

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر في علوم التسيير

تخصص : تدقيق ومراقبة التسيير

من إعداد : الطالبة حليمي سارة

بعنوان

مساهمة الموازنة التقديرية في تحسين القرارات الإدارية

دراسة حالة المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI

نوقشت و أجيزت علنا بتاريخ:.....

الدكتور /.....(الدرجة العلمية – الجامعة) رئيسا

الدكتور / غوالي محمد بشير (أستاذ محاضر – جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

الدكتور /.....(الدرجة العلمية – الجامعة) مناقشا

الدكتور /.....(الدرجة العلمية – الجامعة) مناقشا

الموسم الجامعي: 2014/2013

الإهداء

إلى الوالد الكريم أطال الله في عمره ، الوالدة رحمة الله

عليها ، إلى إخوتي ، كل العائلة من قريب

أو بعيد ، إلى كل أساتذتي وأصدقائي ، إلى عمال وخاصة

محاسب مؤسسة السيارات الصناعية ، إلى كل من ساعدني

من قريب أو بعيد ،

اهدي ثمرة هذا العمل المتواضع .

سارة حليمي

الشكر

يطيب لي بعد شكر الله عز وجل الذي وفقني في انجاز
هذا العمل المتواضع أن أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ
المشرف، جزاه الله عني خير الجزاء لما قدمه لي من عون.
كما أتقدم بالشكر الخالص إلى عمال مؤسسة السيارات
الصناعية بورقلة.

سارة حلومي

الملخص :

تتأثر المؤسسة الاقتصادية بالمتغيرات المتسارعة للبيئة التنافسي ، مما يؤثر على نموها واستمرارها وتحقيق أهدافها ، والتي تظهر في اتخاذ قراراتها مما يحتم عليها ضرورة لاعتماد على طرق تسييرية حديثة ومتطورة ، من أهمها الموازنة التقديرية ، وهي أداة تساعد في اتخاذ القرار من خلال الاختيار والمفاضلة بين البدائل المتاحة للوصول إلى الأهداف المسطرة .

وللقيام بذلك لابد من إتباع طرق وأساليب كمية ورياضية ، إحصائية سليمة للتنبؤ ، تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية للوصول إلى ما هو مخطط له.

ومن هذا المنطلق تهدف الدراسة إلى معرفة أهمية الموازنة التقديرية وكيفية إعدادها وتحليل الانحرافات وطرق اتخاذ القرارات ومدى مساهمة الموازنة في اتخاذ القرارات الإدارية في مؤسسة السيارات الصناعية بورقلة.

الكلمات المفتاحية :

تنبؤ ، موازنة تقديرية ، انحرافات ، إجراءات تصحيحية ، قرارات إدارية .

résumé :

Visé par l'institution de variables économiques accélérer l'environnement concurrentiel , qui affecte la croissance et la continuité et à atteindre leurs objectifs , qui apparaissent dans la prise de décision qui fait qu'il est impératif sur la nécessité d'adopter les moyens Tserah moderne et sophistiqué , le plus important du budget prévisionnel , qui est un outil d'aide à travers la sélection et des compromis entre la prise de décision alternatives disponibles pour atteindre les objectifs fixé .

Pour ce faire doit suivre les voies et méthodes pour la prévision statistique quantitative et mathématique sonore, l'analyse des écarts et prendre des mesures correctives pour avoir accès à ce qui est prévu .

En ce sens, l'étude vise à comprendre l'importance du budget prévisionnel et la manière de préparer et d'analyser les écarts et les méthodes de prise de décision et la mesure dans laquelle le budget en gestion institution de prise de décision dans l'industrie automobile Ouargla .

Mots-clés:

Prévision, budget prévisionnel , les écarts , les mesures correctives , les décisions administratives .



III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
أ	المقدمة
01	الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية
02	تمهيد
03	المبحث الأول : الأدبيات النظرية للقرارات الإدارية والموازنات التقديرية
03	المطلب الأول : الأدبيات النظرية للقرارات الإدارية
03	أولا : مفهوم القرارات الإدارية
04	ثانيا : خطوات وأساليب المساعدة لاتخاذ القرارات الإدارية
08	ثالثا : أنواع ، صعوبات ، والعوامل المؤثرة في القرارات الإدارية
12	المطلب الثاني : الأدبيات النظرية للموازنة التقديرية
12	أولا : ماهية الموازنة التقديرية
19	ثانيا : إجراءات إعداد الموازنة التقديرية
21	ثالثا : مساهمة الموازنة في اتخاذ القرار
23	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية
23	المطلب الأول : دراسات سابقة
26	المطلب الثاني : مناقشة الدراسات السابقة
28	خلاصة

29	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
30	تمهيد
31	المبحث الأول : دراسة نظرية حول المؤسسة
31	المطلب الأول : نبذة حول المؤسسة
31	أولا : تعريف المؤسسة الأم
32	ثانيا : التعريف بوحدة ورقلة ونشاطاتها
32	المطلب الثاني : أهداف ، والهيكـل التنظيمي
36	المبحث الثاني : النتائج و المناقشة
36	المطلب الأول : أهم الموازنات وأساليب التنبؤ في المؤسسة
44	المطلب الثاني : تحليل الانحرافات
53	خلاصة
55	الخاتمة
58	المراجع
60	الملاحق
71	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
30	كل وحدات المؤسسة الأم	2-1
36	موازنة المبيعات	2-2
37	موازنة الموارد البشرية	2-3
39	موازنة الاستثمار	2-4
40	موازنة الخزينة	2-5
41	هامش الربح	2-6
42	موازنة التكاليف	2-7
43	موازنة جدول حسابات النتائج	2-8
44	موازنة المبيعات	2-9
46	موازنة الموارد البشرية	2-10
48	موازنة المبيعات	2-11
49	موازنة التكاليف	2-12
51	موازنة جدول حسابات النتائج	2-13

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	العناصر الداخلة في موازنة مصاريف البيع	1-1
18	مبادئ الموازنة التقديرية	1-2
22	مراحل تحليل الانحرافات	1-3
33	الهيكل التنظيمي	1-4

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
60	عدد العمال الحقيقي	01
60	نموذج موازنة الخزينة	02
62	موازنة التكاليف	03
63	تابع لموازنة التكاليف	04
64	جدول حسابات النتائج	05
65	جدول حسابات النتائج	06
66	ميزانية (الأصول)	07
67	ميزانية (الخصوم)	08
68	جدول حسابات النتائج	09
89	تابع جدول حسابات النتائج	10



لقد أدى اقتصاد السوق إلى تعزيز دور المؤسسة الاقتصادية في دفع عجلة التنمية ورفع معدلات النمو الاقتصادي وذلك باعتبارها مركزا هاما للعديد من القرارات الاقتصادية، فيما يخص طبيعة المنتجات لغرض الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بفعالية .

لكن وفي ظل التطور التكنولوجي والتغيرات والتحول الاقتصادي التي يشهدها العالم، أصبح محيط المؤسسة يتصف بزيادة درجة عدم اليقين، وبالتالي تعقد مختلف الأنشطة بحيث أدى هذا إلى تطور الأساليب الإدارية للتسيير، إذ انه وبعد أن كانت تقتصر مهمتها على الوظيفة المحاسبية، اتسعت وصارت تشمل جميع الوظائف الإدارية للمؤسسة، لدرجة مساهمتها في رفع مستوى الأداء، والتقليص من درجة الانحرافات خاصة الأساليب الكمية منها.

ولقد وجب على المؤسسة الاقتصادية التفكير في المستقبل ووضع الخطط الملائمة مسبقا على أساس المعلومات المتاحة والموارد المتوفرة، وإذا فشلت في لاهتمام بمتطلبات المستقبل، فإنها نتيجة لذلك ستقوم با لاستمرار مجل مشكل الأمس على حساب أفكار الغد، ومن هنا تبرز حقيقة المشكلة الإدارية في اتخاذ القرارات التي تحدد كيفية توزيع الموارد المحدودة على أوجه الاستغلال غير المحدود وتحديد البدائل المتاحة.

ضف إلى ذلك فان هذه القرارات غالبا ما تكون في ظروف تتصف بنقص المعلومات وعدم التأكد، وصعوبة الرؤية المستقبلية مما يتطلب وجود نظام مناسب وفعال يساعد المسير في بناء الاحتمالات بصورة صحيحة واتخاذ القرارات السليمة، ألا وهو نظام الموازنة التقديرية وهي من بين الأساليب الكمية التي تعتبر كنظام شامل يخص كل أوجه نشاط المؤسسة إذ تساعد المسؤولين في المؤسسة إلى المفاضلة بين القرارات المتعلقة بالتمويل والاستثمار وبالتالي تساهم بشكل فعال في صنع القرار.

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية كالآتي:

- ما مدى مساهمة الموازنة التقديرية في تحسين القرارات الإدارية للمؤسسة الاقتصادية ؟
- وقد قمنا بتقسيم الإشكالية الرئيسية إلى أسئلة الفرعية التالية :
- ماهي الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية ؟
- هل تساعد الموازنة التقديرية المسؤولين والمسيرين في عملية اتخاذ القرارات ؟
- هل تعتمد مؤسسة السيارات الصناعية على الموازنة في اتخاذ القرار؟

الفرضيات

- الموازنة التقديرية أداة من أدوات مراقبة التسيير وهي تعبير كمي ومالي يسمح باكتشاف الأخطاء وتصحيحها من اجل تحسين القرارات؛
- الموازنة التقديرية تساعد المسؤولين الإداريين في اتخاذ القرار من خلال المفاضلة بين البدائل المتاحة؛
- الموازنة التقديرية أداة فعالة في التنبؤ ؛
- إن استخدام المؤسسة للموازنة التقديرية بشكل فعال في المؤسسة سيساعدها في تحديد الانحرافات الايجابية ومعالجة الانحرافات السلبية من اجل تحقيق الأهداف المسطرة.



أسباب اختيار الموضوع

- يعود اختيار الموضوع إلى عدة أسباب من بينها:
- الرغبة في التعرف على الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية؛
- الميول إلى الموضوع؛
- التعرف على كيفية اتخاذ الإجراءات التصحيحية وتحسين القرارات؛
- التعرف على الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسة في إعداد الموازنة التقديرية .

أهداف الموضوع

- توضيح أهمية و ضرورة التنسيق بين كافة المستويات الإدارية عند إعداد الموازنة التقديرية؛
- إبراز مساهمة الموازنة التقديرية في تحسين القرارات الإدارية ؛
- إظهار مدى اعتماد المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على الموازنة التقديرية كأداة لتحسين القرارات؛
- وضع الحلول المناسبة التي تهدف إلى وضع دراسة سليمة لتحليل الانحرافات في وقتها المناسب .

حدود الدراسة

- لمعرفة كيفية استعمال الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية قمنا باختيار المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية

بورقلة،

وهي مؤسسة تقوم بإنتاج قطع الغيار، تصليح وبيع المركبات الصناعية.
وقد كانت الدراسة تشمل نشاط المؤسسة لسنة 2011 و2012.

منهج الدراسة

منهج الدراسة المستعمل هو التحليل الوصفي، وهو المنهج المستعمل لشرح أهداف وأبعاد الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية. بالإضافة إلى المقابلة الشخصية مع رؤساء المصالح بالمؤسسة والملاحظة وقد تم الاعتماد على برنامج EXCEL ، Word ، لتجميع البيانات.

هيكل البحث

هيكل البحث يتمثل في :

الفصل الأول: يكون جزء نظري يبين ماهية القرارات الإدارية والموازنة التقديرية ومساهمتها في اتخاذ القرار؛
والفصل الثاني: يكون جزء تطبيقي يوضح الطريقة المستعملة في عملية التنبؤ وكيفية إيجاد الإجراءات التصحيحية

لتحسين

القرار.

صعوبات البحث

بعد قيامنا بالبحث وجدنا صعوبات في القيام بالدراسة الميدانية وكذلك ضيق الوقت لانشغال المؤسسة بإجراءات إقبال السنة المالية



الفصل الأول

الأدبيات النظرية

والتطبيقية

تمهيد

إن الوصول إلى نتائج إيجابية وتحقيق الأهداف المسطرة لابد من اتخاذ القرارات صائبة، وذلك بالمفاضلة بين مختلف البدائل المتاحة.

ولتحقيق ذلك لابد من وسائل مساعدة لاتخاذ القرار، من بين هذه الوسائل الموازنة التقديرية التي تعتبر أهم أدوات مراقبة التسيير التي تلجا إليها اغلب المؤسسات الاقتصادية من اجل رسم بيانات مستقبلية التي تساعد في قياس الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية .

يتضمن المبحث الأول: الأدبيات النظرية للقرارات الإدارية والموازنة التقديرية؛
والمبحث الثاني: الدراسات السابقة .

المبحث الأول : الأدبيات النظرية للقرارات الإدارية والموازنة التقديرية

يحتاج متخذ القرارات في المؤسسة إلى معلومات ليستخدامها في عملية صنع القرار، وتلجأ المؤسسة للموازنة التقديرية من اجل الوصول إلى الأهداف المتوقع تحقيقها، إذ تعتبر أداة من أدوات التوجيه المالي والاقتصادي والاجتماعي، حيث أصبح من الضروري وضع أسلوب للعمل لتحقيق أفضل النتائج والأهداف المرجوة.

المطلب الأول : الأدبيات النظرية للقرارات الإدارية

يعتبر القرار مجموعة البدائل والإجراءات التي تقود المسير إلى اختيار معين وهذا ما سيتم شرحه بالتفصيل في هذا المطلب.

أولاً: مفهوم القرارات الإدارية

- يتضح معنى القرار الإداري من خلال التعريفات المتعددة التي وضعها له علماء الإدارة وتمثل في¹:
- القرار الإداري عند " تاننباوم وزميلاه Tannenbaum, Weschler and Massarik " : يعني الاختيار الحذر والدقيق لأحد البدائل من بين اثنين أو أكثر من مجموعات البدائل السلوكية؛
 - يعرفه " نيجرو Nigero " بأنة الاختيار (الدرك الواعي) بين البدائل المتاحة في موقف معين؛
 - ويعرفه بعض الكتاب العرب بأنه مسار فعل يختاره متخذ القرار باعتباره انسب وسيلة متاحة أمامه لانجاز الهدف أو الأهداف التي يتبناها؛
 - ويحدد " بارنارد" مفهوم عملية اتخاذ القرار بأنها عملية تقوم على الاختيار المدرك للغايات التي لا تكون في الغالب استجابات اتوماتيكية أو رد فعل مباشر؛
 - ومن مجموع هذه التعريفات للقرار الإداري يتبين أن هناك عناصر جوهرية لازمة لوجود القرار يمكن إجمالها في عنصرين هما: انه يوجد في موقف معين أو أكثر من طريق أو أكثر من مسلك لمواجهة وأن يختار الشخص بين البدائل المتوفرة لديه ومعنى هذا أن تكون هناك مشكلة إدارية تتطلب حلا معيناً، وأن يكون هناك حلول متعددة لمواجهة تطرح للنقاش ويتم دراستها وتقييمها حتى يتم اختيار الحل الأكثر ملاءمة، والذي يمكن تنفيذه بأقل تكلفة ويحقق أقصى عائد.

1- نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق، الطبعة التاسعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011/1432، ص 73.

1. العناصر اللازمة لوجود القرار:

- أ - البدائل المتاحة : وتتمثل في موقف معين أو أكثر من مسلك لمواجهة هذه الطرق أو المسالك هي التي تسمى بدائل
؛ Alternatives
- ب الاختيار المدرك (الواعي) الأحد البدائل المتاحة : يتطلب وجود القرار أن يتم اختيار " مدرك" لأحد البدائل المتاحة،
وذلك بعد وعي وإدراك و تفكير.

2. ماهية اتخاذ القرار:

هو مجمل الإجراءات والخطوات والأسس المتبعة بطريقة علمية دقيقة، التي تضمن تدفق المعلومات وتحليلها لتشكيل
البدائل الممكنة من اجل تحقيق هدف معين أو حل مشكلة معينة بحيث يتمخض عن هذه العملية البديل الأمثل وهو القرار
الذي يحقق الكفاءة والفعالية.²

ثانياً: الخطوات والأساليب المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية

1. خطوات اتخاذ القرارات الإدارية³ : تتمثل في :

- أ) تحديد الهدف من اتخاذ القرار: وتتضمن حل المشكلات التي تواجه متخذ القرار مهما كان مستواه التنظيمي في المنظمة
الاقتصادية، أو وضع البرامج والسياسات والإجراءات الخاصة بتخطيط عمل معين، ويقوم متخذ القرار من خلال
هذه الخطوة بالتساؤل حول ما ينبغي التوصل إليه، الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتحقيق ذلك.
وتختلف طريقة تنفيذ متخذ القرار لأهداف القرار حسب نوعها، فان كانت إلزامية وجب عليه تنفيذها دون أن يجيد
الإجراءات المقررة، إما إن كانت اختيارية فان المطلوب منه تحقيق الهدف المقرر بغض النظر عن الطريقة التي يستخدمها؛
- ب) تحديد المشكلة: تكمن أهمية تحديد المشكلة في تحديد فعالية الخطوات التي تليها، وسلامة القرارات التي تنتج عنها.
وينطلق متخذ القرار في هذه المرحلة من اكتشاف المشكلة التي تعتمد على عدة عوامل أهمها عامل الزمن، ويجب
ألا تكون أكثر من اللازم لأجل الوصول إلى الحل الصحيح، ويقوم بتحليل المشكلة بالاعتماد على الظواهر الخارجية،
قدرة متخذ القرار الشخصية وخبرته لتحليل المشكلة؛

ت) تحليل المشكلة: تتضمن هذه المرحلة تصنيف المشكلة وتجميع وتوفير المعلومات المتعلقة بها وتعني عملية التصنيف تحديد
المسؤولية اتخاذ القرار الاستشارية والتنفيذية، وهذا التحديد يضمن الفعالية في اتخاذ القرارات.

² - حسين حريم وشفيق حداد، أساسيات الإدارة، الطبعة الأولى، دار حامد، عمان، الأردن، 1998، ص 140.

³ - أسهمان خلفي، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير، دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات، جامعة الحاج لخضر، باتنة،
2008/ 2009، ص 09.

