

**الموازنات التقديرية كأداة لتخطيط وتقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية
- حالة ملبنة الأوراس -باتنة- خلال الفترة 2021_2023-**

**Forecast budgets as a tool for planning and
evaluating the performance of economic companies
- Case of the Aurès dairy - Batna- during the period
2021-2023 -**

سلمى براكنة*، جامعة باتنة 1
Selma.berakna@univ-batna.dz
مخبر اقتصاد المؤسسة والتسيير التطبيقي L.E.E.G.A

بومدين بروال، جامعة باتنة 1
Boumediene.beroual@univ-batna.dz

تاريخ القبول: 2024/05/26

تاريخ الاستلام: 2024/05/04

ملخص:

تُعد الموازنات التقديرية من الأدوات الأساسية في مجال تخطيط وتقييم الأداء بالمؤسسات الاقتصادية، حيث تساهم في وضع الأهداف ورسم السياسات المالية لضمان تحقيقها. هدفت هذه الدراسة إلى تقييم فعالية استخدام الموازنات التقديرية في ملبنة الأوراس بباتنة خلال الفترة من 2021 إلى 2023. اعتمدت الدراسة على تحليل تطبيق الموازنات التقديرية في المؤسسة ومدى دقتها في تحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. أظهرت النتائج أن المؤسسة تعتمد على الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط وتقييم الأداء، إلا أنها لا تقوم بحساب الانحرافات بشكل دقيق ومفصل، مما يؤدي إلى عدم اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب وعدم استغلال الموارد بطريقة مثلى. توصي الدراسة بضرورة تحسين آليات حساب الانحرافات وتعزيز دقة الموازنات التقديرية لتحقيق أهداف الأداء بكفاءة أعلى.

* المؤلف المراسل

الكلمات المفتاحية: الموازنات التقديرية – التخطيط – تقييم الأداء – تحليل الانحرافات – الإجراءات التصحيحية.

Abstract:

Budgeting is a fundamental tool in planning and performance evaluation within economic companies, contributing to setting goals and drafting financial policies to ensure their achievement. This study aimed to assess the effectiveness of using budgeting at Aures dairy -Batna- during the period from 2021 to 2023. The study focused on analyzing the application of budgeting in the company and its accuracy in identifying variances and taking necessary corrective actions. The results indicated that the company relies on budgeting as a tool for planning and performance evaluation, but does not accurately and comprehensively calculate variances, leading to delayed corrective actions and suboptimal resource utilization. The study recommends improving variance calculation mechanisms and enhancing the precision of budgeting to achieve performance goals more efficiently.

Keywords: Forecast budget, Planning, Performance evaluation, Analysis of deviations, Corrective actions. □

مقدمة:

إن استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتخطيط وتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية له أهمية قصوى في السياق الحالي الذي يشهده العالم من زيادة المنافسة وتقلبات السوق. والواقع أن الموازنات التقديرية تسمح للمؤسسات بصياغة أهداف واضحة وقابلة للتحقيق، في حين توفر إطارا لقياس وتقييم أدائها.

تسمح الموازنات التقديرية، كأداة إدارية للمؤسسات بتحديد أهدافها المالية على المدى القصير والطويل. من خلال التوقع للمبيعات والنفقات والتدفقات النقدية، يمكن للمؤسسات توقع احتياجات التمويل وتحديد فرص النمو واتخاذ قرارات مستنيرة لتحقيق أهدافها.

بالإضافة إلى ذلك، تعمل الموازنات التقديرية كمعيار لتقييم الأداء الفعلي مقابل الأهداف المحددة. ومن خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتوقعات، يمكن للمؤسسات تحديد الانحرافات وتحليل الأسباب الأساسية واتخاذ الإجراءات

التصحيحية إذا لزم الأمر. يسمع هذا النهج التكراري للمؤسسات بتعديل استراتيجياتها وعملياتها في الوقت الفعلي، بناءً على ظروف السوق والأداء السابق.

بالإضافة إلى ذلك، تلعب الموازنات التقديرية دوراً حاسماً في الاتصالات الداخلية والخارجية. داخلياً، فهي تسمح لمختلف أصحاب المصلحة في المؤسسة (الإدارة، الأقسام، الفرق) بفهم الأهداف المشتركة وتسيق جهودهم لتحقيقها. خارجياً، يمكن استخدام الموازنات التقديرية لاطلاع المستثمرين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين بشأن الصحة المالية وقابلية استمرار المؤسسة. كخلاصة، الموازنات التقديرية هي أكثر بكثير من مجرد أدوات مالية. فهي عنصر أساسي في التخطيط الاستراتيجي وإدارة الأداء، مما يمكن المؤسسات من التنقل بنجاح في بيئة أعمال معقدة ومتغيرة باستمرار.

إشكالية الدراسة:

الإشكالية التي يثيرها استخدام الموازنات التقديرية كأداة لتخطيط وتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية يمكن أن تكون كما يلي: كيف يمكن للمؤسسات الاستخدام الأمثل للموازنات التقديرية كأداة للتخطيط وتحسين أدائها في بيئة اقتصادية متغيرة باستمرار؟

وبناء على التساؤل الرئيسي يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. كيف يمكن للمؤسسات تطوير موازنات تقديرية واقعية تتماشى مع استراتيجيتها الشاملة؟
2. ما هي التحديات الرئيسية التي تواجهها المؤسسات عند استخدام الموازنات التقديرية وكيف يمكن التغلب عليها؟
3. ما هو تأثير الموازنات التقديرية على اتخاذ القرارات الإستراتيجية داخل المؤسسات؟
4. كيف يمكن للمؤسسات استخدام الموازنات التقديرية لتوقع احتياجات التمويل وإدارة تدفقاتها النقدية بشكل فعال؟
5. إلى أي مدى تساعد الموازنات التقديرية المؤسسات على تحديد فرص النمو وتحسين قدرتها التنافسية في السوق؟

6. كيف يمكن للمؤسسات استغلال الفجوات بين التوقعات والنتائج

الفعالية لتحسين الأداء المستقبلي؟ □

منهجية الدراسة:

لإجراء دراسة حول استخدام الميزانيات المتوقعة كأداة لتخطيط وتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، يجمع هذه الدراسة بين المنهج الاستباطي والمقاربة الكمية لتوفير فهم متعمق للموضوع. على اعتبار أن الدراسة تعتمد على نظرية ذات قبول عام ويتم اختبارها في إطار خاص، وتعتمد كذلك على جمع البيانات الكمية باستخدام البيانات المالية والتشغيلية من المؤسسة محل الدراسة لتحليل تأثير الموازنات التقديرية على أدائها. □

المحور الأول: الإطار النظري للموازنات التقديرية

ان فكرة الموازنة التقديرية تقوم أساسا على وضع تقديرات معينة على ضوء الظروف المتوقعة في المستقبل، والتي يتم الحصول عليها بواسطة الدراسات والبحوث، وفكرة الموازنات التقديرية بدأت قبل آلاف السنين كأداة للتعبير عن الأهداف والسياسات والخطط، فقد قام يوسف عليه السلام بإعداد أول موازنة تقديرية لإنتاج واستهلاك القمح في ذلك الوقت. ويرجع أصل كلمة الموازنات (Budget) الى الكلمة الفرنسية (Bougeotte) حيث كانت الموازنة تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير إيراداتها ومصروفاتها، وأول من استخدم لفظ الموازنة التقديرية هو (Dagazeux) سنة 1825 حيث أدرج فصلا كاملا من كتابه بعنوان الموازنة التقديرية. (ناصر، 2004، صفحة 149)

أولا: ماهية الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنة التقديرية أداة رئيسية لتقييم الأداء تركز على التخطيط المستقبلي وتقدم الأساس الرقابي اللازم لتتبع الأداء الحاضر وقياسه وتقييم نتائجه.

