

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر
تخصص مالية المؤسسة

بعنوان:

الموازنات التقديرية ودورها في تحقيق محاسبة التسيير في
المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة Moderne Optique للفترة 2017-2018

تحت إشراف الدكتور:

د. مصطفى بن النوي

إعداد الطلبة:

- حمو بكاي
- لقمان حدبون

أعضاء لجنة المناقشة:

- الأستاذ(ة): شرع مريم..... جامعة غرداية.....رئيسا
- الأستاذ(ة): بن نوي مصطفى.....جامعة غرداية.....مشرفا ومقررا
- الأستاذ(ة): عجيلة محمد.....جامعة غرداية.....مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر
تخصص مالية المؤسسة

بعنوان:

الموازنات التقديرية ودورها في تحقيق محاسبة التسيير في
المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة مؤسسة Moderne Optique للفترة 2017-2018

تحت إشراف الدكتور:

د. مصطفى بن النوي

إعداد الطلبة:

- حمو بكاي

- لقمان حدبون

أعضاء لجنة المناقشة:

- الأستاذ(ة): شرع مريم.....جامعة غرداية.....رئيسا

- الأستاذ(ة): بن نوي مصطفى.....جامعة غرداية.....مشرفا ومقررا

- الأستاذ(ة): عجيلة محمد.....جامعة غرداية.....مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

الإهداء

لك الحمد ربي على كثير فضلك وجميل عطائك وجودك، فجميل ان يسعى
الإنسان إلى النجاح ليحصل عليه والأجمل ان يذكر من كان سببا في ذلك لهذا
اهدي ثمرة جهدي المتواضع

* * *

إلى اللذين هما دوما كريمين بالحب و العطف والفضل والذي حفظهما الله

* * *

الى زوجتي و أبنائي

* * *

الى اخوتي وأخواتي وإلى كل عزيز لدي

* * *

لقمان

الإهداء

لك الحمد ربي على كثير فضلك وجميل عطائك وجودك، فجميل ان يسعى
الإنسان إلى النجاح ليحصل عليه والأجمل ان يذكر من كان سببا في ذلك لهذا
اهدي ثمرة جهدي المتواضع

* * *

إلى اللذين هما دوما كريمين بالحب و العطف والفضل والذي حفظهما الله

* * *

الى زوجتي و اخوتي وأخواتي وإلى كل عزيز لدي

* * *

حمو

شكر وعرافان

الحمد لله الذي أعانني ووفقني على انهاء هذا العمل، فله الشكر والحمد وحده أولاً وأخيراً.

الشكر موصول لجميع الأساتذة والموظفين في قسم العلوم المالية والمحاسبة بجامعة غرداية، الذين يبذلون جهوداً جبارة في سبيل تكوين الطلبة والرقى بمستواهم.

الشكر الجزيل موصول للأستاذ المشرف الدكتور مصطفى بن النوي على توجيهاته ومساعدته لي في إتمام هذا العمل فهو حقاً نعم الأستاذ.

الشكر موجه لجميع موظفي مؤسسة *Moderne Optique* لمساهماتهم في هذا العمل.

الشكر موصول لجميع طلبة دفعتي ثانية ماستر مالية المؤسسة وأتمنى لهم النجاح جميعاً.

الشكر موصول لكل من ساهم في انهاء هذا العمل من قريب أو بعيد.

فلكم جميعاً أقول شكراً، وتسلم الأيادي.

حمو و لقمان

الملخص

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الأدوات والأساليب التي تساعد المؤسسات في تحقيق الأهداف المسطرة. وقد قمنا في هذا البحث في دراسة محاسبة التسيير وتسييل الضوء على الموازنات التقديرية وكذا مدى فعاليتها في تصويب الجهود لتحقيق النتائج المرجوة في مؤسسة Moderne Optique لفترتي 2017 و 2018. انطلاقا من اشكالية كيف يتم استخدام محاسبة التسيير في الرقابة على الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية؟ كما تبين من خلاله أهمية الرقابة على الموازنات التقديرية الذي يعد عامل أساسي لترجمة الأهداف المسطرة وتقليص قيمة الانحرافات هذا و قد لمسنا بأن تطبيق نظام الموازنات التقديرية بطريقة سليمة لا بد من توفر مجموعة من الشروط والمبادئ التي تضمن بدورها كفاءة التطبيق في الواقع العملي. واستخلصنا إلى أن نظام الرقابة الفعال لن يتحقق بأي حال من الأحوال دون وجود الموازنات التقديرية وأن التقديرات تتم وفق أسس علمية تنبئية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التسيير، موازنات تقديرية، رقابة على الموازنات التقديرية، تحليل الانحرافات.

Résumé

L'estimation des budgets est l'un des outils et méthodes les plus importants pour aider les organisations à atteindre les objectifs fixés. Dans cet article, nous avons mené une étude sur la comptabilité de gestion en soulignant les budgets prévisionnels ainsi que leur efficacité à corriger les efforts visant à atteindre les résultats souhaités chez Moderne Optique pour 2017 et 2018.

Partant du problème de l'utilisation de la comptabilité de gestion dans le contrôle du budget de l'institution économique? Nous avons également constaté que l'application du système budgétaire de manière rationnelle devait consister en un ensemble de conditions et de principes garantissant l'efficacité de l'application dans la pratique.

Nous avons conclu que le système de contrôle effectif ne serait en aucun cas mis en place sans l'existence d'estimations budgétaires et que les estimations reposent sur des bases scientifiques prédictives.

Mots clés: comptabilité de gestion, budgets prévisionnels, contrôle des budgets prévisionnels, analyse des écarts.

فهرس

الصفحة	العنوان
	الملخص
	الفهرس
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول: مفاهيم وأدوات محاسبة التسيير	
6	المبحث الأول: محاسبة التسيير
6	المطلب الأول: تعاريف محاسبة التسيير
7	المطلب الثاني: مهام محاسبة التسيير
9	المطلب الثالث: أنواع محاسبة التسيير
10	المبحث الثاني: أدوات ووسائل تكوين نظام المعلومات لعملية محاسبة التسيير
10	المطلب الأول: التكاليف المعيارية
15	المطلب الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
23	المطلب الثالث: تحليل CVP وعتبة المدرودية
الفصل الثاني: الموازنات التقديرية والرقابة عليها	
26	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الموازنات التقديرية
26	المطلب الأول: الموازنات التقديرية
27	المطلب الثاني: وظائف و أنواع الموازنات التقديرية
37	المطلب الثالث: إعدادا الموازنات التقديرية
38	المبحث الثاني: الرقابة على الموازنات التقديرية
38	المطلب الأول: مفهوم الرقابة على الموازنات التقديرية
39	المطلب الثاني: خصائص الرقابة على الموازنات التقديرية
39	المطلب الثالث: خطوات عملية الرقابة على الموازنات التقديرية وتحليل الانحرافات
الفصل الثالث: الدراسات السابقة	
44	المبحث الأول: دراسات وطنية
45	المبحث الثاني: دراسات أجنبية

خلاصة الفصل	
الفصل الرابع: الرقابة على الموازنات التقديرية في محاسبة التسيير بشركة Moderne Optique	
49	المبحث الأول: تقديم شركة Moderne Optique لصناعة وصقل الزجاج الطبي
49	المطلب الأول: التعريف بالشركة
50	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي ومراحل الإنتاج في الشركة
56	المبحث الثاني: واقع الموازنة التقديرية و محاسبة التسيير في الشركة
56	المطلب الأول: دور ومكانة محاسبة التسيير في الشركة
56	المطلب الثاني: الموازنة التقديرية في الشركة
57	المبحث الثالث: تحليل الانحرافات
57	المطلب الأول: تحليل انحراف المبيعات
63	المطلب الثاني: تحليل انحراف الإشهار
	خلاصة الفصل
71	الخاتمة
75	قائمة المصادر والمراجع

فهرس الجداول

الصفحة	العنوان
20	الجدول رقم 01 : مصفوفة الأنشطة / عوامل السببية
58	الجدول رقم 02: انحراف المبيعات لسنة 2017
60	الجدول رقم 03: انحراف المبيعات لسنة 2018
63	الجدول رقم 04: انحراف تكاليف الإشهار لسنة 2017
65	الجدول رقم 05: انحراف تكاليف الإشهار لسنة 2018

فهرس الأشكال

الصفحة	العنوان
16	الشكل رقم 01: حساب التكاليف النهائية الكلية في طريقة ABC
22	الشكل رقم 02: طريقة حساب التكاليف النهائية على أساس الأنشطة
24	الشكل رقم 03: الهامش على التكلفة المتغيرة
52	الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للشركة
55	الشكل رقم 05: مراحل انتاج الزجاج بالشركة
59	الشكل رقم 06: المبيعات الفعلية لسنة 2017
61	الشكل رقم 07: المبيعات الفعلية لسنة 2018
64	الشكل رقم 08: تكاليف الإشهار لسنة 2017
66	الشكل رقم 09: تكاليف الإشهار لسنة 2018

مقدمة

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة، حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظراً لبساطتها وعدم تعقدها، ولكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة في أوروبا وأمريكا بعد الثورة الصناعية التي شهدها العالم كثرت نشاطات المؤسسات وعملياتها وبالتالي تعقدت عمليات التسيير مما عقدت عملية الرقابة، التي أدت إلى توقف وغلق مؤسسات خاصة ومع عقم 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 و الكشف عن مدى كفاءة عملياتها ونجاعة عملية التسيير.

فلو عدنا إلى مرحلة ما قبل العشرينيات لوجدنا أن محاسبة التسيير كانت تقتصر على الجانب المالي المحاسبي فقط، ولكن بعد ذلك تغيرت عملية محاسبة التسيير من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم أوسع ألا وهو كل المعايير والمقاييس والأدوات المحاسبية التي من شأنها تدعيم عملية التسيير داخل المؤسسة والتي لها قدرة على تقييم الأداء ليس المالي فقط وإنما كل أنواع الأداء داخل المؤسسة فنجد أنه تم إدخال لوحة القيادة و المحاسبة التحليلية ، أيضا نجد الموازنة الاجتماعية التي تهتم بمراقبة التسيير البشري، بحوث العمليات والموازنة التقديرية..، والتي لم تكن موجودة من قبل، وهذا يدل على المكانة التي تحتلها محاسبة التسيير وما لها من أثار إيجابية على المؤسسة.

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

أولاً: طرح الإشكالية

نما سبق يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا الموضوع كالتالي:

ما إمكانية استخدام الموازنات التقديرية وما هو دورها في تحقيق محاسبة التسيير لدى المؤسسات

الاقتصادية MODERNE OPTIQUE؟

الأسئلة الفرعية:

إن الإشكالية المطروحة يمكن أن تتفرع عنها الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ماهي محاسبة التسيير؟ وما هي أدوات تكوين نظام مدعم للمعلومات؟
- ✓ ماهي الموازنة التقديرية؟ وما ماهي أنواعها وإجراءات إعدادها؟
- ✓ كيف يتجلى الدور الرقابي على الموازنة التقديرية؟
- ✓ ما إمكانية استخدام الموازنة التقديرية في تفعيل نظام محاسبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية؟

ثانياً: فرضيات الدراسة

للإجابة على الأسئلة الفرعية والإشكالية العامة يمكن إعطاء الفرضيات والتي ستخضع للدراسة خلال هذا

البحث وهي كالتالي:

- ✓ للموازنات التقديرية أهمية كبيرة داخل المؤسسة الاقتصادية بحيث أنه يضمن استمرارية نشاطها .
- ✓ نظام الرقابة الفعال لن يتحقق بأي حال من الأحوال دون وجود الموازنات التقديرية .
- ✓ تسمح مراقبة الموازنات التقديرية بمتابعة الانحرافات وتصحيحها.
- ✓ تستخدم المؤسسة محل الدراسة الموازنة التقديرية لمراقبة تسييرها
- ✓ للمؤسسة القدرة على تحسين أدائها باعتمادها على الموازنات التقديرية للمبيعات و الإشهار من خلال حساب الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.
- ✓ تقديرات المبيعات تتم وفق أسس علمية تنبئية.

ثالثاً: مبررات اختيار الموضوع

- ✓ التعريف بمحاسبة التسيير و الموازنة التقديرية
- ✓ معرفة ما إذا كانت المؤسسات تطبق الموازنة التقديرية، وكيف تساعدها في تحقيق محاسبة التسيير
- ✓ اكتساب خبرة ميدانية

رابعاً: أهداف الدراسة

- ✓ محاولة معرفة كيفية تطبيق نظام الموازنات التقديرية.
- ✓ معرفة طريقة ومراحل إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية.
- ✓ إبراز المزايا التي تحصل عليها المؤسسة من خلال الموازنات التقديرية من خلال إبراز الدور الرقابي عليها.
- ✓ تحديد مدى أهمية الرقابة على الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية
- ✓ إبراز أهمية المقارنة بين النتائج الفعلية بما هو مخطط، ودور عملية قياس الانحرافات

خامساً: أهمية الدراسة

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

سابعاً: منهج الدراسة والأدوات المستخدمة

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة على الإشكالية واختبار صحة فرضياتنا، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية، بينما تم الاعتماد على أسلوب دراسة الحالة فيما يخص الدراسة التطبيقية الذي يمكننا من تطبيق جانب من المعلومات المتوفرة لدينا من مؤسسة صقل الزجاج الطبي.

ثامناً: صعوبات الدراسة

لكل بحث صعوباته وهي جزء من دور الباحث وهو مواجهة المعوقات، إلا أن أهم صعوبة هو سرية المعلومات والوثائق في الشركة واستحالة منحها لأشخاص من خارجها.

تاسعاً: هيكل الدراسة

خلال إنجازنا لهذا البحث قمنا بتقسيمه إلى فصلين بينا في الفصل الأول مفاهيم عامة لمحاسبة التسيير وكذا موضوع الموازنات التقديرية من خلال مفاهيمها و خصائصها و الرقابة عليها وفي الفصل الثاني قمنا بدراسة حول مؤسسة صقل الزجاج الطبي من خلال تفصي مدى استعمالها للموازنات التقديرية وتتبع مراحل الرقابة عليها من خلال اجراءات التصحيح والاستنتاجات المتوصل إليها.

الفصل الأول:

مفاهيم وأدوات في محاسبة التسيير

تمهيد:

الموازنة التقديرية خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة معينة، كما تعتبر أداة للتعبير عن الأهداف والسياسات والخطط والنتائج التي تعد مستقبلا من طرف الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المؤسسة، وهي من العناصر الحديثة للنظام المحاسبي، وإن كانت فكرة استخدامها ليست حديثة، فقد استخدمتها الحكومات المختلفة منذ زمن بعيد بهدف إيجاد التوازن بين الإنفاق الحكومي والموارد العامة لفترة قادمة.

فقد تطور نظام الموازنات التقديرية نظرا لاتساع حجم الوحدات الاقتصادية ونطاق نشاطها، وكبر الرؤوس الأموال المستثمرة فيها، فأصبح من الضروري وضع خطة في شكل أرقام، وذلك من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، ولا يتحقق ذلك إلا من خلال الرقابة على أوجه نشاط المؤسسة، طالما أن الوظيفة الرئيسية لنظام الموازنات التقديرية هي الرقابة، فإن تطبيق نظام الموازنات يتطلب ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى تتمكن من ربط الموازنات بتلك المراكز، وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء لكل جزء أو قسم من الأقسام الموجودة داخل المؤسسة ككل حسب احتياجاته وطاقاته.

ومن خلال ذلك نخرج إلى عرض مفاهيم وأدوات محاسبة التسيير في المبحث الأول الذي ينقسم إلى مطلبين، المطلب الأول ماهية محاسبة التسيير، المطلب الثاني أدوات ووسائل تكوين نظام المعلومات لعملية محاسبة التسيير، ونخرج في المبحث الثاني حول مفاهيم أساسية حول الموازنات التقديرية، الذي ينقسم إلى مطلبين، المطلب الأول الموازنات التقديرية، المطلب الثاني الرقابة على الموازنات التقديرية، ونعرض في المبحث الثالث: الدراسات السابقة حول محاسبة التسيير والموازنات التقديرية.

تعتبر محاسبة التسيير مجموعة من المفاهيم والمهارات والأساليب التي توفر المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها، وبالتالي فهي محاسبة للأغراض الداخلية حيث تهدف إلى توفير المعلومات للمستخدمين الداخليين لاستخدامها في التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء والمساعدة في تقرير اتجاهات التحرك في المستقبل. وبذلك يتعين عرض مفهوم ودور محاسبة التسيير في صياغة الموازنات التقديرية والرقابة عليها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة المنشودة، وذلك ما تتبينه في هذا المبحث.

المبحث الأول: محاسبة التسيير

تعتبر محاسبة التسيير أداة من الأدوات التي تعتمد عليها وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة، إذ تتم هذه الأخيرة بدراسة التكاليف، وكذا تصنيفها وتبويبها، فمحاسبة التسيير قديمة الظهور، وقد لعبت دورا هاما في العملية الإنتاجية، ولنظام المعلومات بالغ الأهمية في ذلك، إذ أنها وسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، الاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة. إذا تركز هذه الأخيرة على تقنية لمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية التي تقتضيها هذه المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف محاسبة التسيير

لقد اختلف الكتاب والأخصائيين في مجال المحاسبة والتسيير في تسمية هذا النوع من المحاسبة، حيث أطلق عليها العديد من التسميات ومنها محاسبة التكاليف، المحاسبة الصناعية، المحاسبة التحليلية للاستغلال ومحاسبة التسيير، وعلى هذا الأساس ظهر الاختلاف أيضا في تعريف هذا النوع من المحاسبة وعليه سوف نحاول هنا عرض أهم هذه التعاريف فيما يلي:

تعريف محاسبة التسيير: عرفها معهد محاسبي التكاليف بلندن على أنها: "عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات"¹

تعرف محاسبة التسيير بأنها: "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة، القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة"²

تعرف محاسبة التسيير بأنها: "وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية."³

¹ صالح عبد الله الرزق وعطا الله وراة الخليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999، ص7.

² ناصر دادي علون، تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ج 1، ص18.

³ رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص10.

وتعرف محاسبة التسيير على أنها: "عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية لجدارة الأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء"¹

تعرف محاسبة التسيير على أنها: "أداة دراسة وتحليل المسار التدفقات من الأموال، مواد عمله .. الخ، على المستوى الداخلي للمؤسسة من أجل حساب قيمتها في شكل أعباء، مصاريف وتكاليف ومقارنتها بالمداخيل التحديد نتيجة النشاط"²

إذن فمحاسبة التسيير تعتبر فرع من فروع المحاسبة العامة، ومهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة لإدارة المؤسسة وتقوم بتسجيل كل العمليات الخاصة بنشاط المؤسسة وذلك من أجل:

- معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة؛
- تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات وكلفة مراحل الإنتاج المختلفة؛
- معرفة نتيجة كل فرع من النشاط على حدى (نتيجة تحليلية)؛
- إمداد إدارة المؤسسة بأسس تقييم بعض عناصر الأصول؛
- تطوير بعض مراكز المؤسسة؛
- شرح النتائج وتحليلها وحساب تكاليف المنتجات والخدمات مع مقارنتها مع أسعار بيعها؛
- مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية وتحليل الفروق وإعداد الموازنات التقديرية؛
- اتخاذ القرار.

المطلب الثاني: مهام محاسبة التسيير

إذا كانت للمحاسبة العامة أهداف تتمثل في جمع المعلومات حسب طبيعتها لتقديمها في شكل ميزانيات وحسابات نتائج فور محاسبة التسيير تتمثل مهامها في:

1. حساب التكاليف وسعر التكلفة: يساعد ويسهل عملية:
- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا عملية تحديد النتائج.
- تحديد سعر البيع للمنتجات المؤسسة.

¹ جمعة الربيعي وسعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص16.

² بدنسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدية، الجزائر، 2012، ص 29.

- مراقبة تطور التكاليف بعد تحليلها وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرتها.
- إمكانية اتخاذ قرار إلغاء المنتج الذي يحقق خسارة.

2. دراسة مردودية التسيير: تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بـ:

- تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات)
- مراقبة تطور التكاليف التموين، الإنتاج، التوزيع).

أي السهر على الضغط عليها (حفظها) بقدر الإمكان ومراقبة المردودية على مختلف الأقسام في المؤسسة، أو مختلف المنتوجات، أو مجموعات المنتوجات المتشابهة وهذا بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقاً أو مع المبالغ المثالية أو مع المبالغ التي تظهر في المؤسسات المتشابهة.¹

3. قياس النتائج التحليلية: بمعرفة التكاليف وسعر التكلفة نستطيع قياس مردودية المنتج أو مجموعات المنتوجات والمبيعات، أو الخدمات كل منها على حدا، إذ يتحدد سعر البيع على أساس سعر التكلفة والمردودية تتحدد على أساس الربح المحقق.

4. إمكانية تقييم المخزون: أي الكميات المنتجة التي لم تستهلك في نهاية الفترة الحسابية.