ولا يتحقق ذلك إلا إذا كان هذا التصنيف يهدف إلى حل المشكلات من وجهة نظر المنشأة يتم بعد ذلك تحليل المشكلة عن طريق تجزئتها إلى عناصرها ثم إيجاد العلاقة السببية بين تلك العناصر حيث تمثل المشكلة الأساسية النتيجة المطلوب الوصول إليها (المتغير التابع) أما أجزائها فتكمن في العناصر المالية والتسعيرية والإنتاجية المؤثرة في هذه النتيجة والمسماة بالمتغيرات المستقلة، وتعتمد عمليتي التصنيف والتحليل على جمع المعلومات، عند حصول متخذ القرار عليها يكون قادراً على تحديد مدى ملائمتها، صلاحيتها وكفايتها وذلك بناءً على خبرته في تحليلها وتفصيلها؛

ث) البحث عن البدائل: تختلف طريقة البحث عن البدائل باختلاف طريقة اتخاذ القرارات والتي يمكن أن تكون جماعية، فردية أو تشاركية، وتمثل هذه المرحلة في وضع الحلول الممكنة للمشكلة المحددة ويعتمد متخذ القرار في ذلك على خبرته السابقة، أي بالاستفادة من العناصر الناجحة في الحلول السابقة للمشاكل المماثلة، إذ كانت القرارات روتينية، أما إذا كانت غير روتينية فهي تبرر أهمية عامل الفكر الإبداعي لدى المجموعة أو الفرد متخذ القرار. إن أهمية هذه المرحلة تجعل المنظمة بحاجة إلى كل البدائل الممكنة إلا أنها تصادف بعض القيود والعقبات التي تحد من حرية التصرف لمتخذ القرار من بينها:

- القيود الزمنية : إن القرار مقيد باتخاذ في وقت محدد لا يجب تجاوزه؛
- القيود المالية: قد يضطر متخذ القرار إلى تخفيض عدد البدائل المطروحة مراعاة للظروف المالية للمنظمة.

ج) تقييم البدائل واختيار البديل الأفضل: تعتمد هذه العملية على مقارنة البدائل المتوفرة بغرض اختيار بديل الذي يحقق نتائج أكثر فعالية، في غالب الأحيان تكون المقارنة على أساس موازنة مزايا وعيوب كل بديل ويتم هذا وفق معايير مساعدة يمكن إنجاز محتواها فيما يلي:

- المخاطر : يتم التقييم على أساس هذا المعيار بالموازنة بالمخاطر والمكاسب المتوقعة لكل بديل، فلا بد أن يبقى هناك هامش لعدم صحة التقديرات، وهو ما يمثل عامل المخاطرة ؛
- الاقتصاد : يتعلق هذا المعيار بتكلفة وضع البديل المختار موضع التطبيق، ويتم من خلال هذا المعيار اختيار البديل الذي يحقق أكبر النتائج بأقل تكاليف ممكنة؛
- التوقيت: عندما يتطلب اتخاذ القرار السرعة ليكون فعالاً، لا يكون من الضروري الاقتصاد في الوقت، أما إذا كان الهدف الاسمي لاتخاذ القرار اعتبارات أخرى تتطلب الدقة وبدل الجهد أكر من السرعة يصبح عمل التوقيت ثانوياً؛
- الموارد: إن تفضيل متخذ القرار تتوقف أيضاً على ما يتوفر لديه من موارد مالية وبشرية وغيرها، وعلى اعتبار أن الموارد تكون في الغالب نادرة، فعلى المقرر أن يراعي ذلك عند الاختيار، إما أن يختار البديل في حدود إمكانياته، وان يوفر ما ينقصه من المتطلبات المالية والبشرية لتنفيذ البديل المختار.

ح) تنفيذ البديل المختار : هناك من يعتقد أن عملية اتخاذ القرار تنتهي عند اختيار البديل الأمثل، لكن العملية لا تنتهي إلا بتحويل القرار إلى عمل فعال، ومتى تحقق تطبيق هذا القرار في الواقع يكون قد حقق فعاليته. ويتم التنفيذ بجهود الأفراد الذين تعهد لهم المهمة، حيث يقوم المديرون بإبلاغ الأفراد في المستويات الدنيا عن الإجراءات

الواجب اتخاذها والتغيرات المتوقع حدوثها، وعلى المدراء تحفيز وترغيب هؤلاء الأفراد وذلك عن طريق إشراكهم في تنمية البدائل حتى يحس هؤلاء أن القرار قراراهم.

(خ) **تقييم فعالية القرار:** تتضمن هذه المرحلة مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها، وذلك للتحقق فيما إذا كان القرار المتخذ هو العلاج الشافي للمشكلة محل الاهتمام، وتظهر خلال هذه المرحلة أهمية وظيفة المراقبة، حيث تقرر السلطة المعنية بنجاح القرار أو إعادة النظر فيه، إما بالتعديل أو بصنع قرار جديد وذلك حسب الفجوة بين المخطط والمتوصل إليه. ولضمان فعالية القرار تعمل الجهات القائمة على اتخاذ القرار على تكييف النتائج المتوقعة لهذا القرار مع الظروف المحيطة، وذلك بتدليل كل العقبات التي تعترضه بعد الكشف عنها. تختلف أهمية مرحلة عن مرحلة أخرى باختلاف طبيعة المشكلات وأنواع القرارات باختلاف أهميتها بالنسبة للمنظمة، إلا أن هذه الاختلافات ليست جذرية بل تدرج ضمن إطار موحد. ويمكن تلخيص هذه المراحل في شكل نموذج تجميعي متضمن للمراحل السابقة مملا بنموذج سايمون الذي صنفها إلى:

- مرحلة الذكاء : وتتضمن تحليل البيئة والبحث عن المشكلة؛
- مرحلة التصميم : وتتعلق بإيجاد بدائل الحلول لهذه المشكلة وتطويرها وتحليلها؛
- مرحلة الاختيار : وتعني اختيار أفضل بديل بناء على المعيار المختار؛
- مرحلة المراجعة : وتتعلق بتنفيذ البديل المختار ومراجعته.

2) الأساليب المساعدة لاتخاذ القرارات الإدارية :

تختلف طريقة معالجة مشكلات المنظمة عبر هذه القرارات بين الماضي والحاضر من حيث العشوائية والعلمية، وذلك من خلال الأسلوب المتبع في معالجة هذه المشكلات، في الماضي كان الاعتماد مقتصرًا على الأساليب التقليدية الحدية ومن أهمها الحكم الشخصي بناء على خبرة المدير السابقة. بالإضافة إلى التخمين، التجربة، والخطأ، والتقليد أو إتباع القادة والتي تلازم المشكلات اليومية، أما اليوم فأصبح متخذ القرار يواجه وضعيات صعبة ومعقدة تتطلب أساليب أكثر تطورًا لمعالجتها وفيما يلي بعض التفاصيل عن كل أسلوب⁴:

أ - الأساليب التقليدية:

أ-1- القرارات الفطرية والحكم الشخصي : هذا الأسلوب يعتمد على الفطرة أو على الخبرة، ولا يزال يحضن بعض القبول في ظروف معينة، ويعود هذا الارتياح من هذا الأسلوب إلى اعتماده على إجراءات واضحة ودقيقة في جمع المعلومات وتصنيفها، وهذا ما جعله يشكل أضرارًا جسيمة خصوصًا في القرارات الهامة والجديدة والمعقدة.

أ-2- المحاولة والخطأ : تعتبر هذه الطريقة تطبيقًا للطريقة السابقة ويتم من خلالها تحديد وتحليل المشكلة بطريقة تقديرية، ويحدد البديل المختار بالطريقة نفسها، فإذا كانت النتائج إيجابية استمرت المنظمة في ذلك و أصبح قرارها نموذجًا يحتذى به، أما إذا لم يحقق هذا القرار النتائج المرغوبة تم استبعاده واختير بديل آخر، ويؤخذ على هذه الطريقة أنها تعتمد العشوائية فقد تختار قرار جيدًا وقد لا تفعل، كما أن القرارات الناجحة عندما تتخذ كنماذج لا يراعى في تطبيقها تغير الظروف والأحوال.

⁴ - أسميان خلفي، مرجع نفسه، ص 26.

أ-3- التقليد وإتباع القادة : تعني أن تسيير المنظمة في قراراتها الروتينية على خطى منظمة أخرى قائمة في مجال نشاطها، أو على الأقل تمارس نفس النشاط الذي تمارسه الأولى، ما يؤخذ على هذه الطريقة أنها لا تعتمد على أي نوع من أنواع الدراسة والتحليل للمشكلة، بل تنفذ قرارات المنظمة المتبعة دون أي مراعاة لظروفها ومشاكلها الخاصة، وتستند في هذا الحكم إلى أن هذه المشاكل قد سبقت معالجتها في منظمة أخرى، لكن نفس المشكلة قد تتغير ملامحتها بتغير خصائص المنظمة.

من عيوب هذه الطرق أنها تعتمد على قرار فردي وهو قرار المدير، و في ظل الاتجاه نحو الجماعية في اتخاذ القرار، تم الاعتماد على أساليب أخرى، مثل العصف الذهني، وطريقة دلفي... الخ، إن معظم هذه الأساليب تلاؤم القرارات السهلة والمتكررة. ومن أجل القضاء على عيوب الطرق التقليدية، ظهرت الأساليب الكمية في اتخاذ القرار لتحدث تطوراً هائلاً في اتخاذ القرار.

ب - الأساليب الكمية المساعدة لاتخاذ القرار : إن ما يصعب عملية اتخاذ القرار هو اكتسابها بطابع المخاطر، أين تكون حدس المدير وخبرته غير كافيين لاتخاذ قرارات سليمة، وبعد نجاح الأسلوب الكمي في المجال العسكري، أصبح واضحاً أن هذه الأساليب تصلح لتنفيذها في المجال الإداري، وقادرة على تحسين فعالية المنظمات من خلال تقليل مخاطر اتخاذ القرار، وتعتمد هذه الطرق على الأساليب الرياضية والإحصائية، وهذا ما يتطلب الاعتماد على مختصين في هذه المجالات لتقديم نماذج دقيقة ومفصلة لمتخذ القرار الذي لا يكون مجرباً على القيام بها بنفسه.

وفيما يلي عرض لبعض هذه الأساليب، وقد تم تصنيفها إلى نوعين على سبيل التبسيط يجمع الأساليب المتشابهة.

ب-1- التحليل الشبكي: عند تعدد وتشعب الأحداث المطلوب إنجازها للوصول إلى أفضل الحلول بحيث الزمن والتكلفة، فإن أفضل أسلوب هو أسلوب التحليل الشبكي، وذلك من أجل جدولة هذه المعطيات.

ب-1-1- أسلوب تقييم ومراجعة البرامج (PERT) Program Evaluation and Review Technique :

إن هدف متخذ القرار هو الوصول إلى تحقيق أهدافه في أقصر فترة زمنية وأقل تكلفة ممكنة، لذلك استخدم برنامج PERT وهو من الأساليب المستخدمة في الإدارة الحديثة، لاختيار الأنشطة الجزئية المشروعة وفق نظام تسلسلي محدد، حيث يعتمد كل نشاط على ثلاثة أوقات:

- الوقت التفاؤلي : وهو أقصر وقت محتمل لإنجاز النشاط (ق أ)؛
- الوقت التشاؤمي : وهو أطول وقت محتمل لإنجاز النشاط (ق ت)؛
- الوقت الأكثر احتمالاً : وهو انصب وقت لإنجاز النشاط (ق ح).

ب-1-2- طريقة المسار الحرج (CPM) Critical Path Method :

تعتبر هذه الطريقة امتداد أو تطور لـ PERT إذ أن هناك من يصنف ضمن PERT الأنشطة على أساس الزمن فقط، أما الكلفة فكانت نتيجة في هذا النظام الذي أصبح بعد دمجها يسمى طريقة المسار الحرج. وبذلك تصبح معايير اختيار أفضل طريقة لإنجاز المشروع هي أقل التكاليف والزمن القياسي، ويعتمد هذا الأسلوب في تحديد المسار الحرج على عدة طرق من بينها، تحديده من بين الشبكة مباشرة، باستخدام فكرة الوقت الفائض، المصفوفات، أو استخدام طريقة الجداول.

ب-1-3- نظرية الاحتمالات : إن الأنشطة اليومية لمنشات الأعمال تحدث في ظروف عدم اليقين فاعتمدت النظرية الاحتمالية كأسلوب رياضي للتقليل من حالة المخاطر التي تواجهها، وتعتمد هذه النظرية على عدة معايير للتغلب على حالة المخاطر من بينها، استخدام القيمة المتوقعة للمتغيرات العشوائية، وإحلال القيم غير المؤكدة تصبح المشكلة يقينية، ويصبح حلها امثلا عندما تنقص درجة تشتت القيم حول وسطها الحسابي أي انخفاض انحرافها المعياري، والنتيجة العكسية تجعلها تتعد عن الحل الأمثل، أما المعيار الثاني فهو استخدام الفرصة المفقودة المتوقعة، حيث ينتج عنها نفس القرار لذلك تطبق إحدى الطرق تفاديا للتكرار.

ب-1-4- نظرية تحليل القرار (شجرة القرار) : ظهرت أهمية استخدام تحليل القرار للوصول إلى الأهداف المرغوبة، وهو أداة مزودة بالمدخل العقلاني المساعد على اتخاذ القرار وذلك بالاعتماد على نموذج القرار، وهي عبارة عن خريطة ترسم أفضل الطرق لانسباب القرارات الجزئية بشكل مستقل عن بعضها ثم تجمع من جديد لتقديم حل شامل.

ب-2- أسلوب بحوث العمليات: يعتمد أسلوب بحوث العمليات على استخدام الأساليب الرياضية، وتعتبر أهم تطبيق عملي للطريقة العملية ويمكن إعطاء بعض الأمثلة التي تعتمد على بحوث العمليات :

ب-2-1- البرمجة الخطية : تعتبر البرمجة الخطية أهم الأدوات الكمية لحل المشاكل واتخاذ القرارات، إذ أن وحدة الهدف التي تلائم هذا الأسلوب لتعظيم أو تدنيه التكاليف تجعله غير ملائم عند تعددها وعندها يفضل استخدام البرمجة بالأهداف .
ب-2-2- خطوط الانتظار : هي تراكم الأفراد أو الآلات أمام مركز خدمة أو وحدة إنتاج معينة لإمدادهم بالخدمة أو النشاط المطلوب، لقد أصبح هدف تحسين الخدمة أفضل من تخفيض وقت الانتظار، في ظل الاتجاهات التنافس الحديثة إلى الاهتمام بجودة الخدمات.

ب-2-3- أسلوب المحاكاة : تعتبر المحاكاة تمثيلا لمشكلة واقعية في نموذج رياضي، حيث يحمل هذا النموذج من التفاصيل ما يقربه بدقة من الواقع العملي، ومن خلال هذه النماذج يمكن لمتخذ القرار أن يتوصل إلى الحلول للمشاكل الواقعية .

ثالثا : أنواع ، صعوبات، والعوامل المؤثرة في القرارات الإدارية

1) أنواع القرارات الإدارية⁵ :

تباين و جهات النظر في اختيار الأسس التي يتم بموجبها تعدد أنواع القرارات الإدارية وفقا لقانونيتها ومحتواها ومضمونها فيصنفها إلى قرارات تنظيمية وقرارات فردية وإما الذين يهتمون بهدفها فيميزون بين القرارات العامة والقرارات الخاصة وهناك آخرون من يهتمون بمعيار تكرارها فيميزون كذلك بين القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة.

أ -القرارات التقليدية:

أ 1- القرارات التنفيذية : وتتمثل في القرارات الروتينية التي لا تتطلب جهد ذهنيا، تتعلق بالمشكلات البسيطة المتكررة .
أ 2- القرارات التكتيكية : تتصف بأنها قرارات متكررة وان كانت في مستوى أعلى من القرارات التنفيذية ويوكل أمر

⁵ سيد صابر تعلق، نظم دعم اتخاذ القرارات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، الأردن، 2011-1432، ص 50.

مواجهتها إلى الرؤساء الفنيين والمتخصصين، يصدر هذا النوع للأمر الروتينية غير المهمة.

ب -القرارات غير التقليدية:

- ب-1- القرارات الحيوية : تتعلق بمشكلات حيوية تحتاج إلى التفاهم والمناقشة، حيث يبادر متخذ القرار بدعوة مساعديه ومستشاريه من الإداريين والفنيين والقانونيين ويعطيهم جميعهم حرية المناقشة مع توضيح نقاط الضعف ونقاط القوة.
- ب-2- القرارات الإستراتيجية : هي قرارات تتصل بمشكلات إستراتيجية وعلى جانب كبير من التعقيد والعمق، ويعتمد هذا النوع على تطبيق الخطط الموضوعة وتحقيق الأهداف المرسومة.

ت -القرارات التنظيمية والقرارات الشخصية :

- ت-1- القرارات التنظيمية : هي القرارات التي من حق المدير بحكم السلطة التي يتمتع بها أن يصدر القرارات التنظيمية، ويتمكن عن طريقه تفويض السلطة للآخرين ويؤكد سلطته ومقدرته على إدارة المنظمة.
- ت-2- القرارات الشخصية : هي قرارات فردية يتخذها المدير بصفته الشخصية العديدة وتعكس ميوله وقيمه الذاتية.

ث -القرارات الجماعية والقرارات الفردية :

- ث-1- القرارات الجماعية : هي القرارات الديمقراطية التي تكون ثمرة الجهد والمشاركة الجماعية؛
- ث-2- القرارات الفردية : وهي القرارات التي ينفرد بها المدبرون أن يشارك المعينون موضوع القرار.

ج -القرارات الصريحة والقرارات الضمنية:

- ج-1- القرارات الصريحة : القرارات التي يفصح فيها المدير عن رأيه في موقف معين بالموافقة أو عدمها؛
- ج-2- القرارات الضمنية : القرارات التي لم يفصح بها المدير عن رأيه وإنما تشتق من قوله الموافقة أو عدمها.

ح - القرارات المخططة والقرارات غير المخططة :

- ح-1- القرارات المخططة : هي القرارات التي تصدر بناء على برنامج معين وفي ظروف اعتيادية وتتوفر فيها جميع المعلومات المطلوبة، وتكون نتائجها مضمونة ومؤكدة وتصبح إجراءات روتينية معينة متفق على تنفيذها بالنسبة لكل قرار؛
- ح-2- القرارات غير المخططة:هي عكس القرارات المخططة.

خ - القرارات المتخصصة: وتنقسم إلى أربع مجموعات حسب الوظائف المنظمة وهي:

- خ-1- قرارات تتعلق بالإنتاج : تختص بموقع المصنع وأنواع الآلات والتصميم الداخلي للمصنع....؛
- خ-2- قرارات تتعلق بالتسويق : تخص نوع السلعة وأوصافها والكمية المتوقع بيعها وحصصة المشروع في السوق الكلي، ووسائل الإعلان، المرتبات والأجور والمكافئات؛
- خ-3- قرارات تتعلق بالإدارة والمالية : حجم رأس المال، رأس المال الثابت، وطريقة التمويل...الخ؛

خ-4- قرارات تتعلق بالموارد البشرية: تختص مصادر الحصول على الموظفين وطرق الاختيار وإجراء التعيين.

