

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

رقم:

مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر أكاديمي

اعداد الطالبة:

حليمة عمرون

أهمية الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة
الاقتصادية

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أ. محاضر "أ"	شريط حسين
مشرفا ومقررا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أ. محاضر "أ"	محاد عريوة
مناقشا	جامعة محمد بوضياف المسيلة	أ. مساعد "أ"	محمد صالح جمعي

السنة الجامعية : 2018-2019

الإهداء

الحمد لله الذي وفقني لهذا ولم أكن لأصل
إليه لولا فضل الله علي أما بعد:

أهدي ثمرة جهدي هذا

إلى من نزلت في حقهم الآيتين الكريمتين في قوله تعالى:

{وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَيَالِ الْوَالِدِينَ إِحْسَانًا ۚ إِنَّمَا يَبَلِّغُنَّ عِنْدَكَ الْكَبِيرَ
أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقْلُ لَهُمَا أَفًّا وَلَا تَتَّهَرَّهُمَا ۖ وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا *
وَاخْفِضْ لَهُمَا جَنَاحَ الذَّلْمِ مِنَ الرَّحْمَةِ وَقُلْ رَبِّ ارْحَمْهُمَا كَمَا رَبَّيَانِي صَغِيرًا}

{الإسراء 23-24}

إلى من كالله باللهيبة والوقار...إلى من علمني العطاء بدون انتظار... إلى
من أحمل اسمه بكل افتخار...إلى والدي الغالي لخميسي

إلى التي كان لي بطنها مهذا...وحملتني حتى كلت جهداً...وسقتني من
صدرها شهداً...ولراحتي جعلت لي حجرها وهداً...وكانت لي دوماً عوناً
وسندا...أمي الغالية

إلى شموع البيت وضيائه إخوتي "محمد...علي...عبد الرحمان" إلى نور حياتي
أختي "أمينة"

إلى صديقاتي الغاليات "رحمة...حليمة...ريحة...إكرام" وجميع أفراد
عائلي

إلى كل من علمني حرفاً طيلة مشواري الدراسي والجامعي

وكل أساتذتي الكرام وأسرة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم
التسيير وموظفي مكتبة الاقتصاد بجامعة المسيلة...ورفقاء الدراسة...

إلى كل من التقيتهم وعرفتهم، من سعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي...



الشكر والعرفان

وبعون من الله وفضله تم إكمال هذا العمل المتواضع

أتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساهم في إتمام هذا العمل وأخص
بالذكر والدي العزيز

وأتوجه بالشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور محاد عريوة
على ما قدمه من جهود ونصائح وإرشادات

وأشكر كل من أساتذتي الأفاضل الأستاذ عفيصة عبد الرحمان
والدكتور بوبعاية حسان والدكتور سبتي اسماعيل

على إرشاداتهم القيمة

إلى كل من ساهم ولو بالكلمة الطيبة في إعداد هذا العمل المتواضع
سائلة المولى تبارك وتعالى أن يجزيهم كل خير إنه ولي ذلك
والقادر عليه

حليمة عمرون

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

I	الإهداء
II	الشكر والعرفان
V-VIII	الملخص
V-VI	فهرس المحتويات
IX	فهرس الأشكال
X	فهرس الجداول
XI	قائمة الملاحق
XII	قائمة الرموز والمختصرات
أ-ز	مقدمة

الفصل الأول: الإطار النظري للموازنة على أساس الأنشطة

07	تمهيد
08	المبحث الأول: مدخل للموازنات
08	المطلب الأول: ماهية الموازنات
12	المطلب الثاني: مزايا الموازنة، أهدافها وأهميتها
15	المطلب الثالث: أنواع الموازنات، ومراحل إعدادها ومقومات نجاحها
19	المطلب الرابع: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC كأساس لإعداد الموازنة
26	المبحث الثاني: تقييم الأداء
26	المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء
28	المطلب الثاني: معايير ومؤشرات الأداء، ومواصفات نظام تقييم الأداء الفعال
32	المطلب الثالث: الأدوات الحديثة لتقييم الأداء

36	المطلب الرابع: خطوات وفوائد تقييم الأداء، ومعوقاته
39	المبحث الثالث: الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)
39	المطلب الأول: ماهية الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)
42	المطلب الثاني: مقومات ومعوقات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، والعلاقة التكاملية بينها وبين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)
45	المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، وعلاقة الموازنة باستراتيجية المؤسسة، وترجمتها إلى أنشطة
48	المطلب الرابع: الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في شكلها النهائي، وتقارير الأداء، ونظام الموازنة على أساس الأنشطة وأثره في تقييم الأداء (ABB)
52	خاتمة الفصل الأول

الفصل الثاني: دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية- بولاية المسيلة

54	تمهيد
55	المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية
56-55	المطلب الأول: المنهج العلمي المستخدم في الدراسة
57-56	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
61-57	المطلب الثالث: أداة الدراسة الميدانية والأساليب الإحصائية المستخدمة
62	المبحث الثاني: تحليل خصائص العينة
65-62	المطلب الأول: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات
66-65	المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة
67	المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كالمجروف-سمير نوف)
68	المبحث الثالث: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لمحاور استمارة الاستبيان واختبار الفرضيات

75-68	المطلب الأول: تحليل عبارات المحور الأول والمحور الثاني
77-75	المطلب الثاني: اختبار فرضيات المحور الأول والثاني
78	خاتمة الفصل الثاني
81-79	الخاتمة
86-82	قائمة المراجع
	الملاحق

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
37	خطوات تقييم أداء مراكز المسئولية	1

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
33	جدول القيادة	1
49	خطوات تنفيذ الموازنة على أساس الأنشطة	2
50	تقرير الموازنة القائمة على الأنشطة	3
56	عدد استمارات الاستبيان الموزعة والمسترجعة	4
58	الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الاستبيان واختبار الفرضيات	5
60	درجات مقياس لكرت الخماسي	6
61	درجة الموافقة في مقياس لكرت الخماسي	7
61	محاور الاستبيان وعدد عبارات كل محور ونسبتها المئوية	8
62	توزيع أفراد العينة حسب متغير نوع المؤسسة محل الدراسة	9
63	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	10
63	توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي	11
64	توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي	12
64	توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	13
66	crombach's Alpha قيمة معامل	14

67	اختبار التوزيع الطبيعي (Sample Kolmogorov-Smirnov)	15
68	تحليل عبارات المحور الأول المتعلق بتطبيق المؤسسات (ABB) الاقتصادية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة	16
72	تحليل عبارات المحور الثاني المتعلق بتعزيز تطبيق نظام لعملية تحسين الأداء (ABB) الموازنة على أساس الأنشطة	17
76	نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الأول	18
77	نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثاني	19

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
1	استمارة الاستبيان
2	قائمة الأساتذة المحكمين
3	ملخص إنجاز الدراسة
4	اختبار الثبات ألفا كرونباخ
5	اختبار التوزيع الطبيعي سمير نوف كالمجروف
6	اختبار خصائص عينة الدراسة
7	مقياس درجة لكرت الخماسي
8	حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار توزيع ستودنت للمحور الأول
9	حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار التوزيع الطبيعي ستودنت للمحور الثاني

قائمة الرموز والمختصرات

العنوان	الرمز
Activity-Based costing نظام التكاليف المبني على أساس الانشطة	ABC
Activity-Based Budgeting نظام الموازنة على أساس الأنشطة	ABB□

مقدمة

المنتبع للحركة الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم يدرك بأنها تسير وتتغير بسرعة كبيرة وذلك ناتج عن العولمة والتطور في شتى الميادين العلمية والعملية وخاصة منها ميادين التسيير التي شهدت تغيرات كبيرة مما أدى إلى ظهور عدة اتجاهات حديثة في مراقبة التسيير.

حيث انصبت اهتمامات القائمين على المشاريع في البحث عن الظروف والأساليب التي تمكن من التحكم الجيد في الموارد الاقتصادية قصد تحقيق أقصى ربح ممكن، ويعتبر اتخاذ القرارات الصائبة واستخدام الموارد البشرية والمادية بطريقة مثلى، من مظاهر التسيير الفعال، ولن يتأتى ذلك إلا بتوفر المعلومات اللازمة والأكثر دقة للإدارة العليا، من أجل تحقيق أهدافها ذلك ما يستدعي وجود نظام يتخصص في جمع وترتيب المعلومات على النحو الذي يجعلها ذات أهمية من أجل التجنيد الفعال لموارد المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة.

تعتبر عملية التخصيص المثالي للموارد المادية والبشرية واستغلالها بالشكل الأمثل من المهام الصعبة المعيقة للعمليات الاقتصادية خاصة في ندرة الموارد، وحتى تستغل هذه الأخيرة استغلالاً أمثل فلا بد على المشرفين القيام بالوظائف الأساسية للتسيير الإداري والمتمثلة في التخطيط، التنظيم، الرقابة والتنسيق بين الأنشطة واتخاذ القرارات بأحسن صورة باعتبارها أداة فعالة لتحقيق الأهداف والنمو والاستمرار، وذلك بالاعتماد على الأساليب الحديثة لتقييم الأداء، وأدوات مراقبة التسيير.

نظراً إلى أن كل مؤسسة تسعى جاهدة إلى تحقيق ما خطته وجب عليها إحداث قسم للموازنات في هيكلها التنظيمي، حيث يتكفل هذا القسم بإعداد الموازنات التخطيطية لتفعيل عملية تقييم الأداء وقياس نسبة إنجاز الأعمال المخططة وتصميم نظام له إجراءات تنظيمية رسمية ومقاييس عقلانية وفعالية في تحسين وتنسيق الطاقات مما يسمح للمؤسسة بتحسين أدائها بطريقة مستمرة وضمن تحقيق الأهداف المرسومة، وعليه أصبح من الضروري على الإدارة الحديثة أن تتماشى مع التغيرات الاقتصادية باستخدام تقنيات حديثة تكوم بمثابة نظام يزود المسؤولين الإداريين بكل البيانات والمعلومات والتقارير التي تمكنهم من تخطيط ومراقبة استغلال الموارد النادرة والمتاحة واتخاذ القرارات المناسبة، وقد اتسع تطبيق مجال هذه التقنيات حتى أصبح مميّزاً، حيث

كان يقتصر على الجانب المحاسبي فقط ولكن مع التطور والاستحداث تغيرت من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم أشمل ألا وهو كل المعايير والمقاييس والأدوات المحاسبية وغير المحاسبية التي من شأنها تدعيم عملية تقييم الأداء داخل المؤسسة والتي لها القدرة على تحسين الأداء ليس المالي فقط وإنما كل أنواع الأداء داخل المؤسسة فنجد من بين هذه التقنيات والأدوات المستحدثة والفعالة في تقييم الأداء، الموازنة على الأساس الصفري، جداول القيادة، ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأساس لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة التي بدورها لها أهمية كبيرة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، وكل الأدوات المحاسبية والمؤشرات التي لها دلالة ولم تكن موجودة من قبل، هذا إن دل على شيء يدل على الأهمية التي تحظى بها هذه الأدوات وما لها من آثار جانبية على المؤسسة الاقتصادية، ومن خلال ما سبق تبرز معالم إشكالية موضوع الدراسة.

1. إشكالية الدراسة:

في إطار هذا السياق فإن إشكالية الدراسة تتمثل فيما يلي:

"فيما تكمن أهمية الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية؟"

ومن خلال هذه الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالموازنات التخطيطية؟
- فيما تتمثل أهمية الموازنات التخطيطية؟
- ما هو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة؟
- ما المقصود بتقييم الأداء في الموازنة على أساس الأنشطة؟
- ماذا تعني الموازنة على أساس الأنشطة؟
- ما أهمية الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية؟
- هل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة يعمل على تحسين أدائها؟

2. فرضيات الدراسة:

بعد اختيارنا لموضوع هذه الدراسة، والاطلاع على مختلف الجوانب التي يمسه وللاجابة

على التساؤلات المطروحة، قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- ✓ الفرضية الأولى: تطبق المؤسسات الاقتصادية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛
- ✓ الفرضية الثانية: يعزز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) عملية تحسين الأداء.

3. أسباب اختيار الدراسة:

1.3. أسباب ذاتية:

- ارتباط البحث بمجال التخصص؛
- الميل الشخصي والرغبة في البحث والاطلاع على واقع الموازنات في المؤسسة الاقتصادية بشكل عام، وواقع الموازنة على أساس الأنشطة بشكل خاص.

2.3. أسباب موضوعية:

- كثرة الانتقادات الموجهة للمؤسسات الاقتصادية بسبب رداءة التسيير والأداء فيها، واعتبارها مؤسسات لا يمكنها أن تواجه العولمة واقتصاد السوق؛
- معاناة المؤسسات الاقتصادية الوطنية من نتائج سوء تقييم الأداء؛
- إبراز أهمية الموازنة على أساس الأنشطة في عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية.

4. أهمية الدراسة:

هناك عدة جوانب تبرز أهمية دراسة الموازنة على أساس الأنشطة، إذ تعتبر بمثابة المحرك لعملية تقييم الأداء في الوحدة الاقتصادية وتحسينه، هذا لأنها أداة جديدة من الأدوات الحديثة لتقييم الأداء (أدوات مراقبة التسيير)، ومن هنا تعطي إدارة المؤسسة أهمية كبيرة لتوفير متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، وتوفير كل ما يلزم لإنجاح هذا النظام من أجل استغلال جميع الفرص المتاحة لها وتحقيق أكبر نجاح.

5. أهداف الدراسة:

- محاولة الإجابة على إشكالية الدراسة والأسئلة المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات المقدمة؛
- التعرف على الموازنات التخطيطية وأنواعها؛
- التعرف والإلمام بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بالموازنة على أساس الأنشطة؛
- إبراز أهمية الأدوات الحديثة لتقييم الأداء؛

- محاولة إنجاز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية لتحسين أدائها؛
- إنجاز البحث بطريقة تكون عبارة عن مادة نظرية وتطبيقية؛
- مساعدة المؤسسات عينة الدراسة في تحسين عملية تقييم الأداء؛
- إثراء المكتبة الجامعية.

6. منهج الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة وإثبات صحة الفرضيات أو نفيها، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في كل من الجانب النظري للإحاطة بموضوع الدراسة من مختلف جوانبه النظرية، والجانب التطبيقي من خلال أسلوب دراسة الحالة.

7. الدراسات السابقة:

✓ دراسة: محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

■ مشكلة الدراسة:

- هل تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة؟؛
- هل توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة؟.

■ فرضيات الدراسة:

- تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة؛
- توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة.

✓ دراسة: عريوة محاد، تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في إطار الحوكمة لقياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي-دراسة عينة لبعض المجالس الشعبية البلدية- أطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص: علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015.

- مشكلة الدراسة:
 - كيف يمكن تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في القطاع العمومي في إطار الحوكمة من أجل قياس وتقييم الأداء العمومي المحلي المستدام؟
- فرضيات الدراسة:
 - توجد إمكانية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في القطاع العمومي في إطار متطلبات الحوكمة من أجل قياس وتقييم الأداء العمومي المحلي المستدام؛
 - توجد إمكانية تطبيق نظام الموازنة الصفريّة كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام؛
 - توجد إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء المستدام.
- ✓ دراسة: عبد الإله مصطفي إبراهيم أحمد، الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تقويم الأداء المالي وترشيد القرارات الاستثمارية، دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2018.
- مشكلة الدراسة:
 - هل تساعد الموازنة حسب النشاط في تحسين مستوى تقويم الأداء بالمصارف التجارية السودانية؟
 - هل تساعد الموازنة حسب النشاط في ترشيد القرارات الاستثمارية بالمصارف السودانية؟
- فرضيات الدراسة:
 - هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الموازنة على أساس الأنشطة وتقويم السيولة؛
 - هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الموازنة على أساس الأنشطة وتقويم الربحية؛
 - هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الموازنة على أساس الأنشطة وتقويم الأداء؛
 - هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الموازنة على أساس الأنشطة وترشيد القرارات الاستثمارية.
- ✓ أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:
 - إن هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة في كونها تهتم بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية العاملة في ولاية المسيلة، كما أنها تدرس عملية تحسين الأداء بصفة عامة، دون تخصيص نوع معين للأداء، مع مراعات مبادئ وأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية.

8. هيكل الدراسة:

من خلال الموضوع المدروس والإشكالية والفرضيات المطروحة ومن أجل نجاح الموضوع المراد دراسته قمنا بإعداد هيكل للدراسة يتكون من مقدمة وفصلين وخاتمة.

تشمل المقدمة الإطار المنهجي للدراسة، بينما يتناول الفصل الأول دراسة نظرية تشمل كافة العناصر المتعلقة بموضوع الموازنة على أساس الأنشطة، مقسم إلى ثلاث مباحث، يعرض في المبحث الأول مدخل للموازنات بصفة شاملة من حيث النشأة والمفهوم، الأهمية والأهداف، المبادئ والأنواع ومراحل الإعداد ومقومات نجاحها ختاماً بنظام التكاليف المبني على أساس النشاط، ويتناول المبحث الثاني تقييم الأداء في الموازنة من ماهية لتقييم الأداء ومعايير ومؤشرات، وأدوات حديثة لتقييم الأداء، بينما يتناول المبحث الثالث نظام الموازنة على أساس الأنشطة بشكل خاص ومفصل من مفهوم ومقومات ومعوقات لهذا النظام والعلاقة بينه وبين نظام التكاليف على أساس النشاط، وعلاقة نظام الموازنة على أساس النشاط باستراتيجية المؤسسة و تقارير الأداء وأثر نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم الأداء.

أما الفصل الثاني فيشمل الدراسة الميدانية، حيث تطرقنا فيه إلى دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية العاملة بولاية المسيلة وهو بدوره مقسم إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية، المبحث الثاني تحليل خصائص العينة، أما المبحث الثالث تحليل عبارات المحاور واختبار الفرضيات، وفي آخر هيكل الدراسة تأتي الخاتمة التي تحتوي على النتائج المتوصل إليها، واقتراحات وآفاق الدراسة.

9. حدود الدراسة:

1.9. الحدود المكانية: الدراسة عبارة عن توضيح لأهمية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في عملية تحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، وطبق موضوع دراستنا على عينة من المؤسسات الاقتصادية-الجزائرية-العامة في ولاية المسيلة.

2.9. الحدود الزمانية: تمت هذه الدراسة في مرحلة امتدت من 2019/05/21 إلى 2019/06/02.

10. صعوبات الدراسة:

عند القيام بهذه الدراسة اعترضتنا عدة مشاكل أهمها:

- عدم وجود قسم خاص بالموازنات في بعض المؤسسات محل الدراسة؛
- عدم التطوير المستمر للنظم المحاسبية والأنظمة والبرامج الآلية في القليل من المؤسسات محل الدراسة؛
- عدم تطبيق بعض المؤسسات محل الدراسة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)؛
- عدم معرفة بعض المؤسسات محل الدراسة لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛
- صعوبة التحديد الدقيق للأنشطة في المؤسسات محل الدراسة نظراً لتشعبها وتربطها؛
- إهمال عملية التحسين المستمر لتقييم الأداء.

الفصل الأول

الإطار النظري للموازنة على أساس
الأنشطة

تمهيد

للمحيط الخارجي دور أساسي في تحديد أهداف المنظمات، أدوات وأساليب تخطيطها لمستقبلها، طرق متابعتها لهذه المخططات وأدوات تقييمها للأداء. كما له أثر في تحديد الكثير من المفاهيم الخاصة بالتسيير.

يعتبر التخطيط السليم أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية بالإضافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف والإمكانات المتاحة، وتتضمن عملية التخطيط محاولات جادة من جانب الإدارة للتعنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة، وبالتالي التوصل إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنباً لعنصر المفاجأة وما يترتب عليه من اتخاذ قرارات لترشيد استغلال الموارد المتاحة.

ونظراً للزيادة المستمرة في الطلب على الخدمات لإشباع حاجات الأفراد مع الندرة في بعض الموارد البشرية والمادية، فإن محاولة استغلال وترشيد استخدام تلك الموارد يساعد على تحقيق أقصى درجة من الكفاءة الإنتاجية. وتعتبر الموازنات التخطيطية أنسب الأدوات التي تساعد الإدارة في تحقيق الكفاءة في الإنفاق والإنتاج ورفع الكفاءة الإنتاجية.

تعتبر الموازنات المرجع الذي يسمح بمراقبة أداء الأنشطة، فهذه الأداة تكاد تغطي على مجال مراقبة التسيير. ويرجع هذا التفضيل حسب المؤلف "Pillot" إلى: "استحالة وجود مراقبة واستخراج الانحرافات بدون نظام الموازنات".

المبحث الأول: مدخل للموازنات

المطلب الأول: ماهية الموازنة

إن الموازنات التقديرية ليست حديثة النشأة بل تعود إلى عهود زمنية قديمة جداً وعرفت تغيرات منذ نشأتها، حيث كانت بسيطة في بدايتها ثم تطورت عبر الزمن مع تغير المحيط وتطور المجتمعات إلى أن أصبحت ماهي عليه اليوم، وقد صاحب هذا التطور تغيراً في مفهومها وبالتالي خصائصها.

الفرع الأول: نشأة الموازنة وتطورها

أولاً- نشأة الموازنة: تعد الموازنة من أقدم الأدوات إذ تعود بدايتها الأولى إلى عصر سيدنا يوسف عليه السلام، الذي قام بإعداد موازنة للقمح المتوقع إنتاجه في ذلك العصر اعتماداً على رؤيا الملك حسب ما جاء في القرآن الكريم، في قوله تعالى: { (45) يُوسُفُ أَيُّهَا الصِّدِّيقُ أَفْتَأَ فِي سَبْعِ بَقَرَاتٍ سِمَانٍ يَأْكُلُهُنَّ سَبْعَ عَجَافٍ وَسَبْعِ سُنْبُلَاتٍ خُضِرٍ وَأُخْرَى يَابِسَاتٍ لَعَلِّي أَرْجِعُ إِلَى النَّاسِ لَعَلَّهُمْ يَعْلَمُونَ (46) قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَابًّا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَأْكُلُونَ (47) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَحْصِنُونَ (48) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْصِرُونَ (49)¹ }، ثم حدد حجم الإنفاق والاستهلاك بناءً على ذلك، وكانت فترة هذه الموازنة طويلة نسبياً 15 سنة سبع سنوات للإنتاج والاستهلاك وسبع سنوات للاستهلاك فقط وعام للرخاء.