5. توفير معلومات حسابية: يمكن اعتمادها في المستقبل لإعداد مصاريف معيارية من خلال الاهتمام بمجموعات المحاسبة المالية خاصة المجموعات السادسة منها وهي مجموعة التكاليف، ويستثنى حساب 69 وهذا حسب النظام القديم لأنه تكاليف خارج الاستغلال.²

ويظهر لنا من هذا أن محاسبة التكاليف التي تعمل على حساب النتائج حسب المنتجات تكون أحسن بالنسبة للمحاسبة المالية، لأنه من هنا يظهر لنا المنتج الذي يساهم إيجابياً في نتيجة المؤسسة والذي يساهم سلبياً، ومنه القيام بالبحث عن الأسباب التي تؤدي إلى تلك ومحاولة القضاء عليها، وإذا لم يكن في إمكانية المؤسسة ذلك فيمكن أن تتخذ قرار بإلغاء المنتج الذي يحقق لها خسارة وتزيد من الإنتاج الذي يحقق لها ربحاً، ولكن هذا القرار ليس سهلاً إذ يأخذ بعين الاعتبار عدة عوامل مختلفة منها:

- حجم الطلب على المنتج في السوق.
- إمكانية المؤسسة لتغيير أو شراء آلات جديدة.
- تسريح العمال أو استعمال عمال آخرين لاختصاصات أخرى.

¹ الخرس عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001، ص 29.

² سليمة طبائية، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة غير منشورة، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2015، ص 12.

المطلب الثالث: وظائف محاسبة التسيير

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف حتى تقوم بأداء دورها الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما أن هذه الوظائف بتحقيقها يمكن أن تساعد المؤسسة على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية للمؤسسة في السوق، وتتمثل هذه الوظائف فيما يلي:

1. **الوظيفة التسجيلية:** يعني أن يقوم المحاسب بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.¹
2. **الوظيفة التحليلية:** تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث، من خلال تتبع عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.²
3. **الوظيفة الرقابية:** وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما يتفق فعلا، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون مقلمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من أجل الحد منها.³
4. **الوظيفة التفسيرية أو الإخبارية:** بعد تسجيل كل التكاليف وتحليلها يجب على المحاسب صياغة النتائج المتوصل إليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة.⁴
5. **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة الذكر، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع الأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط و عدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء و اقتصادي، وهذا ما يساعد الإدارة على تحقيق أهدافها.⁵

¹ الحرس عاطف وآخرون، المرجع السابق، ص 24.

² يوسف بوكدر، المحاسبة التحليلية الاستشفائية كأداة لضبط وترشيد تسيير نفقات المؤسسات الاستشفائية العمومية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 14، المجلد 01-2016، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 2016، ص 126.

³ سليمة طبائية، المرجع السابق، ص 13.

⁴ يوسف بوكدر، المرجع السابق، ص 126.

⁵ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار ومكتبة الحامل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 24.

المبحث الثاني: أدوات ووسائل تكوين نظام المعلومات المدعم لعملية محاسبة التسيير

لتحقيق وتمكين محاسب التسيير من لعب دوره في تحقيق أهداف المؤسسة كما ينبغي، يجب أن يكون مدعما بنظام معلومات مناسب وذو مصداقية، فمحاسبة التسيير تستعمل مجموعة من التقنيات والأدوات لتحقيق أهداف المؤسسة، وهذه التقنيات والأدوات تتولى تكوين نظام المعلومات، فهي بالتالي تساعد محاسب التسيير في: المحاسبة التحليلية، التحليل المالي، الإحصائيات، وإعداد الموازنات...

المطلب الأول: التكاليف المعيارية

أولا: تعريف التكاليف المعيارية

تعتبر التكاليف المعيارية، تكاليف تقديرية محسوبة على أساس المعايير الاقتصادية والتقنية لنشاط عادي، فالمعايير يحددها خبراء متخصصين وذلك على أسس علمية بهدف استخدامها لتحقيق الرقابة على تكاليف المنتجات والخدمات، ويمكن اعتبار التكاليف المعيارية تكاليف معدة مسبقا،¹ تقوم على:

- تقييم قبلي للتكاليف النهائية للمنتجات أو سير مصلحة.
- مقارنة بعدية مع التكاليف المحققة بهدف تحليل الانحرافات.

ثانيا: طريقة حساب التكاليف المعيارية

يتم حساب التكاليف المعيارية بنفس الطريقة التي تحسب بها التكاليف الحقيقية، إلا أن الإشكال قد يظهر من الناحية التطبيقية، في كيفية إعداد التقديرات التي تفترض تفكير مسبق، وقد تتضمن مخاطر ارتكاب الأخطاء، خاصة إذا أسندت مهمة التفكير في إعداد المعايير إلى من ليسوا من أهل الاختصاص.

تتضمن التكاليف المعيارية الأعباء المباشرة المتغيرة من مواد أولية ويد عاملة مباشرة أو الثابتة، وحجم المعدات المخصصة، بالإضافة إلى الأعباء غير المباشرة، التي يتم جمعها في مراكز تحليل قبل أن تحمّل على مختلف التكاليف عن طريق وحدات العمل.²

ولا يمكن القيام بعملية حساب الانحرافات بشكل مفصل إلا إذا تم حساب التكاليف المعيارية بنفس طريقة حساب التكاليف الحقيقية، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستفادة من الفروقات خاصة منها السلبية، يجب استعمال مراحل قصيرة للحساب، كحساب تكاليف الشهرية مثلا.

يمكن تلخيص المراحل الأساسية لحساب التكاليف المعيارية في النقاط التالية:³

1 محمد توفيق بليغ، التكاليف المعيارية، مكتبة الشباب، القاهرة، 1980، ص 51.

2 علي أحمد أبو حسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، مصر، 1997، ص 92.

3 محمد توفيق بليغ، المرجع السابق، ص 53-54.

1. حساب الأعباء المتغيرة المباشرة: ما دام الأمر يتعلق بالأعباء المتغيرة، فإنه من الأبسط التفكير بالدرجة الأولى في تكلفة المنتج التام، وعند الاقتضاء يمكن الحصول على التكلفة الإجمالية بضرب هذه التكلفة في عدد الوحدات التي تسعى المؤسسة إلى إنجازها.
2. فيما يتعلق بالمواد الأولية: هناك نوعان من التقديرات يجب على المؤسسة القيام بهما:
 - المعيار الكمي الذي يتم حسابه من خلال لائحة معدة ومطورة من طرف مكتب المناهج وحسب طبيعة المعيار المعمول به (المعيار النظري أو العادي) يتم إدماج نسب مقبولة من البقايا والنفايات، كثيرا ما يستعمل مصطلح "المنتجات" للدلالة على نفس المعنى في هذه الدراسة¹.
 - أما بالنسبة لسعر المواد فهو يخضع لشروط خارج المؤسسة، فمعيار السعر عادة ما يركز إما على تحليل تاريخي للتكاليف التي تحملتها المؤسسة سابقا، أو إلى سعر شراء مستهدف يتفاوض عليه.
3. بالنسبة لليد العاملة المباشرة، هناك نوعان من التقديرات:
 - معيار الوقت المتوسط الضروري لكل مرحلة من مراحل الصنع لإنجاز منتج تام وذلك بالقيام بفرضيات على المردود المنتظر، مع الأخذ بعين الاعتبار الوقت اللاإنتاجي ولكن مدفوع الأجر (أوقات الراحة المسموح بها، ضبط الآلات...)
 - معيار التكلفة للساعة، مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الساعات الإضافية المحتملة.
4. حساب الأعباء الثابتة المباشرة: يتم أولا تقييم المبلغ الإجمالي لإيجاد تكلفة المنتج الواحد وذلك بتقسيمه على عدد المنتجات المراد إنجازها وهذا يتطلب القيام بتقديرات الإنتاج.
5. حساب الأعباء غير المباشرة: تحدد الأعباء التقديرية لكل مركز تحليل، حسب نوعها إما ثابتة أو متغيرة، بعدها يتم إجراء التوزيع الثانوي للوصول إلى تكلفة وحدة العمل، ثم التحميل إلى مختلف المنتجات وذلك بالمرور بالمراكز الرئيسية².

ثالثا: الأسس العامة لوضع نظام التكاليف المعيارية

هناك شروط يجب احترامها قبل الشروع في إعداد المعايير، كما أن هناك أصناف من المصادر التي يمكن الاعتماد عليها لإعداد التكاليف المعيارية.

1. الشروط الواجب احترامها عند إعداد المعايير:

- التحفيز (Motivation): لا بد أن تكون الأهداف المسطرة قابلة للتحقيق، حتى يتشجع العمال على بلوغها لذلك يجب العمل على إيجاد نقطة توازن بين الحدين القصويين³:

¹ علي احمد أبو حسن وآمال الدين مصطفى الدهراوي، المرجع السابق، ص93

² محمد توفيق بلبع، المرجع السابق، ص55.

³ محمد رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، حلب - سورية، 1987، ص 101-102.

- كل معيار معد على أساس مرتفع جدًا، سيؤدي إلى إحباط عزيمة عمال المؤسسة، بسبب اعتقادهم استحالة تجاوز العتبة المحددة، ومن آثار ذلك أن المردودية ستتناقص مقارنة بالفترة التي لم تحدد فيها المعايير؛

- كل معيار يناسب مستوى ضعيف من الفعالية، غالبًا ما يحقق ولكن نادرا ما يتم تجاوزه، مجهود العمال سينضب مع مستوى المردودية المقرر من طرف المديرية، خوفا من إعادة النظر فيها ورفعها إلى مستوى أعلى؛

- ويبقى على المؤسسة إن أرادت الزيادة في الإنتاجية، أن تقدم تحفيزات في شكل علاوات مخصصة لذلك.

- **القبول (Acceptation):** ويتعلق الأمر هنا بطرح سؤال لمعرفة ما إذا أن فرد من أفراد المؤسسة مستعد للمساهمة في تطبيق معيار محدد بطريقة استبدادية أو محدد بطريقة إسهامية. والجواب هو أن القبول يكون عادة أفضل عندما تحدد المعايير عن طريق التشاور، في هذه الحالة يصبح المعيار بالنسبة للمسؤول، بالتالي تتحقق نوع من المطابقة بين الهدف المراد بلوغه و الشخص.¹

2. **أصناف المصادر لإعداد التكاليف المعيارية:** توجد عدة مصادر يمكن الاعتماد عليها لتحديد المعايير نوجزها فيما يلي:²

- **التكلفة التاريخية:** يتم تحديد المعيار على أساس التكلفة المسجلة للفترة السابقة، هذه الطريقة في تحديد المعايير سهلة الاستعمال ولكنها غير فعالة لأنه لا توجد دلائل على أن الفترة المنصرمة تصلح مرجع فيما يتعلق بالتكلفة؛
- **التكلفة التاريخية الحالية:** بفضل تحين التكلفة التاريخية يصبح هذا المرجع قابل للاستعمال أفضل من الأول، وذلك بالأخذ بعين الاعتبار التغيرات المتوقعة لأسعار عوامل الإنتاج، إلا أن مردودية ونشاط الفترة السابقة لا يعتبران بالضرورة مرجع موثوق؛
- **التكلفة المعيارية النظرية أو المعيار الكامل:** تتعلق بالتكلفة المتحصّل عليها في الظروف المثلى للإنتاج (وقت تشغيل ومردود أعلى للتجهيزات والعمال) والتوزيع (دوران مرتفع للمخزونات، احترام الآجال، ملاءة الزبائن...)، هذه التكلفة تمثل أحسن مرجع ولكنه خيالي يستحيل البلوغ، إن استعمال هذا المرجع قد يؤدي إلى إحباط في عزيمة العمال، فالمقصود هنا هو محاولة الاقتراب من هذه التكلفة فقط؛
- **التكلفة المعيارية العادية أو السهلة البلوغ:** تبنى على أساس التكلفة المعيارية النظرية منقوص منها الوقت المتوسط للراحة، التعطل...، يمثل هذا المرجع المعيار الأكثر استعمالا، كما يسمح بالجمع بين المراقبة وتحفيز العمال.

¹ محمد رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص 103.

² المرجع نفسه، ص 107.

- **السعر التنافسي:** هو السعر المطبق في السوق ويستعمل في حالة غياب مصادر سابقة في المؤسسة، هذه الحالة تخص المتوجات الجديدة المراد ترويجها والتي ليس لها تاريخ في المؤسسة يمكن الاعتماد عليه، ولقد أخذ هذا النوع من المصادر يتطور في السنوات الأخيرة خاصة مع ظهور ما يسمى بـ"التكلفة المستهدفة والتحليل المقارن" (Target costing-Benchmarking)¹.

رابعاً: مزايا التكاليف المعيارية و حدود استعمالها

يعتبر وضع المعايير هو الأساس في عملية مراقبة وتقييم الأنشطة الفعلية، كما أنها تسمح بتحقيق عدّة أهداف للمؤسسة الاقتصادية، إلا أن التطور التكنولوجي الذي قلّص من استعمال اليد العاملة المباشرة من جهة، والتميز التقليدي بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة من جهة أخرى، بالإضافة إلى ظهور الهيئات المكلفة بالبحث والتطوير في المؤسسات، كلها أسباب أدت إلى الاعتماد على هذه الطريقة في تحديد التكاليف أصبح غير فعّال كما كان ينظر إليها في السابق.

1. مزايا طريقة التكاليف المعيارية

- **الرقابة على التكاليف:** إن الهدف الأساسي من وضع المعايير هو إمكانية اتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد تحليل وترجمة الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية، ويعتبر تحليل الانحرافات من أهم واجبات محاسب التكاليف إذ يساعد المسؤولين على أداء مهامهم الرقابية السليمة، كما يتم توضيح من خلال التحليل لنوع الانحراف ومقداره وأين حدث ومن المسؤول عن حدوثه وسبب حدوثه.
- كما أن التحليل لا يخص فقط الانحرافات السلبية وإنما الإيجابية كذلك، حيث أن بعض الانحرافات الموجبة قد تكون سبباً في الانحرافات السلبية، فتقليل كمية المواد المستهلكة قد يكون سبباً في زيادة غير عادية في الوقت اللازم لمراقبة النوعية والاهتمام بعمليات المناولة بين عمال نفس الورشة، مما ينعكس على وقت الإنتاج وبالتالي على كمية المنتجات، وتشمل الرقابة كلا من الإفراط في الكميات المستهلكة من المواد، الوقت الضروري للإنتاج، الأسعار الوحودية للمواد المشتراة والكميات الفعلية من الإنتاج، كما تشمل الرقابة على التكاليف غير المباشرة، الثابتة منها والمتغيرة.²
- إمكانية الحد على تقليص التكاليف، خاصة إذا نسقت الطريقة مع سياسة الموظفين ونظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع المردودية،
- تمثل الطريقة آلية لرقابة التسيير، كما أن التكاليف المحددة على أساسها تمثل معايير فهي بمثابة مراجع، أو أهداف، وعلى أساس مقارنة النشاط الفعلي والتكاليف الفعلية لهذه المراجع، يمكن للمؤسسة أن تتخذ قرارات التسيير، خاصة إذا حللت التكاليف إلى تكاليف معيارية ثابتة ومعيارية متغيرة؛

¹ محمد توفيق بلبع، المرجع السابق، ص 63.

² أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الصفاء، عمان-الأردن، 2011، ص 146.

- سرعة كبيرة في مسك الحسابات، بما أن التكاليف المعيارية محددة لفترة معيّنة، فيإمكان المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات، دون انتظار حساب التكاليف الحقيقية؛¹
- الإدارة بالاستثناء: إذا كان من أهداف الطريقة الرقابة على التكاليف، فإن هذا الهدف يزداد أهمية أكثر عند دراسة الانحرافات السالبة التي تعبّر عن إنجاز ضعيف مقارنة بما كان مقدّر، ونظرا لأن المسؤول الأول على المؤسسة لا يمكنه القيام بمراجعة تفصيلية لأعمال مرءوسيه، خاصة أين يوجد عدد كبير من العمال وتنوع كبير في اللوازم المستهلكة الضرورية لعملية الإنتاج، لهذا وجد من الضروري توجيه الاهتمام نحو الأمور الاستثنائية (غير العادية)، والتي تتعلق بالانحرافات الهامة سواء بالقيمة المطلقة أو بالقيمة النسبية، ويعرف هذا في علم الإدارة بمبدأ "الإدارة بالاستثناء" مثل التكاليف المعيارية.
- تمثل التكاليف المعيارية، أخيرا أساس لتحديد الأسعار.²

2. حدود استعمال طريقة التكاليف المعيارية

- إن الأدوات المحاسبية المتاحة حاليا تم وضعها في السنوات العشرينات، وكان الهدف منها التخطيط والرقابة في المؤسسات الكبرى، خاصة منها مؤسستي ديون دغورس (Du pont de Nemours)، وجنرال موتورس (Général Motors)، وكانتا تتميزان بإنتاج واسع من المنتجات الموحدة النمط وتكلفة متغيرة مباشرة من اليد العاملة والتي كانت مرتفعة جدا آنذاك، بالتالي فإن الطرق المحاسبية منها طريقة التكاليف المعيارية كانت تستجيب لمتطلبات الأنماط الإنتاجية و في نفس الوقت، كانت تعتبر بمثابة حل للمشاكل التي كانت تظهر والتي كانت تبدو واضحة ومعرفة حسب هيئة من هيئات المؤسسة.³
- إلا أن التغيرات التي طرأت على المؤسسة منذ ذلك الوقت والتغيرات التي مست محيط المؤسسة، سواء الداخلي أو الخارجي، كان من الضروري أن يصطحبه تغيير في مضمون نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة ونظام معلومات المحاسبة التحليلية بصفة خاصة، فالطرق التي اكتشفت في العشرينات أصبحت غير ملائمة للاستعمال على حالها الأصلي وكان يجب إعادة النظر في مضمونها لتتأقلم من المحيط الجديد للمؤسسة الحالية. أن تطور محيط المحاسبة التحليلية يخص في نفس الوقت وسائل المعالجة المستعملة لتشغيل أنظمة المحاسبة التحليلية وأنظمة الإنتاج، التي تحتاج إلى المحاسبة التحليلية لإعداد التقارير.
- إن التمييز التقليدي بين الأعباء الثابتة والأعباء المتغيرة تلاشى بشكل كبير وحلت محلها الأعباء شبه المتغيرة، سواء المتعلقة منها بالطاقة أو أجور الإطارات وحتى موظفي الإنتاج والإمداد، بالنسبة للأعباء المتغيرة فهي لا تخص إلا المواد الأولية المستهلكة واللوازم، أما بالنسبة للأعباء الثابتة التقليدية فبدأت تعرف نوع من المرونة، إذ

¹ محمد رضوان حلوة حنان، المرجع السابق، ص 115.

² علي أحمد أبو الحسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، المرجع السابق، ص 101-102.

³ أحمد حلمي جمعة، المرجع السابق، ص 153.

أن المؤسسات ويهدف تقليص التكاليف، أصبحت تفضّل اللجوء للمقاولة من الباطن، حتى تتمكن من الاحتفاظ بنوع من التناسبية ما بين مستوى النشاط ومبلغ الاستثمارات.

● لم تعد طريقة التكاليف المعيارية نظام لرقابة التسيير، إذ أن 70 % إلى 90 % من النفقات الإجمالية، التي يتحملها المنتج طوال دورة حياته (منذ الدراسات الابتدائية إلى غاية سحبه من السوق) يتم تحديدها في نهاية مرحلة التصور، معنى هذا أن كل المجهودات المبذولة في مراحل الإنتاج لا تسمح إلا بتحقيق أرباح هامشية مقارنة بالأرباح والتكاليف التي تسببها مرحلة التصور (صنع وتنميط القطع، تبسيط ونمذجة هيكل المنتج).¹

إلا أن الملاحظ هو الانعدام شبه الكلي للرقابة على مستوى المرحلة القبلية المتعلقة بالدراسات من وجهة النظر الاقتصادية، يمكن تقدير بالتقريب أن 10% من مجهود مراقبة التسيير مكرّس لمرحلة التصور، 45% مكرّس لمرحلة الإنتاج، 45% للمرحلة التجارية، مع أن أهمية الرهان الاقتصادي يتوزع حسب منطق معاكس 80% من التكاليف تحدد في مرحلة التصور، 10% في مرحلة الإنتاج و 10 % في المرحلة التجارية.²

المطلب الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد عرفت محاسبة الأنشطة أو ما يسمى بطريقة ABC* إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأمريكية والأوروبية في سنوات الثمانينات، خاصة بعد صدور كتاب (Robert KAPLAN و Thomas JOHNSON) سنة 1987، الذي ذكر فيه حدود المحاسبة التقليدية وعرض فيه إطار تصوري جديد لمحاسبة على أساس الأنشطة. أما أساس هذه المحاسبة فيرجع إلى المنظمة الدولية (CAM.I)** التي يساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المراجعة والتنظيم، والتي توصلت سنة 1986 إلى إنشاء نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف والذي يدعى (برنامج CMS***) هذا النظام الذي انبثقت منه المحاسبة على أساس الأنشطة، كما شارك في هذه المنظمة مجمعات صناعية كبيرة أمثال: (GENERAL ELECTRIC, BOEING) (KODAK, PHILIPS)³.

إلا أن التجارب في استعمال طريقة(ABC) ترجع إلى سنوات الستينات، أين اجتمعت الأشغال النظرية الجامعية والتطبيقات العملية التي شرعت فيها شركة (GENERAL ELECTRIC)، وكانت تلك أول تجربة للتحكم في المصاريف العامة (الأعباء غير المباشرة) على أساس الأنشطة والتي حققتها هذه الشركة سنة 1963 .

¹ علي أحمد أبو الحسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، المرجع السابق، ص 104.

² المرجع نفسه، ص 104.

