

دور الموازنات التقديرية في تحسين

أداء المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة المديرية الجهوية للتوزيع للشركة
الوطنية للكهرباء والغاز

مذكرة

مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية
فرع: إدارة أعمال المؤسسات

السنة الجامعية: 2007-2008

الإهداء

إلى من سهر على رعايتي ، والديّ الكريمين

إلى من ترعرع معي ، إخواني و أخواتي الأعزاء

إلى من قاسمتني الحياة و ساندتني في كل كبيرة و صغيرة ، زوجتي

المحترمة

إلى من أضاء أيامي و أزعش حياتي ، أولادي فلذة كبدي

قمر الدين و أنيس

إلى كل من قدم لي يد المساعدة من بعيد أو من قريب

إلى كل الأسرة العلمية

إلى كل زملائي في العمل ،

أهدي هذا العمل المتواضع .



تشكرات

أتقدم بجزيل الشكر و العرفان إلى كل من قدم لي يد المساعدة لإتمام

هذه المذكرة

و اخص بالذكر :

الأستاذ الفاضل مصطفى عماري

الأستاذ القدير السعدي رجال

الأستاذ المحترم علي رجال

و أشكر كل الأسرة العلمية لمعهد الإقتصاد للمركز الجامعي العربي

بن مهدي بأه البواقي

رقم الصفحة	العنوان
01	مقدمة
04	I-الفصل الأول: الإطار النظري للموازنات التقديرية في مراقبة التسيير
05	1.1. مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير
06	1.1.1. لمحة تاريخية عن مراقبة التسيير
06	2.1.1. مراحل التطور الفني لمراقبة التسيير
07	3.1.1. ماهية مراقبة التسيير
09	4.1.1. علاقة مراقبة التسيير بالهيكل التنظيمي
14	5.1.1. أهداف ومجالات مراقبة التسيير
16	2.1. مسار وأدوات مراقبة التسيير
16	1.2.1. مسار مراقبة التسيير
19	2.2.1. أدوات مراقبة التسيير
26	3.1. الموازنات التقديرية
26	1.3.1. المفهوم والتطور التاريخي للموازنات التقديرية
30	2.3.1. معايير تصنيف الموازنات التقديرية
34	3.3.1. الموازنات التقديرية كعنصر من الخطة الإستراتيجية
39	4.3.1. مزايا و عيوب الموازنات التقديرية
41	5.3.1. المبادئ العلمية للموازنات التقديرية
44	خلاصة الفصل الأول
45	II-الفصل الثاني: إعداد الموازنات التقديرية
46	1.2. إجراءات و تنظيم عملية إعداد الموازنات التقديرية
50	2.2. الموازنة التقديرية التجارية
50	1.2.2. الموازنة التقديرية للمبيعات
53	2.2.2. منهجية تقدير المبيعات
54	3.2.2. طرق تقدير المبيعات
60	4.2.2. إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات
63	5.2.2. الموازنة التقديرية للمصاريف
67	3.2. الموازنة التقديرية للإنتاج
68	1.3.2. تعريف الموازنة التقديرية للإنتاج

68	2.3.2. وظيفة الموازنة التقديرية للإنتاج
69	3.3.2. تقدير برنامج الإنتاج
77	4.3.2. إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج
78	4.2. الموازنة التقديرية لوظيفة التمويل
78	1.4.2. تقدير التموينات
82	2.4.2. إعداد الموازنة التقديرية للتمويل
84	3.4.2. الموازنة التقديرية للتمويل
85	5.2. الموازنة التقديرية للاستثمارات
85	1.5.2. تعريف الاستثمارات
86	2.5.2. أنواع الاستثمارات
86	3.5.2. الخصائص المالية للاستثمار
87	4.5.2. عملية تقدير الاستثمارات
93	5.5.2. إعداد موازنة الإستثمار
98	6.2. الموازنة التقديرية للخزينة
98	1.6.2. مفهوم تسيير النقدية
98	2.6.2. أهداف موازنة الخزينة
98	3.6.2. المدة التي تغطيها الموازنة التقديرية
99	4.6.2. خطوات إعداد الموازنة التقديرية للخزينة
102	5.6.2. الرصيد النقدي
102	6.6.2. إعداد موازنة الخزينة
105	خلاصة الفصل الثاني
106	III-الفصل الثالث:تحسين الأداء
107	3.1. الأداء
109	3.1.1. المفاهيم القريبة من الأداء
112	3.1.2. تطور فكرة الأداء
115	3.1.3. تصنيفات الأداء
117	4.1.3. العوامل المؤثرة على الأداء
120	2.3. تقييم وقياس الأداء
120	1.2.3. مفهوم تقييم الأداء
121	2.2.3. أسباب قيام المؤسسة بعملية تقييم الأداء
122	3.2.3. أهمية تقويم الأداء
123	4.2.3. الرقابة على الأداء

124	5.2.3. تحديد معايير الأداء
125	6.2.3. قياس الأداء
133	3.3. مساهمة الموازنات التقديرية في تحسين الأداء
133	1.3.3. الموازنات التقديرية كوسيلة فعالة لتنفيذ التخطيط
140	2.3.3. فعالية الموازنات كأداة رقابية
143	4.3. الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية
143	1.4.3. المبادئ العامة لتحليل الانحرافات
152	2.4.3. الإجراءات التصحيحية
156	خلاصة الفصل الثالث
157	IV-الفصل الرابع: مدخل تطبيقي للموازنات التقديرية في تحسين الأداء
157	1.4. تقديم مجمع سونلغاز
158	1.1.4. نبذة تاريخية لمؤسسة سونلغاز
160	2.1.4. التنظيم العام لمجمع سونلغاز
165	2.4. المديرية الجهوية للتوزيع - باتنة
168	3.4. الموازنة التقديرية للمديرية الجهوية للتوزيع - باتنة لسنة 2007
168	1.3.4. التوجيهات والفرضيات أو الأهداف العامة لسونالغاز
176	2.3.4. عقد التسيير للمديرية الجهوية للتوزيع باتنة
183	3.3.4. الوثائق المرجعية : الموازنات التقديرية للمديرية الجهوية للتوزيع باتنة لسنة 2007
191	4.4. مساهمة الموازنات التقديرية في تحسين أداء المديرية الجهوية للتوزيع لسونالغاز باتنة
192	1.4.4. النشاط التجاري
196	2.4.4. شبكة استغلال الكهرباء
198	3.4.4. شبكة استغلال الغاز
199	4.4.4. الاستثمارات
200	5.4.4. الموارد البشرية
201	6.4.4. الوسائل العامة
201	7.4.4. جداول تحليل الاستغلال
204	5.4. الإجراءات التصحيحية
207	خلاصة الفصل الرابع
208	خاتمة عامة

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

عرفت البيئة المحيطة بالمؤسسة تغيرات هائلة، مست جميع المجالات الاقتصادية والسياسية بمعزل عن المحيط الذي تنتمي إليه، فهي تؤثر فيه وتتأثر به. و اهتمام المؤسسة لم يصبح الإنتاج فقط لتلبية الطلب الكمي المرتفع، بل تكاثر عدد المؤسسات، واشتد التنافس بينهم، لذلك أصبح البقاء مرهون بالأداء، و يعد مصطلح الأداء من المفاهيم التي حظيت باهتمام واسع من قبل المفكرين والباحثين في مجال إدارة الأعمال. و يعتمد المسيرين على أسلوب الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير بشكل واسع في اتخاذ القرار الصائب، و الموازنات التقديرية تمكن متخذي القرار من الحصول على صورة مستقبلية تجنبهم الخطأ إلى أدنى المستويات، وهذا ما يساهم في تحسين الأداء.

إن حال المؤسسة الجزائرية هو حال أي مؤسسة في العالم المتطور تريد النهوض موظفة ما يتوفر لديها من إمكانيات للوصول إلى تعظيم منافعها والتحلي بصفات المؤسسة الفعالة، ومرت هي الأخرى بمجموعة من التغيرات الهيكلية التي جاءت لتلبية لمطالبات إصلاح الاقتصاد الوطني، إلا أنها وجدت نفسها أمام مجموعة من التحديات، فرضت عليها التصرف المناسب لتدارك الصعوبات ومواجهتها، والتكيف مع التطورات الحاصلة في محيطها، من أجل المحافظة على بقائها، وتحسين أدائها. بيد أن بلوغ ذلك جعل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تعمل على تبني الطرق والمناهج التسييرية الحديثة بتوفر نظام رقابي تتابع وتدير من خلاله نشاطاتها فحرصت على إيجاد وتطبيق وسائل وقائية لممارسة أعمالها و أنشطتها بفعالية وكفاءة، بغرض تحقيق أكبر ربحية ممكنة وبأقل تكاليف، والمحافظة على مواردها الاقتصادية خدمة لأصحاب الحقوق و حملة رأس المال.

و لتحقيق ذلك يتوجب على المؤسسة الجزائرية إعداد منظومة متكاملة من أساليب وإجراءات رقابية تعمل على إرساء سبل العمل التي تشرف على تصميمها الإدارة العليا للمؤسسة وتسهر على تنفيذها مع جميع العاملين في نظامها الداخلي لتوفير قدر مقبول من الثقة لتحقيق ما تصبو إليه من أهداف وغايات. لقد لجأت هذه المؤسسات إلى مراقبة التسيير بالموازنات التقديرية كحلقة من حلق هذه المنظومة المتكاملة لمساعدتها على إنجاز أهدافها.

ظهرت فكرة التقدير كأسلوب في مراقبة التسيير من طرف الباحثين الاقتصاديين الأمريكيين نتيجة للأزمة العالمية سنة 1929 التي أثرت سلبا وبشدة على مختلف الاقتصاديات العالمية وخاصة الاقتصاد الأمريكي الذي تأثر بعدم وجود دراسة تقديرية للمستقبل القريب وقد تجسدت الانطلاقة الفعلية لأسلوب الموازنات التقديرية منذ مطلع الخمسينات من القرن العشرين مما اضطرها إلى ضرورة تغيير أساليب تسييرها لتحقيق الفعالية الاقتصادية بالاعتماد على أسلوب الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير.

تمر المؤسسات الاقتصادية بمراحل سريعة التغيير وتواجه دوماً خطر البقاء لذلك فهي تحتاج إلى تطبيق الأساليب الكمية التي تسمح لها بتحقيق أهدافها مع مراعاة و إجراء التغييرات والتصحيحات اللازمة في الوقت المناسب.

الإطار العام لإشكالية البحث

وكمدخل للتدليل على إمكانية و أهمية استخدام الموازنات التقديرية لتحقيق الاستخدام الكفء للموارد الاقتصادية المتاحة في ظل تغير مختلف العوامل البيئية المحيطة، ولمساعدة الإدارة في تهيئة مناخ ملائم يساهم ليس فقط في توظيف الأموال الداخلية التي تتميز بمحدوديتها، وإنما لاستقطاب رأس المال وذلك بهدف تحقيق عوائد اقتصادية مرضية تتوفر لها مقومات الاستدامة، يمكننا دراسة ومناقشة الإشكالية المفروضة من خلال طرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو دور الموازنات التقديرية في تحسين مستوى أداء المؤسسة الاقتصادية ؟

و للإجابة على الإشكالية يمكن طرح التساؤلات الفرعية التالية :

- كيف يمكن للموازنات التقديرية أن تساهم في مراقبة تسيير المؤسسة الاقتصادية؟
- من بين الأدوات المستعملة في مراقبة التسيير ما هي مكانة الموازنات التقديرية؟
- ما مدى اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على استخدام الموازنات التقديرية كأداة في مراقبة التسيير وكيف يمكن تفعيل دورها للرفع من مستوى أدائها؟

فرضيات البحث

- تقوم الموازنات التقديرية بإعطاء صورة مستقبلية ؛
- تعتبر الموازنات التقديرية أهم أداة تستخدم في مراقبة التسيير؛
- لا تزال المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بعيدة عن مستوى التحكم في أسلوب الموازنات التقديرية كأداة في تحسين الأداء.

أهداف البحث

- التعرف على أدوات مراقبة التسيير وتقنية الموازنات التقديرية ذات التعاريف المتعددة والاستعمال الواسع.
- الإطلاع على التطورات الحاصلة في المجال الرقابي على المؤسسات الاقتصادية في ظل عملية الانتقال إلى اقتصاد السوق وإمكانية الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة.
- إبراز دور مراقبة التسيير بالموازنات التقديرية كأداة فعالة في تقييم أداء المؤسسة المسطرة للمدى المتوسط والقريب والدور الذي تلعبه وظيفة مراقبة التسيير بالموازنات التقديرية في تنفيذها بأقل خطأ ممكن.

أسباب ودوافع اختيار الموضوع

دوافع ذاتية

- استثمار التجربة العملية المتواضعة في مجال مراقبة التسيير خاصة منها إعداد الموازنات التقديرية، إضافة إلى دراستي السابقة في العلوم المالية والتخصص في احد الجوانب التطبيقية لتسيير المؤسسات وهي مجال مراقبة التسيير والموازنات التقديرية
- العمل على التكوين العلمي الجيد والمؤهل للباحث على أمل ممارسة مهنة مراقب التسيير بصورة سليمة وفعالة مستقبلا

دوافع موضوعية

- كثرة الانتقادات الموجهة للمؤسسات الاقتصادية حيث تنصب اغلبها حول الأساليب المتبعة في تسييرها ورداءة أدائها واعتبارها مؤسسات لا يمكنها أن تواجه اقتصاد السوق والعولمة الاقتصادية.
- اعتقادي أن وظيفة مراقبة التسيير بالموازنات التقديرية أداة فعالة في خدمة التسيير لأنه باستطاعتها تحسين أدائه والتقليل من الأخطار والأخطاء في عملية البحث عن تحقيق الأهداف إلى أدنى المستويات.

المنهج والأدوات المستخدمة في الدراسة

للإجابة على التساؤلات المطروحة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وأبعاده واختبار فرضياته سوف نقوم بالدراسة والتحليل متبعين المنهج المقارن والمنهج الوصفي خاصة في الجانب النظري. في حين نعتمد في الجانب التطبيقي على منهج دراسة حالة والمتمثلة في المديرية الجهوية للتوزيع للشركة الوطنية للكهرباء والغاز. ومن أدوات البحث التي سنستعين بها الوثائق الداخلية المعمول بها في إعداد الموازنات التقديرية وتنفيذ مهام وظيفة مراقبة التسيير، والجداول المعدة لذلك إضافة إلى المقابلة الشخصية مع إطارات شركة سونلغاز.

الفصل الأول: الإطار النظري للموازنات التقديرية كأداة في مراقبة التسيير

تمهيد

يعتبر اتخاذ القرارات الصائبة واستخدام الموارد البشرية والمادية بطريقة مثلى من مظاهر التسيير الفعال. ولن يتأتى ذلك إلا بتوفير المعلومات ذات الخصائص النوعية العالية للإدارة العليا من أجل تحقيق أهدافها. وهذا يستدعي وجود نظام يتخصص في جمع وترتيب المعلومات على النحو الذي يجعلها ذات أهمية من أجل التجنيد الفعال لموارد المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة.

يمكن القول أن نظام مراقبة التسيير هو ذلك النظام الذي يحتل الصدارة في تنظيم المؤسسات الحديثة، وإن كان غير إجباري بحكم القانون، فهو ضروري ويفرض نفسه على كل مسير يريد النجاح، إذ كيف يتسنى لهذا الأخير أن يربط الإستراتيجية بالتسيير اليومي لولا مراقبة التسيير. وتتوقف مراقبة التسيير على المسار الذي يضمن كفاءة أعمال المؤسسة التي لا تتحقق إلا أن تكون الموارد المستعملة أقل لبلوغ القيمة التي يراد تحقيقها. إن اتخاذ القرار يتطلب التدخل قبل، خلال وبعد الأداء، فهو نظام شامل للمعلومات وحركاتها الداخلية ويسمح بتحقيق اللامركزية إذ أنه لا يمكن أن نجد نظام مراقبة التسيير بدون غايات منتظرة من العامل أو النشاط الذي يقوم به، وكذلك المعرفة الواضحة للأهداف تمكن من معرفة الوجهة سواء للفرد أو للجماعة، وتكون بذلك حافزا أو دافعا للعمل، كما أن قبولها من قبل الجميع يجعلها أساسا مناسباً لقياس النتائج والحكم على الأداء.

نجاح مراقبة التسيير كنظام فعال يساهم في اتخاذ القرارات السليمة مقترن بمدى فعالية الأدوات التي يستخدمها في تأدية وظائفه التخطيطية والرقابية والتي نذكر من بينها الموازنات التقديرية.

ولالإلمام بجوانب هذا الموضوع سنتطرق في الفصل الأول إلى الأجزاء التالية:

- مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير؛
- أدوات مراقبة التسيير؛
- التحليل النظري للموازنات التقديرية كأداة في مراقبة التسيير.

1.1. مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير تعتبر حديثة من حيث البحث في الإدارة و علم التسيير، و قديمة من حيث الممارسة الميدانية، و هي تركيبة لعنصرين و هما التسيير و الرقابة. كما أن مراحل ظهور و تطور مفهومها و انتشار استعمالها كأداة تساهم في التسيير الفعال انطلقت منذ بداية القرن العشرين.

1.1.1. لمحة تاريخية عن مراقبة التسيير

قبل التعرض لمفهوم مراقبة التسيير يجب التطرق أولاً للمعنى التسيير الذي يعرف على أنه تلك العملية التي من خلالها نخطط، ننظم، ندير، ونراقب موارد المؤسسة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة. ومن خلال هذا التعريف يتضح أن دورة التسيير تتكون من خمسة مراحل هي⁽¹⁾:

التخطيط، التنسيق، التنظيم، التوجيه، الرقابة وهي نفسها الوظائف الفرعية للتسيير⁽²⁾.

منذ بداية القرن العشرين، ظهرت مراقبة التسيير في إطار تسيير تايلوري يركز على أربعة مبادئ:

- الاستقرار عبر الزمن؛ - تقديم معلومات دقيقة إلى المسيرين؛

- البحث عن تدنية التكاليف؛ - تكلفة الإنتاج تمثل أكبر نسبة من التكلفة الإجمالية.

تعتبر مراقبة التسيير حديثة نسبياً، حيث نشأت بعد الحرب العالمية الأولى⁽³⁾. وبالخصوص بعد الأزمة الاقتصادية العالمية في الثلاثينات و التي أثرت سلباً على أداء المؤسسات الأمريكية مما أدى بالكثير من الشركات إلى غلق بعض خطوط الإنتاج. و قد تسبب ذلك في تطوير أدوات جديدة تساهم في التسيير الفعال للمؤسسات من خلال التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات⁽⁴⁾.

ساهم مخطط مرشال Plan Marshall بعد الحرب العالمية الثانية في تحسيس رجال الأعمال و المسيرين الأوروبيين بأهمية المشروع و ضخامته، الأمر الذي استدعى تنقلهم إلى أمريكا بهدف اكتساب المعارف و الخبرات في الإدارة و التسيير بالتحكم تدريجياً في تقنيات مراقبة التسيير على مستوى مؤسساتهم.

عرفت فترات الستينات من القرن الماضي ظهور طرق جديدة لإعداد الموازنات التقديرية و مراقبة التسيير⁽⁵⁾.

(1) لھواسي ھجيرة، (2004): مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية. دار المحمدية العامة. الجزائر. ص9

(2) Henri Fayol , (1990) : Administration industrielle et générale. Enag éditions .Alger.

(3) ابراهيم ابراهيمية،(2001):مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية . مطبوعة غير منشورة . جامعة قسنطينة .ص9

(4) علي زيان،(2004):مدخل لمراقبة التسيير وتسيير الميزانيات.محاضرات جامعة بومرداس.ص03

(5) Jacques de Guerny , Jean- Claude Guiriec, (1998) : contrôle de gestion et choix stratégiques . 6eme édition Delmas éditions. Paris. p13

من الملاحظ أن أول تطبيق لمراقبة التسيير كان في مجال المحاسبة ثم اتسع و تطور و أصبح يشمل باقي وظائف المؤسسة مما أصبح يستدعي توفير المعلومات اللازمة للمسيرين لاتخاذ القرارات الملائمة⁽¹⁾. و إلى غاية بداية السبعينات من القرن العشرين، جل المؤسسات التي انتهجت أسلوب مراقبة التسيير تبنت صيغة النموذج المعد من طرف المؤسسات الأمريكية والذي يتمثل في⁽²⁾:

- عملية التخطيط و إعداد الموازنات التقديرية و استخدامها في عملية الرقابة، على المدى الطويل و القصير؛

- تركيبة هرمية تبين مراكز المسؤوليات؛

- أسلوب قيادة يعتمد على طريق التركيبة الثنائية "الأهداف-الوسائل".

نستنتج أن مراقبة التسيير كانت في بداية انتشارها نموذجاً لقياس و رقابة الإنتاجية الصناعية و بالخصوص إنتاجية العمل المباشر.

انطلاقاً من السنوات السبعين من القرن العشرين أدت التقلبات الخارجية والداخلية للأنظمة إلى إعادة نظر جذرية في نموذج مراقبة التسيير من حيث تحديد أهدافه و تصميم أدواته واستعمالاته، لأن كل نظام معلوماتي يساهم في تسيير الأداء يأخذ بالحسبان:

- قيود و فرص المحيط الاقتصادي؛

- التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات؛

- قيود و وظائف المنظمات.

2.1.1. مراحل التطور الفني لمراقبة التسيير

ظهرت مراقبة التسيير لتدعيم الفعالية الاقتصادية بالتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها و تعددت وظائفها. و قد تأخر ظهورها عملياً إلى غاية منتصف القرن العشرين على مستوى المؤسسات الإنتاجية الكبيرة. و قد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل⁽³⁾:

المرحلة الأولى: بداية القرن العشرين

خلال هذه المرحلة استعملت مراقبة التسيير المحاسبة المالية لتزويد المسيرين بالمعلومات المتعلقة بمرودية النشاط بشكل عام، والمنتجات المباعة للمؤسسة بشكل خاص. وهكذا تسببت في وضع الأسس الأولى لإستعمال النسب و مؤشرات قياس الأداء الاقتصادي .

انتهجت المؤسسات الكيميائية الأمريكية "DUPONT" هذا الأسلوب سنة 1907 لأول مرة في استنادها إلى حسابات الميزانية وحسابات النتائج لإبراز مختلف خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية؛

1)Abdelatif Khemakhem , (1977) : dynamique du contrôle de gestion.édition Dunod . p.13

2)Claude Alazard, Sabine Sépari.,(2001) : Contrôle de gestion. 5^e édition, éditions DUNOD .p14

3)Michel Rouoch et Gerard naulleau , (2002) : le contrôle de gestion bancaire et financier. édition revue banque .4^e édition. p.28/30

المرحلة الثانية: بداية العشرينات من القرن العشرين

وضعت ميكانيزمات التنظيم اللامركزي نموذج عام لمراقبة التسيير في مؤسسة GENERAL MOTORS سنة 1921 من طرف "SLOAN RULES" و الذي قسم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الوظيفة المالية، البحث والتطوير. كل قسم يقيم مردودية الأصول المستعملة وتعد مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تقييم الأداء؛

المرحلة الثالثة: بعد الحرب العالمية الثانية

وضعت الأسس العلمية لنظام مراقبة التسيير بعد الحرب العالمية الثانية التي تميزت بتطور تقنيات التسيير و أساليب التنبؤ و التقدير خاصة في المؤسسات الصناعية، هذه الأخيرة خصصت إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة من طرف الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، ولكن ذلك في تخطيط عملياتهم والتسيير الداخلي؛

المرحلة الرابعة: انطلاقا من الستينات للقرن العشرين

آخر مرحلة لتطور مراقبة التسيير ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج، والذي استدعى استجابة لتطبيق نظام مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية، وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

3.1.1. ماهية مراقبة التسيير

اختلف الباحثون والعلماء المتخصصون في علم الإدارة والتسيير حول تحديد مفهوم مراقبة التسيير مع اختلاف وجهات نظر المدارس التي ينتمون إليها خاصة مع التطورات التي شهدتها هذا النظام.

يعتبر R.ANTHONY أول باحث قام بتنظيم مراقبة التسيير وقدم تعريفا أصبح تقليديا ومعروفا لدى الجميع. والذي يعرف مراقبة التسيير "كمسار موجه إلى تحفيز المسؤولين أو المسيرين وحثهم على تأدية واجبهم على أكمل وجه من أجل المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة"⁽¹⁾.

وتعرف مراقبة التسيير "بالعملية التي من خلالها يتأكد المسيرين من أن الموارد موجودة ومستعملة بصفة فعالة و بنجاحة وملاءمة بما يتماشى مع تحقيق أهداف المنظمة، وإن المساعي والتوجهات الحالية تسيير جيدا وفق الإستراتيجية المحددة"⁽²⁾.

كما تعرف مراقبة التسيير بأنها "مجموعة متواصلة من التحضير واتخاذ القرارات تؤدي بالمسؤولين إلى تحديد الأهداف والتقييم الدائم للصعوبات وللفرص المتاحة لمؤسستهم وإلى تطبيق اختياراتهم ورقابة الإنجازات"⁽³⁾.

1) Anthony Robert N, (1965): Planning and control systems -a framework for analysis. Harvard university press, Boston.

2) Michel Gervais , (2000) : contrôle de gestion . 7^{ème} édition .éditions ECONOMICA. p20

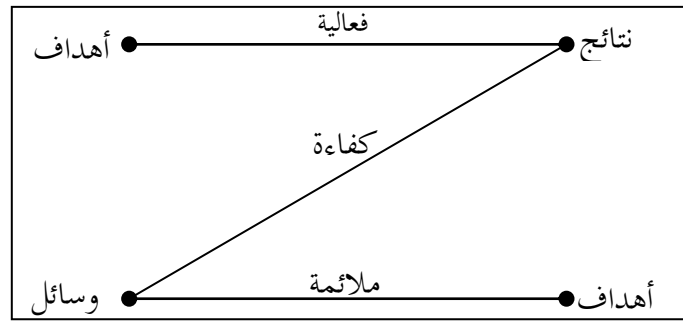
3) Jacques de Guerny ,Jean –Claude Guiriec. op.cit.p 10/11

و هناك من يعرف مراقبة التسيير على أنها "مسار العمل الموضوع في خدمة المؤسسة لضمان فعالية النشاط و الاستغلال للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المسطرة"⁽¹⁾.

فمراقبة التسيير تشمل مجموعة من الإجراءات التسييرية التي تسمح بتوقع الأهداف المرجوة كما تسمح للمسيرين بتسخير كل طاقتهم من أجل تحقيق أهدافهم المسطرة والتأكد أن الموارد والطاقات المتاحة قد استعملت بعقلانية.

نستخلص من الفقرات السابقة أن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية يمكن تمثيلها في شكل (Z) و هي :
 - الفعالية (Efficacité): مقارنة النتائج بالأهداف المحددة؛
 - الكفاءة (Efficience): مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة؛
 - الملاءمة (Pertinence): مقارنة الوسائل المتاحة بالأهداف المحددة.

الشكل (1.1): المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير

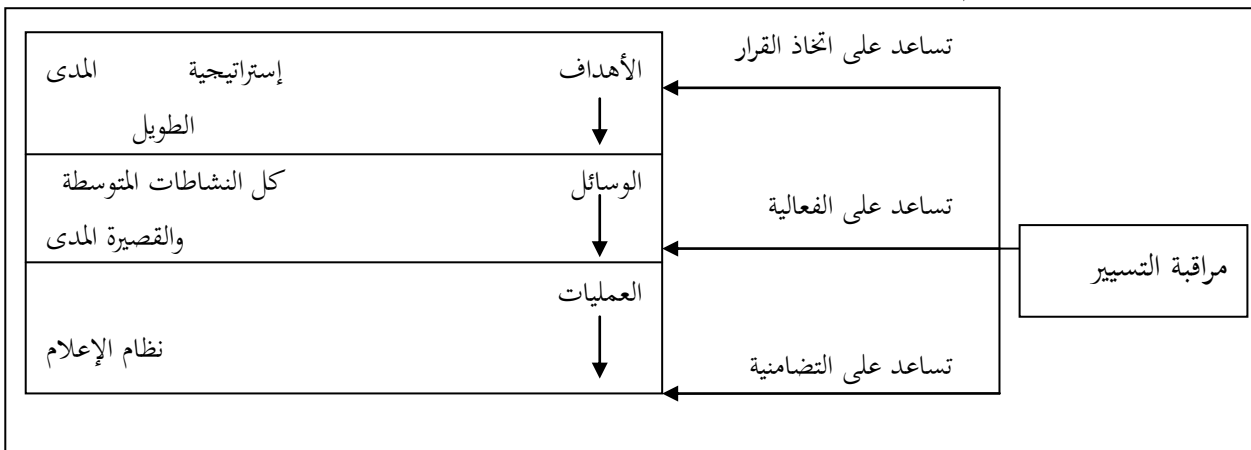


المصدر : من إعداد الطالب

و من ثم فإن المفاهيم الثلاثة مجتمعة تعبر عن الأداء غي المؤسسة.

من كل ما سبق نستنتج أن مراقبة التسيير عملية ذات أهداف معينة تركز على الحث والتحفيز، ويمكن إبراز مفهوم مراقبة التسيير من خلال الشكل التالي:

الشكل (2.1): مفهوم مراقبة التسيير



Source : C. Alazard, S. Separi, Op.cit,p.07

1) A. Khemakhem, Opcit .p14

2)Bescos P.H.,Dobler P. Mendoza C. et Naulleau G(1991) : contrôle de gestion et management , chapitre 11/12 .

إن التحكم في التسيير وتحسينه يتطلب توفر الشروط الموالية⁽¹⁾:

أ) الأهداف

يجب تحديد الأهداف لكل مركز من مراكز المسؤوليات في المؤسسة لأنه يمكن أن تكون هذه الأهداف عائقا أمام مراقبة التسيير في حالة تعارضها فيم بينها أو تكون غير واضحة، و دور مراقب التسيير هو العمل من أجل وضع أهداف هذه الأقسام بحيث تخدم الهدف العام للمؤسسة .

ب) التنظيم

لتحقيق أهداف المؤسسة لا بد من تنظيمها وهيكلتها ويجب أن تكون هذه الهياكل مرنة وقابلة للتغيير مع الظروف المحيطة بها لتحقيق أهداف المؤسسة حتى لا تشكل حاجزات أمام وظيفة مراقبة التسيير التي تسعى إلى الاستعمال العقلاني للطاقات وذلك ليس بالميسر.

ج) نظام المعلومات

وجود شبكة لانتقال المعلومات داخل المؤسسة ضروري لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب وهذا غير كافي بالنظر إلى دور مراقب التسيير الاستشاري وإنما يشترط على هذه الشبكة أن تكون مرنة وتسمح بانتقال المعلومات بسرعة، وتكون هذه المعلومات ذات مصداقية.

د) سلوك الأفراد تجاه المراقبة

تتجه أنظار أفراد المؤسسة إلى الجانب السلبي للمراقبة، فهم يعتقدون أنها تعني العقاب وهو ما يؤثر سلبا على سلوك هؤلاء الأفراد، وهذا ما يؤدي إلى امتناعهم عن تقديم المعلومات الضرورية التي تسمح للمراقب بأداء مهامه.

4.1.1. علاقة مراقبة التسيير بالهيكل التنظيمي

للتمكن من قياس نجاعة النشاط فإنه من الضروري تقسيم التنظيم على شكل هيكل، و هذا الأخير عنصر هام في نظام اتخاذ القرار، الاتصال، التنسيق، وبالتالي فإنه يؤثر -الهيكل- على مراقبة التسيير⁽²⁾ و أول عنصر يوضح هيكل المؤسسة هو الخطة العضوية (ORGANIGRAMME) التي تدل على شكل مرسوم على ورق الصورة المفترضة للتنظيم الداخلي للمؤسسة الأمثل المرغوب فيه من طرف سلطة المؤسسة لفترة زمنية معينة و هي قابلة للتعديل و تسمح بتحديد مسؤولية كل عنصر من عناصر هيكل المؤسسة⁽³⁾، وينتج عن التقسيم الوارد في الخطة العضوية عدة مراكز "مراكز المسؤولية" الناتجة من عملية تقسيم المؤسسة ونشاطها وليس بالضرورة أن يكون هذا التقسيم مطابقا للهيكل التنظيمي.

(1) عثمان إحدادن، (1994): مدى ملائمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات، رسالة لنيل الماجستير لعلوم التسيير، فرع مالية، المدرسة العليا للتجارة، ص 09

(2) مطبوعة محاضرات (2003): تطبيقات في مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، جامعة عمار ثلبي.الأغواط. ص 02

(3) ابراهيم براهيمية، مرجع سابق، ص 25/24

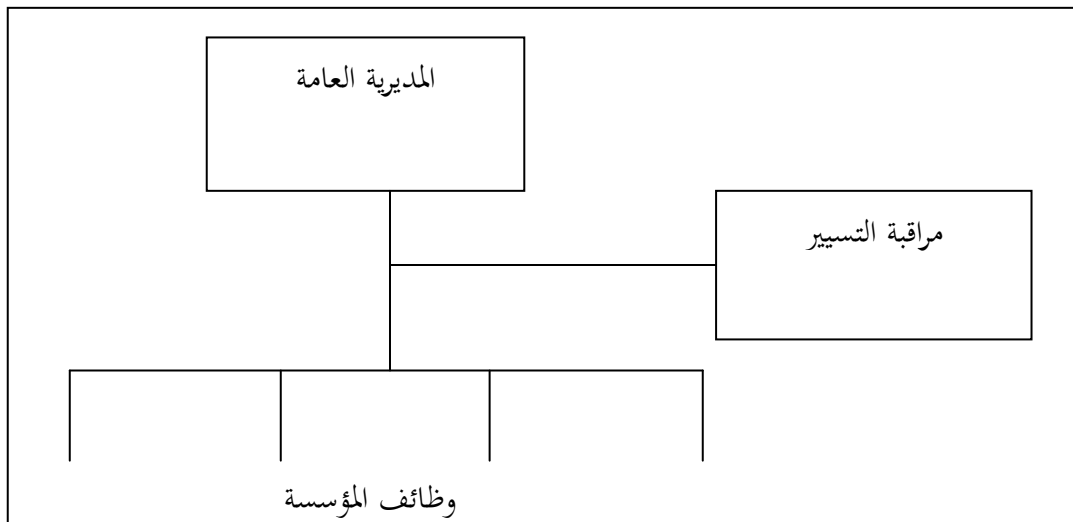
ويعرف مركز المسؤولية على أنه مجموعة من الأفراد التابعة للتنظيم تحت إشراف مسؤول توضع تحت تصرفه كل الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف المحددة له .

أ) مكانة رقابة التسيير داخل الهيكل التنظيمي

لكي تتمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها فإنها تقوم بتنظيم نشاطها وفق بنية محددة تتوافق مع طبيعتها وحجمها وغالبا ما نجد أن مراقبة التسيير تكون تابعة إلى المديرية العامة أو إلى المديرية المالية وقد تمثل وظيفة كباقي وظائف المؤسسة⁽¹⁾.

✓ مراقبة التسيير تابعة إلى المديرية العامة

المديرية العامة أو جهاز القيادة الأعلى تحدد إستراتيجية المؤسسة وتوجه أعمال مراقبة التسيير حتى وإن أدركنا مع مرور الزمن أن اختيار المؤشرات بالتفاوض مع مراقب التسيير يؤدي في النهاية إلى توجيه الإستراتيجية وحتى تصحيحها من خلال النظم المعلوماتية ولوحات القيادة التي يشرف عليها مراقب التسيير والتي توجه إلى المدى البعيد والمدى القصير الاختيارات الإستراتيجية والشكل التالي يوضح ذلك:



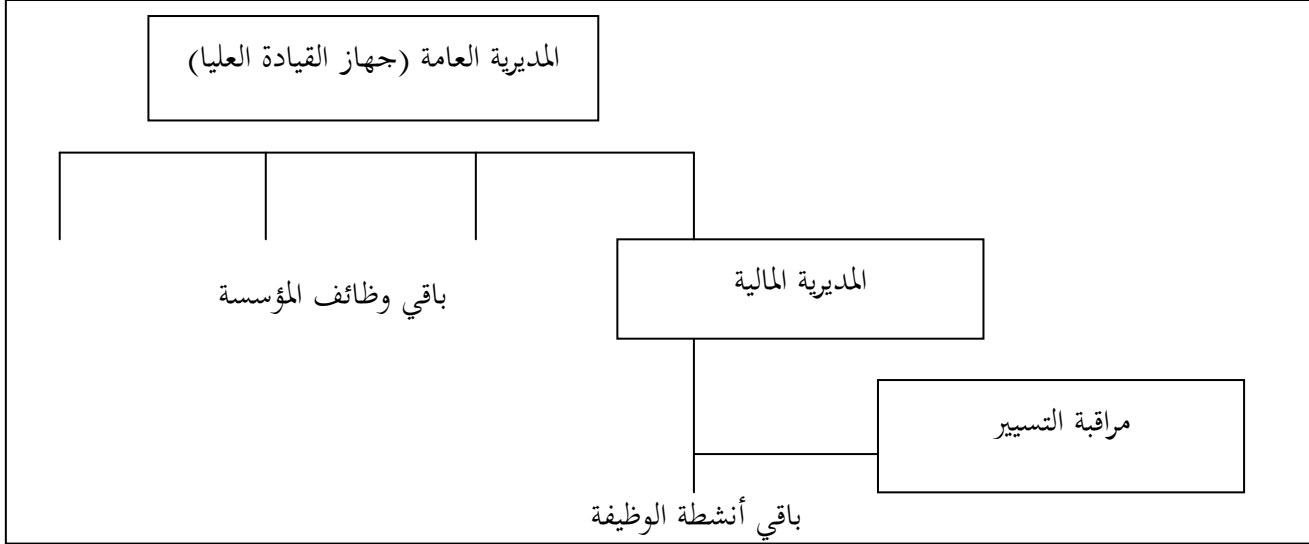
المصدر: مقتبس من أبحاث و منشورات في مقياس اقتصاد و تنظيم المؤسسة

هذا النوع من التنظيم يمنح أكثر شرعية لمراقبة التسيير وسلطة من خلال تأثير مراقبة التسيير على إعداد إستراتيجية المؤسسة.

1)Sara Jouven, Amélie Goncalves, Xavier Capronnier, exposé, (2002-2003) :le contrôle de gestion Contribue-t-il à améliorer le management de l'entreprise ? DESS contrôle de gestion sociale. France. p10/12

✓ مراقبة التسيير تابعة إلى الوظيفة المالية

هناك تكامل واضح مع مراقبة التسيير مع كون هذه الأخيرة تتميز بأداء مهمة ذات بعد أكثر عمودي مقارنة مع باقي مهام المديرية المالية والشكل التالي يوضح ذلك:



المصدر: مقتبس من أبحاث و منشورات في مقياس اقتصاد و تنظيم المؤسسة.

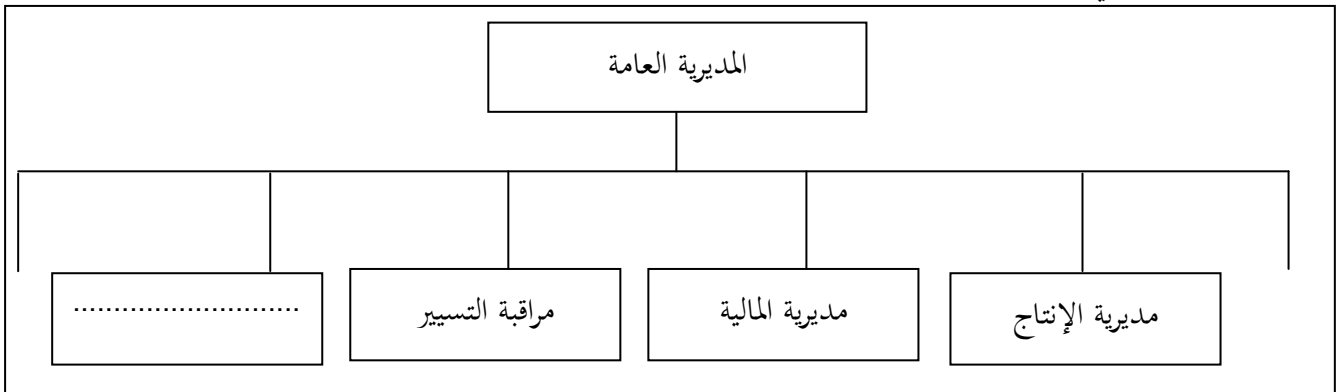
نظام نجد له عدة عيوب نذكر منها:

- التقليل من تأثير مراقبة التسيير على المديرية المالية؛
- يصبح مراقب التسيير كحاكم و طرف في نفس الوقت والمعلومات التي يقدمها لا تصل مباشرة إلى المديرية العامة أو القيادة التي قد تصلها في نهاية المطاف في شكل أكثر اقتصادي ومالي على حساب معطيات أكثر وظيفية كالكمية والتنوعية...إلخ.

✓ مراقبة التسيير وظيفة كباقي الوظائف

تكون الوظائف تابعة إلى المديرية العامة (جهاز القيادة) و تكون وظيفة مراقبة التسيير واحدة من تلك

الوظائف كما يلي:



المصدر: مقتبس من أبحاث و منشورات في مقياس اقتصاد و تنظيم المؤسسة

هذا النوع من التنظيم يبسط عملية الاتصال مع باقي الوظائف وتداول المعلومات يؤدي إلى نشاط في ضل

تعامل متبادل .

ب) أنواع مراكز المسؤولية

تتعدد و تتنوع مراكز المسؤولية على مستوى المؤسسة وفقا لحجمها و طبيعة نشاطها و من أهمها مايلي⁽¹⁾

:

◀ مراكز التكاليف

وحدة معينة يجب عليها أن تحقق المنتج بأقل تكلفة وذلك بأكبر نوعية وجودة ممكنة ولقياس نجاعة مراكز التكاليف يمكن إنشاء عدة مؤشرات من طرف مراقبة التسيير ونذكر منها:

* التكلفة

تكلفة الإنتاج؛ حجم الحصة الاقتصادية؛ مستوى المخزون؛... إلخ

* الجودة

نسبة الفضلات؛ معايير الجودة؛ نسبة التعطيلات؛... إلخ

◀ مراكز الإيراد

يجب على الوحدة المعنية أن تعظم رقم أعمالها للمنتج (أو النشاط المعني) ويمكن قياس نجاعة المسؤولين من وجهتين:

- المراقبة قصد الجزاء مؤشر التسيير يصبح حجم المبيعات المحقق؛

- المراقبة قصد الاستشارة نتيجة للخبرة.

وإذا أردنا قياس النجاعة تؤخذ المؤشرات التالية:

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

◀ مركز الربح

على المصلحة المعنية أن تعظم الهامش وذلك بتعظيم التحصيل على المنتجات المباعة وبتقليل أو تخفيض التكاليف على تلك المنتجات .

ولقياس النجاعة تؤخذ المؤشرات التالية:

النتيجة الصافية، نسبة الهامش: الربح/رقم الأعمال؛

نسبة المردودية لرأس المال المستثمر؛

نسبة المردودية للأصول: الربح /الأصول؛... إلخ

1) -Hélène löning, Véronique Malleret, Jerome Méric, Yvon Pesqueux, Eve Chiapello, Daniel Michel, Andreu Solé, le contrôle de gestion, 2eme édition, Dunod, Paris, 2003.

◀ مركز الإستثمار

المصلحة المعنية يجب عليها أن تحصل على أعظم مردودية ممكنة لرأس المال مع تحقيق أرباح

والمؤشرات المستعملة لمراقبة التسيير:

نسبة المردودية الداخلية؛ القيمة الحالية الصافية؛ مدة الاسترجاع؛ مستوى الدفع المالي؛ نسبة الاستدانة

(endettement)؛ ... إلخ

◀ مراكز الإنفاق بالتحفظ

تتعلق بالمراكز الوظيفية التي تكون مهمتها مساعدة نشاط رئيسي معين وعليه فإنه يتم خلف مصلحة

الإنفاق بالتحفظ بميزانية محددة وذلك لتمكين النشاط المذكور من النجاح وعلى عكس مراكز التكاليف فإن هذا

الحل يستعمل عندما لا يمكن إلحاق المصلحة مباشرة بمنتج ما⁽¹⁾.

المؤشر المستعمل لمراقبة التسيير هو مدى احترام الميزانية المحددة.

(ج) اختيار مراكز المسؤولية

يتوقف اختيار المراكز والمؤشرات الداخلية في مراقبة التسيير على:

- طبيعة النشاط، نوع المنتج؛

- إستراتيجية المؤسسة؛

- نمط السلطة ودرجة تفويضها وأهمية المسؤولية الممنوحة لأنه كلما كان نمط السلطة غير مركزي كلما زاد

عددا لمراكز عندما يتم الاختيار فإن تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية يجب أن يغطي مجموع نشاط

المؤسسة وذلك بتعيين كل عناصر التكاليف والإيرادات جميعا.

(د) مراحل إعداد هيكل المؤسسة

يتم إعداد الهيكل على مرحلتين⁽²⁾:

- يجب أولا تفويض المسؤولية لكي تسهل عملية تحديد مراكز المسؤولية بواسطة الخطة العضوية وبدل

تفويض المسؤولية إلى عضو معين على تكليفه بمسؤولية تحقيق هدف جزئي معروف بدقة بعد ما يتم تفويض

المسؤولية يمكن إعداد الخطة العضوية، يصبح الفرد مسؤولا بتحقيق هدف محدد وهو تحت سلطة شخص آخر.

إذا، تبين الخطة العضوية مسؤولية كل فرد كما تحدد انتمائه. نرى هكذا المساهمة الملموسة للخطة العضوية

وتحديد مراكز المسؤولية⁽³⁾.

(1) مطبوعة في مراقبة التسيير لجامعة الأغواط. مرجع سابق، ص 02

(2) إبراهيم ابراهيم، مرجع سابق، ص 24/25

(3) ارجع إلى الفقرات السابقة (أنواع مراكز المسؤولية و اختيار المراكز)

-العنصر الثاني يتمثل في سلطة كل فرد، لا يمكن تكليف أي عنصر بمسؤولية إذا لم تمنح له حرية التصرف. تصبح إذا المسؤولية مرتبطة بحرية التصرف ، ومن المعلوم أن هذه الحرية ليست مطلقة بل محدودة في إطار السياسة المطبقة في الشركة. وعليه إذا أردنا أن نضع هيكلًا، يجب تحديد إطار التصرف لكل مسؤول.

إن تعريف وتحديد كلا من تفويض المسؤولية ومن إعطاء السلطة لمن فوضت له المسؤولية أمر أساسي لأنه قد يمكن المؤسسة من الوصول إلى هدفها الرئيسي.

5.1.1. أهداف ومجالات مراقبة التسيير

إن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة؛ وأن هذا لا يتحقق إلا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بالصورة التي تضمن التوافق والتطابق ما بين التنفيذ وما تم رسمه في الخطة وصولاً إلى تحقيق الأهداف، انطلاقاً من هذا يمكن أن نقسم الرقابة إلى قسمين أو نوعين هما (1):

النوع الأول : رقابة مانعة (سابقة)

يقصد بها رقابة على العمليات التخطيطية التي يمارسها المسيرون للتأكد من أن الإمكانيات المتاحة والطاقات والموارد الاقتصادية سوف يتم استعمالها أفضل استعمال، وأن الأهداف التي خطط لها يمكن تحقيقها، وأن المعوقات الداخلية والخارجية وباقي العوامل الاقتصادية قد تم أخذها بعين الاعتبار، وتم تهيئة وتحضير الإجراءات اللازمة لمواجهتها أثناء التنفيذ.

النوع الثاني : رقابة مصححة (لاحقة)

يقصد بها مراقبة عملية تنفيذ الخطة وإجراء المقارنة ما بين المتحقق والمخطط، وتحديد مواقع الانحرافات (إن وجدت) وأسبابها، والإجراءات الكفيلة بمعالجتها وضمان عدم تكرارها مستقبلاً.

يمكن تحديد بعض الأهداف التي تعمل على تحقيقها مراقبة التسيير وهي:

- 1- العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال؛
- 2- مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية والمتاحة واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال؛

3- مراقبة التكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة؛

4- متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبر عنها بالموازنات التقديرية؛

(1) خالص صابي خالص، 2007: رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 37/34

5- تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها؛

6- مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير والمتوسط

والبعيد؛

7- اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالإستثمارات الطويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول أو القيام بها.

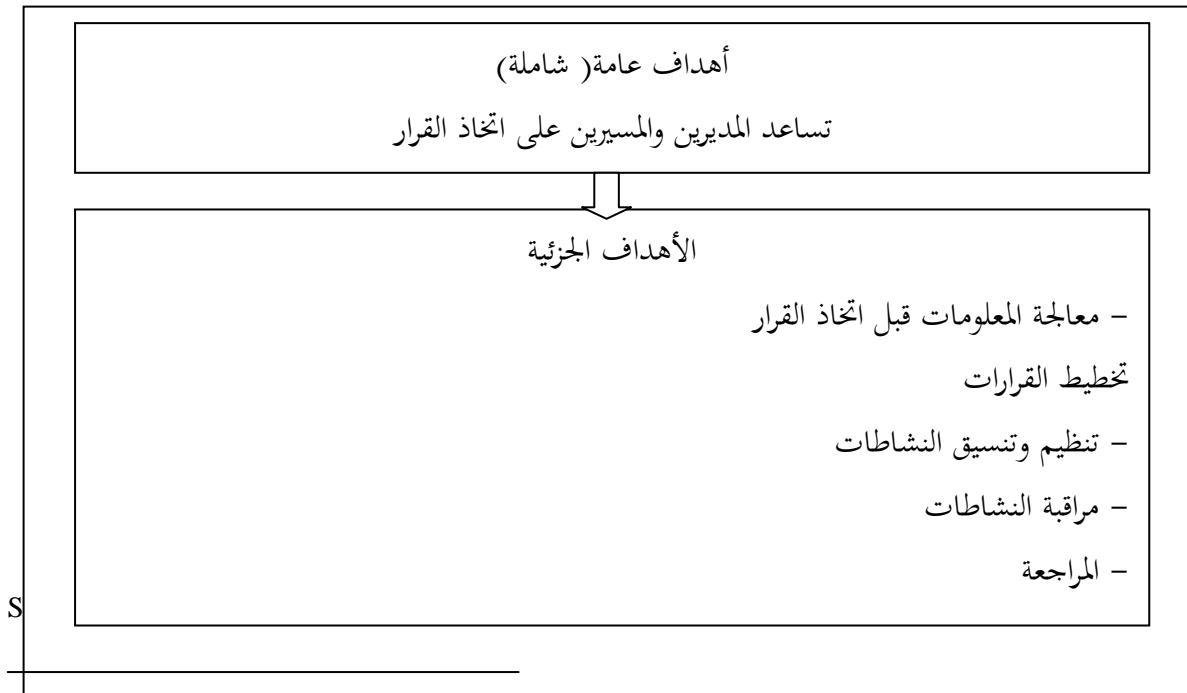
ومن خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسيير به للمسؤولين العمليين نجد أن

مراقبة التسيير تسعى كذلك إلى تحقيق الأهداف التالية⁽¹⁾:

- التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير و عمليات مراقبة التسيير؛
- تصحيح التأثيرات والانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء؛
- تصميم ووضع نظام المعلومات والاستغلال الجيد له؛
- التمكن من تحقيق اللامركزية؛
- تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.

والشكل التالي يوضح أهداف مراقبة التسيير

الشكل (1،3) أهداف مراقبة التسيير



1) Nobert Guedj,(1995) : le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise. les éditions d'organisation. Paris .p47

ولتحقيق هذه الأهداف يجب توفر عدة شروط نذكر منها:

- تقسيم المهام المطبقة بشكل عام؛ - وضع النماذج في مكانها؛
- تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات؛

وتقف عدة عقبات في وجه تحقيق هذه الأهداف منها مايلي:

- هناك تقريبا يوميا انشقاق بين مراقبة التسيير الإستراتيجية ومراقبة التسيير العملية؛
- هناك تفكك بين العمل المطلوب من مراقبة التسيير وتقديم المعلومات النوعية وهنا هذه الوسيلة تدخل في قياس أداء الأشخاص؛
- هناك عجز في بعض الحالات من مراقبة التسيير عن تنفيذ العمل المطلوب منها نظريا والتي تسمح باتخاذ القرارات وتقدير الفوائد؛
- الحساسية من طرف الأفراد اتجاه مراقبة التسيير (اعتبارها تفتيش).

2.1. مسار وأدوات مراقبة التسيير

إن عملية مراقبة التسيير قائمة على أنشطة متتالية بدءا بالتخطيط، و تستعمل أدوات تقنية معظمها كمية كالحاسبة.

1.1.2.1. مسار مراقبة التسيير

تجتمع التعاريف المقترحة والمقدمة للعديد من الباحثين في مجال مراقبة التسيير بأن هذه الأخيرة مسار دائم للتعديل و التحكم بغية توضيح طبيعة هذا المسار الذي يمثل جملة من الأنشطة المتتابعة تسعى إلى تحقيق هدف ولا تتوقف عند الحدود القانونية للمؤسسة (1).

ويعرف المسار على انه مجموعة من النشاطات المنظمة في شكل شبكة وفق طريقة تسلسلية أو متوازية بحيث يقوم بتوليف واستخدام عدد من الموارد (طاقات وكفاءات) لأجل خلق نتيجة أو مخرجات، تكون ذات قيمة بالنسبة لمن هو خارج عن ذلك المسار، يشمل نظام مراقبة التسيير بمثل هذا التعريف، جملة من الأنشطة والتي يمكن تجميعها في مراحل تستلزم تدخل عدة مستويات تنظيمية وبالتالي مسؤوليات مختلفة إضافة إلى استخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة والنتيجة المنتظرة من هذا المسار، تحقيق قيادة جيدة للعمليات التسييرية الخاصة، مما يسمح بتحقيق الأهداف وتصنف إلى أربعة مراحل أساسية(2):

أ) التخطيط

وهو نقطة الانطلاق لهذا المسار تتعدى المدى الزمني الذي طالما ارتبطت مراقبة التسيير به، أي المدى المتوسط والقصير، حيث نحد هنا مراقبة التسيير بالمعنى الواسع لها، ويتم من خلالها تحديد الإستراتيجيات والأهداف الطويلة الأجل.

1) Site internet : Contrôle de gestion. UV13. www.media9.dauphine.fr/virtuel/vidéo/conferences/UV13.ppt, octobre 2007, diapositif N°13

(2) سعاد عقون: نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة. جامعة الجزائر . ص74-76
يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتخمين الإستراتيجي، ويساعد بعدها المسيرين على الترجمة العملية للسياسات المختارة، أي إكسابها الصيغة الاقتصادية.

ويتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات، وهذا دائما بمساعدة مراقبة التسيير مع برجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف وتبدأ بعدها مرحلة إعداد الموازنات والتي توافق المدى القصير (أقل من سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف القصيرة الأجل، من الضروري أن تكون الموازنات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

ب) التنفيذ

بعدما تم التخطيط لما يشرع في تنفيذه، وهذا انطلاقا من الاختيارات الإستراتيجية، تأتي مرحلة التنفيذ، أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها بتحقيقها في الميدان، وعلى أرض الواقع، تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري ككل.

ج) المتابعة والتحليل

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دوريا على التنفيذ بقياس النتائج الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو تعديل الطلقة إن صح القول.

د) الإجراءات التصحيحية

تؤدي المرحلة السابقة منطقيا إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء والتي يتم اختيار أحسنها، قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة، أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات قد ترجع لمرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للإستراتيجية المختارة، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط المتوسطة الأجل وحتى الإستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة، وأخيرا قد يكون مصدر الخلل الأهداف العامة وغايات المؤسسة، التي تستدعي إعادة النظر فيها.

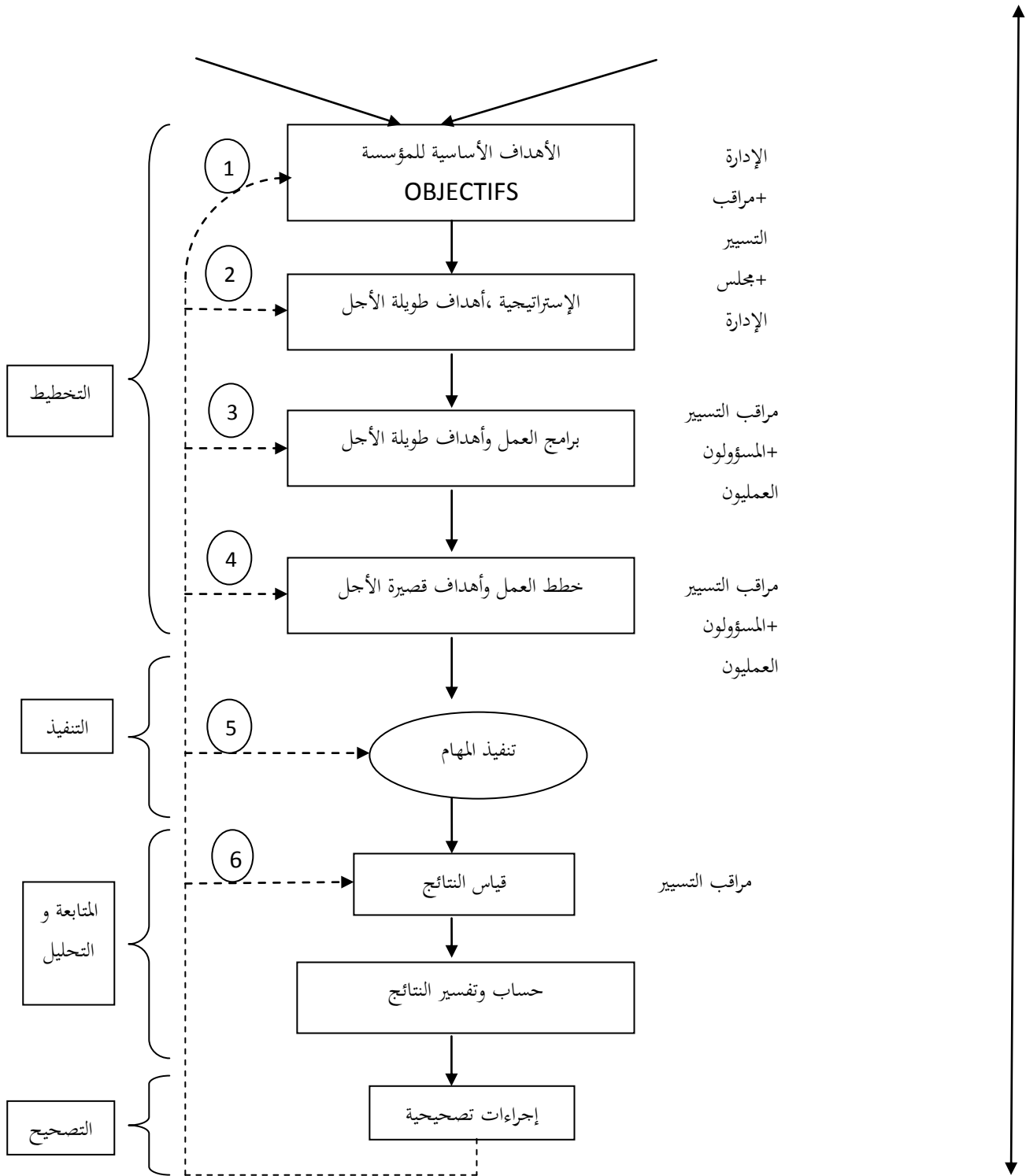
وهنا نذكر أن مراقبة التسيير يقتصر دورها في هذه المرحلة على اقتراح تعديلات والتقديم بوصيات، ولا يمكن له بأي حال من الأحوال اتخاذ قرارات بهذا الشأن، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العمليين المرتبطين بها، وهذا يؤكد على أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري في التركيز على التدريب أو التعلم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة.

من الواجب احترام كل هذه المراحل عند وضع واستغلال نظام مراقبة التسيير فأي حذف أو إهمال لأحدى هذه المراحل، يجعل هذا النظام أعرجا وبالتالي لن يضمن التحكم التسييري المنشود.

فأحيانا تجد المؤسسات الصغيرة أثناء فترة نموها تركز على المرحلة الأولى والثانية على حساب المرحلة الثالثة والرابعة وهي بهذا تعيد باستمرار نفس الأخطاء لأن أهميتها منصبية أكثر على التخطيط والتحليل دون الأداء والتقييم والشكل التالي يبين هذه المراحل:

الشكل (1،4): مسار نظام مراقبة التسيير

الوسائل	المسؤوليات	المسار	المرحلة
المدى الطويل	تشخيص داخلي للمؤسسة		تشخيص المحيط



المصدر : سعاد عقون ، مرجع سابق ، ص 75

من خلال مسار مراقبة التسيير نجد أنه لا يمكن الحديث عن الإدارة أو التسيير وبالتالي مراقبة التسيير إلا ضمن الربط بين المدى الزمني الحالي أو القصير الأجل المرتبط بالموازنات الذي بدوره يصدر من البرنامج السنوي المتوسط والمخطط الإستراتيجي لأجل هذا نجد أن مراقبة التسيير تتواجد قبل وأثناء وبعد الأداء.

2.2.1 أدوات مراقبة التسيير

تعتمد وظيفة مراقبة التسيير في أداء مهامها على عدة أدوات يتم إعدادها أو اختيارها وفقا لهيكل المؤسسة التنظيمي وتتطور تماشيا معه ومع تقلبات ومستجدات محيطه، وتصنف أدوات مراقبة التسيير إلى ثلاثة أنواع رئيسية⁽¹⁾:

(أ) أدوات و مصادر محاسبية و مالية

إن التحكم في مختلف تكاليف المنتجات والخدمات والأنشطة يساهم في تحديد أسعار البيع على مستوى القرارات الإستراتيجية وتتبع وظيفة أو نشاط على مستوى القرارات الوظيفية. كلما زادت الدراية بالتكاليف كلما سمح ذلك بتقليصها ورقابتها. والآتي بعض الأدوات و المصادر المستعملة في المتابعة و التحليل المحاسبي:

■ المحاسبة العامة

تعتبر المحاسبة العامة من التقنيات العريقة حيث وجدت منذ الحضارات الرئيسية الأولى، وتطورت فينا بعد لتصبح اليوم من أهم وأساس مختلف التقنيات الأخرى، بما توفره من معلومات ومعطيات في المؤسسة⁽²⁾ وهي نظام إعلامي⁽³⁾ له الميزة الأساسية لكونه مصدر المعلومات المالية و نقطة إنطلاق لكل جهاز محاسبي و مالي و راقبي قائم مع الإشارة إلى ان المحاسبة العامة تقدم معلومات مالية قانونية تتطلب معالجة إضافية لإستعمالها في نظام تسييري مالي و رقابي و محاسبي آخر .

وتعتبر المحاسبة العامة أو المالية المصدر القانوني والرئيسي للمعلومات الكمية التي تمثل التدفقات الداخلية بالنسبة للمؤسسة والخارجية لها أي العمليات مع محيطها الاقتصادي وفقا لمبادئ وقواعد محاسبية معينة⁽⁴⁾ تضمن نوعية هذه المعلومات التي سوف تستعمل في حساب التكاليف والتحليلات الكمية المختلفة كالتحليل المالي على سبيل المثال.

1) C.Alazard,S.Sépari,op.cit,p96/100

2) ناصر دادي عدون، (2001):الإدارة والتخطيط الاستراتيجي.ديوان المطبوعات الجامعية،طبعة الجزائر.ص.178

3) محمد بوتين،(1998) :المحاسبة العامة للمؤسسة.ديوان المطبوعات الجامعية .الجزائر.ص 01

4) في الجزائر، المبادئ المحاسبية مطبقة عموما وفقا للمخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG ,1982) وقواعد المخطط المحاسبي الوطني (PCN,1975)

ومن المنتظر لاحقا (2009) تطبيق المعايير والمقاييس الدولية (IAS/IFRS) التي قد صوت عليها بالمصادقة ثانيا في المجلس الشعبي الوطني الجزائري .

■ التحليل المالي

تقنية التحليل المالي التي تركز على نوعين من الأدوات: النسب المالية و التوازنات المالية و رأس المال العامل و الاحتياج إلى رأس المال العامل، و الخزينة، من التقنيات التقليدية التي انتشرت فيما بعد فيها بعد الثلاثينات من القرن العشرين وأدت إلى إفادة المؤسسات بشكل واسع في متابعة عناصر ميزانيتها، و قراراتها المالية وخاصة الخزينة وتسييرها المالي (1).

■ المحاسبة التحليلية والتكاليف

يعرف المخطط المحسبي العام الفرنسي (PCG) التكلفة على أنها مجموع الأعباء المتعلقة بعنصر محدد داخل الشبكة المحاسبية. وتحليل التكلفة من أدوات اتخاذ القرار والقيادة المستعملة بكثرة من طرف المسيرين. تتوفر المحاسبة التحليلية على مجموعة من الطرق في تحليل التكاليف، تختار المؤسسة منها الطريقة الأكثر تماشيا مع أهداف التسيير بمثابة اختيار استراتيجي.

والغرض من دراسة وتحليل وتبويب التكاليف هو الوصول إلى تحقيق جملة من الأهداف، ومن بينها الرقابة على هذه التكاليف ومتابعة تطورها، ومحاولة السيطرة عليها، تقليل الإسراف والتبذير وترشيدها، كما يمكن للمؤسسة أن تحسب الكلفة الفعلية للوحدات المنتجة والمخزون منها والمباع، وهكذا يمكن لها وضع سياسة تسعيرية واضحة ومحددة المعالم كما يمكن لها وضع تقديرات للتكاليف و الكميات الواجب إنتاجها، واتخاذ القرارات السديدة في اختيار المنتجات التي تحقق لها أكبر معدل ربحية وأدنى تكلفة (2) ويرتكز حساب وتحليل التكاليف على طرق نذكر منها ما يلي:

✓ التكاليف الكلية

مصدر الطريقة المدرسة الطايلورية (3) والتي مفادها حساب سعر التكلفة بإدماج كل أعباء المحاسبة التحليلية (4) المكونة لها ونتائج مختلف المنتجات والخدمات المباعة من طرف المؤسسة. وتعتمد هذه الطريقة في حساب مختلف التكاليف على مبدأ تقسيم المؤسسة إلى مراكز متجانسة مساعدة ورئيسية واختيار مفاتيح توزيع الأعباء على هذه الأقسام (5).

(1) ناصر دادي عدون، (2001): الإدارة والتخطيط الإستراتيجي. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر، ص180

(2) خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص117

(3) M. Toussaint, (1995-1996) : Cours sur le contrôle de gestion de l'école nationale des travaux publics de l'état : France : p.09

(4) أعباء المحاسبة التحليلية: أعباء المحاسبة العامة (-) عناصر غير معتبرة +عناصر إضافية

(5) M. Toussaint, (1995-1996) : Cours sur le contrôle de gestion de l'école nationale des travaux publics de l'état, France p.38

✓ التكاليف الجزئية "couts partiels"

مصدر الطريقة المدرسة الحدية أو الاقتصاد الجزئي⁽¹⁾ والتي مفادها حساب سعر التكلفة بإدماج جزء من الأعباء الملائمة ووفقا للمشكلة المراد معالجتها ونميز بين نوعين من التكاليف الجزئية⁽²⁾ :

- التكلفة المتغيرة "direct costing" وهي تكلفة تتكون من الأعباء التي تتغير مع حجم النشاط للمؤسسة حتى وإن كان هذا التغير في الأعباء غير متكافئ تماما مع التغير في حجم النشاط ومنه فإن الأعباء الثابتة أو التركيبية لن تؤخذ بالحسبان في حساب مختلف التكاليف.

- التكلفة المباشرة "direct costing évolué" وهي تكلفة تتكون من أعباء باستطاعتها أن تخصص لها مباشرة وهي عموما أعباء متغيرة أو وظيفية وأعباء تتعلق بهذه التكلفة دون أن يؤدي ذلك إلى إثارة التساؤل حتى وإن مرت هذه الأعباء عبر مراكز تحليل وقد تكون متغيرة أو ثابتة أو كلاهما.

انطلاقا من المحاسبة التحليلية والتقسيمات المذكورة أعلاه نذكر الطرق التالية:

- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة؛
- طريقة التكلفة الهامشية أو الحدية؛
- طريقة التكلفة المعيارية ؛
- عتبة المدروية كأداة رقابية.

✓ التكلفة على أساس محاسبة الأنشطة أو طريقة ABC

منطلق هذه الطريقة مفاده أن ترشيد النفقة يكون في المرحلة الأولى من سعر التكلفة وليس في آخر مرحلة لأنه في الطريقة التقليدية كانت الغلبة للمصاريف المباشرة والسعي إلى تخفيض التكلفة من خلال دراسة تركيبية سعر التكلفة في نهاية المرحلة الإنتاجية بينما نتيجة التطور التكنولوجي أصبحت الأعباء المباشرة تمثل من 20% إلى 30% من الأعباء الإجمالية، والأعباء الغير المباشرة 60% إلى 70% منها ومنه ظهرت طريقة حساب التكلفة على أساس الأنشطة ABC التي تسعى إلى تخفيض التكاليف المكونة في بداية العملية الإنتاجية لان أغلبها أعباء غير مباشرة كمصاريف الدراسات والبحوث وضبط الآلات... الخ.

ظهرت هذه الطريقة في الثمانينات من القرن العشرين بالولايات المتحدة الأمريكية وهو أسلوب يستعمله مراقب التسيير لمواجهة الحاجات المتزايدة من المعلومات التي لم تكن متوفرة حسب الأقسام المتجانسة أو كل الطرق الأخرى، لكن وفقا لطريقة ABC يمكن الإجابة عن تكلفة نشاط معين داخل المؤسسة فقد يوصي مراقب التسيير بالتخلي عن نشاط معين بسبب التكلفة المرتفعة على سبيل المثال.

1) M. Toussaint, op. cit, p.38

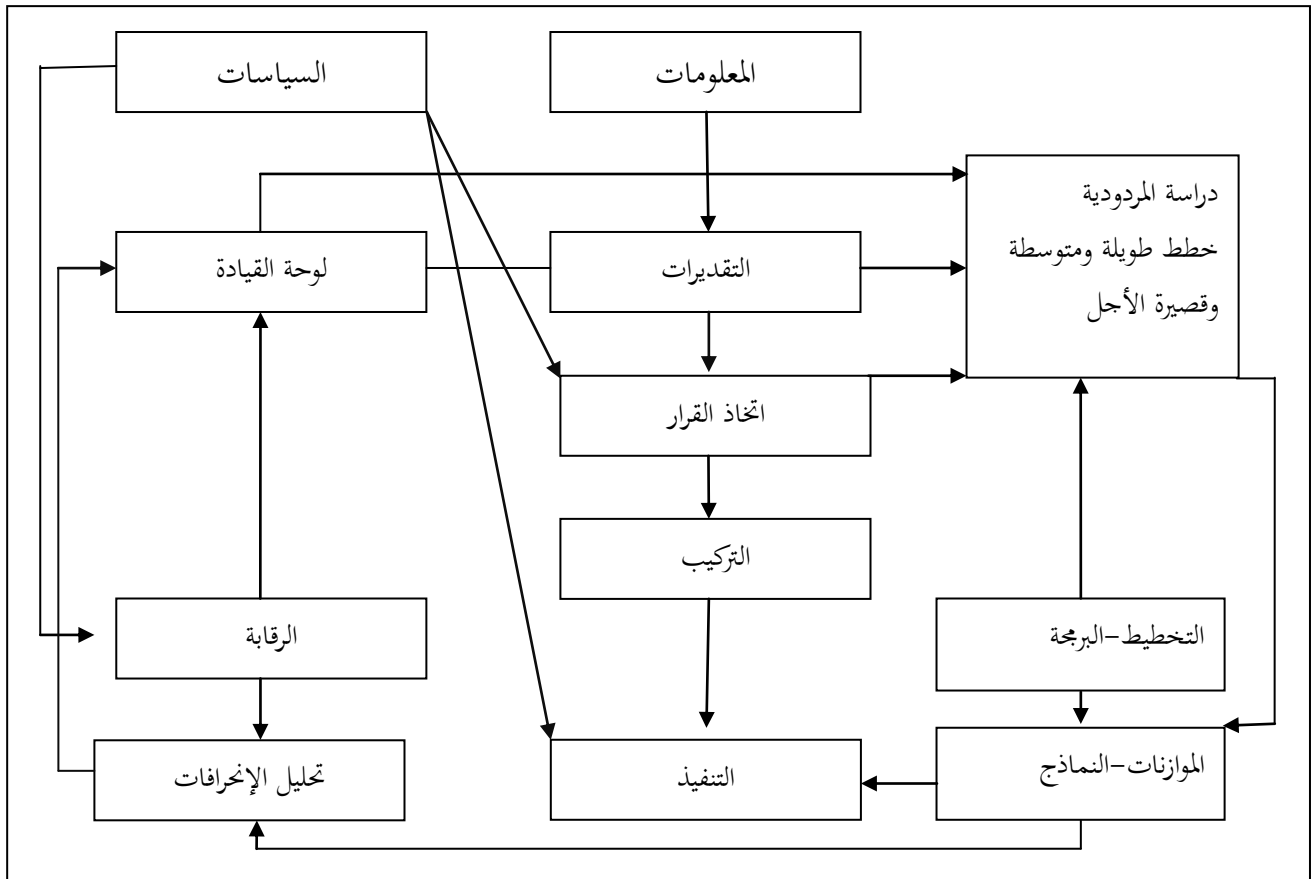
2)C. Alazard S. Sépari, op.cit p115-116

(ب) التخطيط والموازنات التقديرية

التسيير بالموازنات التقديرية أو "التقدير والرقابة بالموازنات التقديرية" تقنية لمراقبة التسيير تدخل في إطار ما يسمى بـ "جهاز التسيير التقديري"⁽¹⁾ ويعرف هذا الأخير على أنه "طريقة تسيير تعتمد على نموذج تمثيلي للأنشطة المستقبلية للمؤسسة. هذا النموذج يعبر عن اختيارات الوسائل المعتمدة للوصول إلى الأهداف المحددة"⁽²⁾ والتسيير التقديري مسار مستمر مندمج بتركيبة ومسار المؤسسة.

