



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

فرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية مؤسسة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

تحليل دور الموازنة التقديرية في الرقابة على التسيير المالي
بالمؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري - ميلة -

الأستاذ المشرف	اعداد الطلبة	
الدكتورة: مريم باي	بوالصوف أماني	1
	ليلىا خباط	2

لجنة المناقشة:

الصفة	اسم ولقب الأستاذ (ة)
رئيسا	الدكتورة: بوالعجين فايزة
مشرفا ومقرا	الدكتورة: مريم باي
ممتحنا	الدكتورة: تريش حسينة

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

[وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون
إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون].

سورة التوبة الآية: 105

شكر و عرفان

الحمد لله السميع العليم ذي العزة والفضل العظيم والصلاة والسلام على المصطفى الهادي الكريم وعلى اله وصحبه اجمعين.

وبعد مصداقاً لقوله تعالى: "ولئن شكرتم لأزيدنكم".

نشكر الله العلي القدير الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على اتمام هذا العمل. كما نتقدم بالشكر والامتنان للاستاذة "مريم باي" لقبولها الإشراف على هذه الدراسة من خلال إرشاداتها القيمة والتوجيهات في كل خطوات البحث.

كما نتقدم بالشكر والامتنان إلى أساتذتي الأفاضل بكلية المالية والمحاسبة جلال بوشارب، مشري فريد، دباش صالح، الوافي حمزة، الذين ساهموا بتوجيهاتهم ونصائحهم.

نتقدم بالشكر إلى عائلاتنا بتعاونهم وتشجيعهم لنا وساعدني على انجاز هذا العمل. ونشكر أيضا موظفي ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميلة الذين قدموا لنا يد العون والمساعدة اللازمة لإتمام هذا العمل.

كما نتقدم بالشكر والتقدير الى الاساتذة الكرام اعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الدراسة واثرائها بالملاحظات والتوجيهات القيمة.

كما لانسى جميع الاصدقاء والزملاء الذين مدو لنا يد العون والمساعدة والنصح والدعوة الصادقة.

فلكم منا كل الشكر والعرفان.

إهداء

إلى صاحب الحمد الأول والأخير الذي تذكره البصائر ولا تراه الابصار
على الله عز وجل الذي لولا عونه ونعمته لما وصلت على كل هذا،
إلهي لا يطيب الليل إلا بشركك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك
"الله جل وعلى"

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة ونصح الأمة، إلى نبي الرحمة ونور العالمين
"سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم"

إلى من قال فيهما الخالق: "فلا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما"
إلى من زرع في حبي العلم ومن كان لي السند والحضن القوي والمثل الأعلى في حياتي على
من أعانني على الذي كان أبا بعطفه وأستاذًا بتوجيهه، إلى من أحمل إسمه بكل افتخار ، إلى من
علمني مكارم الأخلاق ابي الغالي أدامك الله سندا لي.
"والدي العزيز"

إلى أغلى واطيب الناس التي علمتني كل معاني الحب والرحمة، على التي ملكت كياني وقلبي
إلى ضياء دربي إلى من كان حضنها يحتويني إليك يا أمي الحبيبة حفظها الله ورعاها.
"أمي الحبيبة"

إلى من اظهروا لي ما هو أجمل ما في الحياة إلى من كانوا سندا لي وخير عون إخوتي:
وسيم، منال، إيمان، نزييم، كريم.

إلى من سيبقون في بالي، إلى كل من لم يذكرهم اهدائي
لكم جميعا اهدي ثمرة جهدي

بوالصوف أماني

إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات و بتوفيقه تتحقق الغايات
أهدي ثمرة جهدي إلى من تعجز الكلمات عن تقديره و تغيب كل عبارات الحب عن وصفه
إلى قدوتي
في الحياة أبي رحمه الله
إلى من كانت الجنة تحت قدميها إلى من سهرت الليالي من أجلي و منبع العطف
و الرحمة و التضحية
إلى أمي الغالية أطل الله في عمرها
إلى إخوتي و أخواتي إلى سندي في الحياة الذين لم يبخلو علي ولو بشيء
إلى جميع أصدقائي الذين وقفوا معي طيلة مسيرتي
أهدي عملي هذا المتواضع

خباط ليلى

ملخص الدراسة

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى دور مدى فعالية الموازنة التقديرية في الرقابة على التسيير في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميلية، لاجل ذلك تم الاعتماد على دراسة الموازنة التقديرية للايرادات والنفقات للسنوات 2021، 2022، 2023. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لتقديم إطار نظري شامل حول الموازنة التقديرية والرقابة على التسيير المالي، والمنهج التحليلي من خلال تحليل الانحرافات الناجمة عن فروق بين القيم المقدرة والقيم الفعلية لايرادات ونفقات الموازنة التقديرية خلال فترة الدراسة.

وقد توصلت الدراسة الى وجود انحرافات موجبة في الموازنة التقديرية الخاصة بالمؤسسة نتيجة عدم وجود أدوات تقنية تساعد على تعزيز الرقابة المالية وافتقارها للأساليب الدقيقة في التنبؤ بمكونات موازنتها، لذلك فإن القدرة على التحكم في تقدير إيراداتها ونفقاتها ضعيفة نوعا ما. كما تبين لنا أن الموازنة التقديرية تعتبر من أهم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة والتي تستعمل من أجل معرفة مدى كفاءتها، واكتشاف الانحرافات والاجراءات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة وتقليص نقاط الضعف.

الكلمات المفتاحية: الموازنة التقديرية، مراقبة التسيير، الرقابة، تحليل الانحرافات، نظام الموازنة التقديرية.

Abstract:

This study aimed to find out the effectiveness of the estimated budget in controlling the management in the institution of the Office of Promotion and Real Estate Management of the state of Mila, for this reason, the study of the estimated budget for revenues and expenditures for the years 2021, 2022, 2023 was relied upon. The study relied on the descriptive approach to provide a comprehensive theoretical framework on the estimated budget and control over financial management, and the applied approach by analyzing deviations resulting from differences between the estimated values and the actual values of the estimated budget revenues and expenditures during the study period.

The results of the study found that there are positive deviations in the estimated budget of the institution as a result of the lack of technical tools that

help to enhance financial control and its lack of accurate methods in forecasting the components of its budgets, so the ability to control the estimation of its revenues and expenses is somewhat weak We also found that the estimated budget is one of the most important management control tools in the institution, which is used in order to know its efficiency, detect deviations and corrective actions to strengthen strengths and reduce weaknesses.

Keywords: estimated budget, management control, control, deviation analysis, estimated budget system.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
—	شكر و عرفان
—	الإهداء
—	الملخص
	فهرس المحتويات
	قائمة المختصرات
	قائمة الجداول والأشكال
أ — ث	مقدمة
الفصل الأول: الجانب النظري للموازنة التقديرية	
10	تمهيد
26-12	المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية
12	المطلب الأول: نشأة ومفهوم الموازنة التقديرية
15	المطلب الثاني: أهداف ومبادئ الموازنة التقديرية
18	المطلب الثالث: وظائف وأنواع الموازنة التقديرية
35-27	المبحث الثاني: مراحل وإجراءات اعداد الموازنة التقديرية
27	المطلب الأول: متطلبات اعداد الموازنة التقديرية والعوامل المتحكمة فيها
29	المطلب الثاني: إجراءات ومراحل اعداد الموازنة التقديرية
33	المطلب الثالث: تقييم الموازنة التقديرية والمعوقات التي تحد من فعاليتها

36	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: الاطار المفاهيمي للرقابة على التسيير المالي	
38	تمهيد
52-39	المبحث الأول: مفاهيم حول الرقابة على التسيير المالي
39	المطلب الأول: عموميات حول الرقابة على التسيير المالي
45	المطلب الثاني: مهام وأنواع الرقابة على التسيير المالي
49	المطلب الثالث: مراحل الرقابة على التسيير المالي
62-53	المبحث الثاني: الموازنة التقديرية كآلية للرقابة على التسيير المالي
53	المطلب الأول: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
56	المطلب الثاني: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير
61	المطلب الثالث: الموازنة التقديرية كأداة رقابية
63	خلاصة الفصل الثاني
الفصل الثالث: دراسة حالة مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميلة	
65	تمهيد
88-66	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميلة
66	المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميلة
67	المطلب الثاني: مهام مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميلة
84	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميلة ومراحل اعداد الموازنة التقديرية
103-84	المبحث الثاني: استخدام الموازنة التقديرية في الرقابة على التسيير المالي بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميلة

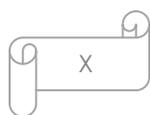
84	المطلب الأول: عرض الموازنة التقديرية للسنوات 2021، 2022، 2023
88	المطلب الثاني: تحليل انحراف الموازنة التقديرية للسنوات 2021، 2022، 2023
100	المطلب الثالث: مراقبة التسيير في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله ومقارنة انحرافات الموازنات التقديرية
104	خلاصة الفصل الثالث
105	خاتمة
116	قائمة المراجع
110	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	تطور مراقبة التسيير حسب تصور المدارس	40
2	جدول تلخيصي لمناصب العمل الضرورية لسير الديوان	79
3	عرض الموازنة التقديرية للايرادات لسنة 2021	84
4	عرض الموازنة التقديرية للنفقات لسنة 2021	85
5	عرض الموازنة التقديرية للايرادات لسنة 2022	85
6	عرض الموازنة التقديرية للنفقات لسنة 2022	86
7	عرض الموازنة التقديرية للايرادات لسنة 2023	87
8	عرض الموازنة التقديرية للنفقات لسنة 2023	87
9	تحليل انحراف إيرادات الموازنة التقديرية لسنة 2021	88
10	تحليل انحراف نفقات الموازنة التقديرية لسنة 2021	90
11	تحليل انحراف إيرادات الموازنة التقديرية لسنة 2022	92
12	تحليل انحراف نفقات الموازنة التقديرية لسنة 2022	94
13	تحليل انحراف إيرادات الموازنة التقديرية لسنة 2023	96
14	تحليل انحراف نفقات الموازنة التقديرية لسنة 2023	98
15	مقارنة انحراف الموازنة التقديرية للايرادات للسنوات 2021، 2022، 2023	100
16	مقارنة انحراف الموازنة التقديرية للنفقات للسنوات 2021، 2022، 2023	102

قائمة الاشكال



قائمة الاشكال

الصفحة	عنوان الاشكال	رقم الاشكال
33	مراحل اعداد الموازنة التقديرية	1
44	مثلث الأداء من منظور مراقبة التسيير	2
51	مراحل الرقابة على التسيير المالي	3
69	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري -ميلة-	4
90	دائرة نسبية للايرادات المحققة سنة 2021	5
93	دائرة نسبية للايرادات المحققة سنة 2022	6
97	دائرة نسبية للايرادات المحققة سنة 2023	7
102	النتائج الفعلية لتحصيل الايجار خلال 5 سنوات سابقة	8

مقدمة

مقدمة:

تماشياً مع الوضع الاقتصادي الذي يتسم بالتعقيد وعدم اليقين وكثرة المتغيرات بسبب التطورات الاقتصادية وأساليب أداء العمل، تجد المؤسسات الاقتصادية والتي تعد بمثابة النواة الأساسية للنشاط الاقتصادي نفسها مرغمة على إعادة ترتيب تنظيمها وتحديد طرق تسييرها بما يتناسب مع هذه التحديات الجديدة، وقد شهدت تحولات اقتصادية وتعدداً سواء في نشاطاتها أو في هيكلها الإدارية وتوسعت في حجمها استجابة لتغيرات مكونات محيطها.

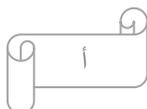
وبناء على ذلك ظهرت الحاجة إلى نظام مراقبة التسيير للقيام بعملية الرقابة والتسيير لمختلف الأنشطة، وبذلك أصبح من الأنظمة المهمة في المؤسسة، وإن كان غير إجباري بحكم القانون، فهو ضروري ويفرض نفسه على كل مسير يريد النجاح فهو يهتم بتوفير المعلومات المتعلقة بمختلف العمليات والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية لمساعدة المديرين المسؤولين على تقييم الأداء ومعرفة مدى تحقيق الأهداف المرسومة.

فقد حرصت المؤسسات الاقتصادية على إيجاد وتطبيق وسائل وقائية لممارسة أعمالها وأنشطتها بكفاءة وفعالية بغرض تحقيق أكبر ربح ممكن وبأقل التكاليف والمحافظة على مواردها، لذا وجب على المؤسسة الاهتمام أكثر بوظائفها الإدارية التي تضمن تحقيق أهدافها خاصة وظيفتي التخطيط والرقابة كونهما يمثلان أساس العملية الإدارية، ومن بين الأساليب والطرق التي ظهرت كأداة للتحكم والرقابة على التسيير نظام الموازنات التقديرية. باعتبارها الوسيلة التي تمكن المؤسسة من التفكير في مشاكل المستقبل قبل حدوثها، وهي تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها في المدى القصير والطويل، وتساعد في عملية التخطيط والرقابة بشكل فعال، كما تستخدم كأداة للتنسيق بين مختلف الأنشطة داخل المؤسسة.

الاشكالية الرئيسية

بناء على ما تقدم يمكن صياغة الاشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

ما دور الموازنة التقديرية في الرقابة على التسيير المالي بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية
ميلة؟



الأسئلة الفرعية

وتدرج تحت هذه الإشكالية المطروحة بعض الأسئلة الفرعية على النحو الآتي:

1. ما أهمية نظام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير؟
2. كيف تتم عملية الرقابة على التسيير في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري ولاية ميلة؟
3. ما هو دور الموازنة التقديرية في الرقابة على تسيير مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري للسنوات 2021، 2022، 2023؟
4. هل يوجد انحرافات بين الموازنة التقديرية للسنوات 2021، 2022، 2023 بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري ولاية ميلة؟

فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم صياغة مجموعة من الفرضيات كإجابة أولية لمعالجة موضوع الدراسة على الشكل التالي:

1. تتمثل أهمية نظام الموازنة التقديرية في مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة مهمة للرقابة وتحسين الأداء من خلال عمليات التخطيط والتنظيم.
2. تتم عملية الرقابة على التسيير في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري ولاية ميلة من خلال إيجاد الانحرافات الناتجة عن الفرق بين القيم التقديرية والفعلية، ثم تحليلها واستخراج أسباب وقوعها واتخاذ الإجراءات المناسبة لتفاديها أو التقليل منها.
3. تساهم الموازنات التقديرية في الرقابة على تسيير مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري للسنوات 2021، 2022، 2023 في تحقيق التحكم الأمثل في موارد المؤسسة لتحقيق أكبر ربح ممكن بأقل تكلفة وتحسين الأداء.
4. عدم توجد انحرافات في الموازنة التقديرية للسنوات 2021، 2022، 2023 بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري ولاية ميلة.

أهمية الدراسة

يكتسب البحث أهمية بالغة يستمد منها من خلال تسليط الضوء على الموازنة التقديرية ومدى تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية ودورها في الرقابة على التسيير المالي، وذلك باعتبارها من أهم الأدوات المستخدمة في الرقابة على نشاط المؤسسة على إيراداتها ونفقاتها وعلى أساس فعاليته في اتخاذ القرار وتحسين من أداءها المالي من خلال اكتشاف درجة الانحراف بين القيم التقديرية والفعلية لأنشطتها وقدرتها على تحديد أسباب الانحراف وتصحيحها.

اهداف الدراسة

تتمثل اهداف الدراسة في النقاط التالية:

1. ابراز مدى أهمية استخدام الموازنات التقديرية كنظام للمراقبة في المؤسسة.
2. معرفة واقع استخدام الموازنات التقديرية على مستوى المؤسسة محل الدراسة ومدى مساهمتها في مراقبة تسييرها.
3. إبراز دور الموازنة التقديرية في إعطاء نظرة مستقبلية عن نشاط المؤسسة.
4. التعرف على العلاقة التي تربط بين الرقابة على التسيير المالي والموازنة التقديرية .
5. إبراز أهمية الرقابة من خلال عملية قياس الانحرافات ما بين النتائج الفعلية والمقدرة.
6. مدى تطبيق مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري للموازنة التقديرية في مراقبة تسييرها، وذلك من أجل الوصول للأهداف المسطرة وتحقيق أفضل النتائج من خلال الاستخدام الامثل لمواردها المتاحة.

منهج الدراسة

من أجل الامام بموضوع البحث اعتمدنا في الدراسة على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، من خلال وصف وتحليل مجمل المفاهيم والمعلومات المتعلقة بالموازنة التقديرية و الرقابة على التسيير المالي في الجانب النظري، أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على منهج دراسة الحالة من خلال المعطيات المتصل عليها من المؤسسة محل الدراسة والمقابلات الشخصية مع مختلف مصالح المؤسسة وذلك من أجل محاولة تطبيق ما تم استعراضه في الجانب النظري.

اسباب اختيار الموضوع

تعود أسباب اختيار الموضوع أساسا لما يلي:

1. موضوع الدراسة يناسب مجال التخصص الخاص بنا ألا وهو مالية المؤسسة.
2. الرغبة في اثراء معرفتنا حول موضوع الموازنة التقديرية والرقابة على التسيير المالي.
3. التعرف على ماهية الموازنات التقديرية في المؤسسة.
4. الدور الكبير الذي تؤديه مراقبة التسيير في اكتشاف الانحرافات وتصحيحها.
5. الرغبة في التعرف اكثر على واقع الرقابة على التسيير في المؤسسات الاقتصادية ، ومدى اعتمادها على الموازنة التقديرية.

حدود الدراسة

- الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري بولاية ميلة.
- الحدود الزمانية: لغرض الالمام بموضوع الدراسة إستغرقت الدراسة حوالي شهرين من 20 مارس الى 20 ماي 2024.
- اقتصرت الدراسة على دراسة الموازنة التقديرية للسنوات 2021، 2022، 2023.

الدراسات السابقة

- ❖ دراسة بن زكورة العونية: تحت عنوان مراقبة تسيير ودورها في تحسين معايير تقييم الاداء المؤسسة الاقتصادية — دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز — لولاية معسكر، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية المجلد 16، العدد 01، 2020.

حيث هدفت الدراسة الى وظيفة مراقبة التسيير دورا هاما في المؤسسة الاقتصادية لونها تمثل الاداة التحكم وقياس رصد لنشاطها ثالث هذه الدراسة للتعرف على اهمية مراقبة السير بتحسين معايير الاداء على مستوى المؤسسة الاقتصادية ولا سيما على مستوى شركة توزيع الكهرباء والغاز وحدة معسكر اين تم الاعتماد على اسلوب المقابلة في الدراسة والتحليل اين توصلت هذه الدراسة الى اهمية وفعالية مراقبة التسيير في تحديد المعايير التي تسمح بقياس نشاط الشركة ومتابعة مستوى تحقيق اهدافها كما تسمح بتحديد مستوى الانجاز ومقارنته مع ما تم تسطيره ومن ثم استخراج الانحرافات ومحاولة تصحيحها وفي الاخير توصلت هذه الدراسة الى سير وظيفة هامة على مستوى الغاز اين تمكنها من متابعة مختلف الاقسام وحدات بالاعتماد على لوحة قيادة متضمنة لاهم المؤشرات والمعايير المفسرة لوضعيتها.

- ❖ نعمون محمد عز الدين، مساهمة الموازنات التقديرية في قيادة أداء المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 4، العدد 2، 2020.

حيث تهدف هذه الدراسة الى 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 الموازنة من تصحيح الاختلالات التي يمكن أن تنشأ بالمقارنة مع الأهداف، كما تساهم في قيادة الأداء من خلال الرقابة الموازنة، إذ تعتبر الموازنات من أهم الوسائل الرقابية على أنشطة المؤسسة، وأداة للتأكد من الالتزام بالأهداف والاستراتيجيات والسياسات الموضوعية، حيث أنها تشكل ترجمة مالية لهذه

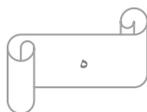
الأخيرة، وتوفر المعايير اللازمة للمقارنة بالأداء الفعلي، من خلال إعداد تقارير الأداء التي تغطي كافة مجالات العمليات، وكافة مراكز المسؤولية في المؤسسة، والتي تتضمن النتائج الفعلية والنتائج المقدرة والفرق بين النتائج الفعلية و تلك المقدرة أي تحديد الانحراف.

❖ دراسة محمد عنتر عبد الرحمن ماضي: تحت عنوان اعداد الموازنة التخطيطية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على اساس النشاط بالتطبيق على شركة – النيل للأدوية – والصناعات الكيماوية 2020.

حيث هدفت هذه الدراسة الى كيفية اعداد الموازنة التخطيطية على اساس النشاط في قطاع الدواء و بالتحديد شركة النيل للأدوية وذلك من خلال الوقوف على معرفة مدى امكانية تطبيق مدخل التكلفة على اساس النشاط وتتمثل اهمية هذه الدراسة في الأهمية العلمية حيث تعد الدراسة اسهاما علميا في ادبيات البحث عن مدخل تكلفة على اساس النشاط هو مدخل الموازنة على اساس النشاط وتكمل الاهمية العلمية في مساعدة الشركات في كيفية تطبيق مدخل التكلفة على اساس النشاط وكذلك كيفية تطبيق مدخل الموازنة على اساس النشاط، وفي الاخير توصلت هذه الدراسة الى عدد من النتائج من اهمها تعتبر انظمة التكاليف التقليدية قصارة في تخصيص التكاليف غير المباشرة بالإضافة إلى اعتماد التقدير الشخصي لتحميل الكثير من التكاليف على وحدة المنتج وفقا للنظام التكاليف التقليدي يتم تخصيص تكلفة موحدة من التكلفة الصناعية غير المباشرة لجميع المنتجات اما طبقا لمدخل التكلفة على اساس النشاط فقد اظهر انصبة مختلفة من التكاليف الصناعية غير مباشرة للوحدات المنتجة .

❖ دراسة عادل قرقاد: وهي بعنوان أثر مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية – دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالشرق الجزائري – سنة 2021.

حيث تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات في عينة من المؤسسات الاقتصادية، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة ركز الباحث على عدة أبعاد تمثلت في علاقة مراقبة التسيير بالآليات الداخلية لحوكمة المؤسسة (مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر)، دورها في توفير المعلومات ودعم عملية الاتصال وتقييم الأداء، إضافة إلى تسليط الضوء على أهمية استخدام تقنيات مراقبة التسيير على غرار بطاقة الأداء المتوازن الموازنة التقديرية ولوحة القيادة في تفعيل الحوكمة. وقد تم تصميم استبيان وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، وزع على عينة مائة مكوّنة من (161) موظفا وإطارا في (30) مؤسسة اقتصادية بثمانية ولايات من الشرق الجزائري، وتم تحليل الإجابات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) والأساليب إحصائية الملائمة. وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها وجود تأثير لمراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية محل عينة الدراسة، من خلال الخدمات والدعم الذي تقدمه لمختلف الآليات الداخلية الأخرى لنظام الحوكمة، إضافة إلى دورها في توفير المعلومات والتقارير ودعم عملية الاتصال وأيضا تقييم أداء



المؤسسة، كما توصلت الدراسة إلى وجود أثر لاستخدام الموازنة التقديرية كإحدى التقنيات التقليدية لمراقبة التسيير في تفعيل الحوكمة، في حين تم التوصل إلى أن هناك ضعف في استخدام التقنيات الحديثة كبطاقة الأداء المتوازن ولوحة القيادة في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية محل عينة الدراسة.

❖ دراسة باسم عمروش، أحمد علماوي: تحت عنوان الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة المركب المنجمي – بئر العائر – ، مجلة التنمية الاقتصادية المجلد 06، العدد 02، 2021.

حيث هدفت هذه الدراسة الى تحكم المؤسسة في التسيير ومراقبته، تظهر أهمية أدوات مراقبة التسيير والتي اصبح لها دور فعال في اطار التسيير حاليا، ولعل من بين هذه الادوات نظام الموازنة التقديرية والذي يسمح للمسيرين بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة للوقوف على الاخطاء والانحرافات الناتجة عن تنفيذ النشاطات والعمل على تصحيحها في الاوقات المناسبة كما ان تفعيل هذا النظام في الميدان بصورة جيدة ومنتاسقة مع الاجراءات المحددة يساعد في تحقيق الاهداف وتحسين كفاءة وفعالية المؤسسة. وبغرض الوقوف على واقع نظام الموازنات في المؤسسة الجزائرية، فقد تم التطرق الى اهميته في مراقبه من خلال الدراسات الميدانية التي قمنا بها في المركب المنجمي بجبل العنق _ بئر العائر و فالأخير توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من النتائج وتمثلت في أن نظام التسيير في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية ومنها المركب المنجمي بالغموض وضعف الاليات التي يستخدمها حيث ان مفهوم سيرورة هذا من جهة الاضافة الى وقوع المؤسسات الاقتصادية في قبضة البيروقراطية الوصائية والتي لم تسمح ب بروز طرق تسييرية متميزة ذات استقلالية و يتميز كذلك نظام مراقبة التسيير بالمركب المنجمي بالقصور وبعدم تفعيله بشكل جيد في عملية المراقبة حيث انه يقوم باعداد نظام الموازنات التقليدية لاغراض تحديد النتائج تحديد نسب النمو والتطور وعملية المقارنة بينما هو فعلي وتقديري واستخراج الانحراف يقدم نظام الموازنات التقديرية من خلال الجداول التي يستعملها تفسيرات وشروحات غير كافية ولا تستجيب لمتطلبات السيلال الفعال مما يحد من الوصول الى تحقيق اداء جيد و متميز

❖ لطفي بوناب ومحمد بوناب، أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود – سكيكدة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، 2022.

حيث هدفت الدراسة للتعرف على دور الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في المؤسسة الاقتصادية من خلال تحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمقدرة وتحديد أسباب هذه الانحرافات وتصحيحها. وقد أجريت الدراسة الميدانية على شركة الإسمنت حجار السود- سكيكدة للتعرف على مدى اعتماد الشركة على الموازنة التقديرية كأداة للتخطيط والرقابة على تكاليف الإنتاج داخل الشركة. خلصت الدراسة إلى وجود مساهمة فعالة للموازنات التقديرية في ضبط ومراقبة تكاليف الإنتاج حيث

ساعدت الشركة على التحكم في التكاليف من خلال إجراء مقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية واتخاذ القرارات التصحيحية وان للموازنة التقديرية أهمية في عملية الرقابة والتخطيط الشامل لكافة أنشطة المؤسسة والتنسيق بينها وأيضاً للموازنة التقديرية فعالية في الرقابة على تكاليف الإنتاج وذلك من خلال تتبع التكاليف على المنتجات والتعرف على مسببات أي زيادة في التكاليف وتحليلها وتقديمها للمستويات الإدارية المسؤولة في الوقت المناسب.

❖ **دراسة نعيمة يحيوي: تحت عنوان أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق — دراسة حالة قطاع صناعة الحليب — سنة 2009.**

حيث تهدف هذه الدراسة الى تبيان مدى الترابط الموجود بين الإستراتيجية والتسيير اليومي من خلال استعمال مجموعة من الأدوات (كالموازنات، بطاقة الأداء المتوازن، تحليل التعادل) والتي شكلت النقطة المركزية للإشكالية المطروحة، إذ تمحورت هذه الأخيرة حول التحولات الهامة التي مست أدوات مراقبة التسيير، وما واجهته من صعوبات أثناء تطبيقها على واقع غير الذي ولدت فيه مما جعل المسيرين يعيدون تكييفها بما يتناسب الظرف السائد.

وشمل البحث كذلك دراسة حالة حاولنا فيها تطبيق بعضاً من هذه الأدوات على ظروف إحدى وحدات قطاع صناعة الحليب (ملبنة الأوراس) لتؤكد هذه الضرورة (إعادة التكييف) من جهة، ومن جهة أخرى لتبرز أهمية التكامل بين الأدوات التقليدية والحديثة لمراقبة التسيير في تحقيق النتائج المرغوبة، و في الأخير حققت هذه الدراسة مجموعة من النتائج و تتمثل في أن الأدوات الحديثة (بطاقة الأداء المتوازن) قد ساهمت في الإلمام بجميع الجوانب الداخلية والخارجية للمنظمة، في حين ساعدت الأدوات التقليدية (الموازنات) على كشف الأسباب والمسؤولين عن انحراف النتائج عن المسار المحدد لها، أما تحليل التعادل فقد ساهم بشكل واضح في تحديد عتبات الربح والخسارة، وفسح المجال لتصور مختلف الوضعيات المستقبلية للملينة.

التعقيب على الدراسات

جاءت الدراسة الحالية بناء على ما طرحته الدراسة السابقة وما توصلت اليه من استنتاجات وما أوصت به، حيث ساهمت الدراسات السابقة في وضع إطار مفاهيمي لمتغيرات الدراسة والاستفادة من المصادر والمراجع الواردة فيها، مما ساعدنا على تحديد الإشكالية المرتبطة بهذه الدراسة، وتختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بما يلي:

- المجال الزمني والمكاني للدراسة.
- اختلاف أدوات الدراسة
- اختلاف النتائج المتحصل عليها سابقاً وذلك لاختلاف حدود الدراسة الزمانية والمكانية بالإضافة الى فترة الدراسة.

— ركزت كل دراسة بشكل كبير اما على الموازنة التقديرية او على مراقبة التسيير في الجانب النظري.

هيكل الدراسة

قصد معالجة الموضوع من مختلف جوانبه وصولاً إلى الاجابة على الاشكالية المطروحة تم تقسيم البحث الى ثلاث فصول وذلك للالمام بكل جوانب الموضوع حيث خصصنا الفصلين الأول والثاني للجانب النظري و الفصل الثالث للجانب التطبيقي وكل فصل منها يحتوي على مبحثين وكل مبحث يحتوي على ثلاثة مطالب كما يلي:

- الفصل الأول: بعنوان الجانب النظري للموازنة التقديرية قمنا بتقسيم الفصل الى مبحثين تناولنا في المبحث الأول ماهية الموازنة التقديرية والمبحث الثاني مراحل و إجراءات اعداد الموازنة التقديرية العوامل المتحركة فيها.
- الفصل الثاني: تحت عنوان الاطار المفاهيمي للرقابة على التسيير المالي و ينقسم الى مبحثين، المبحث الأول مفاهيم حول الرقابة على التسيير المالي اما المبحث الثاني الموازنة التقديرية كالية للرقابة على التسيير المالي.
- الفصل الثالث: مخصص للجانب التطبيقي سنتطرق فيه إلى دراسة ميدانية حول استخدام الموازنة التقديرية في الرقابة على التسيير المالي في المؤسسة محل الدراسة، وينقسم إلى مبحثين، تناولنا في المبحث الاول تقديم عام لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله، أما المبحث الثاني استخدام الموازنة التقديرية في الرقابة على التسيير المالي بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله.

صعوبات الدراسة

- تخوف مسؤولي المؤسسات من تقديم القوائم المالية الحقيقية في بداية الدراسة.
- نقص المراجع في المكتبة الجامعية.

**الفصل الاول:
الجانب النظري
للموازنة التقديرية**

تمهيد:

يسعى النشاط الاقتصادي إلى تحقيق هدف معين ومحدد، ويلجأ لتحقيق هذا الهدف إلى الطرق والأساليب المتاحة ويفاضل بينها طبقاً لمعايير معينة ويختار منها ما يمكنه من تحقيق الهدف بأقل التكاليف الممكنة. وهذا يعني وضع خطة أو برنامج عمل لتحقيق الهدف المرغوب ومن ثم متابعة التنفيذ الفعلي وتصحيح مساره ليتماشى مع الخطة بغية بلوغ ذلك الهدف.

على سبيل ذلك، نظام الموازنة التقديرية حيث يرتبط مفهومه بالمفهوم الحديث للإدارة العلمية في المشروعات الاقتصادية. يعد نظام الموازنة مزيجاً من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، وفي الوقت نفسه يعد جزءاً من التخطيط، ونظاماً للرقابة على مختلف أوجه النشاط في الشركة، وما يرتبط بذلك من اعتبارها معياراً لتقييم الأداء يلتزم به المسؤولون عند التنفيذ، حيث تتحدد بموجبها الانحرافات التي تعد أساساً لاتخاذ القرارات المصححة والمسائلة وتقييم الأداء.

فمن خلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى ما يلي:

المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية.

المبحث الثاني: مراحل وإجراءات إعداد الموازنة التقديرية والعوامل المتحكمة فيه.

المبحث الأول: ماهية الموازنة التقديرية

لكي تستطيع الإدارة تحقيق أهداف المنشأة عليها بممارسة وظائفها الإدارية المختلفة من تخطيط وتنظيم، تنسيق، توجيه، رقابة واتخاذ قرارات اعتمادا على النماذج الكمية منها الموازنة التقديرية، فهي تعتبر إحدى الأدوات التي تساعد الإدارة على القيام بوظائفها، وتعرف على أنها تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها فهي خطة العمل للمستقبل.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم الموازنة التقديرية

إن الموازنات التقديرية ليست حديثة النشأة بل تعود إلى عهود زمنية قديمة جدا، وعرفت تغيرات منذ نشأتها، حيث كانت في بداياتها الأولى بسيطة ثم تطورت عبر الزمن مع تغير المحيط وتطور المجتمعات.

الفرع الأول: نشأة الموازنة التقديرية

يطلق على الموازنة عدة مسميات منها الموازنة التخطيطية، والموازنة التقديرية والموازنة الرقابية، فكل واحد من هذه الأسماء يسلط الضوء على إحدى صفات الموازنة،¹ إذ يعد أسلوب الرقابة عن طريق الموازنات من أقدم الأساليب المستخدمة، حيث أول من عرف الموازنات التقديرية واستخدمها هم قدماء المصريين في تقديراتهم للنفقات التي تلزم لتغطية مشروع كبير أو القيام بالعمليات الحربية وكذلك مصادر تمويل تلك النفقات.²

إذ قام سيدنا يوسف عليه السلام بإعداد موازنة القمح المتوقع إنتاجه في مصر الفرعونية إذ في ضوءها رسم اتجاهات وحجم الاستهلاك خلال سنين الرفاء والقحط.

ففي الأصل كانت كلمة الموازنة تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير إيراداتها ونفقاتها، ويرجع أصل مصطلح (Budget) إلى الكلمة الفرنسية (Baguette) وتعني حقيبة، وقد نبعت فكرة الموازنة التقديرية من المحاسبة الحكومية لإنجلترا سنة 1720، ففي المراحل الأولى لاستخدام الموازنات في الحكومة كان وزير المالية الإنجليزي يعد تقديرات الموازنة ويقدمها للمجلس العمومي البريطاني في حقيبة جلدية، وعلى هذا أصبحت هذه التقديرات معروفة باسم (Budget).

