

دور الموازنات التقديرية في قيادة أداء المؤسسة الاقتصادية

Role of management control to steering the performance of the economic business

محمد عزالدين نعمون¹*¹ جامعة الجزائر 03، namounazzedine@hotmail.fr

النشر: 2020/06/30

القبول: 2020/06/20

الاستلام: 2020/05/26

ملخص:

يهدف هذا المقال إلى دراسة كيفية اعداد الموازنات التقديرية والأفراد المشاركون في اعدادها كما نتناول كيفية تنفيذها من قبل أفراد المؤسسة وما هي الأعمال التي يتم اتخاذها في حالة وجود انحرافات.

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن الموازنات التقديرية تساهم في قيادة أداء المؤسسة من خلال ترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى أهداف سنوية واعداد مخططات عمل لتحقيق تلك الأهداف، كما تمكن الرقابة الموازنية من تصحيح الاختلالات التي يمكن أن تنشأ بالمقارنة مع الأهداف. .

الكلمات المفتاحية: الموازنات التقديرية، قيادة الأداء، المؤسسة الاقتصادية، مراقبة التسيير

رموز JEL: M1؛ M41؛ M11.

Abstract:

This article aims to present the methodology for developing provisional budgets and the people involved in their preparation, and how they are implemented by the members of the organization and what are the actions to be taken in case of deviation from the Goals.

We found through this study that the provisional budgets contribute to steering the performance of the organization through the translation of strategic objectives into annual objectives and by preparing action plans to achieve them. Also, budgetary control helps correct any deviations that may arise from the objectives.

Keywords: provisional budgets, performance management, management control, economic business.

(JEL) Classification : M1 ؛M41 ؛M11.

مقدمة

ظهرت ممارسة التسيير الموازني في أوائل عشرينيات القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية وتم الاعتراف بها كاختصاص في مؤتمر جنيف الدولي المنعقد سنة 1930. كما تعتبر الموازنات التقديرية الأداة الأكثر انتشارا واستخداما من قبل الشركات في الوقت الراهن (Nicolas Berland, 2009, p 63).

تعتبر الموازنات التقديرية مشروع للتسيير الذي يبتدأ بإعداد المخطط الاستراتيجي مرورا بإعداد المخطط التشغيلي وصولا إلى الموازنات التقديرية التي تتضمن الأهداف القصيرة الأجل بالإضافة إلى مخططات العمل التي تسمح بتحقيق تلك الأهداف.

كما يتطلب إعدادها مشاركة العديد من الأفراد الفاعلين في المؤسسة على غرار الإدارة العليا، المديرون الموجودون في المستويات الهرمية الوسطى بالإضافة إلى مراقب التسيير. كما أن عملية التسيير الموازني في المؤسسة الاقتصادية تتكون من عدة مراحل فرعية التي تستهل بإيصال المخطط الاستراتيجي إلى المستويات الهرمية الوسطى وإعداد الموازنات واعتمادها ثم تنفيذها كما تتضمن كذلك عملية متابعة التنفيذ من أجل السهر على تحقيق الأهداف والتدخل في حالة وقوع انحراف.

1.1. إشكالية البحثية:

يهدف هذا المقال إلى الإجابة على الإشكالية التالية: كيف تساهم الموازنات التقديرية في قيادة أداء المؤسسة الاقتصادية؟

بناء على ذلك سوف نحاول الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية: كيف يتم إعداد الموازنات التقديرية ومن هم الأطراف المشاركون في إعدادها؟ كيف يتم تنفيذ الموازنات من قبل أفراد المؤسسة؟ وما هي الأعمال التي ينبغي اتخاذها في حالة وقوع انحرافات عن الأهداف.

ولهذا سوف نتناول أولا دراسة ماهي الموازنات التقديرية، وبعدها نعالج مسار التخطيط في المؤسسة بداية من إعداد الاستراتيجية إلى غاية إعداد الموازنات التقديرية كما نتناول في الجزء الثالث أفراد المؤسسة المساهمون في إعداد وتنفيذ الموازنات وفي الأخير نستعرض كيفية إعداد الموازنات واعتمادها وتنفيذها واتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة وقوع انحرافات عن الأهداف المسطرة.

2.1. أهمية البحث:

تتبع أهمية الدراسة من عدم وعي معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية الموازنات التقديرية واستخدامها في قيادة أدائها، حيث أثبتت الدراسات أن التسيير العشوائي بدون تحديد أهداف مسبقة يشكل خطورة على استمرارية ونجاح المؤسسة، فلا بد من تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها مقدما، وتحديد الكيفية والعمل المطلوب لتحقيق تلك الأهداف، وهذا ما تقدمه الموازنات التقديرية كأداة لقيادة الأداء.

ومن هنا جاءت أهمية هذه الدراسة، حيث تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الوسائل أو الأدوات التي تساعد المؤسسة في قيادة أدائها وتحقيق الأهداف المخططة والعمل على تحديد الانحرافات وتصحيحها وتفاذي وقوعها في المستقبل.

