

واقع تطبيق نظام الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة عينة من المؤسسات -

The Reality of the Application of the Estimated Budget System in the Algerian Economic Companies- Study of a sample of Companies-

تاريخ قبول النشر: 2019/02/20

تاريخ الاستلام: 2018 /12/29

أ.د. صالح إلياس**

د.بن أحمد سعدي*

أستاذ التعليم العالي

أستاذ محاضر(ب)

جامعة سيدي بلعباس- الجزائر

المركز الجامعي غليزان - الجزائر

الملخص:

إن نظام الموازنات التقديرية كغيره من الأنظمة التقليدية تعرض لموجة هائلة من الانتقادات ، وقد اختلفت آراء الباحثين والعلماء حول أمر التخلي عن هذا النظام من عدمه، الامر الذي أدى الى ظهور عدة تيارات : منها ما يدعو الى التخلي عنه، ومنها ما يدافع عن وجوده. وقد أوضحت الدراسة الاستقصائية التي أجريناها على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن نسبة 92 % ما زالت تعمل بهذا النظام ، ونسبة 40.91 % تبنت أسس جديدة في إعداد هذا النظام (الأنشطة والعمليات)، ونسبة معتبرة 28 % بالرغم من تطبيقها لبطاقة الأداء المتوازن إلا أنها لم تتخل عن تطبيق نظام الموازنات التقديرية. الكلمات المفتاحية: نظام الموازنات التقديرية ؛ تسيير بدون موازنات.

Abstract:

The estimated budget system, like other conventional systems, has been strongly criticized. Thus, the opinions of scientists and researchers differed whether to abandon this system or not this led to the emergence of several streams: those who advocate the abandonment of such a system, and those who defend it.

The study that we carried out concerns a sample of Algerian economic companies; it shows that: 92% of these companies continue using this traditional system, 40.91% adopt a new basis in their design this systems (activities and processes). 28 % continue using the estimated budget system even though they apply a new management system (Balanced Scorecard).

Keywords: Estimated Budget System; management without budgeting.

Jel codes : .M19,M49.

*e-mail: benahmedsaadia@gmail.com**e-mail : elyasalah@yahoo.fr

المقدمة:

أي مؤسسة اقتصادية ترغب في الاستمرار في نشاطها يجب عليها ان تفكر في مستقبلها وأن لا تحصر النظر في حاضرها ، اي يجب عليها ان تخطط لأنشطتها المستقبلية ، فهذه العملية أي التخطيط تساعدنا في ايجاد توازن بين ما لديها من موارد وبين ما تصبو الى الوصول إليه، أي تساعدنا في وضع الأهداف المستقبلية حسب الامكانيات المتوفرة عندها، هذا من جهة؛ وتسهم هذه العملية كذلك في توقع المشاكل التي قد تحدث لها مستقبلا وبالتالي ايجاد حلول لها قبل وقوعها ،من جهة ثانية. والتخطيط يكون على المدى الطويل أي التخطيط الاستراتيجي، وعلى المدى المتوسط أي التخطيط التكتيكي، وعلى المدى القصير أي التخطيط قصير الأجل .

إن من أهم الأدوات التي استخدمت في عملية التخطيط قصير الأجل هي الموازنات التقديرية، فهي تمثل ترجمة رقمية للأهداف قصيرة الأجل. هذه الأداة أي الموازنات التقديرية فضلا عن كونها أداة من أدوات التخطيط قصير الأجل تستعمل في عملية تقييم الأداء. الاشكالية:

إن الموازنات التقديرية ولدت في بيئة أعمال ميزها الكثير من الاستقرار، لكن تغير ظروف المحيط بسبب عاملي المنافسة والتطور التكنولوجي خاصة، جعل منها أداة غير قادرة على مواكبة هذه المستجدات ، مما عرضها للكثير من الانتقادات. وجعل الكثير من المؤسسات الاقتصادية تتخلى عن تطبيقها، في الوقت نفسه جاءت تيارات أخرى تدافع على بقائها: تيار يدعو الى تعديلها، وآخر يدعو الى تطبيق موازنات جديدة هي الموازنات على أساس الأنشطة؛ هذه المسألة جعلتنا نطرح التساؤل التالي:

ما هو واقع ممارسة نظام الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟ وكإجابة مبدئية عن هذا التساؤل قمنا بصياغة الفرضية التالية: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تخلت عن تطبيق نظام الموازنات التقديرية بحكم أنه أصبح نظاما تقليديا وتبنت أدوات حديثة أخرى في عملية التسيير.

هدف الدراسة

إن هذه الدراسة تهدف إلى التعرف ما إن كانت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية قد تخلت عن تطبيق نظام الموازنات التقديرية، أم أنها ما زالت تقوم بتطبيقه. وإن كان كذلك: هل طبقه كما هو، أم قامت بتعديله، أم طبقت النظام الجديد نظام الموازنات على أساس الأنشطة.

منهج الدراسة:

الاجابة عن التساؤل المطروح أعلاه جعلتنا نستخدم المنهجين التاليين: المنهج الوصفي في الجانب النظري، والاستقصائي في الجانب التطبيقي. أما الأدوات المستخدمة في التحليل فكانت عبارة عن استمارة الاستبيان وبرنامج spss.

