



مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/

موقع المجلة:

أهمية الموازنة التقديرية في تسيير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار - وحدة الرغاية -

Importance of Budget in Management of National Company for Well service –Unite Réghaïa-

محمد لمين علون،* Mohamed Lamin Alloune¹، m.alloune@univ-blida2.dz

وسيلة السبتي،² Wassila Sebti، sebti.wassila@yahoo.fr

سهام موفق،³ Sihem Mouffok، mouffok.sihem@yahoo.com

¹ جامعة علي لونيبي البلدية 2، الجزائر

² جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر

³ جامعة محمد خيضر -بسكرة-، الجزائر

تاريخ النشر: 2021/06/07

تاريخ القبول: 2020/12/30

تاريخ الإرسال: 2019/08/15

الكلمات المفتاحية

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء حول أهمية الموازنة التقديرية في تسيير المؤسسة الاقتصادية، وذلك للمكانة الهامة والدور الكبير الذي تحتله الموازنة التقديرية في التنبؤ المستقبلي لمختلف الأنشطة التي تمارسها، وكمحاوله إسقاط هذا الموضوع على أرض الواقع تم القيام بدراسة تطبيقية على المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار - وحدة الرغاية-، عن طريق تحليل التقارير السنوية الصادرة من مديرية الإنتاج للفترة (2017-2018) من خلال حساب وتفسير مختلف الإنحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط لنشاطاتها، وخلصت الدراسة بأن المؤسسة محل الدراسة تقوم في نهاية كل سنة بوضع تقرير تقييمي للسنة المالية المنتهية بهدف المقارنة بين الخطط الموضوعة سابقا وما تم تحقيقه، ووضع موازنات تقديرية للنشاطات المؤسسة للسنوات لاحقة، كما تبين أيضا أنه عند إعداد المؤسسة لهذه الموازنات لا تعتمد على الأساليب الإحصائية والطرق العلمية اللازمة لذلك، وهذا يعتبر من أهم السبلات التي يجب على المؤسسة معالجتها.

تصنيف JEL: P47؛ L25؛ M12؛ M11

Abstract

This study aims to highlight the importance of budget in economic institution management, as it occupies an important role in forecasting of different activities, trying a projection of this topic, an application study has been adopted on national company for well services – Unite Réghaïa-, through analyzing annual reports issued by directorate of production for the period (2017-2018) by calculating and justifying different deviation between its activities' actual and planned performance. The study concluded that the institution under study prepares an evaluation report by the end of each financial year to compare between placed plans and actual achievement and sets budgets for institution's activities for the upcoming years, also it was found that the institution do not rely on necessary statistical and scientific methods in preparing budgets, which considered a significant negativities that must be addressed.

Keywords

Financial Position ; Budget ; Actual Performance ; Planned Performance Deviations; Management

JEL Classification Codes : M11 ; M12 ; L25 ; P47

* البريد الإلكتروني للباحث المرسل: m.alloune@univ-blida2.dz

إ.مقدمة:

يعيش العالم اليوم تطورات إقتصادية وتكنولوجية معتبرة وهذا راجع إلى تطور البيئة الإقتصادية لدول العالم عن طريق النمو الذي شهدته مختلف المؤسسات الإقتصادية مما أدى إلى تطور واتساع نطاق تطبيق مناهج وتقنيات حديثة للتسيير، فتحقيق الكفاءة الإقتصادية للمؤسسات لا تتحقق إلا عن طريق التسيير الإداري الفعال، وحتى يكون التسيير الإداري فعالا من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة لا بد على إدارة هذه الأخيرة من القيام بوظائفها الأساسية المتمثلة في التخطيط، التنسيق والرقابة ويعد نظاما متكاملًا يزود الإدارة بالبيانات والتقارير التي تمكنها من تخطيط ومراقبة عملياتها واتخاذ القرارات السلمية في الأوقات المناسبة.

وقد بدا واضحا أن إدارة المؤسسات تتوقف على التنبؤ بالمستقبل لإعداد تقديرات حول نشاط المؤسسة للفترة القادمة مع وضع خطة إستراتيجية لمقابلة التغيرات الإقتصادية المستقبلية على أساس الواقع الفعلي للمؤسسات الإقتصادية والإمكانات والمواد المتاحة ووضع نظام كامل للرقابة على التكاليف.

وتعتبر الموازنة التقديرية خطة واقعية للمستقبل وهي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها في المدى القصير والمدى الطويل وتساعد إدارة المؤسسة في عمليات التخطيط والرقابة بشكل فعال، وتستخدم أيضا كأداة للتنسيق بين مختلف الأنشطة داخل المؤسسة.

1. إشكالية البحث: بناءً على الطرح السابق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

" ما مدى أهمية الموازنة التقديرية في تسيير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار -وحدة الرغبة-؟"

ومضمون هذه الإشكالية الرئيسية يقودنا إلى البحث عن الإجابة عن مختلف التساؤلات الجزئية التالية:

✓ ما المقصود بالموازنة التقديرية؟ وما أهميتها ومزايا تطبيقها؟

✓ فيما تتمثل وظائف الموازنة التقديرية في المؤسسة الإقتصادية؟

✓ كيف تساهم الموازنة التقديرية في إدارة المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وحدة الرغبة؟

2. أهمية البحث: ترجع أهمية هذه الدراسة لدور إستخدام نظام الموازنات التقديرية في إدارة المؤسسة هي أحد تقنيات التسيير الإداري الفعال حيث تساعد المؤسسة في تقدير نتيجة أعمالها وصافي مركزها المالي وبالتالي التخطيط لبلوغ تلك النتيجة وبإعتبار أن النظام الموازنات التقديرية هو نظام متكامل بحد ذاته فإن تطبيقه يحتاج إلى المعرفة العملية بمختلف معايير وإجراءات هذا النظام حتى تكون الرقابة على مختلف أنشطة المؤسسة بإستخدام الموازنات التقديرية لرقابة فعالة.

3. أهداف البحث: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح المفاهيم والمبادئ الأساسية التي تحكم نظام الموازنات التقديرية.

- معرفة مراحل إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية.

- إبراز الأهمية والمزايا التي تحصل عليها المؤسسة من خلال تطبيق نظام الموازنات التقديرية.

- تحديد أهمية نظام الموازنات التقديرية في إدارة وتسيير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار -وحدة الرغبة-.

II. الإطار النظري والدراسات السابقة:

أصبح التنبؤ بإستخدام الموازنة التقديرية كأداة فعالة أكثر علمية ودقة في توقع الأحداث المستقبلية مما ساعد على زيادة إستعداد الأفراد وكذلك المؤسسات للتغيرات المتوقعة.

1. نشأة ومفهوم الموازنة التقديرية

أ. نشأة الموازنة التقديرية: إن كلمة الموازنة التقديرية تطلق على تقدير الدولة لإيراداتها ومصاريفها، ويرجع أصل كلمة Bdgét إلى الكلمة الفرنسية Bougette التي تعني الحقيقة حيث كان الوزير المالي الإنجليزي بعد تقديرات للمجلس العمومي البريطاني حقية جلية لهذا أصبحت تسمى Budget. (Leclere, 1994,P05).

وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية هي السابقة في إستعمال الموازنة التقديرية لتسيير أوجه النشاط داخل المؤسسة خاصة بعد الأزمة الإقتصادية سنة 1929 وتلتهم فرنسا سنة 1950. (شناف، 2002، ص08)

ويمكن تلخيص المراحل التي تطور الموازنات على النحو التالي: (السايج، 2006، ص9)

- المرحلة الأولى: كانت فيها الموازنات جداول لتجميع الموارد اللازمة لتنفيذ برنامج معينة.
- المرحلة الثانية: طورت فيها الموازنة وأصبحت تتضمن جدولاً لبرمجة عملية التنفيذ.
- المرحلة الثالثة: أصبحت فيها الموازنات تستخدم كأداة فعالة لتخطيط والرقابة والتنسيق بين الأنشطة.

ب- مفهوم الموازنات التقديرية

- تعريف الموازنة التقديرية: تعددت تعريفات الموازنات التقديرية ومعظمها كانت تعتبر أن الموازنة هي عبارة عن الأداة فعالة للتخطيط والتنسيق والرقابة ومن خلال الدراسات في هذا المجال نستخلص التعريفات الآتية:

✓ "تعتبر الموازنات التقديرية بمثابة خطة خلال فترة زمنية مستقبلية جرت العادة على إعتبارها سنة مالية واحدة وقد تكون نصف سنة أو ربه سنة أو شهرية أو حتى أسبوعية." (الحارس، 2004، ص288)

✓ "هي خطة للعمل في فترة مستقبلية، تهدف إلى التنظيم والتنسيق أوجه النشاط الإقتصادي لمؤسسة معينة في حدود الموارد البشرية والمادية والمالية المتاحة." (راضي، 2006، ص12)

✓ "هي تعبير كمي أو مالي لأهداف المؤسسة المسطرة وترجمة تلك الأهداف نقدياً وكمياً." (حمدان، 2008، ص336)

✓ 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." (الحاج، ص02)

ومن خلال التعريفات السابقة نجد أن الموازنات التقديرية هي:

- تقديرات كمية وقيمة لبرامج وأنشطة المؤسسة الإقتصادية.
- خطة متعلقة بالمستقبل.
- خطة شاملة ومنسقة.
- تمكن المؤسسة من إتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.
- خصائص الموازنات التقديرية: تتميز الموازنة التقديرية بجملة من الخصائص مستمدة من كونها تعبير كمي ومالي لبرنامج عمل محدد لفترة معينة ويمكن تبيان هذه الخصائص في النقاط التالية: (عدون و الواحد، 2010، ص127)
- تعبير كمي: إن تحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها، بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية. (عثمان، 2006، ص14)
- ✓ تحدد في شكل برنامج عمل: الموازنة ليست فقط تقديراً للأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لا بد أن تترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة، وليس إلى معرفة و تنبؤ المستقبل من أجل المعرفة فقط.
- ✓ تحدد لفترة معينة: قد تكون سنة واحدة أو أقل وهذا بإختلاف نشاط المؤسسة وأهدافها، فالموازنة هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحدد والتي هي إمتداد للمخططات المتوسطة وطويلة الأجل، كما أنها تعتبر من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة وإستخلاص الفروقات ومن ثم إتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التسيير.

