

جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم التسيير

التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير

من إعداد الطالب : صدام مزابية

بعنوان:

## دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي

### للمؤسسات الإقتصادية الخدمية

حالة مؤسسة الخطوط الجوية الجزائرية وحدة - ورقلة -

( 2011-2013 )

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... رئيسا

الأستاذ/ظاهر خامرة .... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... مشرف

الدكتور..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... مناقشا

السنة الجامعية: 2013-2014



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان : علوم إقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية

الشعبة : علوم التسيير

التخصص : تدقيق و مراقبة التسيير

من إعداد الطالب : صدام مزابية

بغنوان:

## دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي

### للمؤسسات الإقتصادية الخدمية

حالة مؤسسة الخطوط الجوية الجزائرية وحدة - ورقلة -

( 2011-2013 )

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... رئيسا

الأستاذ/ظاهر خامرة .... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... مشرف

الدكتور..... أستاذ محاضر بجامعة قاصدي مرباح ورقلة ..... مناقشا

السنة الجامعية: 2013-2014

# الإهداء

إلى الذي قال فيهما الحق " و إخفض لهما جناح الذل من الرحمة و قل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا "

( سورة الإسراء الآية 24 )

إلى التي حملتني تسعة أشهر ، إلى من سهرت على تربيتي ، إلى التي جعلت الجنة تحت أقدامها

عرفاناً بجميلها و وفاءً لتضحياتها

والدتي العزيزة

إلى الذي كان سنداً لي في الحياة ، إلى مصدر الأمان ، إلى الذي علمني أن الدنيا كفاح و أن العلم سلاح

والدي العزيز

إلى كل من جمعتني بهم مقاعد الدراسة أو مجالس علم يوماً من الأيام

إلى كل من دعمني و ساعدني في عملي هذا من قريب أو بعيد

إلى كل من علمني حرفاً في هذه الحياة

إلى كل أشقائي و شقيقاتي

إلى كل من حملته ذاكرتي ولم تحمله ورقتي

أهديكم هذا العمل المتواضع

# تَشْكُرَات

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله : " لئن شكرتم لأزيدنكم "

الحمد لله العلي القدير حمداً كبيراً و شكراً كثيراً

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا على نعمة الإرشاد و التوفيق

يسرني و يشرفني في نهاية هذا العمل المتواضع أن أتقدم بالشكر الجزيل للأستاذ المحترم

" خامرة طاهر " إعتزافاً مني بجميله على قبوله الإشراف على عملي هذا و على توجيهاته و نصائحه شكراً جزيلاً

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كافة عمال مؤسسة الخطوط الجوية الجزائرية - وحدة ورقلة - على مساعدتي في

عملي هذا

و أتقدم بالشكر الخاص و تحية حارة للسيد : " قدور جعني " رئيس مصلحة التخطيط و مراقبة التسيير بمؤسسة

الخطوط الجوية الجزائرية

و السيد نائب المدير المكلف بالمالية

كما أتقدم بالشكر المسبق لكم أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على جهوداتكم

كما أن الشكر موصول لكل أساتذة جامعة قاصدي مرياح ورقلة أينما كانوا

سعيًا من خلال هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تؤديه الموازنة التقديرية لتحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الخدمية لما لهذا النوع من الأداء من أهمية وتأثير على المؤسسات فالمؤسسات التي لها أداء مالي جيد أصبحت لها امتيازات عن غيرها من المؤسسات و أبسط مثال على ذلك سهولة الحصول على التمويل لتغطية إستخداماتها الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على المؤسسة عكس المؤسسات التي ليست لها مؤشرات أداء مالي جيد فحتمًا نجدها تعاني خاصة عند محاولة جلب مصادر تمويل .

و للقيام بهذه الدراسة قمنا بتحليل إنحرافات موازنة المبيعات و موازنة الخزينة للمؤسسة لثلاث سنوات 2011 ، 2012 ، 2013 ، و مقارنة هذه الإنحرافات مع مؤشرات الأداء المالي أو التوازن المالي لمعرفة الدور الذي تؤديه التقديرات التي ترد ضمن الموازنة التقديرية في تحسين الأداء المالي .

في سبيل تحقيق غايتنا إعتدنا على كل المصادر الممكنة للمعلومات من مراجع و كتب و مجلات و رسائل جامعية بالإضافة إلى وثائق المؤسسة و المقابلات التي أجريت مع المسؤولين . و إستناداً لما توصلنا إليه من نتائج وجدنا أن الموازنة لها دور كبير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة .

### الكلمات المفتاحية :

الموازنة التقديرية ، التوازن المالي ، الإنحرافات ، التقديرات ، رقابة .

## **Abstract**

---

We tried through this study to identify the role that the budget to Improve the financial performance for the servicing economical companies .

Therefore this companies with better financial performance old tamed privileges among other companies and the best example for this is how easy is the way to get a financial to cover its uses which rifled positively aw the company instead of the companies that do not have the financial performance rates which certelg suffer especially when temping to find financial resources .

To perform this study we analyzed the unbalance of sale and treasury for the company for lay 3 years 2011/2012/2013 and the comparison of the financial performance rates or financial balancing to know the role the estimations play of budget on the improve of the financial performance.

In order to achieve our goal we relied on all possible sources of information and references from books and magazines and theses as well as documents the company and interviews with officials. And based on what our findings, we found that the budget has a great role in improving the financial performance of the company.

Key words :

Budget . financial balancing . unbalance . estimation . control

## قائمة المحتويات

III.....	الإهداء
IV.....	تشكرات
V.....	ملخص
VII.....	قائمة المحتويات
VIII.....	قائمة الجداول
IX.....	قائمة الأشكال
X.....	قائمة الملاحق
ب.....	المقدمة
14.....	الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية للموازنات التقديرية و الأداء المالي
15.....	تمهيد
16.....	المبحث الأول : الادبيات النظرية
30.....	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية
33.....	خلاصة
34.....	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
35.....	تمهيد :
36.....	المبحث الأول : طريقة الدراسة و مصادر المعلومات
39.....	المبحث الثاني : مناقشة النتائج و تحليلها
56.....	خلاصة
58.....	الخاتمة
61.....	قائمة المراجع
65.....	الملاحق
74.....	الفهرس



الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
39	تقديرات المبيعات لسنة 2011	1.2
40	النتائج الفعلية لمبيعات المؤسسة لسنة 2011	2.2
40	تقديرات الإيرادات لسنة 2011	3.2
41	الإيرادات المحققة فعلياً لسنة 2011	4.2
41	تقديرات الإنفاق لسنة 2011	5.2
42	الإنفاقات الفعلية لسنة 2011	6.2
42	تقديرات الإنتاج لسنة 2012	7.2
42	المبيعات الفعلية لسنة 2012	8.2
43	تقديرات الإيرادات لسنة 2012	9.2
43	الإيرادات الفعلية لسنة 2012	10.2
44	تقديرات الإنفاق لسنة 2012	11.2
44	الإنفاقات الفعلية لسنة 2012	12.2
44	تقديرات المبيعات لسنة 2013	13.2
45	الخدمة الفعلية لسنة 2013	14.2
45	تقديرات الإيرادات لسنة 2013	15.2
46	الإيرادات المحققة لسنة 2013	16.2
46	تقديرات الإنفاق لسنة 2013	17.2
46	الإنفاق الفعلي لسنة 2013	18.2
47	مقارنة إيرادات/نفقات مع مؤشرات الأداء المالي	19.2

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
17	أنواع الموازنات التقديرية	1.1
19	وظائف الموازنة التقديرية	2.1
25	مستويات التوازن المالي	3.1
27	مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية	4.1
29	تحليل إنحرافات الأداء المالي	5.1
51	منحنى بياني يبين تغيرات الإيرادات و النفقات	1.2
52	منحنى بياني يوضح تغيرات مؤشرات الأداء المالي	2.2
53	منحنى بياني يمثل تغيرات إنحرافات الإيرادات والنفقات	3.2

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
65	تقديرات المبيعات و المبيعات الفعلية للمؤسسة لسنوات 2013/2012/2011	01
66	تقديرات النفقات و النفقات الفعلية لسنوات 2013/2012/2011	02
67	تقديرات الإيرادات و الإيرادات الفعلية لسنوات 2013/2012/2011	03
68	نموذج إعداد التقديرات	04

المقدمة

## توطئة :

تتأثر المؤسسة الاقتصادية بالمتغيرات المتسارعة للبيئة سواء كانت داخلية أم خارجية مما يؤثر على نموها وتحقيقها أداء مالي جيد والذي يظهر خاصة في القرارات المالية المتخذة وتحسين الأداء مما يحتم عليها إتباع أساليب وطرق تمكنها من ذلك ونجد من أبرزها الموازنات التقديرية ولهذا سنقوم بدراسة الموازنات التقديرية والبحث في الانحرافات إن وجدت وأسبابها وكذا تأثيرها أو دورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وأيضا مدى الاعتماد على هاته الموازنات عند إتخاذ القرارات المالية بما يضمن وضعية مالية مريحة وهذا من خلال مقارنة حجم الانحرافات من سنة لأخرى مع مؤشرات الأداء المالي التي تكون معبرة عن الوضع المالي للمؤسسة ونتيجة للتطورات الاقتصادية أصبحت النتائج التي تقدمها القوائم المالية غير كافية لمعرفة الصورة الحقيقية للوضع المالي للمؤسسة من أجل هذا أصبحت المؤسسات تعتمد أساليب من بينها التخطيط أي التخطيط المالي والذي يظهر في شكل موازنة تقديرية هاته الأخيرة التي سنخضعها للمقارنة مع المؤشرات المستخرجة أو المحسوبة أي المحققة خلال تلك السنة المالية وهذا لدراسة الدور الذي تؤديه الموازنة التقديرية في الأداء المالي

مما سبق يمكننا أن نصيغ الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة كما يلي :

**ما مدى دور الموازنة التقديرية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الخدمية ؟**

حتى يتسنى لنا دراسة هته الإشكالية نطرح التساؤلات التالية :

- ✓ كيف تساهم الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي؛
- ✓ هل يمكننا التحدث عن رقابة فعالة دون وجود موازنة تقديرية؛
- ✓ هل الموازنة التقديرية مجرد تقليد بين المؤسسات أم ضرورة؛
- ✓ هل تقديرات الموازنة تتم وفق أسس علمية تنبؤية؛

كما يمكننا أن نضع الفرضيات التالية :

- ✓ تساهم الموازنة التقديرية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة باستعمالها كأداة تخطيطية و رقابية؛
- ✓ نظام الرقابة الفعال لن يتحقق بأي حال من الأحوال دون وجود موازنات تقديرية؛
- ✓ الموازنة التقديرية ضرورة حتمية لكل مؤسسة؛
- ✓ تقديرات الموازنة تتم وفق أسس علمية تنبؤية؛

**أسباب إختيار الموضوع :**

- ✓ الرغبة في التعرف على الموضوع والتعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة به؛
- ✓ التعرف على مدى اعتماد المؤسسات على الموازنات التقديرية والتخطيط المالي؛
- ✓ معرفة مدى سعي المؤسسات إلى تحسين وضعها المالي من خلال الخطط والموازنات التقديرية؛

## أهمية الموضوع :

- ✓ تحديد دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي؛
- ✓ إبراز أهمية التخطيط المالي وانعكاساته على مدى تحقيق الأهداف المنشودة؛
- ✓ إبراز المزايا التي يقدمها التخطيط المالي بإستعمال أداة الموازنات التقديرية التي تسمح للمؤسسة بمراقبة تنفيذ الأنشطة المالية وكذا اكتشاف وتصحيح الإنحرافات وهو ما ينجر عنه تحسن في الأداء المالي؛

**منهج الدراسة :** إعتدنا المنهج الوصفي التحليلي لتوصيف و تحليل طبيعة الموازنات و الأداء المالي نظريا ، كما إعتدنا على منهج دراسة الحالة من أجل إسقاط الدراسة النظرية على الواقع في مؤسسة إقتصادية خدمية.

**الصعوبات :** من بين ما نستطيع ذكره في هذه النقطة هو الطريقة الجديدة المعتمدة لإعداد المذكرات ألا و هي طريقة IMRAD بالإضافة السرية الكبيرة التي تتعامل بها المؤسسة حيث لم تتمكن من الحصول على ملاحق بل قمنا بالنقل المباشر من الوثائق و هو ما يعد إهداراً للوقت .

## الحدود المكانية للدراسة :

مؤسسة الخطوط الجوية الجزائرية والتي تقدم خدمات النقل الجوي للمسافرين داخلياً و خارجياً .

## الحدود الزمانية :

دراسة الإنحرافات لمدة ثلاث سنوات ومقارنتها مع مؤشرات الاداء المالي خلال تلك السنوات

**هيكل البحث :** تم تقسيم الدراسة إلى فصلين كما يلي :

**الفصل الأول :** الأدبيات النظرية و التطبيقية و قد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين ، المبحث الأول يتعلق بالأدبيات النظرية للموازنات التقديرية و الأداء المالي أما المبحث الثاني فتناولنا فيه الأدبيات التطبيقية.

**الفصل الثاني :** الدراسة التطبيقية و قد قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين ، المبحث الأول أوردنا فيه طريقة الدراسة و مصادر المعلومات أما المبحث الثاني مناقشة النتائج و تحليلها فتناولنا فيه عرضاً لأهم الموازنات و تحليلها و مناقشتها.

الأدبيات النظرية و التطبيقية للموازنات التقديرية و الأداء المالي  
الفصل الأول

## تمهيد :

لطالما كان المال و المركز المالي قوة و أسلوب تميز و أداة لفرض النفس في السوق و مع ما يشهده العالم حاليا من تسابق نحو تكوين الثروة المالية أو بعبارة أدق السيولة المالية حيث أصبحت المؤسسات التي لها مركز مالي قوي و جيد متحكمة في زمام الأمور في أسواق التنافس مع الأخذ بعين الإعتبار الماضي القريب و ما يحمله من عبر المتمثلة في الأزمات المالية و كذا الإنهيارات المالية و الإفلاسات المتكررة للعديد من المؤسسات العالمية بغية تجنب ذلك و هذا كله لن يتحقق بدون إدارة مالية رشيدة تسهر على أداء مالي في المستوى المطلوب فهي بكل إختصار مسؤولة عن جلب مصادر التمويل و كذا الحرص على الصرف الأمثل لها حتى تحقق عوائد جيدة هذا ما يمكن أن نطلق عليه مصطلح " الكياسة " التسييرية للموارد المالية إن صح التعبير و لكن لكي يتحقق كل ما سبق يجب أن يكون هناك تخطيط جيد لجلب المصادر و كذا أوجه الصرف و أيضا رقابة على أوجه الإنفاق و من خلال تجميع كلمتي رقابة و تخطيط فبتأكيد نحن أمام " الموازنة التقديرية " فهي الأداة التي تسمح بتخطيط الأداء المالي و كذا تسهيل عملية رقبته من خلال مقارنة ما هو مخطط مع ما تحقق و من ثم إتخاذ الإجراء المناسب و قد أوردنا في هذا الفصل إجابات عن التسؤولات التالية :

- ماهي الموازنة التقديرية و ما هي أنواعها؛
- كيف تتم إجراءات إعدادها و وظائفها الأساسية؛
- ما هو الأداء المالي و مكوناته؛
- ما هي المؤشرات التي تمكننا من قياس الأداء المالي؛
- كيف نتمكن من رقابة الأداء المالي بإستخدام الموازنة التقديرية؛



## الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية للموازنات التقديرية والأداء المالي

### المبحث الأول : الأدبيات النظرية

تتميز الموازنة التقديرية بأنها الأداة الأكثر توافقاً بين وظيفتي التخطيط و الرقابة و فمهما توسعت أنشطة المؤسسة و مهما زاد حجمها فلن تجد أداة أفضل من الموازنة التقديرية لمتابعة أنشطتها و أدائها مهما كان نوعه و بالأخص أدائها المالي نظراً لما يمثل من ثقل في المؤسسات حيث سنتناول في هذا المبحث مطلبين :

- المطلب الأول : ماهية الموازنات التقديرية في المؤسسات الخدمية؛
- المطلب الثاني : ماهية الأداء المالي؛

### المطلب الأول : ماهية الموازنات التقديرية في المؤسسات الخدمية

الفرع الأول : تعريف الموازنة التقديرية و أنواعها :

تعد الموازنة التقديرية أداة للرقابة و التقييم استخدمت هذه الأداة أول مرة سنة 1912 م حيث يمكن اعتبارها نقطة النهاية لعملية التخطيط و بداية عملية الرقابة

فقد تناول العديد من الباحثين تعريف الموازنة التقديرية حيث تعددت التعاريف و هذا نظراً لتغير الظروف و المعطيات إلا أن أغلب التعاريف ركزت على أن الموازنة هي ترجمة رقمية لخطة المؤسسة المستقبلية في جميع الوظائف