وتعتبر الموازنات التقديرية ولوحات القيادة⁽³⁾ أدوات جهاز التسيير التقديري القصيرة الأجل أو كذلك أدوات القيادة القصيرة⁽⁴⁾ الأجل وهما آخر مرحلة في التخطيط أي التقدير لأقل من سنة، كما أن التسيير التقديري يمكن من توضيح المسؤوليات والأهداف والوسائل وخطط الأعمال لكل واحد وهو إذا تحليل شامل ومنتظم عن نشاط المؤسسة ويسمح برد فعل سريع في مواجهة الأحداث.

الشكل (5.1): جهاز التسيير التقديري



source : Dictionnaire de management et de contrôle de gestion, Bordas ,Dunod éditions, (1990)

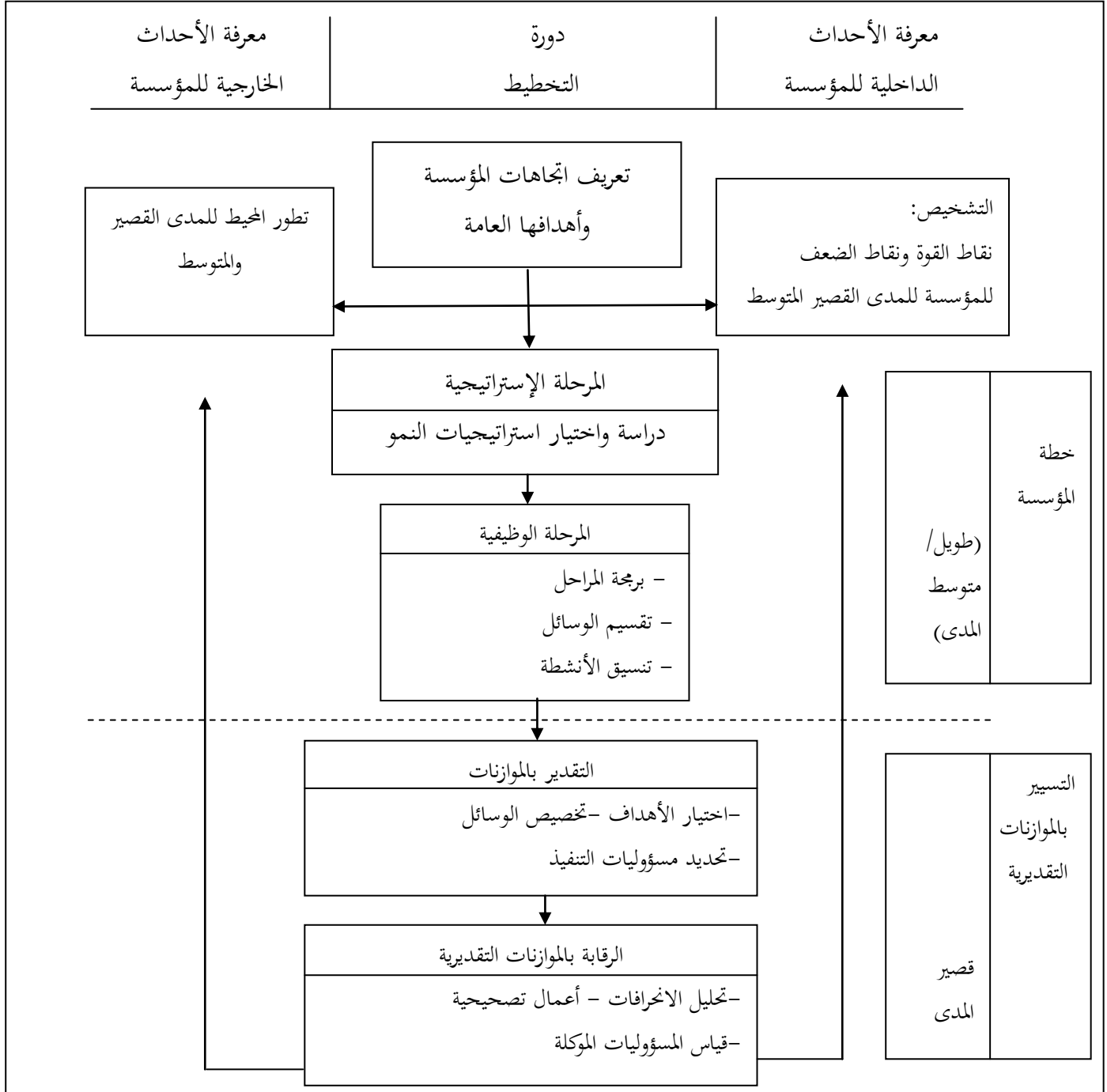
1) Jacques De Guerny et Jean- Claude Guiriec, 1979 : Gestion prévisionnelle à court terme "prévision et contrôle budgétaire". éditions J. Delmas et c^{ie}. France, p.A1/A2

2) Plan comptable général, 1982.France

(3) سوف نتطرق إلى تعريف لوحات القيادة في التصنيف الأخير لأدوات مراقبة التسيير

4) Jacques De Guerny et Jean- Claude Guiriec(1998) : contrôle de gestion et choix Stratégiques. Delmas éditions. Paris .France. p.12/13

تعتبر الموازنات التقديرية المرجع الذي يسمح بمراقبة أداء النشاطات، فهذه الأداة تكاد تغطي على مجال مراقبة التسيير، ويرجع هذا التفضيل إلى استحالة وجود مراقبة واستخراج الانحرافات بدون نظام الموازنات⁽¹⁾.
شكل (6.1): جهاز التسيير التقديري كنموذج لمراقبة التسيير مع إبراز أهمية مرحلة الموازنات التقديرية.



Source : Jacques de Guerny et Jean- Claude Guiriec, gestion prévisionnelle à court terme 'prévision et contrôle budgétaire', op.cit., p A4

(1) الهواصي هجيرة ومعزوي ليندة. مرجع سابق ص45

سوف نتطرق إلى تفاصيل موضوع الموازنات التقديرية من الجانبين النظري والتطبيقي في باقي عناوين هذه المذكرة وما قمنا به إلى حد الآن ما هو إلا إعطاء نظرة واضحة ومختصرة عن الموازنات التقديرية كأداة في مراقبة التسيير القصير المدى المنتهج أسلوب التسيير التقديري في أداء مهامه. ومن بين الموازنات التقديرية نذكر:

الموازنة التجارية، موازنة الإنتاج والتكلفة المعيارية، موازنة التمويل، موازنة الاستثمار، موازنة الموارد البشرية، الموازنة النقدية أو الشاملة،... إلخ

ج) مؤشرات جديدة لقيادة الأداء

الأدوات المستعملة في التسيير واتخاذ القرار والقيادة والرقابة في تطور دائم وذلك تماشياً مع ظروف المؤسسة المتميزة بعدم الاستقرار ومع حاجات المسيرين.

في السنوات الأخيرة اعتمد المسيرين ومراقبي التسيير على أدوات مستحدثة نوعاً ما لأن جزءاً منها عبارة عن تمديد للطرق التقليدية المذكورة سابقاً أم الجزء الباقي فغالباً ما يختلف تماماً عن تلك الطرق التي تعتمد على المحاسبة وتحليل التكاليف والموازنات التقديرية وفيما يلي مختصر عن أهم هذه الأدوات:

■ أدوات لإعطاء ديناميكية للموازنات التقديرية⁽¹⁾

✓ الموازنة التقديرية على الأساس الصفري "BBZ" Budget base zéro⁽²⁾؛

✓ طرق في الموازنات التقديرية لتعنية (impliquer) كل أفراد المؤسسة⁽³⁾؛

- الإدارة بالأهداف "DPO" Direction Par Objectifs؛

- الإدارة التساهمية بالأهداف "DPPO" Direction Participative Par Objectifs .

✓ طرق في الموازنات التقديرية أساسها الأنشطة والمسارات:

- الموازنات على أساس النشاط "ABB" Activity Based Budgeting؛

- الموازنات على أساس المسار "PBB" Process Based Budgeting .

ملاحظة

هذا الجزء المتعلق بالأدوات لإعطاء ديناميكية للموازنات التقديرية يستحسن التطرق إليه بأكثر تحليل من بعض الجوانب في الفصل المخصص للموازنات التقديرية ودورها في تحسين الأداء.

1) Claude Alazard et Sabine Sépari, op.cit, p.527.530

2) ري إتش جارسون واريك نورين: (2000)، المحاسبة الإدارية، ترجمة عصام الدين زايد ومراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، ص440/439

3) M. Toussaint, op.cit, p75

■ فائض الإنتاجية الإجمالية Surplus De Productivité Globale

الإنتاجية كمفهوم عام تتمثل في مقارنة نتيجة ما بالوسائل المستعملة من أجل تحقيقها والإنتاجية الإجمالية للمؤسسة هي العلاقة بين الإنتاج الإجمالي ومجموع عوامل الإنتاج المرجحة وفقا لمساهمتها في التكاليف⁽¹⁾، أما فائض الإنتاجية الإجمالية قائمة على أساس قياس التغيرات من دورة إلى أخرى وفائض الإنتاجية الإجمالية هو الفرق بين حجم المنتجات وحجم العوامل المستعملة لفترتين أي فائض الكميات المنتجة و فائض الكميات المستهلكة والمقيمة بتكاليف أو أسعار ثابتة⁽²⁾.

■ لوحات القيادة Tableaux De Bord

إن معرفة إنجازات المؤسسة تعد من بين الانشغالات الرئيسة لوظيفة الرقابة التسييرية وأنظمة المعلومات المحاسبية (محاسبة عامة، محاسبة تحليلية و محاسبة تقديرية) لا تلي دائما ضروريات الرقابة التسييرية إذ أن قيادة ورقابة نظام المؤسسة يعتمد على معلومات آنية دقيقة، ملائمة وتشغيلية، مما أدى بالفكر التسييري للبحث عن أداة هامة تسمح للمسيرين باتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة بشكل سريع. فإنه عادة ما يكمل نظام الموازنات التقديرية^(*) والنظام المحاسبي بأداة هامة تزود المسيرين بشكل دوري وسريع بالمعلومات الضرورية حول سير الأشغال ونتائج أدائها، هذه الأداة هي لوحة القيادة⁽³⁾.

إن تعبير لوحة القيادة هو تعبير مقتبس، حيث ينظر إلى المؤسسة وكأنها جهاز يتم تسييره، ولكل جهاز سيار مقود ولوحة تبين كيفية تسييره، وتشير إلى ما يجب إجراؤه لغرض الإنطلاق و زيادة السرعة و الدوران و التوقف و استعمال الإشارات وغيرها، وخير مثال على ذلك الطائرة، حيث يعتمد قائد الطائرة و طاقمه على لوحة القيادة لضمان وصول الطائرة بسلام إلى الجهة التي تقصدها.

إن هذا الاقتباس ينطبق على المؤسسة، حيث هناك المدير والفريق الذي معه هم المسؤولون عن إدارة وتسيير دفعة المؤسسة للوصول بها إلى الجهة التي تقصدها ويتمثل ذلك بالهدف الرئيسي للمؤسسة وهو تحقيق الربحية وتحسين مستواها⁽⁴⁾.

1) Michel Darbelet et Jean Marcel Lauginie , 1985, économie de l'entreprise, éditions FOUCHER, France, p165/169

2) Claude Alazard et Sabine Sépari , op.cit p539/541

(*) من الملاحظ أن لوحة القيادة لها دور هام في ما يتعلق بالموازنات التقديرية وربطها بأداء المؤسسة وهذا ما يتطلب منا أن نعود إلى هذا الموضوع فيما بعد

3) Michel Gervais, 2000, contrôle de gestion , 7e édition , ed economica, Paris, p594

(4) خالص صافي صالح، مرجع سابق، ص 274

د) اعتماد معايير الضبط والقياس والسيطرة على الجودة الشاملة

عادة ما تعرف الجودة كمقياس لرضا المستهلك، ويمكن تعريفها كذلك من وجهتي نظر كلا من المنتج والمستهلك، ومع ذلك لكي تحقق المنتجات وظائفها المقصودة، يجب أن تصل إلى مستوى متوازن من رضا كل من المنتج والعميل ولهذا هناك تعريف شامل لباديو وآيني⁽¹⁾: "تشير الجودة إلى مستوى متعادل لصفات يتميز بها المنتج أو الخدمة مبنية على قدرة المنتج وحاجات المستهلك" وتحقيق الجودة مسؤولية كل عامل أو مستخدم أو فرد في المؤسسة، الجودة الشاملة مجموع مبادئ وطرق منظمة في إستراتيجية شاملة تهدف إلى تعنية كل المؤسسة للحصول على أقصى إشباع للزبون وبأقل تكلفة.

إن تنميط المنتج وجعله متوافقا مع الشروط والمقاييس المطلوبة والمستعملة على المستوى الدولي وذلك لكي تتمكن المؤسسة من منافسة المنتجات الأخرى سواء على مستوى الأسواق الوطنية أو على مستوى الأسواق الخارجية.

3.1. الموازنات التقديرية

تختلف التعاريف المتعلقة بالموازنات التقديرية من مفكر إلى آخر و استخدامها يعود إلى الأمد البعيد و مرت في تطورها بعدة مراحل و قد عرف القرن التاسع عشر وضع أولى الأسس و المبادئ العلمية لها .

1.3.1. المفهوم والتطور التاريخي للموازنات التقديرية

أجبر المحيط الاقتصادي المؤسسات على الانتقال من أسلوب إنتاجي إلى أسلوب تسويقي تعطى الأولوية لحاجات السوق و بالموازاة كبر حجمها ما أدى إلى التخلي عن مركزية القيادة و المسؤوليات .

هذا النوع الجديد من التنظيم استلزم أكثر رقابة ما أدى إلى توسيع أسلوب الموازنات التقديرية على مستوى كل المؤسسة ما أعطى إطار مالي لكل الأنشطة الموجودة.

إضافة إلى ذلك ترغب المؤسسة تحقيق أهداف مسطرة و بأقل تكلفة ممكنة ما يتطلب وضع خطة في شكل موازنة تقديرية تساعد على اتخاذ القرار الفعال و متابعة الإنجازات ثم تحليلها بالمقارنة.

ليس هناك من لم يسمع عن الموازنة التقديرية و خاصة أن أجهزة الإعلام كثيرا ما نتحدث عن الموازنة العامة للدولة و تنشر موازنات كثير من منشآت الأعمال ، و بالتالي فإن الموازنة- مثلها مثل أي مصطلح أو أداة محاسبية أخرى- لها مفهوم عام في لغة الأفراد قد يكون دقيقا أو غير ذلك⁽²⁾ و نصادف عدة تسميات منها "الموازنات التخطيطية" أو "التسيير بالموازنات التقديرية" أو "الرقابة بواسطة التسيير بالموازنات التقديرية"،... الخ

(1) أديدجي بوداند باديو، (1995): الدليل الصناعي إلى إيرو 9000 . ترجمة فؤاد هلال . دار الفجر للنشر و التوزيع ، القاهرة . مصر . ص 10

(2) . هيتجر ليستراي .. سيرج ما تولتش، المحاسبة الإدارية. دار المريخ للنشر. ص 229

1.1.3.1. التطور التاريخي للموازنات التقديرية

يعتبر أسلوب الرقابة عن طريق إعداد الموازنات التقديرية أو التخطيطية من أقدم الأساليب المستخدمة للرقابة، فقد قام سيدنا يوسف - عليه السلام - بإعداد موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في الدولة ثم حدد حجم الإنفاق و الاستهلاك بناء على ذلك⁽¹⁾.

و تعتبر المحاسبة الحكومية من خلال دراسات المالية العامة الأساس التاريخي الذي انطلقت منه فكرة الموازنات التقديرية ، و يرجع أصل كلمة Budget إلى الكلمة الفرنسية Bougette و تعني الحقيقية⁽²⁾، حيث كان وزير المالية الإنجليزي يعد تقديرات الميزانية التي يقدمها إلى مجلس العلوم البريطاني في حقيبة جلدية . وعلى هذا أصبحت هذه التقديرات معروفة باسم Budget و بزيادة حجم المشروعات، و بتعدد المشاكل المتعلقة بإدارتها ، و بزيادة التطور التكنولوجي و بزيادة نسبة عدم التأكد في الحيلة التجارية ، اضطر المسئولون عن الشركات و المنشآت في جميع أنحاء العالم إلى استخدام الموازنات التقديرية للرقابة على أوجه النشاط المختلفة في مشروعاتهم.

و يعتبر المفكر DEGAZEUX أول من استخدم لفظ الموازنات التقديرية ، حيث أدرج في سنة 1925 في كتابه فصلا عنها و وصفها بأنها عبارة عن جدول احتياجات و موارد⁽³⁾.

اتخذت وظيفة مراقبة التسيير للموازنات التقديرية كأداة بسبب استعمال الدولة لهذا النظام.

بعد الأزمة الاقتصادية لسنة 1929م و ظاهرة التضخم أعطت الولايات المتحدة اهتماما خاصا لهذا الأسلوب في عشرينات القرن العشرين ، ثم انتشر تطبيقه في أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية و خاصة فرنسا مع بداية الخمسينات و الجدول التالي يوضح باختصار أهم المراحل التاريخية التي مر بها تطور الموازنات التقديرية و انتشارها كنظام .

(1) أحمد محمد نور ، زينات محمد محرم، شحاتة السيد شحاتة ، (2005/2004) : المحاسبة الإدارية . الدار الجامعية . ص 205.

2) Geet H. Hosftede, 1977: Contrôle budgétaire . les règles du jeu, édition homme et technique. France, p19.

3) أحمد نور، (1985): المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات مؤسسة شباب الجامعة. ص 61.

جدول (1 ، 7): التطور التاريخي للموازنات التقديرية

مياولات السنوات 90/80	مياولات السنوات 80/70	محاوور التطور
*أداة إستراتيجية، أهداف واضحة ومسؤوليات محددة.	*أداة تقدير؛ أهداف غير محددة و عدم تحديد مستويات المسؤولية.	المآل
أكثر لا مركزية وأكثر تساهمية وذات أنشطة متبادلة.	*قلة التساهمية وكثرة المركزية.	الإجراء
*منفتحة على الاقتصاد و الأسواق؛ *موجهة نحو المستقبل.	*استبدال أقطاب الماضي (extrapolation)، تحليل السلاسل الزمنية؛ *إعادة التمرکز على الأداء الماضي والحاضر للمؤسسة.	الآلية
*عمل لامركزي و أبسط يؤدي إلى عدة تصورات يعدها مسئول كل تركيبة من الخطة؛ *دورة تتسم بالتعامل المتبادل و إعلام موردي المعلومات الأولية (feed back)؛ *أهمية البعد النوعي.	* عمل ثقيل ومعقد لتصور واحد تعده وظيفه التخطيط بسرعة؛ * دورة تثير النفر، تنسى بسرعة و ينظر إليها بسوء؛ * إهمال العناصر النوعية.	السيرورة الفعلية

Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, op.cit, p282/283

ويمكن أن نلخص المراحل التي مر بها أسلوب الموازنات التقديرية كأداة من أدوات مراقبة التسيير في أربعة مراحل (1).

مرحلة أولى: الموازنات التقديرية عبارة عن تجمع الموارد المطلوبة لتنفيذ خطة معينة؛

مرحلة ثانية: أصبحت الموازنة التقديرية في هذه المرحلة ذات طابع زمني للبرنامج الخاص بتجميع الموارد المطلوبة؛

مرحلة ثالثة: وهنا تطورت وظيفة الموازنات التقديرية لتشمل الجانب الرقابي بالتنسيق مع استخدام أنظمة التكاليف المعيارية؛

مرحلة رابعة: وخلال هذه المرحلة توسعت وظائف الموازنات التقديرية لتشتمل التخطيط والرقابة والتنسيق وتقييم الأداء.

(1) الميزانيات التقديرية (التخطيطية) لغير الماليين. أفاق للتدريب والاستشارات . جامعة ليبيا. بدون مؤلف. ص32

2.1.3.1 . مفهوم الموازنات التقديرية

من بين التعاريف العديدة للموازنات التقديرية نذكر:

- ✓ هي "التعبير الكمي والمالي لبرنامج عمل مسطر لفترة معينة"⁽¹⁾؛
- ✓ وكذلك "إعداد تقديرات مرقمة معبر عنها بالقيمة انطلاقاً من برنامج نشاط بالحجم، سوف تستعمل لاحقاً كعناصر مرجعية لتقييم الإنجازات"⁽²⁾؛
- ✓ و تعرف بـ "عبارة عن مخطط مفصل معبراً عنه كميًا، ويضم مختلف أنشطة المؤسسة، لفترة مستقبلية محددة"⁽³⁾؛
- ✓ و "تعتبر الموازنة التقديرية خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولية حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع"⁽⁴⁾؛ ويعرفها Horngren⁽⁵⁾ بأنها "تعبير كمي عن خطة الأعمال ومساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة"؛ كما تعتبر الموازنة بأنها إلا "خطة كمية لاستغلال الموارد المتاحة للوحدة المحاسبية خلال فترة محددة في المستقبل"⁽⁶⁾؛
- ويعرفها جون ماير⁽⁷⁾ بأنها "ترتكز على تقديرات تحددها ظروف داخلية و خارجية للمؤسسة وانطلاقاً من هذه التقديرات يتلقى مسؤولي المؤسسة بعد الموافقة تخصيصات - برنامج ووسائل - لمدة محددة في صورة كمية ويتم القيام بتقارب دورياً بين هذه الموازنات التقديرية والإنجازات لإبراز الفوارق المنجزة عنها شرح واستغلال هذه الفوارق يشكّلان الرقابة؛
- تعريف آخر للدكتور أحمد ماهر⁽⁸⁾ بأنها "التعبير عن الخطط التنفيذية للمؤسسة في شكل تقديرات عينية ومالية، وهي خطة شاملة لكل أنشطة المؤسسة في المستقبل، وتعتبر مرشداً للمديرين في اتخاذ القرارات، وفي تحقيق أهداف المؤسسة وأداة لمتابعة التنفيذ والرقابة على النتائج".

1) Goujet, Christian Raulet , Christiane Raulet,(2001) : Comptabilité analytique et contrôle de gestion, coûts préétablis et écarts, prévision et budgets ,tome 2,5^{ème} édition,édition Dunod, paris, p09.

2)Jacques de Guerny et Jean-claude Guiriec,(1979) : Gestion prévisionnelle à court terme. prévision et contrôle budgétaire. éditions" J.Delmas et cie". France. p.05.

3) Abdelatif Khemakhem.op cit. p .58.

(4) أحمد محمد نور، مرجع سابق، ص.206.

5)C.S. Horngren: Cost accounting a managerial emphasis. prentice hall. usa,2001.

(6) ليستراي هيتجر، سيرج ماتولتش، مرجع سابق، ص.229.

7)Jean Meyer.(1984). gestion budgétaire. édition Dunod,9eme édition. p.18

(8) أحمد ماهر. دليل المديرين في إعداد الخطط والسياسات و الإستراتيجيات

من التعاريف السابقة وتعريف أخرى لم تذكر و متقاربة بإمكاننا أن نستنتج نوعين من التعاريف:

النوع الأول الوارد بعد نصف القرن العشرين (السبعينات والثمانينات) يرى أن الموازنات التقديرية أداة تخطيطية أو خطة عمل يجب تنفيذها في فترة معينة دون الاهتمام كثيرا بتحديد المسؤوليات ودون إبراز ارتباطها القوي باتخاذ القرارات من طرف المسيرين وبأداء المؤسسة.

النوع الثاني الوارد عند نهاية القرن العشرين (ابتداء من نهاية الثمانينات) يتماشى مع السياسات الحديثة ويجعل من الموازنات التقديرية برنامج كمي يسمح بتنفيذ خطة شاملة لنشاط المؤسسة لتحقيق أهداف مسطرة خلال فترة زمنية محددة في المستقبل اعتمادا على الموارد المتاحة إذ تعتبر أداة للتنسيق و الرقابة.

وجهة النظر الحديثة للموازنات التقديرية تسمح لنا باستنتاج فيما يخصها ما يلي:

أولاً: الموازنات التقديرية خطة مستقبلية شاملة لكل أنشطة المؤسسة معبر عنها نقدياً أو عينياً؛
ثانياً: تعبر عن قيم مالية لفترة زمنية محددة؛

ثالثاً: مراعاة ملاءمة الموارد المتاحة مع الأهداف المسطرة المراد تحقيقها؛

رابعاً: متابعة تنفيذ الخطة التي يرميها ووصفها للقيام بالتصحيحات أو التعديلات الملائمة وفي الوقت المناسب.

2.3.1. معايير تصنيف الموازنات التقديرية

يتم التمييز بين الأنواع المتعددة للموازنات التقديرية وفقاً لمعايير مختلفة نذكر منها ما يلي:

أولاً، معيار طبيعة النشاط

تصنف الموازنات التقديرية وفقاً لهذا المعيار إلى نوعين هما⁽¹⁾:

النوع الأول: موازنات تقديرية للاستغلال أو تشغيلية (budgets d'exploitation)

تتضمن عمليات دورة الاستغلال و هي موازنة المبيعات و موازنة التمويل و موازنة الإنتاج و موازنة الخزينة (جزء منها) و قائمة الدخل التقديرية و كذلك موازنة مصاريف البيع أو التسويق.

النوع الثاني: موازنات استثمارية أو رأس مالية (budgets d'investissement)

تتضمن عمليات لا تدخل في إطار دورة الاستغلال للمؤسسة، تتولى وضع برنامج الاستثمار، و بما فيه من موازنة الموارد و الاستخدامات الرأسمالية و الجزء الآخر من موازنة الخزينة الذي لا يتعلق بموازنة الخزينة المذكورة في موازنات الاستغلال و الخاص بتنفيذ الاستثمارات، و الموازنة العمومية التقديرية.

1) Abdelatif khemakhem. Opcit.p68

تقسم الموازنات التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى ثلاثة (03) أنواع: قصيرة الأجل، طويلة الأجل و مستمرة

النوع الأول: موازنات قصيرة الأجل

تغطي نشاط المؤسسة خلال الدورة المالية وهي سنة أي برنامج عمل يشمل تلك الفترة ينفذ ويتم رقابته خلالها وقد تنقسم هذه الموازنات إلى موازنات شهرية أو ثلاثية وتمثل عموما هذه الموازنات التقديرية في : المبيعات - التموين - الإنتاج - مصاريف البيع - اليد العاملة - الخزينة، و تسمح هذه الموازنات التقديرية بإعداد موازنة تقديرية شاملة .

النوع الثاني: موازنات طويلة الأجل

تغطي فترات زمنية تفوق السنة المالية لبرامج مستقبلية تتراوح بين 05 و 10 سنوات وبالتالي بغرض وضع خطة تنفيذ إستراتيجية المؤسسة التي تحدد عادة ابتداء من 05 سنوات. وقد تقسم إلى موازنات تقديرية سنوية وبالتالي تصبح الموازنات التقديرية القصيرة الأجل المذكورة أعلاه جزءا منها.

النوع الثالث: موازنات مستمرة

تعد للموازنات التقديرية القصيرة الأجل أو الطويلة الأجل، مبدؤها إعداد تقديرات آخر فترة تضاف بعد انقضاء الفترة الأولى كالسنة الأولى من موازنة تقديرية لخمس سنوات إذا انقضت تعد سنة سادسة تضاف للأربع سنوات المتبقية ويصبح برنامج يغطي خمس سنوات من جديد ونفس الكلام يمكن قوله بخصوص موازنة ثلاثية أو سداسية ، هذا النوع من الموازنات يليق في حالة عدم التأكد من عملية التقدير و الشك في الاعتماد عليها ويمكن اعتبارها أفضل من الموازنات التقديرية التي تعد على أساس نهائي غير أنها تتطلب نفقات أكثر في إعدادها⁽¹⁾ . مبدئيا، مدة الموازنة التقديرية يجب أن تكون كافية من حيث الزمن حتى تتمكن العمليات المعتادة للمؤسسة من بيع و إنتاج من التحقيق و أن تكون في نفس الوقت قصيرة الزمن حتى تسمح بتعديل القرارات المتخذة قبل فوات الأوان.

(1) عبد الحفي مرعي، (1986): الموازنة التخطيطية في النظام المحاسبي الموحد. مؤسسة شباب الجامعة. ص 15.

إذا استعملت السنة كمرجع في تحديد مدة الموازنة التقديرية فذلك سببه أن دورة المبيعات و/ أو الإنتاج للمؤسسة لا تبعد كثيرا عن تلك المدة وأن هناك تنسيق بين المحاسبة و التسيير بالموازنات التقديرية مع العلم أن المحاسبة يعبر عنها بالدورة السنوية⁽¹⁾

ثالثاً، معيار درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة التقديرية

يقسم هذا المعيار الموازنات التقديرية إلى موازنات البرامج و موازنات المسؤولية كمايلي⁽²⁾:

موازنة البرامج

تحدد البرامج الخطط الرئيسية التي تنوي المؤسسة القيام بها من خلال تقسيم نشاط المؤسسة إلى برامج محددة يهدف كل منها تحقيق هدف معين ثم تعد موازنة تقديرية لكل برنامج على حدى مع الأخذ بعين الاعتبار عنصر الزمن كعامل أساسي لأنه عادة ما يرتبط تنفيذ برنامج محدد بفترة زمنية محددة طويلة أو قصيرة الأجل وقد تتعلق بنشاط تجاري أو إنتاجي أو استثماري .

موازنة المسؤوليات

تحدد الخطط من ناحية المسؤولين عن التنفيذ فيصبح تنفيذ كل خطة أو جزء من الخطة من مسؤولية شخص محدد، أو مجموعة أشخاص محددة، تتطلب موازنة المسؤوليات معرفة كل مسؤول بدوره في الخطة، نجد في موازنة المسؤوليات التكاليف و الإيرادات الخاضعة لرقابة كل مسؤول.

رابعاً، معيار موضوع المعاملات التي يتم إعداد الموازنات التقديرية على أساسها

يقسم هذا المعيار الموازنات التقديرية إلى ثلاثة أنواع⁽³⁾:

النوع الأول: الموازنات العينية

وتشمل الاحتياجات من الموارد واليد العاملة... إلخ ، معبرا عنها بشكل عيني(التر،الكلم ، الطن ، الدقائق، عدد العمال... إلخ).

النوع الثاني: الموازنات المالية

توضح الخطة التمويلية للمؤسسة ،وهي التعبير المالي للموازنة التقديرية وحدة قياسها وحدة النقود

1)Michel Gervais , (1987) : contrôle de gestion par le système budgétaire , édition vuibert
Entreprise, France,p20.

2) أحمد محمد نور ، رينات محمد محرم . شحاتة السيد شحاتة . مرجع سابق. ص 208.

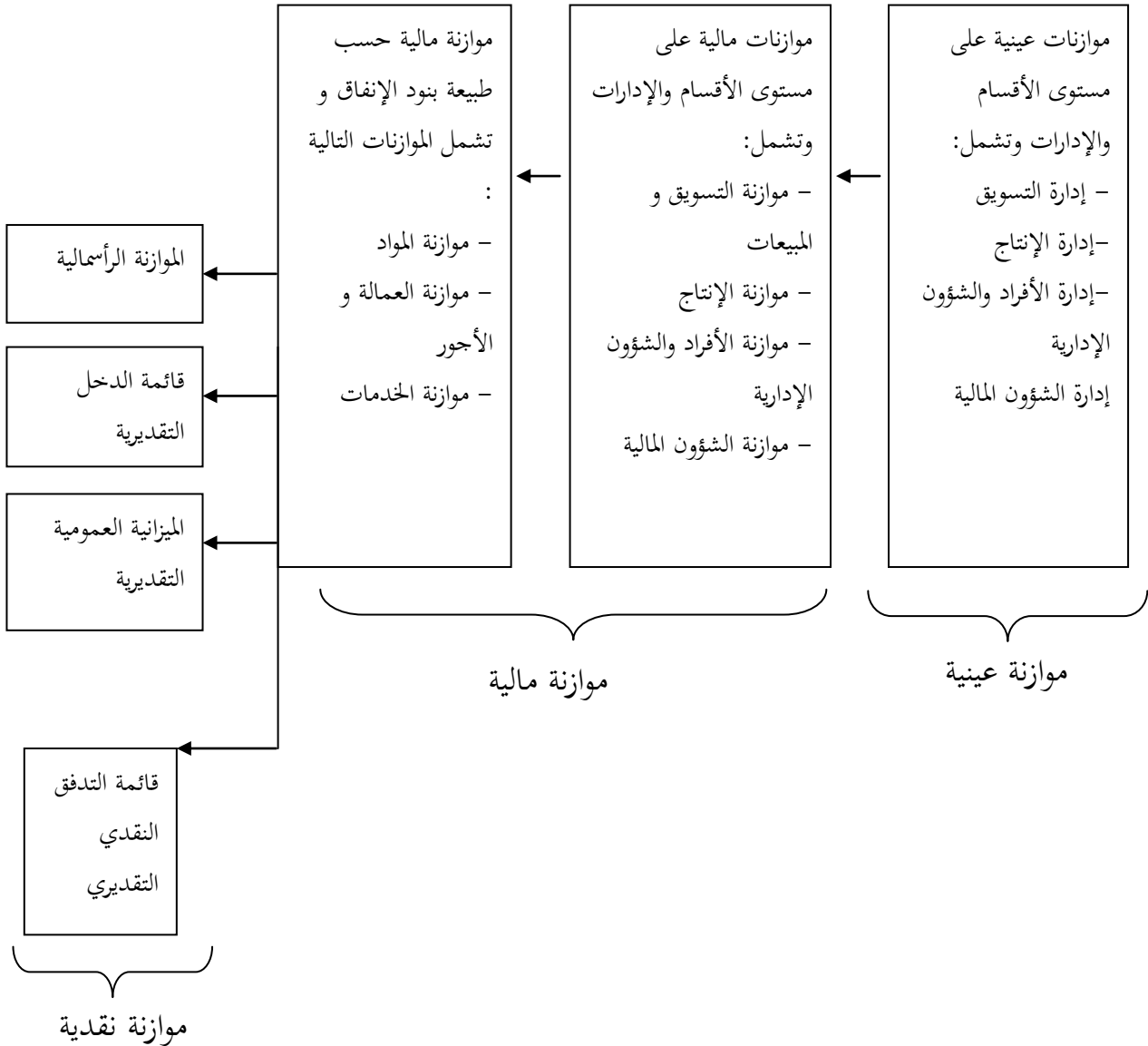
3) محمد عبد الحافظ عبد العال . (1974) : المحاسبة الإدارية. دار النجاح. الإسكندرية ص 173.

النوع الثالث: الموازنات النقدية

تظهر موازنة المقبوضات و المدفوعات المتوقعة خلال فترة الميزانية مما يساعد على تفهم الوضع النقدي للمشروع، وعلاج أي إختلالات نقدية.

عادة ما يتم إعداد الموازنات التقديرية في شكل قوائم تستخدم وحدات قياس عينية، وترجم بعد ذلك إلى وحدات مالية، ثم إلى نقدية، و الشكل (8،1) يوضح ذلك.

الشكل (8،1): الموازنات التقديرية العينية والمالية والنقدية



المصدر: أحمد ماهر، مرجع سابق، ص. 294

خامسا، معيار المرونة (1)

تنقسم الموازنات التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى موازنات تقديرية ثابتة و موازنات تقديرية مرنة.

النوع الأول، الموازنة التقديرية الثابتة

تبنى الموازنة التقديرية الثابتة على أساس حجم إنتاج واحد أو تعدد لمستوى واحد من مستويات التشغيل فهي ترتبط بحجم تقدير واحد من النشاط فتحتاج إلى عمليات مراجعة و تعديل.

النوع الثاني، الموازنة التقديرية المرنة

تبنى الموازنة التقديرية المرنة على أساس مجموعة متعددة من مستويات النشاط، و لا بد أن يكون ارتباط وثيق بين عملية إعدادها على أساس عدة مستويات للتشغيل يتم تحديدها طبقا لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة معينة للموازنة.

3.3.1. الموازنات التقديرية كعنصر من الخطة الإستراتيجية

لتحقيق الإدارة العليا أهدافها تضع إستراتيجية تقوم على أساس التقدير للمستقبل، هذه الأهداف التي تكون عامة في مرحلة أولى تحول إلى أهداف قصيرة الأجل تترجم بدورها إلى برنامج و سياسات جزئية تجسدها في الأخير الموازنات التقديرية التي توضع حيز التنفيذ لبلوغ الأهداف المسطرة من قبل.

الوظيفة الأساسية للموازنات التقديرية في كل ما سبق هي مساعدة الإدارة العليا على القيام بوظائفها الرئيسية و هي: التخطيط، التنسيق و الرقابة.

1.3.3.1. وظائف الموازنات التقديرية

وظيفة التخطيط

التخطيط هو وضع الأهداف و إعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها، و توضع الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل بالنسبة للمشروع، و بالنسبة لكل قسم من أقسامه، و بعد أن يتم التخطيط يصبح من الضروري تنظيم عوامل الإنتاج تنظيما يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعية⁽²⁾. و يقوم التخطيط على أساس الاختيار للبدائل المتاحة، و الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعية، و أهداف المؤسسة قد تكون إما تحقيق أكبر قدر ممكن من الربح أو عائد مرتفع⁽³⁾.

(1) أحمد نور، مرجع سابق، ص 208.

(2) خيرت ضيف، (1969): الموازنات التقديرية . دار الجامعات المصرية. مصر. ص 13

(3) أحمد خطيب(1989). الموازنة التقديرية كأداة فعالة للتخطيط و الرقابة. جامعة عين الشمس. مصر. ص 09.

ويقصد بمتابعة تنفيذ الخطة مقارنة النتائج المحققة فعلا في جميع فروع المؤسسة بالأهداف المحددة في الخطة، و يمكن عن طريق الخطة اكتشاف الأخطاء التي تظهر أثناء التنفيذ⁽¹⁾.

يجب أن تكون الأهداف واضحة و مرتبة حسب أهميتها حتى يتم ترجمتها ووضعها في صورة موازنات عينية و مالية و نقدية مع مراعاة المرونة الكافية عند وضع الموازنات حتى يتمكن المسؤولين من التخطيط للعمل على البحث عن طرق بديلة لمواجهة الظروف الجديدة (2).

تحدد أهداف المؤسسة للمدى الطويل و تحقق ببرامج قصيرة الأجل مدتها سنة في صورة موازنة تقديرية ثم يقسم هذا الأجل إلى أجال أقل (شهرية، ثلاثية...) و منه فالموازنات التقديرية أداة تخطيطية أساسية بمثابة خطة عمل بعد إعدادها تسمح للمسيرين استعمالها كمرجع في متابعة تنفيذها التخطيط الجيد و المتأني يمكن من تحقيق رقابة حادة و فعالة كوظيفة ثابتة للموازنة (3).

وظيفة التنسيق

لأجل تحقيق الأهداف الموجودة، يجب أن يكون هناك تنسيق بين مختلف أنشطة المؤسسة (4). إن التنسيق هو توحيد الجهود بين أقسام المؤسسة بحيث يعمل كل منها نحو تحقيق الهدف المرسوم للمؤسسة ككل، و لهذا يمكن وضع أهداف لكل إدارة أو قسم، ولا بد أن تكون منسجمة مع هدف المؤسسة ككل (5).

للنجاح في التنسيق يجب تحديد مهام مختلف المصالح و تجنب أن تتداخل أو تتعاكس مهامهم و التأكد من وجود توازن بين مختلف القطاعات و الموازنات التقديرية ستجيب كل هذه الإشكالية و لكي يكون التنسيق غير منقوص، يجب أن يشمل نظام الموازنات التقديرية كل ما يتعلق بنشاط المؤسسة و لكن في بعض الحالات الخاصة قد يغطي هذا النظام بعض الأنشطة فقط نظرا لما قد يصادف تطبيق الطريقة من نقص في المعلومات أو في التنظيم أو حتى الحواجز النفسية و قد يؤدي ذلك إلى إعداد موازنات تقديرية لجزء من المؤسسة فقط (كالإنتاج مثلا) (6)

(1) علي لطفي، (1988): التخطيط الاقتصادي. الدار الجامعية. بيروت. ص55

(2) عبد العزيز محمود الإمام، (1983): الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة. دار المريخ. الرياض ص07

(3) ليستراي هينجر و سيرج ماتولتش . مرجع سابق . ص 235.

(4) أحمد خطيب، مرجع سابق. ص09.

(5) محمد الجزائر، (1980): الموازنة التخطيطية و رقابة اتخاذ القرار. جامعة عين الشمس. القاهرة. ص 18.

6) Michel Gervais, op.cite, p 21.

وظيفة الرقابة

التخطيط وحده لا يكفي لتحقيق الخطط و لهذا فلا بد من الرقابة و المتابعة، و الرقابة هي إحدى الوظائف الثلاث للإدارة، و الموازنة التقديرية هي أداة للرقابة تستعملها الإدارة (1).

تعتبر الموازنات التقديرية وسائل فعالة للرقابة على أوجه نشاط المشروع. و الواقع أن إعداد الموازنة يتم في مرحلة التخطيط حيث تعكس الموازنة التقديرية الخطة الموضوعية لوجه معين من أوجه نشاط المشروع و التي وضعت في ضوء التقدير بالظروف المستقبلية و وضع و تحليل الافتراضات عن المستقبل. و هكذا تعد الموازنة التقديرية في صورة بيان رقمي بالنتائج المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية مقبلة على أن استخدام هذه الموازنات مرتبطة بوظيفة الرقابة حيث تكون مؤشرات الخطة الواردة في هذه الموازنات بمثابة معايير رقابية يتم في ضوءها التحكم على مدى تنفيذ الخطط الموضوعية. و على هذا تعتبر الموازنات التقديرية وسيلة لتقييم كفاءة الأداء في كل وجه من أوجه نشاط المشروع (2).

2.3.3.1. الموازنات التقديرية جزء من النظام الداخلي

لقد سبق و تطرقنا إلى وظيفة مراقبة التسيير من حيث بنية المؤسسة و هيكلتها في العناوين السابقة و بما أن الموازنات التقديرية أسلوب و أداة لمراقبة التسيير فلن يتطلب منا هذا الجزء و المتعلق بتموقع الموازنات التقديرية إعادة طرح نفس المعطيات بل و سوف نكتفي بتحديد ما باختصار داخل المؤسسة و ما ذكر سابقا لوظيفة مراقبة التسيير ينطبق على الموازنات التقديرية .

إن تحديد انتماء نظام الموازنات التقديرية كجزء من أجزاء النظام الداخلي المؤسساتي يختلف من مؤسسة لأخرى تبعا لحجمها و نوعها.

المؤسسات ذات الحجم المتوسط و الكبير

من خصائص المؤسسات ذات الحجم المتوسط و الكبير وجود مراكز مسؤوليات متعددة و غالبا ما تصادف فيها ابتعاد جغرافي من وحدة نشاط إلى أخرى (3).

(1) محمد فركوس، (1995): الموازنات التقديرية - أداة فعالة للتسيير - ديوان المطبوعات الجامعية ص 05

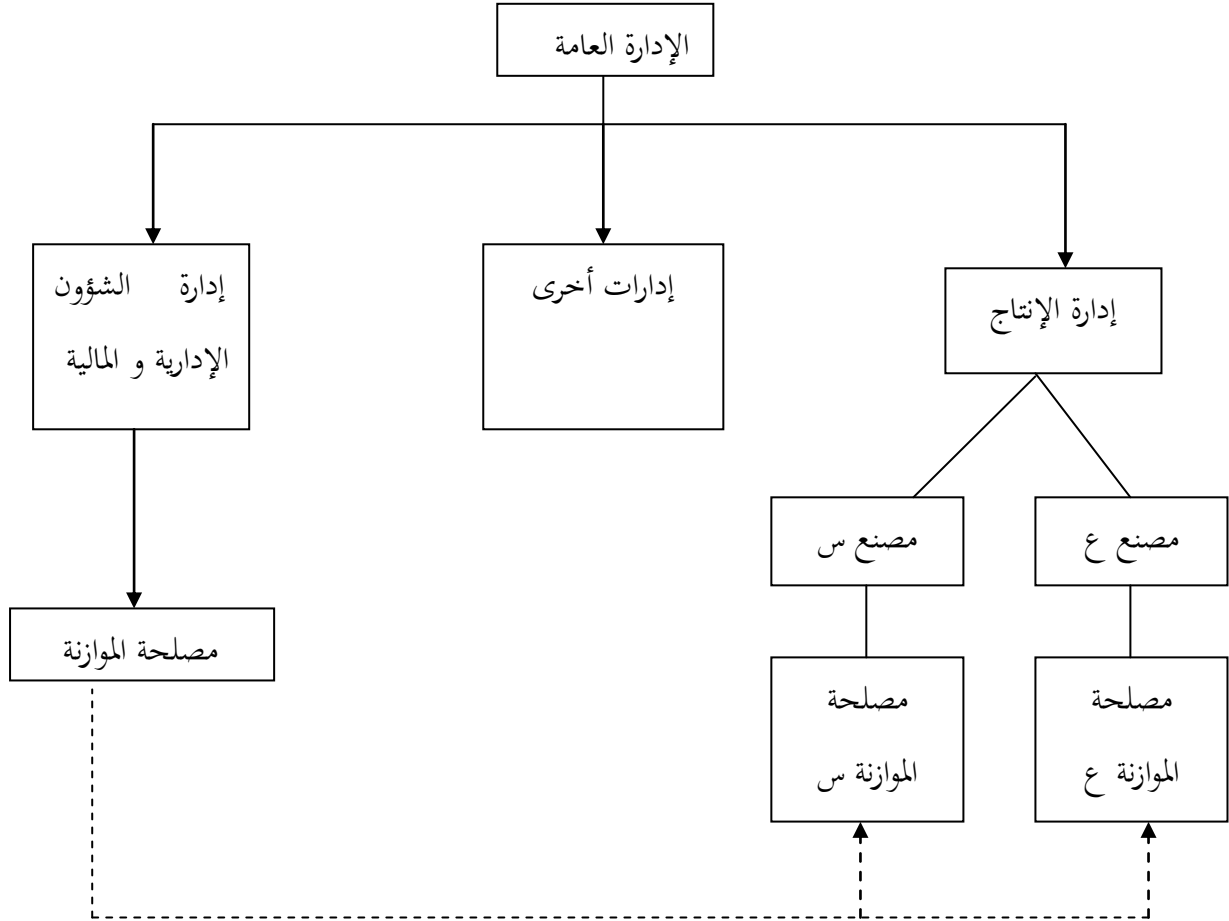
(2) زكي أحمد هاشم، (2001): أساسيات الإدارة. منشورات ذات السلاسل. الكويت. ص 511.

3) Jacques De Guerny et Jean -Claude guiriec.Op.cité ,p.84

إن إعداد الموازنات التقديرية يتكلف بها أشخاص داخل المؤسسة، أما مراقبتها فيمكن إسنادها إلى أشخاص خارج المؤسسة.

قد يتولى الإشراف على مصلحة الموازنات التقديرية مديرية الشؤون الإدارية و المالية و بالتالي فهي ستكون تابعة في نفس الوقت للإدارة العامة و بلا مركزية أكثر إلى كل مركز إنتاج كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل (9.1) مصلحة الميزانية تحت إشراف إدارة الشؤون المالية و الإدارية



Source: H.Court et J-Leurion,comptabilité analytique et gestion ,éditions Foucher .p 134.

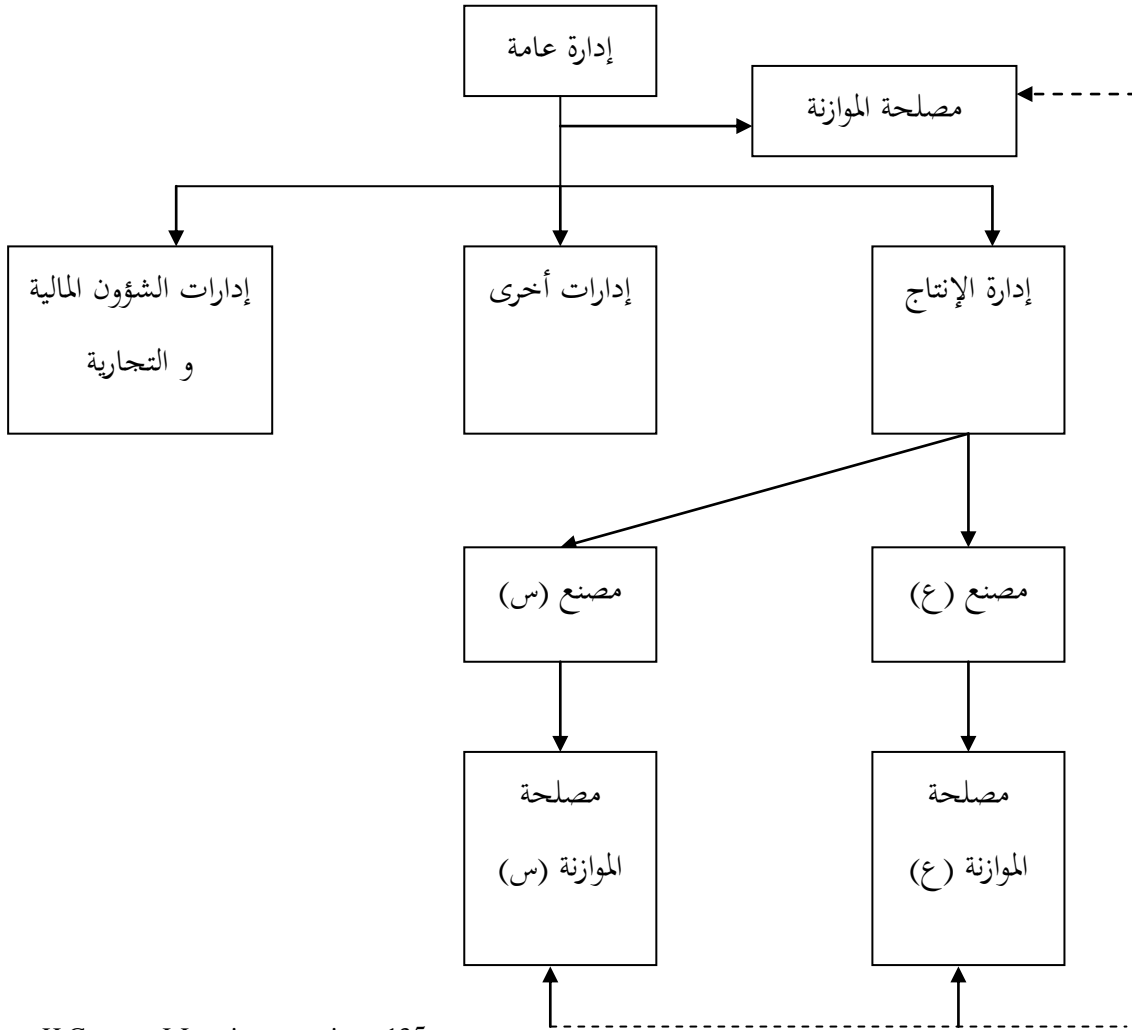
كما قد تكون مصلحة الموازنة قريبة من الإدارة العامة في وضعية القيادة (الأركان العامة) و بالتالي مهمة الأشخاص المكلفين بها هو دور استشاري .

المؤسسات ذات الحجم الصغير

من مميزات المؤسسات ذات الحجم الصغير وجود عدد مقلص من مراكز المسؤوليات قد نجد مثل مسؤول تجاري و مسؤول تقني تابعان للمسير أو المدير العام⁽¹⁾.

عادة ما يقوم المسؤول المكلف بالمهام المالية بإعداد الموازنات التقديرية لأن تكوينه يؤهله للقيام بهذه المهمة و في غالب الأحيان يراقبه المسير أو مدير المؤسسة و نادرا ما تتم عملية الرقابة هذه من أطراف أخرى.

الشكل رقم (10.1): "مصلحة الموازنة في صيغة القيادة"



Source : H.Court et J-Leurion , op cit , p 135

1)J.de Guerny et J.C Guiriec ,Op.cit,p34/35.

4.3.1. مزاي و عيوب الموازنات التقديرية

إن استعمال أسلوب الموازنات التقديرية كأداة في مراقبة التسيير له عدة مزاي كما انه لا يخلو من السلبيات.

(أ) مزاي الموازنات التقديرية

- انتهاج أسلوب الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير و اتخاذ القرار له مزايا عديدة نقدم أهمها:
- أداة تحليلية دقيقة و في الوقت المناسب⁽¹⁾؛
 - القدرة على التقدير مسبقا بالأداء⁽²⁾؛
 - مقارنة أرقام نموذجية أو تقديرية بأرقام حقيقية أو إنجازات و تحليل الانحرافات بينهما⁽³⁾؛
 - علامات تحذيرية مبكرة في حالة الانحراف عن التوقعات؛
 - تتمكن الإدارة من خلال الموازنات التقديرية من تحقيق النفقات المختلفة و القضاء على الإسراف⁽⁴⁾ ؛
 - إشراك جميع العمال في وضع الخطط و السياسات و الأهداف؛
 - تنظيم و تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة، و كل فرد من أفرادها و تحديد مراكز السلطة تبعاً لذلك ؛
 - إعطاء صفة الرسمية للتخطيط بحيث تحفز و تدفع المديرين للنظر إلى الأمام، و توقع تقدير الظروف؛ التي يمكن أن تحدث في المستقبل إذ أنه بدون تحديد الأهداف تكون المؤسسة بدون توجيه⁽⁵⁾ ؛
 - تعزز فهم أفراد الإدارة لمشاكل كل زملائهم ؛
 - تجبر الإدارة على وضع أنظمة محاسبية فعالية (عامة و تحليلية خاصة) ؛
 - تسمح بترجمة أهداف المؤسسة و أهداف الأقسام المختلفة إلى أهداف رقمية محددة ترتبط بجدول زمني محدد .

(1) طارق عبد العال حماد، (2005): الموازنات التقديرية . ترجمة للأستاذ Athar Murtuza بجامعة سيتون هول. دار المريخ . ص 05

2) C. Alazard et S. Separi. Op.cit. p 271

3) Mergerin, Bases de la gestion budgétaire. Op.cit. p 22

(4) محمد أحمد خليل، بدون سنة نشر: محاسبة التكاليف في المجال الإداري. دار النهضة العربي. الجزء الثاني. بيروت. ص 240

(5) نجيب أنطوان سامونا ، (1989) : المحاسبة الإدارية (اتخاذ القرارات). جامعة المستنصرية . بغداد ، العراق . ص 18

ب) عيوب الموازنات التقديرية

للموازنات التقديرية عيوب يمكن ذكر أهمها:

- انعدام اليقين قد يفقد الموازنات التقديرية وثاقه وصلتها؛

- إعداد الموازنة التقديرية لا يمكن أن يحل محل الإدارة الجيدة أو يكون بديلا عنها، بل هو فقط يعتمد استخدامها على المهارات التي يحملها المدبرون إلى وظائفهم⁽¹⁾؛
 - قد يعتبر بأنه لا يجوز للمؤسسة التقيد بالميزانية التقديرية لأنها تعمل ما يحتاج إليه و ليس ما سبق تقديره؛
 - أظهر نموذج الموازنات التقديرية عدم إمكانية التقدير بالتغيرات التي تطرأ على محيط المؤسسة لأن التقديرات ينقصها إطار أكثر شمولية يقترح الحلول و الوسائل لتحقيقها مسبقا⁽²⁾؛
 - تتطلب متابعة و دراسة مستمرة و تعديلات؛
 - لا توجد طريقة موحدة لحساب و قياس الموازنات التقديرية فهناك التجارب الماضية و مع ما يحدث في الحاضر بالإضافة إلى دراسة ما يمكن أن يتوقع حدوثه في المستقبل⁽³⁾؛
 - في حالة تعدد طرق إنتاج منتج معين لن نستطيع الموازنات التقديرية الإجابة على أفضل أسلوب فني تختاره المؤسسة و سوف تهتم بالحجم فقط؛
- و قد نجد عوامل تؤثر سلبا على نجاح أسلوب الموازنات التقديرية نذكر منها:
- تعقيد الإجراءات الإدارية؛
 - عدم مراعاة القدرة المالية للمؤسسة ؛
 - عدم القيام بدراسات جادة للتقدير ؛
 - قيام التقدير على أساس شخصي أو تخميني أو إعدادها على عجل ؛
 - عدم كفاية النظام المحاسبي و المالي و نظام محاسبة التكاليف ؛
 - انعدام المرونة في التقديرات التي توضع و عدم مراجعتها من وقت لآخر لغرض جعلها متطابقة مع التغيرات التي تحصل في الظروف الداخلية و الخارجية للمؤسسة⁽⁴⁾.

(1) طارق عبد العال حماد. مرجع سابق. ص 07

2) C.Alzard et S.Sépari. Opcit, p 27

(3) عبد العزيز محمود الإمام، مرجع سابق. ص 11

(4) خالص-ص-صالح، مرجع سابق. ص 20

5.3.1. المبادئ العلمية للموازنات التقديرية

للاستفادة من فعالية الموازنات التقديرية، لابد من توفير مبادئ علمية تقوم عليها، و من أهم المبادئ نذكر

ما يلي:

✓ مبدأ تحديد الأهداف

إن وضع الأهداف المراد تحقيقها خلال فترة الموازنة يجب أن يتم بناء على دراسات جدية و دقيقة و أن يأخذ بعين الاعتبار التعارض الذي قد يقوم بين أهداف الإدارة المختلفة و ضرورة التوظيف بين الأهداف بما يكفل تحقيق الهدف الرئيسي للمشروع كوحدة اقتصادية متكاملة.

قبل وضع الموازنات التقديرية لابد من تحديد السياسة العامة للمؤسسة و التي تعبر عن أهدافها و الإستراتيجيات المتبعة لتحقيق هذه الأهداف.

والأمثلة كثيرة على إمكانيات التعارض في الأهداف التي قد تقوم بين إدارات المشروع الواحدة المختلفة، فالإدارة المالية مثلا تسعى إلى تحقيق أكبر عدد ممكن من الربح ، و لذلك فهي تسعى إلى تخفيض المخزون من السلع المصنوعة و نصف المصنعة غير أن هذا يتعارض عادة مع رغبة الإدارة التجارية، بحيث تسعى إلى توفير مخزون كبير يساعدها على تأمين السلع عند كل طلب، و تسعى إلى متابعة الإنتاج بكامل الطاقة الإنتاجية المتاحة⁽¹⁾.

✓ مبدأ الشمول

تعطي الموازنة جميع أوجه النشاط في المؤسسة ، و تلمس جميع العمليات، و تمتد إلى جميع المستويات، كما تشمل الجوانب المالية و العينية ، ففي مجال الإنتاج مثلا يكون الاهتمام بتحديد حجم الإنتاج والكميات الكافية من المواد الأولية ، بالإضافة إلى التكاليف التي تغطي المشروع و يمتد الشمول أيضا إلى التنظيم و التسويق و غيرها من الوظائف⁽²⁾ فلا بد من جرد الموارد البشرية والمالية و الفنية⁽³⁾.

✓ مبدأ المرونة

يجب أن تكون الموازنة التقديرية قابلة للتلاؤم و التكيف مع الظروف المستجدة، بمعنى أن الخطة يجب أن تكون مرنة بالشكل الذي يسمح بإدخال التعديلات الضرورية عليها وفقا لما يستجد من أهداف خلال الفترة المحددة لتطبيقها .

إن مطلب توفير المرونة في الموازنة التقديرية يأتي من أن الموازنة يجب أن لا تعد غاية بحد ذاتها. بل وسيلة لتحقيق أهداف المشروع.

(1) محمد الجزائر،(1986):المحاسبة الإدارية. جامعة عين الشمس.مصر.ص82.

(2) عباس حجازي،(1974):المحاسبة الإدارية. جامعة عين الشمس.مصر . ص 315

(3) Louzmi , Besnard M : (1980).contrôle de gestion . éditions Dorin,p .75

✓ مبدأ الواقعية و الاستخدام الأفضل للإمكانيات المتاحة

إن الغاية الأساسية من التخطيط في الموازنات التقديرية هي رسم الأهداف التي يطمح المشروع لتحقيقها من خلال الظروف الداخلية و الخارجية ، و على أساس الاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة لتحقيق هذه الأهداف ، ومن هنا فإن الدراسة والتحليل العلمي و الواقعي لهذه الظروف و الإمكانيات بمحملها يجب أن يؤدي إلى وضع تقديرات واقعية قابلة للتحقيق ، وهذا يعني أن الأهداف الموضوعية يجب أن تكون أداة تشجيع و مدعاة للثقة و

التفأول لتحقيق كفاءة اقتصادية أمثل غير أنها يجب أن لا تكون من جهة أخرى أداة تعجيز للعاملين في المشروع (1).

✓ مبدأ اشتراك جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة

بالإضافة إلى مبدأ الشمولية يجب اشتراك جميع المستويات وجعلهم يشعرون بالمسؤولية و إعطاء كل مستوى دور في إعداد الموازنة لتجنب الرفض الذي قد ينشأ من إعداد الموازنة في مستويات إدارية محدودة. لا بد من إقناع الأفراد بأهمية الموازنات التقديرية، وبالتالي لو فشلت الإدارة في الإقناع فإن الموازنة ستفشل حتما ، وبالتالي لا بد على الإدارة معرفة طبيعة مستخدمين الموازنة وذلك بمعرفة اتجاهاتهم ، ومدى توفر الوعي المحاسبي و الإداري لديهم فضلا عن توافر المعلومات لديهم من خطط و استراتيجيات المؤسسة في الماضي (2). بالإضافة إلى اشتراك كافة الإدارات في إعدادها ولا بد من الأخذ بعين الاعتبار بعض العوامل والتي تتمثل فيما يلي (3):

- **حجم المبيعات:** لا بد على المؤسسة أن تقوم بتنفيذ برنامج إنتاجي يتوافق وكمية المبيعات ، إذا كان للمؤسسة طاقة إنتاجية تزيد عن كمية المبيعات، أما في الحالة العكسية لا بد من اخذ بعين الاعتبار الطاقة الإنتاجية
- **مستلزمات برنامج الإنتاج:** في حالة وجود نقص في هذه المستلزمات كاليد العاملة و اللوازم فإنه لا يمكن للمؤسسة أن تنفذ برنامجها المستهدف .
- **رأس المال العامل:** إن توسع نشاط مؤسسة في منتج ما يتطلب زيادة رأس المال العامل لتوفير مستلزمات الإنتاج .
- **المسيرون:** أي حسب كفاءة المسيرين تكون مر دودية عوامل الإنتاج.

(1) محمد الجزار، مرجع سابق .ص.83.

(2) لستراي هيتجر وجورج ماتوليتش، (1988): ترجمة أحمد حجاج. المحاسبة الإدارية. دار المريخ . الرياض . ص. 265

(3) موفق كابوش، (1988): دور الموازنات التخطيطية في تقييم الأداء من خلال المخطط الوطني للمحاسبة في الجزائر . مكتبة دار السلام .ص.76.

✓ مبدأ اعتبار الموازنة بعد اعتماد ما بمثابة نمط أو معيار الأداء

بعد إعداد الموازنة تصبح بمثابة نمط أو معيار الأداء ، وعلى إدارة المؤسسة إقناع الجميع على التقيد و تحقيق الأهداف التي ترمي إليها الموازنة ، وبالتالي توجيه الأفراد نحو تحقيقها والوصول إلى اتخاذ الموازنة بمثابة معيار الأداء يجب توفير الحوافز بحث الأفراد وتنمية الرغبة في نفوسهم لتحقيق الأهداف.

✓ مبدأ التوزيع الزمني

يقوم هذا المبدأ على توقيت العمليات و توزيعها على مدار فترة الموازنة حسب توقع حدوثها كإعداد موازنة ربع سنوية أو شهرية ، وعملية التوزيع لا تعني التقسيم إلى أجزاء متساوية و إنما يقصد بها توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلا.

✓ مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية⁽¹⁾

لتحقيق فعالية المؤسسة كأداة للتحقيق و الرقابة يجب الربط بين الموازنة وبين مراكز الإشراف و المسؤولية في المؤسسة ، وتعريف مراكز المسؤولية بأنها الوحدات التنظيمية في المشروع التي تتخذ أساس لتحديد السلطة و المسؤولية بغض النظر عن حجم هذه الوحدات.

(1) منذر إسحاق ، (1978): المحاسبة الإدارية . الميزانيات التقديرية . الجزء الأول . الطبعة الثانية . بغداد

خلاصة الفصل الأول

إن المهام الرئيسية التي يجب أن يمارسها أي مسير مهما كانت الوظيفة التي يمارسها هي التنظيم والتخطيط والدفع و الرقابة وذلك عند أدائه أي وظيفة من وظائف المؤسسة.

الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير ضمان السير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة، وهذا لن يتحقق إلا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه. ومراقبة التسيير تقوم بمراقبة إنجاز المهام والوظائف الملقاة

على عاتق المسيرين ومن هذا يتضح بأن مراقبة التسيير ليست وظيفة محددة منعزلة عن باقي وظائف المسيرين، وإنما هي عملية مستمرة تمارس على كافة المستويات والوظائف وكافة المراحل التي تمر بها المؤسسة.

تلعب مراقبة التسيير دور المراقب والمستشار في آن واحد من خلال مساهمة المسيرين في اتخاذ القرارات السليمة، بتقديمها المعلومات والبيانات المساعدة على ذلك، وتنبيه المسيرين بانتظام في حالة ابتعادهم عن الأهداف المسطرة من خلال الإنجازات الغير كافية أو سوء التنفيذ، معتمدة في القيام بمهامها على أدوات ومصادر معلومات التي كلما كانت درجة التحكم فيها عالية كلما كانت وظيفة مراقبة التسيير قائمة بدورها على أحسن وجه.

الموازنات التقديرية من أهم الأدوات المعتمد عليها في مراقبة التسيير على مستوى كل المؤسسات، حتى وإن تطلب نجاحها في الوقت الحالي تماشياً مع أدوات مستحدثة كلوحات القيادة على سبيل المثال. وهذا ما أصبح يساعد المؤسسة والمسيرين على القيام بمهامهم بأكثر واقعية وإدراكاً لإنجازاتهم والتصحيحات اللازمة في الوقت الملائم.

الفصل الثاني: إعداد الموازنات التقديرية

تمهيد

إن استخدام أسلوب الموازنات التقديرية يعود إلى عهود بعيدة و ما حدث في قصة سيدنا يوسف عليه السلام من ابرز الأدلة على ذلك لو أخذنا بعين الاعتبار التقديرات التي أعدت آنذاك في إنتاج و استهلاك القمح لتفادي السنوات العجاف الذي جنب شر المجاعة لبلاد مصر.

و تعتبر الموازنات التقديرية إحدى أدوات مراقبة التسيير و المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرار الصائب . كما أن المؤسسة الاقتصادية لابد أن تتحكم في وظائف التسيير المتمثلة في التخطيط و التنسيق و الرقابة و التحفيز من خلال استخدام أدوات مراقبة التسيير و من بينها الموازنات التقديرية و إعطائها مكانة هامة في سياسة المؤسسة .

سوف نقدم في هذا الفصل الثاني الجانب التقني للموازنات التقديرية و كيفية إعدادها .

قسمنا هذا الفصل إلى الأجزاء الرئيسة التالية :

- إجراءات و تنظيم عملية إعداد الموازنات التقديرية ؛
- دراسة تحليلية لأهم الموازنات التقديرية :
- * الموازنة التجارية؛
- * موازنة الإنتاج؛
- * موازنة التموين؛
- * موازنة الاستثمارات؛
- * موازنة الخزينة .

1.2. إجراءات و تنظيم عملية إعداد الموازنات التقديرية

ترتبط مرحلة إعداد الموازنات التقديرية بطبيعة الإجراءات المتبعة للقيام بذلك و التي تختلف باختلاف نماذج تسيير المؤسسات المعتمدة وقد نميز بين (1) :

- الموازنات التي تفرض: تحدد القيادة العليا لكل مسؤول أهدافه وتخصص له الوسائل اللازمة لإنجازها؛
 - الموازنات بعد المفاوضة : القيام باقتراحات للأهداف المراد تحديدها من طرف مسؤولي مراكز النشاط على القيادة العليا التي تتخذ القرارات اللازمة بعد التأكد من أن الاقتراحات تتماشى مع السياسة العامة للمؤسسة و في هذه الحالة، الفترة المستغرقة لإعداد الموازنات التقديرية تكون أطول.
- إن إعداد الموازنات التقديرية يتطلب احترام المبادئ الثلاثة التالية(2):

أولاً، تجميع المعطيات

لا بد من القيام بعملية تجميع المعطيات الداخلية والمعطيات الخارجية للمؤسسة ذات الطابع الكمي (إحصائيات داخلية لرقم الأعمال لليد العاملة...إلخ) أو ذات الطابع النوعي (نسبة التغيب،تغير المحيط القانوني...إلخ) والهدف منها إعطاء أكثر واقعية للموازنات المقترحة نظرا لكون كل موازنة تعتمد أساسا على التقديرات.

يستحسن إذا التركيز على نوعية التقديرات التي يتم إعدادها اعتمادا على طرق أغلبيتها رياضية تسمح باستغلال الماضي كدراسة الميل للتنبؤ بالمستقبل على سبيل المثال.

ثانيا ، تحليل القيود

إعداد الموازنات التقديرية ينطلق دوما بطرح القيود الأقوى وبالنسبة لأغلبية المؤسسات القيد الأقوى يتمثل في مستوى الطلب وهذا هو السبب الرئيسي الذي يؤدي إلى إعداد موازنة المبيعات كنقطة انطلاق.

قد تصادف المؤسسات قيود أخرى أقوى (الطاقة الإنتاجية ،القدرة المالية،...إلخ)

ثالثا، تنظيم الخطوات

- ✓ تحديد الأهداف التنفيذية في شكل مناسب، بحيث تكون هذه الأهداف غير قابلة للترجمة الرقمية، فمثلا زيادة رضا المستهلكين عن سلع يصعب ترجمته إلى أرقام.
- ✓ إعداد موازنة بدائية تتمثل عموما في إعداد حساب النتائج التقديري ذو صيغة تحليلية تسمح بتقديم معلومات مرقمة لكل مركز مسؤولية وينجر عن ذلك نشوب علاقة مبادلات للمعلومات والاقتراحات بين المسؤولين على إعداد الموازنات التقديرية النهائية ومراكز المسؤولية المعنيين بالموازنات التقديرية.

1)Claude Alazard et Sabine Sépari . opcité . p276

2)M. Toussaint, (1995-1996).contrôle de gestion. école nationale des travaux publics de l'état. département

MASH. France .P.79-80.

