

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الصديق بن يحيى جيجل



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة

العنوان:

دور الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة

(دراسة حالة: المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى - جيجل -)

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذ:

لعريوي عبد الرزاق

إعداد الطالبين:

✓ صويلح كمال

✓ بوقجوة عبد الغني

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا	جامعة جيجل	الأستاذ: فداوي أمينة
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	الأستاذ: لعريوي عبد الرزاق
مناقشا	جامعة جيجل	الأستاذ: زعرات فريد

السنة الجامعية 2019/2018



## شكر وتقدير

الحمد لله الذي أنار درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب

ووفقنا في هذا العمل

نتوجه بجزيل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف " عبد الرزاق لعريوي "

الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث

كما نتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى كل من قدما لنا يد العون من

موظفي المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل

كما لا يفوتنا أن نشكر كل الأساتذة في كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير

إلى كل من ساهم في إنجاز هذا العمل المتواضع من قريب أو بعيد

شكرا جزيلا للجميع

# الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

قل أعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون

صدق الله العظيم

إن الحمد لله رب العالمين، حمدا يليق بكماله وفضله ونعمته، حمدا يستنزل الرحمة، ويكشف الغمة.

والصلاة والسلام على من بلغ الرسالة وأدى الأمانة محمد صلى الله عليه وسلم

وبعد، نهدي هذا العمل المتواضع إلى:

✓ العائلة الكريمة.

✓ كل الأصدقاء والزملاء.

✓ كل من ساندنا في إنجاز هذا العمل المتواضع.

✓ كل طالب علم.

فهرس

المحتويات

الصفحة	البيان
I	الشكر والتقدير
II	الإهداء
IV	الفهرس
VIII	قائمة الأشكال
XI	قائمة الجداول
XIV	قائمة الملاحق
أ - ح	المقدمة العامة
	الفصل الأول: مدخل نظري للموازنة على أساس الأنشطة
8	تمهيد
9	المبحث الأول: عموميات حول الموازنات التقديرية
9	المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية وأهميتها
11	المطلب الثاني: مبادئ الموازنة التقديرية وأنواعها
17	المطلب الثالث: أسباب التحول من النموذج التقليدي إلى نموذج الأنشطة في إعداد الموازنات التقديرية
21	المبحث الثاني: ماهية الموازنة على أساس الأنشطة
21	المطلب الأول: مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة وأهميتها
22	المطلب الثاني: المفاهيم المتعلقة بالموازنة على أساس الأنشطة
25	المطلب الثالث: علاقة الموازنة على أساس الأنشطة ببعض الأنظمة الأخرى
34	المبحث الثالث: مقومات ومراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة وتقييمها
34	المطلب الأول: مقومات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة
35	المطلب الثاني: مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة
39	المطلب الثالث: تقييم نظام الموازنة على أساس الأنشطة

46	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين الأداء
48	تمهيد
49	المبحث الأول: عموميات حول الأداء
49	المطلب الأول: مفهوم الأداء والأداء المالي
52	المطلب الثاني: أبعاد وأنواع الأداء
54	المطلب الثالث: الرقابة، تقييم وقياس الأداء
62	المبحث الثاني: ماهية تحسين الأداء
62	المطلب الأول: مفهوم ودوافع تحسين الأداء
64	المطلب الثاني: أسلوب وضع خطط تحسين الأداء
65	المطلب الثالث: نماذج تحسين الأداء
74	المبحث الثالث: تحسين الأداء باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة
74	المطلب الأول: الموازنة على أساس الأنشطة كوسيلة فعالة للرقابة
79	المطلب الثاني: استخدام الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم وقياس الأداء
81	المطلب الثالث: الموازنة على أساس الأنشطة ونموذج الحلقة المغلقة في تحسين الأداء
86	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: مدخل تطبيقي للموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة
88	تمهيد
89	المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي -جبل-
89	المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي
90	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي
95	المطلب الثالث: الموارد البشرية بالمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد الصديق بن يحي
96	المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بجبل

96	المطلب الأول: مكونات الموازنة التقديرية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي
98	المطلب الثاني: طريقة إعداد الموازنة التقديرية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي
103	المطلب الثالث: تصميم نظام الموازنة على أساس الأنشطة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بجيجل
106	المبحث الثالث: نظام الموازنة على أساس الأنشطة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بجيجل
106	المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بجيجل.
111	المطلب الثاني: إعداد الموازنة على أساس الأنشطة للمؤسسة العمومية الاستشفائية بجيجل
117	المطلب الثالث: مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة الاستشفائية بجيجل
130	خلاصة الفصل
132	الخاتمة العامة
137	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق
	الملخص



# قائمة الأشكال

الصفحة	البيان	الرقم
17	الموازنات التقديرية العينية والمالية والنقدية	1-1
20	المشاكل العملية للموازنات التقديرية	2-1
26	الترابط بين نظامي ABC و ABB	3-1
27	العلاقة العكسية بين نظام ABC ونظام ABB	4-1
29	تحليل الأنشطة	5-1
30	التكامل بين نظام ABM ونظام ABB	6-1
32	مدخل ما بعد الموازنات مقارنة بالمدخل التقليدي لإعداد الموازنات	7-1
33	التحليل ذو الأبعاد الثلاثية	8-1
36	مخطط إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB	9-1
41	الإطار العام لنموذج الحلقة المغلقة في ظل مدخل التخطيط ونظام (ABB)	10-1
43	تدفق المعلومات في الموازنات والتخطيط على أساس الأنشطة	11-1
56	مراحل وترابط عملية الرقابة بمكوناتها المختلفة	1-2
58	عملية تقييم الأداء في المؤسسة	2-2
61	هيكل قياس الأداء	3-2
66	نموذج دين ورايلي في تحسين الأداء	4-2
67	نموذج الجمعية الدولية لتحسين الأداء	5-2
70	نموذج هندسة السلوك لـ: T. F. Gilbert	6-2
71	نموذج عملية تحسين الأداء لـ: J. Harless	7-2
72	نشر وتنفيذ الاستراتيجية عن طريق التصرفات	8-2
73	نموذج تحديد الحاجات التدريبية لأليسون روزيت	9-2
77	عملية الرقابة بالموازنة على أساس الأنشطة	10-2
85	التوازن التشغيلي والتوازن المالي	11-2

91	الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي	1-3
94	الهيكل التنظيمي للمصالح الاستشفائية والجناح التقني للمؤسسة	2-3
105	نموذج مقترح لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل	3-3
107	الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي ومسببات التكلفة	4-3
112	مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل	5-3
128	تحسين أداء المؤسسة للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي عن طريق نظام (ABB)	6-3

قائمة

المجاول

الصفحة	البيان	الرقم
95	توزيع الموارد البشرية للمؤسسة الاستشفائية لسنة 2018	1-3
101	توزيع مبلغ الباب الثالث عشر (الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية) من نفقات التسيير على مواد الباب	2-3
102	توزيع مبلغ الباب الرابع عشر (نفقات النشاطات العلمية للوقاية) من نفقات التسيير على مواد الباب	3-3
108	أرصدة التكاليف الفعلية للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2018	4-3
109	موجه تكلفة الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي للمؤسسة الاستشفائية بجيجل	5-3
110	تخصيص تكاليف الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي على منتجات النشاط لسنة 2018	6-3
111	تحديد تكلفة المنتج الواحد للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2018	7-3
112	كمية المنتجات المتوقعة لنشاط الجراحي للمؤسسة الاستشفائية بجيجل لسنة 2019	8-3
113	عدد موجهات التكلفة المتوقعة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2019	9-3
114	تكاليف الموارد المقدرة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي وحجم موجهاتها لسنة 2019	10-3
115	معدل تحميل تكلفة الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى على المنتجات لسنة 2019	11-3
115	تخصيص تكاليف الأنشطة المقدرة للنشاط الجراحي على منتجات المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى لسنة 2019	12-3
115	تكلفة الوحدة المنتجة المقدرة لنشاط الجراحة للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى لسنة 2019	13-3
116	نموذج لموازنة النشاط الجراحي لمستشفى محمد الصديق بن يحيى لسنة 2019	14-3
118	انحراف نفقات المستخدمين لسنة 2018	15-3
119	انحراف نفقات التسيير لسنة 2018	16-3

120	انحراف نفقات التسيير الباب الثالث عشر لسنة 2018	17-3
121	انحراف نفقات التسيير الباب الرابع عشر لسنة 2018	18-3
122	أرصدة التكاليف التقديرية للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2018	19-3
123	انحراف نفقات نشاط التخدير لسنة 2018	20-3
124	انحراف نفقات نشاط غرفة العمليات لسنة 2018	21-3
125	انحراف نفقات نشاط صالات الجراحة العامة لسنة 2018	22-3
125	انحراف نفقات النشاط الجراحي 2018	23-3
126	تقديرات والتزامات النشاط الجراحي لسنتي 2018 و 2019	24-3

قائمة

الملاحق

العنوان	رقم الملحق
الموازنة التقديرية لنفقات التسيير لسنة 2018	1
حساب الوضعية المالية لسنة 2018	2
العمليات الجراحية لسنة 2018	3
حساب الوضعية المالية لنفقات التسيير لسنة 2018	4
الموازنة التقديرية لسنة 2019	5
الموازنة التقديرية لسنة 2018	6



المقدمة

العامّة

## تمهيد:

إن البيئة الحديثة وما اختصت به من التعقيد وعدم الاستقرار وبروز خصائص تشغيلية بصفة مستمرة أوجبت على المؤسسات الراغبة في الاستمرار والبقاء في جو يتسم بالمنافسة الشديدة، أن تعمل جاهدة على الاهتمام بقضايا الأداء من منظور كلي وشامل، فالأداء يكاد أن يكون الظاهرة الشمولية لجميع حقول المعرفة الإدارية، فأصبحت المؤسسات في ظل ذلك تسعى إلى تحقيق أحسن أداء في ميدان نشاطها بالبحث عن إدارة متكاملة الأداء وما ساعدها على تحقيق ذلك نجد نظام الموازنات التقديرية الذي يسمح برسم صورة لمستقبل المؤسسة وتوقع ما ستؤول إليه في ظل متغيرات بيئية متوقعة، إذ يعتبر نظام الموازنات التقديرية من أقدم الأساليب المستخدمة في الرقابة والتنبؤ بالمستقبل وأول من استعمل هذه التقنية هو سيدنا يوسف عليه السلام، حيث قام بإعداد ما يشبه موازنة القمح المتوقع إنتاجه في مصر خلال سبع سنوات المقبلة كما حدد حجم الإنفاق وخطط الاستهلاك خلال هذه الفترة.

وقد نبتت فكرة الموازنة التقديرية من المحاسبة الحكومية لإنجلترا سنة 1712 وكان المفكر الأمريكي Degazeux أول من تطرق لهذا الموضوع في كتابه " التطور التاريخي للتكاليف " سنة 1825 حيث خصص له فصلا كاملا وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية هي السبقة في استعمال الموازنة التقديرية لتسيير أوجه النشاط داخل المؤسسة خاصة بعد الأزمة الاقتصادية لسنة 1929، وتلاه في ذلك الفرنسيين سنة 1950.<sup>1</sup>

ومع نمو وتطور أداء الإدارة وانسجامها مع متطلبات التخطيط والرقابة أدركت كثير من القطاعات المشكلات الناجمة عن إعداد الموازنات بالطرق والأساليب التقليدية وبذلك أصبحت الحاجة ملحة إلى إيجاد أنظمة وأساليب تكون منهجية علمية عملية في إعداد الموازنات، فوجد الرواد والمفكرون في أنه يمكن استغلال مفهوم تكاليف الأنشطة للرفع من فعالية الدور التقديري والرقابي للموازنات، وذلك من خلال الاستفادة من مفهوم تكاليف الأنشطة في إعداد الموازنات التقديرية. ونتيجة لذلك، ظهر نظام إعداد الموازنات على أساس الأنشطة Activity Based Budgeting، الذي يعد أحد أهم الأساليب المتقدمة في المحاسبة الإدارية، وذلك للدور الفاعل في تقديم أساس قوي للكيفية التي يمكن بموجبها ضمان الاستغلال الأمثل للطاقة واستخدام الموارد في تلك الخدمات.

إن فعالية نظام الموازنات على أساس الأنشطة في التخطيط والرقابة تنبع في الحقيقة من قدرتها في الرفع من كفاءة التكلفة، وذلك من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، لهذا تعد هذه الأداة

<sup>1</sup> بن زعيط وهيبه، موابي بحرية، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار:

جزءاً لا يتجزأ من الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management، والجدير بالذكر كذلك أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing يعتبر حجر الأساس الذي يركز عليه إعدادا الموازنة على أساس الأنشطة فالخطوة اللاحقة لخطوة نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الموازنة على أساس الأنشطة، في حين يعتبر نموذج الحلقة المغلقة closed Loop Model جوهر (ABB).

### الإشكالية:

من أجل الإلمام بجوانب الموضوع والتعرف على مدى مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة قمنا بصياغة الإشكالية التالية:

- ما الدور الذي تلعبه الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى - جيجل؟

وللإجابة على هذا التساؤل الرئيسي ارتقينا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما هي مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؟
- ✓ ما هي مكانة الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في مراقبة التسيير؟
- ✓ كيف يمكن للموازنة على أساس الأنشطة (ABB) أن تحسن في أداء المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى بجيجل.

### الفرضيات:

للإجابة على إشكالية البحث والأسئلة الفرعية المرتبطة بها لابد من صياغة بعض الفرضيات وإخضاعها للتحليل والمناقشة، واختبار مدى صحتها، وسنحاول إثبات الفرضيات التالية:

- ✓ توجد مقومات معينة لنظام الموازنة على أساس الأنشطة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند التطبيق.
- ✓ تعتبر الموازنات التقديرية بصفة عامة والموازنة على أساس الأنشطة بصفة خاصة أهم أداة تستخدم في مراقبة التسيير.
- ✓ يمكن للموازنة على أساس الأنشطة أن تحسن في أداء المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى عن طرق ربط نظام الموازنات بالأنشطة مما يدعم محاسبة المسؤولية، وكذا

يسمح بالتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، واعتماده على نظام (ABC) يسمح للوصول للتكلفة الحقيقية للمنتج (الخدمة) مما يعني الزيادة في دقة التقديرات.

#### أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الموضوع في الحاجة الملحة لوجود نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة يساعدها على توفير المعلومات اللازمة التي تسهل مهمة التسيير من تخطيط ورقابة وتوجيه... الخ، خاصة في ظل تطور واتساع المشاريع وصعوبة التحكم في تسييرها، واستخدام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يزيد من فاعليتها، ويسمح بمراقبة عملية تنفيذ النشاطات من خلال مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط له لاكتشاف الانحرافات والعمل على تصحيحها، وكذا يعمل على دعم محاسبة المسؤولية.

#### أهداف الدراسة:

بالإضافة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي، واختبار صحة الفرضيات المتبناة، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- ✓ التعرف على الموازنة على أساس الأنشطة كأحد أهم مداخل الموازنات التقديرية.
- ✓ التعرف على طريقة إعداد الموازنة التقديرية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي.
- ✓ محاولة إثبات إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية بجيجل من خلال اتباع الأسلوب العكسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في إعدادها.
- ✓ إبراز دور الموازنة على أساس الأنشطة كأداة فعالة في تحسين أداء المؤسسة الاستشفائية بجيجل.

#### أسباب اختيار الموضوع:

من بين أهم الأسباب التي كانت أساسا لاختيار الموضوع:

- ✓ ندرة ونقص الدراسات التي تناولت هذا البحث، حيث أغلب الدراسات كانت تدور حول الموازنات التقديرية بصفة عامة، دون التطرق لهذا الموضوع بصفة خاصة.
- ✓ استخدام إحدى الطرق الحديثة في إعداد الموازنات التقديرية في المؤسسات الجزائرية.
- ✓ الاهتمام بهذا الموضوع من أجل إبراز أهميته في نجاح المؤسسات.
- ✓ فتح الآفاق المستقبلية لمن أراد مواصلة البحث في هذا الموضوع.

## منهج الدراسة:

للإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات من عدمها، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي حيث في الإطار النظري تم الاعتماد على جمع البيانات والمعلومات المرتبطة بالموضوع محل الدراسة، بينما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على دراسة حالة للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى بجيجل لإلقاء المزيد من الضوء على الموضوع المدروس.

## حدود الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في العناصر التالية:

- **الحدود الموضوعية:** تناولت هذه الدراسة دور الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كأحد أهم مداخل الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة.
- **الحدود الزمنية:** امتدت هذه الدراسة من بداية 2018 إلى نهاية 2019 وقد شملت هذه الفترة إنجاز دراسة تطبيقية وإجراء مقابلات شخصية مع موظفي ورؤساء المكاتب والأقسام في المؤسسة بغرض الحصول على المعلومات اللازمة للقيام بهذه الدراسة.
- **الحدود المكانية:** تم إسقاط الدراسة على إحدى المؤسسات الخدمية الجزائرية والمتمثلة في المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى بولاية جيجل.

## الدراسات السابقة:

بعد اطلاعنا على موضوع الدراسة الحالية بشكل من التفصيل وجدنا بعض الدراسات ذات الصلة بشكل أو بآخر بهذا الموضوع نذكر منها ما يلي:

- ✓ دراسة إبراهيم سليمان النمى (2013/2012) بعنوان "مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة"، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر غزة، فلسطين، هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء ودراسة نظام الموازنات على أساس الأنشطة مقارنة مع النظام التقليدي للموازنات، استنادا إلى الكتب والدراسات المحاسبية في هذا المجال، ومدى توفر أسس ومقومات نظام الموازنات على أساس الأنشطة في المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة بغرض إمكانية تطبيق النظام مستقبلا وقد أوصت الدراسة بتبني هذا النظام لأنه يقدم بيانات تكلفة أكثر دقة، وتساعد في مجال

التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة وضرورة التخطيط لعملية تطبيق هذا النظام بشكل جيد في المستشفيات وذلك عن طريق الاستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين ومتخصصين ولديهم الدراية الكافية في مجال تطبيق هذا النظام المتطور.

✓ دراسة محمد عبد الغنى عبد الحي عبد العال (2013) بعنوان "تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنات بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء" ويستهدف هذا البحث محاولة تحقيق التكامل بين منهجين من المناهج المقترحة للتغلب على أوجه قصور المدخل التقليدي وهما منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة وذلك بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء، ويكون ذلك بالاستفادة من مدخل استهلاك الموارد كآلية لتطبيق منهج الموازنة على أساس الأنشطة للقيام بالدور التخطيطي والاستفادة من عقود التحسين النسبي كآلية لتطبيق منهج ما بعد الموازنة للقيام بالدور الرقابي، وقد تم الاعتماد على دراسة ميدانية على عينة من المنظمات الصناعية والبنكية بلغ عددها 376 بمعدل استجابة 41.1% (101) مفردة، وقد خلص البحث إلى العديد من النتائج أهمها توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة وبين تحسين الأداء المالي والغير مالي للمؤسسة، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة وبين زيادة فعالية مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

✓ دراسة محمد عنتر عبد الرحمن ماضي (2016) بعنوان "إعداد الموازنة التخطيطية في ضوء مدخل محاسبة التكلفة على أساس النشاط"، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال، جامعة شندي، السودان، هدفت هذه الدراسة إلى كيفية إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط في قطاع الدواء وبالتحديد شركة النيل للأدوية وذلك من خلال الوقوف على معرفة مدى إمكانية تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط، وتتمثل أهمية هذه الدراسة في مساعدة الشركات في كيفية تطبيق مدخل (ABC) و نظام (ABB)، بينما تمثلت مشكلة الدراسة في عدم توفر نظام تكاليف دقيق في قطاع الدواء حيث يتم استخدام المدخل التقليدي للتكاليف ويتم معالجة بعض التكاليف بصفة إجمالية.

الملاحظ في هذه الدراسة التي تطرقنا لها أنها تختلف عن الدراسات السابقة فيما يلي:

- ✓ الاختلاف الزمني والمكاني لهذه الدراسة، حيث شملت عينة من المؤسسات الجزائرية.
- ✓ تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة بهدف تحسين أداء المؤسسة الاستشفائية العمومية.

## هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار صحة الفرضيات المقدمة، قسنا هذه الدراسة إلى ثلاث فصول اثنان منها للجانب النظري والثالث للجانب التطبيقي.

اشتمل **الفصل الأول** منه على مدخل نظري للموازنة على أساس الأنشطة من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث: تناول **المبحث الأول** بصفة عامة الموازنات التقديرية، أما **المبحثين الثاني والثالث** فتناولوا الموازنة على أساس الأنشطة بشكل من التفصيل.

أما **الفصل الثاني** فاشتمل على مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة من خلال تقسيمه إلى ثلاث مباحث: تناول **المبحث الأول** أساسيات حول الأداء أما **المبحث الثاني** فاشتمل على ماهية تحسين الأداء في حين اتسم **المبحث الثالث** بعنوان استخدام الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين الأداء.

وأخيرا في **الفصل الثالث** من هذه الدراسة خصصناه لمدخل تطبيقي للموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل، فقد تم التطرق في **المبحث الأول** إلى تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة، أما **المبحث الثاني** تم التطرق فيه إلى طريقة إعداد الموازنة التقديرية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية، في حين تم التطرق في **المبحث الثالث** إلى إعداد الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية ومساهماتها في تحسين أدائها.

## صعوبات الدراسة:

عند إعداد هذه الدراسة اصطدنا بجملة من الصعوبات نذكر منها ما يلي:

- عدم فهم نظام الموازنة على أساس الأنشطة من قبل المسؤولين بالمؤسسة.
- عدم اعتماد المؤسسة على أي نظام للتكاليف مما خلق صعوبة في الحصول على المعلومات.
- ضيق المدة الزمنية لإنجاز هذه الدراسة لم يسمح بالحصول على معلومات بشكل تفصيلي تساعد على التطبيق الفعلي لهذه الدراسة.

# الفصل الأول: مدخل نظري للموازنة على أساس الأنشطة

تمهيد

المبحث الأول: عموميات حول الموازنات التقديرية

المبحث الثاني: ماهية الموازنة على أساس الأنشطة

المبحث الثالث: مقومات ومراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة وتقييمها

خلاصة الفصل



## تمهيد

تعتبر الموازنات التقديرية من أقدم وأكثر الأدوات استعمالاً في مجال مراقبة التسيير، حيث تعد جزءاً من التخطيط ونظاماً للرقابة على مختلف أوجه النشاط في المؤسسة، وما يرتبط بذلك من اعتبارها معياراً لتقييم الأداء، حيث يتم تحديد الانحرافات بموجبها والذي يعد أساساً لاتخاذ القرارات التصحيحية والمسائلة وتقييم الأداء. ومن الجدير بالملاحظة، أن استخدام هذه الموازنات لا يقتصر على مؤسسات القطاع العام فقط، بل أيضاً القطاع الخاص، أضف إلى ذلك، أنها تستخدم كذلك في المؤسسات الخدمية، مما يعني أنها وجدت اهتماماً كبيراً في جميع المؤسسات باختلاف أشكالها.

وفي ظل متغيرات البيئة الصناعية والإدارية وتقنية المعلومات الحديثة التي أصبحت تعتمد على المفهوم الاستراتيجي والسعي إلى تدفق المعلومات والتغذية العكسية في الداخل والخارج، ظهرت الحاجة إلى أساليب جديدة للحصول على المعلومات وإعداد التقارير، ومن بين هذه الأساليب نجد الموازنة التقديرية على أساس الأنشطة (Activity Based Budgeting) والذي اكتسب أهمية واسعة على مدار السنوات القليلة الماضية بسبب قدرته على ربط الأنشطة مع التكاليف.

بناء على ما سبق سنتطرق في هذا الفصل في المبحث الأول منه إلى عموميات حول الموازنات التقديرية، وفي المبحث الثاني إلى ماهية الموازنة على أساس الأنشطة، أما المبحث الثالث فخصصناه للحديث عن مقومات ومراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة وتقييمها.

## المبحث الأول: عموميات حول الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية إحدى أساليب المحاسبة الإدارية التي تساعد المسيرين للقيام بمهامهم وذلك من خلال الحصول على المعلومات اللازمة التي تسهل مهمة التسيير من تخطيط ورقابة وتوجيه... الخ، حيث تعد من أهم الأدوات الكمية المستخدمة في المؤسسة، فهي تعتبر خطة تفصيلية مستقبلية تشمل كافة جوانب نشاط المؤسسة لفترة زمنية محددة.

من خلال ما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الموازنة التقديرية وأهميتها، بالإضافة إلى مبادئ وأنواع الموازنات التقديرية، وأهم أسباب التحول إلى نموذج الأنشطة في إعداد الموازنات.

### المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية وأهميتها

هناك العديد من المصطلحات التي تم إطلاقها على الموازنة التقديرية، حيث نجد مصطلح الموازنة التخطيطية للدلالة عن عملية التخطيط والتنبؤ بالمستقبل، ومصطلح الموازنة الرقابية باعتبارها أداة فعالة للرقابة على أداء المؤسسة، أما مصطلح الموازنة التقديرية فأطلق عليها على اعتبار أنها تحتوي في طياتها على أرقاماً تقديرية تعبر عن الوضع المستقبلي لأهداف ونشاطات المؤسسة.

### الفرع الأول: مفهوم الموازنة التقديرية

يرجع أصل كلمة موازنة Budget إلى الكلمة الفرنسية Bougettes والتي تعني حقيبة، ففي المرحلة الأولى لاستخدام الموازنة التقديرية في الحكومة كانت تقدم في شكل كشوف داخل حقيبة جلدية.<sup>1</sup>

### أولاً: تعريف الموازنة التقديرية

لقد تعددت التعريف الخاصة بالموازنة التقديرية بتعدد الرؤى ونظرة مختلف الباحثين إليها، ولكن تتفق في مضمونها على أنها أداة للتخطيط والتنسيق والرقابة لجل أوجه نشاط المؤسسة، وتتلخص بعض تعاريف الموازنة التقديرية فيما يلي:

✓ يعرفها معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بإنجلترا بأنها: "خطة كمية ورقمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وهي تبين عادة الإيرادات المنتظر تحقيقها والنفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة وكذا الأموال التي تستعمل لتحقيق هدف معين".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2007، ص 231.  
<sup>2</sup> فركوس محمد، الموازنة التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995، ص 4.

✓ كما عرفت بأنها: "خطة عمل شاملة ومفصلة، ومعبّر عنها في صورة مالية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي خلال فترة مستقبلية، وذلك لتحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة، كما أنها تعيد كأداة للاتصال والدافعية وتقييم الأداء".<sup>1</sup>

✓ وتم تعريفها أيضا بأنها: "تعبير رقمي عن خطط وبرامج الإدارة التي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة معينة مستقبلية".<sup>2</sup>

✓ كما تم تعريفها أيضا بأنها: "المخطط المالي أو خطة التحرك، حيث تترجم الخطط الاستراتيجية بمصروفاتها قابلة للقياس وبعوائد متوقعة في مدة زمنية معينة".<sup>3</sup>

وعلى هذا الأساس، يمكن القول بأن الموازنة التقديرية تعتبر خطة رقمية مستقبلية عن خطط وبرامج الإدارة، تسمح للمؤسسة بتحديد الإيرادات المتوقعة تحصيلها والنفقات المتوقعة صرفها خلال فترة محددة، كما أنها تعتبر أداة فعالة للرقابة وتقييم الأداء من خلال تحديد الانحرافات الناتجة عن الأداء الفعلي بمقارنته مع ما تحتوي عليه الموازنة، ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

### ثانيا: خصائص الموازنة التقديرية

تتميز الموازنة التقديرية بجملة من الخصائص نلخصها فيما يلي:<sup>4</sup>

- ✓ تعتبر أداة للتخطيط والرقابة.
- ✓ وسيلة لتحديد المسؤوليات في المشروع وربطها بمراكز المسؤولية.
- ✓ اعتمادها على التقدير أي التعبير عن سياسة مستقبلية مدروسة.
- ✓ يتم ترجمة سياسات وأهداف المشروع في مجال الاستثمار والإنتاج.

### الفرع الثاني: أهمية الموازنة التقديرية

تكمّن أهمية الموازنة التقديرية فيما يلي:<sup>5</sup>

- ✓ تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> زينبات محمد محرم، محمد محمود البابلي، المحاسبة الإدارية، دار الوفاء، الإسكندرية، 2012، ص ص 190-191.

<sup>2</sup> خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 396.

<sup>3</sup> كتاب الجيب، إعداد موازنة "حلول ناجحة لكل التحديات اليومية"، ترجمة هيثم نشواتي، أيمن طباع، الطبعة العربية الأولى، العايكان بالتعاقد مع مطابع كلية إدارة الأعمال بجامعة هارفرد، المملكة العربية السعودية، 2011، ص 1.

<sup>4</sup> فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظام المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2007، ص 18.

<sup>5</sup> حسينة حوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، دار المحيط إلى الخليج، عمان، 2017، ص ص 16-17.

- ✓ تساعد الإدارة على التخطيط والتنسيق والتوجيه والرقابة على العمليات في المؤسسة.
- ✓ تسمح بجعل الأهداف والسياسات مرنة.
- ✓ تسمح للإدارة بالاهتمام أكثر بمستوى التخطيط الاستراتيجي.
- ✓ تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة وكل فرد من أفرادها وتحديد مركز المسؤولية تبعاً لذلك.
- ✓ إلزام الإدارة على وضع نظام جيد للمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.
- ✓ متابعة جميع النشاطات لبحث مدى التقدم في تطبيق الخطة.

### المطلب الثاني: مبادئ الموازنة التقديرية وأنواعها

تعرف المبادئ التي تحكم إعداد الموازنات التقديرية بأنها أسس إرشادية تؤدي إلى حسن استخدام الموازنات كأداة قيمة للتخطيط وتزيد فاعليتها في مجال الرقابة وتحسين الأداء، أما من حيث تصنيفاتها فتقسم إلى عدة أنواع تبعاً لعدة معايير.

### الفرع الأول: مبادئ إعداد الموازنة التقديرية

- تعتبر هذه المبادئ أساسيات ومقومات لازمة لنجاح الموازنة التقديرية، نذكر منها ما يلي:<sup>1</sup>
- ✓ مبدأ الشمولية: لا بد أن تشمل الموازنة التقديرية كافة الأنشطة من فروع وأقسام باعتبارها وحدة اقتصادية متكاملة.
  - ✓ مبدأ تحديد الأهداف: فهدف الإدارة المالية هو الوصول إلى قدر ممكن من الربح لذلك تسعى لتخفيض التكاليف ومنها المحزون أما الإدارة التجارية تسعى إلى توفير مخزون كبير لتلبية طلبات الزبائن أما هدف إدارة الإنتاج هو استغلال كامل الطاقة الإنتاجية.
  - ✓ مبدأ المرونة: أي أن تكون الموازنة قابلة للتعديل خلال التنفيذ حسب تطورات السوق.
  - ✓ مبدأ الواقعية والاستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة: ويقوم هذا المبدأ على أن تكون التعديلات في الموازنة علمية وواقعية أي تستند تلك التقديرات على أسس تواجهها الشركة فعلاً وفق الظروف الداخلية والخارجية.
  - ✓ مبدأ الربط بين مراكز المسؤولية والموازنة التقديرية: أي ممارسة المحاسبة عن طريق الانحرافات المعيارية.

<sup>1</sup> فيصل جميل السعيدة، مرجع سبق ذكره، ص 19.

✓ **مبدأ المشاركة والإقناع:** إن مشاركة العاملين في إعداد الموازنة تجعلهم على استعداد للعمل في سبيل تحقيقها نتيجة اقتناعهم بها، كما أن المشاركة تحقق التفاعل المباشر بين واضعي الموازنة والمنفذين بما يساعد على التعرف على مشكلات الموازنة والحصول على نتائج الاقتراحات التي تحل هذه المشاكل.<sup>1</sup>

✓ **مبدأ توفير نظام الحوافز:** من الضروري توفير نظام للحوافز المادية والمعنوية يعمل على تحريك دوافع العاملين في المؤسسة للالتزام بالموازنة التقديرية والعمل لزيادة الإنتاج وتحقيق الأهداف المطلوبة، كما ينبغي أن تقدم الحوافز الممنوحة للعاملين بناء على دراسة واعية لدوافع العاملين وحاجاتهم المختلفة حيث تعمل الحوافز على إشباع حاجات الأفراد وتوجيه سلوك الإنسان باتجاه حاجاته ودوافعه، فالإنسان يسير في الطريق الذي يوصله إلى الحافز المرغوب.<sup>2</sup>

✓ **مبدأ الاتساق مع الهيكل التنظيمي:** يقضي هذا المبدأ بضرورة ربط تقديرات الموازنة بالهيكل التنظيمي للمنشأة، وذلك من خلال اعتبار كل وحدة إدارية يتكون منها الهيكل التنظيمي للمؤسسة مركزاً للموازنة التقديرية بحيث يتم تقدير الإيرادات أو التكاليف أو كليهما معاً للمركز، وذلك لتحديد مسؤولية كل إدارة أو قسم تحديداً قاطعاً وإمكانية استخدام نظام الموازنات كأداة لرقابة وتقييم الأداء.<sup>3</sup>

### الفرع الثاني: أنواع الموازنات التقديرية

تختلف الموازنات التقديرية باختلاف طبيعة المنظمات وعمر البرامج التي تعمل عليها والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ويمكن تصنيف الموازنات حسب عدة معايير كما يلي:

**أولاً: من حيث مدى الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة:**

تنقسم الموازنة التقديرية حسب هذا المعيار إلى:<sup>4</sup>

✓ **موازنة قصيرة الأجل Short Term Budget:** وهي التي تغطي عادة فترة زمنية محاسبية واحدة، أي أنها تختص بتغطية نشاط الوحدة المحاسبية لفترة (عادة سنة) مقبلة. أي أنها أداة تخطيطية رقابية

<sup>1</sup> إبراهيم سليمان النمس، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة "دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2013/2012، ص 27.

<sup>2</sup> زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص 45.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، نفس ص.

<sup>4</sup> عطية عبد الحي مرعي، في المحاسبة الإدارية أساسيات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء، دار الفتح، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 252-253.

معاً، كما يتم تقسيم الموازنات قصيرة الأجل عادة على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها، فالموازنة السنوية مثلاً يتم تقسيمها إلى موازنات ربع سنوية أو شهرية أو حتى أسبوعية إذا اقتضت الضرورة ذلك.

✓ **موازنة طويلة الأجل Long Term Budget:** فهي عادة تغطي فترة زمنية تزيد عن فترة محاسبية واحدة، أي أنه يتم إعدادها لعدة سنوات في المستقبل عادة تتراوح بين خمس وعشر سنوات، ويكون الهدف منها أساساً تخطيطياً وليس رقابياً حيث تهدف إلى التنسيق بين الأهداف والإمكانات في المستقبل في ضوء الأهداف والإمكانات في الحاضر، وعلى أساس الخبرة المكتسبة في الماضي، كما يمكن تقسيم الموازنات طويلة الأجل إلى موازنات سنوية بحيث تصبح الموازنة قصيرة الأجل جزء من الموازنة طويلة الأجل.

هذا ويمكن بناء هيكل الموازنات التقديرية بنوعها السابقين إما على أساس مستمر أو على أساس نهائي، فالموازنة قصيرة الأجل على أساس مستمر تعني أنها تغطي سنة بصفة مستمرة، وبذلك يقتضي الأمر الامتداد بتاريخ نهاية الموازنة في المستقبل بما يعادل الزمن الذي تم إنجازه منها، كما يمكن أن تكون الموازنات طويلة الأجل مستمرة بنفس الطريقة فكلما انقضت سنة منها امتد مداها إلى سنة أخرى في المستقبل.

أما الموازنات التقديرية التي تعد على أساس نهائي فهي تغطي فترة زمنية محددة تقتضي بانقضائها ويحل محلها موازنة أخرى لنفس المدة.

**ثانياً: من حيث طبيعة النشاط الذي تغطيه الموازنة:**

يمكن التمييز بين نوعين من الموازنات طبقاً لطبيعة النشاط الذي تغطيه الموازنة كما يلي:<sup>1</sup>

✓ **الموازنة التشغيلية Operational Budget:** وهي التي تغطي الأنشطة اليومية العادية للمشروع، ويستخدمها رؤساء الأقسام والعاملون كمرشد لهم أثناء التنفيذ.

✓ **الموازنة الرأسمالية Capital Budget:** وهي التي تختص بالتخطيط الاستثماري طويل الأجل للمشروع بحيث قد تصل في بعض الأحيان إلى 30 سنة، مثل النفقات التي تتعلق بالأصول الثابتة التي تؤثر على عمليات المشروع لفترة زمنية طويلة.

<sup>1</sup> درويش مصطفى الجحلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي "دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب ABC"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 48.

ثالثا: من حيث درجة المرونة (مستوى النشاط):

تنقسم الموازنات التقديرية حسب مستوى النشاط الذي يتم إعدادها على أساسه إلى:<sup>1</sup>

✓ **الموازنة الثابتة Fixed Budget:** هذا النوع من الموازنات تكون مبنية على أساس افتراضي مستوى واحد من النشاط وتستعمل في المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع أن تتنبأ بدقة وحجم نشاط الفترة القادمة.

✓ **الموازنة المرنة أو المتغيرة Flexible or Variable Budget:** الموازنة المرنة تعد على أساس تعدد الأسعار بينما الموازنات المتغيرة تعدد على أساس عدة مستويات من النشاط ويمكن أن نعبر عن الموازنة المرنة بنوعين من الموازنات المرنة والمتغيرة. ويعتبر هذا النوع من الموازنات أداة فعالة لتقييم الأداء.

رابعا: من حيث أسلوب ومنهج الإعداد:

يمكن التمييز بين عدد من الموازنات حسب هذا المعيار كالاتي:<sup>2</sup>

✓ **الموازنة التاريخية Historical Budget:** ويتم إعدادها بالاعتماد على البيانات التاريخية، حيث تعتبر نقطة الانطلاق والأساس الذي تعد على عليه موازنة الفترة القادمة، وهي تقترض أن ما وقع في الماضي سوف يستمر حدوثه في المستقبل، ومع الأحد بعين الاعتبار الظروف المتوقعة الحدوث في العام المقبل.

✓ **موازنة البنود Line Item Budget:** وتعتبر تفصيلا رقميا للبنود اللازمة لتشغيل المشروع، ويركز هذا الأسلوب على التويب الإداري والنوعي من أجل التسهيل والمساعدة في إجراءات الرقابة قبل عملية الصرف وبعده للتأكد من عدم تجاوز المخصصات المرصودة للبنود.

✓ **موازنة التخطيط والبرمجة Planning and Programming Budget:** وتعرف بأنها " الموازنة التي تهتم أساسا بالتخطيط الشامل وتكاليف المهام أو الأنشطة ومدخل موازنة البرامج مما يستلزم التحديد المسبق للتكلفة الكلية للمهمة المعينة بغض النظر عن الوحدات التنظيمية التي قد تستخدم لتنفيذ هذه البرامج " .

<sup>1</sup> فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص ص، 37-38.

<sup>2</sup> درويش مصطفى الجحلب، مرجع سبق ذكره، ص ص، 49-51.

✓ موازنة البرامج والأداء **Programme Based Budget**: وتعرف بأنها " مجموعة من الأساليب التي بواسطتها يتمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت والمبالغ وساعات العمل والموارد".

✓ الموازنة الصفريّة **Zero Base Budget**: إن موازنة الأساس الصفري هي ليست مفهوما جديدا وهي ليست عملية موازنة مشابهة لنظام الموازنات التقليدية والحديثة الأخرى، فهي اتجاه إداري ويمكن أن تكون أساسا كأداة لاتخاذ القرارات المناسبة بالنسبة للإدارة، وتمثل سعي الإدارة الكفؤة إلى استخدام أفضل الأدوات لاتخاذ القرارات، وإن نظام موازنة الأساس الصفري ينطلق من أن تكون نقطة البداية عند مناقشة البرامج والمشاريع، هي نقطة الصفر، إلا أن التطبيق الفعلي يوضح صعوبة تحقيق هذا المطلب لصعوبة التقييم السنوي للمشاريع، لذلك يعتمد التقييم والمراجعة لفترات قد تتراوح ما بين سنتين إلى خمس سنوات.<sup>1</sup>

✓ الموازنة التعاقدية **Contract Budget**: تتركز الموازنة التعاقدية اهتمامها على المخرجات إضافة إلى المدخلات، وبذلك فإن الموازنة أصبحت تتضمن برامج ومشاريع ووحدات أداء وأعمال متوقع إنتاجها بموجب تكاليف محددة حسب مواصفات النوعية والكمية والوقت، ومن تم فالموازنة أصبحت تهتم بالجانب الإداري والجانب المحاسبي وعليه فأهمية الموازنة التعاقدية تتبع من التركيز على الجانب المحاسبي وأحكام الرقابة على نفقات الوحدة الحكومية بموجب برامج ومشاريع لإنجازها بوضع معايير ووحدات أداء لقياس العمل المنجز ومقارنة أداء وحدات الاتفاق بالأداء العقلي حسب برنامج الوزارة.<sup>2</sup>

✓ الموازنة على أساس الأنشطة: يتمثل الهدف الأساسي لمدخل الموازنة على أساس الأنشطة في أن تشمل عملية إعداد الموازنات المفاهيم التي تقوم عليها إدارة الطاقة وإدارة الأنشطة في المستويات التشغيلية الدنيا للمؤسسة، فمن أبرز أوجه القصور في الموازنات التقديرية هو التركيز على التوجه المالي فقط، وبالتالي يتم إعداد الموازنات في مستويات عليا قد لا تتناسب مع النموذج التشغيلي للمؤسسة، لذلك يبدأ مدخل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة بإعداد الموازنة على أساس تشغيلي

<sup>1</sup> سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد العطار، نظام موازنة الأساس الصفري ودوره الفعال في اختيار البديل الأفضل لترشيد الإنفاق الحكومي "دراسة تطبيقية في بلدية مدينة السماوة"، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيق، المجلد 24، العدد 48، جمهورية العراق، 2017، ص 62.

<sup>2</sup> رياض حمزة البكري، موفق عباس شكاره، الموازنة التعاقدية الأسلوب الأمثل في تخطيط وتنفيذ مشاريع الموازنة الاستثمارية "استراتيجية إعداد الموازنة التعاقدية لحكومة بغداد المحلية"، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 8، العدد 24، جامعة بغداد، 2013، ص 24.



أولاً ثم ترجمتها أو تحويلها إلى الأساس المالي بعد التحقق من إمكانية تحقيق المستهدفات من الإنتاج تشغيلياً.<sup>1</sup>

**خامساً: من حيث المعاملات التي تغطيها الموازنة:**

يمكن تقسيم المعاملات الاقتصادية من حيث موضوعها إلى معاملات متعلقة بالسلع والخدمات في صورتها العينية ومعاملات متعلقة بالنقدية، فالمعاملات العينية تتعلق بالإنتاج الحقيقي وعوامل الإنتاج الفعلية والمعاملات المالية وهي التي يترتب عليها زيادة أو نقص في صافي الحقوق المالية. وسداد القروض يترتب عليه نقص في الالتزامات المالية ومن ثم زيادة صافي الحقوق المالية. أما المعاملات النقدية فهي التي يترتب عليها دفع أو تحصيل نقدية، ولا يعني التفرقة بين هذه الأنواع الثلاثة من المعاملات أن كل منها مستقل بذاته. بل إن كل معاملة في الواقع قد يكون لها أكثر من جانب، فالإنتاج مثلاً له جانبه العيني وبممكن قياسه في صورة عينية، كما أن بيعه يترتب عليه زيادة في الحقوق العينية والتي بدورها تؤدي إلى متحصلات نقدية في وقت من الأوقات، فالمعاملة العينية في وقت ما يترتب عليها آثار مالية في وقت سابق أو لاحق كما أن هذه الآثار المالية قد يترتب عليها تداول نقدية في وقت آخر.<sup>2</sup>

وعلى هذا الأساس من التفرقة بين المعاملات على أساس موضوعها يمكننا التمييز بين أنواع الموازنات التقديرية التالية:

✓ الموازنة العينية Realor Physical Budget.

✓ الموازنة المالية Financial Budget.

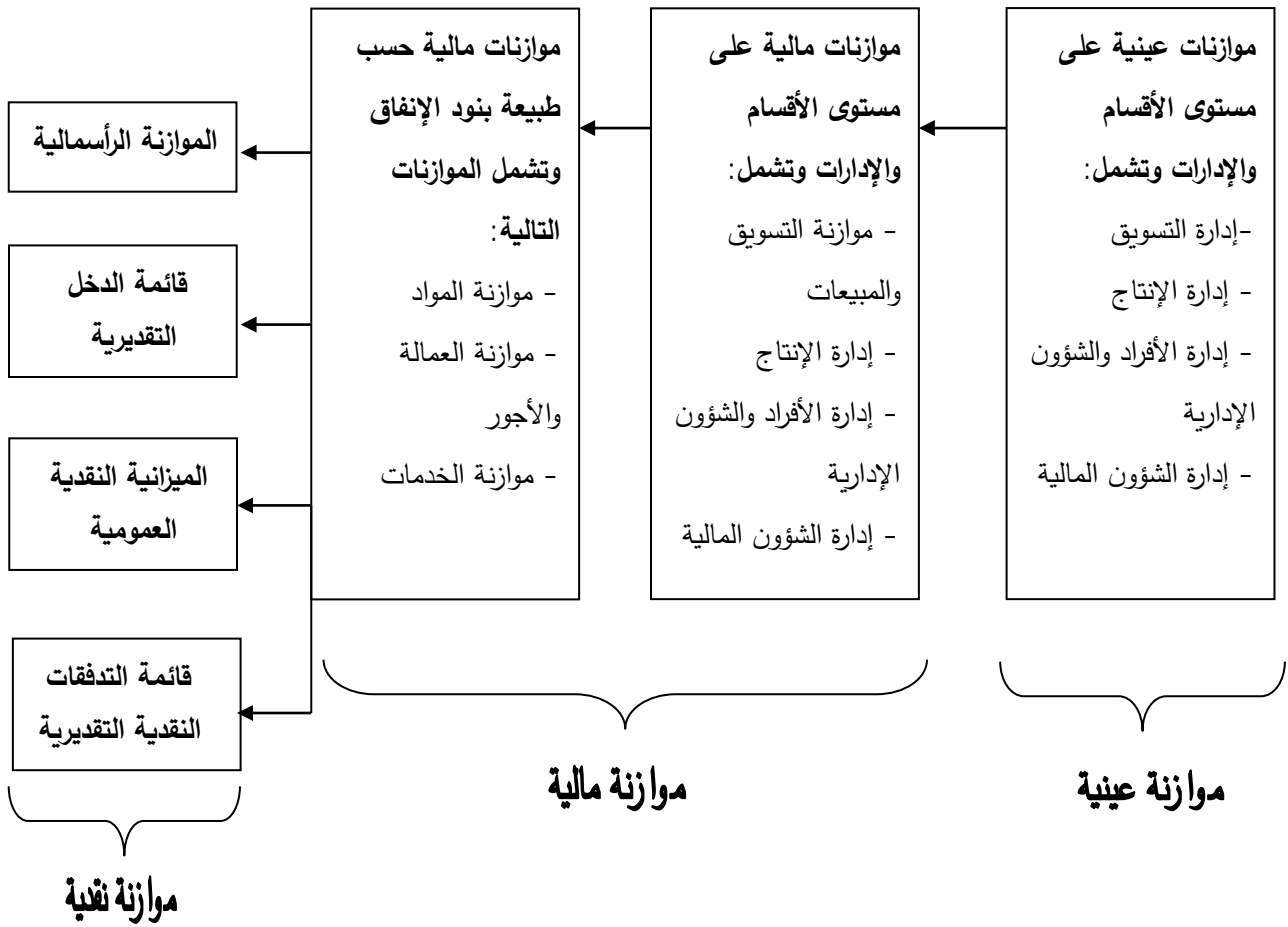
✓ الموازنة النقدية Cash Budget.

عادة ما يتم إعداد الموازنات التقديرية في شكل قوائم تستخدم وحدات قياس عينية، تترجم بعد ذلك إلى وحدات مالية، ثم إلى نقدية، والشكل الموالي يوضح ذلك.

<sup>1</sup> أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013، ص 95.

<sup>2</sup> عطيه عبد الحي مرعي، مرجع سبق ذكره، ص ص 255 - 256.

الشكل (1-1): الموازنات التقديرية العينية والمالية والنقدية



المصدر: أحمد ماهر، دليل المديرين في كيفية إعداد الخطط والسياسات والاستراتيجية، مركز التنمية الإدارية، الإسكندرية، 1993، ص 294.

المطلب الثالث: أسباب التحول من النموذج التقليدي إلى نموذج الأنشطة في إعداد الموازنات التقديرية

على الرغم من الدور الهام للموازنات في أي مؤسسة، إلا أنه وكنتيجة للتغيرات السريعة والمتلاحقة على بيئة الأعمال والتي أصبحت تنسم بعدم التأكد والتغير المستمر فقد واجهت الموازنات التقديرية العديد من المشكلات في التطبيق والتي أوجب التحول نحو نموذج الأنشطة ومن هذه المشاكل نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

✓ الموازنة التقليدية لا تساعد على خلق القيمة.

✓ إن عملية إعداد الموازنة التقليدية ليست إلا عبارة عن تعبئة ورقة عمل مجدولة.

<sup>1</sup> دانية النابلسي، إمكانية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة للرقابة على الأداء "دراسة تطبيقية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2012، ص 16.