يعد De Gazenx أول من استخدم مصطلح الموازنة، حيث خصص فصلا كاملا عن الموازنات

¹ عامر عبد الله وزهير الحدرب، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة 1، عمان، 2010، ص143.

² بلال خليل المهانية، "الموازنات التخطيطية (مفهومها وأهدافها وكيفية إعدادها)"، المحاسبة، المجلة العربية للنشر العلمي، الأردن، المجلد 5، العدد 47، 2022، ص244.

في كتابه "التطور التاريخي للتكاليف" الذي أصدره عام 1825، والذي وصف فيه الموازنات بأنها جداول تبين احتياجات المنشأة من الموارد وتوقيتات تدفق هذه الموارد.

يمكن تلخيص المراحل التي مرت بها الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة على النحو التالي:

المرحلة الأولى: كانت الموازنة عبارة عن جداول لتجميع الموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين.

المرحلة الثانية: طورت فيها الموازنة بحيث أصبحت تتضمن جدولاً لتوقيت تنفيذ البرامج.

المرحلة الثالثة: أصبحت الموازنات تستخدم مع التكاليف المعيارية.

المرحلة الرابعة: أصبحت فيها الموازنات تستخدم كوسيلة فعالة للتخطيط الإداري والرقابة والتنسيق بين أنشطة المختلفة للمنشأة، وهي مظهر من مظاهر نجاح المنشآت في الوقت الحاضر.¹

هذا يعني أن أهمية الموازنات قد زادت وازداد التوسع في استخدامها في الآونة الأخيرة بمختلف الشركات والتنظيمات، ويرجع ذلك لعدة أسباب منها:²

- ❖ الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للتنسيق بين مختلف أوجه النشاط بالمنشأة.
- ❖ الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للرقابة وتقييم الأداء يمكن الاعتماد عليها للتأكد من أن الأهداف والخطط والمعايير الموضوعية مقدما قد تحققت.
- ❖ الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للاتصال والتغذية العكسية للمعلومات حيث تلعب الموازنة دوراً هاماً كأداة للاتصال بين الفعال بين مختلف المستويات الإدارية.
- ❖ الرغبة في خلق الحوافز لدى العاملين بالمنشأة وذلك من خلال مشاركتهم في إعداد الموازنة، وما يترتب على ذلك من دافعية ورضا عن العمل ورفع مستوى الأداء وتقوية روح الجماعة.
- ❖ الرغبة في مواجهة حالة المخاطرة وعدم التأكد التي يتصف بها الواقع العملي حيث أن إجراءات إعداد الموازنة وما تتضمنه من تنبؤ بالمستقبل يكمن أن تساعد على دراسة المشاكل المحتملة.

الفرع الثاني: مفهوم الموازنة التقديرية

هناك تعريفات متعددة للموازنة التقديرية، يركز كل تعريف منها على ناحية معينة تختلف باختلاف الكتاب واتجاهاتهم الفكرية والعلمية، وفيما يلي يتم التطرق إلى البعض منها:

تعرف الموازنة التقديرية على أنها: "ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع

¹ مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة 1، الأردن، 2007، ص ص 231، 232.

² زينبات محمد محرم ومحمد محمود البابلي، المحاسبة الإدارية، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة 1، الإسكندرية، 2012، ص ص 189، 190.

لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة، ويوافق عليها المسؤولون والمنفذون ويرتبطون بها، وتتخذ هدفا يتم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها، وتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى".¹

ويعرف معهد التكلفة والمحاسبين بإنجلترا الموازنة التقديرية أنها: "خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة زمنية محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط والمنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين".²

وفقا لتعريف Garrison فإن الموازنة التقديرية: "هي خطة تفصيلية للحصول على واستخدام الموارد وغيرها خلال فترة مقبلة، وهي خطة للمستقبل معبرا عنها بشكل رسمي".³

أما horngon فقد عرف الموازنة التخطيطية بانها: تعبير كمي عن خطة الاعمال، و أداة مساعدة لتحقيق التنسيق والرقابة.⁴

مما سبق ذكره يمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها: خطة تفصيلية شاملة لفترة مستقبلية متعلقة بمختلف نشاطات المؤسسة معبر عنها في صورة كمية بموافقة جميع المستويات الإدارية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي من أجل تحقيق أفضل استخدام للموارد المتاحة، والرقابة على النتائج الفعلية بما تم التخطيط له واكتشاف الانحرافات وتصحيحها.

بالاستناد على التعريف السابق للموازنة التقديرية عدة خصائص متمثلة في:⁵

❖ تعتبر الموازنات التقديرية أداة فعالة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء وتستخدم في تحقيق أهداف منظمات الأعمال.

❖ تعتبر الموازنة التقديرية خطة تفصيلية مالية كمية شاملة لكافة أنشطة منظمات الأعمال لفترة مالية مستقبلية.

¹ جيرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2009، ص38.

² محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 04.

³ وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية قطاع غزة، رسالة ماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007، ص 26.

⁴ Horngren, Charles. T, **cost accounting: a managerial emphasis**, prentice-hall, new jersey, 1994, p130.

⁵ محمد عنتر عبد الرحمن ماضي، إعداد الموازنة التخطيطية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط بالتطبيق على شركة النول للأدوية والصناعات الكيماوية، رسالة ماجستير، المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال، جامعة شندي، السودان، 2016، ص23.

- ❖ يتم مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنات وتنفيذها لضمان نجاح تطبيقها لإحساس القائمين عليها بمشاركتهم في إعدادها.
- ❖ تهدف الموازنة التقديرية إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة داخل منظمات الأعمال لضمان النجاح في تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل الإدارة العليا.
- ❖ تمكن الإدارة العليا من اتخاذ القرارات التصحيحية في الوقت المناسب.

المطلب الثاني: أهداف ومبادئ الموازنة التقديرية

من تعريف الموازنة التقديرية هناك مجموعة من المبادئ العلمية التي تعتبر مرجعا يتم الاسترشاد به باستمرار في المراحل المختلفة التي تمر بها الموازنة والتي يجب على المؤسسة أن تعتمد عليها من أجل تحقيق أهدافها وغاياتها المستقبلية.

الفرع الأول: أهداف الموازنة التقديرية

تسعى المؤسسة من خلال إعدادها واستخدامها للموازنات التقديرية لتحقيق مجموعة من الأهداف منها:¹

- ❖ توفر الموازنات التقديرية حلقة الوصول بين خطط الإدارات المختلفة داخل المنشأة.
- ❖ تشجع الموازنات المديرين للتفكير والتخطيط للمستقبل بدلا من الاهتمام بالأمور المستجدة ومتابعتها وإيجاد حلول لها.
- ❖ تقوم الموازنات التقديرية على التخصيص الرشيد للموارد داخل المنشأة لاستغلالها الأمثل في الأقسام المختلفة.
- ❖ تساعد الموازنات التقديرية الإدارة على تقييم الأداء من خلال تحقيق الأهداف الموضوعية.
- ❖ تعمل الموازنات على التنسيق بين أقسام المنشأة من أجل ترابط أداء الأقسام وعدم وجود فجوة بين أداء الأقسام المختلفة.
- ❖ تهدف عملية إعداد الموازنات إلى تقديم قوائم رسمية وكمية لخطط الشركة والتي يتم التعبير عنها ماليا، وبذلك تؤدي الموازنات التخطيطية إلى خدمة احتياجات الإدارة فيما يتعلق بالقرارات والإجراءات التي تحتاجها في عمليتي التخطيط والرقابة.

¹ تقارير يزيد وحليمي ليلي، ملحق بعنوان "استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية"، جامعة البلدية 2، الجزائر، 2017، ص 05.

الفرع الثاني: مبادئ الموازنة التقديرية

هناك مجموعة من العلمية للموازنة هي واحدة، لا تختلف من جهة إلى أخرى أو من نشاط إلى آخر إلا في مجال التطبيق، هذه المبادئ هي:

1 – مبدأ الشمول:

يقصد بهذا المبدأ أن تكون الموازنة شاملة لجميع إدارات المشروع وأقسامه ومراكز المسؤولية فيه، وبالتالي تشمل جميع أوجه نشاط المشروع وتلمس جميع عملياته وتمتد إلى جميع مستوياته كما هي محددة في الخريطة التنظيمية له وتهتم الموازنة بخطوط الاتصال وبتحديد السلطة والمسؤولية وبالتنسيق بين إدارات وأقسام المشروع.

عرفت الموازنات التخطيطية من حيث مبدأ الشمول بأنها خطة كمية شاملة للاستفادة من الموارد المتاحة خلال فترة محددة من الزمن تهتم بالجزء والكل في آن واحد وليست خطط فرعية كل منها قائم في حد ذاته.¹

2 – مبدأ التوزيع الزمني:

يقصد بهذا المبدأ توقيت العمليات المختلفة وتوزيعها على مدار فترة الموازنة حسب توقع حدوثها، كأن تقسم موازنة السنة القادمة إلى فترات ربع سنوية أو شهرية. وفي هذا المجال، فإن التقسيم الزمني لا يعني توزيع الأرقام السنوية توزيعاً متساوياً على فترات الموازنة إنما المقصود هنا توقيت العمليات خلال فترة الموازنة حسب احتمال أو توقع حدوثها فعلاً.²

3 – مبدأ التعبير المالي:

يعتبر مبدأ التعبير عن الموازنة في شكل مالي أمراً حتمياً، وذلك لتوحيد أساس القياس بين الموازنات المختلفة. إذ يتم في البداية إعداد بعض الموازنات على شكل معايير كمية نوعية مثل: الكمية المخططة من المبيعات أو من الإنتاج التام، الاحتياجات المخططة من المواد الأولية أو من زمن العمالة أو من الطاقة وهو ما يعبر عنه بالموازنة العينية. إلا أنه من الضروري ترجمة جميع هذه الموازنات العينية إلى لغة مالية معبراً عنها بالدينار.³

¹ جيراثيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 40.

² Talal Abu-Ghazaleh, **Budgeting and Decision-Making: The Concept and Objectives of Budgets**, The Institute of Banking Studies, Kuwait, 1986, p5.

³ عبد اللطيف وناصر نور الدين، المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص158.

4 – مبدأ المشاركة:

يقصد بمبدأ المشاركة ضرورة أن يكون لهذه المستويات دور في إعداد الموازنة والتي تعتبر عملية تعاونية تشترك فيها جميع المستويات من إدارات وأقسام ومراكز مسؤولية، حيث يقوم كل منها بالمشاركة في رسم خطته وسياساته التفصيلية وفي ترجمة هذه الخطط والسياسات إلى معايير كمية نوعية ويؤدي هذا إلى زيادة درجة تقبل الأفراد لها حين التنفيذ وإلى محاولتهم العمل على إنجازها بكل السبل.

إن توسيع قاعدة إعداد الموازنة عن طريق مشاركة العاملين بالمشروع في إعدادها يؤدي إلى:

– تحقيق ديمقراطية الإدارة التي ترفع الروح المعنوية للعاملين في المشروع وتدفعهم إلى بذل أقصى الجهود.

– الوصول إلى خطة متناسقة تعبر عن تضافر الجهود والآراء وتقضي على التعصبات الفردية وتزيد من فاعلية العمليات المختلفة.

– ممارسة رقابة أكثر فاعلية على العاملين ومحاسبتهم عن الأداء الفعلي على أساس ما وعدوا بإنجازه.

5 – مبدأ الربط بين المعايير الموازنة ومراكز المسؤولية:

يمكن تعريف مراكز المسؤولية بأنها "الوحدات التنظيمية في المشروع التي تتخذ أساساً لتحديد السلطة والمسؤولية بغض النظر عن حجم هذه الوحدات". ويقصد بالربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية تخطيط العمليات وتتبع تدفق بنود التكاليف بحسب المسؤولية عن هذه العمليات وعن بنود التكاليف المرتبطة بها.

بحيث يكون لكل مركز مسؤولية خطة عمل مرسومة يسير عليها ويتحمل تكاليفها وبذلك تتسنى مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بهذه الخطة، وبالتالي يتسنى اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف وتشجيع الكفايات.

6 – مبدأ وحدة الموازنة:

تتكون الموازنة في صورتها النهائية من مجموعة من الخطط الفرعية التفصيلية والعديد من الجداول المعيارية، ومن الضروري أن تجمع هذه الخطط الفرعية خطة شاملة واحدة حتى يتحقق التجانس بينها، كما يجب أن يكون هناك ترابط تام وتنسق كامل بين الجداول المعيارية، لذلك يجب النظر للموازنة كوحدة واحدة

لا تتجزأ.¹

7 – مبدأ ارتباط الموازنة بالهيكل التنظيمي:

تتمثل في وضع التقديرات الإيرادات والتكاليف بناء على الهيكل التنظيمي وذلك لتحديد مسؤولية كل إدارة وقسم عن أي انحراف، وإمكانية استخدام الموازنة كأداة للرقابة لان الهيكل التنظيمي يعتبر أساس لتحديد السلطة والمسؤولية.

8 – مبدأ المرونة:

أي تكون الموازنة مرنة وقابلة للتعديل والتكيف مع الأحداث المستقبلية التي قد تواجهها المؤسسة نتيجة تغير الظروف الداخلية والخارجية.²

المطلب الثالث: وظائف وأنواع الموازنة التقديرية

تساعد الموازنة التقديرية إدارة المنشأة في القيام بوظائفها المختلفة، من تخطيط وتنظيم، تنسيق، رقابة... الخ. إلا أن الموازنات تختلف في فحواها ومحتواها طبقاً لأهم هذه المتغيرات والعوامل. سوف نتعرف على بعض أنواع هذه الموازنات طبقاً لهذه العوامل.

الفرع الأول: وظائف الموازنة التقديرية

لغرض إتباع وتطبيق نظام الموازنة التقديرية في أي مؤسسة لا بد من القيام بعدة وظائف، هي:

1 – التخطيط:

التخطيط هو نقطة البداية للقيام بأي نشاط، إذ انه يحدد الإطار الذي يبين العمل الذي ينبغي القيام به، والأسلوب الذي يجب إتباعه في إنجاز ذلك العمل والوقت الذي سوف يستغرقه في سبيل تحقيق هدف معين، ويعتبر التخطيط من أهم وظائف الإدارة الحديثة، حيث يمثل الأداة الفعالة للربط بين أهداف الوحدة الاقتصادية والإمكانات المتاحة لها من موارد مادية وبشرية من أجل تحقيق تلك الأهداف.³ إذ يجب ذكر ما يلي في وظيفة التخطيط:

¹ جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 41 — 44.

² عادل قرقاد، أثر مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالشرق الجزائري، اطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2021، ص 149.

³ وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص 29.

— تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للمشروع وكذلك الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل.

— الترجمة الرقمية لهذه الأهداف.

— تحديد الإمكانيات المتاحة لضمان الاستغلال الأمثل لها. وضع الخطط الرئيسية والفرعية طويلة وقصيرة الأجل لتحقيق الأهداف المحددة.

— توزيع المستويات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقييم أدائهم.¹

2 — التنظيم:

التنظيم هو وظيفة إدارية تهدف إلى تحديد سلطات ومسئوليات كافة العاملين بالمنشأة وترتيبها في هيكل متكامل بين مستوياتهم الإدارية، ويوضح العلاقات الراسية والأفقية بين مختلف الوظائف وتنعكس هذه العملية بالضرورة في شكل النظم والإجراءات المحاسبية وتؤثر فيها.

حيث تتماشى مع الهيكل التنظيمي وتتوقف قيمة الموازنة على كونها تدار بذكاء بالارتباط مع نظام معلومات يعكس هيكلًا تنظيميًا مترابطًا حيث تساعد على ترجمة أهداف المنشأة إلى مصطلحات للتشغيل، وتوزيع الأهداف على متخذي القرارات وتسهيل ورقابة أعمال الوحدات الفرعية داخل المنشأة.²

3 — التنسيق:

إن اعتماد الشركات على التخطيط من خلال أداة الموازنات التخطيطية يتطلب تنسيق العمل بين أقسام الوحدة الاقتصادية وأنشطتها المختلفة بشكل يؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية، ومعنى التنسيق هنا توحيد جهود أقسام الوحدة الاقتصادية وأنشطتها وتنسيق العمل بينها بحيث يعمل كل قسم وكل نشاط بشكل متكامل مع الأقسام والأنشطة الأخرى.³

على سبيل المثال فإن الموازنة تؤدي إلى تكامل خطة إدارة المشتريات مع متطلبات إدارة الإنتاج وتقوم إدارة الإنتاج بوضع خطة في الجدول الزمني لموازنة المبيعات كما يقوم المدير المالي باستخدام موازنة المبيعات وموازنة المشتريات لتحديد الاحتياجات النقدية للمنشأة وعلى ذلك فالموازنة توضح الرؤية المشتركة للأقسام في ضوء الخطة العامة للمنشأة.⁴

¹ بلال خليل المهالبة، مرجع سبق ذكره، ص 247.

² زينبات محمد محرم ومحمد محمود البابلي، مرجع سبق ذكره، ص 192.

³ وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص 30.

⁴ بلال خليل المهالبة، مرجع سبق ذكره، ص 248.

4 – الرقابة:

تتولد الحاجة إلى الرقابة عند تعدد المستويات الإدارية المختلفة في الوحدة الاقتصادية، مما يجعل من الصعوبة قيام شخص بمفرده بمزاولة كل الأنشطة وأداء كل العمليات التي تتطلبها مزاولة العملية الإنتاجية في الوحدة الاقتصادية.

وتعني وظيفة الرقابة: "مجموعة الأعمال والإجراءات التي تتبعها الإدارة للتأكد صحة أداء الأعمال والأنشطة المختلفة من قبل المرؤوسين طبقاً للتخطيط والبرامج المحددة مسبقاً، بما يكفل تحقق أهداف الشركة بأعلى كفاءة اقتصادية ممكنة ومن ثمة تحديد الانحرافات عن الخطط الموضوعة لاماكن اتخاذ الإجراءات العلاجية بما يمنع وقوعها مستقبلاً".¹

المتطلبات الأساسية لنجاح نظام الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية تبنى أساساً على سلامة التخطيط الذي يتطلب:

- تحديد دقيق للتنظيم والوظائف الإدارية المختلفة وفي هذا التحديد ينبغي أن تكون خطوط السلطة.
- دراسة تفصيلية لأهداف المشروع والأقسام المختلفة فيه والمشاكل المتوقعة بين أقسام المشروع المختلفة.
- تحديد معايير علمية تستخدم في أغراض التخطيط.²

5 – الاتصال:

يعني الاتصال تبادل الأفكار والمعلومات للتوصل إلى فهم مشترك بين طرفين أو أكثر من الأطراف، وللموازنة دور هاماً كأداة للاتصال حيث إن الغرض الرئيسي من تحديد الأهداف التفصيلية (الإدارة العليا) سواء طويلة الأجل أو قصيرة الخاصة بكل قسم هو توصيلها إلى الشخص المسئول عنه من أعلى إلى أسفل وكذلك من أسفل إلى أعلى (الإدارة الوسطى والإدارة التنفيذية).

لن يتم تحقيق ذلك إلا من خلال قنوات اتصال سليمة تضمن وصول هذه الأهداف إلى المسئولين بطريقة تكفل وضوحها ووضوح المسؤولية.³

6 – التحفيز:

¹ وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص 30، 31.

² بلال خليل المهانية، مرجع سبق ذكره، ص 248.

³ زينبات محمد محرم ومحمد محمود البابلي، مرجع سبق ذكره، ص 193.

يعد نظام الموازنات التخطيطية وسيلة لتحفيز العاملين وحثهم على تحقيق أهداف الشركة بمشاركتهم في إعداد وتقدير أرقام الموازنات، وهذا من شأنه أن يشعر هؤلاء العاملين بالتزام أدبي نحو ضرورة تحقيق أرقام الموازنات التي اشتركوا في إعدادها، وكذلك بالاعتماد على التقديرات الواقعية لأرقام الموازنات القابلة للتحقق العملي، والربط بين تحقيق أهداف الموازنات والحوافز المعنوية والمادية.¹

الفرع الثاني: أنواع الموازنات التقديرية

هناك أنواع عديدة للموازنات التقديرية حيث تقسم وفقاً لعدة معايير تتمثل في:

أولاً: حسب معيار الفترة الزمنية

تنقسم الموازنات التقديرية وفقاً لمعيار الفترة الزمنية إلى:

أ. موازنة قصيرة الأجل:

هي الموازنة التي تعد لمدة أقصاها سنة مالية واحدة، ويكون الهدف منها رسم برنامج العمل خلال تلك الفترة والرقابة عليها ومدى كفاءة أدائها وتنفيذها، أي أنها تستعمل في هذه الحالة أداة تخطيطية ورقابية معاً.

نجد أن بعض المؤسسات تجزأ موازنتها بشكل شهري مما يسمح بإجراء مقارنات شهرية بين معايير الموازنة والنتائج الفعلية ثم يتم كشف الانحرافات وتصحيحها في حينها بدلاً من الانتظار حتى نهاية العام لاكتشافها بعد فوات الأوان.²

ب. موازنة طويلة الأجل:

تعد هذه الموازنة لتغطي فترات زمنية طويلة تتراوح ما بين خمس سنوات وعشر سنوات، وتهدف هذه الموازنة أساساً إلى التنسيق بين الأهداف والإمكانات في المستقبل على ضوء أهداف وإمكانات الحاضر وعلى أساس الخبرات المكتسبة من الماضي، بذلك تستخدم هذه الموازنة كأداة تخطيط فقط.

ج. موازنة مستمرة:

تعد الموازنات التقديرية بنوعها السابقين على أساس مستمر أو على أساس نهائي، وتغطي الموازنة التي تعد على أساس نهائي فترة زمنية محددة تنقضي بانقضائها وتحل موازنة أخرى محلها لنفس المدة في

¹ وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص 34.

² زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة ماجستير، المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص 30.

المستقبل.

أما الموازنة التي تعد على أساس مستمر فإنها تغطي فترة زمنية بصفة مستمرة وبذلك يتطلب الأمر الامتداد بتاريخ الموازنة في المستقبل بما يعادل الزمن الذي تم إنجازه منها. فإذا انقضى الشهر الأول من الموازنة السنوية، جرى إعداد موازنة الشهر الأول من السنة التالية وعندما ينقضي الشهر الثاني، يجري إعداد موازنة الشهر الثاني من السنة التالية وهكذا.¹

ثانياً: حسب معيار مستويات النشاط

وفقاً لمعيار مستويات النشاط تنقسم الموازنات التقديرية إلى:

أ. الموازنة الثابتة:

يتم إعداد الموازنة الثابتة لمستوى واحد من مستويات النشاط، وترتبط بالمستوى المخطط لكل من النشاط الإنتاجي والنشاط التسويقي، ويمثل هذا النشاط المخطط حجم الطاقة الإنتاجية للمشروع. وتعتبر الموازنة الثابتة ذات فائدة محددة في أغراض الرقابة وتقييم الأداء، وتحتاج إلى عمليات تعديل ومراجعة بشكل مستمر إذا أريد لها أن تخدم كأداة رقابية جيدة.

ب. الموازنة المرنة:

تتشأ الموازنة المرنة لعدة مستويات من النشاط يتم تحديدها طبقاً لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، ويستند في إعدادها إلى دراسة سلوك عناصر التكاليف وعلاقتها بتقلبات مستويات النشاط في ظل طاقة إنتاجية معينة.

تعتبر الموازنة المرنة أكثر واقعية من الموازنة الثابتة لأن معظم العمليات الجارية في المشروع تتميز بالحركة والمرونة، ومن الطبيعي أن تختلف جملة التكاليف باختلاف مستويات النشاط، ويعتبر أساس المرونة من الأسس الهامة لإعداد الموازنات، ولتحقيق رقابة فعالة على التكاليف يتيح إتباع هذا الأساس مقارنة التكاليف الفعلية لمستوى النشاط الفعلي بالتكاليف المعيارية لنفس مستوى النشاط، ومن ثم تكون هذه المقارنات أكثر تعبيراً ودقة وواقعية.²

ثالثاً: حسب معيار الإشراف

حسب معيار الإشراف تنقسم الموازنات التقديرية إلى:

¹ جيرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص ص45، 46.

² جيرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص ص48، 49.

أ. الموازنة المفروضة:

تسمى بالموازنة من الأعلى إلى الأسفل لأن الإدارة العليا هي التي تقوم بإعداد تقديرات الموازنات ثم ترسلها إلى الإدارة الدنيا التي تتولى مسؤولية التنفيذ فقط. ومن مميزات هذا النوع هو أن الإدارة العليا لها إدراك واسع بعمليات المؤسسة والعلاقات بين الأنشطة المساعدة وحريصة على توزيع الموارد المتاحة بدون تحيز كما أنها غير مكلفة لأن عددا قليلا من الأشخاص يعدون التقديرات. ويعاب على هذا النوع أنه يقلل من التزام المستويات الإدارية السفلى بمسؤولياتها.

ب. الموازنة الإسهامية:

تسمى بالموازنة من الأسفل إلى الأعلى لأن الإدارة الدنيا هي التي تتولى مسؤولية إعداد التقديرات ثم عملية التنسيق بين التقديرات وبعد ذلك ترسل للإدارة العليا، ونتيجة لذلك فإن أهداف المؤسسة ممكن تحقيقها نظرا للدور النشط للإدارة الدنيا في إعداد التقديرات. ويعاب على هذا النوع بأن مسؤولي الأقسام يبالغون في أهمية أقسامهم وفي الاحتياجات للموارد ووضع أهداف سهلة التحقيق، وبما أن عدد الأشخاص الذين يقومون بالتقدير أكبر بالمقارنة مع الموازنات السابقة فإن تكلفتها تكون أعلى.

ج. الموازنة التفاوضية:

هذا النوع أكثر واقعية، ويعتمد على مزايا النوعين السابقين، تكون المعلومات فيه متداولة بدرجة كافية بين المستويات الإدارية العليا والدنيا.¹

رابعاً: معيار طبيعة عمليات النشاط

يمكن تقسيم عمليات المشروع بحسب طبيعة النشاط إلى عمليات جارية وعمليات استثمارية. وتهدف عمليات النشاط الجاري إلى تحقيق أكبر استفادة ممكنة من الموارد الإنتاجية المتاحة عن طريق وضع برامج عمل تحقق الاستخدام الأمثل لهذه الموارد.

أما عمليات النشاط الاستثماري فتختص بالتكوين الرأسمالي للمشروع، وتهدف إلى زيادة الطاقة الإنتاجية فيه أو إلى استبدال آلاته التي لحقها التقادم بآلات حديثة وينتج عن هذه العمليات وتلك تدفقات نقدية مختلفة تحتاج عملياتها إلى قياس حجم وتحقيق وتقرير.

حسب معيار طبيعة عمليات النشاط تنقسم الموازنات التقديرية إلى:

¹ زينب رضوان علي، تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة، رسالة ماجستير، الإدارة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة 2، الجزائر، 2013، ص ص 48، 49.

1. موازنة العمليات الجارية: تختص هذه الموازنة بتخطيط أنشطة العمليات الجارية في المشروع، وتتناول جميع جوانب هذه الأنشطة من حيث الموارد الناتجة والمتاحة والاستخدامات اللازمة لها. ومن ثم الرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وأدائها.

بذلك تتكون موازنة العمليات الجارية من: موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج من المواد الأولية ومن الأجور المباشرة ومن التكاليف غير المباشرة موازنة المشتريات موازنة تكاليف التسويق موازنة التكاليف الإدارية والقائمة المعيارية للدخل.¹

أ – موازنة المبيعات: تعد إعداد موازنة المبيعات والتنبؤ بالمبيعات حجر الأساس لإعداد الموازنة الشاملة للمنشأة، حيث تعتبر المرحلة الأولى من مراحل إعداد سلسلة الموازنات الجارية، إذ تشكل التنبؤ بالمبيعات وإعداد الخطط والمعايير اللازمة لها مدخلا لإعداد الكثير من الموازنات الفرعية الأخرى ذات العلاقة المباشرة والقوية بمبيعات المشروع، والتي يتوقف إعدادها على التنبؤ بالمبيعات وإعداد موازنتها ومثال ذلك موازنة كل من المخزون السلعي، الإنتاج والمشتريات وتكاليف التسويق وغير ذلك من الموازنات الفرعية التي تتأثر بالإيراد المحقق من المبيعات.

يمكن إعداد موازنة المبيعات انطلاقا من مدخل الطاقة الإنتاجية أو من مدخل الربحية، حيث أن الطاقة الإنتاجية المخططة تتمثل في كمية من السلع التي يتعين بيعها وتسويقها، وأيضا فإن الربحية المستهدفة سوف تتحقق من خلال كمية معينة من المبيعات.

يعد التنبؤ بالمبيعات من أصعب التقديرات إذ تكون دقيقة من حيث الإعداد، لأن العديد من التقديرات اللاحقة تستند عليها، ويعتمد التنبؤ بالمبيعات على الدراسة السوقية.²

ب – موازنة المخزون السلعي: يمثل المخزون السلعي في المشروعات التجارية والصناعية عنصرا هاما من عناصر مجموعة الأصول المتداولة، ويتكون المخزون السلعي عادة من وحدات الإنتاج التام ووحدات الإنتاج تحت التشغيل والمواد الأولية. وتؤثر عدة عوامل في حجم المخزون السلعي من بينها: تكاليف التخزين تكاليف الشراء، ندرة المواد الأولية توفر رأس المال العامل وسياسة الإدارة.³

يعرف الحجم الأمثل للمخزون بأنه ذلك الحجم الذي تنخفض عنده التكلفة الإجمالية للمخزون إلى أدنى حد ممكن، وما يترتب من تحديد مواعيد الإنتاج وكمياته، مما يؤدي إلى توفير بنود المخزون في الوقت المناسب، وتقليل تكاليف التخزين، وعليه فإن موازنة المخزون السلعي تعد حلقة اتصال وأداة توازن

¹ جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 47.

² مرجع سبق ذكره، ص 69.

³ مرجع سبق ذكره، ص 81.

يبين الإنتاج المخطط وموازنة المشتريات من المواد الأولية، وأن مدى التحكم بها سيؤثر على الأداء الشامل للشركة.

ج - موازنة الإنتاج: يتم إعدادها في المشاريع الصناعية فقط، وتعتبر هذه الموازنة تخطيطاً لتكلفة الوحدات المرجو إنتاجها خلال فترة الموازنة، ويتم إعدادها بالاستناد إلى موازنة المبيعات، والمخزون السلعي، وتستخدم لتوقيت عمليات الإنتاج للسلع المختلفة، وعند إعداد موازنة الإنتاج يجب أن يأخذ بعين الاعتبار مخزون الإنتاج التام أول المدة، وآخر المدة.

تعتبر هذه الموازنات الأساس لإعداد موازنة المواد الأولية والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية غير المباشرة ومختلف عناصر التكاليف الإنتاجية.¹

د - موازنة المواد الأولية: توضح هذه الموازنة الاحتياجات المطلوبة من كل مادة من المواد الأولية لإنتاج السلع، وتحدد الاحتياجات من المواد الأولية استناداً إلى كمية الإنتاج المخططة وذلك بناءً على دراسات فنية تحليلية لمعدلات استخدام المواد الأولية في العملية الإنتاجية.

في حال إتباع المشروع لنظام التكاليف المعياري يمكن استخدامه في تحديد الكمية اللازمة من المواد الأولية لإنتاج الوحدة الواحدة، وأيضاً تحديد سعرها المعياري مما يعزز من نظام الرقابة على التكاليف.²

و - موازنة المشتريات من المواد الأولية: توضح هذه الموازنة خطة شراء الاحتياجات المطلوبة من كل مادة من المواد الأولية اللازمة للإنتاج بعد الأخذ بعين الاعتبار المخزون من هذه المواد، وتعد موازنة المشتريات من المواد الأولية انطلاقة من موازنة المواد الأولية ونعتمد على المعادلة الآتية لإعدادها التي يعد المخزون أحد أهم أركانها:

مشتريات المواد الأولية = احتياجات الإنتاج من المواد الأولية + مخزون آخر الفترة من المواد الأولية

- مخزون أول الفترة من المواد الأولية.

لهذه الموازنة أهمية في تقييم كفاءة أداء إدارة المشتريات في المنشأة، إذ ستبين الانحرافات بين الأداء المخطط والأداء الفعلي كفاءة هذه الإدارة في تلبية احتياجات الإنتاج في المواعيد المحددة لها وحسن اختيارها للموردين وشروط التوريد المناسبة للمنشأة والتي تتلاءم مع التدفقات النقدية المتولدة من المبيعات.³

¹ إياد محمد موسى أبو حلوة، تقييم أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية الفلسطينية، رسالة ماجستير، المحاسبة والضرائب، كلية الدراسات العليا، جامعة القدس، فلسطين، 2011، ص 66، 67.

² جيرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 87.

³ زيد محمود موسى عليان، مرجع سبق ذكره، ص 33.

هـ – موازنة العمل المباشر: توضح موازنة العمل المباشر الاحتياجات المطلوبة للوفاء ببرنامج الإنتاج من كل نوع من أنواع العمالة المباشرة وفي كل مركز من مراكز التكلفة الإنتاجية، وتحدد الاحتياجات اللازمة من أنواع العمالة المباشرة استنادا إلى الكمية المخططة للإنتاج وإلى الدراسة الفنية الهندسية لمعدلات استخدام هذه العمالة في العملية الإنتاجية.¹

ي – موازنة التكاليف الإنتاجية غير المباشرة: تبين هذه الموازنة الاحتياجات المطلوبة للوفاء بالإنتاج المخطط من بنود التكاليف غير المباشرة في كل مركز من مراكز الإنتاج والخدمات الإنتاجية في المشروع، وتضم الأعباء الإضافية بنود المواد غير المباشرة، والأجور غير المباشرة، والكهرباء، الماء، الصيانة، الاهتلاكات، وإيجار المصنع... الخ.²

2. موازنة العمليات الرأسمالية:

تختص هذه الموازنة بتخطيط أنشطة العمليات الرأسمالية في المشروع، وتتضمن تكاليف التكوين الرأسمالي مثل تكاليف شراء وتجديد وصيانة الأصول الثابتة وتكاليف برامج التعليم والتدريب طويلة الأجل... وتعكس هذه الموازنة العديد من القرارات الإدارية الرأسمالية الهامة والخطيرة بالنسبة للمشروع والتي تؤثر في تحقيق أهدافه لفترة طويلة.

تتكون موازنة العمليات الرأسمالية من موازنة برامج الاستثمار في الأصول المختلفة وموازنة الموارد والاستخدامات الرأسمالية.