- ✓ عرفها horngreer أنها تعبير كمي لخطة الأعمال التي تساعد على تحقيق التنسيق و الرقابة<sup>1</sup>
- ✓ معهد كلية المحاسبين الإداريين بإنجلترا : خطة كمية و تقييمية يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة فتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه و النفقات المنتظر صرفها خلال هذه الفترة و الأموال التي تستخدم لتحقيق هدف معين؛
- ✓ اما الدليل الفرنسي فعرفها بأنها تقدير قيمى لكل العناصر الموافقة لبرنامج محدد فموازنة الإستغلال هي التقدير القيمى لكل العناصر المرافقة لفرصة إستغلال معينة<sup>2</sup>

و كاتعريف شامل هي خطة تتناول كل صور العمليات لفترة محددة أو بعبارة أخرى هي التعبير عن أهداف تعد مقدماً بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من الأقسام المؤسسة بإعتبارها وحدة واحدة وتتكون الموازنة الموحدة من عدة موازنات فرعية لكل قسم و

<sup>1</sup> C.Homgre , cost accounting a managerial em phasis, sixth edition , prentice hall , 1986,p138

<sup>2</sup> فركوس محمد ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية، 1995، ص4

تتكون هذه الأخيرة بدورها من عدة موازنات أصغر لكل قسم من الأقسام فهي تستخدم في التعبير عن هدف معين تسعى لتحقيقه إدارة المؤسسة<sup>1</sup>

## أنواع الموازنات التقديرية<sup>2</sup>

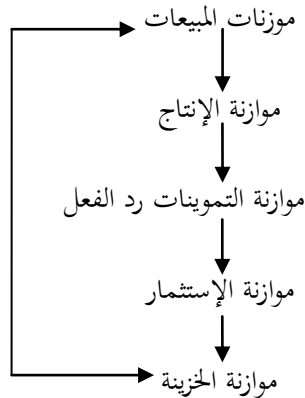
أولا من حيث الغرض من الإنفاق :

- ❖ موازنات الإستغلال التي تشمل موازنة المبيعات و الإنتاج و التموينات؛
- ❖ الموازنات الإستثمارية : تهدف إلى تخطيط و رقابة المشروعات الإستثمارية التي ينتج عنها أصول ثابتة جديدة و تشمل تقديرات التكلفة كل من النفقات الإستثمارية و مصادر التمويل المتوقعة و البرنامج الزمني للتنفيذ؛

ثانيا من حيث علاقتها بحجم النشاط :

- ❖ موازنات ثابتة : تعبر عن التقديرات اللازمة لمستوى مبيعات أو إنتاج واحد مستهدف خلال فترة الموازنة؛
- ❖ موازنات مرنة : تعبر عن التقديرات لعدة مستويات مختلفة من المبيعات أو الإنتاج التي يمكن توقعها خلال فترة الموازنة؛

شكل رقم 1.1 : أنواع الموازنات التقديرية



المصدر : راضي محمد سامي , وجدي حامد حجازي , المدخل الحديث في إستخدام الموازنات الدار الجامعية ص 223

هذا الترتيب لم يكن عشوائيا، فقد بينت التجربة على أن ميزانية المبيعات هي التي تؤثر على الميزانيات الأخرى، فالإنتاج و المشتريات مرتبطان بالمبيعات و، مصاريف البيع و الإشهار و مصاريف الإدارة لها في النهاية مرتبطة بالمبيعات .

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، التحليل المالي، دار البحث قسنطينة، 1989، ص 11

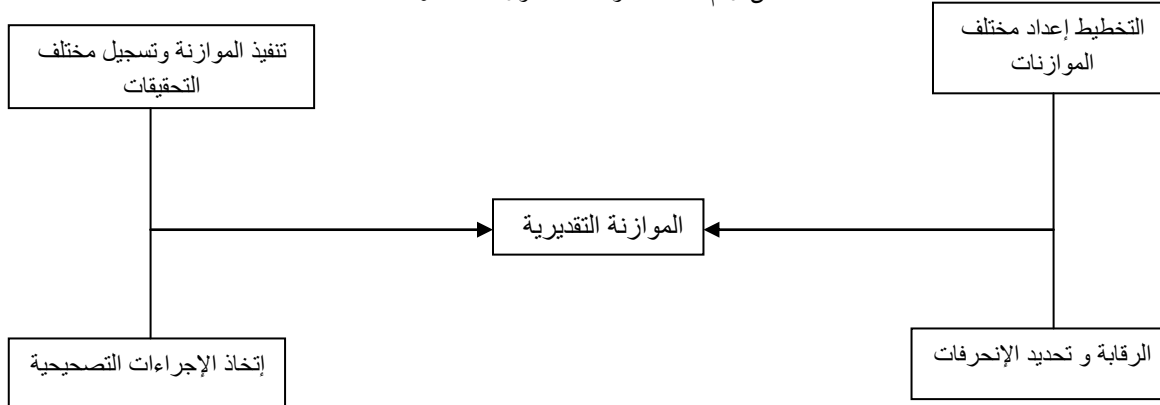
<sup>2</sup> فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 7-8

الفرع الثاني : الوظائف الأساسية للموازنات التقديرية<sup>1</sup>

1. وظيفة التخطيط : نظرا لأن الموازنة تمثل خطة كمية و قيمة يدعو الإدارة في التفكير في المستقبل و رسم خطة عمل حتى تواجه المستقبل و تخطط لما يلزم إتخاذه لتفادي العقبات و الصعوبات التي تعيق تحقيق الأهداف فهي تمكن المؤسسة من تخطيط إحتياجات الموارد حتى يمكن تحقيق الأهداف المطلوبة فقد تتضمن الموازنة التخطيطية للإيرادات مثلا هدف يراد تحقيقه إلا انه بدراسة الطاقة المتاحة قد يتضح تعذر تحقيق هذه الإيرادات ما لم تزداد تلك الطاقة لذلك يجب على الإدارة التخطيط لزيادة الطاقة الإنتاجية و إن تعذر ذلك على الإدارة إعادة النظر في الهدف ليتماشى مع الطاقة المتاحة؛
2. وظيفة التنسيق : تنفيذ الموازنة في التنسق الواجب للأنشطة المختلفة بالمؤسسة فهي أداة للتنسيق بين أنشطة الإيرادات , الشراء, التمويل . . . إلخ بما يؤدي إلى التناسق و التكامل بينها فمثلا قد يرغب مدير المشتريات بالاحتفاظ بمستوى عال من المخزون حتى يتمكن من تلبية طلبات مصلحة الإنتاج بسرعة إلا أن المدير المالي قد يعترض على ذلك بحجة تكلفة الفرصة البديلة بغض النظر عن مخاطر التلف فنلاحظ ان الموازنة اداة للتنسيق في مثل هذه الحالات
3. وظيفة الإيصال : تعد الموازنة أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطة و السياسات التي تم الإتفاق عليها للفترة المقبلة إلى كافة المصالح الإدارية بالمؤسسة ومن الأمثلة على ذلك رقم الأعمال , كمية الإنتاج , الحد الأقصى للإنفاق . . . إلخ؛
4. وظيفة الرقابة : إن النتائج الفعلية المحققة يتم قياسها على ضوء مستويات الأداء الواردة بالموازنة ومنه يتم تحديد الانحراف بالمقارنة بين الأداء المحقق و المقدر و تحليل الانحراف حتى يتسنى للإدارة إتخاذ الإجراء المناسب إما علاجي في حالة انحراف سلبي أو تميمين و دعم في حالة انحراف إيجابي؛
5. وظيفة تحفيز : يمكن أن تستخدم الموازنة كوسيلة للتحفيز للأفراد وحثهم على تحقيق ما ورد فيها من أهداف من خلال توجيههم لتحقيق الأرقام الواردة على أن تكون تلك الأهداف واقعية؛
6. وظيفة تقييم للأداء : يمكن إستخدام مستويات الاداء الواردة ضمن الموازنة كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالمؤسسة طالما أن تلك المستويات معدة طبقا لمعايير علمية و مدروسة؛

<sup>1</sup> محمود محمد الصياغي دورة تدريبية لإعداد الموازنة التخطيطية 2007 ص3-4

شكل رقم 2.1 : وظائف الموازنة التقديرية



المصدر : Claude ALAZAR et Sabine Separi , Contrôle de gestion , dunod , paris ,  
5ème édition , 2001 , p 275

#### الفرع الثالث : مبادئ إعداد الموازنات التقديرية<sup>1</sup>

لإعداد الموازنات التقديرية نعلم على جملة من المبادئ العلمية التي تؤدي إلى حسن إستخدامها و تزيد من فعاليتها في مجال الرقابة نفردا فيما يلي :

1. مبدأ الشمولية : عند إعداد الموازنة التقديرية يجب أخذ بعين الاعتبار جميع أوجه النشاطات و لا يجوز ترك أي نشاط خارج الإطار؛
2. مبدأ وحدة الموازنة : الموازنة في النهاية مجموعة من الموازنات الفرعية و تشكل بتجمعها وحدة واحدة يجب عند إعدادها مراعاة الإنسجام و الترابط حيث ان أي جزء من الأجزاء الفرعية يؤثر و يتأثر بالوحدة؛
3. مبدأ التقدير : ذلك ان الموازنة هي خطة تبنى على التنبؤ إذ أن الموازنة التقديرية هي تقدير رقمي لأهم النشاطات المراد تنفيذها خلال فترة زمنية مستقبلية؛
4. مبدأ التوقيت : عند إعداد الموازنة لابد من مراعاة مبدأ التوقيت حيث يتم تقسيم فترة الموازنة و هي عادة سنة إلى فترات جزئية و تجدر الإشارة هنا إلى ان مبدأ التوقيت ليس معناه توزيع أرقام الموازنة توزيعا متساويا على مجموع الفترات بل معناه توقيت العمليات خلال فترة الموازنة؛
5. مبدأ المرونة : تجد المؤسسات صعوبات خلال التنفيذ مما يعرقل تدفق الإنتاج و بالتالي المبيعات و عليه يجب ان تكون الموازنة مرنة و تحتوي على بدائل فالموازنة المرنة هي التي تساعد المؤسسة على التكيف مع الظروف؛

<sup>1</sup> بن زعيط وهيبه , مواي بجرية , دراسة بعنوان الموازنة التقديرية كوسيلة لإتخاذ القرار ص 4-5-6

6. مبدأ ربط التقديرات بمراكز المسؤولية : يرتبط هذا المبدأ بمفهوم محاسبة المسؤوليات باعتبار إن الموازنة أداة فعالة للرقابة إذ يعد الكشف عن الاخطاء التي تتضمنها فيجب ان تحدد الجهات المسؤولة عنها و ذلك بغرض اتخاذ الإجراءات المناسبة إما التكوين أو تدريب .... الخ؛
7. مبدأ قياس الأداء : تعتبر الموازنة مؤشر للقياس و كذا لقياس فعالية التسيير و هو ما يعزز الإلتزام بها كوسيلة و كمرجع للاسترشاد؛

#### الفرع الرابع إجراءات إعداد الموازنة التقديرية<sup>1</sup> :

يمكن ان نوجز مراحل إعداد الموازنة التقديرية في الخطوات التالية :

1. تكوين لجنة الإعداد : تظم هذه اللجنة عدد من الاعضاء الذين يشتركون في إدارة المؤسسة بما يسمح بمشاركة جميع المستويات في الإعداد و متابعة تنفيذها لتعرض في النهاية بغرض المصادقة
2. تحديد فترة الموازنة : تختص فترة الموازنة بفترة محددة في المستقبل و لا توجد قواعد متفق عليها بخصوص ذلك حيث جرى العرف على ان يتم إعدادها على أساس سنوى حتى تتفق مع السنة المالية
3. تحديد السياسة العامة للمؤسسة : تتمثل في إعلان و توضيح الخطوط العريضة لنشاط المؤسسة تحدد هذه الخطوط على أساس التنبؤ بالمبيعات؛
4. إعداد التقديرات : يتم التقدير بإحدى الطريقتين :  
طريقة التنبؤ الإحصائي : يتطلب هذا الأخير بعض المعطيات التاريخية لإعداد التقديرات المستقبلية ومن أهم الطرق المستعملة في هذا الصدد السلاسل الزمنية , الإتجاه العام البسيط  
طريقة التنبؤ الداخلي : يعتمد على تجميع آراء المسؤولين حول الأوضاع الداخلية للمؤسسة فيما يتعلق بالطاقة
5. التنسيق بين مختلف المستويات : بعد إعداد التقديرات اللازمة يتم تسليمها للمدير العام للمصادقة عليها او تعديلها في هذا الوقت يتم التنسيق بين الموازنات التقديرية الفرعية
6. المصادقة النهائية : بعد إجراء التعديلات الضرورية إن تطلب الأمر ذلك يتم عرض الموازنات التقديرية في شكل نهائي على مجلس الإدارة للمصادقة؛
7. تنفيذ الموازنات التقديرية : يشرع كل قسم في تطبيق خطة أو برنامج عمله على ضوء الموازنة إلى حين مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات ثم نستخرج الإنحرافات على مستوى كل موازنة جزئية
8. إتخاذ الإجراءات التصحيحية : البحث في أسباب وقوع الإنحرافات و تحليلها ومن ثم إعداد تقارير المتابعة

<sup>1</sup> د/ شريف غياط و أ/ فيروز رجال , دراسة بعنوان الموازنة التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية ص 10-11

## المطلب الثاني : ماهية الاداء المالي

الفرع الأول : مفهوم الأداء المالي في المؤسسات الخدمية ومكوناته :

تعددت المفاهيم المقدمة للأداء المالي و نوجز منها ما يلي

” الأداء المالي هو مدى تحقيق المؤسسة لهامش أمان من خلال قدرتها على التصدي للمخاطر و تحدى الصعاب المالية مما يزيل عنها حالة العسر المالي”<sup>1</sup>

” الأداء المالي يتجسد في قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي و توفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها و تحقيق معدل مردودية جيد و تكاليف منخفضة”<sup>2</sup>

” مدى قدرة المؤسسة على الإستغلال الأمثل لمواردها و مصادر إستخداماتها ذات الأجل الطويل و كذا القصير من أجل تشكل الثروة و يمكن قياس الأداء المالي للمؤسسة بعدة مؤشرات داخلية و خارجية أي أنها لها تأثير على المركز التوازني للمؤسسة و أخرى ذات تأثير خارجي على القيم السوقية لأوراق المؤسسة و بالتالي قيمة المؤسسة”<sup>3</sup>

## مكونات الأداء المالي :

يمكن أن نلخصها في مكونين أساسيين هما الكفاءة و الفعالية على النحو التالي :

الفعالية : تعبر الفعالية أداة من أدوات الرقابة في المؤسسة معيار يعكس درجة تحقيق الاهداف المسطرة

و تعرف الفعالية على انها القدرة على تحقيق النشاط المرتقب و الوصول إلى النتائج المرتقبة أو هي القدرة على تحقيق الاهداف<sup>4</sup>

من وجهة نظر walker et ruibert فإن الفعالية ترتبط بالأهداف الإستراتيجية للمؤسسة ،ومن ثم فالفعالية حسبهما تتجسد في قدرة المؤسسة على تحقيق الاهداف الإستراتيجية في نمو المبيعات و تعظيم حصتها السوقية مقارنة بالمنافسة إلخ....

<sup>1</sup> عبد الغاني دادن ، قياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ، أطروحة دكتوراه ، غير منشور جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2007 ، ص 20

<sup>2</sup> عبد الغاني دادن ، قراءة في الأداء و القيمة في المؤسسة الاقتصادية ، مجلة الباحث ، جامعة ورقلة ، ع 4 ، 2006/2004 ص 42

<sup>3</sup> دادن عبد الغاني ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، جامعة ورقلة ، قسم علوم التسيير ، 2005،ص1

<sup>4</sup> صيفي حسينية ، دور التخطيط المالي في تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر ، جامعة ورقلة ، 2010/2009،ص35

نستنتج أن الفعالية مرتبطة بمخرجات المؤسسة إذ يمكن التعبير عنها بنسبة قيمة المخرجات الفعلية على المخرجات المتوقعة او المخطط لها و عليه فإن :

$$\text{الفعالية} = \text{قيمة المخرجات الفعلية} / \text{قيمة المخرجات المتوقعة}$$

نستنتج أن الأداء يتعلق بدرجة بلوغ النتائج و عليه يمكن القول انه كلما كانت النتائج المحققة أقرب من النتائج المتوقعة كلما كانت المؤسسة أكثر فاعلية والعكس صحيح .

الكفاءة : هناك من يرى من الباحثين ان الكفاءة هي قدرة مردودية المؤسسة أي القدرة على المقدره على تنفيذ ما هو مطلوب بأقل تكلفة فالتنفيذ الكفء هو الذي يتحقق بأقل جهد و تكلفة

كما أنه متصل بالتوازن بين كمية الموارد المستخدمة و كمية النتائج المحققة وتعني الحصول على ما هو أفضل و أحسن بمقابل ما هو أقل

يمكن أن نستخلص أن الكفاءة تعني عمل الأشياء بطريقة صحيحة كما أن حجر الزاوية في مصطلح الكفاءة هو تعظيم النتائج ، و تدنفة التكاليف ويمكن حصرها في العلاقة التالية :

$$\text{الكفاءة} = \text{المخرجات} / \text{المدخلات}$$

الفرع الثاني : تقييم الأداء المالي في المؤسسات الخدمية ومؤسساته

يقصد بعملية تقييم الأداء: " قياس الأعمال التي تتم أو تمت بواسطة المعايير الرقابية التي تقررت، وتعتبر عملية تقييم الأداء من أهم العمليات، لأنه بدونها لا يمكن القيام بعملية الرقابة، وغالبا ما يطلق عليها البعض «المتابعة»، وتقييم الأداء جزء من العملية الإدارية ويقوم بها كل مدير حتى ولو كانت هناك إدارة إسمها إدارة المتابعة." .