- ✓ تركز الموازنة التقديرية على المدخلات بدلا من المخرجات.
- ✓ لم تحدد الموازنة التقليدية أو تدرك عناصر الإنتاج أو المبيعات التي تؤدي إلى الانحرافات.
- ✓ لا تدعم الموازنة التقليدية فكرة التحسين المستمر.
- ✓ تركز الموازنة التقليدية على مراكز التكلفة بدلا من تحسين العمليات.
- ✓ الموازنة التقليدية لا تربط عملية إعداد الموازنة مع استراتيجية المنظمة.
- ✓ الموازنة التقليدية لا تقدم قوائم مالية عن العمليات.
- ✓ الموازنة التقليدية لا تأخذ بعين الاعتبار الأنشطة.

ومن أهم الانتقادات التي وجهت للموازنات التقليدية، أن عملية الموازنة مهمشة ويشوبها القصور بسبب مشاكل متأصلة ومستمرة تقع في ثلاثة اتجاهات: الأفراد (المديرين)، والعمليّة، والأدوات كما يوضحها الشكل رقم (1-2):<sup>1</sup>

❖ **مشكلة الأفراد:** تتبع مشاكل الأفراد مع الموازنات التقليدية من وجود بعض العوامل أو الأسباب التي يمكن أن تؤدي في النهاية إلى الشعور بالإحباط وانعدام الفائدة من استخدام الموازنات، ومن أهم هذه الأسباب:<sup>2</sup>

- ✓ عدم التعاون وعدم إشراك المديرين والعاملين في إعداد وتطوير الموازنات يؤدي إلى عدم شعورهم بالمسؤولية عن أجزاء الموازنات الخاصة بهم، كما أن عدم وجود التعليم والتدريب الكافي لتنمية القدرات وزيادة كفاءة العاملين في كيفية المشاركة في إعداد واستخدام الموازنات يؤدي إلى مواقف سلبية تلقائية لهؤلاء العاملين نحو الموازنات.
- ✓ مجموعة من الانتقادات تتعلق بالتوجه المركزي للموازنات التقليدية والتي يتم إعدادها رأسيا وتتسم بالمركزية، مما يقيد من حرية وقدرة العاملين على الابتكار والمبادرة، كما أنها لا تتوافق مع الهياكل التنظيمية الشبكية أو التصميمات التنظيمية الحديثة التي تعتمد على سلسلة القيمة.
- ✓ عدم قدرة المديرين عن التفكير استراتيجيا نظرا إلى التركيز المالي للموازنات التقليدية بدلا من التركيز على الأهداف الاستراتيجية وخلق القيمة لنمو الشركة، هذا التركيز على الجوانب المالية فقط قد يؤدي إلى إحداث نوعا من التشويش على القرارات التشغيلية والاستراتيجية التي تركز على الأهداف غير المالية التي تعتبر من المتطلبات الأساسية للبقاء في المنافسة في الوقت

<sup>1</sup> أحمد حسين، مرجع سبق ذكره، ص 87.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 88-89.

الحاضر مثل: إرضاء العميل، وتقديم منتجات أو خدمات جديدة، والانتظام في مواعيد التسليم، والمرونة في الإنتاج، وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء، ... الخ.

❖ **مشكلة الأدوات:** تتمثل مشكلة الأدوات المستخدمة في إعداد الموازنات في ناحيتين على درجة كبيرة من الأهمية وهما:<sup>1</sup>

✓ مشكلة عدم الاستفادة من استخدام القدرات الفائقة لتكنولوجيا المعلومات الحديثة في تجميع البيانات وفي إعداد الموازنات وفي التقارير عن الأداء، حيث تستخدم معظم الشركات أوراق العمل رغم أنها ليست الوسيلة المثلى لإعداد الموازنات وتستهلك وقت كبير في تجميع البيانات والإعداد مع وجود تكرار للأخطاء، لذلك يستلزم الأمر تحديث وتطوير طرق إعداد الموازنات بما يتلاءم مع التكنولوجيا الحديثة.

✓ مشكلة عدم ملائمة الموازنات التقليدية في ظل ظروف عدم التأكد التي تحيط بالمنشآت، والتي تتسم بالتغيرات السريعة في بيئة الأعمال، ففي ظل هذه البيئة لا يمكن أن تؤدي الموازنات التقليدية دورها المنوط بها على الوجه الأكمل نتيجة المشاكل المتعلقة بالفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة، فتتوقف منفعة الموازنة خاصة في عملية الرقابة وتقييم الأداء على عنصرين هامين يصعب توافرها في ظل بيئة تتسم بظروف عدم التأكد وهما: أن يكون هناك درجة عالية من الثبات التشغيلي للفترة التي تغطيها الموازنة، أن يكون لدى المديرين نماذج تنبؤية جيدة حتى تستطيع الموازنات تقديم معيارا مناسباً للأداء.

### مشكلة العملية:<sup>2</sup>

✓ يفترض أن يكون واضحاً في عملية الموازنة كيف يمكن استخدام الأدوات وما هو المتوقع أن يقوم به الأفراد، إلا أنه في الحقيقة يوجد نقص في الإرشادات والدعم الكافي لإعداد الموازنات وعدم الربط بين عملية إعداد الموازنة وبين استراتيجية الشركة.

✓ ومن ناحية أخرى يتم إعداد الموازنات التقليدية وفقاً لنظام الدفع التقليدي، بمعنى أن يتم إعداد الموازنات على أساس المبيعات المتنبأ بها، وليست التي طلبها العميل بالفعل، ثم يتم الإنتاج على أن تبذل الشركة الجهد في تسويقه، ويحدث العكس في النظم الحديثة في

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 90.

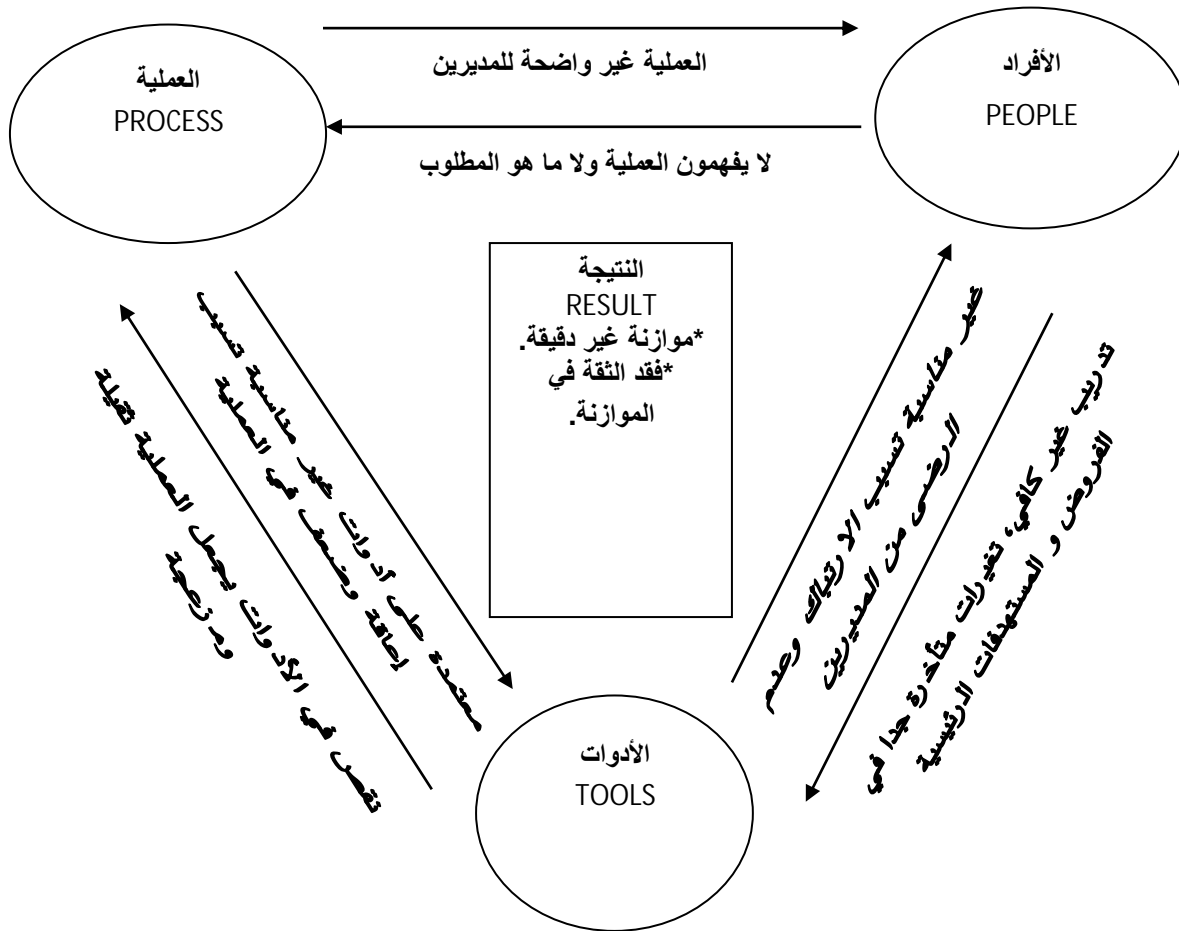
<sup>2</sup> نفس المرجع، ص ص 91-92.

الوقت الحاضر التي تعتمد على نظام السحب في إعداد الموازنات، حيث تبدأ عمليات التخطيط والإعداد للإنتاج بحسب المطلوب بالفعل بلا زيادة أو نقصان.

تتبع المشكلة أساس من الإجراءات المتبعة في إعداد الموازنات التقليدية والتي يشوبها القصور من ناحيتين على درجة كبيرة من الأهمية وهما:<sup>1</sup>

- ✓ أن عملية إعداد الموازنات التقليدية تعتمد في معظمها على بيانات داخلية فقط.
- ✓ افتراض ثبات واستمرار صحة ودقة بيانات الموازنة ونتائجها المستهدفة التي تم تخطيطها في بداية الفترة الحالية وحتى بداية التخطيط وإعداد الموازنة للفترة المقبلة.

### الشكل رقم (1-2): المشاكل العملية للموازنات التقديرية



المصدر: أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013، ص 88.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 92- 93.

## المبحث الثاني: ماهية الموازنة على أساس الأنشطة

تعد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، التي تركز على فهم الأنشطة وعلاقتها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية، مما يمكن المؤسسة من معرفة التغيرات التي تحدث في أنشطتها وخدماتها، كما تقدم معلومات تساعد الإدارة على فهم وتخفيض التكاليف، لهذا اكتسب هذا الأسلوب أهمية واسعة على مدار السنوات القليلة الماضية بسبب قدرته على ربط الأنشطة مع التكاليف.

### المطلب الأول: مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة وأهميتها

لقد حظيت الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) منذ ظهورها باهتمام العديد من الباحثين باعتبارها أداة فعالة تساعد الإدارة على القيام بوظيفة الرقابة وتقييم الأداء، فتعددت تعريفها بتعدد نظرة الباحثين إليها، لذلك سيتم التطرق لبعض هذه التعاريف، مع ذكر أهمية الموازنة على أساس الأنشطة.

### الفرع الأول: مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة

من بين التعاريف العديدة للموازنة على أساس الأنشطة نذكر ما يلي:

- عرفها Morrow and Cashworth بأنها: "أداة للتخطيط وإعداد الموازنة والتي تعمل من خلال فهم العلاقة بين المحركات والأنشطة، خاصة تلك الأنشطة التي تضمن خلق القيمة للمنتج أو للعميل والتي تستخدم من أجل ضمان التخصيص الأمثل للموارد النادرة على مستوى المنظمة ككل وليس على مستوى وظيفة معينة وذلك من خلال توضيحها لأثر القرارات المتخذة في أحد الأقسام الأخرى بها".<sup>1</sup>
- كما عرفت أيضا بأنها: "خطة كمية عن النشاطات المتوقعة للمنظمة، تتضمن إدارة أعباء العمل المتوقعة والمتطلبات المالية والغير مالية المتفق عليها والتغيرات المخططة من أجل تحسين الأداء".<sup>2</sup>
- كما تم تعريفها أيضا بأنها: "عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة التكاليف تعنى بحمل العمل المتنبأ به وتحقيق الأهداف الاستراتيجية المتفق عليها".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> محمد عبد الغني عبد الحى عبد العال، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم الأداء "دراسة تطبيقية"، بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2013، ص 34.

<sup>2</sup> William R. Lalli, Handbook of Budyeting , Sixth Edition, John Wiley and Sons, Inc. Hoboken, New Jersey, 2012, p 8.

<sup>3</sup> محمد عبد الله أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB، في بلدية قطاع غزة "دراسة تطبيقية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 70.

وعلى هذا الأساس، يمكن تعريف الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بأنها أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تسمح بربط الاستراتيجية بالموازنة حيث تقوم بتحليل المنتجات والخدمات من منظور الأنشطة بهدف تحسين الأداء وزيادة دقة التنبؤات، كما أنها تفيد في التخطيط والتنسيق والرقابة لجل أوجه نشاط المؤسسة.

### الفرع الثاني: أهمية الموازنة على أساس الأنشطة

يساعد استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في حل العديد من المشاكل التي تظهر في نظام الموازنات التقليدية من خلال:<sup>1</sup>

- ✓ تبرز الموازنة على أساس الأنشطة التغيرات الواجب إحداثها في المنظمة.
- ✓ تمكن عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة الإدارة من الرقابة بشكل أكثر فاعلية على بنية التكاليف.
- ✓ تلقي الضوء على أسباب الانحرافات، فهي تساعد على تقييم الأداء بمقارنة النتائج الفعلية مع المدرج بالموازنة.
- ✓ تلقي بالمسؤولية على الموظفين، فهم مسؤولين عن إدارة أنشطتهم للوصول للأهداف المطلوبة.
- ✓ تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة من أجل خلق القيمة في المنظمة.

### المطلب الثاني: المفاهيم المتعلقة بالموازنة على أساس الأنشطة

يتطلب استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) الإلمام ببعض المفاهيم المتعلقة بها كالأنشطة، مسببات تكلفة النشاط ومجمع تكلفة النشاط.

#### أولاً: مفهوم الأنشطة

تعد الأنشطة المحور الذي تبنى على أساسه الموازنة على أساس الأنشطة، ويجب أن تحدد قبل تخصيص التكلفة، ولذلك سيتم التعرف على هذه الأنشطة من خلال بعض التعارف التي أوردها الباحثين كما يلي:<sup>2</sup>

- يعرف النشاط بأنه: "حدث أو عمل أو مهمة يتم القيام بها داخل المنظمة لتحقيق هدف معين".

<sup>1</sup> دانية النابلسي، مرجع سبق ذكره، ص 40.

<sup>2</sup> وحيد محمود رمو، سعدي صالح العالي، إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في جامعة الموصل، 2018، ص 190:

<https://www.google.com/search> 20/04/2019 20:45

- كما عرف بأنه: "عبارة عن مجموعة من الأعمال أو المهام التي تهدف إلى تحقيق إضافة قيمة معينة أو تسمح بتحقيق هذه الإضافة في المدى القصير أو الطويل".<sup>1</sup>
- مما سبق يمكن تعريف النشاط بأنه مجموعة من المهام في المؤسسة تتكامل مع بعضها البعض لتحقيق هدف من أهداف المؤسسة وتعد المسبب الرئيسي لنشوء التكلفة.
- وبشكل عام يمكن تقسيم الأنشطة إلى أربعة أنواع رئيسية هي:<sup>2</sup>
- **أنشطة المدخلات Input Activyties**: ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج ومن أمثلة هذه الأنشطة نجد البحث والتطوير ونشاط شراء المواد الأولية.
- **أنشطة العمليات Processing Activities**: ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات، ونشاط تخزين بضاعة تحت التشغيل.
- **أنشطة المخرجات Output Activities**: وهي تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء والقيود على حسابهم ونشاط تسليم البضاعة للعملاء.
- **أنشطة إدارية Administrative Activities**: وهي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة الأولى ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط الخدمات القانونية ونشاط خدمات المحاسبة.
- ويمكن تصنيف الأنشطة من حيث القيمة التي تطبقها إلى:<sup>3</sup>
- **أنشطة تضيف قيمة**: هي الأنشطة التي إذا قدمت فإنها ستؤثر على الإنتاج سواء في الأمد القريب أو البعيد مثال على ذلك نشاط العرض واختيار النوعية.
- **أنشطة لا تضيف قيمة**: هي الأنشطة التي إذا تم حذفها فإنها لا تؤثر على خدمة الإنتاج وبالتالي تساعد على تخفيض التكاليف.

### ثانياً: مفهوم مسببات تكلفة النشاط

تعد عملية تحديد مسبب التكلفة الدعامية الأساسية للموازنة على أساس الأنشطة، والتي يتم عن طريقها ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة، وهناك العديد من التعاريف لمسببات التكلفة نذكر منها ما يلي:

<sup>1</sup> إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة، عمان، 2013، ص 103.

<sup>2</sup> احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، 2018، ص 190.

<sup>3</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الثانية، دار الحماد، الأردن، 2008، ص 163.



- مسبب التكلفة هو: "وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط، أي أنها الكمية المنجزة من تنفيذ نشاط معين، ويعبر مسبب تكلفة النشاط عن أسباب نشوء التكلفة لدى النشاط".<sup>1</sup>
- كما عرف بأنه: "العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط المتعلقة بغرض تكلفة معين نحو سلوك معين وضمن مدى ملائم وخلال فترة معينة".<sup>2</sup>

وانطلاقاً لما سبق يمكن أن نخلص إلى أن مسبب التكلفة يمثل معيار يتم الاعتماد عليه في قياس الكمية المنجزة من تنفيذ نشاط معين، بحيث يعكس السبب الرئيسي في حدوث التكلفة داخل كل نشاط، وينطوي على علاقة سببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط.

تصنف مسببات التكلفة حسب مرحلة معالجة التكاليف إلى مجموعتين وهما:<sup>3</sup>

- **مسببات تكلفة المرحلة الأولى:** وهي مسببات تتعلق بتخصيص الموارد على الأنشطة وبالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الموارد بالأنشطة ويطلق عليها مسببات الموارد Resource Drivers.
- **مسببات تكلفة المرحلة الثانية:** وهي مسببات تتعلق باستنفاد الأنشطة من طرف المنتجات (أغراض التكلفة) وبالتالي فهي تستخدم لربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات ويطلق عليها مسببات الأنشطة Activity Drivers.

### ثالثاً: مفهوم مجتمعات تكلفة النشاط

ويقصد بمجمع التكلفة مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المؤسسة والمنتجات النهائية، حيث أن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنظمة من أجل إنجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات، ويتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة بكل مجمع تكلفة نشاط حسب الدور الذي يؤديه بحيث تكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة، وأن تتناسب التكاليف طردياً مع النشاط، وقد يستدعي ذلك تحليلاً إحصائياً لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين الأعمال داخل كل مجمع وبين تكلفة كل نشاط، ثم بعد ذلك توزيع تكاليف مجتمعات التكلفة على الإنتاج (الخدمات) بحسب الأنشطة التي استخدمت في إنجازها.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> وحيد محمود رمو، سعدي صالح العلي، مرجع سبق ذكره، ص 5.

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 112.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص 114.

<sup>4</sup> محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص 53.

## المطلب الثالث: علاقة الموازنة على أساس الأنشطة ببعض الأنظمة الأخرى

تعتبر الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على علاقة بكل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing، وكذا نظام الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management. كما لها علاقة بمدخل ما بعد الموازنات Beyond Budgeting Approach.

## الفرع الأول: الموازنة على الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة

تعد تقنية التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من التقنيات الحديثة المهمة، وقد تناول هذا الموضوع في العديد من الدراسات والبحوث، ويرجع الظهور الأول لنظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى أواخر الثمانينات وبالتحديد إلى عام 1987 بمقال نشر في صحيفة مدرسة الإدارة التابعة لجامعة هارفرد بعنوان كيف تقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات "دراسة ميدانية" للكاتبين Operc Robin و Robrt .S. Kaplon ثم تتالت بعد ذلك المقالات ودراسات الحالة.<sup>1</sup>

## أولاً: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

هناك عدة مفاهيم وتعريف لنظام التكاليف على أساس الأنشطة نذكر منها ما يلي:

- عرف Horngren نظام (ABC) بأنه: "طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء".<sup>2</sup>
- كما تم تعريفه أيضاً بأنه: "نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بناء على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية والتي تتجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدى، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف".<sup>3</sup>

<sup>1</sup> وليد خالد صالح، دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 8، العراق، 2012، ص 297.

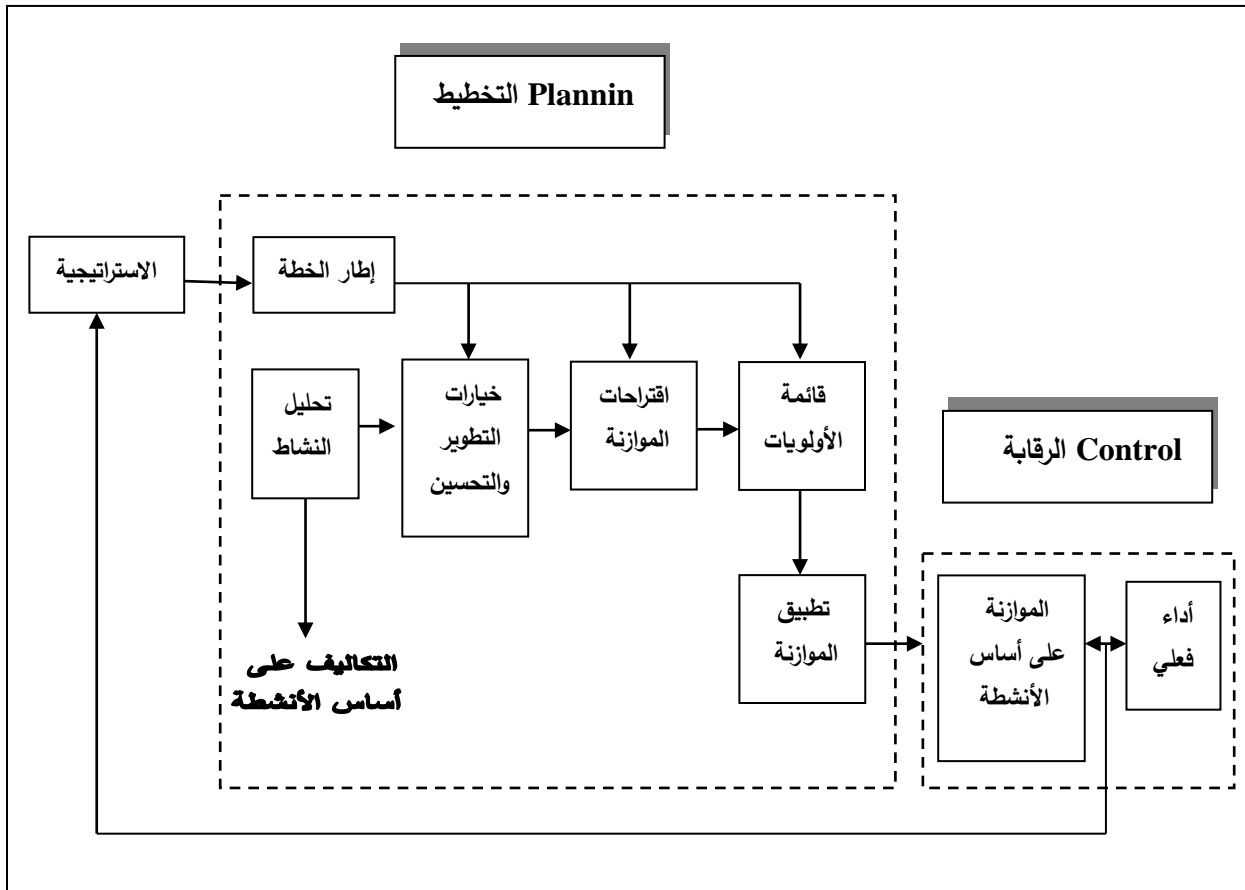
<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 28/27، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص 105.

<sup>3</sup> محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13، الجزائر، 2018، ص 269.

ثانيا: العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة

يشير Cooper & Kaplan إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ليس أسلوبا محاسبيا فحسب، بل يتعلق بكافة نواحي الأعمال، حيث يساعد الإدارة في معرفة المنتجات الواجب إنتاجها وأي الزبائن تخدم، إضافة إلى الدور الذي يلعبه هذا النظام في تحسين الأداء المستقبلي للمؤسسة، مما يجعل نظام (ABC) حجر الأساس الذي يركز عليه إعدادا الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) فالخطوة اللاحقة لخطوة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هي الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) حيث أن كلاهما يستندان إلى معرفة احتياجات الأنشطة للموارد خلال فترة إعداد الموازنة.<sup>1</sup>

الشكل رقم (1-3): الترابط بين نظامي ABC و ABB



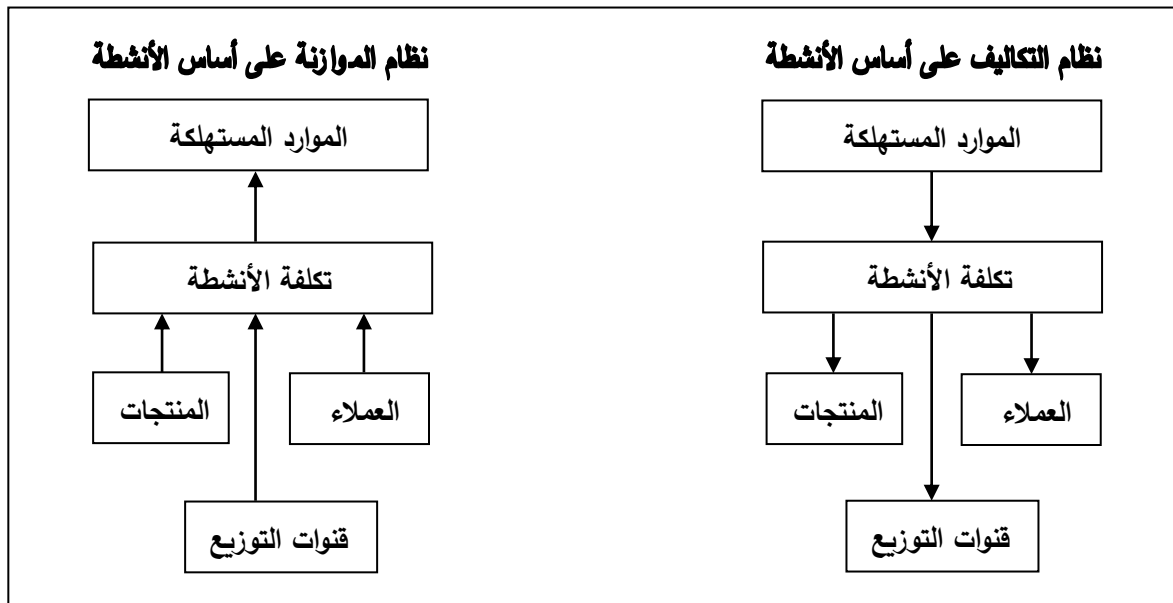
المصدر: دانية النابلسي، إمكانية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة للرقابة على الأداء "دراسة تطبيقية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2012، ص 32.

<sup>1</sup> إبراهيم سليمان النمى، مرجع سبق ذكره، ص 54.

وهكذا يعتبر نظام الموازنة على أساس الأنشطة منهج عكسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة فبدلاً من تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات كمنهجية لعمل نظام (ABC)، يتم ربط المخرجات بالأنشطة وذلك باستخدام محركات الأنشطة، ثم ربط الأنشطة بتكلفة الموارد وذلك باستخدام معدلات استهلاك الموارد، وفي هذا الصدد تشير دراسة Cooper and Slagmulder إلى أن " العملية العكسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة تقع في قلب نظام الموازنة على أساس الأنشطة "At the heart of ABB is a reversal of an ABC"، كما تشير دراسة Lana et AL إلى أن "الموازنة على أساس الأنشطة هي العملية العكسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABB is a reversal Proves of ABC".<sup>1</sup>

ويمكن توضيح العلاقة العكسية بين نظامي (ABB) و(ABC) من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (1-4): العلاقة العكسية بين نظام ABC ونظام ABB



المصدر: محمد عبد الغني عبد الحي عبد العال، تحقيق التكامل بين الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء "دراسة تطبيقية"، بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2013، ص 42.

<sup>1</sup> محمد عبد الغني عبد الحي عبد العال، نفس المرجع السابق، ص 41.

يوضح الشكل السابق أن نظام (ABC) يسير من أعلى إلى أسفل، بينما يسير نظام (ABB) من أسفل إلى أعلى بما يعبر عن العلاقة العكسية بينهما، هذا ويبدو نظريا أن عملية الموازنة على أساس الأنشطة تعتبر عملية سهلة تتم من خلال تغذية نظام التكاليف على أساس الأنشطة بمعلومات عن الطلب على المخرجات ثم تشغيل النموذج بطريقة عكسية لتقدير الطلب المستقبلي على الموارد، إلا أن هذا المنهج لا يعمل بهذه الطريقة العكسية البسيطة، فتقدير الطلب على الموارد بهذا الشكل قد يؤدي إلى نتائج غير دقيقة، والسبب في وراء هذه الأخطاء لا يرجع إلى القصور في النموذج القائم وإنما يرجع إلى الاختلافات الجوهرية بين نظامي (ABC) و(ABB).<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة

تقوم فكرة نظام الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة.<sup>2</sup>

#### أولاً: مفهوم نظام الإدارة على أساس الأنشطة

يحظى نظام الإدارة على أساس الأنشطة بالعديد من التعاريف نذكر منها ما يلي:

- عرف نظام (ABM) بأنه: "طريقة لإدارة الأنشطة الرئيسية بالمنظمة حيث يتم تحديد كيفية قيام كل نشاط من هذه الأنشطة باستهلاك الموارد، وأيضا تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي استبعادها مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف".<sup>3</sup>
- كما عرف بأنه: "الطريقة التي تستطيع من خلالها المنظمة توجيهه وقياس ورقابة أهدافها لأغراض تعزيز الأداء".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 43.

<sup>2</sup> قدوري هودة سلطان، التكامل بين أنظمة التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (ABC، ABM، ABB)، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، 2017، ص 10.

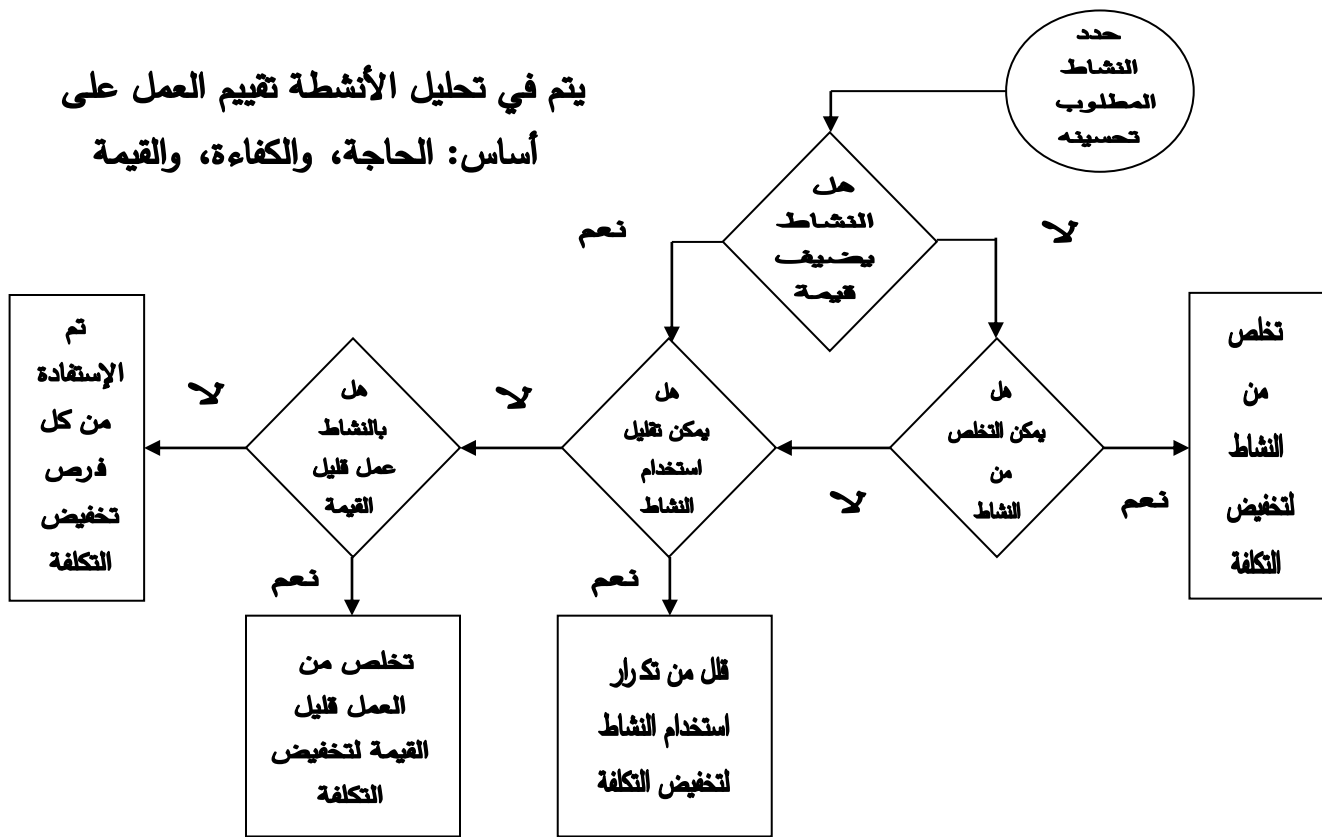
<sup>3</sup> صباح فوزي صالح، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة "دراسة ميدانية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014، ص 44.

<sup>4</sup> إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سبق ذكره، ص 108.

ثالثاً: العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة

يعمل نظام الموازنة على أساس الأنشطة على تدعيم التحسين المستمر من خلال نظام الإدارة على أساس الأنشطة (تحليل الأنشطة) وهو ما ينتج عنه تقديم فرصة تخفيض التكاليف من خلال استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة أو تحسين الكفاءة للأنشطة الضرورية، وهو ما يمكن التعبير عنه بالشكل الموالي:<sup>1</sup>

الشكل رقم (1-5): تحليل الأنشطة



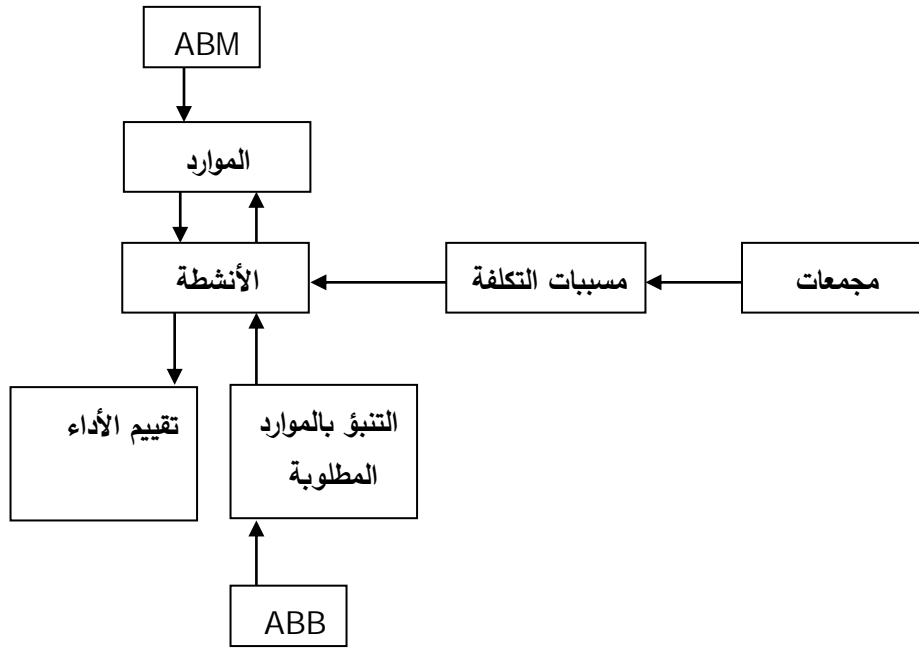
المصدر: أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013، ص 77.

يمكن القول أن كل من الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) والموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يستندان إلى معرفة احتياجات الأنشطة للموارد، إذ تمثل الأنشطة المحور الأساسي الذي يعملان عليه، إلا أن أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة يبدأ بالتنبؤ بالاحتياجات من الموارد والتي تستخدم في تخطيط الأنشطة لفترة الموازنة، ثم تحديد الموارد الضرورية لهذه الأنشطة وتستخدم في ذلك مجموعات ومسببات

<sup>1</sup> محمد عبد الغني عبد الحي عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 37.

التكلفة، أما الإدارة على أساس الأنشطة تبدأ بالموارد وتنسبها إلى الأنشطة بهدف تقييم الأداء على الأنشطة، وهذا يؤدي إلى تكامل العلاقة بين الإدارة على أساس الأنشطة والموازنة على أساس الأنشطة، والشكل الموالي يوضح هذه العلاقة.<sup>1</sup>

الشكل رقم (1-6): التكامل بين نظام ABM ونظام ABB



المصدر: وحيد محمود رمو، سعدي صالح العلي، إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في جامعة الموصل، 2018، ص 13 : 45 : 20/04/2019 [https:// www.google. Com/ search](https://www.google.com/search)

من خلال ما سبق، يمكن أن نستخلص أن هناك علاقة وثيقة بين الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة، فهذا الأخير يسمح بتحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة تعمل إدارة المؤسسة على دعمها والحفاظ عليها، وأنشطة لا تضيف قيمة ويجب على المؤسسة البحث عن طرق من أجل حذفها والتخلص منها دون الإخلال بقدرة المؤسسة على أداء وظائفها الرئيسية، وكذا الحفاظ على جودة مخرجاتها من المنتجات والخدمات التي تقدمها لزيائنها، مما يسمح بتخفيض التكاليف من جهة، والعمل على زيادة دقة التقديرات والتنبؤات عند إعداد الموازنة على أساس الأنشطة من جهة أخرى، دون أن ننسى اختصار الجهد والوقت والموارد المبذولة في سبيل ذلك.

<sup>1</sup> وحيد محمود رمو، سعدي صالح العلي، مرجع سبق ذكره، ص 13.

## الفرع الثالث: الموازنة على أساس الأنشطة ومدخل ما بعد الموازنات

قام الباحثين Robin Fraser و Jeremy Hope بتقديم منهج إداري يدعو إلى إحلال الموازنات التقديرية بأساليب إدارية بديلة للقيام بأغراض رقابة وتقييم الأداء أطلق عليه ما بعد الموازنات Beyond Budgeting، وذلك من خلال تكوينهما لهيئة بحثية أطلق عليها هيئة المائدة المستديرة لما بعد الموازنات Beyond Budgeting Round Table (BBRT) والتي تعد بمثابة مشروع أو فريق عمل بحثي منبثق من الهيئة الدولية للتصنيع المتقدم (CAM-I) في أواخر عام 1997.<sup>1</sup>

ويهدف مدخل ما بعد الموازنات (BB) إلى التخلص مما يطلق عليه "مصيصة الأداء السنوية Annual Performance Trap"، والتي تعني ما يحدث من خلل سلوكي من المديرين بسبب تقييم أداءهم.<sup>2</sup>

## أولاً: مفهوم مدخل ما بعد الموازنات

لم تتعرض الكثير من الدراسات لمفهوم محدد لمدخل ما بعد الموازنات، إلا أنه يمكن الوقوف على التعاريف الآتية:<sup>3</sup>

- عرف Hope and Fraser مدخل ما بعد الموازنات بأنه: "منهج إداري يعمل على تحويل المركزية إلى وحدات عمل شبكية مفوضة الصلاحيات، واستبدال عملية الموازنة بهيكل متكامل من الأدوات الإدارية من بطاقة الأداء المتوازن والتنبؤات المستمرة".
- كما عرف Steve مدخل (BB) بأنه: "مجموعة من مبادئ إدارة الأداء والتي يترتب على تبنيها عمليات رقابة أداء أكثر ديناميكية والتي تمكن المنظمات من أن تكون أكثر استجابة للفرص والتغيرات وبالتالي القدرة على خلق قيمة أكبر، فهو مدخل إداري يمكن من تفويض أكبر للمسؤولية بما يؤدي إلى زيادة رضا العاملين وخلق قيمة للعملاء بصورة أكبر من المنافسين".

## ثانياً: العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة ومدخل ما بعد الموازنات

في العقود الأخيرة من القرن الماضي، تحول الدور الذي تلعبه الموازنات التقديرية من مجرد كونها أداة لتحقيق التنسيق بين مجموعة من الخطط المالية إلى كونها نظام إداري واسع النطاق يقوم بالعديد من الأدوار

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 47.

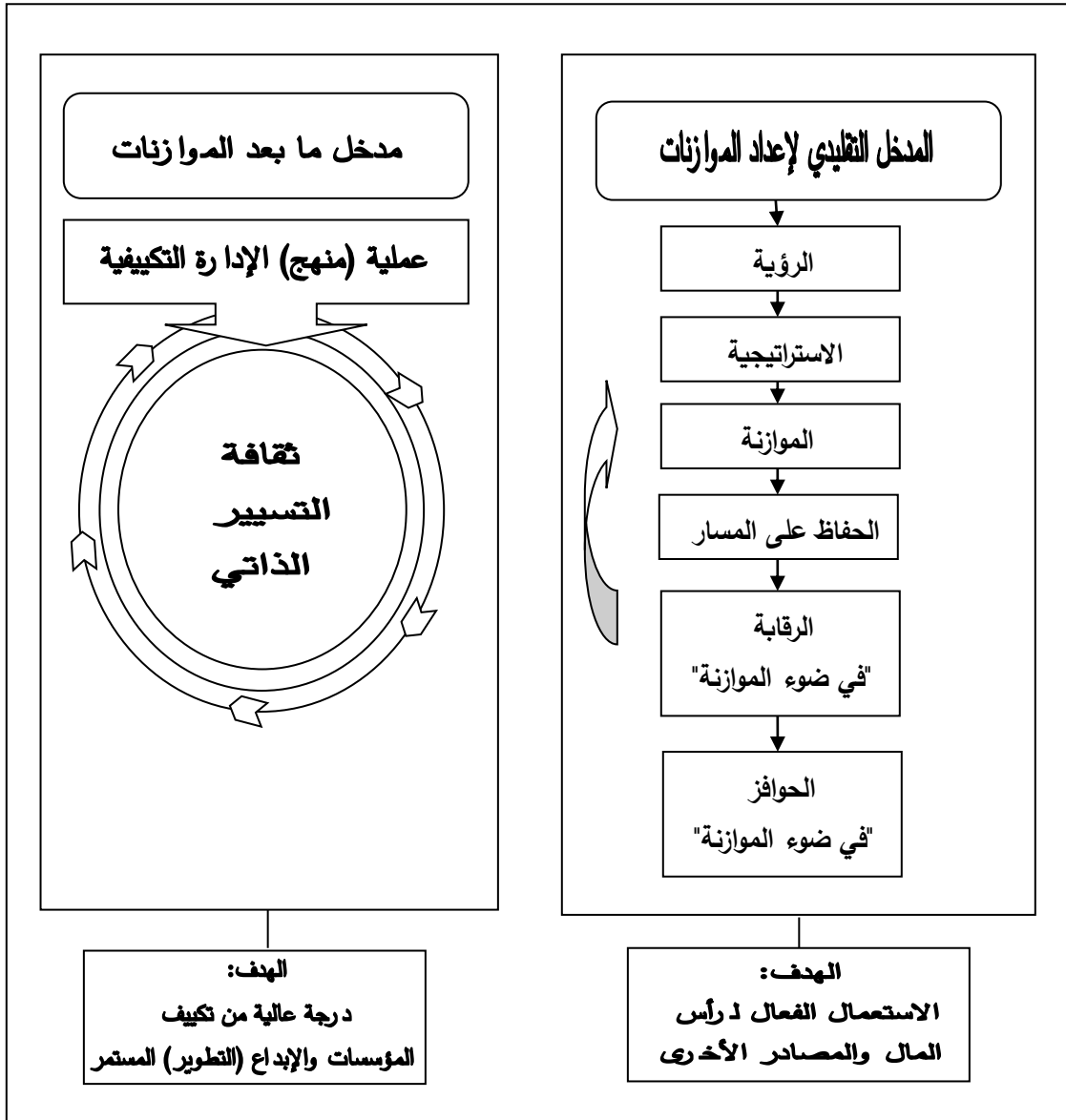
<sup>2</sup> أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 104.

<sup>3</sup> محمد عبد الغني عبد الحي عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 49-50.



في الرقابة على أعمال المنظمة، والتأثير على سلوكيات الأفراد والإدارة، وتقييم ومكافأة الأداء، ويعرض الشكل التالي المدخل التقليدي لإعداد الموازنات مقارنة بمنهج ما بعد الموازنات.<sup>1</sup>

الشكل رقم (1-7): مدخل ما بعد الموازنات مقارنة بالمدخل التقليدي لإعداد الموازنات



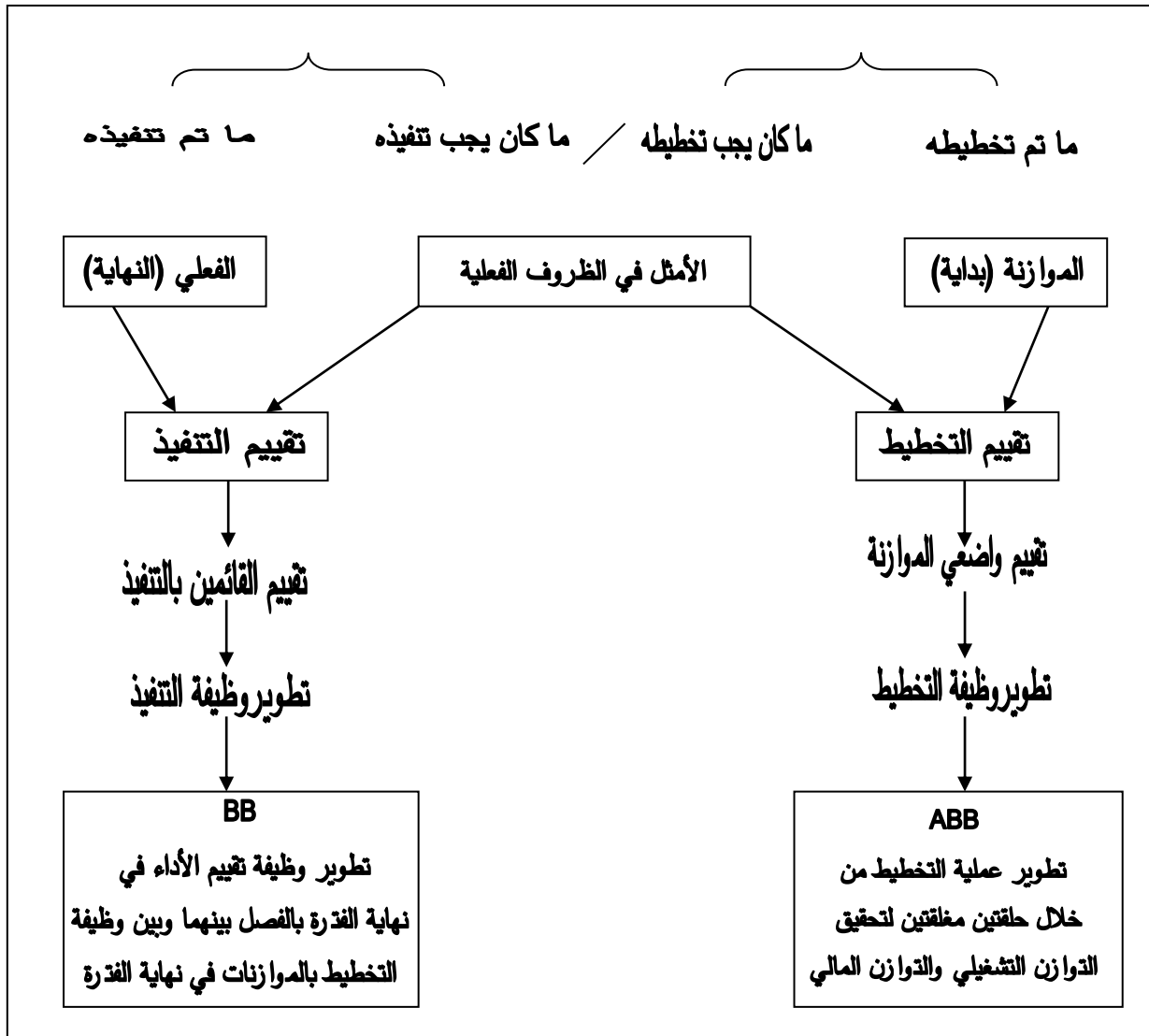
المصدر: <https://www.Syr-res.Com/article/6742.Html> 24/04/2019 19:30

يلاحظ أنه وفقاً لمدخل ما بعد الموازنات (BB) سيتم تحسين عملية التخطيط بالموازنات في بداية الفترة وعملية تقييم الأداء في آخر الفترة إذا تم الفصل بين كلاهما، سيحدث التحسين في عملية التخطيط إذا تم فصلها عن وظيفة تقييم الأداء لأن المخطط سيتحرر من مشاكل الخلط السلوكي التي سادت نتيجة لاستخدام

<sup>1</sup> محمد عبد الغني عبد الحي عبد العال، نفس المرجع السابق، ص 80.

مستهدفات الموازنة كمقاييس لتقييم الأداء والحوافز والمكافآت في آخر الفترة، كما سيحدد تحسين في عملية قياس وتقييم الأداء من خلال استخدام مؤشرات أداء تأخذ في الاعتبار الظروف الفعلية التي سادت أثناء فترة التنفيذ.<sup>1</sup>

الشكل رقم (1-8): التحليل ذو الأبعاد الثلاثة



المصدر: أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013، ص 107.

<sup>1</sup> أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 106.