1.3. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة كيفية اعداد الموازنات التقديرية والأفراد المشاركون في اعدادها كما نتناول كيفية تنفيذها من قبل أفراد المؤسسة وما هي الأعمال التي يتم اتخاذها في حالة وجود انحرافات.

2. تعريف الموازنات التقديرية

يثبت التحليل التاريخي تنوع الممارسات فيما يخص التسيير الموازني : لذلك كان لزاما اعتماد تعريف واسع لهذه الأداة. فالموازنة هي التعبير الكمي لمخططات العمل التي تساعد على التنسيق وتنفيذ البرنامج. فهي تغطي الجوانب المالية وغير المالية (Horngren وآخرون، 2002).

أو هي الترجمة الرقمية لمخططات العمل في الأمد القصير. لكن قلة فقط من الدراسات تساءلت عن العلاقة بين مخططات العمل والموازنات". ففي غالب الأحيان تتعلق المناقشات الموازنية جزئيا أو ربما كليا بالعناصر المالية دون الحديث عن مخططات العمل (Samuel Sponem et al, 2010, p 194).

ويعتبر Bouquin (2001) أن الموازنات التقديرية هي التعبير المالي والمحاسبي لخطط الأعمال وهذا حتى تتوافق الأهداف والوسائل المتاحة في المدى القصير مع الخطط التنفيذية.

فإذا اعتبرنا اليوم أن الموازنات التقديرية هي التعبير المحاسبي والمالي لخطط الأعمال المحددة حتى تتوافق الأهداف والإمكانيات المتاحة مع تحقيق الخطط التنفيذية فإن الواقع يمكن أن يكون مختلفا إذا درسنا الفترات والمؤسسات، إذ تختلف الممارسات الموازنية من مؤسسة إلى أخرى في فترة زمنية معينة. كما تختلف وتتغير من

فترة زمنية إلى أخرى. إذن نتكلم عن التسيير الموازي عند وجود مجموعة من التقديرات المالية المستخدمة للتقييم والقيام بالرقابة البعدية. وبالتالي تعبر الموازنات فقط عن الجزء الأول من التعريف المقدم (عبارة عن تقديرات مالية) والتي تعرض في شكل حسابات نتائج تقديري (Simon Alcouffe et al, 2015, p 26).

كما قدم Hofstede سنة 1977 التعريف الآتي للموازنات: الموازنة عبارة عن امتداد للمستقبل القريب لنظام المعلومات المالي للمؤسسة: يفضي إلى إعداد ميزانية وحسابات نتائج تقديري للفترة القادمة، قد تكون فصلا أو سداسيا أو مدة زمنية أكبر. تستند الموازنة على التقسيم hiérarchico-fonctionnelle للمنظمة (Fabienne Villesèque, 2005, p 147).

وهكذا يمكن إعداد النظام الموازي وفق التقسيم على أساس مراكز المسؤولية أو الاعتماد على تقسيم آخر. ومرافقتها بمنح مكافآت بناء على مدى تحقيق أهداف الموازنة، إمكانية تعديل أهداف الموازنة، إعداد خطط الأعمال أم لا، أهداف مرتبطة بالاستراتيجية أم لا: كل هذه الممارسات تشكل نظام الموازنة.

لكن لا يندرج ضمن نطاق التسيير الموازي إعداد تقديرات النشاط غير المصحوبة بالرقابة البعدية وكذلك التقديرات التي لا يتم مرافقتها بتحليل الانحرافات (Simon Alcouffe et al, 2015, p 26).

قام Anthony بتلخيص أدوار التسيير الموازي في خمس نقاط أساسية (Anthony, 1988) والمتمثلة في (1) تحفيز المسيرين على إعداد الخطط (2) إبلاغ المسيرين بما هو منتظر منهم (3) الحصول على التزام المسيرين بتحقيق الأهداف (3) التنسيق بين مختلف أنشطة المنظمة (5) توفير قياس من أجل الحكم على الأداء.

بصفة عامة يمكن القول أن الموازنة عبارة عن أداة تسمح بتقييم أداء المسيرين، تحفيز المسؤولين التنفيذيين، التواصل بين مختلف المستويات التنظيمية، نشر الاستراتيجية، تقدير الاحتياجات المالية، تسيير المخاطر، التنسيق وقيادة مختلف أنشطة المنظمة، ترخيص النفقات، تخصيص الموارد وإبلاغ الأطراف الخارجية (مساهمين...) (Samuel Sponem et al, 2010, p 194).

2.1 من التخطيط الاستراتيجي إلى إعداد الموازنات

ليس للاستراتيجية معنى إذا لم تؤثر على العمل اليومي. ويتمثل دور نظام القيادة في نشر الاستراتيجية وترجمتها إلى خطط عمل على المستوى التنفيذي لذلك كان لزاما تطوير قدرات قوية على الترجمة: يتعلق الأمر بالترجمة الواضحة إلى لغة تنفيذية للتوجهات الاستراتيجية والتي تعد أحد مهام المستويات الإدارية الوسطى (Philippe

(Lorino et al, 2017, p 9). كما يساهم نظام القيادة في تغذية تطوير الاستراتيجية من خلال عودة الخبرة الناتجة عن تنفيذ الاستراتيجية (Philippe Lorino et al, 2017, p 43).