* وتنقسم القرارات الإدارية أيضا طبقا لما يلي :

- **تقسيم بحسب درجة أهميتها وعموم شمولها** : توجد القرارات الإستراتيجية التي تمس مبرر وجودها على الطرق الأخرى، توجد القرارات الإدارية محددة الأجل والتي تتعلق بالإجراءات وغيرها من المسائل التكتيكية؛
- **التقسيم وفق معيار طبيعتها** : هناك قرارات نظامية، قرارات شخصية، فعندما يتصرف المدير في إطار دوره كمسؤول فانه يتصرف في إطار قواعد النظام الرسمي المعلن، أما القرارات الشخصية فإنها قرارات التي يتخذها المدير في إطار تقديره كفرد؛

• **تقسيم بحسب درجة إمكان جدولتها** : قرارات روتينية، وهناك قرارات غير روتينية يستلزم النظر إليها ظروفها وموضوعها؛

• **تقسيم بحسب محتواها من درجة التأكد** : بعض القرارات تكون بيانات المؤسسة عليها متاحة ودقيقة وكاملة، والنتائج

المتوقعة منها مضمونة، وبعض القرارات الأخرى يتوفر عنها بيانات اجتماعية وبالتالي فان نتائجها غير مؤكدة ؛

• **تقسيم بحسب الموضوع محل القرار** : وهي القرارات التي تحدد المشاكل ووضع الأولويات، وقد تكون قرارات تفضي الإجراءات والأساليب المناسبة للوصول إلى حلول المشاكل المقررة، وقد تكون قرارات تقويمية متعلقة بقياس الانجازات المحققة ومقارنتها بالاستهداف المتوقع ؛

• **تقسيم بحسب درجة التغيير المطلوبة** : وتتمثل في درجة التأثير التي تحدثها القرارات وما يحدثه من تغيرات إلى درجة الجدية.

2) الصعوبات التي تعترض عملية اتخاذ القرار :

من أهم الصعوبات أو المشاكل التي تعترض أي قرار مهما كان هو عدم وجود أي قرار يرضي الجميع بشكل كامل ولكنه يمثل على الأقل أحسن الحلول ضمن الظروف والمؤثرات الراهنة يمكن إجمال هذه العوائق⁶ :

أ - عدم إدراك المشكلة وتحديد بدقتها : يلقي المدير صعوبة في تحديد المشكلة وقد تنصب قراراته على حل المشاكل الفرعية من هذه المشكلة وعدم التعرض إلى المشكلة الحقيقية ؛

ب - عدم القدرة على تحديد الأهداف التي يمكن تحقيق باتخاذ القرار، فقد تتعلق الأهداف بتحديد رقم المبيعات في منظمة إنتاجية ما وبالتالي يجب إدراك هذه الأهداف الرئيسية حتى لا تتعارض مع الأهداف الفرعية ضمن المنظمة ومن ثم العمل على تحقيق الأهداف الأكثر أهمية ثم الانتقال إلى الأهداف الأخرى؛

ت - البيئة التي تعمل فيها المؤسسة بغية إمكانية التعرف على مزايا وعيوب البديل المتوقع والمقصود بالبيئة التقاليد والعادات والقوانين والتغيرات والعلاقات الإنسانية والظروف السياسية والتشريعات الحكومية، والتطورات التكنولوجية؛

ث - شخصية متخذ القرار: قد يكون المدير واقعا عند اتخاذ قراره تحت تأثير بعض العوامل كالقيود الداخلية التي تشمل التنظيم الهرمي الذي تقرره السلطة السياسية وما ينجم عنه من بيروقراطية وجمود، وضرورة التقيد بالإجراءات الداخلية أو قيود

6- حسن علي شرقي ، نظرية القرارات الإدارية، مدخل كمي في الإدارة، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1997-1417، ص 30.

خارجية بالتالي ينجم عنها خضوع الإدارة لسلطة أعلى كالسلطة السياسية التي تحدد الغايات الكبرى الواجب تحقيقها، مما تنعكس سلبيا على أفكاره وتطلعاته مما يؤثر على المؤسسة ونجاحها؛

ج - نقص المعلومات والخوف من اتخاذ القرارات: تعد المعلومات مادة الإداري في اتخاذ القرارات كما أن الإنتاج يعتبر المواد الأولية هي الأساس في إنتاجه، ويجب أن تكون المعلومات ممثلة للظاهرة المدروسة، وهذه المعلومات جوهرية تمكن الإدارة من استخدامها ووضع التقديرات اللازمة حول الأوضاع القائمة والتنبؤ بما سيكون عليه الأمور مستقبلا؛
ح - ونظرا لضيق الوقت لدى المدير فلا يستطيع الإحاطة بالبيانات اللازمة حتى يستطيع دراستها وبالتالي لا يستطيع تقييم البدائل المتاحة لديه حتى يتسنى له اختيار البديل الأمثل.

3) العوامل المؤثرة في القرارات الإدارية :

قد تتأثر القرارات الإدارية بعوامل عديدة قد تعيقها عن الصدور بالصورة الصحيحة، أو قد تؤدي إلى التأخر في إصدارها، تتلقى الكثير من المعارضة سواء من المنفذين لتعارض القرارات مع مصالحهم، أو من المتعاملين مع المنظمة لعدم تحقيقها لغاياتهم ومصالحهم. ومن هذه المؤثرات⁷:

أ - **تأثير البيئة الخارجية**: إن المنظمة تشكل خلية من خلايا المجتمع فهي تتأثر به مباشرة أو غير مباشرة ومن أهم الظروف التي تؤثر على عملية اتخاذ القرار ظروف اقتصادية، سياسية، اجتماعية، تقنية، والقيم والعادات، ويضاف إليها مجموعة القرارات التي تتخذها المنظمات الأخرى في المجتمع سواء كانت منافسة للتنظيم أو متعاملة معه.
إذ أن كل قرار يتخذ في منظمة ما لا بد أن يتأثر ويعمل ضمن إطار القرارات التي اتخذتها المنظمة الأخرى كالمؤسسات والوزارات والتنظيمات المتعددة.

ب - **تأثير البيئة الداخلية**: يتأثر القرار بالعوامل البيئية الداخلية في المنظمة من حيث حجم المنظمة ومدى نموها وعدد العاملين فيها والمتعاملين معها ويظهر هذا التأثير بنواح أساسية متعددة ترتبط الناحية الأولى للظروف الداخلية المحيطة باتخاذ القرار وترتبط الناحية الثانية بتأثيره على مجموعة الأفراد في المنظمة، الناحية الثالثة فتتعلق بالموارد المالية والبشرية والفنية. لذلك تعمل الإدارة على توفير الجو الملائم والبيئة المناسبة لكي يتحقق نجاح القرار المتخذ، وهذا ما يتطلب من الإدارة أن تحدد وتعلن الهدف من اتخاذ القرار من اتخاذ القرار وتشجع فيه القدرة على الابتكار والإبداع حتى يخرج القرار بالسرعة الملائمة والصورة المطلوبة.

ومن العوامل البيئية التي تؤثر على اتخاذ القرار تلك تتعلق بالهيكل التنظيمي وطرق الاتصال والتنظيم الرسمي وغير الرسمي وطبيعة العلاقات الإنسانية السائدة وإمكانيات الأفراد وقدراتهم ومدى تدريبهم وتوافر مستلزمات والمعنوية والفنية، نشير بان القرارات التي يتخذها المدير تتأثر بقرارات مديرين آخرين وهذا ما يجعل متخذ القرار مضطر للالتزام بقرارات غيره من المديرين على الرغم من أنها ترتبط بمفاهيم وأهداف قد تختلف عن مفاهيمه وأهدافه.

ت - **تأثير متخذ القرار**: تتصل عملية اتخاذ القرار بشكل وثيق بصفات الفرد النفسية ومكونات شخصيته وأنماط سلوكه التي تتأثر بظروف بيئية مختلفة كالأوضاع العائلية أو الاجتماعية أو الاقتصادية، مما يؤدي إلى حدوث أربعة أنواع من السلوك عند متخذ القرار هي المحازفة والحذر والتسرع والتهور، كذلك فإن مستوى ذكاء متخذ القرار وما اكتسبه من خبرات

⁷- حسن علي شرقي، مرجع نفسه، ص 27.

ومهارات وما يملك من ميول وانفعالات تؤثر في اتخاذ القرار، وتختلف درجة هذا التأثير باختلاف نوعية المديرين، إذ نجد أن بعض المديرين ينتابهم الارتباك عند تحديد المشكلة أو تحديد البدائل وبعضهم الآخر يتردد في اتخاذ القرارات، كما أن بعضاً منهم يكون متسرعاً في الاستجابة لشروط اتخاذ القرار ومتطلباته، بينما يتعامل بعضهم بحذر وببطء دون تمور لتجنب الوقوع في الأخطاء، يضاف إلى ذلك أهداف متخذ القرار الشخصية ومدى إدراكه لأهداف التنظيم غالباً ما تؤثر في نوعية القرار المتخذ وأسلوب اتخاذه حتى أنها تعكس أفكاره وقيمه ومعتقداته وأهدافه المادية والاجتماعية السياسية التي قد تتفق مع أهداف التنظيم أو قد تتعارض معه في بعض النواحي وبهذا فإن متخذ القرار قد يتأثر بعوامل واعتبارات غير موضوعية لا تتعلق بالمشكلة أساساً لكنها تعكس أفكاره وكطريقة استيعابه للأمور متأثراً بتكوينه الشخصي ودوافعه واتجاهاته وقيمه الاجتماعية من تنافس أو رغبة في التعاون مع الأفراد الآخرين في التنظيم عند إصدار القرار، كما يتأثر بتقاليد البيئة التي يعيش فيها وعاداتها ويعكس من خلال تصرفاته قيمها ومعتقداتها التي يؤمن بها.

ث - تأثير موقف اتخاذ القرار: تختلف مواقف اتخاذ القرار الإداري من حيث تأكد الإدارة أو متخذ القرار من النتائج المتوقعة للقرار ويقصد بالموقف الحالة الطبيعية للمشكلة من حيث العوامل والظروف المحيطة بالمشكلة والمؤثرة عليها ومدى شمولية البيانات ودقة المعلومات المتوفرة للإدارة عنها، ويمكن التمييز بين أربعة مواقف وهي: القرار في حالة التأكد والقرار في حالة عدم التأكد (المخاطر) والقرار في حالة الاختلاف.

المطلب الثاني : الأدبيات النظرية للموازنة التقديرية

تعتبر الموازنة التقديرية أداة من أدوات مراقبة التسيير التي تهدف إلى اكتشاف الأخطاء عن طريق تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحقيق الأهداف المرسومة وهذا ما سنوضحه في هذا المطلب.

أولاً: ماهية الموازنة التقديرية

1) تعريف الموازنة :

للموازنة التقديرية عدة تعاريف منها:

- يرى بعض الاقتصاديين بان الموازنة عبارة عن تعبير كمي لخطة الأعمال التي تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة؛
- يعرفها hornrgren بأنها : تعبير كمي لخطة الأعمال التي تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة؛
- يعرفها معهد الكلية والمحاسبين الإداريين بالجلترا كمايلي⁸ :
- خطة كمية وتقييميه يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة، فتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه والنفقات المنتظر تحقيقها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعملها لتحقيق هدف معين؛
- أما الدليل الفرنسي فيعرف الموازنة بأنها: تقدير قيمي لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد فموازنة الاستغلال هي التقدير القيمي لكل العناصر الموافقة لفرصة استغلال معينة لفترة محددة؛

⁸- وليد بريكي، الموازنة التقديرية وتأثيرها على أداء موازنة الاستثمار في مؤسسة سونلغاز، وحدة ورقلة ، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012 ، ص 02 .

- حسب Keller et Ferrara تعرف الموازنة التقديرية بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة، فهي تمد المشروع بتقدير لأرباحه الكلية وللأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام، عن طريق تجميع المبيعات، والتكاليف الصناعية والمصاريف البيع والإدارية وإدراج جميع عناصر الإيرادات والمصروفات التي تتضمنها أي موازنة فرعية⁹.

2) أنواع الموازنات التقديرية:

يتم تقسيم الموازنة حسب المعايير التالية:

أ - معيار الفترة الزمنية:

تنقسم الموازنة التقديرية وفقا لهذا المعيار إلى مايلي :

- موازنة طويلة الأجل: تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة بتحقيقها على المدى الطويل، تكون من 05 إلى 10 سنوات ؛
- موازنات قصيرة الأجل: تتمثل في مجموعة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة في المدى القصير (اقل من سنة) وهي جزء من الموازنة الطويلة الأجل؛
- الموازنة المستمرة: تعد مثل هذه الموازنات في حالات عدم إمكانية المؤسسة من إعداد تقديرات سليمة عن فترة من الزمن وتكون إما موازنة ربع سنوية أو نصف سنوية.

ب - معيار طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة التقديرية (من حيث طبيعة المجال):

تنقسم الموازنات التقديرية وفق طبيعة الأعمال التي تغطيها إلى:

- الموازنات التشغيلية : تختص بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمؤسسة و تدعى كذلك بموازنة الاستغلال ؛
- الموازنات الرأسمالية: تدعى بموازنة الاستثمار لأنها تختص بتخطيط النفاق الاستثماري للمؤسسة.

ت - معيار التفاصيل التي تشمل عليها الموازنة التقديرية: و تنقسم إلى:

- موازنات البرامج: يتم تقسيم نشاط المؤسسة إلى برامج محددة بهدف كل منها إلى غاية معينة وتعد موازنة لكل برنامج على حد ؛
- موازنة المسؤوليات: يتم التخطيط على أساس مراكز مسؤولية التنفيذ أو تحقيق الأهداف؛
- موازنة المنتجات: تقوم على اعتبار كل منتج وحدة محاسبية مستقلة لأغراض الموازنة وتتضمن موازنة المنتج برنامج الإنتاج وتشغيل الخاص به وبرنامج المبيعات والمخزون المتعلق به و خطط عناصر التكاليف... الخ؛

⁹- بوهالي محمد، تحليل العلاقة بين الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء، حالة المؤسسات الجزائرية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية مؤسسة، جامعة الجزائر3، 2012/2013، ص 11.

- الموازنة الشاملة: تمثل الهيكل العام للموازنات الجزئية فيتم تنسيق أهدافها مع الأهداف العامة للمؤسسة وتوضح الصورة الشاملة لمختلف أنشطة المؤسسة والتي تشملها الموازنات الفرعية وتنتهي عند تحديد الوضعية المالية انطلاقاً من الأعباء والعوائد المقدرة لفترة معينة.

ث - معيار وحدة القياس المستعملة : تنقسم وفق هذا المعيار إلى:

- الموازنات العينية: يعبر عنها بوحدات مادية، هذا النوع من الموازنات يعمل بها في المؤسسات الصناعية توضح البرنامج الإنتاجي للمؤسسة النقدية بشكل يرتبط مع طاقتها الإنتاجية واحتياجاتها.
- الموازنة المالية : هي ترجمة مالية للموازنة العينية وتوضح الخطة التمويلية للمؤسسة.
- الموازنة النقدية : يعبر عنها بوحدات نقدية تستعمل لغرض تقييم الموازنات العينية من جهة ولغرض الجمع بين مختلف الموازنات في الأعمال النهائية من جهة أخرى، تمثل برنامج التحصيلات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة والتي تنتج عن الموازنة المالية.

ج - من حيث مستوى النشاط الذي يتم إعداد الموازنة على أساسه :

- الموازنة الثابتة : تعد على أساس ثابت من الأسعار والنشاط؛
- الموازنة المرنة : يتم تحديدها طبقاً لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، لتفادي الأخطاء التي تنجم عن عدم اليقين.

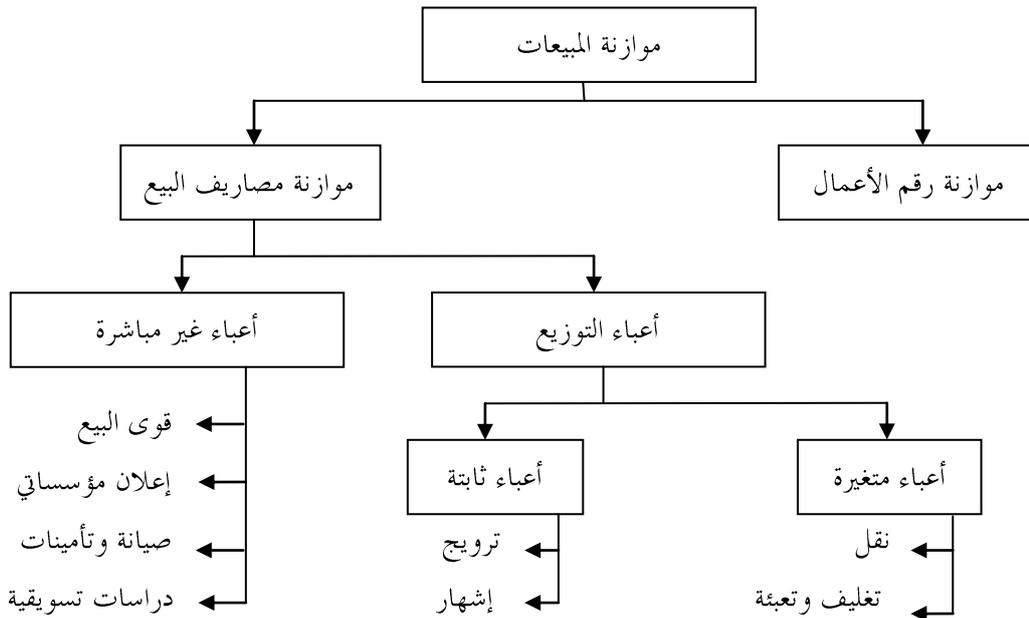
ح - وفق وظائف المؤسسة : توجد أربعة موازنات وهي:

- موازنة الاستغلال Budget d'exploitation : يرتبط هذا النوع بدورة الاستغلال بالمؤسسة وتضم العديد من الموازنات مثل: موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج وموازنة التمويل.
- موازنة المبيعات budget des ventes : تعتبر الموازنة التقديرية للمبيعات القاعدة الأساسية تبنى عليها باقي الموازنات، وهي أول موازنة يقوم بها المسؤول وتعتبر المصدر الرئيسي للمقبوضات النقدية والمورد الأساسي الذي يمكن الاعتماد عليه في تمويل خطط المؤسسة، تعد الموازنة التقديرية للمبيعات ترجمة لبرنامج المبيعات (بالكميات) بوحدات نقدية، وعادة ما يعبر عنها برقم الأعمال والذي يحسب بالعلاقة التالية:

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

تمثل مصاريف البيع في كافة الأعباء التي تتحملها المؤسسة لتصريف منتجاتها سواء تعلق الأمر بتلك التي تسبق عملية الإنتاج أو التي تلي عملية الإنتاج والتي تشمل كل الأعباء منذ خروج المنتج من الورشات إلى المخازن إلى غاية تسليمه للمستهلك.