3. موازنة العمليات النقدية:

تختص هذه الموازنة بتخطيط أنشطة العمليات النقدية في المشروع، وتبين كلا من التدفقات النقدية الواردة إلى المشروع من مصادر إيراداته المختلفة والتدفقات النقدية الصادرة من المشروع لحصوله على مختلف عوامل الإنتاج.

تلعب موازنة العمليات النقدية دورا هاما وأساسيا في تخطيط ورقابة النقدية في المشروع وإيجاد التوازن المستهدف بين السيولة والربحية، وذلك من خلال تخطيط ومعايرة كل التدفقات النقدية الواردة والصادرة وتحديد أي وفر أو عجز فيها وتاريخ وقوعه، إضافة إلى تخطيط سبل استثمار أي وفر وسبل معالجة أي عجز.

¹ جيراثيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 91.

² إياد محمد موسى أبو حلوة، مرجع سبق ذكره، ص 68.

المبحث الثاني: مراحل وإجراءات إعداد الموازنة التقديرية والعوامل المتحكمة فيها

إن الموازنات التقديرية هي نتاج خطط فرعية وسياسات تفصيلية تغطي مختلف أوجه النشاط في المشروع وترمي إلى تحقيق غايات وأهداف مستقبلية في ضوء المتاح والمتوقع للمشروع من إمكانيات استثمارية وموارد إنتاجية وتدفقات نقدية مختلفة، فمن أجل إعداد مراحل الموازنة التقديرية بشكل صحيح يجب معرفة كلا من متطلبات إعداد الموازنة التقديرية والعوامل المتحكمة التي تؤثر عليها.

المطلب الأول: متطلبات إعداد الموازنة التقديرية والعوامل المتحكمة فيها

قبل أن نبدأ في إعداد الموازنة لابد أن نحدد العوامل الأساسية التي تتحكم في السياسة العامة للمشروع وكيف تؤثر هذه العوامل في إعداد الموازنة التقديرية، ولإعداد موازنة تقديرية ناجحة ودقيقة هناك مجموعة من المتطلبات الأساسية تتمثل في الأساليب الإدارية الضرورية ذات التأثير الفعال على نظام الموازنة التقديرية.

الفرع الأول: متطلبات إعداد الموازنة التقديرية

تتمثل في الأساليب الإدارية الضرورية ذات تأثير فعال على نظام الموازنة التقديرية وهي:

1 – وجود هيكل تنظيمي في الشركة:

ذلك لكي يحدد نطاق وصلاحيات كل إدارة في الشركة، وليتم من خلال ذلك تحديد مسؤوليات كل إدارة في تنفيذ ما هو مطلوب منها في الموازنة والرقابة على حسن التنفيذ لاحقاً.

وعلى ذلك يمكن أن يستنتج أن ربط الموازنة مع الهيكل التنظيمي للشركة يؤدي إلى تسهيل تحديد الانحرافات عن الخطة لكل إدارة على حدا، وكذلك المساهمة في تقييم أداء العاملين وفقاً لما يتحقق من إنجازات مقارنة مع الخطة الموضوعية (الموازنة)، وتفعيل دور الموازنة كأداة للاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة.

2 – استخدام الأساليب العلمية في التنبؤ بتقديرات الموازنة التقديرية:

يجب أن يتم التنبؤ بتقديرات الموازنة على أساس علمي وواقعي للظروف الداخلية والخارجية، واستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية لإعداد هذه التقديرات حتى يتم وضع تقديرات واقعية قابلة للتحقيق، لأن الاعتماد على التخمين والعشوائية في التقدير يؤدي إلى فشل الموازنات التقديرية في تحقيق أهدافها.¹

¹ وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص 50، 51.

3 – إعداد الموازنة على أساس التوافق مع الخطة الإستراتيجية للمنشأة:

إن التخطيط الاستراتيجي هو نظرة شمولية طويلة الأجل تشير إلى أوضاع الشركة ونشاطاتها، وإلى كيفية تطوير هذه الأوضاع والنشاطات خلال السنوات القادمة.

وعليه فإن الخطة الإستراتيجية طويلة الأجل تقدم المنطلق الذي على أساسه يتم وضع الخطط قصيرة الأجل، وبالتالي فإن الخطة المالية قصيرة الأجل هي الرابط ما بين التخطيط طويل الأجل والنتائج الفعلية، وبذلك فإن مقارنة النتائج الفعلية بالخطة قصيرة الأجل إذا ما تمت شهريا فإنها تشكل عنصر رقابة هام وتحقق إدارة فعالة ودائمة للخطة الإستراتيجية.

4 – مراعاة العوامل السلوكية عند إعداد الموازنة:

تعرف العوامل السلوكية بأنها العوامل المرتبطة بسلوك الإنسان داخل الشركة، والذي يعتمد أساسا على مؤثرات بيئية محيطة، يمكنها أن تؤثر في سلوكه بدرجة كبيرة، ويمكن من خلال هذه المؤثرات التنبؤ بسلوك الإنسان وتصرفه ثم توجيهه وضبطه.¹

5 – وجود نظام محاسبي سليم في الشركة:

إن النظام المحاسبي السليم يوفر لنظام الموازنات المعلومات المالية التاريخية الضرورية للانطلاق منها لتحديد أهداف الشركة ووضع إستراتيجيتها، كما انه يقدم النتائج المالية الفعلية لتحقيق هدف الرقابة وتقييم الأداء من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدرة الواردة في الموازنات.

6 – الاعتماد على نظام فعال للمعلومات الإدارية:

يتوقف نجاح تطبيق نظام الموازنات التقديرية إلى حد كبير على المعلومات المختلفة التي يوفرها نظام المعلومات الإدارية في الشركة، لذا يجب أن يكون مصمما بشكل دقيق وفعال ليضمن الحصول على المعلومات المطلوبة لتطبيق نظام الموازنات بالدقة والسرعة والنوعية اللازمة.²

7 – تأهيل وتدريب المسؤولين على إعداد واستخدام الموازنة:

يجب أن يتم تأهيل وتدريب المسؤولين في الشركة على إعداد وتنفيذ الموازنات بالشكل السليم، وذلك من خلال توضيح أهداف نظام الموازنات لهم، وتحديد مسؤوليات ومهام كل مسئول عن وحدة إدارية في

¹ محمد لمين علون وآخرون، أهمية الموازنة التقديرية في تسيير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وحدة الرغبة، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 7، عدد 1، 2021، ص250.

² وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص50.

مختلف مراحل التطبيق، بالإضافة إلى إعطائهم دورات تدريبية حول تطبيق نظام الموازنات التخطيطية، وتوفير الإمكانيات الفنية والعملية لهم للتعامل مع هذا النظام بكفاءة وفعالية.¹

الفرع الثاني: العوامل المتحركة في إعداد الموازنة التقديرية

قبل إعداد الموازنة التقديرية لابد من أن نحدد ما هي العوامل الأساسية التي تتحكم في السياسة العامة للمشروع وكيف تؤثر هذه العوامل في إعداد الموازنة وهذه العوامل المتحركة تتمثل في:²

1 – حجم المبيعات: إذ كانت للشركة طاقة إنتاجية أكبر عن كمية الإنتاج الممكن بيعه، ففي هذه الحالة يتم وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها والتي هي أقل من الطاقة الإنتاجية المتاحة، وبالتالي يكون حجم المبيعات هو العامل المتحكم.

2 – الطاقة الإنتاجية المتاحة: إذ كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة أقل من الطاقة الإنتاجية الممكن تسويقها ففي هذه الحالة يكون العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية المتاحة.

3 – مستلزمات برنامج الإنتاج: إذا توفر للشركة إمكانية تنفيذ برنامج معين، تستطيع تسويقه وبيعه، إذ برنامج الإنتاج يتطلب مستلزمات الإنتاج المتمثلة في اليد العاملة أو المواد الأولية اللازمين نقول إن مستلزمات الإنتاج هو العامل المتحكم.

4 – رأس المال العامل: إن زيادة حجم الإنتاج يتطلب زيادة في رأس المال العامل لاستثماره في المستلزمات اللازمة للإنتاج، وعدم توفر رأس المال العامل يعرقل تنفيذ البرنامج الإنتاجي، ومنه فالعامل المتحكم هو رأس المال العامل.

المطلب الثاني: إجراءات ومراحل إعداد الموازنة التقديرية

إن تطبيق نظام الموازنة يتطلب ضرورة إتباع بعض الإجراءات والمراحل لضمان نجاحها، وتشمل هذه الإجراءات تكوين لجنة مسؤولة عن توفير التنسيق لعملية إعداد الموازنة، بالإضافة إلى تحديد فترة الموازنة بما يتلاءم مع ظروف المشروع وبعد ذلك وضع برنامج زمني للمراحل التي يجب أن يمر بها إعداد الموازنة وبعدها تبدأ مرحلة التنفيذ.

الفرع الأول: إجراءات إعداد الموازنة التقديرية

¹ محمد لمين علون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 250.

² نعيمة يحيى وركية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الرابحة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2015، ص 176.

لغرض ضمان نجاح تطبيق نظام الميزانيات التقديرية في المؤسسة يجب إتباع بعض الإجراءات الضرورية، حيث تبين لنا سابقاً أن إعداد الموازنة التخطيطية الشاملة يتم بمشاركة جميع مراكز المسؤولية في المشروع وعلى مختلف مستوياتها الإدارية. ومع ذلك، فلا بد من جهة معينة تقوم بتوصيل أهداف الإدارة العليا إلى مختلف المستويات الإدارية الأخرى في المشروع وتقوم بالتنسيق بين الأهداف الفرعية لهذه المستويات الإدارية المختلفة، ومن ثم إخراجها على شكل موازنة شاملة للمشروع بأكمله لذلك يجب:¹

1 – تكوين لجنة مسؤوليتها توفير التنسيق لعملية إعداد الميزانية التقديرية، تضم هذه اللجنة عدد من الأعضاء الذين يشتركون في إدارة المؤسسة، وفي العادة يكون مدير المبيعات ومدير الإنتاج ومدير الحسابات (أو المراقب المالي) أعضاء فيها.

2 – تعقد هذه اللجنة عدة اجتماعات لتنسيق العمل بين كافة أوجه النشاط وان اجتماعها الأول يكون برئاسة المدير العام حيث يعرض كل مدير أو رئيس القسم مسودة عمل تتضمن تقديراته عن الميزانية التي تخص القسم المسؤول عنه.

3 – يتم مناقشة كل ميزانية وتحديد مدى توافقها مع أهداف المؤسسة والخطة العامة، ومن ثم يطلب إعداد التفاصيل الأخرى المتعلقة بكل ميزانية، على أن يأخذ بنظر الاعتبار إمكانيات الأقسام الأخرى على تنفيذ ذلك، وبعد ذلك تصادق الإدارة العليا على هذه الميزانيات.

4 – يجب تحديد فترة الميزانية التقديرية، وفي الحقيقة ليست هناك قواعد ثابتة توجب وتلزم وضع الميزانية لفترة محددة، إلا أنه جرت العادة على وضع الميزانية على أساس سنوي، ومع ذلك فإن ظروف العمل في بعض الصناعات قد تستوجب إعداد الميزانيات لفترة أطول أو أقصر من ذلك.²

الفرع الثاني: مراحل إعداد الموازنة التقديرية

تمر عملية إعداد الموازنات التقديرية في أي منشأة بعدة مراحل إلى أن تأخذ الموازنة شكلها النهائي، حيث تختلف من منشأة إلى أخرى وذلك حسب طبيعة وحجم النشاط الذي تقوم به المنشأة وكذلك حسب الأهداف المراد تحقيقها وتتمثل في:

المرحلة الأولى: مرحلة تحديد الأهداف

في هذه المرحلة تقوم الإدارة بتحديد الهدف الرئيسي الذي ترغب في تحقيقه خلال الفترة المستقبلية ويختلف الهدف باختلاف طبيعة عمل المنشأة فقد يكون الهدف هو تحقيق حجم مبيعات أو عجز عن رأس

¹ جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص50.

² خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر، 2003، ص23.

المال المستثمر بنسبة معينة أو تنمية المجتمع المحيط بالمشروع إلا أنه يجب أن تكون الأهداف ممكنة ومقنعة وواضحة للمنفذين حتى يمكن تجنب أي انحرافات تؤدي إلى درجة من الإحباط أو تدني الأداء.¹

مهما كان الهدف أو الأهداف فيجب أن تكون واضحة ومحددة، إذ لا يمكن لأي أسلوب علمي أن يحقق هدفاً غير واضح أو غير محدد المعالم. لذا، وبصدد تحديد الأهداف يجب على لجنة الموازنة:

— تحديد الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل بحيث تكون الأهداف قصيرة الأجل خطوة على الطريق للوصول إلى الأهداف طويلة الأجل.

— أن تحدد الأهمية النسبية للأهداف المختلفة حتى يمكن الترجمة هذه الأهمية النسبية ترجمة سليمة وواضحة في خطط وسياسات العمل وحتى لا يكون هناك تضارب بين الأهداف المختلفة أثناء التخطيط والتنفيذ.

— يجب تسجيل الأهداف الممكنة التحقيق الهدف وسطاً فلا هو سهل التنفيذ ولا هو صعب التحقيق، بل يجب أن يكون الهدف ممكناً طبقاً لمعايير وأساليب مدروسة دراسة وافية وأن يمثل تحدياً مناسباً.²

المرحلة الثانية: مرحلة تحديد العوامل المتحكم في إعداد وتنفيذ الموازنة

هي العوامل التي تؤثر على إعداد وتنفيذ الموازنة التقديرية وتختلف من مشروع لآخر تبعاً للظروف الاقتصادية المحيطة والإمكانات والموارد المتاحة للمشروع ومثال على ذلك المبيعات وحجم المواد الخام المستخدمة في إنتاج حجم الطاقة الإنتاجية وهناك عوامل خارجية مثل العوامل البيئية والعوامل الطبيعية والسياسية والاجتماعية.

المرحلة الثالثة: إعداد التنبؤات

هذه المرحلة تعتبر أهم مرحلة في إعداد الموازنة التقديرية، التنبؤ هو استقراء المستقبل والأحداث التي يتوقع حدوثها ويتم التنبؤ في ظل دراسة الأحداث الماضية والظروف الخاصة بها والظروف الحالية والمتوقع حدوثها في المستقبل، فتبقى جميع التقديرات في الموازنة قائمة على التنبؤ وتستخدم فيه الأساليب الإحصائية كالسلاسل الزمنية والأساليب الرياضية المتقدمة.

المرحلة الرابعة: مرحلة التنسيق

تعتبر أهم مراحل إعداد الموازنة إذ يتم فيها التنسيق بين الأقسام والفروع والإدارات المختلفة في المشروع وهي مرحلة إعداد التقديرات العينية في ظل الأهداف والسياسات المطلوبة فيجب أن تتمتع هذه

¹ بلال خليل المهانية، مرجع سبق ذكره، ص 256.

² جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 51، 52.

التقديرات بالمرونة لإمكانية تعديلها وإزالة التعارض وتتم ترجمتها إلى قيم مالية في ضوء الأسعار السائدة أو التي تسود خلال فترة الموازنة ويتم الحصول على الموازنات المالية وتجميعها.

المرحلة الخامسة: اعتماد الموازنة ونشرها

في هذه المرحلة تعرض الموازنة على الإدارة العليا لفحصها واعتمادها أو إجراء تعديلات عليها إن رأت ضرورة ذلك وبعد الاعتماد تصبح الموازنة واجبة التنفيذ ويتم توزيعها على الإدارات التنفيذية بالمشروع وبهذه الطريقة يتم إنزال الخطط والأهداف من أعلى إلى أسفل وتعتبر هذه المرحلة بداية عملية الرقابة بالموازنة التخطيطية وذلك عن طريق التغذية العكسية صعوداً أسفل إلى أعلى عن مدى التقدم في تنفيذ الموازنة وتحقيق الأهداف المرسومة.¹

المرحلة السادسة: إجراء المقارنات

في هذه المرحلة يتم تسجيل النتائج الفعلية ثم مقارنتها مع ما هو مخطط وتحديد الانحرافات ثم رفع التقارير إلى إدارة المشروع العليا وهذه هي أهم مرحلة في الرقابة بالموازنة ومن الأفضل إعداد قوائم الرقابة بالموازنة أو التقارير في فترات قصيرة حتى يتم اتخاذ الخطوات التصحيحية لمقابلة أي تغيرات في الظروف أو الأحداث بإجراء التعديلات والموافقة عليها أو وضعها محل التنفيذ.²

المرحلة السابعة: تصحيح الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية

تتطوي هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية المقدره الظاهرة في الموازنة المختلفة، وانساب الانحرافات لكل عنصر من العناصر سواء أكانت إيجابية أم سلبية.

بعد وصول تقارير الأداء والانحرافات إلى الإدارة العليا يتم دراسة البدائل الموجودة والموضحة من الجهات ذات العلاقة، ثم يتم إصدار الأوامر والتعليمات المناسبة والكفيلة بتجاوز الخطأ وتصحيح الانحراف، هذا إلى جانب اتخاذ القرارات المناسبة بخصوص القسم أو الأفراد المعنيين بالانحراف، وتحديد مسؤولياتهم في حالة تسببهم بحدوث الانحراف.³

¹ نعمون محمد عز الدين، مساهمة الموازنات التقديرية في قيادة أداء المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 4، العدد 2، 2020، ص 275.

² نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة قطاع صناعة الحلبي، اطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الحاج، 2009، ص ص 86، 87.

³ محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الطبعة 1، مصر، 2001، ص 61.

الشكل رقم 1: مراحل اعداد الموازنة التقديرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مراحل الموازنة التقديرية

المطلب الثالث: تقييم الموازنة التقديرية والمعوقات التي تحد من فعاليتها

تعتبر الموازنات التقديرية أداة في خدمة المؤسسة لتحقيق أهدافها نظرا لما توفره من مزايا عديدة، إلا أن نظام الموازنات التقديرية تعرض للعديد من الانتقادات، إضافة إلى أنه يواجه العديد من المعوقات والمشاكل التي تحد من فاعليته.

الفرع الأول: تقييم الموازنة التقديرية

للموازنة التقديرية إيجابيات وسلبيات تتمثل فيما يلي:

1 – مزايا الموازنة التقديرية

إن إتباع نظام الميزانيات التقديرية يوفر لها الفوائد والمزايا التالية:¹

❖ مساعدة المديرين على وضع أهداف واقعية عن طريق رسم الخطط والسياسات المستقبلية التي تحقق الأهداف.

¹ بلال خليل المهانية، مرجع سبق ذكره، ص252.

- ❖ تساعد الإدارة على أخذ الاحتياطات الأزمة للظروف المحتملة والتكيف معها.
- ❖ تعد أداة في التنسيق والاتصال والرقابة على أوجه النشاط المختلفة.
- ❖ تساعد على تحفيز العاملين وحثهم على تحقيق الأهداف.
- ❖ المساعدة على توقع المشاكل والمعوقات قبل وقوعها وتلافيها في ضوء الأهداف الواقعية الموسوعة.
- ❖ المساعدة على تقييم الأداء بمقارنة النتائج الفعلية بالمدرج بالموازنة.
- ❖ استقرار النشاط والاستمرارية عن طريق الدراسة المستمرة ومحاولات لحل المشاكل قبل حدوثها.

2 – سلبيات الموازنة التقديرية:

رغم المزايا العديدة التي تتميز بها الموازنات التقديرية إلا أنها تعترضها لبعض الانتقادات، منها:¹

- ❖ انعدام روح التعاون التي ينبغي أن تسود المستويات الإدارية المختلفة.
- ❖ عدم كفاءة النظام المحاسبي خاصة المالي والتحليلي في المؤسسة.
- ❖ عدم وجود الدراسات المتعلقة بالسوق والمستهلكين.
- ❖ اعتبار الموازنة التقديرية مضيعة للوقت ومكلفة للمنشأة.
- ❖ عدم القدرة على تحليل النتائج واستقصاء أسباب الاختلافات والانحرافات.
- ❖ انعدام التنسيق ما بين الأقسام المختلفة وعدم مراعاة الظروف المالية للمؤسسة.
- ❖ انعدام المرونة في التقديرات التي توضع، وعدم مراجعتها من وقت لآخر لغرض جعلها متطابقة مع التغييرات التي تحيط بالمؤسسة.

الفرع الثاني: المعوقات التي تحد من فعالية الموازنة التقديرية

على الرغم من أهمية الموازنة في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، إلا أن هناك نواحي نقص تحد من نجاح الموازنة نذكر منها ما يلي:

1 – تعقد النواحي الفنية:

ترتبط درجة التقدم التكنولوجي للصناعة التي تنتمي إليها الشركة بدرجات عدم التأكد بالنسبة للتنبؤ بالموارد والاستخدامات المستقبلية للشركة، فكلما تعقدت النواحي الفنية في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة كلما زادت درجات عدم التأكد، وبالتالي ازدادت صعوبة التخطيط وقلت درجة فاعلية النظام.

2 – البيئة السوقية:

¹ خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 19، 20.

كلما قلت درجة المنافسة كلما سهل التنبؤ بأحوال السوق المستقبلية مما يساعد على التخطيط ويزيد من احتمالات فاعلية النظام، وإذا كان السوق يتسم بصفات الاقتصاد الحر فإن هذا من شأنه أن يعقد مشاكل التخطيط والتنبؤ نظراً لمؤثرات الأسواق العالمية على السوق المحلية.

3 – نوع التشريعات الحكومية:

يرتبط نظام الموازنات التخطيطية ويتأثر بعوامل سياسات الدولة المحلية من حيث مدى تدخل الدولة في الاقتصاد الجزئي وتأثير ذلك على السياسة السعرية ونوعية الإنتاج وكميته.¹

4 – الكيان القانوني للمنشأة:

إذا ارتبطت الشركة بنظام الشركات القابضة والتابعة فإن هذا من شأنه أن يؤثر إلى حد ما على درجة استقلالية الشركة في اتخاذ قراراتها المتعلقة بالتخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية، ولذلك فإن الشركة غير المرتبطة بنظام القابضة والتابعة تتوفر لديها المناخ الذي يمكنها من تحقيق درجات أكبر لفاعلية الموازنات التخطيطية.

5 – العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في التنظيم:

تلعب العلاقات الشخصية المتداخلة بين الأفراد في المستويات الإدارية المختلفة دوراً هاماً في تحديد فاعلية نظام الموازنة التخطيطية، إذ كلما كانت هذه العلاقات إيجابية توفرت جوانب التعاون والثقة بين الأفراد في المراحل المختلفة لإعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية وبالتالي فإن الفرصة تكون متاحة لإنجاح النظام وزيادة فاعليته والعكس صحيح.

6 – الهيكل التنظيمي:

إن وجود هيكل تنظيمي سليم يحتوي على مراكز للموازنة، ويحدد بوضوح الاختصاصات والسلطات والمسؤوليات يزيد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية والعكس صحيح.²

¹ زيد محمود موسى عليان، مرجع سبق ذكره، ص 52.

² وائل محمد إبراهيم خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص 77.

خلاصة الفصل:

من خلال الفصل الأول توصلنا الى أن الموازنة التقديرية هي خطة مالية شاملة تهتم بالمؤشرات الكمية باتت واحدة من أهم أدوات الإدارة العلمية الحديثة لأثرها في تغيير سلوك الإدارة وطريقة تفكيرها وتوسيع آفاقها التخطيطية.

حيث تستعمل في مجال التخطيط، فمن خلالها يمكن ترجمة الأهداف والنوايا إلى أرقام معبرة، بالإضافة إلى دورها في التنسيق، الرقابة والتحفيز، فتطبيق الموازنة التقديرية يجعل إدارة المؤسسة والمساهمين وحتى أصحاب المصالح على إطلاع مستمرة بمدى نجاح المسيرين في تجسيد خططهم الكمية التقديرية على أرض الواقع، وتمكننا أيضا من الوقوف على الكثير من المشاكل أو توقعها قبل حدوثها ويمنحها الوقت الكافي للاستعداد لها وتفاديها في المستقبل.

الفصل الثاني:
الإطار المفاهيمي
للرقابة على التسيير
المالي

تمهيد:

إن كبر حجم المؤسسات الاقتصادية وصعوبة التحكم بها حتم عليها إعطاء عناية خاصة لمراقبة التسيير وجعلها وظيفة قائمة بحد ذاتها وذلك من خلال وضع مجموعة من الإجراءات والتنظيمات لغرض تسهيل عمل الأفراد وجعل المؤسسة تخضع لنظام رقابي يسمح بمتابعة سير العمليات.

يعتبر نظام الرقابة على التسيير أو مراقبة التسيير من الركائز الأساسية في يد إدارة المؤسسة، ومع التطور الاقتصادي الكبير الحاصل أصبحت نجاعة نظام مراقبة التسيير من نجاعة المؤسسة. فهو يساهم في الرقابة والتحكم، التأكد من فاعلية السير الجيد للعمليات والأنشطة وتحقيق الأهداف المسطرة، كما تكمن أهميتها في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الفعالية ومقارنة النتائج المحققة مع تم التخطيط له مسبقاً.

وفي هذا الفصل سيتم التطرق إلى ما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم حول الرقابة على التسيير المالي

المبحث الثاني: الموازنة التقديرية كآلية للرقابة على التسيير المالي

المبحث الأول: مفاهيم حول الرقابة على التسيير المالي

تمثل مراقبة التسيير أحد أهم الأدوات الفعالة التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة على مستوى مختلف مستوياتها، كونها تحتل مكانة هامة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، كما أنها تساعد على انتقاء المعايير المناسبة لمتابعة أدائها، أين تظهر وظيفة مراقبة التسيير كأحد أهم الوظائف التي تساعد على رسم الخطة الإستراتيجية من خلال تحديد الأهداف والإمكانات اللازمة لذلك، لتبرز معايير الأداء كوسيلة لقياس هذا الأخير وتقييمه ومن ثم استخراج الانحرافات وتصحيحها.

المطلب الأول: عموميات حول الرقابة على التسيير المالي

يطلق على رقابة التسيير المالي بمراقبة التسيير، فهي تحتل في الوقت الراهن مكانة هامة داخل المؤسسات الاقتصادية، نظرا لما تضيفه المراقبة على المؤسسات من خصائص ومميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها.

الفرع الأول: نشأة الرقابة على التسيير المالي

ظهرت عملية مراقبة التسيير لأول مرة في المؤسسات الأمريكية، وتعد أزمة الكساد الكبير سنة 1929م وتأثيرها على المؤسسات الأمريكية أدى إلى توقف الازدهار وقلة الموارد مما تطلب تطوير أدوات جديدة موجهة لتسيير المؤسسات بالعمل على التحكم في التكاليف وتحديد المسؤوليات.¹

بدأت التطورات الأولية في ميدان مراقبة التسيير في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، وتزامنت مع كبر وحجم وحدات الإنتاج وتنوعها، فأصبح من الضروري تحديد المهام وان كانت مبادئ وطرق التسيير قد ظهرت ما بين 1850-1910 والمسؤوليات، ووضع مراقبة على المنفذين، في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، فإن تطبيقها بدأ تدريجيا مع تطور احتياجات المؤسسة أين وجد المسيرون أنفسهم في حاجة إلى مراقبة التسيير لتحسين أداء هذه الأخيرة.²

وحتى بداية السبعينيات من القرن الماضي قامت المؤسسات الفرنسية الكبرى التي طبقت نظام مراقبة التسيير بإتباع نموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية الذي تميز بأنه:

¹ معزوي ليندة وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الطبعة 1، الجزائر، 2004، ص 11 — 13.

² ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية بالجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة 1، 2010، ص 42، 43.

- مسار للتخطيط ولتسيير الموازنات مراقبتها وبنية سليمة مجزأة عموديا إلى مراكز مسؤولية.
 - نظام قيادة يعتمد على المزاوجة بين الأهداف والوسائل و كذلك حلقة لمراقبة التسيير أي هي نظام للرقابة الذاتية مبني على وضع التنبؤات الأهداف والإمكانيات المخصصة لها، قياس الإنجازات ومقارنتها مع الأهداف، تصحيح الانحرافات.
- بعد ذلك أجبرت التحولات الداخلية والخارجية للمؤسسات على إعادة النظر بصورة عميقة في هذا النموذج من حيث أهدافه، وسائله واستعمالاته،¹ ويمكن أن نوضح ملخص لأهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير حسب المدارس في الجدول التالي:

الجدول رقم 1: تطور مراقبة التسيير حسب تصور المدارس

تصور المؤسسة	تصور مراقبة التسيير
المقارنة الكلاسيكية	تميزت مراقبة التسيير في المقارنة الكلاسيكية بأنها قياسات كمية للفروقات بين التوقعات والإنجازات الفعلية بهدف مجازاة المنفذين.
مدرسة العلاقات الإنسانية	مراقبة التسيير وفق مدرسة العلاقات الإنسانية هي وسيلة لتحفيز أفراد المؤسسة.
المقارنة النظامية	تبدو مراقبة التسيير وفق هذه المقارنة كنظام جزئي يسمح بتنظيم التغذية العكسية الأزيمة.

المصدر: ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 43.

وفيما يلي سنحاول عرض ملخص عن أهم المراحل التي مر بها تطور مراقبة التسيير:²

المرحلة الأولى: تمتد من سنة 1910 إلى غاية سنة 1945 وحسب P.Jouault و M.Fiol كان الاهتمام في هذه الفترة منصبا على ترشيد العمليات الإنتاجية القاعدية.

المرحلة الثانية: من سنة 1945 إلى غاية سنة 1968 وارتكز الاهتمام فيها على البحث عن المثلية والمؤشرات المالية.

¹ مريم عمارة، مقارنة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات، اطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018، ص 123.

² بن زكورة العونية، مراقبة التسيير ودورها في تحسين معايير تقييم الأداء للمؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 16، العدد 1، 2020، ص 107.

المرحلة الثالثة: تمتد من سنة 1968 إلى غاية سنة 1980 في هذه الفترة تبلور المفهوم العام لمراقبة التسيير وتم الاهتمام بالأبعاد المتعددة لها.

المرحلة الرابعة: كانت مع بداية 1980، أين ركزت على البعد الاستراتيجي والأولويات الإستراتيجية لمراقبة التسيير وإضافة القيمة وهي المرحلة المتكاملة لمراقبة التسيير.

الفرع الثاني: مفهوم الرقابة على التسيير المالي

قبل التطرق إلى مراقبة التسيير نلاحظ أنها مركبة من مصطلحين مراقبة وتسيير، حيث أن التسيير هو العمل على تحقيق الأهداف المسطرة بأحسن الطرق وأقل التكاليف والمراقبة هي قياس النتائج المحققة ومقارنة هذه النتائج مع الأهداف المحددة مسبقا لمعرفة التوافق من عدمه. وتعرف مراقبة التسيير كما يلي:

يعرف أنتوني Antony ودايردن Dearden مراقبة التسيير بأنها "الإجراء التي يتأكد من خلالها المسيرين أن الموارد تم الحصول عليها ويتم استعمالها بفعالية (بالنسبة للأهداف) وفاعلية (بالنسبة للوسائل المستعملة) وذلك لتحقيق أهداف المؤسسة.¹

وتعرف أيضا مراقبة التسيير على أنها مجموعة الإجراءات والأنظمة الرسمية التي تستخدم المعلومة من أجل الحفاظ أو تغيير الأشكال التنظيمية.²

تعرف على أنها هي تلك العملية التي تسمح للمسيرين من تقييم أدائهم، وبمقارنة نتائجهم مع الخطط والأهداف المسطرة، وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات الغير ملائمة.³

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن مراقبة التسيير، هي عبارة عن مجموعة من العمليات والإجراءات والأدوات التي تمكن إدارة المؤسسة من الاستخدام الأمثل لمختلف مواردها، والحد من المخاطر الممكنة لبلوغ الأهداف المسطرة، مع مراعاة أن تتضمن العملية التسييرية الاهتمام بالجوانب التقنية لمتابعة الأداء بمؤشرات المالية والغير مالية وتوافقه مع التقديرات المسبقة، بالإضافة إلى متابعة جوانب الضوابط والأخلاقيات المهنية وفقا لما يتطلع إليه قادة المؤسسة وكل أصحاب المصالح فيها.

بالاستناد على التعريف السابق، لمراقبة التسيير عدة خصائص متمثلة في:

¹ معراج هواري ومصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 4، الجزائر، 2011، ص5.
² نعمون محمد عز الدين، مساهمة مراقبة التسيير في قيادة الأداء، اطروحة دكتوراه، محاسبة جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 03، 2019، ص 51.
³ مباركي سليمة، يوسف مسعداوي، استخدام أدوات مراقبة التسيير في تفعيل عملية مراقبة التسيير لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 11، العدد 03، جامعة لونسلي علي، بليدة، 2020، ص286.

- 1 — تقديم معلومات صحيحة: يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار، لأن المعلومات الخاطئة تظل متخذ القرار وكثيرا ما يؤدي إلى نتائج سيئة.
- 2 — سهولة الفهم: يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء من ناحية الفهم أو التطبيق، فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف يسيء تفسير هذه النتائج مما يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.
- 3 — الاقتصاد في التكاليف: يساهم نظام مراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام إلكتروني مبني على الحساب الآلي والبرمجيات، فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضا التقليل من الأخطاء والانحرافات التي غالبا ما تكون لها تكاليف باهظة.¹
- 4 — حسن توقيت المعلومة المقدمة: يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث إن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.
- 5 — تسهيل اتخاذ القرار: يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها مراقب التسيير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دون حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء.²

الفرع الثالث: أهمية وأهداف الرقابة على التسيير

لمراقبة التسيير أهمية وأهداف تسعى إلى تحقيقها سوف نتطرق لها فيما يلي:

أولاً: أهمية الرقابة على التسيير

لقيت مراقبة التسيير اهتماما كبيرا من إدارات المنشآت الاقتصادية منذ أمد طويل وذلك للأسباب التالية:

- ❖ الوقوف على المشكلات والعقبات التي تعترض انسياب العمل التنفيذي اكتشاف الأخطاء فور وقوعها واتخاذ التدابير اللازمة لمعالجتها، تقليص جوانب الانحراف الغير المرغوبة في العمليات التشغيلية.
- ❖ التأكد من أن العمليات الفنية تؤدي وفقا للأصول المقررة ثم تقويم المعوج منها.

¹ مباركي سليمة، أثر أدوات مراقبة التسيير المعتمدة لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية على الأداء المالي، اطروحة دكتوراه، اقتصاد وتسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2021، ص09.

² عربوة محاد وخاوي محمد، أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس وتقييم الأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المجلد 2، العدد 4، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017، ص ص136، 137.

