقب التسيير، فإن دوره يبقى ضروريا وأساسيا في السماح للمسيرين بالتحكم في الإدارة من جهة وتحسينها من جهة أخرى.

3.1. أدوات مراقبة التسيير

نظرا للأهمية التي تتمتع بها مراقبة التسيير كان لابد من التركيز على الأدوات التي تمارس بها عملية الرقابة. يذكر المفكرون في هذا الجانب أشكالا مختلفة لأدوات مراقبة التسيير بعضها بسيط وأساسي في الرقابة، وبعضها أكثر تعقيدا، وبعضها الآخر يكون أسلوبا رقابيا خارجيا تستخدمه هيئات مستقلة عن المؤسسة.

من هنا يمكن تصنيف الأدوات الرقابية حسب ما أشار إليه كثيرا من الباحثين في ثلاث أصناف، صنف يساهم في وضع الخطط والأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها ونسُميها أدوات التخطيط والتقدير، وصنف

(1). ناصر دادي عدون وآخرون، نفس المرجع، ص ص: 17-18.

يساعد في كيفية تنفيذ الخطط والبرامج وتوجيهها ونسئها أدوات متابعة، وصنف ثالث يساعد المؤسسة في تقييم نتائج أعمالها ومعرفة مواطن الضعف والقوة ومن تم اتخاذ القرارات المناسبة، ونسئ هذه الأدوات بأدوات التحليل والتقييم.

1.3.1. أدوات التقدير والتخطيط

تستعمل هذه الأدوات لتمكين المؤسسة من تقدير الأعمال التي ستقوم بها مستقبلا والتخطيط لها بما يتلاءم مع الأهداف، لتتم متابعتها أثناء وبعد التنفيذ وتقييم الأداء بناء على ذلك.

1.1.3.1. التكاليف المعيارية

تعتبر التكاليف المعيارية من بين الطرق التي تستخدم من أجل التقييم والرقابة، وبمثابة الخطوة الأولى في عملية الرقابة على عناصر التكاليف.

أولاً: تعريفها

التكلفة المعيارية هي التكاليف المحددة مقدما وبعناية، والتي تستخدم باعتبارها أساسا للمراقبة مع التكاليف الفعلية، والتكاليف المعيارية هي مقاييس يمكن التحقق منها وبالتالي، فإنه يجب على الإدارة العناية والتأكد من أن التكاليف المعيارية مقاييس مناسبة وعادلة لقياس الأداء تشجيعه نحو تحقيق أهداف التنظيم. والتكاليف المعيارية تتكون من جزئين، الأول يتعلق بالكمية والآخر يتعلق بالتكلفة.⁽¹⁾

ثانياً: نظام التكاليف المعيارية

هناك ثلاث أنشطة رئيسية لنظام التكاليف المعيارية:⁽²⁾

- 1) **إعداد المعايير:** وهي أول مرحلة في نظام التكاليف المعيارية التي يمكن إستخدامها كأساس لقياس وتقييم الأداء، وهذه الخطوة يجب أن تلقى العناية والإهتمام، حيث يتم وضع معايير يمكن الإعتماد عليها.
- 2) **تجميع التكاليف المعيارية:** إن وجود التكاليف المعيارية لا ينفي الحاجة إلى تجميع التكاليف الفعلية، بل بالعكس هي جزء لا يتجزأ من نظام التكاليف المعيارية والتي يجب أن تكون متاحة لمقارنتها بالتكاليف المعيارية، وبالتالي تحديد ما قد يكون من انحرافات.
- 3) **تحليل الانحرافات:** تحدث الانحرافات عندما تختلف الإيرادات أو التكاليف الفعلية عن المعيارية، وهذه الانحرافات يتم تحليلها إلى مجموعات محددة ومعينة من الانحرافات الفرعية تسهيلا لتحليل ورقابة التكاليف، وتفيد هذه الانحرافات في اتخاذ العديد من القرارات اليومية للإدارة.

(1). عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، ط 1، منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2006، ص 227.

(2). ليستراي هيتجر، سيرج ماتولتشن ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص 298.

ثالثا: خصائص نظام التكاليف المعيارية

يذكر العديد من الباحثين أن التكاليف المعيارية المستخدمة في مراقبة التسيير يجب أن تتصف بالخصائص التالية:⁽¹⁾

- 1) قابلية المعايير للتحقيق، أي لا تكون مثالية، مثلا نسبة الضياع = صفر؛
- 2) أن تكون المعايير وفق الموارد والإمكانات المتاحة، مع الأخذ بعين الاعتبار المعوقات والصعوبات الموجودة؛
- 3) على المؤسسة أن تستفيد من تجاربها الماضية؛
- 4) يجب وضع المعايير على أسس علمية؛
- 5) إستعمال المعيار بدراسة عقلانية؛
- 6) أن تكون مرجعا لمبدأ الإدارة بالإستثناء؛
- 7) أن تساعد الطريقة على تحليل الإنحراف بين القيمة المعيارية والقيمة الحقيقية.

رابعا: أنواع التكاليف المعيارية

هناك عدة أنواع نذكرها فيمايلي:⁽²⁾

- 1) التكاليف المعيارية النظرية(المثالية): يتم تحديدها بافتراض أحسن إستعمال ممكن لعوامل الإنتاج تعمل الإدارة على تحقيقها، غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها، لكن يمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.
- 2) التكاليف المعيارية التاريخية: متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء عادي إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.
- 3) التكاليف المعيارية المقارنة: تتحدد في ظل التغيرات وتأخذ بعين الإعتبار ظروف السوق والمنافسة ، إلا أنها لم تعد بمعايير الإنتاج الحقيقي خاصة في حالة ضعف المنافسة
- 4) التكاليف المعيارية العادية(الجارية): تتحدد في إطار الظروف التشغيلية السائدة، تتصف بالمرونة لمراعاتها التغيرات الحاصلة خلال الفترة.

2.1.3.1. الموازنة التقديرية

أولا: مفهوم الموازنة التقديرية

هناك العديد من التعاريف للموازنة التقديرية يمكن عرضها فيمايلي:

(1). خالد رجم، محمد الأمين شربي، مراقبة التسيير، محاضرات مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص محاسبة وجباية، إدارة أعمال، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة، الجزائر، 2019، ص ص: 28-29.

(2). سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1978، ص 153.

- (1) "خطة تفصيلية تتعلق باقتناء واستخدام الموارد المالية والموارد الأخرى خلال فترة زمنية محددة".⁽¹⁾
- (2) "ترجمة لأهداف المشروع من خطة عمل مستقبلية، موافق عليها من المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها، وتعتمد عدة فروض معينة تتعلق بفترة زمنية مستقبلية".⁽²⁾

ثانياً: خصائص الموازنة التقديرية

تدور حول عدة نقاط وهي:⁽³⁾

- 1) الموازنة تعتبر بمثابة تنبؤ مستقبلي للمؤسسة؛
- 2) الموازنة تعتبر أداة للتعبير عن السياسات التي تزعم الإدارة العليا تنفيذها؛
- 3) تنفيذ الأهداف أو السياسات يتطلب وضع خطة للعمل تتضمن نشاطاً مستقبلياً مترجماً في صورة كمية أو قيمة؛
- 4) هذا النشاط محدد تنفيذه في فترة معينة في المستقبل.

ثالثاً: أسباب إعداد الموازنة التقديرية

هناك عدة أسباب نذكر منها:⁽⁴⁾

- 1) التخطيط الدوري لكافة الأنشطة؛
- 2) تحسين الكفاءة في التنسيق وروح التعاون بين العاملين؛
- 3) نظام متكامل لتقييم الأداء؛
- 4) خلق الوعي التكاليف لدى العاملين؛
- 5) الأخذ بالقياس الكمي؛
- 6) تنفيذ المتطلبات القانونية أو التعاقدية.

رابعاً: مزايا الموازنة التقديرية

نذكر أهمها فيما يلي:⁽⁵⁾

- 1) في مجال التخطيط:** إن الأعمال التي ستم في المنشأة خلال فترة قادمة تعتمد على تحليل ودراسة دقيقين، إذ من الضروري عند إعداد الخطة واتخاذ قرارات تستند على دراسة دقيقة للبدائل المتاحة، فوضع الموازنة يتم

(1). العلجة ستر، مقياس الموازنات التقديرية، محاضرات مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر، بدون سنة، ص 2 .

(2). أحلام بوعبدلي، سياسات إدارة البنوك التجارية ومؤشراتها، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص22.

(3). محمد عبد الفتاح الصيرفي، إدارة البنوك، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص: 113-114.

(4). فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص: 8-19.

(5). المؤتمر الدولي الأول لمركز البحوث والاستشارات الاجتماعية (لندن) حول موضوعات العلوم الإجتماعية والإنسانية في العالم الإسلامي، دار خالد اللحاني للنشر والتوزيع، جامعة لندن، 2012، ص: 757-758.

في فترة ما قبل التنفيذ، لذا سيكون هناك متسع من الوقت لدراسة ربحية السلع، وتحديد أي الطرق الإنتاجية تعد أكثر اقتصاداً، أو دراسة عوامل الإنتاج.

(2) في مجال الرقابة: يؤدي استخدام نظام الموازنة إلى حفظ وقت المسؤولين في المنشأة والرقابة السليمة على الأعمال، ويرتكز الإهتمام على الانحرافات التي تظهر عند التطبيق.

(3) في مجال اتخاذ القرارات: تمكن الموازنة من قياس انحرافات هدف الدراسة واتخاذ القرارات للحد من الانحرافات السالبة، وتنمية الانحرافات الموجبة، كما تتيح الموازنة للإدارة رسم السياسات المستقبلية في ضوء الفعل الجاري.

3.1.3.1. معدل العائد على الإستثمار

تسمى نسبة مردودية الأموال الدائمة التي استثمرتها المؤسسة لمدة تتجاوز السنة، كما تعتبر هذه النسبة على مدى كفاءة المؤسسة في استخدام وإدارة كل الأموال المتاحة لديها من المساهمين والأموال المقترضة طويلة الأجل في تحقيق عائد تلك الأموال، حيث أن الغرض الأساسي هو وجود تكلفة لتلك الأموال وهي العائد المطلوب على حقوق المساهمين والفوائد المدفوعة على القروض، وينتظر تحقيق معدل عائد على الإستثمار يوازي تكلفة الأموال على أقل تقدير.⁽¹⁾

أولاً: مزايا معدل العائد على الإستثمار

نذكرها فيما يلي:⁽²⁾

(1) يتسم العائد على الإستثمار بالشمول نظراً لإمكانية استخدامه في قياس كفاءة استخدام الأموال وكفاءة عملية الإنتاج والتسويق؛

(2) يمكن للعائد على الإستثمار عندما يتخذ كمقياس للأداء أن يحد من الطموح غير الحذر لدى بعض المديرين؛

(3) عندما يستخدم العائد على الإستثمار كمقياس لأداء الأقسام أو الفروع أو العمليات المرحلية لقياس ربحية منتجات معينة فإنه يساعد في الحكم على كفاءتها واتخاذ الإجراءات المناسبة لتصحيح انحرافات أدائها على المستويات المعيارية؛

(4) إن العائد على الإستثمار هو أداة جيدة للتخطيط إلى جانب كونه أداة مفيدة للرقابة.

ثانياً: طريقة حساب معدل العائد على الإستثمار

نقيس العائد عن طريق طرح قيمة كلفة الإستثمار الإجمالية أو القيمة الأولية للإستثمار من القيمة النهائية للإستثمار ثم قسمة الناتج على كلفة الإستثمار الإجمالية.

(1). شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، ط 1، دار زهران للنشر و التوزيع، الأردن، 2016، ص 212.

(2). محمد الصغير قريشي، الشريعة فاع، مرجع سبق ذكره، ص 76.

بخلاف المعتقد السائد، معدل عائد الإستثمار هو معادلة حسابية بسيطة وسهلة، تمنح للمستثمرين فكرة عن العائد الذي قد يدره أي إستثمار. بالنسبة لغير المحاسبين، قد يبدو هذا مربكا وصعبا للوهلة الأولى، ولكن الأمر أسهل من ذلك بكثير وتحتاج فقط لفهم هذه المعادلة البسيطة:

$$\text{معدل العائد على الإستثمار} = (\text{القيمة النهائية للإستثمار} - \text{كلفة الإستثمار الإجمالية}) / \text{كلفة الإستثمار}$$

أو بصيغة أخرى من خلال المعادلات الآتية:

$$\begin{aligned} \text{العائد} &= \text{صافي الربح} / \text{إجمالي تكاليف الإستثمار} \\ \text{صافي الربح} &= \text{إجمالي إيرادات الإستثمار} - \text{إجمالي تكاليف الإستثمار} \\ \text{نسبة العائد على الإستثمار (بالمئة)} &= (\text{صافي الربح} / \text{إجمالي تكاليف الإستثمار} \times 100) \text{ بالمئة.} \end{aligned}$$

2.3.1. أدوات التحليل

تستعمل أدوات التحليل لمعرفة سلوك نشاط المؤسسة بشكل عام في فترة معينة وتحليله للتأكد من مستوى الأداء وتحديد المسؤولية في ذلك واتخاذ القرار المناسب، وسنختار بعض الأدوات الرقابية التي تساعد المؤسسات في عملية التحليل.

1.2.3.1. التحليل المالي

يعتبر التحليل المالي أداة للكشف عن نقاط القوة و نقاط الضعف في المركز المالي، وفي السياسات المختلفة التي تؤثر على الربح.

أولاً: مفهوم التحليل المالي

هناك مجموعة من التعاريف للتحليل المالي يمكن عرض بعضها فيما يلي:

(1) "مجموعة من المفاهيم، الطرق والوسائل التي تسمح لنا بإعطاء فكرة حول الوضعية المالية للمؤسسة، والأخطار التي تواجهها".⁽¹⁾

(2) "عملية تهدف إلى تحويل البيانات الواردة بالقوائم المالية والبيانات المحاسبية إلى معلومات تفيد في اتخاذ القرارات".⁽²⁾

ثانياً: الجهات المستفيدة من التحليل المالي

نظراً للأهمية البالغة التي يتميز بها التحليل المالي، أدى هذا إلى تعدد الجهات المستفيدة منه ويمكن عرضها كالتالي:⁽³⁾

(1). أحلام بوعبدي، مرجع سبق ذكره، ص25.

(2). منير شاكر وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص 12.

(3). محمد عبد الله شاهين، تحليل وتقييم محافظ الأوراق المالية، ط1، دار حميثة للنشر والترجمة، مصر، 2017، ص ص: 17-18.

1) إدارة المؤسسة: تستفيد من التحليل المالي في المجالات التالية:

- مدى نجاح المؤسسة في تحقيق السيولة؛
- مدى نجاح المؤسسة في تحقيق الربحية؛
- معرفة الوضعية المالية للمؤسسة بالمقارنة مع المؤسسات المنافسة؛
- تقييم منجزات المؤسسة في مجال التسويق و البيع والإنتاج؛
- التنبؤ بالمستقبل؛
- المساعدة بالرقابة المالية.

2) الدائنون: تستفيد هذه الجهات من التحليل المالي في معرفة الوضع الإئتماني للمؤسسة، وهيكل تمويلها

ودرجة السيولة لديها ومدى قدرتها على السداد في المدى الطويل والقصير، ودرجة ربحية المؤسسة.

3) المستثمرون: يستفيد من التحليل المالي في معرفة القوة الإدارية للمؤسسة ونصيب حملة الأسهم في

المؤسسة في الأرباح، وسياستها في توزيع الأرباح ومدى استقرار الأرباح من سنة إلى أخرى ونسب النمو والتوسع في المؤسسة.

4) بيوت الخبرة المالية: تستفيد من التحليل المالي من خلال معرفة معلومات عن المؤسسة ومدى مساهمتها

في الاقتصاد المحلي.

ثالثا: أهداف التحليل المالي

يهدف التحليل المالي إلى تحقيق الآتي:⁽¹⁾

- تقييم الوضع المالي والنقدي للمؤسسة؛
- تقييم نتائج قراءات الإستثمار والتمويل؛
- تحديد الإنحرافات بالأداء المتحقق من المخطط وتشخيص أسبابها؛
- الاستفادة من نتائج التحليل لإعداد الموازنات والخطط المستقبلية؛
- تحديد الفرص المتاحة أمام المؤسسة والتي يمكن إستثمارها؛
- التنبؤ باحتمالات الفشل الذي يواجه المؤسسة؛
- يعتبر التحليل المالي مصدر للمعلومات الكمية والنوعية لمتخذي القرار؛
- تقييم ملائمة المؤسسة في الأجل القصير والطويل.

(1). عدنان سايه النعيمي، ارشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي، دار البيازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص ص: 11-12.

2.2.3.1. نقطة التعادل

أولاً: تعريفها

تعرف بأنها "تلك النقطة أو ذلك المستوى من الإنتاج الذي تتعادل عنده الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية أي ذلك المستوى الذي يكون عنده دخل التشغيل مساوياً صفراً، ويستخدم تحليل التعادل في هذا المجال لمعرفة مدى تأثير البدائل المختلفة على دخل التشغيل".⁽¹⁾

ثانياً: عناصر تحليل التعادل

تتمثل عناصر تحليل التعادل بالتكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، وهامش الربح (سعر البيع - التكلفة المتغيرة). وبناءً عليه، يمكن الجزم بأنه لو لم يكن هناك تكاليف ثابتة لما كان هناك وجود لنقطة التعادل. ويمكن إستعراض تلك العناصر على النحو التالي:⁽²⁾

1) التكاليف الثابتة: وتعرف بأنها التكلفة التي لا تتغير في مجموعها بتغير كمية الإنتاج خلال فترة زمنية معينة وضمن حد إنتاجي معقول، وتحمل هذه التكاليف سواء عمل المشروع بطاقته الإنتاجية أو ببعضها أو توقف عن الإنتاج.

2) التكاليف المتغيرة: تعرف بأنها التكلفة التي تتغير في مجموعها مع التغير في عدد الوحدات المنتجة أو حجم المبيعات، لكن التكلفة المتغيرة الخاصة بالوحدة تبقى ثابتة.

3) هامش الربح المشارك: إن هامش الربح هو عبارة عن الفرق الإيجابي بين سعر بيع الوحدة المنتجة وتكلفتها المتغيرة، وهذا الفرق سوف يساهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة، لذلك فإنه كلما كان عدد الوحدات المباعة أكثر كلما كان مجموع الهامش الربحي المحقق أعلى وكانت تغطية المصروفات الثابتة أكبر، وذلك وصولاً إلى تغطية كافة التكاليف الثابتة، وحينها تكون المؤسسة قد وصلت إلى نقطة التعادل، وأي زيادة عن التكاليف المتغيرة والثابتة سوف يكون ربحاً متراكماً للمؤسسة.⁽³⁾

ثالثاً: تحديد نقطة التعادل

يمكن تحديد نقطة التعادل حسابياً وكذلك بيانياً:

1) تحديد نقطة التعادل حسابياً:

$$\text{نقطة التعادل} = \frac{\text{التكلفة الثابتة}}{1 - \left(\frac{\text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}{\text{سعر البيع}} \right)}$$

$$\text{نقطة التعادل بالوحدات} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتغيرة}}$$

(1). منير شاكر محمد وآخرون، مدخل صناعة القرارات، ط1، مطبعة الطليعة، الأردن، 2000، ص202.

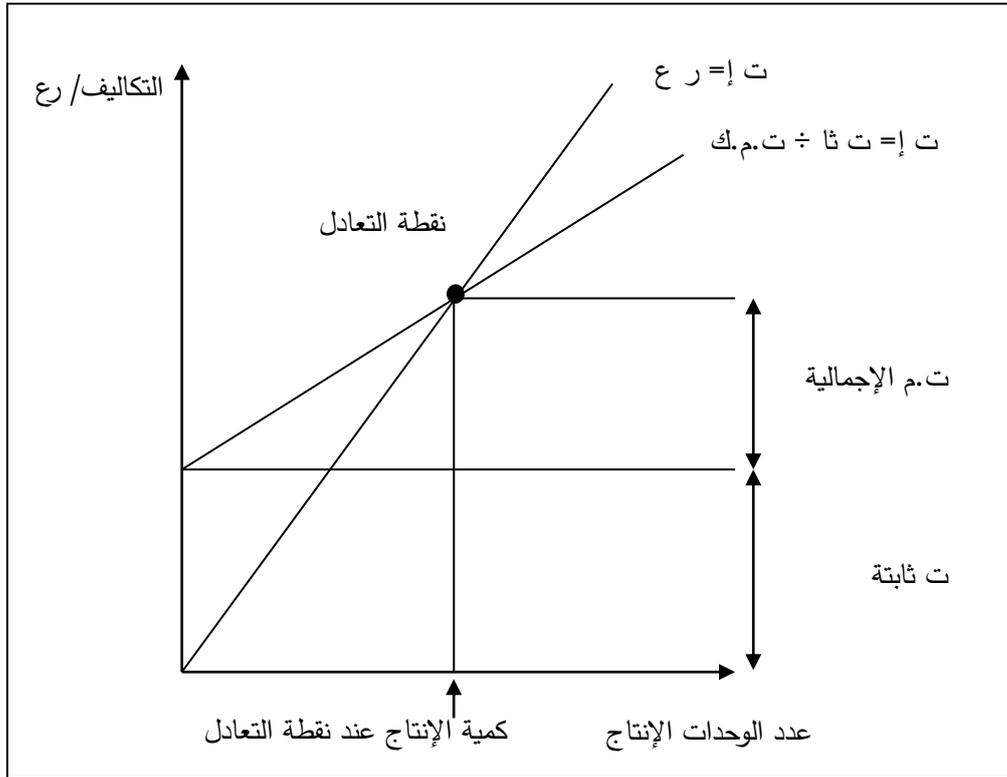
(2). فيصل محمود السوارة، مبادئ الإدارة المالية، إطار نظري ومحتوى علمي التمويل والاستثمار والتخطيط والتحليل المالي، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2013، ص 163.

(3). محمد الصيرفي، التحليل المالي وجهة نظر محاسبية إدارية، ط1، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2014، ص ص: 353-354.

(2) تحديد نقطة التعادل بيانياً:

يمكن استخدام الرسم البياني لإستخراج نقطة التعادل حيث يفضل البعض الرسم البياني على الأرقام المطلقة نظراً لسهولة وسرعة التعرف على العلاقة الموجودة بين حجم المبيعات والتكاليف والأرباح من خلال الشكل.

الشكل رقم (5.1): تحليل نقطة التعادل بيانياً



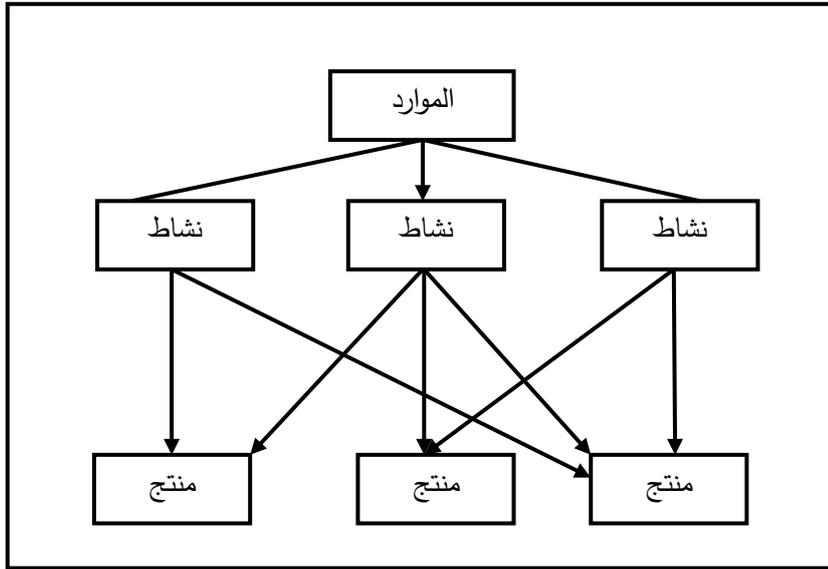
المصدر: زايد سالم أبو شناف، محمود عباس حمدي، المحاسبة الإدارية، بدون طبعة، مصر، 2015، ص 64.

3.2.3.1. التكاليف على أساس النشاط

أولاً: مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط

يرتكز مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة وبين الأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي.

الشكل رقم (6.1): ربط التكاليف على أساس الأنشطة بالموارد والمنتج



المصدر: ممدوح عبد الحميد، دراسات في المحاسبة الإدارية والتكاليف، جامعة عين الشمس، مصر، 2011، ص 139.

ثانيا: تعريفها

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية برز كأداة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى توفير مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة.⁽¹⁾

ثالثا: مبدأ طريقة ABC

- توزع الموارد على الأنشطة بمعنى أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد (وليس المنتج).
- لا تقسم الأنشطة على المنتجات فقط لكن على كل مسببات التكلفة، أي أسباب التكلفة هي التي تستهلك الأنشطة.⁽²⁾

رابعا: أهداف نظام التكاليف على أساس النشاط ABC

- يسعى نظام التكاليف على أساس النشاط ABC إلى تحقيق الأهداف التالية:⁽³⁾
- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في إتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير بين المنتجات المختلفة؛
- مساعدة إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.

(1). هشام أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 21.

(2). Vlasselaer Michel, " Le pilotage d'entreprise, des outils pour gerer la performance future", public union, Edition 1997,P89.

(3). إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 164.

3.3.1. أدوات المتابعة

توجد العديد من الأدوات التي يمكن إستعمالها في متابعة نشاط وأداء المؤسسات الاقتصادية من أجل التقيد بالخطط والبرامج الموضوعية والوصول إلى الأهداف المرسومة في أحسن الظروف. ومن الأدوات الأكثر استعمالاً في هذا المجال نجد نظام المعلومات، إدارة الجودة الشاملة ولوحة القيادة.

1.3.3.1. نظام المعلومات

لقد أسهمت التطورات الفكرية الحديثة والتقدم العلمي الذي استمد من المسارات التجريبية دوراً أساسياً في خلق نظرية النظم التي انطلقت من حقيقة إنسانية مفادها أن المنظمة وحدة إجتماعية هادفة. وبفعل تطور أدوات الإتصال الحديثة والحوسيب وصولاً إلى الإقتصاد الرقمي، فإن المؤسسة باعتبارها كنظام استغادت من المعلومات التي توفرها هذه الأدوات للقيام بمختلف مهام الإدارة.⁽¹⁾

"النظام عبارة عن مجموعة من العناصر ترتبط فيما بينها سلسلة من العلاقات بهدف أداء وظيفة محددة أو مجموعة من الوظائف".⁽²⁾

كما يعرف بأنه: "إطار عام ومتكامل يحقق عدة أهداف، فهو يقوم بتنسيق الموارد اللازمة لتحويل المدخلات إلى مخرجات وهذه الموارد تتراوح من المواد إلى الآلات وعناصر الطاقة الإنتاجية وذلك حسب نوع النظام".⁽³⁾

• **المعلومة:** لا يمكن تخيل نظام ما دون معلومات، فوجود النظام مرهون بالمعلومات التي تحتويها ولكن ما المقصود بالمعلومة؟ المعلومة مشتقة من الإعلام، فالمعلومة إذن هي كل ما يسمح بإعطاء معنى لمجموعة من الأحداث وما يهمنا هو المعنى الذي تتخذه المعلومة داخل المؤسسة، حيث أنها تغطي حقيقة مزدوجة.⁽⁴⁾

الشكل رقم (7.1): هرم تدفق المعلومات



Source: H. Hangot, Système d'information de l'entreprise, 4^{ème} Edition et larcier, Belgique, 2002, p.21.

(1). محمد الصغير قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 92.
 (2). عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 1998، ص 18.
 (3). كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 1998، ص 16.
 (4). هلال درحمون، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على إتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 57.

أولاً: نظام المعلومات

بعد معرفة كل من النظام والمعلومات نبين مفهوم نظام المعلومات، والذي تعددت التعاريف المقدمة حوله بحسب الخلفية العلمية والعملية لمقدمها، نذكر منها:

(1) "نظام المعلومات هو مجموعة من المكونات المترابطة مع بعضها بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومة المفيدة، وإيصال هذه المعلومة إلى المستخدمين بالشكل الملائم في الوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم".⁽¹⁾

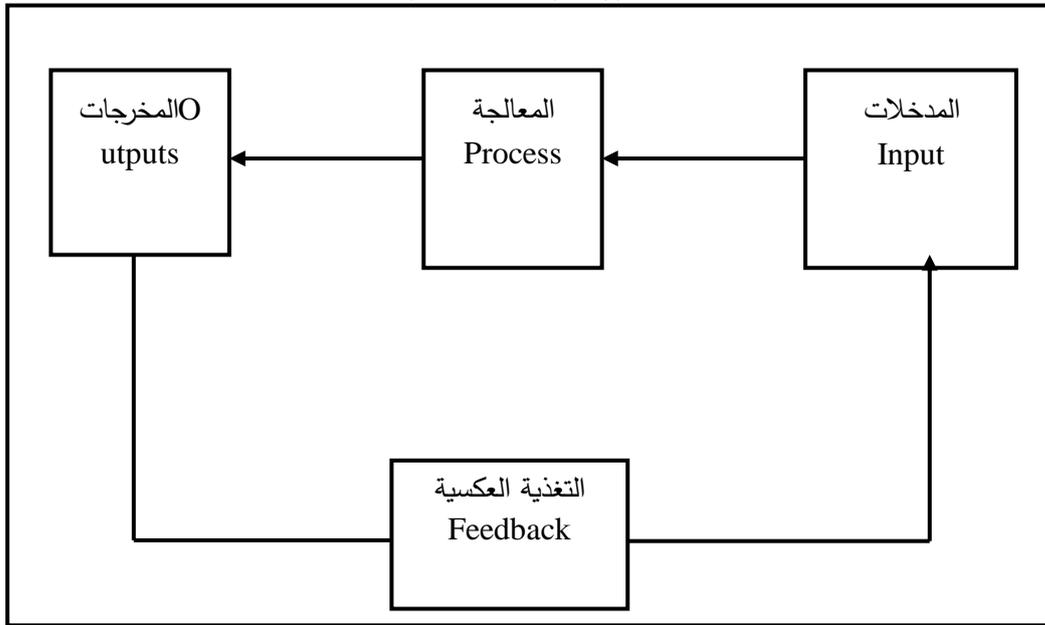
(2) "نظم المعلومات هي النظم التي تستخدم الموارد البشرية والبرمجية والمعلوماتية بإدخال البيانات ومعالجتها واسترجاعها وإخراج وتوصيل المعلومات إلى الأطراف المستخدمة والمستفيدة منها لمساعدتها في ممارسة الأنشطة الرئيسية لمنظمات الأعمال (وظائف المنظمة، وظائف الإدارة) واتخاذ القرارات وتقييم الأداء".⁽²⁾

نستنتج من هذا أن نظام المعلومات له أهمية كبرى للمنظمات المعاصرة بحيث أصبحت مرتبطة بتكنولوجيا المعلومات والاتصال، كما أنها ضرورية للقيام بمختلف العمليات والأنشطة من تخطيط وتنظيم واتخاذ قرارات في ضوء استراتيجية المؤسسة التي تقوم بتحليلها وفهمها. لذا فإن نظام المعلومات يكون ملائماً لحجم المؤسسة وذا مصداقية لأنه يمثل الذاكرة التي تفيد في عملية الرقابة.

ثانياً: مكونات نظام المعلومات

يتكون نظام المعلومات من المدخلات، المعالجة، المخرجات، التخزين والتغذية العكسية.

الشكل رقم (8.1): مكونات نظام المعلومات



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتامدا على المعطيات.

(1). عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سبق ذكره، ص 19

(2). عصام الدين محمد متولي، نظم المعلومات المحاسبية، ط2، مركز الكتاب الجامعي، اليمن، 2015، ص 22.

- 1) **المدخلات:** هي العناصر التي تدخل في عملية المعالجة نتحصل عليها عن طريق عملية التجميع.
- 2) **التخزين:** يتمثل في العملية التي تقوم من خلال نظام المعلومات بالإحتفاظ بهذه الأخيرة، وغالبا ما يتم بطريقة ضمنية وقلما يتم الإعتراف بأهميته وقيمه الحقيقية.⁽¹⁾
- 3) **المعالجة:** وهي تعني عملية تحويل البيانات وتحليلها من أجل تخزينها أو نقلها نحو أحد معدات الإخراج حيث يمكن تشبيه نظام المعلومات بنظام إنتاجي يحول المواد الأولية(البيانات) إلى منتج نهائي(المعلومات).
- 4) **المخرجات:** هي نتائج عملية المعالجة، وهي ما يحتاجه متخذ القرار.
- 5) **التغذية العكسية:** تهدف إلى ضبط عمليات النظام لتكون المخرجات موافقة للأهداف، وتعمل على تقييم النتائج.⁽²⁾

ثالثا: خصائص نظام المعلومات

- لا يقتصر نظام المعلومات على الوسائل المحاسبية فقط، بل يحتوي على مجموعة أوسع من الموارد، كل موارد المؤسسة يمكن أن تؤخذ بعين الإعتبار؛
- يجب توفر التنسيق عند استعمال هذه الموارد و إدماجها في المؤسسة؛
- يشمل حالة تقنية(وسائل المعالجة) وتنظيمية (إجراءات وطرق التنفيذ)،
- يعكس سيرورة من التطورات المرتبطة بدناميكية تنمية المؤسسة.