يعود أصل كلمة موازنة إلى الكلمة الفرنسية Bougette وتعني حافظة، ويعتبر De Gazeux أول من استخدم لفظ موازنة تقديرية سنة 1825، ووصفها على أنها جداول الاحتياجات من الموارد مع تحديد توقيت هذه الاحتياجات. أما استعمال الموازنة التقديرية كأداة للرقابة فيعتبر حديث العهد نسبياً، إذ يعود إلى سنة 1912. هذا وقد زاد الاهتمام بالموازنات التقديرية على إثر ظاهرة التضخم التي شملت معظم دول العالم سنة 1920، الأمر الذي أكد ضرورة الأخذ بمبدأ التخطيط.

¹ - القرآن الكريم، سورة يوسف، الآية: 45-49، ص: 241.

وتطورت هذه الحركة تدريجياً إلى أن أصبحت الطابع المميز لإدارة الأعمال في الولايات المتحدة، حيث أعدت هذه الأخيرة أول موازنة لها عن السنة المنتهية في 30 جويلية 1933، بعد أن اتضح لها أنه من المستحيل الإشراف على مالية الدولة دون التخطيط للمستقبل على ضوء الظروف الحالية. ثم انتشر تطبيق هذا النظام في أوروبا إثر الحرب العالمية الثانية، وطبق في فرنسا في الخمسينيات¹.

ثم بدأ أسلوب الموازنات التقديرية بالتطور على مر السنين، وامتدت فكرتها إلى كافة أنشطة المؤسسة بغض النظر عن طبيعة عملها، ومنذ عام سنة 1952 إلى وقتنا هذا تناولت العديد من البحوث والدراسات موضوع الموازنات التقديرية ومدى تأثيرها على تحقيق الأهداف التنظيمية².

ثانياً-تطور الموازنات التقديرية:

مر تطور الموازنات التقديرية بأربع مراحل³:

1. المرحلة الأولى: كانت فيها الموازنة عبارة عن جداول لتجميع الموارد اللازمة لتنفيذ برنامج

معين؛

2. المرحلة الثانية: طورت فيها الموازنة وأصبحت تتضمن جدولاً يتم فيه تحديد توقيت زمن

للاحتياجات لبرمجة عملية التنفيذ؛

3. المرحلة الثالثة: أصبحت الموازنات التقديرية تستخدم التكاليف المعيارية لتحقيق الرقابة؛

4. المرحلة الرابعة: حيث أصبحت فيها الموازنات التقديرية تستخدم كنظام أو أداة فعالة للتخطيط،

الرقابة والتنسيق بين الأنشطة.

¹ - نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، الطبعة الأولى، دار الرياء للنشر والتوزيع، باتنة، 2015، ص، ص: 170-171.

² - حمدي شحدة زعرب، وائل محمد خلف الله، واقع إعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها في الشركات الصناعية في قطاع غزة -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة الأزهر بغزة، فلسطين، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد 2-A، 2008، ص: 239.

³ - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، 2002، ص:

الفرع الثاني: مفهوم الموازنة التقديرية

للموازنة التقديرية تعاريف كثيرة تعددت بتعدد مراحل تطورها، وتطلق على الموازنة التقديرية أيضاً تسمية الموازنة التخطيطية والموازنة الرقابية، فكلمة تقديرية تشير إلى أنها متوقعة ولم تحدث بعد، كما أن تسمية تخطيطية تشير إلى أن الموازنة تحتوي على بيانات عن الخطة التي تعتمدها المؤسسة، أما رقابية فيقصد بها أن بيانات الموازنة تستخدم في رقابة وقياس الأداء الفعلي، ولا يقتصر إتباع أسلوب الموازنة التقديرية على أنشطة معينة بل يمتد إلى كل فرع وقطاع مهما كان نشاطه، وذلك من خلال وضع تقديرات للظروف المتوقعة في المستقبل لتحقيق الهدف بأقل تكلفة ممكنة¹.

الموازنة التخطيطية هي: "أداة للتعبير عن الأهداف والسياسات والخطط والنتائج تعد مقدماً بواسطة الإدارة العليا لكل قسم من أقسام المشروع باعتباره وحدة واحدة وتتكون الميزانية التقديرية للمشروع من عدة ميزانيات فرعية لكل قسم تنفرع بدورها إلى ميزانيات أصغر".

تعتبر الموازنة أداة تستخدم للتعبير الكمي والمالي عن الهدف أو الأهداف التي تسعى إدارة المشروع لتحقيقها. وقد يتعلق هذا الهدف بتحقيق عائد معين لرأس المال. أو تحقيق نسبة ربحية معينة، أو إنتاج أو بيع كمية معينة أو رفع الكفاءة الانتاجية للعاملين بالمشروع أو خفض التكلفة وغيرها من الأهداف الأخرى².

ومهما كان هذا الهدف يجب أن يكون واضحاً ومحددًا، إذ لا يمكن لأي أسلوب علمي أن يحقق هدفاً غير واضح أو غير محدد المعالم.

ومن خلال التعريفات السابقة للموازنة نجد أن الموازنة أداة مهمة في يد الإدارة تساعد على التخطيط والرقابة والقدرة على مواجهة التحديات المستقبلية لاسيما المنافسة الحادة في ظل العولمة الاقتصادية، إذاً فهي ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة، ويوافق عليها المسؤولون المنفذون ويرتبطون بها أو تتخذ هدفاً

¹ - رجاء رشيد عبد الستار، تحليل الانحرافات باعتماد الموازنات التخطيطية كأساس لتقويم الأداء-بحث تطبيقي عن شركة بغداد للمشروبات الغازية-، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجزائر، العدد 63، 2007، ص 207-223.

² - إعداد/خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتخليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013، ص: 129.

يتم على أساسه متابعه نتائج التنفيذ الفعلي الرقابة عليها وتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى¹.

الفرع الثالث: المبادئ العلمية التي تحكم الموازنة

تحكم الموازنة عدة مبادئ علمية منها ما يلي²:

أولاً-مبدأ الشمول: يقصد به أن تكون الموازنة شاملة لجميع أوجه النشاط يعني جميع إدارتها ومراكزها وذلك لكي يمكن تحقيق هدف التنسيق للموازنة.

ثانياً-مبدأ المشاركة: يعني مشاركة الإدارة والعاملون في صياغة وإعداد الموازنة الشاملة للأنشطة وموازنتها الفرعية باعتبارها المسؤول عن التنفيذ وتحقيق الأهداف أمام أصحاب المصلحة في المنشأة.

ثالثاً-مبدأ التوزيع الزمني: يقصد بهذا المبدأ توقيت وتوزيع الموازنة على الفترة التي عادة ما تكون سنة كاملة من حيث توقيت حدوثها كأن تقسم الموازنة إلى فترات فصلية أو شهرية.

رابعاً-مبدأ القياس الكمي والنقدي: حيث يمكن قياس الأنشطة المتضمنة في الموازنة كمياً ونقدياً (مالياً) كما هو الحال في موازنة الشركات التي تعد على أساس كمي وباقي الموازنات على أساس نقدي.

خامساً-المنهج العملي في التقدير: يستخدم أساليب كمية في تقدير تراعي الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسات مثل المعايير والأساليب الإحصائية والمكتبية وأخذ ظاهرة عدم التأكد في الحسابات والفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة.

¹ - محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص: 15.

² - محمد سامي رضا، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإبراهيمية-الإسكندرية، 2006، ص-ص: 19-28.

سادساً-مبدأ الواقعية والطموح: من مبادئ الموازنة الأخذ في الحسابات الواقعية والطموح في نفس الوقت بمعنى أن تكون الأهداف التي تتضمنها الموازنة واقعية وأن لا تكون مخلة بحيث تؤثر بشكل سلبي على الواقعية.

سابعاً-مبدأ التنسيق والتكامل في الإعداد: يقصد بالتنسيق والتكامل أن تكون الموازنة الفرعية امتداداً لما سبقها وأساساً لإعداد ما بعدها¹.

المطلب الثاني: مزايا الموازنة، أهدافها وأهميتها

الفرع الأول: مزايا الموازنات التخطيطية

من مزايا الموازنات التخطيطية ما يلي²:

أولاً-تمد المديرين بطريقة تجعل مجهوداتهم رسمية؛

ثانياً-أنها تساعد المديرين لتحديد أهدافهم واستخدامها كمعيار لتقييم الأداء؛

ثالثاً-أنها تكشف الانحرافات الكامنة أو المتوقعة قبل حدوثها وتعمل على تناسق الأنشطة للمنشأة كلها عن طري تكامل وتناسق أهداف وخطط الأقسام بذلك يؤكد إعداد الموازنة أن خطط وسياسات الأقسام متنسق مع الأهداف العامة للمنظمة.

¹- محمود محمد السباعي، دور الموازنات التخطيطية في الرقابة-الدورة التدريبية لبرنامج نسيج تنمية المنظمات غير الحكومية الشابة-، المنظمة العربية للتنمية، الإدارية، القاهرة، 2011، ص: 15.

²- أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 282.

الفرع الثاني: أهداف نظام الموازنات

تهدف الموازنة باعتبارها خطة شاملة مستقبلية للمنشأة إلى بيان كيفية الحصول على الموارد الاقتصادية مستقبلاً وكيفية استخدامها بما يخدم تنفيذ الأهداف الاستراتيجية فضلاً عن تحقيق الغايات التالية¹:

أولاً-التخطيط الدوري لكافة أنشطة المنشأة: يحث نظام الموازنة على أن كافة الأنشطة في المؤسسة تتطلب التخطيط بهدف التحقق من أنها تتم بكفاءة وفعالية، ومن ثم يتم ضمان الاستغلال الأمثل لموارد المنشأة المتاحة.

ثانياً-زيادة كفاءة التنسيق وتطوير فعالية نظام الاتصال بالمنشأة: يساعد نظام الموازنات على زيادة كفاءة التنسيق بالمنشأة لأنها تعتمد على الموازنة بين كافة عوامل متغيرات الإنتاج وكافة الأقسام والوظائف في المنشأة وبالشكل الذي يمكن من تحقيق أهدافهم الفرعية من جهة، ومن جهة أخرى تؤدي إلى تحقيق هدف التنظيم ككل. كما أن الموازنة تساعد على تنمية فعالية نظام الاتصال بالتنظيم عن طريق تبادل الأفكار والمعلومات أثناء مراحل إعداد الموازنة خلال كافة أجزاء التنظيم الفرعية، ويعرف أسلوب الاتصال هذا بنموذج المشاركة، حيث يشترك المنفذون في وضع الموازنة التي سيقومون بتنفيذها والحصول على رأيهم في ضوء تقديراتهم، وبالتالي ضمان إعداد خطة شاملة مثلى يكون من شأنها تحقيق هدف المنشأة العام بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، وزيادة كفاءة نظام الاتصال بالمنشأة.

ثالثاً-توفير إطار متكامل لتقييم الأداء: يعبر نظام الموازنة عن نظام متكامل وموضوعي لتقييم الأداء، حيث يعتمد على القياس الكمي في التحليل وعرض المعلومات بما يتضمنه من تقديرات وخطط يمكن الاعتماد عليها في التقييم والحكم على التنفيذ الفعلي طبقاً لما جاء في الموازنة.

رابعاً-مقابلة المتطلبات القانونية أو التعاقدية: غالباً ما يكون إعداد الموازنة بهدف مطلب قانوني أو تعاقدي، فالمصالح والهيئات الحكومية وشركات القطاع العام لا بد وأن تعد موازنة لأعمالها، وتقدمها للسلطات العليا لاعتمادها والتحقق من أنها تسيير وفق ما تم التخطيط له.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات والمحاسبة، الدار الجامعية، الإبراهيمية-الإسكندرية، 2011، ص-ص:

الفرع الثالث: أهمية تطبيق نظام الموازنات

أولاً-الموازنة كأداة للتخطيط الجيد: حيث تمثل الموازنة تخطيط تكتيكي أو قصير الأجل مفصل لكافة وظائف وأنشطة وأقسام المنشأة. فإعداد الموازنة هو عبارة عن تحويل خطة المنشأة طويلة الأجل إلى إجراءات تنفيذية، وحيث يتم تضمين التنبؤات التي تعكس النتائج المسبقة المختلفة للخطة التي يتم عملها بمعرفة الإدارة، كذلك الأحداث التي تخضع للرقابة وتتعلق أساساً بالبيئة، كذلك يمكن اعتبار الموازنة أداة لتحليل الحساسية وذلك عن طريق بيان كيف يمكن للتغيرات الطفيفة في خطط الإدارة أن تؤثر على نتائج الموازنة.

ثانياً-الموازنة كأداة للتنسيق: حيث تقوم على تحقيق التوازن بين أنشطة الإنتاج والمبيعات والتمويل وغيرها، الأمر الذي يؤدي إلى تكامل وتناسق هذه الأنشطة، كما أنها تقوم على اشتراك كافة المستويات الإدارية في تحديد أهداف المشروع شكل يمكن من تحقيق الأهداف الكلية للمنشأة.

ثالثاً-الموازنة كأداة للرقابة وتقييم الاداء: حيث يتم تقييم النتائج الفعلية في ضوء النتائج المخططة ومستويات الأداء وبالتالي يمكن تحديد الانحرافات، ودراسة تحليل هذه الانحرافات وتحديد مسبباتها مع اتخاذ القرارات الكفيلة لعلاجها.

رابعاً-الموازنة كأداة للتحفيز: تستخدم كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف المنشأة، ونقل المعلومات للمتابعين عن توقعات الرؤساء فيما يختص بمكونات مهام الأداء الناجح وكذلك احتمالات حدوث أشياء غير متوقعة.

خامساً-الموازنة أداة للتوصيل: حيث تقوم بتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تم الاتفاق عليها إلى المستويات الإدارية المختلفة.

سادساً-الموازنة أداة قياس كمي ونقدي: حيث يتم التعبير عن الموازنة بصورة كمية (مالية أو نقدية) أو بشكل عيني.

سابعاً-بالإضافة إلى أهميات أخرى للموازنة تميزها عن التكاليف المعيارية، مجال الاستخدام، طرق القياس، الهدف¹.

1- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص-ص: 31-33.

المطلب الثالث: أنواع الموازنات، ومراحل إعدادها ومقومات نجاحها

الفرع الأول: أنواع الموازنات التقديرية

أولاً- من حيث الفترة الزمنية¹:

1. الموازنة قصيرة الأجل: ويطلق عليها الموازنة التقديرية السنوية أو العملية لأنها تغطي فترة محاسبية واحدة، وتختص بنشاط المؤسسة خلال دورة مالية مقبلة، ويكون الهدف منها أساساً رسم برنامج العمل خلال الفترة والرقابة على كفاءة تنفيذها، كما يتم تقسيمها على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها إلى موازنات ربع سنوية أو شهرية...

2. الموازنة متوسطة الأجل: عادة ما تغطي أهداف ما بين مدة سنتين إلى أربعة سنوات وهي متعلقة بالأهداف التكتيكية.

3. الموازنة طويلة الأجل: هي تلك الموازنة التي تغطي فترة زمنية تزيد عن خمس سنوات، يكون الهدف منها أساساً تخطيطي وليس رقابي، تهدف إلى التنسيق بين الأهداف والإمكانات في المستقبل في ضوء الإمكانيات والأهداف في الحاضر وعلى أساس الخبرة المكتسبة من الماضي، وهي متعلقة بالأهداف الاستراتيجية التي توضح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل من حيث التوسع كاستحداث سلع جديدة أو الحصول على أصول جديدة...

ثانياً- من حيث طبيعة المجال²:

1. موازنة تشغيلية: هي التي تغطي الأعمال العادية للمنشأة، حيث تختص بتخطيط الأنشطة الانتاجية للمنشأة بكل جوانبها من حيث الموارد الناتجة والاستخدامات اللازمة لها والرقابة على هذه الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وأدائها؛

2. الموازنة الرأسمالية: هي التي تختص بتخطيط الإنفاق الاستثماري للوحدة الاقتصادية. حيث تختص الموازنة الرأسمالية برسم سياسة الوحدة الاستثمارية في كل من المدى القصير والطويل، ووضع برنامج الاستثمار وتخطيط كيفية تمويله والرقابة على تنفيذه طبقاً للخطة الموضوعية.

¹ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص: 34.

² أمين أحمد لطفي، مرجع سابق، ص، ص: 67، 69.

ثالثاً- من حيث موضوع المعاملات التي تغطيها¹:

1. الموازنة العينية: تقوم الموازنة العينية على وحدات القياس العينية. كأن يتم قياس الانتاج بوحدة المنتج وقياس الطاقة الانتاجية بساعات العمل للآلة أو للعامل وهكذا.
2. الموازنة المالية: هي الترجمة المالية للموازنة العينية، أي أنها الموازنة العينية بعد تحويل قيمها العينية إلى قيم نقدية. وبالتالي فوحدة القياس في الموازنة المالية هي وحدة النقود.
3. موازنة التدفقات النقدية: تمثل موازنة التدفقات النقدية برنامج المقبوضات والمدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة والتي تنتج أساساً عن الآثار النقدية لموازنة الوحدة المالية عن تلك الفترة.

رابعاً- من حيث الوحدة المحاسبية التي يتم إعداد الموازنة على أساسها²:

1. موازونات البرامج: في هذا النوع من الموازونات يتم تقسيم أنشطة المنشأة إلى برامج محددة يهدف كل منها إلى تحقيق هدف معين أو التوصل إلى نتيجة معينة، ثم يتم إعداد موازنة لكل برنامج على حدى.
2. موازونات المسؤوليات: يقوم هذا النوع من الموازونات على مبدأ محاسبة المسؤولية أو المسائلة المحاسبية، حيث يتم رسم الخطط على أساس مراكز مسؤولية التنفيذ أو تحقيق الأهداف. وبمقتضى ذلك يتم تحليل أنشطة المنشأة على أساس المسؤولين عن تنفيذ أجزائها أو تحقيق أهدافها، ويتم تقسيم الموازونات إلى أجزاء بحيث يصبح تنفيذ كل جزء من مسؤولية شخص محدد أو مجموعة محددة من الأشخاص. وتصبح الموازنة على هذا الأساس بمثابة مجموعة من الأهداف المعيارية موزعة على حسب مسؤولية تنفيذها، وتهدف إلى فرض الرقابة على كفاءة التنفيذ وتقييم كفاءة الأداء.
3. موازنة المنتجات: تقوم موازنة المنتجات على اعتبار كل منتج وحدة محاسبية مستقلة لأغراض الموازنة، وتتضمن موازنة المنتج برنامج الإنتاج والتشغيل الخاص به وبرنامج المبيعات والمخزون المتعلق به وتخطيط عناصر التكاليف والمستلزمات اللازمة له وتقدير الإيرادات المتوقعة الحصول عليها منه، وتساعد موازنة المنتجات على تخطيط ربحية المنتجات المختلفة والرقابة عليها وتحسينها.

¹ إعداد خبراء الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مرجع سابق، ص: 142.

² محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص: 37_38.

4. الموازنات الشاملة: تقوم الموازنات الشاملة على اعتبار أن المنشأة بكل أنشطتها المختلفة وبرامجها المتعددة وبأقسامها المتنوعة وبمراكز مسؤولياتها الكثيرة بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض إعداد الموازنة. ويترتب على ذلك أن الموازنة الشاملة تمثل الهيكل العام الذي تستقر فيه الموازنات الأخرى بحيث يتم تنسيق أهدافها مع الأهداف العامة للوحدة وتحديد آثارها على تلك الأهداف، وبالتالي تعتبر الموازنة الشاملة ملخصاً لكل الموازنات الفرعية الأخرى من حيث علاقتها بالأهداف العامة للوحدة ومساهمة كل منها في تحقيق هذه الأهداف.

خامساً- من حيث مستوى النشاط الذي يتم إعداد الموازنة على أساسه¹:

1. الموازنة الثابتة: تعد الموازنة الثابتة لمستوى واحد من مستويات التشغيل أو مزيج واحد من مستويات الأنشطة ومن ثم فهي ترتبط بحجم تقديري أو معياري واحد من النشاط الإنتاجي أو البيعي.

2. الموازنة المرنة (المتغيرة): تُعد الموازنة المرنة على أساس مجموعة من مستويات النشاط، تتميز بالمرونة لمقابلة التقلبات المتوقعة حدوثها خلال فترة الموازنة.

الفرع الثاني: مراحل إعداد الموازنات

يمر إعداد الموازنات التقديرية بأربع مراحل²:

أولاً-مرحلة التحضير والإعداد: تهدف هذه المرحلة إلى التمهيد والتحضير لإعداد الموازنات التخطيطية، ونظراً لاحتامية وضع الإطار العام للموازنات انطلاقاً من الخطة الاستراتيجية طويلة الأجل، يصبح من الضروري في مرحلة التحضير لإعداد الموازنات إعادة النظر سنوياً في المعلومات التي بنيت عليها، وذلك في ضوء النتائج الفعلية للأداء.

ثانياً-مرحلة الاعتماد والمصادقة: هي المرحلة الثانية من دورة الموازنة والتي تتم بعد الانتهاء من إعداد الموازنة (تقدير الإيرادات والنفقات) حيث يتم عرض هذه الموازنة أو ما تسمى بمشروع الموازنة في المحاسبة الحكومية على الجهات ذات العلاقة للمصادقة عليها.

¹ - محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، ص- ص: 34- 39.

² - هلاي محمد جمال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2002، ص: 123.

ثالثاً-مرحلة تنفيذ الموازنة: تعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل المتعلقة بإعداد الموازنة والتي يتم من خلالها تنفيذ البرامج والأنشطة التي تم رصد مخصصات لها في الموازنة.