- ❖ الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل من أجل ترشيد عملية اتخاذ القرارات وبخاصة ما يختص منها بالسياسات العامة للعمل وبأهدافها.¹
- ❖ تقييم كفاءة المديرين في جميع المستويات، والمحافظة على حقوق الأطراف ذات الصلة في المؤسسة.
- ❖ التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها نحو تحقيق الأهداف المسطرة.
- ❖ تمكن من العمل بشكل فعال لإنجاز الأنشطة والمهام وفقا لمعايير الأداء الكفاء ولتحقيق الأهداف.²

ثانيا: أهداف الرقابة على التسيير

نجد أن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ❖ التوفيق بين إستراتيجية التسيير وعملية مراقبة التسيير وتصحيح التأثيرات والانحرافات الموجودة في أساليب قياس الأداء.
- ❖ تصميم ووضع نظام المعلومات والاستغلال الجيد له ومساعدة المسؤولين العمليين على التعلم والتدريب وتحسين الأداء.
- ❖ تصحيح الأخطاء المرتكبة في النشاطات السابقة ومساعدة المدراء في اتخاذ القرارات.
- ❖ تحقيق الملائمة من خلال التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة داخل المؤسسة وذلك بالاعتماد على إستراتيجية للتسيير الأفضل للموارد البشرية داخل المؤسسة.³
- ❖ تحديد نقاط الضعف بهدف تصحيحها، ونقاط القوة لتدعيمها.
- ❖ اخذ بعين الاعتبار جميع التغيرات الحاصلة والأخطار المتوقعة في محيط المؤسسة.
- ❖ التحسين الدائم للمؤسسة بتحديد الوسائل والكفاءات اللازمة لقيادتها.
- ❖ تحقيق الفعالية بمقارنة الأهداف مع الموارد المتاحة بالاعتماد على نظم معلوماتية متطورة.⁴

الفرع الرابع: ركائز الرقابة على التسيير

يرتكز نظام مراقبة التسيير على ثلاثة محاور أساسية لقياس الأداء تتمثل في الكفاءة، الفعالية، والملائمة كما يوضحه الشكل ادناه:

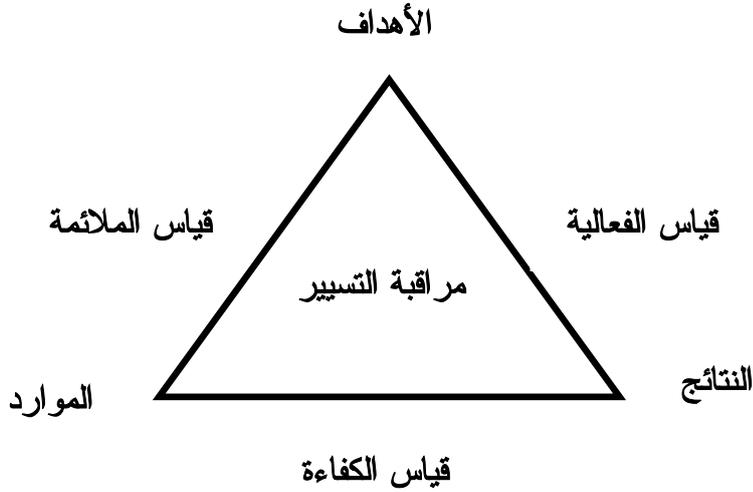
¹ مريم عمارة، مرجع سبق ذكره، ص 126.

² بن زكورة العونية، أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية بين التأصيل النظري والممارسات التطبيقية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 4، العدد 2، جامعة مصطفى إسطنبولي معسكر، الجزائر، 2019، ص 188.

³ هاشيم مريم نبيلة، أدوات مراقبة التسيير ودورها في استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 10، العدد 1، 2023، ص 09.

⁴ بن زكورة العونية، مراقبة التسيير ودورها في تحسين معايير تقييم الأداء للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 108.

الشكل رقم (2): مثلث الأداء من منظور مراقبة التسيير



المصدر: غزيان علي وعلي نادية، استخدام أدوات مراقبة التسيير لتفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 04، العدد 07، 2019، ص43.

يتكون مثلث الأداء من ثلاث عناصر كما يوضحه الشكل السابق هي:

الأهداف: يستلزم نظام مراقبة التسيير وجود أهداف واضحة في جميع المستويات التنظيمية تكون منسجمة فيما بينها، والأهداف نوعان: أهداف إستراتيجية طويلة الأجل وأهداف عملية قصيرة الأجل، حيث أن تحقيق الأهداف الإستراتيجية شرط لازم لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، فمثلا تشترط المؤسسة هدف إستراتيجي يتمثل في تحقيق حصة سوقية تقدر ب 10% خلال الخمس سنوات المقبلة، هذا الهدف يستلزم تحقيق هدف عملي يتمثل في ضمان نمو سنوي في المبيعات يقدر ب 10%.

الموارد: هي مجموعة الوسائل الواجب توفيرها من طرف المؤسسة ووضعها تحت تصرف مختلف مراكز المسؤولية ويتعلق الأمر بالموارد المالية، المادية، البشرية والمعلوماتية.

النتائج: هي عبارة عن محصلات الأداء الفعلية التي تم تحقيقها ويشترط أن تكون قد ضببت وفق مقياس بسيط ومفهوم وذو مصداقية.

العلاقة بين الأهداف والموارد (الوسائل): يتم التفكير في الأهداف والموارد بصورة مترابطة ومتراصة، فمن جهة تشكل الموارد المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين عائقا ينبغي أخذه بعين الاعتبار عند وضع الأهداف قصيرة الأجل، فحتى يمكن تجسيد الأهداف المحددة لا بد أن يكون لها احتمال كبير لتحقيقها بالموارد المتاحة ومن جهة فإن تجزئة الأهداف العامة للمؤسسة إلى أهداف فرعية وتوزيعها على مختلف مراكز المسؤولية لا يمكن أن يتم بصورة مستقرة عن الموارد المتاحة، ومنه العلاقة بين الأهداف والوسائل تطرح مشكلة

الملائمة.

العلاقة بين الأهداف والنتائج: هي المرحلة المولية تقيم مدى تحقق الأهداف وهذا بمقارنتها مع النتائج وهو ما يطلق عليه بالفعالية.

العلاقة بين الموارد والنتائج: بمعنى مقارنة النتائج المحققة مع الموارد المستعملة أي أننا نطرح التساؤل التالي: هل استعملت المؤسسة مواردها بكفاءة للوصول إلى النتائج؟ ويرتبط الأمر هنا بمفهوم الإنتاجية.¹

المطلب الثاني: مهام وأنواع الرقابة على التسيير

مراقبة التسيير هي عملية تقييم ومراقبة أداء العمليات والأنشطة داخل المؤسسة، حيث تتطلب تعاون جميع الأقسام والموظفين وذلك من أجل ضمان فاعلية وفعالية استخدام الموارد وتحقيق الأهداف المحددة. فبالتالي تشمل مهام مراقبة التسيير على العديد من الأنواع، سنتطلب لها في هذا المطلب.

الفرع الأول: مهام الرقابة على التسيير

تتمثل مهام مراقبة التسيير في:

1 — تحسين الأداء وفعالية النشاط:

إن تحسين فعالية النشاط المؤسسة يتطلب من مراقبي التسيير القيام بأعمال منها:

- وضع نظام المعلومات للتقديرات عن طريق المخططات والموازنات التقديرية وتحليل النتائج ومتابعتها.
- معرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف.
- التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير.

2 — التحكم في التطور:

إن مساهمة التطور ومحاولة التحكم فيه يجعل مراقبي التسيير يشارك في:

- تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير.

¹ غزيبان علي وعلي نادية، استخدام أدوات مراقبة التسيير لتفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 4، العدد 7، 2019، ص ص43، 44.

– وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار إستراتيجية محددة.

– إعلام المديرية العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحرافات وأسبابها.

3 — مراقبة الجودة:

إدارة الجودة لها أهمية كبيرة على مستوى المؤسسات التي تسعى إلى التقدم والتوسع في نشاطها حيث يتطلب منها إنتاج سلع ذات جودة تتلاءم مع رغبات المستهلكين من حيث المظهر الخارجي للسلع والمواد المستعملة في إنتاجها.¹

4 — توفير نظام المعلومات والمراقبة:

لمراقبة التسيير دورا في القيادة، هدفها وضع تحت تصرف الأعوان نظام معلومات يسمح لها بتقدير أدائهم لتدعيم علاقاتهم وجلب المعطيات لتوضيح قراراتهم فنظام المعلومات يحتوي على ثلاثة أنواع من الأنظمة:

نظام علاج المعلومات، نظام مساعد في القرارات، نظام المراقبة.

في كل مستوى استراتيجي يعتبر تواجد هذه الأنظمة ضروري على شكل معلومات إلى مراكز المسؤولية وقرارات من مراكز المسؤولية.

5 — تعريف مراكز المسؤولية: يمكن أن تعرف كجوهر التسيير المستعمل لـ:

– نظام مراقبة التسيير يسمح بتقرير النتائج، نظام النقل ولوحات القيادة لاستعمال الموارد ومقارنتها بالأهداف المسطرة.

– يمكن استخلاص أربعة أنواع من مراكز المسؤولية: مراكز الربح (الوكالات، الفروع، الوحدات) مراكز الخدمات العامة، مراكز التكاليف الفعلية، مراكز التحليل.

6 — إعداد التنبؤات:

واحدة من بين المهام الرئيسية لمراقبة التسيير، تكمن أهميتها في مساعدة وتوجيه التحليل الاستراتيجي للتخطيط وإجراءات الميزانيات من جهة ومن جهة أخرى التنبؤات المتعلقة بالسوق فأعداد التنبؤات يبدأ بالدراسة والتحليل الخاص للتطور المحتمل للمحيط والعوامل المختلفة للتسيير التي تنتهجه

¹ Hamadouche Malika, **contrôle de gestion dans l'entreprise publique économique : Cas d'une entreprise d'assurance "LA C.A.A.T."**, mémoire magister, l'Ecole Supérieure de Commerce, Alger, 2000, p 09.

المؤسسة قبل أن تأخذ في الحساب الخطوات التي تخص مجموعة قطاعات النشاط المخطط، الميزانيات، والأهداف هي خطوات إدارية مقارنة بالتنبؤات التطورية للقطاع.

7 — مراقبة وتحليل الانحرافات:

إن التنبؤات تصبح أهداف منتظرة عندما تكون الميزانية ممثلة مع متابعتها والتحقق من بلوغ الأهداف أم لا، والبحث عن الأسباب التي أدت إلى الانحرافات ويمكن أن نجد من خلالها عدة أسباب تتمثل في:

- أسباب داخلية متعلقة بالمؤسسة وأسباب خارجية تأتي من خلال التحولات التي تجرى في المحيط والأسواق (منافسون جدد).
- انحرافات التنبؤات وانحرافات التنفيذ فأولى ناتجة عن سوء التقدير أما الثانية فناتجة عن سوء التطابق بين الوسائل والأهداف.
- مراقبة التنفيذ والانحرافات يجب أن تكون سريعة.¹

الفرع الثاني: أنواع الرقابة على التسيير

سوف نتطرق إلى أنواع مراقبة التسيير حسب كل معيار كالآتي:²

1 — من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تتطلب قياس الأداء الفعلي سواء قبل التنفيذ أو أثناء التنفيذ أو بعد التنفيذ، ونجد:

أ — المراقبة السابقة أو القبليّة: هذا النوع من الرقابة يتعلق بالمستقبل ويعتمد على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ، أي مراقبة وقائية حيث تقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة والنتائج الفعلية.

ب — المراقبة أثناء الإنجاز أو الآنية: هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة إصلاحية أو علاجية أثناء عملية الإنجاز، أي أنه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل والتأكد من أنه سيتم إنجازه بالمواصفات المطلوبة.

ج — الرقابة اللاحقة أو البعدية: تتم هذه المراقبة بعد إنجاز النشاط على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعياً أو شهرياً أو أيام محددة لذلك توضح برامج دورية للمراقبة.

¹ MICHEL. GERVAIS, *Le contrôle de gestion*, 6 éditions, paris, Economica, 1998, p76

² خالد صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر، 2007، ص 35، 36.

2 — من حيث المصدر: حسب هذا المعيار هناك نوعان من مراقبة التسيير هما:

أ — الرقابة الداخلية: الغرض منها هو ضبط الأعمال الجارية وضبط مسارها نحو الاتجاه الصحيح، وهنا عملية الرقابة تتم فقط من مصادر داخلية وتهدف إلى تحديد القواعد والإجراءات والسهر على احترامها.

ب — الرقابة الخارجية: وهي تلك الرقابة التي يتعهد بها إلى جهات متخصصة مستقلة عن الإدارة، للاطمئنان أن المؤسسة ملتزمة باللوائح والقوانين المعمول بها وبالخطط التي رسمتها، وقد تطورت أساليب العمل بالرقابة الخارجية فلم تعد مجرد تفتيش وتتبع للمخالفات وإنما امتدت إلى النواحي الإيجابية والقيام بالبحوث والدراسات وتحليل المشاكل والوقوف على أسبابها، وتقديم الاستشارات وترشيد القرارات والسياسات.

3 — من حيث التنظيم: وحسب هذا المعيار هناك ثلاثة أنواع للمراقبة:

أ — المراقبة المفاجئة: تتم هذه المراقبة بشكل مفاجئ وبدون إنذار مسبق وهذا من أجل اكتشاف الأخطاء والانحرافات.

ب — المراقبة الدورية: تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعية أو شهرية، وذلك بوضع برامج المراقبة الدورية.

ج — المراقبة المستمرة: تكون عبر طوال أيام السنة أي دائمة، وذلك لمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

4 — من حيث شموليتها: تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:¹

أ — المراقبة على مستوى الأفراد: تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الأفراد لأعمالهم والتعرف على سلوك الأفراد أثناء العمل وهذا باستخدام عدة مؤشرات منها: الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر.

ب — المراقبة على الأنشطة الوظيفية: وتشمل كل وظائف وأنشطة المؤسسة مثل: التسويق، التمويل، الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، وتقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.

ج — المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة: من خلالها يمكن تقييم الأداء الكلي للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة وهذا عن طريق معايير ومؤشرات تستخدم في هذا الخصوص منها: معدل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة، معدل الإنتاجية وهذا من أجل معرفة مدى كفاءة السوقية للمؤسسة، وتحقيق الأهداف

¹ مريم عمارة، مرجع سبق ذكره، ص 128.

المسطرة.

5 — من حيث أهدافها: هناك نوعين متميزان من الرقابة حسب الهدف هما:¹

أ — الرقابة السلبية: وهي تهدف إلى اكتشاف الأخطاء دون أن توجه انتباه المسؤولين إلى أوجه القوة والضعف في التنفيذ وتقديم الحلول لمعالجة المشاكل القائمة، كما أنها تهدف إلى منع حدوث المخالفات ودفع سوء استعمال السلطة ومعاقبة الزاخرين؛

ب — الرقابة الإيجابية: وهي تهدف إلى التأكد من أن التصرفات والإجراءات والأنشطة المختلفة تسيير وفقا للوائح والأنظمة والتعليمات المعمول بها في المؤسسة بما يكفل تحقيق الأهداف من جهة والنظر للمستقبل من جهة ثانية.

المطلب الثالث: مراحل الرقابة على التسيير المالي وحدودها

لمراقبة التسيير مسار تتبعه وأيضا توجد متطلبات من أجل زيادة فعاليته وفي هذا المطلب سنتطرق إلى معرفة كل عنصر على حدة بشكل تفصيلي أكثر.

الفرع الأول: مراحل الرقابة على التسيير المالي

يشمل نظام مراقبة التسيير على جملة من الأنشطة المتتابعة والتي يمكن تجميعها إلى اربعة مراحل أساسية هي: التخطيط، التنفيذ، المتابعة والتحليل وأخيرا الإجراءات التصحيحية.

المرحلة الأولى: التخطيط La Planification

التخطيط نقطة الانطلاق لهذا المسار، حيث نجد هنا مراقبة التسيير بالمعنى الواسع لها، ويتم من خلالها تحديد الاستراتيجيات والأهداف طويلة الأجل. يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الاستراتيجي، ويساعد بعدها المديرين على الترجمة العملية للسياسات المختارة أي إكسابها الصيغة الاقتصادية، يتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط 3 إلى 5 سنوات، مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.

بعد وضع استراتيجية المؤسسة وانطلاقا من السياسات الموضوعة وخاصة المتوسطة المدى منها تبدأ مرحلة الموازنات بتحديد الأهداف قصيرة الأجل (اقل من عام) التي تنتج عنها مخططات عمل، فالهدف

¹ مريم تواتي وآخرون، واقع ومكانة وظيفة مراقبة التسيير وأدواتها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية -، ملئقي وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة لونييسي علي، البلدة، الجزائر، 2017، ص05.

من هذه المرحلة هو التعرف والربط والرضا عن مخطط العمل في ميادين تسيير المؤسسة ومن الضروري أن تكون الميزانيات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.¹

المرحلة الثالثة: التنفيذ L'Exécution

بعدما تم التخطيط إعداد الميزانيات سيشرع في تنفيذه، وهذا انطلاقا من الاختيارات الإستراتيجية، تأتي مرحلة التنفيذ، أي القيام بمخطط العمل التي تم إعدادها، بتحقيقها في الميدان وعلى أرض الواقع تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري ككل.

المرحلة الرابعة: المتابعة والتحليل Le suivi et L' analyse

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دوريا على التنفيذ، بقياس النتائج الجزئية المحققة، إذ لا يمكن التأثير على الماضي، يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو تعديل الطلقة إن صح القول.²

المرحلة الخامسة: الإجراءات التصحيحية Les actions correctives

تمثل الخطوة السابقة، تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها كأساس يرتكز عليه تصحيح تلك الانحرافات، فعند معرفة الأسباب يمكن اتخاذ إجراء محدد وذلك لإعادة العمليات المختلفة إلى وضعها الصحيح، وقد تكون هذه الإجراءات التصحيحية فورية أو على المدى الطويل، ففي كل الحالات يجب مراعاة أثر هذه القرارات التصحيحية على التنظيم وعلى الأفراد ومدى انسجامها مع إستراتيجية المؤسسة.

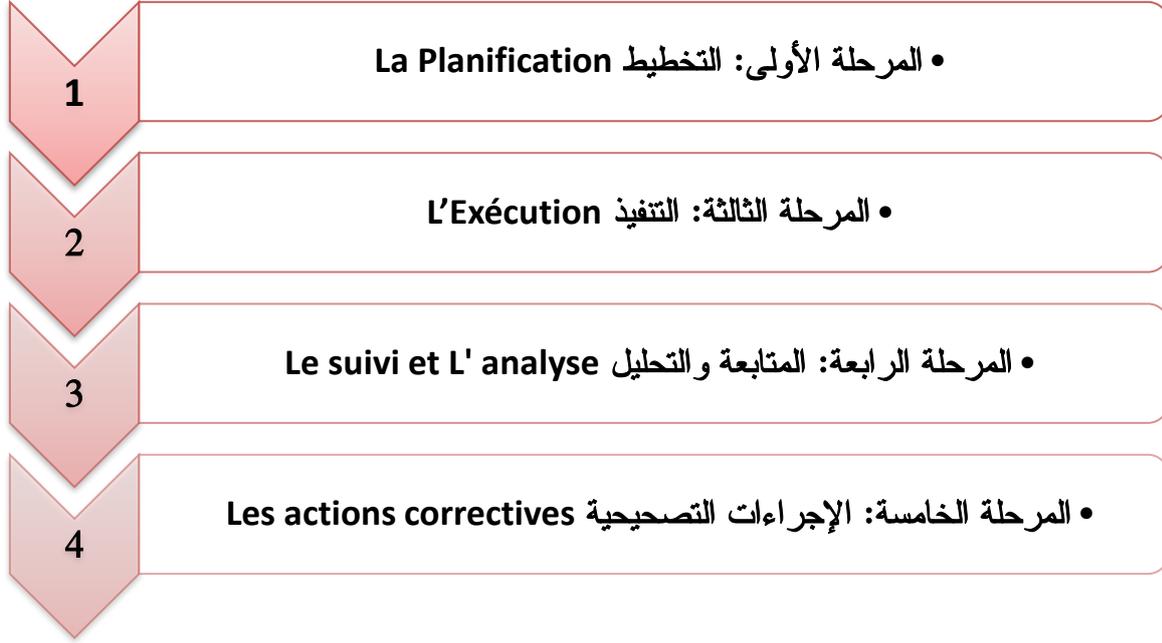
وهنا يتمثل الدور الأساسي والأكثر أهمية لمراقبة التسيير بقدرتها على تصحيح الانحرافات الموجودة أو التي قد توجد في الأداء الفعلي مقارنة بما تم رسمه أصلا من أهداف، وتقدير درجة الخطورة في الفروقات الحاصلة أو التي ستحصل ومدى تأثيرها في الأهداف الإستراتيجية المقررة واتخاذ القرارات المناسبة بالتصحيح.³

¹ مريم عمارة، مرجع سبق ذكره، ص 133.

² عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير أدواته ومرايل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة فلاش الجزائر، رسالة ماجستير، التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص ص 74، 75.

³ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، المجلد 9، العدد 1، 2011، ص 169.

الشكل رقم (3): مراحل الرقابة على التسيير المالي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مراحل الرقابة على التسيير

الفرع الثاني: حدود الرقابة على التسيير

تواجه مراقبة التسيير صعوبات لا يمكن إهمالها عند تطبيقها العملي، نذكر منها:¹

- 1 — **مشكل كفاءات مراقبي التسيير:** حيث على المؤسسة البحث عن شخص الذي يتميز بالمعرفة، الحوار، التلخيص والتنسيق. تعتبر هذه الصعوبة كإحدى محاور نموذج تقييم الأداء نظرا لأهميتها.
- 2 — **اختيار المعلومات الملائمة:** غالبا ما يؤدي البحث عن المعلومات الدقيقة والكاملة إلى زيادة أجال الحصول عليها، وهذا ما يؤدي إلى تخفيض القدرة على رد الفعل السريع والمناسبة للمسؤول، لذلك عمل مراقبة التسيير على البحث عن المعلومات الملائمة يزيد من مخاطر عدم فعاليتها.
- 3 — **ترجمة تقلبات الأداء:** تكمن الصعوبة في معرفة ما هي الانحرافات وهذه الصعوبة ترجع إلى عدم الوضوح في العلاقة بين الأهداف والأداء من جهة، ومن جهة ثانية في الترجمة الصحيحة للانحرافات ذات الدلالة، ولتجاوزها وجب التركيز على الانحرافات ذات الدلالة التي تستحق تحليل معمق وتلك المرتبطة بالأهداف الضرورية التي تتطلب نشاط تصحيحي خاص.
- 4 — **تعارض تشكيل الموازنات:** يكون التعارض بين الوظائف المحددة للموازنات وطريقة إعدادها،

¹ خيرة بوهالي، تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة، اطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر، 2018، ص 47.

ويظهر أكثر بين التخطيط، التحفيز، التقييم.

المبحث الثاني: الموازنة التقديرية كألية للرقابة على التسيير المالي

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الوسائل الرقابية على أنشطة المؤسسة وأداة للتأكد من الالتزام بالأهداف والاستراتيجيات والسياسات الموضوعة.

إذ يتمثل منطوق مراقبة الموازنات في حساب الانحرافات بين ما هو مخطط وما تم تحقيق، ويمكن تصنيف أدوات الرقابة على التسيير (مراقبة التسيير) إلى صنفين رئيسين، أدوات تقليدية وأخرى حديثة.

المطلب الأول: الأدوات التقليدية للرقابة على التسيير

من بين الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير التي يستعين بها مراقب التسيير في عمله هي المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية ونظم المعلومات.

1 – المحاسبة العامة

أ – تعريف المحاسبة العامة: تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام معلومات يعمل على تسجيل العمليات التي تحدث بين المؤسسة ومحيطها، من أجل تحديد وضعيتها وأدائها بشكل عام، كما تعمل على تزويد المساهمين والمتعاملين الخارجين مع المؤسسة بالمعلومات الضرورية.¹

ب – أهداف المحاسبة العامة: تهدف إلى:²

- ❖ تعرف المحاسبة العامة على أنها نظام إعلامي، وعليه فبالإضافة إلى تزويد مسؤولي المؤسسة بالبيانات اللازمة فإنها تزود كل من يتعامل مع المؤسسة.
- ❖ تزود المحاسبة الوطنية على مستوى الأمة بما تحتاجه من أجل التخطيط.
- ❖ تزود مصلحة الضرائب بالبيانات منا يسمح بالمراقبة وفرض الضرائب المختلفة على النشاط والأرباح.
- ❖ تزويد المحاسبة التحليلية والمحاسبة التقديرية بالبيانات اللازمة ومعرفة نتائج النشاط ومدى تطور الذمة.
- ❖ تمثل المحاسبة العامة قاعدة لكل تحليل مالي.

ج – استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير: إن مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية

¹ رضوان محمد العناني، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة 7، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2008، ص 14.

² محمد بوئين، المحاسبة العامة للمؤسسة دراسة موضحة بأمثلة ومرققة بتمارين ومسائل محلولة طبقاً للمخطط المحاسبي الوطني، الطبعة 6، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 42.

التي يمكن استخدامها لتسهيل واتخاذ القرار والتي منها المحاسبة العامة فمراقبة التسيير تستعمل معلومات وأنباء كثيفة جدا حيث تأخذ المعلومات السابقة بصفة إجمالية حيث أن مراقبة التسيير تعتمد عليها كثيرا، لأنها تقوم بتحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية وتحدد الميزانية العامة لآخر السنة.¹

2 – المحاسبة التحليلية

أ – تعريف المحاسبة التحليلية: هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة.

ب – أهداف المحاسبة التحليلية: يمكن إعطاء أو تقديم هذه الأهداف فيما يلي:

- ❖ جمع معلومات متعلقة بالمؤسسة والمراقبة المستمرة لحركة المخزونات.
 - ❖ تحليل النتائج واطهار مختلف العناصر المكونة لها، وهذا لتسهيل عملية مراقبة المردودية.
 - ❖ حساب كل من التكاليف والإيرادات وإجراء المقارنة بينهما.
 - ❖ اتخاذ المسؤوليات الإجرائية على ضوء النتائج التوصل إليها.
 - ❖ توفير المعلومات والبيانات المحاسبية الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية.
 - ❖ حساب النتائج سواء العامة أو الجزئية مع مستوى كل قسم من أقسام المؤسسة.²
- ج – أهمية استعمال المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير:** تكمن أهمية المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير على:³

- طريقة التكاليف الكلية: تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة.
- طريقة التكاليف الجزئية: تعتمد هذه الطريقة على التحميل الجزئي للتكاليف.
- طريقة التكاليف المتغيرة: تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة.
- التكلفة الهامشية: هي المتغير الحاصل في التكلفة الجمالية أثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج.

¹ طويل رشيد، تسيير وتحليل الأموال العمومية دراسة حالة خزينة ولاية تلمسان، رسالة ماجستير، تخصص المنظمة التدقيق وإستراتيجية اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بالفايد، الجزائر، 2014، ص26.

² احمد نور، المحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات، بحوث الكليات، الدار الجامعية للمحاسبة والنشر، الطبعة 1، الإسكندرية، 1997، ص 61.

³ عميروش عربان وبوسبعين تسعديت، دوز نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 10، العدد 3، 2019، ص ص150، 151.

– طريقة التكاليف المعيارية: تقوم هذه الطريقة على التوقع أو التنبؤ باحتياجات الإنتاج من موارد أولية ومصاريف الإنتاج غير المباشرة والمصروفات الخاصة بكل قسم وبكل وحدة.

– طريقة التكاليف الحديثة: تقوم هذه الطريقة على التحليل الأفقي لمختلف مسارات المؤسسة عوضا توزيع عن التكاليف حسب الأنشطة.

هـ – استعمال المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير: تعتبر المحاسبة التحليلية جزء من التسيير والتنظيم داخل المؤسسة، بحيث أنه لأغلب المؤسسات الكبيرة محاسبة التكاليف التي تعتمد بشكل طبيعي على التنبؤات تسمح بمراقبة التسيير، ونظرا للأهمية البالغة التي تكتسبها المحاسبة التحليلية بحيث أنها هي الوحيدة التي تسمح بـ:

- ❖ المراقبة الفعالة للمصاريف.
- ❖ التقديرات، بتبني سياسة معينة.
- ❖ توجه الجهود للعمل على أساس تخفيض التكاليف والتكلفة النهائية.
- ❖ قياس مردودية التصنيع.
- ❖ التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة.¹

3 – نظام المعلومات

أ – تعريف نظام المعلومات: يعرف نظام المعلومات على أنه جهاز يزود المؤسسة بالمعلومات التي تسمح لها بتسيير عملها وتطورها.

ويمكن تعريفه من الناحية الفنية على أساس أنه مجموعة من الإجراءات التي تقوم بجمع واسترجاع وتشغيل وتخزين وتوزيع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في التنظيم، بالإضافة إلى تدعيم اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة، ويمكن لنظم المعلومات أن تساعد المديرين والعاملين في تحليل المشاكل وتطوير المنتجات المقدمة وخلق المنتجات الجديدة.²

ب – خصائص نظام المعلومات:

بعض الخصائص التي تتوفر في المعلومات لكي تستعمل كقاعدة للمراقبة ويمكن تلخيصها فيما يلي:

¹ هاشيم مريم نبيلة، مرجع سبق ذكره، ص ص 89، 90.

² مرجع سبق ذكره، ص 97 — 99.

- ❖ **الدقة:** فقد تكون المعلومة دقيقة أو غير دقيقة، فالمعلومات الدقيقة هي نتيجة لتجنب الأخطاء التي تكون خلال عملية الجمع، أو التجهيز أو إعداد التقارير.
- ❖ **الشكل:** قد تكون المعلومات كمية أو وصفية، رقمية، بيانية، مطبوعة على الورق أو معروضة على الشاشة، ملخصة أو مفصلة، وعادة ما تحتاج إلى عدة أشكال وفقا لكل موقف أو غرض.
- ❖ **التكرار:** يقيس التكرار مدى تكرار الحاجة إلى معلومات وتجميعها واستغلالها.
- ❖ **مدى شمول المعلومات:** فقد تكون بعض المعلومات تغطي مدى كبير بينما قد يكون البعض الآخر ضيق المدى، محدود في الاستخدام المطلوب.
- ❖ **الاكتمال:** توفر المعلومات الكاملة للمستخدم لمعرفة كل المطلوب معرفته عن موقع معين.
- ❖ **النشأة:** قد تنشأ المعلومات من مصادر داخلية للمؤسسة أو من خارجها.
- ❖ **الفترة الزمنية:** قد تكون المعلومات مستمدة من الماضي، أو من الفترة الجارية أو من أنشطة مقبلة (التنبؤات).

ج – استعمال نظام المعلومات في مراقبة التسيير: يعتبر نظام المعلومات إحدى الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير حيث أن مخرجاته من المعلومات هي المعلومات التي يحتاجها المراقب في القيام بعملية مراقبة التسيير بتقييم الأداء من أجل تحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية وعمل بعض التعديلات اللازمة للمدخلات نظام المعلومات حتى تكون مخرجات النظام بالجودة المخرجات النظام بالجودة المرغوب الحصول عليها.¹

المطلب الثاني: الأدوات الحديثة للرقابة على التسيير المالي

من أهم الأدوات الحديثة للرقابة على التسيير التي يستعين بها مراقب التسيير في عمله هي التحليل المالي، لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن والموازنة التقديرية.

1 – التحليل المالي

أ – تعريف التحليل المالي: يعرف التحليل المالي على أنه تشخيص للوضعية المالية المؤسسة من مختلف جوانبها بتاريخ معين عادة هو تاريخ إقفال القوائم المالية، من أجل تحديد نقاط الضعف والبحث عن أسبابها، وكذا تحديد نقاط القوة للحفاظ عليها وتدعيمها مستقبلا.²

ب – أهداف التحليل المالي: يمكن إعطاء أو تقديم هذه الأهداف فيما يلي:

¹ منال محمد الكردي وجمال إبراهيم العبد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية: المفاهيم الأساسية والتطبيقات، دار الجامعية الجديدة، الطبعة 1، الإسكندرية، 2003، ص31.

² زغيب مليكة وبوشنقير ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، الطبعة 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص10.

- ❖ تقييم أداء الوحدات الاقتصادية وزيادة القيمة الحالية والمستقبلية للمشاريع القائمة وزيادة القيمة المتوقعة للمشاريع الجديدة.
- ❖ متابعة تنفيذ الخطة الاستثمارية الموضوعة.
- ❖ بناء التوقعات خلال الفترة الزمنية القادمة قصيرة الأجل ومتوسطة وطويلة الأجل للمحافظة على السيولة اللازمة للمشاريع القائمة والجديدة وتحقيق فوائض مالية مستمرة.
- ❖ تحقيق العوائد المناسبة على الاستثمار كالربحية التجارية للمشاريع القائمة والجديدة على حد سواء.

ج - وظائف التحليل المالي: للتحليل المالي عدة وظائف تركز في مجملها حول:

- توجيه المستثمرين لاتخاذ القرار، أي اتخاذ أحسن القرارات التي تعود على المؤسسة بالربح أو القائد بغرض تحقيق هدفها، بالإضافة إلى محاولة التأقلم مع البيئة الخارجية التي تتميز بعدم الاستقرار من بين القرارات التي تحددها سياسات التحليل المالي.
- اتخاذ قرار الاستثمار: وذلك عن طريق ابراز مزايا وحدود عملية الاستثمار المرتقب إنجازها.
- اتخاذ قرار التمويل: حيث تمكن مجلس الإدارة من البحث على فرص تمويلية أفضل.
- اتخاذ قرار التخطيط والرقابة المالية من أجل توجيه ورقابة مختلف العمليات المالية.¹

هـ - استعمال التحليل المالي في مراقبة التسيير: تتطلب عملية التحليل المالي عدة أمور من أهمها:

- حسب النسب المالية.
- تفسير هذه النسب وتحديد المعنى والمدلول هذه النسب بالنسبة للمؤسسة وتحديد ما إذا كانت في صالحها ام لا.

بعد تحديد النسب المالية يتم العمل بها من خلال مقارنة بين النسب التي حققتها المؤسسة وذات النسب في المؤسسات المماثلة لها في النشاط أو المنافسة، كما يمكن المقارنة بينها وبين النسب السائدة في الصناعة. فإذا تبين وجود انحراف كبير في النسب المالية للمؤسسة عن باقي النسب فهذا يعني وجود مشاكل يستلزم القيام بتحليل أعمق للبحث عن الاسباب المؤدية لهذه المشاكل والسعي لوجود حل أو علاجها. كما تدل هذه النسب على مدى تكور الأوضاع المالية للمؤسسة بمقارنة نسب هذه السنة مع نسب السنوات السابقة وبالتالي

¹ عمار بن مالك، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، رسالة ماجستير، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011، ص11.