هيكل الدراسة:

اقتضت معالجة هذا الموضوع الى تقسيمه لأربعة أجزاء هي:

أولاً: نظام الموازنات التقديرية التقليدي

ثانياً: الانتقادات الموجهة لنظام الموازنات التقديرية

ثالثاً: التوجهات الحديثة لنظام الموازنات التقديرية

رابعاً: الدراسة التطبيقية

أولاً: نظام الموازنات التقديرية التقليدي

الموازنة التقديرية¹ عملة ذات وجهين، وجهها الأول هو التخطيط، فالموازنة التقديرية عبارة عن الأهداف الكمية التي ترغب المؤسسة الوصول إليها في المدى القصير. ووجهها الثاني: هو تقييم الاداء والرقابة، فإعداد موازنة لكل مركز مسؤولية يسمح بتقييم أداء هذه المراكز والرقابة عليها، وهذا طبعا من خلال مقارنة تحقيقات هذه المراكز بالموازنات المقدمة إليها وبالتالي تبيان مدى انحرافها عن أهدافها وتحديد الشخص المسؤول عن ذلك واتخاذ التدابير التصحيحية اللازمة.

1- أساسيات حول الموازنات التقديرية:

تعرف الموازنة التقديرية على أنها مجموعة مترابطة من الفرضيات والمعطيات التنبؤية في شكل أرقام، محددة قبل بداية السنة ، تصف مجموع النشاط، وهي تتضمن الأهداف المراد الوصول إليها، والتي يجب أن تكون ذات طموح ولكن قابلة للتحقيق، وتحدد هذه الأهداف عن طريق الحوار بين المسؤولين مهما كان مستواهم في الهيكل التنظيمي للمؤسسة².

وتجيب الموازنة التقديرية عن الأهداف قصيرة الأجل، ولكن يجب أن تبقى هذه الأهداف في إطار الأهداف المحددة على المدى الطويل من طرف الإدارة العامة³.

والهدف الرئيسي من وراء إعدادها هو إحكام الرقابة على كافة أنواع النشاط في المؤسسة، ويتم هذا عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية بالأرقام التقديرية واعتبار الأرقام الأخيرة أداة أو مؤشر لقياس مدى كفاءة التنفيذ⁴؛ ولها أهداف فرعية أخرى:

- أداة للتخطيط لأعمال المؤسسة.
- أداة للتنسيق بين: "الأهداف المرجو تحقيقها والقرارات التي يتم اتخاذها في الحاضر"⁵ من جهة، وبين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية في المؤسسة من جهة أخرى⁶.
- أداة لتحفيز المسؤولين، فما دام تقسيم الموازنات مرتبط بالهيكل التنظيمي للمؤسسة فإن كل مسؤول عن مركز مسؤولية سيحصل على موازنة خاصة به، وتوضع تحت تصرفه مجموعة من الموارد ، ومسؤوليته متمثلة في الوصول إلى الأهداف المترجمة في الموازنة المرسله إليه⁷ ، وبالتالي: يمكن استخدامها لتحفيز المسؤولين.
- أداة للحوار والاستشارة والتفاوض والبحث⁸ ، وتعمل على تحسين الاتصال الداخلي، فهي قبل كل شيء طريقة تنسق وتلائم الاتصالات التي تحدث بين الأفراد داخل المؤسسة⁹.
- وتستند عملية اعداد الموازنات على جملة من المبادئ¹⁰:
- يجب أن تكون الموازنة شاملة لجميع أوجه نشاط المؤسسة.

- يجب أن ترتبط الموازنة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- يجب أن توزع الموازنات توزيعاً زمنياً وجغرافياً، حتى يتسنى متابعة وتقييم أداء كل منطقة في فصل أو شهر.
- من الضروري أن يشترك المسؤولون عن التنفيذ في إعداد الموازنة، كما يجب أن يتفقوا فيما بينهم على إمكانية تحقيق أهدافها، فمشاركتهم تعني أن كل مسؤول سيبدل ما بوسعه لتحقيق هذه الأهداف والعكس صحيح.
- يجب أن تمثل أرقام الموازنات الأهداف التي يمكن تنفيذها، بحيث لا تكون طموحة بدرجة تؤدي إلى استفزاز المسؤولين عن تنفيذها ولا تكون متواضعة بدرجة تؤدي إلى تكاسلهم وتقاعسهم عن القيام بواجباتهم على الوجه المطلوب.
- الموازنة التقديرية الشاملة للمؤسسة الاقتصادية:

الموازنة التقديرية الشاملة أو الرئيسية ما هي إلا الإطار العام أو ملخص للموازنات الخاصة بكافة أنشطة المؤسسة، وهي تمثل الخطة العامة للمؤسسة، وتختلف الموازنة الشاملة باختلاف نوعية وحجم المؤسسة¹¹، وعموماً تتكون الموازنة الشاملة من: الموازنات التشغيلية و الموازنات المالية.

أ- الموازنات التشغيلية: يتم في هذه الموازنات التخطيط للنشاطات العادية للمؤسسة أي لنشاطات الاستغلال من: شراء، إنتاج وبيع... الخ. وتشمل على:

• الموازنة التقديرية للمبيعات:

إن نجاح إعداد نظام الموازنات التقديرية يتوقف على الإعداد الجيد للموازنة التقديرية للمبيعات، فهي تعتبر حجر الأساس في إعداد الموازنات التقديرية الأخرى، ونجاح إعداد هذه الموازنة يتوقف هو الآخر على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية، لذلك لابد أن تكون عملية التنبؤ مبنية على أسس علمية. وللتنبؤ بالمبيعات المستقبلية يمكن استخدام عدة طرق، منها الوصفية التي تعتمد على التخمينات الشخصية، أو الكمية التي تستخدم فيها الأساليب الإحصائية كمعادلة خط الاتجاه العام ومعامل الارتباط، إلا أن الطريقة الشائعة هي طريقة الصواب والخطأ والتي تعتمد في العموم على إضافة 10% للمبيعات المحققة في السنة الماضية.

إن عملية إعداد هذه الموازنة أي الموازنة التقديرية للمبيعات هي من مسؤولية مدير المبيعات¹².