رابعاً-مرحلة الرقابة والتقييم: بعد اعتماد الموازنة يجري العمل على تطبيق الخطط الواردة في هذه الموازنات، والرقابة على الأداء للتأكد من مدى الالتزام بالخطط الموضوعية، وتشمل هذه المرحلة اعداد التقارير الدورية التي تتضمن مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة الواردة في الموازنات، وتحديد الانحرافات وتحليلها وتحديد أسبابها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة¹.

الفرع الثالث: العوامل الأساسية المتحكمة في إعداد الموازنات ومقومات نجاحها

أولاً-العوامل الأساسية المتحكمة في إعداد الموازنات²: يعتمد إعداد الموازنة التخطيطية في كل مشروع على دراسة العوامل الأساسية المتحكمة التي تؤثر على السياسة العامة للمشروع، وتتمثل في:

1. طلب المستهلكين؛
2. الطاقة الإنتاجية المتاحة؛
3. المساحة المتاحة للمصنع ولتخزين المواد الخام والمنتجات النهائية؛
4. مدى وفرة المواد الخام ومدى وفرة العمالة الماهرة؛
5. مدى قوة رأس المال الثابت ورأس المال العامل؛
6. السياسات الإدارية للمشروع، مثل تحديد حجم الإنتاج للمحافظة على سعر البيع مثلاً.

¹ عريوة محاد، تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في إطار الحوكمة لقياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي-دراسة عينة لبعض المجالس الشعبية البلدية- اطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص :علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015، ص- ص: 114-115.

² خبراء الشركة العربية للتدريب والاستشارات الإدارية، مرجع سابق الذكر، ص- ص: 144-145.

ثانياً-مقومات نجاح تنفيذ نظام الموازنات¹:

1. اقتناع المسؤولين بأهمية نظام الموازنات كأداة أساسية للإدارة، ومشاركة كافة المسؤولين في إعداد الموازنات؛
2. توفير الاستعداد النفسي للمسؤولين، وتأهيل وتدريب المسؤولين على إعداد واستخدام الموازنات؛
3. اعتماد نظام موحد ومتربط للموازنات يراعي الواقع المتغير والمحيط البيئي؛
4. وضع البرنامج الزمني المناسب لإعداد الموازنات والالتزام به؛
5. التوافق مع الخطة الاستراتيجية والهيكل التنظيمي لإدارة المنشأة والنظام المحاسبي؛
6. الاعتماد على نظام فعال للمعلومات الإدارية؛
7. الدقة في وضع التقديرات وواقعيتها والمرونة وفعالية أسلوب عرض بيانات الموازنات؛
8. المتابعة الدقيقة للأداء.

المطلب الرابع: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC كأساس لإعداد الموازنة

نتيجة للتطورات المتسارعة التي ظهرت في بيئة العمل الحديثة، والتي نتج عنها تزايد المنافسة في مجال الجودة الشاملة بالنسبة لعمليات الإنتاج أو أداء الخدمات، ولذا فإن المنظمات بشكل عام تعمل على مواجهة ذلك التطور بمحاولة مواكبة هذه التغيرات من خلال مواجهتها من منظور استراتيجي يتمثل في حسن إدارة منظماتها بالنظر للبيئة الخارجية وأيضاً النظر إلى بيئتها الداخلية من خلال تحليل عناصر القوة والضعف، وبإدارة التكلفة والتي تعتبر احد عناصر النجاح والاستمرار في البيئة الحديثة من خلال الإنتاج او تقديم الخدمة بأقل تكلفة، وبأعلى جودة، فكان نتيجة لذلك أن ظهرت اتجاهات جديدة يمكن بها إدارة التكلفة، ونظراً لكون الأنظمة التقليدية لإدارة التكلفة أصبحت لا تتناسب والبيئة الحديثة ومن هنا ظهرت عدة أنظمة أو مداخل لإدارة التكلفة ومنها نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالنسبة لمنظمات الاعمال ثم استنتج منها نظام الموازنات على أساس الأنشطة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية.

¹- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق، ص- ص: 29-34.

الفرع الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

أولاً-تعريف محاسبة التكاليف: تعد محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة، وأهميتها تكمن في كونها تعتبر نظاماً منهجياً متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع مجدد من المعلومات الأساسية والتي تتسم بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب، وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة العالية¹.

هي تقنية معالجة المعلومات التي تتحصل عليها من المحاسبة العامة، أو مصادر أخرى وتحليلها من أجل الحصول على نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطاتها².

ثانياً-مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

في ظل نظام إدارة الأنشطة Activity-Based Management ينسب استهلاك الموارد إلى الأنشطة التي تنجزها المنشأة، وتحمل تكاليف الأنشطة على المنتجات والعملاء. ويستخدم نظام إدارة الأنشطة محاسبة تكاليف الأنشطة Activity-Based Cost Accounting لقياس ورقابة هذه العلاقات. وتعتبر محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) نتاجاً للاعتقاد بأن المنتجات تستهلك الأنشطة حيث يحدد تصميم المنتج الأنشطة التي يستهلكها المنتج.

ويعبر مفهوم النشاط Activity عن عملية أو إجراء يترتب عليه عمل، وتعتبر محاسبة تكاليف الأنشطة بمثابة نظام لتخطيط التكاليف يركز على استمرار عملية تحسين الأداء، ويشجع هذا النظام على تمييز الأنشطة التي يكون لها قيمة مضافة عن الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة، ويكون الهدف الحد-أو التقليل-من الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى المنتج أو الخدمة³.

¹ - إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن-عمان، 2013، ص: 19.

² - ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية-تقنيات مراقبة التسيير-، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص: 8.

³ - كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي، الإسكندرية، 2007، ص: 363-364.

يقيس نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وعناصر التكلفة المختلفة. ويأخذ في الاعتبار العلاقة السببية بين كل من عناصر التكلفة ومسببات التكلفة .Cost Drivers

من الوظائف الرئيسية المبتغاة من نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة نجد¹:

1. تحديد وقياس موارد المنشأة وتقييم قدراتها الفعلية على أداء الأنشطة المختلفة، وتحليل الأنشطة التي تم أدائها بالفعل؛
2. تصنيف الأنشطة ما بين أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة من ناحية، وأنشطة ضرورية وأنشطة غير ضرورية من ناحية أخرى، وتحديد تكلفة الأنشطة المختلفة وكذلك تكلفة الطاقة غير مستغلة؛
3. تحديد مسببات التكلفة التي لها علاقة سببية ملائمة مع عناصر التكلفة؛
4. تخصيص التكلفة على العوامل الملائمة المختلفة.

عرف (Cooper) نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بأنه: "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المنشأة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حده حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المنشأة أولاً، ثم يتم تخصيص التكاليف على المنتجات أو الخدمات أو العملاء، وذلك بحسب الاستفادة منها"².

إذن فإن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعتبر نظاماً متكاملًا، وليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة، وذلك لشموله مكونات النظام من مدخلات (Input) وعمليات تشغيل ومعالجة (Process) ومخرجات (Output) وتغذية عكسية (Feed Back)، والتي تعد العناصر الأساسية لأي نظام، فمدخلاته تتمثل في البيانات المالية المتمثلة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتمثلة في البيانات والمعلومات الخاصة بموجهات التكلفة، أما عمليات التشغيل فتتمثل بكافة العمليات الحسابية والإجراءات اللازمة لاستخراج كلفة الوحدة من

¹ - عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد الحي مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002، ص-ص: 283-284.

² - محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سابق، ص: 39.

موجهات التكلفة واستخراج تكلفة كل نشاط، اما مخرجات النظام فتمثل في تحديد كلفة اهداف التكلفة والمتمثلة بكلف الأنشطة وتحديد تكلفة كل منتج¹.

ثالثاً-أسباب نشأة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

إن التغيير في فلسفة التشغيل لعنصر العمل ودرجة الأتمتة لخطوط ومراحل الإنتاج قد أحدث تغييراً في عناصر التكاليف (ارتفاع حجم التكاليف غير المباشرة مقارنة مع عنصر الأجور والمواد الأولية) مما أدى لظهور نقاط الضعف في معدلات التحميل لنظم التكاليف التقليدية وبالتالي انخفضت الدقة في حساب تكلفة المنتج لانعدام علاقة السبب والنتيجة، ومن ذلك جاءت فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة.

ومن أهم العوامل التي شجعت على التحول نحو نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي²:

- التطور الصناعي واستخدام التكنولوجيا والتي تمثلت في الأتمتة وأدت إلى تنظيم الدورة الإنتاجية بناءً على خطوات منطقية مرتبة وليس وفقاً لتجهيز وتنظيم الأفراد؛
- يوفر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) بيانات ذات تكلفة أكثر دقة وملائمة للاتخاذ القرارات الإدارية ومن ضمنها التسعير، واختيار مزيج الإنتاج والزيائن الأمثل، وتحسين مقاييس الأداء، وترشيد تكاليف الإنتاج، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة؛
- زيادة في التكاليف الصناعية غير المباشرة والانخفاض الحاد في تكلفة الأجور المباشرة نتيجة تعدد المنتجات التي تطلب ظهور وظائف جديدة للإنتاج مثل إعادة هندسة العمليات الإنتاجية، والأبحاث والتطوير، وكذلك التدريب المستمر، الذي يؤدي بدوره إلى زيادة التكاليف غير المباشرة عن 50 % من إجمالي التكلفة، بينما انخفاض الأجور المباشرة بنسبة تتراوح بين 5-10 %؛
- لم تعد محاسبة التكاليف قاصرة على تسعير المخزون السلعي فحسب بل ظهر لها أهداف جديدة من خلال دعم القرارات الإدارية.

¹- عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي-التطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص: 45.

²- عبد الرحيم عصام البشيتي، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة-دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص-ص: 46-48.

الفرع الثاني: مراحل تطور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، وخطوات تطبيقه

أولاً-مراحل تطور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)¹:

1. المرحلة الأولى (إدارة النشاط Activity management): ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة (Value Chain) أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يلي:

1.1 اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة، مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري (Just-In-Time)؛

1.2 تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

2. المرحلة الثانية (محاسبة تكاليف الأنشطة Activity cost Accounting): جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها (Minimized) من خلال:

2.1 تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة؛

2.2 تتبع تفاعلات مسببات التكلفة مع الأنشطة الأخرى.

3. المرحلة الثالثة (نظام التكاليف المبني على الأنشطة Activity-Based Costing): هو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة ويعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة

ثانياً-: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

1. تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد: تحتاج هذه الخطوة إلى فهم جيد للأنشطة اللازمة للمنتج. ويجب اختيار الأنشطة التي تكون ذات أكبر أثر على التكاليف. ويمكن استخدام عامل واحد لكل نشاط، ثم تحديد معدلين أحدهما للتكاليف الثابتة والآخر للتكاليف المتغيرة².

2. تحديد العامل أو العوامل المسببة للتكاليف: يمكن أن يكون لكل نشاط أكثر من عامل من العوامل المسببة للتكاليف. ويمكن تطبيق ثلاث معايير لاختيار العوامل المسببة للتكاليف، وهي:

¹ - محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع، ص: 38-39.

² - claude alazard, sabine séparl, contrôle de gestion, dunod, paris, 2007, p: 315.

- 1.1. علاقات السببية: يتم اختيار العامل الذي يسبب التكلفة.
- 1.2. المنافع التي يمكن الحصول عليها: يتم اختيار العامل المسبب للتكلفة بحيث تخصص التكاليف بنسبة المنافع التي يتم الحصول عليها.
- 1.3. اختيار الأساس الملائم والمعقول: على سبيل المثال، إذا كانت تكاليف ثمانية المنتجات من تكاليف الأنشطة الثمانية الأولى.
3. تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكاليف: تطبق المعادلة التالية لجميع عناصر التكاليف غير المباشرة: صناعية، إدارية...

$$\text{معدل التكاليف غير المباشرة المحددة مقدماً} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{الحجم المقدر لأساس التوزيع}}$$

4. تخصيص التكاليف على المنتجات: ويكون ذلك بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل¹.

الفرع الثالث: مقومات وصعوبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

أولاً- مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)²:

1. اعتقاد وقناعة الإدارة العليا بأن أنظمة التكاليف التقليدية السائدة لديها والتي تستند على تكاليف العمل المباشر في حساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج أو الخدمة؛
2. توفر أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية بشكل سهل وبأقل تكاليف من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها؛
3. تقييم احتياجات المنظمة من المعلومات وكذلك طبيعة هيكل المعلومات ويتضمن ذلك توقيت الحصول على المعلومات وكيفية توظيفها التوظيف الأمثل لكافة مستويات المنظمة؛
4. تقييم الموارد المتاحة التي يمكن استخدامها (الوقت، الموارد البشرية، الموارد المالية) يساعد على خفض وترشيد الموارد المستنفدة؛

¹- كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، مرجع سابق، ص، ص: 365-367.

²- عريوة محاد، مرجع سابق، ص: 157.

5. يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج أو الخدمة وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج أو خدمة على حدى.

ثانياً-صعوبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

1. نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة مازال يعتمد على أسلوب التحميل الشامل للتكاليف، مما لا يفيد في الكثير من القرارات الإدارية والاستراتيجية؛

2. الصعوبة النسبية في تطبيق نظام التكاليف في المؤسسات الخدماتية، بسبب مشكلتين، أولهما صعوبة الحصول على البيانات، أما الثانية فتتمثل في أن نسبة كبيرة من التكاليف في الصناعة الخدمية تميل إلى أن تكون تكاليف أنشطة على مستوى التسهيلات والتي لا يمكن تتبعها إلى أي من الخدمات التي تقدمها المنشأة؛

3. يتمثل العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهو يعتبر مكلفاً مقارنة مع الأنظمة التقليدية، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل (التكلفة - المنفعة) قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى تطبيقه؛

4. يشجع نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تخصيص تكاليف غير مرتبطة بالإنتاج مثل تكاليف البحث والتطوير على المنتجات أو الخدمات، لذلك فإن بعض المنظمات تستخدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لأغراض التحليل الداخلي وتستمر باستخدام نظام التكاليف التقليدي الخاص بها لإعداد التقارير الخارجية؛

5. معلومات أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يمكن أن يساء تفسيرها بسهولة؛

6. قد يتعارض نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها مثل مبدأ الحيطة والحذر ومبدأ القابلية للتحقق، وبالتالي يجب على الوحدات التي تطبق هذا المنهج أن تحتفظ بنظامين الأول للاستخدام الداخلي والثاني للاستخدام الخارجي (تقارير مالية) وهذا مكلف جداً؛

7. وبالرغم من وجود صعوبات استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) المشار إليها أعلاه، وهي محددات ترافق كل نظام¹.

¹ - عبد الرحيم عصام البشيتي، مرجع سابق، ص، ص: 50، 51.

المبحث الثاني: تقييم الأداء

يعتبر تقييم الأداء عملية أساسية ومهمة في العمليات الإدارية، بحيث تظهر أهميته في القطاع الاقتصادي في وضع الاستراتيجيات الضرورية لتطور أداء هذا القطاع المهم، وإيجاد رؤية مستقبلية للارتقاء بمستوى الأداء وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والإدارية، وإحداث تغييرات شاملة وجوهرية في نظم وأساليب عمل ونشاط كل المستويات الإدارية للقطاع الاقتصادي، من أجل زيادة فعاليته ورفع كفاءته وبالتالي تطوير مساهمته الفعالة في المساعدة على إحداث التنمية الاقتصادية الشاملة وفق رؤية مستقبلية واضحة.

المطلب الأول: ماهية تقييم الأداء

الفرع الأول: مفهوم الأداء

الأداء هو: "النجاعة والفعالية التي انجزت بهما الأهداف المحددة"¹.

عرف Thomas Gilbert الأداء: "على أساس التمييز بين السلوك والأداء وأضاف أنه لا يجوز الخلط بين السلوك والأداء، حيث اعتبر أن السلوك هو ما يقوم به الأفراد من أعمال في المؤسسة أما الأداء فهو من يبقى من أثر أو نتائج بعد أن يتوقف الأفراد عن العمل".

الأداء هو: "السلوك الذي يسهم فيه الفرد في التعبير عن إسهاماته في تحقيق أهداف المنظمة على أن يدعم هذا السلوك ويعزز من قبل إدارة المنظمة، وبما يضمن النوعية والجودة من خلال التدريب"².

الفرع الثاني: مفهوم تقييم الأداء

تقييم الأداء حسب المنظور التقليدي هو: "قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المطلوب تحقيقها، أو الممكن الوصول إليها حتى تكون صورة حية لما حدث ويحدث فعلاً، ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط المصنوعة بما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء".

¹- ناصر دادي عدون ، مرجع سابق الذكر، ص: 20.

²- نعيمة يحيوي، زكية مقري، مرجع سبق ذكره، ص: 103.

يرتبط تقييم الأداء في هذه الحالة بالمكافأة ويرجع سبب ذلك إلى الأنظمة والإجراءات التي كانت تعتمد على نتائج التفاعل بين قدرات ومهارات الفرد ومقارنتها بأنظمة الحوافز والأجور.

لكن بعد ذلك أدركت المنظمات أن التخطيط ووضوح الأهداف ومعايير الأداء له أثر على أداء الأفراد، أكثر من نظام الحوافز. وفي نهاية الثمانينات عملت مراقبة التسيير على إجراء تعديلات هامة في الأفق التي تتناول الأداء، حيث استطاعت أن تنتقل من قياس الأداء إلى إدارة (تسيير) الأداء. وهذا التغيير جعل مراقبة التسيير تهتم أكثر بأسباب الأداء والتي يطلق عليها اسم العوامل المولدة للأداء (Facteurs Générateurs) والتي تعد بمثابة العناصر التي يجب التأثير عليها من أجل تعديل مختلف أبعاد الأداء.¹

وعليه فإن قياس الأداء يأتي في المرحلة الأخيرة من دورة التسيير وهو مجموعة تقنيات المراقبة المستعملة للتأكد من تطابق النتائج المحققة داخل المؤسسة مع الأهداف المحددة ثم تطبيق المكافآت والعقوبات إذا اختلفت النتائج مع الأهداف والغايات.²

الفرع الثالث: أهمية تقييم الأداء

1. تحديد مدى فاعلية الوظائف المنجزة داخل الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها من خلال الاعتماد على الموارد المتاحة لها وتنفيذ الخطط والسياسات المرسومة؛
2. تحديد نقاط القوة والضعف في أداء الوحدة، بهدف قياس حالتها التقدم والتأخر في تحقيق الأهداف؛
3. توفير المعلومات اللازمة من أجل تعزيز نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف في المستقبل؛
4. تحقيق أفضل النتائج المالية من خلال القيام بتحسين عمليات الإنتاج وجودة المنتجات وكذلك الحصول على رضا الزبائن وولائهم؛

¹ - نعيمة يحيواوي، زكية مقري، مرجع سابق الذكر، ص: 115.

² - ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سابق الذكر، ص: 20.

5. يساعد على كشف الانحرافات بصورة سريعة عند بدايتها ويمنع انتقال الانحراف إلى وحدات أخرى بسبب الترابط ويؤدي إلى اتخاذ خطوات علاجية من أجل تعديل الانحرافات التي تحدث وتوجيه العمل نحو المسار الصحيح؛

6. يظهر إمكانية الوحدة الاقتصادية في تحقيق الاستعمال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة وأن هذا الترابط بين هذه الأخيرة وتقييم الأداء يتمثل في أن تقييم الأداء يمثل المرحلة التي تكشف لنا المدى الذي استطاعت به الوحدة من استغلال مواردها المادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف المحددة لها من خلال نشاطاتها المختلفة؛

7. المساعدة على إظهار العناصر النشيطة والكسولة في الوحدة، الأمر الذي يؤدي إلى تشجيع العناصر النشيطة أما العناصر الكسولة فيتم إدخالهم دورات تدريبية لتطوير مهاراتهم؛

8. يساعد على التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه نشاط المشروع، مثل الإنتاج والتسويق والتمويل وغيرها من أجل ضمان تحقيق وفورات اقتصادية ولتلافي الضياع والإسراف المالي؛

9. يعد وسيلة للقيام بعمليات تنبؤيه واقعية وإعطاء صورة واضحة للإنتاج والقدرات الإنتاجية المطلوبة¹.

المطلب الثاني: معايير ومؤشرات الأداء، ومواصفات نظام تقييم الأداء الفعال

الفرع الأول: معايير الأداء

تتضمن هذه الخطوة وضع الأسس لقياس ولتقييم الأداء ونسب تنفيذها المثلى لغرض تحديد الانحرافات والمراكز المسؤولة عنها وكيفية تنفيذ الهدف المخطط ولأجل ذلك يجب مراعاة ما يلي²:

1. تحديد أي من المعايير التي يمكن أن تعبر تعبيراً واضحاً وصادقاً عن كفاءة أداء المنظمة؛

¹ عبد الإله مصطفى إبراهيم أحمد، الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تقييم الأداء المالي وترشيد القرارات الاستثمارية، دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2018، ص: 84، 85.

² محمد عبد الزهرة المحسن وآخرون، إيجاد معادلة لتقييم الأداء في شركات وزارة الإسكان والتعمير، مجلة الهندسة والتكنولوجيا، المجلد 28، العدد 11، بغداد، العراق، 2010، ص ص: 2-3.

2. تجميع هذه المؤشرات وترتيبها حسب الأولوية والأهمية ومدى ارتباطها المعياري بأهداف المنظمة؛

3. وضع معايير قياسية هادفة يمكن مقارنتها مع ما أفرزته المؤشرات للوقوف على مستوى الأداء؛

4. المحافظة على ثبات هذه المؤشرات والحيلولة دون تغييرها إلا في حالة ظهور أي ظرف يتطلب الأخذ بمؤشرات جديدة أو الاستغناء عن مؤشرات كانت معتمدة؛

5. وجود نظام معلومات فعال لعملية القياس والتقييم لأجل النظر في المعلومات المتاحة ومصادرهما؛

6. ضرورة وجود جهاز للتنفيذ والمتابعة يتولى عملية جمع البيانات واستخدام المؤشرات بقصد استخلاص المؤشرات وصولاً إلى الاستنتاجات ومتابعة تنفيذ القرارات على ضوء عملية القياس والتقييم.

