



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم: العلوم التجارية



## الموضوع

إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة  
ABB في المؤسسة  
- دراسة حالة جامعة محمد خيضر - بسكرة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: محاسبة

الأستاذة المشرفة:

د/ زاوي صورية

إعداد الطالبة:

مرغاد فيروز

رقم التسجيل:	...../2019
تاريخ الإيداع	

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

«.. وَقُلْ أَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللّٰهُ عَمَلَكُمْ  
وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَى  
عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا  
كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ (105)»

صدق الله العظيم

سورة توبة الآية، 105

## شكر وعرفان

نقدم كلمة شكر وامتنان إلى من أوجدنا من عدم، وربنا بالنعمة

وعلمنا ما لم نكن نعلم، نحمده سبحانه، ونشكر فضله وامتنانه

ثم نقدم خالص شكرنا وعرفانا لأستاذتنا الكريمة **"زاوي صورية"**

التي أشرفت علينا، وغمرتنا بفيض علمها، وبذل وقتها في متابعة هذا

البحث، فلها منا خالص الشكر، ومن الله جزيل الثواب.

كما نتوجه بالشكر الجزيل إلى كل أساتذة قسم العلوم التجارية

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيدنا

محمد صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان امكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في جامعة محمد خيضر بسكرة ، باعتبار أن نظام ABB يعتبر أسلوب من الأساليب الحديثة ،التي تسمح بتزويد الإدارة بالمعلومات التي تحتاجها في اعداد الموازنات ، وقد توصلت الدراسة إلى أن الجامعة تتوفر على متطلبات تطبيق النظام كتعدد وتعقد الأنشطة المقدمة، تنوع الانشطة المساندة للأنشطة المقدمة، وجود أنظمة محاسبية جيدة، ووجود هيكل تنظيمي للمؤسسة مرن، ورغم أن إدارة الجامعة مدركة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في الرقابة والتخطيط وتقييم الأداء وتخفيض التكاليف، إلا أن هناك صعوبات تحد من تطبيقه مثل عدم وجود موارد بشرية مؤهلة لاعداد الموازنة على أساس الأنشطة، مقاومة الموظفين لتطبيق النظام، كما أن هذا الأخير يتطلب الوقت والمال والجهد لتطبيقه.

**كلمات المفتاح:** الموازنة التقديرية ، أنظمة التكلفة والتسيير والتسعير ، نظام الموازنة على أساس الأنشطة .

## Abstract:

The aim of this study is to demonstrate the applicability of the activity-based budget system, ABB, University Mohamed khider Biskra, considering that the ABB system is a method of modern techniques, which allow to provide the Department with the information you need in budgeting, and the study found that the University is available on the Requirements of the application system as a multiplicity of wetavd activities, diversity of activities supporting the activities provided, good accounting systems and a flexible Enterprise organizational structure, although the University Administration is aware of the importance of the application of the activity-based budget system, ABB in oversight, planning and performance assessment and reduction Costs, but there are difficulties limit applied, such as the lack of qualified human resources to activity-based budgeting, staff resistance to the application of the system, as the latter requires time, money and effort to implement .

**Keywords:** estimated budget ، cost management and pricing systems ، budget system based on activities .

# فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
	البسمة
	إهداء
	الشكر والعرفان
//	فهرس المحتويات
//	قائمة الاشكال
//	قائمة الجداول
//	قائمة الملاحق
	الملخص
أ-د	مقدمة
<b>41-2</b>	<b>الفصل الأول: نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB</b>
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية الميزانية التقديرية
3	المطلب الأول: ماهية الموازنة التقديرية
8	المطلب الثاني: أساليب ومراحل اعداد الموازنة التقديرية
11	المطلب الثالث: ومزايا وعيوب الموازنة التقديرية
12	المبحث الثاني: أنظمة التكلفة والتسيير والتسعير على أساس الأنشطة
12	المطلب الأول: نظام التكلفة على أساس الانشطة ABC
21	المطلب الثاني: نظام التسيير (الادارة) على أساس الانشطة ABM
24	المطلب الثالث: نظام التسعير على أساس الانشطة ABP
28	المبحث الثالث: نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB
27	المطلب الأول: ماهية نظام الموازنة على أساس الانشطة ABB
31	المطلب الثاني: خطوات ومراحل تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB وعلاقته مع ABC

39	المطلب الثالث: مزايا وعيوب نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB
41	خلاصة الفصل الأول
-43 78	الفصل الثاني: نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB بجامعة محمد خيضر - بسكرة -
43	تمهيد
44	المبحث الأول: لمحة حول جامعة محمد خيضر - بسكرة -
44	المطلب الأول: مؤسسات التعليم العالي
45	المطلب الثاني : تقديم بجامعة محمد خيضر -بسكرة-
47	المطلب الثالث : مهام وأهداف جامعة محمد خيضر بسكرة
48	المطلب الرابع: الهيكل التنظيمي لجامعة محمد خيضر بسكرة
52	المبحث الثاني : الميزانية التقديرية لجامعة محمد خيضر -بسكرة-
52	المطلب الأول: الميزانية التقديرية للكليات
55	المطلب الثاني: الميزانية التقديرية الاجمالية
56	المطلب الثالث : منهجية الدراسة الميدانية
56	المطلب الأول : اجراءات الدراسة
58	المطلب الثاني :أداة لدراسة ، صدقها وثباتها
61	المطلب الثالث : وصف مجتمع الدراسة
69	المبحث الثالث : تحليلي نتائج الدراسة
69	المطلب الأول: الوسط الحسابي لانحراف المعياري لفقرات متغيرات الدراسة
75	المطلب الثاني : اختبار الفرضيات وتفسير النتائج
78	خلاصة الفصل الثاني
	خاتمة
	قائمة المراجع



## فهرس المحتويات

---

	الملاحق
--	---------

# قائمة الجداول

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
33	التنبؤ بوحدات الانتاج	01
52	الميزانية التقديرية لكلية العلوم الاقتصادية جانب نفقات التسيير	02
53	الميزانية التقديرية لكلية العلوم الاقتصادية جانب نفقات التجهيز	03
57	الاستمارة الموزعة والمستردة	04
60	صدق وثبات الدراسة	05
61	اختبار توزيع طبيعي	06
62	التوزيع النسبي للمبحوثين حسب الجنس	07
63	التوزيع المبحوثين حسب الفئة العمرية	08
64	التوزيع المبحوثين حسب عدد السنوات الخبرة	09
65	التوزيع المبحوثين حسب المؤهل العلمي	10
66	التوزيع المبحوثين حسب التشخيص العلمي	11
68	التوزيع النسبي لمبحوثين دورات التكوينية التي خضعوا لها في مجال الموازنة	12
69	اتجاه المبحوثين اتجاه تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB	13
72	اتجاه المبحوثين اتجاه ادراك الادارة لأهمية تطبيق نظام ABB	14
73	اتجاه المبحوثين اتجاه صعوبات تطبيق نظام ABB	15
75	نتائج تحليل الانحدار لمتطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB	16
76	نتائج تحليل الانحدار لإدراك الادارة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة ABB	17
77	نتائج تحليل الانحدار لصعوبات تطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة ABB	18

# قائمة الأشكال

## قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	المبدأ الاساسي لطريقة ABC	13
02	مراحل عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الانشطة	81
03	العلاقة بين نظامي ABC و ABM	24
04	مخطط إعداد الموازنة على أساس الانشطة	28
05	عملية اعداد الموازنة على أساس الانشطة	32
06	التنبؤ بالطلب على الشاحنات	34
07	التغيرات في الطاقة مع المتغيرات في مستويات النشاط	35
08	نموذج صرف الموارد المختلفة التي تزود الانشطة	36
09	العلاقة بين نظامي ABC و ABB	37
10	العلاقة العكسية ABC و ABB	38
11	الهيكل التنظيمي لجامعة محمد خيضر بسكرة	49
12	أعمدة بيانية لتوزيع النسبي للمبجوثين حسب الجنس	62
14	أعمدة بيانية لتوزيع النسبي لمبجوثين حسب الفئة العمرية	63
15	أعمدة بيانية لتوزيع النسبي لمبجوثين حسب عدد سنوات الخبرة	64
16	أعمدة بيانية لتوزيع النسبي لمبجوثين حسب المؤهل العلمي	66
17	أعمدة بيانية لتوزيع النسبي لمبجوثين حسب التخصص العلمي	67
18	أعمدة بيانية حسب عدد الدورات التكوينية التي خضعوا لها في مجال الموازنة	68

# قائمة الملاحق

## قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	الميزانية التقديرية لكلية العلوم الاقتصادية
02	الإستبيان

مقدمة



في ظل التطورات السريعة والمتلاحقة والتغيرات البيئية الحديثة والتحديات في ادارة الموارد الاقتصادية والتخطيط لها والعمل على رقابتها ، والتغيير الحاصل في بيئة الخدمات يحتم على الادارة تغيير سياستها وتطويرها لما يتلائم مع احتياجاتها وبما يتوافق طموحاتها ، ونتيجة لذلك لم تعد الأساليب التقليدية في اتخاذ القرارات الادارية مجدية ودقيقة لاستيعاب هذه التحديات ولذلك ظهرت الحاجة إلى أساليب حديثة ، ومن أهم هذه الأساليب هي موازنة على أساس الأنشطة ( ABB).

تختلف الموازنة المبنية على الأنشطة حتما في طبيعة المدخلات من حيث دقة المعلومات والبيانات اللازمة لإعدادها فإنها قادرة على تزويد الإدارة بالمعلومات والبيانات التي تحتاجها في إعداد الموازنات بشكل أكثر دقة ومصداقية الأمر الذي سوف ينعكس على دقة مصداقية وفاعلية قيامها بوظائفها المختلفة، حيث أن الهدف من هذا النظام يتمثل في تزويد المستخدمين بالمعلومات التي من شأنها زيادة فهمها حول طريقة عمل الموارد وبالنتيجة تحميل الأنشطة وتكاليفها إلى المنتج أو الخدمة .

مما سبق يمكن طرح وصياغة الإشكالية التالية:

**ما إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في المؤسسة ؟**

**1- تساؤلات الدراسة: للإجابة عن الإشكالية السابقة منا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:**

- ماهي الموازنات التقديرية؟ وما هي أنواعها ؟
- ما هو نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB؟ وماهي أهم الأنظمة التي ترتبط به؟
- هل تتوفر جامعة محمد خيضر على متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB؟
- هل تدرك إدارة جامعة محمد خيضر أهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB؟
- هل توجد صعوبات تحد من إمكانية تطبيق جامعة محمد خيضر لنظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB ؟

**2- الفرضيات: للإجابة عن التساؤلات المطروحة انطلقنا من الفرضيات التالية:**

- الفرضية الأولى: تتوفر جامعة محمد خيضر على متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB عند مستوى دلالة  $(\alpha = 5\%)$ .
- الفرضية الثانية: تدرك إدارة جامعة محمد خيضر لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB عند مستوى دلالة  $(\alpha = 5\%)$ .

- الفرضية الثالثة: توجد صعوبات تحد من تطبيق جامعة محمد خيضر لنظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB عند مستوى دلالة ( $\alpha=5\%$ ) .

3-أسباب اختيار الموضوع :تعود أسباب اختيار هذا الموضوع إلى :

- يعتبر نظام الموازنة على أساس الأنشطة من أهم المواضيع التي لم يتم تناولها بكثرة .
- رغبة الباحثة في البحث في مواضيع نظم التكاليف .
- الموضوع يدخل ضمن التخصص.

4-أهمية الموضوع :تأتي أهمية الموضوع على النحو الآتي :

- أهمية الموازنة كونها أداة لتخطيط الأنشطة .
- نظام الموازنة على أساس الأنشطة من الأساليب الحديثة لتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة المقدمة بدقة.
- أهمية إيجاد توافق بين أسلوب اعداد الموازنة وطبيعة الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها.

5-أهداف الدراسة :تهدف الدراسة إلى تحقيق عدة أهداف هي:

- التعرف على نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB.
- إبراز خطوات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB.
- إظهار مدى توفر المؤسسة محل الدراسة على متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB.

- معرفة ما إذا كانت إدارة المؤسسة محل الدراسة تدرك أهمية وفوائد تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB.

- التعرف على إمكانية وجود صعوبات تحد من إمكانية تطبيق المؤسسة محل الدراسة لنظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB.

- محاولة تقديم بعض المقترحات التي من شأنها تفعيل إمكانية تطبيق المؤسسة محل الدراسة لنظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB.

**6-المنهج المتبع**: لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي، لدراسة مختلف البحوث والدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، من أجل صياغة الإطار النظري ووصف وتحليل العناصر والمفاهيم المتعلقة بمتغيرات الدراسة.

إلى جانب منهج دراسة حالة الذي تم الاستعانة فيه بأداة المقابلة مع الموظفين في وظيفة المحاسبة والمسؤولين عن إعداد الموازنات التقديرية للجامعة، لمعرفة خطوات إعداد هذه الأخيرة، كما قمنا بإعداد استبيان موجه للعاملين بوظيفة المحاسبة لمعرفة مدى توافر متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB.

## 7- الدراسات السابقة :

-دراسة دانية النابلسي ، إمكانية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الاداء ، 2012 ، مذكرة ماجستير في المحاسبة ، جامعة دمشق ، غير منشورة .،

هدفت هذه الدراسة إلى عرض وتحليل الخطوات تطبيق نظام الموازنات على اساس النشاط ، وقد توصلت إلى أن لتطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة ABB سبب لتحقيق تنسيق أفضل ، لان اهداف العمل مثل ( الانشطة والعمليات والوحدات والاقسام ) قد رتبب ضمن نظام الموازنة وبالتوازي مع هدف المؤسسة، كما يدعم نظام الموازنة على اساس النشاط ABB وظيفة الرقابة على التكاليف ،أين يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع المتنبأ بها ضمن الموازنة ، وهنا يمكن تحديد الانحرافات الهامة من اجل إجراء تعديلات في المؤسسة التي تحتوي المشكلة .

-دراسة رانية غضاب ، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة ، التسيير ، التسعير والموازنة على اساس الانشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية ، 2014 ، مذكرة دكتوراه في العلوم التجارية ، جامعة محمد خيضر بسكرة ، هدفت هذه الدراسة إلى أهمية التكامل بين الانظمة القائمة على اساس الانشطة ( التكلفة ، التسيير ، التسعير ، الموازنة ) لتحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة وقد توصلت الدراسة إلى ان الانشطة القائمة على اساس الانشطة هي امتداد لنظام التكلفة على اساس الانشطة ، وأن تبني مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب لنظام التكلفة على اساس الانشطة سيمكنها من تجاوز الكثير من الصعوبات التي تعانيها الانظمة التقليدية .

أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة :

تتميز هذه الدراسة عن باقي الدراسات موضوع امكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ، أن جميع الدراسات تناولت نظام الموازنة على أساس الأنشطة من عدة جوانب مختلفة، فكل باحث وأسلوبه في البحث فقد ركزت اغلب الدراسات السابقة على دراسات حالة في الجزء التطبيقي وركزو على متغيرين ، أما دراستي فركزت على نظام الموازنة على أساس الأنشطة ، ودراستي اعتمدت على الاستمارة وعلى المقابلة.

**8- هيكل البحث :** لغرض الإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين ومقدمة وخاتمة كما يلي:

**مقدمة:** تضمنت إشكالية الدراسة وأهميتها وأسئلتها الفرعية والفرضيات التي سيتم الإعتماد عليها للإجابة على الأسئلة والإشكالية، بالإضافة إلى تحديد الأهداف المراد تحقيقها، كما تم توضيح منهجية البحث المعتمدة والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع.

**الفصل الأول بعنوان "نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB"** تضمن ماهية الموازنة التقديرية، الأنظمة التي تعتمد على الأنشطة وهي نظام (التكلفة والتسيير والتسعير ) على أساس الأنشطة ، بالإضافة إلى التعرف على نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB والمفاهيم المتعلقة به.

**الفصل الثاني:** بعنوان "نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB بجامعة محمد خيضر .بسكرة" تضمن لمحة عامة حول جامعة محمد خيضر بسكرة ، وعرض الميزانية التقديرية لها وكيفية إعدادها ، ثم عرض الاستبيان ومنهجية الدراسة، وفي الأخير تحليل وتفسير نتائج الدراسة المتوصل لها وذلك للإجابة على الفرضيات.

**خاتمة:** تضمنت النتائج النظرية والتطبيقية التي تم التوصل إليها، بالإضافة إلى مجموعة من الاقتراحات التي يمكن أن تساهم في إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في المؤسسة.

# الفصل الأول

نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

**تمهيد :**

تعد الموازنات التقديرية من أقدم وأكثر الأدوات استعمالاً في مجال التخطيط، فمن خلالها يتم ترجمة الأهداف والنوايا إلى أرقام معبرة، كما أنها تتميز بالشمولية، إذ تغطي جميع الأنشطة دون استثناء، مما جعل الكثير من المؤسسات تفضل استخدام هذه الأداة أكثر من غيرها في إعداد برامجها وخططها.

غير أن تطور المحيط وشدة المنافسة، والتغير السريع للمنتجات، الانتقال من الاقتصاد الصناعي إلى الاقتصاد المعرفي، كل هذه المتغيرات جعلت من النظام التقليدي للموازنات غير قادر على التنبؤ بما سيحدث غداً. ونتيجة لذلك قامت أبحاث بتطوير وتعديل نظام الموازنات التقليدي وتكييفه بما يتناسب والبيئة الجديدة.

إن التحليل على أساس الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل، مما يسمح بتصنيف وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة وغير المضيئة للقيمة وبالتالي المساعدة في فعالية عملية التسيير، وهو الشيء الذي يسعى إلى تحقيقه نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM، أما نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP فهو يركز من خلال هذا التصنيف إلى استخدام المعرفة حول طلبات العملاء التي تعكس رغباتهم والتكاليف المترتبة عليهم، بتقديم أسعار تتغير وفقاً للقيمة التحفيزية للعميل كمنهج أساسي لتحديد قائمة تسعير المنتجات أما نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB فهو يعد الأداة الرئاسية والفعالة لمراقبة التسيير بنظامي التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة من حيث اعتباره رئيسي للمعلومات واستخدامه للتقنيات التي تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات وإعداد الموازنات.

ولتحديد الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة وخاصة نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB قسمنا هذا الفصل إلى :

**المبحث الأول : ماهية الموازنة التقديرية****المبحث الثاني : أنظمة التكلفة والتسيير والتسعير على أساس الأنشطة****المبحث الثالث : نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB**

## المبحث الأول : ماهية الموازنة التقديرية

إن التخطيط من أهم وظائف إدارة المؤسسة. والذي ينطوي على بناء ووضع أهداف لكل نشاطات المؤسسة، من خلال الخطط سواء كانت طويلة أو قصيرة الأجل، والتي توضح الطرق والوسائل المقترحة لتحقيق تلك الأهداف، لذا فإن من أهم أدوات المحاسبة الإدارية التي تساعد الإدارة في عمليتي التخطيط والرقابة ما يعرف بالموازنة التخطيطية أو الموازنة التقديرية .

## المطلب الأول : ماهية الموازنة التقديرية

## أولاً : تعريف الموازنة التقديرية

الموازنة التقديرية بيان مكتوب بخطط الإدارة عن فترة زمنية مستقبلية، أو بمعنى آخر هي الخطة المالية المقدرة التي تحدد الموارد اللازمة لتنفيذ أنشطة الوحدة الاقتصادية ، وذلك يؤدي إلى التعرف على النتائج المتوقعة عن فترة مقبلة .(1)

كما تعرف بأنها خطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها من قبل فترة محددة، وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه، والنفقات المنتظر تحملها، والأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين (2)

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الموازنة التقديرية هي ترجمة لأهداف المؤسسة، أي خطة عمل مستقبلية موافق عليها من مستويات الادارية المسؤولة عن تنفيذها ، وهي عبارة عن أداة مساعدة لتوضيح الصورة التي تكون عليها أنشطة المؤسسة مستقبلا.

## ثانياً : نشأة الموازنة التقديرية (3)

بدأ إعداد الموازنة التقديرية منذ القديم، حيث كانت الحكومات المركزية تعد الموازنة عن طريق تقدير مصروفاتها الحكومية وإيراداتها المختلفة المتوقعة ، وامتدت الفكرة بعد ذلك الى المشروعات الاقتصادية وكانت الموازنة في الماضي ، تعبر عن الإيرادات والمصروفات للأنشطة الاقتصادية وكذلك العمليات الخاصة بصاحب المشروع ، ولكن عندما تطورت المشروعات وظهرت المؤسسات بأنواعها ، وانفصلت الإدارة عن الملكية ، طبقت الموازنة

(1) محمد عباس البدوي، الاميرة إبراهيم عثمان ، المحاسبة الادارية ودراسات الجدوى الاقتصادية، دار الكتب والوثائق القومية، الاسكندرية، 2016، ص 141.

(2) أحمد ظاهر، محمد أبو النصار ، المحاسبة الادارية ، الطبعة الثانية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات ، القاهرة ، 016 ، ص 395.

(3) عطا محمد العمري ، مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة ، 2005، ص ص

على الأنشطة الاقتصادية التي تشعبت ، وترتب على ذلك كبر حجم المشروع وتعقيده ، الأمر الذي دعا بدوره إلى اهتمام أكبر بالموازنة حتى تتمكن الإدارة من تحقيق الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة .

ومصطلح الموازنة قد استخدم لأول مرة في التاريخ المالي في إنجلترا عام 1688، حيث كان وزير المالية حينها يعد تقديرات الموازنة لعرضها على مجلس العموم البريطاني وأول من استخدم لفظ الموازنة التقديرية هو de geazeux، بحيث كانت الموازنة كما وصفها عبارة عن جدول بالاحتياجات من الموارد مع توقيف هذه الاحتياجات .

أما على المستوى العربي فإن مؤتمر العربي الخامس للعلوم الإدارية المنعقد في الكويت سنة 1969 اتخذ قراراً أوصى بموجبه استخدام مصطلح الموازنة العامة للتعبير عن الموازنة التقديرية .

وقد مر أسلوب الموازنة التقديرية بأربعة مراحل والتمثلة في :

- المرحلة الأولى: وكانت فيها الموازنة التقديرية عبارة عن تجميع للموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين .
- المرحلة الثانية : حيث تم فيها تحديد توقيف زمني للاحتياجات .
- المرحلة الثالثة: وفيها أصبحت الموازنة تستخدم كوسيلة فعالة للتخطيط والرقابة والتنسيق.

### ثالثاً : أهداف الموازنة التقديرية

تعد الموازنات التقديرية أداة تستخدم في التعبير عن الأهداف والسياسات التي تم وضعها ، حيث تعتبر وسيلة هامة للاتصالات بين المستويات الإدارية المختلفة، فمن خلالها يمكن توصيل الأهداف والخطط إلى مستويات أقل في المؤسسة ، وبذلك تتمثل أهدافها فيما يلي :<sup>(1)</sup>

- **التخطيط** :إن الوظيفة الأولى للموازنات هي التخطيط على مستوى المؤسسة، وذلك بطريقة منظمة ومنطقية تساهم في تحقيق الالتزام بالاستراتيجية طويلة الأجل في المؤسسة، وكذلك فهي تؤدي إلى إحداث التوافق ومنع الصراع بين الأطراف المرتبطة بإدارة الأنشطة المختلفة على مستوى المؤسسة .
- **الرقابة على الأرباح والعمليات** :تستخدم الموازنة كأداة رقابية على أداء الأقسام المختلفة في المؤسسة، والتحقق من الوصول إلى أهدافها المخطط لها، وبالتالي تحقيق الأرباح التي تسعى لها ، حيث تتم مقارنة الأداء

(<sup>1</sup>) طارق عبد العال حماد ، الموازنات التقديرية \_ نظرة متكاملة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2001، ص 139 .



الفعلي للمؤسسة مع المتوقع في الموازنة ، ومن ثم يتم تحديد مدى كفاءة الإدارات المختلفة في إنجاز ما هو مخطط لها .

- **تقييم الأداء والحوافز**: تستخدم الموازنات لدى العديد من المؤسسات كأداة لتقييم أداء الأفراد والأقسام المختلفة ، وبالتالي تحديد الحوافز الواجب دفعها للعاملين .

- **تسهيل و التنسيق بين الأقسام**: تساعد الموازنة على تسهيل و انسجام و ترابط أداء أقسام المؤسسة المختلفة ، فمن خلال تحديد حجم المبيعات المتوقع للفترة القادمة يستطيع كل قسم في المؤسسة تحديد المطلوب منه للوصول بالمؤسسة الى الهدف المحدد بالموازنة.(1)

### المطلب الثاني: أنواع و مبادئ الموازنة التقديرية

#### أولاً : أنواع الموازنة التقديرية

يوجد عدة أنواع من الموازنات التقديرية وفقاً لمعايير محددة ، نذكر منها : (2)

- **معيار الفترة الزمنية**: تنقسم الموازنة التقديرية وفقاً لهذا المعيار إلى :

\* **الموازنات طويلة الأجل** : تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى الطويل ، ويعد هذا النوع من الموازنات لفترة بعيدة المدى ( من 5 إلى 10 سنوات ) وهي لا تتضمن التفاصيل الدقيقة . وهدفها توضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل من حيث التوسع و طرح منتجات جديدة أو الحصول على أصول جديدة .

\* **الموازنات قصيرة الأجل** : تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المؤسسة تنفيذها في المدى القصير ( أقل من سنة ) ، وهي جزء من الموازنات طويلة الأجل ، لهذا يجب أن لا يكون هناك تعارض في الأهداف بينهما .

\* **الموازنات المستمرة** : تعد مثل هذه الموازنات التقديرية في حالة عدم إمكانية إعداد تقديرات سليمة عن فترة معقولة من الزمن .

- **معيار طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة التقديرية**: وفقاً لهذا المعيار تنقسم الموازنات التقديرية إلى :

(1) توفيق صالح ، الطراونة عبد الهادي ، الرقابة الادارية ، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية ، 2011، ص ص 106-107.

(2) نعيمة يحيوي ، زكية مقري ، التحولات الكبرى في الأنظمة مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية، دار الراية للنشر والتوزيع، 2005، ص ص 173-ص

\***الموازنات التشغيلية** : وتسمى كذلك بموازنات الاستغلال ، لأنها تغطي نشاط الاستغلال للمؤسسة كالتجارة ، الإنتاج ، البيع..... إلخ .

\***الموازنات الرأسمالية**: وتدعى كذلك بموازنة الاستثمار ، لأنها تتعلق بتخطيط العمليات الاستثمارية للمؤسسة .