### المبحث الثالث: مقومات ومراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة وتقييمها

إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يمر بمجموعة من المراحل الأساسية التي اختلفت حسب الدراسات التي تناولت هذه المراحل، كما أن توفير العوامل التي تساعد على نجاح أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) داخل المؤسسة يجعل إدارة هذه الأخيرة تحقق أغراضها الرئيسية والتي تتمثل في التخطيط، التنسيق، الرقابة وتقييم الأداء، فالموازنة على أساس الأنشطة ترفع من كفاءة الأنظمة الإدارية داخل المؤسسة. إلا أن تطبيق هذا النظام في بعض المؤسسات يواجه مجموعة من الصعوبات.

#### المطلب الأول: مقومات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة

إن التحديد السليم للأنشطة مهما في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة لذا فإن نظام (ABB) يعتمد على نظام (ABC)، خاصة في تحديد الأنشطة والتكاليف بشكل دقيق، ومن هذا المنطلق فإن مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة تعتبر مقومات لنظام الموازنة على أساس الأنشطة، من خلال القراءات ذات العلاقة بالموازنات ونظام (ABC) ونظام (ABB) يمكن صياغة المقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة على النحو الآتي:<sup>1</sup>

- 1- توجهات الإدارة العليا ومدى إدراكها لأهمية نظام الموازنات على أساس الأنشطة.
- 2- توفر المستوى العلمي (الكفاءات العلمية والعملية) لدى الموظفين في التعامل مع نظام محسوب يساعد ويسهل في تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة، بالإضافة إلى تقبل التغيير بشكل مستمر.
- 3- توفر أنظمة محاسبة سليمة لدى المؤسسات تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة بشكل سهل وميسور وبأقل التكاليف من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.
- 4- توفر هيكل إداري للمؤسسات يساعد على إنجاح تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.
- 5- تنوع وتعقيد الخدمات والمنتجات المقدمة من طرف المؤسسات.
- 6- تنوع الأنشطة المساندة (كالتصميم الهندسي، الإدارة، البرمجة، المحاسبة، صيانة الأجهزة.. الخ) المقدمة من طرف المؤسسات.

<sup>1</sup> محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص 79.

## المطلب الثاني: مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة

تقوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على أساس تحليل أهداف التكلفة لمعرفة الأنشطة المطلوب إنجازها، وتحديد الموارد المطلوب إدراجها بالموازنة اللازمة لأداء هذه الأنشطة، وذلك وفق المراحل الرئيسية الذي حددها Kaplan and Cooper وهي كالآتي:<sup>1</sup>

✓ **تقدير كمية الإنتاج والمبيعات في الفترة المالية:** حيث تتطلب عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالإضافة إلى تقدير كمية المبيعات والإنتاج تحديد المزيج الإنتاجي وتشكيل العملاء المستهدفين، وبالتالي فإن التقديرات لا تتضمن فقط المنتجات التي سوف تباع وإنما عدد ونوعية العملاء الذين سوف يشترون هذه المنتجات. إن إعداد الموازنة وفق هذه الطريقة يتطلب معلومات أكثر تفصيلاً من الموازنة التقليدية، لأنه يجب توافر معلومات حول الإجراءات الواجب استخدامها من أجل إنجاز خطة المبيعات والإنتاج، مثل عدد مرات التصنيع لكل منتج، طرق الشحن، تكرار أوامر الشراء للمواد الأولية، عدد طلبات العملاء المتوقعة، فمثل هذه المعلومات تعد بمثابة الأساس في تحديد الأنشطة التي تحتاجها المؤسسة والطاقة التشغيلية لكل نشاط.

✓ **التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المنظمة والطاقة التشغيلية لكل نشاط:** حيث يتطلب إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وضع قائمة بالأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات مثل نشاط الفوترة، نشاط الاستلام، نشاط معالجة المواد، نشاط الصيانة، نشاط فحص المنتجات ونشاط تطوير وتصميم المنتجات الجديدة وجميع الأنشطة الأخرى، وبعد عملية تحديد الأنشطة يتم تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط بناء على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات وبقية المعلومات الأخرى الواردة في الفقرة السابقة، يلاحظ على هذه الطريقة في إعداد الموازنات شموليتها لكافة الأنشطة بينما تقوم الموازنات التقديرية العادية على تقدير المواد والعمل البشري وعمل الآلات فقط.

✓ **تحديد المواد اللازمة لتنفيذ الأنشطة:** فبعد وضع قائمة الأنشطة التي يحتاجها تنفيذ الخطة الإنتاجية والتسويقية يتم وضع تقديرات حول نوع المواد من تجهيزات ويد عاملة ومواد أولية وكافة مستلزمات تنفيذ الأنشطة من حيث الكمية والمواصفات التي تحتاجها الأنشطة، حتى يمكن لهذه الأنشطة الوصول إلى الطاقة التشغيلية المطلوبة والمحددة في الفقرة السابقة.

✓ **تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها:** حيث أنه بعد وضع التقديرات السابقة يتم تحويل الحاجة إلى الموارد إلى تقدير إجمالي للموارد التي يجب توفيرها بحسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة

<sup>1</sup> إبراهيم سليمان النمس، مرجع سبق ذكره، ص 60.

للمنظمة ورغبة المنظمة في تخصيص الموارد المتاحة لديها بالشكل الأمثل الذي يساهم في تحقيق هدف المنظمة الاستراتيجي، حيث يتم تخصيص الموارد المتاحة من قبل المنظمة على هذه الأنشطة حسب حاجة كل نشاط إلى هذه الموارد حسب تقديرات وسياسات إدارة المنظمة، ويراعى في عملية التوزيع هذه مدى مرونة عرض الموارد اتجاه الطلب عليها.<sup>1</sup>

✓ **تحديد طاقة كل نشاط:** في النهاية يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط، وتحديد عنصر الموارد الذي يتحكم بالطاقة الإنتاجية القصوى للنشاط، تعتبر هذه المرحلة من أعقد المراحل، حيث أن تحديد الطاقة المطلوبة من نشاط يتطلب معرفة نماذج طلبات البيع، جدولة الإنتاج والمشتريات والشحن والموارد التي يمكن استخدامها في أنشطة متنوعة.<sup>2</sup>

الشكل رقم (1-9): مخطط إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB



المصدر: قدوي هوده سلطان، التكامل بين أنظمة التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (ABC، ABM، ABB)، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، 2017، ص 16.

ويرى ANTIS أن عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة تعتبر عملية تخطيط ورقابة الأنشطة المتوقعة للمؤسسة بغرض الوصول لموازنة ذات فعالية تكاليفية تقابل عبء العمل المتوقع والأهداف

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، آليات التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، دمشق، 2008، ص، ص، ص، 55، 56.

<sup>2</sup> قدوي هوده سلطان، مرجع سبق ذكره، ص 18.

الاستراتيجية الموضوعية، وتكون النتيجة النهائية لهذه العملية هي وثيقة الموازنة على أساس الأنشطة والتي تمثل تعبير كمي عن أنشطة المنظمة المتوقعة تعكس تنبؤ الإدارة بعبء العمل والمتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الاستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخططة لتحسين الأداء.<sup>1</sup>

يلاحظ أن المراحل السابقة تركز على الجانب التشغيلي بشكل أكبر من التركيز على الجانب المالي (منظور تخصيص التكاليف)، لذلك يرى شتا أنه لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة يجب أن يكون نظام التكاليف المتبع هو نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة من خلال إتباع المراحل التالية:<sup>2</sup>

✓ إعداد الموازنة لكميات المبيعات والإنتاج لكل منتج خلال كل فترة من فترات الموازنة: ولا يوجد

اختلاف في هذه المرحلة بين المدخل السابق ومدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس الأنشطة.

✓ تحديد الأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف الخطة الإنتاجية: وتشمل الأنشطة الرئيسية أو الجوهرية

(وهي الأنشطة التي تخدم بشكل مباشر أغراض التكلفة) بالإضافة إلى الأنشطة الفرعية أو الثانوية

(وهي الأنشطة التي تخدم الأنشطة الرئيسية)، هذا مع مراعاة إمكانية دمج الأنشطة المتجانسة معا

في نشاط واحد.

✓ تحديد محرك تكلفة النشاط وتقدير الكمية المخطط استخدامها منه بالنسبة لكل نشاط: لا شك أن

تحديد الأنشطة ومحركات تكلفتها يتطلب التعاون بين الإدارات الفنية والهندسة والمالية، مع الاستعانة

بالأساليب الإحصائية المتقدمة (مثل تحليل الارتباط) عند تحديد واختيار مسببات أو محركات

التكلفة، وبعد تعيين مسببات التكلفة للأنشطة المختلفة، ولأغراض إعداد الموازنة على أساس الأنشطة

يتم تقدير كمية محرك تكلفة النشاط المخطط استخدامها خلا فترة الموازنة، وتحديد كمية المحرك

المخطط استخدامها في ضوء كمية الإنتاج المخطط، واحتياجات الوحدة المنتجة من محرك تكلفة

النشاط، وسلوك محرك التكلفة تجاه الكمية الممكن توفرها.

✓ تقدير عناصر التكاليف غير المباشرة (الموارد الاقتصادية) اللازمة لأداء وتحقيق أهداف الأنشطة:

أي تحديد تكلفة كل نشاط رئيسي أو فرعي من تكلفة مواد غير مباشرة وأجور غير مباشرة وتكلفة

خدمات أخرى غير مباشرة، حيث يخصص مجمع أو وعاء التكلفة لكل نشاط، ويجب مراعاة سلامة

التوجه المحاسبي لعناصر التكاليف على الأنشطة المختلفة تحقيقا لسلامة قياس التكلفة.

<sup>1</sup> محمد عبد الغني عبد الحى عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 35.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص ص 39-40.

- ✓ تحديد معدل التحميل التقديري لتكلفة كل نشاط (تكلفة كل مجمع أو وعاء): وذلك من خلال قسمة تكلفة النشاط أو الوعاء على إجمالي محرك التكلفة المقدر استنفاده بواسطة النشاط.
- ✓ تحديد تكلفة وحدات أو أغراض التكلفة المختلفة: وذلك من خلال استخدام معدلات التحميل التقديري للأنشطة التي تم التوصل إليها في الخطوة السابقة وباستخدام الكمية المتوقع استنفادها بواسطة كل وحدة تكلفة من كل محرك نشاط.

أما إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المؤسسات الخدمية فتمر بالمراحل التالية:<sup>1</sup>

- ✓ التنبؤ بكمية المخرجات في الفترة المطلوب عمل موازنة لها.
  - ✓ تقدير حاجة هذه المخرجات من الأنشطة.
  - ✓ تقدير حاجة الأنشطة من الموارد.
  - ✓ بطريقة عكسية تخصص الموارد على الأنشطة من أجل تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة.
  - ✓ تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات من أجل المعرفة الكاملة والدقيقة لتكاليف هذه المخرجات.
  - ✓ بالاعتماد على كمية المخرجات خطوة رقم (1) وأسعارها في فترة الموازنة يتم تحديد الإيرادات السنوية.
  - ✓ يتم تنظيم جانبي المصاريف والإيرادات ينتج عنها موازنة معدة على أساس الأنشطة.
- ويمكن إيجاز مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المؤسسات الصحية كما يلي:<sup>2</sup>
- ✓ تبدأ عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة بأهداف التكلفة التي تتمثل في الخدمات العلاجية والرعاية الصحية ضمن تخصيص معين وهي خدمات المستشفى.
  - ✓ تقدير حجم الخدمة العلاجية المقدمة.
  - ✓ يتم قياس حجم محركات الأنشطة التي يتطلبها كل هدف تكلفة من كل نشاط.
  - ✓ تجميع هذه المحركات لكل نشاط من الأنشطة التي تساند عملية إنتاج الخدمة، حيث تقيس محركات الأنشطة من قبل استهلاك الأنشطة من قبل أهداف التكلفة، بافتراض ثبات السعر وبالتالي معدل تكلفة محرك النشاط، فإنه يتم التوصل إلى تكلفة النشاط من خلال هذه الخطوة.

<sup>1</sup> درويش مصطفى الجذلب، مرجع سبق ذكره، ص 53.

<sup>2</sup> إبراهيم سليمان النمس، مرجع سبق ذكره، ص 64.

## المطلب الثالث: تقييم نظام الموازنة على أساس الأنشطة

يملك نظام الموازنة على أساس الأنشطة العديد من المزايا التي يشاد بها، كما انه يواجه مجموعة من الصعوبات والمعوقات التي تحول أو تقلل من تطبيقه داخل المؤسسة.

## الفرع الأول: مزايا تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة

إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) تحقق العديد من المنافع للوحدات الاقتصادية التي لا توفرها الموازنة على أساس الأسلوب التقليدي، ومن هذه المزايا نذكر ما يلي:<sup>1</sup>

- ✓ يعمل تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة على تحليل متطلبات العمل من الموارد وربطها بالأهداف الاستراتيجية المخطط لها في المدى القصير والطويل.
- ✓ يساعد نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وتحديد التكلفة الحقيقية دون أي مبالغة مما يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية.
- ✓ استخدام (ABB) يعمل على تحسين العلاقات مع العملاء من خلال تلبية احتياجاتهم.
- ✓ تعد إحدى أهم الأدوات التي تعمل على الموازنة والمواءمة بين الأنشطة، مما يساعد على تحقيق مكاسب كثيرة للمؤسسة أبرزها القدرة على التخطيط السليم والرقابة الجيدة وخفض التكاليف.
- ✓ إن استخدام أساس الأنشطة في إعداد الموازنات بمستوياته الأربعة لتحليل التكاليف: مستوى وحدة المنتج، ومستوى دفعة الإنتاج، ومستوى المنتجات، ومستوى المصنع ككل، يجعل من الممكن استخدام أفضل الأسس في تخصيص (توزيع) تكاليف الموارد على الأنشطة وفي تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات، يترتب على ذلك توفير بيانات أكثر دقة في تحديد تكاليف المنتجات، والعمليات، والأنشطة، والموارد تجعل من السهل جدا اكتشاف مصادر عدم التوازن، وعدم الكفاءة، ومراكز الاختناق، مقارنة بالنظام التقليدي الذي يعتمد على مستوى واحد فقط في التحميل وهو مستوى وحدة المنتج.<sup>2</sup>

✓ إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يعزز من التوجه الأفقي خلال الشركة، وذلك على خلاف الموازنة التقليدية ذات التوجه الرأسي، كما أنه يساعد هذا النموذج على التكامل بين الموازنات

<sup>1</sup> صباح فوزي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 48.

<sup>2</sup> أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 100.



والأدوات الإدارية الأخرى مثل نظم قياس الأداء بالتركيز على السبب والنتيجة، واستخدام القياس المتوازن للأداء.<sup>1</sup>

✓ تساعد على تقديم الحلول الملموسة للمشاكل التي تواجه المنظمة، والتركيز على العمليات الأساسية التي تقوم بها المنظمة.<sup>2</sup>

✓ على غرار التكلفة على أساس النشاط فإن الموازنة على أساس الأنشطة تسلط الضوء والاهتمام على سقف النشاطات والتكاليف المرتبطة بها، كما تشدد على فكرة أن تكاليف الأنشطة يمكن التحكم فيها إذا تحكنا في حجم الأنشطة. بينما تميل الطريقة التقليدية على التركيز على المدخلات فإن الموازنة على أساس الأنشطة ذات مقارنة تعتمد على الإنتاج والمخرجات فمعرفة الأنشطة تؤدي إلى استنتاج التكاليف، وتتنظر الموازنة على أساس الأنشطة إلى العمل كجملة من النشاطات، منظور يربط الاستراتيجية التنظيمية.<sup>3</sup>

إن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يحقق في المرحلة الأولى التوازن التشغيلي، ثم يتم في المرحلة الثانية تحقيق التوازن المالي دون الإخلال بالتوازن التشغيلي. وتعتمد آلية التنفيذ وفق لهذا المدخل على ما يسمى نموذج الحلقة المغلقة، حيث تشير الحلقة المغلقة هنا إلى الدور الضروري والفعال الذي تلعبه بيانات التغذية العكسية في تحقيق هذه التوازنات (هذا وسيتم شرح هذه التوازنات بشيء من التفصيل في الفصل الثاني).<sup>4</sup>

ويعمل نموذج الحلقة المغلقة على توضيح وبشكل صريح كيفية تأثير كل من استراتيجية، وموارد، وطاقة المنظمة على عملية التنبؤ بالأداء التشغيلي والمالي للمنظمة، حيث يمكن توضيح الإطار العام لنموذج الحلقة المغلقة من خلال الشكل التالي:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 103.

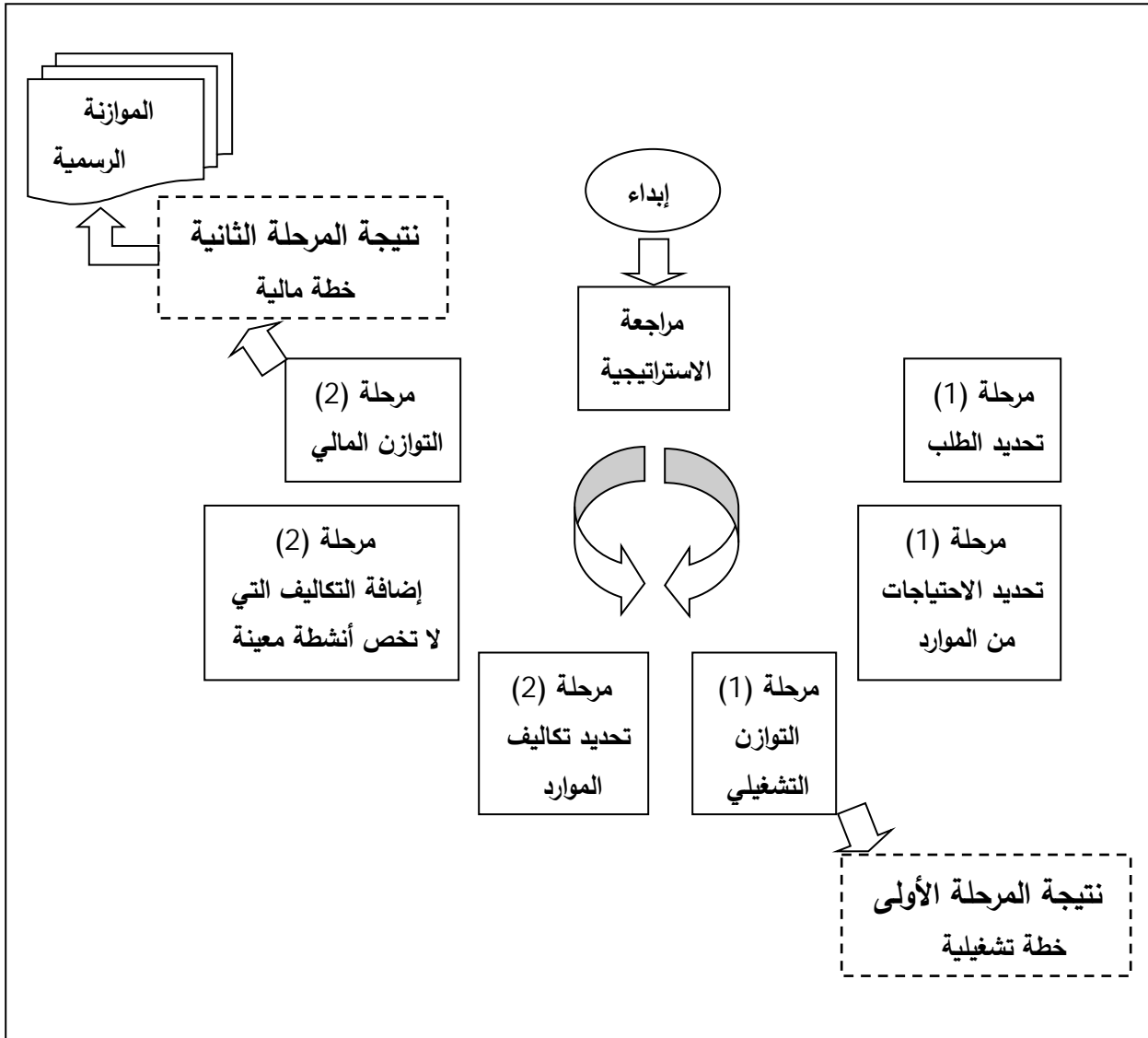
<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 103.

<sup>3</sup> [https://www.Cgma.Org/Content/Dam/Cgma/Resources/Tools/Essential-Tools/Downloadable documents/Essential-Tools-For-Management-Accountants/pdf 26/03/2019 20:25. Essential Tools For Management Accountants the tools and techniques to support sustainable business success, The Chartered Institute of Management Accountants, 2013, p 75.](https://www.Cgma.Org/Content/Dam/Cgma/Resources/Tools/Essential-Tools/Downloadable%20documents/Essential-Tools-For-Management-Accountants/pdf%2026/03/2019%2025.Essential%20Tools%20For%20Management%20Accountants%20the%20tools%20and%20techniques%20to%20support%20sustainable%20business%20success,%20The%20Chartered%20Institute%20of%20Management%20Accountants,%202013,%20p%2075)

<sup>4</sup> أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 95.

<sup>5</sup> نفس المرجع السابق، ص 67.

الشكل رقم (1-10): الإطار العام لنموذج الحلقة المغلقة في ظل مدخل التخطيط ونظام (ABB)



المصدر: محمد عبد الغاني عبد الحي عبد العال، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء "دراسة تطبيقية"، بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2013، ص 67.

ويحقق نموذج الحلقة المغلقة المستخدم للتخطيط وإعداد الموازنة على أساس الأنشطة العديد من المنافع والمزايا يذكر منها:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 68.

- ✓ توفير منهج أكثر ديناميكية ومرونة ومتعدد الوظائف للتخطيط وإعداد الموازنات.
- ✓ يدعم العلاقة بين التخطيط التشغيلي والموازنة وبين كل من إدارة الأداء ومحاسبة المسؤولية.
- ✓ نظرا لأن نموذج الحلقة المغلقة يحدد بشكل واضح العلاقة بين المدخلات والمخرجات، فإنه يخفض من مساحة عدم الإنفاق على العديد من العوامل التشغيلية والمالية، وهو بذلك يعمل على تخفيض احتمالات قيام المديرين بالتلاعب بالسياسات أو ما يسمى المباريات السياسي والتي يشتهر بها المدخل التقليدي لإعداد الموازنات.
- ✓ تخفيض الوقت المستنفد في تفصيلات موازنة البنود بما يسمح ببذل مجهود أكبر في التخطيط المرن وتحليل العمليات.

ولنموذج الحلقة المغلقة ثلاث سمات هامة هي: أنه يبدأ بالاستراتيجية، يعمل على تحقيق التوافق بين الطلب على الموارد وطاقة الموارد لتحقيق التوازن التشغيلي، ثم يقوم بدمج وتضمين نتائج الجوانب المالية للوصول إلى الخطة المالية وتحقيق التوازن المالي، بحيث تتمثل النتائج الأساسية لهذا النموذج في الخطط التشغيلية والمالية والتي تأخذ المنظمة خلال دورة الأعمال التالية.<sup>1</sup>

وبذلك يمكن تصور نموذج الحلقة المغلقة من خلال مرحلتين، تتمثل المرحلة الأولى في الحلقة التشغيلية والتي تهدف إلى تحقيق التوازن التشغيلي وتتمثل المرحلة الثانية في الحلقة المالية والتي تهدف إلى تحقيق التوازن المالي.<sup>2</sup>

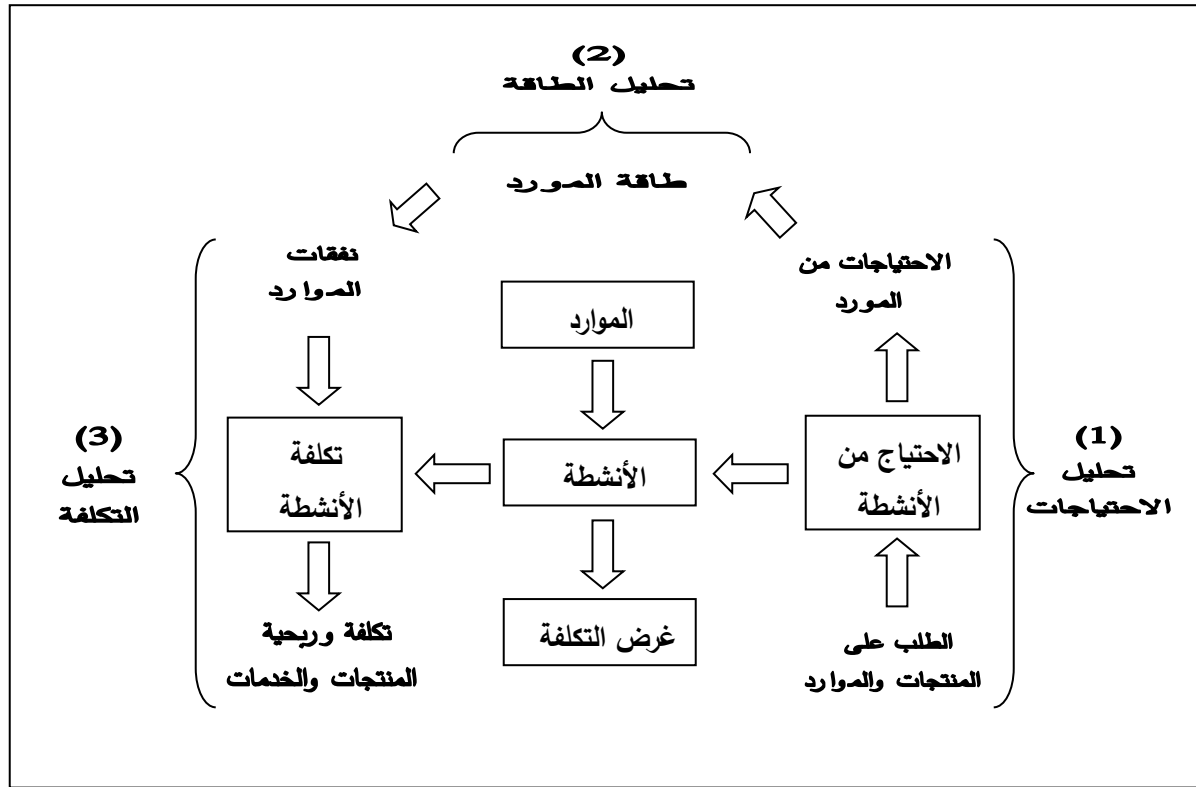
إن تحقيق التوازن التشغيلي أولا (مبكرا) يضمن عدم المفاجأة (لاحقا) عندما كان يتم في النظام التقليدي وضع الموازنات ماليا أولا ثم نفاجا بعدم إمكانية تحقق هذه الموازنة المالية تشغيليا فيما بعد، مما كان يستهلك الوقت الكبير في إجراء هذه التعديلات على الموازنات المالية، كما أن هذه التعديلات تتم بطريقة حكيمه مما يؤدي إلى عدم الدقة في إجراء التعديلات في الموازنات المالية لكي يمكن تحقيقها تشغيليا فيما بعد، كما يوفر التحقق من وجود التوازن التشغيلي مبكرا في عملية إعداد الموازنات مجموعة قيمة من الأدوات لتحليل الطاقة، وبيان كيف يتم ترجمة طلبات العملاء إلى استهلاك موارد (طاقة)، وذلك كما في الشكل الموالي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 68.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص 68.

<sup>3</sup> أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 99-100.

الشكل رقم (1-11): تدفق المعلومات في الموازنات والتخطيط على أساس الأنشطة



المصدر: أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 101.

وكما هو واضح من الشكل في الخطوة (1) أن الطلب المتوقع من العملاء هو الذي يستدعي وجود الاحتياجات من الأنشطة من خلال الإجابة على السؤال: ما هي أنواع وكميات الأنشطة المطلوبة لكل غرض من أغراض التكلفة؟. ومن إجابة هذا السؤال يتم تحديد مقدار العمل الذي يقع على الموارد عبء إنجازه خلال فترة معينة، وبالتالي سيكون السؤال الثاني: ما هي أنواع وكميات الموارد المطلوبة للوفاء بالاحتياجات من الأنشطة المطلوبة لإنجاز عبء العمل خلال فترة معينة؟. ومن الإجابة على هذا السؤال يتم تحديد الاحتياجات من الموارد.<sup>1</sup>

ويتطلب تحقيق التوازن التشغيلي تحليل الطاقة في الخطوة (2)، والذي يتم من خلال الإجابة على السؤال: ما هو مقدار التعديلات في العجز والزيادة (خلال المقارنة بين ما تم تحديده من الموارد في الخطوة 1 مع الموارد المتاحة) في الموارد المتاحة حالياً للوفاء بالاحتياجات من الأنشطة المطلوبة لإنجاز عبء العمل

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 100.

لوفاء بطلبات العملاء وتسليمها خلال فترة معينة؟، ولا شك أن هذه التعديلات المادية الحقيقية للعجز والزيادة في الطاقة المتاحة سيقابلها تغييرات حقيقية أيضا في المصروفات والنفقات النقدية على هذه الموارد، مما يعني ضرورة تحقيق قدر معين من الموازنة بين التعديلات المادية في الموارد وبين ما يصاحبها من تغييرات في المصروفات والنفقات النقدية حتى لا تكون تكلفة هذه التعديلات المادية في الموارد أكبر من المنافع المتوقعة منها، ولا شك أن هذا التحليل للطاقة يقدم مجموعة أفضل من الأدوات لتحقيق التوازن المتعلق بطاقة (عرض) الموارد واستخداماتها (الطلب عليها)، مما يؤدي إلى تحسين في اتخاذ القرارات وزيادة قدرة المديرين على الاستجابة للحالات الطارئة، هذا بالإضافة إلى تسهيل عملية اختيار تشكيلة أفضل من المنتجات، وتحقيق تخصيص أفضل للموارد، بما يدعم الأولويات الاستراتيجية للشركة.<sup>1</sup>

ويتم في الخطوة (3) تحديد القيم الجديدة للنفقات على الموارد كما تم تعديلها في الخطوة (2)، ثم تخصيصها على الاحتياجات من الأنشطة للحصول على تكاليف الأنشطة، والتي يتم ترجمتها في النهاية إلى تكاليف منتجات وخدمات، ومركز تكلفة، قنوات توزيع، وعملاء.<sup>2</sup>

**والخلاصة:** أن تطبيق مدخل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يربط بين النموذج التشغيلي الأكثر شمولاً وبين النموذج المالي التفصيلي، كما أنه يخرج موازنات ممكنة تشغيلياً (التوازن التشغيلي) مع صورة واضحة لاستهلاك الأنشطة والموارد تساعد على تحديد مصادر عدم التوازن وعدم الكفاءة في الأداء، هذه الصورة الواضحة لاستهلاك الأنشطة والموارد تظهر للجميع أن الموارد قد تم تخصيصها على أفضل استخدام ممكن وبما يتناسب مع الأولويات الاستراتيجية للشركة، وبالتالي التخلص من مشاكل التحفظ في تقدير الإيرادات والمبالغ في تقدير النفقات، ومشكلة إنفاق ما تبقى من الموازنات قبل نهاية الفترة، أيضا يسمح مدخل الموازنات على أساس الأنشطة بإجراء خمسة أنواع من التعديلات في المتاح من الموارد، ومعدلات استهلاك الموارد والأنشطة، وكميات الطلب المتوقع، وأسعار المنتجات والخدمات، وتكلفة الموارد، هذه التعديلات تعزز من عملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، بالإضافة إلى تحسين وزيادة المرونة التشغيلية للشركة.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 101 - 102.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 102.

<sup>3</sup> المرجع نفسه، ص 103.

## الفرع الثاني: معوقات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة

إن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في بعض المؤسسات يواجهه عدد من الصعوبات التي يمكن إيجازها فيما يلي:<sup>1</sup>

✓ مقاومة التغيير من طرف الموظفين: عند طرح نظام جديد في إعداد الموازنات، والعمل على تغيير النظام التقليدي نجد مقاومة من طرف الموظفين.

✓ قلة دعم الإدارة العليا: حيث أن التفكير التقليدي لبعض أعضاء مجلس الإدارة يصعب تغييره، مما يصعب في توفير الدعم اللازم للنظام الحديث (والمتمثل هنا في الموازنة على أساس الأنشطة) من قبل مجلس الإدارة العليا في المنظمة وذلك خوفا من زيادة التكاليف.

✓ قلة المحاسبين المدربين: يحتاج المدخل الحديث للموازنة على أساس الأنشطة عدد من المحاسبين المدربين ذوي خبرة عالية، وفي حالة عدم توفرهم يصعب تطبيق هذا المدخل الحديث وقد يؤدي إلى تحديد الأهداف المستقبلية بشكل خاطئ، وبالتالي زيادة التكاليف.

✓ قلة الخبرة والقدرة على استعمال الأجهزة الإلكترونية: عدم توفر موظفين ذوي خبرة في استخدام الأجهزة الإلكترونية يحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة بشكل صحيح ومجدي.

✓ صعوبة تحليل وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة بدقة: نتيجة تداخل وتنوع المنتجات وكذلك الخدمات، وبالتالي تداخل التكاليف على المنتجات والخدمات، مما يصعب على إدارة المؤسسة تحليل وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة بشكل دقيق.

✓ صعوبة تحديد وتقدير التكاليف: يحول دون تطبيق المدخل الحديث للموازنات.

✓ صعوبة وارتفاع تكلفة التطبيق: في حال كون المؤسسة لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

من خلال ما سبق، يمكن القول أن هذه الصعوبات المعروضة سابقا لا تمثل مشاكل جوهرية في تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) داخل المؤسسات، ويمكن التغلب عليها عن طريق إجراء التغيير التدريجي نحو تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، وكذا تشجيع التغيير من طرف الإدارة والموظفين من خلال إبراز مزايا تطبيق النظام الجديد داخل المؤسسة، والاعتماد أكثر على الأجهزة الإلكترونية في التسيير اختصارا للجهد والوقت المبذول في ذلك.

<sup>1</sup> دانية النابلسي، مرجع سبق ذكره، ص 41.

## خلاصة الفصل

بناء على ما سبق يمكن القول إن استخدام الموازنات التقديرية في المؤسسة له الأثر البالغ في حصول المسيرين على المعلومات الضرورية لأداء مهامهم والاستغلال الأمثل لمواردها باعتبارها أداة فعالة لمراقبة التسيير، فالموازنات التقديرية باختلاف أنواعها عبارة عن خطط خاصة بفترة زمنية مستقبلية.

وفي ظل متغيرات البيئة الصناعية والإدارية وتقنية المعلومات الحديثة ظهرت الحاجة إلى أساليب جديدة في الموازنات من أجل مواكبة هذه التغيرات، فظهر نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) الذي يقوم على ربط الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ومن تم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء بهدف تحقيق مستوى عالي من الدقة، والذي ساعد على حل العديد من المشاكل التي ظهرت في نظام الموازنات التقليدي، مما جعل إدارة المؤسسة تحقق أغراضها الرئيسية والمتمثلة في التخطيط، التنسيق، الرقابة وتقييم الأداء، فالموازنة على أساس الأنشطة ترفع من كفاءة الأنظمة الإدارية داخل المؤسسة.

وتستدعي عملية نجاح نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) تضافر جهود وخبرات مختلفة تعتمد على دقة التقدير ونجاعة الأسلوب العلمي المتبع في إعدادها وأساليب تنفيذها، والعمل على جعل فائدة هذا النظام أكبر بكثير من تكاليف إنشائه، كما أن الانتقادات الموجهة لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) لا ينقص من قيمة هذه الطريقة بل العكس يساعد على ظهور نموذج جديد يتخطى هذه النقائص.

# الفصل الثاني:

## مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين الأداء

تمهيد

المبحث الأول: عموميات حول الأداء

المبحث الثاني: ماهية تحسين الأداء

المبحث الثالث: تحسين الأداء باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة في

المؤسسة

خلاصة الفصل



## تمهيد

إن الأداء من أهم المواضيع التي تكتسي أهمية بالغة في المؤسسة الاقتصادية لما يحضها به من مكانة متميزة في بيئة الأعمال، وهذا من منطلق تداخل المتغيرات وتسارعها وسرعة انتشار المعلومة من جهة، وكذا لدور عملية تقييم الأداء الهادفة إلى تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد المتاحة والحكم على مدى نجاعة تحقيق الأهداف المخططة من جهة أخرى، لذلك تسعى معظم المؤسسات إلى تحقيق النجاح في عملياتها وأنشطتها باستمرار، ويحظى الأداء المالي باهتمام متزايد لأنه هو السبيل الوحيد للحفاظ على البقاء والاستمرار ويعتبر من المقومات الرئيسية للمؤسسة الاقتصادية حيث يوفر نظام متكامل للمعلومات الدقيقة، وحتى تتمكن المؤسسة من بلوغ أهدافها يجب القيام بعملية الرقابة، تقييم وقياس الأداء الذي يعتبر محور هام ورئيسي لتحقيق أهدافها.

وفي ظل ذلك لم يعد تحسين الأداء وتطوير وتجديد المؤسسات أمرا اختياريا، بل أصبح أمرا جوهريا للبقاء والاستمرارية وعدم الاندثار، لذلك كان الاهتمام في هذا العصر بقضية الأداء من منظور كلي شامل يستهدف في الأساس تكوين وتدعيم القدرات التنافسية، وأصبحت الآن المؤسسة تهدف لتحقيق أحسن أداء في ميدان نشاطها.

ومن بين الأدوات المتاحة للمؤسسة لتحقيق أحسن أداء نجد الموازنة على أساس النشاط (ABB)، فلهذه الأخيرة دور فعال ومهم كأداة من أدوات مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة.

بناء على ما سبق سنتطرق في هذا الفصل في المبحث الأول منه إلى عموميات حول الأداء، وفي المبحث الثاني إلى ماهية تحسين الأداء، أما المبحث الثالث فخصصناه للحديث عن تحسين الأداء باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة.

## المبحث الأول: عموميات حول الأداء

يعد الأداء مفهوما هاما بالنسبة للمؤسسة بشكل عام، ويكاد أن يكون الظاهرة الشمولية لجميع فروع وحقول المعرفة الإدارية، فضلا من كونه البعد الأكثر أهمية لمختلف المؤسسات، والذي يتمحور حوله وجود المؤسسة من عدمه، فالجميع يبحث عن الارتقاء بأداء مؤسساتهم من خلال عدة مداخل وذلك بالبحث عن إدارة متكاملة الأداء.

بناء على مسبق سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم الأداء، أبعاد وأنواع الأداء، وأخيرا نتطرق لرقابة، تقييم وقياس الأداء.

## المطلب الأول: مفهوم الأداء والأداء المالي

يعتبر مفهوم الأداء عموما والأداء المالي خصوصا من أكثر المفاهيم الإدارية سعة وشمولا، ومن المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي مؤسسة وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم الأداء والأداء المالي.

## الفرع الأول: مفهوم الأداء

### أولا: تعريف الأداء

قبل الإسهام في وجهات النظر حول الأداء نشير إلى أن الأداء لغة يقابل اللفظة اللاتينية Performare والتي تعني إعطاء كلية الشكل لشيء ما، والتي اشتقت منها اللفظة الإنجليزية Performance التي تعني إنجاز العمل أو "الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه" وهو نفس المعنى الذي ذهب إليه قاموس Petit Larousse<sup>1</sup>.

على الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تتناول الأداء، إلا أنه لم يتم التوصل إلى إجماع أو اتفاق حول مفهوم محدد له، فهو قد يستخدم للتعبير عن مدى بلوغ الأهداف أو عن مدى الاقتصاد في استخدام الموارد، كما نجد في كثير من الأحيان يعبر عن إنجاز المهام، لذلك نجد العديد من التعاريف الخاصة بالأداء نذكر منها ما يلي:

<sup>1</sup> عبد المليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفاعلية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2001، ص 86.

✓ عرف الأداء بأنه: "العمليات التي تتضمن إتباع وسائل وأساليب يتم عن طريقها القيام بالنشاطات باستخدام موارد وإمكانات معين".<sup>1</sup>

✓ كما عرف كذلك بأنه: "النتيجة النهائية لنشاط منظمة معينة ما، لذلك فهو يعبر عن قدرة المنظمة على استخدام مواردها المالية والبشرية والتكنولوجية والمعرفية بالصورة التي تجعلها قادرة على تحقيق أهدافها بطريقة كفأه وفاعلة، وتحقق توقعات وتطلعات أصحاب المصالح كالمستثمرين والعملاء والموظفين والموردين والحكومة، والمجتمع بأكمله".<sup>2</sup>

✓ وتم تعريفه أيضا بأنه: "قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها من خلال استخدام الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية ولذلك يعد الأداء مقياس للعلاقة بين الموارد المخصصة والنتائج المحققة".<sup>3</sup>

كما أن العديد من الباحثين يربطون مفهوم الأداء بكل من الفعالية والكفاءة، حيث تشير الأولى إلى مقدرة المنشأة على تحقيق أهدافها، في حين تشير الكفاءة الاقتصادية إلى العلاقة بين المدخلات والمخرجات والزيادة في هذه العلاقة تعني الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وفي هذا الصدد هناك من عرف الأداء من خلال معايير الفاعلية والكفاءة الاقتصادية، وبين أن هذه المعايير لا يمكن تحقيقها معا، لأن من المحتمل أن يؤدي تعظيم الجانب الاقتصادي إلى التقليل من الفاعلية، ولتحقيق الكفاءة الأعلى من المحتمل أن يكون هناك إنفاق أكثر.<sup>4</sup>

### ثانيا: أهمية الأداء

يشير (Dyer & Singh) أن التركيز على مستويات الأداء في المنظمات، يعد من أكثر مجالات دراسة وبحثا من قبل كتاب حقل الإدارة عموما وحقل الاستراتيجية بصورة خاصة، وتولي منظمات الأعمال الأداء أهمية كبير توازي الإدارة الاستراتيجية، وأن أهميته في هذا المجال يمكن أن تناقش من خلال ثلاث أبعاد رئيسية وهي:<sup>5</sup>

<sup>1</sup> فليح حسين خلف، أساسيات دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، الطبعة الأولى، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2012، ص301.

<sup>2</sup> وصف الكساسبية، الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، دار اليازوري، الأردن، 2011، ص 27.

<sup>3</sup> حيدر شاكر البرزنجي وآخرون، قياس الأداء التنافسي لشركة التأمين الوطنية وبعض فروعها باستخدام مؤشر الميزة النسبية الظاهرة RCAI، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث عشر، العدد 42، الفصل الأول، جامعة بغداد، 2018، ص 322.

<sup>4</sup> عمر بوجمعة، تقييم الأداء المالي وتحليل محددات الربحية في البنوك الإسلامية " دراسة تطبيقية على مجموعة من البنوك الإسلامية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2013/2014، ص 104.

<sup>5</sup> محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي منهج معاصر، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية، عمان، 2007، ص 384.

- **البعد النظري theoretical:** من الناحية النظرية يمثل الأداء مركز الإدارة الاستراتيجية، حيث تحتوي جميع منطلقات الإدارية علي مضامين ودلالة تختص بالأداء سواء بشكل ضمني أو بشكل مباشر ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأداء يمثل اختبار زمنيا للاستراتيجية المتبع من قبل الإدارة.
- **البعد التجريبي Empirical:** ومن الناحية التجريبية فإن أهمية الأداء تظهر من خلال استخدام أغلب دراسات وبحوث الإدارة الاستراتيجية الأداء لاختبار استراتيجيات المختلف والعمليات الناتج عنها.
- **البعد الإداري Managerial:** أما الأهمية الإدارية فإنها تظهر خلال حجم الاهتمام الكبير والمميز من قبل الإدارات المنظمات بالأداء ونتائجه والتحويلات التي تجري في هذه المنظمات اعتماد علي نتائج الأداء.

### الفرع الثاني: مفهوم الأداء المالي

يعد الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية بمثابة المجال المحدد لنجاحها، فهو يستخدم كمنهج أساسي في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة وكذا الأهداف العامة والاستراتيجية، لذلك تداولت تعريفه جل الدراسات والأبحاث في الآونة الأخيرة لما له من أهمية كبيرة، ومن بين هذه التعاريف نذكر ما يلي:

- ✓ الأداء المالي هو: "تشخيص الصحة المالية للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومجابهة المستقبل من خلال الاعتماد على الميزانيات، جداول حسابات النتائج والقوائم المالية الأخرى".<sup>1</sup>
- ✓ وعرف أيضا بأنه: "مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من الموارد التي تقوم باستثمارها وتساعد المعلومات المتعلقة بقيم وتغيرات الأرباح في التنبؤ بالتدفقات المستقبلية، وبذلك يعطي الأداء المالي مؤشرا عن مدى كفاءة التسيير في المؤسسة وحسن الاختيار بين البدائل المتاحة للاستثمار مما يضمن استمرارية المؤسسة".<sup>2</sup>

ويعرف الأداء المالي بتسليط الضوء على العوامل التالية:<sup>3</sup>

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية.

<sup>1</sup> بن عمر عبد العالي، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الصناعية "دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج جيجل"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2017/2016، ص 69.

<sup>2</sup> حلفات دينال، دور تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة قياسية وتحليلية لمؤسسة دانون"، مذكرة مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي الأغواط، 2016/2015، ص 44.

<sup>3</sup> دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، العدد 4، 2006، ص ص 42، 41.

- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة.
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض وأرباح.
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة.

### المطلب الثاني: أبعاد وأنواع الأداء

بعد التعرف على مفهوم الأداء سنتطرق لأبعاده الأربعة التي تمثل الأداء الشامل، أما عن تصنيفات الأداء فتطرح إشكالية اختيار المعيار الدقيق والعملي في الوقت ذاته الذي يمكن الاعتماد عليه لتحديد مختلف الأنواع.

#### الفرع الأول: أبعاد الأداء

من منطلق أن الأداء مفهوم شامل، يركز البعض على الجانب الاقتصادي في الأداء، بينما يعتمد الآخر إلى الأخذ في الحسبان الجانب التنظيمي والاجتماعي، وفيما يلي تحليل الأبعاد التي يتضمنها هذا المفهوم:<sup>1</sup>

➤ **البعد التنظيمي للأداء:** يقصد بالأداء التنظيمي الطرق والكيفيات التي تعتمدها المؤسسة في المجال التنظيمي بغية تحقيق أهدافها، ومن ثم يكون لدى مسيري المؤسسة معايير يتم على أساسها قياس فعالية الإجراءات التنظيمية المعتمدة وأثرها على الأداء، مع الإشارة إلى أن هذا القياس يتعلق مباشرة بالهيكل التنظيمية وليس بالنتائج المتوقعة ذات الطبيعة الاجتماعية الاقتصادية، وهذا يعني أنه بإمكان المؤسسة أن تصل إلى مستوى فعالية آخر ناتج عن المعايير الاجتماعية والاقتصادية يختلف عن ذلك المتعلق بالفعالية التنظيمية.

➤ **البعد الاقتصادي:** والذي بواسطته تشبع المؤسسة رغبات المساهمين والزبائن والموردين وتكتسب ثقتهم، ويقاس هذا الأداء بالاستعانة بالقوائم المالية.<sup>2</sup>

➤ **البعد الاجتماعي:** يشير البعد الاجتماعي للأداء إلى مدى تحقيق الرضا عند أفراد المؤسسة على اختلاف مستوياتهم، لأن مستوى رضا العاملين يعتبر مؤشرا على وفاء الأفراد لمؤسساتهم، وتتجلى أهمية ودور هذا الجانب، في كون أن الأداء الكلي للمؤسسة قد يتأثر سلبا على المدى البعيد إذا اقتصرَت المؤسسة على تحقيق الجانب الاقتصادي، وأهملت الجانب الاجتماعي لمواردها البشرية

<sup>1</sup> الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، الجزائر، 2010/2009، ص ص 218-219.

<sup>2</sup> مومن شريف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة"، مذكرة مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة الاستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2012/2011، ص 51.

فكما هو معروف في أدبيات التسيير في المؤسسة مرتبط بمدى تلازم الفعالية الاقتصادية مع الفعالية الاجتماعية، لدى ينصح بإعطاء أهمية معتبرة للمناخ الاجتماعي السائد داخل المؤسسة، أي لكل ما له صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية داخل المؤسسة ( صراعات، أزمات، ... الخ ).<sup>1</sup>

➤ **البعد البيئي:** والذي يتركز على المساهمة الفاعلة للمؤسسة في تنمية وتطور بيئتها.<sup>2</sup>

### الفرع الثاني: أنواع الأداء

تختلف تصنيفات الأداء حسب معيار الحاجة الخاصة لدراسة وقياس الأداء، ويمكن تصنيف أنواع الأداء حسب هذا الاختلاف إلى:

#### أولاً: معيار المصدر:

يقسم أداء المؤسسة وفق هذا المعيار إلى:<sup>3</sup>

❖ **أداء ذاتي (أداء الوحدة):** أي ينتج بفضل ما بجوزة المؤسسة الاقتصادية من موارد ضرورية

لنشاطها فهو ينتج أساس من الموارد التالية:

✓ **الأداء البشري:** وهو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على

صنع القيمة وتحقيق الأفضلية من خلال تسيير مهارتهم.

✓ **الأداء التقني:** ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها ووسائلها التقنية بشكل

فعال.

✓ **الأداء المالي:** ويكمن في فعالية وكفاءة استخدام الوسائل المتاحة.

❖ **أداء خارجي (أداء ظاهري):** وهو ذلك الأداء الناتج عن التغييرات التي تحدث في المحيط الخارجي

للمؤسسة، فهذه الأخيرة لا تتسبب في إحداثها ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولدها، وهذا النوع

بصفة عامة يظهر في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال نتيجة

لارتفاع أسعار الصرف أو خروج أحد المنافسين ... الخ

<sup>1</sup> شيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص 219.

<sup>2</sup> مومن شريف الدين، مرجع سبق ذكره، ص 51.

<sup>3</sup> نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكر"، رسالة مقدم لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكر، 2015/2014، ص ص 144-145.