تظهر هذه النسب مدى تقدم المؤسسة.¹

2 – لوحة القيادة

أ – تعريف لوحة القيادة: عرفها S. Separi و C. Alazard بأنها مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير لفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارة بغرض تحسينها. فهي تمثل ملخص أهم المؤشرات والمعلومات التي يحتاجها المسؤول من أجل التحكم الجيد في سير العمليات.² وتتميز ب:

– يتم إعدادها وتمثيلها في وقت قصير بشكل مناسب وهادف للفت انتباه المعنيين، يركز فيها على أهم النقاط التي تسمح بمتابعة أداء كل مسير وذلك بمراعاة طبيعة وحجم نشاط كل مسؤول عملي.

– تكون واضحة وسهلة التفسير، حيث تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور بلغة مشتركة حول نتائج أدائهم، ومن ثم التفاهم حول الإجراءات التصحيحية المناسبة وفي الوقت المناسب.

– يتم إعدادها بشكل دوري حسب احتياجات المسؤولين ولمواكبة التغيرات سواء الداخلية منها أو الخارجية.³

ب – أنواع لوحة القيادة: تتمثل أنواع لوحة القيادة في:⁴

❖ **لوحة قيادة الاستغلال (الوظيفية):** تصاغ بشكل يجعل منها وسيلة مساعدة في تقييم أداء وظيفة ما. حيث توفر المعلومات المباشرة والمفهومة في الطرف الزمني الملائم وتنفرع إلى:

– **لوحة قيادة مالية:** تمدنا بجميع المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة من مداخل، تكاليف، أجور، علاوات، تكاليف خارج الاستغلال... الخ.

– **لوحة قيادة اجتماعية:** هذه اللوحة تمدنا بجميع المعلومات بالمستخدمين المهنية منها.

– **لوحة قيادة تقنية:** هذه اللوحة تلمس الجانب التقني (عدد الآلات، حالات العطب، الصيانة... الخ).

– **لوحة قيادة الخزينة:** تمدنا بجميع حقوق المؤسسة (أرصدة مختلف الحسابات الدين... الخ).

¹ خالد توفيق الشمري، التحليل المالي والاقتصادي في دراسات تقييم جدوى المشاريع، الطبعة 9، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 55، 56.

² C. Alazard et S. Separi, **Contrôle de gestion**, Manuel et application, 2^{ème} édition, Dunod, France, 2010, p 591.

³ رحيب حسين وبونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 2، العدد 4، 2008، ص 3.

⁴ مرجع سبق ذكره، ص 12 - 14.

❖ **لوحة قيادة التسيير:** وهي تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة أي أنها حصيلة تفاعل مختلف الأنواع السابقة تحتوي على المؤشرات والمعلومات الأساسية لمتابعة النشاط حسب الاتجاهات والسياسات المسطرة وهدفها متابعة النتائج ومراقبة التنفيذ المحقق بين مستويات المؤسسة توجه إلى المديرية العامة.

ب – مساهمة لوحات القيادة في تحسين عملية مراقبة التسيير: تتمثل مساهمة لوحات القيادة في عملية مراقبة التسيير فيما يلي:

– **لوحات قيادة لمختلف مراكز المسؤولية بالمؤسسة:** أهم مبدأ يقوم عليه نظام لوحات القيادة هو ارفاق كل مركز مسؤولية بلوحة قيادة خاصة به، لذا فان لكل وظيفة من وظائف المؤسسة لوحة قيادة تسمح للمسؤولين بالتحكم في مختلف انشطتهم، وبطبيعة الحال تختلف التصاميم والمؤشرات باختلاف أهمية وحجم وطبيعة نشاط كل مركز.

– **سير عملية مراقبة التسيير في ظل استخدام لوحات القيادة:** تصميم ووضع نظام للوحات القيادة لا يعتبر غاية في حد ذاته، فبمجرد الانتهاء من عملية تحضيره يبدأ عمل المسؤولين، فيتم تحليل المعطيات ثم شرح الانحرافات، وفي الأخير اتخاذ الإجراءات التصحيحية، وتتطلب عملية استغلال لوحات القيادة بشكل جيد وجود قابلية على التواصل فيما بين الأفراد والمسؤولين، وكل هذا ضروري كي تكون القرارات المتخذة قابلة للتطبيق، وبالتالي تعتبر أداة للوصول إلى الكفاءة على مستوى مختلف وظائف المؤسسة.

– **تحليل الانحرافات:** بعد معرفة الانحرافات يتم التركيز في المرحلة الأولى على الانحرافات المهمة فقط والاسراع إلى تحليلها، والهدف من هذا التحليل هو تبيان مصدر هذه الانحرافات، مع التنبيه أن فترات حساب الانحرافات مرتبطة بنوعية النشاط أو الوظيفة، وأسباب الانحراف (خارجية أو داخلية) .

– **شرح أسباب الانحرافات:** بعد تحديد الانحرافات وتحليلها يتم شرحها والوقوف على أهم أسبابها، وترفق عملية تحليل الانحرافات بتعليق كتابي يحرر من طرف المراقب الإداري، ثم يتم التحاور مع المسؤول المعني، ثم تقديم اقتراحات من المسؤولين حول العمليات المتبعة في أقسام أخرى.

– **البحث عن العمليات التصحيحية:** من أجل دراسة العمليات التصحيحية وتحليلها، يجب أن يتم حوار فوري ما بين المسؤول ومعاونيه، مع الاستعانة بالمراقب الإداري، الذي يعمل على تقييم الأفكار واقتراح الحلول ومقارنتها، وفي الأخير يتم ترتيب هذه العمليات التصحيحية واعادة ادراجها ضمن الاختيارات الاستراتيجية والخطط العملية المستقبلية للمؤسسة.

3 – بطاقة الأداء المتوازن

أ – تعريف بطاقة الأداء المتوازن: تعرف بأنها منهجية للرقابة الاستراتيجية تستخدم إطار متعدد الأبعاد

لوصف وتنفيذ وإدارة الاستراتيجية في جميع إدارات المنظمة، كما تقدم مقياسا شاملا عن كيفية تقدم المنظمة نحو أهدافها الاستراتيجية ويتيح للإدارة العليا توضيح رؤية المنظمة من خلال ترجمتها إلى وسيلة للوصول إلى الغايات الاستراتيجية ومتابعة الأداء وفقا للأهداف الموضوعة، حيث تستطيع المنظمة التفكير في خططها الاستراتيجية.

تعرف أيضا على أنها نظام رقابي شامل ومتكامل يجمع بين المعايير المالية وغير المالية ضمن أربعة أبعاد أساسية وهي: البعد المالي، البعد الخاص، البعد الداخلي لعمليات المؤسسة وبعد التعلم والنمو.¹

ب – أهمية بطاقة الأداء المتوازن: تتمثل هذه الأهمية في:

– تعالج النقص الموجود في أنظمة الإدارة التقليدية، بمعنى أنها تعالج عجز هذه الأنظمة عن ربط استراتيجية المؤسسة بعيدة المدى مع أنشطتها قصيرة المدى.

– مساعدة المؤسسات على التركيز الكلي على ما ينبغي عمله لزيادة تقدم الأداء، كما أنها تعمل كمظلة للتوزيع المنفصل لبرامج المؤسسة مثل الجودة، إعادة التصميم وخدمة الزبائن.

– توضح الرؤية وتحسن الأداء وتضع تسلسل للأهداف، كما أنها توفر التغذية العكسية للاستراتيجية، بالإضافة إلى كونها تسمح بربط المكافآت بمعايير الأداء.

– تترجم الرؤية الاستراتيجية على أرض الواقع، وتخلق ترابط بين الأهداف ومؤشرات الأداء.

– توسع عملية التنسيق في المؤسسة لتشمل جميع العاملين من خلال إعطائهم فكرة دقيقة عن ماذا وكيف يمكن أن يعملوا لدعم الاستراتيجية.

3 – الموازنة التقديرية

لقد تطرقنا إلى ماهية الموازنة التقديرية بالتفصيل في الفصل الأول، والآن سوف نقوم بتقييمها كأداة للرقابة على التسيير المالي.

أ – إيجابيات الموازنات التقديرية كأداة رقابة: يمكن إبراز بعض هذه الإيجابيات فيما يلي:²

- ❖ توضيح الأهداف الخاصة بجميع الوحدات التنظيمية، حيث تعد الموازنة كمييار للحكم على أداء الإدارة، وتمكن من قياس الانحرافات بسهولة بالإضافة إلى أنها تعد كأساس لتحضير وتنفيذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

¹ نعيمة يحيوي وزكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص344.

² باسم عمروش وأحمد علماوي، الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المركب المنجمي -بئر العاتر، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 6، العدد 2، 2021، ص243.

- ❖ عندما يتحقق التنسيق في تطبيق الموازنة يترتب عليه ظهور هيكل تنظيمي أكثر كفاءة بالنظر إلى أن الموازنات تقيس أداء كل وحدة من الوحدات التنظيمية على حدة، وهذا يساعد في تحديد نقاط القوة والضعف في الأداء التنظيمي.
- ❖ تمكن من التخطيط الجيد لجميع مراحل عمليات المؤسسة، لأنها تركز على الطبيعة المستمرة لدورة التخطيط.
- ❖ توفير فهما واضحا للأهداف التنظيمية، وهذا لأن المسيرين يجدون أنفسهم مجبرين على وضع أهداف منطقية يكمن تحقيقها في كافة المستويات التنظيمية.

ب – سلبيات الموازنة التقديرية كأداة رقابة: يمكن ابراز بعض هذه السلبيات فيما يلي:

- ❖ هناك بعض العوامل التي يصعب قياسها بالوحدات النقدية كأداء المسير، خطط التطوير و إعادة التنظيم، وبالتالي قد يتم تجاهلها.
- ❖ عدم القدرة على التمييز بين الأعراض والأسباب من بين سلبيات مراقبة التسيير عن طريق الموازنات التقديرية، فالأعراض ليست هي بالضرورة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات، فمثال انخفاض الإيرادات الناجمة عن المبيعات قد يكون ناجم عن عوامل أخرى غير انخفاض المبيعات.
- ❖ الممارسة الأوتوقراطية من جانب بعض المسؤولين وغيرهم من الموظفين وعلى الرغم من السلبيات الموجهة لنظام الموازنات التقديرية، إلا أنه يبقى من أهم الأدوات مراقبة التسيير كثيرة الاستعمال.

المطلب الثالث: الموازنات كأداة رقابية

إن المهمة الرئيسية والأساسية لنظام الميزانيات التقديرية هو مساعدة إدارة المؤسسة على انجاز مهامها الوظيفية على الوجه المطلوب، عن طريق تمكينها من اتخاذ القرارات اللازمة التي تضمن التسيير الحسن للمؤسسة، وذلك يقوم على تخطيط أعمال وأنشطة المؤسسة.

إن تخطيط أنشطة المؤسسة واستعمال الميزانية التقديرية كأداة تخطيطية يمكن المؤسسة من استغلال مواردها أفضل استغلال، وكذلك يتيح لها السيطرة على التكاليف، كما يعتبر عرض الخطة بصيغة ميزانيات تقديرية أداة تمكن إدارة المؤسسة من متابعة التنفيذ والرقابة المستمرة على السياسات والإجراءات التنفيذية وأسس التي يثبت عليها الخطة.

إن الرقابة عن طريق الميزانيات تعني تنظيم الفعاليات في المؤسسة ومواكبتها لتسييرها ضمن الخطة للوصول إلى الأهداف المرسومة فيها، بكلمة أخرى الرقابة هي عبارة عن متابعة الخطط وتحفيز العاملين في المؤسسة لتنفيذ ما تم رسمه وتحقيق مستويات الأداء المطلوبة، والعمل على تحقيق الأهداف، ومنع الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة لتجاوز هذه الانحرافات عند وقوعها، وذلك عن طريق دراسة وتحليل

النتائج المتحققة ومقارنتها مع ما خطط له في الميزانيات التقديرية وتحديد مواقع الانحرافات وطبيعتها وأسبابها وكيفية معالجتها، وإعداد تقارير دورية ترفع إلى الجهات المختصة لاتخاذ القرارات اللازمة والتي تضمن معالجتها ومحاولة منع وحدوثها مستقبلاً.¹

دورة الرقابة باستخدام الموازنات:

تمر عملية الرقابة باستخدام الموازنات بثلاثة مراحل رئيسية وهي على النحو التالي:

1 — مرحلة تحديد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات: يتم مقارنة النتائج الفعلية بتلك الظاهرة في الموازنات واحتساب الانحرافات لكل عنصر حيث أن:

$$\text{الانحراف} = \text{النتائج المقدره} - \text{النتائج الفعلية}$$

ويتم في هذه المرحلة إعداد تقارير الأداء.

2 — مرحلة تقصي الانحرافات وتحليلها: يتم دراسة كل انحراف بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه والمسئولة عنه اعتماداً على قدرة المسؤولية على الرقابة والتحكم في النتائج.

3 — مرحلة اتخاذ القرارات التصحيحية: في هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحراف واتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية لمعالجة الانحراف ومنع تكراره، ثم يتم متابعة تنفيذ القرارات المتخذة والإجراءات التصحيحية.²

¹ خالص صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، مرجع سبق ذكره، ص 213-215.

² لطفي بوناب ومحمد بوناب، أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود -سكيكدة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، 2022، ص 1806.

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا لهذا الفصل تبين لنا أن الرقابة على التسيير المالي تساهم في الوصول إلى رقابة فعالة من خلال مختلف الأدوات التي تستخدمها والتي تبين وجود التناسق بين مختلف وظائف المؤسسة، بعبارة أخرى توحيد الجهود من أجل الوصول إلى الأهداف المسطرة من قبل الإدارة.

تعد الموازنة التقديرية من أهم الأدوات الكمية للرقابة على التسيير في المؤسسة، ينظر لها على أنها ترجمة كمية ومالية للأهداف التي تسعى إدارة المؤسسة الوصول إليها وتحقيقها، كما أنها أداة رقابية فعالة للتأكد من حسن التخطيط والتنفيذ للخطط الموضوعة من طرف الإدارة، وذلك بمقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المتوقعة لمعرفة أي انحراف وتحديد أسبابه.

يكون استخدام الموازنة مرتبط بوظيفة الرقابة بشكل وثيق، حيث تكون مؤشرات الخطة الواردة في هذه الموازنة بمثابة معايير رقمية يتم في ضوءها الحكم على مدى تنفيذ الخطة الموضوعة من خلال إعداد تقارير الأداء التي تغطي كافة مجالات العمليات وكافة مراكز المسؤولية.

الفصل الثالث:

دراسة حالة مؤسسة
ديوان الترقية والتسيير
العقاري لولاية ميلّة

تمهيد

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول لمفهوم الموازنة التقديرية و في الفصل الثاني الى ماهية الرقابة على التسيير المالي أو مراقبة التسيير، سنتناول في هذا الفصل دراسة تطبيقية لديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله، وذلك من خلال عرض الموازنات التقديرية واستخدامها في مراقبة تسيير المؤسسة ثم تحليل الانحرافات لموازنتي الإيرادات والنفقات.

ولمناقشة ذلك سيتم تقسيم الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله.

المبحث الثاني: استخدام الموازنة التقديرية في الرقابة على التسيير المالي بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله.

المبحث الأول: تقديم عام حول مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى تقديم عام حول المؤسسة من نشأة والتعريف بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله، ذلك من خلال الاطلاع على طبيعة نشاطها، مهامها ومكونات الهيكل التنظيمي لها، وكذا بعض التفاصيل الأخرى التي تمكننا من أخذ فكرة عن المؤسسة.

المطلب الأول: نشأة وتعريف مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله

يقع ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله بشارع جيش التحرير بوسط مدينة ميله بمحاذات البنك المركزي ويتربع على مساحة تقدر ب 3841.50 متر مربع. يضم ثلاثة مجمعات تشمل في بناء (A) الذي يضم دائرة الموارد البشرية ودائرة التسيير وصيانة الحظيرة وبنائة (B) تظم دائرة التحكم في المشاريع ودائرة تنمية الترقية العقارية ومجمع يضم دائرة المالية والمحاسبة ومكتب المدير.

انشأ ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله بمقتضى المرسوم رقم 85/75 المؤرخ في 13/04/1985 المعدل و المكمل للمرسوم رقم 76/143 المؤرخ في 23/10/1976 المتضمن إنشاء دواوين الترقية والتسيير العقاري للولايات وذلك في أعقاب التقسيم الإداري الجديد.

تحول دواوين الترقية والتسيير العقاري إلى مؤسسة عمومية محلية ذات طابع اقتصادي واستقلال مالي يتمتع بالشخصية المعنوية طبقا لأحكام المرسوم رقم 85/270 المؤرخ في 5/11/1985 المتضمن تحويل وتنظيم وتسيير دواوين الترقية و التسيير العقاري للولايات وتعد تاجرة في علاقاتها مع الغير وتخضع لقواعد القانون التجاري.

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 91/147 المؤرخ في 12/05/1991 المتعلق بتغيير الطبيعة القانونية لدواوين الترقية والتسيير العقاري المعدل والمكمل بالمرسوم التنفيذي رقم 93/08 المؤرخ في 2/01/1993، تحول ديوان الترقية لولاية ميله إلى مؤسسة عمومية وطنية ذات طابع صناعي و تجاري يخضع من حيث الوصايا إلى وزارة السكن و العمران، يدير ديوان الترقية والتسيير العقاري ميله مجلس إدارة، و يسيره مدير عام معين بمرسوم رئاسي بناء على اقتراح من وزير السكن و العمران ويساعده المدير العام المساعد و 5 رؤساء دوائر الدين لهم صفة إطار مسير.

— يتمثل رقم السجل التجاري لديوان الترقية والتسيير العقاري في: رقم القيد 99 ب 0322285 وكذلك رقم التعريف الجبائي: 099343010150830 ورقم التعريف الإحصائي: 099343010150830.

— رمز النشاط:

بالنسبة لإدارة الأملاك العقارية: 611006

بالنسبة لمؤسسة الترقية العقارية: 109218

— البريد الإلكتروني لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري: opgi_mila@yahoo.fr

— كما يضم الديوان 8 وحدات يسهر على تسيير كل وحدة موظف برتبة رئيس وحدة وموزعة عبر تراب

الولاية على النحو التالي:

- وحدة ميله.
- وحدة شلغوم العيد.
- وحدة فرجيوه .
- وحدة واد النجاء.
- وحدة التلاغمة
- وحدة تاجنانت.
- وحدة باينان.
- وحدة القرارم قوقة.

— كما يضم الديوان 29 صندوق للتحويل عبر التجمعات السكنية الكبرى تماشيا مع الزيادة المعتبرة للخطيرة السكنية للولاية خلال هذه الفترة وهذا لغرض التكفل الأمل بانشغالات السكان وتحسينا لسياسة الدولة بتقريب الإدارة من المواطن.

— الموارد البشرية للديوان: يسهر على تجسيد هذه المهام 274 عامل موزعين على مجموعات مهنية اجتماعية كما يلي:

- الإطارات المسيرة : 07.
- الإطارات: 48.
- أعوان التحكم: 95.
- أعوان التنفيذ: 124.

المطلب الثاني: مهام مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله

يقوم ديوان الترقية والتسيير العقاري بالعديد من المهام من اجل تحقيق الأهداف المسطرة، سوف نتطرق إليها في هذا المطلب.

الفرع الأول: مهام مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله

تتمثل مهام مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري في:

1 — في إطار تجسيد السياسة الاجتماعية للدولة، تتولي دواوين الترقية و التسيير العقاري ترقية الخدمة العمومية في ميدان السكن لاسيما بالنسبة للفئات الاجتماعية الأكثر حرمانا و تكلف فضلا عن ذلك على سبيل التبعية بما يلي:

- ❖ ترقية البناءات.
- ❖ الإنابة عن أي متعامل في الإشراف على المشاريع المسندة إليه.
- ❖ الترقية العقارية.

- ❖ عمليات تأدية الخدمات قصد ضمان ترميم الأملاك العقارية و إعادة الاعتبار إليها و صيانتها.
- ❖ كل عملية تتوخى تحقيق مهامها.

2 – تخول دواوين الترقية و التسيير العقاري فضلا عن ذلك تسيير الأملاك العقارية المسندة لها . تحدد اتفاقية نموذجية شروط و كفاءات التكفل بهذه المهمة و توضح بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية و الوزير المكلف بالسكن .

3 – تكلف دواوين الترقية و التسيير العقاري في ميدان التسيير العقاري، بما يلي:

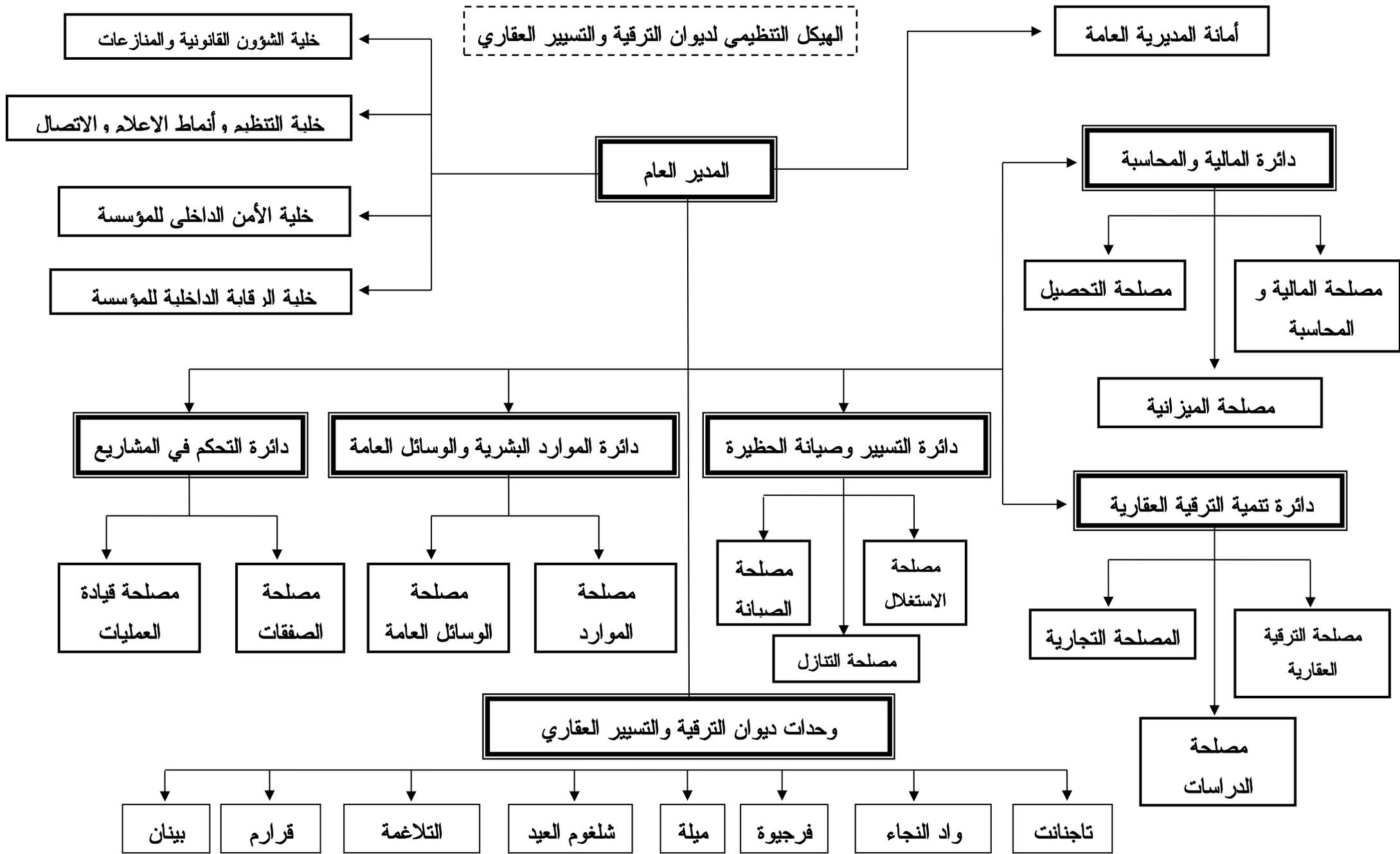
- ❖ تأجير المساكن و المحلات ذات الاستعمال المهني و التجاري و الحرفي أو تناول عنها.
- ❖ تحصيل مبالغ الإيجار و الأعباء المرتبطة بالإيجار و كذا ربوع التنازل عن الأملاك العقارية التي تسيرها.
- ❖ المحافظة على العمارات و ملحقاتها قصد الإبقاء عليها باستمرار في حالة صالحة للسكن.
- ❖ إعداد جرد للعمارات المكونة للحظيرة العقارية التي تسيرها، و ضبطه و مراقبة وضعية النظام القانوني لشاغلي الشقق و المحلات الكائنة بهذه العمارات.
- ❖ تنظيم جميع العمليات التي تستهدف الاستعمال الأمثل للمجمعات العقارية التي تسيرها و تنسيق ذلك.
- ❖ ضمان تسيير جميع الأملاك التي ألحقت بها أو سوف تحلق بها.
- ❖ كل العمليات الأخرى التي تندرج في إطار التسيير العقاري.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميلة ومراحل

اعداد الموازنة التقديرية

يعتبر الهيكل التنظيمي من أهم العناصر المكونة للإدارة الإستراتيجية للمؤسسة فهو يعكس مستويات السلطة الموجودة فيها ومختلف المسؤوليات والأعمال التعويضات ولهذا يتطلب علينا دراسة هيكلها التنظيمي:

الشكل رقم (4): الهيكل التنظيمي لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري -ميلة-



من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة تبين لنا أنها تتوزع على 5 دوائر دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة، دائرة التحكم في المشاريع، دائرة تنمية الترقية العقارية ودائرة المحاسبة والمالية و أخرى دائرة تسيير وصيانة حظيرة الممتلكات. ولكل دائرة ومصلحة في ديوان الترقية والتسيير العقاري مجموعة من المهام التي يجب القيام بها تتمثل في:

أولاً: المديرية العامة

تتكون المديرية العامة من:

- المدير العام.
- مساعد مكلف بالأمن الداخلي للمؤسسة.
- مساعد مكلف بالشؤون القانونية و المنازعات.
- مساعد مكلف بالرقابة الداخلية للمؤسسة.
- مساعد مكلف بالتنظيم و أنماط الإعلام و الاتصال.
- الأمانة (أمانة المديرية العامة)

1 – مهام المدير العام:

تتمثل مهام المدير العام في:

- ❖ يعين المدير العام للديوان بمرسوم تنفيذي بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالسكن ولا يمكن تعويضه إلا بالأشكال نفسها.
- ❖ يمثل الديوان إزاء الغير ويمكنه أن يوقع على جميع الوثائق التي تلزم الديوان.
- ❖ يسهر على تحقيق الأهداف المرسومة للديوان ويضمن تنفيذ قرارات مجلس الإدارة.
- ❖ يضمن سير المصالح ويمارس السلطة السلمية على جميع مستخدمي الديوان. ويعين المستخدمين ويعزلهم حسب الشروط المنصوص عليها في التنظيم الجاري به العمل.
- ❖ يقوم بالأعمال التحفظية ويمارس الدعاوى القضائية.
- ❖ يعد الجداول التقديرية للإيرادات والنفقات، ويقدمها للمصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة.
- ❖ يعد الحصيلة وحسابات النتائج ويقدمها للمصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة.
- ❖ يبرم كل صفقة أو عقد أو اتفاقية أو اتفاق في إطار التنظيم المعمول به.
- ❖ يعرض في نهاية كل سنة مالية تقريراً سنوياً عن النشاط مرفقاً بالحصائل وحسابات النتائج ويرسله إلى السلطة الوصية بعد المصادقة عليه من مجلس الإدارة.
- ❖ يعد النظام الداخلي للديوان ويقدمه للمصادقة عليه من مجلس الإدارة ويسهر على احترامه.

2 – مهام مساعد مكلف بالأمن الداخلي للمؤسسة

تتمثل مهام مساعد مكلف بالأمن الداخلي للمؤسسة في:

- ❖ ضمان أمن ديوان الترقية والتسيير العقاري و ملحقاته.
- ❖ السهر على حسن سير عملية المراقبة و الأمن.
- ❖ متابعة و مراقبة نشاط أعوان الأمن.
- ❖ إعداد تقارير شهرية عن الحالة الأمنية للديوان.
- ❖ اقتراح إجراءات أمنية جديدة في حالة الضرورة أو في حالة مستجدات.

3 – مهام مساعد مكلف بالشؤون القانونية والمنازعات

تتمثل مهام مساعد مكلف بالشؤون القانونية و المنازعات في:

- ❖ الدفاع عن مصالح الديوان أمام مختلف الجهات القضائية.
- ❖ ضمان مراقبة جميع العمليات المتعلقة بتسوية مختلف النزاعات.
- ❖ السهر على احترام القوانين أثناء إبرام العقود.
- ❖ المتابعة و التنسيق مع مصالح الديوان فيما يتعلق بالجوانب القانونية.
- ❖ السهر على تنفيذ الأحكام و القرارات الداخلية.

4 – مهام مساعد مكلف بالرقابة الداخلية للمؤسسة

تتمثل مهام مساعد مكلف بالرقابة الداخلية للمؤسسة في:

- ❖ إعداد التقارير الشهرية عن الحالة المهنية و الأخلاق لعمال الديوان.
- ❖ تسجيل النقائص و السلبيات في التسيير بصفة عامة.
- ❖ تقديم اقتراحات فيما يخص ذلك.

5 – مهام مساعد مكلف بالتنظيم و أنماط الإعلام و الاتصال

تتمثل مهام مساعد مكلف بالتنظيم و أنماط الإعلام و الاتصال في:

- ❖ وضع نظام خاص بالإعلام و الاتصال بالديوان.
- ❖ السهر على تسهيل عملية الاتصال و الإعلام.

6 – مهام أمانة المديرية العامة

تتمثل مهام أمانة المديرية العامة في:

- ❖ تسجيل، إرسال، حجز المعلومات على آلة الحاسوب و استعماله.
- ❖ ترتيب البريد و مختلف الوثائق المرتبطة بالمديرية العامة.
- ❖ تنظيم مكتب المدير العام و الرعاية اليومية البرامج عمل المدير العام.

ثانياً: دائرة الموارد البشرية و الوسائل العامة

تتكون دائرة الموارد البشرية و الوسائل العامة من:

- رئيس الدائرة
- مصلحة الموارد البشرية
- مصلحة الوسائل العامة

1 – مهام رئيس الموارد البشرية و الوسائل العامة

تتمثل مهام رئيس الموارد البشرية و الوسائل العامة في:

- ❖ يراقب و يتابع و ينسق مختلف نشاطات مصلحة الموارد البشرية و الوسائل العامة.
- ❖ يسهر على ضمان توفير مختلف الوسائل المادية الضرورية من اجل السير الحسن للديوان.
- ❖ يضع حيز التطبيق جميع الإجراءات الأزمة التي تضمن وقاية مصالح الديوان.
- ❖ مراقبة تطبيق القرارات المتخذة في مجال التكوين و تحسين المستوى لأعوان الديوان.
- ❖ إحصاء احتياجات جميع الدوائر ووحدات الديوان.
- ❖ يراقب تسيير الموارد البشرية و المادية للديوان.

2 – مهام رئيس مصلحة الموارد البشرية

تتمثل مهام رئيس مصلحة الموارد البشرية في:

- ❖ مسؤول عن تسيير مجموع مستخدمي الديوان طبقا للقوانين المعمول بها.
- ❖ إحصاء احتياجات الديوان لمستخدمين لمختلف المصالح.
- ❖ إعداد الاحتياطات الضرورية لدراسة المعطيات و الشروط المتعلقة بتحديد المناصب المالية و ضمان توزيعها بالتنسيق مع المصالح المالية.
- ❖ إعداد أجور المستخدمين و مراقبة جميع العمليات المتعلقة بها.
- ❖ ضمان مراقبة الحياة المهنية للمستخدمين.
- ❖ تنسيق، مراقبة و تنشيط جميع النشاطات المتعلقة بهذا المجال (توظيف، أجور، تكوين و تحسين المستوى و الانضباط).

3 – مهام رئيس مصلحة الوسائل العامة

تتمثل مهام رئيس مصلحة الوسائل العامة في:

- ❖ مسؤول عن توفير و تسيير الوسائل المادية الأزمة لسير الديوان.
- ❖ التسيير الأمثل للمخزن و المحافظة عليه.
- ❖ إعداد العناصر التقليدية لمختلف الوسائل و الاحتياطات.
- ❖ مراقبة جميع عمليات الشراء عتاد معدات تجهيزات.
- ❖ مراقبة مختلف النشاطات المرتبطة بتسيير المخزونات.
- ❖ السهر على إرسال الوثائق المحاسبية إلى المصلحة المعنية.

- ❖ السهر على حسن سير حظيرة الديوان و صيانتها.
- ❖ استلام جميع المشتريات و المواد و مراقبتها.
- ❖ مراقبة أوامر النفقات الخاصة بالتسيير.
- ❖ ضمان مسك سجل الجرد و إعداد الوثائق الأزمة لعملية الجرد.
- ❖ ضمان حسن التوزيع للمواد على مختلف المصالح.
- ❖ يشارك في عملية صرف العتاد الغير صالح.

ثالثا : دائرة المالية و المحاسبة

تتكون دائرة المالية و المحاسبة من:

- رئيس الدائرة
- مصلحة المالية و المحاسبة
- مصلحة الخزينة و الموازنة
- مصلحة التحصيل
- مصلحة الاستثمار

1 – مهام رئيس دائرة المالية و المحاسبة

لرئيس دائرة المالية و المحاسبة مهام تتمثل في:

- ❖ يراقب و ينسق و يتابع بين مختلف المصالح التابعة للدائرة.
- ❖ يراقب النشاطات المالية و المحاسبية للديوان.
- ❖ إعداد الميزانيات المالية و المحاسبية للديوان .
- ❖ يراقب و ينسق و يتابع عملية تحصيل مستحقات الإيجار .
- ❖ متابعة مختلف عمليات الإيرادات و النفقات.
- ❖ مسؤول مسؤولية كاملة و تامة على تنفيذ كل العمليات المالية.

