

Ministry of Higher Education and Scientific
Research

Abbas Laghrou University of
Khenchela Faculty of Economics ,
Commercial and Management Sciences

Department of Finance and Accounting
Specialization: Accounting



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عباس لغرور خنشلة كلية العلوم
اقتصاديه والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي بعنوان:

دور نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة حالة: ملبنة عثمانى - خنشلة.

إشراف الأستاذ:

- عادل بوعافية.

إعداد الطالب (ة):

- أمال حرنان.

- أسماء حشاني.

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة الأصلية	الرتبة	الأستاذ
رئيسا	خنشلة	أستاذ تعليم عالي	حمريط محسن
مشرفا ومقررا	خنشلة	أستاذ محاضر ب	عادل بوعافية
مناقشا	خنشلة	أستاذ محاضر أ	زين عبد المالك

السنة الجامعية: 2024-2025



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الشكر والتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم
"ربِّهِ أُوذِعْنِيهِ إِنَّهُ اشْكُرْ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيْهِ وَعَلَّمَهُ الْدِينِ
وَأَنَّه أَعْمَلَهُ صَالِحًا تَرْضَاهُ وَأُدْخِلْنِيهِ بِرَحْمَتِكَ فِيهِ عِبَادَكَ الصَّالِحِينَ" سورة
القلوب الآية 19

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد واله
وصحبه.

قبل كل شيء نشكر الله عز وجل ونحمده الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم وهبنا من القوة
والصبر ما نحتاجه للوصول إلى هذا المستوى وإتمام دراستنا وعملنا المتواضع هذا، نفعنا الله به وإياكم
كما نتقدم بالشكر الجزيل للدكتور "عادل بوعافية" لما بذله معنا من وقت وجهد من خلال تقديم النصح
والتوجيهات طيلة عملية الإشراف، والشكر الموصول إلى عمال ملبنة تضامن عثمانى على ما زدونا به من
بيانات ضرورية للدراسة.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة على قراءتهم المذكرة ونجدد
الشكر لكل الأساتذة خلال المراحل التعليمية المختلفة
إلى كل من قدم لنا يد العون في انجاز هذا العمل ولم يتسع المجال لذكرهم.

أسالو وأسماء





الإهداء:

الحمد لله وكفره والصلاة على المصطفى وأهله ومنه وفقه أما
بعد

أهديه هذا العمل إله والدائره الكريمة عفظهما الله ورعاهما
وأطال الله فيهم عمرهما.

والله سندي ومنه كانه ركينتيه فيه هذه الحياة نوجيه العزيز.
والله كل من قاسموني علو الحياة ومرها تحت السقف الواحد
إخوتي... الله كل العائلة.

وايضا لا أنسى رفيقاتي دريه زميلات الدراسة عيدة صياح، اعلام

عباسه، اسماء عشائيه، مروه ربيايه

الله كل من ساندني من قريبه أو بعيد ولو بالدعاء.

أماله



الإهداء:

يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ " "

إله منه كانوا سببه وجهوديه وسند نجاحيه،

إله أميه وأبيه، نبع المنان، وعنوانه القوة،

الذينه كانا السند الحقيقيه فيه كله لحظاتي.

إله إخوتيه أسامة، إلياس، عبد الرحيم،

وأختيه شهد،

الذينه كانوا دائماً السند والمصدر الأوله للتشجيع والابتسامه.

إله خالتيه الغاليه التي كانته تحيطني دائماً بالدعاء والدعم.

إله صديقاتيه أماله، مروة، وأعلام،

كنه غير رفيقاته فيه دربه السعيه والاجتهاد.

والله كله منه ساندني ولو بكلمه طيبه أو دعاء بقلبه

صادقه.

أسماء

قائمة

المحتويات

فهرس المحتويات	
	بسملة
	شكر وعرهان.
	الإهداء.
	فهرس المحتويات.
	فهرس الجداول.
	فهرس الأشكال.
	فهرس الملاحق.
أ-هـ	مقدمة عامة.
الفصل الأول: مدخل نظري لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وأداء المؤسسة الاقتصادية	
02	تمهيد.
03	المبحث الأول: الأدبيات النظرية لنظام (ABB) وأداء المؤسسة الاقتصادية.
03	المطلب الأول: نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)
03	الفرع الأول: مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) ومزايا تطبيقها
06	الفرع الثاني: أهمية الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) ومقومات تطبيقها
08	الفرع الثالث: مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)
09	المطلب الثاني: مدخل نظري لأداء المؤسسة الاقتصادية.
09	الفرع الأول: الأداء والمفاهيم المرتبطة به
14	الفرع الثاني: تقييم الأداء - أهميته ومؤشراته
25	الفرع الثالث: الموازنة على أساس الأنشطة وعلاقتها بأداء المؤسسة
27	المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للدراسة.
27	المطلب الأول: الدراسات السابقة العربية.
27	الفرع الأول: عرض الدراسات السابقة العربية
31	الفرع الثاني مناقشة الدراسات العربية:
33	المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية.

فهرس المحتويات

34	الفرع الأول: عرض الدراسات باللغة الأجنبية
36	الفرع الثاني: مناقشة الدراسات الأجنبية
38	المطلب الثالث: المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية مقارنة بالأدبيات السابقة
38	الفرع الأول: الإسهامات العلمية والعملية للدراسة الحالية
39	الفرع الثاني: أبعاد التميز النظري والتطبيقي للدراسة الحالية
40	خلاصة الفصل.
الفصل الثاني: دور نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين الأداء لمؤسسة عثمانى.	
42	تمهيد
43	المبحث الأول: عرض منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة.
43	المطلب الأول: منهجية الدراسة.
43	الفرع الأول: تقديم عينة الدراسة - مؤسسة تضامن عثمانى -
45	الفرع الثاني: البطاقة الفنية للمؤسسة
46	الفرع الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة عثمانى
50	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومعالجتها.
50	الفرع الأول: أدوات جمع البيانات
52	الفرع الثاني: معالجة البيانات
54	المبحث الثاني: عرض ومناقشة نتائج الدراسة.
54	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة.
54	الفرع الأول: مراحل إنتاج الحليب المبستر بمؤسسة تضامن عثمانى
56	الفرع الثاني: واقع نشاط مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب
57	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة.
57	الفرع الأول: الموازنة على أساس الأنشطة لمؤسسة تضامن عثمانى
65	الفرع الثاني: تقييم أداء مؤسسة تضامن عثمانى
72	الفرع الثالث: أثر تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء مؤسسة عثمانى لصناعة.
74	خلاصة الفصل.
75	خاتمة عامة.
80	قائمة المراجع.

فهرس المحتويات

84	قائمة الملاحق.
102	ملخص الدراسة.

فهرس الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
05	الجدول رقم (01): الفرق بين الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة التقليدية.	01
16	جدول رقم (02): أهمية تقييم الأداء.	02
19	جدول رقم (03): يوضح بعض المؤشرات المالية لقياس الأداء.	03
20	جدول رقم (04): المؤشرات الإستراتيجية لقياس الأداء.	04
22	جدول رقم (05): مؤشرات الأداء لوظيفة التمويل	05
23	جدول رقم (06): مؤشرات الأداء لوظيفة الأفراد	06
24	الجدول رقم (07): مؤشرات الأداء لوظيفة الإنتاج	07
24	الجدول رقم (08): مؤشرات الأداء لوظيفة التسويق	08
39	جدول رقم (09): نقاط الاختلاف والميزة التنافسية للدراسة الحالية	09
46	جدول رقم (10): البطاقة الفنية للمؤسسة	10
56	جدول رقم (11): تعريف عام بالنشاط	11
58	جدول (12): تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد	12
59	جدول (13): التكاليف الكلية الشهرية حسب النوع	13
59	جدول (14): التكاليف المباشرة الشهرية حسب المنتج مؤسسة عثمانى	14
60	جدول (15): توزيع التكاليف غير المباشرة حسب النشاط - حسب ملف المؤسسة	15
61	جدول (16): تحديد محركات التكلفة	16
61	جدول (17): تكلفة محرك وحدة الكلفة	17
62	جدول (18): توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات حسب الاستخدام	18
63	جدول (19): تكلفة الوحدة حسب النشاط (تكاليف غير مباشرة)	19
64	جدول (20): الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)	20
66	جدول (21): نسبة التكاليف المباشرة الشهرية حسب المنتج	21
67	جدول (22): توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات حسب الاستخدام - بالأسعار والنسب المئوية	22

فهرس الجداول

68	جدول (23): توزيع التكاليف الغير المباشر على المنتجات (حسب الاستخدام)	23
69	جدول (24): مؤشرات الربحية	24
70	جدول (25): مؤشرات الكفاءة	25
73	جدول رقم (26): التحليل المقارن لأداء المؤسسة قبل وبعد التطبيق	26

فهرس الاشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
13	الشكل رقم 01: مثلث الأداء.	01
20	الشكل رقم 02: مراحل عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية.	02
45	الشكل رقم 03: يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.	03

فهرس الملاحق

رقم الصفحة	العنوان	رقم الملحق
85	ملحق رقم (01): عموميات حول مؤسسة تضامن عثماني	01
86	ملحق رقم (02): البطاقة الفنية للمؤسسة	02
87	ملحق رقم (03): الهيكل التنظيمي للمؤسسة	03
88	ملحق رقم (04): تقرير مبيعات 2025.	04
89	الملحق رقم (05): تقرير مبيعات 2024.	05
90	الملحق رقم (06): تقرير مبيعات 2023.	06
92	الملحق رقم (07): تقرير مبيعات 2022.	07
93	الملحق رقم (08): تقرير مبيعات 2021.	08
94	الملحق رقم (09): تقرير مبيعات 2015.	09
95	الملحق رقم (10): شهادة أداء المستحقات.	10
96	الملحق رقم (11): شهادة الانتساب والتحديث.	11
97	الملحق رقم (12): تقرير تكاليف الإنتاج.	12
98	الملحق رقم (13): شهادة تسهيل المهمة.	13
100	الملحق رقم (14): شهادات التبرص..	14

المقدمة العامة

التمهيد

تشهد البيئة الاقتصادية المعاصرة تحولات جذرية في ظل العولمة والتطور التكنولوجي المتسارع، مما يفرض على المؤسسات الاقتصادية ضرورة تبني منهجيات متقدمة في التخطيط والرقابة المالية، تعد الموازنة التقديرية إحدى أهم الأدوات الإدارية التي تمكن المؤسسات من مواكبة هذه التحديات، حيث توفر إطاراً منهجياً لتخصيص الموارد وقياس الأداء.

وفي هذا السياق يبرز نظام الموازنة على أساس الأنشطة (*Activity-Based Budgeting - ABB*) كنهج متطور يعتمد على تحليل الأنشطة التشغيلية وربطها بالتكاليف، مما يحقق ميزة تنافسية للمؤسسات من خلال تحسين الكفاءة وتقليل الهدر.

تعود جذور الموازنات التقديرية إلى الحضارات القديمة، حيث تشير الأدلة التاريخية إلى أن النبي يوسف عليه السلام استخدم مبادئ التخطيط المالي في إدارة الموارد الغذائية لمصر خلال سنوات الرخاء والقحط، أما في العصر الحديث، فقد ظهرت الأسس العلمية للموازنات في إنجلترا عام 1712 كجزء من المحاسبة الحكومية، ثم تطورت على يد المفكر الأمريكي *Degazeux* في كتابه "التطور التاريخي للتكاليف" (1825)، وشهدت الولايات المتحدة تطبيقاً موسعاً للموازنات بعد أزمة الكساد الكبير (1929)، بينما تبنت فرنسا هذا النظام في خمسينيات القرن الماضي.

أولاً: الإشكالية

من أجل الإلمام بجوانب الموضوع والتعرف على مدى مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) في تحسين أداء المؤسسة، تم صياغة الإشكالية التالية:

■ ما الدور الذي تلعبه الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) في تحسين أداء مؤسسة تضامن عثماني - ولاية خنشلة-؟

وللإجابة على هذا التساؤل الرئيسي، تم طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التي تشمل:

- 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 أداء مؤسسة ملبنة تضامن عثماني؟

ثانياً: الفرضيات

للإجابة عن إشكالية البحث والأسئلة المرتبطة بها، تم صياغة عدد من الفرضيات التي سيتم اختبار صحتها من خلال الدراسة:

- **الفرضية الأولى:** هناك مجموعة من المحركات الأساسية والمقومات الضرورية التي يجب مراعاتها عند تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) لضمان دقة وفعالية عملية التخطيط والرقابة المالية.
- **الفرضية الثانية:** تعد الموازنات التقديرية عمومًا، والمبنية على الأنشطة خصوصًا، من الأدوات الرئيسية في تعزيز الرقابة على التسيير وتحسين كفاءة العمليات الإدارية والمالية.
- **الفرضية الثالثة:** يمكن لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) أن يسهم بشكل فعال في تحسين أداء مؤسسة ملبنة تضامن عثماني من خلال ربط الموازنة بالأنشطة التشغيلية، مما يعزز محاسبة المسؤولية ويقلل من الهدر عبر القضاء على الأنشطة غير ذات القيمة المضافة، كما أن اعتماد النظام على منهجية (*ABC*) يمكن المؤسسة من تحديد التكلفة الحقيقية لكل منتج أو خدمة، مما يؤدي إلى زيادة دقة التقديرات المالية وتحسين عملية اتخاذ القرار.

ثالثًا: أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذه الدراسة في تسليط الضوء على الدور الحيوي الذي تلعبه الموازنة التقديرية، باعتبارها أداة محاسبية أساسية تسهم في توفير المعلومات اللازمة لدعم عمليات التخطيط والرقابة والتوجيه المالي والإداري، وتزداد هذه الأهمية في ظل التوسع المستمر للمؤسسات وتعقيد أنشطتها التشغيلية، مما يجعل من الصعب تحقيق التحكم الفعال في مواردها واتخاذ قرارات مبنية على أسس دقيقة.

وفي هذا السياق يعزز تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) من كفاءة الأداء المالي والإداري للمؤسسة، حيث يسمح بمتابعة تنفيذ الأنشطة المختلفة من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف، مما يمكن من تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، علاوة على ذلك يسهم النظام في تعزيز محاسبة المسؤولية من خلال تحديد مراكز المسؤولية وتحليل تكاليف الأنشطة، مما يحسن دقة التقديرات المالية ويزيد فعالية القرارات الاستراتيجية والتكتيكية.

رابعًا: أهداف الدراسة

تنصب أهداف هذه الدراسة في عدة محاور رئيسية نذكرها فيما يلي:

- دراسة نظام الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) باعتباره أحد المداخل الحديثة للموازنات التقديرية، وتحليل دوره في تعزيز فعالية التخطيط والرقابة المالية؛
- تحليل منهجية إعداد الموازنة التقديرية في مؤسسة ملبنة تضامن عثماني، وذلك لفهم الآليات والإجراءات المستخدمة في إعدادها؛

- تقييم إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المؤسسة موضوع الدراسة، من خلال توظيف الأسلوب العكسي لنظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في إعداد الموازنة؛
- إبراز دور الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كأداة محاسبية ورقابية فعالة تساهم في تحسين أداء مؤسسة تضامن عثماني، من خلال تعزيز دقة التقديرات المالية وتحسين كفاءة تخصيص الموارد.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

جاء اختيار موضوع الدراسة لعدد من الأسباب الجوهرية منها:

- ندرة الدراسات المحلية والدولية التي تناولت الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بصفة خاصة، مقارنة بالموازنات التقديرية التقليدية؛
- أهمية تطبيق الأساليب الحديثة في إعداد الموازنات داخل المؤسسات الجزائرية، وخاصة في القطاع الصناعي مثل مؤسسة عثماني؛
- السعي إلى إبراز الأهمية المتزايدة لهذا النظام في دعم الكفاءة الإدارية والمالية، وتقديم رؤية تطبيقية واضحة حول فعاليته في بيئة العمل الوطنية؛
- فتح آفاق جديدة أمام الباحثين المهتمين بهذا المجال لإجراء دراسات مستقبلية أكثر شمولاً وعمقاً.