## ثانيا: معيار الشمولية:

حسب معيار الشمولية يقسم الأداء إلى:<sup>1</sup>

- ❖ **الأداء الكلي:** وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، ولا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر وفي إطار هذا النوع من الأداء يمكن الحديث عن مدى وكيفيات بلوغ المؤسسات أهدافها الشاملة كالأستمرارية، الشمولية، النمو ... الخ.
- ❖ **الأداء الجزئي:** وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، حيث يمكن أن يقسم حسب المعيار الوظيفي إلى: أداء الوظيفة المالية، أداء وظيفة الأفراد، أداء وظيفة التمويل، أداء وظيفة الإنتاج وأداء وظيفة التسويق.

## المطلب الثالث: الرقابة، تقييم وقياس الأداء

تتولد الحاجة إلى الرقابة نتيجة لتعدد المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة، مما يجعل من الصعب قيام فرد واحد بمزاولة كل الأنشطة وأداء كل العمليات في المؤسسة، فعملية الرقابة تعتبر عملية مستمرة في المؤسسة، أما فيما يخص عملية تقييم الأداء ينظر الكثير من الباحثين إليها على أنها مرحلة أو جزء من عملية المراقبة، باعتبارها تنصب على الإنجازات المحققة في المؤسسة. وعملية قياس الأداء تشكل تطورا حديثا في مجال التسيير، حيث أصبحت تعد من الضروريات التي تقوم عليها عملية التقييم.

## الفرع الأول: الرقابة على الأداء

## أولاً: مفهوم الرقابة على الأداء

الرقابة Controlling هي الوظيفة الإدارية التي تسعى إلى ضبط النشاطات التنظيمية في المنظمة لتبقى ضمن حدود مقبولة لتحقيق الأهداف المنشودة. وعليه يمكن إيجاز بعض التعاريف للرقابة كما يلي:

✓ تعرف الرقابة بأنها: "ذلك الجزء من وظيفة المدير التي تختص بمراجعة المهام المختلفة، والتحقق

مما تم تنفيذه ومقارنته بما يجب تنفيذه واتخاذ اللازم في حالة اختلاف مسار الاثنين".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> عبد المليك مزهودة، مرجع سبق ذكره، ص 89.

<sup>2</sup> سيد محمد جاد الرب، مؤشرات ومعايير قياس وتقييم الأداء "مدخل استراتيجي للتحسين المستمر والتميز التنافسي"، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009، ص 1.

✓ أما تعريف الرقابة على الأداء فتتمثل في: "الإجراءات والعمليات اللازمة للتأكد من أن عملية تنفيذ الأداء الفعلي للفرد تتم وفقا للمعايير والخطط الموضوعة مقدما، وبيان الاختلافات بين تلك المعايير والخطط تم دراستها وتحليلها للتعرف على نقاط الضعف والإسراف وتحديد مسبباتها والمسئول عنها وتقديم الاقتراحات والتوصيات المناسبة لتصحيحها ومنعها من الحدوث مستقبلا، وكذا التعرف على مواطن الكفاية والتوفير والعمل على تنميتها وتشجيعها".<sup>1</sup>

من خلال تعريف الرقابة على الأداء نلاحظ أن هذا التعريف يتضمن النقاط التالية:

- الرقابة على الأداء تتمثل في مجموعة الإجراءات والعمليات التي تهدف للتأكد أن التنفيذ الفعلي تم وفقا لما خطط له.
- الهدف من هذه الرقابة هو اكتشاف الانحرافات بين ما خطط له وما تم تنفيذه فعلا.
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية للتقليل من الانحرافات السالبة ومنع حدوثها مستقبلا مع دعم الانحرافات الموجبة.

#### ثانيا: مراحل عملية الرقابة على الأداء

هناك ثلاث مراحل أو خطوات تمر بها العملية الرقابية وذلك بصرف النظر عن النشاط موضع الرقابة، وهذه المراحل نوجزها فيما يلي:<sup>2</sup>

#### ❖ تحديد المعايير:

المعايير عبارة عن أنماط أو مستويات معينة للأداء يراد الوصول إليها من خلال التنفيذ، ويتم من خلال هذه المعايير قياس وتقييم الأداء والخطة هي أساس الرقابة وبالتالي فإن الأهداف الواردة في الخطة تعتبر معايير للأداء المرغوب فيه.

وتشمل المعايير نوعين هما المعايير الوصفية وهي صعبة ومعقدة بطبيعتها وهذه المعايير في الغالب تكون لتقييم كفاءة وكفاية الخدمات التي تقدمها المنظمات الخدمية، ويتم التعبير عنها بدرجات أو مستويات الرضا لدى مستهلك الخدمة أو المنتفع بها. أما المعايير الأخرى فهي المعايير الكمية وهذه من السهل وضعها وتحديدها، وهذه المعايير تستخدم في النشاط الإنتاجي خاصة.

<sup>1</sup> محمد محمود مصطفى، الإدارة العامة، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2012، ص ص 225-226.

<sup>2</sup> سيد محمد جاد الرب، مرجع سبق ذكره، ص ص 17 - 19.



وتختلف المعايير باختلاف المستويات الإدارية، ولذلك فالمعايير يجب أن تكون شاملة بحيث تخدم جميع الأنشطة وعلى مختلف المستويات، وهناك المعايير على مستوى المنظمة والتي تحدد الأهداف الأساسية لها والمعايير على مستوى الإدارات التنفيذية، وهناك معايير أخرى على مستوى الأفراد.

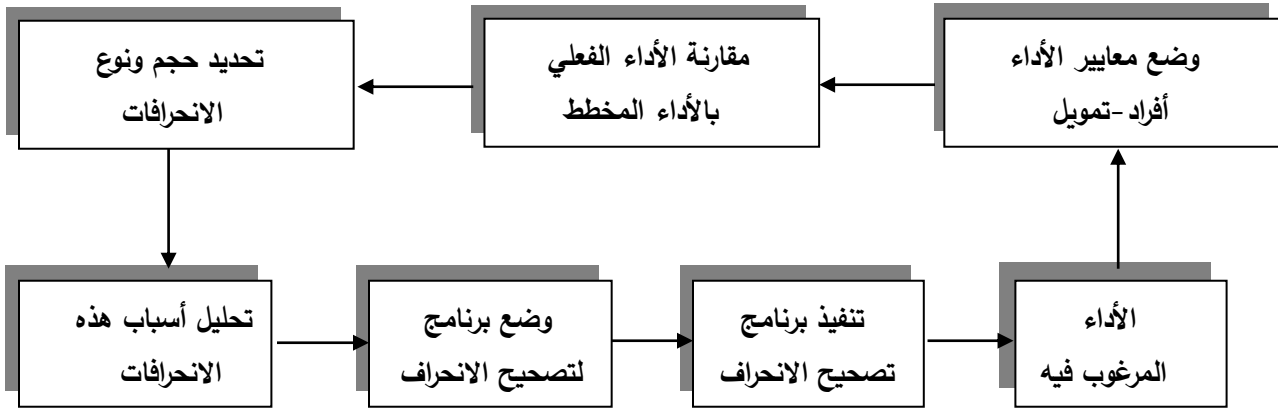
#### ❖ قياس وتقييم الأداء :

وعملية قياس الأداء تعني التعرف على مستويات الأداء الفعلية في ضوء المعايير والمؤثرات التي سبق تحديدها مسبقاً، والواقع العملي يثبت في كثير من الأحيان أن هناك انحرافات مسموح بها وأخرى غير مسموح بها ولذلك يجب دراستها والتعرف على أسبابها ومحاولة علاجها، وتصعب هذه العملية أو تسهل حسب الدقة التي بذلت في وضع معايير محددة تحديدا لا يحتمل الاجتهاد أو التقدير.

#### ❖ اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

تقوم المنظمة كخطوة أخيرة في نظام الرقابة ببعض التصرفات التي تؤدي إلى تصحيح الانحرافات المؤشرة (إيجابية وسلبية) بين الأداء الفعلي والمعايير الموضوعة.<sup>1</sup> ولا تكتمل العملية الرقابية إلا بعد اتخاذ الإجراءات المصححة للأداء، وبشكل سريع وحاسم وموضوعي خاصة الانحرافات السلبية غير المسموح بها.<sup>2</sup>

الشكل رقم (2-1): مراحل وترابط عملية الرقابة بمكوناتها المختلفة



المصدر: سيد محمد جاد الرب، مؤشرات ومعايير قياس وتقييم الأداء مدخل استراتيجي للتحسين المستمر والتميز التنافسي"، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009، ص 22.

<sup>1</sup> كاظم نزار الركابي، الإدارة الاستراتيجية العولمة والمنافسة، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2004، ص ص 205-206.

<sup>2</sup> سيد محمد جاد الرب، مرجع سبق ذكره، ص 21.

يمكن التمييز بين مظهرين أساسيين للرقابة على الأداء:<sup>1</sup>

- ✓ **المظهر الأول:** يتعلق بقياس مدى تحقيق الأهداف المقررة، ويعرف بمظهر "رقابة فاعلية الأداء".
- ✓ **المظهر الثاني:** يتعلق بقياس العلاقة بين المخرجات والمدخلات، لتقدير درجة الكفاءة في أداء ذلك النشاط، والمعبر عنها بتحقيق أفضل النتائج (المخرجات) كما ونوعاً بأقل الأعباء (المدخلات) ويعرف هذا المظهر "برقابة كفاءة الأداء".
- ✓ ويضاف لهذين المظهرين **مظهراً ثالثاً:** يعرف "برقابة الاقتصاد أو التوفير"، للتأكد من أن النشاط قد حصل على موارده بالكميات والأنواع المناسبة بأقل تكلفة.

### الفرع الثاني: تقييم الأداء

#### أولاً: مفهوم تقييم الأداء

يعتبر تقييم الأداء جوهر العملية الرقابية. ولقد تعددت التعارف التي ساقها الباحثون لهذا المفهوم، فعلى حين يرى البعض أن تقييم الأداء هو آخر حلقات العملية الإدارية، يرى آخرون أن عملية تقييم الأداء هي جزء من عملية الرقابة، وعلى حين يرى أحد الباحثين أن عملية التقييم ترتبط بنهاية السنة المالية، يرى الآخر أنها عملية مستمرة ومصاحبة لتدفق الأنشطة. ومن التعارف المتاحة عن تقييم الأداء نذكر:<sup>2</sup>

- ✓ عرف تقييم الأداء بأنه: "عملية مراجعة لتقويم منظومة تشمل كل أوجه السلوك الوظيفي أخذاً في الاعتبار فاعلية العاملين ومدى مقابلتهم لمتطلبات الوظيفة ومستوياتها".
- ✓ وعرف أيضاً بأنه: "يعتبر وظيفة إدارية بجانب الوظائف الأخرى المتعارف عليها من تخطيط وتنظيم، حسب هذا التعريف فإن تقييم الأداء يعتبر وظيفة إدارية تمثل الحلقة الأخيرة من سلسلة العمل الإداري المستمر وتشمل مجموعة من الإجراءات التي يتخذها جهاز الإدارة للتأكد من أن النتائج تتحقق".<sup>3</sup>

يمكن القول بأن عملية تقييم الأداء تعني إظهار واستخلاص جوانب قوة الشيء وضعفه وذلك بمقارن النتائج الفعلية التي حققتها المؤسسة مع التي كانت تهدف إلى تحقيقها.

<sup>1</sup> محمد قدرى حسن، إدارة الأداء المتميز "قياس الأداء-تقييم الأداء-تحسين الأداء مؤسسياً وفردياً"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015/2014، ص ص 25-26.

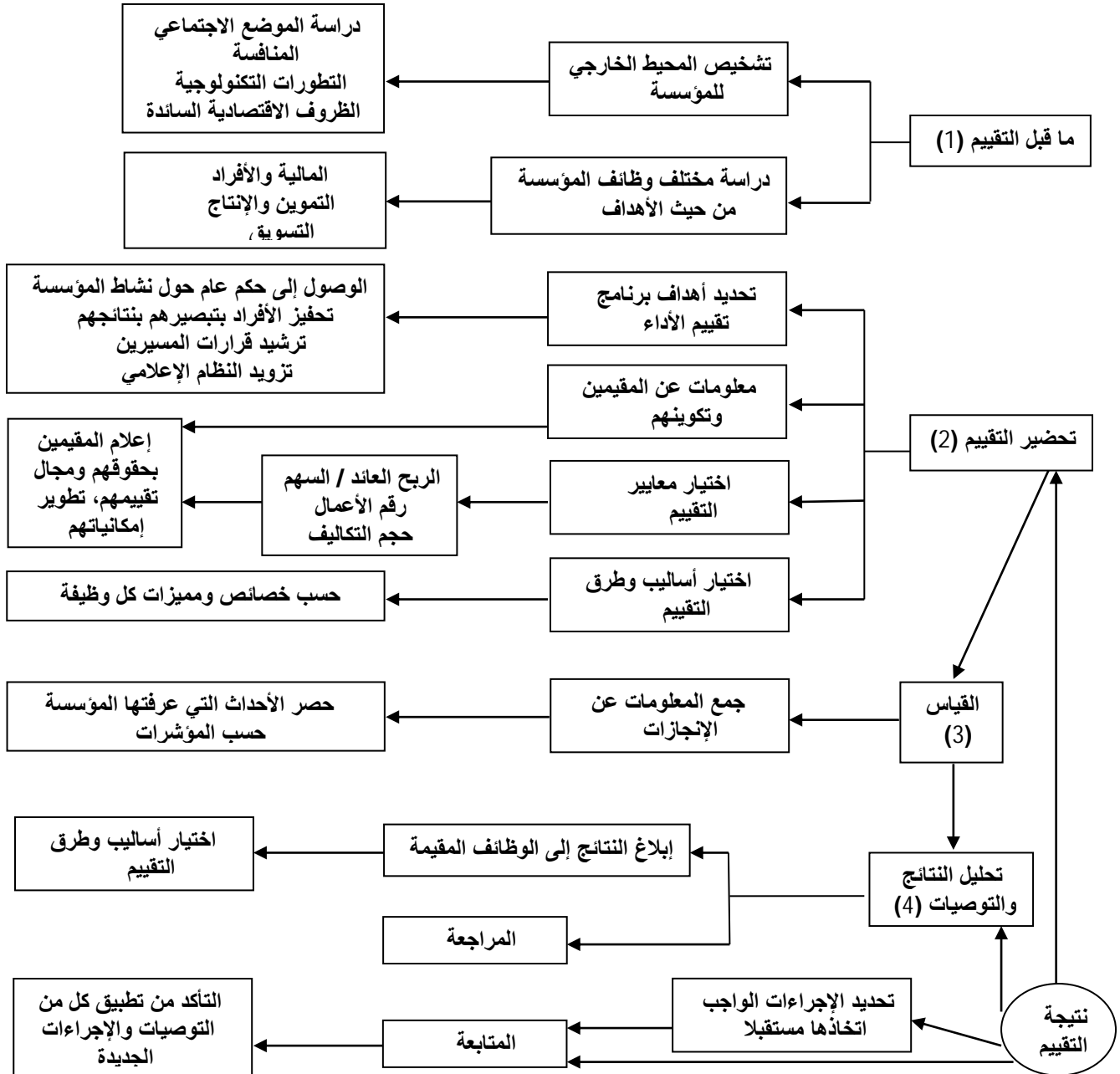
<sup>2</sup> مدحت أبو النصر، الأداء الإداري المتميز، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2008، ص 138.

<sup>3</sup> الدرديري يوسف الحسن، الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في قياس وتقييم الأداء المالي "دراسة ميدانية على مجموعات شركات موندال العالمية"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015، ص 41.

ثانيا: مراحل تقييم الأداء

حسب أسلوب المؤشرات فإن تقييم الأداء يمر بأربع مراحل تبدأ بتشخيص المؤسسة أو ما قبل التقييم ثم تحضير التقييم، وأخيرا تحليل النتائج من أجل الوصول إلى حكم عام حول أداء المؤسسة، ولتوضيح هذه المراحل نورد الشكل البياني التالي:

الشكل رقم (2-2): عملية تقييم الأداء في المؤسسة



المصدر: عبد المليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفاعلية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد

الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 97.

## ثالثا: طرق تقييم الأداء

هناك طرق عديدة لتقييم الأداء، ويعتمد استخدام أي طريقة على أهداف وحجم المنظمة بالإضافة إلى الإمكانيات المتاحة، ومن هذه الطرق نذكر ما يلي:

➤ **طريقة التدرج:** وهي الطريقة التي تعتمد في عملية تقييم ومقارنة أداء مجموعة من الأفراد يؤدون نفس العمل أو أعمال متشابهة، ومثل هذه الطريقة تتطلب من المقيم تحديد من هو صاحب أفضل أداء، ومن هو صاحب الأداء الأقل جودة، ومن ثم يجب أداء بقية أفراد المجموعة وحسب تدرج نوعية الأداء فيما بين الدرجتين الأعلى والأوطأ.<sup>1</sup>

➤ **طريقة الموازنة التخطيطية:** وهو أسلوب الرقابة المالية الذي يقوم على مقاييس كمية، وتكون الرقابة هنا على مستوى الأداء وعلى كيفية الأداء، وطريقة الموازنة التخطيطية تبين للمديرين والمشرفين المبالغ والكميات المسموح باستخدامها وتداولها أو إنفاقها، وأيضا تحقق التنسيق بين الإيرادات والأقسام المختلفة بالمنظمة، ومساعدتها على عدم تجاوز تلك الأرقام تجنباً في الوقوع في أزمات مالية تكون المنظمة في غنى عنها، والالتزام ببنود الصرف والاستهلاك من الأصول ومواد الخام والتعيينات.<sup>2</sup>

➤ **طريقة معدلات الأداء:** وتعتمد هذه الطريقة على خطوتين. ففي الخطوة الأولى يتم فيها تحديد معدل الأداء والسلوك المطلوب، والذي يجب على العامل إنجازه خلال فترة زمنية معينة. وفي الخطوة الثانية يتم تقييم أداء العمال بناء على إنجازاته المتعلقة بالسلوك والأداء ومقارنته بالأداء المتوقع والذي تم تحديده في الخطوة الأولى.<sup>3</sup>

## الفرع الثالث: قياس الأداء

## أولاً: مفهوم قياس الأداء

أصبح قياس الأداء من القضايا الأساسية التي يقوم عليها تقييم الأداء، وفيما يلي بعض التعاريف لهذا المصطلح:

✓ يعني قياس الأداء: "تقييم إنجازات المؤسسة مقارنة بالمستويات المطلوب بلوغها أو الممكن الوصول إليها، لتكون صورة حية لما حدث ويحدث فعلاً أي الوقوف على مدى النجاح في تحقيق الأهداف

<sup>1</sup> شوقي ناجي جواد، المرجع المتكامل في إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2010، ص 210.

<sup>2</sup> محمد قدرى حسن، مرجع سبق ذكره، ص 184.

<sup>3</sup> مدحت أبو النصر، مرجع سبق ذكره، ص 154.

وتنفيذ الخطط المرسومة وتجسيد الاستراتيجيات المعتمدة بذلك فهو ينطوي على كيفية ما لإدراك الحقيقة، كما ينطوي بشكل صريح أو ضمني على معايير القياس. لأن الأمر يتعلق بعملية التكميم التي غالبا ما تكون ذاتية وموجهة من قبل مستعملي المعلومات الذين يوظفوها وفقا لسياق قراري وأفق زمني معين".<sup>1</sup>

✓ قياس الأداء: "هو خطوة أخرى من خطوات العملية الرقابية، ويعني قياس العمل الفعلي الذي تم إنجازه ومقارنته بالمعايير الرقابية الموضوعية، وتحديد أسباب الانحراف، فإذا كان الإنجاز أكبر من المعيار كان الانحراف إيجابيا، وإذا كان الإنجاز أقل من المعيار كان الانحراف سالباً".<sup>2</sup>

### ثانيا: تصنيف مقاييس الأداء

يمكن تصنيف معظم مقاييس الأداء ضمن واحد من التصنيفات الستة العامة التالية. غير أن بعض المنظمات يمكن أن تطور تصنيفاتها الخاصة بها حسب ما يلاءم عملياتها اعتمادا على رسالتها:<sup>3</sup>

- **الفاعلية Effectiveness:** هي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة مطابقتها للمخرجات لمتطلبات المنظمة.
- **الكفاءة Efficiency:** هي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة خروج عمليات المنظمة بالناتج المطلوب بأدنى كلفة من الموارد.
- **الجودة Quality:** هي مستوى تلبية المنتج أو الخدمة لمتطلبات وتوقعات العملاء.
- **التوقيت Timelines:** هذه الخاصية تقيس مدى إنجاز العمل بشكل صحيح وفي الوقت المحدد له إذ لا بد من وضع معايير خاصة لضبط توقيتات الأعمال، وعادة ما تستند مثل هذه المعايير على متطلبات العملاء.
- **الإنتاجية Productivity:** وهي القيمة المضافة من قبل العملية مقسومة على قيمة العمل ورأس المال وجميع المستلزمات المستخدمة.
- **السلامة Safety:** هذه الخاصية تقيس جانب اللياقة العامة الكلية للمنظمة وبيئة العمل للعاملين.

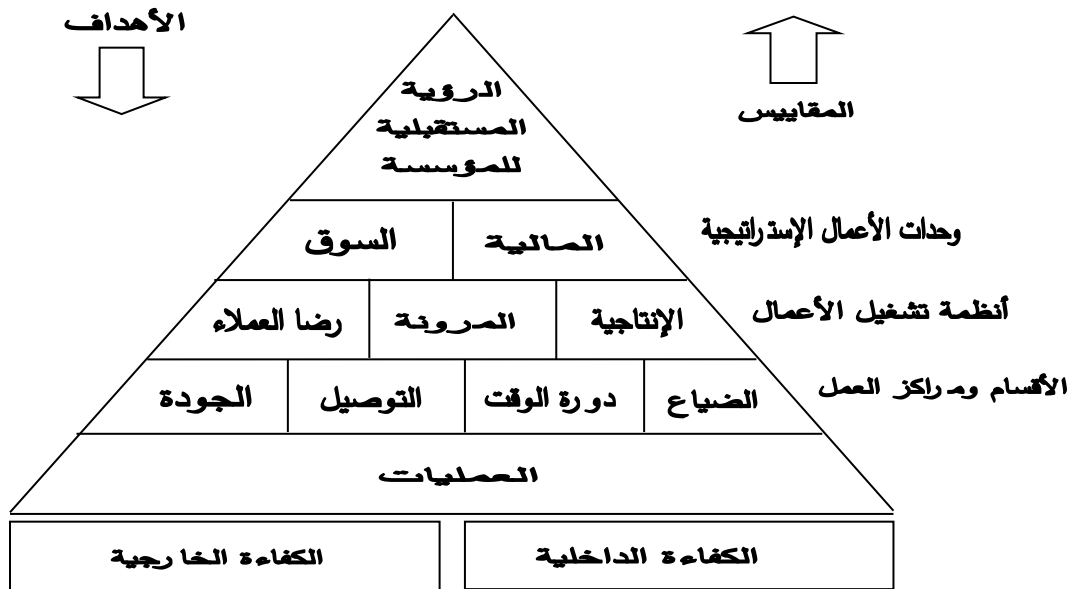
<sup>1</sup> عبد الملوك مزهوده، مرجع سبق ذكره، ص 73.

<sup>2</sup> ربحي مصطفى عليان، أسس الإدارة المعاصرة، الطبعة الأولى، دار صفاء، عمان، 2007، ص 200.

<sup>3</sup> وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن "سلسلة إدارة الأداء الإستراتيجي"، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2009، ص 77.

إن البحوث المستقبلية والحالية استمرت في تأطير وإيجاد علاقة بين مختلف أبعاد الأداء أو كيف يمكن رسم خارطة توضيحية للعلاقات بين هذه الأبعاد. من هنا أشار Mcnair إلى أن هناك مجموعة من العناصر المكونة لهيكل قياس الأداء، كما هو موضح في الشكل الموالي<sup>1</sup>:

الشكل رقم (2-3): هيكل قياس الأداء



المصدر: وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن "سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي"، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2009، ص 68.

ثالثاً: أهمية قياس الأداء

تتمثل أهمية قياس الأداء فيما يلي<sup>2</sup>:

- ✓ إن عملية قياس الأداء تؤدي إلى تحقيق فوائد كثيرة للمنظمة حيث أنها توفر مدخل واضح للتركيز على الخطة الاستراتيجية للبرنامج فضلاً عن غايات ومستوى أدائه، كما أن القياس يوفر آلية معينة لرفع التقارير حول أداء برنامج العمل إلى الإدارات العليا.
- ✓ يركز القياس على ما يجب إنجازه وبحث المنظمات على توفير الوقت والموارد والطاقات اللازمة لتحقيق الأهداف.
- ✓ القياس يزيد من تأثير المنظمة، حيث يتم التعرف من خلاله على المحاور التي تحتاج إلى الاهتمام والتركيز ويجعل من الممكن تحقيق التأثير الإيجابي في تلك المحاور.

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 67.

<sup>2</sup> طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية "منظور منهجي متكامل"، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2007، ص 489.

## المبحث الثاني: ماهية تحسين الأداء

عملية تحسين الأداء من الوظائف الأساسية والاستراتيجية في المنظمة، تهدف المنظمة من خلالها إلى أداء مواردها البشرية ومن تم أدائها العام. في الواقع تشكل نظام يتم عبر خطوات مترابطة، ونظرا لأهمية هذا النظام وتأثيره على عدد من الأطراف الفعالة في المنظمة يتوجب على المنظمة بصفة عام وإدارة الموارد البشرية بشكل خاص القيام بمراقبة الأداء والبحث في سبيل تحسينه، والتأكد من قيامه بالأهداف المرجوة منه على أكمل وجه، وهذا من خلال التأكد من توفر على الشروط الواجبة في أنظمة التقييم والتحسين السلمية والفاعلية.

بناء على ما سبق سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم تحسين الأداء، ودوافع تحسين الأداء، أسلوب وضع خطط تحسين الأداء، وبعض النماذج في تحسين الأداء.

## المطلب الأول: مفهوم ودوافع تحسين الأداء

## الفرع الأول: مفهوم تحسين الأداء

إن تحسين الأداء هو: "استخدام جميع الموارد المتاحة لتحسين المخرجات وإنتاجية العمليات، وتحقيق التكامل بين التكنولوجيا الصحيحة التي توظف رأس المال بالطريقة المثلى".<sup>1</sup>

ويتبلور تحسين الأداء في شكل نظام متكامل يبدأ بتحديد المستوى المطلوب من الأداء، ثم قياس المستوى الفعلي للأداء، وتحديد الفجوة التي قد تفصل بين المستويين، والانطلاق إلى تصميم آليات سد الفجوة بتحسين الأداء الفعلي ليصل إلى المستوى المستهدف.<sup>2</sup>

يتطلب تحقيق التطور في أداء المؤسسة القيام ببعض العمليات التطويرية التي تركز فيما يلي:<sup>3</sup>

- تحديد المستوى المطلوب من الأداء في جميع قطاعات المؤسسة.
- قياس المستوى الفعلي من الأداء في جميع مجالات النشاط في المؤسسة.
- تحديد مدى الفجوة الفاصلة بين المستويين المستهدف والفعلي، وتحليل تطورها ورصد مصادرها.
- رسم البرامج الهادفة إلى سد الفجوة، بمعنى تحسين وتطوير الأداء.

<sup>1</sup> مومن شريف الدين، مرجع سبق ذكره، ص 54.

<sup>2</sup> محمد قدرى حسن، مرجع سبق ذكره، ص 403.

<sup>3</sup> عيشوش خيرة، التعلم التنظيمي كمدخل لتحسين أداء المؤسسة "دراسة حالة مؤسسة سونطراك"، مذكرة مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في التسيير الدولي للمؤسسات، تخصص مالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011/2010، ص 86.

## الفرع الثاني: دوافع تحسين الأداء

يوجد العديد من العوامل التي تؤدي بالمؤسسات إلى تحسين أدائها، نذكر من أبرزها دوافع التحسين المستمر والمسؤولية الاجتماعية وأبعاد التنمية المستدامة.<sup>1</sup>

## ❖ دوافع التحسين المستمر: من أهم العوامل التي تدفع بالتحسين المستمر نجد:

✓ **معدلات التغيير السريعة:** وهي تمثل مجموعة القوى الخارجية، التي تؤثر على النشاط وقرارات

المؤسسة وتتأثر بها، والبيئة الخارجية هي نقطة البداية والنهاية للمؤسسة، فمن حيث كونها نقطة البداية، فهي المصدر الأساسي الحصول على الموارد التنظيمية مثل المواد الخام رؤوس الأموال، العمالة والمعلومات عن السوق، أما من حيث كونها نقطة النهاية، فإن بيئة الأعمال هي المستهلك الأساسي لمنتجات وخدمات المؤسسة، فكلما تميزت البيئة بعدم التأكد نتيجة لكثرة عدد المتغيرات البيئية وعدم استقرارها، عندها تعمل المؤسسات على تحسين أدائها لمواجهة ظروف الغموض البيئي وذلك من خلال الابتكار.

✓ **الحفاظ على المكانة:** تعكس المكانة الموقع التنافسي للمؤسسة بين بقية المؤسسات العاملة في

نفس المجال، ويمكن لها أن تحقق ميزة تنافسية عندما تقوم بتطبيق الاستراتيجيات التي تخلق القيمة للمستهلك، التي لا يمكن للمنافسين الحاليين أو المرتقبين تطبيقها، فإن المؤسسة يمكن أن تملك ميز تنافسية دائمة من خلال المزج الدقيق بين المهارات البشرية والأصول المادية بطريقة فردية تحقق الميزة التنافسية المنشودة.

✓ **الاهتمام بالجودة:** ومنه فإن المتغيرات السريعة التي تحيط بنشاط المؤسسات، خاصة الهادفة

للربح واشتداد المنافسة، تحتم على هذه المؤسسات أن تجد لنفسها الأسلوب الذي يمكنها من دمج معارفها ومواردها المختلفة لتحقيق مستوى عال من الأداء، وذلك مع الحرص على التركيز على الجودة الشاملة، والتي تعبر عن الأساس الذي ينطلق منه استهداف ذلك المستوى من الأداء، هذا إضافة إلى ضرورة مراعاة شروط التنمية المستدامة.

✓ **المنافسة:** وهي التعبير عن حالة الصراع الموجود بين المؤسسات ومحاولة كل منها كسب

الريادة في السوق وذلك باعتماد عدة استراتيجيات تمكنها من تحقيق مستويات مرتفع من الأداء، لذلك على المؤسسات القيام بالتحديث المستمر لا استراتيجياتها وتتبع متغيرات البيئة الخارجية.

<sup>1</sup> مومن شرف الدين، مرجع سبق ذكره، ص ص 55-56.



❖ **المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة والتنمية المستدامة:** تعرف المسؤولية الاجتماعية بأنها: "الإدماج الاختياري من طرف المؤسسات، بالاهتمام بالمشاكل الاجتماعية والبيئية في أنشطتها التجارية وعلاقتها مع الأطراف ذات المصلحة".

فالمؤسسات لها سلوكيات اجتماعية مسؤولية، بغض النظر عن المتطلبات القانونية المفروضة من أجل الاستجابة للحاجات الاجتماعية، فيكون من بين أهدافها المساهمة في التنمية المستدامة والصحة والرفاهية الاجتماعية.

من بين الفوائد التي تحصل عليها المؤسسة المسؤولية اجتماعيا وتحسين من أداءها هي:

- تحسين صورة المؤسسة والحفاظ على سمعتها في المجتمع.
- معرفة متطلبات الزبون بصفة إجمالية دائمة، وهذا بتقديم منتجات بتكنولوجيات محافظة على البيئة وهذا ما يضمن الحصول على ميزة تنافسية.
- تحفيز العمال، وهذا بتتبع المؤسسة لسياسات وخطوات التنمية المستدامة.
- التحكم في المخاطر، وأيضا في التكاليف البيئية الاستجابة لمتطلبات الأطراف ذات المصلحة، وهذا بتعامل المؤسسة مع عدة عوامل خارج النطاق الاقتصادي.

فمفهوم التنمية المستدامة يرتبط بثلاث أهداف هي: الفعالية الاقتصادية، المساواة الاجتماعية، والحفاظ على البيئة، لذلك فوضع سياسة للتنمية المستدامة لا تحدد فقط بالبيئة، ولكن بإدارة تدمج هذه الأبعاد الثلاثة.

### المطلب الثاني: أسلوب وضع خطط تحسين الأداء

بعد تقييم الأداء تظهر الحاجة إلى تحسين الأداء، خاصة في الحالات التي لا تحقق مستوى الأداء المتوقع، لذلك تظهر أهمية وضع خطط لتحسين الأداء، ويتم وضع خطط تحسين الأداء باستخدام مفاهيم "ماذا" يمكن أن يتغير في الموظف من أجل تحسين الأداء، وباستخدام الأفكار المتعلقة بمتغيرات القوة، وتقوم علاقات العمل على أساس اللقاء اليومي مع المرؤوسين، حيث تنعكس هذه العلاقات على الطريقة التي يتم التوصل بها للأهداف والتوقعات والطريقة التي يتم بها انتقالها للغير، ويتم وضع خطط التحسين باستخدام عدة مداخل:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد قدرى حسن، مرجع سبق ذكره، ص 424.

- ✓ إما بالخضوع لأهداف وإجراءات عمل محددة، لكن عادة ما يؤدي هذا المدخل إلى حد أدنى من الأداء يكون بالقدر الذي يكاد أن يكون كافياً لمنع فقدان الوظيفة.
- ✓ والمدخل البديل هو إقناع الموظفين بمزايا وأهداف وإجراءات العمل السابق وضعها، ويحقق هذا الأسلوب قدراً أكبر من الالتزام، لأنه يتيح للموظفين الفرصة لفهم أفكار الرؤساء، وبرغم أنهم قد لا يتفقون معهم إلا أنهم سيرون على الأقل إلى أن هناك أسباباً لتوجيهات الرؤساء يمكن الدفاع عنها.
- ✓ والمدخل الثالث يتيح للموظفين فرصة المشاركة في وضع الأهداف والإجراءات، ويؤدي هذا المدخل إلى التزام كبير بتحقيق الأهداف نتيجة مشاركة الموظفين والتزامهم بالقرار، فإذا تم التفويض في بعض نواحي المسؤولية إلى الموظفين الأكفاء، أمكن الحصول على مزايا العمل والجهد الخلاق والالتزام لأفراد ذوي واقعة ذاتية عالية.

### المطلب الثالث: نماذج تحسين الأداء

تعددت مساهمات الباحثين والمفكرين للوصول إلى مجموعة من النماذج الفكرية التي من شأنها أن تساهم في تحسين الأداء، على حسب توجهاتهم الفكرية (علماء النفس، الاجتماع، الاقتصاد، الإدارة،... الخ) والتي تم الاستفادة منها أكثر في المجال الإداري -التسييري- سواء تعلق الأمر بالأداء الفردي أو بأداء المؤسسة.<sup>1</sup> ويمكن تقسيم النماذج الفكرية التي تناولت تحسين الأداء إلى ثلاثة تصنيفات كالتالي:<sup>2</sup>

- النماذج الفكرية العامة في تحسين الأداء.
- النماذج التشخيصية.
- نماذج العمليات.

أولاً: النماذج الفكرية العامة في تحسين الأداء حسب هذا التصنيف يمكن الإشارة إلى نموذجين هما:

#### ✓ النموذج الفكري الشامل في تحسين الأداء:

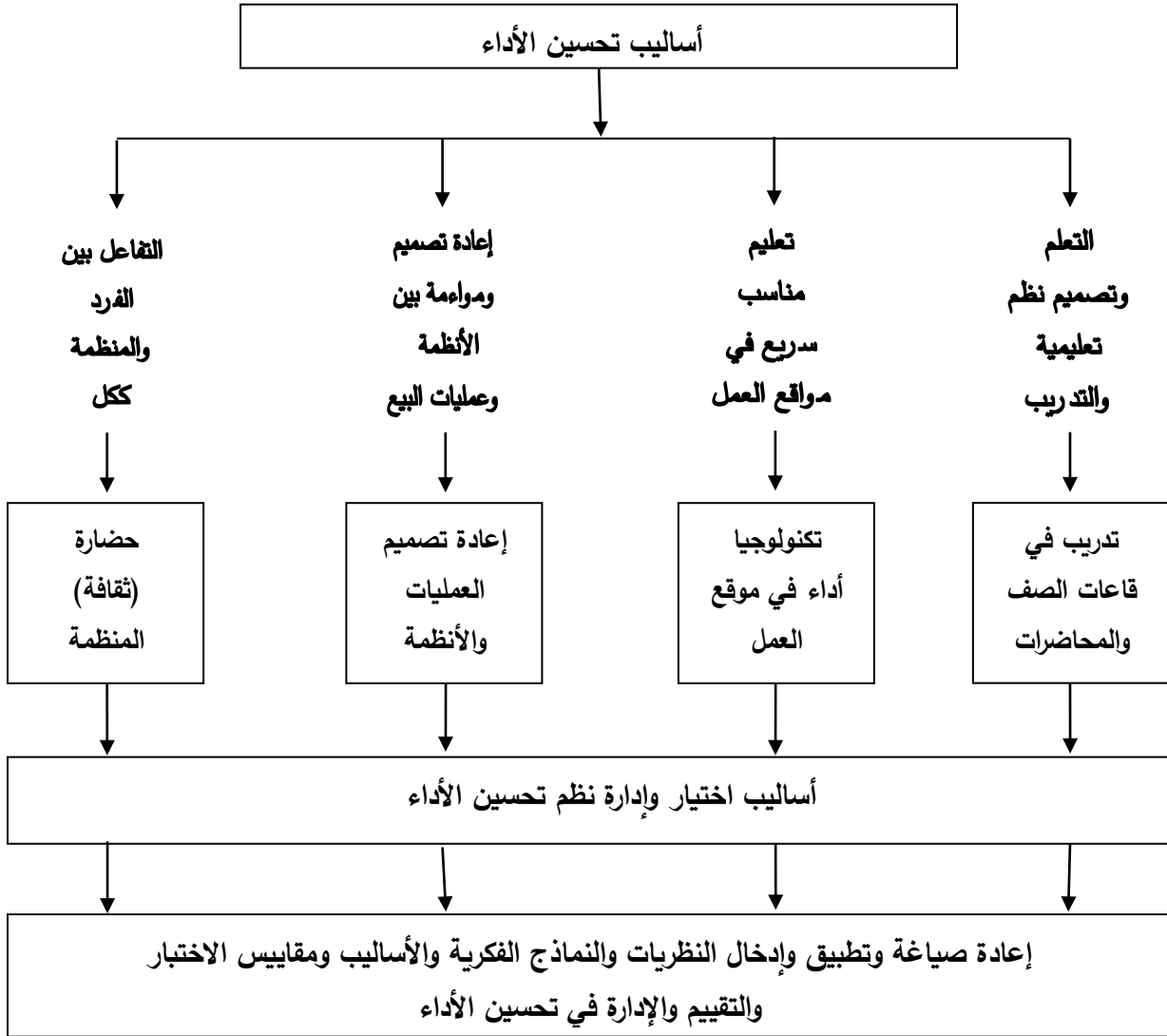
طور هذا النموذج الشامل كل من بيتر دين ودافيد رابيلي (Dean & Ripley)، في المجلد الأول عن رواد تحسين الأداء، ثم عدلاه في المجلدات الأخرى، وقد ضمن المؤلفان فيه جميع النماذج والأساليب ومقاييس تقييم تحسين الأداء، ويمكن عرض هذا النموذج من خلال الشكل التالي:<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل- بسكرة"، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2015، ص 107.

<sup>2</sup> عبد الباري إبراهيم درة، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات "الأسس النظرية ودلالاتها في البيئة العربية المعاصرة"، داينمك للطباعة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص 72.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص 74.

الشكل رقم (2-4): نموذج دين وراييلي في تحسين الأداء



المصدر: مدحت أبو النصر، الأداء الإداري المتميز، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2008، ص 171.

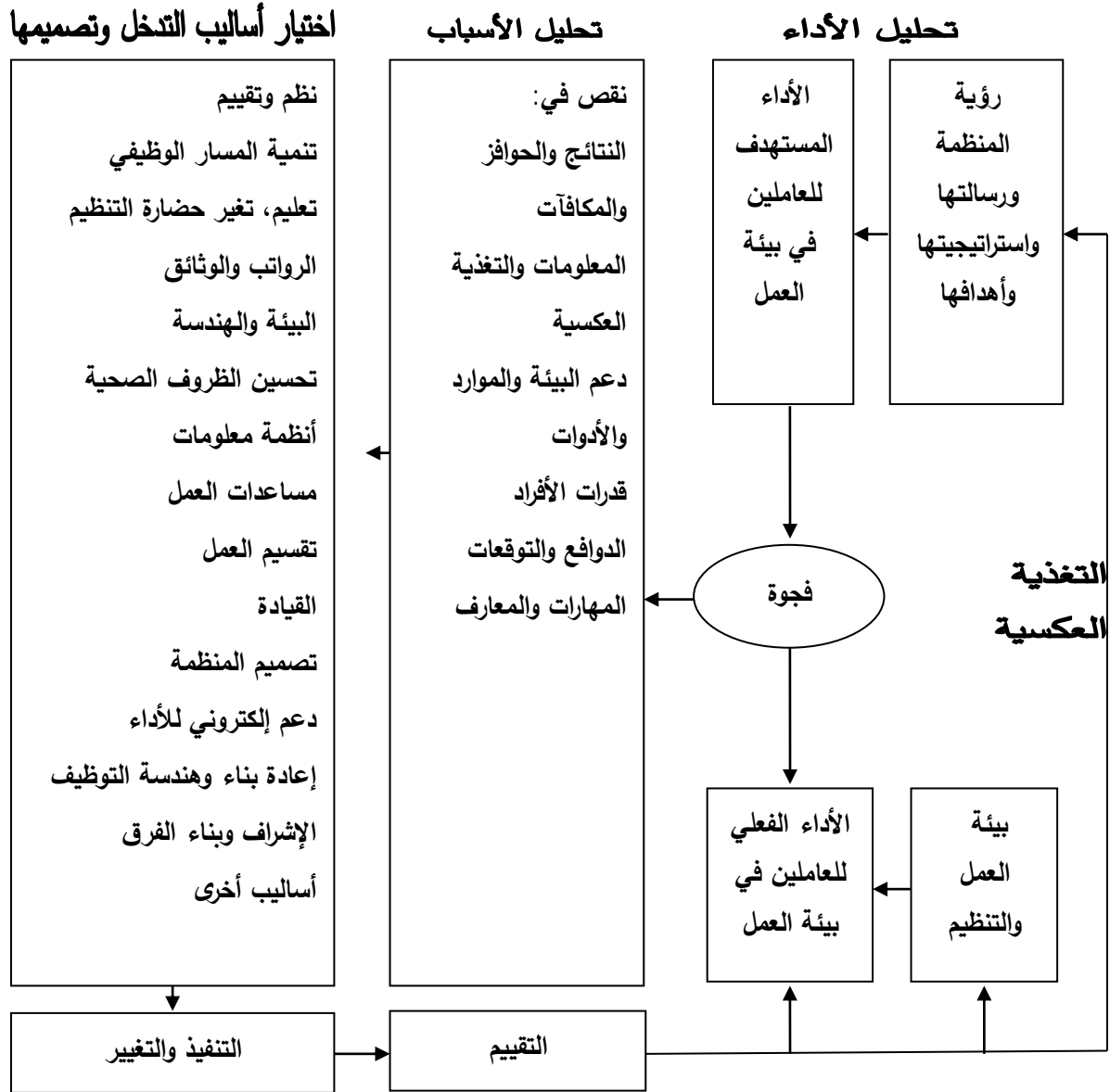
من خلال هذا الشكل، نجد أن التركيز على تحسين أداء المؤسسة يمكن ربطه بثلاث مستويات وهي تتعلق بالأداء البشري من خلال التركيز أكثر على التدريب، بالإضافة إلى التحسين الناجم عن الأسس النظرية والعلمية التي ترمي إلى إيجاد إجراءات وتوجه نظمي لحل المشكلات العملية، والعمل على موائمة الأنظمة والعمليات للأهداف، والبحث عن سبل تفاعل الفرد مع المنظمة ونشر ثقافة المنظمة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عادل بومجان، مرجع سبق ذكره، ص109.

✓ النموذج الفكري لتحسين الأداء للجمعية الدولية لتحسين الأداء:

تحدث عن هذا النموذج أحد رواد حركة تحسين الأداء (ISPI) في ندوة في المؤتمر العام الذي عقده "الجمعية الدولية لتحسين الأداء" في شيكاغو في الفترة من 24 إلى 27 مارس 1998 وهو روجر م. أديسون<sup>1</sup>. Roger M. Addisin

الشكل رقم (2-5): نموذج الجمعية الدولية لتحسين الأداء



المصدر: دحت أبو النصر، الأداء الإداري المتميز، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2008، ص 172.

<sup>1</sup> عبد البارى إبراهيم درة، مرجع سبق ذكره، ص 77.

يتمحور هذا النموذج على فكرة الانتقال من التدريب إلى تحسين الأداء البشري، بإتباع مختلف الأساليب الكفيلة بذلك من خلال الخطوات التالية: تحليل الأداء، تحليل الأسباب، اختيار الأسلوب المناسب وتصميمه التنفيذ، إدارة التغيير، التقييم.<sup>1</sup>

يبدأ مدخل تكنولوجيا الأداء البشري بتحليل الأداء الذي يفحص متطلبات أداء المنظمة، في ضوء رسالتها وأهدافها وقدرتها، ويتجه التحليل إلى تحديد أوجه النقص الحالية أو المتوقعة في أداء وقدرات الموارد البشرية في المنظمة.<sup>2</sup>

وتتم في عملية التحليل المقارنة بين وضعين للموارد البشرية، أما الوضع الأول فهو الأداء المرغوب فيه ويصف الكفاءات والقدرات الخاصة بالعاملين واللازمة لتنفيذ استراتيجية المنظمة وتحقيق رسالتها، أما الوضع الثاني فهو الأداء الواقعي للعاملين، وتمثل فجوة الأداء الفرق بين هذين الوضعين، كما تمثل مشكلة الأداء الواقعية أو المتوقعة أو الفرصة لتحسين الأداء.<sup>3</sup>

وتكنولوجيا الأداء البشري هدفها هو تضيق الفجوة أو إزالتها بشكل يراعي التكلفة والمنفعة، أما الخطوة الثانية تحليل الأسباب، فتحدد فيها الأسباب التي أسهمت في إيجاد الفجوة، لذلك وجب البحث عن الأسباب الحقيقية (الأساسية) والكامنة وراء المشكلة، ومن هنا فإن تحليل الأسباب هو حلقة الوصل بين تحديد فجوة الأداء وبين الأساليب المناسبة لاتخاذها (التشخيص الجيد + ملائمة الأساليب).<sup>4</sup>

هناك من يشير في هذا النموذج الفكري أن أسباب الفجوة متعددة ويمكن إرجاعها إلى: النقص في الحوافز، المكافآت، نقص في المعلومات، التغذية الرجعية، نقص في معارف الموارد البشرية، مهاراتها الحاجة إلى التدريب (فجوة الأداء كما أشرنا إليه سابقاً من خلال التدريب الموجه بالأداء).<sup>5</sup>

أما اختيار أساليب التدخل وتصميمها فتتضمن استجابة شاملة ومتكاملة ودقيقة لمشكلات الأداء وأسبابها وفرص تحسين الأداء كذلك، وفي الغالب يستخدم المستشارون ومختصو تكنولوجيا الأداء البشري حزمة من التدخلات والحلول، مما يجسد منحى متعدد الوجوه لتحسين الأداء، والواقع أن اختيار تلك الاستجابة

<sup>1</sup> عادل بومجان، مرجع سبق ذكره، ص 109.

<sup>2</sup> عبد البارى إبراهيم درة، مرجع سبق ذكره، ص 77.

<sup>3</sup> نفس المرجع السابق، ص 77.

<sup>4</sup> عادل بومجان، مرجع سبق ذكره، ص 109.

<sup>5</sup> نفس المرجع السابق، ص 109.

لمشكلات الأداء وفرصة يعتمد على الكلفة والمنفعة المترتبة للمنظمة، وأن تقييم نجاح تبني أساليب التدخل يرتبط مباشرة بتقليص فجوة الأداء الأصلية الذي يقاس في إطار تحسين الأداء والنتائج المتحصلة للمنظمة.<sup>1</sup>

وفي النهاية فإن تقييم جميع هذه التغيرات يزود أصحاب العلاقة بمعلومات جديدة لعملية التحليل المستمرة، ثم تأتي بعد ذلك الخطوات المتعلقة بالتنفيذ وإدارة التغيير والتقييم، وجميع هذه الخطوات تتطلب وضع خطة عمل تبين الأهداف والخطوات والإجراءات والتوقيتات المطلوبة.<sup>2</sup>

**ثانياً: النماذج التشخيصية وتتمثل في ثلاث نماذج وهي:**

✓ **نماذج هندسة السلوك لـ Gilbert. F.Thomas:** استطاع هذا الباحث أن يوسع آفاق التدخلات

والأساليب التعليمية، فاستفاد منه الممارسون في حقل تصميم الأنظمة التعليمية، وقد تمكن من تحديد وتصنيف ستة مجالات للأداء والتي تحدث تأثيراً في المنظمة، ويمكن تغيير كل مجال أداء لإحداث تغيير في السلوك، مما ترتب عليه وضع إطار لتحديد تدخلات المناسبة في كل المجالات، وقد قام هذا الباحث بتوظيف مبادئ علم النفس السلوكي في حقل تكنولوجيا الأداء البشري، حيث يتكون نموذجه الفكري من ست خلايا تتعلق الثلاثة الأولى منها ببيئة العمل التي تؤثر على أداء الأفراد والجماعات في المنظمة، أما الثلاثة المتبقية فتتعلق بالأفراد العاملين ويمكن إيضاحها فيما يلي:<sup>3</sup>

- **المعلومات:** حيث أنها تصف المتوقع من الأداء، وتكون بمثابة إرشادات واضحة ودقيقة عن كيفية أداء العمل، كما تتضمن تغذية راجعة ذات علاقة ومتكررة عن الأداء.
- **الموارد:** وتمثل في الموارد بشتى أنواعها، ووقت، وأدوات صممت لتحقيق الأداء، وكما هو محدد في بطاقة الأداء المتوازن فإن محور النمو والتعلم التنظيمي يتعلق بثلاثة محددات أساسية وهي البنية التكنولوجية التحتية، مهارات الأفراد، والمناخ التنظيمي، فامتلاك المعلومات من خلال نظام المعلومات الذي يزود معلومات مفصلة عن الزبائن وعن العمليات الداخلية وكذا عن أفرادها والقرارات المتخذة، إلى جانب امتلاكها المهارات والمعارف المناسبة وكذا المناخ التنظيمي الملائم والذي يوفر لهم التحفيز المناسب أو الحرية الكافية لاتخاذ القرار، هي عوامل هامة لا بد من أخذها بعين الاعتبار والتي تؤثر على أداء الأفراد.