1. مفهوم الموازنات التقديرية

تعرف الموازنة التقديرية بأنها تعبير رقمي مقترح من قبل الإدارة لفترة مستقبلية (Horngren , Foster, & Datar, 2002, p. 176) تعبر عن الخطط المراد تنفيذها في المستقبل.

وتعرف أيضا على انها أسلوب للتقدير يقتضي ترجمة القرارات المتخذة من طرف الإدارة مع اشراك المسؤولين في برنامج الاعمال. (Alazar & Separi, 2001, p. 5)

وتعرف الموازنة التقديرية كذلك بأنها: "خطة عمل شاملة ومفصلة، ومعبّر عنها في صورة مالية، تهدف الى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي خلال فترة مستقبلية، وذلك لتحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة، كما أنها تفيد كأداة للاتصال والدافعية والرقابة وتقييم الأداء". (محرم و البابلي، 2012، صفحة 191)

1. اهداف الموازنة التقديرية

يمكن التعرف على اهداف الموازنة من خلال دراسة الدور الذي تقوم به في مجال التخطيط وتقييم الأداء، اتخاذ القرارات الإدارية والاتصال والتنسيق، حيث أصبحت هذه الأهداف أساسية لأي مؤسسة تود تحقيق أهدافها بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية. ويمكن عرض اهداف الموازنة على النحو التالي:

الهدف الأول: التخطيط لأعمال المؤسسة

يفيد نظام الموازنات التقديرية في التعرف على مدى استغلال الامثل للموارد المتاحة للمؤسسة، وذلك بتخطيط المؤسسة لأعمالها لكي تصل الى اقصى استخدام ممكن للإمكانات المتاحة. (كحالة و حلوة، 2002، صفحة 38)

وتتضمن عملية التخطيط محاولات جادة من جانب الإدارة للتوقع بالمشاكل التي قد تعيق تحقيق الأهداف المسطرة. (جودة ، 2010 ، صفحة 25)

الهدف الثاني: تحقيق الرقابة وتقييم الأداء

تعتبر الموازنات التقديرية أداة فعالة تتمكن من خلالها الإدارة من القيام بعملية الرقابة وتقييم الأداء، وذلك من خلال قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المقدر، ومن ثم تقدير الأداء المستقبلي. (Foster ، Horngren، و Datar، صفحة 183)

الهدف الثالث: اتخاذ القرارات الإدارية

تواجه إدارة المؤسسة الكثير من المشاكل التي يجب حلها واتخاذ قرارات بشأنها، ولاتخاذ القرار السليم يجب أولا تحديد المشكلة. (جودة و العطار، 2019 ، الصفحات 364-365)

الهدف الرابع: تنسيق جهود وطاقت المؤسسة

تنظيم وتنسيق مختلف النشاطات الإدارية والاقتصادية المختلفة من خلال ربط العوائد بالاستخدامات فمثلا إذا ارادت المؤسسة الرفع من حجم المبيعات فان إدارة الانتاج ملزمة بالرفع من كمية المنتجات. (حمادة، 2001، صفحة 139)

الهدف الخامس: تحقيق الاتصال بين مختلف اقسام المؤسسة

ان الغرض الرئيسي من تحديد الأهداف التفصيلية الخاصة بكل قسم هو توصيلها الى الشخص المسؤول عنه، ولن يتحقق هذا الا من خلال قنوات اتصال سليمة تضمن وصول هذه الأهداف الى المسؤولين بطريقة واضحة. (محرم و البابلي، الصفحات 192-193)

1. مزايا اعداد الموازنة التقديرية

هناك مزايا عديدة تدفع إدارة المؤسسة الى الاخذ بأسلوب الموازنة التقديرية لرفع كفاءتها، ومن هذه المزايا نذكر: (الخولي وحسن، 2014، الصفحات 9-10)

- التخطيط الدوري لكافة أنشطة المؤسسة.
- تحسين كفاءة الإدارة التنسيقية وتشجع التعاون بين الافراد وتزيد من كفاءة نظام الاتصال بالمؤسسة.
- تعتمد على القياس الكمي في التحليل وعرض البيانات والمعلومات.
- توفر نظام متكامل لتقييم الأداء.
- تحرك كافة الجهود والأنشطة صوب تحقيق اهداف المؤسسة.

ثانيا: أنواع الموازنات التقديرية

تنقسم الموازنات التقديرية الى عدة أنواع وفقا لعدة معايير. يمكن أن نعرض اهم هذه الموازنات على النحو التالي:

1. على أساس الفترة الزمنية التي تغطيها:

وحسب هذا المعيار نجد "موازنات طويلة الاجل، موازنات قصيرة الاجل". (بن حدو، 2021، صفحة 28)
أ. الموازنة قصيرة الاجل:

تغطي فترة محاسبية واحدة عادة ما تكون سنة مالية مقبلة، وتنقسم حسب طبيعة النشاط الى فترات أقصر كالموازنات الفصلية أو الشهرية أو الأسبوعية.
ب. الموازنات طويلة الاجل:

يتم اعداد هذا النوع من الموازنات لعدة سنوات في المستقبل "من 5 الى 10 " سنوات"، ويكون الهدف منها تخطيطي وليس رقابي.

2. على أساس طبيعة الاعمال التي تغطيها: □

يمكن تقسيم الموازنات حسب هذا المعيار الى " موازنات تشغيلية، موازنات استثمارية، موازنة الخزينة". (قالون، 2023، صفحة 93) □
أ. موازنات تشغيلية (الاستغلال):

هي الموازنات التي تخص النشاطات العادية للمؤسسة (شراء، انتاج، بيع، ...)
ب. موازنات استثمارية (رأسمالية):

هي التي تختص بالتخطيط والانفاق على المشاريع الاستثمارية التي تقوم بها المؤسسة.

ج. موازنة الخزينة (النقدية):

هي التي توضح مختلف المقبوضات والمدفوعات وتتأثر كثيرا بالموازنات التشغيلية.

على أساس مستوى النشاط:

تقسم الموازنات التقديرية وفقا لهذا المعيار الى "موازنة ثابتة، موازنة مرنة".
(راضي و حجازي، 2006، صفحة 34) □
أ. موازنة مرنة:

تعبر عن تقديرات لعدة مستويات مختلفة من المبيعات أو الانتاج التي يمكن توقعها خلال فترة الموازنة.