* ABC : Activity Based Costing

** CAM-I : Computer Aided Manufacturing- International

*** CMS : Cost Management System

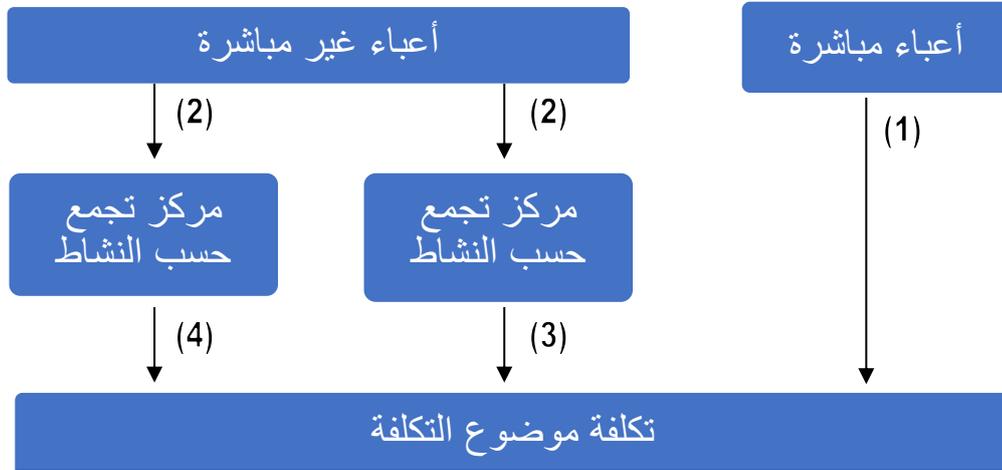
³ الحموي سعيد بن محمد والفار عبدالمجيد الطيب، أثر تطبيق نظام (ABC) على ربحية الأقسام الإنتاجية بشركات التأمين، ورقة مقدمة لمؤتمر المحاسبة في عصر المعلوماتية: واقع وتحديات، المنعقد في 12-13 أكتوبر 2004، جامعة مؤتة، الأردن، ص 168.

تعتمد هذه التجربة على الملاحظة التالية: إن أغلبية التكاليف غير المباشرة تجد مصدرها على مستوى القرارات المتخذة في البداية (en amont)، أثناء مرحلة تصور المنتجات، بمعنى آخر، فإن الأسباب توجد قبل الالتزام بالتكاليف، بالتالي هناك ضرورة لمراقبة الأنشطة التي تمثل مصدر هذه التكاليف، إلا أن هذه الأنشطة هي بدورها تحتاج إلى وحدات عمل للتمكين من تحميلها إلى مختلف مواضيع التكلفة، والتي يطلق عليها مولدات التكاليف أي أسباب وجود هذه التكاليف.

ومن جهة نظر تأسيس نظام المحاسبة التحليلية، فإن النشاط هو الذي يصبح المفهوم المركزي لتمثيل ونمذجة المنظمة، حيث يستعمل كحد مشترك (Interface) ما بين الموارد المستهلكة والمستعملة في المنظمة ومواضيع التكلفة المراد قياس تكلفتها النهائية. وتتلخص المبادئ الأساسية لنمذجة المؤسسة بمحاسبة الأنشطة بالصفة الموالية.¹

- الأنشطة تستهلك موارد المنظمة؛
 - مواضيع التكلفة (منتوج، خدمة، زبون...) تستهلك الأنشطة
- على أساس هاذين المبدئين، يمكن تمثيل نموذج حساب التكاليف النهائية الكلية، في المحاسبة على أساس الأنشطة في الشكل المبسط التالي:

الشكل رقم 01: حساب التكاليف النهائية الكلية في طريقة ABC



المصدر: عبد العالي أحمد رجب، المحاسبة الإدارية، جامعة الجديدة، الإسكندرية- مصر، ص 272.

تعالج الأعباء المباشرة لمواضيع التكلفة في أنظمة (ABC) بنفس الطريقة التي تعالج بها في الأنظمة الكلاسيكية، أما الأعباء غير المباشرة فتعالج بطريقة مختلفة حسب ما هو مبين في الشكل أعلاه، حيث أن تخصيص هذه الأعباء للتكلفة النهائية لمواضيع التكلفة يتم في مرحلتين²:

¹ الحموي سعيد بن محمد والفار عبدالمجيد الطيب، المرجع السابق، ص 170.

² عبد العالي أحمد رجب، المحاسبة الإدارية، جامعة الجديدة، الإسكندرية- مصر، ص 273.

- توزع الأعباء غير المباشرة لمختلف مواضيع التكلفة بين مراكز التجميع المحاسبي المعدة حسب كل نشاط (مرحلة 2)
- تخصيص تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة حسب استهلاكها للأنشطة (المرحلتين (3) و(4)).
 - من هنا يمكن استنتاج أن تأسيس نظام محاسبي على أساس الأنشطة يتم عبر عدة مراحل متتالية تتمثل في:
 - تعيين الأنشطة والمسارات التي تكوّن المنظمة؛
 - تميّز آل نشاط؛
 - تجميع الأنشطة إلى مراكز متجانسة؛
 - تخصيص تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة.

أولاً: مراحل حساب تكلفة مواضيع التكلفة في طريقة (ABC)

تتم عملية حساب التكلفة في هذه الطريقة باحترام النقاط المذكورة أعلاه والمتعلقة بكيفية تأسيس النظام المحاسبي المؤسس على الأنشطة، وذلك حسب التفصيل التالي:

1. تعيين الأنشطة والمسارات التي تكوّن المنظمة :

يعتبر تحليل الأنشطة، المرحلة الأولى في بناء نظام (ABC)، وهي مرحلة أساسية بما أن الاختيارات التي تتم فيها، ستحدد طبيعة معلومة التسيير التي ستنتج في المستقبل من طرف نظام المعلومات المحاسبي على المدى الطويل¹.

لذلك من الضروري تحديد مسبقاً الأهداف المتبعة من خلال بناء نمذجة المؤسسة على أساس الأنشطة، لأن هذا المفهوم قد يستعمل لأغراض أخرى، تتجاوز وبكثير مجرد حساب التكلفة النهائية الكلية لمواضيع التكلفة. إن تقسيم المؤسسة إلى أنشطة هو نتيجة بناء، مؤسس على الأهداف المعطاة لتحليل الأنشطة، بالتالي فإن نفس المسار داخل منطمتين مختلفتين تتبعان أهداف مختلفة في وضعهما لتمثيل المؤسسة على أساس الأنشطة، قد يؤدي إلى تقسيمين مختلفين من حيث الأنشطة، كما أن نجاح تحليل الأنشطة، يتعلق كثيراً باشتراك مجموع أعضاء المنظمة في تحديد الأنشطة، فالكثير من المهام التي تتم داخل المنظمة غير معروفة على مستوى المديرية المركزية، لذلك من الضروري تجنيد مجموع العمال لبناء تمثيل ملائم للأنشطة، مع العلم أن إسهام كل أعضاء المنظمة، في تحليل الأنشطة، سيسمح بامتلاك العمال لأداة تسيير مطوّرة، من خلال تحليل الأنشطة، وهذا يعتبر شرطاً أساسياً لاستعمالها الفعلي فيما بعد.

إن تنوع الأنشطة و آثرها لا ينبغي أن يشكل عائقاً لاستعمال هذا المفهوم، بشرط أن تحترم العلاقة "تكلفة- ربح" في تحليل الأنشطة، التي تقارن الربح المحصل من خلال درجة الدقة والتفصيل الإضافي في التحليل من جهة

¹ فرح حازم، التكاليف المبنية على الأنشطة كأداة للإدارة، مجلة المحاسب القانوني العربي، ب ع، 1995، ص 23.

وتقارن من جهة أخرى، التكلفة الإضافية للحصول على هذه الدقة المتزايدة. فالاهتمام بمراقبة التكاليف يؤدي إلى تفضيل تحليل مجموع مصادر المعلومات المتاحة حاليا في مختلف وظائف المؤسسة، كما أن البحث عن النوعية التامة أو الإنتاج في الوقت الضروري يتطلب التعمق في التحليل، الذي يمكن أن يتحقق من خلال تحاليل الأنشطة¹.

2. **مميزات كل نشاط:** لتحقيق مختلف أهداف تحليل الأنشطة، من الضروري جمع معلومات حول كل نشاط، وذلك للتمكين من حساب التكلفة من جهة، و لتسييرها بصفة أفضل من جهة أخرى، لذلك لا بد من جمع معلومات حول آل نشاط، تشتمل على الخصوصيات الآتية:

- الانتماء إلى مركز مسؤولية؛
- الإدماج ضمن مسار؛
- الإنتاج (المخرجات)، الزبائن و موردو النشاط؛
- العوامل المسببة أو مولدات تكلفة النشاط
- الموارد المادية والإعلامية المستهلكة من طرف النشاط؛
- القدرات المجهزة للنشاط، *capacité installée de l'activité*،
- وقياس النتائج، *la mesure de performance*،

3. **مرحلة اختيار وتجميع الأنشطة:** نظرا لتعدد الأنشطة التي تحتوي عليها المؤسسة والتي قد تتعدى المئات، فإن تحليلها يجب أن يتم بعناية كبيرة، حيث أن نموذج الأنشطة في هذه الحالة يتطلب نظام معلومات جدّ ثقيل ومكلف، لذلك من الضروري أن تشرع المؤسسة الراغبة في الاعتماد على هذا النموذج في تجميع عدد من الأنشطة إلى أنشطة آلية (*macro-activités*) للتمكين من الإبقاء على نظام قابل للتسيير، حتى وإن أدى ذلك إلى التقليل من الدقة، أو التقليل من عدد هذه الأنشطة والأخذ بعين الاعتبار تلك التي تمثل حصة مهمة في استهلاكها للموارد².

وإذا كان من الضروري تجميع الأنشطة، فلا بد أن يتم هذا العمل بصفة تسمح بتقليل مخاطر الانحرافات في حساب التكلفة النهائية لمواضيع التكلفة، في هذه الحالة يمكن الاعتماد على المعايير التالية للتقليل من هذه المخاطر:

● **تجميع الأنشطة إلى مسارات (Regroupement Des Activités En Processus)**

تسمح المسارات بتجميع الأنشطة الموجهة لإنتاج مخرج نهائي لزبون نهائي، ويكون عامل انطلاق كل نشاط مكوّن للمسار هو النشاط الذي يسبقه أو الذي يليه في المسار، حسب طبيعة تنظيم هذا الأخير، يتحقق

¹ عبدالعالي أحمد رجب، المرجع السابق، ص 274.

² المرجع نفسه، ص 275.

التلاؤم في التجميع إلى مسارات، بهدف تحميل تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة حسب طبيعة استهلاكها للأنشطة، عندما يكون بالإمكان تعيين و قياس وحدة عمل مشتركة لجميع الأنشطة المكونة للمسار، في الحالات النادرة أين تقتسم آل الأنشطة نفس وحدة العمل، فإن التجميع لا ينتج عنه أي مشكل انحراف، أما عندما يرتبط كل نشاط بعدة وحدات عمل حيث تكون هذه الأنشطة قابلة للتجميع، فإنه من الضروري تعيين وحدة قياس للمسار، التي يجب أن تكون جد مرتبطة مع مجموع الأنشطة المكونة له، وهذا بهدف الحد إلى أقصى درجة من الانحرافات التي يمكن أن تظهر من خلال هذا التجميع، وستسمح هذه الوحدة بتخصيص، لمواضيع التكلفة، تكلفة الأنشطة المجمعة في المركز المحاسبي المحدد حول المسار¹.

• تجميع الأنشطة حسب عوامل السببية (regroupement des activités par facteurs de causalité)

طريقة تجميع شاملة للأنشطة، حيث أنه بعد الكشف عن الأنشطة الموجودة في المؤسسة، تأتي مرحلة التجميع و التبسيط، وتتم عملية التجميع من خلال مصفوفة تتقاطع فيها الأنشطة في الأعمدة والعوامل المسببة (مولدات التكلفة) في الأسطر، ومن خلالها يمكن تفسير تطور استهلاك الموارد في كل نشاط من الأنشطة².

الجدول رقم : 01 مصفوفة الأنشطة / عوامل السببية

نشاط عامل	نشاط 1	نشاط 2	نشاط 3	نشاط 4	نشاط 5	نشاط 6	نشاط 7
عامل 1	×		×				
عامل 2			×	×	×		
عامل 3		×					
عامل 4	×		×				×
عامل 5		×					
عامل 6					×		
عامل 7					×	×	×

في هذا النوع من التجميع يظهر أن عامل السببية هو عامل للتكلفة، بما أنه يساهم في استهلاك الموارد من طرف عدة أنشطة، كما أن هذه العوامل قابلة للرقابة وهي في صلة مباشرة مع استراتيجية المؤسسة.

¹ الحموي سعيد بن محمد والفار عبدالمجيد الطيب، المرجع السابق، ص 174.

² فرح حازم، المرجع السابق، ص 25.

4. تخصيص تكلفة الأنشطة لمواضيع التكلفة: لتحديد التكلفة النهائية الكلية لمواضيع التكلفة (منتوج، خدمة، زبون...)، لا بد من توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل حسب الأنشطة، هذا التوزيع الأولي يعتمد على طريقتين هما:¹

● هناك جزء من الأعباء غير المباشرة لمواضيع التكلفة المراد قياس تكلفتها، هي مباشرة بالنسبة إلى مركز الأنشطة، في هذه الحالة، كل الأعباء المباشرة والمتصلة بمركز تحليل يتم تحميلها مباشرة للمركز، كما هو الحال بالنسبة للأعباء المباشرة للمنتوجات؛

● يوجد جزء من الأعباء غير المباشرة هو في نفس الوقت غير مباشرة لمواضيع التكاليف ولمراكز التحليل على أساس الأنشطة، هذه الأعباء لا يمكن تحميلها مباشرة وإنما يجب توزيعها بين مختلف مراكز التحليل على أساس الأنشطة، وذلك باستعمال مفاتيح توزيع تكون نوعا ما عشوائية.

إلا أن هذا النوع من التوزيع قد يؤدي إلى انحرافات في حساب التكلفة النهائية، لذلك هناك من اقترح عدم توزيع بعض الأعباء غير المباشرة المتعلقة بالإشهار، البحث والتطوير...، وجمعها في مركز تحليل متميز وعدم تخصيصها للمنتوجات، لان ذلك قد يؤدي إلى تشويه قرارات التسيير الخاصة بسياسة المنتوجات، ويتم حساب تكلفة المنتوجات بتتبع الخطوات التالية:

● تخصيص الأعباء المباشرة من مواد أولية، يد عاملة مباشرة وأعباء أخرى مباشرة، إلى التكلفة النهائية للمنتوجات؛

● توزيع الأعباء غير المباشرة للمنتوجات بين مراكز جميع الأنشطة؛²

● تحميل تكلفة مراكز جميع الأنشطة للمنتوجات، تناسباً مع استهلاكهم لمولدات التكلفة.

إذا كان بالإمكان تحميل الأنشطة وقياسها بوحدة مشتركة، تكون التكلفة الوحديّة للمولد (ت و م) تساوي إلى:

$$\text{ت و م} = \frac{\text{مجموع الموارد المستهلكة من طرف مركز التجميع}}{\text{عدد المولدات}}$$

أما إذا تم حساب التكلفة الوحديّة حسب آل نشاط، فيكون حساب هذه التكلفة الوحديّة على الأساس التالي:

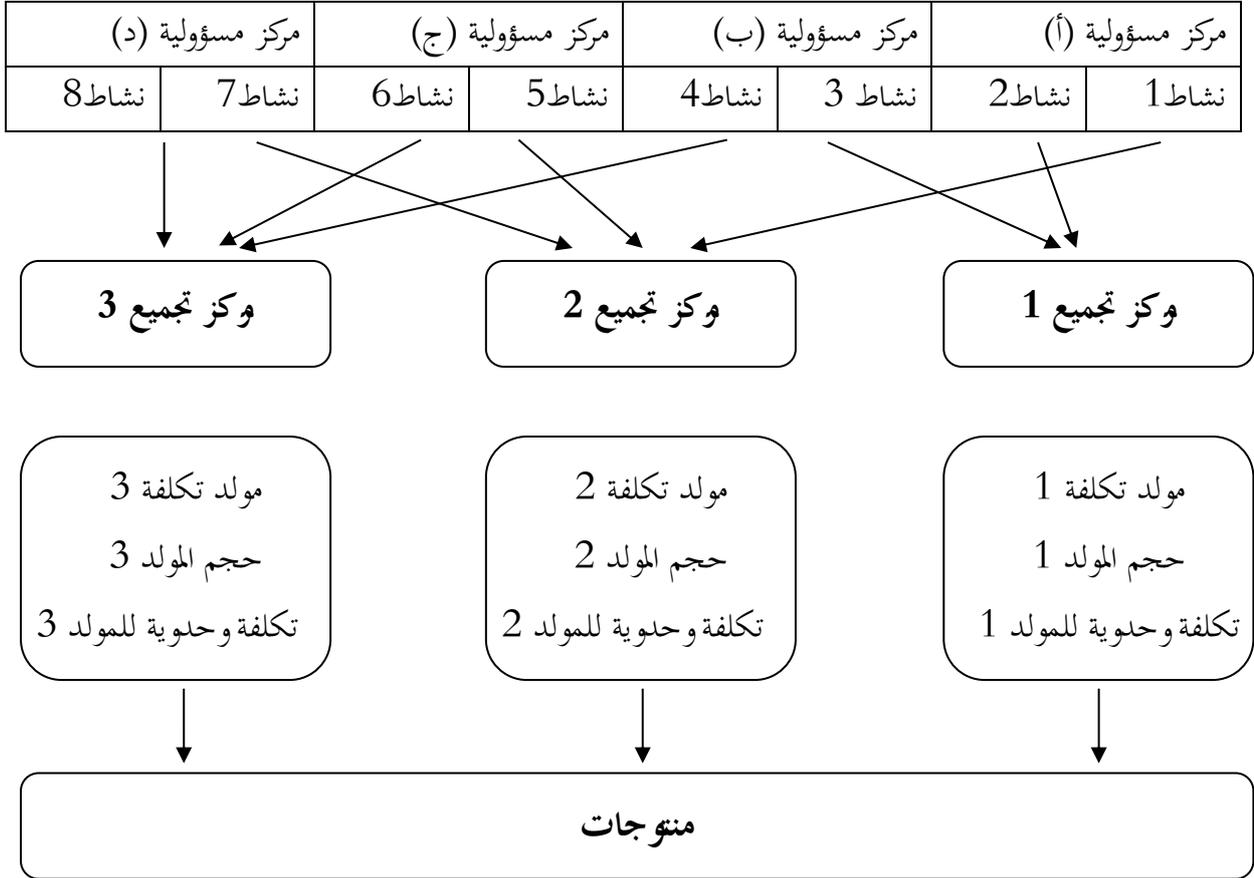
$$\text{ت و م} = \frac{\text{مجموع الموارد المستهلكة من طرف هذا النشاط}}{\text{عدد المولدات}}$$

¹ فرح حازم، المرجع السابق، ص 27.

² فرح حازم، المرجع السابق، ص 28.

على أساس طريقة الحساب المذكورة أعلاه يمكن رسم الشكل الموالي، الممثل لكيفية الانتقال من مراكز التجميع إلى التكلفة الوحودية لمولد التكلفة، وبالتالي إلى التكلفة النهائية للمنتوج أو المنتوجات¹.

الشكل رقم : 02 طريقة حساب التكاليف النهائية على أساس الأنشطة



5. حدود استعمال طريقة (ABC)

- لقد عرفت هذه الطريقة رواجاً كبيراً في سنوات الثمانينات، إلا أن الدراسات أثبتت أن عدد المؤسسات التي لجأت إلى استعمالها قليل، وأن تلك التي اعتمدها تخلت عنها في معظمها، من خلال التحقيق الذي قام به معهد محاسبة التسيير (Institute of Management Accountants) عام 1996، والخاص بالمؤسسات التي التزمت في مسار تحديث نظام تسييرها للتكاليف، تبين أن 81 % من المؤسسات التي أجري فيها التحقيق، لم تحقق تحسناً في أرباحها الصافية بفضل الاعتماد على طريقة (ABC)².

¹ نفس المرجع، ص 28.

² درغام ماهر موسى، مدى توافر المقدمات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، مجلة الأمة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، ص 698.

- عند التعمق في مضمون الأنشطة ومولدات التكاليف، يتبين أن الأساس الذي تعتمد عليه طريقة (ABC) مشابه، إن لم يكن نفس الأساس الذي تعتمد عليه طريقة الأقسام المتجانسة، فكل نشاط له أهمية من حيث التكلفة، يمكن اعتباره قسم من الأقسام، كما أن كل مولد للتكلفة قد يصلح كوحدة عمل، فالأمر إذن يتعلق بإعادة تصنيف الأعباء على مستوى الأقسام بشكل معبر فقط، لذلك إذا كانت طريقة الطرح مختلفة بين مؤيدي طريقة التكلفة الكلية الكلاسيكية ومؤيدي طريقة (ABC)، فإن مضمون الطريقتين هو واحد، ومن هنا لا يمكن اعتبار طريقة محاسبة الأنشطة طريقة جديدة كما يروج لها من طرف مؤلفيها.¹
- إن إكثار الأنشطة يجعل نظام التكاليف جد مكلف سواء من ناحية وضعه أو من ناحية تشغيله، كما أن إعادة هيكلة نظام التكاليف لا يؤدي إلى الحصول على تكاليف منتوجات دقيقة (Exacts) حتى تتمكن المؤسسة من تخصيص الموارد المستهلكة ضمن نشاط معين للمنتوجات، لا بد أن تكون كل الموارد المستهلكة على نفس الأساس، لكن هذه الحالة تكاد تنعدم في الواقع، حتى وإن تعلق الأمر بالأعباء المتغيرة فقط، ولكنها مستهلكة بصفة غير متناسبة من طرف المنتوجات، فإن التكلفة المخصصة للمنتوجات لا يمكن أبدا أن تكون دقيقة .