رابعا: أنواع نظام المعلومات

لا يوجد نظام معلومات ضخم قادر على تلبية إحتياجات كل المنظمات، فكل منظمة تنفذ مهامها بطريقة مختلفة، ولذلك تصنف أنظمة المعلومات حسب التخصصات الوظيفية أو حسب مستويات المنظمة التي تدعمها.

وقد صنف K.C.LAUDON أنظمة المعلومات إلى ستة أنظمة تتوافق مع مستويات أي منظمة، والتي يمكن تصنيفها إلى:⁽³⁾

- **أنظمة مستوى العمليات:** وتسمى أيضا الأنظمة الميدانية، الهدف منها مساعدة الإطارات الميدانية للقيام بمتابعة النشاطات والمعاملات البسيطة للمنظمة مثل: المبيعات، الإيداعات، الأجرة...الخ.
- **أنظمة مستوى المعرفة:** تهدف هذه الأنظمة إلى مساعدة المنظمة على اكتشاف معارف جديدة، وتنظيمها وإدماجها في المؤسسة، كما تسمح للمنظمة بمراقبة تدفقات الوثائق.
- **أنظمة مستوى التسيير:** معدة لمساعدة الإطارات الوسيطة في تنفيذ نشاطات المتابعة، المراقبة، اتخاذ القرار والإدارة.

(1). حنان يحيى الشريف، تأثير نظام المعلومات على اليقظة الاستراتيجية في المؤسسات المتوسطة والصغيرة دراسة ميدانية على بعض المؤسسات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2018، ص19.

(2). فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص ص: 17- 18.

(3). هلال درحمن، مرجع سبق ذكره، ص 68.

- أنظمة مستوى الإستراتيجية: تساعد الإطارات السامية على معالجة قضايا ذات طابع استراتيجي والتفاعل مع الإتجاهات طويلة المدى، سواء المتعلقة بالمؤسسة أو بمحيطها الخارجي.

2.3.3.1. إدارة الجودة الشاملة (TQM)

أولاً: تعريفها

هناك عدة تعريفات تطرقت إلى مفهوم إدارة الجودة الشاملة وسنبرز فيما يلي أهم التعاريف التي قدمت في هذا الشأن:

- (1) عرفت منظمة الجودة البريطانية على أنها: " الفلسفة الإدارية للمؤسسة التي تدرك من خلالها تحقيق كل من إحتياجات المستهلك، وكذلك أهداف المشروع معا ".⁽¹⁾
- (2) كما عرفها Oakland أنها: 'منهج شامل لتحسين التنافسية، والفاعلية، والمرونة في المنظمة، من خلال التخطيط، والتنظيم والفهم لكل نشاط، وإشتراك كل فرد في أي مستوى تنظيمي في المؤسسة'.⁽²⁾
- (3) كما عرفها يدوي محمد أنها: "مجموعة من الأدوات والأساليب التي تكون إستراتيجية شاملة بهدف تحقيق تعبئة الجهود الجماعي للمنشأة ككل، لكي تحقق أعلى رضا للعميل بأقل تكلفة ممكنة".⁽³⁾

ثانياً: خطوات إدارة الجودة الشاملة (TQM)

يمكن حصرها فيما يلي:⁽⁴⁾

- (1) فهم وتحليل إحتياجات ومتطلبات المستهلك المتعلقة بالجودة و ذلك من خلال تحديد مستوى الأداء المرغوب من المستهلك ودرجة الأهمية النسبية لأبعاد الأداء المختلفة للمنتج أو الخدمة؛
- (2) ترجمة إحتياجات ومتطلبات المستهلك إلى أهداف كمية ومحددة وذلك من خلال تحديد معدلات مقبولة للإنتاج المعيب؛
- (3) إعداد عمليات التشغيل لتحقيق أهداف الجودة وذلك من خلال إجراء تعديلات على الآلات وإعداد نظم الرقابة وتدريب العاملين لمنع حدوث مشاكل خاصة بالجودة؛
- (4) أداء العمل ومتابعة المخرجات للتأكد من تحقيق أهداف الجودة وذلك من خلال فحص المنتجات وتتبع واكتشاف أخطاء التنفيذ؛
- (5) تسليم المنتج للزبون ومتابعة ردود أفعاله، فإذا فشل المنتج في تحقيق معدلات الأداء وفقاً لتوقعات الزبون، يقوم برد السلعة طالبا إصلاح العيوب وتعديل سعر البيع؛
- (6) تحليل الأسباب الجذرية للفشل الداخلي والخارجي للمنتج وتحديد العوامل المؤثرة في هذا الفشل.
- (7) تحديد وإدارة تكاليف الجودة؛

(1). خضير كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن، 2000، ص 74.

(2). رعد عبد الله الطائي، عيسى قعادة، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 76.

(3). محمد الشيخ يدوي، الجودة الشاملة في العمل الإسلامي، ط1، دار الفكر العربي، مصر، 2000، ص 113.

(4). ثناء محمد طعيمة، إدارة الكلفة في التقنيات الحديثة، مركز التعليم المفتوح، كلية التجارة، 2010، ص 135.

8) تحليل مقاييس التشغيل باستخدام مقاييس غير مالية وما يتطلبه ذلك من التحسين المستمر لكل عمليات التشغيل والمنتجات.

ثالثاً: مرتكزات إدارة الجودة الشاملة (TQM)

إن الإختلاف حول مفهوم إدارة الجودة الشاملة أدى إلى الإختلاف حول مبادئها، فيجملها البعض في الآتي: (1)

1) التركيز على الزبون: ويقصد به الزبون الخارجي والداخلي، حيث يجب التعرف على إحتياجات الزبائن والعمل على توفيرها بما يتماشى مع توقعاتهم.

2) التركيز على العمليات: أي ألا يكون التركيز فقط على النتائج المحققة بل على العمليات التي يتم أدائها للوصول إلى هذه النتائج.

3) الوقابة من الأخطاء قبل وقوعها: ويتم ذلك من خلال إستخدام مجموعة من معايير القياس المقبولة للجودة أثناء العمليات وتحفيز العاملين على الوصول إلى هذه المعايير.

4) التغذية العكسية: وهنا يتضح الدور الرئيسي للإتصال وأهمية توافر الإتصالات المفتوحة بين كافة المستويات الإدارية والتنفيذية لنجاح تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

5) إشراك الأفراد في اتخاذ القرارات: إضافة إلى إشراك الزبون في حل المشاكل وذلك من خلال تطبيق أسلوب اللامركزية والعمل الجماعي.

6) عمل الأشياء الصحيحة قبل عمل الأشياء بشكل صحيح: وهذا يعني معرفة قيمة الشيء الذي يتم أدائه، فلا توجد أية قيمة لعمل شيء بشكل صحيح إذا لم يكن ذلك الشيء يضيف قيمة لأهداف المؤسسة.

رابعاً: وظائف إدارة الجودة الشاملة (TQM)

تعتبر إدارة الجودة الشاملة منهجاً وأسلوب عمل يتم تطبيقه لتحقيق الوظائف الآتية: (2)

1) إختيار وتطبيق برامج الترخيص والإعتماد وإعادة الترخيص للإستمرار في تقديم المنتج.

2) تقديم الدعم الفني لإدارة الإنتاج ومقدمي الخدمات فيما يتعلق ببرامج تحسين الجودة.

3) وضع نظام المتابعة والإشراف وإعداد التقارير والوثائق والأدلة والخرائط والمواصفات.

4) تصميم البرامج التدريبية المرتبطة بمفاهيم ومهارات ممارسة الجودة.

5) تدعيم وتطوير الدراسات والبحوث المتخصصة المتعلقة بالجودة.

6) إنشاء مركز توثيق ومعلومات وتوفير مراجع متطورة عن برامج الجودة.

(1). محمد الصغير قريشي ، مرجع سبق ذكره، ص ص: 97 - 98.

(2). بهجت راضي، هشام يوسف العربي، إدارة الجودة الشاملة، المفهوم والفلسفة والتطبيقات، ط1، شركة روابط للنشر وتقنية المعلومات، مصر، 2016،

3.3.3.1. لوحة القيادة

هي أداة حديثة تسمح بتشخيص الوضعية الحقيقية للمؤسسة في وقت معين أو قياس الانحرافات المتواجدة بالمقارنة مع الوضعية التنبؤية، كما تقوم أيضا بتنظيم المعلومات وهي متعلقة بطبيعة المسؤوليات، تتميز بسرعة الوضع مقارنة بالأدوات الأخرى هي تعرف كالاتي:

أولاً: تعريف لوحة القيادة

هناك تعريف متعددة للوحة القيادة نتعرض فيما يلي لأهميتها:

(1) "هي مجموعة من المؤشرات المترتبة في نظام متابعة من طرف نفس الفريق أو نفس المسؤول للمساعدة على إتخاذ القرار، وعلى التنسيق ومراقبة نشاطات قسم معين، وهي أداة إتصال واتخاذ قرار تسمح لمراقب التسيير بجذب إهتمام المسؤول حول النقاط الرئيسية لإدارة وتسيير وظيفته وتحسين أدائها".⁽¹⁾

(2) "نظام للمعلومات يسمح بمعرفة دائمة وسريعة للبيانات الضرورية لمراقبة تسيير المؤسسة على المدى القصير وتسهيل أداء المسؤوليات".⁽²⁾

(3) "هي أداة تلخيصية تتضمن المعلومات الضرورية التي تسمح لكل مسؤول تحليل الوضعيات لسبق الأحداث ولاتخاذ القرارات في أوقات قياسية وهي من جهة أخرى وسيلة إتصال مفصلة لدى جميع الفاعلين بالمؤسسات".⁽³⁾

كل هذه التعاريف دقيقة وصالحة لتحديد ماهية لوحة القيادة، ونستنتج منها مايلي:

- لوحة القيادة أداة من أدوات التسيير في المؤسسة، وتحتوي مؤشرات مختلفة لقياس الأداء، شرط ان تكون هذه المؤشرات مهمة وملمة بحالة وبهدف المؤسسة ومرتبطة بإستراتيجيتها؛
- يتم عرض لوحة القيادة بعدة أشكال وتمثيلات بيانية، كما يمكن أن تظهر في شكل جدول يمكن أيضا أن نمثلها بيانيا من خلال دائرة مثلثية أو تمثيل بالأعمدة أو المنحنيات،....الخ.

ثانيا: مراحل إعداد وتصميم لوحة القيادة

تمر لوحة القيادة بالعديد من المراحل التي تمكن المؤسسة المؤسسة من وضع وتصميم لها:

(1) **مراحل إعداد لوحة القيادة:** تخضع عملية لوحة القيادة لمنهجية صارمة وذلك لمدى أهمية الأداة في مراقبة التسيير. فقبل كل شيء يجب التحضير الجيد للمشروع وذلك بدراسة التنظيم الداخلي للمؤسسة وتقييم أو الجدوى المتأنتية وراء تبني هذه الأداة، وفي حال الموافقة على تبني المشروع يشرع في المراحل التالية:⁽⁴⁾

(1). وهيبة مقدم، الإدارة الاستراتيجية للمؤسسة من خلال لوحة القيادة، دار التعليم الجامعي، جامعة مستغانم، الجزائر، 2019، ص18.

(2). ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010، ص 148.

(3). محمدديو وآخرون، دور أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: "مراقبة التسيير كآلية لحكمة المؤسسات وتفعيل الإبداغ"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، يوم 25 أبريل 2017، ص 11.

(4). موسى عبد الوهاب، الفعالية التنظيمية تحديد المحتوى والقياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003، ص: 187-188.

أ/ **تحديد الأهداف:** بعد تحديد أهداف مسؤولي القطاعات المعنية بوضع لوحة القيادة يتعين تحديد الأهداف والتي تعتبر السبب الرئيسي في وجود لوحة القيادة.

والهدف يجب أن يكون ممكنا ومحددا من حيث المدة وأن يكون معقولا، ومن الأفضل أن يكون نتيجة جلسات حوار ومناقشات مع الإدارة كي يكون أكثر قابلية للتحقيق.

ب/ **العناصر الأساسية لتحقيق الأهداف:** وهذا ما يسمح بتحديد المعايير التي تؤثر على الهدف وقد تسمى بالعوامل الأساسية للتسيير أو التغيرات الإستراتيجية وهي متغيرات نشاط خاصة بكل مركز مسؤولية، كما يتم في هذه المرحلة مايلي:

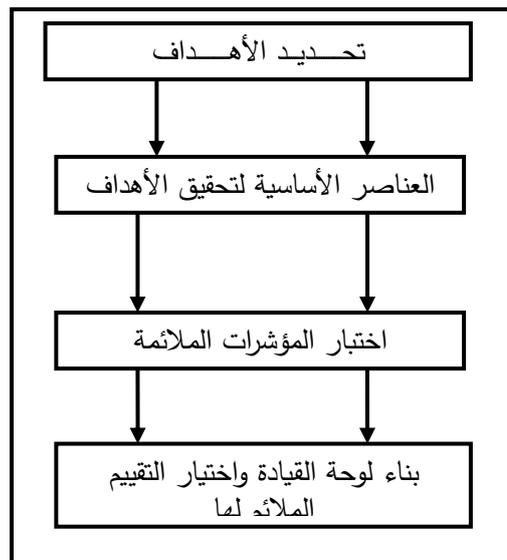
- تحليل المعلومات الضرورية؛
- جمع المعلومات في المؤسسة، والبحث عن المعلومات غير المتوفرة ودراسة كيفية الحصول عليها؛
- تصنيف عناصر المعلومات.

ج/ **إختيار المؤشرات الملائمة:** بعد تحديد العناصر التي يتم قياسها ينبغي البحث عن المؤشرات التي تسمح بمتابعة هذا القياس، فعلى المسؤول ان يختار من بين المؤشرات المتوفرة ما يراها ملائمة أكثر لتحديد نشاطه، ويتم ذلك وفق المبدأين التاليين:

- تقليص عدد المؤشرات لتجنب التعقيد والتداخل؛
- إشراك المسؤولين في عملية إختيار المؤشرات.

د/ **بناء لوحة القيادة واختيار التقييم الملائم لها:** بعد تنفيذ المراحل الثلاث السابقة الذكر يتعين إختيار الشكل الموافق لتقديمها، أي بناء لوحة القيادة بيني أدوات تسمح بالإظهار السهل والقراءة السريعة العامة لمتابعة النشاط، كاللوحات الإحصائية، المقتطفات، الرسومات البيانية.... الخ.

الشكل رقم(9.1): مراحل إعداد لوحة القيادة



المصدر: من إعداد الطالبتين إعتادا على المعطيات.

- (2) تصميم لوحة القيادة: يتم تصميم لوحة القيادة بالشكل الذي يجعلها مهمة ومساعدة للمسيرين في اتخاذ القرارات ومعرفة مناطق الخلل فيها، لهذا ينبغي عند تصميمها أن:⁽¹⁾
- تحافظ على عدد قليل من المؤشرات التي تكون مهمة للمسيرين؛
 - تخصيص وثيقة لمستعملها وتحديد الأهداف الموكلة إليه؛
 - جمع المعلومات للانتقال من مستوى إلى آخر وبالتالي تسهيل الحوار بين مختلف المسؤولين.
- ويظهر التصميم العام للوحة القيادة من خلال أربع مناطق هي:
- منطقة المؤشرات الاقتصادية: تمثل مختلف المؤشرات التي يتم اختيارها كعناصر أساسية في عملية التسيير في المراحل السابقة.
 - منطقة النتائج: وهي نتائج متعلقة بالنشاط قد تكون دورية أو تراكمية، كما أن تكون كمية أو ذات شكل كيفي.
 - منطقة الاهداف: تظهر في هذه المنطقة الأهداف التي يتم إعدادها لفترة معينة.
 - منطقة الإنحرافات: تظهر في هذه المنطقة الإنحرافات سواء بالقيم المطلقة أو القيم النسبية.

(1). صفاء لشهب، مرجع سبق ذكره، ص121.

خلاصة الفصل

على أساس ماسبق يمكن استخلاص أن مراقبة التسيير عرفت تطورا كبيرا، حيث اتسعت مهمتها المحاسبية إلى مهمة تشمل كل وظائف المؤسسة، وأصبحت تساهم مساهمة فعالة في عملية التخطيط والتنظيم وإدارة الأفراد وتمتية قدراتهم، من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.

فمراقبة التسيير تساهم في الوصول إلى رقابة فعالة من خلال مختلف الأدوات التي تستخدمها والتي تبين وجود التناسق بين مختلف الوظائف الموجودة داخل المؤسسة، وبعبارة أخرى توحيد الجهود من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من قبل الإدارة.

الفصل الثاني: معالم عامة حول الموازنة التقديرية

1.1. ماهية الموازنة التقديرية

2.1. إعداد الموازنة التقديرية

3.1. الرقابة على أهم الموازنات التقديرية وتحليل

الإنحراف

تمهيد

تعتبر الموازنة التقديرية عنصر من العناصر الحديثة في النظام المحاسبي بالرغم من أن فكرة إستخدامها ليست حديثة، فقد استخدمت منذ الزمن البعيد بهدف إيجاد التوازن والموارد العامة، ولكن بعد التطورات والمشاكل المعاصرة التي أدت إلى تغيير دور الدولة وواجباتها أصبحت الموازنة التقديرية خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة، فتتميز الموازنة التقديرية بأنها الأداة الأكثر توافقا بين وظيفتي التخطيط والرقابة، ومهما توسعت أنشطة المؤسسة و زاد حجمها فلن تجد أفضل من الموازنة التقديرية لمتابعة أنشطتها وأدائها، وبعبارة أخرى هي التعبير عن أهداف وسياسات وخطط نتائج تعد مقدما بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المؤسسة باعتبارها وحدة واحدة.

وفي هذا الفصل سنتناول مختلف الجوانب التي تخص الموازنة التقديرية.

- ماهية الموازنة التقديرية
- إعداد الموازنة التقديرية
- الرقابة على أهم الموازنات التقديرية وتحليل الإنحراف

1.2. ماهية الموازنة التقديرية

تعتبر الموازنة التقديرية المرجع الذي يسمح بمراقبة أداء النشاطات، وهذه الأداة تكاد تغطي على مجال مراقبة التسيير وكذا أساسية لممارسة أي عمل رقابي داخل التنظيم.

1.1.2. مفهوم الموازنة التقديرية

يرتبط مفهوم الموازنة التقديرية بالمفهوم الحديث للإدارة العلمية في المشروعات الاقتصادية، وتعتبر الموازنة التقديرية من أهم الأدوات الضرورية لممارسة وظيفتي التخطيط والرقابة، وبذلك تشكل أحد الأركان الرئيسية للمحاسبة الإدارية.

1.1.1.2. تعريف الموازنة التقديرية

هناك تعريفات متعددة للموازنة التقديرية، يركز كل تعريف منها على ناحية معينة تختلف باختلاف الكتاب واتجاهاتهم الفكرية والعلمية، وتدور غالبا هذه التعاريف حول التخطيط والرقابة واتخاذ الإجراءات التصحيحية.⁽¹⁾ وهناك عدة تعريفات للموازنة التقديرية نذكر منها:

- (1) " تعبير كمي أو مالي لأهداف المؤسسة المسطرة وترجمة تلك الأهداف نقدياً".⁽²⁾
- (2) "أسلوب يتم بمقتضاه وضع تقديرات القيمة والكمية لبرامج وأنشطة المشروع لفترة مستقبلية".⁽³⁾
- (3) "أنها" أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشتراك المسؤولين إلى برامج أعمال تدعى الموازنات".⁽⁴⁾

ومن تم، يمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها: "خطة (أو برنامج) للعمل في فترة مستقبلية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الإقتصادي لمنشأة معينة، في حدود الموارد المتاحة، بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدما، باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف".⁽⁵⁾

(1). جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية-مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء-ط3، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، الأردن، 2009، ص 37.

(2). خالد محمد بني حمدان، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 336.

(3). فيصل جميل السعابدة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

(4). يزيد تفرات، ليلي حليمي، إستخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: " مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، يوم 25 أبريل 2017، ص 05.

(5). محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2006، ص 12.

2.1.2. خصائص الموازنة التقديرية

مما تقدم يمكن استنتاج بعض خصائص الموازنة التقديرية:⁽¹⁾

- 1) الموازنة عبارة عن تقديرات كمية وقيمية لبرامج وأنشطة الوحدة الاقتصادية أي أنها تترجم أهداف الوحدة الاقتصادية إلى قيم مالية؛
- 2) الموازنة خطة شاملة ومنسقة تتعلق بفترة مستقبلية؛
- 3) تمكن الموازنة التقديرية الإدارة من إتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة، وفي الوقت المناسب؛
- 4) تعتبر الموازنة أداة فعالة للتخطيط والتنسيق، والرقابة من خلال ترجمة خطط الوحدة الاقتصادية إلى مجموعة من البيانات المالية والكمية في موازنات فرعية، يتم التنسيق بينها في إطار موازنة واحدة تشمل كافة المستويات الإدارية في الوحدة الاقتصادية، ومن ثم الرقابة على تنفيذ هذه الخطط، عن طريق المقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلية، والتقديرات المخططة في الموازنة، لإكتشاف الإنحرافات بينهما، وإتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها في الوقت المناسب.

2.1.1.2. أهمية الموازنة التقديرية

تكمن أهمية الموازنة التقديرية فيما يلي:⁽²⁾

- 1) مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات؛
 - 2) مساعدة الإدارة على التخطيط والتنسيق والتوجيه والرقابة على العمليات في المؤسسة؛
 - 3) السماح بالتأكد من أن الأهداف واقعية مستنبطة من الوضعية الحالية؛
 - 4) السماح بجعل الأهداف والسياسات في المؤسسة مرنة؛
 - 5) السماح للإدارة بالإهتمام أكثر بمستوى التخطيط الإستراتيجي.
- بالإضافة إلى ذلك للموازنة فوائد أخرى تتمثل فيما يلي:
- تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة وكل فرد من أفرادها وتحديد مركز المسؤولية تبعاً لذلك.
 - إلتزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس إقتصادي سليم بالنسبة للمواد والأجور والمصاريف الرأسمالية ورأس مال العامل.
 - يمثل أسلوب الموازنة التقديرية قوة تعمل على المحافظة على أموال المؤسسة لأنه ينظم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات.
 - الوسيلة الوحيدة التي تبين مقدماً كمية المبالغ التمويلية اللازمة، كما أنه يسهل الحصول على الإئتمان المصرفي.

(1). محمد موسى محمد النجار، العوامل المؤثرة في كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، 2006، ص 19.

(2). حسينة حوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، ط1، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017، ص: 16-17.

3.1.2. وظائف الموازنة التقديرية

تعد الموازنة الإدارية أداة إدارية إذ أنها تساعد إدارة المشروع في أداء وتحقيق الوظائف الإدارية الرئيسية الآتية:

أولاً: وظيفة التخطيط

تتخذ الإدارة مجموعة من القرارات لتحديد الأهداف ووضع البرامج والإجراءات التي تؤدي إلى تحقيق هذه الأهداف. فالتخطيط يقوم على أساس الاختيار لبديل من البدائل المتاحة والذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعية، وأهداف المؤسسة قد تكون أكبر قدر من الربح أو عائد مرتفع أو فتح أسواق جديدة،.... إلخ. فمهما تكن الأهداف المرغوب تحقيقها فيجب أن تكون واضحة ومحددة ويجب ترتيب هذه الأهداف حسب أهميتها، والتفرقة بين الأهداف التي نرغب تحقيقها في المدى الطويل، ويشترط إمكانية تحقيق الهدف بحيث يجب أن لا توضع أهداف غير ممكن تحقيقها نظراً لظروف المؤسسة، وفي الأخير تأتي مرحلة ترجمة الأهداف ووضعاها في صورة موازنات عينية ومالية ونقدية. (1)

ثانياً: وظيفة التنسيق

إن اعتماد المشروعات الاقتصادية على التخطيط والموازنات التخطيطية يتطلب تنسيق العمل بين أقسام المشروع وأنشطته المختلفة بشكل يؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة للمشروع، ويعني التنسيق المذكور توحيد جهود أقسام المشروع وأنشطته، وتنسيق العمل بينهما بحيث يعمل كل قسم وكل نشاط بشكل متكامل مع الأقسام والأنشطة الأخرى، إذ أن أي تعديل أو تغيير في سياسة أو برنامج أي قسم أو نشاط سوف تمتد آثاره إلى سياسات وبرامج الأقسام والأنشطة الأخرى.

وتجدر الإشارة في هذا المجال إلى أن التنسيق بين الأهداف والبرامج والسياسات المختلفة لأقسام المشروع وأنشطته يساعد كثيراً على كشف مواطن الضعف فيها، ويظهر الأقسام التي تختلف دون سواها على أداء المهام المنوطة بها وبيان المسؤولية عنها. (2)

ثالثاً: وظيفة الإتصال

الموازنة أداة إتصال ذو إتجاهين فهي توصل أهداف الإدارة العليا للمستويات الدنيا كما توصل الظروف الواقعية للأقسام ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف للإدارة العليا. كما يشمل النظام على تبليغ مديري الأقسام بأدائهم الفعلي وانحرافاتهم عن الموازنة عن طريق تقارير الأداء في نهاية كل فترة، وكذلك توصيل أسباب الإنحرافات ومن هو المدير المسؤول عن الإنحراف ومدى قابلية الإنحراف للرقابة. (3)

(1). محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص: 4-5.

(2). جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 39.

(3). خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، ط1، مصر، 2006، ص: 133-134.

رابعاً: وظيفة الرقابة

مما لا شك فيه أن التخطيط والرقابة وجهان لعملة واحدة، وأنه لا رقابة بدون تخطيط لأن الرقابة وظيفية إدارية تهدف إلى التأكد من تحقيق الأهداف وذلك بمتابعة تنفيذها ومقارنة النتائج الفعلية المتنبأ به، ولا تقل أهمية الدور الذي تلعبه الموازنات في مجال الرقابة عن دورها في مجال التخطيط، حيث أنها تستخدم كأداة لتقييم أداء مختلف الأنشطة في المنشأة، وتعتبر الموازنة أداة للرقابة من خلال اشتغالها على معايير ومقاييس كمية لأداء مختلف الأنشطة مما يمكن معه تقييم هذا الأداء.

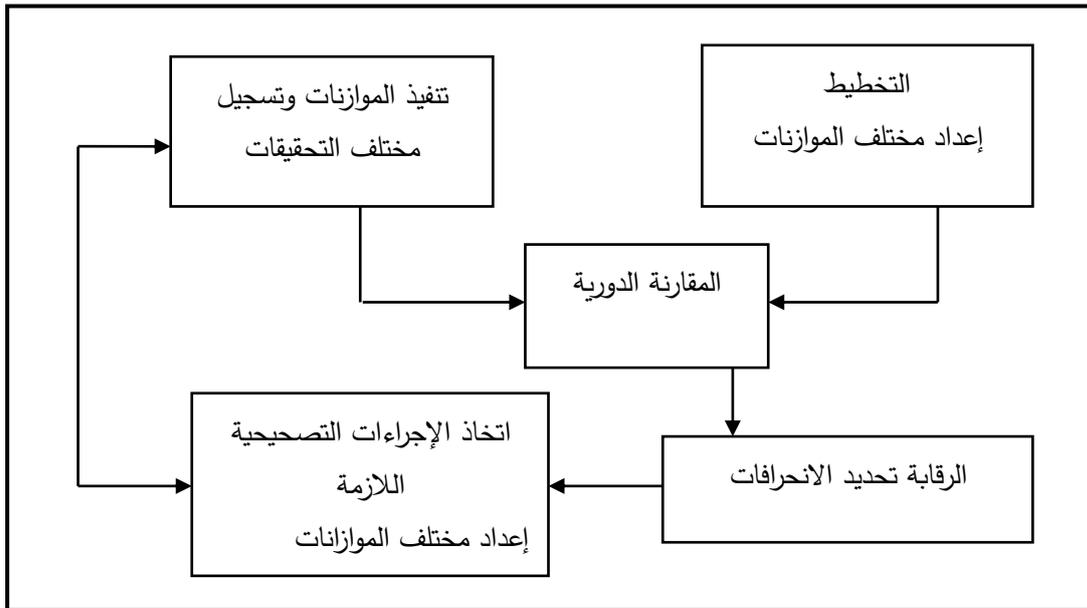
وبناء عليه، فإن الرقابة تنطوي على قياس الأداء الفعلي لمختلف الأنشطة ومقارنته بمستويات الأداء المخطط تمهيدا لاكتشاف إنحرافات الأداء وتحليل أسبابها والمسؤولين عنها لإتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة.⁽¹⁾

خامساً: وظيفة الدافعية

بالنسبة للدافعية فقد تمثل الموازنة عاملاً إيجابياً أو سلبياً، فإذا ما اشتركت المستويات الإدارية الدنيا في إعداد الموازنة واقتنع المديرون المسؤولون عن التنفيذ بتوافق مصالحهم مع مصالح المشروع أدى ذلك إلى تحقيق الموازنة وكان أثرها إيجابياً على الدافعية.

أما إذا ما تم تجاهل المستويات الإدارية الدنيا المسؤولة عن التنفيذ في مرحلة إعداد الموازنة وفرضت من قبل الإدارة فقد يؤدي إلى آثار سلبية على الدافعية، وتؤدي إلى تجاهل تنفيذ الموازنة أو مقارنة تحقيق أهدافها. وقد ثبت من البحوث الميدانية أن اشتراك المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة إشتراكاً فعلياً في مرحلة إعدادها يؤدي إلى زيادة حرصهم على تنفيذ الموازنة وعلى زيادة فاعليتها.⁽²⁾

الشكل رقم (1.2): وظائف الموازنة التقديرية



Source: Claude Alazar et Sabine Separi, Contrôle de gestion, DUNOD, Paris, 5^{ème} Edition, 2001,p275.

(1). محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره ، ص 16.

(2). خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، نفس المرجع ، ص 134.

4.1.2. مبادئ إعداد الموازنة التقديرية

من تعريف الموازنة التقديرية وأهدافها، تتبلور مجموعة من المبادئ العلمية التي تعتبر مرجعا يتم الإسترشاد به باستمرار في المراحل المختلفة التي تمر بها الموازنة، وتساهم هذه المبادئ في تحقيق مايلي: (1)

• إيضاح طبيعة الموازنة وتعميق فهمها وشرح دلالتها؛

• تطوير الأساليب والإجراءات المستخدمة في إعداد الموازنة؛

• ترشيد إستخدام الموازنة في الحياة العملية.

وعلى ذلك، فالمبادئ العلمية للموازنة هي واحدة لا تختلف من جهة إلى أخرى أو من نشاط إلى آخر إلا في مجال التطبيق، وهذه المبادئ هي:

(1) مبدأ الشمول: لا بد أن تعد بيانات الموازنة عن كافة أوجه النشاط بالمؤسسة وعدم الفصل بين أوجه نشاط المؤسسة باعتبار كل منها جزء من الأهداف الرئيسية، والأخذ في الإعتبار علاقة كل نشاط بالآخر مع بحث أثاره على الأهداف الكلية للمؤسسة.

(2) مبدأ التوزيع الزمني: ويقصد بهذا المبدأ توقيت العمليات وتوزيعها على مدار فترة الموازنة التي عادة ما تكون سنة كاملة، وذلك من حيث توقيت حدوثها، كأن تقسم الموازنة على فترات فصلية أو شهرية. وينبغي أن لا يفهم من التقسيم الزمني للموازنة هو توزيع أرقام الموازنة توزيعا متساويا على فترات الموازنة، وإنما المقصود هنا بمبدأ التوزيع الزمني توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال توقع حدوثها فعلا. (2)

(3) مبدأ التعبير المالي: إن الموازنات تغطي كافة أوجه النشاط داخل المنشآت سواء إنتاج أو عمالة أو مبيعات أو مصاريف وغيرها من الموازنات الفرعية، فهي بذلك تختلف في وحدة القياس المعتمدة لكل موازنة، فموازنة الإنتاج يعبر عنها بعدد الوحدات المتوقع إنتاجها، بينما موازنة العمل تعتمد ساعات العمل كوحدة قياس وهكذا الموازنات الأخرى تتباين فيما بينها في وحدة القياس، وحتى يمكن فهم الموازنات فإنه يجب توحيد وحدة القياس في تلك الموازنات على شكل نقدي مما يسهل إعداد الموازنة الشاملة ويمكن من عمل المقارنات بشكل أفضل. (3)

(4) مبدأ المشاركة: يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها لأن عدم مشاركتهم وفرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي إلى تكاسلهم عن تحقيق أهدافها ويمكنهم الدفاع عن أدائهم الضعيف لأن التقديرات مفروضة عليهم، ويجب أن تكون المشاركة فعلية حتى تتحقق أهداف الموازنة. كما أن إشراك المسؤولين في إعداد التقديرات يرفع من معنوياتهم ويحفزهم على تحقيق تلك التقديرات، كما أن التعاون يجعلهم أكثر أمانا واطمئنانا على مستقبلهم نظرا لمعرفتهم بخطط المؤسسة وأهدافها وهذا ما يجعلهم يرفعون من أدائهم. (4)

(1). جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، نفس المرجع، ص ص: 40 - 41.

