**جامعة امحمد بوقرة \_ بومرداس**

**كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية وعلوم التسيير**

**قسم العلوم الاقتصادية**



**مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل**

**شهادة الماستر اكاديمي**

**تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسات**

**دور الموازنة التقديرية للإنتاج في ترشيد نفقات المؤسسة**

**دراسة حالة الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة رأس جنات 2**

**من إعداد الطلبة: تحت إشراف الأستاذ:**

* عشايبو أمينة - لعراجي مراد
* دريزي سارة

**السنة الجامعية: 2021/2022**

***شكــــــر وتقـــــدير***

**يقول رسول الله صلى الله عليه وسلم**

**" من لا يشكر الناس لا يشكر الله "**

انطلاقا من هذا الحديث نحمد الله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة، وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى إنجاز هذا العمل.

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذا العمل، وفي تذليل ما واجهنا من صعوبات، ونخص بالذكر:

الأستاذ المشرف **''لعراجي مراد''** الذي قبل الإشراف علي هذا العمل ولم تبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عون لي في إتمام هذه المذكرة بالشكل الصحيح؛

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى **كل ''العاملين في الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة راس جنات 2''** لمجهوداتهم المبذولة ووقوفهم معنا؛

كما نتقدم بالشكر والامتنان لكل الأساتذة الذين أمدو لنا يد العون وساعدونا في إتمام هذا البحث بما قدموه من توجيهات واقتراحات؛

كما لا يفوتنا أن نتقدم بالشكر المسبق إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرين لتفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة وتصحيح الأخطاء؛

شكرا لكل من شجعنا وساعدنا من قريب أو من بعيد ولو بالكلمة الطيبة.

***الإهداء***

**بسم الله الرحمن الرحيم**

**قل اعملوا فيسر الله عملكم ورسوله والمؤمنين**

**صدق الله العظيم**

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك ولا تطيب الجنة إلا برؤية الله جل جلال.

إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من احمل اسمه بكل افتخار أرجو من الله أن يمد في عمرك لتري ثمارا قد حان قطافها بعد طول انتظار والدي العزيز؛

إلى ملاكي في الحياة إلى معني الحب والى معني الحنان إلى بسمة الحياة وسر الوجود إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي إلي اغلى الحبايب أمي الحبيبة؛

إلي من آري التفاؤل بأعينهم والسعادة في ضحكتهم إلى الوجوه المفعمة بالبراءة بمحبتكم أزهرت أيامي وتفتحت براعم الغد إلى ابتسام زينب وعبد الوهاب.

إلى الوالدين الثانيان جدي وجدتي الغاليان.

إلى كل عائلتي الكريمة وصديقاتي الغاليات.

ولا انسي بالذكر الذي أعطاني نصائح من ذهب في مجالي الدراسي وحروف من فكره منارة تنير لي مسيرة العلم والنجاح.

أتقدم بإهدائكم هذا المجهود المتواضع

**عشايبو أمينة**

***الإهداء***

اهدي هذا العمل:

إلى قدوتي في الحياة إلى من أحمل اسمك بكل فخر ولم تمهله الدنيا لأرتوي من حنانه إلى **والدي العزيز** رحمه الله وإلى **أبي الثاني** الذي رباني وتعب علي وساندني عمي **الغالي محمد.**

إلى من سهرت الليالي، إلى من تتسابق الكلمات لتخرج معبرة عن مكنون ذاتها إلى **أمي وأمي الثانية زوجة عمي** التي ربتني.

إلى **زوجي الغالي** قرة عيني وكل عائلة **بلخوجة**.

إلى سندي **أخي حمزة** و **وسيم** **وأختي الغالية** و**أولادها إياد** وأمير.

إلى من كانوا ملاذي وملجئي والى كل **عائلة دريزي** إلى **صديقاتي الغاليات.**

**دريزي سارة**

**ملخص**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور الموازنة التقديرية للإنتاج كآلية لمراقبة التسيير في إدارة نفقات المؤسسة، من خلال استعراض مختلف الجوانب النظرية الخاصة بمتغيرات الدراسة، ومحاولة إيجاد العلاقة بينهما، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بدراسة ميدانية على مستوى الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SONELGAZ.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى عدم وجود مساهمة فعالة للموازنة التقديرية للإنتاج في ضبط ومراقبة النفقات، حيث لم تساعد المؤسسة على التحكم في النفقات من خلال إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والتقديرية، واتخاذ القرارات التصحيحية.

**الكلمات المفتاحية**: الموازنة التقديرية، برنامج الإنتاج، ترشيد النفقات.

**Summary**

This study aimed to highlight the role of the estimated production budget as a management control mechanism in managing the expenses of the enterprise, by reviewing the various theoretical aspects of the study variables, and trying to find the relationship between them, and to achieve this goal we conducted a field study at the level of the Algerian company SONELGAZ for electricity production.

This study concluded that there was no effective contribution to the estimated production budget in controlling and controlling expenditures, as it did not help the organization to control expenditures by making a comparison between actual and estimated costs, and taking corrective decisions.

**Keywords:** estimated budget, production program, rationalization of expenditures.

**الفهرس**

|  |  |
| --- | --- |
|  |  |
| مقدمة........................................................................................... | ‌أ |
| [**الفصل الأول: نظام مراقبة التسيير في إطار ترشيد النفقات**](#__RefHeading___Toc13741_1716055908).................................... | 1 |
| **تمهيد الفصل...................................................................................** | 2 |
| [**المبحث الأول: عموميات حول ترشيد النفقات**](#__RefHeading___Toc13743_1716055908)...................................**................** | 3 |
| [المطلب الأول: مفهوم وأهمية ترشيد النفقات](#__RefHeading___Toc13745_1716055908)...................................................... | 3 |
| [المطلب الثاني: أهداف وضوابط ترشيد النفقات](#__RefHeading___Toc13751_1716055908).................................................... | 4 |
| [المطلب الثالث: متطلبات نجاح عملية ترشيد النفقات](#__RefHeading___Toc13765_1716055908).............................................. | 6 |
| [**المبحث الثاني: الإطار التصوري لمراقبة التسيير**](#__RefHeading___Toc13767_1716055908)...................................**..............** | 7 |
| [المطلب الأول: عموميات حول مراقبة التسيير](#__RefHeading___Toc13769_1716055908).................................................... | 7 |
| [المطلب الثاني: فعالية نظام مراقبة التسيير](#__RefHeading___Toc13781_1716055908)....................................................... | 12 |
| [المطلب الثالث: أدوات مرقبة التسيير](#__RefHeading___Toc13789_1716055908)............................................................. | 14 |
| [**المبحث الثالث: نظام تسيير الموازنات التقديرية**](#__RefHeading___Toc13793_1716055908).................................................. | 20 |
| [المطلب الأول: مفهوم وأهمية الموازنة التقديرية](#__RefHeading___Toc13795_1716055908).................................................... | 20 |
| [المطلب الثاني: متطلبات نجاح الموازنات التقديرية](#__RefHeading___Toc13801_1716055908)................................................ | 22 |
| [المطلب الثالث: تقييم الموازنة التقديرية كأداة](#__RefHeading___Toc13807_1716055908)...................................................... | 24 |
| **خلاصة الفصل**...................................**...............................................** | 26 |
| **الفصل الثاني: ترشيد استهلاك الموارد بالموازنة التقديرية للإنتاج**.............................. | 27 |
| **تمهيد الفصل**.................................................................................**..** | 28 |
| **المبحث الأول: أنظمة الإنتاج**................................................................... | 29 |
| المطلب الأول: تحديد نظام الإنتاج .............................................................. | 29 |
| المطلب الثاني: تصميم برنامج الإنتاج........................................................... | 30 |
| المطلب الثالث: قيود الإنتاج..................................................................... | 32 |
| **المبحث الثاني: الاعتبارات المتعلقة بإعداد الموازنة التقديرية للإنتاج**............................. | 33 |
| المطلب الأول: مفاهيم أساسية للموازنة التقديرية للإنتاج........................................... | 33 |
| المطلب الثاني: أساليب إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج............................................ | 36 |
| المطلب الثالث: خطوات إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج........................................... | 38 |
| **المبحث الثالث: تقييم الموازنة التقديرية للإنتاج**...................................**...............** | 38 |
| المطلب الأول: مبادئ تحليل الفروقات........................................................... | 38 |
| المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الموازنة التقديرية للإنتاج ...................................... | 42 |
| المطلب الثالث: الرقابة على الانحرافات في موازنة الإنتاج وتحليلها................................ | 43 |
| **خلاصة الفصل**.................................................................................. | 51 |
| **الفصل الثالث: دراسة حالة الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء**..................................... | 52 |
| **تمهيد الفصل**................................................................................... | 53 |
| **المبحث الأول: تقديم مجمع سونلغاز ومؤسسة إنتاج الكهرباء راس جنات 2**..................... | 54 |
| المطلب الأول: معلومات خاصة بمجمع سونلغاز................................................. | 54 |
| المطلب الثاني: شركة إنتاج الكهرباء ............................................................ | 57 |
| المطلب الثالث: محطة إنتاج الكهرباء رأس جنات 2.............................................. | 59 |
| **المبحث الثاني: دراسة تأثير الموازنة التقديرية للإنتاج على ترشيد النفقات في المؤسسة**.......... | 66 |
| المطلب الأول: أسس تقدير برنامج الإنتاج في المؤسسة........................................... | 66 |
| المطلب الثاني: الموازنة التقديرية للإنتاج لمؤسسة سونلغاز........................................ | 67 |
| المطلب الثالث: عرض وتحليل نفقات المؤسسة................................................... | 70 |
| **خلاصة الفصل**.................................................................................. | 74 |
| الخاتمة العامة.................................................................................. | 75 |
| قائمة المراجع................................................................................ | 78 |
| الملاحق..................................................................................... | 83 |

**قائمة الجداول**

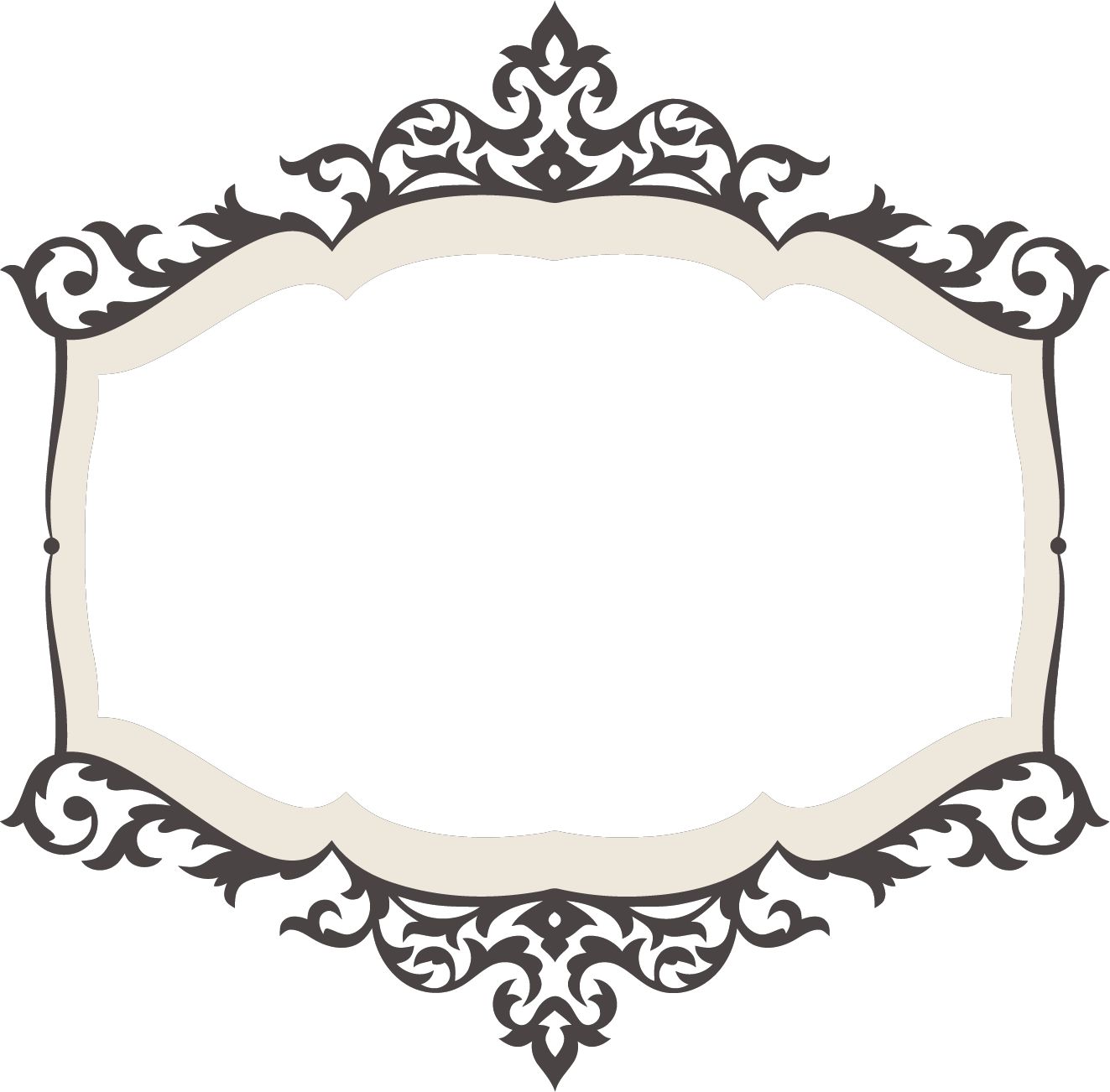
|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **رقم** | **العنوان** | **الصفحة** |
| 01 | أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية................. | 16 |
| 02 | تحديد الكميات المنتجة وتوزيعها........................................ | 37 |
| 03 | مثال عن بيانات نتائج الفروقات........................................ | 41 |
| 04 | موازنة الإنتاج.......................................................... | 49 |
| 05 | البطاقة التقنية لمحطة رأس جنات 2.................................... | 59 |

**قائمة الأشكال**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **رقم** | **العنوان** | **الصفحة** |
| 01 | مراحل العملية الرقابية......................................................... | 13 |
| 02 | علاقة موازنة الإنتاج بباقي الموازنات........................................... | 35 |
| 03 | مخطط إيشكاوا................................................................ | 43 |
| 04 | مخطط لفروع شركة سونلغاز................................................... | 54 |
| 05 | الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز............................................... | 56 |
| 06 | هيكل تنظيمي لمؤسسة إنتاج الكهرباء…….................................... | 57 |
| 07 | موقع محطة إنتاج الكهرباء راس جنات 2...................................... | 60 |
| 08 | خريطة توضح محيط المستغل لنشاط المؤسسة................................. | 61 |
| 09 | مجمعات الإنتاج على محطة رأس جنات 2.................................... | 61 |
| 10 | الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنتاج الكهرباء راس جنات 2.......................... | 61 |

**قائمة الملاحق**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **رقم** | **العنوان** | **الصفحة** |
| 01 | إنتاج الطاقة................................................................... | 84 |
| 02 | الاستهلاكات.................................................................. | 84 |
| 03 | تقديرات مشروع الموازنة........................................................ | 85 |
| 04 | جدول حساب النتائج حسب الطبيعة............................................ | 86 |

**المقدمة العامة**

إن التغير الذي يشهده العالم نتيجة للتطورات التكنولوجية في مجال الأعمال الإدارية وتطورها المتسارع، يعتبر كأحد أسباب التغيرات الجوهرية في بيئة الأعمال، التي تمتاز بحدة المنافسة على المستوى المحلي والعالمي، أدى بالمؤسسات إلى محاولة التكيف مع هذه التغيرات للمحافظة على مكانتها في السوق، والبحث عن حلول للمشاكل التي تواجه المؤسسة، إلى جانب تحقيق أهدافها المسطرة.

ومن أجل تحقيق ذلك لا بد من اعتماد وسائل وأساليب للتسيير والرقابة على أنشطتها والتوجيه. وتعتبر الموازنة التقديرية أداة فعالة للتخطيط والتوجيه والرقابة والتقييم، تستخدمها المؤسسة في تقييم الأداء من خلال التنبؤ بالكميات المنتجة سعيا وراء تقدير مختلف مستلزماتها، وهي وسيلة مهمة لدى المدراء كونها تساعدهم في عملية اتخاذ القرارات، وتمثل الموازنة التقديرية للإنتاج أساس انطلاقة المؤسسات الإنتاجية، والتي تهدف إلى تقدير الكميات التي ترغب المؤسسة في إنتاجها خلال فترة الموازنة. وهي أحد أهم أدوات مراقبة التسيير التي كان لها الأثر الإيجابي في السير الحسن لنشاط المؤسسات والاستغلال الأمثل لطاقتها ومواردها المتاحة لبلوغ المردودية القصوى، والتقليل من التكاليف عن طريق ترشيد الإنفاق.

تسعى معظم المؤسسات إلى التحكم في الموارد وترشيد استخدامها بغية تقليل التكاليف من أجل تجنب المشاكل المالية والحصول على أكثر ربحية. مع ازدياد عدد المؤسسات ونمو نشاطها وتزايد حجم إنفاقها أدى إلى حالة من اللاتوازن بين إيراداتها ونفقاتها، فلكي تستطيع هذه المؤسسات القيام بعملية الموازنة بينهم لا بد لها من التطرق إلى انسيابية هذه النفقات، حيث يتضمن عدة جوانب منها مصدر الإنفاق، كيفية الإنفاق قيمته وتطوره.

بناء على ما سبق ارتأينا أنه من الضروري القيام بدراسة حول دور الموازنة التقديرية للإنتاج في عقلنة نفقات المؤسسة الاقتصادية.

**إشكالية الدراسة**

إسنادا على ما سبق يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة على النحو التالي:

ما هو دور الموازنة التقديرية للإنتاج كآلية لمراقبة التسيير في إدارة أعباء المؤسسة؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من الأسئلة الفرعية نوجزها فيما يلي:

* فيما تتمثل أدوات مراقبة التسيير؟
* ما المقصود بالموازنة التقديرية للإنتاج؟
* ما هو تأثير الموازنة التقديرية للإنتاج كآلية لمراقبة التسيير على أداء المؤسسة؟
* ما هي ضوابط ترشيد النفقات؟
* هل تساهم الموازنة التقديرية للإنتاج في المؤسسة محل الدراسة فعلا في ترشيد نفقاتها؟

**فرضيات الدراسة**

وكإجابة مبدئية على التساؤلات المطروحة نضع الفرضيات الجزئية التالية:

* تؤثر الموازنة التقديرية للإنتاج بشكل إيجابي من خلال تخفيض أعباء المؤسسة.
* تعتبر الموازنة التقديرية للإنتاج أداة من أدوات التخطيط الرئيسية التي عن طريقها يتم الإشراف وتوجيه الإنتاج.
* يمكن أن تساهم الموازنة التقديرية للإنتاج في المؤسسة محل الدراسة في ترشيد نفقاتها.

**أسباب اختيار الموضوع**

يرجع سبب اختيارنا لهذا الموضوع إلى جملة من الدوافع يمكن أن نوجزها في:

* ارتباط الموضوع بتخصص الذي نزاول فيه دراستنا؛
* تنمية المعرفة العلمية الذاتية فيما يخص هذا الموضوع؛
* الميول الشخصي لهذا الموضوع.

**منهجية الدراسة وأدواتها**

نظرا لطبيعة الموضوع استندنا للمنهج الوصفي في استعراض الجوانب النظرية للدراسة والمتمثل في نظام مراقبة التسيير في إطار ترشيد النفقات وكذا ترشيد استهلاك الموارد بالموازنة التقديرية للإنتاج، أما في الجانب التطبيقي فقد استعملنا منهجية دراسة الحالة، وذلك بإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، من خلال معالجة الوثائق المقدمة من طرف الشركة، إضافة لتحليل بيانات الشركة.

**أهمية الدراسة**

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الدور الذي تلعبه الموازنة التقديرية في مساعدة إدارة المؤسسة للقيام بوظائفها وتحقيق أهدافها، إلى جانب تصحيح الانحرافات التي قد تحدث، وهذا ما يساهم في إدارة مواردها .

**أهداف الدراسة**

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى محاولة توضيح ما يلي:

* التعرف على أدوات مراقبة التسيير وتقنية الموازنات التقديرية ذات التعاريف المتعددة والاستعمال الواسع.
* محاولة إبراز أهمية الموازنة التقديرية للإنتاج.
* محاولة الوقوف على واقع اعتماد الموازنة التقديرية في المؤسسات الجزائرية.

**حدود الدراسة**

تمثلت حدود دراسة فيما يلي:

* الإطار الموضوعي: اقتصرت دراستنا على موضوع دور الموازنة التقديرية للإنتاج في ترشيد نفقات المؤسسة الاقتصادية.
* الإطار الزمني: ويتمثل في الفترة التي تمت خلالها الدراسة التطبيقية بحيث تم الاعتماد على وثائق المؤسسة المتعلقة بسنوات 2019 إلى 2021.
* الإطار المكاني: تم إجراء الدراسة التطبيقية على مستوى شركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء وحدة جنات 2.

**صعوبات البحث**

من بين العوائق التي واجهتنا أثناء الدراسة:

* قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع.
* التزام المؤسسة بالسر المهني في إعطاء المعلومات.

**الدراسات السابقة**

من أهم الدراسات التي قمنا بالاطلاع عليها والمرتبطة بموضوعنا ما يلي:

* دراسة بن عامر صافية (2019-2021) بعنوان " واقع تطبيق الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة". هدفت هذه الدراسة لتبيان مدى مساهمة هذا النظام في التقييم الجيد للأداء باستخدام نظام الموازنات التقديرية، وكان من أبرز نتائجها إيصال المعلومات إلى الأداء المستهدف وتقييمه في النهاية عن طريق تقييم نتائجها وتبيان مدى فعاليتها.
* دراسة مزوزي منال ورطاط آية (2020-2021) بعنوان " دور البرمجة الخطية في إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج". تهدف هذه الدراسة إلى تبيان كيفية اعتماد البرمجة الخطية في تحديد الكميات المنتجة بغرض إعداد الموازنات التقديرية للإنتاج، لتصبح البرمجة الخطية ضرورية وأهم الطرق للوصول إلى الأمثلية والوصول إلى خطة إنتاجية فعالة ومثلى داخل المؤسسة الاقتصادية في ضوء القيود المفروضة على العملية الإنتاجية، لذلك تحاول الدراسة تقديم الجانب النظري للبرمجة الخطية

والموازنات التقديرية مع إبراز كيفية اعتماد البرمجة الخطية لإعداد موازنة الإنتاج من خلال الاستعانة بأمثلة تطبيقية ومعلومات من الواقع الميداني.

**هيكل الدراسة**

للإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيات وتحقيق الأهداف، ارتأينا أن نقسم البحث إلى ثلاثة فصول، يمثل الفصل الأول والثاني في الجانب النظري من الدراسة، أما الجانب التطبيقي فقد تم تناوله في الفصل الثالث. تم التطرق في الفصل الأول المعنون نظام مراقبة التسيير في إطار ترشيد النفقات، إلى عموميات حول ترشيد النفقات، الإطار التصوري لمراقبة التسيير، إضافة لنظام تسيير الموازنات التقديرية.

