



جامعة الجيلالي بونعامة بخميس مليانة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية و محاسبة

العنوان

استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير  
دراسة حالة الديوان الوطني للسقي و صرف المياه وحدة الإمداد خميس  
مليانة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية

تخصص: محاسبة وتدقيق

إعداد الطلبة:

باحة جهيدة

طيب بن عباس حنان

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

أ/ قسول فاطمة الزهرة ( محاضرة أ - جامعة جيلالي بونعامة) رئيسا.

أ/ ملياني فتيحة ( محاضرة أ - جامعة جيلالي بونعامة ) مشرفا ومقررا.

أ قاسم شاوش سعيدة ( محاضرة أ - جامعة جيلالي بونعامة ) ممتحنا.

السنة الجامعية: 2022/2021

# الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك... ولا يطيب النهار إلا بطاعتك...  
ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك... ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك...  
ولا تطيب الجنة إلا برويتك...

إلى وطني العزيز الجزائر الصامدة بأهلها.

إلى الإنسان الذي علمني كيف يكون الصبر طريقا للنجاح...  
السند والقُدوة في هذه الحياة... إلى من أحمل اسمه...  
والذي الحبيب أطال الله في عمره وحفظه وأدامه نورا في دربي.

إلى من رضاها غابتي وطموحي... فأعطتني الكثير ولم تنتظر الشكر....  
إلى باعثة العزم والتصميم والإرادة... صاحبة البصمة الصادقة في حياتي...  
والدتي الحبيبة أطال الله في عمرها وحفظها لي إن شاء الله.

رفقاء البيت الطاهر الأنيق ..... إخوتي (إسلام) و (منير)  
إلى الأصدقاء وبالأخص بشرى وأحلام وبدون أن أنسى هبة  
وكل من قدم لي العون والمساعدة في انجاز هذه المذكرة

# الإهداء

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكمت سعادتي بخيوط منسوجة من

قلبها إلى والدتي العزيزة.

إلى من سعى وشقي لأنعم الراحة والهناء الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي في

طريق النجاح الذي علمني أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى

والدي العزيز رحمه الله.

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلج بذكراهم فؤادي إلى أخواتي الغاليات.

إلى من سرنا سويًا ونحن نشق الطريق معًا نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يدا

بيد ونحن نقطف زهرة تعلمنا إلى صديقاتي أحلام وبشرى.

إلى من علموني حروف من ذهب وكلمات من در وعبارات من اسمي وأجلى في العلم

إلى من صاغوا لي من علمهم حروفًا ومن فكرهم منارة تنير لنا مسيرة العلم والنجاح

إلى أساتذتي الكرام.

أهدي هذا العمل المتواضع راجية من المولى عز وجل أن يجد القبول والنجاح.



# الشكر

نحمد الله عز وجل الذي وفقنا في إتمام هذا البحث العلمي، والذي ألهمنا  
الصحة والعافية والعزيمة

فالحمد له حمدا كثيرا

حينما يكون الجهد ميّزا، والعطاء فعالا، تسمو النفوس إلى مرافئ الإبداع  
وترتقي منار التميز عندما يكون للشكر معنى ولللثناء فائدة فليرعى الله خطاك  
وليبارك مسعاك بالأجر والثواب، نقدر خالص شكرنا وتقديرنا لأستاذة " **ملياني**  
**فتيحة** " على كل ما قدمته لنا من توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في إثراء  
موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة.

كما نتقدم بالشكر الجزيل لأستاذة العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم  
التسيير بجامعة خميس مليانة .



## ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الموازنة التقديرية كأداة لمراقبة التسيير، ومن أجل ذلك حاولنا الدراسة معالجة الإشكالية التالية: "ما مدى فعالية استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير ولإجابة على هذه الإشكالية قمنا بدراسة نظرية وتطبيقية لموضوع باستخدام المنهج التحليلي الوصفي في الجانب النظري وبعض الأدوات المستعملة في البحث المتمثلة في المقابلة الشخصية والملاحظة، وذلك عن طريق دراسة حالة في الديوان الوطني لسقي و صرف المياه.

وقد توصلنا إلى عدة نتائج منها، أن الموازنة التقديرية لها دور كبير في تحقيق الرقابة داخل المؤسسة.

**الكلمات المفتاحية:** الموازنة التقديرية، مراقبة التسيير، الديوان الوطني للسقي و صرف المياه -ONID-.

## Résumé

Cette étude visait à clarifier le budget discrétionnaire comme outil de suivi de la gestion, et pour cela nous avons essayé l'étude pour répondre à la problématique suivante : " Quelle est l'efficacité de l'utilisation des budgets discrétionnaires dans la gestion de la gestion ? La recherche représentée dans l'entretien personnel et l'observation ,

à travers une étude de cas à l'Office National de l'Arrosage et du Drainage.

**Mots clés :** le budget prévisionnel, le contrôle de gestion, l'Office National de l'Irrigation et du Drainage des Eaux-ONID-.

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	الشكر
	ملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الأشكال
	قائمة الملاحق
أ	المقدمة

### الفصل الأول: الإطار النظري للموازنة التقديرية ومراقبة التسيير

6	تمهيد الفصل الأول
17 -7	المبحث الأول: الإطار العام للموازنة التقديرية
7	المطلب الأول: ماهية الموازنة التقديرية
7	الفرع الأول: مفهوم الموازنة التقديرية
8	الفرع الثاني: أنواع الموازنة التقديرية
11	الفرع الثالث: مزايا وعيوب الموازنات التقديرية
12	المطلب الثاني: أهداف وأهمية الموازنة التقديرية
12	الفرع الأول: أهداف الميزانية التقديرية
13	الفرع الثاني: أهمية الموازنات التقديرية
14	المطلب الثالث: متطلبات نجاح الموازنة التقديرية
14	الفرع الأول: شروط إعداد الموازنة التقديرية
14	الفرع الثاني: المبادئ الأساسية لإعداد الموازنة التقديرية
16	الفرع الثالث: مراحل إعداد الموازنة التقديرية
24- 17	المبحث الثاني: عموميات حول مراقبة التسيير

18	<b>المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير</b>
18	الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير
19	الفرع الثاني: أنواع مراقبة التسيير
20	الفرع الثالث: أهداف ومجالات مراقبة التسيير
21	<b>المطلب الثاني: الأدوات مراقبة التسيير</b>
21	الفرع الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
23	الفرع الثاني: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير
23	<b>المطلب الثالث: مساهمة الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير</b>
23	الفرع الأول: مفهوم مراقبة بالموازنة التقديرية
24	الفرع الثاني: الموازنة التقديرية أداة في مراقبة التسيير
28-25	<b>المبحث الثالث: خلفية الدراسة والدراسات السابقة</b>
25	<b>المطلب الأول: تشخيص الدراسات السابقة</b>
25	الفرع الأول: الدراسات المحلية
26	الفرع الثاني: الدراسات العربية
26	الفرع الثالث: الدراسات الأجنبية
27	<b>المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة</b>
28	<b>المطلب الثالث: موقف الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة</b>
28	الفرع الأول: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
28	الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
29	خلاصة الفصل الأول

## **الفصل الثاني: دراسة حالة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه-ONID-**

31	<b>تمهيد الفصل الثاني</b>
40-32	<b>المبحث الأول: تقديم الديوان الوطني للسقي وصرف المياه-ONID-</b>
32	<b>المطلب الأول: عرض عام حول شركة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه</b>
32	الفرع الأول: نبذة تاريخية عن الشركة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه.

34	الفرع الثاني : المديرية المركزية والمديرية الجهوية لديوان
35	<b>المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للديوان وأهدافه</b>
37	الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لديوان
39	الفرع الثاني: أهداف الديوان الوطني للسقي وصرف المياه
44-41	<b>المبحث الثاني: الأدوات المستخدمة ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية</b>
41	<b>المطلب الأول : الأدوات المستخدمة</b>
41	<b>المطلب الثاني: النتائج الدراسة التطبيقية</b>
41	الفرع الأول: النتائج
44	الفرع الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية
47	خلاصة الفصل
49	خاتمة
51	قائمة المراجع
54	الملاحق



قائمة الجداول

والأشكال

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
34	المحيطات المسقية الكبرى من قبل المديرية الجهوية لوههران.	(1-1)
35	المحيطات المسقية الكبرى من قبل المديرية الجهوية لشلف	(2-1)
35	المحيطات المسقية الكبرى من قبل المديرية الجهوية للجزائر وسط	(3-1)
36	المحيطات المسقية الكبرى من قبل المديرية الجهوية لقسنطينة	(4-1)
36	المحيطات المسقية الكبرى من قبل المديرية الجهوية للصحراء	(5-1)
42	يوضح الموازنة التقديرية في المؤسسة لسنة 2019	(1-2)
42	يوضح الموازنة التقديرية في المؤسسة لسنة 2020	(2-2)

## قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
9	نظام الميزانيات حسب التسلسل	(1-1)
38	الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للسقي وصرف المياه	(1-2)
40	مصلحة المستخدمين لوحدّة الإمداد خميس مليانة	(2-2)

## قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
55	Tableau prévisionnel des comptes de resultants Exercice 2019	1
56	Tableau prévisionnel des comptes de resultats Exercice 2020	2

مقدمة

تعتبر المؤسسات بمثابة النواة الأساسية للنشاط الاقتصادي وتمثل الوحدة الاقتصادية لأي اقتصاد، و عليه فإن تحقيق الكفاءة الاقتصادية للمؤسسات لا تحقق إلا عن طريق التسيير الإداري الفعال، لذا وجب عليها الاهتمام أكثر بوظائفها الإدارية التي تضمن استمرار نشاطها وتحقيق أهدافها.

ولتحقيق ذلك يتوجب على المؤسسات إعداد منظومة متكاملة من أساليب وإجراءات رقابية تعمل على إرساء سبل العمل التي تشرف على تصميمها الإدارة العليا للمؤسسة، وتسهر على تنفيذها مع جميع العاملين في نظامها الداخلي لتوفير قدر مقبول من الثقة لتحقيق ما تصبو إليه من أهداف وغايات، ولقد لجأت هذه المؤسسات إلى مراقبة التسيير بالموازنات التقديرية كحلقة من حلق هذه المنظومة المتكاملة لمساعدتها على انجاز أهدافها.

إن موضوع مراقبة التسيير بالرغم من كونه ظهر مع مطلع الألفية الثانية إلا أنه لا يزال يحظى بالكثير من الاهتمام من قبل الباحثين في مجال التسيير، لأن التسيير اليوم في المؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها. وتكمن قدرة وكفاءة المسير في استخدام الأدوات اللازمة لمراقبة التسيير كلوحة القيادة وكل الأدوات المحاسبية.

والموازنة التقديرية تعتبر أهم وأكثر أداة مستخدمة في المؤسسات، وفكرتها أنها خطة مالية مستقبلية تستخدم لتخطيط المالي والرقابة وقياس الأداء وتحقيق نتائج ايجابية، حيث تمثل نظام لتوزيع إمكانيات المؤسسة على استخداماتها بشكل كفاء وفعال، فالموازنة التقديرية هي ترجمة مالية وكمية لأهداف المؤسسة التي ترغب في تحقيقها من خلال فترة زمنية معينة بتوجيه الموارد المتاحة نحو الاستغلال الأمثل.

ومما سبق يمكننا طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا الموضوع كالاتي:

ما مدى فعالية استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير؟.

ولإجابة على الإشكالية الرئيسية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نعني بنظام الموازنة التقديرية؟ وهل تستخدم كأداة لمراقبة التسيير؟.

- كيف يمكن لموازنة التقديرية أن تساهم في مراقبة التسيير؟.

- هل تقديرات المبيعات تم وفق أس عملية تنبؤية؟.

**فرضيات البحث:**

- الموازنة التقديرية عبارة عن ترجمة رقمية لأهداف المؤسسة، وتعتبر أهم أداة تستخدم في مراقبة التسيير.

- تقوم الموازنة التقديرية بإعطاء صورة مستقبلية .
- تقديرات المبيعات تم وفق أس عملية تنبؤية.

### أسباب اختيار البحث:

يعود اختيار الموضوع إلى عدة أسباب من بينها:

الرغبة في التعرف على هذا الموضوع والتعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة به من الناحية النظرية، واستثمار التجربة العلمية في مجال مراقبة التسيير، إضافة إلى دراستنا السابقة في العلوم المالية والتخصص في أحد الجوانب التطبيقية لتسيير المؤسسات في مجال مراقبة التسيير والموازنة التقديرية.

نحن كباحثين في مجال المحاسبة، يجب أن نكون كمحاسبين متمكنين محاسبيا، أي نحسن استخدام مختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك معرفة مختلف الأنظمة التسييرية التي تساعدنا أثناء الأداء بالمهام، هذا ما جعلنا نختار هذا الموضوع باعتباره يتناول جميع الجوانب ومضامين الموازنة التقديرية.

### أهداف البحث:

تكمن أهمية الدراسة إلى معرفة كيفية تطبيق الموازنة التقديرية، ومعرفة طريقة ومراحل إعدادها وتنفيذها، و الهدف الأكبر من ذلك هو اكتساب الخبرة الميدانية لاعتمادها في السيرة الذاتية بعد التخرج في البحث عن الوظيفة.

### أهمية البحث:

- تكمن أهمية الدراسة في تحديد كيفية استخدام الميزانيات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسات .
- تسمح الموازنة التقديرية لمؤسسة بمراقبة عملية تنفيذ نشاطها وتصحيح الانحرافات التي قد تحدث وهو ما يساهم في تحسن أداء المؤسسة.

### حدود البحث:

**الحدود المكانية:** كانت الدراسة بمؤسسة الديوان الوطني لسقي و صرف المياه بعين الدفلى

**الحدود الزمنية:** قمنا بإسقاط الدراسة على سنتين من 2019 إلى غاية 2020.

### منهج البحث:

من خلال الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لمختلف عناصر ومتغيرات البحث، سنعتمد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي يضم معلومات تكاد تكون كافية ليسهل على القارئ فهمها واستوعاب هذا النظام. ومنهج دراسة

حالة الذي يمكن من التعمق في مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده وبمساعدة على تجميع الحقائق وتبويبها من خلال الزيارة الميدانية لديوان الوطني للسقي وصرف المياه.

## هيكل البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة ومن أجل اختبار صحة الفرضيات لقد افتتحنا موضوعنا بمقدمة وأعقب بخاتمة، حيث قسم الدراسة إلى فصلين:

الفصل الأول بعنوان الإطار النظري للموازنة التقديرية ومراقبة التسيير وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث، الأول بعنوان الإطار العام للموازنة التقديرية، أما المبحث الثاني بعنوان عموميات حول مراقبة التسيير، والمبحث الثالث خلفية الدراسة والدراسات السابقة، وقد تضمن كل منه هذه المباحث ثلاث مطالب.