هناك غموض فيما يتعلق بطبيعة التكاليف المحصل عليها عن طريقة محاسبة الأنشطة، فبالنسبة للمؤلفين الأتقلو ساكسونيين تعتبر هذه التكاليف مباشرة، إلا أنه بمجرد توزيع التكاليف الثابتة على أساس الحصص أو الأحجام، تزول العلاقة المباشرة، خاصة عند حساب التكاليف الوحودية،² لذلك هناك من يصنف هذه التكاليف المحسوبة على أساس الأنشطة ضمن التكاليف الكلية التي تتبع منهج التكلفة المباشرة، لكن ليست تكلفة مباشرة، وهناك من يرى أنها تكلفة مباشرة شبه آلية .

المطلب الثالث: تحليل CVP وعتبة المردودية

من بين وأهم استعمالات تحليل سلوك التكاليف هو نموذج (CVP)* والذي يعتبر نموذج تخطيطي لأهداف المؤسسة المستقبلية والمتعلقة بتحقيق النتائج المستهدفة، وكذا متطلبات تحقيق هذه النتائج، ويعتبر نموذج (CVP) من الأدوات الهامة التي يستخدمها المديرون، إذ أنه يساعدهم على فهم العلاقات المتشابكة بين التكلفة وحجم النشاط وأرباح المنظمة التي تسعى إلى تحقيقها.

¹ درغام ماهر موسى، المرجع السابق، ص 701.

² عبدالعالي أحمد رجب، المرجع السابق، ص 279.

* CVP :

أولاً: مفهوم تحليل (CVP)

هو دراسة آثار التغيرات في التكاليف وحجم النشاط على أرباح المؤسسة، وبالتالي يعتبر أداة مهمة للمديرين، تساعد على فهم العلاقات المتشابكة بين التكلفة، حجم النشاط والربح، وذلك بالتركيز على العلاقات بين العناصر الخمسة التالية¹:

- أسعار البيع؛
- حجم أو مستوى النشاط؛
- التكلفة المتغيرة الوحيدة؛
- إجمالي التكاليف الثابتة؛
- توليفة المنتجات المباعة.

ثانياً: أساسيات تحليل (CVP)

تبدأ دراستنا تحليل (CVP) من حيث دراسة سلوك التكاليف وتحديد معادلتها، وذلك بالتطرق للهامش على التكلفة المتغيرة (Marge sur coût Variable) أو ما يعرف بهامش المساهمة (Contribution Margina)

• الهامش على التكلفة المتغيرة M/cv :

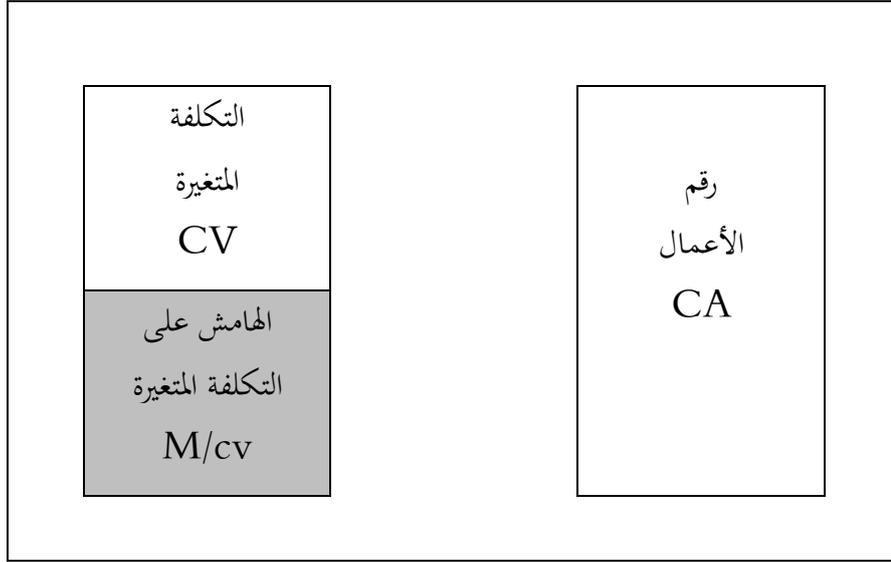
هو الفرق بين رقم الأعمال: (CA^*) والتكلفة المتغيرة (CV) وبالتالي فهو يمثل القيمة المتبقية من إيرادات المبيعات بعد طرح الأعباء المتغيرة، وهي القيمة الباقية لتغطية التكاليف الثابتة وبعد ذلك تحقيق أرباح الفترة (النتيجة RT) وبهذا فإن الهامش على التكلفة المتغيرة يستخدم أولاً التكاليف الثابتة والباقي بعد ذلك يوجه للأرباح، فإذا لم يكن الهامش على التكلفة المتغيرة كافياً لتغطية التكاليف الثابتة تتحقق خسائر خلال الفترة²، ويوضح الشكل التالي معنى الهامش على التكلفة المتغيرة.

¹ عبد الرزاق السكني وعلي اليوسف، الاتجاهات المعاصرة لتحليل العلاقة بين التكلفة الحجم الربح (نقطة التعادل)، حالة دراسية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثلاثون، 2012، ص 343.

* CA: Chiffre d'Affaires

² عبد الرزاق السكني وعلي اليوسف، المرجع السابق، ص 344.

الشكل رقم 03: الهامش على التكلفة المتغيرة



ويتم حساب الهامش على التكلفة المتغيرة وفق الصيغة التالية:

$$M/cv = CA - CV$$

وتكون الصيغة الرياضية للهامش على التكلفة المتغيرة هي: $M/cv = P_x \cdot X - CVU \cdot X$ حيث:

P_x يمثل سعر البيع للوحدة

وتستعمل الصيغة السابقة لحساب إجمالي الهامش على التكلفة المتغيرة

ويمكن استعمال الصيغة السابقة لحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوي (لوحدة) - عند الحاجة إليه -

وذلك كما يلي:

$$M/cvU = \frac{\text{إجمالي الهامش على التكلفة المتغيرة}}{\text{حجم النشاط}} = \frac{P_x \cdot X - CVU \cdot X}{X} = P_x - CVU$$

كما يمكن حساب نسبة الهامش (والتي نحتاج إليها في عتبة المردودية) كما يلي:

$$TM/cv (\%) = \frac{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100 = \frac{M/cv}{CA} (\%) \times 100$$

ويعبر TM/cv على النسبة المئوية للهامش على التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال.¹

¹ رياض العرس، دليل تحليل التعادل، لؤكز القومي للاستشارات والتطوير الإداري، بغداد، ص 123.

الفصل الثاني:

الموازنات التقديرية والرقابة عليها

الفصل الثاني: الموازنات التقديرية والرقابة عليها

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

وذلك ما نعرض للحديث عنه في هذا المبحث حول الموازنة التقديرية واستخدامها في مراقبة التسيير.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول الموازنة التقديرية

تحقيق المؤسسة لأهدافها يعتمد على مدى أدائها لوظائفها الإدارية المختلفة من تخطيط وتنظيم، توجيه ورقابة، فإن الأمر يعتمد على النماذج الكمية منها الميزانية التقديرية وتسمى أيضا بالميزانية التخطيطية أو الميزانية الرقابية. تعتبر الموازنة التقديرية من أقدم الأساليب المستخدمة في الرقابة والتنبؤ بالمستقبل، إذ أن أول من استعمل هذه التقنية هو سيدنا يوسف عليه السلام، من خلال إعداد ما يشبه موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في مصر خلال سبع سنوات المقبلة، كما حدد حجم الإنفاق وخطط الاستهلاك خلال هذه الفترة. انبثقت فكرة الموازنة التقديرية من المحاسبة الحكومية لإنجلترا سنة 1712،¹ وقد كان المفكر الأمريكي ديفاز (Degazeux) أول من تطرق إلى هذا الموضوع في كتابه "التطور التاريخي للتكاليف" سنة 1825 حيث خصص له فصلا كاملا.² في حين تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية هي السبابة في استعمال الموازنة التقديرية لتسيير المؤسسات، خاصة بعد الأزمة الاقتصادية، وتلاههم في ذلك الفرنسيين سنة 1950.

المطلب الأول: ماهية الموازنة التقديرية

يرجع أصل كلمة موازنة (Budget) إلى الكلمة الفرنسية (Bougettes) والتي تعني حقيبة، ففي المراحل الأولى لاستخدام الموازنة التقديرية في الحكومة كانت تقدم في شكل كشوف داخل حقيبة جلدية.³ وقد تعددت التعاريف الخاصة بالموازنة التقديرية في مضمونها من حيث أنها أداة للتخطيط والتنسيق والرقابة لجل أوجه نشاط المؤسسة، ونعرض فيما يلي إلى بعض التعريفات الخاصة بالموازنة التقديرية: "أسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات القيمية والكمية لبرامج وأنشطة المشروع لفترة مستقبلية"¹

¹ Didier LECLERE, **Gestion Budgétaire**, Ed Eyrolles, Paris, 1994, P 06.

² شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، 2002، ص 08.

³ Didier LECLERE, Op-cit, 1994, P 05

يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها "خطة كمية ورقمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، وهي تبين عادة الإيرادات المنتظر تحقيقها والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة، وكذا الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين"²

"خطة مفصلة ومتكاملة توضح في صورة كمية الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية مستقبلية، وتبين الوسائل والأساليب والطرق والموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، كما تستخدم كأساس للرقابة خلال فترة تنفيذها."³

فالموازنة التقديرية هي مجموعة من القرارات الشاملة المفصلة، والمعبر عنها في صورة مالية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي خلال فترة مستقبلية، تكون في شكل خطة رقمية تترجم القرارات إلى برنامج عملي رقمي على المدى القريب أو المتوسط، وذلك لتحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة، كما أنها تفيد كأداة للاتصال والدافعية والرقابية وتقييم الأداء.⁴

وعلى أساس ما تقدم، يمكننا تعريف الموازنة التقديرية بأنها خطة رقمية شاملة مفصلة لأوجه نشاط المؤسسة إيراداتها ونفقاتها، ويمثل برنامج العمل المرغوب في تنفيذه خلال فترة زمنية محددة. وعليه فإن نظام الموازنة التقديرية يقوم على أربعة وظائف أساسية تتمثل في: التخطيط، التنسيق، الرقابة والتحفيز، ويقوم كذلك على خطة محددة ومضبوطة لفترة زمنية معينة، فهو بذلك عبارة عن ترجمة لأهداف المؤسسة بأرقام مالية وكمية.

المطلب الثاني: خصائص الموازنة التقديرية

أولاً: أهمية الموازنة التقديرية

1. المرحلة الأولى: تبرز أهمية الموازنة التقديرية من خلال مجالي التخطيط والرقابة، حيث تربط بين المحاسبة والإدارة في أداء وظيفتي التخطيط والرقابة على مختلف الأنشطة، ذلك أن مرحلة التخطيط تتبعها مرحلة المراقبة والتنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة.⁵

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

² فركوس محمد، الموازنات التقديرية "أداة فعالة للرقابة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، الطبعة الأولى، ص 04.

³ كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، دار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 88.

⁴ خالص صالح، تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1997، ص 15.

⁵ محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 13.

2. المرحلة الثانية: تظهر أهميتها في إعداد وثائق التسيير المالي، خلال فترة زمنية مستقبلية محددة، مثل جدول حسابات النتائج التقديرية، الميزانية التقديرية (Bilan Provisionnel)، وذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي جزء من المخطط العام، وبالتالي تساعد في عملية صنع القرار.

ثانيا: مبادئ الموازنة التقديرية

تحكم عملية إعداد الموازنة التقديرية عدة مبادئ علمية، تعتبر مقومات لتحقيق الموازنة التقديرية للفعالية في تحقيق الأهداف المرجوة منها، ومن أهم هذه المبادئ:

1. مبدأ الشمولية:

الموازنة التقديرية لا تقتصر على نشاط معين من أنشطة المؤسسة، بل هي تشمل مختلف أنشطة المؤسسة كالمبيعات، الإنتاج، التسويق، التمويل والإدارة، كما تغطي جميع المستويات باعتبارها خطة شاملة وعامة، تهتم بالجزء والكل في آن واحد. تتضمن الموازنة التقديرية التقديرات لكل من الإيرادات والتكاليف في كل قسم وإدارة فرعية بالمؤسسة، وغياب التنسيق عن أي وحدة يؤدي إلى سوء استخدام الموارد المادية والبشرية المتاحة لها، فمبدأ الشمولية يقتضي بضرورة التنسيق بين الموازنات الفرعية لمختلف أوجه النشاط.

2. مبدأ التقدير:

ذلك أن الموازنة التقديرية هي خطة قائمة على التنبؤ والتقدير الرقمي لأهم النشاطات المراد تنفيذها خلال فترة زمنية مستقبلية.

3. مبدأ التوزيع الزمني:

إعداد الموازنة التقديرية يتطلب مراعاة مبدأ التوزيع الزمني، في تقسيم فترة الموازنة إلى فترات جزئية سواء فصولا أو أشهراً، بناء على توقيت العمليات من التوزيع الزمني لبرنامج الإنتاج، التوزيع الزمني للتدفقات النقدية، ضبط وقت عمليات شراء مستلزمات الإنتاج، ضبط وقت عمليات استبدال الأصول والصيانة، وذلك أثناء الموازنة التقديرية.¹

¹ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المرجع السابق، ص 23.

4. مبدأ المرونة:

يعتبر أحد الدعائم الأساسية اللازمة لنجاح الموازنة التقديرية، حيث تساعد في تحقيق الأهداف بأكبر كفاءة وفاعلية ممكنة، وذلك متى تغيرت الظروف والتقديرات التي وضعت في ظلها الموازنة التقديرية، فالموازنة المرنة هي التي تساعد المؤسسة على التكيف مع تغير الظروف الداخلية والخارجية، مما يستدعي أن تعبر الموازنة التقديرية عن المستقبل بكافة الاحتمالات، فالخطة المثالية ينبغي أن تكون ديناميكية تستجيب لمختلف التغيرات التي يمكن أن تحدث.¹

5. مبدأ قياس الأداء:

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

6. مبدأ المشاركة:

يجب إشراك جميع المسؤولين عند إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية لأن إشراكهم بفعالية في إعدادها وفي رسم تقديراتها يؤدي إلى تحقيق أهداف الموازنة، كما يساهم في رفع من معنوياتهم ويحفزهم على تحقيق تلك التقديرات، ويمنحهم الأمان والاطمئنان على مستقبلهم، نظرا لمعرفتهم بخطط المؤسسة وأهدافها وهذا ما يجعلهم يرفعون من أدائهم.²

7. مبدأ الواقعية:

لتجسيد وتنفيذ الموازنات التقديرية يتطلب الأمر مراعاة التوازن والموائمة بين أهداف المؤسسة والإمكانات المتاحة، وإذا انعدمت الواقعية يعني أن الانحرافات بين الأرقام الموازنة التقديرية وأرقام التنفيذ الفعلي كتفاوت ولن تكون في صالح المؤسسة الأمر الذي يصعب عملية تقييم الأداء وتحديد المسؤولية.

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

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

ولتحقيق أهداف التي وضعت من أجلها الموازنة التقديرية لا بد أن تكون أرقام الموازنة التقديرية ممكنة التحقيق أي لا تتسم بالصعوبة ولا بالسهولة الوصول إليها، وأن تكون أعلى بدرجة مناسبة عن الخطط السابقة حتى تساعد على رفع وتنمية القدرات، وأن تكون محل اقتناع جميع القائمين بالتنفيذ مع مراعاة مبدأ المشاركة.¹

ثالثاً: أسباب إعداد الموازنة التقديرية

تدفع عدة أسباب المؤسسة لإعداد الموازنة التقديرية من أهمها:²

1. **التخطيط الدوري للأنشطة:** التخطيط لأنشطة المؤسسة والتعرف على الكيفية التي يتم بها إنجازها، تتطلب إعداد خطة تقديرية أو موازنة تقديرية يتم بناء عليها استغلال الأمثل للموارد، وتحقيق الأهداف المطلوبة، ويكون ذلك من خلال الرقابة وتقييم أداء المستمر لمختلف الأنشطة.
2. **توفر نظام متكامل لتقييم الأداء:** تحتاج المؤسسات إلى دراسة الأنشطة من عدة جوانب، بهدف تحديد التكلفة والعائد، والدراسة المسبقة وتحديد الاحتياجات في برنامج الموازنة التقديرية تكون إحدى المؤشرات المهمة في تقييم الأداء عن طريق مقارنة معايير الميزانية بالمنفذ فعلاً، مما يعطي دلالات واضحة على أهمية الموازنة التقديرية في تقييم الأداء؛
3. **ترسيخ روح التعاون بين الأفراد:** إن إعداد الموازنة التقديرية عادة يتطلب تضافر الجهود لغرض تبادل الأفكار والمعلومات بين العاملين داخل المؤسسة، مما يؤدي إلى تلافي الأخطاء والتعارض مع الأهداف المخططة، وهذا ما يشجع روح التعاون والشعور بالمسؤولية.
4. **تحقيق الوعي لدى العاملين بترشيد الإنفاق:** يعد هذا السبب أحد المؤشرات القياس الأداء، حيث التوازن بين الإنفاق وبين الموارد يجعل من المؤسسة تسير بصورة موجهة نحو أهدافها، وهذا لا يتحقق إلا بتنمية الوعي لدى العاملين عن حرصهم على استغلال الموارد المخصصة استغلالاً أمثلاً.
5. **التعرف على مصادر التمويل الخارجية والكيفية التي تتم بها التسديد، ومعرفة التدفقات النقدية الداخلة:** من خلال عمليات البيع بالأجل أو تنفيذ الخدمات بموجب التعهدات المتطلبات التعاقدية أو القانونية، وتتعرف إدارة المؤسسة عن طريق الموازنة التقديرية على الالتزامات المترتبة على المؤسسة تجاه الغير وكذلك التزامات الغير تجاه المؤسسة.³

¹ أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، مركز البحوث، الرياض، 2000، ص 252.

² سليمان سفيان، محمد الشرع، المحاسبة الإدارية، دار الشروق للنشر، عمان، 2002، ص 256.

³ المرجع نفسه، ص 257.

رابعاً: وظائف الموازنات التقديرية

1. وظيفة التخطيط:

التخطيط هو الوظيفة الأولى للتسيير، حيث أنها عملية قائمة على خطوات أهمها: تحديد الأهداف الرئيسية، تجميع البدائل المتاحة والتنسيق بين الإمكانيات المتاحة والأهداف المراد تحقيقها، تحديد معايير الأداء، تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف وتحديد الخطط وسياسات العمل التي تعتمد عليها الوظائف الأخرى. إذن التخطيط يركز على إنجاز الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة، ووضع خطة مناسبة لهذه الأهداف، بالاستغلال والاستخدام الأمثل للوسائل المادية والمالية والبشرية بكفاً الطرق، لتحقيق أهداف المؤسسة.¹

2. وظيفة الرقابة:

متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المنشودة للمؤسسة، فالرقابة تتطلب تكامل عمليات المتابعة كل ما يجري داخل المؤسسة وخارجها، كما تتضمن الرقابة استخدام أساليب استرجاع المعلومات إلى المخططين المقارنة النتائج الفعلية بما هو مخطط، والنتائج التي يجب أن تتحقق في ظل ظروف التشغيل الفعلي. ويظهر تدفق معلومات الموازنة التقديرية هذه المؤشرات لتصبح جزءاً منها، كما أنها تخدم كأدوات قياس للتعرف على مجالات الأداء غير الكفاء. وتهدف إلى مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالمخطط، وما يدل عليه من مستويات الكفاءة، وعلى ضوءها يتم تركيز على مناطق المشاكل وإجراء التصحيح اللازم.

3. وظيفة الاتصال

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

4. وظيفة التنسيق

قد يحدث التعرف على الأهداف الفرعية سواء بين مديري الأقسام، أو رؤساء الوحدة داخل القسم الواحد، وتساهم اللقاءات التي تتم في مراحل إعداد الموازنة التقديرية إلى إزالة التعارض بين الأهداف الفرعية، ثم

¹ سليمان سفيان، المرجع السابق، ص 29.

تنسيقها في إطار الخطة المثلى من جهة نظر المؤسسة كوحدة. وتنطوي الموازنة التقديرية المبيعات على التنبؤ بآثار المنتجات الجديدة والاتجاهات التنافسية وتغيرات الحجم والسعر، والتغيرات في مبيعات المناطق المختلفة، كما أن هذه الموازنة التقديرية علاقة مباشرة بالموازنات الترويجية وبحوث السوق، وأخيرا، فهي تعبر عن مستوى النشاط الكلي للمؤسسة.