سادسا: منهجية الدراسة

لإجابة إشكالية البحث واختبار صحة الفرضيات، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، الذي يجمع بين الجانب النظري والتطبيقي.

أما من حيث الجانب النظري، فقد تم الاعتماد على جمع البيانات من المصادر الأولية والثانوية المرتبطة بنظام الموازنة على أساس الأنشطة وأثره على الأداء المؤسسي.

أما في الجانب التطبيقي، فقد تم الاعتماد على دراسة حالة تطبيقية لمؤسسة تضامن عثماني، مع إجراء مقابلات ميدانية مع الموظفين والإطارات المسؤولة عن عمليات التخطيط والرقابة المالية داخل المؤسسة.

سابعا: حدود الدراسة

تم تحديد حدود الدراسة وفق ثلاثة محاور رئيسية:

- الحدود الموضوعية: تناولت الدراسة دور الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كأحد أهم مداخل الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة.

- **الحدود الزمانية:** امتدت الدراسة من بداية سنة 2024 إلى غاية نهاية سنة 2025، وشملت هذه الفترة جمع بيانات ميدانية وتحليلها بهدف إبراز الواقع الحالي لتطبيق النظام.

- **الحدود المكانية:** اقتصرت الدراسة على مؤسسة تضامن عثمانى، الكائنة بولاية خنشلة، والتي تمثل نموذجًا مميزًا لدراسة تطبيق هذا النظام في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

ثامنًا: هيكل الدراسة

تتكون الدراسة من مقدمة وخاتمة بالإضافة فصلين رئيسيين:

■ **الفصل الأول:** خصص للإطار النظري، ويتضمن مبحثين:

- **المبحث الأول:** مدخل نظري إلى نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وعلاقته بأداء المؤسسة.

- **المبحث الثاني:** استعراض الأدبيات التطبيقية المتعلقة بنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المؤسسات العربية والأجنبية.

■ **الفصل الثاني:** خصص للتطبيق العملي، ويتضمن مبحثين:

- **المبحث الأول:** عرض منهجية الدراسة والأدوات المستخدمة في جمع البيانات وتحليلها.

- **المبحث الثاني:** تحليل تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في مؤسسة ملبنة تضامن عثمانى، ودورها في تحسين الأداء المؤسسي.

الفصل الأول:

مدخل نظري لنظام

الموازنة على أساس

الأنشطة وأداء المؤسسة

الاقتصادية.

تمهيد:

تعد الموازنات التقديرية من أقدم وأكثر الأدوات استخدامًا في مجال مراقبة التسيير، إذ تعتبر جزء لا يتجزأ من عملية التخطيط، ونظامًا رقائياً فعالاً لمختلف أوجه النشاط في المؤسسة، وتكمن أهميتها في كونها معياراً لتقييم الأداء، من خلال تحديد الانحرافات بين ما هو مخطط وما تم تحقيقه فعلياً، مما يُعدّ أساساً لاتخاذ القرارات التصحيحية، وتفعيل آليات المساءلة والتقييم.

ومن الجدير بالذكر أن استخدام الموازنات التقديرية لا يقتصر على مؤسسات القطاع العام، بل يمتد ليشمل مؤسسات القطاع الخاص، كما تُستخدم على نطاق واسع في المؤسسات الخدمية، وهو ما يعكس اهتمام مختلف أنواع المؤسسات بما بغض النظر عن طبيعتها أو مجال نشاطها.

وفي ظل التغيرات المتسارعة التي تعرفها البيئة الصناعية والإدارية، وما يصاحبها من تطورات في مجال تقنيات المعلومات، برزت الحاجة إلى تطوير أساليب إعداد الموازنات والتقارير المالية، بما يواكب المفهوم الاستراتيجي للإدارة الحديثة ويعزز من كفاءة تدفق المعلومات والتغذية الراجعة داخلياً وخارجياً، وفي هذا السياق، ظهرت الموازنة التقديرية على أساس الأنشطة (*Activity Based Budgeting*)، التي حظيت باهتمام متزايد خلال السنوات الأخيرة لما توفره من ربط مباشر بين الأنشطة والتكاليف.

بناءً على ما سبق، سنتناول في هذا الفصل مبحثين رئيسيين:

- المبحث الأول: الأدبيات النظرية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة وأداء المؤسسة الاقتصادية
- المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للدراسة

المبحث الأول: الأدبيات النظرية لنظام *ABB* وأداء المؤسسة الاقتصادية

في ظل بيئة الأعمال المتغيرة والتحديات المتزايدة التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، أصبحت أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة أداة حيوية لتعزيز الكفاءة واتخاذ القرارات الاستراتيجية، من بين هذه الأنظمة، يبرز نظام الموازنة على أساس الأنشطة (*Activity-Based Budgeting - ABB*) كأحد أهم الأدوات التي تساعد المؤسسات على تحسين أدائها وتخصيص مواردها بفعالية.

المطلب الأول: نظام الموازنة على أساس الأنشطة *ABB*

يعد نظام الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) أحد الأساليب الحديثة في إعداد الموازنات، حيث يعتمد على تحليل الأنشطة المختلفة داخل المؤسسة وربط التكاليف بها، بدلا من الاعتماد على البيانات التاريخية فقط، يهدف هذا النظام إلى تحسين كفاءة تخصيص الموارد وتقليل الهدر وتعزيز دقة التخطيط المالي، مما يسهم في تحسين الأداء العام للمؤسسة وتعزيز قدرتها التنافسية.

الفرع الأول: مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) ومزايا تطبيقها:

يرى البعض بأنها أسلوب يقوم على ربط الاستراتيجية بالموازنة حيث تبدأ بتحديد متطلبات العمل وتحليل الاستراتيجيات المنافسة ثم بعد ذلك وضع الاستراتيجية المناسبة للمؤسسة، ويتم تحديد سعر الخدمات المسموح بها بواسطة السوق وكذلك أهداف الوقت والجودة والتكلفة ثم يتم ترجمة هذه الأهداف إلى أهداف على مستوى النشاط.

أولاً: تعريف الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*)

تعرف على أنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمنظمة تعكس تنبؤات الإدارة للعمل وكذلك المتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الاستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخططة لتحسين الأداء، فهي أسلوب موازنة يركز على المخرج وليست المدخل أي أن الموازنة على أساس الأنشطة تركز على ما يلي:

- نوع العمل المراد أدائه؛
- كم العمل المراد أدائه؛
- تكلفة العمل المراد أدائه.

أي أن الموازنة على أساس الأنشطة أسلوب يسير في اتجاه عكس اتجاه التكاليف على أساس النشاط، وهي تركز على تحليل النشاط أكثر من التركيز على الموارد والمصادر، أي تركز على المخرجات أكثر من المدخلات¹، أي أنها نظام

¹خالد احمد يونس وآخرون، مدى إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي، العدد 11، السودان، 2018، ص: 126-127.

تخطيط مالي تحدد متطلبات الزبائن (حجم الانتاج والخدمات) لفترة الموازنة وتحدد مستوى النشاط المطلوب لإنتاج تلك المنتجات والخدمات¹.

تعتبر الموازنة على أساس الأنشطة *ABB* من الطرائق الحديثة لإعداد الموازنة وهي بدورها تستند إلى التكاليف على أساس الأنشطة، حيث تستخدم العلاقة بين كمية الوحدات المنتجة والنشاط اللازم لإنتاج هذه الوحدات لوضع تقديرات مفصلة لمتطلبات أو مستلزمات النشاط الخاصة بالخطة الإنتاجية المقترحة، وتمكن عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة الإدارية من الرقابة بشكل أكثر فعالية على التكاليف، إذ أنها تمكن الإدارة من تحويل الجزء الأكبر من التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط من عدمه².

كما سبق يمكن القول أن الموازنة على أساس الأنشطة *ABB* هي عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة للتكاليف، حيث تبدأ بتحديد متطلبات العميل وتحليل الاستراتيجيات التنافسية ثم توضع بعد ذلك الأهداف الاستراتيجية، ويتم تحديد سعر الخدمات المسموح بها بواسطة السوق وكذلك أهداف الوقت والجودة والتكلفة ثم يتم ترجمة هذه الأهداف إلى أهداف على مستوى النشاط، فهي تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة تعكس تنبؤ الإدارة بحجم العمل وكذلك المتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الاستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخططة لتحسين الأداء³.

ثانياً: الفرق بين الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة التقليدية

تمثل الموازنة على أساس الأنشطة *ABB* نهجا حديثا يختلف جوهريا عن الموازنة التقليدية من حيث الأسلوب والأهداف، تعتمد الموازنة التقليدية على البيانات التاريخية في تخصيص الموارد، مع التركيز على الوحدات التنظيمية والتكاليف الثابتة والمتغيرة، مما قد يؤدي إلى تقديرات غير دقيقة وهدر في الموارد، في المقابل، تركز الموازنة على أساس الأنشطة *ABB* على تحليل الأنشطة الفعلية داخل المؤسسة وربط التكاليف بها، مما يسمح بتحديد القدرات غير المستغلة، وترشيد النفقات، وتحقيق كفاءة تشغيلية أعلى، كما أن *ABB* تركز على تحسين العمليات والأنشطة ذات القيمة المضافة، مما يعزز القدرة التنافسية للمؤسسة، في حين تبقى الموازنة التقليدية أكثر صلابة وأقل قدرة على التكيف مع التغيرات الديناميكية في بيئة الأعمال، والجدول الموالي يوضح الفرق بين الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة التقليدية.

¹ اسمية عبد الاله رشيد، التكامل بين الموازنة الصفيرية والموازنة على أساس النشاط وأثره في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة كربلاء، العراق، 2020، ص: 47.

² عقون سعاد، مراقبة التسيير، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2014، ص: 141.

³ محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة *ABB*، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص: 70.

الفصل الأول: مدخل نظري لنظام الموازنة على أساس الأنشطة وأداء المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (01): الفرق بين الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة التقليدية.

المعيار	الموازنة على أساس الأنشطة	الموازنة التقليدية
نطاق التركيز	تركز على تحقيق أهداف المؤسسة ككل.	تركز على تخطيط موارد الوحدة التنظيمية.
بداية إعداد الموازنة	تبدأ بالإعلان عن أهداف المؤسسة.	تبدأ بالإعلان عن أهداف الموازنة.
ربط الأهداف بالنتائج	تهدف إلى تحسين عمليات الأعمال من خلال تعاون الموظفين والإدارة.	الأهداف متصلة بالإيرادات، الأرباح، والخدمات.
التعامل مع أوجه القصور	تركز على تحسين العمليات ومزامنة الأنشطة بين الإدارات.	يتم إدراج أوجه القصور من السنة الماضية في موازنة العام الحالي دون تحسينات كبيرة.
إدارة التكاليف	تركز على الأسباب الجذرية للمشاكل وتقليل التكاليف من المصدر.	لا تسلط الضوء على كيفية خفض نفقات العمل.
التحكم والرقابة	تركز على تحسين العمليات، مما يؤدي إلى تحسين النتائج تلقائيًا.	تركز على التحكم في النتائج من خلال القوائم المالية.
طريقة تخصيص التكاليف	تعتمد على تحليل الأنشطة وربط التكاليف بما بدقة.	تعتمد على توزيع التكاليف بشكل عام وفق تقديرات تاريخية.
تحديد القدرات غير المستغلة	تحدد القدرات غير المستغلة بدقة.	تقيس التأثيرات لكنها لا تحدد القدرات غير المستغلة.
تخصيص الموارد	تحدد المصادر الضرورية لحطة الإنتاج.	لا تحقق هذا الهدف بل تركز على التحليل والرقابة فقط.
التعامل مع التكاليف الثابتة	تضمن الأداء من خلال تغيير طريقة التفكير حول التكاليف الثابتة.	تعتمد على عمليات تفاوضية متكررة بين المدراء.
نظرة الموازنة للتكاليف	تركز على الطاقات المستغلة وغير المستغلة.	تركز على التكاليف الثابتة والمتغيرة.

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على:

- حسان رزاق عطية وآخرون، إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد خاص بالمؤتمر الطلابي الأول، جامعة بغداد، العراق، 2006، ص: 04.
- امباركة على صالح المنوي، زينب يونس العوامي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف نظام الموازنة على أساس الأنشطة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، مدرسة العلوم المالية والإدارية، ليبيا، السنة، ص: 10.

ثالثاً: مزايا الموازنة القائمة على الأنشطة *ABB*

يمكن تلخيص مزايا تطبيق الموازنة القائمة على الأنشطة *ABB* فيما يلي:¹

- يمكن للموازنة القائمة على أساس النشاط أن تسهم في خفض التكاليف والتخلص من التكاليف الغير ضرورية، وبالتالي تعزز الربحية، هذا النوع يعد مفيد على وجه الخصوص للشركات الجديدة والشركات التي تعاني متغيرات مالية؛
- تساهم الموازنة القائمة على النشاط في التخطيط لأنشطة المنظمة المختلفة، وبالتالي يتحقق التوافق بين الموازنة وخطط المنظمة لتتعرف على طرق تحقيق التكامل بين الموازنة والخطط الاستراتيجية للمنظمة؛
- تعمل على الموازنة والملائمة بين الأنشطة مما يساعد على تحقيق مكاسب كثيرة منها القدرة على التخطيط السليم والرقابة الجيدة وخفض التكاليف؛
- تمكن من استخدام قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة لتحديد التكاليف الحقيقية دون مجازفة؛
- تساعد مديري المنشآت على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة تساعد في عملية التسعير بشكل عادل ومنصف؛²
- الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) تركز على متطلبات العميل وليس العمل وبالتالي تعمل على تحليل احتياجات العميل من الموارد وبالتالي ربطها بالأهداف الاستراتيجية المخطط لها على المدى القصير أو البعيد.³

الفرع الثاني: أهمية الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) ومقومات تطبيقها:

تعد الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) أداة حديثة تساعد المؤسسات على تحسين كفاءة تخصيص الموارد وترشيد النفقات من خلال التركيز على تحليل الأنشطة الفعلية وربط التكاليف بها، فيساهم هذا النهج في تحديد القدرات غير المستغلة وتقليل الهدر، وتحقيق دقة أكبر في التخطيط المالي.

أولاً: أهمية الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*):

يمكن القول أن للموازنة على أساس الأنشطة *ABB* أهميتين رئيسيتين هما كما يلي:⁴

- تحدد الحالات التي تتطلب فيها خطط إنتاج جديدة (سعة مادية، وسعة في الموارد البشرية التقديم الدعم والنشاطات الخدمية في الوحدات الاقتصادية؛

¹امباركة على صالح المنوني، زينب يونس العوامي، مرجع سبق ذكره، ص: 11-12.

²خالد احمد يونس خليل، مرجع سبق ذكره، ص: 131.

³محمد عبد الله محمود ابو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص: 75-76.

⁴يامن عبد الرحمن حسن الكرز، نموذج مقترح لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة *ABB*، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015، ص: 32.

- تمثل طريقة أكثر دقة للتخطيط للتكاليف المستقبلية؛
- ولنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) فوائد أخرى إذا ما تم استخدامها بالشكل الصحيح، وتتمثل هذه الفوائد فيما يلي:¹
- معرفة القدرات والطاقات المتاحة للوحدة الاقتصادية؛
- تحقيق الأهداف المرسومة التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية؛
- شعور جميع الأفراد ضمن الوحدة الاقتصادية بأن لهم مساهمة في إعداد الموازنة ومن ثم المساهمة في تحقيق الأهداف المرسومة؛
- تحديد مواطن القوة والضعف في الوحدة الاقتصادية؛
- إيجاد وسائل وطرق جديدة لتحقيق الميزة التنافسية كأن تكون من خلال تحديد استراتيجية قيادة الكلفة أو استراتيجية التمايز كركيزة أساسية في تقديم المنتجات والخدمات.