- **معيار وحدة القياس المستعملة**: تنقسم الموازنات وفق لهذا المعيار إلى :

\***الموازنات العينية**: يعبر عنها بوحدات مادية ( كالوزن ، الوقت ، الوحدات ..... ) ويكثر هذا النوع من الموازنات في المؤسسة الإنتاجية .

\***الموازنات النقدية**: يتم التعبير عنها بوحدات نقدية ، يستعمل هذا النوع لغرض تقييم الموازنات العينية من جهة ، ومن جهة ثانية لغرض الجمع بين الموازنات التقديرية في الأعمال النهائية .

-**معيار الثبات والمرونة**: تنقسم الموازنات وفق هذا المعيار إلى :

\***الموازنات الثابتة**: وتعد لمستوى واحد من مستويات التشغيل أو مزيج واحد من مستويات الأنشطة ، ومن ثم فهي ترتبط بحجم تقديري أو معياري واحد من النشاط الإنتاجي أو البيعي ، أي أنها تعد على أساس ثابت من الأسعار والنشاط .

\***الموازنات المرنة**: تعد على أساس مجموعة من مستويات النشاط ، أي أحجام مختلفة من الإنتاج والمبيعات ، يتم تحديدها طبقاً لمدى التقلبات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة ، أي أنها تعد على أساس مجموعة متعددة من الأسعار والمستويات المختلفة من النشاط لتقادي الأخطاء التي تنجم عن عدم اليقين .

-**معيار درجة التفاصيل التي تشمل عليها الموازنة التقديرية**: وفقاً لهذا المعيار تنقسم الموازنات إلى: (1)

\***الموازنات المسؤولية**: تتكون المؤسسة من عدة أقسام على رأس كل منها مسؤول يتولى تنفيذ الموازنة التقديرية الخاصة بقسمه ، وتشكل هذه الموازنة أداة فعالة للرقابة لأنها توفر المعلومات المفصلة التي بواسطتها يقيم أداء المسؤول .

\***موازنة البرامج** : أساسها نشاط معين أو عملية تنوي المؤسسة القيام بها ( مثلاً شراء آلة جديدة )، يتمثل دور هذه الموازنات في إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ ، وتزداد أهمية موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية عن اختيارها لكل مشروع .

(1) محمد سامي راضي ، وجدي حامد حجازي ، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001، ص 13.

\***موازنات المنتجات** : تقوم هذه الموازنة على اعتبار كل منتج وحدة محاسبية مستقلة لأغراض الموازنة التقديرية ، وتتضمن موازنة المنتج برنامج الإنتاج والتشغيل الخاص بها وبرنامج المبيعات والمخزون التعلق به وتخطيط عناصر التكاليف والمستلزمات اللازمة له وتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها منه ، وتساعد الموازنات المنتجات على تخطيط ربحية المنتجات المختلفة والرقابة عليها وتحسينها .

\***الموازنات الشاملة** : تقوم هذه الموازنات على اعتبار أن المؤسسة بكل أنشطتها المختلفة وبرنامجها المتعددة وبأقسامها المتنوعة وبمراكز مسؤولياتها الكثيرة بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض إعداد الموازنة التقديرية ، ويترتب على ذلك أن الموازنة الشاملة تتمثل الهيكل العام الذي تستقر فيه الموازنات التقديرية .

### ثانياً: مبادئ الموازنة التقديرية

تعتمد إعداد الموازنات التقديرية على أسس ومبادئ علمية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة نذكر منها :<sup>(1)</sup>

- **مبدأ الشمولية** : وفقاً لهذا المبدأ ينبغي أن توضع خطط عامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويجب أن تعد الموازنات التقديرية بشكل يشمل كافة أوجه النشاط بالمؤسسة، فالموازنة لا يجب أن تقتصر على نشاط معين بل تشمل تلخيص الاهداف مختلف أنشطة المؤسسة كالمبيعات، الانتاج والتحويل، ...الخ.
- **مبدأ المشاركة** : يقتضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة الجوانب السلوكية للموازنات، وتكمن أهميته في أن الموازنات المفروضة لا يتم تحقيقها غالباً بالكفاءة الموجودة ، وتتمثل المشاركة في مقدار تأثير الفرد على الموازنة النهائية التي يشارك في وضعها .
- **مبدأ إعتبار الموازنة مقياس للأداء** : يمثل تقييم الأداء لب وجوهر الوظيفة الرقابية، وهو أمر ضروري لإنجازها بنجاح وفعالية ، ويعتبر اتخاذ الموازنة كأداة لقياس الأداء تمهيداً لتقييمه في ضوء الأهداف المحددة ، أحد أهم الأساليب التي تحقق أهداف الموازنة الرقابية وتظهر مدى كفاءة المؤسسة في استغلال الموارد المتاحة لديها حيث من المهم ان يرتبط مقياس الأداء بالأهداف ويكون معبراً عنها تعبيراً دقيقاً .
- **مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية** : إن تحقيق فعالية الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة يتطلب الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية من خلال :
- تجميع وتحليل النتائج الفعلية حسب مراكز المسؤولية .

(1) ماهر موسى درغام ، ابراهيم محمد الشيخ عيد ، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة ، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، العدد الثاني، المجلد الحادي عشر، الجامعة الأردنية، عمان، 2008 ، ص ص 188 - 189 .

- إعداد وتقديم تقارير رقابية تبين الانحرافات بين النتائج الفعلية وتقديرات الموازنة .
- مبدأ التعبير المالي: الموازنات تغطي كافة أوجه النشاط داخل المؤسسة سواء إنتاج أو عمالة أو مبيعات وغيرها من الموازنات الفرعية .

### المطلب الثالث: أساليب ومراحل إعداد الموازنة التقديرية

#### أولا: الشروط الواجب توفرها قبل إعداد الموازنة التقديرية

يمكن أن نلخص هذه الشروط فيما يلي: (1)

- **الشرط التنظيمي** : يتطلب تعدد أهداف المؤسسة وتوزيعها واستنادها إلى أطراف متعددة وتحقيقها ، لا يمكن ان يتم من طرف واحد بل من عدة أطراف، حيث تمثل مراكز مسؤوليات لها مهام وأهداف خاصة وواضحة وعملية .

- **الشرط النفسي** : إن شرط نجاح الموازنات لا يتوقف على الشروط التقنية ( أدوات محاسبية، أدوات إحصائية،.....) فقط ، بل لابد من توفر الشروط النفسية التي تحفز العمال، فاشترك جميع المسؤولين وعمالهم لإعداد الموازنة التقديرية يتم تقبلها كأداة لقياس أدائهم ، وبالتالي العمل على تحقيقها ( الموازنة ) للحصول على انجازات مادية أو معنوية .

- **الشرط المادي** : إن تطبيق نظام الموازنات التقديرية يتطلب منبعا للمعلومات ، والمتمثلة بصفة خاصة في المعطيات المحاسبية ، حيث يجب ان تتوفر هذه المعلومات في الأوقات المناسبة من أجل إعداد الموازنة من جهة ، واتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق مختلف أهداف مراكز المسؤوليات المعينة من جهة أخرى ، أي المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة .

#### ثانيا: أساليب إعداد الموازنة التقديرية

- لقد تنوعت أساليب إعداد الموازنات التقديرية انطلاقا من الهدف منها أو درجة الاهتمام بالإعداد الصحيح لها وفقا لأحدث النماذج، حيث بدأ واكتفى البعض بالهدف التقديري، ومنهم إهتم بالهدف الرقابي، ومنهم من تقدم للهدف التخطيطي ، لكن بشكل عام يمكن عرض أساليب إعداد الموازنات كما يلي (2)

(1) ناصر دادي عدون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية ، الجزائر ، 2004 ، ص ص 49- 50 .

(2) جابر شعيب الاسماعيل ، المالية للقادة ، دار الكتب العلمية، بيروت، 1971، ص 30.

- **الأسلوب التقديري ( موازنة البنود )** : يهتم هذا الأسلوب بالجانب الرقابي ومازال الأكثر شيوعاً، نظراً لسهولة العمل به واحتياجاته البسيطة ، لا يعمل هذا الأسلوب على ربط الموازنة العامة بخطة التنمية لانعدام الرابط بين المصروفات والبرامج والأنشطة والأهداف والمتفق عليها، وإنما يركز إعداد الموازنة هنا على الشكل التقديري باعتماد كلي على الموازنات السابقة لفترة الإعداد .

- **أسلوب البرامج والأداء** : يأخذ هذا الأسلوب اهتمامات ورغبات الحكومة في تنفيذ البرامج والخطط والمشروعات التي تمثل الأولوية كبرى لتحقيق الأهداف وترتبط بها بشكل متكامل ، بحيث يتم تحويل كل أنشطة الحكومية إلى برامج عمل تشتمل على أوجه النشاط المختلفة، فتعمل كل وزارة على إعداد برامج تتعلق بأنشطتها وقد تشترك مع وزارات أخرى و العمل على تحديد تكاليفها ، ولهذا فإن البرامج تبقى مرتبطة بالمستقبل .

- **أسلوب التخطيط والبرمجة** : يأخذ هذا الأسلوب أهمية ربط البرامج الحكومية بالخطة العامة للدولة ، بمعنى أنها تهدف الى تحقيق الأهداف المخطط للدولة مع المحافظة على الرقابة على الصرف وإدارة النشاط الحكومي ، وبالتالي جمعت بين الأبعاد الثلاثة : التخطيط والتنفيذ والرقابة ، مع إعطاء أولوية للتخطيط .

- **أسلوب (موازنة) الأساس الصفري** :يعمل هذا الأسلوب على إقفال البرامج السابقة في بداية كل فترة مالية حتى يتسنى مراجعة كل برنامج من الأساس (من الصفر ) ، ووضع خطة جديدة للمخصصات دون وجود أفضلية لأي برنامج على آخر .

- **أسلوب الأداء الحديث** : يقوم هذا الأسلوب على خليط بين المداخل الأربعة سابقة الذكر ، بحيث تتم الاستفادة من مزايا جميع الأساليب وتقوم على الخصائص التالية :

- تركز على الوحدة الحكومية كمحور أساسي للمحاسبة والتخطيط تشبه بذلك ( مدخل موازنة البرامج والأداء ) .

- تركز على التخطيط الاستراتيجي طويل الأجل ، بحيث لا تقل الفترة الزمنية له عن خمس سنوات .

- تركز على إعادة التقييم والمراجعة المستمرة لبرامج الوحدة الحكومية كل سنة مالية .

## ثالثا: مراحل إعداد الموازنة التقديرية

يتم تحضير الموازنات في المؤسسة عبر خمس مراحل أساسية: (1)

- **مرحلة تحضير الموازنات** : في عملية تحضير الموازنات يتم الانتقال من الخطة العملية متوسطة الأجل إلى خطة قصيرة الأجل ، والتي يتم فيها تحديد أهداف السنة المقبلة بدقة ، والتعبير عنها في شكل أرقام لتوضيحها . هذه الأهداف يتم تبليغها لرؤساء المراكز وتزويدهم بكل المعلومات المتعلقة بمحيط المؤسسة، كإعلامهم بالفرضيات الاقتصادية الممكنة والتي تخص السنة المقبلة مثل : المعلومات حول أسعار الصرف المتوقعة ، نسبة التضخم، التغيرات الاقتصادية.....، بالإضافة إلى القيام بعملية الدراسة معمقة تشمل السوق والمنتجات والمصاريف الهيكلية الخاصة بالسنة المقبلة ، وتزويد رؤساء المراكز بهذه المعلومات ووضع أهداف تتم معابنتها من طرف مراقب التسيير للنظر في إمكانية تحقيقها أم لا .

- **مرحلة إعداد الموازنات المبدئية** : بعد القيام بعملية تحديد الأهداف الخاصة بالسنة المقبلة يتم القيام بإعداد موازنات مبدئية من طرف رؤساء المراكز ، كما يتطلب منهم تحويل خطط العمل والمعلومات الأساسية التي بحوزتهم إلى قيم محددة كتحديد حجم رقم الأعمال ، نسب الهوامش ، حصص السوق ..،

وهنا يأتي الدور الرئيسي لمراقب التسيير والمتمثل في عملية التقييم الشامل لهذه الموازنات المبدئية ، والتأكد من مدى مصداقية الأرقام والقيم التي حددها رؤساء المراكز ، إضافة الى النظر في مدى التناسق فيما بينها ، كل هذه الإجراءات تتم قبل إرسال هذه الموازنات المبدئية إلى الإدارة العليا للتناقش حولها .

- **مرحلة التناقش مع هذه الموازنات مع الدارة العليا** : خلال هذه المرحلة يتم التفاوض ومناقشة الموازنات المبدئية مع الإدارة العليا ، وهنا يقوم مراقب التسيير في كل مستوى تنظيمي بضمان وجود تناسق بين هذه الموازنات وأهداف الإدارة العليا ، كم يعمل على اقتراح الحلول المناسبة بغرض التعديل في الأهداف لإحداث تقارب بين تطلعات الطرفين ( الإدارة العليا ورؤساء المراكز ) . كما يتم من خلال هذه المرحلة تجميع هذه الموازنات بغرض التأكد من مدى تناسقها فيما بينها وانسجامها، إضافة إلى القيام بعملية التناقش حول الموارد اللازمة لكل مركز من أجل تحقيق الأهداف المحددة له .

- **مرحلة تحضير الموازنة النهائية** : في هذه المرحلة يتم إعداد الموازنات النهائية الخاصة بكل مركز مسؤولية ، ويقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بالتكفل بجميع العمليات ذات الطابع الإداري والمحاسبي التي تسمح

(1) بونقيب احمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة المسيلة ، غير منشورة ، 2006 ،

بالانتقال من برامج مصادق عليها من طرف الإدارة العليا إلى موازنات مفصلة تحدد فيها المسؤوليات والمهام بوضوح .

- **مرحلة المتابعة والتحديث** : بعد عملية الموافقة على الموازنات وتخصيص الموارد اللازمة لكل مركز ، يتم القيام بعملية المتابعة وتحديث الموازنات ، بمعنى مراعاة التطورات الحاصلة في المحيط، وكذا النتائج الفعلية لرؤساء المراكز ، إضافة إلى ضرورة إدراج المعطيات والنتائج الفعلية للسنة الحالية في عملية وضع التقديرات الخاصة بالسنة المقبلة ، وتعبير آخر فإن عملية وضع الموازنات للسنة المقبلة يجب ان لا يتم الاعتماد فيها على موازنة السنة الحالية بل على نتائجها الفعلية .

#### المطلب الرابع: مزايا وعيوب الموازنة التقديرية

##### أولاً : مزايا الموازنة التقديرية

من بين المزايا نذكر منها :<sup>(1)</sup>

- يتيح إعداد الموازنة التقديرية فرصة للتعرف على المشكلات خلال فترة التنفيذ مما يساعد على اتخاذ الإجراء الصحيح في الوقت المناسب .

- يتطلب إعداد الموازنة تضافر جهود جميع المستويات باعتبارها خطة شاملة لجميع أنشطة المؤسسة

- التنسيق بين خطوط الأقسام والادارات في ضوء هدف واحد للمؤسسة ككل .

- يوفر استخدام الموازنة التقديرية للمؤسسة حالة من التوازن المالي والاقتصادي مع تحقيق أقصى كفاية ممكنة في جميع مجالات العمل .

- توفير معايير موضوعية يمكن بموجبها محاسبة ومسائلة الافراد وتقييم ادائهم

##### ثانياً : عيوب الموازنة التقديرية

بما أن هناك مزايا للموازنة التقديرية فهناك عيوب لها أيضا نذكر منها :<sup>(2)</sup>

- عدم كفاءة النظام المحاسبي المالي ونظام محاسبة التكاليف للمؤسسة في تحميل الاعباء وتوزيعها على مستويات مسؤولة .

<sup>(1)</sup> عطاء الله احمد الحسبان، نظم المعلومات المحاسبية ، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص111 .

<sup>(2)</sup> شناف فريد ، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج ، دار المحمدية للنشر، الجزائر ، 2001، ص 16 .

- الموازنة التقديرية معرضة للأخطاء والاحكام الشخصية وسوء التقدير .
- انعدام روح التعاون التي ينبغي ان تسود المستويات الادارية المختلفة .
- عدم كفاءة الدراسات الخاصة بالأسواق وحالة الطلب واذواق المستهلكين .
- عدم مراجعة التقديرات ودراستها بمعية الادارات المختلفة .
- عدم القدرة على تحقيق النتائج واستقصاء أسباب الاختلافات والانحرافات جراء نقص المعلومات والطاقات البشرية المتخصصة .
- عدم مراجعة القدرة المالية للمؤسسة .
- إن الموازنة التقديرية لا تحل محل الإدارة العليا لكنها تعتبر أداة من أدوات التي تساعد الإدارة .

### المبحث الثاني : أنظمة التكلفة والتسيير والتسعير على أساس الأنشطة

تأخذ الكثير من المؤسسات على تحسين نظامها، لحساب التكاليف ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وبعد هذا النظام مدخلا لتطوير وتحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظام تحديد تكلفة الأوامر أو نظام تحديد تكلفة المراحل.

#### المطلب الأول: نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

##### أولا : ما هية نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

##### 1-تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء<sup>(1)</sup>. أو هو طريقة لتوزيع التكاليف نعتد على فكرة الربط من الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم فيها هذه الموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها<sup>(2)</sup>.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نعرف نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC بأنه طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف وتجميع التكاليف الغير مباشرة لكل نشاط وتوزيعها للمنتج النهائي لتحقيق الرقابة.

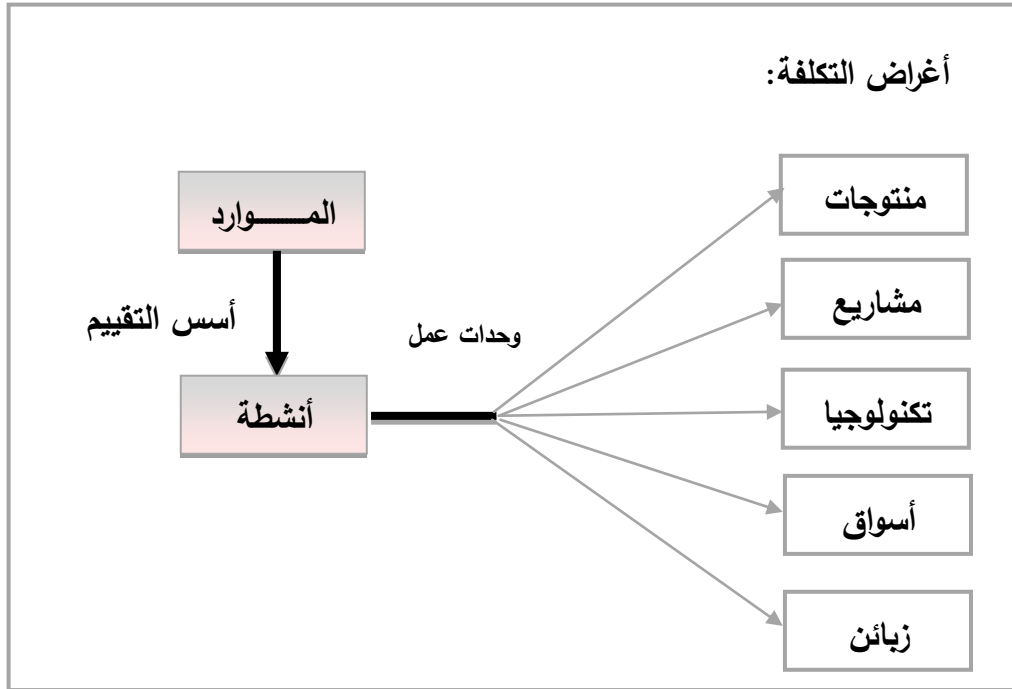
(<sup>1</sup>) إسماعيل حجازي ومعالي سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013 ص 98.

(<sup>2</sup>) محمد سامي راضي، مبادئ المحاسبة التكاليف، دار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 269.



ويمكن توضيح طريقة عمل نظام التكلفة على أساس الأنشطة في الشكل التالي:

الشكل رقم (1): المبدأ الأساسي لطريقة ABC



المصدر : اسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع ، عمان ، 2013 ، ص 99 .

## 2-مراحل تطور نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

لقد مر تكوين نظام التكلفة على أساس الأنشطة(ABC) حتى يصبح على شكله عالي بثلاثة مراحل هي:<sup>(1)</sup>

- المرحلة الأولى :إدارة النشاط : ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة (Value Chain) أكثر من التحليل المحاسبي والمالي وهدفت إلى تحقيق مايلي:
- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري.
- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.
- المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة (ACA) : جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليلها أو تقليلها من خلال:

(<sup>1</sup>) محمد عبد الله محمود أبو رحمة: مدى توفير مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في بلديات غزة،مذكرة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2008،ص ص 38-39 .

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.
- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.
- المرحلة الثالثة: نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC): هو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة ولكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة أن هناك أربعة مراحل لإنشاء نظام ABC هي:
  - تحديد تكلفة النشاطات الرئيسية.
  - تحديد عوامل التي تؤثر بصورة كبيرة في تكلفة النشاط تم هذه العوامل محركات التكلفة والتحديد المباشر لكيفية طلب النشاط التكلفة.
  - خلق وعاء لتكلفة لكل نشاط.
  - تتبع التكاليف طبقا للنشاطات وفقا لكيفية طلب النشاطات للتكاليف.

### 3- أهم الأسباب التي أدت إلى التحول نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

- إن من أهم الأسباب التي أدت إلى استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC هي:
- الانتقادات الموجهة للنظام التقليدي خاصة في توزيع التكاليف وعدم القدرة على تحديدها بشكل صحيح، بالإضافة إلى عدم القدرة على تحقيق الرقابة عليها.
  - نظام (ABC) يوفر بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة ولاتخاذ القرارات الإدارية ومن ضمنها التعبير، اختيار مزيج الإنتاج والزبان الأمثل وتحسين مقاييس الأداء وترشيد تكاليف الإنتاج، الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية المؤسسة.
  - إن توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات ليس بمشكلة، ولكن الحاجة الخاصة لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) تتمثل في مجال توزيع التكاليف غير مباشرة على المنتجات.
  - تطور التقنية أدى إلى تغيير في هيكل التكاليف وذلك بدخول المكننة إلى مختلف المراحل مما جعل كلفة عنصر العمل المباشر تنخفض وتتضاءل بينما تزداد التكاليف غير المباشرة التي تخص الأقسام المختلفة و عليه يعد نظام التكاليف التقليدي لتحميل المنتج بعناصر التكاليف قادرا على خدمة الإدارة كمصدر للمعلومات لاتخاذ قرارات أكثر أهمية.
  - تزايد بنية التكاليف غير مباشرة مثل تصميم المنتج رقابة الجودة، خدمة العميل، تخطيط الإنتاج، أوامر البيع التي لا تقل أهمية عن عناصر التكلفة الأخرى.

- زاد اهتمام الباحثين والكتاب بمدخل التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) باعتباره يمثل تطور ملموسا لتوزيع التكاليف غير مباشرة وطريقة للتحديد الدقيق والسليم للمنتجات والخدمات (1).

ثانيا: مراحل عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس التكلفة

### 1: خطوات إعداد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تتمثل خطوات أو مراحل إعداد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في: (2)

- **تحديد الأنشطة الرئيسية:** تعتبر الخطوة الأولى عند تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة ، وبسبب تعدد هذه الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب التكلفة لكل عمل ، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد ، بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتجات .

وحسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة abc فان الأنشطة تصنف ضمن أربعة مستويات هي :

- الأنشطة على مستوى الوحدة الواحدة المنتجة ( او ربما المستهلك او الخدمة ) وهي التي يمكن تتبعها وربطها مباشرة الى الوحدات النهائية .

- الأنشطة على مستوى الدفعة الواحدة وهي التكلفة المرتبطة بالدفعات الإنتاجية على مستوى الخط الإنتاجي الواحد أو الخطوط المتشابهة.

-الأنشطة على مستوى الإنتاج ، سواء كان ذلك الخط الإنتاجي واحد او مجموعة خطوط متنوعة .

- أنشطة التسهيلات وهي التي تتعلق بالمصنع ككل ،والتي لا يمكن تصنيفها ضمن احد التصنيفات السابقة . ويتوقف مدى دمج الأنشطة على قدر الاختلاف بين منتجات المؤسسة، فإذا كان مستوى الاختلاف بين المنتجات منخفضا فإنه يمكن اندماج هذه الأنشطة بسهولة أكثر بدون انخفاض ملموس في دقة التكاليف، لكن كلما زاد الاختلاف بين المنتجات كلما قلت إمكانية دمج الأنشطة ، و كلما زادت الحاجة إلى عدد أكبر من مراكز الأنشطة المستقلة لضمان تحديد تكلفة المنتجات بدقة، ومن أمثلة على الأنشطة المسببة لوجود التكاليف و التي تمثل وجه التكلفة، إعداد الآلات، طلبات الشراء، فحص الجودة ،جدولة الإنتاج الشحن، استلام الموارد، مناوبة المواد الصيانة... الخ.

(1) محمد عبد الله محمود أبو رحيمة، مرجع سابق، ص40.

(2) رعد هاشم جاسم ، مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة ، الجامعة المستنصرية ، المجلد الاول ، العدد الرابع ، 2011، ص 140-ص 190 .

ويتوقف عدد هذه الأنشطة في المؤسسة على مدى تعقيد العمليات، فكلما زاد تعقد عمليات المؤسسة كلما زادت عدد الأنشطة التي توجه (تحرك) التكلفة وكلما كانت عمليات المؤسسة قد تحولت من العمليات البسطة حيث كان العمل المباشر يمثل أساس العمليات إلى العمليات المعقدة ، فان عدد الأنشطة التي تمثل موجهات التكلفة، فكلما ازدادت بدرجة كبيرة كما اتضح للمديرين ،حيث ان كل المنتجات من السلع والخدمات لا تستفيد من هذه الأنشطة بالتساوي .ويتيح نظام التكاليف على اساس الأنشطة إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج او تقديم الخدمة ، وهذا التحديد لا يعني بان جميع الأنشطة المؤداة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة .

**-تجمع (تتبع) تكلفة الأنشطة في مجتمعات التكلفة:** من أجل تحديد الأنشطة وتكاليف الأداء كل نشاط فإن نظام المحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بين وبشكل مفصل كيفية استعمال موارد المؤسسة وتخلق أحواض التكلفة صغيرة ترتبط بمختلف الأنشطة ويقصد بمجمع التكلفة بمجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المؤسسة والمنتجات النهائية حيث إن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة من أجل إنجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات ويتم تجميع عناصر التكاليف غير مباشرة بكل مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه وبحيث يكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة وأن تتناسب التكاليف تناسباً طردياً مع النشاط وقد يستدعي على ذلك تحليلاً إحصائياً لتحديد قوة و اتجاه العلاقة بين الأعمال داخل لكل جمع وبين تكلفة كل نشاط ثم يتم بعد ذلك توزيع تكاليف مجتمعات التكلفة عن الإنتاج أو خدمات بحيث الأنشطة التي استخدمت في انجازها وتتضمن مجتمعات التكلفة نوعيتها.