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

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

5. وظيفة التحفيز

إن نظام الموازنات التقديرية يحدد معايير تقديرية مرقمة في عدة مواضيع ونشاطات، متعلقة بأهداف تحاول المؤسسة بلوغها، الأمر الذي يتطلب تشجيع الأفراد وحثهم من أجل تحقيق أهداف المؤسسة المخططة، مما يدفع الأفراد إلى روح التعاون والإخلاص في العمل وبالتالي زيادة الإنجاز.²

خامسا: أنواع الموازنات التقديرية

يعتبر مبدأ الشمولية من بين المبادئ الهامة التي تحكم نظام الموازنة التقديرية ذلك أن هذه الأخيرة هي خطة جامعة لمختلف عمليات ونشاطات المؤسسة فهي تمتد لكل أقسام المؤسسة. وهذا يعني أن الموازنة التقديرية ستشمل بالضرورة نشاط المؤسسة الاستغلالي القصير الأجل والنشاط الاستثماري الطويل الأجل، على اعتبار أن الدورة الاستغلالية تشمل الموازنات التقديرية للإنتاج، المبيعات، والتموينات، أما الدورة الثانية فهي تشمل الموازنة التقديرية للاستثمارات.

1. الموازنات التقديرية الاستغلالية

تتكون الدورة الاستغلالية من ثلاث أنشطة أساسية وهي الشراء، الإنتاج والبيع، وتتخلل هذه الأنشطة عملية التخزين، وبالتالي فالموازنات التي على المؤسسة إعدادها ضمن نشاطها الاستغلالي هي: موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، موازنة التموينات على الترتيب.

¹ كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، المرجع السابق، ص 98-99.

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

● الموازنة التقديرية للمبيعات (Mother Budget)

تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات القاعدة الأساسية، وحجر الزاوية في وضع الموازنات التشغيلية وهي تشمل المبيعات التقديرية لفترة الموازنة القادمة، إذ أنها المصدر الرئيسي لإيرادات المنشأة كما تعتبر موازنة المبيعات المصدر أو الأساس في إعداد موازنة الإنتاج، والمواد والمشتريات والأجور والتكاليف الصناعية وتكاليف البيع والتوزيع، وعلى هذا الأساس فإن سلامة ودقة نظام الموازنة يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية في حالة المنافسة الكاملة.

تعرف الموازنة التقديرية للمبيعات على أنها: "بيان المبيعات المتوقعة سواء بالوحدات أو بالقيمة، ويجب أن تكون هذه الموازنة معتمدة من جانب لجنة الموازنة."¹ والتنبؤ بالمبيعات المستقبلية يقتضي الاعتماد على جملة الأساليب الكيفية والكمية، كما يقتضي التنبؤ بالمبيعات الأخذ بعين الاعتبار عوامل عديدة مثل: السياسة العامة للمؤسسة، العوامل الداخلية والخارجية، الطاقة الإنتاجية، أسس تحديد الأسعار، وغيرها من القيود والاتجاهات المفروضة على المؤسسة.

وبعد إعداد برنامج المبيعات التقديرية يصبح من الضروري ترجمته مالياً على شكل موازنات تفصيلية حسب الأهداف المسطرة ومراكز الاهتمام، ويأخذ توزيع الموازنات الأشكال الموالية:

- توزيع الموازنة حسب الفترة أو التوزيع الموسمي.
- توزيع الموازنة حسب المنطقة.
- توزيع الموازنة حسب المنتج.

وفي الأخير تأتي مرحلة الرقابة، والتي تقتضي إيجاد الانحرافات ومعرفة إن كانت ملائمة أم لا، ففي حالة عدم وملاءمتها، يتم التركيز على الانحرافات الهامة حسب مفهوم الإدارة بالاستثناء، ثم دراسة أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية أي اتخاذ القرارات الملائمة بغرض تصحيح انحرافات التسيير.

● الموازنة التقديرية للإنتاج

تختص هذه الموازنة بتقدير الكميات التي ترغب المؤسسة في إنتاجها خلال فترة الموازنة بما يتلاءم مع المبيعات التقديرية التي تم تحديدها في الموازنة التقديرية للمبيعات، فالأخيرة هي عبارة على: "بيان يظهر عدد الوحدات التي يجب إنتاجها للوفاء بالمبيعات المتوقعة والمخزون المستهدف في نهاية الفترة."²

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

² المرجع نفسه، ص 32.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد إلى وجود حالتين، تتعلق الحالة الأولى بنظام الإنتاج على أساس الأوامر الخاصة (الطلبات) بحيث يصعب التنبؤ بالمبيعات المستقبلية في هذا النظام، وبالتالي يكون من الصعب إنتاج كميات مقدما قبل الحصول على الطلبات، ورغم ذلك فيمكن للمؤسسة أن تبدأ في إنتاج بعض الأجزاء مقدما حتى تلبية طلبات الزبائن في الأوقات المحددة.

وتتعلق الحالة الثانية بنظام الإنتاج المستمر الذي يمكننا من التنبؤ بالمبيعات ودورة الإنتاج، فهو يعتمد على التخزين بكميات كبيرة لمواجهة الطلب، وفي هذا النظام يحدد برنامج الإنتاج وفق العلاقة الموالية:

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

وبعد تحديد مستوى الإنتاج تأتي مرحلة التعرف: على الطاقة الإنتاجية الحالية والمتوقعة التي تكفي لتنفيذ برنامج الإنتاج، وهذا معناه معرفة مختلف القيود الإنتاجية ومحاولة تحديد الكميات المثلى من المنتجات، والتي تؤدي إلى تعظيم الربح في خلال فترة الموازنة وهذا معناه الأخذ بعين الاعتبار المبيعات المقدرة، وأنسب طريقة لإيجاد حل لهذه المشكلة طريقة البرمجة الخطية (طريقة السمبلكس أو الطريقة البيانية) في تحديد الحجم الأمثل من الإنتاج في ظل الموارد المتاحة.

ويتطلب إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج إعداد ثلاث موازنات أخرى وهي الموازنة التقديرية للمواد الأولية والموازنة التقديرية لليد العاملة المباشرة، بحيث تقتضي الأولى تقدير كميات وأسعار المواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج كما تهدف هذه الموازنة إلى تحقيق الرقابة على المواد.¹

أما الثانية فهي تتعلق بتقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج، وتقدير الوقت المتاح حيث يتطلب هذا تحديد حجم الساعات المنتجة والساعات العاطلة إن أمكن، بالإضافة إلى تقدير معدل الأجر الساعي سواء بالساعة أو بالقطعة، وتتعلق الموازنة الثالثة بتقدير المصاريف الصناعية غير المباشرة كالاكتلافات، القوة المحركة للصيانة، الإيجار وغيرها من المصاريف التي تمكن من تحسين الإنتاج.²

● الموازنة التقديرية للتموينات

ويكون الهدف من وراء إعداد هذه الموازنة هو ضمان أن الكمية التي يحتاجها تنفيذ برنامج الإنتاج سيتم شراؤها بالكميات المناسبة، وفي الأوقات المناسبة وبالأسعار المناسبة وبال جودة المناسبة، والأهم في هذه الموازنة هو

¹ كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، المرجع السابق، ص 101.

² بديع الدين ريشو، المرجع السابق، ص 33.

التحكم في التكاليف المتعلقة بتسيير المخزون، فالتقدير الجيد في تكوين كمية المخزون تكون تكلفتها الكلية أقل ما يمكن وتسمى هذه الكمية، بالكمية الاقتصادية (الحجم الأمثل)، بما يعود على المؤسسة بفوائد كثيرة.

وتقتضي الموازنة التقديرية للتموينات تقدير الحجم الأمثل للطلبية وذلك عن طريق نموذج وليسن Wilson، تحديد الحد الأدنى والحد الأعلى للمخزون، تقدير نقطة إعادة الطلب، تقدير مخزون الأمان... إلخ، ذلك أن زيادة حجم المخزون عن الحجم الأمثل يترتب عليه تكاليف كثيرة منها:

- ارتفاع أعباء التخزين مثل أعباء التأمينات على المخزون.
- ضياع فرصة بديلة نظرا لتجميد الأموال في المخزون.
- ارتفاع التكاليف الإدارية المتعلقة بتسيير المخزون مثل تكاليف الاحتفاظ.
- ونقصان المخزون عن الحجم الأمثل يترتب عنه خطر النفاذ، والذي يؤدي بدوره إلى تكاليف وأخطار منها:
- تعطيل الإنتاج نظرا لانقطاع الإنتاج وهذا ما يؤدي إلى زيادة التكاليف الثابتة.
- فقدان نسبة من المبيعات نظرا لعدم تلبية المؤسسة لطلبات الزبائن في الوقت المناسب.
- عدم الحصول على خصومات نظرا للشراء بكميات صغيرة.¹

● الموازنة التقديرية الاستثمارية

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

كما أن الموازنة الاستثمارية تستوجب القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي يستوجب استثمارها في أصول ثابتة، وكيف تخصص هذه الأموال، وما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها، ويقتضي ذلك تقدير كل من نفقات الاستثمار، وتقدير إيراداته المستقبلية، بحيث يتم الاعتماد على جملة من المعايير من أجل المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية المطروحة واختيار أنسبها إذ يمكن تقسيم هذه المعايير إلى مجموعتين:

وتجدر الإشارة في هذه الحالة إلى أن هذه المعايير يتم اعتمادها في حالة المستقبل الأكيد:

- المعايير التي لا تأخذ بعين الاعتبار القيمة الحالية للنقود ومنها: فترة الاسترداد (DR)، تكرار الاسترداد، معدل العائد المتوسط (TMR).

¹ ناصر دادي علون وآخرون، المرجع السابق، ص 112.

- المعايير التي تأخذ بعين الاعتبار القيمة الحالية للنقود ومنها: القيمة الحالية الصافية (VAN)، معدل العائد الداخلي (TIR)، مؤشر الربحية (IP).

أما في حالة المستقبل غير المؤكد فيتم الاعتماد على مجموعتين من المعايير:

- معايير اختيار المشاريع الاستثمارية في حالة مستقبل يمكن احتمالته.

- معايير اقتناء المشاريع في حالة مستقبل لا يمكن احتمالته.

وبعد اختيار المشروع الملائم على المؤسسة إعداد موازنة الاستثمار من خلال إعداد الجدول الزمني للاستثمار، والذي يمكن إنجازه حسب ثلاث طرق: حسب تاريخ الالتزام، حسب تواريخ التسديد، حسب تواريخ الاستلام.

وكخطوة أخيرة وهامة، من الضروري تحديد كيفية وطرق تمويل الاستثمار، وذلك بتحديد مصادر التمويل والتي يمكن أن تكون إما داخلية أو خارجية كالقروض الطويلة والمتوسطة المدى، مخطط التمويل (Plan De Financement).

ولكي يقبل المشروع الاستثماري يجب أن يمر على المراحل الآتية:¹

- حصر الاقتراحات الاستثمارية المقدمة من طرف المستويات المختلفة في المؤسسة.

- القيام بدراسة الاقتراحات الاستثمارية المقدمة، من خلال الدراسة التقنية والدراسة التجارية، وتحديد كل الآثار التي سترتب عنها.

- القيام بتجميع كل البيانات المتعلقة بكل اقتراح أو بديل استثماري، ثم إعداد ميزانية تتضمن النفقات والإيرادات المقدر لكل مشروع من المشاريع المقترحة خلال سنوات حياته الإنتاجية.

- المفاضلة بين المشاريع المقترحة وفقا لمعايير معينة ثم بعد ذلك تحديد المبلغ المخصص للاستثمار في هذه المشاريع وفي الأخير القيام بإعداد الموازنة العامة الاستثمارية.²

¹ فركوس محمد، المرجع السابق، ص 108.

² المرجع نفسه، ص 108.

المطلب الثالث: إعداد الموازنة التقديرية

يتم إعداد وتحضير الموازنات التقديرية في المؤسسة عبر خمس مراحل أساسية، هي:¹

أولاً: مرحلة تحضير الموازنات

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

ثانياً: مرحلة إعداد الموازنات المبدئية

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

ثالثاً: مرحلة مناقشة هذه الموازنات مع الإدارة العليا

خلال هذه المرحلة يتم التفاوض ومناقشة الموازنات المبدئية مع الإدارة العليا، وهنا يقوم مراقب التسيير في كل مستوى تنظيمي بضمان وجود تناسق بين هذه الموازنات وأهداف الإدارة العليا، كما يعمل على اقتراح الحلول المناسبة بغرض التعديل في الأهداف لإحداث تقارب بين تطلعات الطرفين (الإدارة العليا ورؤساء المراكز).

كما يتم خلال هذه المرحلة تجميع هذه الموازنات بغرض التأكد من مدى تناسقها فيما بينها وانسجامها، إضافة إلى القيام بعملية مناقشة حول الموارد اللازمة لكل مركز من أجل تحقيق الأهداف المحددة له.

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

رابعاً: مرحلة تحضير الموازنة النهائية

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

خامساً: مرحلة المتابعة والتحديث

بعد عملية الموافقة على الموازنات وتخصيص الموارد اللازمة لكل مركز، يتم القيام بعملية المتابعة وتحديث الموازنات، بمعنى مراعاة التطورات الحاصلة في المحيط وكذا النتائج الفعلية لرؤساء المراكز، إضافة إلى ضرورة إدراج المعطيات والنتائج الفعلية للسنة الحالية في عملية وضع التقديرات الخاصة بالسنة المقبلة، وتعبير آخر فإن عملية وضع الموازنات للسنة المقبلة يجب ألا يتم الاعتماد فيها على موازنة السنة الحالية بل على نتائجها الفعلية.¹

المبحث الثاني: الرقابة على الموازنات التقديرية

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على الموازنات التقديرية

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

تتمثل المراقبة على الموازنة في عملية المقارنة المستمرة بين النتائج الفعلية والنتائج التقديرية المحددة في الموازنات بغرض:²

- البحث عن أسباب الانحرافات.

- تزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات حول هذه الانحرافات.

- اتخاذ الإجراءات التصحيحية الممكنة.

- تقييم أداء المسؤولين.

كما تعرف أيضاً: "مجموعة من إجراءات يقوم بها المسير تبدأ بتحديد وقراءة الانحرافات ثم تحديد الأسباب

المؤدية لهذه الانحرافات كما يحدد المسؤول عليها وأخيراً اقتراح الإجراءات التصحيحية".³

¹ بونقيب أحمد، المرجع السابق، ص 92.

² المرجع نفسه، ص 102.

³ Hélène Loning et autres : **Lo control de gestion**, DUNOD, Paris, 2 édition, 2003, P 132

المطلب الثاني: خصائص الرقابة على الموازنات التقديرية

حتى تكون المراقبة الموازنة التقديرية فعالة يجب أن تتوفر على عدة خصائص هي:¹

- تقديم المعلومات صحيحة: إن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل العملية وأيضاً اتخاذ القرارات، وكثيراً ما يؤدي إلى نتائج أسوأ من الواقع؛
- حسب توقيت المعلومات المقدمة: إذا أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، فحصول المؤسسة على معلومات صحيحة، أمر لا قيمة له إذا جاء بعد انقضاء الأجل أو الموعد المحدد لاستعمالها، سواء في المتابعة والمراقبة أو في استعمال أخرى
- الاقتصاد في التكاليف: شراء نظام الالكتروني لمراقبة التكاليف، يمكن رقايتها باستعمال أنظمة أبسط وأقل تكلفة لا يعتبر اقتصادياً، إذا كانت الفوائد المتحصل عليها لا توازي التكلفة المحتملة فيها.
- سهولة الفهم: إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيداً نظام المراقبة، وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها فإنه سيسعى لتفسيرها، الأمر الذي يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
- التركيز: لجذب انتباه المسير بسرعة إلى الانحرافات التي تشكل نقاط اختناق، وتعرق سير العمل وانسياب الإنتاج، وهو أمر يرتبط بمفهوم المراقبة بالاستثناء.
- تسهيل اتخاذ القرارات: بتقديم معلومات واضحة ومحددة تصلح أساساً لاتخاذ القرار دونما حاجة للتحليل والتفسير والاستقصاء تلك الأمور التي تستهلك وقت المسير وتعقد مهمته.

المطلب الثالث: خطوات عملية الرقابة على الموازنات التقديرية وتحليل الانحرافات

الانحراف هو: "عبارة عن الفرق ما بين المقدر والفعلي، وقد تكون هذه الانحرافات إما ايجابية أو سلبية"²، تحليل الانحرافات يجب تحديد السعر والكمية لكل عنصر من عناصر الميزانية، كما أن المبدأ العام للتحليل هو فرض أحد أحدهما ثابت وآخر متحرك، وتكون علاقة تحديد الانحراف كما يلي:³

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

¹ ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية، الجزائر، 2008، ص 127.

² خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 198.

³ شرون رقية، مراقبة التسيير، مذكرة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2014/2015، ص 53.

إذا رمزنا لكل من:

الكمية المقدرة بـ: Q_R

الكمية الفعلية بـ: P_R

السعر المقدر بـ: Q_S

السعر الفعلي بـ: P_S

ويصبح الانحراف الإجمالي:

$$\Delta = (Q_S \times P_S) - (Q_R \times P_R)$$

ويمكن تحليل الانحراف إلى:

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

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

ويصبح انحراف السعر: $(P_S - P_R) \times Q_R$

$$\Delta P = P_S - P_R \quad \text{ونضع:}$$

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

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

ويصبح انحراف الكمية: $(Q_S - Q_R) \times P_S$

$$\Delta Q = Q_S - Q_R \quad \text{ونضع:}$$

أولاً: تحليل انحراف موازنة المبيعات¹

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

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

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

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

إذا كان الإجمالي $\Delta < 0$ ، هذا الانحراف غير ملائم للمؤسسة وتقع المسؤولية على قسمي المبيعات والتسويق.

إذا كان الإجمالي $\Delta > 0$ ، هذا الانحراف ملائم للمؤسسة.

• تحليل انحراف موازنة الإنتاج

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

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

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

إذا كان الإجمالي $\Delta < 0$ ، هو في صالح المؤسسة وقسم الإنتاج كان تقديره جيد ومناسب.

إذا كان الإجمالي $\Delta > 0$ ، هو انحراف غير ملائم للمؤسسة

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

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

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

¹ شرون رقية، المرجع السابق، 62.

• تحليل انحراف موازنة مستلزمات الإنتاج¹

وهناك ثلاث عناصر في موازنة مستلزمات الإنتاج وهي: المواد الأولية، اليد العاملة والمصروفات الإنتاج غير المباشرة. ويتم تحليل الانحراف كل عنصر على حد.

- تحليل انحراف المواد الأولية:

Δ الإجمالي = (الكمية المقدرة للمادة × السعر المقدر للمادة) - (الكمية الفعلية للمادة × السعر الفعلي للمادة)

Δ السعر = (السعر المقدر للمادة - السعر الفعلي للمادة) × الكميات الفعلية للمادة

Δ الكمية = (الكمية المقدرة للمادة - الكمية الفعلية للمادة) × السعر المقدر للمادة

إذا كان الإجمالي $\Delta < 0$ ، هو في صالح المؤسسة وكلا القسمين التموين والإنتاج كان تقديرهما جيد ومناسب.

إذا كان الإجمالي $\Delta > 0$ ، هو انحراف غير ملائم للمؤسسة

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

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

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

- انحراف اليد العاملة:

Δ السعر = (السعر المقدر لليد العاملة - السعر الفعلي لليد العاملة) × الكميات الفعلية لليد العاملة

Δ الكمية = (الكمية المقدرة لليد العاملة - الكمية الفعلية لليد العاملة) × السعر المقدر لليد العاملة

إذا كان الإجمالي $\Delta < 0$ ، هو في صالح المؤسسة وكلا القسمين الإنتاج والموارد البشرية كان تقديرهما جيد ومناسب.

إذا كان الإجمالي $\Delta > 0$ ، هو انحراف غير ملائم للمؤسسة

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

السعر $\Delta >$ الكمية Δ : فإن المسؤولية تقع على عاتق قسم الموارد البشرية بدرجة كبيرة.

¹ شرون رقية، المرجع السابق، ص 64.

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

- تحليل انحراف والمصرفات الإنتاج غير المباشرة:

Δ السعر = (السعر المقدر لليد العاملة - السعر الفعلي لليد العاملة) \times الكميات الفعلية لليد العاملة

Δ الكمية = (الكمية المقدرة لليد العاملة - الكمية الفعلية لليد العاملة) \times السعر المقدر لليد العاملة

إذا كان الإجمالي $\Delta < 0$ ، هو في صالح المؤسسة فقسم الإنتاج أو إحدى الأقسام الأخرى الصيانة، النقل، التأمين... كان تقديرهما جيد ومناسب.

إذا كان الإجمالي $\Delta > 0$ ، هو انحراف غير ملائم للمؤسسة

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

السعر $\Delta >$ الكمية Δ : فإن المسؤولية تقع على عاتق قسم الصيانة، النقل، التأمين... بدرجة كبيرة.

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

• تحليل انحراف موازنة التموينات¹

Δ السعر = (السعر المقدر للمادة - السعر الفعلي للمادة) \times الكميات الفعلية للمادة

Δ الكمية = (الكمية المقدرة للمادة - الكمية الفعلية للمادة) \times السعر المقدر للمادة

إذا كان الإجمالي $\Delta < 0$ ، هو في صالح المؤسسة فقسمي الإنتاج والتموين كان تقديرهما جيد ومناسب.

أما إذا كان الإجمالي $\Delta > 0$ ، هو انحراف غير ملائم للمؤسسة

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

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

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

¹ شرون رقية، المرجع السابق، ص 65.