• الموازنة التقديرية للإنتاج:

الموازنة التقديرية للإنتاج يتم فيها التخطيط للأنشطة الانتاجية، ويقصد بهذه الأخيرة: "تلبية متطلبات الطلب الواقعية ضمن محددات الطاقة بالشكل الذي ينسجم وسياسة المؤسسة التي تهدف إلى تحقيق أقل التكاليف"¹³. والهدف من وراء ذلك هو تبيان الموارد اللازمة من مواد أولية ويد عاملة... وغيرها من الموارد وتوفيرها بالكميات والنوعيات اللازمة في الأوقات المحددة. إن إعداد هذه الموازنة أي الموازنة التقديرية للإنتاج هو من مسؤولية مدير الإنتاج¹⁴.

يتم استخراج الكمية المتوقعة انتاجها من خلال الكمية المتوقعة بيعها مضاف اليها التغير في المخزون. ومن خلال هذه الموازنة أي موازنة الإنتاج يمكن إعداد الموازنات التقديرية لمستلزماته من موازنة: المواد الأولية والأجور المباشرة والتكاليف غير المباشرة. ويستخدم في مجال تحديد هذه المستلزمات ما يعرف بالتكاليف المعيارية. وتعتبر التكاليف المعيارية تكاليف محددة مقدما، وتختلف هذه المعايير عن غيرها من أنواع التكلفة المحددة مقدما في أنها يتم تحديدها باستخدام أسلوب علمي وبناء على دراسات علمية شاملة، حيث تعبر التكلفة المعيارية عما يجب أن تكون عليه التكلفة، وليس ما يتوقع أن تكون عليه¹⁵.

وسنقدم من خلال ما يأتي تعريف مختصر للموازنات التقديرية لمستلزمات الإنتاج¹⁶:

- الموازنة التقديرية للمواد الأولية المباشرة: تتضمن موازنة المواد الأولية التقديرات من المواد التي تدخل مباشرة في تصنيع المنتج واللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج بالكمية والقيمة.
- الموازنة التقديرية للأجور المباشرة: تتضمن الموازنة التقديرية للأجور المباشرة تقديرات أجور اليد العاملة المباشرة بالكمية والقيمة.
- الموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة: يتم في موازنة التكاليف غير المباشرة تقدير التكاليف غير المباشرة أي عناصر التكاليف التي لا تدخل في صناعة المنتج بشكل مباشر.
- الموازنات التقديرية للمخزونات: تختص هذه الموازنات بإعداد تقديرات المخزونات من المنتجات المصنعة والوسيلة وكذا المواد الأولية ومختلف اللوازم بالكمية والقيمة.

ب- الموازنات المالية: يتكون هذا النوع من الموازنات التقديرية من:

- الموازنة التقديرية النقدية (موازنة الخزينة): هي عبارة عن جدول يحتوي على جانبين، الأول: الإيرادات النقدية المتوقعة والثاني: المدفوعات النقدية المتوقعة خلال فترة معينة مع اظهار الفائض أو العجز¹⁷. وكذلك تحديد أوقات دخول وخروج هذه النقود¹⁸. ويعتبر مدير إدارة الموازنات هو المسؤول عن إعداد هذه الموازنة¹⁹.
- الموازنة التقديرية الاستثمارية: هي عبارة عن خطة كمية ومالية للأنشطة

الاستثمارية للفترة القادمة²⁰.

- جدول حسابات النتائج التقديري: هو عبارة عن جدول يوضح صافي نتيجة النشاط التقديرية (ربح / خسارة) للفترة المقبلة.

3- التسيير بالموازنات التقديرية:

تسمى عملية التسيير بالموازنات (gestion budgétaire) بمراقبة الموازنات (contrôle budgétaire) أو تقييم الأداء بواسطة الموازنات . وتعرف على أنها عملية مقارنة التحقيقات بتقديرات الموازنات لمركز مسؤولية معين، وتتم هذه العملية بالمراحل التالية:

- حساب الانحراف ما بين التحقيقات والتقديرات²¹؛
- تحديد أسباب الانحرافات؛
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- القيام بهذه العملية لكل مركز مسؤولية²².

4- التسيير بالموازنات التقديرية ونظام محاسبة المسؤولية:

إن تطبيق اللامركزية في الإدارة أدى إلى تقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام أو إدارات أو مراكز يشارك كل منها في تحقيق أهداف معينة، ويرأسها مدير أو مسؤول تفوض له سلطة معينة تمكنه من انجاز مهامه، وهو ما تطلب استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مجال تقييم الأداء²³.

وتعرف محاسبة المسؤولية على أنها: نظام يقوم بجمع البيانات الخاصة بتحقيقات كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات الموكلة اليه والمحددة مسبقا واطارها في التقارير، وذلك من أجل تقييم أداء هذا الشخص المسؤول²⁴. وتعتمد محاسبة المسؤولية إداريا على فلسفة أساسية هي الإدارة اللامركزية، ومحاسبيا على نظام الموازنات كأداة للرقابة وتقييم الأداء²⁵.

ثانيا: الانتقادات الموجهة للنظام التقليدي للتسيير بالموازنات

إن النظام التقليدي لتسيير الموازنات لم يعد قادرا في الوقت الحالي على إعطاء صورة واضحة عن أداء المؤسسات الاقتصادية، خاصة وأن هذا النظام اهتم فقط "بفجوة التنفيذ" التي يقصد بها التحقق من مدى مطابقة الأداء الفعلي بالمستهدف دون الاهتمام بمدى مساهمة الأداء الفعلي في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وهو ما أطلق عليه بـ "فجوة الربط" وهي التي تنتج من عدم ربط هذا النظام بالاستراتيجية التي تضعها المؤسسة، والتي تترجم فيما بعد إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها²⁶.