الفصل الثاني بعنوان دراسة حالة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه-ONID-، تم تقسيمه إلى مبحثين، المبحث الأول بعنوان تقديم الديوان الوطني للسقي وصرف المياه-ONID-، أما المبحث الثاني فكان عنوانه الأدوات المستخدمة ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية، ويحتوي كل مبحث على مطلبين.



الفصل لأول:

الإطار النظري للموازنة التقديرية

ومراقبة التسيير

**تمهيد:**

تعتبر الموازنة التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير فهي تهدف إلى التنسيق بين الأهداف بغرض استغلال الإمكانيات المتاحة أفضل استغلال، ومن ثم فإنها تعد خطة لتنسيق وتوجيه سير العمل، ومعيار لتقييم الأداء عن طريق مقارنة النتائج الفعلية المحققة مع ما تم التخطيط له مسبقاً وتحديد الانحرافات واقتراح الحلول لتصحيحها.

تطرقنا في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هم:

-المبحث الأول: الإطار العام للموازنة التقديرية.

-المبحث الثاني: عموميات حول مراقبة التسيير.

-المبحث الثالث: خلفية الدراسات والدراسات السابقة.

## المبحث الأول: الإطار العام للموازنة التقديرية

لكي تستطيع الإدارة تحقيق أهداف المؤسسة عليها بممارسة وظائفها الإدارية المختلفة من تخطيط تنظيم توجيه رقابة واتخاذ القرارات اعتمادا على نماذج الكمية منها الميزانية التقديرية تسمى أيضا بالميزانية التخطيطية أو الميزانية الرقابية،

### المطلب الأول: ماهية الموازنة التقديرية

هناك عدة تعاريف للموازنة التقديرية نذكر منها:

#### الفرع الأول: مفهوم الموازنة التقديرية

في هذا النطاق يمكننا التمييز بين اتجاهين مختلفين في تعريف الموازنات التقديرية هما :

- **الاتجاه الأول:** يرى فريق من الكتاب أن الموازنة التقديرية هي خطة إنتاجية للمؤسسة ككل، ولأقسام المؤسسة الفرعية، وذلك خلال فترة زمنية معينة.

ومن أصحاب هذا الاتجاه نذكر:

**تعريف: Gosden shillingan** تعتبر الميزانيات التقديرية خطة تفصيلية محددة مقدما للإعمال المرغوب تنفيذها وتوزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشدا لهم في تصرفاتهم، وحتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المؤسسة.<sup>1</sup>

**تعريف Kelerx Fessera:** عرف الموازنة التقديرية أنها خطة منسقة لجميع عمليات المؤسسة في فترة الموازنة فهي تمد المشروع بتقدير لإرباحه الكلية، وللأرباح المحقة بواسطة كل قسم من الأقسام عن طريق تجميع المبيعات والتكاليف الصناعية والمصاريف البيعية والإدارية، وكذا إدراج جميع عناصر الإيرادات والتكاليف التي لم تضمنها أي موازنة فرعية.<sup>2</sup>

- **الاتجاه الثاني:** أصحاب هذا الاتجاه يرون انه لا بد من تفرقة بين الميزانية التقديرية والخطة، فيعرفون الميزانية بأنها تعبير مالي لخطة معينة، أي أن إجراءات الموازنة التقديرية ستكون متعلقة بتنفيذ خطة اقتصادية معينة، وبالرقابة على التنفيذ.

ومن أصحاب هذا الاتجاه نذكر:

<sup>1</sup> احمد أنور، المحاسبة الإدارية، اتخاذ القرارات وبحوث العمليات، الدار الجامعية لطباعة والنشر، الاسكندرية سنة 1997، ص 62.

<sup>2</sup> سليمان اللوزنين، إدارة الموازنات العامة النظرية والتطبيق، دار المسيرة، عمان، 1987، ص 85.

**تعريف Horngren:** فيعرف الموازنة التقديرية بأنها "تعبير كمي عن خطة الأعمال والمساعدة في تحقيق التنسيق والرقابة<sup>1</sup>.

كما أن هناك تعاريف أخرى لموازنة التقديرية هي:<sup>2</sup>

1- الموازنة كأداة تمكن الإدارة من تخطيط ورقابة نشاط المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها في الربح وتأدية الخدمات، وتوضح الموازنات بواسطة التنبؤ بالظروف التجارية في المستقبل واستعمال المعلومات كوسيلة لرقابة العمليات الجارية.

2- الموازنة هي خطة شاملة بالأرقام، تقوم بتحديد برنامج كامل لفترة محددة وهي تضمن تقديرا للخدمات والنشاطات والمشاريع ونفقات ومصادر ضرورية للإيفاق.

3- الموازنة التقديرية خطة قيمة وكمية يتم تحضيرها والموافقة عليها من قبل فترة محددة وتبين عادة الإيراد المخطط والمنتظر تحقيقه، والنفقات المنتظر تحميلها من خلال هذه الفترة.

4- الموازنة هي وثيقة تنبؤ وإقرار إيرادات والنفقات السنوية لدولة أو لأنواع الخدمات التي تخضع هي الأخرى لنفس قواعد والتنظيمات القانونية.

### الفرع الثاني: أنواع الموازنة التقديرية

تضم الميزانيات التقديرية مجمل نشاط المؤسسة المستقبلي على شكل تنبؤات على ضوء هذه التنبؤات يقوم مسيرونها بإعداد برنامج عمل، تتمثل في تقسيم الهدف الرئيسي إلى عدة أهداف فرعية في شكل خطة التعرف بالميزانيات لفترة زمنية محددة مقارنة، ومقارنة مستمرة بين الميزانيات التقديرية والنشاط الحقيقي عنها ظهور الانحرافات واستغلال هذه الانحراف يشكل لنا المراقبة.

وهكذا يمكن تصنيف ثلاث مجموعات للميزانيات التقديرية:

1- ميزانيات الاستغلال التي تشمل:

- موازنة المبيعات.
- موازنة الإنتاج.
- موازنة التموينات.

2- موازنة الاستثمارات.

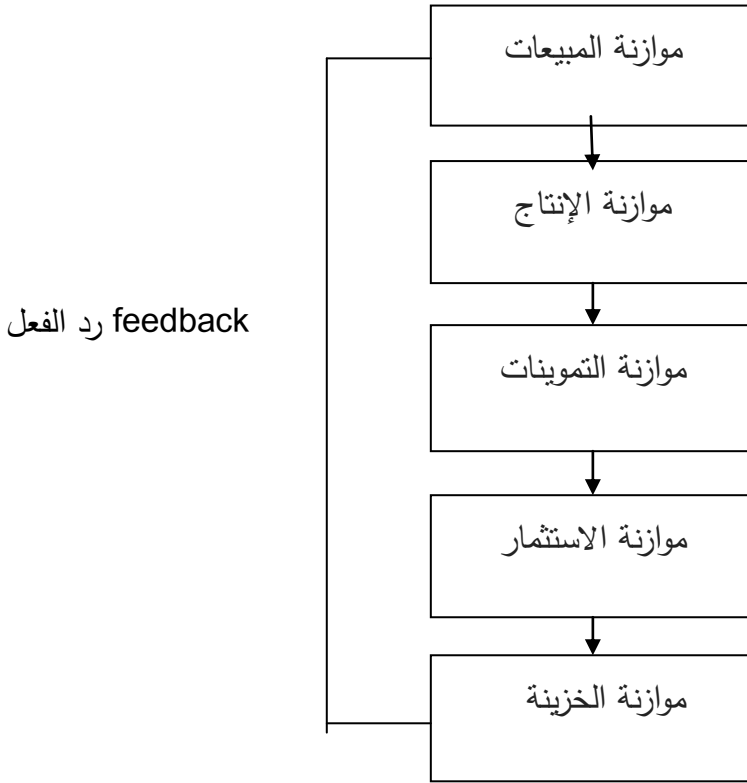
<sup>1</sup> سليمان اللوزتين، مرجع سبق ذكره، ص 85.

<sup>2</sup> محمد صالح الحناوي، أساسيات الإدارة المالية، مكتبة الإشعاع لطباعة والنشر، سنة 1997 ص 154-155 .

3- موازنة الخزينة

ويمكن رسم نظام الميزانيات حسب التسلسل:

الشكل رقم (01) نظام الميزانيات حسب التسلسل.



المصدر: محمد سامي راضي، "المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات" (الأردن : دار المسيرة، 2001)، ص 23 بتصرف.

هذا الترتيب لم يكن عشوائياً فقد بينت التجربة على أن موازنة المبيعات هي التي تؤثر على الميزانية الأخرى الإنتاج والمشتريات مرتبطة بالمبيعات ومصاريف البيع ومصاريف الإدارة كلها في النهاية مرتبطة بالمبيعات.

• **الميزانيات التقديرية للمبيعات:** إن أول ما يقوم به المسؤول إعداد الميزانيات التقديرية للمبيعات لأنها تعتبر الأساس الذي يستند عليه إعداد الميزانيات الأخرى، ونجاح نظام الميزانيات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات. ولهذا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات في إتباع الأساليب العملية وتتم عملية التقدير وفقاً لكيفية التالية:

- تحديد الهدف من التقدير؛
- تقسيم المنتجات المراد بيعها إلى مجموعات متجانسة؛
- معرفة العوامل التي تؤثر على مبيعات كل مجموعة وترتيبها حسب قوة تأثيرها،

- اختيار أسلوب التنبؤ الذي يناسب كل مجموعة متناسقة،
- جمع البيانات والمعلومات وتحليلها تحليلًا علميًا واستخلاص النتائج.
- **الموازنة التقديرية للإنتاج** : تهدف الموازنة التقديرية للإنتاج إلى التقدير الكمي التي ترغب المؤسسة أن تنتجها خلال فترة الموازنة حتى تلبي احتياجات عملية تقدير ومراقبة برنامج الإنتاج تقوم بها الأقسام التالية: مكتب الدراسات، مكتب الأساليب مصلحة المستخدمين.
- **الموازنة التقديرية للتموينات**: إن الهدف من وراء إعداد الموازنة التقديرية للتموينات ومن أجل ضمان إن كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شراؤها بالكميات المطلوبة في المنافسة وبأقل التكاليف ونظرا أن كمية المباعه تكون عموما مختلفة عن الكميات المشتراة ، ونظرا للتقلبات الموسمية والمدة المطلوبة من أجل التموين بالمواد فترة الانتظار.....  
وعليه يصبح من الضروري تخزين المواد بكميات المطلوبة و يتطلب الأمر إذا تكوين كمية من المخزون تكون عموما مختلفة عن الكميات المشتراة، ونظرا للتقلبات الموسمية والمدة المطلوبة من أجل التموين بالمواد فترة الانتظار فانه يصبح من الضروري تخزين المواد، و يتطلب الأمر إذا تكوين كمية من المخزون تكون تكلفة الكلية اقل ما يمكن وتدعى هذه كمية بالحجم الأمثل الكمية الاقتصادية.<sup>1</sup>
- **موازنة الاستثمارات**: إن الموازنة الاستثمارية هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط الطويل الأجل الخاص باختيار المشاريع الاستثمارية، وتخصيص رأس المال المحدود بينها أن النفقات المتعلقة بهذه المشاريع تؤثر على المركز المالي للمؤسسة لفترة طويلة والموازنة الاستثمارية تستوجب القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي يجب استثمارها في أصول ثابتة، وكيف تخصص هذه الأموال وما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها.
- **موازنة الخزينة**: هي موازنة تختلف عن باقي الميزانيات بحيث لا نشعر فيها موازنة التكاليف، ولكن بتقديرات المصاريف والإيرادات لهذا في أغلب الأحيان هي ليست مرتكزة على قاعدة سنوية، ولكن على الأقل على قاعدة شهرية وبعض الأحيان أسبوعية وهي تستعمل لتخطيط ومراقبة الخزينة، وهي تعكس من وجهة نظر المالية نشاطات تنبؤية للمؤسسة.  
إن موازنة الخزينة تبين لنا بقيه السيولة سواء في الصندوق أو في الخزينة في نهاية كل فترة شهر ثلاثي لا نأخذ بعين الاعتبار في الأقل إلا الحركات مصاريف والإيرادات.  
فإذا أردنا رصد أدنى للخزينة وإذا كان الباقي صغيرا أو سالبا فهو يبين لنا كمية النقود التي نحتاج إليها بمعنى كم المبلغ الواجب اقتراضه، وبعد ذلك يتبين لنا كم تستطيع استثماره في المدى القصير مع الأخذ بعين الاعتبار

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 35-36.



إمكانياتنا، وفي الأخير يبين لنا في أي فترة يمكننا الاقتراض أو يمكننا في أي فترة يمكننا الاقتراض أو يمكننا الاستثمار.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث: مزايا وعيوب الموازنات التقديرية

إن استعمال أسلوب الموازنات التقديرية كأداة في مراقبة التسيير له عدة مزايا كما انه لا يخلو من السلبيات.

• **مزايا الموازنات التقديرية:** إن انتهاج أسلوب الموازنات في التقديرية في مراقبة التسيير واتخاذ القرار له مزايا عديدة نقدم أهمها:

- أداة تحليلية دقيقة وفي الوقت المناسب؛<sup>2</sup>
- القدرة على التقدير مسبقا بالأداء؛<sup>3</sup>
- مقارنة أرقام نموذجية أو تقديرية بالأرقام حقيقية أو انجازات وتحليل الانحرافات بينهما؛<sup>4</sup>
- علامات تحذيرية مبكرة في حالة الانحراف عن التوقعات؛
- تتمكن الإدارة من خلال الموازنات التقديرية لتحقيق النفقات المختلفة والقضاء على الإسراف؛<sup>5</sup>
- إشراك جميع العمال في وضع الخطط والسياسات والأهداف؛
- تنظيم وتحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة، وكل فرد من أفرادها وتحديد مراكز السلطة تبعاً لذلك؛
- إعطاء صفة الرسمية للتخطيط بحيث تحفز وتدفع المديرين للنظر إلى الأمام، وتوقع تقدير الظروف التي يمكن أن تحدث في المستقبل انه بدون تحديد الأهداف تكون المؤسسة بدون توجيه؛<sup>6</sup>
- تعزز فهم أفراد الإدارة لمشاكل كل زملائهم؛
- تجبر الإدارة على وضع انظمه محاسبية فعالية (عامة وتحليلية خاصة)؛
- تسمح بترجمة أهداف المؤسسة وأهداف الأقسام المختلفة إلى أهداف رقمية محددة ترتبط بجدول زمني محدد.

• **عيوب الموازنات التقديرية:** للموازنة التقديرية عيوب يمكن ذكر أهمها:

- انعدام اليقين قد يفقد الموازنات التقديرية وثاقه صلتها؛

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره ، ص ص35-36.

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية، ترجمة للأستاذ بجامعة سيتون هول، دار المريخ، 2005، ص 05.