كما تضمن الفصل الثاني المتعلق بترشيد استهلاك الموارد بالموازنة التقديرية للإنتاج، أنظمة الإنتاج، الاعتبارات المتعلقة بإعداد الموازنة التقديرية للإنتاج، وأخيرا تقييم الموازنة التقديرية للإنتاج.

إلى جانب الفصل الثالث الذي يتناول الدراسة الميدانية وسنقوم من خلاله تقديم مجمع سونلغاز ومؤسسة إنتاج الكهرباء، رأس جنات 2، عرض الموازنة التقديرية للإنتاج لمؤسسة سونلغاز، وأخيرا عرض وتحليل نفقات المؤسسة.

**الفصل الأول**

**نظام مراقبة التسيير في إطار ترشيد النفقات**

**تمهيد**

يعتبر ترشيد النفقات وسيلة للخروج من المعضلة في ظل قصور وشح مصادر التمويل، من خلال تخصيص أمثل للموارد والرفع من فعالية وكفاءة توظيف هذه الموارد، مع التقيد التام بتحقيق أهداف المؤسسة، حيث أن إنفاق مبلغ من المال على مشروع معين لا يعد إنجاز في حد ذاته وإنما الإنجاز هو مدى تحقيقه للأهداف المحددة من إنفاق نفس المبلغ، ومدى فعالية وكفاءة الأجهزة الرقابية، وهنا تظهر مكانة مراقبة التسيير من خلال قدرته على ترشيد وتوجيه المؤسسة باستعمال أدوات فعالة لقياس وتقييم الأداء من أهمها الموازنات التقديرية، من خلال كشف الانحرافات، ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول الممكنة لذلك ؛ وانطلاقا من هذا سيتم التطرق في هذا الفصل إلى عدة عموميات حول ترشيد النفقات، ثم إلى الإطار التصوري لمراقبة التسيير،

وأخيرا إلى نظام تسيير الموازنات التقديرية.

**المبحث الأول: عموميات حول ترشيد النفقات**

يعتبر ترشيد النفقات مطلب أساسي لأجل تحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، وترشيد النفقات لا يعني تخفيضها والتقشف فيها، بل يشير إلى حسن التصرف في الأموال وإنفاقها بعقلانية وحكمة والوصول إلى أدنى مستوى من التبذير والإسراف.

**المطلب الأول: مفهوم وأهمية ترشيد النفقات**

تعددت التعاريف المفسرة لترشيد النفقات نظرا لتعدد الاتجاهات والرؤى، ولإعطاء توضيح أكثر، سوف ن

تطرق من خلال هذا المطلب إلى أهم التعاريف حول ترشيد النفقات وأهميته.

**أولا: مفهوم ترشيد النفقات**

يعرف الترشيد الاقتصادي بأنه: "الاستخدام الهادف والمنتج لكل المعارف والوسائل، التي توفرها العلوم والتكنولوجيا والتجربة العملية، لرفع مستوى الأداء الاقتصادي، بحيث تتمكن المؤسسة من الوصول إلى الأهداف المحددة بأسلوب واع، أي بتوظيف أمثل للقدرات البشرية والمادية والمالية معا". [[1]](#footnote-2)

يقصد بترشيد الإنفاق: "العمل على زيادة فاعلية الإنفاق بالقدر الذي يمكن معه زيادة القدرة على تمويل ومواجهة التزاماته الداخلية والخارجية مع القضاء على مصدر التبديد والإسراف إلى أدنىحد ممكن، لذا فان ترشيد الإنفاق لا يقصد به ضغطه ولكن يقصد به الحصول عمى أعلى إنتاجية ممكنة بأقل قدر ممكن من الإنفاق والإسراف ".[[2]](#footnote-3)

ترشيد النفقات هو التقليل من حجم الإنفاق مع المحافظة على نفس مستوى الإنتاج وحجم الإيرادات ويمكن تعريفه أيضا أنه: الابتعاد عن النفقات والمصروفات الزائدة التي تشكل عبئ على جانب المدفوعات دون أن يقابلها إيراد مباشر لنفس الفترة المالية، والفائدة المرجوة من ترشيد الإنفاق هو تخفيف النفقات وزيادة الإيرادات وتحسين النتائج، كما أن ترشيد النفقات لا يعني بالضرورة تخفيضها، بل هو عملية تتخذ ضمن إجراءات شاملة لكل نشاطات المؤسسة (الشراء، الإنتاج، المالية، الخ)، وموافقة للنضرة الحالية والمستقبلية للمؤسسة وذلك بهدف خلق القيمة. [[3]](#footnote-4)

وعلى العموم فإن ترشيد النفقات تعني اعتماد الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة دون إسراف ولا تبذير مع التركيز على ضرورة تحقيق الأهداف المرجوة من خلال كل عملية إنفاق.[[4]](#footnote-5)

**ثانيا: أهمية ترشيد النفقات**

تتجلى أهمية ترشيد النفقات في تخفيف ثقل الأعباء التي تنتجها على نشاط المؤسسة وتأثيرها على مستويات الربح المرجوة، كما تتضح في مستويات السيولة في وقت استحقاق هاته النفقات، مما يسمح بتجنب مصاريف وأعباء إضافية ناتجة عن الديون وضمان استمرارية نشاط المؤسسة لتوفر السيولة.

كما تظهر أهمية ترشيد الإنفاق عند تحليل القوائم السنوية فهو يؤدي إلى تقليل المصروفات والأعباء وزيادة صافي الربح.

دعم المركز المالي عن طريق تحسين الربحية وتقوية السيولة في نفس الوقت.

تقليل المصروفات واستغلالها بشكل أمثل وذلك لتحقيق أفضل النتائج. في الواقع لا يمكن تصور ترشيد النفقات إلا من منظور النتائج، وعدم التوجه نحو انكماش التكاليف دون قيمة مضافة.**[[5]](#footnote-6)**

**المطلب الثاني: أهداف وضوابط ترشيد النفقات**

إن مفهوم عملية ترشيد النفقات لا يرادف مطلقا تخفيضها، بل ترتبط هذه العملية بالكفاءة والفعالية، كما تستند إلى ضوابط أساسية يعتمد عليها.

**أولا: أهداف ترشيد النفقات**

يهدف ترشيد النفقات إلى تحقيق ما يلي[[6]](#footnote-7):

* تحسين طرق الإنتاج الحالية، وتطوير نظم الإدارة والرقابة، وإدخال الأساليب التقنية ودراسة الدوافع والاتجاهات.
* رفع الكفاءة الاقتصادية عند استخدام الموارد والإمكانات المتاحة، على نحو يزيد من كمية ونوع المخرجات بنفس مستوى المدخلات أو على نحو يقلل من المدخلات بنفس مستوى المخرجات.
* خفض عجز الموازنة وتقليص الفجوة بين الإيرادات المتاحة والنفقات المطلوبة.
* مراجعة هيكلية للمصروفات وذلك بتقليص نوعية وحجم المصروفات التي لا تحقق مردودية كبيرة.
* محاربة الإسراف والتبذير وكافة مظاهر وأشكال سوء استعمال السلطة.
* الاحتياط لكافة الأوضاع المالية الجيدة والمستقرة والصعبة والمتغيرة محليا وعالميا**.**
* الاستخدام الأفضل للموارد.
* الحد من التبذير بسبب الاستخدام المزدوج أو قلة الفعالية أو بسبب تعارض في الأهداف.

**ثانيا: ضوابط ترشيد النفقات**

يتطلب ترشيد النفقات الالتزام بالضوابط التالية:[[7]](#footnote-8)

* تحديد حجم أمثل للنفقات:أنه ليست من المصلحة تتجه النفقات نحو التزايد بلا حدود، و إنما تقتضي المصلحة بأن تصل النفقات إلى حجم معين لا تزيد عنه و هو ما يطلق عليه ( الحجم الأمثل للنفقات ) وهذا الأخير هو ذلك الحجم الذي يسمح بتحقيق أكبر قدر من الرفاهية ، و ذلك في حدود أقصى ما يمكن تدبيره من الموارد.
* إعداد دراسات الجدوى للمشروعات:تتضمن دراسة الجدوى لأي مشروع على العناصر التالية: التكاليف الاستثمارية، الدراسة التسويقية، خطة التمويل المقترحة، اقتصاديات تشغيل المشروع، ربحية المشروع، الآثار المحتملة للمشروع على البيئة واتساقه مع المجتمع، فرص العمالة التي يخلفها المشروع وآثاره على الادخار وإعادة توزيع الدخل، كذلك الآثار الاجتماعية للمشروع.
* الترخيص المسبق من السلطة المسؤولة:تقضي قواعد المالية بأن إنفاق أي مبلغ من الأموال أو الارتباط بإنفاقه، يجب أن يكون مسبوق بترخيص من السلطة المسؤولة، ضماناً لتوجيهه بالشكل الذي يضمن تحقيق المصلحة العامة، كما أن هذا الترخيص يساعد على ترشيد النفقات.
* تجنب الإسراف والتبذير: هناك صور عديدة للإسراف والتبذير في النفقات نوجزها فيما يلي:
* ارتفاع تكاليف تأدية الخدمات.
* تحقيق مآرب خاصة لبعض ذوي النفوذ والسلطة.
* عدم وجود تنسيق في العمل بين الأجهزة كما هو الحال مثلاً بالنسبة للأجهزة المسؤولة عن المياه والكهرباء وتعبيد الطرقات.

**المطلب الثالث: متطلبات نجاح عملية ترشيد النفقات**

الخطوة الأساسية لوجود إنفاق رشيد تتمثل في سلامة خطوات عملية الترشيد وتكامل عناصرها، إلى جانب توافر ضمانات وعوامل لإنجاح هذه العملية وتتمثل فيما يلي:[[8]](#footnote-9)

* تحديد الأهداف بدقة: يمكن تحديد أهداف واضحة ودقيقة للبرامج، سواء كانت أهداف طويلة أو متوسطة الأجل.
* ضرورة توافر بيئة سليمة للحكم: الالتزام بمبادئ الحكم الراشد ضروري جدا لعملية ترشيد النفقات، فالإدارة الجيدة للموارد وتوفر الشفافية في تدفق المعلومات ووصولها إلى الجميع، والرقابة الجيدة عن الموارد، سواء في جانب الصرف أو التحصيل، وكذا السماح بمشاركة للجميع في رسم سياساتها وتوجيه نفقاتها سوف يساهم في ترشيدها، هذا فضلا على أن الحكم الراشد يحارب كل أشكال الفساد وهدر المال، ما يعمل في النهاية على ترشيد النفقات.
* القياس الدوري لأداء برامج الإنفاق: حيث يقصد به تقييم مدى كفاءة وفعالية أداء الوحدات والأجهزة عند قيامها بتنفيذ الخدمات والبرامج المختلفة الموكلة إليها، وذلك أن الوحدات الحكومية يجب أن تخضع للمساءلة عن الاستخدام الأمثل للموارد عند تقديم الخدمات والبرامج.
* تحديد الأولويات: تعتبر عملية تحديد الأولويات من أهم العمليات الفرعية في منظومة التخطيط، وأن احترام هذا المبدأ ضرورة لحفظ المال من الضياع وتعظيم منفعة استخدامه. حيث تقوم على مجموعة من المبادئ الأساسية هي:
* مدى خطورة المشكلة القائمة وانعكاساتها السلبية.
* عامل الزمن.
* عامل الخبرة.
* تفعيل دور الرقابة على النفقات: ضرورة توافر نظام رقابي فعال يضمن توافق التنفيذ مع ما سبق التخطيط له على أن تتضمن عملية الرقابة مراجعة مستمرة لطرق الإنجاز، مع تطوير مفهوم الرقابة المستندية إلى الرقابة التقييمية.

**المبحث الثاني: الإطار التصوري لمراقبة التسيير**

تعد مراقبة التسيير في الوقت الحالي إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة من خلال مسارها الذي يتضمن تصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين أداء المؤسسة ككل، بالإضافة لما تحققه من ضبط في تسيير النشاطات والتنسيق فيما بينها.

**المطلب الأول: عموميات حول مراقبة التسيير**

إن الأهمية البالغة التي يكتسبها نظام مراقبة التسيير داخل المؤسسة، تكمن في ضمان استمرارية وفعالية المؤسسة، وتحقيق الأهداف المرجوة، عن طريق التحكم الجيد والسير في المسار الصحيح.

**أولا: مفهوم مراقبة التسيير**

تعرف مراقبة التسيير بأنها متابعة عمليات التنفيذ لتبين مدى تحقيق الأهداف المراد إدراكها في وقتها، وتحديد مسؤولية كل ذي سلطة والكشف عن مواطن الخلل حتى يمكن تفاديها، للوصول بالإدارة إلى أكبر فعالية ممكنة. [[9]](#footnote-10)

كما تعرف بأنها نسق متكامل يمكن للجهات المختصة من متابعة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من خلال وضع الأهداف المرجوة والوسائل اللازمة لتحقيقها ثم قيادة الإجراءات والإنجازات وأخيرا تقييم نتائج الانحرافات وتحليلها.[[10]](#footnote-11)

يعرف P. Bergeron مراقبة التسيير: أنها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم، وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة، وباتخاذ الإجراءات التصحيحية، لمعالجة الوضعيات غير الملائمة.

مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم. [[11]](#footnote-12)

**مما سبق يمكننا القول أن مراقبة التسيير** هي الآلية التي يمكن من خلالها تحليل المعلومات المتوفرة في المؤسسة باستخدام أدوات معينة بهدف تحقيق نتيجة المؤسسة عموما.

عرفها Ention: أنها التسلسل الذي من خلاله يقوم المسؤولين بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة.[[12]](#footnote-13)

وأيضا G. Pillot: يمثل نظام مراقبة التسيير العملية المراد بها مع مراعاة توحيد الأهداف المركزية للنشاطات المنسقة، من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا، ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية، والتي بدورها تحتوي على جملة من المنافسات. كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام، كما يعمل أيضا مهن التسيير لاكتساب مهنة متواصلة في ميدان التسيير.[[13]](#footnote-14)

**ثانيا: أهداف وخصائص مراقبة التسيير**

احتلت وظيفة مراقبة التسيير مكانة هامة في المؤسسات الاقتصادية، باعتبارها وظيفة حيوية وبناءة تهدف إلى تحقيق التسيير الحسن للمؤسسة، ومتابعة الأداء على كافة المستويات والأنشطة والوظائف.

**1ـ أهداف مراقبة التسيير**

الهدف الأساسي لمراقبة التسيير هو ضمان الإدارة الجيدة والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة، بالتالي يلعب دورا مهما من خلال الوظائف التي يؤديها النظام داخل المؤسسة، لاسيما من حيث التخطيط والرقابة وطبيعة العلاقات التي تربطها بالوظائف المختلفة داخل المؤسسة. تسعى مراقبة التسيير لتحقيق ما يلي:

* ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة وهذا لا يتحقق إلا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على أكمل وجه.
* تصميم وتطوير نظام معلومات وتحقيق أقصى استفادة منه.[[14]](#footnote-15)
* مراقبة الطاقة الإنتاجية ومستوى تنمية الموارد الاقتصادية المتاحة.
* تحسين مستوى الإنتاجية والعمل على زيادة رقم الأعمال.
* مراقبة الوضع والمصادر المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير والمتوسط والبعيد. [[15]](#footnote-16)
* التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الموارد المتاحة.
* اكتشاف نقاط الضعف لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة والعمل على تقويتها وتدعيمها.
* تحقيق الفاعلية: من خلال وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة الخطط والأهداف المحققة.[[16]](#footnote-17)
* تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.
* تحديد الانحرافات وأسبابها ومرتكبيها واتخاذ تدابير التحسين.
* تنسيق الأنشطة الحالية للمؤسسة أي مواكبة الأحداث الجارية.
* تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.
* البحث عن السبيل لتحسين الأداء.
* التوفيق والربط بين الإستراتيجية والمستوى التنفيذي.
* تجسيد اللامركزية.
* مساعدة المسؤولين العمليين على التدرب والتعلم وتحسين الأداء.[[17]](#footnote-18)

**2ـ خصائص مراقبة التسيير**

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية:

* تقديم معلومات صحيحة:يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
* حسن توقيت المعلومة المقدمة:يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس هلا أثر على القرار.
* الاقتصاد في التكاليف:يساهم النظام الفعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف، خاصة إذا كان هذا النظام إلكتروني، مبني على الحاسب والبرمجيات، فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت، وأيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء الانحرافات، التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهظة.
* سهولة الفهم:يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة، سواء في الفهم أو التطبيق، فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها، فإنه سوف يسيء تفسير هذه النتائج، الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
* تسهيل اتخاذ القرار:يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار، من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار، والتي تتصف بالوضوح والجاهزية، دون حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء. [[18]](#footnote-19)

**ثالثا: مسار مراقبة التسيير**

يمكن النظر إلى نظام مراقبة التسيير على أنه مسار أو حلقة تفترض الإثراء والتعلم تدريجيا، هذا المسار عبارة عن حلقة متكونة من أربعة مراحل، نوضحها فيما يلي:

المرحلة الأولى: التخطيط

هي نقطة البداية في المسار الذي يتم من خلالها تحديد الإستراتيجيات والأهداف طويلة المدى. يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية والنوعية اللازمة للتفكير الإستراتيجي، ثم يساعد بعدها المسؤولون على الترجمة العملية للسياسات المختارة، أي إكسابها الصيغة الاقتصادية.

يتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3ـ 5) سنوات، وذلك بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وبعدها تبدأ مرحلة إعداد الميزانيات المقابلة للمدى القصير (أقل من سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل التي من الضروري أن تكون ميزانيات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.[[19]](#footnote-20)

المرحلة الثانية: التنفيذ

بعد انتهاء مرحلة التخطيط المبنية على خيارات إستراتيجية تأتي مرحلة التنفيذ أي تحقيق خطط العمل التي تم إعدادها في الميدان وعلى أرض الواقع، حيث تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري.[[20]](#footnote-21)

المرحلة الثالثة: المتابعة والتحليل

يتم أثناء سير العمليات فحص التنفيذ بانتظام عن طريق قياس بعض النتائج الجزئية التي تم تحقيقها، لذلك لا يمكن التأثير على الماضي، ولكن التركيز على فهم أسباب هذه النتائج ومعرفة الإجراءات التصحيحية التي يمكن اتخاذها، من أجل التقدم أو التراجع.[[21]](#footnote-22)

المرحلة الرابعة: الإجراءات التصحيحية

تؤدي المرحلة السابقة منطقيا إلى صياغة مجموعة من الحلول لمشكلة عدم كفاية الأداء واختيار الأفضل بينها، قد يتم إجراء تصحيحات لقياسات يحتمل أن تكون غير صحيحة أو عمليات نفذت بشكل غير سليم، وقد ترجع لمرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد لا تتماشى مع الإستراتيجية المختارة، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة المدى أو حتى الاستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة، وأخيرا قد يكون مصدر الخلل هو الأهداف العامة وغايات المؤسسة، التي تتطلب إعادة النظر فيها من جديد ككل.[[22]](#footnote-23)

دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر على اقتراحات تعديلات وتقديم توصيات وليس اتخاذ القرارات بهذا الشأن، لأن هذه الأخيرة من صلاحيات المسؤولين العمليين المرتبطين بها، وهذا يؤكد تركيز المسار على تحسين جودة الأداء التسييري من خلال التدريب والتعلم الناتج عن تحليل لأسباب الأخطاء السابقة.

ومن الواجب احترام كل هذه المراحل عند وضع واستغلال نظام مراقبة التسيير، فأي حذف أو إهمال لإحدى هذه المراحل يجعل هذا النظام غير صالح بالتالي لن يضمن التحكم التسييري المنشود، فأحيانا نجد المؤسسات الصغيرة أثناء نموها تركز على المرحلة الأولى والثانية على حساب المرحلة الثالثة والرابعة وهي بهذا تعيد باستمرار نفس الأخطاء لأن أهميتها منصبة أكثر على التخطيط والتحليل دون متابعة الأداء والتقييم.[[23]](#footnote-24)

**المطلب الثاني: فعالية نظام مراقبة التسيير**

يعتبر نظام مراقبة التسيير حلقة رئيسية من حلقات عملية الإدارة والتسيير، تهتم بتوفير المعلومات، لمختلف عمليات ووظائف المؤسسة، كما تساهم في تفعيل نظام الرقابة وضبط المعلومات، واستغلال الوقت.

**أولا: المكونات الأساسية لنظام مراقبة التسيير[[24]](#footnote-25)**

يمكن تلخيص مكونات نظام مراقبة التسيير فيما يلي:

* بيئة الرقابة: تمثل الأساس لمراقبة التسيير في المنشأة. وهناك عدة عوامل لبيئة الرقابة منها: الأمانة والقيم الأخلاقية.
* نظام المعلومات: نظام المعلومات الملائم مصمم لغرس الثقة في مراقبة التسيير، والذي يتضمن النظام الأساسي، ويتكون من طرق وسجلات لتحديد وتجميع وتحليل وتصنيف وتسجيل وإشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الأصول والالتزامات ذات العلاقة، والاتصال يضمن التزويد بفهم واضح عن الأدوار والمسئوليات الفردية المتعلقة بالرقابة على النشاط.
* الأنشطة الرقابية: تشمل أنشطة الرقابة السياسات والإجراءات، التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، وتساعد في التأكيد بأنه تم اتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بمخاطر تحقيق أهداف المنشأة.

مما سبق يمكننا توضيح العملية الرقابية من خلال الشكل رقم 01:

**الشكل رقم (01): مراحل العملية الرقابية**

وضع المعايير الرقابية وهي تتضمن تحديد العلاقات بين الجهد المبذول والنتائج التي تعتبر أداء مرضيا.

تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها ووضع الطرق المثلى لتنفيذها وذلك في صورة جداول تفصيلية زمنية، هذا مع التأكد من توافر مستلزمات الإنتاج في الوقت والمكان المناسبين

دراسة وتحليل الانحرافات

تتبع الأعمال عن طريق التوجيه والإشراف للتأكد من أنها أنجزت طبقا للخطط المرسومة، وفي ضوء المعايير الموضوعة وذلك بقصد اكتشاف كل انحراف عن المخطط.

اتخاذ الإجراء المصحح الوقتي لمعالجة الظروف القائمة لانحراف السالب.

**المصدر:** خالد رجم، شربي محمد الأمين، مطبوعة جامعية بعنوان مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،

2018-2019، ص 11.

**ثانيا: شروط نجاعة مراقبة التسيير[[25]](#footnote-26)**

إن مراقبة التسيير شأنه شأن أي نشاط يهدف لخدمة الإدارة، ولا بد أن يحتوي على مجموعة من المقومات والشروط التي تكون في مجملها عوامل لنجاعة نظام مراقبة التسيير وتحقيقها للأغراض التي قامت من أجلها، وندرجها فيما يلي:

* حسن توقيت المعلومة المقدمة وصحتها: يعتبر تقديم المعلومات خاطئة مظللا لعملية اتخاذ القرارات وكثيرا ما يؤدي إلى نتائج أسوء من المتوقع، كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة ودونما حاجة للتفسير.
* سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق: إذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيدا النظام الرقابي المطبق وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها، فإنه يسيء تفسيرها، مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
* القدرة على التحفيز: النظام الفعال هو ذلك النظام الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين والموظفين، ويدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة، دون إهمال أهدافهم الخاصة.
* توافق النظام المطبق والهيكل التنظيمي للمؤسسة: من شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز.
* التركيز على إستراتيجية وأهداف المؤسسة: كي يكون نظام مراقبة التسيير فعالا، يجب أن يكون موجها نحو إستراتيجية وأهداف المؤسسة ومن بين الأمثلة حول الإستراتيجيات المتبعة من طرف المؤسسات هناك: مضاعفة الأرباح الصافية خلال الأربع سنوات المقبلة، الحصول على نسبة % 50من السوق خلال سنتين، أو تعظيم الأرباح خلال المدى القصير.