ويمثل تقييم الأداء: " خطوة أساسية على صعيد العملية الرقابية، حيث أن جوهر عملية التقييم هو مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مسبقا للوقوف على الانحرافات ثم يلي ذلك اتخاذ الخطوات اللازمة لتصحيحها." .  
كما أن تقييم الأداء عبارة عن: " دراسة وتحليل جوانب القوة والضعف التي تكشف إنجاز الأنشطة سواء على مستوى الفرد أو المؤسسة، أو أي جزء من أجزاءها ."

وقد يعرف تقييم الأداء كذلك على أنه: " الطريقة والعملية التي يستخدمها المقيم أي من الأفراد الذين أنجزوا العمل وفقا لما ينبغي له أن يؤدي ."

ومن الناحية الاقتصادية يعطي الأداء عدة حقائق مثل الفعالية والكفاءة أما بالنسبة لتقييم الأداء فيكون بعد الأداء الفعلي ومعرفة النتائج المحققة فعلا، حيث أنه يرتكز على النتائج في نهاية الفترة، وليس التشغيل اليومي ويتطلب تقييم الأداء مقارنة الأهداف المحققة مع الأهداف المخططة سواء كانت هذه الأهداف إنتاجية أو تسويقية أو مالية تتعلق بالسيولة والربحية.

ويمكن إيجاز أهمية تقييم الأداء المالي في النقاط التالية :

- اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها لكي يتم إتخاذ الإجراءات التصحيحية منعا لتكرارها، ويتم اكتشاف الانحرافات لكل نشاط من أنشطة المؤسسة حيث يساعد ذلك المستويات الإدارية المختلفة على ممارسة الوظيفة الرقابية عن طريق مبدأ الإدارة بالاستثناء، إذ يركز المديرون على الانحرافات المكتشفة وفي الوقت نفسه يستطيعون التفرغ لمهامهم الأخرى؛
  - ترشيد الإنفاق عن طريق متابعة كيفية استخدام المؤسسة لمواردها المتاحة؛
  - التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه نشاط المشروع المتمثلة في الإنتاج والتسويق والتمويل والأفراد، وذلك ضمانا لتحقيق الوفورات الاقتصادية ولتلافي الضياع الاقتصادي والإسراف المالي؛
  - ترتبط أهمية تقييم الأداء ارتباطا وثيقا بالتخطيط على كافة المستويات في المؤسسة؛
  - توضيح التنسيق بين مختلف أوجه النشاط للمؤسسة سواء ما تعلق بالإنتاج أو غيرها؛
- كما أن تقييم الأداء يرتبط ارتباطا وثيقا بالمؤسسة موضوع التقييم، مما يستدعي دائما أن تكون عملية اختيار المؤشرات والمعايير متفكرة مع تنظيم المؤسسة وإمكاناتها المتاحة بما يتناسب مع طبيعة النشاط الذي تزاوله وحسب النظام الذي تعمل فيه، والخصائص الفنية التي تتميز بها الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة إضافة إلى ذلك فإن تحديد هذه المؤشرات يتوقف إلى حد كبير على نوعية مقدار البيانات والمعلومات المتوفرة.<sup>1</sup>

### مؤشرات الأداء المالي :

المؤشر الأول : التوازن الدائم رأس المال العامل (FR) يقصد برأس المال العامل حجم الاستثمار المتاح في الموجودات المالية المتداولة أي الإستثمار في الفقرات النقدية و الإستثمارات المؤقتة و ذمم المدينة و المخزون السلعي ، ويعرف أيضا بأنه الزيادة في الأصول الجارية على الالتزامات المتداولة حيث يمكننا هذا المؤشر من الحكم على قدرة المؤسسة على مواجهة الخصوم المستحقة عليها<sup>2</sup>

ويتم حسابه بالطريقة التالية :

رأس المال العامل = الأصول المتداولة - الخصوم المتداولة

رأس المال العامل = الأصول الدائمة- الأصول الثابتة

يستعمل مفهوم رأس المال العامل في حالة إتخاذ قرارات التمويل في المؤسسة فإذا كان رأس المال العامل موجب و كافيا بالمقارنة مع قيمة المخزونات فإن البنك يقبل تمويل المؤسسة إلا ان سهولة حسابه لا يجب ان تسقطنا في سهولة تفسيره لأنه إذا كانت الديون

<sup>1</sup> إيمان بن عزوز ، دور مؤشرات الرفع في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، 2010/2009، ص10

<sup>2</sup> جيمس كاشين ، جويل ليرنر ، ترجمة محمد عبد العزيز أبو رمان ، ملخصات شوم نظريات وسائل في الأصول المحاسبية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر

1992، ص339،



الطويلة الأجل و المتوسطة كبيرة لا يمكن الإكتفاء برأس المال العامل بل يجب ان نستعمل نسب أخرى مثلا نسبة الإستقلالية المالية للحصول على دقة أكبر .

المؤشر الثاني : إحتياجات رأس المال العامل (BFR) : تشمل المؤسسة في كل دورة إستغلالية على موارد دورية و هذه الموارد تغطي بها إحتياجات الدورة و بمقارنة العنصرين تحدد هل المؤسسة تحتاج إلى موارد إضافية من غير الدورة أم لا ؟ فإذا كان الفرق موجب فإن المؤسسة لم تغطي كل إحتياجات الدورة الإستغلالية بواسطة الموارد العادية للدورة ، بل لديها حاجة إلى موارد مالية أخرى و العكس في حالة النتيجة سالبة<sup>1</sup>

طريقة حسابه :

$$\text{إحتياج رأس المال العامل} = \text{إحتياج الدورة} - \text{موارد الدورة}$$

$$\text{إحتياج رأس المال العامل} = ( \text{قيم الإستغلال} + \text{قيم قابلة للتحقق} ) - ( \text{الديون ق الأجل} + \text{سلفات مصرفية} )$$

المؤشر الثالث : الخزينة

تعبر الخزينة عن القيم المالية التي يمكن أن تتصرف فيها المؤسسة لدورة معينة فهي تنتج إما عن الصافي القيم الجاهزة أو عن الصافي بين رأس المال العامل و إحتياجات رأس المال العامل ، أي القيم السائلة التي تبقى فعلا تحت تصرف المؤسسة بعد طرح إحتياجات رأس المال العامل من رأس المال العامل<sup>2</sup>

طريقة الحساب

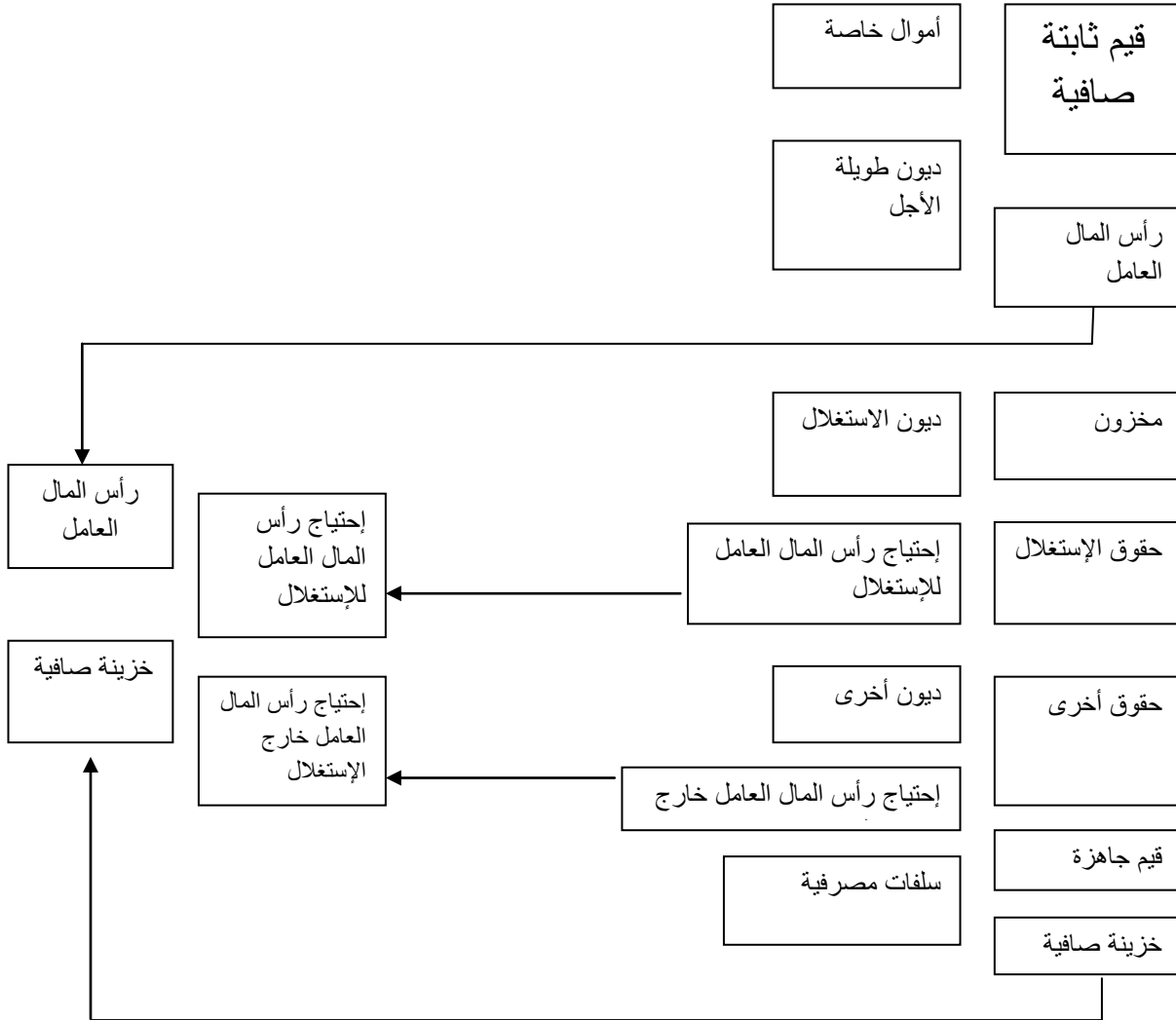
$$\text{الخزينة} = \text{القيم الجاهزة} - \text{السلفات المصرفية}$$

$$\text{الخزينة} = \text{رأس المال العامل} - \text{إحتياج رأس المال}$$

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون ، نواصر محمد فتحي ، دراسة الحالات المالية ، دار الأفاق للنشر ، الجزائر ، 2001،ص25

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 25-26

شكل رقم 3.1 : مستويات التوازن المالي



المصدر : نفس المرجع السابق ص 26

الفرع الثالث : الرقابة على الأداء المالي بواسطة الموازنات التقديرية

سنتطرق بشكل مختصر و بعجالة لمفهوم الرقابة

” هي العملية التي تسمح للمسير بتقييم الأداء و مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المخططة و الأخذ بالمقاييس لتصحيح الوضعيات الغير مقبولة ”

من خلال هذا التعريف نستشف أنه يبحث عن سياسات التحسين .

” تعمل الرقابة على إكتشاف الأخطاء و الإنحرافات و تفحص الخطط و التأكد من مدى مطابقتها لما خطط له مسبقا و ان كل الخطط تم الإلتزام بها<sup>1</sup>”

من خلال هذا التعريف نستنتج أن الرقابة تعمل على التقليل من الأخطاء و الحرص على الإلتزام بالخطط

يقصد بالرقابة تقييم و إصلاح أعمال المرؤوسين من أجل ضمان تحقيق خطط المؤسسة و تشمل الرقابة ما يلي :

- ◆ وضع المستويات و الأهداف التي يجب تحقيقها؛
- ◆ الإحتفاظ بسجلات سير العمل من أجل مقارنتها مع المستويات المخططة؛
- ◆ الإصلاح الفوري عندما يجيد سير العمل عن الأهداف الموضوعية<sup>2</sup>؛

و بشكل عام يمكن تعريف الرقابة من خلال تجميع مراحلها بحيث نعرفها كما يلي هي عملية مقارنة النتائج المحصل عليها أو مستوى الاداء المحقق مع النتائج المتوقع الحصول عليها و إستخراج الإنحرافات و تحليلها و البحث في أسباب حدوثها و هذا للقيام بالإجراء المناسب في كلتا الحالتين

و هي ذات أهمية بالغة نظرا للمعلومات الضرورية التي توفرها و هي<sup>3</sup> :

- ✓ المسؤولين الماليين الذين يجب أن تكون لديهم أرقام بالقيمة؛
- ✓ المسييرين الذين يحتاجون لعرض مختلف أنشطتهم؛
- ✓ العاملون الذين يلتزمون بأهداف المبيعات و مهمة الإستعمال الأمثل للموارد المالية،

ومنه و بكل بساطة لا يمكننا إجراء أي رقابة للأداء المالي ما لم تكن هناك موازنة نعتمدها كمرجع للنتائج المتوقع حدوثها أو مستوى أداء متوقع الحصول عليه .

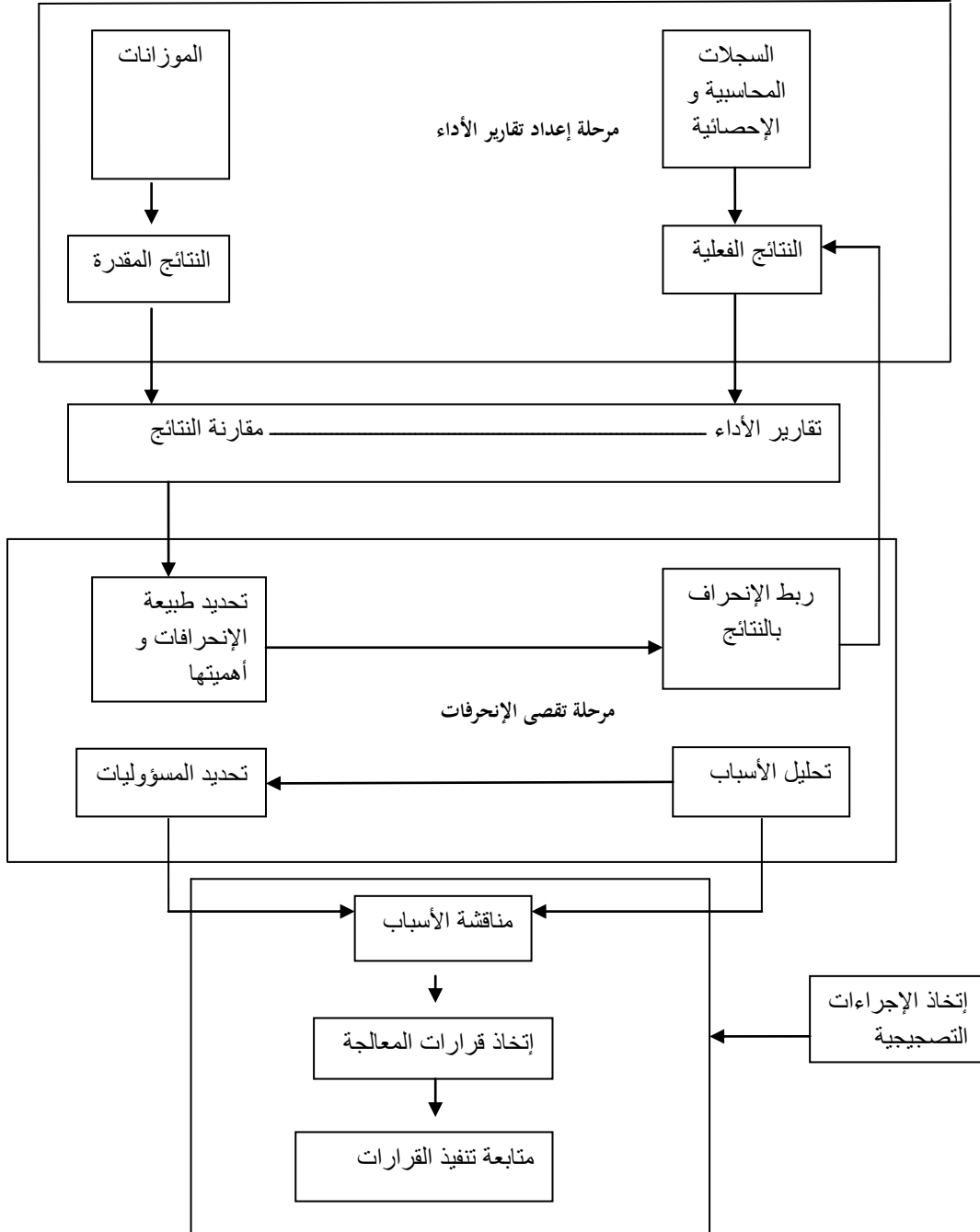
<sup>1</sup> G.Bergeron, la gestion moderne, ed Gaeton Morin, quelee, Canada, p 12