يؤدي تنظيم خطوات إعداد الموازنات التقديرية إلى وضع لجنة الموازنة رغم وجود إدارة الموازنة بهدف التنسيق بين خطط الإدارات بسرعة وهي تتكون غالبا من رئيس مجلس الإدارة، مدير التخطيط والمراقب المالي، ومدير التسويق، ومدير الإنتاج، ومدير الأفراد والشؤون الإدارية، ومدير التمويل، وينحصر دور اللجنة فيما يلي⁽¹⁾:

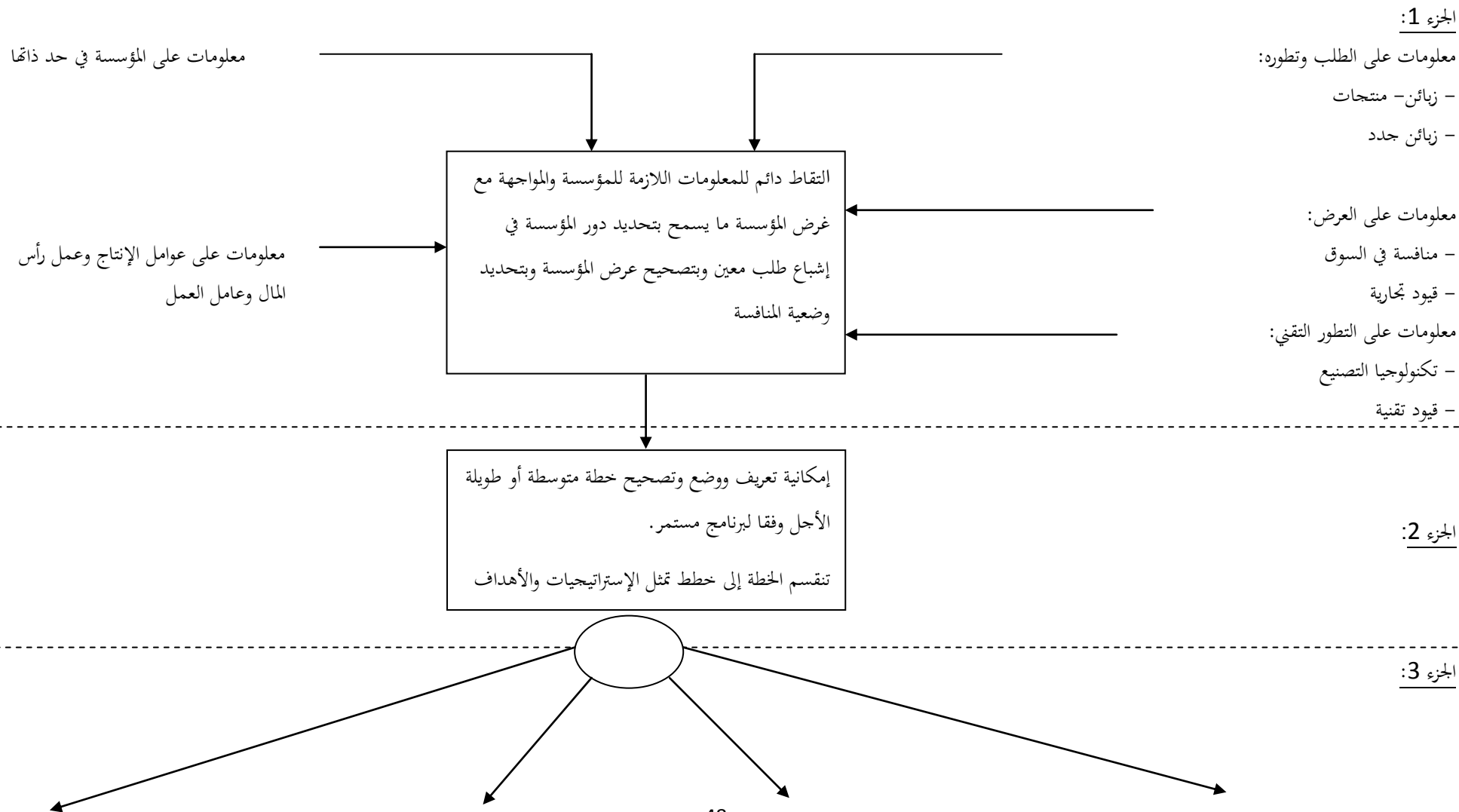
- إعداد تقارير أسبوعية أو شهرية تتضمن مقارنة النتائج الفعلية بالمخططة؛
- تجميع البيانات؛
- تقييم البيانات المجمعة و إعادة النظر فيها وتعديلها إن أمكن؛
- إعداد الموازنات التقديرية النهائية ؛

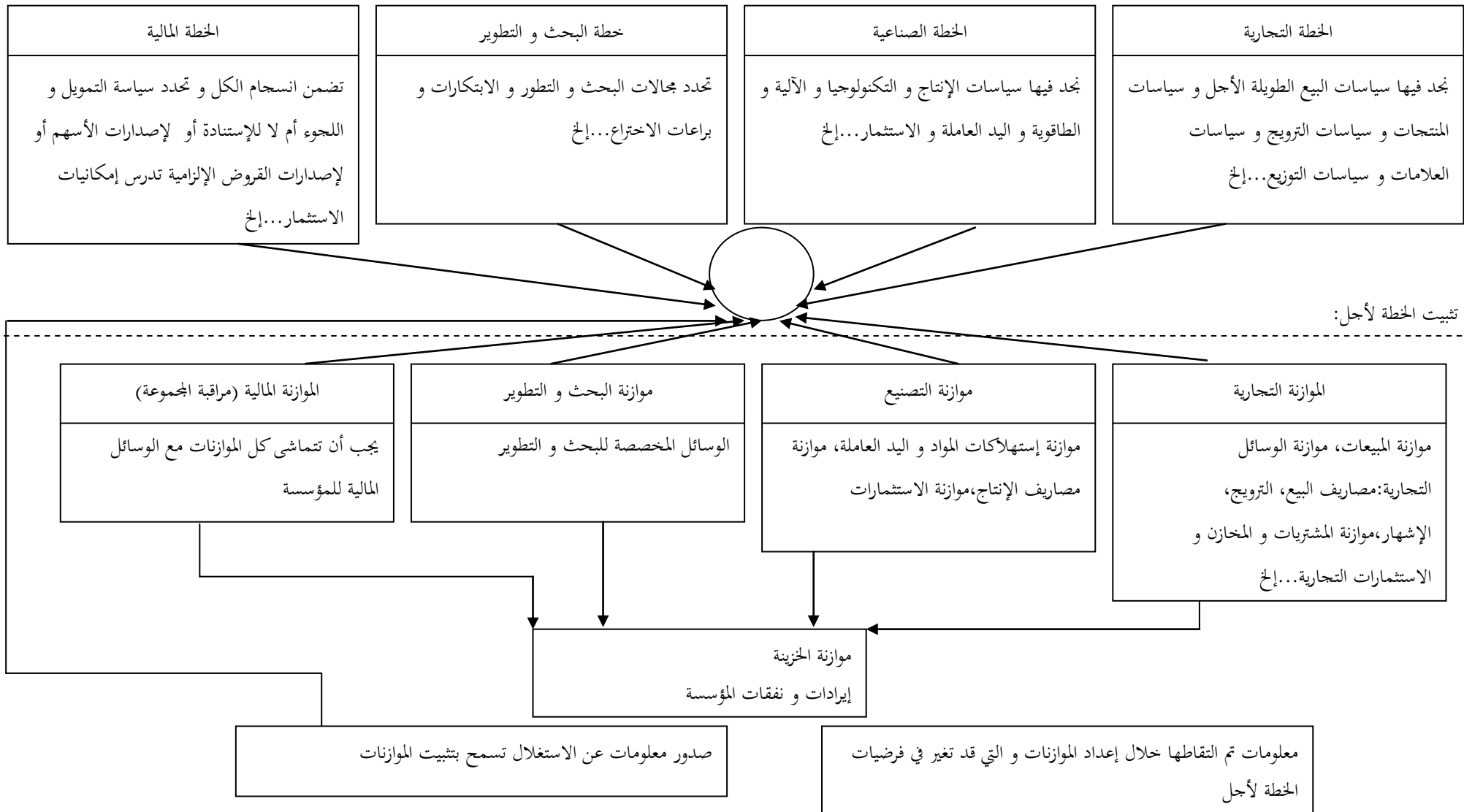
ولكل فرد في المؤسسة الحق في مناقشة وفهم كل جزئية من جزئيات الموازنات ، وهذا لضمان تأييدهم لها و الاقتناع بها، وذلك لمحاولة ربط أهداف الأفراد بأهداف المؤسسة⁽²⁾ .

(1) محمد أحمد خليل ، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية، الجزء الثاني، بيروت . بدون سنة نشر، ص 247

(2) Claude Alazard . Sabine Sépari . op. cit. . p 278/ 279.

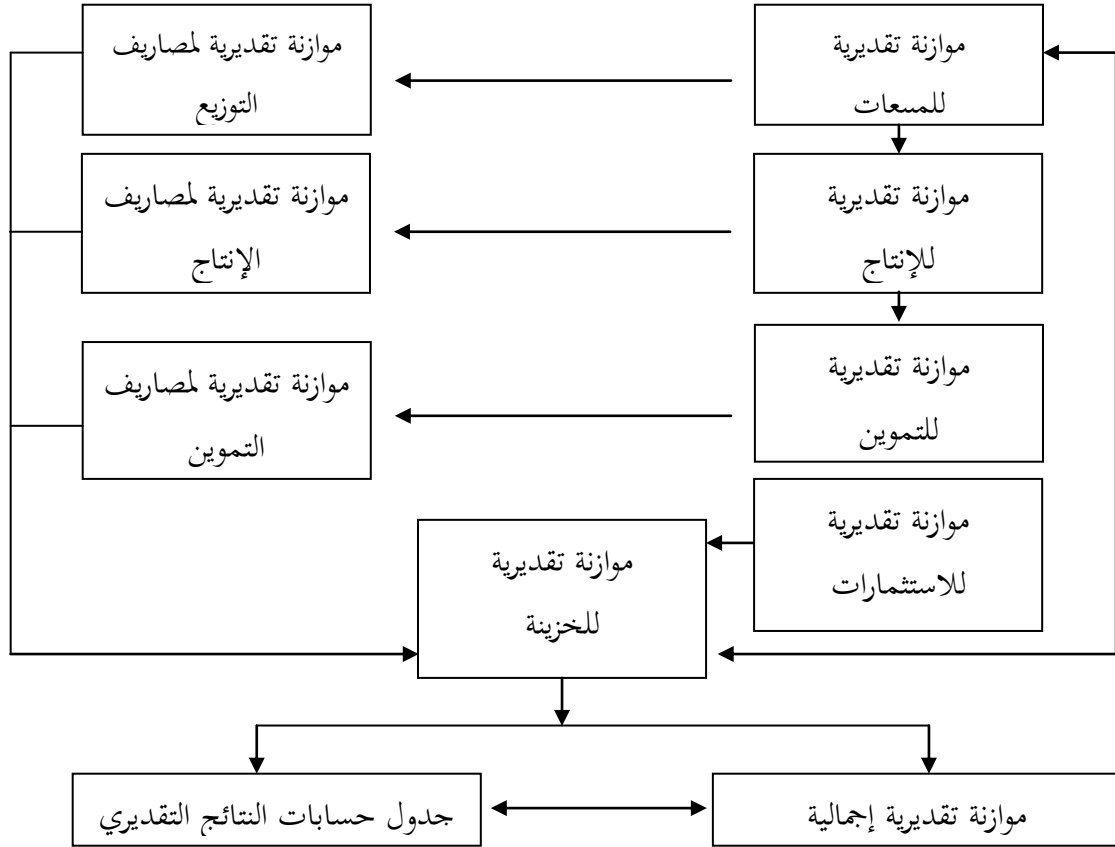
الشكل (1.2): تسلسل الموازنات التقديرية بالتماشي مع التخطيط للأجل و الأهداف





و نستنتج من الشكل السابق أن إعداد الموازنات ،وبالتالي فإن إعداد الموازنات التقديرية يمر بمراحل تصحيحية قبل الحصول على موازنات نهائية رغم ذلك و تبقى دائما معرضة للتعديل في أي لحظة، والشكل(2.2) يعطينا باختصار مختلف الموازنات التقديرية.

الشكل(2.2): مختلف الموازنات التقديرية



Source : J.Deguenry et autres.1989. comptabilité et contrôle de gestion. tome 2.éditons Masson. Paris .p.65

2.2. الموازنة التقديرية التجارية

إعداد الموازنة التقديرية التجارية معناه إعداد موازنة المبيعات وموازنة مصاريف البيع

1.2.2. الموازنة التقديرية للمبيعات (Budget des ventes)

إن إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات له أهمية بالغة بالنسبة لتقديرات المؤسسة على العموم و للتقديرات التجارية على الخصوص ، و هي عملية تتم بمراعات ظروف داخلية و خارجية تؤثر على نوعية تقدير المبيعات.

1.1.2.2 أهمية الموازنات التقديرية للمبيعات:

إن الموازنة التقديرية للمبيعات أول موازنة يتم إعدادها في عملية إعداد الموازنات التقديرية ويعرفها Guerny و De Guiriec على أنها ترقيم كمي يسمح بتحديد مستوى النشاط للمصالح التجارية وكذلك ترقيم قيمي للإيرادات التي تحدد موارد المؤسسة⁽¹⁾.

1)Claude Alazard. sabine Separi. Opcit .p379

وتعرف موازنة المبيعات جدول تفصيلي يبين العمليات المقدرة بالكمية و بالقيمة للفترة القادمة، ويجب بذل الجهود والوقت لإعداد موازنة مبيعات صحيحة حيث أنها مفتاح عملية الموازنة بأكملها، ويرجع السبب في ذلك إلى أن أجزاء الموازنة الشاملة تبنى عليها بشكل أو بآخر، فإذا أعدت موازنة المبيعات بدون أكثرث فإن إعداد باقي الموازنات يصبح مضيقاً للوقت (1).

كما تعرف بأنها الإعداد المسبق للمبيعات بالكمية والقيمة، وهذا لتجنب المشاكل التي تواجهها المؤسسة ورد فعلها على هذه المشاكل (2).

نستنتج مما سبق أن الموازنات التقديرية للمبيعات هي تقدير المبيعات بالقيمة وبالكمية مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة.

تقدير المبيعات أساسي بالنسبة لتنظيم وظيفة التوزيع لكنه لا يقتصر (التقدير) على هذا الدور فقط، فالتقديرات الطويلة الأجل تسمح بإعداد برنامج الاستثمارات ومخطط التمويل الذي يتعلق به، أما التقديرات القصيرة والمتوسطة المدى فتعتبر أساس إعداد برنامج الإنتاج والتمويل والخزينة (3).
لعل أهمية الموازنات التقديرية للمبيعات تكمن في (4) :

- 1- تحقيق الأهداف البيعية بأقل التكاليف والحصول على أكبر قدر ممكن من الأرباح؛
- 2- التنسيق بين جهود رجال البيع والمناطق البيعية؛
- 3- تعتبر نقطة الأساس في إعداد باقي الموازنات؛
- 4- تنمية المبيعات عن طريق تحفيز رجال البيع لبلوغ الأهداف المحددة فيه؛
- 5- أساس الخطة الشاملة حيث تعتبر أساساً لإعداد خطط الإدارات الأخرى؛
- 6- أداة للرقابة على تنفيذ الخطط ومعرفة نقاط الضعف والعمل على علاجها في الوقت المناسب؛
- 7- تقييم جهود رجال البيع وتحديد مسؤولية مديري الفروع والمناطق البيعية عن النتائج التي توصلوا إليها.

2.1.2.2. الظروف المؤثرة على إعداد موازنة المبيعات

إن الأهمية البالغة التي يحظى بها إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات لن تجعلنا نهمّل أن تقدير المبيعات تحيطه ظروف أو عوامل خارجية وأخرى داخلية.

عوامل على مستوى الاقتصاد العام (خارجية)

- مفهوم التطور التكنولوجي الذي يؤدي إلى ظهور أو اختفاء منتجات (5)؛

(1) ري إتش جارسون، إريك نورين. مرجع سابق. ص 424

(2) إسماعيل عرباجي، (1996): اقتصاد المؤسسة . ديوان المطبوعات الجامعية. بن عكنون . الجزائر. ص 69

3) Christian et Christiane Raulet Op cit .p.12/13

(4) محمد إبراهيم عبيدات، (1992): إدارة المبيعات . الطبعة الأولى، عمان. ص 49

5) Jean Meyer, Op cit .p.43

- مفهوم القدرة الشرائية التي تؤدي إلى تقلبات في الاستهلاك أو بعبارة أخرى مرونة وطبيعة الطلب على المنتج، فالطلب على السلع الضرورية يميل عادة إلى الثبات، بينما يخضع الطلب لتقلبات واضحة بالنسبة للسلع الكمالية والشبه كمالية؛

- التغيرات والعوامل المؤثرة على السلسلة الزمنية وتمثل فيما يلي⁽¹⁾:

* الاتجاه العام الذي يبين المسار المتبع من السلسلة الزمنية في وحدة الزمن والذي يستغل لتحليل المبيعات الفعلية للسنوات السابقة ولتحديد نموها مستقبلاً؛

* الدورات الاقتصادية وهي متغيرة ومنتظمة طولها غير معروف بدقة، وتشمل الركود الاقتصادي والرخاء الاقتصادي فهما حالتان تؤثران في الطلب على المبيعات باستثناء تقدير المبيعات للمدى القصير الذي يهمل دراستها؛

* العوامل الطارئة (العشوائية) والتي لا يمكن قياسها وتقدير حدوثها لكونها مفاجئة وعشوائية الحدوث مثل الكوارث الطبيعية وبالتالي تؤثر على المبيعات؛

* العوامل الموسمية وهي مؤثرات موسمية منتظمة أو متشابهة في مسار سلوكها، وتظهر في فترات زمنية متعاقبة (الأعياد، العطل... إلخ)، ولها تأثير على المبيعات؛

* درجة المنافسة بين المنتجين أو الموزعين؛

* عدم استقرار البيئة الاجتماعية والثقافية والسياسية؛

* ذوق المستهلك وعدم ثباته.

تواجه المؤسسة صعوبة نسبية في تقدير مبيعاتها في حالة تعدد المنتجات محل التقديرات.

عوامل على مستوى اقتصاد المؤسسة (داخلية)

- شبكة التوزيع المعتمد عليها؛

- الطاقة الإنتاجية التي قد تؤثر على التكلفة من خلال الاستغلال الأمثل لها وبالتالي تخفيض أسعار البيع، فإذا كانت المبيعات المقدرة أقل من الطاقة الإنتاجية هذا يؤدي إلى زيادة تكلفة إنتاج الوحدة بسبب وجود طاقة عاطلة، و بالتالي على المؤسسة أن تتبع سياسة بيعية جديدة تهدف إلى زيادة حجم المبيعات و منه تخفيض الأسعار.

و إذا كانت المبيعات المقدرة أكبر من الطاقة الإنتاجية المتاحة فلا بد من الاستثمار في آلات جديدة، أما

1) Christiane Allouffe, 1987 :gestion des stocks. méthodes et applications éditions Eyrolles. Paris. p108

- إذا كانت الزيادة غير دائمة، لا بد من التعاقد مع الغير على تنفيذ جزء من البرنامج (1) .
- الوسائل أو الإمكانيات المالية و المادية و البشرية(2)؛
- التكاليف التي تتحملها المؤسسة، ارتفاعها قد يؤدي إلى انخفاض المبيعات و العكس صحيح.

2.2.2. منهجية تقدير المبيعات

المعلومات المتحصل عليها من طرف المؤسسة قد يكون تعدادها ضخمة و متنوع المصادر ، و بالتالي تقوم المؤسسة بترتيب هذه المعلومات و مقارنتها بمعطيات خاصة بالمؤسسة متبعة في ذلك طرق يتم اختيارها وفقا للبعد الزمني المستهدف و بالتالي لدينا: تقدير متوسط و طويل المدى ، تقدير قصير المدى (3).

أ) التقدير الطويل و المتوسط الأجل

- تقدير المدى الطويل يهتم بتطوير المنتوجات الأساسية: الحديد، الكهرباء، الإسمنت، البترول... إلخ، و المنتوجات ذات الاستهلاك الواسع، و يهتم كذلك ب :
- دراسة الاتجاهات و الميولات على المدى الطويل؛
 - دراسة السوق فيما يخص المنتج ؛
 - دراسة إقتراحات المخطط(4).

ب) التقدير القصير الأجل

- إعداد التقدير الطويل المدى يليه التقدير القصير المدى و الذي لا يتعدى السنة و يسمح للمؤسسة بتحديد المنتوجات التي تختفي و التي لازالت في السوق أو التي قد تظهر من جديد.
- في الأجل القصير تواجه المؤسسة حتما قيود مختلفة تصنف إلى(5):
- داخلية: الطاقة الإنتاجية ، شبكة التوزيع، سياسة الإشهار،... إلخ؛
 - خارجية: الوضع التنافسي و البنود التجارية السارية المفعول(السوق)، فرص التمويل الخارجي... إلخ.

(1) عبد العزيز محمود الإمام، مرجع سابق . ص44.

(2) عمر عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، (1993): ديوان المطبوعات الجامعية . الطبعة الثانية. الجزائر . ص 43.

3) Jean Meyer, Op cit.p 44

(4) إسماعيل عرباجي، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، دون سنة، ص138

5) Jacques de Guerny et Jean- Claude Guiriec. Op cit . p .38

3.2.2. طرق تقدير المبيعات (Technique de prévision des ventes)

تعدد طرق تقدير المبيعات و تتفاوت هذه الطرق من حيث سهولة تطبيقها و درجة دقة نتائجها، فهناك طرق كيفية سهلة لا تحتاج إلى مهارات و خبرة عالية إنما تعتمد بالدرجة الأولى على الإدراك الحدسي و التصور للمستقبل بالاعتماد جزئياً على المعطيات الإحصائية، كما يفترض بعضها أن المستقبل هو امتدادها للماضي و الحاضر، و أن الظروف و العوامل التي أثرت على المبيعات تبقى سارية المفعول بنفس الكم و الحجم و البعض الآخر يعتمد على المسح الميداني باستعمال التحري (sondage) على عينة من المستهلكين، ثم تحليل المعطيات المجمعة بهدف تحديد الطلب المتوقع على المبيعات، و البعض الآخر يعتمد على الطرق الرياضية.

إن عدم الدقة في نتائج التقدير ناجمة عن سوء تحديد العلاقات بين المتغيرات الاقتصادية، أو عدم كفاية المعطيات المجمعة عن الظاهرة المدروسة و عن طول مدة التقدير، فكلما كانت فترة التقدير طويلة المدى كلما زاد الخطأ في التقدير و لهذا يجب أن يكون السقف الزمني محددًا حسب طبيعة نشاط المؤسسة و الظروف المحيطة بها⁽¹⁾

و من طرق تقدير المبيعات نذكر:

1.3.2.2. تقنيات كمية (techniques quantitatives)

ترتكز هذه التقنيات على دراسة مرقمة لمعطيات تعبر عن متغير اقتصادي و يتمثل في المبيعات في دراستنا هذه.

تقدير الوضعية المستقبلية للمتغير يتم الحصول عليه من خلال القيام بتبديل أقطاب (extrapolation) الميولات (Tendances) السابقة و التي يفترض أنها منتظمة⁽²⁾

تكمن الطرق الكمية في استبدال القيم المشاهدة للمتغير (y_i) بقيمة (y'_i) تبعا لطريقة من الطرق التالية.

الطرق البيانية (graphique)، الإدراج الآلي (mécanique)، الإدراج التحليلي (analytique) و ذلك من خلال استعمال الأدوات الرياضية أو الإحصائية المتوفرة.

أولا، الطريقة البيانية

قبل كل معالجة رياضية يتعين أنه من الأفضل القيام بتحليل بياني للتطور المراد دراسته

يبين لنا التحليل البياني ميولات ذات تفسيرات مختلفة نذكر منها⁽³⁾:

ميل سببه ظاهرة استثنائية تستبعد إمكانية تعويضها و فرضية تكرارها لاحقا بنفس الكيفية و بالتالي لن

تؤخذ بعين الاعتبار لدراسة التطور؛

1) M. Teillac et autres, (1960) : la gestion prévisionnelle des entreprises industrielles et commerciales. 2eme édition. Paris. p38.

2) Claude alazard et sabine sépari .Opcit. p 380

3) Michel Gervais ,(2000):contrôle de gestion par le système budgétaire éditions Economica . p42

ميل سببه إدخال تغييرات في مستوى النشاط كالتخلي عن الاستثمار أو تسريح العمال... الخ و الميل سوف يبقى على نفس الوتيرة المشاهدة قبل إدخال التغييرات و لكن عند مستوى أقل .
ميل سببه تقلب يستحيل التحكم فيه أو الرجوع إلى الوضعية السابقة و بالتالي أخذه بعين الاعتبار في الدراسات اللاحقة.

كل معلومة إضافية لها الطابع الضروري للترجمة الصحيحة للظاهرة الغير عادية أو للإنقطاعات المشاهدة في الوتيرة .

ثانيا، الإدراج الآلي⁽¹⁾

طريقة المتوسطات المتحركة (Les moyennes mobiles)

يستخدم هذا الأسلوب لتقدير المبيعات في المدى القصير من خلال حساب متوسطات متحركة للسلسلة محل الدراسة ثم القيام بالإدراج انطلاقا من المتوسطات المتحصل عليها كما يلي :

$$y'i = \frac{ayi - 1 + byi + cyi + 1}{a + b + c}$$

- y_i = قيم المشاهدة (المبيعات) (valeurs observées) ؛

- a و b و c = معاملات ترجيحية يختارها المحللون ؛

- عدد المشاهدات اللازم لحساب قيمة $y' i$ مرتبطة بدورية الظاهرة المدروسة.

طريقة المتوسطات المتحركة تلغي الظواهر الاستثنائية بتدليس (lissage) المعطيات المتحصل عليها (y_i) و لكنها في نفس الوقت تقوم بإقصاء المعلومات في بداية و في نهاية السلسلة كما أنها لا تعطينا معادلة واضحة تستعمل للتقديرات و بالتالي يفضل الباحثون استعمال طرق أخرى كالمربعات الصغرى.

ثالثا، الإدراج التحليلي

طريقة التقدير المعتمد عليها تتمثل في الانحدار (prévision par régression) و التي مبدؤها وضع علاقة خطية بين متغيرين للحصول على مستقيم يفترض أنه الأفضل وللتوفيق في ذلك يجب التأكد من فرضيتين أساسيتين⁽²⁾ :

-الفرضية الأولى (الإدراج العشوائي): إدراج المستقيم بأفضل كيفية ممكنة لنقاط السحابة للمتغيرين X

و Y ويشترط أن يمر بمتوسط النقاط (X,Y) الذي يعتبر الأكثر دلالة عن مجموع المعطيات؛

-الفرضية الثانية: مستقيم الانحدار يعطينا أدنى مجموع لمربعات المسافات التي تفصل بين المستقيم والنقاط ،

ذلك بالموازاة مع محور ال ع ويسمى هذا المبدأ بالمربعات الصغرى الشائعة الاستعمال في دراسة الميل⁽³⁾.

1)Yves Chirouze,(1990): le marketing. tome 1. 2^{eme} édition. office des publications universitaires. Alger. p.82

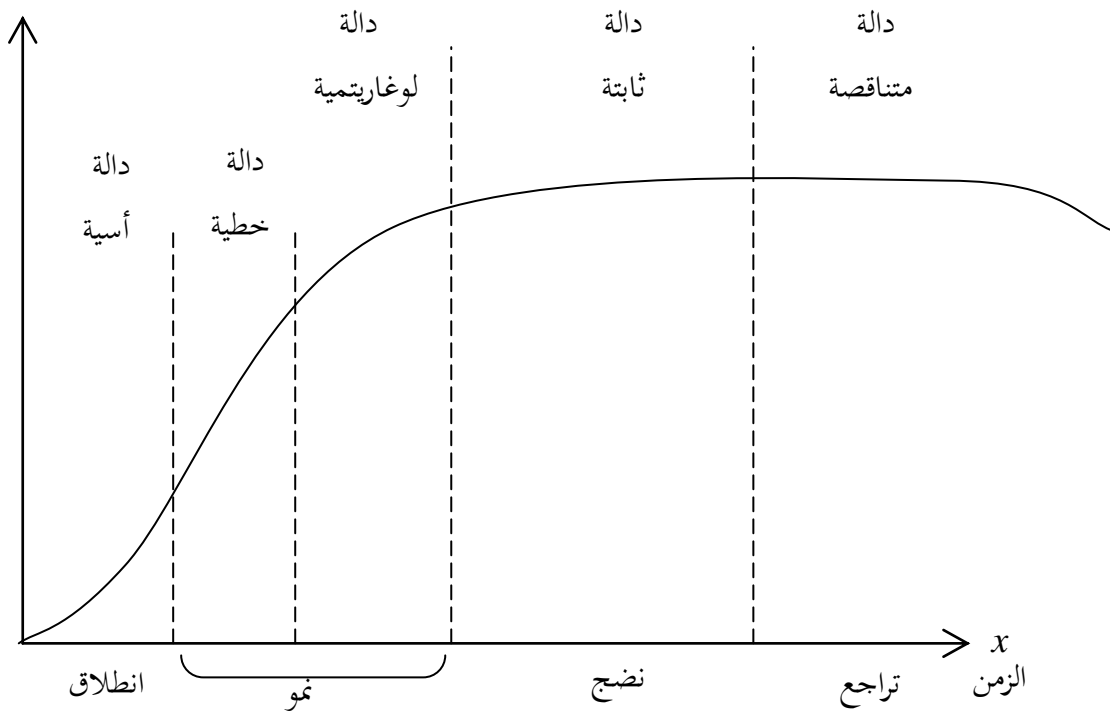
2) Christian Marmuse, (1983) :les aides à la décision .éditions Fernand Nathan.2eme édition, p116/117

3)Léonard .J.Kazmier.statistiques de la gestion. série Schaum.

المبدأ العام لطريقة المربعات الصغرى

المبدأ هو البحث عن مقياس الدالة $y'i = f(x)$ التي تجعل مجموع مربعات المسافات بين القيمة المشاهدة $y'i$ للمتغير (المبيعات) وقيمة المدرجة $y'i$ الأضعف الممكن
دوال الإدراج جد متنوعة وفي دراستنا هذه سوف نقدم الدوال التي تصادف الأكثر المنتوج خلال دورة حياته:

الشكل (3.2): دورة الحياة و دوال الإدراج



Source : C Alazard et s.sépari.opcit . p 382.

ما سبق ن قد نتحصل على الحالات التالية :

الميل الخطي (1) (Linéaire)

$$y = ax + b \text{ : معادلة الميل}$$

$Y =$ المبيعات $a =$ معامل الميل الخطي $x =$ الفترات $b =$ ثابت

الميل النصف اللوغاريتمي أو الأسّي (2) (Semi-logarithmique ou exponentielle)

$$y = bq^x \text{ : معادلة الميل}$$

إيجاد قيم المعادلة ممكن باستعمال العلاقات اللوغاريتمية انطلاقاً من : $\log y = \log b + x \log a$

1) Léonard .J.Kazmier .op cit .p 327

2) Christian Marmuse, les aides à la décision.op cit. p 117

الميل اللوغاريتمي⁽¹⁾

$$y = b x^a \text{ معادلة الميل}$$

و تحديد قيم المعادلة ممكن باستعمال نفس المبدأ السابق (المعادلة اللوغاريتمية) :

$$\log y = \log b + a \log x$$

طريقة المربعات الصغرى تعتبر الأفضل في الإدراج نظرا لكونها تجعل مربعات المسافات بين القيم المشاهدة و القيم المدرجة الأقل الممكنة ولكن السؤال المطروح هو كيفية تحديد الدالة التي تضمن للباحث الإدراج الأمثل للسلسلة الإحصائية.

- من شكل سحابة النقاط يستطيع الباحث أن يختار الدالة اللائقة؛

- و إذا أراد الباحث التأكد من اختياره بإمكانه حساب مربع الانحرافات بين قيم المشاهدة y_i و القيم

$$\text{المدرجة } Y_i \text{ كما يلي : } \sum (y_i - Y_i)^2$$

ثم تختار الدالة التي تكون عندها العلاقة في قيمتها الأدنى⁽²⁾.

رابعاً، تحديد قوة الارتباط بين المبيعات ومغير آخر: معامل الارتباط⁽³⁾ (Coefficient de correlation)

الارتباط هو ميل ظاهرتين إلى التغير معاً، فإذا كان لدينا متغيران x, y يتغيران معاً بمعنى أن الزيادة في المتغير الأول تقابلها زيادة في المتغير الثاني، فيقال في هذه الحالة أن العلاقة طردية و الارتباط موجب، وقد تكون العلاقة بين المتغيرين على شكل صورة عكسية بمعنى أن الزيادة في المتغير الأول تؤدي إلى نقص في المتغير الثاني، فيقال في هذه الحالة أن العلاقة عكسية و الارتباط سالب

و علم الإحصاء يقترح عدة طرق أخرى لحساب معامل الارتباط⁽⁴⁾

$$\text{ترجمة معامل الارتباط}^{(5)}: -1 \leq r \leq +1$$

$0 > r$: ارتباط سالب (علاقة عكسية) بين s و e ، إذا زادت قيمة s سوف تنقص قيمة المتغير e ؛

$0 < r$: ارتباط موجب (علاقة طردية) بين s و e ، إذا زادت قيمة s تزداد قيمة المتغير e ؛

(1) مولود حشمان، (1998): نماذج و تقنيات التنبؤ القصير المدى . ديوان المطبوعات الجامعية . الجزائر. ص 50-54

2) Claude Alazard , Sabine Sépari . Opcit. p 384.

3) B. H. Abtey , A. Vinay , (1984) : contrôle de gestion courante de l'entreprise. une approche par les Système d'information . éditions techniques . paris . p136-139

4) Jean - louis Boursin , (1981): méthodes statistiques de la gestion . éditions vuibert gestion . Paris . p 25.

5) Malika Boukella Bouzouane , (2001) : statistique descriptive . Casbah édition . Alger . p 150/151.

r . تقترب من $1-$ أو $1+$ معناه ارتباط قوي جدا بين المتغيرين سواء بالموجب أو بالسالب ؛
 $r = +$ أو $1-$ معناه ارتباط في حدة الأقصى و منه علاقة وظيفية بين المعطيات محل الدراسة؛
 $r = 0$ معناه انعدام الارتباط الخطي بين س و ع أي أن التغير في س لن يؤدي إلى التغير في ع و العكس صحيح .

حساب معامل الارتباط r لا يعطينا حتما وجهة نظر تحليلية نهائية عن قرار استعمال المعادلة المتحصل عليها بالإدراج الخطي كوسيلة فعالة لتقدير المبيعات .
 ما يقوم به معامل الارتباط هو لفت إنتباه الباحث إلى إمكانية استغلال علاقة بين متغيرين و الفصل في ذلك يعود إليه .

ملاحظة : دراستنا للارتباط اقتصرنا على الارتباط المستقيم وقد يحتسب معامل الارتباط بين الظواهر الغير القابلة للقياس العددي (نظرية سبيرمان).

خامسا، السلاسل الزمنية (Séries chronologiques)

السلسلة الزمنية سلسلة إحصائية تمثل تطور متغير إحصائي بدلالة الزمن و غالبا ما يستعمل هذا النوع من السلاسل في تقدير المبيعات لسهولة الحصول عليها⁽¹⁾.

إن دراسة الميولات العامة (Tendances générales) غير كافية لإعداد التقديرات القصيرة المدى كتقدير المبيعات ، قد يختار الباحث طرق أخرى حتى و إن كانت تتماشى مع طريقة الميل العام أي بالتوفيق بين الطريقتين.

أ (المجاميع المتحركة (Totaux mobiles / Moving total method)

تتركز هذه الطريقة على مبدئين اللذين يعمل بهما الإتجاه العام ألا و هما

- الماضي في تطور منتظم ؛

- المستقبل امتداد للماضي .

و هذه الطريقة عبارة عن دراسة تطور ظاهرة معينة بدلالة الزمن و هذا المدى القصير و ذلك بعد القضاء على التقلبات الموسمية⁽²⁾

ب) طريقة المعاملات الموسمية (Coefficients saisonnier)

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ تبديل الأقطاب (extrapolation) للتركيب الطويلة المدى المتحصل عليها مع القضاء على الطابع الموسمي للسلسلة (désaisonnaliser la série) إعطاء صيغة موسمية جديدة للقيم المتحصل عليها (resaisonnaliser)⁽³⁾ .

(1) إبراهيم علي إبراهيم عبد ربه ، (2005) :مقدمة في الإحصاء الوصفي . الدار الجامعية . الإسكندرية .ص 85

2)Christian et Christiane Raulet , comptabilité analytique et contrôle de gestion .tome 2 Opcit. p19

3)Jean-Luis Boursin, méthodes statistiques de la gestion.Opcit.p 109- 112.

مبدأ الطريقة : هناك طريقتين لحساب معامل الارتباط و لكن سوف تكتفي بتلك التي تركز على الميل (trend) و الشائعة الاستعمال و التي تنتهج الخطوات التالية ⁽¹⁾ :

- * تحديد معادلة المربعات الصغرى للسلسلة الزمنية محل الدراسة (المبيعات yt) ؛
- * تحديد معادلة المربعات الصغرى للسلسلة الزمنية محل الدراسة (المبيعات yt)؛
- * حساب القيم المدرجة yc من خلال المعادلة المحددة سابقا ؛
- * حساب قاسم العلاقة بين قيم yt المشاهدة فعل و قيم yc المدرجة بالنسبة لكل قيمة السلسلة (yt/yc) ؛
- * استعمال القاسم المتحصل عليه سابقا كمعاملات موسمية للفترة (شهر ن ثلاثي ،... إلخ) ثم متوسط هذه القواسم لنفس الفترة كمعامل موسمي ثابت لتلك الفترة كما يلي :

(معامل الفترة 1 للسنة 1) + (معامل الفترة 2 للسنة 2) ... إلخ

عدد الفترات (السنوات فيما يتعلق بهذه العلاقة)

2.3.2.2. تقنيات كيفية

و من أهم هذه الطرق نذكر :

أولا، دراسة السوق

يتم تحديد فئات السكان الذين سوف يقدم لهم المنتج ، بحيث تجرى الدراسة على عينة لمعرفة رغبات الأفراد، و على أساس نتائج الاستقصاء يتم أخذ القرارات، و قد تقوم هذه المؤسسة بهذه الدراسة أو تستندها إلى مؤسسة متخصصة و تتطلب هذه الطريقة تكاليف باهظة . إن هذه الطريقة تجيب على الأسئلة التالية⁽²⁾ :

لمن نبيع (الزبائن)؟، أين نبيع (المكان)؟، و كيف نبيع (طريقة التوزيع)؟.

ثانيا، طريقة دلفي

يعتمد على طرح موضوع تقدير المبيعات على مجموعة من الخبراء الخارجيين و ذلك باتباع الخطوات التالية⁽³⁾

- تحديد المشكلة (تقدير المبيعات)؛
- تصميم الأسئلة التي ستعطى للخبراء ؛
- وضع الأسئلة على شكل استمارة ؛
- إرسال الإستمارة إلى الخبراء؛
- تلقي الإجابات و تحليلها و اختصارها في شكل تقرير موجز ؛
- إرسال التقرير النهائي لهم و توجيه أسئلة لهم حوله؛

1) Michel Gervais, contrôle de gestion, Opcit. p 48-49

(2) عرياجي إسماعيل ، مرجع سابق. ص 73

(3) أحمد ماهر ، مرجع سابق. ص 305

- تكرار الخطوات السابقتين مرة أو أكثر؛

- جمع الآراء النهائية في شكل تقرير نهائي .

4.2.2. إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات

بعد تقدير الكميات التي سوف تباع لا بد من تقدير الأسعار أي التنبؤ بالقيمة للأهداف المراد تحقيقها⁽¹⁾ ، وهناك عدة عوامل تؤثر على الأسعار نذكر منها:

- كلفة السلعة مرونة الطلب على السلعة ؛ أذواق المستهلكين و مستوى دخلهم ؛ درجة النمو العام للطلب في الاقتصاد الوطني ككل . بالإضافة إلى السعر، لا بد من إظهار الخصم الذي تمنحه المؤسسة للمستهلكين وذلك بإعداد جدول التخفيضات (barème de remise)، وحساب الرسم على القيمة المضافة (T.V.A).

موازنة المبيعات بالحجم (البرنامج) وبالوحدات النقدية (الموازنة في حد ذاتها) تعطينا موازنة رقم الأعمال⁽²⁾ وهذه الأخيرة توزع كما يلي :

- حسب الفترات التي قد تكون شهرية أو ثلاثية ؛
- حسب القطاع أو المنطقة أو الدولة ؛
- حسب نوع المنتج أو عائلة المنتجات مع الأخذ بعين الاعتبار التفرقة بين المنتجات الجديدة والمنتجات الموجودة من قبل؛
- حسب قنوات التوزيع ؛
- حسب الزبائن أو فئة الزبائن والتفرقة بين زبائن جدد وزبائن سابقين.. الخ .

1.4.2.2. التوزيع حسب المناطق الجغرافية

من الواجب توزيع المبيعات جهويا أو على أساس المناطق لان الاستهلاك يختلف من منطقة لأخرى نظرا للتوزيع السكاني المختلف و المستوي الاقتصادي و الاجتماعي لكل منطقة . ولمعرفة ما يمكن أن يباع في كل منطقة يجب دراسة توزيع المبيعات لذلك المنتج في السنوات الماضية ولكن مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الآتية⁽³⁾ :

- نسبة توزيع السكان على المناطق و النمو الديموغرافي ؛
- دراسة حركة انتقال السكان من منطقة إلى أخرى ؛
- المستوى الاقتصادي والاجتماعي لسكان المناطق المختلفة ؛
- بالنسبة للمنتجات الصناعية تؤخذ بعين الاعتبار عدد الشركات، وحجمها، والعاملين فيها... الخ.

(1) Jean Meyer.gestion budgétaire. op. cit. p. 57.

(2) Jaques Margerin , bases de la gestion budgétaire . éditions d'organisation. (1988).p.67

(3) فركوس محمد، مرجع سابق . ص 35-36.

الجدول (4.2) يبين توزيع المبيعات:

تقدير المبيعات السنوي						اسم الشركة :
						السنة :
3	3	2	الربع الأول	العام الحالي	العام الماضي	الفترة/المناطق
						المنطقة 1
						المنطقة 2
					
						المجموع

المصدر : حمدي فؤاد عمي ، مرجع سابق ، ص 102

نلاحظ من خلال الشكل (4.2) وجود أرقام المقارنة بين مبيعات السنة الحالية و السنة الماضية و يتم توزيع المبيعات حسب نسبة المئوية المتوسطة لمبيعات المؤسسة في كل منطقة خلال السنوات السابقة.

2.4.2.2. التوزيع الموسمي للمبيعات

قد توزع المؤسسة مبيعاتها على فترات مختلفة تجدد من خلال

احتساب متوسط التغيرات الموسمية في شكل نسب مئوية و النسبة المئوية في الواقع نسبة من المبيعات السنوية كما هو مبين في الجدول (5.2):

الجدول (5.2) لتوزيع المبيعات الدوري :

المبيعات التقديرية	النسبة المئوية	الفترات
	%	جانفي
	%	فيفري
	%	.
	%	ديسمبر
المبيعات السنوية	% 100	المجموع

Source : Christian et Christiane Raulet. op. cit.p26.

3.4.2.2 . التوزيع حسب أنواع المتوجات :

هذا النوع من التوزيع يسهل عملية المتابعة والتقييم لتطوير مبيعات كل منتج والطريقة المتبعة هي التوزيع حسب السنوات السابقة أو التوزيع حسب أهمية هامش الربح .

التوزيع حسب أنواع المنتوجات يساعد على معرفة مدى تأثير المنتوجات الجديدة على مبيعات المنتوجات الجديدة هي مبيعات المنتوجات القديمة (1) .

الشكل (6.2) يبين توزيع المبيعات حسب أنواع المنتوجات :

ميزانية المبيعات للمنتوج سنة.....					
حسب المجموع الجهات	الفترات (بالثلاثي على سبيل المثال)				الجهات الجهة 1 الجهة 2 . . الجهة N
	الثلاثي 4	الثلاثي 3	الثلاثي 2	الثلاثي 1	
					المجموع حسب الفترات

Source : jacques Margerin , bases de la gestion budgétaire , op.cit. , p .70

(1) فركوس محمد ، الموازنات التقديرية .مرجع سابق . ص 37 .

4.4.2.2. التوزيع حسب المنتوجات والجهات والفترات (شامل)

قد تستعمل المؤسسة جدول شامل لموازنة المبيعات يظهر المنتوجات حسب أنواعها و الفترات و الجهات.

الجدول (7.2) يبين المبيعات حسب المنتوجات والجهات والفترات :

المجاميع				الجهات													
				الجهة 3				الجهة 2				الجهة 1					
الفترات				الفترات				الفترات				الفترات					
فترة	فترة	فترة	فترة	فترة	فترة	فترة	فترة	فترة	فترة	فترة	فترة	فترة	فترة	فترة	فترة		فترة	المنتوجات
4	3	2	1	4	3	2	1	4	3	2	1	4	3	2	1	1	المنتوج 1
																	المنتوج 2
																	المنتوج N
الجهات →																	

p27..Source : Christian et christiane raulet , op.cit

5.2.2. الموازنة التقديرية للمصاريف التجارية

تحتوي الموازنة التجارية على قائمة بالمصروفات المتوقعة لفترة الموازنة والتي ستحدث في مختلف نواحي وأنشطة الشركة بخلاف الإنتاج. وتتكون الموازنة من موازنات صغيرة يعدها العديد من الأفراد الذين تقع عليهم مسؤولية رقابة وتحكم المصروفات التجارية . فإن كان عدد بنود هذه المصروفات كبير جدا لذلك تكون هناك حاجة لإعداد عدة موازنات منفصلة للأنشطة التجارية (1) .

وتتمثل المصاريف التجارية على العموم فيما يلي (2) :

قوة البيع؛ الإشهار وترويج العلامات ؛ إدارة الوظيفة التجارية ؛ النقل والوسائل المستعملة للتوزيع ؛... إلخ

1.5.2.2. تقدير المصاريف التجارية

يرى البعض أن الاعتماد في تقدير مصاريف البيع والتوزيع يكون على أساس السنوات السابقة أي على أساس النتائج المحققة سابقا . كما يجب أن يرافقه إجراء تعديلات تتماشى مع التعديلات التي تطرأ على حجم المبيعات ، ولا يكون هذا الرأي صحيح في جميع الأحوال، ففي فترات الكساد تحتاج المؤسسة إلى زيادة مصاريفها (3)

(1) ري انش جاريسون ، اريك نورين ، مرجع سابق . ص 432.

2) Claude Alazard , sabine sépari . op. cit. p 390

(3) خالص -ص- صالح ، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق . مرجع سابق . ص 116.

وفي الحقيقة لا توجد هناك قاعدة علمية يعتمد عليها في تحديد حجم مصاريف البيع والتوزيع، لأن المؤسسات تحاول الربط بين حجم هذه المصاريف خلال سنة معينة مع حجم الربح المتوقع خلال السنة التي تم التخطيط لها.

من بين المصاريف التجارية، هناك مصاريف ذات علاقة وطيدة مع المبيعات وهي المصاريف المتغيرة، هناك مصاريف متأتية من التركيبة وهي المصاريف الثابتة . لإعداد موازنة المصاريف التجارية يجب الأخذ بعين الاعتبار عنصر التغيير في الأعباء (1) .

ويمكن تقدير المصاريف التجارية بإتباع عدة مراحل كالتالي (2) :

أ-تحديد مصالح قسم التوزيع وتعيين مسئول على رأس مصلحة وتمثل هذه المصالح فيما يلي:

- مصلحة إدارة المبيعات ، مصلحة الدراسات التجارية ، مصلحة البيع الفعلي ، مصلحة التغليف والإرسال ، مصلحة الخدمات ما بعد البيع

ب-تحديد السياسة التجارية التي تنوي المؤسسة القيام بها خلال السنة المقبلة (زيادة عدد الممثلين التجاريين، حملات إشهارية... الخ).

ج-دراسة المصاريف الخاصة بالتوزيع وتوزيعها على مختلف مصالح القسم التجاري.

الجدول (8.2) تصنيف المصاريف التجارية: تقدير المصاريف التجارية يعطينا الأعباء التالية (3) :

أنواع الأعباء	بدلالة X النشاط
ثابتة	
متغيرة	
شبه متغيرة	

بعد تقدير كل أعباء النشاط التجاري نقوم بتحديد معادلة واحدة لكل الأعباء: $Y = ax + b$

Y: الأعباء التجارية A: معامل التغيير B: الأعباء الثابتة X: النشاط

1) Jacques Margerin , op.cit. p 71.

2) Jean Meyer, op.cit. p 80-83.

3) رحال علي ، (2007/2006) :محاضرات في المحاسبة الإدارية للسنة الأولى ماجستير محاسبة . جامعة باتنة .

وهناك العديد من الطرق للفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة حيث تتوقف على طبيعة وشكل دالة التكلفة شبه المتغيرة و الافتراضات الخاصة بمسلكها مع التغيرات في حجم النشاط .

2.5.2.2. إعداد موازنة المصاريف التجارية

بعد الإنتهاء من تحديد مصاريف التوزيع لا بد من توزيعها كما يلي :

أ) التوزيع حسب المناطق : حتى تتمكن المؤسسة من مراقبة المناطق واتخاذ القرارات في الوقت المناسب

يتم توزيع مصاريف التوزيع على مختلف المناطق كما هو موضح في الجدول :

الجدول (9.2) لتوزيع أعباء التوزيع حسب المناطق

المناطق	المنطقة س	المنطقة ع	المنطقة ي	المنطقة ن
المصاريف					
مصاريف مباشرة:					
رواتب رجال البيع					
عمولات رجال البيع					
المجموع I					
مصاريف التوزيع :					
أجور عمال المخازن					
مصاريف التخزين					
مصاريف الشاحنات					
مصاريف متنوعة					
المجموع II					
مصاريف إدارة المبيعات					
الرواتب					
إيجار - ضرائب					
إهلاكات					
بريد برق وهاتف					
مصاريف متنوعة					
المجموع III					
مصاريف التسويق					
الإشهار					
ترويج دراسات تجارية					
المجموع IV					
المجموع الإجمالي IV+III+II+I					

المصدر: فركوس محمد ، مرجع سابق ص 64.

(ب) التوزيع الموسمي (الزمني)

توزيع مصاريف البيع حسب الفترات يمكن المؤسسة من تدير الأموال اللازمة لهذه المصاريف في الوقت المناسب دون حدوث اختلال في المواعيد والجدول يوضح ذلك:

الجدول (10.2) لتوزيع مصاريف البيع زمنيا

المناطق	الفترة 1	الفترة 2	الفترة 3	الفترة ن
المصاريف					
مصاريف مباشرة: رواتب رجال البيع عمولات رجال البيع					
المجموع I					
مصاريف التوزيع : أجور عمال المخازن مصاريف التخزين مصاريف الشاحنات مصاريف متنوعة					
المجموع II					
مصاريف إدارة المبيعات الرواتب إيجار - ضرائب إهلاكات بريد برق وهاتف مصاريف متنوعة					
المجموع III					
مصاريف التسويق الإشهار الجراند التلفزة					
المجموع IV					
المجموع الإجمالي IV+III+II+I					

المصدر: نفس المصدر السابق مع إدخال بعض التعديلات، ص 64.

ج) التوزيع حسب المنتجات

يمكن هذا النوع من الموازنات من مراقبة مصاريف التوزيع الخاص بالمنتجات.

الجدول (11.2) لتوزيع مصاريف التوزيع حسب المنتجات

المنتجات			المجموع	المصاريف
أساس التوزيع			
مباشرة				إعلان ودعاية
مباشرة				عمولة وكلاء البيع
توزيع نسبة المبيعات				مصاريف البيع
نسبة كمية المنتجات المباعة				مصاريف حزم وتغليف
عدد الطلبيات				مصاريف ائتمان وتحصيل
متوسط المخزون				مصاريف خزن
نسبة قيم المبيعات				مصاريف مختلفة أخرى
				المجموع

المصدر: خالص ص- صالح، مرجع سابق، ص 114.

في بعض الأحيان عمولة البيع ومصاريف الخزن تكون مرتبطة مباشرة بالمنتج وبالتالي يمكن احتسابها و نسبها إلى المنتجات، أما مصاريف الائتمان والتحصيل فتوزع على أساس لنسبة المبيعات أو حجم المبيعات .

3.2. الموازنة التقديرية للإنتاج

لأجل تلبية المبيعات تتطلب المنظمة وجود مستمر وتوافر البضائع تامة الصنع للبيع، و يجب أن تحاول دورة الصنع تخطيط الإنتاج لضمان توافر الكميات المطلوبة. ويكتسب تخطيط الإنتاج أهمية أكبر إذا كان للمنظمة أوقات ذروة موسمية في مستويات المبيعات و يحتمل أيضا أن ترغب الإدارة في أن يكون لديها الحد الأدنى من المخزون من البضائع تامة الصنع في أي نقطة زمنية، ليس فقط لتلبية أهداف المبيعات في المستقبل، بل أيضا لتلبية الطلبات الغير المتوقعة وللتخفيف من الصعوبات الممكنة في تلبية الطلبات القائمة إذا حدث هبوط في الإنتاج لأي سبب⁽¹⁾.

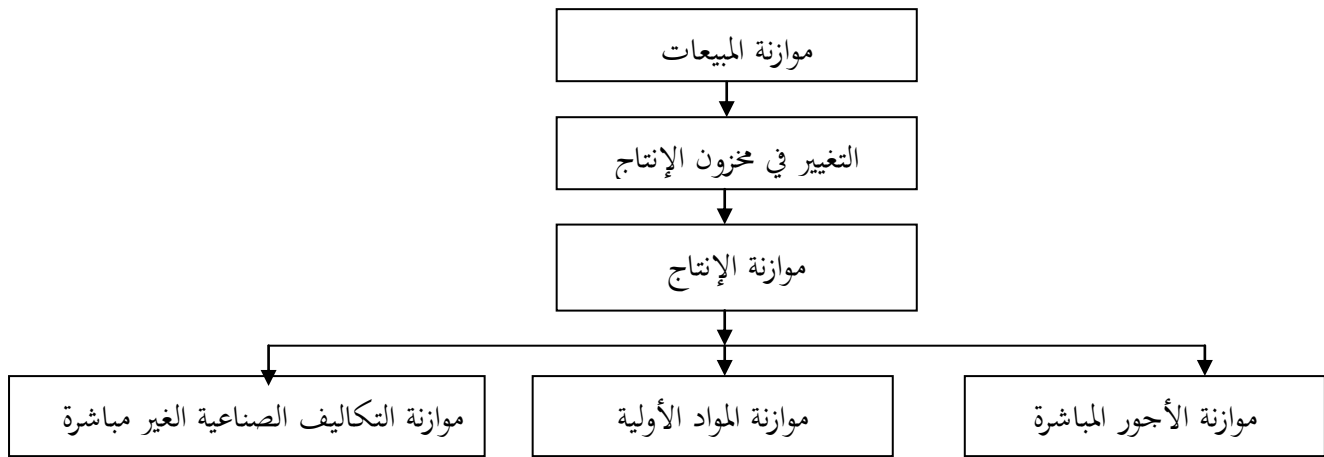
1) Arnold , J and turley S, (1996): Accounting for management decision . third edition . London . prentice hall.

1.3.2. تعريف الموازنة التقديرية للإنتاج

يمكن تعريفها كالأتي هي تحديد الكميات المطلوب إنتاجها من كل منتج خلال الفترة القادمة سواء كانت أسبوعاً أو شهراً أو يوماً أو سنة (1).

أي أنها تهدف إلى تقدير الكميات الواجب إنتاجها خلال الفترة القادمة من المنتجات المختلفة حتى تتمكن المؤسسة من الوفاء بالمبيعات المقدرة في الوقت المناسب مع الأخذ بعين الاعتبار المخزون من المنتجات وبالتالي لا بد من إعداد خطة الإنتاج والمخزون تتفق وظروف الإنتاج والإمكانات المتاحة وعادة ما تحدد هذه الخطة بصفة إجمالية ثم يتم تفصيلها زمنياً على حسب طبيعة العمليات الإنتاجية وبالتالي تعتبر أداة من أدوات التخطيط والتنسيق والرقابة، ويوضح الشكل التالي العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى.

الشكل (12.2) العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى.



المصدر : أحمد نور ، مرجع سابق ، ص 97

إن الموازنة التقديرية للإنتاج هي الأساس في إعداد بقية التقديرات كقيمة الأجور والمواد الأولية والمصروفات الصناعية.

2.3.2. وظيفة الموازنة التقديرية للإنتاج :

- الغرض من وظيفة الموازنة التقديرية للإنتاج هو:
- تحديد كميات الإنتاج اللازمة ؛
- معرفة المواد الأولية والأجور والمصروفات الصناعية اللازمة لإنتاج الكمية المطلوبة ؛
- الرقابة على الإنتاج ؛
- تحديد المسؤولية عن الأخطاء والانحرافات التي تحدث أثناء التنفيذ .

(1) حسين موسى راغب ، نعيم حافظ أبو جعة ، (1989): إدارة الإنتاج . دون دار نشر. الطبعة الثانية.

وتعد الموازنة التقديرية للإنتاج على أساسين :

على أساس البرامج : الهدف منها إيضاح كافة الأهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها بحيث توضح الإنتاج الرغوب تحقيقه من كل منتج والمصروفات المتعلقة به؛

على أساس المسؤولية: يتم إعداد الموازنة التقديرية لكل مركز من مراكز المسؤولية .وبالتالي تعرض خطط الإنتاج بدلالة الأشخاص المسؤولين عن تنفيذها ،بحيث يتم توضيح التغيرات في التكلفة بناء على المستويات المختلفة لحجم الإنتاج وتعرف هذه الميزانيات بالموازنة المرنة.

وعند إعدادها لا بد من الأخذ بعين الاعتبار ما يلي⁽¹⁾:

- المبيعات من حيث كميتها ونوعيتها وتوقيت بيعها؛
- الطاقة الإنتاجية للمؤسسة ؛
- طبيعة اليد العاملة المتاحة ؛
- طاقة التخزين .

حيث برنامج المبيعات يكون ذو أولوية لبرنامج الإنتاج من أجل تحقيقه .ونظرا للعلاقة الهامة بين الإنتاج والطاقة الإنتاجية و تمثل هذه الأخيرة

مجموع المعدات والآلات الثابتة ، والطاقة العمالية التي ارتبطت بها الإدارة عن طريق عقد عمل والتي عن طريقها سوف يتم إدارة المؤسسة .

تقاس الطاقة بحجم المخرجات من الإنتاج أو حجم النشاط (ساعات عمل ،ساعات الآلة...إلخ) حيث تقوم إدارة المؤسسة بتعيين الحد الأعلى للطاقة لأغراض التخطيط والرقابة في الوقت الحاضر بعد أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل الهندسية والاقتصادية⁽²⁾ .

3.3.2. تقدير برنامج الإنتاج

انطلاقا من حجم المبيعات التقديري من الممكن استنتاج الكميات التي يجب إنتاجها لكل منتج⁽³⁾ وتحديد حجم الإنتاج التقديري يسمح للمؤسسة بتحقيق الأهداف المسطرة : حجم المبيعات ، تعظيم الربح ، تدنية التكاليف ، النمو ،... إلخ ، ويتم ذلك تحت عدد معين من القيود⁽⁴⁾ .

أدوات البرمجة الخطية والطرق الحديثة لتسيير الإنتاج ضرورية بالنسبة للمسؤولين على إعداد موازنة الإنتاج⁽⁵⁾

(1) عبد العزيز محمود الإمام . مرجع سابق . ص 59.

(2) كمال خليفة أبو زيد ،(1997):الرقابة على عناصر التكاليف . الدار الجامعية للنشر . مصر .. ص 222-224.

3)Michel Gervais , op. cit. p 70.

4)M. Toussaint op. cit. p 91.

5)Vincent Giard . gestion de production. Economica . page 92 , sans année.

لنجاح برنامج الإنتاج لابد من دقة البيانات المستخدمة حتى لا يكون التقدير خاطئا بحيث لا تنتهي مهمة التخطيط بإعداد برنامج الإنتاج لان تخطيط الإنتاج يعتبر عملا مستمرا لإدخال التعديلات اللازمة على البرنامج الموضوع.

(أ) قيود الإنتاج⁽¹⁾

تكمن قيود الإنتاج في طاقة الإنتاج الحالية وإمكانية توسيعها و يتعلق الأمر:

- بالتجهيزات المسخرة للإنتاج. أمكانية توسيعها تتضمنها ميزانية المواد من مواد أولية واستهلاكية ، والتي تخضع من أجلها الشركة إلى السوق المعنية ؛

- باليد العاملة المتوفرة باعتبار وضعية محيط العمل فيما يخص الكفاءة المطلوبة . تتم تلبية حاجيات الإنتاج من ساعات اليد العاملة في حالة رفع الحجم المنتوج ، تتم سواء بتوظيف عمال جدد أو بواسطة الساعات الإضافية .

وعنصر واحد من العناصر السابقة الذكر قادر أن يشكل قيد أو يكون نقطة اختناق قيود التسويق و التي قد تم ذكرها في الفصل الأول من هذا البحث .

أدوات البرمجة الخطية والطرق الحديثة لتسيير الإنتاج ضرورية بالنسبة للمسؤولين على إعداد موازنة الإنتاج . لنجاح برنامج الإنتاج لابد من دقة البيانات المستخدمة حتى لا يكون التقدير خاطئا بحيث لا تبقى مهمة التخطيط بإعداد برنامج الإنتاج لأن تخطيط الإنتاج يعتبر عملا مستمرا لإدخال التعديلات اللازمة على برنامج الموضوع

(ب) مراحل إعداد برنامج الإنتاج ، تتلخص فيما يلي:

- تحديد المدة التي سيعد فيها البرنامج بناء على ظروف الطلب على المنتجات ؛
- إعداد برنامج البيع حيث يتسلم المسؤول عن برنامج الإنتاج جدولاً زمنياً للمبيعات ؛
- تقدير الاحتياجات الخاصة بالبرنامج من آلات ومعدات ومواد وعمالة ؛
- تحديد الإمكانيات الموجودة بالمؤسسة خلال مدة البرنامج ومقارنتها بالاحتياجات المطلوبة وذلك ؛
- بتحديد ساعات العمل الممكنة على كل نوع من الآلات وكميات المواد والمستلزمات ؛
- إعداد برنامج الإنتاج النهائي وتسليمه إلى الأجهزة المشتركة في التنفيذ .

(ج) طرق تقدير برنامج الإنتاج

أولاً، الطريقة البسيطة

تعمل المؤسسة على إنتاج المنتج المطلوب بالكمية وفي الوقت المناسب ، وبالجودة المطلوبة ، وبأحسن طريقة صناعية حتى تحقق أكبر ربح وبالتالي ينبغي :

(1) إبراهيم إبراهيم ، مرجع سابق . ص 116

* تحديد كمية الإنتاج المطلوبة بناء على دراسات علمية سليمة؛

* إعداد التخطيط الزمني للإنتاج بدقة ووضوح ؛

* إعداد الانحرافات الخاصة بالكميات والأسعار .

و يخضع تقدير الإنتاج إلى نوع نظام الإنتاج كالآتي :

- الإنتاج المقتطع (حسب الطلب) : يتم على أساس طلبات العملاء وبالتالي السلعة المنتجة قد تكون نمطية ونميز بين حالتين من الإنتاج حسب الطلب وهما (1) :

- الإنتاج الذي قد يتم على طلب لا يتكرر كالتعاقد على بناء حاملة الطائرات مثلا؛
- الإنتاج الذي قد يتم هي عدة طلبات كإنتاج عدة وحدات من سلعة معينة ، وبالتالي في الإنتاج حسب الطلب يكون تقدير المبيعات والإنتاج صعبا .

- الإنتاج المستمر : يرتبط بفكرة الإنتاج الكبير ، وبالتالي يمكن تقديره ويتم تحديد كمية الإنتاج المطلوبة كما يلي (2) :

الكمية المنتجة : المبيعات المقدرة + مخزون نهاية المدة - مخزون أول المدة .

يتم توزيع الكميات المنتجة حسب الجدول التالي :

الجدول (13.2) : يبين تحديد الكميات المنتجة وتوزيعها :

البيان	احتياجات المبيعات	مخزون آخر المدة	إجمالي الاحتياجات	مخزون أول المدة	وحدات مطلوب إنتاجها
منتج (أ) جانفي فيفري مارس أفريل					
الربع الأول الربع الثاني الربع الثالث الربع الرابع					
المجموع					

المصدر : صالح الزرق ، عبد الكريم زواقي ، 1993: المحاسبة الإدارية الحديثة . الطبعة الأولى . عمان . ص 223.

(1) صالح الشنوني ، (1992) : إدارة الإنتاج . مركز الإسكندرية للكتاب . مصر . ص 213.

(2) مهدي حسين زوليف ، أحمد القطامين ، (1995) : الرقابة الإدارية . دار حنين . ص 262.

وعند تحديد مستويات المخزون لابد من الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية :

- إمكانية التخزين ؛
- قابلية بعض المنتوجات للتلف أو العطب أو تعرض المخزون لخطر التقادم ؛
- تكلفة الاحتفاظ بالمخزون وتمثل في التأمين على المخزون، وتكلفة المساحة المشغولة بالإضافة إلى تكلفة رأس المال المستثمر في شكل مخزون، وهي تقاس بعائد الاستثمار البديل .

ثانياً، طريقة بحوث العمليات لتقدير الإنتاج

من بين التعاريف المتعددة لبحوث العمليات نذكر أنها " الطريقة العلمية في حل المشاكل " (1) و " استخدام الأساليب العلمية في اتخاذ القرار المناسب " (2) .

لبحوث العمليات القدرة على تحويل المواقف أو النظام المدروس إلى نموذج رياضي محددًا تحديداً جيداً يأخذ بعين الاعتبار كل ما يحقق الهدف الذي تسعى إليه المؤسسة وهو الحل الأمثل ، ثم إيجاد الطرق الحسابية الفعالة لحل هذه النماذج فهي إذا " تطبيق مناطق العلم وأساليبه في حل المشكلات بالاعتماد على الرياضيات والتحليل الكمي في اتخاذ القرارات الإدارية (3) .

و فيمايلي نذكر بعض نماذج بحوث العمليات :

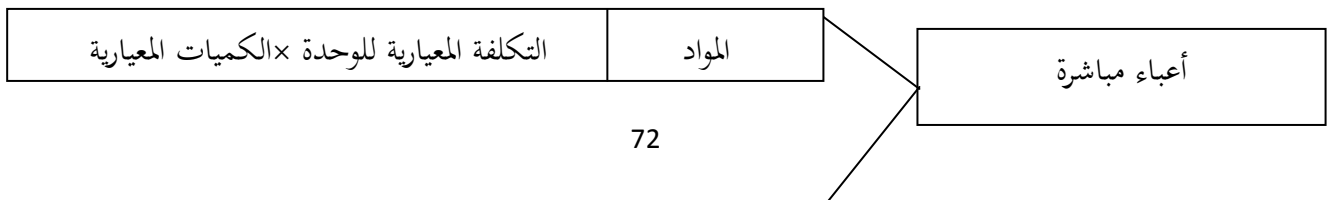
- البرمجة الخطية ؛
- الشبكات (بيرت PERT) ؛
- البرمجة الحركية أو الديناميكية؛
- البرمجة غير الخطية؛
- نظرية الألعاب؛
- نظريات المخزون؛
- نظرية صفوف الانتظار.

تقييم برنامج الإنتاج.

إن تحديد موازنة كمية الإنتاج يعد نقطة البداية والأساس لتقدير الوسائل اللازمة للإنتاج (4) وتتطلب الموازنة التقديرية للإنتاج بالقيم حساب التكاليف المعيارية للإنتاج وتحتوي هذه الأخيرة على العناصر التالية

(1) إبراهيم إبراهيم جمعة ، زينب محمد حرم ، صبحي محمد الخطيب،(2000): المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات . الإسكندرية . الدار الجامعية . ص 383.
 (2) إبراهيم نائب ، أنعام باقية ، (1999) :بحوث العمليات (حوار زيمات وبرامج حاسوبية) . دار وائل للنشر . عمان . ص 19-20.
 (3) محمد الناشر ، (1979 / 1980) :المدخل إلى إدارة الأعمال . منشورات جامعة حلب . ص 195.

4) Jean Meyer op. cit. p 119.



اليد العملة المباشرة	الأجرة الساعية المعيارية × عدد الساعات المعيارية
أعباء غير مباشرة	أعباء أخرى (من مراكز تحليل الإنتاج)

يطلق على مصطلح " معياري " مصطلحات أخرى كمصطلح " نموذجي " أو " نمطي " أو " مثالي " . و التكلفة المعيارية في حد ذاتها موضوع بحث لن نتطرق إليه في موضوعنا هذا إلا في الفصل الثالث المتعلق بالربط بين الأداء الاقتصادي والموازنات التقديرية وذلك بالنسبة للجانب المتعلق بالرقابة وتحليل الانحرافات .

1.3.3.2. برنامج المواد الأولية

إن تحديد موازنة كمية الإنتاج يكتسي أهمية بالغة لتقدير المواد اللازمة للإنتاج حيث تقديرها يتوقف على مدى تجانس المنتجات ، فإذا كانت المؤسسة تنتج منتجات نمطية فإن احتياجات المواد الأولية تحدد كالتالي :
 احتياجات المواد الأولية = معدل المواد لكل وحدة من منتج × عدد الوحدات المنتجة .
 ومن الضروري أن يؤخذ في الاعتبار التلف الطبيعي المسموح به في عملية الإنتاج وعلى هذا الأساس فإن الاحتياجات تحدد كمايلي :

احتياجات إجمالية = كمية المواد الأولية اللازمة للإنتاج (+) نسبة معوية من المسموحات .
 وتحدد سياسة توفير هذه المواد بظروف السوق ومصادر الحصول عليها وإمكانيات تخزينها وبالكميات المطلوبة منها.

الجدول (14.2) : قائمة الكميات اللازمة للإنتاج من المواد

الشهر	وحدات الإنتاج	ما يحتاجه وحدة الإنتاج من مواد	احتياجات الإنتاج من مواد
المنتج 1			
جانفي			
فيفري			
مارس			
أفريل			
.			
.			

المصدر : صالح فلوح ، مرجع سابق . ص 243.

يعتبر تقدير الكميات اللازمة للإنتاج من المواد أساس برنامج المشتريات ويمكن تقسيم هذه المواد إلى مواد مباشرة ومواد غير مباشرة ، فالأولى تدخل مباشرة في المنتج وتتغير طردا مع حجم الإنتاج ، أما الثانية تستخدم في

عمليات الإنتاج ولا يمكن ربطها مباشرة بحجم الإنتاج وبالتالي هذه الأخيرة سوف يتم تقديرها في تقدير التكاليف الصناعية غير المباشرة .

ففي المؤسسات التي تنتج منتجات متماثلة يتم تقدير كمية المواد اللازمة للإنتاج باستخدام نسب استهلاك المواد في السنوات السابقة بعد أن يتم إجراء التعديلات اللازمة والأخذ بعين الاعتبار نسبة التلف (1) .

2.3.3.2. برنامج الأجور المباشرة

تعتبر مصاريف الأجور أحد عناصر التكلفة الرئيسية وأي ضياع أو هدر فيها يؤدي إلى ارتفاع تكلفة المنتجات ، وهناك أجور مباشرة وأجور غير مباشرة ، هذه الأخيرة تدخل في المصروفات الصناعية .

بعد تحديد كمية المواد اللازمة التي يحتاجها برنامج الإنتاج تكون الخطوة الموالية هي تحديد الأجور المباشرة وذلك بتوضيح اليد العاملة المطلوبة لإنتاج المنتجات ومعدلات الأجور المنتظرة، وبالتالي يتم تقديرها كالتالي:

- تقدير عدد الساعات اللازمة لكل وحدة ؛
- تقدير معدل أجر ساعة العمل ؛
- ضرب عدد الساعات بمعدل الأجر وبالتالي نحصل على معدل تكلفة العمل للوحدة ؛
- ضرب عدد الوحدات الواجب إنتاجها بمعدل تكلفة الوحدة للحصول على تكلفة اليد العاملة ؛
- وبالتالي يحدد الوقت بطريقة علمية باستعمال دراسات الحركة والزمن لكل عملية .

أ) تقدير عدد الساعات

إذا كانت المؤسسة تستخدم التكلفة النمطية للعمل تقوم بإجراء دراسات عن ساعات العمل المباشرة اللازمة للوحدة المنتجة وتحسب كالتالي :

عدد ساعات العمل اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج = عدد الساعات اللازمة لإنتاج الوحدة × كمية الإنتاج .

وعند تقدير عدد الساعات لابد من إضافة الوقت الضائع أو الغير مستغل إليها .

أما في المؤسسات التي لم تتوصل إلى تحديد ساعات العمل اللازمة للوحدة المنتجة ،تقوم بدراسة الفترات السابقة لإيجاد النسبة بين عدد ساعات العمل وكمية الإنتاج .

(1)خالص ص- صالح ،مرجع سابق . ص 59.

ب) تقدير معدل أجر ساعة العمل

هناك عدة طرق لتحديد الأجر الذي يستحقه العامل ومن أهم هذه الطرق مايلي (1) :

- الأجر على أساس وحدة الزمن : تتلخص هذه الطريقة في دفع الأجور على أساس عدد ساعات العمل التي يقضيها العامل داخل المصنع أو تحديد فئة أجر لكل ساعة من ساعات العمل ويشار

إليها عادة بطريقة الدفع على أساس عمل اليوم ووحدة الزمن المشتركة في هذه الحالة هي الساعة وبالتالي فمن السهل تحديد معدل أجر الساعة ؛

- الأجر على أساس القطعة : يحدد على أساس القطعة أو الإنتاج بحيث يستند إلى مستويات الإنتاج التي تحددها الإدارة نتيجة دراسات الزمن والحركة وتطبق هذه الطريقة في الحالات التي يتعذر فيها فرض الرقابة والإشراف على العمال وحساب معدل أجر الساعة يعد معقدا في هذه الحالة .

ج) معدل تكلفة العمل للوحدة

بناء على تحديد عدد ساعات العمل اللازمة للوحدة ومعدل أجر الساعة يتم حساب تكلفة العمل للوحدة كمايلي :

$$\text{تكلفة العمل للوحدة} = \text{عدد الساعات اللازمة للوحدة} \times \text{تكلفة العمل للوحدة} .$$

د) حساب تكلفة اليد العاملة

تحدد تكلفة اليد العاملة كالتالي : تكلفة اليد العاملة = الكميات المنتجة × تكلفة العمل للوحدة وقد تشمل تكلفة اليد العاملة العلاوات والمكافآت والضرائب على الأجور والأعباء الاجتماعية ومنه (2) :

$$\text{تكلفة اليد العاملة} = \text{الأجر القاعدي} + \text{العلاوات} + \text{المكافآت} + \text{الأعباء الاجتماعية}$$

بناء على ما سبق ، إن تقدير ساعات العمل يمكن إدارة الموارد البشرية من تحديد احتياجات العمل من اليد العاملة وينبغي على إدارة المؤسسة أن تراقب حركة دوران العاملين وتسعى إلى خفض معدل هذه الحركة حتى لا يكون عجزا أو فائض في اليد العاملة .

3.3.3.2 برنامج المصاريف الغير المباشرة للإنتاج

تعتبر المصاريف الصناعية غير المباشرة عنصرا مهما في تكلفة إنتاج المنتجات ، فهي العنصر الثالث من عناصر التكاليف الصناعية ، وتتميز بصعوبة تخصيصها وتعدد بنودها نظرا لعدم ارتباطها مباشرة بمنتج معين أو مركز كلفة معينة .