<sup>1</sup> عبد البارى إبراهيم درة، مرجع سبق ذكره، ص 79.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص ص 79-80.

<sup>3</sup> عادل بومجان، مرجع سبق ذكره، ص ص 110-111.

- **الحوافز:** سواء كانت حوافز مادية مرتبط بالأداء، أو حوافز معنوية كفرص الترقية المهنية التشجيع، الثناء، وحتى الإجراءات الناجمة عن الأداء السيئ.
- أما الفئة الثانية المرتبط بالعوامل التي تتعلق بالفرد العامل في المنظمة فهي: **المعارف، القدرات والدوافع**، وتتجلي من خلال تحسين في معارف وسلوكيات وكفاءات الأفراد من خلال التدريب وتوافق بين الأفراد والأعمال واختيار المناسب للأفراد، وتقدير دوافع الأفراد ورغباتهم، ويمكن تبيان أهم أبعاد هذا النموذج في الشكل الموالي:

الشكل رقم (2-6): نموذج هندسة السلوك لـ T. F. Gilbert

المثير	← الاستجابة	← النتائج
المعلومات	الموارد	الحوافز
بيئة العمل		
المعارف	القدرات	الدوافع
العامل في المنظمة		

المصدر: عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل-بسكرة"، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة علوم في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014 ص111.

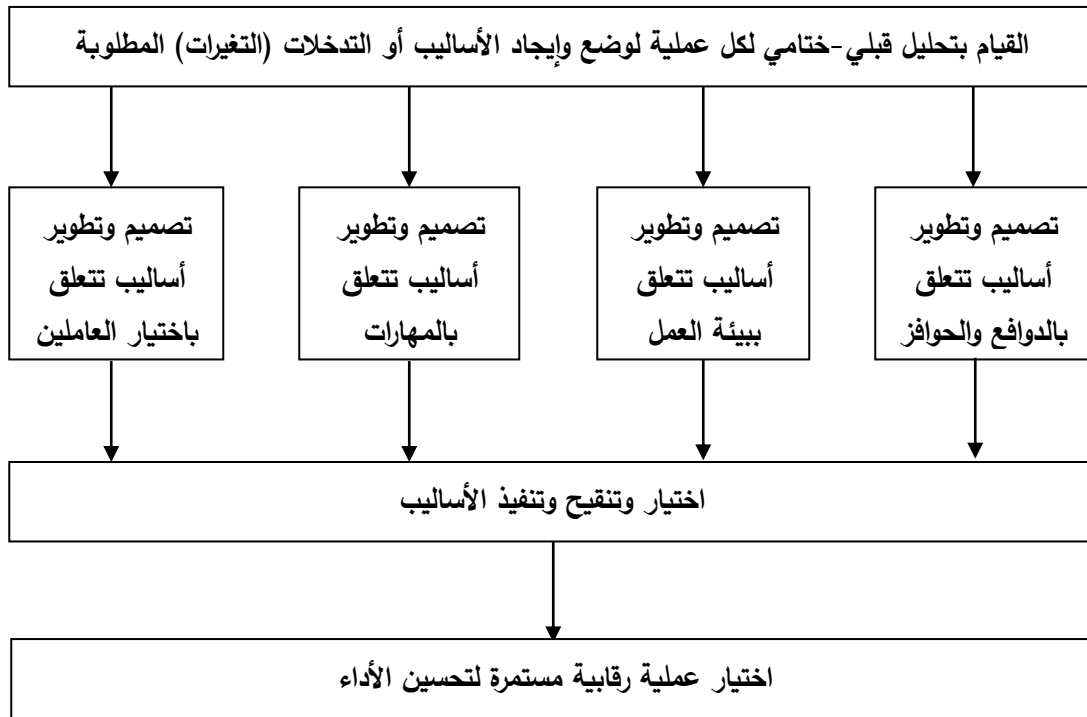
✓ **نموذج عملية تحسين الأداء لـ Joe Harless:** لقد نقل هارلس عالم تكنولوجيا الأداء البشري إلى أفق جديدة، ووجه اهتمام الحركة لتتصب على سياق المنظمة ووجهها للأداء البشري في العمل وبدلاً من التركيز على ستة مجالات حددها جلبت في نموذجها، فقد وجه عنايته إلى أربعة مجالات هي: اختيار الموظفين، المهارات والمعارف، بيئة العمل والدوافع والحوافز.<sup>1</sup>

وهارس هو صاحب المنحني المتمثل في التحليل القياسي الختامي الذي يمكن إيضاحه من خلال الشكل

التالي:

<sup>1</sup> عبد الباري إبراهيم درة، مرجع سبق ذكره، ص 73.

الشكل رقم (2-7): نموذج عملية تحسين الأداء لـ: J. Harless



المصدر: عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل-بسكرة"، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة علوم في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014 ص 112.

✓ نموذج مستويات الأداء الثلاثة لـ Geary Rummler: يرى جيري رملر أن هناك ثلاث مستويات للأداء في أي منظمة: المستوى التنظيمي، مستوى العمليات، ومستوى العاملين المؤدين للأعمال.<sup>1</sup>

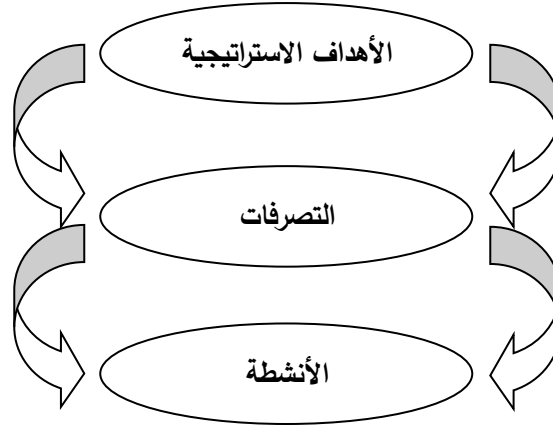
ركز هذا الباحث توجهه أكثر نحو تحسين أداء المؤسسة، فقد ذهب إلى أن الأداء الفردي يختلف عن الأداء التنظيمي (المؤسسة)، مما يترتب عليه وضع استراتيجيات لكل منهما. وهذا ما دفع التركيز في تطوير الأداء التنظيمي إلى العمليات، ومستوى العاملين المؤدين للأعمال. وحسب هذا الباحث فإنه يبدأ بالمستوى التنظيمي أولاً، لأنه هو الذي يحدد السياق لتصميم وتحسين الأداء على مستوى العمليات والأعمال، وهو ما يتماشى مع التوجه الاستراتيجي للأداء والتحول نحو العمليات -التصرفات- والأفراد، كما أن المستوى التنظيمي هو الذي يتم في وضع هيكله العمليات وإدارتها نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة، ومن

<sup>1</sup> عبد الباري إبراهيم درة، مرجع سبق ذكره، ص 87-88.



هنا وجب رصف وتنظيم الأهداف الاستراتيجية بأهداف تلك العمليات من خلال جملة من التصرفات والسلوكيات للوصول إلى النتائج كما يوضح الشكل التالي:<sup>1</sup>

الشكل رقم (2-8): نشر وتنفيذ الاستراتيجية عن طريق التصرفات



المصدر: عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل-بسكرة"، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة علوم في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014 ص 113.

ومن الواضح من هذا النموذج أن رملر يستخدم المنحنى النظمي في عرض مستويات الأداء الثلاثة فيعرض المدخلات (الموارد) والعمليات والمخرجات وكيف تتفاعل هذه العناصر مع البيئة الخارجية المتمثلة في الحضارة والاقتصاد والحكومة والمنافسة، ويخطو رملر خطوة أخرى في نموذج الفكري فيتحدث عن تسعة متغيرات للأداء، فيربط بين مستويات الأداء الثلاثة مع ثلاث حاجات للأداء، وهي المرامي، التصميم الإدارة والقياس، وهذه الحاجات إما أن تعزز، وإما أن تحد من الفعالية التنظيمية على المستويات الثلاثة.<sup>2</sup>

ثالثاً: نماذج العمليات تعكس نماذج العمليات كيفية تطبيق تكنولوجيا الأداء البشري ومن أشهرها:<sup>3</sup>

✓ نموذج الأداء البشري وتحديد الحاجات التدريبية لـ Robert F. Mager و Peter Pipe:

يتم وفق هذا النموذج تحليل الأداء بطرح تساؤلات حول: الفارق بين الأداء الواقعي والأداء المطلوب هل الفروقات مهمة؟، هل هناك نقص في المهارات؟، هل تم تقييم أداء الأفراد؟، هل هناك طرق أبسط لأداء العمل؟، هل لديهم القدرات الكفيلة بذلك؟، مدى معاقبة الأفراد والضغوطات الممارسة

<sup>1</sup> عادل بومجان، مرجع سبق ذكره، ص 113.

<sup>2</sup> عبد الباري إبراهيم درة، مرجع سبق ذكره، ص 90.

<sup>3</sup> عادل بومجان، مرجع سبق ذكره، ص 114.

عليه على الأداء؟، المكافأة المقابلة لمستويات الأداء، شعور الأفراد ومدى أهمية العمل بالنسبة للأفراد العقبات التي تواجه الأداء... الخ.

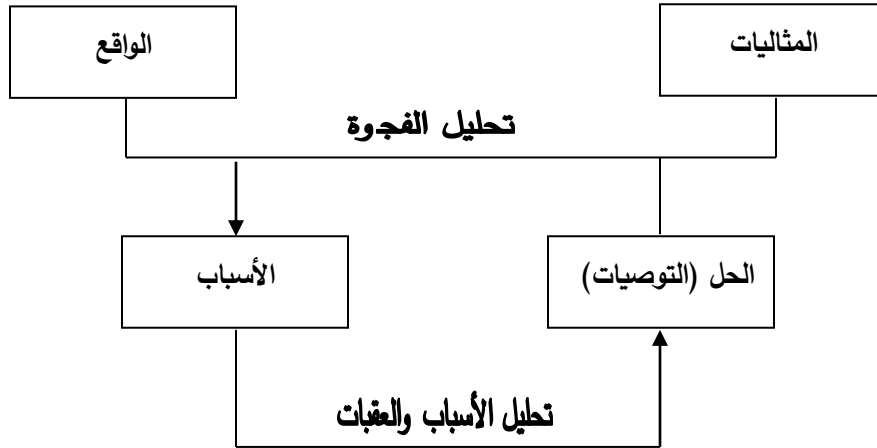
فالإجابة على مختلف هذه الأسئلة هي التي تبين أوجه القوة ونقاط الضعف بالنسبة للأداء البشرى.

#### ✓ نموذج تحديد الحاجات التدريبية لـ Allison Rosset:

تعرف Allison تحديد الاحتياجات التدريبية بأنها الدراسة المنهجية لمشكلة، أو ابتكار وجمع بيانات وأراء من مصادر مختلف لاتخاذ قرارات فعالة، أو توصيات لما سيحدث، وترى أن هناك ثلاثة مبررات ودوافع للقيام بعملية تحديد الاحتياجات التدريبية وهي: مشكل الأداء، تبني أنظمة وتكنولوجيا جديدة، ووجود التدريب العادي الذي تعودت المنظمات عليه، بذلك فهي ترى حسب نموذجها وجوب مقارنة وتحليل الفجوة بين ما هو مطلوب من الأداء وما هو واقعي والبحث عن أسباب ذلك، وتقديم الحلول المناسبة من خلال تحليل الأسباب والحوجز (العقبات) التي تقف دون تحقيق المستويات المطلوبة.

ويمكن توضيح هذا النموذج من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-9): نموذج تحديد الحاجات التدريبية لأليسون روزيت



المصدر: عبد الباري إبراهيم درة، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات "الأسس النظرية ودلالاتها في البيئة العربية المعاصرة"، داينمك للطباعة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003 ص96.

### المبحث الثالث: تحسين الأداء باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة

تلعب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) دوراً هاماً في تحسين أداء المؤسسة، كونها وسيلة فعالة للرقابة من خلال مقارنة النتائج المخطط لها مع ما تم إنجازه فعلاً، ذلك لاستخراج الانحرافات وتحليلها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية، حتى تستطيع المؤسسة البقاء والاستمرار والنمو والنجاح في بيئة تتصف بالديناميكية حيث التغيير هو القاعدة وليس الاستثناء فالأشياء لا تبقى على حالها ساكنة بل تتغير باستمرار والموازنة على أساس الأنشطة (ABB) أداة لتنفيذ التسيير التقديري للأداء.

بناء على ما سبق سنتطرق في هذا المبحث في المطلب الأول منه إلى تحسين الأداء باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة، كونها أداة للرقابة، تقصي الانحرافات وتحليلها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية، وفي المطلب الثاني سنتطرق إلى استخدام (ABB) في تقييم وقياس الأداء، أما في المطلب الثالث سنتطرق للموازنة على أساس الأنشطة ونموذج الحلقة المغلقة في تحسين الأداء.

#### المطلب الأول: الموازنة على أساس الأنشطة كوسيلة فعالة للرقابة

تعتبر الموازنة من الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض الرقابة، بل في الحقيقة أن البعض يفترض أن نظام الموازنة هو الأداة الأساسية لتحقيق الرقابة، ومن خلال هذا المطلب سنحاول التعرف على مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في عملية الرقابة.

#### الفرع الأول: مفهوم الرقابة باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة

تعتبر الموازنة التقديرية على الدخل التقديري والمصروفات التقديرية خلال فترة زمنية مستقبلية، وتعتبر التقديرات التي تتضمنها الموازنة بمثابة معايير تقاس وتُقارن بها نتائج الأداء في المستقبل، ويمكن تعريف الرقابة بالموازنات التقديرية بأنها:<sup>1</sup>

- ✓ "عملية تجري للكشف عما يؤدي فعلاً ومقارنة النتائج الفعلية للأداء بالبيانات التي تتضمنها الموازنة التقديرية، والتي تمثل النتائج المتوقعة واتخاذ الإجراءات لإصلاح المفارقات إن وجدت".
- ✓ "مقارنة نتائج الأداء الفعلي بالأداء المخطط والمستهدف طبقاً لما جاء في الموازنة من معايير أداء هذه المقارنة تتم بإعداد ما يسمى تقارير الأداء"

<sup>1</sup> محمد موسى محمد النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنة التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، ص 89.

بناء على مسبق يمكن القول أن تعريف الرقابة بالموازنة على أساس الأنشطة لا يختلف عن التعارف الواردة سبقا، في كونه عملية مقارنة لما تضمنته الموازنة على أساس الأنشطة (الأداء المخطط له والمستهدف) مع الأداء الفعلي الذي تم تحقيقه فعلا، والاختلاف يكمن في طريقة إعداد الموازنة التي تعتمد على الأنشطة من أجل مزيد من الدقة في التقديرات.

### الفرع الثاني: دورة الرقابة باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة

تمر عملية الرقابة باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة بثلاث مراحل رئيسية، يمكن إيجازها على النحو التالي:<sup>1</sup>

#### ❖ مرحلة إعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات:

تنطوي هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة الظاهرة في الموازنات المختلفة واحتساب الانحرافات لكل عنصر من العناصر سواء أكانت هذه الانحرافات إيجابية أم سلبية. وذلك وفقا للمعالة التالية:

#### الانحراف = النتائج الفعلية - النتائج المقدرة

ويتم في هذه المرحلة إعداد تقارير الأداء، وهي الأداة التي يتم استخدامها لحصر وتحديد الانحرافات على أساس شهري وابتداء نموذج موحد لجميع الأنشطة والوحدات الإدارية على مدار السنة. ويختلف تصميم تقارير الأداء باختلاف المنشآت وأنشطتها وأساليب الإدارة فيها. غير أنه يمكن الارتكان إلى مجموعة من الضوابط الواجب توفرها في تقارير الأداء وهي:

- ✓ أن تتبع هيكل الإدارة للمنشأة ومستوى الرقابة المطلوب فيها.
- ✓ أن تغطي كافة أوجه النشاط في المنشأة.
- ✓ أن تكون منتظمة ومتعلقة بفترة زمنية قصيرة.
- ✓ أن يتم إعدادها في الأوقات المقررة لها وفي الوقت المناسب.

#### ❖ مرحلة تفصي الانحرافات وتحليلها:

يتم في هذه المرحلة دراسة كل انحراف بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه والمسئولية عنه، حيث يتم بالأرقام الإجمالية، ثم يتم التوجه لتحليل الانحرافات التفصيلية لكل العناصر المكونة للأرقام الإجمالية. وتتطلب هذه المرحلة:

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص ص 286-288.

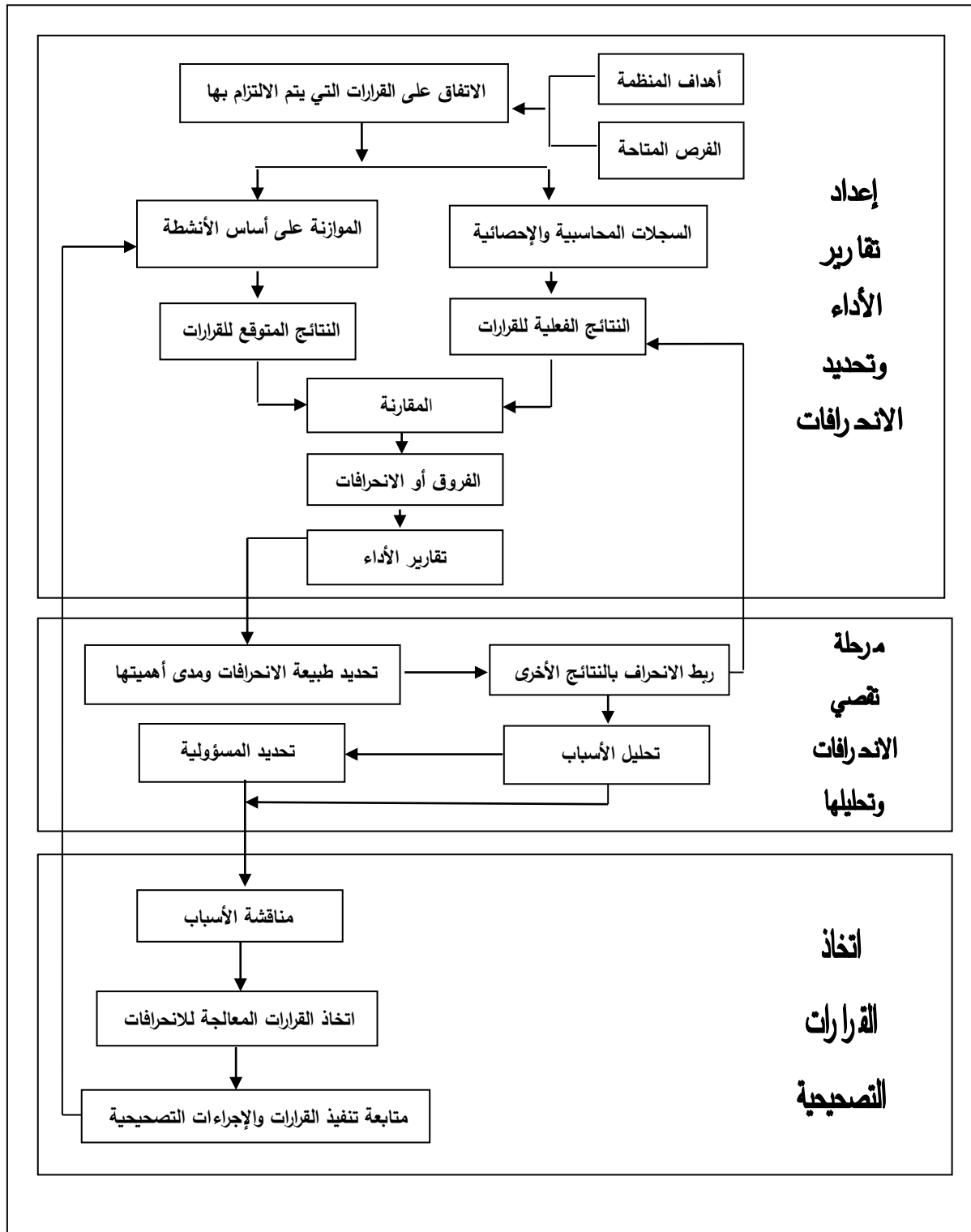
- ✓ تحديد طبيعة الانحراف، ومدى أهميته المطلقة والنسبية.
- ✓ ربط الانحراف بالنتائج الأخرى، ومقارنة الاتجاه فيما بينها.
- ✓ تقصي الأسباب التي أدت إلى هذا الانحراف، وتحليلها بما قد يتطلبه ذلك من الحصول على معلومات إضافية تفصيلية عن النتائج الفعلية والنتائج المقدره، أو الرجوع إلى تقارير أداء أخرى لربط الانحراف بالنتائج الأخرى.
- ✓ تحديد المسؤولية عن الانحراف، اعتمادا على قدرة المسؤول على الرقابة والتحكم في النتائج.

#### ❖ مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

- وفي هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحراف، واتخاذ القرارات والخطوات التنفيذية لمعالجة الانحراف ومنع تكراره. ويتطلب ذلك:
- ✓ مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين عن هذه الانحرافات سواء أكان ذلك من خلال مطالبهم بتقديم تفسيرات خطية للانحرافات الهامة المسجلة، أو من خلال الاجتماع معهم مباشرة لمناقشة هذه الانحرافات، سواء كانت موجبة أم سالبة.
  - ✓ اتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات، وتحديد الطرق والوسائل التي تعالج تصحح الأوضاع غير المرضية وتمنع تكرارها في المستقبل.
  - ✓ متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية، وقد يشمل ذلك:
    - \* التأكد من مدى واقعية الأهداف الموضوعية سابقا، وبالتالي قابليتها للتحقق.
    - \* القيام بدراسة وأبحاث تفصيلية لتحديد مجالات تطوير وتحسين الأوضاع.
    - \* تعديل الاستراتيجيات والأنظمة والإجراءات إذا تطلب الأمر ذلك.
    - \* إعادة النظر في الموازنات الموضوعية إذا ما كنت هناك ضرورة لذلك.
    - \* التنويه بالمسؤولية عن مستوى الأداء المرتفع، ومكافأتهم.
    - \* نقل ما أمكن من الأساليب والتقنيات التي نجحت في وحدة إدارية معينة إلى وحدات أخرى في المؤسسة.

ويمكن التعبير عن دورة الرقابة باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-10): عملية الرقابة بالموازنة على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص285.

### الفرع الثالث: مزايا تطبيق الرقابة بالموازنة على أساس الأنشطة

الموازنة تعمل على توفير البيئة المثلى لتحقيق رقابة مالية وإدارية وكمية فعالة على أنشطة المؤسسة ويمكن إيجاز مزايا استخدام الموازنة كأداة رقابية فيما يلي:<sup>1</sup>

- تقويم نجاح الموازنة كخطة وقياس مدى ما تحقق منها.
- التنسيق بين أقسام ومجموعات العمل ومتابعته وفقا للخطة الموضوعية.
- تقويم أداء العاملين بناء على ما تم تنفيذه من الموازنة.
- تحديد الانحرافات المهمة وبيان نقاط الضعف.
- المساهمة في رسم الخطط المالية للفترات المستقبلية على ضوء ما تحقق من خطط الفترات السابقة.

### الفرع الرابع: أهداف الرقابة باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة

من الناحية العملية، تهدف الرقابة باستخدام الموازنات إلى تحقيق ما يلي:<sup>2</sup>

✓ **التأكد من تحقيق الأهداف وتنفيذ الاستراتيجيات والسياسات الموضوعية من قبل إدارة المؤسسة:**  
إن متابعة الأداء ومقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة، مؤشر جيد على مدى التزام كافة المسؤولين والعاملين في المنشأة بتحقيق الأهداف وتنفيذ الاستراتيجيات والسياسات الموضوعية من قبل الإدارة العليا، كما أن متابعة الأداء تعطي الفرصة للإدارة العليا للحكم على مدى الحاجة إلى تغييرها وتطويرها. وأيضا توفر عملية متابعة الأداء المعلومات المناسبة اللازمة التي تساعد على اتخاذ القرارات التصحيحية فيما قد يعترض تطبيق الاستراتيجيات والسياسات والخطط الموضوعية من معوقات أو مشاكل.

### ✓ **إقامة نقاط رقابة ذاتية داخل المنشأة:**

إن إعداد موازنة لكل مركز من مراكز المسؤولية في المؤسسة، يعني إتاحة الفرصة لكل مسئول في كل مركز من هذه المراكز، للرقابة الذاتية على أدائه، وللتأكد من التزامه بالأهداف والاستراتيجيات والسياسات والمعايير الموضوعية من قبل الإدارة والمعبر عنها في الموازنة الخاصة به.

<sup>1</sup> حسني عابدين محمد عابدين، دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية بقطاع غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الرابع، فلسطين، 2013، ص 177.

<sup>2</sup> محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص ص 291-293.

## ✓ الرقابة على الإيرادات:

على الرغم من صعوبة التحكم في الإيرادات بشكل كامل من قبل المؤسسة، إلا أن إجراء المقارنات بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة يمكن أن يوجه إندارات مبكرة عن التطورات السلبية المحتملة لأوضاع المؤسسة.

## ✓ الرقابة على المصاريف:

نظرا لأن عنصر المصروفات أكثر عرضة من غيرها من العناصر للانحراف عن التقديرات الموضوعية فضلا على أنها قابلة للتحكم فيها بشكل كبير من داخل المؤسسة -خلافًا للإيرادات-. فإن الموازنات تساعد على أحكام الرقابة على المصروفات. ومن الجدير بالذكر أنه يجب أن يتم -على مستوى كل مركز من مرتكز المسؤولية في المؤسسة- فصل المصروفات التي يمكن لهذا المركز أن يتحكم فيها عن تلك التي لا يمكنه التحكم فيها، إذ يجب أن تعكس الموازنة الخاصة بكل مشرف على مركز مسؤولية المصاريف التي يتولى فعلا مسؤوليتها ومن ثم خاضعة للرقابة.

## ✓ الرقابة على المركز المالي:

إن إعداد موازنة المركز المالي بالشكل التفصيلي، ومقارنة النتائج الفعلية بتلك المقدرة، يمكن أن يكشف العديد من المشاكل التي تواجهها المؤسسة وأسبابها، ويوفر الأساس لاتخاذ القرارات التصحيحية في شأنها.

ولا شك أن هناك العديد من المشاكل التي قد تؤثر في عناصر المركز المالي مثل ارتفاع أرصدة الذمم المدينة بسبب ضعف التحصيل، انخفاض أرصدة الذمم الدائنة بسبب عدم توفر تسهيلات السداد للموردين، عدم توفر رأس المال العامل وارتفاع الحاجة إلى التمويل الخارجي... الخ.

## المطلب الثاني: استخدام الموازنة على أساس الأنشطة في تقييم وقياس الأداء

يجب تأسيس عملية الرقابة عند مستويات الأنشطة والعمليات معا، فيجب على مدير العمليات بالإضافة إلى العاملين القائمين على العمليات، الذين ينجزون الأنشطة التي توجد هذه العمليات العمل معا بشكل محكم، وهنا على الموظفين القائمين على العمليات تنسيق أنشطة قسمهم مع المستويات الأعلى من العمليات، فيجب عليها اختيار والموافقة على مقاييس النشاط التي تعظم فعالية العملية وليس فقط النشاط ومعا يكون مدير وموظفي العملية من مختلف الأقسام قادرين على تصميم عملية رقابية للتأكيد على الجودة ودورة الزمن، والتكاليف المستهدفة، بما يحقق هذه العملية، ويجب أن تكون أهداف العمليات تحقق رضا



الزبون وكذلك تحقق أهداف المنظمة، فمقاييس النشاط يجب أن تسهل عملية المقارنة مع الأداء لكلا العمليات والأقسام.<sup>1</sup>

ويمكن تحديد متطلبات مقاييس النشاط في ظل نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من خلال الخطوات التالية:<sup>2</sup>

❖ **تحديد مقاييس الأنشطة:** يجب على المؤسسة البدء باختيار مقاييس الأنشطة التي تدعم الاستراتيجية الموسوعة، كما يجب أن تستخدم مقاييس ذات مغزى بالنسبة للقائمين على العمليات كما يجب أن تكون المقاييس قابلة للاستخدام والحساب بشكل سهل نسبياً.

❖ **تجميع إحصائيات عن مخرجات العمليات والأنشطة والمعاملات:** بعد اختيار العمليات وما يلائمها ويكملها من مقاييس الأنشطة، يجب تحديد عدد مرات تكرار حدوثها، وفيما يلي طرق أساسية لمعرفة حجم النشاط:

✓ إحصاءات أنظمة المعلومات عن المعاملات.

✓ تقارير الأقسام.

✓ أخذ العينات.

❖ **اختيار والمصادقة على مقاييس العمليات والأنشطة بناء على أسس منطقية:** يجب المصادقة على مقاييس الأنشطة من أجل التأكيد على أن العلاقة بين الأنشطة والعمليات منطقية، ويجب اختيار مقاييس للعمليات والأنشطة بديلة لمواجهة حالة عدم التجانس والذي يؤدي إلى إعطاء مقاييس بدون معنى، وفيما يلي تقنيات أساسية تستخدم للتأكد من مدى منطقية مقاييس العمليات والأنشطة:

✓ مدخل الارتفاع-الانخفاض The High- Low Approach: الذي يتفحص سلوك التكلفة عند

أعلى وأخفض المستويات للعمليات والأنشطة المرتبطة بها.

✓ مدخل منحنى الملائمة Curve Fitting: وهو يحدد الخط الذي يشرح العلاقة بين المتغيرات

في التكلفة والعملية والأنشطة على شكل خط بياني تاريخي للعلاقات.

✓ تحليل الانحدار المركب Multiple Regression: والتي تشبه مدخل منحنى الملائمة السابق

ذكرة، ولكن تستخدم عندما تكون التغيرات في التكلفة هي سبب العديد من المتغيرات

المستقلة.

<sup>1</sup> دانية النابلسي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

<sup>2</sup> نفس المرجع السابق، ص 53.

### • تقارير الأداء عن الأنشطة:

عند إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يجب إعداد تقارير الأداء على مستوى الأنشطة أيضا حيث تظهر الانحراف على مستوى المخرجات والإنتاجية والتكلفة بالإضافة إلى الجودة، وتستطيع المؤسسة استخدام مقاييس الأداء من أجل تحديد الأسباب الجوهرية للمشكلة وقياس أثرها المالي.

ويمكن تعريف تقارير الأداء بأنها: "وسيلة اتصال داخلية معدة بطريقة موضوعية وتتضمن مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وأسباب الفروق بغرض ترشيد القرارات الرقابية".<sup>1</sup>

والطريقة الصحيحة في الإدارة هي استخدام مقاييس الأداء الوقائية بدلا من المقاييس اللاحقة لوقوع الحدث حيث تحتاج الإدارة دوما إلى مقاييس عالمية، في حين يتم إعداد تقارير اللاحقة لوقوع الحدث بشكل شهري أو ربعي على الأكثر، ويجب على تقارير الأداء على أساس الأنشطة إظهار ما يلي:<sup>2</sup>

- ✓ تكلفة وحدة النشاط المتوقع.
- ✓ حجم النشاط المتوقع.
- ✓ إجمالي تكلفة النشاط المتوقع.
- ✓ التكلفة الفعلية.
- ✓ حجم النشاط الفعلي.
- ✓ القيمة المحققة (الحجم الفعلي للنشاط × تكلفة الوحدة المتوقع).
- ✓ انحرافات في القيمة المحققة (القيمة المحققة - التكلفة المخططة)

### المطلب الثالث: الموازنة على أساس الأنشطة ونموذج الحلقة المغلقة في تحسين الأداء

من خلال الشكل رقم (1-10)، يمكن تصور نموذج الحلقة المغلقة من خلال مرحلتين، تتمثل المرحلة الأولى في الحلقة التشغيلية والتي تهدف إلى تحقيق التوازن التشغيلي وتتمثل المرحلة الثانية في الحلقة المالية والتي تهدف إلى تحقيق التوازن المالي.<sup>3</sup>

وفيما يلي عرض لكلا المرحلتين:

<sup>1</sup> محمد موسى محمد النجار، مرجع سبق ذكره، ص 95.

<sup>2</sup> دانية النابلسي، مرجع سبق ذكره، ص ص 53-54.

<sup>3</sup> محمد عبد الغاني عبد الحي عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 68.

## المرحلة الأولى: الحلقة التشغيلية

تتمثل نقطة البداية الأولى لنموذج الحلقة المغلقة في القيام بمراجعة استراتيجية المؤسسة، وبناء على الاستراتيجية والطلب المخطط (المنتجات، الخدمات، العملاء، الخ...) للفترة القادمة يتم إيجاد الاحتياجات من الموارد للنواحي التشغيلية بالمؤسسة من خلال استخدام المفاهيم المعتمدة على الأنشطة، ويتم تحقيق ذلك من خلال ترجمة كمية الطلب إلى احتياجات من الأنشطة باستخدام معدلات استهلاك الأنشطة، وبالتبعية يتم تحويل الاحتياجات من الأنشطة إلى احتياجات من الموارد باستخدام معدلات استهلاك الموارد، ويتم استخراج معدلات الاستهلاك هذه من بيانات التشغيل الحالية، بما يشمل المعلومات عن النظام القائم على الأنشطة، ولكن يمكن أن يتم تعديلها لتلائم التغيرات المستجدة خلال الفترة التشغيلية الماضية أو لفترة الموازنة القادمة، هذا وتتمثل معدلات استهلاك الأنشطة في الكمية اللازمة من وحدات قياس أداء النشاط واللزمة لإنتاج وحدة واحدة من الطلب، بينما تتمثل معدلات استهلاك الموارد في الكمية اللازمة من وحدات قياس طاقة الموارد المطلوبة لأداء وحدة واحدة من وحدات قياس أداء النشاط.<sup>1</sup>

وبمجرد معرفة الاحتياجات من الأنشطة والاحتياجات من الموارد، تبدأ إجراءات تحقيق التوازن التشغيلي بين الموارد المطلوبة للوفاء بالطلب على المنتجات والخدمات (الاحتياجات من الموارد) وبين الموارد المتاحة (الطاقة) للوفاء بهذه الاحتياجات. فإذا ترتب على هذه الخطة التشغيلية المبدئية وجود عدم التوازن، بمعنى وجود عجز (المتاح أقل من المطلوب) أو زيادة (المتاح أكبر من المطلوب)، يمكن التفكير في التعديلات المادية التالية:<sup>2</sup>

- ❖ **التعديل في طاقة الموارد المتاحة:** مثلاً بتشغيل قوى عاملة إضافية، شراء تجهيزات إضافية، وما شبه ذلك في حالة وجود عجز. أما في حالة وجود زيادة فيمكن إعادة توزيع أو توظيف التجهيزات والعمالة الزائدة على الموارد التي تعاني من العجز أو التخلص منها.
- ❖ **التعديل في معدلات استهلاك الموارد والأنشطة:** مثلاً، يمكن تعديل أو التحكم في سرعة وكفاءة (الجزء المستخدم، وأنواع الاستخدام، وعدد مرات الاستخدام) الاحتياجات من الموارد ومن الأنشطة بأكثر أو بأقل حسب الحاجة.
- ❖ **التعديل في كميات الطلب المتوقع:** في حالة عدم إمكانية التعديل في طاقة الموارد المتاحة وفي معدلات استخدام الموارد والأنشطة، أو أن هذه التعديلات لم تكفي لتحقيق التوازن التشغيلي، فيمكن

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص ص 68-69.

<sup>2</sup> أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 96-97.

في هذه الحالة إعادة النظر في كميات وأنواع (تشكيلة) الطلب المتوقع بما يؤدي إلى ترشيدها ويجعل احتياجاتها من الموارد والأنشطة أكثر ملائمة للموارد والأنشطة المتاحة (أي تحقيق التوازن التشغيلي).<sup>1</sup>

### المرحلة الثانية: الحلقة المالية

هي عملية إعداد خطة مالية، بناء على الخطة التشغيلية، والتي يمكن أن تحقق في النهاية التوازن المالي المستهدف، ويعرف التوازن المالي بأنه إيجاد خطة أو موازنة مالية تستخدم المعدلات والكميات المحددة في الخطة التشغيلية للوصول إلى النتائج المالية المستهدفة (مثل معد العائد على المبيعات، رقم الربحية) وتمثل آلية إعداد الخطط المالية في العمل للأمام، فبمجرد معرفة المؤسسة للطلب والأنشطة والموارد، تقوم بتحديد تكلفة الموارد وتتبع هذه التكلفة للوصول إلى تكلفة الأنشطة وفي النهاية تقف على تكلفة المنتجات وبمعرفة هذه المعلومات، يمكن للمؤسسة تحديد النتائج المالية بشكل إجمالي مبدئي وكذلك أيضا على مستوى كل منتج أو خدمة.<sup>2</sup>

وبذلك تتوافر مجموعتين من النتائج المالية: نتائج مالية مخططة بصورة إجمالية، ونتائج مالية مخططة بصورة تفصيلية على مستوى الموارد، الأنشطة، والعمليات، والمنتجات والخدمات، وأي غرض آخر للتكلفة (مثلا، تكاليف مراكز الإنتاج، والقطاعات، والأقسام، ... الخ).<sup>3</sup>

فإذا ترتب على هذه الخطة (النتائج) المالية المبدئية وجود عدم التوازن المالي، بمعنى عدم استيفاء الخطة المالية للمستهدفات المالية السابقة تحديدها في بداية التخطيط، يتم في هذه الحالة التفكير في أحد أو كل من التعديلين الآتيين لتحقيق التوازن المالي وهما:<sup>4</sup>

❖ **التعديل في الأسعار:** وذلك في حالة إمكانية التحكم في أسعار بيع المنتجات والخدمات بالزيادة أو بالتخفيض، مثلا، من خلال التحكم في هامش الربح، ويراعى في هذه الحالة مرونة الطلب على المنتجات والخدمات، حيث يمكن أن يؤدي أي تغيير في السعر إلى حدوث تغيير أكبر في الطلب. يلغي أثر تغيير السعر.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 98.

<sup>2</sup> محمد عبد الغاني عبد الحي عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص ص 69-70.

<sup>3</sup> أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص 98.

<sup>4</sup> نفس المرجع السابق، ص ص 98-99.

❖ **التعديل في تكلفة الموارد:** مثلاً، من خلال إعادة النظر في أسعار شراء المواد الخام بالتفاوض مع الموردين، وإعادة النظر في المستويات الفنية والخبرة للعمالة المطلوبة بما يسمح بإعادة النظر في تكاليف تشغيل الآلات والمعدات والتجهيزات وتكاليف إعدادها للإنتاج، وما شابه ذلك.

إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يربط بين النموذج التشغيلي الأكثر شمولاً وبين النموذج المالي التفصيلي، كما أنه يخرج موازنات ممكنة تشغيلياً ( التوازن التشغيلي ) مع صورة واضحة لاستهلاك الأنشطة والموارد تساعد على تحديد مصادر عدم التوازن وعدم الكفاءة في الأداء، هذه الصورة الواضحة لاستهلاك الأنشطة والموارد تظهر للجميع أن الموارد قد تم تخصيصها على أفضل استخدام ممكن وبما يتناسب مع الأولويات الاستراتيجية للمؤسسة، وبالتالي التخلص من مشاكل التحفظ في تقدير الإيرادات والمبالغة في تقدير النفقات، ومشكلة إنفاق ما تبقى من الموازنات قبل نهاية الفترة، أيضاً يسمح نظام الموازنة على أساس الأنشطة بإجراء خمسة أنواع من التعديلات في المتاح من الموارد، ومعدلات استهلاك الموارد والأنشطة وكميات الطلب المتوقع، وأسعار المنتجات والخدمات، وتكلفة الموارد، وهو ما يسمح بتعزيز عملية اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، بالإضافة إلى تحسين وزيادة المرونة التشغيلية للمؤسسة.<sup>1</sup>

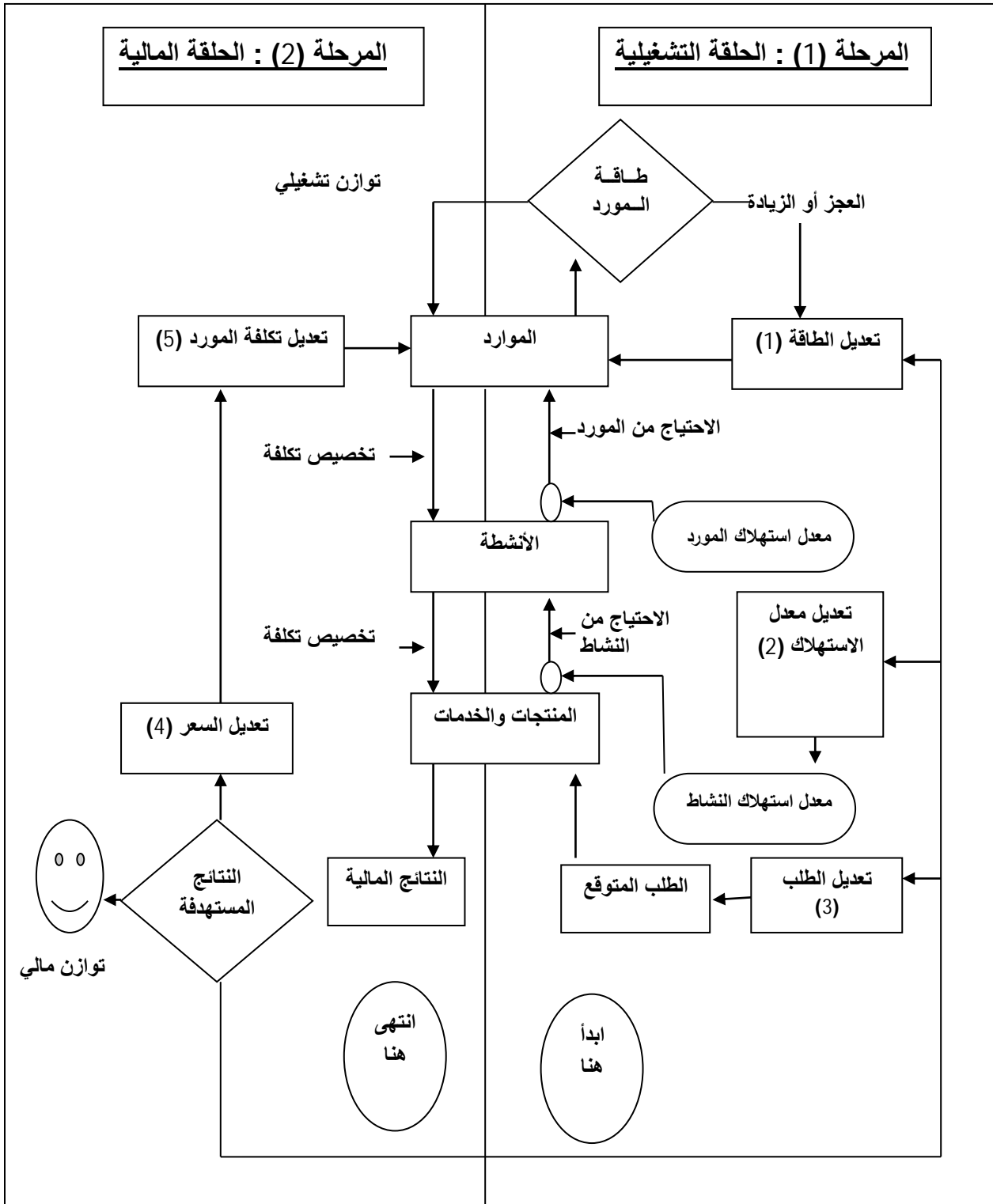
وتجدر الإشارة هنا إلى أنه في حالة وجود عدم التوازن التشغيلي والمالي في النظام التقليدي لإعداد الموازنات، ستكون إمكانية التعديل محدودة حيث يمكن في هذه الحالة تعديل كمية الطلب المتوقع على المنتجات والخدمات، أو تعديل في كميات الموارد (الطاقة) المتاحة فقط.<sup>2</sup>

ويمكن توضيح مرحلتي تحقيق التوازن التشغيلي والتوازن المالي من خلال الشكل الموالي:

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 103.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 99.

الشكل رقم (2-11): التوازن التشغيلي والتوازن المالي



المصدر: أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الطبعة الأولى، الدار

الجامعية، الإسكندرية، 2013، ص 97.

## خلاصة الفصل

من خلال ما سبق يمكن القول إن الأداء يعتبر بمثابة الوسيلة الأساسية أي مؤسسة ترغب في بلوغ مرحلة التفوق والتميز، وتحقيق أهدافها الاستراتيجية، وعليه أصبح مصطلح الأداء من المصطلحات التي شغلت ومازالت تشغل اهتمام عدد معتبر من المفكرين والباحثين في حقل التسيير، نظرا لما يتصف به هذا المفهوم من ديناميكية وتطور منذ ظهوره إلى اليوم.

أما الأداء المالي فأضحى يمثل محورا أساسيا وفعالا للنمو والاستمرارية، فهو آلية تسمح للمؤسسة في الاستخدام الأمثل لمواردها المتاحة من أجل تحقيق أهدافها المسطرة، في حين يتوقف تحسين الأداء إلى حد كبير على اختيار مؤشرات التحسين، وهذه الأخيرة عبارة عن كميات مترجمة من علاقات بين النتائج المحققة والوسائل المستعملة، وتستخدم كأدوات لمعرفة مستوى تحقيق أهداف المؤسسة.

ومن أجل إثراء هذا الحقل من المعرفة والتمثل في استعمال الموازنات التقديرية لتحسين أداء المؤسسة ارتقينا تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين الأداء، كونها أداة فعالة للرقابة تخضع أنشطتها المختلفة لمقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج المقدر المعبر عنها في الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، من أجل إعداد تقارير الأداء والكشف عن الانحرافات وتحليلها واستخراج أسباب حدوثها ومن تم وضع إجراءات تصحيحية لهذه الانحرافات لتقادي تكرارها في المستقبل، وكذا استخدام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في عملية تقييم وقياس الأداء الهادفة إلى تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد المتاحة والحكم على مدى نجاعة تحقيق الأهداف المسطرة، وسلطنا الضوء على نموذج الحلقة المغلقة الذي يعتبر جوهر نظام الموازنة على أساس الأنشطة من خلال تحقيق التوازن التشغيلي ثم فيما بعد تحقيق التوازن المالي دون الإخلال بالتوازن التشغيلي وهو ما يزيد من وعي الإدارة في تحسين دقة التقديرات المالية.

## الفصل الثالث:

# مدخل تطبيقي للموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة

تمهيد

المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي  
بجيجل

المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بجيجل

المبحث الثالث: نظام الموازنة على أساس الأنشطة بالمؤسسة العمومية  
الاستشفائية بجيجل

خلاصة الفصل



## تمهيد

إن الوضع الذي تعيشه المؤسسات الجزائرية في الوقت الراهن وما صاحبه من متغيرات وتحديات سواء داخلية أو خارجية أدى لمزيد من الضغط عليها لإجراء الكثير من التغيرات في أنظمتها والتخلي عن الأساليب التقليدية في الإدارة من أجل التكيف مع المستجدات الحاصلة لضمان بقائها واستمرارها.

تطرقنا في الجانب النظري من هذا البحث إلى الدور الهام الذي تلعبه الموازنات التقديرية بصفة عامة والموازنة على أساس الأنشطة بصفة خاصة في تحسين الأداء، وسنحاول إسقاطه على واقع من البيئة الجزائرية من أجل تأكيد ودعم هذا الجانب، لنتمكن من الإجابة على إشكالية هذا البحث، من خلال التأكد من صحة الفرضيات والوصول إلى النتائج.

سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى -جيجل- من خلال التعريف بالمؤسسة والتعرف على طريقة إعداد الموازنة التقديرية بها واستخلاص بعض الملاحظات حول موازنتها التقديرية، بعد ذلك سنعمل على تصميم نظام الموازنة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية قائم على أساس الأنشطة، ثم سنحاول إسقاط هذا النظام على أرض الواقع من خلال عينة من أنشطة المؤسسة والمتمثل في النشاط الجراحي من خلال الاعتماد على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من مخرجات هذا النشاط، لنرى مدى مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء هذا النشاط بصفة خاصة وأداء المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى بصفة عامة.

## المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي -جيجل-

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل وذلك من خلال التطرق إلى لمحة عن المؤسسة وأهم المهام التي تقدمها لزيائنها بالإضافة إلى تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة والتعرف على مواردها البشرية.

### المطلب الأول: لمحة عن المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي -جيجل-

#### الفرع الأول: تعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي -جيجل-

تعتبر المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد الصديق بن يحي من أهم المرافق الحيوية بولاية جيجل وقد تم إنشاء أول مستشفى بالولاية سنة 1933 تحت تسمية " فرانس فانون Frants Fanon، على مساحة تقدر بـ 9100م<sup>2</sup>، منها 3900م<sup>2</sup> مبنية أي بنسبة 42.56%، و5200م<sup>2</sup> غير مبنية، وبسعة سريرية تقدر بـ 160 سرير، وعلى إثر التقسيم الإداري لسنة 1974 والذي انفصلت بموجبه ولاية جيجل عن ولاية قسنطينة تم إنشاء مستشفى جديد يحمل اسم محمد الصديق بن يحي لأن مستشفى فرانس فانون لم يعد يلبي الطلبات المتزايدة للسكان في المجال الصحي، تم تدشين هذا المستشفى يوم 08 نوفمبر 1983، الموافق لـ 03 محرم 1043 هجري، بموجب القرار الوزاري رقم 81/242.