ثانياً: مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة

إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يحتاج لمقومات للتطبيق، حتى يمكن الوصول إلى موازنة فعالة من حيث التخطيط والرقابة، وهي تتمثل في وجود سياسة واضحة وأهداف محددة وتنظيم إداري سليم تحدد من خلاله السلطات والمسؤوليات من خلال تقسيم أنشطة الشركة إلى مراكز مسؤولية يتولى كل مركز الإشراف على جميع عملياته وفي حدود الصلاحيات.

ويشير البعض إلى أن تحليل الأنشطة في المؤسسة يعد نقطة البدء وحجر الأساس الذي يقوم عليه نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حيث أنه من المهم القيام بالأنشطة المطلوبة التي لا يمكن الاستغناء عنها ويؤثر إيجاباً في أعمال المؤسسة ونتائجها، فالتحديد السليم لأنشطة المؤسسة مهم في إعداد الموازنة على أساس النشاط، لذا فإن نظام (ABB) يعتمد على نظام (ABC) خاصة في تحليل الأنشطة والتكاليف بشكل دقيق، ومن هذا المنطلق فإن مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر مقوماً رئيسياً من مقومات نظام الموازنة على أساس النشاط، ويمكن صياغة المقومات اللازمة لتطبيق نظام (ABB) على النحو التالي:²

- توجيهات الإدارة العليا ومدى إدراكها لأهمية الموازنة على أساس الأنشطة؛
- توفر المستوى العلمي الكفاءة العملية والعملية لدى الموظفين في التعامل مع نظام محوسب يساعد ويسهل في تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة بالإضافة إلى تقبل التحسين المستمر؛

¹امباركة على صالح المنوني، زينب يونس العوامي، مرجع سبق ذكره، ص: 12-13.

²خالد احمد يونس خليل وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص: 127-128.

- توفر أنظمة محاسبية سليمة قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة بشكل سهل وميسور بأقل تكلفة من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها؛
 - توفر هيكل إداري يساعد على إنجاح تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة؛
- مما سبق يمكن القول أن معظم الباحثين متفقون مع الاتجاه الذي يرى بأن أهم مقومات نظام الموازنة على أساس الأنشطة يتمثل في توفر هيكل إداري سليم، توفر أنظمة محاسبية سليمة وكذلك توفر الكفاءة العلمية والعملية.

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

ويتم إجراءات إعداد الموازنات وفق المراحل الرئيسية التالية:¹

أولاً: تقدير كميات الإنتاج والمبيعات في الفترة المالية

تتطلب عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة بالإضافة إلى تقدير كميات المبيعات والإنتاج تحديد المزيج الإنتاجي وتشكيلة 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.

ثانياً: التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المنظمة والطاقة التشغيلية لكل نشاط

يتطلب إعداد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) وضع قائمة بالأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات مثل نشاط الفاتورة 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 من الأنشطة بناء على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات وبقية المعلومات الأخرى الواردة في الفقرة السابقة، يلاحظ على هذه الطريقة في إعداد الموازنة شموليتها لكافة الأنشطة بينما تقوم الموازنات التقديرية العادية على تقدير المواد والعمل البشري وعمل الآلات فقط.

ثالثاً: تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة

وذلك بناء على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات وبقية المعلومات الأخرى الواردة في الفقرة الأولى، يلاحظ على هذه الطريقة في إعداد الموازنة شموليتها لكافة الأنشطة بينما تقوم الموازنات التقديرية العادية على تقدير المواد والعمل البشري وعمل الآلات فقط.

¹ محمد عبد الله محمود ابو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص: 80-81.

رابعاً: تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة

بعد وضع قائمة الأنشطة التي يحتاجها تنفيذ الحطة الإنتاجية والتسويقية يتم وضع تقديرات حول نوع الموارد 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.

خامساً: تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها

بعد وضع التقديرات السابقة يتم تحويل الحاجة إلى الموارد إلى تقدير إجمالي للموارد التي يجب توفيرها بحسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة للمنظمة ورغبة المنظمة في تخصيص الموارد المتاحة لديها بالشكل الأمثل الذي يساهم في تحقيق هدف المنظمة الاستراتيجي، حيث يتم تخصيص الموارد المتاحة من قبل تقديرات وسياسة واستراتيجية إدارة المنظمة، ويراعى في عملية التوزيع هذه مدى مرونة عرض الموارد تجاه الطلب عليها.

سادساً: تحديد طاقة كل نشاط

في النهاية يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة ضمن المنظمة في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط وإذا تم الانطلاق من الموارد المخصصة فإن النظام يقوم بتحديد أي عنصر من عناصر الموارد هو الذي يتحكم بالطاقة الإنتاجية القصوى للنشاط المورد (الحرج) في معظم الأحوال فإن الإجراء الأخير هو إجراء معقد ويتطلب إعادة الحسابات لهذه العملية عدداً من المرات، إن تحديد الطاقة المطلوبة من النشاط يتطلب معرفة نماذج طلبات البيع جدولاً الإنتاج المشتريات والشحن والموارد التي يمكن استخدامها في أنشطة متنوعة والطلب الموسمي على الأنشطة.

المطلب الثاني: مدخل نظري لأداء المؤسسة الاقتصادية

يعتبر الأداء أحد الركائز الأساسية التي تقاس بها نجاح المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على تحقيق أهدافها الاستراتيجية والتنافسية، فالأداء ليس مجرد مؤشر لقياس النتائج المحققة، بل هو انعكاس لكفاءة وفعالية العمليات الإدارية والتنظيمية داخل المؤسسة، كما أنه يشكل مرآة تعكس مدى قدرتها على التكيف مع التحديات الداخلية والخارجية.

في هذا الإطار، يهدف هذا المطلب إلى تقديم إطار نظري شامل لمفهوم الأداء المؤسسي، من خلال استعراض تعريفاته المختلفة وتحليل المفاهيم المرتبطة به، مثل الكفاءة والفعالية، مع تسليط الضوء على تطور هذا المفهوم عبر الزمن، كما سيتم التطرق إلى مكونات الأداء والعوامل المؤثرة فيه، وذلك لفهم آليات تحسينه وتعزيزه في بيئة الأعمال المتغيرة.

الفرع الأول: الأداء والمفاهيم المرتبطة به

يشكل الأداء محورا رئيسيا في تقييم نجاح أي مؤسسة اقتصادية، حيث يقاس من خلال قدرتها على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، ومع ذلك فإن مفهوم الأداء لا يقتصر على النتائج المادية فحسب، بل يتداخل مع مجموعة من المفاهيم الأخرى مثل الكفاءة والفعالية، مما يستدعي توضيح الفروق بينها وتحديد طبيعة العلاقة التي تربطها.

في هذا الفرع سنتناول تعريف الأداء من خلال استعراض التعاريف المختلفة التي قدمها الباحثون، مع التركيز على تعدد أبعاده واختلاف زوايا النظر إليه، كما سنحلل المفاهيم المرتبطة به مثل الكفاءة والفعالية، ونوضح كيف يساهم التفاعل بين هذه العناصر في تشكيل الأداء الشامل للمؤسسة.

أولاً: تعريف الأداء

يعود أصل مصطلح الأداء إلى الكلمة اللاتينية "*Performer*" والتي كانت تعني في القرن الثالث عشر إنجاز أو تنفيذ، إلا أن المصطلح استمد كامل قيمته من اللغة الإنجليزية بظهور الفعل "*To Perform*" في القرن الخامس عشر والذي يعني تنفيذ مهمة، إنجاز عمل أو القيام بفعل يؤدي إلى بلوغ الأهداف المسطرة.

وتجدر الإشارة إلى أنه على الرغم من كثرت البحوث والدراسات التي تناولت هذا المفهوم، إلا أنه لم يتم التوصل حتى الآن إلى إجماع أو اتفاق حول مفهوم محدد للأداء نظراً لاختلاف المقاييس والمعايير التي تستخدم في دراسة الأداء من جهة واختلاف أهداف واتجاهات الباحثين في دراساتهم من جهة أخرى، وعلى هذا الأساس نورد فيما يلي بعضاً من التعاريف الشائع تداولها اعتماداً على بعض المراجع المختصة.

يعبر العديد من الكتاب والباحثين عن الأداء المؤسسي من خلال نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها، وبذلك فهم يعرفون الأداء على أنه " قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها التنظيمية"، ويشير كل من *Goujet .Doriathet C .B* إلى أن هذا التعريف يعتبر شاملاً، وهو يتضمن ثلاثة معاني أساسية للأداء هي:

- أن الأداء عبارة عن نتيجة أو إنجاز ذلك أنه في غالب الأحيان تتم مقارنة النتائج والإنجازات مع الأهداف المحددة من خلال مجموعة من المؤشرات الكمية أو النوعية، وهنا يظهر لنا أن الأداء يفترض نوع من المنافسة، حيث تسعى المؤسسة دوماً إلى تحقيق نتائج أحسن من نتائجها السابقة وأفضل من المنافسين؛
- أن الأداء يعبر عن فعل أو نشاط يرتبط بمجموعة من الأفعال المتناسقة والمترابطة فيما بينها حيث تقوم المؤسسة بحشد كافة جهودها وإمكاناتها في سبيل تحقيق نتيجة معينة؛
- أن الأداء يعبر عن النجاح حيث يعد الأداء مفهوماً إيجابياً غير موجود في حد ذاته وإنما يعكس تصور المنظمة حول النجاح، وفي هذا الإطار يقول *Y.Pesqueux* أنه لا يمكن القول عن الأداء أنه جيد أو سيئ في حد ذاته، وإنما يمكن اعتبار نفس النتيجة على أنها أداء جيد إذا كانت الأهداف المحددة طموحة أو أداء سيئ إذا كانت الأهداف المسطرة متواضعة.

ومن خلال هذا التعريف يظهر لنا أن الأداء يعتبر مفهوماً نسبياً (عبارة عن نتيجة المقارنة)، متعدداً نظراً لتعدد الأهداف، وذاتياً يرتبط بالشخص أو المتعامل الذي يقوم بعملية التقييم).

من جهة أخرى تعرف المنظمة العربية للتنمية الإدارية الأداء المؤسسي على أنه "المنظومة المتكاملة لنتائج أعمال المؤسسة في ضوء تفاعلها مع عناصر بيئتها الداخلية والخارجية"، ويشمل أداء المؤسسة بهذا المفهوم على ثلاثة أبعاد أساسية هي:

- أداء الأفراد داخل المؤسسة؛

- أداء الوحدات التنظيمية التابعة للمؤسسة؛

- أداء المؤسسة ككل في إطار بيئتها الداخلية والخارجية.

فالأداء المؤسسي محصلة لكل من الأداء الفردي وأداء الوحدات التنظيمية بالإضافة إلى تأثيرات البيئة الاجتماعية والاقتصادية والثقافية عليهما.¹

على ضوء التعريفات السابقة يمكن القول أن الأداء عبارة عن "مجموع الأعمال والنشاطات التي تقوم بها المؤسسة والتي تسعى من خلالها إلى بلوغ أهدافها المحددة بما يسمح لها بالبقاء والاستمرار في بيئتها، كما يعكس مفهوم الأداء ظاهرتين أساسيتين هما: الكفاءة والفعالية".²

- الأداء وفق مفهوم الكفاءة: حصر بعض الباحثين الأداء في بعد واحد هو الكفاءة فقط، أي الاستخدام الأمثل للموارد.

- الأداء وفق مفهوم الفعالية: كذلك ركز بعض الباحثين في تعريفهم للأداء على الفعالية لوحدها، فلقد اعتبر بانه مدى تحقيق أهداف الشركات.³

وبشكل عام فإن أداء مركز مسؤولية سواء كان قسما، وحدة، مؤسسة، فرع... يعبر عن الفعالية والكفاءة التي يظهر بها هذا المركز أمام تحقيق الأهداف المسطرة.⁴

ثانيا: تداخل مفهوم الأداء مع مفاهيم أخرى

من خلال التعاريف السابقة، نرى أن مفهوم الأداء يرتبط بمفاهيم أخرى كالكفاءة والفعالية، وهو ما يشكل في غالب الأحيان نوع من الالتباس كون هذه المفاهيم تعد مجاورة لمفهوم الأداء، الأمر الذي يستدعي التفريق ما بينها:⁵

¹ محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، 2012-2013، ص: 9.

² ريغة احمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص ادارة مالية، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، الجزائر، 2013، ص: 5.

³ محمد طاهر الخلف وآخرون، الادارة الاستراتيجية، الفا للوثائق، الطبعة الأولى، قسنطينة، الجزائر، 2017، ص: 222.

⁴ الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، المجلد 07، العدد 07، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2009، ص: 218.

⁵ ريغة احمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص: 06.

1. **الفعالية:** لقد حظي مفهوم الفعالية باهتمام عدد كبير من الباحثين وعادة ما يتم التعبير عن الفعالية بمدى قدرة أو عدم قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها المسطرة، وبشكل مختصر يمكن تلخيص الفعالية في الصيغة التالية:

$$\text{الفعالية} = \frac{\text{النتائج المنجزة}}{\text{الأهداف المسطرة}}$$

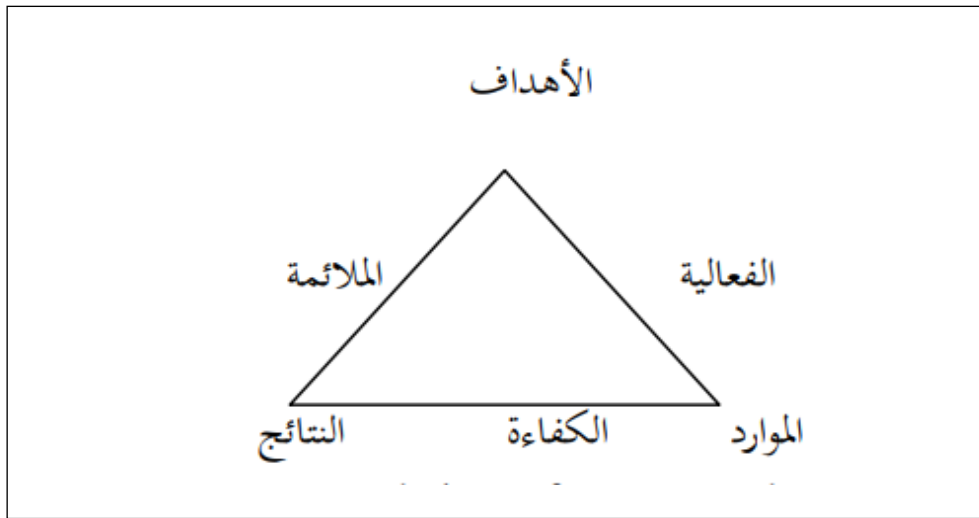
ويتم قياس الفعالية الاقتصادية من خلال مؤشرات كمعدل بلوغ الأهداف، تطور المؤسسة في القطاع وكذلك جودة المنتجات والخدمات.

2. **الكفاءة:** تعبر الكفاءة كأسلوب عمل يرتبط بتقييم الأداء عن مدى استخدام الموارد المتاحة مادية وفنية وبشرية واستغلالها الاستغلال الأمثل، وعلى هذا الأساس يمكن تلخيص مفهوم الكفاءة بالصيغة التالية:

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{النتائج المنجزة (المخرجات)}}{\text{الموارد المستخدمة (المدخلات)}}$$

وضمن نفس السياق فالكفاءة تقاس بكمية الموارد المستخدمة لإنتاج وحدة واحدة من منتج معين، ومن أجل توضيح أكثر للعلاقة بين هذه المفاهيم يمكننا الإشارة إلى نموذج (*Gilbert*) الذي هو عبارة عن مثلث يسمى بمثلث الأداء ويصف العلاقة بين كل من الأداء، الفعالية والكفاءة، وذلك كما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم 01: مثلث الأداء.