إن تسيير الموازنات يسعى إلى مجرد البحث في تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف،

وتحديد الانحرافات سواء التي في صالحو المؤسسة أو في غير صالحها، ولكن في ظل المتغيرات التي تشهدها البيئة الحديثة يجب أن تسعى إلى تقييم الموقف الحالي بهدف خلق ميزة أو مزايا تنافسية للمؤسسة تحقق لها الريادة²⁷.

كذلك تميز هذا النظام بأسلوب الرقابة اللاحق لا يجدي نفعا وسط محيط يجب التصرف فيه بشكل سريع وللوهلة الأولى؛ ففي حالة ما أوضحت النتائج التي تم قياسها وجود ضعف في الأداء، فإن التصحيح يصبح بدون فائدة، لأن الأمر قد انتهى وهذا لا يشجع على توقع الأحداث والاستعداد لها.

كما أن إجراءات النظام التقليدي للموازنات التقديرية في أغلب الأحيان مستهلكة للوقت، وذات طابع إداري²⁸ أكثر من أي شيء آخر، وباتت تكلفتها أكبر من المنافع التي تقدمها.

كذلك إعداد الموازنات يعتمد على تحقيقات وتقديرات السنة الماضية، وهذا لا يسمح بتحسين الأداء ويساهم في تطوير منطق متابعة الموجود والحفاظ على الماضي، كما أن القصور الموجود في السنة الماضية يتم نقله في موازنة السنة²⁹.

أيضا الموازنة التقليدية تركز على تقييم الجانب المالي وتهمل الجوانب الأخرى التي تعتبر هامة هي الأخرى في تقييم أداء المؤسسة كتحقيق رضا الزبائن وجودة العمليات الداخلية للمؤسسة... الخ.

وقد أورد الباحث أشرف عبد السلام في مقال له أن الاعتماد على الموازنة التقديرية في تقييم الأداء لا يخلو من عدد من العيوب من أهمها³⁰:

- تسليطها للضوء على الأهداف قصيرة الأجل على حساب الأهداف طويلة الأجل؛
- حرمان المؤسسة من استثمار بعض الفرص السانحة بحجة عدم تجاوز الموازنة؛
- قلة مرونتها وعدم واقعيتها أحيانا.

ثالثا: التوجهات الحديثة لنظام الموازنات التقديرية:

إن الانتقادات اللاذعة التي تعرض لها نظام الموازنات التقديرية أدى إلى ظهور اتجاه جديد يدعو إلى التخلي عن هذا النظام في عملية التسيير وتبني أسلوب ما وراء الموازنات أو التسيير بدون موازنات، وهذا بالاعتماد على التقنيات الحديثة مثل بطاقة الأداء المتوازن وهي أداة نابعة من استراتيجية المؤسسة تعمل على تقييم أداء المؤسسة باستخدام مؤشرات مالية وغير مالية. في حين جاءت محاولات كثيرة لتحسين عيوب هذا النظام، فمنها من دعا لإعداد موازنات على أساس صفري، وأخرى دعت إلى إعادة النظر فيها ومحاولة ربطها باستراتيجية المؤسسة، واتجاه ثالث يدعو إلى إعداد موازنات على أساس الأنشطة.

الاتجاه الأول: الموازنات الصفريّة

ان أولى الانتقادات الموجهة لنظام الموازنات التقديرية ظهرت في أمريكا سنة 1960، حيث قامت حينها بعض المؤسسات الأمريكية بإنشاء الموازنات الصفريّة او ما يسمى بالموازنات على أساس الصفر³¹ -BBZ- (BBZ: Budget Base Zero). ويعتبر مراقب التسيير Peter Pyherr أول من استعمل هذه الأداة في مؤسسة "Texas instrument" عام 1969³².

هذا الاتجاه حاول تخطي أحد عيوب نظام الموازنات التقليدي وهو: نقل أخطاء السنوات السابقة الى الموازنة الجديدة وكذلك التقيد بالموازنة السابقة لا يسمح باستغلال الفرص السانحة من جهة ولا يسمح بتحسين الاداء من جهة أخرى. فالموازنة الصفريّة أو الموازنة المعدة على أساس صفري تقوم على مبدأ أساسي وهو افتراض حدوث الأنشطة في المؤسسة للمرة الأولى.

إن الأرقام الموجودة في الموازنة الصفريّة يتم ملؤها باستخدام تحليل العلاقة بين التكلفة والعائد، وكل النفقات المدرجة ضمن هذه الموازنة يجب تبريرها. وحصول المؤسسة على نفقات كبيرة في السنة الماضية لا يعني حصولها على نفقات اكبر او حتى نفسها في السنة الحالية³³.

الاتجاه الثاني: الربط بين التسيير الاستراتيجي ونظام الموازنات التقديرية³⁴

يحاول الباحثون في هذا الاتجاه معالجة أحد عيوب نظام الموازنات ، وهو انعدام الربط بين هذا النظام واستراتيجية المؤسسة، حيث يسعى هذا الاتجاه الى ضمان استمرارية التنسيق والربط بين صياغة الاستراتيجية في صورة عوامل أساسية للنجاح وصياغة تقديرات الموازنات، وكذلك إدخال عناصر أكثر تنوعا في عملية إعداد الموازنات للتكيف مع عناصر البيئة المتغيرة.

ونلمح في هذا الاتجاه رأيين: رأي يدعو الى الفصل بين تسيير الموازنات من الناحية المالية وتسييره من الناحية الاستراتيجية، وآخر يدعو الى الفصل بين الموازنات الاستراتيجية والموازنات العملية.