(2). مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007، ص 235.

(3). ابراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص 38.

(4). زينب رضوان علي، تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة - حالة تطبيقية عن مؤسسة - مذكرة الماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2013، ص 51.

5) مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية: حتى يمكن تحقيق فعالية الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة لابد من الربط بين تقديرات الموازنة وبين مراكز الإشراف والمسؤولية في المؤسسة، والتي قد تكون عبارة عن فرع أو إدارة أو مصنع أو ورشة أو قسم. ويتحقق هذا عن طريق توزيع تقديرات الموازنة بحسب الوحدات التنظيمية المختلفة حتى يمكن لهذه الوحدات أن تسير وفقاً لخطة مرسومة، وحتى يتسنى مقارنة النتائج الفعلية بهذه التقديرات حسب الوحدات التنظيمية، وبالتالي، يمكن اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف وتشجيع الكفاءات، والربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية، حيث تعد تقارير دورية عن تنفيذ الموازنة للمستويات الإدارية المختلفة.⁽¹⁾

6) مبدأ وحدة الموازنة: تتكون الموازنة في صورتها النهائية من مجموعة من الخطط الفرعية التفصيلية والعديد من الجداول المعيارية، ومن الضروري أن تجمع هذه الخطط الفرعية خطة شاملة واحدة حتى يتحقق التجانس بينها، كما يجب أن يكون هناك ترابط تام وتنسيق كامل بين الجداول المعيارية. لذلك يجب النظر إلى الموازنة كوحدة واحدة لا تتجزأ، بمعنى أن كل جزء من أجزاء الموازنة يتأثر بأجزاء الموازنة الأخرى نتيجة العلاقات التبادلية بين مختلف أوجه النشاط في المشروع.⁽²⁾

5.1.2. أنواع الموازنة التقديرية

توجد في المؤسسة عدة أنواع مختلفة من الموازنات، وقد أحصى أحد الكتاب الأمريكيين ثمان وعشرون نوعاً مختلفاً للموازنات، ويعتقد بأنها ضرورية في كل مؤسسة صناعية ذات حجم متوسط والتي ترغب أن يكون لها نظام كامل للموازنات، وسوف نتعرض هنا إلى الأنواع الأكثر استعمالاً من الموازنات ويمكن تقسيمها على النحو التالي:

أولاً: من حيث الفترة الزمنية

تتحصر أهم التقسيمات الزمنية للموازنة في الآتي:

1) الموازنة قصيرة الأجل: من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنات فقد تكون قصيرة الأجل، حيث تغطي مدة سنة أو أقل وهي أكثر تفصيلاً ولكن ترجمة للموازنة متوسطة الأجل، ولذلك فالموازنات قصيرة الأجل هي الموازنات التي تغطي عادة نشاط المنشأة لسنة مالية واحدة.⁽³⁾

2) الموازنة طويلة الأجل: حتى يمكن تحقيق فعالية الموازنة التقديرية، فإنه يجب أن تبنى على أساس خطة إستراتيجية طويلة الأجل تحدد أهداف الوحدة الاقتصادية وأولوياتها، لذلك يمكن أن تلجأ الوحدات الاقتصادية لإعداد هذا النوع من الموازنة طويلة الأجل، بحيث تغطي فترة زمنية تزيد عن العام، وتتراوح بين الخمس والعشر سنوات، ولا يشمل هذا النوع من الموازنات الدقيقة التي تحتوي عليها الموازنة قصيرة الأجل. وتستخدم هذه الموازنات كأداة تخطيط فقط، إذ تعد بمعرفة الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية على أساس الأهداف طويلة الأجل.

(1). محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

(2). جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، نفس المرجع، ص 44.

(3). إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، نفس المرجع، ص 53.

3 الموازنة المستمرة: لتفعيل دور الموازنة في التخطيط والرقابة، يمكن للوحدات الاقتصادية أن تعد الموازنة عن فترة سنة كاملة دائماً، فإذا انقضت مثلاً الأشهر الثلاثة الأولى من الموازنة السنوية، جرى إعداد موازنة الأشهر الثلاثة الأولى من السنة التالية وهكذا بالنسبة للأشهر التالية، كما يمكن أن تكون الموازنات طويلة الأجل مستمرة أيضاً، عن طريق الإمتداد بها في المستقبل بنفس الطريقة، فكلما انقضت سنة منها امتد مداها إلى سنة أخرى في المستقبل.⁽¹⁾

ثانياً: بحسب طبيعة عمليات النشاط

يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الموازنات هي :

1 موازنة العمليات الجارية: تختص هذه الموازنة بتخطيط أنشطة العمليات الجارية في المشروع، وتتناول جميع جوانب هذه الأنشطة من حيث الموارد المتاحة والاستخدامات اللازمة لها، ومن تم الرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وأدائها.

وبذلك تتكون العمليات الجارية من: موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج من المواد الأولية ومن الأجور المباشرة ومن التكاليف غير المباشرة، موازنة المشتريات، موازنة تكاليف التسويق، موازنة التكاليف الإدارية والقائمة المعيارية للدخل.

2 موازنة العمليات الرأسمالية: تختص هذه الموازنة بتخطيط أنشطة العمليات الجارية في المشروع، وتتضمن تكاليف التكوين الرأسمالي مثل تكاليف شراء وتجديد وصيانة الأصول الثابتة، وتكاليف برامج التعليم والتدريب طويلة الأجل، وتعكس هذه الموازنة العديد من القرارات الإدارية الرأسمالية الهامة والخطيرة بالنسبة للمشروع والتي تؤثر في تحقيق أهدافه لفترة طويلة.

وتتكون موازنة العمليات الرأسمالية من موازنة برامج الإستثمار في الأصول المختلفة وموازنة الموارد والإستخدامات الرأسمالية.⁽²⁾

1 موازنة العمليات النقدية: وهي الموازنة التي تعبر عن حركة المقبوضات والمدفوعات المتوقعة وما يترتب عن هذه الحركة من فائض أو عجز.

ويشمل بيان المقبوضات النقدية البنود الرئيسية الآتية:⁽³⁾

- إيرادات النشاط الجاري؛
- الإيرادات التمويلية؛
- المقبوضات الأخرى.

⁽¹⁾. عبد الهادي محمد أحمد شبانة، دور الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في ترشيد القرارات بالسلطة الوطنية الفلسطينية، مذكرة الماجستير في القيادة والإدارة، من أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا بغزة، فلسطين، 2015، ص 26.

⁽²⁾. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، نفس المرجع، ص ص: 47-48.

⁽³⁾. حسين شرف، جمال عوض، الموازنات التخطيطية، كتاب جامعة القاهرة، مصر، 1995، ص ص: 169-179.

بينما يشمل بيان المدفوعات النقدية البنود الرئيسية الآتية:

- الأجور؛
- المصروفات التمويلية الجارية؛
- التحويلات الجارية التخصيصية؛
- الفائض الموزع.

ثالثا: بحسب مستويات النشاط

يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقا لمستوى التشغيل أو مستويات النشاط الذي يتم إعدادها على أساسه هي:

- 1) **الموازنة الثابتة:** وتعد الموازنة الثابتة لمستوى واحد من مستويات التشغيل أو مزيج واحد من مستويات الأنشطة ومن ثم فهي ترتبط بحجم تقديري أو معياري واحد من النشاط الإنتاجي أو البيعي.
 - 2) **الموازنة المرنة:** وتعد الموازنة المرنة على أساس مجموعة من مستويات النشاط، أي أحجام مختلفة من الإنتاج والمبيعات، يتم تحديدها طبقا لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة.⁽¹⁾
- رابعا: من ناحية درجة التفاصيل التي تشتمل عليها الموازنة التقديرية وفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى:

- 1) **موازنة المسؤولية:** إن المؤسسة تتكون من عدة أقسام وورشات وعلى رأس كل منها يوجد مسؤول، وكل جزء (قسم، ورشة) يكون له موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة، فالموازنة المسؤولة هي إذن أداة فعالة للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة التي بواسطتها تقييم أداء المسؤول الذي هو على رأس ذلك القسم والإجراءات المصححة الواجب القيام بها.
- 2) **موازنة البرامج:** وهذا الصنف يحدد ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية، وأساس موازنة البرامج هو نشاط معين أو عملية محددة تنوي القيام بها كإجراء آلة جديدة، إنتاج منتج جديد، القيام بحملة للدعاية، فتح سوق جديد،... الخ، ودور موازنة البرامج هو إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ وتزداد أهمية موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل إختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية الناجمة عن اختيارها لكل مشروع فهي تساعد على اتخاذ القرارات.⁽²⁾

2.2. إعداد الموازنة التقديرية

تخضع عملية إعداد الموازنة التقديرية إلى عدة مبادئ يتطلب إحترامها من أجل نجاح نظام الموازنات في المؤسسة، وذلك من خلال إدراج نظام الموازنات في إطار سياسة عامة للمؤسسة تغطي جميع النشاطات، ويتم تقسيمها وفق مسؤولية المراكز ولا بد من تحديد المسؤوليات بصفة دقيقة لتلك المراكز حتى يمكن تقييم الأداء وأن

(1). محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 39.

(2). محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 09.

تتصف الموازنات بالمرونة والتجديد بحيث يتطلب إعادة النظر في توقعات الموازنات عند ظهور معلومات جديدة ذات أثر على المعطيات الحاضرة والمستقبلية.

1.2.2. العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية

إن التعرف على العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية يعتبر من أهم الإجراءات لتنفيذها، وتختلف هذه العوامل من مؤسسة إلى أخرى وفي نفس المؤسسة من فترة إلى أخرى.⁽¹⁾

(1) حجم المبيعات: تصبح المبيعات عاملا متحكما إذا كانت الطاقة الإنتاجية للمؤسسة تفوق كمية الإنتاج الممكن بيعها، وهذا يعني وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها، والتي يجب بدورها أن تكون أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة.

(2) الطاقة الإنتاجية المتاحة: تصبح الطاقة الإنتاجية المتاحة للمؤسسة العامل المتحكم في حال كونها أقل من الطاقة الإنتاجية الممكن تسويقها.

(3) مستلزمات برنامج الإنتاج: يتطلب تنفيذ برنامج الإنتاج توفير مجموعة من المستلزمات كاليد العاملة، والمواد الأولية واللوازم المختلفة، وقد يصعب على المؤسسة إيجاد اليد العاملة ذات المهارة العالية لتنفيذ ذلك البرنامج أو توفير المواد الأولية لسبب من الأسباب، ففي هذه الحالة تصبح مستلزمات الإنتاج العامل المتحكم.

(4) رأس المال: يصبح رأس المال العامل المتحكم إذا كانت أي زيادة في حجم الإنتاج تصاحبها زيادة في رأس المال العامل لإستثماره في مستلزمات الإنتاج، وتعجز المؤسسة على توفيره مما يعرقل تنفيذ البرنامج بعد تحديد مختلف العوامل المؤثرة أو المتحكمة، تقوم المؤسسة بترتيبها حسب درجة الأهمية إلى عوامل رئيسية وأخرى ثانوية، مع الإشارة أن العامل الرئيسي يختلف من مؤسسة إلى أخرى ومن فترة إلى أخرى حتى في نفس المؤسسة، وعلى الإدارة أن تبحث عن كيفية التقليل من العامل المتحكم وتخفيف أثره حتى لا يكون عائقا أمام تنفيذ البرامج وتحقيق الأهداف.

إن إعداد أي موازنة تقديرية يتطلب مجموعة من الشروط، مدعمة للعوامل المتحكمة في إعدادها وأهم هذه الشروط:⁽²⁾

(1) الشرط التنظيمي: الشرط الأساسي لنجاح الموازنة هو تواجد تنظيم إداري تكون فيه المسؤولية واضحة حتى يتم فيه توزيع المهام من جهة، وقياس الأداء من جهة أخرى.

(2) الشرط النفسي: إن نجاح الموازنات لا يتوقف على الشروط التقنية فقط، بل لابد من توفر الشروط النفسية التي تحفز العمال، فاشترك جميع المسؤولين وعمالهم لإعداد الموازنات التقديرية، يتم تقبلها كأداة لقياس أدائهم، وبالتالي، العمل على تحقيق الموازنة للحصول على إنجازات مادية أو معنوية.

(1). نعيمة يحيوي، مقياس مراقبة التسيير، سلسلة محاضرات مقدمة لطلبة الماستر، تخصص التدقيق المحاسبي، كلية العوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، بدون سنة، ص 07.

(2). ناصر دادى عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص: 49-50.

3) الشرط المادي: حيث أن هذا النظام يتطلب منبعا للمعلومات، والمتمثلة بصفة خاصة في المعطيات المحاسبية التي يجب أن تتوفر في الأوقات المناسبة من أجل استغلالها من قبل المسؤولين المعنيين وهذا لتحقيق أهداف المؤسسة.

2.2.2. إجراءات إعداد الموازنة التقديرية

قبل إستعراض مراحل إعداد الموازنات التقديرية، لابد من التذكير بالإجراءات المعتمدة في إعدادها، والتي تتمثل في: (1)

- 1) تحديد واعتماد الهدف الذي ترغب المنشأة في تحقيقه.
- 2) تقوم لجنة الموازنة بتجميع المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة وهي:
 - كميات وأنواع المنتجات المراد تسويقها للزبائن؛
 - كميات وأنواع الإنتاج الذي تلبية إحتياجات السوق؛
 - كميات وأنواع المواد الأولية اللازمة لإنتاج وحدة المنتج من كل نوع من أنواع المنتجات؛
 - العمليات الإنتاجية التي تمر عليها وحدة المنتج من كل نوع من أنواع المنتجات والوقت اللازم لتصنيعها في كل مرحلة أو عملية حسب نوع العامل ودرجة مهارته؛
 - سعر شراء الوحدة من كل نوع من المواد الأولية.
 - المخزون من الإنتاج التام وغير التام والمواد الخام .
 - معدل أجر الساعة حسب نوع العامل ودرجة مهارته.
- 3) تقوم لجنة الموازنة الفرعية في كل قسم أو مركز مسؤولة بإعداد موازنة القسم أو المراكز في ضوء الهدف المعتمد والمحدد له وإرسالها إلى لجنة الموازنة المركزية .
- 4) تقوم لجنة الموازنة المركزية بمراجعة الموازنات الفرعية التي تلقتها من إدارات الأقسام المختلفة طبقا للخطوة الثالثة وذلك في ضوء المعلومات التي قامت بتجميعها في الخطوة الثانية، كما تقوم بالتنسيق بين تلك الموازنات الفرعية، وإعداد مشروع الموازنة الشاملة للمنشأة وإرسالها إلى مجلس الإدارة الذي يقوم بدوره بدراسة المشروع ومناقشته مع لجنة الموازنة وإجراء التعديلات في ضوء ما يسفر عنه النقاش ثم اعتمادها كأساس للتنفيذ وتحقيق الأهداف.

3.2.2. مراحل إعداد الموازنة التقديرية

إن تطبيق نظام الموازنة يتطلب ضرورة اتباع بعض الإجراءات لضمان نجاحها، وتشتمل هذه الإجراءات تكوين لجنة مسؤولة عن توفير التنسيق لعملية إعداد الموازنة وتكون بمثابة ضابط الإتصال الذي يرسل التعليمات الواجب اتباعها في إعداد الميزانية ويتلقى تقديرات الإدارات المختلفة وينسق بينهما بالإضافة إلى ذلك تحديد فترة الميزانية بما يتلاءم مع ظروف المشروع، وبعد ذلك وضع جدول زمني للمراحل التي يجب أن يمر بها إعداد

(1). مؤيد محمد الفضل، مرجع سبق ذكره، ص 242.

مشروع الموازنة وبعدها تبدأ مرحلة التنفيذ وينصب إهتمام الإدارة في هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بتقديرات الميزانية وتحديد الإنحرافات وتحليل أسبابها لتحديد المسؤولية والعمل على اجتنابها مستقبلا، ويمكن تلخيص المراحل التي تتم بها الموازنة على التسلسل الموالي:

1.2.2.2. مرحلة التحضير لإعداد الموازنة التقديرية

وتنقسم هذه المرحلة إلى: (1)

أولاً: مرحلة تحديد الأهداف

تقوم الإدارة العليا بتحديد الأهداف العامة للمؤسسة مع ملاحظة أن العمومية هنا تعني الشمولية لمختلف أنشطة المؤسسة على المدى الطويل، ويجب أن تكون الأهداف العامة للمؤسسة واضحة ومفهومة وقابلة للقياس وواقعية.

وبصدد تحديد الأهداف يجب على لجنة الموازنة أن تحدد مايلي:

- 1) الأهداف طويلة الأجل والأهداف قصيرة الأجل، بحيث تكون الأهداف قصيرة الأجل خطوة على الطريق للوصول إلى الأهداف طويلة الأجل؛
 - 2) الأهمية النسبية للأهداف المختلفة، حتى يمكن ترجمة الأهمية النسبية ترجمة واضحة وسليمة في خطط وسياسات العمل، وحتى لا يكون هناك تضارب بين الأهداف المختلفة أثناء التخطيط والتنفيذ؛
 - 3) الأهداف الممكنة التحقق، إذ يجب أن يكون الهدف وسط فلا هو سهل التنفيذ ولا هو صعب التحقق، بل يجب أن يكون الهدف ممكناً طبقاً لمعايير وأساليب مدروسة دراسة واقعية؛
 - 4) الخطط الفرعية والسياسات التفصيلية لكل مركز من مراكز المسؤولية للمؤسسة في مختلف المستويات الإدارية، ثم ترجمة هذه الخطط والسياسات ترجمة كمية ومالية في خطة عمل مستقلة لفترة قادمة.
- في ضوء هذه المرحلة تقوم المؤسسة بتحديد الخطوط الرئيسية للسياسة العامة وترجمتها كمياً ومالياً، وتعتبر هذه المرحلة أساساً لعملية التخطيط.

ثانياً: مرحلة التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية

يجب مراجعة معايير الموازنة وخططها وسياساتها الفرعية من قبل لجنة الموازنة بهدف التنسيق بينهما وتقليل أثر التحيز إلى أقل حد ممكن، ويلاحظ أن إعداد وترجمة خطط وسياسات الإدارات والأقسام المختلفة يجب أن يكون إعداد مبدئي، وذلك لأن خطط وسياسات إحدى الإدارات قد لا تتماشى مع خطط وسياسات الإدارة الأخرى أو مع الهدف العام لإدارة المؤسسة.

أي أن مرحلة التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية لمختلف أنشطة المؤسسة هامة لتحقيق الترابط بينهما في خطة واحدة متكاملة ومتوازنة، وتؤدي لجنة الموازنة دوراً هاماً وذلك عن طريق ما تتخذه من قرارات لحسم أية تباينات بين خطط مختلف أنشطة المؤسسة، أو للتقليل من التحيز في معايير هذه الخطط.

(1). وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع وإعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية في قطاع غزة-دراسة ميدانية، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص ص: 62-64.

2.2.2.2. مرحلة إعداد الموازنات

يقصد هنا إعداد الموازنات السنوية والتي هي بمثابة الخطة المالية قصيرة الأجل، حيث يتم إعدادها بمشاركة المشرفين على مراكز المسؤولية في المؤسسة ، وعلى ضوء الأهداف والإستراتيجيات العامة والخطة الطويلة الأجل، وانطلاق الأهداف التفصيلية لكل مركز من مراكز المسؤولية والخاصة بالسنة التي تغطيها الموازنات.

ويقوم عادة مدير إدارة الموازنات بمتابعة تنفيذ هذه المرحلة وفقا للخطوات التالية:⁽¹⁾

أولاً: تحديد مسؤوليات إعداد الموازنات

يتم تحديد مسؤوليات إعداد الموازنات إستنادا إلى هيكل التنظيم الإداري المؤسسة ، ويتضمن ذلك تحديد الأدوار المختلفة للمشاركين في مختلف مراحل إعداد الموازنات، وهذه الأطراف المشاركة هي الإدارة العليا، لجنة الموازنات، مدير إدارة الموازنة، المسؤولون الفنيون، المسؤولون التنفيذيون.

ثانياً: تحديث دليل الموازنات الخاص بالمؤسسة

تشمل هذه العملية مراجعة وتطوير التعليمات والإجراءات المتعلقة بإعداد الموازنات وارتباطها ببعضها البعض ومراجعة تصاميم النماذج وأوراق العمل وشرح الأساليب التي يجب استخدامها في إعداد كل موازنة من هذه الموازنات.

ثالثاً: تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنات

يجب أن يشمل الجدول الزمني لإعداد الموازنات تحديد خطوات العمل التي يجب إتباعها لإعداد مختلف هذه الموازنات، وكذلك التوقيت الزمني لإعداد كل من هذه الموازنات.

رابعاً: توزيع وشرح الخطة الإستراتيجية وإجراءات وأساليب إعداد الموازنات

يتم توزيع وشرح الخطة الإستراتيجية وإجراءات وأساليب إعداد الموازنات على النحو التالي:

(1) تزويد كافة المشرفين على مراكز المسؤولية في المؤسسة بنسخة كاملة من الخطة الإستراتيجية والأهداف التفصيلية التي تم إعتماها،

(2) تزويد كل المسؤولين بنماذج الموازنات المطلوب منه إستكمالها، بالإضافة إلى أوراق العمل الخاصة بها، وعلى الرغم من أن هذه النماذج يجب أن تكون نمطية لتحول دون إضطرار كل مسؤول إلى وضع تصاميم نماذج مختلفة خاصة به، إلا أنها يجب أن تتمتع ببعض المرونة لتستجيب لمتطلبات كل نشاط من أنشطة المؤسسة.

(3) تقديم وعرض وشرح كافة النماذج والأساليب والمتطلبات الإجرائية الضرورية لإعداد الموازنات المختلفة وتحديد مدى إرتباط كل منها بالأخرى، وصولاً إلى إعداد الموازنات الختامية (موازنة نتائج الأعمال) وأيضاً (موازنة التدفق النقدي، موازنة المركز المالي).

(1).محمد سامي راضي ، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 55 -56.

خامسا: إعداد وتسليم الموازنات

يتم إعداد الموازنات من قبل المسؤولين وفقا للجدول الزمني وللأساليب المحددة في تعليمات الموازنة (دليل الموازنات الخاصة بالمؤسسة)، مع الإلتزام بالخطة الإستراتيجية والأهداف التفصيلية المعتمدة، وبالإستناد إلى المعلومات التي تقدمها الموازنات الأخرى ذات الإرتباط بها، مع تدعيم الأرقام الواردة في كل موازنة بالعناصر التالية:

- وصف النشاط الذي يقوم به مركز المسؤولية المعني بهذه الموازنة؛
 - المعلومات الاقتصادية عن النشاط ومؤشرات النشاط؛
 - المعلومات التاريخية عن كافة العناصر الواردة في الموازنة؛
 - مصادر المعلومات التي تم الإستناد إليها في التقدير؛
 - أساليب التقدير التي تم إستخدامها، مع عرض وشرح الفروض التي يركز عليها التقدير.
- يتم تسليم كل موازنة أولا بأول، إلى مدير إدارة الموازنات لمراجعتها وتنسيقها مع الموازنات الأخرى، ومن ثم تحويلها إلى المسؤولين الآخرين الذين سيحتاجون إليها لإعداد الموازنات الخاصة بمراكز المسؤولية التي يتولون الإشراف عليها.

سادسا: تجميع الموازنات وإعداد الموازنات الختامية

بعد إستلام الموازنات ومراجعتها وتنسيقها مع الموازنات الأخرى، يقوم مدير إدارة الموازنات بتجميعها وإعداد الموازنات الختامية (موازنة نتائج الأعمال، موازنة التدفق النقدي، موازنة المركز المالي)، وذلك بالتعاون مع المدير المالي والمسؤولين الآخرين، كل في مجال نشاطه.

3.2.2.2. مرحلة اعتماد الموازنات واستخدامها للرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط

أولا: مرحلة اعتماد الموازنة

يعتبر إعداد الموازنة عملية تعاونية تشترك فيها جميع أنشطة المشروع بمستوياتها الإدارية المختلفة إلى جانب لجنة الموازنة. فبعد أن تتلقى لجنة الموازنة الأهداف العامة للمشروع من إدارته العليا وتبلغ هذه الأهداف إلى المستويات الإدارية لمختلف أنشطة المشروع التي تقوم بإعداد خططها وسياساتها التفصيلية الفرعية لتحقيق هذه الأهداف، تعود لجنة الموازنة إلى تلقي الخطط والسياسات الفرعية والتفصيلية من مختلف المستويات الإدارية لأنشطة المشروع للتنسيق بينها.

وبعد مناقشات ومداولات عديدة لحسم أية تباينات بين خطط مختلف الأنشطة ولتقليل التحيز في معايير هذه الخطط، تعيد لجنة الموازنة إلى المستويات الإدارية لأنشطة المشروع خططها وسياساتها الفرعية لتعديلها على ضوء القرارات المتخذة أو على ضوء توجيهات معينة وإعادتها ثانية للإعتماد.⁽¹⁾

تتضمن هذه المرحلة الخطوات الأربع التالية:⁽²⁾

(1). جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 55.

(2). محمد سامي راضي ، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص: 59 -60.

1) دراسة الموازنات: بعد إعداد كل مسؤول تنفيذي للموازنة بمركز مسؤوليته يقوم بإرسالها إلى مدير إدارة الموازنة الذي يوزع نسخة منها على كل عضو من أعضاء لجنة الموازنات للإطلاع عليها، وذلك تمهيدا لمناقشتها.

2) عرض الموازنات ومناقشتها: يجب أن يمنع كل مسؤول تنفيذي الفرصة ليقوم بعرض مفصل لموازنته والإستعانة بأي من رؤوسيه لشرح تفاصيل الموازنة ومقوماتها. وبعد ذلك يقوم أعضاء لجنة الموازنات بمناقشة معمقة لكل موازنة من هذه الموازنات، وذلك على مستويين: المستوى الأول فيما بينهم، والمستوى الثاني مع المسؤول التنفيذي الذي قام بإعدادها.

3) تعديل الموازنات: على ضوء عرض مناقشة كل موازنة مع المسؤول الذي أعدها يحدث أحد الأمرين إما إجراء تعديلات عليها، وإما الموافقة عليها كما هي بعد ذلك، يقوم مدير إدارة الموازنات على ضوء التعديلات التي تم الإتفاق عليها، بتعديل الموازنات الأخرى التي تتأثر بنتيجة هذا التعديل، ومن تم تعديل الموازنات الختامية، أي موازنة نتائج الأعمال وموازنة التدفق النقدي، موازنة المركز المالي وذلك قبل رفعها إلى الإدارة العليا في المؤسسة.

4) اعتماد الموازنة: بعد الإنتهاء من إعداد الموازنات الختامية، يتولى مدير إدارة الموازنات رفع جميع الموازنات إلى الإدارة العليا في المؤسسة للموافقة عليها وإعتمادها ليتم بعد ذلك تصوير النسخ المطلوبة منها وتوزيعها على المسؤولين المعنيين في المؤسسة والجدير بالذكر أن أي تعديلات تجريها الإدارة العليا على الموازنات الختامية قد تستدعي إعادة النظر إلى الموازنات التي تتأثر بالتعديلات المطلوبة، وعليه يتم إعادة هذه الموازنات واتباع نفس الخطوات السابق ذكرها لإعتمادها واعتماد الموازنات بشكل نهائي.

ثانيا: مرحلة استخدام الموازنات كأداة للرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط

بعد إعداد الموازنات من قبل المسؤولين التنفيذيين واعتمادها من قبل الإدارة العليا، يجري العمل على تنفيذ الخطط المالية الواردة في هذه الموازنات، والرقابة على أداء المؤسسة للتأكد من مدى الإلتزام بالخطط الموضوعية وتتم عملية تنفيذ ومتابعة الموازنات التقديرية كما يلي:⁽¹⁾

1) مرحلة التنفيذ: تبدأ عملية تنفيذ الموازنة بعد اعتمادها من الإدارة العليا في صورتها النهائية لكل الوحدات التنظيمية وتقوم كل دائرة أو قسم بعرض الموازنة على رؤوسيه وشرحها لهم لتسهيل عملية تنفيذ الموازنة.⁽²⁾

2) مرحلة قياس النشاط الفعلي ومقارنته بخطة الموازنة: تتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:

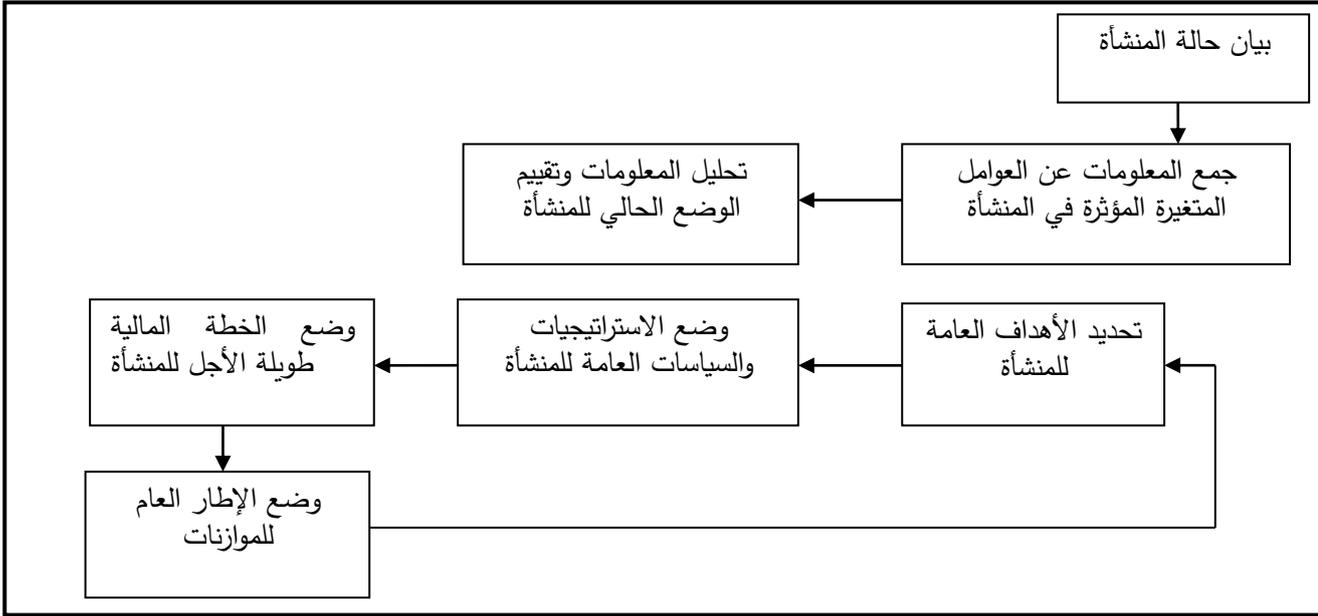
- إعداد تقارير الأداء وتحديد الإنحرافات،
- تقصي أسباب الإنحرافات،
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

(1) . محمد سامي راضي ، وجدي حامد حجازي، نفس المرجع، ص 60.

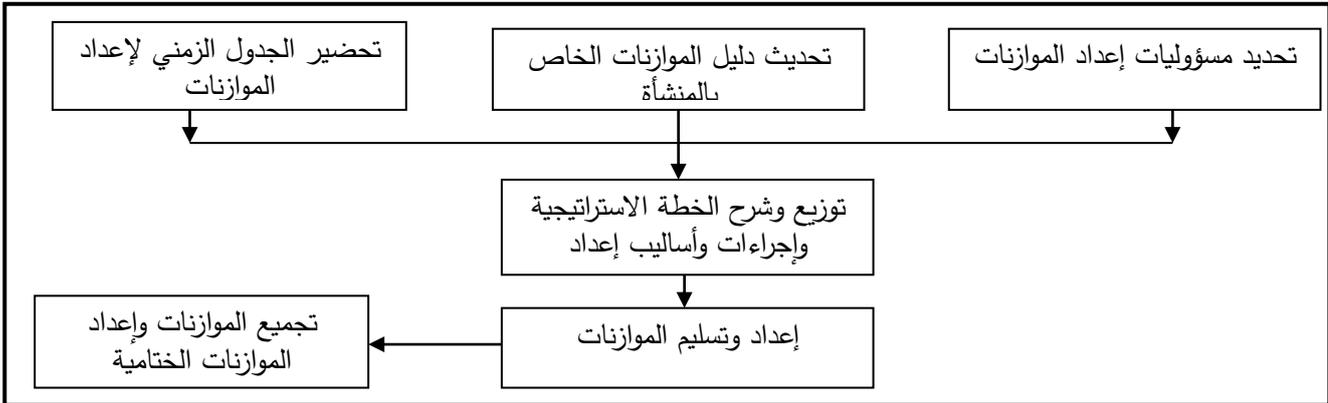
(2) . وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره ، ص 66.