2. أهمية ومزايا الموازنة التقديرية:

أ. أهمية الموازنة التقديرية: تكمن أهمية الموازنة التقديرية بأنها أداة تستخدم في التعبير عن الأهداف والسياسات التي تم وضعها سواء للمؤسسة ككل أو للإدارات والأقسام فيها كلا على حدة، وتعتبر وسيلة هامة للإتصال بين المستويات الإدارية المختلفة، فمن خلالها يمكن توصيل الأهداف والخطط إلى المستويات الأقل في الخريطة التنظيمية للمؤسسة حيث تقوم هذه الأخيرة بترجمتها في صورة موازنات فرعية، وذلك لقدرتها على إعداد هذه الموازنات بإعتبارها المسؤول عن التنفيذ ويمكن إيجاز أهمية الموازنة التقديرية في الآتي:

- التخطيط: يقصد بالتخطيط رسم الأهداف التي ترغب الإدارة في تحقيقها، وتحديد البدائل الممكنة لبلوغ هذه الأهداف وتساند الموازنات التقديرية الإدارة في هذه العملية، من خلال تنفيذ ثلاث خطوات رئيسية:

✓ تحديد الأهداف الرئيسية ثم الفرعية.

✓ تحيد الفرضيات الرئيسية التي على أساسها يتم وضع الخطط، والمتضمنة للبيئة الإقتصادية العامة. مدى الإقبال على منتجات المؤسسة وظروف أسواق عوامل الإنتاج، قوة المركز المالي للمؤسسة وسياسات الإستثمار.

✓ وضع البرامج الزمني لتنفيذ.

- التنسيق: التنسيق هو العملية التي بواسطتها يتم ربط الخطط مع بعضها البعض، وعن طريقة يتم توحيد جهود الإدارات والأقسام في المؤسسة نحو تحقيق الأهداف وسائل وهو يعتمد بدرجة كبيرة على وجود وسائل إتصال فعالة.

- الرقابة: إن الرقابة هي الدور الفعال الذي تلعبه الموازنة التقديرية ومن دونها تصبح مجرد تقديرات لا جدوى منها وذلك من خلال: (صباح، 1996، ص98)

- متابعة تنفيذ الأنشطة. - مقارنة النتائج الفعلية مع الخطط. - تحديد الإنحرافات وتوجيه نظر المسؤولين إليها.

ب- المزايا التي تقدمها الموازنة التقديرية للمؤسسة: إستعمال نظام الموازنات التقديرية يوفر مزايا تتمثل فيما يلي: (شناف، 2002، ص14)

- إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس إقتصادي سليم بالنسبة للمواد والأجور والمصاريف الرأسمالية ورأس المال العامل.

- تنظيم تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة وكل فرد من أفرادها وتحديد مراكز المسؤولية تبعاً لذلك.

- إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع الأقسام الأخرى.

- إلزام الإدارة بدراسة أسواقها منتجاتها وأساليبها وهذا ما يساعد على إكتشاف الوسائل التي ثمنت وتوسع مجال نشاط المؤسسة.

- أسلوب الموازنات التقديرية قوة تعمل للمحافظة على أموال المؤسسة لأنه ينظم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات.

- يلزم الإدارة على الدراسة والبرمجة من أجل الإستعمال الأكثر إقتصاد لليد العاملة والمواد الأولية ومواد المؤسسة.

- يلزم الإدارة على وضع نظام جيد للمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

- يسهل الحصول على الائتمان في البنوك. - إشتراك جميع الإداريين في وضع الأهداف.

- إنه وسيلة الوحيدة التي تبين مقدماً كمية المبالغ التمويلية اللازمة ومتى يتم الحاجة إليها.

- المساعدة في وضع سياسات واضحة مقدماً. - متابعة جميع النشاطات لبحث مدى التقدم في تطبيق الخطة.

- يلزم المستويات الإدارية على المحافظة على المواعيد وعدم إتخاذ القرارات الإدارية قبل آخر جميع العوامل بعين الإعتبار. - الوقوف على مدى تحقيق الأهداف الموضوعية.

3. وظائف الموازنة التقديرية ومقومات نجاحها:

- أ- **وظائف الموازنة التقديرية:** يمكن التعبير عن الموازنة التقديرية بأنها مجموعة من الأدوات تستخدمها الإدارة في تحقيق أهدافها ومن بين أدوات ووظائف الموازنة التقديرية ما يلي: (ضيف، 1975، ص13)
- **وظيفة التخطيط:** التخطيط هو وضع الأهداف وإعداد التنظيمات اللازمة لتحقيقها وتوضع الأهداف في صورة خطط طويلة الأجل بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكل قسم من أقسامها وبعد أن يتم التخطيط يصبح من الضرورية تنظيم عوامل الإنتاج تنظيماً يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعية.
- ويقوم التخطيط على أساس الإختبار للبدائل المتاحة الذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف الموضوعية وأهداف المؤسسة قد تكون إما تحقيق أكبر قدر ممكن من الربح أو عائد مرتفع. (الخطيب، 1989، ص09)
- **وظيفة التنسيق:** لأجل تحقيق الأهداف الموجودة يجب أن يكون هناك تنسيق بين مختلف أنشطة المؤسسة إن التنسيق هو توحيد الجهود بين أقسام المؤسسة بحيث يعمل كل منهما نحو تحقيق الهدف المرسوم للمؤسسة ككل ولهذا يمكن وضع أهداف لكل إدارة أو قسم ولا بد أن تكون منسجمة مع هدف المؤسسة ككل. (الخطيب، 1989، ص09)
- وللنجاح في التنسيق يجب تحديد مهام مختلف المصالح وتجنب أن تتداخل أو تتعكس مهامهم والتأكد من وجود توازن بين مختلف القطاعات والموازنات التقديرية يستجيب كل هذه الإشكالية ولكي يكون تنسيق غير منقوص يجب أن يشمل نظام الموازنات التقديرية كل ما يتعلق بنشاط المؤسسة ولكن بعض الحالات الخاصة قد يغطي هذا النظام بعض الأنشطة فقط نظراً لما قد يصف تطبيق الطريقة من نقص المعلومات أو في تنظيم أو حتى الحواجز النفسية وقد يؤدي ذلك إلى إعداد موازنات تقديرية لجزء من المؤسسة فقط كالإنتاج مثلاً. (جزار، 1982، ص18)
- **وظيفة الرقابة:** التخطيط وحده لا يكفي لتحقيق الخطط ولهذا فلا بد من الرقابة والمتابعة والرقابة هي إحدى الوظائف الثلاث لإدارة والموازنة التقديرية هي أداة الرقابة تستعملها الإدارة. (فركوس، 2001، ص05)
- وتعتبر الموازنات التقديرية وسائل فعالة للرقابة على أوجه نشاط المؤسسة والواقع إعداد الموازنة يتم في مرحلة التخطيط حيث تعكس الموازنة التقديرية الخطة لوجه معين من أوجه نشاط المؤسسة والتي وضعت في ضوء تقدير بالظروف المستقبلية ووضع تحاليل والإفترضات عن المستقبل وهكذا اتعد الموازنة التقديرية في صورة بيان رقمي بالنتائج المتوقع حدوثها خلال فترة زمنية مقبيلة على أن استخدام هذه الموازنات مرتبط بوظيفة الرقابة حيث تكون مؤشرات الخطة الواردة في هذه الموازنات بمثابة معايير رقابية يتم في ضوءها التحكم على مدى تنفيذ الخطط الموضوعية وعلى هذا تعتبر الموازنات التقديرية وسيلة لتقييم كفاءة الأداء في كل وجه من أوجه نشاط المؤسسة. (هاشم، 2001، ص21)
- ب- **مقومات نجاح الموازنة التقديرية:** يستند نجاح تطبيق الموازنات إلى توافر عدد من المقومات اللازمة لتحقيق الإستفادة الكاملة من تطبيقها، وتتمثل في: (راضي و حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، 2001، ص29-30)
- **إقتناع المسؤولين بأهمية الموازنات كأداة أساسية للإدارة:** يجب أن يشعر المسؤولين على كافة المستويات الإدارية بمسؤولياتهم في تحقيق الأهداف المحددة في الموازنات، كما يجب أن يكونوا على دراية بما تتضمنه هذه الموازنات، وأن يكون لديهم إقتناع بجداها وشعور بعدالة المعايير الخاصة بها و من ثم إمكانية تطبيقها.
- **ملائمة الميزانية للنظام المحاسبي ودليل الحسابات:** عن الرغم من أن الميزانية لا تشكل جزء من النظام المحاسبي بإستثناء الجزء الخامس بعناصر تكلف الإنتاج المعيارية إلا أن ملائمة الميزانية للنظام المحاسبي واستخدام مفردات حسابات تنفق ودليل الحسابات بعد أمراً أساسياً لتسهيل عملية المقارنة بين البيانات الفعلية والمخططة.