**-التكلفة الخاصة بكل نشاط:** وهي التكلفة المرتبطة بشكل مباشر بالنشاط ومن الممكن تحديدها بدقة مثال ذلك الرواتب المباشرة.

**- التكلفة المشتركة:** وهي التكلفة التي يتم توزيعها على أكثر من هدف أو أكثر من منتج وتحتاج هذه التكلفة إلى توزيع على الأنشطة وحسب العامل الموجه عن نشاط ويتم توزيع هذه التكلفة من خلال تحليل علاقة العلاقة بين حدود النشاط وتحقيق التكلفة أي يتم توزيعها على مجتمعات التكلفة ويتم تحديد مبلغ كل مركز من خلال استعمال موجهات التكلفة ويتم تخصيص التكاليف على المنتجات في مرحلته الأولى يتم فيها توزيع التكاليف على الأنشطة لغرض تحديد تكلفة مدة الأنشطة والثانية ويتم تخصيص التكاليف على الأنشطة لغرض تحديد تكلفة هذه الأنشطة و الثانية يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وحسب الاستفادة من كل نشاط .

- تحديد مقاييس الأنشطة، **موجهات التكلفة**: لكل حوض تكلفة نشاط مقياس لخدمات أداء الأنشطة يعمل كأساس لتخصيص التكلفة وفي بعض الحالات فان التكلفة يمكن تتبعها مباشرة إلى المنتج. فعلى سبيل المثال ، فان نشاط التنظيف والصيانة لقالب معين يتألف من الرواتب والاجور المدفوعة للعمال المسؤولين عن تنظيف وصيانة هذا القالب ، وحيث ان التبع المباشر للتكاليف يحسن دقة في احتساب التكلفة .هناك مستويان من مسببات التكلفة ( موجهات ) التكلفة :

- **المستوى الاول** : ويقصد بها مسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الانشطة .

- **المستوى الثاني** : ويقصد بها مسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الانشطة على المنتجات.

ولاختيار موجهات التكاليف في المستوى الثاني من اجل استعمالها يجب مراعاة ما يلي :

-سهولة الحصول على البيانات المتعلقة بموجهات التكلفة .

- قدرة موجه التكلفة على قياس استهلاك المنتج الفعلي للأنشطة .

- **احتساب تكلفة المنتج على أساس الأنشطة** :بعد تجميع التكاليف المتحققة وتحميلها على الأنشطة يتم تحميلها على المخرجات وفق موجهات التكلفة للنشاط التي تعد حلقة ربط ما بين الأنشطة النهائية والمنتجات ، حيث ان الموجهات النهائية للتكلفة يقصد بها ( الموجهات التي تستخدم في تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات سلع وخدمات ) اي تحديد تكلفة الكميات المستفدة من الأنشطة في إنتاج وحدة المنتج .

ويتم احتساب تكلفة الوحدة الواحدة من موجه التكلفة لكل نشاط كما يأتي

**تكلفة الوحدة الواحدة من موجه التكلفة لنشاط معين** = إجمال تكلفة النشاط (مجمع التكلفة) / إجمالي عدد وحدات موجه التكلفة للنشاط.

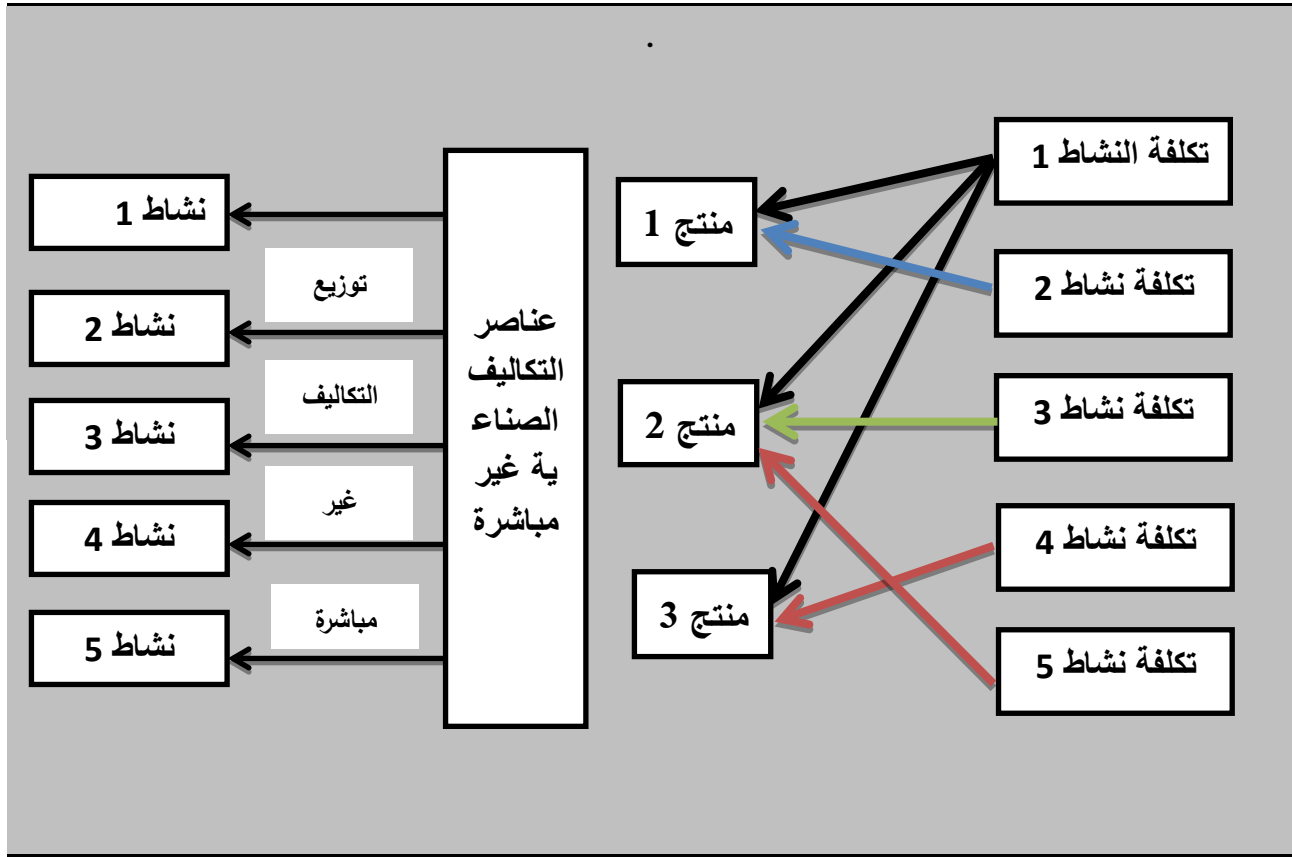
وبعدما يتم تحديد مقدار الاستهلاك كل منتج من موجهات التكلفة كما يلي:

**نصيب الوحدة المنتجة من تكلفة النشاط** = تكلفة الوحدة الواحدة من موجه تكلفة النشاط × مقدار موجه التكلفة المتمثلة من النشاط.

نلاحظ أن احتساب تكلفة المنتج على أساس الأنشطة يحمل الكثير من العدالة في دقة احتساب تكلفة المنتج ، حيث أن التكلفة احتسبت من أساس الأنشطة التي ساهمت في بناء ذلك المنتج المرغوب من قبل الزبائن .

ويمكن تلخيص المراحل السابقة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الشكل التالي:

الشكل رقم(02): مراحل عمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC



المصدر : محمد أبو النصار، محاسبة التكاليف ، طبعة 2 ، دار وائل للنشر، عمان ، 2010، ص 194.

## 2- أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يتحقق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مجموعة من الأهداف تتمثل في: (1)

- توفير قياس كامل للتكاليف غير مباشرة على أساس السبب والنتيجة أي العلاقة المسببية بحدوث التكاليف وليس على الأسس المتعلقة بحجم الإنتاج مما يساعد من اتخاذ القرارات الإدارية معاملة تتعلق بالنشاط أولاً وبالإننتاج المرتبط به ثانياً.

- تطوير عمل الإدارات الموجودة في المؤسسة لأنه من خلال التعرف على الأنشطة التي تسبب التكاليف يمكن السيطرة عليها وزيادة فعالية الرقابة عليها أو بالتالي يصبح الأمر مراقبة بالأنشطة وليس المراقبة التكاليف كما كان سائداً.

(1) وليد خالد صالح، دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، جامعة الأنبار، العدد 8، المجلد 4، 2012، ص 298.

- يساعد نظام ABC على تخفيض التكاليف وهو الهدف الذي تسعى إليه كل مؤسسة وذلك من خلال تحديد الدقيق الأنشطة التي تؤدي إلى زيادة التكاليف والأنشطة التي تخفض التكاليف وبالتالي يمكن تقليل من الأنشطة التي لا يشكل وجودها أي إضافة لقيمة المنتج وذلك بزيادة فعالية الأنشطة التي تخفض التكاليف.
- يمكن استخدام نظام ABC في عملية تقويم الأداء لأنشطة المؤسسة والعاملين فهي من خلال تحليل أنشطة المؤسسة وتحديد موجهاً فيما يساعد على إيجاد معايير دقيقة لتقييم الأداء إضافة إلى أهمية في التقسم المالي للأنشطة.
- يهدف نظام ABC أي لإيجاد أساليب ونظم لقياس التكاليف غير مباشرة فقط إنما يمكن أن يتمثل التكاليف التسويقية والإدارية وإذا ما توفرت الإمكانيات الملائمة واللازمة لتحليل تلك التكاليف وتحديد موجهاً والأنشطة المرتبطة بها.

### ثالثاً: مزايا وعيوب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

#### 1- مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

- يعمل نظام ABC على توريد المعلومات تتصف بالدقة على كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص أهم المزايا في:<sup>(1)</sup>
- استمرارية محلية تحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بأنظمة التكاليف التقليدية في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع فعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلع أو الخدمة.
- على ضوء التنافسية السائدة بالسوق العالمية حالياً، فإن النظام يركز على المستهلك، حيث يوفر المعلومات التي تحتاجها المؤسسة لتوفير السلع والخدمات الجيدة لإرضاء المستهلك والسعي لتلبية متطلباته.
- يزيد نظام ABC من عدد مجتمعات التكلفة المستخدمة في جميع التكاليف غير مباشرة، فبدلاً من تجميع التكاليف غير المباشرة كلها في مجمع واحد، أو في مجتمعات على أساس الأقسام الإنتاجية، فإن هذه التكاليف يتم تجميعها على أساس النشاط.
- يغير النظام ABC من إدراك المدير العديد من العناصر التكاليف غير مباشرة في أن التكاليف التي يعتقد في السابق بأنها غير مباشرة (مثل القوة المحركة، الاختبارات أو الفحص، ضبط واعداد الآلات) يمكن تعيينها على أنشطة معينة ومن ثم يمكن تتبعها للمنتجات الفردية.

(<sup>1</sup>) عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص 122-123.

- يحقق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC رقابة أفضل، حيث يتحقق الأسلوب الأفضل لرقابة التكاليف في المقام الأول من خلال رقابة الأنشطة المولدة لهذه التكاليف<sup>(1)</sup>.

## 2- عيوب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

على الرغم من المزايا التي يتمتع بها نظام ABC إلا أنها لا تخلو من العيوب والانتقادات الموجهة لها بالإضافة إلى العديد من المحددة التي تواجه تطبيقها ومن هذه العيوب نذكر منها:<sup>(2)</sup>

- إن نظام ABC ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف غير مباشرة على علاقة السبب . نتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر من مركز الأنشطة.

- إن تطبيق نظام ABC يتطلب تكلفة مرتفعة وجهد كبير وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تنترد في استخدامه.

- إن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة abc قد تتعارض مع بعض مبادئ المحاسبة المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ المقابلة للتحقيق، وبالتالي يجب على كل مؤسسة تطبيق هذه الطريقة أن تصمم نظامين الأول للاستخدام الداخلي، والثاني للاستخدام الخارجي (التقارير المالية) وهذا مكلف جدا<sup>(3)</sup>.

- يحتاج إلى دعم كافي إلى الإدارة العليا، ونظرا لعدم سهولة فهم نظام من قبل غير المختصين فقد تنترد الإدارة العليا في توفي الدعم الكافي لإنجاح النظام.

- قد يظهر تطبيق نظام ABC ووجود بعض العيوب أو المشاكل في بعض الأقسام، كما هو الحال عند احتساب كفاءة دور التصنيع، مما يدفع بعض موظفي المؤسسة إلى وضع عراقيل أمام تصميم وتطبيق النظام<sup>(4)</sup>.

(<sup>1</sup>) حسين خليل محمود شحادة، محاسبة التكاليف الصناعية، الاكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، صص 205-206.

(<sup>2</sup>) احمد نور و اخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007، ص 347.

(<sup>3</sup>) ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإنسانية، العدد 2، فلسطين، 2007، ص 692.

(<sup>4</sup>) محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 208.



المطلب الثاني : نظام التسيير (الادارة ) على أساس الأنشطة ABM

أولاً : مفهوم نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM

### 1-تعريف نظام التسيير على أساس الأنشطةABM

يعرف نظام التسيير على أساس الأنشطةABM بأنه نظام يركز على إدارة الأنشطة كطريق لتحسين القيمة المقدمة للزبون وزيادة الربح المحقق من زيادة هذه القيمة، كما أصبحت الإدارة تنظر للتكلفة على أساس الأنشطة بأنها مصدرها الأساسي للمعلومات، فهو عملية هندسة قياس وضع القرارات بشأن الأنشطة وذلك بوضع المؤسسة على طريق التحسين المستمر المتميز، أي تسيير الأنشطة لتحسين القيمة المحصلة من قبل المستهلك وزيادة الربح المحقق من توفير هذه القيمة<sup>(1)</sup>.

من خلال ما سبق نستنتج أن نظام التسيير على أساس الأنشطةABM هو مصدر أساسي للمعلومات، وقياس وضع القرارات للتحسين المستمر المتميز، وزيادة الربح .

### 2- أهمية نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM:

يعتبر نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM أسلوب لإدارة الأنشطة الرئيسية لتشغيل المؤسسة عن طريق تحديد هذه الأنشطة وكذلك تحديد كيفية قيام كل النشاط باستهلاك الموارد، حيث يسمح:

- بتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيعة للقيمة ، وأنشطة غير مضيعة للقيمة وذلك بهدف التخفيض من التكاليف.

- استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.

- إنشاء الفرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر ،والتي تسمح بتخفيض تكاليف الأنشطة المضيعة للقيمة وتحسين أدائها.

- إعادة تشكيل العمليات Reengineeing للتقليل من تعقيدها ذلك بالاستعانة بأنشطة ثانوية.

- يسمح نظام ABM بتحديد العوامل الأساسية المفسرة لتغيير في التكاليف.

(1)إسماعيل الحجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 27 ، جامعة محمد خيضر بسكرة ،نوفمبر 2012، ص 107 .

- تبرز أهمية نظام ABM في التحكم في التكاليف عن طريق فهمها بشكل جيد نتيجة لتحليل الأنشطة ومسبباتها، والعمل على أدائها بأقل التكاليف إلى جانب إلغاء الأنشطة التي لا تطبق القيمة، أي الاستغناء عن تكاليف في هذه الأنشطة.<sup>(1)</sup>

ثانياً: أهداف نظام التسيير على أساس الأنشطة وعلاقته بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### 1-أهداف نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM

يستند نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM إلى تحديد الأنشطة في ظل نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وهو الأساس في تنفيذه مما يسمح باتخاذ القرار على أساس المعلومات المستنبطة، ويمكن تحديد أهداف النظام كما يلي:

- تلبية احتياجات الزبائن من المنتجات والخدمات المقدمة لهم بجودة ومستوى الخدمة المناسبة.
  - زيادة مستويات أرباح المؤسسة عن طريق استقطاب المستهلكين.
- من جهة أخرى نجد أن تحقيق التحسين المستمر في جميع أوجه النشاط داخل المؤسسة يعد من أهم أهداف نظام (ABM) من خلال تحديد:
- أوجه نقاط الضعف والقوة لدى المؤسسة.
  - مختلف الفرص وتهديدات التي تواجه المؤسسة خارجياً<sup>(2)</sup>.

### 2-العلاقة بين نظامي التسيير على أساس الأنشطة ABM ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يعد نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM الإطار الذي يعمل من خلاله نظام ABC، بحيث يشكلان نظام متكامل، إذ يعتبر نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC أداة رئيسة بمراقبة التسيير في نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM باعتباره مصدر للمعلومات في الوقت نفسه.

- يوفر نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM الإطار الملائم والمرن لتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

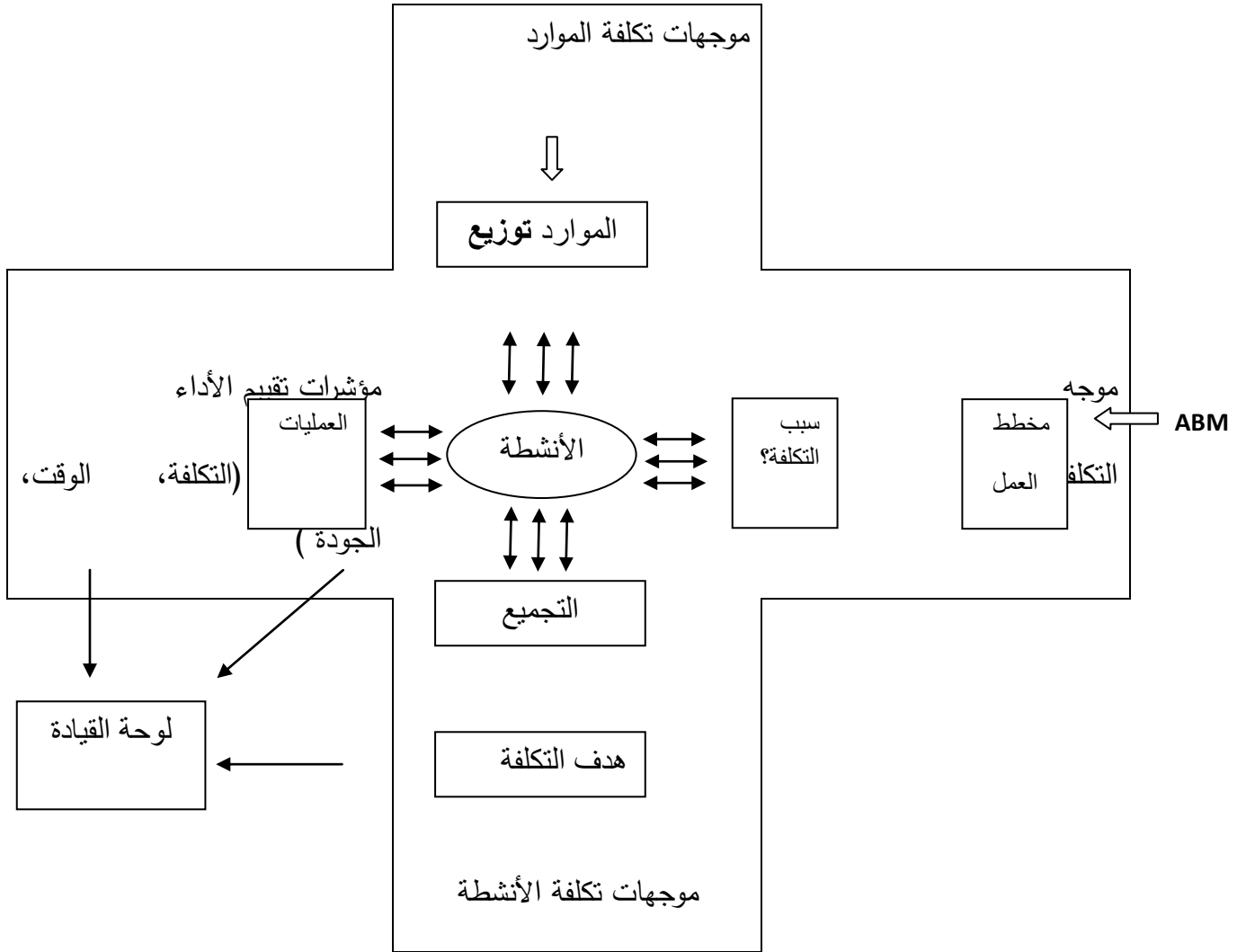
<sup>(1)</sup>قدوري هدى صلصان، التكامل بين أنظمة التكلفة و الموازنة على أساس الأنشطة (ABB.ABM.ABC)، الملتقى الوطني حول مراقبة القيم كآلية لحوكت المؤسسات وتفعيل الإبداع، مخبر البحوث حول الإبداع و تغيير المنظمات و المؤسسات I.C.O.I،، جامعة لبلدة، 2017، ص ص 12-13

<sup>(2)</sup>رانية غصاب، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير، التسعير الموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة الدكتوراة الطور الثالث (ل م د) في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2014، ص 54.

- يتركز نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM من فكرة أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC يوفر معلومات الملائمة المتعلقة بأنشطة سلسلة القيمة (التصميم، التموين، الإنتاج، التوزيع.....) هذه المعلومات تعتبر قاعدة بيانات بالنسبة لنظام ABM من أجل تحسين عملية القيم، ويمكن توضيحها في الشكل التالي :

الشكل رقم (3): العلاقة بين نظامي التسيير على أساس الأنشطة ABM ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

ABC



المصدر : قدوري هدى صلصان ،، التكامل بين أنظمة التكلفة و الموازنة على أساس الأنشطة (ABB.ABM.ABC)

، الملتقى الوطني حول مراقبة القيم كآلية لحوكت المؤسسات وتفعيل الإبداع ، مخبر البحوث حول الإبداع و تغيير

المنظمات و المؤسسات I.C.O.I،، جامعة لبليدة ، 2017، ص 15.

من خلال الشكل نلاحظ ان المحور الأساسي الذي يقوم على كل من النظامين التكلفة على أساس الأنشطة ABC و نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM، حيث أن المخرجات المرحلة الأولى من نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC المستعملة في تكلفة الأنشطة تمثل مدخلات نظام ABM.

إن تحليل الأنشطة في نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC يهدف إلى تقديم بيانات من المنتج أو المراحل الإنتاجية، بهدف تحديد تكلفة المنتج، أما في نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM فإن التحليل يهدف إلى تحسين أداء هذه الأنشطة من خلال البحث عن المسببات الأصلية لحدوثها، ودراستها من أجل تقييمها بواسطة مؤشرات تقييم الأداء المالية وغير المالية، يقوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC على تحليل الوضع القائم، إذ يقدم بيانات تمكن من تعديل هذا الوضع من خلال نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM .

### المطلب الثالث: نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP

لا تستخدم المعلومات المستنبطة من نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC فقط لتحديد سعر التكلفة وتضيف الأنشطة، بل تستخدم أيضا لتحديد سعر يعبر عن قيمة عادلة ومعقولة على أساس تكاليف لإنجاز الأنشطة، ويتبع ذلك من خلال نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP الذي يتركز بالدرجة الأولى على تحديد القيمة التحفيزية لكل عميل بتقديم (الحجم المبيعات التكلفة) التي تختلف باختلاف جودة وكفاءة العميل.

### أولاً: مفهوم نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP

#### 1-تعريف نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP

يعرف نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP بأنه هو طريقة التسعير التي تستخدم المعرفة حول الطلب بموجب القانون المالي والمعرفة حول تكاليف، ووضع بيع محدد لتحديد سعر يؤدي إلى ربح مخطط، حيث:

- يمكن لأبحاث السوق تقدير كمية المنتج الذي سيتم بيعه بأسعار مختلفة.
  - التسعير القائم على النشاط يوفر ميزة تنافسية للشركات التي تستخدمها<sup>(1)</sup>.
- ويعرف أيضا بأنه مقارنة التسعير التي يتم من خلالها تقديم أسعار مفصلة وفقا للخدمات التي يطلبها العملاء متضمنة تكاليف المنتجات، مما يسمح للعملاء بالنظر بعناية في الخدمات التي يتم طلبها حسب تكلفتها، مما يؤدي بهم إلى فرض أقل تكلفة على الموردين<sup>(2)</sup>.

(<sup>1</sup>) JOHN L.daly.pricing for profitaplityactivitybasedpricing for competitiveadvantage.édition WILEY .NEW

YORK .2002 P137.

(<sup>2</sup>) غضاب رانية. مرجع سابق، ص 54.

مع العلم أن أسعار البيع التي يتم تحديدها في ظل التسعير على أساس الأنشطة ABP إنما هي أسعار متوقعة مستقبلاً<sup>(1)</sup>.

## 2- أهمية نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP

يستخدم نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP السعر المستند للبائع لتحديد الربح الذي سيحصل عليه إذا تلقى العقد بسعر معين، نظراً لأن المستند إلى النشاط بالنسبة للتكلفة للوصول إلى التكاليف، تكون التكاليف المستخدمة حساسة ويمكن أن تأخذ في الاعتبار التكلفة الكاملة الفريدة لكل من منتج والعمل.

يمنع نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP الأخطاء برنامج الشائعة التي تقوم بها العديد من الشركات، مثل تخفيض أسعار العمل بكميات كبيرة، وفقدان عروض الأسعار بمتوسط العمل، فالتسعير القائم على أساس الأنشطة يوفر ميزة تنافسية لشركات التي تستخدمها، ويمكن تحقيق زيادة كبيرة من المبيعات بسرعة عن طريق خفض السعر ببساطة، فإن التخفيضات الرئيسية في الأسعار هي عادة صياغة للأداء المالي لنظام التسعير على أساس الأنشطة ABP، كما تعتبر على أنها شراكة استراتيجية للأداء المالي المتفوق من خلال معرفة مالية عالية، لتتمكن الشركة التي تستخدم من عشرة الفائزين بعقود نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP للحصول على عمل كبير غير مناسب عند المنافسة ضد الشركات التي تستخدم طرق تسعير تقليدية، إذن التسعير قائم على أساس الأنشطة هو أسلوب واقعي تم تطويره من قبل الشركات الرائدة .<sup>(2)</sup>

## 3- أهداف نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP

- يهدف نظام التسعير على أساس الأنشطة إلى عدة أهداف نذكر منها:<sup>(3)</sup>
- لا تطبق عمليات البيع والشراء التقليدية باستخدام أساليب استراتيجية.
  - توفر أقصى فرصة ممكنة لتحقيق أعلى ربح ممكن والحد الأقصى للسعر الذي يدفعه المشتري.
  - تحديد التكاليف المقدرة أو الفعلية لإنجاز الأنشطة أو العمليات بالإضافة إلى الربح.
  - يسعى هذا النشاط للأعمال والعمليات من خلال المقارنة الداخلية والخارجية، وبالتالي التقليل من التكاليف وزيادة هوامش الربح.