<sup>2</sup> محمد رفيق الطيب ، مدخل إلى التسيير ، ج2 ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995 ، ص20

<sup>3</sup> H.Bouquin le contrôle de gestion , 7eme édition , Gestion PUF ,Paris , 2006 , P444

و لفهم عملية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية نستعرض الشكل الموالي للتوضيح أكثر :

شكل رقم 4.1 : مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية



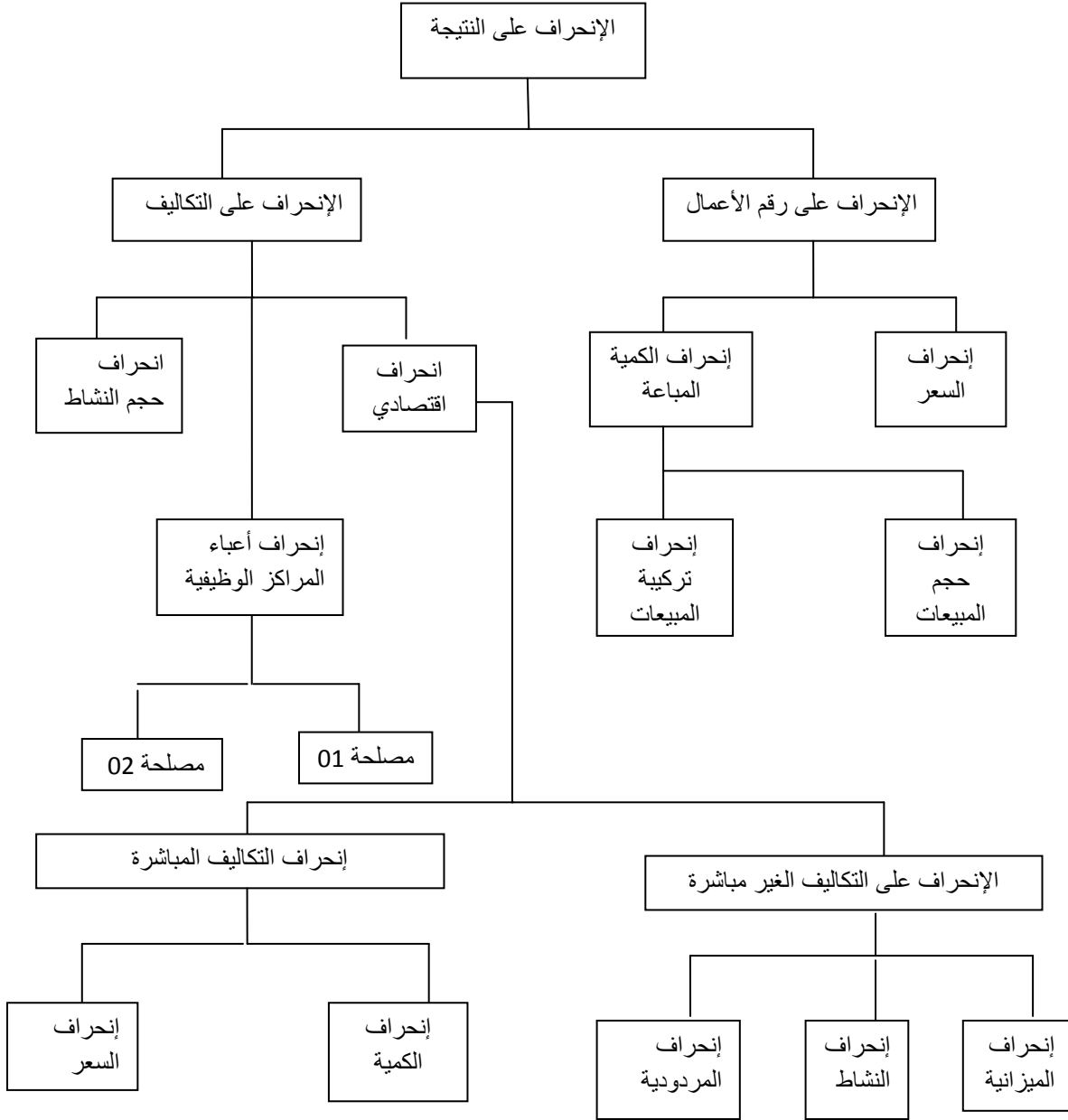
المصدر : راضي محمد سامي ، وجددي حامد حجازي ، مرجع سبق ذكره ، ص 280

الفرع الرابع : مساهمة الموازنات التقديرية في تقييم الأداء المالي :

لاحظنا فيما سبق مفهوم الأداء المالي و كذا الموازنة التقديرية و أيضا مؤشرات الأداء المالي و لعل أبرز تعريف للموازنة ربط بينها و بين الأداء المالي هو أنها تعبير كمي أو مالي لأهداف المؤسسة المسطرة إذ أن التعبير النقدي للموازنات التقديرية أمر ضروري لتحقيق شمول الموازنة أمام إختلاف وحدات القياس للموازنات الفرعية فعلى سبيل المثال يعبر عن موازنة التموينات في شكل وحدات بالكيلوغرام في حين موازنة اليد العاملة قد تأخذ شكل ساعات عمل أو مناصب مشغولة ومن الواضح أنه لا يمكن جمع الموازنتين لإختلاف وحدات القياس لذا وجب إيجاد وحدة قياس موحدة لإعداد الموازنة ألا وهي التعبير النقدي حيث نلاحظ في ترتيب أنواع الموازنات أن أول موازنة تعد هي موازنة المبيعات و التي على أساسها تعد بقية الموازنات من خلال هذا يمكن القول أن الأداء المالي يتأثر بالموازنة التقديرية و أيضا يكون وفق الخطط الواردة ضمن موازنة المبيعات و موازنة الخزينة التي تتضمن تقديرات المصاريف و الإيرادات .

و للتوضيح أكثر نستعين بالشكل الموالي :

شكل رقم 5.1 : تحليل إنحرافات الأداء المالي



المصدر : بونقيب أحمد ، مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير ، دور لوحة القيادة في فعالية مراقبة التسيير ،

جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2006 ، ص 104

المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقيةالمطلب الأول : عرض الدراسات السابقةأولا : الدراسة الأولى

كوثر بوغاية ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير بعنوان ” دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي، جامعة ورقلة ،السنة الدراسية 2012/2011 ” تمحورت إشكالية الدراسة حول ما مدى فاعلية الموازنة التقديرية في تحسين الأداء المؤسسة الإقتصادية حيث هدفت الدراسة إلى إبراز أهمية وضع الموازنات التقديرية في المؤسسة وكذا أهمية دور الرقابة على الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة حيث تمت معالجة الموضوع وفق منهج وصفي تحليلي و أيضا تم الإعتماد على دراسة الحالة و توصلت الباحثة إلى جملة من النتائج أهمها أن الموازنة التقديرية أهم أدوات مراقبة التسيير و كذا مؤسسة ليند غاز تولى عناية و إهتمام بالموازنة التقديرية و الموازنة التقديرية للمبيعات بشكل خاص نظرا لكون هذه الأخيرة تمثل إيرادات المؤسسة

ثانيا : الدراسة الثانية

د/شريف غياط أ/ فيروز رجال ، جامعة 8 ماي 1945 ، قالمة ، دراسة بعنوان ” الموازنة التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة ” تمحورت هذه الدراسة حول مدى مساهمة الموازنة في تقليص فجوة الإنحرافات الغير ملائمة و تنمية الإنحرافات الملائمة و بالتالي صنع القرارات الرشيدة وهدفت الدراسة إلى إبراز كيفية صنع القرارات في المؤسسة و إبراز الموازنة كأداة فعالة لمراقبة التسيير و إستخدامها في حل المشاكل الإدارية و قد تمت معالجة الدراسة وفق منهج دراسة الحالة وتوصل الباحثين إلى أن هناك مركزية في التسيير و إتخاذ القرارات إذ أن المديرى العامة هي التي تقوم بتحديد الأهداف و من ثم إعداد الموازنة وفق لتلك الأهداف و أيضا عدم تبنى قسم مراقبة التسيير الأساليب العلمية في إعداد الموازنة إذا إقتصرت على أسلوب التقديرات الشخصية للمكلف بإعداد الموازنة و أيضا البيانات التاريخية كنشاط السنوات السابقة

ثالثا : الدراسة الثالثة

وليد بريكى ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ، بعنوان ” الموازنة التقديرية و تأثيرها على أداء موازنة الإستثمار مؤسسة سونلغاز ورقلة ” ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، السنة الدراسية 2013/2012 تمحورت الدراسة حول كيف تساهم الموازنة التقديرية في التأثير على نشاط المؤسسة بصفة خاصة كما هدفت الدراسة إلى البحث في نظام الرقابة و كفاءته في تطبيق الموازنة التقديرية ومعرفة الأهداف الحقيقية الناتجة عن موازنة الإستثمار و قد إعتد الباحث على منهج تحليل و دراسة الحالة في إعداد هذه الدراسة و إستخلص الباحث في الأخير حملة من النتائج أهمها أن الموازنة التقديرية خطة تنبؤية إعتد المؤسسة على البيانات التاريخية السابقة عند الإعداد

رابعاً : الدراسة الرابعة

J.H.Hall senior lecturer .an empirical investigation of the capital budgeting process  
university of Pretoria south Africa

تمحورت الدراسة حول إعداد موازنة الإستثمار و القيود المفروضة على التجارة الدولية ، حيث هدفت هذه الدراسة لتقييم قرارات الإستثمار اعتماداً على موازنة الإستثمارات للوصول إلى أسواق عالمية وقد اعتمد الباحث على الإستبيان لنفي أو إثبات صحة فرضياته ، حيث إختار عينة من 300 مؤسسة في جوهانزبورغ و توصل الباحث في الأخير إلى أنه من الصعب الإعتماد على نظام معين للتنبؤ بالعمليات الإستثمارية والتدفقات النقدية العائدة و أيضاً إعتماد صناع القرار على مؤشر أو اثنين و إهمال بقية المؤشرات

خامساً : الدراسة الخامسة

رحماني طارق ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص مالية مؤسسة ، بعنوان ” تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية ، مؤسسة سونلغاز ورقلة ” تمحورت هذه الدراسة حول كيف تؤثر عملية تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية على مردوديتها و هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية و دور تقييم الأداء المالي في ترشيد القرارات المالية الإستراتيجية و إيضا تحديد المعايير و المؤشرات المستخدمة في عملية التقييم أما بالنسبة للمنهج المتبع في الدراسة فهو منهج تحليلي وصفي بالإضافة إلى المنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي و توصل الباحث في الأخير إلى أن عملية التقييم تسمح بالكشف عن نواحي الخلل و الإنحرافات عن الأهداف المسطرة معدلات دوران بالنسبة للمؤسسة محل الدراسة ضعيفة جدا و هو ما يدل على عدم كفاءة إدارة الأصول ، المؤسسة تحقق رأس مال عامل إيجابي لكن لا يستثمر

المطلب الثاني : مقارنة بين الدراساتالفرع الأول : أوجه الشبه و الإختلافأولاً : الدراسة الأولى

تشابه الدراسات من حيث الشكل و من حيث المنهج المتبع في البحث ألا وهو المنهج الوصفي التحليلي و دراسة الحالة بالإضافة إلى الحدود الزمنية ، معالجة موازنة ثلاث سنوات

وقد إختلفت الدراسات من حيث القطاع الذي تمت فيه الدراسة حيث عاجلت دراستنا قطاع الخدمات بينما عاجلت الدراسة الأخرى قطاع الصناعة



ثانيا : الدراسة الثانية

بالنسبة لهذه الدراسة فقد كانت اوجه الشبه في المنهج بالإضافة إلى إنها اختلفت في المضمون درست هذه الدراسة علاقة الموازنة بإتخاذ القرار و هذا في مؤسسة إنتاجية على خلاف دراستنا و التي تمت في مؤسسة خدمية

ثالثا : الدراسة الثالثة

كانت أوجه الشبه بين الدراستين من حيث الشكل و المنهج المتبع للدراسة و أيضا من حيث القطاع الذي تمت فيه الدراسة وهو القطاع الخدمي ، و يكمن الإختلاف في أن هذه الدراسة ركزت على موازنة الإستثمار

رابعا : الدراسة الرابعة

بالنسبة للدراسة الرابعة فقد تشابهت الدراستان من حيث الموضوع ألا وهو الموازنة التقديرية إلا أنهما اختلفتا في المنهج و القطاع الذي تمت فيه الدراسة و كذا المجال حيث ركزت هذه الدراسة على موازنة الاستثمار

خامسا : الدراسة الخامسة

تشابهت الدراستين من حيث الشكل و كذا قطاع الذي تمت فيه الدراسة ، القطاع الخدمي إلا أنهما اختلفتا في المضمون حيث ركزت هذه الدراسة على الأداء المالي و كيفية تقييمه و النتائج المترتبة عن ذلك

الفرع الثاني: موقع الدراسة من الدراسات السابقة:

بالتأكيد أن دراستنا ليست هي الأولى ومن المؤكد أنها ليست الأخيرة التي تتناول موضوع الموازنة التقديرية و الأداء المالي لكنها قد تكون الأولى التي ربطت مؤشرات الأداء المالي الفعلي مع إنحرافات الموازنة من سنة إلى أخرى هذا بالإضافة إلى المقابلات المفتوحة التي أجريت مع مسؤولي المؤسسة محل الدراسة و هي مؤسسة خدمية وتعتبر من المؤسسات النادرة التي تولى عناية فائقة لهذه الأداة بغض النظر عن النقائص المسجلة كما أن هذه المقابلات كانت في صميم الموضوع من خلال الأسئلة المطروحة ، علما أن هذا الموضوع متشعب و يصعب حصره في مجموعة دراسات بل من المؤكد أنه بحاجة لمزيد من البحث و التحري نظرا لما يمثل من أهمية بالغة في ميدان مراقبة التسيير

## خلاصة الفصل :

بعد ما رأينا ما سبق من تقدم للأداء المالي وكذا الموازنة التقديرية أو التخطيطية أو التوقعية حيث يكمن الفرق بين التخطيط والتوقع هو أن التخطيط يجيب عن الأسئلة ( ماذا - كيف - متى - أين - من ) فيما يتعلق بعمليات المؤسسة ، أما التوقع فيحدد الأنشطة المستقبلية للمؤسسة ( المستوى - الظروف المحيطة) التي سوف تعمل الشركة من خلالها.

من هنا و نظريا يمكن القول أن للموازنة التقديرية دور كبير في تقييم و تقويم ( تحسين ) الأداء المالي من خلال أليات التخطيط و الرقابة التي تختص بها الموازنة إلا أن كل هذا يبقى حبر على ورق ما لم يتم الإلتزام بإجراءات الإعداد السليمة و المبادئ العلمية و أهم نقطة ألا و هي طريقة التنبؤ و التوقع .

أقول أن هذا نظريا فلنتطرق إلى التطبيق و ما سنحصل عليه في الأخير من خلال الفصل الموالي

الفصل الثاني  
الدراسة الميدانية

**تمهيد :**

بعد عرض الدراسة النظرية و التي تضمنت عرض تفصيلي للموازنات التقديرية و دورها في تحسين الأداء المالي سنعمل من خلال هذا الفصل على إسقاط الجانب النظري على الواقع من خلال مؤسسة الخطوط الجوية الجزائرية- وحدة ورقلة - و التي تعتبر مؤسسة تنشط في قطاع الخدمات وبالضبط في مجال خدمات النقل الجوي وهي مستحوذة على أكبر حصة سوقية في خدمات النقل الجوي إن لم نقل كل السوق و هو ما يحتم عليها الاهتمام و الحرص على عملية الرقابة للحفاظ على مكانتها في السوق بعد قيام السلطات بفتحه أمام القطاع الخاص ، حيث سنحاول من خلال هذا الفصل عرض كيفية إعداد الموازنات التقديرية و كذا تحليل لأهم الموازنة التي تعدها المؤسسة و ما ورد فيها من انحرافات من خلال المبحثين التاليين :

- المبحث الأول : طريقة الدراسة و مصادر المعلومات؛
- المبحث الثاني : مناقشة النتائج و تحليلها؛

المبحث الأول : طريقة الدراسة و مصادر المعلومات :

المطلب الأول : طريقة الدراسة :

الفرع الأول : المنهج و مصادر المعلومات

اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي للدراسة النظرية وهو طريقة من طرق التحليل والتفسير بشكل علمي منظم من أجل الوصول إلى أغراض محددة لوضعية اجتماعية أو مشكلة اجتماعية أو إنسانية ويمكن تعريفه كما يلي " يعتمد المنهج الوصفي على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها كفيما أو كميما. فالتعبير الكيفي يصف لنا الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي فيعطيها وصفا رقميا يوضح مقدار هذه الظاهرة أو حجمها أو درجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى."