- **التوافق مع الخطة الإستراتيجية:** لا يمكن أن تتجح أي خطة قصيرة الأجل إلا إذا كانت جزءا من خطة طويلة الأجل تسترشد بأهدافها، ومن هنا كان تأثير النشاط التخطيطي الإستراتيجي طويل الأجل على النشاط التخطيطي المالي قصير الأجل المتمثل في الموازنات ليشكلا معا التخطيط الشامل والمتكامل لعمليات وأنشطة المؤسسة. بالإضافة إلى هذه المقومات هناك مقومات أخرى تلجأ إليها الموازنات التقديرية لتطبيقها من أجل نجاح تنفيذ الموازنة وهذه المقومات هي: الدقة في وضع التقديرات، المرونة، واقعية التقديرات، المتابعة الدقيقة للأداء.

- **مشاركة كافة المسؤولين في إعداد الموازنات:** إن مشاركة جميع المسؤولين في المؤسسة، كل على مستواه، في إعداد الموازنات له أثر كبير في تحقيق ولائهم للموازنات وتدعيم إلتزامهم بتطبيقها، هو الأمر الذي يجعلهم يبذلون قصارى جهدهم في رفع مستوى إنتاجيتهم ومن ثم مستوى أداء المؤسسة ككل فمشاركة الأفراد في إعداد الموازنات يجعلهم يشعرون نفسيا بأن أهداف المؤسسة تتضمن أيضا أهدافهم على النحو الذي يحقق سرعة الإدراك والرضا عن طبيعة عملهم وأهدافه.

- **الحصول على تأييد المستويات الإدارية للمؤسسة:** إعتداد الميزانية وإعطاء الإذن بتنفيذها يتم من أعلى مستوى إداري إلى أدنى مستوى إداري وموافقة الأطراف المعنية على الميزانية يضمن عدم وجود أية مقاومة عند تنفيذها حيث ربما يظن العاملون أن المعايير المخططة عالية ولا يمكن تحقيقها وفي كل الحالات يجب إعتبار العامل الإنساني والإعتدال في تحديد المعايير خوفا من الفشل في تحقيقها وما يؤدي ذلك إلى إحباط العاملين ومن ثم تعاونهم مع إعطائهم التأييد للميزانية قبل البدء بالتنفيذ فإحباط العامل وعدم تمكن من تحقيق ما جاء به بالميزانية يخلق نتائج سلبية تنعكس على العلاقات بين المستويات الإدارية المختلفة للمؤسسة.

- **تأهيل وتدريب المسؤولين على إعداد واستخدام الموازنات:** من الضروري أن يتم تأهيل وتدريب المسؤولين على إعداد واستخدام الموازنات بشكل سليم وذلك من خلال:

- شرح أهداف الموازنات التقديرية. - شرح الأساليب التي سيتم إتباعها لتطبيق الموازنات التقديرية.

- تحديد مسؤوليات ومهام كل وحدة إدارية في مختلف مراحل التطبيق.

- تحديد أساليب عمل كل مسؤول عن وحدة إدارية فيما يتعلق بتطبيق الموازنات.

- وضع البرنامج الزمني المناسب لإعداد الموازنات والإلتزام به.

- **ربط الميزانية بنظام الحوافز لتنفيذ الميزانية:** بفضل ربط الميزانية بنظام حوافز لتشجيع العاملين على تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية أو تنفيذ البرامج بالشكل المطلوب ويمكن ربط نظام الترقية وشغل المناصب الإدارية العليا بمدى تنفيذ الميزانية وتحقيق الخطط المرسومة. (راضي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، 2006، ص30)

4. منهجية إعداد الموازنة التقديرية: بعد التعرف على الموازنات التقديرية وأهدافها وخصائصها وأنواعها يتوجب علينا التطرق إلى إعداد الموازنة في كل من مبادئها والإجراءات والمراحل المتخذة في إعدادها.

1- **مبادئ إعداد الموازنة التقديرية:** تعتمد عملية إعداد الموازنات التقديرية على أسس ومبادئ عملية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة ونذكر منها:

- **مبدأ الشمولية:** وفقا لهذا المبدأ ينبغي أن توضع خطط عامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ويجب أن تعد الموازنات بشكل يشمل كافة أوجه النشاط بالمؤسسة فالموازنة لا يجب أن تستمر على نشاط معين بل تشمل تلخيص لأهداف مختلف الأنشطة بالمؤسسة كالمبيعات، الإنتاج والتمويل. (الإمام، 1983، ص11)

- **مبدأ المشاركة:** يقتضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة الجوانب السلوكية للموازنات وتكمن أهمية في أن الموازنات المفروضة لا يتم تحقيقها غالبا بالكفاءة الموجودة وتمثل المشاركة في مقدار تأثير الفرد على الموازنة النهائية التي يشارك في وضعها. (زيئات و البايلى، 2001، ص198)
- **مبدأ إعتبار الموازنة مقياس للأداء:** يتمثل تقييم الأداء وجوهر الوظيفة الرقابية، وهو أمر ضروري لإنجازها بنجاح عليه، ويعتبر إتخاذ الموازنة كأداة لقياس الأداء تمهيدا لتقييمه في ضوء الأهداف المحددة، أحد أهم الأساليب التي تحقق أهداف الموازنة الرقابية وتظهر مدى كفاءة المؤسسة في إستغلال الموارد المتاحة لديها حيث من المهم أن يرتبط مقياس الأداء بالأهداف ويكون معبرا عنها تعبيراً دقيقاً. (عبد اللطيف، 2006، ص222)
- **مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية:** إن تحقيق فاعلية الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة يتطلب الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية من خلال: (راضي و وآخرون، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، 2008، ص21) (درخام و الشيخ عيد، 2008، ص05)
 - ✓ تجميع وتحليل النتائج الفعلية حسب مراكز المسؤولية.
 - ✓ إعداد وتقديم تقارير تبين الانحرافات بين النتائج الفعلية وتقديرات الموازنة.
- **مبدأ التعبير المالي:** الموازنات تغطي كافة أوجه النشاط داخل المؤسسة سواء إنتاج أو عمالة أو مبيعات غيرها من الموازنات الفرعية. (راضي و حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، 2001، ص49-50)
 - ب- **مراحل إعداد الموازنات التقديرية:** من الضروري وضع جدول زمني يحدد الترتيب الذي يجب مراعاته في إعداد الميزانيات التقديرية ويمكن تلخيص المراحل التي يمر بها إعداد الموازنات التقديرية على الوجه التالي:
 - **المرحلة الأولى: التحضير لإعداد الموازنات:** تهدف هذه المرحلة إلى التمهيد إلى عملية إعداد الموازنات السنوية ونظرا إلى ضرورة وضع الإطار العام للموازنات إنطلاقا من الخطة الإستراتيجية الطويلة الأجل، فإن مرحلة التحضير لإعداد الموازنات تتطلب إعادة النظر سنويا في المعلومات التي بنيت عليها هذه الخطة وتشمل هذه المرحلة سبع خطوات رئيسية: (عليان، 2009، ص47)
 - ✓ **بيان حالة المؤسسة:** ومن خلال ذلك يعبر هذا البيان عن العناصر الأتية:
 - هدف المؤسسة.
 - أنشطة المؤسسة.
 - القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه.
 - المنطقة الجغرافية التي تعمل فيها وتوزع فيها منتجاتها.
 - ✓ **جمع المعلومات عن العوامل المتغير:** في المؤسسة وذلك من أجل وضع إستراتيجية واقعية تضمن إنتقال المؤسسة من الوضع الحالي إلى الوضع المستقبلي.
 - ✓ **تحليل الأهداف اللازمة (العامة) للمؤسسة:** من خلال تحليل العوامل المتغير الخارجية والداخلية المؤثرة في مسار المؤسسة وذلك تمهيدا لتحديد الأهداف ووضع الإستراتيجيات اللازمة.
 - ✓ **تحديد الأهداف اللازمة (العامة) للمؤسسة:** وذلك بتحديد الأهداف العامة للمؤسسة مع ملاحظة أن العمومية تهنيء الشمولية لمختلف أنشطة المؤسسة على المدى الطويل.
 - ✓ **وضع الإستراتيجيات والسياسات العامة للمؤسسة:** وذلك من خلال إختبار (الأساليب والوسائل التي يؤدي إتباعها خلال السنوات القادمة إلى تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة.
 - ✓ **وضع الخطة المالية طويلة الأجل للمؤسسة:** تقوم بوضعها لجنة الموازنات وهي الخطة مالية طويلة الأجل (عادة خمس سنوات)، تتضمن أرقام إجمالية يخضع جزء كبير منها لبعض المرونة نظرا إلى صعوبة إجراء التقديرات الدقيقة على المدى الطويل.