ب. موازنة ثابتة:

تعبر عن التقديرات اللازمة لمستوى مبيعات أو إنتاج واحد مستهدف خلال فترة الموازنة.

3. على أساس وحدة القياس: وحسب هذا المعيار تنقسم الموازنات التقديرية الى " موازنة عينية، موازنة مالية". (فركوس، 2001، الصفحات 7-8)
أ. موازنة عينية:

تمثل احتياجات المؤسسة من موارد ويد عاملة وغيرها، معبرا عنها بشكل عيني " اللتر، كلغ، ساعات العمل، عدد العمال.... الخ).
ب. موازنة مالية:

هي التعبير المالي للموازنة العينية وتوضح الخطة التمويلية للمؤسسة.

ثالثاً: إجراءات اعداد الموازنات التقديرية

تجسد الموازنة التقديرية جهد مجموعة من الأشخاص ذوي خبرات ومعارف من مختلف المستويات الإدارية داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة. وتتمثل إجراءات اعداد الموازنة التقديرية في تكوين لجنة مهمتها اعداد وتنفيذ ومتابعة الموازنة، ثم تحديد فترة الموازنة حسب ظروف عمل المؤسسة، بعد ذلك يتم تحديد جدول زمني لمراحل اعداد مشروع الموازنة. وبعد الانتهاء من اعداد مشروع الموازنة ومراجعتها من قبل اللجنة والمختصين يتم تنفيذها والرقابة عليها وتقييم الأداء من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات المحددة في الموازنة واكتشاف الانحرافات وتحديد أسبابها حتى لاتخاذ التصحيح اللازم وفي الوقت المناسب. (ابو نصار، 2010، صفحة 308)

المحور الثاني: استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط وتقييم الأداء

هناك ارتباط وثيق بين وظيفتي التخطيط وتقييم الأداء باستخدام الموازنات التقديرية، فبينما تسعى عملية التخطيط الى تحديد الأهداف ودراسة سبل تحقيقها، تسعى وظيفة تقييم الأداء الى التأكد من مدى مطابقة تنفيذ الأنشطة مع الخطط الموضوعة مسبقاً.

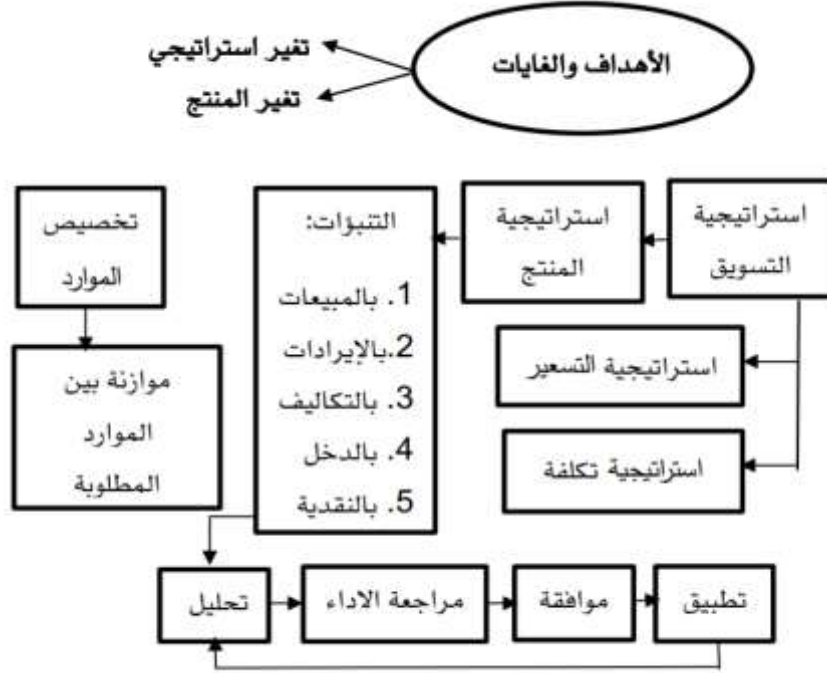
أولاً: استخدام الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط

تستخدم الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط عن طريق اعداد موازنات ثم استخدامها للتحكم في وظائف المؤسسة، من أجل تقليل المخاطر.

التخطيط باستخدام الموازنات التقديرية هو أحد المسؤوليات الرئيسية للإدارة، وهو عملية تحديد الأهداف على مستوى المؤسسة، حيث تضع الإدارة الناجحة خطط طويلة وقصيرة الاجل لتحديد أهداف المؤسسة والطرق المقترحة لإنجازها.

ان الموازنات التقديرية عبارة عن بيان رسمي مكتوب بخطط الإدارة لفترة زمنية مستقبلية ومحددة معبراً عنها مالياً أو كمياً، وعادة ما تكون الطريقة المثلى لتوصيل الأهداف المتفق عليها الى جميع أنحاء المؤسسة. Weygandt, Kimmel, & Kieso, 2010, p. 387 388

والشكل التالي يوضح كيفية التخطيط باستخدام الموازنات التقديرية:
الشكل رقم 1: التخطيط باستخدام الموازنات



المصدر: حماد طارق عبد العال. (2006). الموازنات التقديرية نظرة متكاملة،

الإسكندرية: الدار الجامعية، ص13.

ثانياً: استخدام الموازنات كأداة لتقييم الأداء (عدون، 2003، صفحة 53)

بعد اعداد الموازنات وتنفيذها من طرف المسؤولين تأتي مرحلة الرقابة وتقييم الأداء، ويتم ذلك من خلال مقارنة النتائج المحققة مع التوقعات المدرجة في الموازنات واستخلاص الفروقات ليتم تحليلها بهدف تحسين التسيير، ولتحقق هذا يجب المرور بعدة مراحل نذكرها على النحو التالي:

1. اعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات:

وذلك بمقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدرة واستخلاص الانحرافات سواء

كانت موجبة أو سالبة. " الانحراف = النتائج المقدرة - النتائج الفعلية".