الشكل رقم 1-1 : العناصر الداخلة في موازنات مصاريف البيع



المصدر: بونقيب احمد، دور لوحة القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، ص95.

- موازنة الإنتاج budget de production : بإعداد موازنة المبيعات فإنه يمكن إعداد موازنة الإنتاج تحدد عدد الوحدات الواجب إنتاجها من كل سلعة ¹⁰ ، فلأجل تلبية طلبات المبيعات تتطلب المنظمة وجود مستمر وتوافر للبضائع تامة الصنع المعدة للبيع ويجب أن تحاول دورة الصنع تخطيط الإنتاج لضمان توافر الكميات المطلوبة .¹¹ ويتم تحديد برنامج الإنتاج الخاص بالسنة المقبلة كما يلي:

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

الموازنة التقديرية للإنتاج وظيفة مزدوجة، ففي الوقت الذي تعتبر فيه وسيلة من وسائل التخطيط، فهي تعتبر أيضا وسيلة رقابية على نشاطات ومهام إدارة الإنتاج من خلال متابعة الإنتاج الفعلي ومقارنته بالإنتاج المخطط لاكتشاف الانحرافات إن وجدت، ومن ثم تحليل أسباب الانحرافات تمهيدا نحو الحلول الكفيلة لمعالجته.

- موازنة التموين Budget d'approvisionnement: الموازنة التقديرية للتموين هي إعداد تقديرات كمية وأخرى بالقيمة للمواد واللوازم الضرورية لتنفيذ برنامج الإنتاج، وتسعى إلى التأكد من أن المواد واللوازم سوف تشتري بالكميات المطلوبة في الأوقات المناسبة وبأقل تكاليف.¹²

¹⁰ - خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارة الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات التقديرية لأغراض التخطيط والرقابة، 2006، ص 164.

¹¹ - طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية، نظرة متكاملة، الدار الجامعي، 2006، ص 735.

¹² - بوجابة كوثر، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012، ص 57.

- موازنة الاستثمار **Budget d'investissement** : تتضمن موازنة الاستثمار العائدات و التدفقات النقدية المتوقع أن يحققها المشروع الاستثماري، وهي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط طويل الأجل الخاص باختيار المشاريع وتخصيص رأس المال المحدود بينها بحيث أن النفقات المتعلقة بهذه المشاريع تؤثر على المركز المالي للمؤسسة لفترة طويلة، وهي تستوجب القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي يستوجب استثمارها في أصول ثابتة وكيف تخصص هذه الأموال وماهية مصادر التمويل التي يجب اختيارها.¹³
- موازنة المصاريف العامة **Budget de frais généraux** : إضافة إلى الميزانيات العملية ذات العلاقة المباشرة بعملية الإنتاج ، توجد موازنات أخرى مرتبطة بمصالح ذات صلة غير مباشرة بالعملية الإنتاجية، مثل: مصلحة الإدارة العامة، مصلحة البحث والتطوير، لذلك فإن المؤسسة تجد صعوبة في تحديد الموازنة الخاصة بها لهذا غالبا ما تلجأ المؤسسة إلى تحديد موازنة هذه المراكز اعتمادا على عملية التحكيم من طرف الإدارة العليا حيث يتم تقدير تكاليف كل مركز.
- موازنة الخزينة والحسابات التقديرية : تختلف الموازنة المتعلقة بالخزينة عن الموازنات الأخرى بحيث أنها تتعلق بتقديرات المصاريف والإيرادات، وهي تستعمل للتخطيط ومراقبة الخزينة، وهي تعكس من جهة نظر المالية نشاطات تنبؤية للمؤسسة، وهي تبين لنا بقية السيولة سواء في الصندوق أو في الخزينة في نهاية كل فترة.¹⁴
- أما فيما يخص الحسابات التقديرية كحساب النتائج والموازنة الختامية فإنه يتم إعدادها بعد الانتهاء من الكلي من تحضير كل الموازنات، وهذه الحسابات تساعد في إظهار النتيجة المتوقعة للمؤسسة. مما يسمح بالقيام بعمليات التحليل المالي.¹⁵

3) خصائص الموازنات التقديرية: تتميز بجملة من الخصائص المستمدة من كونها تعبير كمي و مالي لبرنامج عمل محدد لفترة معينة و يمكن تلخيصها:

- تعبير كمي : فتحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات، وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها؛
- تحدد في شكل برنامج عمل: الموازنة التقديرية لا تعد فقط تقديرا للأهداف الموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لابد أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس معرفة وتنبؤ المستقبل من اجل المعرفة؛
- تحدد لفترة معينة: قد تكون سنة واحدة على الأقل، وأخذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها.

4) أهداف الموازنة التقديرية: للموازنة التقديرية عدة أهداف منها:

¹³ - وائل إبراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة، مذكرات قدمت لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007، ص 62.

¹⁴ -I.D.Kerviler et L.D. Kerviler, **Op.Cit**, P 65-66.

¹⁵ - صيفي حسنية، دور التخطيط المالي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، غير منشورة، 2009-2010، ص 26.

- تحديد الأهداف، توضيح الفروض التي تقوم عليها هذه الأهداف، دراسة النبوءات؛
- المفاضلة بين البدائل المتاحة والتنسيق بين الإمكانيات المتاحة والأهداف؛
- وضع أنماط ومعدلات الأداء وتحديد المعايير؛
- تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينها وتحديد خطط وسياسات العمل؛
- الاستفادة وظيفية الرقابة من الموازنات التقديرية، من خلال اشتغالها على معايير والمقاييس كمية الأداء مختلف الأنشطة، مما يمكن معه تقييم هذه الأعداد وتلعب الموازنة التقديرية دورا فعالا في تحصد عملية الرقابة وذلك من خلال إسهامها في تحقيق الأتي:
- منع الإسراف و استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة؛
- التركيز على النواحي ذات الأهمية النسبية الكبيرة.¹⁶

5) مبادئ الموازنة التقديرية:

- تحكم الموازنة التقديرية مجموعة من المبادئ التي تزيد من فعاليتها كأداة لمراقبة التسيير وكأداة للرقابة (مراقبة التسيير)، وكوسيلة تساعد المسؤولين على اتخاذ قرارات صائبة، وفيما يلي هذه المبادئ:¹⁷
- مبدأ الشمولية: ذلك أن الموازنة هي خطة جامعة لمختلف عمليات ونشاطات المؤسسة فهي تمتد لكل أقسام المؤسسة، وان كانت الموازنة التقديرية هي شاملة فهي لا تخلوا من بعض القيود التي على المسؤولين دراستها وتكييفها مع أهداف المؤسسة وهي: قيد المبيعات، قيد التوزيع، قيد القدرات الإنتاجية للمؤسسة، قيد احتياجات الإنتاج (المواد الأولية واليد العاملة)، قيدا لاستثمارات؛
 - مبدأ التقدير: ذلك أن الموازنة التقديرية هي خطة تبين على التنبؤ، إذ أن الموازنة التقديرية هي تقدير رقمي لأهم النشاطات المراد تنفيذها خلال فترة زمنية مستقبلية، فالتنبؤ هو الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها التقدير؛
 - مبدأ التوقيت: عند إعداد الموازنة لا بد من مراعاة مبدأ التوقيت حيث يتم تقسيم فترة الموازنة وهي سنة عادة إلى فترات جزئية سواء فصولا أو شهرا، و تجدر الإشارة إلى هنا إلى مبدأ التوقيت ليس معناه توزيع أرقام الموازنة توزيعا متساويا على مجوع الفترات بل معناه توقيت العمليات خلال فترة الموازنة ومن بين هذه العمليات:
 - التوزيع الزمني لبرنامج الإنتاج؛
 - التوزيع الزمني للتدفقات النقدية؛
 - ضبط وقت عمليات شراء مستلزمات الإنتاج؛
 - ضبط وقت عمليات استبدال الأصول والصيانة.
 - مبدأ المرونة¹⁸: تجد المؤسسة صعوبة خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الإنتاج و بالتالي المبيعات وذلك راجع لأسباب عدة من بينها:

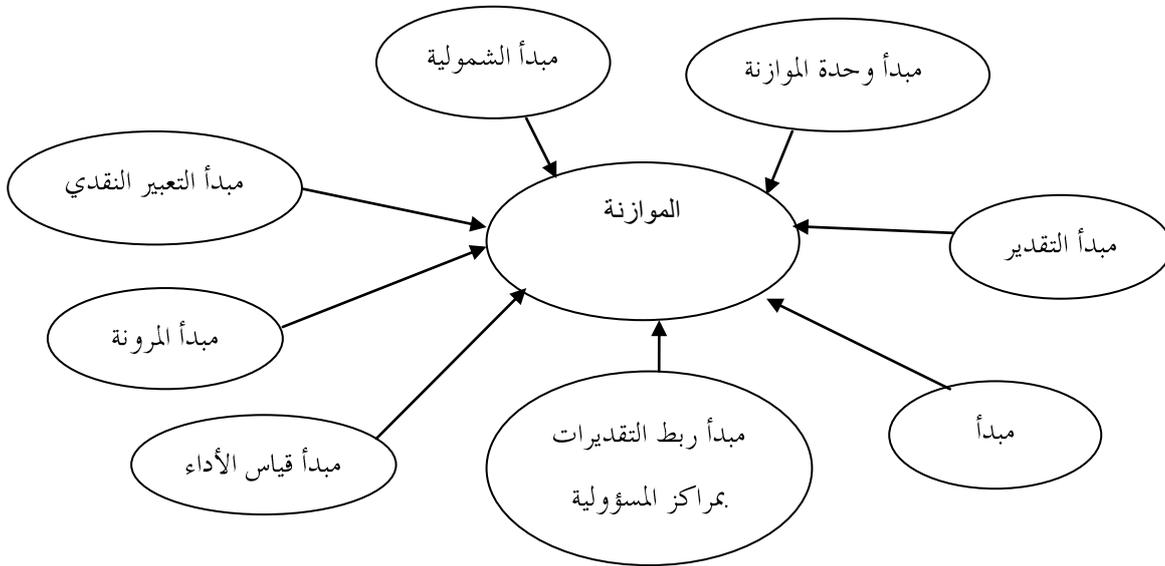
¹⁶ - محمد سامي راضي وجدي، حامد حجازي، مدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 9.

¹⁷ - بن زعييط وهيبة، مواي بحرية، مداخلة بعنوان الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، جامعة مستغانم.

¹⁸ - Caroline Selmer , Toute la fonction financière, Ed DUNOD, paris, 2006,P : 193 .

- صعوبة استرداد بعض المواد من بعض المناطق مع عجز طارئ في العملات الأجنبية؛
 - ندرة احد المواد الأساسية في السوق؛
 - تأخر وصول مجموعة الآلات متفق على استلامها في وقت محدود.
- كل هذه الأسباب قد تجعل الموازن غير متماشية مع الواقع، الأمر الذي يدعو إلى تعديلها، فالموازنة المرنة تساعد المؤسسة على التكيف مع تغير الظروف الداخلية والخارجية؛
- مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية: يرتبط هذا المبدأ بمفهوم محاسبة المسؤوليات باعتبار أن الموازنة التقديرية أداة فعالة للرقابة إذ أن بعد الكشف عن الأخطاء التي تضمنتها الموازنة التقديرية فيجب أن تحدد الجهات المسؤولة عن هذه الأخطاء، وذلك بغرض المكافئة في حالة نتائج ايجابية والعكس في الحالات السلبية، إذ يكون بإمكان المؤسسة اتخاذ قرارات التكوين والتدريب... الخ؛
- مبدأ قياس الأداء: إذ تعتبر الموازنة التقديرية كقياس لقياس الأداء، وكذا لقياس فعالية التسيير وهذا ما يعزز الالتزام بها كوسيلة رقابية وكمراجع للاسترشاد بها عند التنفيذ؛
- مبدأ التعبير النقدي¹⁹: تعد الموازنة بشكل أولي بشكل عيني، عدد الوحدات المطلوب إنتاجها، كمية المادة الخام والمطلوبة، القوة العاملة المطلوبة، وغيرها وهذه ما تسمى الموازنة العينية، وبعد ذلك يتم ترجمتها إلى موازنة نقدية
- مبدأ إشراك جميع مستويات الإدارة في إعداد الموازنة: يجب عند إعداد الموازنة إشراك جميع مستويات الإدارة في إعدادها لخلق جو من التعاون والمسؤولية.

الشكل رقم 2- 1 : مبادئ الموازنة التقديرية



المصدر: من إعداد الطالبة

¹⁹ - يوسف وليد الحياي، الميزانيات التقديرية، الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك، 2008.

6) أهمية الموازنة التقديرية: تظهر أهمية الموازنة التقديرية في المرحلة الأولى من خلال أهدافها التي تتضح بدراسة الدور الذي تقوم به في مجال التخطيط والرقابة، ذلك أن مرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة²⁰، وذلك من خلال مرحلة الموازنة **Budgétisation** أما المرحلة الثانية فأهمية الموازنة تظهر من خلال إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل جدول حسابات النتائج التقديرية، وبالتالي تساعد المسؤولين الإداريين في عملية صنع القرار وذلك على جميع المستويات.

ثانياً: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية

يعتمد إجراء الموازنات التقديرية على عدة عوامل وتمر بثلاث مراحل وهي كما يلي :

1) العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة :

عند قيام المؤسسة بإعداد الموازنة التقديرية تجد نفسها أمام عدة عوامل تتحكم في إعدادها ومن بين هذه العوامل مايلي:

- حجم المبيعات : حيث تقوم المؤسسة بتحديد كمية الإنتاج وفق الكمية الممكن بيعها وبالتالي وضع برنامج إنتاجي حسب طاقتها الإنتاجية وحجم المبيعات المتوقع؛
- الطاقة الإنتاجية المتاحة : لا يمكن للمؤسسة الإنتاج فوق طاقتها الإنتاجية؛
- مستلزمات برنامج الإنتاج : يجب أن ترى المؤسسة ما يتوفر لديها من مستلزمات التي يتطلبها البرنامج الإنتاجي، وبالتالي يجب عليها دراسة العوامل المتحكمة في عملية التنفيذ.

2) مراحل إعداد الموازنة التقديرية :

تمر الموازنة التقديرية بمجموعة من المراحل والخطوات الأساسية والتي تتمثل في:

المرحلة الأولى: التحضير لإعداد الموازنة التقديرية

وتنقسم إلى:

- أ - تحديد الأهداف: تقوم الإدارة العليا بتحديد الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة ويجب أن يكون ذلك بشكل واضح ومفهوم وقابل للقياس مع إمكانية تحقيق هذه الأهداف على أرض الواقع، ولتحديد أهداف المؤسسة يجب على اللجنة المسؤولة عن إعداد الموازنة أن تحدد مايلي :
- الأهداف طويلة الأجل و قصيرة الأجل؛
- أهمية مختلف الأهداف؛
- الأهداف الممكن تحقيقها.

²⁰ - محمد سامي راضي وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص13.

في ضوء هذه المرحلة تقوم المؤسسة بتحديد الخطوط و السياسات العامة و ترجمتها كميا و ماليا، وتعتبر هذه المرحلة أساسا لعملية التخطيط.²¹

ب التنسيق بين الخطط: يجب على المؤسسة مراجعة معايير الموازنة وخططها سياساتها الفرعية، من اجل التنسيق بينها وتقليل آثار التحيز، حتى لا يكون هناك خلط بين الخطط والسياسات الفرعية وأهداف المؤسسة العامة. وبالتالي وضع الإطار العام من خلال تحديد الأهداف التفصيلية لكل مركز مسؤولية وتقديمها للإدارة العليا للمؤسسة لدراستها وتنسيقها وتشكل في مجملها الإطار العام للموازنات.²²

المرحلة الثانية : مرحلة إعداد الموازنات

بعد القيام بعملية تحديد الأهداف الخاصة بالسنة المقبلة يتم القيام بإعداد ميزانيات مبدئية من طرف رؤساء المراكز، وهنا يأتي الدور الرئيسي لمراقب التسيير والمتمثل في عملية التقييم الشامل لهذه الميزانيات المبدئية، والتأكد من مدى مصداقية الأرقام والقيم التي حددها رؤساء المراكز، إضافة إلى النظر إلى مدى تناسقها فيما بينها، كل هذه الإجراءات تتم قبل إرسال هذه الميزانيات إلى الإدارة العليا للتناقش حولها.²³

تقوم المؤسسة بإعداد الموازنات التقديرية بمشاركة المشرفين على مراكز المسؤولية في المؤسسة، ويتم ذلك وفق الخطوات التالية:

- تحديد المسؤوليات إعداد الموازنة وفق الهيكل التنظيمي ؛
- تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنات ؛
- إعداد و تسليم الموازنات ؛
- تجميع الموازنات وإعداد الموازنة الشاملة.

المرحلة الثالثة: مرحلة اعتماد الموازنة

يقوم أعضاء لجنة الموازنة بمناقشة الموازنات مع المسؤول الذي قام بإعدادها ليتم اتخاذ قرارات تتعلق بالربط والتنسيق بين الموازنات الفرعية، وإجراء التعديلات اللازمة عليها ليتم اعتمادها وتتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:

- دراسة الموازنات التي تم إعدادها من طرف كل مسؤول تنفيذي؛
- عرض الموازنات ومناقشتها من قبل أعضاء لجنة الموازنة؛
- تعديل الموازنات بعد مناقشة الموازنة تأمر لجنة الموازنة بإجراء تعديلات عليها بالموافقة عليها؛
- اعتماد الموازنة بعد الانتهاء من إعدادها والموافقة عليها من طرف لجنة الموازنة، حيث تقدم جميع الموازنات للإدارة العامة في المؤسسة للموافقة عليها و اعتمادها.²⁴

²¹ - خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الفنية، مرجع سابق، ص 156.

²² - وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سابق، ص 62-66.

²³ - H.bouquin, La Maitrise des Budgets dans L'entreprise, Edition Edicef, paris , 1992,P 59 ,61.

²⁴ - راضي محمد سامي ، وحدي حجازي، مرجع سابق، ص 55.

