



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال شهادة ماستر أكاديمي  
ميدان العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية  
التخصص: محاسبة وتدقيق

مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء  
المؤسسة الاقتصادية  
-دراسة حالة-

تحت إشراف الدكتورة:  
د. بكوش لطيفة

إعداد الطلبة:  
❖ بالقط هند  
❖ زايد مسعود  
❖ الحاج أحمد خميس

لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر ب	د/ بديدة حورية
مشرفا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر أ	د/ بكوش لطيفة
مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر ب	د/ حملاوي سكيينة

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا

أَوْ أخطأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إصْرَهُ كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا

مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَعَقِّبْ عَنَّا وَاعْقِرْ لَنَا وَأَرْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا فَانصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ

الْكَافِرِينَ﴾

## الإهداء

اللهم لك الحمد والشكر لأنك باركت في جهدي وجعلت هدفي حقا

رضاك.

اهدي هذا العمل المتواضع.

إلى أعز ما أملك في الوجود أمي الحنونة الطيبة التي وفرت لي ظروف

النجاح.

إلى روح والدي الطاهرة الزكية وأرجو من الله أن يجعله من أهل

الجنة.

إلى زوجتي وإخوتي وأخواتي و كل من ساعدني على إنجاز هذا

العمل.

إلى تواتي أحمد علي الذي كان والدي الثاني ورافقي طيلة الحياة.

## الإهداء

الحمد لله الذي وفقني في هذا عمل.

اهدي عملي وجهدي هذا.

إلى والدتي الحبيبة والكريمة التي أعطتني عناية كبير في انجاز هذا العمل.

إلى والدي الذي بسط لي كل ما يملك ولم يأخذ في تقديم الدعم لي.

سواء كان ماديا أو معنويا حتى أصل إلى هذا المستوى.

إلى إخوتي وأصدقائي وكل من هم سندي لي وقدوتي في الحياة.

\*الحاج أحمد خميس

## الإهداء

الله لك الحمد ولك الشكر أن وفقني في انجاز هذا العمل.

اهدي ثمرة هذا الجهد.

إلى من كان دعمها سر نجاحي وأنارت دربي وأعانتني بدعواتها

وتشجيعها، إلى أغلى إنسان في هذا الوجود أمي الحبيبة حفظها الله.

إلى من هو مصدر قوتي وعزتي إلى من عمل في سبيلي وعلمني معنى

الكفاح وأوصلني إلى ما أنا عليه أبي الكريم أدامه الله لي.

وإلى إخوتي وكل من قدم لي يد العون وشجعني من الأهل والأصدقاء.

# الشكر والعرفان

## بسم الله الرحمن الرحيم

﴿وَلَقَدْ ءَاتَيْنَا لُقْمَانَ الْحِكْمَةَ أَنِ اشْكُرْ لِلَّهِ وَمَن يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ ۖ وَمَن كَفَرَ فَإِنَّ اللَّهَ غَنِيٌّ حَمِيدٌ ۝﴾

سورة لقمان: 12

قبل كل شيء نحمد الله عز وجل الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ونشكره على نعمه وعونه علينا في الوصول لهذا المستوى المتواضع من العلم، والصلاة والسلام على خاتم الأنبياء والمرسلين، يسعدني ويشرفني أن أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى الأستاذة المشرفة د. بكوش لطيفة التي كانت عوننا لنا في إعداد هذا العمل، التي أعطتنا من وقتها في تقديم الإرشادات والتوجيهات القيمة لإخراج هذا العمل بالشكل المطلوب، وجزيل كل الشكر لأستاذتنا الفاضلة، كما نشكر جميع الأساتذة وعمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين ساعدونا في إنجاز هذا العمل من توجيهات وتسهيلات، كما لا ننسى إطارات وموظفي المؤسسة المقاولاتية على حسن استقبالهم وتعونهم على إعطائهم لجميع ما نحتاجه من معلومات مطلوبة، أشكر أيضا كل من ساهم بشكل مباشر أو غير مباشر على إعداد هذا العمل المتواضع ونرجو من الله أن نكون قد حققنا أمل الجميع.

هدفت الدراسة إلى خلق مجتمع جديد في الدراسات الجزائرية الذي تهتم بنظام الموازنة على أساس الأنشطة فمعظمها تطبق على المؤسسات الإنتاجية أو الصناعية، حيث تطرقت هذه الدراسة إلى نظام الموازنة على أساس الأنشطة واستخداماته في تقييم أداء المؤسسة، تم التحقق من ذلك خلال الدراسة الميدانية التي أجريت على أحد المؤسسات المقاولاتية كمجتمع جديد مغاير للمؤسسات الإنتاجية، اخترنا مشروعين كعينة للدراسة وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من نتائج تبين مدى فعالية نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم الأداء على النظام التقليدي الذي تطبقه المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: نظام الموازنة على أساس الأنشطة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مسببات التكلفة، الأنشطة، الموارد، تقييم الأداء، مؤسسة المقاولاتية.

## The Summary

In this study aimed to create a new community of Algerian studies that is concerned with the activities-based budget system most of them apply to industrial or productive enterprises; this study touched the activity based on budget system and its uses in evaluating the performance of the institution; this was verified during the field study conducted on one of the contracting establishments as a new society different from productive institutions; we chose two projects as a sample for the study; and the study reached same; it shows the effectiveness of the activity-based budget system in evaluating ; the performance of the indtitution compared to the traditonal system.

Key words: Activity-Based Costing, Activity-Based Budgétions, Cost drivers, Activities, Resources, Performance evaluation, Contracting Corporation.

## قائمة المحتويات

الصفحة	البيان
	الإهداء
	الشكر والعرفان
	الملخص
I	قائمة المحتويات
II	قائمة الجداول
III	قائمة الإشكال
III	قائمة الرموز والاختصارات
III	قائمة الملاحق
أ - د	مقدمة

### الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

6	تمهيد
7	المبحث الأول: الأدبيات النظرية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة وتقييم الأداء
7	المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة
18	المطلب الثاني: نظام الموازنة على أساس الأنشطة
23	المطلب الثالث: ماهية الأداء
28	المطلب الرابع: تقييم الأداء
33	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
33	المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
36	المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
38	المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية
40	خلاصة الفصل الأول

### الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

42	تمهيد
43	المبحث الأول: منهجية الدراسة وتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة
43	المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة

---

45	المطلب الثاني: أدوات جمع ومعالجة البيانات للدراسة
47	المطلب الثالث: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة
51	المبحث الثاني: استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة وأثره على تقييم أداء المؤسسة محل الدراسة
51	المطلب الأول: طريقة تحديد التكاليف وتقديرات الموازنة التي تطبقها المؤسسة
54	المطلب الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة
67	المطلب الثالث: تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة
75	المطلب الرابع: اثر تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة محل الدراسة
82	خلاصة الفصل الثاني
84	خاتمة عامة
89	قائمة المراجع

---

الملاحق

---

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
29	تصنيفات مقاييس الأداء	(1-1)
46	المقابلات الشخصية والهاتفية مع المؤسسات	(2-1)
46	عدد المقابلات الشخصية مع المؤسسة (X)	(2-2)
47	عدد المقابلات الهاتفية مع مسؤولي المؤسسة (X)	(2-3)
51	تعداد العمال بالمؤسسة (X) وتوزيعهم	(2-4)
52	التكاليف المباشرة للمشروعين	(2-5)
53	التكاليف الإجمالية للمشروعين	(2-6)
54	تقدير التكاليف حسب الموازنة التي تطبقها المؤسسة	(2-7)
56	تكاليف الموارد بالقيمة الإجمالية ومسبباتها	(2-8)
61	تخصيص الموارد على الأنشطة	(2-9)
62	مسببات التكلفة	(2-10)
63	مسببات ومعدل تكلفة الأنشطة	(2-11)
65	تخصيص تكاليف الأنشطة على كل مشروع وفق مسببات التكلفة	(2-12)
66	تخصيص تكاليف الأنشطة على كل مشروع وفق مسببات التكلفة (تابع)	(2-13)
67	المقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة تحديد التكاليف التي تطبقها المؤسسة	(2-14)
69	معدل تحميل التكاليف	(2-15)
70	إعداد موازنة تكاليف المشروع بنظام الـ (ABB)	(2-16)
72	نسبة الاستخدام المقدرة في استخدام الأنشطة في كل مورد للمشروع 1 و 2	(2-17)
73	موازنة تخصيص الأنشطة على الموارد	(2-18)
74	موازنة تخصيص الأنشطة على الموارد (تابع)	(2-19)
75	المقارنة بين الموازنة التي تطبقها المؤسسة والموازنة على أساس الأنشطة	(2-20)
77	تصنيف وترتيب الأنشطة	(2-21)

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة	(1-1)
17	خطوات تطبيق عملية نظام التكاليف على أساس الأنشطة	(1-2)
23	الفرق بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة	(1-3)
26	الأداء من منظور الكفاءة والفعالية	(1-4)
33	ملخص تقييم أداء المؤسسة	(1-5)
50	المخطط الهيكل التنظيمي للمؤسسة (X)	(2-1)
78	مخطط المراحل سير للأنشطة	(2-2)

## قائمة الاختصارات

باللغة العربية	باللغة الانجليزية	الرمز
التكاليف على أساس الأنشطة	Activity-Based Costing	ABC
الموازنة على أساس الأنشطة	Activity-Based Budgetions	ABB

## قائمة الملاحق

اسم الملحق	رقم الملحق
مخطط الهيكل التنظيمي للمؤسسة (X)	01
تفصيل التكاليف غير المباشرة للمشروع 1 و 2	02
تفصيل التكاليف المباشرة للمشروع 1 و 2	03
عدد مسببات التكلفة	04
نسب استخدام الموارد في كل نشاط في المشروع 1 و 2	05

# مقدمة

يشهد العالم تطورات سريعة ومستمرة في شتى الميادين العلمية منها والعملية، كل هذا يعود إلى شدة المنافسة العالمية بين جميع الميادين ومع اشتداد المنافسة تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق استمراريتها، لذلك تلجأ اغلب المؤسسات إلى تطوير أنظمتها، قصد زيادة أرباحها وضمان مكانتها السوقية، مما دفعها للبحث عن طرق وأساليب جديدة تضمن لها التسيير الحسن لعملياتها وتمكنها من تقييم نشاطها والكشف عن مدى كفاءة عملها ونجاعة عملية التسيير.

من هنا برزت أهمية نظام مراقبة التسيير إذ يعتبر من بين الأنظمة الهامة داخل المؤسسة، حيث يقوم هذا النظام على مجموعة من الأدوات التي تؤدي دور الركائز داخل المؤسسة تعمل جميعها على تحقيق أهداف المؤسسة وضمان استمراريتها، كما تعمل على مراقبة أداء المؤسسة وتقييمه. ومن أهم أدوات مراقبة التسيير داخل المؤسسة: المحاسبة التحليلية، التحليل المالي، الموازنات التقديرية، لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن...

تعتبر الموازنات التقديرية من بين أهم أدوات مراقبة التسيير، إذ أنها تعمل على تقدير نشاط المؤسسة وتكاليفها وتقييم مخزوناتهما واستثماراتها، ومما لا شك فيه أن الموازنات التقديرية تعد أداة فعالة تستعملها المؤسسة في ممارسة أعمالها في مجالات التخطيط، التنسيق، الرقابة، تقييم الأداء واتخاذ القرارات. فهي تمثل الترجمة الصادقة للأهداف التي تسعى المؤسسة لبلوغها معبرا عنها بصورة رقمية أو كمية، إلا أنه لا ينتهي دورها بمجرد إعدادها بل يبدأ الدور الرئيسي الفعّال بعد إعداد الموازنة التقديرية، ألا وهي مرحلة تنفيذ ومتابعة ومراقبة تنفيذ الموازنات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقا لما حدد له، هنا يكمن الدور الأساسي في تقييم الأداء.

تعد الموازنة على أساس الأنشطة من بين تقنيات الموازنات التقديرية، إذ تستند على مجموعة من المبادئ والأسس. بما يوفر معلومات أكثر دقة وتفصيل لا تتوفر في الموازنة التقليدية، إضافة إلى مساعد المؤسسة على إدارة مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل الذي ينسجم مع الأهداف والخطط الموضوعة.

إن التطورات والاستحداثيات في مجال المحاسبة جعلت مفهوم المحاسبة أوسع واشمل، حيث أصبح للمحاسبة معايير، مقاييس، أدوات محاسبية وغير محاسبية، تسعى في مجملها إلى تدعيم عملية تقييم الأداء في المؤسسة والتي لها قدرة على تقديم أداء المؤسسة بجميع أنواعه، نجد من بين الأدوات المستحدثة والفعّالة في تقييم الأداء نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأساس لإعداد نظام الموازنة على أساس الأنشطة التي تساهم في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية. مما تقدم يتضح ضرورة طرح الإشكالية التالية:

## كيف يساهم نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية؟

على ضوء هذه الإشكالية تم طرح مجموعة من التساؤلات الفرعية:

- ما هي طبيعة عمل نظام الموازنة على أساس الأنشطة؟
- ما هو دور نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هو الأثر الذي قد يترتب عن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية؟
- هل يمكن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية التي تعمل بأنظمة محاسبية تقليدية؟

### الفرضيات

للإجابة عن الإشكالية المطروحة ومجموعة التساؤلات، طرحت الفرضيات التالية:

- طبيعة عمل نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية يكون على شكل نظام يدرس كل الأنشطة ومراحلها وتحديد تكاليفها إلى غاية إتمام النشاط؛
- دور نظام الموازنة على أساس الأنشطة بأنه يستخدم كأداة من أدوات تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية؛
- يترتب عن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة اثر في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية؛
- يمكن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية حتى لو كانت تعمل بأنظمة محاسبية تقليدية.

### مبررات اختيار الموضوع

يمكن حصر الأسباب التي أدت إلى اختيار هذا الموضوع في النقاط التالية:

- الرغبة في دراسة هذا المجال نظرا لقلّة الدراسات حول هذا الموضوع على مستوى الكلية؛
- الرغبة في البحث في نظام الموازنة على أساس الأنشطة نظرا لفائدته في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية؛
- إبراز أهمية الموازنة على أساس الأنشطة ومدى مساهمتها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية.

## أهداف الدراسة

سعت هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف منها محاولة التأكد من صحة الفرضيات وإبراز التالي:

- التعرف والإلمام بالمفاهيم الأساسية المتعلقة بنظام الموازنة على أساس الأنشطة؛
- التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة والعلاقة التي تربطه بنظام الموازنة على أساس الأنشطة؛
- معرفة مدى إمكانية الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية؛
- تحديد أهمية استخدام الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم الأداء؛
- معرفة مدى تأثير الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية.

## أهمية الدراسة

تأتي أهمية هذه الدراسة كونها من الدراسات القليلة الحدوث باعتبارها تبحث عن أحد أهم أدوات الأنظمة الحديثة للموازنة، مع وجود العديد من المشاكل والعيوب في الأنظمة التقليدية التي توجه المؤسسة الاقتصادية في تحديد التكاليف والاستغلال الأمثل للموارد، من أهم هذه الأنظمة نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

يعتبر نظام الموازنة على أساس الأنشطة من أسس عملية تقييم الأداء في المؤسسة، هذا لأنها من الأدوات الحديثة لتقييم الأداء-وهي من أحدث أدوات مراقبة التسيير-، من هنا تسعى المؤسسة للمساهمة في توفير متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، هذا من أجل ضمان نجاح تطبيقه وتحقيق تقدم جيد في أدائها.

## منهج الدراسة

تم استخدام المنهج الاستكشافي في إجراء هذه الدراسة ذلك بهدف فهم وتفسير الظاهرة المدروسة المتمثلة في دراسة مساهمة نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، حيث تمثلت الأدوات المعتمد عليها في هذه الدراسة: تحليل المحتوى كأداة أساسية وذلك بتحليل بيانات المؤسسة محل الدراسة للمشروعين في منطقتين مختلفتين تم إنجازهما في سنة 2018، إضافة إلى المقابلة ودراسة الوثائق (مصادر جمع المعلومات) المتمثلة في الكتب، الرسائل العلمية والمقالات...

## حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

- **حدود مكانية:** عبر المحاولة للوصول إلى أهداف الدراسة والتحقق من صحة الفرضيات، طُبّق موضوع الدراسة على مؤسسة المقاولاتية (X) بولاية الوادي، سمية المؤسسة محل الدراسة بالمؤسس (X) وذلك بالاتفاق مع إدارة المؤسسة بالحفاظ على سريتها وتجنب إبراز معلوماتها لكثرة المنافسين وتخطي كل الشكوك والخوف من تسرب المعلومات، عند إخفاء اسم المؤسسة تكون لنا فرصة للحصول على معلومات أوفر وأكثر دقة؛

- **حدود زمنية:** تمت هذه الدراسة في مرحلة إمتدت من بداية سنة 2020 إلى غاية شهر أوت 2020.

## صعوبات الدراسة

من أهم الصعوبات التي واجهت إعداد الدراسة:

- الظروف الاستثنائية والحجر الصحي وما ترتب عنه من عراقيل؛
- التأخر في الحصول على المعلومات من المؤسسة محل الدراسة بسبب الحجر الصحي؛
- إهمال عملية تقييم الأداء في المؤسسة محل الدراسة.

## تقسيمات الدراسة

لمعالجة الإشكال المطروح ومن اجل اختبار صحة الفرضيات ولتحقيق أهداف الدراسة، قسمت الدراسة

إلى فصلين، كالآتي:

- **الفصل الأول:** قُدم على مستوى هذا الفصل الإطار النظري للدراسة، حيث تم تقسيم الفصل إلى مبحثين، تضمن المبحث الأول عرض وتقديم المفاهيم النظرية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الموازنة على أساس الأنشطة، كما تضمن أيضا المفاهيم النظرية عن الأداء وتقييمه، أما المبحث الثاني فقد تضمن الدراسات السابقة ومميزات الدراسة الحالية؛
- **الفصل الثاني:** احتوى هذا الفصل على الإطار التطبيقي للدراسة، تم على مستوى الإطار التطبيقي للدراسة، حيث يضم الفصل مبحثين المبحث الأول قدم فيه منهجية الدراسة وتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فقد إستعرض استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة وأثره على تقييم أداء المؤسسة محل الدراسة.

# الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

### تمهيد

إن التطورات الاقتصادية ومدى تأثيرها دفع المؤسسات إلى تبني نظم تساعد على تحقيق أهدافها ومراقبة أدائها، من خلال وضع خطط مستقبلية تضمن لها مستوى جيد من الأداء، إذ تحدد من خلاله مدى استمراريتها. من هنا برزت أهمية إعداد نظام للموازنة التقديرية لمساعدة تلك المؤسسات في الحفاظ على مكانتها.

من الأساليب الحديثة للموازنة التقديرية نظام الموازنة على أساس الأنشطة الذي كان ظهوره نتيجة عجز الأنظمة التقليدية، حيث أن هدف نظام الموازنة على أساس الأنشطة لا يختلف عن هدف الأنظمة التقليدية من حيث التقدير وهو التنبؤ ووضع الخطط المستقبلية، إلا أنه يختلف عن نظام الموازنة على أساس الأنشطة بأنه يساعد المؤسسة على تقدير وتنبؤ بالخطط المستقبلية على أساس الأنشطة التي تمارسها المؤسسة.

يعمل نظام الموازنة على أساس الأنشطة على تحسين أداء المؤسسة إلى مستوى أفضل، لأن كل ما تعمل عليه المؤسسة هو ضمان استمراريتها وتقديم أدائها، فإن هذا النظام يقوم بوضع تنبؤات ومخططات للفترة على أن تتم في نهايتها مقارنة وتقييم ما تم تطبيقه والوصول إليه بما كان مخطط له، وهذا ما يساعد المؤسسة في تحديد مستوى أدائها ومدى استمرارها.

لقد تم تقسيم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:

- **المبحث الأول:** الأدبيات النظرية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة وتقييم الأداء؛
- **المبحث الثاني:** الدراسات السابقة ومميزات الدراسة الحالية.

## المبحث الأول: الأدبيات النظرية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة وتقييم الأداء

يعتبر نظام الموازنة على أساس الأنشطة من أحد الأساليب والطرق الحديثة للمحاسبة الإدارية - يطلق عليها أيضا مراقبة التسيير - الذي يغطي رؤية أفضل وأعمق للحصول على استغلال أمثل للموارد المتاحة في المؤسسة، باعتباره أداة تخطيط ورقابة تسعى إلى تحقيق أفضل النتائج للوصول إلى أعلى ال درجات من الدقة والتركيز، إذ انه يعتبر من الأساليب التي تساهم في تقييم أداء المؤسسة من خلال قياس وتقييم الأداء المخطط ومقارنته بالأداء الفعلي.

يعرض في هذا المبحث مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره السند الأساسي لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة التي عرض مفهومها ومقوماتها ومراحل إعدادها، كما يعرض أيضا بعض المفاهيم الأساسية حول تقييم أداء المؤسسة.

### المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة

نتيجة لظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتطوره ظهر نظام موازني جديد هو الموازنة على أساس الأنشطة، إذ يمكن تنفيذها عندما تطبق المؤسسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة والإستعانة بمعلوماته. يتم التطرق في هذا المطلب للمفاهيم الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

### أولا: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو احد أهم التطورات في محاسبة التكاليف، كما انه أداة من أدوات مراقبة التسيير، جاء ظهوره نتيجة عجز الأنظمة التقليدية، من اجل الوصول إلى نظام أكثر دقة في تحديد التكاليف وفي القدرة على التحكم فيها.

إن البداية الحقيقية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة كانت في منتصف ثمانينات القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل (Cooper&Kaplan) في شركات مثل (Union Pacific Juhndeer)

وقاما بوصف الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات والخدمات وصفاه بالتخصيص<sup>1</sup>.

من الأسباب التي دفعت الشركات إلى التحول من الأنظمة التقليدية إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة<sup>2</sup>:

- زيادة نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف الصناعية نتيجة استخدام المنشآت الصناعية الآلات وحلت محل الأيدي العاملة وهذا بدوره أدى إلى انخفاض تكاليف العمل المباشرة على حسب التكاليف الصناعية غير المباشرة؛
- زيادة حدة المنافسة في كل السوق المحلي والعالمي وذلك بسبب التطور التكنولوجي للبيئة الصناعية والتكنولوجيا التي أدت إلى انخفاض حجم العمالة المباشرة وضعف العلاقة القائمة بين العامل ووحدة الإنتاج وزيادة أهمية الأنشطة الإنتاجية، مما أدى ذلك إلى زيادة حجم التكاليف غير المباشرة والانخفاض الحاد في تكلفة الأجور المباشرة نتيجة تعدد المنتجات، الأمر الذي يستدعي تخفيض التكلفة وإتباع سياسة إنتاجية تقوم على تعدد المنتجات وإدخال منتجات جديدة ومتطورة كذلك البحث عن أسواق جديدة عبر التوسع الجغرافي؛
- زيادة المنافسة بين الشركات نتيجة العولمة وسهولة دخول منتجين جدد إلى الأسواق، مما أدى إلى قلة الاحتكار وبالتالي ضعف تأثير أية شركة بمفردها على أسعار بيع المنتجات المختلفة بشكل دقيق؛
- زيادة وعي الإدارة بأهمية موضوع التكاليف وأهمية بيانات التكاليف في مساعدة الإدارة في وظائف التخطيط والرقابة والتقييم واتخاذ القرارات؛
- نظام يوفر بيانات ذات تكلفة أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية ومن ضمنها التسعيرة، تحسين مقاييس الأداء وترشيد تكاليف الإنتاج؛
- تركيز دور الأنظمة التكاليف في إعداد التقارير المالية على تقويم المخزون وتكلفة البضاعة المباعة أكثر من دورها في توفير المعلومات المالية الخاصة بتكلفة المنتج أو الخدمة.

لهذا أصبح هذا النظام الأفضل في نظر مستخدميه، لأنه إستطاع حل جميع المشاكل الناشئة من جراء

استخدام الأنظمة التقليدية.

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى الكريني، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الثانية، دار الخامد، الأردن، 2008، ص164.

<sup>2</sup> إسماعيل محمد صالح البدر، اثر تطبيق محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية : دراسة حالة في شركة العنتاوي، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2017، ص13.

جاءت تسمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based Costing)، نسبة لاعتماده في تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات بناء على الأنشطة، أي أن تحسب تكلفة المنتجات أو الخدمات بجمع التكاليف من كل نشاط مر به المنتج أو الخدمة.

وفي ما يلي نذكر بعض تعاريف لهذا النظام التي اختلف العلماء والباحثون في تحديد مفهوم واضح ودقيق له.

عرف (Cooper&Kaplan) نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه: " بمثابة الأداة الإستراتيجية للمنظمة مما تساعدها في الحصول على تكلفة أكثر عدالة، ومعلومات عن ربحية المنتجات والخدمات والربائن للمنظمة، مما يسهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة ومنها قرارات التسعير، التسويق، تصميم المنتج وقرارات توظيف الموارد"<sup>1</sup>.

عرف إسماعيل التركيبي نظام (ABC) بأنه: " نظام كلفوي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة المنتج من المنتجات فهو يشمل على مكونات النظام من مدخلات وعمليات ومخرجات"<sup>2</sup>.

كما قد عُرف بأنه: " أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة، ومنها إلى المنتجات أو الخدمات، مما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات"<sup>3</sup>.

يُستنتج من خلال التعاريف السابقة أن النظام الـ(ABC) يقوم على أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة أي أن الأنشطة هي التي تسبب التكلفة وليس المنتجات، يساعد المؤسسة في اتخاذ القرارات وتخفيض التكاليف بأكثر دقة من الأنظمة التقليدية.

يقوم نظام الـ(ABC) على الافتراضات التالية<sup>4</sup>:

- أن الأنشطة تستنفذ الموارد؛

<sup>1</sup> حوله حسن حمدان وآخرون، استخدام تقنية مراجعة وتقييم البرامج (PERT) في تحسين أسلوب الكلفة على أساس النشاط (ABC)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد التاسع، العدد 26، الفصل الأول، العراق، 2014، ص147.

<sup>2</sup> إسماعيل يحيى التركيبي، مرجع سابق ذكره، ص164.

<sup>3</sup> أسماء مهدي حسين الهاشمي، تطبيقات المحاسبة على أساس الأنشطة في إعداد الموازنات التشغيلية في القطاع الصحي الحكومي، مجلة جامعة ذي قار، كلية الاقتصاد، جامعة ذي قار، العدد 13، العراق، آذار 2018، ص14.

<sup>4</sup> عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته الأداء المالي: التطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009، ص44.

- أن المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة؛
- أن نظام هو نموذج استهلاك وليس إنفاق، لكي تنخفض التكاليف يجب أن يكون هناك تغير في الإنفاق؛
- توجد العديد من مسببات الاستهلاك الموارد وتوجد العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها وقياسها بحيث أن يمكن تحديد العديد من مجتمعات الكلفة بدلا من مجمع كلفة واحد؛
- مجتمعات التكلفة يجب أن تكون متجانسة؛
- الكلفة في كل مجمع تكلفة متناسبة تماما مع النشاط.

### ثانيا: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جملة من المقومات والمفاهيم الأساسية، وتتمثل هذه المقومات فيما يلي:

- 1. الموارد:** هي عبارة عن العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط وتعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، فهي تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط<sup>1</sup>؛
- 2. الأنشطة:** تُعرف بأنها عبارة عن مجموعة من الإجراءات والعمليات من اجل الحصول على مخرجات، التي تشكل في مجملها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة<sup>2</sup>.  
تتعدد معايير تصنيفات الأنشطة نظرا لأهميتها، إذ أنه يُعرض البعض من التصنيفات المهمة والأكثر تداولاً فيما يلي:

أ - تصنيفات الرئيسية: تقسم الأنشطة الرئيسية إلى ما يلي<sup>3</sup>:

- **أنشطة المدخلات:** أي التي تتعلق بجعل إمكانية الاستعداد لصنع المنتج، وهذه تتضمن أبحاث السوق، شراء المواد الأولية، المنتجات وتطويرها؛

<sup>1</sup> محمد البشير إبراهيم احمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف : دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الأهلية-كليات بريدة الأهلية، كلية العلوم الإدارية والإنسانية، العدد1، السعودية، 2019، ص4.

<sup>2</sup> احمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية : دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بيسكرة، مذكرة شهادة ماجستير في علوم التجارة، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص64.

<sup>3</sup> سالم عبد الله حلس، نظام التكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد1، فلسطين، يناير 2007، ص221.