(1) عبد الغفور يونس ، (1998) : التنظيم الصناعي . وإدارة الإنتاج . المكتب المصري الحديث للطباعة . مصر . ص 392 .
 (2) A Amrani ,N. arfaoui , (1991) : méthode d'analyse des coûts . tome 1 .édition du management . Alger . p 31 .
 وتقسّم حسب علاقة المصروف بحجم الإنتاج إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة . هذه الأخيرة تتمثل في الإضاءة ، الوقود ، القوة المحركة ، الماء ، معدات صغيرة ، أما التكاليف الثابتة تتمثل في تأمين الحريق والمصاريف الإدارية والاهتلاكات والإيجار وجزء من مصاريف الصيانة .

تختلف طريقة تقدير المصاريف الصناعية مؤسسية إلى أخرى ، ففي بعض المؤسسات يطلب من رئيس كل قسم تقدير مصروفات قسمه خلال فترة الميزانية ثم تراجع على ضوء تقديرات الأقسام الأخرى ويتم التنسيق بينهما

، أو أن يقوم قسم محاسبة التكاليف بإعدادها بناءً على المعلومات المتوفرة لديه في السجلات المحاسبية عن الفترات السابقة مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات التالية (1) :

✓ التغيرات في الاستثمارات؛

✓ التغيرات في السلع المنتجة؛

✓ التغيرات في عدد ساعات العمل؛

✓ التغيرات في أسعار بعض الخدمات الصناعية .

تقوم المؤسسة عادة بإنتاج منتجات متعددة وبكميات مختلفة ، الأمر الذي جعل من الصعب قياس انحرافات المصاريف الصناعية غير المباشرة ومن ثم فكر محاسبو التكاليف في قياس الإنتاج بوحدات متماثلة هي الساعات المعيارية اللازمة للإنتاج (2) ، ولتحديد المصاريف الصناعية غير المباشرة تتبع الخطوات التالية :

✓ تحديد حجم الإنتاج من كل نوع ؛

✓ تحديد معيار الوقت اللازم لإنتاج كل وحدة من كل نوع ؛

✓ تحديد الوقت المعياري لإنتاج كل نوع وذلك بضرب عدد الوحدات في معيار الوقت للوحدة ؛

✓ تحديد التكلفة المتغيرة المعيارية لوحدة النشاط حيث تحسب كالتالي :

تكلفة متغيرة معيارية لوحدة النشاط = تكاليف متغيرة لنشاط عادي

حجم النشاط العادي

✓ تحديد التكلفة الثابتة المناسبة للنشاط العادي ؛

✓ حساب الموازنة المرنة المقدرة للتكاليف الصناعية غير المباشرة بالعلاقة: $Y = a x + b$

Y : التكلفة الصناعية غير المباشرة ؛ a : التكلفة المتغيرة المعيارية لوحدة النشاط ؛

X : حجم النشاط؛ b : تكاليف ثابتة مناسبة للنشاط العادي .

لا بد على الأفراد المسؤولين عند إعدادها أن يكونوا ملمين بنماذج سلوك التكلفة .

(1) سليمان قذاح ، (1979): محاسبة التكاليف المعيارية . مطبعة خالد بن الوليد . دمشق . ص 213.

(2) موفق كابوش ، مرجع سابق . ص 298.

4.3.2. إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج

بعد إعداد برنامج الإنتاج الكمي والقيمي بإمكان المكلف بالموازنات التقديرية إعداد الموازنة التقديرية

للإنتاج والشكل التالي يوضح ذلك :

شكل (15.2) للموازنة التقديرية للإنتاج

تقديرات سنة ..				
برنامج الإنتاج				
المنتج	مبيعات مقدرة	مخزونات		برامج التصنيع
		1/1	12/31	
A				
B				
C				



تقديرات سنة ..					
الورشة					
مصاريف الورشة					
C أو B ,A					
المنتج	A	B	C	الخ ..	المجموع
A					
B					
C					

Source : J . de Guerny et j . c . Guiriec op.cit.p F 17.

4.2. الموازنة التقديرية لوظيفة التموين

إن مهمة وظيفة التموين تغطية الحاجات من المواد الأولى واللواحق واللوازم أو الخدمات المختلفة اللازمة لاجاز العمليات الصناعية أو التجارية للمؤسسة (1).

في مجال الموازنات التقديرية وحتى في مجال اقتصاد المؤسسة مفهوم التموين يشمل في آن واحد مفهوم التخزين ومفهوم الشراء بكل عناصره والتي تتمثل في الطلبية والتسليم والسداد (2).

في كثير من المنشآت التجارية والصناعية يعد المخزون السلعي من أكبر الاستثمارات المالية بها، ولهذا فإن هذا المخزون السلعي يجب أن يكون موضع اهتمام وعناية إدارة المنشأة، كي تتأكد من أنه يستخدم بأكبر قدر ممكن من الكفاءة، وبما يتفق وأهداف وسياسات الإدارة، هذا وتتعدد القرارات الإدارية المتعلقة بهذا المخزون، فمن تحديد لأنواع المخزون الواجب شراؤها إلى تحديد الحجم الأمثل لأمر المخزون، وتحديد الوقت الأفضل لإعادة الطلب أو الشراء... الخ، فضلا عن هذا فإن الإدارة يجب أن تخطط لأفضل وأكفأ طرق التخزين ومناولة واستخدام المخزون السلعي، ومن هنا فإن إدارة المخزون تمثل نشاطا على درجة كبيرة من الأهمية، كما أنه يكون محل اهتمام مهندسي الإنتاج والنظم والصناعة والمديرين الماليين والمحاسبين، ويتمثل الدور الرئيسي للمحاسب في توفير بيانات التكلفة الملائمة لعملية إدارة هذا المخزون (3).

ومنه فإن إعداد الموازنة التقديرية للتمويل الغرض منه التسيير الأمثل للمخازن وذلك بتجنب الإنقطاع في المخزون أو التراكم له (4).

إن إعداد الموازنات التقديرية للتمويل شأنه شأن موازنة المبيعات و موازنة الإنتاج أي المرور بمرحلتين:

- مرحلة أولى " مرحلة التقديرات " للتمويلات اللازمة مع الأخذ بعين الاعتبار النموذج المطبق في تسيير المخزونات من طرف المؤسسة .
- مرحلة ثانية " مرحلة التقييم " والتي تؤدي إلى إعداد الموازنات التقديرية المستهدفة .

1.4.2. تقدير التمويلات

إن إعداد الموازنة التقديرية للتمويل يستهدف التسيير الأمثل للمخازن آخذا بعين الاعتبار هدفين متعاكسين

:

- تجنب الانقطاع في المخازن : هدف أمان؛
- تجنب الانتفاخ المبالغ (gonflement excessif) في المخازن.

1) Michel Morni, comprendre la gestion des approvisionnements. édition Pierre Dubois .p11.

2) C .Pèrochon et J. leurion, analyse comptable – gestion prévisionnelle. éditions Foucher, 1982. p297.

(3) ليسانزي هيتجر ، سيرج ماتولنش . مرجع سابق ، ص. 547 .

4) Christian et Christiane raulet, op Cit. p .98

ولتلبية هذين الهدفين يجب تحديد عدة عناصر والتي نذكر منها : سرعة الإستهلاكات ، وتيرة التمويلات ، الآجال بين القيام بالطلبات واستلامها ، مستويات الأمان للحد من مخاطر الانقطاع في المخزون، وقد اعتمد أساسا على نموذج ويلسن (Wilson) في إعداد تقديرات التمويل .

1.1.4.2 العناصر الاقتصادية للمخزون

الهدف الرئيسي لوظيفة التمويل هو تدنية تكلفة المخزون الإجمالية ولتحقيق ذلك يجب أن يتم التوازن بين تكاليف المخزون ، وهذه المشكلة لها بعدين في الحقيقة ، الأول تحديد كمية الطلبية والثاني هو تحديد نقطة إعادة الطلب ومخزون الأمان⁽¹⁾ .

$$\text{تكلفة المخزون} = \text{تكلفة شراء المخزون} + \text{تكلفة تسيير المخزون} + \text{تكلفة القيام بالطلبات} + \text{تكلفة الاحتفاظ بالمخزون} + \text{تكلفة نفاذ المخزون}$$

إن تحديد وتيرة التمويل المتلى أو الحجم الاقتصادي للمخزون يكون عند المستوى الذي يدني إجمالي هذه المجموعات الثلاثة للتكاليف إلى أقل حد ممكن⁽²⁾

(ب) - مستويات المخزون:

و عادة ما تصنف مستويات المخزون إلى:

(أ) **المخزون الأقصى (Stock Maximum)** ⁽³⁾: يمثل الحد الأقصى لمخزون المؤسسة لأسباب متعددة نذكر منها: ساحات تخزين غير كافية، أخطار عدم البيع، تكلفة مرتفعة... الخ. ويمثل هذا المستوى قيمة المخزون المطلوب أو المستهلك خلال فترة معين

(ب) **المخزون الأدنى (Stock Minimum)** هو ذلك المخزون المستهلك في فترة الانتظار، وهي الفترة الممتدة بين تاريخ الطلب وتاريخ التمويل أو الاستلام ويسمى كذلك بالمخزون الحرج الأدنى (stock critique minimal)⁽⁴⁾ : وسوف تحدد كمية المخزون المثلى بين المخزون الأدنى والمخزون الأقصى⁽⁵⁾.

(ج) **مخزون الأمان (stock de sécurité)** هو جزء زائد من المخزون يتم الاحتفاظ به لمواجهة الطلب الغير المتوقع خلال فترة التوريد في حالة زيادة معدل الاستخدام خلال تلك الفترة عن متوسط الاستخدام المتوقع أو بسبب تأخر التوريد عن موعد التوريد المتفق عليه ، ويعرف بالحد الأدنى للمخزون ، مخزون الحماية،

(1) ري إتش جاريسون و إيريك نورين، مرجع سابق.ص445

(2) Boukebil Fadhila, 1992 : exposé sur le magasinage . magister en economie. option "Gestion". université D' Alger.Mai.p04".

(3) لبيسراي هيتجر ، سيرج ماتولتس . مرجع سابق ، ص. 547 .

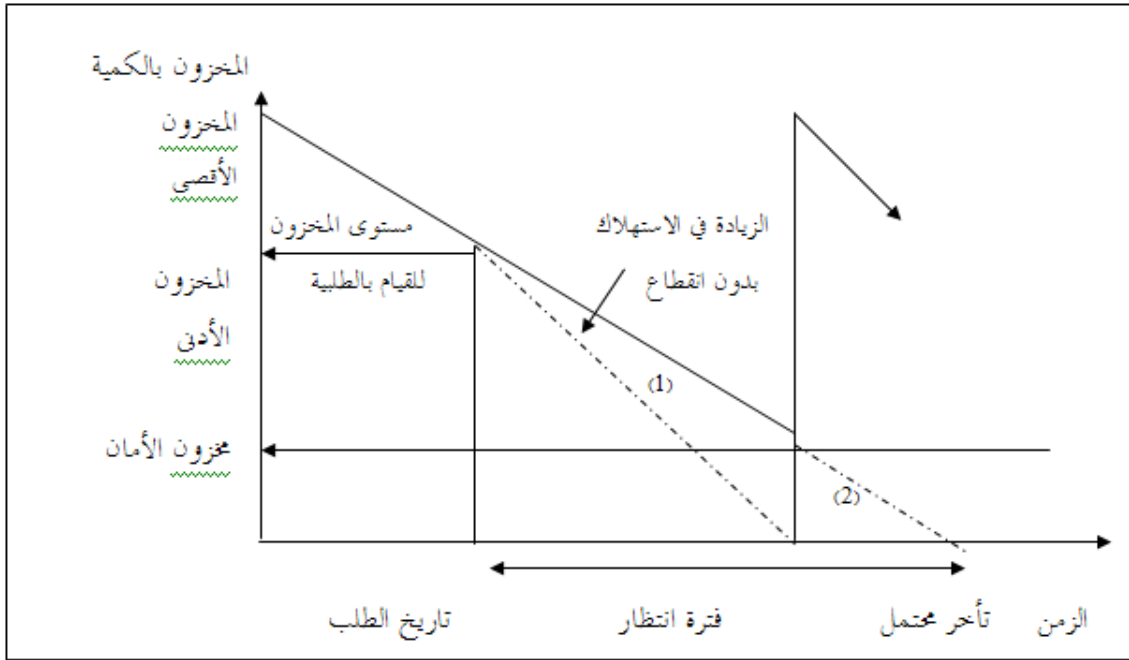
(4) Gervais M .op.cit.p92.

(5) Vizzavona Patrice, 1991 : pratique de gestion :analyse prévisionnelle. tome 2.Berti éditions,Alger . .p48

احتياطي المخزون ، أو مخزون مواجهة التقلبات⁽¹⁾.

يحدد من خلال دراسة ذات أكثر دقة على أساس تكلفة الاحتفاظ بالمخزون وتكلفة نفاذ المخزون واحتمال نفاذ المخزون.

الشكل (16.2): مستويات المخزونات



(1) تسارع الإستهلاك بشكل غير منتظر ؛ (2) تأخر وصول الطلبية.

المصدر : ابراهيم ابراهيمية ، مرجع سابق ، ص 154 ، مع إدخال بعض التعديلات و الإضافات من طرف الطالب

2.1.4.2 نماذج تسيير المخزون

إن النماذج المستعملة في التسيير العلمي للمخازن تختلف وفقا لظروف الدراسة و النموذج الأكثر استعمالا

هو نموذج ويلسن.

(أ) تحديد الكمية الاقتصادية للأمر في المستقبل الأكيد⁽²⁾

إن النموذج المعتمد عليه في ظروف المستقبل الأكيد هو نموذج ويلسن (Wilson model) المبني على التحكم

في مستوى الطلبية الأمثل ، وللوصول إلى هذا الهدف ، يكفي القيام بحساب الكمية الاقتصادية المطلوبة والوقت الضروري لإعادة التموين من قبل المؤسسة التي تخفض من تكاليف تحضير الطلبيات وتكلفة الاحتفاظ بالمخزون .

-تقدير الاستهلاكات ، يعني تقدير الاحتياجات خلال مدة معطاة ، هذا التقدير يجري قبل الاستهلاك

حتى نستطيع تنظيم عمليات التموين ؛

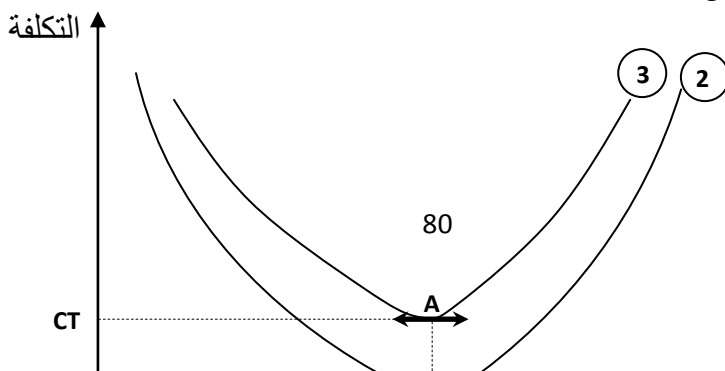
(1) أماني محمد عامر، 1995: إدارة وتنظيم الشراء والتخزين. جامعة نيهما. مصر. ص 309

2) Claude Alazard , sabine sépari . op. cit. p 426

- معرفة مصدر التموين، فيما يتعلق بالكمية، النوعية والآجال؛

- وأخيرا، تقدير فجوات ونقص التموين، يعني القيام بالتحكم في خطر النفاذ وفي الزيادة في التخزين.

الشكل (17.2) نموذج ويلسن



1- تكلفة القيام بالطلبات ؛

2- تكلفة الاحتفاظ بالمخزون؛

3- تكلفة تسيير المخزون ؛

A : الكمية الاقتصادية Q عند أدنى مستوى للتكاليف CT.

المصدر: خالص صافي خالص تقنيات الميزانيات في المؤسسة الاقتصادية المستقبلية، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 1997، ص21.

حالة الأسعار المتنازلة (tarifs dégressifs)⁽¹⁾

عادة ما يقترح الموردون أسعارا متنازلة بدلالة الكميات المطلوبة وهذا ما يؤدي إلى إعادة النظر في إحدى فرضيات نموذج ويلسن والحل المحتفظ به في هذه الحالة يأخذ بالحسبان الوفورات (économies) التي قد نحصل عليها من خلال شراء المواد واللوازم (أو السلع) بأسعار متنازلة.

حالة انقطاع المخزون (pénurie)⁽²⁾

إذا أخذنا بعين الاعتبار فرضية انقطاع المخزون بسبب الندرة على سبيل المثال ولفترة زمنية معينة سوف تدمج في تطبيق نموذج ويلسن " تكلفة الانقطاع (coût de pénurie) ومستوى المخزون لبداية فترة إعادة التموين (stock initial de réapprovisionnement) .

(1) فركوس محمد. مرجع سابق.

(2) Françoise Lanoizeleé-Quairel, Guy Ortega, (1982) : la gestion des approvisionnements. éditions Foucher. Paris. p45.

ب) تحديد الكمية الاقتصادية للأمر في ظروف المستقبل الغير أكيد (avenir incertain)

تستعمل بعض النماذج في ظروف احتمالية نذكر منها:

- عدم استقرار الطلب للوحدة الزمنية ؛

- التموين في آجال لا يمكن التحكم فيها .

ومهما كان مصدر اللا أكادة ، يعبر عنه بطلب عشوائي خلال فترة إعادة التموين وأخطار انقطاع المخزون

ولمواجهة هذه الظروف الاحتمالية للمؤسسة اختياراتين :

- التسيير المبرمج أي القيام بالتمويل عند فترات منتظمة ؛
- التسيير عند نقطة الطلب أي القيام بالطلبية لتجديد المخزون (بالكمية الاقتصادية) عند وصول مستوى المخزون نقطة الطلبية.

2.4.2. إعداد الموازنة التقديرية للتمويل

يجب على الموازنة التقديرية للتمويل إبراز توزيع تقديرات العناصر الآتية عبر الزمن :
الطلبات الداخلة من المواد والخارجات ، ومستوى المخزون ، ما يدفعنا إلى إعداد أربع موازنات تقديرية جزئية و هي (1) :

- موازنة الطلب أو التمويل ؛ - موازنة استلام المواد. - موازنة الاستهلاك. - موازنة المخزون من المواد.
- يتم إعداد الموازنات السابقة بالكمية أو بالقيمة ويطبق على الكميات المقدرة سعر معياري للوحدة الواحدة.

1.2.4.2. اختيار نمط التمويل

إن إعداد الموازنة التقديرية للتمويل يتم في حالتين: حالة الفترات المنتظمة و الكميات غير منتظمة، و حالة الفترات الغير منتظمة و الكميات منتظمة، و ذلك بالطريقة البيانية أو الطريقة المحاسبية.

أ) إعداد الموازنة في حالة الفترات المنتظمة

المبدأ : في هذه الحالة ، تقوم المؤسسة بدراسة وضعية المخزونات عند تواريخ ثابتة وهذا ما يؤدي إلى احتمال حدوث انقطاع في المخزون (rupture de stock) ، لكن هناك أكثر سهولة من حيث العمل الإداري نظرا لانتظام العملية من جراء البرمجة المسبقة . ويحدد عدد الطلبات N الواجب من خلال فترة معينة (سنة عموما) من خلال نموذج ويلسن كما درسناه سابقا ، لكن يبقى حجم الطلبية أو الكمية الاقتصادية Q غير محدد و تتحصل على Q حسب المعطيات المتوفرة وتطبيق إحدى الطريقتين المذكورتين سابقا (المحاسبية أو البيانية) (2) .

ب) إعداد الموازنة في حالة التمويل بكميات منتظمة

المبدأ: في هذه الحالة، تقوم المؤسسة بإعداد طلبيات لكميات منتظمة أو ثابتة عندما يصبح مستوى المخزون يساوي المخزون الأدنى إضافة إلى مخزون الأمان أي " المخزون الحاسم " (3).

(1)ابراهيم ابراهيم،مرجع سابق، ص 157.

2) Gervais M. contrôle de gestion par le système budgétaire op.cit p94

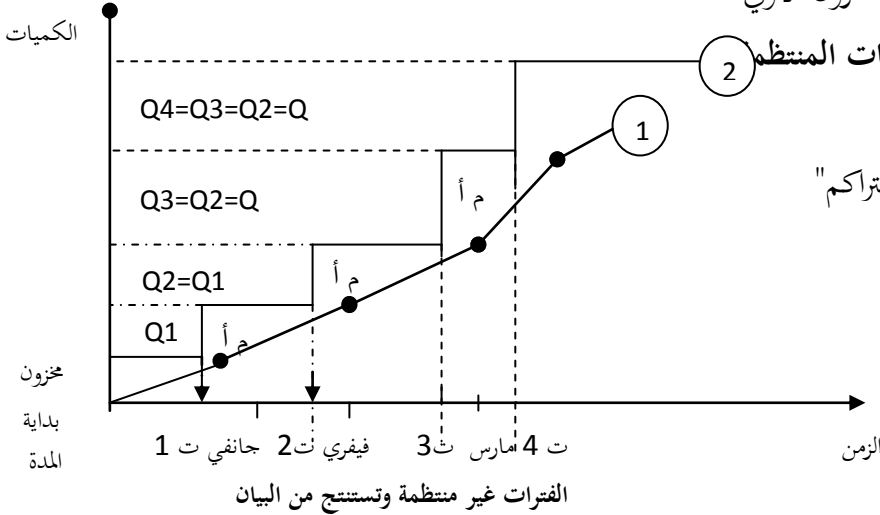
3)Idem.

ونظرا إلى عدم انتظام الاستهلاك فان الفترات بين الطلبات قد تختلف وهذا ما يمكن من التأكد من وضعية المخزون في أي لحظة ومقارنة مع القيمة الحاسمة التي تؤدي إلى القيام بالطلبية .
وتحدد الكمية الاقتصادية Q من خلال نموذج ويلسن السابق لكن تبقى N (عدد الطلبيات) مواعيد القيام بالطلبات واستسلامها غير محددة ونستنتج بتطبيق إحدى الطريقتين ، المحاسبية أو البيانية.

ج) طرق إعداد الموازنة التقديرية للتمويل

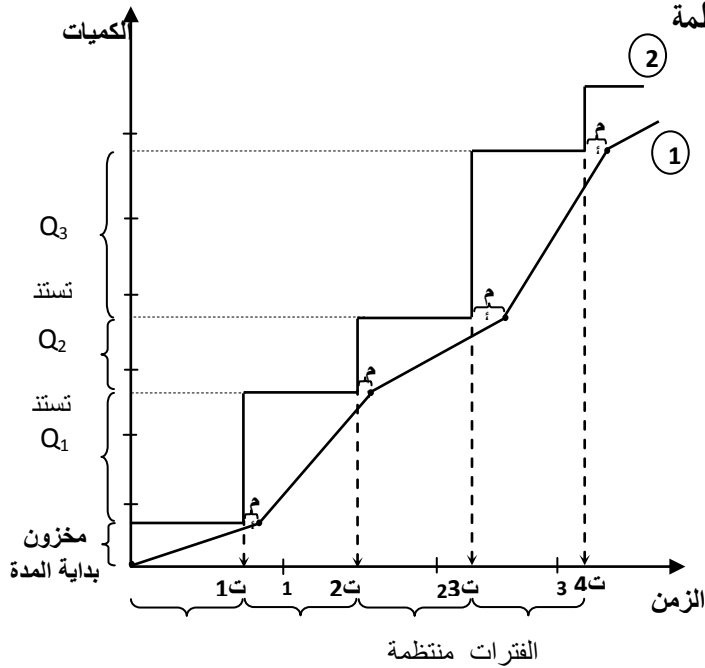
أولا الطريقة البيانية.

مفاد الطريقة البيانية استنتاج الكمية الاقتصادية Q في حالة التموين بمواعيد ثابتة أو المواعيد في حالة التموين بكميات Q ثابتة (منتظمة) حيث المحور س يمثل الزمن. (المواعيد) والمحور ع يمثل الكميات المستهلكة المتراكمة والكميات المستلمة إضافة إلى المخزون الأولي.



الشكل (18.2) البيان في حالة الكميات المنتظمة
1: منحنى الإستهلاك المتراكمة ؛
2: منحنى "المدخلات + مخزون الأمان المتراكم"

Source : Jean Meyer . op cit . p 161 .



الشكل (19.2) البيان في حالة الفترات المنتظمة

م أ: مخزون الأمان معبر عنه

بمدة محددة ؛

ت1، ت2،... إلخ: تاريخ استلام

الطلبات (منتظمة)؛

1: منحنى الإستهلاكات المتراكمة ؛

2: منحنى "المدخلات + مخزون الأمان المتراكم"
المتراكم.

Source : Christian et Christiane Raulet. op Cit. p .118

2.2.4.2. موازنة مصاريف التموين

إن الموازنة التقديرية لمصاريف التموين تتفرع أساسا إلى نوعين هما (1):

النوع الأول ، موازنة الأعباء المرتبطة بوظيفة التموين وتمثل عناصر تكلفة القيام بالطلبات :

- أجور وأعباء المصالح التابعة لوظيفة الشراء ؛
- مصاريف تنقل القائمين بالشراء ؛
- مصاريف الاتصال والمواصلات كالهاتف والطابع ؛

- الاشتراكات المتخصصة؛
 - الكراء والإهلاك المتعلق بالمقرات المستعملة، العتاد والأثاث ؛
 - صيانة المقرات، العتاد والأثاث.
- النوع الثاني، موازنة الأعباء المرتبطة بالمخزونات وتمثل عناصر تكلفة الاحتفاظ بالمخزون:
- أجور وأعباء المصالح التابعة لوظيفة التخزين ؛
 - الكراء والإهلاك المتعلق بمقرات التخزين و العتاد المستعمل في عملية التخزين ؛
 - صيانة المخزونات؛
 - تأمينات المخزونات، مقرات التخزين والعتاد المستعمل في التخزين.

ثانيا، الطريقة المحاسبية

مفاد الطريقة تسجيل كل حركات المخزون بطاقة مخزون حتى يتسنى للمؤسسة تحديد نقاط الانقطاع ثم استنتاج مواعيد الطلبات في حالة التموين بكميات ثابتة، أو استنتاج مواعيد الطلبات في حالة التموين بمواعيد ثابتة وقد يقترح الجدول التالي (2) :

الأشهر	مخرجات (استهلاكات)	المخزون مع المدخلات (الاستلام)	المخزون والتعديل	تاريخ الاستلام	تاريخ القيام بالطلبية	الكميات (الطلبية) Q

3.4.2. الموازنة التقديرية للتموين

بعد استعمال الطريقة البيانية أو الطريقة المحاسبية في تحديد الكميات Q الواجب القيام بطلبها في حالة مواعيد منتظمة أو تحديد مواعيد القيام بالطلبات في حالة استهلاك منتظم ، يصبح من الممكن الحصول على الموازنات الأربعة من خلال إعداد جدول للموازنة التقديرية للتموين كمايلي (3) :

1)Claude Alazard , sabine sépari . op. cit. p 426

2)Christian et christiane Raulet. op. Cit. p 49

(3)إبراهيم إبراهيم، مرجع سابق، ص 161.

الأشهر	1	2
تاريخ الطلب		
مخزون أول مدة		
كميات مستلمة Q		
استهلاكات		
المخزون		

5.2. الموازنة التقديرية للاستثمارات

إن الموازنات التقديرية للاستثمارات تهتم بتخطيط الإضافات الاستثمارية أو التعديلات في التجهيزات الآلية للمؤسسة، و المفاضلة بين الاستثمارات و تخطيط كيفية تمويل هذه الاستثمارات.

1.5.2. تعريف الاستثمارات

لقد تعددت التعاريف حول مفهوم المشروع الاستثماري، بتعدد و اختلاف مداخل التحليل المعتمدة ، و التي تتفرع بين التحليل الاقتصادي و التحليل المالي و حتى الاجتماعي ، و لكنها تشترك في تحديد طبيعة المشروع و العناصر المكونة له. و بالتالي يمكن تعريف المشروع الاستثماري على أنه " وحدة استثمارية مقترحة للحصول على قيمة للاستغلال، يمكن تمييزها فنيا و تجاريا و اقتصاديا عن باقي الاستثمارات " (1)، و هو أيضا " اقتراح خاص بالاستثمار يهدف إلى إنشاء، و/ أو توسيع، و/ أو تطوير بعض التسهيلات بغية زيادة إنتاج السلع و / أو خدمات في مجتمع ما خلال فترة زمنية معينة " (2).

كما يعرف على أنه "إتلاف عناصر اقتصادية و اجتماعية و بيئية لبناء كيان اقتصادي ، يستطيع القيام بإجراء عمليات تحويل معينة لمجموعة من الموارد الاقتصادية ، إلى أشكال ملائمة لاحتياجات أطراف ذات مصالح في المشروع" (3)، فهو " تجمع اقتصادي يهدف من خلال العمل الجماعي إلى إنتاج سلعة أو تقديم خدمة خلال فترة زمنية معينة و في مكان معين ، متبعا بذلك طريقة معينة للإنتاج و تنظيميا خاص للعمل " (4).

كما يعرف على أنه كل " تنظيم، يملكه أو يديره منظم، يعمل على التآليف و المزج بين عناصر الإنتاج، و يوجهها لإنتاج أو تقديم سلعة أو خدمة و طرحها في السوق، من أجل تحقيق أهداف معينة ، خلال فترة زمنية محددة" (5).

و منه فالمشروع الاستثماري هو مجموعة متكاملة و متتالية من النشاطات و العمليات ذات الطابع الاستثماري، يستهلك موارد محدودة (مالية ، بشرية ، طبيعية)، لإنتاج سلع و خدمات، بهدف الحصول على عوائد مالية و غير مالية خلال فترة زمنية معينة.

(1) عبد اللطيف عبد اللطيف ، (1991): التقويم الإداري في المشروعات ، الجمعية التعاونية للطباعة ، دمشق ، سوريا، ص 13

(2) سيد هوارى ، (1992) : أساسيات الإدارة المالية ، مكتبة عين الشمس ، القاهرة ، مصر ، ص 129

(3) نبيل عبد السلام شاكر ، (1998) : إعداد دراسات الجدوى و تقييم المشروعات ، مكتبة عين الشمس ، القاهرة ، مصر الطبعة الثانية ، ص 14

(4) مصطفى رشيد شيحة ، (1998) : البناء الإقتصادي للمشروع ، مؤسسة الثقافة الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، ص 30

(5) Manul Bridier , Serge Michialef (2002) : Guide pratique d'analyse de projet economica , Paris , France , 5^{eme} édition , p01

2.5.2. أنواع الاستثمارات

هناك عدة تصنيفات للاستثمار و التفرقة ليست دائما سهلة بين مشروع وآخر وقد تصنف الاستثمارات

كما يلي (1) : -استثمارات إحلالية ؛ -استثمارات إستراتيجية؛ -استثمارات توسعية؛

-استثمارات ذات طابع اجتماعي ؛ -استثمارات تهدف التطوير أو الترشيد.

3.5.2. الخصائص المالية للاستثمار

للاستثمار عدة خصائص مالية تؤخذ بالحسبان في إعداد التقديرات نذكر أهمها :

أ) صافي التدفق النقدي

إن الشروع في عملية تقييم الاستثمارات يفرض حتمية الأخذ بعين الاعتبار الفرق بين ما يدره الاستثمار من عوائد أو المدخلات والنفقات أو المخرجات التي تنجز عن ذلك الاستثمار لفترة مرجعية تمثل عموماً العمر الإنتاجي للاستثمار ، ومن ماسبق نستنتج العلاقة العامة التالية :

$$(R) \text{ صافي التدفق النقدي} = \text{المدخلات (إيرادات)} - \text{المخرجات (نفقات الصيانة ...)}$$

ب) الضريبة

إن حساب التدفق النقدي الصافي يأخذ بالحسبان الضريبة التي تطرح في حالة كون صافي التدفق النقدي موجب (ربح) .

ج) الإهلاك

تسجل المؤسسة سنويا وطيلة العمر الإنتاجي للاستثمار النقضان الملحوظ على حجم الأصول الثابتة بسبب عاملي الزمن والاستعمال والإهلاك يشكل نفقة جزافية⁽²⁾ وليس تكلفة ولا تمثل خروجاً حقيقياً لتدفقات نقدية من الخزينة وبالتالي لا يدخل ضمن حساب التدفق النقدي ، ولذلك فالإهلاك ما هو إلا المعالجة المحاسبية لتدفقات حدثت في الماضي ، ولا يجوز أن تدرج ضمن تكاليف المشروع كل من الإنفاق المبدئي والإهلاك السنوي لهذا المبلغ ، لأن هذا يعني إدراج تكلفة الأصل ضمن تكاليف المشروع مرتين.

د) القيمة المتبقية للاستثمار

وهي قيمة الاستثمار في نهاية العمر الاقتصادي وحساب القيمة المتبقية للاستثمار يجب أن نفرق بين نوعين من القيم⁽³⁾.

- قيمة التنازل عن الأصول في نهاية عمرها الاقتصادي تعتبر تدفقا نقديا داخلاً⁽⁴⁾

(1) عبد الغفار حنفي، (1990): الإدارة المالية المعاصرة. الدار الجامعية. الإسكندرية. مصر. ص 334.

(2) Gremillet A. (1977): sélection et contrôle des investissements. 3^e édition. les éditions d'organisation. paris .France.p58

(3) مبارك لسلوس، مرجع سابق. ص 118.

(4) حنفي زكي، بدون تاريخ: دراسة جدوى المشروعات الإستثمارية. كلية التجارة. جامعة القاهرة. مصر. ص 84

- قيمة التنازل عن الأصول التي يتم استبعادها أو التخلي عنها بسبب المشروع الجديد، تطرح هذه القيمة من قيمة الاستثمار الابتدائي، وإذا كانت نتيجة التنازل موجبة تعتبر فائض قيمة وتخضع لضريبة فائض القيمة.

هـ) تكلفة الفرصة البديلة⁽¹⁾

وهي التدفقات الداخلة التي حرمت منها المؤسسة ، فقد يكون من الممكن أن تؤجر أو تباع هذه الموارد وبالتالي فإن استخدام هذه الموارد في الاستثمار قيد الدراسة قد يحرم المؤسسة من فرصة الحصول على إيرادات ، وإن حسن تقييم المشروعات الاستثمارية يتطلب إدراج تكلفة الفرصة البديلة لهذه الموارد ضمن تكاليف المشروع الاستثماري وذلك بإضافتها إلى التدفقات النقدية الخارجة من المشروع .

4.5.2. عملية تقدير الاستثمارات

تقوم المؤسسة بإعداد خطة استثمارية كعنصر من عناصر الإستراتيجية، والموازنة التقديرية تبين معطيات هذه الخطة لفترة الموازنة ويستحسن هنا أن نشير إلى كون خطة الاستثمار الإستراتيجية من منظور زمني طويلة المدى والموازنة التقديرية موضوع دراستنا يركز مفهومها على المدى القصير ومنه نستنتج أن عملية التقدير وإعداد الموازنة التقديرية بالنسبة للاستثمارات ينقسم إلى جزئين⁽²⁾:

- جزء خاص بالجانب الإستراتيجي للاستثمار و يأخذ بعين الاعتبار مستقبل المؤسسة ويرتكز أساسا على المفاضلة بين الاستثمارات أو اختيارها⁽³⁾؛

- جزء خاص بالجانب التمويلي للاستثمار ويتم من خلال إعداد المخطط التمويلي لمقارنة الاحتياجات والموارد المالية على عدة سنوات ومنه إعداد الموازنة التقديرية للاستثمار وهي على العموم سنوية كما سبق و أن ذكرنا ذلك في الفصل الأول من هذا البحث.

1.4.5.2. اختيار الاستثمارات

إن عملية اختيار الاستثمارات تمر بأربعة مراحل رئيسية و تخضع كذلك الاستثمارات إلى تقييم مرقم كمايلي:

أ) مراحل الاستثمار

إن قرار الاستثمار يشمل أربعة مراحل رئيسية⁽⁴⁾:

- 1- إيجاد وجمع اقتراحات أفكار استثمار ملفته للانتباه؛
- 2- دراسة هذه الاقتراحات من كل الجوانب وما قد يترتب عنها من عواقب؛
- 3- جمع المعلومات الاقتصادية لكل استثمار مدروس وإعداد موازن تقديرية لأعباء ومداخل المقدرة لكل سنت من عمر الاستثمار؛
- 4- مقارنة مختلف الاستثمارات المقترحة انطلاقا من المعلومات المتحصل عليها و الدراسات التي تم القيام بها، ثم تحديد مبلغ الاستثمار و الكيفية الواجب إتباعها لتجسيد عملية الاستثمار.

1)Gremillet A, op cit . p 119

2) C.Pérochon et j.leurion,op.cit.p285.

3) ابراهيم ابراهيم، مرجع سابق.ص 200.

4)Abdlatif Khemakhem,op.cit.p269.

ب) تقييم الاستثمارات

إن المشروع الاستثماري يحتاج إلى تقييم مرقم وهذا التقييم يستحسن أن تميزه نوعية لا تخلو من العنصرين التاليين⁽¹⁾:

العنصر الأول:تقييم حصري (Evaluation Exhaustive)

-تحديد كل مراكز النفقات؛
-تقييم كل مركز نفقة بأكبر دقة ممكنة.

العنصر الثاني: تقديم عدة مشاريع متنافسة

عند دراسة مشروع استثمار ن من الأجدر الأخذ بالحسبان عدة طرق لانجازه (المفاضلة) نذكر منها :

- انجاز الاستثمار أو عدم انجازه ؛ - تجرئة المشروع؛
- الخيار بين القيام بذلك الانجاز أو اللجوء إلى التعاقد الباطني (Sous-Traitance) (2)؛
- الخيار بين الحياة أو الإيجار؛ المفاضلة بين عدة مشاريع تحقيق نفس الهدف.

2.4.5.2. أساليب المفاضلة بين المشاريع

إن الوصول إلى مفاضلة شاملة ودقيقة لا بد من اعتماد أكثر من أسلوب التي نذكر منها مايلي (3):

أ) الأساليب الاقتصادية

تختلف أساليب المفاضلة باختلاف الأهداف المرجوة منها فبالنسبة للمشاريع العامة يمكن أن تتبع الأساليب

التالية:

- أهمية المشروع بالنسبة للاقتصاد الوطني ؛
- أهمية المشروع بالنسبة للأمن الوطني ؛
- أهمية المشروعات في العمالة

ب) الأساليب الفنية

تكمن أهمية المفاضلة الفنية في تعدد البدائل الفنية التي يمكن مواجهتها في أية مرحلة من مراحل الإنتاج والاستثمار كنتيجة للثورة العلمية والتقنية التي وفرت للمستثمر مرونة أكبر في اختيار البديل المناسب من بين عدة بدائل مقترحة .

ج) الأساليب المالية

تعطى أهمية قصوى للأساليب المالية أو المحاسبية حيث يتعلق الأمر باحتساب وتقدير كل من التكاليف والإيرادات والأرباح والعوائد الصافية للأموال المستثمرة التي تعتبر المحدد الأساسي للاستثمار .

1)J.Meyer,op.cit.p175.

2) كاظم جاسم العيساوي،دراسة جدوى الإستثمارات وتقييم المشروعات.دار المناهج.الأردن.ص67.

3) سمير محمد عبد العزيز،(1997):دراسة جدوى الاستثمارات وتقييم المشروعات.الإشعار للنشر.مصر. ص283.

ومن أجل أن تكون المفاضلة دقيقة وسليمة حيث تقضي إلى الاختيار البديل الأفضل من البدائل المقترحة، فإنه لا يمكن الاعتماد على متغير أو عامل واحد كأساس في المفاضلة بل لا بد من أخذ أكثر من عامل واحد، حيث من غير الصحيح الاعتماد على التكلفة الاستثمارية مثلاً كأساس للمفاضلة بين المشروعات ، بل لا بد من أخذ عوامل أخرى كالعمر الإنتاجي وتكلفة التشغيل وتكلفة الصيانة... الخ .

3.4.5.2. طرق تقييم الاستثمارات

يعتمد تقييم الإستثمارات على طرق كمية متعددة ، و تختار الطريقة الملائمة وفقاً لظروف التقدير المتاحة

كعنصر الأكادة أو المخاطرة على سبيل المثال.

أ) تقييم الاستثمار في ظروف التأكد

إن الهدف الرئيسي من طرق تقييم الاستثمار في ظروف التأكد هو معرفة المردودية الاقتصادية للاستثمارات واختيارها وكل الطرق قائمة على مبدأ مقارنة النفقة الأصلية بالإيرادات المتأتية خلال السنوات المقبلة ، والاختلاف يكمن في عنصر الزمن الذي يدمج حسب الطريقة ، لكن في كل الحالات ، الإطار الذي يتخذ فيه القرار معروف والمستقبل أكيد أو أن المؤسسة على يقين بمعلوماتها⁽¹⁾.

✓ طرق تقييم لا تعتمد على التحسين⁽²⁾ (Sans actualisation)

فترة الاسترداد (Délai de récupération): مبدأ الطريقة هو تحديد المدة اللازمة لاسترجاع الأموال المستثمرة من خلال صافي التدفقات النقدية التي يدرها الاستثمار و الاختيار يقع على الاستثمار ذو أقل فترة استرداد .

معدل المردودية المحاسبية: مبدأ الطريقة هو حساب العلاقة بين الربح السنوي المتوسط للاستثمار و النفقة

$$\text{الأصلية كما يلي : معدل المردودية المحاسبية} = \frac{\text{متوسط الربح}}{\text{الأموال المستثمرة}} = \frac{\text{متوسط الربح}}{\text{عدد السنوات}} = \frac{\sum \text{الأرباح السنوية}}{N}$$

والاختيار يقع على المشاريع ذوي أكبر معدلات.

✓ طرق تقييم تعتمد على التحسين (Avec actualisation)

إن عملية طرق تقييم الاستثمار تتطلب درجة عالية من الدقة والموضوعية وذلك لن يتحقق إلا أعطيت أهمية للقيمة الزمنية للنقود (Time value of money)

معنى القيمة الزمنية للنقود: مما لا شك فيه أن الوحدة النقدية تختلف باختلاف الزمن أو الوقت الذي تنفق فيه حتى ولو تم استبعاد التغير في الأسعار (التضخم).

لذا عند إجراء مقارنة أو مفاضلة سليمة ودقيقة بين مبلغين من النقود يجب أن يتدفقا في نفس اللحظة الزمنية أما إذا كانا يتدفقا في وقتين مختلفين فلا بد أن نحسب قيمة كل تدفق في وقتها المحدد، فإذا كان الزمن المحدد، للتدفق هو السنة الحالية سميت القيمة المحتسبة لكل مبلغ " القيمة الحالية للمبلغ"⁽³⁾.

1) Hamini Allell (2001): gestion budgétaire. berti édition. Alger p 80-82

2) C. Alazard et s. sépari. op. cit. p.450-451.

3) سمير محمد عبد العزيز، مرجع سابق، ص 38.

• معيار صافي القيمة الحالية للاستثمار (VAN)

يعالج هذا المعيار تأثير تباعد الفترات الزمنية على قيمة التدفق النقدي ، فتحسب التدفقات النقدية حسب تسلسل حدوثها الزمني ، مع افتراض ثبات الظروف الأخرى كتجاهل عامل المخاطرة ، ويستند معيار صافي القيمة الحالية على استحداث التدفقات النقدية الناتجة عن الأموال المستثمرة ، فيطرح الإستثمار من التدفقات النقدية المستحدثة⁽¹⁾.

حسب معيار صافي القيمة الحالية لا يكون المشروع الاستثماري مقبولا إلا إذا حقق صافي قيمة حالية موجبة، وإذا تعددت المشروعات الاستثمارية فيقبل من بينها صاحب أكبر قيمة موجبة وتطبق العلاقة التالية⁽²⁾:

$i =$ معدل التحيين أو معدل المردودية الأدنى المقبول .

$R =$ صافي التدفقات

$$VAN = \sum_{T=1}^N R_t (1+i)^{-t} - I^0 \quad |^0 \quad |^0$$

النقدية (إيرادات (- مصروفات)
 $I^0 =$ قيمة الاستثمار الأصلية.

من انتقادات معيار صافي القيمة الحالية

لا يعطي ترتيبا سليبا للمشروعات الاستثمارية في حالة اختلاف العمر الاقتصادي لكل مشروع عن الآخر، و تطبيق هذا المعيار يثير مشكلة تحديد المعدل المناسب لحصم التدفقات النقدية (وهو المعروف بتكلفة التمويل) فلا يوجد اتفاق محدد لكيفية قياسه (3) ؛

● معيار دليل الربحية (indice de profitabilité)

في حالة ما إذا كانت رؤوس الأموال المستثمرة للمشروعات المقترحة غير متساوية تصبح المفاضلة بينها باستخدام صافي القيمة الحالية غير سليمة ، فمن الطبيعي إن تزداد القيمة المطلقة لصافي القيمة الحالية بازدياد رأس المال المستثمر .

فمعيار دليل الربحية هو مقارنة صافي القيمة الحالية المتحققة برأس المال الابتدائي المستخدم ، وهنا أيضا كما في المعيار السابق تقام الحسابات على أساس معدل استحداث مختار من طرف صاحب الاستثمار ، ويمثل

تكلفة التمويل المستخدم في الاستثمار ويكتب معيار دليل الربحية بالعلاقة التالية(4): $I.P = \frac{VAN}{I^0}$

في المشروع الواحد يكون الاستثمار مجديا إذا كانت صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية أكبر من الاستثمار الابتدائي فهو يبرز مردودية الوحدة النقدية الواحدة المستثمرة ، ولن يكون الاستثمار مقبول إلا إذا كانت قيمة الدليل تفوق الواحد الصحيح ، أما إذا تعددت الاستثمارات المنافسة ، فالاستثمار المفضل هو ذلك الذي له أكبر قيمة لدليل الربحية .

(1) مبارك لسلوس، مرجع سابق، ص121-122.

2)Abdellah Boughaba. op.cit.p27.

(3)حنفي زكي ،مرجع سابق.ص 154-155

4)Patrice Vizzavouna. op.cit. p240.

● معيار المعدل الداخلي للمردودية (TIR)

يتم تعريف المعدل الداخلي للمردودية أو العائد المعدل بأنه أقصى معدل للفائدة يمكن أن يعود عن الأموال المستثمرة عن الفترة المستخدمة فيها بدون تحقيق أي خسائر للمشروع أي أنه أقصى معدل تكافؤ به رؤوس الأموال التي خصصت لتمويل الاستثمار دون أن تفلس العملية(2) ،ويحسب المعدل الداخلي للمردودية (T I R)

بالمعادلة التالية (1):

$$\sum_{T=1}^N (Rt/(1+r)^t) - I_0$$

$R t =$ صافي التدفقات النقدية للفترات $t1, t2, \dots$ ؛

٢ = المعدل الداخلي للمردودية وهو مجهول؛ I° = تكلفة الاستثمار المبدئية؛
إن المعدل ٢ مجهول ، وهو معدل الذي يجعل المعادلتين متساويتين .

(ب) تقييم الاستثمار في ظل المخاطرة

كان حديثنا حتى الآن منصب على التدفقات النقدية المتوقعة وذلك لإيضاح الفكرة الرئيسية للموضوع، ولكن في حقيقة الأمر فإن هذه التدفقات النقدية تتعرض لدرجات متفاوتة من المخاطرة. وتمثل المخاطرة في هذه الحالة في أن التدفقات النقدية الفعلية قد تختلف عن التدفقات النقدية المتوقعة .
إن عملية التقدير في ظل المخاطرة يجب أن تعد في صورة توزيعات احتمالية⁽³⁾.

● معيار تحليل الحساسية

يقصد بتحليل الحساسية، تحديد الكيفية التي يتأثر بها قرار الاستثمار نتيجة التغيرات التي يمكن أن تحدث في قيم محدداته (أي رقم المبيعات، سعر البيع، العمر الإنتاجي للمشروع... إلخ).
بمعنى آخر، تحليل الحساسية يقيس أثر التغير في المخرجات والمدخلات لصافي العائد النقدي المتوقع على صافي القيمة الحالية أو ما يسمى بمعدل العائد الداخلي .

وعلى هذا الأساس، فإن معيار تحليل الحساسية في مواجهة المخاطرة وعدم التأكد يلزم وضع تقديرات مختلفة للنتائج المترتبة عن الفرص الاستثمارية وذلك في ظل ظروف اقتصادية متباينة (تفاؤلية ، تشاؤمية ، أكثر حدوثاً وفقاً لقيم احتمالية معينة) وبعد هذه التقديرات يتم حساب صافي القيمة الحالية لكل فرصة استثمارية في كل الظروف السابقة⁽⁴⁾.

(1) أحمد نور، زينات محمد مجرم، شحاتة السيد شحاتة . مرجع سابق. ص 368-370.

(2) Babusiaux D, (1990) :décision d'investissement et calcul économique dans l'entreprise. éditions economica. Paris. France.p97.

(3) أحمد نور، فتحي السوافري، شحاتة السيد شحاتة، (2002): مدخل معاصر في مبادئ المحاسبة الإدارية. الدار الجامعية، الإسكندرية.

(4) سعودي بلقاسم، (2002): اختيار المشاريع الإستثمارية في ظل المخاطرة، ماجستير فرع التنمية والتخطيط، جامعة الجزائر. ص 78.

وهناك عدة طرق إحصائية لقياس درجة المخاطرة نذكر منها: الانحراف المعياري؛ التباين؛ معامل الاختلاف.
ومن بين النماذج المشهورة والمطبقة في قياس درجة المخاطرة في تقييم الاستثمارات والقائمة على الطرق الإحصائية والاحتمالات ، نذكر:

✓ معيار أكبر توقع وأدنى تباين؛

✓ تعظيم القيمة المتوقعة لصافي القيمة الحالية ؛

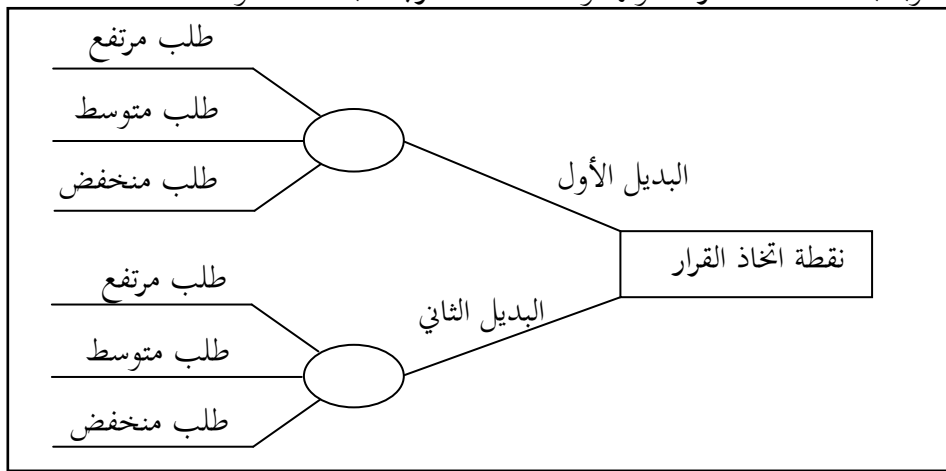
✓ تدنية التباين ؛

✓ نموذج فانغرتتر (weingartner) الرياضي لمعيار التوقع / التباين ؛

✓ تنوع ماركوفتش (Markovitz) .

● معيار شجرة القرارات

يعتبر نموذج شجرة القرارات من أفضل الأدوات التحليلية لاتخاذ القرارات عندما تكون هناك صعوبة أمام متخذ القرارات ببناء جدول النتائج الشرطية سواء كان معبرا عن هذه النتائج بالأرباح أو الخسائر أو المنفعة⁽¹⁾. إن شجرة القرار توضح كافة البدائل المتاحة موضوع المفاضلة ، والأحداث المحتمل وقوعها لكل بديل من البدائل ، والعائد المتوقع لكل بديل في ظل كل حدث من الأحداث المتوقع حدوثها ، وتتميز بأنها تقدم لمتخذ القرار تمثيلا تخطيطيا يرسم المشكلة من حيث عرض كافة النتائج المحتملة بيانيا ، فهي تمثيل لبدائل القرار المتاحة من نقطة زمنية مصحوبة بالأحداث المنتظر حدوثها والاحتمالات المرتبطة بذلك الحدوث⁽²⁾.



المصدر: أحمد نور، زينات محمد محرم، شحاتة السيد شحاتة، مرجع سابق، ص 389-390.

وبعد وضع البيانات المالية على الشجرة تبدأ عملية التقييم والمفاضلة باستخدام تلك الشجرة وذلك عن طريق تحديد صافي القيمة الحالية لكل حدث من الأحداث المتوقعة بالنسبة لكل بديل من البدائل المعروضة و توضع صافي القيمة الحالية أمام كل حدث من الأحداث التي تنطوي عليها الشجرة وبعد ذلك تتم المفاضلة

1) J.Fred Weston, Eugene, F. Brigham, 1975 :gestion financière. les éditions HRW Itée. Montréal canada.p262.

2) حسين علي مشرفي، 1997: نظرية القرارات الإدارية. دار المسير، عمان. الأردن. ص 131.

بين البدائل المختلفة على أساس صافي القيمة الحالية لكل بديل .

ج) تقييم الاستثمارات في ظل عدم اليقين

تتشابه ظاهرتا المخاطرة وعدم اليقين في كونهما تتسمان بالريبة والشك وعدم اليقين لما يحدث في المستقبل لما تتسم به الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والمالية بعد الاستقرار. بينما تتباين وضعية المخاطرة عن وضعية عدم اليقين فيما يلي⁽¹⁾ :

تسود وضعية حالة المخاطرة إذا اتسمت ظاهرة ما بتوزيع احتمالي موضوعي لنتائج معينة.

وتسود وضعية حالة عدم اليقين إذا لم ترفق ظاهرة ما بأي توزيع احتمالي لنتائج معينة.

إن وضع عدم اليقين معناه عدم تواجد المعلومات التاريخية التي بإمكان متخذ القرار الاعتماد عليها في وضع توزيع احتمالي للتدفقات النقدية المستقبلية ، ومن ثم عليه أن يضع تخمينات معقولة للصورة التي يمكن أن يكون عليها التوزيع الاحتمالي .

في هذه الظروف ن سوف يعتمد المقرر على طرق تتسم بالموضوعية والمنطق وفي مايلي نذكر أكثرها استعمالاً⁽²⁾:

- معيار لابلاس (Laplace) أو معيار " عدم كفاية الأسباب؛
- معيار ولد (Wald) أو معيار التشاؤم (Maximin)؛
- معيار القيمة العظمى أو معيار التفاؤل (Maximax)؛
- معيار هيرويز (Hurwicz) وهو معيار بين معيار التشاؤم ومعيار التفاؤل؛
- معيار سافاج (Savage) أو معيار تدنية الأسف الأعظم.

5.5.2. إعداد موازنة الإستثمار

إن عملية القيام بالاستثمار وما يترتب عن ذلك تسجل في برنامج متوسط أو طويل المدى والمعبر عنه بمخطط التمويل (plan de financement)⁽³⁾ والموازنة التقديرية للاستثمار سوف تأخذ بعين الاعتبار النتائج المالية لمخطط التمويل للدورة (السنة) محل الموازنة التقديرية.

1.5.5.2. مخطط التمويل

إن مخطط التمويل يمكن متخذي القرار من الحصول على صورة مالية تقديرية للاستخدامات والموارد للمؤسسة المتوسطة والطويلة الأجل وقد يأخذ الشكل العام التالي⁽⁴⁾:

(1) مبارك لسلس، مرجع سابق، ص 155.

2P.Vizzavona. op.cit,p355.

3)George Depallens,(1990):gestion financière de l'entreprise. éditions Sirey. Paris. p612-613

4) Burlaud A,T-Y. Eglem. P.Mykita.op.cit,p278-279

الدورات	1	2	3	...
---------	---	---	---	-----

				<p>الموارد R:</p> <ul style="list-style-type: none"> - قدرة التمويل الذاتي (CAF) - التنازل عن الأصول . - المساهمات في رأس المال. - قروض جديدة. <p>الاستخدامات (E):</p> <ul style="list-style-type: none"> - الأرباح Dividendes - حيازة الاستثمارات - تغيرات الاحتياج إلى رأس المال العامل. - تسديدات القروض <p>الفائض أو العجز ((E)-(R))</p>
--	--	--	--	--

● قد تكتب القدرة على التمويل الذاتي كمايلي⁽¹⁾:

طريقة أولى	طريقة ثانية ⁽²⁾
<p>فائض الاستغلال الإجمالي (EBE)^(*)</p> <ul style="list-style-type: none"> (+) تحويل الأعباء (+) نواتج أخرى للاستغلال (-) أعباء أخرى للاستغلال (+) نواتج مالية (باستثناء المؤونات المسترجعة) (-) أعباء مالية (باستثناء مخصصات الإهلاك والأعباء) . (+) نواتج استثنائية (باستثناء المؤونات المسترجعة ونواتج التنازل عن عناصر الأصول). (-) أعباء استثنائية (باستثناء مخصصات الإهلاك والأعباء والقيم الصافية المحاسبية لعناصر الأصول المتنازل عنها) (-) مساهمة الإجراء (-) ضرائب على الأرباح 	<p>نتيجة الدورة (الصافية) .</p> <ul style="list-style-type: none"> (+) مخصصات الإهلاك والأعباء . (-) الاسترجاعات. (+) القيم الصافية المحاسبية لعناصر الأصول المتنازلة عنها. (-) نواتج عن التنازل عن عناصر الأصول (-) الجزء المخصص للنتيجة من التدعيمات أو الإعانات.

(*) يحسب فائض الاستغلال الإجمالي كمايلي:قيمة مضافة (+) تدعيمات الاستغلال (-) ضرائب ورسوم (-) أعباء المستخدمين .

1) عبد المليك مزهودة، محاضرات في التحليل المالي للسنة الأولى ماجستير محاسبية، مرجع سليلق، وكذلك المخطط المحاسبي الفرنسي . 2) في الجزائر، تقدر الطريقة الثانية أسير للتطبيق نظرا لعناصرها المطابقة للمخطط المحاسبي الوطني. عكس الطريقة الأولى التي تحتاج إلى بعض التعديلات وهي أكثر تطابق مع المخطط المحاسبي العام الفرنسي .

2.5.5.2. موازنة الاستثمار

إن موازنة الاستثمارات تقسم إلى ثلاثة فترات⁽¹⁾ :

الأولى، تاريخ التعهد (Date d'engagement)

من غير الممكن التراجع عن تاريخ التعهد وإذا حصل ذلك فسوف يؤدي إلى دفع تعويض ، والتعهدات تنفذ تبعا لترتيب زمني وكل تأخير في إنجاز نقطة معينة من المشروع تؤدي إلى إعادة النظر في النقط المالية للمشروع .

الثانية، تاريخ الاستلام (Date de réception)

إن الاستلام المؤقت يفسح المجال لتسديد مالي معتبر للمورد ويؤدي إلى انطلاق عمليات الإنتاج إذا تعلق الأمر باستلام آخر مرحلة من المشروع ، والاستلام النهائي معناه سداد للترصيد والأمر يتعلق خصوصا بالضمانات المحجوزة .

الثالثة ، تاريخ السداد (Date de règlement)

يحدد تاريخ كل سداد طبقا للاتفاقيات المبرمة على طول مدة الانجاز .
وفي حالة تعدد المشاريع أو الاستثمارات ، تجمع مختلف العناصر في موازنة تقديرية كمايلي :

السداد				الاستلام			التعهد		التتبع
N+3	N+2	N+1	N	N+1	N+2	N+3	N+1	N	السنة
									الأشهر

سنة الموازنة

سنة الموازنة

سنة الموازنة

إن عملية تحديد التدفقات المالية ودراسة تمويل الاستثمار بغية تحيينه أو المفاضلة بطريقة من طرق التقييم المستعملة قد تؤدي على العموم إلى إعداد جدول كمايلي⁽²⁾ :

1) Hamini Allel.op.cit.p89-91

2)Jacques Dravet, 1982 :calcul économique. office des publications universitaires. Hydra,Alger.p109.

العناصر	الفترات		
	سنة 2	سنة 1	سنة 0
رقم الأعمال	×	×	
(-) أعباء ثابتة			
(-) أعباء متغيرة	×	×	
-	×	×	
-			
(-) اهتلاكات	×	×	
نتيجة قبل الضريبة	×	×	
(-) الضريبة %	×	×	
نتيجة بعد الضريبة	×	×	
(+) اهتلاكات	×	×	
التدفق النقدي الاستغلال	×	×	
	ب	أ	
تكلفة الاستثمار:			×
- (-)			
- (-)			
(+) تغيرات الاحتياج إلى رم ع	×	×	×
التدفق النقدي الإجمالي	ب	أ	د

تستعمل لحساب صافي القيمة الحالية أو معدل المردودية الداخلية أو أي طريقة أخرى

و في حالة لجوء المؤسسة إلى تمويل خارجي (قروض) تتحصل إلى الجدول النموذجي التالي⁽¹⁾ :

الفترات	0	1	2
المقبوضات:	×	×	×	
- قيمة القرض				
- اقتصاد الضريبة على الأعباء المالية				
المدفوعات:				
- تسديد القرض.				
- أعباء مالية				

وفي حالة اللجوء إلى القرض الإيجاري (crédit-bail) تتحصل على الجدول التالي⁽²⁾:

الفترات	0	1	2	3
المقبوضات:					
- مبالغ غير مدفوعة من جراء القرض الإيجاري					
- الوفرة الضريبية على القرض الإيجاري المدفوع					
- الوفرة الضريبية على امتلاك قيمة إعادة الشراء					
- استرجاع الإيداع					
المدفوعات:					
- ضمانات مودعة					
- القرض الإيجاري					
- خسائر ضريبية من الإهلاك					
- تكلفة إلغاء هذا الاختيار					
- صافي تدفق الخزينة المرتبطة بالقرض الإيجاري					

1)A.Burlaud,J.Y.Eglem.P.Mykita.op.cit .p86.

2)Ibid,p86.

6.2. الموازنة التقديرية للخرينة

إن الهدف الرئيسي من إعداد الموازنة التقديرية للخرينة هو تجنب الوقوع في مشاكل مالية سواء على المدى القصير أو المدى الطويل. فموازنة الخرينة هي الحوصلة المالية لكل الموازنات في المؤسسة مبينة أثر القرارات على الأموال في إطار الدورة الاستثمارية التي تحقق المداخيل ، و في إطار الدورة الاستغلالية التي تستعمل المداخيل.

1.6.2. مفهوم تسيير النقدية

إن الموازنة النقدية تختلف كثيرا عن الموازنات الأخرى ، فهي تمثل المدفوعات (décaissements) والمقبوضات (encaissements) للمؤسسة خلال فترة معينة . ولهذا فان الموازنة التقديرية على العموم لا تعد على أساس سنوي ولكن على الأقل تعد على أساس شهري⁽¹⁾.

والموازنة التقديرية للخرينة تضم كل التقديرات المتعلقة بالعمليات التي تؤدي إلى حركة في سيولة المؤسسة⁽²⁾ وهذا ما يجعل منها الموازنة التي تستنتج انطلاقا من جل الموازنات التقديرية للاستغلال والاستثمار منها . إن هذه الموازنة تبين لنا متى نستطيع أن نستثمر في حالة الفائض ومتى يجب أن نفترض في حالة العجز.

2.6.2 . أهداف موازنة الخرينة

الهدف الرئيسي من موازنة الخرينة هو تقدير المداخيل والمصاريف للمؤسسة أي مقبوضاتها و مدفوعاتها وهناك أهداف أخرى لموازنة الخرينة وهي⁽³⁾ :

- لتأكد من التوازن بين المداخيل والمصاريف التقديرية لتفادي وقوع المؤسسة في حالة مالية سيئة على المدى القصير ؛
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة إذا كانت المدفوعات التقديرية أكبر من المقبوضات التقديرية وذلك باللجوء إلى القروض البنكية ؛
- إذا كانت المقبوضات أكبر من المدفوعات يجب استثمار الفائض التقديري وتجنب تجميد الأموال.

3.6.2. المدة التي تغطيها الموازنة التقديرية النقدية

تحدد المدة التي تغطيها الموازنة التقديرية النقدية بأهميته الحاجة إلى معرفة المركز النقدي لشركة الأعمال وذلك من خلال تصوير التدفقات النقدية المتوقع دخولها وخروجها منها. وبشكل عام ، نجد أن الإدارة المالية تهتم بإعداد موازنة لفترات قصيرة نسبيا وموازنة لفترات طويلة، خصوصا في المؤسسات الكبيرة التي تمتاز بحاجتها المستثمرة للنقد⁽⁴⁾.

1)H. Court et J.Leurion.op.cit.p153.

2)C. Pérochon et J.Leurion,op.cit.p317.

3) jaques margerin,op.cit.p74.

4) حمزة محمود الزبيدي،(2004):الإدارة المالية المتقدمة. منشورات الوراق،عمان.الأردن.ص151.

وفيما يلي عرض لأهم الفقرات التي تغطيها الموازنة التقديرية النقدية :

أ.المدى القصير: يمكن أن تكون المدة التي تشملها الموازنة التقديرية النقدية وللمدى القصير كالاتي:

- التقديرات اليومية : وبموجب هذه الطريقة يتم تحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة يوميا ولفترة تشمل أسبوع واحد ؛
 - التقديرات الأسبوعية: يتم تنظيم الموازنة بموجب هذه الطريقة بحيث تغطي النقد المتوقع استلامه ودفعه خلال كل أسبوع ولفترة أربع إلى ستة أسابيع؛
 - التقديرات الشهرية : وهذه الطريقة تعتبر من أكثر الطرق شيوعا وبموجبها يتم تحديد حجم التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الشركة حسب الأشهر ولفترة ثلاث إلى ستة أشهر .؛
 - التقديرات السنوية: حيث تنظيم الموازنة بموجب هذه الطريقة على أساس فصلي ولمدة سنة واحدة.
- ب. المدى البعيد:** حيث يتم أيضا إعداد موازنة تقديرية نقدية ولأمد طويل يتراوح بين خمسة أو عشرة إلى خمسة عشر سنة. واستخدام هذا الأسلوب يمكن أو يوضح للشركة الإجابة على:

- الحاجة لتمويل الطويل الأمد ؛
- توقيت السيولة ؛
- سد احتياجات الاستثمارات الرأسمالية ؛
- توفير النقدية لدفع مقسوم الأرباح ؛
- تمويل الاستثمار في الموجودات الجديدة.

4.6.2. خطوات إعداد الموازنة التقديرية للخزينة

إن إعداد الموازنة التقديرية للخزينة يتطلب عمل تحضيرى الهدف منه تقدير تواريخ ومبالغ الحركات المالية ، وكذلك طرق التحصيل على الأموال وطرق التسديد وهذا يمكن المؤسسة من التصرف في سرعة القبض أو الدفع⁽¹⁾

1.4.6.2. جمع المعلومات

من الضروري أن تتحكم المؤسسة في تدفقاتها النقدية وتتفادى الوقوع في عجز عن الوفاء بديونها بسبب عدم التحصيل في الوقت المناسب ، ذلك ممكن من خلال إعداد الموازنة التقديرية للخزينة انطلاقا من معطيات الموازنات التقديرية المختلفة للمؤسسة كما هو مبين في الشكل التالي :

(1) إبراهيم إبراهيم، مرجع سابق، ص 222.

الشكل (2، 20) : الموازنات التقديرية المختلفة كمصدر للمعلومات للموازنة النقدية

Source : G. NERAUDAU, 2000 : pourquoi et comment pratiquer la gestion budgétaire. édition Fernand Nathan. France. p126.

2.4.6.2. تقدير المقبوضات

تشمل على كافة المبالغ المتوقع استلامها خلال فترة الموازنة وتتكون بشكل رئيسي من المبالغ المستلمة من المبيعات سواء كانت نقداً أو من المبيعات الآجلة التي يستحق تسديدها، المبالغ التي ستسلم كإيرادات أخرى مثل الفوائد المالية ، أو إيجار الممتلكات ، أو أرباح الأسهم في المؤسسات الأخرى⁽¹⁾ ، كما توجد مقبوضات نقدية أخرى كتلك المتحصل عليها من⁽²⁾:

(1) خالص صافي خالص. مرجع سابق. ص 242.

(2) عبد العزيز محمود الإمام. مرجع سابق. ص 149.

● التنازل عن بعض الأصول الثابتة؛

● الإعانات المتحصل أو المرتقب الحصول عليها سواء كانت إعانات للاستغلال أو إعانات للاستثمار؛

- المساهمات الممنوحة من طرف الدولة أو المؤسسة التابعة لها الشركة؛
- وتتقلب هذه الأنواع من المقبوضات تقلبات كبيرة من شهر لآخر ولكن يمكن تقديرها بدرجة عالية من الدقة .

3.4.6.2. تقدير المدفوعات

- تشمل هذه المبالغ على إلتزامات المؤسسة والتي سيستحق سدادها خلال فترة الموازنة ونذكر منها: (1)
- عمليات تتعلق بفترة سابقة ومستحقة الدفع خلال فترة الموازنة كتسديد الديون على سبيل المثال .
 - عمليات تتعلق بالفترة اللاحقة وهي فترة الموازنة ومستحقة خلال نفس المرحلة وهي عموماً:
- مشتريات المواد واللوازم أو البضائع؛
 - حيازة عناصر الأصول ؛
 - أعباء تتحملها المؤسسة كالخدمات ومصاريف المستخدمين والإشتراكات الاجتماعية (*) والضرائب والرسوم المستحقة... الخ.
- وتجدر الإشارة إلى أن هناك مصاريف لا تمثل تدفقات مالية مدفوعة فعلاً وبالتالي لاتدرج ضمن المدفوعات وهي أساساً مخصصات الاهتلاك ومخصصات المؤونات (2) .

4.4.6.2. تحديد المواعيد

تهدف موازنة الخزينة إلى توفير السيولة الكافية لتغطية الإلتزامات القصيرة الأجل، وكذلك الإلتزامات طويلة الأجل التي تستحق السداد خلال فترة الموازنة ، لذلك تستخدم موازنة الخزينة لتحديد توقيت ومبلغ الاقتراض قصير الأجل اللازم للمحافظة على السيولة داخل المؤسسة ، كما تستخدم أيضاً في تحديد توقيت توافر السيولة الزائدة عن الحاجة حتى تمكن المسير المالي في المؤسسة من وضع برنامج يضمن استثمار هذه السيولة بأعلى جدوى (3) .

وقد حدد ع.خماخم (4) ثلاثة مراكز ذات أهمية في موازنة الخزينة وهي :

أ) العملاء (أهمية بالغة بالنسبة للمقبوضات)

بعد تقدير المبيعات ، يدرس مركز العملاء لتحديد الأجل العادي والحقيق الممتد بين تاريخ البيع وتاريخ التحصيل من خلال دراسة إحصائية للأجال الممنوحة للعملاء ، السابقة والمربحة مستقبلاً منها

1)C.Peochon et J.Leurion.op.cit.p318.

(*) لم نتطرق في بحثنا إلى موازنة الموارد البشرية التي تشمل من بين عناصرها على مصاريف الأجور ولواحقها كما ذكر ذلك في خاتمة الفصل الثاني

2)Hamimi Allel.op.cit.p93.

3) مبارك لسلوس ،مرجع سابق.ص.258.

4)Khemakhem A .op.cit.p229 - 230

ب) الموردون (أهمية بالغة بالنسبة للمدفوعات)

التحليل شبيه بتحليل العملاء السابق مع الأخذ بالحسبان أن الأجل المحدد لتحصيل العملاء يفترض أن يكون أقل من الأجل المحدد لتسديد الموردون ، وفي هذه الحالة من الملاحظ أن موازنة المبيعات وموازنة التمويل لهما مكانة معتبرة ؛

(ج) الأجر (أهمية بالغة بالنسبة لأعباء المؤسسة ككل) .

لتقدير الأعباء فيما يتعلق بالأجر يجب الأخذ بالحسبان كل مراكز المسؤولية وعلى العموم تستحق الأجر كل نهاية شهر ولو اُحق الأجر كل نهاية الشهر اللاحق لها (*) .

5.6.2 . الرصيد النقدي

بعد إعداد المقبوضات والمدفوعات يلي دور تحديد صافي الزيادة أو النقصان في السيولة النقدية ، وذلك بطرح جملة المدفوعات من جملة المقبوضات ، وبالرجوع إلى رصيد النقدية في بداية المدة يمكن حساب ما تحتاج إليه المنشأة من الأموال النقدية كالاحتفاظ بحد أدنى من الرصيد النقدي . كما يمكن حساب مقدار الزيادة التي تحتفظ بها المنشأة فوق ذلك الحد الأدنى ، لهذا فانه يجب عند تخطيط تمويل المشروع التحقق من وجود رصيد نقدي كبير بخزينة المشروع كافي لتغطية أي خطأ محتمل في التقديرات⁽¹⁾ .

نستنتج من هذا أن المؤسسة التي تقوم بتقدير رصيدها النقدي تستفيد في تحديد مبالغ العجز النقدي الذي يجب الحصول عليه عن طريق الاقتراض القصير المدى أو السحب على المكشوف كما وأن تخطيط الرصيد النقدي يقيد المؤسسة في توقيف هذه الاحتياجات النقدية .

6.6.2 . أعداد موازنة الخزينة

بعد الإنهاء من تحديد المواعيد والمقبوضات والمدفوعات المتأتية، تجمع كل المعلومات في جدول يمثل الموازنة التقديرية النقدية وقد تنتهج طريقتين في جدولة الموازنة النقدية وهما :

الطريقة الأولى: إعداد موازنات تقديرية جزئية ثم تجميعها في موازنة واحدة وتشمل هذه الموازنات الفرعية على العموم مايلي⁽²⁾ :

– موازنة المقبوضات : تسجل فيها كل المقبوضات المتعلقة بفترة الموازنة المراد إنجازها؛

– موازنة المدفوعات: تسجل فيها كل ما يتعلق بالمدفوعات التي سوف تقوم بها المؤسسة خلال فترة

الموازنة؛

(*) في الجزائر، تسدد الإشتراكات الإجتماعية قبل 30 من الشهر الذي يلي الشهر المعني بالإشتراك.