و في الدراسة التطبيقية اعتمدنا على منهج دراسة الحالة من أجل الحصول على المعلومات الضرورية ، وهو منهج يتجه إلى جمع البيانات العلمية المتعلقة بأية وحدة فردية كانت أم مؤسسة أو نظاما اجتماعيا أو مجتمعا محليا أو مجتمعا عاما.

وهو يقوم على أساس التعمق في دراسة مرحلة معينة من تاريخ الوحدة أو دراسة جميع المراحل التي مرت بها وذلك بقصد الوصول إلى تعميمات علمية متعلقة بالوحدة المدروسة وبغيرها من الوحدات المشابهة لها .

يهدف منهج دراسة الحالة إلى التعرف على وضعية واحدة معينة وبطريقة تفصيلية دقيقة بمعنى أن الحالة التي يصعب فهمها، ويصعب إصدار الحكم عليها نظرا لوضعيتها المميزة أو الفريدة يمكن التركيز عليها بمفردها وجمع البيانات والمعلومات الخاصة بها ثم تحليلها والتعرف على جوهر موضوعها تمهيدا للتوصل إلى نتيجة واضحة بشأنها

أما مصادر المعلومات فهي تنقسم إلى قسمين :

- مصادر أولية : و منها المقابلات و التي أجريت مع مسؤولي المؤسسة و أيضا تحليل الموازنات التي تعدها المؤسسة؛
- مصادر ثانوية : ومنها مجموعة من الكتب باللغة العربية و كذا باللغات الأجنبية ، المجلات العلمية ، الملتقيات العلمية ، مواقع الانترنت؛

الفرع الثاني : مجتمع الدراسة و العينة المستخدمة

تم إعداد هذه الدراسة في مؤسسة الخطوط الجوية الجزائرية المديرية الجهوية للجنوب - وحدة ورقلة - أما من حيث العينة المستخدمة فقد اعتمدنا على موازنة المبيعات و كذا موازنة الخزينة .

الفرع الثالث : متغيرات الدراسة :

بالنسبة لمتغيرات الدراسة هناك متغير مستقل ألا وهو الموازنات التقديرية و متغير تابع ألا وهو الأداء المالي و مؤشراتته .

## المطلب الثاني : الأدوات المستعملة للحصول على معلومات الدراسة

## الفرع الأول : تحليل الموازنات :

قد اعتمدنا في دراستنا هذه على تحليل الموازنات التي تعدها المؤسسة خاصة موازنة الإنتاج و موازنة الخزينة و يجب لفت الإنتباه إلى أن المؤسسة تعتبر موازنة الإنتاج هي نفسها موازنة المبيعات و هذا نظرا لخصائصها و قمنا بتحليل الانحرافات لكل عنصر من عناصر موازنتي الإنتاج و الخزينة للسنوات الثلاث الأخيرة ( 2011/2012/2013 ) و مقارنة هذه الانحرافات مع مؤشرات الأداء المالي الذي تحققه المؤسسة من سنة لأخرى و يجب أن نشير إلى صعوبة تحصيل مؤشرات الأداء المالي نظراً لما أبداه مسئولو هذه المصلحة من تحفظات.

## الفرع الثاني : المقابلات :

في المقابلة الأولى مع السيد رئيس مصلحة التخطيط و مراقبة التسيير خرجنا بجملة من المعلومات وهي فيما يخص إجراءات الإعداد و الاعتماد استخلصنا النقاط التالية :

- ✓ تقوم مصلحة التخطيط و مراقبة التسيير بكل مديرية من المديرية الجهوية بإرسال نموذج إلى جميع المديرية المحلية التابعة لها و كذا جميع المطارات التابعة لها في حدود N/07/10؛
- ✓ يحتوي هذا النموذج على العديد من الصفحات ( أنظر الملحق الرابع ) كل صفحة تخص عنصر معين : الإيرادات ، الموارد البشرية ، النفقات بأنواعها ، تبرير النفقات نفقة نفقة ، و كمثل أول صفحة منه نجد تقديرات الإيرادات و هي متكونة من أربعة خانات الخانة الأولى نجد فيها هدف هذه السنة ، الخانة الثانية نجد فيها ما تحقق إلى غاية 06/30 من هذه السنة ، في الخانة الثالثة نجد فيها ما هو متوقع أن يتحقق في نهاية السنة على ضوء ما تحقق في السداسي الأول ، الخانة الرابعة نجد فيها تقديرات السنة المقبلة ، و تلتزم جميع الإدارات المحلية و كذا جميع المطارات بإعادة هذا النموذج مملوءاً بالقلم ، و هذا قبل N/07/30؛
- ✓ تقوم مصلحة التخطيط بتجميع جميع الموازنات الفرعية في موازنة موحدة و توضع على مكتب المدير الجهوي للمصادقة من خلال لجنة مختصة؛
- ✓ في حدود N/08/15 يقوم رئيس مصلحة التخطيط و مراقبة التسيير بنقل الموازنة التقديرية للوحدة الجهوية إلى المديرية العامة حيث تنتظره لجنة خاصة مكونة من أعضاء من رؤساء المصالح المركزية و أعضاء من مجلس الإدارة بالإضافة إلى المدير العام شخصياً و هناك يقوم رئيس مصلحة التخطيط و مراقبة التسيير بشرح موازنة الوحدة الجهوية و كذا إقناع اللجنة بالتقديرات الواردة فيها كل هذا بحضور المدير العام؛
- ✓ بعد مناقشة اللجنة يعود رئيس مصلحة التخطيط إلى عمله وهناك تقوم اللجنة المركزية بإدخال تعديلات على الموازنة الخاصة بالوحدة الجهوية ثم توضع على مكتب المدير العام للمصادقة و ترسل في يومها إلى مدير الوحدة الجهوية؛
- ✓ بعد وصول الموازنة مؤشرة من طرف المدير العام تعتبر سارية المفعول بمجرد حلول تاريخ سريانها وهو N+1/01/01؛

و فيما يخص طريقة التقدير فقد صرح رئيس المصلحة أن التقديرات تتم وفق الرؤية الشخصية و كذا نتائج الثلاث سنوات السابقة و حتى الموازنات الفرعية تتم وفق هذه الطريقة إلا أن المسؤول عبر عن معاناة الوحدة ككل من التعديلات التي تتم على مستوى المديرية العامة و خاصة فيما يخص التعديلات التي تطرأ على موازنة الموارد البشرية و التي يرى أنها لا تساعد الوحدة على تحقيق مستويات أكبر من الأداء ، إلا أنه بإختصار يؤكد على أن الموازنة التقديرية تعد الأداة الأنسب و ذات فعالية بالنسبة له فهي تمكنه من القيام بعملية الرقابة على أكمل وجه رغم النقائص المسجلة.

في المقابلة الثانية مع السيد نائب المدير المكلف بالمالية خرجنا بالمعلومات التالية :

فقد صرح لنا السيد نائب المدير أن الإدارة ممثلة في المدير ونائبيه تعتبر أن الموازنة التقديرية أداة المثلى للإدارة للقيام بعملية الرقابة و كذا محاسبة كل مسؤول حسب كل مستوى إلا أن نائب المدير قد أبدى معاناة أكبر للإدارة من التعديلات التي تطرأ على الموازنة بإعتبارها مسؤولة أمام الوحدات المحلية و كذا المطارات و التي تطالب دائماً بتحقيق طلباتها الواردة في الموازنة خاصة المتمثلة في المورد البشري كما عبر نائب المدير عن عدم قدرة مصلحة التسويق في المؤسسة على المساهمة في زيادة المبيعات و بالتالي الإيرادات و بالتالي الأداء المالي و ذلك بسبب مركزية القرار و التي جعلت مصلحة التسويق و الإدارة ككل مجرد منفذ للقرارات فحتى نائب المدير يرى أنه هناك خطوط مسؤولة عنها الوحدة إلا أن هذه الخطوط تكبد المؤسسة خسائر و هو ما يؤثر على الأداء المالي للوحدة إلا أن المديرية العامة لا تستجيب لطلبات إغائها و هذا بسبب أن هناك تدخلات لهيئات عليا و كتعليق عن هذه النقطة طلبنا من نائب المدير إطلاعنا على هاته الهيئات إلا أنه إمتنع أما فيما يخص ما قدمته له الموازنة التقديرية كنائب مدير مكلف بالمالية من نقاط ضعف إن صح التعبير أو مواضع خسارة فقد أسر لنا بالقول أنه شخصيا من خلال الموازنة التقديرية إستطاع أن يضع يده على إحدى النقاط و التي بتعديلها قد تتمكن المؤسسة من تحسين أداؤها المالي بشكل أفضل من السابق هذه النقطة أظهرتها له موازنة التكوين فهو حسبه يرى أنه لو تتمكن المؤسسة من توفير تكوين في ولاية ورقلة بإعتبارها مقر الوحدة الجهوية للجنوب فإنه ستمكن المؤسسة من تقليص النفقات بشكل كبير كتلك المتمثلة في مصاريف السفر ، الإيواء ، الإطعام .... إلخ و هو ما يدل على أن الموازنة تؤدي دوراً كبيراً لحد ما من أجل التحسين خاصة في الجانب المالي ، نائب المدير يرى ضرورة التخفيف من مركزية القرار بترك بعض الحرية لإتخاذ بعض القرارات على مستوى الوحدة الجهوية فهو يرى أنه بالرغم من كل ما تعانيه الوحدة من نقص فادح في العمال إلا أنهم بإستطاعتهم إعطاء المزيد لو تنازل المديرية العامة عن بعض صلاحياتها في إتخاذ بعض القرارات لصالح المديرية الجهوية فحتى قرار توظيف بعض المتخرجين من الجامعات في المؤسسة كعمال في إطار جهاز المساعدة على الإدماج المهني يتم إتخاذها على مستوى الإدارة العامة رغم أن المؤسسة لن تتحمل أي تكلفة في حال توظيفهم

المبحث الثاني : مناقشة النتائج و تحليلها :

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة :

الفرع الأول : عرض موازنات سنة 2011 :

تقديرات المبيعات : سنورها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 1.2 : تقديرات المبيعات لسنة 2011

التقدير	نوع المبيعات
112601 مقعد	مقاعد مفتوحة
9414 كيلوغرام	BCB
109285 كيلوغرام	FRET
7412 كيلوغرام	POST
43800 مقعد	CHARTER

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

توضيحات :

- ✓ مقاعد مفتوحة هي المقاعد التي توفرها المؤسسة خلال السنة للمسافرين؛
- ✓ BCB هو الوزن الزائد من الأمتعة الذي يحمله المسافر معه ويدفع عليه مبالغ إضافية في المطار و نقدا حيث أن الوزن المسموح به هو 20 كيلوغرام فقط؛
- ✓ FRET هي البضائع التي يقوم بإرسالها سواء الأشخاص أو مؤسسات أو أي من يكون باستثناء مؤسسة البريد و تتولى المؤسسة عملية نقل هذه البضائع؛
- ✓ POST هي البضائع الخاصة بمؤسسة البريد الجزائري و التي ترسلها من وجهة لأخرى عبر الخطوط الجوية الجزائرية؛
- ✓ CHARTER هي عملية كراء الطائرات للشركات البتولية و أيضا المقاعد المفتوحة لنقل المعتمرين و الحجاج إلى بقاع الله المقدسة؛

و تجدر الإشارة هنا إلى أنه هناك مزيدا من المنتجات أو الخدمات التي تقدمها المؤسسة لكنها غير خاضعة للتقدير وهي ( خدمة صيانة الطائرات عابرة السبيل الغير خاصة بالمؤسسة ، تعويض التذاكر للمتخلفين عن رحلاتهم ) .



النتائج المحققة فعلاً : و هي تلك الموضحة من خلال الجدول التالي :

جدول رقم 2.2 النتائج الفعلية لمبيعات المؤسسة لسنة 2011

المنتج ( الخدمة )	المحقق فعلاً	نسبة التحقق
مقاعد مفتوحة	107538 مقعد	95.50 %
BCB	12312 كيلوغرام	130.78 %
FRET	45794 كيلوغرام	41.90 %
POST	11542 كيلوغرام	155.72 %
CHARTER	42282 مقعد	96.53 %

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

تقديرات الإيرادات : و هي موضحة في الجدول أدناه :

جدول رقم 3.2 : تقديرات الإيرادات لسنة 2011

تقديرات الإيرادات	نوع المنتج ( الخدمة )
940617497 دج	مقاعد مفتوحة
1207973 دج	BCB
2077591 دج	FRET
1099880836 دج	CHARTER
32852000 دج	صيانة الطائرات ع س
721900 دج	تعويض التذاكر
2077357797 دج	إجمالي إيرادات مقدرة

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

الإيرادات المحققة : وهي موضحة كما يلي :

جدول رقم : 4.2 الإيرادات المحققة فعلياً لسنة 2011

المنتج ( الخدمة )	الإيرادات المحققة	نسبة التحقق
مقاعد مفتوحة	898289710 دج	95.5 %
BCB	1579787 دج	130.77 %
FRET	875011 دج	42.11 %
CHARTER	1061714971 دج	96.5 %
صيانة الطائرات ع س	29970880 دج	91.23 %
تعويض تذاكر	773876.8 دج	107.2 %
إجمالي إيرادات محققة	1993204235.8 دج	95.94 %

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

تقديرات الإنفاق : و هي موضحة كما يلي :

جدول رقم : 5.2 تقديرات الإنفاق لسنة 2011

التقديرات	نوع الإنفاق
622008503 دج	نفقات عادية
9573781 دج	نفقات إستثمارية
132701000 دج	نفقات مخططة
764283284 دج	إجمالي النفقات المقدرة

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

توضيحات :

- ✓ النفقات العادية : هي تلك النفقات التي تتسم بالتكرار و الاستهلاكية أي أنها لا تبقى طويلاً في المؤسسة مثل ( مواد التنظيف ، الورق ، أقلام ..... إلخ )؛
- ✓ النفقات الإستثمارية : هي تلك النفقات التي ينتج عنها مواد تدون لأكثر من سنة في المؤسسة مثل ( أجهزة الهاتف ، الآلات الطابعة ، المكيفات الهوائية ..... إلخ )
- ✓ النفقات المخططة : و هي تلك النفقات التي ينتج عنها عناصر مادية طويلة الأجل مثل ( الأراضي ، المباني ، .... إلخ ) وهي نفقات لا تتحملها دورة واحدة لوحدها وهو الفرق بينها وبين النفقات الإستثمارية؛

الإنفقات الفعلية : و هي موضحة كما يلي :

جدول رقم : 6.2 الإنفاقات الفعلية لسنة 2011

النسبة	الإنفاق الفعلي	نوع الإنفاق
٪ 104.78	دج 651780140	الإنفاق العادي
٪ 81.43	دج 7796590	الإنفاق الإستثماري
٪ 16.04	دج 21285738	الإنفاق المخطط
٪ 89.08	دج 680862468	إجمالي الإنفاق الفعلي

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

الفرع الثاني : عرض موازنات سنة 2012 :

تقديرات المبيعات : و هي موضحة كما يلي :

جدول رقم 7.2 تقديرات الإنتاج لسنة 2012

التقديرات	المنتج ( الخدمة )
104000 مقعد	مقاعد مفتوحة
60000 كيلوغرام	FRET
28000 كيلوغرام	BCB
11500 كيلوغرام	POST
68819 مقعد	CHARTER

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

المبيعات المحققة : وهو كما يلي :

جدول رقم : 8.2 المبيعات الفعلية لسنة 2012

نسبة التحقق	الإنتاج الفعلي	المنتج ( الخدمة )
٪ 104.78	109066 مقعد	مقاعد مفتوحة
٪ 74.99	44994 كيلوغرام	FRET
٪ 51.81	14509 كيلوغرام	BCB
٪ 99.82	11480 كيلوغرام	POST
٪ 65.38	47471 مقعد	CHARTER

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

تقديرات الإيرادات : وهي موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم 9.2 تقديرات الإيرادات لسنة 2012

تقدير الإيرادات	المنتج ( الخدمة )
950000000 دج	مقاعد مفتوحة
1978000 دج	FRET
1928080 دج	BCB
1728008886 دج	CHARTER
43490000 دج	صيانة طائرات ع س
772900 دج	تعويض تذاكر
2726177866 دج	إجمالي الإيرادات المقدرة

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

الإيرادات الفعلية : وهي كما يلي :

جدول رقم : 10.2 الإيرادات الفعلية لسنة 2012

نسبة التحقق	الإيرادات الفعلية	المنتج ( الخدمة )
95.90 %	911087716 دج	مقاعد مفتوحة
43.24 %	855370 دج	FRET
96.55 %	1861747 دج	BCB
68.98 %	1191978900 دج	CHARTER
52.54 %	22852740 دج	صيانة الطائرات ع س
92.89 %	718004 دج	تعويض تذاكر
78.10 %	2129354477 دج	إجمالي إيرادات فعلية

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

تقديرات الإنفاق : وهي كما يلي :

جدول رقم 11.2 تقديرات الإنفاق لسنة 2012

التقديرات	نوع الإنفاق
561427630 دج	نفقات عادية
2191384 دج	نفقات إستثمارية
123321000 دج	نفقات مخططة
686940014 دج	إجمالي النفقات المقدرة