**ثالثا: عراقيل مراقبة التسيير**

هناك بعض العوامل التي من شأنها الحد من فعالية مراقبة التسيير داخل المؤسسة نذكر منها[[26]](#footnote-27):

* أخطاء حكمية: ربما تفشل الإدارة والموظفين أحيانا في اتخاذ القرارات الحكمية، أو أداء المهمات الروتينية، نسبة لعدم اكتمال المعلومات، أو ضيق الزمن أو أية ضغوطات أخرى.
* الانهيار: ربما ينجم انهيار نظم الرقابة عن الفهم الخاطئ من الموظفين للتعليمات أو ارتكاب أخطاء نتيجة: للإهمال، عدم التركيز، الإعياء والتغيرات الدائمة أو المؤقتة في الموظفين أو في التنظيم أو في الإجراءات.
* التواطؤ**:** قيام موظف أو الموظفين بإبطال عملية الرقابة بالتواطؤ مع أطراف خارج أو داخل المؤسسة.
* تخطي الإدارة للإجراءات الرقابية: قد تقوم الإدارة بتجاوز السياسات والإجراءات المتبعة لتحقيق أهداف غير قانونية أو لتحقيق مصلحة ذاتية أو تحريف المعلومات.
* احتمال تقادم السياسات والإجراءات**:** وذلك بسبب تغير الأحوال أو تدهور تطبيق الإجراءات مع مرور الزمن.

**المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير**

تحتاج عملية المراقبة إلى معلومات عديدة تساعدها في الوصول إلى الأهداف المسطرة منها، وقد تعتمد هذه العملية على أدوات عديدة لتحصيل المعلومات منها في المؤسسات الاقتصادية.

**أولا: الأدوات التقليدية**

وتتمثل الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير في: نظام المعلومات والمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

1ـ نظم المعلومات: هو مجموعة من المكونات المترابطة بشكل منتظم، لتوليد معلومات مفيدة وإيصال تلك المعلومات إلى المستخدمين، بشكل ملائم ووقت مناسب، لمساعدتهم على أداء الوظائف الموكلة إليهم. يتكون نظام المعلومات من:

* المدخلات Input:هي عبارة عن المفردات والمعطيات التي تصف الأحداث والموجودات التي تدخل في النظام.
* المخرجات Output:وهي تمثل النتائج التي يعمل النظام للوصول إليها، وهي عبارة عن المعلومات التي تفيد مستخدمي النظام.
* المعالجة Processing: وهي عبارة عن الجانب الفني من النظام والتي تتمثل في مجموعة من العمليات الحسابية والمنطقية، التي تجري على المدخلات بغرض الوصول إلى المخرجات.

2ـ المحاسبة العامة: تعتبر هذه الأداة من تقنيات التسيير الموحدة، التي تهتـم بضبـط وقياس الحركات الخاصة بالاستغلال أو الهيكل لدى مؤسسة والناتجـة، سـواء إثر النشاط الداخلي أو العلاقات مـع الخارج، اعتمادا على طريقة فنية في التسجيل. هذه الحركات تعتبر العمليات المحاسبية الناتجة عن مختلف التدفقات التي قامت بهـا المؤسسة، وتم تسجيلها بطريقة معينة معبرا عنها بالنقد. تعتبر المحاسبة العامة أداة لإظهار و تقديم النتائج، و هـي نظـام إعلامي يزود الجميع بما يحتاجه من بيانات، فهي إذن لغة الاتصال ذات قواعـد أساسية. فهي تسجل العمليات المحاسبية وتقدم النتائج حسـب شـروط معينـة متعارف عليها عموما تسمى المبادئ المحاسبية. وهي قواعد عرفية تطـورت مـع الزمن، وأصبحت مطبقة لدى الجميع، وهي تتصف بالقوة القانونيـة. لن تحظى البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة مـهـما كـانت جدية وصدق المحاسبين الذين هم بحكم المهنة، يحاولون تقديم صورة صادقة لوضعية المؤسسة بالقبول إلا إذا ثبت أن المبادئ المتفق عليها مطبقة تطبيقـا ســليما. تتمثل هذه المبادئ عموما في:

* مبدأ استمرارية النشاط.
* مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدوريـة.
* مبـدأ استقرارية الوحدة النقدية.
* مبدأ الحيطة والحذر.
* مبدأ ثبــوت أو استمرارية الطرق المحاسبية.
* مبدأ نظرية القيد المزدوج.[[27]](#footnote-28)

3ـ المحاسبة التحليلية:" تعتبر المحاسبة التحليلية فرع من فروع المحاسبة، تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية، وهي أداة هادفة، فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوما بعد يوم." [[28]](#footnote-29)

وسنحاول التطرق إلى أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية بالمقارنة بين مختلف الجوانب، من خلال الجدول رقم 01:

**جدول رقم (01): أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **العناصر** | **المحاسبة العامة** | **المحاسبة التحليلية** |
| من ناحية القانون | إجبارية | اختيارية |
| الأهداف | أهداف مالية | أهداف اقتصادية |
| التوجه | متوجهة نحو الخارج | متوجهة نحو الداخل |
| المعالجة | الشمولية والإجمالية | تحليلية مفصلة |
| المستفيدون | المديرية | المسيرون |
| التصنيف | حسب الطبيعة | حسب الغاية |
| المعلومات | دقيقة، رسمية، قاطعة | سريعة، مقربة |
| الزمن | الماضي والحاضر | الماضي، الحاضر، المستقبل |

**المصدر:** بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص10.

يتبين لنا من الخلال الجدول رقم (01) أن المحاسبة العامة تختلف كثيرا عن المحاسبة التحليلية، فالمحاسبة العامة من الناحية القانونية إجبارية وأهدافها اقتصادية وهي شاملة وإجمالية، ومعلوماتها دقيقة ورسمية وتخص الماضي والحاضر. على عكس المحاسبة التحليلية فهي اختيارية، وأهدافها مالية وهي تحليلية ومفصلة، معلوماتها سريعة ومقربة، تخص الماضي والحاضر والمستقبل.

**ثانيا: الأدوات الحديثة**

لقد تطورت أدوات مراقبة التسيير تبعا لحاجة المؤسسات وتغيرات محيطها، وسنتطرق فيما يلي لأهم أدوات مراقبة التسيير الحديثة.

1ـ التحليل المالي:

أ ـ مفهومه: التحليل المالي هو دراسة النشاط والمردودية والمركز المالي للمؤسسة، في الحاضر (المعطيات التاريخية المتاحة) وفي المستقبل (التنبؤ)، يتم التحليل المالي أساسا باستعمال البيانات المحاسبية، وعلى وجه الخصوص القوائم المالية السنوية كحسابات النتائج والميزانية والملاحق، فالتحليل المالي هو عبارة عن معالجة منظمة لهذه البيانات حسب الغاية من التحليل المراد إجراؤه ومن أجل اشتقاق معلومات مجدية، تساهم في التعبير عن الوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسة.[[29]](#footnote-30)

ب ـ أهدافه: يهدف التحليل المالي إلى تحقيق الغايات التالية :[[30]](#footnote-31)

* التعرف على الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.
* معرفة قدرة المؤسسة على خدمة ديونها وقدرتها على الاقتراض.
* تقييم السياسات المالية والتشغيلية المتبعة.
* الحكم على كفاءة الإدارة.
* تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة.
* الاستفادة من المعلومات المتاحة لاتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتقويـم.

هذه الأهداف المرجوة من التحليل قد تختلف حسب اختلاف المحلل، ولكن في كل الحـالات

ينتظر من هذا الأخير أن يجيب على السؤال التـالـي: هل الهياكل المالية للمؤسسة متوازنة؟

ويتشعب عن هذا السؤال مشكلتين أساسيتين:

* الأولى: مرتبطة بمعرفة المؤسسة على مواجهة التزاماتها على الأمد القريب، وهـو مـا يسـتدعي دراسة وضعية الخزينة، أي دراسة السيولة المتاحة لديها.
* وأما الثـانـية: فـمرتبطة بمشكل تمويل المؤسسة وهو ما يستدعى دراسة الخصوم لتحديد نسب كل

من الأموال الخاصة والـديـون

2ـ الموازنات التقديرية:[[31]](#footnote-32)

أ ـ مفهومها:الموازنة التقديرية تعتبر أداة تخطيطية ورقابية فعالة، تسعى إلى التأكد من حسن تنفيذ الخطط الموضوعة من قبل الإدارة، حيث تضع الإدارة العليا الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، لتقوم الإدارة الوسطى بترجمة هذه الأهداف إلى وسائل وخطوات قابلة للتطبيق، ويأتي دور الإدارة الدنيا للقيام بعملية التنفيذ، ويتم تحقيق ذلك من خلال إعداد موازنات تقديرية تحدد مسبقا أوجه النشاط المختلفة، والأداء المطلوب من قبل الإدارات المختلفة في المؤسسة.

ب ـ أهدافها: تتمثل الأهداف العامة لإعداد تلك الموازنات فيما يلي:

* المساهمة في تحديد الأهداف المطلوبة وذلك بشكل كمي، محدد وواضح.
* التنبؤ بالمستقبل ثم التعرف على احتمالات وجود أي تغيرات طارئة واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها.
* تحديد المسؤوليات الملقاة على عاتق العاملين ودور كل منهم في تحقيق أهدافها.
* إحداث التنسيق بين أنشطة مختلف الإدارات.
* اشتراك العاملين في توفير ما تحتاج إليه من بيانات مما يساهم في نهاية في زيادة شعورهم بالمسؤولية اتجاه تحقيق أهداف المؤسسة.
* تحديد حجم الالتزامات المالية المطلوبة مستقبلا ومن ثم الإعداد في توفير تلك الأعباء.
* تقويم كفاءة مختلف الإدارات في تنفيذ المهام المطلوبة منها.

3ـ لوحة القيادة: [[32]](#footnote-33)

أـ مفهومها: **"**يمكن تعريف لوحة القيادة على أنها تمثيل مبسط وملخص لأهم المؤشرات والمعلومات التي يحتاجها المسؤول من أجل التحكم الجيد في سير العمليات اليومية "

ب ـ خصائصها: **"**من بين أهم الخصائص توجد:

* لكل مسؤول عملي لوحة القيادة الخاصة به والتي تتناسب مع طبيعة نشاطه.
* تركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء المسؤول، والتي تعكس الإستراتيجية المتبعة.
* يعبر عنها بلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم.
* تسمح بكشف الخلل والتعديل فيها لمطابقة احتياجات المسؤولين.
* تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.
* إضافة إلى أن المعلومات التي تقدمها لوحة القيادة:
* تكون قليلة العدد.
* تكون مطابقة لاحتياجات المسؤول المعني.
* تحتوي علي قيم مالية وغير مالية.
* يتم تحصيلها بسرعة مع القدرة على تحديد مصدرها.
* تكون واضحة وسهلة الشرح.
* يتم تمثيلها بشكل فعال (بيانات..)، للفت انتباه المعنيين."
* يتم إعدادها بشكل دوري حسب احتياجات المسؤولين ولمواكبة التغيرات سواء الداخلية أو الخارجية.

4ـ بطاقة الأداء المتوازن:[[33]](#footnote-34)

أ ـ مفهومها: هي عبارة عن نظام لقياس وتقييم الأداء الإستراتيجي يشمل كل المؤشرات المالية وغير المالية ويغطي أربعة أبعاد للمؤسسة وهي: البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو، مما يسمح باعتبارها نظام قياس متكامل يحتفظ بالمقاييس المالية للأداء الماضي ويوفر المحركات للأداء المستقبلي.

ب ـ أهميتها:

تبرز أهميـة بطاقـة الأداء المتـوازن مـن خـلال المنافع العديدة الناتجـة عـناستخدامها من طرف العديد من منظمات الأعمال، ويمكن إجمالها فيما يلي:

* تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أساس استخدام مؤشرات تقييم الأداء كنظام متكامل للمعلومـات والتوصيل والتعلم الإستراتيجي حيـث تـدخـل هـذه المؤشرات ضـمن إستراتيجية المؤسسة البعيدة المدى.
* توجـه بطـاقـة الأداء المتـوازن المنظمات إلى تركيز اهتمامها على تحقيق رؤيتهـا وإستراتيجيتها بعد أن كان اهتمامها مقتصراً على النتائج المالية فقط، وبذلك فقد نقلت بطاقة الأداء المتوازن المنظمات من الاهتمام بالمدى القصير إلى الاهتمام بالمـدى البعيد.
* توفر بطاقة الأداء المتوازن نظرة متوازية لتقييم الأداء، وذلك بضمها لمختلف العوامل المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية، الكمية والنوعية، والتي تهدف من خلالها إلى بلوغ رؤية وأهداف المؤسسة وتوضيح وترجمـة إستراتيجيتها إلى أفعـال.
* تعتبر بطاقة الأداء المتوازنة نظاماً متكاملاً للإدارة الإستراتيجية، حيث تجعل من الإستراتيجية محور اهتمام جميع الأفراد داخل المؤسسة بما يعمل على تنفيذها ويساهم في بلوغ الأهداف والغايات المحددة، وذلك في ظل الرقابة والتقييم المستمرين.
* توفر بطاقة الأداء المتوازن إطاراً منهجياً لتوصيل وتنفيذ إستراتيجية المؤسسة، وذلك من خلال تقديم تصور واضح لهذه الإستراتيجية، يظهر في شكل تمثيل بياني يطلق عليه" الخريطة الإستراتيجية" حيث توضح هذه الأخيرة العلاقات النسبية التي تربط أبعاد البطاقة ببعضها، والتي تقود نحو خلق القيمة للمؤسسة.
* تعمل بطاقة الأداء المتوازن على الحيلولة دون التعظيم الفرعي للأرباح، وذلك من خلال إلزام المديرين بمراعاة كافة معايير التقييم التشغيلية في نفس الوقت حيث تقوم البطاقة بتوجيه المديرين إلى الالتزام بالتحقق مما إذا كان التطوير أو التحسين الذي تم إنجازه في مجال معين قد تم على حساب مجـال آخر، وما إذا كان ذلك التطوير قد أدى إلى إعاقة أو عرقلـة تحقيق الهدف الرئيسي للمؤسسة.

**المبحث الثالث: نظام تسيير الموازنات التقديرية**

تعتبر الموازنة التقديرية أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية بالإضافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف والإمكانيات المتاحة، وتتضمن عملية التخطيط محاولات جادة إلى جانب الإدارة للتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة .

**المطلب الأول: مفهوم وأهمية الموازنة التقديرية**

تقوم فكرة الموازنة التقديرية أساسا على وضع تقديرات معينة على ضوء الظروف المتوقعة في المستقبل، والتي يتم الحصول عليها بواسطة الدراسات والبحوث.

**أولا: مفهوم الموازنة التقديرية**

تناول العديد من الباحثين تعريف الموازنات التقديرية حسب اهتماماته وأهدافه، ولكن تتفق مختلف هذه التعاريف على أنها أداة للتخطيط، التنسيق والرقابة لجميع أوجه نشاط المؤسسة، وفيما يلي بعض هذه التعاريف:

عرفها Horngren على أنها تعبير كمي لخطة الأعمال تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة .[[34]](#footnote-35)

أما الدليل الفرنسي للمحاسبة فيعرف الموازنة على أنها تقدير قيمة كل العناصر المرافقة لبرنامج محدد.[[35]](#footnote-36)

وتعرف أيضا بأنها وسيلة من وسائل التخطيط المالي، تحتوي على مجموعة من التنبؤات والتقديرات المالية المستقبلية، والمدونة بطريقة كمية. تهدف إلى رسم الأهداف المستقبلية وإرشاد متخذ القرار إلى الإجراءات المثالية الواجب اتخاذها، بشكل يضمن تحقيق الأهداف.[[36]](#footnote-37)

هي عبارة عن وثيقة، تلخص كل العمليات والأنشطة التي تنوي المنظمة القيام، بها لمدة زمنية محددة، وتصبح هذه الوثيقة برنامج عمل للمنظمة خلال هذه الفترة. وهي ترجمة واضحة عن التخطيط والسياسات المستقلة للمنظمة.[[37]](#footnote-38)

ومن خلال التعاريف السابقة: يمكن التأكيد على أن الموازنة التقديرية هي خطة مفصلة للنشاط المستقبلي للمؤسسة، لتحقيق أهدافها على المدى القريب والمتوسط.

**ثانيا: أهمية الموازنة التقديرية**

تظهر أهمية الموازنات التقديرية في المرحلة الأولى من خلال الدور الذي تلعبه في مجال التخطيط والرقابة، فمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة، وذلك من خلال مرحلة الموازنة، أما في المرحلة الثانية فأهمية الموازنة تظهر من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل: جدول حسابات النتائج التقديرية. وذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي من المخطط العام، وهي تنفيذ برنامج علمي وبالتالي فهي تساعد على صنع القرار من طرف المسؤولين الإداريين وذلك على جميع المستويات.[[38]](#footnote-39)

**المطلب الثاني: متطلبات نجاح الموازنات التقديرية**

الموازنة التقديرية هي أداة رقابية، تستعملها المؤسسة في تقييم الأداء الحاضر، فهي عبارة عن أداة لوضع الخطط الرئيسية للمؤسسة، ويتطلب نجاحها مجموعة من المبادئ والعوامل التي يجب مراعاتها حتى تحقق أهدافها.

**أولا: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية**

تتبلور الموازنة التقديرية حول مجموعة من المبادئ التي تعتبر مرجعا يتم الاسترشاد به باستمرار، في المراحل المختلفة التي تمر بها الموازنة، ومن بين هذه المبادئ نجد:

1ـ مبدأ الشمولية: يقصد بهذا المبدأ أن تكون الموازنة شاملة لجميع إدارات المشروع وأقسامه ومراكز المسؤولية فيه، وعليه تشمل الموازنة بطبيعتها جميع أوجه نشاط المشروع، وتلمس جميع عملياته وتمتد إلى جميع مستوياته كما هي محددة في الهيكل التنظيمي للمشروع.

2ـ مبدأ التوزيع الزمني: يقصد بهذا المبدأ توقيت العمليات المختلفة وتوزيعها على مدار فترة الموازنة حسب توقع حدوثها، كأن تقسم موازنة الفترة القادمة إلى فترات متساوية، فالتقسيم الزمني لا يعني توزيع الأرقام السنوية توزيعا متساويا على فترات الموازنة إنما المقصود هنا بمبدأ التوزيع الزمني توقيت العمليات خلال فترة الموازنة احتمال أو حسب توقع حدوثها فعلا.

3ـ مبدأ التعبير المالي: يعتبر مبدأ التعبير عن الموازنة في شكل مالي أمرا حتميا، وذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة، إذ يتم في البداية إعداد بعض الموازنات على شكل معايير كمية نوعية مثل الكمية المقدرة من المبيعات أو المنتجات التامة، وكذلك الاحتياجات المقدرة من المواد الأولية أو زمن العمل أو الطاقة...الخ، وهو ما يعبر عنه بالموازنة العينية، إلا أنه من الضروري ترجمة جميع هذه الموازنات العينية إلى لغة مالية معبر عنها بوحدة نقدية الدينار مثلا.

3ـ مبدأ المشاركة:في الواقع يعتبر إعداد الموازنة عملية تعاونية تشترك فيها جميع المستويات من إدارات وأقسام ومراكز مسؤولية، حيث يقوم كل منها بالمشاركة فيرسم خطط وسياساته التفصيلية، وفي ترجمة هذه الخطط والسياسات إلى معايير كمية ونوعية ونقدية، وتؤدي مشاركة جميع المستويات الإدارية المسؤولة في إعداد الموازنة إلى زيادة درجة تقبل الأفراد لها حين التنفيذ، وإلى محاولتهم العمل على إنجاحها بكل السبل على اعتبار أن معايير الموازنة نابعة منهم أولا ، ولأنهم شاركوا في إعدادها ثانيا، ولأن هذه المعايير تتسم بالواقعية باعتبارهم أقدر الأفراد معرفة بالتفاصيل الدقيقة لشؤون مراكزهم وأقسامهم وإداراتهم.[[39]](#footnote-40)

4ـ مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية:ويقصد بالربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية تخطيط المبيعات وتتبع تدفق بنود التكاليف بحسب المسؤولية عن هذه العمليات وعن بنود التكاليف المرتبطة بها، بحيث يكون لكل مركز مسؤولية خطة عمل مرسومة يسير عليها ويتحمل تكاليفها ، وبذلك تتسنى مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بهذه الخطة ، و يتسنى اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف وتشجيع الكفاءات، وتبعا لذلك يتم تخطيط العمليات وإعداد التقارير الرقابية بحيث يتطابق الهيكل التنظيمي والمستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة، ويراعى في إعداد هذه التقارير أن تكون متكاملة بحيث يمكن متابعة الأداء عند المنبع، وأن يحمل كل مركز من مراكز المسؤولية ببنود التكاليف المسؤول عنها والتي تخضع لرقابته فقط، كما يراعى في تخطيط العمليات وتصميم تقارير الأداء أن المستويات الإدارية العليا للإدارة تهتم بصورة شاملة لجميع أوجه النشاط، في حين تختص مستويات الإدارة الوسطى والدنيا بالتفاصيل المتعلقة بالنشاط الخاص بها فقط.[[40]](#footnote-41)

**ثانيا: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية**

قبل البدء في إعداد أي موازنة تقديرية لا بد من معرفة العوامل الأساسية التي تتحكم في السياسة العامة للمشروع، وكيف تؤثر هذه العوامل في إعداد الموازنة التقديرية ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1ـ حجم المبيعات: إذا كانت كمية الإنتاج الممكن بيعها أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة للمؤسسة، نقوم بوضع برنامج إنتاجي يساوي حجمه حجم الكمية الممكن بيعها والتي تعتبر أقل من الطاقة المتاحة.

2ـ الطاقة الإنتاجية والتخزينية: تكون الطاقة الإنتاجية المتاحة عاملا متحكما في إعداد الموازنة التقديرية إذا كان الإنتاج الممكن تسويقه أكبر من الطاقة الإنتاجية المتاحة.

3ـ مستلزمات برنامج الإنتاج: مهما كان البرنامج إنتاجي فهو يتطلب توفر مستلزمات التحويل وتتمثل في اليد العاملة، المواد الأولية واللوازم، فقد يصعب على المؤسسة عندما تريد القيام بهذا البرنامج الإنتاجي إيجاد اليد العاملة ذات المهارة والكفاءة العالية، كما قد تجد صعوبة في إيجاد المواد الأولية الضرورية، وذلك لأي سبب من الأسباب.