الشكل رقم (2.2): عرض تخطيطي لمرحل إعداد الموازنات التقديرية

المرحلة الأولى: التحضير لإعداد الموازنات

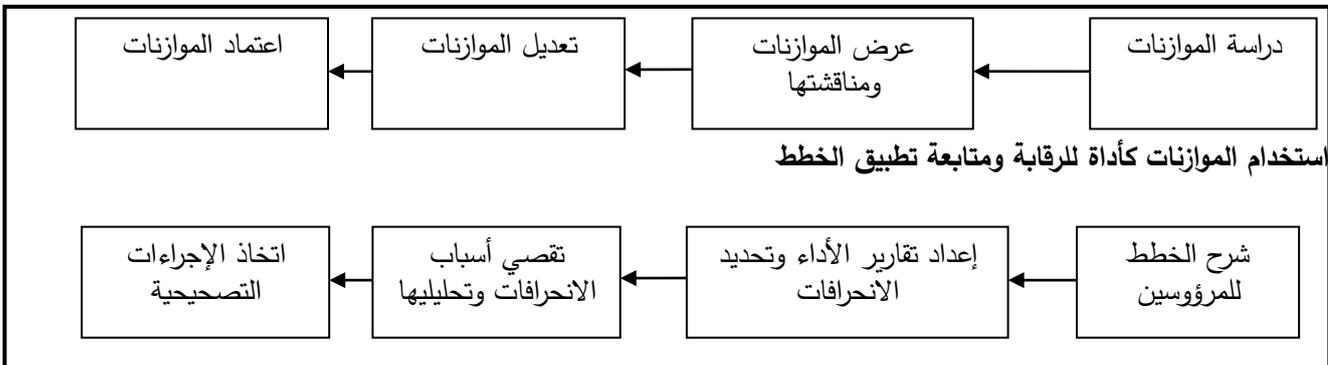


المرحلة الثانية: إعداد الموازنات



المرحلة الثالثة: إتماد الموازنات واستخدامها كأداة للرقابة ومتابعة تطبيق الخطط

إتماد الموازنات



المصدر: محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، 2006، ص 48.

4.2.2. لجنة الموازنة التقديرية

إن لجنة الموازنة من اللجان المهمة في المؤسسات سواء الكبيرة أو الصغيرة وعادة ما يكون رئيس قسم الموازنة هو رئيس اللجنة، وظيفه لجنة الموازنة هي وظيفة إستثمارية ومسؤولياتها تنحصر في تفسير الظروف الاقتصادية المتوقعة خلال فترة الموازنة وكذلك تحديد الأسعار ومستويات الأجور.

بعد قيام المختصين بقسم الموازنات بإعداد الموازنات المختلفة فإنها ترفع إلى لجنة الموازنة وعلى أعضائها تقييم كل موازنة في ضوء الإفراضات الأساسية من الأمور المتعلقة بالفترة التي أعدت لها الموازنة. وإذا وجب وضع تعديلات فيجب إعلام القسم الذي أعدها بملاحظاتهم وبعد التعديلات فإن على لجنة الموازنة رفع تقرير ملخص إلى مجلس الإدارة في المؤسسة والمصادقة النهائية لهذه الأخيرة على شكل الموازنات ومحتوياتها.

وفي مجال التخطيط بعيد المدى فإن لجنة الموازنة تقوم بـ: (1)

- 1) مساعدة الإدارة في تقييم ووضع الإطار العام للمخطط بعيد المدى؛
 - 2) التخطيط البعيد لحجم النقد ورأس المال العامل وتقييم الإحتياجات المالية الأخرى؛
 - 3) تحديد فرص الإستثمار المربح ومجالاته؛
 - 4) تحديد إحتياجات المؤسسة من التسهيلات الإستثمارية المختلفة؛
 - 5) تزويد الإدارة العليا بالأسس الواجب الإعتماد عليها في إجراء التغييرات في الهيكل التنظيمي والافراد لمواجهة الظروف الاقتصادية؛
 - 6) تحديد المجالات التي يجب إجراء البحوث والدراسات عليها.
- إن مسؤولية إعداد الميزانية التقديرية والإشراف على برامجها التخطيطية والرقابية هي في الغالب من مهمة مدير الحسابات في المؤسسة، وذلك من خلال مسؤولياته وصلاحياته المخولة له وطبيعة أعماله، كما له القدرة على تسهيل التكامل التام بين الإجراءات المحاسبية وبين خطط المؤسسة واهدافها.
- وقد نجد في قسم الموازنات في المؤسسات الصناعية الكبرى منفصلة عن قسم الحسابات، والتقارير التي يعيدها قسم الموازنات يرفعها إلى المدير العام مباشرة.

فالمسؤوليات التي يجب أن يضطلع بها مدير الموازنة هي:

- 1) شرح السياسات والإجراءات التي يتم ضمنها العمل بالموازنة؛
- 2) توضيح وتعريف مدى التفاصيل التي يجب أن تتضمنها الموازنة؛
- 3) المساعدة وتقديم النصح عند إعداد الموازنات والتنبؤات؛
- 4) جدولة الوقت في سبيل الحصول على المعلومات؛
- 5) جمع ونشر الموازنات والتنبؤات؛
- 6) تزويد دائرة الحسابات بالربح الحقيقي والمصاريف وبالصورة المفصلة المطلوبة لغرض العمليات وتخطيط الموازنة؛

(1). حسينة حوجو، مرجع سبق ذكره، ص: 37-38.

(7) تحليل وتفسير والمقارنة بين الوضع الفعلي والمخطط بموجب الموازنات.

3.2. الرقابة على أهم الموازنات التقديرية وتحليل الإنحراف

تعد الموازنة التقديرية من أفضل المعايير التي يمكن الإعتماد عليها لتحقيق الرقابة على الأداء الكلي للمؤسسة فهي تجمع بين التخطيط والرقابة، كما تحدد المعايير المطلوب الوصول إليها لنشاط المؤسسة وتوضح الاختلافات بين المعايير والأداء الفعلي، وتعمل على معالجة الإنحرافات السلبية ومعرفة الإنحرافات الإيجابية لتحقيق الكفاءة في مراقبة التسيير.

1.3.2. الموازنة التقديرية للمبيعات

تعتبر الموازنة التقديرية وسيلة رقابية واسعة الإستخدام في المؤسسات الاقتصادية بحكم كونها خطط مستقبلية تحدد فيها النتائج المتوقعة بشكل كمي وتشكل معيارا للأداء وأساسا لمتابعة الإنجاز وقياسه وتقويمه بناءا على تلك التقديرات.

يعد التنبؤ بحجم وقيمة المبيعات المستقبلية للفترة الزمنية محل التنبؤ بمثابة الركن الأساسي ، فالكميات التي يمكن بيعها من الإنتاج تعتبر العنصر الأساسي الذي يتم على أساسه تقدير سائر العناصر في مختلف وظائف وعلى أساسها يتم إعداد موازنات بقية النشاطات.

1.1.3.2. تعريف الموازنة التقديرية للمبيعات

"تعتبر موازنة المبيعات حجر الزاوية في وضع الموازنة التشغيلية وهي تشمل على المبيعات التقديرية لفترات الموازنة القادمة التي تعتبر المصدر الرئيسي لإيرادات المؤسسة، وتعتبر موازنة المبيعات هي أساس إعداد موازنة الإنتاج والمواد والمشتريات والأجور والمصروفات الصناعية، ومصروفات البيع والتوزيع ويلاحظ أن النجاح في نظام الموازنات يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية ولذا عادة ما يطلق على موازنة المبيعات بالموازنة الأم".⁽¹⁾

ومن التعريف يمكن أن نستخلص مايلي:⁽²⁾

- 1) تم إدارة بأساس تخطيط إنتاج المنتجات والطاقة الإنتاجية؛
 - 2) تبين الموازنة التقديرية للمبيعات الإيرادات المنتظرة كما تبين موازنة المصروفات المتوقعة ويمثل الفرق بينهم الربح الذي ينتظر الحصول عليه؛
 - 3) تستخدم كهدف لإدارة المبيعات فتكون مرشدا لها عند التنفيذ وفي نفس الوقت تستخدم كمعيار لتحليل أدائها.
- ونجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات.
- ولهذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات باتباع الأساليب العلمية حتى تكون التقديرات على درجة كبيرة من الدقة، وتتم عملية التقدير وفقا للكيفية الآتية:

(1). محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2001، ص 77.

(2). محمد الصيرفي، إدارة المال وتحليل هيكله، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص 182.

- 1) تحديد الهدف من التقدير؛
- 2) يجب أن تقسم المنتجات المراد بيعها إلى مجموعة متجانسة؛
- 3) إختيار أسلوب التنبؤ الذي كل يناسب مجموعة متجانسة؛
- 4) جمع البيانات والمعلومات وتحليلها تحليلًا علميًا واستخلاص النتائج.

الجدول رقم (1.2): الشكل النموذجي العام للموازنة التقديرية للمبيعات

المنتجات	المبيعات في السنة (ن-1)	المبيعات في السنة ن	المبيعات في السنة (ن+1)			التطور بالنسب
			سعر بيع الوحدة	الكمية	الإجمالي	

المصدر: فريد مقران، التخطيط المالي للمشاريع الإستثمارية-دراسة حالة شركة سوناطراك- فرع نشاط المنبع، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006، ص 81.

2.1.3.2. طرق إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

تتقسم طرق التنبؤ بالمبيعات إلى نوعين: أساليب كيفية أخرى كمية.

أولاً: الطرق الكيفية

تتمثل هذه الأخيرة في إستطلاع آراء الغير حول مستوى المبيعات المستقبلية، ويوجد أربعة طرق كيفية مستعملة في تقدير حجم المبيعات، وهي: (1)

1) **دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة:** يجب دراسة المؤشرات الاقتصادية العامة وتحليلها وتبيان أثرها على مبيعات المؤسسة في المدى القصير والمدى الطويل، ويعتمد الدارس على الإحصائيات والبيانات التي تنشرها الهيئة المكلفة بالتخطيط، ومعرفة هذه المؤشرات يساعد على معرفة مدى تأثير مبيعات المؤسسة بها.

2) **طريقة جمع تقديرات وكلاء ومندوبي العملاء:** يقوم رجال البيع في المناطق المختلفة التي تباع فيها منتجات المؤسسة بتقدير المبيعات لكل منتج حسب الزبائن، ويعتمدون في ذلك على خبراتهم واتصالاتهم بالزبائن وما توفره لهم الإدارة من أرقام المبيعات الفعلية للسنوات الماضية الخاصة بمناطقهم لأجل مساعدتهم في عملية التنبؤ. فبعد إعدادهم لتقديراتهم يقدمونها إلى المدير الجهوي الواقع في منطقتهم، والذي بدوره يقوم بدراستها وقيمتها استناداً إلى المبيعات الفعلية للمنطقة في السنوات الماضية والتوقعات المستقبلية.

3) **اللجنة الإستشارية:** تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي تعدها مجموعة من الخبراء (مسؤولين تنفيذيين، إقتصاديين، مستشارين)، وبعد مناقشة التقديرات الفردية من طرف هؤلاء الخبراء يتفقون على تقديرات معينة، وتوضع تحت تصرفهم كل البيانات التي هم في حاجة إليها.

(1). سامية مقاش، الموازنات التقديرية، سلسلة محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة LMD، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2019، ص ص: 20-21.

4) طريقة دلفي: تقوم هذه الطريقة على أساس التقديرات الفردية التي تعدها مجموعة من الخبراء. فيقوم كل خبير بالإجابة على الإستقصاء، وبعد ذلك تقوم المؤسسة بوضع الأجوبة تحت تصرف الخبراء بدون ذكر أسماء أصحابها وترسل إليهم إستقصاءات للإجابة عليها وهكذا حتى التوصل إلى الإتفاق على مستوى معين من التقديرات.

ثانيا: الطرق الكمية

وهي الأساليب التي تعتمد على الطرق الإحصائية والرياضية للتنبؤ بالمبيعات، وتنقسم إلى:⁽¹⁾

1) الطريقة الحسابية البسيطة: تعتبر من أسهل طرق التنبؤ بالمبيعات، ولكي يمكن تطبيق هذه الطريقة لا بد من معرفة المبيعات التي تحققت في العام الحالي والمبيعات التي تحققت في العام الماضي، ويمكن حسابها كمايلي:

$$\text{مبيعات العام القادم} = \text{مبيعات العام الحالي} \times (\text{مبيعات العام الحالي} \div \text{مبيعات العام الماضي})$$

ويعاب على هذه الطريقة أنها لا تأخذ بعين الإعتبار تغير الظروف التي يمكن أن تحدث في المستقبل، لكونها تعتمد فقط على ما حدث في الماضي وفي الوقت الحاضر.

2) طريقة السلاسل الزمنية: وتعتمد هذه الطريقة على وجود سلاسل زمنية تمثل بيانات تاريخية عن المبيعات، ويتم حساب التغير لكل سنة بالنسبة للسنة التي تليها فإذا كانت مبيعات السنة اللاحقة أكبر من السنة السابقة فإن التغير يكون موجبا، وإذا كانت أقل يكون سالبا.

3) طريقة المربعات الصغرى: وتستخدم هذه الطريقة في تحليل السلسلة الزمنية، وذلك بتحديد معادلة الإتجاه العام من خلال تحديد شكل الظاهرة عن طريق رسم المنحنى، فقد يأخذ شكل خط مستقيم أو منحنى من الدرجة الثانية أو الثالثة، فإذا كان منحنى الإتجاه العام على شكل خط مستقيم تكون معادلته من الشكل: $Y = ax + b$. هي المبيعات التقديرية،

X_i : ترتيب الفترة الزمنية (السنة)،

(a, b): معلمتين.

4) معامل الارتباط: حيث يتم إستخدامه كأساس مساعد للتنبؤ بالمبيعات المتوقعة عن طريق تحديد درجة الارتباط بين المبيعات وبعض المتغيرات المستقلة الأخرى (السعر، الترويج...)، وهذا وفق علاقة رياضية قائمة بين المتغيرين، وهي تعتمد على التحليل الجبري لمعادلة الخط المستقيم $y = f(x)$.

5) طريقة المتوسطات المتحركة: تستعمل هذه الطريقة للتخلص من التقلبات التي تشتمل عليها السلسلة الزمنية وتستعمل كذلك في حالة التقلبات الدورية والتقلبات الفصلية.

(1). حميد قرومي، عبد القادر شلابي، إعداد وإدارة الموازنة التقديرية، مطبوعة موجهة لطلبة سنة ثانية، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2017، ص: 121-122.

4.1.3.2. الرقابة على موازنة المبيعات

أولاً: الرقابة الموسمية

إذا تبين أن في فترة معينة كان حجم المبيعات ضعيفا في منطقة معينة أو في جميع مناطق البيع فيمكن إرجاع هذا إلى سبب الركود في تلك المنطقة أو في جميع المناطق، ولكن إذا كان حجم المبيعات ضعيفا خلال فترة معينة من السنة وعلى مستوى وكيل أو ممثل بيع واحد أو عدة ممثلين ففي هذه الحالة على الإدارة أن تراقب الممثلين وذلك برقابة المنافسات المقطوعة وعدد الزيارات التي قاموا بها،....إلخ.

ثانياً: الرقابة الجهوية

إذا كان الإتجاه العام للمبيعات في منطقة معينة يختلف عن الإتجاه العام للمبيعات في المناطق الأخرى فإنه يستوجب البحث عن هذا الاختلاف لتصحيحها وتجنب وقوعها في المستقبل وتنصب عملية الرقابة على وكلاء البيع، والأسباب من الممكن أن تكون خارجية كالإضرابات العمالية في منطقة معينة أو الركود المحلي،....إلخ، أو أسباب داخلية كالنقص في التموين لمنطقة معينة أو عدم كفاية رجال البيع والممثلين وعدم أداء عملهم كما يجب.

ثالثاً: الرقابة على المنتجات ونوعيتها

إذا كانت مبيعات منتج معين ضعيفة أو ابتدأت في الإنخفاض فإن على المؤسسة أن تغير من السياسة البيعية التي تنتجها إزاء هذا المنتج بأن توقف تسويقه تماما وتعويضه أو تغيير سعر بيعه إذا كانت هناك منافسة، أو القيام بحملة للدعاية والإشهار أو تغيير سعر بيعه إذا كانت هناك منافسة أو القيام بحملة للدعاية والإشهار أو تغيير شكله،...إلخ، ويجب استبعاد الأسباب الأخرى كالركود وضعف أداء رجال البيع.⁽¹⁾

رابعاً: موازنة المجموع

يمكننا القول أنه لا يوجد تصميم واحد يكون صالحا في كل المؤسسات ولذلك فبإمكان كل مؤسسة أن تصمم الموازنة حسب ماتراه مناسبة. وعموما تحتوي موازنة المجموع على النقاط الرئيسية التالية:⁽²⁾

- توزيع المبيعات حسب المنتوجات؛
- تقدير المبيعات بالكميات والقيمة، وسعر البيع؛
- توزيع مبيعات كل منتج توزيعا موسميا وحسب المناطق.

5.1.3.2. تحليل إنحرافات موازنة المبيعات

الإنحرافات بصفة عامة سواء كانت ملائمة أيصالحة للمؤسسة أو غير ملائمة أي غيرصالحة تنقسم إلى قسمين:

- انحرافات ترجع إلى عوامل داخلية مثل القصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفعالية وهي الإنحرافات الخاضعة للرقابة؛

(1). محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 41.

(2). سامية مقعاش، مرجع سبق ذكره، ص 30.

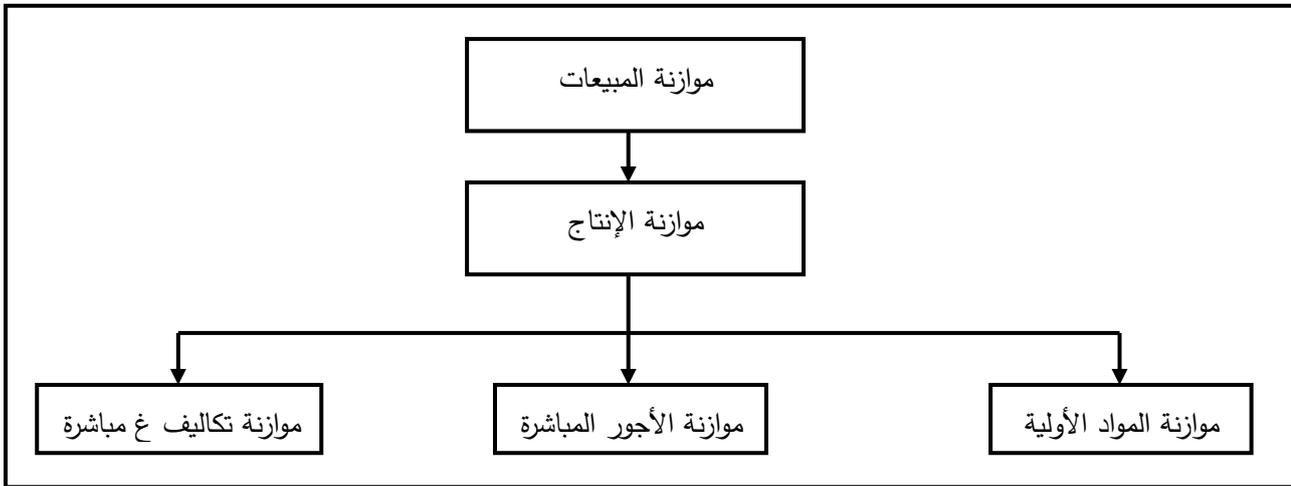
- انحرافات ترجع إلى عوامل خارجية وهي الإنحرافات الخاضعة للرقابة.
 - تحليل الإنحراف على الهامش: يكون الإنحراف الكلي عبارة عن الفرق بين الهامش المقدر والهامش الفعلي، ويمكن تعريف الهامش للمنتوج على أنه الفرق بين سعر البيع و التكلفة المتغيرة للمنتوج.
- (1) في حالة مؤسسة تباع منتجاً واحداً: ويتم التحليل على النحو التالي

$$\begin{aligned} \text{الإنحراف الكلي} &= \text{الكمية الفعلية} \times \text{السعر الفعلي} - \text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعياري}. \\ \text{إنحراف الكمية} &= (\text{الكمية الفعلية} - \text{الكمية المعيارية}) \times \text{السعر المعياري}. \\ \text{إنحراف السعر} &= (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر المعياري}) \times \text{الكمية الفعلية}. \end{aligned}$$

(2) في حالة مؤسسة تنتج وتبيع عدة منتجات

$$\begin{aligned} \text{انحراف الكمية} &= (\text{الكمية الكلية الفعلية} - \text{الكمية الكلية المقدرة}) \times \text{الهامش المعياري المرجح للوحدة}. \\ \text{إنحراف السعر} &= (\text{الهامش الفعلي للوحدة} - \text{الهامش المعياري للوحدة}) \times \text{الكمية الفعلية} \\ \text{انحراف المزيغ} &= (\text{الكميات الفعلية بالمزيغ الفعلي} - \text{الكميات الفعلية بالمزيغ المعياري}) \times \text{الهامش المعياري}. \end{aligned}$$

الشكل رقم (3.2): العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى



المصدر: أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 97.

2.3.2. الموازنة التقديرية للإنتاج

يتم في هذه الموازنة تحديد حجم الإنتاج المتعلق بفترة الإستغلال، والملاحظ هو وجود علاقة مباشرة بين موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج، فبالرغم من أن هناك عدة عوامل تؤثر على كمية الإنتاج مثل الطاقة الإنتاجية المتاحة، فإن كمية الإنتاج تتحدد بشكل أكبر من خلال الموازنة التقديرية للمبيعات.

1.2.3.2. تعريف موازنة الإنتاج

تعرف موازنة الإنتاج بأنها: "الخطوة الثانية بعد موازنة المبيعات ويتم تحديد الكمية المتوقع إنتاجها باستخدام المعادلة التالية"⁽¹⁾:

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

(2) "موازنة تعتمد على كمية المبيعات التقديرية التي تم التوصل إليها في موازنة المبيعات، بالإضافة إلى كمية مخزون المنتجات التامة الموجودة أول المدة، وكمية مخزون المنتجات التامة الواجب الاحتفاظ بها آخر المدة"، ويتم تحديد كمية الإنتاج التقديرية كمايلي:⁽²⁾

$$\text{كمية الإنتاج التقديرية} = (\text{كمية المبيعات التقديرية} + \text{مخزون الإنتاج التام آخر المدة}) - \text{مخزون الإنتاج التام أول المدة}$$

(3) "موازنة الإنتاجي عبارة عن بيان يظهر عدد الوحدات التي يجب إنتاجها للوفاء بالمبيعات المتوقعة والمخزون المستهدف في نهاية الفترة"⁽³⁾. وتنقسم الموازنة التقديرية للإنتاج إلى:

- (1) برنامج الإنتاج: وهو الوضع المسبق لكميات وأنواع المنتجات والخدمات التي تريد المؤسسة إنتاجها في الفترة المحددة للموازنة أخذًا في الاعتبار قيود الإنتاج، قيود التخزين، قيود المبيعات.
- (2) برنامج عوامل الإنتاج: وهي الوضع المسبق لمدخلات العملية الإنتاجية (عوامل الإنتاج) من مواد أولية مباشرة، يد عاملة مباشرة، ومصاريف أخرى مباشرة تحقيقًا لبرنامج الإنتاج المقدر.

2.2.3.2. تقدير برنامج الإنتاج

(1) تقدير الإنتاج على أساس برنامج المبيعات: إستنادا إلى الميزانية التقديرية للمبيعات ومستوى المخزون المتوفر في بداية الفترة ومستوى المخزون الذي ترغب المؤسسة في الاحتفاظ به في نهاية الفترة:

$$\text{الإنتاج المقدر} = (\text{المبيعات المقدر} - \text{مخزون بداية الدورة}) + \text{مخزون نهاية الدورة}.$$

(2) تقدير الإنتاج باستخدام البرمجة الخطية: وهو البحث عن برنامج الإنتاج الذي يأخذ في الاعتبار القيود الإنتاجية ويولي المبيعات التقديرية، حيث يمكن تقدير برنامج الإنتاج الأمثل بطريقتين، الطريقة البيانية وطريقة السمبلاكس.

(1). محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، ط4، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، جامعة الكويت، 2007، ص 192.

(2). صلاح بسيوني عيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط1، جامعة القاهرة، مصر، 2017، ص 214.

(3). بديع الدين ريشو، الموازنات التشغيلية والمالية والمالية والرأسمالية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2009، ص 32.

3) تقدير برنامج الإنتاج اعتماداً على طريقة المورد النادر أو مراكز الإختناق: تقوم هذه الطريقة على الملائمة بين برنامج الإنتاج وبرنامج المبيعات وتحديد مراكز الإختناقات، والمقصود بمراكز الإختناقات هو وجود عنصر نادر في المؤسسة (يد عاملة، ساعات عمل، مواد أولية) تجعل المؤسسة غير قادرة على مواجهة الطلب (موازنة المبيعات) نتيجة النقص في إمكانياتها لذلك يتم البحث عن العنصر المميز الذي يمكن المؤسسة من تحقيق أكبر ربح إنطلاقاً من الإمكانيات المتاحة، حيث يتم إتباع الخطوات التالية:

- تجديد الطاقة المتاحة من مختلف الموارد؛
- تجديد الطاقة الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج؛
- تحديد المورد الذي لا يسمح بإنتاج الكمية المطلوبة؛
- تحديد برنامج الإنتاج الذي يستعمل المورد إستعمالاً امثلاً.

الجدول رقم(2.2): نموذج عام لموازنة الإنتاج

الإجمالي السنوي		الأشهر الأخرى		جانفي		عناصر التكاليف	
		ف م أ م ج ج أ س أن د					
التكلفة		التكلفة		التكلفة		التكلفة	
الفروق		الفروق		الفروق		التقديرية والفعالية	
-	+	-	+	-	+	التقديرية	الفعالية
							المواد الأولية المستهلكة اليد العاملة المباشرة اليد العاملة غ المباشرة لوازم الطاقة
							التكلفة المتغيرة كراء واهتلاكات أعباء الإدارة العامة والتسيير
							التكلفة الثابتة
							مجموع التكاليف حجم النشاط
							تكلفة الوحدة

المصدر: عبد الحميد قادم، مطبوعة في مقياس الموازنات التقديرية موجهة لطلبة السنة الثالثة علوم تسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2020، ص 13.

3.2.3.2. تقدير ومراقبة الميزانية التقديرية لعوامل الإنتاج (مستلزمات العملية الإنتاجية)

قد تصادف بعض المؤسسات الاقتصادية في أوقات معينة مشكلة نقص المواد الأولية، إذا كانت هذه المواد تدخل في إنتاج أكثر من منتج فمن صالح الوحدات أن تخطط الإنتاج خلال هذه الأوقات بحيث توجهه نحو المنتج أو المنتجات التي يتحصل منها أعلى ربح حدي بالنسبة لوحدة من هذه المواد، وبعبارة أخرى يكون معيار

المفاضلة بين المنتجات عند تخطيط الإنتاج هو "معدل الربح الحدي لوحددة المواد". كذلك الأمر بالنسبة للعمل فقد تكون المؤسسة الاقتصادية تتوفر على عمال بقدر غير كافي لإحتياجات الإنتاج، فإذا كان هذا العمل يقوم بإنتاج أكثر من منتج فإن تخطيط برنامج الإنتاج يجب أن يعطي أهمية خاصة للمنتج أو المنتجات التي يتحصل منها أكبر معدل ربح حدي لساعة هذا العمل.⁽¹⁾

مما سبق سنتطرق إلى الموازنات الفرعية التي لها علاقة مباشرة مع الموازنة التقديرية للإنتاج:

أولاً: موازنة المواد الأولية

تعتبر المواد الأولية من العناصر الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج، وتنقسم إلى نوعين مواد مباشرة وأخرى غير مباشرة.

ولإعداد موازنة المواد الأولية يجب إعداد برنامج المواد الأولية المستهلكة وتقدير الأسعار للمواد الأولية وفقاً للعلاقة التالية:

$$\text{الوحدات الواجب شراؤها} = (\text{الكميات التقديرية اللازمة من المواد الأولية اللازمة للإنتاج}) + (\text{مخزون آخر المدة} - \text{مخزون أول المدة})$$

1) تقدير تكاليف المواد الأولية: إن إعداد التقديرات للمواد الأولية اللازمة للإنتاج يتوقف على مدى تماثل المنتجات المراد إنتاجها.

• **تقدير كميات المواد الأولية:** بالنسبة للمؤسسات التي تنتج منتجات نمطية فإن التقديرات تشمل تحديد الكمية المعيارية من كل نوع من أنواع المواد التي تدخل في عملية إنتاج كل وحدة من المنتج، وهذه الكمية يتم تحديدها بطريقة الدراسات الهندسية. وبعد تحديد الكمية المعيارية التي تكون في صورة معدل لوحدة واحدة من المنتج يتم بعد ذلك تحديد كمية المواد اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج وذلك بضرب معدل المواد لكل وحدة منتجة في عدد الوحدات المقدر للإنتاج.

$$\text{كمية الإحتياجات} = \text{الإنتاج المقدر} \times \text{إحتياجات الوحدة الواحدة}$$

أما بالنسبة للمؤسسات التي يكون الإنتاج فيها حسب الطلبات فيحدد الزبون المواصفات المطلوبة (مؤسسات البناء)؛ وفي هذه الحالة نقوم بتحليل هذه المواصفات، وذلك لتحديد أنواع وكميات المواد التي نستعملها في إنتاج الطلبية، وعند تحديد موازنة يجب أن لاننسى تحديد نسبة التلف الطبيعي المسموح به في عملية الإنتاج.

(1). زينب رضوان علي، مرجع سبق ذكره، ص70.

• **تقدير الأسعار للمواد الأولية:** إذا كانت أسعار السوق مستقرة فإنها تقيم المخزون والمواد الأولية والمنتجات تامة الصنع على أساس سعر معياري، أما إذا كانت السوق غير مستقرة وتتميز بتقلبات هامة وعشوائية، فالإنتفاع بالأسعار المعيارية غير ممكن ولكن التقييم يتم على أساس آخر الأسعار المعروفة.⁽¹⁾

(3) الرقابة وتحليل الإنحراف: لإيجاد إنحراف المواد الأولية المقدرة والمواد الأولية الفعلية يجب إيجاد الفرق التالي:

$$\text{الإنحراف} = \text{المواد الأولية المقدرة} - \text{المواد الأولية الفعلية}$$

أ/ إذا كان الناتج موجبا، فإن ذلك لصالح المؤسسة ويفسر بأن المؤسسة أنتجت الكمية المقدرة من الإنتاج بكمية مواد أولية أقل من كمية المواد الأولية المقدرة، وبالتالي، تخفيض مصاريف المواد الأولية، وقد يكون سببه إنخفاض أسعار المواد الأولية.

ب/ إذا كان الناتج سالبا، فإن ذلك يفسر بـ:

• الكمية المقدرة لم تكن كافية للإنتاج المقدر وهذا بحد ذاته يعيب عملية التقدير التي قام بها الفريق القائم بعملية التقدير، وقد يتسبب ذلك في مصاريف إضافية لشراء مواد أولية إضافية للحصول على كمية الإنتاج المقدر ويؤدي ذلك إلى تخفيض الربح المقدر،

• تلف جزء من المواد الأولية مما يستدعي هذا إلى وجوب مراقبة تسيير المخزون وآلية حفظه.

كما يفسر أيضا بـ:⁽²⁾

• استخدام مواد أولية رديئة أو غير مطابقة للمواصفات؛

• عدم واقعية معيار الكمية المحددة مقدما؛

• تغيير الأسعار الفعلية للمواد عن الأسعار المعيارية نتيجة ظروف إقتصادية معينة،

الشراء بكميات غير إقتصادية.

الجدول رقم(3.2): نموذج للموازنة التقديرية للمواد الأولية

البيان	وحدة
الكمية التقديرية من المواد الأولية اللازمة للإنتاج	****
يضاف إليها:	
+ مخزون آخر المدة من المواد الأولية	****
يطرح منها:	
- مخزون أول المدة من المواد الأولية	****
= الوحدات الواجب شراؤها من المواد الأولية.	****

المصدر: عبد الحميد قادم، مطبوعة في مقياس الموازنات التقديرية موجهة لطلبة السنة الثالثة علوم تسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2020، ص 14.

(1). محمد فركوس، مرجع سبق ذكره ، ص 103.