2. اكتشاف الانحرافات وتحليلها:

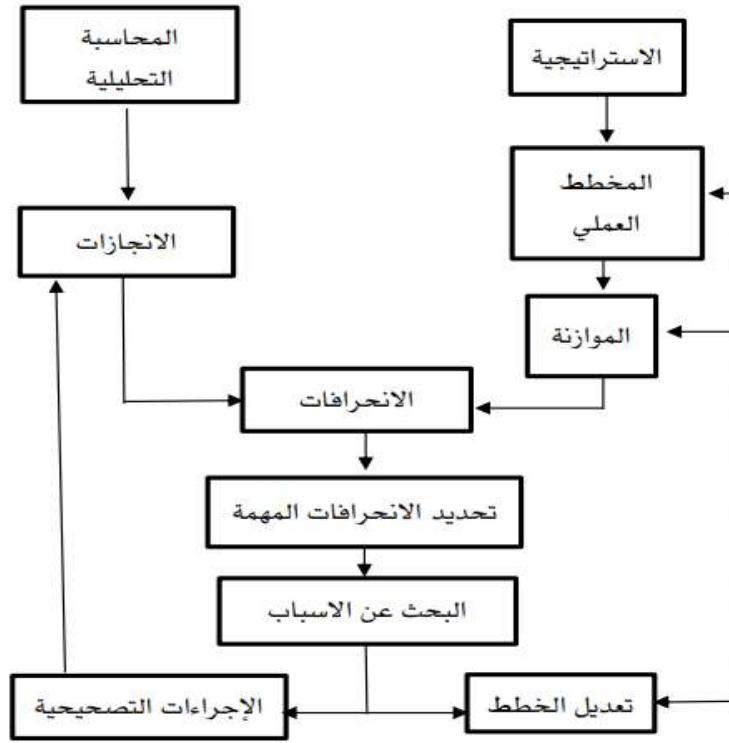
ويتم ذلك من خلال:

- تحديد طبيعة الانحرافات
 - البحث عن الأسباب التي أدت الى الانحراف وتحليلها
 - تحديد المسؤولية عن الانحراف
3. مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

يتم ذلك بمناقشة الأسباب التي أدت الى وجود الانحراف واتخاذ القرارات لمعالجة هذه الانحرافات.

والشكل التالي يوضح كيفية تقييم الأداء باستخدام الموازنات التقديرية:

الشكل رقم 2: مخطط تقييم الأداء باستخدام الموازنات



Source : George Langlois, Bonnier, Bribger.(2006). Contrôle de Gestion, Paris : Berti Edition, P300.

المحور الثالث: الانتقادات الموجهة لنظام الموازنات التقديرية وتوصيات لتحسينه

ان نظام الموازنات التقديرية كغيره من الأنظمة التقليدية تعرض لموجة هائلة من الانتقادات، وسنتطرق في هذا المحور لبعض هذه الانتقادات بالإضافة الى مجموعة من التوصيات لتحسينه.

بالرغم من أهمية الموازنة في المجالات المختلفة إلا ان هناك نواحي نقص تحد من نجاح الموازنة والتي يجب أخذها في الاعتبار عند اعداد الموازنة نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

1. عدم واقعية الموازنة: □

أي ان الموازنة تعد على أساس تقديري، وأن قوة أو ضعف برنامج الموازنة التقديرية يبقى مرهون بمدى دقة وصحة هذه التقديرات، وقد تكون التقديرات دقيقة لكن تحدث ظروف خارجية لم تكن متوقعة وخارجة عن تحكّم الإدارة تجعل التقديرات غير واقعية، مثل: (ال آدم و رزق، 1999، صفحة 189) □

- تغيير في سياسة الدولة بالنسبة للتصدير والاستيراد والتسعير الاجباري لعوامل الانتاج. □

- تغيير في السياسة الضريبية. □

- تغيير في الظروف الاقتصادية العامة. □

- تغيير مفاجئ في الطلب على السلع.

2. التكلفة المرتفعة: □

في الغالب تكون تكلفة اعداد الموازنات مرتفعة، لذا يجب على الإدارة تبرير تكلفة اعداد الموازنة، في إطار الإيرادات الإضافية أو الوفر في التكاليف الناتج عن استخدامها. (فركوس، صفحة 20) □

3. عدم القدرة على التحليل: □

عدم القدرة على تحليل النتائج ومعرفة أسباب الانحرافات يؤدي الى اضعاف نظام الموازنات التقديرية. (Alazar و Separi، صفحة 27) □

4. ارتباط الموازنات بعوامل عديدة: □

ارتباط الموازنات بظروف وعوامل عديدة، يفرض اخضاعها للتغيير والتعديل بصفة مستمرة حتى تصبح أكثر دقة. (خالص، 2007، صفحة 20) □

5. عدم مراعاة القدرة المالية للمؤسسة: □

مما قد يؤدي الى تبذير واستنزاف موارد المؤسسة. (Brookson, 2000, p. 9) □

□

ثانياً: توصيات لتحسين استخدام الموازنات

نتيجة لانتقادات التي تواجه نظام الموازنات التقديرية أظهرت دراسات المحاسبة الإدارية مصطلح "ما وراء الموازنة" وهو مرادف لمفهوم موازنة أفضل، ولقد تكونت هيئة في المملكة المتحدة منذ عام 1997م أطلق عليها اسم المائدة المستديرة لما وراء الموازنة وما لبث أن امتد نشاطها الى باقي دول اوروبا وامريكا وغيرها وتهدف هذه الهيئة الى مساعدة المؤسسات على اجراء التحسين المستمر لأداء الموازنات، في بيئة شديدة المنافسة ويصعب التنبؤ بمتغيراتها. (حماد، 2006، صفحة 149) ولتحقيق ذلك يجب اتباع مجموعة من المبادئ نذكر منها: (حماد، الصفحات 150-151).

- يجب أن تكون الأهداف طموحة وتؤدي الى تحسين مستمر في الأداء.
- وضع مكافآت على الأداء النسبي من أجل التشجيع المستمر.
- التخطيط يجب ان يكون مستمرا وليس حدثا سنويا كما هو الحال بالنسبة للموازنة التي تغطي فترة زمنية ثابتة مستقبلية.
- وضع ضوابط رقابية بالاعتماد على المؤشرات النسبية للأداء.
- التنسيق من خلال التفاعل الديناميكي بين أقسام المؤسسة وبصورة مستمرة.
- حرية العمل للأفراد من اجل عمل ابتكاري وابداعي، وعدم الزامهم بتحقيق خطط معينة فقط.

المحور الرابع: حالة ملبنة الأوراس - ياتنة.

بعد إتمام الجانب النظري لموضوعنا سنحاول في هذا المحور اسقاط الجانب النظري على التطبيقي من خلال تتبع عملية اعداد الموازنات التقديرية في ملبنة الاوراس، وكذا تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها.

أولاً: تقديم المؤسسة

نظرا للمكانة الاقتصادية للملبنة والدور الذي تلعبه في توفير المادة الأساسية للمستهلك، سنحاول إعطاء صورة مبسطة عنها فيما يلي:

1. تعريف بالملبنة

لقد تأسس الديوان الجهوي للليب والليب ومشتقاته بموجب المرسوم رقم 81/352 المؤرخ في 1981/12/19 ومقره في مدينة عنابة، والذي يتكون من عدة

وحدات في الشرق منها ملبنة الأوراس -باتنة- تأسست ملبنة الأوراس سنة 1984 وتم وضع الحجر الأساسي لها سنة 1986 وقد دامت مدة الأشغال بها 5 سنوات.

2. الموقع الجغرافي للملبنة □

تقع ملبنة الأوراس في المنطقة الصناعية (كشيدة) بمدينة باتنة على بعد حوالي 4 كم من وسط المدينة بمساحة إجمالية تقدر بـ 239439م².