عندما تحدد الإدارة العامة التوجهات العامة يتم نشرها في مختلف مستويات المنظمة، ثم تقوم مختلف المصالح بإعداد خطط عمل ويتم التعبير عنها رقميا في شكل موازنات. وتكمن الصعوبة في مدى تحقيق الانسجام بين مختلف الموازنات من جهة ومدى توافقها مع تطلعات الإدارة العامة للمؤسسة من جهة أخرى (Nicolas Berland, 2009, p 66).

2.2. المخطط الاستراتيجي

يعمل المخطط الاستراتيجي كإطار مرجعي لإعداد المخطط التنفيذي هذا الأخير بدوره يعتبر مرجعا لإعداد الموازنات التقديرية. ويقاس تناسب الموازنة بالمقارنة مع السنة الأولى للمخطط التنفيذي وبالنسبة لهذا الأخير مقارنة بمدى قدرته على تحقيق الأهداف المحددة في المخطط الاستراتيجي (Françoise Giraud et al, 2004, p 212). يتم إعداد المخطط الاستراتيجي على مستوى الإدارة العامة، في حين يتم إعداد المخطط التنفيذي على مستوى الأقسام الكبرى للمنظمة أما إعداد الموازنة فيتم على مستوى كل مصلحة (Françoise Giraud et al, 2004, p 215).

يتم إعداد المخطط الاستراتيجي من قبل الإدارة العامة للمؤسسة، وبعدها يتم نشره في مختلف المستويات الهرمية التي تقوم بترجمة تلك الخطة وتكييفها مع المعوقات الموجودة على المستوى المحلي. ويتراوح المدى الزمني للمخطط الاستراتيجي بصفة عامة بين ثلاث وخمس سنوات. ويعتبر هذا المخطط مرنا ويتم تحيينه كل عام كما يتم نشره إلى مخطط تنفيذي (Nicolas Berland, 2009, p 66).

بعدها يتم نشر المخطط الاستراتيجي تقوم المديرية بإعداد المخطط التنفيذي (التشغيلي) الذي يمتد أفقه الزمني إلى ثلاث سنوات، إذ يتم نشر وتقسيم الأهداف الاستراتيجية وفق تسلسل فصلي (ثلاث أشهر) في هذا المخطط (التنفيذي) (Michel Rouach et al, 2016, p 238).

2.3. المخطط التنفيذي:

تتمكن المنظمة عبر المخطط التنفيذي من تحديد الأعمال الرئيسية التي يتعين القيام بها وإعداد جدول زمني لإنجازها كما يمكن هذا المخطط من تنقيح فرضيات البيئة التي تم الاعتماد عليها في إعداد المخطط

الاستراتيجي. وغالبا ما يتم دمج المخططين في خطة واحدة. بعد إعداد المخططين يقوم مسؤولو مراكز المسؤولية والفرق التابعة لهم باقتراح مخططات عمل والتي تعتبر امتدادا للمخطط التنفيذي (Michel Rouach et al, 2016, p 66).

توضح المخططات التنفيذية التوقعات من حيث العرض، حجم الأنشطة، قيمة الهوامش ومردودية الأنشطة كما يتم الوصف والتعبير الرقمي للإجراءات والمشاريع والأعمال الضرورية لتحقيق هذه التوقعات مثل: الاستثمار، عدم الاستثمار، التنازل عن الاستثمار، إعادة تنظيم وتوزيع الموارد... كما يتم ترميز الوثائق وأساليب التقييم والقياس من أجل السماح لمراقب التسيير بتجميع هذا المخططات وتمكين الإدارة العامة من التحكيم والمصادقة على هذه الخطط (Michel Rouach et al, 2018, p 239).

2.4. الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات بمثابة السنة الأولى للمخطط التنفيذي وينبغي أن تغطي كافة أنشطة المنظمة كما تتوافق عملية إعداد مختلف الموازنات تقليديا مع تقسيم المنظمة إلى مراكز مسؤولية (Hélène Löning et al, 2013, p 94).

يندرج التسيير الموازني ضمن إطار التنبؤ القصير المدى، كما يتعلق بجميع وظائف المنظمة: يرتبط بالتحليل الاستراتيجي الذي تم إجراؤه على مستوى المديرية العامة وبالأهداف الاستراتيجية. في هذا الصدد يعتبر مراقب التسيير عنصرا فاعلا في المساعدة على قيادة هذا المسار وفي مساعدة المسؤولين التنفيذيين من خلال القيام بتحليلات لصالحهم وعن طريق مراقبة مختلف المؤشرات (Marie-Agnès Blanc et al, 2006, p 101).