Source: Stéphane Jacquet, *Management de la performance: des concepts aux Outils*, p04.

من الشكل رقم 01 يمكن القول إنه بتحليل أضلاع مثلث الأداء يمكن فهم العلاقات التي تربط مختلف المفاهيم ببعضها كما يلي:

يشير الضلع الذي يربط النتائج بالأهداف إلى الفعالية ويسمح بمعرفة ما إذا كانت المؤسسة قادرة على تحقيق أهدافها أم لا، ويشير الضلع الذي يربط النتائج بالموارد إلى الكفاءة ويسمح بمعرفة مدى قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها

بأقل التكاليف والموارد، أما الضلع الذي يربط الأهداف بالموارد فيرمز للملاءمة ويسمح بمعرفة ما إذا كانت المؤسسة قد استخدمت أحسن الموارد وأكثرها ملاءمة لتحقيق أهدافها أم لا.

وفيما يتعلق بالأداء فهو يعكس كل من مفهوم الكفاءة والفعالية ويمثل التفاعل الذي يحدث بين كل من الأهداف والموارد والنتائج.

ثالثا: مكونات الأداء

يتكون مصطلح الأداء من مكونين رئيسيين هما الفعالية والكفاءة، أي أن المؤسسة التي تتميز بالأداء هي التي تجمع بين عاملي الفعالية والكفاءة في تسييرها؛ وعليه سنقوم بتحليل وتفصيل هذين المصطلحين الهامين كما يلي:¹

1. **الفعالية:** تعرف الفعالية على أنها " قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية من نمو مبيعات وتعظيم حصتها السوقية مقارنة بالمنافسة ...، أي أن مصطلح الفعالية يتعلق بدرجة بلوغ النتائج، أي الفرق بين النتائج المحققة والنتائج المتوقعة، وهي في الوقت نفسه ترتبط بدرجة تحقيق الأهداف، وعليه يمكن القول إنه كلما كانت النتائج المحققة أي ما تم تحقيقه من أهداف أقرب من النتائج المتوقعة (أي الأهداف المسطرة كلما كانت المؤسسة أكثر فعالية)، والعكس بالعكس.

2. **الكفاءة:** الكفاءة هي: " قدرة مردودية المؤسسة بمعنى أن الكفاءة هي مقياس للمردودية في المؤسسة، أي أنها تتعلق بالمخرجات مقارنة بالمدخلات، وهو ما يقترب من معنى الإنتاجية، أي أن الكفاءة يمكن ترجمتها وتمثيلها في الثنائية (تعظيم الأرباح - تدنية التكاليف)، فهي تشير إلى "كيفية استعمال الموارد بطريقة أحسن في إنتاج شيء ما.

رابعا: تطور مفهوم الاداء

تتمثل أهم هذه التطورات في التحديات الجديدة التي أصبحت تواجهها المؤسسات مع تطور التسويق كعلم وفن، وظهور الفكر الاستراتيجي في الإدارة، والاتجاه المتزايد لتطبيق الاستراتيجيات المختلفة في التسيير خصوصا استراتيجية التمايز؛ كل هذه المستجدات وغيرها أثرت بشكل واضح في طرق الإدارة والتسيير، وكذا في شروط النجاح في السوق؛ ومن ثم فإداء المؤسسة لم يعد يعبر عن تخفيض التكاليف فقط بل عن القيمة التي يجنيها الزبون من تعامله مع المؤسسة²، فمفهوم الأداء من المفاهيم التي تتسم بالديناميكية وبعدم السكون في محتواها المعرفي، حيث عرف هذا المفهوم تطورا ملحوظا منذ بداية استعماله إلى وقتنا الحالي، وذلك بفعل التطورات الاقتصادية الكبيرة والتغيرات التي عرفتها بيئة الأعمال والتي كانت بدورها دافعا قويا لبروز إسهامات الباحثين في هذا الحقل من المعرفة.

لقد تجسدت النظرة التقليدية للأداء لفترة طويلة في التركيز على متغير واحد يتمثل في التكاليف وكيفية إدارتها، حيث يرى العديد من المفكرين أنه لطالما تم ربط مفهوم الأداء بخفض التكاليف غير أنه ومع مرور الزمن فقد عرف هذا

¹ الشيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص: 129.

² المرجع السابق، ص: 222-221.

المفهوم تطورا جديدا في محتواه، فبدلا من الاقتصار فقط على الأسعار والتكاليف كآلية لتحديد مفهوم الأداء ثم الانتقال إلى الأخذ في الحسبان التطورات التي تشهدها بيئة المؤسسات كمتغير آخر عند تحديد هذا المفهوم.

ولقد تمثلت أهم هذه التطورات في التحديات الجديدة التي أصبحت تواجهها المؤسسات على إثر ظهور التسويق كعلم وفن وتطور الفكر الاستراتيجي في الإدارة والاتجاه المتزايد نحو تطبيق الاستراتيجيات المختلفة في التسيير كل هذه المستجدات وغيرها أثرت بشكل واضح في طرق الإدارة والتسيير، ومن ثم فأداء المؤسسة لم يعد يعبر عن تخفيض التكاليف فحسب وإنما صار يهتم كذلك بالقيمة التي أصبح يجنيها العميل من تعامله مع المؤسسة، وهنا يرى بعض الباحثين أن هذا التطور في مفهوم الأداء نحو أخذ القيمة بعين الاعتبار قد ظهر في الثمانينيات من القرن الماضي كنتيجة للتطور في مقاربات الجودة التي تضع العميل في قلب المنظمة، وعلى هذا الأساس يمكن القول أن مفهوم الأداء قد توسع ليشمل إضافة إلى عنصر التكلفة عنصرا جديدا يتمثل في القيمة، وأصبح بذلك يُنظر للأداء على أنه علاقة أو توليفة قيمة / تكلفة.¹

إن أهمية ودرجة تقدم أي دولة تقاس بمقدرتها على إدارة الأداء وصولا لزيادة الإنتاجية، حيث أن زيادة الإنتاجية كما وكيفا تعد عصب التقدم الاقتصادي والاجتماعي وسممة بارزة للدول المتقدمة.²

الفرع الثاني: تقييم الأداء - أهميته ومؤشراته

يعد تقييم الأداء عنصرا أساسيا في تحسين كفاءة المؤسسات، حيث يتيح تحديد نقاط القوة والضعف واتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على بيانات دقيقة، تعتمد عملية القياس على مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية التي تعكس مدى تحقيق الأهداف التشغيلية والاقتصادية.

أولا: مفهوم تقييم الأداء

تسعى المؤسسات إلى تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية من خلال متابعة أدائها بشكل مستمر، حيث يعد تقييم الأداء من الأدوات الأساسية التي تمكنها من تحديد مدى نجاحها في تنفيذ استراتيجياتها وتحقيق رؤيتها، في هذا السياق سنستعرض أولا مفهوم تقييم الأداء.

1. مفهوم تقييم الأداء:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت مفهوم تقييم الأداء، وذلك راجع لصعوبة تحديد تعريف دقيق للأداء، حيث عرف (*Devrise*) تقييم الأداء على أنه "عملية تحليل وقياس الأعمال المنجزة خلال فترة زمنية معينة". وفي هذا الإطار يتفق البعض على أنه مقارنة النتائج المنجزة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى تتكون صورة حية لما

¹ ريغة احمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص: 9-10.

² بلال خلفه السكارنة، التطوير التنظيمي والاداري، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2013، ص: 146.

حدث ولما يحدث فعلا في المؤسسة"¹، كما يعرف على أنه "محاولة مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط من قبل، من أجل تحديد المسؤوليات ومعالجة الانحرافات وتفادي الأخطاء في المستقبل والرقابة على أداء الأفراد والحكم على مدى قدرتهم في تنفيذ الخطة المستقبلية للمنظمة"².

وتجدر الإشارة إلى إن الإحاطة بمفهوم "تقييم الأداء" تتطلب أولا وقبل أي شيء التفريق والتمييز بين مفهومي "التقييم والقياس"، فنجد في هذا الصدد أن *Ecosip* ميز بين المفهومين، حيث يرى أن التقييم عملية تتم عبر الزمن، وهي تنتقل من الأهداف إلى الآثار مروراً بمرحلة التنفيذ، في حين أن القياس يقتصر على الآثار أو النتائج فقط، وهو ما ذهب إليه *Lauras*، حيث يرى أن القياس يلعب دوراً مهماً لكنه يقتصر على الآثار والنتائج فحسب، بينما يعد التقييم عملية أوسع باعتباره ينظر إلى الأسباب ويهتم أيضاً بالأهداف وطرق بلوغها.

إن تقييم الأداء يجب أن يتم من خلال عملية مقارنة مع أداء مرجعي آخر من أجل قياس فجوة الأداء.³ وتعد عملية تقييم الأداء من المهام الصعبة في منظمات الأعمال أو في أي تنظيم آخر وذلك بسبب صعوبة أعمال بعض العاملين التي لا تحكمها معايير، ومقاييس كمية يمكن القياس عليها.⁴ وبذلك يمكن القول أن تقييم الأداء يعد مفهوماً أشمل وأوسع من قياس الأداء، كما يعتبر هذا الأخير مكوناً أساسياً من مكونات تقييم الأداء.⁵

ثانياً: أهمية تقييم الأداء

يعد تقييم الأداء أحد الركائز الأساسية لنجاح المؤسسات، حيث يساهم في قياس مدى تحقيق الأهداف وتحديد نقاط القوة والضعف في مختلف العمليات الإدارية والإنتاجية، كما يساعد التقييم المستمر للأداء في تحسين الكفاءة، وتعزيزها للإنتاجية، واتخاذ قرارات إستراتيجية مبنية على أسس موضوعية، والجدول الموالي يوضح أهمية تقييم وقياس الأداء.

¹ ريغة احمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

² تقررات يزيد، حلومي ليلي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم اداء المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني: حول مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الابداع، 25 أفريل 2017، جامعة لونييسي علي، البلدة، الجزائر، ص: 06.

³ عائشة يوسف الشاملي، برنامج تحسين الاداء، دار الفجر للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، مصر، 2017، ص: 25.

⁴ حسين احمد الطراونة واخرون، الرقابة الادارية، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2011، ص: 56.

⁵ ريغة احمد الصغير، مرجع سبق ذكره، ص: 21.

جدول رقم (02): أهمية تقييم الأداء

المعيار	أهمية تقييم الأداء
تحقيق الأهداف	يساعد في تقييم مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها المخططة واتخاذ قرارات تطويرية.
التطور والتحسين	يحدد نقاط القوة والضعف ويقترح حلولاً للتحسين المستمر.
المنافسة الداخلية	يشجع على تطوير الأداء داخل المؤسسة عبر تقييم الأفراد والأقسام.
الكفاءة والموارد	يساعد في تحليل كفاءة استخدام الموارد البشرية والمادية لتحسين الأداء.
اتخاذ القرارات	يوفر رؤى تحليلية تساعد في اتخاذ قرارات تطويرية واستراتيجية.
التحليل والتصحيح	يكشف أسباب الانحرافات بين المخطط والفعلي ويقترح إجراءات تصحيحية.
إدارة الموارد البشرية	يساهم في تحسين توزيع الأفراد والتدريب والتحفيز داخل المؤسسة.
تحقيق التنمية الاقتصادية	يدعم استدامة المؤسسة وزيادة الإنتاجية وتحسين الأداء الاقتصادي.
الاتصالات المؤسسية	يحسن من التواصل الداخلي والخارجي عبر مراجعة الأداء العام.
دعم الاستراتيجية	يضمن توافق الأداء مع الأهداف الاستراتيجية ويساعد في توجيه المؤسسة.

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على:

- شاهد عبد الحكيم، أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص ادارة اعمال، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار تلجي، الاغواط، الجزائر، 2012، ص: 62-63.
- تفرات يزيد، حلومي ليلي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني: حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، 25 أبريل 2017، جامعة لونييسي علي، البليدة، الجزائر، ص: 23-24.
- ريفة احمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص ادارة مالية، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، الجزائر، 2013، ص: 23.
- شنن نبيل، استخدام بطاقة الاهداف كمدخل لقياس وتحسين الاداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010/2009، ص: 8.

رابعاً: مراحل عملية تقييم الأداء:

إن تقييم الأداء يعتبر عملية منهجية ضرورية لضمان سير المؤسسات الاقتصادية وفق أهدافها الاستراتيجية، حيث يمثل آلية فعالة لقياس مدى نجاح الخطط والسياسات الموضوعة وتحديد نقاط القوة والضعف في الأداء،

وتكمن أهمية هذه العملية في كونها تتيح للمؤسسات تحديد الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب، مما يعزز كفاءة العمليات ويسهم في تحقيق النتائج المرجوة بأفضل الطرق الممكنة.

تتكون عملية تقييم الأداء من سلسلة من المراحل المتتابعة والمتراطة، تبدأ بتحديد العناصر الأساسية التي يجب قياسها، مروراً بوضع المعايير المناسبة، وقياس الأداء الفعلي، ومقارنته بالمستويات المطلوبة، وصولاً إلى اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

ويهدف هذا الفرع إلى استعراض هذه المراحل بالتفصيل، مع بيان أهميتها وآلية تنفيذها، مما يسهم في فهم شامل لكيفية تطبيق نظام تقييم الأداء بشكل فعال داخل المؤسسات، وتتمثل هذه المراحل فيما يلي:¹

1. تحديد ما يجب قياسه:

تحتاج الإدارة العليا وكذلك التنفيذية إلى تحديد الأنشطة والعمليات والنتائج المتحققة من التنفيذ الفعلي للاستراتيجيات والسياسات والخطط والبرامج المطلوب متابعتها وتقييمها والتركيز هنا يجب أن يكون على العناصر الأكثر أهمية في كل نشاط يتم إخضاعه للقياس، حيث ان تنفيذ رسالة المؤسسة وأهدافها وغاياتها يستدعي القيام بالعديد من الأنشطة المتكاملة، ولا بد من تحديد أهداف الأداء والتركيز على أكثر العناصر دلالة في كل عملية، يجب قياسها بشكل ثابت وموضوعي، بعد ذلك ننتقل إلى وضع معايير الأداء.

2. وضع معايير الأداء :

يتم في هذه المرحلة وضع المعايير التي تستخدم في تقييم الأداء، حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي بها، وهي تمثل في حقيقة الأمر الأهداف المحققة من قبل، والمطلوب تحقيقها خلال فترة زمنية معينة، وعملية وضع المعايير تحتاج إلى إدراك دقيق بيئة العمل الفعلية والى نوعية الأهداف والنتائج المطلوب تحقيقها وقدرات العاملين وغيرها من الاعتبارات.

3. قياس الأداء:

بعد تحديد المعايير التي يتم بها قياس الأهداف تأتي مرحلة قياس الأداء وهي عملية جمع المعلومات التي تمثل الأداء الفعلي للنشاط أو الأفراد ، وقياس الأداء الفعلي عموماً لا بد أن يشمل كلا الجانبين الكمي والنوعي ، حيث أن مقياس الأداء يتألف من رقم وحدة قياس ، فالرقم يبين الجانب الكمي ، أما وحدة القياس فتعطي ذلك الرقم مهما معين ، ويمكن تمثيل مقياس الأداء بوحدات كالساعات ، و الأمطار ، وعدد التقارير ، وعدد الأخطاء ، وعدد العاملين المؤهلين وما إلى ذلك، حيث يمكن لهذه المقاييس أن تبين الانحراف في العملية أو الانحراف في المواصفات التصميمية.

¹ بوعافية عادل، هيكل الصناعة وأثره على أداء المؤسسة الاقتصادية حالة مؤسسة موبيليس، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص اقتصاد صناعي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص: 100-101.