الاتجاه الثالث: الموازنات على أساس الأنشطة

ظهر نظام الموازنات على أساس الأنشطة (Activity Based Budgeting) ABB بظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، حيث يقوم هذا الأخير أي نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط³⁵ من أنشطة المؤسسة كخطوة أولى، ثم يخصص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الأهداف التي تسبب الأنشطة³⁶ كخطوة ثانية. والمبدأ الأساسي لهذا النظام هو أن: الأنشطة تستهلك الموارد، وهدف التكلفة (المنتج ، الخدمة ، الزبون..). يستهلك الأنشطة³⁷؛ ويستعمل هذا النظام مصطلح "الموارد" للتعبير عما تستهلكه المؤسسة من مواد ويد عاملة بدل المصطلح المعتاد والمستعمل في

الانظمة التقليدية "الاعباء"³⁸.

الموارد ← مسببات الموارد ← الأنشطة ← مسببات الأنشطة ← هدف التكلفة

أما الموازنة على اساس الأنشطة فهي عبارة عن تقييم لحجم الأنشطة اللازمة لتحقيق اهداف البيع والانتاج عن طريق تحديد موجهات التكلفة وموجهات الموارد وبالتالي تحديد الموارد اللازمة³⁹.

وتبدأ عملية اعداد الموازنة على اساس الأنشطة ABB بالزبون، فأول شيء يجب ان تقوم به المؤسسة هو تحديد من زبونها وما يريده، ويجب ان تأخذ بعين الاعتبار منافسها سواء المباشرين او المنتوجات والخدمات البديلة التي قد تنافس المؤسسة؛ بعد ذلك تقوم الادارة بتقدير مستويات المبيعات المستقبلية، ويتضمن هذا التقدير التنبؤ بمبيعات أو اسواق جديدة وكذلك اي تغييرات في الاستراتيجية، ثم انطلاقا من حجم المبيعات والانتاج هذه يتم استخراج حجم الأنشطة اللازمة لذلك، ومن ثم تحديد الموارد اللازمة لإنجاز هذه الأنشطة⁴⁰.

- أما المراحل التي تمر بها اعداد الموازنة على اساس الأنشطة هي⁴¹:

- 1- تحديد التكلفة الوحديّة التقديرية لكل نشاط.
- 2- تحديد حجم كل نشاط وفقا لتوقعات الانتاج.
- 3- حساب تكلفة كل نشاط.
- 4- تحليل الموازنة باعتبارها وصف لتكاليف الأنشطة.

رابعا: الدراسة التطبيقية

إن دراسة واقع ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لنظام الموازنات التقديرية جعلنا نجري دراسة استقصائية على عينة من هذه المؤسسات. نوع العينة هي عينة عشوائية وعدد الاستبيانات المعالجة في هي 50 استبانة؛ ونشير إلى أن العينة احتوت على 04 مؤسسات دولية (شراكة جزائرية – أجنبية).

1- نسبة مؤسسات العينة المستخدمة لنظام الموازنات التقديرية:

نسبة مؤسسات العينة المستخدمة لنظام الموازنات التقديرية مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (01): نسبة مؤسسات العينة المطبقة لنظام الموازنات التقديرية

البيان	التكرار	النسبة
المؤسسات التي تطبق نظام الموازنات التقديرية	46	92 %
المؤسسات التي لا تطبق نظام الموازنات التقديرية	04	08 %
المجموع	50	100 %

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

التعليق: نلاحظ أن نسبة كبيرة من مؤسسات العينة (92 %) مازالت تعمل بنظام الموازنات.

2- الغرض من استخدام مؤسسات العينة لنظام الموازنات التقديرية:

إن الغرض من وراء استخدام مؤسسات العينة لنظام الموازنات التقديرية مبين في الجدول الموالي:

الجدول (02): الغرض من استخدام مؤسسات العينة لنظام الموازنات التقديرية

البيان	التكرار	النسبة
التخطيط فقط	16	34.78 %
التخطيط وتقييم الأداء	30	65.22 %
المجموع	46	100 %

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

التعليق: تبين نتائج الجدول أن النسبة الأكبر من مؤسسات العينة المطبقة لنظام الموازنات (65.22 %) تستخدمه لغرض تقييم الأداء، في حين نسبة 34.78 % منها تستخدمه لغرض التخطيط فقط.

3- الأساس المعتمد في إعداد نظام الموازنات التقديرية من طرف مؤسسات العينة:

إن الأساس المعتمد في إعداد مؤسسات العينة لنظام الموازنات التقديرية مبين في الجدول التالي:

الجدول (03): الأساس المعتمد في إعداد مؤسسات العينة لنظام الموازنات التقديرية

البيان	التكرار	النسبة
الوظائف	26	59.09 %
الإجراءات	14	31.82 %
الأنشطة	04	09.09 %
المجموع	44	100 %

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

التعليق:

توضح هذه النتائج أن النسبة الأكبر من مؤسسات العينة (59.09 %) مازالت تعتمد على الأساس التقليدي في إعداد الموازنات التقديرية أي إعدادها على أساس الوظائف (المصالح)، في حين نسبة معتبرة (31.82 %) بدأت في إعداد الموازنات على أساس جديد هو: الإجراءات⁴². ونسبة ضئيلة (09.09 %) بدأت في تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة. وعند تحليلنا لنوع المؤسسات المطبقة لهذا النظام الجديد توصلنا إلى أنها مؤسسات دولية (شراكة جزائرية - أجنبية). والجدول الموالي يوضح هذه النتيجة:

الجدول (04): العلاقة بين الأساس المعتمد في تطبيق نظام الموازنات بمعيار الدولية في مؤسسات العينة

البيان	معياري الدولية		المجموع	كاي ⁴³ تربيع	المعنوية
	وطنية	دولية			
الأساس المعتمد في تطبيق نظام الموازنات	الأنشطة	العدد	00	04	0.04
		النسبة	%00	%09.09	
	الإجراءات	العدد	14	00	
		النسبة	%35	%31.82	
	الوظائف	العدد	26	00	
		النسبة	%65	%59.09	