الفرع الثاني: مؤشرات الأداء

أولاً-تعريف مؤشر الأداء:

يُعرف مؤشر الأداء بأنه: "هو نتيجة لعدد صغير من المعلومات التي تتميز بكونها خاصة وذات مدلول بالنسبة للأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، ويتم تحديثها وتحليلها بصفة منتظمة".

وفقاً لهذا التعريف يرتبط وضع مؤشرات الأداء بمفهوم الاستراتيجية.

ويعرف أيضاً بأنه هو: "عبارة عن معلومة كمية تقيس فعالية وكفاءة كل أو جزء من عملية أو نظام (حقيقي وبسيط) بالنسبة لمعيار أو مخطط أو هدف محدد، مقبول في إطار استراتيجية المؤسسة"¹.

¹- نعيمة يحيوي، زكية مقري، مرجع سابق ذكره، ص:122.

ثانياً-أنواع مؤشرات الأداء:

إن عملية التحكم في التسيير تكون بالقدرة على قياس وتقييم الأداء وهذه الأخيرة تعتمد على مدى قدرة المنظمة في اختيار مؤشرات القياس المناسبة، ويمكن تحديد أنواع مؤشرات الأداء في مايلي¹:

1. مؤشرات الكفاءة: تربط مخرجات الموارد بمدخلاتها المستخدمة لإنتاج هذه المخرجات، ويجب أن تعكس مؤشرات الجودة والكفاءة التي بواسطتها أنتجت المنظمة هذه المخرجات، وإجمالاً يجب على تلك المؤشرات أن تربط بين المصادر الإجمالية التي تستخدمها أي منظمة بالإنتاج الذي تحزره، حيث يتضمن ذلك التكلفة الزائدة والتكاليف الإدارية.

2. مؤشرات الفعالية: تعبر هذه المؤشرات عن درجة تحقيق الأهداف التي تسعى المنظمة للوصول إليها، ففاعلية المنظمة هي قدرتها على تحقيق أهدافها، وانطلاقاً من هذا المفهوم للفعالية التنظيمية بمختلف صورها الاقتصادية والاجتماعية والتنظيمية المرتبطة بالمدخلات والمعالجة من خلال الوظائف المنوطة بالمنظمة ومخرجاتها.

3. مؤشرات الإنتاجية: تعبر عن كمية المخرجات التي تنتجها المدخلات خلال فترة زمنية محددة.

4. مؤشرات إنجاز العمل: تعكس كمية العمل الذي تم إنجازه، وتعبر هذه المؤشرات عن أنشطة عملية الإنتاج نفسها وليس المنتج.

5. مؤشرات الجودة: تتمثل في المواصفات النوعية للخدمة أو النتائج التي تخرجها الهيئة العمومية في منظور إرضاء متلقي الخدمات، والجودة هي مجموعة الصفات المميزة للمنتج أو النشاط والعملية أو المنظمة أو الشخص والتي تجعله ملبياً للحاجيات المعلنة والمتوقعة أو قادراً على تلبيتها، ويقدر ما يكون المنتج أو الخدمة ملبياً للحاجات أو التوقعات، نصفه بأنه منتج جيد أو عال الجودة أو رديء.

¹ - عريوة محاد، مرجع سابق، ص-ص: 44-46.

6. مؤشرات التنافسية: يتمحور تعريف تنافسية المنظمة حول قدرتها على تلبية رغبات المستهلكين وذلك بتوفير سلع وخدمات جيدة، وبأكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين، وهو ما يعني نجاحا مستمرا لهذه المنظمة ويتم ذلك من خلال رفع إنتاجية عوامل الإنتاج الموظفة في العملية الإنتاجية.

7. مؤشرات البيئة: تسمح للمسؤول بحصوله على معلومات حول بيئة عمله، وتمكنه من توجيه أعماله بشكل صحيح، كما تمنح هذه المؤشرات الضوء حول النشاطات المكتملة، ويمكن ان تكون هذه المؤشرات قائمة على أساس عوامل خارجية كأسعار المواد المستعملة وغيرها.

الفرع الثالث: مواصفات نظام تقييم الأداء الفعال

حتى يكون نظام تقييم الأداء فعالاً يجب توفر المواصفات التالية¹:

1. التوافق بين مقاييس الأداء وأهداف المؤسسة: يجب على الإدارة العليا أن تضع أهداف المؤسسة حتى يمكن تحديد مؤشرات الأداء التي تعكس وترتبط بهذه الأهداف، بحيث إذا قام العاملين بتحقيق هذه المؤشرات، فإنهم يحققون أهداف المؤسسة.
2. خطأ القياس: يمكن أن يحدث نوعين من الأخطاء في القياس، الأول هو التحيز الذي يظهر عندما يختلف القياس بشكل منتظم في اتجاه واحد عن القيمة الحقيقية للمتغير. والخطأ الثاني هو الخطأ العشوائي أو الاختلافات الغير منتظمة بين القياسات المتكررة للخاصية المعينة، ولذلك فإن نظام تقييم الأداء الفعال يجب أن يستبعد أخطاء القياس من النوع الأول لأن النتائج المتوصل إليها في هذه الحالة قد تؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة.
3. الأثر السلوكي: ينبغي الأخذ بعين الاعتبار الرسالة التي تحويها عملية التقييم بالنسبة لمستلم تقرير الأداء، فمؤشر الأداء كجزء من عملية قياس الأداء يؤثر على سلوك المديرين، ورغم أن التقارير المحاسبية يجب أن تكون محايدة بمعنى أنها لا ينبغي أن تغير من سلوك الأفراد إلا أنه يمكن استخدام تقارير الأداء بحيث تؤدي إلى تحقيق التأثير الإيجابي على سلوك المديرين نحو تحقيق أهداف الشركة.

¹ - كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الاسكندرية، 2007، ص-ص: 114-

المطلب الثالث: الأدوات الحديثة لتقييم الأداء

الفرع الأول: جداول القيادة أداة مستحدثة لتقييم الأداء

جاءت جداول القيادة في إطار الخصائص الجديدة المنتظرة من أدوات مراقبة التسيير، فهي أداة قديمة تم تجديدها سواء من ناحية مبادئها أو من ناحية تطبيقها.

أولاً- مفهوم جداول القيادة:

جداول القيادة: "لوحة القيادة هي وثيقة تلخص بشكل صناعي مجموعة من المعلومات المنظمة على المتغيرات المختارة للمساعدة في تحديد وتنسيق الخدمات والوظائف في الفريق"¹.

تعرف جداول القيادة بأنها: "مجموعة مؤشرات منظمة في نظام يتابعه نفس المسئول أو المجموعة، تساعد على اتخاذ القرار، التنسيق ومراقبة أعمال قسم معين".

كما تعرف أيضاً بأنها: "أداة للاتصال والقرار، تسمح لمراقبة التسيير بجلب انتباه المسئول حول النقاط الأساسية (Clés) لتسييره من أجل تحسينه".

من هذه التعاريف نستنتج أن جدول القيادة تعتبر أسلوب وأداة في آن واحد لمراقبة التسيير، يضم مجموعة محددة من المؤشرات تقع مسؤوليتها تحت شخص واحد وتسمح باتخاذ القرارات وتقييم الوضعية وتحسينها².

ثانياً- الشكل العام لجدول القيادة وأدواتها:

يختلف محتوى جداول القيادة حسب المسئول المعني والمستوى والمؤسسة، غير أنه توجد عناصر تشترك فيها جداول القيادة وهي: الشكل العام، المؤشرات والوسائل المستعملة بالنسبة للشكل العام لجدول القيادة هناك عدة قواعد يجب احترامها لتوجيه مثل هذا العمل وهي:

1. يجب تقديم جميع صفحات الجداول بشكل معياري؛

2. إعداد دقيق للصفحات بحيث تتناسب مع أهمية الموضوع؛

¹- pascal fabre, sabine séparl, et autres, Management et contrôle de gestion, paris, 2008, p: 28.

²- نعيمة يحيوي، زكية مقري، مرجع سابق الذكر، ص-ص: 329-330.

3. اختيار منحنيات ملائمة وليس الغرض من ذلك تحميل الجدول، بل لما تضيفه هذه المنحنيات من قيمة مضافة حقيقية.

والجدول الموالي يعطينا صورة عن نموذج لجدول القيادة لمركز معين¹:

الجدول رقم (01): الشكل العام لجدول القيادة

جدول القيادة لمركز			
	النتائج	الأهداف	الانحرافات
الموضوع 1			
A_المؤشر			
B_المؤشر			
الموضوع 2			

المصدر: نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2015، ص:338.

الفرع الثاني: بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة لتقييم الأداء

أولاً- مفهوم بطاقة قياس الأداء المتوازن:

تتألف بطاقة الأداء المتوازن من إطار متكامل لمقاييس الأداء التي تهدف لتوضيح توجه واستراتيجية المنظمة. وتمثل هذه البطاقة إطاراً لتنفيذ الاستراتيجية. وهي لا تهتم فقط بتحقيق الأهداف المالية، بل توضح كذلك الأهداف غير المالية التي يجب على المنظمة بلوغها لتحقيق أهدافها المالية.

يمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن بأنها: "أداة تسمح للمسيرين بتقييم أداء المنظمة باعتبارها ككل وترجم استراتيجية المسيرين إلى أهداف محددة للمنفذين. حيث تتحدد المقاييس في المستويات

¹- نعيمة يحيوي، زكية مقري، نفس المرجع، ص: 337.

العليا للمنظمة وتنتقل للمستويات الدنيا في شكل مقاييس فرعية. وبذلك تظهر بطاقة الأداء المتوازن مساهمة المستويات الدنيا في أداء المنظمة¹.

إذن بطاقة الأداء المتوازن نظام إداري يهدف إلى مساعدة الملاك والمديرين على ترجمة رؤية واستراتيجيات شركاتهم إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الاستراتيجية المترابطة. وذلك من خلال الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع الشركات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية.

ثانياً-جوانب بطاقة قياس الأداء المتوازن²:

1. الجانب المالي: يقيس هذا الجانب ربحية الاستراتيجية، لأن تخفيض التكلفة المتعلق بالمنافسين والغير هي المبادرات الاستراتيجية الأساسية للمنظمة، ويعتمد الجانب المالي على كم الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال سيتم توظيفهم نتيجة لتقليل التكاليف وبيع وحدات أكثر من منتجات المنظمة.

2. جانب العميل: يحدد هذا الجانب قطاعات السوق المستهدفة وقياس نجاح الشركة في هذه القطاعات. لتتحكم في أهداف نموها، وتستخدم المنظمات مقاييس مثل حصة السوق، وقطاع شبكات الاتصال، عدد العملاء الجدد، ورضاء العميل.

3. جانب العمليات الداخلية: يعتمد هذا الجانب على العمليات الداخلية التي تؤيد كلا من جانب العميل عن طريق خلق قيمة للعملاء والجانب المالي بواسطة زيادة ثروة المساهمين. تحدد المنظمات أهداف تحسين العمليات الداخلية بعد المقارنة المرجعية مع المنافسين الأساسيين.

4. جانب النمو والتعليم: يحدد هذا الجانب القدرات التي يجب أن تنمو فيها المنظمة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى التي تخلق قيمة للعملاء والمساهمين.

¹ - راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2017، ص: 159-160.

² - عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، رمضان فهيم غربية، التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية، المنصورة،

2006، ص: 192-197

الفرع الثالث: الموازنة على الأساس الصفري

أولاً- مفهوم الموازنة على الأساس الصفري: الموازنة على أساس الصفر " ليست شيئاً من حيث المفاهيم، وإنما هي عملية منطقية، تضم عناصر كثيرة للإدارة الجيدة، والعناصر الأساسية "الأساس الصفر" للموازنة تشمل¹:

1. تحديد الأهداف؛
2. تقييم الوسائل البديلة لإنجاز كل نشاط؛
3. تقييم مستويات التمويل البديلة (استبعاد تمويل بعض الأنشطة أو وضع مستويات أقل، أو المستوى الحالي، أو مستويات زائدة)؛
4. تقييم عبئ العمل ومقاييس الأداء؛
5. وضع الأولويات.

ثانياً- إجراءات الموازنة على أساس الصفر: تتطلب الموازنة على أساس الصفر من كل منظمة بأن تقوم بتقييم ومراجعة البرامج والأنشطة (الحالية والجديدة) بانتظام لمراجعة الأنشطة على أساس النتائج أو الأداء، وكذلك التكلفة للتأكيد على صنع قرار المدير أولاً-ورقم الموازنة الموجهة ثانياً.

وبالرغم من اختلاف سمات كل منظمة عن الأخرى، فإن هناك أربع خطوات أساسية لأسلوب "أساس الصفر" لابد من تناولها من جانب كل منظمة²:

1. تحديد وحدات القرار؛
2. تحليل كل وحدة قرار في مجموعة قرارات؛
3. تقييم وترتيب مجموعات القرارات لوضع بيان الموازنة المطلوبة وقائمة الربح أو الخسارة؛
4. إعداد موازنات تشغيلية تفصيلية تعكس مجموعات القرارات المعتمدة في الموازنة.

¹- طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص، ص: 334-335.

²- طارق عبدةالعال حماد، نفس المرجع، ص-ص: 337-338.

المطلب الرابع: خطوات وفوائد تقييم الأداء، ومعوقاته

الفرع الأول: خطوات تقييم الأداء

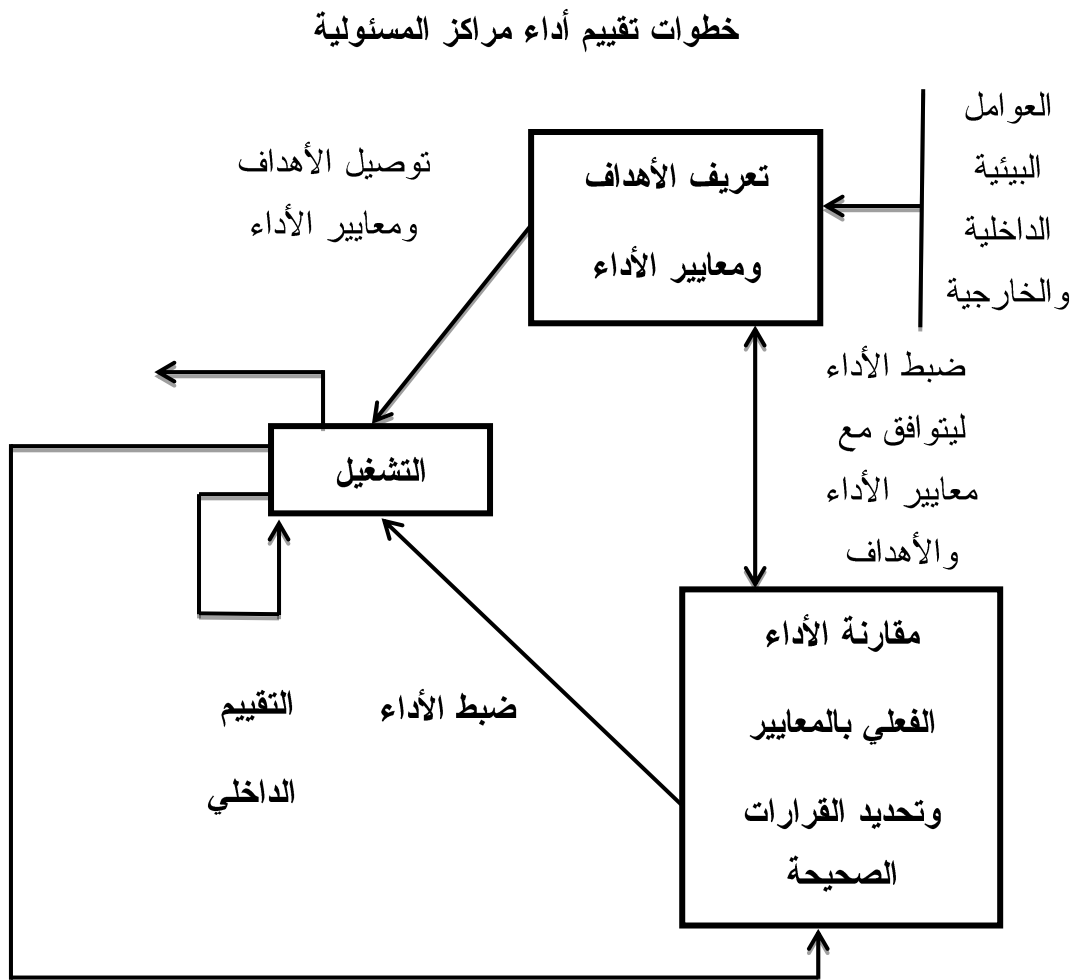
يتم تقييم الأداء من خلال الخطوات التالية¹:

1. **المسح الأولي:** تتضمن هذه الخطوة القيام بزيارات ميدانية لمواقع العمل ومقابلة المسؤولين التنفيذيين وغيرهم من كبار العاملين للحصول على المعلومات اللازمة لعملية التقييم كما يتم في هذه المرحلة جمع البيانات والحقائق في ضوء ما تم الحصول عليه كانطباعات أثناء الزيارة.
2. **تحديد واختيار معايير ومؤشرات الأداء:** يعتمد تحديد معايير الأداء على القواعد المحاسبية والاقتصادية والتقنية كما أن المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية والوثائق الاقتصادية والأدلة الهندسية تقدم أفضل المؤشرات التي تساعد مقيمي الأداء في وضع المعايير المعتمدة في تقييم مشروع معين أو وحدة اقتصادية، ويشير هذا إلى وجوب تحديد نوعية المعايير التي ستستخدم لأن كثرة المعايير المستخدمة تؤدي إلى صعوبة دراسة المؤشرات المستخرجة لذلك يجب اختيار أقل عدد ممكن من المعايير التي تغطيها معظم أنشطة الوحدة الاقتصادية، ويتم اختيار هذه المعايير في ضوء دراسة أهداف الوحدة الاقتصادية وظروفها ووظائفها وتنظيمها .
3. **قياس الأداء الفعلي:** بالاعتماد على البيانات والمعلومات التي تم جمعها عن البيئة الداخلية والخارجية للوحدة الاقتصادية في المرحلة الأولى والمعايير والمؤشرات في المرحلة الثانية، يتم قياس أداء الوحدات الاقتصادية من أجل الوصول إلى النسب والنتائج الفعلية التي تم تحقيقها.
4. **مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير:** هي إجراء المقارنة بين الأداء المحقق وبين المعايير سواء أكانت تمثل بيانات سنوات سابقة أم مخططة أم مع وحدات اقتصادية مماثلة في سبيل تحديد الفروقات والانحرافات الحاصلة بينهما والعمل على حصرها، وتتم مقارنة نتائج الأداء بمقاييس معينة بغية تأشير نقاط الضعف لتجاوزها أو الحد منها وتشخيص نقاط القوة لتعزيزها.
5. **تحليل الفروقات أو الانحرافات وتحديد أسبابها:** في هذه المرحلة يتم تحديد وتفسير الفروقات والانحرافات بين الأداء الفعلي والمعايير المختارة ومعرفة نوعها هل هي ملائمة أم غير ملائمة وتحليلها في سبيل اكتشاف نقاط القوة والضعف في تنفيذ الأداء واتخاذ ما يلزم لإزالتها.

¹ - عبد الإله مصطفى إبراهيم أحمد، مرجع سابق، ص-ص: 106-110.

6. التغذية الراجعة: وهي العمل على تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية أو الإجراءات المعالجة للفروقات أو الانحرافات التي حدثت في خطتها أو معاييرها وتغذية نظام الحوافز بنتائج التقييم وتزويد الجهات المسؤولة عن المتابعة بالبيانات والمعلومات التي تمخضت عن عملية التقييم للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فاعلية المتابعة والرقابة ، انظر الشكل رقم (01) يبين خطوات تقييم الأداء:

شكل رقم (01)



المصدر: كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص: 117.

الفرع الثاني: فوائد تقييم الأداء:

1. يعتبر تقييم الأداء من أهم الركائز التي يعتمد عليها في بناء عملية الرقابة؛
2. يفيد تقييم الأداء بصورة مباشرة في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف في المنشأة، وتزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة سواء للتطوير أو للاستثمار أو عند إجراء تغييرات جوهرية مثل شراء ماكينات لتمييز المنتجات وغزو أسواق جديدة؛
3. يعتبر تقييم الأداء من أهم دعائم رسم السياسات العامة سواء على مستوى المنشأة أو على مستوى الصناعة أو على مستوى الدولة¹.

الفرع الثالث: معوقات تقييم الأداء

1. الصعوبة في تحديد المفاهيم التي يحتاجها تقييم الأداء للوصول إلى نموذج يستند إلى إطار نظري ويستخدم كنموذج متكامل وواضح وعلى درجة من الدقة والموضوعية وقد تكون الصعوبة هنا سبب اختلاف البيئات التنظيمية وطبيعة أهدافها؛
2. الصعوبة في تحديد المتغيرات المرغوب قياسها والصعوبة في تحديد العلاقات بين هذه المتغيرات، حيث هنالك العدد الكثير من المتغيرات التي يمكن تطويرها والتي تختلف من منظمة وأخرى، مما يجعل عملية التقييم في غاية الصعوبة؛
3. مشاكل تصميم نظام تقييم الأداء ومؤشراته أو مقاييسه؛
4. غياب الكوادر البشرية المؤهلة والمدربة التي تتوافر فيهم الكفاءة والمهارة للقيام بقياس الأداء وتقييمه.

¹- توفيق محمد عبد المحسن، التقييم والتميز في الأداء، دار الفكر العربي، القاهرة، 2006، ص: 03.

المبحث الثالث: الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

تهدف الموازنة على أساس الأنشطة، إلى التحسين المستمر والدائم لكل عملية أو نشاط، ويبدو أن الموازنة التقليدية بالصورة الشائعة التي تمارس بها تركيز ببساطة على تكرار تاريخ العمليات السابقة، بينما تضع الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) أهداف التحسين وفقاً للنشاط أعمال المنشأة، وتعمل الموازنة القائمة على أساس الأنشطة على مزامنة الأنشطة ومن ثم تحسين العمليات، فكل إدارة تعمل من أجل نفسها ويتظاهر المديرون بالولاء والإخلاص للتنسيق بين الإدارات، ومع ذلك فالمديرون سوف يستجيبون بشكل مؤكد على نحو سوف يعظم أداء إدارتهم، والنتيجة الحتمية هي خفض مستوى الأداء في المنشأة ككل. تضع الموازنة على أساس الأنشطة أهداف لتحسين عمليات المنشأة وهو ما يتطلب جهوداً مشتركة من جانب الموظفين في مجموعة متنوعة من الإدارات، ونظراً لأن الهدف هو تحسين أداء المنشأة ككل، كان لا بد من إزالة الحواجز بين الإدارات والعمل على زيادة التنسيق بينها.