<sup>3</sup> Cloude .Alzard et sabi separi . 2001 . contrôle de gestion.5 édition.édition DUNOD.p271

<sup>4</sup> Jean meyer. gestion budgétaire.édition Dunod.9eme édition.1984.p22.

<sup>5</sup> محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، بيروت، 1987، ص 240.

<sup>6</sup> نجيب أنطوان سامونا، المحاسبة الإدارية، بغداد(العراق)، جامعة المستنصرية، 1989، ص 18.

- إعداد الموازنات التقديرية لا يمكن أن يحل محل الإدارة الجيدة أو يكون بديلا عنها، بل هو فقط يعتمد استخدامها على المهارات التي يحملها المديرون إلى وظائفهم؛<sup>1</sup>
- قد يعتبر بأنه لا يجوز للمؤسسة التقيد بالميزانية التقديرية لأنها تعمل ما يحتاج إليه وليس ما سبق تقديره؛
- أظهر نموذج الموازنات التقديرية عدم إمكانية التقدير بالتغيرات التي تطرأ على محيط المؤسسة لأن التقديرات ينقصها إطار أكثر شمولية يقترح الحلول والوسائل لتحقيقها مسبقا؛<sup>2</sup>
- تتطلب متابعة ودراسة مستمرة وتعديلات؛
- لا توجد طريقة موحدة لحساب وقياس الموازنات التقديرية فهناك التجارب الماضية ومع ما يحدث في الحاضر بالإضافة إلى دراسة ما يمكن أن يتوقع حدوثه في المستقبل؛<sup>3</sup>
- في حالة تعدد طرق إنتاج منتج معين لن تستطيع الموازنة التقديرية الإجابة على أفضل أسلوب فني تختاره المؤسسة وسوف تهتم بالحجم فقط؛

وقد نجد عوامل تؤثر سلبا على نجاح أسلوب الموازنات التقديرية نذكر منها:

- تعقيد الإجراءات الإدارية؛
- عدم مراعاة القدرة المالية للمؤسسة؛
- عدم القيام بدراسات جادة للتقدير؛
- قيام التقدير على أساس الشخصي أو تخميني أو إعدادها على عجل؛
- عدم كفاية النظام المحاسبي والمالي ونظام وحسب تكاليف؛
- انعدام المرونة في التقديرات التي توضع وعدم مراجعتها في الوقت لآخر لغرض جعلها متطابقة مع التغيرات التي تحصل في الظروف الداخلية والخارجية للمؤسسة؛<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: أهداف وأهمية الموازنة التقديرية

تعد الموازنة التقديرية أداة تستخدم في التعبير عن الأهداف والسياسات التي تم وضعها حيث تعتبر الوسيلة هامة لاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة، فمن خلالها يمكن توصيل الأهداف والخط إلى مستويات اقل في المؤسسة وبذلك تمثل أهدافها فيما يلي:

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص 07.

<sup>2</sup> Cloude .Alzard et sabi separi . 2001 . contrôle de gestion.5 étudition.étidition DUNOD.p27.

<sup>3</sup> عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة لرقابة على حسابات الشركات العامة، دار المريخ، الرياض، 1983، ص 11.

<sup>4</sup> خالص صافي خالص، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص 20.

### الفرع الأول: أهداف الميزانية التقديرية

**1- التخطيط:** إن الوظيفة الأولى لموازنة هي التخطيط على مستوى المؤسسة وذلك بطريقة منظمة ومنطقية تساهم في تحقيق الالتزام بالإستراتيجية طويلة الأجل لمؤسسة، وكذلك هي تؤدي إلى أحداث التوافق ومنع الصراع بين الأطراف المرتبطة بأداة النشاط المختلفة على مستوى المؤسسة، مثال ذلك تخطيط المبيعات في ضوء الطلب السوقي، وكذلك في ضوء الطاقة الإنتاجية المتاحة، ويشار إلى الموازنات كخط اقتصادية، تستلزم الدراسات مستفيضة لاختبار بين البدائل المتاحة ويلزم لنجاح التخطيط أيضا أن يكون هناك هدف واضح أولا، ثم يجب أن يكون هناك تقييم علمي للنتائج السابقة المحققة ولظروف التكنولوجيا السائدة، وتعتبر هذه الدراسات ضرورية في مجال اختيار بين البدائل المتاحة ولتحديد الخطة المثالية.<sup>1</sup>

**2- التنسيق:** إن أهم مهام الموازنة هو التنسيق لنشاطات المختلفة لمؤسسة ولأقسامها المتعددة من اجل تحقيق أهدافها، فمثلا إذا رغبت إدارة التسويق أن ترفع حجم المبيعات في فترة قصيرة من الزمن فان على إدارة الإنتاج أن ترفع من الكمية المنتجة، وهذا ربما يكون عن طريق شراء مواد أولية بسعر مرتفع واستعمال ساعات إضافية لتحقيق الهدف.<sup>2</sup>

**3- الرقابة:** إن الرقابة هي الدور الفعال الذي تلعبه الموازنة التقديرية، ومن دونها تصبح مجرد تقديرات لا جدوى منها وذلك من خلال:<sup>3</sup>

- متابعة تنفيذ الأنشطة.
- مقارنة النتائج الفعلية مع المحققة.
- تحديد الانحرافات وتوجيه نظر المسؤولين إليها.

### الفرع الثاني: أهمية الموازنات التقديرية

تظهر أهمية الموازنات التقديرية في المرحلة الأولى من خلال الأهداف التي تبين الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في مجال التخطيط والرقابة، فمرحلة التخطيط تتبعها مرحلة التنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية وتوجيه الإمكانيات المتاحة وذلك من خلال مرحلة الموازنة، أما في مرحلة الثانية وأهمية الموازنة تظهر من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل جدول حسابات النتائج التقديرية.

<sup>1</sup> طارق عبد العال الحماد، الموازنات التقديرية- نظرة متكاملة، الدار الجامعية، الجزائر، 2001، ص 139.

<sup>2</sup> زينب رضوان علي، تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنة التقديرية في المؤسسة، مذكرة نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2012-2013، ص 48.

<sup>3</sup> الطيب سايح، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي، حالة مستشفى حي البير قسنطينة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2006، ص 21.

وذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي من المخطط العام، وهي تنفيذ برنامج علمي وبالتالي فهي تساعد على صنع القرار من طرف المسؤولين الإداريين وذلك على جميع المستويات.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: متطلبات نجاح الموازنة التقديرية

إن الموازنة التقديرية هي أداة رقابية تستعملها المؤسسة لتقييم الأداء الحاضر، فهي عبارة عن أداة لوضع الخطط الرئيسية للمؤسسة، ونجاحها يتطلب مجموعة من الشروط والمبادئ التي يجب مراعاتها حتى تحقق الموازنة أهدافها في الرقابة.

#### الفرع الأول: شروط إعداد الموازنة التقديرية

تتلخص هذه الشروط فيما يلي:

**1- الشرط التنظيمي:** يتطلب تعدد أهداف المؤسسة توزيعها وإسنادها إلى أطراف متعددة وتحقيقها لا يمكن أن يتم من طرف واحد بل من عدة أطراف، حيث تمثل مراكز مسؤوليات لها مهام وأهداف خاصة وواضحة وعملية.

وعليه فإن الشرط الأساسي لنجاح الموازنات هو تواجد تنظيم إداري تكون فيه المسؤولية واضحة حتى يتم فيه توزيع المهام من جهة، وقياس الأداء من جهة أخرى.

**2- الشرط النفسي:** إن نجاح الموازنات لا يتوقف على الشروط التقنية ( أدوات محاسبية، أدوات إحصائية) فقط، بل لابد من توفر الشروط النفسية التي تحفز العمال. فاشترك جميع المسؤولين وعمالهم لإعداد الموازنة التقديرية يتم قبلها كأداة لقياس أدائهم، وبالتالي العمل على تحقيقها (الموازنة) للحصول على انجازات مادية أو معنوية، كما أهداف الميزانيات لابد أن تكون تلك الطريقة التي تسمح للعمال بأشياء حاجاتهم عن طريق تحقيق أهداف المؤسسة.

**3- الشرط المادي:** إن تطبيق نظام الموازنات التقديرية يتطلب منبعا لمعلومات، والمتمثلة بصفة خاصة في المعطيات المحاسبية، حيث يجب أن تتوفر هذه المعلومات في الأوقات المناسبة من أجل إعداد الميزانيات من جهة، واتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق مختلف أهداف مراكز المسؤوليات المعينة من جهة أخرى، أي المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> كوثر بولماحية، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011-2012، ص58.

<sup>2</sup> ناصر داددي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص49-50.

### الفرع الثاني: المبادئ الأساسية لإعداد الموازنة التقديرية

تحكم الموازنة التقديرية جملة من المبادئ التي تزيد من فعاليتها كأداة التسيير وكأداة للرقابة (رقابة التسيير)، وكوسيلة تساعد المسؤولين على اتخاذ قرارات صائبة، وفيما يلي هذه المبادئ:<sup>1</sup>

**1- مبدأ الشمولية:** ذلك أن الموازنة التقديرية هي خطة جامعة لمختلف عمليات ونشاطات المؤسسة فهي تمتد لكل أقسام المؤسسة، وان كانت الموازنة التقديرية خطة شاملة فهي لا تخلو من بعض القيود التي على المسؤولين دراستها وتكييفها مع أهداف المؤسسة، وهي:

- قيد المبيعات؛
- قيد التوزيع؛
- قيد القدرات الإنتاجية لمؤسسة؛
- قيد احتياجات الإنتاج ( المواد أولية واليد العاملة)؛
- قيد الاستثمارات.

**2- مبدأ التقدير:** ذلك أن الموازنة التقديرية هي خطة، وأي خطة تبنى على التنبؤ إذ أن الموازنة التقديرية هي تقدير رقمي لأهم النشاطات المراد تنفيذها خلال فترة زمنية مستقبلية، فالتنبؤ هو الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها التقدير.

**3- مبدأ التوقيت:** عند إعداد الموازنة التقديرية لابد من مراعاة مبدأ التوقيت حيث يتم تقسيم فترة الموازنة وهي سنة عادة إلى فترات جزئية سواء فصولاً أو أشهراً، وتجدر الإشارة هنا إلى أن مبدأ التوقيت ليس معناه توزيع أرقام الموازنة توزيعاً متساوياً على مجموع الفترات بل معناه توقيت العملات خلال فترة الموازنة التقديرية ومن بين هذه العمليات:

- التوزيع الزمني لبرنامج الإنتاج؛
- التوزيع الزمني للتدفقات النقدية؛
- ضبط وقت عمليات شراء مستلزمات الإنتاج؛
- ضبط وقت عمليات استبدال الأصول والصيانة.

**4- مبدأ المرونة:** تجد المؤسسة صعوبات خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الإنتاج وبالتالي المبيعات وذلك راجع لأسباب عدة منها:

- صعوبة استيراد بعض المواد من بعض المناطق مع عجز طارئ في العملات الأجنبية؛
- ندرة أحد المواد الأساسية من السوق؛
- المضاربة في أسعار بعض المواد؛
- تأخر وصول مجموعة من الآلات متفق على استلامها في وقت محدود؛

<sup>1</sup>Caroline Selmare. Toute la fonction finqncere.ED Dunod.paris.2006.p 193.

- إضرابات عمالية مفتوحة مما يؤدي إلى توقف الإنتاج وبالتالي تدهور المبيعات.

كل هذه الأسباب وأخرى قد تجعل الموازنة غير متماشية مع الواقع، الأمر الذي يدعو إلى تعديلها، ولكن عملية التعديل هذه لن تتم في يوم أو يومين بل قد تمتد إلى أسابيع مما يترك المؤسسة في فراغ ووقت إضافي يحملها الكثير على صعيد التكلفة، لذلك يجب عند إعداد الموازنة التقديرية أن تجهز المؤسسة موازنات بديلة حتى يتم استخدامها في الحال ودون انتظار وربما اتخاذ قرارات قد تكون عقوبة.<sup>1</sup>

**5- مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية:** يرتبط هذا المبدأ بمفهوم محاسبة المسؤوليات باعتبار أن الموازنة التقديرية أداة فعالة لرقابة إذ أن بعد الكشف عن الأخطاء التي تضمنتها الموازنة التقديرية يجب أن تحد الجهات المسؤولة عن هذه الأخطاء، أي الجهة المسؤولة عن القيام بالتنبؤ حسب كل قسم من أقسام المؤسسة، وذلك بغرض سواء المكافئة في حالة نتائج إيجابية والعكس في حالة نتائج سلبية، إذ يكون بإمكان المؤسسة اتخاذ قرارات إما بالتكوين أو التدريب... الخ.

**6- مبدأ قياس الأداء:** إذ تعتبر الموازنة التقديرية كمقياس أو كمؤشر لقياس الأداء، وكذا لقياس فعالية التسيير وهذا ما يعزز الالتزام بها كوسيلة رقابية وكمراجع للاسترشاد بها عند التنفيذ.<sup>2</sup>

### الفرع الثالث: مراحل إعداد الموازنة التقديرية

يتم تحضير الموازنات في المؤسسة عبر خمس مراحل أساسية وهي:<sup>3</sup>

**1- مرحلة تحضير الموازنات:** في عملية تحضير الموازنات يتم للانتقال من الخطة العملية متوسطة الأجل إلى خطة قصيرة الأجل، والتي يتم فيها تحديد أهداف السنة المقبلة بدقة، والتعبير عنها في شكل أرقام لتوضيحها. هذه الأهداف يتم تبليغها لرؤساء المراكز كما يتم إبلاغهم بكل المعلومات المتعلقة بمحيط المؤسسة، كإعلامهم بالفرضيات الاقتصادية الممكنة والتي تخص السنة المقبلة مثل المعلومات حول أسعار الصرف المتوقعة، نسب التضخم، التغيرات الاقتصادية...، إضافة إلى القيام بعملية دراسة معمقة تشمل السوق والمنتجات والمصاريف الهيكلية الخاصة بالسنة المقبلة، رؤساء المراكز بهذه المعلومات ووضع أهداف تتم معاينتها من طرف مراقب التسيير لنظر في إمكانية تحقيقها أم لا.

**2- مرحلة إعداد الموازنات المبدئية:** بعد القيام بعملية تحديد الأهداف الخاصة بالسنة المقبلة يتم القيام بإعداد موازنات مبدئية من طرف رؤساء المراكز، كما يطلب منهم تحويل خط العمل والمعطيات الأساسية التي بحوزتهم إلى قيم محددة، كتحديد حجم رقم الأعمال، تسب الهامش، حصص السوق...، وهنا يأتي الدور الرئيسي لمراقب التسيير والمتمثل في عملية التقييم الشامل لهذه الموازنات المبدئية، والتأكد من مدى

<sup>1</sup> Caroline Selmare. Toute la fonction finqncere.ED Dunod.paris.2006.p 193

<sup>2</sup> Caroline Selmare. Toute la fonction finqncere.ED Dunod.paris.2006.p 193

<sup>3</sup> بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة المسيلة، غير منشورة، 2005-2006، ص 91-92.