3. أهداف ملبنة الأوراس □

- بما أن الحليب مادة غذائية ذات استهلاك واسع ومطلوب من طرف المواطنين بشكل كبير، فقد رسمت ملبنة الأوراس لنفسها أهدافا ترمي لتحقيقها:
- تسعى الملبنة أن يكون لكل مواطن 100 لتر في العام. □
 - إصلاح آلة معطلة للتعقيم من شأنها حماية الحليب من التعفن لمدة 3 أشهر.
 - محاولة القيام بالتبؤ والتوقع في مجال التسويق بعد ارتفاع الأسعار الذي أنجر عنه نقص في الطلب وخاصة بالنسبة للجبن وبنسبة أقل فيما يخص الياغورت.
 - توسيع المصنع وتطوير نوعية الإنتاج فيم يخص الجبن والياغورت.

ثانيا: تحليل الانحرافات في الموازنات التقديرية لملبنة الأوراس

ان اعداد الموازنات التقديرية يأخذ شكل رسمي في نشاط المؤسسة فهي تعتمد على التقدير قبل الانطلاق، سواء تعلق الامر بالبيع او الإنتاج او التمويل.

1. موازنة المبيعات

تعتبر موازنة المبيعات من اهم الموازنات التي تعدها المؤسسة ويجب اعدادها بشكل دقيق وذلك لأنه يتم الاعتماد عليها في اعداد الموازنات الأخرى.

وسنقوم في هذا المحور بتحليل انحرافات موازنة المبيعات لملبنة الأوراس لسنوات 2021، 2022، 2023.

الجدول رقم 1: المبيعات المقدرة والمحقة للمبنة الاوراس لسنة 2021

الوحدة النقدية مليون دج

الوحدة الكمية مليون لتر □

الانحراف	النسبة التحقق	المبيعات 2021		وحدة القياس	نوع التغليف	المواد
		المحقق	المقدر			
244	115%	79	68,5	لتر	كيس	حليب
2	115%	1 836	1 590	دج		مبستر
(49,7)	67%	0,16	0,239	لتر	ورق،	زبدة
0,96	67%	101,8	150,5	دج	كيس، علب	
(30,6)	69%	0,644	0,925	لتر	علب	يؤورت
(7,1)	62%	63,27	101,1	دج		
10,3	102%	8,455	8,252	لتر	كيس،	حليب
8	102%	430,1	420,2	دج	علب	بقر كامل الدسم
(81)	69%	4,171	6,041	لتر	كيس،	لبن
2,25	69%	183,2	262	دج	علب	
8,47	110%	92,43	83,96	المبيعات باللتر		المجموع
91	103%	2 614	2 523	رقم الاعمال دج		

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المبنة

التحليل:

خلال هذه السنة حققت المؤسسة انحراف كلي موجب سواء في الكمية او السعر بالرغم من تراجع كمية المبيعات لبعض المواد التي كان الانحراف فيها سالبا، لكنها لم تؤثر على النتيجة الاجمالية لان المؤسسة رفعت من كمية المنتجات التي يقع عليها الطلب الكبير من قبل المستهلك مثل الحليب المبستر، وهذا ما جعلها تحقق انحراف اجمالي موجب. ويبين الجدول ملائمة انحراف السعر وهذا راجع الى ارتفاع السعر الفعلي مقارنة بالتقديري وهو مؤشر ايجابي

للمؤسسة ويوضح سياسة المؤسسة وقدرتها على التنسيق بين الكميات المنتجة واحتياجات السوق.

الجدول رقم 2: المبيعات المقدرة والمحقة للمبنة الاوراس لسنة 2022

الوحدة النقدية مليون دج

الوحدة الكمية مليون لتر

الانحراف	نسبة التحقق	المبيعات 2022		وحدة القياس	نوع التغليف	المواد
		المقدر	المحقق			
299,7	114%	68,5	78,4	لتر	كيس	حليب مبستر
(90,1)	108%	1 590	1 730	دج		
(45,6)	68%	0,239	0,163	لتر	ورق،	زبدة
30,4	89%	143,5	128,4	دج	كيس، علب	
(30)	70%	0,927	0,653	لتر	علب	يؤورت
1	71%	101,3	72,38	دج		
(322,2)	23%	7,561	1,759	لتر	كيس،	حليب
12,3	26%	419,9	110,1	دج	علب	بقر كامل الدسم
(59,6)	76%	4,905	3,771	لتر	كيس،	لبن
29,5	88%	258,1	228	دج	علب	
2,67	103%	82,14	84,81	المبيعات بالتر		المجموع
(243)	90%	2 512	2 269	رقم الاعمال دج		

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

التحليل:

خلال هذه السنة حققت المؤسسة احراف كلي سالب في السعر وهذا راجع الى سوء تقدير أسعار المنتجات لهذه السنة، وبالرغم من ان الانحراف الإجمالي في كمية كان موجبا الا ان المؤسسة تكبدت خسائر كبيرة سببها التراجع الكبير في الكميات المباعة من حليب البقر كامل الدسم، وبسبب الخسائر

التي سببها هذا التراجع قررت المؤسسة توقيف انتاج هذا النوع من الحليب خلال السنوات المقبلة.

الجدول رقم 3: المبيعات المقدرة والمحقة للمبنة الاوراس لسنة 2023

الوحدة النقدية مليون دج

الوحدة الكمية مليون لتر

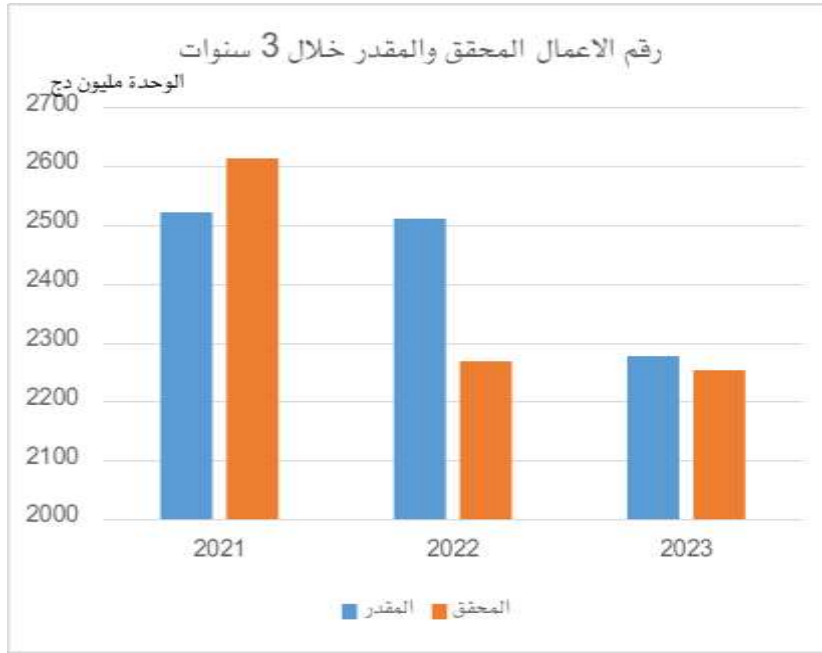
الانحراف	نسبة التحقق	المبيعات 2023		وحدة القياس	نوع التغليف	المواد
		المحقق	المقدر			
323,4	122%	84,1	68,7	لتر	كيس	حليب
7,5	122%	1 774	1 443	دج		مبستر
5,8	102%	0,247	0,240	لتر	ورق،	زبدة
5,3	105%	212,2	201,2	دج	كيس، علب	
(46,2)	73%	0,683	0,928	لتر	علب	يؤورت
(40,7)	50%	88,03	175	دج		
-	0%	0	2,173	لتر	كيس،	حليب
-	0%	0	164,8	دج	علب	بقر كامل الدسم
(108)	63%	2,871	4,533	لتر	كيس،	لبن
(5,51)	61%	181,1	294,6	دج	علب	
11,43	114%	88	76,57	المبيعات بالتر		المجموع
(23)	99%	2 255	2 278	رقم الاعمال دج		