(<sup>1</sup>) تشارلز هورانجرن و اخرون، محاسبة التكاليف مدخل اداري، دار المريخ للنشر، عمان، 2019، ص 789.

(<sup>2</sup>) JOHNL.daly, OPCIT, p138.

(<sup>3</sup>) GEGERY A GARRET. costestimating and contract pricing tools technigues and bast practices WOLTERS. KLUWER, USA, 2008, p118.

- يساعد على استهداف الجهود على فرص التحسين، و يساعد على فهم تكلفة الأنشطة ومنتجات المؤسسات على التركيز على مناطق الاسترداد العالية والاستثمارات المستهدفة لتحسين الأداء.

ثانيا : العلاقة بين نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP ونظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC:<sup>(1)</sup>

يطبق نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP على مختلف عملاء المؤسسة الداخليين أو الواردين، وهو بمثابة منهجية تجعل تكاليف المنتج أو الخدمة المقدمة شفافة بكامل حلقات لسلسلة التوريد. مما يشجع على القيام بإعادة النظر في التكاليف الإجمالية، والتي بدورها تساهم تلقائيا في ترشيد ملامح النظام.

في الواقع تحجم العديد من المؤسسات عن تطبيق مثل هذا النظام الداخلي وذلك لوجود بعض مصالح الداخلية والإدارات التي تحول دون ذلك، حيث يتعين عليهم ضبط معالم النظام بمشكلة تحديد مراكز التوزيع، القيمة التحفيزية للعملاء وتحليل فترات المحتملة.

ومن المعلوم أن من أهم المخرجات النهائية لنظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC هو سعر التكلفة القيام بالأنشطة ومسببات التكلفة ، حيث تستعمل هذه المؤشرات لإنشاء هيكل التسعير الذي يستند إلى أسعار ، وتكاليف الخدمة الإضافية وهو ما نسميه بالتسعير على أساس الأنشطة ABP.

وهذه المقاربة لا تتضمن فقط المساعدة على تغطية تكاليف تقديم الخدمات الإضافية، ولكن أيضا التعرف على "القيمة التحفيزية " المقدمة على وجه الخصوص، وعليه فإن مختلف المسيرين على دراية تامة بدوافع مختلف العملاء، حيث تتم متابعة هذه الأخيرة بإجراء فحص دقيق حول ما إذا كانت هناك حاجة حقيقية للخدمة، مما يترتب على المسيرين سحب وقبول طلبات العملاء أو الرفض النهائي.

بهذه الطريقة يختلف نظام التسعير على أساس الأنشطة ABP الحوافز اللازمة للعملاء لزيادة من مقدرات الكفاءة لديهم وهنا نلاحظ ارتفاع القيمة التحفيزية بشكل خاص عندما يتم استخدام جدول المقارنة بين أسعار وكيفيات التسعير وهو الجدول الذي يوضح تطور سلوك العملاء وأثار التغيير في سلوكهم على السعر الذي يدفعونه مقابل اقتناء المنتجات.

(1) غضاب رانية ، مرجع سابق، ص 57.

## المبحث الثالث: نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

إن استخدام الموازنات في تسيير المؤسسة بعد إطار المنظم والمنسق والمخطط لنشاط المؤسسة، تستخدم كوسيلة للوقاية من خلال متابعة ومقارنة الأداء الحقيقي وتسجيل الانحرافات والقيام بتحليلها، حسب المتطلبات كإعداد تقارير الرقابة على الموازنة مع الأخذ بعين الاعتبار دقة وملائمة وكفاية وحداته للمعلومات وتوفيرها في الوقت المناسب.

### المطلب الأول: ما هية نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

أولاً: مفهوم نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

#### 1- تعريف نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

إن الموازنات القائمة على الأنشطة هي عبارة عن عملية تخطيط والتحكم في الأنشطة المتوقعة من المؤسسة لاشتقاق موازنة فعالة للتكاليف، تعني تحمل العمل المتبقي به الأهداف الاستراتيجية المتفق عليها<sup>(1)</sup>.

أما نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB فهو نظام للتخطيط والرقابة على عناصر التكاليف وأنشطة المؤسسة وذلك من خلال:

- تبرير الأموال المطلوبة لأداء كل نشاط اعتماد على مسببات التكلفة الملائمة، والتي تتأثر بالعوامل المؤثرة بزيادة التكاليف وتخفيضها.

- تحديد مصادر التمويل المطلوبة لإنجاز كل نشاط بناء على تحليلات السوق والعمل المستهدف.

- تحديد وتوصيف وحدات الأداء لكل نشاط.

- تحديد مراكز المسؤولية المكلفة بتنفيذ الأنشطة اللازمة والمطلوبة.

- تحديد وسائل الرقابة للتحقق من فعالية التنفيذ للموازنة الموضوعية<sup>(2)</sup>.

ويعرف أيضا بأنه تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة، تعكس تنبؤ الإدارة بحجم الأعمال، كذلك متطلبات المالية وغير المالية للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية، وكذا التغيرات المخططة لتحسين الأداء

(1) طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الإسكندرية، 2006، ص 1174-1175

(2) محمد الصديق الطاهر الدباغ، أهمية استخدام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في تحسين التخطيط و الرقابة التكاليف الصنع الإضافية و التكاليف البيعة و العمومية و الإدارية، العدد 13، 2017، ص 13.

،وذلك بتحديد نوع العمل المراد أدائه، وكذا تكلفة هذا العمل، فهي تعتبر أداة للتنبؤ والتوقع من أجل تخصص الموارد اللازمة<sup>(1)</sup>.

ويمكن توضيح نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في الشكل التالي:

الشكل رقم (4): نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB



المصدر : قدوري هدى صلصان ،،التكامل بين أنظمة التكلفة و الموازنة على أساس الأنشطة (ABB.ABM.ABC) ،  
الملتقى الوطني حول مراقبة القيم كآلية لحوكت المؤسسات وتفعيل الإبداع ، مخبر البحوث حول الإبداع و تغيير  
المنظمات و المؤسسات I.C.O.I.،، جامعة لبلدة ، 2017، ص 17.

نلاحظ من خلال الشكل ان نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يقوم على أساس تحليل أهداف التكلفة  
( المنتجات ) لمعرفة ما هي الأنشطة المطلوبة لإنجازها، ولتحديد الموارد المطلوب إدراجها، بالموازنة اللازمة  
لأداء هذه الأنشطة.

إذن فهو عملية تخطيطية للأنشطة المتوقعة وليس لعناصر التكلفة كما هو الحال بالنسبة للأسلوب التقليدي، إذا  
تسعى إلى تحديد الموارد الضرورية لبلوغ المستوى المنشود من المنتجات، السلع والخدمات أما عناصر التكلفة  
قيم اشتقاقها من الأنشطة والعمليات من خلال حمل العمل الذي يعبر عن وحدات النشاط المطلوبة<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> قدوري هدى صلصان ،مرجع سابق، ص 17 .

<sup>(2)</sup> نعيمة يحيوي ، زكية مقري ، مرجع سابق ،ص 284.



## 2- الفلسفة التي يستند عليها نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB:

بشكل أولي يركز نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB على فهم النشاطات وعلاقتها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية، حيث تتمكن المؤسسة من فهم وتخفيض التكاليف أي أقصى حد ممكن من خلال تحديد الدقيق للتكلفة بعد التنبؤ بها.

ويكون في المؤسسة التي تستخدم مدخل نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB، التركيز على النشاطات و تحليلها أكثر من التركيز على الموارد أو المصادر، ومن ثم يساعد على عملية التغذية الراجعة و عمليات المؤسسة من تحقيق أهدافها الاستراتيجية، حيث أنها تساعد المدراء في فهم و تحديد مهام العمل المتوقع أداءه وما هو الاستثمار الذي سوف ينتج؟

ويقوم نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB على أساس تحليل المنتجات والخدمات التي يتم تقديمها لمعرفة ماهي الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه المنتجات والخدمات لتحديد الموارد المطلوبة إدراجها بالموازنة اللازمة لتأدية هذه الأنشطة.

ويرى البعض أن أسلوب نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يسير في عكس اتجاه نظام محاسبة التكاليف ABC الذي يقوم على مبدأ الربط بين الموارد المستخدمة و الأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة و المنتج النهائي سواء كان وحدات منتج أو خدمات أو عملاء او مشروعات بغرض تحقيق مستوى متميز في الدقة في حساب بيانات التكلفة، أما نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB فهو يعنى بإعداد موازنة تقديرية أو خطة مالية.

إلى جانب ذلك يتيح نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB بيئة ملائمة للاستفادة من أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في مجال خفض التكاليف كأسلوب نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM ولاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة، ونظام التحسين المستمر والمقاييس المرجعية.<sup>(1)</sup>

تساعد عملية إعداد نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB الإدارة من الرقابة بشكل أكثر فعالية على التكاليف متغيرة و تمكن الإدارة من تحويل الجزء الأكبر من التكاليف الثابتة إلى التكاليف المتغيرة مرتبطة بتأدية النشاط من عدمه، لأن التمييز بين التكاليف المتغيرة هو أمر يتعلق بالقرار الإداري الذي يحدد كم يجب أن

(1) محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سابق، ص 71 - 72 .

يتفق على تأمين هذه الموارد وليس متعلقا بطبيعة المورد المستخدم، و بالتالي يمكن اعتبار كل التكاليف التي سوف تخصص النشاط معين بمثابة تكاليف متغيرة عند إعداد الموازنة.<sup>(1)</sup>

### 3- أهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

لنظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB أهمية كبيرة نذكر منها:<sup>(2)</sup>

- يسمح إعداد نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB بتحديد الطاقة المطلوبة من كل نشاط ثم تخصيص الموارد الضرورية اللازمة لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى من الطاقة.
- يركز نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB على المتطلبات العملاء وبالتالي فهي تعمل على تحليل احتياجاتهم وربطها بالأهداف الاستراتيجية.
- اشتراك جميع العمال وتحضير وإعداد الموازنة من خلال تعريف وتحديد الأنشطة يعزز العمل الجماعي إلى جانب توفير المعلومات.
- يساعد نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في تخطيط العمليات المستقبلية بشكل أدق من خلال تحديد التكاليف المباشرة مما يسمح بالرقابة على عناصر التكاليف وجعل القسم الأكبر منها تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط.
- يضع نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB أهداف لتحسين المستثمر للعمليات على خلاف الموازنة التقليدية التي تقوم على تكرار تاريخية للعمليات السابقة.

### ثانيا: مبادئ نظام الموازنة على أساس النشاط ABB

يجب أن تعكس الموازنة القائمة على الأنشطة ما تجري أدائه، أي الأنشطة أو عمليات الأعمال وليس عناصر التكلفة، والموارد المطلوبة يجب ان تشتق من الأنشطة عمليات الأعمال وحمل العمل المتوقع والعمل ببساطة هو عدد وحدات النشاط المطلوبة.

كما يجب أن تتبئ الموازنات على عمل العمل المستقبلي من أجل الوفاء بمايلي:

- متطلبات العميل.
- الأهداف والاستراتيجية التنظيمية الخاصة بالإدارات.

(<sup>1</sup>) قاسم عبد الرزاق محمد ، آليات تحقيق التكامل بين نظام التكاليف الانشطة ونظام محاسبة المسؤولية ، المجلة الجامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانون، العدد الأول، المجلد 24 ، دمشق، 2008، ص 54

(<sup>2</sup>) قدوري هدى صلمان، مرجع سابق، ص 18.

- الخدمات و المزيج الخدمات الجديدة المتغيرة.
- التغييرات في عمليات الأعمال.
- التحسينات في الكفاءة والفعالية
- أهداف الجودة والمرونة وزمن الدورة.
- التغييرات في مستويات الخدمة.

إن الموازنة النهائية يجب أن تعكس التغييرات في مستويات تكلفة الموارد والتقلبات في أسعار العملات الأجنبية، ومع ذلك قيمة الأفضل إعداد الموازنة مبدئيًا باستخدام معدلات تكاليف وهدف أجنبية ثابتة لتسهيل المقارنات ثم إضافة التعديلات بالتضخم والصرف الأجنبي في ختام عملية إعداد الموازنة.

وكجزء من عملية موازنة الأنشطة من المهم إبراز التحسين المتواصل، وبنبغيان تحدد كل إدارة الأنشطة أو عمليات الأعمال المراد تحسينها ومقدار التحسين وكيف تخطط لتحقيق أهداف التحسين<sup>(1)</sup>.

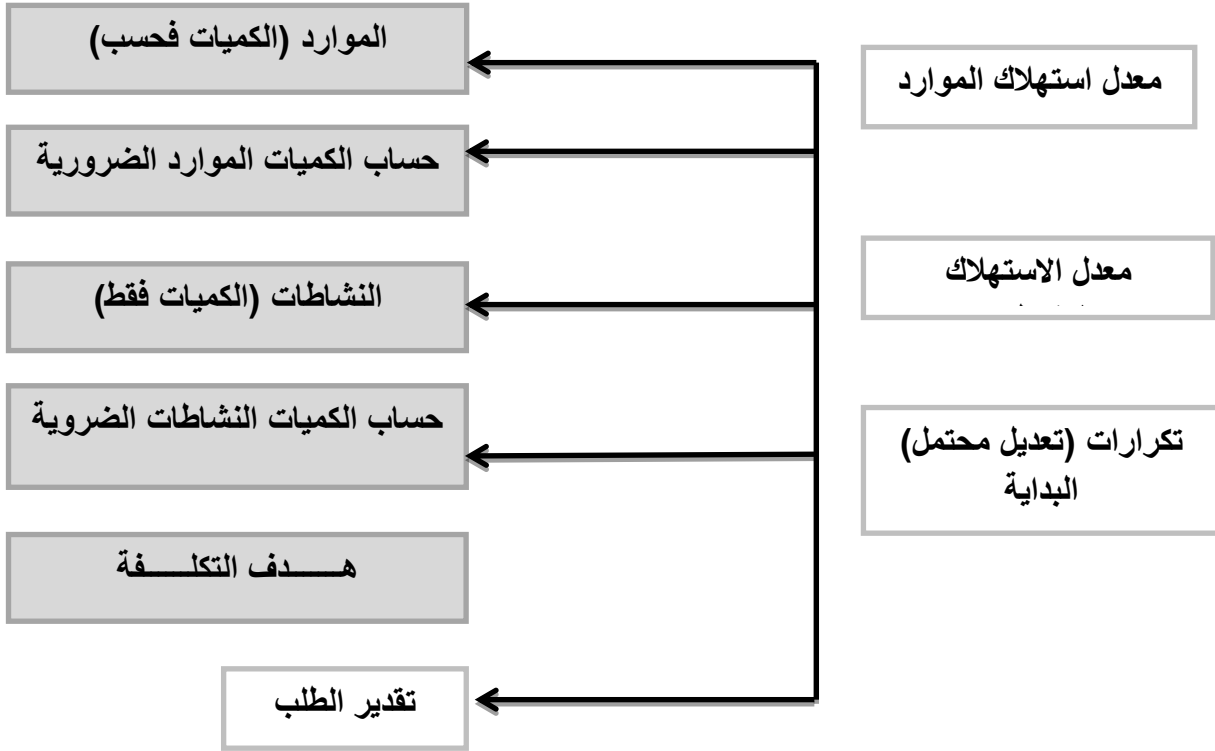
**المطلب الثاني: خطوات ومراحل تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB وعلاقته مع ABC**

**أولاً: خطوات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB**

إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يعطى المؤسسة فرصة للسيطرة والرقابة على الموارد التي تم تأمينها بناء على طلبات المتوقعة للأنشطة التي سيتم إنجازها باستخدام هذه الموارد، ويتم إعداد الموازنة التخطيطية وفق الخطوات الموضحة في الشكل التالي :

(<sup>1</sup>) طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص 1175-1176 .

الشكل رقم (05): عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB



المصدر : نعيمة يحيوي ، زكية مقري ، التحولات الكبرى في الأنظمة مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية، دار الولاية للنشر والتوزيع، 2005، ص ص 285 286 .

من خلال الشكل نلاحظ أن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يمر بالخطوات التالية: (1)

- تقدير حجم الإنتاج والمبيعات المتوقع على الفترة القادمة: تبدأ المؤسسة بتقديرات الإنتاج المتوقع وحجم المبيعات والمزيج، والتقديرات المنتجات والخدمات التي يتم بيعها فقط، ولكن أيضا العملاء الفرديين (أو أنواع العملاء) المتوقع شراؤها، اذ يجب أن تتضمن التقديرات إجمالي إنتاج المنتجات والمبيعات للعملاء، بالإضافة الى تفاصيل حول عمليات الإنتاج والمبيعات ، كما هو موضح في الجدول التالي :

(<sup>1</sup>) cooper.rolain.kaplan.roport,moasurecosts right: make the right decisions,marvard business review.septembre – octobre,1988, p304-p308 .

الجدول رقم (1) : التنبؤ بوحدات الانتاج

اليوم		غدا		
المنتج A	350.000	المنتج A		
		A-1 المنتج	400 وحدة	4 دفعات
		A-2 المنتج	300 وحدة	1 دفعة
		A-3 المنتج	700 وحدة	10 دفعات
المنتج B	150.000	المنتج B		
		B-1 المنتج	300 وحدة	5 دفعات
		B-2 المنتج	200 وحدة	2 دفعة
		B-3 المنتج	800 وحدة	6 دفعات
المنتج C	700.000	المنتج C		
		C-1 المنتج	900 وحدة	12 دفعة
		C-2 المنتج	450 وحدة	05 دفعات
		C-3 المنتج	300 وحدة	7 دفعات
		C-4 المنتج	250 وحدة	2 دفعة

SOURCE: cooper.rolain.kaplan.robert,moasurecosts right: make the right decisions,marvard business review.septembre – octobre,1988, p304.

نلاحظ من خلال الجدول أن موازنة اليوم تضم معلومات إجمالية على المنتجات وعدد الوحدات المنتجة لكل منتج، لكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يتضمن تفاصيل عمليات الإنتاج، أي المزيج المكون لكل منتج، عدد الطلبات لكل مزيج، عدد الوحدات المنتجة في الطلبات.

- التنبؤ بالطلب على الأنشطة التنظيمية: تتمثل عملية وضع الموازنة من خلال التنبؤ بالطلب على الأنشطة التنظيمية المطلوبة للوفاء بالحجم المتوقع والمزيج المنتجات والخدمات والعملاء.

وينبغي أن تكون هذه العملية مماثلة لتلك المستخدمة في وضع الموازنة التقليدية لحساب المشتريات الميزانيات من المواد، واستخدام الآلات، وتوريد عمالة المباشرة استناد إلى مزيج الإنتاج المتوقع للسنة القادمة، تمتد الموازنة القائمة على نشاط التموين التقليدي، من خلال التنبؤ بالطلبات لجميع الأنشطة الغير المباشرة وأنشطة الدعم،

طلب الموارد واستلامها ومعالجتها، معالجة طلبات العملاء والشكاوي وطلب الدعم الفني الجدولة والإعداد لتشغيل الإنتاج، وجميع الأنشطة الأخرى المحددة في النشاط .

ويقدر نظام ABB الكمية المتوقعة لكل برامج تشغيل تكلفة النشاط عدد الإعدادات وعدد طلبات العملاء، وعدد إشعارات التغيير الهندسي، وعدد المنتجات والزبائن الذين يدعمونهم و لذلك يجب على فريق الموازنة أن يعرف حجم إنتاج والمبيعات وكذلك كيف سيتم حجم الإنتاج والمبيعات المتوقع، وهذا يتطلب معرفة العمليات اللازمة التي تستخدم لإنتاج المنتجات والخدمات والتسويق و البيع وخدمة الزبائن ،كما هو موضح على سبيل المثال في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): التنبؤ بالطلب على الشاحنات

عدد الشاحنات	←	خدم وشحن المنتج	←	عدد السيارات الشاحنة
الوحدات المقدرة للشحن	32000			
الوحدات في كل شحنة	25			
عدد الشاحنات	1280			
الشحنات خلال الفترة	800			
الشحنات المطلوبة	1.6			
معدل استهلاك الشحنة = 1 شاحنة لكل 800 شحنة				
= 0.00125 شحنة لكل شحنة				

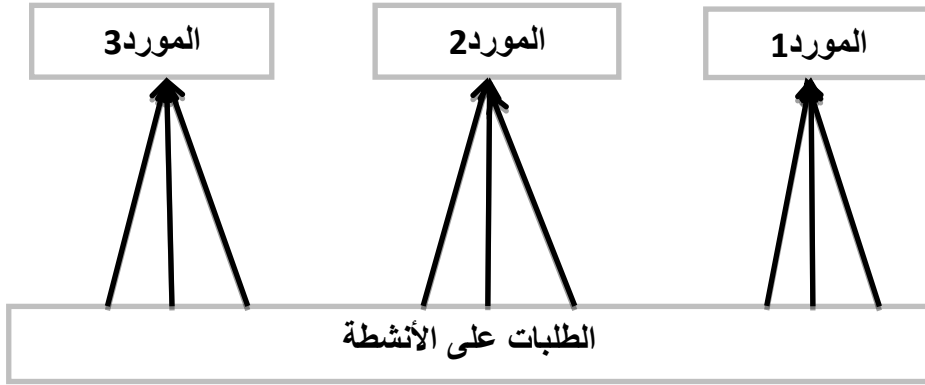
SOURCE:cooper.rolain.kaplan.ropert,moasurecosts right: make the right decisions,marvard business review.septembre – octobre,1988, p305.

يظهر الشكل حساب سيارات الشحن المستخدمة على أساس العدد الكلي للوحدات التي يجب شحنها، معدل حجم الشحنة، لذلك نبدأ من تقدير الإنتاج وطلبات العملاء والوصول إلى تقدير عدد الأنشطة التي يجب إنجازها من خلال فترة الموازنة .

- حساب طلبات الموارد لتنفيذ الأنشطة التنظيمية :لمعرفة الكمية المتوقعة من المطالب بالأنشطة، يقوم فريق الموازنة بتقدير الموارد التي يجب تقديمها لأداء المستوى المطلوب من الأنشطة، ويستند التنبؤ بإمدادات الموارد إلى فهم الكفاءة الأساسية لأنشطة الأداء ، لذا يجب أن يعرف الفريق عدد الموارد وأنواعها التي يجب توفيرها للتعامل مع الكمية المطلوبة من الأنشطة، على سبيل المثال إذا كان جدول الإنتاج يستدعي 2400 عملية

إنتاج، وكل عملية تشغيل تتطلب إعداد يبلغ متوسطه 40 دقيقة، يجب توفير الموارد المالية والأفراد القدرة على تنفيذ 1600 ساعة من النشاط ، إذا كان كل تشغيل إنتاج يتطلب 20 دقيقة من الجدولة وفحص الجودة، فيجب تجهيز وتوفير 800 ساعة من الجدولة ومصادر ضمانها، والشكل التالي يوضح ذلك :

الشكل رقم (07) : التغيرات في الطاقة مع المتغيرات في مستويات الأنشطة

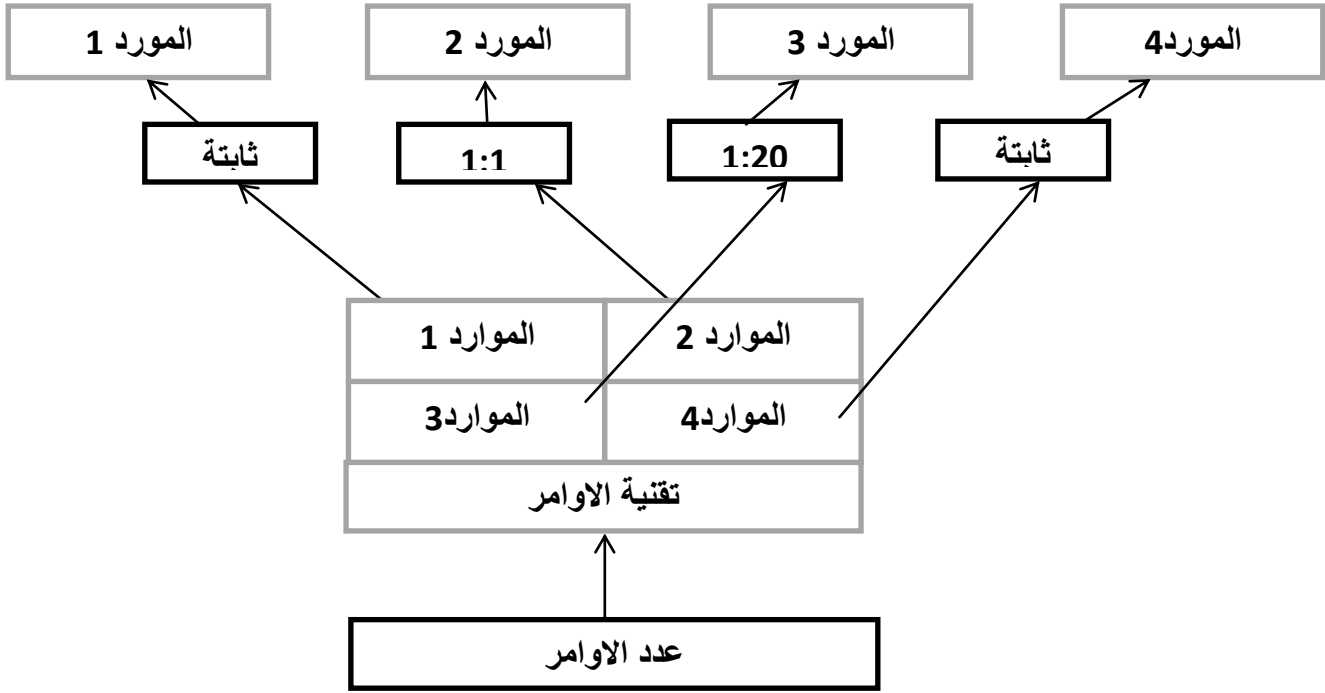


SOURCE: cooper.rolain.kaplan.robert, moasurecosts right: make the right decisions, marvard business review. septembre – octobre, 1988, p306.

والشكل يوضح لنا تغيرات الطلب على الموارد بواسطة الأنشطة المتعددة .