(2). هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطبع والنشر، مصر، 2000، ص 353

ثانيا: موازنة اليد العاملة المباشرة

بعد إعداد موازنة المواد المباشرة التي يحتاجها برنامج الإنتاج تكون الخطوة التالية هي إعداد موازنة الأجور المباشرة، توضح هذه الموازنة العمالة المطلوبة لإنتاج كل سلعة من السلع المختلفة بالكميات المحددة في موازنة الإنتاج، يجب أن تحدد قيمة العمالة المطلوبة بالنسبة لكل نوع من أنواع العمالة وأن يكون ذلك بالساعات وفئات الأجور المختلفة، وتعد تلك الموازنة أساسا لتخطيط القوى العاملة في المؤسسة، كما أنها تستخدم في تحديد الإحتياجات النقدية للأجور في المؤسسة، وتحدد موازنة الأجور المباشرة بالمعادلة التالية: (1)

$$\text{إجمالي تكلفة العمل المباشر} = \text{الوحدات الواجب إنتاجها (موازنة الإنتاج)} \times \text{الساعات التي تحتاجها الوحدة} \times \text{معدل أجر الساعة}$$

1) تقدير تكاليف اليد العاملة المباشرة:

وتمر بالمراحل التالية:

- تقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج: لتقدير ساعات العمل المباشر اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج التقديري لا بد أولا من تحديد الوقت اللازم لإنتاج وحدة واحدة، ثم بعد ذلك تطبقه على برنامج الإنتاج. وهذا يحتاج إلى أشخاص ذوي خبرة واختصاص في مجالات الهندسة الصناعية.
- تقدير معدل تكلفة الأجر: يتضمن معدل الأجر صافي المبلغ المدفوع للعامل إضافة إلى كافة النفقات والمصاريف كمساهمة المؤسسة في صندوق الضمان والضمان الصحي والإجازات الممنوحة التي ينص عليها القانون، الإمتيازات الأخرى والمكافآت التي تمنح للعامل سواء كانت نقدية أو مادية.
- إن الأجرة المعيارية للساعة تعتبر الأساس في وضع تقديرات الأجور، والتي على أساسها يتم تقدير الأجور، حيث يتم ترجيح الأجرة المعيارية للساعة لفئة عمال معينة بعدد الساعات اللازمة لإنتاج وحدة واحدة، بعد ذلك ترجح النتيجة بعدد الوحدات المقدر إنتاجها من منتج معين فنحصل على تكلفة الأجر خلال فترة الموازنة لفئة عمال معينة ومنتج معين. (2)

2) الرقابة على موازنة الأجور المباشرة: تتم الرقابة على تكلفة الأجور المباشرة من خلال تقارير الأداء التي يتم إعدادها من قبل الأقسام الإنتاجية التي تستخدم هذه القوى العاملة، وتعكس هذه التقارير: (3)

- كمية الإنتاج الفعلية من كل المنتج؛
- كمية الإنتاج المقدر من كل المنتج؛
- عدد ساعات العمل المباشرة الفعلية لكل منتج؛
- عدد ساعات العمل المباشرة المقدر لكل منتج؛

(1). أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 245.

(2). خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل إقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 228.

(3). محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 294.

- انحراف عدد ساعات العمل المباشرة الفعلية عن المقدرة لكل منتج؛
- الاجور الفعلية للعمالة المباشرة؛
- الاجور المقدرة للعمالة المباشرة؛
- انحراف الاجور الفعلية للعمالة المباشرة المقدرة.

(3) تحليل انحرافات موازنة اليد العاملة: لإيجاد إنحراف موازنة اليد العاملة نتبع العلاقة التالية:

$$\text{الإنحراف} = \text{مصاريف اليد العاملة المقدرة} - \text{مصاريف اليد العاملة الفعلية}$$

أ/ إذا كان الناتج موجبا، فإن ذلك يفسر بأن المؤسسة استطاعت إنتاج كمية الإنتاج المقدر بأقل مصاريف من قيمة المصاريف المخطط لها وهذا لصالح المؤسسة حيث يؤدي ذلك إلى تخفيض التكاليف.

ب/ إذا كان الناتج سالبا، فإن ذلك يفسر بـ:

- عطل في الآلات وبالتالي يؤدي إلى ضياع الوقت؛
- عدم تمويل الورشات بالمواد في الوقت المحدد؛
- رفع الأجور من طرف الإدارة العامة أو من طرف الدولة في المؤسسات التابعة للدولة؛
- سوء عملية التقدير من قبل الفريق القائم.

ثالثا: موازنة المصاريف غير المباشر

تتمثل المصاريف الصناعية غير المباشرة، في كافة الأعباء التي لا يمكن تخصيصها لمركز كلفة معين أو كلفة منتج معين، إذ أن موازنة المصروفات الصناعية غير المباشرة أداة فعالة للرقابة على هذه المصروفات عن طريق إجراء مقارنة بين المصاريف المحققة والمصاريف المقدرة.

لإعداد هذه الموازنة يجب تحديد مايلي:⁽¹⁾

1) تقدير وحدات العمل: يعتبر معامل الارتباط أحسن طريقة لتحديد وحدة العمل المناسبة التي تقيس نشاط القسم بالضبط، كما يجب تحديد لكل قسم من أقسام الإنتاج وحدة العمل المناسبة والضرورية لتحقيق برنامج الإنتاج.

2) تقدير المصاريف الصناعية غير المباشرة لوحدة العمل: عند تقدير هذه المصاريف يمكن الإستعانة بالسجلات المحاسبية ونتائج السنوات الماضية لغرض تحديد الإتجاه العام لهذه المصاريف، غير أنه من الخطأ الإعتماد على وضع التنبؤات على أساس زيادة أرقام المصاريف الخاصة، كما يجب عدم نسيان التغيرات المتوقعة لهذه المصاريف في المستقبل عند التقدير وتشمل هذه التغيرات:

- إرتفاع أو إنخفاض قسط الإهلاك بسبب شراء أو بيع بعض الآلات والمعدات،

(1). خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسات الإقتصادية المستقلة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 22.

- تغير عدد ساعات العمل؛
 - توظيف أو تسريح لعدد من العمال.
- (3) إيجاد وتحليل انحراف موازنة المصاريف الغير مباشرة الفعلية: لإيجاد الإنحراف نستخدم العلاقة الموالية:

$$\text{الفرق} = \text{قيمة المصاريف الغير مباشرة المقدرة} - \text{قيمة المصاريف الغير مباشرة الفعلية}$$

أ/ إذا كان الناتج موجبا، فإن ذلك يفسر بأن المؤسسة استطاعت أن تنتج الكمية المقدرة بمصاريف أقل من القيمة المقدرة وهذا يؤدي إلى تخفيض نسبة التكاليف.

ب/ إذا كان الناتج سالبا؛ فإن ذلك يفسر بـ:

- تغير الأسعار الفعلية عن الأسعار المقدرة نتيجة ظروف إقتصادية؛
- عملية التقدير لم تعد بصفة دقيقة؛
- ارتفاع قيمة بعض المصاريف.

3.3.2. الموازنة التقديرية للتموينات والنقدية

1.3.3.2. الموازنة التقديرية للتموينات

بعد إعداد موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج يجب إعداد موازنة التموينات لتحديد الكمية اللازمة من المواد واللوازم الضرورية لضمان تنفيذ برنامج الإنتاج.

أولاً: تعريفها

الموازنة التقديرية للتموينات هي "خطة تتضمن تقديرات كمية أو قيمة للموارد واللوازم الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج، وتسعى إلى التأكد من أن المواد واللوازم سوف تشتري بالكميات المطلوبة وفي الأوقات المناسبة وبأقل التكاليف".⁽¹⁾

ثانياً: إعداد الموازنة التقديرية للتموينات

يتطلب إعداد الموازنة التقديرية للتموينات إختيار أحد النمطين التاليين للتموين:⁽²⁾

- (1) التموين بكميات ثابتة: عندما تتبع المؤسسة هذا النمط في التموين فإن أحجام الكميات التي تطلبها تكون ثابتة، وهذا عندما يكون مستوى المخزون قد وصل إلى القيمة الحرجة أي المخزون الأدنى من مخزون الأمان.
- (2) التموين في فترات ثابتة: هنا يكون الكشف عن حالة المخزون في تواريخ ثابتة، ونلاحظ بأن أخطار الإنقطاع تكون مرتفعة، لذا فإن هذا النمط يستلزم المراقبة المستمرة، كما يمكن إعداد موازنة التموينات عن طريق إعداد أربع موازنات هي: موازنة طلبيات أوامر الشراء، موازنة التموينات، موازنة الإستهلاك، موازنة المخزونات.

(1). سامية مقعاش، مرجع سبق ذكره، ص 52.

(2). سعاد شدرى معمر، محاضرات في الموازنة التقديرية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند، البويرة، الجزائر، 2020، ص 39.

ثالثاً: الرقابة على للتموينات

تكمن عملية الرقابة في متابعة ومقارنة المخزونات الفعلية بالكمية والقيمة مع التقديرات، وهناك مشكلة كبيرة تجعل عملية الرقابة معقدة وطويلة وهي مشكلة العدد المعتبر من المواد التي يتعين مراقبتها بالإضافة إلى ذلك هناك مشكلة أخرى تصعب عملية الرقابة، وتتمثل في تعدد أسباب الإنحرافات، ومن بين الأسباب العديدة يمكن ذكر مايلي: (1)

- التغير غير المنتظر في نمط الإستهلاك للمواد؛
- الوقوف على مدى إلتزام الموردين بمواعيد التموين وبالكميات المطلوبة؛
- الأداء الضعيف لقسم التموين سواء تعلق الأمر بالشراء أو التخزين أو الإلتئين معاً.

ويمكن مراقبة وتقييم قسم التموين بطريقتين:

أ/ طريقة النسب: يمكن مراقبة المخزونات بحساب إحدى النسب الآتية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{المواد الأولية المستهلكة خلال الفترة}}{\text{متوسط المخزون للمواد الأولية خلال الفترة}}$$

وتدل هذه النسبة على عدد المرات التي يجدد فيها المخزون خلال الفترة.

$$\text{المدة التي يغطيها المخزون المتوفر} = \frac{\text{متوسط المخزون للمواد الأولية}}{\text{المواد الأولية المستهلكة خلال السنة}} \times 360$$

وتعتبر هذه النسبة على المدة التي يغطيها المخزون المتبقي والمتوفر لدى المؤسسة في تاريخ معين. فالتفسير الفعال للمخزونات يهدف إلى جعل هذه النسب ترتفع أو على الأقل تبقى على حالتها، ولكن يجب أن لا يكون معدل الدوران مرتفعاً جداً لأن هذا يدل على نقص الإستثمار في المخزون، وبالتالي، بطيء التجديد وأن المؤسسة قد استثمرت مبالغ معتبرة في المخزون مما يؤدي إلى نقص كبير في النقدية الحاضرة وارتفاع التكاليف.

ب/ طريقة تحليل البطاقات المحاسبية أو الرسوم البيانية: هذه الطريقة تتمثل في إجراء المقارنات بين التقديري والفعلي على مستوى الموازنات الأربعة: الطلبيات، التموين، الإستهلاكات والمخزونات، ويتعين استعمال طريقة السبر لتجاوز مشكلة العدد المعتبر من المواد. ولتسهيل عملية الرقابة نبدأ أولاً بمراقبة الإستهلاكات ثم التموينات وفي الأخير الطلبيات. (2)

- تحليل إنحراف موازنة التموينات: يمكن حساب الإنحراف بالعلاقة الموالية:

$$\text{الإنحراف} = \text{قيمة التموينات المقدرة} - \text{قيمة التموينات الفعلية}$$

(1). فريد مقران، مرجع سبق ذكره، ص ص: 85-86.

(2). محمد عربي، رشيد الجزاوي، إدارة رؤوس الأموال وأثرها في تشغيل المنشآت، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015، ص 53.

أ/ إذا كان الناتج موجبا، فذلك يعتبر لصالح المؤسسة حيث ذلك يعني أن المؤسسة تحصلت على جميع تمويناتها بقيمة أقل من القيمة المقدرة، حيث ذلك الفرق بين القيمة المقدرة والقيمة الفعلية يعتبر ربحا.
ب/ إذا كان الناتج سالبا، فإن ذلك يمكن أن يفسر ب:⁽¹⁾

- ارتفاع سعر التموينات؛
- تغيير أحد أنواع التموينات المقدرة.

1.3.3.3 الموازنة التقديرية النقدية

أولاً: تعريفها

تعتبر هذه الوسيلة ذات فعالية في التخطيط النقدي من خلال تهيئتها للبيانات التي تساعد المؤسسة في معرفة ما يعود إليها من مقبوضات نقدية تقديرية ومقدار ما هو متوقع أن يخرج منها وأوقات كل من هذه الإنسيابات لمدد زمنية مختلفة، وتحديد النقد الفائض ومجالات توظيفه أو العجز المتوقع ومجالاته. ولذلك فهي تعتبر من الأدوات المهمة في تخطيط النقدية إذا تمثل كشفا كميا لتوقعات المؤسسة لانسيابات والتدفقات النقدية وتوقيت كل منها، وبالتالي مساعدة المؤسسة على تقدير التقلبات التي ستحصل في حركتها النقدية.⁽²⁾

جدول رقم(4.2): نموذج للموازنة النقدية

الحدث	جانفي	فيفري	مارس	***	ديسمبر
رصيد النقدية أول الفترة (1)					
يضاف إليها المتحصلات النقدية (المقبوضات)					
إجمالي النقدية المتاحة (2)					
يطرح منها المدفوعات النقدية					
المجموع (3)					
قيمة الزيادة أو النقص في النقدية عن المدفوعات النقدية (2) - (3)					
يضاف إليها التمويل					
رصيد النقدية نهاية الفترة					

المصدر: عبد الحميد قادم، مطبوعة في مقياس الموازنات التقديرية موجهة لطلبة السنة الثالثة علوم تسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2020، ص 15.

ثانياً: إعداد الموازنة النقدية

تعد الموازنة النقدية لفترة تقدر بسنة أو بستة أشهر وتجزأ هذه الفترة إلى فترات شهرية، أسبوعية، أو يومية وهذه الموازنة تتكون عموماً من ثلاثة جداول:

(1). شكري معمر سعاد، مرجع سبق ذكره ، ص 41.

(2). محمد عربي، رشيد الجزاوي، إدارة رؤوس الأموال وأثرها في تشغيل المنشآت، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015، ص 53.

1) جدول المقبوضات النقدية: وهذه المقبوضات تكون متعلقة بمبالغ مستحقة على المدينين في بداية فترة الموازنة من جهة وبمبالغ ناتجة عن عمليات وقعت خلال الفترة تحت الدراسة، ويتم تحصيلها في نفس الفترة من جهة ثانية.

2) جدول المدفوعات النقدية: إن هذه المدفوعات تكون متعلقة بالتزامات مستحقة في نهاية الفترة السابقة أو في الفترات السابقة كتسديد الديون المتتالية المترتبة عن مشتريات تمت في فترات سابقة، وكذلك متعلقة بالتزامات ناتجة عن عمليات وقعت في الفترة تحت الدراسة ويجب أن تسدد في نفس الفترة.⁽¹⁾

3) الرصيد النقدي: بعد إعداد تقديرات المقبوضات والمدفوعات نقوم بطرح المدفوعات من المقبوضات، مع الأخذ بعين الاعتبار الرصيد النقدي في أول المدة حتى نستطيع تحديد هل سيكون هناك زيادة أو نقص في السيولة النقدية، ويجب الاحتفاظ بحد أدنى من الرصيد كحد أمان، وبمقارنة الفائض أو العجز في السيولة النقدية مع الحد الأدنى للرصيد نتوصل إلى معرفة المبلغ الواجب اقتراضه وكذلك مواعده، أو المبلغ الذي تستطيع توظيفه في المدى القصير وكذلك مواعده.⁽²⁾

ثالثاً: الرقابة على الموازنة النقدية

تحتاج المؤسسة إلى نظام فعال على تدفقاتها النقدية، وذلك أن وضع السيولة النقدية في المؤسسة تكتسي أهمية قصوى في سير عملياتها دون صعوبات ويتطلب هذا الأمر مستويين من الرقابة:⁽³⁾

1) الرقابة اليومية المستمرة على حركة النقد وعلى الأرصدة المتاحة

وذلك للتأكد من قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها الجارية في مواعيدها، والإستفادة القصوى من النقد الفائض، أو خفض تكلفة التمويل.

هذا المستوى من الرقابة يتم تحقيقه من خلال سجلات وكشوفات الحركة اليومية والأسبوعية للصندوق والبنوك، بالإضافة إلى حصر المقبوضات المنتظرة والمدفوعات المتوقفة خلال الأيام والأسابيع القادمة ومتابعتها أولاً بأول.

2) الرقابة الشهرية والدورية

على حركة النقد وعلى الأرصدة المتاحة ومقارنتها بتلك المقدرة في الموازنة النقدية، وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها تمهيدا لاتخاذ القرارات النقدية، وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها تمهيدا لاتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة الانحرافات السلبية منها، والإستفادة القصوى من أسباب الإنحرافات الإيجابية، ويمكن لهذه القرارات أن تشمل:

زيادة الجهود في سبيل تحصيل الذمم المدنية؛

• تأجيل المشروعات الإستثمارية؛

⁽¹⁾فريد مقران، مرجع سبق ذكره، ص 89.

⁽²⁾ طارقحمادة عبد العال، الميزانيات النقدية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 846.

⁽³⁾ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 300-301.

- خفض أرصدة المخزون؛
- تأجيل سداد الديون للموردين أو الإتفاق معهم على شروط أخرى للسداد؛
- تعديل الموازنة النقدية للأشهر القادمة لتعكس التغيرات التي طرأت على نشاطات المؤسسة، وأثرت في نتائج الفترات السابقة.

خلاصة الفصل

تعتبر الموازنات التقديرية جزء أساسيا من النشاط التخطيطي في أي مشروع ما، ولهذا فإن نقطة البداية في نظام الموازنات التقديرية هي تحديد أهداف المؤسسة بدقة.

إن الموازنات التقديرية هي أداة تستعملها الإدارة من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات وهي أداة رقابية، ولكن لا يمكن اعتبارها العلاج الكامل لكل نواحي النقص في التسيير، ذلك أن الموازنات التقديرية يجب أن تستعمل في نطاق حدود معينة وذلك لعدة أسباب من بينها اعتماد الموازنات التقديرية على التنبؤات والتقديرية الخاصة بمحيط المؤسسة مثل التنبؤ بأحوال السوق وبأذواق المستهلكين... الخ، لذا فإن الموازنات المستنتجة من هذه التقديرات يجب أن تستعمل بحذر مع تفهم حدودها وما عليها من قيود.

الفصل الثالث: دراسة حالة مديرية توزيع الكهرباء والغاز
- جيجل -

- 1.1. تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -
- 2.1. مراقبة التسيير في مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -
- 3.1. تحليل انحرافات موازنة المبيعات ونسبة الإنجاز والتطور

تمهيد

في هذا الفصل سيكون هدف الدراسة، محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع، ولدراسة هذا الموضوع، وقع اختيارنا على إحدى المؤسسات الجزائرية وهي شركة توزيع الكهرباء والغاز - جيجل - التي تستند بصفة واسعة إلى نظام الموازنات التقديرية في تحديد أهدافها وإعداد خططها. وسنحاول من خلالها تحليل الانحرافات الموجودة بين ما هو متوقع وفعلي لموازنة المبيعات لخمس سنوات (من 2015 إلى 2019).

ولمناقشة ذلك سيتم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

- تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -
- مراقبة التسيير في مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -
- تحليل انحرافات موازنة المبيعات ونسبة الإنجاز والتطور

1.3. تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -

بعد اختيارنا مديرية سونلغاز لتوزيع الكهرباء والغاز-جيجل- باعتبارها أحد المؤسسات التي تنشط في الاقتصاد الوطني، والتي تعمل على تدعيمه بالغاز والكهرباء لمختلف القطاعات التي هي بحاجة إليها في استمرار نشاطها، وفي هذا الإطار سوف نعرض لمحة تاريخية عن شركة سونلغاز، مهام وأهداف والهيكل التنظيمي مديرية التوزيع للكهرباء والغاز بجيجل.

1.1.3. التطور التاريخي لنشأة شركة سونلغاز

تعتبر شركة سونلغاز من أهم الشركات العمومية ذات الطابع الاقتصادي في الجزائر، حيث يمتد نشاطها على كامل التراب الوطني عن طريق فروع التوزيع المنتشرة عبر كل ولايات الوطن، وهذا ما سمح لها أن تكون من الشركات الرائدة ذات الأهمية البالغة في بنية الاقتصاد الوطني، حيث يمكننا إعطاء نظرة عامة حول الشركة من خلال عدة محطات هامة في مسارها الاقتصادي فيما يلي:⁽¹⁾

(1) بدايات الكهرباء في الجزائر: في بداية القرن العشرين، كانت هناك 16 شركة لديها امتيازات كهربائية في الجزائر، وبموجب مرسوم 16 أغسطس 1947 تم تأسيس "شركة كهرباء وغاز الجزائر"، حيث كانوا يمتلكون 90% من العقارات الصناعية الكهربائية والغازية.

(2) إنشاء سونلغاز: عام 1969، تم إنشاء المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز محل كهرباء وغاز الجزائر بمقتضى القانون رقم 59/69 المؤرخ في 28 جويلية 1969 الصادر بالجريدة الرسمية في 01 أوت 1969، وقد حدد لها المرسوم مهمة رئيسة تتمثل في الإدماج بطريقة منسجمة في سياسة الطاقة الداخلية للبلاد، وبهذا فقد أصبحت تحوز على احتكار إنتاج ونقل وتوزيع واستيراد وتصدير الطاقة الكهربائية.

(3) خطة كهربة وطنية عام 1977: ركزت الشركة على برنامج الكهرباء الكلي في البلاد، وبالتالي، فقد ساهمت إلى حد كبير في تحديث الاقتصاد وتحسين الظروف المعيشية للمواطنين في الجزائر.

(4) إعادة الهيكلة الأولعام 1983: أعيدت هيكلة سونلغاز لأول مرة و أنشأت خمس (05) شركات أعمال متخصصة، حيث بفضل هذه الشركات أصبحت سونلغاز تمتلك بنية تحتية للكهرباء والغاز تلبى احتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.

- **كهربف:** لإنجاز الكهرباء الريفية (إيصال وتوسعة الشبكة عبر الأرياف)؛
- **كهربف:** لإنجاز البنية التحتية والإنشاءات الكهربائية؛
- **كانا غاز:** لإنجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز؛
- **التركيب:** للتجميع الصناعي؛
- **إنارغا:** مؤسسة أشغال الهندسة المدنية؛

(1). مقابلة مع السيد: بوجدير المختار-رئيس قسم المالية والمحاسبة، مديرية توزيع الكهرباء والغاز، جيجل، بتاريخ 24/08/2020، على الساعة 13:30.

- مؤسسة صناعة العدادات وآلات القياس والمراقبة.
- (5) وضع جديد لشركة سونلغاز عام 1995: تغيير النظام الأساسي والطبيعة القانونية لمؤسسة سونلغاز، فأصبحت مؤسسة عمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.
- (6) التحول إلى (SPA) عام 2002: تم تحويل المؤسسة ذات الطابع الصناعي والتجاري إلى شركة مساهمة بموجب المرسوم الرئاسي 195/02 الصادر في 02 جوان 2002، وهذه الترقية تمنح المؤسسة إمكانية توسيع أنشطتها لتشمل ميادين أخرى تابعة لقطاع الطاقة، كما تتيح لها إمكانية التدخل خارج حدود الجزائر.
- (7) التوسع لمجموعة سونلغاز للفترة (2004-2006): حولت المؤسسة إلى مجمع، بإعادة هيكلة نفسها في شكل مؤسسات مكلّفة بالنشاطات الأساسية:

- الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء؛
- شركة تسيير شبكة نقل الكهرباء؛
- شركة تسيير شبكة نقل الغاز.

كما تم هيكلة وظيفة التوزيع في أربعة مؤسسات فرعية:

- المؤسسة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الجزائر؛
- المؤسسة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الوسط؛
- المؤسسة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الشرق؛
- المؤسسة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز الغرب.

ومن بين ما نتج عن هذه الهيكلة دمج الشركات الثلاث (شركة توزيع للشرق والوسط، والغرب) لتوزيع الكهرباء والغاز في شركة واحدة تحت اسم "شركة توزيع الكهرباء والغاز وسط".

في الأخير، يمكن القول أن الشركة تعتبر الهيكل المسير لمجال إمدادات الكهرباء و الغاز في الجزائر، حيث تتماشى مساهمتها في تنفيذ سياسة الطاقة الوطنية مع برامج التنفيذ الرئيسية في مجال كهربة الريف وتوزيع الغاز العام، والتي رفعت معدل تغطية الكهرباء إلى ما يقارب 99% ومعدل تغطية بالغاز الطبيعي 59%⁽¹⁾.

1.1.1.3. مديريات الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز

أقر المخطط التنظيمي الجديد سنة 2017 المعد من طرف السلطات العمومية، إنشاء الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز المسماة اختصارا SDC شركة ذات أسهم (وفي سنة 2020 قامت الشركة بتغييره من SDC إلى SADEG، كنتيجة لضم شركات التوزيع الثلاث (شركة توزيع للشرق والوسط، والغرب)، حيث أنشئت الشركة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز، شركة ذات أسهم بتاريخ 2017/04/04 برأس مال يقدر بـ 64

(1).مقابلة مع السيد: بوجدير المختار-رئيس قسم المالية والمحاسبة، مديرية توزيع الكهرباء والغاز، جيجل، بتاريخ 24/08/2020، على الساعة: 13:30.

مليار دينار جزائري، حيث حدد مقرها الاجتماعي بالبلدية، قبل أن يغير سنة 2019 إلى الجزائر العاصمة، حيث تسير مديريات التوزيع التابعة لإقليم تخصصها عبر التراب الوطني. حيث تعتبر شركة توزيع الكهرباء والغاز المسؤولة عن توصيل وتوزيع الطاقة (غاز وكهرباء) إلى الزبون أو المستهلك، عبر عدة مديريات تتوزع عبر التراب الوطني.

2.1.1.3. تعريف مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -

تعتبر مديرية التوزيع بجيجل الفرع المسؤول عن إيصال الطاقة الكهربائية والغازية عبر إقليم الولاية حيث تتكون من عدة أقسام ومستويات مختلفة تضمن لها ذلك، ومن بين الاختصاصات التي تقوم بها نذكر ما يلي: (1)

- ضمان نوعية واستمرار الخدمة؛
- استغلال وصيانة شبكة توزيع الكهرباء والغاز،
- تطوير شبكات الكهرباء والغاز التي تمكن من تزويد زبائن جدد؛
- ضمان أمن وفعالية هذه الشبكات؛
- ضمان التوازن بين الطلب والعرض في مجال الطاقة؛
- تسويق الكهرباء والغاز.

تقع مديرية توزيع الكهرباء والغاز ببلدية جيجل، يحدها من الشرق مقر بلدية جيجل ومن الشمال البحر الأبيض المتوسط ومن الجنوب مقر مديرية الضرائب ومن الغرب الشركة الجزائرية للمياه.

2.1.3. مهام وأهداف مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -

1.2.1.3. مهام مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -

- تتجسد المهام الرئيسية لمديرية التوزيع في:
- تموين الزبائن بالطاقة الكهربائية و الغازية؛
 - إصلاح الأعطاب التي قد تصيب الشبكات؛
 - القيام بدراسات من أجل توسيع الشبكات و توصيل الطاقة الكهربائية و الغازية إلى أقصى مكان ممكن؛
 - القيام بتزويد الزبائن الجدد بالطاقة.
- ومن الوظائف الأخرى للمديرية:
- السهر على تموين زبائننا بالطاقة الكهربائية و الغازية 24 ساعة/24؛
 - السهر على سلامة وأمن زبائننا بصيانة كل المعدات الخاصة بالكهرباء والغاز والقيام بدوريات للمراقبة ليلا ونهارا؛
 - القيام بحملات تحسيسية لتوعية الزبائن حول القيمة والمنفعة الحقيقية للكهرباء والغاز وكذا الأخطار الناجمة عن عدم مراعاة القياسات اللازمة في تركيب المعدات؛

(1). الوثائق الداخلية لمديرية التوزيع بجيجل.

• استقبال الزبائن والاستماع لإشغالاتهم فيما يخص الخدمة العمومية.

2.2.1.3. أهداف مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل-

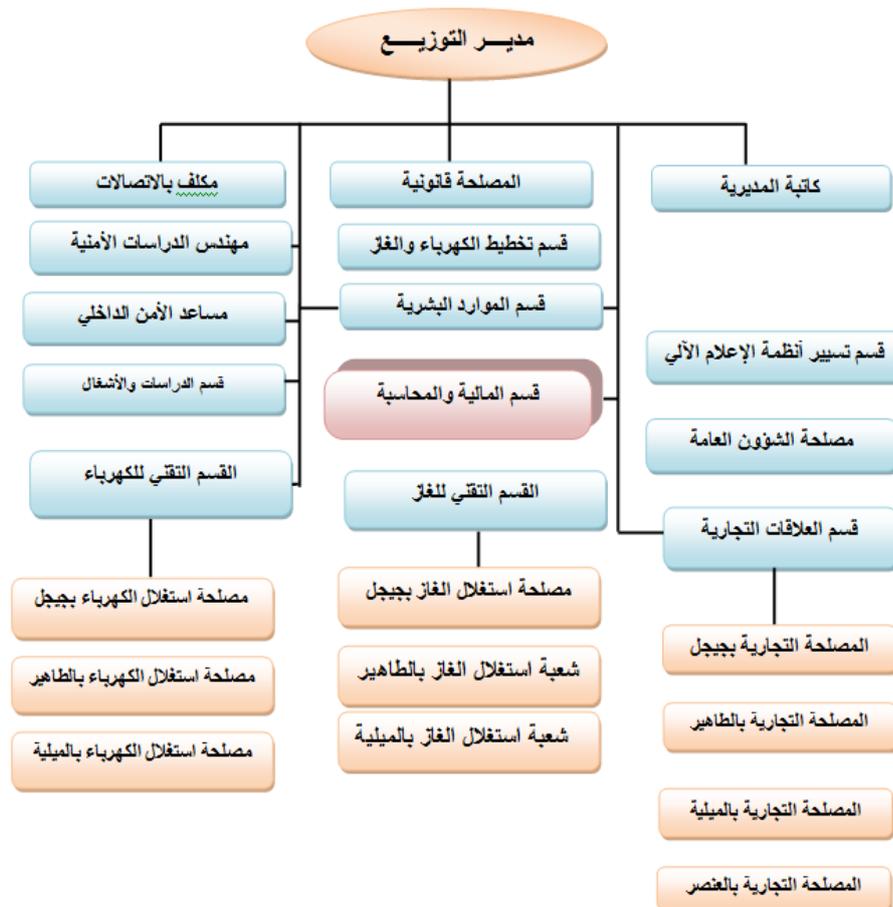
من الأهداف الرئيسية لمديرية التوزيع بجيجل نجد:

- (1) العمل من أجل الأحسن والقيام باستثمارات في هذا المجال من أجل تطوير وتوسيع الشبكات الكهربائية و الغازية، حيث سطرت هذه المديرية في الآونة الأخيرة برنامج استثماري استثنائي، لرفع قدرتها في إنتاج الكهرباء ونقل الكهرباء والغاز إلى أقصى حد ممكن على المستوى الوطني لتلبية الطلب المتزايد.
- (2) تحديد خدمة الزبائن لضمان خدمات عمومية ذو نوعية عالية تليق بسمعة هذه المديرية لتمثل المهمة الأساسية في ثقافة المؤسسة.

3.1.3. الهيكل التنظيمي مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل-

حتى تحقق المديرية أهدافها لابد من هيكلة تنظيمية معينة، وسنقدم فيما يلي الهيكل التنظيمي مديرية توزيع الكهرباء والغاز بجيجل، ثم نقدم شرح مختصر للمهام الموكلة لكل دائرة.

الشكل رقم(1.3): الهيكل التنظيمي مديرية توزيع الكهرباء والغاز-جيجل-



المصدر: مصاحبة الموارد البشرية مديرية توزيع الكهرباء والغاز-جيجل-

أولاً: قسم المحاسبة والمالية

يضم قسم المالية والمحاسبة أربعة مصالح تتمثل في: مصلحة المالية، مصلحة استغلال المحاسبة، مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير، مصلحة المراقبة والتفتيش، تقوم هذه الأخيرة بعدة وظائف حسب اختصاصها، حيث يشرف رئيس القسم بالتنسيق مع رؤساء المصالح على صحة ودقة مختلف المعطيات والإحصائيات المقدمة، ويقدر عدد عمال القسم بـ 18 عامل، موزعين كالتالي: رئيس القسم، 3 رؤساء مصالح، 8 مكلفين بالدراسات و 6 محاسبين.

ثانياً: وظائف ومهام قسم المالية والمحاسبة

يمكن إبراز مهام ووظائف قسم المحاسبة والمالية كالتالي:

❖ مصلحة المالية

- مراقبة التدفقات النقدية يوميا أو شهريا (حسب نوعية العمل و المصالح البريدية) من وإلى المديرية باستعمال مختلف البرامج المعلوماتية المتاحة؛
- مراقبة الحسابات البنكية؛
- طلب الإعتمادات المالية من أجل تسديد المستحقات؛
- تسديد فواتير الموردين بأوامر الدفع ومستحقات مختلف الهيئات الإدارية (الضمان الاجتماعي، الضرائب، نفضال، اتصالات الجزائر....)، بصكوك بنكية عن طريق تحديد جدول تنبؤات الخزينة للمؤسسة شهريا وسنوياً؛
- إعداد القوائم المقاربة البنكية بين جرائد المؤسسة وحساباتها البنكية والبريدية؛
- إعداد ومتابعة الضمانات البنكية لحسن تنفيذ الأشغال؛
- إعداد حصيلة نشاط المصلحة الشهرية والسنوية.