4ـ رأس المال العامل: كل توسع في دائرة الإنتاج، أي كل زيادة في حجم الإنتاج يتطلب أن يقابله زيادة في رأس المال العامل الذي يستثمر في مستلزمات برنامج الإنتاج، قد يصادفنا عدم توفر رأس المال العامل، وهذه الحالة تؤدي إلى عرقلة تنفيذ البرنامج الإنتاجي.

وبعد تحديد المؤسسة لهذه العوامل المؤثرة أو المتحكمة في إعداد الموازنات التقديرية تقوم بترتيبها حسب درجة الأهمية وعلى الإدارة أن تبحث عن كٌيفية التقلٌيل من العامل المتحكم، وتخفيف أثاره حتى لا يكون عائقا أمام تحقيق أهداف المؤسسة.[[41]](#footnote-42)

**المطلب الثالث: تقييم الموازنة التقديرية كأداة**

رغم الدور المهم الذي تلعبه الموازنات التقديرية في مراقبة الأداء والتنفيذ في المؤسسة، إلا أنه يوجد حدود للانتفاع بها، كما أنها قد تعاني نقائص تؤدي إلى إضعافها.

**أولا: مزايا الموازنة التقديرية**

تساعد الموازنات التقديرية الإدارة على تحقيق وظائفها وخاصة التخطيط والرقابة وكذلك التنسيق والتنظيم اللذان يعتبران عنصران مهمان في عملية إعداد هذه الموازنات وعليه يمكن أن نستخلص بعض المزايا:

* تنظيم وتحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة، وكل فرد من أفرادها، وتحديد مراكز السلطة تبعا لذلك.
* إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى، وتتناسب مع أهداف المؤسسة ككل، وتقف على مدى تحقيق هذه الأخيرة.
* إلزام الإدارة على: وضع نظام جيد للمحاسبة العامة، والمحاسبة التحليلية.
* الموازنات تهدف إلى تحقيق استخدام كفؤ للموارد النادرة، بحيث تساعد في وضع الموارد الاقتصادية والبشرية في المواضع الأكثر مردودية تجعل مختلف المدراء مدركين لندرة تلك الموارد، وبالتالي العمل على استخدامها استخداما أمثل.
* الموازنات تعتبر أداة اتصال فعالة بين الإدارة العليا والوحدات التابعة لها.
* الموازنات المعدة إعدادا سليما تقنع المساعدين أن رؤساءهم متفهمون لعمليات المؤسسة.
* الموازنة التقديرية تمكن المؤسسة من توقع التغيرات التي ستحدث مستقبلا وتطوير عملياتها لمقابلة التغيرات.[[42]](#footnote-43)

**ثانيا: عيوب الموازنة التقديرية**

لا يخلو نظام الموازنات التقديرية من بعض العيوب والنقائص نذكر منها ما يلي[[43]](#footnote-44):

* الموازنات التقديرية تعد على أساس التوقعات لذا فإن قوة أو ضعف البرنامج الموضوع لها يتوقف على صحة أو ضعف التنبؤات والتقديرات، حيث هذه الأخيرة تكون معرضة للمخاطر، وبالتالي يجب إعدادها على أساس علمي.
* تستخدم الموازنات فقط كأداة رئيسية للتخطيط والرقابة، ولكن بعض برامج الرقابة بواسطة الموازنات تكون شاملة ومفصلة لدرجة تجعلها معقدة بالإضافة إلى ما تتطلب من تكاليف مرتفعة لا مبرر لها.
* نظام الموازنات التقديرية معرض لأخطاء الحكم البشري وسوء التقدير.
* تحتاج إلى نظام معلومات فعال لتحقيق الأهداف.
* تحتاج الموازنات التقديرية إلى بذل جهد وتكلفة لتضمن بقائها ونجاحها.

**خلاصة الفصل الأول**

من خلال هذا الفصل الذي تطرقنا فيه إلى أسس نظام مراقبة التسيير في إطار ترشيد النفقات. اتضح لنا أن: عملية ترشيد النفقات تعني الحصول على أعلى إنتاجية ممكنة بأقل قدر ممكن من الإنفاق، وهي ضرورية من أجل تجنب المشاكل المالية، والحصول على أكثر ربحية. وهنا تظهر أهمية أدوات مراقبة التسيير، وأبرزها الموازنات التقديرية، التي تسمح للمسيرين بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة، للوقوف على الأخطاء والانحرافات الناتجة عن تنفيذ النشاطات، والعمل على تصحيحها في الأوقات المناسبة، وتحقيق الأهداف وتحسين كفاءة وفعالية المؤسسة.

**الفصل الثاني**

**ترشيد استهلاك الموارد بالموازنة التقديرية للإنتاج**

**تمهيد**

أدى تكثيف المؤسسات الصناعية وظهور أشكال جديدة من التنظيم، تتمحور حول المنتجات والأسواق، إلى استجابة وظيفة الإنتاج لهذه الاتجاهات، منذ ذلك الحين ظهر مفهوم 'الموازنة التقديرية للإنتاج' نظرا للأهمية الكبيرة لها والتي تعتبر أساس انطلاق المؤسسات الإنتاجية، وتهدف إلى تقدير الكميات التي ترغب المؤسسة في إنتاجها خلال فترة الموازنة حتى تلبي احتياجات السوق.

سنحاول في هذا الفصل في التطرق إلى ثلاث مباحث وهي:

* المبحث الأول أنظمة الإنتاج
* المبحث الثاني الاعتبارات المتعلقة بإعداد الموازنة التقديرية للإنتاج
* المبحث الثالث تقييم الموازنة التقديرية للإنتاج

**المبحث الأول: أنظمة الإنتاج**

الإنتاج هو العملية التي يتم فيها تحويل المدخلات من المواد الخام إلى منتجات ذات قيمة لعملاء المؤسسة وتشمل هذه العملية مجموعة من الأنشطة التي تحدد نوع معين من أنظمة الإنتاج.

**المطلب الأول: تحديد نظام الإنتاج**

توجد ثلاث أنواع من أنظمة وهي: نظام الإنتاج المستمر، نظام الإنتاج بحسب الطلب أو بحسب الأوامر، ونظام الإنتاج المتغير.

1ـ نظام الإنتاج المستمر: يعني الاستمرار في إنتاج السلعة بنفس المواصفات وعلى نفس الوتيرة لوقت طويل، أي ثبات مواصفات السلعة وإن نجاح تطبيق هذا النظام يتوقف على توافر عدد من الشروط، منها:

* استمرارية الطلب على السلعة لفترة طويلة.
* ارتباط السلعة بمواصفات نمطية.
* نمطية مواصفات المواد الخام ومستلزمات الإنتاج وضمان تدفقها المستمر.[[44]](#footnote-45)

2ـ نظام الإنتاج بحسب الطلب أو بحسب الأوامر:هو النظام المرتبط بتصنيع أنواع خاصة من المنتوجات لتنفيذ طلباتالزبائن والتي يتم تحديدها قبل بدء الإنتاج. وكل أمر إنتاجي يتم التعامل معه بوصفه عملية إنتاجية منفصلة، أي أنه وفقا لهذا النظام، فإن مواصفات السلعة تتغير من وقت لآخر تبعا لطلب الزبون، وأن كميات الإنتاج صغيرة على الرغم من كون المصنع كبيرا، حيث أن الإنتاج في هذه الحالة يتكون من عدد كبير من المنتجات أو الأنواع المختلفة من السلعة.[[45]](#footnote-46)

3ـ نظام الإنتاج المتغير: يرتبط هذا الأسلوب باستمرارية إدخال تعديلات على المنتج النهائي من وقت لآخر بهدف الاستفادة من تغيرات السوق أو لمواجهة احتياجات خاصة للمستهلكين، حيث يجمع بين خصائص النظامين السابقين مما يحتم وجود التتابع النمطي في بعض مراحل الإنتاج (الإنتاج المستمر)، فضلاً عن إدخال طرق تشغيل إضافية لأجزاء معينة من المنتج (الإنتاج بالأوامر). [[46]](#footnote-47)

**المطلب الثاني: تصميم برنامج الإنتاج**

يتم تصميم برنامج الإنتاج اعتمادا على برنامج المبيعات التقديرية، فالمؤسسة تسعى لاختيار البرنامج الإنتاجي الأمثل الذي يحقق أكبر قدر من الأرباح والمنفعة.

**أولا: أهداف تصميم برنامج الإنتاج**

بصفة عامة، يهدف تصميم برنامج الإنتاج إلى التنظيم العقلاني للمهام الخاصة بالعملية الإنتاجية، من خلال تحديد التوقيت اللازم لإنجاز كل مهمة من مهام العملية الإنتاجية، رسم العلاقة آلة-مورد بشري والعلاقة آلة-آلة، والعلاقة مورد بشري-مورد بشري، وتحديد المسار الذي ستأخذه الأوامر الإنتاجية، وهذا الأمر سيسمح بالتحكم أكثر في الإنتاج بالمواصفات المطلوبة والجودة والتكاليف المناسبة وفي الوقت المحدد.عموما، يمكن تحديد أهداف تصميم البرنامج الإنتاجي فيما يلي:

* يعمل على خفض وقت التحضير والإعداد للمواد والعمليات مما سيؤدي إلى توفير طاقة إضافية للمنظمة ناتجة عن تقصير دورة التشغيل.
* يسعى تصميم برنامج الإنتاج من خلال التحكم في التوقيت والطاقة المتاحة إلى خفض تكاليف الإنتاج من خلال السرعة في تلبية طلبيات الزبائن وتخفيض حجم المخزون.
* يهدف تصميم برنامج الإنتاج إلى خفض الطاقات العاطلة في الموارد سواء المادية أو البشرية مما سيؤدي إلى حسن استغلال الإمكانات والموارد والطاقات المتاحة، الأمر الذي سيزيد ربحية المؤسسة.[[47]](#footnote-48)

**ثانيا: العوامل المؤثرة في تصميم برنامج الإنتاج**

تتمثل العوامل المؤثرة في تصميم برنامج الإنتاج فيما يلي:"

1ـ كيفية الطلب على الإنتاج: ويقصد بذلك كيفية ورود أوامر الإنتاج حيث يوجد حالتين في هذا الصدد:

ـ الحالة الأولى: الورود في لحظة واحدة وفيها يتم تسليم أوامر الإنتاج أو الطلب على الخدمة لمراكز الإنتاج في وقت واحد ويكون للمركز الإنتاجي قرار أي منهم للبدء به.

ـ الحالة الثانية: وهي ورود الطلبيات والأوامر في أي وقت وفيها يتم تسليم الأمر للمركز الإنتاجي حسب وصوله مثل حالة الطوارئ في المستشفيات .

2ـ مسار التدفق خلال الوحدة الإنتاجية: في أغلب الأحيان تتكون الوحدة الإنتاجية من أكثر من مركز إنتاجي أو قسم ويتم إنتاج الطلبية أو تقديم الخدمة بالمرور على بعض أو كل هذه المراحل، لذلك يمكن التمييز بين الحالة التي تمر فيها كل الأوامر الإنتاجية على نفس العمليات وبنفس التتابع، والتي تعرف بحالة الوحدة ثابتة التدفق، والوحدة الأخرى التي يكون فيها لكل أمر أو طلبية تدفق معين حسب مواصفات المنتج أو نوع الخدمة المطلوبة.

3ـ عدد ونوع المراكز الإنتاجية والآلات الموجودة:حيث أن معالجة كل أمر يختلف وفقاً لعدد الآلات ونوع العمليات المطلوبة.

4ـ كثافة رأس المال: تعبر عن التكلفة الإجمالية للآلات والمعدات (تكلفة ثابتة) وتكلفة أجور العاملين (تكلفة متغيرة).

5ـ مرونة العملية الإنتاجية: يعني مرونة الآلات والمعدات المستخدمة في العلمية الإنتاجية، ولها 3 أبعاد

* قدرة الآلة على الاستجابة للتغيرات في تصميم المنتج.
* قدرة الآلة على الاستجابة للتغيرات في حجم الإنتاج.
* إمكانية تطويرها وتعديلها بما يتناسب مع الاستجابة للتغيرات في تكنولوجيا الإنتاج (الأساليب التكنولوجية المستخدمة).
* حجم ونوعية الكفاءات البشرية المتوفرة: يرتبط تصميم خط الإنتاج بما تتوفر عليه المؤسسة من كفاءات بشرية لها القدرة المعرفية على تنفيذ مختلف المهام الإنتاجية بالكفاءة المطلوبة، إضافة إلى قدرتها على الاستجابة لمتغيرات المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.
* حجم الطلب المقدر على المنتج: بناء على حجم الطلب المقدر على المنتج، يصمم برنامج الإنتاج، ويتم اختيار نظام الإنتاج المناسب.
* تكنولوجيا الإنتاج: يتأثر تصميم خط الإنتاج بطبيعة تكنولوجيا الإنتاج المعتمدة فيه، إذ يجب بناء خط إنتاجي يستجيب للميزات التكنولوجية التي تميز الآلات والمعدات والطرق المعتمدة في الإنتاج.[[48]](#footnote-49)

**ثانيا: نظام تصميم برنامج الإنتاج**

يمكن اعتبار تصميم برنامج الإنتاج نظام له مدخلات ومخرجات، وفيما يلي شرح لمكونات هذا النظام:

1ـ مدخلات نظام تصميم برنامج الإنتاج: تتمثل في المعلومات الضرورية لعملية الجدولة والمتعلقة بتخصيص الطاقة على الأوامر الإنتاجية ووضع أولويات الأوامر .

2ـ مخرجات نظام تصميم برنامج الإنتاج تتمثل مخرجات نظام تصميم برنامج الإنتاج في اتخاذ القرارات المتعلقة بالأنشطة التالية:

أ ـ التحميل: وهي عملية التوفيق بين الطاقة اللازمة لتشغيل الأوامر التي ترد مع الطاقة المتاحة، ويكون ذلك عن طريق عملية تخصيص الأوامر على آلات أو على أفراد معينين بشكل يضمن تقليل تكاليف التشغيل إلى أقل حد ممكن.

ب ـ التتابع: يعني إعطاء أولويات للأوامر وتحديد تتابع معين لتشغيلها على الوحدات الإنتاجية.

ج ـ المتابعة: وهذا النشاط يهدف إلى التأكد من حسن تنفيذ وتحميل وتتابع الأوامر الإنتاجية ويمكن إجراء تعديل على التتابع الحالة وعمل تسريع للأوامر المتأخرة.[[49]](#footnote-50)

**المطلب الثالث: قيود الإنتاج**

تكمن قيود الإنتاج في الطاقة الإنتاجية الحالية وإمكانية زيادتها ويتعلق الأمر بـ :

1ـ القيود المتعلقة بالمعدات الإنتاجية: يتعلق الأمر بتحديد وقت الإنتاج الذي تسمح به الطاقة الحالية أو المتوقعة للآلات وتحديد نقاط الاختناق في ورشات العمل. فمن خلال معرفة وقت العمل العادي للآلة، أي مدة تشغيل الجهاز، نقدر الوقت غير الإنتاجي الذي يتمثل في أوقات ضبط وتركيب المعدات ووقت الصيانة، أوقات الراحة للعمال، أوقات التوقفات التقنية، أوقات لتوريد المواد الأولية للورشة ... إلخ. ومن خلال ما سبق يمكننا تحديد وقت الإنتاج الذي هو نتاج الوقت النشط مطروحًا منه الوقت غير المنتج.

2ـ القيود المتعلقة باليد العاملة المباشرة: نتحصل على الوقت المنتج لليد العاملة المباشرة من حاصل طرح الوقت غير المنتج من إجمالي عدد ساعات الحضور (التواجد) .

3ـ القيود الإنتاجية الأخرى: قد نواجه قيود إنتاجية أخرى تتعلق بالمساحة أو الوقت المتاح للتخزين أو العرض، أو الوقت المتاح من القوى العاملة الماهرة (تطلب بعض ورشات العمل مهارات معينة)، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار معدل الإنتاج غير القابل للتسويق لعدم توفره على مواصفات الجودة المطلوبة.

4ـ البحث عن برنامج الإنتاج الذي يأخذ بعين الاعتبار القيود الإنتاجية ويلبي المبيعات التقديرية: البرنامج الإنتاجي الذي نبحث عليه هو ذلك البرنامج الذي يتأقلم مع القيود الإنتاجية بأفضل طريقة ويسمح بتحقيق المبيعات التقديرية، لأن أي قيد أو كل القيود السابقة قد تسبب نقاط الاختناق. إن أسلوب البرمجة الخطية هو أحد الأساليب الرياضية التي تستخدم لاختيار البرنامج الإنتاجي الأمثل الذي يحقق أكبر قدر من الأرباح أو الهامش. **[[50]](#footnote-51)**

**المبحث الثاني: الاعتبارات المتعلقة بإعداد الموازنة التقديرية للإنتاج**

تعتبر الموازنة التقديرية للإنتاج جزء من نظام الموازنات التقديرية فهي بالتالي تلعب دور هام لوضع الخطط المستقبلية لعناصر الإنتاج من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وضمان استمرارها.

**المطلب الأول: مفاهيم أساسية للموازنة التقديرية للإنتاج**

تهدف الموازنة التقديرية للإنتاج إلى تقدير الكميات التي ترغب المؤسسة أن تنتجها خلال فترة الموازنة، حتى تلبي احتياجات عملية تقدير ومراقبة برنامج الإنتاج.

**أولا: مفهوم الموازنة التقديرية للإنتاج**

تعرف الموازنة التقديرية للإنتاج على أنها: خطة تقوم بإعداد التقديرات بالكمية والقيمة لمختلف عمليات الإنتاج للفترة المستقبلية، وهي بمثابة أداة معبرة عن الأهداف والسياسات والنتائج المتوقعة للإنتاج.[[51]](#footnote-52)

ويمكننا تعريفها كذلك على أنها:’’ قائمة المخرجات من المنتجات التي تعبر عادة بالوحدات تعتمد في إعدادها على الموازنة التقديرية للمبيعات، مراعية بذلك الطاقة المتاحة، مستوى المخزون، وقدرة الشراء’’.[[52]](#footnote-53)

يتحدد عدد الوحدات المتوقع إنتاجه بكمية المبيعات المتوقعة، والمخزون في أول المدة إضافة إلى المخزون المتوقع الاحتفاظ به، يمكن إبرازها في المعادلة التالية:

**حجم الإنتاج المتوقع** = المبيعات المتوقعة+ مخزون آخر المدة المستهدف - مخزون أول المدة.

الموازنات التقديرية للإنتاج توضح عادة ما يلي:

* مقدار الإنتاج اللازم خلال الفترة لمجابهة احتياجات البيع، أو لمجابهة احتياجات تخزين السلعة، انتظارا لطلب العملاء حسب سياسة التوزيع.
* الطاقة الإنتاجية الفعلية بالوحدة الإنتاجية وما يلزمها من تدعيم.
* التكاليف اللازمة للإنتاج.[[53]](#footnote-54)

تعتبر موازنة الإنتاج تقديرا للكمية التي تريد المؤسسة إنتاجها خلال فترة الموازنة، بعد الأخذ في الاعتبار سياسة المبيعات والتخزين، وبالإضافة إلى ذلك فإن تلك الموازنة تستخدم لتوقيت عمليات الإنتاج من السلع المختلفة ويقع على عاتق المسؤولين بإدارة الإنتاج مسؤولية تحويل موازنة المبيعات إلى برنامج متكامل للإنتاج مع الأخذ بعين الاعتبار: الطاقة الإنتاجية، وإمكانية الحصول على الموارد، وسياسة الإدارة فيما يتعلق بتوازن الإنتاج خلال السنة والإضافات الرأسمالية وسياسات التخزين.[[54]](#footnote-55)

**ثانيا: علاقة موازنة الإنتاج بالموازنات الأخرى**

بينت التجربة أن موازنة المبيعات هي التي تؤثر على الموازنات الأخرى، فعمليتي الإنتاج والشراء تتحددان حسب الكميات المباعة، لهذا تبدأ المؤسسة بها. فبعد أن يستقر رأي إدارة المؤسسة على سياسة المبيعات والأسعار والمخزون، تكون الخطوة التالية هي إعداد تقديرات الإنتاج بالنسبة لكل نوع من المنتجات، وذلك للوفاء بالمبيعات الخارجية والمخزون المطلوب وجوده باستمرار. وبالتالي تعتبر موازنة المبيعات الأساس في إعداد موازنة الإنتاج، والتي بدورها ستكون مرجعا للموازنات الأخرى.

يوضح الشكل رقم 02 علاقة موازنة الإنتاج بباقي الموازنات:

**الشكل رقم(02): علاقة موازنة الإنتاج بباقي الموازنات**

موازنة المبيعات

موازنة الإنتاج

موازنة التموينات

موازنة الاستثمار

موازنة الخزينة

**المصدر:** فركوس محمد، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2000، ص 16.

**ثالثا: أهداف الموازنة التقديرية للإنتاج**

لا تهدف الموازنة التقديرية للإنتاج إلى التنبؤ بدقة بالغة بكمية الإنتاج، إنما تهدف إلى:

* تقدير كميات الإنتاج التي تقابل بها حاجات الموازنة التقديرية للمبيعات من جهة، وتواجه بها طلبات الزبائن في زمن وجيز من جهة ثانية، وهذا يستدعي تعديل مستويات المخزون السلعي الذي ينبغي توفره.
* ـتقدير الاحتياجات من المواد الأولية وأوقات شرائها.
* تخطيط الاحتياجات من اليد العاملة المباشرة.
* معرفة قيمة المصاريف الصناعية اللازمة لإنتاج الكميات الواجب إنجازها لمواجهة الطلب.
* مراقبة الإنتاج والغرض من ذلك هو الاستعمال الأمثل للطاقة المتاحة للوصول إلى مستويات المخططة لجودة وكمية الإنتاج وفي الوقت المحدد وبأقل تكلفة. **[[55]](#footnote-56)**

**المطلب الثاني: أساليب إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج**

بعد إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات، وتحديد حجم المبيعات المقدر، الذي يعتبر الأساس في إعداد باقي الموازنات، يتم الانتقال لإعداد الموازنة التقديرية للإنتاج، وتقدير الإنتاج المطلوب لتلبية متطلبات السوق من منتجات المؤسسة

1ـ الأسلوب البسيط: تعمل المؤسسة على صنع المنتوج المطلوب بالكمية وفي الوقت المناسب، وبالجودة المطلوبة، وبأحسن طريقة صناعية حتى تحقق أكبر ربح وبالتالي ينبغي:

* تحديد كمية الإنتاج المطلوبة بناء على دراسات علمية سليمة.
* إعداد التخطيط الزمني للإنتاج بدقة ووضوح.
* إعداد الانحرافات الخاصة بالكميات والأسعار.**[[56]](#footnote-57)**

يتم توزيع الكميات المنتجة حسب الجدول رقم 02:

**جدول (02): تحديد الكميات المنتجة وتوزيعها**

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

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

2ـ أسلوب بحوث العمليات: من بين التعاريف المتعددة لبحوث العمليات نذكر أنها "الطريقة العلمية في حل المشاكل" و"استخدام الأساليب العلمية في اتخاذ القرار المناسب".[[57]](#footnote-58)

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

وفيما يلي نذكر بعض طرق بحوث العمليات:

* البرمجة الخطية.
* الشبكات الحركية أو الديناميكية.
* البرمجة غير الخطية.
* نظرية الألعاب.
* نظريات المخزون.
* نظرية صفوف الانتظار.**[[58]](#footnote-59)**

**المطلب الثالث: خطوات إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج**

مثل الأنواع الأخرى من الموازنات التقديرية تخضع الموازنة التقديرية للإنتاج لبعضالخطوات لحين الانتهاء من تحضيرها، وتتمثل هذه الخطوات في:

* ـتحديد الكميات الواجب توافرها من المنتج النهائي في بداية ونهاية كل فترة زمنية.
* تحديد كمية المخزون السلعي للبضاعة تحت التشغيل التي يجب توافرها في أول كل فترة من المرحلة الإنتاجية الأخيرة، وذلك عن طريق المعادلة الآتية:

**المخزون السلعي من الإنتاج تحت التشغيل في أول الفترة =**

* تحديد الكميات الواجب إنتاجها في مرحلة الإنتاج النهائية، عن طريق المعادلة الآتية :

**الكميات الواجب إنتاجها =**

البضاعة الواجب تسليمها إلى مخازن المنتجات الجاهزة × الإنتاج تحت التشغيل في آخر الفترة - الإنتاج تحت التشغيل في أول الفترة.