2 – مهام رئيس مصلحة المالية و المحاسبة

لرئيس مصلحة المحاسبة مهام تتمثل في:

- ❖ إعداد الميزانيات و مراقبة مدى تطبيقها.
- ❖ مسك حسابات الديوان.
- ❖ المحافظة على جميع الوثائق المالية و المحاسبية.
- ❖ السهر على المسك الحسن للكتابات المحاسبية.
- ❖ استخدام و ترقية المحاسبة التحليلية.
- ❖ تحديد المسائل المالية الضرورية للسير الحسن للديوان و متابعة و مراقبة تنفيذها.

- ❖ ضمان مراقبة العمليات الجبائية للديوان.
- ❖ تقييم و تنسيق و مراقبة العمليات المرتبطة بالاستثمار مكلف بجميع النشاطات المتعلقة بالمحاسبة الخاصة بالديوان.
- ❖ ضمان مسك الدفاتر المحاسبية.
- ❖ ضمان جمع العناصر الضرورية لتحديد احتياجات مختلف المصالح.
- ❖ إجراء مختلف التحليل المالية الضرورية لمعرفة قيمة الاحتياجات.
- ❖ السهر على إعداد مختلف الجداول التقديرية للنفقات والإيرادات.
- ❖ إعداد الوثائق المالية و المحاسبية لعملية الجرد.

3 – مهام رئيس مصلحة الخزينة و الموازنة

- لرئيس مصلحة الخزينة و الموازنة مهام تتمثل في:
- ❖ مسؤول عن تحصيل الإيرادات و تسديد النفقات.
- ❖ متابعة و مراقبة الأموال المتوفرة لدى صناديق الديوان و كذا الأموال المودعة لدى مختلف المؤسسات المالية.
- ❖ المسك اليومي لحركة السيولة.
- ❖ مراقبة جميع العمليات المتعلقة بتحصيل جميع الإيرادات و تسديد الديون.
- ❖ المسك الجيد و المحافظة على الوثائق المتعلقة بنشاطه.
- ❖ تحصيل و قبض مختلف ديون الديوان.

4 – مهام رئيس مصلحة التحصيل

- تتمثل مهام رئيس مصلحة التحصيل فيما يلي:
- ❖ متابعة و مراقبة عملية تحصيل الإيجار التي يقوم بها الأعوان المكلفين بذلك عبر مختلف صناديق الديوان.
- ❖ السهر على وضع بطاقة لمستأجري و ملاك السكنات و المحلات التابعة للديوان.
- ❖ حث المستأجرين على التسديد المنتظم لمستحقات الإيجار و تحويل ملفاتهم إلى خلية المنازعات و الشؤون القانونية.
- ❖ السهر على الإيداع اليومي للأموال المحصل عليها لدى البنوك.
- ❖ إعلام مصلحة المحاسبة و المالية على مجموع المداخل.

5 – مهام رئيس مصلحة الاستثمار

- لرئيس مصلحة الاستثمار مهام تتمثل في:
- ❖ مراقبة و ضمان الأشغال.

- ❖ السهر على احترام بند الصفقات و العقود.
- ❖ متابعة التسديدات المالية للمشاريع.
- ❖ متابعة القروض والاستهلاكيات المالية للمشاريع.
- ❖ إعداد تقارير عن الوضعية المالية.

رابعاً : دائرة تسيير و صيانة الحظيرة

تتكون دائرة تسيير و صيانة الحظيرة:

- رئيس الدائرة
- مصلحة الاستغلال
- مصلحة التنازل
- مصلحة الصيانة

1 – مهام رئيس دائرة تسيير و صيانة الحظيرة

تتمثل مهام رئيس دائرة تسيير و صيانة الحظيرة في:

- ❖ تسيير الحظيرة السكنية للديوان و السهر على صيانتها.
- ❖ ضمان إدارة جيدة لهذه الحظيرة.
- ❖ مراقبة استعمال الممتلكات في إطار الإيجار أو الملكية المشتركة و التنازلات.
- ❖ متابعة و مراقبة جميع النشاطات المتعلقة بصيانة الحظيرة السكنية للديوان.
- ❖ التنسيق مع مختلف المصالح التابعة لدائرته.

2 – مهام رئيس مصلحة الاستغلال

لرئيس مصلحة الاستغلال مهام تتمثل فيما يلي:

- ❖ مسؤول عن التسيير الإداري و استعمال الممتلكات في إطار الإيجار أو الملكية المشتركة.
- ❖ تنسيق مراقبة النشاطات الخاضعة لسلطته.
- ❖ مراقبة بطاقات المستأجرين.
- ❖ مراقبة عمليات المخالصات.
- ❖ تنشيط العمليات المتعلقة بتوزيع السكنات و مسك الملفات.
- ❖ مراقبة الدفتر الصحي لممتلكات الديوان.
- ❖ إعداد عقود و اتفاقيات الإيجار.
- ❖ متابعة عملية تجديد عقود الإيجار.

3 – مهام رئيس مصلحة التنازل

- تتمثل مهام رئيس مصلحة التنازل في:
- ❖ متابعة و تنفيذ مجموع عمليات البيع و متابعة ملفات الملاك.
- ❖ توزيع و تنسيق و متابعة جميع الأعمال التابعة لمصلحته.
- ❖ ضمان استلام و استغلال جميع الطلبات لاكتساب المحلات.
- ❖ إعداد جداول الدفع للملاك.
- ❖ متابعة ملفات طالبي اكتساب السكن في إطار البرامج الأخرى (السكن الاجتماعي التساهمي...).

4 – مهام رئيس مصلحة الصيانة

- تتمثل مهام رئيس مصلحة الصيانة في:
- ❖ السهر على مراقبة و متابعة حسن صيانة الحظيرة السكنية للديوان.
- ❖ إعداد البطاقات العقارية و متابعتها.
- ❖ المسك الجيد للدفتري الصحي للحظيرة السكنية.
- ❖ مراقبة عمليات الصيانة و الترميمات.

خامسا: دائرة التحكم في المشاريع

- تتكون دائرة التحكم في المشاريع من:
- رئيس الدائرة.
- مصلحة الصفقات.
- مصلحة قيادة العمليات أو التحكم في المشاريع.
- مصلحة الدراسات.

1 – مهام رئيس الدائرة

- إن مهام رئيس الدائرة تتمثل في:
- ❖ تحضير مشاريع الانجاز.
- ❖ متابعة و تنفيذ جميع مشاريع الانجاز.
- ❖ إبرام الصفقات والاتفاقيات طبقا للقوانين و متابعتها و مراقبة تنفيذها.
- ❖ مراقبة أشغال تنفيذ المشاريع.
- ❖ تحليل الميزانيات التقنية و المالية لكل مشروع.
- ❖ التنسيق بين المصالح التابعة لإدارته.

2 – مهام رئيس مصلحة الصفقات

- تتمثل مهام رئيس مصلحة الصفقات في:

- ❖ تقييم و مناقشة المناقصات و العروض المقدمة.
- ❖ إبرام الصفقات.
- ❖ تنشيط و مراقبة مدى احترام إجراءات إبرام الصفقات.
- ❖ مراقبة وثائق ملفات التعاقدات.
- ❖ تحليل ة تحديد الأسعار.
- ❖ إعداد ملفات إعادة التقييم للمشاريع.

3 – مهام رئيس مصلحة قيادة العمليات أو التحكم في المشاريع

إن مهام رئيس مصلحة قيادة العمليات أو التحكم في المشاريع تتمثل في:

- ❖ التحكم في إشغال البرامج الاجتماعية التجهيز و الصيانة.
- ❖ مراقبة تنفيذ الأشغال طبقا للشروط التعاقدية و احترام الضوابط التقنية المعتمدة في هذا المجال.
- ❖ القيام بزيارات للورشات للتحقق من نسبة الانجاز و مدى مطابقتها للمخططات و بند الصفقات.
- ❖ تنشيط الورشات.
- ❖ إعداد البيانات للأشغال المنجزة و كذا محاضر الورشات.
- ❖ الاستلام المؤقت و النهائي لمختلف المشاريع.

4 – مهام رئيس مصلحة الدراسات

إن مهام رئيس مصلحة الدراسات تتمثل في:

- ❖ المساعدة في اختيار مواقع مشاريع البناء.
- ❖ إجراء الدراسات و برمجة مشاريع المكتب.
- ❖ تحليل و تحديد تكاليف المشاريع و الإحصائيات.
- ❖ تحليل و تقييم مقترحات مكاتب الدراسات في إطار مسابقات العمارة لمشاريع البناء.
- ❖ التواصل الدائم مع مكتب الدراسات، CTC المختبر، و المساح.
- ❖ إعداد الوثائق التعاقدية التي تربط المكتب بمكاتب الدراسات، CTC، المختبر، و المساح.
- ❖ إعداد وثائق طلب العروض و الإعلانات التنظيمية.

سادسا : دائرة تنمية الترقية العقارية و العقار

تتكون دائرة الترقية العقارية و العقار من:

- رئيس الدائرة .
- مصلحة متابعة انجاز البرامج الترقية و العقار.
- مصلحة إعادة الاعتبار.
- المصلحة التجارية.

1 – مهام رئيس الدائرة

تتمثل مهام رئيس الدائرة في:

- ❖ التنسيق و مراقبة مختلف نشاطات المصالح التابع لدائرته.
- ❖ السهر على انجاز مختلف البرامج الترقية.
- ❖ العمل على توفير العقار لانجاز البرامج السكنية للديوان.
- ❖ القيام بالدراسات التقنية الكاملة و مراقبة تنفيذها.

2 – مهام رئيس مصلحة انجاز البرامج الترقية و العقار

تتمثل مهام رئيس مصلحة انجاز البرامج الترقية و العقار في مايلي:

- ❖ التحكم في أشغال البرامج الترقية.
- ❖ مراقبة تنفيذ الأشغال طبقا للشروط التعاقدية واحترام الضوابط التقنية المعتمدة في هذا المجال.
- ❖ القيام بزيارات للورشات للتحقق من نسبة الانجاز و مدى تطابقها للمخططات و بنود الصفقات .
- ❖ تنشيط الورشات.
- ❖ إعداد البيانات للأشغال المنجزة و كذا محاضر الورشات.
- ❖ الاستلام المؤقت و النهائي لمختلف المشاريع.

3 – مهام رئيس مصلحة إعادة الاعتبار

تتمثل مهام رئيس مصلحة إعادة الاعتبار في:

- ❖ دراسة و برمجة مختلف المشاريع.
- ❖ تنسيق و متابعة و مراقبة العمليات المتعلقة بانجاز المشاريع.
- ❖ متابعة جميع الحركات المرتبطة بإبرام عقود الدراسات مع مكاتب الدراسات .
- ❖ مراقبة و متابعة مكاتب الدراسات.
- ❖ تجهيز ملفات دراسات المشاريع.
- ❖ القيام بجميع الإجراءات القانونية لتوفير العقار.
- ❖ تنفيذ الإجراءات التي تسمح باكتساب الملكية العقارية.
- ❖ مراقبة عقود الدراسات لعمليات انجاز البرامج السكنية.

4 – مهام رئيس المصلحة التجارية

تتمثل مهام رئيس المصلحة التجارية في:

- ❖ القيام بعملية التعريف بالسكنات المعروضة للبيع في إطار الترقية العقارية أو السكن الاجتماعي التساهمي أو البيع بالإيجار.
- ❖ الإشهار و الترويج للمحلات السكنية أو التجارية المعروضة للبيع.

- ❖ حث الراغبين في امتلاك المحل السكني أو التجاري في إطار الترقية العقارية أو السكن. الاجتماعي التساهمي أو البيع بالإيجار و تشجيعهم على ذلك.
- ❖ توفير كل الضمانات القانونية و التقنية للراغب في الامتلاك.
- ❖ استقبال الملفات الراغبين في الامتلاك و ترشيدهم و توجيههم.

الجدول رقم (2): جدول تلخيصي لمناصب العمل الضرورية لسير الديوان

<p>الهيكل</p>
<p>(1) <u>المديرية العامة:</u> المدير العام الأمانة</p>
<p>(2) <u>خلية الأمن الداخلي للمؤسسة:</u> مساعد مكلف بالأمن الداخلي للمؤسسة الأمانة</p>
<p>(3) <u>خلية الشؤون القانونية والمنازعات</u> مساعد مكلف بالشؤون القانونية والمنازعات الأمانة رئيس فرع المنازعات رئيس فرع التأمينات عون في المنازعات مكلف بالدراسات القانونية</p>
<p>(4) <u>خلية الرقابة الداخلية للمؤسسة:</u> مساعد مكلف بالرقابة الداخلية للمؤسسة الأمانة</p>
<p>(5) <u>خلية التنظيم وأنماط الإعلام والاتصال:</u> مساعد مكلف بالتنظيم وأنماط الإعلام والاتصال الأمانة</p>
<p>(6) <u>دائرة الموارد البشرية والوسائل العامة</u> رئيس الدائرة الأمانة رئيس مصلحة الموارد البشرية</p>

مهندس دولة في الإعلام الآلي
 رئيس فرع المستخدمين والخدمات الاجتماعية
 رئيس فرع الأجور
 رئيس فرع الإعلام الآلي
 رئيس فرع الأرشفة
 عون إداري
 عون حجر
 أعوان الأمن
 رئيس مصلحة الوسائل العامة
 رئيس فرع المشتريات
 رئيس فرع المخزن العام
 رئيس حضيرة العتاد

7) دائرة المالية والمحاسبة:

رئيس الدائرة
 الأمانة
 رئيس مصلحة المالية والمحاسبة
 رئيس فرع المالية والمحاسبة
 رئيس فرع الميزانية
 رئيس فرع التخليص
 رئيس مصلحة الخزينة والميزانية
 رئيس فرع الخزينة
 رئيس فرع الجباية
 رئيس مصلحة التحصيل
 رئيس فرع التحصيل
 رئيس فرع متابعة تحصيل مستحقات الإيجار
 رئيس مصلحة الاستثمار

8) دائرة تسيير وصيانة الحظيرة الممتلكات

رئيس الدائرة
 الأمانة
 رئيس مصلحة الاستغلال

رئيس فرع الإيجار
رئيس فرع البطاقيّة والمخالصة
عون حجز
عون إداري
رئيس مصلحة التنازل
رئيس فرع التنازل
رئيس مصلحة صيانة الحظيرة
رئيس فرع الصيانة
رئيس فرع المحافظة العقارية
مراقب تقني

(9) دائرة التحكم في المشاريع

رئيس الدائرة
الأمانة
رئيس مصلحة الصفقات
رئيس فرع الصفقات
رئيس فرع دراسة الأسعار
رئيس مصلحة إنجاز البرامج السكنية الاجتماعية
رئيس فرع المتابعة
متار محقق
تقني سامي
مهندس
رئيس مشروع

(10) دائرة تنمية الترقية العقارية والعقار:

رئيس الدائرة

الأمانة

رئيس مصلحة إنجاز البرامج الترقية مصلحة الترقية العقارية

رئيس مصلحة الدراسات والعقار

رئيس فرع الدراسات

رئيس فرع العقار

رئيس المصلحة التجارية

رئيس فرع الإشهار والترويج والتعريف

رئيس فرع العلاقات مع الزبائن

المصدر: وثائق داخلية مقدمة من قبل المؤسسة

الفرع الثاني: مراحل اعداد الموازنة التقديرية في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري

يتم اعداد مراحل الموازنة التقديرية في ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله عبر خمس مراحل تتمثل في:

- 1. مرحلة التحضير:** يتم فيها المراسلة من طرف دائرة المالية والمحاسبة لرؤساء الدوائر قصد الامداد بالبيانات اللازمة، جانب إيرادات وجانب نفقات للدورة N عن طريق المدير العام أي يقوم بالمصادقة عليها، يمكن ان تكون هذه المعلومات شهرية او ثلاثية وهذا حسب نشاط كل مصلحة. عند انتهاء كل مصلحة من تقديم مهامها تقوم بارسالها الى دائرة المالية والمحاسبة.
- 2. مرحلة الاعداد:** يتم عقد مجلس المديرية بين إطارات الديوان قصد النظر في وضعية الموازنة الابتدائية من زيادات ونقائص، ثم القيام بتصحيحها. بعد القيام بالتصحيح وعلاج الانحرافات يعطي المدير العام الموافقة للشروع في الموازنة أي يصبح مشروع ميزانية هذا يكون قبل نهاية السنة في شهر نوفمبر من السنة N.
- 3. مرحلة المصادقة:** يتم برمجة جلسة عادية او طارئة لمجلس الإدارة اعلى سلطة في هرم تسيير الديوان معين من طرف وزير السكن، للمناقشة والمصادقة على الموازنة التقديرية للديوان قبل نهاية السنة N وابداء الراي اما بالقبول، الرفض او بالتعديل. عند القيام بالمصادقة يتم اعلان لائحة بعنوان المصادقة بالاجماع على الموازنة التقديرية لسنة N. في هذه اللحظة تصبح قابلة للتنفيذ.
- 4. مرحلة التنفيذ:** المرحلة السابقة تعتبر رخصة إدارية لإطارات الديوان لتنفيذ الموازنة التقديرية التي تم المصادق عليها. يتم تنفيذ الموازنة التقديرية بشقيها الإيرادات مثل الكراء، بيع المحلات والسكنات والنفقات مثل نفقات الصيانة، العمال..الخ.

5. مرحلة الرقابة والتقييم: يتم فيها الرقابة الشهرية او الثلاثية على تنفيذ الموازنة التقديرية، بعد ذلك تقديم لمجلس الإدارة تقرير لكل ثلاثي يعرض عن مدى تقدم تنفيذ الموازنة التقديرية لنشاط الديوان، و معرفة ما تم تحقيقه مع تقديم التبريرات واقعيين وعمليين لكل حالة.

المبحث الثاني: استخدام الموازنة التقديرية في الرقابة على التسيير المالي بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميلة

تقوم مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري عند اعداد الموازنة التقديرية بوضع المعلومات والبيانات الخاصة بالايرادات والنفقات والمقدمة من طرف مصالح المؤسسة و هذه العلوم تكون على أساس شهري أو ثلاثي حسب نشاط كل مصلحة.

وللاختصار سنقوم بعرض نموذج الموازنة التقديرية والفعلية بالمجموع السنوي. تم الاعتماد في الدراسة على موازنات ديوان الترقية والتسيير العقاري لميلا للسنوات 2021، 2022، 2023.

المطلب الأول: عرض الموازنة التقديرية للسنوات 2021، 2022، 2023

نقوم بعرض الموازنة التقديرية للإيرادات والنفقات لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري للسنوات 2021، 2022، 2023.

أولاً: عرض الموازنة التقديرية للإيرادات والنفقات لسنة 2021

نقوم بعرض الموازنة التقديرية للإيرادات والنفقات للمؤسسة محل الدراسة لسنة 2021.

1 – إيرادات الموازنة التقديرية لعام 2021:

يمثل الجدول الموالي عرض الموازنة التقديرية للإيرادات لسنة 2021.

الجدول رقم (3): عرض الموازنة التقديرية للإيرادات لسنة 2021 الوحدة: دج

الايرادات	النتائج المقدره	النتائج الفعلية	النسبة
تحصيل الإيجار	413 498 000	387 503 715,76	94%
زبائن الترقية العقارية	136 666 000	52 638 250	39%
مبيعات المحلات	90 175 000	58 816 796,64	65%
حق الايجار	354 800 000	73 691 272,83	21%
منتجات مختلفة	26 831 000	33 041 893,68	123%
محجوزات للغير	139 430 000	121 303 354,39	87%
المجموع	1 161 400 000	726 995 283,30	63%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (1)

نلاحظ من خلال الجدول ان المؤسسة حققت إيرادات قدرها 726 995 283,30 دج خلال سنة

2021، أي بنسبة 63% مقارنة بالنتائج المقدره السنوية 1 161 400 000 دج.

2 – نفقات الموازنة التقديرية لعام 2021:

يمثل الجدول الموالي الموازنة التقديرية للنفقات لسنة 2021.

الجدول رقم (4): عرض الموازنة التقديرية للنفقات لسنة 2021 الوحدة: دج

النسبة	النتائج الفعلية	النتائج المقدرة	النفقات
22%	10 428 550,30	46 400 000	تمويل الأشغال
0%	-	14 565 600	معدات النقل
34%	3 616 073	10 732 400	تجهيزات، المعدات والادوات
60%	49 394 381,71	82 000 000	الدراسات والانتاج الترويجي
69%	11 782 344,42	17 000 000	العرض والاستهلاك
97%	75 132 937,75	77 672 000	الخدمات
86%	291 449 250,94	342 660 000	تكاليف الموظفين
95%	10 190 443	10 719 000	الضرائب و الرسوم
60%	7 759 524,22	13 000 000	أعباء أخرى
26%	37 283 237,43	286 251 000	سداد الديون والقروض
59%	532 700 447,94	901 000 000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (2)

نلاحظ من خلال الجدول ان المؤسسة حققت نفقات قدرها 532 700 447,94 دج خلال سنة 2021، أي بنسبة 59% مقارنة بالنتائج المقدرة السنوية 901 000 000 دج.

ثانيا: عرض الموازنة التقديرية للإيرادات والنفقات لسنة 2022

نقوم بعرض الموازنة التقديرية للإيرادات والنفقات لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لسنة 2022.

1 – إيرادات الموازنة التقديرية لعام 2022:

يمثل الجدول الموالي عرض الموازنة التقديرية للإيرادات لسنة 2022.

الجدول رقم (5): عرض الموازنة التقديرية للإيرادات لسنة 2022 الوحدة: دج

النسبة %	النتائج الفعلية	النتائج المقدرة	الإيرادات
84%	381 647 685,45	455 260 000	تحصيل الإيجار
145%	216 934 250	149 467 500	زبائن الترقية العقارية
95%	14 227 699,17	14 954 000	مبيعات المحلات
72%	100 683 301,93	139 553 000	حق الإيجار
113%	37 451 052,79	33 039 000	منتجات مختلفة

86%	139 862 203,85	162 434 500	محجوزات للغير
93%	890 806 193,19	954 708 000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (3)

نلاحظ من خلال الجدول ادناه ان المؤسسة حققت إيرادات قدرها 890 806 193,19 دج خلال سنة 2022، أي بنسبة 93% مقارنة بالنتائج المقدرة السنوية 954 708 000 دج.

2 – نفقات الموازنة التقديرية لعام 2022:

يمثل الجدول الموالي الموازنة التقديرية للنفقات لسنة 2022.

الجدول رقم (6): عرض الموازنة التقديرية للنفقات لسنة 2022 الوحدة: دج

النسبة	النتائج الفعلية	النتائج المقدرة	النفقات
46%	7 784 226,92	17 000 000	تمويل الاشغال
0%	-	19 040 000	معدات النقل
24%	3 729 739,62	15 871 000	تجهيزات، المعدات والادوات
35%	87 322 758,78	250 000 000	الدراسات والانتاج الترويجي
48%	15 382 828,39	31 795 000	العرض والاستهلاك
73%	76 231 170,17	104 934 343	خدمات
84%	313 314 662 ,10	374 280 580,40	تكاليف الموظفين
81%	9 889 584	12 273 000	الضرائب و الرسوم
29%	5 428 900,79	18 672 076,60	أعباء أخرى
133%	73 422 293,47	55 268 000	سداد الديون والقروض
0%	6 711 033,11	-	نفقات أخرى
67%	599 217 197,35	899 134 000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (4)

نلاحظ من خلال الجدول ان المؤسسة حققت نفقات قدرها 599 217 197,35 دج خلال سنة 2022، أي بنسبة 67% مقارنة بالنتائج المقدرة السنوية 899 134 000 دج.

ثالثا: عرض الموازنة التقديرية للإيرادات والنفقات لسنة 2023

نقوم بعرض الموازنة التقديرية للإيرادات والنفقات لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لسنة 2023.

1 – إيرادات الموازنة التقديرية لعام 2023:

يمثل الجدول الموالي عرض الموازنة التقديرية للإيرادات لسنة 2023.

الجدول رقم (7): عرض الموازنة التقديرية للإيرادات لسنة 2023

النسبة %	النتائج الفعلية	النتائج المقدرة	الإيرادات
100,02%	453 449 134,12	453 370 000	تحصيل الإيجار
53,34%	141 764 875	265 755 000	زبائن الترقية العقارية
56,39%	48 289 911,80	85 641 000	حق الإيجار
168,84%	47 883 555,66	28 360 000	منتجات مختلفة
116,04%	106 607 744,08	91 874 000	محجوزات للغير
86,27%	797 995 220,66	925 000 000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (5)

نلاحظ من خلال الجدول ادناه ان المؤسسة حققت إيرادات قدرها 797 995 220,66 دج خلال

سنة 2023، أي بنسبة 86,27% مقارنة بالنتائج المقدرة السنوية 925 000 000 دج.

2 – نفقات الموازنة التقديرية لعام 2023:

يمثل الجدول الموالي الموازنة التقديرية للنفقات لسنة 2023.

الجدول رقم (8): عرض الموازنة التقديرية للنفقات لسنة 2023 الوحدة: دج

النسبة	النتائج الفعلية	النتائج المقدرة	النفقات
16%	48 290,46	300 000	تمويل الأشغال
0%	0	38 000 000	معدات النقل
75%	7 682 935,59	10 200 000	التجهيزات، المعدات والادوات
93%	237 974 029,65	255 330 000	الدراسات و الانتاج الترويجي
74%	20 816 914,43	28 000 000	العرض و الاستهلاك
99%	65 741 720,38	66 500 000	خدمات
80%	346 995 616,13	436 350 000	تكاليف الموظفين
77%	9 431 927	12 305 000	الضرائب و الرسوم
99,67%	9 797 868,42	9 830 000	أعباء أخرى
110%	42 184 599,82	38 185 000	سداد الديون والقروض
-	32 332 275	-	نفقات أخرى
86%	773 006 176,88	895 000 000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (6)

نلاحظ من خلال الجدول ان المؤسسة حققت نفقات قدرها 773 006 176,88 دج خلال سنة 2023، أي بنسبة 86% مقارنة بالنتائج المقدرة السنوية 895 000 000 دج.

المطلب الثاني: تحليل انحراف الموازنة التقديرية للسنوات 2021، 2022، 2023

سوف نقوم بتحليل انحراف الموازنة التقديرية للسنوات 2021، 2022، 2023. يتم تحليل الانحرافات في الموازنة التقديرية وفق العلاقة التالية:

$$\text{الانحراف} = \text{النتائج المقدرة} - \text{النتائج الفعلية}$$

تفسير الانحراف: اذا كانت نتيجة الانحراف موجبة فان الانحراف غير ملائم للمؤسسة، اما اذا كانت نتيجة الانحراف سالبة فان الانحراف ملائم بالنسبة للمؤسسة. و أيضا قمنا بالاعتماد على نسبة الانحراف:

$$\text{نسبة الانحراف} = \text{الانحراف} / \text{النتائج المقدرة}$$

أولاً: تحليل انحراف الموازنة التقديرية لسنة 2021

نقوم بتحليل الموازنة التقديرية إيرادات ونفقات لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لسنة 2021.

1 – إيرادات الموازنة التقديرية لعام 2021:

يمثل الجدول الموالي تحليل انحراف إيرادات الموازنة التقديرية لسنة 2021

الجدول رقم (9): تحليل انحراف إيرادات الموازنة التقديرية لسنة 2021 الوحدة: دج

الايادات	النتائج المقدرة	النتائج الفعلية	النسبة	الانحراف	نسبة الانحراف
تحصيل الإيجار	413 498 000	387 503 715,76	%94	4,2428 994 25	%6
زبائن الترقية العقارية	136 666 000	52 638 250	%39	84 027 750	2%6
مبيعات المحلات	90 175 000	58 816 796,64	65%	31 358 203,36	35%
حق الايجار	354 800 000	73 691 272,83	21%	281 108 727,2	%79
منتجات مختلفة	26 831 000	33 041 893,68	123%	-6 210 893,68	-23%
محجوزات للغير	139 430 000	121 303 354,39	87%	18 126 645,61	%13
المجموع	1 161 400 000	726 995 283,30	63%	434 404 716,7	37%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (1)

- **تحصيل الإيجار:** نلاحظ من خلال الجدول أن تحصيل الايجار سنة 2021 تم تحقيقها بنسبة 94% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الانحراف موجب بقيمة 25 994 284,24 دج بمعدل 6% و عليه المقدر اكبر من الفعلي وذلك راجع للأسباب التالية:

— جائحة كورونا (Covid 19) التي أدت الى العديد من الخسائر، الا ان ديوان الترقية والتسيير العقاري

قام بمجهودات كبيرة كي لا تآثر على نشاط المؤسسة، فهي أدت الى صعوبة تحصيل مخلفات الايجار الرتبية رغم ان السكنات المؤجرة لفئة اجتماعية ضعيفة وبالتالي ليس هناك اقبال كبير على دفع المخلفات.

— عدم بلوغ الهدف المسطرة لتوزيع السكنات في سنة 2021 وهذا راجع لعدم تحصيل الديوان على قوائم توزيع السكنات النهائية للمستفيدين من السلطات المحلية من طرف الولاية.

• **زبائن الترقية العقارية:** نلاحظ من خلال الجدول أن زبائن الترقية العقارية سنة 2021 تم تحقيقها بمعدل 39% مقارنة بالنتائج المقدره وكان الانحراف موجب بقيمة 84 027 750 دج بمعدل 62% و عليه المقدر اكبر من الفعلي وذلك راجع الى:

— تأخر في تسديد المبلغ النهائي ل 20 سكن ترقوي لبلدية التلاغمة.

— تأخر في سداد دفعة اعانات الدولة الصندوق الوطني للسكن.

• **مبيعات المحلات:** نلاحظ من خلال الجدول أن مبيعات المحلات لسنة 2021 تم تحقيقها بمعدل 65% مقارنة بالنتائج المقدره وكان الانحراف موجب بقيمة 31 358 203,36 دج بمعدل 35% و عليه النتائج المقدره اكبر من النتائج الفعلية و هذا لانه لا يوجد اقبال كبير على بيع هذه المحلات مع توقف الأعمال بسبب جائحة كورونا.

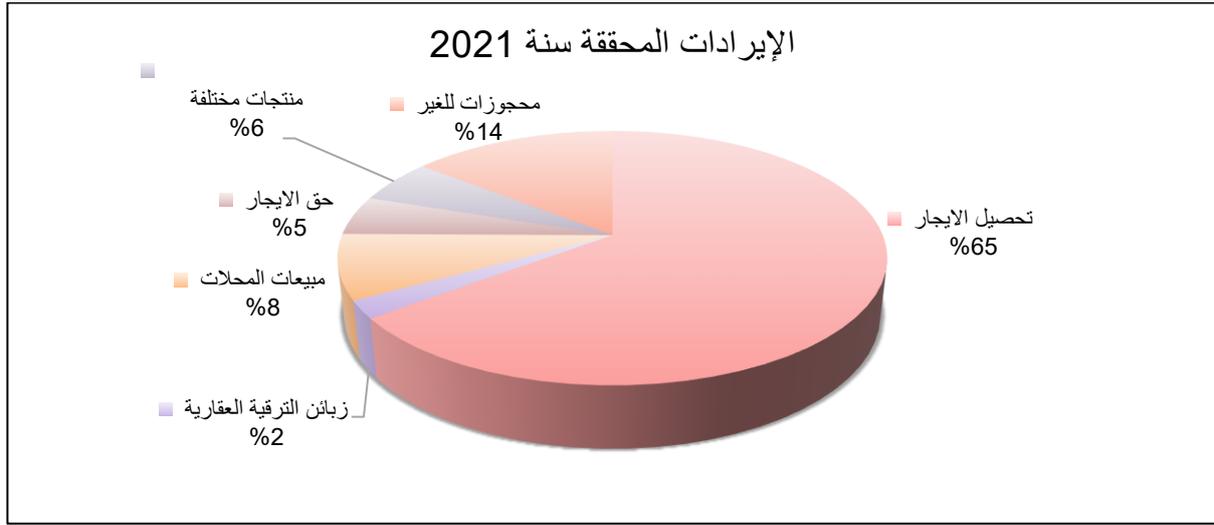
• **حق الايجار:** نلاحظ من خلال الجدول أن حق الايجار تم تحقيقها بمعدل 21% مقارنة بالنتائج المقدره وكان الانحراف موجب بقيمة 281 108 727,2 دج بمعدل 79% بالتالي المقدر اكبر من الفعلي وذلك بسبب وجود محلات باحياء سكنية معزولة مثل: الرواشد، بينان، تبيرقنت، احمد راشدي.

• **منتجات مختلفة:** نلاحظ أن المنتجات المختلفة تم تحقيقها بمعدل 123% مقارنة بالنتائج المقدره، كان الانحراف سالب بقيمة 6 210 893,68 دج بمعدل 23- % و عليه النتائج الفعلية اكبر من النتائج المقدره وذلك راجع الى التعويضات والمنتجات المتعلقة بتسوية حق الايجار بالنسبة للسكنات التي تؤجر من الباطن.

• **محجوزات للغير:** نلاحظ أن محجوزات للغير لسنة 2021 تم تحقيقها بمعدل 87% مقارنة بالنتائج المقدره، كان الانحراف موجب بقيمة 18 126 645,61 دج بمعدل 13% و عليه المقدر اكبر من الفعلي، تتعلق بمبالغ الضمان لتوزيع السكنات بما ان المؤسسة لم تتحصل على قوائم توزيع السكنات النهائية للمستفيدين حيث لكل سكن 30000 دج بالتالي تم تحقيق 87%.

— نلاحظ كذلك من خلال الجدول ان المؤسسة تعتمد على عنصر تحصيل الايجار في جلب الإيرادات بنسبة كبيرة مقارنة بباقي عناصر اللايرادات حيث يقدر مبلغ تحصيل الايجار ب 387 503 715,76 دج مقارنة بمجموع الإيرادات المحققة التي تقدر ب 726 995 283,30 دج، يمكن توضيح هذا الاعتماد بدائرة نسبية للايرادات المحققة لسنة 2021، من خلال الشكل ادناه:

الشكل رقم (5): دائرة نسبية للإيرادات المحققة سنة 2021



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (2)

2 – نفقات الموازنة التقديرية لعام 2021:

يمثل الجدول المالي تحليل انحراف نفقات الموازنة التقديرية لسنة 2021.