الفصل الثالث:

الدراسات السابقة

نظرا لأهمية الموضوع فقد تناولته عدة دراسات وطنية و أجنبية فلنعرج على بعض منها

المبحث الأول: دراسات وطنية

1. دراسة زايدي حميدة بعنوان: "استخدام الميزانيات التقديرية للتحكم في تكاليف المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2011/2010.

عملت هذه الدراسة على تبيان دور الموازنات التقديرية في للتحكم في تكاليف المؤسسة الاقتصادية من خلال زيادة اعتماد المؤسسة على الأساليب الكمية لمواجهة منافسيها، والتحكم في تكاليفها لضمان استمرارها، وإلزام إدارتها بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم للمواد والأجور والمصاريف الأخرى لمنع الإسراف والتبذير.

توصلت الباحثة إلى نتيجة مفادها أن الميزانية التقديرية تستخدم كأداة للتخطيط دون التركيز عليها كأداة الرقابة، مما أدى إلى ظهور انحرافات كبيرة في المؤسسة محل الدراسة، حيث التمسّت الباحثة من خلال دراستها الميدانية أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بدراسة الانحرافات ومعرفة أسبابها ومحاولة معالجتها لتفادي وقوعها في السنوات اللاحقة.

2. دراسة خشعي عفاف بعنوان: "استخدام الميزانيات التقديرية في مراقبة التسيير"، مذكرة الماستر في فحص محاسبي، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2016/2015. اهتمت هذه الدراسة على معرفة دور الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، ضمن مفاهيم جديدة وطرق حديثة التي توظف من أجل إيجاد حلول مناسبة لمختلف المشاكل التي تعاني منها المؤسسات خصوصا ما يتعلق بجانب الرقابة.

توصلت الباحثة إلى نتيجة مفادها أن الموازنة التقديرية أداة هامة وضرورية لمراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة، كما توصلت إلى أن المؤسسة محل الدراسة توظف وتستخدم الموازنة التقديرية كأداة لتخطيط وليس كأداة للرقابة، مما أدى إلى وجود انحرافات كبيرة خلال السنتين 2014 و 2015، لأنها لا تقوم بدراسة الانحرافات الناتجة عن الموازنة وتحديد الأسباب التي أدت إلى ظهورها، ومحاولة معالجتها لتفادي وقوعها مستقبلا، وخاصة أنها اعتمدت على تقدير شخصي وليس بالاعتماد على طرق وأساليب إحصائية في التقدير.

المبحث الثاني: دراسات أجنبية

3. دراسة زيد محمود موسى عليان بعنوان: "مدى أهمية استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية الأعمال، 2009.

تختصر طرق معالجة هذه الدراسة في الجانب النظري التطرق إلى معظم الأفكار العلمية ذات العلاقة بالموضوع أما بخصوص الجانب التطبيقي اعتمد على الدراسة الميدانية من أجل التحليل وذلك باستخدام الأسلوب التطبيقي بهدف جمع البيانات وتحليلها و اختبار الفرضيات لمعالجة الاستبيان. يتمثل الهدف الرئيسي لهذه الدراسة في محاولة الكشف عن مدى التزام الشركات الصناعية في استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط وتقييم الأداء والرقابة على عناصر الانتاج. توصل الباحث إلى جملة من النتائج من بينها أن اتجاهات المؤسسة ايجابية نحو اهتمام الشركات الأردنية بإعداد موازنات تقديرية واستخدامها أداة للرقابة وتقييم الأداء.

4. دراسة الحميد علي سالم، بعنوان: "تقويم نظم الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء في منشأة صناعة الأغذية في اليمن"، مذكرة ماجستير، جامعة عدن، اليمن، 2006.

انحصرت إشكالية هذه الدراسة في ما مدى تقويم نظام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء في مؤسسة صناعة الأغذية في اليمن. لمعالجة الاشكالية المطروحة اعتمد الباحث على المنهج التحليلي التطبيقي في اتجاهين هما الدراسة النظرية للموازنات والاستقصاء المباشر بواسطة الاستبيان. هدفت الدراسة إلى تحديد مستوى ادراك منشآت صناعة الأغذية لأهمية تطبيق نظام الموازنات التقديرية. من بين النتائج المتوصل إليها وجود ادراك جيد لدى ادارة الشركات لأهمية تطبيق نظام الموازنات التقديرية سواء كانت تطبق نظام الموازنات أو لا في حيث أن الشركات التي تطبق النظام تستخدم مخرجات تلك الموازنات في الرقابة واتخاذ القرارات.

خلاصة الفصل

عرجنا في هذا الفصل النظري للبيان ماهية الموازنات التقديرية، وماهية محاسبة التسيير، كما أشرنا إلى العلاقة بين محاسبة التسيير والموازنات التقديرية على مستوى المؤسسات الاقتصادية، وأنواعها وأهدافها وخصائصها التي تتطلب تحقيقها لتحقيق أهداف المؤسسة المنشودة.

كما تبين لنا أن أساس نظام الموازنات التقديرية هو الموازنة التقديرية للمبيعات والتي تعتبر بمثابة الموازنة الأم، وفي غياب هذه الأخيرة لا يمكن قيام نظام الموازنات التقديرية بشكل تام وشامل.

وخلاصة القول هي أن عملية اتخاذ القرارات هي من أصعب الوظائف الإدارية لكونها تعبر عن مدى كفاءة المسير في استقراء المعطيات المادية والمعنوية الموجودة بالمؤسسة ومطابقتها مع أهداف المؤسسة المنشودة، كما تتم هذه العملية وفق مراحل علمية مدروسة وأن آلية ممارسة هذه القرارات تكون حسب الحالة، كما أنه لنظام الموازنات التقديرية دور فعال وأساسي في عملية إدارة المؤسسة لكونها تجبر الإدارة على التخطيط والتوقع المنتظم للمستقبل، بحيث تجعل كل مسير يعلم ما يريد تحقيقه ومتى يجب القيام بعمله.

فنظام الموازنات التقديرية يجبر الإدارة على توظيف آليات وأدوات التسيير المختلفة، وتغيير سلوكيات وانحرافات متوقعة إذا اقتضى الأمر ذلك، كما أن لنظام الموازنات التقديرية دور فعال في اتخاذ القرارات على مستوى المؤسسات الاقتصادية.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

للمراقبة على الموازنات

التقديرية في محاسبة التسيير

بشركة Moderne Optique

تمهيد:

نظرا لمكانة محاسبة التسيير في الشركات فإننا سنقوم في هذا الفصل التطبيقي بدراسة ميدانية لأحد الشركات الاقتصادية التي تسعى الى تحقيق وضعية ممتازة في السوق التنافسية ومن خلال التعرف على شركة (Modern Optique) وتبيان واقع الرقابة على الموازنات التقديرية واستخدامها في محاسبة التسيير و تحليل الانحرافات لموازنتي المبيعات و الإشهار نسعى إلى اكتشاف وإظهار عوامل التأثير في الانحرافات من خلال الدور الرقابي على الموازنات التقديرية.

كما نعرض من خلال هذا الفصل إلى الوقوف على السيرورة التاريخية للمؤسسة، والإشارة إلى الهيكل التنظيمي للمؤسسة، ومختلف مراحل الإنتاج بالمؤسسة، كما نعرض إلى واقع الموازنات التقديرية ومحاسبة التسيير بالمؤسسة خلال السنوات الأخيرة 2017-2018.

للإشارة للعلاقة بين الموازنات التقديرية ومحاسبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة، وكيف تساعد وتحقق الموازنات التقديرية من تجسيد لأهداف ومخططات التقديرية للمؤسسات الاقتصادية.

المبحث الأول: تقديم بشركة (Modern Optique) لصقل الزجاج الطبي

سنتطرق في هذا البحث إلى عرض معلومات حول الشركة وإبراز هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: التعريف بالشركة

الفرع الأول: النشأة والتطور

تقع الشركة في الجزائر العاصمة بئر خادم و هي عبارة عن شركة إنتاجية خاصة متخصصة في مجال صقل وإعداد عدسات النظارات الطبية وقد كانت بدايتها في أفريل 1990 على شكل مؤسسة الشخص الوحيد ذات المسؤولية المحدودة (EURL) ذات رأس مال 18.000.000 دج، تخضع للنظام الحقيقي في تحقيق الربح الضريبي، ومن الناحية الجبائية فإن الشركة تخضع الى التزامات وامتيازات جبائية، وتمثل مختلف الضرائب في:

- الضريبة على ارباح الشركات IBS على أساس الربح المحقق 19 %
 - الرسم على القيمة المضافة TVA 19 %
 - الرسم على النشاط المهني TAP على أساس رقم الأعمال المحقق حوالي 02 % بعد الامتيازات
- تحتوي الشركة على مجموعة من العمال الذين يساهمون في زيادة الانتاج وتحسين المردود والبالغ عددهم 21

عامل

- عمال إداريين : 04
- عمال الانتاج : 10
- عمال التوزيع : 07

ويبقى للشركة أهداف تسعى لتحقيقها والمتمثلة في:

- العمل على ضمان البقاء والاستمرارية وتطوير مكانتها في السوق، حيث أن الطلب المتزايد والنوعية الجيدة عوامل ضمان ذلك.
- استغلال كافة الامكانيات المتاحة للشركة.
- الحصول على اسواق جديدة وجلب اهتمام و ثقة المستهلكين من ناحية الجودة، النوعية و السعر وتغطية رغباتهم.
- تحقيق أرباح أكثر.

الفرع الثاني: موقع الشركة في السوق

نتيجة ظهور منافسين جدد و انفتاح السوق على الاستثمارات الاجنبية ولعدم وجود نقاط بيع خاصة تراجعت حصتها في السوق في السنوات الأخيرة. رغم محاولاتها في تحقيق زمن الطلبية؛ حيث تقوم بإنتاج نوعين من العدسات من حيث نوعية المادة الأولية :

- الزجاج الطبي المعدني Minéral
- الزجاج الطبي العضوي Organique

وفي كل نوع يوجد عدة أصناف من حيث اللون و من حيث المعالجة بأغشية الحماية. وأمام الوضع الصعب الذي تعيشه الشركة خاصة فيما يتعلق بتطوير وتحديد تقنية التكنولوجيا المستعملة وتكلفة الأجهزة تحاول الشركة الحفاظ على ثقة زبائنها من خلال الاعتماد على مواد أولية أصلية.

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي ومراحل إنتاج الزجاج في الشركة

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للشركة

تعتبر هذه الشركة من الشركات الخاصة ذات الطابع الإنتاجي وقد قسمت إلى عدة مصالح

أولاً: المدير العام

يعد المسؤول الأول وعلى عاتقه حسن تسيير الشركة إداريا و تقنيا والتنسيق بين مختلف الموظفين.

ثانيا: الأمانة

تعد همزة وصل بين المدير العام والمصالح ، ومن مهامها :

- استقبال الضيوف والزبائن و الزوار.
- اعداد اللقاءات والاجتماعات الدورية.
- توصيل التعليمات.

ثالثا: الأمن

- الأمن العام.
- الأمن الصناعي كالمحافظة على أمن الآلات من المخاطر.

رابعا : مصلحة الزبائن

- استقبال الطلبيات و برمجتها.

- الإشهار بالمنتجات الجديدة.
- إعداد الدراسات التقنية حسب الطلبية.
- إعداد تقديرات الأسعار.

خامسا : مراقبة النوعية

- متابعة المادة الأولية (النوعية والجودة) في جميع مراحل الإنتاج.
- مراقبة المنتجات التامة قبل إرسالها إلى الزبون.

سادسا: مصلحة المستخدمين

- السهر على متابعة ومراقبة ملفات العمال.
- متابعة تطور المسار المهني للمستخدمين.
- مراقبة كشف الحضور.

سابعا: مصلحة المحاسبة والمالية

- إعداد الفواتير والفواتير الشكلية.
- التأكد من مطابقة الأسعار.
- متابعة أرصدة الزبائن و الموردين.
- تحرير وتحصيل الشيكات.
- مسaire التدفقات المنتجة لحركة الأموال.
- إعداد القوائم المالية والمحاسبية.

ثامنا: مصلحة الإنتاج

- متابعة المخزون ومطابقته مع الطلبية.
- .Glontage
- .Générateur
- .Doucissage
- .Polissage

- .Déglontage
- .Contrôle correction
- .Couleuration
- .Traitement

تاسعا: مصلحة التسويق

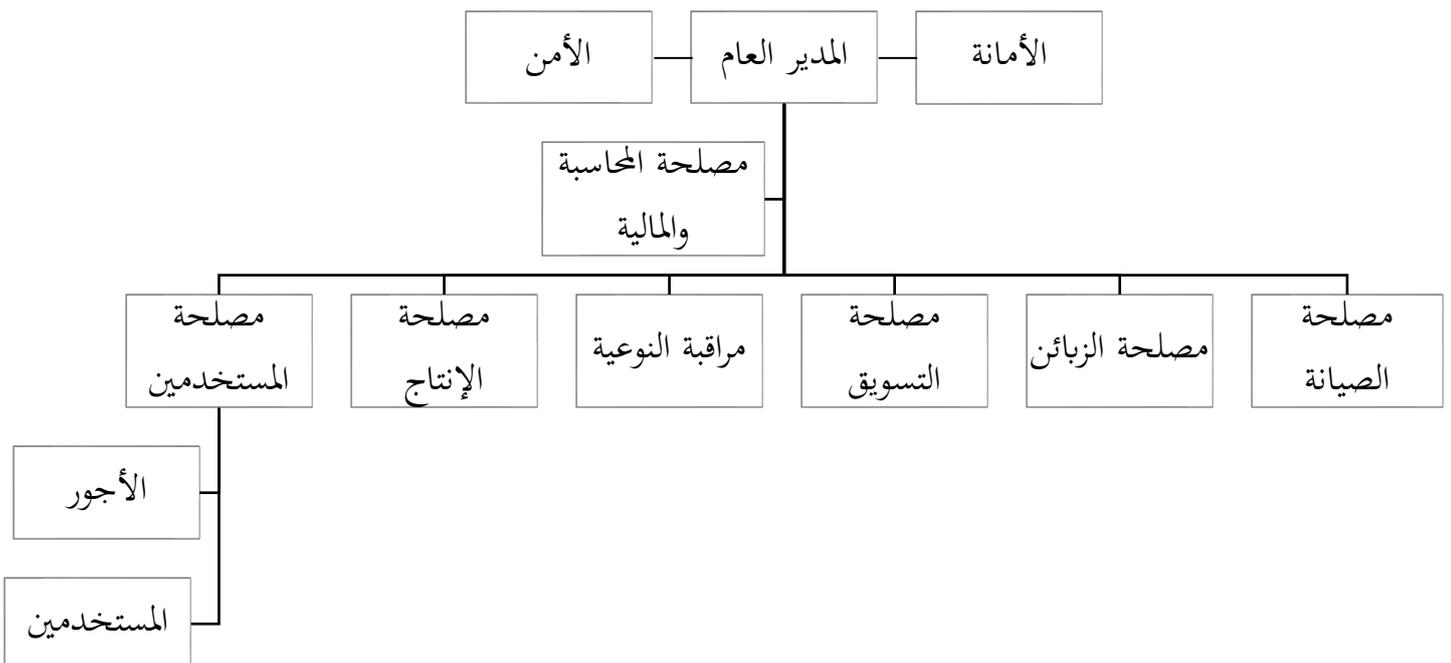
- إرسال الطلبات للزبائن.
- تقصي السوق.
- إرضاء الزبائن.
- البحث عن زبائن جدد.
- إشهار المنتج.

عاشرا: مصلحة الصيانة

- تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للآلات.
- تأمين الخدمات لضمان السير الحسن للمعدات.

والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للشركة:

الشكل رقم 04: الهيكل التنظيمي للشركة



المصدر: مصلحة المحاسبة والمالية

الفرع الثاني: مراحل انتاج الزجاج في الشركة

يمر انتاج الزجاج الطبي بعدة مراحل نوجزها كما يلي:

➤ المرحلة الأولى: مرحلة الشراء

- متابعة ملف الاستيراد.
- نقل المواد الأولية إلى المخزن.
- ترتيب وتصنيف المواد الأولية إلى المخزن حسب اللون والنوعية والحجم.

➤ المرحلة الثانية: مرحلة الإنتاج

- استقبال الطلبات على شكل بطاقات من طرف مصلحة الزبائن فلكل طلبية بطاقة خاصة تحتوي على جميع البيانات بالتفصيل.
- فرز البطاقات حسب المواد الأولية المراد استعمالها، ووضع المادة الأولية من الزجاج لكل بطاقة.
- إرسال الطلبات مع المواد الأولية إلى ورشة التصنيع.
- Glantage: وهو عملية إصاق قطعة معدنية خاصة بالزجاج عن طريق مادة خاصة لتمكينها من الاتصال بالآلة.
- Generateur: وهو جهاز يعمل على إعطاء الشكل الأولي للزجاج عن طريق قياسات رياضية خاصة.
- Doucissage: وهي آلة تعمل على المسح الأولي للزجاج عن طريق محلول خاص يضخ عند عمل الآلة، بحيث يكون سطح الزجاج أملسا.
- Polissage: وهي آلة تعمل مثل عمل آلة Doucissage ولكن عن طريق محلول آخر بحيث يكون الزجاج شفافا.
- Deglantage: وهو عملية نزع النقطة المعدنية عن الزجاج في حمام ساخن.
- Controle Correction: وهو التأكد من مطابقة قياسات الزجاج مع البطاقة التقنية للطلبية.
- Couleuration: وهو عملية تلوين الزجاج عن طريق آلة خاصة وبمحاليل مختلفة.
- Traitement: وهو عملية إضافة طبقات خاصة لمعالجة مختلف الوضعيات الضوئية كعكس المؤثرات الضوئية التي تطلقها شاشات الهاتف والتلفزيون وغير ذلك.

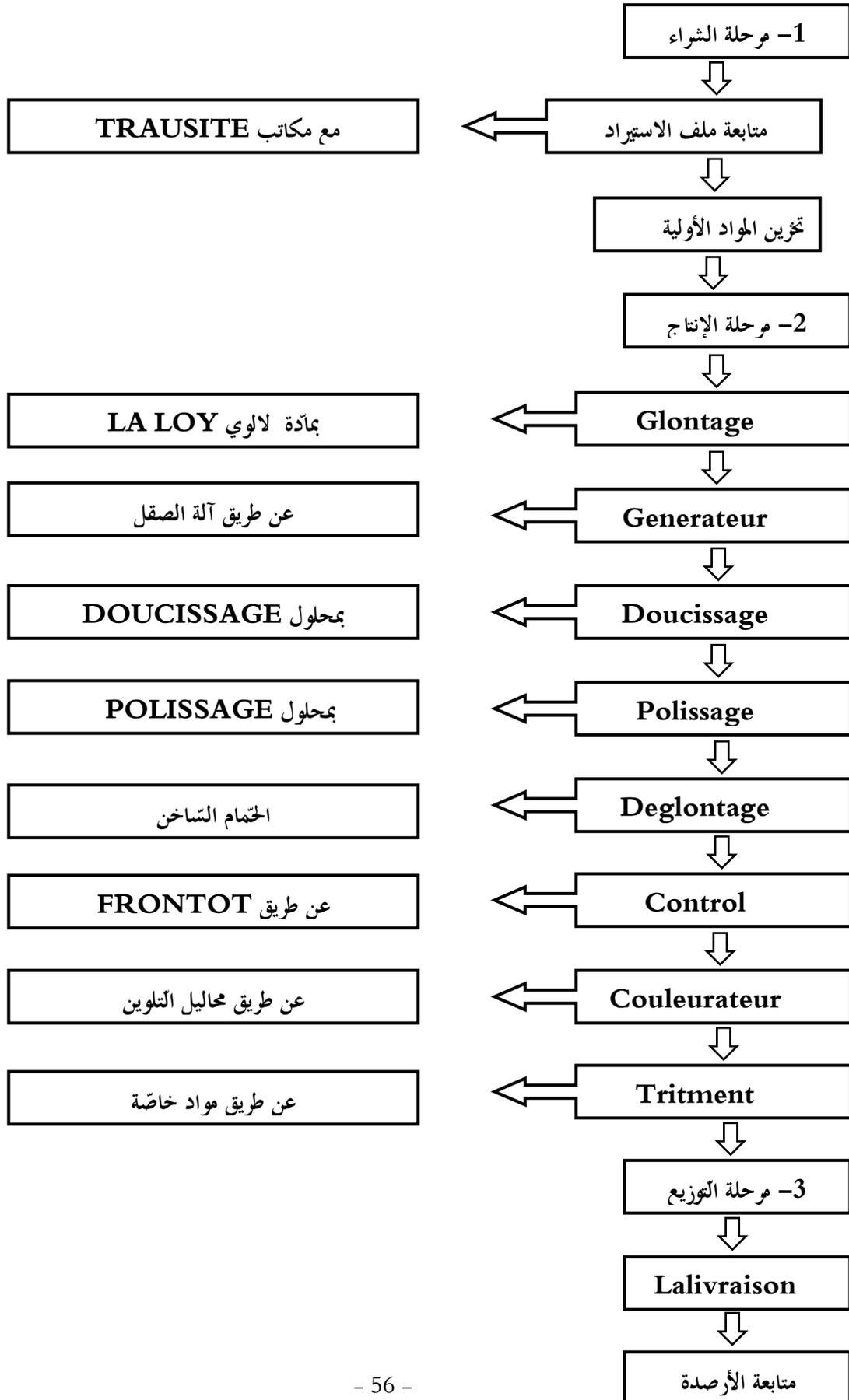
المرحلة الثالثة: مرحلة التوزيع

- وضع كل زجاجة طبية في ظرف خاص "Pouchette" به كامل معلومات الطلبة.
- إعداد الفواتير الخاصة بكل طلبة وبكل زبون.
- توظيف الطلبة حسب الحصص الموجهة إليها وإرسالها إلى الزبون.
- متابعة حسابات وأرصدة الزبائن.