**المبحث الثالث: تقييم الموازنة التقديرية للإنتاج**

الهدف من الرقابة على موازنة الإنتاج يكمن في تقييم الأداء، وذلك بمقارنة الإنتاج الفعلي مع الإنتاج التقديري، وهذا بغرض تحديد الجهات المسؤولة عن وقوع الانحرافات، ومن ثم الوقوف على تحديد أسبابها.

**المطلب الأول: مبادئ تحليل الفروقات**

تتيح مراقبة الموازنة التقديرية للإنتاج إمكانية تقييم أداء المراكز من خلال إبراز الفروق الهامة بين القيم الفعلية والقيم المتوقعة، الغرض من هذا التحكم هو البحث عن الأسباب الداخلية والخارجية للأداء المذكور، وعزل المسؤوليات وتنظيم الأهداف.

**أولا: مفهوم الانحراف**

يعرف على أنه الفرق بين البيانات المرصودة (التكلفة الفعلية) والبيانات المرجعية (التكلفة المحددة مسبقًا)، مثل الفرق بين التكلفة المحققة والتكلفة المخططة، بين الكمية المستهلكة والكمية المخصصة.... إلخ.

يتطلب حساب الفروق مصادفة بين خطة الميزانية (قائمة الميزانيات وعناصرها) ومخطط حسابات محاسبة التكاليف. ويجب أن تكون دورية الحساب قصيرة نوعا ما من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية الممكنة بسرعة في الممارسة العملية، يتم حساب الفروق شهريا. [[59]](#footnote-60)

يمكن إيجاد انحراف الموازنة التقديرية للإنتاج الفعلية بالنسبة للإنتاج المقدر وفق العلاقة التالية:

الفرق = التكلفة الفعلية - المتوقعة

الفرق= التكلفة الفعلية -التكلفة القياسية

في هذه الحالة يقودنا استخدام هذه الرموز إلى كتابة:

التكلفة الفعلية = تكلفة الوحدة الفعلية × الكمية الفعلية = Cr xQr.

التكلفة المحددة مسبقًا = تكلفة الوحدة المحددة مسبقًا × الكمية المحددة مسبقًا

= Cp × Qp.

Cr x Qr-Cpx Qp =الانحراف

تحدد الكمية المحددة مسبقًا والمشار إليها بـ "Qp" هي الكمية المتوقعة أو المستهدفة في الموازنة التقديرية للإنتاج.

نذكر أن:Aq = Qr –Qp

و Ac = Cr - Cp.

إن معرفة Aq و Ac كافية للقيام بالمسؤوليات في وجود الانحرافات. ومع ذلك لأغراض التحكم، من المثير للاهتمام حساب الانحرافات الجزئية معبرًا عنها بالدينار بحيث يكون مجموعها مساويًا للانحراف.

يمكن أيضًا حساب الفرق في القيمة النسبية (بالنسبة المئوية):

(الفرق / التنبؤ) × 100

يمكن أن يكون الفرق موجبًا أو سالبًا:

الفرق السلبي

الفرق الإيجابي

التكلفة الفعلية> التكلفة المحددة مسبقًا التكلفة الفعلية< التكلفة المحددة مسبقا

= الفرق غير المواتي = الفرق المواتي

**ثانيا: تحليل الانحرافات**

يتم عرض الانحراف بعد ذلك في البيانات المحاسبية، مسبوقة بعلامة (+) أو علامة (-)، للتحدث عن فرق إيجابي أو سلبي.

إذا كان الناتج موجبا، فذلك يعني وجود اضطرابات ( انحراف غير ملائم)، وقد تفسر ب:

* التقدير الخاطئ للمبيعات.
* تأخر المادة الأولية أو التموينات مما يستدعي دراسة وتحليل موازنة التموينات.
* تغيير مصادر توريد الخامات لأسباب إدارية وأسباب غير إدارية.
* التموين بكميات غير مطابقة للمواصفات أو تالفة.
* التأخر في التموين.**[[60]](#footnote-61)**

يأتي الفرق من الاختلافات:

**ـ في الكمية:** أي من عدد وحدات المواد، عدد وحدات العمل.....الخ. يميز هذا الاختلاف الاختلافات في العائد.

**ـ تكلفة الوحدة:** أي من معدل الأجر بالساعة ، تكلفة المواد ، تكلفة وحدات العمل....الخ. ويأتي من أسباب خارجية بشكل عام للشركة، والتي تكشف عن اختلافات فيما يتعلق بالميزانية.

تعد التكاليف القياسية وتحليل التباين جزءا من نظام تتبع الميزانية. يتم تفسير الانحرافات العامة بانحرافات محددة في كل مستوى، يتفرع التحليل إلى العديد من الانحرافات الفرعية، تحليل الفروقات بشكل عام يدور حول ثلاث مراحل مهمة هي:

1ـ ملاحظة الانحرافات: يقوم مديرو مراكز المسؤولية أولا بدراسة الفروقات التي تخصهم. عادة ما يتم إنتاج المعلومات بواسطة نظام المعلومات الخاص بالشركة، يتم إبلاغ مراقب الإدارة في شكل تقارير مطبوعة تشير إلى تحليل الأسباب المحتملة.

بشكل عام يتم عرض الفروق في " بيانات ضبط الميزانية" على النحو التالي، مع الإشارة المزدوجة لشهر الرقابة والإجمالي منذ بداية السنة المالية.

**الجدول رقم (03): مثال عن بيانات نتائج الفروقات**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| شهر: .....  بيان الميزانية ( للوظيفة.... أو للمركز....) | | | | | | | | |
| التراكم | | | | بند الميزانية | شهر | | | |
| الانحراف | | الفعلي | الدخل | الانحراف | | الفعلي | الدخل |
| % | القيمة |  |  |  | % | القيمة |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |

**المصدر:** Fathi fatma ،Zabat silia, Le budget de production outil principal de contrôle de gestion au sein d’une entreprise industrielle - cas : S.N.V .I, Mémoire master en finance d’entreprise, Université mouloud maameri, Tizi-ouzou,2017, p.54.

2ـ تحليل الاختلافات: الغرض من تحليل الفروقات هو تزويد المديرين بمعلومات قابلة للاستخدام، وبالتالي فهي انتقائية وهامة. يمكن أن يبرز الانحراف التحسن في الأداء (الانتقال من الانحراف تحت الصفر إلى الانحراف المناسب) أو تدهور الأداء ( الحالة المعاكسة).

3ـ استغلال الانحرافات:إن مراقبة الاختلافاتستجعل من الممكن اتخاذ تدابير فورية لتصحيح الانحرافات قبل اكتمال العملية بحيث تنحرف بأقل قدر ممكن عن النتيجة المدرجة في الميزانية في البداية. وهذا ما يسمى "الفحص المبكر" وإذا كانت الانحرافات معروفة فقط بعد إتمام العملية، يتم اتخاذ إجراءات للعمل على الإنجازات اللاحقة وهذا ما يسمى "التحكم اللاحق"

طريقة حسابات الفروق يوفر دليل الحسابات إمكانية التعرف على الفرق حسب الإدخال باستخدام الحسابات. سواء كانت المحاسبة مستقلة أو متكاملة في المحاسبة العامة، يتم إدخال الفروق بين التكاليف الفعلية والتكاليف المحددة مسبقا في حسابات الفروق. يمكن أن تقتصر حسابات التباين على: الفروق المادية، فروق العمل، فروق تكلفة مركز التحليل. **[[61]](#footnote-62)**

**المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في الموازنة التقديرية للإنتاج**

هناك عدة عوامل تؤثر على الموازنة التقديرية للإنتاج أهمها ما يلي:

1ـ فترة موازنة الإنتاج: يأخذ المتخصصين في علوم إدارة الإنتاج والعمليات بعين الاعتبار عدة عوامل ممكن أن تؤثر على طول فترة موازنة الإنتاج ومنها ما يلي:

أـ العوامل الداخلية:

* الوقت اللازم لتهيئة المواد الأولية ومتطلبات الإنتاج الأخرى.
* الصعوبات المتعلقة بتهيئة الطاقم الفني.
* دوران العمل وتأثيره.
* التذبذبات في مستوى المخزون.

ب ـ العوامل الخارجية: ترتبط هذه العوامل بتأثيرات خارجة عن سيطرة إدارة الإنتاج ومن أهمها ما يلي:

* الاضطرابات وعدم الاستقرار.
* العوامل الاجتماعية.
* الظروف البيئية والمناخية.
* العوامل الاقتصادية وما شابه ذلك.

2ـ كمية الإنتاج المطلوبة: القاعدة الأساسية لبناء الموازنة التقديرية للإنتاج هو كمية الوحدات المطلوبة في موازنة المبيعات، هذا بالإضافة إلى ما هو متوفر أو متاح من المخزون المتبقي من الإنتاج الجاهز في نهاية الفترة وفي بداية الفترة.

3ـ السقف الزمني للإنتاج: تقسم الموازنة التقديرية للإنتاج إلى خطط شهرية أو فصيلة أو نصف سنوية، حسب طبيعة العمل والإنتاج بالمنشأة، حيث تؤخذ بعين الاعتبار عدة عوامل أهمها ما يلي:

* طبيعة الطلب على المنتوج الجاهز في الأسواق الداخلية والخارجية؛
* طبيعة تجهيز المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج الأخرى.

4ـ الطاقة الإنتاجية: إن الطاقة الإنتاجية تفرض قيدا واحدا أعلى على موازنة الإنتاج أي الوحدات المنتجة، خاصة إذا كانت الوحدة تعمل بكامل طاقتها:[[62]](#footnote-63)

**المطلب الثالث: الرقابة على الانحرافات في موازنة الإنتاج وتحليلها**

تعود أسباب الانحراف في موازنة الإنتاج إلى:

* انحراف عوامل الإنتاج، والناتج عن عدم التحكم في عملية الإنتاج (البيئة، المخزون).
* انحراف المادة الأولية، والناتج عن عدم الفاعلية في استغلال الموارد.
* انحراف الأجور.
* عدم التوافق بين الأهداف والوسائل.
* انحراف الزمن.

ويمكن إظهار آثار الأسباب وفق مخطط ايشكاوا (الشكل رقم 03):

**شكل رقم(03): مخطط إيشكاوا**

المخزون

عدم النجاعة في الإنتاج

عدم الملائمة بين الأهداف والنتائج

الانحراف

عدم التحكم في الموارد

البيئة

**المصدر:** شدري معمر سعاد، محاضرات في مراقبة التسيير، مطبوعة جامعية، تخصص العلوم المالية والمحاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2018-2019، ص 8.

يحتاج مسؤول وحدة الإنتاج عند شروعه في وضع موازنته إلى: تقدير المخزونات الموجودة، إضافة لتقدير النشاط الأدنى الضروري لضمان مبيعات الفترة المغطاة بواسطة موازنة المبيعات، ولذك فأي خلل ، سينتج عنه انحرافات في موازنة الإنتاج. وسنحاول توضيحها فيما يلي:[[63]](#footnote-64)

**أولا: انحراف المواد الأولية**

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

* المواد الأولية المباشرة: هي جميع المواد التي تكون جزءا رئيسا من المنتجات تامة الصنع وتمثل جزءا رئيسيا من تكاليف الإنتاج، وتتغير طرديا مع حجم الإنتاج.
* المواد الأولية الغير مباشرة: هي المواد واللوازم التي تساعد في عملية التصنيع ولكنها لا تظهر في المنتج النهائي، وهذه المواد لا يمكن اعتبارها ضمن موازنة المواد الأولية المستهلكة بل يتم إدراجها ضمن الموازنة الصناعية غير مباشرة .

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

الوحدات الواجب شراؤها =الكميات التقديرية اللازمة من المواد الأولية اللازمة للإنتاج + مخزون أخر المدة – مخزون أول مدة.

1ـ تقدير كميات المواد اللازمة للإنتاج : لغرض تقدير الكميات من المواد الأولية اللازمة للإنتاج، يفترض أولا تحديد مقدار الكمية اللازمة من كل مادة أولية لغرض إنتاج وحدة واحدة من المنتوج تام الصنع، والخطوة الثانية هي حساب كمية المواد الكلية اللازمة للإنتاج على ضوء عدد الوحدات التي يجب إنتاجها طبقا للتقديرات الواردة بموازنة الإنتاج.

2ـ تقدير الأسعار للمواد الأولية: تتبع وتقييم المخزون والمواد الأولية والمنتجات تامة الصنع، على أساس سعر معياري إذا كانت أسعار السوق مستقرة، أما إذا كانت السوق غير مستقرة وتتميز بتقلبات عشوائية فالانتفاع بالأسعار المعيارية غير ممكن ولكن التقييم يتم على أساس آخر الأسعار المعروفة. "

3ـ تحليل انحرافات موازنة المواد الأولية: لإيجاد انحراف المواد الأولية المقدرة والمواد الأولية الفعلية يجب إيجاد الفرق التالي :

الانحراف = المواد الأولية المقدرة – المواد الأولية الفعلية

إذا كان الناتج موجبا فان ذلك لصالح المؤسس، ويفسر بأن المؤسسة أنتجت الكمية المقدرة من الإنتاج بكمية مواد أولية أقل من كمية المواد الأولية المقدر، وبالتالي تخفيض مصاريف المواد الأولية، وقد يكون سببه انخفاض أسعار المواد الأولية.

أما إذا كان الناتج سالبا فإن ذلك يفسر ب:

* أن الكمية المقدرة لم تكن كافية للإنتاج المقدر، وهذا بحد ذاته يعيب عملية التقدير التي قام بها الفريق القائم بعملية التقدير، وقد يتسبب ذلك في مصاريف إضافية لشراء مواد أولية إضافية للحصول على كمية الإنتاج المقدر ويؤدي ذلك إلى تخفيض الربح المقدر.
* تلف جزء من المواد الأولية مما يستدعي هذا إلى وجوب مراقبة تسيير المخزون وآلية حفظه.

كما يفسر أيضا ب:

* استخدام مواد أولية رديئة أو غير مطابقة للمواصفات.
* عدم واقعية معيار الكمية المحددة مقدما.
* تغير الأسعار الفعلية للمواد عن الأسعار المعيارية نتيجة ظروف اقتصادية معينة .
* الشراء بكميات غير اقتصادية.
* الوقت المتاح من العمل المباشر.
* تغير الأسعار الفعلية للمواد عن الأسعار المعيارية نتيجة ظروف اقتصادية معينة .
* الشراء بكميات غير اقتصادية.

**ثانيا انحراف اليد العاملة**

تهدف هذه الموازنة إلى استقرار العمالة والاستخدام الأمثل للعاملين كما تتضمن تخطيط الأجور بشكل يسمح بتخفيضها إلى أدنى المستويات، والموازنة الجيدة هي التي تحقق التفاعل بين أهداف العاملين وهدف تخفيض التكلفة.

لإعداد هذه الموازنة يجب معرفة العناصر التالية :

* برنامج الإنتاج التقديري.
* الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج.
* الوقت المتاح من العمل المباشر .
* معدل الأجر الواجب دفعه للعامل.

1ـ تقدير الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج: لتقدير ساعات العمل المباشرة اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج التقديري، لابد أولا من تحديد الوقت اللازم لإنتاج وحدة واحدة، ثم بعد ذلك تطبيقه على برنامج الإنتاج. وهذا يحتاج إلى أشخاص ذوي خبرة واختصاص في مجالات الهندسة الصناعية.

2ـ تقدير معدل الأجر:يتضمن معدل الأجر صافي المبلغ المدفوع للعامل إضافة إلى كافة النفقات والمصاريف كمساهمة المؤسسة في صندوق الضمان والضمان الصحي وإجازات الممنوحة التي ينص عليها القانون، الامتيازات الأخرى والمكافآت التي تمنح للعامل سواء كانت نقدية أو مادية.

إن الأجرة المعيارية للساعة تعتبر الأساس في وضع تقديرات الأجور، والتي على أساسها يتم تقدير الأجور، حيث يتم ترجيح الأجرة المعيارية للساعة لفئة عمال معينة بعدد الساعات اللازمة لإنتاج وحدة واحدة، بعد ذلك ترجح النتيجة بعدد الوحدات المقدر إنتاجها من منتوج معين، فنحصل على تكلفة الأجر خلال فترة الموازنة لفئة عمال معينة ومنتوج معين .

3ـ تحليل انحرافات موازنة اليد العاملة: لإيجاد انحراف موازنة اليد العاملة نتبع العلاقة التالية:

الانحراف = مصاريف اليد العاملة المقدرة – مصاريف اليد العاملة الفعلية.

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

إذا كان الناتج سالبا فان ذلك يفسر ب:

* عطل في الآلات وبالتالي يؤدي إلى ضياع الوقت.
* عدم تموين الورشات بالمواد في الوقت المحدد.
* ترفع الأجور من طرف الإدارة العامة أو من طرف الدولة في المؤسسات التابعة للدولة.
* تشغيل عمال للقيام بأعمال غير مؤهلين فيها.
* سوء عملية التقدير من قبل الفريق القائم.
* انخفاض كفاءة العمال عن المعدل العادي وذلك بسبب سوء نظام الحوافز.

**ثالثا: انحراف المصاريف غير المباشرة**

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

لإعداد هذه الموازنة يجب تحديد ما يلي:

* النشاط الضروري لتحقيق برنامج الإنتاج معبرا عنه بوحدات العمل.
* المصاريف الصناعية غير المباشرة التقديرية لوحدة العمل.

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

عند تقدير هذه المصاريف يمكن الاستعانة بالسجلات المحاسبية ونتائج السنوات الماضية لغرض تحديد الاتجاه العام لهذه المصاريف. غير أنه من الخطأ الاعتماد على وضع التنبؤات على أساس زيادة أرقام المصاريف الخاصة بالسنوات الماضية بنسبة ثابتة، بل يجب العناية بتفاصيل هذه المصاريف وتحليلها وفقا للأقسام التي تحققت فيها.

كما يجب عدم نسيان التغيرات المتوقعة لهذه المصاريف في المستقبل عند التقدير وتشمل هذه التغيرات :

* ارتفاع أو انخفاض قسط الاهتلاك بسبب شراء أو بيع بعض الآلات والمعدات.
* تغير عدد ساعات العمل.
* توظيف أو تسريح لعدد من العمال.

2ـ تحليل انحرافات موازنة المصاريف الغير مباشرة **:** لإيجاد الانحراف نستخدم العلاقة الموالية:

الفرق = قيمة المصاريف الغير مباشرة المقدرة – قيمة المصاريف الغير مباشرة الفعلية.

إذا كان الناتج موجبا فان ذلك يفسر بان المؤسسة استطاعت أن تنتج الكمية المقدرة بمصاريف أقل من قيمة المصاريف المقدر، وهذا يؤدي إلى تخفيض نسبة التكاليف.

إذا كان الناتج سالبا فان ذلك يفسر ب :

* تغير الأسعار الفعلية عن الأسعار المقدرة نتيجة ظروف اقتصادية.
* عملية التقدير لم تعد بصفة دقيقة.
* ارتفاع قيمة بعض المصاريف.

**رابعا: تحليل انحراف التكاليف الإضافية**

رقابة التكاليف الإضافية أكثر صعوبة من رقابة التكاليف المباشرة من مواد وأجور، وذلك لأن علاقة الإضافية غير مباشرة مع المنتجات وخاصة الثابت منها، لذلك يجب التفريق بين شقي التكاليف الثابت منها والمتغير، حيث تتم الرقابة على الجزء المتغير باستخدام الموازنة المرنة ومعدلات التحميل.

حيث هناك ثلاثة أنواع لانحراف التكاليف الإضافية وهي:

1ـ الانحراف عن الميزانية (الميزانية المرنة): هي الميزانية التي تتناسب مع تغيرات حجم النشاط، ولإعداد الموازنة المرنة واحتساب معدلات التحميل يجب استخدام مقياس لحجم النشاط (كساعات العمل)، ترتبط به تكلفة الوحدة المتغيرة الإضافية بعلاقة مباشرة معه، وأيضا يرتبط هذا النشاط بعلاقة مباشرة مع حجم الإنتاج.

أما التكاليف الإضافية الثابتة فلا توجد لها علاقة مباشرة مع حجم الإنتاج، لذلك يتم الرقابة عليها من خلال التخطيط لها باستخدام الموازنة الثابتة.

لإعداد معدل التحميل يجب أن يتم تقدير التكاليف الإضافية المتوقعة، وهذا يستوجب تبويب عناصر التكاليف الإضافية إلى ثابتة ومتغيرة، وأخرى شبه متغيرة تحلل بطرق فصل التكاليف إلى شقيها.

وبناء على مستوى النشاط المتوقع المقاس بساعات عمل مثلا، يتم تقدير التكاليف المتغيرة، ومن ثم تضاف التكاليف الثابتة والتي يتم تقديرها حسب مستوى الطاقة العادية التي تمثل %100.

معدل تحميل = إجمالي التكاليف الإضافية المتوقعة + حجم | النشاط المتوقع.

ولأن هذا المعدل سيكون محدد على أساس مستوى واحد للنشاط، ومن ثم صعوبة المقارنة في حال اختلف النشاط المخطط على المقدر، لذلك يتم اللجوء إلى ما يسمى الموازنة المرنة، والتي يتم إعدادها على أساس عدة مستويات، منها مستوى النشاط الفعلي كي يتم مقارنة التكلفة الفعلية مع تكلفة النشاط المعياري المطلوب للإنتاج الفعلي.

فالموازنات المرنة تعد على أساس تعدد الأسعار، بينما الموازنات المتغيرة فتعد على أساس عدة مستويات من النشاط. ويمكن أن نعبر بالموازنة المرنة على النوعين من الموازنات: المرنة والمتغيرة ويعتبر هذا النوع من الموازنات أداة فعالة لتقييم الأداء

لذا فإنه يمكن استخدام أسلوب تحليل الانحدار كأساس لإعداد الميزانيات المرنة فمثلا يمكن أن تعبر المبيعات عن المتغير المستقل و يترتب على التغيرات في المبيعات تغيرات مقابلة في إجمالي المصاريف .[[64]](#footnote-65)

انحراف الميزانية = تكاليف حقيقية - ميزانية النشاط الحقيقي

2ـ انحراف النشاط: هو عبارة عن مجموعة العمليات، والتي بدورها عبارة عن نشاط.

انحراف النشاط = ميزانية النشاط الحقيقي – تكاليف المعيارية للنشاط الحقيقي.