❖ مصلحة استغلال المحاسبة

- تسجيل القيود المحاسبية لمختلف عمليات الشركة؛
- معالجة فواتير الموردين، الاستثمار، الاستغلال وتسجيلها محاسبياً؛
- القيام بمراقبة الكتابات المحاسبية؛
- إبراز نتائج المحاسبة الخاصة بالمديرية؛
- معالجة ومراقبة تسجيل القيود المحاسبية لأجور العمال وحساب مبالغ الاشتراكات الخاصة بالضمان الاجتماعي؛
- إتمام عمليات الجرد وإقفال الدورة المحاسبية في آخر السنة 12/31/ن.

❖ مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير

- إعداد الميزانية السنوية للمديرية ومراجعتها في الأجال المحددة؛
- إعداد حصيلة النشاط الشهري للمديرية بالمقارنة مع الالتزامات الواردة في عقد تسيير المديرية؛

- إعداد البرنامج الاستثماري للمديرية ومتابعة مدى تقدمها؛
- منح تأشيرة قسم المالية والمحاسبة عن كل التزام أو نشاط استثماري مبرم مع الغير قبل تنفيذ الأشغال؛
- إعداد جدول حسابات النتائج بالاعتماد على المحاسبة التحليلية وحساب السعر المتوسط للبيع وسعر التكلفة الكهربائية والغاز شهريا؛
- إعداد حصيلة النشاط السنوي في نهاية كل سنة مقارنة بالسنوات السابقة من أجل إعداد التنبؤات السنوية.

❖ مصلحة المراقبة والتفتيش

- مراقبة تطبيق القوانين و النظم الداخلية للمؤسسة والتي لها علاقة بقسم المالية و المحاسبة.
- تقوم المصالح المذكورة أعلاه بإنجاز وظائفها بالاعتماد على مختلف البرامج الالكترونية التي لها دور كبير في تسريع المعالجة ودقتها نذكر منها: برنامج حساب تعتمد عليه كل المصالح، برامج المالية وتسيير الزبائن(خزينة الزبائن) والتسيير بالالتزامات تعتمد عليها مصلحة المالية ومصلحة المراقبة والتفتيش.

2.3. مراقبة التسيير في مديرية توزيع الكهرباء والغاز-جيجل-

تعتبر أدوات مراقبة التسيير مهمة في المديرية لما لها من دور كبير في تنظيم نشاطها وتحقيق أهدافها، لذا كان من الضروري على المديرية أن تطبقها وبأفضل الطرق.⁽¹⁾

1.2.3. أدوات مراقبة التسيير المستخدمة في مديرية توزيع الكهرباء والغاز-جيجل-

أولاً: الموازنة التقديرية

تقوم المديرية بإعداد تقديرات لكافة عناصر ومكونات اقتصاديات التشغيل والجوانب المالية للمديرية في ضوء الظروف المحتمل أن تسود في المستقبل، حيث تعبر عما تستهدف المديرية تحقيقه وأدائه في المستقبل.

ثانياً: المحاسبة التحليلية

تعتمد المديرية على نظام المحاسبة التحليلية وذلك بغرض:

- معرفة تكاليف الأقسام والوظائف الموجودة بالمؤسسة محل الدراسة؛
- معرفة تطور هذه التكاليف حسب كل قسم؛
- معرفة تكاليف الأداء لمختلف رؤساء الأقسام؛
- توفير المعلومات الضرورية والأساسية لغرض استخدامها لتحضير الميزانية.

أما فيما يخص اعتماد المديرية على المحاسبة التحليلية في تحديد سعر البيع فهذا غير معمول به، لأن سعر البيع محدد من طرف لجنة ضبط الكهرباء والغاز، وعلى هذا الأساس يجب على المؤسسة أن تحرص على تخفيض التكاليف إلى أدنى المستويات، زيادة على ذلك المؤسسة لا تعرف منافسا في السوق فهي المؤسسة الوحيدة التي تحتكر توزيع المنتج في السوق.

(1). معلومات تم تحصيلها من مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير، مديرية توزيع الكهرباء والغاز، جيجل، بتاريخ: 2020/08/27، على الساعة: 13:30.

ثالثا: لوحة القيادة الخاصة بالمؤسسة

اعتمادا على نظام المعلومات المطبق في الشركة الذي يعتبر الأرضية الأساسية للوحة القيادة؛ التي هي بدورها تعتبر مهمة جدا في معرفة الانحرافات ومدى تطابق النتائج بالأهداف، والتي من خلالها نتعرف على مسار بعض المؤشرات الأساسية المتعلقة بالأقسام والمصالح من أجل اتخاذ التدابير الملائمة والممكنة، حيث نتحصل على هذه المؤشرات التي تراها المؤسسة ملائمة في لوحة القيادة، للرقابة ومعرفة الانحرافات عن ما هو مقدر بما هو فعلي في المديرية محل الدراسة، حيث يتم تغذية مؤشرات لوحة القيادة من مصلحة المالية والمحاسبة بصفة خاصة والعلاقات التجارية.

ويتم إعدادها شهريا ويقوم مراقب التسيير اعتمادا على نظام التسيير بمراقبة الانحرافات الظاهرة في لوحة القيادة، وإعلام المدير بالمستجدات للتحضير للاجتماع الذي ينعقد كل شهر لمناقشة كل مؤشرات لوحة القيادة للمديرية محل الدراسة.

(4) **نظام تسيير الزبائن:** هو عبارة عن مجموعة منظمة من الأقسام والبرامج، وكذا شبكات الاتصال بين مراقب التسيير ومختلف الأقسام والمصالح الموجودة بالشركة، وكذا بين الوكالات والمديرية بصفة خاصة والمديرية العامة للشركة الأم، حيث يتم تحميل وتسجيل ومعالجة وتحليل المعلومات المتوفرة في الوكالات ومختلف الوحدات وإرسالها إلى الشركة الأم، ثم يتم بعد ذلك فحص وتحليل ومعالجة المعلومات ويتم إرسال تقارير، ليتم بعد ذلك تنفيذ هذه التقارير التي تعتبر توجيهات وإرشادات بناء على المعلومات المرسله إلى الشركة الأم، من استهلاك الكهرباء والغاز والوقود وكل ما يتعلق بالمشتريات والمبيعات، وكل المعلومات التي تكون ذات قيمة كنسبة الضياع أو الخسارة في الكهرباء، فالمصدر الأساسي للمعلومات هو قسم المحاسبة والمالية، قسم المستخدمين وقسم العلاقات التجارية.

2.2.3. كيفية إعداد الموازنة التقديرية في مديرية توزيع الكهرباء والغاز-جيجل-

1.2.2.3. إجراءات إعداد الميزانية التقديرية في مديرية توزيع الكهرباء والغاز-جيجل-

حسب الإجراءات المعمول بها في مديرية توزيع الكهرباء والغاز-جيجل- يتم إعداد الميزانية التقديرية على النحو التالي:⁽¹⁾

- تحضير الميزانية السنوية يبدأ تقريبا من شهر سبتمبر من السنة الجارية، هذه الإجراءات تنطلق من قسم المحاسبة والمالية، لأن إعداد وتحضير وتنفيذ الميزانية من صلاحيات هذه الأخيرة،
- ومن أجل الوقوف على احتياجات المديرية، تقوم مصلحة المالية والمحاسبة بإعداد مراسلة موجهة لكل أقسام المديرية، تطلب من خلالها إعداد تقرير لاحتياجات كل قسم، تقوم الأقسام بإرسالها إلى مصلحة الميزانية والمحاسبة والتي تقوم بدورها بتجميع هذه الاحتياجات في جداول ومناقشتها بحضور مدير التوزيع وبعد

(1). مقابلة مع السيد: بودمر كريم، موظف بمصلحة الميزانية ومراقبة التسيير، مديرية توزيع الكهرباء والغاز، جيجل، بتاريخ: 2020/09/02، على الساعة:

المصادقة عليها من طرف مديرية التوزيع بجيجل تقوم هذه الأخيرة بتوزيعها على المديرية الجهوية من أجل الدراسة والمصادقة عليها.

مراجعة الميزانية: بعد المصادقة على الميزانية من طرف الشركة الأم وإرسالها إلى شركة التوزيع من أجل التنفيذ، تقوم هذه الأخيرة في شهر جوان بإعداد مراجعة للميزانية اعتمادا على تقديرات السنة الباقية وما أنجز خلال الأشهر من السنة الحالية، وإرسالها إلى المديرية الجهوية للمصادقة عليها.

2.2.2.3. إعداد الموازنة التقديرية

تقوم بإعدادها جميع مصالح المديرية بكل معايير التسيير لكل مصلحة، ثم يتم تجميعها من طرف مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير من أجل موازنة تقديرية شاملة للمديرية وترسل إلى المديرية العامة من أجل المصادقة ثم تندرج إلى عقد تسيير سنوي الذي يتم إمضائه من طرف مدير التوزيع والمدير العام .

ويتم مراقبة تنفيذ الموازنة بالمقارنة بين القيم التقديرية والقيم الفعلية كل شهر كما يجب الإشارة إلى أن المؤسسة لا تقوم بتحليل الانحرافات ولا إعداد التقارير بذلك.

وتشمل الأقسام المعنية بإعداد الموازنة التقديرية:⁽¹⁾

- قسم استغلال الكهرباء؛
- قسم استغلال الغاز؛
- قسم العلاقات التجارية؛
- قسم إدارة الصفقات؛
- قسم الموارد البشرية؛
- مصلحة الوسائل العامة؛
- قسم الدراسات والاستغلال.

أما معايير التسيير المعتمدة، فتتمثل في:

عدد الزبائن، المبيعات، المشتريات، رقم الأعمال وسعر البيع.

3.2.2.3. عقد التسيير لمديرية التوزيع بجيجل

يمثل عقد التسيير بالنسبة لكل المديرية للتوزيع على مستوى مجمع سونلغاز وثيقة يوقعها المدير الجهوي والمدير الرئيس العام، وتتمثل في التزام من طرف المدير الجهوي بإنجاز ماورد في عقد التسيير خلال الدورة المعنية والتي مدتها تكون دائما سنة.

ويتم إعداد عقد التسيير على مستوى مديرية المحاسبة والمالية بمديرية التوزيع بجيجل انطلاقا من ثلاثة عناصر أساسية:

(1).مقابلة مع السيد: بوجدير المختار-رئيس قسم المالية والمحاسبة، مديرية توزيع الكهرباء والغاز، جيجل، بتاريخ 06 /09 /2020، على الساعة: 13:30.

- فرضيات وتوجيهات المجمع؛

- ما أسفر عنه مجلس إدارة سونلغاز التوزيع للشرق من أهداف وأولويات تحدد لكل مديرية جهوية تابعة لها؛
- الوثائق المتضمنة تقديرات المديرية للتوزيع بجيجل والمعدة على مستوى هذه الأخيرة في قسم المالية والمحاسبة "مصلحة الموازنات التقديرية ومراقبة التسيير"، وهي وثائق تمثل إعادة إدراج الأهداف العامة للمجمع والتي تعتبر إجبارية لمعظمها، والموازنات التقديرية المعدة على أساس الفرضيات و التوجيهات للمجمع.
- وقد كان عقد التسيير لمديرية التوزيع بجيجل مطابقا لما قدمته هذه الأخيرة من أهداف ومن تقديرات كمية وقيمة في وثيقة موحدة اسمها الموازنة التقديرية.

معايير التسيير الموجودة في عقد التسيير، يتم مراقبتها شهريا عن طريق ما يسمى بلوحة القيادة وفي شهر جوان لكل سنة يتم مراجعة الموازنة للمعايير، لتصحيح الانحرافات التي يمكن أن تتم خلال هذه المدة، وبنفس طريقة إعداد الموازنة يتم إعداد المراجعة.

ومن أهداف عقد التسيير:

(1) التعبير عن المهام الرئيسية للمديرية؛

(2) إعادة رسم الأهداف القصيرة المدى في شكل معايير شاملة قابلة للقياس حتى يتسنى مايلي:

- القيام بالرقابة البعدية؛

- ضمان موضوعية تقييم الأداء.

إن عقد التسيير المبرم بين الرئيس المدير العام والمدير الجهوي للتوزيع بجيجل يتمحور حول جزئين وهما:

- التعهدات والأهداف الرئيسية التي يلتزم بها المدير العام؛

- الإطار التقديري الذي يوضح الظروف التي تم فيها تحديد التعهدات التي أعدها المدير الجهوي وعليه

الالتزام بها.

3.2.3. الموازنات المعتمدة في مديرية توزيع الكهرباء والغاز - جيجل -

تتحقق فعالية الموازنات من خلال المنظور الإستراتيجي للمؤسسة، حيث تلتزم المديرية بوضع خطة محل التطبيق وتتخذ الإجراءات الرقابية السليمة والتي تتضمن تحديد المهام، وتحديد من الذي يقوم بذلك وتوقيت القيام به، وكذلك تحديد الضوابط الرقابية الضرورية والتي تعتبر الموازنات من أهمها، وهذا لتأكيد أن النتائج المتوقعة يتم تحقيقها.

تتمثل أهم الموازنات المعمول بها في مديرية توزيع الكهرباء والغاز في (1):

(1) موازنة الموارد البشرية: يضع فريق إعداد الموازنة موازنة تضم تقديرات المصاريف التي ستدفع للعمال لتنفيذ البرنامج الخدماتي.

(1).معلومات تم تحصيلها من مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير، مديرية توزيع الكهرباء والغاز، جيجل، بتاريخ: 2020/09/09، على الساعة: 14:00.

وهي موازنة تختص بتقدير عدد العمال المشاركين وكم ستوظف من عمال خلال العام القادم، الأجور، تقدير تكلفة التكوين والبرامج المخصصة له، ساعات العمل... الخ، بمعنى هذه الموازنة تهتم بكل ما يتعلق بالجانب البشري في المؤسسة حسب الفروع والمصالح.

(2 موازنة التموينات: يتم إعداد موازنة التموينات الخاصة بالمؤسسة على أساس تحديد كمية المواد التي تحتاج إليها من كهرباء وغاز، ويكون بأوقات مناسبة محددة مسبقاً.

(3 موازنة المبيعات: تعتبر موازنة المبيعات من أهم الموازنات التي تعدها المديرية حيث تستند عليها في إعداد الموازنات الأخرى، لذا تراعي المديرية إعداد تقديرات موازنة المبيعات بشكل دقيق حتى لا تؤثر على باقي الموازنات.

حيث تقع المسؤولية الأساسية والمباشرة في إعداد موازنة المبيعات على عاتق مدير المبيعات، و يجب أن تكون هذه الموازنة شاملة مرتكزة على الخطة الإستراتيجية للمؤسسة، حيث يتم تحديد حجم المبيعات المراد التوصل إليه أو بالأحرى تقدير مبيعات المؤسسة المستقبلية.

ولإعداد الموازنة التقديرية للمبيعات تقوم مديرية التوزيع للكهرباء والغاز-جيجل-بتقدير المبيعات التي تريد الوصول إليها في السنة المقبلة، وهي مهمة تتولى القيام بها الوحدة المركزية والتي تقدم لمديرية التوزيع للكهرباء والغاز-جيجل- المبيعات السنوية المتعلقة بالكمية والسعر كما يلي:

أولاً: تقدير الكمية

تضع المديرية تقديراتها بناء على مبيعات السنة السابقة والمشاريع السكنية المتوقع إنجازها في السنة القادمة، وكذلك من خلال الطلبات الفردية من طرف المواطنين مباشرة وتحسب كما يلي:
لنفترض أن:

- استهلاك الكهرباء خلال السنة بالكيلو واط ساعي هو: X
- عدد الزبائن في السنة Y: n
- متوسط الإستهلاك السنوي من الكهرباء للزبون الواحد هو 1M:

إذا:

$$X/Y=m$$

متوسط الإستهلاك السنوي من الكهرباء لزبون واحد هو:

وبالتالي:

$$\text{المتوسط الجديد: } (m \text{ =نسبة الزيادة}) + m$$

ثانياً: تقدير الأسعار

السعر التقديري تحدده المديرية الوطنية العامة للكهرباء والغاز، وبالرغم من السعر ثابت منذ 5 سنوات إلا أن المؤسسة تقوم بتخفيض السعر في الفترات التي يكون فيها الإستهلاك قليل وذلك من أجل تشجيع الزبائن على استهلاك الكهرباء والغاز في جميع الفترات، لذا تقوم بوضع السعر التقديري على هذا الأساس.

3.3. تحليل انحرافات موازنة المبيعات ونسبة الإنجاز والتطور

بعد معرفة الموازنات التي تعتمد عليها مديرية التوزيع للكهرباء والغاز-جيجل- في نشاطها والوقوف على الوسائل التي تعتمد عليها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، نحاول التطرق لموازنة المبيعات وهذا من خلال اللجوء إلى محاسبة المديرية وبالاعتماد على خمس سنوات متتالية لمعرفة أهمية الموازنة ودورها في التنبؤات المستقبلية واعتماد المديرية عليها في رسم خططها المالية، وذلك من خلال حساب الانحرافات وتحليلها ومعرفة مصدر الانحرافات، ويتم دراسة انحرافات مقارنة بالموازنات الفعلية.

1.3.3. تحليل انحراف موازنة المبيعات

يتم تحليل انحرافات المبيعات الحاصلة عن الفرق بين المبيعات الفعلية والمبيعات التقديرية، إذ أنه ينتج دائما انحراف في التقديرات، وهذا يعني أن المديرية لم تقدر بشكل جيد وعقلاني لمبيعاتها وإنما يكون ناتج عن حصول طلبيات غير متوقعة، أو التنازل عن الطلبيات المتوقعة، أو تغير في السعر المقدر. ولحساب انحراف موازنة المبيعات نقوم أولا بحساب انحراف الكمية وانحراف السعر.

أولا: حساب انحراف الكمية

يمكن حسابه من خلال العلاقة التالية:

$$\text{انحراف الكمية} = (\text{كمية المبيعات الفعلية} - \text{كمية المبيعات التقديرية}) \times \text{السعر التقديري}$$

وهذا يعني أن:

$$\text{انحراف الكمية} = \text{التغير في الكمية} \times \text{السعر التقديري}$$

الجدول رقم (1.3): انحراف الكمية للكهرباء والغاز لسنة 2015

الوحدة: مليون دج

البيان	التغير في الكمية	السعر المقدر	انحراف الكمية
الكهرباء	-	-	108,465
زيائن التوتر المنخفض	31,062	3,987	123,844
زيائن التوتر المتوسط	4,666-	3,296	15,379-
الغاز	-	-	0,453
زيائن الضغط المنخفض	8,206	0,320	2,625
زيائن الضغط المتوسط	6,603-	0,329	2,172-

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

من خلال قراءة الجدول، نلاحظ أن انحراف كمية المبيعات الإجمالية لهذه السنة موجب لكل من الكهرباء والغاز، بالرغم من أن المؤسسة سجلت انحرافا سالبا لزيائن التوتر والضغط المتوسط، إلا أن الانحراف الايجابي

الذي سجلته لزبائن التوتر والضغط المنخفض كان كافي لتغطية الانحراف السلبي، وتفسير ذلك راجع إلى ارتفاع عدد زبائن الكهرباء والغاز لذوي التوتر والضغط المنخفض لسنة 2015.

الجدول رقم (2.3): انحراف الكمية للكهرباء والغاز لسنة 2016

الوحدة: مليون دج

البيان	التغير في الكمية	السعر المقدر	انحراف الكمية
الكهرباء	-	-	168,944-
زبائن التوتر المنخفض	38,011-	3,997	151,929-
زبائن التوتر المتوسط	5,172-	3,29	17,015-
الغاز	-	-	3,052-
زبائن الضغط المنخفض	17,203	0,320	5,504
زبائن الضغط المتوسط	3,361-	0,323	1,085-
زبائن الضغط العالي	46,121-	0,62	7,471-

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

من خلال قراءة الجدول، نلاحظ أن انحراف كمية المبيعات الإجمالية لهذه السنة كان سالبا للكهرباء بنوعيه (زبائن التوتر المنخفض والمتوسط)، كما نلاحظ تسجيل انحراف سالب في كمية المبيعات للغاز بنوعيه (زبائن الضغط المتوسط والعالي)، وهذا ما يوضح بأن المؤسسة خلال هذه السنة لم تصل إلى الهدف المنشود، وهذا يعود إما لسبب سوء التقدير أو بسبب انخفاض عدد زبائن الكهرباء والغاز نتيجة وجود طاقة ضائعة في أسلاك الكهرباء أو حصول سرقة وذلك بتوصيل أسلاك مباشرة دون وضع عداد.

الجدول رقم (3.3): انحراف الكمية للكهرباء والغاز لسنة 2017

الوحدة: مليون دج

البيان	التغير في الكمية	السعر المقدر	انحراف الكمية
الكهرباء	-	-	101,217-
زبائن التوتر المنخفض	25,659-	4,531	116,260-
زبائن التوتر المتوسط	0,867	3,943	3,418
زبائن التوتر العالي	4,456	2,609	11,625
الغاز	-	-	659,091-
زبائن الضغط المنخفض	61,885-	0,679	42,019-
زبائن الضغط المتوسط	855,905-	0,719	615,395-
زبائن الضغط العالي	7,658-	0,219	1,677-

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ أن انحراف كمية المبيعات الإجمالية لهذه السنة كان سالبا بالنسبة للكهرباء، بالرغم من تسجيل انحراف موجب لكل من زبائن التوتر المتوسط والعالي، كما نلاحظ أيضا تسجيل انحراف سالب لكمية المبيعات الإجمالية للغاز (زبائن الضغط المنخفض والمتوسط والعالي)، وهذا ليس في صالح المؤسسة وهو راجع إما لسوء التقدير أو بسبب انخفاض عدد الزبائن.

الجدول رقم (4.3): انحراف الكمية للكهرباء والغاز لسنة 2018

الوحدة: مليون دج

البيان	التغير في الكمية	السعر المقدر	انحراف الكمية
الكهرباء	-	-	-3152,599
زبائن التوتر المنخفض	-3,563	4,503	-16,044
زبائن التوتر المتوسط	0,072	3,890	0,28
زبائن التوتر العالي	-1209,732	-2,593	-3136,835
الغاز	-	-	-34,563
زبائن الضغط المنخفض	178,791	0,35	62,576
زبائن الضغط المتوسط	2,584	0,374	0,966
زبائن الضغط العالي	-452,097	0,217	-98,105

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ أن انحراف كمية المبيعات الإجمالية هذه السنة سجل انحراف سالب لكل من الكهرباء والغاز، وهذا ما يوضح بأن المؤسسة خلال هذه السنة أيضا لم تصل إلى مرادها وهدفها، وهذا يعود إما لسبب سوء التقدير أو بسبب انخفاض عدد الزبائن، أو لأسباب أخرى خارجة عن نطاق المؤسسة.

الجدول رقم (5.3): انحراف الكمية للكهرباء والغاز لسنة 2019

الوحدة: مليون دج

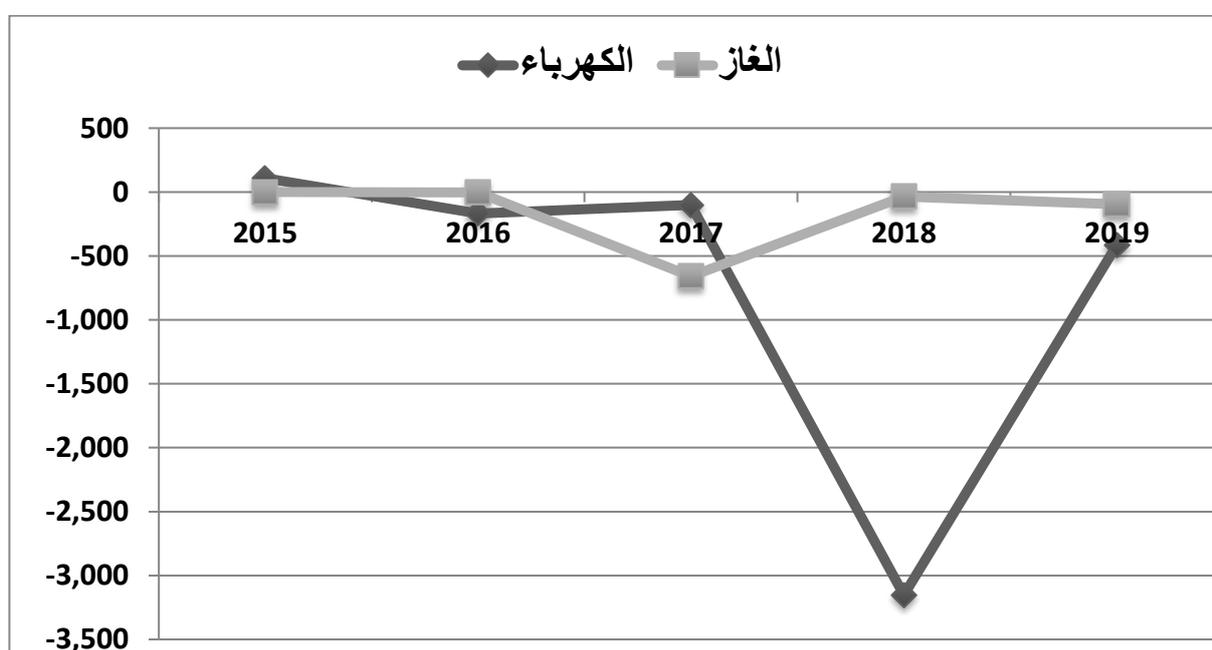
البيان	التغير في الكمية	السعر المقدر	انحراف الكمية
الكهرباء	-	-	-415,622
زبائن التوتر المنخفض	-6,98	4,636	-32,359
زبائن التوتر المتوسط	-10,126	3,925	-39,744
زبائن التوتر العالي	-124,554	2,758	-343,519
الغاز	-	-	-95,828
زبائن الضغط المنخفض	49,078	0,384	18,845
زبائن الضغط المتوسط	-19,432	0,377	-7,325
زبائن الضغط العالي	-499,297	0,215	-107,348

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ أن انحراف كمية المبيعات الإجمالية لهذه السنة أيضا سجل انحراف سالب لكل من الكهرباء والغاز، وهذا ما يوضح بأن المؤسسة خلال هذه السنة أيضا لم تصل إلى مرادها وهدفها، وهذا يعود إما لسبب سوء التقدير من طرف المصلحة المختصة أو بسبب انخفاض عدد الزبائن، أو لأسباب أخرى خارجة عن نطاق المؤسسة.

بالمقارنة بين السنوات السابقة لانحراف الكمية نلاحظ أن المؤسسة خلال سنة 2015 حققت انحراف موجب بينما السنوات الأربعة الموالية فحققت انحراف سالب، ومن هنا يمكن القول أن المؤسسة لم تقم بفحص الانحرافات وتحليلها لمعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

الشكل رقم(2.3): منحنى بياني يوضح انحراف كمية المبيعات خلال خمس سنوات(2015-2019)



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على الجداول السابقة.

ثانيا: حساب انحراف السعر

يقاس انحراف السعر وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{انحراف السعر} = (\text{السعر الفعلي} - \text{السعر التقديري}) \times \text{كمية المبيعات الفعلية}$$

وهذا يعني أن:

$$\text{انحراف السعر} = \text{التغير في السعر} \times \text{كمية المبيعات الفعلية}$$

الجدول رقم (6.3): انحراف السعر للكهرباء والغاز لسنة 2015

الوحدة: مليون دج

البيانات	التغير في السعر	الكمية الفعلية	الانحراف
الكهرباء	-	-	33,282
زبائن التوتر المنخفض	0,048	378,572	18,171
زبائن التوتر المتوسط	0,141	107,174	15,111
الغاز	-	-	0,552
زبائن الضغط المنخفض	0,01-	857,726	8,577-
زبائن الضغط المتوسط	0,138	66,157	9,129

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ أن انحراف السعر الإجمالي للكهرباء والغاز خلال هذه السنة موجب وهذا مناسب للمؤسسة، ويعود هذا إلى أن سعر البيع الفعلي كان أكبر من السعر المقدر باستثناء زبائن الضغط المنخفض كان السعر المقدر أكبر من السعر الفعلي إلا أن هذا الأخير لم يؤثر على السعر الإجمالي للغاز.

الجدول رقم (7.3): انحراف السعر للكهرباء والغاز لسنة 2016

الوحدة: مليون دج

البيانات	التغير في السعر	الكمية الفعلية	الانحراف
الكهرباء	-	-	270,90
زبائن التوتر المنخفض	0,475	380,299	180,642
زبائن التوتر المتوسط	0,797	113,248	90,258
الغاز	-	-	37,63
زبائن الضغط المنخفض	0,014	876,442	12,270
زبائن الضغط المتوسط	0,212	61,309	12,997
زبائن الضغط العالي	0,172	71,878	12,363

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ أن انحراف السعر الإجمالي للكهرباء والغاز خلال هذه السنة موجب وهذا مناسب للمؤسسة، ويعود هذا إلى أن سعر البيع الفعلي كان أكبر من سعر البيع التقديري.

الجدول رقم (8.3): انحراف السعر للكهرباء والغاز لسنة 2017

الوحدة: مليون دج

الانحراف	الكمية الفعلية	التغير في السعر	البيان
56,956	-	-	الكهرباء
41,936	411,141	0,102	زيائن التوتر المنخفض
24,640	131,767	0,187	زيائن التوتر المتوسط
9,620-	4,456	2,159-	زيائن التوتر العالي
23,462	-	-	الغاز
4,607-	921,485	0,005-	زيائن الضغط المنخفض
10,423	63,175	0,165	زيائن الضغط المتوسط
17,646	120,042	0,147	زيائن الضغط العالي

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ أن انحراف السعر الإجمالي للكهرباء والغاز هذه السنة أيضا موجب وهذا مناسب للمؤسسة، ويعود هذا إلى أن سعر البيع الحقيقي كان أكبر من السعر المقدر وهو أمر ايجابي بالنسبة للمؤسسة.

الجدول رقم (9.3): انحراف السعر للكهرباء والغاز لسنة 2018

الوحدة: مليون دج

الانحراف	الكمية الفعلية	التغير في السعر	البيان
125,105	-	-	الكهرباء
50,408	414,477	0,123	زيائن التوتر المنخفض
26,408	134,052	0,197	زيائن التوتر المتوسط
47,717	35,268	1,353	زيائن التوتر العالي
54,553	-	-	الغاز
21,637	1138,841	0,019	زيائن الضغط المنخفض
10,397	68,404	0,152	زيائن الضغط المتوسط
22,519	171,903	0,131	زيائن الضغط العالي

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ أن انحراف السعر الإجمالي للكهرباء والغاز هذه السنة أيضا موجب وهذا راجع إلى أن سعر البيع الحقيقي كان أكبر من السعر المقدر وهو أمر ايجابي بالنسبة للمؤسسة.

الجدول رقم (10.3): انحراف السعر للكهرباء والغاز لسنة 2019

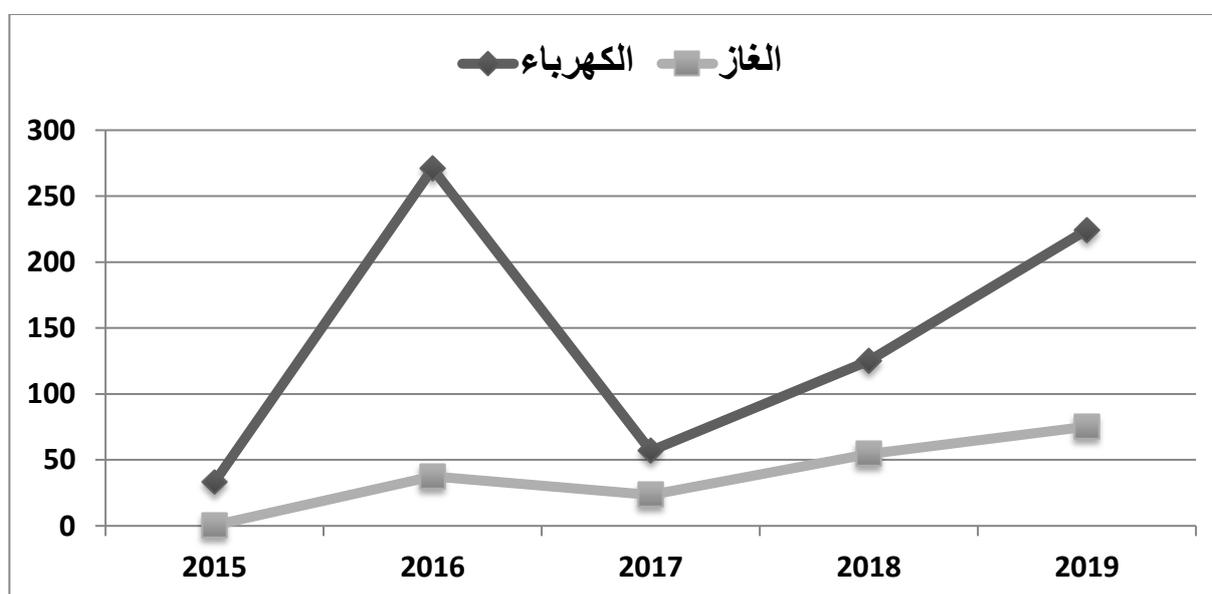
الوحدة: مليون دج

البيان	التغير في السعر	الكمية الفعلية	الانحراف
الكهرباء	-	-	224,321
زبائن التوتر المنخفض	0,045-	433,760	19,519-
زبائن التوتر المتوسط	0,182	131,124	23,864
زبائن التوتر العالي	2,19	100,446	219,976
الغاز	-	-	75,243
زبائن الضغط المنخفض	0,016-	1197,631	19,162-
زبائن الضغط المتوسط	0,187	59,286	11,086
زبائن الضغط العالي	0,531	156,911	83,319

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ أن انحراف السعر الإجمالي للكهرباء والغاز لهذه السنة أيضا موجب وهذا راجع إلى أن سعر البيع الحقيقي كان أكبر من السعر المقدر وهو أمر ايجابي بالنسبة للمؤسسة.