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

التحليل:

خلال هذه السنة حققت المؤسسة انحراف كلي في الكمية موجب أي ان كمية المبيعات الاجمالية المحققة كانت أكبر من الكمية المقدرة، لكن هذا لا ينطبق على جميع المواد، فكما نلاحظ من خلال الجدول هناك مادتين كان الانحراف فيهما سالبا لكن لم يؤثر على النتيجة الكلية وهذا ناتج عن كمية

المبيعات من مادة الحليب المبستر والتي كانت تفوق بكثير ما تم توقعه وحققت انحراف إيجابي كبير مما أدى الى امتصاص الانحرافات السالبة. اما الانحراف الإجمالي في السعر فقد كان سالبا وهذا راجع الى التقدير الخاطئ لسعر البيع. والتمثيل البياني التالي يوضح تطور رقم الاعمال المقدر والمحقق خلال السنوات 2021-2022-2023:



المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المؤسسة

2. موازنة الانتاج

يتم اعداد موازنة الانتاج في المؤسسة من طرف مدير مصلحة الانتاج حيث يجب ان تكون هذه الموازنة شاملة ومرتكزة على الخطة الاستراتيجية للمؤسسة كما انه عند اعداد موازنة الانتاج يجب الاخذ بعين الاعتبار القدرة الإنتاجية، عدد العمال، المادة الأولية، أيام العمل.

الجدول رقم 4: الانتاج المقدر والمحقق للمبنة الاوراس لسنة 2021

الوحدة النقدية مليون دج

الوحدة الكمية مليون لتر

الانحراف	نسبة التحقق	الانتاج 2021		وحدة القياس	نوع التغليف	المواد
		المحقق	المقدر			
10,45	115%	79,3	68,85	لتر	كيس	حليب
227	115%	1 721	1 494	دج		مبستر
(0,08)	66%	0,159	0,240	لتر	ورق،	زبدة
(39,06)	66%	77,44	116,5	دج	كيس، علب	
(0,28)	69%	0,643	0,930	لتر	علب	يؤورت
(26,8)	69%	60,44	87,3	دج		
0,15	101%	8,455	8,3	لتر	كيس،	حليب
7,1	101%	374,7	367,6	دج	علب	بقر كامل الدسم
(1,9)	68%	4,17	6,07	لتر	كيس،	لبن
(60,6)	68%	133,09	193,7	دج	علب	
8,3	109%	92,7	84,4	الانتاج بالتر		المجموع
107	104%	2 366	2 259	تكلفة الانتاج		

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

التحليل:

خلال هذه السنة حققت المؤسسة انحراف كلي موجب في موازنة الانتاج وهذا يدل ان كمية الانتاج الفعلية أكبر من المتوقعة بالرغم من ان المؤسسة سجلت انحرافا ساليا في مادة الزبدة واليؤورت ولبن الا ان الانحراف الإيجابي يكفي لتغطية الانحراف السلبي خلال سنة 2021.

الجدول رقم 5: الانتاج المقدر والمحقق للمبنة الاوراس لسنة 2022

الوحدة النقدية مليون دج

الوحدة الكمية مليون لتر

الانحراف	نسبة التحقق	الانتاج 2022		وحدة القياس	نوع التغليف	المواد
		المحقق	المقدر			
9,71	114%	78,56	68,85	لتر	كيس	حليب
195	114%	1 575	1 380	دج		مبستر
(0,07)	68%	0,163	0,240	لتر	ورق،	زبدة
(37,06)	68%	79,34	116,4	دج	كيس، علب	
(0,27)	70%	0,659	0,930	لتر	علب	يؤورت
(28,7)	70%	69,94	98,64	دج		
(1,58)	52%	1,759	3,342	لتر	كيس، علب	حليب بقر كامل الدهن
(73,57)	52%	81,83	155,4	دج		
(1,52)	71%	3,767	5,294	لتر	كيس، علب	لبن
(48,8)	71%	120,2	169	دج		
6,25	107%	84,91	78,66	الانتاج بالتر		المجموع
6	100%	1 926	1 920	تكلفة الانتاج		

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

التحليل:

خلال هذه السنة حققت المؤسسة انحراف كلي موجب في موازنة الانتاج وهذا يدل ان كمية الانتاج الاجمالية الفعلية أكبر من المتوقعة، لكن نلاحظ من خلال الجدول ان المؤسسة سجلت انحراف سلبي في جميع المواد باستثناء الحليب المبستر، حيث شهدت المؤسسة تراجع ملحوظ في الانتاج وهذا يوضح ان المؤسسة خلال هذه السنة لم تصل الى الهدف المنشود ولم تقدر بشكل جيد موازنة المبيعات التي على أساسها تم اعداد موازنة الانتاج.

الجدول رقم 6: الانتاج المقدر والمحقق للمبنة الاوراس لسنة 2023

الوحدة النقدية مليون دج

الوحدة الكمية مليون لتر

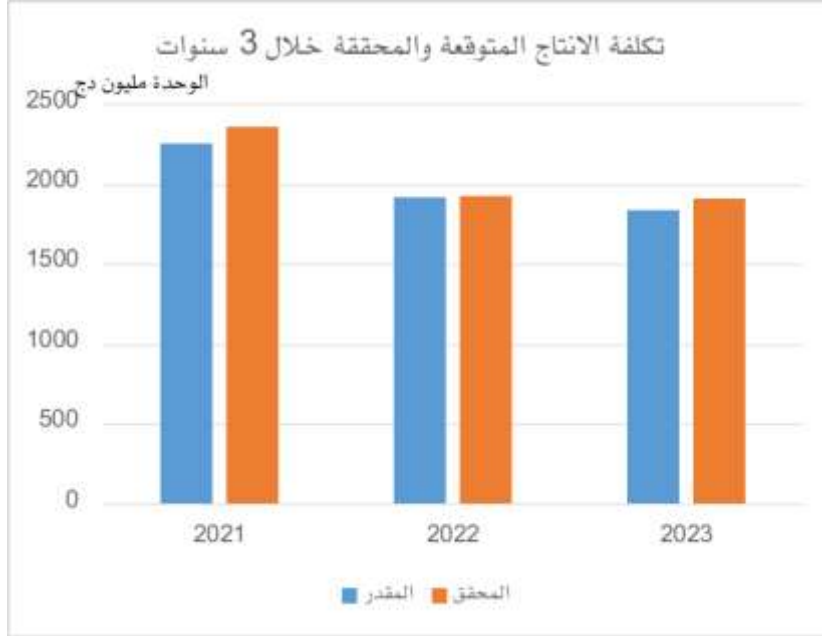
الانحراف	نسبة التحقق	الانتاج 2023		وحدة القياس	نوع التغليف	المواد
		المحقق	المقدر			
15,26	122%	84,11	68,85	لتر	كيس	حليب
287	122%	1 581	1 294	دج		مبستر
0,008	103%	0,248	0,240	لتر	ورق،	زبدة
5,5	103%	154,6	149,1	دج	كيس، علب	
(0,24)	74%	0,689	0,930	لتر	علب	يؤورت
(29)	74%	83,07	112,1	دج		
-	0%	0	2,178	لتر	كيس،	حليب
-	0%	0	140,9	دج	علب	بقر كامل الدسم
(1,67)	63%	2,875	4,542	لتر	كيس، علب	لبن
(53)	63%	91,42	144,4	دج		
11,23	114%	87,93	76,7	الانتاج بالتر		المجموع
69	103%	1 910	1 841	تكلفة الانتاج		