- **أنشطة العمليات:** تلك الأنشطة المتعلقة في صنع المنتج، قد تتضمن تشغيل الآلات، فحص الأجزاء المنجزة، استخدام معدات وأدوات تصنيع المنتج؛
- **أنشطة المخرجات:** تلك الأنشطة المتعلقة أو التي تتعامل مع المستهلك، كنشاط البيع، أنشطة إرسال الفواتير للمدينين ونشاط تسليم البضائع؛
- **أنشطة إدارية:** كل الأنشطة الأخرى التي تعمل بشكل داعم للأنشطة الثلاثة السابقة كإدارة الأفراد، المالية، الدائرة القانونية.

**ب - تصنيف طبقاً لمستوى النشاط:** على مستوى هذا التصنيف يقسم النشاط إلى أربع مستويات، كما يلي<sup>1</sup>:

- **الأنشطة على مستوى الوحدة:** هي التي يتم أدائها في كل مرة تنتج فيها وحدة منتجة أو خدمة؛
- **الأنشطة على مستوى الدفعة:** هي الأنشطة التي يتم أدائها في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات أو الخدمات، ذلك بغض النظر عن الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة؛
- **الأنشطة على مستوى الإنتاج:** هي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم إنتاج دفعة من المنتجات أو الخدمات؛
- **الأنشطة على مستوى المؤسسة:** هي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم عمليات المؤسسة بصفة عامة وتتعلق بالإمداد بالخدمات الإنتاجية والإدارية المختلفة.

**ج - الأنشطة تصنيف قيمة الأنشطة عديمة القيمة**

تصنف الأنشطة حسب وجهة نظر الزبائن كالتالي<sup>2</sup>:

- **الأنشطة تصنيف قيمة:** النشاط الذي يضيف قيمة هو ذلك النشاط الذي إذا استبعد فانه سيؤدي في الأجل الطويل إلى تخفيض خدمة المنتج إلى العميل ويلبي توقعاته، ما سيؤثر سلباً على مبيعات المؤسسة وحصتها في السوق، لذلك تسعى المؤسسة إلى عدم استبعاد تلك الأنشطة وإنجازها بكفاءة؛

<sup>1</sup> ندى عبد الرزاق سليمان آغا، مدى إمكانية تطبيق (ABC) كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2006، ص36.

<sup>2</sup> أحمد حايي، مرجع سابق ذكره، ص66.

- **الأنشطة عديمة القيمة:** أي نشاط لا يمكن تصنيفه كنشاط ذو قيمة يعد نشاطاً لا يضيف قيمة، أي عديم القيمة من وجهة نظر العملاء، مثل تخزين المواد الأولية أو المنتجات التامة الصنع يعد نشاطاً غير منتج من وجهة نظر العميل، وتجدر الإشارة إلى أن هناك أنشطة عديمة القيمة من وجهة نظر العملاء ولكن لا يمكن للمؤسسة أن تستغني عنها كاملاً بل يمكن أن تخفض حجمها وتنجز النشاط بكفاءة، مثل تكاليف الفحص، معالجة البيانات.
- 3. مراكز أو مجموعات التكلفة:** هو تجميع لعدة عناصر تكلفة فردية يمكن أن تتسع مجموعات التكلفة لتشمل كل تكاليف المؤسسة، أو أن تضيق لتعبر عن تكاليف تشغيل آلة إنتاجية<sup>1</sup>.  
هناك شرطان أساسيان يجب توفرهما عند تجميع تكلفة الأنشطة من مجموعات التكلفة<sup>2</sup>:
  - أن يتضمن مجمع التكلفة تكاليف خاصة بأنشطة متجانسة في أعمالها؛
  - أن يكون هناك اتساق وتناسب لتكاليف في كل مجمع كلفة.
- 4. مسببات التكلفة:** يمكن تعريفها بأنها الحدث أو الفعل الذي يسبب الحاجة لوجود النشاط الذي يستهلك بدوره الموارد، بمعنى أن مسبب التكلفة هو المتغير الذي يسبب حدوث التكلفة، لإغراض قياس تكلفة المنتجات يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الأولى في دورة تحميل التكاليف والخاصة بتخصيص الموارد على الأنشطة، وهي تمثل مسببات لاستخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط ومن أمثلتها: عدد أوامر التشغيل، عدد الكيلو وات ساعة المستخدمة، أما النوع الثاني وهو مسببات التكلفة للمرحلة الثانية في دورة تحميل التكاليف، والتي تستخدم في تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات، ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجموعات التكلفة، حيث يكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد للتكلفة<sup>3</sup>.  
هناك عوامل يجب مراعاتها عند اختيار مسببات التكلفة<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> تشارلز هورنجرن، محاسبة التكاليف مدخل إداري، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2009، ص187.

<sup>2</sup> نصر الدين صلاح فضل الله سالم، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة شهادة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص67.

<sup>3</sup> سالم عبد الله حلس، مرجع سابق ذكره، ص222.

<sup>4</sup> محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات نظام الموازنات على أساس الأنشطة على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008، ص53.

- درجة الارتباط: تعني درجة الارتباط بين نوعية مسبب التكلفة المختارة والاستهلاك الفعلي للمنتجات المختلفة من الأنشطة، فكلما زادت درجة الارتباط زادت فرصة استخدامه كمسبب للتكلفة؛

- تكلفة قياس مسبب التكلفة: فكلما كانت تكاليف قياس المسبب قليلة زادت فرصة اختياره كمسبب للتكلفة؛

- الآثار السلوكية: يجب اخذ الآثار السلوكية في الحسبان عند اختيار نوعية مسببات التكلفة، قد يكون التأثير على الأفراد جيداً أو سيئاً.  
حيث أن لمسببات التكلفة أنواع، هي كالتالي<sup>1</sup>:

أ - **مسببات العمليات**: هي تلك المسببات التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، يتم استخدام هذا النوع من المسببات عندما تحتاج للقدر نفسه من النشاط، مثل: إعداد جدول تشغيل الآلات لإنتاج وأوامر الشراء، مع مراعاة بأنها تستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة ونوعية المنتج النهائي؛

ب - **المسببات الزمنية**: تهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب باختلاف نوعية وكمية منتج النهائي، من أمثلة ذلك ساعات العمل المباشرة، ساعات الفحص؛

ج - **مسببات الاستعمال الفعلي**: يستخدم هذا النوع من المسببات في حالة وجود منتجات أو خدمات تحتاج إلى تهيئة خاصة، معدات خاصة، أو مراقبين ذوي جودة وعمليات خاصة تختلف عن منتجات أو خدمات أخرى تمر بنفس النشاط بعامل غير عامل الوقت، يتصف هذا النوع بالدقة ولكنه لأكثر تكلفة.

5. **أغراض التكلفة**: غرض التكلفة هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة) أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة...)، وهو أيضا يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته.

<sup>1</sup> رانية غضاب، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية : دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud) بيسكرة، أطروحة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2014/2013، ص16.

حيث تصنف إغراض التكلفة إلى صفتين هما<sup>1</sup>:

- **غرض التكلفة النهائي:** هو المنتج النهائي الذي من اجله يتم إنفاق التكاليف، ومن ابرز خصائصه انه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم مالكة بتحويله خارج المؤسسة بعد تحمل تكاليفه والتي سيتم مقابلتها عادة بإرادات؛
- **غرض التكلفة المتوسط:** هو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها، كما هو الحال في نشاط مصلحة الموظفين.

### ثالثا: خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يختلف تصميم نظام التكاليف من مؤسسة لأخرى تبعا لاختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مؤسسة. لكي يتم تطبيق خطوات نظام الـ(ABC) يجب على المؤسسة وضع مخطط تحدد فيه مدى نجاح تصميم وتنفيذ نظام الـ(ABC)، حيث تقوم في هذا المخطط بتحديد المشاكل التي تواجه المؤسسة وتحديد نوع ومستوى المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بتلك المشاكل وكذا تطوير أسلوب عملها بما يتلائم مع النظام الجديد<sup>2</sup>. كما يتم أيضا تحديد الموارد المتاحة كخطوة أولية ومن ثم تخصيص الموارد للأنشطة باستخدام برنامج توجيه الموارد.

نظرا لاختلاف الآراء في تحديد الخطوات نظام الـ(ABC)، إلا أنها في مجملها تقوم على الخطوات الأساسية التالية:

1. **الخطوة الأولى لتحديد الأنشطة:** يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة أنشطة، بعد دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العمليات الإنتاجية<sup>3</sup>، حيث أن الهدف من التقسيم هو تعيين غرض التكلفة، يتم تحديد عدد الأنشطة، وخصائصها وتجميع هذه الأنشطة داخل العمليات، وتتم هذه الأعمال بمقابلة المسؤولين بهدف تحديد الأنشطة بأكثر دقة<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> أحمد حاي، مرجع سابق ذكره، ص67.

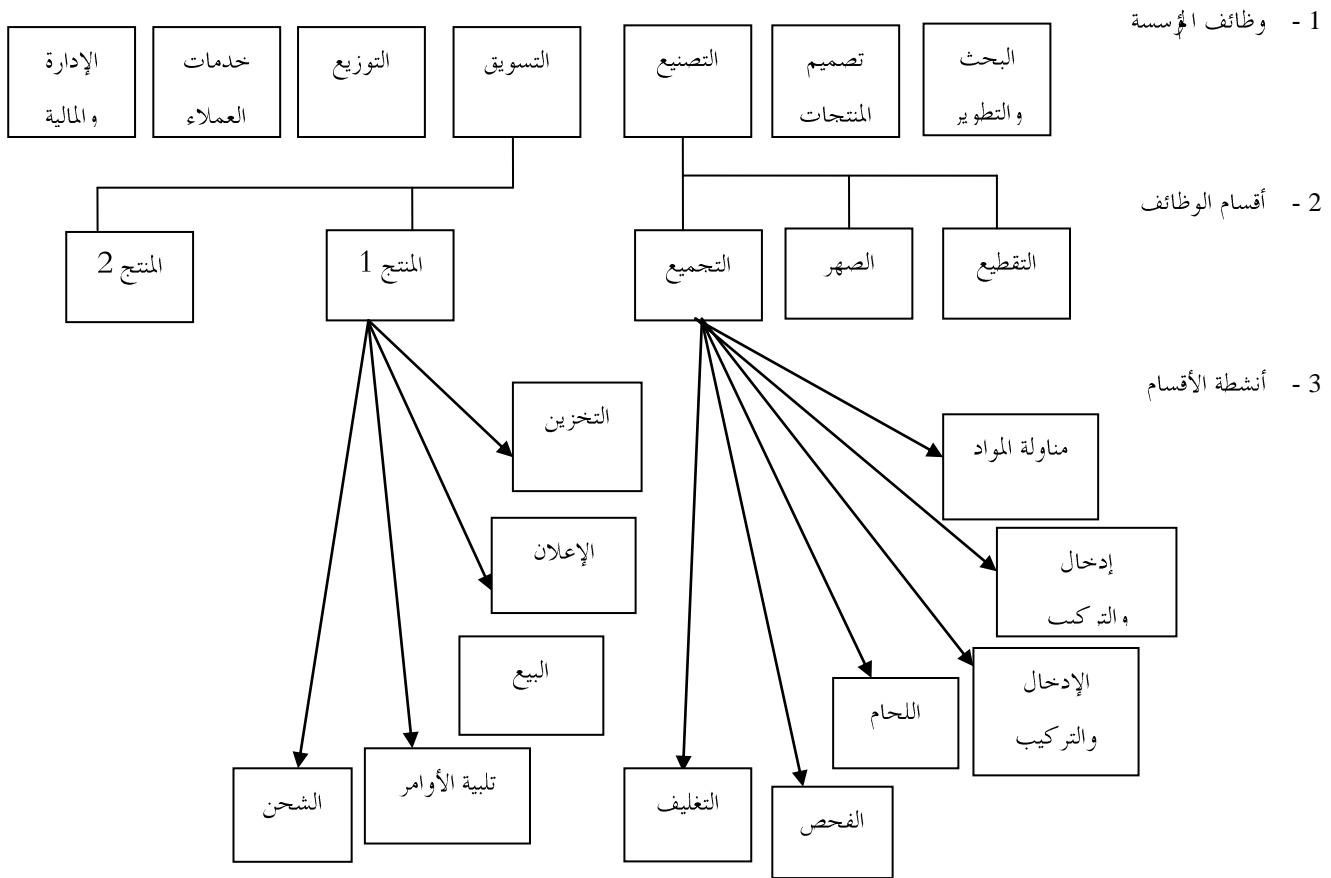
<sup>2</sup> إسماعيل التكريتي، مرجع سابق ذكره، ص167.

<sup>3</sup> معمر بوطالي، التكامل بين أنظمة التكاليف، الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد (1)32، الجزائر، 2017، ص3.

<sup>4</sup> اليزيد ساحري، نظام التكلفة على أساس النشاط: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة آفاق للعلوم، جامعة الجلفة، العدد 4، الجزائر، 2016، ص6.

إذ يسمح تحديد الأنشطة بتقسيم وتحليل وظائف المؤسسة في وحدات أساسية حسب نوع التكاليف، وتوفير معلومات ذات مصداقية عند تحديد القيمة من خلال إستراتيجية النشاط، وتبدأ عملية التحليل من تحديد الوظائف الرئيسة للمؤسسة ثم تحديد الأقسام التنظيمية اللازمة لتحقيق هدف كل وظيفة، ثم دراسة وتحليل العمليات والفعاليات داخل قسم لتحديد الأنشطة<sup>1</sup>، وشكل الموالى يوضح تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة:

الشكل رقم (1-1): تحليل وظائف المؤسسة إلى أقسام وأنشطة



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الثانية، دار الحامد، الأردن، 2008، ص170.

يوضح الشكل أعلاه ثلاث مستويات الأول للوظائف، والثاني للأقسام نوضح فيه التخصص في تحليل وظيفتي التصنيع والمبيعات على سبيل المثال، أخيراً المستوى الثالث الذي تخصص في تحليل الأنشطة لقسم التجميع (من وظيفة التصنيع فقط) وقسم المنتج 1 من وظيفة التسويق فقط كمثال بسيط لتوضيح.

<sup>1</sup> إسماعيل التكريتي، مرجع سابق ذكره، ص169.

2. الخطوة الثانية تحديد تكاليف الأنشطة: بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة يتم التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس

كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم النشاط ومقدار التكلفة هذه الأخيرة تتضمن كافة العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذا النشاط، يتم تتبعها من خلال العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات كل نشاط، ويعد مسبب التكلفة مقياس مهم لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة من مخرجات النشاط<sup>1</sup>.  
يتضح انه في هذه المرحلة يتم تخصيص موارد الوحدة الاقتصادية المتاحة على الأنشطة حسب درجة استفادة كل نشاط من هذه الموارد، ويتم تحديد تكلفة كل نشاط عن طريق تحديد تكاليف مدخلات النشاط من الموارد التي تتمثل في نوعين رئيسيين هما<sup>2</sup>:

• **الموارد المباشرة:** هي تلك الموارد التي قدمتها الشركة للأنشطة التي تحدث فيها مثل المواد الخام، وطاقة الآلات والعمال...؛

• **الموارد غير المباشرة:** هي تلك الموارد التي تمثل مخرجات أنشطة أخرى تعتبر مدخلات كموارد في بعض الأنشطة.

3. الخطوة الثالثة تحديد مراكز الأنشطة: إن مراكز النشاط هو القسم من عملية الإنتاج والتي ترغب الإدارة

من خلاله بتسجيل تكلفة الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم استلام كمركز نشاط الاستلام إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على كلفة المنتج النهائية<sup>3</sup>؛

4. الخطوة الرابعة تحديد مسببات التكلفة: يتم تحديد مسببات التكلفة من خلال تحديد تكلفة تتلاءم مع

تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ويتم ذلك بناء على: تكلفة عملية القياس، معامل

الارتباط بين مسببات التكلفة والاستهلاك الفعلي للأنشطة، الآثار السلوكية المترتبة على اختيار تلك

المسبب، فأسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم بتحليل سلوك التكاليف بناء على المقاييس المسببات

التي تمثل السبب وراء حدوث التكاليف<sup>4</sup>؛

<sup>1</sup> نجوم قماري، مساهمة الأساليب الحديثة المحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية: دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه في علوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2018/2017، ص77.

<sup>2</sup> عادل خالدي، اثر تطبيق نظام التكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها: دراسة حالة لشركة سوميفوس\_بئر العاتر ولاية تبسة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، المجلد الخامس، العدد 1، الجزائر، جوان 2018، ص8.

<sup>3</sup> إسماعيل التكريتي، مرجع سابق ذكره، ص171.

<sup>4</sup> محمد البشير إبراهيم احمد، مرجع سابق ذكره، ص5.

5. الخطوة الخامسة تحديد تكلفة المنتجات: يتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات طبقاً لحاجة كل منها للموارد المستنفدة في تنفيذ النشاط، عن طريق تحديد معدل للمصاريف غير المباشرة لكل نشاط، باستخدام مسبب التكلفة المناسب (مسبب الأنشطة)، وذلك بالعلاقة التالية<sup>1</sup>:

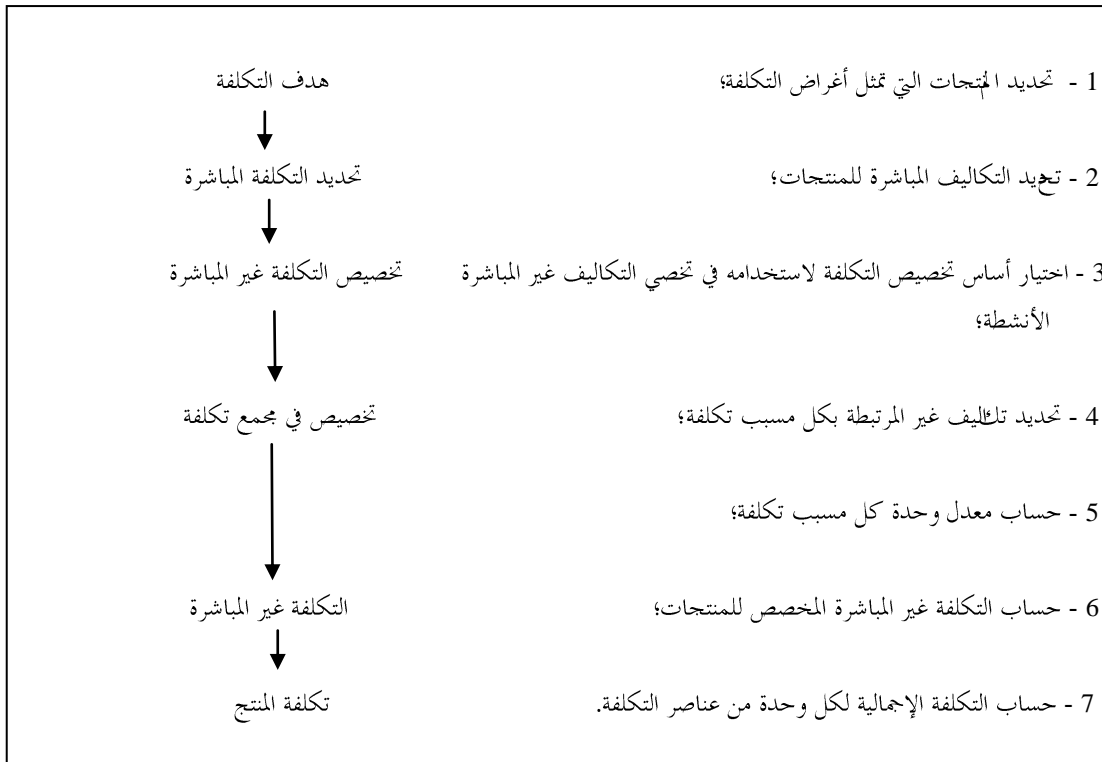
$$\text{معدل تحميل تكاليف الأنشطة} = \text{مجموع تكاليف الأنشطة} / \text{عدد وحدات مسبب النشاط المناسب}$$

يتم تحديد نصيب المنتج من المصاريف غير المباشرة من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بها، حيث يتحدد نصيب المنتج من كل نشاط وفق العلاقة التالية<sup>2</sup>:

$$\text{مصاريف غير مباشرة لوحدة المنتج} = \text{معدل تحميل النشاط} * \text{عدد وحدات مسبب النشاط الخاص بالمنتج}$$

يوجد هناك من حدد خطوات نظام التكلفة على أساس الأنشطة بالشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): خطوات تطبيق عملية نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على: تشارلز هورنجرن، محاسبة التكاليف مدخل إداري، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2009، ص261-262.

<sup>1</sup> سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية: دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بيسكرة، مذكرة شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2010/2011، ص63.

<sup>2</sup> سعاد حمدية، مرجع سبق ذكره، ص63.

رابعاً: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جملة من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، ومتمثلة فيما يلي<sup>1</sup>:

- 1 - يسعى إلى تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة؛
- 2 - مساعدة إدارة المنشأة من خلال إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب كل منتج من كل نشاط على حدة؛
- 3 - يقدم للمنشأة مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تساعد في توزيع التكاليف الغير المباشرة بين المنتجات المختلفة وتخلصها من العشوائية؛
- 4 - يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات من خلال المعلومات المقيدة التي يقدمها كما انه يحدد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛
- 5 - يساهم نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة؛
- 6 - يحدد قيمة المنتج أو الخدمة بدقة المطلوبة.

المطلب الثاني: نظام الموازنة على أساس الأنشطة

تعتبر الموازنات من أهم الأساليب المحاسبية التي تساعد في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة لعدة أسباب منها<sup>2</sup>:

- الرغبة في استعمال المواد أحسن استغلال؛
- التنبؤ بالمخاطر المحتملة وطرق حلها؛
- خلق الحوافز لدى العاملين ومشاركتهم في إعداد الموازنة؛
- تعتبر الموازنة من أهم الأدوات لقياس وتقييم الأداء.

يتم تقديم في هذا المطلب المفاهيم الأساسية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة، ومبادئه، وإجراءات تطبيقه بالإضافة إلى علاقته بنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

<sup>1</sup> إسماعيل التكريتي، مرجع سابق ذكره، ص164.

<sup>2</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات: دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة وتطبيقاتها على الحاسب، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص149-151.

### أولاً: مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة

اختلفت آراء العلماء والباحثين في تحديد تعريف للموازنات، رغم تعدد التعاريف حول الموازنة إلا أنها في مجملها تقوم على فكرة واحدة وهي أنها تعبير كمي عن خطة النشاط المتعلقة بفترة مالية مقبلة، كما أنها وسيلة للرقابة الفعالة على التنفيذ وأداة يتم من خلالها توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين حتى يتمكن من تقييم الأداء ومتابعة التنفيذ والتحقق من انجاز الأهداف الموضوعة، واتخاذ القرارات المطلوبة<sup>1</sup>.

تعتبر الموازنة على أساس الأنشطة من الأساليب الحديثة للموازنة وقد كان ظهورها نتيجة الانتقادات التي وجهت إلى الموازنة التقليدية، حيث اعتبرت بأنها إحدى الأساليب التي ركزت على تكلفة الأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات أو الخدمات مما أدى إلى تعزيز دور الإدارة في إعداد الموازنة لاستخدام أفضل للموارد.

لقد اختلفت وتعددت الدراسات في تعريف نظام الموازنة على أساس الأنشطة (Activity-Based Budgetings) نظراً لاختلاف وجهات النظر للعلماء والباحثين، وفي ما يلي عرض لبعض منها:

عرف (Cooper&Kaplan) الموازنة على أساس الأنشطة بأنها: "إجراء تخطيطي لإنفاق الموارد المطلوبة لعمل الأنشطة في الوحدات الاقتصادية لفترة زمنية معينة فعلية لتمكين الإدارة من تخفيض الإنفاق الفعلي للموارد الذي قدر لأداء الأنشطة وفعاليتها"<sup>2</sup>.

كما قد عُرف نظام الـ(ABB) بأنه: "خطة عمل شامل ومفصلة، معبر عنها في صورة مالية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي خلال فترة مستقبلية، ذلك لتحقيق أفضل استخدام ممكن للمورد المتاحة، كما أنها تفيد كأداة للاتصال، الدافعية، الرقابة وتقييم الأداء"<sup>3</sup>.

هناك من عرفها بأنها: جزء من عملية التخطيط الاستراتيجي وتحقيق أهداف المؤسسة، تركز هذه العملية على التحسينات التي ينبغي إجراؤها في الفترة المحاسبية التالية، والموازنة على أساس الأنشطة تتبع البعد العمودي

<sup>1</sup> إبراهيم سليمان النمس، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة: دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، فلسطين، 2013، ص55.

<sup>2</sup> حنان عبد فيصل منشد الركابي، استخدام الموازنة على أساس الأنشطة لترشيد التكاليف في المصارف، رسالة شهادة الماجستير في العلوم المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2017، ص19.

<sup>3</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره ص149-151.

لنموذج الـ(ABC)، إذ تبدأ من خطة البيع في المؤسسة التي تهدف إلى تقييم بيع المنتجات في الفترة القادمة من أجل تحديد حجم الإنتاج<sup>1</sup>.

عُرفت أيضا 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 نظام الموازنة على أساس الأنشطة: نوع العمل المراد أدائه؛ كم العمل المراد أدائه؛ تكلفة العمل المراد أدائه<sup>2</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يُنتج إن نظام الموازنة على أساس الأنشطة هو تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة من أجل تحقيق أفضل للأهداف الإستراتيجية، ذلك من خلال تحديد مستوى المبيعات والإنتاج المتوقع، الذي يسمح بالتنبؤ بالطلب على الأنشطة مما يمكن من تحديد طلب الأنشطة للموارد، إذا أُنما تعمل على التقدير الحقيقي للموارد من خلال تقييم حجم النشاط الضروري باستخدام مسببات التكلفة ومسببات الموارد.

إن أهم المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام الموازنة على أساس الأنشطة ما يلي<sup>3</sup>:

- طلبيات الأنشطة من طرف المنتجات: أي تشكيل موازنة الإنتاج للكميات المقدر إنتاجها والتي بدورها تحدد طلبيات الأنشطة بدورة الموازنة (فترة إعداد الموازنة)؛
- طلبيات الموارد من طرف الأنشطة: أي تحدد طلبيات الأنشطة من مختلف الموارد البشرية والتقنية والمالية اللازمة لكل مركز أنشطة.

ثانيا: إجراءات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة

اختلف الباحثون في تحديد خطوات الموازنة على أساس الأنشطة، وفيما يلي يُعرض أهم الخطوات<sup>4</sup>:

1. الخطوة الأولى تقدير كمية الإنتاج والمبيعات في الفترة المالية: تتطلب عملية إعداد الموازنة على أساس النشاط بالإضافة إلى تقدير كميات المبيعات والإنتاج تحديد الميزج الإنتاجي وتشكيلة العملاء المستهدفين ،

<sup>1</sup> Ljilja Antic and Bojana Novicevic, **Nero- bedgeting and activity- based budgeting as alternative systems of budgeting, economic themes**, Serbia, University of NIS, Faculty of Economics, NO 3, 2011, p37.

<sup>2</sup> عبد الرحيم عصام البشبي، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2009، ص54-53.

<sup>3</sup> رانية غضاب، مرجع سابق ذكره، ص64.

<sup>4</sup> إبراهيم سليمان النمس، مرجع سابق ذكره، ص63-60.

وبالتالي فإن التقديرات لا تتضمن فقط المنتجات التي سوف تباع وإنما عدد ونوعية العملاء الذين سوف يشترون هذه المنتجات؛

2. الخطوة الثانية التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المنشأة والطاقة التشغيلية لكل نشاط: يتطلب إعداد

الموازنة على أساس النشاط وضع قائمة للأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات مثل النشاط المتعلق بالفواتير، نشاط الاستلام ونشاط الصيانة، وبعد عملية تحديد الأنشطة يتم تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة بناء على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات وبقية المعلومات الأخرى الواردة من الفترة السابقة؛

3. الخطوة الثالثة تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة: بعد وضع قائمة الأنشطة التي يحتاجها تنفيذ الخطة

الإنتاجية والتسويقية يتم وضع تقديرات حول نوع الموارد من التجهيزات، اليد عاملة، مواد الأولية وكافة مستلزمات تنفيذ الأنشطة من حيث الكمية والمواصفات التي تحتاجها الأنشطة، حتى يمكن لهذه الأنشطة الوصول إلى الطاقة التشغيلية المطلوبة والمحددة في الفقرة السابقة؛

4. الخطوة الرابعة تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفرها: حيث أنه بعد وضع التقديرات السابقة يتم تحويل

الحاجة إلى الموارد إلى تقدير إجمالي للموارد التي يجب توفرها بحسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة للمنظمة ورغبة المنظمة في تخصيص الموارد المتاحة لديها بالشكل الأمثل الذي يساهم في تحقيق هدف المنظمة الإستراتيجي، حيث يتم تخصيص الموارد المتاحة من قبل إدارة المنظمة على هذه الأنشطة حسب حاجة كل نشاط إلى هذه الموارد حسب تقديرات وسياسات إدارة المنظمة، ويرعى في عملية التوزيع هذه مدى مرونة عرض الموارد تجاه الطلب عليها؛

5. الخطوة الخامسة تحديد طاقة كل نشاط: يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة في المنشأة

في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط، وإذا تم الانتهاء من الموارد المخصصة فإن النظام يقوم بتحديد المورد الذي يتحكم بالطاقة الإنتاجية القصوى؛

6. الخطوة السادسة الموفقة على الموازنة وصياغتها في شكلها النهائي: يمكن الموافقة على الموازنة وصياغتها

في شكلها النهائي حسب الأنشطة وضمن نطاق مسؤوليات محددة، ذلك في حال تمت الموازنة بين التكاليف والإيرادات بما يمكن من توليد عوائد كافية، ما دامت الموازنات قد تم إعدادها حسب مقاييس الأنشطة، فيجب أن تكون خاضعة لرقابة من تقع تلك الأنشطة داخل مجال مسؤوليته.