(1) خيرات صنيف، مرجع سابق، ص221.

2)C.Alazard.S.Separi.op.cit.p483.

- موازنة الرسم على القيمة المضافة: إن هذا النوع من الموازنة التقديرية يمكن المؤسسة من حساب مستحقاتها تجاه مصلحة الضرائب فيما يتعلق بالرسم على القيمة المضافة نظرا لما يتميز هذا الأخير من جدول زمنية منتظمة وقاعدة قانونية إجبارية كما يلي⁽¹⁾:

الرسم على القيمة المضافة المسدد للسهر ن	-	الرسم على القيمة المضافة المحصل للسهر ن (على رقم الأعمال)	=	الرسم على القيمة المضافة الواجب سداده للسهر ن
				↓

قبل تاريخ 20 من الشهر ن + 1⁽²⁾

الطريقة الثانية : إعداد الموازنة التقديرية للخصمينة مباشرة في جدول واحد بدون إعداد الموازنات الجزئية .
من الملاحظ أن الطريقة الأولى والمتمثلة في إعداد موازنات جزئية ثم موازنة شاملة تكون أكثر تنظيما وتجنبنا لارتكاب الأخطاء .

1)Christian et Christiane raulet.op.cit.p155.

2)قبل قانون الضرائب الغير المباشرة الجزائري.

وقد تأخذ الموازنة التقديرية للخبزينة الصورة التالية:

البيان	0	1
رصيد أول المدة المبيعات أداءات			
(أ) مجموع المقبوضات			
مصاريف التمويل الخدمات مصاريف العاملين + م. تكوين مصاريف تكوين أخرى الضرائب والرسوم المصاريف المالية المصاريف المختلفة			
(ب) مجموع المدفوعات			
الفرق بين المدفوعات والمقبوضات (ج) = (أ) - (ب)			
فضلات بيع استثمارات			
مقبوضات خارج الاستغلال (د)			
مدفوعات على الاستثمارات فوائد على السلف			
المدفوعات خارج الاستغلال (هـ)			
الفرق بين المقبوضات والمدفوعات خارج الاستغلال (د) - (هـ)			
الرصيد الجديد			

المصدر : موفق كابوش ، (1988): دور الموازنات التخطيطية في تقييم الأداء . مكتبة دار السلام . ص 382

خلاصة الفصل الثاني

إن الفصل الثاني يؤكد على كيفية إعداد الموازنات التقديرية من عدة جوانب ، طرق إعدادها ، منهجية تبويب المعلومات ، أساليب التقدير المستعملة... إلخ

حاولنا من خلال عرض لأهم الموازنات على مستوى المؤسسة ، أن نلقي نظرة شاملة على أداة من أهم أدوات الرقابة التسييرية و الكشف عن المشكلات التي تعترض إعدادها .

و اهم ما خرجت به الدراسة أن الموازنات التقديرية أصبحت واقعا لا يمكن تجاوزه و حتمية تتطلب الدراسة من أجل تطبيقها ، و بالتالي لا بد أن تراعى في تطبيق هذا النظام استخدام الطرق العلمية التي تؤدي إلى السرعة و الدقة و تقليل التكاليف ، و يجب مطابقتها مع مراكز المسؤولية بالإضافة إلى مراجعة التقديرات كلما ظهرت معلومات جديدة لم تأخذ بعين الاعتبار عن وضع التقديرات السابقة و تشجيع المستخدمين ماديا و معنويا و إعطائهم الأهمية البالغة والمراقبة المستمرة بهدف تفعيل إجراءات إعداد الموازنات التقديرية كنظام فعال يعبر عن الخطة التشغيلية للتخطيط الإستراتيجي كمي و قيمي و يساهم في الرقابة على إنجازات .

إننا نقلل من مكانة الموازنات التقديرية و لا نعطيها مفهومها الصحيح عندما نعتبرها تعبيرات كمية عن خطط العمل ، و لكي تفهم جيدا يجب ألا ينظر إلى الموازنات على أنها منتجات نهائية موصوفة بلغة نقدية و كمية ، و بدلا من ذلك يمكن تعظيم فهم الموازنات التقديرية إذا كان التركيز على كامل عملية إعداد الموازنة و ليس فقط على مستند الموازنة ذاتها . و تعد الموازنة أو بالأحرى و وثيقة الموازنة أحد العناصر و ليس العملية بأكملها .

الفصل الثالث: تحسين الأداء

تمهيد

نحن الآن بصدد الحديث عن الأداء الاقتصادي للمؤسسات من خلال هذا الفصل الثالث محاولة ربط تحسينه بنظام الموازنات التقديرية.

مفهوم الأداء، وتقييمه، وكيفية قياسه، من انشغالات المسيرين ومراقبي التسيير منذ انطلاق نشاط المؤسسة التي ينتمون إليها، وكل ما ينتهج من أساليب وتقنيات مساعدة في التسيير هدفه الوصول إلى أعلى المستويات في الأداء.

إن تحسين الأداء وتطوير وتحديد المؤسسات لم يعد أمراً اختيارياً. ولكنه أصبح أمراً جوهرياً لإمكان البقاء والاستمرارية وعدم الاندثار. لذا كان الاهتمام في هذا العصر بقضية الأداء من منظور كلي شامل، يستهدف في الأساس تكوين وتدعيم القدرات التنافسية، وأصبحت المؤسسة الآن تهدف لتحقيق أحسن أداء في ميدان نشاطها.

ومن بين الأدوات المتاحة للمؤسسة للحصول على أحسن أداء نجد الموازنات التقديرية، فلهذه دور فعال ومهم كأداة من أدوات مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.

قسمنا هذا الفصل الثالث والجزء الأخير من الجانب النظري للبحث إلى :

- مفهوم الأداء؛

- الموازنات التقديرية كأداة رقابية وتخطيطية؛

- تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

1.3 . الأداء

إن أصل مصطلح الأداء لاتيبي " performance " ولكن اللغة الانجليزية هي التي أعطت له معنى واضح ومحدد " espace " بمعنى تأدية عمل أو انجاز نشاط أو تنفيذ مهمة ، أو بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة . يقصد بمفهوم الأداء المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها، وهو مفهوم يعكس كل من الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها. أي مفهوم يربط بين أوجه النشاط وبين الأهداف التي تسعى هذه الأنظمة التي تحققها. ويشمل مفهوم الأداء العنصرين التاليين (1)

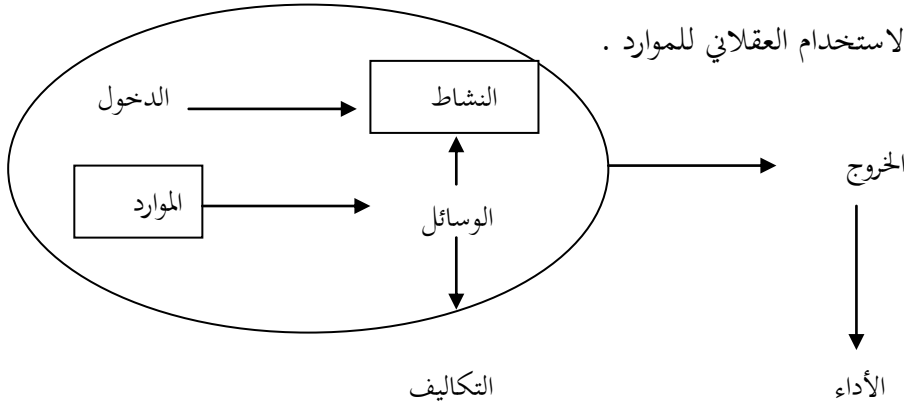
الأهداف

النظام في حالة الحركة لتحقيق هذه الأهداف .

فبالنسبة للعنصر الأول، مفهوم الأداء يركز على الأهداف أي النتائج التي ترغب المؤسسة في تحقيقها خلال مدة معينة. فإذا كانت الأهداف المطلوبة تحقيقها في المستقبل البعيد، فهي أهداف إستراتيجية أو أهداف طويلة الأجل، فإذا كانت الأهداف المطلوب تحقيقها في الأجل القصير، فهي أهداف تكتيكية أو أهداف قصيرة الأجل. أما بالنسبة للنظام فهو في صورته المجردة عبارة عن تكوين منظم وتركيب بين عناصر وأجزاء تنظيم معا في تكوين متناسق لتحقيق أهداف محددة . وبالتالي من خلال كل هذا ، يتضح لنا أن مفهوم الأداء يركز على الأهداف الإستراتيجية التي تهدف إلى تحقيق القيمة اللازمة التي يراها الزبون ، والتي تحقق إشباع رغباته ، مع الاستخدام العقلاني للموارد من أجل تدنية التكاليف ، كون أن الهدف الأساسي للمؤسسة هو إشباع حاجيات الزبون مع التقليل من التكاليف (2) .

والشكل التالي يبين العلاقة بين الاستخدام العقلاني للموارد مع الأهداف المسطرة، سواء كانت إستراتيجية أي طويلة الأجل، أم تكتيكية أي قصيرة الأجل.

الشكل (1,3) : الأداء وعلاقته بالاستخدام العقلاني للموارد .



Source : x. Bouin, 2000. les niveaux visages du contrôle de gestion éditions Dunod. Paris. p75.

(1) علي عبد الله، (1999) : أثر البيئة على أداء المؤسسة الاقتصادية . - حالة الجزائر - ، أطروحة الدكتوراه . جامعة الجزائر . ص 05.

2) Philippe Lorino, (1997). méthodes et pratiques de la performance .le guide du pilotage.éditions d'organisation. p.20.

ومفهوم الأداء اقتصر لدى الكثير من الباحثين على المورد البشري دون غيره من الموارد الأخرى، حيث يرى بعضهم أنه يعني: "قيام الفرد بالأنشطة والمهام المختلفة التي يتكون منها عمله" (1) وهو ما يراه باحثون آخرون حينما عرفوه بأنه يعني: "الكيفية التي يؤدي بها العاملون مهامهم أثناء العمليات الإنتاجية والعمليات المرافقة لها باستخدام وسائل الإنتاج المتاحة لتوفير مستلزمات الإنتاج، ولإجراء التحويلات الكمية والكيفية المناسبة لطبيعة العملية الإنتاجية عليها، ولتخزينها وتسويقها طبقاً للبرامج المسطرة والأهداف المحددة، الإنتاجية خلال الفترة الزمنية المدروسة" (2).

وانطلاقاً من نفس المفهوم للأداء يتفق باحثون على أن: "الإنتاج الإجمالي للمؤسسة ينتج عن التوفيق بين العديد من العوامل ك رأس المال، العلم، المعرفة... أما الأداء فينحدر أو ينتج مباشرة عن عنصر العمل، وبالتالي فإن كل عامل سيعطي الأداء الذي يتناسب مع قدراته ومع طبيعة عمله" (3).

نلاحظ أن الأداء ينظر إليه سابقاً من ناحية قوة العمل فقط، أو التركيز على المورد البشري في المؤسسة دون النظر إلى الموارد المتواجدة على مستوى المؤسسة الأخرى والتي من خلال تفاعلها واستغلالها بكاملها تحقق المؤسسة أداؤها وليس بالعنصر البشري فقط.

ومما سبق، ذهب الباحثون إلى مفاهيم أخرى لإدراج كل موارد المؤسسة وتفاعلها، وكما هو مبين في الشكل (1,3) أعلاه، إذ ينظر الباحثون إلى الأداء من منطلق المعالجة الشمولية للمؤسسة ويربط الأداء بمدى بلوغ هذه الأخيرة أهدافها أحياناً، وأحياناً أخرى بمدى الاقتصاد في استخدام مواردها المتميزة بالندرة النسبية وبعبارة أخرى يستخدم للتعبير عن مستويات الكفاءة والفعالية التي تحققها المؤسسة (4).

(1) أحمد صقر عاشور، (1979): إدارة القوى العاملة. دار النهضة العربية للطباعة والنشر. بيروت، الطبعة الثانية. ص50.

(2) عبد المليك مزهودة: دور وأهمية التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية. رسالة ماجستير. جامعة باتنة. 98/97. ص36.

(3) Chevalier et autres, (1993): gestion des ressources humaines, éditions De Back, université Québec, , p 333

(4) عبد المليك مزهودة، مارس (2005): المقاربة الإستراتيجية للأداء - مفهومها وقياسها - المؤتمر العلمي الدولي ككلية الحقوق والعلوم الاقتصادية - قسم علوم التسيير - جامعة ورقلة. 10/09.

1.1.3 . المفاهيم القريبة من الأداء

ترتبط بمفهوم الأداء مصطلحات كثيرة تقترب في مضمونها من مصطلح الأداء ، وهذا ما أدى إلى وجود التباس بينها وبين مصطلح الأداء ومن هذه المصطلحات نجد :

1.1.1.3 . الكفاءة (EFFICIENCE)

" إن مفهوم الكفاءة يتصل بالتوازن بين كمية الموارد المستخدمة في المؤسسة كمدخلات وبين كمية النتائج المتحققة في المخرجات ، أي أنه يرتبط باقتصادية العمل ، فكلما كانت المدخلات أقل وكانت المخرجات أكثر كان ذلك معبرا عن عنصر الكفاءة في الأداء⁽¹⁾ ، وهذا ما يدل على أن الكفاءة هي عنصر من الأداء. كما أن الكفاءة تعني " الحصول على ما هو كثير نظير ما هو أقل أي إبقاء التكلفة في حدودها الدنيا والأرباح في حدودها القصوى ، وهي مفهوم يقتصر فقط على استخدام الموارد الإنتاجية المتاحة للمؤسسة ، أي أنه يرتبط بالدرجة الأولى بعنصر التكلفة والعلاقة بين المدخلات والمخرجات. وبالتالي فإن الكفاءة = قيمة المخرجات / قيمة المدخلات " (2)

وهذا التعريف هو مقارب للتعريف الذي قدمه H.MINT ZBERG في كتابه BEHAVIOUR ADMINISTRATIVE حيث يعرف الكفاءة على أنها القدرة على اختيار السبيل الذي يحقق أحسن نتيجة ، بتطبيق الإمكانيات المتوفرة ، وبعبارة أخرى فإن الكفاءة تعني الوصول إلى الأنظمة في أي هدف تسعى إليه المؤسسة ، كما يقصد بها كذلك تحقيق أكبر ربح مقابل تكلفة معطاة⁽³⁾ .

ومن خلال هذه التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص مايلي :

- الكفاءة هي صورة من صور العمل بدون وجود تبذير في الموارد مهما كانت طبيعتها (مادية، بشرية، مالية، معلومات)؛
 - تقييم الكفاءة عادة بواسطة تكاليف الإنتاج، والأرباح؛
 - تظهر الكفاءة في شكل قياس داخلي لأداء المؤسسة بحيث يعرف الأداء على أنه درجة تحقيق تلك الأهداف المسطرة لفترة تشغيل معطاة.
- حتى تكون دلالة في حساب نسبة الكفاءة يجب أن تتم على أساس المقارنة بين عدة فترات نشاط (على أساس تاريخي) أو مقارنتها بكفاءة النظام (نسبة للمقارنة) حتى يمكن الوقوف على تقدم المؤسسة.

(1) نور الله كمال ، 1992: وظائف القائد الإداري . دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر . الطبعة الأولى . دمشق .ص15

(2) علي عبد الله، 2001 : أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية - حالة الجزائر - ، أطروحة دكتوراه . كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير . جامعة الجزائر . ص06.

3) Mintzberg Henry, 1998 : le management au cœur des organisations . éditions d'organisation, paris . p 480.

2.1.1.3 . الفعالية (EFFICACITE)

هناك شبه إجماع من طرف الباحثين والمفكرين في ميدان المعرفة الإدارية حول مفهوم الفعالية، لذلك سنقتصر فقط على تقديم التعاريف التالية :

يرى الباحث أحمد نور أن " الفعالية تستخدم لقياس قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها المخططة، وعلى هذا الأساس يتم قياس فعالية الوحدة الاقتصادية بنسبة ما تحققه من نتائج فعلية إلى ما كانت ترغب في تحقيقه، طبقاً للخطة. والفعالية بهذا المفهوم ترتبط بكمية المخرجات النهائية دون النظر إلى كمية الموارد المستنفذة في سبيل الحصول عليها" (1) .

أما KALIKA.M يعرف الفعالية كمايلي : " الفعالية هي درجة تحقق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة ، وبهذا المفهوم فان الفعالية أوسع من الكفاءة ، بل إنها تتضمن الكفاءة " (2) .

3.1.1.3 . تحليل العلاقة بين الكفاءة والفعالية

من خلال ما تقدم حول مفهوم الفعالية والكفاءة، نجد أن مفهوم الفعالية أكثر اتساع من مفهوم الكفاءة، وفي غالب الأحيان يمكن التعبير على الكفاءة أنها متغير من متغيرات دالة الفعالية. كذلك تشكل الفعالية والكفاءة غالب موضوع تقييم متقارب (3) . فتحقيق هدف زيادة رقم الأعمال كمعيار فعالية يمكن أن يتم من خلال تخفيض الاستهلاكات الوسيطة ، وذلك بالضغط على تكاليف الإنتاج وتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق من خلال الأسعار كمعيار كفاءة .

كذلك يمكن ملاحظة التباعد في بعض الأحيان بين البحث عن الفعالية والبحث عن الكفاءة، أي البحث عن الفعالية يكون على حساب البحث عن الكفاءة والعكس صحيح.

وأكد KALIKA.M في تعريفه حيث قال: " أثبتت الدراسات أيضا أن الفعالية يمكن النظر إليها باعتبارها متغيرا تابعا يتحدد بفعل عدد من المتغيرات المستقلة، وإحدى هذه المتغيرات هي كفاءة استخدام الموارد لتحقيق الأهداف المحددة " (4) . وعلى هذا الأساس يتضح جليا أنه يستلزم على المؤسسة أن تحقق مستوى معين من الكفاءة والفعالية معا، حتى تتمكن من البقاء والنمو.

(1) أحمد نور، (1999): بحاسبة التكاليف الصناعية. الدار الجامعية. الإسكندرية. مصر. ص 59.

2) Michel KALIKA, (1995) : structures d'entreprises . réalités. Déterminants. performances, éditions economica. Paris. p 328.

3) Elie COHEN,(2000):dictionnaire de gestion. éditions la découverte. Paris. p 131.

(4) علي عبد الله ، مرجع سابق . ص 08.

4.1.1.3 . الإنتاجية (PRODUCTIVITE)

يعرفها RICHMAN & FAMER بأنها " الاستغلال الكفاء للموارد من قوى بشرية ، ومعدات ، ومواد خام ، ورأس مال ، وهي تتضمن الحصول على أعظم وأفضل مخرجات من خذ هذه المخلات⁽¹⁾ كما يعرفها MALE بأنها " قياس مدى جودة تجميع الموارد في المؤسسات واستغلالها لتحقيق مجموعة من النتائج، وهي تسعى للوصول إلى أعلى مستوى للأداء بأقل قدر من إنفاق الموارد " (2) .

من خلال هذين التعريفين نستنتج أن تعريف الإنتاجية المتضمن أعظم قدر من المخرجات مقابل أدنى حد من المدخلات يتقارب كثيرا من مفهوم الكفاءة المذكور سابقا والمتمثل في أن الكفاءة تعني الحصول على ما هو كثير نظير ما هو أقل، إذن فبهذا المفهوم الإنتاجية تعني الكفاءة .

بينما يعرفها كاسر المنصور بأنها " مؤشر اقتصادي يستخدم لقياس فعالية المؤسسة في إدارة النشاط الإنتاجي ويعبر عنها بنسبة مئوية وهي تشير إلى العلاقة ما بين الإنتاج (المخرجات) المتحصل في النشاط الإنتاجي وعناصر الإنتاج المتخذة للحصول على الإنتاج (المدخلات) ، ويستخدم في قياس ذلك وحدات العمل أو وحدات رأس المال... الخ ، ويأخذ المقياس الصيغة التالية⁽³⁾ :

$$\text{الإنتاجية} = \frac{\text{الإنتاج (المخرجات)}}{\text{الموارد المستخدمة (المدخلات)}}$$

الإنتاجية هي نسبة المخرجات إلى المدخلات . كثيرون هم الذين ينظرون للإنتاجية على أنها نسبة المخرجات إلى المدخلات، كما يضيفون أنها مقياس للكفاءة، ومن هذه التعاريف نستنتج أن الإنتاجية ينبغي أن تتصف بالفعالية في تحقيق الأهداف وهي مقياس من مقاييس الأداء .

5.1.1.3 . المردودية (RENTABILITE)

يقصد بالمردودية قدرة المؤسسة على تحقيق النتائج ، وتعتبر من القيود الأساسية لكل مؤسسة تحتاج إلى الاستمرار، والتكيف، والنمو في إطار محيط تنافسي في تغير دائم، إضافة إلى أن المساهمين الحاليين أو المحتملين يهتمون بالخصوص بمردودية المؤسسة التي استثمروا أو يبنون الاستثمار فيها، فأرباحهم تتوقف على مستوى المردودية التي تحققها المؤسسة⁽⁴⁾ .

(1) علي عبد الله ، مرجع سابق . ص 09 .

(2) نفس المرجع ، ص 09

(3) ناصر المنصور كاسر، 2000: إدارة الإنتاج والعمليات. دار حاصد للنشر والتوزيع. عمان. ص 20.

4) KALIKA MICHEL , comptabilité générale et analyse financière , collection management , (C D R O M) .

6.1.1.3. التنافسية (COMPETITIVITE)

تعرف التنافسية على أنها قدرة المؤسسة على دخول المنافسة في الأسواق، وهي تقاس بالفرق بين القيمة والتكلفة⁽¹⁾، وتتطلب التنافسية اجتماع مستويين مختلفتين للتسيير: المستوى الاستراتيجي الذي يخلق مجموعة من الطاقات وقواعد اللعب، تمكن المؤسسة من رسم أهدافها المرجوة، والمستوى العملي الذي يستغل بطريقة كفاءة هذه الطاقات حتى يحقق تلك الأهداف ضمن قواعد اللعب⁽²⁾.

وأخيرا نستطيع القول أن الأداء مفهوم شامل يتضمن التفوق والتميز على كل المستويات، بينما المصطلحات الأخرى القريبة من مصطلح الأداء فهي تخص جزء من الأداء، فالمر دودية تتضمن تحقيق التفوق في المجال المالي، والتنافسية تسعى إلى التفوق في المجال التجاري، بينما الإنتاجية تتضمن التفوق في النشاط الإنتاجي، لذلك كانت المصطلحات التالية: الكفاءة، الفعالية، الإنتاجية، المر دودية والتنافسية بمثابة أبعاد للأداء يجب توفرها حتى تحظى المؤسسة بمستوى أداء متميز وشامل لكل وظائفها.

2.1.3 . كيف تطورت فكرة الأداء

من أجل معرفة كيف تطورت فكرة الأداء لابد من النظر للمفهوم القديم والجديد للأداء.

1.2.1.3. النظرة القديمة للأداء

يعتبر الأداء الاقتصادي من أهم الموضوعات التي تحدد درجة تطور وتنظيم الاقتصاد، حيث من خلاله تتشكل الركائز المادية للمجتمع والتي تؤمن انطلاقة نحو الحضارة والرفاه الاجتماعي، الذي يبنى بالدرجة الأولى على أساس التراكمات المادية والمالية التي تحققها البلدان والتي تنعكس مباشرة على تطور الدخل القومي فيها⁽³⁾.

ولهذا كان الاهتمام بقياس الأداء منذ القدم، فقد كان لـ **TAYLOR** الفضل في الدراسة الدقيقة للحركات التي كان يؤديها العامل وتوقيت كل منها بقصد الوصول إلى الوقت اللازم لإدارة وإيقافها. ولقد كان جوهر الدراسة التي أجراها **TAYLOR** هي أن هناك مجموعة من تفاصيل الحركات تشترك فيهل عمليات كغيره، بحيث إذا أمكن مشاهدة كل هذه الحركات ودراسة الزمن المستغرق فمن الممكن اعتبار النتيجة وحدة فنية يستفاد منها في العمليات المشابهة التي لم يجرى بها دراسة زمن خاصة بها⁽⁴⁾. نلاحظ مما سبق أن النظرة إلى الأداء كانت تقتصر فقط على الزمن المستغرق للأفراد والمعدات لتحديد معدلات الأداء، ولكن سرعان ما تطورت تلك النظرة وفقا لتطورات المحيط.

1) Barraux jaques, (1997) :entreprise et performance globale. éditions economica . paris . p34.

2) Berrrah Lamia,(2002) : l'indicateur de performance . concepts et applications. CEPADUES .éditions paris. p 135.

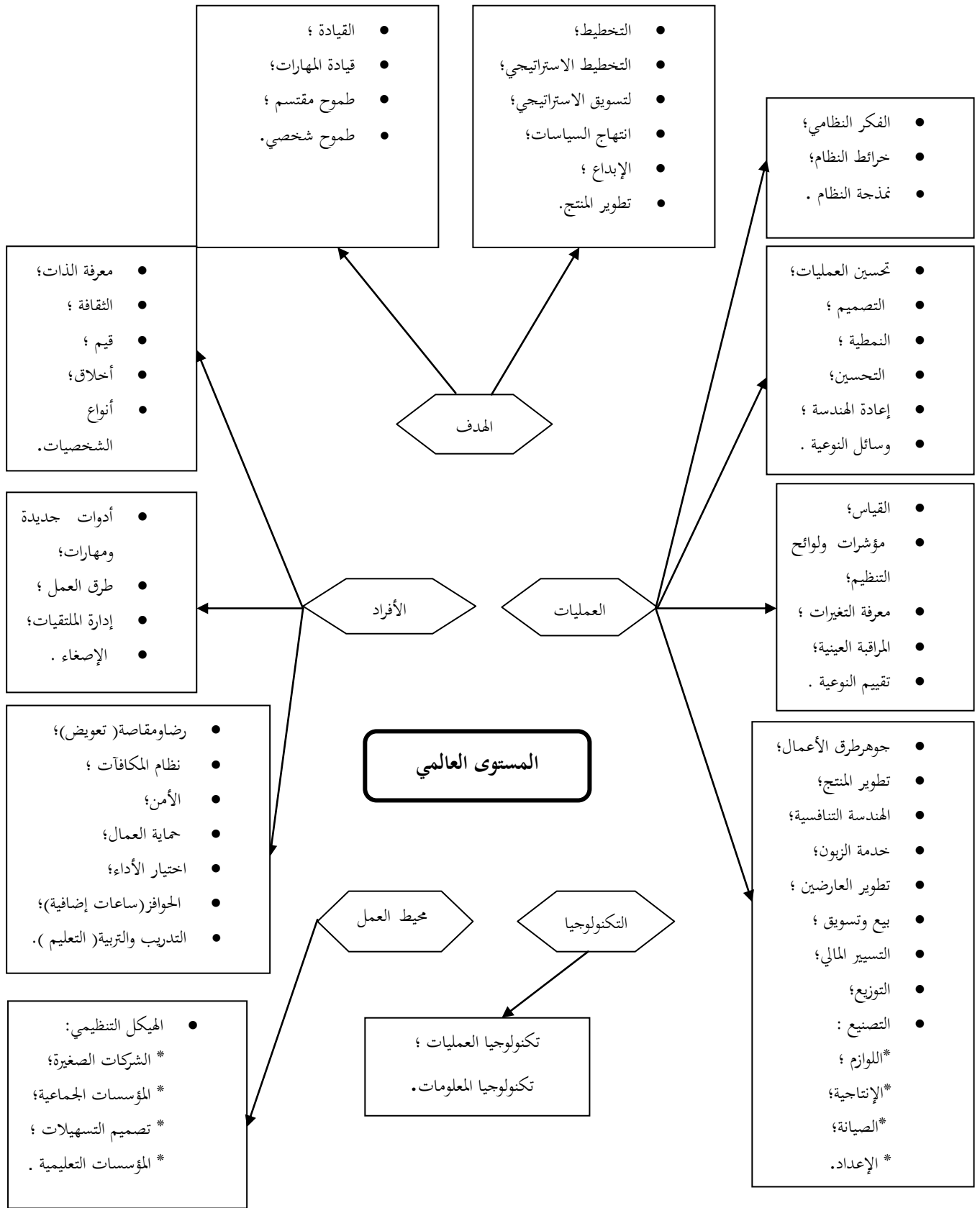
3) عقيل جاسم عبد الله، (1999): مدخل في تقييم المشروعات دار الحامد للنشر . عمان . ص 189.

4) فاروق محمد السعيد راشد، (2001): التنظيم الصناعي والإداري الدار الدولية للاستثمارات الثقافية . مصر . ص 103.

2.2.1.3 . النظرة الحديثة للأداء

تواجه المؤسسات اليوم تحديات جديدة تفرض عليها مقارنة الأداء وما تحقّقه من إنجازات بما يصل إليه غيرها من المؤسسات الأحسن تنظيماً والأفضل والأبجح إلى السوق، وهو ما يعبر عنه بالقياس إلى القسط الأفضل، وقد تطورت هذه الفكرة بتأثير المنافسة العالمية والرغبة في الوصول إلى أفضل المستويات في الأداء، ومن ثم ظهرت فكرة المستوى العالمي للأداء حسب ما يوضحه الشكل التالي :

الشكل (2.3) : المستوى العالمي للأداء



المصدر: علي السلمي، 1998: " تطوير أداء وتجديد المؤسسات " . دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، مصر . ص 11.

وبالتالي يمكن القول أن مفهوم الأداء تطور من مدى توافر الموارد إلى الاستعمال الأمثل لهذه الموارد قصد تحقيق الأهداف المسطرة، ومنه كان التركيز في الأداء على الفاعلية ثم انتقل إلى الفعالية ومدى إمكانية تحديد طرق الإنتاج، لكن كما يوضح الشكل أصبح اليوم يحمل معنى أوسع، ويقاس بمدى تأثيره على محيط الإنسان وحمانيته، وبالتالي مراعاة الجانب الإنساني لدى قياس الأداء أصبح من الضروري ومن المحتتم. نستطيع القول أن الهدف الأساسي من وجود تسيير (إدارة) في أي مؤسسة أو مؤسسة هو الضمان وتأكيد تحقيق الأهداف التي نشأت المؤسسة من أجلها (1).

3.1.3. تصنيفات الأداء

إن تصنيف الأداء كغيره من التصنيفات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية، يطرح إشكالية اختيار المعيار الدقيق والعملي في الوقت ذاته الذي يمكن الاعتماد عليه لتحديد مختلف الأنواع، ومن المعايير معيار الشمولية الذي يقسم وفقه الأداء إلى (2) :

معيار الشمولية

أ) الأداء الكلي

وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، ولا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، وفي إطار هذا النوع من الأداء يمكن الحديث عن مدى وكيفية بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كالاستمرارية، الشمولية، الأرباح، النمو... إلخ.

ب) الأداء الجزئي

وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، حيث يمكن أن ينقسم حسب المعيار الوظيفي إلى : أداء وظيفة المالية ، أداء وظيفة الأفراد، أداء وظيفة التمويل، أداء وظيفة الإنتاج و أداء وظيفة التسويق .

تصنيف آخر حسب معيار طبيعة الأهداف يصنف وفقا له الأداء إلى اقتصادي وتنظيمي واجتماعي وبما أنه سبق وقد تطرقنا إلى الجانب الاقتصادي سوف نعرف الجوانب الأخرى كما يلي :

معيار طبيعة الأهداف

أ) الأداء التنظيمي

الأداء التنظيمي هو الصفة التي تنظم بها المؤسسة لبلوغ أهدافها، والطريقة المعتمدة لبلوغ تلك الأهداف . يرتبط الأداء لفترة طويلة بالهيكل التنظيمية، فيقال الهيكل "س" " أحسن من الهيكل "ع" فلا يوجد أداء إلا ومرتبطة بالهيكل. غير أن هذا التقدير المبالغ فيه للهيكل لم يخدم كثيرا المؤسسة بفعل التغيرات اللامتناهية لمحيطها، مما ينجم عنه في كل مرة إعادة هيكل جديدة حتى أصبح الأداء لا يتوقف عن الانتظار في سبيل البحث

(1) على السلمي ، مرجع سابق . ص 33.

(2)ع/ المللك مزهودة ، (2001) : الأداء بين الكفاءة والفعالية . مفهوم وتقييم. مجلة العلوم الإنسانية . كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية . جامعة محمد خيضر . بسكرة. ص 05.

عن " أحسن تنظيم " لكن حاليا وفي ظل القيادة الإستراتيجية أصبح الأداء يقيم بالنسبة للمنافسة في الأسواق، ويتمثل في القدرة على الاستجابة للإنتظارات الخارجية مستقلا بذلك عن الهيكلية التنظيمية (1).

لكن هذا لا ينفي ضرورة وجود تنظيم داخل المؤسسة، بل على العكس فان التنظيم الجيد هو وسيلة في خدمة أداء المؤسسة، وعليه نجد أربعة عوامل ضرورية لتحقيق الفعالية التنظيمية تتمثل في (2).

- **احترام الهيكلية الرسمية:** إن عدم احترام الهيكلية الرسمية ينجر عنه حدوث اختلالات داخل المؤسسة .

- **العلاقات بين المصالح:** إن هم الإدارة هو الحد أو على الأقل التقليل من النزاعات التي يمكن أن تحدث بين المصالح بهدف خلق جو من الانسجام والتنسيق.

- **الانتقال الجيد للمعلومات :** إن الانتقال الجيد للمعلومات ما هو إلا تجسيد لعلاقات الانسجام والتنسيق بين المصالح المذكورة آنفا . فالإنتقال الأفقي للمعلومات لا يؤثر وحده على الفعالية التنظيمية ، بل لابد كذلك من إدراج الانتقال العمودي، وهو يمثل تبادل المعلومات بين إدارة المؤسسة ومستوياتها المختلفة .

- **مرونة الهيكلية:** وهي مقدرة الهيكلية التنظيمية على التغير للتكيف مع قيود المحيط .

(ب) الأداء الاجتماعي

يتمثل الأداء الاجتماعي في تحقيق الرضا لمختلف أفراد المؤسسة ،لأن الاقتصاد على تحقيق الجانب الاقتصادي مع إهمال الجانب الاجتماعي للأفراد قد يؤدي إلى التسبب في نتائج وخيمة على المدى الطويل . ومن النقاط التي سيتحسن الاهتمام بها نذكر مايلي (3):

- طبيعة العلاقات الاجتماعية التي تؤثر على جودة القرارات الجماعية المتخذة ؛
- أهمية النزاعات والأزمات الاجتماعية (من حيث العدد، الخطورة، المدة...) ؛
- مستوى رضا العاملين (والذي يمكن تقييمه بالإستعانة باستجابات داخلية للأفراد)؛
- معدل دوران العمال الذي يعتبر نؤشرا على مدى وفاء الأفراد للمؤسسة؛
- الغيابات والتأخرات والتي تعكس طبيعة نظام الحوافز المتعمد من طرف المؤسسة أو طبيعة العمل المؤدى (عمل ممل ، خطير أو متعب)؛
- المنهاج الاجتماعي السائد داخل المؤسسة.

1) Castelnau Jacques et autres,(1999) : le pilotage stratégique. éditions d'organisations. Paris.p76.

2) Mar muse Christian, (1992) politique générale Language. modèles et choix stratégiques. éditions economica. Paris.p 105.

3) Marmuse Christian, performance,(1997) : en cyclopedie de gestion. tome2. éditions economica. Paris. p 2202

الاهتمام بهذه النقاط يهدف إلى تحسين علاقة الأفراد بالمؤسسة ، ويحثهم على بذل مجهود أكبر، ويولد وفاءهم تجاه المؤسسة .

4.1.3 . العوامل المؤثرة على الأداء

إن المؤسسة هي قبل كل شيء مجموعة من الأفراد يمارسون نشاطات مختلفة، يجسدون من خلالها الهدف الذي أنشئت لأجله تلك المؤسسة. وهي ليست بمعزل عن المحيط المتواجدة فيه (من بيئة قانونية، بيئة اجتماعية، منافسة...) والتميز بالديناميكية والتغيرات اللامتناهية والسريعة، فكل هذه العوامل داخلية كانت أم خارجية لها تأثير سلبي أو إيجابي على أداء المؤسسة.

تمثل العوامل الخارجية و هي أهم العوامل محيط المؤسسة وكل ما هو خارج المنظمة⁽¹⁾ وهي غير خاضعة لتحكم المؤسسة وتمثل فرص قد تؤدي إلى تحسين الأداء إذا استغلت وقد تعكس كذلك سلبيات أداء المؤسسة ونذكر منها :

أ) العوامل الاقتصادية

تعتبر العوامل الاقتصادية أكثر العوامل تأثيراً على أداء المؤسسة نظراً لطبيعة نشاط المؤسسة من جهة ولكون المحيط الاقتصادي عموماً يمثل مصدر مختلف مواردها ومستقبل منتوجاتها من جهة أخرى . وهي بدورها تنقسم إلى عوامل اقتصادية عامة كالفلسفة الاقتصادية للدولة، معدلات نموها الاقتصادي، سياسات التجارة الخارجية، معدلات التضخم، أسعار الفائدة... الخ، وأخرى قطاعية كوفرة المواد الأولية، الطاقة، درجة المنافسة، هيكل السوق، دورة حياته، الأيدي العاملة المؤهلة، مستوى الأجور في القطاع... وتتميز العوامل القطاعية عن العامة بتأثيرها المباشر على أداء المؤسسة وفي الأجل القصير نسبياً إذ أن حدة المنافسة مثلاً قد تجعل المؤسسة في وضعية حرجة نوعاً ما وهو ما ينعكس مباشرة على أدائها وفي أجل أقصر نسبياً في تكوين آثار الفلسفة الاقتصادية غير المباشرة وتمتد على أجل طويل، وكذلك بالنسبة للمواد والطاقة، فإن تذبذبها بين الوفرة والندرة النسبية وفي فترات قصيرة يجعل هذا العامل يتأرجح بين الفرصة والخطر وبالتالي تحسين أو تخفيض الأداء⁽²⁾.

ب) العوامل الثقافية

تتبع أغلب نشاطات وتصرفات الأفراد داخل المؤسسة من أذهانهم، أي نتيجة لثقافتهم، لهذا سنحاول ضمن هذا العنصر دراسة كيفية تأثير ثقافة المؤسسة على الأداء. إن مفهوم ثقافة المؤسسة ليس

1) Mintzberg Henry, (1992): structure et dynamique des organisations. éditions d'organisations, paris. p 245.

(2) عبد الملك مزهودة ، الأداء بين الكفاءة والفعالية . مرجع سابق . ص 08.

حديث النشأة، فمنذ زمن طويل ورؤساء المؤسسات يبحثون عن خلق " جو المنزل " داخل المؤسسة، يميزها عن باقي المؤسسات الأخرى. والمؤسسة هي في الواقع منطقة نزاعات واضطرابات بين عدة ثقافات مهنية، جهوية، و حتى وطنية، وهذا التجمع بحاجة إلى تنسيق حتى يعمل بصفة مثلى ، وثقافة المؤسسة هي التي تساهم في وضع رؤية موحدة لكافة أفراد المؤسسة .

ويمكن تعريف ثقافة المؤسسة على أنها "مجموعة من العناصر التي تفسر قواعد العمل والاختبارات الإستراتيجية لوحدة معينة، وتتكون من: القيم، التقاليد، تاريخ المؤسسة والدلائل الثقافية التي يتقاسمها الأفراد المنتمون إلى نفس المؤسسة (1).

وثقافة المؤسسة قد تؤثر تأثيرا فعالا على النتائج الاقتصادية للمؤسسة على المدى الطويل. حيث لاحظ كل من (L. HESKET JAMES و J. P. KOTTER) خلال أحد عشرة سنة أن المؤسسات التي لها ثقافة الاهتمام بالعنصر البشري (زبائن، مساهمين وعمال) تحقق أفضل النتائج مقارنة بالمؤسسات التي أهملت هذا العنصر . غير أن الثقافة القوية السائدة في المؤسسة ليست دائما دافعا لتحقيق النتائج، فقد تدفع بالمؤسسة أحيانا إلى الهاوية لأنها ترفض دوما التغيير على عكس الأنظمة الثقافية القابلة للتغيير التي يكون فيها المسيرون بصدد الترصّد الدائم للسوق (2) ، و حتى تخدم ثقافة المؤسسة الأداء عليها أن تقبل كل الأفكار المتعارضة للأفراد التي من شأنها أن تخلق التجديد، كما أنه عليها أن تفتح على ثقافات المؤسسات المنافسة وتبادل معها الآراء لأن مقارنة المؤسسة لثقافتها مع ثقافات مؤسسات أخرى هو المصدر الأكثر غنى بالمعلومات مع مقارنة الإستراتيجيات مع بعضها إذن فنثقافة المؤسسة هي " مهد الأداء " (3) .

ج) العوامل التكنولوجية والإبداع

لقد أصبح الإبداع رهانا أساس للأداء، حيث أنه يغذي الصلة بالمستهلك، والتي تخلق الرغبة في الاستهلاك مما يؤدي إلى تحريك عجلة النمو، كما أن للتكنولوجيا وخاصة تلك المرتبطة بالإعلام والاتصال علاقة وطيدة بالأداء . إن استمرار العلاقة بين العلامة التجارية وسوقها تركز أكثر فأكثر على الإبداع، الذي أصبح من أهم محركات أداء المؤسسة، ففي سنوات الثمانينات أعلنت لجنة كولبرت (COLBERT) الفرنسية في دراسة لها أن العلامة الفرنسية للموضة كانت في خطر لأنها ما تزال تقدم منتجات قديمة، في حين أن العلامات الإيطالية و الأمريكية جددت الموضة في أعماقها ، وأصبح الزبائن غير مستعدين لدفع مبالغ باهضة من أجل العلامة الفرنسية (4) .

1) Durand Christophe, 13/11/2004 : www. Culture entreprise. Fr. p 04-08.

2) Brillman Jean, (2000) : les meilleures pratiques du management au cœur des entre prises. 3^e édition. éditions d'organisations. Paris. p 58-59.

3) Vasselaer Michel, (1997) :le pilotage d'entre prise des outils pour gérer la performance future. éditions publiunion. Paris. p 27.

4) Pinto Paul, (2003) : la performance durable. éditions du nod .Paris. p68-69.

وللتكنولوجيات أهمية في ميدان الأعمال حثت المؤسسات الغربية إلى الاستثمار بكثرة في مجال المعلوماتية ونظم الاتصال، حيث أصبح بلد مثل الولايات المتحدة الأمريكية⁽¹⁾ يخصص 60% من إجمالي الاستثمارات الخاصة بالتجهيزات بمختلف أنواعها⁽¹⁾. فلقد غيرت تكنولوجيات الإعلام و الاتصال (TIC) الحياة اليومية للأفراد والمؤسسات، العلاقات زبائن / موردون، وكذا طرق التسيير، ومن هذه التكنولوجيات على سبيل المثال لا على سبيل الحصر نجد الانترنت التي أصبحت من أهم قنوات البيع لمختلف الأعمال⁽²⁾.

د) العوامل السياسية والقانونية⁽³⁾

تعتبر العوامل السياسية والقانونية من العناصر الهامة ذات التأثير الكبير على الأداء الاقتصادي للمؤسسة وتتكون هذه العوامل من مؤسسات النظام الحكومي، سياسات الدولة المالية النقدية، الخارجية، وسياسات الدولة بالنسبة للاستثمار الخارجي، كما تشمل أيضا التشريعات والقرارات الإدارية وأراء المحاكم، واللوائح والإجراءات المنظمة للمؤسسات، ويدخل ضمن هذه العوامل كافة الجماعات والمؤسسات والأفراد التي تملك القوة في التأثير على قرارات المؤسسة وتسعى المؤسسة للحصول على تأييدها مثل المستهلكين، المنافسين، الموردين، المساهمين، النقابات والاتحادات التجارية ...

وبصفة عامة، تشمل العوامل السياسية والقانونية العناصر التالية :

- السياسة الخارجية للدولة ؛
- مدى قدرة النظام على تحقيق الاستقرار السياسي ؛
- وضوح الأهداف على مستوى الاقتصاد الوطني ؛
- التشريعات والقوانين؛
- مدى انتشار الديمقراطية والأحزاب.

لا يجب على المؤسسة التأقلم مع العوامل السياسية فحسب، بل يجب عليها كذلك التنبؤ بالقوانين والقرارات والسياسات الحكومية وإن كان ذلك ليس من السهل، خاصة في الدول النامية.

هـ) الرؤية

هناك العديد من مسيري المؤسسات من لديهم صورة واضحة عما يجب أن تكون عليه المؤسسة خلال السنوات المقبلة ، كما أن العديد منهم من تحول إلى مهندس حقيقي للمستقبل ، لكنهم لم يتمكنوا من جعل هذه الصورة

(*) - تعد شركة dell و Cisco من الشركات الأمريكية الرائدة في مجال المعلوماتية .

1) Brilman Jean , op. cit. p 144.

2) Ibid,p147.

3) عامر الحاج ، (2002 / 2003) : دور تحليل الإنتاج وبحوث العمليات في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير المؤسسات ، جامعة العقيد الحاج لخضر ، باتنة ، ، ص40-41.

محل تنفيذ ، واقتصروا على الاهتمام بحل المشاكل العملية على المدى القصير وهذا لأسباب نذكر منها (1) :

-صعوبة الخوض فغي التفكير في مستقبل غير أكيد وتجاوز قيوده؛- الفهم الناقص للمهنة وحتى الأداء ؛
- وضع الإستراتيجية لفترة زمنية قصيرة ؛ -الخوف من التغيير. . الخ
ولذلك وحتى يتمكن المسيرون من جعل الرؤية قيد التنفيذ، استلزم عليهم تجاوز تلك العقبات وأن يحاولوا تجسيد ورسم مستقبل المؤسسة.

ويمكننا أن نعتبر أن الرؤية أصبحت بمثابة الوجهة التي تقود المؤسسة إلى بلوغ طموحاتها وبناء المستقبل الذي ترغب فيه. فإذا تم الاتفاق بين أفراد المؤسسة حول المستقبل المراد الوصول إليه ، وأصبحت الرؤية عبارة عن المنهاج الذي تسير عليه المؤسسة ، ودستورا تعمل به ، ومنشورة يعرفها جميع الأفراد ، وإذا ما أصبحت مرجعا للاختيارات الإستراتيجية وقاعدة للعمل اليومي داخل المؤسسة ، فإنه عندئذ يمكن للمؤسسة أن تتجاوز كل العقبات التي يفرضها عليها المحيط المتعدد الأبعاد ، وإذا ما أصبح المسير يملك كل الخصائص التي تتطلبها الرؤية أصبح بإمكان المؤسسة أن تضمن أداء متميزا على المدى الطويل ، لأنه بالرؤية وحدها يمكن بعث روح الإرادة وخلق روح الابتكار في الأفراد لحثهم على بلوغ أهداف المؤسسة (2) .

2.3. تقييم وقياس الأداء

إن عملية تقييم و قياس الأداء ترتكز على مدى التحكم في مفهوم الأداء في حد ذاته و من ثم تحديد معايير و مؤشرات قياس الأداء الأكثر دلالة لتقييم نشاط المؤسسة.

1.2.3. مفهوم تقييم الأداء

ينظر لعملية تقييم أداء المؤسسة على انه عملية مراقبة، ولكن في الحقيقة إن عملية تقييم الأداء هي جزء مهم في المراقبة الشاملة. والغاية من التقييم تحديد المشكلة التي قد تعترض أداء المؤسسة (3) .
وفي إطار هذا المضمون يشير البعض أن عملية تقييم الأداء على أنها شكل من أشكال الرقابة ، يرتكز أساسا على تحليل النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الجهود المبذولة على مختلف المستويات في استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام ، والتي تسمح بترشيد تسيير الموارد البشرية من خلال إعداد الخطط المستقبلية .
كما يقصد بعملية تقييم الأداء قياس الأعمال المنجزة ومقارنتها بما كان يجب أن يتم وفقا للتخطيط المعد مسبقا، أملا في اكتشاف جوانب القوة أو تحديد نقاط الضعف. إذ عرف " فيشر ورفقاءه " عملية تقييم الأداء على أنها العملية التي يتم بواسطتها تحديد المساهمات التي يعطيها الفرد لمؤسسته خلال فترة زمنية محددة (4) .

1) Vasselaer Michel, op.cit. p 29.

2) Brillman Jean . op.cit. p 70.

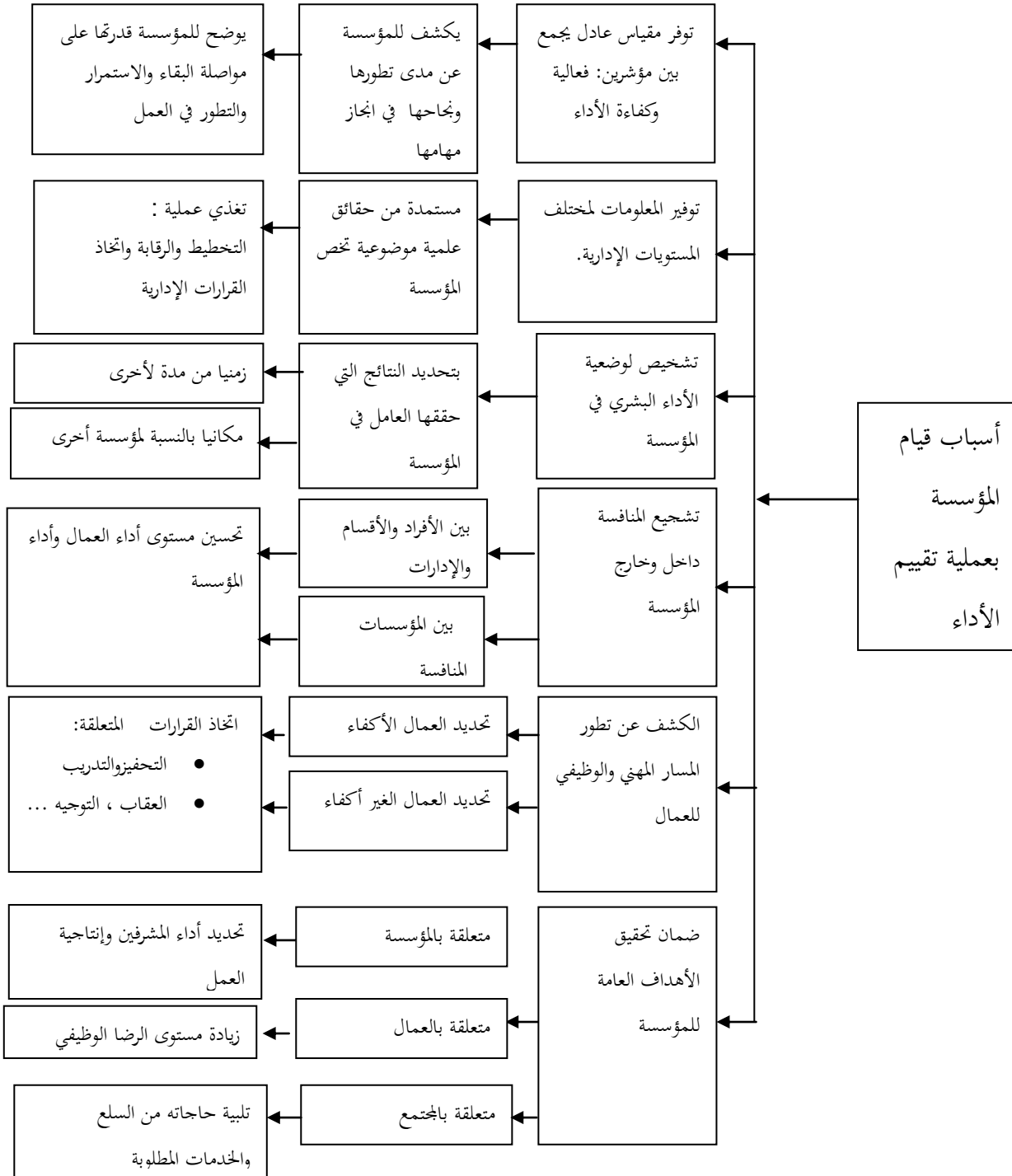
(3) حمزة محمود الزبيدي ،(2000) :التحليل المالي . تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل . مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع . الأردن . ص 18 .

(4) حسن إبراهيم بلوط ،(2002) : إدارة الموارد البشرية من منظور استراتيجي . دار النهضة العربية . الطبعة الأولى . لبنان . ص 360 .

2.2.3 . أسباب قيام المؤسسة بعملية تقييم الأداء

يمكن أن نلخص الأسباب الحقيقية الداعية لقيام المؤسسة بعملية تقييم الأداء من خلال الجدول التالي (1):

الشكل (3.3): نموذج يلخص الأسباب التي تدعو المؤسسة للقيام بعملية تقييم الأداء:



(1) نور الدين شنوفي ، (2004-2005) تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية . أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية تخصص علوم التسيير . جامعة الجزائر . ص 23-24.

3.2.3. أهمية تقويم الأداء

يعد تقويم الأداء عنصراً أساسياً للعملية الإدارية ، حيث يساهم في تقديم المعلومات والبيانات التي تستخدم في قياس مدى تحقق أهداف المؤسسة ، وبالتالي التعرف على اتجاهات الأداء فيها السابقة واللاحقة لفعاليات المؤسسة ، وبما يمكنها من اتخاذ القرارات اللازمة لتحديد مسيرة المؤسسة وأهدافها وبرامجها الإستراتيجية ، وقد تطور مفهوم تقويم الأداء واتسعت مجالات استخدامه حتى أصبح أحد أهم العمليات الإدارية والإستراتيجية والتي تحظى بإتمام معظم المؤسسات، ويقصد بتقويم الأداء تلك المرحلة الأساسية من مراحل عمليات الإدارة الإستراتيجية ، والتي يحاول فيها المديرون أن يفترضوا بأن الخيار الإستراتيجي ينفذ بصورة صحيحة وإنه يلي أهداف المؤسسة وتقوم الأداء هو قياس للأعمال والفعاليات المتحققة ومقارنتها بالخطط المعدة سابقاً وذلك لاكتشاف وتحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة ، كما أنه عملية مرشدة للنشاطات لتقدير ما إذا كانت الوحدات الإدارية أو المؤسسات نفسها تحصل على مواردها وتنتفع منها بكفاءة وفعالية في سبيل تحقيق أهدافها . وتبرز أهمية تقويم الأداء في كل المجتمعات والنظم الاقتصادية من خلال ما تتميز به من الموارد الاقتصادية من ندرة بالنسبة للاحتياجات المتزايدة و التنافس عليها، ولذلك تظهر باستمرار الحاجة إلى تحقيق أقصى العوائد الناجمة من الاستغلال الكفء للموارد وتأثيرها على الأهداف التنظيمية ، ويمكن إيجاز أهمية تقويم الأداء بالجوانب الآتية (1) :

- يوفر تقويم الأداء مقياساً لمدى نجاح المؤسسة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها ، أن النجاح مقياس مركب يجمع بين الفعالية والكفاءة، وبالتالي فهو أشمل من أي منهما، وفي كلتا الحالتين تستطيع المؤسسة أن تواصل البقاء والاستمرار في العمل؛
- أن تقويم الأداء يظهر مدى إسهام المؤسسة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال تحقيق أكبر قدر من الإنتاج بأقل التكاليف والتخلص من عوامل الهدر والضياع للوقت والجهد والمال، مما يؤدي إلى خفض أسعار المنتجات ، ومن ثم تنشيط القدرة الشرائية وزيادة الدخل القومي ، مما يعود على المجتمع والمنتج والعامل والمستهلك بالفائدة ؛
- يوفر نظام تقويم الأداء لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية و موضوعية، وفضلاً عن أهمية هذه المعلومات للجهات الأخرى خارج المؤسسة؛
- يظهر تقويم الأداء التطور الذي حققته المؤسسة في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوأ وذلك عن طريق

(1) فلاح حسين عداوي الحسيني ، (2000) : الإدارة الإستراتيجية مفاهيمها - مداخلها - عمليات المعاصرة . الطبعة الأولى . دار وائل للنشر . عمان . ص 233 .

نتائج التنفيذ الفعلي للأداء زمنياً في المؤسسة من مدة لأخرى ومكانياً بالمؤسسات المتماثلة؛

- يساعد على إيجاد نوع من لمنافسة بين الأقسام والإدارات والمؤسسات المختلفة، وهذا بدوره يدفع المؤسسة لتحسين مستوى أدائها؛
- يؤدي إلى الكشف عن العناصر الكفوءة ووضعها في المواقع الأكثر إنتاجية ، وتحديد العناصر التي تحتاج إلى دعم وتطوير من اجل النهوض بأدائها إلى مستوى الأداء الطموح والاستغناء على العناصر غير الكفوءة ؛
- يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة في الخطط والعمل على إيجاد نظام سليم وفعال للاتصالات والمكافآت والحوافز الشخصية ؛
- توضح عملية تقويم الأداء المركز الاستراتيجي للمؤسسات ضمن إطار البيئة القطاعية التي تعمل فيها ، وبالتالي تحدد الآليات وحالات التغيير المطلوبة لتحسين المركز الاستراتيجي لها ؛
- تعكس عملية تقويم الأداء درجة الملائمة والانسجام بين الأهداف والاستراتيجيات المعتمدة لتنفيذها وعلاقتها بالبيئة التنافسية للمؤسسة .
- كما تتعدد المجالات التي تسعى المؤسسة لقياسها على أساس أن كل مجال منها يعكس هدفا تسعى المؤسسة لتحقيقه، وقد تختلف هذه الميادين من مؤسسة لأخرى وحسب طبيعة نشاطها وفقا لنظرة الإدارة العليا لهذه المجالات ، بحيث تعكس هذه الأخيرة أهداف المؤسسة الأساسية (1) .

4.2.3. الرقابة على الأداء

كثيرا ما ترتبط عملية التقييم بالرقابة ، لكنها ليست بالرقابة ذاتها بل هي جزء مهم في الرقابة الكلية للمؤسسة ، فالغاية من عملية التقييم هي تحديد المشكلة التي قد تعترض أداء المؤسسة وفي إطار هذا المضمون يشير بعض الباحثين لعملية تقييم الأداء على أنها شكل من أشكال الرقابة الإدارية ، وهذا ما أشار إليه الباحث بونيني (Bonini) عندما تعرض لتعريف الرقابة بقوله " تقييم الأداء عملية التأكد من انجاز ما كان يجب إنجازه واكتشاف الانحرافات في حالة عدم انجازه " (2) .

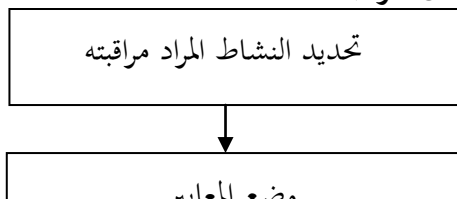
1. 4.2.3. تصميم نظام الرقابة على الأداء

لا بد أن يمر نظام الرقابة الفعال بعدة مراحل متسلسلة بشكل منطقي تشكل كل خطوة مرحلة تمهيدية للخطوة الآتية كما هو موضح في الشكل التالي :

(1) فلاح حسين عدادى الحسيني، مرجع سابق . ص 234-235.

(2) محمد المحمدي الماضي، (1994) : السياسات الإدارية. مطبعة كلية الزراعة. جامعة القاهرة. مصر. ص77

الشكل (4.3): خطوات نظام فعال للرقابة



المصدر : حنان تركمان ، 2005: الرقابة الإستراتيجية وأثرها على زيادة فعالية أداء المنظمات . مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية . المجلد (27) العدد (4) ص 137

2.4.2.3 . تحديد النشاط المراد رقبته

تنفيذ رسالة المنظمة وأهدافها وغاياتها يستدعي القيام بالعديد من الأنشطة المتكاملة والرقابة على تنفيذها ، وتحديد النشاط المراد تقييمه ومراقبته يسهل عملية الرقابة ، وذلك من خلال اختيار نوعية الرقابة ، هل هي كمية أو نوعية أم كمية ونوعية معا ، وهل هي رقابة سابقة أم لاحقة ، أي لابد من تحديد أهداف الأداء والتركيز على أكثر العناصر دلالة في كل عملية ، ويجب قياسها بشكل ثابت وموضوعي ، بعد ذلك نتنقل إلى وضع معايير الأداء (1) .

5.2.3 . تحديد معايير الأداء

إن وضع معايير الأداء مرتبط أساسا بعملية التخطيط حيث تتضمن الخطة مؤشرات أو معايير محددة تعكس مدى تحقيق الخطة الموضوعية ، وبهذا يمكن ضمان فاعلية العملية التخطيطية . وبصفة عامة يمكن القول بأن هناك أوجه نشاط يمكن وضع معايير رقابية لها بسهولة وبدقة ومنها الأعمال التكرارية والأعمال التي تتطلب درجة بسيطة من الحكم ، وتلك التي تندفق بمعدل ثابت ، والأعمال التنفيذية ، والأعمال التي تتبلور نتائج أدائها في صورة ملموسة مثل إنتاج عدد معين من الوحدات أو استخدام كمية معينة من المواد الخام أو الإشتغال ، وهناك أوجه أخرى من النشاط يكون من غير اليسير وضع معايير لها ، وإن كان وضع هذه المعايير من الأمور

(1) عبد اللطيف عبد اللطيف ، حنان تركمان ، (2005): الرقابة الإستراتيجية وأثرها على زيادة فعالية أداء لمنظمات . مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية . المجلد (27) العدد(4) ، سوريا . ص 135.

الهامة ، ومن أمثلتها التي من طبيعتها الابتكار والإبداع ، والأعمال غير المنتظمة في حدوثها ، ومن الواضح أن المعايير الرقابية يجب تحديدها لأي وجه من أوجه النشاط ، وإن كان بعض هذه المعايير . وفقا لطبيعة النشاط - لا توضع بالدقة التامة وإنما تحدد على وجه التقريب (1) .

كما يعتبر صدق ودقة البيانات ركيزة أساسية في عملية الرقابة وهذه الدقة والصدق تتوقف على تصميم المقاييس المستخدمة ، هناك بعض الاعتبارات والضوابط لابد من مراعاتها عند تصميم معايير الأداء فعليها تتوقف فاعلية ودقة المعلومات ومن هذه الاعتبارات⁽²⁾ :

- الصدق : أي العوامل الداخلية في المقياس يجب أن تعبر عن تلك التي يتطلبها أداء العمل لا أكثر ولا أقل ؛
- الموثوقية: يتعلق الثبات بالمقياس وليس بالأداء ، لأن أداء الفرد قد يتغير أو يخضع لتقلبات مما قد يظهر في قيم متفاوتة تعطىها مقاييس الأداء ؛
- التمييز: أي قدرة المقياس على التفرقة بين المستويات المختلفة للأداء حتى بالنسبة للفروقات البسيطة ؛
- أن يكون عملي: لابد من مراعاة سهولة استخدام المقياس ووضوحه والقصر النسبي للوقت وقلة الجهد الذي تستغرقه عملية القياس ؛

إذا تحددت المعايير بدقة في كل مجال وظيفي ستتم فيه عملية الرقابة يساهم في فعالية العملية الرقابية الإستراتيجية لان المعايير تنطلق من رسالة المنظمة ، فان تحقيق هذه المعايير سيحقق للمنظمة رسالتها وبقائها واستمرارها ، فإن المعايير لابد أن تكون واقعية وليست مثالية تراعي البيئة الداخلية والخارجية للعمل .

6.2.3. قياس الأداء

إن قياس الاداء يتم بعد تحديد مفهومه و الوسيلة المستعملة و المؤشرات التي ترمز إلى أهداف المؤسسة الواجب تحقيقها.

1.6.2.3 . مفهوم قياس الأداء

يعني قياس الأداء تقييم انجازات المؤسسة مقارنة بالمستويات المطلوب بلوغها أو الممكن الوصول إليها ، لتكون صورة حية لما حدث ويحدث فعلا أي الوقوف على مدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط المرسومة وتحسيد الاستراتيجيات المعتمدة بذلك فهو ينطوي -قياس الأداء - على كيفية ما لإدراك الحقيقة ، كما ينطوي بشكل صريح أو ضمني على معايير القياس .لأن الأمر يتعلق بعملية التكيم التي غالبا ما تكون ذاتية وموجهة من قبل مستعملي المعلومة الذين يوظفوها وفقا لسياق قراري وأفق زمني معينين⁽³⁾ .

(1) زكي محمود هاشم،(2001): أساسيات الإدارة. منشورات ذات السلاسل. الكويت. ص 480-481.

(2) عبد اللطيف عبد اللطيف ، حنان تركمان ، مرجع سابق . ص 135.

(3) عبد الملك مزهودة ، (2007) : الانحراف الاستراتيجي . أطروحة لنيل شهادة دكتورا دولة في العلوم الاقتصادية . جامعة باتنة . ص 73.

بعد تحديد معايير الأداء ، تأتي الخطوة التالية وهي معرفة ما يؤدي وقياس الأداء تمهيد المقارنة بالمعايير المحددة ويعتمد قياس الأداء على جمع المعلومات حول الأداء الفعلي ، أي يقوم على التغذية العكسية (FEED BACK) ،وهي عبارة عن معلومات منقولة بشكل معاكس للشكل الأصلي لإرسال رسالة

أو معلومة ، أي نقل المعلومات حول تنفيذ الإستراتيجية من المستوى الإداري الأدنى المسؤول عن التنفيذ إلى المستوى الإداري الأعلى المسؤول عن وضع الإستراتيجية⁽¹⁾ .

2.6.2.3. وسائل قياس الأداء

يمكن قياس الأداء بوسائل عديدة ومن أهمها⁽²⁾ :

الملاحظة الشخصية

وبموجبها يتواجد المسير في مكان أداء النشاط أو العمل ويلاحظ الأداء الفعلي من حيث الطرق المستخدمة للأداء ونوع العمل وكميته وموقف العاملين وغير ذلك.

وتعتبر هذه الوسيلة بمثابة اتصال مباشر تعطي للمراقب صورة واضحة عما يحدث في مكان العمل، كذلك تمنحه الشعور بالرضا والارتياح بتواجده في موقع العمل وبوقوفه على ظروف أداء العمل وملابساته وتحدثه مع العاملين . فعلى سبيل المثال يقوم مدير المبيعات بزيارة المناطق أو المكاتب البيعية بصفة دورية للحصول على معلومات عن كفاءة عمليات البيع وأنواع السلع الرائجة. وفي مكان العمل ذاته يمكن إجراء مقابلات مع المشرفين على المناطق أو المكاتب البيعية ومع مندوبي البيع للوقوف على أسباب العجز في المبيعات أو أسباب التوسع فيها وردود فعل السوق وكفاية وسائل الإعلان والدعاية... الخ.

وللملاحظة الشخصية أهميتها في مراجعة وإعداد التقارير عن المجالات غير الملموسة، ويعاب على هذه الوسيلة استغراقها لوقت طويل واحتمال إبعاد المدير عن أعماله ومشاغله الأخرى العديدة وعن المواقف التي تقتضي الاهتمام والانتباه التام والمباشر وتتطلب اتخاذ قرارات عاجلة لا تحتمل التأخير نتيجة لتواجد المسير في مكان العمل .

التقارير الشفوية

قد تأخذ التقارير الشفوية صورة سلسلة من المقابلات مع واحد أو أكثر من الأفراد في شكل مجموعات صغيرة، أو إجراء مقابلة مع مجموعة كبيرة من الأفراد حيث تجري مناقشات غير رسمية.

وتتضمن التقارير الشفوية عددا من مقومات وسيلة الملاحظة الشخصية في أن المعلومات تنتقل شفويا عن طريق الاتصال الشخصي ومن خلال هذه الاتصال يمكن للرئيس أن يلاحظ انفعالات مقدم التقرير الشفوي وتعبيرات وجهة ونبرات صوته وأن يوجه إليه الأسئلة اللازمة ، كذلك فالفرصة متاحة للحصول على معلومات إضافية واستيضاح بعض النقاط وإزالة ما قد يكون هناك من لبس أو سوء فهم لبعض الأمور

(1) عبد اللطيف عبد اللطيف ، حنان تركمان . مرجع سابق . ص 136.

(2) زكي محمود هاشم، مرجع سابق. ص 487.

التقارير المكتوبة

في كافة المشروعات - وبصفة خاصة المشروعات الكبيرة - تستخدم التقارير المكتوبة لإعطاء معلومات عن الأداء الفعلي . وتتضمن هذه التقارير عادة معلومات شاملة مدعمة بالإحصائيات والبيانات اللازمة . وتوفر

هذه التقارير سجلا دائما يمكن الرجوع إليه وقت الحاجة، وغالبا ما تستكمل التقارير المكتوبة بالتقارير الشفوية وبالملاحظة الشخصية.

3.6.2.3. مؤشرات قياس الأداء

يعرف مؤشر قياس الأداء على أنه: " بيان كمي يقيس فعالية أداء الكل أو الجزء من عملية أو نظام وذلك بالنسبة لمعيار في شكل خطة أو هدف تم تحديده وقبوله في إطار الإستراتيجية الكلية" (1).

من هذا التعريف يمكن استنتاج مايلي :

- تعبر عن مؤشر الأداء بالكمية وليس بالقيمة، باعتبار أن التعبير المالي لا يكون دقيق ولا يعكس الزيادة أو النقصان في كمية المخرجات؛
- يعكس مؤشر الأداء الفعالية والتي تعني قدرة النظام على توليد أداء كلي أو جزئي للعملية أو النظام على مستوى منصب عمل أو قسم أو ورشة أو كل مؤسسة بمختلف مستوياتها التنظيمية؛
- يقيس مؤشر الأداء الفعالية بالنسبة لمعيار في شكل خطة أو هدف محدد ومقبول ، هذا يتطلب تعبئة وتحفيز الموارد البشرية للمؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة . وفي حالة العكس فالفشل هو مصير المؤسسة ؛
- نعبر عن المؤشر في إطار إستراتيجية شاملة، هذا يتطلب مراجعة مدى انسجام المؤشرات المستعملة في مختلف المستويات داخل المؤسسة.

أ) المؤشرات المالية لقياس الأداء

إن استخدام المؤشرات المالية لأغراض تقييم الأداء للمؤسسات قد أصبح من الأمور الواسعة الإنتشار، إلى درجة يمكن معها القول بأنه قد لا يتصور أن يتم تحليل أي بيانات عن أداء المؤسسات ومراكزها المالية الإستراتيجية بدون استخدام المؤشرات المالية بصورة أو بأخرى. وتعد المؤشرات المالية من أهم أدوات التحليل شيوعا واستخدام في قياس أداء المؤسسات وتقييمه خلال فترة معينة ، وذلك بإجراء المقارنات بين المؤشرات المالية للمؤسسة والمؤشرات المالية للمؤسسات المنافسة ضمن إطار البيئة القطاعية، وتمكن المؤشرات المالية في مقارنة أداء هذه المؤسسات ووضعها المالي في فترات زمنية متعاقبة بهدف تحديد وتقييم اتجاهات الأداء فيها.

1) Courtois A. et autres(1995) : gestion de production. éditions d'organisations. Paris. p 309

وقد سعى الكثير من الباحثين إلى تطوير استخدامات المؤشرات المالية بأسلوب علمي يعتمد على العلاقة بين هذه المؤشرات وإمكانية تركيزها في منظور واحد متكامل وشمولي ، يضمن تغطية وتقييم كافة أوجه النشاطات التي

تقوم بها المؤسسة ، وقد أشار العديد من الباحثين إلى إمكانية استخدام المؤشرات المالية في تقييم الأداء ، حيث إنها تستخدم في المجالات الآتية (1) :

– اتخاذ القرارات الإدارية؛

– التخطيط الاستراتيجي والرقابة والتقييم الداخلي لأداء المؤسسة؛

– التقارير المالية والتقييم الخارجي للأداء من قبل الدائنين والمستثمرين .

ويتضح من خلال ما تقدم ، أنه يمكن استخدام العديد من المؤشرات المالية في تحديد وقياس الأداء للمؤسسات ، خاصة وأن هذه المؤشرات تعكس صورة حقيقية عن الأداء المالي لها ، وإمكانية استخدامها ضمن نماذج تنبئة تحدد المركز الاستراتيجي خلال فترات مستقبلية ، كما إنها ستساهم بشكل أساسي في تحليل فجوة الأداء على مستوى المؤسسة ، حيث نلاحظ إنه عند تحديد فجوة الأداء يمكن الاستدلال على هذه الفجوة من خلال معايير ومؤشرات كمية (مالية) (2) .

وقد سعى العديد من الباحثين إلى تطوير استخدامات المؤشرات المالية وتحديد أي من هذه المؤشرات أقدر من غيرها على تقييم قوة أو ضعف أداء المؤسسة ، وأي من هذه المؤشرات التي إذا ما استخدمت مجتمعة يمكن أن تعطي تنبؤاً دقيقاً عن فشلها ، أي أن تحدد الصورة المستقبلية لطبيعة أداء المؤسسة . كما أن تقييم قوة أو ضعف المؤسسة باستخدام المؤشرات المالية يستلزم وبالضرورة تبويب هذه المؤشرات لتمثل عوامل مميزة للأداء ، وقد اختلف الباحثون في دراستهم النظرية أو التطبيقية في تحديد أهم العوامل التي تميز الأداء ، وبالتالي فتحديد أهم العوامل المميزة للأداء يتم باستخدام الأساليب الإحصائية المختلفة كالتحليل العاملي وتحليل المسار والانحدار المتدرج سوف يمهّد الطريق لانتقاء المؤشرات المالية الممثلة لهذه العوامل ، وبالتالي يساعد في بناء نموذج كمي مركب من هذه المؤشرات وبالشكل الذي يساهم مساهمة فعالة في بلورة صورة عن نتيجة الأداء للمؤسسة ، ومن أكثر هذه المؤشرات استخداماً نجد مايلي :

✓ الإنتاجية

يفيد مفهوم الإنتاجية باعتباره أداة يستخدمها المسير في القياس والمقارنة للتعرف على مستوى الأداء في المؤسسة بالنسبة لغيرها من المؤسسات في فترات زمنية مختلفة ، ويقصد بها الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما تتضمنه من موارد بشرية ، معدات ، مواد خام ، رأس مال ، معلومات... الخ من أجل الحصول على أعظم

(1) فلاح حسن عداوي الحسين ، مرجع سابق . ص 238.