- ✓ **وضع الإطار العام للموازنات:** تقديم الأهداف المحددة من طرف كل مشرف على مركز المسؤولية إلى الإدارة العليا وتنسيقها واعتمادها لتكون بمجملها الإطار العام للموازنات.
- **المرحلة الثانية: إعداد الموازنات:** إنطلاقاً من الأهداف التفصيلية بكل مركز من مراكز المسؤولية وعلى ضوء الأهداف والإستراتيجيات العامة والخطة الطويلة الأجل، ويتم إعداد الموازنات وفقاً للمراحل التالية: (محالة و رضوان، 2009، ص55)
- ✓ **الجدول الزمني لإعداد الموازنة** والذي يشمل تحديدي خطوات العمل التي يجب إتباعها لإعداد الموازنة، وذلك ضمن إطار برنامج تفصيلي للعمل يلتزم به جميع المشتركين في المهمة.
- ✓ **توزيع وشرح الخطة الإستراتيجية وإجراءات وأساليب إعداد الموازنات** لكافة المشرفين على مراكز المسؤولية.
- ✓ **إعداد وتسليم الموازنات أول بأول** إلى رئيس قسم الموازنات لمراجعتها وتنسيقها مع الموازنات الأخرى.
- ✓ **تجميع الموازنات وإعداد الموازنات الختامية.**
- **المرحلة الثالثة: إعتداد الموازنات وإستخدامها كأداة الرقابة ومتابعة تطبيق المخطط:** (عدون و وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، 2004، ص53)
- ✓ **إعتداد الموازنات:** يعتبر إعداد الموازنة عملية تعاونية تشترك فيها جميع أنشطة المشروع بمستوياتها الإدارية المختلفة إلى جانب لجنة الموازنة، وبعد مناقشات عديدة، وربما إتخاذ الكثير من القرارات لجسم أية تباينات بين الخطط الفرعية المختلفة قد تمدد لجنة الموازنة هذه الموازنات الفرعية إلى المسؤولين التنفيذيين لتعديلها على ضوء القرارات المتخذة واعادتها ثانية للإعتداد وبعد ذلك ترفع جميع الموازنات إلى الإدارة العليا للموافقة عليها واعتمادها.
- إن إعتداد الموازنة والموافقة عليها يعتبر أمراً ضرورياً لكي يتوفر عنصر الإلتزام بها ويتقيد الجميع بتقديراتها وعند إعتداد الموازنات والموافقة عليها من قبل الإدارة العليا تضع: - مستندا رقابيا هاما لمعرفة مدى الإلتزام بتقديراتها.
- إذن أو ترخيص بتنفيذ جميع عمليات المؤسسة وفقاً لهذه الموازنة.
- ✓ **إستخدام الموازنات وإستخدامها كأداة للرقابة ومتابعة تطبيق المخطط:** بعد إعداد الموازنات وتنفيذها من طرف مختلف مراكز المسؤولية تأتي مرحلة الرقابة والمتمثلة في تقريب النتائج الفروقات التي يتم تحليلها وإستغلال غير العادية منها لتحسيس التسيير وعليه فإن المرحلة تحتوي على:
- ✓ **إعداد تقارير الأداء وتحديد الإنحرافات:** وذلك بمقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدرة وإستخلاص الإنحرافات سواء كانت موجبة أو سالبة ومنه: **الإنحراف = النتائج المقدرة - النتائج الفعلية.**
- ✓ **تقصي الإنحرافات وتحليلها من خلال:** - تحديد طبيعة الإنحرافات. - ربط الإنحراف بالنتائج الأخرى ومقارنة الاتجاه فيما بينها.
- البحث عن الأسباب التي أدت إلى الإنحراف وتحليلها. - تحديد المسؤولية عن الإنحراف.
- **المرحلة الرابعة: معالجة الإنحرافات:** من البديهي أن تحليلي الإنحرافات وتقصي أسبابها يكونان عديمي الجدوى إذا لم يقترنا بإتخاذ الخطوات المؤدية إلى تصحيح الوضع السليم، من هنا لا بد من دراسة مختلفة الخطوات والإجراءات التي يمكن إتباعها واختيار الأفضل والأنسب منها لإتخاذ الاجراء التصحيحي إذ لزم الأمر.
- وفي هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الإنحرافات، وإتخاذ القرارات لمعالجة هذه الإنحرافات ومنع تكرارها مستقبلاً، وهو ما يتطلب:

✓ مناقشة الأسباب التي أدت إلى الإنحرافات مع المسؤولية المباشرين عنها، سواء كان ذلك من خلال المطابقة بتقديم تفسيرات خطية عن هذه الإنحرافات، أو الإجتماع بهم ومناقشة هذه الإنحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية.
 ✓ إتخاذ القرارات بخصوص الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة هذه الإنحرافات وتحديد الطرق والوسائل التي يتم من خلالها معالجة وتصحيح الأوضاع الغير إيجابية وتفاذي تكرارها مستقبلا.
 ✓ متابعة تنفيذ الإجراءات التصحيحية من خلال: (راضي و حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، 2001، ص288)

- إجراء دراسات وأبحاث لتحسين وضعية المؤسسة.
- التأكد من مدى واقعية الأهداف المخططة مسبقا ومدى قابليتها للتحقيق وقدرة المؤسسة على بلوغها.
- تعديل الأهداف المخططة وإعادة برمجة الموازنات وفقها.
- نقل الأساليب والتقنيات التي ساهمت في تحقيق نتائج إيجابية في قسم معين إلى الأقسام الأخرى في المؤسسة.
- تحفيز المسؤولين والرفع من أدائهم.

5. الدراسات السابقة:

- 1- دراسة حميدة زايد (2011) بعنوان: استخدام الميزانيات التقديرية لمتحكم في تكاليف المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر -بسكرة-. هدفت هذه الدراسة إلى تبيان:
- أهمية الميزانيات التقديرية في تحقيق التخطيط الدوري لكافة أنشطة المؤسسة.
 - دور الموازنة التقديرية في تحسين الكفاءة التنسيقية للإدارة وتشجيع روح التعاون بين الأفراد.
 - أهمية الميزانيات التقديرية في خلق الوعي التكاليف لدى الأفراد.
 - أهمية استخدام الأدوات الكمية في ترشيد التكاليف بالمؤسسة الإقتصادية.
- في حين النتائج التي توصلت إليها الدراسة كانت كالآتي:
- تعد الموازنة التقديرية أداة أساسية للتخطيط، من خلال توضيحها للخطط الموضوعة للمؤسسة في شكل كمي وقيمي، يمكن للمستويات التنفيذية إنجازها بصورة أفضل،
 - تعد أداة للرقابة لأنها تعط صورة واضحة عن مختلف التقديرات المنتظرة مما يسهل عملية الرقابة فيما بعد (بعد الإنجاز الفعلي).
 - تمكن المؤسسة من تحديد مختلف الإنحرافات وتصحيحها، ومن جهة أخرى فهي تعد أداة أساسية للتوجيه إذ أنه عند إعداد الموازنة التقديرية تتحدد بوضوح مختلف المهام والمسؤوليات الخاصة بكل فرد، وهذا ما يمكن العمال من فهم مهامهم ومسؤولياتهم لتحقيق أهدافهم في إطار تحقيق أهداف المؤسسة.
- ب- دراسة زيد محمد موسى عليان(2009): بعنوان مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، هدفت هذه الدراسة إلى:
- بيان أهمية مشاركة جميع الأقسام الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية.
 - التعرف على الموازنات التخطيطية ومدى فاعليتها كأداة للرقابة وتقييم الأداء.
 - محاولة الكشف عن مدى إلتزام الشركات الصناعية الأردنية في استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط وتقييم الأداء والرقابة على عناصر الإنتاج.

- في حين النتائج التي توصلت إليها الدراسة كانت كالآتي:
- تستخدم الشركات الصناعية الأردنية الموازنات التخطيطية أداة في تخطيط الإيرادات والمصاريف
 - دلت الدراسة وبعد الاطلاع على النتائج أن نسبة عالية جدا من شركات الدراسة تستخدم نتائج الموازنات في معالجة إنحرافات الأداء الحالي.
 - تتمتع إدارات الشركات الصناعية الأردنية بدرجة عالية من الوعي لأهمية توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات من أجل تحضير تلك الموازنات.
 - ج- دراسة وائل محمد إبراهيم خلف الله (2007) بعنوان: "واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية"، قطاع غزة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة غزة، حيث هدفت هذه الدراسة إلى:
 - دراسة وتحليل الواقع العملي لإعداد الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة.
 - التعرف على أنواع الموازنات المطبقة في الشركات الصناعية في قطاع غزة.
 - تحديد ما إذا كانت الشركات الصناعية بقطاع غزة تتبع المبادئ العلمية في إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية.أما النتائج التي توصلت إليها الدراسة كانت كالآتي:
 - تطبق الشركات الصناعية بقطاع غزة أسلوب البيانات التاريخية في إعداد الموازنات التخطيطية.
 - تشمل الموازنة التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة كافة أوجه النشاط بالشركة.
 - الإنحرافات بين النتائج الفعلية والأداء المخطط له في الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة يعود في الغالب إلى الظروف الإقتصادية السائدة.
- مما سبق نلاحظ أن الدراسات السابقة تناولت موضوع الموازنات التقديرية من جوانب مختلفة، وما يميز هذه الدراسة أنها ركزت على دور الموازنة التقديرية مهما كان نوعها كأداة لمتابعة تسيير وإدارة المؤسسة الإقتصادية عموما، والمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار -وحدة رغبة- خصوصا.