تلعب الموازنات التقديرية دورا حاسما: إذ تقوم بتوضيح التقديرات والأهداف. كما تستخدم كبوصلة لتسيير الأعمال اليومية، وحتى تتمكن المنظمة من القيام بالتسيير الموازني فلا بد من إعداد التقديرات. كما تمكن الرقابة البعيدة من التحليل العميق للانحرافات بالمقارنة مع ما تم تقديره، ويجرى هذا التحليل شهريا وذلك باستخدام التسيير الموازني ولوحات القيادة.

3. كيفية إعداد الموازنات والأطراف المشاركة في هذا المسار

يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات لأن عدم مشاركتهم في إعدادها وفرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي إلى تكاسلهم عن تحقيق أهداف الموازنة، ويمكنهم الدفاع عن أدائهم الضعيف بأن التقديرات مفروضة عليهم ولم يشاركوا في إعدادها.

إن اشتراك المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد التقديرات يرفع من معنوياتهم ويحفزهم على تحقيق تلك التقديرات، كما تسمح هذه المشاركة أيضا بتنمية روح التعاون في النفوس وتجعلهم أكثر أمانا وإطمئنانا على مستقبلهم نظرا لمعرفتهم بخطط المؤسسة وأهدافها وهذا ما يجعلهم يرفعون من أدائهم (Armand Dayan, 1999, p 810)

3.1. كيفية إعداد الموازنات

بالاعتماد على درجة مشاركة الإدارة العامة في إعداد الموازنات: يمكن القول أن الموازنات يتم إعدادها من الأعلى إلى الأسفل (مركزية وتنازلية) (Berland Nicolas, 2009, p 66) أي تُفرض أهداف المستوى $n-1$ من قبل المستوى n لتحقيق أهداف المستوى n مرتبط بتحقيق أهداف المستوى الأدنى.

وتتمثل مزايا العملية التنازلية في ضمان اصطفاغ (التوافق) المخططات مع الهدف الاستراتيجي لكن بالمقابل يمكن أن تؤدي هذه العملية إلى تحديد أهداف غير واقعية: إذ أنه من الصعب إعداد خطة العمل التي تسمح بتحقيقها بالنظر إلى الموارد المتاحة. إضافة إلى ذلك فإن تحديد أهداف ذات طموحات جد عالية (صعبة التحقيق) يمكن أن تحبط معنويات الأفراد الأكثر نشاطا في المنظمة.

وبالتالي تحقيق أثر عكسي فيما يخص التحفيز (Françoise Giraud et al, 2004, p 229) ، رغم ذلك أثبتت أبحاث أخرى أجريت في سنوات 1960 و 1970 تم نشرها في مجلة الدراسات النفسية أن الأهداف المحددة والصعبة تؤدي إلى تحسين الأداء مقارنة بتلك السهلة أو عندما لا يوجد أهداف. لكن معظم الأبحاث والمقالات تشير إلى أنه من أجل زيادة التحفيز يجب أن تكون الأهداف محددة وقابلة للتطبيق (Samuel Sponem et al, 2009, p 194).

تعتبر مرحلة إعداد المخططات فرصة هامة من أجل مناقشة وإثراء مخططات العمل، وبالتالي إذا تم فرض أهداف مسبقا فما الفائدة من مناقشة مخططات العمل مع المسؤولين؟ وهكذا فإن فرض هدف من طرف المسؤول الأعلى يمكن أن يؤثر سلبا على أهداف التنسيق والتعلم في المسعى الموازني.

بالمقابل فإن منح الحرية التامة للمسؤولين في إعداد مخططات عملهم واعتبار نتائجها كأهداف يشجع على الإبداع ومناقشة وإثراء مخططات العمل. حينها يكون للمسؤول كامل الحرية في اختيار أفضل الوسائل للمساهمة في أداء المنظمة. وبالتالي فهو مسؤول عن إعداد مخططات العمل وتبرير خياراته حتى يضمن المصادقية على الأهداف المعلن عنها وحتى تنال القبول والرضا من طرف المسؤول الأعلى. كما يمكن إعداد الموازنات من الأسفل إلى الأعلى (لامركزية وتصاعدية) أو يتم الجمع بين المقاربتين (Nicolas Berland, 2009, p 66). فتحديد الأهداف وفق عملية تصاعدية (من الأسفل إلى الأعلى) بمعنى أن أهداف المستوى $n-1$ مرتبطة بمخطط العمل المحددة في هذا المستوى ويتم تجميعها من أجل تحديد أهداف المستوى n (Françoise Giraud et al, 2004, p 228).

فالعلمية التصاعدية تشجع على تحقيق أهداف التنسيق والتعلم. مع ذلك فمن الصعب على المسؤول الأعلى الحكم عن مدى ملاءمة مخططات العمل المقترحة والاسقاطات Projection الناتجة عنها. إذ يحاول المسؤول اقتراح أهداف سهلة التحقيق للمسؤول الأعلى مع إظهار وتبرير عكس ذلك (Françoise Giraud et al, 2004, p 229).