- تحديد عرض المورد الفعلي لتلبية الطلبات :تقوم الموازنة في تحويل الطلب على الموارد لأداء (جرد الخطوة الثالثة)، أي تقدير إجمالي الموارد لكل نوع يجب توفيره، من أجل التبسيط، نبدأ بافتراض أن كل نشاط يستهلك موارد فريدة، وبشكل عام كما يظهر في الشكل رقم (8) عندما يكون هناك حاجة لتزويد عدة موارد لإنجاز أنشطة محددة ، فيجب في نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB التنبؤ بالعلاقة بين الطلب على الأنشطة وما يقابله من الطلب على جميع الموارد الواجب تزويدها لإنجاز هذا النشاط ، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (08) : نموذج صرف الموارد المختلفة التي تزود الأنشطة



SOURCE: cooper.rolain.kaplan.roport,moasurecosts right: make the right decisions,marvard business review.septembre – octobre,1988, p304.

نلاحظ من الشكل تقديم عدد من الأوامر لتحديد عرض المورد بتقنية الأوامر لتلبية الطلبات وصرف الموارد المختلفة التي تزود الأنشطة .

- تحديد قدرة النشاط :بعد تحديد جميع موارد النشاط يمكن للمستخدم أن يردع عندما تكون القدرة العملية للنشاط، هي قدرة الموارد التي تفيد أولاً قدرة الشركة على أداء النشاط ، و عندما تكون الموارد قابلة للاستبدال، تتطلب سعة غير المستخدمة على مستوى الموارد حساباً لكل نشاط يستخدم للموارد .

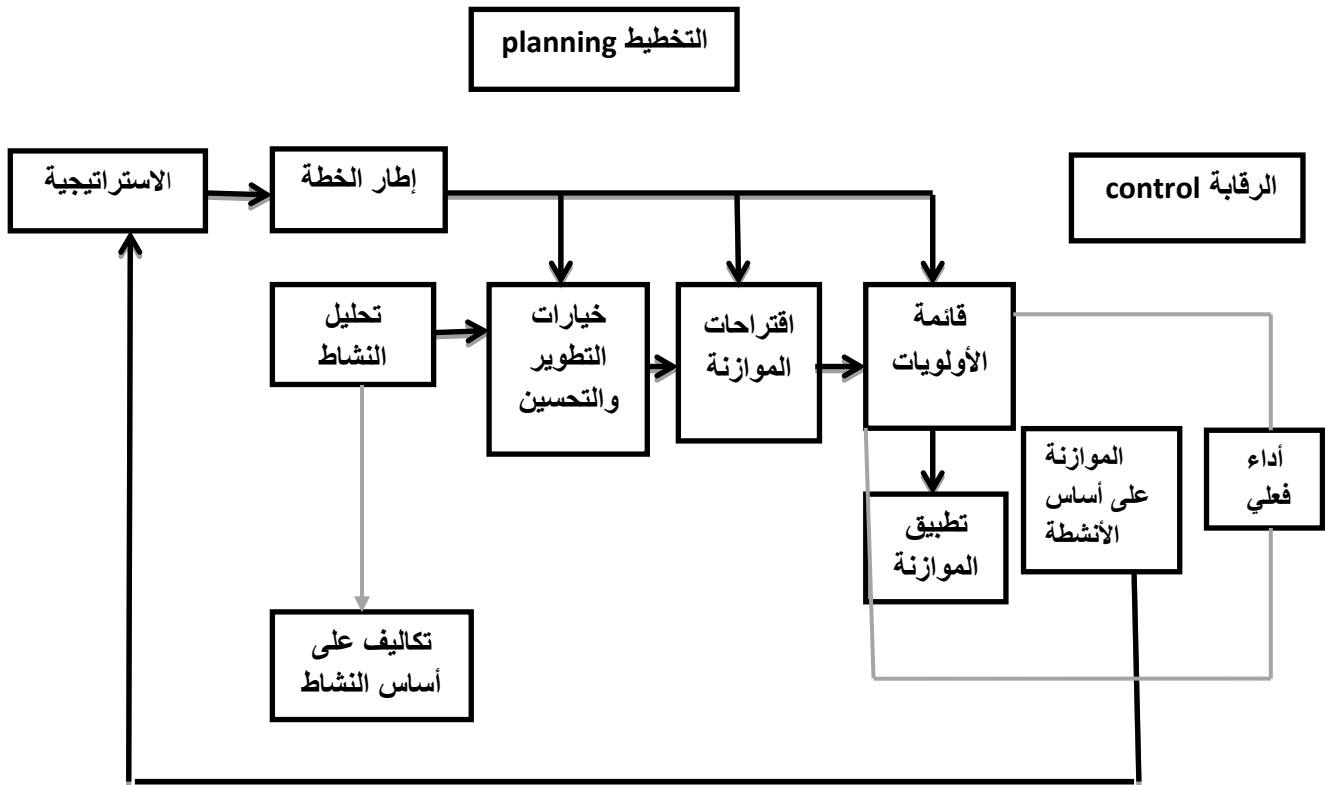
ثانياً: العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

تعتبر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أحد لموضوعات التي نالت اهتمام الكثير من الباحثين في العقد الأخير من القرن العشرين التي بدأت أساس في المشروعات الصناعية، والآن امتدت إلى القطاع المالي والخدمي، وكذلك في وحدات الجهاز الإداري للدولة بسبب بعض نواحي النقص في نظم التقارير المالية، وأصبحت الإدارة تحتاج إلى معلومات تساعد على اتخاذ القرارات في مجال وضع استراتيجيات والخطط والموازنات.



من خلال المزيج بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB و نظام التكلفة على أساس النشاط ABC يمكن للمؤسسة خلق خطة تضيف قيمة لها، فمن جهة إن نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB عبارة عن خطة تترجم استراتيجية العمل إلى أنشطة أساسية لتحقيق هذه الاستراتيجية، والتركيز يكون على الأنشطة والعمالة في المؤسسة أكثر من الموارد، ومن جهة أخرى يركز نظام ABB على الكفاءات المتوقعة من العمالة، فتحليل نظام التكاليف يقدم تغذية عكسية على مدى قوة كفاءات المنظمة على مقابلة أهدافها الاستراتيجية، وقد طور مدخل الموازنة على النشاط من دمج إعداد الموازنة على أساس النشاط مع مفهوم إدارة التكلفة على أساس النشاط ABC<sup>1</sup>، كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم (09): العلاقة بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB ونظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC



المصدر : رانية النابلسي، إمكانية إعداد موازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الأداء،

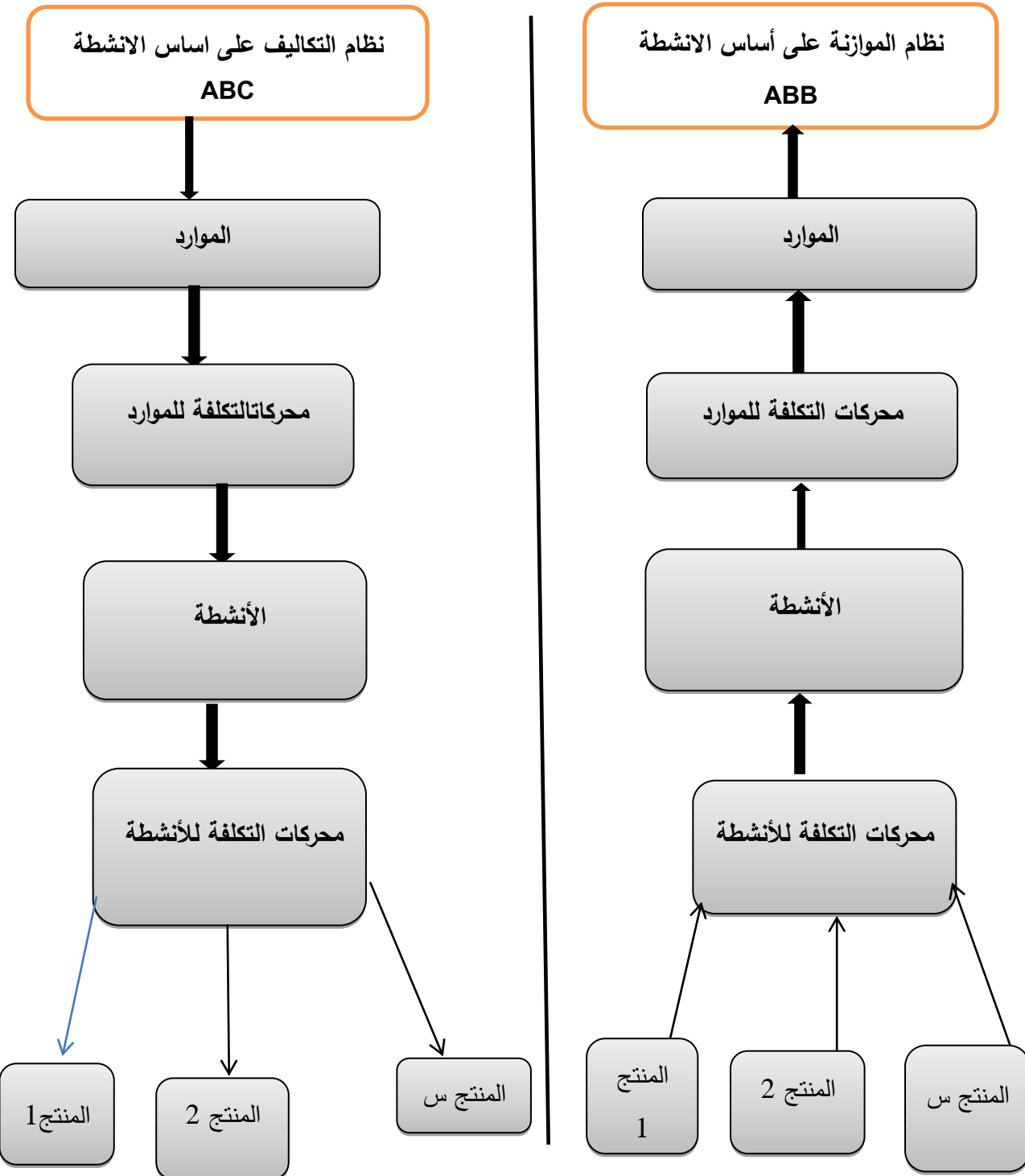
مذكرة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2012، ص 32 .

من خلال الشكل نلاحظ أن نظام إعداد الموازنة على أساس النشاط هو نفس النظام التكاليف على أساس

(<sup>1</sup>) رانية النابلسي، إمكانية إعداد موازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الأداء، مذكرة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2012، ص

النشاط ولكن بشكل معكوس كما هو موضح في الشكل رقم ( 10 ) حيث تتبؤ عملية إعداد نظام ABC من تخصيص الموارد على الأنشطة، باستخدام محركات تكلفة الأنشطة، تزول إلى أهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والزيائن.

الشكل رقم(10):العلاقة العكسية بين نظامين ABC و ABB



المصدر : رانية النابلسي، إمكانية إعداد موازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الأداء، مذكرة

الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2012، ص 33.

### المطلب الثالث: مزايا وعيوب نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

#### أولاً : مزايا نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

زاد الاهتمام بالموازنة على أساس الأنشطة في الآونة الأخيرة مما تتمتع به من مزايا: (1).

- يعتبر إحدى أهم الأدوات التي تعمل على الموازنة والموائمة بين الأنشطة مما يساعد على تحقيق مكاسب كثيرة المؤسسة منها القدرة على التخطيط السليم والرقابة الجيدة وحفظ التكاليف.
- يركز على متطلبات العميل وليس العمل وبالتالي تعمل على تحليل الاحتياجات العميل من الموارد، وبالتالي ربطها بالأهداف الاستراتيجية المخطط لها على المدى القصير والبعيد.
- استخدام نظام الموازنة على أساس النشاط ABB مفيد في تحقيق ما يلي:
- جعل الأنشطة على أساس النشاط توصلنا إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية المنشأة.
- اشتراك الموظفين في تحضير واعداد الموازنة على أساس النشاط وذلك من خلال التعريف وتحديد الأنشطة.

- يساعد في تحليل التكاليف الثابتة وتحديد إجراءات الكمية للأنشطة الخدمية.
- يمكن من اتخاذ قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة تحديد التكلفة الحقيقية دون أي مجازفة.
- كما يعمل على النظام على تحقيق فوائد تنظيمية منها:
- تحسين العلاقات مع العملاء من خلال توقع ما يحتاجونه وفق الموارد المتاحة.
- تعزيز العمل الجماعي وتوفير المعلومات المؤسسة.
- يساعد مديري المؤسسة على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة، وكذا يساعد في عملية التغيير بشكل عادل ومنصف ويعمل على زيادة الكفاءة لدى المؤسسة تكون نتيجة تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى.
- بالإضافة إلى مزايا أخرى نذكر منها: (2)

- تحسين عمليات التخطيط والرقابة وذلك بالمقارنة بالموازنة التقليدية وبرجع ذلك إلى وجود علاقة ارتباط بين مستوى الأنشطة ومستوى ما يتم استهلاكه من مواد، حيث يعتبر الأنشطة هي مسبب التكلفة.

(1) اللوزي سليمان، مراد فيصل، إدارة الموازنات العامة بين النظرية و التطبيق، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، 1999، ص 190.

(2) بديع الدين ريشو ، الموازنات التشغيلية و المالية و الرأس مالية، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع ،الإسكندرية ، 2010 ص 79 .

- إمكانية تخفيض التكلفة وذلك من خلال التخلص من الأنشطة غير المفيدة وتحسين كفاءة الأنشطة الضرورية.

- تدعيم عمليات التحسين المستمر في العمليات الإدارية.

### ثانياً: المشكلات (الصعوبات) التي تواجه نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

بالرغم من مزايا نظام الموازنة على أساس الأنشطة، إلا أن هناك بعض الصعوبات التي تواجه عملية تطبيقها في الواقع من بينها:<sup>(1)</sup>

- لا يمكن اعتبار النشاط الوحدة الأساسية والوحيدة والأكثر ملائمة.

- صعوبة قياس الطاقات بطريقة متجانسة لعدم وضوح العلاقة بين عناصر الموارد.

- عدم أخذ نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB التكاليف الثابتة على أساس الأنشطة جعل من الصعب تحديد الطاقات العاطلة أو الفائضة.

إلى جانب ذلك نجد الصعوبات التالية:

- مقاومة التغيير من قبل الموظفين: عند طرح نظام حديث في إعداد الموازنة.

- قلة الدعم الإداري العليا: حيث أن التفكير التقليدي لبعض أعضاء مجلس الإدارة ينتج عنه عدم توفر الدعم اللازم للنظام وذلك خوفاً من زيادة التكاليف.

- قلة المحاسبة المديرين: يحتاج المدخل الحديث للموازنة على أساس النشاط عدد من المحاسبين المديرين ذي الخبرة العالية في حالة عدم توفر محاسبين مديريين يصعب تطبيق المدخل الحديث للموازنات وقد يؤدي إلى تحديد الأهداف المستقبلية بشكل خاطئ وبالتالي زيادة التكاليف.

- قلة الخبرة والقدرة على استعمال الأجهزة الالكترونية يحول دون تطبيق نظام ABB بشكل صحيح ومجدي.

- صعوبة تحديد وتقدير التكاليف: يحول دون تطبيق المدخل الحديث للموازنات وبالتالي لا بد من تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط الذي يساعد في تحديد التكاليف بشكل دقيق.

- صعوبة تحليل وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة بدقة: نتيجة تداخل وتنوع المنتجات وكذلك الخدمات، وبالتالي تداخل التكاليف على المنتجات ما يصعب على إدارة المؤسسات تحليل وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة بشكل دقيق.<sup>(2)</sup>

<sup>(1)</sup> نعيمة يحيوي، زكية مقري، مرجع سابق، ص ص 287-288.

<sup>(2)</sup> خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2012، صص 485-486.

## خلاصة الفصل الأول

إن قدرات الوسائل الحديثة لمراقبة التسيير وخاصة التسيير التقديري يمكن أن تكون ذات فائدة ثمينة تساعد وتشجع على الربط بين الاستراتيجية ومراقبة التسيير ، كما توفر للمسير المعلومة القادرة على مساعدته على تطوير استراتيجيات جديدة ، غير أنها تواجه صعوبات في قيادة المؤسسات التي تسبح في محيط تنافسي وشديد وسريع التغير ، الأمر الذي زاد في تعقيد هذه الوسائل.

وهذا يدل على أن نظام الموازنات التقديرية مازال الأداة الأولى والأكثر استعمالا في عملية التخطيط في معظم المؤسسات، وأن التغير وقع في كيفية تصميم الموازنات حيث تحولت من الاتجاه العمودي إلى الأسلوب الأفقي ومن المدى القصير إلى المدى الطويل.

وكذلك نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام التسيير والتسعير على أساس الأنشطة ABM و ABP ظهروا كأداة لمراقبة التسيير ووسيلة تقوم على تفهم أفضل لسلوك التكاليف، بالتعرف على ما يسببها من خلال التركيز على الأنشطة كأهداف للتكلفة، ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة إلى أهداف التكلفة النهائية.

وكذلك نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB جاء كوسيلة لتحقيق فعالية مراقبة التسيير، بحيث يقوم على تحليل الأنشطة من خلال تحديد الطاقة المطلوبة من الموارد لكل نشاط ، بهدف توفير رؤية أعمق لمدى استغلال الطاقة واستخدام الموارد المتاحة.

# الفصل الثاني

نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB بجامعة محمد خنصر بسكرة

**تمهيد :**

بعد دراستنا لموضوع نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB نظريا، سنحاول إسقاط ما توصلنا إليه على مؤسسة جامعة محمد خيضر بسكرة، وذلك لمعرفة إمكانية تطبيق هذا النظام بالمؤسسة، وللوصول إلى نتائج تثري الموضوع، لذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

- **المبحث الأول :** لمحة حول جامعة محمد خيضر بسكرة
- **المبحث الثاني :** الميزانية التقديرية لجامعة محمد خيضر بسكرة
- **المبحث الثالث :** منهجية الدراسة الميدانية.
- **المبحث الرابع :** تحليل نتائج الدراسة.

## المبحث الاول :لمحة حول جامعة محمد خيضر .بسكرة

## المطلب الأول : مؤسسات التعليم العالي

لقد عرف قطاع التعليم العالي في الجزائر منذ الاستقلال قفزة نوعية هائلة خاصة من حيث التكفل بعدد الطلبة المتزايد سنة بعد سنة ،فمن حيث الإنجازات المحققة في إطار الإصلاح تم إنجاز العديد من الجامعات و المراكز و المعاهد الجامعية والتي تتجاوز 60 مؤسسة جامعية لأزيد من ثلاثة مليون طالب مؤطرين من طرف 32 ألف أستاذ، و هذا ما يترجم الجهود الجبارة التي بذلت، و مع ذلك تعد الجزائر هي البلد الوحيد في العالم الذي يتكفل بالطالب اجتماعيا و بيداغوجيا و تمنح له منحة دراسية، حيث ارتفع عدد الطلبة بكم هائل مما أدى بطبيعة الحال إلى تعدد الهياكل الجامعية و تنوعها بين 27 جامعة و 20 مركزا جامعيًا، 12 مدارس وطنية و 06 معاهد وطنية و 04 مدارس عليا موزعة على 43 ولاية عبر التراب الوطني ، و من جهة أخرى ركزت الدولة جهودها منذ الثمانينات على تعدد التخصصات وهي موزعة بدورها عبر كافة الجامعات .

ونخص بالذكر جامعة محمد خيضر، التي تمتاز بإطلالة جميلة و رائعة تتكون من العديد من الكليات و كل كلية تتكون بدورها من عدة أقسام، ولكل قسم وظائفه ومهامه الخاصة به، كما تحتوي كل الكلية على مكتبة خاصة بها تمتاز بالكبر و غزارة الكتب بها، و أيضا تحتوي على مكتبة مركزية و مجمع ثقافي كبير ، إضافة إلى رئاسة الجامعة .

ومن بين المشاريع المسجلة على طاولة وزير التعليم العالي والبحث العلمي مدارس الامتياز التي قررت الدولة فتحها بداية من سنة 2009، والتي هي محل للنقاش والدراسة. ويضاف إلى هذا المشروع القانون ال أساسي الخاص بأساتذة التعليم العالي والبحث العلمي الذي يطالب به هؤلاء منذ سنوات، والذي إعتبره وزير التعليم العالي بمثابة النواة الأولى نحو التكفل الكلي بمطالب الأستاذ الجامعي.

ويبقى الإشكال المطروح من جهة أخرى مشكل توظيف خريجي الجامعات الشغل الشاغل، حيث تعرف الجزائر أمام تخرج الكم الهائل من حاملي الشهادات الجامعية صعوبة كبيرة في ضمان المناصب اللازمة، مما استوجب على الدولة إنشاء عدة هياكل خاصة بالتشغيل وإعداد صيغ تشغيل تسمح بالتخفيف من حدة الظاهرة منها عقود ما قبل التشغيل في انتظار التشغيل النهائي للآلاف من المتخرجين سنويا .



المطلب الثاني : تقديم جامعة محمد خيضر .بسكرة

أولا : التعريف بالجامعة

تقع جامعة محمد خيضر .بسكرة على بعد حوالي 02 كلم عن وسط مدينة بسكرة على الطريق المؤدي إلى سيدي عقبة، يحدها شمالا طريق شتمة، وجنوبا الإقامة الجامعية للبنات، وشرقا الطريق المقابل للمركب الرياضي، وغربا مستشفى بشير بن ناصر وطريق سيدي عقبة.

أما مساحة الجامعة فننكون من:

1 - المساحة الرئيسية ..... 30.85 هكتار

2 - مساحة معهد التكوين في الري سابقا : 40.40 هكتار

3 - المساحة الخارجية الإضافية ..... 13.00 هكتار

4 - مساحة حقل التجارب التطبيقية بقسم الفلاحة..... 1.00 هكتار

بالإضافة إلى مساحة مركز التكوين التطبيقي في البناء سابقا : 42 هكتار

ثانيا : تطور جامعة محمد خيضر بسكرة

مرت جامعة محمد خيضر بمراحل عديدة لتصبح بالصورة التي هي عليها اليوم، وهذه المراحل هي:

1-المرحلة الأولى :مرحلة المعاهد ( 1984-1992):تم إنشاء جامعة محمد خيضر من المعاهد الوطنية التالية:

- المعهد الوطني للهندسة المعمارية (المرسوم رقم 253-84 المؤرخ في 05/08/1984).

- المعهد الوطني للري (المرسوم رقم 254-84 المؤرخ في: 18/08/1984).

- المعهد الوطني للكهرباء التقنية (المرسوم رقم 169-86 المؤرخ في 18/08/1986).

2-المرحلة الثانية: مرحلة المركز الجامعي(1992-1998):كانت المعاهد الوطنية تتمتع باستقلالية إدارية،

بيداغوجية ومالية، وتتكفل هيئة مركزية بالتنسيق بينها. ثم تحولت هذه المعاهد إلى مركز جامعي بمقتضى

المرسوم رقم:295-92 المؤرخ في :07/07/1992، ومنذ عام 1992 تم فتح فروع أخرى تتمثل في: (معهد

العلوم الدقيقة، معهد الهندسة المدنية، معهد العلوم الاقتصادية، معهد الإلكترونيك، معهد الإعلام الآلي، معهد

الأدب العربي، معهد علم الاجتماع، معهد الإنجليزية).

**3-المرحلة الثالثة :مرحلة الجامعة (من 1998 إلى يومنا هذا):**على إثر صدور المرسوم رقم 219-98 المؤرخ في: 1998/07/07 تحول المركز الجامعي لبسكرة إلى جامعة تضم 07 معاهد (معهد العلوم الدقيقة، معهد الري، معهد العلوم الاقتصادية، معهد الإعلام الآلي، معهد العلوم الاجتماعية والإنسانية، معهد الهندسة المعمارية، المعهد الوطني للكهرباء التقنية). وبإصلاح التعليم العالي وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 98/397 المؤرخ في: 1998/12/02 المتعلق بتنظيم وتسيير الجامعة المتمم للمرسوم رقم 544-83 المؤرخ في:1998/12/02 المتضمن القانون الأساسي النموذجي للجامعة، تحولت هذه المعاهد إلى 03 كليات وهي:

-كلية العلوم وعلوم الهندسة.

- كلية الآداب والعلوم الإنسانية والعلوم الاجتماعية.

- كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية.

ويصدر المرسوم التنفيذي رقم: 04-255 المؤرخ في 2004/08/29 المعدل للمرسوم التنفيذي رقم: 98-219 المؤرخ في:1998/07/07 والمتضمن إنشاء جامعة بسكرة. أصبحت الجامعة تضم 05 كليات وهي:

- كلية العلوم الدقيقة وعلوم الطبيعة والحياة.

- كلية العلوم والتكنولوجيا.

- كلية الآداب والعلوم الإنسانية والاجتماعية.

-كلية الحقوق والعلوم السياسية.

-كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

**4-الوضعية الحالية:** جاء المرسوم لتنفيذي رقم: 90-09 المؤرخ في 17 فيفري 2009 الذي يعدل ويتم المرسوم لتنفيذي رقم 219-98 لمؤرخ في 7 جويلية 1998 وأصبحت الجامعة تتكون من 06 كليات هي:

- كلية العلوم الدقيقة وعلوم الطبيعة والحياة.

- كلية العلوم والتكنولوجيا.

- كلية الآداب واللغات.

- كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية.

- كلية الحقوق والعلوم السياسية.

- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

كما عدل المرسوم التنفيذي المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 98-219 بحيث أصبحت الجامعة مهيكلة إداريا في ستة (06) كليات و 21 قسم، كما أصبحت مديرية الجامعة تضم زيادة على الأمانة العامة والمكتبة المركزية، 04 نيابات مديرية مكلفة بالميادين التالية:

- نيابة مديرية الجامعة للتكوين العالي في التدرج والتكوين المتواصل والشهادات.
- نيابة مديرية الجامعة للتكوين العالي فيما بعد التدرج والتأهيل الجامعي والبحث العلمي.
- نيابة مديرية الجامعة للعلاقات الخارجية والتعاون والتنشيط والاتصال.
- نيابة مديرية الجامعة للتنمية والاستشراف والتوجيه.

**المطلب الثالث : مهام وأهداف جامعة محمد خيضر بسكرة**

**أولا : مهام جامعة بسكرة**

في إطار مهام المرفق العمومي للتعليم العالي فإن جامعة محمد خيضر - بسكرة - تتولى:

### 1. في مجال التعليم العالي:

- تكوين الإطارات الضرورية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.
- تلقين الطلبة مناهج البحث وترقية التكوين بالبحث وسبل البحث.
- المساهمة في إنتاج ونشر العلم والمعارف وتحصيلها وتطويرها.
- المشاركة في التكوين المتواصل.