الشكل رقم (3.3): منحنى بياني يوضح انحراف سعر المبيعات خلال خمس سنوات (2015-2019)



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على الجداول السابقة.

ثالثا: حساب الانحراف الإجمالي للمبيعات

$$\text{الانحراف الإجمالي للمبيعات} = \text{انحراف السعر} + \text{انحراف الكمية}$$

الجدول رقم (11.3): الانحراف الإجمالي للكهرباء والغاز لسنة 2015

الوحدة: مليون دج

البيان	انحراف الكمية	انحراف السعر	الانحراف الإجمالي
الكهرباء	108,465	33,282	141,747
زبائن التوتر المنخفض	128,844	18,171	142,015
زبائن التوتر المتوسط	15,379-	15,111	0,269-
الغاز	0,453	0,552	1,005
زبائن الضغط المنخفض	2,625	8,577-	5,952-
زبائن الضغط المتوسط	2,172-	9,129	6,957

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي للكهرباء هذه السنة موجب، بالرغم من تسجيل انحراف سالب لزبائن التوتر المتوسط، إلا أن هذا الأخير لم يؤثر على الانحراف الإجمالي. كما نلاحظ تسجيل انحراف إجمالي موجب للغاز، بالرغم من تسجيل انحراف سالب لزبائن الضغط المنخفض، إلا أن هذا الأخير لم يؤثر على الانحراف الإجمالي.

الجدول رقم (12.3): الانحراف الإجمالي للكهرباء والغاز لسنة 2016

الوحدة: مليون دج

البيان	انحراف الكمية	انحراف السعر	الانحراف الإجمالي
الكهرباء	168,944-	270,90	101,956
زبائن التوتر المنخفض	151,929-	180,642	28,713
زبائن التوتر المتوسط	17,015-	90,258	73,247
الغاز	3,052-	37,63	34,578
زبائن الضغط المنخفض	5,504	12,270	17,774
زبائن الضغط المتوسط	1,085-	12,997	11,912
زبائن الضغط العالي	7,471-	13,363	4,892

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي هذه السنة موجب لكل من الكهرباء والغاز وهذا مناسب للمؤسسة، وهذا راجع أن انحراف السعر موجب خلال هذه السنة، وبالرغم من أن انحراف الكمية كان سالبا، إلا أن الانحراف الإيجابي للسعر كان كافي لتغطية الانحراف السلبي للكمية.

الجدول رقم (13.3): الانحراف الإجمالي للكهرباء والغاز لسنة 2017

الوحدة: مليون دج

البيان	انحراف الكمية	انحراف السعر	الانحراف الإجمالي
الكهرباء	101,217-	56,956	44,261-
زبائن التوتر المنخفض	116,260-	41,936	74,324-
زبائن التوتر المتوسط	3,418	24,640	28,058
زبائن التوتر العالي	11,625	9,620-	2,005
الغاز	659,091-	23,462	635,629-
زبائن الضغط المنخفض	42,019-	4,607-	46,626-
زبائن الضغط المتوسط	615,395-	10,423	604,972-
زبائن الضغط العالي	1,677-	17,646	15,969

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي هذه السنة للكهرباء كان سالبا، وبالرغم من تسجيل انحراف موجب لكل من زبائن التوتر المتوسط والعالي، إلا أنه لم يغطي الانحراف الإجمالي وهذا راجع إلى أن انحراف الكمية لزبائن التوتر المنخفض كان سالبا.

كما نلاحظ تسجيل انحراف إجمالي سالب للغاز، وهذا راجع إلى أن انحراف الكمية سالب بقيمة كبيرة.

الجدول رقم (14.3): الانحراف الإجمالي للكهرباء والغاز لسنة 2018

الوحدة: مليون دج

البيان	انحراف الكمية	انحراف السعر	الانحراف الإجمالي
الكهرباء	3152,599-	125,105	3027,494-
زبائن التوتر المنخفض	16,044-	50,980	34,936
زبائن التوتر المتوسط	0,28	26,408	26,688
زبائن التوتر العالي	3136,835-	47,717	3039,118-
الغاز	34,563-	54,553	19,99
زبائن الضغط المنخفض	62,576	21,637	84,213
زبائن الضغط المتوسط	0,966	10,397	11,363
زبائن الضغط العالي	98,105-	22,519	75,586-

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ أن الانحراف الإجمالي للكهرباء لهذه السنة كان سالبا، بالرغم من تسجيل انحراف موجب لكل من زبائن التوتر المنخفض والمتوسط، إلا أنه لم يغطي الانحراف السالب وهذا راجع إلى أن انحراف الكمية لزبائن التوتر العالي سالب بقيمة كبيرة.

كما نلاحظ تسجيل انحراف إجمالي موجب للغاز وذلك بالرغم من تسجيل انحراف سالب لزيائن الضغط العالي.

الجدول رقم (15.3): الانحراف الإجمالي للكهرباء والغاز لسنة 2019

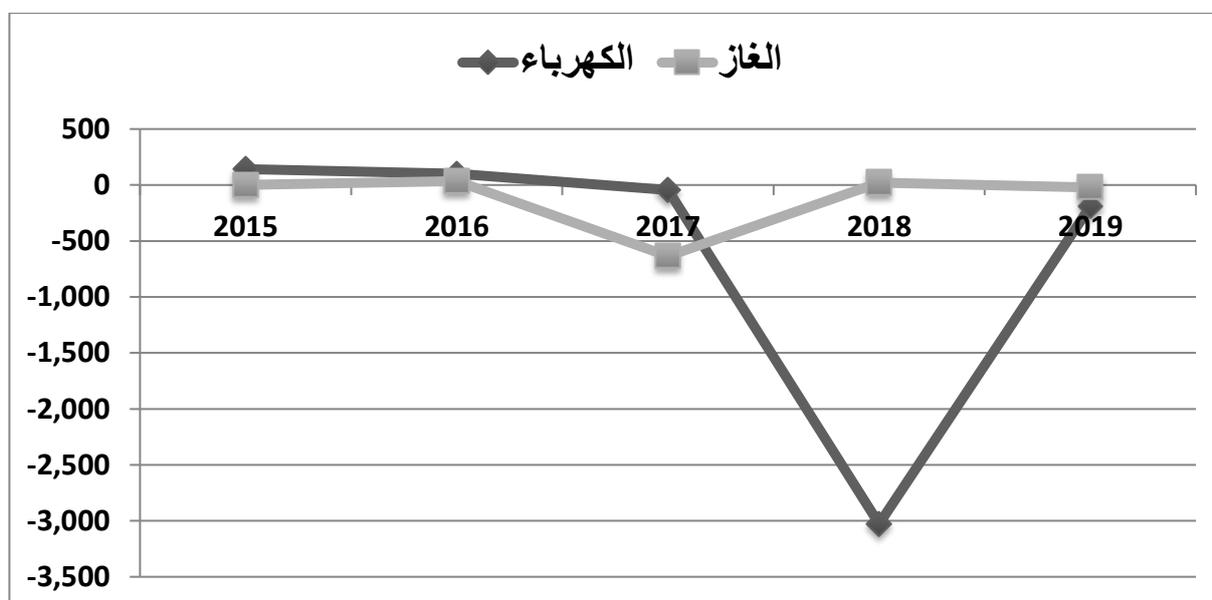
الوحدة: مليون دج

البيان	انحراف الكمية	انحراف السعر	الانحراف الإجمالي
الكهرباء	415,622-	224,321	191,301-
زيائن التوتر المنخفض	32,359-	19,519-	51,878-
زيائن التوتر المتوسط	39,744-	23,864	15,88-
زيائن التوتر العالي	343,519-	219,976	123,543
الغاز	35,828-	75,243	20,585-
زيائن الضغط المنخفض	12,845	12,162-	0,317-
زيائن الضغط المتوسط	7,325-	11,086	3,761
زيائن الضغط العالي	107,348-	83,319	24,029-

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ تسجيل انحراف إجمالي سالب لكل من الكهرباء والغاز خلال هذه السنة، وهذا راجع إلى أن انحراف الكمية سالب بقيمة كبيرة.

الشكل رقم (4.3): منحنى بياني يوضح الانحراف الإجمالي للمبيعات خلال خمس سنوات (2015-2019)



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على الجداول السابقة.

2.3.3. نسبة الإنجاز والتطور في رقم الأعمال

أولاً: حساب انحراف رقم الأعمال ونسبة إنجازه

لدينا:

انحراف رقم أعمال المبيعات الفعلية = المبيعات الفعلية - المبيعات التقديرية

معدل الإنجاز = رقم الأعمال الفعلي \times 100 / رقم الأعمال التقديري

الجدول رقم (16.3): الفرق بين رقم الأعمال الفعلي والتقديري ونسبة الإنجاز لسنة 2015

الوحدة: مليون دج

البيان	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال المقدر	الانحراف	نسبة الإنجاز %
الكهرباء	1896,202	1754,130	142,072	108,09
زبائن التوتر المنخفض	1527,824	1385,51	143,314	110,27
زبائن التوتر المتوسط	368,378	368,62	0,242-	99,93
الغاز	315,033	65,00	250,033	484,66
زبائن الضغط المنخفض	266,572	32,03	234,542	832,25
زبائن الضغط المتوسط	30,947	32,97	2,023-	93,86
زبائن الضغط العالي	17,514	00	17,514	00

المصدر: إعداد الطالبتين اعتماداً على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ خلال هذه السنة، بأن انحراف رقم الأعمال موجب لكل من الكهرباء والغاز، وهذا راجع إلى ارتفاع الكميات المباعة من الكهرباء والغاز، نتيجة ارتفاع عدد الزبائن المشتركين وانخفاض معامل الضياع. إلا أن انخفاض زبائن التوتر والضغط المتوسط للكهرباء والغاز على التوالي لم يؤثر على رقم الأعمال الإجمالي.

الجدول رقم (17.3): الفرق بين رقم الأعمال الفعلي والتقديري ونسبة الإنجاز لسنة 2016

الوحدة: مليون دج

البيان	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال المقدر	الانحراف	نسبة الإنجاز %
الكهرباء	2163,861	2203,310	39,449-	98,20
زبائن التوتر المنخفض	1700,960	1671,99	28,97	101,93
زبائن التوتر المتوسط	462,901	389,620	73,281	118,80
زبائن التوتر العالي	00	141,700	141,700-	0
الغاز	350,362	315,670	34,692	110,98
زبائن الضغط المنخفض	293,498	275,640	17,858	106,47
زبائن الضغط المتوسط	32,844	20,90	11,944	157,14
زبائن الضغط العالي	24,020	19,130	4,89	125,56

المصدر: إعداد الطالبتين اعتماداً على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ خلال هذه السنة، أن انحراف رقم الأعمال الإجمالي كان سالبا بالنسبة لمنتج الكهرباء، وهذا راجع إلى انخفاض الكميات المباعة نتيجة انخفاض عدد الزبائن المشتركين في الكهرباء وزيادة في معدل الضياع. كما نلاحظ أن انحراف رقم الأعمال لمنتج الغاز كان موجبا، وهذا راجع إلى ارتفاع الكميات المباعة نتيجة ارتفاع عدد الزبائن المشتركين في الغاز.

الجدول رقم (18.3): الفرق بين رقم الأعمال الفعلي والتقديري ونسبة الإنجاز لسنة 2017

الوحدة: مليون دج

البيان	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال المقدر	الانحراف	نسبة الإنجاز %
الكهرباء	2473,862	2563,380	-89,518	96,50
زبائن التوتر المنخفض	1905,166	1979,36	-74,194	96,25
زبائن التوتر المتوسط	544,244	516,190	28,054	105,43
زبائن التوتر العالي	24,451	67,830	-43,379	36,04
الغاز	411,726	389,950	21,776	105,58
زبائن الضغط المنخفض	333,867	338,130	-4,263	98,73
زبائن الضغط المتوسط	33,897	23,910	9,987	141,76
زبائن الضغط العالي	43,962	27,910	16,052	157,51

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ من خلال قراءة الجدول، أن انحراف رقم الأعمال كان سالبا بالنسبة لمنتج الكهرباء وبقيمة أكبر من سنة 2016، وهذا راجع إلى انخفاض الكميات المباعة نتيجة انخفاض عدد الزبائن المشتركين في الكهرباء وزيادة في معدل الضياع.

كما نلاحظ أن انحراف رقم الأعمال لمنتج الغاز كان موجبا وبقيمة أقل من سنة 2016، وهذا راجع إلى ارتفاع الكميات المباعة نتيجة ارتفاع عدد الزبائن المشتركين في الغاز.

الجدول رقم (19.3): الفرق بين رقم الأعمال الفعلي والتقديري ونسبة الإنجاز لسنة 2018

الوحدة: مليون دج

البيان	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال المقدر	الانحراف	نسبة الإنجاز %
الكهرباء	2604,605	3427,856	-823,251	75,98
زبائن التوتر المنخفض	1917,488	1882,43	35,058	101,86
زبائن التوتر المتوسط	547,937	521,182	26,755	105,13
زبائن التوتر العالي	139,180	1024,240	-885,06	13,58
الغاز	516,514	496,515	19,999	104,02
زبائن الضغط المنخفض	420,575	336,402	84,173	125,02
زبائن الضغط المتوسط	35,992	24,643	11,349	146,05
زبائن الضغط العالي	59,946	135,470	-75,524	44,25

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ من خلال قراءة الجدول، أن انحراف رقم الأعمال كان سالبا لمنتج الكهرباء وبقيمة أكبر من سنتي 2016 و 2017، وبالرغم من تسجيل انحراف موجب لدوي التوتر المنخفض والمتوسط، إلا أن الانخفاض الكبير لزبائن التوتر العالي أثر بشكل كبير على انحراف رقم الأعمال الإجمالي، وهذا راجع إلى انخفاض الكميات المباعة نتيجة انخفاض عدد الزبائن المشتركين في الكهرباء وزيادة في معدل الضياع. كما نلاحظ أن انحراف رقم الأعمال لمنتج الغاز كان موجبا وبقيمة أقل من سنتي 2016 و 2017، وهذا راجع إلى ارتفاع الكميات المباعة نتيجة ارتفاع عدد الزبائن المشتركين في الغاز. الجدول رقم (20.3): الفرق بين رقم الأعمال الفعلي والتقديري ونسبة الإنجاز لسنة 2019

الوحدة: مليون دج

البيان	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال المقدر	الانحراف	نسبة الإنجاز %
الكهرباء	2027,468	3218,227	-190,759	94,07
زبائن التوتر المنخفض	1991,757	2043,27	-51,513	97,47
زبائن التوتر المتوسط	538,642	554,406	-15,764	97,15
زبائن التوتر العالي	497,069	620,550	-123,481	80,101
الغاز	591,399	611,806	-20,407	96,66
زبائن الضغط المنخفض	440,749	441,044	-0,295	99,93
زبائن الضغط المتوسط	33,465	29,677	3,788	112,76
زبائن الضغط العالي	117,185	141,085	-23,90	83,05

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ من خلال هذه السنة بأن انحراف رقم الأعمال سالب لكل من منتجي الكهرباء والغاز، وهذا راجع إلى نقص في الكميات المباعة نتيجة انخفاض عدد الزبائن المشتركين في الكهرباء والغاز. الجدول رقم (21.3): الانحراف في رقم الأعمال الإجمالي ونسبة تحقيق الموازنة لخمس سنوات

الوحدة: مليون دج

البيان	رقم الأعمال الفعلي	رقم الأعمال المقدر	انحراف رقم الأعمال	نسبة الإنجاز %
2015	5511,235	1819,13	392.105	121,55
2016	2514,223	2518,98	-4,757	99,811
2017	2885,588	2953,33	-67,742	97,70
2018	3121,118	3924,371	-803,252	79,531
2019	2618,867	3830,033	-211,166	68,377

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

تحليل وتفسير انحراف رقم الأعمال الإجمالي ونسبة الإنجاز لخمس سنوات

حسب النتائج المتوصل إليها نلاحظ أن:

- رقم الأعمال الإجمالي لسنة 2015 كان موجبا ونسبة إنجازه قدر بـ 121,55%، وهذا جيد بالنسبة لسنة 2016 حيث كان الانحراف سالبا ونسبة الإنجاز 99,81%، وذلك بسبب الانخفاض في الكميات المباعة من منتجي الكهرباء والغاز مقارنة بالكميات المقدرّة مع انخفاض السعر، اللذان ساهما في انخفاض رقم الأعمال لتلك السنة مما أثر على الانحراف الإجمالي لسنة 2016.
- كما كان انحراف سنة 2017 سالبا وهو أكبر من السنة السابقة بنسبة إنجاز 97,70%، وذلك بسبب انخفاض عدد الزبائن لمنتجي الكهرباء والغاز، أما سنة 2018 فقد تم تسجيل انحراف سالب وقدرت نسبة الإنجاز بـ 79,53%، وهذا كان انخفاضا كبيرا في نسبة الإنجاز وتراجع رقم الأعمال الإجمالي، وكان السبب في ذلك سوء التقدير للمبيعات لتلك السنة، وسجل في سنة 2019 انحراف سالب وقدرت نسبة الإنجاز بـ 68,37% وهو أقل من السنة السابقة، وهذا يدل على أن المؤسسة ساءت التقدير ولم تتخذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ثانيا: حساب معدل التطور في رقم الأعمال

ويتم تحديد معدل التطور في رقم الأعمال كمايلي:

$$\text{معدل التطور} = (\text{رقم الأعمال الفعلي للسنة ن} - \text{رقم الأعمال الفعلي للسنة ن-1}) \times 100 / (\text{رقم الأعمال الفعلي للسنة ن-1})$$

الجدول رقم (22.3): معدل التطور في رقم الأعمال

الوحدة: نسبة مئوية

البيان	2015-2014	2016-2015	2017-2016	2018-2017	2019-2018
الكهرباء	10,69	14,11	14,50	5,28	16,23
زبائن التوتر المنخفض	7,32	11,33	12,00	0,64	3,87
زبائن التوتر المتوسط	26,81	25,65	17,57	0,67	1,69-
زبائن التوتر العالي	-	-	-	469,22	257,14
الغاز	22,96	11,21	17,51	25,45	14,49
زبائن الضغط المنخفض	13,25	10,10	13,75	25,97	4.796
زبائن الضغط المتوسط	48,56	1395,78	3,12	6,18	7,02-
زبائن الضغط العالي	-	100-	83,02	36,35	95,48
المجموع	129,59	1368,18	161,47	570,40	383,296

المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على عقد التسيير للمؤسسة.

نلاحظ أن معدل تطور رقم الأعمال بالنسبة للكهرباء والغاز ارتفع بنسبة كبيرة بين عامي 2015 و 2016 مقارنة بالسنة التي تسبقها، وهذا يعود إلى ارتفاع المبيعات، كما نلاحظ انخفاض كبير في معدل التطور بين عامي 2016 و 2017 مقارنة بالسنة التي تسبقها وهذا راجع إلى انخفاض المبيعات، أما بالنسبة لعامي 2017 و 2018 وعامي 2018 و 2019 نلاحظ زيادة معتبرة في معدل التطور.

خلاصة الفصل

بعد الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في مديرية توزيع الكهرباء والغاز-جيجل- لاحظنا أنها تقوم بإعداد موازنة تقديرية سنوية تتعلق بالمبيعات، حيث تقوم بتقدير حجم المبيعات كل سنة بناء على تقديرات السنة السابقة و ذلك عن طريق تحديد الزيادة في عدد زبائنهم، و ترتكز المؤسسة على موازنة المبيعات لأنها تشكل إيرادات الشركة.

ومن خلال دراسة وتحليل انحرافات الموازنة التقديرية للمبيعات خلال خمس سنوات، اتضح لنا أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على تقديراتها في عملية التخطيط المالي لأهدافها وبرامجها المستقبلية، كما تبين أنه بالرغم من أنها تقوم بإعداد تقارير أداء سنوية، وكذا البحث عن الأسباب التي أدت إلى الانحراف، إلا أنها تفتقد إلى أساليب علمية وإحصائية في وضع التقديرات، كما تقتصر مرحلة مهمة من مراحل تحديد الانحرافات وهي اتخاذ الإجراءات التصحيحية.



إن التسيير الفعال والجيد يتوقف على مدى فعالية الطرق والمناهج المتبعة في عملية التسيير وكذلك مدى ملائمة ومناسبة الأدوات المستخدمة فيه، ولعل أهم هذه الأدوات الموازنة التقديرية. إذ تتمكن من خلالها المؤسسة من ترجمة أهدافها على شكل خطط عملية قائمة على التنبؤ بالمستقبل وبصفة استباقية، كما تستطيع المؤسسة من خلال الموازنة التقديرية أن تنهض بوظيفة الرقابة عن طريق مقارنة الانجازات المحققة مع ما تم تقديره وتحديد الانحرافات وأسبابها ومن ثم اتخاذ قرارات تصحيحية وهذا بغرض تصويب الخطط نحو الوجهة الصحيحة.

أولاً: النتائج

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. النتائج النظرية

- تسعى مراقبة التسيير لتحقيق التحكم في موارد المؤسسة لتحقيق اكبر ربح ممكن بأقل تكلفة؛
- الموازنة التقديرية تعبير كمي ومالي مفصل لبرامج العمل الذي ترغب المؤسسة في تنفيذه خلال فترة زمنية محددة؛
- تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات نقطة انطلاق باقي الموازنات؛
- تساهم الموازنة التقديرية في تقييم مراقبة التسيير من خلال إيجاد الانحرافات الناتجة عن طريق الفرق بين القيمة الفعلية والقيمة التقديرية ثم تحليل أسباب وقوعها واتخاذ الاجراءات المناسبة التي تمكن المؤسسة من تفادي الانحرافات.

2. النتائج التطبيقية

- تقوم المديرية بمقارنة النتائج الفعلية مع المخططة في نهاية كل سنة بغرض تحديد قيمة الانحراف والأسباب التي أدت إلى حدوث الانحرافات ولكنها لا تقوم بمعالجة هذه الانحرافات مما أدى إلى تراجع في رقم أعمالها، كما تعتمد المديرية في تقدير حجم مبيعاتها على الطرق التقليدية البسيطة مثل إضافة أرقام إلى السنوات السابقة والخبرة المكتسبة دون اعتمادها على طريقة حسابية دقيقة كطريقة المربعات الصغرى مثلاً، وهذا ما يؤكد نفي الفرضية؛
- عدم القدرة على تحديد الجهة المسؤولة عن وقوع الانحرافات مع العلم أنها تقوم باستخراج الانحرافات وتحليلها؛
- لا يتم وضع برنامج زمني يحدد المراحل والخطوات المطلوبة لاعداد موازنة المبيعات والمدة المتوقعة ان تستغرقها كل مرحلة منها.

ثانياً: الاقتراحات

- أن تتضمن التقارير مقارنة مع النتائج الفعلية المحققة وتلك المقدرة في الموازنة مع احتساب الانحرافات، وذلك لكل شهر ومن بداية السنة التاريخية؛

- يجب أن تكون موازنة المبيعات شاملة و متكاملة ومرتكزة على الخطة الإستراتيجية طويلة الأجل للمؤسسة؛
- البحث عن الأسباب التي أدت إلى وجود الانحرافات ومحاولة تقادي وقوعها في السنوات المقبلة، على المديرية الاعتماد على طرق وأساليب إحصائية من اجل الحصول على تقديرات دقيقة؛
- ضرورة القيام بدورات تدريبية في مجال إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية لزيادة الخبرة والكفاءة في استخدام الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرار؛
- ضرورة خلق الوعي بأهمية الموازنة في تحقيق أهداف المديرية.

ثالثا: آفاق الدراسة

- تجدر الإشارة انه وفي سياق دراستنا لموضوع الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية هناك بعض المحاور التي تستحق المزيد من البحث والدراسة نذكر منها:
- أثر نظام المعلومات على تفعيل دور الموازنة التقديرية؛
 - دور الموازنات التقديرية في زيادة الكفاءة والفعالية التسييرية؛
 - مدى توفر أسس ومقومات تطبيق الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1) أحلام بوعبدلي، سياسات إدارة البنوك التجارية ومؤشراتها، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- 2) أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 3) إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة "قضايا معاصرة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 4) بديع الدين ريشو، الموازنات التشغيلية والمالية والمالية والرأسمالية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2009.
- 5) بهجت راضي، هشام يوسف العربي، إدارة الجودة الشاملة - المفهوم والفلسفة والتطبيقات -، ط1، شركة روابط للنشر وتقنية المعلومات، مصر، 2016.
- 6) ثناء محمد طعيمة، إدارة الكلفة في التقنيات الحديثة، مركز التعليم المفتوح، كلية التجارة، 2010.
- 7) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية-مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء-، ط3، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 8) حسين شرف، جمال عوض، الموازنات التخطيطية، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1995.
- 9) حسينة حوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، ط1، دار من المحيط إلى الخليج للنشر والتوزيع، الأردن، 2017.
- 10) خالد محمد بني حمدان، الإستراتيجية والتخطيط الإستراتيجي، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 11) خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسات الاقتصادية المستقلة، ط2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
- 12) خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل إقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
- 13) خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة لتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، ط1، مصر، 2006.
- 14) خضير كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، الأردن، 2000.
- 15) رعد عبد الله الطائي، عيسى قداد، إدارة الجودة الشاملة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 16) زايد سالم أبو شناف، محمود عباس حمدي، المحاسبة الإدارية، بدون طبعة، مصر، 2015.

- 17) سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، سوريا، 1978.
- 18) شعيب شنوف، التحليل المالي الحديث طبقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS، ط 1، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2016.
- 19) صلاح بسيوني عيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط1، جامعة القاهرة، مصر، 2017.
- 20) ضرار العتيبي وآخرون، العملية الإدارية مبادئ وأصول وعلم وفن، الطبعة العربية، الأردن، 2007.
- 21) طارق حمادة عبد العال، الميزانيات النقدية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، مصر، 2002.
- 22) عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 1998.
- 23) عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، ط1، منشورات جامعة السودان المفتوحة، 2006.
- 24) عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي، صنعاء، 2011.
- 25) عدنان سايه النعيمي، ارشد فؤاد التميمي، التحليل والتخطيط المالي، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- 26) عصام الدين محمد متولي، نظم المعلومات المحاسبية، ط2، مركز الكتاب الجامعي، اليمن، 2015.
- 27) علي عباس، أساسيات علم الإدارة، ط 3، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2008.
- 28) فؤاد الشيخ سالم، زياد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة، ط 5، مركز الكتب الأردني، 1990.
- 29) فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007.
- 30) فيصل محمود السوارة، مبادئ الإدارة المالية، إطار نظري ومحتوى علمي" التمويل والاستثمار والتخطيط والتحليل المالي"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2013.
- 31) كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 1998.
- 32) محمد الشيخ يدوي، الجودة الشاملة في العمل الإسلامي، ط1، دار الفكر العربي، مصر، 2000.
- 33) محمد الصيرفي، إدارة المال وتحليل هيكله، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2007.
- 34) محمد الصيرفي، التحليل المالي وجهة نظر محاسبية إدارية، ط1، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2014.
- 35) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، ط4، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، جامعة الكويت، 2007.

- (36) محمد سامي راضي ، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- (37) محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2001.
- (38) محمد عبد الفتاح الصيرفي، إدارة البنوك، ط1، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
- (39) محمد عبد الله شاهين، تحليل وتقييم محافظ الأوراق المالية، ط1، دار حميثة للنشر والترجمة، مصر، 2017.
- (40) محمد عريبي، رشيد الجزراوي، إدارة رؤوس الأموال وأثرها في تشغيل المنشآت، مركز الكتاب الأكاديمي، الأردن، 2015.
- (41) محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- (42) محمود محمد عبد الرحيم حسين، محاسبة التكاليف كأداة رقابية، العلم والإيمان للنشر والتوزيع، 2007.
- (43) معن محمود عياصرة، مروان محمد بني أحمد، القيادة والرقابة والاتصال الإداري، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- (44) ممدوح عبد الحميد، دراسات في المحاسبة الإدارية والتكاليف، جامعة عين الشمس، مصر، 2011.
- (45) منير شاکر محمد، وآخرون، مدخل صناعة القرارات، ط1، مطبعة الطليعة، الأردن، 2000.
- (46) منير شاکر وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، ط2، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
- (47) مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2007.
- (48) ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2003.
- (49) ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.
- (50) ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.
- (51) نعيم إبراهيم الظاهر، أساسيات إدارة الأعمال ومبادئها، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2010.
- (52) هشام أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000.
- (53) هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطبع والنشر، مصر، 2000.

54) هوارى معراج، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

55) وهيبه مقدم، الإدارة الاستراتيجية للمؤسسة من خلال لوحة القيادة، دار التعليم الجامعي، جامعة مستغانم، الجزائر، 2019.

ثانيا: الكتب المترجمة

1) ليستراي هيتجر، سيرج ماتولتشن ترجمة أحمد حامد حجاج، المحاسبة الإدارية، دارالمريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، بدون سنة.

ثالثا: المقالات

1) محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة الباحث، العدد 9، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011.

رابعا: الرسائل الجامعية

1) إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007.

2) حنان يحيى الشريف، تأثير نظام المعلومات على اليقظة الإستراتيجية في المؤسسات المتوسطة والصغيرة-دراسة ميدانية على بعض المؤسسات الجزائرية-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2018.

3) زينب رضوان علي، تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة- حالة تطبيقية عن مؤسسة-، مذكرة الماجستير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2013.

4) سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.

5) صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار- دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية- مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.

6) عبد الحميد دادة، أثر نظام المعلومات لمراقبة التسيير على إتخاذ القرارات داخل المؤسسة-دراسة مقارنة لكل من مؤسسة موبيليس و روائح الورود-، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.

- (7) عبد الهادي محمد أحمد شبانة، دور الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في ترشيد القرارات بالسلطة الوطنية الفلسطينية، مذكرة الماجستير في القيادة والإدارة، من أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا بغزة، فلسطين، 2015.
- (8) فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن المعلومات المحاسبية، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.
- (9) فريد مقران، التخطيط المالي للمشاريع الإستثمارية-دراسة حالة شركة سوناطراك- فرع نشاط المنبع، مذكرة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.
- (10) قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة الماجستير تخصص إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، الجزائر، 2007.
- (11) محمد الصغير قريشي، مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري خلال الفترة (2011-2012)، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2013.
- (12) محمد موسى محمد النجار، العوامل المؤثرة في كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، 2007.
- (13) موسى عبد الوهاب، الفعالية التنظيمية تحديد المحتوى والقياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003.
- (14) نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق-دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.
- (15) نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير-حالة المؤسسة نفضال- مذكرة الماجستير، فرع التحليل الإقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، و علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006.
- (16) هلال درحمون، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.
- (17) وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية في قطاع غزة-دراسة ميدانية، مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

خامسا: الملتقيات والمؤتمرات والندوات

- (1) آسيا طويل، آسيا مرابط، دور وأهمية مراقبة التسيير كآليات لحوكمة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: "مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتنفيذ الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، يوم 25 أبريل 2017.
- (2) توفيق غفصي، كمال زيتوني، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير ودورها في تنظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: "واقع تقنيات مراقبة التسيير والمؤسسات الجزائرية تحليل الموجود من أجل استشراف الإبداعات المستقبلية"، جامعة المسيلة، الجزائر، بدون تاريخ، 2014.
- (3) محمد ديدو وآخرون، دور أدوات مراقبة التسيير في ترسيخ الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: "مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتنفيذ الإبداع"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، يوم 25 أبريل 2017.
- (4) المؤتمر الدولي الأول لمركز البحوث والاستشارات الاجتماعية (لندن) حول موضوعات العلوم الاجتماعية والإنسانية في العالم الإسلامي، دار خالد اللحياني للنشر والتوزيع، جامعة لندن، 2012.
- (5) وردة بوخناف، مساهمة نظام مراقبة التسيير في تحسين جودة الخدمات الصحية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: "الصحة وتحسين الخدمات الصحية في الجزائر بين إشكالية التسيير ورهانات التمويل"، جامعة قلمة، الجزائر، يوم 10 أبريل 2018.
- (6) يزيد تفرات، ليلي حليمي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: "مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتنفيذ الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، يوم 25 أبريل 2017.