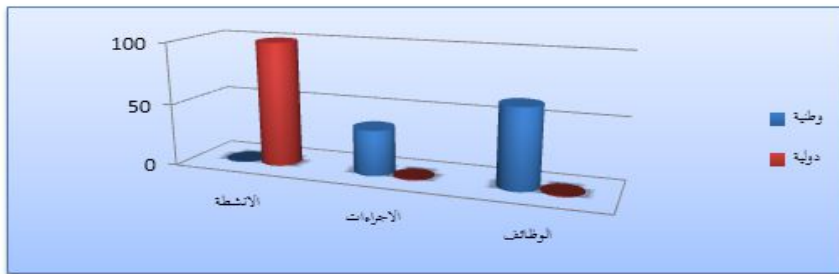
المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

التعليق:

يتضح من النتائج المدونة في الجدول أن هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الأساس المعتمد في إعداد نظام الموازنات ومعياري الدولية في مؤسسات العينة عند مستوى دلالة (معنوية) أقل

من 0.05، حيث نجد ان كل المؤسسات الدولية تقوم بإعداد موازناتها على أساس الأنشطة. في حين ان هناك 35 % من المؤسسات الوطنية تتخذ نظام الاجراءات (العمليات) كأساس جديد في اعداد نظام الموازنات. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (01): العلاقة بين الأساس المعتمد في تطبيق نظام الموازنات بمعييار الدولية في مؤسسات العينة



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج برنامج spss

4- الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء من طرف مؤسسات العينة :

ان الأدوات التي تستخدمها مؤسسات العينة في تقييم أدائها ونسب استخدامها موضحة في الجدول التالي:

الجدول (05): الادوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء من طرف مؤسسات العينة

البيان	عدد الاجابات	النسبة
النسب المالية	04	8%
لوحة القيادة	12	24%
بطاقة الاداء المتوازن	04	8%
النسب المالية مع تقارير الموازنات	02	4%
تقارير الموازنات مع لوحة القيادة	14	28%
تقارير الموازنات مع بطاقة الاداء المتوازن	14	28%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

التعليق: ان النسب المالية ولوحة القيادة وتقارير الموازنات تعتبر من الادوات التقليدية لتقييم الاداء، في حين بطاقة الاداء المتوازن أداة حديثة. النتائج المدونة في الجدول أعلاه تجعلنا نستنتج أن هناك مؤسسات تستخدم الادوات التقليدية وأخرى تستخدم الادوات التقليدية والحديثة معا، وثلاثة تستخدم الادوات الحديثة فقط.

ان المجموعة الثانية: اي المجموعة التي تستخدم الادوات الحديثة والتقليدية معا ، تستخدم بطاقة الاداء المتوازن مع تقارير الموازنات بنسبة 28%. وهذه النتيجة توضح ان نظام الموازنات التقديرية مازال ساري الاستعمال حتى بالنسبة لبعض المؤسسات التي تبنت الاداة الحديثة في تقييم أدائها (بطاقة الأداء المتوازن). وفيما يلي سنوضح نسبة استخدام كل أداة على حدى:

الجدول (06): نسب استخدام مؤسسات العينة لأدوات تقييم الاداء

البيان	عدد الاجابات	النسبة
النسب المالية	06	7.5%
تقارير الموازنات	30	37.5%
لوحة القيادة	26	32.5%
لوحة القيادة الاستراتيجية	18	22.5%
المجموع	80	100%

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج الاستبيان

التعليق: يتضح من هذه النسب أن الاداة الأكثر استعمالا في عملية تقييم الأداء من طرف مؤسسات العينة : هي تقارير الموازنات التقديرية بنسبة 37.5 %. ولنوضح ان كانت المؤسسات الدولية عينة الدراسة قد تخلت عن استخدام نظام الموازنات التقديرية نعرض الجدول التالي:

الجدول (07): علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بمعيار الدولية في مؤسسات العينة

البيان	نوع المؤسسة				كاي تربيع	المعنوية
	وطنية		دولية			
النسب المالية تقارير الموازنات لوحة القيادة لوحة القيادة الاستراتيجية المجموع	05	13.2%	02	50.0%	07	16.7%
24	63.2%	04	100%	28	66.7%	
19	50.0%	04	100%	23	54.8%	
13	34.2%	02	50.0%	15	35.7%	
38	100%	04	100%	42	100%	

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

التعليق: يتبين من الجدول المدون أعلاه ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء ومعيار الدولية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة عند

مستوى الدلالة المحسوب (المعنوية) أقل من: 0.05، حيث يتضح من النتائج المتحصل عليها أن: أكثر الأدوات استخداما كانت عبارة عن تقارير الموازنات بنسبة 63.2% في المؤسسات الوطنية، ونسبة 100% في المؤسسات الدولية. وهذا يعني أن كل المؤسسات الدولية عينة الدراسة ما زالت تطبق نظام الموازنات التقديرية. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (02): علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بمعيار الدولية في مؤسسات العينة



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج SPSS

ومنه نستنتج أن: الشركات الدولية ما زالت تعتمد وبشكل كبير على نظام الموازنات التقديرية في تقييم أداؤها.