### 2. في مجال البحث العلمي والتطور التكنولوجي:

- المساهمة في الجهد الوطني للبحث العلمي والتطوير التكنولوجي.
- ترقية الثقافة الوطنية ونشرها.
- المشاركة في دعم القدرات العلمية الوطنية.
- تثمين نتائج البحث العلمي ونشر الإعلام العلمي والتقني.
- المشاركة ضمن الأسرة العلمية و الثقافية الدولية في تبادل المعارف وإثرائها.

**ثانيا : أهداف جامعة محمد خيضر بسكرة:**

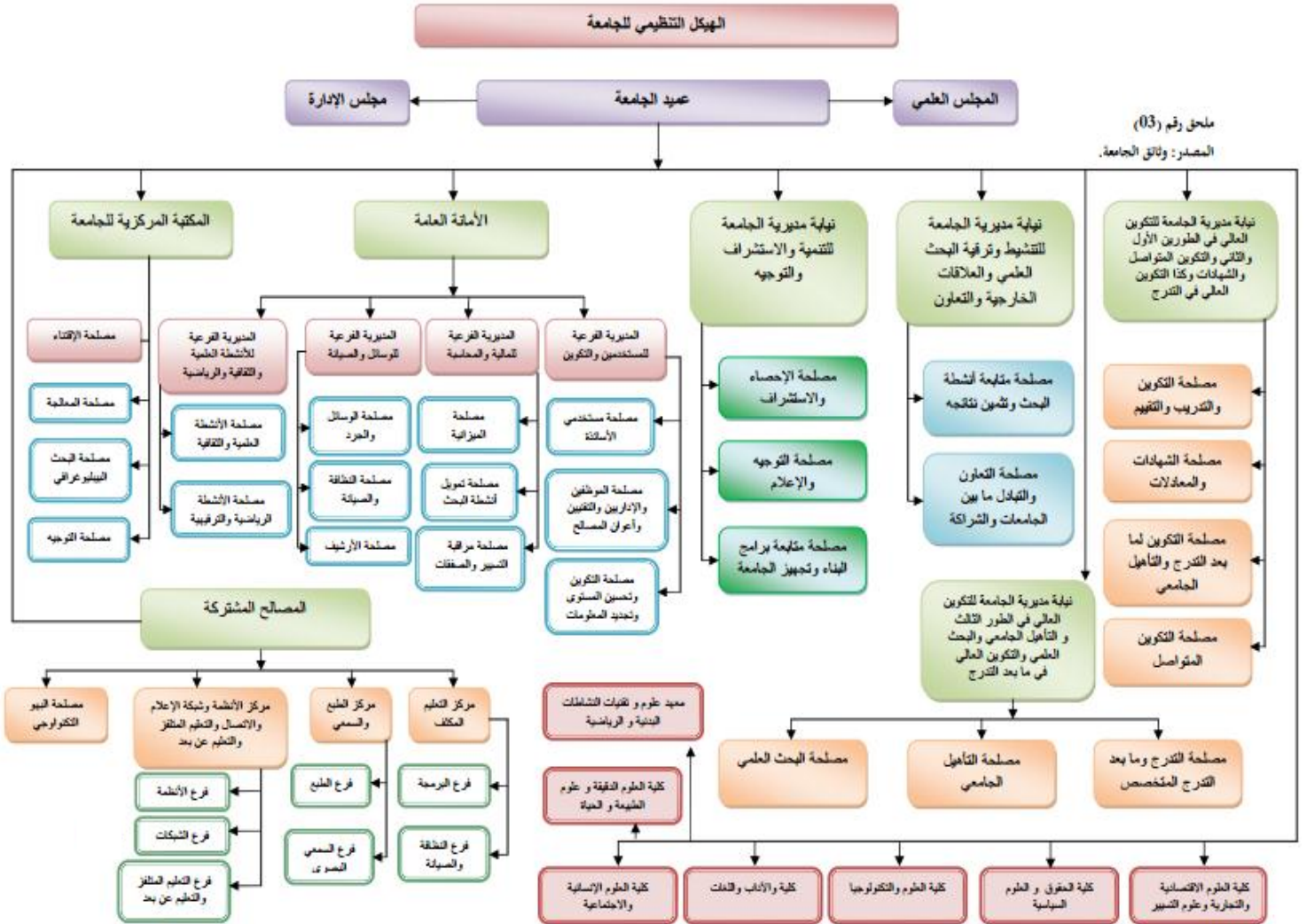
تسعى الجامعة إلى تحقيق عدة أهداف، أهمها :

- تعتمد جامعة محمد خيضر بسكرة على الكفاءة البيداغوجية والعلمية لأساتذتها، ودعم موظفيها وعمالها لتكوين فئة طلابية بإمكانها التوفيق والنجاح في الاندماج الاجتماعي والمهني في المجتمع المحلي.
- تتواصل ديناميكية الجامعة باستمرار استجابة للأهداف التالية:
- ضمان تكوين بيداغوجي نوعي.
- تنوع في التخصصات التكوينية استجابة لمتطلبات التنمية الوطنية والمحلية.
- إعطاء دفع جديد وحركية نوعية للبحث العلمي للمساهمة في تنمية كل القطاعات الاقتصادية والاجتماعية.

**المطلب الرابع : الهيكل التنظيمي لجامعة محمد خيضر بسكرة**

تتكون الجامعة من عدة مصالح والموضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (11) : الهيكل التنظيمي لجامعة محمد خيضر - بسكرة



من خلال الشكل نلاحظ أن الهيكل التنظيمي للجامعة يتكون من:

**1-مديرية الجامعة :** وتخضع هذه الأخيرة لسلطة مدير الجامعة المسؤول عن السير العام للجامعة ، وتضم ما يلي:

**2-نيابات مديرية الجامعة :** توضع نيابات مديرية الجامعة تحت مسؤولية نواب مدير الجامعة المعنيين ببناء على اقتراح من الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي ولكل نائب مهامه الخاصة ، تتمثل هذه النيابات في :

- نيابات مديرية الجامعة للتكوين العالي فيما بعد التدرج والتأهيل الجامعي والبحث العلمي
- نيابات الجامعة للتكوين العالي والتكوين المتواصل والشهادات ، تشمل هذه النيابة أربعة مصالح هي :
  - مصلحة التعليم والترقيات والتقييم
  - مصلحة الشهادات والمعالات
  - مصلحة التكوين لما بعد التدرج والتأهيل الجامعي
  - مصلحة التكوين المتواصل
- نيابة مديرية الجامعة للتنشيط وترقية البحث العلمي والعلاقات الخارجية والتعاون : وتشمل هذه النيابة على مصلحتين هما :
  - مصلحة متابعة أنشطة البحث وتممين نتائجه
  - مصلحة التعاون والتبادل مابين الجامعات والشراكة
- نيابة مديرية الجامعة للتنمية والاستشراف والتوجيه :تشمل هذه النيابة على :
  - مصلحة الاحصاء والاستشراف
  - مصلحة التوجيه والاعلام
  - مصلحة متابعة برامج البناء وتجهيز الجامعة

**3- الأمانة العامة :** إن الأمانة العامة هي ثاني أهم جهاز في مديرية الجامعة ، وتوضع هذه الأخيرة تحت مسؤولية أمين عام مكلف بسير الهياكل الموضوعية تحت سلطته والمصالح الادارية والتقنية المشتركة ويلحق بها مكتب الأمن الداخلي ، التي تشكل من الهياكل التالية :

- المديرية الفرعية للمستخدمين والتكوين : حيث تشمل هذه المديرية على :
  - مصلحة الموظفين الأساتذة

- مصلحة الموظفين الإداريين ، التقنيين وأعوان المصالح
  - مصلحة التكوين وتحسين المستوى وتجديد المعلومات
  - المديرية الفرعية للمالية والمحاسبة :وتتكون من :
    - مصلحة الميزانية والمحاسبة
    - مصلحة الوسائل والجرد
    - مصلحة النظافة و الصيانة
    - مصلحة الأرشيف
  - المديرية الفرعية للأنشطة العلمية والثقافية و الرياضية :تتكون هذه الأخيرة من مصلحتين هما :
    - مصلحة الأنشطة العلمية و الثقافية
    - مصلحة الأنشطة الرياضية و الترفيهية
- 4-المصالح المشتركة للجامعة :تتكون المصالح المشتركة من عدة مراكز هي :

- مركز التعليم المكثف للغات
- مركز السمعى و البصرى
- مركز الأنظمة وشبكة الاعلام والاتصال والتعليم عن بعد
- البهو التكنولوجى

5-المكتبة المركزية للجامعة :تتكون من :

- مصلحة الإقتناء
- مصلحة المعالجة ومصلحة البحث البيبليوغرافى
- مصلحة التوجيه

6-الكليات والأقسام : تتشكل كل كلية من مجموعة من الأقسام حيث تمثل القسم شعبة أو تخصص في المادة ويضم كل قسم لجنة علمية يديرها رئيس القسم بمساعدة القسم المكلف بالتدريس والتعليم في التدرج ، مساعد رئيس القسم المكلف بما بعد التدرج والبحث العلمى .

المبحث الثاني: الميزانية التقديرية للجامعة

المطلب الأول: الميزانية التقديرية للكليات

تقوم كل كليات جامعة بسكرة بتقدير احتياجاتها المالية عن طريق ميزانية تقديرية لكل كلية على حدى، وكمثال على الميزانية التقديرية لكليات الجامعة نجد ميزانية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ( أنظر الملحق رقم (01).

تتكون الميزانية التقديرية للكلية من جانبين، الأول متعلق بنفقات التسيير الخاصة بالكلية، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم ( 02): الميزانية التقديرية لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جانب نفقات التسيير

الوحدة: دج

رقم الباب	البيان	الاعتمادات الاولية (دج) 2019	الملاحظات
	القسم الجزئي الأول : نفقات الموظفين		
01.22	الراتب الرئيسي للنشاط	للبيان	
02.22	المستخدمون المتعاقدون ، الرواتب ، منح ذات طابع عائلي واشتراكات الضمان الاجتماعي	للبيان	
03.22	تعويضات ومنح مختلفة	11.000.000,00	
04.22	شبه مرتبات المتمهين	للبيان	
05.22	اعباء اجتماعية وجبائية	2.750.000,00	
06.22	الخدمات الاجتماعية	للبيان	
07.22	تأمين الطلبة	8.960.000,00	
08.22	أجور الأساتذة المؤقتين والمشاركين والمدعويين	10.000.000,00	



09.22	معاش الخدمة والاضرار الجسدية	للبيان
	مجموع القسم الجزئي الأول	320710.000,00

المصدر: من إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة

أما الجانب الثاني للميزانية التقديرية فهو متعلق بنفقات التجهيز خاصة بالكلية، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): الميزانية التقديرية لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. جانب نفقات التجهيز

الوحدة: دج

	القسم الجزئي الثاني : نفقات التجهيز	
11.22	تسديد النفقات	1600.000,00
12.22	الادوات والاثاث	650.000,00
13.22	اللوازم	3500.000,00
14.22	التوثيق	5500.000,00
15.22	تكاليف ملحقة	5500.000,00
16.22	البسة العمال	للبيان
17.22	حظيرة السيارات	للبيان
18.22	اشغال الصيانة	7000.000,00
19.22	مصاريف التكوين وتحسين المستوى في الخارج وتسييرهما	11000.000,00
20.22	مصاريف التكوين الموظفين وتحسين مستوى وتجديد المعلومات القصيرة	للبيان

		المدى بالجزائر	
	1000.000,00	عتاد ولوازم الاعلام الالي	21.22
	1000.000,00	عتاد ولوازم البيداغوجيا	22.22
	3500.000,00	المصاريف المرتبطة بالدراسات لما بعد التخرج والطور الثالث	23.22
		المساهمة في الهيئات الوطنية والدولية	24.22
	2000.000,00	مصاريف تنظيم التظاهرات العلمية والتقنية (ملتقيات ،مؤتمرات .....)	25.22
	للبيان	مصاريف نقل الطلبة للتكوين الطويل المدى بالخارج	26.22
	500.000,00	النشاطات الرياضية والعلمية والثقافية لفائدة الطلبة	27.22
	للبيان	التعاون العلمي واتفاقيات برامج البحث	28.22
	للبيان	مصاريف التريصات الميدانية في الوسط المهني لفائدة الطلبة	30.22
	427500.000,00	مجموع القسم الجزئي الثاني	
	75.460.000,00	مجموع النفقات	

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

## المطلب الثاني: الميزانية التقديرية الإجمالية

بعد قيام كل كليات جامعة بسكرة بتقدير احتياجاتها وبعثها إلى مديرية الجامعة، تقوم هذه الأخيرة بدراستها وتكوين ميزانية تقديرية للجامعة، ترسل إلى الوزارة ، التي تقوم بعد دراسة الميزانية التقديرية للجامعة بإرسال اعتماد مالي، أين يتم تقسيمها حسب الكليات، وذلك بإرسال مقرر يتضمن تفويض الإعتمادات المالية لكل كلية ممضية من طرف عميد الكلية، ومصادق عليها من طرف المراقب المالي، بحيث يفوض عميد الجامعة عمداء الكليات اعتماد مالي مقرر بقيمة معينة بعنوان - ميزانية سنوية - المعمول بها مرفق بجدول توزيع الإعتمادات المالية حسب أبواب الكليات .

بعد الحصول على الإعتماد المالي وتوزيعها على كافة الكليات الجامعة ، على سبيل المثال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، يتم اجتماع اعضاء المجلس بالكلية برئاسة عميد الكلية لدراسة مشروع الميزانية .

بعد المصادقة عليه من طرف الاعضاء يتم توزيع الاعتمادات المالية على حسب الابواب، ومن ثم على حسب الموارد وبالتالي اعداد ميزانية للكلية .

يتم طبع 6 نسخ منها ، ترفق جميع هذه النسخ بمقررة محضر اجتماع الكلية ومقرر تفويض الاعتمادات وترسل الى المراقب المالي لهدف التأشير عليها .

بعد المصادقة عليها من طرف المراقب المالي يأتي دور الوالي بهدف التأشير .

يتم توزيع 6 نسخ كما يلي :

- نسخة تبقى لوالي الولاية

- نسخة للمراقب المالي

- نسخة لأمين العام

- نسخة لعون المحاسب الخاص بالكلية

- نسخة للمدير الفرعي للميزانية والمحاسب بالجامعة

- نسخة تبقى بمصلحة الميزانية للكلية.

هنا يأتي دور مصلحة الميزانية التابعة للجامعة، حيث تقوم بإعداد استمارة التزام أخذ بالحساب لكل الابواب بناء على المبالغ الموزعة على هذه الابواب وعلى حسب المواد المدرجة بالميزانية السنوية .

## المبحث الثالث :منهجية الدراسة الميدانية

تناولت الباحثة في هذا المبحث طريقة البحث واجراءاته واختبار عينة البحث وتجميع وتحليل البيانات.

## المطلب الأول: إجراءات الدراسة

## 1- مصادر جمع البيانات

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على البيانات من مصدرين، هما:

-البيانات الأولية:استكمالا لمختلف جوانب الدراسة وبغية الإحاطة ببعض الجوانب الدقيقة فيما يتعلق بإمكانية

تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في المؤسسة، من خلال توفر المؤسسة محل الدراسة على

متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB، مدى إدراك إدارة المؤسسة محل الدراسة أهمية

تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB، إلى جانب مدى وجود صعوبات تحد من إمكانية تطبيق

المؤسسة محل الدراسة لنظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB،وقد حددت البيانات المطلوب جمعها في ضوء

فرضيات الدراسة، وتم صياغتها في صورة أسئلة وفقرات.

إضافة إلى الاستبيان تم اللجوء إلى المقابلة لما لها من أهمية في تأكيد المعلومات والحصول على أخرى لم ترد

في الاستبيان حول موضوع الدراسة، وذلك مع موظفي وظيفية المحاسبة والميزانية

- البيانات الثانوية: تم مراجعة الكتب والمنشورات الورقية والإلكترونية والرسائل الجامعية المتعلقة بالبحث سواء

بشكل مباشر أو غير مباشر، والتي ساعدت في إنجاز مرحله.

والهدف من اللجوء للمصادر الثانوية هو توضيح مفاهيم أساسية لمتغيرات الدراسة النظرية.

## 2- حدود الدراسة

تحددت بالحدود التالية:

-الحدود الموضوعية: اقتصرت هذه الدراسة على تحديد بإمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة

ABB في المؤسسة.

-الحدود المكانية: اقتصرت الدراسة على جامعة محمد خيضر . بسكرة، وكان مجتمع الدراسة مكون من

العاملين بوظيفة المحاسبة والميزانية بهذه المؤسسة، والذين يتولون عملية إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة محل

الدراسة.

3- مجتمع الدراسة :

اعتمدت الطالبة على الإدارات المحاسبية المكونة للجامعة وكلياتها، والبالغ عدد الكليات فيها 8 كليات ، واشتمل مجتمع الدراسة على كل من يعمل ضمن وظيفة المحاسبة والميزانية، ويتكون مجتمع البحث للدراسة الميدانية من موظفي الإدارات المحاسبية حوالي 36موظف بحيث :

- كلية العلوم الاقتصادية :تتكون من 4 موظفين
- كلية الآداب واللغات : 5 موظفين
- كلية العلوم والتكنولوجيا :4موظفين
- كلية العلوم الدقيقة : 5موظفين
- كلية الهندسة : 4 موظفين
- كلية الحقوق :5موظفين
- كلية العلوم الانسانية : 5 موظفين
- علوم الطبيعة والحياة : 4 موظفين

وقد تم توزيع الاستبيانات ميدانيا على العينة المستهدفة من كليات جامعة محمد خيضر بسكرة ، والغرض منها مد جسر من الثقة وإعطاء درجة من الأمان وتحفيز وتشجيع المبحوثين للإجابة على الأسئلة المتضمنة استمارة الاستبيان والمساهمة في إنجاح الدراسة ، وبناءا عليه تم توزيع 36 استمارة .

حسب البيانات الموضحة في الجدول الموالي :

الجدول رقم(04): الاستثمارات الموزعة والمستردة

البيان	الاستثمارات الموزعة	الاستثمارات المستلمة	النسبة المئوية	الاستثمارات المستبعدة	النسبة المئوية	الاستثمارات المستوفية	النسبة المئوية
جامعة بسكرة	36	36	100	00	00	36	100

المصدر : من اعداد الطالبة

وقد تم توزيع 36 استمارة استرد منها 36 صالحة للتليل الإحصائي، وبالتالي فإن نسبة الاستجابة بلغت 100% وهي نسبة جيدة لأغراض البحث العلمي

### المطلب الثاني: أداة الدراسة، صدقها وثباتها

يتناول هذا المطلب الأداة التي تم الاستعانة بها في جمع المعلومات، وإلى مختلف الأساليب الإحصائية التي استخدمناها في تحليلنا الإحصائي للاستبيان، وكذا تحليل صدق وثبات أداة الدراسة.

### أولاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة

بعد استرجاع الاستبيان والفرز النهائي له وحصر الصالح منه، تم ترميز الإجابات وإفراغها في برنامج الجداول EXCEL لسنة 2007، كما اعتمدت على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS V21 الذي يعتبر من البرامج الإحصائية المتقدمة التي تستخدم في إدارة البيانات وتحليلها وكونه يغطي عددا كبيرا من الأساليب الإحصائية التي تساعد في تلخيص بيانات الدراسة، حيث اعتمدنا على الأساليب الإحصائية التالية:

- المتوسط الحسابي: وذلك بحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة وكذلك المحاور.
- الانحراف المعياري: للتعبير عن تشتت مفردات العينة.
- التوزيع التكراري والنسب المئوية: وذلك لوصف الإجابات المحصل عليها.
- معامل ألفا كرونباخ: وذلك لقياس مدى قوة العلاقة بين العبارات والتأكد من ثبات أداة الدراسة.
- تحليل الانحدار البسيط
- اختبار التوزيع الطبيعي وهذا لمعرفة ما إذا كانت متغيرات الدراسة تتبع توزيعا طبيعيا أم لا.

### ثانياً: أداة جمع البيانات واختبار التوزيع الطبيعي

#### 1-أداة الدراسة

اعتمدنا في جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة على الإستبيان باعتباره الأداة الأنسب في استخلاص اتجاهات وآراء المبحوثين، وذلك انطلاقاً من الأجوبة المتحصل عليها، حيث يمكن تعريف الاستبيان على أنه أداة تتكون من مجموعة من الأسئلة للتقصي المباشر وجمع المعلومات عن طريق طرح الباحث لهذه الأسئلة على مفردات عينة الدراسة للحصول على المعلومات والحقائق اللازمة لإثبات أو نفي فرضيات الدراسة.

## 2-بناء أداة الدراسة

تتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين هما:

### القسم الأول:

وفيه نحصل عن المعلومات الشخصية للمستجيب التي تتمثل في: الجنس، العمر، عدد سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص، عدد دورات التدريب التي خضعت لها في مجال اعداد الموازنات، وهي على الترتيب. بحيث رمزنا لها ب  $s_1 s_2 s_3 s_4 s_5 s_6$

### القسم الثاني:

فهو عبارة عن مجال الدراسة الذي يهدف إلى التعرف على إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

وقد احتوى هذا القسم على مجموعة من العبارات بلغ عددها 20 عبارة موزعة على 3 محاور رئيسية وهي:

**المحور الأول:** الذي جاء بعنوان متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB، ووضعنا له الرمز X ويتكون من 12 عبارة والتي رمزنا لها بالرموز التالية ( X1، X2،.....، 12X).

**المحور الثاني:** الذي جاء بعنوان إدراك الإدارة لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB ووضعنا له الرمز Y ويتكون من 6 عبارات والتي رمزنا لها بالرمز التالي ( Y1، Y2،.....، Y6)

**المحور الثالث:** الذي جاء بعنوان صعوبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB ووضعنا له الرمز Z ويتكون من 6 عبارات والتي رمزنا لها بالرمز التالي ( Z1، Z2،.....، Z6)

## 3-صدق الأداة وثباتها

- **صدق أداة الدراسة:** يقصد بها مدى تناسق فقرات الاستبيان مع متغيرات الدراسة التي تعمل على قياسها وأن مضمونها يتفق مع الغرض الذي صممت من أجله، لذا وللتحقق من صدق محتوى أداة البحث تم مراجعتها مع الأستاذ المشرف.

- **ثبات أداة الدراسة:** ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائجها وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد المستجوبين عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، وللتحقق من ثبات أداة الدراسة نقوم

بحساب معامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات، حيث يجب أن يكون أكبر من 0,60 وحساب معامل الصدق الذي هو الجذر التربيعي لألفا كرونباخ لقياس الصدق، ويجب أن يكون أكبر من 0,70.

وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(05) : صدق وثبات الدراسة

الرمز	المحاور	عدد العبارات	معامل الثبات "الفا كرونباخ"	معامل الصدق
X	المحور الأول متطلبات تطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة abb	12	0.849	0.921
Y	المحور الثاني:إدراك الإدارة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة abb	6	0.915	0.956
Z	المحور الثالث : صعوبات تطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة abb	6	0.612	0.782
	إجمالي المحاور	24	0.857	0.925

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V22

يتضح من الجدول أعلاه أن معامل الثبات لمحاور الدراسة تجاوز الحد الأدنى له حيث بلغ الإجمالي 0.857، كما أخذ محور متطلبات تطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة abb قيمة ثبات تقدر بقيمة 0.849، ومحور ادراك الإدارة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة abb قيمة ثبات اكبر تقدر بقيمة 0.915، ومحور صعوبات تطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة abb قيمة ثبات تقدر ب 0.612. هذا يعني أن عبارات الاستمارة تتصف بثبات النتائج مع إمكانية تعميم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة، بالإضافة إلى وجود ارتباط قوي وموجب بين عبارات كل محور من محاور الدراسة كما قدر معامل الصدق الإجمالي للاستمارة 0.925 ، وهنا نكون قد تأكدنا من ثبات أداة الدراسة، مما يجعلنا على ثقة تامة بصحتها في تحليل النتائج.



## 4-إختبار التوزيع الطبيعي

من أجل القيام باختبار الفرضيات، تم إجراء اختبار كولمجروف -سمرنوف، الذي يعتبر اختبارا ضروري لمعرفة ما إذا كانت البيانات التي تم جمعها من خلال الإستبانة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وتحديد نوع الاختبارات التي يجب استخدامها، هل هي اختبارات معلمية أم غير معلمية، حيث أنه في معظم الأحيان تشترط الاختبارات المعلمية أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، فيما يجب استخدام الاختبارات غير المعلمية إذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي .

## الجدول رقم (06): اختبار التوزيع الطبيعي

Kolmogorov-Smirnov(a)			المتغيرات
Z	Df	Sig.	
0.174	33	0.015	متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة
0.166	33	0.025	إدراك الإدارة لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة
0.138	33	0.013	معوقات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج (Spss)

أوضحت نتائج الاختبار مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، حيث كان مستوى الدلالة أكبر من (0.05) مما يدل على إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

## المطلب الثالث: وصف مجتمع الدراسة

وفيما يلي عرض لخصائص المستجوبين المتحصل عليها.

## أولاً: توزيع المبحوثين حسب الجنس

يتم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات، والنسب المئوية لوصف جنس المستجوبين، كما يوضحه الجدول التالي:

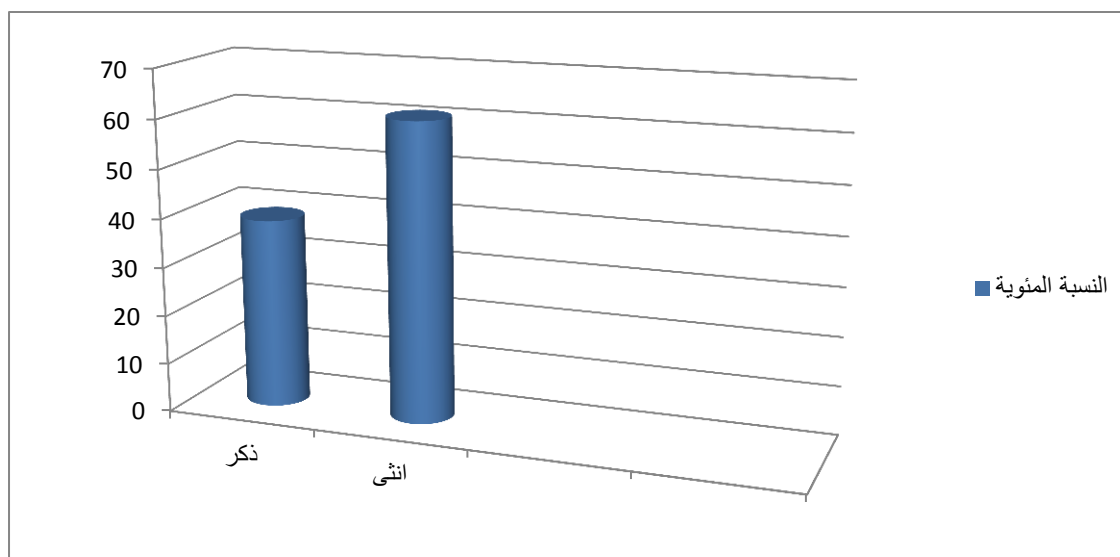
الجدول رقم(07): التوزيع النسبي للمبحوثين حسب الجنس

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
38.9%	14	ذكر
61.1%	22	أنثى
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

ويمكن تمثيل النسب المئوية لوصف المستجوبين حسب الجنس بالشكل التالي:

الشكل رقم (12) : التوزيع النسبي للمبحوثين حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على مخرجات برنامج SPSS V22

نلاحظ من خلال الجدول أن أغلبية المستجوبين هم لإناث والبالغ عددهم 22 بنسبة 61.1% في حين نجد نسبة الذكور 38.9% وهذا راجع إلى طبيعة الأشغال التي تجرى بالكليات في الجامعة.