في سنة 2008 تحولت تسمية مستشفى محمد الصديق بن يحي من القطاع الصحي إلى المؤسسة العمومية الاستشفائية بناء على المرسوم التنفيذي رقم 140/07 المؤرخ في 02 جمادى الأولى 1428 الموافق لـ 19 ماي 2007، والذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وتسييرها.

وتعرف المؤسسات العمومية الاستشفائية بأنها: " مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية، والاستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية الوالي، وتتكون المؤسسة الاستشفائية من هيكل التشخيص والعلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي، وتغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة بلديات"<sup>1</sup>.  
وتقع المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد الصديق بن يحي في الجهة الشرقية لمدينة جيجل، تتسع حاليا لـ 431 سرير، وتغطي سكان بلدية جيجل.

<sup>1</sup> المرسوم تنفيذي رقم 140-07 مؤرخ في 02 جمادى الأولى عام 1428 الموافق لـ 19 مايو سنة 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، 2007، ص 10.

### الفرع الثاني: مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى -جيجل-

تتمثل مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى فيما يلي:

- ✓ تنظيم وتوزيع الإعانات وبرمجتها.
- ✓ تطبيق النشاطات المتعلقة بالصحة التناسلية والتنظيم العائلي.
- ✓ تطبيق النشاطات المتعلقة بالوقاية والتشخيص وإعادة التكييف الطبي والاستشفاء.
- ✓ تجسيد البرامج الوطنية والجهوية والمحلية للصحة والسكان.
- ✓ المساهمة في إعادة تأهيل مستخدمي المصالح الصحية وتحسين مستواهم.

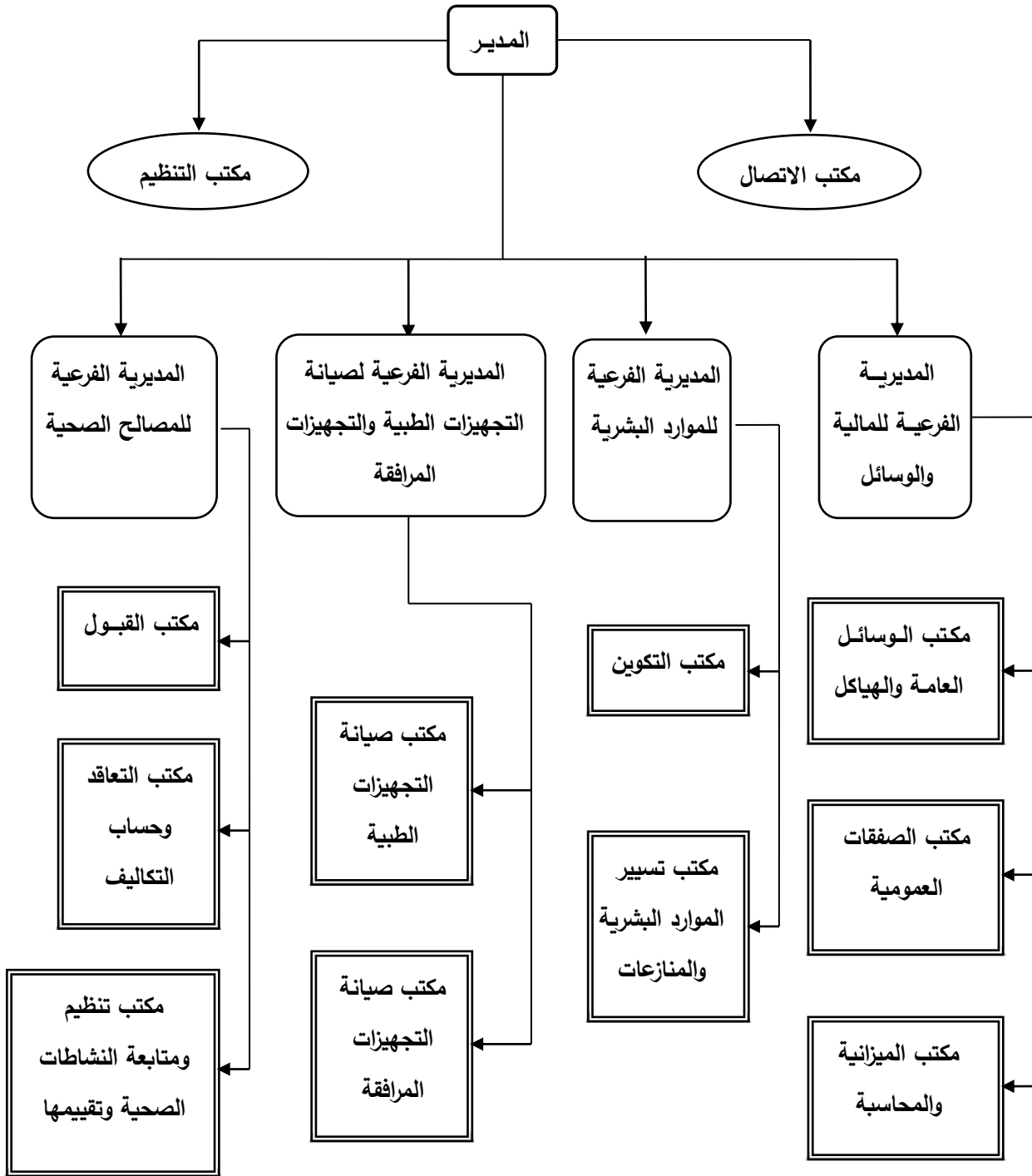
### المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى

#### الفرع الأول: الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى

إن السير الحسن لأي مؤسسة يتطلب وجود هيكل تنظيمي مناسب، من أجل تحقيق التوازن بين الصلاحيات والمسؤوليات، ويعرف الهيكل التنظيمي بأنه: " البناء أو الإطار الذي يحدد التركيب الداخلي للمنظمة، فهو يبين التقسيمات التنظيمية والوحدات الفرعية التي تقوم بمختلف الأعمال والأنشطة التي يتطلبها تحقيق هدف المنظمة، يوضح نوع العلاقات بين أقسامها وخطوط السلطة وشبكات الاتصال فيها".

وطبقا للقرار الوزاري المشترك المتضمن التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية، وتطبيقا لأحكام المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 02 جمادى الأولى الموافق لـ 19 ماي 2007 يتحدد التنظيم الداخلي للمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد الصديق بن يحيى وفق لما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي



المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية طبقا للقرار الوزاري المشترك المتضمن التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية، وتطبيقا لأحكام المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 02 جمادى الأولى الموافق لـ 19 ماي 2007.

ويمكن التعرض لأهم الوظائف وفقا للهيكل التنظيمي أعلاه كما يلي:

❖ **المدير:** هو المسؤول الأول والأخير عن تسيير المؤسسة، حيث يقوم ب:

- ✓ تمثيل المؤسسة أمام العدالة في جميع أعمال الحياة المدنية.
- ✓ هو الأمر بالصرف فيما يخص نفقات المؤسسة.
- ✓ يضع مشروع الهيكل التنظيمي والنظام الداخلي للمؤسسة.
- ✓ يحضر مشاريع الميزانية التقديرية ويعد حساب المؤسسة.
- ✓ يقوم بتنفيذ مداورات مجلس الإدارة.
- ✓ يضع التقرير السنوي للنشاط ويرسله إلى السلطة الوصية بعد موافقة مجلس الإدارة.
- ✓ يقوم بإبرام جميع العقود والصفقات والاتفاقيات في التنظيم المعمول به.

❖ **مكتب الاتصال:** تتمحور مهامه فيما يلي:

- ✓ تطبيق قرارات المدير.
- ✓ استقبال المجلس الإداري وتأسيس الميزانية السنوية للنشاطات.
- ✓ معالجة شكاوى المواطنين.
- ✓ مكلف بأمانة المجلس الطبي والإداري.

❖ **مكتب التنظيم العام:** يقوم بمتابعة البريد الوارد والصادر من مختلف المصالح الطبية والإدارية وكذا المؤسسات العمومية الخارجية والخاصة.

❖ **المديرية الفرعية للمالية والوسائل:** تسهر على تسيير الحياة المهنية للعمال وكافة الموظفين وعلى حسن التكفل بهم من خلال الاهتمام بوضعيتهم المالية وتسيير شؤونهم الإدارية، وحسن التكفل بالملفات الخاصة بهم وترتيبها والحفاظ عليها، كما تسهر على إعداد جداول الترقية للعمال كل نهاية سنة، وإعداد كل القرارات الإدارية المتعلقة بتعيينهم وتهيئتهم وترقيتهم وإحالتهم إلى التقاعد. زيادة عن ذلك، تقوم بإعداد القرارات المتعلقة بإجراء الامتحانات والاختبارات المهنية والمسابقات على أساس الشهادات، كما تتولى إعداد الأجور والمنح الخاصة بالعمال وكذا دفع مستحقاتهم المتأخرة بسبب عدم توفر الاعتمادات المالية في الوقت المحدد.

يندرج تحت هذه المديرية ثلاث مكاتب هي:

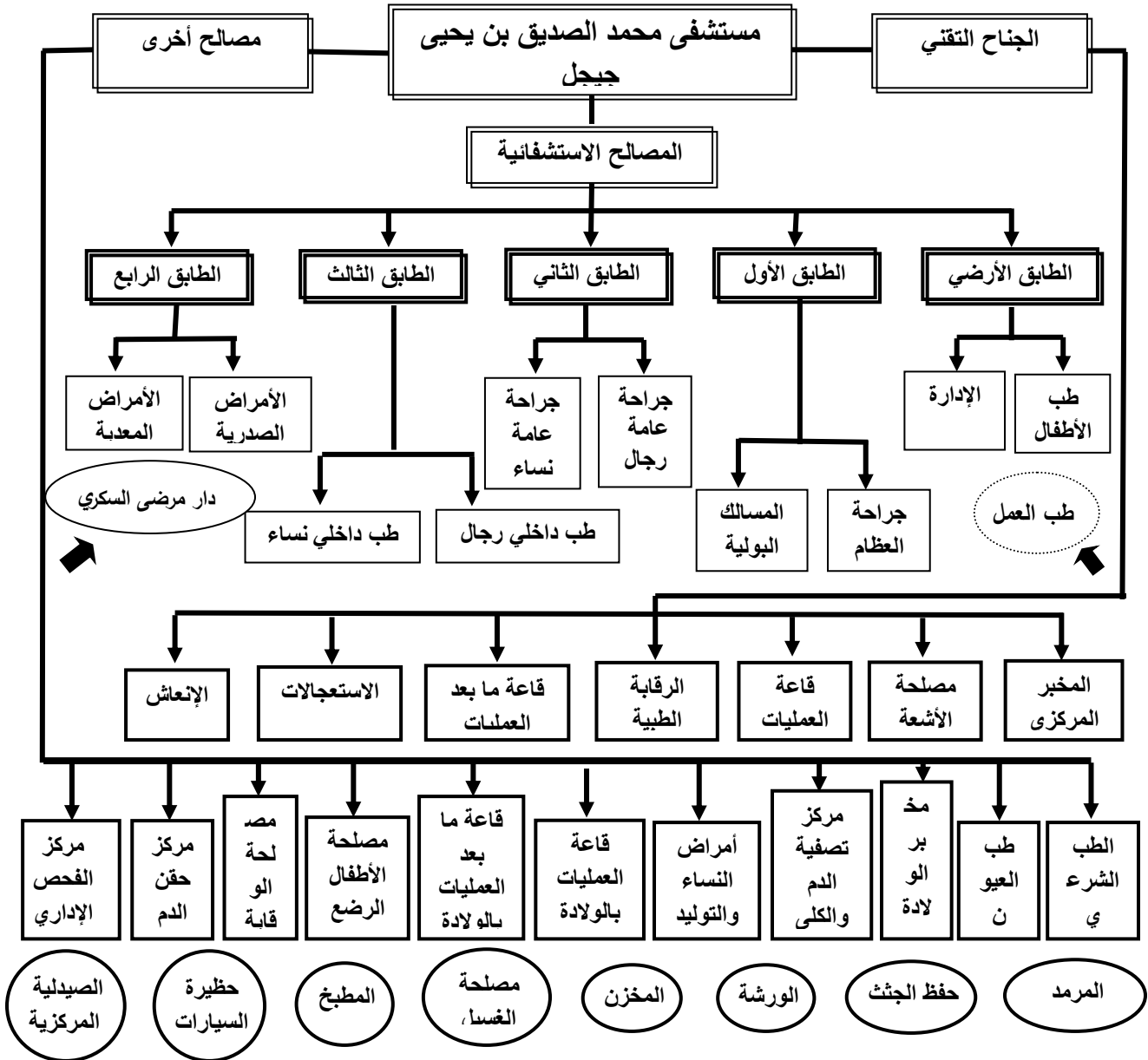
- ✓ مكتب الوسائل العامة والهيكل: يتولى جلب الأجهزة وتوزيعها على مصالح المؤسسة، استقبال السلع، المواد والمستلزمات المطلوبة.
- ✓ مكتب الصفقات العمومية: يتولى عقد الصفقات مع المؤسسات العمومية والخاصة بمختلف أنواعها من أجل تمويل المؤسسة بالمواد والعتاد الضروري، كما يتكفل بضمان تمويل المؤسسة بمختلف اللوازم المكتبية والأجهزة الطبية والأدوية وكل المستلزمات الضرورية المتعلقة بكافة النشاطات المختلفة.
- ✓ مكتب الميزانية والمحاسبة: يسهر على تنفيذ بنود الميزانية وتسجيل الاعتمادات المالية المعتمدة والممنوحة.
- ❖ المديرية الفرعية للموارد البشرية: تتكون من مكاتبين:
  - ✓ مكتب التكوين: يتولى مختلف العمليات المرتبطة بالدورات التكوينية التي تقدمها المؤسسة للعاملين بها، خاصة منهم الكوادر الطبية والمرضى.
  - ✓ مكتب تسيير الموارد البشرية والتعداد والمنازعات: يتكفل بكافة القضايا المتعلقة بالخلافات التي تنجم بين الأفراد أو تكون الإدارة طرفاً فيها، والخلافات الخارجية بين الإدارة والمواطنين وحتى الأفراد العاملين بها.
- ❖ المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة: وتتكون من مكتب صيانة التجهيزات الطبية ومكتب صيانة التجهيزات المرافقة.
- ❖ المديرية الفرعية للمصالح الصحية: تضم أربعة مكاتب كما يلي:
  - ✓ مكتب القبول: يقوم بالاتصال المباشر بالمواطنين واستقبال المرضى الوافدين الذين تستلزم حالتهم الصحية المكوث بالمستشفى، وتسجيلهم وإعداد ملف القبول للإقامة بالمستشفى، وكذا التصريح بالوفيات والمواليد لضباط الحالة المدنية، وضمان المراقبة المستمرة لحركة المرضى داخل مختلف المصالح الاستشفائية، ولذلك يعتبر المرآة العاكسة للمستوى الذي حققته المؤسسة الاستشفائية من التطور والتنظيم وتوعية العلاقات الداخلية والخارجية.
  - ✓ مكتب التعاقد وحساب التكاليف: يقوم بحساب مجموع التكاليف الخاصة بالمرضى.
  - ✓ مكتب تنظيم ومتابعة النشاطات الصحية وتقييمها: يطبق نشاطات التشخيص والعلاج وإعادة التكييف الطبي والاستشفاء.

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمصالح المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد الصديق بن يحيى

تتكون المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى من مجموعة من الموارد المادية، المالية والبشرية مقسمة على عدة مصالح طبية أساسية، ومصالح طبية مساعدة، ومصالح إدارية أخرى حيث تتضمن المؤسسة حوالي 30 مصلحة مختلفة التخصص، مع الإشارة إلى عدم وجود بعض المصالح الطبية بالمؤسسة، وهو ما يستدعي نقل بعض المرضى إلى مستشفيات خارج الولاية لتلقي العلاج.

والشكل الموالي يوضح المصالح المختلفة الموجودة بالمؤسسة محل الدراسة:

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي للمصالح الاستشفائية والجناح التقني للمؤسسة



المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية.

المطلب الثالث: الموارد البشرية بالمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد الصديق بن يحي

بلغ عدد العاملين بالمؤسسة الاستشفائية محمد الصديق بن يحي 1001 عامل حسب آخر تعداد لسنة 2018، موزعين حسب المستوى الوظيفي وفق ما يوضحه الجدول أدناه:

الجدول رقم (3-1): توزيع الموارد البشرية للمؤسسة الاستشفائية لسنة 2018

النسبة	العدد	البيانات	
	58	طبيب مختص	الفرع الطبي
	84	طبيب عام في الصحة العمومية	
	03	جراح أسنان رئيسي في الصحة العمومية	
	06	الصيدالة العامون في الصحة العمومية	
<b>%15.08</b>	<b>151</b>		<b>المجموع الجزئي</b>
	06	نفسانيين عياديين للصحة العمومية	الفرع الشبه طبي
	19	بيولوجي للصحة العمومية	
	379	المستخدمين الشبه طبيين	
	37	القابلات	
	39	الأعوان الطبيون في التخدير والإنعاش	
<b>%47.95</b>	<b>480</b>		<b>المجموع الجزئي</b>
	62	إداري	الفرع الإداري التقني
	52	عامل مهني	
	256	أعوان متعاقدين	
<b>%36.97</b>	<b>370</b>		<b>المجموع الجزئي</b>
<b>%100</b>	<b>1001</b>		<b>المجموع العام</b>

المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية.



## المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بجيجل

تعرف الموازنات التقديرية في تسيير المستشفيات بأنها: "أسلوب تخطيطي رقابي، يعني بوضع خطة تفصيلية تغطي وتشمل كافة جوانب نشاط المستشفى، لفترة زمنية محددة مقبلة".<sup>1</sup>

من خلال هذا المبحث سنقوم بالتعرف على مكونات الموازنة التقديرية بالمؤسسة الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى، ثم سنتعرف على طريقة إعدادها وفي الأخير سنحاول تصميم نموذج مقترح لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة بالمؤسسة الاستشفائية.

### المطلب الأول: مكونات الموازنة التقديرية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى

من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة الاستشفائية بجيجل وبمساعدة موظفي مكتب الميزانية والمحاسبة وبعد الاطلاع على الموازنة التقديرية للمؤسسة، يمكن القول بأن الموازنة التقديرية للمؤسسة هي ما يصطلح عليه الموازنة العمومية (الموازنة العامة) التي تتكون من فرعين أو فصلين (الإيرادات والنفقات)، والفرع ينقسم إلى أبواب، والباب ينقسم بدوره إلى مواد كما يلي:

#### • الفرع الأول الإيرادات: تتكون الإيرادات من ست أبواب كالاتي:

- الباب 1: مساهمة الدولة.
- الباب 2: مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي.
- الباب 3: مساهمة المؤسسات والهيئات العمومية.
- الباب 4: إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة.
- الباب 5: إيرادات أخرى.
- الباب 6: أرصدة السنوات المالية السابقة.

#### • الفرع الثاني النفقات: تتكون النفقات من عنوانين كما يلي:

- ✓ العنوان الأول: نفقات المستخدمين: تتكون من تسعة أبواب كالاتي:
- الباب 1: مرتبات المستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين.
- الباب 2: التعويضات والمنح المختلفة.
- الباب 3: مرتبات نشاط المقيمين والداخليين والخارجيين.

<sup>1</sup> الطبيب سايح، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي "دراسة حالة مستشفى حي البير بقسنطينة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في تسيير المؤسسات، شعبة تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2006/2005، ص14.

- الباب 4: مرتبات المستخدمين المتعاقدين.
- الباب 5: الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المرسمين والمترصين والمتعاونين.
- الباب 6: الأعباء الاجتماعية للمقيمين الداخليين والخارجيين.
- الباب 7: الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين.
- الباب 8: معاشات الخدمة للأضرار الجسدية وريع حادث العمل.
- الباب 9: المساهمات في الخدمات الاجتماعية.
- ✓ العنوان الثاني: نفقات التسيير: تتكون من ثمانية عشر باب كآآتي:
- الباب 1: تسديد المصاريف.
- الباب 2: مصاريف قضائية وتعويضات مستحقة على عاتق الدولة.
- الباب 3: عتاد وأثاث.
- الباب 4: لوازم.
- الباب 5: ألبسة.
- الباب 6: تكاليف ملحقة.
- الباب 7: حظيرة السيارات.
- الباب 8: صيانة وتصليح المنشآت القاعدية.
- الباب 9: مصاريف التكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهيل والتريص للمستخدمين.
- الباب 10: المصاريف المرتبطة بالمؤتمرات والملتقيات والتظاهرات العلمية الأآرى.
- الباب 11: تغذية ومصاريف الإطعام.
- الباب 12: الإيجار.
- الباب 13: الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأآرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأآجهزة الطبية.
- الباب 14: نفقات النشاطات العلمية للوقاية.
- الباب 15: اقتناء وصيانة العتاد الطبي وملحقاته والأدوات الطبية.
- الباب 16: تسديد المصاريف الاستشفائية والكشف لدى المستشفيات العسكرية والهيئات العمومية بعنوان المرضى المحولين الذين لا يعانون من أمراض تحكمها اتفاقية خاصة.
- الباب 17: نفقات البحث الطبي.

➤ الباب 18: مصاريف التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة.

وكل باب من الأبواب السابقة ينقسم بدوره إلى مواد حسب احتياجات المؤسسة من التقسيم، فعلى سبيل المثال الباب الثالث عشر (الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية) من نفقات التسيير ينقسم بدوره إلى أحد عشر مادة كما يلي:

- المادة 1: الأدوية.
- المادة 2: المفاعلات ومواد المخابر.
- المادة 3: أفلام ومواد التصوير والكشف.
- المادة 4: ضمادات.
- المادة 5: غازات طبية وأخرى.
- المادة 6: أدوات.
- المادة 7: مستهلكات غير منسوجة.
- المادة 8: أجهزة طبية وبرامج موجهة لتشخيص الأمراض والوقاية والعلاج.
- المادة 9: مواد ومستهلكات خاصة بطب الأسنان.
- المادة 10: مواد أخرى موجهة للطب الإنساني.
- المادة 11: السنة المالية المقفلة.

تجدر الإشارة إلى أن بعض الأبواب تتضمن مبالغ معدومة (0.00 دج)، كما أن بعض المواد تتضمن مبلغ 1.00 دج المؤسسة في غنى عنها خلال قيامها بنشاطاتها خلال السنة.

**المطلب الثاني: طريقة إعداد الموازنة التقديرية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي**

توكل مهمة إعداد الموازنة التقديرية للمؤسسة الاستشفائية لمكتب الميزانية والمحاسبة التابع للمديرية الفرعية للمالية والوسائل، حيث يقوم موظفي هذا المكتب في آخر السنة بإعداد الحساب المالي أو كما يسمى لديهم الوضعية المالية للمؤسسة Situation des Engagements Liquidation et des Paiements حيث يتم من خلال هذا الحساب المقارنة بين الالتزامات (التكاليف الفعلية التي تحملتها المؤسسة فعلا) والنفقات التي تحتوي عليها الموازنة التقديرية، من أجل استخراج الأرصدة في نهاية السنة التي تأخذ أحد الشكلين التاليين:

✓ **أرصدة مدينة:** وتعني أن التكاليف التي تحملتها المؤسسة كانت أكبر من النفقات التي توقعت صرفها خلال السنة، وبتعبير آخر أن هناك سوء تسيير في استغلال موارد المؤسسة وعدم قدرة هذه الأخيرة على السيطرة على التكاليف.

✓ **أرصدة دائنة:** وتعني أن التكاليف التي تحملتها المؤسسة أقل من النفقات التي توقعت صرفها خلال السنة، ونميز حالتين هنا: أن تقديرات المؤسسة كانت جيدة كلما اقتربت هذه الأرصدة من الصفر مما يعني حسن التقدير والتسيير في استغلال موارد المؤسسة، أما إن كانت الأرصدة بعيدة جدا عن الصفر فهذا يعني أنه لم يكن هناك تحكم جيد في توزيع الإيرادات على النفقات خلال السنة.

من خلال مكتب الميزانية والمحاسبة والحوارات التي قامت مع الموظفين هناك بالإضافة إلى الاطلاع على جل السجلات بالمؤسسة (دفاتر وسجلات متعلقة بالمحاسبة العمومية، دفتر يتعلق بالوضع المالية الحساب الإداري، دفاتر متعلقة بالمخزون، دفاتر خاصة بالصيدلة، دفتر طب العمل، ودفاتر متعلقة بأعمال الصيانة... الخ) يمكن استخلاص طريقة إعداد الموازنة التقديرية بالمؤسسة الاستشفائية، حيث تعتمد التقديرات في جلها على الموازنة التقديرية بالنسبة للسنة الماضية مع مراعاة التكاليف التي تحملتها المؤسسة فعلا خلال السنة الماضية، ويمكن توضيح طريقة إعداد التقديرات كما يلي:

- **نفقات المستخدمين:** عادة لا يكون هناك عمل كثيرا في هذا النوع من النفقات، حيث تعمل مصلحة الموارد البشرية على تقدير عدد المناصب التي يمكن فتحها خلال العام مع تقدير التكاليف المتعلقة بها وإضافتها لتقديرات السنة المنقضية، أو مباشرة من خلال التجربة المكتسبة لدى الموظفين حيث تضاف للتقديرات كل عام نسبة مئوية.

- **نفقات التسيير:** في هذا النوع من التقديرات هناك نقاط جوهرية لا بد من أخذها في الحسبان عند القيام بالتقديرات نلخصها فيما يلي:

✓ **مشاريع جديدة:** حيث يتم إشراك رؤساء المصالح في تقدير المشاريع الجديدة بسبب معرفتهم التطورات التي تكون لها انعكاسات مالية بارزة مقارنة بالسنة الماضية بالإضافة إلى تمكنهم من التعبير عن الموارد الضرورية لتنفيذ هذه المشاريع.

✓ **الديون:** حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار الديون المتراكمة على عاتق المؤسسة قبل الشروع في عملية التقدير.

✓ **مستوى النشاط:** حيث يتم التفريق بين النفقات الثابتة والمتغيرة (سواء بالزيادة أو بالنقصان) من أجل توزيع الموارد على هذه النفقات.

وتجدر الإشارة إلى أن المدير هو الذي يعمل على الربط بين مختلف المكاتب في المؤسسة ومكتب الميزانية والمحاسبة من أجل الإلمام بكل هذه المعلومات من طرف هذا الأخير.

بعد كل ذلك يجتمع مجلس الإدارة للمناقشة والموافقة والمصادقة على المشروع التمهيدي للموازنة التقديرية وتقوم بإرساله إلى الوزارة الوصية (وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات) مع العلم أن احتياجات السنة الجديدة تكون مبررة بالكامل.

**ملاحظة:** المؤسسة تقوم بتعديل الموازنة التقديرية كلما كان هناك زيادة أو تخفيض من طرف الدولة في منح الاعتماد، ففي سنة 2018 قامت المؤسسة بتعديل موازنتها التقديرية مرتين خلال السنة، وطريقة إعداد الموازنة المعدلة لا تختلف عن طريقة إعداد الموازنة التقديرية الأولية.

#### مثال تطبيقي على طريقة إعداد الموازنة التقديرية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بجيجل:

تقوم المؤسسة الاستشفائية بإعداد مشروع تمهيدي لموازنتها للسنة الجديدة، بعد ذلك ترفع هذه الموازنة بالإضافة إلى تقرير تبريري تلخص فيه احتياجات السنة الجديدة إلى الوزارة الوصية التي بدورها تقوم بإعداد مشروع تمهيدي لها تأخذ بعين الاعتبار فيه الخطة العامة للدولة وكذا الموارد المتاحة لها، والتي بدورها ترفع مشروعها التمهيدي مرفق بالتبريرات لاحتياجات السنة الجديدة لوزارة المالية من أجل مناقشة أولية لهذا المشروع التمهيدي (بالإضافة إلى المشروعات التمهيدي لمختلف الوزارات في الدولة)، لصبح قانون المالية للسنة الجديدة جاهزا لمناقشته والمصادقة عليه من طرف الحكومة، ليقوم رئيس الحكومة بعدها بتقديم هذا المشروع لرئيس المجلس الشعبي الوطني الذي يعرضه بدوره على لجنة خاصة لدراسته قبل استدعاء نواب الأمة لمناقشة هذا المشروع التمهيدي بحضور أعضاء الحكومة للدفاع على مشروعهم المعد، وفي نهاية المناقشة يتم التصويت بالمصادقة عليه أو عدم المصادقة عليه (في أغلب الأحيان يكون بالمصادقة)، ليرفع لرئيس الجمهورية بعد المصادقة عليه للإمضاء عليه في آخر يوم من السنة ويتم نشره في الجريدة الرسمية.

على مستوى وزارة المالية تقوم بتوزيع الاعتمادات، فتقوم وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات باستلام الاعتماد الخاص بها من طرف وزارة المالية، لتستلم بعد ذلك المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي موازنتها مقسمة على شكل عناوين وأبواب لتتولى بدورها تقسيمها إلى مواد.

فمثلا في فرع النفقات، العنوان الثاني منه نفقات التسيير، الباب الثالث عشر منه (الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية) يتضمن مبلغ

154000000.00 دج لدى المؤسسة الحق في توزيع مبلغ هذا الباب على مواد هذا الباب حسب احتياجاتها، والجدول الموالي يوضح توزيع هذا المبلغ حسب احتياجات المؤسسة خلال سنة 2018.

الجدول رقم (3-2): توزيع مبلغ الباب الثالث عشر (الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية) من نفقات التسيير على مواد الباب

العناصر	الاعتمادات (دج)
المادة 1: الأدوية	29000000.00
المادة 2: المفاعلات ومواد المخابر	7000000.00
المادة 3: أفلام ومواد التصوير والكشف	3000000.00
المادة 4: ضمادات	5000000.00
المادة 5: غازات طبية وأخرى	30879994.00
المادة 6: أدوات	1.00
المادة 7: مستهلكات غير منسوجة	55420003.00
المادة 8: أجهزة طبية وبرامج موجهة لتشخيص الأمراض والوقاية والعلاج	1.00
المادة 9: مواد ومستهلكات خاصة بطب الأسنان	1.00
المادة 10: مواد أخرى موجهة للطب الإنساني	400000.00
المادة 11: السنة المالية المقفلة	23300000.00
<b>مجموع الباب الثالث عشر</b>	<b>154000000.00</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الموازنة التقديرية للمؤسسة لسنة 2018 - الملحق رقم (1) -

أيضا في فرع النفقات، العنوان الثاني (نفقات التسيير) الباب الرابع عشر منه (نفقات النشاطات العلمية للوقاية) يتضمن مبلغ 11000000.00 دج لدى المؤسسة الحق في توزيع مبلغ هذا الباب على مواد هذا الباب حسب احتياجاتها.

الجدول الموالي يوضح توزيع هذا المبلغ حسب احتياجات المؤسسة خلال سنة 2018:

الجدول رقم (3-3): توزيع مبلغ الباب الرابع عشر نفقات النشاطات العلمية للوقاية) من نفقات التسيير

على مواد الباب

الاعتمادات (دج)	العناصر
2181098.00	المادة 1: الحقن، الأمصال، المفاعلات وأوساط مغذية
1.00	المادة 2: أدوية ومواد أخرى ذات الاستعمال الوقائي
4300000.00	المادة 3: عتاد ومواد النظافة الاستشفائية
200000.00	المادة 4: مواد الوقاية
228900.00	المادة 5: دفاتر الصحة ومطبوعات أخرى
50000.00	المادة 6: حليب طبي ومواد غذائية لحماية الأم والطفل
1.00	المادة 7: مواد ضرورية لتسيير نفايات أنشطة العلاج ذات المخاطر المعدية
3533000.00	المادة 8: خدمات في إطار تسيير نفايات أنشطة العلاج ذات المخاطر المعدية
507000.00	المادة 9: السنة المالية المقفلة
<b>11000000.00</b>	<b>مجموع الباب الرابع عشر</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الموازنة التقديرية للمؤسسة لسنة 2018 - الملحق رقم (1) -

نلاحظ وجود 1.00 دج في بعض المواد ومعنى ذلك أن المؤسسة تستطيع القيام بتحويلات مالية (التحويلات المالية تتم داخل نفس الباب من مادة إلى أخرى) لهذه المواد إن كان هناك احتياج خلال السنة على العكس من ذلك إن تضمنت المادة 0.00 دج فلا يمكن القيام بأي تحويلات مالية في حالة وجود احتياجات خلال السنة مما يجلب المؤسسة في مأزق.

بالنسبة إلى السنة المالية المقفلة عادة ما تتضمن الديون التي تقع على عاتق المؤسسة ولم تستطع الوفاء بها خلال السنة المنقضية.

هكذا تقوم المؤسسة بتوزيع الاعتمادات الممنوحة لها من طرف الوزارة في كل باب على مواد ذلك الباب حسب احتياجاتها.

من خلال ما سبق، يمكن استخلاص بعض الملاحظات حول طريقة إعداد الموازنة التقديرية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى نوجزها فيما يلي:

- ✓ عدم دقة التقديرات، حيث يتم الاعتماد على تقديرات السنوات السابقة لتقدير نفقات السنة الجديدة مما يشجع أكثر على الإنفاق.
- ✓ التشدد في الرقابة يؤدي إلى الالتزام الحرفي بالتعليمات مما يقتل روح المبادرة والإبداع في العمل.
- ✓ تكرار النشاطات السابقة سواء كانت مناسبة أم لا مما يؤدي إلى الفشل في تحديد الأهداف.
- ✓ عدم إمكانية قياس أداء الوحدات والعاملين في المؤسسة.
- ✓ توزيع النفقات لا يأخذ بعين الاعتبار الأنشطة الرئيسية بالمؤسسة.
- ✓ عدم اعتماد المؤسسة على نظام التكاليف في تحديد تقديراتها.

### المطلب الثالث: تصميم نظام الموازنة على أساس الأنشطة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بجيجل

بعد الزيارات المتعددة إلى ميدان الدراسة والتعرف على الهيكل التنظيمي للمؤسسة والنشاطات التي تقوم بها من أجل تقديم خدماتها للمرضى تمكنا من تحديد مصادر النفقات (التكاليف) في المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى والتمثلة في:

✓ **تكاليف متعلقة بالطاقم الطبي:** وتضم الأخصائيين، الأطباء، شبه الطبيين، والأجهزة المستعملة في التمريض.

✓ **تكاليف متعلقة بالمعدات الطبية:** وتتعلق بتكاليف الأجهزة والمعدات والأدوات والمستهلكات الطبية.

✓ **تكاليف متعلقة بالطاقم الإداري والتقني:** وتضم كل التكاليف المتعلقة بالطاقم غير الطبي.

وبعد تحديد وتحليل مصادر التكاليف بالمؤسسة الاستشفائية يمكن تحديد مجتمعات التكلفة بالمؤسسة كالتالي:

✓ **مجمعات التكلفة المباشرة:** نذكر منها ما يلي:

➤ **تكاليف المستهلكات الطبية:** تضم كل المستلزمات الطبية كالحقن والضمادات بالإضافة

إلى الأدوية التي يتم شراؤها من صيدلية المؤسسة.

➤ **أجور الطاقم الطبي:** وتضم جميع الأجور المباشرة للأخصائيين والأطباء والشبه الطبي.

✓ **مجمعات التكلفة غير المباشرة:** نذكر منها ما يلي:

➤ المصاريف الإدارية.

➤ مصاريف الصيانة.

➤ مصاريف التكوين.



- مصاريف العلاج والتحليل والأشعة.
- مصاريف الإيواء.
- مصاريف الصيدلية.
- مصاريف التخزين.
- مصاريف التنظيف.
- مصاريف الكهرباء والغاز والمياه.

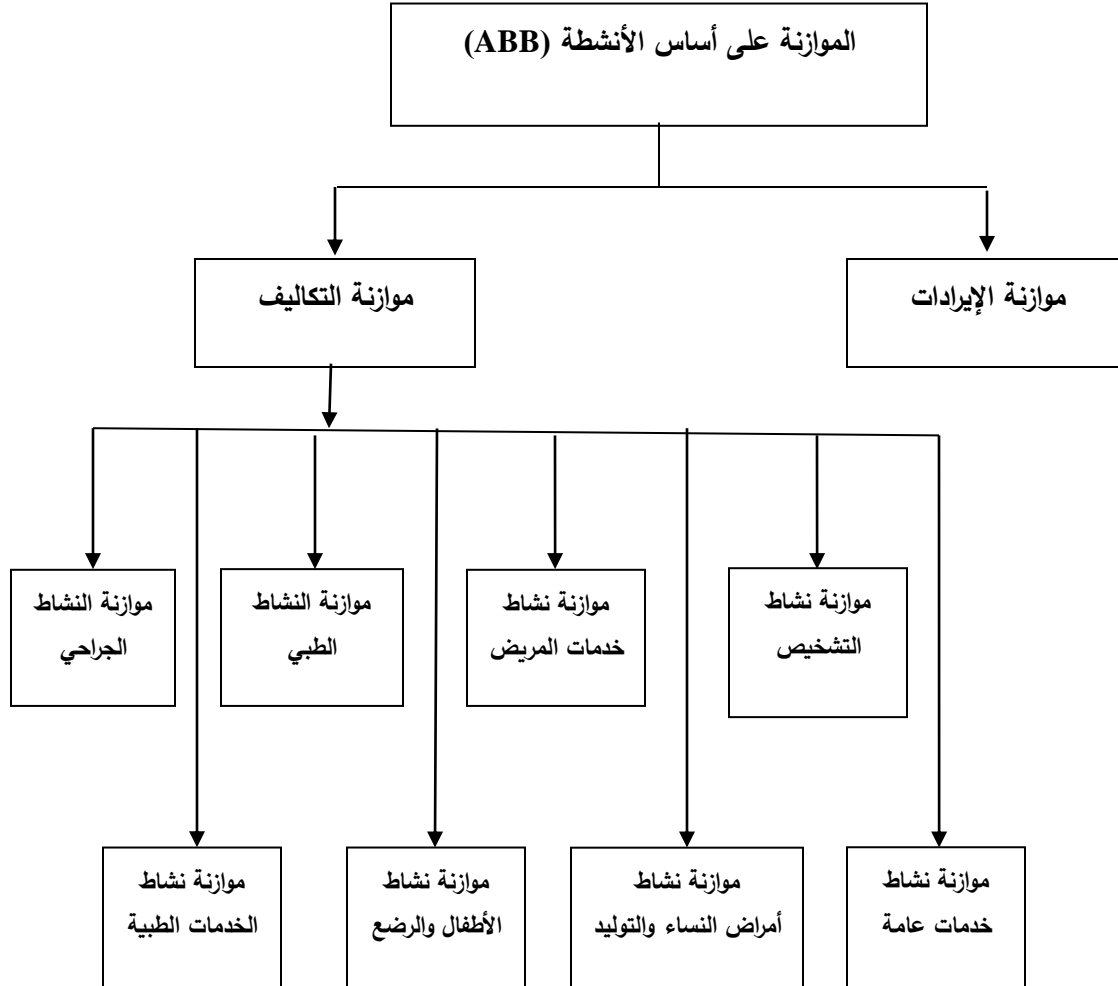
وبعد تحديد أيضا مجموعات التكلفة بالمؤسسة الاستشفائية لابد من تحديد وتحليل أنشطة المؤسسة والتي رأى الطالبين تصنيفها كما يلي:

- ✓ **النشاط الجراحي:** ويندرج تحته الأنشطة الفرعية التالية: التخدير، غرفة العمليات، صالات الجراحة العامة.
- ✓ **النشاط الطبي:** ويندرج تحته الأنشطة الفرعية التالية: الرعاية، العلاج، زيارة الأطباء.
- ✓ **نشاط الخدمات الطبية:** ويندرج تحته الأنشطة الفرعية التالية: التعقيم والتطهير، الغازات الطبية وتجهيز أكياس الدم.
- ✓ **نشاط خدمات المريض:** ويندرج تحته الأنشطة الفرعية التالية: الغسيل، الإطعام، والإيواء.
- ✓ **نشاط الأطفال والرضع:** ويندرج تحته الأنشطة الفرعية التالية: الأطفال، والرضع.
- ✓ **نشاط أمراض النساء والتوليد:** ويندرج تحته الأنشطة الفرعية التالية: أمراض النساء، والتوليد.
- ✓ **نشاط التشخيص:** ويندرج تحته الأنشطة الفرعية التالية: الأشعة، التحليل، والمخبر.
- ✓ **نشاط خدمات عامة:** ويندرج تحته الأنشطة الفرعية التالية: الإدارة، الصيانة، التنظيف، الحراسة المخزن، المطبخ، وتوفير المستلزمات.

من خلال ما سبق، يمكن اقتراح نموذج لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-3): نموذج مقترح لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية

محمد الصديق بن يحي بجيجل



المصدر: من إعداد الطالبين.

من خلال الشكل السابق، نلاحظ أن الإيرادات التي تظهر في الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) تكون بشكل شامل نظرا لكون المؤسسة محل الدراسة (المستشفى) مؤسسة عمومية تخضع في إدارة أموالها إلى مبادئ المحاسبة العمومية، حيث لا يمكن تخصيص إيراد معين لتغطية مصروف معين، في حين نجد موازنة التكاليف تم تقسيمها إلى عدة موازنات حسب نشاطات المستشفى محل الدراسة.

### المبحث الثالث: نظام الموازنة على أساس الأنشطة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بجيجل

سنحاول في هذا المبحث تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة بالمؤسسة الاستشفائية من خلال حساب تكلفة وحدة القياس للخدمات التي يقدمها المستشفى بالاعتماد على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، بعد ذلك سنعمل على إعداد الموازنة على أساس الأنشطة بالمؤسسة، لنرى بعد ذلك مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل.

#### المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بجيجل.

حتى نستطيع إعداد الموازنة على أساس الأنشطة لمستشفى محمد الصديق بن يحي لابد من حساب تكلفة وحدة القياس للخدمات التي يقدمها المستشفى بالاعتماد على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وتجدر الإشارة إلى أن المستشفى لا يقوم بحساب التكاليف، وعلى العموم يرى الطالبين أن أهم المراحل التي يتم من خلالها حساب تكلفة وحدة القياس وفق نظام (ABC) تتمثل فيما يلي:

- ✓ تحديد وتحليل أنشطة المستشفى الرئيسية والثانوية.
- ✓ حساب التكاليف (المباشرة وغير مباشرة).
- ✓ تحديد معدل تحميل تكلفة كل نشاط.
- ✓ تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات.
- ✓ حساب تكلفة المنتج الواحد.

حتى يتمكن مستشفى محمد الصديق بن يحي من إنتاج وتقديم خدماته لابد من تحمل التكاليف التي تستمد مواردها من عناوين النفقات الإجمالية التالية:

➤ العنوان الأول: نفقات المستخدمين

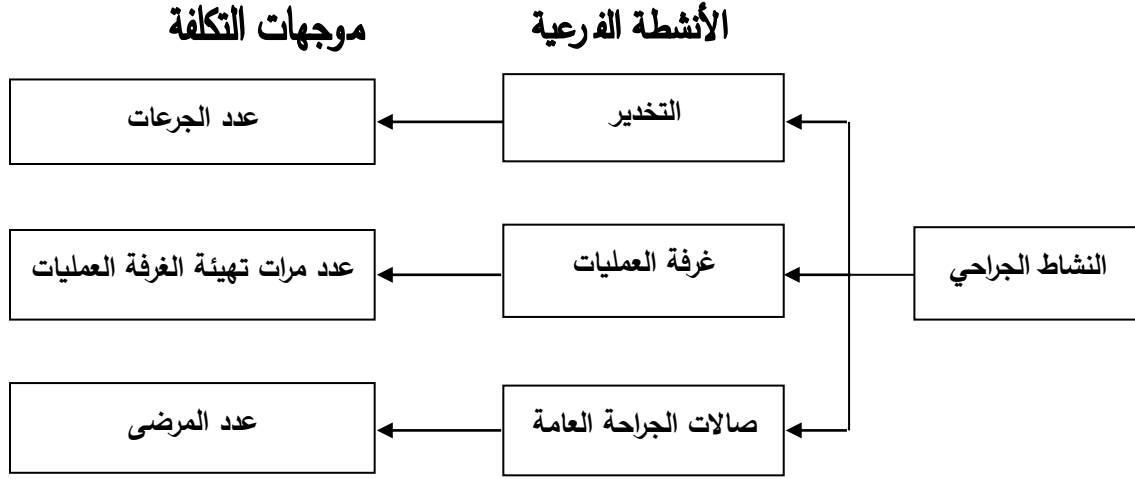
➤ العنوان الثاني: نفقات التسيير

ولغرض تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي سيتم اعتماد النشاط الجراحي كعينة يمكن اعتماد نتائجها للأنشطة الأخرى.

✓ تحليل النشاط الجراحي: ويندرج تحته الأنشطة الفرعية التالية: التخدير، غرفة العمليات، صالات الجراحة العامة.

يمثل الشكل الموالي الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي ومسببات التكلفة:

الشكل رقم (3-4): الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي ومسببات التكلفة



المصدر: من إعداد الطالبين.

✓ حساب إجمالي تكاليف الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحة: تتمثل تكاليف الأنشطة الفرعية لنشاط

الجراحي بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى فيما يلي:

➤ تكاليف مباشرة: تحمل مباشرة للنشاط المتسبب في حدوث التكلفة.

➤ تكاليف غير مباشرة: تحمل للنشاط عن طريق مسبب التكلفة.

وكما أشرنا سابقا فإن أهم مصادر التكاليف في المؤسسة الاستشفائية بجيجل تتمثل في تكاليف متعلقة

بالطاقم الطبي، تكاليف متعلقة بالمعدات الطبية، وتكاليف متعلقة بالطاقم الإداري والتقني، التي تم تجميعها

في مجتمعات تكلفة كما يوضحه الجدول رقم (3-4).

بالنسبة لكل من أجور الأطباء، شبه الطبيين، والعمال موجه التكلفة كان حسب قائمة الرواتب، أما

المستهلكات الطبية فكان موجه التكلفة حسب عدد المواد المطلوبة، أما موجه التكلفة بالنسبة للتكاليف الملحقة

فحسب استهلاك الطاقة، في حين كان بالنسبة للتكاليف العامة الأخرى حسب احتياجات كل نشاط من هذه

التكاليف.

الجدول رقم (3-4): أرصدة التكاليف الفعلية للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2018

صالات الجراحة العامة		غرفة العمليات		التخدير		الأنشطة التكاليف
التكاليف	عدد م.ت	التكاليف	عدد م.ت	التكاليف	عدد م.ت	
18617753.57	12	1458145.33	6	-	-	أجور الأطباء
14057328.60	18	17383498.73	25	17253231.26	25	أجور شبه الطبيين
3270901.12	08	2858769.60	08	2253662.42	06	أجور العمال
11910366.96	-	3423826.67	-	848665.44	-	مستهلكات طبية
847105.8	-	564737.43	-	282368.61	-	تكاليف ملحقة
919356	-	423216.15	-	173989.09	-	تكاليف عامة أخرى
<b>49622812.09</b>		<b>26112193.91</b>		<b>20811916.82</b>		<b>إجمالي التكاليف</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على كل من موظفي مكتب الأجور، مكتب الميزانية والمحاسبة، الصيدلة المركزية للمؤسسة، صالات الجراحة العامة، غرفة العمليات، والملحق رقم (2).

بالنسبة لأطباء الجراحة العامة هم المسؤولون عن إجراء العمليات في غرفة العمليات لذلك تم توزيع جزء من تكاليف أجور الأطباء على نشاط غرفة العمليات حسب زيارة الأطباء للغرفة لمزاولة مهنتهم.

بالنسبة إلى التكاليف الملحقة (الكهرباء والغاز) والتكاليف العامة الأخرى (الصيانة ...) تعذر الحصول على عدد موجهات التكلفة لذلك تم اللجوء إلى موظفي مكتب الميزانية والمحاسبة من أجل حساب هذه التكاليف، أما فيما يخص المستهلكات الطبية تم اللجوء إلى الصيدلية المركزية من أجل حساب التكاليف الخاصة بسنة 2018.

✓ تحديد معدل تحميل تكلفة كل نشاط: بعد تحديد التكاليف الخاصة بكل نشاط سيتم في هذه المرحلة اختيار موجه تكلفة مناسب لكل نشاط وتحديد أحجامها، بعد ذلك سيتم التوصل إلى معدل تحميل تكلفة كل نشاط حسب المعادلة التالية:

$$\text{معدل تحميل تكلفة النشاط} = \frac{\text{تكلفة النشاط}}{\text{عدد موجه تكلفة النشاط}}$$

الجدول رقم (3-5): موجه تكلفة الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي للمؤسسة الاستشفائية بجيجل

الأنشطة	تكلفة الأنشطة	موجه التكلفة	عدد موجه التكلفة	معدل التحميل
التخدير	20811916.82	عدد جرعات التخدير	2161	9630.68
غرفة العمليات	26112193.91	عدد مرات تهيئة الغرفة	2147	12162.17
صالات الجراحة العامة	49622812.09	عدد المرضى	1764	28130.84

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقابلة مع كل من رئيس مصلحة الجراحة العامة ورئيس مصلحة غرفة العمليات، وكذا بالاعتماد على الملحق رقم (3).