ثالثاً: مساهمة الموازنة التقديرية في اتخاذ القرار

1- تحليل الانحرافات واتخاذ القرار :

تعتبر عملية اتخاذ القرارات مفاضلة بين البدائل المتاحة عن طريق إتباع أساليب كمية، والتي تشمل بدورها على عدة نماذج، وهذه النماذج تعتبر الأكثر كفاءة في مجال اتخاذ القرارات و حل المشكلات لكونه أساليب علمية هذا من جهة و من جهة أخرى نجدها بعيدة كل البعد عن عملية التخمين، والضعفونات الشخصية؛

2- تحديد الانحرافات و إعداد تقارير الأداء :

تنطوي هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة الظاهرة في الموازنات المختلفة، واحتساب الانحرافات لكل عنصر سواء كانت هذه الانحرافات ايجابية أو سلبية، وذلك وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{الانحرافات} = \text{النتائج المقدرة} - \text{النتائج الفعلية}$$

ويتم في هذه المرحلة إعداد تقارير الأداء، وهي الأداة التي يتم استخدامها لخصر وتحديد الانحرافات، على أساس شهري وياتباع نموذج موحد لجميع الأنشطة والوحدات الإدارية على مدار السنة، ويختلف تصميم تقارير الأداء باختلاف المؤسسات أنشطتها وأساليب الإدارة فيها؛

3- تفصي الانحرافات و تحليلها :²⁵

يتم في هذه المرحلة دراسة كل انحراف على حدا بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه والمسؤول عنه، حيث يتم البدء بتحليل الأرقام الإجمالية، ومن ثم يتوجه إلى التحليل الانحرافات التفصيلية لكل عنصر من العناصر المكونة للأرقام الإجمالية، وتتطلب هذه المرحلة تحديد طبيعة الانحراف، ربط الانحراف بالنتائج الأخرى، وتفصي الأسباب التي أدت إلى الانحراف و تحليلها بشكل دقيق؛

4- الإجراءات التصحيحية: في هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحرافات واتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية لمعالجة الانحرافات ومنع تكراره مستقبلاً، ويتطلب ذلك مايلي:

أ - مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين عن هذه الانحرافات، من خلال تقديم تفسيرات خطية أو الاجتماع معهم مباشرة؛

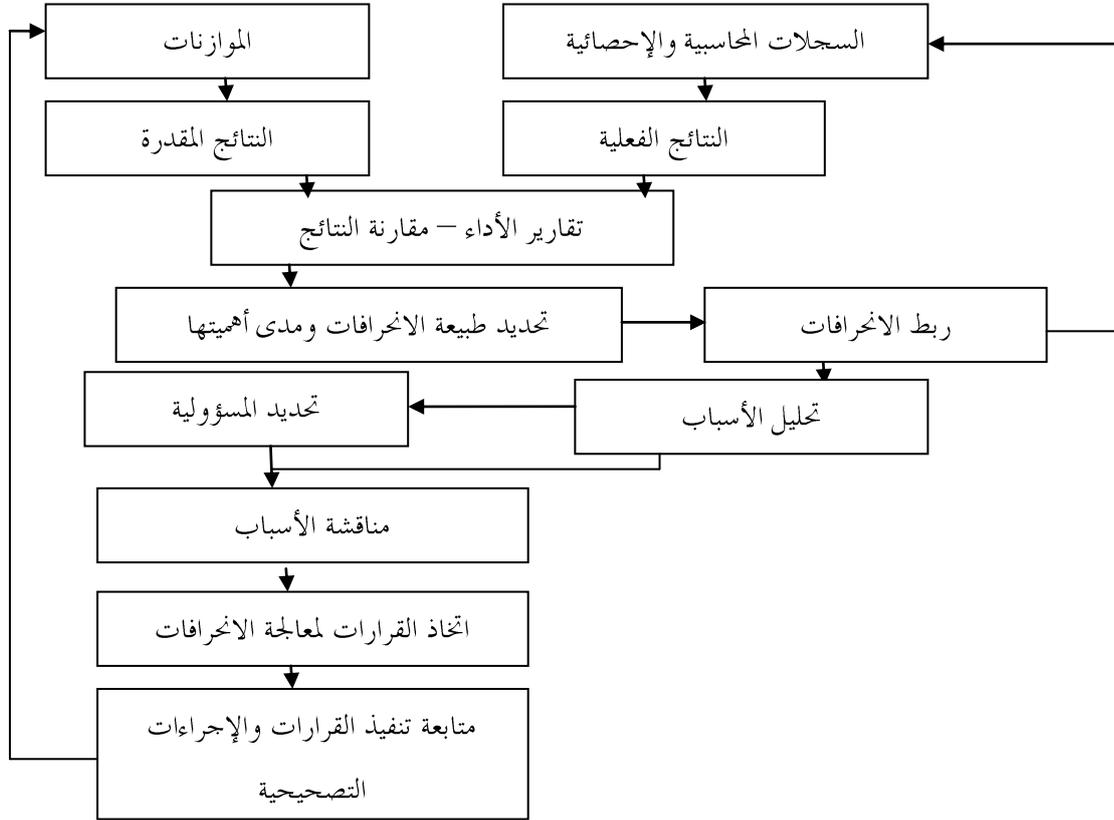
ب اتخاذ القرارات في شان الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة وتصحيح الانحرافات؛

ت متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية، وذلك بالقيام بدراسة وبحث تفصيلي من اجل تطوير وتحسين الأوضاع، التأكد من مدى واقعية الأهداف الموضوعه سابقاً، وقابليتها للتحقيق، كذلك تعديل الاستراتيجيات والأنظمة والإجراءات، إعادة النظر في الموازنات الموضوعه، نقل ما أمكن من الأساليب والتقنيات التي نجحت في وحدة إدارية معينة إلى وحدات إدارية أخرى في المؤسسة .

²⁵- شريف غياض، فيروز رجال، الموازنة التقديرية اداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلم التجارية، جامعة المسيلة، 2009، ص14-15.

ويمكن توضيح مبدأ تحليل الانحرافات و اتخاذ القرار في الشكل التالي :

الشكل 3-1 : مراحل تحليل الانحراف



المصدر : شريف غياط، فيروز رجال، مرجع سابق، ص 19.

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية

لقد اعتمدت في إعداد هذه المذكرة على مجموعة من الدراسات التي تصب في نفس أهداف الموضوع وتم استخراج أهم أوجه الاختلاف بينها وهذا ما سنبينه في هذا المبحث.

المطلب الأول: دراسات سابقة

(1) إسماعيل منصورية، دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في إدارة الأعمال، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير، المسيلة، 2004/2003، و تهدف الإشكالية إلى توضيح مدى مساهمة تكنولوجيا ونظم المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية القرارات الإدارية المتخذة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

- وأهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة هي :

أن نظام المعلومات الإدارية اثر كبير على فعالية القرارات المتخذة على مستوى الشركة، وذلك بمساهمتها بقدر كبير في توفير المعلومات لاتخاذ القرارات بالمؤسسة، كما يؤثر بشكل ايجابي في تحسين الإجراءات والسياسات والمحافظة على علاقة الشركة بمحيطها، كما توجد عدة نقاط ضعف المتمثلة في افتقار نظام المعلومات للأساليب الكمية لاتخاذ القرارات وغياب الوعي والتكوين المناسب لمستخدمي النظام.

(2) صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، مذكرة

مقدمة لنيل شهادة الماجستير في إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية، 2006/2005، و تهدف الى معرفة كيف يساعد نظام مراقبة التسيير المسيرين والمسؤولين في عملية اتخاذ القرارات باعتباره وسيلة فعالة للتحكم في التسيير.

- وأهم النتائج كانت كالتالي:

تتم عملية تنفيذ الأعمال من طرف الأفراد في ظروف مختلفة، هذا ما يؤدي إلى ظهور الانحرافات وهو ما يجعل المؤسسة في حاجة إلى مراقبة التسيير، يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على إقامة مجموعة من الأدوات التي تساعد في اتخاذ القرارات منها الموازنة التقديرية التي تسمح بتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة، وتسمح المناقشات التي تتم أثناء إعداد الموازنات بالحزم في العديد من القرارات فهي تعتبر أداة هامة في اتخاذ القرارات.

(3) أسهمان خلفي، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات، دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات، مذكرة لنيل شهادة

الماجستير في العلوم التجارية تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008.

و تهدف الإشكالية إلى معرفة كيف يؤثر تطور تكنولوجيا المعلومات على نظم المعلومات كأساليب لاتخاذ القرار في مؤسسة نقاوس للمصبرات.

- وأهم النتائج كانت كالتالي:

يساهم نظام المعلومات في تحديد المشكلات التي تواجه متخذ القرار بطريقة أسرع، ويدعم تنفيذ القرارات ومتابعتها بسبب طبيعته الرقابية.

(4) بوغابة كوثر، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة لين غاز الجزائر، وحدة ورقلة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011/2012. تهدف إشكالية الموضوع إلى توضيح مدى فعالية الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية .

- وكانت النتائج كالتالي:

- تعد الموازنة التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساعد المسؤولين والإداريين في عملية صنع القرار؛

- تعد كل من عملية التخطيط والرقابة من أهم وظائف الموازنة التقديرية؛

(5) بوهالي محمد، تحليل العلاقة بين الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء، حالة المؤسسات الجزائرية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية مؤسسة، جامعة الجزائر3، 2012/2013.

تهدف الإشكالية إلى توضيح كيف لنظم قياس الأداء أن تستفيد من الموازنة التقديرية.

- أهم النتائج المتوصل إليها هي:

- هناك ادوار مشتركة بين الموازنة التقديرية ولوحة القيادة وهي المراقبة ، قياس الأداء، والاتصال؛
- وهناك ادوار مختلفة تتمثل في أن الموازنة تهتم بالتخطيط، التنبؤ، والتحفيز، كما تنفرد لوحة القيادة باتخاذ القرارات.

(6) وليد بريكي، الموازنة التقديرية وتأثيرها على أداء موازنة الاستثمار في مؤسسة سونلغاز، وحدة ورقلة، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012/2013.

يهدف الموضوع إلى توضيح كيف تساهم الموازنة التقديرية في التأثير على نشاط المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة وعلى موازنة الاستثمار في مؤسسة سونلغاز وحدة ورقلة بصفة خاصة، وماهية التأثيرات الايجابية والسلبية لهذه الأداة على أنشطة المؤسسة.

- تمثلت النتائج المتوصل إليها في:
- تعد الموازنة خطة تنبؤية، ومن أهم أدوات مراقبة التسيير؛
- توفرها لنظام المعلومات في إعداد الموازنة التقديرية؛
- وجود مراقبة تسيير فعالة بواسطة الموازنة التقديرية؛
- استقلالية الأقسام وشؤون نشاطاتها ووجود مركزية في اتخاذ القرارات؛
- متابعة الأعمال المنجزة خلال كل شهر مع تحليل الانحرافات.

7) سيف الإسلام لعمارة، الموازنة التقديرية أداة فعالة في صنع القرار، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأشغال الآبار، مذكرة لنيل شهادة الماستر تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقة، 2012/2013. تهدف إشكالية الموضوع إلى معرفة مدى مساهم الموازنة التقديرية في صناعة القرارات الرشيدة والتي تخدم مصالح المؤسسة الاقتصادية.

- نتائج الدراسة تمثلت في:
 - إن أهم خطوات الموازنة التقديرية في دراسة الانحرافات وتحليلها وتفسير أسبابها والبحث عن الإجراءات التصحيحية عليها هي نفسها مراحل خطوات اتخاذ القرار حيث تعد مرحلة تفسير الانحرافات والبحث عن الحلول هي تعبير عن اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية؛
 - الموازنة التقديرية تعتبر أسلوبا فعالا في اتخاذ القرار من خلال المساهمة السريعة و في الوقت المناسب من معرفة سبب الانحراف والبحث عن البدائل والحلول المناسبة في الوقت المناسب وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة؛
 - تتخذ القرارات في المؤسسة على أساس تقرير مدير مراقبة التسيير وبمشاركة مديري المصالح.
- 8) شريف غياط، فيروز رجال، مداخلة، الموازنات التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة 08 ماي 1945، قالمة.

وكانت أهداف الموضوع ترمي إلى توضيح مدى مساهمة الميزانيات التقديرية في تقليص فجوة الانحرافات غير الملائمة وتنمية الانحرافات الملائمة، وبالتالي صنع القرارات الرشيدة.

- كانت النتائج كالتالي:
- هناك مركزية في التسيير واتخاذ القرارات، إذ أن المديرية هي التي تقوم بتحديد الأهداف، ومن ثم إعداد الموازنات وفقا لتلك الأهداف مع مراعاة الإمكانيات؛
- عدم تبني قسم مراقبة التسيير للأساليب العلمية في إعداد الموازنات التقديرية؛
- اعتماد القسم على البيانات التاريخية كنشاط السنوات السابقة المستخرجة من المحاسبة العامة والتحليلية؛
- عدم ممارسة أعمال الرقابة بصورة جديدة عن طريق استخراج الانحرافات مع تحليلها وتفسير أسباب ظهورها وتحديد الجهات المسؤولة عن وقوعها، حيث لازالت المؤسسة تعتمد على الطرق التقليدية التي تجاوزتها الأحداث مع ظهور تكنولوجيا الإعلام والاتصال.

9) بن زعيط وهيبة، مواي بحرية، مداخلة بعنوان الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار، جامعة مستغانم تهدف الإشكالية إلى معرفة كيف يمكن للموازنة التقديرية أن تساهم في عملية صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية بشكل عام.

- والنتائج المتوصل إليها هي:
- من اجل الوصول إلى إعداد وثائق مثل الميزانية التقديرية وجدول حسابات النتائج بالاعتماد على الموازنة التقديرية سيتمكن المؤسسة من اتخاذ قرارات جد هامة، تتعلق بتحقيق الغايات الإستراتيجية لها وتمثل في قرارات التمويل

والاستثمار، حيث تتضمن الأولى المفاضلة بين البدائل المتاحة من المشاريع الاستثمارية واختيار أفضلها التي تحقق أعلى مردودية لها وقل خطر، أما الثانية فتضمن تحديد طرق التمويل وانسب مصادرها.

10) محمد موسى علي النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على العوامل التي تؤثر على في استخدام الموازنات كأداة لتخطيط ورقابة وتطبيقها في الجامعات الفلسطينية والوقوف على مدى تأثيرها في عملية إعداد الموازنة .

- واهم النتائج منها:
- غياب الدور الفعال الذي يجب أن يقوم به قسم الموازنة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة ؛
- الجامعات الفلسطينية لا تطبق بدرجة كبيرة المرحلة الرابعة من مراحل نظام الموازنات التقديرية والمتمثلة في مرحلة متابعة التنفيذ و التي تعني بمحور الرقابة.؟

المطلب الثاني : مناقشة الدراسات السابقة

من خلال دراستنا لموضوع الدراسة " مساهمة الموازنة التقديرية في تحسين القرارات الإدارية" و مقارنته مع الدراسات السابقة نجد أن :

- دراسة إسماعيل مناصرية، دور نظام المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية عملية اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة حالة الشركة الجزائرية للألمنيوم تهدف إلى توضيح مدى مساهمة تكنولوجيا ونظم المعلومات الإدارية في الرفع من فعالية القرارات الإدارية المتخذة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- إلا أن دراستنا تهدف إلى توضيح مدى مساهمة الموازنة التقديرية في تحسين القرارات الإدارية، لكن نظم المعلومات الفعال يساعد الموازنة التقديرية في التنبؤ السليم و بالتالي فعالية الموازنة أي تحسين القرارات المتخذة
- دراسة أسمهان خلفي، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات، دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات ، توصلت الدراسة إلى أن نظام المعلومات يساهم في تحديد المشكلات التي تواجه متخذ القرار بطريقة أسرع، ويدعم تنفيذ القرارات ومتابعتها بسبب طبيعته الرقابية على عكس دراستنا التي تبين أن الموازنة التقديرية تساهم في تحديد المشكلات التي تواجه متخذ القرار و تساعد في تنفيذ القرار.
- دراسة بوهالي محمد، تحليل العلاقة بين الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء ، نستنتج انه هناك ادوار مختلفة تتمثل في أن الموازنة تهتم بالتخطيط، التنبؤ، والتحفيز، كما تفرد لوحة القيادة باتخاذ القرارات على عكس دراستنا أن الموازنة التقديرية و بالتنسيق مع الأدوات الأخرى تتوصل إلى تنفيذ القرارات .
- دراسة صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية فمن نتائج هذه الدراسة أن مراقب التسيير يعمل عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على إقامة مجموعة من الأدوات التي تساعد في اتخاذ القرارات منها الموازنة التقديرية التي تسمح بتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات

التصحيحية التي تهدف إلى تقريب النتائج الحقيقية للتوقعات المنتظرة ، و هي مشاهمة لدراسنا حيث أن الموازنة التقديرية تساهم في اتخاذ القرار وذلك من خلال تحليل الانحرافات مما يساعد المسؤولين في اتخاذ الإجراءات التصحيحية والمفاضلة بين البدائل المتاحة.

الخلاصة

من خلال الفصل الأول الدراسة النظرية والتطبيقية للموازنة التقديرية والقرارات الإدارية، فإن الموازنة التقديرية تساهم في اتخاذ القرارات الإدارية من خلال تحليل الانحرافات وتقصي الاختلافات لتحليل المشكلات والبحث عن أسبابها وأهم الحلول المناسبة وتحديد الإجراءات التصحيحية، من أجل المفاضلة بين البدائل المتاحة وبالتالي اتخاذ القرارات المناسبة لذلك.



الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد :

لقد تطرقنا في الفصل الأول إلى تعريف وخصائص وطرق إعداد الموازنات ومساهمتها في اتخاذ القرار، وفي هذا الفصل سوف نتطرق إلى كيفية تطبيق الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية انسجاماً مع أهداف البحث . فسوف نتعرف على أهم الموازنات التي تقوم بها المؤسسة وكيفية إعدادها، وتحليل الانحرافات من خلال مقارنة ما هو فعلي مع ما هو مقدر .

يتضمن الفصل الثاني ما يلي :

المبحث الأول : دراسة نظرية حول المؤسسة ؛

المبحث الثاني : النتائج والمناقشة .

المبحث الأول: دراسة نظرية حول المؤسسة

بعد اختيارنا لمؤسسة الوطنية لسيارات الصناعة بورقلة SNVI باعتبارها أحد المؤسسات التي تنشط في الاقتصاد الوطني والتي تعمل على تدعيمه بمختلف السيارات الصناعية والشاحنات التي هي بحاجة إليها في استمرار نشاطها، وفي هذا سوف نتعرض لتقديم عام حول المؤسسة بصفة عامة ووحدة ورقلة بصفة خاصة ودراسة نشاطها من خلال هيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: نبذة عن المؤسسة

أولاً: تعريف المؤسسة الأم

تعتبر المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية قديمة النشأة، تم تأسيسها سنة 1959م أين كانت تابعة في ذلك الوقت للمؤسسة الفرنسية BERLIER وبعد الاستقلال تحول اسمها إلى SONACOM وهذا في سنة 1971، وبقيت على هذا الاسم إلى غاية 1981م حيث تم إعادة هيكلتها وأصبحت تسمى بالمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI، وتقع هذه المؤسسة بالجزائر العاصمة وبالضبط في الرويبة وتعتمد في تسيير منتجاتها على تسعة وحدات موزعة على التراب الوطني.