ثانيا: توزيع المبحوثين حسب الفئة العمرية

يتم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات، والنسب المئوية لوصف الفئة العمرية المستجوبين، كما يوضحه الجدول التالي:

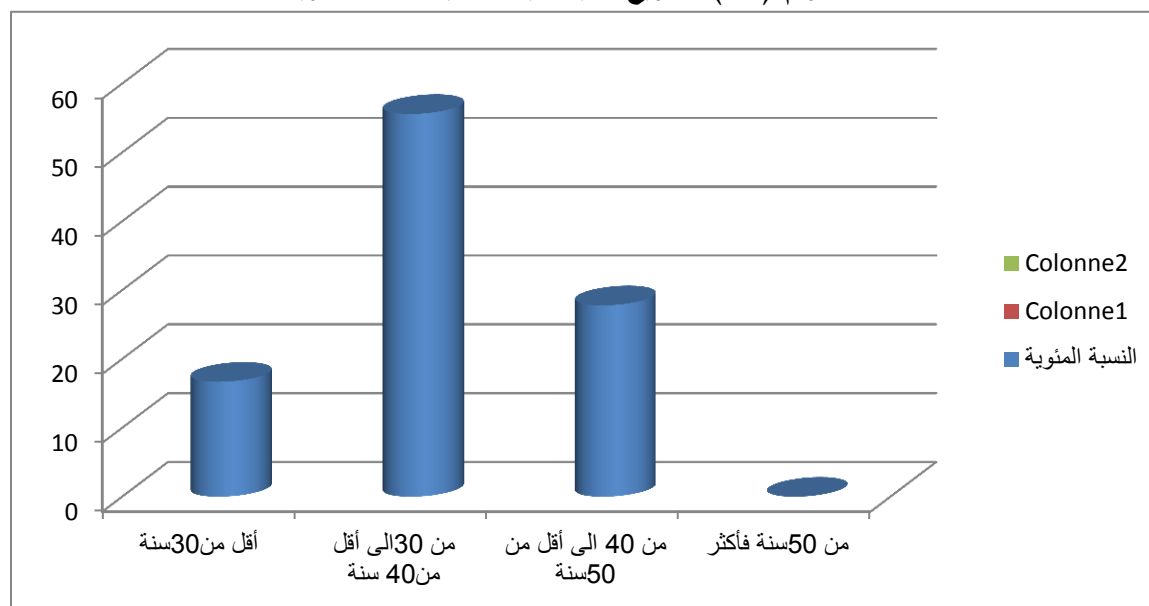
الجدول رقم (08): توزيع المبحوثين حسب الفئة العمرية

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
16.7%	6	أقل من 30 سنة
55.6%	20	من 30 الى أقل من 40
27.8%	10	من 40 الى أقل من 50
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ويمكن تمثيل النسب المئوية لوصف المستجوبين حسب الفئة العمرية بالشكل التالي:

الشكل رقم (13): توزيع المبحوثين حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V22

نلاحظ من الجدول أن أغلبية المبحوثين سنهم يتراوح من 30 الى أقل من 40 سنة حيث يمثلون نسبة 55.6% وتليها الفئة العمرية من 40 الى أقل من 50 سنة بنسبة 27.8% وبعدها الفئة العمرية أقل من 30 سنة بنسبة 16.7%.

ثالثاً: توزيع المبحوثين حسب عدد سنوات الخبرة

يتم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات، والنسب المئوية لوصف عدد سنوات الخبرة المستجوبين، كما يوضحه الجدول التالي:

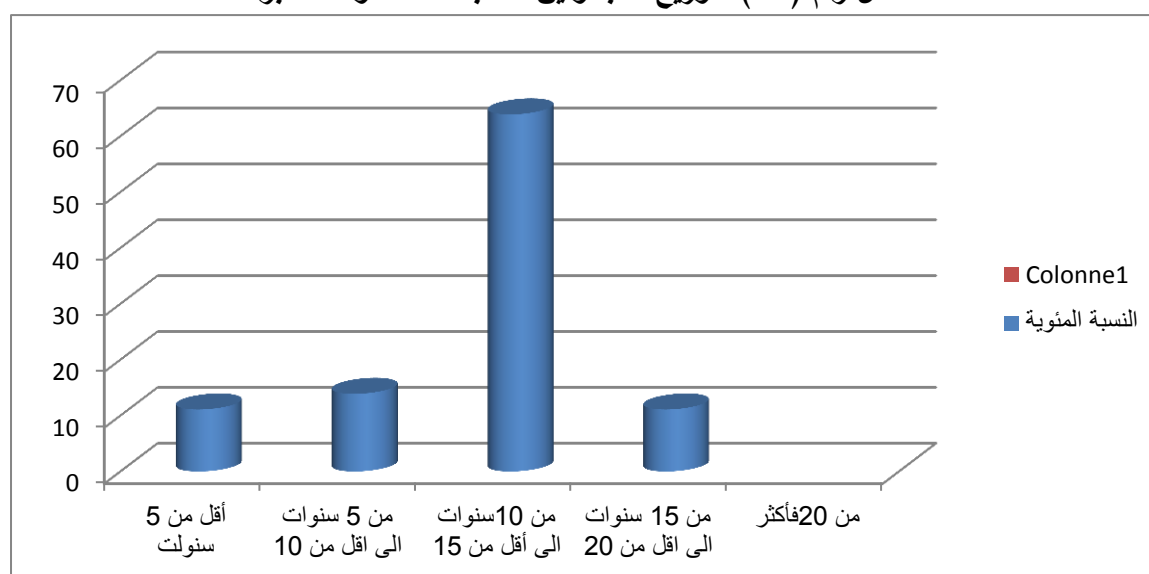
الجدول رقم (09): توزيع المبحوثين حسب عدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
11.1%	4	أقل من 5 سنوات
13.9%	5	من 5 الى أقل من 10 سنوات
23%	23	من 10 الى أقل من 15 سنة
11.1%	4	من 15 الى أقل من 20 سنة
100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV22

ويمكن تمثيل النسب المئوية لوصف المستجوبين حسب عدد سنوات الخبرة بالشكل التالي:

الشكل رقم (14): توزيع المبحوثين حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V22

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة قدرت بـ 63.9 % وهي أعلى نسبة، ثم تليها الفئة من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات خبرة بنسبة 13.9% و تاليها أصحاب الخبرة من أقل من 5 سنوات و 15 إلى أقل من 20 سنة نفس النسبة بحيث قدرت بـ 11.1%.

#### رابعاً: توزيع المبحوثين حسب المؤهل العلمي

يتم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات، والنسب المئوية لوصف المؤهل العلمي المستجوبين، كما يوضحه الجدول التالي:

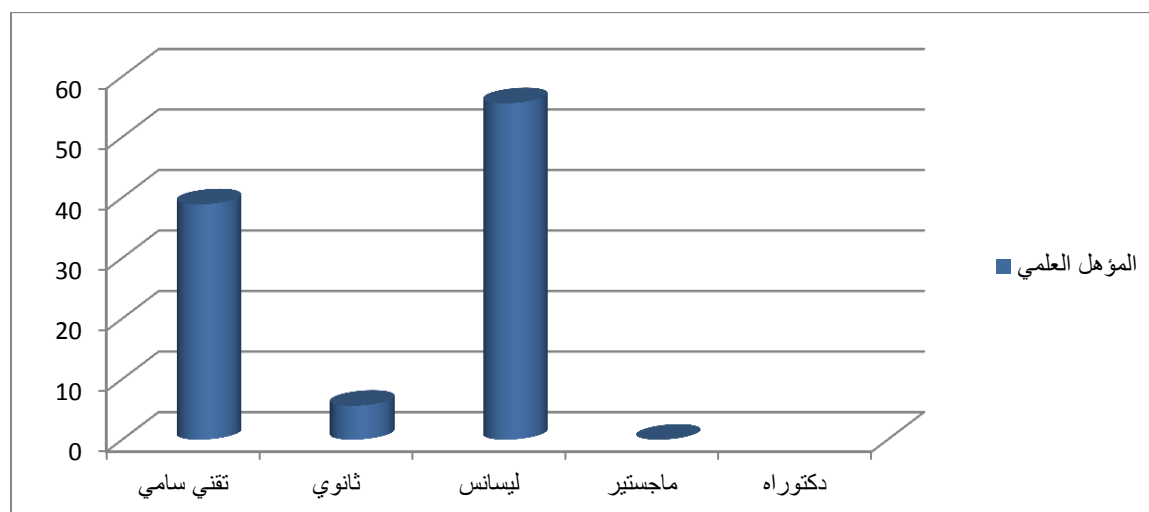
الجدول رقم (10): توزيع المبحوثين حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
38.9%	14	تقني سامي
5.6%	2	ثانوي
55.6%	20	ليسانس
00%	00	ماجستير
100	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV22

ويمكن تمثيل النسب المئوية لوصف المستجوبين حسب المؤهل العلمي بالشكل التالي:

الشكل رقم(15): توزيع المبحوثين حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V22

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلبية أفراد العينة يحملون شهادة الليسانس حيث بلغت نسبتهم 55.6% وتليها الأفراد الذين يحملون شهادة تقني سامي بنسبة 38.9%، ثم الذين يحملون شهادة الثانوي بنسبة 5.6%.

#### خامسا: توزيع المبحوثين حسب التخصص العلمي

يتم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات، والنسب المئوية لوصف التخصص العلمي المستجوبين، كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(11): توزيع المبحوثين حسب التخصص العلمي

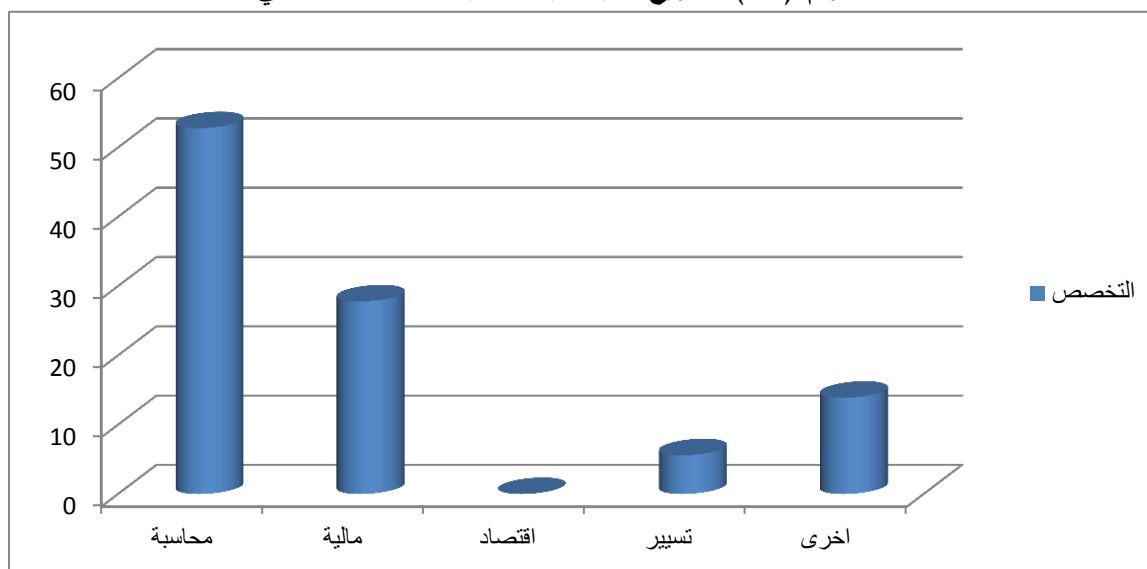
النسبة المئوية%	التكرار	البيان
52.8%	19	محاسبة
27.8%	10	مالية
00%	00	اقتصاد
5.6%	2	تسيير
13.9%	5	أخرى

100%	36	المجموع
------	----	---------

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV22

ويمكن تمثيل النسب المئوية لوصف المستجوبين حسب التخصص العلمي بالشكل التالي:

الشكل رقم (16): توزيع المبحوثين حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V22

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن أعلى نسبة هي 52.8% والتي تخص المبحوثين المتخصصين في مجال المحاسبة ، ثم يليها تخصص المالية بنسبة 27.6%، ثم تاليها تخصصات أخرى بنسبة 13.9%، ثم تخصص التسيير بنسبة 5.6%.

سادسا : توزيع المبحوثين حسب الدورات التكوينية التي خضعوا لها في مجال إعداد الموازنات

يتم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات، والنسب المئوية لوصف المستجوبين حسب عدد الدورات التكوينية التي خضعوا لها في مجال إعداد الموازنات، كما يوضحه الجدول التالي:

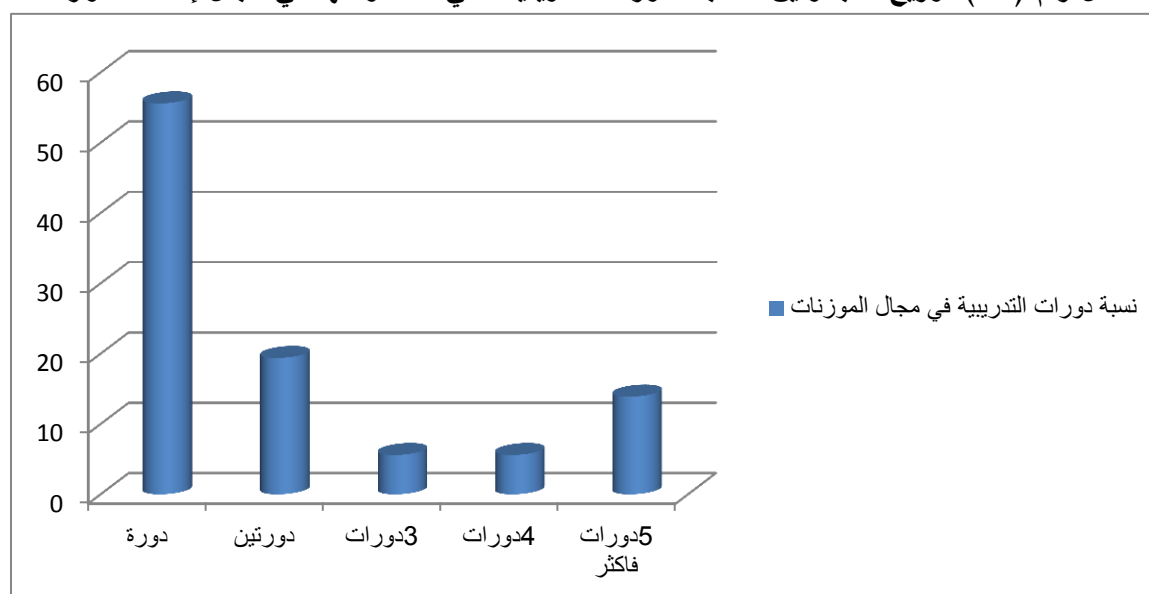
الجدول رقم (12): توزيع المبحوثين حسب الدورات التكوينية التي خضعوا لها في مجال إعداد الموازنات

النسبة المئوية%	التكرار	البيان
55.6%	20	دورة
19.4%	7	دورتين
5.6%	2	3 دورات
5.6%	2	4 دورات
13.9%	5	5 دورات فأكثر
100	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV22

ويمكن تمثيل النسب المئوية لوصف المستجوبين حسب عدد الدورات التكوينية التي خضعوا لها في مجال إعداد الموازنات بالشكل التالي:

الشكل رقم (17): توزيع المبحوثين حسب الدورات التكوينية التي خضعوا لها في مجال إعداد الموازنات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS V22



من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلبية الدورات التدريبية في مجال الموازنات هي دورة واحدة حيث قدرت نسبتها ب 55.6%، ثم دورتين بنسبة 19.4%، ثم 5 دورات أكثر بنسبة 13.9%، ثم 3 و 4 دورات بنفس النسبة قدرت ب 5.6% .

### المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة

يتناول المبحث ما تم التوصل إليه من نتائج التحليل الإحصائي للبيانات التي تم جمعها من خلال استبيان

الدراسة واختبار الفرضيات، باستخدام الإحصاء الوصفي

المطلب الأول: الوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات متغيرات الدراسة

أولاً: تحليل اتجاه المبحوثين لمحور " متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة abb "

يمثل الجدول الموالي نتائج توفر متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة abb " بالمؤسسة محل الدراسة.

الجدول رقم (13): اتجاهات المبحوثين اتجاه: متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة abb

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المحور الثاني: متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة abb
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافق	0.639	4.13	10	21	5	0	0	يعتبر نظام الموازنة على أساس الأنشطة مصطلح غير معروف بشكل جيد.
			27.8%	58.3%	13.9%	00%	00%	
موافق	0.582	3.94	2	32	1	0	1	يعتبر عجز الموازنات التقليدية في تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة الأنشطة المقدمة سبب لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة .
			5.6%	88.9%	2.8%	00%	2.8%	
موافق	0.606	3.55	0	22	12	2	0	تعدد وتعقد الأنشطة المقدمة يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.
			00%	61.1%	33.3%	5.6%	00%	
موافق	0.937	3.58	4	20	5	7	0	تنوع الأنشطة المساندة للأنشطة المقدمة

بشدة			11.1%	55.6%	13.9%	19.4%	00%	يستلزم ضرورة تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة .	
موافق	1.268	3.63	13	6	10	5	2	وجود موظفين لهم دراية كافية بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مما يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة .	
بشدة			36.1%	27.8%	27.8%	13.9%	5.6%		
موافق	1.298	3.97	17	10	3	3	3	وجود نظام محاسبي الكتروني مما يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة .	
بشدة			47.2%	27.8%	8.3%	8.3%	8.3%		
موافق	0.940	3.02	0	16	5	15	0	تستخدم لجنة اعداد الموازنات الاسس العلمية الحديثة عند اعداد الموازنات .	
			00%	44.4%	13.9%	41.7%	00%		
موافق	1.054	3.55	4	22	1	8	1	يساعد وجود اجراءات محاسبية مرنة على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة	
			11.1%	61.1%	2.8%	22.2%	2.8%		
موافق	0.960	3.63	4	23	1	8	0	وجود أنظمة محاسبية جيدة محاسبية جيدة مما يساعد على توفر معلومات دقيقة .	
			11.1%	63.9%	2.8%	22.2%	00%		
موافق	0.644	3.72	7	17	7	5	0	يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة مرنة ويسمح بإدخال أي تعديلات ضرورية لإعداد وتنفيذ الموازنات.	
			19.4%	47.2%	19.4%	13.9%	00%		
موافق	1.024	3.58	6	17	5	8	0	يتم المشاركة مختلف المستويات الادارية في اعداد الموازنات .	
			16.7%	47.2%	13.9%	22.2%	00%		
موافق	1.058	3.72	8	18	2	8	0	يتم اطلاع مختلف المستويات الادارية بتكاليف انشطتهم من اجل الرقابة عليها .	
			22.2%	50%	5.6%	22.2%	00%		
موافق	0.9175	3.6683	المجموع الكلي						

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV22

يشير الجدول إلى إجابات المستجوبين المتعلقة بالفقرات الخاصة بتوفر متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة abb، حيث يظهر الجدول أن المتوسطات الحسابية لهذه الفترات تراوحت بين (3.02-4.13)، بانحرافات معيارية تراوحت بين (1.298، 0.582) بدرجة تقدير بين موافق وموافق بشدة، أما المتوسط العام للمحور ككل فقد بلغ (3.6683) بانحراف معياري (0.9175)، وبدرجة تقدير موافق، مما يشير إلى إتفاق كبير حول توفر متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة abb، ويظهر جليا ذلك من خلال العبارات، حيث تحصلت العبارة "يعتبر نظام الموازنة على أساس الأنشطة غير معروف بشكل جيد" التي تمثل مطلب إدراك الإدارة لأهمية النظام على المرتبة الأولى وبدرجة تقدير موافق وبمتوسط حسابي (4.13) وانحراف معياري (0.639) حيث مانسبته 58.3% من المبحوثين موافقون و 27.8% موافقين بشدة، ثم تليها في المرتبة الثانية العبارة "وجود نظام محاسبي الكتروني مما يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة abb"، التي تمثل مطلب ضرورة توفر نظام محاسبي سليم بمتوسط حسابي (3.97) وانحراف معياري (1.298) ، وبعدها عبارة " يعتبر عزز الموازنات التقليدية في تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة الأنشطة المقدمة سبب لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة abb" التي تمثل مطلب إدراك الإدارة لأهمية النظام بمتوسط حسابي (3.94) وانحراف معياري (5820) ، ثم تليها "عبارة يعتبر هيكل التنظيمي للمؤسسة مرن ويسمح بإدخال أي تعديلات ضرورية لإعداد وتنفيذ الموازنات التي تمثل مطلب ضرورة توفر هيكل تنظيمي سليم بمتوسط حسابي (3.72) وانحراف معياري (0.644) وكذلك عبارة يتم الاطلاع مختلف المستويات الادارية بتكاليف انشطتهم من اجل الرقابة عليها التي تمثل مطلب ضرورة توفر هيكل تنظيمي سليم بمتوسط حسابي (3.72) وانحراف معياري (1.058) ، ثم تليها عبارة "وجود أنظمة محاسبية جيدة مما يساعد على توفر معلومات دقيقة" التي تمثل مطلب ضرورة توفر نظام محاسبي سليم بمتوسط حسابي (3.63) وانحراف معياري (0.937) ، ثم تليها عبارة " وجود موظفين لهم دراية كافية بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مما يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس abb التي تمثل مطلب توفر كفاءات علمية ومهنية بمتوسط حسابي (3.63) وانحراف معياري (1.268) ، ثم تليها عبارة" تنوع الأنشطة المساندة للأنشطة المقدمة يستلزم ضرورة تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة التي تمثل مطلب تنوع الانشطة المساعدة لتقديم الخدمات بمتوسط حسابي (3.58) وانحراف معياري (0.960) ، وكذلك عبارة يتم المشاركة مختلف المستويات الادارية في اعداد الموازنات التي تمثل مطلب ضرورة توفر هيكل تنظيمي سليم بمتوسط حسابي (3.58) وانحراف معياري (1.024) ، ثم تليها عبارة " تعدد وتعقد الأنشطة المقدمة يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة" التي تمثل مطلب تعدد وتعقد الخدمات المقدمة بمتوسط حسابي (3.55) وانحراف معياري (0.606) .

ثانيا: تحليل اتجاه المبحوثين لمحور " إدراك الإدارة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB"

يمثل الجدول الموالي نتائج إدراك إدارة المؤسسة محل الدراسة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة .abb

الجدول رقم (14): اتجاهات المبحوثين اتجاه إدراك الإدارة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المحور الثالث: إدراك الإدارة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
موافقة	0.755	4	10	16	10	0	0	تساعد الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في الرقابة على عناصر التكاليف مما يؤدي الى تخفيض التكاليف.
			27.8%	44.4%	27.8%	00%	00%	
موافق	0.806	4.08	12	16	7	1	0	توفر الموازنة المعدة على أساس الأنشطة معلومات تساعد الادارة في تحسين عمليات التخطيط.
			33.3%	44.4%	19.4%	2.8%	00%	
موافق بشدة	0.996	4.08	15	13	4	4	0	تساعد الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في تحسين عملية اتخاذ القرارات ( فعالية استخدام وتوزيع الموارد ).
			41.7%	36.1%	11.1%	11.1%	00%	
موافق	0.941	3.83	7	22	1	6	0	توفر الموازنة المعدة على أساس الأنشطة معلومات تساعد الادارة في عملية تقييم أداء الموظفين
			19.4%	61.1%	2.8%	16.7%	00%	
موافق	0.786	3.80	5	22	6	3	0	تساعد الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف .
			13.9%	61.1%	16.7%	8.3%	00%	
موافق	0.821	3.80	6	20	7	3	0	تساهم الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في تحسين كفاءة الأنشطة المؤداة .
			16.7%	55.6%	19.4%	8.3%	00%	
موافق	0.8508	3.9331	المجموع الكلي					

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV22

يتضح من خلال الجدول الذي يبين آراء المبحوثين فيما يتعلق بمحور إدراك الإدارة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، أن المتوسط الحسابي المرجح العام 3.9331 بانحراف معياري قدره 0.8508 وبتقدير موافق، وأن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (4.08، 3.80) بانحرافات معيارية تراوحت بين (0.755، 0.996) بتقدير موافق في أغلب العبارات وما يدل على ذلك:

إذ حصلت العبارة رقم (04) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.83) وانحراف معياري قدره (0.941)، أي أن ما نسبته 61.1% من أفراد العينة يؤكدون على ان "توفر الموازنة المعدة على أساس الأنشطة معلومات تساعد الإدارة على عملية تقييم أداء الموظفين."

تليها العبارة رقم (5) في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره (3.80) وانحراف معياري قدره (0.786)، حيث أن ما نسبته 61.1% من المبحوثين يؤكدون على انه "تساعد الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليف"، وما نسبته 55.6% من المبحوثين موافقين ويؤكدون على انه "تساهم الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في تحسين كفاءة الأنشطة المؤداة"، وما نسبته 44.4% من المبحوثين موافقين عن "توفر الموازنة المعدة على أساس الأنشطة معلومات تساعد الإدارة في تحسين عمليات التخطيط".