مصادقية الأرقام والقيم التي حددها رؤساء المراكز، إضافة إلى النظر في مدى تناسقها فيما بينها. كل هذه الإجراءات تتم قبل إرسال هذه الموازنات المبدئية إلى الإدارة العليا للتناقش حولها.

### 3- مرحلة التناقش حول هذه الموازنات مع الإدارة العليا: خلال هذه المرحلة يتم التناقش والتفاوض ومناقشة

الموازنات المبدئية مع الإدارة العليا، وهنا يقوم مراقب التسيير في كل مستوى تنظيمي بضمان وجود تناسق بين هذه الموازنات وأهداف الإدارة العليا، كما يعمل على اقتراح الحلول المناسبة بغرض التعديل في الأهداف لإحداث تقارب بين تطلعات الطرفين (الإدارة العليا ورؤساء المراكز). كما يتم خلال هذه المرحلة تجميع هذه الموازنات بغرض التأكد من مدى تناسقها فيما بينها وانسجامها، إضافة إلى القيام بعملية التناقش حول الموارد اللازمة لكل مركز من أجل تحقيق الأهداف المحددة له.

### 4- مرحلة تحضير الموازنة النهائية: في هذه المرحلة يتم إعداد الموازنات النهائية الخاصة بكل مركز

مسؤولية، ويقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بالتكفل بجميع العمليات ذات الطابع الإداري والمحاسبي التي تسمح بالانتقال من برامج مصادق عليها من طرف الإدارة العليا إلى موازنات مفصلة تحدد فيها المسؤوليات والمهام بوضوح.

### 5- مرحلة المتابعة والتحديث: بعد عملية الموافقة على الموازنات وتخصيص الموارد اللازمة لكل مركز، يتم

القيام بعملية المتابعة وتحديث الموازنات، بمعنى مراعاة التطورات الحاصلة في المحيط وكذا نتائج الفعلية لرؤساء المراكز، إضافة إلى ضرورة إدراج المعطيات والنتائج الفعلية للسنة الحالية في عملية وضع التقديرات الخاصة بالسنة المقبلة، وبتعبير آخر فإن عملية وضع الموازنات للسنة المقبلة يجب أن لا يتم الاعتماد فيها على موازنة السنة الحالية بل على نتائجها الفعلية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بونقيب أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 92.

## المبحث الثاني: عموميات حول مراقبة التسيير

نظرا للتغيرات التي يعرفها المحيط الداخلي و الخارجي للمؤسسة تعتمد هذه الاخيرة على التسيير بأبعاده المختلفة التخطيط، التنظيم، التنسيق، التوجيه، الرقابة، وذلك من اجل التكيف مع هذه التغيرات من خلال التحكم في محيطها الداخلي، ومسايرة محيطها الخارجي.

فجدها تعتمد على الرقابة كوظيفة هامة لضمان التحكم في مواردها من اجل جعلها اكثر فعالية وملاءمة مع الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

## المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير

## الفرع الأول: مفهوم مراقبة التسيير

اختلف الباحثون والعلماء المتخصصون في علم الإدارة والتسيير حول تحديد مفهوم مراقبة التسيير مع اختلاف وجهات نظر المدارس التي ينتمون إليها خاصة مع التطورات التي شهدتها هذا النظام، ولتحديد مفهوم شامل لمراقبة التسيير يجب التطرق إلى بعض التعريفات ومن أبرزها ما يلي:

- عرف Anthony مراقبة التسيير على أنها : " تلك العملية التي يتأكد من خلالها المسيريون من ان الموارد قد تم الحصول عليها واستعملت بفعالية (مقارنة إلى الأهداف) ، وكفاءة (مقارنة إلى الوسائل المستخدمة) من اجل تحقيق أهداف المؤسسة ".<sup>1</sup>
  - كما تجدر الإشارة إلى أن Anthony طور تعريفه مع تطور عملية مراقبة التسيير ففي سنة 1988 قال إن عملية مراقبة التسيير هي : " العملية التي بواسطتها يؤثر المسيريون على أعضاء آخرين من المنظمة لتطبيق استراتيجياتها ".<sup>2</sup>
  - وعرف Gervais تعريفا شبيها بالتعريف الأول ل Anthony لكنه اظاف ضرورة ملاءمة الموارد لأهداف المؤسسة، وضرورة انسجام النشاطات الجارية مع الإستراتيجية المحددة.<sup>3</sup>
- ومن التعريفات السابقة يمكننا أن نلخص التعريف التالي:

عملية مراقبة التسيير هي من الوظائف الأساسية في المؤسسة، حيث تهدف الى ترشيد وتوجيه موارد المؤسسة من خلال كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها، واقتراح الحلول الممكنة من خلال عدة ادوات وتقنيات رياضية وإحصائية ومحاسبية من اجل تحقيق أهداف المؤسسة.

<sup>1</sup>-ناصر داداي عدون، مرجع سبق ذكره، ص43.

<sup>2</sup>-ناصر داداي عدون ، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص45.

<sup>3</sup>-ناصر داداي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص44.

الفرع الثاني: أنواع مراقبة التسيير

1- مراقبة التسيير الداخلية للمؤسسة: والتي تهتم بالمحيط الداخلي فقط والتي تشمل عدة أنواع من الرقابة يمكننا أن نذكر منها :

✓ رقابة الرئيس لمروؤسيه: وتسمى هذه الرقابة بالرقابة العمودية حيث يراقب المدير العام مدراء الوحدات وهم يمارسون الرقابة على المدراء الإدارة إلى أن تصل الرقابة على العمال اي انه يقوم كل رئيس إداري بعملية الرقابة في حدود الخطط التي منحها.

✓ رقابة بين المديرات والأقسام: وتسمى أيضا بالمراقبة الأفقية في الهرم الإداري ويقصد بها رقابة إدارية لمؤسسة المتشابكة أو المتداخلة وتكون هذه الرقابة بين إدارتين من نفس المستوى مثلا إدارة المالية والمحاسبة.... الخ إذ يمكن القول إنها رقابة متبادلة وعكسية.

✓ الرقابة المحاسبية والمالية: وتتم هذه الرقابة من طرف ادارة او قسم على الإدارات والأقسام الأخرى حيث تهتم هذه الرقابة المحاسبية بتحليل المعطيات الناتجة عن أداء النشاط كما أنها تهتم بدراسة وتقدير تنبؤات المستقبلية وتحليل التكاليف والنتائج وتقييمها وإعطاء اقتراحات تحسينية في مجال اتخاذ القرارات وتعتمد على عدة أدوات في قيامها بعملية الرقابة كالمحاسبة، الإحصاء.... الخ

2- مراقبة التسيير الخارجية للمؤسسة: و تمارس هذه الرقابة من طرف أجهزة متخصصة من خلال المؤسسة ومن هذه الأجهزة نذكر مجلس المحاسبة، ديوان المراقبة العامة، إدارة الضرائب.... الخ وفي ما يلي سيتم التطرق لبعض الرقابات كما يلي:

✓ الرقابة المالية: حيث يرتكز هذا النوع من الرقابة على النواحي المالية وضمان استخدامها في المجالات التي خصصت لها، وتبعا للخطط والسياسات الموضوعة وتوجد هذه الرقابة في المؤسسات العمومية التابعة للدولة وذلك عن طريق أجهزة مخصصة مثل وزارة الاقتصاد، مجلس المحاسبة.... الخ

✓ الرقابة القضائية: يقصد بها رقابة المحاكم الإدارية والعادية على أعمال الإدارة العامة عن طريق حق هذه المحاكم في إلغاء القرارات الإدارية المخالفة للقانون ويعتمد على هذه الرقابة في حالة وقوع منازعات بين الأفراد العاملين في المؤسسة والمستويات الإدارية.

✓ المراقبة من طرف محافظ الحسابات: وتسمى بالمراجعة الخارجية التي تقام من طرف مختصين في الميدان عادة يقوم بها خبراء المحاسبة والهدف منها الكشف عن الانحرافات الإدارية.<sup>1</sup>

✓ الرقابة الضريبية: وتقوم بهذه الرقابة مصلحة خاصة في إدارة الضرائب تسمى مصلحة المراجعة ويعتمد على هذا النوع من الرقابة في حالة الشك في التصريحات التي تقوم بها المؤسسة أو المكلف بالضريبة .

<sup>1</sup> - بعبطوي سفيان قندوزي محفوظ ، مراقبة التسيير من ناحية المحاسبية التحليلية واثارها على المردودية ، المركز الجامعي يحيى فارس المدينة، 2003، ص09ص10.

### الفرع الثالث: أهداف ومجالات مراقبة التسيير

إن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة، وإن هذا لا يتحقق إلا إذا قام المسير بانجاز المهام الملقاة على عاتقه بالصورة التي تضمن التوافق والتطابق ما بين التنفيذ وما تم رسمه في الخطة وصولاً إلى تحقيق الأهداف، انطلاقاً من هذا يمكن ان نقسم الرقابة الى قسمين أو نوعين هما :

- 1- **رقابة مانعة (سابقة):** يقصد بها رقابة على العمليات التخطيطية التي يمارسها المسيرون للتأكد من أن الإمكانيات المتاحة والطاقات والموارد الاقتصادية سوف يتم استعمالها أفضل استعمال، وإن الأهداف التي خطط لها يمكن تحقيقها، و أن المعوقات الداخلية والخارجية وباقي العوامل الاقتصادية قد تم أخذها بعين الاعتبار، وتم تهيئة وتحضير الإجراءات اللازمة لمواجهتها أثناء التنفيذ.
- 2- **رقابة مصححة (اللاحقة):** يقصد بها مراقبة عملية تنفيذ الخطة وإجراء المقارنة ما بين المتحقق و المخطط، وتحديد مواقع الانحرافات (إن وجدت) وأسبابها، والإجراءات الكفيلة بمعالجتها وضمان عدم تكرارها مستقبلاً.

يمكن تحديد بعض الأهداف التي تعمل على تحقيقها مراقبة التسيير وهي :

- العمل على تحسين مستوى الإنتاجية وزيادة رقم الأعمال؛
- مراقبة مستوى استغلال الطاقات الإنتاجية والموارد الاقتصادية المتاحة واتخاذ القرارات التي تضمن استغلالها أفضل استغلال؛
- مراقبة تكاليف عن طريق تحديد المعايير والتقديرات لعناصر التكاليف المختلفة؛
- متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة و المعبر عنها بالموازنات التقديرية؛
- تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها؛
- مراقبة الوضع المالي والمصادر المالية واستخداماتها ومحاولة ضمان التوازن المالي على المدى القصير والمتوسط والبعيد؛
- اتخاذ القرارات اللازمة فيما يتعلق بالاستثمارات الطويلة المدى التي تنوي المؤسسة الوصول او القيام بها.<sup>1</sup>

ومن خلال سعي مراقبة التسيير إلى ضمان نجاعة وفعالية القرارات التسيير به للمسؤولين العمليين نجد أن مراقبة التسيير تسعى كذلك إلى تحقيق الأهداف التالية :

- ✓ التوفيق بين إستراتيجية مراقبة التسيير وعمليات مراقبة التسيير؛
- ✓ تصحيح تأثيرات والانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء؛
- ✓ تصميم ووضع نظام المعلومات والاستغلال الجيد له؛

<sup>1</sup> خالص صافي خالص، مرجع سبق ذكره، ص34ص37.

- ✓ التمكن من تحقيق اللامركزية؛
- ✓ تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة.
- ولتحقيق هذه الأهداف يجب توفر عدة شروط نذكر منها:
- ✓ تقسيم المهام المطبقة بشكل عام؛
- ✓ وضع النماذج في مكانها ؛
- ✓ تحديد نوع المديرية التي تسمح بالمشاركة في التحضيرات.
- وتقف عدة عقبات في وجه تحقيق هذه الأهداف منها ما يلي:
- ✓ هناك تقريبا يوميا انشقاق بين مراقبة التسيير الإستراتيجية و مراقبة التسيير العملية ؛
- ✓ هناك تفكك بين العمل المطلوب من مراقبة التسيير وتقديم المعلومات النوعية وهنا هذه الوسيلة تدخل في قياس أداء الأشخاص ؛
- ✓ هناك عجز في بعض الحالات من مراقبة التسيير عن تنفيذ العمل المطلوب منها نظرية والتي تسمح باتخاذ القرارات وتقدير الفوائد ؛
- ✓ الحساسية من طرف الأفراد اتجاه مراقبة التسيير (اعتبارها تفتيش).

### المطلب الثاني: الأدوات مراقبة التسيير

#### الفرع الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

تنقسم الأدوات التقليدية إلى: نظام المعلومات، المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.

- 1- نظام المعلومات: هو مجموعة من المكونات المربوطة مع بعضها البعض بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومات المفيدة، وإيصال هذه المعلومات إلى المستخدمين بالشكل الملائم، والوقت المناسب، من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف الموكلة إليهم.<sup>1</sup> أو أنه مجموعة من العاملين والإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف المستندة إليهم.<sup>32</sup>
- ومن مميزات نظام المعلومات أنه:

<sup>1</sup> عبد الباسط بوحايك، "دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة البترولية -دراسة حالة المؤسسة البترولية للتكرير بأدرار"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، 2014/2015، ص3.

<sup>2</sup> زوبينة بن فرج، "المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس-سطيف-، 2013/2014، ص 5.

- يتكون من مجموعة من الإجراءات التي تحدد كيفية معالجة البيانات الخام من أجل إخراجها في شكل معلومات صالحة لاتخاذ القرار، بحيث يتولى جمع ومعالجة البيانات ثم استخراجها في شكل معلومات يتم تخزينها وتوزيعها بعد رصد احتياجات مختلف مستعمليها ؛
- يعتمد نظام المعلومات على العنصر البشري باعتباره أحد المكونات الرئيسية له، لأنّ المعلومات تنتج وتستخدم بواسطة الإنسان، هذا الأخير هو الذي يتخذ القرار ويمارس النشاط على أساس المعلومات المتولدة من هذا النظام، إذا توفر المعلومات ضروري لحسن التشغيل مراقبة التسيير، بحيث تحوّل المعلومات لتصبح ذات دلالة، لكي تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار فعلى المعلومة الاستجابة لاحتياجات مستعمليها، لذلك عليها أن تكون:
  - ✓ واضحة بسيطة وذات مدلوليه لتشغيل أحسن استغلال.
  - ✓ دقيقة وانتقائية بحيث أن تكون المعلومات تؤدي إلى نقص الفعالية.