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

الإنفقات المحققة : وهي كما يلي :

جدول رقم 12.2 الإنفقات الفعلية لسنة 2012

نسبة التحقق	الإنفاق الفعلي	نوع الإنفاق
91.78 %	515292665 دج	نفقات عادية
69.10 %	1514402 دج	نفقات إستثمارية
20.25 %	24975345 دج	نفقات مخططة
78.86 %	541782412 دج	إجمالي نفقات محققة

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

الفرع الثالث : عرض موازنات سنة 2013 :

تقديرات المبيعات : وهي موضحة في الجدول أدناه :

جدول رقم : 13.2 تقديرات المبيعات لسنة 2013

التقديرات	المنتج ( الخدمة )
123000 مقعد	مقاعد مفتوحة
17500 كيلوغرام	BCB
53000 كيلوغرام	FRET
15500 كيلوغرام	POST
54140 مقعد	CHARTER

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

الخدمة الفعلية : وهو موضح كما يلي :

جدول رقم 14.2 الخدمة الفعلية لسنة 2013

المنتج ( الخدمة )	الخدمة الفعلية	نسبة التحقق
مقاعد مفتوحة	113394 مقعد	92.19 %
FRET	46372 كيلوغرام	87.49 %
BCB	14551 كيلوغرام	83.14 %
POST	17089 كيلوغرام	110.25 %
CHARTER	49105 مقعد	90.70 %

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

تقديرات الإيرادات : وهي كما يلي :

جدول رقم 15.2 تقديرات الإيرادات لسنة 2013

المنتج ( الخدمة )	تقديرات الإيرادات
مقاعد مفتوحة	1007916000 دج
BCB	1155000 دج
FRET	2250000 دج
CHARTER	1007179678 دج
صيانة طائرات ع س	10878000 دج
تعويض تذاكر	1707000 دج
إيرادات أخرى	8414000 دج
إجمالي إيرادات مقدرة	2039499678 دج

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

الإيرادات المحققة : و هي كما يلي :

جدول رقم : 16.2 الإيرادات المحققة لسنة 2013

المنتج ( الخدمة )	الإيرادات المحققة	نسبة التحقق
مقاعد مفتوحة	959832569 دج	95.22 %
BCB	1784387 دج	154.49 %
FRET	1317644 دج	58.56 %
CHARTER	1095648163 دج	108.78 %
صيانة طائرات ع س	22953837 دج	211.01 %
تعويض تذاكر	1638990 دج	96.01 %
إيرادات أخرى	16487323 دج	195.95 %
إجمالي إيرادات محققة	2099662913 دج	102.94 %

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

تقديرات الإنفاق : و هي كما يلي :

جدول رقم 17.2 تقديرات الإنفاق لسنة 2013

التقديرات	نوع الإنفاق
571415140 دج	نفقات عادية
3009200 دج	نفقات إستثمارية
60619000 دج	نفقات مخططة
635043340 دج	إجمالي نفقات مقدرة

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

الإنفاق الفعلي : و هو موضح كما يلي :

جدول رقم 18.2 الإنفاق الفعلي لسنة 2013

نوع الإنفاق	الإنفاق الفعلي	نسبة الإنفاق
نفقات عادية	529787328 دج	92.71 %
نفقات إستثمارية	2399471.30 دج	79.73 %
نفقات مخططة	556698 دج	0.92 %
إجمالي الإنفاق الفعلي	532743497.30 دج	83.89 %

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

**الفرع الرابع :** مؤشرات الأداء المالي للسنوات الثلاث 2011/2012/2013 بالمقارنة مع الإيرادات والنفقات الفعلية: و هي

موضحة في الجدول التالي :

جدول رقم : 19.2 مقارنة إيرادات/نفقات مع مؤشرات الأداء المالي

العنصر	السنوات	2011	2012	2013
الإيرادات فعلية	دج	1993204235.8	2129354477	2099662913
النفقات فعلية	دج	680862468	541782412	532743497.30
إنحرافات الإيرادات	( % )	( 4.06 )	( 21.9 )	2.94 %
إنحرافات النفقات	%	10.92	21.14	16.11
رأس المال العامل	دج	1312341768	1587572065	1566919416
احتياج رأس المال	دج	997379744	1301809093	1237866339
الحزينة	دج	314962024	285762972	329053077

المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

**الفرع الخامس :** تحليل إنحرافات الموازنات التقديرية :

أولاً : انحرافات المبيعات لسنة 2011

نلاحظ من خلال الجدولين 1.2 و 2.2 ما يلي :

- بالنسبة للمقاعد المفتوحة هناك إنحراف سلبي بـ 4.5 % و عادة لا تعتبر هاته النسبة كإنحراف خطير؛
- بالنسبة ل BCB هناك إنحراف إيجابي يقدر بـ 30.78 % وهو إنحراف جيد؛
- بالنسبة ل FRET هناك إنحراف سلبي يقدر بـ 58.10 % و هو إنحراف كبير جداً و بأكثر من النصف لابد من إعادة التفكير في طريقة التقدير؛
- بالنسبة ل POST هناك إنحراف إيجابي يقدر بـ 55.72 % و هو إنحراف جيد؛
- بالنسبة ل CHARTER هناك إنحراف سلبي يقدر بـ 4.47 % و عموماً لا يعتبر إنحراف خطير؛

ثانياً : إنحرافات الإيرادات :

نلاحظ من خلال الجدولين 3.2 و 4.2 ما يلي :

- بالنسبة لإيرادات المقاعد المفتوحة هناك إنحراف سلبي يقدر بـ 4.5 % وهو إنحراف يمكن إعتباره عادي ذلك أن المؤسسة تتسامح مع حالات الإنحراف الأقل من 5 %؛
- بالنسبة لإيرادات BCB هناك إنحراف إيجابي بـ 30.77 % و هو إنحراف جيد؛



- بالنسبة لإيرادات FRET هناك إنحراف سلبي يقدر بـ 57.89٪ و هو إنحراف غير مقبول و يجب إعادة النظر فيه؛
- بالنسبة لإيرادات صيانة الطائرات ع س و CHARTER هناك إنحرافات سلبية بـ 9.77٪ و 3.5٪ على التوالي حيث نلاحظ أن إيرادات طائرات ع س حققت إنحراف سلبي غير مسموح؛
- بالنسبة لإيرادات تعويض التذاكر نلاحظ أنه هناك إنحراف إيجابي يقدر بـ 7.2٪ و هو إنحراف جيد؛
- بالنسبة لإجمالي الإيرادات هناك إنحراف سلبي يقدر بـ 4.06٪ وهو على العموم إنحراف مقبول لكن هذا لا يمنع من محاولة تخفيضه و البحث عن أسبابه على حسب ما نلاحظ السبب الرئيسي هو إيرادات نقل البضائع (FRET)؛

### ثالثاً : إنحرافات النفقات :

نلاحظ من خلال الجدولين 5.2 و 6.2 ما يلي :

- بالنسبة للنفقات العادية هناك إنحراف سلبي يقدر بـ 4.78٪ يظهر للوهلة الأولى أنه إنحراف غير مسموح هذا نظراً لأنه في جانب النفقات لا تتسامح المؤسسة مع تجاوز الإعتمادات إلا أن رئيس مصلحة التخطيط يرر هذا الإنحراف بكون المديرية العامة قررت رفع الأجر دون أن ترفع الإعتمادات المفتوحة وهو ما يجعل منه أمر إيجابي إذا علمنا أن المؤسسة قد قامت بزيادة الأجر القاعدي بأكثر من 15٪ وهو ما يبرر هذا الإنحراف؛
- بالنسبة للإئناق الإستثماري كان في الحدود المعقولة محققاً إنحرافاً إيجابياً بـ 18.57٪ إلا أننا نلاحظ إنحراف غير معقول في الإئناق المخطط و بحس تبريرات رئيس مصلحة التخطيط دائماً فإن هذا الإنحراف كان بسبب العراقيل التي واجهتهم أثناء صرف تلك النفقات و هي عراقيل خارجة عن نطاق المؤسسة و متعلقة بإنجاز مدرج إقلاع و كذا موقف إنتظار للطائرات؛
- بالنسبة لإجمالي النفقات فإن المؤسسة لم تتجاوز إعتمادات الصرف وهو ما يعتبر تنفيذاً للمطلوب؛

### رابعاً : إنحرافات المبيعات لسنة 2012 :

نلاحظ من خلال الجدولين 7.2 و 8.2 ما يلي :

- بالنسبة للمقاعد المفتوحة هناك إنحراف إيجابي بـ 4.78٪ و هو إنحراف جيد طالما أنه إيجابي؛
- أما بالنسبة لبقية الخدمات فإن الإنحرافاً كلها سلبية تتراوح بين 42٪ و 0.18٪ إلا أن أهم إنحراف يجب إعادة النظر فيه هو BCB بإعتبار أن إنحرافه قارب 1/2؛

خامساً : إنحرافات الإيرادات :

من خلال الجدولين 9.2 و 10.2 نلاحظ ما يلي :

- نلاحظ وجود إنحرافات سلبية ل جميع الإيرادات حيث تراوحت بين 3.5 % و 50 % إلا أنه في الإجمال نلاحظ وجود إنحراف سلبي لإجمالي الإيرادات بـ 21.9 % وهو إنحراف تجاوز الهامش المسموح به حيث يجب تحليله؛

سادساً : إنحرافات النفقات :

من خلال الجدولين 11.2 و 12.2 نلاحظ ما يلي :

- وجود إنحرافات إيجابية على العموم في جميع النفقات إلا أنه نلاحظ إستمرار الإنحرافات الكبيرة التي تشهدها النفقات المخططة للسنة الثانية على التوالي؛

سابعاً : إنحرافات المبيعات لسنة 2013

نلاحظ من خلال الجدولين 13.2 و 14.2 ما يلي :

- نلاحظ أن جميع المبيعات حققت إنحرافات سلبية إلا POST حققت إنحرافات إيجابية فاقت 10 %؛

ثامناً : إنحرافات الإيرادات :

نلاحظ من خلال الجدولين 15.2 و 16.2 ما يلي :

- أنه و لأول مرة يحقق إجمالي الإيرادات إنحرافاً إيجابياً يقدر بـ 2.94 % وهو شئ جيد إيجابي إلا أنه رغم هذا الإنحراف الإيجابي إلا أن الإيرادات سجلت إنخفاضاً مقارنة مع سنة 2012؛

- أن المسؤول على التقدير له نظرة تشاؤمية حيث بالرغم من النمو المسجل في الإيرادات الفعلية لسنة 2013 إلا أنه خفض تقديراته لسنة 2013؛

- نلاحظ أن السبب الرئيسي لتحقيق هذا الإنحراف هو الإيرادات الناجمة عن صيانة الطائرات ع س حيث حققت إنحرافاً إيجابياً بما يفوق 111 % أي أكثر من ضعف التقديرات و الإيرادات الأخرى حققت أيضاً إنحرافاً إيجابياً بحوالي 95 % أي ما يقارب الضعف؛

نلاحظ من خلال الجدولين 17.2 و 18.2 ما يلي :

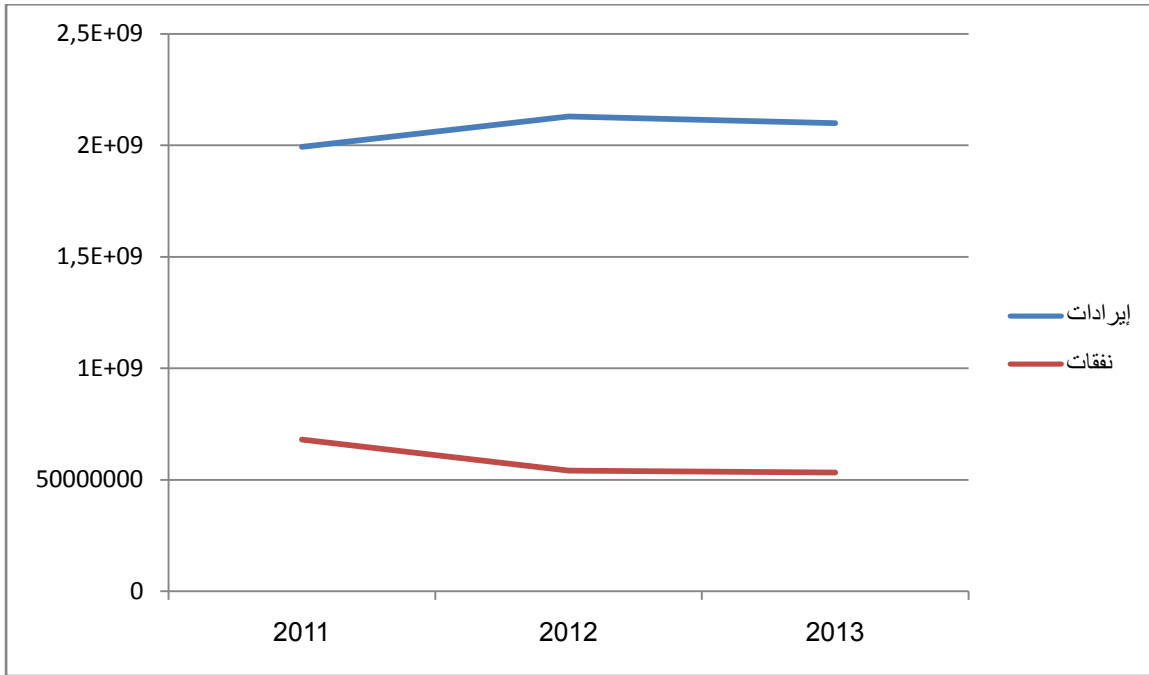
- نلاحظ وجود إنحرافات إيجابية بلغت في العموم 16.11 % إلا أننا نلاحظ أن النفقات المخططة لم تتجاوز نسبة صرفها 1 % و هذا للسنة الثالثة على التوالي ما يدل على أنه لم يتم إنجاز ما كان مخطط منذ ثلاث سنوات ( مدرج إقلاع ، موقف الطائرات )؛

عاشراً : تحليل إنحرافات النفقات و الإيرادات الإجمالية و علاقتها بمؤشرات الأداء المالي :

- من خلال سنة 2011 نلاحظ أنه هناك إنحراف سلبي لإجمالي الإيرادات بـ 4.06 % مع إنحراف إيجابي بـ 10.92 % و هو ما سمح بتحقيق خزينة إيجابية؛
- من خلال سنة 2012 نلاحظ أنه هناك إنحراف سلبي للإجمالي الإيرادات بـ 21.9 % مع إنحراف إيجابي لإجمالي النفقات بـ 21.14 % مع ملاحظة أن مؤشر الخزينة قد إنخفض إلا أن كل من مؤشري رأس المال و الإحتياج فقد سجلا إرتفاعات متباينة حيث كان مقدار الإرتفاع للإحتياج أكبر من رأس المال؛
- من خلال سنة 2013 نلاحظ أنه و لأول مرة نسجل إنحراف إيجابي لإجمالي الإيرادات رغم إنخفاضه حيث كان الإنحراف بـ 2.94 % مع تسجيل إنحراف إيجابي للنفقات بـ 16.11 % وهو مع ملاحظة إنخفاض طفيف حققه مؤشر رأس المال عكس مؤشر الإحتياج الذي حقق إنخفاض كبير نوعاً ما وهو الأمر الذي سمح بتولد خزينة هي الأكبر خلال الثلاث سنوات؛

و فيما يلي منحنى بياني لتمثيل تغيرات الإيرادات والنفقات للسنوات الثلاث :

شكل رقم : 1.2 منحنى بياني يبين تغيرات الإيرادات و النفقات



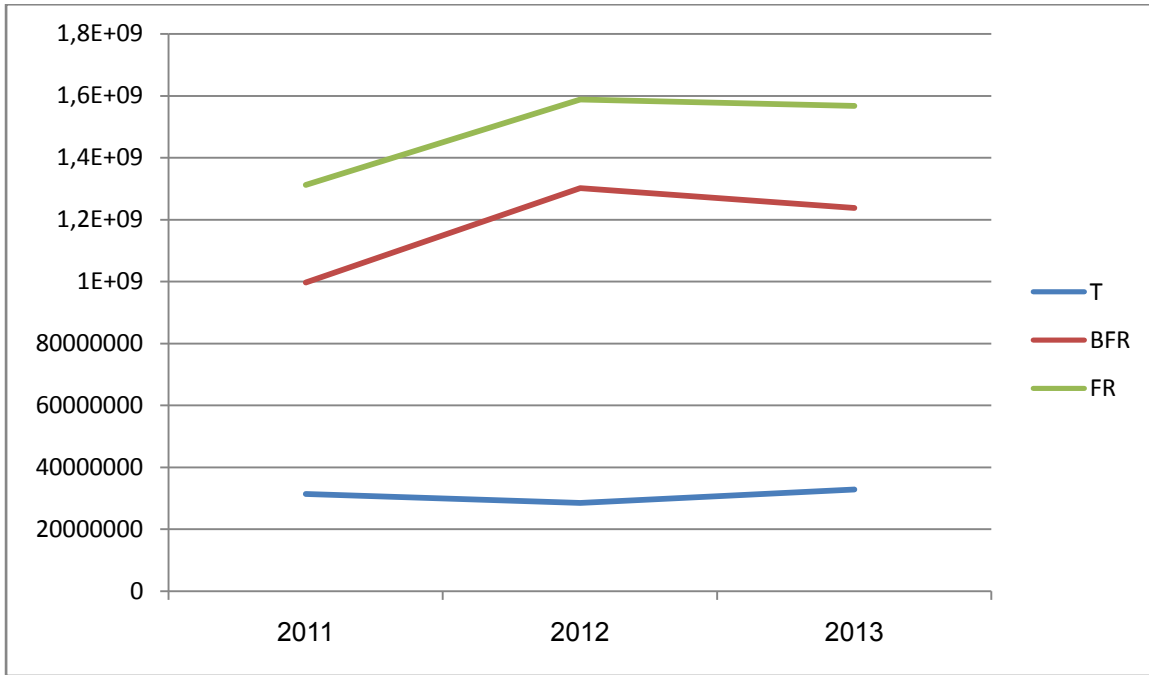
المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال هذا المنحنى :