### ثالثا: تحليل اتجاه المبحوثين لمحور "صعوبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB"

يمثل الجدول الموالي نتائج صعوبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة abb بالمؤسسة محل الدراسة

#### الجدول رقم (15): اتجاهات آراء المبحوثين اتجاه صعوبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافق	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق	المحور الثاني: صعوبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB
			بشدة				بشدة	
			العدد	العدد	العدد	العدد	العدد	
			%	%	%	%	%	
محايد	1.155	2.75	2	7	14	6	7	عدم توفر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .
			5.6%	19.4%	38.9%	16.7%	19.4%	
موافق بشدة	1.169	3.94	15	12	1	8	0	عدم فهم الإدارة لنظام الموازنة على أساس الأنشطة .
			41.7%	33.3%	2.8%	22.2%	00%	
موافق	1.146	3.33	6	13	4	13	0	عدم وجود موارد بشرية مؤهلة لاعداد الموازنة

			16.7%	36.1%	11.1%	36.1%	00%	على أساس الأنشطة.
محايد	1.146	3	4	7	14	7	4	عدم قناعة الادارة بضرورة تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة .
			11.1%	19.4%	38.9%	19.4%	11.1%	
موافق	1.329	3.05	4	13	7	5	7	مقاومة الموظفين لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة .
			11.1%	36.1%	19.4%	13.9%	19.4%	
موافق	1.268	3.86	15	10	4	5	2	يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة الوقت والجهد والمال .
			41.7%	27.8%	11.1%	13.9%	5.6%	
موافق	1.2021	3.3216	المجموع الكلي					

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSSV22

يتضح لنا من خلال الجدول الذي يبين آراء المبحوثين فيما يتعلق بصعوبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة، أن المتوسط الحسابي المرجح العام بلغ (3.3216) بانحراف معياري (1.2021) وبتقدير موافق، وأن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (2.75-3.94) بانحرافات معيارية تراوح بين (1.146-1.329) بتقدير موافق في أغلب العبارات وما يدل على ذلك:

إذ حصلت العبارة رقم (02) على المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (3.94) وانحراف معياري قدره (1.169)، حيث أن ما نسبته 41.7% من المبحوثين يؤكدون وبشدة علن عدم فهم الادارة لنظام الموازنة على أساس الأنشطة ، ثم تليها العبارة رقم (06) بمتوسط حسابي قدره (3.86) وانحراف معياري قدره (1.268)، حيث أن ما نسبته 41.7% من المبحوثين يؤكدون على أن من صعوبات تطبيق النظام هو أن " يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة الوقت والجهد والمال " ثم تليها العبارة رقم (03) بمتوسط حسابي قدره (3.33) وانحراف معياري قدره (1.146)، حيث أن ما نسبته 36.1% من المبحوثين يؤكدون على أن " عدم وجود موارد بشرية مؤهلة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة" يصعب من تطبيق النظام، ثم تليها العبارة رقم (5) بمتوسط حسابي قدره (3.05) و انحراف معياري قدره (1.329) ، حيث أن ما نسبته 41.7% من المبحوثين يؤكدون على "مقاومة الموظفين لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة" .

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات وتفسير النتائج

اختبار الفرضيات: يتناول هذا العنصر اختبار فرضيات الدراسة والاستدلالات الإحصائية الخاصة بكل منها باستخدام نتائج التباين للانحدار، والخروج بمجموعة من النتائج التي تستدعي قبول أو رفض الفرضيات المطروحة.

الفرضية الأولى: تتوفر جامعة محمد خيضر على متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB عند مستوى دلالة ( $\alpha=5\%$ ).

للتأكد من اختبار هذه الفرضية تم استخدام نتائج التباين للانحدار، والنتائج كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (16): نتائج تحليل الانحدار لمتطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

متغير الدراسة	معامل الانحدار B	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	مستوى الدلالة sig
متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة	0.649	4.496	0.000 <sup>b</sup>	11.649	0.389 <sup>a</sup>	0.492	0,000 <sup>b</sup>

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 22

من خلال النتائج الواردة في الجدول نلاحظ أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) لمتطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة، مما يشير إلى وجود علاقة إيجابية، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 11.649 وأيضاً قيمة t البالغة 4.496، بمستوى دلالة 0.000، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.389 أما معامل التحديد فقد بلغ 0.492 أي 49.2%.

وبناء على هذه النتائج تقبل الفرضية الأولى التي تنص على: "تتوفر جامعة محمد خيضر على متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB عند مستوى دلالة ( $\alpha=5\%$ )".

الفرضية الثانية: تدرك إدارة جامعة محمد خيضر لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB عند مستوى دلالة ( $\alpha=5\%$ ).

للتأكد من اختبار هذه الفرضية تم استخدام نتائج التباين للانحدار، والنتائج كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (17): نتائج تحليل الانحدار لإدراك الإدارة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة

متغير الدراسة	معامل الانحدار B	قيمة t المحسوبة	مستوى الدلالة sig	قيمة F المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	مستوى الدلالة sig
الدراك الادارة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة	0.389	5.688	0.000 <sup>b</sup>	19.482	0.389 <sup>a</sup>	0.688	0,000 <sup>b</sup>

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 22

من خلال النتائج الواردة في الجدول نلاحظ أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) من خلال إدراك الإدارة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة ، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 19.482 وأيضا قيمة t البالغة 5.688. بمستوى دلالة 0.000، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.389 و معامل التحديد البالغ 0.688 أي 68.8%.

وبناء على هذه النتائج تقبل الفرضية الثانية التي تنص على : " تدرك إدارة جامعة محمد خيضر لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB عند مستوى دلالة ( $\alpha=5\%$ ) .

الفرضية الثالثة: توجد صعوبات تحد من تطبيق جامعة محمد خيضر لنظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB عند مستوى دلالة ( $\alpha=5\%$ )

للتأكد من اختبار هذه الفرضية تم استخدام نتائج التباين للانحدار، والنتائج كما يوضحها الجدول التالي:



الجدول رقم (18): نتائج تحليل الانحدار لصعوبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

متغير الدراسة	معامل الانحدار B	t قيمة المحسوبة	مستوى الدلالة sig	F قيمة المحسوبة	معامل الارتباط R	معامل التحديد R <sup>2</sup>	مستوى الدلالة sig
صعوبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة	0.482	5.688	0.000 <sup>b</sup>	19.482	0.389 <sup>a</sup>	0.507	0,000 <sup>b</sup>

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS V 22

من خلال النتائج الواردة في الجدول نلاحظ أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $\alpha=0.05$ ) من خلال صعوبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة، وهذا ما يؤكد كل من F المحسوبة التي بلغت 19.482 وأيضا قيمة t البالغة 5.688. بمستوى دلالة 0.000، ونلاحظ أن معامل الارتباط بلغ 0.389 و معامل التحديد البالغ 0.507 أي 50.7%.

وبناء على هذه النتائج تقبل الفرضية الثالثة التي تنص على: "توجد صعوبات تحد من تطبيق جامعة محمد خيضر لنظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB عند مستوى دلالة ( $\alpha=5\%$ )"

## خلاصة الفصل الثاني

حاولنا من خلال هذا الفصل حاولنا الإجابة على الإشكالية المتمثلة في امكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في مؤسسة جامعة محمد خيضر بسكرة ،و تناولنا في هذا الفصل من خلال أربعة مباحث في المبحث الأول ،تم فيه التعرف على "جامعة محمد خيضر بسكرة " لدراسة نظام الموازنة على أساس الأنشطة ،اما المبحث الثاني قمنا بإجراء مقابلة مع موظفي ادارة المحاسبة لكلية العلوم الاقتصادية عن كيفية القيام بالميزانية التقديرية ، أما في المبحث الثالث تم فيه التطرق إلى عرض الإطار المنهجي للدراسة و في المبحث الرابع تمت فيه معالجة و تحليل نتائج الاستبيان من اجل معرفة آراء المبحوثين على نظام الموازنة على أساس الأنشطة وخلصت الدراسة إلى أن تقبل جميع الفرضيات المدروسة .

الخطمة

إن الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية خاصة في عجزها عن توفير بيانات تكاليف دقيقة، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتوع في منتجاتها وبدرجة من التعقيد ، والتي تشكل فيها التكاليف غير المباشرة نسبة مهمة، أدت إلى ضرورة إيجاد نظام قادر على توفير معلومات أكثر دقة تساعد على عملية التسيير .

ومن خلال الفصلين النظري والتطبيقي الذي أردنا أن يكون إسقاطا على الواقع لتتعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية، تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات والتساؤلات المطروحة.

### أولاً: نتائج الدراسة

#### 1-النتائج النظرية: من خلال دراسة الموضوع نظريا استخلصنا النتائج التالية:

-نظام الموازنة أساس الأنشطة ABB هو تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة، تعكس تنبؤ الإدارة بحجم العمل، وكذلك المتطلبات المالية وغير المالية للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية

- يعتمد نظام الموازنة أساس الأنشطة ABB على وجود نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abc  
- إن استخدام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يساعد على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل أدق من خلال تحديد التكاليف المباشرة، وغير المباشرة، مما يسمح بالرقابة على عناصر التكاليف وجعل القسم الأكبر منها تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط، بالإضافة إلى مساهمته في تحسين عملية تقييم الأداء واتخاذ القرارات.

- تضع الموازنة على أساس الأنشطة أهدافا للتحسين المستمر للعمليات على خلاف الموازنة التقليدية التي تقوم على تكرار تاريخي للعمليات السابقة .

- يعتمد تطبيق نظام الموازنة أساس الأنشطة ABB على توفر عدة عناصر في المؤسسة مثل تعقد الأنشطة المقدمة، تنوع الأنشطة المساندة للأنشطة المقدمة، وجود أنظمة محاسبية جيدة، ووجود هيكل تنظيمي يتميز بالمرونة،....

#### 2-النتائج الميدانية:

\* النتائج المتعلقة بالمحور الثاني (متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB): أظهرت النتائج أن متطلبات تطبيق نظام الموازنة أساس الأنشطة ABB في المؤسسة محل الدراسة تتمثل في:

-إدراك الإدارة أن عجز الموازنات التقليدية في تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة الأنشطة المقدمة سبب لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة،

- تعدد وتعقد الأنشطة المقدمة، مما يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة .

- تنوع الأنشطة المساندة للأنشطة المقدمة يستلزم ضرورة تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة .

-وجود موظفين لهم دراية كافية بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مما يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

-وجود أنظمة محاسبية جيدة مما يساعد على توفر معلومات دقيقة، كما يساعد وجود اجراءات محاسبية ضمن هذا النظام المحاسبي تتميز بالمرونة على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، إضافة إلى أن وجود نظام محاسبي الكتروني و استخدام لجنة اعداد الموازنات الاسس العلمية الحديثة عند اعداد الموازنات .يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة .

-وجود هيكل تنظيمي للمؤسسة مرن ويسمح بإدخال أي تعديلات ضرورية لإعداد وتنفيذ الموازنات. أين يتم المشاركة مختلف المستويات الادارية في اعداد الموازنات، واطلاع مختلف المستويات الادارية بتكاليف انشطتهم من اجل الرقابة عليها.

\* **النتائج المتعلقة بالمحور الثاني (إدراك الإدارة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB):**  
أظهرت النتائج أن إدارة في المؤسسة محل الدراسة مدركة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB كونه:

- يساعد في تحسين عملية اتخاذ القرارات ( فعالية استخدام وتوزيع الموارد ).

-يوفر معلومات تساعد الادارة في تحسين عمليات التخطيط .

-يوفر معلومات تساعد الادارة في عملية تقييم أداء الموظفين .

-تساعد الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في الرقابة على عناصر التكاليف، مما يؤدي الى تخفيض التكاليف.

- تساهم الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في تحسين كفاءة الأنشطة المؤداة .

\* **النتائج المتعلقة بالمحور الثاني ( صعوبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB ):** أظهرت النتائج أن المؤسسة محل الدراسة تعاني من صعوبات تمنعها من تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB، والمتمثلة في:

- عدم فهم الإدارة لنظام الموازنة على أساس الأنشطة .
- يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة الوقت والمال والجهد .
- عدم وجود موارد بشرية مؤهلة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة.
- مقاومة الموظفين لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

### ثانياً: الاقتراحات:

- إعطاء نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB الأهمية التي تستحقها لدورها المهم .
- ضرورة اهتمام الباحثين والمهنيين أكثر بموضوع نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB وطرق الحد منها.
- ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة وذلك عن طريق الاستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين ومتخصصين ولديهم دراية والخبرة الكافية في مجال تطبيق هذا النظام المتطور.
- ضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة للمسؤولين وأصحاب القرار في إدارة المؤسسات ، بصفة أهمية نظام الموازنات بصفة عامة ونظام الموازنات على أساس الأنشطة بصفة خاصة ، من حيث آلية التطبيق و المنافع ، والمزايا ، وتبيان أوجه الاختلاف بينه وبين النظام التقليدي في تحديد التكاليف غير المباشرة .
- القيام بالمزيد من البحوث والدراسات لتطوير الموازنة على أساس الأنشطة وتطبيقها بشكل فعال.
- الاهتمام بتوظيف محاسبي تكاليف من قبل المؤسسات لأهمية هذا التخصص .

### ثالثاً: أفاق الدراسة:

- 1- اثر استخدام الموازنة على أساس الأنشطة في الرقابة المالية
- 2- اثر استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف غير مباشر.

# قائمة المراجع

1- الكتب باللغة العربية:

- 1- أحلام بوعبدلي ، سياسة ادارة البنوك التجارية ومؤثراتها ، دار الجنان للنشر والتوزيع ، 2012.
- 2- أحمد ظاهر و محمد أبو النصار ، المحاسبة الادارية ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات ، القاهرة ، الطبعة الثانية ، سنة 2016.
- 3- أحمد نور و اخرون ، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة ،الدار الجامعية الإسكندرية ،2007.
- 4- إسماعيل حجازي و معالم سعاد ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، دار أسامة للنشر والتوزيع الاردان، عمان، طبعة الأولى ،2013.
- 5- اللوزي سليمان و مراد فيصل ،إدارة الموازنات العامة بين النظرية و التطبيق، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة .
- 6- - بديع الدين ريشو ، الموازنات التشغيلية و المالية و الرأس مالية ، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع ،الإسكندرية ، 2010.
- 7- تشارلز هورانجرون اخرون ،محاسبة التكاليف مدخل اداري، دار المريخ للنشر ،2019.
- 8- توفيق صالح والطراونة عبد الهادي ، الرقابة الادارية ، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية ،2011،
- 9- جابر شعيب الاسماعيل ، المالية للقادة ، دار الكتب العلمية ،بيروت لبنان ، 1971.
- 10- حسين خليل محمود شحادة، محاسبة التكاليف الصناعية ،الاكاديمية العربية في الدنمارك الجمعة ، 2016.
- 11- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة ،عمان، دار وائل للنشر والتوزيع ،طبعة 01 سنة 2012.
- 12- شناف فريد ، مدخل للموازنة التقديرية للإنتاج ، دار المحمدية للنشر ، الجزائر .
- 13- طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة ، الدار الإسكندرية ،2006.
- 14- طارق عبد العال حماد ، الموازنات التقديرية \_ نظرة متكاملة ، الدار الجامعية ، الجزائر ، 2001.
- 15- عبد الرحمان الصباح ، مبادئ الرقابة الادارية- المعايير - التقييم - التصحيح ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان ، 1998.
- 16- عطاء الله احمد الحسبان ، نظم المعلومات المحاسبية ، دار اليازوري للنشر والتوزيع ، 2005.
- 17- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان.2008
- 18- محمد عباس البدوي و الاميرة إبراهيم عثمان ، المحاسبة الادارية ودراسات الجدوى الاقتصادية ، دار الكتب والوثائق القومية ، الاسكندرية ، الطبعة الاولى ،سنة 2016 .
- 19- محمد سامي راضي، مبادئ المحاسبة التكاليف، دار الجامعية الإسكندرية، 2003.



## قائمة المراجع

- 20- محمد سامي راضي ، وجدي حامد حجازي ، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات ، الدار الجامعية ، مصر ، 2001.
- 21- ناصر دادي عدون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2004
- 22- نعيمة يحيوي و د- زكية مقري ، التحولات الكبرى في الأنظمة مراقبة التسيير و الموازنات التقديرية ، جامعة الحاج لخضر باتنة ، دار الراية للنشر و التوزيع ، الطبعة الأولى ، 2005 .

## 2-الكتب باللغة الأجنبية:

- 1- cooper.rolain.kaplan.ropert **moasurecosts right: make the right decisians"** marvard business review.septembre – octobre,1988 .
- 2- JOHN L.daly.**pricing for profitaplityactivitybasedpricing for competitiveadvantage.édition WILEY .NEW YORK .2002 .**
- 3- GEGERY A GARRET.**costestimating and contract pricing tools techniqes and bastpractices .WOLTERS.KLUWER.edition .USA.2008**

## ثانيا: الملتقيات:

- 1-قدوري هدى صلصان، التكامل بين أنظمة التكلفة و الموازنة على أساس الأنشطة (ABB.ABM.ABC) مخبر البحوث حول الابداع و تغيير المنظمات و المؤسسات I.C.O.I، كلية العلوم الاقتصادية ، جامعة لبليدة ،الملتقى الوطني حول مراقبة القيم كألية حوكت المؤسسة ونفيعيل الابداع ، 2017 .

## ثالثا: المقالات العلمية

- 1-إسماعيل الحجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر ، العدد 27 نوفمبر 2012.
- 2- ماهر موسى درغام ، و ابراهيم محمد الشيخ عيد ، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة ، المجلة الاردنية للعلوم التطبيقية ، المجلد الحادي عشر ، العدد الثاني ، 2008.
- 3-رغد هاشم جاسم ، مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة ، مجلة كلية التربية ، الجامعة المستنصرية ،المجلد الاول، العدد الرابع ، 2011 ، ص ص 184 190 .

## قائمة المراجع

- 4- ماهر موسى درغام ، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة ، مجلة الجامعة الإنسانية ، العدد 2 ، فلسطين، 2007 .
- 5- محمد الصديق الطاهر الدباغ، أهمية استخدام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في تحسين التخطيط و الرقابة التكاليف الصنع الاضافية و التكاليف البيعة و العمومية و الإدارية ، العدد 13 ، 2017.
- 6- قاسم عبد الرزاق محمد ، آليات تحقيق التكامل بين نضام التكاليف الانشطة ونظام محاسبة المسؤولية ، المجلة الجامعة دمشق العلوم الاقتصادية والقانون المجلد 24 ، العدد الاول، 2008.
- 7- وليد خالد صالح، دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية ، جامعة الأنبار ، العدد 8 ، المجلد 4 ، 2012.

## رابعاً: الأطروحات والمذكرات الجامعية:

- 1- بونقيب احمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير ، رسالة ماجستير في العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير وعلوم التجارية ، جامعة المسيلة ، غير منشورة ، 2006.
- 2- دانية النابلسي. إمكانية إعداد موازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الأداء -جامعة دمشق كلية الاقتصاد. قسم المحاسبة .شهادة الماجستير في المحاسبة سنة 2012.
- 3- عطا محمد العمري ، مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة ، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية ، غزة فلسطين ، 2005.
- 4- رانية غضاب ، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير، التسعير الموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة الدكتوراة الطور الثالث (ل م د) ، في العلوم التجارية جامعة بسكرة، 2014.
- 5- محمد عبد الله محمود أبو رحمة مدى توفير مقومات تطبق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في بلديات غزة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، مذكرة لاستكمال متطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة والتحويل 2008.

الملاحق

الملحق رقم 1: الميزانية التقديرية لكلية العلوم الاقتصادية

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الميزانية التقديرية الأولية السنوية لكلية

السنة المالية 2019

بسكرة في: 2019/03/07

جانب خاص بنفقات التسيير

رقم الباب	البيان	الاعتمادات الاولية (دج) 2019	الملاحظات
	القسم الجزئي الأول : نفقات الموظفين		
01.22	الراتب الرئيسي للنشاط	للبيان	
02.22	المستخدمون المتعاقدون ، الرواتب ، منح ذات طابع عائلي واشتراكات الضمان الاجتماعي	للبيان	
03.22	تعويضات ومنح مختلفة	11.000.000,00	
04.22	شبه مرتبات المتمهين	للبيان	
05.22	اعباء اجتماعية وجبائية	2.750.000,00	
06.22	الخدمات الاجتماعية	للبيان	
07.22	تأمين الطلبة	8.960.000,00	
08.22	أجور الأساتذة المؤقتين والمشاركين والمدعويين	10.000.000,00	
09.22	معاش الخدمة والاضرار الجسدية	للبيان	
	مجموع القسم الجزئي الأول	320710.000,00	

## جانب خاص بنفقات التجهيز

		القسم الجزئي الثاني : نفقات التجهيز	
	1600.000,00	تسديد النفقات	11.22
	650.000,00	الادوات والاثاث	12.22
	3500.000,00	اللوازم	13.22
	5500.000,00	التوثيق	14.22
	5500.000,00	تكاليف ملحقة	15.22
	للبيان	البسة العمال	16.22
	للبيان	حظيرة السيارات	17.22
	7000.000,00	اشغال الصيانة	18.22
	11000.000,00	مصاريف التكوين وتحسين المستوى في الخارج وتسييرهما	19.22
	للبيان	مصاريف التكوين الموظفين وتحسين مستوى وتجديد المعلومات القصيرة المدى بالجزائر	20.22
	1000.000,00	عتاد ولوازم الاعلام الالي	21.22
	1000.000,00	عتاد ولوازم البيداغوجيا	22.22
	3500.000,00	المصاريف المرتبطة بالدراسات لما بعد التخرج والطور الثالث	23.22
		المساهمة في الهيئات الوطنية والدولية	24.22
	2000.000,00	مصاريف تنظيم التظاهرات العلمية والتقنية (ملتقيات ،مؤتمرات .....)	25.22
	للبيان	مصاريف نقل الطلبة للتكوين الطويل المدى بالخارج	26.22
	500.000,00	النشاطات الرياضية والعلمية والثقافية لفائدة الطلبة	27.22
	للبيان	التعاون العلمي واتفاقيات برامج البحث	28.22
	للبيان	مصاريف التريضات الميدانية في	30.22

---

		الوسط المهني لفائدة الطلبة	
	<b>427500.000,00</b>	<b>مجموع القسم الجزئي الثاني</b>	
	<b>75.460.000,00</b>	<b>مجموع النفقات</b>	



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة محمد خيضر - بسكرة -  
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير  
قسم : العلوم التجارية



## إستمارة الاستبيان

السيد الفاضل ....السيدة الفاضلة.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أتوجه إليكم بفائق الاحترام والتقدير ، راجية منكم حسن تعاونكم على إنجاز هذه الدراسة التي أقوم بإعدادها كجزء من متطلبات نيل درجة الماستر في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة ، تحت عنوان إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في المؤسسة. دراسة حالة جامعة محمد خيضر .بسكرة .أرجو من سيادتكم الإجابة على أسئلة الإستبانة بكل دقة وموضوعية ، بحيث أن هذه البيانات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير .

إعداد الطالبة : مرغاد فيروز

## الجزء الأول: البيانات الشخصية و الوظيفية

يهدف هذا القسم إلى التعرف على المعلومات الشخصية والوظيفية لإطارات الوظيفة المالية والمحاسبة بجامعة محمد خيضر ، بغرض تحليل النتائج فيما بعد ، لذا نرجو منكم التكرم بالإجابة على التساؤلات التالية و ذلك بوضع إشارة (x) في المربع المناسب لاختيارك.

1. الجنس: ذكر  أنثى
2. العمر: أقل من 30 سنة  من 30 إلى أقل من 40 سنة
- من 40 إلى أقل من 50 سنة  من 50 سنة فأكثر
3. عدد سنوات الخبرة : أقل من 5 سنوات  من 5 إلى أقل من 10 سنوات
- من 10 إلى أقل من 15 سنة  من 15 إلى أقل من 20 سنة
- 20 سنة فأكثر
4. المؤهل العلمي: تقني سامي  ثانوي  ليسانس  ماجستير  دكتوراة
5. التخصص: محاسبة  مالية
- إقتصاد  .....
6. عدد الدورات التدريبية التي خضعت لها في مجال إعداد الموازنات:



## الجزء الثاني: محاور الدراسة

فيما يلي مجموعة من العبارات التي تقيس مستوى إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في الجامعة، علماً أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB هو مجموعة العمليات التي تهدف إلى تحسين الموازنة الرئيسية للمؤسسة باستخدام معلومات تحليل التكاليف المبنية على الأنشطة ABC. الرجاء تحديد درجة موافقتك أو عدم موافقتك على كل من هذه العبارات ، وذلك بوضع علامة (x) في المكان المناسب لاختيارك .

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
	<b>متطلبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB</b>					
1	يعتبر نظام الموازنة على أساس الأنشطة مصطلح غير معروف بشكل جيد.					
2	يعتبر عجز الموازنات التقليدية في تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة الأنشطة المقدمة سبب لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.					
3	تعدد وتعقد الأنشطة المقدمة يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.					
4	تنوع الأنشطة المساندة للأنشطة المقدمة يستلزم ضرورة تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.					
5	وجود موظفين لهم دراية كافية بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مما يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.					
6	وجود نظام محاسبي إلكتروني مما يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.					
7	تستخدم لجنة إعداد الموازنات الأسس العلمية الحديثة عند إعداد الموازنات.					
8	يساعد وجود إجراءات محاسبية مرنة على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.					
9	وجود أنظمة محاسبية جيدة مما يساعد على توفر معلومات دقيقة.					
10	يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة مرناً ويسمح بإدخال أي تعديلات					

					ضرورة لإعداد وتنفيذ الموازنات.
					11 يتم مشاركة مختلف المستويات الإدارية في إعداد الموازنات.
					12 يتم إطلاع مختلف المستويات الإدارية بتكاليف أنشطتهم من أجل الرقابة عليها.
					<b>إدراك الإدارة لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB</b>
					1 تساعد الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في الرقابة على عناصر التكاليف مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف.
					2 توفر الموازنة المعدة على أساس الأنشطة معلومات تساعد الإدارة في تحسين عمليات التخطيط.
					3 تساعد الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في تحسين عملية اتخاذ القرارات (فعالية استخدام وتوزيع الموارد).
					4 توفر الموازنة المعدة على أساس الأنشطة معلومات تساعد الإدارة في عملية تقييم أداء الموظفين.
					5 تساعد الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف .
					6 تساهم الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في تحسين كفاءة الأنشطة المؤداة.
					<b>صعوبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB</b>
					1 عدم توفر نظام محاسبة للتكاليف على أساس الأنشطة .
					2 عدم فهم الإدارة لنظام الموازنة على أساس الأنشطة.
					3 عدم وجود موارد بشرية مؤهلة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة .
					4 عدم قناعة الإدارة بضرورة تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة .
					5 مقاومة الموظفين لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة نظرا لتشعب خطوات تطبيقها.
					6 يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة الوقت والجهد والمال.

---