والشكل التالي يوضح مراحل الانتاج:¹

¹ من إنجاز الباحثين

الشكل رقم 05: مراحل إنتاج الزجاج بالشركة



المبحث الثاني: واقع الموازنة التقديرية ومحاسبة التسيير في الشركة

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

المطلب الأول: دور ومكانة محاسبة التسيير في الشركة

تتمثل المهنة الأساسية لمحاسبة التسيير في مساعدة المسؤولين والإدارة على التحكم بشكل جيد في تسيير نشاطاتهم، وتحقيق أهدافهم من خلال عمليات قائمة على وضع الموازنات وخطط العمل بغرض تحقيق بغرض تحقيق الأهداف، وكذا قياس وتحليل المعلومات المالية وغير المالية، وجعلها في متناول المستويات الإدارية المختلفة، لاستخدامها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، ووضع الاستراتيجيات الملائمة، كما يقوم محاسب التسيير بالدور الرقابي عن طريق متابعة النتائج وتحديد الانحرافات، ومساعدة المسؤولين على شرح أسبابها، ومن ثم اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة.

غير أن الشركة لا تحتوي على مصلحة خاصة بمحاسبة التسيير، فهذه الأخيرة هي إحدى وظائف المدير العام الذي هو على دراية شاملة بما يجب ان يكون عليه الأمر في كل المصالح؛ فهو يملك خبرة عالية في ملاحظة العمال وكمية العمل خلال بداية اليوم، كما يقوم بالتنسيق مع مصلحة المحاسبة والمالية في إعداد الخطط السرية العريضة، وعن طريق الجلسات الدورية مع كل طاقم العمل، كما يتم فيها كذلك تبادل الانتقادات واقتراح الحلول بما يخدم الشركة، والخروج بالتوصيات التي يؤشرها المدير أخيرا.

المطلب الثاني: الموازنة التقديرية في الشركة

لا توجد مصلحة إعداد الموازنة التقديرية؛ حيث تقوم كل مصلحة بإعداد موازنتها اعتمادا على الميزانيات الحقيقية للفترة السابقة وكذا متطلبات السوق من منتجات الشركة ومدى سمعة الشركة، وكذا واقع المنافسين الجدد ومدى استعمال التكنولوجيات المختلفة التي تتطور بوتيرة سريعة، مما أدى إلى وجوب الجدية في رسم الخطط، وتقدير الميزانيات خاصة فيما يخص مصلحة الزبائن ومصلحة المائتة والمحاسبة، ومصلحة الشراء ومصلحة التسويق؛ حيث تقوم مصلحة الشراء بتتبع مسار المخزون عبر السنوات الماضية وهذا لكلّ صنف، ولون المادّة الأوتية لتفادي نفادها.

وهذا يعطي انطباعا جيدا لدى الزبائن بأن كل ما يخطر في بالهم من طلبيات هو موجود وأنواع مختلفة، كما تقوم مصلحة الزبائن بإعداد خطط شهرية حول الزبائن الأوفياء في ذلك الشهر، وتقديم امتيازات لذلك الشهر، وإعداد تقديرات للشهر الداخِل، وبالنسبة لمصلحة التسويق تقوم بإعداد مخطط ميداني للزيارات الموسمية للزبائن،

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للرقابة على الموازنات التقديرية في محاسبة التسيير

وتقديم الشّروحات والتّماذج ، والإشهار بالشركة، واكتشاف الرّبائن الجدد ومحاولة الحفاظ على الرّبائن القدامى، وجس نبض السوق من خلال سمعة الشركة، وكذا نصيب المنافسين من السوق، وبالنسبة لمصلحة المائيّة والمحاسبة فتقوم بدراسة جميع ميزانيات المصالح الأخرى ومطابقتها مع بعضها البعض من حيث نصيب السوق والسمعة لدى الرّبائن وتقديرات الطلبات وتقديرات المخزون للمواد الأولية حسب التّوع واللّون، وكذا الميزانيات الفعلية المحقّقة في السّنوات الماضية، ومن ثمّ تقوم بإعداد الموازنات التقديرية للسّنة المقبلة، وهذا لكلّ شهر، وأهمّ ما تعد من الميزانيات الميزانية التقديرية للمبيعات، والميزانية التقديرية للإشهار.

المبحث الثالث: تحليل الانحرافات

تعتبر موازنتي المبيعات والإشهار من أهم الموازنات التقديرية التي تعدها الشركة؛ لأنها تعدّ الأكثر فعالية من حيث المراقبة، وكأداة لقياس مدى فعالية نظام مراقبة ومحاسبة التسيير؛ حيث يتمّ إعدادها من طرف لجنة خاصّة بالاعتماد على المعلومات التي تحصل عليها من مصالح مختلفة داخل الشركة أو من خارجها عن طريق مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المقدر في الموازنة الشاملة للشركة، وتعتبر هذه المعلومات الأساس لقيام الإدارة العليا بممارسة الرّقابة وتقييم الأداء لكافة الأنشطة داخل الشركة.

المطلب الأول: تحليل انحرافات المبيعات

تبعاً لمعطيات الشركة وامكانياتها، وبمحكم نشاطها، وكذا واقع انتاج وصقل الرّجاج الطّي في ولاية الجزائر العاصمة، وفي كامل التراب الوطني، ومراعاة طبيعة المنتج، وتطور مبيعاته خلال أشهر السنة، وكذا بالنسبة للسّنوات السابقة، يمكن استخلاص توزيع المبيعات التقديرية والفعلية لسنة 2017 وانحرافاتها. حسب المعطيات من مصلحة المحاسبة والمائيّة للشركة لسنة 2017 تكون الانحرافات كما يلي:

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

$$\text{الانحراف الاجمالي للمبيعات} = 4800077800 - 45635868.60 = 2364909.40 \text{ دج}$$

وتقاس نسبة الإنجاز او نسبة التّحقيق بالعلاقة التّالية:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \text{المبيعات الفعلية} / \text{المبيعات المقدّرة}$$

$$\text{نسبة الانجاز} = 48000778.00 / 45635868.60 = 95.07 \%$$

الجدول رقم 02: انحراف المبيعات لسنة 2017

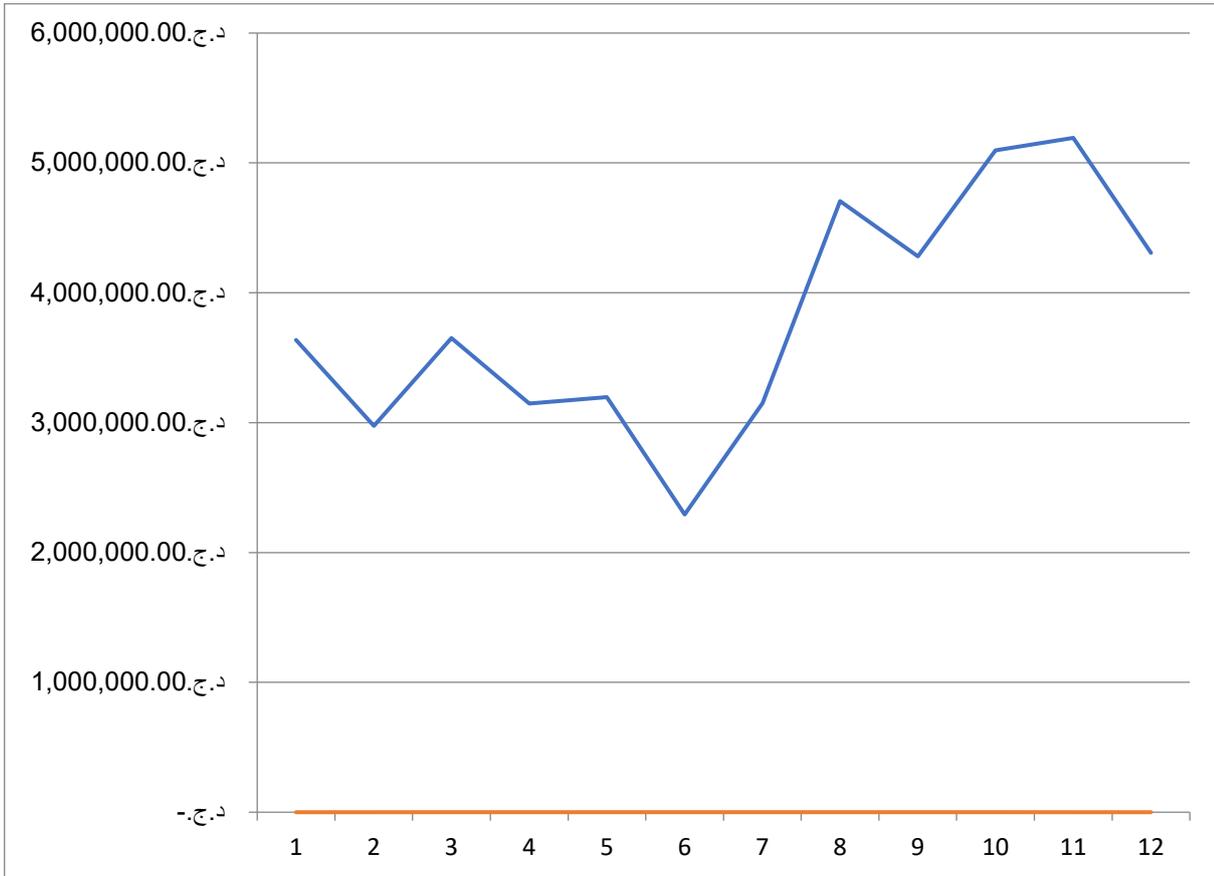
الأشهر	المبيعات التقديرية	المبيعات الفعلية	الانحراف	نسبة الانجاز
1	3 749 522,00	3 635 583,00	113 939,00	96,96%
2	3 438 764,00	2 976 106,00	462 658,00	86,55%
3	3 621 842,00	3 651 102,00	-29 260,00	100,81%
4	4 026 036,00	3 147 989,60	878 046,40	78,19%
5	3 977 092,00	3 196 683,00	780 409,00	80,38%
6	3 641 848,00	2 292 809,40	1 349 038,60	62,96%
7	3 900 568,00	3 150 315,00	750 253,00	80,77%
8	4 060 854,00	4 705 775,20	-644 921,20	115,88%
9	4 285 470,00	4 281 566,10	3 903,90	99,91%
10	4 684 694,00	5 096 322,00	-411 628,00	108,79%
11	4 006 982,00	5 192 973,10	-1 185 991,10	129,60%
12	4 607 106,00	4 308 644,20	298 461,80	93,52%
المجموع	48 000 778,00	45 635 868,60	2 364 909,40	95,07%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معطيات من مصلحة الزبائن

نلاحظ أن الانحراف الاجمالي للمبيعات لسنة 2017 موجب نظرا للانخفاض في الوحدات المباعة الفعلية من الزجاج الطبي عن الوحدات المقدره، وهذا يدل على أن الشركة لم تصل إلى الهدف المنشود تماما، رغم تحقيق أرقام جيدة وأكثر من ممتازة خلال شهر نوفمبر وأوت، واتسمت بنوع من الترددات، وهذا يرجع إلى التوفيق في وضع الميزانية التقديرية، وتظافر جهود مختلف المصالح في الشركة، وخير دليل هو نسبة الانجاز التي قاربت 100%، والتي هي بقيمة 95.07%

أما التمثيل البياني لمبيعات 2017 كما يلي:

الشكل رقم 06: المبيعات الفعلية لسنة 2017



نلاحظ أن المنحنى بشكل عام في حالة تزايد، فالشركة تتأثر من أجل كسب المزيد من حصة السوق نظراً لأقدميتها نوعاً ما، ولحالة توفير مختلف أنواع الزجاج، والاهتمام بالإشهار بشكل منظم ومدروس، كما نلاحظ أنه لا توجد ارتفاعات أو انخفاضات حادة باستثناء شهر أوت لدخول المنافسين في عطلة الشركة لم تأخذ عطلة جماعية، وأما بالنسبة لشهر جوان فقد تزامن وشهر رمضان الذي انشغل فيه الزبائن في شؤون أخرى.

ويتسم الشكل بنوع من الاستقرار وعدم التذبذبات الكبيرة، وتعتبر هذه التذبذبات كذلك بنفاذ أو نقص بعض أنواع الزجاج وألوانه، نظراً لتعدد الأشكال والألوان المعروضة في السوق التي تجعل من الصعب تأمين توفيرها كلها في كامل السنة، كما يوجد عامل التكنولوجيا الذي يغير من معطيات السوق وهذا عندما يصدر منتج جديد وأكثر تطوراً في الجانب التقني والتكنولوجي من سابقه .

أما المبيعات لسنة 2018 كانت كما يلي:

الجدول رقم 03: انحراف المبيعات لسنة 2018

الأشهر	المبيعات التقديرية	المبيعات الفعلية	الانحراف	نسب الانجاز
1	4 619 510,00	2 799 188,00	1 820 322,00	60,59%
2	4 478 768,00	3 054 730,00	1 424 038,00	68,20%
3	4 516 050,00	3 141 362,00	1 374 688,00	69,56%
4	4 503 156,00	3 981 222,00	521 934,00	88,41%
5	4 249 938,00	3 521 686,00	728 252,00	82,86%
6	3 578 204,00	3 420 060,00	158 144,00	95,58%
7	3 486 000,00	3 855 544,00	-369 544,00	110,60%
8	3 709 538,00	3 778 572,00	-69 034,00	101,86%
9	3 721 900,00	3 502 352,00	219 548,00	94,10%
10	4 731 566,00	4 373 222,00	358 344,00	92,43%
11	4 391 170,00	3 415 762,00	975 408,00	77,79%
12	3 718 596,00	4 132 128,00	-413 532,00	111,12%
المجموع	49 704 396,00	42 975 828,00	6 728 568,00	86,46%

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

نلاحظ أن الانحراف الاجمالي لمبيعات سنة 2018 موجب ويقدر بـ 6.728.568,00 د.ج، وهو غير مناسب للشركة خاصة بعد أن حققت أرقاما جيدة فيما يخص الانحراف ونسبة الانجاز في السنة الماضية 2017، فقد تضاعف الانحراف مرتين كما تدنت نسبة الانجاز إلى 86,46%، رغم كونها نسبة جيدة لأنها تعدت 80%، ويرجع السبب إلى الثقة التي كانت لدى المسير وكامل أعضاء الشركة، فقد وضعوا تقديرات تفوق تقديرات سنة 2017، للطموح الكبير في الزيادة من تحصيل حصّة السوق؛ حيث كانت المنافسة قوية وظهر منافس جديد.

كما يرجع السبب إلى هاجس الأزمة المالية التي أعطت انطبعا بالانكماش لدى الزبائن.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للرقابة على الموازنات التقديرية في محاسبة التسيير

وفيما يلي وقبل التطرق إلى التمثيل البياني لسنة 2018، نمر على نسبة التطور، فنسبة التطور تقاس بالعلاقة التالية:

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

$$\text{نسبة التطور} = (45635868.60 - 42975828.00) / 45635868.60$$

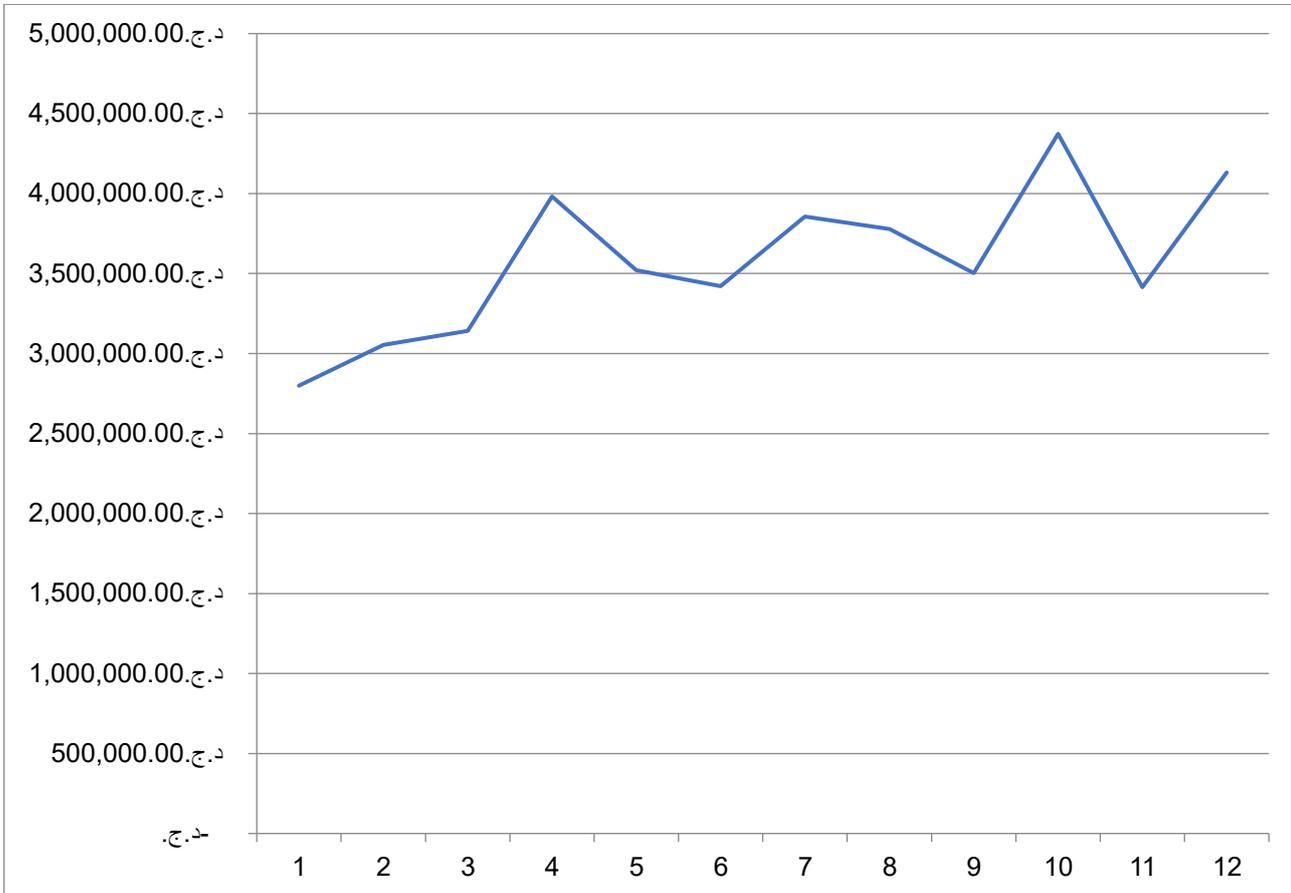
$$= -0.06$$

$$= -6\%$$

وتدلّ هذه النسبة على تراجع في مبيعات سنة 2018 بـ 6% على السنة السابقة، بسبب المنافسة والوضع الاقتصادي السائد.

أما التمثيل البياني للمبيعات الفعلية لسنة 2018 فهو كما يلي:

الشكل رقم 07: المبيعات الفعلية لسنة 2018



نلاحظ من التمثيل أنّ المنحنى كان أقلّ تذبذبا من السنة الماضية وعلى العموم فهو في حالة ارتفاع، كما نلاحظ أن أعلى نسبة مبيعات كانت في شهر أكتوبر تزامنا والدخول الاجتماعي الذي ينعكس إيجابا على الشركة، وبالنسبة لشهر جوان أنّ فيه تناقص لتزامنه مع شهر رمضان، وبالنسبة لشهر نوفمبر حيث نلاحظ فيه انخفاض واضح، وهو راجع نسبيا إلى انخفاض كمية المخزون، خاصة بالنسبة لنوع الزجاج ذو القيمة العالية، كما نستنتج من التوازن النسبي على مدار الأشهر إلى مجهود طاقم الشركة في عمليّة الإشهار والتكوين المستمر في مجال البصريات وميكانيك الدقة خاصة لموظفي مصلحة الزبائن التي تعطي بدورها الراحة للعملاء، والثقة في منتجات الشركة.

كما نلاحظ بأنّ الانحراف كان بنسب ضئيلة في كامل السنة فيما عدا الأشهر الثلاثة الأولى؛ حيث أثر المنافس الجديد في السوق.

استنتاج:

من استقراءنا لجدول المبيعات لسنة 2017 وسنة 2018، وكذا تحليلنا للتمثيل البياني لمبيعات سنة 2017 وسنة 2018، نلاحظ الجودة والموضوعية في وضع الموازنة التقديرية، والأهم من ذلك الرقابة الدورية من طرف المسؤول على الموازنة، ومحاولة تفادي الانحرافات على مدار الأشهر، وكذا أهمية محاسبة التسيير بصفة عامة، وانعكاسها على أداء الشركة في كلّ المصالح التي تعمل كفريق واحد، والتي لمسناها في نوعية التواصل بين مختلف المصالح، وكيفية صياغة خطة العمل، وكذا مرافقة طاقم العمل.