### ثالثا: مميزات ومعوقات نظام الموازنة على أساس الأنشطة

توجد عدة مميزات تشجع المؤسسات على تبني نظام الموازنة على أساس الأنشطة، ونذكر منها<sup>1</sup>:

- تمثل الموازنة على أساس النشاط نوعا من التخطيط لتكنولوجيا الأعمال يسمح للمديرين بالتوازن بين الموارد المطلوبة والموارد المتاحة وتحديد الموارد اللازمة؛
- يعد الوصول إلى تنبؤات الموازنة على أساس الأنشطة وتخصيص التكاليف العامة أكثر ملائمة لظروف العمل الجديد مقارنة بتكاليف العمل المباشرة وساعات العمل أو ساعات الماكينة؛
- هذا النظام واضح بالمثل للمديرين والمديرين التنفيذيين المسؤولين مباشرة عن تنفيذ النشاط التجاري واستهلاك الموارد.

كما توجد أيضا معوقات تعرقل عمل نظام الموازنة على أساس الأنشطة، فيما يلي نذكر أهمها<sup>2</sup>:

- 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، على الإدارة العليا معالجة ذلك بنشر الوعي والثقافة اللازمة حول أهمية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة، تشجيع العاملين على التعاون في سبيل إنجاح التطبيق؛
- 3 - ارتفاع تكلفة تطبيق النظام: إن عدم توفر الموارد البشرية المؤهلة، وارتفاع تكلفة الاستعانة بخبراء من الخارج 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 الأنشطة.

### رابعا: العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الموازنة على أساس الأنشطة

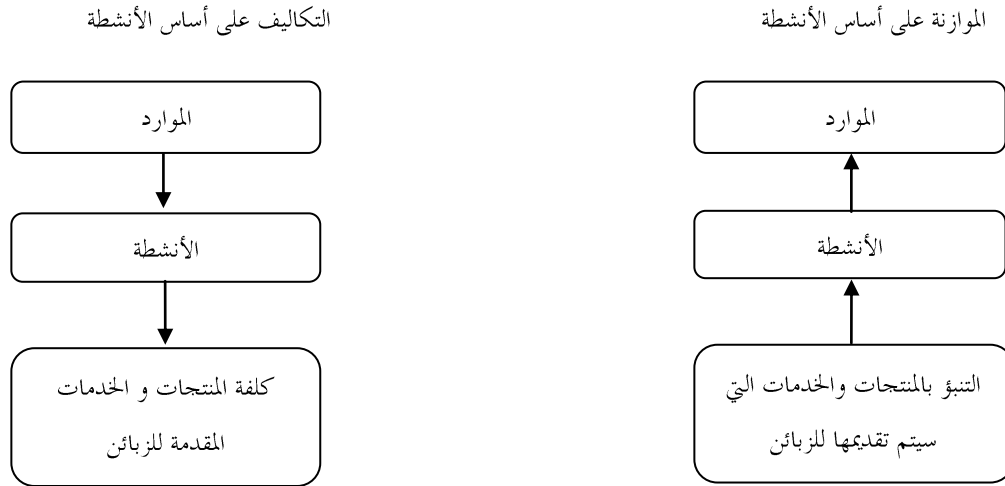
يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة الحجر الأساس لنظام الموازنة على أساس الأنشطة، حيث أن كلاهما يستندان إلى معرفة احتياجات الأنشطة للموارد خلال فترة إعداد الموازنة.

<sup>1</sup> Ljilja Antic and Bojana Novicevic, Op, Cit , P P 377- 378.

<sup>2</sup> مني خالد فرحات وليام ميكائيل ياسين، إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف: دراسة ميدانية على المصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد التاسع والثلاثون، العدد (4)، سوريا، 2017، ص99-100.

إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يسمح بتوفير المعلومات اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة، ذلك بتحديد مستوى المبيعات والإنتاج المتوقع، الذي يسمح بالتنبؤ بالطلب على الأنشطة مما يمكن بدوره من تحديد الموارد وفق ما تتطلبه الأنشطة ثم تحديد الطلب الحقيقي من الموارد بناء على طاقة الأنشطة<sup>1</sup>. حيث أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة يسير عكس نظام التكاليف على أساس الأنشطة، إذ يربط في المرحلة الأولى بين الأنشطة والموارد المستخدمة من قبل الأنشطة، ثم يربط في المرحلة الثانية بين تكاليف الأنشطة وأهداف التكلفة (منتج، خدمة، زبون) وذلك من أجل الوصول إلى مستوى الدقة في احتساب التكاليف<sup>2</sup>، والشكل التالي يوضح الفرق بين النظامين.

الشكل رقم (1-3): الفرق بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: إبراهيم سليمان النمى، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة : دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة، رسالة الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد وعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، فلسطين، 2013/2013، ص55.

مما سبق يُستنتج أن نظامي التكاليف على أساس الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة يكملان بعضهما البعض، حيث أن نظام الـ(ABB) هو نظام الـ(ABC) معكوس، كما انه يعتمد في جمع بياناته على نظام التكاليف على أساس الأنشطة. كما تعمل المؤسسة في نظام الموازنة على أساس الأنشطة على تنبؤ بطلبات العملاء كمرحلة أولى تنطلق من خلالها في تقدير الأنشطة ومتطلبات كل نشاط من الموارد، حيث يساعد هذا التنبؤ المؤسسة على تقدير نتائجها مما يمكنها من معرفة درجة وصولها للأهداف.

<sup>1</sup> محاد عريوة وعبد الرحمان القرني، قياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي الخلي بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة آفاق للعلوم، جامعة الجلفة، العدد 6، الجزائر، 2017، ص6.

<sup>2</sup> معمر بوطالي، مرجع سابق ذكره، ص13.

### المطلب الثالث: ماهية الأداء

يعد الأداء مفهوما هاما وجوهريا بالنسبة لبعض المؤسسات، إذ انه يوجد العديد من الاختلافات في تحديد مفهوم للأداء حيث يرجع هذا الاختلاف إلى التباين في وجهات النظر وأهداف استعمال هذا المصطلح، فمنهم من اعتمد على الجانب الكمي بينما اعتمد آخرون على الجوانب التنظيمية والاجتماعية فضلا عن الجوانب الاقتصادية<sup>1</sup>. في ما يلي عرض لمفهوم الأداء ومستوياته والعوامل المؤثرة فيه.

### أولا: مفهوم الأداء

ترجع أصول الكلمة "أداء" إلى اللغة اللاتينية "performare" وتم استعارتها من اللغة الإنجليزية ودلالة على الإنجاز الحقيقي والإنجاز والنتائج. في الحقيقة "أداء" يعني إنجاز مهمة بطريقة منتظمة، تنفيذها، قيادتها وإنجازها بطريقة مناسبة<sup>2</sup>.

لا يسعنا في هذا المجال حصر إسهامات تعريفات كل الباحثين لمصطلح الأداء، إلا انه في ما يلي تُعرض مجموعه محدد من تعريفات عن مصطلح الأداء.

عبر (Miller & Bromiley) عن الأداء بأنه: "انعكاس استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية، واستغلالها بكفاءة وفعالية بصورة تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها"<sup>3</sup>. يمكن القول أن الأداء هو حاصل تفاعل عنصرين أساسيين هما طريقة استعمال الموارد (الكفاءة)، أما النتائج المحققة من ذلك الاستعمال (الفعالية).

إذ أن (Peter Deriker) عرف الأداء بأنه: قدرة المؤسسة على الاستمرارية والديمومة، بتحقيق التوازن رضا المساهمين والعمال<sup>4</sup>. من خلال هذا المفهوم يُستنتج أن الأداء هو ما يحدد استمرارية المؤسسة وديمومتها، حيث عليها أن تسعى بتحقيق التوازن بين رضا من يساهم في توفير الأداء المالي، وبين العمال الذي يوفر الأداء المادي.

<sup>1</sup> عادل بوعافية، هيكل الصناعة وأثره على أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية: حالة مؤسسة "موبليس" للهاتف النقال خلال الفترة (2001-2009)، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد صناعي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2016/2017، ص60.

<sup>2</sup> Amrani Kamilia, *Le tableau de bord comme outil de pilotage de la performance financière d'une entreprise*, Master en science de gestion, Université Abderrahmane Mira de Béjaïa, 2018, p. 37.

<sup>3</sup> شيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد7، الجزائر، 2010/2009، ص218.

<sup>4</sup> عادل بوجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2014/2015، ص45.

كما عرف الأداء: "هو تحقيق الأهداف التنظيمية، بغض النظر عن طبيعة وتنوع هذه الأهداف ، يمكن تعبير عن الأداء هو الإنجاز بالمعنى الدقيق (النتيجة) أو بالمعنى الواسع للعملية التي تؤدي إلى النتيجة (الإجراء)...<sup>1</sup>". من هذا التعريف نلاحظ أن الأداء هو النتيجة التي تم الوصول إليها التي تحقق الأهداف التنظيمية للمؤسسة، وبمعنى أوسع هو العملية الإجرائية التي حققت من خلالها المؤسسة أهدافها.

من وجهة نظر الباحث (A.Kherakhem) فإن الأداء دليل على تأدية عمل أو إنجاز نشاط أو تنفيذ مهمة، بمعنى القيام بفعل يساعد على الوصول إلى الأهداف المسطرة<sup>2</sup>. الأداء من خلال ما عبر عنه الباحث هو الدليل الذي يثبت القيام بالمهمة أو العمل المؤدى أو الأنشطة المنجزة التي تساعد في الوصول للأهداف. من خلال التعريفات السابقة يُستنتج أن الأداء هو تحقيق المؤسسة لأهدافها ووصولها للنتائج المرجوة، من خلال استغلالها لمواردها المتاحة بكفاءة وفعالية، وبمعرفة المؤسسة مستوى أدائها تحدد مدى استمراريتها.

يتكون الأداء من مصطلحين رئيسيين هما الكفاءة والفعالية، كما أن المؤسسة التي أداؤها متقدم تتميز بكفاءة وفعالية في تسييرها، وفي ما يلي يُعرض مفهوم كل من المصطلحين الكفاءة والفعالية:

1. الكفاءة: تتمثل الكفاءة في منظور (PhilippeLorino) بأنها كل من يساهم في تعظيم القيمة وتخفيض التكاليف، حيث لن يكون كفؤا من يساهم في تخفيض التكاليف فقط أو رفع القيمة فقط، لكن الكفاء من يساهم في تحقيق الهدفين معا<sup>3</sup>؛
2. الفعالية: هي درجة تحقيق الأهداف وتقاس من خلال العلاقة بين المخرجات الفعلية والمخرجات المقدرة، فكلما زادت مساهمة المخرجات في تحقيق الأهداف كانت المؤسسة أكثر فعالية<sup>4</sup>.

تُعتبر الكفاءة والفعالية من المؤشرات الأساسية لقياس أداء المؤسسة، حيث من خلال الكفاءة تقيس المؤسسة مدى تحقيقها للأهداف المخططة على أن تكون بأقل التكاليف، أما الفعالية فمن خلالها تقيس درجة الوصول للنتائج المقدرة مقارنة بالنتائج الفعلية وهي في الوقت نفسه ترتبط بدرجة تحقيق الأهداف.

<sup>1</sup> Angèle Renaud, Nicolas Berland, **Mesure de La performance globale des entreprises**, May 2007, France, Halshs.archive-ouvertes.fr, p4.

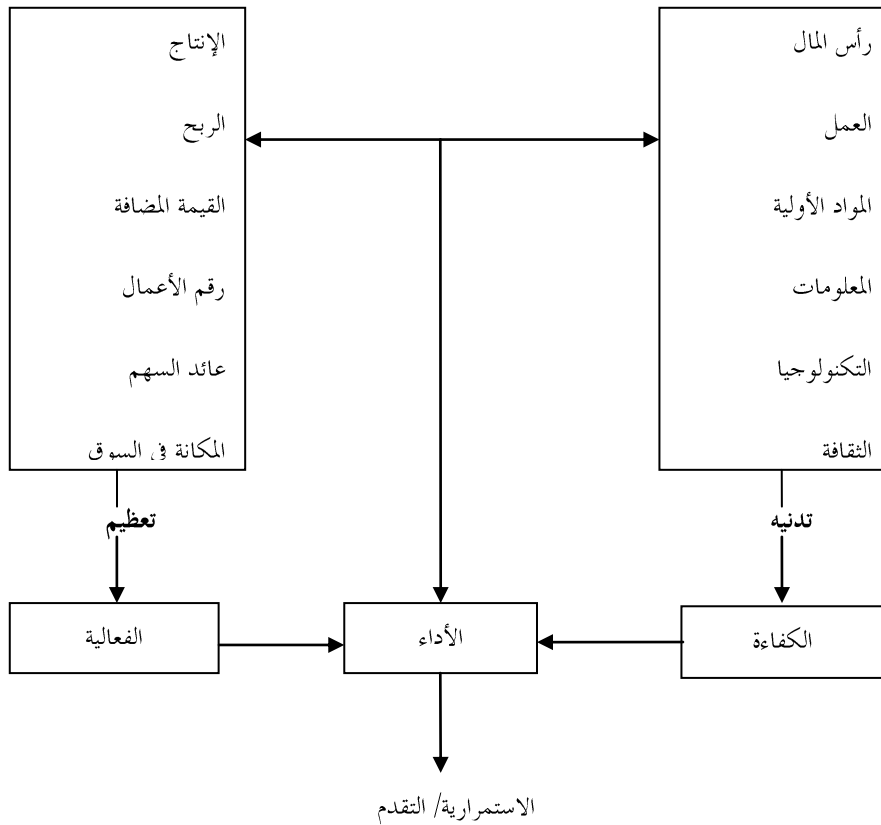
<sup>2</sup> حسناوي بلبال، دور رأس المال الفكري في تحسين الأداء المستدام للمؤسسة، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2014/2013، ص56.

<sup>3</sup> شوقي بورقية، التمييز بين الكفاءة والفاعلية والأداء، حوار الأربعماء للعام الدراسي: 1432/1431هـ، ضمن فعاليات اللقاءات العلمية لمعهد الاقتصاد الإسلامي، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، يوم: 2010/06/09، ص4.

<sup>4</sup> عمر تيمجددين، دور إستراتيجية التنوع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية، رسالة ماجستير في العموم الاقتصادية، تخصص اقتصاد صناعي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2013/2012، ص48.

حسب ما سبق فإن الأداء يرتكز حول ربطه بالكفاءة والفعالية، حيث انه لا يمكن الحكم على المؤسسة التي تمكنت من الوصول لأهدافها إنما حققت مستوى جيد من الأداء إن كان ذلك قد كلفها الكثير من الموارد، كذلك إذا تمكنت المؤسسة من توظيف كامل الموارد المتاحة لديها، في حالة ما حقق لها نتائج دون مستوى الأهداف المخطط له، ويمكن توضيح الأداء من منظور الكفاءة والفعالية في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): الأداء من منظور الكفاءة والفعالية



مصدر: عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة و الفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، العدد 1، نوفمبر، الجزائر، 2001، ص88.

## ثانياً: مستويات الأداء

للأداء العديد من مستويات الأداء التي يمكن للمؤسسة الاقتصادية أن تعرف مستوى أدائها بها، وتمثل مستويات الأداء في<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> كامل احمد إبراهيم أبو ماضي، قياس أداء مؤسسات القطاع العام في قطاع غزة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، كلية إدارة الأعمال، جامعة جنان، الأردن، 2015، 5-6.

- 1 - الأداء الاستثنائي: يبين تفوق في الأداء ضمن الصناعة على المدى البعيد والعقود المرهبة، كذا الالتزام الواضح من قبل ووفرة السيولة وازدهار الوضع المالي للمؤسسة؛
- 2 - الأداء البارز: بالحصول على عقود عمل كبيرة، أو امتلاك أفراد ذوي كفاءة، امتلاك مركز ووضع المالي المتميز؛
- 3 - الأداء الجيد جدا: يبين مدى صلابة الأداء، اتضاح الرؤية المستقبلية إلى جانب التمتع بالوضع المالي الجيد؛
- 4 - الأداء الجيد: يكون فيه تميز في الأداء وفق المعادلات السائدة مع مستوى توازن بين نقاط القوة والضعف في المنتجات و/أو الخدمات وقاعدة العملاء، مع امتلاك وضع مالي غير مستقر؛
- 5 - الأداء المعتدل: يمثل سيورة أداء دون المعدل، وتغلب نقط الضعف على نقاط القوة في المنتجات و/أو الخدمات وقاعدة العملاء، مع صعوبة في الحصول على أموال اللازمة للبقاء والنمو؛
- 6 - الأداء الضعيف: الذي يمثل الأداء دون معدل بكثير، مع وضوح نقاط الضعف في جميع المحاور تقريبا، فضلا عن وجود صعوبات خطيرة في استقطاب الإطارات المؤهلة، مع مواجهة مشاكل خطيرة في الجوانب المالية.

### ثالثا: العوامل المؤثرة في الأداء

من العوامل التي تؤثر في أداء المؤسسة من خارجها العامل الاجتماعي والاقتصادي وغيرهما، كما توجد عوامل خارجية تؤثر بدرجة كبيرة في أداء المؤسسة وهي عوامل تقنية وبشرية، هي كالتالي<sup>1</sup>:

#### 1. العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء

تتمثل العوامل الداخلية في مختلف المتغيرات الناتجة عن عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر في أدائها، كما يمكن للمؤسسة أن تتحكم فيها، وتنقسم إلى عوامل تقنية وهي مختلف القوى والمتغيرات التي ترتبط بالجانب التقني (نوع التكنولوجيا، نسبة الاعتماد على الآلات مقارنة بعدد العمال، الآلات، نوع المنتج، نوعية المواد المستعملة في عملية الإنتاج...)، وعوامل بشرية هي مختلف القوى التي تؤثر على استخدام المورد البشري في المؤسسة (مستوى

<sup>1</sup> سعيد بريش ونعيمة بجاوي، أهمية التكامل بين أدوات التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 1، الجزائر، 2012/2011، ص 29.

تأهيل الأفراد ومدى توافقهم مع المناصب التي يشغلونها والتكنولوجيا المستخدمة، أنظمة المكافآت والحوافز، العلاقة العمال بين الإدارة...؛

### 2. العوامل الخارجية المؤثرة على الأداء

هي العوامل الغير خاضعة لتحكم المؤسسة، قد يكون أثرها فرصة يسمح باستغلالها لتقديم الأداء، كما قد يكون أثرها سلبيا على أداء المؤسسة، تنقسم هذه العوامل إلى عوامل اقتصادية (النمو الاقتصادي، معدلات التضخم، أسعار الفائدة، وفرة المواد الأولية، درجة المنافسة...)، وعوامل اجتماعية وثقافية، وعوامل سياسية وقانونية.

### المطلب الرابع: تقييم الأداء

يشكل تقييم الأداء جزء من أهداف عملية الموازنة على أساس الأنشطة، يتم من خلالها تقييم الانجازات التي حققتها المؤسسة مقارنة بالمستويات التي كانت ترغب في الوصول إليها، كما تعمل على تطوير أهداف المؤسسة وتحديد الانحرافات وتصحيحها.

تقوم المؤسسة على تقييم الأداء من خلال قياسه في مراحل التقييم، وفي ما يلي عرض لمفهوم قياس الأداء وتصنيفاته، بالإضافة إلى المفاهيم الأساسية في تقييم الأداء وأسس ومراحله.

### أولاً: مفهوم قياس وتقييم الأداء

#### 1. مفهوم قياس الأداء

قياس الأداء يساعد المؤسسة على التأكد من مدى تحقيقها للأهداف بواسطة مجموعة من المقاييس الكمية أو القيمة، حيث انه من خلال نتائج القياس يتم تصحيح الانحرافات بين الأهداف المخططة والفعالية، وفي ما يلي يُعرض تعريف بعض الباحثين لقياس الأداء:

عرف (Baldry & Amartunga) قياس الأداء بأنه: "عملية مُرشدة لمدى فعالية المؤسسة في تحقيق أهدافها المسطرة ومدى كفاءتها في استخدام مواردها وتعظيم مخرجاتها، ذلك من خلال المعلومات التي توفرها مختلف مؤشراتهما عن نشاطات وعمليات المؤسسة"<sup>1</sup>.

عُرف أيضا بأنه: "المراقبة المستمرة لإنجازات برامج المنظمة وتسجيلها، لا سيما مراقبة وتسجيل جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعية مسبقا"<sup>2</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يُستنتج أن قياس الأداء مجموعة من المؤشرات التي تقيس نشاطات المؤسسة وتحدد مستوى فعالية المؤسسة في تحقيق الأداء وكفاءتها في استخدام الموارد وتعظيم قيمتها.

تنقسم مقاييس الأداء بشكل عام إلى خمس مقاييس وهي كالتالي:

الجدول رقم (1-1): تصنيفات مقاييس الأداء

المقياس	الوحدة المقاسة	التعبير عنه بالوحدات
الكفاءة	قدرة المؤسسة على أداء المهام	المدخلات الفعلية إزاء المدخلات المخططة
الفعالية	قدرة المؤسسة على التخطيط لمخرجات عملياتها	المخرجات الفعلية إزاء المخرجات المخططة
الجودة	مسألة إنجاز وحدة العمل بشكل صحيح، وان معايير الصحة هنا تحدد حسب احتياجات العملاء.	عدد الوحدات المنتجة بشكل صحيح من إجمالي عدد الوحدات المنتجة.
التوقيت	مسألة إنجاز وحدة العمل في الوقت المحدد، وان معايير التوقيت تحدد حسب احتياجات العملاء.	عدد الوحدات المنتجة في الوقت المحدد من إجمالي عدد المنتجة.
الإنتاجية	حجم الموارد التي تستخدم لإنتاج وحدة عمل	إجمالي المخرجات من المدخلات

المصدر: شرف الدين مؤمن، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة الاستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2012/2011، ص54.

## 2. مفهوم تقييم الأداء

قبل التطرق إلى مفهوم تقييم الأداء وجب علينا التفرقة بين مفهومي التقييم والتقويم، فالتقييم هو مرحلة سابقة لإجراء عملية التقويم، بحيث يتم في عملية التقييم قياس الأداء الفعلي والكشف عن نقاط الضعف في الأداء وتحديد الانحرافات، أما عملية التقويم فهي مرحلة يتم فيها العلاج والتعديل وفقا لنتائج مرحلة التقييم<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> علي عرقوب، دور لوحة القيادة المستقبلية (BSC) في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير منظمات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقره، بومرداس، الجزائر، 2015/2014، ص22.

<sup>2</sup> صلاح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة الاستراتيجية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2012/2011، ص4.

<sup>3</sup> أحمد الصغير ريفة، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية، مذكرة شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014/2013، ص21.

لقد تعددت تعاريف الباحثين للتقييم الأداء، ذلك راجع لصعوبة وضع تعريف دقيق للأداء، حيث أن هناك من عرف تقييم الأداء بأنه:

ينظر هيربرت سيمون إلى عملية تقييم الأداء على أنها: "عملية لاحقة لعملية اتخاذ القرارات، الغرض منها فحص المركز المالي والاقتصادي للمؤسسة في تاريخ معين، أي أنها عملية تقترب من الهدف الخاص باستخدام أسلوب التحليل المالي والمراجعة الإدارية"<sup>1</sup>.

عرف أيضا بأنه: "الأداة التي تستخدم للتعرف على نشاط المشروع بهدف قياس النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة، بغية الوقوف على الانحرافات وتشخيص مسبباتها مع اتخاذ الخطوات الكفيلة لتجاوز تلك الانحرافات، غالبا ما تكون المقارنة بين ما هو متحقق وما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة هي سنة في الغالب"<sup>2</sup>.

كما عرف بأنه: "التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة من خلال دراسة مدى جودة الأداء، واتخاذ القرارات التصحيحية، لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمنظمة، بما يحقق الأهداف المرجوة منها"<sup>3</sup>.

من خلال ما سبق يُستنتج أن تقييم الأداء يركز بشكل كبير على مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المخططة، ذلك بعد قياس الأداء الفعلي، وبذلك يتم التوصل إلى مدى نجاح تحقيق الأهداف المرسومة، بناء على الخطط الموضوعة سابقا، على أن يضمن لها هذا التقييم تقدم في أدائها.

### ثانيا: أسس تقييم الأداء

حتى تكون عملية تقييم الأداء فعالة لا بد أن تركز المؤسسة على الأركان الأساسية التالية<sup>4</sup>:

أ - وجود أهداف محددة مسبقا: لا يمكن القيام بعملية التقييم إلا بوجود أهداف محددة مسبقا تركز عليها وقد تكون في صورة خطط أو معايير أو سياسات فاللوائح المالية وقوانين ربط الموازنة وتتضمنه من قواعد

<sup>1</sup> نضال فاروق أبو غين، مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء الموزان (BSC) لتقييم أداء جامعة الأقصى، رسالة ماجستير في المحاسبة و التمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ص27.

<sup>2</sup> مجيد الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، الطبعة الأولى، دار المناهج، الأردن، 2015، ص31.

<sup>3</sup> محمد قدرى حسن، إدارة الأداء المتميز: قياس الأداء - تقييم الأداء - تحسين الأداء، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2014/2015، ص174.

<sup>4</sup> حنان عجيلة، فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص أنظمة المعلومات ومراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العموم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الجزائر، 2012/2013، ص65.

وضوابط وكذلك التكاليف المعيارية ومعدلات الأداء المعيارية تعتبر أهداف محددة مسبقا يتم على أساسها عملية تقييم الأداء؛

ب - **قياس الأداء الفعلي (المحقق):** بالارتكاز على ما توفره نظم المعلومات المحاسبية والأساليب الإحصائية

من بيانات ومعلومات يتم القياس الأداء الفعلي، يجب توفر عمال مدربين للقيام بهذه الأعمال مع استخدام الآلات الحديثة لسرعة عرض نتائج القياس واتخاذ القرارات الخاصة بها؛

ج - **مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير:** حتى تتمكن المؤسسة من التنبؤ بالنتائج المستقبلية وجعلها قادرة على

مواجهة الأخطاء قبل وقوعها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة التي تحول دون وقوعها لا بد من

مقارنة الأداء الفعلي المحقق بالمعايير لتحديد الانحرافات، إن وجود أنظمة معلومات محاسبية فعالة يؤدي إلى سرعة الكشف عن الانحرافات وتسهيل المقارنة بين النتائج المحققة والأهداف المسطرة؛

د - **اتخاذ القرارات المناسبة لتصحيح الانحرافات:** يتم اتخاذ القرارات التصحيحية لأي انحراف وقع يتوقف

على البيانات والمعلومات المتاحة عن الأهداف المحددة سلفا وقياس الأداء الفعلي وإجراء المقارنة بينهما، بالتالي فإن تحليل الانحرافات والوقوف على أسبابها يساعد في اتخاذ القرارات التصحيحية الملائمة.

### ثالثا: مراحل تقييم الأداء

تمر عملية تقييم الأداء بعدة مراحل نُجملها في الآتي<sup>1</sup>:

1. **جمع المعلومات والمعلومات الإحصائية:** تتطلب عملية تقييم الأداء توفر البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة لعملية عن نشاط المؤسسة، مثل: كمية الإنتاج، القيمة المضافة، عدد العاملين وأجورهم وغير ذلك، أن جميع هذه المعلومات تساعد في عملية التقييم خلال فترة زمنية معينة، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار المعلومات المتعلقة بسنوات السابقة، للوقوف على طبيعة التقدم في مجالات أنشطة المؤسسة الاقتصادية؛
2. **تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية:** في هذه المرحلة يتم التأكد من مدى موثوقية والاعتماد على هذه البيانات، قد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية لتحديد مدى الثقة بهذه البيانات، ويتم الحصول على نتائج تسمح للمؤسسة بالقيام بعملية التقييم؛

<sup>1</sup> مجيد الكرخي، مرجع سابق ذكره، ص 39.