تحليل النتائج:

الدراسة الاستقصائية التي أجريناها على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لدراسة واقع ممارستها لنظام الموازنات التقديرية أسفرت على النتائج التالية:

- نسبة كبيرة من مؤسسات العينة (92 %) ما زالت تستخدم نظام الموازنات التقديرية، في حين نسبة ضئيلة جدا (08 %) تخلت عن استخدامه.
- نسبة 64 % من مؤسسات العينة التي تستخدم نظام الموازنات التقديرية توليه أهمية كبيرة بحيث تستخدمه في عملية تقييم أداؤها، في حين 32 % منها أصبحت تستخدمه كأداة للتخطيط فقط.
- كل المؤسسات الدولية عينة الدراسة (100 %) ما زالت تستخدم نظام الموازنات التقديرية في عملية تقييم أداؤها.
- نسبة 59.09 % من مؤسسات العينة التي تطبق نظام الموازنات التقديرية ما زالت تعتمد على الأساس التقليدي في إعدادها، أي إعدادها على أساس الوظائف وهي مؤسسات وطنية؛ ونسبة 31.82 % أصبحت تعتمد على نظام العمليات في إعداد موازنتها وهي الأخرى مؤسسات وطنية. في حين نسبة 09.09 % أصبحت تطبق النظام الجديد أي نظام الموازنات على أساس الأنشطة وهي مؤسسات دولية ،

- الأداة الأكثر استخداما من قبل مؤسسات العينة في عملية تقييم الأداء هي الموازنات بنسبة 37.5 %.
- بينت نتائج الاستبيان أن هناك ثلاث مجموعات من المؤسسات: مؤسسات تستخدم الأدوات التقليدية في تقييم أدائها، مؤسسات تستخدم الأدوات التقليدية والحديثة ومؤسسات تستخدم الأدوات الحديثة فقط . بالنسبة للمجموعة الثانية فهي تستخدم الأداة الحديثة بطاقة الأداء المتوازن (لوحة القيادة الاستراتيجية) مع نظام الموازنات التقديرية، وهذا يدل على أن هناك مؤسسات بالرغم من تطبيقها للأداة الحديثة إلا أنها لم تتخل عن استخدام نظام الموازنات التقديرية في تقييم أدائها.
- كما أوضحت نتائج الاستبيان أن كل المؤسسات الدولية عينة الدراسة ما زالت تعمل بنظام الموازنات التقديرية.

الخاتمة:

في الختام توصلنا الى أنه بالرغم من الانتقادات التي وجهت لنظام الموازنات التقديرية وهو ما أدى الى تخلي العديد من المؤسسات الاقتصادية عنه، حيث برز في هذا الإطار تيار يدعو الى التخلي عنه "تسيير بدون موازنات"، إلا أنه ونظرا لأهمية هذا النظام في التسيير ظهرت العديد من المحاولات لتحسينه، حيث ظهر تيار يدعو الى محاولة ربط نظام الموازنات التقديرية باستراتيجية المؤسسة، وتيار آخر يدعو الى تبني نظام جديد هو نظام الموازنات على أساس الأنشطة.

وقد أظهرت الدراسة الاستقصائية التي أجريناها على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن نسبة كبيرة منها (92 %) ما زالت تعمل بهذا النظام، وهذا ما ينفي نسبيا صحة فرضية الدراسة: "المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تخلت عن استخدام نظام الموازنات التقديرية بحكم أنه أصبح نظاما تقليديا، وتبنت أدوات حديثة أخرى في عملية التسيير".

وقد توصلنا كذلك من خلال الدراسة الاستقصائية أنه وبالرغم من وجود نسبة (08 %) من مؤسسات العينة قد تخلت عن تطبيق نظام الموازنات التقديرية، وكذلك وجود نسبة (34.78 %) أصبحت تستخدمه لأغراض التخطيط فقط، إلا أن:

- النسبة الأكبر كانت للمؤسسات التي تولي أهمية لهذا النظام وتستخدمه في عملية تقييم الأداء (65.22 %)
- نسبة 40.91 % من مؤسسات العينة تعد موازناتها على أسس حديثة (09.09 % تعد موازناتها على أساس الأنشطة و 31.82 % تعدها على أساس الاجراءات).

- نسبة 28 % من مؤسسات العينة بالرغم من تطبيقها للأداة الحديثة في تقييم أدائها (بطاقة الأداء المتوازن) لم تتخل عن تطبيق نظام الموازنات.
 - المؤسسات الدولية عينة الدراسة كلها ما زالت تستخدم نظام الموازنات التقديرية، وهي نفسها المؤسسات التي تبنت النظام الجديد (نظام الموازنات على أساس الأنشطة) في تسييرها .
- ونخلص في النهاية إلى تقديم جملة من التوصيات أهمها:
- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عدم التخلي عن نظام الموازنات التقديرية لما له من دور كبير في عملية التسيير، لذلك ننصح المؤسسات إما بتعديل نظام الموازنات وإعادة ربطه باستراتيجيتها، وإما تطبيق النظام الجديد نظام الموازنات على أساس الأنشطة.
 - يتطلب نظام الموازنات على أساس الأنشطة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كخطوة أولى.

الهوامش والمراجع :