**2- المحاسبة العامة:** تمكنت المحاسبة العامة في العصر الحديث من أن تصبح الركيزة الأساسية في التسيير واتخاذ القرارات إذ تعتبر أول نظام لمعلومات التسيير في المؤسسة "SIG" (Système d'information de gestion)، ويمكن القول أنها لغة المسيرين والماليين والمهنيين بمجال الأعمال وتسمى كذلك بالمحاسبة المالية.

وتعرف المحاسبة بأنها: " التسجيل الدائم للعمليات التي تمس الذمة المالية لمؤسسة والمعبر عنها بالنقود، وبالتالي فهي تعطي الصورة الحقيقية للمركز المالي للمؤسسة لكل الأطراف الخارجية التي يهتما ذلك".<sup>1</sup> عادة ما يرتبط نشاط المؤسسة بعدد من الأهداف التي تتجلى من خلال إستراتيجياتها ولعل أبرز هذه الأهداف هو البقاء والاستمرارية والتطور على حسب المحيط وذلك على مدى سنوات البقاء غير أنّ تحقيق مثل هذه الإستراتيجية يتطلب من المؤسسة السعي المتواصل للحصول على حد أدنى من الربح، وعليه فإنّ مسير المؤسسة محير على اعتماد إما ربحاً أو خسارة، والتي تتمثل أساساً في النتيجة هذا فيما يخص المسير، أما مراقبة التسيير فتعتبر المحاسبة العامة الركيزة الأساسية لا سيما المالية منها لأنها تعتبر الأداة الأقرب للقيام بمتابعة ورصد التدفقات المجسدة لحركة أداء المؤسسة، سواء كان على المستوى الداخلي (إنتاج، صيانة، تخزين، متابعة... الخ) أو على المستوى الخارجي (شراء، بيع، تفاوض، عقد صفقات... الخ) ولأن هذه الأخيرة تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها واستخراجها في شكل معلومات (القوائم المالية) حيث أنها تساعد على تدعيم عملية الرقابة في جميع مراحلها وتوفر لها جميع المعلومات اللازمة.

**3- المحاسبة التحليلية:** هي تقنية كمية لتحليل وترجمة المعطيات العامة التي تؤدي إلى إتخاذ معايير دقيقة وتفصيلية، وإلى حل مشاكل مرتبطة بالتسيير بطريقة توجه متخذي القرار إلى ترشيد قراراتهم، كما تمثل

<sup>1</sup> نوال مرابطي، "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - حالة مؤسسة نفضال"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006، ص 10.

نظام للمعلومات وهمزة وصل تربط بين كل أجهزة الإدارة ووظائفها بإمدادهم بالمعلومات التفصيلية التي تساهم في تقييم الكفاءة لمختلف الأنشطة.<sup>1</sup>

إن المحاسبة التحليلية ومحاسبة التكاليف هي أحد فروع المحاسبة المؤسساتية كما أن لها علاقة متينة بالمحاسبة العامة، إذ تأخذ أغلب معلوماتها من هذه الأخيرة، فإذا كان موضوع المحاسبة العامة رئيسي يتمثل في إبراز الوضعية المالية للمؤسسة في وقت معين وفي تحديد نتيجة الدورة، فإن موضوع المحاسبة التحليلية يكمن أساسا في دراسة حساب تحليل ومراقبة التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي.

### الفرع الثاني: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

تنقسم الأدوات الحديثة إلى التحليل المالي، لوحات القيادة.

1- **التحليل المالي:** هو عبارة عن عملية معالجة منظمة للبيانات المالية المتاحة عن مؤسسة ما للحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرار وتقييم الأداء في الماضي والحاضر وكذلك في تشخيص المشاكل الموجودة وتوقع ما سيكون عليه الوضع في المستقبل ويتطلب تحقيق مثل هذه الغاية القيام بعملية جمع وتصحيح البيانات المالية وتقديمها بشكل مختصر وبما يتناسب مع عملية اتخاذ القرار.<sup>2</sup>

وتقوم وظيفة مراقبة التسيير بمراقبة الكشوفات المالية الناتجة عن التحليل المالي وهذه المراقبة تسمح بتحديد الانحرافات للتشخيص المالي والفوارق واتخاذ القرارات المالية اللازمة.

2- **لوحات القيادة:** هي أداة تلخيصية (Outil de Synthèse) تتضمن المعلومات الضرورية التي تسمح لكل مسؤول بتحليل الوضعيات لسبق الأحداث ولاتخاذ القرارات في أوقات قياسية، وهي من جهة أخرى وسيلة اتصال مفضلة لدى جميع الفاعلين بالمؤسسات. أوهي وسيلة رقمية (Instrument Numérique) تشير إلى المستوى المحتمل للمشاكل الفعلية أو المستقبلية، وهي تتكون من مجموعة مؤشرات لتزويد المسؤولين بالمعلومات الأساسية لقيادة نشاطهم.<sup>3</sup>

وتتم المراقبة من خلال مراقبة التسيير بتوجيه وإرشاد المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المسطرة بفعالية كبيرة، وكذلك من خلال قمة الهرم التنظيمي في ضبط مسار عمل المؤسسة.

### المطلب الثالث: مساهمة الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير

#### الفرع الأول: مفهوم مراقبة بالموازنة التقديرية

بعد القيام بعملية ترجمة أهداف المؤسسة في شكل موازنات لمختلف الوظائف يتم بعد ذلك متابعة الانجازات وذلك عن طريق مراقبة الموازنة. وقد عرف M Gervais مراقبة الموازنة كما يلي:

<sup>1</sup> نوال مرابطي، نفس المرجع السابق، ص 20.

<sup>2</sup> مفلح عقل، "مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي"، الطبعة الثانية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 279.

<sup>3</sup> صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار: دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزانية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2005-2006، ص 113.

تتمثل الرقابة على الموازنة في عملية مقارنة مستمرة بين النتائج الفعلية والنتائج التقديرية المحددة في الموازنات بغرض:<sup>1</sup>

- البحث عن أسباب الانحرافات ؛
- تزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات حول هذه الانحرافات ؛
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية الممكنة ؛
- تقييم أداء المسؤولين.

كما تعرف أيضا: "مجموعة من إجراءات يقوم بها المسير تبدأ بتحديد وقراءة الانحرافات ثم تحديد الأسباب المؤدية لهذه الانحرافات كما يحدد المسؤول عليها وأخيرا اقتراح الإجراءات التصحيحية."<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: الموازنة التقديرية أداة في مراقبة التسيير

يمكن التعرف على مساهمة الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير من خلال أهداف التي تتضح بدراسة الدور الذي تقوم به الموازنة التقديرية في مجال التخطيط والرقابة وكذلك من خلال دور الموازنة التقديرية في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل الميزانية التقديرية وجدول حسابات النتائج التقديرية وذلك على أساس أن الموازنة التقديرية هي جزء من المخطط العام وتنفيذ المسؤولين الإداريين في صنع القرار كما تساعد في تحقيق أهداف عامة للمؤسسة وإشباع حاجات شخصية وإشراك جميع أفراد الإدارة في وضع أهداف المؤسسة، متابعة أوجه نشاط لبحث مدى التقدم في تنفيذ الخطة، المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما.

<sup>1</sup> احمد بونقيب ، مرجع سبق ذكره، ص102.

<sup>2</sup> Hélène Loning et autres : **Lo control de gestion**, DUNOD, paris, 2° édition , 2003,p 132.



## المبحث الثالث: خلفية الدراسة والدراسات السابقة

في هذا المبحث سوف نقوم بطرح بعض الدراسات سواء كانت المحلية أو العربية أو الاجنبية التي تطرقت إلى متغيرات دراستنا ثم تحديد ما يميز دراستنا على هذه الدراسات.

## المطلب الأول: تشخيص الدراسات السابقة

## الفرع الأول: الدراسات المحلية

1- دراسة أولى: بن زعيط وهيبة، موي بحرية، "الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار" مداخلة من جامعة مستغانم عرج على الإشكالية التالية: "كيف يمكن للموازنة التقديرية أن تساهم في عملية صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية بشكل عام" والنتائج المتوصل إليها هي:

من أجل الوصول إلى إعداد وثائق مثل جدول حسابات النتائج والميزانية التقديرية بالاعتماد على الموازنة التقديرية سيتمكن المؤسسة من اتخاذ قرارات جد هامة تتعلق بتحقيق الغايات الإستراتيجية لها وتتمثل في قرارات التمويل والاستثمار، حيث تتضمن الأولى المفاضلة بين البدائل المتاحة من المشاريع و اختيار أفضلها التي تحقق أعلى مردودية لها وأقل خطر، أما الثانية فتضمن تحديد طرق التمويل و أنسب مصادرها.

2- دراسة ثانية: وليد بريكي، "دور الموازنة التقديرية وتأثيرها على أداء موازنة الاستثمار في

سونلغاز وحدة ورقلة"، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير جامعة ورقلة 2013.

تمحور هذا الموضوع إلى توضيح إشكالية الدراسة، "كيف تساهم الموازنة التقديرية في التأثير على نشاط المؤسسة الاقتصاد بصفة عامة وعلى موازنة الاستثمار في مؤسسة سونلغاز وحدة ورقلة ؟ وهدفت الدراسة إلى الاهتمام بوظيفة الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية والبحث في نظام الرقابة وكفاءته في تطبيق هذه الأداة الحقيقية التي تبرزها الموازنة وخاصة موازنة الاستثمار الخاصة بالمؤسسة والوصول إلى مراقبة التسيير الفعالة بواسطة هذه الأداة وكذلك تطبيق موازنة الاستثمارات. وتوصل من بين النتائج إلى يمكن في كون الموازنة التقديرية تعد خطة تنبؤية وهذه ما يؤكد صحة وجود مصلحة لمراقبة التسيير داخل المؤسسة.

### الفرع الثاني: الدراسات العربية

1- الدراسة أولى: وائل محمد إبراهيم خلف الله ، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية- قطاع غزة، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، سنة 2007.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- ✓ دراسة وتحليل الواقع العملي لإعداد الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة؛
- ✓ التعرف على أهم المشاكل التي تواجه عملية إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية في قطاع غزة وتقديم التوصيات اللازمة لحل هذه المشاكل؛
- ✓ التعرف على أنواع الموازنات المطبقة في الشركات الصناعية بقطاع غزة.

وتوصلت إلى النتائج التالية:

- ✓ إن العديد من الشركات الصناعية بقطاع غزة تطبق نظام الموازنات التخطيطية؛
- ✓ يتفاوت مستوى مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات التخطيطية بين الشركات الصناعية بقطاع غزة؛
- ✓ يتم ربط تقديرات الموازنة بعدة مستويات متوقعة لحجم النشاط، وبالتالي يمكن تعديل أرقام الموازنة بسهولة ويسر طبقاً للتغير في الظروف الداخلية أو الخارجية للشركة مع المحافظة على صلاحيتها كأساس للتخطيط والرقابة.

2- الدراسة الثانية : زيد محمود موسى عليان ،مدى أهمية استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة ،مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ،كلية الأعمال ،2009.

تمثل الهدف من الدراسة في محاولة الكشف عن مدى التزام الشركات الصناعية في الموازنات التقديرية في التخطيط وتقييم الأداء والرقابة على عناصر الإنتاج ، وتوصل الباحث إلى جملة من النتائج من بينها أن اتجاهات المؤسسة إيجابية نحو اهتمام الشركات الأردنية بإعداد موازنات تقديرية واستخدامها أداة للرقابة وتقييم الأداء.

### الفرع الثالث: الدراسات الأجنبية

-Etude: wije wanden ,H.Hem,W . & Santi ,j the Impact of planning and control, sopnistication on per form anco FS mau and medium sized entarprises : Evidencefrom srilanka journal of small business ma naq e ment 42 (2) ,2004.

اعتمد الباحث في دراسته على تقسيم الشركات التي مثلت عينة من الدراسة البالغ عددها 128 شركة ، إلى ثلاثة مجموعات على النحو التالي " شركات تطبق نظام الموازنات التقديرية بشكل منفصل ، وشركات تطبق نظام الموازنات التقديرية بشكل بسيط ، وشركات لا تطبق نظام الموازنات التقديرية.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر التخطيط والرقابة المتطورة على أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

- توصلت الدراسة إلى أنه هناك علاقة طردية بين تطبيق الموازنات وبين حجم المبيعات حيث كانت المبيعات متزايدة لدى الشركات التي تطبق نظام الموازنات التقديرية بشكل مفصل ومتواضعة عند الشركات التي لا تطبق نظام الموازنات التقديرية.

-Etude : J.H.Hall sanior lecturer .An empirical invstigation of the capital budgeting process , university of pretoria South Africa article in journal , 15-12-2000.

تمحورت هذه الدراسة حول إعداد موازنة الاستثمار والقيود المفروضة على التجارة الدولية وأهم ما توصلت إليه الدراسة من نتائج كالتالي:

- اتخاذ وتقييم قرار الاستثمار اعتماد على موازنة الاستثمار للوصول إلى الأسواق العالمية.
- من الصعب الاعتماد على نظام معين للتنبؤ بالعمليات الاستثمارية والتدفقات النقدية العائدة.
- اعتماد صناع القرار على مؤشر أو اثنين وإهمال بقية المؤشرات.

### المطلب الثاني: تقييم الدراسات السابقة

تختلف الدراسات السابقة (العربية، المحلية، الأجنبية) في أنها تطبق في الجزائر و غزة، الأردن ، جنوب إفريقيا واستفدنا من الدراسات السابقة في معرفة إشكالية الدراسة وفي استخدام الأداة المناسبة للدراسة، وفي معرفة بعض فقرات الإطار النظري كما سوف نستفيد منها في مقارنة نتائج هذه الدراسات.

و قد اتفقت الدراسات على المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، وكانت أهداف الدراسات مختلفة.

\*دراسة وليد بريكي وهدفت الدراسة إلى الاهتمام بوظيفة الموازنة التقديرية في المؤسسة الاقتصادية والبحث في نظام الرقابة وكفاءته في تطبيق هذه الأداة الحقيقية التي تبرزها الموازنة وخاصة موازنة الاستثمار الخاصة بالمؤسسة والوصول إلى مراقبة التسيير الفعالة بواسطة هذه الأداة وكذلك تطبيق موازنة الاستثمارات.

\*دراسة وائل محمد إبراهيم خلف الله هدفت إلى:

- ✓ دراسة وتحليل الواقع العملي لإعداد الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية بقطاع غزة؛
- ✓ التعرف على أهم المشاكل التي تواجه عملية إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية في قطاع وتقديم التوصيات اللازمة لحل هذه المشاكل؛
- ✓ التعرف على أنواع الموازنات المطبقة في الشركات الصناعية بقطاع غزة.