المطلب الأول: ماهية الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

الفرع الأول: مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

يعرف Antos الموازنة على أساس الأنشطة بأنها: "عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة للتكاليف بحمل العمل المتبقي به وتحقيق الأهداف الاستراتيجية المتفق عليها".

وهي أسلوب يقوم على ربط الاستراتيجية بالموازنة حيث تبدأ بتحديد متطلبات العميل وتحليل الاستراتيجيات التنافسية ثم توضع بعد ذلك الأهداف الاستراتيجية، ويتم تحديد سعر الخدمات المسموح بها بواسطة السوق وكذلك أهداف الوقت والجودة والتكلفة ثم يتم ترجمة هذه الأهداف إلى أهداف على مستوى النشاط.

كما عرفتھا NDMA Inc بأنها: "موازنة تقوم بحساب التكلفة الحقيقية لكل مشروع وخدمة ممولة بالموازنة بشكل دقيق ومحدد بالتوافق بين توقعات العملاء (الاحتياجات) والموارد"¹.

¹ - محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سابق، ص: 70.

إن العمليات القائمة على الأنشطة هي عملية تخطيط والتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة التكاليف تعنى بحمل العمل المتنبئ به والأهداف الاستراتيجية المتفق عليها.

وتعرف أيضاً الموازنة على أساس الأنشطة بأنها: "تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمنظمة، ويعكس تنبؤ الإدارة بحمل العمل والمتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الإستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخططة لتحسين الأداء، وتشمل العناصر الثلاثة الرئيسية في الموازنة على أساس الأنشطة ما يلي¹:

Type Of Work TO Be Done	أ- نوع العمل المراد أدائه
Quantity Of Work To Be Done	ب- كم العمل المراد أدائه
Cost Of Work To Be Done	ت- تكلفة العمل المراد أدائه

كما يمكن تعريفها أيضاً بأنها: "التقنية المناسبة لتحديد حجم أعمال المنظمة على أساس الأنشطة التي تحقق قيمة مضافة"

إن نظام الموازنة على أساس النشاط يستخدم مبادئ نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط ولكن بالاتجاه العكسي، فبدلاً من تحميل تكلفة الموارد على الأنشطة ثم على المخرجات، نسير بالاتجاه العكسي حيث يتم تقدير حجم المخرجات عن الفترة المقبلة وتوزيع تكلفتها على الأنشطة ثم على الموارد وذلك للوصول إلى حجم الموارد المطلوبة لإنتاج هذا الحجم المتوقع من المخرجات.

تمر الموازنة على أساس الأنشطة على أربعة مراحل²:

1. تحديد تكلفة الوحدة المتوقعة لكل نشاط؛

2. تحديد حجم كل نشاط، وفقاً لتوقعات الإنتاج، وتطوير منتجات جديدة؛

3. حساب تكلفة كل نشاط؛

¹ - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص، ص: 1174-1175.

² - charles hornjern, Alnoor Bhimani, et autres, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3^e édition, distribution nouveaux horizons, paris, 2006, p, p: 189-190.

4. تحليل الموازنة يعتبر بمثابة وصف للأنشطة .

الفرع الثاني: مبادئ الموازنة على أساس الأنشطة

أولاً-مبدأ التنبؤ: المبدأ الأول للموازنة على أساس الأنشطة هو التنبؤ بالأنشطة المتوقعة من المنشأة، والتنبؤ بالتكاليف المتوقعة لعبء العمل المتوقع به وفق الأهداف الاستراتيجية المتفق عليها.

أي أن مهمة الموازنة على أساس الأنشطة هي عكس الأنشطة أو عمليات الأعمال التي يجرى أداؤها وليس عناصر التكلفة، والموارد المطلوبة كما أن مهمتها تحديد عدد وحدات النشاط المطلوبة.

ثانياً-مبدأ الالتزام اتجاه التميز: المبدأ الثاني للموازنة على أساس الأنشطة هو وجود التزام من إدارة المنشأة تجاه التميز وإذا لم يوجد هذا الالتزام فإن الموارد ستهدر على أنشطة لا يتم أبداً تنفيذها لذلك كأن على الإدارة تطبيق مدخل إدارة العمليات إلى التحسين المتواصل مع استخدام تقنيات متنوعة تحقق الوقت وتقليل التكلفة وتحسين الجودة.

ثالثاً-مبدأ استدامة المنافع: المبدأ الثالث للموازنة على أساس الأنشطة استدامة المنافع ويتطلب ذلك تغيير ثقافة المنظمة وطريقة تفكير الأفراد حتى لا يعودوا للأسلوب القديم.

فضلاً عن عكس التغيرات في مستويات تكلفة الموارد والتقلبات في أسعار العملات الأجنبية أو على الأقل إضافة هذه التغيرات في ختام الموازنة¹.

الفرع الثالث: مميزات الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

1. تعمل الموازنة على أساس الأنشطة على خفض التكاليف وإلغاء الأنشطة والمهام المهكرة للموارد؛

2. تعمل الموازنة على أساس الأنشطة على خفض عبء العمل إلى أدنى مستوى لمساندة أهداف المشروع؛

3. تعتبر الموازنة على أساس الأنشطة كل التكاليف متغيرة ويمكن تحقيقها ولا توجد تكاليف ثابتة بالمعنى الحقيقي؛

¹- طارق عبد العال، مرجع سابق، ص- ص: 1175-1176.

4. لا تتناول الموازنة على أساس الأنشطة الموردين والعملاء بطريقة رسمية ولكن تشجعهم أن يوصفوا احتياجاتهم ومتطلباتهم المتصلة بين العمل؛
5. تسعى الموازنة على أساس الأنشطة إلى التحكم في العملية بدلاً من التحكم في النتيجة من خلال القوائم المالية؛
6. تميل الموازنة على أساس الأنشطة إلى التركيز على النتائج وليس الأسباب؛
7. تركز الموازنة على أساس الأنشطة على الأسباب الجذرية للمشاكل؛
8. تركز الموازنة على أساس الأنشطة على المخرج وليس المدخل أي التركيز على ماهية العمل الجاري، وكمية العمل المؤدي، والموارد المطلوبة، بمعنى التركيز على نتيجة الأنشطة فقط؛
9. أن الأخطاء في حالة الموازنة على أساس الأنشطة مقبولة ولكن تكرار الخطأ غير مقبول؛
10. تبحث الموازنة على أساس الأنشطة عن ثبات واتساق المخرج، أي أنها تسعى لأن يؤدي النشاط بشكل ثابت بمرور الوقت؛
11. إن الأهداف الموضوعة للأنشطة أو العمليات تعتبر الحد الأدنى للأداء وليس المستوى المطلق¹.

**المطلب الثاني: مقومات ومعوقات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)،
والعلاقة التكاملية بينه وبين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)**

الفرع الأول: مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة

أولاً- إدراك الإدارة العليا لأهمية التطبيق: يعد دعم الإدارة العليا وإدراكها لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة أحد أهم مقومات التطبيق الفعال لهذا النظام. ولا بد من تغيير الثقافة لدى الإدارة العليا، وضمان تبني الإدارة العليا للمفاهيم التي تستند إلى الأنشطة.

ثانياً- توافر هيكل تنظيمي سليم: لا بد من توافر هيكل تنظيمي سليم يحدد بشك ل واضح السلطات والمسؤوليات، ويتمتع بالمرونة بما يسهل من إجراء التعديلات الضرورية عند تنفيذ الموازنة، وإشراك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنة، مما يجعلهم أكثر دراية بتكاليف أنشطتهم، وينمي الإحساس لديهم للرقابة على تلك التكاليف.

¹- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص- ص: 1170-1174.

ثالثاً-توافر أنظمة محاسبية مؤتمتة: يعد تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة أساسياً لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، حيث يقدم المعلومات اللازمة للتخطيط وإعداد الموازنة، ويحدد بشكل أفضل تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة، وتكلفة الأنشطة المنجزة، ويبين تكلفة الطاقة غير المستغلة على مستوى كل نشاط.

رابعاً-توافر الموارد البشرية المؤهلة: لا بد من توافر الموارد البشرية المؤهلة، مما يسهل تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، ويجعل العاملين يقبلون التغيير بشكل مستمر.

خامساً-تزايد حدة المنافسة: إن تزايد حدة المنافسة في بين المؤسسات على الساحة المحلية والإقليمية والعالمية، وظهور الاتفاقيات الدولية التي سهلت حركة تبادل السلع والخدمات، وانعدام الحماية التي كانت توفرها القوانين المحلية للسلع والخدمات الوطنية، جعلت العالم قرية صغيرة، وفرضت على المؤسسات إعادة النظر في أنظمتها الإدارية والخدمية التقليدية التي تستخدمها، وتحديثها بشكل مستمر، وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ومنها نظام الموازنة على أساس الأنشطة¹.

الفرع الثاني: معوقات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

1. عدم توافر مقومات تطبيق النظام؛
2. مقاومة العاملين للتطبيق: من الطبيعي أن يقاوم العاملون وعلى المستويات الإدارية كافة للتغيير والتطوير وتطبيق أنظمة حديثة متطورة، وعلى الإدارة العليا للمؤسسة معالجة ذلك بنشر الوعي والثقافة اللازمة حول أهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، وتشجيع العاملين على التعاون في سبيل إنجاح التطبيق.
3. ارتفاع تكلفة تطبيق النظام: إن عدم توافر الموارد البشرية المؤهلة، وارتفاع تكلفة الاستعانة بخبراء من خارج المنظمة، يعيق تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.
4. صعوبة تحليل تكلفة بعض الخدمات المقدمة: إن عدم القدرة على تحليل تكلفة بعض الخدمات المقدمة يعيق التطبيق الفعال لنظام الموازنة على أساس الأنشطة².

¹- منى خالد فرحات، أيام ميكائيل ياسين، إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف-دراسة ميدانية-، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 39، العدد 04، 2017، ص: 09.

²- منى خالد فرحات، أيام ميكائيل ياسين، نفس المرجع، ص: 10.

الفرع الثالث: العلاقة التكاملية بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أسلوب محاسبي يساعد الإدارة في معرفة المنتجات الواجب إنتاجها والخدمات الواجب تقديمها، إضافة إلى دوره المهم في تحسين أداء المؤسسة.

يعتبر نظام التكاليف على المبني أساس الأنشطة (ABC) حجر الأساس الذي يعتمد عليه إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) حيث أن كلاهما يستند إلى معرفة احتياجات الأنشطة للموارد خلال فترة إعداد الموازنة، وهذا ما يؤكد أن نظام (ABB) يستمد مفهومه من تطبيق نظامين أساسيين وهما نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التحليل على أساس الأنشطة حيث أن الأول يقوم على أساس إجراء تتبع الأنشطة الفعلية والمصادر الفعلية التي حققت هدف التكلفة والإجراءات التي تقوم على توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المنتج أو الخدمة، أما نظام التحليل على أساس الأنشطة فهو يقوم على إجراء التحليل التفصيلي للأنشطة والوظائف وكذلك المصادر التي تستهلكها الأنشطة ومن هنا فإن كلا النظامين هما أساس لبناء نظام الموازنة على أساس الأنشطة الذي يُعد على المعلومات المقدمة منهما ليعطي بدوره تقديرات دقيقة للأنشطة المستقبلية والموارد المطلوبة.

إن الحاجة إلى استعمال نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) نابعة من التحفظات على نظام الموازنة التقليدية في المنظمات والمتمثلة عادة في نقاشات ومفاوضات حول النسب التي يجب إضافتها للموازنة في السنوات السابقة، هذا نادرا ما يصف بعض القضايا مثل الإنتاجية وفعالية استخدام الموارد المتاحة.

ويختلف نظام التكاليف (ABC) عن نظام الموازنة (ABB) في نقطتين أساسيتين¹:

أولاً-أنهما نظامان متعاكسان من ناحية طريقة العمل؛

ثانياً- أن نظام (ABB) يبدأ انطلاقاً من اعتماده على تطبيق نظام (ABC)، أي أن نظام (ABC) يبدأ بتحديد الموارد وإيراداتها ثم إدارة الأنشطة التي تستعمل هذه الموارد حتى الوصول الى تحديد

¹ - عريوة محاد، مرجع سابق الذكر، ص-ص: 162-164.

تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن، أما نظام (ABB) فهو عكس ذلك لأنه يبدأ من التنبؤ بالمنتجات والخدمات التي سيتم تقديمها للزبائن وهي العملية التي قد قام بها نظام (ABC)، ثم وضع وتحديد الأنشطة المدرجة في الموازنة لكل مستويات الإدارة وبعدها تحديد الأنشطة اللازمة ثم تحديد ما يلزمها من موارد لإدارتها وبالتالي القيام بموازنة الموارد .

المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، وعلاقة الموازنة باستراتيجية المؤسسة، وترجمتها إلى أنشطة

الفرع الأول: مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

تركز الموازنات التقليدية على التوجه المالي فقط دون الاهتمام بالجانب التشغيلي للمنشأة، وهو ما تحاول الموازنة على أساس الأنشطة أن تعالجه من خلال إعداد الموازنة على أساس تشغيلي أولاً، ثم تجميعها وتحويلها إلى أساس مالي بعد التحقق من الإنتاج التشغيلي المستهدف، ويتم إعداد الموازنة على أساس الأنشطة على مرحلتين:

أولاً-مرحلة التوازن التشغيلي:

1. استخدام الآليات النمطية لتحديد التكاليف على أساس الأنشطة، وتحديد أدوات الربط بين الأنشطة ومقاييس الأنشطة ومعدل الانتفاع بالموارد الأساسية؛
2. الأخذ في الاعتبار الأهداف الاستراتيجية للمنشأة وخاصة تلك التي تؤخذ على التكلفة؛
3. تحديد احتياجات العملاء معبراً عنها في شكل منتجات وأحجام النشاط من المنتجات والخدمات والجودة ومعايير الخدمة خلال فترة الموازنة؛
4. وضع استراتيجية الأعمال والسياسات التي تتبع في التسويق والجودة والمخاطر؛
5. تقدير حجم النشاط والأسعار بغرض تحديد موازنة الإيرادات وموازنة التكلفة لاحقاً؛
6. حصر الأنشطة الأساسية كنقطة مرجعية يمكن ربط مقاييس بقية الأنشطة بها؛
7. الاتفاق على طاقة كل نشاط في كل قسم معبراً عنه في شكل (رجل/ سنه) فضلاً عن حساب تكلفة الوقت اللازم لتنفيذ الأنشطة الأساسية ومقارنته مع المستوى الأساسي لمعيار (رجل/ سنه) والتكلفة في القسم؛

8. تحديد الرصيد المتبقي لتنفيذ الأنشطة الاختيارية بعد استيفاء المواد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة الأساسية؛

9. حصر الأنشطة الاختيارية وتحديد أولوياتها وتخصيص الموارد اللازمة مع تلك الأولويات.

ثانياً-مرحلة التوازن المالي:

1. تحديد أرقام التكاليف بالموازنة على أساس مستويات الأنشطة المقررة ومعدلات التكلفة المحددة مع الأخذ في الحسبان معدلات التضخم وأي تحسينات مخططة؛

2. تحديد أرقام الإيرادات بالموازنة تأسيساً على أحجام النشاط المقدر للمنتجات والخدمات والأسعار وهوامش الأرباح المتوقعة؛

3. مراجعة أرقام الإيرادات والتكاليف ووضع إرشادات للموازنة؛

4. صياغة الموازنة في شكلها النهائي وعرضها للموافقة؛

5. وضع الموازنة موضع التنفيذ ومتابعتها من خلال تقارير الأداء¹.

الفرع الثاني: علاقة الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) باستراتيجية المؤسسة

من المشاكل المرتبطة بالموازنة التقليدية عدم وجود صلة واضحة بين استراتيجية المنشأة والموازنة في أغلب الأحيان، ولذلك فالمديرون التشغيليون لا يعرفون كيف يدرجون الإستراتيجية في موازنتهم، فمن المفروض أن تحدد استراتيجية المنشأة الأهداف العامة والأهداف الفرعية التي تسعى المنشأة لتحقيقها على أن يتم تحديد أهداف الأداء في ضوء تلك الاستراتيجية، ففي مجال المنشآت مثلاً قد تكون أهداف الإدارة في شكل عدد من الخدمات أو الأسواق الجديدة أو الجودة أو التكلفة أو خدمة العملاء أو غيرها².

إن الغايات الاستراتيجية وأهداف الأداء يجب ترجمتها إلى أهداف على مستوى النشاط، ويجب أن يتأكد مديرو النشاط من أن المتطلبات الخدمية مشتقة مباشرة من احتياجات العملاء.

¹ -Cokins, G, New Age Accounting: Activity-Based Budgeting (ABB), A White, Paper From ABC Technologies, USA, 1999, P: 15.

² -جولي مايرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة: أحمد محمد زامل، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2004، ص: 04.

تبدأ عملية الترجمة بمتطلبات العميل وتحليل للاستراتيجيات التنافسية، ثم توضع بعد ذلك الأهداف الاستراتيجية، ويتم تحديد سعر الخدمات المسموح بها بواسطة السوق وكذلك أهداف الوقت والجودة والتكلفة ثم يتم ترجمة هذه الأهداف إلى أهداف مستوى النشاط¹.

الفرع الثالث: ترجمة استراتيجية المؤسسة إلى أنشطة

يجب ترجمة استراتيجية المؤسسة إلى مستوى النشاط للتعرف على التغييرات الضرورية،

باتباع المراحل التالية²:

أولاً-تحديد أهداف النشاط وفقاً لفاتورة الأنشطة: تعني هذه المرحلة تحديد أهداف النشاط لكل خدمة.

ثانياً-تحديد أهداف وأدوات الإدارة الاستراتيجية: يستخدم في هذه المرحلة أدوات الإدارة الاستراتيجية في وضع أهداف التكلفة والوقت والجودة لكل نشاط بواسطة الموظفين.

ثالثاً-التوفيق بين الموارد والأهداف: بعد المرحلة الأولى والثانية تأتي المرحلة الثالثة في التوفيق بين الموارد والأهداف، وينبغي أن تكون هذه الأهداف قابلة للتحقيق، وأن توجه الموارد نحو تحقيق الأهداف.

¹- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص-ص: 1179-1189.

²- المرجع نفسه، ص-ص: 1188-1190.

المطلب الرابع: الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في شكلها النهائي، تقارير الأداء

الفرع الأول: الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في شكلها النهائي

يتم تقديم مقترحات موازنة فيما يتعلق بالمشروعات الواحدة، ويجب أن تراجع وأن تُختار المشروعات ذات الأولوية القصوى، وتُعد خطة للتنفيذ ويجب توليد تقرير عن تأثير النشاط المتصل بالتكلفة، مع افتراض عدم وجود قضايا تضخم أو صرف أجنبي، ويسمح ذلك بعقد مقارنات بأداء نشاط أو عملية أعمال سابقة، وفي النهاية ينبغي إدراج التضخم والعملية الأجنبية ضمن الموازنة.

أولاً-لجان مراجعة الموازنة: ينبغي أن تتكون لجان مراجعة الموازنة من أفراد ينتمون إلى خلفيات وظيفية متنوعة هدفهم إثارة تساؤلات عن الموازنة ومراجعتها، ويجوز أن تضم لجنة المراجعة أعضاء مجلس الإدارة وإدارات الدعم مثل الموارد البشرية والمادية والإدارة والجودة المالية والعمليات.

ثانياً-خيارات الموازنة:

1. إعداد الموازنة والتقارير حسب الأنشطة؛
2. إعداد الموازنة على أساس الأنشطة وتحويل موازنة النشاط إلى موازنة عناصر تكلفة تقليدية، وفي هذا الخيار الثاني، تخطط المنظمة على أساس النشاط أو عمليات الأعمال، ويستخدم المديرون تكاليف النشاط/ الوحدة الواحدة لتقرير عناصر التكلفة، ثم يلخصون حسب عناصر التكلفة، وهذا الخيار الثاني يكون مؤقتاً فقط إلى أن تفهم المنظمة بشكل أفضل كيفية الإدارة بالأنشطة، وعادة يدوم سنة واحدة فقط.

ثالثاً-خطوات التنفيذ: الجدول رقم (02): خطوات تنفيذ الموازنة على أساس الأنشطة

الشهور				الأنشطة/ المهام
4	3	2	1	
		*	*	التدريب والتعليم
		****		إجراء التحليل الاستراتيجي
		*****		التنبؤ بحمل العمل
		****		وضع قواعد ارشادية للتخطيط
		*****		اقترح تحسين ما بين الإدارات
		*****		اقترح تحسين النشاط
		***		اختيار خيارات التحسين
				إعداد الموازنة في صورتها النهائية
				كل * تساوي أسبوعاً

المصدر: طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 1201.

رابعاً-المشروع الأول: ينبغي تشكيل لجنة توجيه مؤلفة من 3 إلى 5 أعضاء، وتأليف سلسلة من اللجان تضم من 5 إلى 6 أفراد من إدارات مختلفة لمناقشة القضايا التي تخص الإدارات المختلفة، وكل وحدة موازنة ينبغي أن يكون لها مدير موازنة، على ألا يكون من مديري الإدارة، وسوف تكون هناك من 10 إلى 20 وحدة موازنة لكل منسق داخلي أو استشاري¹.

الفرع الثاني: تقارير الأداء

يذكر أن تقارير الأداء الأكثر فعالية هي تلك التقارير التي لا يتم إعدادها اضطرارياً، وتشجع الموازنة على أساس الأنشطة هذا المنهج وتشدد التحكم في العملية لكي يكون المخرج ثابت، أيضاً تأكد من إمكانية نقل الموارد عند تغيير حمل العمل-نادراً ما يظل حمل العمل ثابتاً على مدار السنة.