- 1- إن الموازنة التقديرية ليست بالشيء الجديد، وإنما تعود فكرتها إلى عهد زمني قديم جدا، وأخذت تتطور مع مرور الزمن إلى أن وصلت إلى ماهي عليه اليوم. ويعود تاريخ هذه الأداة إلى عهد سيدنا يوسف عليه السلام، حيث يعتبر أول من قام بإعداد الموازنة التقديرية للقمح المتوقع إنتاجه في الدولة خلال سنوات القحط. أما أصل كلمة Budget هو الكلمة الفرنسية Bougette والتي تعني الحقيبة، حيث كان وزير المالية الانجليزي يعد تقديرات الموازنة ويقدمها إلى الحكومة في حقيبة جلدية. وقد كانت أولى استخداماتها في الدولة ولكن مع كبر حجم المؤسسات أصبحت هذه الأداة تستخدم للرقابة على أوجه النشاط المختلفة لهذه المؤسسات.
- 2- SELMER Caroline, " Le Budget : Comment l'Améliorer ?" , Revue française de Comptabilité, N°369, Septembre 2004, P. 53.
- 3- MAREM Sabine, "Cinq Conseils pour Bien Défendre votre Budget" , Revue de Management, N°126, Décembre , 2005 P. 70 .
- 4- سيد عليوه، الإدارة المالية الحديثة. الطبعة الأولى، مكتبة جزيرة الورد، المنصورة، مصر، بدون سنة نشر، ص. 57.
- 5- محمد عباس بدوي وآخرون، المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الاقتصادية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص. 161.
- 6- Yves de RONGE, CERRADA Karine, Contrôle de Gestion, Collection Synthèse – Pearson Education, France, 2005, P. 106.
- 7- Ibid.
- 8- CONSO Pierre, HEMICI Farouk, l'Entreprise en 20 Leçons-Stratégie, Gestion-Fonctionnements-, 4ème éditions, Dunod, Paris, 2006, P. 248.
- 9- GUEDJ Nobert, le Contrôle de Gestion, 3ème éditions, Editions d'Organisations, 2001, P.246.
- 10- تم الاعتماد على:
مؤيد محمد الفصل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة ، عمان، الأردن، 2007، ص.ص. 238.235
فركوس محمد، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص. 10.
- أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص.ص. 231.230.
- 11- زكريا فريد عبد الفتاح، مقال منشور على الموقع: <http://www.dallah-forum.com>. تاريخ الاطلاع: 2018/01/25.
- 12- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص.ص. 79.78.
- 13- غسان قاسم داود اللامي، أميرة شكرولي البياتي، إدارة الانتاج والعمليات، دار البيازوري، الأردن. 2008، ص.ص. 310.307.

- 14- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص.120.
- 15- صلاح مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص.ص. 196.191.
- 16- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الحامد ، الأردن، 2006، ص. 113.
- 17- أيمن الشنطي، عامر شقر، مقدمة في الإدارة والتحليل المالي، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، الأردن، 2007، ص. 214.
- 18- محمد صالح الحناوي، جلال إبراهيم العبد، الإدارة المالية -مدخل القيمة واتخاذ القرارات-، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص.97.
- 19- لمزيد من المعلومات حول كيفية حساب الانحرافات اطلع على كتاب:
ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Contrôle de Gestion, 6ème édition, Dunod, Paris, France, 2004.
- 20- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص. 246.
- 21- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص.205.
- 22- C. LANGLOIS et Autres, Contrôle de Gestion, Copyright-Berti Editions, Alger, 2008, P.299.
- 23- ناصر الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية ، مصر، 2004، ص.ص.357.358.
- 24- أحمد حلي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار صفاء ، الأردن، 1999، ص.257.
- 25- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية -مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء-، الطبعة الأولى، دار الثقافة والدار العلمية الدولية، الأردن، 2002، ص.413.
- 26- أحمد أبو زيد حسن، مقال منشور على الموقع: <http://creativityonline.net> ، تاريخ الاطلاع: 2012/03/20 بتصرف.
- 27- أحمد أبو زيد حسن، مقال منشور على الموقع: <http://creativityonline.net> ، تاريخ الاطلاع: 2012/03/20 بتصرف.
- 28- TAHIEDDINE Marquer, "Elaboration budgétaire- le Rolling Forecast- du Mythe à la Réalité", Revue Banque, N°678, Mars 2006, P..57.
- 29- N. Berland, "les rôles de contrôle budgétaire, un modèle d'interprétation", revue française de gestion 2001, Septembre, P.114.
- 30- أشرف عبد السلام، مقال منشور على الموقع: <http://acc4arabicoffice.com> ، تاريخ الاطلاع: 2012/03/15.
- 31- ALCOUFFE Simon et Autres, " « Succès » et « Echec » d'un Outil de Gestion : le Cas de la Naissance des Budgets et de la Gestion sans Budget", Revue Française de Gestion, N°188-189, Novembre Décembre 2008, P.294.
- 32- Isabelle de KERVILER, Loïc de KERVILER, le Contrôle de Gestion à la Portée de Tous !, 4ème

- édition, Economica, Paris, France, 2006, P.149.
- 33- بيليندا ستيفان، ترجمة: علا أحمد إصلاح، أساسيات المحاسبة الإدارية -كي تعظم الأرباح وتعزز الأداء المالي-، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة، مصر، 2008، ص.109.
- 34- يحيوي نعيمة، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق-دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009، ص.144-145.
- 35- النشاط حدث أو وحدة عمل لها هدف محدد، أو هو: مجموعة من الأعمال المنظمة والمرتبطة ببعضها البعض ذات هدف معين.
- 36- خولة حسين حمدان، امتثال رشيد بجاي، " أثر تطبيق التكاليف اساس الانشطة (ABC) على كلفة الخدمة المصرفية"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق ، المجلد 16، العدد 4، 2014، ص.186.
- 37- LARINO Philippe, Méthodes et Pratiques de la Performance, 3éme éditions, Editions d'Organisation, France, p. 227.
- 38- POTTIER François, Analyse des Couts, Economica, France, 2005, p.87.
- 39- BOUIN Xavier Bouin, SIMON François, les Nouveaux Visages du Contrôle de Gestion, Dunod, 2000, France, p.128.
- 40- طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص.1178.
- 41- HORNGREN Charles et autres, Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire, 2éme édition, Pearson Education, France, 2003, p.21.
- 42- الاجراءات هي عبارة عن مجموعة من الأفعال أو الانشطة أو الخطوات المتخذة بشكل تسلسلي لتحقيق غاية معينة.
- 43- الغرض من استخدام إختبار كاي تربيع هو معرفة ما إذا كانت هناك علاقة بين متغيرتين إسميتين أم لا، عن طريق مقارنة مستوى المعنوية التي تحسب من البيانات المتوفرة.