III. الطريقة والإجراءات:

1. حدود الدراسة:

1. الحدود الزمانية: تغطي الحدود الزمنية لهذه الدراسة الفترة الممتدة من 2017-2018.
- ب- الحدود المكانية: تمس الدراسة الميدانية إحدى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والمتمثلة في المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار -وحدة الرغبة-
2. البطاقة الفنية للمؤسسة الوطنية لخدمات الآبار -وحدة رغبة-: هي وحدة إنتاجية يتمركز نشاطها في صناعة أدوات حفر آبار البترول المرصعة بالأماس وأدوات أخرى من أجل الصناعة البترولية والمنجمية وهي أحد أهم وحدات المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار المتواجدة بحاسي مسعود، مقر تواجدها بالمنطقة الصناعية، ص ب 109 الرغبة، الجزائر، أنشأت هذه الوحدة على الموقع السابق للورشنة VAREL (منتج أمريكي لأدوات الحفر) وبعد الإستقلال أمتت مؤسسة VAREL وعوهدت لشركة سوناطراك التي قررت إنشاء مؤسسة مختلطة لإنتاج أدوات حفر تكون أكثر تطورا وأحسن جودة، وأنشأت المؤسسة في فيفري 1974 بنسبة 54% لسوناطراك و49% للمؤسسة الفرنسية Christensen

والتي تعتبر من المؤسسات الرائدة في إنتاج أدوات الحفر وكذا Smith بـ ALDIM التي إنطلق الإنتاج فيها في 01 جوان 1976، وفي سنة 1981 وفي إطار إعادة بناء هياكل المؤسسات الوطنية تأسست مؤسسة ENSP (المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار) وتحصلت على 51% من اسهم **الديم** التي كانت تملكها سوناطراك كما تنازلت مؤسسة Christensen عن أسهمها وقدمتها إلى ENSP بمبلغ رمزي (1دج) و49% من الأسهم التي كانت تملكها **"الديم"**، ومن هنا أصبحت هذه الأخيرة وحدة إنتاجية تابعة لـ ENSP واحتفظت بتسميتها ويرأسها 8 مليار دينار جزائري.

تكفلت المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار بعدها بكل الإحتياجات الجزائرية من مواد الحفر وبدأت مشروع TRICONE عام 1991 الذي تم توقيفه عام 1995 بعد أن إتضح أنه عديم المردودية كما أعيد توجيه صناعات **"الديم"** إلى مختلف أدوات الحفر ولوازم وتجهيزات المساحات البترولية، حيث تقوم الوحدة بالنشاطات التالية:

- تصنيع أدوات الحفر والتقيب للصناعات البترولية. - مثاقب منشارية. - مثاقب وتيجان PDC.
- تيجان من ألماس الطبيعي. - تيجان من ألماس المخصب. - صناعة التيجان المفحمة.
- صنع وإنتاج أدوات الضخ من عمق الطبقات الأرضية والمنجمية (الصناعة المنجمية والجيولوجيا التقنية).
- صناعة الأدوات البترولية ومتابعة عملية الحفر وإنزال الأداة المسلمة إلى البئر ثم تقدير مدى نجاح عملية الضخ.

3. منهج الدراسة: تستدعي طبيعة موضوع الدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع الذي يدخل ضمن الدراسات الإقتصادية، لهذا يكون **"المنهج وصفيًا"** في بعض الأجزاء المرتبطة بالمدخل النظري للموازنة التقديرية، ويتم الإستعانة **"بالمنهج التحليلي"** في الجوانب المتعلقة بمنهجية الموازنة التقديرية ووظائفها في المؤسسة الإقتصادية، كما تم الإستعانة بمنهج **"دراسة الحالة"** المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار -وحدة الرغاية- الجزائر العاصمة، للكشف من خلاله لأبعاد الميدانية للموازنة التقديرية وأهمية إستخدامها كوسيلة لمتابعة تسيير إدارة المؤسسة وأداة لتحقيق أهدافها.

4. الطريقة والأدوات المستخدمة: تم إجراء هذه الدراسة وذلك من خلال جمع المادة العلمية اللازمة (كتب، رسائل، مجلات، مواقع الانترنت) للتعرف على الجانب النظري للموضوع وضبط أهم مفاهيمه أولاً ثم اللجوء إلى تحليل البيانات والمعطيات المستقاة من تقارير المؤسسة عينة الدراسة.

IV. نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة)

1. إستخدام الموازنة التقديرية للإنتاج ومصاريف الإستغلال في متابعة تسيير المؤسسة محل الدراسة

أ. إستخدام الموازنة التقديرية للإنتاج في تسيير المؤسسة: الموازنة التقديرية للإنتاج جدول يوضح الإنتاج المخطط له من حيث الوحدات ويجب التوصل إلى هذا الإنتاج من خلال المصنع خلال فترة زمنية محددة.

✓ **إيجاد الإنحرافات:** سنلخص الإنحرافات الخاصة بموازنة الإنتاج المخطط والفعلي لسنتي 2017 و2018 في جداول بالاعتماد على العلاقتين التاليتين:

الإنحراف = قيمة الإنتاج المقدر - قيمة الإنتاج الفعلية.

نسبة الإنجاز = الفعلي / التقدير

الجدول رقم (01): إنحرافات الإنتاج (المخطط والفعلي) لسنة 2017 (وحدة منتجة)

البيان	التقدير	الفعلي	الإنحراف (التقدير - الفعلي)	نوع الإنحراف (سالِب أو موجب)	نسبة الإنجاز (الفعلي / التقدير)
Habillage de colonne غلاف العمود	2250	1000	1250	موجب	0.44

0.86	موجب	17	101	118	أدوات الحفر Outils forage
1.3	سالب	- 85	370	285	أدوات المناجم Outils mines
0.8	موجب	390	1600	1990	أدوات مختلفة Divers
0.66	موجب	1572	3071	4643	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير المؤسسة.

الجدول رقم (02): إنحرافات الإنتاج (المخطط والفعلي) لسنة 2018 (وحدة منتجة)

المنتجات	البيان	التقدير	الفعلي	الإنحراف (التقدير - الفعلي)	نوع الإنحراف (سالب أو موجب)	نسبة الإنجاز الفعلي/التقدير
غلاف العمود Habillage de colonne		2000	2085	- 85	سالب	1.04
أدوات الحفر Outils forage		124	110	14	موجب	0.89
أدوات المناجم Outils mines		370	-	370	موجب	-
أدوات مختلفة Divers		1710	1626	84	موجب	0.95
المجموع		4204	3821	383	موجب	0.91

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير المؤسسة.

✓ تحليل إنحرافات موازنة الإنتاج للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2017-2018): نلاحظ من خلال الجدولين رقم (01) و(02) ما يلي:

- إنحراف الإنتاج لسنة 2017 سالب بالنسبة للمنتج (أدوات المناجم) بنسبة إنجاز قدرت 130% ويعني ذلك ان المؤسسة استطاعت إنجاز ما هو مخطط له لهذا النوع من المنتجات بل هناك فائض وهذا راجع للطلب السوقي للمنتج وهذا ما يعود بأرباح للمؤسسة، اما المنتجات الثلاث الباقية فكان الإنحراف موجب ويفسر ذلك بسوء عملية التقدير ويعود ذلك إلى أن المؤسسة تعتمد في تقدير الإنتاج على طريقة غير دقيقة حيث أن المؤسسة تعتمد في عملية التقدير على استطلاع آراء الخبرة ومعلومات السنوات السابقة، والخبراء أساءوا التقدير لسنة 2017

- وبالنسبة لإنحراف الإنتاج لسنة 2018 سالب بالنسبة للمنتج (غلاف العمود) بنسبة إنجاز قدرت 104% وهذا يدل أن المؤسسة أنجزت المطلوب منها وتؤكد صحة تخطيطها للوصول لما هو مطلوب، أما بالنسبة للمنتج أدوات المناجم موجب بما كان مخطط له ويرجع بنسبة إنجاز 0% ويعود ذلك لعدم توفر المواد الأولية اما المنتجين الباقين كان إنحرافهما موجب ويرجع إلى سوء تقدير الإنتاج المخطط له لأنها لا تعتمد على طريقة علمية دقيقة.

ب. استخدام الموازنة التقديرية لمصاريف الإستغلال في متابعة تسيير المؤسسة محل الدراسة: موازنة الإستغلال توضح عناصر التكلفة التي تدخل في تكوين المنتج بشكل مباشر ولكنها ضرورية من أجل العملية الإنتاجية.

✓ إيجاد الإنحرافات: سنلخص الإنحرافات الخاصة بموازنة مصاريف الإستغلال المخطط والفعلي لسنتي 2017 و2018 في جداول بالإعتماد على العلاقتين التاليتين:

الإنحراف = قيمة المصاريف المقدر - قيمة المصاريف الفعلية.