¹- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص-ص: 1120 - 1102.

الجدول رقم (03): تقرير الموازنة القائمة على الأنشطة

تحليل النشاط			إجمالي الإدارة			
أخرى	استعجل الطلب	اجازة البائع	إصدار أمر الشراء	الفعلية	الميزانية	النفقة
				XXX XXX XXXX XXXX XXXX XXXX	XXX XXX XXXX XXXX XXXX XXXX	الأجور الامدادات الحيز المعدات السفر خلافة
				XXXX	XXXX	المجموع

أخرى	عدد الطلبيات	عدد الانجازات	عدد أوامر الشراء	المجموع	مقاييس المخرجات
					معدل الأجرة الكمية المدرجة في الموازنة القيمة المدرجة في الموازنة الكمية الفعلية القيمة المكتسبة * تباين القيمة المكتسبة

معدل الأجر × القيمة الفعلية¹

المصدر: طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص: 1203.

¹ - طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص-ص: 1202-1203.

الفرع الثالث: نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وأثره في تقييم الأداء

تستند الموازنة على أساس الأنشطة على استراتيجية الشركة ومتطلبات الزبائن للتنبؤ بالطلب على المنتجات أو الخدمات خلال فترة معينة عن طريق تحليل سلسلة القيمة وتحسين أنشطة العمليات لتحديد الأنشطة اللازمة للإنتاج وتحديد الموارد المطلوبة لتنفيذ هذه الأنشطة، وتعتبر الموازنة على أساس الأنشطة هي عملية معكوسة في مراحل تنفيذها لنظام الكلفة على أساس الأنشطة، تسمى هذه التقنية باسم الموازنة على أساس النتائج أو الموازنة على أساس الاداء، وتسمح هذه الموازنة للتكاليف إلى أن تدار بنحو أكثر كفاءة اعتماداً على الأفكار الكامنة وراء نظام الكلفة على أساس الأنشطة والتقييم الجيد للأداء لقد أصبح تقييم الأداء من الأدوات المهمة في تحقيق التكامل بين الموازنة وخطط التنمية وقد جاءت توصيات المؤتمرات والندوات العلمية الدولية والعربية لتؤكد ذلك، وتحث الدول على تطوير أنظمتها المحاسبية باعتبارها القاعدة الأساسية لتوفير البيانات والمعلومات الدقيقة التي تخدم عملية إعداد الموازنة وخطط التنمية ومتابعة تنفيذ الرقابة عليها وحيث أن تقييم الأداء يعكس في بياناته حسابات الموازنة وفقاً لتصنيف هذه الموازنة فإن التغييرات المطلوبة في هذا الصدد ترتبط بالاتجاهات المطالب بها تحقيق أغراض الموازنة.

إن تقييم الأداء يمثل ضرورة ملحة لكافة المنظمات والوحدات سواء أكانت هادفة للربح أم غير هادفة للربح حيث يتضمن كل من النتائج المتوقعة والنتائج الفعلية التاريخية لا النتائج التاريخية فحسب وبالتالي فالمنظمات الدولية تنادي بأهمية تقييم الأداء للمؤسسات الاقتصادية، وذلك بما يكفل الربط بين الموازنة ودرجة أداء الأنشطة وبما يكفل تحقيق متطلبات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

لقد أدى النمو المستمر في الإنفاق العام إلى صعوبات مالية وسياسية للعديد من الدول المعاصرة، وانعكس هذا النمو على الموازنة العامة حيث برزت عدد من الأساليب، ووفق اختيار أي نوع من الموازنات فإنها تعتمد على تقييم الأداء وأنظمة المحاسبة ومدخلاتها من سجلات ودفاتر وبيانات يجب أن تكون متوافقة مع شكل التصنيف المحاسبي الذي تبنى عليه الموازنة وهيكلة حساباتها حيث تبرز العلاقة المتينة بين الموازنة بصفتها أداة لتقييم الأداء والنظام المحاسبي الذي عليه أن يعتمد التصنيف المحاسبي للموازنة أساساً لمعالجة القيود المحاسبية الخاصة بنشاط الوحدة المحاسبية¹.

¹ - عبد الإله مصطفى إبراهيم، مرجع سابق، ص - ص: 154-155.

خلاصة الفصل الأول

تعد الموازنات أكثر التقنيات المستخدمة لإعطاء مضمون لعملية التخطيط والتقييم والرقابة، لذلك يتم استخدامها للتفاوض بين الطبقات الإدارية. في أسلوب الموازنة التقليدية تستند التكاليف غير المباشرة على موازنات السنوات السابقة فيما يتعلق بالتغيرات الكمية والمالية فضلاً عن المشاريع الجديدة، وعادة ما يكون هنالك مشاريع جديدة الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع أرقام الموازنات بسبب النظر إلى التكاليف غير المباشرة على أنها ثابتة، لذا ظهرت الموازنة على أساس الأنشطة كحل لهذا النوع من أنشطة الموازنة وذلك لأنها تستند بشكل أكثر على الحقائق وتوفير الامكانية للخروج من التفكير التقليدي بين التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة.

تعطي الموازنة على أساس الأنشطة المديرين الأدوات التي يحتاجونها لاتخاذ القرارات أفضل شأن منظماتهم، ووفقاً لهذا الأسلوب يتم إنفاق الجانب الأعظم من الوقت على التحسين بدلاً من ملئ الاستثمارات، كما يحدث في حالة الموازنة التقليدية، كما يعطي هذا الأسلوب طريق لتحسين الأنشطة وكذلك عمليات الأعمال.

الفصل الثاني

دراسة تطبيقية على عينة من
المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول، لأهم الأسس النظرية لموضوع الدراسة، سنتناول في الفصل الثاني منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية، من خلال تحديد أهمية الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية بولاية المسيلة، وهذا بالاعتماد على تحليل وتفسير محاور الاستبيان، المستخدم كأداة رئيسية لجمع البيانات وتفسير النتائج، وفقاً لفرضيات الدراسة.

وتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، خصص المبحث الأول لمنهجية وإجراءات الدراسة المتبعة، حيث تناول منهج الدراسة، وطرق جمع البيانات، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى شرح كيفية إعداد أداة الدراسة، والمتمثلة في الاستبيان، وزعت على أفراد العينة المختارة، وقياس ثبات وصدق هذه الاستمارة، من أجل التأكد من سلامة ووضوح فقراتها، بما يعزز الثقة والدقة في النتائج المتوصل إليها، كما يتناول هذا المبحث الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

ويتطرق المبحث الثاني إلى تحليل خصائص عينة الدراسة، من خلال بيانات الجزء الأول من الاستبيان (اسم المؤسسة ونوعها، المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية).

أما المبحث الثالث فيتناول تحليل ومناقشة فقرات أداة الدراسة حيث خصص لعرض النتائج واختبار فرضيات الدراسة، بواسطة استخدام البرنامج الإحصائي SPSS.V 25.

المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية

سنتناول في هذا المبحث المنهج العلمي المستخدم في الدراسة الميدانية، والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة المختارة والأدوات البحثية المستخدمة في جمع البيانات.

المطلب الأول: المنهج العلمي المستخدم في الدراسة

يمكن اعتبار منهج البحث الطريقة التي يتبعها الباحث ويعتمد عليها ليصل في النهاية إلى نتائج تتعلق بالموضوع محل الدراسة، كما أنه الأسلوب المنظم المستخدم لحل مشكلة البحث، إضافة إلى أنه العلم الذي يعنى بكيفية إجراء البحوث العلمية.

وحيث أننا نعرف مسبقاً جوانب وأبعاد الظاهرة موضوع الدراسة من خلال اطلاعنا على الدراسات السابقة، المتعلقة بموضوع البحث، سعينا للوصول إلى تحديد أهمية الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية بولاية المسيلة، فقد اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي، الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، والوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لها وتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضوع الدراسة.

كما استخدمنا لتحليل موضوع الدراسة، أسلوب من أساليب المنهج الوصفي التحليلي وهو أسلوب دراسة الحالة، من خلال تطبيق الدراسة النظرية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية المسيلة.

بالإضافة إلى ذلك استخدمنا مصدرين أساسيين لجمع البيانات هما:

أولاً-المصادر الثانوية: لمعالجة الإطار النظري للبحث، والتمثلة أساساً في الكتب باللغة العربية واللغة الأجنبية ذات العلاقة، وكذا المذكرات والرسائل العلمية، والمقالات التي تناولت موضوع الدراسة، بالإضافة إلى البحث والاطلاع على مواقع مختلفة على شبكة الأنترنت.

ثانياً-المصادر الأولية: ولمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث، لجأنا إلى جمع البيانات الأولية من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث، صمم خصيصاً لهذا الغرض، ووزع على الأفراد العاملين

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

في المؤسسات الاقتصادية الممثلة لعينة الدراسة، وقمنا بجمع ونفريغ وتحليل الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.V 25.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من كل الإداريين العاملين في المؤسسات الاقتصادية الناشطة في ولاية المسيلة، ولصعوبة تحديد عدد الإداريين العاملين في هذه المؤسسات بدقة، فإننا اخترنا عينة عشوائية تتمثل في 56 إداري عامل في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة، والجدول التالي يوضح توزيع عينة الدراسة مع عدد استمارات الاستبيان الموزعة والمسترجعة ونسبتها المئوية.

الجدول رقم (04): عدد استمارات الاستبيان الموزعة والمسترجعة

الاستمارات الضائعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات الموزعة	المؤسسات الاقتصادية	
00	04	04	العدد	الصندوق الجهوي للتعاون الفلاحي CRMA
00	09,52	07,14	النسبة %	
01	07	08	العدد	بنك الفلاحة والتنمية الريفية BADR
07,14	16,66	14,28	النسبة %	
02	06	08	العدد	شركة مطاحن الحضنة (الرياض مسيلة)
14,28	14,28	14,28	النسبة %	
01	07	08	العدد	شركة التعدين حضنة ميتال
07,14	16,66	14,28	النسبة %	
00	06	06	العدد	شركة مغرب بابب لإنتاج الأنابيب
00	14,28	10,71	النسبة %	
02	03	05	العدد	الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية
14,28	07,14	08,92	النسبة %	
02	03	05	العدد	مؤسسة ملبنة الحضنة
14,28	07,14	08,92	النسبة %	
02	03	05	العدد	مؤسسة باي فرحات لإنتاج البلاط
14,28	07,14	08,92	النسبة %	
02	01	03	العدد	شركة قلعة بني حماد لإنتاج الأجر
14,28	02,38	05,35	النسبة %	
02	02	04	العدد	شركة أسماء لتسويق وبيع العربات الصناعية
14,28	04,76	07,14	النسبة %	
14	42	56	العدد	المجموع
25	75	100	النسبة %	

المصدر: من إعداد الباحثة اعتمادا على بيانات استمارة الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (04) ما يلي:

بلغ عدد المؤسسات الممثلة لعينة الدراسة 10 مؤسسات، متنوعة بين العامة والخاصة، تم توزيع فيها 56 استمارة استبيان وتم استرجاع 42 استمارة أي بنسبة 75 %، في حين بلغ عدد الاستمارات الضائعة 14 استمارة بنسبة 25 % من عدد الاستمارات الموزعة الكلية.

المطلب الثالث: أداة الدراسة الميدانية والأساليب الإحصائية المستخدمة

الفرع الأول: أداة الدراسة الميدانية

اعتمدنا في موضوع دراستنا هذا، كأداة أساسية استمارة استبيان، بالإضافة إلى اعتمادنا على المقابلة بهدف الحصول على أكبر حجم من البيانات والمعلومات التي ستساعدنا في تحليل وتفسير الإجابات على عبارات الاستمارة، كما اعتمدنا أيضا على الملاحظة، حيث وأثناء تجوالنا بين مكاتب الإداريين في المستويات المختلفة، وفي أقسام وإدارات المؤسسات محل الدراسة، قمنا بملاحظة وتسجيل كل ماله علاقة بموضوع البحث، من تنظيم للأعمال، والأرشيف، وما هو موجود من تجهيزات للإعلام الآلي، وكذا سلوك الأفراد داخل الإدارات، وهذا بهدف مساعدتنا في تحليل وتفسير بعض عبارات استمارة الأسئلة، وتم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي باستخدام برنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية 25 Spss.V.

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

✓ الأدوات الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

جدول رقم (05): يبين الأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الاستبيان واختبار

الفرضيات

وصفها	الأداة الإحصائية
لوصف أفراد العينة الدراسة (البيانات الشخصية)	النسبة %
اختبار ثبات الاستبيان	معامل ألفا كرو نباخ
وهو متوسط مجموعة من القيم، أو مجموع القيم المدروسة مقسوم على عددها، وذلك بغية التعرف على متوسط إجابات المبحوثين حول الاستبيان، والمتوسط يساعد في ترتيب العبارات حسب أعلى قيمة لها.	المتوسط الحسابي
وذلك من أجل التعرف على مدى انحراف استجابات أفراد الدراسة اتجاه كل عبارة أو محور، ويوضح التشتت في استجابات أفراد الدراسة فكلما اقتربت قيمته من الصفر فهذا يعني تركيز الإجابات وعدم تشتتها، وبالتالي تكون النتائج أكثر مصداقية وجودة، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات أو العبارات لصالح الأقل تشتتاً عند تساوي المتوسط الحسابي المرجح بينها.	الانحراف المعياري
لمعرفة الدلالة الإحصائية (دال أو غير دال) في تحليل العبارات واختبار الفرضيات (الإحصاء الاستدلالي).	اختبار ت (one Sample t-test)
اختبار التوزيع الطبيعي: لمعرفة نوع توزيع بيانات العينة.	(Sample Kolmogorov-Smirnov)
يتم اختبار الفرضية على مستوى دلالة محدد ومستوى الدلالة الشائع الاستخدام في الدراسات السابقة هو 0.05 وهو ما يعرف بقيمة ألفا، أي أنه يتم اختبار الفرضية الصفرية على مستوى الدلالة ألفا تساوي 0.05 ويعني ذلك أن الاحتمال الخطأ في المعاينة، يجب ألا يزيد عن 0.05 أو بمعنى آخر يقبل مقدار خطأ في صحة النتائج لا يزيد عن 0.05.	مستوى الدلالة 0.05
يظهر في مخرجات البرامج الإحصائية مثل Spss، وعلى أساسه يتم اختبار دلالة الإحصائية للمؤشرات الإحصائية المحسوبة وهذا من خلال مقارنة خلال قيمة احتمال الخطأ (Sig) المصاحبة للقيم المؤشرات الإحصائية مع مستوى الدلالة 0.05	مستوى المعنوية (Sig)، أو (احتمال الخطأ) (P-value):

المصدر: سالم عيسى بدر، عماد غصاب عبابنة، مبادئ الإحصاء الوصفي والاستدلالي، دار

الميسرة للنشر والتوزيع، 2010

الفرع الثاني: تصميم استمارة الاستبانة

قبل التطرق لكيفية تصميم استمارة الاستبيان ندرج أهم الأهداف المرجوة من خلال فقراته، فبالإضافة إلى الهدف الأساسي وهو تحديد أهمية الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية بولاية المسيلة، نهدف من خلال تصميم الاستمارة أيضا إلى ما يلي:

1. التعرف على مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛
2. التعرف على مدى تعزيز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) لعملية تحسين الأداء.

وقد قمنا بالإجراءات الآتية:

- إعداد استمارة أولية، من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات؛
- عرض الاستمارة على الأستاذ المشرف، من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات؛
- تعديل الاستمارة بشكل أولي، حسب ما رآه المشرف لازما للتعديل؛
- تم عرض الاستمارة على مجموعة من المحكمين، والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد، وتعديل من إضافة وحذف لبعض العبارات وتعديل البعض؛
- القيام بتحليل وتفسير واختبار الفرضيات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.V 25.

وقد تم تقسيم الاستمارة إلى جزأين أحدهما خصص للبيانات العامة، لعينة الدراسة، وتتكون من ستة عبارات وهي اسم المؤسسة محل الدراسة، ونوع المؤسسة، المؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمسمى الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة، والهدف من اعتماد هذا الجزء هو معرفة ما إذا كان لها تأثير على إجابات مفردات العينة على مختلف العبارات الواردة في الجزء الثاني من استمارة الأسئلة.

أما الجزء الثاني، فيتناول محاور الدراسة الأساسية، والمتعلقة بتحديد أهمية الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية بولاية المسيلة، وتم تقسيمه إلى محورين، كما يوضحه الجدول رقم (06)، والذي يبين عنوان المحور، وأرقام العبارات وعددها،

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

والنسبة المئوية لكل محور، بالمقارنة مع العدد الكلي لعبارات الجزء الثاني من الاستمارة (أنظر الملحق 01).

وفيما يخص تصميم استمارة الاستبيان، فقد تم من خلال جملة من الوثائق والدراسات السابقة والجانب النظري للبحث، واعتمدنا في تصميم استمارة الاستبيان، على سلم لكرت خماسي الأبعاد كمقياس للإجابة عن عبارات الاستمارة المندرجة تحت محورين أساسيين، والجدول رقم (06) يوضح سلم لكرت خماسي الأبعاد ودرجات المقياس.

جدول رقم (06): درجات مقياس لكرت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الاستجابة
01	02	03	04	05	الدرجة

ولتحديد طول كل بعد من أبعاد مقياس لكرت الخماسي -الحدود الدنيا والعليا-المستخدم في محاور الدراسة، ثم حساب المدى (5-1=4)، ثم تقسيمه على أبعاد المقياس الخمسة للحصول على طول البعد أي (0.80 = 5/4)، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة، إلى أقل قيمة في المقياس، وهي الواحد الصحيح، وذلك لتحديد الحد الأعلى للبعد الأول وهكذا كما يلي:

- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين [1 - 1.80] فان هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة منخفضة جدا؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين [1.80 - 2.60] فان هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة منخفضة؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين [2.60 - 3.40] فان هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة متوسطة؛
- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين [3.40 - 4.20] فان هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة عالية؛

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

- إذا تراوحت قيمة المتوسط الحسابي المرجح لدرجة الموافقة حول أي عبارة من عبارات الاستبيان ما بين [4.20 - 5] فإن هذا يعني أن درجة الموافقة تمثل درجة عالية جدا¹. (أنظر الملحق رقم 07).

الجدول رقم (07): درجة الموافقة في مقياس لكرت الخماسي

درجة الموافقة	مقياس لكرت	مجال المتوسط الحسابي	
درجة منخفضة جدا	غير موافق بشدة	من 01 إلى 1.80 درجة	[1.80 - 1]
درجة منخفضة	غير موافق	من 1.81 إلى 2.60 درجة	[2.60 - 1.8]
درجة متوسطة	محايد	من 2.61 إلى 3.40 درجة	[3.40 - 2.6]
درجة عالية	موافق	من 3.41 إلى 4.20 درجة	[4.20 - 3.4]
درجة عالية جدا	موافق بشدة	من 4.21 إلى 5 درجة	[5 - 4.2]

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان ومخرجات Spss.V 25

جدول رقم (08): محاور الاستبيان وعدد عبارات كل محور ونسبتها المئوية

رقم المحور	العنوان	أرقام العبارات	العدد	النسبة المئوية %
1	تطبيق المؤسسات الاقتصادية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)	11-1	11	52.38
2	يعزز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) عملية تحسين الأداء	21-12	10	47.62
المجموع	-	21-1	21	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات استمارة الاستبيان

نلاحظ من خلال الجدول رقم (08) أن عدد عبارات المحور الأول والمعنون بـ: تطبيق المؤسسات الاقتصادية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بلغ 11 عبارة بنسبة 52.38% من العدد الكلي لعبارات الاستبيان، وبلغ عدد عبارات المحور الثاني والمعنون بـ: يعزز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) عملية تحسين الأداء بلغ 10 عبارات بنسبة 47.62% من العدد الكلي لعبارات الاستبيان.

¹ - طويطي مصطفى، وعيل ميلود، أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية - منظور الإحصائي-، محاضرات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، السنة الجامعية: 2014/2013، ص: 110-111.

المبحث الثاني: تحليل خصائص العينة

المطلب الأول: توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات

الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب متغير نوع المؤسسة محل الدراسة (أنظر الملحق رقم 06)

جدول رقم (09): يوضح أفراد العينة حسب متغير نوع المؤسسة محل الدراسة

النسبة %	التكرار	نوع المؤسسة
69,05	29	صناعية
04,76	02	تجارية
00	00	خدماتية
26,19	11	مالية
100	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات Sps.v 25

من خلال الجدول رقم (09) نلاحظ أن أفراد عينة البحث تتوزع حسب متغير نوع المؤسسة محل الدراسة بنسبة معدومة 00% للمؤسسات الخدماتية ونسبة 04,76% للمؤسسات التجارية، ثم نسبة 26,19% للمؤسسات المالية لتأتي النسبة الأعلى والتي تقدر بـ 69,05% بالنسبة للمؤسسات الصناعية.

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

جدول رقم (10): يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي
38,10	16	ليسانس
19,05	08	ماستر
14,29	06	ماجستير
00	00	دكتوراه
28,57	12	شهادة أخرى
100	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات Spss-V25

من خلال الجدول رقم (10) نلاحظ أن أفراد عينة البحث تتوزع حسب متغير المؤهل العلمي بنسبة 38,10 % للذين لهم مستوى ليسانس ونسبة 19,05 % للذين مستواهم ماستر، ونسبة 14,29 % للذين مستواهم ماجستير ونسبة معدومة 00 % لمستوى الدكتوراه، أما نسبة 28,57 % للذين لهم شهادات أخرى ونلاحظ النسبة الغالبة هي نسبة اللذين مستواهم ليسانس.

الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي

جدول رقم (11): يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي

النسبة %	التكرار	التخصص العلمي
23.81	10	محاسبة
26.19	11	مالية
16.67	07	اقتصاد
21.43	09	تدقيق
11.90	05	تخصص آخر
100	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات Spss.V 25

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

من خلال الجدول رقم (11) نلاحظ أن أفراد عينة البحث تتوزع حسب متغير المؤهل العلمي بنسبة 23,81% للذين تخصصهم محاسبة، ونسبة 26,19% للذين تخصصهم مالية، أما نسبة 16,67% ل تخصص الاقتصاد، ونسبة 21,43% لتخصص التدقيق، ونسبة تخصص آخر قد بلغت 11,90%، ونلاحظ أن نسبة تخصص مالية هي النسبة الأعلى مقارنة بنسب التخصصات الأخرى.

الفرع الرابع: توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي

جدول رقم (12): يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي

النسبة %	التكرار	المسمى الوظيفي
19,05	08	محاسب
16,67	07	مدير مالي
21,42	09	مراجع داخلي
42,86	18	وظيفة أخرى
100	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات Sps.v 25

من خلال الجدول رقم (12) نلاحظ أن أفراد عينة البحث تتوزع حسب متغير المسمى الوظيفي بنسبة تقدر بـ 19,05% للذين وظيفتهم محاسب، ونسبة 16,67% للذين وظيفتهم مدير مالي، ثم نسبة 21,42% للذين صفتهم مراجع داخلي لتأتي النسبة الأعلى والتي تقدر بـ: 42,86% بالنسبة للذين لهم وظيفة أخرى.

الفرع الخامس: توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

جدول رقم (13): يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
28,57	12	أقل من 5 سنوات
50	21	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
21,43	9	أكبر من 10 سنوات
100	42	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات Sps.v 25

من خلال الجدول رقم (13) نلاحظ أن أفراد عينة البحث تتوزع حسب متغير الخبرة المهنية بنسبة 28,57 % للذين لهم خبرة أقل من 5 سنوات، أما نسبة 50% للذين لهم خبرة من 5 إلى 10 سنوات وهي النسبة الأعلى، أما نسبة 21,43% فتعود للذين لهم خبرة أكبر من 10 سنوات.

المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة

الفرع الأول: صدق الاستبيان وثبات أداة الدراسة

أولاً-صدق أداة الدراسة:

يقصد بصدق أداة الدراسة، أن تقيس عبارات استمارة الأسئلة ما وضعت لقياسه، ولقد قمنا بالتأكد من صدق الاستبيان من خلال، الصدق الظاهري للمقياس (صدق المحكمين).

✓ صدق المحكمين (الصدق الظاهري):

يعرف الصدق الظاهري بأنه: "الإشارة إلى مدى قياس الاستبيان للغرض الذي وضع من أجله ظاهرياً، ويتم التوصل إليه من خلال توافق تقديرات المحكمين والمختصين على درجة قياس الاستبيان للسمة (المتغير) والصدق الظاهري يقصد به المظهر العام للاستبيان من حيث المفردات وكيفية صياغتها، ودقتها وموضوعتها ومدى مناسبة الأداة للغرض الذي وضع لأجله"¹.

تم عرض أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان في صورتها الأولية لتحكيمها من قبل مجموعة من الأساتذة، وهم ينتمون لاختصاصات علمية مختلفة وهذا بغية التأكد من سلامة بناء استمارة الاستبيان من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات؛

- مدى شمولية استمارة الأسئلة لمعالجة مشكل الدراسة؛

- مدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي ينتمي إليه.

هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضروري من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة فقرات جديدة، وفي الأخير، وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من لجنة التحكيم، استجبنا

¹ - صفوت فرج، القياس النفسي، الطبعة السادسة، مكتبة أنجلو المصرية، القاهرة-مصر، 2007، ص: 239.

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

لآراء السادة المحكمين وقمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء مقترحاتهم، وتمت صياغة استمارة الأسئلة بشكل نهائي (انظر الملحق رقم 02).

ثانياً- ثبات الاستبيان:

يقصد بثبات استمارة الأسئلة، أنها تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع استمارة الأسئلة أكثر من مرة، تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى ثبات استمارة الأسئلة يعني الاستقرار في نتائج استمارة الأسئلة، وعدم تغييرها بشكل كبير، فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة، عدة مرات، خلال فترات زمنية معينة، وقد تم التحقق من ثبات استمارة أسئلة الدراسة من خلال معامل ألفا كرو نباخ، والجدول رقم (15) يمثل معامل ألفا كرو نباخ لقياس ثبات استمارة الأسئلة.

جدول رقم (14): يبين قيمة معامل Crombach's Alpha

عنوان المحور	عدد العبارات	معامل ألفا كرو نباخ
تطبق المؤسسات الاقتصادية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)	11	0,793
يُعزز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) عملية تحسين الأداء	10	0,752
جميع فقرات الاستبيان	21	0,738

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات SPSS.V 25

نلاحظ من خلال الجدول رقم (14) أن معامل ألفا كرو نباخ لكل محاور استمارة الاستبيان تتراوح بين (0,752 - 0,793) وهي معاملات مرتفعة، وكذلك معامل ألفا كرو نباخ لجميع محاور استمارة الأسئلة معاً بلغ 0,738 وهذا يدل على أن قيمة الثبات مرتفعة، وتدل على أن أداة الدراسة ذات ثبات كبير مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة استمارة الأسئلة وصلاحيها لتحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار فرضياتها.

ومنه نستنتج أن أداة الدراسة التي أعدناها لمعالجة الموضوع هي صادقة وثابتة في جميع فقراتها وهي جاهزة للتطبيق على عينة الدراسة (أنظر الملحق رقم 04).

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

المطلب الثالث: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كالمجروف-سمير نوف)

سنعرض اختبار كالمجروف-سمير نوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا واختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ومن خلال الجدول رقم (15) نجد أن القيمة الاحتمالية SIG أكبر من (0.05) لكل محور من محاور استمارة الاستبيان، مما يدل على إتباع البيانات التوزيع الطبيعي ومنه لاختبار الفرضيات نتبع الأساليب الإحصائية المعلمية (أنظر الملحق رقم 05).

جدول رقم (15): يبين اختبار التوزيع الطبيعي (Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	القيمة الإحصائية	قيمة مستوى الدلالة SIG
01	تطبيق المؤسسات الاقتصادية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة	0.688	0.058
02	تعزيز تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة لترشيد وتحسين الأداء	0.735	0.065
	المجموع	0.799	0.002

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات SPSS.V 25

المبحث الثالث: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة لمحاور استمارة الاستبيان واختبار الفرضيات

لتحليل عبارات استمارة الأسئلة تم استخدام اختبار (One-Sample Test) للعينة الواحدة ومستوى الدلالة لكل عبارة وتكون العبارة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها (إذا كانت القيمة المطلقة لـ t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية) وتكون العبارة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها (إذا كانت القيمة المطلقة لـ t المحسوبة أقل من قيمة t الجدولية) وكذلك المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة.

المطلب الأول: تحليل عبارات المحور الأول والمحور الثاني

الفرع الأول: تحليل عبارات المحور الأول المتعلق بتطبيق المؤسسات الاقتصادية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

جدول رقم (16): يوضح تحليل عبارات المحور الأول المتعلق بتطبيق المؤسسات الاقتصادية لنظام

الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) (أنظر الملحق رقم 08)

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	القيمة الاحتمالية SIG	درجة الموافقة	الترتيب
01	تعتمد إدارة المؤسسة على نظام محاسبة تكاليف متطور؛	2,4839	1,09151	1,268	0,110	ضعيفة	11
02	توفر أنظمة محاسبية جيدة قادرة على توفير المعلومات بشكل دقيق؛	3,6129	1,20215	2,839	0,008	عالية	2
03	يحدد نظام محاسبة التكاليف الذي تطبقه المؤسسة تكلفة كل خدمة أو منتج أو سلعة أو نشاط منجز؛	3,5387	1,03591	4,508	0,000	عالية	4
04	يحدد نظام محاسبة التكاليف المطبق تكلفة الطاقة غير المستغلة لكل خدمة أو منتج أو سلعة أو نشاط منجز؛	3,0710	1,20394	1,028	0,104	متوسطة	9
05	تتوفر المؤسسة على الوسائل البشرية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛	3,5645	,99785	5,940	0,000	عالية	3

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

1	عالية	0,000	5,303	1,01600	3,7677	تتوفر المؤسسة على الوسائل المادية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛	06
6	متوسطة	0,000	5,750	1,03071	3,4045	تعتمد إدارة المؤسسة على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)؛	07
8	متوسطة	0,082	1,106	1,16027	3,1097	تدعم إدارة المؤسسة تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛	08
5	عالية	0,000	4,597	1,21106	3,5000	العاملين في قسم المحاسبة في المؤسسة على دراية بنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛	09
11	ضعيفة	0,091	1,148	1,16674	2,2065	تقوم إدارة المؤسسة بدورات تدريبية للعاملين في قسم المحاسبة حول النظم المحاسبية الحديثة؛	10
7	متوسطة	0,011	2,236	1,26151	3,3139	تدعم إدارة المؤسسة البرامج التدريبية في مجال الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).	11
-	متوسطة	0,058	1,587	1,06830	3,4013	كل عبارات المحور الأول	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات SPSS-V25

من خلال الجدول رقم (16) نحاول معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة وتحليلها بالترتيب التنازلي للعبارة حسب المتوسط الحسابي وموافقة (إيجابية) أو عدم موافقة (سلبية) على محتواها باستعانة بالدلالة للقيمة الإحصائية للاختبار T (ستودنت).

احتلت العبارة رقم 06 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 3,767 وانحراف معياري 1,016 وبلغت القيمة T المحسوبة 5,303 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة رقم 06 ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن المؤسسة تتوفر على الوسائل المادية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

احتلت العبارة رقم 02 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ 3,612 وانحراف معياري 1,202 وبلغت القيمة T المحسوبة 2,839 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة 02 ذات

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أنه تتوفر أنظمة محاسبية جيدة قادرة على توفير المعلومات بشكل دقيق.

احتلت العبارة رقم 05 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ 3,564 وانحراف معياري 0,997 وبلغت القيمة T المحسوبة 5,940 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة 05 ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن المؤسسة تتوفر على الوسائل البشرية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

احتلت العبارة رقم 03 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ 3,538 وانحراف معياري 1,035 وبلغت القيمة T المحسوبة 4,508 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني العبارة 03 ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن نظام محاسبة التكاليف المطبق يحدد تكلفة كل منتج أو نشاط منجز.

احتلت العبارة رقم 09 المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ 3,500 وانحراف معياري 1,211 وبلغت القيمة T المحسوبة 4,597 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة 09 ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن العاملين في قسم المحاسبة بالمؤسسة على دراية بنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

احتلت العبارة رقم 07 المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ 3,401 وانحراف معياري 1,030 وبلغت القيمة T المحسوبة 5,750 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة 07 ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة متوسطة على أن إدارة المؤسسة تعتمد على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

احتلت العبارة رقم 11 المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بلغ 3,313 وانحراف معياري 1,261 وبلغت القيمة T المحسوبة 2,236 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة 11 ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة متوسطة على دعم إدارة المؤسسة البرامج التدريبية في مجال الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

احتلت العبارة رقم 08 المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي بلغ 3,109 وانحراف معياري 1,160 وبلغت القيمة T المحسوبة 1,106 وهي أقل من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة 11 ليست ذات دلالة إحصائية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة متوسطة على أن إدارة المؤسسة تدعم تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

احتلت العبارة رقم 04 المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي بلغ 3,071 وانحراف معياري 1,203 وبلغت القيمة T المحسوبة 1,028 وهي أقل من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة 11 ليست ذات دلالة إحصائية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة متوسطة على أن نظام محاسبة التكاليف المطبق يحدد تكلفة الطاقة غير المستغلة لكل منتج أو نشاط منجز.

احتلت العبارة رقم 01 المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي بلغ 2,483 وانحراف معياري 1,091 وبلغت القيمة T المحسوبة 1,268 وهي أقل من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة 01 ليست ذات دلالة إحصائية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة ضعيفة على أن إدارة المؤسسة تعتمد على نظام محاسبة تكاليف متطور.

احتلت العبارة رقم 10 المرتبة الحادي عشر بمتوسط حسابي بلغ 2,206 وانحراف معياري 1,166 وبلغت القيمة T المحسوبة 1,148 وهي أقل من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة 10 ليست ذات دلالة إحصائية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة ضعيفة على أن إدارة المؤسسة تقوم بدورات تدريبية للعاملين في قسم المحاسبة حول النظم المحاسبية الحديثة.

وبصفة عامة فإن المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الأول بلغ 3,401 وانحراف معياري 1,068، وبلغت القيمة T المحسوبة 1,587، هذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة يوافقون وبدرجة متوسطة على أن جميع عبارات المحور الأول توضح تطبيق المؤسسات الاقتصادية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

الفرع الثاني: تحليل عبارات المحور الثاني المتعلق بتعزيز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) لعملية تحسين الأداء

جدول رقم (17): يوضح تحليل عبارات المحور الثاني المتعلق بتعزيز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) لعملية تحسين الأداء (أنظر الملحق رقم 09)

الترتيب	درجة الموافقة	القيمة الاحتمالية SIG	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	الرقم
1	عالية	0,010	2,245	1,08855	3,7194	تُمكن أنظمة محاسبة التكاليف المستخدمة في المؤسسة من الوصول إلى اتخاذ القرارات الرشيدة؛	12
2	متوسطة	0,077	1,230	1,20661	3,1484	تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) كأساس لإعداد الموازنة يساعد في تقييم الأداء وتحسينه؛	13
4	متوسطة	0,094	1,373	1,05952	3,0516	يتم اعتماد إدارة المؤسسة على نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بهدف تقييم الأداء؛	14
2	عالية	0,001	3,583	1,20304	3,6742	يدعم نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) استغلال موارد المؤسسة بكافة أنواعها في تحسين الأداء؛	15
3	عالية	0,002	3,493	1,13118	3,5097	يساعد نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في الرقابة على موارد المؤسسة بكافة أنواعها وتخصيصها؛	16
1	عالية	0,000	5,140	1,04830	3,6677	اعتماد إدارة المؤسسة على نظام الموازنة على أساس الأنشطة	17

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

						(ABB) بهدف التحسين المستمر للأداء؛	
6	متوسطة	0,083	1,133	1,09151	3,1161	تعتمد إدارة المؤسسة على نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للخدمة أو المنتج أو السلعة والأنشطة التي لا تضيف قيمة لها؛	18
8	متوسطة	0,111	1,091	1,07963	3,2677	تعتمد إدارة المؤسسة على نظام الموازنة على أساس الأنشطة في عملية تحسين كفاءة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة أو المنتج أو السلعة عن طريق استبدالها بأنشطة أكثر فعالية؛	19
5	عالية	0,014	2,373	1,28682	3,5484	الهيكل المتبعة في معالجة الأنشطة تجعل نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) نظاماً كفواً على خلاف غيره؛	20
11	عالية	0,003	2,867	1,03591	3,5613	يوجد دعم وتشجيع من قبل إدارة المؤسسة بأهمية تطبيق أنظمة تكاليف متطورة كنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).	21
-	متوسطة	0,065	1,040	1,05926	3,2742	كل عبارات المحور الثاني	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات الاستبيان ومخرجات SPSS.V 25

من خلال الجدول رقم (17) نحاول معرفة الآراء واتجاهات أفراد العينة وتحليلها بالترتيب التنازلي للعبارة حسب المتوسط الحسابي وموافقة (إيجابية) أو عدم موافقة (سلبية) على محتواها باستعانة بالدلالة للقيمة الإحصائية للاختبار T (ستودنت).

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

احتلت العبارة رقم 12 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ 3,719 وانحراف معياري 1,088 وبلغت القيمة T المحسوبة 2,245 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة رقم 12 ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن أنظمة محاسبة التكاليف المستخدمة في المؤسسة تمكن من الوصول إلى اتخاذ القرارات الرشيدة.

احتلت العبارة رقم 15 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي بلغ 3,674 وانحراف معياري 1,203 وبلغت القيمة T المحسوبة 3,583 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة رقم 15 ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يدعم استغلال موارد المؤسسة بكافة أنواعها في تحسين الأداء.

احتلت العبارة رقم 17 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ 3,667 وانحراف معياري 1,048 وبلغت القيمة T المحسوبة 5,140 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة رقم 02 ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن إدارة المؤسسة تعتمد على نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بهدف التحسين المستمر للأداء.

احتلت العبارة رقم 21 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ 3,561 وانحراف معياري 1,035 وبلغت القيمة T المحسوبة 2,867 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة رقم 21 ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أنه يوجد دعم وتشجيع من قبل إدارة المؤسسة بأهمية تطبيق أنظمة تكاليف متطورة كنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

احتلت العبارة رقم 20 المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي بلغ 3,548 وانحراف معياري 1,286 وبلغت القيمة T المحسوبة 4,597 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة رقم 20 ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن العاملين في قسم المحاسبة بالمؤسسة على دراية بنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

احتلت العبارة رقم 16 المرتبة السادسة بمتوسط حسابي بلغ 3,509 وانحراف معياري 1,131 وبلغت القيمة T المحسوبة 3,493 وهي أكبر من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة

الفصل الثاني - دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة

16 ذات دلالة إحصائية وإيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة عالية على أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يساعد في الرقابة على موارد المؤسسة بكافة أنواعها وتخصيصها.

احتلت العبارة رقم 19 المرتبة السابعة بمتوسط حسابي بلغ 3,267 وانحراف معياري 1,079 وبلغت القيمة T المحسوبة 1,091 وهي أقل من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة 19 ليست ذات دلالة إحصائية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة متوسطة على أن إدارة المؤسسة تعتمد على نظام الموازنة على أساس الأنشطة في عملية تحسين كفاءة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة أو المنتج عن طريق استبدالها بأنشطة أكثر فعالية.

احتلت العبارة رقم 13 المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي بلغ 3,148 وانحراف معياري 1,206 وبلغت القيمة T المحسوبة 1,230 وهي أقل من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة 11 ليست ذات دلالة إحصائية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة متوسطة على أن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) كأساس لإعداد الموازنة يساعد في تقييم الأداء وتحسينه.

احتلت العبارة رقم 18 المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي بلغ 3,116 وانحراف معياري 1,091 وبلغت القيمة T المحسوبة 1,133 وهي أقل من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة 18 ليست ذات دلالة إحصائية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة متوسطة على أن إدارة المؤسسة تعتمد على نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للخدمة أو المنتج والأنشطة التي لا تضيف قيمة لها.

احتلت العبارة رقم 14 المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي بلغ 3,051 وانحراف معياري 1,059 وبلغت القيمة T المحسوبة 1,373 وهي أقل من القيمة T الجدولية، مما يعني أن العبارة 01 ليست ذات دلالة إحصائية أي أن أفراد العينة يوافقون وبدرجة متوسطة على أن إدارة المؤسسة تعتمد على نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بهدف تقييم الأداء.

وبصفة عامة فإن المتوسط الحسابي لجميع عبارات المحور الثاني بلغ 3,274 وانحراف معياري 1,059، وبلغت القيمة T المحسوبة 1,040 وهي أقل من T الجدولية، هذا يدل على أن أفراد عينة الدراسة يوافقون وبدرجة متوسطة على أن جميع عبارات المحور الثاني توضح تعزيز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) لعملية تحسين الأداء.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات

الفرع الأول: اختبار فرضية المحور الأول المتعلق بتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية

H₀: لا يطبق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية؛

H₁: يطبق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية.

جدول رقم (18): يوضح نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الأول

نتيجة اختبار الفرضية		(SIG)	(sig-t)	T	T	البيان
H ₁	H ₀			الجدولية	المحسوبة	
رفض	قبول	0,05	0,058	1,671	1,587	نتائج المحور الأول

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على بيانات الاستمارة ومخرجات برنامج SPSS.V 25

نلاحظ من خلال الجدول رقم (18) أن اختبار T للمحور الأول بلغ 1,587 وهو أقل من T الجدولية والتي تقدر بـ 1.671 وهذا ما يدل على أن المحور الأول غير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية (SIG) لمجموع فقرات المحور بلغت 0,058 وهي أكبر من (0,05) وذلك ما يثبت أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص عبارات المحور الأول، وهذا ما يؤدي إلى رفض الفرضية البديلة H₁ وقبول الفرضية الصفرية H₀ والتي تقول أنه لا يوجد تطبيق لنظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة (أنظر الملحق رقم 08).

الفرع الثاني: اختبار فرضية المحور الثاني المتعلق بأن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يعزز عملية تحسين الأداء

H_0 : لا يعزز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) عملية تحسين الأداء؛

H_1 : يعزز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) عملية تحسين الأداء.

جدول رقم (19): يوضح نتائج اختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثاني

نتيجة اختبار الفرضية		(SIG)	(sig-t)	T الجدولية	T المحسوبة	البيان
H_1	H_0					
رفض	قبول	0,05	0,065	1,671	1,040	نتائج المحور الثاني

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على بيانات الاستمارة ومخرجات برنامج SPSS.V 25

نلاحظ من خلال الجدول رقم (19) أن اختبار T للمحور الثاني بلغ 1,040 وهو أقل من T الجدولية والتي تقدر بـ 1.671 وهذا ما يدل على أن المحور الثاني غير دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05)، حيث أن القيمة الاحتمالية (SIG) لمجموع عبارات المحور بلغت 0,065 وهي أكبر من (0,05) وذلك ما يثبت أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يخص عبارات المحور الثاني، وهذا ما يؤدي إلى رفض الفرضية البديلة H_1 وقبول الفرضية الصفرية H_0 والتي تقول لا يعزز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) عملية تحسين الأداء.

خلاصة الفصل الثاني

ختاماً وبعد إجرائنا للدراسة التطبيقية وجمع البيانات ونفريغها، من ثم تحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي Spss.V 25 تم تحليل جمع محاور الاستبيان من الجزء الأول إلى الجزء الثاني من عبارات إلى اختبار الفرضيات كانت نتائج الدراسة متوسطة تعبر على أن هناك بعض المؤسسات تعرف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وتطبقه والبعض الآخر يعرف كلا النظامين ولا يطبقهما والبعض الآخر لا يعرفهما ولا يطبقهما.