الجدول رقم 1-2- يبين كل وحدات المؤسسة الأم

رمز الوحدة	اسم الوحدة
825	حسين داي
835	قسنطينة
833	سطيف
840	ورقلة
801	عنابة
824	بشار
845	وهران
831	تلمسان
832	تيزي وزو

المصدر: المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية SNVI.

ثانياً: التعريف بوحدة ورقلة 840 ونشاطاتها

تفرعت وحدة ورقلة 840 عن مؤسسة الأم سنة 1983م من جراء تطبيق سياسة إعادة هيكلة المؤسسات إذ تتوفر على نقاط بيع في كل من عين أميناس وجانت، وهي مؤسسة جهوية ذات طابع اقتصادي تجاري تقع في الطريق الرابط بين ولاية غرداية الطريق رقم 49، تقدر المساحة الإجمالية 67269 م². المساحة المغطاة 74363 م²، المساحة غير مغطاة 59806 م². كانت في الماضي تشتغل ما يقدر بـ 2039 عامل منذ تاريخ بدا الاستغلال فيها، أما حالياً فتشغل 125 عامل، ذات رأس مال قدره: 2.200.000.000 دج والتي تقوم بالأنشطة التالية:

- بيع الشاحنات ؛
- تصليح الحافلات و الشاحنات ؛
- بيع قطع الغيار ؛
- المراقبة التقنية للشاحنات بعد عملية التصليح والتجديد .

المطلب الثاني : أهداف المؤسسة والهيكل التنظيمي لها**أولاً: أهداف المؤسسة**

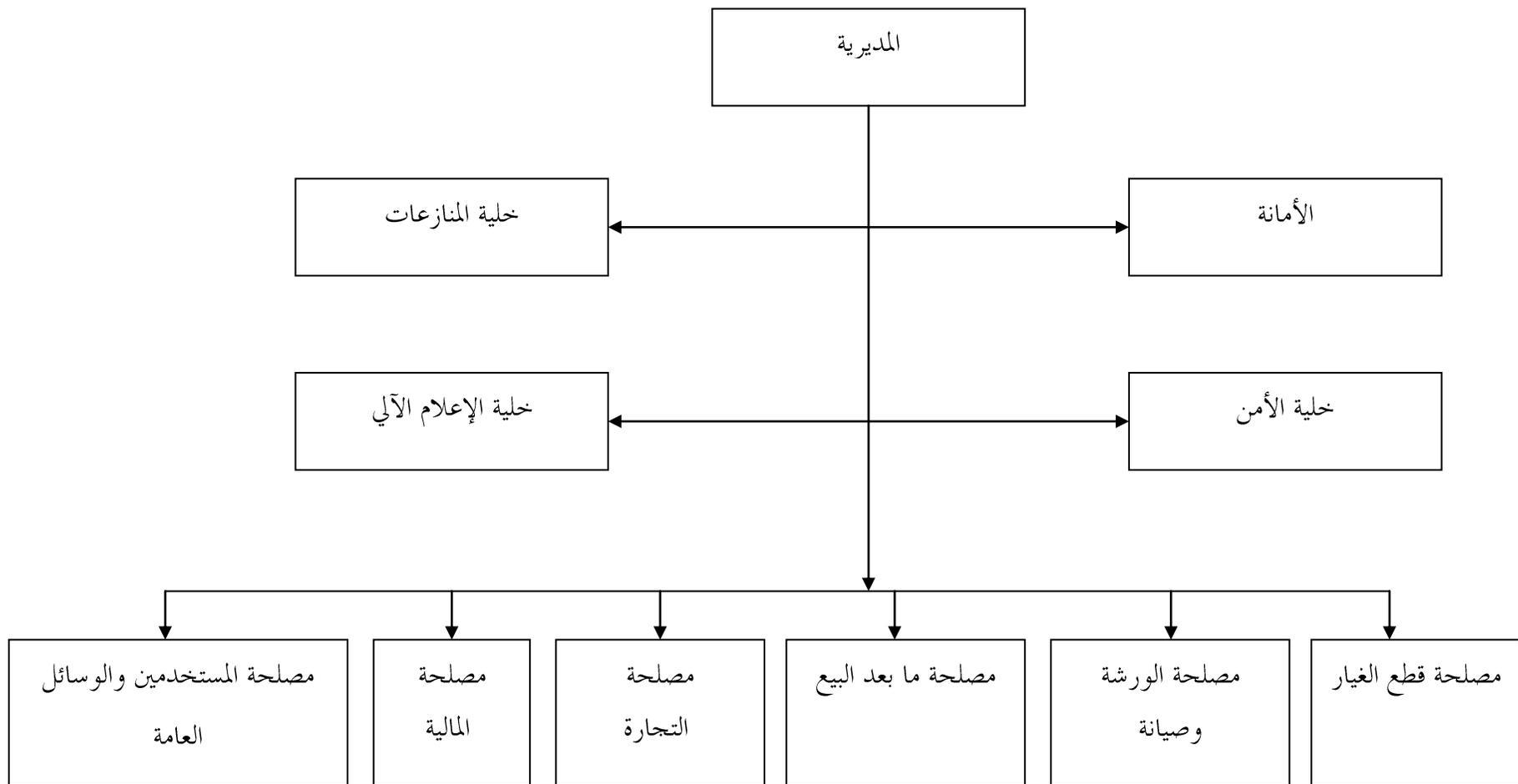
وتهدف المؤسسة أساساً إلى ضمان توزيع المنتج المصنع وقطع الغيار، وكذلك المساعدة الدائمة لصيانة العتاد، كما تعمل على تسويق المنتجات المصنعة وتنمية دور التسويق، وتسجيل طلبات الزبون حسب حاجته واستعماله للمنتج، كما تقوم بتوزيع المنتج حسب المخطط الوطني للتوزيع وكذلك الاهتمام بشكاوي الزبائن بنوعية المنتج، إرسال المعلومات المتحصل عليها إلى وحدات الإنتاج والهيكل المركزية الأخرى.

أما فيما يخص الصيانة فالوحدة يجب عليها أن تضمن تدفق منتظم لقطع الغيار وكذلك تحليل متطلبات وطلبات ومساعدتهم عبر الهياكل المختلفة في الصيانة، كما يجب عليها أن تقوم بإعلام المستهلك حول التطور التقني للإنتاج كذلك التكنولوجيا الحديثة للتصليحات.

كما أنها أبرمة عدة عقود مع عدد من المؤسسات ومن بينها المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية والمؤسسة البترولية في القطاع العسكري لتجديد العتاد حيث تعتبر المؤسسة مورداً أساسياً في تغطية حاجيات المؤسسة في الإقليم الجنوبي.

ثانياً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية

الشكل: رقم 4-2 الهيكل التنظيمي للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية وحدة 840 ورقة



المصدر : المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية

من خلال دراستنا للهيكل التنظيمي للمؤسسة (SNVI): بوحدة ورقلة 840 استنتجنا أنه ينقسم إلى ثلاثة مستويات وهي المديرية، الخلايا، المصالح، و سنحاول فيما يلي دراسة هذا الهيكل التنظيمي.

● **المديرية:**

ويرأسها المدير العام الذي يقوم بالإشراف على رؤساء المصالح والسهر على تسيير الوحدة ويعمل على حل المشاكل الصعبة كما يقوم على إبرام العقود التي تضمن الاستمرارية والنجاح للمؤسسة ومن صلاحياته اتخاذ القرارات العليا وهي أعلى مصلحة في المخطط التنظيمي.

● **مصلحة المنازعات:**

وتقع في المرتبة الثانية بعد المديرية ومن مهام هذه المصلحة الدفاع عن حقوق المؤسسة ومتابعة ديونها والإعداد للصفقات من الناحية القانونية وهي تهتم بالكل المشاكل القانونية للمؤسسة وكذلك جميع العمليات القانونية للمؤسسة.

● **الأمانة:**

وهي تقع في نفس المرتبة مع مصلحة المنازعات و من مهام هذه المصلحة أنها تقوم بتنظيم مواعيد استقبال الزبائن والموردين والاتصال المباشر مع المدير وهي تهتم بجميع العمليات المتعلقة بالمديرية.

● **مصلحة الأمن الوقائي:**

وهي تقع في المرتبة الثالثة من المخطط التنظيمي للمؤسسة وتمثل صلاحيتها في الحفاظ على أمن المؤسسة الداخلي ووقايتها من جميع الأخطار المحتملة مثل: الحرائق، السرقة،.... الخ، وذلك بتوفير أشخاص مكلفين لهذه العملية.

● **مصلحة الإعلام الآلي:**

وهي تقع في نفس المرتبة مع مصلحة الأمن وهي مصلحة تحتوي على حاسوب واحد مركزي يقوم بالاتصال المباشر من جميع الحواسيب الأخرى الموجودة في المؤسسة حيث يتم الاتصال بحاسوب المخزن أو الاتصال بمصلحة ما بعد البيع الموجودة بمصلحة الفوترة حيث تمر به جميع الفواتير كما يقدم نظام معلوماتي لمختلف مصالح المؤسسة.

● **مصلحة قطع الغيار:**

وهي تقع في المرتبة الرابعة من المخطط ومن صلاحياتها بيع قطع الغيار للزبائن وذلك بتقديم وصل للزبائن يتم من خلال تسليم طلبه من المخزن ويقدم له هذا الأخير نسخة من هذا الوصل إلى مصلحة المالية ونسخة تبقى في الأرشيف وتقدم نسخ أخرى إلى بعض المصالح حسب حالة الزبون وهي تنقسم إلى قسمين:

● **قسم التسيير:** هو قسم تابع لمصلحة قطع الغيار حيث يعتبر المسؤول على متابعة العمليات التي يقوم بها المخزن وكذلك يقوم بتمويل قطع الغيار.

● **قسم التخزين:** و يقوم هذا القسم بتخزين و تنظيم و ترتيب قطع الغيار في الرفوف المخططة لها حسب السعة والحجم و تكون هذه الرفوف مرقمة بطريقة خاصة لتسهيل عمليات البحث.

● **مصلحة الصيانة:**

وتقع في نفس المرتبة مع مصلحة قطع الغيار ومن مهامها صيانة الآلات وتنظيمها وتصليح كل عطب موجود في آلات المؤسسة والتجديد والتحقيق في جميع الأعمال وتحسين الإنتاج والقيام بعمليات التصليح.

● **مصلحة ما بعد البيع:**

تقع في نفس المرتبة مع مصلحة الصيانة وقطع الغيار ومن مهامها متابعة الشاحنات بعد شرائها من طرف الزبون وهي المسؤولة على إعطاء الإرشادات حول كيفية الاستعمال كما تعطي هذه المصلحة ضمانات للعربات الصناعية وتنقسم هذه المصلحة إلى رئيس الفصيلة والأمانة.

● **المصلحة التجارية:**

وهي تقع في نفس المرتبة مع المصالح السابقة ومن مهامها الاتصال مع الزبون وتقديم توضيحات له على تنوع الشاحنات التي يرغب في شرائها وكيفية تقديم التسيق الذي يمثل 10% من مبلغ الشراء، وتقدر نسبة مبيعات الشركة سنويا بـ 30%.

● **مصلحة المستخدمين:**

وهي تقع في نفس المرتبة مع المصالح السابقة ومن مهامها تنظيم الأجور والترقية واستقبال طلبات العمل والمتربصين والإشراف على عمليات التوظيف كما تقوم بحل المشاكل المتعلقة بالعمال فيما يخص الضمان الاجتماعي وهي أساس المؤسسة والركيزة لها كما تقوم هذه المصلحة بتسجيل ومراقبة العمليات التي طرأت خلال الشهر وذلك بمسك يومية الأجور وإعداد كشف الأجر لكل عامل في المؤسسة ويكون ذلك بإتباع إجراءات هامة

● **مصلحة المالية:**

تقوم بمراقبة جميع العمليات المحاسبية والفحص الدقيق لدفاتر والصندوق ومراقبة انتظام وصحة الجرد والتغطية ومتابعة وتنقسم إلى فصائل:

- فصيلة التحصيل والزبائن: تهتم باستقبال فاتورات الزبون وصفقات البيع بالحاضر والمؤجل وتقيد عمليات الحساب بأرقام خاصة داخل الجدول؛
- فصيلة التنازل بين الوحدات: تهتم بتحويل قطع الغيار والشاحنات بين الوحدات؛
- فصيلة الخزينة: يقوم بجمع أموال المؤسسة عند البيع أو التسليم سواء كان نقدا أو صك بريدي وسجل في جدول المدفوعات أو المقبوضات يوميا؛
- فصيلة الموردين: تقوم بتمويل المؤسسة بالمستلزمات الضرورية (ماء- كهرباء) كما يقوم بتسديد فواتير شراء استثمارات مختلفة لصالح المؤسسة ويكون ذلك بإعداد طلب شراء خارجي سند تسليم الفاتورة تشغيل يومية للمخالصة؛
- فرع المحاسبة العامة: جميع أعمال المصلحة عند التطرق للوثائق المحاسبية وكل وثائق الأمر بالمتابعة والتسجيل الأمر بالكتابة وإعداد دفتر الأستاذ وإعداد اليومية المركزية وإعداد دفتر الجرد الشهري والميزانيات الختامية للمؤسسة.

المبحث الثاني : النتائج والمناقشة

من خلال المقابلة التي قمنا بها مع محاسب مؤسسة السيارات الصناعية توصلنا إلى أهم الموازنات التقديرية وكيفية التنبؤ بها وتحليل الانحرافات وهذا ما سنبينه في هذا المبحث.

المطلب الأول : أهم الموازنات وأساليب التنبؤ في المؤسسة

1) موازنة المبيعات : تعد الموازنة التقديرية للمبيعات من أهم الموازنات في المؤسسة، وهي أول موازنة تقوم بها، حيث يستند عليها باقي الموازنات الأخرى، حيث يراعى في إعدادها الدقة لكي لا تؤثر على باقي الموازنات. يتم إعداد هذه الموازنة في المصلحة التجارية، حيث تحدد رقم الأعمال المراد التوصل إليه خلال السنة $1+N$ ، وهي مهمة تقوم بها المؤسسة الام ويتم ذلك بتحديد متوسط النشاطات المتمثلة في المنتجات التامة الصنع، وقطع الغيار، والخدمات المقدمة، لـ 5 سنوات الماضية مضاف إليها عدد الطلبيات والجدول التالي يوضح ذلك:

جدول: رقم 2-2 - جدول موازنة المبيعات

Activités	Cloture N (1)	Objectifs N+1 (2)	Objectifs N+2 (3)	Evolution (2/1)	Evolution (3/2)
Prouduits finis					
Pieces de rechange					
Prestation fournies					
Total général					

المصدر: وثائق المؤسسة

2) موازنة الموارد البشرية :

تهتم هذه الموازنة بتقدير عدد العمال داخل المؤسسة في جدول يتم فيه تصنيف الموظفين حسب درجة المساهمة في العملية الإنتاجية (يد عاملة مباشرة أو غير مباشرة).

- يد عاملة مباشرة : تتمثل في الميكانيكيين، مساعد الميكانيكي، الدهان، الكهربائي، و أمين المخزن؛
- يد عاملة غير المباشرة: هم جميع العمال الإداريين في مختلف مصالح المؤسسة بما فيها الإداريين التابعين للورشة الممثلين في : الإطارات: Cadres، أعوان التنفيذ: Maitrise، أعوان تحكم: Exécution .

الجدول أدناه يتكون من:

- العمود (1): مخصص لدرجات الموظفين ؛
- العمود (2): يحتوي على بيانات السنة N و ينقسم إلى قسمين الأول مخصص لعدد العمال حسب كل درجة والثاني على مصاريف المستخدمين الحقيقية لنفس السنة ،
- العمود (3): يتضمن نفس مواصفات العمود (2) إلا أن المعلومات المتواجدة به تكون مقدرة غير حقيقية للسنة N+1 ،
- العمود (4) : و يمثل نسبة التغير الحاصل بين السنة N +1 و السنة N، وذلك بقسمة عدد العمال لسنة N +1 / عدد العمال لسنة N وذلك لمراقبة زيادة و نقصان في العمال ومصاريفهم ،

جدول رقم 3-2 : موازنة الموارد البشرية

Categories	Cloture N (1)		Objectifs N+1 (2)		Evolution (2/1)	
	Number	Frais	Number	Frais	Number	Frais
Main d'oeuvre direct						
Mécanicien						
Aide mécanicien						
Execution(toiler- painter)						
Electrician						
Magasinier						
S/ Total (1)						
Main d'oeuvre Indirect						
Cadre						
maitrise						
Execution						
S/ Total (2)						
Total general(1+2)						

المصدر: وثائق المؤسسة

- كيفية التنبؤ بعدد العمال:

وهذه العملية بسيطة وهي:

عدد العمال في آخر شهر من السنة N يضاف إليها التوظيفات إذا كانت المؤسسة ستقوم بذلك خلال السنة N+1 مطروح منها العمال الذين سيحالون إلى التقاعد خلال نفس السنة (N+1).

❖ مثال: عدد العمال في شهر ديسمبر 2010 كان 115، ستقوم المؤسسة بتوظيف 11 عامل في سنة 2011، والعمال الذين سيحالون إلى التقاعد عددهم 6 عمال. عدد العمال المتنبأ بهم في سنة 2011 يكون

$$115 + 11 - 6 = 120$$

كما يلي: أي النتيجة 120 عامل.

- كيفية التنبؤ بمصاريف المستخدمين:

تعتمد المؤسسة في تقدير مصاريف المستخدمين طريقتين:

- من خلال إعداد الأجرة البيضاء، وهي عبارة عن جدول يجمع جميع أجرة العمال التقديرية بالاعتماد على بيانات كشوف الراتب التقديرية للعمال.

- من مزايا هذه الطريقة أنها طريقة اقرب من الواقع؛
- و يعاب عليها أنها طريقة تحتاج إلى وقت طويل لإعداد أجرة بيضاء لكل عامل وجمعها في أجرة رئيسية واحدة، وأنها طريقة أكثر عرضة للأخطاء في حالة سوء التقدير نسبة معينة من المنح والعلاوات وكذلك لتضمنها لعملية حسابية كثيرة.