3. إجراء عملية التقييم: تتم عملية التقييم باستخدام المعايير والنسب الملائمة لنشاط المؤسسة، على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للمؤسسة، أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها، بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه؛

4. اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم: اتخاذ القرار ما إذا كان نشاط المؤسسة ضمن الأهداف المخططة وان الانحرافات التي حدثت حصرت جميعها، كما قد تم حلول لمعالجة هذه الانحرافات؛ يمكن أن تمر هذه المرحلة بالخطوات التالية<sup>1</sup>:

- التعرف على أساليب الخطة التنفيذ؛
- التعرف على مقاييس ومعايير الأداء؛
- قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط؛
- تحديد الانحرافات وأسبابها والمراكز المسؤولة عنها؛
- تحديد حلول لمعالجة الانحرافات.

5. تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات : في هذه المرحلة يتم متابعة تصحيحات الانحرافات التي حدثت في الخطة الإنتاجية، وتزويد الإدارة التخطيطية والجهات المسؤولة بالمعلومات الناتجة عن عملية التقييم.

#### رابعاً: عوائق تقييم الأداء

تواجه عملية تقييم الأداء العديد من العوائق، منها عوائق داخلية وأخرى خارجية، معظم العوائق تكون من داخل المؤسسة، سواء من الأفراد العاملين أو من أنظمة واليات عملها، وفيما يلي بعض العوائق والصعوبات التي تواجه المؤسسة في تقييم الأداء<sup>2</sup>:

- 1 - عدم تفهم العاملين لعملية تقييم الأداء واعتبارها طريقة لتصيد أخطائهم وتشكل خطر على مستقبلهم الوظيفي؛
- 2 - عدم كفاية المعلومات والبيانات الموجودة لوصف الحالة؛
- 3 - حدوث تغيرات جوهرية لا تدع لتقييم الأداء مجالاً للعمل على النحو المطلوب؛

<sup>1</sup> عمر تيمجدين، مرجع سابق ذكره، ص64.

<sup>2</sup> كامل احمد إبراهيم أبو ماضي، مرجع سابق ذكره، ص39-40.

4 - عدم إلمام المكلفين بنظام التقييم بأساليب التقييم وإدارته؛

5 - عدم تفاعل الإدارة العليا من نتائج التقييم؛

6 - ضعف الاستنتاجات والتوصيات التي يقدمها المسؤولون عن عملية التقييم؛

7 - عدم فعالية شبكة الاتصالات في نقل المعلومات من نظام التقييم بالتوصيات والدقة المطلوبة إلى المركز؛

8 - تلکؤ الجهات التنفيذية وعم تفاعلها بايجابية في التعاون مع متطلبات نظام التقييم.

هذه بعض العوائق والصعوبات التي قد تواجه المؤسسة في تقييم الأداء، حيث هناك عوائق أخرى تواجه

المؤسسات على حسب النشاط التي تمارسه كل مؤسسة، إلا انه وعلى أي حال يجب على المؤسسة أن تقوم

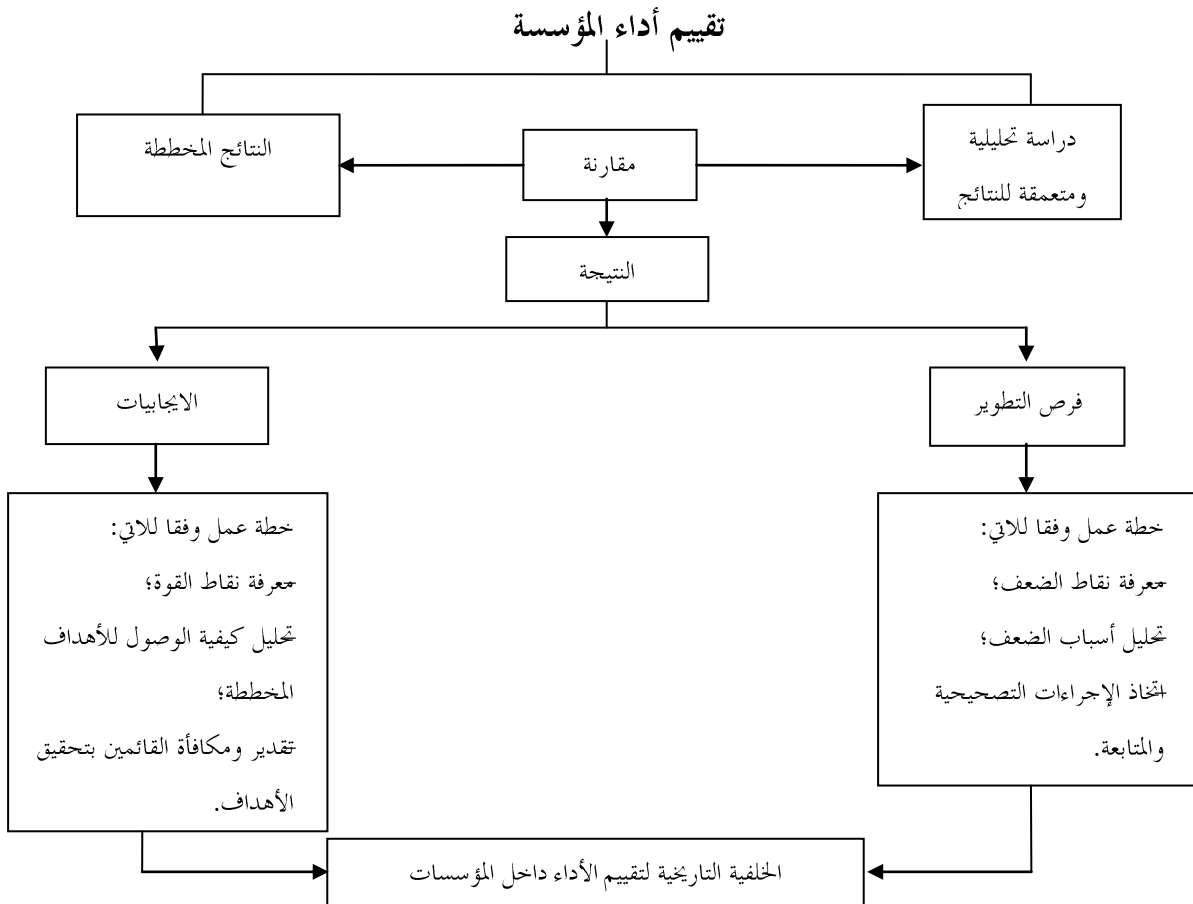
بدورها بمعالجة هذه العوائق التي تشكل عقبة في عملية تقييم الأداء والاستفادة من نتائجه.

مما سبق يُستنتج أن تقييم الأداء هو تفاعل مجموعة من العناصر في ما بينها على أن يكون هدفها الأساسي

مساعدة المؤسسة لمقارنة أدائها الفعلي بالأداء المخطط، على أن يتم الحصول في نهاية عملية التقييم على نتائج

تساعد المؤسسة في معرفة فرص التطوير وتحديد الايجابيات التي تدعم نشاطها، والمخطط التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (5-1): ملخص تقييم أداء المؤسسة



المصدر: محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، دار المناهل للنشر، سوريا، 2013، ص12.

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة ومميزات الدراسة الحالية

من خلال هذا المبحث تُقدم الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث حيث تتعلق هذه الدراسات بالموازنة على أساس الأنشطة وتقييم أداء المؤسسة، يتم ذلك في ثلاثة مطالب أولاهما متعلق بالدراسات العربية وثانيهما بالدراسات الأجنبية، أما المطلب الثالث يتعلق بمميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

### المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

يُعرض في ما يلي مجموعة من الدراسات باللغة العربية بمختلف أنواعها، سواء أكانت مذكرات تخرج بمختلف الدرجات أو مجلات.

#### 1. دراسة (دانية النابلسي، 2012)<sup>1</sup>

الهدف من هذه الدراسة هو تخطيط نظام إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط وأثرها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية. وقد ركزت هذه الدراسة على فهم نظام الـ(ABB) من حيث التعريف وأسباب تطبيقه بدلا من الموازنات التقليدية وأدواته وآلياته ومراحل تطبيقه، وأثره على تقييم الأداء، كما تهدف هذه الدراسة إلى عرض وتحليل واقع إعداد الموازنات التخطيطية في شركة البعلبكي لمواد العزل، ومعرفة مدى إمكانية تطبيق الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وعلى تقييم الأداء.

إن الأدوات المعتمدة في هذه الدراسة من القسم النظري المراجع العربية والأجنبية، والدراسات السابقة حيث أُستخدمت 8 دراسات سابقة، كذلك من خلال الدراسة التطبيقية التي أجرتها الباحثة بإعداد موازنة تخطيطية دورية على شركة البعلبكي—معامل مواد العزل، أُعتمد في إعداد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وكانت من ابرز نتائجها ما يلي:

- إن الموازنة التقليدية في شركة البعلبكي عبارة عن جداول ورقية لا تدعم فكرة التحسين المستمر؛
- إن الموازنة على أساس الأنشطة تعطي تعريف للأنشطة التي تضيف قيمة وترتبط بين الموازنة المالية وبين الأنشطة والعمليات؛

<sup>1</sup> دانية النابلسي، إمكانية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الأداء، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، 2012.

- إن الموازنة على أساس الأنشطة تستخدم من اجل تقدير الموارد ومستويات الإنفاق في الفترات القادمة، من اجل حساب التكاليف للمنتجات والخدمات؛
  - إمكانية جمع وتحليل بيانات التكلفة على مستوى الأنشطة بدلا من الأقسام ومراكز التكلفة، من خلال فحص سجلات التكلفة والقوائم المالية؛
  - تستخدم المعلومات الناتجة من الموازنة على أساس الأنشطة من اجل تقييم الأداء ومن اجل التغذية العكسية.
2. دراسة (محاد عريوة وفرحات عباس، 2017)<sup>1</sup>

كان هدف هذه الدراسة معرفة مدى إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في القطاع العمومي المحلي وهذا من أجل قياس وتقييم الأداء في هذا القطاع . كما تم إستخدام الاستبيان كأداة رئيسية في هذه الدراسة، حيث وزعت الباحث استمارة الاستبيان على عينة من البلديات، تم اختيار 06 بلديات تم توزيع عليها 116 استمارة. حيث كان المنهج المتبع هو كل من المنهج الاستنباطي والاستقرائي. من ابرز نتائج المتوصل إليها انه توجد هناك إمكانية لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم.

### 3. دراسة (عبد الإله مصطفى إبراهيم أحمد، 2018)<sup>2</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين الموازنة على أساس النشاط وترشيد القرارات الاستثمارية، وإبراز دور الموازنة على أساس النشاط في تقويم الأداء، كما تهدف أيضا إلى اقتراح الحلول والتوصيات المساعدة على تحسين وتقييم الأداء وترشيد القرارات في المصارف التجارية السودانية من خلال إبراز دور الموازنة على حسب النشاط في تقويم وقياس الأداء وترشيد القرارات الاستثمارية، حيث استخدم الباحث في دراسته الاستثمارية الاستبائية في جمع البيانات من مجتمع الدراسة حيث تم توزيع 200 استمارة. كما اعتمد أيضا على الملاحظة كأداة حيث لاحظ المصاريف التجارية السودانية لازالت تتبع النظم المالية التقليدية في تقويم الأداء وترشيد القرارات الاستثمارية ولم يلاحظ الباحث أي محاولات من هذه المصاريف لتطبيق نظام الموازنة حسب النشاط، وكانت المناهج المتبعة في هذه الدراسة: المنهج الاستنباطي لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات؛ المنهج

<sup>1</sup> محاد عريوة وفرحات عباس، قياس وتقييم الأداء في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) دراسة عينة من البلديات، معارف مجلة علمية دولية محكمة: قسم العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، العدد 22، الجزائر، جوان 2017.

<sup>2</sup> عبد الإله مصطفى إبراهيم أحمد، الموازنة على أساس النشاط ودورها في تقويم الأداء المالي وترشيد القرارات الاستثمارية، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2018.

الاستقرائي لاختبار الفرضيات؛ المنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع؛ المنهج الوصفي لدراسة الحالة. حيث كانت ابرز النتائج المتوصل إليها:

- عملت الموازنة على أساس الأنشطة على معرفة الفترة الزمنية على تسديد الفواتير والالتزامات المتداولة بالبنوك السودانية؛
- عملت الموازنة على أساس الأنشطة على مساعدة البنوك على تسديد توزيعات الأرباح النقدية؛
- ساعدت الموازنة على أساس الأنشطة على استخدام معدل دوران المدينون لمعرفة مقدرة البنك على تحصيل أرصدة العملاء؛
- قامت الموازنة على أساس الأنشطة على اتخاذ القرارات الاستثمارية بالبنوك بعد دراسة الآثار البيئية الاجتماعية.

#### 4. دراسة (عبد النور زاية، 2018)<sup>1</sup>

- كانت من أهداف هذه الدراسة إبراز أهمية محاسبة التكاليف والمكانة التي تحتلها ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسة، كذلك إبراز أهم التقنيات التي تستعملها محاسبة التكاليف خاصة الحديثة ووجوب استعمالها من طرف المؤسسة، حيث استعمل الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري كما اعتمد في الجانب التطبيقي على أسلوب دراسة الحالة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة:
- تقوم المؤسسة الكهروكيميائية بتحديد تكاليفها بطرق حساب بسيطة وتقريبية؛
  - عملية تحديد سعر التكلفة ومنه استخراج سعر البيع يتم وفق نسب تقريبية لا يمثل واقع التكاليف المنفقة؛
  - لا يوجد تقييم للأداء المالي في المؤسسة الوطنية الكهروكيميائية؛
  - محاسبة التكاليف تقنية ضرورية تسمح بمراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة ومسؤوليات على مستوى التنفيذ والإدارة؛
  - يمكننا تقييم الأداء المالي من معرفة ما مدى تطور المؤسسات ومعرفة نقاط القوة والضعف وتدرجها.

<sup>1</sup> عبد النور زاية، محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة: دراسة حالة للمؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية بصطيف، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2017/2018.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

يُعرض في ما يلي مجموعة من الدراسات الأجنبية بمختلف أنواعها.

1. دراسة (Capusneanu، 2013)<sup>1</sup>

بعنوان: تنفيذ طريقة الميزنة على أساس النشاط في الكيان الاقتصادي من صناعة التعدين في رومانيا. تهدف هذه الدراسة إلى تقييم إمكانيات تنفيذ الموازنة القائمة على النشاط داخل الكيان في صناعة استخراج المعادن في رومانيا، والتأكيد على مزايا استخدامها، خاصة فيما يتعلق بتحسين الأداء، وتم استعمال أدوات البحث المتمثلة في المقابلات مع الموظفين، والسجلات المحاسبية للكيان عن طريق جمع وتحليل البيانات، وفحص المستندات الداخلية من تقارير مختلفة، وتوزيع استبانته، تم التوصل إلى الاستنتاجات التالية: أولاً، يجب أن تؤثر الموازنة القائمة على النشاط على سلوك الموظفين، ثانياً، أن الموازنة القائمة على النشاط تعد ميزانية مرنة، حيث تستخدم عوامل أكثر من وحدات الإنتاج المقدرة أو حجم العمل، ثالثاً، تقدم الموازنة تنبؤاً أوضح فيما يتعلق بالتكاليف الحالية والموارد اللازمة للكيان.

2. دراسة (Pietrzak، 2013)<sup>2</sup>

عنوان الدراسة: الموازنة التقليدية مقابل النشاط القائم في الشركات غير الصناعية

إن الهدف من هذه الدراسة هو تحديد فائدة الميزانية التقليدية على نشاط (ABB) مع مراعاة المزايا والإمكانيات والصعوبات المرتبطة لتنفيذه من خلال توضيح عملية وضع الميزانية في شركة خدمات. كما استخدم الباحث في دراسته على أداة تحليل التقارير للسنوات التالية (من سنة 1997 إلى 2013)، هذه المقالة هي نتيجة دراسات أدبية تم فيها استخدام تقنيات مثل التحليل النقدي وتعميم آراء المؤلفين الآخرين وصياغة الاستنتاجات، تم على مستوى هذه الدراسة تقديم دراسة حالة لشركة الخدمات، ومن نتائج هذه الدراسة أن نظام الـ (ABB) يعمل على خلق قيمة مضافة للكيان ويظهر البحث أن استخدام هذا النظام يبدو مهماً بشكل خاص في ضوء الاحتياجات المتطورة لاستخدام الميزانيات؛ أصبح أكثر أداة لمعلومات الاتصال للمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين؛ كذلك الأساس للسيطرة على الشركة فيما يتعلق بإستراتيجيتها الطويلة الأجل.

<sup>1</sup> Sorinel Capusneanu, **Implementation of activity-based budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 3, No.1, January 2013,

<sup>2</sup> Zeneta Pietrzak, **Traditional versus activity-based budgeting in non-manufacturing companies**, SOCIAL SCIENCES. 2013. Nr. 4(82).

### 3. دراسة (khoiriyah، 2018)<sup>1</sup>

بعنوان: الموازنة القائمة على أساس النشاط في أشباه المواصلات الرقمية -دراسة حالة شركة (PT-X)

تهدف هذه الدراسة إلى تقييم نظام الموازنة باستخدام الميزنة على أساس النشاط حيث طبقت في هذه الدراسة مقاربات نوعية واستخدام الملاحظات على الأنشطة التجارية والمقابلات كأدوات لجمع البيانات، لقد كان المنهج المتبع في هذه الدراسة هو التحليل الوصفي وتحليل المحتوى للبيانات الكمية والنوعية، لقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- إن طريقة تسعير المنتج المستخدمة من قبل شركة (PT-X) هي طريقة تقليدية تأخذ في الاعتبار التكاليف المباشرة فقط ولا تخصص تكاليف غير مباشرة؛
- يتم تخصيص تكاليف الإعلان بشكل غير متناسب للخدمة غير مربحة؛
- أهداف مبيعات (PT- X) لا تعكس قدرة الشركة.

### 4. دراسة (Eltweri، 2018)<sup>2</sup>

عنوان الدراسة: العوامل المؤثرة في تنفيذ الـ(ABB) في (PLCC)

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهمية الموازنة القائمة على أساس النشاط الـ(ABB) في البلدان النامية، وتقدم مقارنة مع النظام التقليدي؛ وتقييم إمكانية تطبيق نظام تطبيق نظام الـ(ABB) في الشركات التجارية الليبية الخاصة (PLCC). أُستخدم في هذه الدراسة الاستبانة كأداة أساسية تم توزيع 45 استبانة حيث تم ملء وجمع 37 منها، تم تحليل النتائج إحصائياً، ذلك باستخدام التحليل الإحصائي الوصفي. وكانت نتائج هذه الدراسة أن نظام الـ(ABB) لم يتم تطبيقه في (PLCC) في هذا الوقت؛ يجب تحسين النظام التقليدي في (PLCC) ذلك من خلال تقديم أهداف واضحة وقياس الأداء ومقابلة الأهداف والغايات المحددة؛ كشفت النتائج في هذه الدراسة أيضاً عن درجة أهمية وتأثير العوامل المختارة على تطبيق نظام الـ(ABB) في (PLCC). من بين العوامل المذكورة، تم تصنيف "سياسة الحكومة، برامج التدريب، أنظمة الحوافز، البحوث المحاسبية في ليبيا، التعليم المحاسبي في ليبيا، التغييرات الاقتصادية ودعم الإدارة العليا" على أنها العوامل الأكثر تأثيراً وأهمية، بينما "تكلفة تنفيذ نظام الـ(ABB)" باستخدام أنظمة الكمبيوتر للأغراض المحاسبية، الهيئات المحاسبية المهنية في ليبيا،

<sup>1</sup> Khoiriyah Mayla and Elvia R. Shauki, **Evaluation of budgeting system using activity- based budgeting: a case study at PT X**, Advances in Economics, Business and Management Research, volume 89, 1st Asia Pacific Business and Economics Conference (APBEC 2018).

<sup>2</sup> Abdulaziz R. Tahar and Ahmed Eltweri, **Factors affecting (ABB) implementation in (PLCC)**, Journal of Modern Accounting and Auditing, Liverpool John Moores University, Liverpool, UK, Vol. 14, No. 9, September 2018.

بيئة الأعمال والتعاون بين الجامعات و(PLCC) من العوامل الأقل تأثيراً وأهمية. من نتائج هذه الدراسة أيضاً أن (PLCC) بدأت في إدراك حاجتها إلى نظام الـ(ABB).

### المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية

اختلفت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في العديد من النقاط، كما أنها اشتركت جميعها في

دراسة الموازنة على أساس الأنشطة وأثره على تقييم الأداء، إذ تميزت هذه الدراسة ب:

- من حيث الموضوع: تميزت هذه الدراسة بكونها تطرقت إلى دراسة مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية؛
- من حيث المنهج: تميزت هذه الدراسة بإتباعها المنهج الاستكشافي(الاستطلاعي) على غرار الدراسات السابقة التي تنوعت واختلفت في المناهج المتبعة؛
- من حيث المنطقة: تمت هذه الدراسة بالجزائر سنة 2020/2019 بولاية الوادي؛
- من حيث الدراسة التطبيقية: تمت هذه الدراسة على مستوى مؤسسة مقاولاتية تم تطبيق الدراسة على مشروعين من مشاريع هذه المؤسسة، حيث تم إنجاز هذه المشاريع سنة 2018، لقد كان المشروعان في منطقتين مختلفتين كان المشروع الأول إنجاز قاعدة حياة بالمنفعة لفائدة الزبون (A)، أما المشروع الثاني فقد كان إنجاز حي 50 سكن بمرج عمر إدريس لفائدة الزبون (A)؛ كما أن مؤسسة المقاولاتية تعمل مع الزبون (A) لفترات عمل دامت معه لمدة 8 سنوات، إضافة إلى أنها مؤسسة عمومية مهمة بالجزائر وبالتالي لديها خبرة في الشروط والمواصفات التي يطلبها الزبون (A) وبإستطاعتها تحقيق طلباته بالجودة المطلوبة.

### خلاصة الفصل الأول

أرتكز هذا الفصل على عرض مفاهيم نظام الموازنة على أساس الأنشطة وعلى تقييم أداء المؤسسة لما للنظام من تأثير في أداء المؤسسة، حيث يعد هذا النظام من الأنظمة الحديثة التي تساهم في رفع أداء المؤسسة وضمان استمرارها.

يستند نظام الموازنة على أساس الأنشطة على إستراتيجية المؤسسة ومتطلبات الزبائن للتنبؤ بالطلب على المنتجات أو الخدمات خلال فترة زمنية معينة عن طريق مجموعة من الأساليب التي تساهم في تحديد الأنشطة اللازمة للإنتاج وتحديد الموارد المطلوبة لتنفيذ هذه الأنشطة، كما تعتبر الموازنة على أساس الأنشطة هي عملية معكوسة لمراحل تنفيذ نظام التكاليف على أساس الأنشطة، إذ تسمح هذه التقنية بأن تعمل بنحو أكثر كفاءة اعتماداً على الأفكار الكامنة وراء نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتقييم الجيد للأداء.

يعتبر الأداء بالنسبة للمؤسسة العنصر الأساسي الذي يحدد موقعها في بيئة الأعمال، من خلال الأداء الجيد وتفوق أعمالها، وكي تحقق المؤسسة تقدماً في أدائها وجب عليها تقييم أدائها مرورا بمجموعة من المراحل واعتماداً على أسس لتقييم الأداء، كما تسعى المؤسسة للبحث عن أنظمة تساعد في عملية تقييم الأداء.

إن نظام الموازنة على أساس الأنشطة يسمح بتوريد الموارد اللازمة فقط لأداء الأنشطة المطلوبة لتلبية المشاريع المدرجة في الموازنة وتقييم أدائها بشكل جيد، حيث أنه يمكن المؤسسة من الاطلاع على التغيرات بشكل يساهم في تطوير أسلوب إعداد الموازنة وتقييم أداء المؤسسة ككل.

# الفصل الثاني

## الإطار التطبيقي للدراسة

### تمهيد

بعد التعرض للجانب النظري من خلال إعطاء نظرة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة وماهية نظام الموازنة على أساس الأنشطة وكذلك مبادئ عملها وما تحتويه من مراحل، بالإضافة إلى ماهية تقييم الأداء وأساسه ومراحله، كان لابد من إسقاط ما تم التطرق إليه في الفصل السابق على إحدى المؤسسات الاقتصادية وذلك لتوضيح المفاهيم المتطرق إليها، لذا تم اختيار مؤسسة مقاولاتية بولاية الوادي، بتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة على إحدى منتجاتها، عن طريق إجراء تحليل المعلومات المتحصل عليها للوصول إلى نتائج الدراسة.

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة وتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة؛
- المبحث الثاني: استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة وأثره على تقييم أداء المؤسسة محل الدراسة.

## المبحث الأول: منهجية الدراسة وتقديم عام للمؤسسة محل الدراسة

قدم على مستوى هذا المبحث المنهج العلمي المستخدم في الدراسة التطبيقية، كذلك الأدوات البحثية المستخدمة في جمع ومعالجة البيانات، إضافة إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة.

### المطلب الأول: منهجية ومجتمع الدراسة

تعد منهجية الدراسة عامل مهم في نجاح الدراسات والبحوث العلمية، كما أنها تسهل على الباحث الإجابة على الإشكالية والتحقق من فرضيات الدراسة، إضافة إلى أنها تحتوي على العديد من المناهج وكل منهج له وظيفته الخاصة، أضف إلى ذلك مجتمع الدراسة الذي يمثل المؤسسات الاقتصادية.

يعرض في هذا المطلب المنهج العلمي للدراسة ومجتمع الدراسة.

### أولاً: المنهج العلمي للدراسة

المنهج العلمي يعد أسلوب فني، يعتمد عليه الباحث لتنظيم أفكاره وتحليلها وعرضها وبالتالي الوصول إلى نتائج وحقائق معقولة حول ظاهرة الدراسة، تختلف مناهج البحث العلمي باختلاف الظواهر والمشكلات المدروسة، ما يصلح منها لدراسة ظاهرة معينة قد لا يصلح لدراسة ظاهرة أخرى نظراً لاختلاف الظواهر المدروسة في خصائصها وموضوعها<sup>1</sup>.

اعتماداً على ما سبق، من أجل الوصول إلى مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة، فقد اتبع المنهج الاستكشافي (الاستطلاعي)، إذ يعرف بأنه: بمثابة المرحلة الأولى أو الخطوة الأولى التي لا بد من تجاوزها للانطلاق في طريق البحث العلمي بصورة عامة؛ حيث إنه يساهم في جعل موضوع البحث أكثر وضوحاً للباحث، كما أنه يتناول المشكلات التي لم يتم تحديدها بصورة واضحة من ذي قبل، بالإضافة إلى ما تقدم فإن البحث الاستكشافي يساعد في تحديد أفضل تصميم للبحث وطرق جمع البيانات ذات العلاقة بموضوع البحث<sup>2</sup>.

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة اتضح أن تصميم نظامي التكاليف على أساس الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة كان وفق المنتجات أو الخط الإنتاجي كهدف تكلفة. أما محل الدراسة فقد كان أغلبه في

<sup>1</sup> رنجي مصطفى عليان، البحث العلمي: أسسه، مناهجه، إجراءاته، بين الأفكار الدولية الأردن، 2001، ص106.

<sup>2</sup> خالد الكردي، أنواع البحوث العلمية: البحث الاستكشافي، <https://educad.me/>، اطلع عليه 01/07/2020، على 17:05.

المؤسسات الإنتاجية وبشكل قليل في المؤسسات الخدمية التي غالبا ما كانت مستشفيات وبنوك كمحل للدراسة. لذا أُعتمد المنهج الاستكشافي في هذه الدراسة لتصميم النظامين السابقين في مؤسسة خدمية وجعل المشروع كهدف تكلفة والتي قل ما تطرقوا لها في الدراسات التي تم الحصول عليها.

### ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

قصد توفير متطلبات الدراسة من بيانات ومعلومات ضرورية عن الظاهرة المدروسة التي تساعد في اتخاذ الحكم المناسب حيالها، على الباحث أن يحدد بوضوح مجتمع الدراسة المناسب - يقصد به جميع العناصر أو المفردات- ، لما له من أهمية كبيرة في مساعدة الباحث في تحديد الأسلوب العلمي لدراسة الأمثل لدراسة هذا المجتمع<sup>1</sup>.