\*زيد محمود موسى عليان يتمثل الهدف الدراسة في محاولة الكشف عن مدى التزام الشركات الصناعية في الموازنات التقديرية في التخطيط وتقييم الأداء والرقابة على عناصر الإنتاج، وتوصل الباحث إلى جملة من النتائج من بينها أن اتجاهات المؤسسة إيجابية نحو اهتمام الشركات الأردنية بإعداد موازنات تقديرية واستخدامها أداة للرقابة وتقويم الأداء.

\*هدفت الدراسة Etude: wije wanden ,H.Hem,W . & Santi إلى معرفة أثر التخطيط والرقابة المتطورة على أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

### المطلب الثالث: موقف الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة

سننظر في هذا المطلب إلى مقارنة الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة، ومحاولة استخراج كل من أوجه التشابه وأوجه الاختلاف:

#### الفرع الأول: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة نلاحظ أن كلها تناولت الموازنة التقديرية كما سعت جميعها لوصول إلى الهدف الرئيسي وهو مدى فاعلية الموازنة التقديرية في المؤسسة، كما تتفق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في المنهج المستخدم.

#### الفرع الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

- من حيث المكان والزمان: تمت الدراسة في عين الدفلى (الجزائر) سنة 2022 بينما قد تمت الدراسات السابقة في جنوب إفريقيا، وغزة والأردن....الخ.
- من حيث الإشكالية: هدفت الدراسة الحالية إلى معرفة مدى استخدام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير في الديوان الوطني للسقي وصرف المياه من خلال تقصي وجهة نظر المحاسبين في المؤسسة، أما الدراسات السابقة تناولت متغيرات مختلفة منها " كيف يمكن للموازنة التقديرية أن تساهم في عملية صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية بشكل عام"، " كيف تساهم الموازنة التقديرية في التأثير على نشاط المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة وعلى موازنة الاستثمار في مؤسسة سونلغاز وحدة ورقلة؟....الخ.

### خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن الموازنة التقديرية لها أثر في مراقبة التسيير من أجل اكتشاف الأخطاء ونقاط الضعف والقوة وهو ما تطرقنا إليه في المبحثين الأول والثاني، أما المبحث الثالث فكان بعنوان خلفية الدراسات والدراسات السابقة، التي لها علاقة بموضوع دراستنا و الذي تم من خلال استعراض لأهم جوانب هذه الدراسات، ومقارنتها مع الدراسة الحالية حيث تم التوصل من خلال هذا الفصل إلى أن الموازنة التقديرية عبارة عن ترجمة رقمية لأهداف المؤسسة، وتعتبر أهم أداة تستخدم في مراقبة التسيير.

## الفصل الثاني:

دراسة حالة الديوان الوطني

**للصرف وسقي المياه ONID**

**تمهيد:**

بعد ما تطرقنا في الفصل الأول إلى أطار النظري للموازنة التقديرية ومراقبة التسيير، سنحاول في هذا الفصل إسقاط المفاهيم على ارض الواقع من خلال التعرف على الشركة وتبيان واقع الموازنة التقديرية ومراقبة التسيير وتحليل انحراف موازنة المبيعات على مستوى الديوان الوطني للسقي و صرف المياه ONID-

وعليه سوف نتطرق في هذا الفصل إل مبحثين هما:

**المبحث الأول:** تقديم الديوان الوطني للسقي و صرف المياه ONID-.

**المبحث الثاني:** الأدوات ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية.

**المبحث الأول: تقديم الديوان الوطني للسقي وصرف المياه-ONID.**

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى عموميات حول شركة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه وإبرام هيكلها التنظيمي.

**المطلب الأول: عرض عام حول شركة الديوان الوطني للسقي وصرف المياه.**

**الفرع الأول: نبذة تاريخية عن الديوان الوطني للسقي وصرف المياه.**

**1- تاريخ إنشاء الديوان الوطني للسقي وصرف المياه.**

الديوان الوطني للسقي وصرف المياه هيئة مكلفة بجميع مهام الري الفلاحي في المحيطات المسقية الكبرى GPI، أنشئ طبقاً للمرسوم التنفيذي رقم 183-05 المؤرخ في 09 ربيع الثاني 1426 الموافق لـ 18 ماي 2005، يتضمن تعديل القانون الأساسي للوكالة الوطنية لإنجاز هياكل الري الأساسية وتسييرها للسقي وصرف المياه AGID.

الديوان الوطني للسقي وصرف المياه مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري EPIC، تحت وصاية وزارة الموارد المائية، موزع على خمس مديريات جهوية حسب التقسيم الهيدروغرافي المعتمد في القطاع ومتواجد عبر كل المساحات الكبرى للسقي 20 وحدة استغلال بطاقة بشرية تفوق 2200 شخص.

**2- المهام الرئيسية للديوان:**

انبثق الديوان الوطني للسقي وصرف المياه عن إعادة هيكلة الوكالة الوطنية لإنجاز هياكل الري الأساسية وتسييرها للسقي وصرف المياه وكذا الدواوين الجهوية الخمس المنحلة (متيجة، شلف، الطارف، هبيري، سيق، واد ريغ) ومن مهامه الرئيسية:

- إنجاز المنشآت الأساسية والتجهيزات الموجهة للسقي والتطهير وصرف مياه الأراضي الفلاحية لحساب الدولة.
- تسيير واستغلال وصيانة المساحات المسقية الكبرى.
- إنجاز المشاريع والهندسة لحساب الديوان.

**3- تعريف مجال تدخل الديوان:**

- في شأن المشاريع المفوضة:

منذ إنشائه، ساهم الديوان الوطني في تطوير الري بالإسراع في الأشغال وتقليص مدة الانجاز لأهمية البرنامج المحفوظ به، مما سمح بإعادة تهيئة مساحة قدرها 25000 هكتار سنويا ودراسة 40000 هكتار في السنة ليزيد حجم الدراسات الموجودة إلى 120000 هكتار التي برمجت القطاع إنجازها في أفق 2014 تتوقع المشاريع المقترحة في إطار تطوير محيطات الري الكبرى في القطاع الانتقال إلى مساحة مجهزة أكثر من 400000 هكتار في أفق 2015-2020، أي أكثر من نصف المساحة المجهزة حالياً.



الجزء الكبير من المساحات الجديدة سيتم تزويدها من نظام بني هارون (محيط رميلة-أولاد فاضل بولاية باتنة، شمورة-عين التوتة بولاية باتنة وتلاغمة بولاية ميله ما يقارب 42000 هكتار) ونظماً عالي هضاب سطيف (محيط أعالي هضاب سطيف والعلمة) أي ما يقارب 36000 هكتار.

خلال العشرية الأخيرة، تم انجاز دراسة 15 محيط سقي لمساحة إجمالية قدرها 130000 هكتار وتهيئة وتجهيز حوالي 90000 هكتار.

كما يمكن للديوان التكفل بتعبئة الموارد المائية الفلاحية (التنقيب-آبار-حواجز مائية-مآخذ-منشآت الالتقاط).

الديوان الوطني للسقي وصرف المياه يمكنه أن يتكفل بإنجاز المنشآت المفوضة للعمليات المتقاطعة لإنجاز الهياكل الأساسية والتجهيزات الموجهة للسقي والتطهير وصرف مياه الأراضي الفلاحية.

#### ● في مجال التسيير، الاستغلال وصيانة محيطات السقي:

يضمن الديوان الوطني للسقي وصرف المياه خدمة عمومية للماء الفلاحي لضمان توفيره للفلاحين ضمن شروط تقنية واقتصادية عالية بهدف تشجيع إنتاج فلاحي جيد.

في هذا الصدد وضمن محيطات السقي التابعة له يتكفل بشكل خاص بـ:

- تسيير، استغلال والمحافظة على شبكات السقي والشبكات المرتبطة.

- توجيه السقي.

- تسويق الماء الفلاحي.

- مرافقة وتقديم النصائح لمستخدمي الماء الفلاحي.

#### ● في مجال الأشغال والهندسة:

بهدف توسيع المساحة المسقية داخل محيطات السقي، طور الديوان الوطني للسقي وصرف المياه عبر وحداته العملية أشغال دعم ومرافقة لمستعملي الماء الفلاحي وتترجم هذه الأعمال أساساً بالحث على استعمال تقنيات اقتصاد الماء والاستعمال العقلاني للمواد الأولية.

وضمن هذا المسمى دخل الديوان الوطني للسقي وصرف المياه في شراكة مع متعاملين في مجال السقي على سبيل المثال الاتفاقية المبرمة مع المعهد الوطني للتربة والسقي والصرف-INSID- فيما يخص التنبيه إلى السقي وتعميم تقنيات السقي من جهة ومن جهة لديه اتفاقيات مع متعاملين اقتصاديين من الوطن لترويج أنظمة وتجهيزات سقي مقتصدة للماء.

يمتلك الديوان الوطني للسقي وصرف المياه حالياً مكتب دراسات وخمس وحدات أشغال في خدمة الري الفلاحي والتي تساهم في تطويره، في هذا السياق العديد من المشاريع الاستثمارية هي في طور الانجاز لأجل خلق ووضع وحدات استغلال فلاحي داخل محيطات السقي.

الفرع الثاني : المديرية المركزية والمديريات الجهوية لديوان.

-المديريات المركزية:

- **مديرية الإدارة العامة:**  
تتكون مديرية الإدارة العامة من قسمين هما: قسم الوسائل العامة وقسم الموارد البشرية.
- **مديرية المالية والمحاسبة:**  
تتكون مديرية المالية والمحاسبة من قسمين هما: قسما المالية وقسم المحاسبة.
- **مديرية الاستغلال والصيانة:**  
تتكون مديرية الاستغلال والصيانة من قسمين هما: قسما استغلال المحيطات المسقية وقسم الصيانة.
- **مديرية انجاز المشاريع المفوضة:**  
تتكون مديرية انجاز المشاريع المفوضة من قسمين هما: قسم متابعة عمليات الأشغال وقسم متابعة عمليات الدراسات.
- **مديرية الإمداد والممتلكات:**  
تتكون مديرية الإمداد والممتلكات من قسمين هما: قسما لإمداد وقسم الممتلكات.

المديريات الجهوية:

يتكون الديوان الوطني للسقي وصرف المياه من خمس مديريات جهوية هي: وهران، شلف، الجزائر وسط، قسنطينة، الصحراء.

- **المديرية الجهوية لوهران:** تتكون المديرية الجهوية لوهران من ثلاث وحدات منها وحدتين مكلفتين باستغلال المحيطات المسقية الكبرى ووحدة مكلفة بالإمداد.

الجدول رقم (1-1): المحيطات المسقية الكبرى من قبل المديرية الجهوية لوهران.

الرقم	المحيطات	الولاية	المساحة (هكتار)		الموارد المائية
			المجهزة	القابلة للسقي	
01	هدري	معسكر	19610	7000	ويزرت+فرقوق+بوحنيفة
02	سيق	معسكر	8200	5500	شرفة
03	بريزينة	البيض	1120	1000	بريزينة
04	حناية	تلمسان	912	800	محطة تطهير المياه المستعملة عين الحوت
05	عين سخونة	سعيدة	1500	1200	ابار
06	ملاتة	وهران	6286	5736	محطة تصفية المياه المستعملة الكرمة
المجموع			37628	21236	

المصدر: الديوان الوطني للسقي وصرف المياه.

المديرية الجهوية لشلف: تتكون المديرية الجهوية لشلف من سبع وحدات عملية، ستة منها مكلفة باستغلال المحيطات المسقية والسابعة تتكفل بالإمداد.

الجدول رقم(1-2): المحيطات المسقية الكبرى من قبل المديرية الجهوية لشلف.

الرقم	المحيطات	الولاية	المساحة(هكتار)		الموارد المائية
			المجهزة	القابلة للسقي	
01	شلف الاعلى	عين الدفلى	20300	19746	الدردر+غريب+ابار
02	عامرة العبادية	عين الدفلى	8495	7220	سيدي محمد بن طيبة
03	بوقرة	تيسمسيلت	798	757	بوقرة
04	مغيلة	تيسمسيلت	945	300	مغيلة
05	دحموني	تيارت	2540	2394	دحموني
06	شلف الاوسط	الشلف	18900	14240	واد الفضة+سيدي يعقوب
07	شلف الادنى	غليزان	15800	14577	مرجة سيدي عابد+قرقار+ابار
08	مينة	غليزان	17235	14000	سيدي محمد بن عودة
09	كراميس	مستغانم	1120	1010	كراميس
المجموع			86033	74244	

المصدر: الديوان الوطني للسقي وصرف المياه.

• المديرية الجهوية للجزائر وسط: تتكون المديرية الجهوية للجزائر وسط من خمس وحدات عملية منها أربع وحدات مكلفة باستغلال المحيطات المسقية الكبرى ووحدة مكلفة بالإمداد.

الجدول رقم(1-3): المحيطات المسقية الكبرى من قبل المديرية الجهوية للجزائر وسط.

الرقم	المحيطات	الولاية	المساحة(هكتار)		الموارد المائية
			المجهزة	القابلة للسقي	
01	متيجة شرق(الحميز)	الجزائر بومرداس	17000	11120	الحميز+مستقع الرغاية
02	متيجة غرب شطر 1	البلدية+تيازة	8600	7872	بورومي
03	متيجة غرب شطر 2	البلدية+تيازة	15600	13401	بورومي+بوكردان
04	ساحل الجزائر	تيازة	2888	2570	بوكردان
05	هضبة الاسنام	البويرة	2445	1956	تلسديت+تيشي حاف
06	متيجة وسط	الجزائر	7090	6505	دويرة
07	بني سليمان	المدية	2000	1400	المالح
المجموع			55623	43824	

المصدر: الديوان الوطني للسقي وصرف المياه.

- المديرية الجهوية لقسنطينة: تتكون المديرية الجهوية لقسنطينة من سبع وحدات عملية منها ستة وحدات مكلفة باستغلال المحيطات المسقية الكبرى ووحدة مكلفة بالإمداد.

الجدول رقم(1-4): المحيطات المسقية الكبرى من قبل المديرية الجهوية لقسنطينة.

الرقم	المحيطات	الولاية	المساحة(هكتار)		الموارد المائية
			المجهزة	القابلة للسقي	
01	بوناموسة	الطارف	16500	13850	شافية
02	قالمة بوشقوف	قالمة	9940	9200	حمام دباغ
03	صف صاف	سكيكدة	5656	5386	قنيطرة +زردازة
04	زيت العنبة	سكيكدة	2516	2010	زيت العنبة
05	جيجل	جيجل	2498	2000	العقرم
06	سدراة	سوق اهراس	1545	1236	فم الخنقة (واد الشارف)
07	قصر الصباحي	ام البواقي	2242	1800	فم الخنقة (واد الشارف)
08	القل	سكيكدة	1200	960	بني وزيد
09	شمرة	باتنة/ام البواقي	7287	7189	بني هارون
10	اولاد حملة	ميلة	2274	1500	
	تلاغمة		4447	4000	
المجموع			59195	49998	

المصدر: الديوان الوطني للسقي وصرف المياه.