- طريقة المتوسط الحسابي : وهي الطريقة الأكثر شيوعا في إعداد الموازنات، بحيث يؤخذ متوسط حسابي لثلاث سنوات أو 5 سنوات الأخيرة مع استبعاد الحالات الشاذة، مثلا:

متوسط أجرة الميكانيكيين هي:

$$X = \text{أجرة 2006} + \text{أجرة 2007} + \text{أجرة 2008} + \text{أجرة 2009} + \text{أجرة 2010} / 5$$

وهكذا دواليك مع جميع الدرجات.

- من مزايا هذه الطريقة أنها : طريقة سهلة وبسيطة؛ مناسبة ومستعملة في التنبؤات؛ لا تأخذ وقت في حسابها.
- تعتمد المؤسسة أيضا أثناء التنبؤ على جدول ثاني يتمثل في جدول شهري، يتم فيه متابعة حركة العمال كل شهر حسب كل المستويات، في حالة التوظيف أو التقاعد أو خروج عامل يتم تسجيل ذلك في الشهر الذي تم فيه، والهدف منها متابعة توظيف وتقاعد العمال كل شهر.

3 موازنة الاستثمارات :

يعرف الاستثمار على انه مجموعة من الوسائل والقيم الثابتة المادية والمعنوية منها المنقولة وغير المنقولة التي قامت المؤسسة بجيازتها أو أنجزتها لنفسها ليس بهدف بيعها أو تحويلها وإما لاستغلالها لهدف زيادة الطاقة الاستثمارية للمؤسسة. تتمثل جداول شراء الاستثمارات قائمة لمجموعة من الاستثمارات التي ترغب المؤسسة في حيازتها ويتضمن هذا جدول جميع التثبيات العينية والمادية مثل برامج الإعلام الآلي، المباني، وسائل الإنتاج، معدات مكتب، وسائل النقل، معدات الأمن... الخ ويتم تقسيم هذه الاستثمارات على أشهر السنة يتم تقدير الاستثمارات حسب احتياجات المؤسسة .

جدول رقم 4-2 : موازنة الاستثمار

Nature d'investissement	1er trimestre	2eme trimestre	3eme trimestre	4 eme trimestre	Total
Equipement de production					
Batiment, Ginie civil					
Formation assistance cinseil					
Equipement social					
Matériel de transport					
Matériel de sécurité					
Equipement de bureau					
Total général					

المصدر: وثائق المؤسسة

4) موازنة الخزينة :

هو جدول بين فيه مجموع الحقوق التي سيتم تحصيلها خلال السنة N، حيث يضم الجدول التحصيل من العملاء الخارج، ويتم التنبؤ بتحصيل العملاء بالاعتماد على الطريقة المستعملة بكثرة في إعداد الميزانية أو الموازنة وهي المتوسط الحسابي، حيث يقوم بحساب متوسط حسابي لـ 5 سنوات أو 3 سنوات الأخيرة الماضية لكل شهر. مزايا هذه الطريقة أنها سهلة و يعب عليها أنها ليست دقيقة، تعتمد في هذه الطريقة على المعلومات المتوفرة حول تحصيل من طرف فصيلة تحصيل العملاء من خلال مدة تحصيل الصفقة.

جدول رقم 5-2 : موازنة الخزينة

Rubriques	Cloture N(1)	Objectifs N+1(2)	Evolution (2/1)
Solde de départ			
Recouvrement des créances antérieures			
* Créances SNVI			
* Créances sur Tiers (Exterieur)			
Recettes sur ventes			
* Ventes Produits Finis			
* Ventes Pièces de Rechange			
* Prestations			
Avances Commerciales			
Total Recettes			
* Sommes payées aux fournisseurs étrangers			
* Sommes payées aux fournisseurs Locaux			
* Droits et Taxes Douanières			
* TVA sur Ventes			
* Frais de Personnel			
* Impôts et Taxes			
* Frais Financiers / Commissions sur Cautions			
* Assurances			
* Transports			
* Loyers et Charges Locatives			
* *Rémunération des Tiers			
* Déplacements et Réceptions			
* P et T			
* Eau - Gaz - Electricité			
* Autres (à détailler)			
Total Dépenses			
DIFFERENCE RECETTES / DEPENSES			
SOLDE FIN DE PERIODE			

المصدر: وثائق المؤسسة

5) موازنة التكاليف :

تعرف التكاليف على أنها مجمل المصاريف والأعباء التي تتحملها المؤسسة خلال ممارسة نشاطها من اجل الحصول على إيرادات مستقبلية، وتضمن موازنة التكاليف جميع الأعباء التي تدخل ضمن الميزانية المحاسبية للمؤسسة (مشتريات مستهلكة، خدمات خارجية، خدمات خارجية أخرى، مصاريف المستخدمين، الضرائب والرسوم، مصاريف مالية، مخصصات الامتلاك، الضرائب على النتائج، وما يماثلها)

- حـ/60 مشتريات مستهلكة : يتم التنبؤ بهذا الحساب بالطريقة التالية:
- بعد تحديد رقم الأعمال المراد التوصل إليه من طرف الوحدة خلال السنة المالية وهذا بالاعتماد على الطلبات والصفقات التي ستنجز خلال السنة، والذي يحدده رؤساء المصالح (الورشة، قطع الغيار، المنتج النهائي)
- نأخذ عينة من مراجع قطع الغيار ثم نقوم بحساب مجموع بين CUMP ومجموع P.V ثم نقوم بحساب نسبة CUMP إلى P.V ويعتبر متوسط هامش الربح والجدول التالي يوضح ذلك.

جدول رقم 6- 2: هامش الربح

Référence	CUMP	P.V
1085157		
5000713846		
665127		
1128080		
5000655022		
134998		
5010954		
1120564		
722071		
Total	∑ CUMP	∑ P.V

المصدر: وثائق المؤسسة

$$\text{متوسط هامش الربح} = \frac{\sum \text{CUMP}}{\sum \text{P.V}}$$

بعد التوصل الى هذه النسبة نقوم بضرها في رقم الأعمال المراد التوصل إليه نحصل على مجموع الاستهلاك

مجموع الاستهلاك = رقم الأعمال المستهدف X متوسط هامش الربح

- حـ/61 خدمات خارجية: يتضمن هذا الحساب عدة حسابات فرعية (الإيجار، الصيانة، والتوصيلات، أقساط التأمين، التوثيق، والمستخرجات... الخ)

- ح/62 خدمات خارجية أخرى : تضم الإشهار، نقل السلع، النقل الجماعي للعاملين... الخ
- ح/63 مصاريف المستخدمين: يترع هذا الحساب إلى حساب الأرباح و أجور المستخدمين... الخ و يجب أن تكون التقديرات المتوصل إليها في جدول الموظفين تساوي إلى ح63.
- ح/64 الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة : يضم هذا الحساب جميع الضرائب و الرسوم الواجبة على المؤسسة وهي (TVA ، IRG ، TAP) يتم تقديرها كما يلي:
 للرسم على القيمة المضافة TVA = رقم الأعمال المتنبأ به X 17 % ؛
 للضريبة على الدخل الإجمالي IRG = مصاريف المستخدمين المتنبئ بها X 25 % ؛
 للضريبة على النشاط المهني TAP = رقم الأعمال المتنبئ به X 2 % .
 باقي الحسابات الأخرى يتم التنبؤ بها عن طريق المتوسط الحسابي لـ 5 أو 3 سنوات الأخيرة.

جدول رقم 7-2- موازنة التكاليف

N° CPTE	LIBELLE	Cloture N (1)	Objectifs N+1 (2)	Evolution (2/1)
60	ACHATS Consommes			
61	Services Exterieurs			
62	Autres Services Exterieurs			
63	Charges De Personnel			
64	Impots, Taxes Et Versements Assimiles			
65	Autres Charges Operationnelles			
66	Charges Financieres			
67	Elements Extraordinaires			
68	Dotation Aux Amortissements , Provisions Et Pertes De Valeur			
69	Impots Sur Les Resultats Et Assimiles			

المصدر : وثائق المؤسسة

6) موازنة جدول حسابات النتائج

جدول حسابات النتائج هو جدول يلخص مجمل الأعباء والنواتج المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحسبان تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويرز النتيجة الصافية للسنة المالية إما كسب أو الخسارة . يتضمن جدول حسابات النتائج من عمود مخصص لأرقام الحسابات، وآخر البيان، والثالث يتضمن البيانات المالية الحقيقية لسنة N ويتم الحصول عليها من خلال جدول حسابات النتائج سنة N، إما الرابع فيحتوي على البيانات المالية التقديرية للسنة N+1 وذلك لعدم التوصل إلى النتائج النهائية .

جدول رقم 8-2 : موازنة جدول حسابات النتائج

NCPT	Comptes de résultats par nature	Réalisation N	Clôture N+1
70	Ventes et produits annexes		
72	Variation stocks produits finis et en cours		
73	Production immobilisée		
74	Subventions d'exploitation		
I.	PRODUCTION DE L'EXERCICE		
60	Achats consommés		
61/62	Services extérieurs et autres consommations		
II.	CONSOMMATION DE L'EXERCICE		
III.	VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION		
63	Charges de personnel		
64	Impôts, taxes et versements assimilés		
IV.	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		
75	Autres produits opérationnels		
65	Autres charges opérationnelles		
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions		
V.	RESULTAT OPERATIONNEL		
76	Produits financiers		
66	Charges financières		
VI.	RESULTAT FINANCIER		
	QUOTE PART CHARGE DE STRUUTURE SIEGE		
VII.	RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS		
695	Impôt exigible sur résultat ordinaire		
692/3	Impôts différés (variations) sur résultat ordinaire		

	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		
VIII.	RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		
77	Produits extraordinaires		
67	Charges extraordinaires		
IX.	RESULTAT EXTRAORDINAIRE		
X.	RESULTAT NET DE L'EXERCICE		

المصدر : وثائق المؤسسة

المطلب الثاني: تحليل الانحرافات

من خلال تحليل النتائج الفعلية للسنوات 2011 و 2012 ومقارنتها مع ما هم مخطط لها لتلك السنوات لمختلف موازنات التي تقوم بها الموازنة

1) تحليل موازنة المبيعات :

جدول رقم 9 - 2: موازنة المبيعات

EN KDA

Activités	Objectifs		Clôture		Evolution		
	2011 (1)	2012 (2)	2011(3)	2012(4)	(3/1)%	(4/2) %	(4/3)%
produits Finis	740 500	730 000	694 604	667 786	94%	91%	96%
Pièces de rechange	137 467	137 467	101 127	102 807	74%	75%	102%
Prestations Fournis	38 795	39 217	74 170	136 670	191%	348%	184%
Total Général	916 762	906 684	869 901	907 263	95%	100%	104%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

التحليل:

تعد موازنة المبيعات مجموعة التقديرات المالية لكافة المنتجات حيث تعد حجر الزاوية خلال فترة الموازنة بهدف الوصول إلى الإيراد الذي تهدف إليه الخطة، وهي الخطوة المبدئية لإعداد باقي الموازنات بالرغم من أنها من أصعب الموازنات لأنها تعتمد على دراسة السوق و التنبؤ بالمبيعات المستقبلية.

و يعكس الجدول 9- 2- مبيعات المؤسسة التقديرية والحقيقة للسنة المالية 2011 و 2012.

و من خلال تحليل الجدول رقم 9-2- سوف تم تحديد الانحرافات سواء ايجابية أو سلبية و الوقوف على أسبابها و العوامل التي أدت إلى حدوثها ومن خلال المقارنة نجد مايلي:

- نسبة المبيعات للمنتجات التامة كانت منخفضة مقارنة بالمقدر (المستهدف) له سنة 2011، 2012 بنسبة 95%، 91% على التوالي أي انه هناك انخفاض في وتيرة الإنتاج بنسبة 5%، 9% على التوالي.
- و هذا لان المؤسسة الأم لم تزود المؤسسة بالكمية اللازمة للطلبات مما أدى إلى انخفاض مبيعات هذا المنتج؛
- نسبة المبيعات لمنتج قطع الغيار منخفض مقارنة بالمقدر لسنة 2011، 2012 بنسبة 74%، 75% على التوالي، أي انه هناك انخفاض في الإنتاج بنسبة 26%، 25% على التوالي .
- وهذا نتيجة لتوقف المؤسسة عن بيع هذا المنتج منذ عقد اتفاقية تصليح عتاد وزارة الدفاع لاستعماله في تصليح العتاد وهذا لزيادة الطلب على هذا المنتج و عدم القدرة على تلبية الطلبات .
- نسبة الخدمات المقدمة مرتفعة مقارنة مع المخطط لسنة 2011، 2012 بنسبة 191%، 348% على التوالي، أي انه هناك زيادة في الخدمات المقدمة بنسبة 91%، 248% على التوالي.
- وهذا نتيجة لصفقات تصليح وتجديد العتاد، ما أدى إلى زيادة الخدمات المقدمة المتمثلة في تصليح العتاد حيث يلاحظ وجود انحراف بعيد بين المخطط والمقدر وذلك لان هذه الاتفاقية لم تكن في الحسبان علما أن المؤسسة تقوم بالتنبؤ بطريقة الوسط الحسابي لخمس سنوات الأخيرة الماضية
- كما يلاحظ أيضا أن المؤسسة قد تنبأت لسنتين على التوالي اعتمادا على نتائج سنة 2010 وهذا أدى إلى ظهور انحراف كبير بين المخطط والفعلي لسنة 2011 و 2012
- ما يلاحظ من خلال مقارنة المبيعات الإجمالية للمؤسسة الفعلية لسنة 2011مقارنة ب 2012 انه تم التوصل إلى زيادة في المبيعات بنسبة 4% وهذا نتيجة إلى زيادة الخدمات المقدمة الناتجة عن تصليح العتاد رغم تناقص إنتاج المتوج النهائي في سنة 2012، هذا ما أدى إلى تغطية هذا الأخير وزيادة في منتج قطاع الغيار في نفس السنة .

2) موازنة الموارد البشرية :

يعتبر المورد البشري من أهم موارد المؤسسة الذي تعتمد عليه في عملية الإنتاج و الجدول رقم 10-2- يوضح موازنة الموارد البشرية بالمؤسسة .

جدول رقم 10 - 2: موانة الموارد البشرية

Activités	Objectifs				Cloture				Evolution					
	2011 (1)		2012 (2)		2011(3)		2012(4)		(3/1)%		(4/2) %		(4/3) %	
	Nombre	Frais	Nombre	Frais	Nombre	Frais	Nombre	Frais	Nombre	Frais	Nombre	Frais	Nombre	Frais
Main d'œuvre Directe														
Mécanicien	19	25 285	19	25 791	29	20 558	29	24 670	153%	81%	153%	96%	100%	120%
Aide Mécanicien	-	-	-	-	-	-	-	-	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Tolier- Painter	4	4 786	4	4 882	7	4 331	7	5 198	175%	90%	175%	106%	100%	120%
Electricien	3	2 608	3	2 660	3	1 719	3	2 062	100%	66%	100%	78%	100%	120%
Magaziner	6	5 008	6	5 108	5	3 130	5	3 756	83%	63%	83%	74%	100%	120%
S/ Total (1)	32	37 687	32	38 441	44	29 738	44	35 686	138%	79%	138%	93%	100%	120%
Main d'œuvre Indirecte									0%	0%	0%	0%	0%	0%
cadres	17	4 960	17	5 059	9	10 520	16	10 520	53%	212%	94%	208%	178%	100%
Maitrise	46	20 857	46	21 274	17	24 514	36	27 398	37%	118%	78%	129%	212%	112%
Execution	35	20 245	35	20 650	26	16 937	7	17 588	74%	84%	20%	85%	27%	104%
S/ Total (2)	98	46 062	98	46 983	52	51 971	59	55 506	53%	113%	60%	118%	113%	107%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

التحليل:

- قسمت المؤسسة العمال على حسب مساهمتهم في الإنتاج إلى عمال مباشرين الذين يعملون داخل الورشة بالإضافة إلى الإداريين وعمال غي مباشرين كالمحاسب وإدارة المستخدمين.. الخ
- نلاحظ من خلال مقارنة المخطط لمجموع العمال المباشرين وغير المباشرين أن:
- نسبة العمال المباشرين كانت سنة 2011، 2012 هي 138%، 138%، بتكلفة 79%، 93% على التوالي. إي زيادة بنسبة 38% لعدد العمال ونقصان في التكلفة بنسبة 21%، 7% على التوالي . وذلك لوجود خطأ في التقدير .
 - كما نلاحظ على العمال الميكانيكيين زيادة في تكلفة الأجور سنة 2012 بنسبة 20% هذا يعني أن المؤسسة تمنح مكافآت للعمال الأكفاء و ذوي خبرة وحسب اقدمية العمال في المؤسسة وذلك لتحفيز وتشجيع العمال نحو أداء أحسن .
 - نسبة العمال غير المباشرين سنة 2011، 2012 هي 53%، 60% بتكلفة 113%، 118% أي نقصان بنسبة 47%، 40% في عدد العمال و زيادة في التكلفة بنسبة 13%، 18% على التوالي.
 - وذلك لزيادة عدد العمال في سنة 2012 وبالتالي زيادة تكاليف الأجور ، لكن ما يلاحظ على فئة الاطارات أن عددهم زاد إلى 8 اطارات مع بقاء التكلفة ثابتة وهذا لان المؤسسة قامت بتوظيفهم في إطار الإدماج المهني.
 - كذلك زيادة في عدد العمال التنفيذيين سنة 2012 وذلك لترقية 19 عون تحكّم إلى فئة العمال التنفيذيين.
 - نلاحظ كذلك عدد العمال الإداريين المباشرين أكثر من العمال غير المباشرين وذلك لان المؤسسة وحدة جهوية تعتمد على الإداريين أكثر.
 - نلاحظ من إجمالي العمال بالمؤسسة ان عددهم ازداد سنة 2012 مقارنة بسنة 2011 بنسبة 7% بتكلفة نسبتها 12% وذلك لاحتياج المؤسسة للعمال خلال هذه السنة نتيجة لزيادة نشاطها.

1 موازنة المشتريات:

- يوضح الجدول أدناه موازنة المشتريات بالنسبة للمؤسسة ويعتمد في تقديره على نسبة احتياجات المؤسسة من اللوازم للقيام بنشاطاتها.
- نلاحظ من خلال الجدول أن مشتريات الخارج منعدمة وهذا دليل على أن المؤسسة لا تعتمد على مشتريات الخارج؛
 - نلاحظ أن المشتريات المحلية كانت سنة 2011، 2012 بنسبة 404%، 349% على التوالي، أي زيادة عن المخطط بنسبة 304%، 249% على التوالي.
 - تزايدة نسبة المشتريات المحلية وذلك لتزايد نشاط المؤسسة مما دفع بها إلى شراء مستلزمات الإنتاج المتمثلة في قطع الغيار نتيجة لعدم كفاية المخزون من هذا الأخير.
 - نلاحظ من خلال إجمالي مشتريات المؤسسة لسنة 2011 و 2012 زيادة بنسبة 2% و ذلك لزيادة نشاط المؤسسة.