توصلنا من خلال اختبار فرضيات الدراسة أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة غير مطبق في المؤسسات عنة الدراسة بنسبة معتبرة، وأن هذه المؤسسات لا تراعي تطبيق إدارة فعالة للتكاليف وعملية تقييم الأداء، وأن الموارد البشرية والمادية ومقومات تطبيق هذا النظام متوفرة إلا أنها غير مستغلة.

الغائمة

الخاتمة

من خلال دراستنا لموضوع أهمية الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، ووقفنا عند أغلبية جوانب هذا الموضوع، تبين لنا أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة هو نظام مهم تعتمد عليه المؤسسة الاقتصادية في تحسين عملية تقييم الأداء للاستمرار في نشاطها الاقتصادي وفي تحديد استراتيجياتها لما لها من علاقات مع مختلف المصالح داخل البنية التنظيمية للمؤسسة، فالتسيير الجيد لهذا النظام والمبني على أسس وقواعد علمية يعمل على تحسين مردودية المؤسسة وخارجها، وبالتالي يساعد على توسيع مجال عملها ونشاطها الاقتصادي، وبالتالي تحسين أدائها، أما التسيير الغير عقلاني يؤدي حتماً إلى تحميل المؤسسة تكاليف إضافية وخسائر كبيرة وهذا ينعكس سلباً على ربحية المؤسسة يعني سوء تقييم الأداء، ولهذا وجب اعتماد واتباع الأساليب العلمية والأدوات الحديثة لتقييم الأداء وملائمة التطورات الاقتصادية، وفيما يخص الدراسة الميدانية التي أجريناها على عينة من المؤسسات الاقتصادية العاملة بولاية المسيلة فإنها مهمة جداً، استطعنا من خلالها استخلاص معلومات مهمة دعمت موضوع دراستنا في المجال العلمي.

1. نتائج الدراسة

▪ الجانب النظري:

يدعم نظام الموازنة على أساس الأنشطة استغلال موارد المؤسسة في تحسين الأداء؛ يساعد نظام الموازنة على أساس الأنشطة في الرقابة على موارد المؤسسة بكافة أنواعها وتخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى حسن التصرف فيها؛ يساهم نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة لها؛

▪ الجانب التطبيقي:

من خلال الدراسة التي قمنا بها حول موضوع نظام الموازنة على أساس الأنشطة توصلنا للنتائج التالية:

- تتوفر المؤسسة على الوسائل المادية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛
- تتوفر في المؤسسة أنظمة محاسبية جيدة قادرة على توفير المعلومات بشكل دقيق؛
- تتوفر المؤسسة على الوسائل البشرية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛
- يحدد نظام محاسبة التكاليف المطبق تكلفة كل منتج أو نشاط منجز؛
- العاملين في قسم المحاسبة بالمؤسسة على دراية بنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛
- أنظمة محاسبة التكاليف المستخدمة في المؤسسة تمكن من الوصول إلى اتخاذ القرارات الرشيدة؛
- نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يدعم استغلال موارد المؤسسة بكافة أنواعها في تحسين الأداء؛

2. الاقتراحات

بعد عرض النتائج المتوصل إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع ومن أجل إعطائه فائدة أكبر، يمكن أن نقدم الاقتراحات التالية:

- ضرورة الاعتماد على نظام محاسبة تكاليف متطور؛
- على إدارة المؤسسة أن تقوم بدورات تدريبية للعاملين في قسم المحاسبة حول النظم المحاسبية الحديثة؛
- ضرورة اعتماد المؤسسة على تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) كأساس لإعداد الموازنة يساعد في تقييم الأداء وتحسينه؛
- ضرورة اعتماد إدارة المؤسسة تعتمد على نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بهدف تقييم الأداء؛

- الفصل بين المهام الوظائف والأقسام والمصالح وإعادة صياغة الهيكل التنظيمي للمؤسسة بشكل يخدم مصالحها.

3. آفاق الدراسة

بعد دراستنا لموضوع البحث وعرضنا للنتائج والاقتراحات التي نراها مفيدة، وإعطائنا نظرة واقعية لأهمية الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية من خلال ما تطرقنا إليه خلال فترة التربص، يمكن القول أنه مازال يوجد نقاط أخرى مجهولة يمكن أن تكون مواضيع لبحوث أخرى وإشكاليات تنتظر المعالجة، فاسحين المجال لزملائنا الطلبة القادمين للبحث أكثر في موضوع الموازنة على أساس الأنشطة، وهناك بعض المواضيع المقترحة للبحث:

- الموازنة على أساس الأنشطة أداة فعالة للرقابة والتخطيط؛
- بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة لتقييم الأداء؛
- دور أدوات مراقبة التسيير الحديثة في تحسين الأداء.

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم، سورة يوسف.

* باللغة العربية:

أولاً-الكتب:

1. أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
2. إسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن-عمان، 2013.
3. إعداد/خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة لتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013.
4. أمين السيد أحمد لطفي، التخطيط والرقابة باستخدام الموازنات والمحاكاة، الدار الجامعية، الإبراهيمية-الإسكندرية، 2011.
5. توفيق محمد عبد المحسن، التقييم والتميز في الأداء، دار الفكر العربي، القاهرة، 2006.
6. جولي مايرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة: أحمد محمد زامل، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2004.
7. صفوت فرج، القياس النفسي، الطبعة السادسة، مكتبة أنجلو المصرية، القاهرة-مصر، 2007.
8. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
9. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، رمضان فهم غربية، التخطيط الاستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية، المنصورة، 2006.
10. عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد الحي مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2002.

11. كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي، الإسكندرية، 2007.
12. محمد سامي رضا، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإبراهيمية-الإسكندرية، 2006، ص-ص: 19-28.
13. مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، 2002.
14. ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية-تقنيات مراقبة التسيير-، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994.
15. نعيمة يحيوي، زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، باتنة، 2015.
16. هلال محمد جمال، المحاسبة الحكومية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2002.

ثانياً- الرسائل والأطروحات والمجلات:

17. حمدي شحده زعرب، وائل محمد خلف الله، واقع إعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها في الشركات الصناعية في قطاع غزة -دراسة ميدانية-، مجلة جامعة الأزهر بغزة، فلسطين، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد: 2، 2008.
18. راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2017.
19. رجاء رشيد عبد الستار، تحليل الانحرافات باعتماد الموازنات التخطيطية كأساس لتقويم الأداء-بحث تطبيقي عن شركة بغداد للمشروبات الغازية-، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجزائر، العدد 63، 2007.
20. عبد الإله مصطفى إبراهيم أحمد، الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في تقويم الأداء المالي وترشيد القرارات الاستثمارية، دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2018.

21. عبد الرحيم عصام البشيتي، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة-دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
22. عريوة محاد، تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة في إطار الحوكمة لقياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي-دراسة عينة لبعض المجالس الشعبية البلدية-اطروحة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص: علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2015.
23. عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي-التطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009.
24. كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الاسكندرية، 2007.
25. محمد عبد الزهرة المحسن واخرون، إيجاد معادلة لتقييم الأداء في شركات وزارة الإسكان والتعمير، مجلة الهندسة والتكنولوجيا، المجلد: 28، العدد: 11، بغداد-العراق، 2010.
26. محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
27. منى خالد فرحات، ايام ميكائيل ياسين، إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف-دراسة ميدانية-، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 39، العدد 04، 2017.
- ثالثاً-الملتقيات والمحاضرات والندوات العلمية:
28. طويطي مصطفى، وعيل ميلود، أساليب تصميم وإعداد الدراسات الميدانية - منظور الإحصائي-، محاضرات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، السنة الجامعية: 2014/2013.
29. محمود محمد السباعي، دور الموازنات التخطيطية في الرقابة-الدورة التدريبية لبرنامج نسيج تنمية المنظمات غير الحكومية الشابة-، المنظمة العربية للتنمية، الإدارية، القاهرة، 2011.

باللغة الأجنبية:

30. charles horngern, Alnoor Bhimani, et autres, contrôle de gestion et gestion budgétaire, 3^e édition, distribution nouveaux horizons, paris, 2006.
31. claude alazard, sabine séparl, contrôle de gestion, dunod, paris, 2007.
32. Cokins, G, New Age Accounting: Activity-Based Budgeting (ABB), A White, Paper From ABC Technologies, USA, 1999.
33. pascal fabre, sabine séparl, et autres, Management et contrôle de gestion, paris, 2008.

الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

جامعة محمد بوضياف/المسيلة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبيان

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته؛

تقوم الطالبة بإعداد مذكرة ماستر أكاديمي بعنوان: أهمية الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- وتهدف الدراسة إلى إدراك المؤسسة الاقتصادية الجزائرية العاملة في ولاية المسيلة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة للاستفادة منه في تحسين الأداء.

في سبيل ذلك فإننا نتوقع منكم المساهمة الجادة في إنجاح هذه الدراسة وذلك بالإجابة بكل موضوعية على كافة الأسئلة، من خلال وضع علامة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيكم، علماً بأن هذه المعلومات ستستخدم لغرض البحث العلمي فقط. نشكر لكم مقدماً جهودكم وحسن تعاونكم

الطالبة: عمرون حليلة

الأستاذ المشرف: د/عريوة محاد

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

السنة ثانياة ماستر أكاديمي

الجزء الأول: البيانات الشخصية

1. اسم المؤسسة محل الدراسة:

.....

2. نوع المؤسسة محل الدراسة:

صناعية تجارية خدماتية مالية

3. المؤهل العلمي:

ليسانس ماجستير دكتوراه شهادة أخرى

4. التخصص العلمي:

محاسبة مالية اقتصاد تدقيق تخصص آخر

5. المسمى الوظيفي:

محاسب مدير مالي مراجع داخلي وظيفة أخرى

6. الخبرة المهنية:

أقل من 05 سنوات من 05 إلى 10 سنوات أكبر من 10

الجزء الثاني: المحاور الأساسية للدراسة

المحور الأول: تطبيق المؤسسات الاقتصادية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تعتمد إدارة المؤسسة على نظام محاسبة تكاليف متطور؛					
2	توجد أنظمة محاسبية جيدة قادرة على توفير المعلومات بشكل دقيق؛					
3	يحدد نظام محاسبة التكاليف المطبق تكلفة كل منتج أو نشاط منجز؛					
4	يحدد نظام محاسبة التكاليف المطبق تكلفة الطاقة غير المستغلة لكل منتج أو نشاط منجز؛					
5	تتوفر المؤسسة على الوسائل البشرية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛					
6	تتوفر المؤسسة على الوسائل المادية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛					
7	تعتمد إدارة المؤسسة على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)؛					
8	تدعم إدارة المؤسسة تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛					
9	العاملين في قسم المحاسبة بالمؤسسة على دراية بنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛					
10	تقوم إدارة المؤسسة بدورات تدريبية للعاملين في قسم المحاسبة حول النظم المحاسبية الحديثة؛					
11	تدعم إدارة المؤسسة البرامج التدريبية في مجال الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).					

المحور الثاني: يعزز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) عملية تحسين الأداء

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
12	تمكن أنظمة محاسبة التكاليف المستخدمة في المؤسسة من الوصول إلى اتخاذ القرارات الرشيدة؛					
13	تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) كأساس لإعداد الموازنة يساعد في تقييم الأداء وتحسينه؛					
14	يتم اعتماد إدارة المؤسسة على نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بهدف تقييم الأداء؛					
15	يدعم نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) استغلال موارد المؤسسة بكافة أنواعها في تحسين الأداء؛					
16	يساعد نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في الرقابة على موارد المؤسسة بكافة أنواعها وتخصيصها؛					
17	اعتماد إدارة المؤسسة على نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بهدف التحسين المستمر للأداء؛					
18	تعتمد إدارة المؤسسة على نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للخدمة أو المنتج والأنشطة التي لا تضيف قيمة لها؛					
19	تعتمد إدارة المؤسسة على نظام الموازنة على أساس الأنشطة في عملية تحسين كفاءة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة أو المنتج عن طريق استبدالها بأنشطة أكثر فعالية؛					
20	الهيكل المتبعة في معالجة الأنشطة تجعل نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) نظاماً كفواً على خلاف غيره؛					
21	يوجد دعم وتشجيع من قبل إدارة المؤسسة بأهمية تطبيق أنظمة تكاليف متطورة كنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).					

الملحق رقم (02): استمارة الاستبيان

قائمة الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان:

الرقم	اسم الأستاذ	الدرجة الوظيفية	المؤهل العلمي	الجامعة	الإمضاء
1	عريوة محاد	أستاذ محاضر (ف)	دكتوراه	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	
2	عريوة رشيد	أستاذ محاضر (ي)	دكتوراه	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	
3	سبتي اسماعيل	أستاذ محاضر (ص)	دكتوراه	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	
4	طويرات رابح	أستاذ محاضر (ب)	دكتوراه	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	
5	بوعباية حسان	أستاذ محاضر (أ)	دكتوراه	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	
6	بيصار عبد الحكيم	أستاذ محاضر (ب)	دكتوراه	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	
7	بوتيارة عنتر	أستاذ محاضر (أ)	دكتوراه	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	
8	الوافي رابح	أستاذ محاضر (با)	دكتوراه	جامعة محمد بوضياف / المسيلة	

يتضمن مخرجات برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية spss (اصدار 25)
SPSS: Statistical Package for the Social Sciences.

الملحق رقم (03): ملخص إنجاز الدراسة

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	42	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	42	100.0

a. List wise deletion based on all variables in the procedure.

الملحق رقم (04): اختبار الثبات ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,738	21

RELIABILITY

/VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,793	11

RELIABILITY

/VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,752	10

RELIABILITY

/VARIABLES=Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA

الملحق رقم (05): اختبار التوزيع الطبيعي سميرنوف كولمنجروف

Kolmogorov-Smirnov test (K-S)

		M1	M2	TOTAL
N		42	42	42
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	3,4013	3,2742	3,5515
	Std. Deviation	1,06830	1,05926	1,02829
Most Extreme Differences	Absolute	,124	,132	,144
	Positive	,124	,126	,097
	Negative	-,116	-,132	-,144
Kolmogorov-Smirnov Z		,688	,735	,799
Asymp. Sig. (2-tailed)		,058	,065	,002

الملحق رقم (06): اختبار خصائص عينة الدراسة

Frequency Table

نوع المؤسسة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	صناعية	29	69,05	69,05	69,05
	تجارية	02	04,76	04,76	73,81
	خدمائية	00	00	00	73,81
	مالية	11	26,19	26,19	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	16	38,10	38,10	38,10
	ماسنر	08	19,05	19,05	57,14
	ماجستير	06	14,29	14,29	71,43
	دكتوراه	00	00	00	71,43
	شهادة أخرى	12	28,57	28,57	100.0
	Total	42	100.0	100.0	

التخصص العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	10	23,81	23,81	23,81
	مالية	11	26,19	26,19	50,0
	اقتصاد	07	16,67	16,67	66,67
	تدقيق	09	21,43	21,43	88,10
	تخصص آخر	05	11,90	11,90	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

المسمى الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب	08	19,05	19,05	19,05
	مدير مالي	07	16,67	16,67	35,71
	مراجع داخلي	09	21,42	21,42	57,13
	وظيفة أخرى	18	42,86	42,86	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

عدد سنوات الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	12	28,57	28,57	28,57
	ما بين 5 و 10 سنوات	21	50	50	78,57
	أكثر من 10 سنوات	9	21,43	21,43	100,0
	Total	42	100,0	100,0	

الملحق رقم (07): مقياس درجة ليكرت الخماسي

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q1	42	1	5	2,4839	1,09151
Q2	42	1	5	3,6129	1,20215
Q3	42	1	5	3,5387	1,03591
Q4	42	1	5	3,0710	,99785
Q5	42	1	5	3,5645	1,01600
Q6	42	1	5	3,7677	1,03071
Q7	42	1	5	3,4045	1,16027
Q8	42	1	5	3,1097	1,21106
Q9	42	1	5	3,5000	1,16674
Q10	42	1	5	2,2065	1,26151
Q11	42	1	5	3,3139	1,09151
M1	42	1.00	5.00	3,4013	1,06830
Valid N (list wise)	42				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q12	42	1	5	3,7194	1,08855
Q13	42	1	5	3,1484	1,20661
Q14	42	1	5	3,0516	1,05952
Q15	42	1	5	3,6742	1,20304
Q16	42	1	5	3,5097	1,13118
Q17	42	1	5	3,6677	1,04830
Q18	42	1	5	3,1161	1,09151
Q19	42	1	5	3,2677	1,07963
Q20	42	1	5	3,5484	1,28682
Q21	42	1	5	3,5613	1,03591
M2	42	1.00	5.00	3,2742	1,05926
Valid N (list wise)	42				

الملحق رقم (08): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار توزيع
ستودنت للمحور الأول

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q1	42	2,4839	1,09151	,19604
Q2	42	3,6129	1,20215	,21591
Q3	42	3,5387	1,03591	,18606
Q4	42	3,0710	1,20394	,21623
Q5	42	3,5645	,99785	,17922
Q6	42	3,7677	1,01600	,18248
Q7	42	3,4045	1,03071	,18512
Q8	42	3,1097	1,16027	,20839
Q9	42	3,5000	1,21106	,21751
Q10	42	2,2065	1,16674	,20955
Q11	42	3,3139	1,26151	,22657

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q1	1,268	41	,110	,48387	,0835	,8842
Q2	2,839	41	,008	,61290	,1720	1,0539
Q3	4,508	41	,000	,83871	,4587	1,2187
Q4	1,028	41	,104	,87097	,4294	1,3126
Q5	5,940	41	,000	1,06452	,6985	1,4305
Q6	5,303	41	,000	,96774	,5951	1,3404

Q7	5,750	41	,000	1,06452	,6864	1,4426
Q8	1,106	41	,082	,70968	,2841	1,1353
Q9	4,597	41	,000	1,00000	,5558	1,4442
Q10	1,148	41	,091	,80645	,3785	1,2344
Q11	2,236	41	,011	,48387	,0211	,9466

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
M1	42	3,4013	1,06830	,19546

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
M1	1,587	41	,058	,74032	,3411	1,1395

الملحق رقم (09): حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار التوزيع

الطبيعي ستودنت للمحور الثاني

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Q12	42	3,7194	1,08855	,19551
Q13	42	3,1484	1,20661	,21671
Q14	42	3,0516	1,05952	,19030
Q15	42	3,6742	1,20304	,21607
Q16	42	3,5097	1,13118	,20317
Q17	42	3,6677	1,04830	,18828
Q18	42	3,1161	1,09151	,19604
Q19	42	3,2677	1,07963	,19391
Q20	42	3,5484	1,28682	,23112
Q21	42	3,5613	1,03591	,18606

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
Q12	2,245	41	,010	,41935	,0201	,8186
Q13	1,230	41	,077	,54839	,1058	,9910
Q14	1,373	41	,094	,45161	,0630	,8402
Q15	3,583	41	,001	,77419	,3329	1,2155
Q16	3,493	41	,002	,70968	,2948	1,1246
Q17	5,140	41	,000	,96774	,5832	1,3523
Q18	1,133	41	,083	,51613	,1158	,9165
Q19	1,091	41	,111	,96774	,5717	1,3638
Q20	2,373	41	,014	,54839	,0764	1,0204
Q21	2,867	41	,003	,16129	-,2187	,5413
Q12	2,245	41	,010	,41935	,0201	,8186

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
M2	42	3,2742	1,05926	,19168

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
M2	1,040	41	,065	,58280	,1913	,9743

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
TOTAL	42	3,5515	1,02829	,19382

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
TOTAL	3,458	41	,002	,67018	,2743	1,0660

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بنظام الموازنة على أساس الأنشطة من جميع جوانبه، وأهمية الأخذ به في عملية تقييم الأداء، وتقييم امكانية تطبيق هذا النظام في المؤسسات عينة الدراسة من ناحية، ومدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق هذا النظام من ناحية ثانية، تقدم هذه الدراسة مقترحاً للكيفية التي يمكن من خلالها معرفة الآلية التي يعمل بها هذا النظام وكيفية تطبيقه، على اعتبار أن الفرق بين الإعداد التقليدي للموازنات وإعدادها على أساس الأنشطة يتمحور في طريقة تحميل التكاليف، الأول يحملها على الأقسام، والثاني يحملها على أساس الأنشطة وكل تكلفة لها مسبب تكلفة.

تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS.V 25) وتوصلنا إلى أن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة غير متوفر في المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة بنسبة معتبرة، وأن هذه المؤسسات لا تراعي تطبيق إدارة فعالة للتكاليف وعملية تقييم الأداء، وأن الموارد المادية والبشرية ومقومات تطبيق هذا النظام متوفرة إلا أنها غير مستغلة، وتم تقديم عدد من الاقتراحات.

الكلمات المفتاحية: الموازنة، نظام التكاليف، مسبب التكلفة، أدوات تقييم الأداء، الموازنة على أساس الأنشطة.

Résumé:

Le but de cette étude est de définir le système budgétaire en fonction de tous les aspects des activités, de l'importance de son introduction dans le processus d'évaluation des performances, de la faisabilité de l'application de ce système dans les institutions de l'échantillon étudié et de la disponibilité des éléments nécessaires à la mise en œuvre de ce système. Le mécanisme dans lequel ce système fonctionne peut être défini et appliqué, car la différence entre la préparation traditionnelle des budgets et leur préparation sur la base des activités est centrée sur la façon dont les coûts sont imputés, la première est imputée aux divisions et la seconde est gérée sur la base des activités et chaque coût est rentable.

Les résultats de l'étude ont été analysés à l'aide du programme statistique Spss.v 25 et ont révélé que l'application du budget basé sur les activités n'était pas disponible dans les institutions économiques de l'échantillon étudié et que ces institutions n'envisageaient pas l'application d'un cadre efficace des coûts et du processus d'évaluation de la performance et que les ressources matérielles et humaines nécessaires à la mise en œuvre de ce système étaient disponibles. Et un certain nombre de suggestions ont été faites.

Mots-clés:

Budgétisation, Système de chiffrage basé sur l'activité, Coût causatif, Outils d'évaluation de la performance, Budgétisation sur la base des activités.