نسبة الإستغلال = الفعلي/التقدير

الجدول رقم (03): إنحرافات مصاريف الإستغلال (المخطط والفعلي) لسنة 2017 (مليار الدينار دج)

البيان	التقدير	الفعلي	الإنحراف	نوع الإنحراف	نسبة الإستغلال
--------	---------	--------	----------	--------------	----------------

المواد	التقدير	الفعلي	(التقدير - الفعلي)	(سالِب أو موجب)	الفعلي/التقدير
المشتريات المستهلكة	183622	191368	- 7746	سالِب	1.04
الخدمات الخارجية وغيرها من الإستهلاكات	115450	80374	35076	موجب	0.7
الإستهلاك بين الوحدات	-	-	-	-	-
الخدمات بين الوحدات	13200	8730	4470	موجب	0.66
مصاريف المستخدمين	292983	275538	17445	موجب	0.94
الرسوم والضرائب	9227	10482	-1255	سالِب	1.14
مصاريف التشغيلية الأخرى	2100	3332	-1232	سالِب	1.59
الإهتلاكات والمؤونات	80914	59617	21297	موجب	1.74
مصاريف المقر (الحضيرة)	16981	33722	-16741	سالِب	1.99
مصاريف مالية	900	-	-	-	-
المجموع	915377	664523	50854	موجب	0.99

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير المؤسسة.

الجدول رقم (04): إنحرافات مصاريف الإستغلال (المخطط والفعلي) سنة 2018 (مليار الدينار دج)

المواد	التقدير	الفعلي	الإنحراف	نوع الإنحراف	نسبة الإستغلال
البيان	التقدير	الفعلي	(التقدير - الفعلي)	(سالِب أو موجب)	الفعلي/التقدير
المشتريات المستهلكة	232642	190000	42642	موجب	0.82
الخدمات الخارجية وغيرها من الإستهلاكات	80631	79052	1579	موجب	0.98
الإستهلاك بين الوحدات	-	-	-	-	-
الخدمات بين الوحدات	9840	10450	-610	سالِب	1.06
مصاريف المستخدمين	279437	254088	25349	موجب	0.91
الرسوم والضرائب	10501	9641	860	موجب	0.92
مصاريف التشغيلية الأخرى	3420	3000	420	موجب	0.88
الإهتلاكات والمؤونات	39797	64931	-25134	سالِب	1.63
مصاريف المقر (الحضيرة)	37004	40390	-3386	سالِب	1.09
مصاريف مالية	-	20	-	-	-
المجموع	693272	651573	41699	موجب	0.94

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير المؤسسة

ب- تحليل إنحرافات موازنة مصاريف الإستغلال للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2017-2018): نلاحظ من خلال الجدولين رقم (03) و(04) ما يلي:

- بالنسبة لإنحرافات مصاريف الإستغلال لسنة 2017 كانت سالِبة بالنسبة للمصاريف (المشتريات المستهلكة، الرسوم والضرائب، مصاريف التشغيلية الأخرى، مصاريف المقر (الحضيرة)، ويدل ذلك أن مصاريف المخططة أقل من الفعلية ويعتبر سوء في التقدير وترجع هذه الإنحرافات لأسباب التالية:

✓ المشتريات المواد الأولية الفعلية أكثر من ما هو مخطط له بإنحراف 7764 مليار دج وهذا سببه أن معظم مشترياتها من الخارج والعناصر من مكوناتها الألماس وهذا ما يفسر هذا الإنحراف الكبير بالإضافة إلى أسعار صرف العملة المتغير.

✓ أما الرسوم والضرائب سجلت إنحراف سالب بـ 1255 مليار دج وسببه الرسوم الجمركية على واردات المواد الأولية، وضرائب ورسوم أخرى الإستثنائية.

✓ مصاريف التشغيلية الأخرى سجلت إنحراف سالب قدر بـ 1232 مليار دج بمعنى أن التقدير لهذه كان أقل من الفعلي وهذا راجع إلى بعض المصاريف الإستثنائية لم تكن في الحساب.

✓ نفقات خاصة بالمقر (الحضيرة) سجلت إنحراف سالب قدره 16741 مليار دينار ويرجع سببه لمشاريع التوسيع والتجديد للمؤسسة وورشاتها.

أما بالنسبة للمصاريف المتبقية (الجدول رقم 03) كانت إنحرافاتها موجبة وهذا يعني أن المخطط أكثر من المصاريف الفعلية وهذا يرجع لحسن تقدير الخبراء.

- أما إنحرافات مصاريف الإستغلال لسنة 2018 كانت سالبة بالنسبة للمصاريف (الخدمات بين الوحدات، الإهلاكات والمؤونات، مصاريف الإهلاكات والمؤونات، مصاريف المقر (الحضيرة))، ويدل ذلك أن مصاريف المخططة أقل من الفعلية ويعتبر سوء في التقدير وترجع هذه الإنحرافات لأسباب التالية:

✓ الخدمات بين الوحدات سجلت إنحراف سالب يقدر بـ 610 مليار دينار إلا أنه في الواقع لا يعتبر شئ سيئ لأن هذه الخدمات كانت مقدمة من طرف وحدة في نفس المؤسسة أو المجمع وليس من طرف خارجي.

✓ مصاريف الإهلاكات والمؤونات سجلت هي الأخرى إنحراف سالب يقدر بـ 25134 مليار دينار وهذا راجع لإقتناء المؤسسة للتثبيات جديدة بالإضافة إلى خسارتها لبعض الأصول المادية.

✓ نفقات خاصة بالمقر (الحضيرة) سجلت إنحراف سالب أيضا كالسنة السابقة قدره 3386 مليار دينار ويرجع سببه لمشاريع التوسيع والتجديد للمؤسسة وورشاتها.

أما بالنسبة للمصاريف المتبقية (الجدول رقم 04) كانت إنحرافاتها موجبة وهذا يعني أن المخطط أكثر من المصاريف الفعلية وهذا يرجع لحسن تقدير الخبراء.

2. إستخدام الموازنة التقديرية للمبيعات في متابعة تسيير مؤسسة محل الدراسة: الموازنة التقديرية للمبيعات هي الكمية والمالية التقديرية للمبيعات من كافة المنتجات التي تتوقع المؤسسة من كافة المنتجات التي تتوقع المؤسسة تصريفها خلال فترة الموازنة للوصول إلى رقم الإيراد المستهدف في الخطة.

أ- إيجاد الإنحرافات: سنلخص الإنحرافات الخاصة بموازنة المبيعات المخطط والفعلي لسنتي 2017 و2018 في جداول بالإعتماد على العلاقتين التاليتين: **الإنحراف = قيمة المبيعات المقدر - قيمة المبيعات الفعلية.**

نسبة الإنجاز = الفعلي/التقدير

الجدول رقم (05): إنحرافات المبيعات (المخطط والفعلي) وفقا للمنتجات 2017 (مليار دينار)

البيان	التقدير	الفعلي	الإنحراف (التقدير - الفعلي)	نوع الإنحراف (سالب أو موجب)	نسبة الإنجاز الفعلي/التقدير
المبيعات وفقا للمنتوج					
غلاف العمود Habillage de colonne	9446	4190	5256	موجب	0.44

1.02	سالب	-3850	251542	247692	Outils forage أدوات الحفر
1.24	سالب	-2400	12462	10062	Outils mines أدوات المناجم
0.8	موجب	76196	297728	373924	(Divers) أدوات مختلفة
0.88	موجب	75201	565923	641124	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير المؤسسة.

الجدول رقم (06): إنحرافات المبيعات (المخطط والفعلي) وفقا للعملاء 2017 (مليار دينار)

نسبة الإنجاز الفعلي/التقدير	نوع الإنحراف (سالب أو موجب)	الإنحراف (التقدير - الفعلي)	الفعلي	التقدير	البيان
0.89	موجب	65681	51330	577011	سونطراك (sonatrach)
0.14	موجب	33008	5459	38467	شركاء (Associés)
0.92	سالب	-23488	49133	25645	قطاعات مختلفة (Divers)
0.88	موجب	75201	565923	641124	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير المؤسسة

ب- تحليل إنحرافات موازنة مصاريف المبيعات للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2017): نلاحظ من خلال الجدولين رقم (05) و (06) ما يلي:

- المبيعات وفقا للمنتجات المؤسسة محل الدراسة: من الجدول رقم (05) نلاحظ أن الإنحراف كان سالب بالنسبة للمنتجين أدوات الحفر وأدوات المناجم حيث كانت المبيعات الفعلية لهذين الأخيرين أكثر من كان مخطط له بإنحراف 3850 مليار دج و 2400 مليار دج على التوالي وهذا لزيادة الطلب على هذين المنتجين أما فيما يتعلق بالمبيعات المنتجة الأخرى حققت إنحرافات موجبة وهذا يدل أن المؤسسة كان تقديرها خاطئ بسبب نقص كفاءة موظفين قسم المبيعات والإدارة العليا كذلك.

- المبيعات وفقا لعملاء المؤسسة محل الدراسة: من الجدول رقم (06) نلاحظ ان الإنحراف كان سالب بالنسبة للعملاء من قطاعات بإنحراف قدر بـ 23488 مليار دج وذلك لزيادة الطلب على منتج أدوات الحفر والمناجم خاصة من طرف قطاع الفلاحة والتعدين، أما فيما يتعلق بعملاء المؤسسة محل الدراسة الأخيرين كان الإنحراف موجب وهذا يعني تقدير المؤسسة لطلبات عملائها كان خاطئ وهذا راجع لي: - ظهور مبيعات أقل سعر من مبيعات المؤسسة.