جدول رقم 11-2: موازنة المشتريات

EN KDA

Activités	Objectifs		Cloture		Evolution		
	2011 (1)	2012 (2)	2011(3)	2012(4)	(3/1)%	(4/2) %	(4/3) %
Achats Etrangers (valeur FOB)							
Revente en l'etat	79 979	79 979	-	-	0%	0%	0%
Fonctionnements					0%	0%	0%
Investissements					0%	0%	0%
S/ Total (1)	79 979	79 979	-	-	0%	0%	0%
Achats Locaux(Hors Taxes)					0%	0%	0%
Revente en l'etat (PR)	6 000	6 000	670 118	685 206	11169%	11420%	102%
Fonctionnements	2 297	2 067	-	-	0%	0%	0%
Investissements	77 448	108 245	-	-	0%	0%	0%
S/ Total (2)	85 745	116 312	670 118	685 206	782%	589%	102%
Total Général (1+2)	165 724	196 291	670 118	685 206	404%	349%	102%

2) موازنة التكاليف :

تتمثل موازنة التكاليف في مجمل الأعباء التي التي تتنبأ بها المؤسسة خلال السنة وهذا ما يمثل الجدول رقم 12 - 2. نلاحظ من خلاله أن:

- تكاليف المشتريات المستهلكة سنة 2011، 2012 كانت بنسبة 895%، 906 % على التوالي أي زيادة عن ما تم التخطيط له بنسبة 795 % ، 806 % وهذا ناتج عن خطأ في التقدير خاصة سنة 2012 لأنه تم الاعتماد في التنبؤ على نتائج سنة 2010 رغم زيادة المشتريات سنة 2011 من قطع الغيار التي لم تعد تكفي لتغطية احتياجات المؤسسة
 - أعباء المستخدمين سنة 2011، 2012 كانت بنسبة 96 %، 116 % على التوالي أي نقصان بنسبة 4%، وزيادة بنسبة 16 % على التوالي .
 - نقصان تكاليف المستخدمين سنة 2011 ناتج عن خروج بعض العمال من المؤسسة ما بين سنة 2010 و 2011، وزيادتهم خلال سنة 2012 نتيجة لترقية بعض العمال و زيادة الأجور البعض الأخر بالإضافة إلى التوظيف.
 - نلاحظ من خلال مجمل التكاليف سنة 2011، 2012 أنها كانت بنسبة 389 %، 394 % على التوالي أي زيادة عن المخطط بنسبة 289 %، 294 % على التوالي.
- وهذا الانحراف كبير جدا عن المخطط وهو ناتج عن سوء التقدير بالإضافة إلى الصفقة التي لم تكن في الحسبان أدت إلى زيادة المشتريات من قطع الغيار رغم وجود مخزون الخاص بالمؤسسة من هذا المنتج إلا انه لم يكفي لتغطية الاحتياجات .

3) نلاحظ من مقارنة المحقق من سنة 2011 و 2012 إن التكاليف كانت متقاربة جدا و هذا ألان المشروع لازال قائما.

جدول رقم 12-2 : موازنة التكاليف

EN KDA

N° Cpte	Libelle	Objectifs		Cloture		Evolution		
		2011 (1)	2012 (2)	2011(3)	2012(4)	(3/1)%	(4/2) %	(4/3) %
60	Achats Consomes	74 908	75 673	670 118	685 256	895	906	98
61/62	Services Exterieurs/ Autres Services Exterieurs	23 960	15 672	32 839	26 804	137	171	82
63	Charges De Personnel	83 749	85 424	80 565	99 301	96	116	81
64	Impots, Taxes Et Versements Assimiles	14 933	14 913	14 116	14 858	95	100	95
65	Autres Charges Operationnelles	10 504	4 225	28	599	-	14	5
66	Charges Financieres	450	450	-	-	-	-	-
67	Elements Extraordinaires	-	-	18 345	12 755	-	-	144
68	Dotation Aux Amortissements , Provisions Et Pertes De Valeur	11 956	11 806	40 662	13 418	340	114	303
69	Impots Sur Les Resultats Et Assimiles	-	-	-	-	-	-	-
Total Général		220 460	216 451	856 673	852 991	389	394	100

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

1 موازنة جدول حسابات النتائج:

تتوقع المؤسسة في سنة 2012 موازنة لجدول حسابات النتائج للتنبؤ بالنتائج المختلفة كنتيجة الاستغلال والنتيجة الصافية بعد احتساب جميع الضرائب والرسوم .

والجدول أدناه يوضح موازنة جدول حسابات النتائج للفترة 2011 و 2012 ، و نلاحظ من خلاله أن:

- إنتاج السنة المالية كان سنة 2011، 2012 بنسبة 95% ، 101 % على التوالي، أي نقصان عن المخطط بنسبة 5% سنة 2011 و زيادة عن المخطط بنسبة 1% سنة 2012 .
- ويفسر نقصان في سنة 2011 لعدم فوترة الأنشطة الناتجة عن الصفقة التي أبرمت مع وزارة الدفاع ، على عكس سنة 2012 هناك زيادة وذلك لزيادة نشاط المؤسسة .
- استهلاك السنة المالية كان سنة 2011، 2012 بنسبة 845 % ، 84 % على التوالي ، أي زيادة عن المخطط بنسبة 745 % سنة 2011، ونقصان عن المخطط بنسبة 16 % .
- يفسر ذلك إلى زيادة المشتريات سنة 2011 و 2012 بنسبة 795 % و 809 % على التوالي نتيجة لزيادة نشاط المؤسسة.
- نلاحظ على إجمالي فائض الاستغلال نقصان سنة 2011، 2012 بنسبة 90 % ، 87 % على التوالي، وذلك لنقصان في أعباء المستخدمين سنة 2011 بنسبة 4 % نتيجة لخروج 14 عامل مابين سنة 2010 و 2011 وكذلك نقصان الضرائب والرسوم على رقم الأعمال TVA، والرسم على النشاط المهني TAP، والضرائب على الدخل الإجمالي IRG نتيجة لنقص العمال.
- النتيجة المالية نلاحظ انه لم يتم التنبؤ بها وذلك لان المؤسسة تعتمد في التنبؤ على المتوسط الحسابي لـ 5 سنوات الأخيرة الماضية، فخلال السنوات الأخيرة الماضية لم تكن للمؤسسة فوائد بنكية لكن خلال سنة 2012 قامت بمجموعة من الصفقات أدى المؤسسة إلى دفع الضمانات للبنك مما نتج عنها تلك الفوائد.
- النتيجة العادية قبل الضريبة نلاحظ زيادة بنسبة 127 % سنة 2012 وذلك لان المؤسسة تقدم كل سنة جزء من أرباحها للفرع الذي يقوم بتسيير الأمور الإدارية للمؤسسة الأم في شكل أعباء إدارية مقدمة للغير وهذا ما نلاحظ زيادة في نسبة هذه الأعباء إلى 142 % سنة 2012 حيث أن المؤسسة لنم تكن تتنبأ بها لعدم وجودها في السنوات الماضية.
- نلاحظ من خلال إجمالي موازنة جدول حسابات النتائج لسنة 2011 و 2012 ومقارنة المحقق من سنة 2011 مع 2012 نجد زيادة بنسبة 127 % سنة 2012 مقارنة مع سنة 2011 وذلك نتيجة للصفقات المبرمة و زيادة نشاط المؤسسة في مجال تصليح العتاد مما أدى إلى زيادة رقم الأعمال بربح يقدر بـ 54732 KDA .
- وأخيرا نجد أن المؤسسة حققت نتائج ايجابية حتى لو كانت اقل مما كان مقدر خاصة سنة 2011.

جدول رقم 13-2 - موازنة جدول حسابات النتائج

EN KDA

NCPT	Comptes de résultats par nature	Objectifs		Cloture		Evolution		
		2011 (1)	2012 (2)	2011(3)	2012(4)	(3/1)%	(4/2) %	(4/3) %
70	Ventes et produits annexes	916 589	907 915	869 901	907 262	95%	100%	104%
72	Variation stocks produits finis et en cours	2 608	2 546	187	14 668	7%	576%	7844%
73	Production immobilisée			-	-	0%	0%	0%
74	Subventions d'exploitation			203	1 720	0%	0%	847%
I.	PRODUCTION DE L'EXERCICE	919 197	910 461	870 291	923 650	95%	101%	106%
60	Achats consommés	74 908	75 673	670 118	685 256	895%	906%	102%
61/62	Services extérieurs et autres consommations	8 288	8 288	32 839	26 804	396%	323%	82%
II.	CONSOMMATION DE L'EXERCICE	83 196	83 961	702 957	712 060	845%	848%	101%
III.	VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION	836 001	826 500	167 334	211 590	20%	26%	126%
63	Charges de personnel	83 749	85 424	80 565	99 301	96%	116%	123%
64	Impôts, taxes et versements assimilés	14 933	14 913	14 116	14 858	95%	100%	105%
IV.	EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	737 319	726 163	72 653	97 431	10%	13%	134%
75	Autres produits opérationnels			1 182	12 428	0%	0%	1051%
65	Autres charges opérationnelles	450	349	28	599	6%	172%	2139%
68	Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur	11 956	11 806	40 662	13 418	340%	114%	33%
78	Reprises sur pertes de valeur et provisions			18 344	12 755	0%	0%	70%
V.	RESULTAT OPERATIONNEL	724 913	714 008	51 489	108 597	7%	15%	211%
76	Produits financiers			90	9 581	0%	0%	10646%

66	Charges financières	10 455		-	-	0%	0%	0%
VI.	RESULTAT FINANCIER	- 10 455	-	90	9 581	-1%	0%	10646%
	QUOTE PART CHARGE DE STRUUTURE SIEGE			8 368	20 235	0%	0%	242%
VII.	RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS	714 458	714 008	43 211	97 943	6%	14%	227%
695	Impôt exigible sur résultat ordinaire				-	0%	0%	0%
692/3	Impôts différés (variations) sur résultat ordinaire				-	0%	0%	0%
	TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES					0%	0%	0%
	TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES					0%	0%	0%
VIII.	RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	714 458	714 008	43 211	97 943	6%	14%	227%
77	Produits extraordinaires					0%	0%	0%
67	Charges extraordinaires					0%	0%	0%
IX.	RESULTAT EXTRAORDINAIRE	-	-	-	-	0%	0%	0%
X.	RESULTAT NET DE L'EXERCICE	714 458	714 008	43 211	97 943	6%	14%	227%

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة

خلاصة :

من خلال الدراسة الميدانية لمؤسسة السيارات الصناعية بأتباع منهج المقابلة والملاحظة اتضح لنا أن المؤسسة تعتمد في إعداد الموازنات على أسلوب إحصائي واحد وهو المتوسط الحسابي لـ 5 سنوات الماضية الأخيرة، أي أنها تعتمد على الأنشطة السابقة في التنبؤ، بالإضافة إلى رقم الأعمال المراد التوصل إليه حسب ما تقدمه المؤسسة الأم ويتم إعداد الموازنة طبقاً لتلك الأهداف حسب الإمكانيات المتاحة والطلبات، وتعتمد في تحسين القرار على الإجراءات التصحيحية الناتجة عن تحليل الانحرافات.



إن التقدم الذي عرفه الاقتصاد بصفة عامة يرجع أساسا إلى تطوير البنية الاقتصادية للمؤسسات، مما أدى إلى اتساع نطاق تقنيات ومناهج التسيير على مستوى هذه المؤسسات، وعلية أصبح من الضروري على الإدارة الحديثة أن تتماشى مع التغيرات الاقتصادية حتى تتمكن من تأدية وظائفها الأساسية والمتمثلة في التخطيط، التنسيق، الرقابة واتخاذ القرارات، يشكل يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرسومة ذلك بإدخال ميكانيزمات وتقنيات حديثة معاصرة وهي الموازنة التقديرية، وهي عبارة عن أداة لا يمكن الاستغناء عنها، بحيث تساهم في التخطيط على المدى القصير للربط والتنسيق مع المخططات الطويلة والمتوسطة، وكذلك أداة رقابية لأنها تفلح ما قدر ليكون عليه ما تحقق لتصحيح الانحرافات ويستخدم في التنبؤ بما مجموعة من الطرق الإحصائية والرياضية أو بحوث العمليات.

إن الوصول إلى إعداد الوثائق مثل الميزانية التقديرية وجدول حسابات النتائج بالاعتماد على الموازنة التقديرية سيمكن المؤسسة من اتخاذ قرارات جد هامة تتعلق أساسا بتحقيق الغايات الإستراتيجية لها وتمثل في قرارات الاستثمار والتمويل، حيث تتضمن الأولى المفاضلة بين البدائل المتاحة والمشاريع الاستثمارية واختيار أفضلها التي تحقق اعلي مردودية لها واقل مخاطرة والثانية تحدد طرق التمويل وانسب مصادرها.

ومن خلال دراستنا وبهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة سابقا والمتمثلة في " ما مدى مساهمة الموازنة التقديرية في تحسين القرارات الإدارية؟

نستخلص ابرز النتائج التي تم التوصل إليها والمتمثلة في:

- ✓ هناك مركزية في التسيير وتحسين القرارات، إذ أن المؤسسة الأم هي التي تقوم بتحديد الأهداف وبالتالي إعداد الموازنات وفقا لتلك الأهداف مع مراعاة الإمكانيات المتوفرة؛
- ✓ عدم وجود قسم خاص بمراقبة التسيير والمحاسب هو الذي يقوم بإعداد الموازنة اعتمادا على خبرته، مما يؤدي إلى عدم القدرة على تحديد الفعالية في التنفيذ؛
- ✓ اعتماد المحاسب في التنبؤ على البيانات التاريخية كمنشآت السنوات السابقة المستخرجة من المحاسبة العامة؛
- ✓ الموازنة التقديرية هي أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساند الأهداف المخططة والفعالية في صورة رقمية لتسهيل فهمها وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛
- ✓ الموازنة التقديرية تساهم في اتخاذ القرار وذلك من خلال تحليل الانحرافات مما يساعد المسؤولين في اتخاذ الإجراءات التصحيحية والمفاضلة بين البدائل المتاحة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية؛
- ✓ تعتمد في التنبؤ بالموازنة التقديرية على أساليب كمية وأساليب تقليدية وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة؛
- ✓ إن مؤسسة السيارات الصناعية لا تعتمد على الموازنة التقديرية بشكل فعال في اتخاذ القرارات بل توجد أداة أخرى تساعدها في اتخاذ القرار وهي لوحة القيادة وهذا ما ينفي صحة الفرضية الرابعة؛
- ✓ إن الموازنة التقديرية لوحدها لا تكفي لتحسين القرارات الإدارية فلا بد من توفر أدوات أخرى وأساليب رياضية وتكنولوجية أكثر تطورا منها لاتخاذ القرارات الصائبة.

• الاقتراحات والتوصيات

- ✓ ضرورة اعتماد المؤسسات الاقتصادية الموازنة التقديرية، وهذا ما يعود من فوائد من جراء اعتماد هذه الأداة التسييرية؛
- ✓ استخدام أساليب التسيير العلمية التي تؤهل المؤسسة إلى حسن استغلال مواردها بشكل امثل ؛
- ✓ الاهتمام بتنمية وتطوير الموارد البشرية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية؛
- ✓ توفير نظام المعلومات من شأنه أن يساعد في إعداد التقديرات أكثر واقعية على أساس معلومات كافية وسليمة؛
- ✓ تشجيع البحث في مجال الموازنة التقديرية لتمكين المؤسسة من اختيار البدائل المناسبة ؛
- ✓ تحديد المسؤوليات مما يولد الشعور بتحمل المسؤولية مما يساهم في تقليص الانحرافات.



قائمة المراجع

الكتب :

- 1) أسمهان خلفي، دور نظام المعلومات في اتخاذ القرارات ، مذكرة ماجستير، دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008 / 2009؛
- 2) حسن علي شرقي، نظرية القرارات الإدارية، مدخل كمي في الإدارة ، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 1997-1417؛
- 3) حسين حريم وشفيق حداد، أساسيات الإدارة، الطبعة الأولى، دار حامد، عمان، الأردن، 1998؛
- 4) سيد صابر تعلب، نظم دعم اتخاذ القرارات الإدارية ، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، الأردن، 2011-1432،
- 5) طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية، نظرة متكاملة، الدار الجامعي، 2006؛
- 6) محمد سامي راضي وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات ، الدار الجامعية، مصر، 2006،
- 7) محمد سامي راضي وجدي، حامد حجازي، مدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات ، الدار الجامعية، مصر، 2006؛
- 8) نواف كنعان، اتخاذ القرارات الإدارية بين النظرية والتطبيق ، الطبعة التاسعة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011/1432.

البحوث الجامعية

- 1) بوغابة كوثر، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012؛
- 2) بوهالي محمد، تحليل العلاقة بين الموازنة التقديرية ونظم قياس الأداء، حالة المؤسسات الجزائرية ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص مالية مؤسسة، جامعة الجزائر 3، 2012/2013؛
- 3) صيفي حسنية، دور التخطيط المالي في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة لاستكمال شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، غير منشورة، 2009-2010؛
- 4) وائل إبراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة، مذكرات قدمت لاستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة و التمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007؛

5) وليد بريكي، الموازنة التقديرية وتأثيرها على أداء موازنة الاستثمار في مؤسسة سونلغاز، وحدة ورقلة، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013/2012.

المقالات و المداخلات

1) بن زعيظ وهيبة، مواي بحرية، مداخلتة بعنوان الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار ، جامعة مستغانم؛

2) خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارة الإدارية، الأساليب الحديثة لتحليل المالي وإعداد الموازنات التقديرية لأغراض التخطيط والرقابة، 2006؛

3) شريف غياض، فيروز رجال، الموازنة التقديرية اداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلم التجارية، جامعة المسيلة، 2009؛

4) يوسف وليد الحياي، الميزانيات التقديرية، الأكاديمية المفتوحة في الدنمارك، 2008.

المقابلات الشفوية

1) صبيحي عبد الرحمان، مصلحة المحاسبة، أنواع الموازنات و طرق التنبؤ بها، مؤسسة السيارات الصناعية، 2014/05/05 (مقابلة شخصية).

المراجع باللغة الأجنبية

Caroline Selmer , **Toute la fonction financière**, Ed DUNOD, paris2006 ;
H.bouquin, La Maitrise des Budgets dans L'entreprise, Edition Edicef, paris ,
1992 ;
I.D.Kerviler et L.D. Kerviler, **Op.Cit** .