3ـ انحراف المردودية:

انحراف المردودية = التكاليف المعيارية للنشاط الحقيقي – تكاليف النشاط المعياري المناسب للإنتاج الحقيقي.

بعد إعداد الانحراف يقوم المسير بإعداد موازنة الإنتاج وفق الجدول رقم 04:

**الجدول رقم (04): موازنة الإنتاج**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **المنتوج** | **المخزون الأصلي** | **استغلال** | **مبيعات** | **مخزون نهائي** |
| **A**  **B**  **C** |  |  |  |  |

**المصدر:** خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 22.

تقوم دالة الهدف بالبحث عن تعظيم الربح أو تدنية التكاليف، فهي تعمل على تحفيز الأفراد من تحقيق الأهداف (هدف المراقبة لتحقيق الأداء الناضج الاقتصادي) ومنه :

أداء ناضج = الفعالية + الفاعلية

**خلاصة الفصل الثاني**

تعد الموازنة التقديرية للإنتاج إحدى موازنات البرامج في المؤسسة فهي تقوم على تقدير الكمية المنتجة بناء على حجم المبيعات المقدرة، وتعد الأساس لمختلف الموازنات الأخرى فعلى أساس الكمية المقدر إنتاجها يتم تقدير باقي الموازنات الفرعية.

يجب أن يعتمد إنشاء الموازنة التقديرية للإنتاج على سيناريو واقعي، فكلما تمسكنا بواقع السوق والوضع، قل خطر وجود تناقضات بين الأهداف المحددة والنتائج التي تم تحقيقها. هذه الموازنة ليست مجرد أرقام متتالية وحسابات ثقيلة، بل يجب أن تؤدي إلى عمل حقيقي للتفكير في سياسة التطوير والتحسين. بالإضافة إلى ذلك فإن المعلومات التي يتم جمعها من خلال تحليل الثغرات ستسمح للشركة بالتحكم في نشاطها واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

**الفصل الثالث**

**دراسة حالة الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء**

**تمهيد**

بعد التطرق إلى الجانب النظري في الفصلين السابقين إلى ترشيد النفقات ومراقبة التسيير إضافة للتطرق إلى إحدى أهم أدواته والتي تتمثل في الموازنة التقديرية بشكل عام والموازنة التقديرية للإنتاج بشكل خاص. جاء هذا الفصل كتكملة للدراسة النظرية حول الموضوع وصبها في الواقع التطبيقي من خلال دراسة ميدانية. ووقع الاختيار على إحدى المؤسسات الجزائرية، والتي لها مكانة أساسية، ألا وهي شركة سونلغاز، وحدة إنتاج الكهرباء، رأس جنات 2. سيتم في هذا الفصل التعرف عليها وعلى الموازنة التقديرية للإنتاج في المؤسسة.

**المبحث الأول: تقديم مجمع سونلغاز ومؤسسة إنتاج الكهرباء راس جنات 2**

سنتطرق في هذا المبحث إلى تقديم لمحة عن تاريخ مجمع سونلغاز، ومؤسسة إنتاج الكهرباء، ثم الوحدة المستقبلة لدراستنا والتي كانت مؤسسة إنتاج الكهرباء، رأس جنات 2**.**

**المطلب الأول: معلومات خاصة بمجمع سونلغاز**

تمثل مؤسسة سونلغاز أحد أهم المؤسسات الاقتصادية الوطنية الحيوية، سواء على مستوى الأفراد أو على مستوى المؤسسات ككل، نظرا لدورها الهام على المستوى الاقتصادي، حيث تعمل هذه المؤسسة على إنتاج الكهرباء، ونقلها وتوزيعها في الجزائر، وكذلك نقل وتوزيع الغاز الطبيعي.

**أولا: تعريف مجمع سونلغاز**

يعود إنشاء مؤسسة سونلغاز إلى سنة 1947 تحت تسمية " كهرباء وغاز الجزائر **"** من طرف الإدارة الاستعمارية , واستمرت على هذا الحال بعد الاستقلال بموجب قانون 21 ديسمبر 1962 القاضي باستمرار القانون الفرنسي , لكن في 28 جويلية 1969 وبموجب قانون 69-59 عوضت الشركة الفرنسية بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز سونلغاز , وفي سنة 1991 ومع تغير الجزائر لوجهتها الاقتصادية قضى المرسوم 91-45 بتحويل الطبيعة القانونية للمؤسسة وهذا ما حدث فعلا سنة 1995 بموجب المرسوم 95- 250 لتصبح سونلغاز مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري.

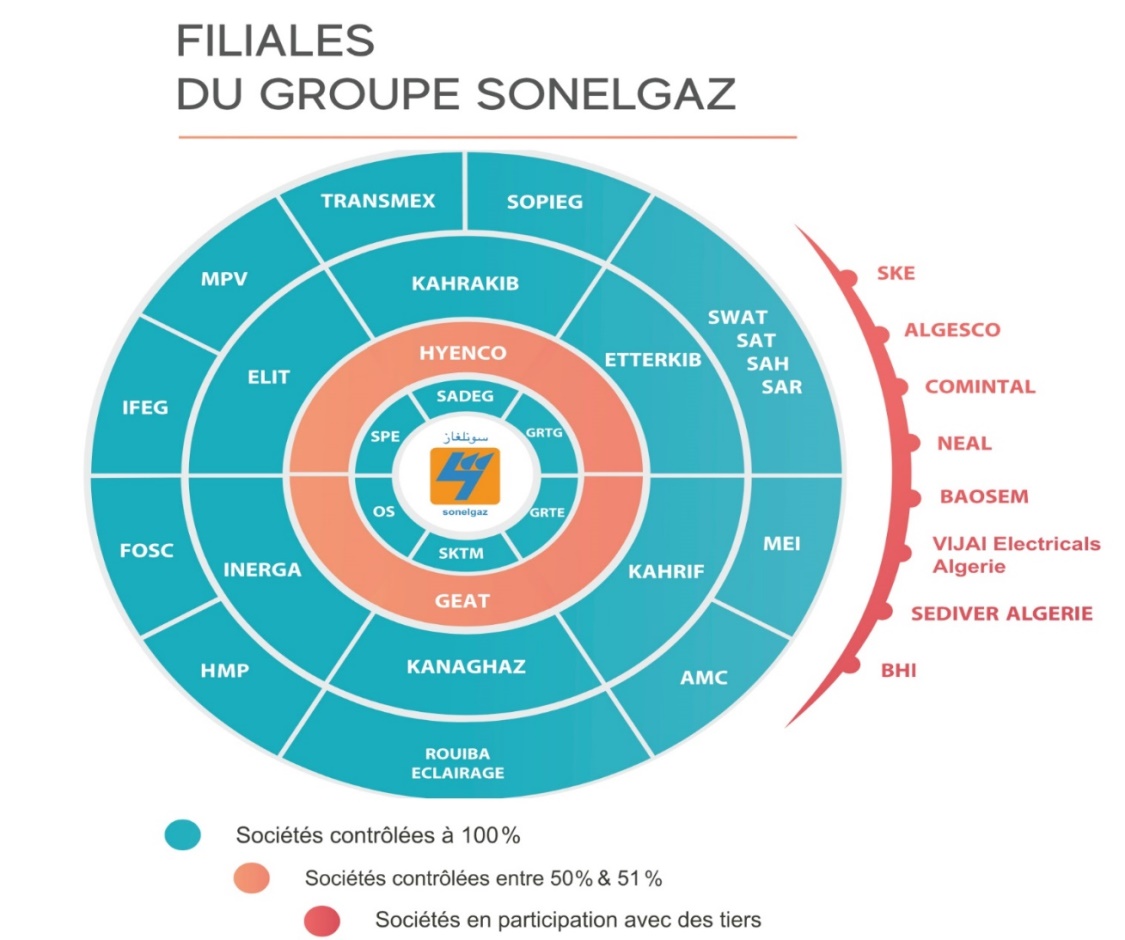
ولكنها لم تبقى على هذا الشكل فمع صدور المرسوم الرئاسي 02-195 المؤرخ في 01 جوان 2002 أخذت الشركة وجه العالمية الحديثة، أي شركة ذات أسهم (SPA) لها استقلالية تجارية تامة، حيث تتوفر على رأس مال يقدر ب 150 مليار دينار موزع على 150 ألف سهم قيمة كل سهم مليون دينار. **[[65]](#footnote-66)**

ومن أهم الفروع التابعة للمؤسسة الأم نجد:

* شركة إنتاج الكهرباء SPE.
* شركة نقل وتسيير الكهرباء.
* شركة نقل وتسيير الغاز.
* شركة توزيع الكهرباء والغاز.

وتتألف مجموعة سونلغاز حاليا من 16 شركة تديرها الشركة القابضة مباشرة، و18 شركة مساهمة مع كيانات المجموعة، و10 شركات مساهمة مع أطراف ثالثة.

والشكل رقم 04 يوضح مختلف فروع المؤسسة الأم.

**الشكل رقم (04) : مخطط لفروع شركة سونلغاز**

**المصدر:** موقع مجمع سونلغاز على الإنترنت ا<https://www.sonelgaz.dz/fr/category/qui-sommes-nous>، اطلع عليه يوم 27/05/2022، سا 15:50.

**ثانيا: مهام مجمع سونلغاز**

تتمثل المهام الخاصة بمجمع سونلغاز في :

* تطبيق سياسة الاستثمار العامة ووضع السياسات المالية.
* إعداد الإستراتيجيات وقيادة المجمع.
* تسويق الطاقة الكهربائية.
* تنمية الموارد البشرية.
* تطوير وسائل الإنتاج .
* تنسيق الأنشطة مع شُعب الإنتاج.

ولعبت دائما دورا رئيسيا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلد. وتتناسب مساهمتها في تحقيق سياسة الطاقة الوطنية مع البرامج الهامة التي تنفذ في مجال كهربة الريف وتوزيع الغاز، وقد مكن ذلك من رفع معدل التغطية بالكهرباء إلى 99.4 في المائة ومعدل الغاز إلى 62 في المائة.

**ثالثا: الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز**

**الشكل رقم (05) : الهيكل التنظيمي لمجمع سونلغاز**

**المدير العام**

**مديرية البحث والتطوير**

**ممثلي الإدارة**

**الفروع والمساهمين**

**السكرتارية العامة**

**مديرية المراقبة**

**مديرية المالية**

**المديرية العامة للتطوير ومديري الأنظمة**

**مديرية الموارد البشرية**

**فرع التوزيع شرق**

**فرع التوزيع الجزائر**

**فرع التوزيع غرب**

**فرع التوزيع وسط**

**فرع توزيع الكهرباء والغاز**

**SD**

**فرع الإنتاج**

**SPE**

**فرع نقل الغاز**

**GRTG**

**فرع نقل الكهرباء**

**GRTE**

**مصدر:** وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

**المطلب الثاني: شركة إنتاج الكهرباء**

شركة إنتاج الكهرباء (SPE) عبارة عن فرع تابع لمجمع سونلغاز بحيث تتضمن كل الوحدات الإنتاجية للكهرباء الموجودة عبر الوطن فهي تمثل المسير المركزي والآمر الناهي لهذه الأخيرة.

**أولا: مهامها**

* إنتاج الكهرباء اعتمادا على موارد مائية مع توفير الأمن والحماية للبيئة والمصداقية.
* مراقبة الوحدات الإنتاجية التابعة لها من أجل تحسين عملية سيرورة الإنتاج وتكون المراقبة على التقنيات المستعملة، الكميات المنتجة، السعر المطروح.
* تسيير المشاكل ومحاولة الفصل فيها.
* إبراز استراتيجيات المجمع من أجل تعديل الفروق والسياسات المالية لتفادي الوقوع في الأخطاء.
* تلبية متطلبات الوحدات التابعة لها .

وعلى غرار كل المؤسسات تسعى الشركة إلى تحقيق الهدف الذي أنشئت من أجله وهو توفير متطلبات المستهلك من الكهرباء بإنتاج الكمية اللازمة لذلك مع محاولة الدفع بعجلة الاقتصاد في البلاد والتطوير المستمر في مجال نشاطها .

**ثانيا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنتاج الكهرباء**

حتى يتسنى لسونلغاز تلبية الحاجيات في الظروف الملائمة وتعظيم المنفعة في أحسن الظروف، قام مجمع سونلغاز بتبني أنواع معينة من الهياكل التنظيمية، يمكننا إبراز إحداها من خلال الشكل رقم 06.

**المديرية العامة**

**الاتصال**

**القانون**

**السكرتارية**

**التخطيط**

**الأمن والوقاية**

**تقييم الإنتاج**

**نظام الإعلام**

**المالية والمحاسبة**

**الموارد البشرية**

**الشكل رقم (06) : هيكل تنظيمي لمؤسسة إنتاج الكهرباء**

**المصدر:** وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

**المطلب الثالث: محطة إنتاج الكهرباء رأس جنات 2**

تعتبر محطة توليد الكهرباء، رأس جنات 2، من أهم محطات توليد الكهرباء على المستوى الوطني، سواء من ناحية الإنتاج أو ناحية التطور التكنولوجي لأجهزتها الإنتاجية.

**أولا: تعريف محطة رأس جنات 2**

تعد مؤسسة إنتاج الكهرباء وحدة كاب جنات جزءا حيويا في تغذية الشبكة الوطنية بالكهرباء، وهي واحدة من أصل 14 محطة على التراب الوطني كلها تابعة للشركة الوطنية للكهرباء والغاز سونلغاز.[[66]](#footnote-67)

من أجل تلبية الطلب المتزايد على الكهرباء في الجزائر، أطلقت الشركة في عام 2012 مشروعاً عملاقاً يتألف من إنشاء محطات لتوليد الطاقة تعمل بدورة مشتركة cc centrales électriques en cycle combiné، تشتغل حاليا في كل من سطيف، ورأس جنات 2. وتبلغ الطاقة الإجمالية 4000 ميغاواط،

هذا المشروع الحيوي تم بالتعاون مع الشركاء الكوريين DAEWOO مما جعل بناء هذا المصنع ممكنا مع تقنيات متطورة وجودة عالمية، تتكون محطة توليد الكهرباء من ثلاث توربينات تعمل في دورة مشتركة. وصلت الشركة لنسبة %90 من جاهزيتها ومع ذلك فهي تقدم %100 من نسبة الإنتاج المتفق عليها.[[67]](#footnote-68)

إن محطة توليد الطاقة بالدورة المركبة RAS DJINET 2هي من تكنولوجيا جديدة، تتكون من 3 مركبات ( توربينة غازTG + توربينة بخارTV + منوبة Alternateur ) تعمل بالمعايير الحديثة، من حيث كفاءة الطاقة واحترام البيئة بقوة 1131,1 ميغاواط، مما يسمح بما يلي:

* خفض استهلاك الغاز والوقود.
* خفض انبعاثات الغازات المسببة للانحباس الحراري العالمي (CO2 وأكسيد النيتروجين NOX ).

إن محطة رأس جنات 2 لتوليد الكهرباء، لها 130 عامل بمختلف القطاعات، تقع في بلدية كاب جنات بولاية بومرداس.

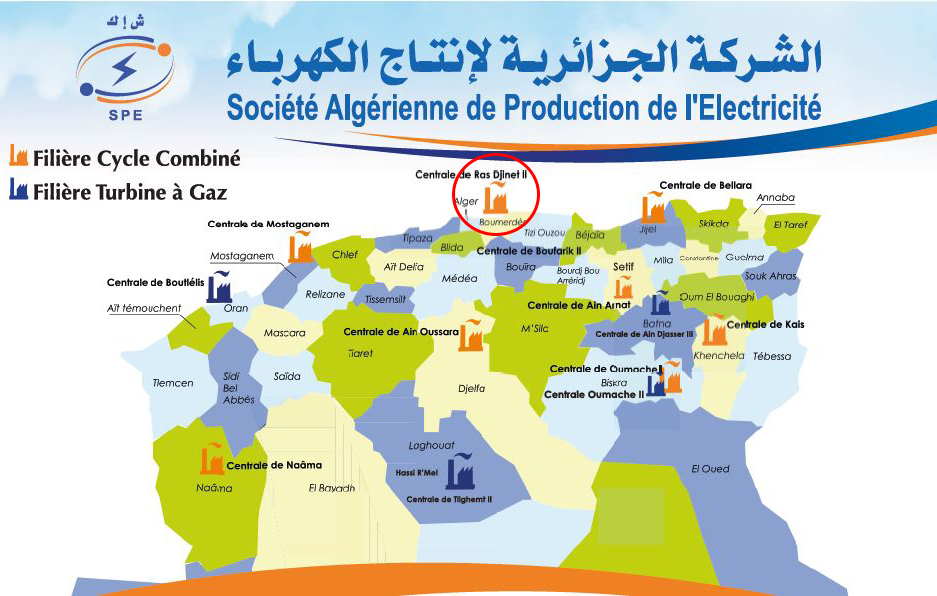
الجدول رقم (05)**:** البطاقة التقنية لمحطة رأس جنات 2

|  |  |
| --- | --- |
| مالك المشروع | SPE S.p.a[[68]](#footnote-69) |
| مالك المتعاقدين | CEEG S.p.a [[69]](#footnote-70) |
| المشروع | Centrale de production d’électricité CC [[70]](#footnote-71) |
| الطاقة الإنتاجية | 1131,1 ميغاواط |
| التركيبة | 3 أجزاء ذات دورة مشتركة ( TG + TV + Alternateur ) |
| الاستهلاك | الغاز الطبيعي ( أساسي ) الوقود ( احتياطي ) |
| المساحة | 18 هكتار . |
| الشركة المنشأة | شركة DAEWOO E&C[[71]](#footnote-72) من كوريا الجنوبية. |
| المكلف الهندسة المدنية | [[72]](#footnote-73) INERGA S.p.a |
| المكلف بالتركيب | ETTERKIB S.p.a [[73]](#footnote-74) |
| موقع المشروع | 29 كلم شرق مقر ولاية بومرداس . |

**المصدر:** وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

**ثانيا: خريطة للموقع الجغرافي للمؤسسة.**

لشركة إنتاج الكهرباء أكثر من 14 محطة موزعة على التراب الوطني. والشكل رقم 07 يبين مواقع إنتاج الكهرباء لبعض منها إضافة للمؤسسة محل الدراسة رأس جنات 2.



**شكل رقم (07): موقع محطة إنتاج الكهرباء رأس جنات 2**

**المصدر**: موقع مؤسسة إنتاج الكهرباء . www.spe.dz/index.php/ar/organisation

**شكل رقم (08) : خريطة توضح محيط المستغل لنشاط المؤسسة**

**المصدر:** وثائق مقدمة من طرف المؤسسة



**الشكل رقم (09): مجمعات الإنتاج على محطة رأس جنات 2**

**المصدر:** وثائق مقدمة من طرف المؤسسة



**ثالثا: مهام المحطة**

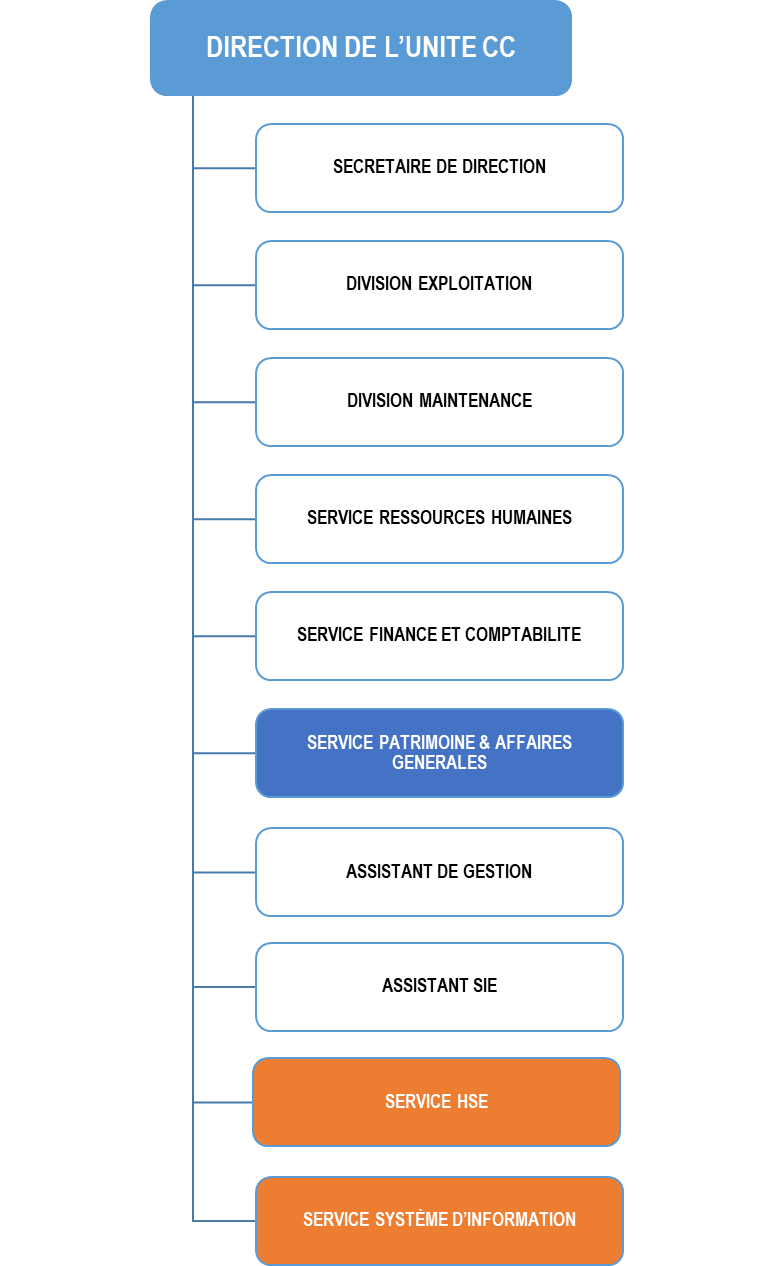
تتمثل مهامها في:

* إنتاج الطاقة الكهربائية بأحسن الأنواع وهذا لتلبية احتياجات الشبكة الوطنية.
* متابعة ومراقبة سير الأشغال في أحسن الظروف التقنية.
* تصليح وصيانة أجهزة الإنتاج.
* ضمان معدل نشاط يقدر ب% 96.

**رابعا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة**

يوضح الشكل رقم 10 الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنتاج الكهرباْء راس جنات 2.

**المصدر**: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة



**الشكل رقم (10) : الهيكل التنظيمي لمؤسسة إنتاج الكهرباْء راس جنات 2**

لاحظنا من الشكل رقم (10) أنه بوجود مساعد التسيير والرقابة في الهيكل التنظيمي مباشرة بعد مدير الوحدة، يمنح لمراقبة التسيير السلطة الكافية للتدخل بشكل أكثر إيجابية والمساعدة في اتخاذ القرارات وتقديم النصح على هذا المستوى.

**خامسا: مهام بعض المصالح بوحدة إنتاج الكهرباء رأس جنات 2**

كل قسم وفرع في المؤسسة له دور محدد وهام بحيث يساهم الكل في نجاعة المؤسسة وتحقيق أهدافها المسطرة.

1. مدير الوحدة Directeur de L’unité وتتمثل مهامه في :

* السهر على توفير أفضل وسائل الإنتاج التي بواسطتها يمكن تحقيق أهداف الشركة.
* اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.
* مراقبة وسائل الإنتاج الموجودة.
* الموافقة والمصادقة على جميع عقود التسيير الإداري والمالي للمؤسسة.