✓ تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات: سيتم في هذه المرحلة تخصيص تكاليف الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي على المنتجات التي ساهمت في إنتاجها حسب معدلات التحميل التي تم تحديدها سابقا لكل منتج وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة المنتج الواحد} = \text{عدد موجه التكلفة} \times \text{معدل التحميل}$$

وعلى العموم تتمثل مخرجات نشاط الجراحة العامة في مستشفى محمد الصديق بن يحي فيما يلي:

- جراحة عامة: نذكر منها: Lithiase Vésiculaire، Hernie Inguinale، Goitre، Biopsie، Corps étranger، Abcès، Appendicite، ADK du Colon، Cholécystite، Cellulite، Fibrome Utérin، Escarre Fessier...الخ.
- جراحة الأطفال: نذكر منها: Hernie Inguinale+، Hernie Inguinale+ Circoncision، Rétablissement de، Brulure، Néphrectomie، Sténose du Méat Urétéral، Hydrocèle، la Continuité...الخ.
- جراحة الأنف والحنجرة: نذكر منها: Goitre، Kyste Facial، Amygdalectomie، Biopsie، Amygdalectomie + Adénoïdectomie...الخ.
- جراحة العيون: نذكر منها: Ptérygion، Ablation Corps étranger، Cataracte، Chalazion...الخ.
- جراحة الأعصاب: نذكر منها: Lipome، Kyste du Cuir Chevelu، Hématome sous، Hydrocéphalie، Hématome Extra Dural، étranger...الخ.

ويمثل الجدول الموالي تخصيص تكاليف الأنشطة على منتجات النشاط الجراحي في المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل لسنة 2018:

الجدول رقم (3-6): تخصيص تكاليف الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي على منتجات النشاط لسنة

2018

صالات الجراحة العامة		غرفة العمليات		التخدير		الأنشطة المنتجات
التكاليف	عدد م.ت	التكاليف	عدد م.ت	التكاليف	عدد م.ت	
32069157.60	1140	14947306.93	1229	11903520.48	1236	جراحة عامة
6076261.44	216	5777030.75	475	4613095.72	479	جراحة الأطفال
5063551.20	180	2213514.94	182	1752783.76	182	جراحة العيون
4725981.12	168	2201352.77	181	1743153.08	181	ج. الأنف والحنجرة
1687850.40	60	972973.6	80	799346.44	83	جراحة الأعصاب

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقابلة مع كل من رئيس مصلحة الجراحة العامة ورئيس مصلحة غرفة العمليات، وكذا بالاعتماد على الملحق رقم (3).

من الجدير بالذكر أن الهدف من تخصيص التكاليف وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في هذه الدراسة ليس تحديد تكلفة المنتج النهائي، وإنما الهدف الأساسي هو إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) لنشاط الجراحي، لذلك تم تحديد تكلفة المنتج على أساس الأنشطة الفرعية التي تضيف قيمة لكل منتج من منتجات النشاط الجراحي.

✓ حساب تكلفة المنتج الواحد: سيتم في هذه المرحلة تحديد تكلفة المنتج الواحد من مخرجات النشاط الجراحي من خلال قسمة التكاليف الكلية لكل منتج على عدد الوحدات المنتجة.

يمثل الجدول الموالي تكلفة الوحدة المنتجة لمخرجات النشاط الجراحي للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل لسنة 2018.

الجدول رقم (3-7): تحديد تكلفة المنتج الواحد للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2018

تكلفة وحدة منتجة	تكلفة الأنشطة (دج)				عدد الوحدات المنتجة	المنتجات (الجراحة)
	التكلفة الكلية	صالات ج.ع	غرفة العمليات	التخدير		
47941.40	58919985.01	32069157.60	14947306.93	11903520.48	1229	ج. عامة
34666.07	16466387.91	6076261.44	5777030.75	4613095.72	475	ج. الأطفال
49614.55	9029849.90	5063551.20	2213514.94	1752783.76	182	ج. العيون
47903.24	8670486.97	4725981.12	2201352.77	1743153.08	181	ج. الأنف والحنجرة
43252.13	3460170.44	1687850.40	972973.6	799346.44	80	ج. الأعصاب

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (3-6).

من الجدير بالذكر أن تكلفة وحدة منتجة من مخرجات النشاط الجراحي في هذه الدراسة كانت بشكل متوسط وليس بشكل مفصل على مخرجات النشاط الجراحي، فمثلا جراحة عامة تشمل على عدة عمليات جراحية تختلف تكلفة كل عملية عن الأخرى.

**المطلب الثاني: إعداد الموازنة على أساس الأنشطة للمؤسسة العمومية الاستشفائية بجيجل**

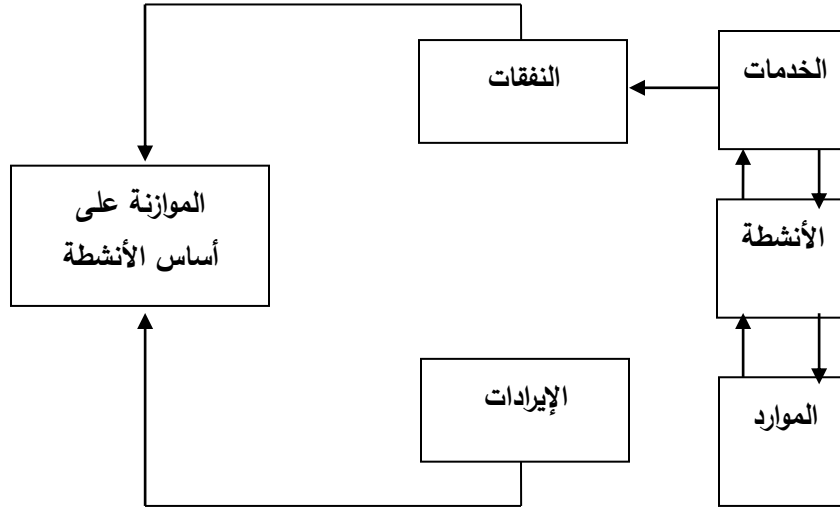
سيتم الاعتماد على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من أجل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالمؤسسة الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى لسنة 2019، وتتمثل أهم مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة بالمؤسسة محل الدراسة فيما يلي:

- ✓ التنبؤ بكمية المخرجات أو المنتجات للفترة المراد عمل موازنة لها.
  - ✓ تقدير حاجة هذه المخرجات من الأنشطة.
  - ✓ تقدير حاجة الأنشطة من الموارد وحجم موجهاتها وتحديد تكلفة كل نشاط.
  - ✓ تقدير تكلفة كل منتج من خلال تخصيص التكاليف على المنتجات.
  - ✓ إعداد الموازنة على أساس الأنشطة.
- والشكل الموالي يوضح أهم خطوات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB):



الشكل رقم (3-5): مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالمؤسسة العمومية الاستشفائية

محمد الصديق بن يحي بجيجل



المصدر: من إعداد الطالبين.

ولأغراض هذه الدراسة سيتم إعداد الموازنة على أساس الأنشطة لنشاط الجراحي الذي سبق وأن تم تحديد تكلفة المنتج الواحد لمخرجات هذا النشاط بالاعتماد على نظام التكاليف على أساس الأنشطة لسنة 2019، والذي يبدأ من 2019/03/31 إلى غاية 2020/03/31.

✓ **التنبؤ بكمية المخرجات أو المنتجات لسنة 2019:** بعد الزيارات الميدانية والمقابلات مع مختلف كوادر المؤسسة تبين بأن هناك ارتفاع من سنة إلى أخرى في مخرجات المؤسسة، ومن المتوقع أن تكون الزيادة في مخرجات الجراحة العامة وجراحة الأطفال أكبر منها في نشاط جراحة العيون وجراحة الأنف والحنجرة، والجدول الموالي يوضح توقعات مخرجات النشاط الجراحي لسنة 2019.

الجدول رقم (3-8): كمية المنتجات المتوقعة لنشاط الجراحي للمؤسسة الاستشفائية بجيجل لسنة 2019

المنتجات	عدد الوحدات المنتجة (2018)	عدد الوحدات المقدرة (2019)
جراحة عامة	1229	1268
جراحة الأطفال	475	496
جراحة العيون	182	193
جراحة الأنف والحنجرة	181	190

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقابلة مع رئيس مصلحة غرفة العمليات.

تم استبعاد جراحة الأعصاب نظرا لكون المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي لا تمتلك في الوقت الحاضر (2019) أي أطباء للقيام بمثل هذه العمليات.

✓ تقدير حاجة هذه المخرجات من الأنشطة: بعد التنبؤ بكمية المخرجات للمؤسسة الاستشفائية وتبين اختلاف عددها عن عدد منتجات السنة الماضية (2018) فإنه بطبيعة الحال سيكون اختلاف في عدد موجه التكلفة لكل نشاط عن نظيره لسنة 2019، ويوضح الجدول التالي عدد موجه التكلفة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2019.

الجدول رقم (3-9): عدد موجبات التكلفة المتوقعة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2019

الأنشطة	موجه التكلفة	عدد م.ت 2018	عدد م.ت 2019
التخدير	عدد جرعات التخدير	2078	2180
غرفة العمليات	عدد مرات تهيئة الغرفة	2067	2147
صالات الجراحة العامة	عدد المرضى	1704	1714

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقابلة مع كل من رئيس مصلحة الجراحة العامة، ورئيس مصلحة غرفة العمليات.

✓ تقدير حاجة الأنشطة من الموارد وحجم موجباتها وتحديد تكلفة كل نشاط: في هذه الخطوة لابد علينا من تحليل أنشطة المؤسسة من أجل تحديد التكاليف الثابتة والمتغيرة.

ملاحظة: تم استبعاد عدد موجبات التكلفة المتوقعة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنتي 2018 و2019.

- تكاليف ثابتة: وتشمل جميع أجور الأطباء والشبه طبيين والعمال العاملون في نشاط الجراحة العامة، ومن المتوقع أنه لن يكون هناك تغير في عددهم لسنة 2019 عن السنة الماضية باستثناء مغادرة الطبيب المشرف على عمليات جراحة الأعصاب.
- تكاليف متغيرة: وتشمل جميع التكاليف باستثناء الأجور، ومن المتوقع أن تكون هناك تغيرات ملحوظة في هذه التكاليف لسنة 2019 عن السنة الماضية (2018).

الجدول رقم (3-10): تكاليف الموارد المقدرة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي وحجم موجهاتها لسنة 2019

صالات الجراحة العامة		غرفة العمليات		التخدير		الأنشطة
التكاليف	عدد م.ت	التكاليف	عدد م.ت	التكاليف	عدد م.ت	التكاليف
18501700.75	11	1453259	5	-	-	أجور الأطباء
14057328.60	18	17383498.73	25	17253231.26	25	أجور شبه الطبيين
3270901.12	08	2858769.60	08	2253662.42	06	أجور العمال
10917836.38	-	3312569.73	-	817943.42	-	مستهلكات طبية
848251.56	-	573625.14	-	296453.33	-	تكاليف ملحقة
937269.23	-	428314.26	-	174867.87	-	تكاليف عامة أخرى
<b>48533287.60</b>		<b>26010036.46</b>		<b>20796158.30</b>		<b>إجمالي التكاليف</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على كل من موظفي مكتب الأجور، مكتب الميزانية والمحاسبة، الصيدلة المركزية للمؤسسة، صالات الجراحة العامة، وغرفة العمليات، والجدول رقم (3-4).

في هذه المرحلة تم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الحاصلة في التكاليف المتغيرة من أجل الوصول إلى تقديرات أكثر دقة، حيث تم الاعتماد على كل من موظفي مكتب الأجور، مكتب الميزانية والمحاسبة، الصيدلة المركزية للمؤسسة، صالات الجراحة العامة، وغرفة العمليات من أجل الإحاطة أكثر بهذه التكاليف المتغيرة خلال سنة المراد عمل موازنة لها (2019).

✓ **تقدير تكلفة كل منتج من خلال تخصيص التكاليف على المنتجات:** سيتم في هذه المرحلة تخصيص التكاليف التي تم حسابها في المرحلة السابقة على منتجات النشاط الجراحي لمستشفى محمد الصديق بن يحي التي ساهمت في إنتاجها. حيث يمثل الجدول رقم (3-11) تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات، في حين يمثل الجدول رقم (3-12) تكلفة الوحدة المنتجة المقدرة لمنتجات النشاط الجراحي لمستشفى محمد الصديق بن يحي لسنة 2019.

يتم تخصيص تكاليف الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي من خلال معدل التحميل وفق العلاقة الآتية:

$$\text{معدل تحميل تكلفة النشاط} = \frac{\text{تكلفة النشاط}}{\text{عدد موجه تكلفة النشاط}}$$

الجدول رقم (3-11): معدل تحميل تكلفة الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى على المنتجات لسنة 2019

الأنشطة	تكلفة الأنشطة	موجه التكلفة	عدد موجه التكلفة	معدل التحميل
التخدير	20796158.30	عدد جرعات التخدير	2180	9539.52
غرفة العمليات	26010036.46	عدد مرات تهيئة الغرفة	2174	11964.13
صالات الجراحة العامة	48533287.60	عدد المرضى	1714	28315.80

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (3-9) والجدول رقم (3-10).

الجدول رقم (3-12): تخصيص تكاليف الأنشطة المقدرة للنشاط الجراحي على منتجات المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى لسنة 2019

الأنشطة المنتجات	التخدير		غرفة العمليات		صالات الجراحة العامة	
	عدد م.ت	التكاليف	عدد م.ت	التكاليف	عدد م.ت	التكاليف
جراحة عامة	1291	12315520.32	1270	15194445.10	1144	32393275.20
جراحة الأطفال	509	4855615.68	500	5982065	219	6201160.20
جراحة العيون	192	1831587.84	190	2273184.70	182	5153475.60
ج. الأنف والحنجرة	188	1793429.76	187	2237292.31	169	4785370.20

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقابلة مع من رئيس مصلحة الجراحة العامة ورئيس غرفة العمليات، والجدول رقم (3-11).

بعد تخصيص تكاليف الأنشطة المقدرة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي على منتجات هذا الأخير سنقوم بحساب تكلفة الوحدة المنتجة من خلال قسمة تكاليف الكلية المقدرة لكل نشاط على عدد الوحدات المقدرة.

الجدول رقم (3-13): تكلفة الوحدة المنتجة المقدرة لنشاط الجراحة للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى لسنة 2019

تكلفة وحدة منتجة	تكلفة الأنشطة (دج)				عدد الوحدات المنتجة	المنتجات
	التكلفة الكلية	صالات ج.ع	غرفة العمليات	التخدير		
47167.90	59903240.62	32393275.20	15194445.10	12315520.32	1270	جراحة عامة
34077.68	17038840.88	6201160.20	5982065	4855615.68	500	جراحة الأطفال
48727.62	9258248.14	5153475.60	2273184.70	1831587.84	190	جراحة العيون
47144.87	8816092.27	4785370.20	2237292.31	1793429.76	187	ج. الأنف والحنجرة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقابلة مع رئيس غرفة العمليات، والجدول رقم (3-12).

من الجدير بالملاحظة أنه رغم تحميل التكاليف المشتركة لنشاط جراحة الأعصاب على الأنشطة المتبقية فإن هناك انخفاض في تكلفة الوحدة المنتجة عند إعداد (ABB) عن نظيرتها في نظام (ABC)، مما يعني أن نظام (ABC) يوفر معلومات دقيقة يعتمد عليها في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

✓ **إعداد الموازنة على أساس الأنشطة:** في هذه المرحلة سيتم إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) للنشاط الجراحي لمستشفى محمد الصديق بن يحيى، وذلك من خلال تحديد كل من إيرادات ومصروفات النشاط الجراحي لسنة 2019.

كما سبق وأشرنا إلى أن الإيرادات تظهر بشكل شامل في موازنة المؤسسة الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى مؤسسة عمومية تخضع في إدارة أموالها إلى مبادئ المحاسبة العمومية، حيث لا يمكن تخصيص إيرادات معينة لتغطية مصروف معين، وعلى العموم تتمثل أهم موارد المؤسسة في مساهمة الدولة، مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي، وإيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة، ويمثل الجدول الموالي الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) للنشاط الجراحي لمستشفى محمد الصديق بن يحيى.

**الجدول رقم (3-14): نموذج لموازنة النشاط الجراحي لمستشفى محمد الصديق بن يحيى لسنة 2019**

الأنشطة الإيرادات والنفقات	النشاط الجراحي المبلغ (دج)	التخدير المبلغ (دج)	غرفة العمليات المبلغ (دج)	صالات الجراحة العامة المبلغ (دج)
أولاً: الإيرادات				
مساهمة الدولة	75281394.54	15919434.88	20586154.63	38775805.03
مساهمة هيئات ض. إ	19258087.86	4876723.42	5423881.83	8958832.61
إيرادات من نشاط المؤسسة	800000.00	-	-	800000.00
<b>إجمالي الإيرادات</b>	<b>95339482.40</b>	<b>20796158.30</b>	<b>26010036.46</b>	<b>48533287.64</b>
ثانياً: النفقات				
أجور الأطباء	19954959.75	-	1453259	18501700.75
أجور شبه الطبيين	48694058.59	17253231.26	17383498.73	14057328.60
أجور العمال	8383333.14	2253662.42	2858769.60	3270901.12
مستهلكات طبية	15048349.53	817943.42	3312569.73	10917836.38
تكاليف ملحقة	1718330.03	296453.33	573625.14	848251.56
تكاليف عامة أخرى	1540451.36	174867.87	428314.26	937269.23
<b>إجمالي النفقات</b>	<b>95339482.40</b>	<b>20796158.30</b>	<b>26010036.46</b>	<b>48533287.64</b>

المصدر: من إعداد الطالبين.

بالنسبة للإيرادات فيما يخص مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي تم الأخذ بعين الاعتبار أجور الأطباء والعملاء في قسم النشاط الجراحي من أجل حساب مساهمة هذه الهيئة في هذا القسم وتم توزيعها على أساس الأجر، في حين بلغت مساهمات هيئات الضمان الاجتماعي الإجمالية 300000000.00 دج حسب الإيرادات المالية لسنة 2019، أما فيما يخص الإيرادات المتحصل عليها من نشاط المؤسسة في قسم النشاط الجراحي فتتمثل في المبالغ الرمزية الذي يدفعها المرضى الماكثين في صلات الجراحة العامة (100 دج عن كل ليلة مبيت)، وقد بلغت هذه الإيرادات حسب مقرر الوزارة لسنة 2019 عن كل نشاطات المؤسسة 4000000.00 دج. (أنظر الملحق رقم 5)

### المطلب الثالث: مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة الاستشفائية بجيجل

إن الطريقة المتبعة من طرف المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي لتقييم وضعيتها المالية هي إعداد حساب الوضعية المالية للمؤسسة Situation des Engagements Liquidation et des Paiements كل ثلاثة أشهر، بالإضافة إلى حساب الوضعية المالية الختامي الذي يكون ملخص لكل التزامات المؤسسة خلال العام (من N/03/31 إلى N+1/03/31)، حيث يتم من خلال هذا الحساب المقارنة بين الالتزامات (التكاليف الفعلية التي تحملتها المؤسسة فعلا) والنفقات التي تحتوي عليها الموازنة التقديرية، من أجل استخراج الانحرافات في نهاية السنة، والجدير بالملاحظة أن المؤسسة لا تقوم بتحليل هذه الانحرافات من أجل استخراج مسبباتها والبحث عن طرق لعلاجها أو تجنب وقوعها مستقبلا.

تعد مرحلة حساب الانحراف وتحليلها من أهم مراحل الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية، حيث يتم مقارنة النتائج الفعلية مع ما اشتملت عليه الموازنة التقديرية وهذا لاكتشاف الانحرافات سواء إيجابية أم سلبية مع التعليق عليها.

يتم حساب الانحراف وفق العلاقة التالية:

$$\text{الانحراف} = \text{الالتزامات (النتائج الفعلية)} - \text{التقديرات}$$

وتحسب نسبة الانحراف كآتي:

$$\text{نسبة الانحراف} = \frac{\text{الانحرافات}}{\text{التقديرات}} \times 100$$

من خلال حساب الوضعية المالية الختامي للمؤسسة محل الدراسة (2019/03/31) يمكن استخراج الانحرافات التي تتعلق بسنة المنقضية 2018، حيث يتم المقارنة بين الالتزامات والتقديرات النهائية للمؤسسة

(الموازنة التقديرية المعدلة رقم 2) من أجل الحصول على نفس الانحرافات بالنسبة لهذه الدراسة وحسابات المؤسسة، ويوضح الجدول رقم (3-14) الانحرافات المتعلقة بنفقات المستخدمين في حين يوضح الجدول رقم (3-15) الانحرافات المتعلقة بنفقات التسيير.

✓ **الانحراف المتعلق بنفقات المستخدمين:**

يمكن تلخيص هذه الانحرافات من خلال الجدول الموالي:

**الجدول رقم (3-15): انحراف نفقات المستخدمين لسنة 2018**

النسبة	الانحراف (دج)	الالتزامات (دج)	التقديرات (دج)	العناصر
%-6.11	-16532760.91	253667239.09	270200000.00	*مرتببات نشاط المستخدمين المرسمين والمتربصين والتعاونيين
%-7.36	-29440975.10	370559024.90	400000000.00	*التعويضات والمنح المختلفة
%-2.29	-1969143.89	83830853.11	85800000.00	*مرتببات المستخدمين المتعاقدين
%-31.76	-74015045.68	158984954.11	233000000.00	*أ.إح للمستخدمين المرسمين والمتربصين والتعاونيين
%-1.75	-404034.25	22595965.75	23000000.00	*أعباء إ.إح للمستخدمين المتعاقدين
%0.00	0.00	21620000.00	21620000.00	*المساهمات في الخدمات الاجتماعية
<b>%-11.83</b>	<b>-122361959.83</b>	<b>911258040.17</b>	<b>1033620000.00</b>	<b>المجموع العام</b>

**المصدر:** من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم (2).

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن الالتزامات (النتائج الفعلية) كانت أقل مما هو مخطط له وهو ما تسبب في حدوث الانحراف بنسب متفاوتة، ف سجل أكبر انحراف في باب الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المرسمين والمتربصين والتعاونيين بنسبة سالبة قدرت بـ 31.76 % في حين سجل أقل انحراف بنسبة سالبة قدرت بـ 1.75 % في باب الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين، وفي المجمل كان الانحراف سالب بنسبة قدرت بـ 11.83 % مما يعني أن المؤسسة لم توفق في تقديراتها لنفقات المستخدمين لسنة 2018 ويرجع سبب هذه الانحرافات إلى أنه منحت اعتمادات أكبر من الاحتياجات في فرع نفقات المستخدمين.

✓ **الانحراف المتعلق بنفقات التسيير:**

يمكن تلخيص هذه الانحرافات من خلال الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-16): انحراف نفقات التسيير لسنة 2018

النسبة	الانحراف (دج)	الالتزامات (دج)	التقديرات (دج)	العناصر
%13.02	555900.90	4823901.90	4268001.00	*تسد المصاريف
%11779.22	21320401.89	21501401.89	181000.00	*مصاريف قضائية والتعويضات
%74.07	6134486.55	14416486.55	8282000.00	*عتاد وأثاث
%15.82	1799188.49	13165517.49	11366329.00	*لوازم
%0.00	0.00	1603250.00	1603250.00	*ألبسة
%1.18	247381.03	21051381.03	20804000.00	*تكاليف ملحقة
%18.32	961923.33	6210423.33	5248500.00	*حظيرة السيارات
%34.17	2981507.50	11706057.04	8724549.54	*صيانة وتصلح المنشآت القاعدية
%4.78	- 64122.50	1275877.50	1340000.00	*مصاريف التكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهيل والتربص للمستخدمين
%4.17	1929636.65	48186111.65	46256475.00	*تغذية ومصاريف الإطعام
%1025.02	4202587.11	4612587.11	410000.00	*الإيجار
%436.77	1431842052.24	1759667027.70	327824975.46	*الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني
%43.49	5283641.19	17431561.19	12147920.00	*نفقات النشاطات العلمية للوقاية
%26.81	12595319.00	59571319.00	46976000.00	*اقتناء وصيانة العتاد الطبي وملحقاته والأدوية الطبية
%-98.20	-7632698.00	139302.00	7772000.00	*مصاريف التوعممة بين المستشفيات العمومية للصحة
<b>%294.54</b>	<b>1482157205.38</b>	<b>1985362205.38</b>	<b>503205000.00</b>	<b>المجموع العام</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم (2).

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن الانحراف المتعلق بنفقات التسيير كان أكبر من الانحراف المتعلق بنفقات المستخدمين ففي باب المصاريف القضائية والتعويضات كانت التزامات المؤسسة أكبر من تقديراتها بنسبة قدرت بـ 11779.22% وسبب ذلك هو الديون التي تقع على عاتق المؤسسة للسنة المالية المقفلة أما بنسبة لباب الإيجار فقد بلغت النسبة 1025.02% وسبب ذلك الديون التي تقع على عاتق المؤسسة للسنوات السابقة بالإضافة إلى غرامات تأخير دفع الإيجار من طرف المؤسسة، في حين بلغت النسبة في باب الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية 436.77%



ويرجع سبب ذلك إلى الأدوية المقتناة من الصيدلية المركزية للمستشفيات خلال السنة فالدولة تمنح اعتماد أقل من المبلغ الذي يتم اقتناء بها الأدوية من الصيدلية المركزية، وعلى العكس مما سبق نجد في باب مصاريف التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة أن التزامات المؤسسة خلال السنة بلغت 139302.00 دج في حين بلغ الاعتماد المخصص لها 77772000.00 دج أي بانحراف بلغ 98.20% ويعود سبب ذلك أنه لا يوجد تنسيق بين المؤسسات الاستشفائية.

على العموم يمكن القول بأن سبب وجود انحراف نفقات التسيير يعود إلى منح اعتماد لا يغطي احتياجات المؤسسة خلال السنة وكذا المخصصات المتعلقة بتغطية الديون لا تكفي لتسديدها خلال العام المقبل، بالإضافة إلى أن هناك سوء تسيير من طرف الإدارة في تقديراتها وخير مثال على ذلك كثرة التحويلات المالية التي تقوم بها المؤسسة خلال السنة.

فيما سبق، كان حساب وتحليل الانحراف على مستوى الأبواب بصفة عامة، فمثلا في باب الأدوية والمواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية بلغ انحراف المؤسسة سنة (2018) 1431842052.24 دج بنسبة وصلت إلى 436.77%، ومن أجل تحليل هذا الانحراف بصفة أكثر تفصيلاً، سنقوم بالتحليل على مستوى مواد هذا الباب، والجدول الموالي يوضح ذلك.

**الجدول رقم (3-17): انحراف نفقات التسيير الباب الثالث عشر منه لسنة 2018**

العناصر	التقديرات (دج)	الالتزامات (دج)	الانحراف (دج)	النسبة
*الأدوية	38929850.97	645125658.22	606195807.25	1557.14%
*المفاعلات و مواد المخابر	9098761.00	9387838.18	289077.18	3.17%
*أفلام و مواد التصوير الطبي	723520.00	723520.00	0.00	0.00%
*ضمانات	6320300.00	6320238.75	-61.25	-0.00096%
*غازات طبية أخرى	41567994.00	41567890.00	-104.00	-0.00025%
*أدوات	1.00	0.00	1.00	-
*مستهلكات غير منسوجة	61787648.75	62331384.83	543736.08	0.88%
*أجهزة طبية وبرامج موجهة لتشخيص	1.00	0.00	-1.00	-
*مواد ومستهلكات طب الأسنان	1.00	0.00	-1.00	-
*مواد أخرى موجهة للطب الإنساني	371000.00	297483.92	-73516.08	-19.81%
*السنة المالية المقتناة	169025897.74	993913013.80	824887116.06	488.02%
<b>المجموع العام</b>	<b>327824975.46</b>	<b>1759667027.70</b>	<b>1431842052.24</b>	<b>436.77%</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم (4).

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن انحراف الباب الثالث عشر (الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية) من فرع نفقات التسيير يرجع إلى الأدوية المقتناة من الصيدلية المركزية للمستشفيات خلال السنة حيث بلغت نسبة الانحراف 1557.14%، بالإضافة إلى الديون المتراكمة على عاتق المؤسسة خلال سنوات السابقة والناشئة بدورها من الأدوية المقتناة من الصيدلية المركزية للمستشفيات بنسبة انحراف قدرها 488.02%.

أيضا في الباب الرابع عشر (نفقات النشاطات العلمية للوقاية) من فرع نفقات التسيير بلغت التزامات المؤسسة خلال سنة 2018 المنقضية 17431561.19 دج في حين بلغت التقديرات لنفس السنة 12147920.00 دج بانحراف بلغ 5283641019 دج بنسبة وصلت إلى 43.49% ومن أجل تحليل هذا الانحراف بصفة أكثر تفصيل سنقوم بالتحليل على مستوى مواد هذا الباب، والجدول الموالي يوضح ذلك.

**الجدول رقم (3-18): انحراف نفقات التسيير الباب الرابع عشر منه لسنة 2018**

العناصر	التقديرات (دج)	الالتزامات (دج)	الانحراف (دج)	النسبة
*الحقن، الأمصال، المفاعلات وأوساط مغذية	5326018.00	5317540.49	-8477.51	-0.15%
*أدوية ومواد أخرى ذات الاستعمال الوقائي	1.00	0.00	-1.00	-
*عتاد ومواد النظافة الاستشفائية	2439100.00	2439040.00	-60.00	-0.0024%
*مواد الوقاية	200000.00	178215.99	-21784.01	-10.89%
*دفاتر الصحة ومطبوعات أخرى	228900.00	0.00	-228900.00	-100.00%
*حليب طبي ومواد غذائية لحماية الأم والطفل	50000.00	48978.00	-1022.00	-2.04%
*مواد ضرورية لتسيير نفايات أنشطة العلاج ذات المخاطر المعدية	1.00	0.00	-1.00	-
*خدمات في إطار تسيير نفايات أنشطة العلاج ذات المخاطر المعدية	3533000.00	3532158.01	-481.99	-0.01%
*السنة المالية المقفلة	370900.00	5915628.70	5544728.70	1494.93%
<b>المجموع العام</b>	<b>12147920.00</b>	<b>17431561.19</b>	<b>5283641.19</b>	<b>43.49%</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم (4).

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن انحراف الباب الرابع عشر (نفقات النشاطات العلمية للوقاية) من فرع نفقات التسيير يرجع إلى الديون المتراكمة على عاتق المؤسسة خلال سنوات السابقة والناشئة بدورها من الأدوية والمواد المقتناة من الصيدلية المركزية للمستشفيات بنسبة انحراف قدرها 1494.93%، بالإضافة إلى

أن المؤسسة لم يكن لها أي التزام ناشئ من المادة المتعلقة بدفاتر الصحة ومطبوعات أخرى بانحراف وصل إلى 100.00-% لعدم وجود استعمالات تتعلق بهذه المادة.

في الأخير يمكن القول بأن تقديرات المؤسسة مرتبطة بالاعتمادات الممنوحة من طرف الدولة بالإضافة إلى احتياجاتها خلال السنة الجديدة، حيث تقوم الدولة بمنح المؤسسة اعتمادات تفوق احتياجاتها خلال السنة فيما يخص نفقات المستخدمين، والعكس من ذلك تمنح اعتمادات أقل من احتياجات المؤسسة فيما يخص نفقات التسيير التي تجد المؤسسة نفسها مجبرة على الاستدانة من الغير من أجل تغطية نفقاتها المتزايدة خلال كل سنة وهو ما يرهق كاهلها بالديون.

بعدما قمنا بحساب وتحليل الانحراف بالاعتماد على الموازنة التقديرية للمؤسسة، سنحاول في هذه الخطوة القيام بعملية تحليل الانحراف بالاعتماد (ABB)، وذلك بمقارنة أرصدة التكاليف الفعلية للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2018 مع التقديرات المتوقعة لهذه الأنشطة خلال نفس السنة، وقبل القيام بهذه الخطوة لا بد من استخراج أرصدة التكاليف التقديرية للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2018، والجدول الموالي يوضح هذه التقديرات.

الجدول رقم (3-19): أرصدة التكاليف التقديرية للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2018

صالات الجراحة العامة		غرفة العمليات		التخدير		الأنشطة
التكاليف	عدد م.م	التكاليف	عدد م.م	التكاليف	عدد م.م	التكاليف
18759236.68	12	1523869.67	6	-	-	أجور الأطباء
15618763.57	20	18028728.78	26	17942153.35	26	أجور شبه الطبيين
3368624.34	08	2897858.64	08	2275638.71	06	أجور العمال
11786539.78	-	3264538.79	-	829768.89	-	مستهلكات طبية
828521.56	-	539865.43	-	268573.93	-	تكاليف ملحقة
908325.26	-	416217.26	-	168756.38	-	تكاليف عامة أخرى
<b>51270011.19</b>		<b>26671078.57</b>		<b>21484891.26</b>		<b>إجمالي التكاليف</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على كل من موظفي مكتب الأجور، مكتب الميزانية والمحاسبة، الصيدلية المركزية للمؤسسة، صالات الجراحة العامة، غرفة العمليات، ودفتر الوضعية المالية الختامي للمؤسسة لسنة 2017، والملحق رقم (6).

بعد استخراج أرصدة التكاليف التقديرية للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل سنقوم بحساب الانحراف للسنة المنقضية 2018 من خلال العلاقة التالية:

$$\text{الانحراف} = \text{الالتزامات (النتائج الفعلية)} - \text{التقديرات}$$

ونحسب نسبة الانحراف كالتالي:

$$\text{نسبة الانحراف} = \frac{\text{الانحرافات}}{\text{التقديرات}} \times 100$$

ويمثل الجدول الموالي حساب انحراف نشاط التخصير بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل.

الجدول رقم (3-20): انحراف نفقات نشاط التخصير لسنة 2018

نشاط التخصير				النشاط التكاليف
النسبة	الانحراف (دج)	الالتزامات (دج)	التقديرات (دج)	
-	-	-	-	أجور الأطباء
-3.83%	-688922.09	17253231.26	17942153.35	أجور شبه الطبيين
-0.96%	-21976.29	2253662.42	2275638.71	أجور العمال
2.27%	18896.55	848665.44	829768.89	مستهلكات طبية
5.13%	13794.68	282368.61	268573.93	تكاليف ملحقة
3.10%	5232.71	173989.09	168756.38	تكاليف عامة أخرى
<b>-3.13%</b>	<b>-672974.44</b>	<b>20811916.82</b>	<b>21484891.26</b>	<b>المجموع العام</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (3-4) والجدول رقم (3-19).

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن النتائج المحققة مرضية مقارنة بالتقديرات ولا تعطي انحرافات هامة، فنسبة الانحراف كانت في الإجمالي -3.13% بالنسبة لنشاط التخصير أي الالتزامات كانت أقل من تقديرات المؤسسة بـ 672974.44 دج خلال سنة 2018، ويرجع سبب هذه الانحرافات إلى أن المؤسسة توقعت خلال سنة (2018) توظيف إضافي للشبه طبيين في نشاط التخصير وعلى العكس من ذلك لم يكن هناك توظيف للشبه طبيين في هذا النشاط، وكذا فإن التزامات المؤسسة كانت أكبر من تقديراتها بالنسبة للمستهلكات الطبية والطاقة وجل التكاليف الأخرى.

ويمثل الجدول الموالي حساب انحراف نشاط غرفة العمليات بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل.

الجدول رقم (3-21): انحراف نفقات نشاط غرفة العمليات لسنة 2018

النشاط	نشاط غرفة العمليات		
	التقديرات (دج)	الالتزامات (دج)	الانحراف (دج)
أجور الأطباء	1523869.67	1458145.33	-65724.34
أجور شبه الطبيين	18028728.78	17383498.73	-645230.05
أجور العمال	2897858.64	2858769.60	-39089.04
مستهلكات طبية	3264538.79	3423826.67	159287.88
تكاليف ملحقة	539865.43	564737.43	24872
تكاليف عامة أخرى	416217.26	423216.15	6998.89
<b>المجموع العام</b>	<b>26671078.57</b>	<b>26112193.91</b>	<b>-558884.66</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (3-4) والجدول رقم (3-19).

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن النتائج المحققة مرضية مقارنة بالتقديرات ولا تعطي انحرافات هامة، فنسبة الانحراف كانت في الإجمالي 2.09% بالنسبة لنشاط غرفة العمليات أي الالتزامات كانت أقل من تقديرات المؤسسة بـ 558884.66 دج خلال سنة 2018، ويرجع سبب هذه الانحرافات إلى أن المؤسسة توقعت خلال سنة (2018) أن تكون هناك زيادات في علاوة ومردودية الأطباء خلال سنة 2018، وكذا زيادة في عدد الموظفين الشبه طبيين في نشاط غرفة العمليات وعلى العكس من ذلك لم يكن هناك توظيف للشبه طبيين في هذا النشاط، وكذا فإن التزامات المؤسسة كانت أكبر من تقديراتها بالنسبة للمستهلكات الطبية والطاقة وجل التكاليف الأخرى.

ويمثل الجدول الموالي حساب انحراف نشاط صالات الجراحة العامة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل.

الجدول رقم (3-22): انحراف نفقات نشاط صالات الجراحة العامة لسنة 2018

النشاط	نشاط صالات الجراحة العامة		
	التقديرات (دج)	الالتزامات (دج)	الانحراف (دج)
أجور الأطباء	18759236.68	18617753.57	-141483.11
أجور شبه الطبيين	15618763.57	14057328.60	-1561434.97
أجور العمال	3368624.34	3270901.12	-97723.22
مستهلكات طبية	11786539.78	11910366.96	123827.18
تكاليف ملحقة	828521.56	847105.84	18584.28
تكاليف عامة أخرى	908325.26	919356	11030.74
<b>المجموع العام</b>	<b>51270011.19</b>	<b>49622812.09</b>	<b>-1647199.10</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (3-4) والجدول رقم (3-19).

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن النتائج المحققة مرضية مقارنة بالتقديرات ولا تعطي انحرافات هامة، فنسبة الانحراف كانت في الإجمالي 3.21% بالنسبة لنشاط صالات الجراحة العامة أي الالتزامات كانت أكبر من تقديرات المؤسسة بـ 1647199.10 دج خلال سنة 2018، ويرجع سبب هذه الانحرافات إلى أن المؤسسة توقعت خلال سنة (2018) أن تكون هناك زيادات في عدد الموظفين الشبه طبيين في نشاط صالات الجراحة العامة وعلى العكس من ذلك لم يكن هناك توظيف للشبه طبيين في هذا النشاط، وكذا فإن التزامات المؤسسة كانت أكبر من تقديراتها بالنسبة للمستهلكات الطبية والطاقة وجل التكاليف الأخرى.

بعد قيامنا بحساب وتحليل الانحراف على مستوى الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي، سنحاول في هذه الخطوة معرفة الانحراف الإجمالي للنشاط الجراحي للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل، حيث يمثل الجدول الموالي حساب انحراف النشاط الجراحي للمؤسسة خلال سنة (2018).

الجدول رقم (3-23): انحراف نفقات النشاط الجراحي 2018

النشاط الجراحي	الأنشطة		
	التقديرات (دج)	الالتزامات (دج)	الانحراف (دج)
نشاط التخدير	21484891.26	20811916.82	-672974.44
نشاط غرفة العمليات	26671078.57	26112193.91	-558884.66
نشاط صالات الجراحة العامة	51270011.19	49622812.09	-1647199.10
<b>المجموع العام</b>	<b>99425981.02</b>	<b>96546922.82</b>	<b>-2879058.20</b>

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (3-21)، الجدول رقم (3-22)، والجدول

رقم (3-23).

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن النتائج المحققة مرضية مقارنة بالتقديرات ولا تعطي انحرافات هامة، فنسبة انحراف النشاط الجراحي كانت في الإجمالي 2.89-% أي الالتزامات كانت أقل من تقديرات المؤسسة بـ 2879058.20 دج خلال سنة 2018.

ويمثل الجدول الموالي كل من تقديرات والتزامات النشاط الجراحي لسنتي 2018 و2019، حيث تم الحصول على هذه المبالغ من خلال جمع تقديرات (أو التزامات) كل عنصر من عناصر تكاليف الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي على انفراد.

الجدول رقم (3-24): تقديرات والتزامات النشاط الجراحي لسنتي 2018 و2019

إجمالي تكاليف النشاط الجراحي (دج)			النشاط التكاليف
تقديرات سنة 2019	التزامات سنة 2018	تقديرات سنة 2018	
19954959.75	20075898.90	20283106.35	أجور الأطباء
48694058.59	48694058.59	51589645.70	أجور شبه الطبيين
8383333.14	8383333.14	8542121.69	أجور العمال
15048349.53	16182859.07	15880847.46	مستهلكات طبية
1718330.03	1694211.88	1636960.92	تكاليف ملحقة
1540451.36	1516561.24	1493298.90	تكاليف عامة أخرى
<b>95339482.40</b>	<b>96546922.82</b>	<b>99425981.02</b>	<b>المجموع العام</b>

المصدر: من إعداد الطالبين

من خلال الجدول السابق، نلاحظ أن هناك تحسن ملحوظ في التحكم في النفقات خلال سنة 2019 عن نظيره خلال سنة 2018، فالموازنة على أساس الأنشطة تسمح بالتحليل الدقيق للأنشطة مما يعطي المؤسسة فرصة تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة فمثلا خلال سنة 2019 المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي لا تتوفر على طبيب مختص في إجراء العمليات الجراحية المتعلقة بجراحة الأعصاب لذلك تم أخذ بعين الاعتبار هذه النقطة عند القيام بعملية تقدير الموازنة على أساس الأنشطة للنشاط الجراحي لسنة 2019، على العكس من ذلك فاعتماد المؤسسة على الموازنة العمومية كان يخلق لها مشكل تكرار النشاطات السابقة سواء كانت مناسبة أم لا بالإضافة إلى أن توزيع النفقات لا يأخذ بعين الاعتبار الأنشطة الرئيسية للمؤسسة، كذلك فتقديرات الموازنة على أساس الأنشطة كانت مبنية على أساس تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة، على العكس من ذلك نجد أن الموازنة العمومية يتم

تقدير بنودها بناء على الأرقام التاريخية السابقة مع إجراء نسبة زيادة أو تخفيض على بعض البنود بناء على نسبة التغير المتوقعة، كما أن هذه الموازنة (الموازنة العمومية) تشجع على إنفاق كل المصروفات المرخص بها لضمان عدم تخفيض موازنة النفقات في السنة التالية، هذه النفقات مبالغ فيها أصلا احتياطا لعملية الفصل مع الإدارة، وتحسبا لأي ظروف غير مواتية، وهذا ما تؤكد الانحرافات الكبيرة عند حسابها بالاعتماد على موازنة المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى بجيجل. أيضا تركيز الموازنة العمومية منصبا على الجوانب المالية فقط مما قد يؤدي إلى نوع من التلاعب لتحقيق تلك الأهداف المالية، الذي يأخذ عدة أشكال بداية من محاولة المشاركين في إعداد الموازنة التحفظ في التقديرات وذلك بهدف وضع موازنات يسهل تحقيقها، أو التلاعب في نتائج الأداء، أو اتخاذ بعض القرارات غير الملائمة لتحقيق تلك الأهداف مثل عدم إجراء الصيانة المطلوبة في توقيتها... الخ، على العكس من ذلك فالموازنة على أساس الأنشطة تركز على إنجاز موازنة قابلة للتحقق تشغيليا في المستويات الدنيا، ومن تم إنجاز موازنة مالية تهدف إلى تحقيق التوازن المالي انطلاقا من التوازن التشغيلي، كما تدعم الموازنة على أساس الأنشطة محاسبة المسؤولية من خلال ربط مراكز المسؤولية بالنتائج المحققة ومقارنتها مع ما هو مخطط له في الموازنة.

على ضوء ما سبق، سنحاول التعرف على الإضافة التي تقدمها الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى بجيجل، من خلال ما يلي:

✓ **أداة فعالة للرقابة:** حيث تختص الموازنة على أساس الأنشطة بالرقابة والمتابعة على مختلف الأنشطة التي تنفذها المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى، وتستنفد من خلالها الموارد المتاحة لها وفقا لمعايير محددة (مسببات الموارد). وكذا فإن هذا النظام يختص برقابة ومتابعة استنفاد وحدات التكلفة للأنشطة لتحديد مدى إضافة قيمة لوحدات التكلفة عند تنفيذ كل نشاط مما يساعد على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة لوحدات التكلفة، بالإضافة إلى ذلك يوفر نظام الموازنة على أساس الأنشطة للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى معلومات تساعد على تحسين التكلفة من خلال تحديد العلاقة السببية بين عناصر التكاليف وبين الأنشطة المسببة لها مما يسمح بدرجة عالية من التحسين في تخطيط التكاليف، كما يبرر نظام النفقات على أساس أنشطة تؤدي بناء على مسببات محددة مسبقا (مسببات الأنشطة)، كما تضع الموازنة على أساس الأنشطة مسؤولية رقابة التكاليف على عاتق المدير المسؤول عن رقابة المسبب.

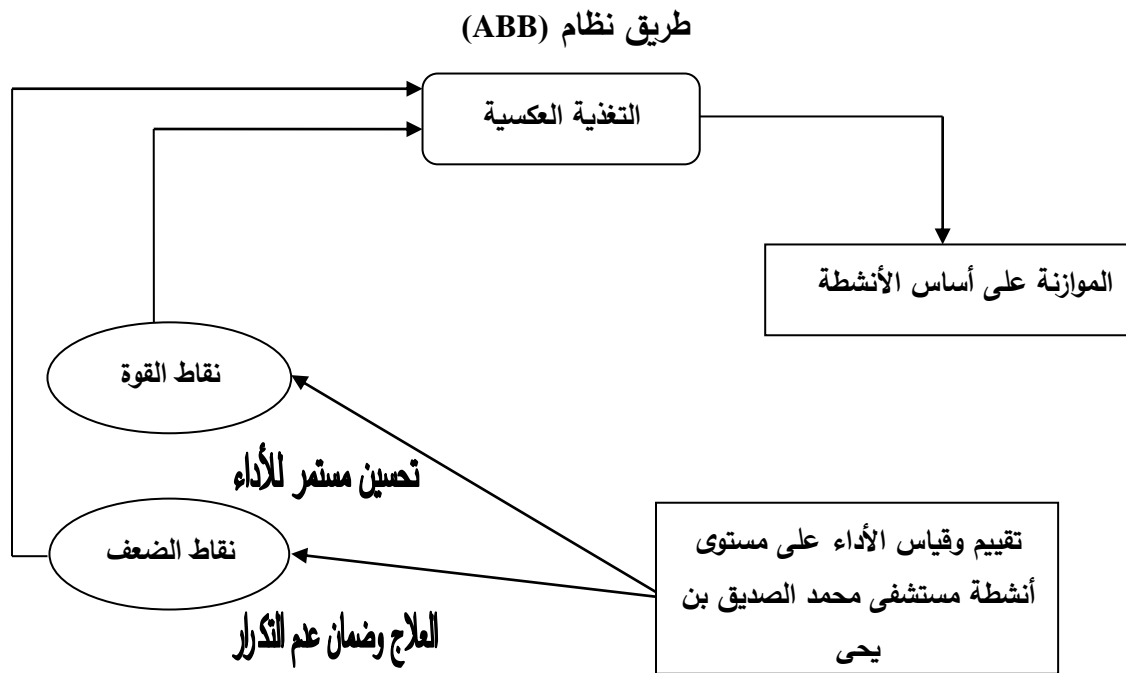
✓ **أداة فعالة لتقييم وقياس الأداء:** توفر الموازنة على أساس الأنشطة للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى معايير ومستهدفات للأداء يعتمد عليها كأساس لتقييم وقياس أدائها وذلك



من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط له طبقا للموازنة على أساس الأنشطة وتحديد الانحرافات بينهما، ومن تم تحليلها لمعرفة أسباب حدوثها، فتعمل المؤسسة على تدعيم الانحرافات الموجبة التي تهدف إلى التحسين المستمر، في حين تعمل جاهدة على تصحيح الانحرافات السالبة لمنع تكرارها مستقبلا، كما توفر الموازنة على أساس الأنشطة للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الهامة وكذا المعلومات التي تستعملها في عملية التخطيط، كما أن تطبيق هذا النظام بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي من خلال تحديد مراكز النشاط واختيار مسببات التكلفة له إمكانية تطوير العمل الإداري وتخفيض التكاليف من خلال الاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة بالمؤسسة.

ويمكن توضيح مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3-6): تحسين أداء المؤسسة للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي عن



المصدر: من إعداد الطالبين.

✓ تحقيق التوازن التشغيلي والتوازن المالي: بمجرد الوقوف على متطلبات استهلاك الأنشطة والموارد بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي، يعمل نموذج الحلقة المغلقة على تحقيق التوازن التشغيلي من خلال تحقيق التوازن بين كمية الاحتياجات من الموارد وبين كمية الطاقة

المتاحة من الموارد إلا أن هذه الحالة لا تتحقق تلقائياً لأغلبية الموارد في الواقع العملي، ففي أغلب المواقف يكون هناك عدم توافق بين طاقة الموارد وبين الكمية المطلوبة منها لأداء الأنشطة لدى يتوجب على المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى لحل حالة عدم التوازن هذه التفكير في أحد التعديلات التالية: التعديل في طاقة الموارد المتاحة، التعديل في معدلات استهلاك الموارد والأنشطة، التعديل في كميات الطلب المتوقع، وبمجرد تحقيق التوازن التشغيلي يتم العمل على إعداد خطة مالية بناء على الخطة التشغيلية وفي ضوء الموارد المطلوب تحديدها في المرحلة السابقة، وفي حالة عدم تحقيق التوازن المالي بالنسبة للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى فإن عليها التفكير في أحد أو كلا التعديلين التاليين: التعديل في تكلفة الموارد، التعديل في الأسعار، من أجل الوصول في النهاية إلى تحقيق التوازن المالي المستهدف من طرف المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى بجيجل.