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

التحليل:

بالنسبة لهذه السنة فقد حققت المؤسسة انحراف موجب في الانتاج الكلي للمؤسسة، بالرغم من ان المؤسسة سجلت انحراف سالب طفيف في مادة يؤورت وانحراف مرتفع نوعا ما في مادة اللبن الا ان الانحراف الإيجابي كان كافيا لتغطية هذا الانحراف.

والتمثيل البياني التالي يوضح التغير في تكلفة الانتاج المتوقعة والمحقة خلال السنوات 2021-2022-2023:



المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المؤسسة

3. موازنة التمويين

يتم اعداد موازنة التمويين على أساس الانتاج وذلك لتحديد كمية المواد التي تحتاج اليها في عملية الانتاج ويكون ذلك في أوقات مناسبة ومحددة.

الجدول رقم 7: التموينات المقدرة والمحقة لمبنة الاوراس لسنة 2021

الوحدة النقدية مليون دج

الوحدة الكمية مليون كغ

الانحراف	نسبة التحقق	التموينات 2021		وحدة القياس	المواد
		المحقق	المقدر		
0,4	114%	3,5	3,1	كغ	غبيرة
7,2	101%	493,6	486,4	دج	الحليب %0
0,46	111%	4,45	3,99	كغ	غبيرة
9,2	101%	636,2	627	دج	الحليب %26
0,23	443%	0,3	0,069	كغ	سكر
23,14	577%	28	4,855	دج	اييض
0,016	104%	0,394	0,378	كغ	FLIM
42,6	145%	135,4	92,8	دج	LPC
(0,02)	30%	0,01	0,031	كغ	FLIM
(4,27)	44%	3,44	7,71	دج	0%
1,13	114%	8,7	7,57	المشتريات كغ	المجموع
78	106%	1 296	1 218	تكلفة الشراء	

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم 8: التموينات المقدرة والمحققة لمبنى الاوراس لسنة 2022

الوحدة النقدية مليون دج

الوحدة الكمية مليون كغ

الانحراف	نسبة التحقق	التموينات 2022		وحدة القياس	المواد
		المحقق	المقدر		
0,45	114%	3,56	3,11	كغ	غبرة الحليب %0
70	114%	558,8	488,8	دج	
0,63	115%	4,59	3,96	كغ	غبرة الحليب %26
99,1	115%	721,5	622,4	دج	
0,063	191%	0,132	0,069	كغ	سكر ابيض
4,94	201%	9,79	4,85	دج	
0,112	129%	0,49	0,378	كغ	FLIM
11,6	109%	135,6	124	دج	LPC
0,001	104%	0,029	0,028	كغ	FLIM
(1,42)	84%	7,75	9,17	دج	0%
1,25	116%	8,8	7,55	المشتريات كغ	المجموع
184	114%	1 433	1 249	تكلفة الشراء	

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

الجدول رقم 9: التموينات المقدرة والمحقة لمبنة الاوراس لسنة 2023

الوحدة النقدية مليون دج

الوحدة الكمية مليون كغ

الانحراف	نسبة التحقق	التموينات 2023		وحدة القياس	المواد
		المحقق	المقدر		
0,73	123%	3,83	3,1	طن	غبيرة
93,2	123%	483,6	390,4	دج	الحليب %0
0,94	123%	4,93	3,99	طن	غبيرة
118,6	123%	621,8	503,2	دج	الحليب %26
0,024	291%	0,07	0,024	طن	سكر
4,322	296%	6,522	2,2	دج	اييض
0,122	132%	0,5	0,378	طن	FLIM
42,2	131%	178,1	135,9	دج	LPC
0,018	280%	0,028	0,01	طن	FLIM
6,52	282%	10,1	3,58	دج	0%
1,86	124%	9,36	7,5	المشتريات بطن	المجموع
265	125%	1 300	1 035	تكلفة الشراء	

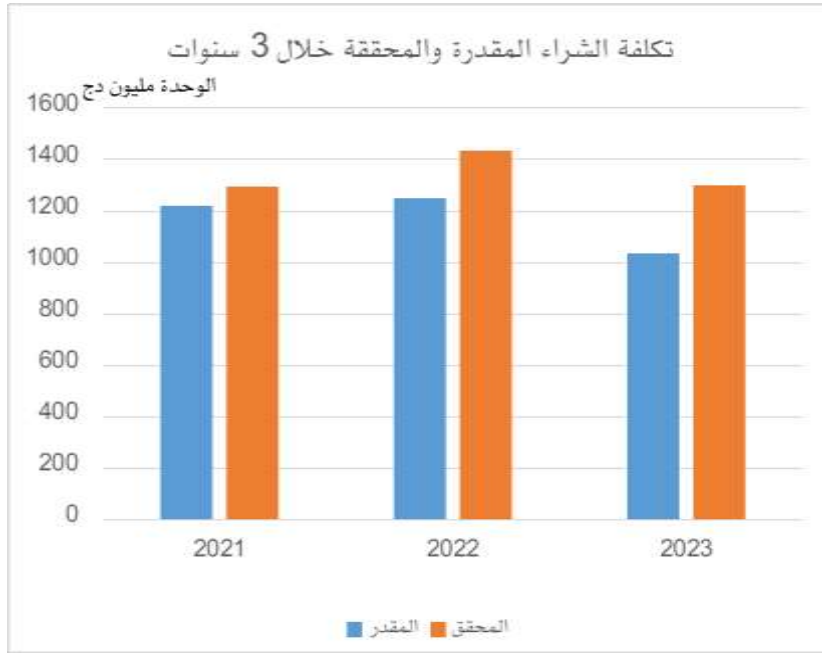
المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

التحليل:

يتم اعداد موازنة التموينات في المؤسسة انطلاقا من موازنة الانتاج حيث يتم تقدير كمية المواد المتوقع اقتنائها، ويتم وضع سعر متوقع على أساس دراسة السوق، لكن نلاحظ من خلال الجداول أعلاه (7-8-9)، ان المؤسسة حققت انحراف كلي موجب في الكمية والسعر خلال السنوات 2021، 2022، 2023، وهذا راجع لسياسة التي تنتهجها المؤسسة حيث تقوم بشراء كميات تفوق الكميات المحددة في الموازنة وذلك تحسبا لضياع او اتلاف بعض المواد او زيادة حجم الانتاج لمجابهة الطلب المتزايد، فتقوم المؤسسة بتخصيص جزء من

المشتريات لمجابهة الحالات الاستثنائية، لكن هذه الزيادات يجب ان تكون مدروسة والا ستكلف المؤسسة مبالغ طائلة دون الحاجة اليها، مما سيؤدي الى زيادة الهدر في موارد المؤسسة.