على هذا الأساس فقد تمثل مجتمع الدراسة في المؤسسة الاقتصادية من اجل معالجة موضوع هذه الدراسة والتي تم اختيارها بين ثلاث مؤسسات منها مؤسستان تعملان في قطاع المقاولات ومؤسسة تعمل في قطاع الصناعة والخدمات، ووقع الاختيار على شركة للمقاولات طلبت منا عدم ذكر اسمها في المذكرة نظرا للمنافسة الشديدة التي تواجهها في السوق. تم ذلك من خلال المقابلات الشخصية والهاتفية التي أجريت مع مسؤولي المؤسسات الثلاث، إذ تم في هذه المقابلات عرض ومناقشة محاور ومتطلبات الدراسة إضافة إلى المعلومات المستهدفة، حيث انه بعد إجراء المقابلات الشخصية والهاتفية مع المؤسسات أثناء فترة اختيار عينة الدراسة، تم اختيار المؤسسة (X) كعينة للدراسة ذلك لسهولة التواصل ووفرة المعلومات التي أفادت بها الدراسة واستجابات المؤسسة لمتطلباتها، إضافة إلى الترحيب الحار والأسلوب الممتاز للإطاقم الإداري ومسير المؤسسة في إجراء الدراسة لدى مؤسستهم.

حتى يتمكن الطلبة الباحثون من تطبيق الدراسة على معلومات المؤسسة، عرضوا على المؤسسة (X) أن تقدم لهم مجموعة من بيانات ومعلومات حول منتجين أو أكثر من منتجاتها، ذلك من اجل الإيفاء بمتطلبات الدراسة والتي شكلت عينة الدراسة حيث قدمت المؤسسة مشروعين لدراستهما كل مشروع كان في منطقة مختلفة، حيث كان المشروع الأول إنجاز قاعدة حياة بالمنفعة لفائدة الزبون (A)، أما المشروع الثاني فقد كان إنجاز حي 50 سكن بـرج عمر إدريس لفائدة الزبون (A).

<sup>1</sup> رنجي مصطفى عليان، مرجع سبق ذكره، ص 159.

### المطلب الثاني: أدوات جمع ومعالجة البيانات للدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة ومعالجة فرضياتها، أٌعتمد في موضوع هذه الدراسة كأداة أساسية على أداة تحليل مضمون أو تحليل محتوى- كما يسمى أحياناً-، بالإضافة إلى الاعتماد على المقابلة بهدف الحصول على أكبر قدر من البيانات والمعلومات التي تساعد في تحليل وتفسير التقارير. بالإضافة إلى المقابلة كأداة في جمع البيانات فقد تم استعمال الوثائق (مصادر جمع المعلومات) كأداة مهمة خاصة في المرحلة الأولى التي كان خلالها الباحثون يسعون لتكوين نظرة عامة عن الظاهرة، حيث تمثلت هذه الوثائق في الكتب والمجلات والمقالات والبحوث العلمية إضافة إلى مواقع البحث العلمي المتوفرة على شبكة الانترنت.

أ - تحليل محتوى (تحليل مضمون): يعد تحليل المضمون وسيلة من وسائل جمع البيانات، إذ أن دراسات تحليل مضمون تتم من غير اتصال مباشر حيث يكتفي الباحث باختيار عدد من الوثائق المرتبطة بموضوع بحثه، مثل السجلات، قوانين، الأنظمة، الصحف، المجلات والكتب وغيرها من المواد التي تحتوي المعلومات التي يبحث عنها الباحث، حيث انه بعد أن يختار الوثائق التي يريد أن يدرسها يبدأ بعملية الدراسة والتحليل مركزاً على المعلومات المتضمنة في الوثيقة بوضوح<sup>1</sup>؛

ب - المقابلات: تعد المقابلة استبانة شفوية يقوم من خلالها الباحث بجمع بطريقة شفوية مباشرة من المبحوث، كما أنها تعد أهم أدوات جمع البيانات كونها تمتاز بالموثوقية والمرونة والقابلية لتوضيح الأسئلة، إذ تهدف المقابلة إلى التعرف على الظاهرة، بالبحث عن الأسباب والعلل، من خلال الإلتقاء المباشر بين الباحث والمبحوث، سواء كان فرد أو اثنين أو جماعة وحسب علاقتهم بالموضوع، تطرح فيها أسئلة تهدف إلى استيضاح الحقائق من ذوي العلاقة بالظاهرة<sup>2</sup>.

على هذا الأساس قمنا في هذه الدراسة بعدة مقابلات في مؤسسات مختلفة وبطرق متنوعة، حيث كانت جل المقابلات فردية وتم الاعتماد على طريقتين أساسيتين وهما المقابلات الشخصية والمهاتفية، إذ تم تحديد مواعيد للمقابلات الشخصية مع مسيري المؤسسات في فترة اختيار المؤسسة الأفضل للدراسة، ولقد تميزت المقابلات بالحرية وعدم التقنين أي أن أسئلتها لم تكن موضوعة مسبقاً. قد تم اختيار هذا النوع من

<sup>1</sup> ذوقان عبيدات وآخرون، البحث العلمي مفهومه وأدواته وأساليبه، دار الفكر، 1948، ص211.

<sup>2</sup> بالاعتماد على:

- رنجي مصطفى عليان، مرجع سبق ذكره، ص106.  
- عقيل حسين عقيل، فلسفة مناهج البحث العلمي، مكتبة مدبولي، الطبعة الأولى، 1999، ص182.

المقابلات لكونها ملائمة للدراسة بالإضافة إلى غزارة المعلومات التي توفرها، المؤسسات التي تمت مقابلتها هي "مؤسسة (X)" حيث كانت مؤسسة مقاولاتية، "شركة أبو علي للمقاولات" التي تعمل في مجال مقاولاتية، "مطاحن الحاج قدوري" وهي مؤسسة إنتاجية، بعد إجراء المقابلات تعمدنا الميول إلى المؤسسات المقاولاتية لأن جل البحوث كانت على المؤسسات الإنتاجية فأردنا أن يكون هناك إضافة في مذكرتنا وخلق نوع جديد من الدراسات، بعد ذلك تم انتقاء المؤسسة (X) كعينة للدراسة وذلك لسهولة التواصل ووفرة المنتجات والمعلومات التي تفيد وتزكي المذكرة وفوق كل ذلك الترحيب الحار والأسلوب الممتاز للطايم الإداري ومسير الشركة في إجراء دراسة لدى مؤسستهم وبالتالي تمت الدراسة لديهم، والجدول التالي يوضح عدد المقابلات:

الجدول رقم (2-1): المقابلات الشخصية والهاتفية مع المؤسسات لاختيار المؤسسة المناسبة لدراسة الحالة

المؤسسات			البيان
مطاحن الحاج قدوري	مؤسسة أبو علي للمقاولات	المؤسسة (X)	
المسير العام للمؤسسة	المسير العام للمؤسسة	المسير العام للمؤسسة	المهنة
المقابلات الشخصية			
3	2	4	عدد الساعات
5	2	6	عدد الأيام
المقابلات الهاتفية			
0	1	2	عدد الساعات
0	3	4	عدد الأيام

المصدر: من إعداد الطلبة.

بعد اختيار عينة الدراسة المؤسسة (X)، قام الباحثون بإجراء مقابلات مع مسؤولي المؤسسة محل الدراسة، من أجل الحصول على المعلومات ومناقشتها والاستفسار عن مفردة الدراسة حيث كانت كالتالي:

الجدول رقم (2-2): عدد المقابلات الشخصية في المؤسسة (X)

المهنة	مسير المؤسسة	مسئول المحاسبيين	المحاسب المعتمد للمؤسسة
عدد الساعات	5	19	2
عدد الأيام	16	40	5

المصدر: من إعداد الطلبة.

تمت مقابلات مع المحاسب المعتمد للمؤسسة محل الدراسة، ذلك باقتراح مسير الشركة لمقابلته للاستفسار أكثر واخذ بعض الإرشادات في كيفية التعامل مع المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة في الإطار التطبيقي للدراسة.

الجدول رقم (2-3): عدد المقابلات الهاتفية مع مسؤولي المؤسسة (X)

المهنة	مسير المؤسسة	مسئول المحاسبين للمؤسسة
عدد الساعات	1,5	10
عدد الأيام	8	17

المصدر: من إعداد الطلبة.

نظرا للجائحة التي تمر بها البلاد في انتشار فيروس كوفيد-19، تم اللجوء إلى تبادل الملفات مع مسؤول المحاسبين لدى المؤسسة عبر محادثات الانترنت، حيث تم تبادل 12 ملف خلال مدة 15 يوم، ذلك لصعوبة المقابلة والتنقل.

ج برنامج (Microsoft office excel): استخدم هذا البرنامج كأداة لمعالجة البيانات و هو برنامج يستخدم لإنشاء جداول البيانات، القوائم، الميزانيات، والرسوم البيانية ، يفيد في معالجة البيانات وقد يستخدم للقيام بعمليات حسابية متقدمة، وتم استخدامه في هذه الدراسة للقيام بالعمليات الحسابية.

### المطلب الثالث: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة

اعتمد في هذه الدراسة على دراسة مؤسسة مقاولاتية التي طلبت للموافقة لتكون المؤسسة محل الدراسة تجنب ذكر اسمها في المذكرة وذلك بالاتفاق مع مسير المؤسسة للحفاظ على سريتها لذا رمزنا لها بالرمز (X)، من اجل الإجابة على إشكالية الدراسة والتحقق من الفرضيات، ذلك بمحاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الموازنة على أساس الأنشطة، مع دراسة اثر تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة.

### أولا: نبذة مختصرة عن المؤسسة محل الدراسة

المؤسسة (X) هي شركة خدماتية إنتاجية ذات الشخص الوحيد وذو مسؤولية محدودة (ش.ذ.ش.و.ذ.م.م) (EURI)، الناشطة في مجال المقاولات، حيث انبثقت عن عقد تأسيسي بتاريخ: 1999/11/10، تاريخ بداية نشاط المؤسسة في تاريخ تأسيسها<sup>1</sup>.  
تقدم المؤسسة محل الدراسة خدمات مختلفة في مجالها، وهي كما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> من إعداد الطلبة بناء على المقابلات مع مسير المؤسسة ووثائق المؤسسة (X).

<sup>2</sup> من إعداد الطلبة بناء على الوثائق الداخلية من طرف المؤسسة (X).

- كراء معدات وأدوات للبناء والأشغال العمومية؛
- تركيب الشبكات والمراكز الكهربائية والهاتفية؛
- أشغال الطرقات والمطارات؛
- أشغال البناء في مختلف مراحلها؛
- الحفر والأشغال الريفيه؛
- الأشغال العمومية الكبرى والري؛
- وضع القنوات طويلة المسافة؛
- الأشغال الحضرية والنظافة العمومية؛
- أشغال الكهرباء.

إضافة إلى أنها تقدم خدمة إنتاج أجزاء البناء الجاهزة من الخرسانة، وتحضير الخرسانة الجاهزة للاستعمال.

### ثانيا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

الهيكل التنظيمي هو عبارة عن وسيلة أو تقنية تساعد في تقسيم العمل والترتيب السلمي والإداري، من حيث تباين مصالح وأقسام الوحدة. يتكون مجلس الإدارة من رئيس للمجلس وهو مالك والمسؤول عن الاجتماعات المصيرية للمؤسسة وهو أيضا المدير التنفيذي أي بعبارة أخرى هو المسير المالك في هذه المؤسسة محل الدراسة، يخضع تحت تصرفه كل شؤون المؤسسة كالسكرتارية والمتابعة ومسؤول الشؤون القانونية أي المحامين الخاصين بالمؤسسة وتنقسم المؤسسة لعدة إدارات منها<sup>1</sup>:

1. إدارة التخطيط والتطوير: تعمل بشكل مستمر لإيجاد طرق عمل أفضل وعمل خطط مستقبلية للمؤسسة والتنبؤ لمستقبلها؛

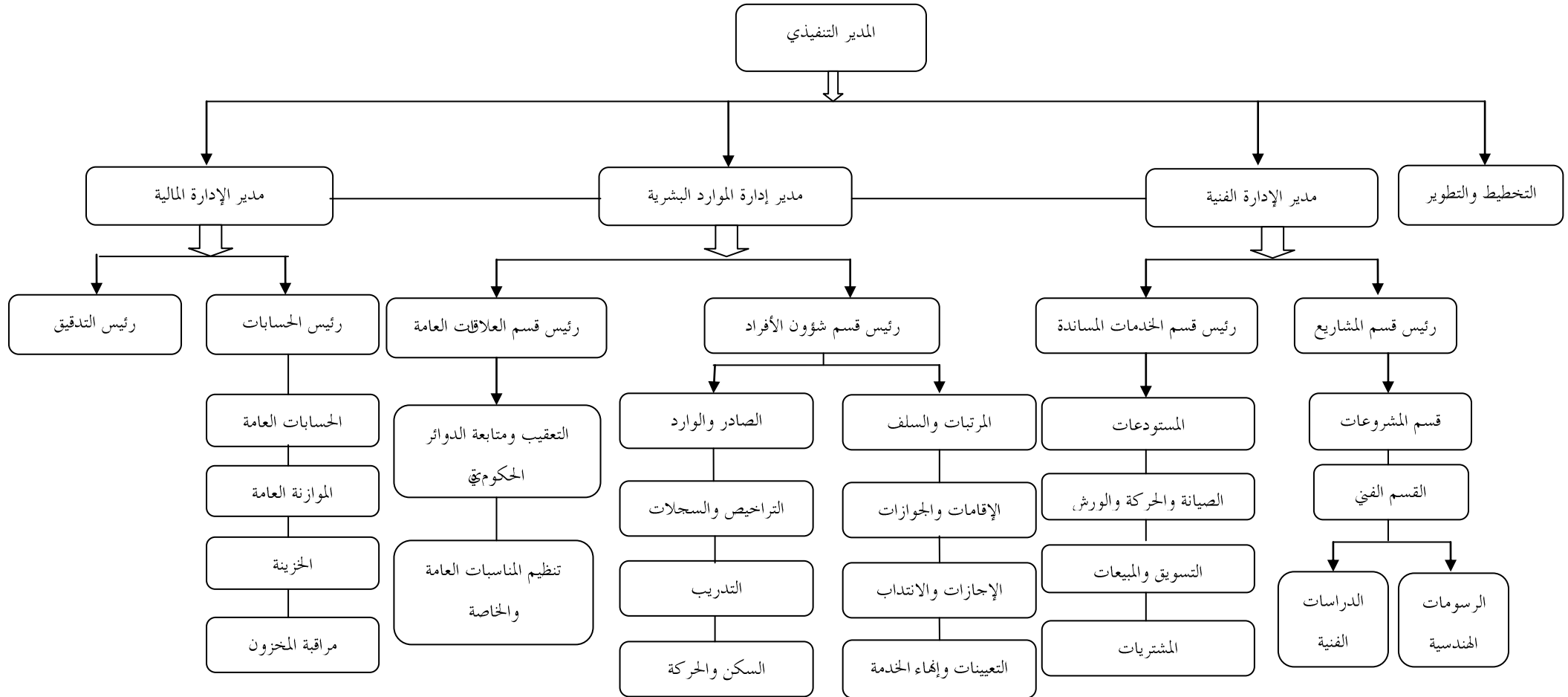
2. الإدارة الفنية: حيث هذه الإدارة تتركز على قسمين أساسيين وهما: قسم المشاريع والذي يهتم بالدراسات الفنية والهندسية، وقسم الخدمات المساندة والذي يهتم بالمستودعات، الصيانة، التسويق، المشتريات والمبيعات؛

<sup>1</sup> من إعداد الطلبة بناء على المقابلات مع مسير المؤسسة.

3. إدارة الموارد البشرية: وتنقسم إلى قسمين هما: قسم شؤون الأفراد والذي يعمل على المرتبات، السلف، الأيجارت، الانتدابات، التنقل، التراخيص، السجلات والتدريب...، وقسم العلاقات العامة حيث يهتم بالتعقيب، متابعة الدوائر الحكومية وتنظيم المناسبات الخاصة والعامة؛

4. الإدارة المالية: تنقسم مهامها إلى قسم التدقيق المراجعة أي انه يتم فيها مراجعة حسابات المؤسسة والتدقيق فيها لإعطاء قوائم مالية دقيقة ومراجعة وخالية بشكل كبير من الأخطاء المحاسبية والمالية ، وقسم الحسابات والذي يدرس فيه الحسابات العامة، الموازنة العامة، الخزينة ومراقبة المخزون.

الشكل رقم (2-1): المخطط الهيكلي التنظيمي للمؤسسة (X)



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق وسجلات المؤسسة.

ثالثاً: تعداد العمال بالمؤسسة وتوزيعهم.

يعمل في المؤسسة العديد من العمال كل حسب وظيفته، كما أن للمؤسسة عمال يعملون بصفة دائمة وآخرون غير دائمون تطلبهم المؤسسة حسب حاجتها، والجدول التالي يوضح عدد العمال وتوزيعهم.

الجدول رقم (4-2): تعداد العمال بالمؤسسة (X) وتوزيعهم

البيان	عمال الإدارة	عمال الورشات	عمال الصيانة	السائقين	أعوان مختلفين	الإجمالي
عدد العمال الدائمين	20	25	12	10	03	70
عدد العمال غير الدائمين	6	4	/	/	/	10
المجموع	26	29	12	10	03	80

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة بواسطة المقابلات مع مسؤول المحاسبين لدى المؤسسة.

## المبحث الثاني: استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة وأثره على تقييم أداء المؤسسة محل الدراسة

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأساس لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة، طبقاً لهذا يعرض على مستوى هذا المبحث محاولة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة اعتماداً على المعلومات الصادرة عنه يتم محاولة تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، كما يتم تقديم أثر تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة على تقييم أداء المؤسسة.

يعرض فيما يلي محاولة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ونظام الموازنة على أساس الأنشطة، إضافة إلى عرض طريقة التي تطبقها المؤسسة في تحديد التكاليف وإعداد الموازنة.

### المطلب الأول: طريقة تحديد التكاليف وتقديرات الموازنة التي تطبقها المؤسسة

#### أولاً: طريقة تحديد التكاليف التي تطبقها المؤسسة

هي الطريقة التي تطبقها المؤسسة في تحديد تكاليفها المباشرة وغير المباشرة، حيث أن عناصر التكاليف المستخدمة في المؤسسة كانت كالتالي:

1. التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي تحمّلها المؤسسة مباشرة على المنتج والمتمثلة في:

-تكاليف أجور العمال: تشمل أجور العمالة التي تعمل بصفة مباشرة في وحدة الإنتاج، تحسب المؤسسة تكلفة هذه العمالة حسب كل مهمة فهناك ما يتم حساب تكلفتها بناء على عدد ساعات العمل وهناك ما يتم حسابها بناء على المتر المربع المنجز وهناك ما يتم حسابها على عدد الأمتار. تتمثل هذه العمالة في عمال متخصصون في العمليات الأساسية للبناء وآخرون في العمليات الثانوية؛

-تكاليف المواد الأولية المباشرة: هي من العناصر الأساسية في عملية البناء، فهي تمثل المادة الخام المستعملة في بناء المشاريع مثل الطوب، الاسمنت، الحديد، تربة البناء، الحصى الصخرية، الجبس...

2. التكاليف الغير مباشرة: هي تلك التكاليف التي يصعب تحديد تكلفتها، نظرا لحدوثها في أنشطة متعددة في عملية الإنتاج، وفي ما يلي يعرض تفصيل عن بعض هذه التكاليف:

-تكاليف المواد الأولية غير المباشرة: تتمثل في المواد المساعدة في عملية البناء، مثل الدلاء والمجازف والمطارق...، يتم استخدام المواد المساعدة في مختلف الأنشطة في عملية البناء؛

-تكاليف الأجور غير المباشرة: تتضمن أجور المسؤولين والمسيرين ومدراء الأقسام وعمال الخدمات.

### -تكاليف إنشاء المشاريع.

بناء على المعلومات المتحصل عليها من الوثائق المؤسسة يتبين أن التكاليف غير المباشرة للمؤسسة المقاولاتية تبلغ 287129000 دج، حيث تم إنجاز المشروع 1 و 2 بقيمة التكاليف المباشرة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-2): التكاليف المباشرة للمشروعين

المبالغ	المشروع 2	المشروع 1	البيان
373550000	138800000	234750000	تكاليف أجور العمال
280875000	84000000	196875000	تكاليف مواد الأولية المباشرة
<b>654425000</b>	<b>222800000</b>	<b>431625000</b>	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على الملحق رقم (3)، (الوحدة: دج).

من خلال المقابلات مع مسؤول المحاسبين للمؤسسة فقد تبين أن الطريقة التي تطبقها المؤسسة في تحديد تكاليفها غير المباشرة كما يلي:

تُطبق المؤسسة طريقة تحديد التكاليف غير المباشرة باستخدام ساعات العمل التي تبلغ 172800 ساعة، باعتبارها المسبب الملائم لهذه الحالة، وتوزع على الأساس التالي:

- المشروع 1: 97800 ساعة؛

- المشروع 2: 75000 ساعة.

تقوم المؤسسة بحساب معدل التحميل العقلاني لتحديد قيمة التكاليف غير المباشرة لكل مشروع، ذلك باستعمال العلاقة التالية:

**معدل التحميل العقلاني = التكاليف غير المباشرة / ساعات العمل**

معدل التحميل العقلاني =  $172800 / 287129000 = 1661,62616$  دج/ساعة عمل واحدة

على هذا الأساس يكون نصيب كل مشروع من التكاليف غير المباشرة كالتالي:

**تكلفة المشروع من التكاليف غير المباشرة = ساعات العمل المباشرة \* معدل التحميل العقلاني**

- المشروع 1 =  $97800 * 1661,62616 = 162507038,2$  دج

- المشروع 2 =  $75000 * 1661,62616 = 124621961,8$  دج

يصبح مجموع التكاليف الإجمالية لكل مشروع كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (6-2): التكاليف الإجمالية للمشروعين

المبالغ	المشروع 2	المشروع 1	البيان
654425000	222800000	431625000	التكاليف الأولية المباشرة
287129000	124621961,8	162507038,2	التكاليف غير المباشرة
<b>941554000</b>	<b>347421961,8</b>	<b>594132038,2</b>	<b>إجمالي التكاليف</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المقابلات مع مسؤول المحاسبين لدى المؤسسة وبيانات الجدول رقم (2-5)، (الوحدة: دج).

ثانيا: طريقة الموازنة التي تطبقها المؤسسة

هي الطريقة التي تطبقها المؤسسة في تقدير التكاليف، حيث يتم تقدير التكاليف المباشرة وغير المباشرة بطريقة التقليدية من خلال الاستعانة بالتكاليف السابقة، والجدول التالي يوضح تقدير التكاليف حسب الموازنة التي تطبقها المؤسسة.

الجدول رقم (7-2): تقدير التكاليف حسب الموازنة التي تطبقها المؤسسة

المبالغ	المشروع 2	المشروع 1	البيان
599889583	204233333	395656250	التكاليف الأولية المباشرة
279208100	121184071,2	158024028,8	التكاليف غير المباشرة
<b>879097683</b>	<b>325417404,2</b>	<b>553680278,8</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة والمقابلات مع مسؤول المحاسبين لدى المؤسسة، (الوحدة: دج).

### المطلب الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة

تعد هذه الطريقة أكثر دقة في تحديد التكاليف من سابقتها، لكونها تعتمد على الأنشطة ووجود أكثر من مسبب تكلفة لتحميل التكاليف، عكس طريقة تحديد التكاليف التي تطبقها المؤسسة التي تعتمد على معدل تحميل واحد يعيها في توزيع التكاليف بطريقة غير عادلة.

لتحديد تكلفة إنجاز المشروعين حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة تتبع الخطوات التالية<sup>1</sup>:

- تحديد الموارد؛
- تحليل الأنشطة؛
- تحديد تكاليف الأنشطة؛
- تحديد مسببات التكلفة؛
- تحديد معدلات التكلفة للأنشطة؛
- حساب تكلفة المشروعين.

<sup>1</sup> اعتمادا على:

- سعاد حميدة، مرجع سبق ذكره، ص 112.  
 - عبد الرحمان محمد عبد الرحمان بكر، مرجع سبق ذكره، ص 153.  
 - لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية: دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم معلومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2017/2016، ص 95-98.

1. الخطوة الأولى تحديد الموارد: كخطوة أولية يتم تحديد الموارد قبل البدء في تطبيق الخطوات الأساسية

لنظام الـ(ABC)، ذلك بجمع كل ما أنفقته المؤسسة حتى نهاية المشروع . من خلال الاطلاع على البيانات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة، تم تحديد 11 مجعاً للتكاليف غير المباشرة ومجمعين للتكاليف المباشرة، وتمثل فيما يلي:

■ مركز التكاليف المباشرة: يشكل هذه المركز مجع التكاليف التي تتحملها المؤسسة.

1. مجع تكاليف أجور العمال: يحتوي هذا المجمع على أجور عمال الورشات والعمليات؛

2. مجع تكاليف المواد الأولية المباشرة: يشمل جميع المواد الخام المستعملة في إنجاز المشاريع، المتمثلة

في الاسمنت، الحديد، الحصى، التربة البناء، الجبس، الطوب...

■ مركز التكاليف غير المباشرة: يشكل هذا المركز التكاليف غير المباشرة التي تتحملها المؤسسة في

إنجاز المشاريع وتتضمن:

1. مجع تكاليف الرواتب والأجور: يتضمن هذا المجمع:

- رواتب وأجور عمال الصيانة؛

- رواتب وأجور عمال الإدارة؛

- رواتب وأجور عمال النقل.

2. مجع تكاليف المواد الأولية: يشمل تكاليف جميع مواد المساعدة في عملية البناء؛

3. مجع تكاليف المحروقات: يحتوي هذه المجمع على التكاليف المحروقات غير المباشرة المستخدمة في

المؤسسة، مثل بترين الشاحنات والآلات...

4. مجع تكاليف الكهرباء: يشمل هذه المجموعة تكاليف الكهرباء التي تستخدم أثناء عملية البناء؛

5. مجع تكاليف الاتصال: يضم تكاليف الغير المباشرة الخاصة بالهاتف؛

6. مجع تكاليف استئجار الآلات والشاحنات: يتضمن تكاليف استئجار الآلات والشاحنات

المستخدمة في إنجاز المشاريع؛

7. مجع تكاليف اقتناء المعدات والأدوات: يشمل هذا المجمع على التكاليف الغير المباشرة للمعدات

والأدوات المقتناة لاستعمالها في عملية البناء؛

8. مجع تكاليف الاهتلاكات: يحتوي على تكاليف اهتلاك الثبتات، مثل: مبنى المؤسسة، الأثاث،

تجهيزات المكتب، معدات النقل (الآلات والشاحنات)، معدات وأدوات؛

9. مجمع تكاليف التأمينات: يتضمن هذا المجمع التكاليف غير المباشرة الخاصة بالتأمين على العمال

والموظفين؛

10. مجمع التكاليف الجبائية: يشمل مختلف تكاليف الضرائب والرسوم؛

11. مجمع تكاليف أخرى: يتضمن هذا المجمع تكاليف متعدد أخرى غير مباشرة.

الجدول التالي يظهر مراكز التكاليف ومسببات كل مجموعة وقيمة التكاليف التي تتحملها

المؤسسة.

الجدول رقم (8-2): تكاليف الموارد بالقيمة الإجمالية ومسبباتها

مركز التكلفة	الرقم	الموارد	القيمة الإجمالية	مسببات الموارد
مركز التكاليف المباشرة	01	مجمع التكاليف أجور العمال	373550000	/
	02	مجمع تكاليف مواد الأولية المباشرة	280875000	/
مركز التكاليف غير المباشرة	01	مجمع تكاليف الأجور والرواتب	86480000	نسبة الاستخدام
	02	مجمع تكاليف المواد الأولية	40125000	نسبة الاستخدام
	03	مجمع تكاليف المحروقات	58000000	نسبة الاستخدام
	04	مجمع تكاليف الكهرباء	320000	نسبة الاستخدام
	05	مجمع تكاليف الاتصال	100000	نسبة الاستخدام
	06	مجمع تكاليف استئجار الآلات والشاحنات	36000000	نسبة الاستخدام
	07	مجمع تكاليف اقتناء المعدات والأدوات	140000	نسبة الاستخدام
	08	مجمع تكاليف الاهتلاكات	35000000	نسبة الاستخدام
	09	مجمع تكاليف التأمينات	700000	نسبة الاستخدام
	10	مجمع التكاليف الجبائية	24504000	نسبة الاستخدام
	11	مجمع التكاليف أخرى	5760000	نسبة الاستخدام
		المجموع	941554000	/

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المقابلات مع مسؤول المحاسبين لدى المؤسسة والملحق رقم (2)، (الوحدة: دج).

تم تحديد مسببات الموارد من خلال المقابلات التي أجريت مع مسؤول المحاسبين للمؤسسة

حيث اختيرت نسبة الاستخدام كمسبب للموارد نظرا للعلاقة السببية بين تكلفة الموارد والأنشطة، أما بالنسبة للتكاليف المباشرة يتم تحميلها مباشرة على أهداف التكلفة.