3.2. الأطراف المساهمة في إعداد الموازنات

يشارك المسؤولون في إعداد الموازنات كل حسب موقعه في المنظمة. فتقوم الإدارة العامة بالاعتماد على عناصر المعلومات التي يوفرها مراقب التسيير بإعداد مذكرة توجيه لإعداد الموازنات. تتضمن مختلف الفرضيات الاقتصادية التي يجب مراعاتها عند إعداد الاقتراحات الموازنية وفي الأخير تقوم الإدارة العامة بالموافقة النهائية على مشروع الموازنة. أما المسؤول التنفيذي فيقوم بإعداد الاقتراحات الموازنية (Philippe Iorino et al, 2009, p 39).

في حين يقوم مراقب التسيير بإعداد إطار عرض واختيار شكل mise en forme الموازنة، كما يتحقق من توافق مختلف الموازنات المرسله من قبل مراكز المسؤولية فيما بينها ويتأكد من تحقق التوازن الاقتصادي والمالي العام.

يمكن لمراقب التسيير، في حالة غياب التناسق أو عدم الدقة في الأرقام التي قدمتها بعض مراكز المسؤولية، أن يطلب من القائم على مركز المسؤولية مراجعة بعض عناصر الموازنة، وبعد القيام بهذا التحليل والأخذ بعين الاعتبار التوضيحات المقدمة من قبل مسؤولي مراكز المسؤولية ورحلات "ذهاب-إياب" يقوم مراقب التسيير بتجميع الموازنات وإعداد الوثائق التلخيصية للنشاط والاستثمار والقوائم المالية الختامية التقديرية والتي يرسلها إلى الإدارة العامة.

وقبل المصادقة على الموازنة من قبل الإدارة العامة، تقوم هذه الأخيرة بعقد عدة اجتماعات مع مسؤولي مراكز المسؤولية (يطلق على هذه الاجتماعات بـ "لجان الموازنة") من أجل التوصل إلى اتفاق حول أهداف، إيرادات، مصاريف، والاستثمارات التي تقوم بها مراكز المسؤولية (Michel Rouach et al, 2017, p 254).

4. القيادة عن طريق التسيير الموازني

تعتبر الموازنة مخطط قصير الأمد، مقيّم ويحتوي على تخصيص الموارد المرتبطة بمنح المسؤوليات لبلوغ أهداف المؤسسة، لذا يجب أن يصاحبها خطة عمل مقيمة تقييم كمي ونوعي ومحددة زمنياً، ويتكون مسار إعداد الموازنات من ثلاث مراحل أساسية هي (1) مرحلة التحضير لإعداد الموازنات (2) مرحلة إعداد الموازنات (3) مرحلة اعتماد الموازنات (4) مرحلة تنفيذ الموازنات (5) الرقابة الموازنية.

4.1. مرحلة التحضير لإعداد الموازنات

تُنشر الاستراتيجية والمخططات التنفيذية عبر رسالة تأطير « Lettre de cadrage » ترسلها الإدارة العامة إلى مختلف مصالح المنظمة. توضح هذه الرسالة الأهداف والخطوط الكبرى المحددة، بالإضافة إلى الفرضيات المعتمدة حول البيئة. وغالبا ما يعقب نشر هذه الرسالة عقد حلقات دراسية لصالح الإطارات لتعزيز تأثير تلك الرسالة وتنمية روح المشاركة (Nicolas Berland, 2009, p 67).

فمن أجل نشر جيد للاستراتيجية، يجب أن يتضمن التخطيط القيام بتحسيس العمال وإعداد مخطط تكوين حتى تتأكد المنظمة من أن العمال يتمتعون بالمهارات اللازمة من أجل تنفيذ المهام الموكلة لهم بالإضافة إلى ذلك ينبغي إعداد مخطط تواصل وهذا باعتبار أن هذا الأخير يعد من المكونات الهامة للاستراتيجية.

وعليه يجب أن تدرك المنظمة مدى أهمية حركة المعلومات والتواصل العمودي والأفقي المكثف في تحقيق التعلم الاستراتيجي (Angèle Renaud, 2015, p 34).

4.2. مرحلة إعداد الموازنات

بعد نشر الرسالة، يقوم الباعة بإعداد برنامج المبيعات أي التوقعات الشهرية للكميات المرتقب بيعها. ويتم استخدام هذه الخطة من قبل المنتجين الذين يقومون بإعداد مخطط الإنتاج على أن يتم تعديل برنامج البيع في حالة استحالة إنتاج الكميات التي توقعها الباعة.

بعد الحصول على التوافق بين المنتجين والباعة ينبغي موافقة المشتريين على هذا البرنامج وهكذا يقوم هؤلاء بإعداد برنامجهم الخاص بالمشتريات كما يتأكدون من إمكانية تمويل كميات المواد اللازمة للإنتاج. وباعتبار أن برامج المبيعات، الإنتاج والتمويل أصبحت معروفة. تقوم كل مصلحة بتقدير الوسائل اللازمة (عدد العمال، المشتريات...) لإنجاز تلك البرامج مع مراعاة مخططات الأعمال التي تم إعدادها. وبعدها تقوم كل مصلحة بالتعبير الرقمي عن تلك التقديرات.