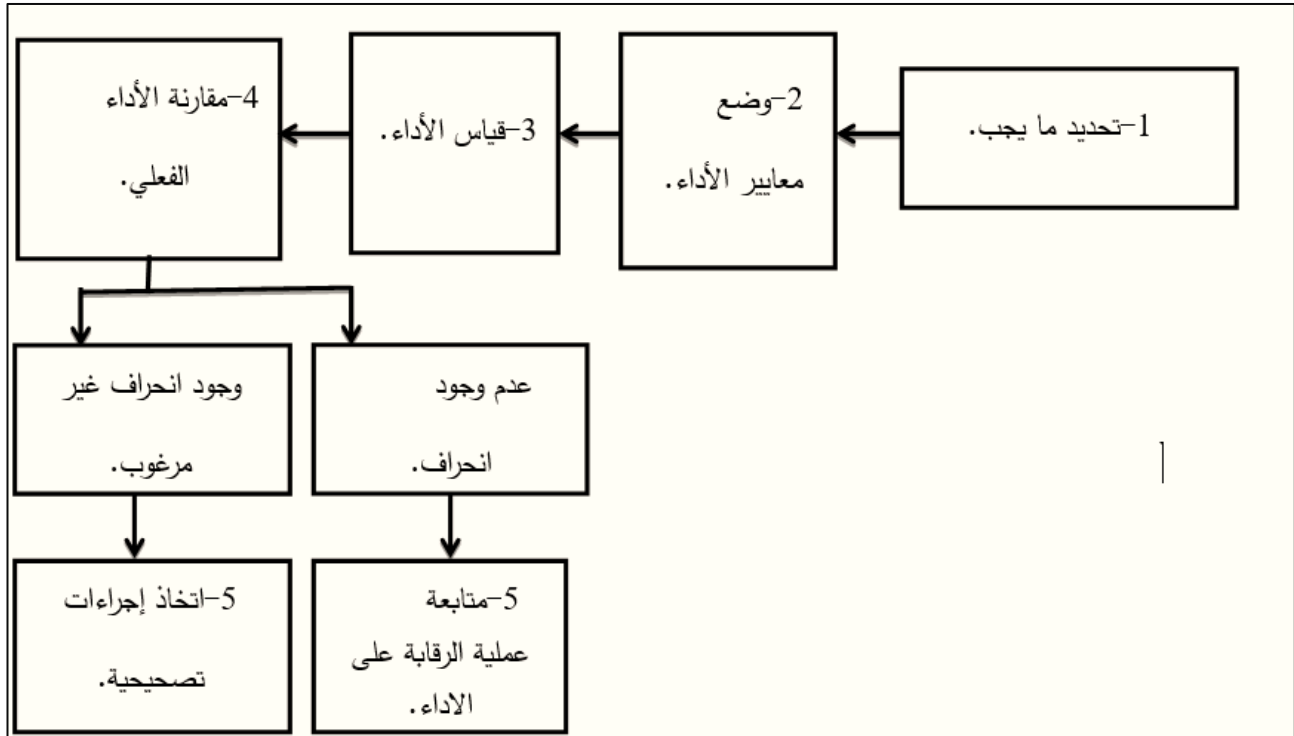
4. مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير الموضوعية: (تقييم الأداء الحالي):

في هذه الخطوة نقوم بمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المرغوب لتحديد فيما إذا كان هناك تطابق بينهما أم هناك اختلاف، وهل هذا الاختلاف مقبول وغير مقبول، من خلال المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المرغوب نستطيع تحديد الفجوة بينهما ونحاول العمل على إغلاقها بمعرفة التغيرات الداخلية والخارجية للمنظمة.

5. اتخاذ الإجراءات التصحيحية:

وتمثل المرحلة الأخيرة من دورة التقييم، وفيها يتم إعادة الأمور إلى مسارها الصحيح، وتعد هذه المرحلة أساسية وفعالة وبدونها تفقد العملية التقييمية مضمونها، وعادة ما تواجه المؤسسة في هذه المرحلة مشكلتين هما التعرف على أسباب الانحرافات ثم اختيار أنسب الطرق لمعالجة هذه الانحرافات، إضافة إلى التأكد من تطبيق الإجراءات التصحيحية.

الشكل رقم 02: مراحل عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية.



المصدر: بوعافية عادل، هيكل الصناعة وأثره على أداء المؤسسة الاقتصادية حالة مؤسسة موبيليس، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص اقتصاد صناعي، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص: 103.

ثالثا: مؤشرات قياس وتقييم الأداء

لمواكبة التحديات الاقتصادية تحتاج المؤسسات إلى تقييم أدائها عبر مؤشرات مالية تعكس الربحية، وأخرى غير مالية تركز على الجودة ورضا العملاء، سنستعرض أهم هذه المؤشرات ودورها في تحسين الأداء المؤسسي.

1. المؤشرات المالية لقياس الأداء

ويعتبر اعتماداً على المؤشرات المالية في عملية قياس الأداء من أهم الأساليب المستعملة، وأهم أدوات التحليل شيوعاً في تقييم المركز الإستراتيجي للمؤسسات، وفي قياس أدائها خلال فترة معينة، وذلك بإجراء المقارنات بين المؤشرات المالية للمؤسسة والمؤشرات المالية للمؤسسات المنافسة، كما أن هذه المؤشرات تمكن من مقارنة أداء المؤسسات ووضعها المالي في فترات زمنية متعاقبة بهدف تحديد وتقييم اتجاهات الأداء فيها، ومن أكثر هذه المؤشرات استخداماً نجد ما يلي:¹

أ. الإنتاجية: يفيد مفهوم الإنتاجية باعتباره أداة يستخدمها المدير في القياس والمقارنة للتعرف على مستوى الأداء في المؤسسة بالنسبة لغيرها من المؤسسات في فترات زمنية مختلفة، ويقصد بها الاستخدام الأمثل للعناصر الإنتاجية بما تتضمنه من موارد بشرية معدات مواد خام رأس مال، معلومات ... الخ من أجل الحصول على أعظم وأفضل مخرجات من هذه المدخلات ولذا فهي ترتبط بالأبعاد الثلاثة التالية: الكمية، القيمة، والجودة.

ب. القيمة المضافة: اعتبرت القيمة المضافة بمثابة مؤشر أساسي لقياس أداء المؤسسة، وتمثل الفرق بين الإنتاج والاستهلاك الوسيطة، فكلما تحسن هذا الفرق دل ذلك على تحسن أداء المؤسسة.

ج. فائض الاستغلال الخام: يقيس الأداء الكلي الاقتصادي للمؤسسة عن طريق استغلال مواردها البشرية والمادية، وهو يمثل الفائض الاقتصادي الناتج فقط عن عملية الاستغلال، وهو يحدد بذلك المردودية الحقيقية للاستغلال.

د. النتيجة الصافية: تعتبر النتيجة الصافية المقياس النهائي المردودية المؤسسة الذي يسمح بقياس أدائها خصوصاً من جانب المساهمين والمحللين الماليين، وهي تترجم من عدة جوانب:

- هي عبارة عن الربح الموزع المكافأة المساهمين في رأس المال.
- هي دليل على الصحة المالية للمؤسسة.

وقد شهدت السنوات الأخيرة ظهور مؤشرات أكثر موضوعية من الأخرى، استعملتها العديد من المؤسسات الغربية تحت تسميات مختلفة، لكنها ذات معنى واحد تقيس بها القيمة التي تخلقها المؤسسة للمساهمين، نذكرها ملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم (03): يوضح بعض المؤشرات المالية لقياس الأداء.

المؤشر	التعريف	طريقة الحساب	دلالاته	طرق تحسينه
القيمة المضافة الاقتصادية (EVA)	مقياس يحدد الفرق بين مردودية الأموال المستثمرة وتكلفتها، مما يساعد في تقييم القيمة المنتجة من قبل المؤسسة.	$EVA =$ الربح العملي - (تكلفة رأس المال × رأس المال)	إذا كان الفرق موجبا فهذا يعني أن المؤسسة تخلق قيمة اقتصادية.	تخفيض تكلفة رؤوس الأموال المستخدمة.

¹شاهد عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص: 76-77.

القيمة المضافة السوقية (MVA)	يقيس الفرق بين القيمة السوقية لرؤوس الأموال المستثمرة وقيمتها المحاسبية، مع الأخذ في الاعتبار التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة.	MVA = القيمة السوقية لرأس المال - القيمة المحاسبية لرأس المال	إذا كان الفرق سالبا فهذا يعني أن المؤسسة تقدم قيمة اقتصادية سلبية.	رفع إنتاجية الاستغلال.
------------------------------	---	--	--	------------------------

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على: شاهد عبد الحكيم، أثر ادارة المعرفة على الأداء في المؤسسة دراسة تطبيقية بمؤسسة سوناطراك (قاعدة الإمدادات تقرت)، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص ادارة اعمال، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، الجزائر، 2012، ص: 78.

ولعل أهم الانتقادات التي وجهت للمؤشرات المالية ما يلي:

- المسير بحاجة إلى معلومة هادفة وسريعة، في حين أن الأرقام المحاسبية تلي عددا محدودا؛
- إن الاعتماد على المقاييس المالية لا تمكن المسير من التنبؤ بالمستقبل 100%، وهذا يرجع إلى أنها عامة، لذلك فإنها لا تساعد في عملية اتخاذ القرار بشكل فعال؛
- تقدم المؤشرات المالية معلومات تتعلق أكثر بالمدخلات عن المخرجات، كما أنه أتقدم معلومات عن الماضي، فهي لا تقدم إلا معلومات عن تاريخ التكاليف.

2. المؤشرات غير المالية لقياس الأداء:

ظهرت مؤشرات جديدة لقياس أداء المؤسسة بناء على تحقيق الأهداف الإستراتيجية التي تشمل القيمة للمساهمين، العمال، الزبائن، والمجتمع، وتشمل هذه المؤشرات الإستراتيجية ما يلي:

جدول رقم (04): المؤشرات الإستراتيجية لقياس الأداء.

المؤشر الاستراتيجي	المجال
- نمو الأسواق. - نسبة نمو الأنشطة. - الحصة السوقية.	النمو
- متوسط المدة لإطلاق منتجات جديدة في السوق. - نسبة قيمة المنتجات الجديدة إلى رقم الأعمال. - نسبة مساهمة رقم الأعمال في البحث والتطوير.	الإبداع
- مؤشرات عن رضا الزبون. - نسبة الوفاء.	القيمة الزبون

- التنافسية - السعر.	
- مؤشرات الجودة. - الضمانات.	الجودة
- دوران العمال. - نسبة مصاريف التكوين في الكتلة الأجرية.	التسيير
- معدل الحوادث.	البيئة

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا: شاهد عبد الحكيم، أثر ادارة المعرفة على الأداء في المؤسسة دراسة تطبيقية بمؤسسة سوناطراك (قاعدة الإمدادات تقرت)، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص ادارة اعمال، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، الجزائر، 2012، ص80.

تعتبر مقاييس الأداء غير المالية أداة أساسية في إطار الرقابة الاستراتيجية، إذ تمثل وسيلة لتأكيد أهمية توجيه العمليات الداخلية للمؤسسة. وتشمل هذه المقاييس مؤشرات كمية، مثل إدارة الإنتاج وفقا لعدد الوحدات المنتجة، بالإضافة إلى مؤشرات كيفية تقيس - على سبيل المثال - سمعة المنتج أو الخدمة، ورضا وولاء العملاء، ومرونة عمليات التصنيع.

وتكمن أهمية مقاييس الأداء غير المالية في دورها المحوري في ضمان استمرارية نجاح المؤسسة على المدى الطويل. وتميز هذه المقاييس بعدة خصائص، من أبرزها¹:

- سهولة تتبعها وربطها باستراتيجيات المؤسسة، مما يُمكن المديرين من اتخاذ قرارات سليمة في الوقت المناسب؛
- إمكانية تطبيقها على مستوى الوحدات الإنتاجية داخل المؤسسة، حيث تُساعد في الكشف السريع عن أي تراجع في الجودة، ما يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية أو وقائية بشكل فوري؛
- معالجتها لمشكلة استجابة المؤسسة لاحتياجات العملاء في الوقت المناسب، وهي جوانب قد لا تتمكن المقاييس المالية من رصدها بدقة؛
- تركيزها على الأصول غير الملموسة، مثل رأس المال الفكري، وإدراك المؤسسة لدورها الاجتماعي، والمحافظة على ولاء العملاء، والتي تعد من عناصر النجاح الجوهرية في العديد من الصناعات، على حساب الأصول الملموسة التي تُبرز فقط القدرات المالية والإنتاجية².

¹ رفيق صالح شفاء، مقاييس الأداء KPI، نقلا على الموقع الالكتروني التالي: <https://www.linkedin.com/pulse/مقاييس-الأداء--dpi>

اطلع عليه في: 2025/03/24. [rafeyk-shefa?originalSubdomain=ae](https://www.linkedin.com/pulse/مقاييس-الأداء--dpi)

² شاهد عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص: 80-81.

3. مؤشرات قياس وتقييم الأداء حسب الوظيفة:

هناك مجموعة من المؤشرات لقياس الأداء الاقتصادي في المؤسسة وذلك حسب فروع أو وظائف المؤسسة حيث أن وظائف المؤسسة كثيرة ومتعددة نذكر منها: وظيفة التمويل الإنتاج التسويق الوظيفة المالية وظيفة الأفراد... الخ، ونبرر فيما يلي بعض المؤشرات قياس وتقييم الأداء الاقتصادي في المؤسسة الاقتصادية.

أ. مؤشرات وظيفة التمويل: يقصد بوظيفة التمويل بأنها " مجموعة من المهام والعمليات التي تعنى العمل على توفير مختلف عناصر المخزون المحصل عليها من خارج المؤسسة، بكميات وتكاليف ونوعيات مناسبة طبقا لبرامج وخطط المؤسسة، سواء الإنتاجية أو التسويقية في إطار متناسق في الوقت المطلوب"، وقياس أداء وظيفة التمويل يكون من ناحيتين هما الشراء والتخزين ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (05): مؤشرات الأداء لوظيفة التمويل

المؤشر	كيفية القياس	مجال القياس	تفسير المؤشر
نسبة التمويل	(الكمية المشتراة + المخزون) / الاحتياجات	ضمان التمويل وتكاليفه	كلما قلت، كان الأداء أفضل
تكاليف التمويل	تكاليف التمويل / تكاليف المؤسسة	تكاليف التمويل	كلما قلت، كان الأداء أفضل
نسبة المردودات	المشتريات المردودة / مجموع المشتريات	نوعية المواد المشتراة	كلما قلت، كان الأداء أفضل
نسبة التخفيضات	مجموع التخفيضات / مجموع المشتريات	مكانة المؤسسة عند الموردين	كلما زادت، كان الأداء أفضل
نسبة الطلبات المؤخرة	عدد الطلبات المؤخرة عن آجالها / عدد الطلبات	ضمان التمويل	كلما قلت، كان الأداء أفضل
نسبة أسعار الشراء مقارنة بالسوق	متوسط أسعار المواد المشتراة / متوسط الأسعار السائدة في السوق	مكانة المؤسسة عند الموردين	كلما قلت، كان الأداء أفضل
نسبة التالف	عدد الوحدات التالفة / عدد الوحدات المخزنة	التلف الحاصل في المخزونات	كلما قلت، كان الأداء أفضل
متوسط المخزون	(مخزون احتياطي + حجم الطلبية) / 2	تحكم المؤسسة في حجم مخزونها	يقارن بالمستويات العليا أو الدنيا للمخزونات
نسبة أفراد قسم التمويل	عدد عمال قسم التمويل / عدد عمال المؤسسة	أفراد قسم التمويل	كلما قلت هذه النسبة كان الأداء أفضل
نسبة تكاليف قسم التمويل	تكاليف قسم التمويل / مجموع تكاليف المؤسسة	تكاليف قسم التمويل	مقارنة بالنسب المعيارية أو نسب السنوات السابقة
نسبة الأصول الثابتة في قسم التمويل	الأصول الثابتة لقسم التمويل / إجمالي الأصول الثابتة	الأصول الثابتة في قسم التمويل	مقارنة بالمؤسسات الأخرى

الفصل الأول: مدخل نظري لنظام الموازنة على أساس الأنشطة وأداء المؤسسة الاقتصادية

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على شاهد عبد الحكيم، أثر ادارة المعرفة على الأداء في المؤسسة دراسة تطبيقية بمؤسسة سوناطراك (قاعدة الإمدادات تقرت)، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص ادارة اعمال، جامعة عمار ثلجي، الاغواط، الجزائر، 2012، ص:78.