2. الخطوة الثانية تحليل الأنشطة: تعد هذه الخطوة جد أساسية لنجاح تطبيق نظام الـ(ABC) ويتم فيها

تحليل الأنشطة التي تمارس من اجل إتمام إنجاز المشروعين، حيث قمنا بإجراء المقابلات مع العاملين في

الإدارة والاطلاع على كيفية سير الأنشطة، تم توصل إلى أن الأنشطة التي يمر بها المشروع حتى إتمامه تتلخص فيما يلي:

■ أنشطة إدارية:

- نشاط أعمال الإدارة: هو مجموعة من أعمال التي تتم على مستوى الإدارة من تخطيط، تنظيم وتسيير، كما تعمل على دعم بقية الأنشطة في الجانب المالي أو القانوني...، من مهام هذا النشاط:

● إعداد كل القوائم المالية الخاصة بالمشروع؛

● تسيير سيرورة إنشاء المشروع؛

● الاهتمام بتوفير كل مسانجات المشروع.

- نشاط الهندسة: هو نشاط أساسه دراسة الأبعاد والأشكال المخصصة للمشروع بمعايير محددة ورسمها كمخططات هندسية، تتمثل مهامه في:

● إعداد كل المخططات الهندسية والمقاييس الخاصة بالمشروع؛

● تتبع مراحل المشروع وتجهيز المخططات الهندسية في المشروع.

■ أنشطة المدخلات:

- نشاط الصيانة: يقوم هذا النشاط بتصليح جميع معدات وأدوات المؤسسة، تتمثل مهام هذا النشاط في:

● استكشاف الآلات المراد تصليحها، تحديد الخلل وإصلاحه؛

● تزويد قسم الصيانة بالمعدات اللازمة للتصليح.

- نشاط النقل: يقدم هذا النشاط خدمة نقل العمال إلى الورشات وأماكن العمل، المعدات واللوازم، إضافة إلى استعمال الآلات والشاحنات.

■ أنشطة العمليات:

- نشاط الحفر والتسوية: هو نشاط يهتم بتسوية وتهيئة الأرض لتصبح جاهزة للبناء، من مهام هذا النشاط:

● الحفر إلى الحد المطلوب للقواعد؛

● تسوية الأرض بعد إنشاء القواعد.

- نشاط تشكيل الحديد: هو نشاط يعمل على إنشاء مادة أساسية لأنشطة القواعد والأعمدة والأسقف بأشكال مختلفة مشكلة على حسب النشاط الذي ستستخدم فيه، ومن مهامه:

● تشكيل الحديد الخاص بصب القواعد؛

● تشكيل الحديد الخاص برفع الأعمدة؛

- تشكيل الحديد الخاص بصب الأسقف والمصاعد.
- نشاط صب خرسانة القواعد: هو نشاط مهم جدا وهو أساس وقاعدة المشروع يهتم بوضع خرسانة القواعد للبناء، من مهامه وضع الحديد الخاص بها وصب الخرسانة؛
- نشاط رفع الأعمدة: هو نشاط يتم من خلاله تنفيذ مخطط تواجد الأعمدة للمبنى، مهامه تتمثل في وضع الحديد الخاص بها وتزويدها بالخرسانة؛
- نشاط صب الأسقف والمصاعد: من أهم الأنشطة الرئيسية في عملية البناء، يتم فيه القيام بصب الأسقف والمصاعد للمبنى من اجل تظليله، حيث أن من مهامه:
  - وضع الحديد الخاص بها؛
  - وضع الطوب كطبقة منه؛
  - تزويدها بالقنوات الكهربائية؛
  - صب الخرسانة وانتظارها لمدة 21 يوم لتجف تماماً.
- نشاط رفع الجدران: يتم فيه تشكيل المبنى وتقسيمه إلى غرف أو أقسام وساحات حسب مخطط المبنى، مهامه تتمثل في تشكيل جدار من الطوب والاسمنت الرطب؛
- نشاط تركيب الكهرباء: هو نشاط يتم فيه تركيب جميع أسلاك الكهرباء ومأخذ والقواطع؛ ومهامه تتمثل في:
  - توصيل قنوات داخل الجدران؛
  - توصيل الأسلاك وربط الشبكة؛
  - في نهاية يتم تركيب المصاييح والقواطع والمأخذ.
- نشاط تغليف الجدران: في هذا النشاط يتم القيام بتلييس الجدران بالاسمنت، ومن مهام هذا النشاط:
  - وضع طبقة من الاسمنت الرطب على الجدران؛
  - وضع طبقة من السيراميك على جدران في حالة حمام أو مطبخ.
- نشاط تبييط الأرضيات: في هذا النشاط يتم القيام بتبييط الأرضيات بالبلاط أو السيراميك، تتمثل مهام هذا النشاط في:
  - وضع طبقة من الخرسانة للحصول على أرضية صلبة؛
  - إنشاء طبقة ثانية من البلاط للحماية من الصدمات والمياه.

- نشاط **تغليف الأسقف**: يتم على مستوى هذا النشاط تلييس الأسقف بالاسمنت ومن ثم بالجبس، من مهام هذا النشاط:

- تغليف بمادة الاسمنت أو الجبس؛
- إنشاء أشكال للزينة بالجبس.

- نشاط **تركيب قنوات المياه والصرف الصحي**: هو نشاط يتم فيه تركيب أنابيب المياه وقنوات الصرف الصحي وحنفيات المياه كما هو موضوع في المخطط، ومن مهامه:

- توزيع أنابيب المياه والصرف الصحي داخل المبنى؛
- وضع قنوات رئيسية وربطها بالمبنى.

- نشاط **الصبغة والطلاء**: هو نشاط يتم فيه صبغة وطلاء جميع جدران المبنى بمختلف أنواعها، وتتمثل مهامه في:

- وضع غلاف ابيض اللون لإعطاء خلفية الطلاء؛
- الصبغة بالألوان المخصصة لكل غرفة.

- نشاط **تهيئة الأرصفة والطرق**: يتم على مستوى هذا النشاط تهيئة الطرقات والأرصفة المحيطة بالمبنى، لهذا النشاط عدة مهام تتمثل في:

- تسوية الممرات ورشها بالماء؛
- وضع طبقة من الجبس الهش أو الجبس الخام؛
- وضع طبقة من الزفت.

- نشاط **تركيب الأبواب والنوافذ**: يتم في هذا النشاط تركيب جميع الأبواب والنوافذ للمبنى، وتتمثل مهامه في:

- تحديد المقاسات الخاصة لكل الأبواب؛
- صبغة الأبواب والنوافذ المصنعة من مادة الخشب؛
- تركيب الزجاج.

### 3. الخطوة الثالثة تحديد تكاليف الأنشطة: بعد تحليل الأنشطة التي تعتمد عليها في مؤسسة المقاولاتية

للبناء، يتم القيام بعملية تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة بالاعتماد على نسبة استخدام الموارد ، ذلك لتحديد تكاليف كل نشاط حسب استهلاكه للموارد.

العلاقة المتبعة لتخصيص الموارد على الأنشطة، هي كالتالي:

تكلفة النشاط = القيمة الإجمالية لمجمع التكلفة (المورد) \* عدد مسبب المورد\*

يكون تخصيص الموارد على الأنشطة بواسطة نسب الاستخدام كمسبب للموارد، بتطبيق العلاقة السابقة لحساب تكلفة استخدام مجمع تكاليف الأجور والرواتب في نشاط أعمال الإدارة، حيث أن القيمة الإجمالية لمجمع تكاليف الأجور والرواتب كانت بقيمة 86480000 دج ونسبة استخدامها في نشاط أعمال الإدارة 0.20880666 وقد كانت النتيجة كالتالي:

$$\text{تكلفة استخدام مجمع تكاليف الأجور والرواتب في نشاط أعمال الإدارة} = 86480000 * 0.20880666 = 18057600 \text{ د.ج.}$$

من اجل تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة بتطبيق العلاقة السابقة اعتمد على برنامج الإكسال، الجدول التالي يوضح تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة بالتتابع الدقيق لدفاتر ووثائق المؤسسة.

\* الملحق رقم (5) يوضح مسببات الموارد المتحصل عليها من المقابلات مع مسؤول المحاسبين.

الجدول رقم (2-9): تخصيص الموارد على الأنشطة

الرقم	الأنشطة	الموارد	مجموع تكاليف أجور والرواتب	مجموع تكاليف المخروقات	مجموع تكاليف الكهرباء	مجموع تكاليف المواد الأولية	مجموع تكاليف الاتصال	مجموع تكاليف استئجار الآلات والضاخات	مجموع تكاليف اقتناء المعدات والأدوات	مجموع تكاليف الاهتلاكات	مجموع تكاليف التأمينات	مجموع التكاليف الجبائية	مجموع تكاليف	المجموع
01	أنشطة	أعمال الإدارة	18057600	/	147200	/	21150	/	27750	8500000	161500	6781000	630000	34326200
02	إدارية	الهندسة	2508000	/	/	/	2350	/	/	/	8100	500000	70000	3088450
03	أنشطة	الصيانة	8160000	2900000	16000	5416875	2000	/	33750	/	65000	2500000	160000	19253625
04	المدخلات	النقل	7320000	8700000	/	/	11500	/	/	/	100000	1200000	70000	27376500
05		الحفر والتسوية	1148000	1160000	/	/	/	1570000	/	/	18000	750000	170000	5316000
06		تشكيل الحديد	4514400	/	/	/	/	/	3750	525000	8500	809000		6462525
07		صب خرسانة القواعد	10332000	10440000	32000	4012500	10000	14130000	15000	4500000	153900	6750000	1530000	51905400
08		رفع الأعمدة	3826000	5800000	16000	2006250	4500	6872000	5000	2500000	50000	800000	550000	22429750
09		صب الأسقف والمساعد	7653000	11600000	32000	4012500	9500	12248000	11000	3600000	71000	1750000	950000	41937000
10		رفع الجدران	3826000	5800000	16000	2006250	7000	/	5000	1350000	25000	960000	325000	14320250
11	أنشطة	تركيب الكهرباء	1914000	2900000	/	6018750	3000	/	5500	1000000	/	/	/	11841250
12	العمليات	تغليف الجدران	3826500	1450000	16000	2006250	5250	/	4625	700000	14000	530000	324500	8877125
13		تبليط الأرضيات	2295900	870000	9600	1203750	3150	/	2775	420000	8400	318000	194700	5326275
14		تغليف الأسقف	1530600	580000	6400	802500	2100	/	1850	280000	5600	212000	129800	3550850
15		تركيب قنوات المياه والصرف الصحي	1914000	1740000	6400	6018750	8000	/	14000	550000	/	/	/	10251150
16		الصبغة والطلاء	3826000	1160000	/	4012500	5500	/	2500	/	/	/	/	9006500
17		تهيئة الأرصفة والطرق	1914000	2900000	16000	2006250	3500	1180000	4500	600000	11000	644000	656000	9935250
18		تركيب الأبواب والنوافذ	1914000	/	6400	/	1500	/	3000	/	/	/	/	1924900
		المجموع	<b>86480000</b>	<b>58000000</b>	<b>320000</b>	<b>40125000</b>	<b>100000</b>	<b>36000000</b>	<b>140000</b>	<b>35000000</b>	<b>700000</b>	<b>24504000</b>	<b>5760000</b>	<b>287129000</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (2-4) والملحق رقم (5)، (الوحدة: دج).

4. الخطوة الرابعة تحديد مسببات التكلفة: من خلال تحديد العلاقة السببية بين النشاط وهدف التكلفة

ومعرفة سبب أداء النشاط، تظهر مسببات التكلفة للمشروعين في الجدول التالي:

الجدول رقم (10-2): مسببات التكلفة

الرقم	النشاط	مسبب التكلفة
01	أعمال الإدارة	عدد ساعات العمل
02	الهندسة	عدد ساعات عمل المهندس
03	الصيانة	عدد مرات صيانة
04	النقل	عدد كيلوا متر
05	الحفر والتسوية	مساحة الأرض
06	تشكيل الحديد	عدد الأمتار
07	صب خرسانة القواعد	مساحة الأرض
08	رفع الأعمدة	عدد الأعمدة
09	صب الأسقف والمصاعد	مساحة الأرض
10	رفع الجدران	مساحة الجدران
11	تركيب الكهرباء	عدد التواطع والمأخذ
12	تغليف الجدران	مساحة الجدران
13	تبليط الأرضيات	مساحة الأرض
14	تغليف الأسقف	مساحة الأسقف
15	تركيب قنوات المياه والصرف الصحي	عدد الأمتار
16	الصباغة والطلاء	مساحة الجدران
17	تهيئة الأرصفة والطرق	مساحة الأرض المحيطة بالمشروع
18	تركيب الأبواب والنوافذ	عدد الأبواب ونوافذ

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات المؤسسة والمقابلات مع مسؤول المحاسبين لدى المؤسسة.

لقد تم اختيار مسببات التكلفة التي تم استخدامها لكل الأنشطة من خلال المقابلات

الشخصية التي أجريت مع مسؤول المحاسبين للمؤسسة، يتم الاعتماد على هذه المسببات في تحديد تكلفة كل مشروع.

5. الخطوة الخامسة تحديد معدلات التكلفة للأنشطة: بعد الانتهاء من عملية تحديد تكاليف الأنشطة،

وجب تحديد معدلات التكلفة لكل نشاط حتى يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة المتمثلة في المشروع 1 و2، كما يتم تحديد حجم مسببات التكلفة بناء على وثائق ودفاتر المؤسسة المقاولاتية، ذلك بوجود علاقة سببية بين النشاط والتكلفة لتحديد المسبب وحجمه.

لحساب معدل تكلفة النشاط طبقت العلاقة التالي:

معدل تكلفة النشاط = التكاليف الإجمالية للنشاط / عدد مسببات التكلفة لنشاط

بناء على هذه العلاقة يحسب معدل تكلفة نشاط أعمال الإدارة كتوضيح لعملية الحساب المطبق على معدل تكلفة جميع الأنشطة، حيث انه تم الاعتماد على برنامج الإكسل في عملية الحساب.

معدل تكلفة نشاط أعمال الإدارة =  $34326200 / 172800 = 198,646991$  دج

الجدول التالي يوضح معدلات ومسببات التكلفة لكل نشاط.

الجدول رقم (11-2): مسببات ومعدل تكلفة الأنشطة

الرقم	الأنشطة	التلغيف الأنشطة (دج)	مسببات التكلفة	عدد المسببات التكلفة	معدل تكلفة الأنشطة (دج)
01	أعمال الإدارة	34326200	عدد ساعات العمل	172800	198,646991
02	الهندسة	3088450	عدد ساعات عمل المهندس	17280	178,729745
03	الصيانة	19253625	عدد مرات صيانة	35	550103,571
04	النقل	27376500	عدد كيلوا متر	15000	1825,1
05	الحفر والتسوية	5316000	مساحة الأرض	23500	226,212766
06	تشكيل الحديد	6462525	عدد الأمتار	26000	248,558654
07	صب خرسانة القواعد	51905400	مساحة الأرض	21000	2471,68571
08	رفع الأعمدة	22429750	عدد الأعمدة	2100	10680,8333
09	صب الأسقف والمصاعد	41937000	مساحة الأرض	21000	1997
10	رفع الجدران	14320250	مساحة الجدران	47000	304,68617
11	تركيب الكهرباء	11841250	عدد القواطع والمآخذ	2600	4554,32692
12	تغليف الجدران	8877125	مساحة الجدران	47000	188,875
13	تبليط الأرضيات	5326275	مساحة الأرض	23500	226,65
14	تغليف الأسقف	3550850	مساحة الأرض	21000	169,088095
15	تركيب قنوات المياه والصرف الصحي	10251150	عدد الأمتار	2850	3596,89474
16	الصبغة والطلاء	9006500	مساحة الجدران	47000	191,62766
17	تهيئة الأرصفة والطرق	9935250	مساحة الأرض المحيطة بالمشروع	2500	3974,1
18	تركيب الأبواب والنوافذ	1924900	عدد أبواب والنوافذ	950	2026,21053

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (9-2) والملحق رقم (4).

## 6. الخطوة السادسة تخصيص التكاليف على المشروعين: بعد عملية تحديد مسببات ومعدلات التكلفة لكل

نشاط، يتم في هذه الخطوة تحديد تكلفة أغراض التكلفة المتمثلة في المشروع 1 و2، من خلال تحديد

التكاليف المباشرة التي لها علاقة مباشرة بالمشروع والتكاليف غير المباشرة التي يتم تحميلها بناء على مسببات

ومعدلات الأنشطة، وذلك حسب حجم استهلاك كل مشروع للأنشطة وهذه آخر خطوة لتحديد جميع تكاليف هدف التكلفة.

العلاقة المطبقة لحساب تكلفة كل نشاط المشروع 1 و 2 هي كالتالي:

$$\text{تكلفة النشاط} = \text{معدل التكلفة لكل نشاط} * \text{عدد مسبب التكلفة لنشاط}$$

لتوضيح كيفية حساب تكلفة كل نشاط، نختار نشاط أعمال الإدارة لحساب تكلفته، حيث أن معدل تكلفة أعمال الإدارة يساوي 198,646,991 دج وعدد مسبب التكلفة لهذا النشاط في المشروع 1 97800 ساعة عمل.

$$\text{تكلفة نشاط أعمال الإدارة} = 198,646,991 * 97800 = 19,247,676 \text{ دج.}$$

تظهر تكلفة المشروع 1 و 2 بالقيمة الإجمالية لتكاليف غير المباشرة والمباشرة، إضافة إلى تكلفة المشروعين من كل نشاط في الجدول التالي:

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

الجدول رقم (12-2): تخصيص تكاليف الأنشطة على كل مشروع وفق مسيات التكلفة

المشروع 1		معدل تكلفة الأنشطة (دج)	الأنشطة	الرقم	
تكلفة الأنشطة (دج)	عدد المسبب				
19427676	97800	198,646991	أعمال الإدارة	01	أنشطة إدارية
1747977	9780	178,729745	الهندسة	02	
11552175	21	550103,571	الصيانة	03	أنشطة
16243390	8900	1825,1	النقل	04	المدخلات
3053872	13500	226,212766	الحفر والتسوية	05	أنشطة العمليات
3976938	16000	248,558654	تشكيل الحديد	06	
33367757	13500	2471,68571	صب خرسانة القواعد	07	
12817000	1200	10680,8333	رفع الأعمدة	08	
26959500	13500	1997	صب الأسقف والأعمدة	09	
8226527	27000	304,68617	رفع الجدران	10	
7742356	1700	4554,32692	تركيب الكهرباء	11	
5099625	27000	188,875	تغليف الجدران	12	
3059775	13500	226,65	تبليط الأرضيات	13	
2282689	13500	169,088095	تغليف الأسقف	14	
7013945	1950	3596,89474	تركيب قنوات المياه والصرف الصحي	15	
5173947	27000	191,62766	الصباغة والطلاء	16	
6358560	1600	3974,1	تهيئة الأرصفة والطرق	17	
1013105	500	2026,21053	تركيب الأبواب والنوافذ	18	
<b>175116814</b>			مجموع التكاليف غير المباشرة للمشروع 1		
<b>431625000</b>			التكاليف المباشرة للمشروع 1		
<b>606741814</b>			مجموع تكاليف المشروع 1		

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (11-2) والملحق رقم (4).

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

الجدول رقم (13-2): تخصيص تكاليف الأنشطة على كل مشروع وفق مسيبتات التكلفة (تابع)

المشروع 2		معدل تكلفة الأنشطة (دج)	الأنشطة	الرقم	
تكلفة الأنشطة (دج)	عدد المسبب				
14898524	75000	198,646991	أعمال الإدارة	01	أنشطة إدارية
1340473,1	7500	178,729745	الهندسة	02	
7701450	14	550103,571	الصيانة	03	أنشطة المدخلات
11133110	6100	1825,1	النقل	04	
2262127,7	10000	226,212766	الحفر والتسوية	05	أنشطة العمليات
2485586,5	10000	248,558654	تشكيل الحديد	06	
18537643	7500	2471,68571	صب خرسانة القواعد	07	
9612750	900	10680,8333	رفع الأعمدة	08	
14977500	7500	1997	صب الأسقف والأعمدة	09	
6093723,4	20000	304,68617	رفع الجدران	10	
4098894,2	900	4554,32692	تركيب الكهرباء	11	
3777500	20000	188,875	تغليف الجدران	12	
2266500	10000	226,65	تبليط الأرضيات	13	
1268160,7	7500	169,088095	تغليف الأسقف	14	
3237205,3	900	3596,89474	تركيب قنوات المياه والصرف الصحي	15	
3832553,2	20000	191,62766	الصباغة والطلاء	16	
3576690	900	3974,1	تهيئة الأرصفة والطرق	17	
911794,74	450	2026,21053	تركيب الأبواب والنوافذ	18	
<b>112012186</b>	/	مجموع التكاليف غير المباشرة للمشروع 2			
<b>222800000</b>	/	التكاليف المباشرة للمشروع 2			
<b>334812186</b>	/	مجموع تكاليف المشروع 2			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (11-2) والملحق رقم (4).

لقد كانت النتائج الظاهرة في الخطوات السابقة إبراز الأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد التكاليف واستهلاك الموارد بدقة في تخصيصها على الأنشطة من خلال معدلات التحميل المتنوعة، أما طريقة تحديد التكاليف التي تطبقها المؤسسة فهناك معدل وحيد لتخصيص التكاليف، وهذا ما يؤدي إلى فقدانه لدقة في تحديد التكاليف.

من خلال ما تم التطرق إليه وبعد تطبيق نظام الـ(ABC) في حساب مختلف تكاليف المشروع 1 و 2 بالمؤسسة محل الدراسة، تم التوصل إلى:

- وجود فروقات بين نتائج الطريقة تحديد التكاليف التي تطبقها المؤسسة في تحديد التكاليف ونتائج

تطبيق نظام الـ(ABC)، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-14): المقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة تحديد التكاليف التي تطبقها المؤسسة

المشروع2	المشروع1	البيان
347421961,8	594132038,2	طريقة تحديد التكاليف التي تطبقها المؤسسة
334812186	606741814	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
<b>(12609775,81)</b>	<b>12609775,81</b>	الفارق

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (2-12) و(2-13) والجدول رقم (2-6)، (الوحدة: دج).

يلاحظ من خلال الجدول انه يوجد فرق بين نتائج نظام الـ(ABC) وطريقة تحديد التكاليف التي تطبقها المؤسسة بالزيادة في المشروع 1 وبالنقصان في المشروع 2، يعود هذا إلى اختلاف قيم التكاليف غير المباشرة للمشروعين واختلاف أساس تحميلها، هذا ما يوضح أن استعمال طريقة تحديد التكاليف التي تطبقها المؤسسة أدى إلى تحويل جزء من التكاليف غير مباشرة من المشروع 1 إلى المشروع 2، من هنا يتضح أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة قام بتخصيص التكاليف غير المباشرة على المشروع بما يناسب احتياجات كل مشروع للأنشطة، فلم يساعد المؤسسة في تحقيق الكفاءة في توزيع التكاليف، إذ يؤدي هذا إلى تحديد تكاليف أكثر دقة وعدالة.

- إن نظام الـ(ABC) يمكن من التتبع الدقيق للتكاليف مقارنة بطريقة تحديد التكاليف التي تطبقها المؤسسة، كما يبحث في تحديد العلاقة السببية بين الموارد والأنشطة وبين الأنشطة وغرض التكلفة؛
- لا تُظهر طريقة تحديد التكاليف التي تطبقها المؤسسة متطلبات كل نوع من أنواع الأنشطة كما أنها لا توضح توزيع التكاليف غير مباشرة على الأنشطة، عكس نظام الـ(ABC) الذي يوضح ذلك ويمكن من الفهم الجيد للتكلفة وتحديد مسباتها؛
- كما إن نظام الـ(ABC) يمكن من توفير معلومات واضحة عن المصاريف غير المباشرة التي يتحملها كل مشروع، حيث إن أسلوب التحليل الذي يعتمد على العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وبين النشاط والمنتج عن توزيعها، ما يمكنه من التحديد الدقيق لمختلف التكاليف.

### المطلب الثالث: تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة

يتم إعداد موازنة التكاليف لكل مشروع بناءً على تقديرات للمتغيرات وفق الخبرة في تقدير التكاليف، هذا باعتبار أن الموازنة هي خطة مستقبلية، يتم القيام في هذه الدراسة بتقديم محاولة تطبيق خطوات الموازنة على أساس الأنشطة للمشروعين.

تقوم الموازنة على أساس الأنشطة على تقديرات متمثلة في مسببات أو محركات الأنشطة وتغيرات الأسعار التي لها تأثير على معدل تحميل المسبب، بالتالي فإن المتغيرين الأساسيين لتحديد والتوقع للموازنة هما مسبب التكلفة والسعر، ليس بالضرورة تغييرهما معاً، ربما يتغير إحداهما أو لا يتغيران أصلاً.

عند هذه الحالة يتوقع التغيير في السعر مع ثبات مسبب التكلفة للمؤسسة في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة، مع العلم أن الأنشطة والموارد المعمول بها في تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة هي نفسها المعمول بيها في نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يقوم على الخطوات الأساسية التالية:

**1. الخطوة الأولى التنبؤ بالمنتجات أو المشاريع التي سيتم إنجازها:** يتم في هذه الخطوة تقدير أو التنبؤ بالمنتجات أو المشاريع التي سيتم إنجازها وتقدير تكلفتها الإجمالية، حيث أنه في هذه الحالة تم تقدير إنجاز مشروعين كل مشروع في منطقة مختلفتين، وتم الحصول على التكاليف المباشرة المقدرة للمشروعين في المقابلات الشخصية مع مسؤول المحاسين، بحيث قدرت التكاليف المباشرة للمشروع 1 بقيمة 395656250 دج أما المشروع 2 قدرت تكاليف المباشرة بقيمة 204233333 دج، أما تكاليف الغير مباشرة فيتم تقديرها بتتبع الخطوات التالية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة؛

### 2. الخطوة الثانية التنبؤ بالطلب على أنشطة المؤسسة:

أ - التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المؤسسة لإنجاز المشروع 1 و 2: لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة لابد من تحديد الأنشطة التي تعمل بها المؤسسة للوصول إلى المنتج النهائي أو إكمال الخدمة المقدمة، حيث أنه تم تحديدها في المطلب السابق: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛

ب تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وعددها: لقد تم تحديد مسببات التكلفة في المطلب السابق: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، الموضحة في الملحق رقم (4).

### 3. الخطوة الثالثة تقدير تكلفة كل نشاط في المشروع 1 و 2:

من اجل تقدير تكاليف كل نشاط، يجب حساب معدل تحميل التكاليف لكل نشاط بواسطة تكاليف الأنشطة الإجمالية المقدرة من متخصصين في المؤسسة محل الدراسة، والتي تم الحصول عليها في المقابلات الشخصية مع مسؤول المحاسبين للمؤسسة.

اعتمد في حساب معدل تحميل التكاليف على العلاقة التالية:

$$\text{معدل تحميل التكلفة} = \frac{\text{التكاليف المقدرة للأنشطة}}{\text{عدد مسببات التكلفة}}$$

الجدول التالي يظهر معدل تحميل التكاليف لكل نشاط:

الجدول رقم (15-2): معدل تحميل التكاليف

الرقم	الأنشطة	التكاليف المقدرة (دج)	مسيبت التكلفة	عدد مسببات التكلفة	معدل تحميل التكاليف (دج)
01	أعمال الإدارة	31242049,2	عدد ساعات العمل	172800	180,798896
02	الهندسة	2506881,86	عدد ساعات عمل المهندس	17280	145,074182
03	الصيانة	19311401,7	عدد مرات صيانة	35	551754,334
04	النقل	27131793,7	عدد كيلوا متر	15000	1808,78625
05	الحفر والتسوية	5169349,87	مساحة الأرض	23500	219,972335
06	تشكيل الحديد	7810512,31	عدد الأمتار	26000	300,404319
07	صب خرسانة القواعد	50481385,4	مساحة الأرض	21000	2403,87549
08	رفع الأعمدة	21810990,5	عدد الأعمدة	2100	10386,1859
09	صب الأسقف والمساعد	40780102,6	مساحة الأرض	21000	1941,90965
10	رفع الجدران	13925203,6	مساحة الجدران	47000	296,280928
11	تركيب الكهرباء	11514590,7	عدد القواطع والمأخذ	2600	4428,68873
12	تغليف الجدران	8632235,7	مساحة الجدران	47000	183,664589
13	تبليط الأرضيات	5179341,42	مساحة الأرض	23500	220,397507
14	تغليف الأسقف	3452894,28	مساحة الأرض	21000	164,423537
15	تركيب قنوات المياه والصرف الصحي	9968356,08	عدد الأمتار	2850	3497,6688
16	الصباغة والطلاء	8758041,69	مساحة الجدران	47000	186,341313
17	تهيئة الأرصفة والطرق	9661170,68	مساحة المحيط	2500	3864,46827
18	تركيب الأبواب والنوافذ	1871798,64	عدد أبواب والنوافذ	950	1970,31436

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على المقابلات مع مسؤول المحاسبين لدى المؤسسة والملحق رقم (4).