- ظهور منافسين جدد في الأسواق. - عدم بذل أعوان البيع للمجهود اللازم.

ج- تحليل إنحرافات موازنة مصاريف المبيعات للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2018): نلاحظ من خلال الجدولين المواليين ما يلي:

الجدول رقم (07): إنحرافات المبيعات (المخطط والفعلي) وفقا للمنتجات 2018 (مليار دينار)

نسبة الإنجاز الفعلي/التقدير	نوع الإنحراف (سالب أو موجب)	الإنحراف (التقدير - الفعلي)	الفعلي	التقدير	البيان
1.04	سالب	-373	8753	8380	Habillage de colonne غلاف العمود
1.90	موجب	27249	256241	283490	Outils forage أدوات الحفر

-	-	-	-	13809	أدوات المناجم Outil mines
1.02	سالن	-7859	327163	319304	أدوات مختلفة Divers
0.95	موجب	32826	592157	624983	المجموع

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير المؤسسة

الجدول رقم (08): إنحرافات المبيعات (المخطط والفعلي) وفقا للعملاء 2018 (مليار دينار)

البيان	التقدير	الفعلي	الإنحراف (التقدير - الفعلي)	نوع الإنحراف	نسبة الإنجاز الفعلي/التقدير
سونطراك (sonatrach)	562485	530699	31786	موجب	0.94
شركاء (Associés)	6250	6146	104	موجب	0.98
قطاعات مختلفة (Divers)	56248	55312	936	موجب	0.98
المجموع	624983	592156	32827	موجب	0.95

المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير المؤسسة

- المبيعات وفقا للمنتجات المؤسسة محل الدراسة: من الجدول رقم (07) نلاحظ أن الإنحراف كان سالن بالنسبة للمنتج أغلفة الأعمدة وأدوات مختلفة حيث كانت المبيعات الفعلية لهذين الأخيرين أكثر من كان مخطط له بإنحراف 373 مليار دج و 7859 مليار دج على التوالي وهذا لزيادة الطلب على هذين المنتجين أما فيما يتعلق بالمبيعات المنتجات الأخرى حققت إنحرافات موجبة وهذا يدل أن المؤسسة كان تقديرها خاطئ.

- المبيعات وفقا لعملاء المؤسسة محل الدراسة: من الجدول رقم (08) نلاحظ أن إنحراف موجب وهذا يعني تقدير المؤسسة لطلبات عملائها كان خاطئ وهذا راجع لنفس الأسباب المذكورة اعلاه.

3. إستخدام الموازنة التقديرية للموارد البشرية في متابعة تسيير المؤسسة محل الدراسة: الموازنة التقديرية للموارد البشرية هي تقدير إحتياجات المؤسسة من الموارد البشرية ذات المهارات والتخصصات المحددة خلال فترة زمنية مقبلة ولختيار أفضل الإحتياجات.

1- إيجاد الإنحرافات: سنلخص الإنحرافات الخاصة بموازنة الموارد البشرية المخطط والفعلي لسنتي 2017 و 2018 في جدولين بالإعتماد على العلاقتين التاليتين:

الإنحراف = قيمة الموارد البشرية المقدرة - قيمة الموارد البشرية الفعلية.

نسبة الإستغلال = الفعلي/التقدير

الجدول رقم (09): إنحرافات الموارد البشرية (المخطط والفعلي) لسنة 2017

البيان	التقدير	الفعلي	الإنحراف (التقدير - الفعلي)	نوع الإنحراف	نسبة الإستغلال الفعلي/التقدير
مهندسين	22	21	01	موجب	0.95
إطارات جامعية	10	09	01	موجب	0.9
إطارات أخرى	14	15	- 01	سالن	1.07
مجموع الإطارات	46	45	01	موجب	0.98
الإطارات العليا	06	04	02	موجب	0.67

1	-	00	06	06	التقنيين الساميين	موظفين تقنيين	
4.67	سالب	- 11	14	03	التقنيين		
0.63	موجب	10	17	27	أخرى		
1.03	سالب	- 01	37	36	مجموع التقنيين		
0.89	موجب	02	17	19	التنفيذيين		
0.98	موجب	02	99	101	مجموع العمال الدائمين		
0.89	موجب	01	08	09	مهندسين	موظفين إداريين	
2.5	سالب	- 03	05	02	إطارات جامعية		
-	-	-	-	-	إطارات أخرى		
1.18	سالب	- 02	13	11	مجموع الإطارات		
-	-	-	-	-	الإطارات العليا	تقنيين	
-	موجب	10	-	10	التقنيين الساميين		
-	-	-	-	-	التقنيين		
0.5	موجب	01	01	02	أخرى		
0.08	موجب	11	01	12	مجموع التقنيين		
01	موجب	00	11	11	التنفيذيين		
0.73	موجب	09	25	34	مجموع العمال المؤقتين		
0.92	موجب	11	124	135	مجموع		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تقارير المؤسسة

الجدول رقم (10): إنحرافات الموارد البشرية (المخطط والفعلي) لسنة 2018

نسبة الإستغلال الفعلي/التقدير	نوع الإنحراف	الإنحراف (التقدير - الفعلي)	الفعلي	التقدير	البيان	صنف الوظيفي	
						موظفين إداريين	موظفين تقنيين
1.24	سالب	- 04	26	21	مهندسين	موظفين إداريين	
1.33	سالب	- 03	12	09	إطارات جامعية		
1.27	سالب	- 04	19	15	إطارات أخرى		
1.27	سالب	- 12	57	45	مجموع الإطارات		
1	موجب	00	04	04	الإطارات العليا		
0.5	موجب	03	03	06	التقنيين الساميين	موظفين تقنيين	
0.5	موجب	07	07	14	التقنيين		
1.47	سالب	- 08	25	17	أخرى		
2.09	موجب	02	35	37	مجموع التقنيين		
1	موجب	00	17	17	التنفيذيين		
1.10	سالب	- 10	109	99	مجموع العمال الدائمين		
-	موجب	08	02	10	مهندسين	موظفين إداريين	
-	موجب	05	-	05	إطارات جامعية		
-	-	-	-	-	إطارات أخرى		
0.13	موجب	13	02	15	مجموع الإطارات		
-	-	-	-	-	الإطارات العليا		

-	موجب	07	-	07	التقنيين الساميين	تقني
-	-	-	-	-	التقنيين	
-	موجب	02	-	02	أخرى	
-	موجب	09	-	09	مجموع التقنيين	
0.18	موجب	09	02	11	التفنيين	
0.11	موجب	31	04	35	مجموع العمال المؤقتين	
0.84	موجب	21	113	134	مجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على تقارير المؤسسة

ب- تحليل إنحرافات موازنة الموارد البشرية للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2017-2018): نلاحظ من خلال الجدولين رقم (09) و(10) ما يلي:

- بالنسبة لسنة 2017 ومن خلال الجدول رقم (09) نلاحظ أن الإنحرافات فيما يتعلق بتقدير مناصب العمل وإحتياجات المؤسسة من اليد العاملة معظمها كانت موجبة ويعني ذلك ما كانت المؤسسة مخططة له فيما يتعلق بالموارد البشرية أكثر من ما هو فعلي سواء بالنسبة للمناصب الدائمة أو المؤقتة ويعني ذلك وجود موظفين في بعض المناصب أكثر من ما تحتاجه وهذا سيكلف المؤسسة نفقات، إلا أنه نجد الإنحراف سالبا في كل من التقنيين ب 11 موظف أي أن المؤسسة تحتاج للتقنيين وهذا راجع لطبيعة نشاطها الصناعي.

- بالنسبة لسنة 2018 ومن خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن الإنحرافات كانت سالبة بالنسبة للوظائف الإدارية والتقنية والمهندسين ويرجع ذلك لسوء تقدير إدارة الموارد البشرية وإعتمادها على معلومات لسنوات سابقة فقط دون وضع دراسة علمية دقيقة لإحتياجات المؤسسة لليد العاملة، لذلك كان هذا النقص في الموارد البشرية لهذا النوع من الوظائف والتي تعتبر أساسية المؤسسة محل الدراسة لكونها مؤسسة صناعية.

V. الخلاصة:

إن التطور التاريخي لوظيفة مراقبة التسيير عبر الزمن جعل من هذه الوظيفة مطالبة بضرورة إعتداد أدوات المراقبة والتخطيط لضبط جميع التقديرات والتوقعات في جميع وظائف المؤسسة وهي مهمة ليست بالسهلة بالنظر للتعقيدات التي تحيط بالمؤسسة سواء داخليا أو خارجيا وكذا التطورات الخاصة في المجتمع بإعتبار المؤسسة تؤثر وتتأثر به حيث تصبح مهمة التقدير والتوقع مهمة صعبة إلا أنه بتوفر أدوات تسمح لها بإنجاز العمل المطلوب منها إحدى هذه الأدوات هي الموازنة التقديرية التي تعتبر أداة تخطيط والمراقبة والتنسيق والإتصال فهي تكاد تكون من الأدوات النادرة التي تجمع فيها جميع وظائف التسيير وتستخدم لتبسيط التعقيدات التي تواجهها المؤسسة لتخطيط وتقدير إحتياجاتها ومصادر توفير تلك الإحتياجات وتسمح أيضا للمؤسسة بالوقوف على الإنحرافات التي قد تحصل وتصحيحها في الوقت المناسب إلا أنها يجب أن تراعي فيها جميع الشروط من طرف إعداد وتقدير ومبادئ وإلا فإنها لن تتردد من تأدية ما هو منتظر منها.