ويتم بعدها إعداد موازنة مراكز التكاليف الاعتبائية *discrétionnaires* : أي مراكز المسؤولية التي لا ترتبط أنشطتها ارتباطا مباشرا بحجم المبيعات والإنتاج. على سبيل المثال: في المديرية المالية أو مديرية البحث والتطوير. عندما يتم الانتهاء من إعداد موازنات مختلف مراكز المسؤولية يتم تجميعها من أجل إعداد الموازنة الإجمالية للوحدة (Françoise Giraud, 2004, p 223).

إن التخطيط لا يقتصر فقط على تحديد أهداف المنظمة وإنما ينبغي أيضا التفكير في الأعمال اللازمة وتخصيص الموارد الضرورية لبلوغ تلك الأهداف وبالتالي تتضمن مرحلة التخطيط اختيار مخططات الأعمال. وبالتالي فإن إعداد خطط الأعمال يتطلب توقع الاحتياجات اللازمة من الموارد لبلوغ تلك الأهداف والتأكد من أنها كافية. وبالمقابل ينبغي أن لا يكون هناك إفراط في الموارد بالمقارنة مع المستلزمات الحقيقية لتلك الأهداف.

فالتخطيط لا يتمثل في تجديد الماضي وهذا ما نلاحظه في العديد من المؤسسات وإنما يتطلب تفكيراً حقيقياً من خلال اختيار مخططات الأعمال وتعديل الموارد (Giraud, 2004, p 26).

يُمكن مخطط العمل من معرفة "من يفعل ماذا" فهو عبارة عن مجموعة من المهام المرفقة بجدول زمني حول مختلف الوسائل "المادية، المالية..." ومؤشرات المتابعة كما يُعيّن المسؤول الذي يتولى متابعة تقدم الإنجاز (Hélène Löning et al, 2013, p 154).

ينبغي أن تتوافق مخططات العمل مع الأهداف ولكن هل ينبغي على المؤسسة إعداد أهداف ومن ثم التفكير في خطط العمل أم العكس: في الواقع يتضمن التسيير التقديري العديد من المسارات "ذهاب-إياب" بين مخططات العمل والأهداف وهذا للتأكد من ملاءمة بعضهما لبعض وقابلية تحققهما (Giraud, 2004, p 193).

وبالتالي يتناول المسعى التقديري الأهداف وكذلك مخططات العمل كما يقع على المنظمة التأكد من جدوى مخططات العمل وإجراء تحكيم بينها من أجل اختيار المخططات المناسبة (Giraud, 2004, p 194).

يستند اختيار مخططات العمل على تحليل الوضعية، كما أن تحليل النتائج السابقة يسمح باستخلاص دروس الخبرة. كما يجب أن يمتد التشخيص إلى ما وراء الأرقام، أي متابعة تحليل الأسباب الحقيقية للانحرافات وتكوين قاعدة من أجل التفكير في مخططات عمل جديدة (Giraud, 2004, p 195).

يتطلب إعداد خطط العمل والموازنات العديد من المسارات ذهاباً وإياباً "navettes budgétaires": ويمكن أن تكون أفقية عندما يتعلق الأمر بالتعديلات الموجودة في نفس المصلحة أو رأسية عندما يتعلق الأمر بمواجهة الرؤى بين مستويين هرميين مختلفين. وفي كلتا الحاليتين يتم عقد اجتماعات مهمة تقضي نتائجها إلى إجراء دورات موازنة جديدة لإعادة النظر في العمل الذي تم إنجازه وتصحيح الاختلالات إن وجدت.

تتمثل مهمة التسلسل الهرمي La hiérarchie في هذا الإطار في إعداد موازنات طموحة والتحكيم بين مختلف موازنات المصالح التي يشرفون عليها وهكذا يتم رفض الاقتراحات الموازنة غير الطموحة بما فيه الكفاية أو التي لا تتوافق مع موازنات مصالح أخرى (Nicolas Berland et al, 2009, p 67).

في هذا الإطار، ينبغي على المنظمة مراعاة القيود الموجودة على مستوى الموارد (مالية، مهارات الموظفين...) وبالتالي من غير الممكن تنفيذ جميع مخططات العمل. يتمثل دور التخطيط في التحكيم بين مختلف المخططات والتحقق من الانسجام بين الموارد المتاحة ومخططات الأعمال (Françoise Giraud et al, 2004, p 197).

وبعد تجميع مختلف الموازنات في موازنة إجمالية، يتم اختبار مدى تجانس مختلف الموازنات التي تم إعدادها بشكل مستقل عن بعضها البعض وبعدها يتم إعداد موازنة الخزينة.

4.3. مرحلة اعتماد الموازنات واستخدامها للرقابة ومتابعة تنفيذ الخطط

يتم في هذه المرحلة اعتماد الموازنات من قبل الإدارة العليا، ويشمل هذا كل الموازنات التي قام بإعدادها المشرفون على مراكز المسؤولية، وكذلك الموازنات الختامية التي قام بإعدادها مراقب التسيير بمساعدة المدير المالي، وبعد ذلك يجري العمل على تنفيذ الخطط المالية الواردة في هذه الموازنات، والرقابة على أداء المؤسسة للتأكد من مدى الالتزام بالخطط الموضوعة.