- المديرية الجهوية للصحراء: تتكون المديرية الجهوية للصحراء من ثلاثة وحدات عملية منها وحدتين مكلفتين باستغلال المحيطات المسقية الكبرى والثالثة تتكفل بتقنية قناة واد ريغ.

الجدول رقم(1-5): المحيطات المسقية الكبرى من قبل المديرية الجهوية للصحراء.

الرقم	المحيطات	الولاية	المساحة(هكتار)		الموارد المائية
			المجهزة	القابلة للسقي	
01	واد ريغ شطر 1	الواد	3680	3302	ابار القاري المتدرج
02	واد ريغ شطر 2	الواد/ورقلة	2780	2500	ابار المرتب النهائي
03	الوطاية	بسكرة	1200	1137	منبع الغزلان
المجموع			7660	6939	

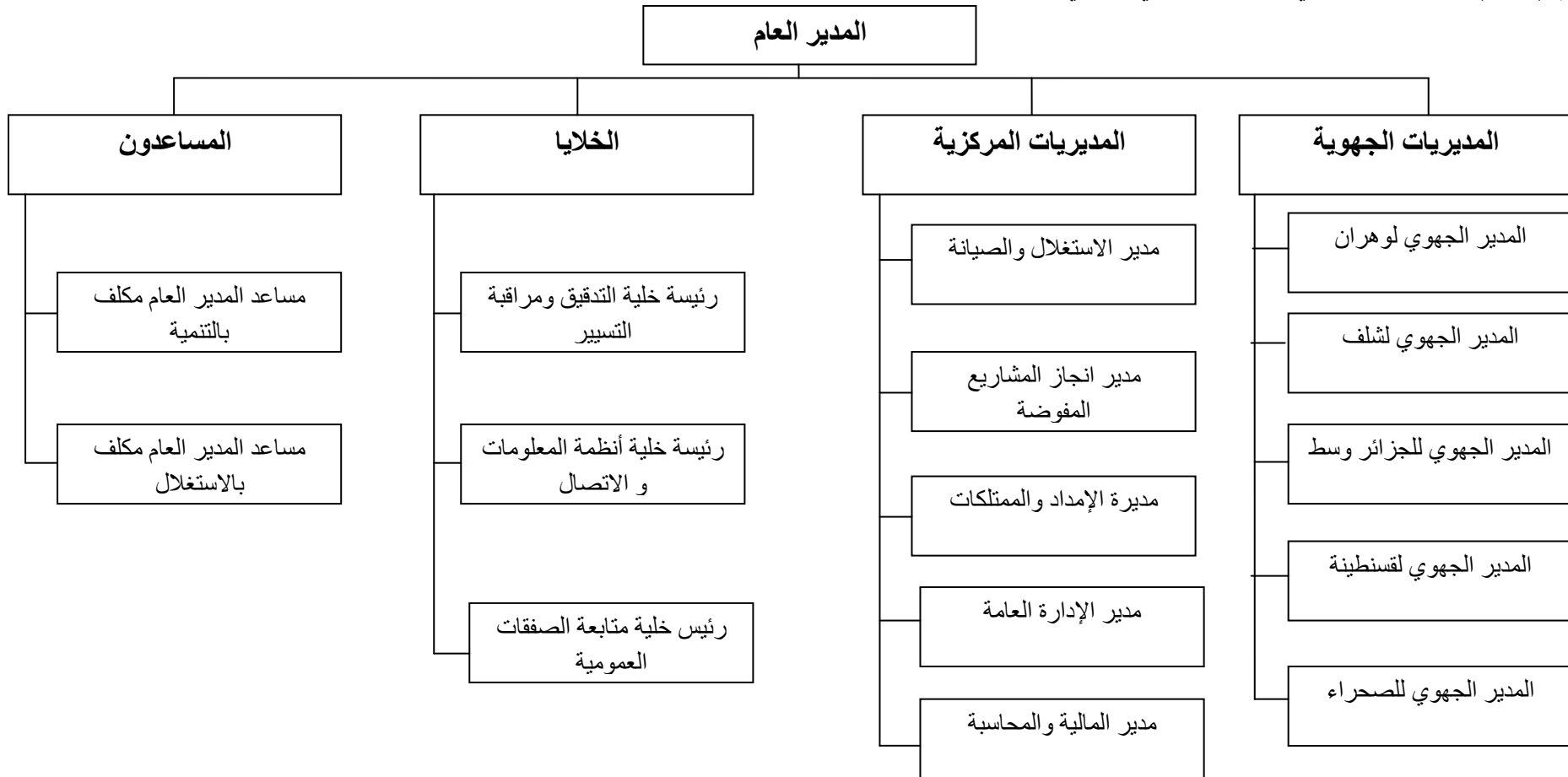
المصدر: الديوان الوطني للسقي وصرف المياه.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للديوان وأهدافه.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لديوان.

أن الهيكل التنظيمي لديوان الوطني للسقي وصرف المياه يشمل مختلف المساعدين الخلايا المديرية المركزية والمديرية المركزية والمديرية الجهوية الشكل يوضح ذلك:

الشكل رقم (1-2): الهيكل التنظيمي للديوان الوطني للسقي و صرف المياه.



المصدر: الديوان الوطني للسقي و صرف المياه.

الفرع الثاني: أهداف الديوان الوطني للسقي و صرف المياه.

أهداف الديوان:

لإنجاح التحدي الذي أعلنته الدولة في مجال الأمن الغذائي أطلق قطاع الري برنامجا ضخما مرافق لقطاع الفلاحة يهدف إلى رفع المساحة المسقية والاستخدام العقلاني للماء الفلاحي لتحسين المردود من جهة وزيادة الإنتاج الفلاحي من جهة أخرى لبلوغ هذا الرهان، حيث عين الديوان الأهداف التالية:

• زيادة المساحة المسقية من خلال:

- رفع قدرات تعبئة الماء من خلال انجاز العديد من المنشآت الخاصة بالري.
- استرجاع المياه الضائعة في الطبيعة بفضل برنامج تحويل المياه.
- تهيئة وتجهيز محيطات سقي جديدة للانتقال من 246139 هكتار حاليا إلى 400000 هكتار على المدى المتوسط أي ما يعادل 25000 هكتار سنويا.
- إعادة إحياء المهمة الجديدة الموكلة للديوان في مجال المتابعة والإشراف على البرنامج الوطني لإنجاز الحواجز المائية.

• رفع فعالية الشبكة وتقليل الخسائر من خلال:

- إعادة تأهيل المنشآت الأساسية للمحيطات القديمة المستغلة، تؤثر هذه العملية مباشرة على استرجاع أكثر من 25000 هكتار وتحسين فعالية الشبكات الموجودة.

• تحسين نوعية الخدمة وكسب ثقة الفلاح(الساعي) من خلال:

- مشاركة فعالة في تنفيذ برنامج الدعم لاقتصاد الماء التي بادرت بها وزارة الفلاحة والتنمية الريفية لصالح الفلاحين.
- تطبيق عمليات المرافقة للفلاحين في تطوير إنتاجهم عبر المجلس التقني ومنحهم المواد الفلاحية وتجهيزات السقي الحديثة عن طريق الدفع بالتجزئة.
- إدخال أدوات جديدة لتسيير السقي وصيانة منشآت السقي.
- إدخال تقنيات سقي جديدة.
- تكثيف العمليات الجوارية (أيام إعلامية وتحسيسية) نحو أصحاب المهنة (الغرفة الفلاحية، جمعية الفلاحين، إدارات إقليمية ومواطنين) وكذا شركاء قطاع الماء بهدف التوعية حول اقتصاد هذا العنصر الحيوي (الاقتصاد والاستعمال العقلاني للماء الفلاحي).

• تقليص أجال الانجاز:

- تقليص أجال الانجاز لعمليات تجهيز الري الفلاحي.
- وبذلك ستساهم هذه العمليات في إعطاء الماء الفلاحي قيمته الفعلية السوسيو اقتصادية الحقيقية لضمان تطور منسجم ودائم.





**المبحث الثاني : الأدوات ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية**

في هذا سنقوم بعرض الأدوات المستخدمة والتحليل النتائج المتحصل عليها من الدراسة، كل هذا سيتم التطرق له من خلال ما يلي :

**المطلب الأول : الأدوات المستخدمة**

من أجل استكمال إجراءات الدراسة الميدانية وجمع المعلومات والبيانات والمعلومات تم اختيار منهج الدراسة ومؤسسة الدراسة، ولهذا ارتأينا أن أفضل الأدوات للوصول إلى النتائج حول الموضوع هي أسلوب المقابلة الشخصية و الملاحظة.

**الملاحظة:** من خلال الزيارة الميدانية للمؤسسة محل الدراسة في مصلحة المالية والمحاسبة حيث لاحظنا عملية تحليل الانحرافات الخاصة بالموازنة التقديرية وكيفية تصحيحها.

**المقابلة الشخصية:** وذلك بالتداول مع رئيس مصلحة المالية والمحاسبة وهذا للحصول على المعلومات المباشرة من أجل شرح الأسئلة للحصول على إجابات صحيحة وسليمة تمكننا من الحصول على بعض المعلومات المرتبطة بموضوع الدراسة والوصول إلى نتائج دقيقة.

**المطلب الثاني: النتائج والمناقشة****الفرع الأول : النتائج**

في هذا الفرع سوف نقوم بطرح نتائج موازنة و الانحرافات المتعلقة متغيرات موازنة وذلك من خلال توضيحها في الجداول التالية :

**1- أهم الموازنات التقديرية المقدمة من طرف المؤسسة**

**أولا :الموازنة التقديرية للمبيعات (رقم الأعمال):** تعتبر من أهم الموازنات في المؤسسة وعلى أساسها يتم إعداد بقي الموازنات ويرجع رقم الأعمال إلى تحديد بحساب نسبة مخصص لكل مشروع.

**ثانيا: الموازنة التقديرية للتسيير:** يقصد بموازنة التسيير كل الأموال الضرورية لتسيير وتنظيم المؤسسة وتشمل الاستهلاك، مصاريف الضمان الاجتماعي ، الأجور و الرواتب ويتم تقسيم الموازنة إلى عدة وحدات ومن جهة أخرى يتم المصادقة عليه حتى تصبح وثيقة عمل يتقيد بها عامل المؤسسة.

**-نتائج الموازنة التقديرية لسنة (2019-2020)**

## • عرض الموازنة التقديرية في المؤسسة لسنة 2019

الجدول رقم (1-2) : يوضح الموازنة التقديرية في المؤسسة لسنة 2019

(U= KDA )

العناصر	مقدر 2019	محقق 2019	الانحراف	%
خدمات	3,110	3,788	-678	-21.80
مشتريات مستهلكة	-35,319	-61,549	26,230	74.2:6-
خدمات خارجية وإستهلاكات أخرى	-15,002	-16,359	1,357	-9.04
القيمة المضافة التشغيلية	72,047	26,437	-45,610	63.30-
تكاليف الموظفين	-36,533	-40,423	3,890	10.64-
الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة	-1,887	-1,667	-220	11.65-
المخصصات الإهتلاكات	-20,004	-19,100	-904	4.51
نتيجة عادية	13,623	-34,753	-48.376	35.14-

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

## عرض الموازنة التقديرية في المؤسسة لسنة 2020

الجدول رقم (2-2): يوضح الموازنة التقديرية في المؤسسة لسنة 2020

(U= KDA )

العناصر	مقدر 2020	محقق 2020	الانحراف	%
خدمات	1,000	498	502	60.2
مشتريات مستهلكة	-33,154	-31,551	-1,603	4.83
خدمات خارجية	-13,602	-15,189	1,587	-11.66

				وإستهلاكات أخرى
131.29	-24,770	5,904	-18,866	القيمة المضافة التشغيلية
23.05	-12,794	-42,698	-55,492	تكاليف الموظفين
76.90-	403	-927	-524	الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة
7.08	-1,772	-23,224	-24,996	المخصصات الإهلاكات
38.9-	38,933	-60,945	-99,878	نتيجة عادية

المصدر : بالاعتماد على وثائق المؤسسة

#### الفرع الثاني: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة التطبيقية

في هذا الفرع سوف نوضح أهم النتائج المتعلقة بالموازنة التقديرية لسنة 2019 و3020 وتحليلها.

#### أولاً: تحليل النتائج المتعلقة ب2019

1-الخدمات: لقد تم تحقيق مبالغ ذات انحراف يقدر ب21.80- وهذا يرجع إلى زيادة الخدمات من أجل انجاز مشاريع بشكل أسرع.

2-مشتريات مستهلكة: من هذه الموازنة التقديرية للمؤسسة يتضح لنا أن حققت انحراف موجب يقدر ب 26.230 وذلك بنسبة تقدر ب-74.26 و تعتبر بنسبة مرتفعة و هذا يرجع إلى ارتفاع أسعار المشتريات،

3-خدمات خارجية واستهلاكات أخرى: من خلال الموازنة التقديرية للمؤسسة يتضح لنا أن نسبة خدمات الخارجية واستهلاكات قد حقق انحراف سالب قدر ب 9.04- % وهذا راجع لكثرة المشاريع مما يتطلب استهلاكات إضافية وهو ما لم يكن متوقع.

4-القيمة المضافة التشغيلية: 0 من خلال الموازنة التقديرية للمؤسسة يتضح لنا أنها حققت مبلغ انحراف سالبا ويقدر ب 45,610- وذلك راجع حصول المؤسسة في مشاريع جديدة تؤدي إلى زيادة الخدمات.

5- تكاليف الموظفين : لقد تم تحقيق مبالغ تكاليف الموظفين وذلك من خلال الموازنة التقديرية بحيث قيمة انحراف تقدر ب% 10.64- وهذا مما يعني عدم زيادة مبالغ تكاليف الموظفين وهذا ينتج عن عدم توظيف عمالة جديدة من أجل احتياج المشاريع إلى ذلك.

- 6- **الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة** : حققت نسبة انحراف سالبة تقدر ب 11.65- % وهذا يعني أنها لا تخضع لضرائب لأنها المؤسسة عمومية وهو ما كان في صالح المؤسسة .
- 7- **المخصصات الإهلاكات** : حققت مبلغ انحراف سالب يقدر ب 904- وذلك راجع لتأخير اقتناء عتاد وكإجراء تصحيحي على المؤسسة إدراجها في السنة القادمة.
- 8- **نتيجة عادية** :مقارنة بين المقدر والمحقق وقد حققت انحراف سالبا 35.14- % نتيجة زيادة ارتفاع أسعار الخدمات و مشتريات المستهلكة ، لذلك على المؤسسة الأخذ في اعتبارها متغيرات حديثة أخرى كمرجع في الدراسة التقديرية.