لحساب التكلفة المقدرة لكل نشاط في المشروع 1 و 2، طبقت العلاقة التالية:

$$\text{التكلفة المقدرة لكل نشاط في المشروع 1 و 2} = \text{معدل تحميل التكلفة} * \text{عدد مسببات التكلفة}$$

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

الجدول التالي يوضح قيم تكاليف المقدرة لكل نشاط الذي يؤدي لإنجاز المشروع 1 و 2 في المؤسسة الملح الدراسة:  
الجدول رقم (16-2): إعداد موازنة تكاليف المشروع بنظام الـ(ABB)

التكاليف (الإجمالية (دج))	المشروع 2		المشروع 1		معدل تكلفة الأنشطة (دج)	الأنشطة	الرقم		
	تكلفة الأنشطة (دج)	عدد المسبب	تكلفة الأنشطة (دج)	عدد المسبب					
31242049	13559917	75000	17682132	97800	180,798896	أعمال الإدارة	01	أنشطة	
2506882	1088056,4	7500	1418825	9780	145,074182	الهندسة	02	إدارية	
19311402	7724560,7	14	11586841	21	551754,334	الصيانة	03	أنشطة	
27131794	11033596	6100	16098198	8900	1808,78625	النقل	04	المدخلات	
5169350	2199723,4	10000	2969627	13500	219,972335	الحفر والتسوية	05	العمليات	
7810512	3004043,2	10000	4806469	16000	300,404319	تشكيل الحديد	06		
50481385	18029066	7500	32452319	13500	2403,87549	صب خرسانة القواعد	07		
21810990	9347567,3	900	12463423	1200	10386,1859	رفع الأعمدة	08		
40780103	14564322	7500	26215780	13500	1941,90965	صب الأسقف والأعمدة	09		
13925204	5925618,6	20000	7999585	27000	296,280928	رفع الجدران	10		
11514591	3985819,9	900	7528771	1700	4428,68873	تركيب الكهرباء	11		
8632236	3673291,8	20000	4958944	27000	183,664589	تغليف الجدران	12		
5179341	2203975,1	10000	2975366	13500	220,397507	تبليط الأرضيات	13		
3452894	1233176,5	7500	2219718	13500	164,423537	تغليف الأسقف	14		
9968356	3147901,9	900	6820454	1950	3497,6688	تركيب قنوات المياه والصرف الصحي	15		
8758042	3726826,3	20000	5031215	27000	186,341313	الصباغة والطلاء	16		
9661171	3478021,4	900	6183149	1600	3864,46827	تهيئة الأرصفة والطرق	17		
1871799	886641,46	450	985157.2	500	1970,31436	تركيب الأبواب والتوافذ	18		
<b>279208100</b>	108812126	/	<b>170395974</b>	مجموع التكاليف غير المباشرة للمشروع 1 و 2 المقدر					
<b>599889883</b>	204233333	/	<b>395656250</b>	مجموع التكاليف المباشرة للمشروع 1 و 2 المقدر					
<b>879097683</b>	<b>313045459</b>	/	<b>566052224</b>	تكلفة المشروع 1 و 2 المقدر					

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (15-2) والملحق رقم (4).

في هذه الخطوة تم حساب تكلفة المشروع 1 و 2، ذلك بعد حساب التكاليف المقدرة للأنشطة، حيث تم جمع التكاليف المقدرة للأنشطة في كل مشروع التي مجموعها عبارة عن التكاليف الغير مباشرة المقدرة، من

اجل الحصول على التكلفة المقدرة الإجمالية للمشروع 1 و2 جمعت التكاليف المباشرة المقدرة مع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل مشروع.

**4. الخطوة الرابعة تقدير تكلفة الموارد بإعداد الموازنة على أساس الأنشطة:** في هذه الخطوة يتم تقدير

الموارد اللازمة لإنجاز الأنشطة في المشروعين، بعد عملية تقدير تكاليف الأنشطة أصبح بإمكاننا تقدير

احتياج الموارد اللازمة من خلال توزيع وتخصيص الأنشطة على الموارد، ذلك من خلال عكس

توزيعات نظام الـ(ABC) ولتقدير تكلفة الموارد في الأنشطة، يتم تطبيق العلاقة التالية:

**تقدير تكلفة المورد المستهلكة في النشاط = القيمة الإجمالية لتكلفة النشاط \* عدد مسبب المورد**

بتطبيق العلاقة أعلاه على مجمع تكاليف الجور والرواتب والذي كانت التكلفة الإجمالية لنشاط أعمال

الإدارة بقيمة 31242049 دج أما بالنسبة لنسبة استخدام مجمع تكاليف الأجور والرواتب في نشاط أعمال

الإدارة فقد كانت 0,526058812.

$$= 0,526058812 * 40262400 =$$

تقدير تكلفة مجمع تكاليف الأجور والرواتب

16435155,3 دج.

الجدول التالي رقم (2-17) يوضح مسببات الموارد لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (نسب

الاستخدام)، أما الجدولين التاليين رقم (2-18) و(2-19) يظهر توزيع تكاليف الأنشطة على الموارد:

الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

الجدول رقم (17-2): نسبة الاستخدام المقدرة في استخدام الأنشطة في كل مورد للمشروع 1 و 2

مجموع تكاليف أخرى	مجموع التكاليف الجيبائية	مجموع تكاليف التأمينات	مجموع تكاليف الاهتلاكات	مجموع تكاليف اقتناء المعدات والأدوات	مجموع تكاليف استئجار الآلات والشاحنات	مجموع تكاليف الاتصال	مجموع تكاليف المواد الأولية	مجموع تكاليف الكهرباء	مجموع تكاليف الخروقات	مجموع تكاليف الأجور والرواتب	الموارد الأنشطة
0,0183533	0,197545898	0,004704861	0,247624264	0,00080842	/	0,000616147	/	0,00428827	/	0,526058812	أعمال الإدارة
0,0226651	0,161893506	0,002622675	/	/	/	0,000760899	/	/	/	0,812057828	الهندسة
0,0083101	0,129845678	0,003375988	/	0,001752917	/	0,000103877	0,281343124	0,000831012	0,150620987	0,423816294	الصيانة
0,0025569	0,043833215	0,003652768	0,364363597	/	/	0,000420068	/	/	0,317790806	0,267382609	النقل
0,0319789	0,141083521	0,003386005	0,094055681	/	0,295334838	/	/	/	0,21820918	0,215951843	الحفر والتسوية
/	0,125183268	0,001315275	0,081237597	0,000580269	/	/	0,093133102	/	/	0,698550489	تشكيل الحديد
0,0294767	0,130044273	0,002965009	0,086696182	0,000288987	0,272226011	0,000192658	0,077304096	0,000616506	0,201135142	0,199054434	صب خرسانة القواعد
0,024521	0,035666916	0,002229182	0,111459111	0,000222918	0,306378805	0,000200626	0,089445937	0,000713338	0,258585138	0,170577024	رفع الأعمدة
0,022653	0,041729261	0,001693016	0,08584305	0,000262298	0,292057133	0,00022653	0,095679233	0,000763049	0,276605384	0,182488018	صب الأسقف والمصاعد
0,0226951	0,067037936	0,00174578	0,094272097	0,000349156	/	0,000488818	0,140098811	0,001117299	0,405020862	0,267174107	رفع الجدران
/	/	/	0,084450544	0,000464478	/	0,000253352	0,50828671	/	0,244906577	0,161638341	تركيب الكهرباء
0,0365546	0,059704015	0,001577087	0,078854359	0,000521002	/	0,000591408	0,226002225	0,001802385	0,163341172	0,43105172	تغليف الجدران
0,0365546	0,059704015	0,001577087	0,078854359	0,000521002	/	0,000591408	0,226002225	0,001802385	0,163341172	0,43105172	تبليط الأرضيات
0,0365546	0,059704015	0,001577087	0,078854359	0,000521002	/	0,000591408	0,226002225	0,001802385	0,163341172	0,43105172	تغليف الأسقف
/	/	/	0,053652517	0,0013657	/	0,0007804	0,587129249	0,00062432	0,169737054	0,186710759	تركيب قنوات المياه والصرف الصحي
/	/	/	/	0,000277577	/	0,00061067	0,445511575	/	0,12879587	0,424804308	الصباغة والطلاء
0,0660275	0,064819708	0,001107169	0,060391032	0,000452933	0,118769029	0,000352281	0,201932513	0,001610428	0,291889988	0,192647392	تجفيف الأرضية والطرق
/	/	/	/	0,001558523	/	0,000779261	/	0,003324848	/	0,994337368	تركيب الأبواب والتوافد
<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبيانات الجدول رقم (9-2).

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

ملاحظة: إن نسب الاستخدام هي نفسها للمشروعين هذا راجع إلى الاستعانة بمعلومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بضبط جدول تخصيص الموارد على الأنشطة للمشروعين معا، بالتالي يكون استخراج نسب نظام الموازنة على أساس الأنشطة من الجدول للمشروعين معا وبنفس النسب.

الجدول رقم (18-2): موازنة تخصيص الأنشطة على الموارد

الرقم	الأنشطة	مجموع تكاليف الأجور والرواتب	مجموع تكاليف المخروقات	مجموع تكاليف الكهرباء	مجموع تكاليف المواد الأولية	مجموع تكاليف الاتصال	مجموع تكاليف كراء الآلات وشاحنات
01	أنشطة إدارية	16435155,3	/	133974,3	/	19249,708	/
02	المهندسة	2035733,04	/	/	/	1907,4851	/
03	الصيانة	8184486,71	2908702,384	16048,01	5433130	2006,0016	/
04	المدخلات النقل	7254569,8	8622234,598	/	/	11397,207	/
05	الحفر والتسوية	1116330,63	1127999,596	/	/	/	1526689
06	تشكيل الحديد	5456037,19	/	/	727417,2	/	/
07	صب خرسانة القواعد	10048543,6	10153580,61	31122,09	3902418	9725,6519	13742346
08	رفع الأعمدة	3720453,84	5639997,98	15558,62	1950904	4375,8605	6682425
09	صب الأسقف والمصاعد	7441880,09	11279995,96	31117,23	3901809	9237,9277	11910120
10	رفع الجدران	3720453,84	5639997,98	15558,62	1950904	6806,8941	/
11	تركيب الكهرباء	1861199,33	2819998,99	/	5852713	2917,2403	/
12	تغليف الجدران	3720940,05	1409999,495	15558,62	1950904	5105,1706	/
13	تغليف الأرضيات	2232564,03	845999,697	9335,169	1170543	3063,1024	/
14	تغليف الأسقف	1488376,02	563999,798	6223,446	780361,8	2042,0682	/
15	تركيب قنوات المياه والصرف الصحي	1861199,33	1691999,394	6223,446	5852713	7779,3076	/
16	الصباغة والطلاء	3720453,84	1127999,596	/	3901809	5348,2739	/
17	تهيئة الأرصفة والطرق	1861199,33	2819998,99	15558,62	1950904	3403,4471	1147448
18	تركيب الأبواب والنوافذ	1861199,33	/	6223,446	/	1458,6202	/
المجموع		84020775,3	56652505,07	302501,6	39326532	95823,966	35009028

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدولين رقم (16-2) و(17-2)، (الوحدة: دج).

## الفصل الثاني: الإطار التطبيقي للدراسة

الجدول رقم (19-2): موازنة تخصيص الأنشطة على الموارد (تابع)

مجمع التكاليف الأخرى	مجمع التكاليف الجبائية	مجمع تكاليف التأمينات	مجمع تكاليف الاهتلاكات	مجمع تكاليف اقتناء المعدات والأدوات	موارد الأنشطة	الرقم		
573396	6171739	146989,5	7736289,4	25256,7	أعمال الإدارة	01	أنشطة	
56818,7	405847,9	6574,736	/	/	الهندسة	02	إدارية	
160480	2507502	65195,05	/	33851,3	الصيانة	03	أنشطة	
69374,3	1189274	99106,14	9885837,9	/	النقل	04	المدخلات	
165310	729310,1	17503,44	486206,72	/	الحفر والتسوية	05	أنشطة العمليات	
/	977745,5	10272,97	634507,25	4532,19	تشكيل الحديد	06		
1488025	6564815	149677,8	4376543,4	14588,5	صب خرسانة القواعد	07		
534827	777930,8	48620,67	2431033,6	4862,07	رفع الأعمدة	08		
923793	1701724	69041,35	3500688,4	10696,5	صب الأسقف والمصاعد	09		
316034	933516,9	24310,34	1312758,2	4862,07	رفع الجدران	10		
/	/	/	972413,44	5348,27	تركيب الكهرياء	11		
315548	515379,1	13613,79	680689,41	4497,41	تغليف الجدران	12		
189329	309227,5	8168,273	408413,65	2698,45	تغليف الأرضيات	13		
126219	206151,7	5445,515	272275,76	1798,96	تغليف الأسقف	14		
/	/	/	534827,39	13613,8	تركيب قنوات المياه والصرف الصحي	15		
/	/	/	/	2431,03	الصبغة والطلاء	16		
637903	626234,3	10696,55	583448,07	4375,86	تهيئة الأرصفة والطرق	17		
/	/	/	/	2917,24	تركيب الأبواب والنوافذ	18		
<b>5557058</b>	<b>23616397</b>	<b>675216,1</b>	<b>33815933</b>	<b>136330</b>	<b>المجموع</b>			

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدولين رقم (16-2) و(17-2)، (الوحدة: دج).

تم تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة من خلال الإجراءات السابقة أعلاه، إضافة إلى إبراز وتوضيح آلية إعداد الأنشطة كونها موازنة تقوم على أسس دقيقة لتحديد التكاليف.

من خلال ما تم التطرق إليه وبعد تطبيق نظام الـ (ABB) في تقدير مختلف تكاليف المشروع 1 و 2 بالمؤسسة محل الدراسة، تم التوصل إلى:

- وجود فروقات بين نتائج الطريقة الموازنة التي تطبقها المؤسسة ونتائج تطبيق نظام الـ (ABB) كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (20-2): المقارنة بين الموازنة التي تطبقها المؤسسة والموازنة على أساس الأنشطة

المشروع 2	المشروع 1	البيان
325417404,2	553680279	الموازنة التي تطبقها المؤسسة
313045458,7	566052224	الموازنة على أساس الأنشطة
<b>(12371945,5)</b>	<b>12371945,5</b>	الفارق

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على بيانات الجدول رقم (2-12) والجدول رقم (2-10)، (الوحدة:دج).

يلاحظ من خلال الجدول انه يوجد فرق بين نتائج نظام الـ(ABB) والطريقة الموازنة التي تطبقها المؤسسة بالزيادة في المشروع 2 وبالنقصان في المشروع 1، يعود هذا إلى اختلاف قيم التكاليف غير المباشرة للمشروعين واختلاف أساس تحميلها، يهتنتج من المقارنة أن الموازنة التي تطبقها المؤسسة قد أدت إلى تحويل جزء من تكاليف المشروع 1 إلى المشروع 2، أما الموازنة على أساس الأنشطة تم تقدير تكاليفها بناء على معطيات نظام الـ(ABC) باعتباره السند الملائم لإعداد نظام الـ(ABB).

- يلاحظ من مراحل إعداد موازنة الـ(ABB) عمليا من خلال التطبيق انه لا يعتبر عملا سهلا، لأن المؤسسة التي ترغب بتطبيق هذا النموذج تحتاج إلى تفصيل دقيق وواسع عن خطوات عمل جميع أنشطة المؤسسة الأساسية، لكن في حال نجاح تطبيق نظام الـ(ABB) فإن الإدارة ستصبح أكثر قدرة على الرقابة على تكاليف المؤسسة؛

- من الصعوبات التي تعقد تطبيق نظام الـ(ABB)، تنوع وتعدد المنتجات والخدمات المقدمة حيث تقدم المؤسسة تشكيلة متعددة من الخدمات والمنتجات، كما تتباين متطلباتها وكيفية تقديمها مما يصعب عملية تحديد تكلفتها؛ إضافة إلى تعقد الأنشطة اللازمة لتقديم مختلف المنتجات والخدمات، حيث أشار موظف المؤسسة إلى صعوبة حصر الأنشطة التي يتطلبها إتمام المنتج أو الخدمة والتي تستلزم أنشطة متعددة لإتمامها.

المطلب الرابع: أثر تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة محل الدراسة

محاولة لتحديد أثر تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة، تم إسقاط مراحل عملية تقييم الأداء، حيث كانت المراحل كالآتي:

1. المرحلة الأولى جمع البيانات والمعلومات: في هذه المرحلة يتم جمع البيانات والمعلومات التي تساعد على

تقييم أداء المؤسسة، والمتمثلة في عدد العمال وتوزيعهم، ونوعية المنتج أو المشروع المقدم، وأنشطة المؤسسة في المشروعين، والموارد المستعملة وتكاليفها، ومسببات التكلفة وعددها، وتكاليف المباشرة وغير المباشرة للمشروعين.

كما يجب أن تتضمن مرحلة جمع المعلومات عملية إعداد ومراجعة الموازنة لجميع العمليات

ولكل الأنشطة في كل المشاريع، تتم مراجعة الموازنة على ثلاثة مستويات:

• **مراجعة على مستوى العمليات لجميع الأنشطة التي سينجزونها:** ذلك من خلال دراسة توقعات

الموظفين، واقتراح البدائل، وأخيرا الموافقة على موازنة الأنشطة، بهدف التأكد من صحة التالي

الزمني لجميع الأنشطة من بداية إلى نهاية العملية ووجود شخص مسؤول عن كل نشاط ضمن

العملية، كما أنها تعزز إدراك والموافقة على مقاييس أداء الأنشطة والعمليات، كما تؤكد على

التوافق بين مقاييس أداء العمليات وبين أهداف وإستراتيجية المؤسسة، وفي النهاية تساعد على دعم

وظيفة الرقابة؛

• **مراجعة على مستوى القسم لجميع الأنشطة ضمن القسم:** تتضمن مراجعة رؤساء الأقسام

ومدراء مراكز المسؤولية، بهدف التنسيق بين جميع الأنشطة ضمن القسم، وإدراك الخدمة المطلوبة

من الأنشطة؛

• **مراجعة على مستوى الإدارة العليا على جميع العمليات:** تتم هذه المراجعة على مستوى المدير

العام، ورؤساء الأقسام الرئيسية الأخرى في المؤسسة مثل قسم الخدمات المساندة وقسم المشاريع،

ورؤساء أقسام الدعم في المؤسسة مثل إدارة الموارد البشرية والتخطيط والتطوير.

2. المرحلة الثانية تحليل ودراسة البيانات والمعلومات: يتم في هذه المرحلة تحليل المعلومات والبيانات

المتحصل عليها من نظام الموازنة على أساس الأنشطة، في البداية يتم تحليل الأنشطة، تصنيفها وترتيبها،

ذلك كان في الجدول التالي رقم (2-21) حيث تم فيه تصنيف الأنشطة من أنشطة مضيئة للقيمة

وأخرى غير مضيئة للقيمة، إضافة إلى تصنيفها إلى أنشطة أساسية، مساندة وشرطية، أضف إلى ذلك

ترتيبها في العملية الإنتاجية، كما قد تم في الشكل رقم (2-2) وضع مخطط لمراحل سير هذه الأنشطة،

حيث أن الأشكال البيضاوية كانت للأنشطة الأساسية، أما المستطيلة كانت للأنشطة المساندة، أما

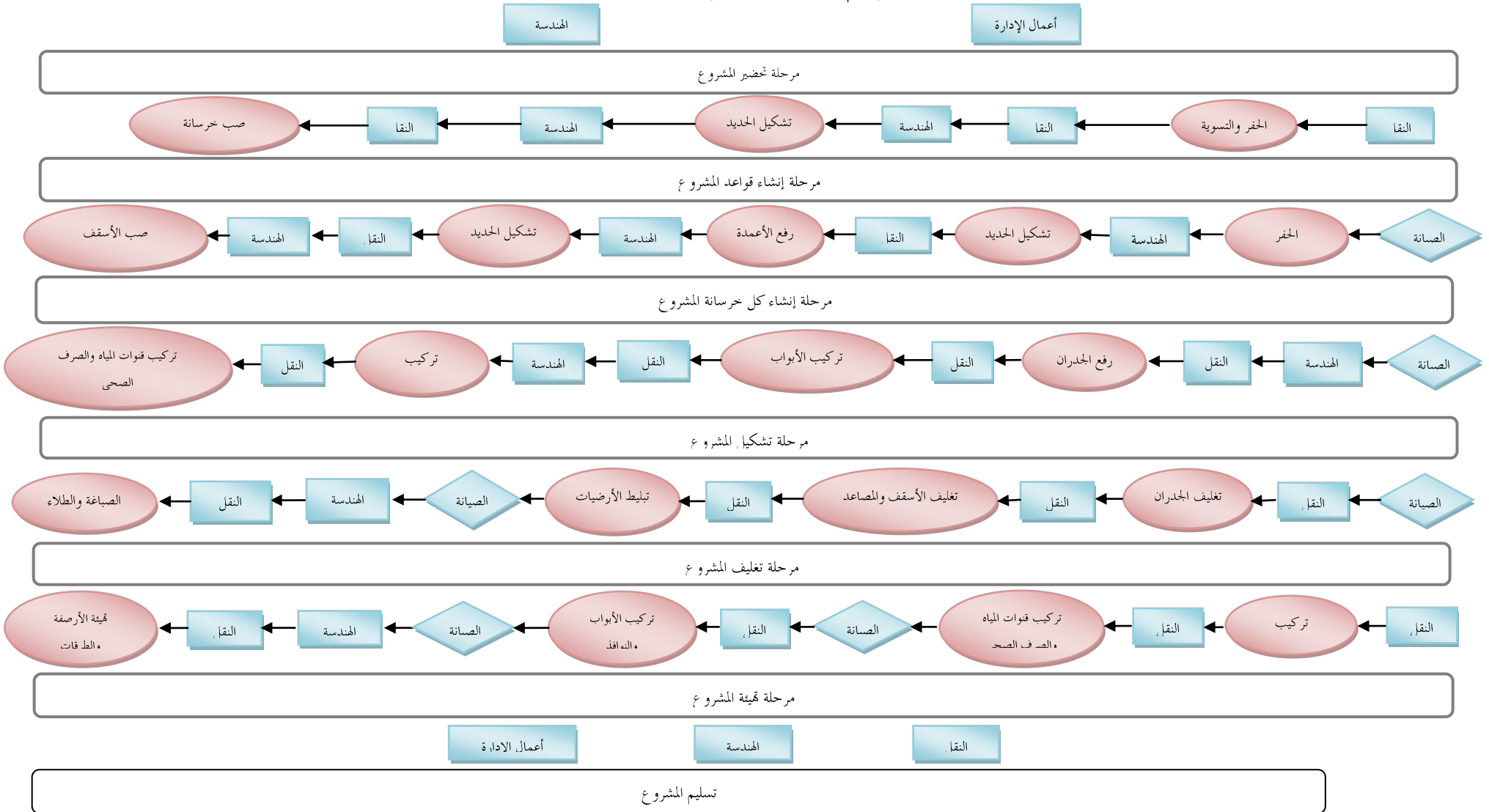
الأنشطة الشرطية كانت في شكل معين، تم اختيار اللون الأزرق للأنشطة غير المضيفة للقيمة واللون الوردي للأنشطة المضيفة لقيمة.

الجدول رقم (21-2): تصنيف وترتيب الأنشطة

ترتيب الأنشطة	التصنيف الثاني			التصنيف الأول		الأنشطة	الرقم	
	أنشطة شرطية	أنشطة مساندة	أنشطة أساسية	غير مضيقة للقيمة	مضيقة للقيمة			
		X		X		أعمال الإدارة	01	أنشطة إدارية
		X		X		الهندسة	02	
	X			X		الصيانة	03	أنشطة المدخلات
		X		X		النقل	04	
			X		X	الحفر والتسوية	05	أنشطة العمليات
			X		X	تشكيل الحديد	06	
			X		X	صب خرسانة القواعد	07	
			X		X	رفع الأعمدة	08	
			X		X	صب الأسقف والمصاعد	09	
			X		X	رفع الجدران	10	
			X		X	تركيب الكهرباء	11	
			X		X	تغليف الجدران	12	
			X		X	تبليط الأرضيات	13	
			X		X	تغليف الأسقف	14	
			X		X	تركيب قنوات المياه والصرف الصحي	15	
			X		X	الصبغة والطلاء	16	
			X		X	تهيئة الأرصفة والطرق	17	
			X		X	تركيب الأبواب والنوافذ	18	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة والمعلومات المتحصل عليها في المقابلات مع مسؤولي المؤسسة.

الشكل رقم (2-2): مخطط لمراحل سير للأنشطة



المصدر: من إعداد الطلبة.

من خلال ما سبق يتبين أن هناك أربعة أنشطة غير مضيعة للقيمة بالنسبة للزبون، لكنها في نفس الوقت أنشطة أساسية ومهمة بالنسبة للمؤسسة، كما يجب على المؤسسة محاولة التخفيض من تكلفة هذه الأنشطة مع بقاء نفس جودة مخرجاتها.

أما بالنسبة لتحليل الموارد، فقد قام نظام الموازنة على أساس الأنشطة في مرحلته الأولى والتي هي نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتحديد الموارد وتكالييفها وتخصيصها على كل نشاط بواسطة مسببات الموارد، إضافة إلى تحديد الأنشطة وتخصيص تكالييفها على كل منتج بواسطة مسببات التكلفة.

على هذا الأساس يلاحظ أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة يساعد المؤسسة في التنبؤ بتكاليف المنتجات، مع التنبؤ بتكاليف الأنشطة بواسطة مسببات التكلفة وتحديد احتياجات كل نشاط من الموارد، أي أنه من خلاله تستطيع المؤسسة التنبؤ بتكاليف كل نشاط مع تحديد حجم الموارد المستهلكة فيه، بناء عليه تضع المؤسسة مخططات للأنشطة وتكاليف الموارد المستهلكة.

### 3. المرحلة الثالثة إجراء عملية تقييم الأداء: كخطوة أولى يجب مقارنة الموازنة التمهيدية مع الأهداف

الإستراتيجية للمؤسسة عند وجود أي فجوة يجب إجراء التعديل في موازنة الأنشطة وما ينتج عنها من تعديل للموارد المطلوبة، في حال عدم تحقيق أهداف التكلفة عندها يجب على مسؤولي العمليات والأنشطة الاستعانة بأساليب تطوير إضافية، تنتهي هذه المرحلة عندما يحقق المسؤولون كل أهداف التكلفة والأداء المطلوب وتوثيق أسباب عدم القدرة على الوصول إلى الهدف.

عند ظهور انحرافات بين أداء الأنشطة والعمليات وبين أهداف التكلفة، فإن أفضل طريقة للحل

تعتمد على ثقافة وحجم المؤسسة حيث تستخدم المعلومات الناتجة من الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من أجل تقييم الأداء ومن أجل التغذية العكسية، تعد الموازنة كمييار لتقييم، عند الأخذ بعين الاعتبار الموارد المطلوبة والعمالة فإنها ستصبح طريقة لقياس أداء الأنشطة، يتم ذلك من خلال مقارنة مخرجات الأنشطة الفعلية مع المخرجات المتنبأ بها والتي بدورها ستتزود بمعلومات عن انحرافات عن العمل المتوقع، على سبيل المثال عندما يكون الحجم الفعلي للأنشطة اقل من المتوقع فهذا يعني أن الموارد المطلوبة المتوقعة أكبر من المطلوب، كما أن التقييم السنوي عن حجم النشاط يتم بهدف ضبط الموارد المزودة بناء على المعلومات، يظهر إجراء إعداد الموازنة المكان الواجب إجراء التصحيح عنده من أجل السنة القادمة. يتم مناقشة النتائج خلال اجتماعات الإدارة، أضف إلى ذلك أن المعلومات الناتجة

عن موازنة على أساس الأنشطة الـ(ABB) تستخدم من اجل مقارنة الموازنة والأنشطة مع الزمن وبين الأقسام أيضا، والمعلومات الناتجة عن الأنشطة في الموازنة ما هي إلا أداة تحليل من منظور للتكاليف الإضافية، بعدها يجب على المؤسسة دراسة اثر الخطط على مستوى الخدمات، بالإضافة إلى أن المؤسسة يجب عليها أن تراجع خطط البناء على التغيير في تكاليف الأنشطة، العمليات، دور الوقت، الجودة والمخرجات.