- زيادة الإيرادات في سنة 2012 مقارنة مع سنة 2011 إلا أنها في سنة 2013 تعاود الإنخفاض إلا أنه طفيف و لا يزال أكبر من إيرادات 2011 وهو نمو مقبول للإيرادات؛
- إنخفاض النفقات خلال سنة 2012 مقارنة مع 2011 و لكنها في سنة 2013 تسجل إنخفاضاً جديداً وهو مؤشر جيد؛
- يمكننا القول أن المؤسسة تحقق فعالية و كفاءة في الأداء المالي لأنها تحقق إيرادات أكبر و بأقل التكاليف؛

بالنسبة لمؤشرات الأداء المالي لتحليلها نستعين بالشكل الموالي :

شكل رقم 2.2 منحى بياني يوضح تغيرات مؤشرات الأداء المالي

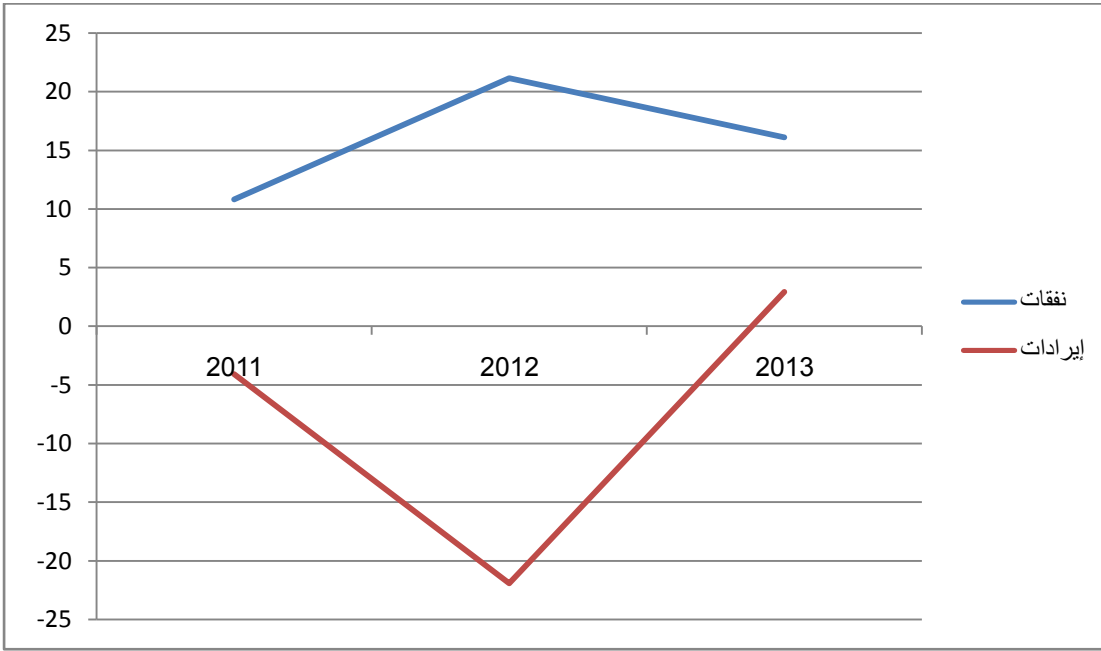


المصدر : من إعداد الطالب اعتماداً على وثائق المؤسسة

نلاحظ من خلال هذا المنحنى :

- رأس المال العامل يسجل إرتفاعاً ملحوظاً خلال سنة 2012 مقارنة بـ 2011 كما نلاحظ نفس الشيء بالنسبة للإحتياج إلا أن مقدار الزيادة في رأس المال كان أقل من مقدار الزيادة في الإحتياج و هو ما يفسر الإنخفاض المسجل في الخزينة إلا أنها تسجل إرتفاعاً جيداً خلال سنة 2013 وهو الأكبر خلال الثلاث سنوات وهذا بسبب إنخفاض الإحتياجات مع بقاء رأس المال عند حدود 1.5 مليار دج و هو ما سمح بتحقيق هذه الخزينة الموجبة؛
- نلاحظ أن رأس المال له نفس تحركات منحنى الإيرادات لكن بقيم مختلفة؛
- نلاحظ أن الإحتياج له نفس تحركات منحنى رأس المال لكن قيمه مختلفة؛
- الخزينة ما هي إلا محصلة لتحركات منحنى الإحتياج و رأس المال و رغم أن رأس المال حقق ذروته في سنة 2012 إلا أن الخزينة إنخفضت في هذه السنة بسبب الإرتفاع في الإحتياج؛
- عموماً نستنتج أن المؤسسة تملك خزينة موجبة طيلة السنوات الثلاثة و كذا رأس مالها العامل سجل نمواً رغم الإنخفاض في سنة 2013 و نستنتج أن لها تحكماً في إحتياجات رأس المال حيث تمكنت من تخفيض الإحتياج في سنة 2013؛

شكل رقم 3.2 منحنى بياني يمثل تغيرات إنحرافات الإيرادات والنفقات



المصدر من إعداد الطالب إعتماًداً على وثائق المؤسسة.

## المطلب الثاني : مناقشة ما توصلت إليه الدراسة :

من الملاحظ أن المؤسسة تعتمد على الموازنات التقديرية بشكل كبير فهي بمثابة المرجعية التي يحتكم إليها الجميع مهما كان منصبه أو وظيفته فإذا أمعنا النظر في كيفية اعتمادها نلاحظ أنها تحظى بإهتمام كبير حيث كما ذكرنا سابقاً اعتمادها يتطلب إجتماع اللجنة من رؤساء المصالح المركزية و أعضاء من مجلس الإدارة و المدير العام للمؤسسة شخصياً وهو ما يفسر ما ذكر سابقاً كما لاحظنا أن المؤسسة لها أنواع أخرى للموازنات على خلاف الدراسة النظرية فهي على سبيل المثال تعد موازنة للموارد البشرية ، موازنة للتكوين العمال ، موازنة العطل بأنواعها ، موازنة خاصة بالرسم على القيمة المضافة..... إلخ لكن أبرز موازنة شددت إنتباهنا هي موازنة شكاوي الزبائن والتي لم نتمكن من عرضها بسبب تحفظ مسؤولي المؤسسة عن تزويدنا بها ، أما من حيث طريقة التنبؤ أو التقدير فهي نفس الطريقة التي توصلت إليها بعض الدراسات السابقة ألا و هي طريقة التقدير الشخصي للمكلف بالإعداد حيث لا وجود للطريقة العلمية إلا أن هذه التقديرات تبقى أولية لأنها ستخضع للتعديل على مستوى المديرية العامة بما يتوافق مع إمكاناتها زد على ذلك أن المؤسسة تراقب جميع موظفيها و وظائفها عن طريق الموازنة التقديرية حيث نهاية كل سنة مالية تكافئ المؤسسة موظفيها بنسبة من الأرباح توزعها عليهم على حسب مناصبهم في حالة تحقيق إيرادات أكبر من المخططة ، أما عن وظيفة المالية أو الإدارة المالية فهي تعتبر ركيزة أساسية في المؤسسة نظراً للأداء الذي تقدمه حيث تقوم هذه الإدارة بتحصيل جميع الإيرادات و كذا تلبية جميع الإحتياجات للمديريات و المطارات التابعة لها في حدود ما هو وارد في المرجعية ( الموازنة التقديرية ) حيث تسهر هذه الإدارة على صرف النفقات مع مراعاة عدم تجاوز ما هو وارد ولو بواحد دينار وهو ما يدلنا على الصرامة التي تفرضها المؤسسة في جانب النفقات والتي لن تتمكن من فرضها لولا وجود الموازنة التقديرية و في سياق الكلام عن النفقات لابد من الإشارة للصعوبات التي تواجهها المؤسسة لصرف النفقات المخططة لكن يجب أن نعطي لهذه الإدارة حقها فهي تحقق فعالية و كفاءة حيث نلاحظ أنها تحقق إيرادات أكبر بأقل تكاليف و حتى التكاليف في حد ذاتها نلاحظ أنها تأخذ منحى تنازلياً و حتى مؤشرات الأداء المالي نلاحظ أنها تعطينا صورة على أن المؤسسة تحقق توازناً واضحاً للمستويات الثلاث كما أنها تحقق خزينة موجبة للسنوات الثلاث على التوالي إلا أنه رغم أنها إيجابية إلا أنها غير متاحة أمامها فهي تصب مباشرة في حساب المؤسسة و لا تستطيع التصرف فيها

النتائج التي توصلت إليها الدراسة :

- الموازنة التقديرية أداة رقابة و تحفيز و وسيلة اتصال؛
- لا يمكن للمؤسسة القيام بأي خطة بدون إعداد موازنة تقديرية فهي ضرورة؛
- ما تزال طريقة التقدير تعتمد على التقدير الشخصي و البيانات التاريخية؛
- أهم ظابط للأداء المالي هو التقديرات التي ترد في الموازنة التقديرية؛
- لا يمكن تحسين الأداء المالي من سنة لأخرى دون وجود موازنة تقديرية تحدد مستويات الإيرادات و النفقات ومنه التوازنات المالية؛
- الموازنة التقديرية تحظى بإهتمام بالغ من قبل الإدارة العليا ممثلة في المدير العام و مجلس الإدارة؛

- الموازنة التقديرية و إن كانت تعد على المستوى الجهوي إلا أن الإعتماد و الموافقة النهائية لها تكون على المستوى المركزي؛
- الموازنات التقديرية للإنتاج هي نفسها الموازنة التقديرية للمبيعات نظراً لخصائص المؤسسة بإعتبارها مؤسسة خدمية و الخدمة غير قابلة للتخزين؛
- المؤسسة تعد موازناً في وقت مبكر من السنة فهي تعد تقديرات السنة  $N+1$  في منتصف السنة  $N$  و هي تعتبر أجال مبكرة نوعاً ما بإعتبار أن فترة 6 أشهر ليست بالقليلة؛
- خزينة المؤسسة موجبة طيلة السنوات الثلاث؛

الإستنتاجات :

- الموازنة التقديرية لها دور كبير في الأداء المالي؛
- إتخاذ القرار في المؤسسة يكون على المستوى المركزي؛
- إهمال واضح للطرق العلمية في التنبؤ والتقدير؛
- معاناة المؤسسة في تنفيذ بعض المخططات؛
- المؤسسة تحقق مستويات أداء مالي مقبولة لحد ما طالما أن مؤشراتنا تدل على توازن أدائها المالي؛



## خلاصة الفصل :

تعتبر مؤسسة الخطوط الجوية الجزائرية إحدى المؤسسات الكبرى في الجزائر التي تولي عناية خاصة للموازنات التقديرية باعتبارها كمرجع و ضابط تحتكم له جميع المصالح و الوظائف في المؤسسة حيث من المؤكد بعد ما تقدم أن هذه الأداة تعتبر بالغة الأهمية بالنسبة للمسؤولين عن المؤسسة فلا يمكنهم مراقبة أي نشاط ما لم ترد بشأنه تقديرات ضمن الموازنة التقديرية هذا بالإضافة إلى أنها وسيلة إتصال فمن خلالها تستطيع أي مصلحة معرفة ما هو المطلوب منها إنجازها و وسيلة تحفيز أيضاً فالمؤسسة رصدت جزء من أرباحها لسنة 2013 لتوزعها على الموظفين ما تمكنت الوحدة من تجاوز الإيرادات المقدرة و بالفعل فقد صبت هذه المكافأة في حساب الموظفين خلال هذه السنة و منه نستنتج أن الموازنة التقديرية تؤدي وظائفها إلا أن طريقة التقدير لا تزال بعيدة عن المطلوب و من خلال هذه الدراسة نستشف مدى الأهمية التي توليها المؤسسة للأداء المالي نظراً لكونه ركيزة أساسية من ركائز الأداء الكلي في المؤسسة فهو الذي يضمن التوازن المالي وهو أساس المركز المالي للمؤسسة و هو ما يحتم على المؤسسة ضرورة تخطيطه و بأكبر قدر ممكن من الدقة بالإضافة إلى تقييمه و تقويمه كل هذا لن يتحقق بدون موازنة تقديرية تضمن تخطيطه و رقابته و هو ما يمكنها دائماً من تحقيق توازن مالي مريح و كذا خزينة موجبة إلا أنه يجب عدم تعميم هذه الخلاصة على بقية المؤسسات نظراً لكونها مؤسسة خدمية و أيضاً تحتكر سوق النقل الجوي احتكاراً شبه تام

الخطمة

## الخاتمة :

إن التطور التاريخي لوظيفية مراقبة التسيير عبر الزمن جعل من هذه الوظيفة مطالبة بضرورة اعتماد أدوات للمراقبة و التخطيط لضبط جميع التقديرات و التوقعات في جميع وظائف المؤسسة وهي مهمة ليست بالسهلة بالنظر للتعقيدات التي تحيط بالمؤسسة سواء داخلياً أو خارجياً و كذا التطورات الحاصلة في المجتمع بإعتبار المؤسسة تؤثر وتتأثر به حيث تصبح مهمة التقدير والتوقع مهمة صعبة إلا أنه بتوفر أدوات تسمح لها بإنجاز العمل المطلوب منها إحدى هذه الأدوات هي الموازنة التقديرية و التي تعتبر أداة للتخطيط و المراقبة و التنسيق و الإتصال فهي تكاد تكون من الأدوات النادرة التي تتجمع فيها جميع وظائف التسيير و تستخدم لتبسيط التعقيدات التي تواجهها المؤسسة لتخطيط و تقدير احتياجاتها و مصادر توفير تلك الاحتياجات إلا أنها يجب أن تراعي فيها جميع الشروط من طرق إعداد و تقدير ومبادئ و إلا فإنها لن تتمكن من تأدية ما هو منوط بها ومن بين المهام الموكلة إليها تقييم و تقويم الأداء المالي بواسطة التمكن من ضبط تقديراته نظراً لما له من دور في المؤسسة لكن بالرغم من هذا لا تزال أمامها الكثير للوصول لدرجة الضبط الأمثل لأوجه الإنفاق و كذا مصادر تمويل تلك الإنفاقات و بالتالي تحقيق الفعالية المنتظرة و الكفاءة وهذا نظراً لما للأداء المالي من دور في المؤسسات الإقتصادية ومن خلال التعمق أكثر و في الواقع وجدنا من خلال الدراسة الميدانية أن مؤسسة الخطوط الجوية الجزائرية وحدة ورقلة فعلا تولى عناية للموازنات التقديرية و لربما تعتبر من المؤسسات الرائدة في الجزائر في مجال التخطيط و المراقبة نظراً لتمييزها بإعداد أنواع أخرى للموازنات لم تتعرض لها الدراسة النظرية إلا أن النقدة السوداء هي الإعتماد على الطرق التقليدية في التقدير و كذا عدم إعتمادها على لجنة خاصة للإعداد بل يكلف رئيس المصلحة بذلك ومن جملة النتائج التي توصلت إليها الدراسة مايلي

## نتائج الدراسة :

- ✓ الأداء المالي يعد أحد أهم أنواع الأداء إن لم يكن أهمها على الإطلاق وهو ما وجدناه على أرض الواقع من خلال الدراسة الميدانية؛
- ✓ تعد الموازنة التقديرية أهم أداة يعتمد عليها المديرون في الرقابة و التخطيط فالمؤسسة تعتمد عليها لتخطيط أهدافها و رقابة تنفيذها لجميع أنشطة المؤسسة بما فيها الوظيفة المالية أو الأداء المالي بالتحديد وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى؛
- ✓ لتتمكن المؤسسة من رقابة التنفيذ رقابة فعالة لن يتحقق لها ذلك دون وجود مرجعية للقياس و هي بكل تأكيد الموازنة التقديرية حيث هي الأداة التي تجعل من عملية الرقابة رقابة فعالة عن طريق مقارنة ما هو مخطط بما تم قياسه من إنجازات و بالتالي تحليل الفروقات مهما كان نوعها لإتخاذ ما ينسب من إجراءات وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية؛
- ✓ الإهتمام الكبير الذي تحضيه به الموازنة التقديرية يجعل منها ضرورة في مؤسسة الخطوط الجوية الجزائرية حيث بالعودة إلى طريقة إعتمادها نلاحظ أنها ضرورة و هو ما يثبت صحة الفرضية الثالثة؛
- ✓ طريقة التقدير و التنبؤ تتم وفق الأسس الشخصية التاريخية للمكلف بالإعداد بالرغم من كل ما توصل إليه العلم من طرق علمية كالسلاسل الزمنية و هو ما ينفي صحة الفرضية الرابعة؛
- ✓ المؤسسة تبذل في مجال مراقبة التسيير و بالتحديد في أنواع الموازنات بالنظر لأنواع التي تعدها على خلاف الأنواع الواردة في الدراسة النظرية وأهم موازنة أبدعتها المؤسسة شددت الإنتباه هي موازنة شكاوي الزبائن؛
- ✓ الموازنة التقديرية لها دور كبير في تحسين الأداء المالي من خلال تقييمه و تقويمه بواسطة التقديرات؛