الجدول رقم (10): تحليل انحراف نفقات الموازنة التقديرية لسنة 2021 الوحدة: دج

النسبة الإنحراف	الإنحراف	النسبة	النتائج الفعلية	النتائج المقدرة	النفقات
78%	35 971 449,7	22%	10 428 550,30	46 400 000	تمويل الأشغال
1%	14 565 600	0%	-	14 565 600	معدات النقل
66%	7 116 363	34%	3 616 073	10 732 400	تجهيزات، المعدات والادوات
40%	32 605 618,29	60%	49 394 381,71	82 000 000	الدراسات والانتاج الترويجي
31%	5 217 655,58	69%	11 782 344,42	17 000 000	العرض والاستهلاك
3%	2 539 062,25	97%	75 132 937,75	77 672 000	الخدمات
15%	51 210 750	86%	291 449 250,94	342 660 000	تكاليف الموظفين
5%	528 557	95%	10 190 443	10 719 000	الضرائب و الرسوم
40%	5 240 475,78	60%	7 759 524,22	13 000 000	أعباء أخرى
87%	248 967 762,6	26%	37 283 237,43	286 251 000	سداد الديون والقروض
41%	368 299 553	59%	532 700 447,94	901 000 000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (2)

- تمويل الأشغال: نلاحظ من خلال الجدول أن تمويل الأشغال لسنة 2021 تم تحقيقها بنسبة 22% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 35 971 449,7 دج بمعدل 78% وعليه النتائج المقدرة

أكبر من الفعلية وهذا بسبب أن المشاريع تخلفت في الإنجاز انطلاقاً من الأشغال على مستوى بعض الأحياء.

- **معدات النقل:** نلاحظ من خلال الجدول أن معدات النقل لسنة 2021 تم تحقيقها بنسبة 0% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 14 565 600 دج بمعدل 1% و عليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، ذلك راجع لعدم توفر وسائل النقل في السوق الوطني.
- **تجهيزات، المعدات والادوات:** نلاحظ من خلال الجدول أن تجهيزات، المعدات والادوات تم تحقيقها بنسبة 34% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 7 116 363 دج بمعدل 66% و عليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية وهذا راجع الى جائحة كورونا بسبب الحجر الصحي مما أدى إلى صعوبة التنقلات والتمويل مع الزبائن، كذلك توخي الحذر فيما يخص التقشف في الديوان أي ان هناك سياسة في ترشيد النفقات بمعنى شراء فقط المتطلبات الضرورية.
- **الدراسات والانتاج الترويجي (الترقية العقارية):** نلاحظ من خلال الجدول أن الدراسات والانتاج الترويجي لسنة 2021 تم تحقيقها بنسبة 60% مقارنة بالنتائج المقدرة و كان الإنحراف موجب بقيمة 32 605 618,29 دج بمعدل 40% و عليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية و هذا بسبب التأخر في انطلاق وإنجاز بعض المشاريع الترقية العقارية و هذا راجع لوجود عراقيل في الاوعية العقارية مثلا شبكة المياه، الكهرباء.... الخ.
- **العرض والاستهلاك (التمويل):** نلاحظ من خلال الجدول أن العرض والاستهلاك تم تحقيقها بنسبة 69% مقارنة بالنتائج المقدرة و كان الإنحراف موجب بقيمة 5 217 655,58 دج بمعدل 31% و عليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، ذلك راجع الى الانفاق فقط على احتياجات الازمة للديوان.
- **خدمات:** نلاحظ أن خدمات لسنة 2021 تم تحقيقها بنسبة 97% مقارنة بالنتائج المقدرة و كان الإنحراف موجب بقيمة 2 539 062,2 دج بمعدل 3% و عليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية و لكن بنسبة قليلة أي تعتبر النتائج المقدرة شبه محققة، اي لا يوجد عجز ولا فائض بالنسبة للمؤسسة حيث تم الالتزام بالاعباء التي تقع على عاتق الديوان.
- **تكاليف الموظفين:** نلاحظ من خلال الجدول أن تكاليف الموظفين تم تحقيقها بنسبة 85% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 51 210 750 دج بمعدل 15% و عليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية وهذا راجع لعدم خروج جميع العمال (التقاعد) بالتالي لم تحقق الكلفة المقدرة.
- **الضرائب والرسوم:** نلاحظ من خلال الجدول أن الضرائب والرسوم تم تحقيقها بنسبة 95% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 528 557 دج بمعدل 5% و عليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية وهذا يعني ان المؤسسة قامت بدفع التزاماتها كالضريبة على النشاط المهني المرتبط برقم الاعمال.

- **أعباء أخرى:** نلاحظ من خلال الجدول أن أعباء أخرى تم تحقيقها بنسبة 60% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الانحراف موجب بقيمة 5 240 475,78 دج بمعدل 40% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، هذا مرتبطة بالأحكام القضائية أي القضايا على مستوى العدالة.
- **سداد الديون والقروض:** نلاحظ من خلال الجدول أن سداد الديون والقروض تم تحقيقها بنسبة 26% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الانحراف موجب بقيمة 248 967 762,6 دج بمعدل 87% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، تتعلق بتسديد الالتزامات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة وأيضا قضية مزالت قائمة على العدالة متعلقة بالصنوق الوطني للتوفير والاحتياط لذلك لم يتم تسديد الديوان الالتزام الذي في عاتقه و بالتالي تم تسديد فقط الرسم على القيمة المضافة.

ثانيا: تحليل انحراف الموازنة التقديرية لسنة 2022

نقوم بتحليل الموازنة التقديرية إيرادات ونفقات لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لسنة 2022.

1 – إيرادات الموازنة التقديرية لعام 2022:

يمثل الجدول الموالي تحليل انحراف إيرادات الموازنة التقديرية لسنة 2022.

الجدول رقم (11): تحليل انحراف إيرادات الموازنة التقديرية لسنة 2022 الوحدة: دج

الايادات	النتائج المقدرة	النتائج الفعلية	%النسبة	الانحراف	نسبة الانحراف
تحصيل الإيجار	455 260 000	381 647 685,45	84%	73 612 314,55	16%
زبائن الترقية العقارية	149 467 500	216 934 250	145%	-67 466 750	-45%
مبيعات المحلات	14 954 000	14 227 699,17	95%	300,83 726	5%
حق الايجار	139 553 000	100 683 301,93	72%	38 869 698,07	28%
منتجات مختلفة	33 039 000	37 451 052,79	113%	-4 412 052,79	-13%
محجوزات للغير	162 434 500	139 862 203,85	86%	22 572 296,15	14%
المجموع	954 708 000	890 806 193,19	93%	63 901 806,81	7%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (3)

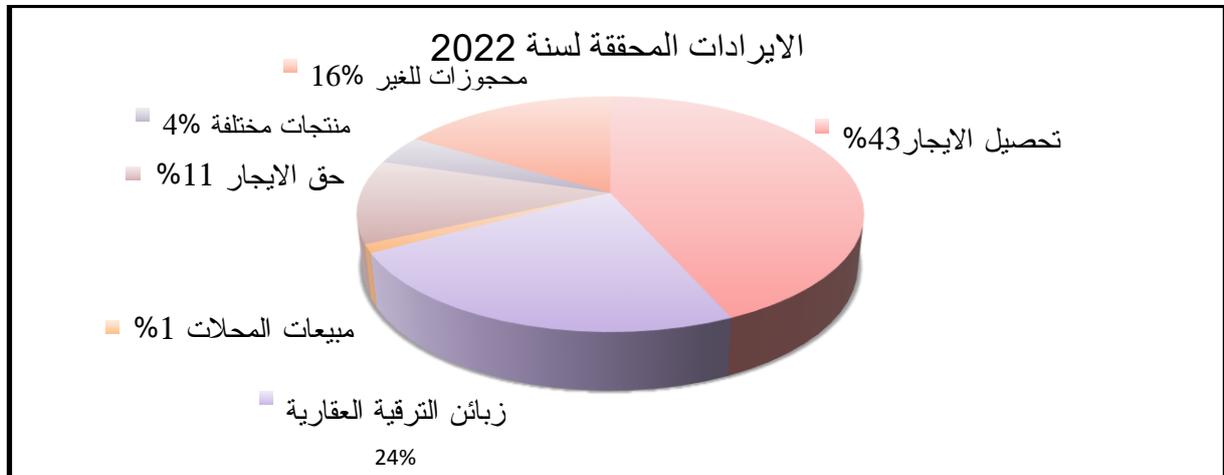
- **تحصيل الإيجار:** نلاحظ من خلال الجدول أن تحصيل الايجار سنة 2022 تم تحقيقها بنسبة 84% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الانحراف موجب بقيمة 73 612 314,55 دج بمعدل 16% وعليه المقدر أكبر من الفعلي وذلك راجع الى صعوبة تحصيل مخلفات الايجار الرتبية بالنسبة السكنات المؤجرة لفئة اجتماعية ضعيفة وأيضا عدم بلوغ الهدف المسطرة لتوزيع السكنات في سنة 2022 وهذا راجع لعدم تحصل الديوان على قوائم توزيع السكنات النهائية للمستفيدين من طرف الولاية.
- **زبائن الترقية العقارية:** نلاحظ أن زبائن الترقية العقارية سنة 2022 تم تحقيقها بمعدل 145% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الانحراف سالب بقيمة -67 466 750 دج بمعدل -45% وعليه النتائج الفعلية

أكبر من النتائج المقدرة وذلك راجع الى تحصيل المبالغ العالقة للسنوات السابقة 2021 التي لم يتم تحصيلها والمبالغ الفعلية لسنة 2022.

- **مبيعات المحلات:** نلاحظ من خلال الجدول أن مبيعات المحلات تم تحقيقها بمعدل 95% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الانحراف موجب بقيمة 726 300,83 دج بمعدل 5% و عليه المقدر اكبر من الفعلي وذلك راجع الى عدم سداد بيع المحلات حيث تم بيع 10 محل ترقوي ببلدية التلاغمة.
- **حق الايجار:** نلاحظ أن حق الايجار تم تحقيقها بمعدل 72% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الانحراف موجب بقيمة 38 869 698,07 دج بمعدل 28% بالتالي المقدر اكبر من الفعلي وذلك بسبب وجود محلات باحياء سكنية معزولة، بالتالي لا يوجد اقبال على بيع هذه المحلات.
- **منتجات مختلفة:** نلاحظ أن المنتجات المختلفة تم تحقيقها بمعدل 113% مقارنة بالنتائج المقدرة، كان الانحراف سالب بقيمة 4 412 052,79- دج بمعدل 13%- و عليه الفعلي اكبر من المقدر وذلك راجع الى المداخل الاستثنائية لتسوية السكنات من تعويضات ومنتجات المتعلقة بتسوية حق الايجار بالنسبة للسكنات التي تؤجر من الباطن.
- **محجوزات للغير:** نلاحظ أن محجوزات للغير تم تحقيقها بمعدل 86% مقارنة بالنتائج المقدرة، كان الانحراف موجب بقيمة 22 572 296,15 دج بمعدل 14% و عليه المقدر اكبر من الفعلي، تتعلق بمبالغ الضمان لتوزيع السكنات بما ان المؤسسة لم تتحصل على قوائم توزيع السكنات النهائية للمستفيدين.

— نلاحظ ان المؤسسة تعتمد على عنصر تحصيل الايجار في جلب الإيرادات بنسبة كبيرة مقارنة بباقي عناصر اللإيرادات حيث يقدر مبلغ تحصيل الايجار ب 381 647 685,45 دج مقارنة بمجموع الإيرادات المحققة التي تقدر ب 890 806 193,19 دج، يمكن توضيح هذا الاعتماد بدائرة نسبية للإيرادات المحققة لسنة 2022، من خلال الشكل ادناه:

الشكل رقم (6): دائرة نسبية للإيرادات المحققة سنة 2022



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (2)

2 – نفقات الموازنة التقديرية لعام 2022:

يمثل الجدول الموالي تحليل انحراف نفقات الموازنة التقديرية لسنة 2022.

الجدول رقم (12): تحليل انحراف نفقات الموازنة التقديرية لسنة 2022 الوحدة: دج

النفقات	النتائج المقدرة	النتائج الفعلية	النسبة	الانحراف	الانحراف %
تمويل الاشغال	17 000 000	7 784 226,92	46%	9 215 773,08	54%
معدات النقل	19 040 000	-	0%	19 040 000	100%
تجهيزات، المعدات والادوات	15 871 000	3 729 739,62	24%	12 141 260,38	77%
الدراسات والانتاج الترويجي	250 000 000	87 322 758,78	35%	162 677 241,22	65%
العرض والاستهلاك	31 795 000	15 382 828,39	48%	16 412 171,61	52%
خدمات	104 934 343	76 231 170,17	73%	28 703 172,83	27%
تكاليف الموظفين	374 280 580,40	313 314 662 ,10	84%	60 965 918,3	16%
الضرائب و الرسوم	12 273 000	9 889 584	81%	2 383 416	19%
أعباء أخرى	18 672 076,60	5 428 900,79	29%	13 243 175,81	71%
سداد الديون والقروض	55 268 000	73 422 293,47	133%	-18 154 293,47	-33%
نفقات أخرى	-	6 711 033,11	0%	-6 711 033,11	0%
المجموع	899 134 000	599 217 197,35	67%	299 916 802,65	33%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (4)

- **تمويل الاشغال:** نلاحظ من خلال الجدول أن تمويل الاشغال تم تحقيقها بنسبة 46% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الانحراف موجب بقيمة 9 215 773,08 دج بمعدل 54% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية وهذا بسبب أن المشاريع من محلات تخلفت في الإنجاز.
- **معدات النقل:** نلاحظ من خلال الجدول أن معدات النقل لسنة 2022 تم تحقيقها بنسبة 0% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الانحراف موجب بقيمة 14 565 600 دج بمعدل 100% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، ذلك راجع لازمة عدم توفر وسائل النقل او عرض في السوق الوطني.
- **تجهيزات، المعدات والادوات:** نلاحظ من خلال الجدول أن تجهيزات، المعدات والادوات لسنة 2022 تم تحقيقها بنسبة 24% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الانحراف موجب بقيمة 12 141 260,38 دج بمعدل 77% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية وهذا راجع الى عملية التقشف في الديوان و الاعتماد على سياسة في ترشيد النفقات والاستغلال الأمثل لموارد الديوان.

- الدراسات والانتاج الترويجي (الترقية العقارية): نلاحظ من خلال الجدول أن الدراسات والانتاج الترويجي لسنة 2022 تم تحقيقها بنسبة 35% مقارنة بالنتائج المقدرة و كان الإنحراف موجب بقيمة 162 677 241,22 دج بمعدل 65% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية و هذا بسبب التأخر في انطلاق والإجاز بعض المشاريع الترقية العقارية لوجود عراقيل في الاوعية العقارية.
- العرض والاستهلاك (التموين): نلاحظ من خلال الجدول أن العرض والاستهلاك لسنة 2022 تم تحقيقها بنسبة 48% مقارنة بالنتائج المقدرة و كان الإنحراف موجب بقيمة 16 412 171,61 دج بمعدل 52% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، ذلك راجع الى الانفاق على الديون التي الازمة للديوان المتعلقة بالموردين.
- خدمات: نلاحظ من خلال الجدول أن تموي العمل لسنة 2022 تم تحقيقها بنسبة 73% مقارنة بالنتائج المقدرة و كان الإنحراف موجب بقيمة 28 703 172,83 دج بمعدل 27% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، هذا راجع الى التحكم في صيانة الممتلكات العقارية من خلال تخفيض تكاليف الإنجاز وبالتالي تتخفف المخصصات والمصاريف.
- تكاليف الموظفين: نلاحظ من خلال الجدول أن تكاليف الموظفين تم تحقيقها بنسبة 84% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 60 965 918,3 دج بمعدل 16% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية وهذا راجع لعدم خروج جميع العمال (التقاعد) بالتالي لم تحقق التكلفة المقدرة.
- الضرائب والرسوم: نلاحظ من خلال الجدول أن الضرائب والرسوم تم تحقيقها بنسبة 81% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 2 383 416 دج بمعدل 19% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية وهذا يعني ان المؤسسة قامت بدفع التزاماتها كالضريبة على النشاط المهني المرتبط برقم الاعمال.
- أعباء أخرى: نلاحظ من خلال الجدول أن أعباء أخرى تم تحقيقها بنسبة 29% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 13 243 175,81 دج بمعدل 71% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، مرتبطة بالأحكام القضائية أي القضايا على مستوى العدالة الذي تم الالتزام به.
- سداد الديون والقروض: نلاحظ من خلال الجدول أن سداد الديون والقروض لسنة 2022 تم تحقيقها بنسبة 133% مقارنة بالنتائج المقدرة و كان الإنحراف سالب بقيمة -18 154 293,47 دج بمعدل 33% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، تتعلق بتسديد الالتزامات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة.
- نفقات أخرى: تم تحقيقها بنسبة 0% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف سالب بقيمة -6 711 033,11 دج بمعدل 0%، تعتبر نفقات غير مدرجة في الموازنة التقديرية.

ثالثا: تحليل انحراف الموازنة التقديرية لسنة 2023

نقوم بتحليل إيرادات ونفقات الموازنة التقديرية لسنة 2023

1 – إيرادات الموازنة التقديرية لعام 2023:

يمثل الجدول الموالي تحليل انحراف إيرادات الموازنة التقديرية لسنة 2023.

الجدول رقم (13): تحليل انحراف الإيرادات الموازنة التقديرية لسنة 2023 الوحدة: دج

الانحراف %	الانحراف	النسبة %	النتائج الفعلية	النتائج المقدرة	الإيرادات
-0,02%	-79 134,12	100,02%	453 449 134,12	453 370 000	تحصيل الإيجار
47%	123 990 125	53 %	141 764 875	265 755 000	زبائن الترقية العقارية
44%	37 351 088,2	56%	48 289 911,80	85 641 000	حق الايجار
-69%	-19 523 555,66	169%	47 883 555,66	28 360 000	منتجات مختلفة
-16%	-14 733 744,08	116%	106 607 744,08	91 874 000	محجوزات للغير
14%	127 004 779,3	86%	797 995 220,66	925 000 000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (5)

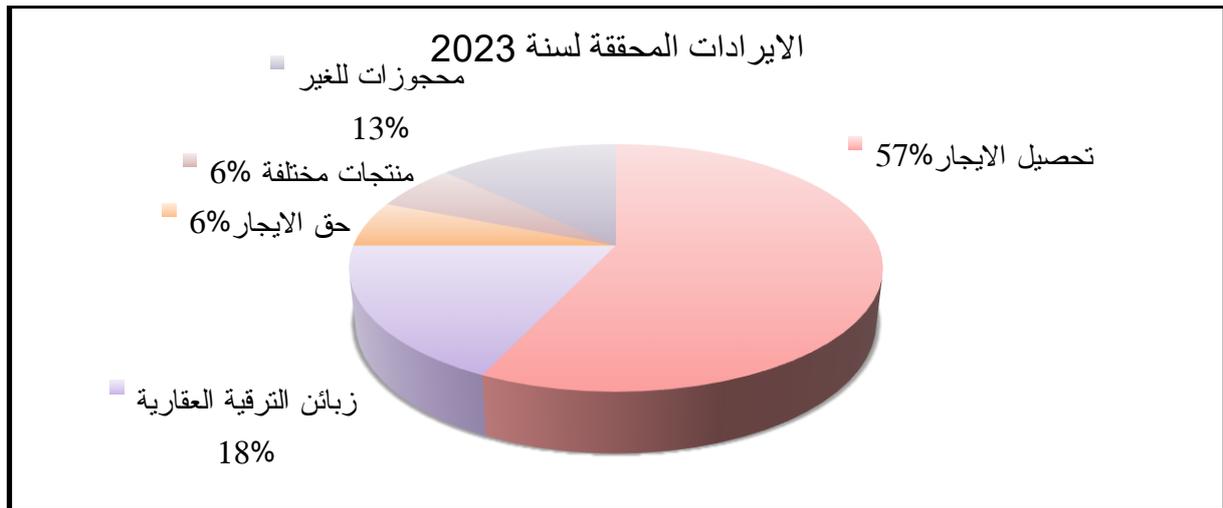
- **تحصيل الإيجار:** نلاحظ من خلال الجدول أن تحصيل الإيجار سنة 2023 تم تحقيقها بنسبة 100,02% مقارنة بالنتائج المقدرة، الانحراف سالب بقيمة 25 994 284,24 دج بمعدل -0,02% وعليه النتائج المقدرة اقل من النتائج الفعلية. هنا تم تحقيق الهدف ذلك راجع للأسباب التالية:
 - الخرجات الميدانية لاعوان التحصيل.
 - المتابعة القضائية للمتخلفين عن تسديد الإيجار.
 - فتح صناديق دفع جديدة قريبة للمستأجرين من أجل التحصيل.
 - القيام بمعاينة السكنات الشاغرة و الشاغلين الفعليين.
- **زبائن الترقية العقارية:** نلاحظ من خلال الجدول أن زبائن الترقية العقارية سنة 2023 تم تحقيقها بمعدل 53% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الانحراف موجب بقيمة 123 990 125 دج بمعدل 47% وعليه المقدر اكبر من الفعلي وذلك راجع الى ثقل الإجراءات، المتأخرة والتي تستغرق وقتا طويلا في منح القروض البنكية للمستفيدين من أجل السكن التساهمي الذي يعمل على تصفية او تطهير الوضعية النهائية المتعلقة بالمشاريع القديمة و السكن الترقوي المدعم المتعلق بمشاريع جديدة تم الانطلاق فيها.
- **حق الايجار:** نلاحظ من خلال الجدول أن حق الايجار تم تحقيقها بمعدل 56% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الانحراف موجب بقيمة 37 351 088,2 دج بمعدل 44% بالتالي المقدر اكبر من الفعلي وذلك راجع الى وجود محلات تجارية في مناطق ريفية نائية أي لا يوجد اقبال على بيع هذه المحلات.
- **منتجات مختلفة:** نلاحظ أن المنتجات المختلفة تم تحقيقها بمعدل 168,84% مقارنة بالنتائج المقدرة، كان الانحراف سالب بقيمة -19 523 555,66 دج بمعدل -69% وعليه النتائج الفعلية اكبر من

المقدرة وذلك راجع الى التعويضات والمنتجات المتعلقة بتسوية حق الايجار بالنسبة للسكنات التي توجر من الباطن.

- **محجوزات للغير:** نلاحظ أن محجوزات للغير تم تحقيقها بمعدل 116,04% مقارنة بالنتائج المقدرة، كان الانحراف موجب بقيمة 14 733 744,08- بمعدل 16%- وعليه المقدر اكبر من الفعلي، وذلك راجع الى الرسم على القيمة المضافة المحدد في الميزانية فهي مرتبطة بالمبالغ المحصلة فعلا (رقم الاعمال) وأيضا مبالغ الضمان المتعلقة بتوزيع السكنات بما ان المؤسسة لم تحصل على قوائم توزيع السكنات النهائية للمستفيدين حيث لكل سكن 30000 دج.

— نلاحظ ان المؤسسة تعتمد على عنصر تحصيل الايجار في جلب الإيرادات بنسبة كبيرة مقارنة بباقي عناصر الاليرادات حيث يقدر مبلغ تحصيل الايجار ب 453 449 134,12 دج مقارنة بمجموع الإيرادات المحققة التي تقدر ب 797 995 220,66 دج، يمكن توضيح هذا من خلال الشكل ادناه:

الشكل رقم (7): دائرة نسبية للإيرادات المحققة سنة 2023



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (2)

2 – نفقات الموازنة التقديرية لعام 2023:

يمثل الجدول الموالي تحليل انحراف نفقات الموازنة التقديرية لسنة 2023.

الجدول رقم (14): تحليل انحراف نفقات الموازنة التقديرية لسنة 2023 الوحدة: دج

النسبة	الإنحراف	% الإنحراف	النتائج المقدرة	النتائج الفعلية	النفقات
16%	251 709,54	84%	300 000	48 290,46	تمويل الأشغال
0%	38 000 000	100%	38 000 000	-	معدات النقل
75%	2 517 064,41	25%	10 200 000	7 682 935,59	تجهيزات، المعدات والادوات

7%	17 355 970,35	93%	237 974 029,65	255 330 000	الدراسات والانتاج الترويجي
26%	7 183 085,57	74%	20 816 914,43	28 000 000	العرض و الاستهلاك
1,14%	758 279,62	98,86%	65 741 720,38	66 500 000	خدمات
20%	89 354 383,87	80%	346 995 616,13	436 350 000	تكاليف الموظفين
23%	2 873 073	77%	9 431 927	12 305 000	الضرائب و الرسوم
0,33%	32 131,58	99,67%	9 797 868,42	9 830 000	أعباء أخرى
-10%	-3 999 599,82	110%	42 184 599,82	38 185 000	سداد الديون والقروض
0%	-32 332 275	-	32 332 275	-	نفقات أخرى
14%	121 993 823,12	86%	773 006 176,88	895 000 000	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق المؤسسة الملحق رقم (6)

- **تمويل الأشغال:** نلاحظ من خلال الجدول أن تمويل الأشغال تم تحقيقها بنسبة 16% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 251 709,54 دج بمعدل 84% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية وهذا راجع الى تخصيص المؤسسة مبلغ 300 000 دج من اجل تسديد خصم الضمان الا ان المؤسسة سددت مبلغ قدره 48 290,46 دج.
- **معدات النقل:** نلاحظ من خلال الجدول أن معدات النقل لسنة 2023 تم تحقيقها بنسبة 0% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 38 000 000 دج بمعدل 100% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، ذلك راجع لعدم توفر وسائل النقل في السوق الوطني.
- **تجهيزات، المعدات والادوات:** نلاحظ من خلال الجدول أن تجهيزات، المعدات والادوات لسنة 2023 تم تحقيقها بنسبة 75% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 2 517 064,41 دج بمعدل 25% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية وهذا راجع الى انفاق المؤسسة على الاحتياجات اللازمة فقط.
- **الدراسات والانتاج الترويجي (الترقية العقارية):** نلاحظ من خلال الجدول أن الدراسات والانتاج الترويجي لسنة 2023 تم تحقيقها بنسبة 93% مقارنة بالنتائج المقدرة و كان الإنحراف موجب بقيمة 17 355 970,35 دج بمعدل 7% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية وهذا بسبب تسديد المؤسسة مبالغ الفواتير الخاصة بالمقاولين الذي قدر ب 237 974 029,65 دج حيث تم تخصيص أكبر من الذي تم تسديده الذي قدر ب 255 330 000 دج.
- **العرض والاستهلاك (التمويل):** نلاحظ من خلال الجدول أن العرض والاستهلاك لسنة 2023 تم تحقيقها بنسبة 74% مقارنة بالنتائج المقدرة و كان الإنحراف موجب بقيمة 7 183 085,57 دج بمعدل 26%

وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، ذلك راجع الى الانفاق على الالتزامات التي على عاتق المؤسسة من موردين.

- **خدمات:** نلاحظ من خلال الجدول أن تموي العمل لسنة 2023 تم تحقيقها بنسبة 98,86% مقارنة بالنتائج المقدرة و كان الإنحراف موجب بقيمة 758 279,62 دج بمعدل 1,14% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، هذا راجع الى التحكم في صيانة الممتلكات العقارية من خلال تخفيض تكاليف الإنجاز وبالتالي تتخفف المخصصات والمصاريف.
- **تكاليف الموظفين:** نلاحظ من خلال الجدول أن تكاليف الموظفين تم تحقيقها بنسبة 80% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 89 354 383,87 دج بمعدل 20% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية وهذا راجع الى تسديد اجر جميع الموظفين وتوقع المؤسسة تقاعد 20 موظف من اجل تسديد اجرهم لكن يتم ذلك تم خروج فقط 4 موظفين.
- **الضرائب والرسوم:** نلاحظ من خلال الجدول أن الضرائب والرسوم تم تحقيقها بنسبة 77% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 2 873 073 دج بمعدل 23% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية وهذا يعني ان المؤسسة قامت بدفع التزاماتها كالضريبة على النشاط المهني المرتبط برقم الاعمال حيث كلما ارتفع رقم الاعمال ارتفعت الضريبة الواجبة الدفع.
- **أعباء أخرى:** نلاحظ من خلال الجدول أن أعباء أخرى تم تحقيقها بنسبة 99,67% مقارنة بالنتائج المقدرة وكان الإنحراف موجب بقيمة 32 131,58 دج بمعدل 0,33% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، مرتبطة بالأحكام القضائية أي القضايا على مستوى العدالة الذي تم الالتزام به.
- **سداد الديون والقروض:** نلاحظ من خلال الجدول أن سداد الديون والقروض لسنة 2023 تم تحقيقها بنسبة 110% مقارنة بالنتائج المقدرة و كان الإنحراف سالب بقيمة 3 999 599,82 دج بمعدل - 10% وعليه النتائج المقدرة أكبر من الفعلية، تتعلق بتسديد الالتزامات المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة و تعويض مبالغ الضمان للأفراد الذين يشترون السكنات حيث تقوم المؤسسة بتعويضهم.
- **نفقات أخرى:** نلاحظ أن نفقات اخرى تم تحقيقها بنسبة 0% مقارنة بالنتائج المقدرة و كان الإنحراف سالب بقيمة 32 332 275 دج بمعدل 0% ، تعتبر نفقات غير مدرجة في الموازنة التقديرية لم تتوقعها المؤسسة.

المطلب الثالث: مراقبة التسيير في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله ومقارنة انحرافات

الموازنات التقديرية

تعتبر موازنتي الإيرادات والنفقات أهم الموازنات التقديرية التي تعدها المؤسسة لأنها تعتبر الأكثر فعالية من حيث الرقابة وكأداة لقياس فعالية النظام الرقابي للمؤسسة، وسنحاول في هذا المبحث تلخيص الانحرافات الخاصة لكل من موازنة الإيرادات والنفقات.

الفرع الأول: مراقبة التسيير في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميلة

مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية يلعب دورا هاما، من خلاله يمكن المقارنة بين ما هو مقدر وما هو محقق (فعلي)، فإذا ما لوحظ في نهاية الدورة ما تم تحقيقه من نتائج ميدانية يتوافق مع التقديرات الموضوعة ما يعني تدني الانحرافات وبالتالي تحكم أكبر في موارد واستخدامات المؤسسة واستغلالها بشكل جيد والعكس صحيح، أي في حالة كانت النتائج المحققة ميدانيا بعيدة عما هو مقدر ومحقق كلما زادت الانحرافات وكانت المؤسسة غير متحكمة في استخداماتها ومواردها أي غير قادرة على حسن استغلالها وبالتالي تعاني من مشاكل وصعوبات في التسيير، في هذه الحالة وجب البحث عن مواطن الاختلال في تسيير مختلف المصالح قصد تحسين نتائج المؤسسة، وهو الهدف الأسمى في النهاية من مراقبة التسيير.

الفرع الثاني: مقارنة انحرافات الموازنات التقديرية

بعد أن تم حساب وتحليل انحراف إيرادات ونفقات الموازنة التقديرية لسنوات 2021، 2022، 2023 على حدة وتحديد أسبابها، نقوم بالمقارنة بين الانحرافات.

1 – مقارنة انحراف الإيرادات للسنوات 2021، 2022، 2023

يمثل الجدول ادناه مقارنة انحراف الإيرادات للسنوات 2021، 2022، 2023.

الجدول رقم (15): مقارنة انحراف الإيرادات للسنوات 2021، 2022، 2023

2023	2022	2021	الإيرادات
-79 134,12	73 612 314,55	25 994 284,24	تحصيل الإيجار
123 990 125	-67 466 750	84 027 750	زبائن الترقية العقارية
-	726 300,83	31 358 203,36	مبيعات المحلات
37 351 088,2	38 869 698,07	281 108 727,2	حق الإيجار
-19 523 555,66	-4 412 052,79	-6 210 893,68	منتجات مختلفة
-14 733 744,08	22 572 296,15	18 126 645,61	محجوزات للغير
127 004 779,3	63 901 806,81	434 404 716,7	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول رقم 9، 11، 13

من خلال الجدول نلاحظ أن قيم انحراف الإيرادات للسنوات 2021، 2022، 2023 كانت كلها موجبة أي ان النتائج المقدره اكبر من النتائج الفعلية وهذا غير ملائم للمؤسسة ويرجع سبب هذه الانحرافات

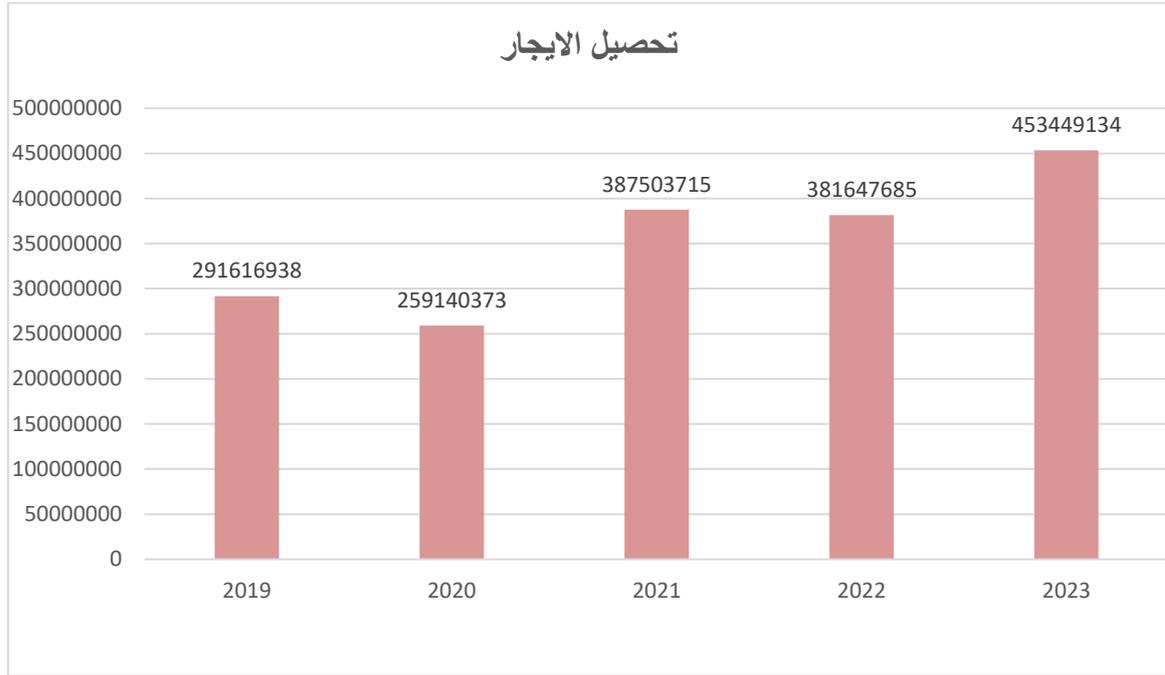
إلى ضعف قدرة الشركة على التنبؤ والتقدير الصائب، ويعتبر عام 2021 أكبر انحراف إجمالي قدره 434 716,7 دج مقارنة بباقي السنوات هذا نتيجة لأزمة كورونا وانعكاساتها السلبية على تراجع إيرادات المؤسسة من مبيعات.