### ثانيا :تحليل النتائج المتعلقة بالموازنة التقديرية لسنة 2020

- 1- **خدمات** : من خلال الموازنة التقديرية للمؤسسة يتضح لنا أنها حققت مبلغ انحراف موجب يقدر ب 502 وذلك بنسبة تقدر ب 60.2% وهذا يرجع لنقص الخدمات.
- 2- **مشتريات مستهلكة** : من خلال الموازنة التقديرية للمؤسسة يتضح لنا أن قيمة انحراف تقدر ب 4.83% تعتبر نسبة منخفضة وهذا يرجع إلى انخفاض مشتريات وهذا يعتبر صالح للمؤسسة .
- 3- **خدمات خارجية و إستهلاكات أخرى** : من خلال الموازنة التقديرية للمؤسسة يتضح لنا أن نسبة خدمات الخارجية وإستهلاكات قد حقق انحراف سالب قدر ب 38.9- وهذا راجع لكثرة المشاريع مما يتطلب إستهلاكات إضافية وهو ما لم يكن متوقعا.
- 4- **القيمة المضافة التشغيلية** : من خلال الموازنة التقديرية للمؤسسة يتضح لنا ان قيمة إنحراف تقدر ب 131.29% وذلك راجع لنقص حصول على المشاريع مما يؤدي إلى نقص الخدمات.
- 5- **تكاليف الموظفين**: لقد تم تحقيق مبالغ تكاليف الموظفين وذلك من خلال الموازنة التقديرية بحيث قيمة إنحراف تقدر ب 23.05% وهذا مما يعني زيادة مبالغ تكاليف الموظفين وهذا ينتج عن توظيف عمالة جديدة.
- 6- **الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة** : حققت نسبة انحراف سالبة تقدر ب 76.90-% وهذا يعني أنها لا تخضع لضرائب لأنها المؤسسة عمومية وهو ما كان في صالح المؤسسة .
- 7- **المخصصات الإهلاكات** : حققت مبلغ انحراف سالبا يقدر ب 1,772- وذلك راجع لتأخير اقتناء عتاد وكإجراء تصحيحي على المؤسسة إدراجها في السنة القادمة.
- 8- **نتيجة عادية** : حققت انحراف سالب ب 38.9- % نتيجة إلى ارتفاع مشتريات و الخدمات.

ومن خلال هذه النتائج نستنتج ما يلي :

- إن الموازنة التقديرية ذو أهمية بالغة بالنسبة لكافة المؤسسات وهذا نظرا لمتطلبات التحول والتكيف مع معطيات اقتصاد السوق، حيث صار من الضروري الاهتمام بنظام الموازنات التقديرية لكونه أداة رقابية فعالة، حيث تعمل على التحقق من الخطط والوصول إلى الأهداف وقياس مدى إنجاز الأعمال ومراجعة الانحرافات كي نقدم لمتخذي القرارات مختلف المعلومات والبيانات و النتائج التي تساعد في تحديد أهدافهم بدقة، بالإضافة إلى مراقبة التنفيذ للوصول إلى الهدف المنشود.
- تعمل الموازنة المبيعات على مراقبة التسيير للمؤسسة، كونها تساعد على تجنب حدوث الأزمات إدارية ومواجهة الأخطار قبل وقوعها التحقق من أن المؤسسة تسيير وفق الخطة الموضوعة لتحقيق أهدافها من خلال المقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط وتحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لها مع التأكد دور موازنة التقديرية في المراقبة التسيير.

## خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن نظام الموازنات التقديرية هو أداة فعالة لاتخاذ القرارات، حيث يجبر الإدارة على تغيير سلوكها وأفكارها من وقت لآخر، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى عرض عام حول شركة الديوان الوطني للسقي و صرف المياه تعرفنا فيه عن نشأة الشركة وأهدافها وتبيان هيكلها التنظيمي، أما في المبحث الثاني قمنا بتحليل ومناقشة الانحرافات، وتبيان الأدوات المستخدمة وتطبيق ما تم التوصل له في الجانب النظري، واختبار مدى تطابقه مع الواقع العلمي ، حيث توصلنا من خلال الفصل أن الموازنة التقديرية تعتبر من أهم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة والتي تستعمل من أجل مدى كفايتها واكتشاف الانحرافات وتصحيحها لتدعيم نقاط القوة ونقاط الضعف .

خاتمة

إن التقدم الذي يعرفه الاقتصاد بصفة عامة يرجع أساسا إلى تطور البنية الاقتصادية للمؤسسة، فهذا يرجع إلى اعتماد المؤسسة على نظام يكون قائم على أسس علمية ومهنية تدعم فعالية استعمالها للوصول بأداء المؤسسة إلى أعلى مستويات الانجاز المستهدف.

فقد أصبح من الضروري على الإدارة أن تماشى مع المتغيرات الاقتصادية حتى تتمكن من تأدية جميع وظائفها الأساسية، وذلك بإدخال تقنيات أو أنظمة مثل الموازنة التقديرية.

وتعتبر الموازنة التقديرية وسيلة هامة ومفيدة في قياس وتقييم أداء المؤسسة من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المقدرة بما هو مخطط في موازنة المؤسسة، كما أنها تعالج النقص الكامل في التسيير، وتستعمل في نطاق حدود معينة لأنها تعد على أساس تقديري، وهو ما يسمح للمؤسسة باكتشاف الانحرافات التي قد تحدث ويتم تصحيحها في الوقت المناسب.

ولذا يمكن القول بأن الموازنة التقديرية تمثل في مخطط مفصل، مترجم إلى معطيا كمية، ويتعلق بعدة نشاطات المؤسسة، ويوزع هذا المخطط إلى جميع المسؤولين حتى يمكن استخدامه في مراقبة التسيير.

ومن خلال الدراسة التطبيقية، يمكننا القول أن الديوان الوطني للسقي وصرف المياه يسعى إلى رفع مستوى أدائه، كما أنه يسعى إلى تنظيم وتنسيق الرقابة على نشاطاتها، وفي إطار هذه الدراسة حاولنا الإحاطة بنظام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير.

وعليه قد توصلنا إلى نتائج الدراسة والتوصيات والآفاق بالشكل التالي:

### اختبار الفرضيات:

لقد قامت دراستنا على ثلاث فرضيات، التي سوف يتم اختبارها:

-إن المؤسسة تعتمد على نظام الموازنة التقديرية كنظام لتنبؤ، ووضع خط مستقبلية وهي عبارة عن ترجمة أهداف المؤسسة. ومن أجل تحكم المؤسسة في التسيير ومراقبته، تظهر أدوات مراقبة التسيير والتي أصبح لها دور فعال في إطار التسيير حاليا، ومن بين هذه الأدوات نظام الموازنة التقديرية، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

-الموازنة التقديرية هي خطة واقعية لمستقبل، وهي تعبير عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقه، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

-طريقة تقدير المبيعات تم وفق أسس الشخص المكلف بإعداد موازنة المبيعات، حيث يعتمد في التقدير على مبيعات السنة الحالية على مبيعات السنة الماضية، وهو ما ينفي صحة الفرضية الثالثة.



### النتائج:

- توصلنا من خلال الدراسة إلى مجموعة من النتائج نلخصها كما يلي:
- موازنة التقديرية دور كبير في تحقيق الرقابة داخل الديوان الوطني لسقي وصرف المياه؛
- تنعكس الموازنة التقديرية المطبقة على مستوى الأداء المقدم؛
- يتم أعداد الموازنة التقديرية في المؤسسة بطرق علمية؛
- اكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها أخذ الإجراءات؛
- دور مراقبة التسيير في إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة.

### الاقتراحات والتوصيات:

- بعد استعراضنا لمختلف نتائج الدراسة ارتأينا أن نقدم بعض التوصيات والاقتراحات التي نراها مناسبة:
- ضرورة استعمال نظام الموازنة التقديرية في مجال التسيير وذلك بإنشاء قسم أو مصلحة خاصة بهذا النظام على مستوى كل وحدة اقتصادية.
- الاهتمام بمختلف الموازنات كموازنة الموارد البشرية وموازنة الاستثمار وعدم الاقتصار على موازنة المبيعات فقط.
- يجب توفير نظام معلومات يساعد في إعداد التقديرات أكثر واقعية على أساس معلومات سليمة وملائمة.
- يجب الاهتمام بتحليل الانحرافات في الموازنة التقديرية بشكل كبير ومعرفة أسبابها.

### آفاق الدراسة:

- تعتبر دراستنا هذه مجرد محاولة متواضعة، لأنها في كل حال من الأحوال لا نلم جميع زوايا الموضوع، وبالتالي فهي بحاجة إلى إثراء وتوسيع وتفصيل لذا نرجو من زملائنا الطلبة الإثراء في هذا الموضوع بالبحث على:
- علاقة نظام الموازنة التقديرية بالمحاسبة التحليلية.
- دور الموازنة التقديرية في التخطيط التشغيلي.

# قائمة المراجع

### i. الكتب :

#### i. الكتب بالعربية:

1. احمد أنور، المحاسبة الإدارية، اتخاذ القرارات وبحوث العمليات، الدار الجامعية لطباعة والنشر، الإسكندرية، 1997.
2. بعبطاوي سفيان قندوزي محفوظ ، مراقبة التسيير من ناحية المحاسبية التحليلية واثارها على المردودية ، المركز الجامعي يحيى فارس المدية، 2003.
3. خالص صافي خالص، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
4. سليمان اللوزتين، إدارة الموازنات العامة النظرية والتطبيق، دار المسيرة، عمان، 1987.
5. طارق عبد العال الحماد، الموازنات التقديرية-نظرة متكاملة، الدار الجامعية، الجزائر، 2001.
6. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية، ترجمة للأستاذ بجامعة سيتون هول، دار المريخ، 2005.
7. عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة لرقابة على حسابات الشركات العامة، دار المريخ، الرياض، 1983.
8. محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، بيروت، 1987.
9. محمد سامي راضي، "المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات، دار المسيرة، الأردن، 2001.
10. محمد صالح الحناوي، أساسيات الإدارة المالية، مكتبة الإشعاع لطباعة والنشر، سنة 1997.
11. مفلح عقل، "مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي"، الطبعة الثانية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
12. ناصر دادي عدون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.
13. نجيب أنطوان سامونا، المحاسبة الإدارية، بغداد(العراق)، جامعة المستنصرية، 1989.

#### ii. الكتب بالأجنبية:

1. Caroline Selmare .reference sus ;ontionnee.
2. Caroline Selmare. Toute la fonction finqncere.ED Dunod.paris.2006.
3. Cloude .Alzard et sabi separi . 2001 . contrôle de gestion.5 étudition.étidition DUNOD.

4. Hélène Loning et autres : Lo control de gestion, DUNOD, paris, 2<sup>e</sup> édition , 2003.
5. Jean meyer. gestion budgétaire.édition Dunod.9eme édition.1984.

الأطروحات:

1. الطيب سايح، نظام الموازنات التقديرية في التسيير لإستشفائي، حالة مستشفى حي البير قسنطينة، مذكرة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2006.
2. بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير وعلوم التجارية، جامعة المسيلة، غير منشورة، 2005-2006.
3. زويونة بن فرج، "المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس-سطيف-، 2013/2014.
4. زينب رضوان علي، تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنة التقديرية في المؤسسة، مذكرة نيل شهادة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2012-2013.
5. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته بإتخاذ القرار: دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 3، 2005-2006.
6. عبد الباسط بوحايك، "دور نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق فعالية الرقابة الداخلية للمؤسسة البترولية - دراسة حالة المؤسسة البترولية للتكرير بأدرار"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، 2014/2015.
7. كوثر بولماحية، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة نيل شهادة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011-2012.
8. نوال مرابطي، "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - حالة مؤسسة نفضال"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005-2006.

# قائمة الملاحق

## الملحق 1

## Tableau prévisionnel des comptes de résultats

Exercice 2019

(U= KDA )

Désignation	Réalizations au 31/12/2018	Prévisions 2019	Écart	
			Valeur	Taux (%)
Ventes de Marchandises ( <b>Appui à l'irrigation</b> )				
Ventes de Produits Finis ( <b>Eau</b> )				
Production Immobilisée				
Travaux pour tiers	100,557	119,258		
Prestations de Services	3,788	3,110	-678	
<b>Total (1) Production de l'exercice</b>	<b>104,345</b>	<b>122,368</b>	18,023	
Achats marchandises	0	0	0	
Achats consommés	-61,549	-35,319	26,230	
Services Extérieurs et Autres Consommations	-16,359	-15,002	1,357	
<b>Total (2) Consommation de l'exercice</b>	<b>-77,908</b>	<b>-50,321</b>	27,587	
<b>Valeur Ajoutée d'Exploitation (1) - (2)</b>	<b>26,437</b>	<b>72,047</b>	45,610	
Charges de Personnel	-40,423	-36,533	3,890	
Impôts et taxes et Versements Assimilés	-1,667	-1,887	-220	
<b>Excedent Brut d'Exploitation</b>	<b>-15,653</b>	<b>33,627</b>	49,280	
Autres Produits Opérationnels				
Autres Charges Opérationnels				
Dotation aux amortissements et provisions	-19,100	-20,004	-904	
Reprise sur Pertes de Valeur	0	0	0	
<b>Résultat Opérationnel</b>	<b>-34,753</b>	<b>13,623</b>		
<b>Résultat Ordinaire</b>	<b>-34,753</b>	<b>13,623</b>		

## الملحق 2

## Tableau prévisionnel des comptes de résultats

Exercice 2020

(U= KDA )

Désignation	Réalizations au 31/12/2019	Prévisions 2020	Écart	
			Valeur	Taux (%)
Ventes de Marchandises ( <b>Appui à l'irrigation</b> )				
Ventes de Produits Finis ( <b>Eau</b> )				
Production Immobilisée				
Travaux pour tiers	52,146	26,890		
Prestations de Services	498	1,000	502	
<b>Total (1) Production de l'exercice</b>	<b>52,644</b>	<b>27,890</b>	-24,754	
Achats marchandises	0	0	0	
Achats consommés	-31,551	-33,154	-1,603	
Services Extérieurs et Autres Consommations	-15,189	-13,602	1,587	
<b>Total (2) Consommation de l'exercice</b>	<b>-46,740</b>	<b>-46,756</b>	-16	
<b>Valeur Ajoutée d'Exploitation (1) - (2)</b>	<b>5,904</b>	<b>-18,866</b>	-24,770	
Charges de Personnel	-42,698	-55,492	-12,794	
Impôts et taxes et Versements Assimilés	-927	-524	403	
<b>Excedent Brut d'Exploitation</b>	<b>-37,721</b>	<b>-74,882</b>	-37,161	
Autres Produits Opérationnels				
Autres Charges Opérationnels				
Dotation aux amortissements et provisions	-23,224	-24,996	-1,772	
Reprise sur Pertes de Valeur	0	0	0	
<b>Résultat Opérationnel</b>	<b>-60,945</b>	<b>-99,878</b>		
<b>Résultat Ordinaire</b>	<b>-60,945</b>	<b>-99,878</b>		