ب. مؤشرات الأداء لوظيفة الأفراد: تعرف وظيفة الأفراد بأنها استخدام القوى العاملة داخل المؤسسة، ويشمل ذلك عمليات تخطيط للقوى العاملة الاختيار والتعيين التدريب والتنمية، التعويض والأجور العلاقات الصناعية، تقديم الخدمات الاجتماعية والصحية للعاملين وأخيرا بحوث الأفراد"، إن قياس أداء الأفراد في معظم الدراسات الأكاديمية ينظر لها من مجالين، ويمكن أن نبين ذلك في الجدول التالي:

جدول رقم (06) مؤشرات الأداء لوظيفة الأفراد

تفسير المؤشر	كيفية القياس	المؤشر	مجال القياس
كلما ارتفعت هذه النسبة، كان الأداء أفضل	قيمة أو كمية الإنتاج / عدد العمال	الإنتاجية المتوسطة للعمل	إنتاجية العمل
كلما ارتفعت هذه النسبة، كان الأداء أفضل	قيمة أو كمية الإنتاج / عدد ساعات العمل	إنتاجية ساعة العمل	
كلما ارتفعت هذه النسبة، كان الأداء أفضل	القيمة المضافة / عدد العمال أو ساعات العمل	القيمة المضافة المتوسطة	
كلما قلت هذه النسبة، كان الأداء أفضل	مصاريف العمال / قيمة الإنتاج	نسبة مصاريف العاملين إلى المصاريف الكلية	تكاليف الموارد البشرية
كلما قلت هذه النسبة، كان الأداء أفضل مقارنة بالنسب المعيارية أو السنوات السابقة	مجموع الأجور / عدد العمال	الأجر المتوسط	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على تقررات يزيد، حلبي ليلي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم اداء المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني: حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، 25 أفريل 2017، جامعة لويسني علي، البليدة، الجزائر، ص: 09-10.

ج. مؤشرات الأداء لوظيفة الإنتاج: تعرف إدارة الإنتاج على أنها مجموعة النظم والقواعد التي تطبقها في قطاعات الإنتاج ومراكز الخدمات المرتبطة بها، بقصد الحصول من الآلات والعمال والمواد الموجودة على أعلى ناتج ممكن بأقل تكلفة ممكنة، ووفقا لمواصفات الجودة الموضوعية، ويقاس أداء وظيفة الإنتاج باستعمال المؤشرات التي يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (07) مؤشرات الأداء لوظيفة الإنتاج

تفسير المؤشر	كيفية القياس	المؤشر	مجال القياس
كلما ارتفعت هذه النسبة، كان الأداء أفضل	المخرجات (الإنتاج) / المدخلات (عمال، آلات، مواد)	نسبة الإنتاجية	الكمية
	الإنتاج المنجز / الإنتاج المخطط	نسبة إنجاز الإنتاج	

		المخطط	
		معدل إنجاز الطاقة الإنتاجية	
كلما انخفضت هذه النسبة، كان الأداء أفضل	الطاقة الفعلية للإنتاج / الطاقة المتاحة للإنتاج	نسبة التصنيع	التصنيع
	حجم أو قيمة الفضلات / حجم أو قيمة المواد المستعملة	نسبة تكاليف الفضلات	
	تكاليف الفضلات / تكاليف الإنتاج	نسبة الضياع التكنولوجي	
	تكاليف وظيفة الإنتاج / تكاليف المؤسسة	نسبة تكاليف وظيفة الإنتاج	تكاليف وظيفة الإنتاج
	تكاليف مستخدمي قسم الإنتاج / تكاليف المستخدمين في المؤسسة	نسبة تكاليف قوة العمل	
	تكاليف مستخدمي قسم الإنتاج / تكاليف الإنتاج	نسبة تكاليف قوة العمل في الإنتاج	

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على تقارير يزيد، حلبي ليلي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني: حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، 25 أبريل 2017، جامعة لويس علي، البليلة، الجزائر، ص: 11.

د. مؤشرات الأداء لوظيفة التسويق: تعرف وظيفة التسويق على أنها "تنفيذ أنشطة المؤسسة المختلفة التي تهدف الى توجيه تدفق السلع والخدمات من المنتج إلى المستهلك أو المستخدم"، ويمكن أن نبين المؤشرات الهامة لأداء وظيفة التسويق وفقا للجدول التالي:

الجدول رقم (08) مؤشرات الأداء لوظيفة التسويق

تفسير المؤشر	كيفية القياس	مؤشر	مجال القياس
كلما ارتفعت هذه النسبة، كان الأداء أفضل	رقم الأعمال لسنة المقارنة / رقم الأعمال لسنة الأساس	تطور رقم الأعمال	فعالية وظيفة التسويق
	رقم أعمال المؤسسة / رقم أعمال القطاع	حجم المؤسسة في السوق	
	رقم الأعمال / متوسط مخزون المنتجات النامية	معدل دوران المخزون	
	الربح / رقم الأعمال	ربحية رقم الأعمال	
	رقم الأعمال / إجمالي مصاريف التسويق	عائد مصاريف التسويق	مصاريف التسويق
كلما قلت هذه النسبة، كان	التخفيضات الممنوحة / رقم الأعمال	تساهل المؤسسة مع الزبائن	علاقة المؤسسة بزبائنهم

الأداء أفضل	المبيعات الآجلة / رقم الأعمال	نسبة المبيعات الآجلة	
	التسيقات / رقم الأعمال	نسبة التسيقات	

المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على تقارير يزيد، حلومي ليلي، استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني: حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، 25 أبريل 2017، جامعة لويسمي علي، البليدة، الجزائر، ص: 12.

الفرع الثالث: الموازنة على أساس الأنشطة وعلاقتها بأداء المؤسسة:

تعد الموازنة على أساس الأنشطة (*Activity-Based Budgeting - ABB*) أداة متقدمة للتخطيط المالي، تعتمد على تحليل التكاليف وفقا للأنشطة التي تستهلك الموارد في المؤسسة، تهدف هذه الطريقة إلى تحسين تخصيص الموارد وزيادة الكفاءة التشغيلية، مما ينعكس إيجابا على أداء المؤسسة.

أولا: تحسين تخصيص الموارد وزيادة الكفاءة

تساعد الموازنة على أساس الأنشطة *ABB* في تحديد الأنشطة غير الفعالة وتقليل الهدر، مما يؤدي إلى تحسين الأداء التشغيلي. فوفقا لـ *Hansen & Mowen* فإن المؤسسات التي تطبق *ABB* تنجح في خفض التكاليف غير الضرورية بنسبة تصل إلى 15-20%، مما يعزز الربحية¹.

ثانيا: تعزيز اتخاذ القرارات الاستراتيجية

توفر الموازنة على أساس الأنشطة *ABB* بيانات دقيقة حول تكاليف الأنشطة، مما يمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أكثر دقة، حيث أن المؤسسات التي تستخدم *ABB* تكون أكثر قدرة على تحديد الفرص الاستثمارية المرهبة وتجنب المشاريع غير المجدية².

ثالثا: زيادة الشفافية والمساءلة المالية

بما أن الموازنة على أساس الأنشطة *ABB* تربط التكاليف بالأنشطة بشكل واضح، فإنها تعزز الشفافية في الإدارة المالية، ويؤدي ذلك إلى تحسين أداء المؤسسات من خلال تقليل الفساد المالي وزيادة مساءلة المديرين³.

¹Hansen, D., & Mowen, M. (2020). *Cost Management : Accounting and Control* (7th ed.). Cengage, p. 387.

²Blocher, E., Stout, D., Juras, P., & Smith, S. (2019). *Cost Management : A Strategic Emphasis* (8th ed.). McGraw-Hill, p. 245.

³Hornngren, C., Datar, S., & Rajan, M. (2021). *Cost Accounting : A Managerial Emphasis* (16th ed.). Pearson, p. 532.

رابعاً: تحسين جودة المنتجات والخدمات

عندما تخصص الموارد بناءً على الأنشطة الأكثر تأثيراً في الجودة، فإن ذلك ينعكس على رضا العملاء، ذكرت دراسة *Cooper & Kaplan* أن تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة *ABB* ساهم في تحسين جودة المنتجات بنسبة 25% في بعض الشركات الصناعية.¹

خامساً: التكيف مع التغييرات البيئية

تمكن الموازنة على أساس الأنشطة *ABB* المؤسسات من التكيف بسرعة مع التقلبات السوقية، حيث يمكن إعادة توجيه الموارد حسب الأولويات، وفقاً لـ *Simons*، فإن المؤسسات التي تستخدم *ABB* تكون أكثر مرونة في مواجهة الأزمات الاقتصادية.²

¹Cooper, R., & Kaplan, R. S. (2020). *The Design of Cost Management Systems* (2nd ed.). Prentice Hall, p. 178.

²Simons, R. (2019). *Performance Mesurément and Control Systèmes* (2nd ed.). Wiley, p. 310.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية للدراسة.

يشكل استعراض الأدبيات التطبيقية ركيزة أساسية في أي دراسة علمية، حيث يمكن الباحث من الوقوف على ما توصلت إليه الدراسات السابقة في مجال البحث، وتحديد الفجوات المعرفية التي تسعى الدراسة الحالية إلى سدها، ويأتي هذا المبحث لاستعراض أهم الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وتأثيره على أداء المؤسسات، وذلك بهدف بناء إطار نظري متكامل يساهم في تعميق الفهم العلمي لموضوع الدراسة.

وينقسم هذا المبحث إلى مطلبين رئيسيين: يتناول الأول الدراسات السابقة العربية، بينما خصص الثاني للدراسات الأجنبية، مع التركيز على تحليل منهجياتها وأبرز نتائجها وتوصياتها في سياق موضوع البحث.

المطلب الأول: الدراسات السابقة العربية.

يشهد مجال المحاسبة تطوراً متسارعاً في الأدوات والتقنيات المستخدمة لتحسين الأداء المؤسسي، ويعد نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) أحد أهم هذه الأدوات التي حظيت باهتمام الباحثين العرب.

وفي هذا الإطار، يسعى هذا المطلب إلى استعراض وتحليل أبرز الدراسات العربية التي تناولت تطبيق نظام ABB في مختلف القطاعات، مع التركيز على منهجياتها ونتائجها، وذلك لتحديد أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسة الحالية. وينقسم هذا المطلب إلى فرعين، خصص الفرع الأول لعرض الدراسات السابقة، بينما الثاني فهو خاص بمناقشة عامة تلخص أبرز النتائج وتبرز القيمة المضافة للدراسة الحالية.

الفرع الأول: عرض الدراسات السابقة العربية

يمثل استعراض الدراسات السابقة العربية خطوة منهجية أساسية لفهم التطور الفكري والتطبيقي لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في البيئة العربية.

هذا الفرع يعرض تحليلاً نقدياً لست دراسات رائدة غطت تطبيقات النظام في قطاعات متنوعة (صناعية، حكومية، بلدية)، مع التركيز على ثلاثة محاور رئيسية:

- الإطار المفاهيمي لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛

- المتطلبات التنظيمية والتكنولوجية للتطبيق الناجح؛

- تأثير النظام على كفاءة تخصيص الموارد واتخاذ القرارات.

تم اختيار هذه الدراسات وفق المعايير التالية:

- التمثيل الجغرافي؛

- التنوع القطاعي (صناعي، خدمي، حكومي)؛
- التغطية الزمنية (2005-2020) .

أولاً: دراسة جليلة عيدان الذهبي ومؤاب دليل قسوس (2005):¹

لقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات في ضوء الدراسة النظرية والعملية التي تمت في هذا البحث وهي كما يلي:

- تعد الموازنات من أهم أساليب المحاسبة الإدارية، ويرتبط بها فكرة تخفيض التكاليف وترشيد الإنفاق إذ إنها تساعد على ربط الأهداف الطويلة بالأهداف القصيرة الأجل وبما يتلاءم مع الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات الاقتصادية.
- يتطلب نجاح إعداد وتنفيذ ومتابعة الموازنة توافر مجموعة من المقومات التي تتمثل ب:
 - تحديد واضح للأهداف والسياسات والبرامج والاستراتيجيات؛
 - وجود جهاز كفوء قادر على الإيفاء بمتطلبات جميع مراحل إعداد الموازنة؛
 - وجود دراسات وقاعدة للبيانات توفر المعلومات المفيدة لغرض إعداد ومتابعة تنفيذ الموازنات فضلاً عن وجود قنوات واضحة للاتصال وتحديد واضح للصلاحيات والمسؤوليات.
- ان الموازنة بوصفها خطة مستقبلية للوحدة الاقتصادية تبين كيفية الحصول على الموارد الاقتصادية وكيفية استخدامها بما يخدم تنفيذ الأهداف الاستراتيجية المحددة من الوحدة الاقتصادية.
- تركز الموازنة على أساس الأنشطة *ABB* على مفهوم ربط الموارد بأهداف الوحدة الاقتصادية وبالتالي فهي أسلوب لتعزيز دقة التنبؤات المالية وتزيد من الفهم الإداري، فضلاً عن إنها تقدم تعبيراً واضحاً وفعالاً لربط التخطيط القصير الأجل بالأهداف الاستراتيجية وتسهل الجهود لإعادة تنظيم العمليات وإعادة تقويمها وبالتالي فأنها تربط بين التخطيط الاستراتيجي الطويل الأجل والقصير الأجل.
- افتقار الشركة عينة البحث إلى آلية لإعداد الموازنات المبنية على الأسس العلمية والعملية السليمة إذ إن النظام المحاسبي المطبق في الشركة عينة البحث النظام المحاسبي الموحد لا يفي بمتطلبات عملية إعداد الموازنات الكفؤة والفاعلة والتي تلبي متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.

ثانياً: دراسة إحسان رزاق عطية، محمد تعبان محمد وعز الدين حسن الكاظم (2006):²

وتم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات هي كما يلي:

¹ جليلة عيدان الذهبي، مؤاب دليل قسوس، أثر الموازنة على أساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية معمل قموز، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، جامعة بغداد، العراق، 2005.

² إحسان رزاق عطية وآخرون، إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) في مديرية بلديات بابل، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد خاص بالمؤتمر الطلابي الأول، جامعة بغداد، العراق، 2006.

- تعتبر الموازنة على أساس الأنشطة *ABB* ثمرة نظام الكلفة على أساس الأنشطة *ABC*.
- بسبب مات تطلبه الموازنة على أساس الأنشطة *ABB* إلى وجود نظام الكلفة على أساس الأنشطة الأمر الذي يسهم وبشكل كبير في توفير قاعدة بيانات عن تكاليف الخدمة بشكل أكثر عدالة.

ثالثا: دراسة محمد عبد الله محمود ابو رحمة (2008):¹

تناول الباحث في هذه الدراسة تقويم إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (*ABB*) في بلديات قطاع غزة، ومدى توافر المقومات الأساسية لتطبيقه، باعتباره الأكثر ملائمة لتحديد تكلفة الخدمات بدقة، وتحسين الأداء، والقدرة على التخطيط السليم، والرقابة الفاعلة.