1. قسم الاستغلال Division Exploitation مهامه الأساسية هي :

* سهر على استمرارية وجودة الخدمة.
* ضمان السير الحسن للعمل بتوفير وسائل الإنتاج اللازمة.
* اتخاذ الإجراءات اللازمة لتجنب الحوادث.

1. مصلحة الموارد البشرية Service ressources Humaines يمكن حصر مهامها في :

* إعداد أجور العمال.
* إعداد استراتيجية تطوير الموارد البشرية.
* تكوين العمال سواء كان في الخارج أو الداخل لزيادة كفاءتهم.
* اتباع أنظمة التحفيز وتسليط العقوبات في العمل.
* توظيف العمال الجدد داخل المؤسسة وكذا المتربصين.

1. شعبة المالية والمحاسبة Services Finance et Comptabilité والتي تقوم بـ :

* التسيير المالي للمشتريات وأجور العمال.
* تحليل أسعار العائد.
* تسيير الخزينة.

1. مساعد التسيير Assistant de Gestion ودوره:

* التنسيق بين مختلف الأقسام.
* إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة.
* الرقابة على الإنتاج واكتشاف الانحرافات وتحليلها.
* متابعة الاستثمارات.

**المبحث الثاني: دراسة تأثير الموازنة التقديرية للإنتاج على ترشيد النفقات في المؤسسة**

إن ازدياد متطلبات الزبائن من حيث الجودة، جعل المؤسسة تتخذ إجراءات رقابية تتضمن تحديد المهام، وتوقيت القيام بها، وكذلك تحديد الضوابط الرقابية التي تعتبر الموازنات من أهمها.

**المطلب الأول: أسس تقدير برنامج الإنتاج في المؤسسة**

تعبر الموازنة التقديرية للإنتاج عن نشاط المؤسسة المستقبلي في شكل تقديرات، أين يتم إعداد برنامج العمل من طرف المسيرين والذي يضم هدف رئيسي مجزأ إلى مجموعة أهداف فرعية، في شكل خطط محددة من حيث الزمن والمورد. تعتمد المؤسسة على مقارنة مستوى تحقيق الأداء بمقارنة ما تم تسطيره مع ما تم الوصول إليه خلال الفترة المحددة، أي مقارنة النشاط الحقيقي بالتقديري ومن ثم حساب مختلف الانحرافات ومحاولة تصحيحها.

الموازنة التقديرية تساعد على تسطير الأهداف، وهذه الأهداف يتم إرسالها من قبل المديرية المكلفة بالناحية، تسمى ب Contrat des Gestions،وهي تحتوي على جميع الأهداف التي يجب تحقيقها كعدد إيصالات الكهرباء والغاز في السنة، عدد انقطاعات الكهرباء في اليوم أو في الأسبوع....مع المبالغ الخاصة بكل عملية ونفقات كل قسم ومصلحة.

وتعد المؤسسة تقديرات الإنتاج على أساس:

* التنبؤ.
* مستوى الإنتاج للعام N-1.
* الأهداف التي حددتها الإدارة العامة.
* الطلب.

**المطلب الثاني: الموازنة التقديرية للإنتاج لمؤسسة سونلغاز**

تعد المؤسسة مجموعة من الموازنات لكن نحن هنا سنتناول الموازنة التقديرية للإنتاج لسنوات 2019-2021.

**أولا: عرض الموازنة التقديرية للإنتاج لمؤسسة سونلغاز**

الجدول رقم 06 يوضح موازنة الإنتاج لمؤسسة سونلغاز.

**جدول رقم (06): الموازنة التقديرية للإنتاج لسنوات 2019-2021**

الوحدة: Gwh

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | التقديري | الفعلي |
| 2019 | 4460 | 3804,39 |
| 2020 | 3664 | 4475,79 |
| 2021 | 4753 | 4091,07 |

**المصدر:** بتصرف من الملحق 1.

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (06):

أـ ـبالنسبة لسنة 2019: الطاقة التراكمية المنتجة 3804,39 Gwhمقارنة بالهدف السنوي البالغ GWh 4460، أي بمعدل إنجاز85%،أي أن الإنتاج الفعلي أقل من التقديري ما يعني أن المؤسسة لم تبلغ الهدف السنوي.

ب ـ بالنسبة لسنة 2020: تحقيق إنتاج ب: 4475,79 Gwh مقارنة بالهدف السنوي البالغ 3664 Gwh أي تحقيق إنتاج أكبر من المتوقع.

ج ـ بالنسبة لسنة 2021: الطاقة التراكمية المنتجة 4091,07 GWh مقارنة بالهدف السنوي البالغ GWh 4753، أي بمعدل إنجاز86.1 %، وتدهور بنسبة % 8.59 مقارنة بعام 2020.

بشكل عام ومن خلال المعطيات نرى أن إنتاج الوحدة متذبذب، وتقديراتها غير دقيقة ولا تعكس إنتاجها الحقيقي، وهذا راجع لإستمرار توقف المجموعات، ما يعيق السير الدقيق للإنتاج.

لدينا الشكل (11) الذي يظهر إنتاج الطاقة، ويضم الإنتاج الفعلي والتقديري لسنوات "2019-2021"

**شكل رقم (11): تطور إنتاج الطاقة.**

**المصدر:** بتصرف من الملحق 1

من خلال الشكل رقم (11) نلاحظ عدم تطابق قيم الإنتاج التقديرية مع القيم الفعلية، ففي سنتي 2019 و2021 فاقت التقديرات الإنتاج الفعلي، عكس 2020 الذي كان إنتاجها أكبر من المتوقع.

**الجدول رقم (07): يبين قيمة الإستهلاكات 2019-2021**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 2021 | 2020 | 2019 |  |
| 7152.21 | 7678.060 | 6908.980 | إستهلاك الغاز (Mth) |
| 1.37 | 96.810 | 57.520 | إستهلاك الوقود(Mth) |
| 1.749 | 1.737 | 1.831 | قياس الإستهلاك المحدد (Th/Kwh) |
| 1.613 | 1.615 | 1.640 | متوسط إستهلاك الوقود المحدد للإختبار (Th/Kwh |

**المصدر:** بتصرف من الملحق رقم 2

يتبين لنا من خلال الجدول رقم (07) ما يلي:

أـ بالنسبة لاستهلاك الغاز: تزايد نسبة استهلاكه في سنة 2020 مقارنة بالسنة التي قبلها، وانخفاضه في سنة 2021، مما سبق يتضح لنا أن استهلاك الغاز يرتفع بتزايد الإنتاج، ويتراجع بانخفاضه.

ب ـ بالنسبة لاستهلاك الوقود: ارتفاع الوقود المستهلك في سنة 2020 بالنسبة لسنة 2019، غير أنه شهد انخفاضا كبيرا في سنة 2021، نستطيع القول أن هناك علاقة بين الإنتاج والاستهلاك فبزيادة الإنتاج يرتفع استهلاك الوقود والعكس. نفس الشيء بالنسبة للاستهلاك المحدد.

ج ـ بالنسبة لاستهلاك الوقود المحدد للاختبار: نلاحظ انخفاض قيمته سنة عن سنة، ومن نلاحظ أنه لا يتبع مستوى الإنتاج، فقد واصل الانخفاض رغم تزايد مستوى الإنتاج.

نستنتج من خلال ما سبق أن زيادة مستوى الإنتاج يترتب عليه ارتفاع إستهلاك الغاز والوقود وغيرهم، والعكس

**ثانيا: تحليل انحراف موازنة الإنتاج**

من أجل تحليل انحراف الإنتاج فقد اعتمدنا على موازنة الإنتاج لسنوات 2019،2020،2021 لهذا الفرع. حيث يمكن حساب هذه الانحرافات بالإعتماد على العلاقة التالية:

الانحراف = المبلغ الفعلي – المبلغ التقديري

كما يمكن حساب نسبة الانحراف كما يلي:

نسبة الانحراف = قيمة الانحراف /المبلغ التقديري \* 100

وهذا ما سنوضحه في الجدول الموالي:

**جدول رقم (08):** **انحراف الإنتاج لسنوات 2019-2021**

الوحدة:Gwh

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | التقديري | الفعلي | الانحراف | نسبة الانحراف % |
| 2019 | 4460 | 3804,39 | -655.61 | -14.69 % |
| 2020 | 3664 | 4475,79 | 811.79 | 22.15 % |
| 2021 | 4753 | 4091,07 | -661.93 | -13.92 % |

**المصدر:** بتصرف من الملحق 1

يبين هذا الجدول (جدول رقم 08) كميات الإنتاج المقدرة في الموازنة التقديرية للإنتاج، والكميات المحققة، من خلال معطياته يتضح لنا وجود انحرافات غير مرضية في بعض قيم الموازنة التقديرية، وهذا يعني أن النتائج الفعلية لا تعكس ما تم تقديره من طرف المؤسسة. فبالنسبة لسنة 2019: عرف الإنتاج انحراف سلبي بنسبة 14.69%، عكس 2020 الذي حققت فيه انحراف إيجابي بنسبة 22.15% عن الإنتاج التقديري. كنتيجة عامة نتائج المؤسسة متذبذبة، وتقديراتها لا تعكس بالضرورة تقديراتها.

**المطلب الثالث: عرض وتحليل نفقات المؤسسة**

يوضح الجدول رقم 09 قيمة نفقات المؤسسة لسنوات "2019-2021"

**الجدول رقم (09): نفقات المؤسسة لسنوات 2019-2021**

الوحدة: KDA

|  |  |
| --- | --- |
|  | المبالغ |
| 2019 | 6,946,899,587.98 |
| 2020 | 5,679,965,210.47 |
| 2021 | 5,773,862,091.31 |

**المصدر:** بتصرف من الملحق 4.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (09): أن نفقات المؤسسة تناقصت في سنة 2020 مقارنة بسنة 2019، إلا أنها شهدت تزايد بنسبة ضئيلة في سنة 2021 مقارنة بالسنة التي قبلها، وهذا راجع للزيادة في كل من نفقات الموظفين، الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى، إضافة للمصاريف التشغيلية.

**الجدول رقم (10):** **توزيع تكاليف الإنتاج لسنة 2021**

الوحدة:KDA

|  |  |
| --- | --- |
| **البيان** | **المبالغ** |
| نفقات الموظفين | 21218172,48 |
| **ا**ستثمارات | 3783700 |
| توريد | 615600 |
| عمليات | 10726298 |
| تجديد العمليات | 5010396 |
| نفقات الحراسة | 239491 |
| نفقات التدريب المهني | 1939191440,00 |
| مصروفات الأنشطة العادي | 1685104679,46 |
| مصاريف تشغيلية أخرى | 2035455,17 |
| الاستهلاك للسنة المالية | 1470424742,66 |

**المصدر:** بتصرف من الملحق رقم 3.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (10): أن نفقات التدريب المهني ومصروفات الأنشطة العادية يمثلون أكبر نصيب من تكاليف الإنتاج أما الاستثمارات والحراسة فكان لهم أقل قيمة. يتبين لنا أن المؤسسة تتحمل نفقات مرتفعة سنويا، بغض النظر عن مستوى الإنتاج السنوي، أي النفقات لا تنخفض بتراجع مستوى الإنتاج.

**الجدول رقم(11): جدول حساب النتائج ( حسب الطبيعة) لسنتي 2020-2021**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | ملاحظة | ديسمبر 2020 | ديسمبر 2021 |
| المبيعات والمنتجات ذات صلة |  | 10943301171.02 | 9873569933.12 |
| تغيرات مخزون المنتج النهائي والجاري |  | 0.00 | 0.00 |
| منحة تشغيلية |  | 0.00 | 0.00 |
| إنتاج السنة المالية |  | 10943301171.02 | 9873569933.12 |
| مشتريات مستهلكة |  | -929975522.57 | -698558887.82 |
| الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى |  | -744169667.66 | -771865854.84 |
| الاستهلاك للسنة المالية |  | -1673965190.23 | -1470424742.66 |
| القيمة التشغيلية المضافة |  | 9269335980.79 | 11343994675.78 |
| نفقات الموظفين |  | -163121541.68 | -212181722.48 |
| الضرائب والمدفوعات الأخرى |  | -3401.69 | -462759.15 |
| فائض التشغيل الإجمالي |  | 9106211037.42 | 11131350194.15 |
| دخل تشغيلي آخر |  | 247046.68 | 467152.28 |
| مصاريف تشغيلية أخرى |  | -1594885.66 | -2035455.17 |
| الإهتلاك والمخصصات |  | 0.00 | 0.00 |
| خسائر انخفاض القيمة والمخصصات |  | 0.00 | 0.00 |
| النتيجة العملياتية |  | 9104863198.44 | 11129781891.26 |
| المنتجات المالية |  | 0.00 | 0.00 |
| مصاريف مالية |  | 0.00 | 0.00 |
| النتيجة المالية |  | 0.00 | 0.00 |
| الدخل العادي قبل الضريبة (V+VI) |  | 9104863198.44 | 11129781891.26 |
| الضرائب المستحقة على النتائج العادية |  | 0.00 | 0.00 |
| الضريبة المؤجلة ( المتغيرة) على النتائج العادية |  | 0.00 | 0.00 |
| ضرائب الدخل الأخرى |  | 0.00 | 0.00 |
| إجمالي الدخل من الأنشطة العادية |  | 10943548217.70 | 9874037085.40 |
| إجمالي مصروفات الأنشطة العادية |  | -1838685019.26 | -1685104679.46 |
| الدخل الصافي من الأنشطة العادية |  | 9104863198.44 | 8188932405.94 |
| النتائج الداخلية |  |  |  |
| صافي الدخل للسنة |  | 9104863198.44 | 8188932405.94 |

**مصدر:** بتصرف من الملحق رقم 4.

من خلال الجدول رقم 11 نلاحظ أن استهلاك السنة المالية انخفض سنة 2021 مقارنة مع سنة 2020 وهذا الانخفاض يعود إلى انخفاض إنتاج السنة المالية لسنة 2021 مقارنة مع 2020.

إضافة لانخفاض قيمة المشتريات المستهلكة وهذا راجع لتناقص المخزونات والمواد الأولية المستهلكة.

من جهة أخرى نلاحظ تزايد قيمة كل من نفقات الموظفين، المصاريف التشغيلية الأخرى، وارتفاع النتيجة العملياتية، إلى جانب الخدمات الخارجية والاستهلاكات التي ارتفعت بنسبة ضئيلة، ما نتج عن كل ذلك انخفاض صافي الدخل للسنة فالنفقات كانت مرتفعة مقارنة بالإنتاج المتذبذب، وبالتالي ليس هناك علاقة طردية بين مستوى الإنتاج والنفقات.

**خلاصة الفصل**

بعد التطرق إلى الجوانب النظرية للدراسة تم في هذا الفصل إسقاطها على مؤسسة سونلغاز، رأس جنات باعتبارها مؤسسة عمومية ذات طابع اقتصادي، تستخدم الموازنات التقديرية للإنتاج بهدف تسطير خطط إنتاجية تسمح لها بتحقيق مختلف أهدافها ومراقبة تسييرها من أجل استمرارية نشاطها وفق ما هو مخطط له، ومعالجة الانحرافات في مختلف مراحل الإنتاج التي تسمح لها بالتطور والوصول لأقصى درجة من الربحية والاستمرارية. وتجنب المشاكل المالية من خلال ترشيد نفقاتها.

**الخاتمة العامة**

لكي تستطيع المؤسسة الاقتصادية بصورة عامة والشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء بصورة خاصة البقاء والاستمرار في ظل المحيط الاقتصادي والاجتماعي المتقلب والمتشعب، نجد أن سبيل ذلك يتوقف على التحكم في التسيير ومراقبته من خلال استخدام مختلف أدوات التسيير ومن بينها الموازنات التقديرية، والتي يسمح استخدامها بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة والوقوف على الأخطاء والانحرافات الناتجة عن تنفيذ النشاطات، وبالتالي تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات اللازمة بشكل رشيد في الأوقات المناسبة، وقبل تفاقم الأوضاع.

فمن خلال الدراسة النظرية، تم إجراء مقارنات لتحديد موقع هذه المفاهيم داخل المؤسسة الجزائرية بصفة عامة، والمؤسسة محل الدراسة التطبيقية بصفة خاصة حيث تبين أن:

* مراقبة التسيير هي الوظيفة التي تجمع بين جملة من الأدوات التي تسمح بمتابعة نشاط المؤسسة ضمن مسار يجدد الأهداف المراد تحقيقها مع تسخير الإمكانيات اللازمة لذلك.
* تعتبر الموازنة التقديرية للإنتاج أداة فعالة تربط أهداف المؤسسة المخطط لها، مقارنة بالنتائج المتوصل إليها.
* تساعد الموازنة التقديرية للإنتاج في تسهيل عملية الرقابة كونها نقطة ارتباط بين جميع الموازنات.
* تتمتع مؤسسة سونلغاز بخصوصية تميزها عن باقي المؤسسات الأخرى، نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة والمنتوج الذي تنتجه (كهرباء)، وعدم قابليته للتخزين.
* تحديد الأهداف واعتماد الموازنة التقديرية يتم على مستوى المديرية المركزية، كما يتم توزيع الأهداف بحسب احتياجات كل وحدة.

وبناء على ما تم التطرق إليه في الدراسة النظرية والتطبيقية واختبار الفرضيات تم التوصل إلى النتائج التالية:

* *الفرضية الأولى:*والتي تنصعلى تأثير الموازنة التقديرية للإنتاج بشكل إيجابي من خلال تخفيض أعباء المؤسسة"، من خلال دراستنا تبين لنا أنه من خلال عملية الإنتاج ستتحمل المؤسسة أعباء وتكاليف مختلفة، وبالمقابل تتحصل على إيرادات، لذا عليها أن تقوم بالاستغلال الأمثل لهذه الموارد، والموازنة التقديرية للإنتاج هي التي تساهم في تنظيم وزيادة التحكم في عملية الإنتاج، وذلك عن طريق التسيير الفعال والرشيد لها، غير أن هذه الدراسة تمت في مؤسسة عامة تحتكر إنتاج وتوزيع الكهرباء، وهي تسير بطريقة سياسية في الغالب لا علاقة لها بالأساليب العلمية. بعد دراسة الفرضية واختبارها، تم إثبات صحتها نظريا ونفيها تطبيقيا.
* *الفرضية الثانية:* والتي مفادها 'اعتبار الموازنة التقديرية للإنتاج من أدوات التخطيط الرئيسية التي عن طريقها يتم الإشراف وتوجيه الإنتاج" من خلال دراستنا واختبار الفرضية اتضح لنا أن الموازنة التقديرية للإنتاج هي من أحد أهم الموازنات تستخدمها المؤسسات في تسطير خططها الإنتاجية وهي حجر الأساس لإعداد باقي الموازنات التي بعدها، إضافة لمساعدتها في الرقابة وتوجيه الإنتاج، إلى جانب معرفة الانحرافات ومصادرها. أي أنها عبارة عن خطة تفصيلية شاملة، تعد قبل بدء تنفيذ العمليات وتعتبر معيار لتقييم الأداء الإنتاجي وكفاءة وجودة الوحدات المنتجة، ومما سبق نثبت صحة الفرضية.
* *الفرضية الثالثة:"* يمكن أن تساهم الموازنة التقديرية للإنتاج في المؤسسة محل الدراسة في ترشيد نفقاتها " من خلال دراستنا اتضح لنا أن الموازنة التقديرية للإنتاج في المؤسسة لم تساهم في ترشيد نفقاتها فقد كانت قيمها متذبذبة، وهذا راجع لطبيعة المؤسسة، وهذا ما ينفي صحة الفرضية.

على ضوء ما تقدم واستنادا إلى النتائج المجسدة لواقع المؤسسة يمكننا الخروج بالاقتراحات التالية:

* ضرورة إنشاء مصلحة لمراقبة التسيير ضمن مختلف المديريات الفرعية، أو إلحاق مراقب تسيير محلي على الأقل في حالة عجز إنشاء مصلحة بأكملها، وذلك من أجل إعطاء التعليمات والإجراءات لمختلف المسيرين بتجنيد كل طاقتهم لتحقيق الأهداف المسطرة من طرف المديرية المركزية، والتأكد من الاستعمال العقلاني للموارد والطاقات المتاحة.
* ضرورة مناقشة أسباب الانحرافات التي تقع في الموازنة التقديرية للإنتاج، وفق أنظمة المؤسسة المعمول بها.

من خلال ما تطرقنا إليه في دراستنا، يمكن إيجاز أوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة فيما يلي:

تشابهت الدراسات من حيث المنهج المتبع في الجزء النظري وموضوع الموازنة، واختلفت في القطاع الذي تمت فيه الدراسة، بالإضافة لاتفاق الدراسات السابقة على هدف مشترك، وهو التعرف وتبيان ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قد تخلت عن تطبيق نظام الموازنات التقديرية، أم أنها مازالت تقوم بتطبيقه، باستثناء دراسة "بن عامر صفية" التي هدفت إلى تبيان مدى مساهمة نظام الموازنات التقديرية في التقييم الجيد للأداء، أما دراستنا فهي تهدف إلى التسبيق بين الموازنات التقديرية من خلال إبراز أهميتها كأداة لمراقبة التسيير من جهة، وترشيد النفقات من جهة أخرى.

ويكمن الاختلاف في أن الدراسات السابقة تمت في مؤسسات عامة، والسوق التي تنشط فيها تتميز بمنافسة شديدة بين المؤسسات الخاصة والعامة، أما دراستنا فتمت في مؤسسة عامة تحتكر إنتاج وتوزيع الكهرباء.

وفي ختام الدراسة نقترح بعض المواضيع التي يمكن معالجتها مستقبلا لإكمال البحث على سبيل المثال:

* دور الموازنات التقديرية في تحسين قرارات المؤسسة.
* دور أدوات مراقبة التسيير في تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية.