(2) نفس المرجع ، ص 239

وأفضل مخرجات من هذه المدخلات ، ولهذا فهي ترتبط بالإبعاد الثلاثة التالية : الكمية ، القيمة ، والجودة (1)

✓ القيمة المضافة

تعتبر القيمة المضافة بمثابة مؤشر أساسي لقياس أداء المؤسسة ، وتمثل الفرق بين الإنتاج والاستهلاك الوسيطة ، فكلما تحسن هذا الفرق دل ذلك على تحسن أداء المؤسسة (2).

✓ فائض الاستغلال الخام

يقيس الأداء الكلي الاقتصادي للمؤسسة عن طريق استغلال مواردها البشرية والمادية، وهو يمثل الفائض الاقتصادي الناتج فقط عن عملية الاستغلال ، وهو يحدد بذلك المردودية الحقيقية للاستغلال (3) .

✓ النتيجة الصافية

محاسبيا تعتبر النتيجة الصافية المقياس النهائي لمردودية المؤسسة الذي يسمح بقياس أدائها خصوصا من جانب المساهمين والمحللين الماليين ، وهي تترجم من عدة جوانب :

هي عبارة عن الربح الموزع لمكافحة المساهمين في رأس المال، هي دليل على الصحة المالية للمؤسسة (4) .
وإلى جانب هذه المؤشرات نجد عددا من النسب المالية كنسبة السيولة، نسبة المديونية، نسبة تغطية الأصول الثابتة... الخ، التي تعكس الحالة المالية للمؤسسة.

لكن مسيري المؤسسات لم يقتنعوا بهذه المؤشرات ودليلهم في ذلك وجود بعض المؤسسات تحقق أموال جد معتبرة ، وهذا ما سمح بظهور مؤشرات أخرى . يمكن القول عنها أنها كانت أكثر إستراتيجية من الأولى، حيث أصبحت النتائج المحاسبية تنسب إلى رأس المال المستثمر لإعطائها أفضل دلالة عن أداء المؤسسة، وفي هذا السياق نجد:

✓ العائد على الاستثمار

كان بمثابة بداية التوجه إلى قياس الأداء بصفة أكثر جدية، ويعرف بالعلاقة التالية (5):

$$\text{الأرباح قبل الضرائب} + \text{تكاليف مالية} / \text{الأموال الدائمة}$$

وقد شهدت السنوات الأخيرة ظهور مؤشرات أكثر موضوعية من الأخرى ، استعملتها العديد من المؤسسات الغربية تحت تسميات مختلفة، لكنها ذات معنى واحد ، تقيس بها القيمة التي تخلقها المؤسسة للمساهمين ، ولعل أشهرها :

(1) صلاح محمد عبد الباقي ، (2001) قضايا إدارية معاصرة . الدار الجامعية . الإسكندرية . ص 15.

(2) Jacques. Richard, (1989) :l'audit des performances de l'entreprise. Éditions villeguerin. Paris. p 423.

(3) Marmuse Christian. politique générale. op. cit, p 2203.

(4) Même ouvrage (2) . p 2204.

(5) Marmuse Christian, politique générale. op.cit. p 2205

✓ القيمة المضافة الاقتصادية

يعتبر مصطلح القيمة المضافة الإقتصادية الموضوع من طرف Stern & Stewart ذو انتشار واسع في الولايات المتحدة الأمريكية ، هدفه إظهار الفرق بين مردودية الأموال المستثمرة وتكلفتها ، فهو بذلك يقيس القيمة المنتجة من طرف المؤسسة . ويستخدم مؤشر القيمة المضافة الإقتصادية كمرجع أساسي للمؤسسات الأوروبية الكبرى، تقيس بواسطته مدى مساهمتها في خلق القيمة ، كما انه يسمح للمساهمين بتقييم عمل المديرين (1) .

ويعرف مؤشر القيمة المضافة الإقتصادية بالعلاقة التالية :

$$\text{الربح العملي (-) (تكلفة رأس المال} \times \text{رأس المال)}$$

فإذا كان هذا الفرق موجبا فهذا يدل على أن المؤسسة تخلق قيمته إقتصادية، وإذا كان الفرق سالبا فهو يدل على أن المؤسسة تهدم القيمة المضافة.

وللمؤسسة ثلاثة طرق يمكن من خلالها تحسين القيمة المضافة الإقتصادية وهي:

- إما تخفيض تكلفة رؤوس الأموال المستخدمة ؛
- أو رفع إنتاجية الاستغلال؛
- أو أخيرا بتدنية الأموال المستثمرة بالتنازل عن النشاطات المكملة والاقترار فقط على النشاطات الأساسية .

✓ القيمة المضافة السوقية

يقيس هذا المؤشر الفرق بين القيمة السوقية لرؤوس الأموال المستثمرة وقيمتها المحاسبية ، فإذا كانت القيمة المضافة الإقتصادية تمثل مؤشر للقيمة المنتجة لفترة زمنية ما ، فان القيمة المضافة السوقية تأخذ في الاعتبار مجموع التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من طرف السوق المالية (2) .

غير أن المحيط الحالي الذي تواجه به المؤسسة قد تغير كثيرا، وتطبيق التسيير لم يتوقف عن التطور، فالمؤسسات اعتمدت مفاهيم جديدة كالتحسين المستمر، إعادة الهندسة، الجودة الشاملة... الخ، كما أن التغير التكنولوجي لا يتوقف عن خلق الجديد. كل هذه العوامل جعلت المقاييس المالية لا تجدي نفعا كأدوات لقياس الأداء ، لأن نظام القياس الحقيقي هو ذلك الذي يقيس ويضع العمليات التي تلعب دورا محمدا للوصول إلى أداء متميز من وجهة نظر أهم الأطراف الآخذة في المؤسسة بما فيهم الزبائن ، الأجراء والموردون ، ولعل الانتقادات التي وجهت للمؤشرات المالية مايلي :

1) Parrat, Frédéric et Pastré olivier, du bon usage des indicateurs EVA et MVA, l'expansion Management Review, n=° 105, juin .2002, p 48.

2) Même ouvrage précédent, p 52.

- المسير بحاجة إلى معلومات هادفة وسريعة، في حين أن الأرقام المحاسبية تلي عدد محدود من المعلومات والتي تكون غالبا بعيدة عن حقيقة الواقع⁽¹⁾ ؛
- إن الاعتماد على المقاييس المالية لا تمكن المسير من تقدير المستقبل بدقة، وهذا يرجع إلى أنها عامة، لذلك فإنها لا تساعد في عملية اتخاذ القرار بشكل فعال⁽²⁾؛
- تقدم المؤشرات المالية معلومات تتعلق أكثر بالمدخلات عن المخرجات ، كما أنها تقدم معلومات عن الماضي ، فهي لا تقدم إلا معلومات عن تاريخ التكاليف⁽³⁾؛
- كذلك فإن الأنظمة التقليدية لقياس الأداء المرتكزة أساسا على المؤشرات المالية ترتبط بالمدى القصير، لذلك فهي لا تتماشى مع المحيط التنافسي الحالي، حتى أنها يمكن أن تعرقل قدرة المؤسسة على خلق القيمة الإقتصادية على المدى الطويل فمثلا الاهتمام بالنتائج المالية على المدى القصير يدفع بالمؤسسات إلى زيادة الاستثمار في هذه النتائج الآنية وإهمال الاستثمار في الأصول غير المادية والفكرية التي من شأنها أن ترفع النمو المستقبلي للمؤسسة، وبالتالي تحسين الأداء⁽⁴⁾ ؛
- إن المؤشرات المالية لا تظهر في قوائمها المالية نسبة هامة من المعلومات والبيانات المتعلقة برضا الزبون التطورات التقنية ، وما حدث من تغيرات المحيط ، والتي لها أثر مباشر على أداء المؤسسة⁽⁵⁾ .

ب) المؤشرات غير المالية لقياس الأداء

كانت النقائص المذكورة آنفا عن المؤشرات المالية بمثابة تمهيد لبروز مؤشرات جديدة لقياس أداء المؤسسة، لأن المؤسسة حاليا وغدا يحكم عليها وفق مدى تحقيقها للهدف الرباعي التالي :

القيمة للمساهمين بمنحهم سعر السهم، وكذا حصة ربح السهم، القيمة للعمال بتوفير بيئة تحثهم على التقدم والتطوير، القيمة للزبائن بأن تقدم لهم المؤسسة منتجات وخدمات تلي احتياجاتهم وربما تفوق رغباتهم، والقيمة للمجتمع من خلال تحقيق رقي وازدهار المجتمع.

والمؤشرات الإستراتيجية لقياس الأداء الأكثر شيوعا نلخصها في الجدول التالي :

1) ECOSIP,(1999) : dialogue autour de la performance en entreprise, éditions l'harmattan, paris, p 177.

2) IBID, p 178

3)Birl man. J, op cit, p 41.

4)Hamadouche Ahmed, (2002) :la lette d'I S G consulting et pulsication, Automne.

5)Anthony A. Atkinson, Bâtir les nouveaux indicateurs de performance, gestion et entreprise, publication trimes Trielle de l'INPED, numéro spécial : productivité, Avril- juillet, N=°11-12, p 42.

الجدول رقم (5.3): المؤشرات الإستراتيجية لقياس الأداء

المجال	المؤشر الاستراتيجي
النمو	نمو الأسواق نسبة نمو الأنشطة الحصة السوقية
الإبداع	متوسط المدة لإطلاق منتجات جديدة في السوق نسبة قيمة المنتجات الجديدة إلى رقم الأعمال نسبة المساهمة
القيمة/ الزبون	مؤشرات عن رضا الزبون نسبة الوفاء التنافسية - السعر
الجودة	مؤشرات الجودة الضمانات
التسيير	دوران العمال نسبة مصاريف التكوين في الكتلة الأجرية
البيئة	معدل الحوادث

Source : Birlman Jean, op. cit, p 42.

ورغم كل ما قيل من عدم قدرة المؤشرات المالية لقياس الأداء في ظل المحيط التنافسي الحالي للمؤسسات ، إلا أن العديد من الباحثين يرون ضرورة القياس من خلال الصنفين معا (مؤشرات مالية وغير مالية) ، لأن المسيرين بحاجة إلى وجود عرض متوازن لهذه المؤشرات حتى تكون لهم رؤية متعددة الأبعاد ، وفي وقت واحد ، فإذا لم يؤد تحسن الأداء إلى وجود أثر أسفل الميزانية ، فإنه يجب إعادة النظر في إستراتيجية ومهمة المؤسسة (1) .

1) Kaplan R. et Norton D,(1992): tableau de bord prospectif, Harvard Business Review, les systèmes de mesure de la performance, éditions d'organisations, paris, p 171.

ولذا فعلى المؤشرات المالية أن تلعب دورا أساسيا ولو في تذكير المسيرين بان : جودة أحسن، مسارات أحسن، حلقات أقصر ، إطلاق منتجات وخدمات جديدة ، إنتاجية مرتفعة، ليست نهاية في حد ذاتها بل مجرد

وسائل للوصول إلى الهدف ، وبعبارة أخرى لن تكون هذه التحسينات مفيدة . إلا إذا ترجمت بارتفاع رقم الأعمال وتدنية التكاليف ، أو استعمال أفضل للأصول ، فحتى يكون نظام القياس كاملاً وفعالاً يجب أن ينعكس كل من تحسين المسارات ، خدمة الزبائن ، منتجات وخدمات جديدة على الأداء المالي بتضاعف رقم الأعمال، تخفيض الأعباء، وسرعة دوران أصول المؤسسة (1) .

3.3. مساهمة الموازنات التقديرية في تحسين الأداء

إن مراقبة التسيير تنطلق عند توقف التخمين الاستراتيجي (2) والموازنات التقديرية أداة تنفيذ الخطة الإستراتيجية في المدى القصير أو التسيير التقديري للأداء (3) .

وبإمكاننا تقسيم مسؤولية الإدارة في أي مؤسسة إلى ثلاثة مسؤوليات هي التخطيط، التنفيذ والرقابة .

1.3.3. الموازنات التقديرية كوسيلة فعالة لتنفيذ التخطيط

إن إدارة المؤسسة الحديثة التي تسعى باستمرار إلى البقاء والنمو والنجاح يجب أن تركز اهتمامها على التخطيط وأن تنظر إلى المستقبل البعيد وترى احتمالاته وتستعد لهذه الاحتمالات و باعتبار أن المؤسسات أصبحت تعمل اليوم في اقتصاد ديناميكي للغاية ، حيث التغيير هو القاعدة وليس الاستثناء والأشياء لا تبقى أبداً على حالها ساكنة بل تتغير باستمرار . ويؤدي هذا التغيير إلى ظهور المشكلات ، والتي يواجهها كل الأفراد القائمين بعملية التخطيط على مستوى المؤسسات ، وهناك نجد أن المخطط الناجع يتعامل مع مشكلات منظورة، بينما يناضل المخطط غير الناجع مع مشكلات غير منظورة ، والفرق بين الموقفين يرجع بلا شك إلى التخطيط.

1.1.3.3 . مفهوم التخطيط

إن كلمة " تخطيط " من الكلمات ذات المعنى الواسع ويصعب وضع تعريف دقيق ومحدد لمفهوم التخطيط، وإذا كان المثل العربي القديم يقول: قدر لرجلك قبل الخطو موضعها ، فإن ذلك بالضبط معنى التخطيط ، أي أن يتنبأ الإنسان بما سيحدث ويعد العدة لمواجهة ، أو بمعنى آخر إعداد الموازنات التقديرية لتنفيذ الخطة . وقد وردت عدة تعاريف للتخطيط ، بالنسبة لدانيال بول (4) :

1) Hamadouche Ahmed, op.cit.

2) Guerny J, Guiriec J-C, controle de gestion et choix stratégiques, op. cit.p 141.

3) Ioning et coll, op. cit, p 98.

4) Paul Danial,(1979) :théories et pratiques de management stratégiques : quinze années d'apprentissage dans les grandes entreprises françaises, thèse d'états sciences de gestion , université de paris- dauphine, France, p .15

" التخطيط هو في آن واحد عملية الحصول على معلومات اتصال، تفكير، اتخاذ قرار وتعليل." ويرى مكفارلاند (1) فيقول : " أن التخطيط يعني أن نتنبأ بما قد يحدث من تغير وتطور في المستقبل ، ونحاول أن نتحكم أو تسطير على مقدار واتجاه هذا التطور " ، وهو يقصد بذلك أن تحاول المؤسسة أن تواجه التغير المتوقع وتستفيد منه وتتكيف معه .

فالمخطط الناجع هو الذي يجري وراء التحسينات، ويبحث عن الأفكار الجديدة ويعمل على تطبيقها عمليا، فهو الشخص الوحيد الذي يتمتع بأفضل واكبر فرصة لجمع موارد المؤسسة بعضها مع بعض للوصول إلى هدف معين ويحقق التوازن بين الحاضر والمستقبل، والواقع أن الموازنات التقديرية ما هي إلا وسيلة في خدمة هذا التخطيط ونجاح تنفيذه .

2.1.3.3. أهمية التخطيط

يبدل الإنسان في نشاطه اليومي جهدا يختلف عن مجهود بقية الكائنات الحية، حيث يتميز جهده بالوعي الذي يرمي إلى تحقيق هدف متصور سلفا. أي أن الإنسان كائن مفكر يعمل ، وهذا ما جعل المفكر اليوناني (أرسطو طالس) يقول بان الإنسان كائن مخطط (2). بمعنى أنه يدرك مقدما الغاية من الجهد الذي يبذله ، ويتبع الوسائل الملائمة لتحقيق هذه الغاية .

إن مبدأ التخطيط يمكن صياغته كآتي : " لتحقيق بأكبر فاعلية ، ينبغي القيام بالتخطيط أو الجهد الذهني قبل التنفيذ أو قبل الجهد المادي"، وعليه فإنه بإمكاننا الآن أن نقول لهذا يعد التخطيط مهما . والأسباب هي باختصار (3) .

- 1- يحدد التخطيط اتجاه النظام (المؤسسة) فرغم أن أهمية التخطيط ترجع لأسباب عديدة إلا أن السبب الرئيسي قد يكون أنه يحدد للنظام الوجهة التي تسعى إليها وغرضها الرئيسي؛
- 2- يحدد التخطيط إطار موحد للعمل، فالتخطيط يحدد إطار موحد لاتخاذ القرارات في المؤسسة، وهذا أمر مهم لان غياب التخطيط في المؤسسة يعني غياب الهدف، وربما ما هو أسوء من ذلك. و السبب في ذلك أن المؤسسة تتكون من أقسام متعددة (أنظمة فرعية)، كقسم الإنتاج، وقسم المبيعات، والبحث والتطور الخ ... ، وعادة ما يكون لمسيري هذه الوحدات قيمهم الخاصة، وأهدافهم، وطموحاتهم ، وطرقهم في النظر للعالم؛
- 3- يساعد التخطيط على معرفة الفرص والمخاطر المستقبلية حيث يرى دراكر (Drucker) (4)

1) Melville, Dalton, MC Far land, (1970) : management principles and practice, London, Macmillan, p 14-20.

2) أحمد دويدار ، (1968): في اقتصاديات التخطيط ، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر ، الإسكندرية ، ص 02.

3) بشير العلاق ، (1998): أسس الإدارة الحديثة؛ " دار البازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، ص 109-111

4) Drucker Peter F, (1982) : le management en question , éditions d'organisation, Paris, France, p,159.

أن هناك جانب آخر من جوانب الأهمية في التخطيط وهو انه في حين لا يؤدي التخطيط إلى التحديد كامل للمخاطر المترتبة على القرارات الطويلة المدى ، إلا أنه يساعد على معرفة الفرص والمخاطر الكامنة في المستقبل، ويساعد- على الأقل- على حفظ هذه المخاطر ؛

- 4- يساعد التخطيط في رسم الحلول للمشكلات والصعوبات والمعوقات المحتملة الوقوع، وفي كل خطوات التنفيذ، وفي جميع المستويات؛
- 5- إن التخطيط يسهل عملية الرقابة والتي تعني ضمان موائمة الأنشطة الموضوعية، وهي تشمل على دورة ثلاثية الخطوات هي: وضع المعايير، وقياس الأداء بالنسبة لهذه المعايير، والتعرف على الانحرافات وتصحيحها. ويختص التخطيط بالخطوة الأولى من دائرة الرقابة هذه، وذلك بتحديد ما يتعين إنجازه؛
- 6- يخفض التخطيط العمل غير المنتج إلى أدنى حد، فالجهود التي سوف تبذل تدرس ويتم اختيارها بكل دقة وعناية بحيث يقتصر الاستخدام على تلك الجهود الضرورية بالمقادير الصحيحة لتحقيق العمل المحدد؛
- 7- يعمل التخطيط على الإستغلال الأمثل للإمكانات المتاحة مما يؤدي إلى خفض تكاليف المؤسسة إلى أدنى حد؛
- 8- يجبر التخطيط أعضاء الإدارة العليا على تخيل كل الصورة التشغيلية بوضوح وبالكامل. وترجع أهمية هذه الصورة الشاملة إلى أنها تمكن المدير من رؤية العلاقات المهمة ومن الحصول على تفهم كامل لكل نشاط، ومن الإلمام بالأساس الذي تقوم عليه التصرفات الإدارية. كما يترتب أيضا على هذا التصور التقليل من العزلة والتخبط.

3.3.1.3 التخطيط والخطة - التخطيط والتقدير

أ) التخطيط والخطة

هناك اختلاف جوهري بين التخطيط والخطة، حقا أن الكلمتين قد تكونا متشابهتين ولكن معناهما يختلف، فالتخطيط هو عملية كما أنه نشاط، أما الخطة فهي الارتباط بسبيل معين من العمل والتصرف يعتقد أنه ضروري للوصول إلى نتائج محددة .

ولما كان التخطيط في واقعه هو التنبؤ بالمستقبل و الاستعداد لهذا المستقبل⁽¹⁾، وكان هذا التنبؤ ضروريا لوضع خطة تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها ، وتحديد العناصر الواجب استخدامها ، فقد اعتبر التخطيط في حقيقة أمره عملية بنائية لتطور المؤسسة ، تقوم على المعرفة بأوسع معانيها ، وكلما توافرت المعرفة ازدادت فاعلية الخطة والتخطيط

1) Mintzberg Henri, (1979) :the structuring of organization, Englewood cliffs, New Yorkp 81.

ويمكن عرض أجزاء الخطة بإيجاز فيما يلي⁽¹⁾ :

- الأغراض: وهي تحديد الأهداف والغايات؛

- الوسائل : هي اختيار السياسات والبرامج والإجراءات والممارسات التي يستهدف بها تحقيق

الأهداف والغايات ؛

- الموارد : وهي تحديد أنواع الموارد المطلوبة ومقاديرها وكيف يمكن استحداثها أو الحصول عليها وكيف يمكن توزيعها على مختلف الأنشطة .
- التنفيذ : وهو تصميم إجراءات اتخاذ القرارات وطريقة تنظيمها بحيث يمكن تنفيذ الخطة ؛
- الإشراف : هو تصميم الإجراءات التي يتسنى التنبؤ بواسطته بالأخطاء أو المزالق بالخطة والكشف عنها للحيلولة دونهما، أو تصحيحهما على أساس مستمر .

(ب) التخطيط والتقدير

لا يفهم البعض على أن التخطيط هو التقدير، ذلك لأنه وفي كثير من الحالات نجد هناك جمع بين المفردتين ليعبران عن معنى واحد أو يؤديان إلى اتجاه واحد .

التخطيط ليس التقدير وإنما إضافة إلى ذلك نجد رغبة المؤسسة في معرفة ما قد يمكن أن يحدث في المستقبل إذا التخطيط لا يفضي إلى التنبؤ : التخطيط هو عبارة عن تنبؤ زائد الرغبة والاستعداد في انتقاء أحسن جزء من الإمكانيات التي يشملها المستقبل و التغيير وفقا لمتطلبات ذلك المستقبل . في الواقع على الأمد الطويل يبدو لنا أن المحيط بالقياس إلى ذلك غير محدود.

التنبؤ لا يفضي بنا إلى التكهن بالأحداث : فهو يمكننا على الأكثر من تبيان و إدراك الاحتمالات و عدد الأحداث التي قد يعتمد على قسط منها لإتخاذ القرار .

والتخطيط يمكننا من إجراء عدة تغييرات بالمؤسسة، ليس فقط لاختيار الأفضل و إنما كذلك لإعداد و تهيئة الحلول البديلة ، كرد فعل سريع و رشيد ، وذلك في حالة ظهور أحداث غير متوقعة تمنع أو تعيق تطبيق الحل المقبول أصلاً⁽²⁾ .

إن الغموض يمكن و بالأخص بين التنبؤ وهدف الخطة : " إن الأهداف تنجم عن اختيار و في حالة ما لم تفرض فهي أكيدة غير ان التنبؤ فهو بالضرورة متعدد و غير مؤكد⁽³⁾ .

و قد يتجلى الاختلاف بين التخطيط و التقدير من خلال عملية الإسقاط للمستقبل تلك العملية التي تعتبر كأداة عمل للتخطيط ، و لكن لا تتطابق معه، دون التكلم عن مقدار الانحراف في مضمون الخطة نتيجة لظهور أحداث غير متوقعة ، إن الأهداف بالعكس تكون الهيكل الذي بدونه يفقد التخطيط معناه.

1) Michel Darbelet, Jean Marcel Lauginie, op. cit. , p 353.

2) Pierre Tabatoni p.et Paul Jarnion, 1975 : les systèmes de gestion politiques et structures .puf.paris.p58.

3) Michel Godet , (1977) : crise de la prévision- essor de la prospective.PUF co 11 SUP .Paris. p18

(ج) التقدير في خدمة التخطيط الفعال

التقدير هو افتراضات لما ستكون عليه الأحوال مستقبلا، و لا يمكن لنا وضع خطة دون ان نوضع لها افتراضات عن المستقبل، فإذا كان التخطيط في واقعه ليس إلا التنبؤ بالمستقبل و الاستعداد لهذا المستقبل ، فالتقدير ضروري لوضع الخطة التي تحدد الأهداف المطلوب تحقيقها، و تحديد الموارد او العناصر الواجب استخدامها ، مادية

كانت او بشرية، بإعداد الخطة على مستوى الإدارة العليا بالمؤسسة يتميز بخاصية ذات أهمية جوهرية و يقتضي ذلك الخطوات التالية⁽¹⁾ :

* التأمل و التبصر في الوضعية المالية ؛

* تشخيص و صيانة الافتراضات؛

* تحديد الأهداف الرئيسية ؛

* تخر إستراتيجية و إبداع ؛

* اختيار الإستراتيجيات و الخطط وفقا لموارد المؤسسة (البشرية ، المالية ، التكنولوجية...).

إنه و نتيجة لهذه الأسباب ينطوي التخطيط على التقديرات فالتقدير يجب أن يأخذ في الحسبان كل التغيرات التي قد تطرأ على البيئة المحيطة بالمؤسسة، كما يجب على هذه الأخيرة أن تخطط كلما واجهت أحداث خارجية. إن التقدير ضروري لأنه يلزم الرؤساء و المرؤوسين بالمستويات التنظيمية العليا على التفكير في المستقبل وفي المشكلات المتوقعة حدوثها في هذا المستقبل، بقصد العمل على حلها قبل وقوعها أو الاستعداد لها على الأقل. و مما تقدم يمكننا القول ان التقدير ليس تخطيط ، و إنما هو احد الأركان الرئيسية لعملية التخطيط ، أي أداة من الادوات التي يعتمد عليها التخطيط ، لا سيما فيما يتعلق بتحديد المؤشرات المستقبلية ، و هكذا ، طالما أن التخطيط يهتم بالمستقبل فإن التقدير يبرز كأداة من ادوات التخطيط. و التخطيط بصفة عامة يهدف إلى نقل المؤسسة كنظام من صورته الراهنة إلى صورة أخرى يكون عليها في المستقبل ، و لتحقيق هذا الامر لابد من ترسخ تلك الصور ، صورة مؤسسة المستقبل في ذهن المخطط حتى يتمكن من تعبئة الطاقات و الإمكانيات ، و تسخيرها لتحقيق تلك الصورة بالشكل الذي يحقق الكفاية المثلى .

(د) علاقة التخطيط الإستراتيجي بالتخطيط التكتيكي (التشغيلي)

■ التخطيط الإستراتيجي

يهدف التخطيط الإستراتيجي إلى تطور أنشطة المؤسسة (التوسع، تغيير النشاط، النمو الداخلي و الخارجي ، الإستثمارات ، ... إلخ)

1) Jacques Hillenmeuer ,(1981) : la pratique du management. Editions Economica. Paris .p55

فهو يتمحور في علاقات المؤسسة بمحيطها ، و لا يستدعي كثرة الأرقام ، و لكنه يوجب دراسة و تحليل معمق للفرص المتاحة و القيود المفروضة على المؤسسة⁽¹⁾ .

و بمقارنة تلك الدراسة تلك الدراسة التي أقيمت على محيط المؤسسة و مواطن القوة و الضعف في المؤسسة يمكن تحديد الأهداف التنموية على الأمد الطويل ووضع الاستراتيجيات لتحقيق هذه الأهداف.

- و بإيجاز فإن التخطيط الإستراتيجي هو عملية وضع أهداف التنظيم و إقرار البرامج الشاملة إجراءات العمل التي تكفل تحقيق هذه الأهداف ، و يشمل في المؤسسة الكبيرة على الجوانب التالية⁽²⁾:
- إعداد أهداف المؤسسة ككل أو الفروع التي تتبعها و الخاصية العملية لكل فرع (مجال النشاط و أغراضه)؛
 - تحديد مزيج الأنشطة الذي يكفل تحقيق الهدف ، و يعكس غرض كل وحدة من وحدات النشاط؛
 - تحديد الهيكل التنظيمي و العمليات و الأنشطة و العلاقات فيما بينها ؛
 - تنمية الإستراتيجية الفرعية التي تكفل تحقيق الأهداف الفرعية لكل وحدة و تحقق الترابط و التكامل بين هذه الأنشطة الجزئية و الأنشطة الكلية ؛
 - استنتاج و إعداد البرامج التي تكفل تحويل الإستراتيجيات إلى عمل .

■ التخطيط التكتيكي (التشغيلي)

أما التخطيط التكتيكي فهو يهدف إلى التناسق عبر الزمن و المكان، و إلى فعالية التسيير للمؤسسة، و يتعامل إلى حد كبير مع الأرقام و يوجب تنبؤات مفصلة و مقبولة. في ظل التخطيط التكتيكي (القصير المدى) يتم استقرار افتراض بيئة النشاط، و يأخذ بالاعتبار التغيرات المتعلقة بالعناصر ذات العلاقة بالأجل القصير، و ما يحدث فيها من تغير كالتيغير في الكفاءة الإنتاجية، تعديل مستوى النشاط... الخ.

1) Paul Daniel et Vialler Bernard , (1976) : Adapter la planification d'entreprise . Editions d'organisation.p38

2) حنفي عبد الغفار ، (1991): السلوك التنظيمي و إدارة الافراد. الدار الجامعية . بيروت.ص 94

يجب مراعاة ألا يحدث تضارب بين التخطيط الاستراتيجي والتخطيط التكتيكي ، فالقرارات التي تبدو إستراتيجية لأحد الأفراد قد تبدو تكتيكية بالنسبة لفرد آخر وهذا يوحي بان التفرقة نسبية أكثر منها مطلقة فهناك قدر من الخلط والغموض بين التخطيط الاستراتيجي والتكتيكي⁽¹⁾، كلما طال أثر إحدى الخطط وزادت صعوبة التراجع عنها ، كان أكثر إستراتيجية .

إن التخطيط الاستراتيجي يؤدي إلى التخطيط الوظيفي (التكتيكي) والذي يمثل أساسا أسلوب الموازنات التقديرية بالنسبة لمراقبة التسيير والخطة الوظيفية، أو الموازنة التقديرية تعد لكل مركز مسؤولية (*) وتبرز أهداف التخطيط الإستراتيجي في شكل أرقام ولفترة معينة تتراوح من سنة إلى ثلاثة سنوات (2).

4.1.3.3. الموازنة التقديرية كخطة تشغيلية لتفعيل التخطيط للأداء

إن التخطيط الوظيفي مآله إعداد الموازنات التقديرية والبرنامج الذي يتم إعداده بالنسبة للتخطيط الوظيفي والموازنات التقديرية ينسق بينهما حيث تسمح السنة الأولى من الخطة المعدة بإعطاء التوضيحات اللازمة للموازنات التقديرية وتوثيق العلاقة بينهما كمايلي (3):

- السنة الأولى من الخطة بمثابة صورة مبدئية للموازنة التقديرية وإعداد هذه الأخيرة لن يكتفي بتلك الصورة الأولى دون إدخال أي تغيير عليها، فبالرغم من ما تعكسه خطة العمل السنوية من تقديرات إلا أنها ليست بالموازنة التقديرية النهائية؛

- الأخذ بعين الاعتبار المستجدات والتغيرات الطارئة من تاريخ رسم خطة العمل وتاريخ إعداد الموازنة التقديرية؛

- إن طبيعة الخطة في حد ذاتها وطبيعة الموازنة التقديرية ليست نفسها. الخطط الوظيفية تمثل برامج عقلانية وواقعية إلى أبعد حد، أما الموازنات التقديرية، رغم صفة البرمجة التي تتسم بها كالمخطط، لها كذلك صيغة عقود مبرمة بين المراكز والمديرية العامة ذات طابع تطوعي وبالتالي تحتوي على أهداف وليس تقديرات فحسب؛

- الموازنة التقديرية تمكن من الإنجاز الميداني للتوجيهات المدرجة في الخطة، والمصادقة على اقتراحات المسؤولين تعتبر مبدئية إلى غاية دراسة الموازنات التقديرية المقدمة من طرفهم ومدى تطابقها مع الأهداف المسطرة؛

1) Russel. Ackoff, op.cit, p 17-18.

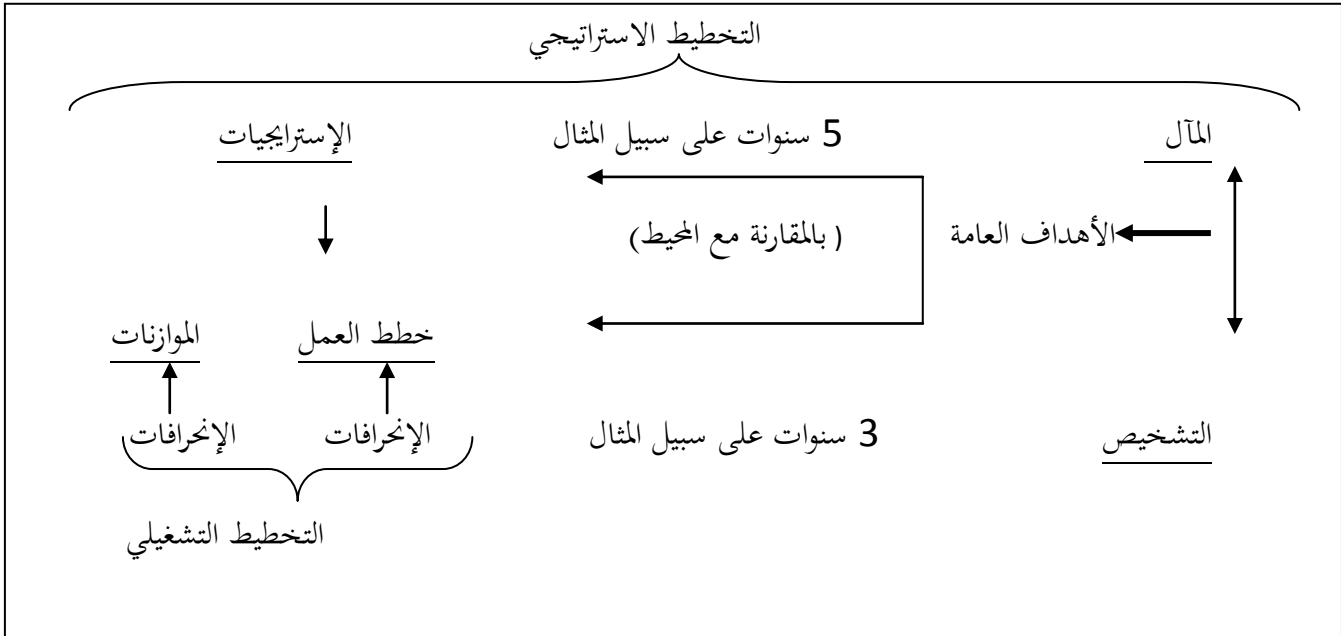
2) Hélène Ioning et coll, op.cit. p 98-99.

(*) لأكثر تفاصيل، الرجوع إلى الفصل الأول والثاني .

3) Guerny .J. et Guiriec J-C. contrôle de gestion et choix stratégiques , op. Cit. p 148-149.

- الرقابة على تنفيذ الخطط تتم أساسا بواسطة الرقابة الموازناتية. إن الرقابة على تنفيذ الخطة التشغيلية تمكن المسيرين من إدراك مستوى الانجاز مقارنة بالأهداف المسطرة في الخطة وكذلك تحديد الانحراف في التخطيط الوظيفي والذي من خلال تحليله وتصحيحه يؤدي إلى إعادة النظر ولو نسبيا في الخطة الإستراتيجية كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل (6.3) : التخطيط الإستراتيجي



Source : Michel Darbelet et Jean Marcel Lauginie, op. Cit, p 364.

2.3.3 . فعالية الموازنات كأداة رقابية

تعني الرقابة عملية متابعة الأداء وتعديل الأنشطة التنظيمية بما يتفق مع انجاز الأهداف حيث يتم إجراء المقارنة بين المعايير الموضوعية ومؤشرات الأداء لمعرفة أوجه القصور، وضمان أقصى قدر ممكن من الموضوعية⁽¹⁾. فمن خلال المقارنة بين الأداء الفعلي و الأداء المرغوب (المخطط) نستطيع تحديد الفجوة بينهما ونحاول العمل على إغلاقها بمعرفة التغيرات الداخلية والخارجية للمنظمة، ويتم إذا التعرف على الاختلاف بين الأداء الفعلي والمخطط وهل هذا الاختلاف ذو أهمية ويجب تصحيحه أو يمكن قبوله؟ وتبنى المقارنة على التغذية العكسية أي على نتائج الأداء الفعلي⁽²⁾.

على طول السنة تقوم الفرقة المالية بإعداد موازنات مستقلة من أجل تحديد أهداف مالية تتعلق بالعوائد، المصاريف، الأرباح والإستثمارات للسنة الجبائية(المالية) القادمة، وتشكل الموازنة تقريبا من كل العناصر المالية، كما أن الوثيقة التي تناقش في السنة المقبلة عندما يجتمع المسيرين شهريا أو فصليا عادة ما تكون الموازنة فقط،

1) Site : Ksu. Edu. Sa/ doc / Articles 43/ Article 430544.doc, visite du site le 31 mars 2008, p100 et 103.

2) عبد اللطيف عبد اللطيف وحنان تركمان ، مرجع سابق . ص 137.

كمجلة دورية تركز على المقارنة بين النتائج الحالية و المقدرة ، عنصرا بعنصر ، مع طلب الشروحات للانحرافات الكبيرة⁽¹⁾ .

تساهم في تطبيق الرقابة ، ويمكن ذكر المتطلبات الأساسية لنظام الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية كمايلي⁽²⁾ :

- تحديد دقيق للتنظيم والوظائف الإدارية المختلفة مع ضرورة أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة ؛
 - تحديد معايير عملية تستخدم في أعراض التخطيط ؛
 - دراسة تفصيلية لأهداف المؤسسة والأقسام المختلفة ، للمشاكل المتوقعة، والعلاقات بين أقسام المصنع المختلفة؛
 - أخيرا يجب ملاحظة أن أي نظام للرقابة مهما كانت الصورة التي يأخذها ؛ هو وظيفة من الوظائف الإدارية؛ وأن الموازنات التقديرية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة بل جزءا منه.
- حسب فايول، تنطوي الرقابة على التحقق عما إذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة، وإن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تطبق على كل شيء، الأشياء، الناس، الأفعال⁽³⁾.
- والهدف من مراقبة التسيير لتحسين الأداء داخل المؤسسة هو ضمان أن لقرارات التي أخذتها الإدارة العليا يتم تتبعها بفعالية وكفاءة من أجل تحسين أداء المؤسسة⁽⁴⁾.
- من هذا يمكن استخلاص أن تقييم الأداء هو وسيلة تستعملها مراقبة التسيير لتحسين الأداء داخل المؤسسة
- إذا كانت المعايير قد وضعت بطريقة تعكس هيكل التنظيم، وتعبّر عنه تعبيرا سليما، وإذا أمكن قياس الأداء طبقا لهذه المعايير فإن تصحيح الانحرافات يمكن أن يتم بسرعة⁽⁵⁾.
- يجب على المؤسسة أن تخطط كي تنسق نشاطاتها، تضمن أن المستقبل مأخوذ بعين الاعتبار، كي تكون عقلانية وكي تراقب ، هذا من شأنه أن يخلق التآزر داخل المؤسسة وهو مجموعة من الحركات المتداخلة والمتناسقة مثل الموجودة في أعصاب الكائن الحي.

1) Kaplan .S. Robert and Norton .P. DAVID, (1996): the balanced scorecard. Harvard Business school press. Boston. p 247.

2) أحمد نور، (1987): المحاسبة الإدارية . الدار الجامعية . بيروت . لبنان . ص 70.

3) توفيق جمال أحمد، (1986): إدارة الأعمال. مدخل وظيفي . دار النهضة العربية . بيروت . ص 404.

4) Coulaud A. Et Dervaux B, (1990) : dictionnaire de management et de contrôle de gestion. Editions. du Nord. Paris. p 46.

(5) و (3) نفسه ، ص 410.

وقد عبر(ANSOFF) عن التداؤب بـ $5=2+2$ ، بمعنى المؤسسة تبحث عن وضع منتج - سوق يسمح لها بالحصول على أداء أكبر من مجموع عناصره⁽¹⁾.

إذا لا يمكن تصور تقييم أداء دون وجود التخطيط وما يترتب عنه من برامج لتنفيذه والتي أهمها الموازنات التقديرية لأنه الأساس الذي يرجع إليه عند التقييم ، فالخطة تحدد الأهداف والمعايير المرجعية وتحدد المراحل

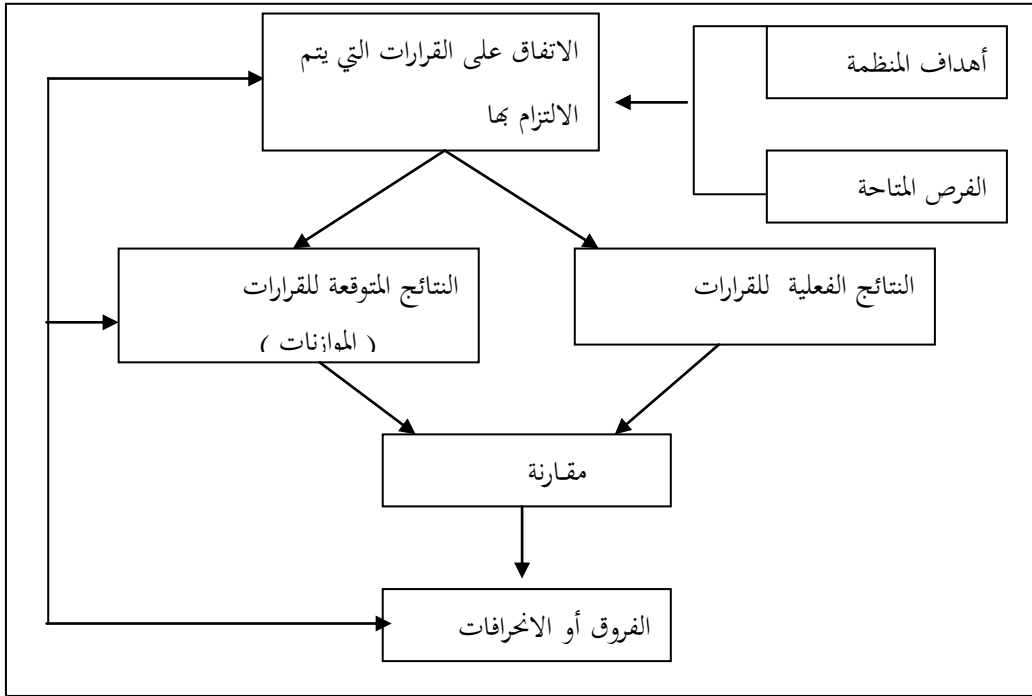
الوسيطية لقيادة المؤسسة إلى النتائج المرادة ، كبرنامج التموين والإنتاج ، لهذا فهي معرضة للتغير باستمرار بعد تقييم الأداء لضمان استمرار المؤسسة ورفع مردوديتها .

والغرض الرئيسي للموازنة هو استخدامها لأغراض الرقابة. وعملية الرقابة تلي عملية التخطيط بمعنى أن يتم الموافقة على المخطط، يلي ذلك التنفيذ الفعلي وإعداد التقارير لتحديد ما إذا كانت الأحداث تسير طبقا للخطة، وقد نذكر أن عملية الرقابة تتضمن ثلاثة مراحل متتابعة، ولكن كل منها متصلة بالأخرى وهي (2) :

- تسجيل الأداء الفعلي؛
- مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط أو المتوقع؛
- تحديد الانحرافات وتوفير تغذية مرتدة عن المتابعة المستمرة للأحداث .

كما يتضح من الشكل التالي:

الشكل (3 ، 7): عملية الرقابة بالموازنات التقديرية



1) Mintzberg Henry G., (1994) : grandeur et décadence de la planification stratégique. Editions Dunod. Paris. p 62.
 2) طارق عبد العال حماد : الموازنات التقديرية الشاملة . ترجمة لـ Arnold J. & turley S. " الموازنة الشاملة " . مرجع سابق. ص 729-730.

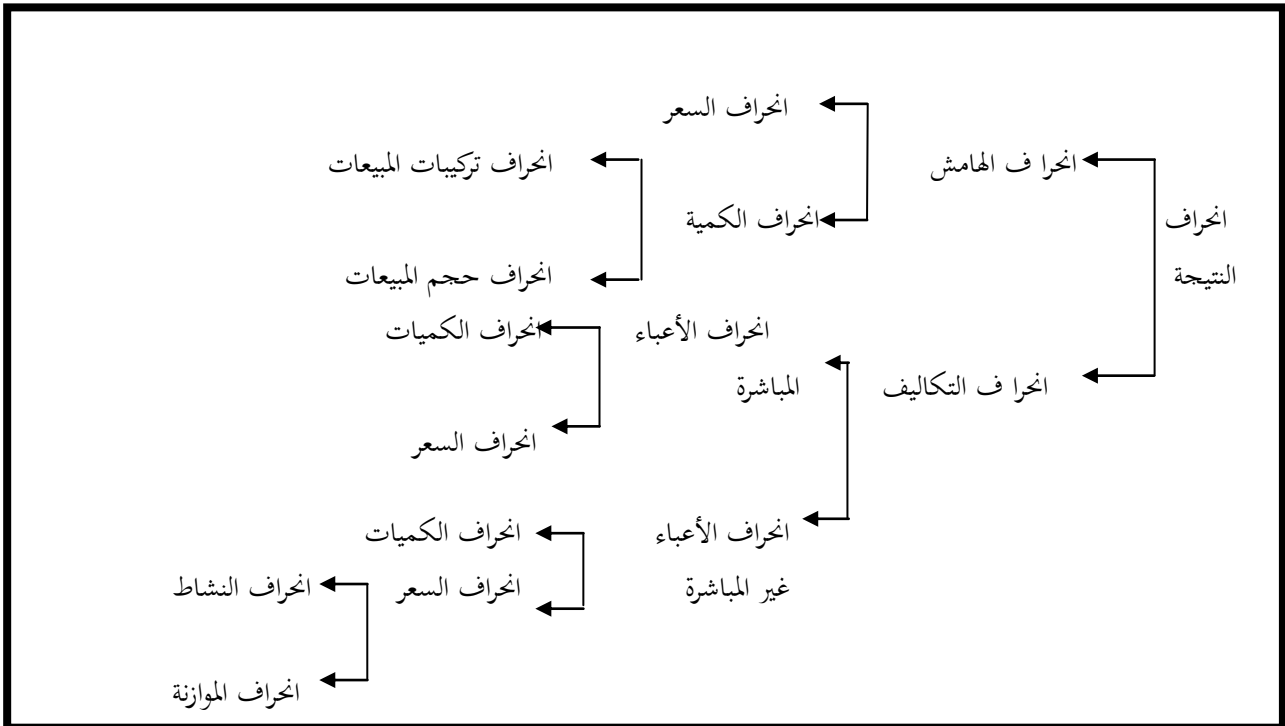
4.3 . الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية

1.4.3 . المبادئ العامة لتحليل الانحرافات

إن كل مركز إيرادات أو أعباء على مستوى المؤسسة محل تقديرات وإعداد موازنة تقديرية. القيام بعملية الرقابة من خلال مقارنة الانجازات بالتقديرات يؤدي حتما إلى إدراك انحرافات لمختلف المستويات (1) .

ويعد نموذج التكاليف المعيارية أحد الأركان الضرورية لتحقيق أهداف مراقبة التسيير بالموازنات التقديرية في تقييم الأداء وتحسينه من خلال ربط تحليل انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة له بالأقسام والأشخاص المسؤولين عنها والمتسببين فيها ، كما أن الرقابة الفعالة تتطلب أيضا ضرورة فحص واكتشاف الانحرافات في توقيت مناسب لإمكانية تصحيحها قبل تفاقمها بفوات الزمن واتساع مدى ومقدار الخسائر المترتبة عنها (2) .

ان الانحرافات تقارن الانجازات بالتقديرات، ووفقا للاتفاق ، فإن الانحراف يحتسب في الاتجاه: حقيقي- تقديري ، وكل الانحرافات يمكن تحليلها إلى انحراف السعر وانحراف الكميات و فيما يلي المخطط العام لحساب الانحرافات (3):



1) Jaques de Guerny et J.c. Guiriec : contrôle de gestion et choix stratégique. op. Cit. p 67.

(2) عطية عبد الحي مرعي ، (2006) : إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة. الإسكندرية مصر. ص 315-316.

(3) زعبيط نور الدين ، (جوان 2007) : مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة . أبحاث اقتصادية وإدارية. العدد الأول. جامعة محمد خيضر . بسكرة . الجزائر . ص 93.

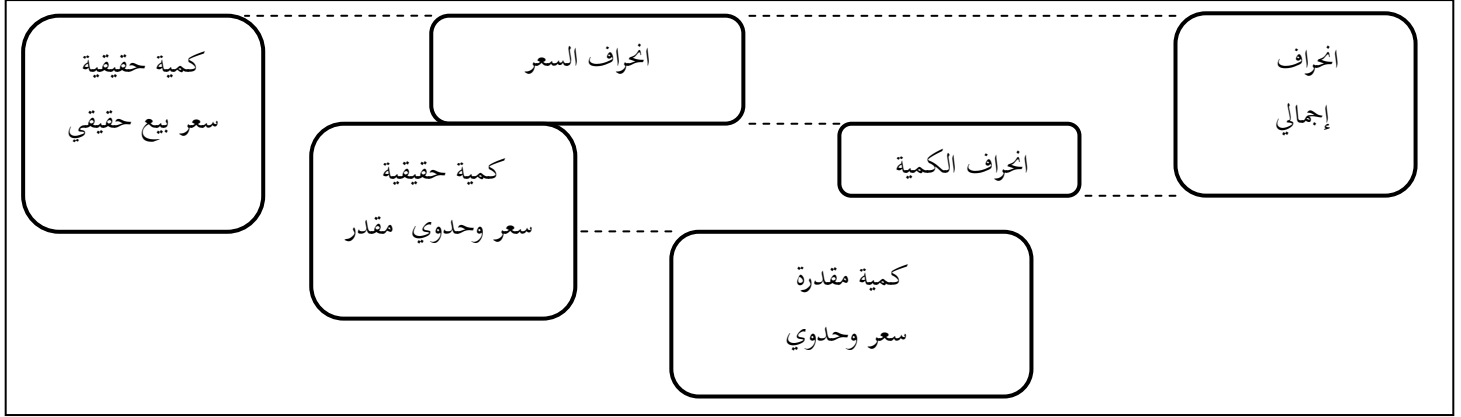
أ (الرقابة على موازنة المبيعات

ترجع الانحرافات على المبيعات إلى أسباب خارجية و أخرى داخلية، فالأسباب الأولى لا يمكن مراقبتها و التحكم فيها و تتمثل فيما يلي:

الاضرابات العمالية ، الركود المحلي ، ظهور المنافسة الجديدة ، ارتفاع سعر البيع المادة .

أ ما الأسباب الداخلية فترجع إلى مايلي:

النقص في التمويل ، عدم كفاءة ، رجال البيع ، زيادة تكاليف الإنتاج .
 ونحسب الانحرافات بالكيفية التالية :
 الشكل (3 ، 8) : الانحرافات



Source : Jacques MARGERIN, op. Cit, p 155.

$$\text{انحراف إجمالي} = \text{المبيعات الحقيقية} - \text{المبيعات المقدره}$$

ويقسم الانحراف الإجمالي إلى مايلي :

انحراف الكمية = (كمية حقيقية - كمية مقدره) سعر مقدر ؛

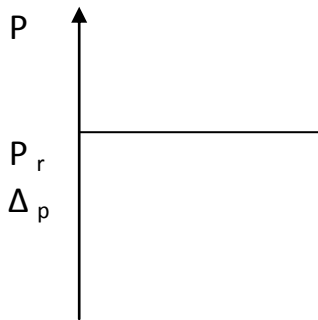
انحراف السعر = (سعر حقيقي - سعر مقدر) كمية حقيقية .

لنرمز : للكمية الحقيقية: Q_r ، السعر الحقيقي: p_r

للكمية المقدره: Q_p ، السعر المقدر: p_p

ومنه، انحراف إجمالي: $(Q_r \cdot P_r) - (Q_p \cdot p_p)$

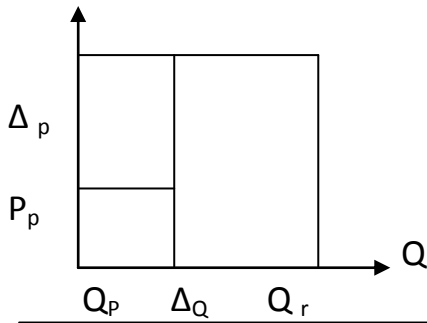
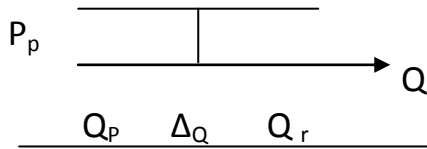
بوضع: $Q_R - Q_P = \Delta Q$ $P_r - P_p = \Delta p$



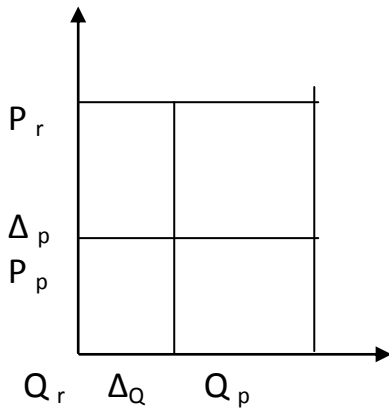
تقديم بواسطة طريقة المساحات (*)

$$\text{انحراف إجمالي} = (p_r - p_p)Q_r + (Q_r - Q_p)P_p =$$

$$\Delta p Q_r + \Delta Q P^p =$$



$$\text{انحراف إجمالي} \quad (p_r - p_p)Q_p + (Q_r - Q_p)p_r = \Delta p Q_r + \Delta Q p_r =$$



$$\text{انحراف إجمالي} \quad (p_r - p_p)Q_r + (Q_r - Q_p)p_r = \Delta p Q_r + \Delta Q p_r - \Delta p \Delta Q =$$

$$\text{أو انحراف إجمالي:} \quad (p_r - p_p)Q_p + (Q_r - Q_p)p_p + (p_r - p_p)(Q_r - Q_p)$$

انحراف الهامش

$$\Delta p Q_p + \Delta Q p_p + \Delta p \Delta Q =$$

(1) الهامش = سعر البيع - سعر التكلفة

بعد حساب الانحرافات يجب تحديد المستويات المقبولة بالقيمة المطلقة والنسبة، لان انحراف بنسبة 1%

على مبلغ ضخم يمكن أن تكون آثاره أكبر بكثير من آثار انحراف بنسبة 10% على مبلغ ضعيف

(*) هناك طرق أخرى لتمثيل الانحرافات

1)C.Cossu, (1989) : écarts et contrôle budgétaire. Editions Vuibert. France. p 24-25.

ب) الرقابة على ال تكاليف و أسلوب التكلفة المعيارية

التكلفة المعيارية تكاليف محددة مسبقا قبل بداية عملية الإنتاج وتنقسم إلى تكاليف مباشرة

و تكاليف غير مباشرة(1).

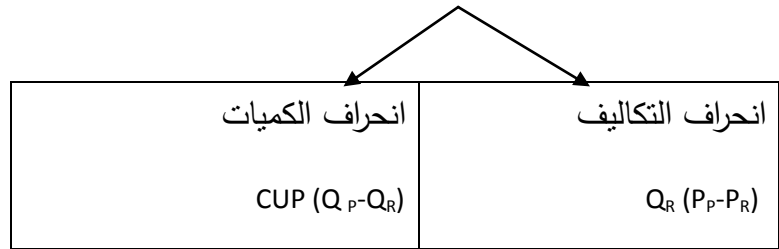
◆ **المباشرة:** وتخص أساسا مصاريف المادة الأولية واليد العاملة؛

◆ **غير المباشرة:** وتخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى مصاريف متغيرة وثابتة (2).

■ **قياس وتحليل انحرافات عناصر الأعباء المباشرة**

يتم قياس وتحليل انحرافات المواد المباشرة والعمل المباشر بطريقة متماثلة في الفكر المحاسبي التقليدي، حيث تقاس هذه الانحرافات لمقارنة التكلفة المباشرة الفعلية لحجم الإنتاج المحقق في نهاية الفترة بالتكلفة المخططة طبقا للمعايير الفنية الموضوعية في بداية الفترة على أساس خطية العلاقة المعيارية المفترضة قيامها بين خدمات عناصر المدخلات المباشرة والمخرجات (3).
ويحسب الانحراف على الأعباء المباشرة بصفة عامة وشاملة كما يلي (4):

<p>الانحراف العام</p> <p>تكلفة حقيقية - تكلفة تقديرية للإنتاج المقدر</p>	
<p>انحراف اقتصادي</p> <p>تكلفة شاملة حقيقية - تكلفة تقديرية للإنتاج الحقيقي</p> <p>$Q_p P_p - P_R Q_R$</p>	<p>انحراف الحجم</p> <p>(إنتاج حقيقي - إنتاج تقديري) تكلفة وحدية تقديرية</p> <p>CUP</p>



1 و 2) رجال علي، دون سنة نشر: المحاسبية التحليلية من النظرية إلى التطبيق. مطبعة عمار قربي . باتنة . الجزائر. ص 123.

3) عطية عبد الحفي مرعي، مرجع سابق. ص 316-317.

4) زعبيط نور الدين ، مرجع سابق . ص 95

الرموز المستعملة

Q : كمية عوامل الإنتاج.
P : تكلفة عامل الإنتاج.
P : الرمز : تقديري.
R : الرمز : حقيقي .

CU : تكلفة الوحدة المنتجة.

يتم تحليل الانحراف الإجمالي على الأعباء المباشرة إلى انحراف الكمية أو الزمن بالنسبة للبيد العاملة وانحراف السعر (سعر المواد أو أجرة الساعة) كالتالي (1):

$$E/Q = (Q_R - Q_P) C_P = \Delta QCP \text{ انحراف الكمية}$$

حيث E/Q: انحراف على الكمية: ΔQ : التغير في الكمية.

$$E/C = (C_R - C_P) Q_R = \Delta CQR \text{ انحراف السعر}$$

حيث E/C : الانحراف على السعر أو التكلفة ، ΔC : التغير في السعر.

وهناك طريقة التحليل بثلاثة انحرافات كالتالي :

$$E/Q = (Q_R - Q_P) C_P = \Delta QCP \text{ ← انحراف الكمية}$$

$$E/C = (C_R - C_P) Q_R = \Delta CQR \text{ ← انحراف السعر}$$

$$\Delta Q \Delta C = (Q_R - Q_P) (C_R - C_P) \text{ ← انحراف مشترك}$$

■ أسباب انحراف الأعباء المباشرة

* أسباب انحراف كمية المواد

يمكن ذكر عدة أسباب أهمها(2):

-عدم الدقة في معايرة كمية المواد الداخلة في الإنتاج أو في معايرة المسموحات كاعتماد معايير تاريخية سهلة المنال، دونما بذل جهد واهتمام كافيين، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات موجبة تعطي انطبعا خاطئا عن تحسن الأداء ، أو اعتماد معايير مثالية متشددة يصعب أو يستحيل تحقيقها ولو بذل العمال جهدا واهتماما كافيين في ظروف عمل كفء، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور انحرافات سالبة ؛

-عدم تعديل معايير استخدام المواد رغم تغيير الظروف المحيطة بالعمل، مما يجعل المعايير المعتمدة غير صالحة للمحاسبة وتقييم الأداء؛

-استخدام مواد بديلة أو استخدام مواد بمواصفات مخالفة للمواصفات المطلوبة مما يؤثر سلبا على واقعية المعايير ؛

-تعديل التركيبة الفنية للمنتج النهائي أو مواصفاته ، حيث تتغير نتيجة لذلك كمية المواد الداخلة في هذا المنتج

1) Abdellah Boughaba, (1998): comptabilité analytique d'exploitation. Edition Berti. Alger p 348.

2) حنان رضوان حلوة ، كحالة جبرائيل جوزيف ، (1998): محاسبة التكاليف المعيارية . رقابة وثبات . مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع . عمان . ص 77-79.

-عدم الدقة في تحديد مستوى الكفاءة الإنتاجية للبيد العاملة أثناء استخدامها للمواد، فمثلا العمال الجدد يسببون في بداية مرحلة التعلم والتأقلم مع طبيعة العملية الإنتاجية هدرا وضياعا في المواد؛

- قد يقصر العمال القائمون على التنفيذ في تحقيق المعيار نتيجة إهمالهم أو عدم تحفيزهم بشكل كاف، كما قد يحققون المعايير المطلوبة بكفاءة عالية .

يتضح مما سبق أن الأسباب المؤدية إلى الانحراف الكمي في استخدام المواد الأولية هي عموماً أسباب داخلية تستطيع إدارة المؤسسة التحكم فيها من خلال الاهتمام المتزايد بهاو من أجل تخفيض التكاليف، كما يلاحظ أن الدقة في المعايرة تظهر في بداية وضع نظام التكاليف المعيارية نتيجة لنقص الخبرة في هذا المجال ، لكن استمرارية المؤسسة في تطبيق النظام المعياري واستفادتها من التغذية العكسية يؤدي إلى تطوير نظام التكاليف المعيارية وبذلك تحسن المعايير .

* أسباب انحراف السعر

من بين العوامل التي تتسبب في انحراف سعر المواد الأولية نذكر (1):

- تغير أسعار المواد في السوق ؛
- الشراء بكميات كبيرة أو صغيرة مما يؤثر على سعر الوحدة هبوطاً أو صعوداً ؛
- دفع مبالغ إضافية من أجل العناية بالمواد أو توصيلها إلى المؤسسة في أسرع وقت؛
- الشراء من موردين غير الموردين العاديين مما يتطلب في كثير من الأحيان دفع سعر أعلى لنفس المواد؛
- عدم التمكن من الحصول على الخصومات التجارية التي كان من المقرر الحصول عليها .

* أسباب انحراف معدلات الأجور

تتمثل أهم الأسباب في :

- تشغيل العمال في مناصب معينة لا تتناسب مع تكوينهم؛
- دفع أجر أعلى أو أقل من المعدل العادي في العمليات الموسمية أو العاجلة؛
- دفع أجور لعمال جدد زيادة على حاجة الإنتاج؛
- ترقية عمال إلى درجات أعلى ومكافأتهم بمبالغ لا تتماشى قيمتها مع الزيادة في الإنتاج.

* أسباب انحراف وقت العمل (1)

يرجع استخدام ساعات أكثر أو أقل من العمل التقديري للعمليات الإنتاجية إلى عدة أسباب منها:

(1) بوكساني رشيد، (1998 - 1999): المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار . مذكرة ماجستير ، المدرسة العليا للتجارة . الجزائر . ص 153-154 .
 (2) بوكساني رشيد، مرجع سبق ذكره. ص 155 .

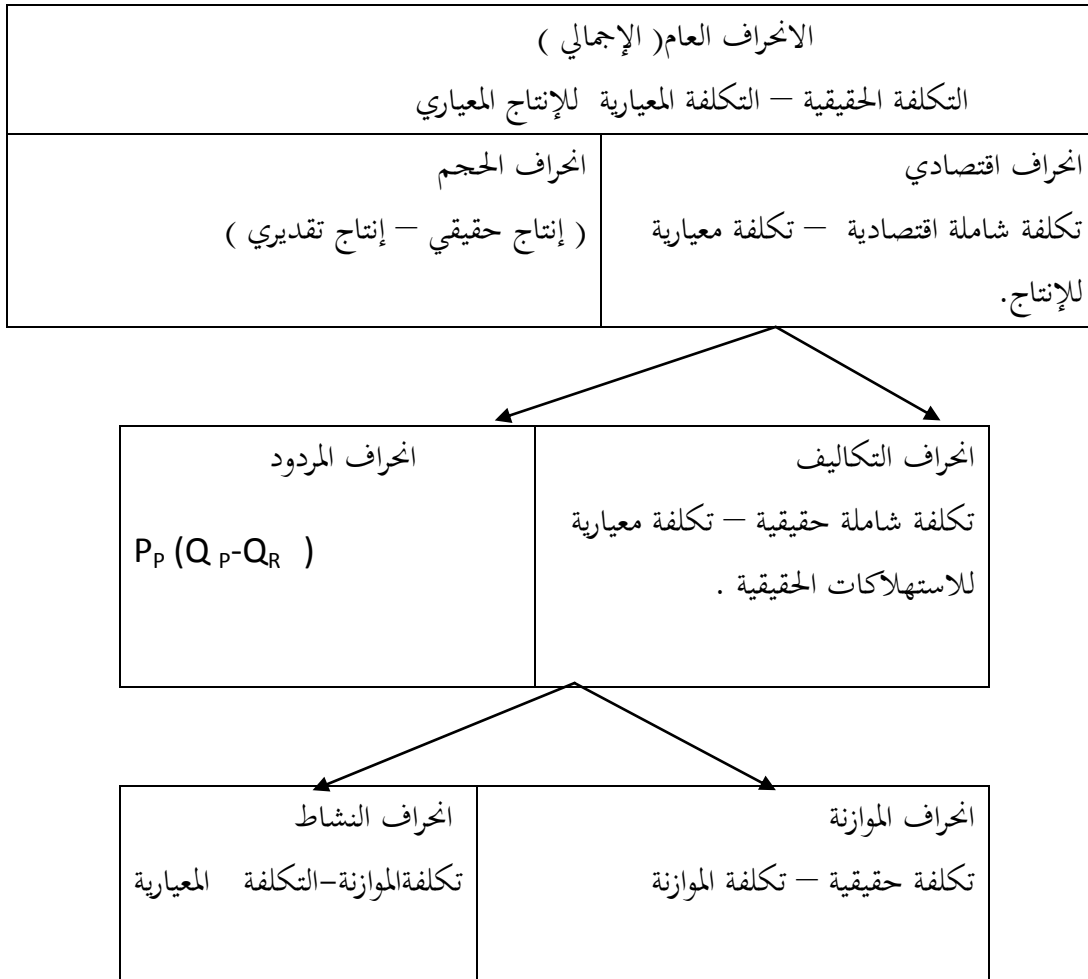
- تغيير في الإنتاج أو استخدام آلات جديدة؛
- عطل في الآلات القديمة وعدم توفر قطع الغيار اللازمة للإصلاح؛
- قلة المجهود المبذول من بعض العمال؛

- رداءة أصناف المواد المستخدمة مما يتطلب وقت أكبر أو عناية أكثر بالآلات؛
- عدم كفاءة الإشراف على العمال .

■ **قياس وتحليل انحراف الأعباء الغير المباشرة**

تتمثل التكاليف غير المباشرة في جميع عناصر التكاليف التي تتسبب فيها العملية الإنتاجية إلى غاية وصول المنتج إلى المستهلك لكن دون أن تدخل في التكوين المادي للمنتج ، مما يجعل تحميلها على الوحدات المنتجة خاضعا لعمليات حسابية وسيطة ، هذا من شأنه أن يخلق بعض الصعوبات في إيجاد أساس سليم يعتمد عليه في إعداد المعايير وكذا تحليل انحرافاتها .

الشكل (9.3) : المخطط العام لحساب انحرافات المصاريف غير المباشرة



المصدر : زعبيط نور الدين ، مرجع سابق . ص 97.

يحسب الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة وفق مايلي :

$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{التكاليف الفعلية} - \text{التكاليف المحملة معياريا}$	1
--	---

حيث:

التكاليف المحملة معياريا = مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي × معامل التحميل المعياري
مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي = حجم الإنتاج الفعلي × الزمن المعياري لإنتاج وحدة واحدة
إذا كانت نتيجة الانحراف المعياري أعلاه موجبة فإن الانحراف غير ملائم .

يمكن تحليل الانحراف الإجمالي للتكاليف غير المباشرة إلى:

- انحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة ؛
- انحراف التكاليف غير المباشرة الثابتة ؛
- في حالة عدم التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة فإن الانحراف الإجمالي يتحلل إلى انحراف مردود ، موازنة، و نشاط⁽¹⁾ كمايلي :

انحراف الموازنة = التكاليف غير المباشرة الفعلية - موازنة النشاط الفعلي

2

حيث أن:

موازنة النشاط الفعلي = (مستوى النشاط الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة) + التكاليف الثابتة المبرمجة.

إذا كانت نتيجة انحراف الموازنة سالبة فهذا معناه أنه انحراف ملائم ، والعكس صحيح

التكاليف الثابتة المبرمجة هي تكاليف ثابتة معيارية تتعلق بحجم الإنتاج المعياري (موازنة ثابتة)، لهذا قد يكون هذا الانحراف مضللا خصوصا لو كانا الإنتاج الفعلي أقل من الإنتاج الفعلي أقل من الإنتاج المعياري.

انحراف المردود = موازنة النشاط الفعلي - موازنة الإنتاج الفعلي

3

حيث أن :

موازنة الإنتاج الفعلي = (مستوى النشاط المعياري لحجم الإنتاج الفعلي × معامل التحميل المعياري للتكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة المبرمجة).

(1) رجال علي ، مرجع سابق . ص 138-142.

إذا كانت نتيجة انحراف المردود موجبة فهذا معناه أن الانحراف غير ملائم، أما إذا كانت سالبة فالانحراف ملائم.

يرجع الانحراف إلى اختلاف الزمن المستغرق في إنتاج وحدة واحدة، وهذا ربما بسبب العمال،

الآلات، أو نوعية المواد، أو إحدى الظروف الخارجية.

4 انحراف النشاط = موازنة الإنتاج الفعلي - التكاليف المحملة معياريا

إذا كانت النتيجة موجبة فالانحراف غير ملائم .

يمكن استنتاج كذلك أن :

انحراف النشاط = التكاليف الثابتة المبرجة - التكاليف الثابتة المحملة معياريا

هذا معناه أن انحراف النشاط الملائم هو ربح زيادة الفعلية ، وانحراف النشاط غير الملائم هو تكلفة بطالة .

إذا يمكن حساب التكاليف الثابتة المحملة معياريا حسب الطريقة التالية :

التكاليف الثابتة المحملة معياريا = التكاليف الثابتة المبرجة × مستوى النشاط المعياري للإنتاج الفعلي
مستوى النشاط المعياري (العادي)

ومنه انحراف النشاط هو فرق التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة .

ج) خصائص الانحرافات الملائمة لتقييم الأداء

لا يقدم الانحراف أي فائدة إلا إذا كان نافعا، صادقا، آنيا، يخضع لمنطق اقتصادي ويتكامل مع مجموعة أوسع من وسائل تقييم الأداء سنشرح خصائص هذه الانحرافات كما يلي (1) :

- **نافعة** : يجب أن يكون ممكنا للمسؤول المعني فهم كل انحراف ، وأن يمثل بالنسبة له سلوكا متجانسا مع الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة ، فالانحرافات المحسوبة تبحث إلى لفت انتباه المسؤول إلى الأحداث التي تحدث في مجاله .

- **صادقة**: الحكم على أهمية الانحراف دون تحديد ما تسبب فيه عدم التأكد في إعداد التنبؤات (سوء وضع نماذج التنبؤ ، قيمة المقاييس المرجعية غير معروفة جيدا)، وما نتج فعله عن سوء عمل مركز المسؤولية يمكن أن يكون خطيرا ، فقبل أي تحليل يجب الانشغال بدرجة مصداقية المقياس ، من جهة أخرى يجب التحقق من أن المسؤولين عن الوحدة لا يبحثون عن الحصول على انحرافات إجمالية قريبة من الصفر ، لان هذا شأنه أن يقودهم إلى تخصيص بعض أعمالهم على خطوط موازناتية يكون استهلاك الموارد فيها ضعيفا بالنسبة للتنبؤات .

وأخيرا إجراءات قياس القيم يجب أن تبقى مستقرة خلال الزمن .

1) Gervais Michel . Op. Cit. p 556-557.

- **وقنية (آنية)**: حتى يمكن استعمال الانحراف في التحليل، تحديده يجب أن يكون آنيا، أضف إلى ذلك أن أية عملية قياس بعد مدة زمنية طويلة نوعا ما ، يمكن أن يؤدي إلى اتخاذ قرار تصحيحي سيء (لأنه يقوم على ملاحظات تجاوزها الوقت) ويقود إلى اختلال التوازن .

- **تخضع إلى منطق اقتصادي:** للمعلومة تكلفتها، لهذا فان حساب كل الانحرافات بدقة بالغة من شأنه أن يكون غير اقتصادي.

- **متكاملة مع مجموعة أوسع من وسائل تقييم الأداء:** تقنيات نظام التكاليف المعيارية تركز على التكاليف (مظهر كمي). فيما تهمل بعض الشيء المظاهر النوعية مثل الفترة والجودة.

2.4.3. الإجراءات التصحيحية

إن تحديد معايير و مؤشرات الأداء ثم تقييمها و حساب الانحرافات من خلال مقارنتها بالإنجازات قد تعطينا نتائج تؤدي في غالب الأحيان إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية .

أ) ماهية الحركة التصحيحية

- يمكن أن تتعلق أولاً بمراجعة مستوى المعايير (مراجعة التقديرات التي أصبحت غير واقعية)؛

- قد تكون في شكل حركات تحسينية ترمي إلى :

* تطبيق مراقبة قبلية : أي أن النتائج متوقعة ، ويتم اتخاذ قرار التصحيح قبل أن تنتهي العملية بكاملها ؛

* تطبيق مراقبة بعدية : يتم مقارنة النتائج مع المعايير بمجرد انتهاء العملية ، إذا الحركة التصحيحية هنا لا

تخص إلا عملية جديدة لاحقة .

- أخيراً يمكن عدم فعل أي شيء لان الانحراف ناجم عن حادث عابر ليس له أي علاقة مع المسار الموجود تحت الرقابة.

ب) اتخاذ الإجراءات التصحيحية

وتمثل المرحلة الأخيرة حيث تقوم الإدارة ببعض التصرفات التي تؤدي إلى تصحيح الانحرافات المؤثرة في الأداء الفعلي وجهله يتباين عن المعايير الموضوعية ، وقد تتضمن هذه الإجراءات بتعديل المعايير ، أو القيام بتغيير الاستراتيجيات لذلك أن هذه العملية تشمل على مرحلتين هما تحديد أسباب الانحرافات والقيام بالتصرفات اللازمة لمعالجة تلك الانحرافات(4).

هناك مجموعة من التساؤلات التي يتطلب من الإدارة الإجابة عليها حتى تحدد الأسباب الحقيقية التي أدت

إلى ظهور الانحرافات في الأداء الفعلي عن المعايير الموضوعية وهي :

(1) فلاح حسن عداي الحسيني ومؤيد عبد الرحمان عبد الله الدوري ، (2000) : إدارة البنوك -مدخل كمي واستراتيجي معاصر . دار وائل للنشر . مصر . ص 216-217.

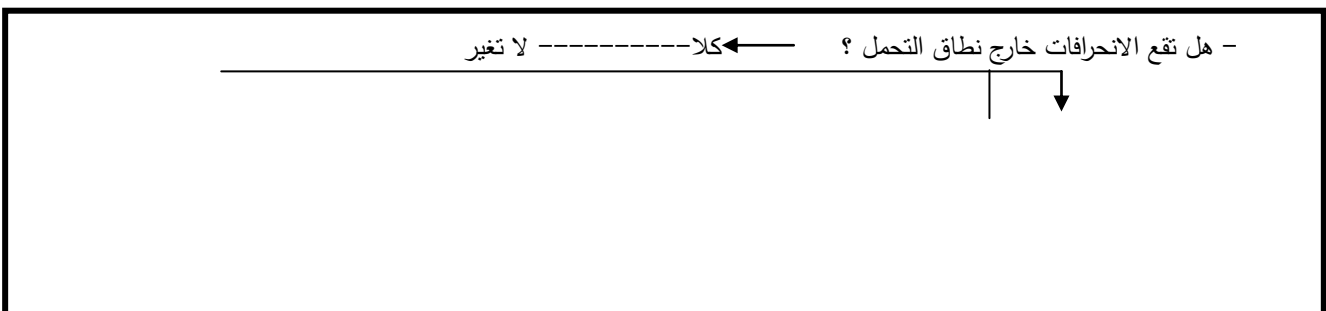
- هل تعد الأسباب التي أدت إلى ظهور الانحرافات أسباباً داخلية أم خارجية ؟

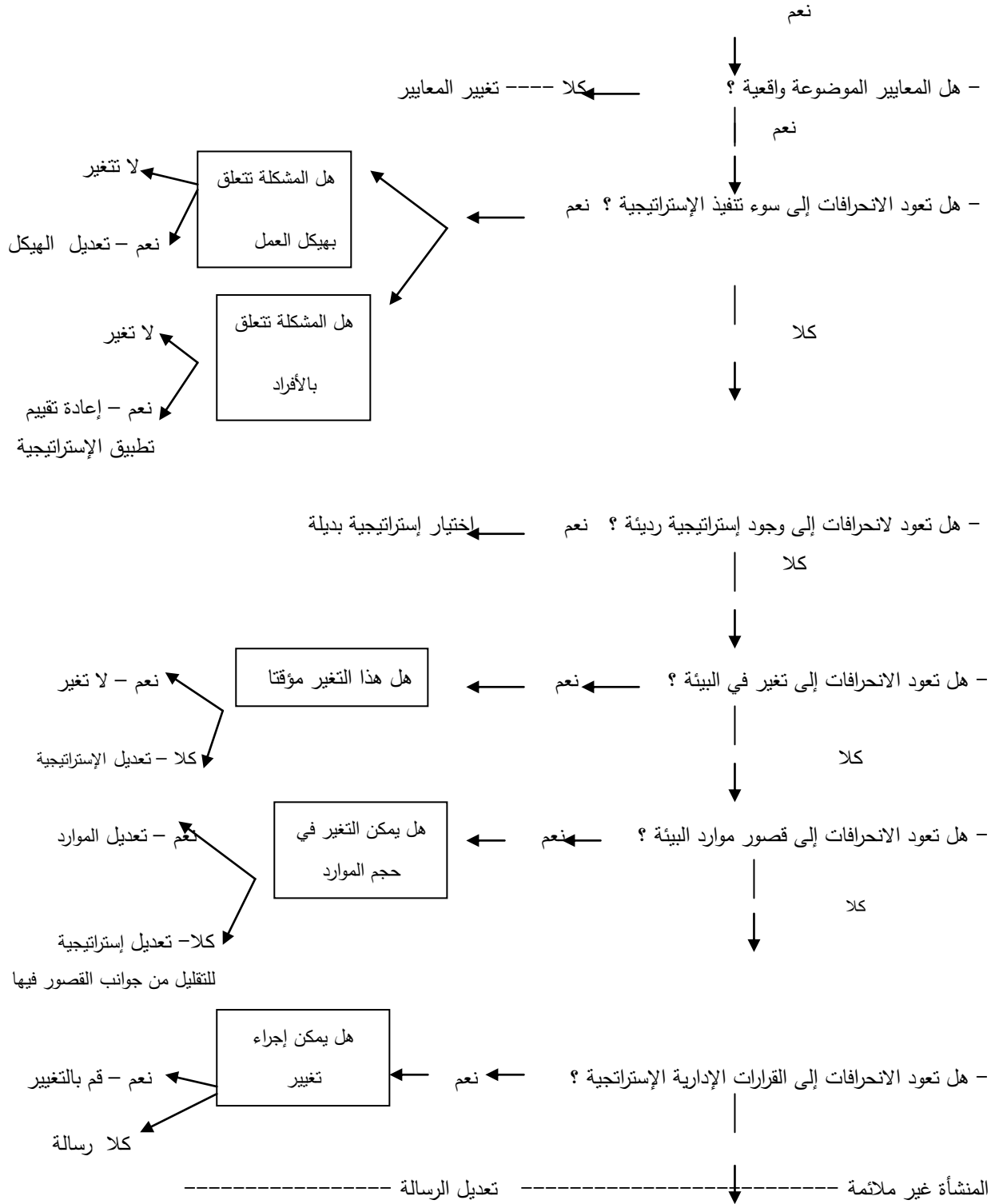
- هل هذه الأسباب أسباب فحائية أم كان من المفروض التنبؤ بها مقدماً ؟

- هل أن هذه الأسباب ستكون موجودة بصورة مستمرة أم بصورة مؤقتة ؟

- هل تعد الإستراتيجية الحالية ملائمة في ظل أسباب الانحرافات الحالية ؟
 - هل يوجد لدى المنشأة قدرة على التعامل مع هذه الأسباب التي أدت إلى ظهور الانحرافات ؟
- والشكل التالي يعكس نموذجا معيناً لتحديد أسباب الانحرافات حيث يشتمل الأسئلة السابقة وبعض الأسئلة الأخرى:

الشكل (10.3): أسباب وجود الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية





المصدر: فلاح حسن عداي الحسيني ومؤيد عبد الرحمان عبد الله الدوري، (2000) : إدارة البنوك -مدخل كمي واستراتيجي معاصر. دار وائل للنشر. مصر. ص 216-217.

(ج) خصائص الحركات التصحيحية أي حركة تصحيحية فعالة يجب أن تكون سريعة وملائمة كما يلي :

- سرعة : السرعة في اتخاذ قرار التصحيح (بمجرد ظهور الانحراف) عنصر أساسي في فعالية المراقبة ، لان أي حركة تصحيحية متأخرة ، قد ينجر عنها أثر عكسي على الأنظمة تحت الرقابة .

غير أن تحديد وتفسير المعلومة يأخذ وقتا حتى بوجود نظام معلومات سريع جدا، إذا فمن المهم البحث عن كيفية تقليل الوقت بين ظهور الخلل وتصحيحه.

- ملائمة: يجب أن تركز الحركات التصحيحية على العناصر التي تؤثر بصفة كبيرة على النتائج ومن المهم استعمال قوة ملائمة في التصحيح ، فلا تكون جد قوية ولا جد ضعيفة .

خلاصة الفصل الثالث

نستطيع أن نستنتج من هذا الفصل الثالث أن مفهوم الأداء مفاده قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية و المتمثلة بإجماع المفكرين في البقاء و النمو و لن تتمكن من ذلك إلا إذا اهتمت بالجوانب المفسرة للأداء ومنه اهتمامها بالكفاءة والفعالية والإنتاجية والتنافس و المردودية .

من ناحية أخرى، تكتسي ثقافة أفراد المؤسسة أهمية بالغة من حيث تأثيرها على أداء المؤسسة التي ينتمون إليها ، ويكون ذلك من خلال مواكبة مختلف تغييرات المحيط أو رفضها و الإنغلاق أمامها ، و المؤسسة القادرة على تجاوز التقلبات السياسية ، الاجتماعية ، التكنولوجية، ... الخ، من المتوقع إن يكون أدائها مرتفع .

كما أن عملية قياس الأداء هي جزء من عملية المراقبة وهي بذلك تكسي أهمية بالغة عند مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ، و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتقليص الفجوة بينهما و يستخدم في ذلك مؤشرات قد تكون مالية أو غير مالية و إلا انه سيتحسن استعمال كليهما حتى تكون للمسیر نظرة دقيقة عما يجري في المؤسسة و من الواضح أن الموازنات التقديرية كأداة من أدوات مراقبة التسيير و تنفيذ التخطيط الاستراتيجي في المدى القصير لها مكانة بالغة في تقييم الأداء من خلال مقارنة الإنجازات لما تم التخطيط لتنفيذه، و إعطاء فرصة اتخاذ الإجراءات الضرورية في الوقت المناسب و القيام بالتصحيحات اللازمة وذلك يساهم في تحسين الأداء.

الفصل الرابع : مدخل تطبيقي للموازنات التقديرية في تحسين الأداء/سونلغاز

مقدمة

بعدها تطرقنا من خلال الفصول الثلاثة السابقة إلى التحليل النظري لأهم ما ورد عن الموازنات التقديرية وعن الأداء بصفة عامة وأداء المؤسسة الإقتصادية بصفة خاصة، ارتأينا من خلال هذا الفصل الرابع إلى دراسة ميدانية واخترنا لذلك المؤسسة العمومية الإقتصادية والمسماة سونلغاز شركة الأسهم والمديرية الجهوية للتوزيع لولاية باتنة وقد حددنا البعد الزمني لدراستنا لسنة 2007.

إن أهمية الموازنات التقديرية ودورها في تحسين الأداء لن نتمكن من إبرازه إلا من خلال الدراسات الميدانية المدعمة بأرقام ونتائج تؤدي إلى التفسيرات والإستنتاجات اللازمة حول موضوع دراستنا، ومؤسسة سونلغاز تستند بصفة واسعة إلى نظام الموازنات التقديرية في تحديد أهدافها و إعداد خططها و تقييم أداؤها ثم إتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ، و هذا ما يجعل دراستنا تتدعم بأكثر واقعية و موضوعية .

و قد قسمنا هذا الفصل التطبيقي إلى المباحث الرئيسية التالية :

- تقديم مجمع سونلغاز؛
- توجيهات وفرضيات إعداد الموازنات التقديرية لسنة 2007؛
- عقد التسيير والموازنات التقديرية للمديرية الجهوية للتوزيع باتنة لدورة 2007؛
- مقارنة الإنجازات بالأهداف والتقديرات واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

1.4. تقديم مجمع سونلغاز (groupe sonelgaz)

1.1.4. نبذة تاريخية لمؤسسة سونلغاز

في 1947 نشأت المؤسسة العمومية المسماة " كهرباء وغاز الجزائر " EGA، نشاطها يتمثل في إنتاج الكهرباء ونقل وتوزيع الطاقة الكهربائية .

بعد الاستقلال، أنشئت المؤسسة الوطنية للكهرباء والغاز واستبدلت مؤسسة " كهرباء وغاز الجزائر " طبقاً لأحكام المرسوم رقم 69-59 والمؤرخ في 26 جويلية 1969 الوارد في الجريدة الرسمية لـ : 01 أوت 1969. هذا المنشور عين له من أجل مهمة عامة ، للسياسة الطاقوية الداخلية للبلاد .

فاحتكار الإنتاج ، النقل ، التوزيع ، الاستيراد ، وتصدير الطاقة الكهربائية المخصصة لسونلغاز قد تم تدعيمها.

في سنة 1983 تمت إعادة هيكلة سونلغاز في تطبيق جديد ومباشر للحكومة لتعطي 06 فروع جديدة كالتالي :

- AMC : صنع العدادات وأدوات التقدير والمراقبة ؛

- KAHRAKIB (كهرباب): تركيب الهياكل المخالفة والمنشآت الكهربائية ؛

- KAHRIF (كهريف): للإنارة وإيصال الكهرباء ؛

- KANAGAZ (كنغاز): إعداد قنوات نقل وتوزيع الغاز؛

- INERGA (إنارغا) : أعمال الهندسة المدنية؛

- ETTERKIB (التركيب) : للتركيب الصناعي.

في سنة 1991 وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 91-475 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991، غيرت سونلغاز طبيعة قضائها لتصبح منشأة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري (EPIC) ومنه تغيير الشكل القانوني لها.

وفي سنة 1995، أكد المرسوم رقم 25-280 والمؤرخ في 17 سبتمبر 1995 على كون سونلغاز منشأة عمومية ذات طابع صناعي و تجاري ، و تدمج تحت وصاية الوزارة المكلفة بالطاقة و المناجم حيث أن سونالغاز وهبت الشخصية المعنوية و تمتعت بالاستقلالية المالية ، و يعرف المرسوم مهام سونلغاز بالشكل الآتي :

- تأمين الإنتاج، النقل و التوزيع للطاقة الكهربائية؛

- تأمين التوزيع العمومي للغاز في إطار مهمتها من اجل الخدمة العمومية.

أما في سنة 2002، و بموجب المرسوم الرئاسي رقم 02-195 و المؤرخ في 01 جوان 2002 الذي ينص على أن المنشأة العمومية ذات الطابع الصناعي سونلغاز تتحول إلى مؤسسة ذات أسهم (SONALGAZ.SPA) دون إنشاء شخصية معنوية جديدة ، والتي تتصرف برأس مال اجتماعي

يقدر ب : مئة وخمسين مليار دينار جزائري (150 000 000 000 دج) كامل وقابل للتنفيذ و موقع و محرر من طرف الدولة ، و هو رأس مال موزع على مئة و خمسين ألف دج ، قيمة كل سهم مليون دج (1 000 000 دج).

تعد سونلغاز على رأس المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية القوية في السوق المحلي و تطمح في المستقبل القريب على أن ترتب ضمن المؤسسات الخمس الأوائل في قطاع الكهرباء والغاز في حوض البحر الأبيض المتوسط في المجالات التالية:

* جودة الخدمات؛

* جودة التسيير؛

* إدارة الأعمال؛

* سياسة تقليص التكاليف.

واعتبرت ذلك بمثابة أهداف إستراتيجية تعمل على تحقيقها على المدى القريب و المتوسط من خلال العمل على إقامة ثقافة التسيير تقوم على القيم التالية :

-تجسيد شعار خدمة الزبون ميدانيا ؛

-ربط مفهوم الجودة في العمل بمنتج سونلغاز ؛

-الكفاءة في الأداء و الفعالية و النتائج لضمان المر دودية ؛

-الاهتمام بتطبيق قواعد و مبادئ الإدارة المفتوحة من اجل تحقيق التحسين المستمر للأداء التنافسي

و تهدف سونلغاز حسب المادة (6) من المرسوم الرئاسي السابق الذكر إلى (رقم 02-195 ل01/06/2002):

-إنتاج الكهرباء سواء في الجزائر أو في الخارج ونقلها و توزيعها و تسويقها؛

-نقل الغاز عن طريق القنوات سواء في الجزائر أو في الخارج و تسويقه ؛

-تطوير و تقديم الخدمات بكل أنواعها ؛

-دراسة كل شكل و مصدر للطاقة و ترقيته و تميمينه؛

-تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية و كل نشاط يمكن أن

تترتب عنه فائدة لسونلغاز ،وبصفة عامة كل عملية مهما كانت طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة بهدف

الشركة، لاسيما البحث عن المحروقات و استكشافها و إنتاجها و توزيعها ؛

-تطوير كل شكل من الأعمال المشتركة في الجزائر والخارج مع شركات جزائرية أو أجنبية؛

-إنشاء فروع، وأخذ مساهمات وحياسة كل حقيبة أسهم وغيرها من القيم المنقولة في كل شركة موجودة أو

سيتم إنشاؤها في الجزائر أو في الخارج.

وطبقا لأحكام القانون رقم 02-01 ل 05 فيفري 2002 ، والمتعلقة بالكهرباء وتوزيع الغاز بواسطة القنوات ،

أصبح نشاط إنتاج وتوزيع الغاز الطبيعي مفتوحا على المنافسة ولم يعد احتكار مؤسسة سونلغاز لوحدها .

2.1.4 . التنظيم العام لمجمع سونلغاز

إن القانون رقم 01-02 لـ 05 فيفري 2002 أوجب على سونلغاز إعادة النظر في تنظيمها حتى يصبح متماشيا مع أحكامه ويسمح بتنفيذ الإستراتيجية العامة لسونلغاز ووضع الخطط اللازمة التي تمكن من تحقيق الأهداف المسطرة . يضم الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز مايلي :

- مجلس الإدارة : ويعتبر بأعضائه المدوبين كأعلى هيئة ؛

- المدير الرئيس العام للمجمع : ويتحكم في أربع مدراء فرعيين موزعين حسب أربع مستويات هرمية والتي بدورها تتفرع إلى خمسة عشر مدير مركزي موزعين كمايلي :

المستوى الأول :

- مديرية الأعمال والضبط؛
- مديرية الموارد البشرية ؛
- مديرية المحاسبة ومراقبة التسيير؛
- مديرية الإستراتيجية والتطوير .

المستوى الثاني :

- مديرية التنظيم والإعلام الآلي ؛
- مديرية المالية ؛
- مديرية الإدارة العامة .

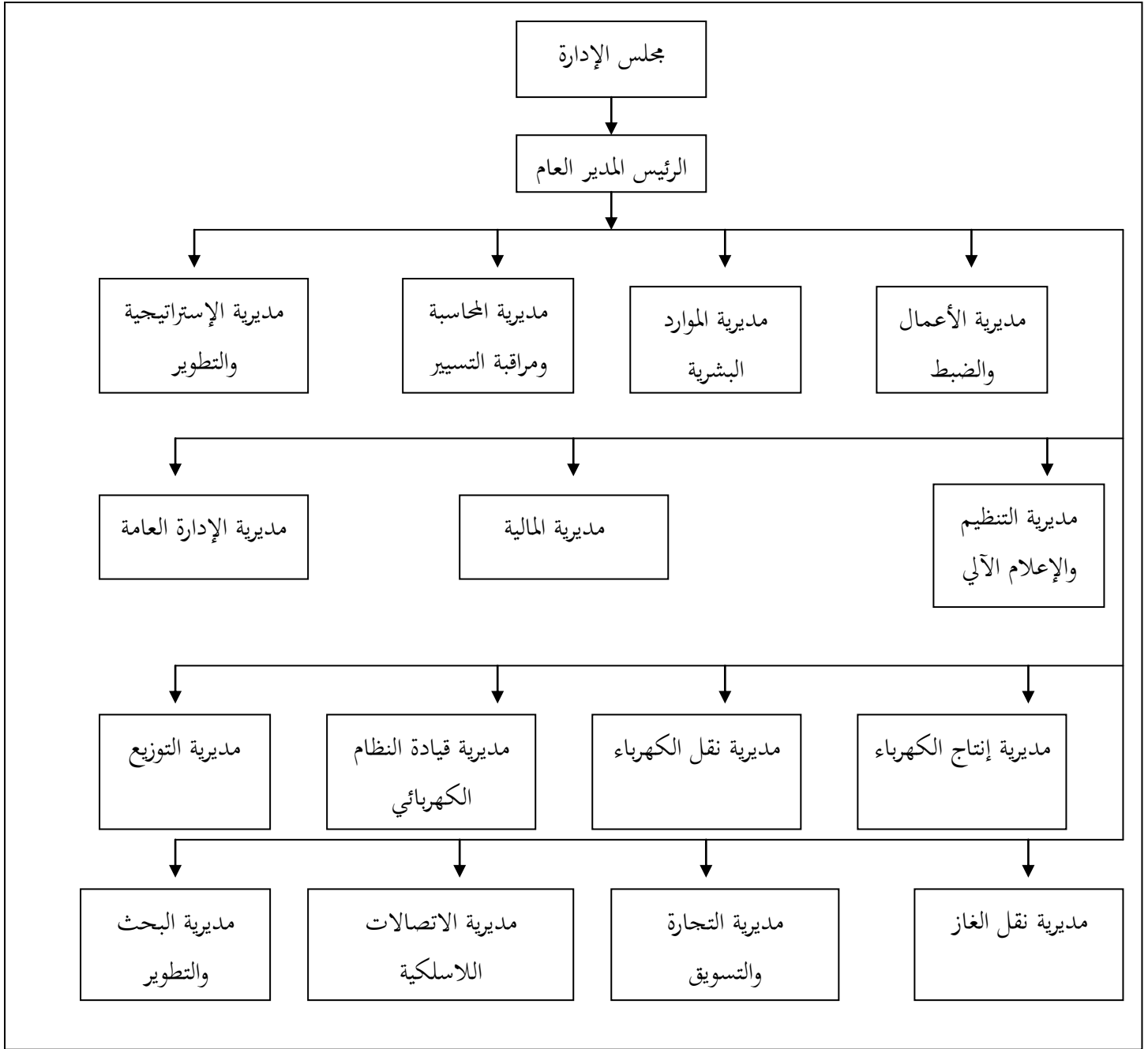
المستوى الثالث :

- مديرية إنتاج الكهرباء؛
- مديرية نقل الكهرباء ؛
- مديرية قيادة النظام الكهربائي ؛
- مديرية التوزيع .

المستوى الرابع :

- مديرية نقل الغاز ؛
- مديرية التجارة والتسويق ؛
- مديرية الاتصالات اللاسلكية؛
- مديرية البحث والتطوير .

الشكل (4، 1) : الهيكل التنظيمي العام لمجمع سونلغاز .



المصدر : من وثائق المؤسسة .

من المخطط السابق نستنتج أن مجمع سونلغاز يتكون من الشركة الأم وشركات مساهمة فيها ، كما أنها تضم أجهزة اجتماعية كما نص عليها القانون رقم 02-01 ل 05 فيفري 2002 وهي :

(أ)الجمعية العامة (المادة 09)

تتكون الجمعية العامة من ممثلين الدولة التاليين:

- الوزير المكلف بالمالية؛
- الوزير المكلف بمساهمات الدولة ؛

- ممثل رئاسة الجمهورية ؛

- المسؤول عن المؤسسة المكلفة التخطيط .

تتعقد الجمعية العامة بحضور الرئيس المدير العام للمجمع تحت إشراف سونلغاز على الأمانة للجمعية مرة واحدة على الأقل كل سنة في دورة عادية ، وفي دورة غير عادية كلما اقتضى الأمر ، بناء على استدعاء من رئيسها أو بطلب من اثنين من أعضائها على الأقل أو من محافظ أو من محافظي الحسابات أو الرئيس المدير العام للمجمع .

ب) مجلس الإدارة (المادة 10)

يتكون مجلس الإدارة والذي يترأسه الرئيس المدير العام لمجمع سونلغاز من الأعضاء التاليين:

- ممثل الوزارة المكلفة بالطاقة ؛

- ممثل الوزارة المكلفة بالمالية ؛

- ممثل الوزارة المكلفة بالتجارة؛

- ممثل الوزارة المكلفة بالمساهمات الدولة ؛

- ممثل الوزارة المكلفة بالجماعات المحلية ؛ - ممثلين اثنين للعمال ؛

- الرئيس المدير العام للمجمع ؛

- الرئيس المدير العام لفرع نقل الكهرباء التابع للمجمع ؛

- الرئيس المدير العام لفرع نقل الغاز التابع للمجمع ؛

- الرئيس المدير العام لفرع الإنتاج التابع للمجمع ؛

- الرئيس المدير العام لفرع التوزيع التابع للمجمع .

عضوية مجلس الإدارة محدد بأربعة سنوات والتعيين من طرف الوزير المكلف بالطاقة.

يدرس مجلس الإدارة كل ما يتعلق بالمجمع من مشاريع وتقارير ومساهمات... الخ، وتبقى الموافقة النهائية من

اختصاص الجمعية العامة التي يتم تبليغها من طرف مجلس الإدارة.

ج) الرئيس المدير العام

يعين بمرسوم رئاسي وتخول له الصلاحيات والمهام التالية والمنصوصة في قانون 02- 01 ل 05 فيفري 2002 :

- تسيير وإدارة "سونلغاز ش.ذ.أ " وتمثيلها في كل أعمال الحياة المدنية وممارسة سلطة سلمية على مستخدمي

الشركة؛

- الإنتاج، النقل ، التوزيع ، التجارة الكهربائية داخل الجزائر وخارجها ؛

- نقل الغاز لأجل تلبية احتياجات السوق الوطني ؛

- توزيع وبيع الغاز بواسطة قنوات والتي تفي كل الجزائر وتتعداها إلى الخارج ؛

- دراسة ترفيع وحلق القيمة لجميع أشكال مصادر الطاقة ؛

- العمل على التطور بكل الوسائل والإمكانيات لجميع الأنشطة التي تمثل قيد مباشر أو غير مباشر مع الصناعات الكهربائية والغازية بالإضافة إلى جميع الأنشطة القابلة للاسترجاع بصفة مباشرة أو غير مباشرة ، وذلك بمراعاة هدف الاجتماعى لاسيما البحث في تصدير الكهرباء ؛
- العمل على تطوير كل أشكال الأنشطة المساعدة أو القرنية في الجزائر و خارجها مع المؤسسات الجزائرية أو الأجنبية ؛
- خلق فروع و طاقات للمشاركة و حيازة كل محافظ الأوراق المالية و الأسهم و القيم الأخرى العقارية في كل المؤسسات المعترف بها و الموجودة أو التي في إطار الانجاز في الجزائر و في الخارج .

د) الأنشطة القرية لمجمع سونلغاز

1. فرع أنشطة الأشغال

يمثل هذا الفرع الشركات التابعة لمجمع سونلغاز و التي يكمن نشاطها أساسا في انجاز و إنشاء الاستثمارات الطاقوية و هي:

- *مؤسسة انجاز المنشآت الأساسية 'INERGA': تقوم هذه المؤسسة بالدراسات و الانجازات اللازمة للمنشآت الطاقوية و الصناعية و العقارية ، تأسست سنة 1979 و تفرعت عن سونلغاز سنة 2006.
- *شركة التركيب الصناعي 'ETTARKIB': مهمتها تركيب المنشآت و صيانتها ، و تساهم في جميع الأنشطة الاقتصادية الطاقوية على المستوى الوطني ، تأسست سنة 1978 و تفرعت عن سونلغاز سنة 2006.
- *شركة الأشغال الكهربائية 'KAHRIF': تنشط شركة كهريف أساسا في انجاز المنشآت الطاقوية ، الخطوط ، المراكز التحويلية للجهود باختلاف قوته ، و الشبكات الجوفية الناقلة الكهرباء و الغاز و الألياف البصرية و المياه ، تأسست سنة 1982 و تفرعت عن سونلغاز سنة 2006.
- *مؤسسة الأشغال و التركيبات الكهربائية 'KAHRIB': مهمتها انجاز المنشآت الكهربائية عالية الجهد و المراكز التحويلية للطاقة الكهربائية ، تأسست سنة 1982 و تفرعت عن سونلغاز سنة 2006.
- *المؤسسة الوطنية لانجاز القنوات الناقلة 'KANAGAZ': مهمتها تتمثل أساسا في دراسة انجاز قنوات نقل الغاز و توزيعه و انجاز المنشآت التابعة للقنوات كمحطات الضغط و الضخ . تأسست سنة 1983 و تفرعت عن سونلغاز سنة 2006.

2. فرع الأنشطة المهنية

- يتمثل هذا الفرع في نشاط الإنتاج و توزيع الطاقة من كهرباء و غاز و هي:
- *شركة تسيير شبكة نقل الكهرباء 'GRTE': تتكفل باستغلال و صيانة و تطوير شبكة نقل الكهرباء بأقل تكلفة وجودة مميزة.
- *شركة إنتاج الكهرباء 'SPE': مهمتها إنتاج الطاقة الكهربائية انطلاقا من مصادر حرارية و مائية و تسويقها من بعد ذلك .

***متعامل المنظومة الكهربائية 'OS'**: تتولى هذه الشركة تسيير وتنسيق منظومة الإنتاج والنقل للكهرباء للوصول إلى التوازن الدائم بين الإنتاج والإستهلاك للكهرباء.

***شركة تسيير شبكة النقل الغاز 'GRTG'**: مهمة هذه الشركة نقل الطاقة الغازية عبر القنوات وفي تطوير الشبكة قصد الحصول على قدرة مناسبة في مجال القدر المنقول والإحتياطي من الطاقة للوفاء بالطلب.

***سونلغاز التوزيع**: مهمة سونلغاز التوزيع استغلال وتسويق وتطوير وصيانة شبكة توزيع الكهرباء والغاز وكذلك ربط الزبائن الجدد وتنقسم سونلغاز التوزيع إلى 4 شركات هي:

- سونلغاز توزيع الجزائر: متواجد في مدينة الجزائر العاصمة وتغطي نواحي الجزائر العاصمة بومرداس وتيبازة؛

- سونلغاز توزيع الوسط: مقرها مدينة البليدة وتغطي كل ولايات الوسط الجزائري؛

- سونلغاز توزيع الغرب: مقرها مدينة وهران وتغطي كل ولايات الغرب الجزائري؛

- سونلغاز توزيع الشرق: مقرها مدينة قسنطينة وتغطي كل ولايات الشرق الجزائري.

3. فرع الأنشطة المحيطة

ولدينا ضمن الأنشطة المحيطة الشركات الآتية:

المصرف الجزائري للمعدات الكهربائية والغازية 'CAMEG': مهمة المصرف تسويق العتاد الكهربائي والغازي على كافة التراب الوطني إضافة إلى خدمات أخرى كتأجير آليات النقل وشحن البضائع على سبيل المثال؛

صيانة وخدمات السيارات 'MPV': مهمة الشركة صيانة السيارات وعتاد النقل الثقيل السابع لسونلغاز ونقل الأشخاص والبضائع والمعدات؛

شركة خدمات المحولات الكهربائية 'SKMK': مهمة الشركة تتمثل في تقديم وتركيب مراكز التحويل الكهربائية وإنجاز خطوط جوفية للجهد المتوسط والمنخفض؛

الشركة الجزائرية لتقنيات الإعلام 'SATINFO': مهمة الشركة تصميم وإنجاز كل ما يتعلق بإصدار وطبع وتصوير وتقديم الخدمات في المجال السمعي البصري والورق؛

شركة أعمال الصيانة للتجهيزات الصناعية 'MEI': مهمة الشركة صيانة التجهيزات الصناعية وإنتاج الطاقة؛

شركة النقل والصيانة الإستثنائية للتجهيزات 'TRANS' الصناعية والكهربائية: مهمة الشركة النقل والصيانة خارج العيار أو ذوي الطابع الإستثنائي؛

شركة الوقاية والعمل في كنف الأمن والسلامة 'SPAS': مهمة الشركة الحراسة والمراقبة لمقرات منشآت مجمع سونالغاز على كافة التراب الوطني.

. فندق مس بلانتور 'HMP': مهمته إيواء مستخدمي سونالغاز بسبب التنقلات أو التجمعات المختلفة على مستوى العاصمة نظرا لتموقع الفندق المتواجد بالجزائر العاصمة؛

مركز البحث والتنمية في الكهرباء والغاز 'Credeg': مهام المركز متعددة ونذكر منها :

- المبادرة بتقنيات وتكنولوجيات جديدة ؛

- تطوير وترويج استخدام الطاقة المتجددة؛

- التوجيه والاستشارة في المجال الصناعي؛

- اختيار مختلف العتاد الغازي والكهربائي.

. معاهد التكوين: تتولى هذه المعاهد وعددها أربعة مهمة تكوين وتطوير كفاءات الموارد البشرية للمجمع

وحتى خارج المجمع من خلال إبرام صفقات في التكوين المتخصص لمؤسسات خارج سونالغاز؛

سونالغاز طب العمل 'SMT': مهمة الشركة تسيير النشاط الطبي الخاص بالعمل.

2.4. المديرية الجهوية للتوزيع -باتنة

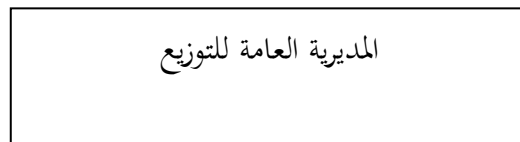
لقد قمنا باختيار المديرية الجهوية للتوزيع لباتنة التابعة لسونالغاز توزيع الشرق .

قامت سونالغاز بفتح عدة وكالات على مستوى التراب الوطني للتقرب أكثر من الزبائن وتحسين مستوى الخدمات المقدمة . ولجذب والحفاظ على الزبائن تم طرح عدد معين من الخدمات على مستوى كل الوكالات والتي تشبع احتياجاته، وبذلك أصبح لسونا لغاز حلول لمشاكل الأفراد بالخصوص، والمؤسسات على العموم ، الذين يبحثون عن الأمان والراحة. وللإجابة على هذه الاحتياجات، تعرض سونالغاز خدمات مختلفة، ومن أجل ذلك، تعتبر الوكالة الحلية الأساسية المتعددة الاستغلال لسونالغاز، فهي قادرة بفضل هيكلها على استقبالها ومعالجتها الفعالة من أجل إشباع الزبون مهما كانت طبيعتها وقطاع نشاطها.

حتى يتسنى لسونا لغاز تلبية الحاجيات في الظروف الملائمة وتعظيم المنفعة في أحسن الظروف، قام مجمع سونا لغاز بتبني أنواع معينة من الهياكل التنظيمية فيما يتعلق بنشاط التوزيع نذكر أهم هذه الهياكل : " سونلغاز التوزيع" و"المديرية الجهوية للتوزيع" .

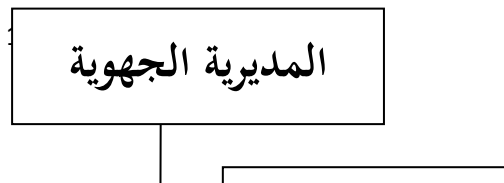
ونظرا للبعد المكاني والبعث الزمني لموضوع دراستنا، نقدم فيما يلي الهيكل التنظيمي الرسمي والمقرر سنة 2005 لسونالغاز توزيع الشرق وهي المديرية العامة على مستوى الشرق الجزائري (19مديرية جهوية للتوزيع تابعة لها) وللمديرية الجهوية للتوزيع بباتنة.

الشكل (2.4) سونالغاز توزيع الشرق (SDE) ، المقر: قسنطينة



الشكل (3،4) : المديرية الجهوية للتوزيع باتنة (المقر: ولاية باتنة)

المديرية الجهوية



3.4 . الموازنة التقديرية للمديرية الجهوية للتوزيع – باتنة لسنة 2007.

1.3.4 . التوجيهات والفرضيات أو الأهداف العامة لسونلغاز orientations et hypotheses budgetaire

إن الخطوة الأولى والأساسية في إعداد الموازنات التقديرية على مستوى كل المديريات الجهوية للتوزيع لسونالغاز هي تحديد أهداف دورة الموازنة من خلال توجيهات وفرضيات تمثل الإستراتيجية العامة لسونالغاز ، وتحدد على مستوى المجموعة من خلال اجتماعات متتالية للطاقم المسير، ودراسات وتحليل لمختلف النتائج السابقة والظروف الحالية والمتوقعة على المستوى المحلي (الوطني) وحتى الخارجي .

بعد تحديد توجيهات وفرضيات إعداد الموازنات التقديرية تقوم المديرية المركزية للمالية والمحاسبة ومراقبة التسيير على مستوى المجموعة بإرسال تعليمة (Note service) إلى كل الفروع التابعة لها للمتابعة والتطبيق والتي هي بدورها ترسلها إلى المديريات التابعة لها.

توجيهات وفرضيات الموازنة التقديرية لسونالغاز لدورة 2007 تم إرسالها واستلامها من طرف المديرية الجهوية للتوزيع بانته تحت إشراف المديرية العامة للتوزيع بالشرق بقسنطينة ، وقد حددت فرضيات وتوجيهات سوف نردها في بقية هذا الفصل .

1.1.3.4 . توجيهات إعداد الموازنات التقديرية

أ) تقليص نسبة ضياع الطاقة والتركيز على تحصيل الحقوق

يمثلان هذين العنصرين أولويات دورة 2007 ويجب الحد من النتائج التي تتدهور من دورة إلى أخرى، وذلك من خلال وضع خطط استعجاليه أساسها الفوترة وتسجيل الإستهلاكات الدقيق والشامل، وتحديد الغش لدى المستهلكين مع الاهتمام بتطهير وتحصيل الحقوق .

إن خطورة الوضع تفرض تطبيق مستعجل لخطط هدفها تحسين النتائج قبل نهاية 2007 وتقليص نسب ضياع الطاقة لتحقيق أهداف الدورة المسطرة في إطار التخطيط الاستراتيجي لمجمع سونالغاز ككل .

ب) مداومة الخدمة

1. في الإنتاج

الأهداف الأساسية للمجمع في الإنتاج ولتلبية الطلب على الكهرباء تتمثل في تدعيم وسائل الإنتاج طبقا لآجال التعاقدية للإنجاز وللتشغيل لمختلف وسائل الإنتاج المنجزة .

يجب أن يعلن على أهداف جاهزة المركزيات الكهربائية (Centrales électriques)

الطاقات الجديدة للإنتاج والتشغيلات المنتظرة تتمثل في :

- الإعلان عن طلب عروض لمركزيات جديدة ؛

- المركزية الجديدة لبر واقية ؛

- التشغيل الكامل لمركزية سكيكدة ؛

- مولدات الطاقة للجزائر العاصمة وعناية .

2. في نقل الغاز

- تجسيد عمليات تقوية شبكة نقل الغاز في أقرب الآجال، خاصة لفترة الشتاء ل 2007؛

- الإسراع في تنفيذ الخطط المتعلقة بعصرنة الاستغلال (الاستغلال الآلي عن بعد، الحساب الالكتروني... الخ

؛ (

- تجسيد العمليات المرتبطة ببرامج توزيع الغاز .

ج) تحسين النتائج المالية و وضعية الخزينة

إن الاستثمارات المبرجة في الإنتاج ذات أهمية بالغة للتطور، خاصة فيما يتعلق بشبكة نقل الطاقة التي سوف تؤدي إلى احتياجات في الخزينة لم يسبق للمجمع وأن صادفها من قبل . وتغطية هذه البرامج ماليا سوف تكون أساسا من الأموال الخاصة لتفادي اللجوء إلى الاستدانة، فكل المؤسسات التابعة للمجمع مطالبة بتسيير فعال لتحسين النتائج المالية ووضعية الخزينة.

الخطط الواجب تنفيذها تتمثل بالخصوص في :

- زيادة رقم الأعمال والمبالغ المحصلة من خلال تقليص نسب الضياع وتحسين تحصيل الحقوق؛
- الحد من أعباء التسيير وخاصة في الإستهلاكات والخدمات ؛
- تحسين تسيير برامج الاستثمار وذلك من خلال :
- * التحكم أكثر في الآجال وفي تكاليف الانجازات بفضل متابعة مالية و مادية دائمة للبرامج ؛
- * التطبيق الصارم للإجراءات الجديدة المتعلقة بكيفية منح الصفقات على مستوى المجمع ؛
- * أكثر نضج وواقعية في اتخاذ قرارات الاستثمار .

د) التنظيم

إن الأشغال التنظيمية للدورة تتمثل في :

- توحيد التنظيم والتسيير للمؤسسات التابعة للمجمع ؛
- استقلالية نشاطك التكوين كمؤسسة تابعة للمجمع؛
- توحيد التنظيم على مستوى المؤسسة الأم .

هـ) توجيهات أخرى

التوجيهات الأخرى المتعلقة بدورة 2007 تتمثل في :

1. التجارة

الأخذ بعين الاعتبار إنشغالات الزبائن المختلفة مع إعطاء الأولوية لتوسيع الشبكة بالإيصال الجديد ومدامومة الخدمة والتدخل للإصلاح والفوترة . هذا ما يمكن المؤسسة من مواجهة المنافسة نظرا لانفتاح السوق وما قد يترتب عنه من تقلبات .

2. المحاسبة - المالية - التسيير

تطبيق برامج التطهير وتوحيد الحسابات على مستوى المجمع، خاصة في ما يتعلق بالتوزيع وبالمجمع (التوحيد للمجمع) وهي الأهداف الرئيسية ل 2007.

هذه البرامج التطويرية لضبط معايير تسيير المؤسسات التابعة للمجمع لممتلكاتها (استثمارات زبائن، ..الخ) يجب أن تركز على :

- القيام بالإجراءات اللازمة لتلبية تحفظات محافظ الحسابات ؛
 - تنصيب فرق متخصصة في مجال تطهير الحسابات؛
 - القيام بتسوية حسابات الحقوق وتطهيرها وفقا للبرنامج المسطر من طرف المجمع .
- وهناك أولويات أخرى بالنسبة لدورة 2007 تتمثل في :
- إعداد الوثائق الحتامية لدورة 2006 لكل المؤسسات التابعة للمجمع وفي الآجال ؛
 - تجسيد برنامج مراقبة التسيير وإعداد خريطة الأخطار وتنصيب وظيفة الرقابة التقنية للمجمع تحت التشغيل .

3. الموارد البشرية

- تجسيد الاحتياجات إلى التوظيف ، خاصة فيما يتعلق بإعادة تنظيم التوزيع ؛
- بالنسبة للتكوين، متضمنا التكوين بالوسائل الخاصة، يجب على وظيفة الموارد البشرية أن تركز على :
 - * الإسراع في تنفيذ البرامج المتعلقة بتحسين و عصرنه التسيير (المحاسبة، المالية، التجارة...الخ)،
 - * الأخذ بعين الاعتبار، وفي أقرب الآجال ، الحاجة إلى التكوين في مجال الخبرة في ميدان الدراسات (التخطيط ، التسعير ،..الخ) والمالية / المحاسبية وهذا في إطار إعادة تنظيم المؤسسة الأم ؛
- مواصلة عمليات الإصغاء إلى المستخدمين وتلبية حاجاتهم (الأجر ، تقييم مؤشر الإشباع للعمال وانشغالهم).

4. الإعلام الآلي - الاتصال

- إن الجهود الواجب بذلها في ميدان الإعلام الآلي والاتصال تتمثل في عصرنه أجهزة تسيير شبكات الإعلام الآلي (الشبكات المحلية، شبكات نقل الطاقة...الخ) ، والأولوية بالنسبة لدورة 2007 تتمثل في :
- مراجعة الأجهزة وخاصة جهاز تسيير الزبائن؛
 - الجهاز الجديد للمالية والمحاسبة للمجمع .

5. الأمن

- الأولويات المسطرة بالنسبة لدورة 2007 تتمثل في :
- الوقاية من الأخطار المرتبطة باستغلال الشبكات الكهربائية والغازية وبالأمن في العمل بصفة عامة ؛
 - تحسين العمالة والمحيط الخارجي (المسؤولين الإداريين، المؤسسات الباطنية...الخ) حول المشاكل الأمنية ؛
 - انطلاق نشاط لجنة الوقاية والأمن المؤسسي على مستوى المجمع والمؤسسات التابعة له .

و) التحكيم في الموازنات التقديرية والآجال

إن التحكيم في الموازنات التقديرية لكل المؤسسات التابعة للمجموعة يتم على مستوى مجالس الإدارة لتلك المؤسسات.

المديريات التابعة للمؤسسة الأم (المقر) تطبق الإجراء المعتاد والمتمثل في تقديم ما تم إعداده من موازنات إلى الرئيس المدير العام للفصل فيه، وهناك دراسة تمهيدية قبل ذلك من طرف المجلس التنفيذي.

إن الموازنات التقديرية لسنة 2007 يجب أن تأخذ بالحسبان الحاجة إلى تمويل الاستثمار والخزينة وذلك من خلال مايلي :

- إعداد جدول حسابات نتائج تقديري ؛
- إعداد جدول تمويل الاستثمارات؛
- إعداد مخطط الخزينة.

2.1.3.4 . فرضيات إعداد الموازنات التقديرية لسنة 2007

أ) سعر البيع

في غياب فرضية الزيادة في التسعيرة المطبقة عند الفوترة، إن أسعار البيع المتوسطة والخالية من الرسم على القيمة المضافة الواجب تطبيقها لتقييم إيرادات الكهرباء والغاز المقدرة لسنة 2007 تعطى في الجدول التالي :

العناصر	سعر البيع التقديري
الكهرباء(كيلوواط /ساعة (kWh))	
جهد عالي (HT)	2,1839 دج
جهد متوسط (MT)	3,2071 دج
جهد منخفض (BT)	3,7409 دج
الغاز (حرارية)/(thermie)	
ضغط عالي (HP)	0,1664 دج
ضغط متوسط (MP)	0,3303 دج
ضغط منخفض (BP)	0,3203 دج

ب)سعر الشراء للغاز الطبيعي

تشتري سونالغاز الغاز الطبيعي من سوناطراك بالتكلفة المتوسطة التقديرية للحريرة الخالية من الرسوم بـ 0.0883 دج بدلا من 0.084 دج وهي تكلفة سنة 2006 وقد احتسبت هذه التكلفة مع الأخذ بعين الاعتبار الأسعار الخالية من الرسم الجديدة مع افتراض ثبات سعر الدولار مقارنة بالدينار الجزائري كمايلي :

- في 01 جانفي 2006 : 819 دج لـ 1000 م³؛

- في 01 جانفي 2007 : 860 دج لـ 1000 م³ ، ومنه زيادة بـ 5 % مقارنة بـ 2006 .

ج) السعر المطبق لفوترة الطاقة والنقل

إن أسعار البيع للطاقة (الكهرباء) وللعبور بالنسبة لشبكات النقل للكهرباء والغاز المحددة في أول (01) جوان 2005 (إقرار مجلس ضبط أسعار الكهرباء و الغاز رقم CD/05 -06/ D لـ 30 ماي 2005 ومذكرة خدمة رقم PDG/05/775 - رقم DGDS/05/1594 لـ 07 جويلية 2005) تبقى سارية المفعول لسنة 2007 كمايلي :

سعر بيع الكهرباء الخالي من الرسوم إلى شركات التوزيع والى GRTE :

- من طرف شركة إنتاج الكهرباء (SPE) 1.18.... دج / كيلوواط ساعة ؛

- من طرف منتج آخر 2.20..... دج / كيلوواط ساعة .

سعر فوترة الخدمات المتعلقة بالعبور للشبكات :

نقل الكهرباء : 0.66 دج / كيلوواط ساعة

نقل الغاز : 0.04 دج / الحريرة

ملاحظة: إن أسعار البيع المطبقة من طرف شركة إنتاج الكهرباء SPE إلى المؤسسات التابعة للتوزيع يحتمل جدا تعديلها في 2007 للحصول على توازن نتيجة الاستغلال لشركة التوزيع للعزب وذلك، دون تغيير في السعر المتوسط لشركة إنتاج الكهرباء.

د) مشتقات الأسعار

1. نسبة أسعار الصرف : تقديرات استرداد السلع والخدمات تبنى على أساس الفرضيات التالية :

- 01 أورو = 93 دج ؛

- 01 دولار = 74 دج .

2. ارتفاع الأسعار في السوق الداخلي: ينتظر حدوث ارتفاع سنوي تقديري لأسعار عوامل الإنتاج بـ 3 %.

هـ) فرضيات الأعباء لإعداد موازنة 2007

1. التأمينات للمجمع

832,65 مليون دج	حرائق و الانفجارات
100 مليون دج	الكوارث الطبيعية (*)
52,65 مليون دج	المسؤولية المدنية
20 مليون دج	معدات النقل
60 مليون دج	نقل السلع
2,5 مليون دج	السفر
1067,80 مليون دج	المجموع
(*) مبلغ التسييق في انتظار توقيع الصفقة	

2. مبالغ التأمينات لكل مؤسسة بنت

مبالغ التأمينات لدورة 2007، باستثناء نقل السلع والسفر وعتاد النقل معطاة في الجدول التالي:

المجموع	تأمين المسؤولية المدنية	تأمين الكوارث الطبيعية	تأمين الأملاك	المؤسسات البنت Filiales
665,15	0,12	6,83	658,20	إنتاج الكهرباء SPE
125,16	0,12	16,34	108,70	تسيير نقل الكهرباء GRTE
26,74	0,12	3,82	22,80	تسيير نقل الغاز GRTG
18,68	6	7,78	4,90	سونلغاز التوزيع للجزائر SDA
53,73	17,30	22,35	14,08	سونلغاز التوزيع للشرق SDE
47,19	15,20	19,63	12,36	سونلغاز التوزيع للمغرب SDO
35,32	11,35	14,71	9,26	سونلغاز التوزيع للوسط SDC
3,25	0,19	2,64	0,42	المؤسسة الأم Maison Mère
10,08	2,25	5,9	1,93	المؤسسات البنت المحيطة Filiales Périphériques
985,30	52,65	100	832,65	المجموع للمجمع سونلغاز

3. الإهتلاكات الصناعية

إن التقديرات للإهتلاكات لدورة 2007 تعدها المؤسسات البنت تبعا لطريقتين مثل ما هو معمول به على

مستوى مجمع سونلغاز وهما :

- الإهتلاك الخطي في المحاسبة التحليلية لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة لكل نشاط (إنتاج نقل الكهرباء

والغاز ، شبكة استغلال الكهرباء و الغاز، شبكة استغلال الكهرباء والغاز... إلخ) ؛

-الإهلاك المتناقص في المحاسبة العامة لحساب النتيجة (جدول حسابات النتائج) ينقسم إلى جزئين :

* إهلاك الاستغلال يحسب في نتيجة الاستغلال؛

* إهلاك خارج الاستغلال ويحسب في النتيجة خارج الاستغلال ويتمثل في جزء من فرق إعادة تقدير

الاستثمارات الخاضع للضرائب .

إن تقدير الإهلاكات لدورة 2007 يعد أساس الإهلاكات الحقيقية لسنة 2005 والتي يجب أن يضاف

إليها مبالغ إهلاك الإنجازات التي سوف تشغل ابتداء من 2007 والتي سبق وإن انطلقت في النشاط في سنة 2006.

4. المصاريف المالية

التقديرات موزعة وفقا للجدول التالي:

المبالغ بال د ج	المؤسسة البنت / النشاط
131 020 037 ,34	مسير شبكة نقل الغاز GRTG
1 567 835 885,30	سونلغاز إنتاج الكهرباء SPE
154 982 985,61	* حريرة متبخرة (Thermique Vapeur)
1 412 852 899,70	* حريرة غازية (Thermique gaz)
2 662 386 215 ,89	مسير شبكة نقل الكهرباء GRTE
79 973 570 ,77	سونلغاز التوزيع للجزائر SDA
73 165 711,52	← الكهرباء
6 807 859,25	← الغاز
33 736 931,01	سونلغاز التوزيع للوسط SDC
17 927 307,56	* منطقة سابقة للبلدية
2 343 602,13	← الكهرباء
	← الغاز
11 276 603,54	* منطقة سابقة لورقلة
2 189 417,78	← الكهرباء
	← الغاز
66 853 178 ,95	سونلغاز التوزيع للشرق SDE
19 734 056,20	* منطقة سابقة لقسنطينة
	← الكهرباء

9 420 663,81	← الغاز
13 270 257,21	* منطقة سابقة لسطيف ← الكهرباء
3160779,18	← الغاز
18 892 983,56	* منطقة سابقة لعنابة ← الكهرباء
2 374 439,00	← غاز
	سونلغاز التوزيع للغرب SDO
167 794 696,78	* منطقة سابقة لوهران ← الكهرباء
5 149 757,31	← الغاز
36 336 014,74	* منطقة سابقة للشلف ← الكهرباء
3 129 624 ,68	← الغاز
8 644357,69	منطقة سابقة لبشار ← الكهرباء
1 649 772,55	← غاز
1 176 012 626,23	المؤسسة الأم maison mère
5 917 745 279,11	المجموع

5. تكلفة المستخدمين سنة 2007

إن التقديرات لتكاليف المستخدمين لدورة 2007أخذت بعين الاعتبار: التقدم في السن، إعادة الترتيب في التصنيفات إلى درجات أعلى، التحويلات الموافق عليها كمحفز وعلاوة التشجيع .
انطلاقا مما سبق، التكلفة المتوسطة السنوية لمجمع سونالغاز سوف تعرف زيادة ب 5.4% مقارنة بسنة 2006 .
تكاليف مختلف فئات المستخدمين التقديرية لسنة 2007 تعطى كما يلي:

التغيير %	تقديرات 2007	انجازات 2006	الفئات
+ 4.5	829292	793225	الإيطارات
+ 5.6	633488	598816	أعوان التحكم

أعوان التنفيذ	453931	481843	+ 6.1
المجموع	618 644	652 227	+ 5.4

والتقديرات المخصصة لسونلغاز توزيع الشرق وهي أساس تقديرات المديرية الجهوية للتوزيع لباتنة تتمثل في :

إطارات : 760 686

أعوان التحكم : 564 011

أعوان التنفيذ : 437659

2.3.4 . عقد التسيير للمديرية الجهوية للتوزيع لباتنة

يمثل عقد التسيير بالنسبة لكل المديرية الجهوية للتوزيع على مستوى مجمع سونلغاز وثيقة يوقعها المدير الجهوي والمدير الرئيس العام وتتمثل في التزام من طرف المدير الجهوي بانجاز ما ورد في عقد التسيير خلال الدورة المعينة والتي مدتها تكون دائما سنة .

ويتم إعداد عقد التسيير على مستوى مديرية المحاسبة والمالية لسونلغاز التوزيع للشرق إنطلاقا من ثلاثة عناصر أساسية :

- فرضيات وتوجيهات المجمع ؛

- ما أسفر عنه مجلس إدارة سونلغاز التوزيع للشرق من أهداف وأولويات تحدد لكل مديرية جهوية تابعة لها ؛

- الوثائق المتضمنة تقديرات المديرية الجهوية للتوزيع والمعدة على مستوى هذه الأخيرة في قسم المالية والمحاسبة "مصلحة الموازنات التقديرية ومراقبة التسيير" ، وهي وثائق تمثل إعادة إدراج الأهداف العامة للمجمع والتي تعتبر إجبارية لمعظمها ، والموازنات التقديرية المعدة على أساس الفرضيات والتوجيهات للمجمع و لسونلغاز توزيع الشرق . وقد كان عقد التسيير للمديرية الجهوية للتوزيع لباتنة مطابقا لما قدمته هذه الأخيرة من أهداف ومن تقديرات كمية وقيمة لسنة 2007 في وثيقة موحدة اسمها " الموازنة التقديرية -2007 " Budget 2007 .

إن أهم ما ورد في عقد التسيير للمديرية الجهوية للتوزيع لباتنة والذي يمثل كما ذكرنا سابقا الأهداف والأرقام المخططة الواجب إنجازها خلال دورة 2007 وتتمثل في النقاط الرئيسية التالية⁽¹⁾ :

(1) الموازنة التقديرية للمديرية الجهوية للتوزيع لباتنة وعقد التسيير (وهو مطابق له) المعد من طرف سونلغاز توزيع الشرق والموقع من طرف المدير الجهوي لباتنة والمدير الرئيس العام بقسنطينة.

أ) المآل Finalité

الانتقال من عقد تسيير إلى عقد أداء انطلاقا من الإستنتاجات التي أساسها التقييم وتحليل الانحرافات على الأهداف.

ب) أهداف عقد التسيير

- التعبير عن المهام الرئيسية للمديرية ؛

- إعادة رسم الأهداف القصيرة المدى في شكل معايير شاملة قابلة للقياس حتى يتسنى ما يلي :

* القيام بالرقابة البعدية ؛

* ضمان موضوعية تقييم الأداءات.

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

الجزء الأول: التعهدات والأهداف الرئيسية التي يلتزم بها المدير العام؛

الجزء الثاني : الإطار التقديري الذي يوضح الظروف التي تم فيها تحديد التعهدات التي أعدها المدير الجهوي وعليه الالتزام بها .

ج) تعهدات المدير الجهوي Engagements

والمتمثلة في مؤشرات الأداء الرئيسية والتقديرية الكمية للدورة (2007) .

المجموعة الأولى:

1.2.3.4. مؤشرات الأداء الرئيسية لسنة 2007

وتقسم مؤشرات الأداء الرئيسية إلى ثلاثة مجموعات وهي:

أ) نوعية الخدمات المقدمة للزبائن

✓ آجال إيصال الزبائن

المؤشرات	الأجل المتوسط (أيام)	خارج الآجال %
إيصال بسيط كهرباء وغاز	10	1.5
توسيع كهربائي	50	1.5
توسيع غازي	40	1.5

✓ إعلام الزبائن عن الإنقطاعات في الطاقة

- انقطاعات مبرجة : إعلام الزبائن ساعة قبل الانقطاع (بسبب أشغال أو صيانة) بواسطة وسيلة كتابية

شخصية فيما يتعلق بكبار الزبائن للطاقة المتوسطة ، وبواسطة الإذاعة والإعلان في الجرائد فيما يتعلق بباقي الزبائن؛

- حادث (incident) ذو أهمية : التبليغ اثر وقوع الحادث وساعتين أقصاه بعد التدخل والإصلاح .

✓ الإصلاح ومتابعة الشكاوي

- أجل التدخل والتصليح: 12 ساعة أقصاه بعد استلام الشكاوي؛

- الشكاوي : معالجة الشكاوي في أجل لا يتعدى 48 ساعة والرد كتابيا في أجل أقصاه 15 يوم .

ب) المجموعة الثانية ، تزويد الطاقة

✓ نوعية الخدمة المقدمة

- تحسين الآجال للتدخل بالنسبة لنقاط التزويد المتعلقة ب : أريس - الجامعة - 800 مسكن - عين جاسر؛

- تحسين تكرار الحوادث الهوائية بالنسبة لنقاط التزويد المتعلقة ب:أريس-عين التوتة- بريكة - مسيلة - مدوكال ومدينة 2 بأريس ؛
- تحسين تكرار الحوادث التحت أرضية لنقاط التزويد وأخذ المقاييس اللازمة (التقنية) ؛
- الحرس على عدد العدادات الكهربائية المفتوحة لنقاط التزويد : المدينة 2- منعة - المدينة؛
- زيارة الأجهزة المتوسطة والمنخفضة الطاقة المزودة من طرف نقاط التزويد لرأس العيون ومسيلة وعين ياقوت لتحسين نسبة التلف في المحولات الكهربائية؛
- مراقبة وضبط حاميات نقاط التزويد ذهابا وإيابا إلى مركز أريس وذهابا بمروانة ؛
- القضاء على حالات انخفاض الطاقة التي تفوق 10 %.
- و للنجاح في تحسين نوعية الخدمة المقدمة حددت المعايير التالية :

■ الكهرباء

الأهداف المسطرة بالنسبة لدورة 2007 فيما يتعلق بالمعايير التقليدية ومعايير أونيباد unipede لقياس الاستمرارية ونوعية الخدمة تجاه العمالة هم :

* المعايير التقليدية :

- الحوادث لكل 100 كلم : 7.5 ؛
- الزمن المكافئ للانقطاع : 4.6 ؛
- تلف المحولات (%) : 1.21؛
- فتح العدادات لكل 100 كلم : 24.

* معايير أونيباد :

زبائن الطاقة المنخفضة				زبائن الطاقة المتوسطة			
كايدي	صايدي	كايفي	صايفي	كايدي	صايدي	كايفي	صايفي
4	4	8	8	4	4	8.4	8

■ الغاز

أهداف سنة 2007 فيما يتعلق بمؤشرات الاستغلال الرئيسية ونوعية الخدمة تظهر كما يلي :

أهداف 2007	المعايير
03 ساعات	أجل إصلاح شبكة التوزيع
03 ساعات	- البوليتيلان
	- النحاس

03 ساعات	- الحديد المذوب
08 ساعات	- الفولاذ
100%	معدل الحماية للأنايب
06	الزمن المكافئ للانقطاع (دقائق)
	معدل اختبار الشبكات :
100% (مرة للسنة)	- ضغط متوسط
200% (مرتين للسنة)	- ضغط منخفض
100%	معدل إصلاح التسربات

■ خطط العمل

* تأمين التركيبات الغازية:

- الاعتداء على الشبكات : تدعيم الرقابة على الأشغال المجاورة للتركيبات الغازية لسونلغاز ؛
- اتخاذ الإجراءات اللازمة: لإحصاء كل التركيبات الغازية الغير المطابقة والتي قد تشكل خطرو التدخل لسنوية الوضعية ؛
- انجاز المشاريع : الاهتمام بعملية التشغيل للانجازات الجديدة ومطابقة المعدات والأدوات المستعملة لمواصفات المديرية العامة للاستغلال .
- * حماية شبكة الاستغلال الغازي من خلال تغطية بواسطة خريطة متابعة وبرامج يدرس تقوية الشبكة للمراكز العمرانية المهمة .

✓ نسبة الضياع

إن نسبة الضياع المستهدفة في 2007 حددت بـ 14% مع التذكير أنها كانت بـ 16% في السنة الماضية 2006 أي تحسين نسبة الضياع بـ 2% من حيث الأهداف.

ومن بين الخطط التي أعدت لتحقيق هذا الهدف والذي يعتبر الأهم بالنسبة لرقم أعمال ونتيجة المؤسسة ، نذكر مايلي :

- الإشراف من جديد على عملية تجميع الأرقام الاستدلالية التي تسمح بتحديد الكميات المستهلكة من طرف الزبائن وهي عملية كان يشرف عليها الخواص المعتمدين من طرف سونلغاز أو " المؤسسات المؤدية الخدمات المعتمدة " وهو هدف أساسي في إستراتيجية سونلغاز ككل ؛
- تطوير تسويق مبني على العلاقات المتبادلة مع كبار الزبائن (الطاقة المتوسطة) ؛
- وضع جهاز يضمن التعداد الاستهلاكي ما بين الوكالات ؛
- متابعة محاربة الغش في استهلاكات الطاقة بكل أشكاله؛
- تعميم التعداد الالكتروني لزيائن الطاقة المتوسطة من الصنف A و B مع إعطاء الأولوية للتعدادات

المشبوهة ؛

- تزويد المناطق الغير المندمجة في الشبكة والمساهمة في تمويل ذلك من طرف السونالغاز؛
- الإشراف الفعال على المستخدمين الجدد من الملحقين التجاريين لتطوير المداخيل؛
- تقليص آجال الإدماج في الفوترة والتكفل بكل النقائص الملاحظة.

✓ تحصيل الحقوق

الهدف المحدد لسنة 2007 يتمثل في مهلة تسديد العملاء بـ 50 يوم من رقم الأعمال والخطط

لتحقيق ذلك تتمثل في :

- تجزئة الحقوق وفقا لطبيعة الطاقة المستهلكة ؛
- إعداد برامج يومية لقطع التزويد لكل جزء ؛
- التقليل بـ 50% من رصيد الحقوق المتحصل عليه في نهاية 2006 ؛
- تحصيل قيمة الفواتير الجديدة 100% باستثناء مصالح الأمن والقطاع الصحي ؛
- إجراء مفاوضات حول السداد المسبق مع الإدارات وكبار المستهلكين؛
- برمجة خطط استعجاليه .

✓ غلق الاعتمادات المفتوحة

من الضروري أن تقوم المؤسسة بالإجراءات اللازمة لإغلاق الإعتمادات المفتوحة في الاستثمارات والهدف المحدد لسنة 2007 هو أن يصبح مستوى الاستثمارات قيد الانجاز لا يتعدى سنتين (02) من برنامج الاستثمار

ج) التكوين والأمن

✓ التكوين

إن الأهداف المحددة في مجال التكوين لسنة 2007 تتمثل في ما يلي :

- تكوين الملحقين التجاريين (الاستقبال والصندوق)؛
- تدعيم نشاط الاستغلال للكهرباء والغاز ؛
- استرجاع وظيفة جميع الأرقام الاستدلالية للاستهلاك .

✓ الأمن

الأهداف المحددة لسنة 2007 تتمثل في ما يلي :

- معدل التكرار (للحوادث) : أقل من 9.8؛
- معدل الخطر (للحوادث) : أقل من 1.4.

2.2.3.4. أهداف النشاط لسنة 2007 (تقديرات كمية)

و تمثل أساسا أنشطة الكهرباء و الغاز و الإستثمارات و الموارد البشرية كما يلي :

أ) الكهرباء

✓ الزيادة في الزبائن

من المنتظر في 2007 إدماج 4546 زبون جديد كما يلي :
- 4521 في الطاقة المنخفضة ؛
- 25 في الطاقة المتوسطة .

✓ المبيعات

المبيعات التقديرية لسنة 2007 تتمثل فيما يلي :
- طاقة منخفضة : 509 جيقاواط
- طاقة متوسطة : 289 جيقاواط
مجموع : 798 جيقاواط

(ب) الغاز

✓ الزيادة في الزبائن

من المنتظر في 207 إدماج 4334 زبائن جدد كما يلي :
- 4328 في الضغط المنخفض ؛
- 06 في الضغط المتوسط .

✓ المبيعات

المبيعات التقديرية لسنة 2007 تتمثل فيما يلي :
- ضغط منخفض : 2394 ألف حريرة.
- ضغط متوسط : 326 ألف حريرة.
المجموع : 2720 ألف حريرة.

(ج) الاستثمارات

إن الاستثمارات المبرمجة لسنة 2007 تتمثل في :

المبلغ الإجمالي	الشبكة بالكلم	
191459 آلاف دج	56	1-الكهرباء:
	41	- مساهمات الغير
		- برنامج خاص
		2-الغاز :
	19	- مساهمات الغير
	1	- برنامج خاص

د) المستخدمين

الاحتياجات الجديدة من المستخدمين الواجب توظيفهم لسنة 2007 والموافق عليها حددت بـ 94 موظف

كما يلي :

- 17 إطار ؛

- 77 عون ضبط .

3.2.3.4. فرضيات التقييم التقديرية المحددة لسنة 2007

إن التقديرات الكمية المعدة لسنة 2007 تقيم على أساس الأسعار و التكاليف التالية :

أ) الكهرباء

- سعر الكيلواط للساعة المطبق من طرف سونلغاز إنتاج الكهرباء (SPE) عند بيعه لسونالغاز التوزيع 1.18 دج
ومن طرف منتج آخر حدد بـ 2.20 دج؛

- سعر عبور الكهرباء : 0.66 دج للكيلواط/ساعة .

ب) الغاز

- مشتريات الغاز الطبيعي من عند سوناطراك تقيم بالتكلفة المتوسطة للحريرة الخالية من الرسوم وهي 0,0833 دج في 2007 مقابل 0.084 في 2006 وهي تكلفة تأخذ بعين الاعتبار الأسعار الجديدة الخالية من الرسوم المطبقة كمايلي :

• ابتداء من 01 جانفي 2006 = 819 دج ÷ 1000 م³

• ابتداء من 01 جانفي 2007 = 860 دج ÷ 1000 م³

- سعر عبور الغاز : 0.04 دج للحريرة .

ج) مصاريف المستخدمين

التكلفة المتوسطة المحددة لكل عون تعطى كما يلي :

إطار : 844000 دج؛

ضبط : 673 244 دج ؛

تنفيذ : 528665 دج .

د) سعر البيع المتوسط

أسعار البيع المتوسطة الخالية من الرسوم وهي أساس تقدير رقم الأعمال حددت كمايلي :

• طاقة متوسطة : 0,32071 دج * ضغط متوسط : 0,03303 دج

- طاقة منخفضة : 0,37409 دج
- طاقة مرتفعة : 0,21839 دج
- * طاقة منخفض : 0,03203 دج
- * طاقة مرتفع : 0,01664 دج

هـ) الأسعار المرجعية

- 1 دولار = 74 دج ؛

- 1 دولار = 93 دج ؛

- أسعار عوامل الإنتاج = + 3%.

3.3.4. الوثائق المرجعية : الموازنات التقديرية للمديرية الجهوية للتوزيع باتنة لسنة 2007

إن إعداد عقد التسيير سبقه إعداد الموازنات التقديرية على مستوى المديرية الجهوية للتوزيع لباتنة وتمثل الصورة

الأولية والمبدئية لما سيسفر عنه عقد التسيير من بنود وتمثل أساسا في مايلي :

أ) الموازنات الطاقوية (التجارية)

الكهرباء

العناصر	تقديرات 2007
* الزبائن الجدد (عدد الزبائن) :	
- الطاقة المنخفضة	4521+
- الطاقة المتوسطة	25 +
المجموع	4546+
* <u>عدد الزبائن الإجمالي :</u>	
الطاقة المنخفضة	189762
الطاقة المتوسطة	1189
المجموع	190951
* <u>الطاقة المباعة(الفوترة)بالجيجاواط/ساعة:</u>	
-طاقة منخفضة	509
-طاقة متوسطة	289
المجموع	798
* <u>الخسائر (نسبة الضياع) :</u>	
+ الفوترة (طاقة منخفضة ومتوسطة)	798 جيجاواط
المشتريات (-) المشتريات (طاقة منخفضة ومتوسطة)	(902)جيجاواط

26) جيقاواط	928 (-) المبادلات مع المديریات الأخرى الخسارة
(130) جيقاواط	
14%	* معدل الخسارة ((الخسارة ÷ المشتريات) (100)
1905	* رقم الأعمال بملايين دج : - طاقة منخفضة : * زبائن عاديین 1610 * إدارات 295 - طاقة متوسطة:
925	
2830	المجموع
0,3741	* أسعار البيع المتوسطة للكيلواط/ساعة: - طاقة منخفضة : * زبائن عاديین 0,3742 * ادارات 0,3733 - طاقة متوسطة
0,3207	
1505,23	* تكاليف الشراء والعبور (الملايين الدج) : - تكلفة الشراء
612,051	- تكلفة العبور

الغاز

تقديرات 2007	العناصر:
4328+	* الزبائن الجدد (عدد الزبائن) :
+06	- الضغط المنخفض
4334	- الضغط المتوسط
110090	* عدد الزبائن الإجمالي:
135	- الضغط المنخفض
110225	- الضغط المتوسط
	المجموع

2394	* الطاقة المباعة (الفوترة) بآلاف الحريات
326	- الضغط المنخفض
	- الضغط المتوسط
2720	المجموع
2720	* المردود:
(2885,74)	- الفوترة (المبيعات) للضغط المنخفض و المتوسط
	- المشتريات (ألاف الحريات)
(165.74)	الخسارة
%94.26	* نسبة المردود((المبيعات ÷ المشتريات)×100)
766.80	* رقم الأعمال بملايين الدج :
	- ضغط منخفض:
	. زبائن عاديين 723.90
	. ادارات 43
107.70	- ضعف متوسط
874.50	المجموع
0.03203	* الأسعار المتوسط للبيع:
	- ضغط منخفض:
	. زبائن عاديين 0.03206
	. ادارات 0.03160
0.03304	- ضعف متوسط
254.80	* تكلفة الشراء والعبور (ملايين الدج)
	- تكلفة الشراء من سونا طراك
115.40	- تكلفة العبور

ج) موازنة الاستثمارات

إن الموازنة التقديرية للاستثمارات ذات أهمية بالغة بالنسبة لسونلغاز لتحقيق أهدافها التوسعية ولتغطية أكبر قدر ممكن من المناطق العمرانية.