- ✓ مؤسسة الخطوط الجوية الجزائرية مؤسسة إقتصادية خدمية تحقق نتائج مرضية و مؤشرات أدائها المالي مقبولة حيث تملك خزينة موجبة على الدوام كما أن لها تحكم مقبول في إحتياجات رأس مالها إلا أنه لا يمكن تعميم هذه النتيجة على جميع المؤسسات بالنظر لطبيعة المؤسسة فهي مؤسسة خدمية و تتمتع بإحتكار شبه تام للسوق و هو ما يمكنها من تحقيق هاته المؤشرات؛
- ✓ الأجل التي تعتمد عليها المؤسسة لإعداد موازنتها تعتبر أجال مبكرة نوعاً ما؛
- ✓ مؤسسة الخطوط الجوية الجزائرية كغيرها من المؤسسات الجزائرية تنفرد المديرية العامة بسلطة إتخاذ القرار أي أن الوحدات الجهوية تعاني مع مركزية القرار؛

#### التوصيات المقترحة :

- ✓ ضرورة الإهتمام بالجانب العلمي للتقدير أي الإعتماد على الطرق العلمية للتقدير؛
- ✓ تغيير أجال إعداد الموازنات التقديرية إلى حدود شهر  $N/10$  لإعداد تقديرات السنة  $N+1$  حتى نضمن صورة محدثة للتقديرات نظراً لأن فترة 6 أشهر ليست بالقصيرة في ظل ما نعيشه من تغيرات متسارعة من حولنا في هذا العصر الذي يتسم بالسرعة في التطور؛
- ✓ ضرورة تشكيل لجنة لإعداد الموازنات بدلا من الإعتماد علي قسم أو مصلحة أو مسؤول واحد فقط لإعدادها؛
- ✓ ضرورة السرعة في التحرك عند وجود إنحرافات غير مقبولة خاصة في النفقات المخططة؛

#### الأفاق :

إن موضوع الموازنة التقديرية رغم كل ما توصل إليه العلم حالياً من طرق علمية و إحصائية إلا أن الموازنة لا زالت موضوع سائك و معقد طالما أنها ترتبط بتوقعات و تقديرات تتم في المستقبل و هو ما يجعل منها معقدة بإعتبار أن البيئة التي تحيط بالمؤسسة متسارعة التغيير إلا أن التساؤلات التي تفرض نفسها :

- ✓ هل من الممكن إعدام الإنحرافات إن صح القول ومحاولة جعلها على الأقل تقارب الصفر؟؛
- ✓ ثم هل فترة السنة تعد مدة مناسبة لصلاحية التقديرات؟؛
- ✓ ما علاقة الموازنة التقديرية بالميزة التنافسية؛

ومنه يمكن صياغة المواضيع التالية :

- ✓ الموازنة التقديرية كأداة دعم للميزة التنافسية؛
- ✓ الموازنة التقديرية و إعدام الإنحرافات بين النظرية و التطبيق؛
- ✓ دور الموازنة التقديرية في التخطيط التشغيلي؛

التمر اجمع

## قائمة المراجع :

### مراجع باللغة العربية :

#### أولا الكتب :

1. جيمس كاشين ، جوييل ليرنر ، ترجمة محمد عبد العزيز أبو رمان ، ملخصات شوم نظريات وسائل في الأصول المحاسبية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، بن عكنون الجزائر ، 1992.
2. فركوس محمد ، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير ، ديوان المطبوعات الجزائرية ، 1995.
3. محمد رفيق الطيب ، مدخل إلى التسيير ، ج2 ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1995.
4. ناصر دادي عدون ، التحليل المالي ، دار البحث قسنطينة ، 1989.
5. ناصر دادي عدون ، نواصر محمد فتحي ، دراسة الحالات المالية ، دار الأفاق للنشر ، الجزائر ، 2001.
6. راضي محمد سامي ، وجدي حامد حجازي ، المدخل الحديث في إستخدام الموازنات ، الدار الجزائرية للنشر و التوزيع

#### ثانيا الدوريات :

7. دادن عبد الغاني ، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات ، جامعة ورقلة ، قسم علوم التسيير ، 2005.
8. دادن عبد الغاني ، قراءة في الأداء و القيمة في المؤسسة الإقتصادية ، مجلة الباحث ، جامعة ورقلة ، 4، 2006/2004.
9. محمود محمد الصياغي دورة تدريبية لإعداد الموازنة التخطيطية 2007

#### رسائل تخرج جامعية :

10. إيمان بن عزوز ، دور مؤشرات الرفع في تقييم الأداء المالي للمؤسسة ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير ، 2010/2009.
11. بونقيب أحمد ، مذكرة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير ، دور لوحة القيادة في فعالية مراقبة التسيير ، جامعة محمد بوضياف المسيلة ، 2006.
12. دادن عبد الغاني ، قياس و تقييم الأداء المالي في المؤسسات الإقتصادية ، أطروحة دكتوراه ، غير منشور جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2007.

13. رحمان طارق ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر تخصص مالية مؤسسة ، بعنوان ”  
تقييم الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية ، مؤسسة سونلغاز ورقلة
14. صيفي حسينة ، دور التخطيط المالي في تحسين اداء المؤسسة الإقتصادية ،مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات  
نيل شهادة الماستر ، جامعة ورقلة،2010/2009
15. كوثر بوغابة ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير بعنوان ” دور الموازنات  
التقديرية في تحسين الأداء المالي، جامعة ورقلة ،السنة الدراسية 2012/2011
16. وليد بريكي ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر ، تخصص تدقيق و مراقبة التسيير ،  
بعنوان ” الموازنة التقديرية و تأثيرها على أداء موازنة الإستثمار لمؤسسة سونلغاز ورقلة ” ، جامعة قاصدي  
مرياح ورقلة ، السنة الدراسية 2013/2012

#### ثالثاً مواقع إلكترونية :

17. بن زعيط وهيبية ، مواي بحرية ، دراسة بعنوان الموازنة التقديرية كوسيلة لإتخاذ القرار  
[www.iefpedia.com](http://www.iefpedia.com)
18. د/ شريف غياط و أ/ فيروز رجال ، دراسة بعنوان الموازنة التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الإقتصادية،  
جامعة 8 ماي 1945 . [bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/master\\_laamara.docx](http://bu.univ-ouargla.dz/master/pdf/master_laamara.docx)

#### رابعاً مقابلات :

19. مقابلة مع السيد قدور جعني رئيس مصلحة التخطيط و مراقبة التسيير تمت المقابلة يوم 20/04/2014  
بمكتبه
20. مقابلة شفوية مع السيد هارون نائب المدير مكلف بالمالية تمت المقابلة بمكتبه يوم 20/04/2014 بمكتبه

#### مراجع باللغة الأجنبية :

21. C.Homgre , cost accounting a managerial em phasis, sixth edition ,  
prentice hall , 1986,
22. Claude ALAZAR et Sabine Separi , Contrôle de gestion , dunod ,  
paris , 5éme édition , 2001
23. G.Bergeron, la gestion moderne, ed Gaeton Morin, quelee,  
Canada,.

- 24.H.Bouquin le contrôle de gestion , 7eme édition , Gestion PUF  
,Paris , 2006 ,
- 25.J.H.Hall senior lecturer .an empirical investigation of the capital  
budgeting process university of Pretoria south Africa



الملاحق

الملحق الأول : تقديرات المبيعات و المبيعات الفعلية للمؤسسة لسنوات 2013/2012/2011 :

2013	2012	2011	المنتج
123000 مقعد	104000 مقعد	112601 مقعد	مقاعد مفتوحة
17500 كيلوغرام	28000 كيلوغرام	9414 كيلوغرام	BCB
53000 كيلوغرام	60000 كيلوغرام	109285 كيلوغرام	FRET
15500 كيلوغرام	11500 كيلوغرام	7412 كيلوغرام	POST
54140 مقعد	68819 مقعد	43800 مقعد	CHARTER

المبيعات الفعلية لسنة 2013/2012/2011

2013	2012	2011	المنتج
113394 مقعد	109066 مقعد	107538 مقعد	مقاعد مفتوحة
14551 كيلوغرام	14509 كيلوغرام	12312 كيلوغرام	BCB
46372 كيلوغرام	44994 كيلوغرام	45794 كيلوغرام	FRET
17089 كيلوغرام	11480 كيلوغرام	11542 كيلوغرام	POST
49105 مقعد	47471 مقعد	42282 مقعد	CHARTER

الملحق الثاني : تقديرات النفقات و النفقات الفعلية لسنوات 2013/2012/2011 :

2013	2012	2011	نوع النفقات
دج 571415140	دج 561427630	دج 622008503	نفقات عادية
دج 3009200	دج 2191384	دج 9573781	نفقات إستثمارية
دج 60619000	دج 123321000	دج 132701000	نفقات مخططة
دج 635043340	دج 686940014	دج 764283284	إجمالي النفقات

النفقات الفعلية لسنوات 2013/2012/2011

2013	2012	2011	نوع النفقات
دج 529787328	دج 515292665	دج 651780140	نفقات عادية
دج 2399471.30	دج 1514402	دج 7796590	نفقات إستثمارية
دج 556698	دج 24975345	دج 21285738	نفقات مخططة
دج 532743497.30	دج 541782412	دج 680862468	إجمالي النفقات

الملحق الثالث : تقديرات الإيرادات و الإيرادات الفعلية لسنوات 2013/2012/2011

2013	2012	2011	الإيرادات
دج 1007916000	دج 950000000	دج 940617497	مقاعد مفتوحة
دج 1155000	دج 1928080	دج 1207973	BCB
دج 2250000	دج 1978000	دج 2077591	FRET
دج 1007179678	دج 1728008886	دج 1099880836	CHARTER
دج 10878000	دج 43490000	دج 32852000	صيانة الطائرات ع س
دج 1707000	دج 772900	دج 721900	تعويض التذاكر
دج 2039499678	دج 2726177866	دج 2077357797	إجمالي إيرادات مقدرة

الإيرادات الفعلية لسنوات 2013/2012/2011

2013	2012	2011	الإيرادات
دج 959832569	دج 911087716	دج 898289710	مقاعد مفتوحة
دج 1784387	دج 1861747	دج 1579787	BCB
دج 1317644	دج 855370	دج 875011	FRET
دج 1095648163	دج 1191978900	دج 1061714971	CHARTER
دج 22953837	دج 22852740	دج 29970880	صيانة الطائرات ع س
دج 1638990	دج 718004	دج 773876.8	تعويض التذاكر
دج 2099662913	دج 2129354477	دج 1993204235.8	إجمالي إيرادات مقدرة

الملحق الرابع : نموذج إعداد التقديرات

# AIR ALGERIE الخطوط الجوية الجزائرية

**DIRECTION REGIONALE  
POUR LE SUD ALGERIE  
OUARGLA**

**AGENCE**

**1- BUDGET DE FONCTIONNEMENT ANNEE 2015 :  
PREVISION DES CHIFFRES D'AFFAIRES A L'EMISSION :**

RUBRIQUES BUDGETAIRES	OBJECTIFS ANNUEL 2014	RESULTATS AU 30/06/2014	RESULTATS ESTIMES 2014	PREVISIONS 2015
A. <u>CHIFFRES D'AFFAIRES A L'EMISSION (En DA)</u>				
- PAX RESEAU DOMESTIQUE				
- PAX RESEAU INTERNATIONAL				
- VENTES HADJ				
- VENTES B.C.B.				
- CHARTERS PETROLIERS				
S/TOTAL				
B. <u>AUTRES RECETTES (En DA)</u>				
- FRAIS DE REMBOURSEMENT BILLETS				
S/TOTAL				
<u>TOTAL GENERAL</u>				

**Méthode de calcul :**

DIRECTION REGIONALE  
POUR LE SUD ALGERIE  
OUARGLA

**AGENCE**

2- BUDGET DE FONCTIONNEMENT ANNEE 2015 :  
PREVISIONS DES DEPENSES DE FONCTIONNEMENT :

RUBRIQUE N°602204 : « FOURNITURES DE BUREAUX »	EXPLICATIONS & JUSTIFICATIONS DE LA DEMANDE
LA DEMANDE	
RESULTAT PREMIER SEMESTRE 2014 :..... .....	
ESTIMATION GLOBALE ANNEE 2014:..... .....	
ECART: ..... .....	
PREVISION POUR L'ANNEE 2015 :..... .....	
.....	

RUBRIQUE N°602206 : « CARBURANT LUBRIFIANT AUTO »	EXPLICATIONS & JUSTIFICATIONS DE LA DEMANDE
LA DEMANDE	
RESULTAT PREMIER SEMESTRE 2014 :..... .....	
ESTIMATION GLOBALE ANNEE 2014:..... .....	
ECART: ..... .....	
PREVISION POUR L'ANNEE 2015 :..... .....	
.....	

RUBRIQUE N°602201: « QUINCAILLERIE METAUX »	EXPLICATIONS & JUSTIFICATIONS DE LA DEMANDE
LA DEMANDE	
RESULTAT PREMIER SEMESTRE 2014 :..... .....	
ESTIMATION GLOBALE ANNEE 2014:..... .....	
ECART: ..... .....	
PREVISION POUR L'ANNEE 2015 :..... .....	
.....	









الفكر برس

III.....	الإهداء
IV.....	تشكرات
V.....	ملخص
VII.....	قائمة المحتويات
VIII.....	قائمة الجداول
IX.....	قائمة الأشكال
X.....	قائمة الملاحق
ب .....	المقدمة
14.....	الفصل الأول : الأدبيات النظرية و التطبيقية للموازنات التقديرية و الأداء المالي
15.....	تمهيد
16.....	المبحث الأول : الادبيات النظرية
16.....	المطلب الأول : ماهية الموازنات التقديرية في المؤسسات الخدمية
16.....	الفرع الأول : تعريف الموازنة التقديرية و أنواعها
17.....	الفرع الثاني : الوظائف الأساسية للموازنات التقديرية
19.....	الفرع الثالث : مبادئ إعداد الموازنات التقديرية
20.....	الفرع الرابع : إجراءات إعداد الموازنات التقديرية
21.....	المطلب الثاني : ماهية الأداء المالي
21.....	الفرع الأول : مفهوم الأداء المالي و مكوناته
22.....	الفرع الثاني : تقييم الأداء المالي و مؤشرات
25.....	الفرع الثالث : الرقابة على الأداء المالي بواسطة الموازنات التقديرية
27.....	الفرع الرابع : مساهمة الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي
30.....	المبحث الثاني : الأدبيات التطبيقية

30.....	المطلب الأول : عرض الدراسات السابقة
31.....	المطلب الثاني : مقارنة بين الدراسات
31.....	الفرع الأول : أوجه الشبه و الإختلاف
32.....	الفرع الثاني : موقع الدراسة من الدراسات السابقة
33.....	خلاصة
34.....	الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
35.....	تمهيد :
36.....	المبحث الأول : طريقة الدراسة و مصادر المعلومات
36.....	المطلب الأول : طريقة الدراسة
36.....	الفرع الأول : المنهج و مصادر المعلومات
36.....	الفرع الثاني : مجتمع الدراسة و العينة المستخدمة
36.....	الفرع الثالث : متغيرات الدراسة
37.....	المطلب الثاني : الأدوات المستعملة للحصول على معلومات الدراسة
37.....	الفرع الأول : تحليل الموازنات
37.....	الفرع الثاني : المقابلات
39.....	المبحث الثاني : مناقشة النتائج و تحليلها
39.....	المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة
39.....	الفرع الأول : عرض موازنات سنة 2011
42.....	الفرع الثاني : عرض موازنات سنة 2012
44.....	الفرع الثاني : عرض موازنات سنة 2013
47.....	الفرع الرابع مؤشرات الأداء المالي و مقارنتها مع الإيرادات و النفقات و إنحرافاتهما
47.....	الفرع الرابع : تحليل إنحرافات الموازنات

54.....	المطلب الثاني : مناقشة ما توصلت إليه الدراسة
56.....	خلاصة
58.....	الخاتمة
61.....	قائمة المراجع
65.....	الملاحق
74.....	الفهرس