سادسا: المواقع الإلكترونية

- (1) محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات، 2020/03/08، www.rr4ee.net

سابعاً: مراجع أخرى

- 1) العلجة سترة، مقياس الموازنات التقديرية، محاضرات مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر، بدون سنة.
- 2) خالد رجم، محمد الأمين شربي، مراقبة التسيير، محاضرات مقدمة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص محاسبة وجبائية، إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2019.
- 3) سامية مقعاش، الموازنات التقديرية، سلسلة محاضرات موجهة لطلبة السنة الثالثة LMD، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2019.
- 4) سعاد شكري معمر، محاضرات في الموازنة التقديرية، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ليسانس، تخصص محاسبة ومراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند، البويرة، الجزائر، 2020.
- 5) عبد الحميد قادم، الموازنات التقديرية، مطبوعة في موجهة لطلبة السنة الثالثة علوم تسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2020.
- 6) حميد قرومي، عبد القادر شلابي، إعداد وإدارة الموازنة التقديرية، مطبوعة موجهة لطلبة سنة ثانية، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2017.
- 7) محمد الصغير قريشي، شريفة رفاع، مطبوعة محاضرات في مراقبة التسيير، بدون مستوى دراسي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015.
- 8) نعيمة يحيوي، مراقبة التسيير، سلسلة محاضرات مقدمة لطلبة الماستر، تخصص التدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، بدون سنة.

المراجع باللغة الفرنسية

1. Claude Alazar et Sabine Separi, Contrôle de gestion, DUNOD, Paris, 5^{eme} Edition, 2001.
2. Gérard Naulleau, Michell Rouach, Contrôle de gestion et stratégie dans la banque, 3^{eme} Edition, Revue banque, France, 2013.
3. H.Hangotm, Système d'information de l'entreprise, 4^{eme} Edition et larcier, Belgique, 2002.
4. Vlasselaer Michel, " Le pilotage d'entreprise, des outils pour gérer la performance future", public union, Edition, 1997.

الملاحق

II- OBJECTIFS D'ACTIVITES 2016

1. ACTIVITE ELECTRICITE

1.1. Accroissement des Clients :

Il est attendu en 2016 un apport en abonnés nouveaux de :

5082

- 5060 clients BT provenant du RCN.
- 20 clients moyenne tension.
- 02 clients haute tension

1.2. Vente :

Les prévisions des ventes d'électricité sont de **602 GWh** elles sont réparties comme suit :

	Vente GWh
BT	418.31
MT	118.42
HT	65
TOTAL	602

2. ACTIVITE GAZ :

2.1. Accroissement des clients :

Il est prévu pour 2016, un apport en abonnés nouveaux de :

3368

- 3364 clients basse pression issus du RCN
- 03 clients moyenne pression.
- 01 client haute pression

2.2. Vente :

Les prévisions 2016 des ventes de gaz sont de **1042 Mth** elles sont réparties comme suit :

	VENTE (M.Th)
BP	859.24
MP	64.67
HP	118
TOTAL	1041.91

CADRE CONTRACTUEL

1. PERSONNEL :

Besoins nouveaux retenus à la DD seront de 6 agents (1 C et 5 M).

2. HYPOTHESES DE VALORISATION 2016 :

1 Les prix de ventes moyens (en HT) :

ELECTRICITE (cDA/KWh)

Prix de vente moyen	Probable 2015	Prévisions 2016
Haute tension	399.7	399.7
Moyenne tension	329	329
Basse tension	218	218

GAZ (CDA/th)

Prix de vente moyen	Probable 2015	Prévisions 2016
Haute pression	32.08	32.08
Moyenne pression	32.32	32.32
Basse pression	16.21	16.21

2 - Les prix d'achat (en HT):

ELECTRICITE (DA/KWh)

(Unité : DA/KWh)	2015	2016	TE%
SPE	2,21	2,602	18%
SKS	2,341	2,602	11%
KAHRAMA	2,305	2,602	13%
SKB	1,325	2,602	96%
SKH	1,936	2,602	34%
SKT	3,003	2,602	-13%
SKD	3,102	2,602	-16%

GAZ :

Fournisseurs	Probable 2015	Prévisions 2016
SONATRACH	10.78 cDA/ Th	10.78 Cda/Th

3- Prix de transit Electricité et Gaz (en HT)

Fournisseurs	Probable 2015	Prévisions 2016
Electricité (GRTE)	0.66 DA/KWh	0.66 DA/KWh
GAZ (GRTG)	0.04DA/Th	0.04DA/Th

Contrat de Gestion 2016

Direction de Distribution Jijel

PREVISIONS ENERGETIQUES ELECTRICITE

Jijel	Réalisé 2015	Prévu 2016	TE%
APPORT EN ABONNES NOUVEAUX			
AO	6 225	4 860	-22%
FSM	195	200	3%
Total BT	6420	5060	-21%
Apport MT	23	20	-13%
Apport BT+MT	6443	5080	-21%
Apport HT	0	2	
TOTAL ABONNES			
Abonnés BT	148 747	151 112	2%
Abonnés MT	689	716	4%
Abonnés BT+MT	149 436	151 828	2%
Abonnés HT			
ENERGIE FACTUREE EN Gwh			
FACT.BT	378,57	418,31	10%
- A.O	318,20	351,38	10%
- F.S.M	60,37	66,93	11%
FACT.MT	107,17	118,42	10%
FACT.HT	0,00	65,00	
FACT.BT+MT	485,75	536,74	10%
Achats Brut (GWH)	578,94	632	9%
ECHANGES inter DRD			
Emissions	1,02	10,44	926%
Réception	1,35	1,35	0%
ECHANGES PAYS			
Emissions			
Réception			
Total Emission	1,02	10,44	926%
Total Réception	1,35	1,35	0%
ACHATS NETS	579,27	622,91	8%
Perte Brutes en Gwh	93	95	2%
Perte nettes en Gwh	94	86	-8%
TAUX DE PERTES%	16,15%	13,83%	-14%
Pertes BT (GWh)	58,77	48,80	-17%
Taux de pertes BT (%)	13,44%	10,45%	-22%
CHIFFRE D'AFFAIRES EN MDA			
Basse Tension	1 527,82	1 671,99	9%
Moyenne tension	368,38	389,62	6%
MT+BT	1896,20	2061,61	9%
Haute tension	-	141,70	
PRIX MOYENS de vente EN CDA/kwh			
Basse Tension	403,58	399,70	-1%
Moyenne tension	343,72	329,00	-4%
Haute tension	#DIV/0!	218,00	
COUT D'ACHATS ET DE TRANSIT (en MDA)			
COUT D'ACHATS	1 648,91	1 932,67	17%
COUT DE TRANSIT GRTE	382,32	411,12	8%

PREVISIONS ENERGETIQUES GAZ

Jijel	Réalisé 2015	Prévu 2016	TE%
APPORT EN ABONNES NOUVEAUX			
Apport BP	4 795	3 364	-30%
AO	4 735	3 214	-32%
FSM	60	150	150%
Apport MP	1	3	200%
Apport BP+MP	4 796	3 367	-30%
Apport HP	-	1	#DIV/0!
TOTAL ABONNES			
Abonnés BP	67 503	71 178	5%
- A.O	66 588	70 018	5%
- F.S.M	915	1 160	27%
Abonnés MP	65	72	11%
Abonnés BP+MP	67 568	71 250	5%
Abonnés HP	3	4	33%
ENERGIE FACTUREE EN Mth			
FACT.BP	858	859	0%
- A.O	812,71	816,27	0%
- F.S.M	45,01	42,96	-5%
FACT.MP	66,16	64,67	-2%
FACT.HP	74,15	118,00	59%
FACT.BP+MP	924	924	0%
Total Achats (Mth)	947,52	972,54	3%
Perte en Mth	24	49	106%
RENDEMENT EN %	98%	95%	-3%
CHIFFRE D'AFFAIRES EN MDA			
Basse pression	266,57	275,64	3%
Moyenne pression	30,95	20,90	-32%
MP+BP	298	297	0%
Haute pression	17,51	19,13	9%
PRIX MOYENS de vente EN CDA/th			
Basse pression	31,08	32,08	3%
Moyenne pression	46,78	32,32	-31%
Haute pression	23,62	16,21	-31%
COUT D'ACHATS ET DE TRANSIT (en MDA)			
COUT D'ACHATS SONATRACH	162,62	165,56	2%
COUT DE TRANSIT GRTG	60,34	61,43	2%

II- OBJECTIFS D'ACTIVITES 2017

1. ACTIVITE ELECTRICITE

1.1. Accroissement des Clients :

Il est attendu en 2017 un apport en abonnés nouveaux de :

5227

- 5206 clients BT provenant du RCN.
- 20 clients moyenne tension.
- 1 clients haute tension.

1.2. Vente :

Les prévisions des ventes d'électricité sont de GWh elles sont réparties comme suit :

	Vente GWh
BT	436.9
MT	130.9
TOTAL	567.8

2. ACTIVITE GAZ :

2.1. Accroissement des clients :

Il est prévu pour 2017, un apport en abonnés nouveaux de :

3402

- 3397 clients basse pression issus du RCN
- 3 clients moyenne pression.
- 2 clients haute pression.

2.2. Vente :

Les prévisions 2017 des ventes de gaz sont de 1110.54 Mth elles sont réparties comme suit :

	VENTE (M.Th)
BP	919.08
MP	64.29
HP	127.17
TOTAL	1110.54

PREVISIONS ENERGETIQUES ELECTRICITE

ELECTRICITE	DD DE JIJEL		
	Réalisation 2016	PREVISIONS 2017	évolution (2017/2016)
ABONNES NOUVEAUX			
TOTAL AO [AO/RCN+AO/PQLS+AO/ER]	6 423	5 006	- 22,06
TOTAL FSM [FSM/RCN+FSM/PQLS+FSM/ER]	161	200	24,22
BT (total AO+total FSM)	6 584	5 206	- 20,93
HTA	25	20	- 20,00
TOTAL (BT+HTA)	6 609	5 226	- 20,93
Clients nouveaux HT		1	#DIV/0!
NOMBRES D'ABONNES			
BT dont:	155 005	159 013	3
AO	150 037	153 767	2
FSM	4 968	5 246	6
HTA	703	729	4
TOTAL ABONNES (BT+HTA)	155 708	159 742	3
HT	-	1	#DIV/0!

II- OBJECTIFS D'ACTIVITES 2018

1. ACTIVITE ELECTRICITE

1.1. Accroissement des Clients :

Il est attendu en 2018 un apport en abonnés nouveaux de :

5 477

- 5 456 clients basse tension
- 20 clients moyenne tension.
- 01 clients haute tension

1.2. Vente :

Les prévisions des ventes d'électricité sont de **1 789.63 GWh** elles sont réparties comme suit :

	Ventes électricité
BT	412,44
MT	132,18
HT	1245,00
TOTAL	1789,63

2. ACTIVITE GAZ :

2.1. Accroissement des clients :

Il est prévu pour 2018, un apport en abonnés nouveaux de :

3 565

- 3 559 clients basse pression
- 5 clients moyenne pression.
- 1 client haute pression.

2.2. Vente :

Les prévisions 2018 des ventes de gaz sont de **1 628.72 Mth** elles sont réparties comme suit :

U	VENTES GAZ Mth
BP	940,26
MP	64,46
HP	624,00
TOTAL	1 628,72

3. INVESTISSEMENTS – TRAVAUX :

CADRE CONTRACTUEL

1. PERSONNEL :

Besoins nouveaux retenus à la DD seront de **08** agents (**2 M** et **6 EX**).

2. HYPOTHESES DE VALORISATION 2018 :

1 - Les prix de ventes moyens (en HT) :

ELECTRICITE (cDA/KWh)

Prix de vente moyen	Probable 2017	Prévisions 2018
Basse Tension	450,3	450,3
Moyenne Tension	389,0	389,0
Haute Tension	259,3	259,3

GAZ (CDA/th)

Prix de vente moyen	Probable 2017	Prévisions 2018
Basse Pression	35,04	35,04
Moyenne Pression	37,44	37,44
Haute Pression	21,71	21,71

1 - Les prix d'achat (en HT):

ELECTRICITE (DA/KWh)

Producteurs (Unité : DA/KWh)	Probable 2017
SPE	2,298
SKTM	13,833
KAHRAMA	2,533
SKS	2,445
SKB	1,613
SKD	3,102
SKT	3,003
SKH	1,963

GAZ :

Fournisseurs	Probable 2017	Prévisions 2018
SONATRACH	10,84 cDA/ Th	10,84 Cda/Th

3- Prix de transit Electricité et Gaz (en HT)

Fournisseurs	Probable 2017	Prévisions 2018
Electricité (GRTE)	0,70 DA/KWh	0,70 DA/KWh
GAZ (GRTG)	0,0464DA/Th	0,0464DA/Th

الملحق رقم 10 : Prévisions énergétiques electricite (2017-2018)

PREVISIONS ENERGETIQUES ELECTRICITE

JIJEL	Réalisé 2017	Prévu 2018	TE%
APPORT EN ABONNES NOUVEAUX			
AO	8 008	5 256	-34%
FSM	181	200	10%
Total BT	8189	5456	-33%
Apport MT	38	20	-47%
Apport BT+MT	8227	5476	-33%
Apport HT	1	1	
TOTAL ABONNES			
Abonnés BT	162 730	165 521	2%
Abonnés MT	724	743	3%
Abonnés BT+MT	163 454	166 264	2%
Abonnés HT	1	3	200%
ENERGIE FACTUREE EN Gwh			
FACT.BT	411,14	412,44	0%
- A.O	345,58	344,97	0%
- F.S.M	65,56	67,48	3%
FACT.MT	131,77	132,18	0%
FACT.HT	4,46	395,00	8764%
FACT.BT+MT	542,91	544,63	0%
Achats Brut (GWH)	631	620	-2%
ECHANGES inter DD			
Emissions	1,00	1,00	0%
Réception	1,61	1,61	0%
ECHANGES RDE/SDC			
Emissions			
Réception			
Total Emission	1,00	1,00	0%
Total Réception	1,61	1,61	0%
ACHATS NETS	631,49	620,73	-2%
Perte Brutes en Gwh	88	75	-14%
Perte nettes en Gwh	89	76	-14%
TAUX DE PERTES%	14,03%	12,26%	-13%
Pertes BT (GWh)	50,69	38,86	-23%
Taux de pertes BT (%)	10,98%	8,61%	-22%
CHIFFRE D'AFFAIRES EN MDA			
Basse Tension	1 905,17	1 857,24	-3%
Moyenne tension	544,24	514,20	-6%
MT+BT	2449,41	2371,43	-3%
Haute tension	24,45	1 024,24	4089%
PRIX MOYENS de vente EN CDA/Kwh			
Basse Tension	463,39	450,3	-3%
Moyenne tension	413,04	389,0	-6%
Haute tension	548,73	259,3	-53%

الملحق رقم 11: Prévisions énergétiques gaz (2017-2018)

PREVISIONS ENERGETIQUES GAZ

JIJEL	Réalisé 2017	Prévu 2018	TE%
APPORT EN ABONNES NOUVEAUX			
Apport BP	6 144	3 559	-42%
- A.O	6 059	3 409	-44%
- F.S.M	85	150	76%
Apport MP	2	5	150%
Apport BP+MP	6 146	3 564	-42%
Apport HP	1	1	0%
TOTAL ABONNES			
Abonnés BP	77 926	78 782	1%
AO	76 887	77 527	1%
FSM	1 039	1 255	21%
Abonnés MP	70	77	10%
Abonnés BP+MP	77 996	78 859	1%
Abonnés HP	5	7	40%
ENERGIE FACTUREE EN Mth			
FACT.BP	921	940	2%
- A.O	875,84	893,68	2%
- F.S.M	45,65	46,58	2%
FACT.MP	63,17	64,46	2%
FACT.HP	120,04	624,00	420%
FACT.BP+MP	985	1 005	2%
Total Achats (Mth)	1 095,89	1 057,60	-3%
Perte en Mth	111	53	-52%
RENDEMENT EN %	90%	95%	6%
CHIFFRE D'AFFAIRES EN MDA			
Basse pression	333,87	329,47	-1%
Moyenne pression	33,90	24,13	-29%
MP+BP	368	354	-4%
Haute pression	43,96	135,47	208%
PRIX MOYENS de vente EN CDA/th			
Basse pression	36,23	35,04	-3%
Moyenne pression	53,66	37,44	-30%
Haute pression	36,62	21,71	-41%

II- OBJECTIFS D'ACTIVITES 2019**1. ACTIVITE ELECTRICITE****1.1. Accroissement des Clients :**

Il est attendu en **2019** un apport en abonnés nouveaux de :

Exercice 2019	Apport abonnés électricité			
	BT	MT	HT	TOTAL
JIJEL	7 190	20	1	7 211

1.2. Nombre Clients :

Pour l'exercice 2019 les clients de la direction de distribution seront de **176 143** abonnés

Exercice 2019	Nombre abonnés électricité			
	BT	MT	HT	TOTAL
JIJEL	175 376	764	3	176 143

1.3. Ventes Electricité :

Les prévisions 2019 des ventes d'électricité sont de **807 GWh** elles sont réparties comme suit :

	Ventes électricité
BT	440,74
MT	141,25
HT	225,00
TOTAL	807,00

2. ACTIVITE GAZ :**2.1. Accroissement des clients :**

Il est prévu pour **2019**, un apport en abonnés nouveaux de :

Exercice 2019	Apport abonnés GAZ			
	BP	MP	HP	TOTAL
JIJEL	5 235	3	1	5 239

2.2. Nombre Clients :

Pour l'exercice 2019 les clients de la direction de distribution seront de **87 895** abonnés.

Exercice 2019	Nombre abonnés GAZ			
	BP	MP	HP	TOTAL
JIJEL	87 811	78	6	87 895

2.3. Ventes Gaz :

Les prévisions **2019** des ventes de gaz sont de **199.30 Mm3** elles sont réparties comme suit :

	VENTES GAZ Mm3
BP	121,54
MP	8,33
HP	69,44
TOTAL	199,30

CADRE CONTRACTUEL

1. **PERSONNEL** : Besoins nouveaux retenus à la DD seront de **22** agents (1 C ,11 M et 10 EX).
2. **HYPOTHESES DE VALORISATION 2019** :

1 - Les prix de ventes moyens (en HT) :

ELECTRICITE (cDA/KWh)

Prix de vente moyen	Probable 2018	Prévisions 2019
Basse Tension	463,6	463,6
Moyenne Tension	392,5	392,5
Haute Tension	275,8	275,8

GAZ (CDA/th)

Prix de vente moyen	Probable 2018	Prévisions 2019
Basse Pression	38,4	38,4
Moyenne Pression	37,7	37,7
Haute Pression	21,5	21,5

3. - Les prix d'achat (en HT):

ELECTRICITE (DA/KWh)

Producteurs (Unité : DA/KWh)	Probable 2018
SPE	2,298
SKTM	13,827
KAHRAMA	2,716
SKS	2,786
SKB	1,636
SKD	3,102
SKT	3,003
SKH	2,110

GAZ :

Fournisseurs	Probable 2018	Prévisions 2019
SONATRACH	10.84 cDA/ Th	10.84 Cda/Th

3- Prix de transit Electricité et Gaz (en HT)

Fournisseurs	Probable 2018	Prévisions 2019
Electricité (GRTE)	0.70 DA/KWh	0.70 DA/KWh
GAZ (GRTG)	0.0464DA/Th	0.0464DA/Th

PREVISIONS ENERGETIQUES ELECTRICITE

CONCESSION	JIJEL			T.evol
	Réalisé	Objectifs		
Année	2017	2018	2019	
APPORT EN ABONNES	8 228	7 670	7 212	-5,97
Electricification Rurale (ER)	0	0	0	----
Raccordement Clientèle Nouvelles (RCN)	8 189	7 647	7 190	-5,98
Basse Tension	8 189	7 647	7 190	-5,98
Moyenne Tension	38	23	20	-13,04
Haute Tension	1	0	2	----
TOTAL CLIENTS	163 455	170 526	177 738	4,23
NBR CLIENTS BT	162 730	169 785	176 975	4,23
NBR CLIENTS HTA	724	740	760	2,70
NBR CLIENTS HTB	1	1	3	200,00
ACHATS (BT+HTA)	631,49	625,46	663,17	6,03
TOTAL DES VENTES A LA CLIENTELE	542,91	548,55	582,00	6,10
VENTES BT	411,14	414,48	440,74	6,34
VENTES HTA	131,77	134,05	141,25	5,37
VENTES HTB	4,46	35,27	225,00	537,98
Pertes de distribution	88,58	76,93	81,17	5,51
Taux de Pertes	14,03	12,30	12,24	-0,49
Pertes de gestion BT (Gwh)	50,69	39,41	41,38	5,01
Taux de pertes BT (%)	10,98	8,68	8,58	-1,14

PREVISIONS ENERGETIQUES GAZ

CONCESSION	JIJEL			T.evol
	Réalisé	Objectifs		
Année	2017	2018	2019	
APPORT EN ABONNES	6 148	4 655	5 239	12,55
Nouvelle DP (NDP)	0	0	0	----
Raccordement Clientèle Nouvelles (RCN)	6 144	4 650	5 235	12,58
Basse Pression	6 144	4 650	5 235	12,58
Moyenne Pression	2	5	3	-40,00
Haute Pression	2	0	1	----
TOTAL CLIENTS	78 001	82 656	87 895	6,34
NBR CLIENTS BP	77 926	82 576	87 811	6,34
NBR CLIENTS MP	70	75	78	4,00
NBR CLIENTS HP	5	5	6	20,00
ACHATS (BP+MP)	116,44	132,18	133,61	1,08
TOTAL DES VENTES A LA CLIENTELE	104,75	128,22	129,87	1,29
VENTES BP	98,03	119,99	121,54	1,29
VENTES MP	6,72	8,23	8,33	1,29
VENTES HP	12,75	20,49	69,44	238,92
Pertes de distribution	11,69	3,97	3,74	-5,66
Taux de pertes de distribution	10,04	3,00	2,80	-6,67

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2019

CENTRE DD JIJEL

DATE 11/10/2020 14.41.43

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2019	2018
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		353 253 153,23	353 253 153,23
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		29 096 401,47	0,00
compte de liaison**		6 877 368 277,89	7 172 328 135,23
TOTAL CAPITAUX PROPRES		7 259 717 832,59	7 525 581 288,46
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		870 834 552,85	99 915 051,28
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		3 215 542 604,80	3 104 220 078,09
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		4 086 377 157,65	3 204 135 129,37
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		662 252 533,45	618 999 175,09
Impôts		60 065 660,54	52 960 689,46
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		708 986 862,62	563 071 223,81
Trésorerie passif		0,00	0,00
compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		1 431 305 056,61	1 235 031 088,36
TOTAL GENERAL PASSIF		12 777 400 046,85	11 964 747 506,19

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2019

CENTRE DD JIJEL

DATE 11/10/2020 14.40.26

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2019	amort 2019	2019	2018
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Immobilisations corporelles					
Terrains		1 951 138,06		1 951 138,06	1 951 138,06
Agencements et aménagements de terrains		4 135 836,34	2 649 478,80	1 486 357,54	1 561 430,67
Constructions (Batiments et ouvrages		172 262 275,61	43 387 491,35	128 874 784,26	128 044 572,03
Installations techniques, matériel et outillage		17 648 518 993,56	9 189 968 857,79	8 458 550 135,77	8 084 578 577,07
Autres immobilisations corporelles		1 638 919 090,64	819 456 248,81	819 462 841,83	761 595 348,60
Immobilisations en cours		1 450 630 959,82		1 450 630 959,82	1 664 618 819,55
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		155 000,00		155 000,00	155 000,00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		20 916 573 294,03	10 055 462 076,75	10 861 111 217,28	10 642 504 885,98
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 155 096 163,47	77 081 670,66	1 078 014 492,81	984 166 846,17
Stocks et encours		3 131 324,67		3 131 324,67	3 611 263,19
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		16 229 618,18	16 364 618,18	- 135 000,00	76 476 436,20
Impôts		85 168 845,75		85 168 845,75	72 008 781,02
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		750 342 051,45	232 885,11	750 109 166,34	185 979 293,63
compte transitoire**		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		2 009 968 003,52	93 679 173,95	1 916 288 829,57	1 322 242 620,21
TOTAL GENERAL ACTIF		22 926 541 297,55	10 149 141 250,70	12 777 400 046,85	11 964 747 506,19

الملحق رقم 18 : Compte de résultat par nature 2019

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2019

CENTRE DD JIJEL

DATE 11/10/2020 14.48.53

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2019	2018
Ventes et produits annexes		3 840 421 891,84	3 467 608 914,61
Subvention d'exploitation		0,00	
Prestations reçues production energie et matériel		- 1 899 651 297,72	- 1 936 257 097,28
I - Production de l'exercice		1 940 770 594,12	1 531 351 817,33
Achats consommés		- 43 871 573,64	- 30 302 904,92
Services extérieures et autres consommations		- 288 596 501,50	- 273 479 761,11
Prestations reçues services		- 529 570 166,36	- 568 826 306,72
II - Consommation de l'exercice		- 862 038 241,50	- 872 608 972,75
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		1 078 732 352,62	658 742 844,58
Charges de personnel		- 690 609 303,29	- 504 118 353,48
Impôts, taxes et versements assimilés		- 69 245 870,95	- 62 140 787,95
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		318 877 178,38	92 483 703,15
Autres produits opérationnels		170 319 302,27	155 375 439,93
Autres charges opérationnelles		- 3 677 034,46	- 381 187,65
Autres Prestations reçues		- 143 067,07	269 948,20
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 582 325 727,08	- 627 011 964,40
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		36 015 973,81	27 329 309,73
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
Prestations reçues sect. auxiliaires		- 7 714 064,56	- 6 431 230,62
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 68 647 438,71	- 358 635 929,86
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 68 647 438,71	- 358 635 929,86
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		4 046 757 167,92	3 650 313 664,27
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 4 115 404 606,63	- 4 008 949 594,13
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 68 647 438,71	- 358 635 929,86
Charges hors exploitation reçues			
Produits hors exploitation reçues		0,00	269 948,20
Charges hors exploitation fournies		0,00	
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	269 948,20
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 68 647 438,71	- 358 365 981,66

الملحق رقم 19 : Compte de résultat par nature 2018

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2018

CENTRE DD JIJEL

DATE 11/10/2020 14.47.21

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

Définitif

	note	2018	2017
Ventes et produits annexes		3 467 608 914,61	3 134 751 887,54
Subvention d'exploitation		0,00	
Prestations reçues production energie et matériel		- 1 936 257 097,28	- 1 690 322 082,20
I - Production de l'exercice		1 531 351 817,33	1 444 429 805,34
Achats consommés		- 30 302 904,92	- 27 451 856,13
Services extérieures et autres consommations		- 273 479 761,11	- 343 865 565,31
Prestations reçues services		- 568 826 306,72	- 549 434 408,07
II - Consommation de l'exercice		- 872 608 972,75	- 920 751 829,51
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		658 742 844,58	523 677 975,83
Charges de personnel		- 504 118 353,48	- 591 323 571,17
Impôts, taxes et versements assimilés		- 62 140 787,95	- 56 612 678,35
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		92 483 703,15	- 124 258 273,69
Autres produits opérationnels		155 375 439,93	148 482 596,73
Autres charges opérationnelles		- 381 187,65	- 130 000,00
Autres Prestations reçues		269 948,20	- 3 595 620,87
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 627 011 964,40	- 571 010 933,85
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		27 329 309,73	20 028 528,43
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
Prestations reçues sect. auxiliaires		- 6 431 230,62	- 7 161 636,36
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 358 635 929,86	- 537 805 628,43
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 358 635 929,86	- 537 805 628,43
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		3 650 313 664,27	3 303 263 012,70
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 4 008 949 594,13	- 3 841 068 641,13
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		- 358 635 929,86	- 537 805 628,43
Charges hors exploitation reçues			
Produits hors exploitation reçues		269 948,20	160 288,82
Charges hors exploitation fournies		0,00	
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE		269 948,20	160 288,82
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 358 365 981,66	- 537 645 339,61

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2017

CENTRE DD JIJEL

DATE 11/10/2020 14.39.10

BILAN PASSIF

Définitif

PASSIF	note	2017	2016
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Écart de réévaluation		353 253 153,23	0,00
Résultat net		0,00	0,00
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	0,00
compte de liaison**		6 621 102 984,74	0,00
TOTAL CAPITAUX PROPRES		6 974 356 137,97	0,00
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		92 905 202,61	0,00
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		2 728 689 267,66	0,00
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		2 821 594 470,27	0,00
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		986 891 915,98	0,00
Impôts		53 657 368,67	0,00
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		1 321 786 918,72	0,00
Trésorerie passif		0,00	0,00
compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		2 362 336 203,37	0,00
TOTAL GENERAL PASSIF		12 158 286 811,61	0,00

SOCIETE Société Algérienne de Distribution de l'électricité et de gaz

EXERCICE 2017

CENTRE DD JIJEL

DATE 11/10/2020 14.37.28

BILAN ACTIF

Définitif

ACTIF	note	brut 2017	amort 2017	2017	2016
ACTIF NON COURANT					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)					
Immobilisations incorporelles					
Frais de développements immobilisables					
Immobilisations corporelles					
Terrains		1 951 138,06		1 951 138,06	0,00
Agencements et aménagements de terrains		4 135 836,34	2 499 332,53	1 636 503,81	0,00
Constructions (Batiments et ouvrages		167 894 275,61	36 399 275,83	131 494 999,78	0,00
Installations techniques, matériel et outillage		15 944 706 014,26	8 273 808 652,87	7 670 897 361,39	0,00
Autres immobilisations corporelles		1 405 583 812,21	666 334 325,52	739 249 486,69	0,00
Immobilisations en cours		1 814 843 028,65		1 814 843 028,65	0,00
Immobilisations financières					
Titres mises en équivalence - entreprises associées					
Titres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courants		155 000,00		155 000,00	0,00
Comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		19 339 269 105,13	8 979 041 586,75	10 360 227 518,38	0,00
ACTIF COURANT					
Créances et emplois assimilés					
Clients		1 641 872 131,31	88 402 005,89	1 553 470 125,42	0,00
Stocks et encours		16 938 463,89		16 938 463,89	0,00
Créances sur sociétés du groupe et associés		0,00		0,00	0,00
Autres débiteurs		63 983 035,68	9 734 096,68	54 248 939,00	0,00
Impôts		38 357 368,78		38 357 368,78	0,00
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		135 298 046,70	253 650,56	135 044 396,14	0,00
compte transitoire**		0,00		0,00	0,00
TOTAL ACTIF COURANT		1 896 449 046,36	98 389 753,13	1 798 059 293,23	0,00
TOTAL GENERAL ACTIF		21 235 718 151,49	9 077 431 339,88	12 158 286 811,61	0,00

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، ومن أجل ذلك حاولنا في هذه الدراسة معالجة الإشكالية التالية: "كيف تسهم الموازنة التقديرية للمبيعات في مراقبة التسيير في مديرية توزيع الكهرباء والغاز" وللإجابة على هذه الإشكالية قمنا بدراسة نظرية وتطبيقية للموضوع باستخدام المنهج التحليلي الوصفي في الجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي تم تحليل الموازنة التقديرية للمبيعات لمديرية توزيع الكهرباء والغاز بجيجل للإجابة على الفرضيات وتحليل النتائج المتحصل عليها.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن مديرية توزيع الكهرباء والغاز تعتمد على الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة أساسية في تحقيق الرقابة على التسيير، وهذا باكتشاف الانحرافات من خلال استخراج الفوارق بين ماتم تخطيطه وتحقيقه في نهاية كل سنة والوقوف على الأسباب المؤدية إلى ذلك، إلا أنها لا تقوم بمعالجة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية، ولا تعتمد كذلك على طرق علمية حديثة.

الكلمات الافتتاحية:مراقبة التسيير، الموازنة التقديرية، الموازنة التقديرية للمبيعات، الانحرافات.

SUMMARY

The purpose of this study is to demonstrate the funds as a management control tool In the economic enterprise, In this study, therefore, we have tried to address the following issue: "How does the estimated sales funds contributes to the management control of a department Distribution of electricity and gas". To respond to this problem, we studied theory and practice of the topic using The descriptive analytical approach in the theoretical aspect, On the applied side, the sales funds of a Directorate has been analyzed The distribution of electricity and gas by Gigel to answer hypotheses and analyze the results obtained On it.

The study found several findings, including that the Directorate of Distribution Electricity and gas is based on the estimated funds of sales as a key tool in Control of the conduct, by detecting deviations by extracting differences between the planned and achieved at the end of each year and identifying the reasons for this. However, they do not address deviations and take corrective action, Nor does it rely on modern scientific methods.

key words: Management Control, funds, Sales funds, deviations.