بالنسبة لدورة 2007، أظهر برنامج الاستثمارات مايلي :

(المبالغ ب آلاف الدينانير)

المشروع	رقم البرنامج	اسم البرنامج	قيمة أصلية	نفقات سابقة	مبلغ تقديري لسنة 2007	سنة البرنامج
E999	00D990	صيانة كبرى 2006	29787	29787	00	2006
E999	00D991	صيانة كبرى 2007	5000	.....	5000	2007
F132	43D001	شبكة متوسطة الطاقة	80202	15000	1974	2006

2006	4554	20000	138760	شبكة متوسطة الطاقة	43D002	F132
2006	269	9330	17505	شبكة منخفضة الطاقة	43D003	F132
2006	594	2800	5440	شبكة منخفضة الطاقة	43D004	F132
2006	6944	8540	135339	مراكز التزويد	43D005	F132
2005	0	7160	28640	شبكة متوسطة الطاقة	43D553	F132
2005	0	0	16000	شبكة متوسطة الطاقة	43D554	F132
2005	0	1287	20625	شبكة منخفضة الطاقة	43D555	F132
2005	0	0	3249	شبكة منخفضة الطاقة	43D556	F132
2005	0	4418	6000	مراكز التزويد	43D557	F132
2005	0	3003	25000	شراء محولات 30/60	43D644	F132
2007	7002	.....	19530	شبكة متوسطة الطاقة	43D013	F132
2007	25790	.....	48550	شبكة متوسطة الطاقة	43D014	F132
2007	3978	.....	7200	شبكة منخفضة الطاقة	43D015	F132
2007	272	.....	848	شبكة منخفضة الطاقة	43D016	F132
2007	18623	.....	70810	مراكز التزويد	43D017	F132
2006	0	37897	60500	ايصال زبائن جدد غاز	63D008	F131
2005	0	35000	55000	ايصال زبائن جدد	63D522	F131
2007	32412	.....	42840	ايصال زبائن جدد	63D020	F131
2006	0	122	150	توسيع شبكة الغاز	52D006	F133
2005	0	0	30587	توسيع شبكة الغاز	52D584	F133
2007	3528	.....	12430	توسيع شبكة الغاز	52D018	F133
2006	0	27447	664240	تبديل الكوابل	71D009	F132
2005	0	7363	13333	تبديل في شبكة الطاقة	71D591	F132
2005	0	7010	14350	تبديل في شبكة النحاس	71D592	F132
2006	40935	.....	83164	تبديل في شبكة النحاس	71D021	F132
2006	0	1200	1200	تبديل في شبكة الغاز	72D010	F133
2006	0	1500	1500	تبديل في شبكة الغاز	72D011	F133
2007	0	1958	1958	تبديل في شبكة الغاز	72D012	F133
2006	1792	0	8270	تبديل في شبكة الغاز	72D022	F133
2006	0	64172	152963	زبائن جدد كهرباء	62D007	F130
2005	0	88568	300000	زبائن جدد كهرباء	62D531	F130
2007	37392	0	82400	زبائن جدد كهرباء	62D019	F130

وباختصار لدينا:

رقم فصل ومادة البرنامج	البيان	المبالغ المخصصة لسنة 2007 بالآلاف الدينانير
43	توسيع وتدعيم شبكات توزيع الكهرباء	70000
52	زبائن جدد كهرباء	3628
62	زبائن جدد غاز	37392
63	تبديل في الكهرباء	32712
71	تبديل في الغاز	40935

1792	صيانة كبرى	72
500		00
191459	المجموع	

د)الموارد البشرية

و تشمل تقديرات الموارد البشرية مصاريف المستخدمين و الإحتياجات إلى المستخدمين الجدد كمايلي :

- مصاريف المستخدمين التقديرية لسنة 2007 تظهر كمايلي :

عدد العمال	عدد الساعات للعامل	عدد الساعات الإجمالي	عدد ساعات إضافية	عدد ساعات العمل الإجمالي	التكلفة المتوسطة للساعة	التكلفة المتوسطة السنوية	مجموع أعباء المستخدمين	
87	2076.50	180655.50	00	180655.50	363.59	755000	65685000	ايطارات
353	2076.50	733004.50	4862	737866.50	290.51	603244	214357591.60	أعوان الضبط
107	2076.50	222185.50	2323.50	224509	227.14	471665	50995924.63	أعوان التنفيذ
1	2076.50	2076.50	00	2076.50	227.17	471665	471656.21	المتعاقدين
547	2076.50	1137922	7185.50	1145107.50	1108.39	2301574	1007764078.21	المجموع

- الاحتياجات التقديرية إلى المستخدمين الجدد

- الإطارات :32؛ - الضبط :96؛ - التنفيذ : 04؛ - المتعاقدين : 00 .

هـ) جداول الاستغلال التقديرية لسنة 2007

جداول الإستغلال للأعباء و النواتج يتم إعدادها للإستغلال العام و أسعار التكلفة للكهرباء و الغاز كمايلي:

- جدول الاستغلال العام

العناصر	تقديرات 2007 (مبالغ بالآلاف دج)
طبيعة الأعباء :	
- مواد ولوازم مستهلكة	1807547
* مشتريات الغاز	254789
* مشتريات الكهرباء	1505228
* مشتريات أخرى	47521
- خدمات	912989
* عبور الكهرباء	612051
* عبور الغاز	115430
* خدمات أخرى	185508
- مستخدمين	297920
- ضرائب ورسوم	87749
1- مجموع الاعباء المباشرة	3106205
طبيعة النواتج :	
- مبيعات كهرباء	2829559
- مبيعات الغاز	847509
	111122
2- مجموع النواتج	3815190
3- الهامش الاجمالي (2) - (1)	708985
4- معدل الهامش الاجمالي ((3) ÷ (2))	19%
أعباء ثابتة :	
- مصاريف مالية	474805
- مصاريف التأمينات	3016
- مخصصات الاهتلاكات	4565
- مؤونة الصيانة الكبرى وغيرها	462224
	5000
5- مجموع الاعباء الثابتة	474805
أعباء غير مباشرة (ادارية وتسييرية)	151939
6- مجموع الاعباء الغير المباشرة	151939
7- مجموع الاعباء أو ((1) + (5) + (6))	3732949
8- النتيجة ((2) - (7)) أو ((3) - (5) - (6))	82241

- سعر تكلفة التوزيع للكهرباء

1526612	1505228	- مواد ولوازم مستهلكة : * الطاقة * مشتريات أخرى
732631	21384	- خدمات
98314		- مستخدمين
65080		- ضرائب ورسوم
2422637		1- مجموع الأعباء المباشرة
380951	2406	<u>أعباء ثابتة :</u> - مصاريف مالية
	3663	- مصاريف التأمينات
	372282	- مخصصات الاهتلاكات
	2600	مؤونة الصيانة الكبرى وغيرها
380951		2- مجموع الأعباء الثابتة
50140	6882	أعباء غير مباشرة
	43258	أعباء تسييرية أعباء ا دارية
50140		3- مجموع الأعباء الغير المباشرة
2853727		4- مجموع الأعباء ((1)+(2)+(3))
2829559		5- النواتج (مبيعات الكهرباء)
24168-		6- النتيجة ((5) - (4))
798		7- كمية المبيعات (جيقاواط)
354.80		8- سعر تكلفة الكيلو واط ((4) ÷ (7))
357.83		9- سعر البيع للكيلو واط ((5) ÷ (7))

- سعر تكلفة توزيع الغاز

261926	254798	- مواد ولوازم مستهلكة : * الطاقة * مشتريات أخرى
143256	7128	- خدمات
20854		- مستخدمين
20114		- ضرائب ورسوم
446150		1- مجموع الأعباء المباشرة
87576	610	<u>أعباء ثابتة :</u> - مصاريف مالية
	716	- مصاريف التأمينات
	85850	- مخصصات الاهتلاكات
	400	مؤونة الصيانة الكبرى وغيرها
87576		2- مجموع الاعباء الثابتة
10636	1460	أعباء غير مباشرة
	9176	أعباء تسييرية أعباء إدارية
10636		3- مجموع الأعباء الغير المباشرة
544362		4- مجموع الأعباء ((1)+(2)+(3))
874509		5- النواتج (مبيعات الغاز)

330147	6- النتيجة (5) - (4))
2720	7- كمية المبيعات (حريرات)
32,15	8- سعرتكلفة الحريرة ((4) ÷ (7))
20.01	9- سعر البيع لحريرة((5) ÷ (7))

و) الموازنة التقديرية النقدية (الجزء الذي تتحمله المديرية الجهوية للتوزيع لباتنة)

المبالغ بالآلاف دج		
- 331937	أ- مصاريف الاستغلال	
	* مشتريات محتواة الرسوم	6569
	- مشتريات مواد وعتاد	
	* خدمات محتواة الرسم	114562
	- خدمات أخرى	159178
	* ضرائب ورسوم	47353
	* المستخدمين	4275
	* مصاريف مالية	
-189877	ب- نفقات الاستثمار	
	* زبائن جدد كهرباء	37392
	* زبائن جدد غاز	32712
	* استثمارات أخرى	114773
	* صيانة كبرى	5000
55176	ج- مداخيل الاستثمارات	
	* مساهمات الزبائن	55176
-134701	هـ - رصيد الاستثمارات(التمويل الذاتي (ج- ب))	
-466638	و- رصيد اجمالي (الاستغلال والاستثمار) هـ - أ	

4.4. مساهمة الموازنات التقديرية في تحسين أداء المديرية الجهوية للتوزيع لسونالغاز باتة

إن الطريقة المنتهجة في سونا لغاز لمتابعة الإنجازات ومقارنتها بالأهداف ومؤشرات الأداء تتمثل في إعداد لوحة

قيادة إستراتيجية كل شهر ولكل نشاط كما يلي :

- لوحة القيادة لقسم العلاقات التجارية؛
- لوحة القيادة لقسم شبكة استغلال الكهرباء؛
- لوحة القيادة لقسم شبكة استغلال الغاز؛
- لوحة القيادة لقسم الدراسات وتنفيذ الأشغال؛
- لوحة القيادة لقسم الموارد البشرية ؛
- لوحة القيادة للقسم الفرعي للوسائل العامة ؛
- لوحة القيادة للمكلف بالعمليات القانونية ؛
- لوحة القيادة للمكلف بالوقاية والأمن ؛

● لوحة القيادة الشاملة للمديرية الجهوية والتي يعدها قسم المالية والمحاسبة انطلاقا من لوحات القيادة السابقة الذكر .
وتعتبر لوحة القيادة لشهر ديسمبر الوثيقة التي تمكن بمقارنة الإنجازات السنوية مع الأهداف وقياس أداء الدورة وتحديد أهداف السنة الموالية بعد الأخذ بعين الاعتبار التصحيحات اللازمة .
كما أن لوحة القيادة الإستراتيجية الشهرية تمكن المسيرين ومتخذي القرار من متابعة الأداء واتخاذ الإجراءات اللازمة في كل شهر دون انتظار نهاية الدورة، لكن مع ثبات الأهداف المسطرة من خلال الموازنات التقديرية وعقد التسيير المنبثق منها .
ينعقد إجتماع بين المدير الجهوي للمديرية ورؤساء الأقسام والمكلفين بالشؤون القانونية والوقاية والأمن ومسئول القسم الفرعي للوسائل العامة في كل شهر لدراسة ما أسفرت عنه إنجازات كل شهر، وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات اللازمة، وإعداد خطط إستعجالية إذا استلزم الأمر ذلك .

1.4.4. النشاط التجاري

و يتمثل أساسا في توزيع الكهرباء و الغاز و إيصال الزبائن الجدد و فيما يلي نتائج دورة 2007:

أ) الكهرباء

. مؤشر الأداء : نسبة ضياع الكهرباء ؛

. تعرف المؤشر : قياس الانحرافات بين المشتريات والمبيعات إلى الزبائن ؛

. كيفية حساب المؤشر : $\frac{\text{مشتريات الكهرباء} - \text{مبيعات الكهرباء}}{100} \times 100$

مشتريات الكهرباء

نسبة الإنجاز	الهدف 2007	نسبة التطور	2007	2006	نسبة الضياع للمديرية الجهوية للتوزيع - باتنة
154.36	14	8.43	21.61	19.93	

ملاحظة : الأرقام بالنسبة المئوية % .

-يمثل الهدف (14%) مؤشر أداء سنة 2007 لمعدل الضياع في الكهرباء والمحدد من طرف المديرية العامة من خلال عقد التسيير؛

-النتيجة السنوية المرجحة (21.61%) بعيدة عن الهدف، رديئة وأسوأ من سنة 2006، على متخذي القرار أن يحددوا تقدير أكثر واقعي لسنة 2008.

وتحسب النسب الواردة في لوحات القيادة لكل الأنشطة كما يلي:

- نسبة التطور

تقارن إنجاز السنة الحالية مع إنجاز السنة الماضية سواء شهريا أو بالتراكم أي كل شهر لوحده أو من جانفي إلى الشهر الذي أعدت فيه لوحة القيادة، وتحسب نسبة التطور كما يلي :

$$((\text{إنجاز السنة الحالية} \div \text{إنجاز السنة الماضية}) - 1) \times 100$$

- نسبة الإنجاز

تقيس مستوى الإنجاز مقارنة مع الأهداف المحددة كما يلي:

$$\text{إنجاز الفترة (الشهر أو الأشهر المتراكمة)} \div (\text{الهدف}) \times 100$$

لوحة القيادة التجارية للكهرباء لسنة 2007

البيان	شهر ديسمبر		نسبة النمو		الأشهر المتراكمة إلى ديسمبر		نسبة النمو	الهدف	نسبة الإنجاز
	2007	2006	2007	2006	2007	2006			
-زبائن جدد طاقة منخفضة	1051	268	292.16	12318	8773	12318	28.78-	4521	194
-زبائن جدد طاقة متوسطة	7	6	16.67	42	57	42	36	25	228
-الفترة (المبيعات)	60.64	56.23	7.84	696.45	742.87	696.45	6.67	797	93
. طاقة منخفضة	35.76	33.96	5.31	466.9	496.99	466.9	6.45	509	98
. طاقة متوسطة	24.87	22.27	11.69	229.6	245.89	229.6	7.10	288	85
-المشتریات (جيجاواط)	90.72	87.09	4.17	869.78	947.7	869.78	8.95	927	102
-الضياع (جيجاواط)	30.08	30.86	16.36	173.33	204.79	173.33	18.15	130	158
-الضياع بالنسبة	33.2	35.4-	16.36	19.9	21.6	19.9	8	14	154.3
-رقم الأعمال(آلاف)	216683	200796	7.91	2539654	2723037	2539654	7.22	2830000	96
. طاقة منخفضة	138048	129689	6.45	1795540	1919641	1795540	6.91	1905000	101
. طاقة متوسطة	78635	71107	10.59	744114	803396	744114	7.97	924000	87

-النتائج المحققة مرضية مقارنة بالأهداف ولا تعطي انحرافات هامة باستثناء ما يلي:

- ❖ نتائج مميزة وتفوق الأهداف للزبائن الجدد بسبب طلب مرتفع استثنائي؛
- ❖ نتيجة سلبية لمعدل الضياع سببها سوء تنفيذ الخطط التصحيحية خلال السنة (خطط ثلاثية)، و المبالغة في الهدف المحدد من طرف المديرية العامة، يستحسن ترك تحديد هذا الهدف (معدل الضياع) من طرف المديرية الجهوية للتوزيع - باتنة -

(ب) الغاز

. مؤشر الأداء:معدل مردود الغاز؛

. تعريف المؤشر: يقيس مدى تغطية المبيعات للمشتریات؛

. كيفية حساب المؤشر: (مبيعات الغاز المنخفض والمتوسط الضغط ÷ مشتریات الغاز المنخفض والمتوسط

الضغط) × 100 .

معدل المردود	2006	2007	الهدف	معدل الإنجاز
المديرية الجهوية للتوزيع -باتنة	95.07	90.03	94.26	96

لوحة القيادة التجارية للغاز السنوية (2007)

البيان	شهر ديسمبر		نسبة النمو		نسبة الإنجاز	الهدف	نسبة النمو
	2007	2006	2007	2006			
-زيائن جدد منخفض الضغط	/	430	/	6161	146.10	4328	2
-زيائن جدد ضغط متوسط	/	/	/	10	166.7	6	0
-الفوترة (ملايين الحزيرات)	222.53	162.69	37	2685.9	109.2	2760	11
. ضغط منخفض	185.7	130.94	42	2406.4	111.1	2394	11
. ضغط متوسط	36.84	31.75	16	279.5	94.9	326	11
-المشتريات (ملايين الحزيرات)	587.02	567.54	3	3297.9	114.3	2886	17
-الخصائر (ملايين الحزيرات)	364.50	404.80	-10	136.4	198.1	166	141
-الخصائر بالنسبة%	37.9	28.7	32	95.07	95.5	94.26	-5
-رقم الأعمال(آلاف دج)	71661	51263	40	860099	109.1	874500	10.89
. ضغط منخفض	59566	41412	44	769457	111.4	766800	11
. ضغط متوسط	12095	9851	23	90642	92.5	107700	9.95

ج) تحصيل الحقوق

. مؤشر الأداء: المهلة المتوسطة لتسديد العملاء (بالأيام)؛

. تعريف المؤشر: يقيس المؤشر العلاقة بين رصيد العملاء المستحق ورقم الأعمال للفترة ؛

. قياس المؤشر: (مجموع الحقوق المستحقة ÷ رقم الأعمال) × الفترة (الثلاثي = 91 يوم /السداسي 182

يوم /السنة = 365 يوم)

مهللة التحصيل	2006	2007	معدل التطور	الهدف	نسبة الإنجاز
للمديرية الجهوية باتنة	49يوما	52يوما	6.1	50	104

-ان النتيجة المحققة مقبولة مقارنة بالهدف المحدد رغم كونها تفوقه بنسبة طفيفه، لكن النتيجة المحققة في دورة 2006 أحسن منها.

لوحة القيادة التجارية لتحصيل الحقوق

البيان	التراكم إلى غاية ديسمبر		معدل النمو
	2007	2006	
المقبوضات(ملايين الدنانير)	3999297	4196253	4.9
رصيد الحقوق	711166	902609	26.9
-الطاقة	699052	879090	25.75
*زيائن عاديين	223387	304332	36.24
*إدارات	228900	254873	11.35
*ضغط وطاقة متوسطة	246765	319885	29.63
-الإشغال	12114	23519	94.15
*إدارات	11042	22480	103.59
*عادي	1072	1039	3-
رقم الأعمال	3582789	4635659	29.4

- المبالغ المقبوضة في تحسن نسبي مقارنة بمقبوضات سنة 2006 وتفوق رقم الأعمال المحقق خلال الدورة (2007)، ويفسر ذلك بالمبالغ المستحقة على الدورات السابقة والتي تم قبض جزء منها؛
- الرصيد المتبقي من الحقوق (902609، تسعون مليار سنتيم) جد مرتفع ويرمز إلى وضعية حرجة يجب أن يسطر لها برنامج خاص في الدورة المقبلة.

د) آجال الإيصال للزبائن الجدد

مؤشر الأداء: آجال الربط و الانجازات خارج الآجال؛

تعريف المؤشر: يقيس المؤشر الانحراف بين تاريخ قيام الزبون بطلب الربط وتاريخ انجاز ذلك؛

قياس المؤشر:

$$\frac{\text{تاريخ التشغيل - تاريخ طلب الزبون } (\Sigma)}{\text{عدد الإنجازات تحت التشغيل}}$$

الأجل (بالأيام)

$$\frac{\text{عدد الانجازات المشغلة خارج الآجال}}{\text{عدد الإنجازات المشغلة}}$$

خارج الأجل (بالمئوي %)

لوحة القيادة التجارية لآجال الإيصال

توسيع الغاز		توسيع الكهرباء		ربط الغاز		ربط الكهرباء		المديرية الجهوية للتوزيع - باتنة
الأجل	خارج الأجل	الأجل	خارج الأجل	الأجل	خارج الأجل	الأجل	خارج الأجل	الانجاز الحقيقي
0	35	0	39	0	7	0	6	الأهداف
1.5%	40 يوم	1.5%	50 يوم	1.5%	10 أيام	1.5%	10 أيام	

- النتائج المحققة جد مرضية وأقل من الأهداف المحددة.

هـ) آجال التدخل والإصلاح

مؤشر الأداء : آجال التدخل والإصلاح (بالساعات)؛

تعريف المؤشر : يقيس المؤشر الانحراف بين ساعة استقبال المكالمة وساعة التدخل والإصلاح لفائدة

لزون ؛

قياس المؤشر : (توقيت التدخل والإصلاح - توقيت مكالمة الزبون)

عدد التدخلات والإصلاحات

لوحة القيادة التجارية لآجال التدخل والإصلاح

آجال التدخل (ساعات)	التراكم إلى ديسمبر 2007	الهدف	معدل الانجاز
المديرية الجهوية للتوزيع باتنة	3.44	12	28.67

-نتيجة جيدة جدا وأقل بكثير من الهدف المحدد، يستحسن التقليل من هذا الأخير إلى أدنى مستوى مرغوب فيه للدورة المقبلة.

(و) معدل الشكاوي

مؤشر الأداء : معدل الشكاوي (بالمعدل المئوي%)؛

تعريف المؤشر : يقيس المؤشر عدد الشكاوي المستلم مقارنة بعدد المشتركين ؛

قياس المؤشر :

$$\frac{\text{عدد الشكاوي للطاقة المتوسطة} + \text{للطاقة المنخفضة} + \text{للضغط المنخفض} + \text{للضغط المتوسط} \times 100}{\text{عدد الزبائن للطاقة المتوسطة} + \text{للطاقة المنخفضة} + \text{للضغط المنخفض} + \text{للضغط المتوسط}}$$

لوحة القيادة التجارية لمعدل الشكاوي :

آجال التدخل (ساعات)	التراكم إلى ديسمبر 2007	الهدف	معدل الانجاز
المديرية الجهوية للتوزيع باتنة	3.50	10	35

-نتيجة جيدة جدا وأقل بكثير من الهدف المحدد، يستحسن التقليل من هذا الأخير إلى أدنى مستوى مرغوب فيه للدورة المقبلة

2.4.4 . شبكة استغلال الكهرباء

أ) الطاقة المتوسطة

. مؤشر الأداء : الزمن المكافئ لانقطاع التيار الكهربائي؛

. تعريف المؤشر:الزمن المتوسط للإنقطاع الكهربائي للزبون ؛

. قياس المؤشر :الحساب يتم آليا بواسطة برنامج معلوماتي مركزي على مستوى تسيير البرامج المتعلقة بالطاقة المتوسطة .

لوحات القيادة الإستراتيجية لشبكة استغلال الكهرباء للطاقة المتوسطة

معدل الانجاز	الهدف	نسبة التطور	التراكم السنوي إلى ديسمبر		نسبة النمو	نتيجة شهر ديسمبر		الزمن المكافئ لانقطاع الكهرباء للمديرية الجهوية للتوزيع باتنة
			2007	2006		2007	2006	
56.30	4.6	35.73-	2.59	4.03	86.76-	0.09	0.68	

- النتيجة مرضية جدا مقارنة بنتيجة السنة السابقة وبالهدف المحدد في الموازنات التقديرية/ عقد التسيير، وتمكن المسيرين من إعادة النظر في تقديرات سنة 2008 والأخذ بالحسبان قدرة المؤسسة على تفادي الإنقطاعات في الكهرباء التي تفوق المعيار المستند إليه، و منه الإهتمام أكثر بمعايير أخرى.

معدل الإنجاز	الهدف	معدل النمو	التراكم إلى ديسمبر		معدل النمو	الشهر		معايير أخرى
			2007	2006		2007	2006	
144.93	7.5	19.06	10.87	9.13	46.73	0.57	1.07	حوادث / 100كلم
508.54	24	641.49	122.05	16.46	277.31	17.13	4.54	فتح المحولات لكل 100كلم
128.02	1.21	33.53	1.549	1.16	-67.14	0.046	0.14	العطب في المحولات
								معايير أونيباد:
133.48	8	12.10	10.678	9.525	-34.68	0.614	0.94	-صايفي
138.54	8	12.52	11.083	9.85	-7.89	1.635	1.775	-كايفي
65.90	4	-23.31	2.636	3.437	-	0.073	0	-صايدي
68.40	4	23.02-	2.736	3.554	-	0.195	0	-كايدي

- النتائج، وبالخصوص في الحوادث وفي فتح المحولات لكل 100 كلم، سيئة وتحتاج إلى وضع برامج وتحديد أهداف في متناول قدرة المؤسسة، خاصة مع إخفاق البرامج التصحيحية الشهرية في تحسين هذه النتائج.

ب) الطاقة المنخفضة

لوحة القيادة للطاقة المنخفضة في شبكة استغلال الكهرباء

معدل الإنجاز	الهدف	معدل النمو	التراكم إلى ديسمبر		معدل النمو	الشهر		معايير أخرى
			2007	2006		2007	2006	
-	-	2.17	990	969	7.59	85	79	عدد العطب في الطاقة المنخفضة
-	-	22.78	345	281	30.43	30	23	- المراكز
-	-	11.28	365	328	0	33	33	- الشبكة
-	-	-22.22	280	360	4.35-	23	23	- الربط
-	-	/	5396.556	/	/	/	/	طول الشبكة بالكلم
								معايير UNIPED
143	8	1.88	11.44	11.229	-28.29-	0.654	0.192	-صايفي
148.34	8	0.98	11.867	11.752	-14.85	1.583	1.859	-كايفي
68.55	4	37.88-	2.742	4.414	-84.01	0.083	0.519	-صايدي
71.10	4	-38.44	2.844	4.62	-79.61	0.2	0.981	-كايدي

- إن العطب المسجل في الطاقة المنخفضة لا تعد له تقديرات لإستحالة التحكم في هذا النشاط، و تعتبر نتائجه عادية و لا تختلف كثيرا عن نتائج السنوات السابقة ؛

- نتائج معايير الأونيباد ممتازة مقارنة بالأهداف المحددة من طرف المديرية العامة، و هي معايير تقنية تتعلق بالكهرباء يتحكم في قياسها مهندسين مختصين.

3.4.4. شبكة استغلال الغاز

مؤشر الأداء : الزمن المكافئ لإنقطاع الضغط الغازي ؛

تعريف المؤشر : الفترة المستغرقة من الانقطاع في الغاز للزبون ؛

قياس المؤشر: (بالدقائق) :

(الفترة المرجعية بالدقائق (ثلاثي،...) × الطاقة الغير لمباةة لنفس الفترة) ÷ الطاقة المباعة للفترة

لوحة القيادة لشبكة استغلال الغاز لسنة 2007

معدل الانجاز	الهدف	معدل النمو	التراكم السنوي إلى ديسمبر		معدل النمو	شهر ديسمبر		زمن مكافئ لانقطاع الكهرباء (دقائق) للمديرية الجهوية للتوزيع باتنة
			2007	2006		2007	2006	
164.83	6	213.97	9.890	3.150	190.83	3.170	1.090	

-نتيجة سنة 2007 سيئة و بعيدة عن الهدف المحدد، أي تقريبا 10 دقائق انقطاع في الغاز لكل زبون مقابل حوالي 3 دقائق فقط في سنة 2006، و الهدف حدد في عقد التسيير أو الموازنة التقديرية ب 6 دقائق. تفسر هذه النتيجة الغير المعتادة بحادث في دائرة أريس بقناة توزيع الغاز الرئيسية، وبالتالي إعادة النظر في تقديرات سنة 2008 غير ضروري لأن الانحراف السلبي المسجل سببه خارجي لا تستطيع سونلغاز أن تتحكم فيه، و يتصف هذا النوع من الحوادث بصفة الإستثنائية .

معدل الانجاز	الهدف	معدل النمو	التراكم السنوي إلى ديسمبر		معدل النمو	شهر ديسمبر		معايير أخرى
			2007	2006		2007	2006	
17.60	15	-27.47	2.64	3.64	80	0.18	0.1	* التسريبات للكلم في الضغط المتوسط
95.5	15	6.94	14.33	13.4	9.38	1.05	0.96	* التسريبات للكلم في الضغط المتوسط +اعتداءات الغير على الشبكة
								* مهلة التدخل والإصلاح :
17.1	سا3	-51.17	سا11د30	سا11د03	-40.75	سا18د1	سا15د11	المطاط
16.0	سا3	-43.55	سا3د28	سا10د51	-52.02	سا27د25	سا10د54	النحاس
31.90	سا8	27.50	سا3د33	سا2	/	سا27د1	00	الحديد
100	100		100	100		100	100%	*نسبة الحماية المغطاة للأنايب(%)

-باستثناء معيار التسريبات للغاز في الكلم للضغط المتوسط، الذي حقق نتيجة مساوية للهدف المحدد، باقي المعايير حققت نتائج ممتازة تقل بكثير عن أهداف أو تقديرات سنة 2007، وبالتالي من اللائق إعادة النظر في تقديرات سنة 2008 وتحديد أرقام أقل من تلك المحددة لسنة 2007، وسوف يؤدي ذلك إلى الإهتمام أكثر بنوعية الخدمات والجانب التنظيمي، مما يؤدي حتما إلى أداء متميز في شبكة استغلال الغاز.

للإشارة، شبكة استغلال الغاز لولاية باتنة تصنف بالأولى على مستوى الشرق الجزائري من حيث الحجم ومن حيث المداخيل.

4.4.4. الاستثمارات

أ) الانجازات المالية

معدل النمو	معدل الانجاز	الهدف	التراكم السنوي إلى ديسمبر		شهر ديسمبر		البيان بالكلم
			2007	2006	2007	2006	
-21.8	156.7	56	87.759	112.261	6.561	18.546	زبائن جدد كهرباء
343.3	173	41	70.929	16.002	2.016	1.237	* برنامج خاص كهرباء
	67.3		0	0	0	0	* صيانة كبرى كهرباء
/	163.6	12.5	16.817	0	2.857	/	* برنامج السكنات الاجتماعية للكهرباء
23.7	163.6	97	158.688	128.263	9.543	19.783	المجموع (الكهرباء)
-21.1	111.7	19	21.232	26.908	1.868	0.234	زبائن جدد غاز
32.1	438.9	1	4.389	3.323	1.302	0	برنامج خاص غاز
/	/	/	0	0	0	0	صيانة كبرى
/	142.9	12	17.15	0	1.41	0	برنامج السكنات الاجتماعية
41.5	133.7	32	42.771	30.231	4.58	0.234	المجموع (غاز)

- الإنجازات فاقت التقديرات بمحملها والسبب الرئيسي انجاز ما تبقى من سنة 2006، إضافة إلى انجاز برنامج سنة 2007. وعلى العموم، النتائج في حدود الأهداف وهذا عائد إلى التطبيق الفعال للخطط المسطرة وإلى إعداد تقديرات واقعية على ضوء معلومات ذات نوعية عالية.

ب) الانجازات المالية

معدل النمو	معدل الإنجاز	الهدف	أشهر متراكمة إلى ديسمبر		البيان (بآلاف دج)
			2007	2006	
-15.2	61.4	83013	51000	60146	43. توسيع الشبكة كهرباء
-64.6	83.5	6546	3931	11102	52. توسيع شبكة الغاز
-62.8	197.6	65319	129060.07	346730	62. زبائن جدد كهرباء
-4	104	46777	48649.32	50659	63. زبائن جدد غاز
/	71.2	42080	29968	6817	71. التبديل في الكهرباء
/	70	2000	1250	1171.2	72. التبديل في الغاز
-50.5	19.8	20000	3950	7984	00. صيانة كبرى
-44.7	40.81	265735	267808	484610	المجموع

- لا تعكس النفقات المالية على الاستثمارات إنجازاتها المادية، والمبالغ المدفوعة تقل بكثير عن الميزانية المالية المخصصة لها، باستثناء الزبائن الجدد كهرباء وغاز. سبب ذلك عدم تقديم الفواتير في آجالها، إضافة إلى معالجة إدارية تنقصها

العصرنة وتم بعدة مراحل. ويقصد بالآجال هنا، شهر ديسمبر 2007، حتى يتسنى لقسم المالية والمحاسبة إعداد الوثائق الختامية اللازمة.

5.4.4 الموارد البشرية

أ) التكوين بالوسائل الخاصة

المديرية الجهوية باتنة	إنجازات		أهداف		مستوى الإنجاز %	
	البرامج	العمال	البرامج	العمال	البرامج	العمال
	7	98	8	176	27	55.68

ب) التكوين المهني المتخصص

المديرية الجهوية باتنة	إنجازات		أهداف		مستوى الإنجاز %	
	البرامج	العمال	البرامج	العمال	البرامج	العمال
	78	84	17	150	47	56

ج) الرسكلة وإعادة التأهيل المهنية

المديرية الجهوية باتنة	إنجازات		أهداف		مستوى الإنجاز %	
	البرامج	العمال	البرامج	العمال	البرامج	العمال
	7	16	26	119	27	13

- النتائج بعيدة عن الأهداف المحددة، سبب ذلك راجع إلى المبالغة في تحديد التقديرات من طرف المديرية العامة وعدم الأخذ بالحسبان اقتراحات قسم الموارد البشرية للمديرية الجهوية للتوزيع بباتنة. إن النتائج المسجلة فاقت التقديرات المحلية، والتي تعتبر أكثر واقعية، لكنها صنفت بالسيئة مقارنة بالتقديرات الرسمية الواردة في عقد التسيير والمفروضة من طرف المديرية العامة بقسنطينة، وهذا يمثل أحد الجوانب السلبية لكيفية إعداد التقديرات على مستوى مجمع سونلغاز.

د) حركة المستخدمين

% معدل النمو	التراكم إلى ديسمبر		إنجازات		المديرية الجهوية للتوزيع - باتنة
	2007	2006	2007	2006	
314	87	21	0	0	* التوظيف
22	456	373	-4	0	* عدد العمال في النشاط
-6	15	16	0	0	* عدد العمال المتوقفين عن النشاط
0	3	3	0	0	* عدد المتعاقدين

- إن حركة المستخدمين تخضع إلى برنامج مركزي مخطط على مستوى المجمع والمديرية العامة، وقد تم تنفيذه وإنجازه كليا.

6.4.4. الوسائل العامة

معدل الإنجاز	الهدف	معدل النمو	التراكم السنوي إلى ديسمبر		المديرية الجهوية للتوزيع باتنة
			2007	2006	
		35	115	85	عتاد النقل (سيارات + شاحنات)
			0	0	عتاد متوقف
120	7	-14	8.40	9.80	معدل الثبات (العطب، الحوادث) بالمئوي

-المعيار المحدد للوسائل العامة يتمثل في معدل ثبات عتاد النقل أو التوقف مؤقتا عن العمل، وقد سجل نتيجة سيئة مقارنة بالهدف المحدد ، سبب ذلك أن جزء معتبر من العتاد القديم.

وفي ما يلي مؤشرات الأداء الرئيسية للمديرية الجهوية للتوزيع على العموم ونتائج مديرية باتنة على الخصوص :

المؤشر	الهدف	الإنجاز	الملاحظات
معدل الضياع أو الخسارة الكهربائية	14	21.6	غير ملائم
مهلة تحصيل الزبائن بالأيام	50	55	غير ملائم
ربط الزبائن خارج الأجال كهرباء	1.5	0	ملائم
ربط الزبائن خارج الأجال غاز	1.5	0	ملائم
توسيع الشبكة خارج الأجال كهرباء	1.5	0	ملائم
توسيع الشبكة خارج الأجال	1.5	0	ملائم
الزمن المكافئ لانقطاع الكهرباء (ساعات)	4.6	2.59	ملائم
الحوادث لكل 100 كلم	7.5	10.87	غير ملائم
الزمن المكافئ لإنقطاع الغاز (دقائق)	6	9.89	غير ملائم

7.4.4. جداول تحليل الاستغلال

جدول الاستغلال العام (آلاف الدنانير)

معدل الانجاز		الانحرافات		الانجازات		التقديرات		طبيعة
الكلية	الجزئي	الكلية	الجزئي	الكلية	الجزئي	الكلية	الجزئي	
		104449		3919639		3815190		نواتج (1)
	95.42		-129573		2699986		2829559	مبيعات الكهرباء
	114.51		126910		1001419		874509	مبيعات الغاز
	196.39		107112		218234		111122	خدمات مؤداة
98.97		-18535		1789012		1807547		مواد ولوازم مستهلكة (2)
					1382917		1505228	.مشتريات الكهرباء
	91.87		-122311		354903		254789	.مشتريات الغاز
	139.29		100105		51192		47521	.مشتريات أخرى
110.84	107.73	98927	3671	1011916		912989		خدمات (3)
	105.11		31306		643357		612051	.عبور الكهرباء
	134.06		39315		154745		115430	.عبور الغاز .
	115.26		28306		213814		185508	خدمات أخرى
90.69		-27726		270194		297920		مستخدمين (4)

77.38		-19850		67899		87749		ضرائب و رسوم (5)
101.06		32816		3139021		<u>3106205</u>		مجموع الأعباء المباشرة: (2)+(3)+(4)+(5)= (6)
110.10		71633		780618		<u>708985</u>		هامش إجمالي: 1-6=(7)
104.82		%0.92		%19.92		% 19		معدل الهامش الإجمالي: 1/7
		106363		581168		474805		أعباء تركيبية (8)
	8.75		-2752		264		3016	مصاريف مالية
	12.75		-3983		582		4565	مصاريف مختلفة
	120.14		93098		555322		462224	اهتلاكات
	500		20000		25000		5000	مؤونة أعباء توزع عبر الدورات
		-102193		49746		151939		الأعباء الغير مباشرة (9)
		36986		3769935		3732949		مجموع الأعباء: (6)+(8) + (9)=(10)
182.03		67463		149704		82241		النتيجة: (1)-(10)=(11)

- نتيجة الاستغلال لسنة 2007 جيدة وفاقت التقديرات، و يفسر ذلك كما يلي(بآلاف دج):
- ❖ استهلاك المواد واللوازم الحقيقي أقل من الاستهلاك التقديري ← الانحراف ملائم ب 18535؛
 - ❖ أعباء الخدمات الحقيقية تفوق أعباء الخدمات التقديرية ← انحراف غير ملائم ب 98927؛
 - ❖ أعباء المستخدمين والضرائب والرسوم الحقيقية أقل من الأعباء التقديرية ← انحراف ملائم ب 47576؛
 - ❖ معدل الهامش الإجمالي الحقيقي أكبر من المعدل التقديري و هي نتيجة تعبر عن تحسين الأداء ؛
 - ❖ الأعباء الثابتة الحقيقية أكبر من الأعباء الثابتة التقديرية ← انحراف غير ملائم ب 106363؛
 - ❖ الأعباء الغير المباشرة الحقيقية أقل من الأعباء غ.م التقديرية ← انحراف ملائم ب 102193؛
 - ❖ رقم الأعمال الإجمالي الحقيقي يفوق رقم الأعمال التقديري ب 104449 ومنه انحراف في النتيجة ب : انحراف في الأعباء: 18535 - 98927 + 47576 - 106363 + 102193 = - 36986 غير ملائم.

انحراف في رقم الأعمال: 104449 + ملائم

الانحراف في النتيجة = الانحراف في رقم الأعمال + الانحراف في الأعباء

$$104449 - 36986 = 67463 + \text{ملائم}$$

للتأكد: نتيجة حقيقية (-) نتيجة تقديرية: 149704 (-) 82241 = 67463 + ملائم

إن الزيادة في المبيعات بنسبة تفوق نسبة الزيادة في الأعباء أدت إلى الزيادة في النتيجة.

5.4. الإجراءات التصحيحية

(أ) قسم العلاقات التجارية (النشاط التجاري)

إن نسبة الضياع لدورة 2007 جد مرتفعة وتضع المؤسسة في وضعية جد حرجة هناك زيادة بنقطتين (2%) مقارنة مع دورة 2006، وهذا بالرغم من الإنجازات في الزبائن الجدد التي فاقت التقديرات (الأهداف) بنسبة كبيرة جدا (8773 زبون جديد لهدف حدد ب 4521 فقط). حتى رقم الأعمال لدورة 2007 أهم من رقم أعمال دورة 2006. يبقى التفسير الوحيد لهذه الوضعية هو عدم تنفيذ ما أعده الطاقم المسير من خطط خلال الدورة بجدية وبفعالية، مع الملاحظة أن نسبة الضياع والتي تمثل خسارة في رقم الأعمال في تزايد متواصل منذ سنة 2004 كما يلي :

سنة 2004: 15.3 %

سنة 2005: 16.92 %

سنة 2006: 19.90 %

سنة 2007: 21.61 %

و لمواجهة هذه الوضعية والحد منها ابتداء من دورة 2008 حددت إجراءات أولية ومبدئية في تحديد أهداف

وتقديرات دورة 2008 كما يلي :

- تعديل الإستراتيجية المنتهجة للمدى القصير والمتوسط كمايلي :

مساهمة الطاقم المتخذ القرار أكثر في الأنشطة اليومية من خلال الحضور المتواصل على مستوى المصالح التجارية وعلى مستوى أماكن العمل للرقابة وإعطاء التوجيهات اللازمة؛

. إدماج كل نقاط الضعف التجارية في اللوحة القيادة لكل وكالة؛

خلق جو ملائم يسوده التوافق والتعامل المتبادل والتنسيق بين مختلف الإطارات التجارية التي كلفت بتسيير ومتابعة المعايير التجارية ؛

تعويض غياب المديرية على مستوى الوكالات نظرا لتباعدها والحجم المرتفع من الأنشطة باجتماعات دورية منتظمة ومتقاربة الفترات لدراسة تقارير التسيير ،ويتعلق الأمر بالخصوص بالوكالات التي تعاني من العجز؛

. تحديد الأهداف حسب كل وكالة وتحديد برنامج يتماشى مع تلك الأهداف.

- حساب معدل الضياع لكل نقطة تزويد بمساهمة قسم استغلال الكهرباء في أجل لا يتعدى مارس 2008؛

- تعيين إطار تجاري لمتابعة كل محفظة حقوق: الطاقة المتوسطة الضغط المتوسط والاستهلاك الإداري والأشغال.

ب) قسم استغلال الكهرباء

-إن الزمن المكافئ لانقطاع تزويد التيار الكهربائي لدورة 2007 أحسن من ذلك المسجل في دورة 2006 وفاق التقدير المحدد (الهدف)؛

-نقاط التزويد "باتنة 16" و"خنشلة" و"المنطقة الصناعية 1باتنة" و"عين ياقوت" و"عين جاسر" والمنطقة الصناعية بركة و"رأس العيون" سجلت الزمن المكافئ للانقطاع الأطول وقد أعد برنامج صيانة الشبكة للحد من ذلك في دورة 2008؛

-نصف الحوادث خلال دورة 2007(50%) مقرها دائرة باتنة، متبوعة بدائرة مروانة وهناك برنامج لتحسين وضعيتهما (دائرة باتنة ودائرة مروانة) قيد الدراسة ؛

- قرار إجراء اجتماعات شهرية لكل المشرفين على شبكة استغلال الكهرباء (الوكالات) لدراسة وتحليل تقارير التسيير لكل وكالة؛

-الهدف الرئيسي لدورة 2008 تركيز الجهود والخطط التصحيحية على وكالات دائرة باتنة .

ج) قسم استغلال الغاز

النتائج كلها جيدة ولا تحتاج إلى وضع برامج خاصة أو تغيير في الأهداف للدورة المقبلة،الهدف الرئيسي يتمثل في الإبقاء على هذه الوتيرة.

د) قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال

النتائج مجملها موجبة والأهداف المحددة في مجال الاستثمار كلها حققت باستثناء الصيانة الكبرى نظرا لعدم إعداد برنامج تقديري يأخذ بعين الاعتبار الزيادة في التمويل التي منحتها المديرية العامة عند نهاية دورة 2007 ولم تستغل .

ه) قسم الموارد البشرية

لم تحقق الأهداف أو التقديرات بسبب أن تقديرات المديرية الجهوية للتوزيع بباتنة أقل بكثير من تقديرات المفروضة من طرف المديرية العامة.

أنجزت مديرية باتنة ما خططت له مبدئياً لكنها بقيت بعيدة عن تقديرات المديرية العامة التي أعدت تقديرات اعتبرت غير موضوعية ولم تأخذ بعين الاعتبار قدرة طاقم قسم الموارد البشرية للمديرية الجهوية للتوزيع بباتنة الحقيقية.

خلاصة الفصل الرابع

لقد أظهرت الدراسة الميدانية لنظام الموازنات التقديرية في تحسين الأداء على مستوى المديرية الجهوية للتوزيع لسونلغاز بباتنة أهمية الموازنات التقديرية في وضع البرامج والخطط الواجبة التنفيذ لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف مجمع سونلغاز ومن طرف المديرية الجهوية ذاتها.

تقوم سونلغاز على مستوى القيادة العليا بإعداد عقود تسيير « contrat de gestion » لمديريات التوزيع الجهوية التابعة لها إنطلاقا من التقديرات التي تعدها هذه الأخيرة في ظل فرضيات وتوجيهات مجلس إدارة المجمع، وتسمح عقود التسيير بتحديد أرقام تمثل أهداف ومؤشرات والأداء تقارن بالإنتاجات عند نهاية كل شهر بواسطة لوحات القيادة التي تمكن المؤسسة من إدراك مستوى الإنجاز المتحصل عليه، قياس أداءها، واتخاذ الإجراءات اللازمة في أقرب الأجل وتصريح من المسير الأول للمديرية الجهوية للتوزيع لسونلغاز بباتنة وحتى من أعوانه المباشرين وهم رؤساء الأقسام: "نظام المؤسسات التقديرية بمثابة رؤية مثالية للمستقبل القريب تسمح بتفادي سوء التنفيذ والقيام بالتصحيحات اللازمة و في الوقت المناسب لتحسين الأداء".

خاتمة عامة

من خلال هذه الدراسة نخلص إلى أن الموازنات التقديرية لها أهمية بالغة كأداة في خدمة مراقبة التسيير والنظام داخل المؤسسة القائم على أسس علمية ومهنية تدعم فعالية إستعمالها للوصول بأداء المؤسسة إلى أعلى مستويات الإنجاز المستهدفة .

إن الحديث على الأداء يقصد به جملة من الأبعاد المتداخلة والتي تتضمن كيفية الإنجازات ، والأسلوب المنتهج في تنفيذ توجيهات الإدارة ومدى تطابق الإنجازات مع المعايير والمقاييس المحددة . من المؤسسة موضوع البحث أدركنا تحسن في النتائج من دورة إلى أخرى من خلال إعداد الخطط القصيرة المدى التي تمكن من متابعة ماتم التخطيط له للمدى المتوسط والبعيد وهذا بفضل القيام بمقارنة الإنجازات بالمعايير شهريا .

لقد قمنا بدراسة معطيات مؤسسة سونلغاز من خلال المديرية الجهوية للتوزيع باتنة والمتمثلة في الموازنات التقديرية وعقد التسيير ولوحات القيادة لدورة 2007، وهي الوثائق المعتمدة عليها على مستوى سونلغاز في تقييم و قياس الاداء ونستطيع القول ان عقد التسيير و الموازنات التقديرية وثيقة واحدة أما لوحة القيادة تبين لنا الإنجازات مقارنة بالمعايير المحددة في عقد التسيير ومستوى التطور مقارنة بنتائج الدورة السابقة ومنه إدراك مدى تحسين الأداء أم التراجع فيه وهذا ما يمكن المؤسسة من القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة و في الوقت المناسب .

وإنطلاقا من النتائج الدراسة السابقة، بإمكاننا أن نستنتج في إطار تحسين أداء المؤسسة مايلي:

- الأسس النظرية في مراقبة التسيير بأداة الموازنات التقديرية مطابق لما كان معمول به عند ظهور أسلوب الموازنات في نصفية القرن 20 ، ورغم نجاح هذا الأسلوب آنذاك إلا أن الباحثون ارتؤوا إلى إدخال تغييرات وإقتراح طرق أخرى أكثر ديناميكية على أسلوب الموازنات التقديرية توافقا مع معطيات محيط المؤسسة الدائمة الاستحداث، سواء كان على مستوى داخلي أم خارجي . وسونلغاز لم تراعي كثيرا هذا الجانب المهم والمتمثل في تطوير أسلوب الموازنات التقديرية وهذا راجع أساسا إل أن البرامج المطبقة في مجال تقنيات التسيير الكمية قد تم إعدادها ووضعها في عهد الاستعمار، والإطارات المتواجدة على مستوى سونلغاز ليس لها التأهيل والتكوين اللازمين لتطبيق الجديد في أسلوب الموازنات التقديرية قد اكتفت بما سبق إعتماده من قبل .

وهذا مآدى إلى حرمان المؤسسة ذات العيار الثقيل كسونلغاز من تقنيات حديثة تساهم بأكثر فعالية في قياس وتقييم وتحسين الأداء ؛

-الطرق العلمية المنتهجة في إعداد التقديرات تخلو من عنصر المخاطرة ومستقبل الغير الأكيد وتعتمد أساسا على طريقة تاريخية من خلال دراسة الظواهر السابقة والأخذ بعين الاعتبار المعلومات المتأتية من المصادر الرسمية في تحديد الكميات وحتى الأسعار الواجب تطبيقها ؛

-الاعتماد على لوحات القيادة الاستراتيجية في قياس وتقييم الأداء على مستوى المؤسسة محل الدراسة أعطى نتائج تصنف بالموجبة وهذا يرجع إلى أسباب رئيسية نذكر منها :

- الإجراءات المتمثلة في أن الإنجازات تقارن بالأهداف التي أساسها التقديرات ؛
- إظهار معدل التطور بالمقارنة مع الدورة السابقة ؛
- الاجتماع دوريا (كل شهر) لدراسة نتائج لوحات القيادة؛
- إعداد خطط ذات تنفيذ تصحيحي مستعجل في حالة وجود انحرافات غير مقبولة .

وخلاصة القول أنه رغم كون أسلوب الموازنات التقديرية في تحسين الأداء فعال ويؤدي إلى نتائج مرضية من خلال إدخال التصحيحات اللازمة، من الضروري الأخذ بالحسبان المستجدات المرتبطة بالموازنات والتي تمكن المؤسسة من اتخاذ الإجراءات اللازمة في المدى القريب، ومنه إعطاء أكثر فعالية للخطة الواجب تنفيذها في إطار تحسين الأداء .

قائمة المراجع باللغة العربية

- إبراهيم إبراهيم جمعة ، زينات محمد حرم ، صبحي محمد الخطيب، المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات ، الإسكندرية ، الدار الجامعية ، 2000.
- إبراهيم علي إبراهيم عبد ربه ، مقدمة في الإحصاء الوصفي ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2005.
- ابراهيم نائب ، أنعام باقية ، بحوث العمليات (خوارزميات وبرامج حاسوبية) ، دار وائل للنشر ، عمان 1999.
- أحمد خطيب، الموازنة التقديرية كأداة فعالة للتخطيط و الرقابة، جامعة عين الشمس، مصر، 1989.
- أحمد دويدار ، في اقتصاديات التخطيط ، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر ، الإسكندرية ، 1968
- أحمد صقر عاشور، إدارة القوى العاملة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، الطبعة الثانية، 1979
- أحمد ماهر، دليل المديرين في إعداد الخطط والسياسات و الإستراتيجيات.
- أحمد محمد نور ، زينات محمد محرم، شحاتة السيد شحاتة ، المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية 2005/2004.
- أحمد نور، فتحي السوافيري، شحاتة السيد شحاتة، مدخل معاصر في مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002
- أحمد نور، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.
- أحمد نور، المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، بيروت ، لبنان ، 1987
- أديدجي بوداند باديرو، الدليل الصناعي إلى إيزو 9000 ، ترجمة فؤاد هلال ، دار الفجر للنشر و التوزيع ، القاهرة ، مصر ، 1995.
- إسماعيل عرباجي، اقتصاد المؤسسة ، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون ، الجزائر، 1996.
- أماني محمد عامر، إدارة وتنظيم الشراء والتخزين ، جامعة نهها، مصر، 1995
- بشير العلاق ، أسس الإدارة الحديثة؛" دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ، 1998
- توفيق جمال أحمد، إدارة الأعمال: مدخل وظيفي ، دار النهضة العربية ، بيروت ، 1986
- حسن إبراهيم بلوط ، إدارة الموارد البشرية من منظور استراتيجي، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى ، لبنان ، 2002
- حسين موسى راغب ، نعيم حافظ أبو جمعة ، إدارة الإنتاج ، دون دار نشر، الطبعة الثانية ، 1989.
- حمزة محمود الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، منشورات الوراق، عمان، الأردن، 2004
- حمزة محمود الزبيدي ، التحليل المالي ، تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن 2000 .
- حنان رضوان حلوة ، كحالة جبرائيل جوزيف ، محاسبة التكاليف المعيارية - رقابة وثبات ، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان 1998
- حنفي زكي، دراسة جدوى المشروعات الاستثمارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر ، بدون تاريخ

- خالص صافي خالص، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر2007
- خيرت ضيف، الموازنات التقديرية، دار الجامعات المصرية، مصر، 1969.
- ري إنش جاريسون وإريك نورين ،المحاسبة الإدارية، ترجمة د/عصام الدين زايد ومراجعة د/أحمد حامد حجاج،دار المريخ،2000.
- زكي محمود هاشم، أساسيات الإدارة، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 2001
- سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، 1979 .
- سمير محمد عبد العزيز،دراسة جدوى الاستثمارات وتقييم المشروعات،الإشعار للنشر،مصر،1997
- طارق عبد الحال حماد، الموازنات التقديرية، دار المريخ، 2005.
- صالح الشنوبي ، إدارة الإنتاج ، مركز الإسكندرية للكتاب ، مصر ، 1992 .
- عباس حجازي، المحاسبة الإدارية، جامعة عين الشمس، مصر 1974.
- عبد الحي مرعي، الموازنة التخطيطية في النظام المحاسبي الموحد، مؤسسة شباب الجامعة، 1986 .
- عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة، دار المريخ، الرياض، 1983.
- عبد الغفار حنفي، الإدارة المالية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية،مصر،1990
- عبد الغفور يونس ، التنظيم الصناعي، وإدارة الإنتاج، المكتب المصري الحديث للطباعة ، مصر 1998 .
- عطية عبد الحي مرعي ، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات والتخطيط والرقابة ، الإسكندرية مصر، 2006.
- عقيل جاسم عبد الله ، مدخل في تقييم المشروعات دار الحامد للنشر ، عمان ، 1999
- علي لطفي، التخطيط الاقتصادي، الدار الجامعية، بيروت، 1988.
- علي زيان،مدخل لمراقبة التسيير وتسيير الميزانيات،محاضرات جامعة بومرداس،2004.
- علي عبد الله أثر البيئة على أداء المؤسسات الاقتصادية - حالة الجزائر - ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2001
- علي عبد الله ، أثر البيئة على أداء المؤسسة الاقتصادية .- حالة الجزائر - ، أطروحة الدكتوراه ، جامعة الجزائر 1999 .
- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية ، الطبعة الثانية، الجزائر 1993.
- فاروق محمد السعيد راشد ، التنظيم الصناعي والإداري الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ، مصر ، 2001
- فلاح حسين عداوي الحسيني ، الإدارة الإستراتيجية: مفاهيمها - مداخلها - عمليات المعاصرة ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2000.

- فلاح حسن عداي الحسيني ومؤيد عبد الرحمان عبد الله الدوري ، إدارة البنوك -مدخل كمي واستراتيجي معاصر، دار وائل للنشر ، مصر ، 2000.
- كاظم جاسم العيساوي، دراسة جدوى الإستثمارات وتقييم المشروعات، دار المناهج،الأردن
- لهواسي هجيرة،مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية،دار المحمدية العامة،الجزائر،2004.
- محمد إبراهيم عبيدات، إدارة المبيعات ، الطبعة الأولى،عمان،1992
- محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية، الجزء الثاني، بيروت، بدون سنة نشر.
- محمد بوتين ،المحاسبة العامة للمؤسسة،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،1998.
- محمد عبد الحافظ عبد العال ،المحاسبة الإدارية،دار النجاح، الإسكندرية، 1974 .
- محمد فركوس، الموازنات التقديرية - أداة فعالة للتسيير - ديوان المطبوعات الجامعية- 1995.
- محمد الجزار، الموازنة التخطيطية و رقابة اتخاذ القرار، جامعة عين الشمس، القاهرة، 1980.
- محمد الجزار، المحاسبة الإدارية، جامعة عين الشمس،مصر،1986.
- محمد الناشد ، المدخل إلى إدارة الأعمال ، منشورات جامعة حلب ، 1979 / 1980.
- محمد المحمدي الماضي، السياسات الإدارية، مطبعة كلية الزراعة، جامعة القاهرة، مصر، 1994
- مهدي حسين زوليف، أحمد القطامين ، الرقابة الإدارية ، دار حنين، 1995 .
- منذر إسحاق ، المحاسبة الإدارية . الميزانيات التقديرية ، الجزء الأول . الطبعة الثانية ، بغداد 1978.
- مولود حشمان ، نماذج و تقنيات التنبؤ القصير المدى ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر،1998.
- موفق كابوش، دور الموازنات التخطيطية في تقييم الأداء من خلال المخطط الوطني للمحاسبة في الجزائر . مكتبة دار السلام، 1988.
- ناصر دادي عدون،الإدارة والتخطيط الاستراتيجي،ديوان المطبوعات الجامعية،طبعة2001،الجزائر.
- ناصر المنصور كاسر، إدارة الإنتاج والعمليات، دار حاصد للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
- نجيب أنطوان سامونا ، المحاسبة الإدارية (اتخاذ القرارات)،جامعة المستنصرية ، بغداد ، العراق ، 1989 .
- نور الله كمال ، وظائف القائد الإداري ، دار طلاس للدراسات والترجمة والنشر ، الطبعة الأولى، دمشق، 1992
- هيتجر ليستراي. سيرج ما تولتش، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر.
- الميزانيات التقديرية (التخطيطية) لغير الماليين،أفاق للتدريب والاستشارات ،جامعة ليبيا، بدون مؤلف.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

- Abdellah Boughaba, comptabilité analytique d'exploitation, édition Berti. Alger 1998.
- Abdelatif Khemakhem , dynamique du contrôle de gestion ,édition Dunod , 1977.
- Anthony Robert N, Planning and control systems -a framework for analysis-,Harvard university press, Boston, 1965.
- Anthony A. Atkinson, Bâtir les nouveaux indicateurs de performance, gestion et entreprise, publication trimestrielle de l'INPED, numéro spécial : productivité, Avril-juillet, N=°11-12.
- Arnold J. and turme S., Accounting for management decision, third edition , London , prentice hall, 1996.
- Babusiaux D, décision d'investissement et calcul économique dans l'entreprise, éditions economica, paris, France,1990.
- Barraux jaques, entreprise et performance globale, éditions economica , paris , 1997.
- Berrrah Lamia, l'indicateur de performance : concepts et applications, CEPADUES éditions paris, 2002.
- Bescos P.H.,Dobler P.,Mendoza C. et Naulleau G., contrôle de gestion et management , chapitre 11/12 ,Montchrestien,1991.
- B H.Abtey ,A.Vinay , contrôle de gestion courante de l'entreprise, une approche par les Système d information , éditions techniques , paris , 1984.
- Brilman Jean, les meilleures pratiques du management au cœur des entre prises, 3e édition, éditions d'organisations, paris, 2000.
- Castelnau Jacques et autres, le pilotage stratégique, éditions d'organisations, paris, 1999.
- Chevalier et autres, gestion des ressources humaines, éditions De Back, université Québec, 1993.
- Christiane Allouffe, gestion des stocks, méthodes et applications, éditions Eyrolles,Paris, 1987.
- Claude Alazard , Sabine Sépari ,contrôle de gestion ,5^e édition ,éditions Dunod, 2001.
- Courtois A. et autres, gestion de production, éditions d'organisations, paris, 1995.
- Coulaud A. Et Dervaux B, dictionnaire de management et de gestion de contrôle de gestion, édition, éditions Du Nord, paris, 1990.

- C .Pèrochon et J. leurion, analyse comptable – gestion prévisionnelle, éditions Foucher.
- C.S. Horngren: Cost accounting a managerial emphasis. prentice hall. usa,2001.
- Drucker Peter F,le management en question ,éditions d'organisation,Paris, France,1982.
- ECOSIP, dialogue autour de la performance en entreprise, éditions l'harmattan, paris, 1999.
- Elie COHEN, dictionnaire de gestion, éditions la découverte, paris, 2000.
- Françoise Lanoizeleé-Quairel,Guy Ortega, la gestion des approvisionnements, éditions Foucher, Paris,1982.
- Geet H. Hosftede , Contrôle budgétaire , les règles du jeu, édition homme et technique, France, 1977.
- George Depallens, gestion financière de l'entreprise, éditions Sirey, Paris, 1990.
- Goujet, Christian Raullet , Christiane Raullet, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, coûts préétablis et écarts, prévision et budgets ,tome 2,5eme édition,édition Dunod,
- Gremillet A.,sélection et contrôle des investissements, 3e édition, les éditions d'organisation, paris ,France,1977.
- Hamadouche Ahmed, la lettre d'I S G consulting et publication, Automne 2002.
- H.Court et J-Leurion,comptabilité analytique et gestion ,éditions Foucher
- Hélène löning, Véronique Malleret, Jerome Méric, Yvon Pesqueux, Eve Chiapello,Daniel Michel, Andreu Solé, le contrôle de gestion, 2eme édition, Dunod, Paris, 2003.
- Henri Fayol ,Administration industrielle et générale, Enag éditions ,Alger ,1990
- Jacques de Guerny , Jean- Claude Guiriec, contrôle de gestion et choix stratégiques , 6^{eme} édition Delmas éditions, Paris ,1998.
- Jacques De Guerny et Jean- Claude Guiriec, Gestion prévisionnelle à court terme "prévision et contrôle budgétaire", éditions J. Delmas et c^{ie}, France,1979 .
- Jacques Dravet, calcul économique, office des publications universitaires, Hydra,Alger,1982.
- Jaques Margerin , bases de la gestion budgétaire , éditions d'organisation , 1988.
- Jacques. Richard, l'audit des performances de l'entreprise, éditions villeguerin, paris, 1989.

- Jean Meyer, gestion budgétaire , édition Dunod, 9eme édition, 1984
- J.Fred Weston,Eugene,F.Brigham, gestion financière, les éditions HRW Itée, Montréal canada,1975.
- Kaplan R. et Norton D, tableau de bord prospectif, Harvard Business Review, les systèmes de mesure de la performance, éditions d'organisations , paris , 1992.
- Kaplan .S. Robert and Norton .P. DAVID, the balanced scorecard Harvard Business school press; Boston; 1996.
- Louzmi , Besnard M,contrôle de gestion, éditions Dorin. 1980
- Malika Boukella Bouzouane , statistique descriptive , Casbah édition , Alger ,2001,
- Mar muse Christian, politique générale : Language, modèles et choix stratégiques, éditions economica, paris, 1992.
- Marmuse Christian, performance, en cyclopedie de gestion, tome2, éditions economica, paris, 1997.
- Michel Rouoch et Gerard nulleau , le contrôle de gestion bancaire et financier, edition revue banque, 4ème édition ,2002 .
- Michel Darbelet et Jean Marcel Lauginie , économie de l'entreprise, éditions FOUCHER, France, 1985.
- Michel Gervais ,contrôle de gestion ,7^{eme} édition ,éditions ECONOMICA,2000.
- Michel Gervais , contrôle de gestion par le système budgétaire , édition vuibert Entreprise, France, 1987,p20.
- Michel KALIKA, structures d'entreprises : réalités, déterminants, performances, éditions economica, paris, 1995.
- Michel Morin, comprendre la gestion des approvisionnements, édition Pierre Dubois .
- Mintzberg Henry, le management au cœur des organisations, éditions d'organisation, paris , 1998.
- Mintzberg Henry, structure et dynamique des organisations, éditions d'organisations, paris, 1992.
- Mintzberg Henri, the structuring of organization, Englewood cliffs, New York, 1979.
- Mintzberg Henry G,grandeur et décadence de la planification stratégique, éditions Dunod, paris, 1994.

- M.Teillac et autres, la gestion prévisionnelle des entreprises industrielles et commerciales), 2eme édition .
- Nobert Guedj,(1995) : le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise. les éditions d'organisation. Paris.
- Paul Danial, théories et pratiques de management stratégiques : quinze années d'apprentissage dans les grandes entreprises françaises, thèse d'états sciences de gestion , université de paris- dauphine, France ,1979 .
- Pinto Paul, la performance durable, éditions du nod ,Paris, 2003..
- Philippe Lorino ,méthodes et pratiques de la performance :le guide du pilotage ,éditions d'organisation,1997.
- Pierre Tabatoni p.et Paul Jarnion,les systèmes de gestion politiques et structures ;puf,paris,1975.
- Vasselaer Michel, le pilotage d'entre prise : des outils pour gérer la performance future, éditions publiunion, paris, 1997.

- زعبيط نور الدين ، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة ، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، جوان 2007
- عبد اللطيف عبد اللطيف ، حنان تركمان ، الرقابة الإستراتيجية وأثرها على زيادة فعالية أداء لمنظمات ،
- عامر الحاج ، دور تحليل الإنتاج وبحوث العمليات في تحسين الأداء الاقتصادي للمؤسسات ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع تسيير المؤسسات ، جامعة العقيد الحاج لخضر ، باتنة ، 2002 / 2003
- عبد المليك مزهودة ، المقاربة الإستراتيجية للأداء - مفهومها وقياسها - المؤتمر العلمي الدولي ككلية الحقوق والعلوم الاقتصادية - قسم علوم التسيير - جامعة ورقلة ، 10/09 مارس 2005 .
- عبد المليك مزهودة ، الأداء بين الكفاءة والفعالية : مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية ، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، 2001
- عبد المليك مزهودة ، الانحراف الاستراتيجي ، أطروحة لنيل شهادة دكتورا دولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة باتنة ، 2007 ،
- عبد المليك مزهودة ، دور وأهمية التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، جامعة باتنة ، 98/97.
- عثمان إحدادن، مدى ملاءمة مراقبة التسيير لقطاع البريد والمواصلات ،رسالة لنيل الماجستير لعلوم التسيير، فرع مالية، المدرسة العليا للتجارة 1994
- علي عبد الله أثر البيئة على أداء المؤسسات العمومية الاقتصادية - حالة الجزائر - ، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2001
- نور الدين شنوفي ، تفعيل نظام تقييم أداء العامل في المؤسسة العمومية الاقتصادية ، أطروحة لنيل درجة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية تخصص علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2004 - 2005

-Boukebil Fadhila, exposé sur le magasinage , magister en économie, option "Gestion", université D' Alger, Mai 1992, p04".

-Contribue-t-il à améliorer le management de l'entreprise ? DESS contrôle de gestion sociale, année 2002-2003 ,France, p10/12

- Paul Danial, théories et pratiques de management stratégiques : quinze années d'apprentissage dans les grandes entreprises françaises, thèse d'état sciences de gestion , université de paris- dauphine, France ,1979 , p .15

- Parrat, Frédéric et Pastré olivier, du bon usage des indicateurs EVA et MVA, l'expansion Management Review, n=° 105, juin .200

- Sara Jouven, Amélie Goncalves, Xavier Capronnier, exposé :le contrôle de gestion

Contribue-t-il à améliorer le management de l'entreprise ?, DESS contrôle de gestion sociale, année 2002-2003 ,France.

- KALIKA MICHEL , comptabilité générale et analyse financière , collection management , (C D R O M) .

- M. Toussaint, Cours sur le contrôle de gestion de l'école nationale des travaux publics (3) de l'état, France,1995-1996,p.09

قائمة الأشكال و الجداول

08	الشكل (1.1) : مفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير
08	الشكل(2.1): مفهوم مراقبة التسيير
15	الشكل (3،1) أهداف مراقبة التسيير
18	الشكل (4،1): مسار نظام مراقبة التسيير
22	الشكل (5.1) :جهاز التسيير التقديري
23	شكل (6.1): جهاز التسيير التقديري كنموذج لمراقبة التسيير مع إبراز أهمية مرحلة الموازنات التقديرية
28	جدول (1 ، 7): التطور التاريخي للموازنات التقديرية
33	الشكل (8،1) :الموازنات التقديرية العينية والمالية والنقدية
37	الشكل (9.1) مصلحة الميزانية تحت إشراف إدارة الشؤون المالية و الإدارية
38	الشكل رقم (10.1): مصلحة الموازنة في صيغة القيادة
48	الشكل(1.2):تسلسل الموازنات التقديرية بالتماشي مع التخطيط للأجل و الأهداف
50	الشكل(2.2): مختلف الموازنات التقديرية
56	الشكل (3.2): دورة الحياة و دوال الإدراج
61	الجدول (4.2) يبين توزيع المبيعات
61	الجدول (5.2) لتوزيع المبيعات الدوري
62	الشكل (6.2) يبين توزيع المبيعات حسب أنواع المنتجات
63	الجدول (7.2) يبين المبيعات حسب المنتجات والجهات والفترات
64	الجدول (8.2) تصنيف المصاريف التجارية
65	الجدول (9.2) لتوزيع أعباء التوزيع حسب المناطق
66	الجدول (10.2) لتوزيع مصاريف البيع زمنيا
67	الجدول (11.2) لتوزيع مصاريف التوزيع حسب المنتجات
68	الشكل (12.2) العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى
71	الجدول (13.2) : يبين تحديد الكميات المنتجة وتوزيعها :
73	الجدول (14.2) : قائمة الكميات اللازمة للإنتاج من المواد
77	شكل (15.2) للموازنة التقديرية للإنتاج
80	الشكل (16.2): مستويات المخزونان
81	الشكل (17.2) نموذج ويلسن

83	الشكل (18.2) البيان في حالة الكميات المنتظمة
83	الشكل (19.2) البيان في حالة الفترات المنتظمة
100	الشكل (2 ، 20) : الموازنات التقديرية المختلفة كمصدر للمعلومات للموازنة النقدية
107	الشكل (1،3) : الأداء وعلاقته بالاستخدام العقلاني للموارد
114	الشكل (2. 3) المستوى العالمي للأداء
121	الشكل (3.3): نموذج يلخص الأسباب التي تدعو المؤسسة للقيام بعملية تقييم الأداء
124	الشكل (4،3) : خطوات نظام فعال للرقابة
132	الجدول (5 ، 3) : المؤشرات الإستراتيجية لقياس الاداء
140	الشكل (6.3) : التخطيط الإستراتيجي
142	الشكل (7 ، 3) : عملية الرقابة بالموازنات التقديرية
144	الشكل (8 ، 3) : الإنحرافات
149	الشكل (9 ، 3) : المخطط العام لحساب انحرافات المصاريف غير المباشرة
154	الشكل (10.3): أسباب وجود الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية
161	الشكل (1 ، 4) : الهيكل التنظيمي العام لمجمع سونلغاز
166	الشكل (2.4) سونالغاز توزيع الشرق (SDE) ، المقر: قسنطينة
167	الشكل (3،4) : المديرية الجهوية للتوزيع باتنة ، المقر: ولاية باتنة

RESUME

Le thème du mémoire consiste à démontrer le rôle que peut avoir la gestion budgétaire dans l'amélioration de la performance des entreprises économiques, pour cela, le sujet a été élaboré en quatre parties (chapitres).

Nous avons présenté dans la première partie les budgets comme outil de contrôle de gestion ainsi que les plus importants concepts de ce dernier, ensuite nous avons procédé à une analyse technique des budgets et leur élaboration et ce, à commencer par les travaux préliminaires basés sur l'aspect quantitatif qui se réfère à des règles scientifiques telles que la statistique et les mathématiques à titre d'exemple et non exhaustif, jusqu'à obtention du document final; nous avons eu recours aux activités principales de toute entreprise et qui sont : commerciale, productive, approvisionnement, investissement, et trésorerie.

Dans la troisième partie, nous avons étudié la performance sous tous ses aspects, son évaluation, ses paramètres et leur mesure. Nous avons ensuite abordé la relation existante entre les budgets et la performance et ce, par le procédé de la comparaison entre réalisations et objectifs qui laisse entrevoir des écarts qui enclencheront des actions correctives afin d'améliorer la performance.

Finally, nous avons présenté une étude pratique effectuée au niveau de la direction régionale de distribution de la Sonelgaz à Batna. L'étude a été renforcée des documents nécessaires afférents à l'exercice 2007.

Mots clés : *gestion budgétaire, performance, entreprise économique, contrôle de gestion, écarts.*

Abstract

This study tries to show the role of Budget forecasting in improving the firms' performance, it is divided into four chapters.

In the first chapter we treat budget forecasting as a managerial tool, and its important notions. Then we attempt to analyse technically the budgets and their elaboration in the second chapter beginning by the preliminary operations based on the quantitative aspect referring to the scientific rules such as Statistics, and Mathematics till the obtention of a final document. Then we treat the most important activities related to it like sales, inventory, investment and treasury.

In the third chapter, we study the performance in general and its evaluation, performance index and measurement then we tackle the relation between budget forecasting and performance by comparing achievements and performance parameters.

Finally, we introduce a practical study done in the regional direction of distribution of SONEGAS in Batna, the study is reinforced by the necessary documents of 2007 session.

Key words: *Budget forecasting , performance, firm.*

ملخص

إن الموضوع محل دراستنا يتمثل في الموازنات التقديرية و دورها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية و قد قمنا بإعداد و تقديم بحثنا من خلال تقسيم الموضوع إلى أربعة أجزاء (فصول).

عالجنا في الجزء الأول موضوع الموازنات التقديرية كأداة في خدمة مراقبة التسيير و أوردنا أهم المفاهيم التي تدور حوله ، ثم ارتأينا إلى تحليل فني للموازنات التقديرية و كيفية إعدادها في الجزء الثاني، و ذلك بدا بالعمليات التحضيرية التي أساسها كمي يرتكز على قواعد علمية كالإحصاء و الرياضيات على سبيل المثال و ليس على سبيل الحصر إلى غاية الحصول على الشكل النموذجي للموازنات التقديرية و قد عالجنا أهم الأنشطة المتعلقة بها و هي : المبيعات ، الإنتاج ، التمويل ، الاستثمار و الخزينة .

في الجزء الثالث تطرقنا إلى الأداء من كل جوانبه و كيفية تقييمه، و إلى مؤشرات الأداء و قياسها ، ثم الموازنات التقديرية و علاقتها بالأداء من حيث مقارنة الإنجازات بمعايير الأداء و استنتاج الانحرافات ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة و التصحيحية لتحسين الأداء.

و أخيرا ، قمنا بتقديم دراسة ميدانية التي تمت على مستوى المديرية الجهوية للتوزيع لسونلغاز بباتنة ، و قد دعمنا ذلك بكل الوثائق المهنية اللازمة و المتعلقة بموضوع الدراسة و ذلك لدورة 2007.

الكلمات المفتاحية: الموازنات التقديرية ، أداء ، المؤسسة الاقتصادية، مراقبة التسيير، الانحرافات