4. المرحلة الرابعة اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم : يتم اتخاذ القرار المناسب بعد عملية التقييم، لأنه غالبا ما تختلف ظروف تنفيذ الموازنة على أساس الأنشطة عن ظروف تخطيطها، يتم تحديد أسباب الانحراف بعد الحصول على نتائج التقييم ومعرفة أسباب التي أدت إلى انحراف خطة الموازنة على أساس الأنشطة كأن يكون الانحراف في مركز مسؤولية أو نشاط أو أي عنصر من عناصر الموازنة على أساس الأنشطة، بناء على هذه الأسباب تقوم المؤسسة بتحديد طرق التصحيح؛
5. المرحلة الخامسة تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات: في هذه المرحلة يتم تحديد مسؤوليات كل مركز في العملية التصحيحية، فقد يكون الانحراف في مركز التموين، يتوجب عندها على مركز التموين الالتزام بالإجراءات التصحيحية ويتم مراقبة متابعة العملية التصحيحية.
- بذلك إتضح بعد تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة الـ(ABB)، بأنها أداة مهمة في تقييم أداء المؤسسة من خلال تقديمها للمؤشرات التالية:

- تقدير عدد الأنشطة المقدمة في المؤسسة: حيث بلغ عدد الأنشطة 18 نشاط في كل مشروع، منها 14 نشاط رئيسي و3 أنشطة مساندة ونشاط واحد شرطي؛
- تقدير تكلفة الأنشطة المقدمة في المؤسسة: نشاط أعمال الإدارة قدرت تكاليفه بقيمة 31242049,2 دج، الهندسة 2506881,86 دج، الصيانة 19311401,7 دج، النقل 27131793,7 دج، صب خرسانة القواعد 5169349,87 دج، الحفر والتسوية 7810512,31 دج، تشكيل الحديد 50481385,4 دج، رفع الأعمدة 21810990,5 دج، صب الأسقف والمساعد 40780102,6 دج، رفع الجدران 13925203,6 دج، تركيب الكهرباء 11514590,7 دج، تغليف الجدران 8632235,7 دج، تبليط الأرضيات 5179341,42 دج، تغليف الأسقف 3452894,28 دج، تركيب قنوات المياه والصرف الصحي 9968356,08 دج، الصباغة والطلاء

8758041,69 دج، تهيئة الأرصفة والطرق 9661170,68 دج، تركيب الأبواب والنوافذ  
1871798,64 دج؛

-تقدير عدد مسببات التكلفة: عدد ساعات العمل 172800 ساعة، عدد ساعات عمل المهندس  
17280 ساعة، عدد مرات صيانة 35 مرة، عدد كيلوا متر 15000، مساحة الأرض 23500 متر  
مربع، عدد الأمتار الحديد 26000 متر، عدد الأعمدة 2100، مساحة الجدران 47000 متر مربع،  
عدد القواطع والمأخذ 2600، عدد الأمتار القنوات الصرف الصحي والشرب 2850 متر، مساحة  
المحيط 2500 متر مربع، عدد أبواب والنوافذ 950؛

-تقدير الموارد الاقتصادية اللازم اقتناها: مجمع تكاليف الأجور والرواتب 84020775,29 دج، مجمع  
تكاليف المحروقات 56652505,07 دج، مجمع تكاليف الكهرباء 302501,63 دج، مجمع تكاليف  
مواد الأولية 39326532,26 دج، مجمع تكاليف الاتصال 95823,966 دج، مجمع تكاليف استئجار  
الآلات والشاحنات 35009028,22 دج، مجمع تكاليف اقتناء معدات والأدوات 136330,36 دج،  
مجمع تكاليف اه للاك 33815932,61 دج، مجمع تكاليف التأمينات 675216,12 دج، مجمع  
التكاليف الجبائية 23616396,65 دج، مجمع التكاليف الأخرى 5557057,82 دج؛

-تقدير تكلفة هدف التكلفة: قدرت التكاليف المباشرة للمشروع 1 بقيمة 395656250 دج أما  
المشروع 2 قدرت التكاليف المباشرة بقيمة 204233333 دج، و قدرت التكاليف غير المباشرة بعد  
تطبيق خطوات نظام الموازنة على أساس الأنشطة، حيث كانت التكاليف غير المباشرة للمشروع 1  
بقيمة 170395974 دج، أما المشروع 2 كانت التكاليف غير المباشرة بقيمة 108812126 دج،  
وعليه قدرت التكاليف الإجمالية للمشروع 1 و 2 والتي هي مجموع التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

بذلك يتضح أن الموازنة على أساس تعتبر الخطوة والأداة الأولى في تقييم الأداء لأنها تقوم بوضع  
المؤشرات المعيارية التي يمكن من خلالها مقارنة الأداء المخطط بالأداء الفعلي واستخراج الانحرافات والعمل على  
تصحيحها وأن ما يميز الموازنة على أساس لأنشطة عن الموازنات التقليدية هو درجة التفصيل التي تمنحها  
لمتخذي القرار نظرا لكثافة معلوماتها ودقتها بالإضافة إلى أن مخطط سير العمل خريطة الأنشطة توضح أثر أي  
تغير في نشاط معين يمكن إحداثه في باقي الأنشطة التي قبله والتي تليه.

### خلاصة الفصل الثاني

ارتكز هذا الفصل على محاولة للوصول إلى الهدف المطلوب وهو دراسة مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة، من خلال محاولة تطبيق نظامي التكاليف على أساس الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة، أضف إلى ذلك دراسة أثر تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة.

بعد تقديم منهجية وأدوات الدراسة وعرض تعريف المؤسسة وهيكلها التنظيمي، تم القيام بتطبيق خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة وذلك للاستعانة بمخرجاته من أجل تطبيق خطوات نظام الموازنة على أساس الأنشطة، ذلك حسب ما جاء في الإطار النظري أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة معكوس وهو مرحلة من مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة.

تم التوصل إلى أنه يمكن استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة مع أهمية مراعاة خصوصية وطبيعة النشاط بها، حيث يستلزم التحليل الجيد لمختلف الأنشطة، والتنبؤ الجيد بالإنتاج والخدمات المقدمة في الفترة المالية، إضافة إلى تحديد الجيد لمسببات التكلفة، أضف إلى ذلك دراسة معمقة للعلاقة السببية بين الأنشطة من أجل الاستفادة من مختلف المزايا التي يقدمها.

خاتمة عامة

بعد دراسة مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم الأداء، تبين أن الموازنة على أساس الأنشطة من الأساليب المهمة في عملية تقييم الأداء في المؤسسة الاقتصادية، فهي القاعدة الأساسية التي يعتمد على معلومتها صنّاع القرار، من خلال غزارة المعلومات التي توفرها ودقتها ينتج عنها التحديد الجيد للأهداف الإستراتيجية وتضمن استمرارها في النشاط الاقتصادي. فيما يخص النتائج المتوصل إليها بعد دراسة الموضوع فهي كالتالي:

### نتائج الدراسة

- سعت هذه الدراسة إلى تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ومعرفة أثر تطبيقه على تقييم الأداء، وبناء على إختبار الفرضيات المتعلقة بالدراسة خلص الباحثون إلى العديد من الاستنتاجات تمثلت فيما يلي:
- إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على أن الأنشطة تستهلك الموارد، والمنتجات تستهلك الأنشطة، أي أن الأنشطة هي السبب في حدوث التكلفة؛
  - يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة، ويخصص لكل نشاط مسبب تكلفته ولكل مورد مسبب له، حيث أن مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي مدخلات نظام الموازنة على أساس الأنشطة؛
  - إن العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الموازنة على أساس الأنشطة هي علاقة معكوسة، حيث أن الأول ينطلق من الموارد ثم الأنشطة ثم أهداف التكلفة، أما الثاني فينطلق من أهداف التكلفة ثم الأنشطة ثم الموارد؛
  - إن الموازنة على أساس الأنشطة هي تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة من أجل تحقيق أفضل للأهداف الإستراتيجية، ذلك من خلال تحديد مستوى المبيعات و الإنتاج المتوقع، الذي يسمح بالتنبؤ بالطلب على الأنشطة مما يمكن من تحديد طلب الأنشطة للموارد، إذ أنها تعمل على التقدير الحقيقي للموارد من خلال تقييم حجم النشاط الضروري باستخدام مسببات التكلفة ومسببات الموارد؛
  - إن الموازنة على أساس الأنشطة تستخدم من اجل تقدير الموارد وكمية الإنفاق للفترات القادمة؛
  - يساعد نظام الموازنة على أساس الأنشطة على الاستغلال الأمثل للموارد؛ إضافة إلى انه يمكن المؤسسة من الرقابة على الموارد بمختلف أنواعها؛
  - يساهم نظام الموازنة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية الجوهرية، التي تساعد الإدارة على التنبؤ بعواقب قراراتها على مختلف المنتجات، الخدمات، الزبائن والموردين؛

- طبيعة عمل نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية على شكل نظام يقوم على مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ويعمل على التنبؤ وتقدير تكاليف الإنتاج والمبيعات، وتحديد الأنشطة وتكلفتها، إضافة إلى تقدير احتياجات كل نشاط من الموارد، هذا ما يثبت أن الفرضية الأولى خاطئة والتي مفادها:

"طبيعة عمل نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية يكون على شكل

نظام يدرس كل الأنشطة ومراحلها وتحديد تكاليفها إلى غاية إتمام النشاط"؛

- إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة مع التحديد الدقيق للموارد ومسببات الموارد، إضافة إلى التحديد الدقيق للأنشطة ومسببات التكلفة؛
  - إن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة له القدرة على تقييم الأداء بالمؤسسة محل الدراسة بشكل جيد؛
  - تصنيف الأنشطة في نظام الموازنة على أساس الأنشطة يعطي تعريفا للأنشطة المضيفة للقيمة مما يساعد المؤسسة محل الدراسة في الاستغلال الجيد للأنشطة المضيفة للقيمة، واستغلال الأنشطة غير المضيفة للقيمة بدرجة أكثر كفاءة أو الاستغناء عنها؛
  - دور نظام الموازنة على أساس الأنشطة أداة من أدوات تقييم الأداء، حيث أنها تعمل في مرحلة أولى لعملية تقييم الأداء من خلال وضع مخطط الأداء، من أجل تسهيل عملية التحقق من الوصول للأهداف بمقارنة الأهداف المخطط بالأهداف الفعلية. هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية والتي تنص على:
- "دور نظام الموازنة على أساس الأنشطة بأنه يستخدم كأداة من أدوات تقييم أداء المؤسسة"؛
- الأثر الذي يترتب عن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، هو استخدام المعلومات الناتجة عن نظام (ABB) من أجل عملية تقييم الأداء، ومن أجل التغذية العكسية، أي أنها تساعد الأطراف المسؤولة عن تقييم الأداء في اتخاذ الإجراءات التصحيحية، ذلك بعد مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وتحديد الأنشطة أو الموارد أو مراكز المسؤولية المسببة لحدوث الانحراف ومن ثم اتخاذ القرار التصحيحي المناسب ومعالجة الانحراف. هذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة والتي مفادها:

"يترتب عن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة أثر في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية"؛

- يمكن استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية حتى لو كانت تعمل بالأنظمة المحاسبية التقليدية، لان شروط تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة متوفرة في أغلب المؤسسات الاقتصادية، حيث أنه يمنح إمكانية حساب الطاقة المتاحة للأنشطة والطلب المتوقع على الأنشطة، بعد مراجعة الموظفين وتبؤاتهم وبيانات المؤسسة، إضافة إلى أنه يمكن تحديد الأنشطة المنجزة ومسببات التكلفة من خلال إجراء المقابلة مع الموظفين وملاحظة إجراءات العمل في العملية الإنتاجية، أضف إلى ذلك إمكانية جمع وتحليل بيانات التكلفة من خلال فحص السجلات والقوائم المالية، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرابعة التي تنص على:

"يمكن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة على مؤسسة الاقتصادية حتى لو كانت تعمل بأنظمة محاسبية تقليدية".

#### توصيات الدراسة

- بعد عرض النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة موضوع هذه الدراسة ومن أجل إعطائه فائدة أكبر، نقترح بعض توصيات التالية:
- يجب على المؤسسة محل الدراسة تبني أنظمة حديثة ومتطورة في تحديد التكاليف وإعداد الموازنات؛
  - على إدارة المؤسسة محل الدراسة استخدام أدوات حديثة ومتطورة في تقييم الأداء؛
  - إسهام الموظفين والعاملين في المؤسسة محل الدراسة في عملية تحليل وتحديد الأنشطة ضمن أعمالهم لما لذلك من أثر على دعم الموازنة على أساس الأنشطة مما يساعدهم على إدراك تفاصيل أبعاد المهمات التي يقومون بها، كما تخفف من معارضتهم لوجود نظام جديد في المؤسسة؛
  - على المؤسسة محل الدراسة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأساس لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة؛
  - ضرورة الاعتماد على نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة كأداة لتقييم الأداء والتحقق من الوصول للأهداف الإستراتيجية بدقة؛
  - ضرورة تعيين مسئول لكل عملية يشرف على مجموعة من الأنشطة واختيار الموظفين الملائمين لكل الأنشطة من أجل تسهيل عملية مراقبة تنفيذ الموازنة على أساس الأنشطة؛
  - وضع نظام الحوافز والأجور بأداء الأنشطة مما يؤثر إيجاباً على تشجيع الأفراد لتنفيذ الموازنة على أساس الأنشطة.

## -آفاق الدراسة

بعد دراسة هذا الموضوع وعرض النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة على المؤسسة محل الدراسة، نجد أن هناك العديد من الجوانب الأخرى التي يجب الوقوف عليها ودراستها ومعالجة إشكالياتها في مجال الموازنة على أساس الأنشطة وعلاقتها بتقييم الأداء، وعليه يمكن إقتراح المواضيع التالية كعناوين لدراسات أخرى:

- أثر إستخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين الأداء؛
- مساهمة الأدوات الحديثة في تقييم أداء المؤسسة المقاولاتية؛
- نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء مؤسسات المقاولاتية؛
- فعالية استخدام أدوات مراقبة التسيير في المؤسسات المقاولاتية.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

## القرآن الكريم

أولاً: المراجع باللغة العربية

## الكتب

1. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة) ، الطبعة الثانية، دار الحامد، الأردن، 2008؛
2. تشارلز هورنجرن، محاسبة التكاليف مدخل إداري، تعريب احمد حامد حجاج، دار المريخ، ال سعودية ، 2009؛
3. ذوقان عبيدات وآخرون، البحث العلمي مفهومه وأدواته وأساليبه، دار الفكر، 1948؛
4. ربحي مصطفى عليان، البحث العلمي: أسسه، مناهجه، إجراءاته، بين الأفكار الدولية الأردن، 2001؛
5. عقيل حسين عقيل، فلسفة مناهج البحث العلمي، مكتبة مدبولي، الطبعة الأولى، 1999؛
6. مجيد الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، الطبعة الأولى، دار المناهج، الأردن، 2015؛
7. محمد قدرى حسن، إدارة الأداء المتميز: قياس الأداء، تقييم الأداء، تحسين الأداء، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2015/2014؛
8. محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن ، دار النشر المناهل، سوريا، 2013؛
9. ناصر نور الدين عبد اللطيف، المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات - دراسات في المحاسبة الإدارية المتقدمة وتطبيقاتها على الحاسب، الدار الجامعية، مصر، 2004؛

## الرسائل العلمية والمذكرات والأطروحات

1. إبراهيم سليمان النمى، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة : دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، فلسطين، 2013؛

2. أحمد الصغير ريغة ، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن : دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية ، مذكرة شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014/2013؛
3. أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطرق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية : دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية بيسكرة، مذكرة شهادة ماجستير في علوم التجارية ، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2010/2011؛
4. إسماعيل محمد صالح البدر، اثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تعزيز ربحية شركات صناعات الأغذية الأردنية : دراسة حالة في شركة العنبتاوي، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2017؛
5. جنان عبد فيصل منشد الركابي، استخدام الموازنة على أساس الأنشطة لترشيد التكاليف في المصارف ، رسالة شهادة الماجستير في العلوم الحاسبية، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2017؛
6. حسناوي بلبال، دور رأس المال الفكري في تحسين الأداء المستدام للمؤسسة، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال والتنمية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2014/2013؛
7. حنان عجيلة، فعالية نظام المعلومات المحاسبية في الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص أنظمة المعلومات ومراقبة التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2013/2012؛
8. دانية النابلسي، إمكانية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الأداء ، رسالة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، 2012؛
9. رانية غضاب، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية : دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب (GMSud) بيسكرة، أطروحة الدكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2014/2013؛

10. سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية : دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة، مذكرة شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2011/2010؛
11. شرف الدين مؤمن، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية ، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة الإستراتيجية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2012/2011؛
12. صلاح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة الإستراتيجية ، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2012/2011؛
13. عادل بوعافية، هيكل الصناعة وأثره على أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية : دراسة حالة مؤسسة "موبليس" للهاتف النقال خلال الفترة (2001-2009)، مذكرة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص اقتصاد صناعي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017/2016؛
14. عادل بوجمان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2015/2014؛
15. عبد الإله مصطفى إبراهيم أحمد، الموازنة على أساس النشاط ودورها في تقويم الأداء المالي وترشيد القرارات الاستثمارية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2018؛
16. عبد الرحيم عصام البشبيبي، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2009؛
17. عبد النور زاية، محاسبة التكاليف و تحسين الأداء المالي للمؤسسة : دراسة حالة للمؤسسة الوطنية للصناعة الكهروكيميائية بسطيف، رسالة ماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2018/2017؛

18. علي عرقوب، دور لوحة القيادة المستقبلية (BSC) في تحسين أداء المؤسسة و تحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير منظمات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقره، بومرداس، الجزائر، 2015/2014؛
19. عمر تيمجعدين، دور إستراتيجية التنويع في تحسين أداء المؤسسة الصناعية، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد صناعي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، الجزائر، 2013/2012؛
20. عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته الأداء المالي - التطبيق ونموذج مقترح للقياس -، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009؛
21. كامل احمد إبراهيم أبو ماضي، قياس أداء مؤسسات القطاع العام في قطاع غزة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه في إدارة الأعمال، كلية إدارة الأعمال، جامعة جنان، الأردن، 2015؛
22. لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية : دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة ونظم معلومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، 2017/2016؛
23. محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات نظام الموازنات على أساس الأنشطة على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008؛
24. نجوم قماري، مساهمة الأساليب الحديثة المحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية : دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه في علوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، الجزائر، 2018/2017؛
25. ندى عبد الرزاق سليمان آغا، مدى إمكانية تطبيق (ABC) كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل و النسيج، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2006؛

26. نصر الدين صلاح فضل الله سالم، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة شهادة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016؛
27. نضال فاروق أبو غبن، مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء الموزن (BSC) لتقييم أداء جامعة الأقصى، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2016.

## المقالات العلمية

1. أسماء مهدي حسين الهاشيمي، تطبيقات المحاسبة على أساس الأنشطة في إعداد الموازنات التشغيلية في القطاع الصحي الحكومي، مجلة جامعة ذي قار، جامعة ذي قار، العدد 13، 1 آذار العراق، 2018.
2. اليزيد ساحري، نظام التكلفة على أساس النشاط: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة أفاق للعلوم، جامعة الجلفة، العدد 4، الجزائر، 2016؛
3. خوله حسن حمدان وآخرون، استخدام تقنية مراجعة وتقويم البرامج (PERT) في تحسين أسلوب الكلفة على أساس النشاط (ABC)، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، المجلد التاسع، العدد 26، الفصل الأول، العراق، 2014؛
4. سالم عبد الله حلس، نظام التكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد 1، فلسطين، يناير 2007؛
5. سعيد بريش ونعيمة يجاوي، أهمية التكامل بين أدوات التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 1، الجزائر، 2011/2012؛
6. شيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 7، الجزائر، 2010/2009؛
7. عادل خالدي، اثر تطبيق نظام التكاليف الأنشطة كأساس لضبط التكاليف الصناعية وترشيدها : دراسة حالة لشركة سوميفوس\_بئر العاتر ولاية تبسة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، المجلد الخامس، العدد 1، جوان، الجزائر، 2018؛
8. عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، العدد 1، نوفمبر، الجزائر، 2001؛

9. محاد عريوة وعبد الرحمان القري، قياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة أفاق للعلوم، جامعة الجلفة، العدد6، 2017؛
10. محاد عريوة وفرحات عباس، قياس وتقييم الأداء في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB): دراسة عينة من البلديات، معارف مجلة علمية دولية محكمة: قسم العلوم الاقتصادية، جامعة البويرة، العدد22، الجزائر، جوان 2017؛
11. محمد البشير إبراهيم احمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط و دوره في الرقابة على التكاليف دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة الاهلية\_كليات بريدة الأهلية، كلية العلوم الإدارية والإنسانية، العدد1، السعودية، 2019؛
12. معمر بوطالبي، التكامل بين أنظمة التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، العدد 32(1)، الجزائر، 2017؛
13. منى خالد فرحات وليام ميكائيل ياسين، إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف (دراسة ميدانية على المصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد التاسع والثلاثون، العدد 4، سوريا، 2017.

#### الملتقيات والمؤتمرات العلمية

1. شوقي بورقية، التمييز بين الكفاءة والفعالية والفاعلية والأداء، حوار الأربعاء للعام الدراسي: 1432/1431هـ، ضمن فعاليات اللقاءات العلمية لمعهد الاقتصاد الإسلامي، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، يوم: 2010/06/09.

#### المواقع الالكترونية

1. خالد الكردي، أنواع البحوث العلمية: البحث الاستكشافي، <https://educad.me/>، اطلع عليه 01/07/2020، على 17:05.

#### ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Amrani Kamilia, **Le tableau de bord comme outil de pilotage de la performance financière d'une entreprise**, Master en science de gestion, Université Abderrahmane Mira de Béjaïa, 2018.

2. Angèle Renaud, Nicolas Berland, **Mesure de La performance globale des entreprises**, May 2007, France, Halshs.archive-ouvertes.fr.
3. Khoiriyah Mayla and Elvia R. Shauki, **Evaluation of budgeting system using activity- based budgeting: a case study at PT X**, Advances in Economics, Business and Management Research, volume 89, 1st Asia Pacific Business and Economics Conference (APBEC 2018).
4. Ljilja Antic and Bojana Novicevic, **Nero- bedgeting and avtivity- based budgeting as alternative systems of budgeting**, Economic themes, Serbia, University of NIS, Faculty of Economics, NO 3, 2011.
5. Sorinel Capusneanu and Others, **Implementation of activity-based budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 3, No.1, January 2013.
6. Zeneta Pietrzak, **Traditional versus activity-based budgeting in Non-manufacturing Companies**, SOCIAL SCIENCES. 2013. Nr. 4 (82).
7. Abdulaziz R. Tahar and Ahmed Eltweri, **Factors affecting (ABB) implementation in (PLCC)**, Journal of Modern Accounting and Auditing, Liverpool John Moores University, Liverpool, UK, Vol. 14, No. 9, September 2018

الملاحق



الملحق رقم (02)

تفصيل التكاليف غير المباشرة للمشروع 1 و 2

المبالغ	البيان
86480000	الأجور
58000000	المحروقات ( بنزين )
320000	الكهرباء
40125000	مواد أولية (حديد, اسمنت.....)
100000	الهاتف
36000000	كراء المعدات (شاحنات ....
140000	شراء معدات و أدوات
35000000	اكتلاكات
700000	تأمينات
24504000	الضرائب
5760000	مصاريف خدمة أخرى
<b>287129000</b>	<b>مجموع</b>

الملحق رقم (03)

تفصيل التكاليف المباشرة للمشروع 1 و 2

المبالغ الإجمالية	المشروع 02	المشروع 01	البيان
373550000	138800000	234750000	الأحور المباشرة
87071250	26040000	61031250	اسمنت
25278750	7560000	17718750	تربة البناء
36513750	10920000	25593750	حصى
56175000	16800000	39375000	حديد
22470000	6720000	15750000	جبس
53366250	15960000	37406250	طوبة البناء
280875000	84000000	196875000	مواد أولية المباشرة
<b>654425000</b>	<b>222800000</b>	<b>431625000</b>	<b>المجموع</b>



الملحق رقم (04)

عدد مسيات التكلفة

الإجمالي	عدد مسيات التكلفة للمشروع 2	عدد مسيات التكلفة للمشروع 1	مسيات التكلفة	الأنشطة
172800	75000	97800	عدد ساعات العمل	أعمال الإدارة
17280	7500	9780	عدد ساعات عمل المهندس	المهندسة
35	14	21	عدد مرات صيانة	الصيانة
15000	6100	8900	عدد كيلو متر	النقل
23500	10000	13500	مساحة الأرض	الحفر والتسوية
26000	10000	16000	عدد الأمتار	تشكيل الحديد
21000	7500	13500	مساحة الأرض	صب حرسانة القواعد
2100	900	1200	عدد الأعمدة	رفع الأعمدة
21000	7500	13500	مساحة الأرض	صب الأسقف والمصاعد
47000	20000	27000	مساحة الجدران	رفع الجدران
2600	900	1700	عدد القواطع والمآخذ	تركيب الكهرباء
47000	20000	27000	مساحة الجدران	تغليف الجدران
23500	10000	13500	مساحة الأرض	تليط الأرضيات
21000	7500	13500	مساحة الأرض	تغليف الأسقف
2850	900	1950	عدد الأمتار	قنوات المياه والصرف الصحي
47000	20000	27000	مساحة الجدران	الصباغة والطلاء
2500	900	1600	مساحة الأرض المحيطة بالمشروع	تجبة الأرصفة والطرق
950	450	500	عدد أبواب والنوافذ	تركيب الأبواب والنوافذ

المحلق رقم (05)

نسب استخدام الموارد في كل نشاط في المشروع 1 و2

المورد	مجموع تكاليف الأسمدة	مجموع تكاليف الأسمدة الأخرى والزيوت	مجموع تكاليف العمولات	مجموع تكاليف الكهرباء	مجموع تكاليف المواد الأخرى غير المباشرة	مجموع تكاليف الاتصال	مجموع تكاليف استعمار الآلات والمعدات	مجموع تكاليف إقضاء للمعدات والآلات	مجموع تكاليف الإصلاحات	مجموع تكاليف التكاليف	مجموع تكاليف أخرى غير مباشرة
أعمال الإمداد	2.20880666	0	0	0.46	0	0.2115	0	0.19821	0.2428571	0.230714	0.27673
المساحة	0.02900093	0	0	0	0	0.0235	0	0	0.020405	0.020405	0.01215
المياه	0.09435708	0.05	0.05	0.05	0.135	0.02	0	0.24107	0	0.092857	0.102024
البن	0.08464385	0.15	0.15	0	0	0.115	0	0	0.285	0.142857	0.048972
المبخر والشموية	0.01327475	0.02	0.02	0	0	0	0	0	0	0.025714	0.030607
تسكيل الحديد	0.05220167	0	0	0	0	0	0.043611	0	0.0142857	0.025714	0.02951
سب حرسات التوربند	0.11947271	0.18	0.18	0.1	0.015	0	0	0.02679	0.015	0.012143	0.033015
رقع الأسمدة	0.04424144	0.1	0.1	0.05	0.05	0.1	0.3925	0.10714	0.1285714	0.219857	0.275465
سب الأسقف والمصاعد	0.08849445	0.2	0.2	0.1	0.05	0.095	0.190889	0.03571	0.0714286	0.071429	0.032648
رقع الحديد	0.04424144	0.1	0.1	0.05	0.05	0.07	0	0.07857	0.1028571	0.101429	0.071417
ركوب الكهرباء	0.02213228	0.05	0.05	0	0.15	0.03	0	0.03929	0.0385714	0.035714	0.039177
تكاليف الحديد	0.04424722	0.025	0.025	0.05	0.05	0.0525	0	0.03304	0.02	0.02	0
تجهيز الأراضي	0.02654833	0.015	0.015	0.03	0.03	0.0315	0	0.01982	0.012	0.012	0.012977
تكاليف الأسقف	0.01769889	0.01	0.01	0.02	0.02	0.021	0	0.01321	0.008	0.008	0.008652
ركوب صوت المياه والمصرف العمومي	0.02213228	0.03	0.03	0.02	0.15	0.08	0	0.1	0.0157143	0	0
المساعدة والملاحة	0.04424144	0.02	0.02	0	0.1	0.055	0	0.01786	0	0	0
تجهيز الأراضي والمطارات	0.02213228	0.05	0.05	0.05	0.05	0.035	0.033778	0.03214	0.03214	0.015714	0.026281
ركوب الآلات والزيوت	0.02213228	0	0	0.02	0	0.015	0	0.02143	0	0	0
	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1

المشروع