نلاحظ أيضا من خلال المقارنة بين انحراف الموازنة التقديرية للإيرادات للسنتين 2021 و2022 ان المؤسسة تعمل على التقليل من الانحرافات حيث في عام 2021 حققت انحراف إجمالي قدره 434 716,7 دج اما في عام 2022 حققت مبلغ قدره 63 901 806,81 دج و هذا فارق كبير بين السنتين، وذلك راجع الى تحصيل المبالغ العالقة للسنوات السابقة التي لم يتم تحصيلها والمبالغ الفعلية لسنة 2022، الا ان كان هناك انحراف موجب سببه عدم سداد مبيعات المحلات حيث تم بيع 10 محلات ترقيوية ببلدية التلاغمة.

— من خلال الجدول نلاحظ وجود انحراف في الموازنة التقديرية للإيرادات لسنة 2023 بنسبة أكبر من العام السابق لكن تعتبر معقولة وبالتالي يظهر ان سنة 2022 كان افضل عام بالنسبة للمؤسسة من ناحية الانحراف، أما من ناحية تحصيل الإيرادات فان عام 2023 هو افضل عام نتيجة الانتهاء من جائحة كورونا حيث تم تحقيق الانحراف السلبي في تحصيل الايجار ذلك راجع الى تعزيز المؤسسة الرقابة المالية من خلال الخرجات الميدانية لاعوان التحصيل والمتابعة القضائية للمتخلفين عن تسديد الايجار.

بالتالي تعمل المؤسسة على الوصول الى الأهداف المسطرة و تحقيق الأرباح وتظهر وظيفة الرقابة في العمل على زيادة الإيرادات خاصة تحصيل الايجار، اذ حققت المؤسسة الفارق السلبي اي ان النتائج الفعلية أكبر من النتائج المقدرة وهذا ملائم للمؤسسة، ونلاحظ أيضا ان عام 2023 بالنسبة للمؤسسة حقق أكبر قيمة لتحصيل الايجار قدر ب 453 449 134,12 دج. يكمن توضيح ذلك من خلال الشكل ادناه:

الشكل رقم (5): النتائج الفعلية لتحصيل الايجار خلال 5 سنوات سابقة



المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (7)

— من خلال الجدول السابق المتعلق بمقارنة انحراف الايرادات والشكل اعلاه يظهر ان هذ عام 2023 كان افضل عام بالنسبة للمؤسسة بعد الانتهاء من جائحة كورونا، حيث تم تحصيل ايراد اكبر في عنصر تحصيل الايجار والتقدير الجيد للعناصر الثلاث تحصيل الايجار، منتوجات مختلفة ومحجوزات للغير حيث كان الفارق سلبي وهاذ ملائم بالنسبة للمؤسسة.

2 — مقارنة انحراف النفقات للسنوات 2021، 2022، 2023

يمكن عرض انحراف النفقات للسنوات 2021، 2022، 2023 في الجدول ادناه:

الجدول رقم (16): مقارنة انحراف النفقات للسنوات 2021، 2022، 2023

2023	2022	2021	النفقات
251 709,54	9 215 773,08	35 971 449,7	تمويل الاشغال
38 000 000	19 040 000	14 565 600	معدات النقل
2 517 064,41	12 141 260,38	7 116 363	تجهيزات، المعدات والادوات
17 355 970,35	162 677 241,22	32 605 618,29	الدراسات والانتاج الترويجي
7 183 085,57	16 412 171,61	5 217 655,58	العرض والاستهلاك
758 279,62	28 703 172,83	2 539 062,25	خدمات
89 354 383,87	60 965 918,3	51 210 750	تكاليف الموظفين
2 873 073	2 383 416	528 557	الضرائب و الرسوم
32 131,58	13 243 175,81	5 240 475,78	أعباء أخرى

-3 999 599,82	-18 154 293,47	248 967 762,6	سداد الديون والقروض
-32 332 275	-6 711 033,11	-	نفقات أخرى
121 993 823,12	299 916 802,65	368 299 553	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول 10، 12، 14

— من خلال الجدول نلاحظ أن قيم انحراف النفقات الموازنة التقديرية للسنوات 2021، 2022، 2023 كانت كلها موجبة أي ان النتائج المقدره اكبر من النتائج الفعلية وهذا غير ملائم للمؤسسة من ناحية التقدير ويرجع سبب هذه الانحرافات إلى ضعف قدرة الشركة على التنبؤ والتقدير الصائب للالتزامات التي على عاتقها.

— يظهر من خلال الجدول ان عام 2021 حقق اكبر انحراف اجمالي في الموازنة التقديرية قدره 368 299 553 دج مقارنة بباقي السنوات. وهذا راجع لازمة كورونا بسبب الحجر الصحي مما أدى إلى صعوبة التنقلات والتمويل مع الزبائن.

— أيضا نلاحظ من خلال الجدول ان انحراف الموازنة التقديرية للنفقات لسنة 2023 لكن بنسبة قليلة مقارنة بباقي السنوات، حيث يظهر ان سنة 2023 كان افضل عام بالنسبة للمؤسسة وذلك راجع الى انفاق المؤسسة على الاحتياجات الازمة فقط والانتهاه من ازمة كورونا والتقدير الذي يعتبر لاسباس به بالنسبة للمؤسسة.

خلاصة الفصل

من خلال دراسة دور الموازنة التقديرية في الرقابة على التسيير المالي تبين لنا أن الموازنة التقديرية تعتبر من أهم أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة والتي تستعمل من أجل معرفة مدى كفاءتها، واكتشاف الانحرافات والاجراءات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة وتقليص نقاط الضعف.

اتضح بأن المؤسسة محل الدراسة تسعى الى التخطيط الأمثل لاستخدام موارد المؤسسة المتاحة لتحقيق أكبر ربح ممكن وبأقل تكاليف و الرقابة على تنفيذها وذلك بوضع تقديرات لمختلف نشاطات المؤسسة للفترة اللاحقة، وهذا استنادا على تقدير الإيرادات والنفقات يتم وضع تقدير تحصيل الايجار من المستأجرين ومبيعات السكنات والمحلات وكذلك تقدير النفقات من المشتريات، مصاريف الصيانة، الحاجة من اليد العاملة والأجور الواجب دفعها.

ومن خلال دراسة وتحليل الانحرافات في الموازنات التقديرية تبين أن المؤسسة لا زالت تفتقر إلى الاساليب دقيقة في التنبؤ بمكونات موازنتها، لذلك فإن القدرة على التحكم في تقدير إيراداتها ونفقاتها ضعيفة نوعا ما. ولهذا فإن حسن إعداد الموازنة التقديرية وتطبيقها بصورة صحيحة تساهم بفعالية في تحقيق أهداف المؤسسة وهو ما يسمح لها بقياس وتحليل الانحرافات التي قد تحصل لتحديد أسبابها حتى تتمكن من تصحيحها في الوقت المناسب.

الخاتمة

الخاتمة

انطلاقاً من دراستنا التي تناولت دور الموازنة التقديرية في الرقابة على التسيير المالي بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله وبعد قيامنا بإعداد الموازنات التقديرية للمؤسسة اتضح لنا أن للموازنة التقديرية أهمية بالغة في مراقبة التسيير من خلال الوظائف المتمثلة في التخطيط، التنظيم والتنسيق، الرقابة والتحفيز. حيث ان التسيير الفعال يتوقف على مدى فعالية الطرق والمناهج المتبعة في عملية التسيير، وكذلك ملائمة الأدوات المستخدمة فيه، ومن أهم هذه الأدوات الموازنة التقديرية، إذ تتمكن من خلالها المؤسسة ترجمة أهدافها على شكل خطط عملية قائمة على التنبؤ بالمستقبل وبصفة استباقية والقيام بتنظيمها، إضافة إلى أنها تستطيع أن تنهض بوظيفة الرقابة عن طريق مقارنة الإنجازات المحققة مع ما تم تقديره وتحديد الانحرافات وأسبابها ومن ثم اتخاذ قرارات تصحيحية وهذا بغرض تصويب الخطط نحو الوجهة الصحيحة.

اختبار صحة الفرضيات:

من خلال دراسة حالة مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله ، توصلنا لاختبار صحة الفرضيات كما يلي:

- ❖ **الفرضية الأولى:** من خلال الدراسة توصلنا الى ان نظام الموازنة التقديرية له أهمية كبيرة في مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية باعتبارها أداة مهمة للرقابة وتحسين الأداء وهذا من خلال عمليات التخطيط والتنظيم الجيد وهوما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- ❖ **الفرضية الثانية:** من خلال الدراسة توصلنا الى ان عملية الرقابة على التسيير في مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري ولاية ميله تتم من خلال إيجاد الانحرافات الناتجة عن الفرق بين القيم التقديرية والفعلية، ثم تحليلها واستخراج أسباب وقوعها واتخاذ الإجراءات المناسبة لتفاديها او التقليل منها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.
- ❖ **الفرضية الثالثة:** التي اشارت الى ان الموازنات التقديرية في الرقابة على تسيير مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري للسنوات 2021، 2022، 2023 تساهم في تحقيق التحكم الأمثل في موارد المؤسسة لتحقيق أكبر ربح ممكن بأقل تكلفة وتحسين الأداء، بالفعل هذا ما أكدته نتائج الدراسة التطبيقية، وبالتالي تثبت صحة الفرضية الثالثة.
- ❖ **الفرضية الرابعة:** التي تشير الى عدم وجود انحرافات في الموازنة التقديرية للسنوات 2021، 2022، 2023 بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري ولاية ميله، لكن وبعد الدراسة التطبيقية اثبتت النتائج المتوصل اليها الى وجود انحرافات في الموازنة التقديرية لفترة الدراسة، وهو ما ينفي صحة الفرضية الرابعة.

نتائج الدراسة:

بعد الدراسة الميدانية التي قمنا بها بمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميله حول ما دور الموازنة التقديرية في الرقابة على التسيير المالي في المؤسسة فقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نذكرها كما يلي:

1. للموازنة التقديرية أهمية في عملية الرقابة والتخطيط الشامل لكافة أنشطة المؤسسة والتنسيق بينها .
2. للموازنة التقديرية فعالية في الرقابة على التسيير المالي وذلك من خلال تتبع الإيرادات والتعرف على مسببات الزيادة في النفقات وتحليلها وتقديمها للمستويات الإدارية المسؤولة في الوقت المناسب.
3. تساهم الموازنات التقديرية في مراقبة الإيرادات والنفقات لمؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري من خلال إجراء مقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج التقديرية ثم تحليلها واستخراج أسباب وقوعها واتخاذ الإجراءات التصحيحية لتفاديها والقدرة على التحكم في النتائج.
4. تعتبر الموازنة التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير والتي تستعمل من أجل معرفة مدى كفاءتها، واكتشاف الانحرافات والاجراءات التصحيحية لتدعيم نقاط القوة وتقليص نقاط الضعف.
5. افتقار المؤسسة للأساليب الدقيقة في التنبؤ بمكونات موازنتها، لذلك فإن القدرة على التحكم في تقدير إيراداتها ونفقاتها ضعيفة نوعا ما.
6. أظهرت نتائج الدراسة وجود انحرافات موجبة في الموازنة التقديرية للإيرادات والنفقات الخاصة بالمؤسسة لسنوات الدراسة نتيجة عدم وجود أدوات تقنية تساعد على تعزيز الرقابة المالية داخل المؤسسة.
7. اظهرت نتائج الدراسة وجود انحراف في الموازنة التقديرية للإيرادات لسنة 2021 وهذا نتيجة لأزمة كورونا وانعكاساتها السلبية على تراجع إيرادات المؤسسة من مبيعات.
8. تبين من خلال الدراسة وجود انحراف في الموازنة التقديرية للإيرادات لسنة 2022 لكن بنسبة قليلة جدا مقارنة بانحراف الموازنة التقديرية سنة 2021 وبالتالي يظهر ان سنة 2022 كان افضل عام بالنسبة للمؤسسة وذلك راجع الى تحصيل المبالغ العالقة للسنوات السابقة التي لم يتم تحصيلها والمبالغ الفعلية لسنة 2022، الا ان كان هناك انحراف موجب سببه عدم سداد مبيعات المحلات حيث تم بيع 10 محلات ترقوية ببلدية التلاغمة.
9. توصلت الدراسة الى وجود انحراف في الموازنة التقديرية للإيرادات لسنة 2023 بنسبة اكبر من العام السابق لكن تعتبر معقولة وبالتالي يظهر ان سنة 2022 كان افضل عام بالنسبة للمؤسسة من ناحية

الانحراف، أما من ناحية تحصيل الإيرادات فإن عام 2023 هو أفضل عام نتيجة الانتهاء من جائحة كورونا حيث تم تحقيق الانحراف السلبي في تحصيل الأيجار ذلك راجع الى تعزيز المؤسسة الرقابة المالية من خلال الخرجات الميدانية لأعوان التحصيل والمتابعة القضائية للمتخلفين عن تسديد الأيجار. 10. اظهرت نتائج الدراسة وجود انحراف موجب في الموازنة التقديرية للنفقات لسنة 2021 وهذا راجع الى انفاق المؤسسة على الالتزامات التي على عاتقها، ويظهر ان سنة 2021 كان اكبر انفاق للمؤسسة مقارنة بسنة 2022 حيث في كلا العامين ظهر وجود للانحراف وهذا راجع لازمة كورونا بسبب الحجر الصحي مما أدى إلى صعوبة التنقلات والتمويل مع الزبائن.

11. تبين من خلال الدراسة وجود انحراف في الموازنة التقديرية للنفقات لسنة 2023 لكن بنسبة قليلة مقارنة بباقي السنوات، حيث يظهر ان سنة 2023 كان أفضل عام بالنسبة للمؤسسة وذلك راجع الى انفاق المؤسسة على احتياجات الازمة فقط والانتهاء من ازمة كورونا والتقدير الذي يعتبر لا بأس به بالنسبة للمؤسسة.

توصيات البحث

- بعد اطلعنا على واقع مؤسسة ديوان الترقية والتسيير العقاري لولاية ميلة وعرضنا لمختلف النتائج المتحصل عليها نقدم التوصيات التالية:
- يجب ان تكون الدراسة موضوعية من طرف الديوان للاحتياجات ومداخل والالتزام بدفاتر الشروط فيما يخص بيع السكنات والمحلات.
 - التخلي بروح المسؤولية لجميع أعوان المسؤولية و احترام آجال الإنجاز وتكاتف الجهود على جميع المستويات من اجل تحقيق الأهداف المسطرة.
 - رقمنة العمليات التجارية قصد تمكين المسؤولين من اتخاذ الإجراءات في الوقت المناسب.
 - يجب اعداد ميزانيات النفقات او مصروفات حسب الاحتياجات الفعلية وايضا معالجة الانحرافات في اجالها قبل نهاية السنة.
 - تسيير مصاريف العمال حسب الاتفاقيات الجماعية للديوان.
 - الدراسة الموضوعية لوضعية العمال المتعلقة بمناصب العمل، الترقيات والتوظيف.
 - السعي بشتى الوسائل الإدارية والقانونية من أجل تحصيل كافة الحقوق المترتبة في ذمة الغير.
 - الحفاظ على نفس النسق والأداء فيما يخص تحصيل مستحقات الأيجار وبذل المزيد من الجهد على جميع المستويات لتحقيق الأهداف المسطرة في هذا الشأن مع توفير الامكانيات والدعم لهذا الغرض.
 - إعطاء نفس قوي لدفع بوتيرة نشاط الترقية العقارية على اعتبار أنها الملاذ الأمل للسيولة المالية للديوان

- التركيز على تنمية وتطوير العنصر البشري مع مراعاة التحكم الأمثل والعقلاني للأعباء المرتبطة بهذا العنصر.
- العقلانية وترشيد الاستهلاك والحفاظ على جميع الموارد المتوفرة والترويج بكافة القنوات الممكنة لبيع المحلات التجارية.
- التحكم الأمثل في معالجة الالتزامات تجاه المقاولات المتعاقدة نقاديا لنزاعات التي قد تنشأ مما يؤثر سلبا على خزينة الديوان.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

1. احمد نور، المحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات، بحوث الكليات، الدار الجامعية للمحاسبة والنشر، البعة 1، الإسكندرية، 1997.
2. احمد نور، المحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات، بحوث الكليات، الدار الجامعية للمحاسبة والنشر، البعة 1، الإسكندرية، 1997.
3. جبرائيل جوزيف كحالة ورضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2009.
4. خالص صافي صالح، تقنيات تسيير ميزانيات المؤسسة الاقتصادية المستقلة، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر، 2003.
5. خالد صافي صالح، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر، 2007.
6. خالد توفيق الشمري، التحليل المالي والاقتصادي في دراسات تقييم جدوى المشاريع، الطبعة 9، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
7. رضوان محمد العناتي، مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة 7، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2008.
8. زينات محمد محرم ومحمد محمود البابلي، المحاسبة الإدارية، مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة 1، الإسكندرية، 2012.
9. زغيب مليكة وبوشنقير ميلود، التسيير المالي حسب البرنامج الرسمي الجديد، الطبعة 1، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
10. عامر عبد الله وزهير الحدرب، المحاسبة الإدارية، دار البداية ناشرون وموزعون، الطبعة 1، عمان، 2010.
11. عبد اللطيف وناصر نور الدين، المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
12. مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة 1، الأردن، 2007.
13. محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 2، الجزائر، 2001.
14. محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الطبعة 1، مصر، 2001.

15. معزوي ليندة وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الطبعة 1، الجزائر، 2004.
16. معراج هواري ومصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 4، الجزائر، 2011.
17. محمد بوئين، المحاسبة العامة للمؤسسة دراسة موضحة بأمثلة ومرفقة بتمارين ومسائل محلولة طبقاً للمخطط المحاسبي الوطني، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة 6، الجزائر، 2009.
18. منال محمد الكردي وجمال إبراهيم العبد، مقدمة في نظم المعلومات الإدارية: المفاهيم الأساسية والتطبيقات، دار الجامعية الجديدة، الطبعة 1، الإسكندرية، 2003.
19. نعيمة يحيوي وزكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2015.
20. ناصر دادي عدون وعبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية العمومية بالجزائر، دار المحمدية العامة، الطبعة 1، الجزائر، 2010.

ثانياً: المجلات العلمية:

1. بلال خليل المهانية، "الموازنات التخطيطية (مفهومها وأهدافها وكيفية إعدادها)"، المحاسبة، المجلة العربية للنشر العلمي، الأردن، المجلد 5، العدد 47، 2022.
2. بن زكورة العونية، مراقبة التسيير ودورها في تحسين معايير تقييم الأداء للمؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد 16، العدد 1، 2020.
3. بن زكورة العونية، أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية بين التأصيل النظري والممارسات التطبيقية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 4، العدد 2، جامعة مصطفى إسطنبولي معسكر، الجزائر، 2019.
4. باسم عمروش وأحمد علماوي، الموازنات التقديرية كأداة لمراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المركب المنجمي بئر العاتر، مجلة التنمية الاقتصادية، المجلد 6، العدد 2، 2021.
5. رحيم حسين وبونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 2، العدد 4، 2008.
6. عريوة محاد وخاوي محمد، أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في قياس وتقييم الأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المجلد 2، العدد 4، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017.
7. عميروش عربان وبوسبعين تسعديت، دوز نظام المحاسبة التحليلية في تسيير ومراقبة تسيير المؤسسات الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 10، العدد 3، 2019.

8. غزيباون علي وعلي نادية، استخدام أدوات مراقبة التسيير لتفعيل آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 04، العدد 07، 2019.
9. لطفي بوناب ومحمد بوناب، أهمية الموازنة التقديرية في مراقبة تكاليف الإنتاج في شركة الإسمنت SCHS حجار السود -سكيكدة، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 5، العدد 1، 2022.
10. محمد لمين علون وآخرون، أهمية الموازنة التقديرية في تسيير المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار وحدة الرغاية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 7، عدد 1، 2021.
11. مباركي سليمة، يوسف مسعداوي، استخدام أدوات مراقبة التسيير في تفعيل عملية مراقبة التسيير لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 11، العدد 03، جامعة لونيبي علي، بلية، 2020.
12. محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، المجلد 9، العدد 1، 2011.
13. نعمون محمد عز الدين، مساهمة الموازنات التقديرية في قيادة أداء المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 4، العدد 2، 2020.
14. هاشيم مريم نبيلة، أدوات مراقبة التسيير ودورها في استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 10، العدد 1، 2023.

ثالثا: الرسائل والمذكرات الجامعية:

1. إياد محمد موسى أبو حلوة، تقييم أثر استخدام الموازنات على الأداء الشامل لشركات الصناعات الغذائية الفلسطينية، رسالة ماجستير، المحاسبة والضرائب، كلية الدراسات العليا، جامعة القدس، فلسطين، 2011.
2. خيرة بوهالي، تقييم أداء وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة، اطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط، الجزائر، 2018.
3. زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة ماجستير، المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الاردن، 2009.
4. زينب رضوان علي، تقييم عملية التخطيط المالي وإعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة، رسالة ماجستير، الإدارة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسنطينة 2، الجزائر، 2013.

5. طويل رشيد، تسيير وتحليل الأموال العمومية – دراسة حالة خزينة ولاية تلمسان ، رسالة ماجستير، تخصص المنظمة التدقيق واستراتيجية اتخاذ القرار، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بالقايد، الجزائر، 2014.
6. عادل قرقاد، أثر مراقبة التسيير في تفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالشرق الجزائري، اطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2021.
7. عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة فلاش الجزائر، رسالة ماجستير، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.
8. عمار بن مالك، المنهج الحديث للتحليل المالي الأساسي في تقييم الأداء، رسالة ماجستير، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011.
9. محمد عنتر عبد الرحمان ماضي، إعداد الموازنة التخطيطية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط بالتطبيق على شركة النيل للأدوية والصناعات الكيماوية، رسالة ماجستير، المحاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال، جامعة شندي، السودان، 2016.
10. مريم عمارة، مقارنة رقابية للتدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير في ظل إرساء آليات حوكمة الشركات، اطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018.
11. مباركي سليمة، أثر أدوات مراقبة التسيير المعتمدة لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية على الأداء المالي، اطروحة دكتوراه، اقتصاد وتسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2021.
12. نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، اطروحة دكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الحاج، 2009.
13. نعمون محمد عز الدين، مساهمة مراقبة التسيير في قيادة الأداء، اطروحة دكتوراه، محاسبة جباية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر 03، 2019.
14. وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية قطاع غزة، رسالة ماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2007.

رابعاً: الملتقيات

1. تفرات يزيد وحليمي ليلي، ملتقى بعنوان "استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية"، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2017.

2. مريم تواتي وآخرون، واقع ومكانة وظيفة مراقبة التسيير وأدواتها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية -، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة لونيبي علي، البليدة، الجزائر، 2017.

خامسا: مراجع اجنبية

1. C. Alazard et S.separi, Contrôle de gestion, Manuel et application, 2^{ème} édition, Dunod, France, 2010.
2. Hamadouche Malika, contrôle de gestion dans l'entreprise publique économique : Cas d'une entreprise d'assurance "LA C.A.A.T.", mémoire magister, l'Ecole Supérieure de Commerce, Alger, 2000.
3. Horngren, Charles. T, cost accounting: a managerial emphasis, prentice-hall, new jersey, 8th edition, 1994.
4. Michel. Gervais, Le contrôle de gestion, 6 éditions, paris, Economica, 1998.
5. Talal Abu-Gahazaleh, Budgeting and Decision-Making: The Concept and Objectives of Budgets, The Institute of Banking Studies, Kuwait, 1986.

الملاحق

الملحق رقم (1) : الموازنة التقديرية للإيرادات سنة 2021

1) Recettes et dépenses d'exploitation :

A)- Recettes d'exploitation :

L'office a réalisé des recettes d'exploitation à hauteur de 726 995 283,30 DA durant l'année 2021, soit un taux de 63% par rapport à des prévisions annuelles qui était de 1 161 400 000,00DA.

Recettes	Prévision 2021	Réalisation	Taux % annuel
Recouvrement loyer	413 498 000,00	387 503 715,76	94%
Apport bénéficiaires (LSP)	136 666 000,00	52 638 250,00	39%
Vente des locaux/service	90 175 000,00	58 816 796,64	65%
Denier d'entrés	354 800 000,00	73 691 272,83	21%
Produits divers	26 831 000,00	33 041 893,68	123%
Détention pour compte	139 430 000,00	121 303 354,39	87%
Total général	1 161 400 000,00	726 995 283,30	63%

le détail de ces recettes est expliqué ci-dessous :

a) Recettes loyers (Recouvrements) :

Les recettes de loyers constituent donc la principale ressource qui conditionne le fonctionnement de l'office et son activité en matière d'entretien et de maintenance de son parc immobilier.

Type de Produits	2020		2021		Taux de réalisation
	Prévision	Réalisation	Prévision	Réalisation	
Arriérés	158 726 560	67 825 769	182 700 000	162 068 150	89%
Constatations	204 058 440	191 314 605	198 481 800	213 093 316	107%
Attributions	33 348 000	5 577 737	32 316 200	12 342 249	38%
Total Général	396 133 000	264 718 111	413 498 000	387 503 716	94%

Les recettes loyer représentent 387 503 715,76DA pour un prévu de 413.498.000,00 DA, soit un taux réalisé de 94% ; (logements et locaux loués aux personnes physiques et morales).

الملحق رقم (2): الموازنة التقديرية للنفقات سنة 2021

B)- Dépenses d'exploitation :

Les montants dégagés au 31/12/2021 en matière de dépenses de fonctionnement suite à la réalisation des actes budgétisés et qui sont :

Dépenses	Prévisions	Réalisations au 31/12/2021	Taux
Financement des travaux (lcs/admin)	46 400 000,00	10 428 550,30	22%
Matériel de transport	14 565 600,00		0%
Installations, matériel et outillage	10 732 400,00	3 616 073,00	34%
Dépenses d'investissement	71 698 000,00	14 044 623,30	20%
Etudes & réalisation prog Promotionnel	82 000 000,00	49 394 381,71	60%
Dépenses de promotion	82 000 000,00	49 394 381,71	60%
Approvisionnement et Consommation	17 000 000,00	11 782 344,42	69%
Services	77 672 000,00	75 132 937,75	97%
Frais du personnel	342 660 000,00	291 449 250,94	85%
Impôt et taxes	10 719 000,00	10 190 443,00	95%
Autres charges	13 000 000,00	7 759 524,22	60%
dépenses de fonctionnement	461 051 000,00	396 314 500,33	86%
Remboursement dettes & emprunts TMA / Courte	286 251 000,00	73,283 237,43	26%
Total <i>lcs > CNEP</i>	901 000 000,00	532 700 447,94	59%

1) Dépenses d'investissement :

Le taux de réalisation des investissements de fonctionnement est de 20% suite la réalisation des actes budgétisés et qui sont :

- a) Financement travaux de réalisation locaux d'un montant 10.428.550,30DA par rapport à une prévision de 46.400.000,00DA, soit 22
- c) Les autres opérations « acquisition matériel de transport » budgétisé non réalisées d'un montant de 14 565 600,00 DA en raison l'indisponibilité des offres automobiles sur le marché.
-) Acquisition matériel, outillages et divers installations d'un montant 3.616.073,00DA par rapport à une prévision de 10.732.400,00DA, soit 34
 - Matériel d'atelier et d'entretien :.....541.000,00 DA
 - Matériel & mobilier de bureau :..... 829.140,00 DA
 - Matériel informatique : 1.857.590,00 DA
 - Autres installations générales388.343,00 DA

الملاحق رقم (3): الموازنة التقديرية للإيرادات سنة 2022

1) Recettes et dépenses d'exploitation :

A)- Recettes d'exploitation :

L'office a réalisé des recettes d'exploitation à hauteur de 890 806 193,19DA durant l'année 2022, soit un taux de 93% par rapport à des prévisions annuelles qui étaient de 954 708 000,00DA.

Le détail de ces recettes est expliqué ci-dessous :

Recettes	Prévision 2022	Réalisation 2022	Taux % annuel
Recouvrement loyer	455 260 000,00	381 647 685,45	84%
Apport bénéficiaires (LSP-PL)	149 467 500,00	216 934 250,00	145%
Vente des locaux/service لاغية ملاحق رقم 3	14 954 000,00	14 227 699,17	95%
Denier d'entrés مصارف المصارف	139 553 000,00	100 683 301,93	72%
Produits divers	33 039 000,00	37 451 052,79	113%
Détention pour compte مصارف المصارف	162 434 500,00	139 862 203,85	86%
Total général	954 708 000,00	890 806 193,19	93%

a) Recettes loyers (Recouvrements) :

Les recettes de loyers constituent donc la principale ressource qui conditionne le fonctionnement de l'office et son activité en matière d'entretien et de maintenance de son parc immobilier.

Type de Produits	2021		2022		Taux de réalisation
	Prévision	Réalisation	Prévision	Réalisation	
Arriérés	182 700 000,00	162 068 150,00	210 553 000,00	133 109 234,62	63%
Constatactions	198 481 800,00	213 093 316,00	203 998 200,00	221 044 529,26	108%
Attributions	32 316 200,00	12 342 249,00	40 708 800,00	27 493 921,57	68%
Total Général	413 498 000,00	387 503 715,00	455 260 000,00	381 647 685,45	84%

الملاحق رقم (4): الموازنة التقديرية للنفقات سنة 2022

B) - Dépenses d'exploitation :

Les montants dégagés au 31/12/2022 en matière de dépenses de fonctionnement suite à la réalisation des actions budgétisés et qui sont :

Dépenses	Prévisions	Réalisations	Taux
Financement des travaux (Icx/admin)	17 000 000,00	7 784 226,92	46%
Matériel de transport	19 040 000,00	-	0%
Installations, matériel et outillage	15 871 000,00	3 729 739,62	24%
Dépenses d'investissement	51 911 000,00	11 513 966,54	22%
Etudes & réalisation prog Promotionnel	250 000 000,00	87 322 758,78	35%
Dépenses de promotion	250 000 000,00	87 322 758,78	35%
Approvisionnement et Consommation	31 795 000,00	15 382 828,39	48%
Services	104 934 343,00	76 231 170,17	73%
Frais du personnel*	374 280 580,40	313 314 662,10	84%
Impôt et taxes	12 273 000,00	9 889 584,00	81%
Autres charges*	18 672 076,60	5 428 900,79	29%
Dépenses de fonctionnement	541 955 000,00	420 247 145,45	78%
Remboursement dettes & emprunts	55 268 000,00	73 422 293,47	133%
Autres dépenses		6 711 033,11	
Total	899 134 000,00	599 217 197,35	67%

(*) -Montant actualisé suivant budget complémentaire PV*3 du 04/10/2022.

1) Dépenses d'investissement :

Le taux de réalisation des investissements de fonctionnement est de 22% suite à la réalisation des actions budgétisés et qui sont :

- Financement travaux de réalisation locaux d'un montant:7.784.226,92 par rapport à une prévision de 17 000 000,00 DA, soit 24%
- Les autres opérations « acquisition matériel de transport » budgétisé et non réalisées d'un montant de 19.040.000,00DA en raison de l'indisponibilité des offres automobiles sur le marché.
- Acquisition matériel, outillages et diverses installations d'un montant de 3.616.073,00DA par rapport à une prévision de 15 871 000,00 DA, soit 24%

الملاحق رقم (5): الموازنة التقديرية للإيرادات سنة 2023

1) Recettes et dépenses d'exploitation :

A)- Recettes d'exploitation :

L'office a réalisé des recettes d'exploitation à hauteur de 797 995 220,66DA durant l'année 2023, soit un taux de 86,27% par rapport à des prévisions annuelles qui était de 925 000 000,00DA.

Recettes	Prévision 2023	Réalisation 2023	Taux % annuel
Recouvrement loyer	453 370 000,00	453 449 134,12	100,02%
Apport bénéficiaires (LSP/PL)	265 755 000,00	141 764 875,00	53,34%
Denier d'entrés	85 641 000,00	48 289 911,80	56,39%
Produits divers	28 360 000,00	47 883 555,66	168,84%
Détention pour compte	91 874 000,00	106 607 744,08	116,04%
Total général	925 000 000,00	797 995 220,66	86,27%

Le détail de ces recettes est expliqué ci-dessous :

a) Recettes loyers (Recouvrements) :

Les recettes de loyers constituent donc la principale ressource qui conditionne le fonctionnement de l'office et son activité en matière d'entretien et de maintenance de son parc immobilier.

Type de Produits	2022		2023		Taux de réalisation
	Prévision	Réalisation	Prévision	Réalisation	
Arriérés	203 998 200,00	133 109 234,62	221 020 000,00	186 811 316,53	84,52%
Constatations	210 553 000,00	221 044 529,26	209 570 000,00	249 783 711,01	119,19%
Attributions	40 708 800,00	27 493 921,57	22 780 000,00	16 854 106,58	73,99%
Total Général	455 260 000,00	381 647 685,45	453 370 000,00	453 449 134,12	100,02%

<

الملحق رقم (6): الموازنة التقديرية للنفقات سنة 2023

B) - Dépenses d'exploitation :

Les montants dégagés au 31/12/2023 en matière de dépenses de

Dépenses	Prévisions	Réalisations au 31/12/2023	Taux
Financement des travaux (Icx/admin)	300 000,00	48 290,46	16,10%
Matériel de transport	38 000 000,00	0	0,00%
Installations, matériel et outillage	10 200 000,00	7 682 935,59	75,32%
Dépenses d'investissement	48 500 000,00	7 731 226,05	15,94%
Etudes & réalisation prog Promotionnel	255 330 000,00	237 974 029,65	93,20%
Dépenses de promotion	255 330 000,00	237 974 029,65	93,20%
Approvisionnement	28 000 000,00	20 816 914,43	74,35%
Services	66 500 000,00	65 741 720,38	98,86%
Frais du personnel	436 350 000,00	346 995 616,13	79,52%
Impôt et taxes	12 305 000,00	9 431 927,00	76,65%
Autres charges	9 830 000,00	9 797 868,42	99,67%
dépenses de fonctionnement	552 985 000,00	452 784 046,36	81,88%
Remboursement dettes & emprunts	38 185 000,00	42 184 599,82	110,47%
Paieement endettement	38 185 000,00	42 184 599,82	110,47%
Autres dépenses		32 332 275,00	
Total général	895 000 000,00	773 006 176,88	86,37%

fonctionnement suite à la réalisation des actes budgétés et qui sont :

1) Dépenses d'investissement :

Le taux de réalisation des investissements de fonctionnement est de 15,94% suite à la réalisation des actes budgétés et qui sont :

- Financement travaux de réalisation locaux d'un montant de 48.290,46DA par rapport à une prévision de 300.000,00DA, soit 16,10%
- Les autres opérations « acquisition matériel de transport » budgétés et non réalisés d'un montant de 38.000.000,00DA en raison de l'indisponibilité des offres automobiles sur le marché.

الملحق رقم (7): تحصيل الايجار من 2019 الى 2023

Diagramme 1. Recouvrement loyer