وعلى ضوء الجوانب النظرية والتطبيقية ضمن هذه الدراسة، فإنه يمكن عرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها وتمثل فيما يأتي:

- إن توافر هيكل إداري سليم ومرن يساعد على إدخال التعديلات التي تواكب التطورات العلمية، بحيث يسهل إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (*ABB*) دون أي مقاومة لتطبيقه؛
- إن دخول تكنولوجيا المعلومات في جميع مناحي الحياة ومنها مجال الخدمات البلدية أدى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكلفة الخدمة البلدية، كما أن تنوع الأنشطة المساندة في المجال البلدية وعجز الأنظمة التقليدية في معالجتها، كل هذا يشكل حافزاً لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (*ABB*) من قبل بلديات؛
- إن التطبيق الناجح لنظام الموازنات على أساس الأنشطة (*ABB*) يستلزم وجود متخصصين في العلوم المحاسبية.

رابعا: دراسة عريوة محاد، فرحات عباس (2017):²

- انطلاقاً من النتائج المتحصل عليها بعد إجراء الدراسة الميدانية أمكن الوصول إلى استنتاج النتائج النهائية التالية:
- توجد هناك إمكانية لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) كأداة المراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء، وهذه الإمكانية تكون بناء على تواجد الأسباب والعوامل التالية:
- إن إتباع نظام تكاليف فعال يمكن من تحديد تكاليف الأنشطة بدقة ويمكن من الوصول إلى اتخاذ نتائج تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة؛

¹ محمد عبد الله محمود ابو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق الموازنة على اساس الانشطة *ABB* دراسة تطبيقية، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2008.

² عريوة محاد، فرحات عباس، قياس وتقييم الاداء في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة *ABB* دراسة عينة في البلديات، مجلة معارف، المجلد 12، العدد 22، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، الجزائر، 2017.

- تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) له إمكانية قياس وتقييم الأداء ومن ثم تحسينه وذلك من خلال تحديد مراكز النشاط واختيار محركات التكلفة وهو ما يؤدي إلى تطوير العمل الإداري وتخفيض التكاليف من خلال الاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة في البلدية؛
- يساعد تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى التقليل من تكلفة الخدمة المقدمة؛
- إن توفر البلدية على كل الوسائل المادية والبشرية اللازمة يساعدها ويدعمها على تطبيق أنظمة تكاليف متطورة (ABB).

خامسا: دراسة خالد احمد يونس خليل وآخرون (2018):¹

من خلال الدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- تتأثر توجيهات الإدارة العليا بمدى إدراكها لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)؛
- تتوافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة لدى للشركات؛
- يمكن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة من زيادة الكفاءة والفعالية في وظائف التخطيط والرقابة وتوحيد قرارات الإدارة؛
- إن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يمكن مديري الشركات من التخطيط للعمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة ويساعد في عملية التغيير بشكل عادل ومنصف.
- أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يمكن من التخطيط السليم للتكاليف.

سادسا: دراسة سميرة عبد الاله رشيد (2020):²

أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الباحثة نذكرها ملخصة فيما يلي:

- تعد الموازنات على وفق نظام الكلفة التقليدية، ولم تعترف بنظم أخرى كنظام الكلفة على أساس النشاط وغيرها مما يؤدي إلى عدم دقة قياس الكلفة؛
- أظهر البحث أن تطبيق الموازنة على أساس النشاط يساعد في رفع كفاءة الأداء عن طريق اختيار أعلى مستوى للأداء.

¹ خالد احمد يونس خليل وآخرون، مدى إمكانية تطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الابيض، المجلة العلمية لجامعة الامام المهدي، العدد 11، السودان، 2018.

² سميرة عبد الاله رشيد، التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على اساس النشاط وأثره في تحقيق الاهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية إطار مقترح، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2020.

■ أن تطبيق الموازنة على أساس النشاط يساعد في تقييم أداء العاملين ومن ثم تحسين أدائهم.

الفرع الثاني مناقشة الدراسات العربية:

في ضوء العرض السابق للدراسات العربية التي تناولت موضوع الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) ودورها في تحسين الأداء المؤسسي، يمكن القول إن هذه الدراسات أجمعت جميعها على أهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة كأداة حديثة وفعالة لإدارة التكاليف وتخطيط الموارد وتحسين الكفاءة التشغيلية داخل المؤسسات. ورغم اختلاف المجالات والوحدات الاقتصادية التي تم دراستها (شركات ربحية، بلديات، مؤسسات حكومية)، فإن النتائج والتوصيات التي خرجت بها هذه الدراسات تشير إلى تشابه واضح في الرؤى حول جدواها التطبيقية ومميزاتها مقارنة بالأساليب التقليدية.

أولاً: نقاط الاتفاق بين الدراسات:

1. أهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة *ABB*

أجمعت معظم الدراسات على أن الموازنة على أساس الأنشطة تمثل نقلة نوعية في إدارة التكاليف والتخطيط الاستراتيجي، حيث تعتمد على تحديد الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وربط التكاليف بها بدلاً من الاعتماد على تقسيمات إدارية أو قطاعات تقليدية.

كما أكدت دراسة عيدان (2005) أن نظام *ABB* يعد أداة لربط التخطيط الاستراتيجي الطويل الأجل بالتخطيط القصير الأجل، مما يعزز فعالية التنفيذ ويزيد من دقة التنبؤات المالية.

2. ارتباط نظام *ABB* بنظام *ABC*:

أشارت دراسة إحسان رزاق وآخرون (2006) إلى أن نظام *ABB* هو امتداد طبيعي لنظام *ABC* الذي يوفر بيانات دقيقة عن تكاليف الأنشطة، مما يجعله أكثر دقة في تحديد الكلفة الحقيقية للخدمات أو المنتجات.

3. توافر البنية التحتية اللازمة لتطبيق النظام:

أكدت دراسة محمد عبد الله محمود أبو رحمة (2008) ودراسة عريوة محاد وفرحات عباس (2017) على ضرورة توافر العوامل التالية:

- هيكل تنظيمي مرن؛
- كوادر متخصصة في المحاسبة الإدارية؛
- وجود نظام محاسبي قادر على دعم هذا النوع من الموازنات؛
- استخدام تكنولوجيا المعلومات.

وهو ما يتفق مع الواقع الحالي للكثير من المؤسسات، بما فيها مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب، التي قد تحتاج إلى تحديث بنيتها التحتية لتكون قادرة على تبني مثل هذه الأساليب الحديثة.

4. النتائج المتوقعة من تطبيق النظام:

أظهرت الدراسات أن تطبيق نظام *ABB* يؤدي إلى النتائج التالية:

- تحسين الأداء الإداري؛
- زيادة الكفاءة في استخدام الموارد؛
- تقليل التكاليف غير الضرورية؛
- تعزيز الرقابة وتحقيق الشفافية؛
- دعم اتخاذ القرار السليم.

وقد أشارت دراسة سمية عبد الإله رشيد (2020) إلى أن هذا النظام يساهم في تقييم أداء العاملين بشكل أكثر دقة، مما يفتح المجال لتطوير الأداء الفردي والجماعي

ثانياً: نقاط الاختلاف:

1. اختلاف طبيعة القطاعات:

بينما تناولت بعض الدراسات القطاع البلدي (مثل دراسة عريوة محاد وفرحات عباس، 2017)، فإن دراسات أخرى كانت مركزة على الشركات الربحية (عيدان، 2005)، وهذا يخلق فروقاً في طبيعة التحديات التي تواجه تطبيق النظام، خاصة فيما يتعلق بتحديد الأنشطة ومحركات التكلفة.

2. اختلاف مستوى الوعي والإدراك الإداري:

أشارت دراسة خالد أحمد يونس وآخرون (2018) إلى أن توجه الإدارة العليا نحو تبني نظام *ABB* يعتمد على مدى إدراكها لأهميته، وهو أمر يختلف من مؤسسة إلى أخرى، ويحتاج إلى تدريب وتطوير مستمر.

3. غياب الآليات العلمية في بعض المؤسسات:

وأشارت دراسة عيدان (2005) إلى أن الشركة محل الدراسة لم تكن تستخدم آليات علمية في إعداد الموازنات، وهي مشكلة قد تكون موجودة أيضاً في العديد من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مثل مؤسسة عثمانى.

ثالثاً: مقارنة الدراسات العربية السابقة مع الدراسة الحالية (حالة مؤسسة عثماني لصناعة الحليب):

بناءً على نتائج الدراسات السابقة، يمكن القول بأن مؤسسة عثماني لصناعة الحليب تمتلك بيئة تشغيلية تتسم بتعقيد عمليات الإنتاج وتعدد الخدمات الداعمة، مما يجعلها مؤهلة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) إذا توفرت لها الشروط التالية:

- وجود هيكل تنظيمي واضح ومركز للمسؤوليات؛
- توافر كوادر متخصصة في المحاسبة الإدارية؛
- إدخال تكنولوجيا المعلومات في العمليات المحاسبية؛
- دعم الإدارة العليا للتحويل إلى نظم الموازنة الحديثة؛
- التدريب المستمر للعاملين على أساليب التخطيط والرقابة الحديثة.

كما سبق فإن نتائج الدراسات السابقة تشكل قاعدة نظرية وتجريبية صلبة تدعم البحث الحالي، وتشير إلى أن تطبيق نظام ABB في مؤسسة عثماني قد يؤدي إلى:

- تحسين كفاءة التخطيط المالي.
 - ترشيد الإنفاق وتخفيض التكاليف غير الضرورية.
 - تعزيز الرقابة الداخلية وتحسين جودة التقارير المالية.
 - دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية على أساس بيانات دقيقة وموضوعية.
- بصفة عامة فإن جميع الدراسات السابقة تؤكد على جدوى تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في مختلف القطاعات، شريطة توفر البيئة المناسبة لذلك، وعليه فإن دراسة حالة مؤسسة عثماني لصناعة الحليب تمثل فرصة لاختبار مدى قابلية تطبيق هذا النظام في مؤسسة إنتاجية صغيرة أو متوسطة، وتقييم دوره في تحسين الأداء المالي والإداري.

ومن خلال الاستفادة من استنتاجات الدراسات السابقة، يمكن للدراسة الحالية تقديم توصيات عملية قابلة للتنفيذ تساهم في تطوير نظام إدارة التكاليف والموازنات في المؤسسة.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية

تلعب الدراسات الأجنبية دوراً محورياً في فهم موضوع الموازنة على أساس الأنشطة ABB وتأثيرها على تحسين الأداء المؤسسي، خاصة في ظل التحديات المتصاعدة التي تواجه المؤسسات الحديثة من حيث دقة المعلومات المالية، وكفاءة استخدام الموارد، والرقابة الفعالة. وقد ساهمت هذه الدراسات في تسليط الضوء على الجوانب النظرية والتطبيقية لنظام ABB، كما أبرزت مميزاته بالمقارنة مع النظم التقليدية، إضافة إلى تحديد العوائق التي قد تواجه تطبيقه في مختلف القطاعات.

من خلال استعراض مجموعة من الدراسات الأجنبية الصادرة بين عامي 2010 و2014، يتضح أن هناك اهتمامًا متزايدًا بتطوير نظم المحاسبة الإدارية لتلبية متطلبات البيئة الاقتصادية المتغيرة. وقد تم التركيز في هذه الدراسات على قطاعات متعددة مثل البلديات، شركات التعدين، والدوائر الخدمية المشتركة، مما يعكس تنوع التطبيقات العملية لهذا النظام.

الفرع الأول: عرض الدراسات باللغة الأجنبية

في هذا الفرع، سيتم عرض مجموعة من الدراسات الأجنبية التي تناولت موضوع الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من منطلقات مختلفة، مع التركيز على أهدافها ومنهجيتها ونتائجها الرئيسية. وتهدف هذه العروض إلى تقديم صورة واضحة عن كيفية تناول الباحثين الأجانب لهذا الموضوع، وما هي النتائج التي خرجوا بها، إضافة إلى تحديد التطبيقات العملية التي تم تنفيذها في مجالس الإدارات المختلفة.

أولاً: دراسة (Modirkia, et al (2014):¹

"Activity-Based Budgeting and Comparison with Existing Budgeting – Case Study of Tehran Municipality District 18"

هدفت الدراسة إلى مقارنة نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالنظام التقليدي في بلدية طهران – المنطقة 18 – باستخدام منهج وصفي تحليلي، مع الاعتماد على البيانات المحاسبية واستبيانات الميدانية، وخلصت الدراسة للنتائج التالية:

- وجود اختلافات جوهرية بين النظامين من حيث الدقة في تقدير التكاليف.
- حاجة البلدية إلى تحديث نظم المحاسبة لمواكبة المستجدات الحديثة.
- توصية بإعادة النظر في سياسة خصخصة الخدمات العامة من خلال استخدام نظم موازنة حديثة.

ثانياً: دراسة (Zaneta Pietrzak (2013):²

"Integration of Ethical Values into Activity-Based Budgeting"

ركزت الدراسة على كيفية إدماج القيم الأخلاقية في عملية الموازنة القائمة على الأنشطة وخلصت للنتائج الرئيسية التالية:

¹Modirkia, et al., *"Activity-Based Budgeting and Comparison with Existing Budgeting – Case Study of Tehran Municipality District 18," Analytical Study Using Descriptive and Field Survey Methods, Iran, 2014.*

² Zaneta Pietrzak, *"Integration of Ethical Values into Activity-Based Budgeting," Journal of Business Ethics, Vol. 117(3), 2013.*

- اقتراح إطار عمل مكون من خمس مراحل لإدماج القيم الأخلاقية في الموازنة.
- أهمية تعزيز الجانب الأخلاقي في القرارات المالية.
- الحاجة إلى مزيد من البحث لتطوير هذا النهج وتوسيع نطاق تطبيقاته.

ثالثاً: دراسة (2013) *Ahmed El-gibaly*¹:

"The Credibility and Plausibility of the Modified Usage of the Activity Based Costing on Strategic Performance of the Egyptian Companies"

هدفت إلى قياس مدى تأثير تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على الأداء الاستراتيجي للشركات المصرية وتوصلت للنتائج الرئيسية التالية:

- علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تطبيق ABC والأداء التنظيمي.
- تحسن ملحوظ في الكفاءة التشغيلية.
- توصية بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية لاستكشاف متغيرات أخرى تؤثر على الأداء.

رابعاً: دراسة (2013) *Capusneanu, S., Boca, I., Barbu, C.-M., Rof, L.-M., & Topor, D*²:

"Implementation of Activity-Based Budgeting Method in the Economic Entities from Mining Industry of Romania"

تناولت دراسة تطبيق نظام *ABB* في شركات التعدين الرومانية، وتوصلت للنتائج الرئيسية التالية:

- تأثير إيجابي ملموس لنظام *ABB* على سلوك الموظفين وأداء العمليات.
- تركيز النظام على المناطق ذات القيمة المضافة.
- تفوق النظام في دقة تحليل التكاليف وتحديد الانحرافات.

خامساً: دراسة (2010) *Hasan Bengu*³:

"The Role of Activity Based Budgeting on Target Costing Practices"

بحثت العلاقة بين نظام *ABB* ونظام التكلفة المستهدفة، وتوصلت للنتائج الرئيسية التالية:

¹ Ahmed El-gibaly, *"The Credibility and Plausibility of the Modified Usage of the Activity Based Costing on Strategic Performance of the Egyptian Companies," International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 3(2), Egypt, 2013.

² Capusneanu, S., Boca, I., Barbu, C.-M., Rof, L.-M., & Topor, D., *"Implementation of Activity-Based Budgeting Method in the Economic Entities from Mining Industry of Romania," International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 3(1), 2013, Romania.

³ Hasan Bengu, *"The Role of Activity Based Budgeting on Target Costing Practices," The Journal of Faculty of Economics and Administrative Science*, Vol. 15(1), Turkey. 2010.