**المراجع**

**أولا** **المراجع باللغة العربية**

* **الكتب**
* أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة
* توفيق ماضي محمد، إدارة الإنتاج والعمليات: مدخل اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.
* شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
* صالح الزرق، عبد الكريم زواني، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، عمان، 1993.
* طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرية متكاملة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.
* طلال كداوي، تقييم القرارات الاستثمارية، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
* عارف الحاج، الموازنات التقديرية ودورها في مجال التخطيط، مدونة العلوم المالية.
* عبيدات سليمان خالد، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2010.
* محمد صالح الحناوي، محمد توفيق ماضي، بحوث العمليات في تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية، مصر، 2006.
* محمد عبد المنعم وأحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1999.
* محمد فركوس، الموازنة التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2017.
* ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، دون سنة نشر.
* نعيمة يحياوي، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015.
* وائل رفعت خليل، التحليل المالي وإدارة المخاطر المالية (التخطيط المالي-إعداد الموازنة التقديرية – النسب المالية، المشتقات المالية)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2017.
* **المجلات والدوريات**
* بن زيدي عبد اللطيف، قالون جيلالي، دور الرقابة المالية الإدارية في ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1.
* عز الدين عبد الرؤوف، قروش عيسى، الموازنة التقديرية كأداة للتسيير الأمثل لخزينة المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة Plus Algal بالمسيلة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 15، العدد 03، 2021.
* لطفي بوناب، محمد بوناب، أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود، المجلة لاقتصادية والقانونية الدراسات، العدد الأول، المجلد 05، 26 فيفري 2022.
* يوسف قروج، فتيحة قصاص، عقود النجاح كآلية لتفعيل الحوكمة ودورها في ترشيد النفقات في المؤسسة العمومية: دراسة حالة المؤسسات التربوية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، ديسمبر 2016، العدد السادس، غليزان، الجزائر.
* **المذكرات والرسائل والأطروحات**
* أحمد بونقيب، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، مذكرة ماجستير، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة.
* أسماء بعداش، فاطمة الزهراء بوسطلة، دور نظام الموازنات التقديرية في تقييم الأداء دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج "الطاهير"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2021-2022.
* إكرام بن عرفة، رقية لموشي، الموازنة التقديرية للإنتاج كأداة رئيسية لمراقبة تسيير مؤسسة اقتصادية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات تبسة، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2020|2021.
* بن كيلول حمزة، دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016|2017.
* حفيظ هاجر كلثوم، مصطفى يمينة، أدوات مراقبة التسيير وانعكاسها على الأداء الجيد للمؤسسة: حالة مخبر البناء والسكن للوسطL.H.C.C، تقرير تربص، تخصص محاسبة، المركز الجامعي العقيد أكلي محند أولحاج البويرة، 2011-2012.
* حنان بوخشبة وليندة مريشة، دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري AGRODIVEعين بسام، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2017-2018.
* خمقاني حفصة، الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة لمراقبة التسيير: دراسة حالة الشركة الجزائرية للتأمينات CAAT وكالة ورقلة، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015-2016.
* دريبين مروة، تر نبيل، إبراز دور مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية: حالة "الجزائرية للمياه" وحدة البويرة، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة،2015-2016.
* زعباط لطفي، دور نظام الموازنات التقديرية من خلال عمليات التخطيط، التنسيق والرقابة في تنفيذ استراتيجية المنظمة: دراسة حالة لشركة مساهمة 2016-2020 ، أطروحة دكتوراه، 2016-2017.
* سمسوم صليحة، أهمية التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية: مقارنة بين الوحدات الإنتاجية للمؤسسة الوطنية للمواد الدسمة قطاع الجزائر- E.N.C.G-، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2001.
* صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار: دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه لموزاية، مذكرة ماجستير، تخصص اتخاذ القرارات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2005ـ 2006.
* عبد الدايم موسى، يوسفي زكرياء، دور ترشيد النفقات في الحد من مخاطر التمويل في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ)، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017-2018.
* عبد الفتاح الثلجة، تصميم الخط الإنتاجي وأثره على زيادة الإنتاجية، مذكرة ماجستير، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2009.
* عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة فلاش الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002.
* العلوي نسيمة، بن موهوب نور الهدى، دور المراجعة الداخلية في نظام مراقبة التسيير: دراسة حالة المركب الصناعي والتجاري الحروش ـ مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2019-2020.
* قويدري عبد الواحد عبد الله، مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2007.
* كوثر بوغابة، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة ليندغاز الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
* محروق سهام، طرق وآليات ترشيد الإنفاق العام في الجزائر: دراسة حالة الجزائر (2001-2014)، مذكرة ماستر، تخصص مالية وجباية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015.
* محمد صادق حامد ربايعية، نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقا للمعايير الدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، كلية الأعمال، جامعة عمان الغربية للدراسات العليا، الأردن، 2010.
* مزوزي منال، رطاط آية، دور البرمجة الخطية في إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج -دراسة ميدانية بمؤسسة البناءات المعدنية للجنوب E.CO.ME.S بأدرار، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2020-2021.
* **المطبوعات الجامعية**
* بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
* خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
* د. بلقاضي بلقاسم، محاضرات مراقبة التسيير في مؤسسات التأمين، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر- سنة أولى، تخصص مالية وتأمينات، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة بومرداس.
* د. خـالـد رجــم، شربي محمد الأمين، مراقبة التسيير، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح – ورقـلة، سنة 2018/2019.
* رفيق زراولة، محاضرات في إدارة الإنتاج والعمليات، مطبوعة جامعية، تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015-2016.
* كتوش عاشور، المحاسبة العامة – أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
* محمد الطيب رفيق، مدخل لمراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
* نعيمة يحياوي، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة.
* هواري معراج، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.

**ثانيا**: **المراجع باللغة الفرنسية**

* Fathi fatma ،zabat silia, le budget de production outil principal de contrôle de gestion au sein d’une entreprise industrielle - cas : S.N.V .I, mémoire master en finance d’entreprise, université mouloud maameri, tizi-ouzou,2017.
* **S**ocite de **P**roduction d’Electricité
* Compagnie de l'Engineering de l’Electricité et du Gaz
* Cycle combiné
* Daewoo Engineering & Construction
* Entreprise Nationale de Réalisations d’infrastructures énergétiques
* Société de Montage Industriel

**ثالثا:** **المراجع الإلكترونية**

* تاريخ الاطلاع 13|06|2022، dspace.univ-msila.dz.
* [https://www.sonelgaz.dz/fr/category/qui-sommes-nous طلع عليه يوم/27/04/](https://www.sonelgaz.dz/fr/category/qui-sommes-nous%20طلع%20عليه%20يوم/27/04/2021)2022
* موقع شركة إنتاج الكهرباء www.spe.dz/index.php/ar/organisation

**الملاحق**

**الملحق رقم (01) إنتاج الطاقة**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **PRODUCTION** | **Réal.19** | **Cumul au**  **30/09/2020** | **Prob. 2020** | **Prévu 2021** |
| RAS DJINET | **1 809,38** | **675,38** | **900,50** | **1 628,28** |
| **FILIERE TV** | **1 809,38** | **675,38** | **900,50** | **1 628,28** |
| **HAMMA** | **2 702,91** | **1 785,09** | **2 345,75** | **2 073,59** |
| **BOUFARIK II** | **1 643,28** | **1 378,64** | **1 924,15** | **1 750,43** |
| **ADRAR** | **1 201,95** | **1 081,92** | **1 282,45** | **1 376,90** |
| **HASSI R'MEL** | **348,24** | **247,16** | **332,30** | **270,00** |
| **TILGHEMT** | **1 336,35** | **1 634,79** | **2 168,02** | **1 290,28** |
| **LARABAA** | **1 087,69** | **951,98** | **1 228,00** | **1 086,04** |
| **FILIERE TG** | **8 320,43** | **7 079,58** | **9 280,68** | **7 847,24** |
| AIN ARNET CC | **5 449,35** | **5 283,30** | **6 981,08** | **6 495,24** |
| RAS DJINET CC | **3 804,39** | **3 576,68** | **4 760,21** | **4 752,61** |
| **FILIERE CC** | **9 253,74** | **8 859,98** | **11 741,29** | **11 247,86** |
| **POLE TV TG Centre** | **19 383,55** | **16 614,94** | **21 922,47** | **20 723,37** |

**الملحق رقم (02) الاستهلاكات**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **CSP COMPTAGE (Th/Kwh)** | **Réalisé 2019** | **Cumul au**  **30/09/2020** | **Probable 2020** | **Cible 2021** |
|
| **FILIERE CC** | **1,777** | **1,737** | **1,728** | **1,688** |
| **FILIERE TV** | **2,754** | **2,756** | **2,770** | **2,720** |
| **FILIERE TG** | **3,086** | **3,004** | **2,958** | **3,053** |
| **POLE Centre** | **2,429** | **2,318** | **2,291** | **2,286** |

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **CSP ESSAI (Th/Kwh)** | **Réalisé 2019** | **Cumul au**  **30/09/2020** | **Probable 2020** | **Cible 2021** |
|
| **FILIERE CC** | **1,654** | **1,627** | **1,632** | **1,635** |
| **FILIERE TV** | **2,528** | **2,527** | **2,529** | **2,526** |
| **FILIERE TG** | **2,833** | **2,758** | **2,801** | **2,758** |
| **POLE Centre** | **2,408** | **2,327** | **2,371** | **2,359** |

**الملحق رقم (03) تقديرات مشروع الموازنة**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Investissement 2021* | ***3 783 700*** | *Opération nouvelles*  ***15 125 598***  ***KDA*** |
| *Approvisionnement 2021* | ***615 600*** |
| *Exploitation 2021* | ***10 726 298*** |
|  | ***3 948 038*** | *Operations à reconduire*  ***5 010 396 KDA*** |
| *Approvisionnement à reconduire sur 2021* | ***769 600*** |
| *Exploitation à reconduire sur 2021* | ***292 758*** |
| ***Montant TOTAL*** | ***20 135 994 KDA*** | |

**الملحق رقم (04) جدول حساب النتائج حسب الطبيعة**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Libellé | *Note* | *déc-21* | *déc-20* |
| Ventes et produits annexes |  | 9 873 569 933,12 | 10 943 301 171,02 |
| Variations stocks produits finis et en cours |  | 0,00 | 0,00 |
| Subvention d'exploitation |  | 0,00 | 0,00 |
| **I - Production de l'exercice** |  | **9 873 569 933,12** | **10 943 301 171,02** |
| Achats consommés |  | - 698 558 887,82 | - 929 795 522,57 |
| Services extérieures et autres consommations |  | - 771 865 854,84 | - 744 169 667,66 |
| **II - Consommation de l'exercice** |  | **- 1 470 424 742,66** | **- 1 673 965 190,23** |
| **III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)** |  | **11 343 994 675,78** | **9 269 335 980,79** |
| Charges de personnel |  | - 212 181 722,48 | - 163 121 541,68 |
| Impôts, taxes et versements assimilés |  | - 462 759,15 | - 3 401,69 |
| **IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION** |  | **11 131 350 194,15** | **9 106 211 037,42** |
| Autres produits opérationnels |  | 467 152,28 | 247 046,68 |
| Autres charges opérationnelles |  | - 2 035 455,17 | - 1 594 885,66 |
| Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur |  | 0,00 | 0,00 |
| Reprise sur pertes de valeur et provisions |  | 0,00 | 0,00 |
| **V - RESULTAT OPERATIONNEL** |  | **11 129 781 891,26** | **9 104 863 198,44** |
| Produits financiers |  | 0,00 | 0,00 |
| Charges financières |  | 0,00 | 0,00 |
| **VI - RESULTAT FINANCIER** |  | **0,00** | **0,00** |
| **VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)** |  | **11 129 781 891,26** | **9 104 863 198,44** |
| Impôts exigibles sur résultats ordinaires |  | 0,00 | 0,00 |
| Impôts différés (Variations)sur résultats ordinaires |  | 0,00 | 0,00 |
| Autres impôts sur les résultats |  | 0,00 | 0,00 |
| **TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES** |  | **9 874 037 085,40** | **10 943 548 217,70** |
| **TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES** |  | **- 1 685 104 679,46** | **- 1 838 685 019,26** |
| **VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES** |  | **8 188 932 405,94** | **9 104 863 198,44** |
| **Résultats internes\*\*** |  |  |  |
| **X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE** |  | **8 188 932 405,94** | **9 104 863 198,44** |

1. محمد عبد المنعم وأحمد فريد مصطفى، الاقتصاد المالي الوضعي والإسلامي بين النظرية والتطبيق، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1999، ص72. [↑](#footnote-ref-2)
2. بن زيدي عبد اللطيف، قالون جيلالي، دور الرقابة المالية الإدارية في ترشيد النفقات العمومية في الجزائر، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، صص 470-471. [↑](#footnote-ref-3)
3. بن كيلول حمزة، دور الرقابة المالية في ترشيد النفقات العمومية، رسالة ماستر أكاديمي، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016-2017، ص 09، تاريخ الاطلاع 13|06|2022، dspace.univ-msila.dz. [↑](#footnote-ref-4)
4. محروق سهام، طرق وآليات ترشيد الإنفاق العام في الجزائر: دراسة حالة الجزائر (2001-2014)، مذكرة ماستر، تخصص مالية وجباية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015، ص 51. [↑](#footnote-ref-5)
5. يوسف قروج، فتيحة قصاص، عقود النجاح كآلية لتفعيل الحوكمة ودورها في ترشيد النفقات في المؤسسة العمومية: دراسة حالة المؤسسات التربوية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، ديسمبر 2016، العدد السادس، غليزان، الجزائر ص 183. [↑](#footnote-ref-6)
6. محمد صادق حامد ربايعية، نموذج مقترح لقياس أثر جودة المعلومات المحاسبية على ترشيد الإنفاق الحكومي الأردني طبقا للمعايير الدولية، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، كلية الأعمال، جامعة عمان الغربية للدراسات العليا، الأردن، 2010، ص48. [↑](#footnote-ref-7)
7. عبد الدايم موسى، يوسفي زكرياء، دور ترشيد النفقات في الحد من مخاطر التمويل في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب (ANSEJ)، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2017-2018، ص 12. [↑](#footnote-ref-8)
8. عبد الدايم موسى، يوسفي زكرياء، مرجع سابق، ص 13. [↑](#footnote-ref-9)
9. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار: دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه لموزاية، مذكرة ماجستير، تخصص اتخاذ القرارات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2005-2006، ص25. [↑](#footnote-ref-10)
10. خمقاني حفصة، الموازنة التقديرية للمبيعات كأداة لمراقبة التسيير: دراسة حالة الشركة الجزائرية للتأمينات CAAT وكالة ورقلة، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015-2016، ص 10. [↑](#footnote-ref-11)
11. خالد رجم، شربي محمد الأمين، مطبوعة جامعية بعنوان مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، ورقلة، 2018-2019، ص 10. [↑](#footnote-ref-12)
12. هواري معراج، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 53. [↑](#footnote-ref-13)
13. حفيظ هاجر كلثوم، مصطفى يمينة، أدوات مراقبة التسيير وانعكاسها على الأداء الجيد للمؤسسة: حالة مخبر البناء والسكن للوسطL.H.C.C، تقرير تربص، تخصص محاسبة، المركز الجامعي العقيد أكلي محند أولحاج البويرة، 2011-2012، ص7. [↑](#footnote-ref-14)
14. العلوي نسيمة، بن موهوب نور الهدى، دور المراجعة الداخلية في نظام مراقبة التسيير: دراسة حالة المركب الصناعي والتجاري الحروش ـ مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، 2019-2020، ص33. [↑](#footnote-ref-15)
15. دريبين مروة، تر نبيل، إبراز دور مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية: حالة "الجزائرية للمياه" وحدة البويرة، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة،2015-2016، صص 18-19. [↑](#footnote-ref-16)
16. محمد خليل وعبد الحميد أحمد، منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية،

    Www.Re4ee.Net، ص6. [↑](#footnote-ref-17)
17. عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة فلاش الجزائر، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير، جامعة الجزائر، 2001-2002، صص 60-64. [↑](#footnote-ref-18)
18. - خـالـد رجــم، شربي محمد الأمين، مراقبة التسيير، مطبوعة جامعية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح – ورقـلة ، 2018-2019، ص 34. [↑](#footnote-ref-19)
19. ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، دون سنة نشر، ص 87. [↑](#footnote-ref-20)
20. عقون سعاد، مرجع سابق، صص 74-75. [↑](#footnote-ref-21)
21. نعيمة يحياوي، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ص 3. [↑](#footnote-ref-22)
22. عقون سعاد، مرجع سابق، ص 75. [↑](#footnote-ref-23)
23. د. بلقاضي بلقاسم، محاضرات مراقبة التسيير في مؤسسات التأمين، مطبوعة موجهة لطلبة الماستر سنة أولى، تخصص مالية وتأمينات، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، ص 14. [↑](#footnote-ref-24)
24. د خالد رجم، د شربي محمد الأمين، مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 11. [↑](#footnote-ref-25)
25. محمد الطيب رفيق، مدخل لمراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 15. [↑](#footnote-ref-26)
26. قويدري عبد الواحد عبد الله، مراقبة التسيير ودورها في تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2006-2007، ص21. [↑](#footnote-ref-27)
27. كتوش عاشور، المحاسبة العامة – أصول ومبادئ وفقا للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 14. [↑](#footnote-ref-28)
28. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص10. [↑](#footnote-ref-29)
29. وائل رفعت خليل، التحليل المالي وإدارة المخاطر المالية (التخطيط المالي-إعداد الموازنة التقديرية – النسب المالية، المشتقات المالية)، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2017، ص 12. [↑](#footnote-ref-30)
30. سمسوم صليحة، أهمية التحليل المالي في تشخيص الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية: مقارنة بين الوحدات الإنتاجية للمؤسسة الوطنية للمواد الدسمة قطاع الجزائر- E.N.C.G-، مذكرة ماجستير، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، سبتمبر 2001، ص6. [↑](#footnote-ref-31)
31. حنان بوخشبة وليندة مريشة، دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة المركب الصناعي التجاري AGRODIVEعين بسام، مذكرة ماستر، تخصص إدارة مالية، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2017-2018، صص 5، 8-9. [↑](#footnote-ref-32)
32. أحمد بونقيب، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة، مذكرة ماجستير، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، صص 119-120. [↑](#footnote-ref-33)
33. رامز رمضان محمد حسين، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة، دراسة ميدانية، صص 46، 56-57. [↑](#footnote-ref-34)
34. - لطفي بوناب ، محمد بوناب ، أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود، المجلة الاقتصادية والقانونية الدراسات ، المجلد05، العدد الأول، 26 فيفري 2022، صص 1803-1817. [↑](#footnote-ref-35)
35. - محمد فركوس، الموازنة التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثالثة، 2017، ص4. [↑](#footnote-ref-36)
36. - عز الدين عبد الرؤوف ، قروش عيسى ، الموازنة التقديرية كأداة للتسيير الأمثل لخزينة المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة Plus Algal بالمسيلة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 15، العدد 03 ، 2021، صص275-292. [↑](#footnote-ref-37)
37. عارف الحاج، الموازنات التقديرية ودورها في مجال التخطيط، مدونة العلوم المالية، ص 02. [↑](#footnote-ref-38)
38. كوثر بوغابة، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة ليندغاز الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 58. [↑](#footnote-ref-39)
39. تقرارت يزيد، حليمي ليلى، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة البليدة2، 2016-2017، ص 21. [↑](#footnote-ref-40)
40. تقرارت يزيد، حليمي ليلى ، مرجع سابق، ص 25. [↑](#footnote-ref-41)
41. - زعباط لطفي، دور نظام الموازنات التقديرية من خلال عمليات التخطيط، التنسيق والرقابة في تنفيذ استراتيجية المنظمة: دراسة حالة لشركة مساهمة 2016-2020 ، أطروحة دكتوراه، 2016-2017، صص203-204. [↑](#footnote-ref-42)
42. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرية متكاملة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ص 41. [↑](#footnote-ref-43)
43. زعباط لطفي، مرجع سابق، ص 211. [↑](#footnote-ref-44)
44. عبيدات سليمان خالد، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2010، ص 97. [↑](#footnote-ref-45)
45. توفيق ماضي محمد، إدارة الإنتاج والعمليات : مدخل اتخاذ القرارات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 124. [↑](#footnote-ref-46)
46. طلال كداوي، تقييم القرارات الاستثمارية، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 66. [↑](#footnote-ref-47)
47. رفيق زراولة، محاضرات في إدارة الإنتاج والعمليات، مطبوعة جامعية، تخصص إدارة الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، 2015|2016، صص 64-65. [↑](#footnote-ref-48)
48. عبد الفتاح الثلجة، تصميم الخط الإنتاجي وأثره على زيادة الإنتاجية، مذكرة ماجستير، مذكرة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2009، ص 29. [↑](#footnote-ref-49)
49. عبيدات سليمان خالد، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، مرجع سابق، صص26-27. [↑](#footnote-ref-50)
50. مزوزي منال، رطاط آية، دور البرمجة الخطية في إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج -دراسة ميدانية بمؤسسة البناءات المعدنية للجنوب E.CO.ME.S بأدرار، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد دراية، أدرار، 2020-2021، صص 22-23. [↑](#footnote-ref-51)
51. نعيمة يحياوي، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص 68. [↑](#footnote-ref-52)
52. شناف فريد، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج، دار المحمدية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص 23. [↑](#footnote-ref-53)
53. مزوزي منال، رطاط آية، مرجع سابق، ص 18. [↑](#footnote-ref-54)
54. أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، ص 241. [↑](#footnote-ref-55)
55. نعيمة يحياوي، مرجع سابق، صص224-225. [↑](#footnote-ref-56)
56. إكرام بن عرفة، رقية لموشي، الموازنة التقديرية للإنتاج كأداة رئيسية لمراقبة تسيير مؤسسة اقتصادية: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لمناجم الفوسفات تبسة، مذكرة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي التبسي، تبسة، 2020-2021، ص 07. [↑](#footnote-ref-57)
57. محمد صالح الحناوي، محمد توفيق ماضي، بحوث العمليات في تخطيط ومراقبة الإنتاج، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 74. [↑](#footnote-ref-58)
58. صالح الزرق، عبد الكريم زواني، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، عمان، 1993، صص 222-223. [↑](#footnote-ref-59)
59. Fathi fatma ،Zabat silia, Le budget de production outil principal de contrôle de gestion au sein d’une entreprise industrielle - cas : S.N.V .I, mémoire master en finance d’entreprise, Université mouloud maameri, Tizi-ouzou,2017, P.54 [↑](#footnote-ref-60)
60. شدري سعاد، مرجع سابق، ص 82. [↑](#footnote-ref-61)
61. Fathi fatma ،Zabat silia, Le Budget De Production Outil Principal De Contrôle De Gestion , Référence Précédente, pp.54-56, 63. [↑](#footnote-ref-62)
62. أسماء بعداش، فاطمة الزهراء بوسطلة، دور نظام الموازنات التقديرية في تقييم الأداء دراسة حالة المؤسسة الإفريقية للزجاج "الطاهير"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2021-2022، صص 30-31. [↑](#footnote-ref-63)
63. شدري معمر سعاد، محاضرات في الموازنات التقديرية، مرجع سابق، صص 28-32. [↑](#footnote-ref-64)
64. خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 22. [↑](#footnote-ref-65)
65. قاموم زوبيدة، مقراني فتيحة، إعداد نظام معلوماتي لتسيير التربص، مذكرة لنيل شهادة ليسانس تخصص إعلام آلي للتسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة بومرداس,2010 -2011، ص 11. [↑](#footnote-ref-66)
66. موقع شركة إنتاج الكهرباء [www.spe.dz/index.php/ar/organisation](http://www.spe.dz/index.php/ar/organisation)، اطلع عليه يوم 30/05/2022، سا 18:00. [↑](#footnote-ref-67)
67. مقابلة مع السيد عكوش وليد. مراقب التسيير للمؤسسة محل الدراسة (الشركة الوطنية لإنتاج الكهرباء وحدة رأس جنات2) أجريت بتاريخ 26/04/2022. [↑](#footnote-ref-68)
68. Société de Production d’Electricité [↑](#footnote-ref-69)
69. Compagnie de l'Engineering de l’Electricité et du Gaz [↑](#footnote-ref-70)
70. Cycle combiné [↑](#footnote-ref-71)
71. Daewoo Engineering & Construction [↑](#footnote-ref-72)
72. **Entreprise Nationale de Réalisations d’infrastructures énergétiques**  [↑](#footnote-ref-73)
73. Société de Montage Industriel [↑](#footnote-ref-74)