1. النتائج: من خلال هذه الدراسة تم إستخلاص مجموعة من النتائج كما يلي:

أ. النتائج النظرية: يمكن حصرها في:

- الموازنة التقديرية خطة مالية تفصيلية عن جميع أنشطة المؤسسة من خلال فترة زمنية قادمة.
- الموازنة التقديرية ليست هدف بحد ذاته بل هي أداة وترجمة لمخطط والأهداف التي تسعى المؤسسة لموصول إليها.
- تعتبر الموازنات التقديرية أداة من الأدوات المحاسبية التي تساعد إدارة المؤسسة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط، تنسيق رقابة تحفيز.
- الموازنة أداة رقابية تستعمل للتحقق من أن الأهداف والخطة الموضوعة قد تم تنفيذها وبالمستوى المطلوب، والتعرف على الإنحرافات في الوقت المناسب لإتخاذ الإجراءات اللازمة.
- للوصول إلى موازنات واضحة ومناسبة، يجب إتباع عدة خطوات في عملية إعدادها، واختيار طريقة مناسبة تعد بها تقديرات هذه الموازنة، ويكون ذلك وفق أسس معينة وشروط تنظيمية، شروط نفسية ومادية، ويعتمد نجاحها على توافر مجموعة من المبادئ العلمية الموضوعة من طرف المسؤولين والموافقة عليها قبل فترة محددة لما تقدمه من خدمات رئيسية عند إستخدامها.
- أول ميزانية يتم إعدادها في الموازنة التشغيلية هي موازنة المبيعات لأنها تعتبر حجر الأساس لإعداد باقي الموازنات الأخرى (إنتاج، تكاليف (مستلزمات) الإنتاج... الخ).
- إن للتكاليف أهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية حيث تساعد المعلومات عن التكاليف في إتخاذ قرارات مصيرية وتمكن المؤسسة معرفة وضعها بالنسبة إلى المؤسسات الأخرى.
- تسعى جل المؤسسات إلى الرقابة عمى تكاليفها وخاصة الإنتاجية منها وهذا للحفاظ على مكانتها في السوق في ظل المنافسة الشديدة.

ب. النتائج التطبيقية: تتمثل في:

- بعد الإطلاع على الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة تم ايجاد مصلحة خاصة لمراقبة التسيير وهذا شئ إيجابي حيث تستخدم هذه المصلحة العديد من الأدوات كالمحاسبة التحليلية لوحة القيادة والموازنة التقديرية بهدف الإشراف ومتابعة أداء أنشطة المؤسسة ومصلحتها.
- يتم إعداد الموازنة التقديرية من هيئة مكلفة بمراقبة كل التطورات المحاسبية تسمى بهيئة مراقبة التسيير وهي عبارة عن ثلاث أشخاص موظفون في المؤسسة دون مشاركة أطراف أخرى، ويتم إعتماها من طرف مدير المؤسسة محل الدراسة.
- المؤسسة تستخدم الموازنات التقديرية وذلك بإعتماها على الطرق الكيفية والخبرات ومعلومات للسنوات سابقة.
- من التقارير الممنوحة لنا تلتزم المؤسسة بمراحل إعداد الموازنات التقديرية بداية من التحضير ثم الإعداد والإعتماد من طرف الأطراف المخولين قانونيا في الأخير إستخدامها في الإشراف والمتابعة.
- من خلال التقارير المقدمة من طرف المؤسسة لاحظنا انها تعد أنواع متعددة من الموازنات التقديرية (الإنتاج، تكاليف الإستغلال، المبيعات، الموارد البشرية).
- إعداد تقارير خاصة بالإنحرافات تفصي أساليب الإنحرافات وتحليلها، وإتخاذ الإجراءات التصحيحية.
- تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة بوضع تقرير تقييمي للسنة المالية المنتهية بهدف المقارنة بين الخطط الموضوعة سابقا وما تم تحقيقه، بالإضافة إلى وضع موازنات تقديرية للنشاطات المؤسسة للسنوات لاحقة.

- من خلال دراسة للموازنات التقديرية والفعالية للسنتين 2017 و2018 وتحديد الإنحرافات وتحليلها لاحظنا ان المؤسسة تعتمد في إعداد موازنتها التقديرية على الخبرة المكتسبة لموظفيها ومعلومات سنة سابقة وليس على أساس قياس علمي.
2. الاقتراحات: من خلال الإطلاع على الواقع العملي للمؤسسة وبعد عرض لمختلف النتائج المتوصل إليها يتم إقتراح جملة من التوصيات أهمها:
- البحث عن أسباب الإنحرافات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا كانت سلبية وإعتمادها إذا كانت إيجابية.
 - على المؤسسة محل الدراسة إستخدام ميزانياتها التقديرية كأداة للرقابة بإتباع جميع مراحلها لا تعتمد على حساب الإنحرافات فقط بل تقوم بتحليل الإنحرافات وإتخاذ الإجراءات التصحيحية لهاو ذلك لضمان استمرارها
 - العمل على تطبيق مبدأ المشاركة في إعداد الميزانية وذلك من خلال إشراك جميع أفراد الأقسام التي تعنى بعملية التحضير للميزانية التقديرية.
 - على المؤسسة محل الدراسة إستخدام ميزانياتها التقديرية كأداة لإستغلال أموالها أحسن إستغلال، لان ذلك ينظم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات.
 - على الوحدة أن تستعمل سياسات إنتاجية فعالة، تمكنها من تحقيق طلبات عملاءها لمنتجاتها في التوقيت المناسب.
 - على الوحدة أن تستعمل سياسة تسويقية فعالة، تمكنها من تطوير مبيعاتها وتحقيق إستراتيجياتها بالتالي أهدافها.
 - ضرورة إعتداد المؤسسة على الأساليب الإحصائية والطرق العلمية للوصول إلى توقعات أكثر دقة.
 - إنشاء قسم مستقل للموازنات وتدعيمه بالكوادر البشرية المؤهلة علميا وعمليا وهذه مسألة أساسية لنجاح إستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات الصحيحة والسليمة في المؤسسة محل الدراسة.

VI. الهوامش والإحالات:

- 1- Leclere, D. (1994). *Gestion budgétaire*. Paris: Edition Eyrolles.
- 2- أسامة الحارس. (2004). المحاسبة الإدارية. الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
- 3- الأميرة إبراهيم عثمان. (2006). المحاسبة الإدارية. الإسكندرية: المكتب الجامعي الحديث.
- 4- الطيب السايح. (2006). نظام الموازنات تقديرية في التسيير الاستثنائي دراسة حالة مستشفى حي البير بقسنطينة. رسالة ماجستير (غير منشورة).
- 5- جبرائيل جوزيف محالة، و حلوة حنان رضوان. (2009). المحاسبة الإدارية. الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- 6- خالد محمد بني حمدان. (2008). الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي. الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- 7- خيرت ضيف. (1975). الموازنات التقديرية. بيروت: دار النهضة العربية للطباعة والنشر والتوزيع.
- 8- ركب أحمد هاشم. (2001). أساسيات الإدارة. منشورات ذات السلاسل، الكويت.
- 9- زيد محمود موسى عليان. (2009). مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة، وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة. رسالة ماجستير (غير منشورة).
- 10- عارف الحاج. الموازنات التقديرية ودورها في مجال التخطيط.
- 11- عبد الرحمن صباح. (1996). مبادئ الرقابة الإدارية - المعايير - التقييم - التصحيح. عمان: دار زهران للنشر والتوزيع.
- 12- عبد العزيز محمود الإمام. (1983). الموازنات التخطيطية كأداة الرقابة. الرياض: دار المريخ للنشر.
- 13- فريد شناف. (2002). مدخل للموازنات التقديرية للإنتاج. الجزائر: دار المحمدية.
- 14- ماهر موسى درخام، و إبراهيم محمد الشيخ عيد. (2008). مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة. المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية.
- 15- محمد جزار. (1982). الموازنة تخطيط و رقابة اتخاذ القرار. جامعة عين الشمس، القاهرة.
- 16- محمد حرم زينات، و محمد محمود البايلي. (2001). المحاسبة الإدارية. الإسكندرية: دار الوفاء لدينا الطباعة والنشر.
- 17- محمد سامي راضي. (2006). المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات. الإسكندرية: الدار الجامعية.

- 18- محمد سامي راضي، و ، وآخرون. (2008). المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 19- محمد سامي راضي، و وجدي حامد حجازي. (2001). المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 20- محمد فركوس. (2001). الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- 21- محمد محمود الخطيب. (1989). الموازنات التقديرية كأداة فعالة للتخطيط والرقابة. جامعة عين شمس، القاهرة .
- 22- ناصر دادي عدون، و عبد الله قويدر الواحد. (2010). مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية. دار المحمدية العامة.
- 23- ناصر دادي عدون، و وآخرون. (2004). مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية. الجزائر: دار المحمدية العامة.
- 24- ناصر نور الدين عبد اللطيف. (2006). الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية. الإسكندرية: الدار الجامعية.