التمثيل البياني التالي يوضح التغير في تكلفة شراء المواد خلال السنوات 2021-2022-2023:



المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المؤسسة

خاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع البحث، اتضح لنا ان الموازنات التقديرية هي أداة لتخطيط وتقييم أداء المؤسسة ككل ومستوياتها الإدارية المختلفة، من اجل بلوغ الأهداف المسطرة، من خلال دفع النشاط الفعلي ليسيير في الاتجاه المخطط. ويتم هذا عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف الموضوعية في الموازنات بهدف تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها للبحث عن العوامل التي أدت الى حدوثها والمسؤولين عنها، وعلى ضوء هذه المقارنة يمكن لإدارة المؤسسة ان تتخذ القرارات الملائمة لتحسين مستوى الأداء الفعلي او لتعديل الموازنات التقديرية،

وبهذا يمكن تحقيق أقصى كفاية وكفاءة ممكنة وضمان الالتزام بأهداف المؤسسة وسياساتها الموضوعية.

نتائج الدراسة:

- ومن خلال دراستنا توصلنا الى النتائج التالية:
- تبين أن المؤسسة في ملبنة الأوراس تعتمد بشكل رئيسي على الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط وتقييم الأداء.
 - على الرغم من استخدام الملبنة للموازنات التقديرية، فإنها تفتقر إلى دقة في حساب الانحرافات بشكل مفصل، مما يعوق قدرتها على اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.
 - هذا النقص في دقة حساب الانحرافات يؤدي إلى عدم استغلال الموارد بطريقة مثلى، مما يعرضها لخسائر مالية وفقدان للفرص.
 - تشير النتائج إلى أن هناك حاجة ملحة لتحسين آليات حساب الانحرافات في المؤسسة، وذلك من خلال تطوير عمليات التقدير والمراقبة المالية.
 - يمكن أن يسهم تحسين دقة الموازنات التقديرية في تحقيق أهداف الأداء بكفاءة أعلى وفي استغلال الموارد بشكل أكثر فعالية.
 - تشير النتائج إلى أهمية إدارة الموارد بشكل محكم ودقيق لتعزيز الأداء المالي والتنافسية للمؤسسة.

توصيات الدراسة:

- بناءً على النتائج الرئيسية التي تم التوصل إليها، يمكن اقتراح التوصيات التالية للدراسة:
- تعزيز وعي الإدارة والموظفين بأهمية الموازنات التقديرية كأداة أساسية لتخطيط وتقييم الأداء، وتوفير التدريب والتوجيه اللازم لضمان فهمها واستخدامها بشكل فعال.
 - تحسين عملية إعداد الموازنات التقديرية لتكون أكثر دقة وملاءمة، وذلك من خلال تحسين عملية تقدير الإيرادات والتكاليف وتحديد الأهداف بوضوح.

- إجراء مراجعات دورية للموازنات التقديرية لتقييم أدائها وضمان تحقيق الأهداف المالية والإدارية المحددة.
- تعزيز التواصل والتعاون بين الأقسام المختلفة داخل المؤسسة لضمان تنفيذ الخطط المالية والإدارية بشكل متناسق وفعال.
- استخدام التكنولوجيا في إدارة الموازنات التقديرية لتحسين دقة البيانات وسرعة اتخاذ القرارات.
- تحفيز الابتكار في عملية إعداد واستخدام الموازنات التقديرية، وتشجيع التجارب الجديدة والفعالة في هذا الصدد.

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

- ابو نصار محمد. (2010). المحاسبة الادارية. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- ال آدم يوحنا ، رزق. (1999). السياسات الادارية الحديثة. عمان: دار الحامد .
- بن حدو فواد. (2021). الموازنات التقديرية. الاردن: الفا للوثائق.
- جودة عبد الحكيم . (2010). محاسبة التكاليف. الاردن: دار تسنيم.
- جودة عبد الحكيم ، العطار. (2019). مدى تطبيق الموازنات التخطيطية في البنوك العاملة في الاردن واثره على الربحية. مجلة المنارة، 351-382.
- حمادة طارق عبد الرحمان. (2001). الموازنات التقديرية- نظرة متكاملة-. الجزائر: الدار الجامعية.
- حماد طارق عبد العال. (2006). الموازنات التقديرية نظرة متكاملة. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- الخولي هالة عبد الله ، و محمد عبد العظيم حسن. (2014). الموازنات التخطيطية. القاهرة: جامعة القاهرة.
- راضي محمد سامي ، حجازي. (2006). المدخل الحديث في اعداد واستخدام الموازنات. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- صافي صالح خالص. (2007). رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- عدون ناصر داداي. (2003). مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية. الجزائر: دار المحمدية.
- فركوس محمد. (2001). الموازنات التقديرية اداة فعالة للتسيير. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.

- قالون جيلالي. (2023). *مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية*. الجزائر: دار الكتاب العربي.

- كحالة جبرائيل جوزيف ، حلوة. (2002). *مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء*. الاردن: دار العلم والثقافة.

- محرم زينات محمد، البابلي. (2012). *المحاسبة الادارية -تحليل سلوك التكلفة -تخطيط الانتاج والأرباح-الموازنات التخطيطية-قرارات الانفاق الراسمالي-العوامل السلوكية في اتخاذ القرارات*. الاسكندرية: دار التعليم الجامعي.

- ناصر عبد اللطيف نور الدين. (2004). *المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات*. الاسكندرية: الدار الجامعية.

المراجع باللغة الاجنبية

- Alazar Claude ،Separi .(2001) .*Controle de Gestion* .Paris: Dunod.
- Brookson Stephen .(2000) .*Managing Budgets* .America: Dorling kindersley.
- Horngren Charles ،Foster ،Datar .(2002) .*Cost Accounting A Managerial Emphasis* .Prentic Hall.
- George Langlois, Bonnier, Bribger.(2006). *Contrôle de Gestion*, Paris : Berti Edition.
- Langlois George ،Bonnier و ،Bribger .(2006) .*Controle de Gestion* . Paris: Berti Edition.
- Weygandt Jerry ،Kimmel و ،Kieso .(2010) .*Managerial Accounting Tools for Business Decision Making* .America: John Wiley & Sons, Inc.