4.4. مرحلة تنفيذ الموازنات

وفي الأخير يقوم الشخص المراقب بتحويل الموارد إلى منتجات أو تنفيذ هذه الأنشطة مع الحرص على تحقيق الكفاءة والفعالية وذلك وفقا لمخططات الأعمال التي تم تحديدها في المرحلة الأولى (BOUGLET et al, 2013, p 29).

يجب فهم الأداء وفقا للاختيارات والأولويات المحددة من خلال عملية التشخيص الاستراتيجي، فبمجرد توضيح الأهداف ونشرها عبر مراقبة التسيير في كافة المنظمة، يتم إنجاز الأعمال التي يقاس على أساسها الأداء، فالمنظمة الفعالة هي تلك القادرة على الوفاء بمهامها من خلال تسيير أفضل للموارد المتاحة.

تتمثل مراقبة التسيير في إنشاء آليات التحكم التي تربط بين النتائج (المخرجات) والوسائل (المدخلات) والأهداف وفق مقاربتين: (1) مقارنة الفعالية المرتبطة بالعلاقة بين النتائج المتحصل عليها والهدف الواجب تحقيقه أي تنفيذ الفعل وفقا لما هو مطلوب و(2) مقارنة الكفاءة المرتبطة بالعلاقة بين النتائج المتحصل عليها والوسائل المستخدمة إذ تمكن من استخدام الموارد المتاحة بأفضل طريقة ممكنة (Aurélien Ragaigne et al, 2017, p 7).

4.5. المراقبة الموازنية

تكمن "قوة" مراقبة التسيير في الإمكانيات التي تمنحها أدواته خاصة فيما يتعلق بالتسيير عن طريق الاستثناء، إذ تمكن هذه الأدوات من منح حرية التصرف للأشخاص الخاضعين للمراقبة ما لم تظهر فروقات معتبرة مقارنة بالتقديرات. وبالتالي فإن مراقبة التسيير وغيرها من الإجراءات الرسمية هي جهاز يسمح بتحقيق اللامركزية مع المراقبة.

فالموازنات عبارة عن أداة تسمح بتحقيق الإدارة عن طريق الاستثناء أي القيام بالرقابة الموازنية التي تبرز الانحرافات بين التقديرات والنتائج وتحميلها للمسؤول المعني (Samuel Sponem et al, 2009, p 194).

وفي حالة وجود انحرافات، مثلاً: الوسائل المستخدمة تجاوزت الوسائل اللازمة من أجل تحقيق الأهداف الموجودة في الموازنة، فإنه يمكن للمسؤول عن هذا الانحراف أن يقترح القيام باقتصاد أو ادخار على مستوى المركز الموازني الذي نشأ عنه التجاوز أو مركز موازني آخر من أجل تعويض الفائض المسجل.

يقوم مراقب التسيير بإرسال تقرير إلى الإدارة العامة حول الانحراف المسجل بالإضافة إلى التدابير المقترحة من قبل المسؤول المعني لتدارك هذا الخلل حتى يتم الموافقة على تلك التدابير (Michel Rouach et al, 2018, p 259)، لكن مقارنة النتائج مع التقديرات لا تؤدي فقط إلى اتخاذ إجراءات تصحيحية وإنما أيضاً إعادة النظر في الافتراضات التي تشكل القاعدة لإعداد التقديرات وبالتالي هناك حلقتين من رد الفعل. يتعلق الأمر بحلقة الضبط وحلقة التعلم.

وهكذا إذا تبنت المنظمة استراتيجية التمايز عن طريق الجودة واتضح أنها غير قادرة على رفع الجودة دون الزيادة الكبيرة في التكاليف فإنه ينبغي في هذه الحالة تغيير هذه الاستراتيجية. ويمكن التدخل على مستويين في حالة وجود انحراف بين التقديرات والأداء الملحوظ: إما تغيير مخططات العمل من أجل بلوغ الأهداف أو تعديل الأهداف (Françoise Giraud et al, 2004, p 259). هذا الأخير لم يلق قبول جميع الممارسين.

بالنسبة لـ Anthony (1988) يمكن مراجعة الموازنة إذا تغيرت الظروف، فإن لم تتم مراجعة التقديرات فالموازنة لا تعبر عن الأداء المتوقع، في حين يعتقد آخرون أن مراجعة التقديرات "تحطم" "détruit" قاعدة تحليل الفروقات بين الأداء الحقيقي وما تم الالتزام به عند المصادقة على الموازنة.

وبالرغم من أن إشكالية ثبات أو عدم ثبات الموازنات هي اليوم محل نقاش من قبل أنصار "التسيير بدون موازنات". فإن بعض المؤسسات اختارت الجمع بين مزايا الموازنات الثابتة ومراجعة الموازنات. ويصف Anthony هذا الحل على أنه: موقف وسطي يسمح بالحفاظ على الموازنات الأصلية عبر الإعداد الدوري لتقديرات محينة للأداء النهائي (Samuel Sponem et l, 2009, p 194).