## خلاصة الفصل:

على ضوء الدراسة التطبيقية التي قمنا بها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى والتي كان الهدف منها التعرف على مدى مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أدائها اتضح أن المؤسسة محل الدراسة تقوم بإنجاز الموازنة العمومية لمختلف نشاطاتها وهذا بالاعتماد على تقديرات السنوات الماضية مع إضافة أو خفض نسبة معينة، وفي الحقيقة إن هذا الأسلوب الذي تعتمد عليه المؤسسة لا يزال صالحاً للتطبيق حتى في ظل وجود نظام الموازنة على أساس الأنشطة، إلا أن استخدامه مرهون على خبرة الإدارة في تقديراتها وكذا التوزيع الصحيح والدقيق للاعتمادات المالية على مختلف مواد الموازنة، وكذا أن تتسم منتجاتها بالبساطة وعد التعقيد و... الخ، وعلى الرغم من ذلك فإن البيئة الحديثة وما اختصت به من التعقيد والآليات وعدم الاستقرار وبروز خصائص تشغيلية بصفة مستمرة، توجب على المؤسسة تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من أجل تحسين أدائها، وهذا ما عملنا على التأكد منه من خلال تطبيق هذا النظام على عينة من نشاط المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى، إلا أن التطبيق لم يأخذ الدور الأساسي له بسبب عدم وجود نظام للتكاليف بالمؤسسة محل الدراسة، ورغم ذلك توصلنا إلى أنه يمكن استخدام هذا النظام في تحسين أداء المؤسسة مع أهمية مراعاة طبيعة وخصوصية النشاط بها، حيث يستلزم التحليل الجيد لأنشطة المؤسسة ودراسة العلاقة السببية بين الأنشطة، التكاليف، والخدمات من أجل الاستفادة المثلى من المزايا التي يقدمها هذا النظام.

**الخاتمة**

**العامّة**

## خاتمة عامة:

إن نجاح أي مؤسسة سواء كانت صناعية أم تجارية يقاس إلى حد كبير بما تحقّقه من نتائج وذلك عن طريق تخفيض المصاريف والتكاليف، وعملية التحكم في المصروفات والتكاليف ومراقبتها أمر ليس بالهين خاصة في المؤسسات الكبيرة، ولا يأتي ذلك إلا من خلال إتباع الوسائل العلمية التي من ضمنها الموازنات التقديرية التي تعتبر وسيلة هامة ومفيدة في عملية الرقابة وتقييم وقياس الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط في الموازنات، وهو ما يسمح للمؤسسة بالوقوف على الانحرافات التي قد تحصل وتصحيحها في الوقت المناسب.

إن أفضل أساليب تحسين الأداء قياسه وتحليله لتحديد فرص التحسينات وإلغاء الانحرافات التي لا تضيف قيمة، فعلى المؤسسات التي تسعى للخروج من الأزمات والراغبة في النمو والبقاء التحكم الأفضل في أساليب التسيير الحديثة لتحسين أدائها من خلال اعتماد نمط تسيير يتماشى وأهدافها، كاعتماد نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) الذي يعتبر أحد أهم الأساليب المتقدمة في المحاسبة الإدارية، وذلك لدور الفاعل في تقديم أساس قوي للكيفية التي يمكن بموجبها ضمان الاستغلال الأمثل للطاقة واستخدام الموارد في تلك المنتجات والخدمات.

لقد كان الهدف من إجراء هذه الدراسة هو معرفة الجوانب النظرية والتقنية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) ومدى مساهمته في تحسين أداء المؤسسات الجزائرية، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى بولاية جيجل، وبعد الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع توصلنا إلى عدة نتائج واقتراحات متعلقة بالموضوع جاءت كمالى:

## اختبار الفرضيات:

بعد دراستنا لهذا الموضوع تبين لنا أن:

**الفرضية الأولى:** "توجد مقومات معينة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند التطبيق". هذه الفرضية صحيحة، إذ يتوجب على المؤسسة التي تريد تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة مراعاة هذه المقومات من أجل الاستفادة من مزايا هذا النظام وتتمثل هذه المقومات في: تحديد الأنشطة بشكل سليم ودقيق ومن تم تجميعها وتحديد مراكز التكلفة المرتبطة بها لذا فإن نظام (ABB) يعتمد على نظام (ABC) خاصة في تحديد الأنشطة والتكاليف بشكل دقيق، ومن هذا المنطلق فإن مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة تعتبر مقومات لنظام الموازنة على أساس الأنشطة.

**الفرضية الثانية:** " تعتبر الموازنات التقديرية بصفة عامة والموازنة على أساس الأنشطة بصفة خاصة أهم أداة تستخدم في مراقبة التسيير. " هذه الفرضية صحيحة، فمن خلال الجانب النظري والتطبيقي لهذه الدراسة توصلنا إلى أن الموازنات التقديرية حظيت بمكانة متميزة في مراقبة التسيير، فهي تسمح بالقيام بعملية الرقابة وتقييم وقياس الأداء في المؤسسة، أما فيما يخص الموازنة على أساس الأنشطة أصبح لها دور فعال ومهم كأداة من أدوات مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة، فهي تقوم على أساس قوي للكيفية التي يمكن بموجبها ضمان الاستغلال الأمثل للطاقة واستخدام الموارد في المنتجات والخدمات على حد سواء، مما يعطي المؤسسة فرصة البقاء والاستمرار في جو يتصف بالمنافسة الشديدة.

**الفرضية الثالثة:** " يمكن للموازنة أساس الأنشطة أن تحسن في أداء المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن بجي عن طرق ربط نظام الموازنات بالأنشطة مما يدعم محاسبة المسؤولية، وكذا يسمح بالتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، واعتماده على نظام (ABC) يسمح للوصول للتكلفة الحقيقية للمنتج (الخدمة) مما يعني الزيادة في دقة التقديرات. " هذه الفرضية صحيحة، إذ أظهرت نتائج الدراسة أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة يقوم على التحليل الدقيق للأنشطة وهو ما يسمح بالتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة بعد تحديدها، وكذا يدعم محاسبة المسؤولية من خلال ربط مراكز المسؤولية بالنتائج المحققة ومقارنتها مع ما هو مخطط له في الموازنة، أما نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيعتبر حجر الأساس الذي يركز عليه في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة.

### النتائج:

#### النتائج النظرية:

- ✓ تعد الموازنة على أساس الأنشطة من أهم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لاسيما مراقبة التسيير كونها أداة فعالة للرقابة.
- ✓ نظرا لنمو وتطور أداء الإدارة وانسجامها مع متطلبات التخطيط والرقابة أدرك مدراء المؤسسات المشاكل الناجمة عن إعداد الموازنات التقديرية بالطرق والأساليب التقليدية.
- ✓ جاءت طريقة إعداد الموازنة على أساس الأنشطة للتغلب على المشاكل التي يعاني منها مدخل الموازنات التقليدية في إعداد الموازنات.

- ✓ تقوم الموازنة على أساس الأنشطة على التحديد الدقيق والسليم لأنشطة المؤسسة من خلال التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة وبالتالي مساعدة الإدارة على التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو التقليل منها.
- ✓ تستخدم الموازنة على أساس الأنشطة في تقدير الموارد ومستويات الإنفاق في الفترات القادمة ومن أجل حساب التكاليف المستقبلية للمنتجات والخدمات.
- ✓ يمكن استخدام المعلومات الناجمة عن تطبيق نظام (ABB) للتنسيق والتغذية العكسية وتقييم الأداء ومن أجل اتخاذ القرارات عند إعداد موازنة العام المقبل.

### النتائج التطبيقية:

بالإضافة إلى النتائج سابقة الذكر هناك عدة نتائج أخرى لهذه الدراسة نذكر منها:

- ✓ إن بيئة مستشفى محمد الصديق بن يحيى ليس بمنأى عن التطور التكنولوجي الهائل في جميع مناحي الحياة، وقد نتج عن هذا التطور تعقد خدمات المستشفى وتنوعها، وهذا ما يدفع بقوة نحو تطبيق نظام (ABB) في المؤسسة.
- ✓ المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى تستخدم الموازنة العمومية، لذلك يتم تقدير بنود الموازنة المتوقعة بناء على الأرقام التاريخية السابقة مع إجراء نسبة زيادة أو تخفيض على بعض البنود بناء على نسبة التغير المتوقعة، وبناء على ذلك فإن البنود التي لا تتغير قيمتها لا تحتاج إلى تبرير وإنما يكون التبرير مطلوب في حالة وجود بنود جديدة في موازنة السنة المقبلة.
- ✓ يساعد إعداد الموازنة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات الإدارية الجوهرية التي تساعد الإدارة على التنبؤ بعواقب قراراتهم التي لها تأثير كبير على التغيرات في مستويات النشاط في المستقبل.
- ✓ رغم أن نظام (ABB) يحقق العديد من المنافع والفوائد، إلا أن هناك بعض المحددات التي قد تعترض تطبيقه، ومنها ارتفاع تكلفة التطبيق، وكذا صعوبة دراسة وتحليل الأنشطة، أما أكبر عائق يواجه المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى في تطبيق نظام (ABB) هو عدم وجود نظام للتكاليف مما يخلق مشاكل في الحصول على المعلومات الضرورية لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

## الاقتراحات:

على ضوء الفرضيات والنتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح بعض التوصيات:

- ✓ ضرورة اهتمام المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى بنظام التكاليف وذلك من خلال وعي المسؤولين والمسيرين بأهمية المعلومات الناتجة عنه.
- ✓ توعية وتدريب الجهات المسؤولة والعمل بنظام الموازنة على أساس الأنشطة لما له من مزايا في تحسين أداء المؤسسة وتخفيض تكاليفها.
- ✓ لتحقيق رقابة فعالة خاصة على عناصر المصروفات، لابد من مضاعفة ممارسة عملية الرقابة وجعلها عملية هادفة تمارس من خلال الربط الموضوعي بين النفقة وهدفها، للحيلولة دون التبذير والإسراف أو الانحراف أثناء عملية تقدير الموازنة أو التنفيذ.
- ✓ ربط الحوافز بأداء الأنشطة والعمليات مما يؤثر إيجابا على تشجيع الأفراد لتنفيذ الموازنة.
- ✓ تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ولو بشكل جزئي على بعض الأقسام في المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى بجيجل.

## آفاق الدراسة:

يمكن لهذه الدراسة أن تفتح آفاق جديدة للدراسة لاسيما فيما يتعلق:

- ✓ اتخاذ القرارات على أساس الموازنة على أساس الأنشطة.
  - ✓ مدى مساهمة تطبيق نظام الموازنة على أساس المواصفات في تحسين الأداء.
- وخلاصة القول أنه رغم كون نظام الموازنات التقديرية فعال ويؤدي إلى نتائج مرضية في تحسين الأداء من خلال القيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة للانحرافات، من الضروري على المؤسسات الأخذ بالحسبان للمستجدات المرتبطة بالموازنات، فنظام الموازنة على أساس الأنشطة من المناهج الحديثة التي تساعد المؤسسات على الاستمرار والبقاء في السوق في ظل المنافسة الشديدة إلا أن جل المؤسسات الجزائرية بعيدة عنه، لذا وجب على المؤسسات العمل من أجل تبني هذا النظام.



قائمة

المراجع

## الكتب:

## ❖ الكتب باللغة العربية:

- 1- احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، 2018.
- 2- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013.
- 3- أحمد ماهر، دليل المديرين في كيفية إعداد الخطط والسياسات والاستراتيجية، مركز التنمية الإدارية، الإسكندرية، 1993.
- 4- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة، عمان، 2013.
- 5- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الثانية، دار الحماد، الأردن، 2008.
- 6- حسينة حوحو، التسيير بواسطة الموازنات التقديرية، دار المحيط إلى الخليج، عمان، 2017.
- 7- خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، 2005.
- 8- ربحي مصطفى عليان، أسس الإدارة المعاصرة، الطبعة الأولى، دار صفاء، عمان، 2007.
- 9- زينات محمد محرم، محمد محمود البابلي، المحاسبة الإدارية، دار الوفاء، الإسكندرية، 2012.
- 10- سيد محمد جاد الرب، مؤشرات ومعايير قياس وتقييم الأداء "مدخل استراتيجي للتحسين المستمر والتميز التنافسي"، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009.
- 11- شوقي ناجي جواد، المرجع المتكامل في إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2010.
- 12- طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية "منظور منهجي متكامل"، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2007.
- 13- عبد الباري إبراهيم درة، تكنولوجيا الأداء البشري في المنظمات "الأسس النظرية ودلالاتها في البيئة العربية المعاصرة"، داينمك للطباعة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003.
- 14- عطية عبد الحي مرعي، في المحاسبة الإدارية أساسيات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء، دار الفتح، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.

- 15- فركوس محمد، الموازنة التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1995.
- 16- فليح حسين خلف، أساسيات دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات، الطبعة الأولى، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2012.
- 17- فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظام المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2007.
- 18- كاظم نزار الركابي، الإدارة الاستراتيجية العولمة والمنافسة، الطبعة الأولى، دار وائل، عمان، 2004.
- 19- كتاب الجيب، إعداد موازنة "حلول ناجعة لكل التحديات اليومية"، ترجمة هيثم نشواتي، أيمن طباع، الطبعة العربية الأولى، العايبكان بالتعاقد مع مطابع كلية إدارة الأعمال بجامعة هارفرد، المملكة العربية السعودية، 2011.
- 20- مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، 2007.
- 21- محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي منهج معاصر، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية، عمان، 2007.
- 22- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 23- محمد قدرى حسن، إدارة الأداء المتميز "قياس الأداء - تقييم الأداء - تحسين الأداء مؤسسيا وفرديا"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2015/2014.
- 24- محمد محمود مصطفى، الإدارة العامة، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، 2012.
- 25- مدحت أبو النصر، الأداء الإداري المتميز، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، 2008.
- 26- وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن "سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي"، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2009.
- 27- وصف الكساسبة، الأداء المؤسسي من خلال تكنولوجيا المعلومات، دار اليازوري، الأردن، 2011.

❖ الكتب الأجنبية:

- 1- William R. Lalli, **Handbook of Budyeting** , Sixth Edition, John Wiley and Sons, Inc. Hoboken, New Jersey, United Statets of America, 2012.

## الرسائل والأطروحات الجامعية:

- 1- إبراهيم سليمان النمس، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة "دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2013/2012.
- 2- الدريدي يوسف الحسن، الموازنة على أساس الأنشطة ودورها في قياس وتقييم الأداء المالي "دراسة ميدانية على مجموعات شركات موندال العالمية"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015.
- 3- الطيب سايح، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي "دراسة حالة مستشفى حي البير بقسنطينة"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في تسيير المؤسسات، شعبة تسيير المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري قسنطينة، 2006/2005.
- 4- بن عمر عبد العالي، دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الصناعية "دراسة حالة الشركة الإفريقية للزجاج جيجل"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2017/2016.
- 5- حلفات دينال، دور تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة قياسية وتحليلية لمؤسسة دانون"، مذكرة مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، 2016/2015.
- 6- دانية النابلسي، إمكانية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة للرقابة على الأداء "دراسة تطبيقية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2012.
- 7- درويش مصطفى الجذب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي "دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب ABC"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، جامعة الإسلامية، غزة، 2007.

- 8- زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.
- 9- صباح فوزي صالح، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة "دراسة ميدانية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2014.
- 10- عادل بومجان، تأهيل الموارد البشرية لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل - فرع جنرال كابل-بسكرة"، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراة علوم في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.
- 11- عمر بوجميلة، تقييم الأداء المالي وتحليل محددات الربحية في البنوك الإسلامية "دراسة تطبيقية على مجموعة من البنوك الإسلامية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص إدارة مالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل 2014/2013.
- 12- عيشوش خيرة، التعلم التنظيمي كمدخل لتحسين أداء المؤسسة "دراسة حالة مؤسسة سوناطراك"، مذكرة مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في التسيير الدولي للمؤسسات، تخصص مالية دولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011/2010.
- 13- محمد عبد الغني عبد الحي عبد العال، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم الأداء "دراسة تطبيقية"، بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2013.
- 14- محمد عبد الله أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB، في بلدية قطاع غزة "دراسة تطبيقية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.

- 15- محمد موسى محمد النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنة التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظة غزة، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006.
- 16- مومن شريف الدين، دور الإدارة بالعمليات في تحسين الأداء للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة نقاوس للمصبرات باتنة"، مذكرة مقدم كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة الاستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2012/2011.
- 17- نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية "دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة"، رسالة مقدم لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.

## المجلات:

- 1- إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 28/27، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2012.
- 2- الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، جامعة ورقلة، 2010/2009.
- 3- حسني عابدين محمد عابدين، دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية بقطاع غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الرابع، فلسطين، 2013.
- 4- حيدر شاکر البرزنجي وآخرون، قياس الأداء التنافسي لشركة التأمين الوطنية وبعض فروعها باستخدام مؤشر الميزة النسبية الظاهرة RCAI، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثالث عشر، العدد 42، الفصل الأول، جامعة بغداد، 2018.
- 5- دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 4، جامعة ورقلة، 2006.
- 6- رياض حمزة البكري، موفق عباس شكاره، الموازنة التعاقدية الأسلوب الأمثل في تخطيط وتنفيذ مشاريع الموازنة الاستثمارية "استراتيجية إعداد الموازنة التعاقدية لحكومة بغداد المحلية"، مجلة دراسات محاسبة ومالية، المجلد 8، العدد 24، جامعة بغداد، 2013.

- 7- سعود جايد مشكور، حيدر عباس عبد العطار، نظام موازنة الأساس الصفري ودوره الفعال في إختيار البديل الأفضل لترشيد الإنفاق الحكومي "دراسة تطبيقية في بلدية مدينة السماوة"، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيق، المجلد 24، العدد 48، جمهورية العراق، 2017.
- 8- عبد الرزاق محمد قاسم، آليات التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 1، دمشق، 2008.
- 9- عبد الملوك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفاعلية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2001.
- 10- محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13، الجزائر، 2018.
- 11- وليد خالد صالح، دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 4، العدد 8، العراق، 2012.

#### الملتقيات:

- 1- قدوري هودة سلطان، التكامل بين أنظمة التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (ABB، ABM، ABC)، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، 2017.

#### المواقع الإلكترونية:

- 1- بن زعيط وهيبية، مواي بحرية، الموازنة التقديرية كوسيلة لاتخاذ القرار:  
[https:// www.google. Com/ search](https://www.google.com/search)
- 2- [https:// www. Syr-res. Com/ article/ 6742. Html](https://www.Syr-res.Com/article/6742.Html)
- 3- وحيد محمود رمو، سعدي صالح العالي، إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في جامعة الموصل، 2018:

[https:// www.google. Com/ search](https://www.google.com/search)

- 4- Essential Tools For Management Accountants the tools and techniques to support sustainable business success, The Chartered Institute of Management Accountants, 2013:

[https:// www.Cgma.Org/ Content/ Dam/ Cgma/ Resources/ Tools/ Essential- Tools/ Downloadable documents/ Essential-Tools-For- Management- Accountants/ pdf.](https://www.Cgma.Org/Content/Dam/Cgma/Resources/Tools/Essential-Tools/Downloadable documents/Essential-Tools-For-Management-Accountants/pdf)

القوانين والمراسيم:

- 1- المرسوم تنفيذي رقم 140-07 مؤرخ في 02 جمادى الأولى عام 1428 الموافق لـ 19 مايو سنة 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، 2007.



الملاحق

الملحق رقم (1): الموازنة التقديرية لنفقات التسيير لسنة 2018

الاعتمادات مقدرة بالدينار			النص
الميزانية التمهيدية	الميزانية المعدلة	الميزانية المعدلة رقم 01 لسنة 2018	
			الباب الثالث عشر: الأدوية، المواد الصيدلانية و المواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني و الأجهزة الطبية
29 000 000.00	0.00	29 000 000.00	المادة 1: الأدوية
7 676 515.00	676 515.00	7 000 000.00	المادة 2: المفاعلات و مواد المخابرة
3 000 000.00	0.00	3 000 000.00	المادة 3: أفلام و مواد التصوير الطبي و الكشف
5 000 000.00	0.00	5 000 000.00	المادة 4: ضمادات
30 879 994.00	0.00	30 879 994.00	المادة 5: غازات طبية و أخرى
1.00	0.00	1.00	المادة 6: أدوات
55 420 003.00	0.00	55 420 003.00	المادة 7: مستهلكات غير منسوجة
1.00	0.00	1.00	المادة 8: أجهزة طبية و برامج موجهة لتشخيص الأمراض و الوقاية و العلاج
1.00	0.00	1.00	المادة 9: مواد و مستهلكات خاصة بطب الأسنان
400 000.00	0.00	400 000.00	المادة 10: مواد أخرى موجهة للطب الإنساني
181 723 485.00	158 423 485.00	23 300 000.00	المادة 11: السنة المالية المقفلة
<b>313 100 000.00</b>	<b>159 100 000.00</b>	<b>154 000 000.00</b>	<b>مجموع الباب الثالث عشر</b>
			الباب الرابع عشر: نفقات النشاطات العلمية للوقاية
2 181 098.00	0.00	2 181 098.00	لمادة 1: الحقن، الأمصال، المفاعلات و أوساط مغذية
1.00	0.00	1.00	لمادة 2: أدوية و مواد أخرى ذات الإستعمال الوقائي
4 300 000.00	0.00	4 300 000.00	لمادة 3: عتاد و مواد النظافة الإستشفائية
200 000.00	0.00	200 000.00	لمادة 4: مواد الوقاية
228 900.00	0.00	228 900.00	لمادة 5: دفاتر الصحة و مطبوعات أخرى
50 000.00	0.00	50 000.00	لمادة 6: حليب طبي و مواد غذائية لحماية الأم و الطفل
1.00	0.00	1.00	لمادة 7: مواد ضرورية لتسيير نفايات أنشطة العلاج ذات المخاطر المعدية
3 533 000.00	0.00	3 533 000.00	لمادة 8: خدمات في إطار تسيير نفايات أنشطة العلاج ذات المخاطر المعدية
507 000.00	0.00	507 000.00	لمادة 9: السنة المالية المقفلة
<b>11 000 000.00</b>	<b>0.00</b>	<b>11 000 000.00</b>	<b>مجموع الباب الرابع عشر</b>

الملحق رقم (2): حساب الوضعية المالية لسنة 2018

SITUATION DES ENGAGEMENTS - LIQUIDATIONS  
ET PAIEMENTS ARRETEE AU 31/03/2019  
EXERCICE 2018

( RECAPITULATION DU TITRE I )

LIBELLE		LIBELLES	CREDITS ALLOUES (1)	TOTAL DES			SOLDE (1-2)
TITRE I				ENGAGEMENTS (2)	LIQUIDATIONS	MANDATEMENTS	
CHAPITRE	1	Traitement d'activite des personnels titulaires et stagiaires et des coopérants	270 200 000.00	253 667 239.09	253 667 239.09	253 667 239.09	16 532 760.91
CHAPITRE	2	Indemnités et allocation diverses	400 000 000.00	370 559 024.90	370 559 024.90	370 559 024.90	29 440 975.10
CHAPITRE	3	Traitement d'activite des résidents des internes et des externes	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CHAPITRE	4	Traitement des personnels contractuels	85 800 000.00	83 830 856.11	83 830 856.11	83 830 856.11	1 969 143.89
CHAPITRE	5	Charges sociales personnels titulaires et stagiaires et des coopérants	233 000 000.00	158 984 954.32	158 984 954.32	158 984 954.32	74 015 045.68
CHAPITRE	6	Charges sociales des résidents, des internes et des externes	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CHAPITRE	7	Charges sociales des personnels contractuels	23 000 000.00	22 595 965.78	22 595 965.75	22 595 965.75	404 034.25
CHAPITRE	8	Pensions de services et pour dommages corporels et rente d'accident travail	0.00	0.00	0.00	cv	0.00
CHAPITRE	9	Contributions aux œuvres sociales	21 620 000.00	21 620 000.00	21 620 000.00	21 620 000.00	0.00
TOTAL DU TITRE I			1 033 620 000.00	911 258 040.17	911 258 040.17	911 258 040.17	122 361 959.83

( RECAPITULATION DU TITRE II )

LIBELLE		LIBELLES	CREDITS ALLOUES (1)	TOTAL DES			SOLDE (1-2)
TITRE II				ENGAGEMENTS (2)	LIQUIDATIONS	MANDATEMENTS	
CHAPITRE	1	Remboursement de frais	4 268 001.00	4 823 901.90	3 839 460.00	3 839 460.00	1 266 994.00
CHAPITRE	2	Frais judiciaires et indemnités dues par l'état	181 000.00	21 501 401.89	0.00	0.00	21 320 401.89
CHAPITRE	3	Matériel et mobilier	8 282 000.00	14 416 486.55	7 873 206.62	7 873 206.62	-6 134 486.55
CHAPITRE	4	Fournitures	11 366 329.00	13 165 617.49	11 365 236.94	11 365 236.94	-1 799 188.49
CHAPITRE	5	Habillements	1 603 250.00	1 603 250.00	1 603 250.00	1 603 250.00	0.00
CHAPITRE	6	Charges annexes	20 804 000.00	21 051 381.03	20 767 756.65	20 767 756.65	-247 381.03
CHAPITRE	7	Parc automobile	5 248 500.00	6 210 423.33	6 234 728.94	5 234 728.94	-961 923.33
CHAPITRE	8	Entretien et réparation des infrastructures	8 724 549.54	11 706 057.04	8 724 549.54	8 724 549.54	-2 981 607.50
CHAPITRE	9	Frais de formation, de perfectionnement, de recyclage et de stage des personnels	1 340 000.00	1 275 877.50	1 262 677.50	1 262 677.50	64 122.50
CHAPITRE	10	Frais liés aux congrès, séminaires et autres manifestations scientifiques	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CHAPITRE	11	Alimentation et frais de restauration	46 256 475.00	48 186 111.65	45 907 114.19	45 907 114.19	-1 929 636.65
CHAPITRE	12	Loyers	410 000.00	4 612 587.11	310 097.37	310 097.37	4 202 587.11
CHAPITRE	13	Médicaments produits pharmaceutiques et autres produits destinés à la médecine humaine et dispositifs médicaux	327 824 975.46	1 759 667 027.70	223 615 919.43	223 615 919.43	-1 431 842 052.24
CHAPITRE	14	Dépenses d'actions spécifiques et de prévention	12 147 920.00	17 431 561.19	11 886 802.49	11 886 802.49	-5 283 641.19
CHAPITRE	15	Acquisitio et maintenance du matériel, accessoires et outillage médical	46 976 000.00	59 571 319.00	46 924 542.17	46 924 542.17	-12 596 319.00
CHAPITRE	16	Remboursement des frais d'hospitalisation et d'exploration avec les hopitaux de l'armée et les organismes publics au titre des malades transférés ne relevant pas d'une pathologie réglés par une convention particulière	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CHAPITRE	17	Dépenses de la recherche médicale	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CHAPITRE	18	Frais de jumelage entre les établissements hospitaliers publiques	7 772 000.00	139 302.00	139 302.00	139 302.00	7 632 698.00
TOTAL DU TITRE II			503 206 000.00	1 985 362 205.38	389 454 643.84	389 310 058.84	-1 482 167 205.38

الملحق رقم (3): العمليات الجراحية لسنة 2018

E.P.H DE JIJEL  
BLOC OPERATOIRE CENTRAL

151

RELEVÉ TRIMESTRIEL  
DES ACTES OPERATOIRES DU BLOC CENTRAL  
1<sup>ER</sup> TRIMESTRE 2018

PROGRAMME

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			GYN	TOTAL			TOTAL
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E		H	F	E	GENERAL
JANVIER 2018	20	22		39	22	14	2	6	1	21	1	1	8	5	3	2		67	54	46	167
FEVRIER 2018	25	25		22	18	9			1	22	2	3	5	5	1	1		54	47	38	139
MARS 2018	20	28	1	22	25	8				28		1	17	6	2	2	18	49	55	74	178
TOTAL	65	75	1	83	65	31	2	6	2	71	3	5	30	16	6	5	18	170	156	158	484
	141			179			10			71	38			27			18	484			

URGENCE

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO	GYN	TOTAL			TOTAL		
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E		H	F	E	GENERAL
JANVIER 2018	25	28	03	32	17	19	2	1	2	11	1	2					1	2	2		62	48	38	148
FEVRIER 2018	21	25	03	29	20	14	1	1	1	11	1	1	3	1	1	1	1				54	48	33	135
MARS 2018	22	30	06	24	11	19			1	9	4	2	1			2	2		28		52	71	38	161
TOTAL	68	83	12	85	48	52	3	2	4	31	6	5	4	1	1	4	5	2	28		168	167	109	444
	163			185			9			31	15			6			7	28	444					

TOTAL GENERAL

	PROGRAMME			URGENCE			TOTAL. G		
TOTAL	484			444			928		

AUTRES ACTIVITES

Ablation fil	03
Attelle	1167
Bandage	51
Injection voie intravitree	23
KT D.P	02
Plâtre circulaire	07
<b>TOTAL</b>	<b>1253</b>

تابع للملحق رقم (3): العمليات الجراحية لسنة 2018

E.P.H DE JIJEL  
BLOC OPERATOIRE CENTRAL

**RELEVÉ TRIMESTRIEL  
DES ACTES OPERATOIRES DU BLOC CENTRAL  
2<sup>ème</sup> TRIMESTRE 2018**

**PROGRAMME**

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO			GYN	TOTAL			TOTAL
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E	F	H	F	E	GENERAL
AVRIL 2018	22	28		41	23	18	5	4		28		5	1	6	2	4				36	74	98	51	223
MAI 2018	22	27	9	34	16	32	2			49	1	3	2	6	3	2				33	65	82	94	241
JUIN 2018	19	23	43	25	15	110	3	2		50	1	3	5	5	3	2			2	54	52	100	212	364
<b>TOTAL</b>	<b>63</b>	<b>78</b>	<b>52</b>	<b>100</b>	<b>54</b>	<b>160</b>	<b>10</b>	<b>6</b>		<b>127</b>	<b>2</b>	<b>11</b>	<b>8</b>	<b>17</b>	<b>8</b>	<b>8</b>			<b>2</b>	<b>123</b>	<b>191</b>	<b>280</b>	<b>357</b>	<b>828</b>
	193			314			16			127	21			33			2	123	828					

**URGENCE**

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO			GYN	TOTAL			TOTAL
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E		H	F	E	GENERAL
AVRIL 2018	29	24	8	33	13	14	2	2		9	5	1	8	1	1	2			1	54	70	95	42	207
MAI 2018	28	32	4	32	17	25	3	3		08	2	3	3	5	2	1	1			67	71	124	41	236
JUIN 2018	25	22	10	38	13	18	1		1	7			2	4		2	2			65	70	100	40	210
<b>TOTAL</b>	<b>82</b>	<b>78</b>	<b>22</b>	<b>103</b>	<b>43</b>	<b>57</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>1</b>	<b>24</b>	<b>7</b>	<b>4</b>	<b>13</b>	<b>10</b>	<b>3</b>	<b>5</b>	<b>3</b>		<b>1</b>	<b>186</b>	<b>211</b>	<b>319</b>	<b>123</b>	<b>653</b>
	182			203			12			24	24			18			4	186	653					

TOTAL GENERAL

	PROGRAMME	URGENCE	TOTAL. G
<b>TOTAL</b>	<b>828</b>	<b>653</b>	<b>1481</b>

**AUTRESACTIVITES**

Ablation fil	11
Attelle	1298
Bandage	55
Injection voie intravitréene	16
Plâtre circulaire	11
Sondage lacrymal	04
<b>TOTAL</b>	<b>1395</b>

تابع للملحق رقم (3): العمليات الجراحية لسنة 2018

E.P.H DE JIJEL  
BLOC OPERATOIRE CENTRAL

**RELEVÉ TRIMESTRIEL  
DES ACTES OPERATOIRES DU BLOC CENTRAL  
3<sup>ème</sup> TRIMESTRE 2018**

**PROGRAMME**

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO			GYN	TOTAL			TOTAL
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E	F	H	F	E	GENERAL
JUILLET 2018			26			43				49							9		45	61	09	61	163	233
AOUT 2018			03			31												05	36			36	39	75
SEPTEMBRE 2018	01	4	01	02	1	09	01			26				01			6	1	21	11	11	17	57	85
<b>TOTAL</b>	<b>01</b>	<b>4</b>	<b>30</b>	<b>02</b>	<b>1</b>	<b>83</b>	<b>01</b>			<b>75</b>				<b>01</b>			<b>15</b>	<b>1</b>	<b>71</b>	<b>112</b>	<b>20</b>	<b>114</b>	<b>259</b>	<b>393</b>
	35			86			01			75	01			87			112	393						

**URGENCE**

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO			GYN	TOTAL			TOTAL
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E	F	H	F	E	GENERAL
JUILLET 2018	27	30	7	67	19	15	2		2	6	6	3	1	2		2	1			77	104	53	110	267
AOUT 2018	33	25	11	49	17	30	2			6	4	2	4		1	1	2	3		55	90	103	52	245
SEPTEMBRE 2018	26	25	05	52	16	26	06		02	06	3			2		2	2		1	75	91	116	42	249
<b>TOTAL</b>	<b>86</b>	<b>80</b>	<b>23</b>	<b>168</b>	<b>52</b>	<b>71</b>	<b>10</b>		<b>04</b>	<b>18</b>	<b>13</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>5</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>1</b>	<b>207</b>	<b>285</b>	<b>272</b>	<b>204</b>	<b>761</b>
	189			291			14			18	23			10			09			207	761			

**TOTAL GENERAL**

PROGRAMME	URGENCE	TOTAL. G
<b>393</b>	<b>761</b>	<b>1154</b>

**AUTRES ACTIVITES**

Ablation fil	06
Attelle	1409
Bandage	83
Injection voie intravitréene	09
Plâtre circulaire	17
<b>TOTAL</b>	<b>1524</b>

تابع للملحق رقم (3): العمليات الجراحية لسنة 2018

E.P.H DE JIJEL  
BLOC OPERATOIRE CENTRAL

**RELEVÉ TRIMESTRIEL  
DES ACTES OPERATOIRES DES 03 BLOCS  
4<sup>ème</sup> TRIMESTRE 2018**

**PROGRAMME**

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO			GYN	TOTAL			TOTAL
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E	F	H	F	E	GENERAL
OCTOBRE 2018	15	17		12	13	16		1	2	38		4	1	35	33	1	11	5	21	37	73	110	79	262
NOVEMBRE 2018	16	24		20	16	10	1		1	20		2	4	3	1		13	5	9	57	53	105	44	202
DECEMBRE 2018	20	35		24	28	11	2	1		42	2	4	27	3	4		15	5	13	60	66	137	93	296
<b>TOTAL</b>	51	76		56	57	37	03	02	03	100	2	10	32	41	38	1	39	15	43	155	192	352	216	<b>760</b>
	127			150			08			100	44			80			97			155	760			

URGENCE

AUTRES ACTIVITES

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO			GYN	TOTAL			TOTAL
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E	F	H	F	E	GENERAL
OCTOBRE 2018	38	26	15	31	10	14	1	1		7	3		3	2		1	1		2	78	76	115	42	233
NOVEMBRE 2018	30	26	5	26	13	15	2	1		15	1	1	2				3	1		81	59	125	38	222
DECEMBRE 2018	26	24	9	27	10	14	3		2	07	2	1	3		2	2	1	1	2	87	59	125	39	223
<b>TOTAL</b>	94	76	29	84	33	43	6	2	2	29	6	2	8	2	2	3	2	4	5	246	194	365	119	<b>678</b>
	199			160			10			29	16			7			11			246	678			

TOTAL GENERAL

	PROGRAMME	URGENCE	TOTAL. G
	760	678	1438

Ablation fil	12
Attelle	1165
Bandage	57
Chambre implantable	01
Changement de canule	01
Injection voie intravitréene	18
Pansement	01
Plâtre circulaire	06
<b>TOTAL</b>	<b>1261</b>

الملحق رقم (4): حساب الوضعية المالية لنفقات التسيير لسنة 2018

**SITUATION DES ENGAGEMENTS - LIQUIDATIONS  
ET PAIEMENTS ARRETEE AU 31/03/2019  
EXERCICE 2018**

LIBELLE				LIBELLES	CREDITS ALLOUES (1)	TOTAL DES				SOLDE (1-2)
SEC	TIT	CHAP	ARTIC			ENGAGEMENTS (2)	LIQUIDATIONS	MANDATEMENTS	PAIEMENTS	
2	2	9	1	Frais de stages de courte durée à l'étranger(allocation d'études,frais de voyage,frais d'inscription et de scolarité, frais de visa d'assurance)	942 600.00	879 620.00	879 620.00	879 620.00	879 620.00	62 980.00
2	2	9	2	Frais de formation,de perfectionnement et de recyclage des personels	389 899.00	388 757.50	375 557.50	375 557.50	375 557.50	336 560.00
2	2	9	3	Frais d'organisation des examens et concours professionnels	7 501.00	7 500.00	7 500.00	7 500.00	7 500.00	1.00
<b>TOTAL CHAPITRE - 9 -</b>					<b>1 340 000.00</b>	<b>1 275 877.50</b>	<b>1 262 677.50</b>	<b>1 262 677.50</b>	<b>1 262 677.50</b>	<b>64 122.50</b>
2	2	10	1	Frais de déplacement et de séjour à l'occasion des congrès, séminaires jumelage et autres manifestations scientifiques	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2	2	10	2	Frais liés à la prise en charge des délégations étrangères dans le cadre de partenariat et des échanges scientifiques	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
<b>TOTAL CHAPITRE - 10 -</b>					<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>	<b>0.00</b>
2	2	11	1	Alimentation	42 203 475.00	42 203 474.10	41 854 114.19	41 854 114.19	41 854 114.19	0.90
2	2	11	2	Frais de restauration	4 053 000.00	4 053 000.00	4 053 000.00	4 053 000.00	4 053 000.00	0.00
2	2	11	3	Exercice clos	0.00	1 929 637.55	0.00	0.00	0.00	-1 929 637.55
<b>TOTAL CHAPITRE - 11 -</b>					<b>46 256 475.00</b>	<b>48 186 111.65</b>	<b>45 907 114.19</b>	<b>45 907 114.19</b>	<b>45 907 114.19</b>	<b>-1 929 636.65</b>
2	2	12	1	Loyers des logements de fonction	409 998.00	4 612 587.11	310 097.37	310 097.37	310 097.37	-4 202 589.11
2	2	12	2	Loyers des locaux à usage administratif	1.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00
2	2	12	3	Loyers des logements réservés aux praticiens spécialistes dans le cadre du service civil	1.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00
<b>TOTAL CHAPITRE - 12 -</b>					<b>410 000.00</b>	<b>4 612 587.11</b>	<b>310 097.37</b>	<b>310 097.37</b>	<b>310 097.37</b>	<b>-4 202 587.11</b>
2	2	13	1	Médicament	38 929 850.97	645 125 658.22	38 929 414.07	38 929 414.07	38 929 414.07	-606 195 807.25
engagements 02-13-01 vise par le contrôle financier						38 929 850.98				
engagements PCH 02-13-01 impaye						606 195 807.24				
2	2	13	2	Réactif et produits de laboratoires	9 098 761.00	9 387 838.18	7 726 697.56	7 726 697.56	7 632 092.56	-289 077.18
2	2	13	3	Films et produits d'imagerie médicale et d'exploration	723 520.00	723 520.00	723 520.00	723 520.00	723 520.00	0.00
2	2	13	4	Objets de pansements	6 320 300.00	6 320 238.75	6 208 116.95	6 208 116.95	6 208 116.95	61.25
2	2	13	5	Gaz médicaux et autres	41 567 994.00	41 567 890.00	39 332 570.20	39 332 570.20	39 332 570.20	104.00
2	2	13	6	Instrumentation	1.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00
2	2	13	7	Consommables et non tissé	61 787 648.75	62 331 384.83	59 965 534.58	59 965 534.58	59 915 554.58	-543 736.08
2	2	13	8	Dispositifs médicaux et logiciels destinés au diagnostic ,à la prévention et au traitement	1.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00
2	2	13	9	Produits et consommables dentaires	1.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00
2	2	13	10	Autres produits destinés à la médecine humaine	371 000.00	297 483.92	297 483.92	297 483.92	297 483.92	73 516.08





الملحق رقم (5): الموازنة التقديرية لسنة 2019

الاعتمادات مقدرة بالدينار		
المقترحة من طرف السيد الوالي	المقترحة من طرف مجلس الإدارة	المقترحة من طرف المدير
1 378 265 000.00	1 378 265 000.00	1 378 265 000.00
1 378 265 000.00	1 378 265 000.00	1 378 265 000.00

الإيرادات:

النفقات:

لا شيء

الفائض:

شوهدت و حددت ميزانية التسيير المعدلة للمؤسسة العمومية الاستشفائية جيجل لسنة 2019 بمبلغ:

مليار و ثلاثمائة و ثمانية و سبعون مليون و مائتان و خمسة و ستون ألف دينار جزائري.

جيجل في: .....

المدير

بمصادقة الوالي

ممثل

تابع للملحق رقم (5): الموازنة التقديرية لسنة 2019

خلاصة الإيرادات

ملاحظات	الاعتمادات مقدرة بالدينار			ص
	مقبولة من طرف السيد الوالي	مقترحة من طرف مجلس الإدارة	مقترحة من طرف المدير	
				الخلاصة العامة للإيرادات
	1 014 265 000.00	1 014 265 000.00	1 014 265 000.00	الباب 1: مساهمة الدولة
	300 000 000.00	300 000 000.00	300 000 000.00	الباب 2: مساهمة هيئات الضمان الإجتماعي
	0.00	0.00	0.00	الباب 3: مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية
	4 000 000.00	4 000 000.00	4 000 000.00	الباب 4: إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة
	0.00	0.00	0.00	الباب 5: إيرادات أخرى
	60 000 000.00	60 000 000.00	60 000 000.00	الباب 6: أرصدة السنوات المالية السابقة
	1 378 265 000.00	1 378 265 000.00	1 378 265 000.00	المجموع العام

الملحق رقم (6): الموازنة التقديرية لسنة 2018

الاعتمادات مقدرة بالدينار		
المقترحة من طرف السيد الوالي	المقترحة من طرف مجلس الإدارة	المقترحة من طرف المدير
1 356 575 000.00	1 356 575 000.00	1 356 575 000.00
1 356 575 000.00	1 356 575 000.00	1 356 575 000.00

الإيرادات:

النفقات:

لا شيء

الفائض:

شوهدت و حددت ميزانية التسيير المعدلة للمؤسسة العمومية الاستشفائية جيجل لسنة 2018 بمبلغ:  
مليار و ثلاثمائة و ستة و خمسون مليون و خمسمائة و خمسة و سبعون ألف دينار جزائري.

جيجل في:.....  
المدير

بمصادقة الوالي  
ممثل

تابع للملحق رقم (6): الموازنة التقديرية لسنة 2018

خلاصة الإيرادات

ملاحظات	الاعتمادات مقدرة بالدينار			التصنيف
	مقبولة من طرف السيد الوالي	مقترحة من طرف مجلس الإدارة	مقترحة من طرف المدير	
				الخلاصة العامة للإيرادات
	1 014 265 000.00	1 014 265 000.00	1 014 265 000.00	الباب 1: مساهمة الدولة
	300 000 000.00	300 000 000.00	300 000 000.00	الباب 2: مساهمة هيئات الضمان الإجتماعي
	0.00	0.00	0.00	الباب 3: مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية
	4 000 000.00	4 000 000.00	4 000 000.00	الباب 4: إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة
	0.00	0.00	0.00	الباب 5: إيرادات أخرى
	60 000 000.00	60 000 000.00	60 000 000.00	الباب 6: أرصدة السنوات المالية السابقة
	1 378 265 000.00	1 378 265 000.00	1 378 265 000.00	المجموع العام

تابع للملحق رقم (6): الموازنة التقديرية لسنة 2018

ملاحظات	الاعتمادات مقدرة بالدينار			النص
	مقبولة من طرف السيد الوالي	مقترحة من طرف مجلس الادارة	مقترحة من طرف المدير	
	280 000 000.00	280 000 000.00	280 000 000.00	خلاصة العنوان الأول
	400 000 000.00	400 000 000.00	400 000 000.00	الباب الأول: مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين
	0.00	0.00	0.00	الباب الثاني: التعويضات والمنح المختلفة
	76 000 000.00	76 000 000.00	76 000 000.00	الباب الثالث: مرتبات نشاط المقيمين والداخليين والخارجيين
	233 000 000.00	233 000 000.00	233 000 000.00	الباب الرابع: مرتبات المستخدمين المتعاقدين
	0.00	0.00	0.00	الباب الخامس: الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين
	23 000 000.00	23 000 000.00	23 000 000.00	الباب السادس: الأعباء الاجتماعية للمقيمين الداخليين والخارجيين
	0.00	0.00	0.00	الباب السابع: الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين
	21 620 000.00	21 620 000.00	21 620 000.00	الباب الثامن: معاشات الخدمة للأضرار الجسدية و ريع حادث العمل
				الباب التاسع: المساهمات في الخدمات الاجتماعية
	1 033 620 000.00	1 033 620 000.00	1 033 620 000.00	مجموع العنوان الأول

تابع للملحق رقم (6): الموازنة التقديرية لسنة 2018

الاعتمادات مقدرة بالدينار			النص
المقترحة من طرف السيد الوالي	المقترحة من طرف مجلس الإدارة	المقترحة من طرف المدير	
			خلاصة العنوان الثاني
3 500 000.00	3 500 000.00	3 500 000.00	الباب الأول: تسديد المصاريف
181 000.00	181 000.00	181 000.00	الباب الثاني: مصاريف قضائية و تعويضات مستحقة على عاتق الدولة
3 300 000.00	3 300 000.00	3 300 000.00	الباب الثالث: عتاد و أثاث
7 400 000.00	7 400 000.00	7 400 000.00	الباب الرابع: لوازم
3 600 000.00	3 600 000.00	3 600 000.00	الباب الخامس: ألبسة
19 500 000.00	19 500 000.00	19 500 000.00	الباب السادس: تكاليف ملحقة
7 300 000.00	7 300 000.00	7 300 000.00	الباب السابع: حضيرة السيارات
16 000 000.00	16 000 000.00	16 000 000.00	الباب الثامن: صيانة و تصليح المنشآت القاعدية
1 300 000.00	1 300 000.00	1 300 000.00	الباب التاسع: مصاريف التكوين و تحسين الأداء و إعادة التأهيل و التريص للمستخدمين
0.00	0.00	0.00	الباب العاشر: مصاريف مرتبطة بالمؤتمرات، الملتقيات و تظاهرات علمية مختلفة
48 000 000.00	48 000 000.00	48 000 000.00	الباب الحادي عشر: تغذية و مصاريف الإطعام
410 000.00	410 000.00	410 000.00	الباب الثاني عشر: الإيجار
134 000 000.00	134 000 000.00	134 000 000.00	الباب الثالث عشر: الأدوية، المواد الصيدلانية و المواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني و الأجهزة الطبية
11 000 000.00	11 000 000.00	11 000 000.00	الباب الرابع عشر: نفقات النشاطات العلمية للوقاية
45 000 000.00	45 000 000.00	45 000 000.00	الباب الخامس عشر: إقتناء و صيانة العتاد الطبي وملحقاته و الأدوات الطبية
0.00	0.00	0.00	الباب السادس عشر: تسديد المصاريف الاستشفائية و الكشف لدى المستشفيات العسكرية و الهيئات العمومية بعنوان المرضى المحولين الذين لا يعانون من أمراض تحكمها إتفاقية خاصة
0.00	0.00	0.00	الباب السابع عشر: نفقات البحث الطبي
22 464 000.00	22 464 000.00	22 464 000.00	الباب الثامن عشر: مصاريف التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة
322 955 000.00	322 955 000.00	322 955 000.00	مجموع العنوان الثاني

الخلاصة العامة للنفقات:

الاعتمادات مقدرة بالدينار			النص
المقترحة من طرف السيد الوالي	المقترحة من طرف مجلس الإدارة	المقترحة من طرف المدير	
			الخلاصة العامة للنفقات:
1 033 620 000.00	1 033 620 000.00	1 033 620 000.00	العنوان الأول: مصاريف الموظفين
322 955 000.00	322 955 000.00	322 955 000.00	العنوان الثاني: مصاريف التسيير
1 356 575 000.00	1 356 575 000.00	1 356 575 000.00	المجموع العام

# المخلص



## ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة، باعتبارها أحد أهم الأساليب المتقدمة في المحاسبة الإدارية، حيث يعمل هذا النظام على تقديم أساس قوي للكيفية التي يمكن بموجبها ضمان الاستغلال الأمثل للطاقة واستخدام الموارد من خلال الاستفادة من مفهوم تكاليف الأنشطة في إعداد الموازنات. وقد قمنا بالدراسة التطبيقية في المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل من أجل معرفة أثر تطبيق نظام (ABB) في تحسين أدائها حيث توصلنا إلى أن نظام (ABB) يسمح بالتحليل الدقيق للأنشطة مما يعطي المؤسسة فرصة تخفيض التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة خاصة وأن المؤسسة تعاني من تكرار النشاطات السابقة سواء كانت مناسبة أم لا بالإضافة إلى أن توزيع النفقات لا يأخذ بعين الاعتبار الأنشطة الرئيسية للمؤسسة بسبب اعتمادها على الموازنة العمومية. وقد جاءت طريقة إعداد الموازنة على أساس الأنشطة للتغلب على المشاكل التي يعاني منها مدخل الموازنات التقليدية في إعداد الموازنات.

**الكلمات المفتاحية:** الموازنات التقديرية، الموازنة على أساس الأنشطة، الأداء، تحسين الأداء.

## Summury :

This study aims at shedding light on the role played by the activities based budgeting system, in improving the performance of the enterprise, as one of the most developed techniques in an administrative accounting .This system provides a solid bases to the best exploitation of the energy and resources by understanding the concept of activities costs in the process of making budgets. Our field study was done in the hospital, Mohammed Seddik Benyahia in jijel to exploie the impact of the application of this system (ABB) on improving the institution performance. This system provides an accurate analyses of the activities which allows the enterprise to lower costs by getting rid of the useless activities that ABB nothing valuable to the enterprise and the repetitive activities that might be appropriate or not besides the distribution of expenditures does not take into consideration that major activities of the enterprise as it's based on the Public budget activities based budgeting method came to overcome the problems faced by the traditional budget approach in preparing budgets.

**key words :** Budget forecasting , Activities Based Budgeting , performance , improve performance.