المطلب الثاني: تحليل انحراف تكاليف الإشهار

يقاس انحراف الإشهار لسنة 2017 بـ:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{تكاليف الإشهار المقدرة} - \text{تكاليف الإشهار الفعلية}$$

$$1851836.00 - 1868500.00 = \text{الانحراف الإجمالي لتكاليف الإشهار}$$

$$= 16664.00 \text{ دج}$$

أما نسبة التقدير الإجمالية للإشهار تقاس بـ:

نسبة التقدير الإجمالية = التكاليف الفعلية للإشهار / التكاليف المقدرة للإشهار

$$1868500.00 / 1851836.00 =$$

$$= 99.11\%$$

الجدول رقم 04: انحراف تكاليف الإشهار لسنة 2017

الأشهر	تكاليف الإشهار التقديرية	تكاليف الإشهار الفعلية	الانحراف	نسبة التقدير
1	129 500,00	142 450,00	-12 950,00	110,00%
2	129 500,00	130 000,00	-500	100,39%
3	51 000,00	52 000,00	-1 000,00	101,96%
4	836 500,00	805 300,00	31 200,00	96,27%
5	51 000,00	52 500,00	-1 500,00	102,94%
6	51 000,00	51 000,00	0	100,00%
7	129 500,00	128 000,00	1 500,00	98,84%
8	129 500,00	120 000,00	9 500,00	92,66%
9	51 000,00	51 700,00	-700	101,37%
10	129 500,00	133 000,00	-3 500,00	102,70%
11	129 500,00	131 650,00	-2 150,00	101,66%
12	51 000,00	54 236,00	-3 236,00	106,35%
المجموع	1 868 500,00	1 851 836,00	16 664,00	99,11%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من مصلحة المحاسبة والمالية

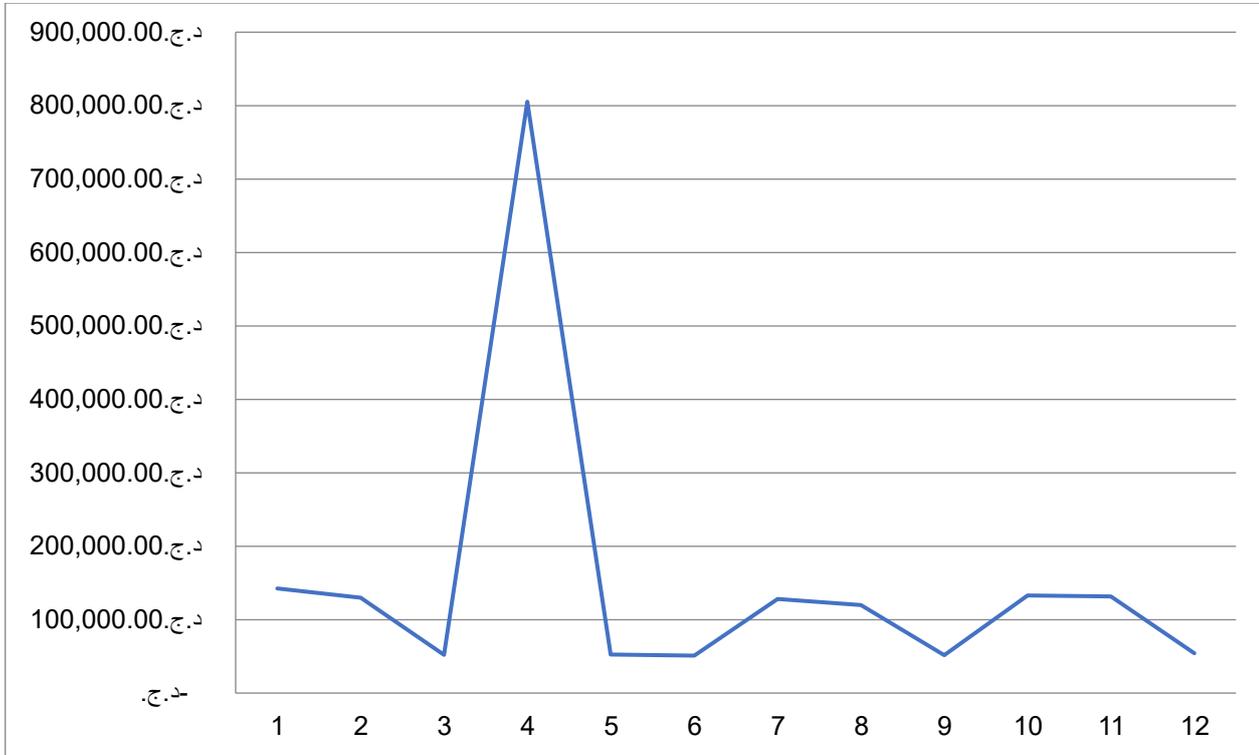
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للرقابة على الموازنات التقديرية في محاسبة التسيير

نلاحظ من الجدول ان الانحراف الإجمالي للتكاليف موجب وبنسبة 99.11%، وهي نسبة ممتازة جدا مما يعني أن لجنة إعداد الموازنة كانت موفقة إلى حد بعيد، وقد تمكن مسؤولو الإشهار والرعاية بتوفير ما قيمته 16664.00.

وعموما الانحرافات في كل شهر كانت طفيفة عدا شهر أفريل لأن تكاليف الصالون الوطني للبصريات كانت اقل مما سطرته المصلحة .

أما التمثيل البياني لتكاليف الإشهار لسنة 2017 فهو كما يلي:

الشكل رقم 08: تكاليف الإشهار لسنة 2017



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول .

نلاحظ أن التمثيل البياني كان عبارة عن صعود حاد ونزول حاد ورغم هذا فهو يتناسب والتكاليف المقدرة فقد اعتمدت الشركة على عدة أنواع من الاشهار ، فتقوم في بعض الاشهر بإرسال ممثلين للدعاية لصالح الشركة من خلال الزيارات لعين المكان (الى محل العميل) عن طريق اخذ موعد مسبق ، فقد كانت التكاليف تحتوي على مصاريف النقل والإطعام والفندق وكذا رواتب الممثلين وبوستارات الدعاية وبعض الهدايا للعملاء المميزين وكل هذا عن طريق برنامج للمرور على كامل العملاء الأوفياء مع البحث عن عملاء جدد وهذا ما تعكسه الأشهر جانفي، فيفري، جويليه، أوت، أكتوبر ونوفمبر.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للرقابة على الموازنات التقديرية في محاسبة التسيير

وأما بالنسبة للتكاليف المنخفضة خلال الأشهر مارس، ماي، جوان، سبتمبر و ديسمبر، فهي انعكاس لمهمة أخرى يقوم بها الممثلون للدعاية والإشهار، هذه المرة عن طريق الاتصال بالهاتف أو وسائل التواصل الاجتماعي؛ حيث يتصل بالزبون ولو عن غير موعد مسبق فيذكره بمكانة الشركة أو يبعث له وثائق إخبارية رقمية عن طريق الانترنت وهي خطوة جيدة توفر الكثير من المال والوقت وتعطي راحة أكثر للزبون، ويجب أن يهتم به ويسأل عن أحواله وهي تقريبا شهرين بشهرين؛ شهرين للاتصال الهاتفي وشهرين لزيارة عين المكان.

وما نلاحظه أيضا أن هناك ذروة عالية جدا تتمثل في القيمة: 805300.00 دج، لشهر أفريل وهي تعكس تكاليف العرض في الصّالون الوطني للبصريات الذي مدّته 4 أيام.

وأما انحراف تكاليف الإشهار لسنة 2018 فهو كما يلي:

الجدول رقم 05: انحراف تكاليف الإشهار لسنة 2018

الأشهر	تكاليف الإشهار التقديرية	تكاليف الإشهار الفعلية	الانحراف	نسبة التقدير
1	134 500,00	130 219,00	4 281,00	96,82%
2	134 500,00	133 480,00	1 020,00	99,24%
3	53 000,00	53 000,00	0	100,00%
4	134 500,00	136 594,00	-2 094,00	101,56%
5	200 000,00	182 640,00	17 360,00	91,32%
6	53 000,00	53 420,00	-420	100,79%
7	134 500,00	125 005,00	9 495,00	92,94%
8	134 500,00	132 371,00	2 129,00	98,42%
9	53 000,00	53 400,00	-400	100,75%
10	53 000,00	54 036,00	-1 036,00	101,95%
11	200 000,00	230 256,00	-30 256,00	115,13%
12	53 000,00	53 890,00	-890	101,68%
المجموع	1 337 500,00	1 338 311,00	-811	100,06%

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق من مصلحة المحاسبة المالية

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للرقابة على الموازنات التقديرية في محاسبة التسيير

نلاحظ شيفين أساسيين هما:

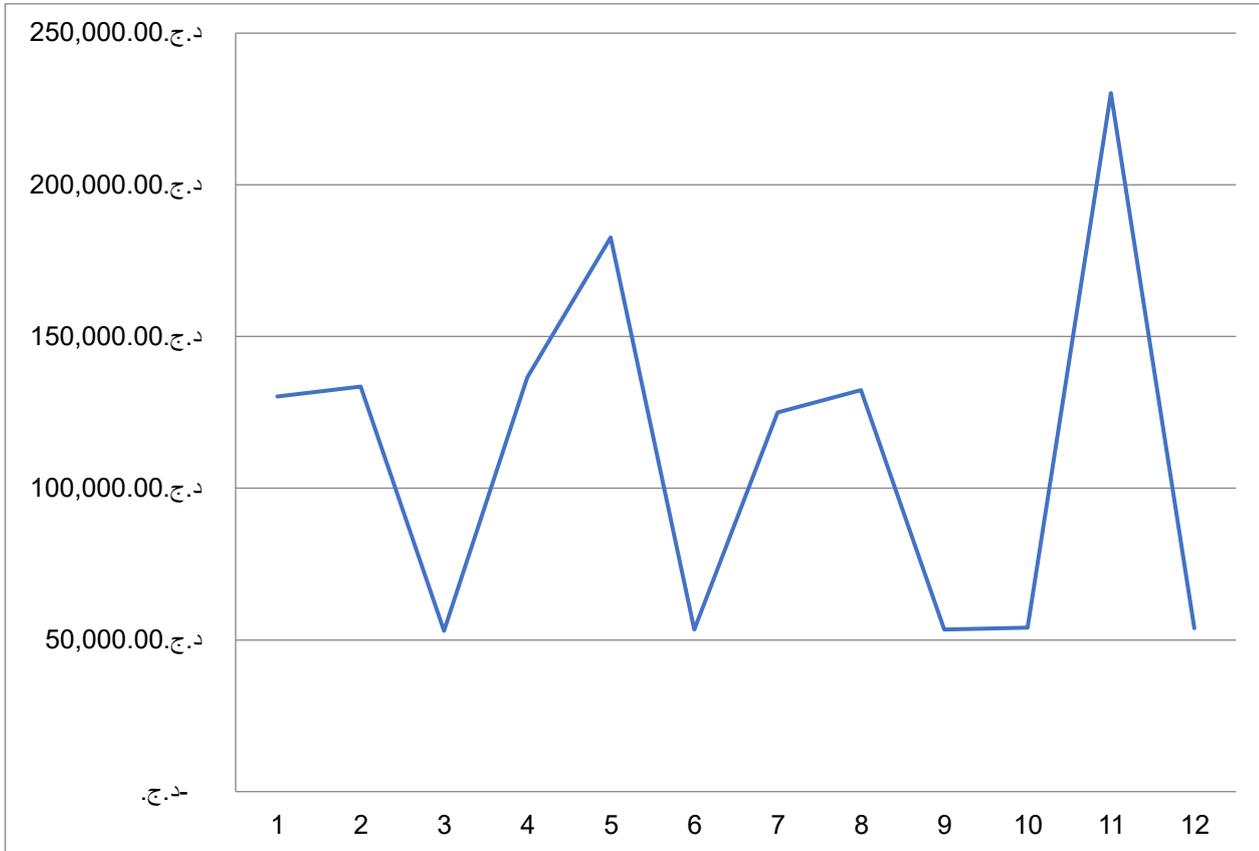
- (1) التكاليف التقديرية لسنة 2018 أقل من التكاليف التقديرية لسنة 2017 بقيمة 531000.00 دج.
- (2) انحراف التكاليف كان بقيمة 811.00 دج فقط، أي بنسبة 100.06%.

فبالنسبة لانخفاض التكاليف فهو راجع إلى خطة الشركة في اقتراح أو إدراج بديل آخر للدعاية والاشهار، وهو القيام بدورات مغلقة على مدار يومين، تتخللها زيارة خاصة للمخبر من طرف الزبائن لتمكين الزبون من التقرب أكثر، ومدّ جسر التواصل بين الشركة والزبون.

وخلال هذه الدورات يقوم أساتذة مختصين بالتعريف عن المنتجات الجديدة في إحدى المحاضرات، فتدخر الشركة مبالغ معتبرة عوض الحضور في المعارض الوطنية والدولية التي تكلف الكثير ولا تضمن الاحتكاك بكامل أو معظم الزبائن على غير ما تحقّقه الدورات والأيام الدراسية من تغطية أكبر عدد من الزبائن.

والتّمثيل البياني لتكاليف الإشهار لسنة 2018 كما يلي:

الشكل رقم 09: تكاليف الإشهار لسنة 2018



المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على الجدول .

نلاحظ تشابه بين السنتين 2017 و2018، غير أنه في التمثيل البياني لسنة 2018 كانت لدينا ذروتين عاليتين: الأولى في شهر ماي بقيمة 182640.00 دج، والثانية في شهر نوفمبر بقيمة 230256.00، وهي الأشهر التي أقيمت فيها الأيام الدراسية، والدورات المغلقة للزبائن، وأما النقاط الأخرى فهي بين طريقة الاتصال الهاتفي للزبون، وطريقة الزيارات لعين المكان.

استنتاج:

من استقراءنا لجدول تكاليف الإشهار لسنة 2017 وسنة 2018 وكذا تحليلنا للتمثيل البياني لتكاليف الإشهار لسنة 2017 وسنة 2018، نلاحظ الجدية والدّكاء في وضع الموازنة التقديرية، وكذا المرافقة لتنفيذ الخطط المبرمجة من طرف الشركة في أرض الواقع، عن طريق مختلف أنواع ووسائل الدعاية والإشهار، والبحث عن الطرق المثالية والمناسبة، والكفاءة وكذا الرقابة عليها من طرف المسؤول بالدور الرقابي الذي لمسنا فعاليته من خلال الرقابة على الموازنات التقديرية بصفة خاصة، وكذلك من خلال محاسبة التسيير بصفة عامة.

خلاصة الفصل

حاولنا في هذا الفصل التطرق إلى واقع الرقابة على الموازنات التقديرية في شركة (OPTIQUE MODREN) خلال سنتي 2017 و 2018 وتحديثنا عن مكانة الموازنات التقديرية ودورها في تحقيق محاسبة التسيير في الشركة، فوجدناها تتم بصفة جيّدة، وأحيانا ممتازة، لمكانة الهيكل التنظيمي للمؤسسة، الذي من خلاله أعطى ارتياحا جيدا لفريق العمل للوصول إلى الأهداف المرجوة والمسطرة، والتي هي أصلا نابعة من كلّ الفريق وكذا الحكمة والرّشادة للمسؤولين في تبني أساسيات محاسبة التسيير من خلال أدواتها، ومن أبرزها الموازنات التقديرية وكذا الرقابة عليها.

الخاتمة

الخاتمة العامة

إن دراسة الموازنة من المواضيع التي تحظى باهتمام الكثير من الباحثين والمهنيين في مجال العلوم التسيير، حيث أن هذه القائمة تعبر عن ترجمة مالية لخطة تغطي جميع أوجه نشاط المؤسسة مستقبليا وعليه تمكن الإدارة بصفة خاصة من اتخاذ الاجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى للأهداف المسطرة، وبالتالي لا يخفى على أحد أهمية إعداد الموازنة من قبل المؤسسة بطريقة علمية.

كما أن محاسبة التسيير تساعد في تحديد الأهداف وتحقيقها عن طريق التخطيط، التوجيه، التنسيق، التنظيم ورقابة العمليات، لذلك فإن وراء أي عملية تسيير نجد تحقيقا أقصى للأهداف والتي لا يمكن تحقيقها إلا بوجود قاعدة بيانات ومعلومات دقيقة.

وبعد الدراسة الميدانية تأكدنا أن الموازنة التقديرية والرقابة عليها أداة هامة وضرورية ل محاسبة التسيير في شركة صقل الزجاج الطبي محل الدراسة كغيرها من المؤسسات الاقتصادية.

نتائج الدراسة:

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

- ❖ **الفرضية الأولى:** للموازنات التقديرية أهمية كبيرة داخل المؤسسة الاقتصادية بحيث أنه يضمن استمرارية نشاطها: أثبتت الدراسة النظرية صحة النظرية حيث أن الموازنة التقديرية تساهم في محاسبة التسيير من خلال دراس الانحرافات .
- ❖ **الفرضية الثانية:** نظام الرقابة الفعال لن يتحقق بأي حال من الأحوال دون وجود الموازنات التقديرية: أثبتت الدراسة الميدانية صحة النظرية حيث نجد أن تلك الموازنات تخضع كل الطاقم لتبني الخطط المسطرة للوصول إلى الأهداف المرجوة.
- ❖ **الفرضية الثالثة:** تستخدم المؤسسة محل الدراسة الموازنة التقديرية لمراقبة تسييرها: رغم وجود مؤسسا عديدة لا تستخدم الموازنة التقديرية لكن في المؤسسة محل الدراسة لمسنا أهميتها فالفرضية صحيحة كما نلمس محاولة المؤسسة لتحسين أدائها باعتمادها على هذه الموازنات فالفرضية التالية أيضا صحيحة
- ❖ **الفرضية الرابعة:** تقديرات المبيعات تتم وفق أسس علمية تنبئية: رغم وجود أساسيات لعملية التقدير لكن في نظرنا لم تكن أسس دقيقة وبالتالي عدم صحة هذه النظرية.

التوصيات:

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

- ❖ العمل على تطبيق مبدأ المشاركة في إعداد الموازنة وذلك من خلال إشراك جميع المصالح التي تعنى بعملية التحضير للموازنة التقديرية.
- ❖ يجب على المؤسسة الاعتماد على الأساليب الاحصائية والعلمية في اعداد الموازنات التقديرية.

أفاق البحث:

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

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

I. المراجع العربية

1. أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الصفاء، عمان-الأردن، 2011.
2. أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، مركز البحوث، الرياض، 2000.
3. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار ومكتبة الحامل للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
4. بدنسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس وقمارين، دار الهدية الجزائر، 2012.
5. بديع الدين ريشو، الموازنات التشغيلية والمالية والأسمالية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2009.
6. جمعة الربيعي وسعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
7. خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
8. خالص صالح، تقنيات تسيير الموازنات للمؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1997.
9. الخرس عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2001.
10. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
11. رياض العرس، دليل تحليل التعادل، المركز القومي للاستشارات والتطوير الإداري، بغداد.
12. سليمان سفيان، محيد الشرع، المحاسبة الإدارية، دار الشروق للنشر، عمان، 2002.
13. شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية، الجزائر، 2002.
14. صالح عبد الله الرزق وعطا الله وراة الخليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999.
15. عبدالعالي أحمد رجب، المحاسبة الإدارية، جامعة الجديدة، الإسكندرية- مصر.
16. علي أحمد أبو حسن وكمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط والرقابة، الدار الجامعية، مصر، 1997.
17. فركوس محمد، الموازنات التقديرية "أداة فعالة للرقابة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، الطبعة الأولى.
18. فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
19. فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، 2007.

20. كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعى، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، دار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
21. محمد توفيق بليغ، التكاليف المعيارية، مكتبة الشباب، القاهرة، 1980.
22. محمد رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، حلب - سورية، 1987.
23. محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.
24. ناصر دادي علون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
25. ناصر دادي علون، تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة الجزائر، 1999، ج 1.
26. ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.

I. المجالات والدوريات:

27. الحموي سعيد بن محمد والفار عبدالمجيد الطيب، أثر تطبيق نظام (ABC) على ربحية الأقسام الإنتاجية بشركات التأمين، ورقة مقدمة لمؤتمر المحاسبة في عصر المعلوماتية: واقع وتحديات، المنعقد في 12-13 أكتوبر 2004، جامعة مؤتة، الأردن.
28. درغام ماهر موسى، مدى توافر المقدمات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية، مجلة الأمة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني.
29. سليمة طباييية، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة غير منشورة، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2015.
30. عبد الرزاق السكني وعلي اليوسف، الاتجاهات المعاصرة لتحليل العلاقة بين التكلفة الحجم الربح (نقطة التعادل)، حالة دراسية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثلاثون، 2012.
31. فرح حازم، التكاليف المبنية على الأنشطة كأداة للإدارة، مجلة المحاسب القانوني العربي، ب ع، 1995.
32. يوسف بوكدرن، المحاسبة التحليلية الاستشفائية كأداة لضبط وترشيد تسيير نفقات المؤسسات الاستشفائية العمومية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 14، المجلد 01-2016، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، 2016.

II. المذكرات ومشاريع التخرج:

33. بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، غير منشورة، 2006/2005.
34. شرون رقية، مراقبة التسيير، مذكرة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، غير منشورة، 2015/2014.

III. المراجع الأجنبية:

35. Didier LECLERE, Gestion Budgétaire, Ed Eyrolles, Paris, 1994.
36. Hélène Loning et autres : **Lo control de gestion**, DUNOD, Paris, 2 édition, 2003.