5. خاتمة

من خلال الدراسة النظرية السابقة يتبين بأن الموازنات التقديرية عبارة عن خطة مالية قصيرة المدى تتضمن توزيعاً للموارد مرتبطاً بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة، وتستخدم الموازنات التقديرية في قيادة الأداء في المؤسسة الاقتصادية وفي اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالتسيير، وتعد الموازنات التقديرية جزء من نظام تسيير الموازنات الذي يتكون من عدة مراحل فرعية.

كما توصلنا إلى أن الموازنات التقديرية تساهم في قيادة أداء المؤسسة من خلال ترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى أهداف سنوية واعداد مخططات عمل لتحقيق تلك الأهداف، إذ يتم وضع المخطط الاستراتيجي لتغطية مدة تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات ثم تقسم أهداف المخطط الاستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط التشغيلي لمدة 3 سنوات مثلا، وبناء على هذا الأخير يتم وضع الموازنات للمدى القصير كما تقوم المؤسسة بإعداد مخطط عمل الذي يحتوي على الاجراءات التنفيذية والآجال التي ينبغي احترامها لتحقيق أهداف المؤسسة.

كما تساهم في قيادة الأداء من خلال الرقابة الموازنية، إذ تعتبر الموازنات من أهم الوسائل الرقابية على أنشطة المؤسسة، وأداة للتأكد من الالتزام بالأهداف والاستراتيجيات والسياسات الموضوعية، حيث أنها تشكل ترجمة مالية لهذه الأخيرة، وتوفر المعايير اللازمة للمقارنة بالأداء الفعلي، من خلال إعداد تقارير الأداء التي تغطي كافة مجالات العمليات، وكافة مراكز المسؤولية في المؤسسة، والتي تتضمن النتائج الفعلية والنتائج المقدرة والفرق بين النتائج الفعلية و تلك المقدرة أي تحديد الانحراف.

في ضوء نتائج واستنتاجات الدراسة، فقد خلصنا إلى التوصيات التالية:

- ❖ لا بد من إعطاء الأهمية اللازمة لتحضير الموازنات وإعدادها طبقا للأهداف المحددة في برامج العمل التي هي امتداد للمخططات المتوسطة والطويلة الأجل؛
- ❖ ينبغي متابعة تنفيذ الموازنات التقديرية، فالعديد من المؤسسات الجزائرية لا تقوم بتحليل الانحرافات، حتى وان قامت بتحليل الانحرافات فهي لا تبحث عن مسبباتها وبالتالي الوقوع في نفس الخطأ في موازنات الفترات اللاحقة وهذا ما يقلل من فعالية نظام الموازنات التقديرية.

6. قائمة المراجع

1. محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، 2001، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، مركز لغة العصر للكمبيوتر والطباعة، مصر.
2. Angèle Renaud, 2015, management et contrôle de gestion environnemental, édition EMS, Paris.
3. Armand Dayan, 1999, Manuel de gestion, Volume 1, Ellipses/AUF, paris.
4. Robert Newton Anthony, 1988, The Management Control Function, Boston, The Harvard Business School Press.
5. Aurélien Ragainne et Caroline Tahar, 2017, Les points clés des techniques et des outils du contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions, Gualino éditeur.
6. Claude Alazard, Sabine Sépari, 2010, Contrôle de gestion manuel et application, 2^{ème} édition, Dunod, Paris.

7. Fabienne Villesèque-Dubus, 2005, vers une transversalisation des budgets : un essai d'observation et d'interprétation, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », pages 127 à 147.
8. Françoise Giraud et al, 2004, Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance, 2^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris.
9. Françoise Giraud et al, 2008, contrôle de gestion et pilotage de la performance, 3^{ème} édition, Gualino éditeur, Paris.
10. Johan BOUGLET et al, 2013, Gouvernance et contrôle de gestion, INTEC-CNAM, Paris.
11. Hélène Löning et al, 2008, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 3^{ème} édition, Dunod, Paris.
12. Hélène Löning et al, 2013, le contrôle de gestion organisation, outils et pratiques, 4^{ème} édition, Dunod, Paris.
13. Marie-Agnès Blanc, Marie-Paule Le Gall, 2006, Toute la fonction commerciale, Dunod, paris.
14. Michel Rouach et Gérard Naulleau, 2016, Contrôle de gestion bancaire, 7^{ème} édition, Éditions d'Organisation.
15. Nicolas Berland, 2009, Mesurer et piloter la performance, Paris.
16. Philippe Lorino et al, 2017, pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion, 6^{ème} édition, Dunod, Paris.
17. Samuel Sponem, 2010, Caroline Lambert, pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget perception des DAF et des contrôleurs de gestion, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », pages 159 à 194.
18. Simon Alcouffe, Nicolas Berland, Yves Levant, les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative, revue « Comptabilité - Contrôle - Audit », pages 7 à 26.