- تفوق نظام *ABB* في دعم عمليات التخطيط المبكر للتكاليف.
- عدم كفاءة النظام التقليدي القائم على الحجم في هذا السياق.
- تأكيد أهمية توافق النظامين لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

سادسا: دراسة (2005) *Mohamed Moustafa*¹:

"An Application of Activity-Based Budgeting in Shared Service Departments and its Perceived Benefits and Barriers Under Low-IT Environment Conditions"

تناولت تطبيق نظام *ABB* في دوائر الخدمة المشتركة ضمن بيئات ذات مستوى متدن من التكنولوجيا، وتصلت للنتائج الرئيسية التالية:

- وجود قبول إيجابي لدى الموظفين لتطبيق النظام.
- إمكانية تجاوز المعوقات التقنية عبر تعزيز الكفاءة البشرية.
- تحديد عدد من الفوائد التشغيلية والإدارية المرتبطة بتطبيق النظام.

الفرع الثاني: مناقشة الدراسات الأجنبية

تشترك الدراسات الأجنبية في مجموعة من النقاط المشتركة التي تؤكد على أهمية وجدوى تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) في مختلف القطاعات، مع مراعاة التحديات التي قد تواجه هذا التطبيق.

أولا: نقاط الاتفاق بين الدراسات

1. أهمية نظام *ABB* كأداة حديثة للمحاسبة الإدارية:

جميع الدراسات أكدت أن نظام *ABB* يتفوق على الأساليب التقليدية في توفير معلومات دقيقة عن التكاليف، وتوجيه الرقابة نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة.

2. دور النظام في تحسين الأداء المؤسسي:

أظهرت معظم الدراسات أن تطبيق *ABB* يؤدي إلى تحسين الأداء التشغيلي والمالي، ودعم اتخاذ القرار، وزيادة الكفاءة في استخدام الموارد.

3. ارتباطه بنظام *ABC* :

¹Mohamed Moustafa, *"An Application of Activity-Based Budgeting in Shared Service Départements and its Perceived Benefits and Barriers Under Low-IT Environment Conditions," Management Accounting Research, Vol. 16(4), United Kingdom, 2005.*

أكدت بعض الدراسات أن نظام *ABB* هو امتداد طبيعي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (*ABC*) ويحتاج إلى وجود هذا الأخير كقاعدة بيانات دقيقة.

4. التحديات المتعلقة بالتطبيق:

أشارت الدراسات إلى وجود تحديات مشتركة تواجه تطبيق النظام، منها:

- ضعف البنية التحتية التكنولوجية.
- نقص الكوادر المؤهلة.
- مقاومة التغيير من قبل الموظفين.
- الوقت والجهد المطلوبين لتطبيق النظام.

ثانياً: نقاط الاختلاف

اختلاف القطاعات المستهدفة: بينما ركزت بعض الدراسات على القطاع الحكومي (مثل بلدية طهران)، فإن دراسات أخرى كانت مركزة على القطاع الخاص (مثل شركات التعدين في رومانيا)، وهذا يؤثر على طبيعة التحديات والفوائد المرتبطة بالتطبيق.

1. اختلاف الأطر الزمنية:

تراوحت الدراسات بين تطبيقات تجريبية قصيرة الأمد) مثل دراسة *Moustafa*، 2005 وبين دراسات تحليلية شاملة) مثل دراسة *Sorinel* 2013.

2. اختلاف مناهج البحث:

اعتمدت بعض الدراسات على المنهج الوصفي التحليلي، بينما استخدمت أخرى أدوات إحصائية متقدمة مثل اختبار *T-test*، وبرنامج *SPSS*.

تشكل الدراسات الأجنبية السابقة قاعدة علمية قوية تدعم فكرة تبني نظام الموازنة على أساس الأنشطة (*ABB*) كأداة فعالة لتحسين الأداء المؤسسي، سواء في القطاع الحكومي أو الخاص. ومع ذلك، لا بد من مراعاة طبيعة كل مؤسسة عند تصميم وتنفيذ هذا النظام، خاصة من حيث البنية التحتية، والهيكلة التنظيمية، ومستوى الكوادر البشرية.

وفي حالة مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب، يمكن الاستفادة من التجارب العالمية السابقة لتصميم نموذج تطبيقي لنظام *ABB* يتناسب مع طبيعة العمليات الإنتاجية والخدمات الداعمة فيها، مع وضع خطة تدريجية للتغلب على التحديات المتوقعة مثل نقص الخبرات أو ضعف البنية التكنولوجية.

المطلب الثالث: مميزات الدراسة الحالية مقارنة بالأدبيات السابقة

تتميز الدراسة الحالية "دور الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب" بعدة جوانب تُضيف إليها قيمة علمية وعملية تجعلها مختلفة عن الدراسات السابقة العربية والأجنبية، وذلك على النحو التالي:

الفرع الأول: الإسهامات العلمية والعملية للدراسة الحالية

تعد الدراسة الحالية بعنوان: "دور الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة تضامن عثماني"، إضافة علمية ونظرية مهمة إلى الأدبيات البحثية المتعلقة بنظام الموازنة الحديثة، خاصة في البيئة الصناعية، وتتجلى القيمة المضافة لهذه الدراسة فيما يلي:

أولاً: تركيزها على قطاع صناعي غير مدروس

إذ أن قطاع صناعة الألبان والحليب غير مدروس بشكل كافٍ في الأدبيات العربية والأجنبية، بينما ركزت معظم الدراسات السابقة على القطاع الحكومي أو الخدمي، فإن هذه الدراسة تقدم تحليلاً عميقاً لنظام (ABB) في مؤسسة صناعية متخصصة في إنتاج الحليب، هذا التركيز يقدم رؤية جديدة حول كيفية تطبيق نظام الموازنة القائم على الأنشطة في بيئات إنتاجية معقدة تتسم بتعدد العمليات والتكاليف غير المباشرة.

ثانياً: الجمع بين الجانب النظري والتطبيقي

تختلف هذه الدراسة عن بعض الدراسات النظرية السابقة بأنها تعتمد على منهج دراسة الحالة (Case Study)، مما يتيح فهماً عملياً وواقعياً لتطبيق النظام داخل بيئة عمل حقيقية، كما توفر بيانات ميدانية قابلة للقياس حول فعالية النظام في تخفيض التكاليف وتحسين الكفاءة التشغيلية.

ثالثاً: تحديث الإطار الزمني وإبراز أهميته في ظل المتغيرات المعاصرة

تأتي هذه الدراسة في سياق يتسم بتطورات تقنية واقتصادية متسارعة، مثل التحول الرقمي وأتمتة العمليات، مما يجعل تبني أدوات موازنة حديثة أكثر إلحاحاً، كما تسلط الضوء على العلاقة بين تطبيق (ABB) وتحسين الشفافية الداخلية ودعم القرارات الاستراتيجية.

رابعاً: ربط الموازنة بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة

لا تقتصر الدراسة على الجانب المحاسبي فقط، بل تمتد لربط نظام (ABB) برؤية المؤسسة طويلة الأمد، مع اقتراح نموذج عملي لربط مؤشرات الأداء (KPIs) بنتائج تطبيق النظام.

رابعاً: تقديم توصيات عملية قابلة للتنفيذ

تقدم الدراسة مجموعة من التوصيات العملية المستندة إلى الواقع الميداني لمؤسسة عثمانى، مثل:

- تدريب الكوادر البشرية على أدوات الموازنة الحديثة.
- تحديث النظام المحاسبي الحالي.
- استخدام برامج متقدمة لدعم تطبيق نظام (ABB).
- هذه التوصيات تعتبر مرجعا مهما لإدارة المؤسسة في اتخاذ قرارات التطوير والتحسين.

الفرع الثاني: أبعاد التميز النظري والتطبيقي للدراسة الحالية

تميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بعدة جوانب جعلتها مميزة وساهمت في إثراء المعرفة الأكاديمية والتطبيقية في مجال الموازنة الحديثة، ومن أبرز هذه النقاط:

جدول رقم (09): نقاط الاختلاف والميزة التنافسية للدراسة الحالية

الجوانب	الدراسة الحالية	الدراسات السابقة
القطاع المستهدف	مؤسسة صناعية (صناعة الألبان)	معظمها ركزت على القطاع الحكومي أو الخدمي
طبيعة التطبيق	تطبيق عملي (Study Case)	بعض الدراسات كانت نظرية أو استندت إلى شركات افتراضية
الإطار الزمني	حديث ومرتبط بالتحديات المعاصرة	بعض الدراسات تعود إلى فترات مبكرة (مثل 2005 و2008)
التحليل العميق	تحليل دقيق للتكاليف حسب العميل والنوع	بعض الدراسات لم تدخل في تفاصيل دقيقة لتوزيع التكاليف
التكامل مع الإدارة الاستراتيجية	ربط الموازنة بأهداف المؤسسة	تركيز على الجانب المحاسبي فقط
التوصيات	محددة وقابلة للتنفيذ ضمن الواقع المحلي	توصيات عامة أو غير مرتبطة بسياقات محددة

بينما استفادت الدراسة الحالية من الأطر النظرية والتجارب السابقة في مجال تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، إلا أنها تقدم إضافة نوعية من خلال تركيزها على بيئة صناعية حيوية، واعتمادها على منهجية تطبيقية، وتقديمها حلولاً ملموسة لتحديات حقيقية، وبالتالي تعتبر هذه الدراسة بمثابة مرجع مهم للباحثين والممارسين الذين يسعون لفهم كيفية تطبيق أدوات الموازنة الحديثة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الدول النامية.

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 الرئيسة والمتمثلة في التخطيط والتنسيق الرقابة وتقييم الأداء، فالموازنة على أساس الأنشطة ترفع من كفاءة الأنظمة الإدارية داخل المؤسسة.

ومن أجل إثراء هذا الحقل من المعرفة والمتمثل في استعمال الموازنات التقديرية لتحسين أداء المؤسسة ارتأينا 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 المقدرة المعبر عنها في الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، من أجل إعداد تقارير الأداء والكشف عن الانحرافات وتحليلها واستخراج أسباب حدوثها ومن ثم وضع إجراءات تصحيحية لهذه الانحرافات لتفادي 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 الثاني:

دور نظام

الموازنة على أساس

الأنشطة

في تحسين أداء مؤسسة

عثماني

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 الموازنة على أساس الأنشطة 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 مؤسسة تضامن عثماني - خنشلة - من خلال التعريف بالمؤسسة والتعرف على طريقة إعداد الموازنة على أساس الأنشطة بها واستخلاص بعض الملاحظات حول نظام الموازنة بمؤسسة تضامن عثماني قائم على أساس الأنشطة، ثم سنحاول إسقاط هذا النظام على أرض الواقع من خلال عينة من أنشطة المؤسسة 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 مؤسسة تضامن عثماني بصفة عامة .

المبحث الأول: عرض منهجية الدراسة والأدوات المستعملة

تعد المنهجية التي يعتمدها الباحث في إنجاز أي دراسة بحثية، وخاصة الدراسات التطبيقية والتجريبية منها، عنصراً أساسياً في ضمان مصداقية النتائج وصدقها؛ وتعتبر هذه المرحلة بمثابة الخريطة التي يسير عليها الباحث لجمع البيانات، وتحليلها، واستخلاص الاستنتاجات منها بطريقة علمية ومنهجية.

وفي هذا الإطار تم اعتماد منهجية بحثية متكاملة تهدف إلى تحقيق الأهداف المرسومة للدراسة، والتي تتركز حول فهم مدى إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في مؤسسات القطاع الاقتصادي الصغيرة والمتوسطة، مع التركيز على دراسة حالة واقعية هي مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب بولاية خنشلة.

وقد تم تصميم المنهجية بحيث تتضمن الجانب النظري الذي تم استعراضه في الفصل السابق، بالإضافة إلى الجانب الميداني الذي سيتم شرح أدواته وخطواته في هذا المبحث، وذلك لضمان التكامل بين النظرية والتطبيق.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي كأسلوب رئيسي للبحث، حيث ساعد هذا المنهج على وصف الواقع الحالي للمؤسسة من حيث النظام المحاسبي المتبع، ونظام الموازنة السائد، وتحديد مواطن القوة والضعف فيه. كما تم استخدام المنهج التطبيقي عبر دراسة إمكانية تطبيق نموذج مقترح لنظام الموازنة على أساس الأنشطة داخل المؤسسة.

شملت الدراسة الميدانية جمع بيانات مباشرة من المؤسسة عبر أدوات متعددة، مثل المقابلات المباشرة مع المسؤولين، وتحليل الوثائق الداخلية، واستخدام الاستبيانات، بهدف الحصول على صورة شاملة ودقيقة عن طبيعة العمليات المالية والإدارية الجارية فيها.

الفرع الأول: تقديم عينة الدراسة - مؤسسة تضامن عثمانى -

تم اختيار مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب الكائنة بولاية خنشلة كعينة للدراسة الميدانية، باعتبارها من المؤسسات المتوسطة التي لها دور اقتصادي مهم في دعم الأمن الغذائي المحلي، وتعمل ضمن بيئة تتطلب كفاءة في إدارة التكاليف والتخطيط المالي.

تأسست المؤسسة سنة 2003، وهي شركة تضامن ناتجة عن شراكة بين ثلاثة أشخاص، برأس مال قدره 31.495.000 دج. تمارس المؤسسة نشاطها تحت رقم اعتماد 40/08/01، وتترجع على مساحة إجمالية قدرها 1928 م²، منها 120 م² مخصصة لغرفة التبريد¹.

1 أنظر الملحق رقم 01.

أولاً: الأنشطة الأساسية للمؤسسة

- إنتاج الحليب المبستر والمدعم.
- إنتاج لبن مبستر.
- إنتاج حليب البقر.

ثانياً: الهيكل البشري

- 6 إدارات إدارية وفنية.
- 20 عاملاً تنفيذياً.

ثالثاً: الشبكة التوزيعية والإنتاجية:

- عدد الموزعين 19: موزعا، منهم 02 من خارج الولاية.
- كمية مسحوق الحليب الممونة من الدولة 82: طن شهرياً ما يعادل 116.796 لترًا/شهرياً.

1. الإنتاج اليومي:

- حليب مبستر ومدعم 800: لتر/يوميًا؛
- حليب بقر مبستر 1000: لتر/يوميًا؛
- لبن مبستر 4000: لتر / ثلاث مرات أسبوعياً.

2. المتعاملون مع المؤسسة:

- 02 مجمعان.
- 40 فلاحاً متعاقدًا.

رابعاً: أهداف مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب

تسعى مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب المبستر إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الاستراتيجية التي تمثل دافعا لاستمراريتها وتطوير عملياتها الإنتاجية والإدارية، وتتمثل هذه الأهداف فيما يلي:¹

1. تحقيق الأرباح وضمان استدامة النشاط الاقتصادي:

¹ مقابلة مع مدير مؤسسة عثمانى، 2025/04/24، على الساعة 14:30.

من بين الأهداف المحورية للمؤسسة هو تحقيق الأرباح باعتبارها مؤشرا رئيسيا على نجاح العمليات الإنتاجية والتجارية، ولبلوغ هذا الهدف، تعتمد المؤسسة على استمرارية الإنتاج بكفاءة عالية، مع الحرص على تحسين جودة المنتجات، بما يساهم في تعزيز مكانتها في السوق المحلية، ويضمن استقطاب العملاء والحفاظ عليهم على المدى الطويل.

2. الحفاظ على قاعدة الزبائن وتعزيز الثقة لديهم

تولي المؤسسة اهتماما خاصا لعلاقتها مع الزبائن، حيث تعد المحافظة على العملاء الحاليين وجذب عملاء جدد من الأهداف الاستراتيجية التي تساهم في ضمان استقرار الإيرادات ونموها. وتتحقق هذه الغاية من خلال:

- التزام المؤسسة بتوفير الكميات المتفق عليها ضمن الشروط المحددة.

- الالتزام بالمواعيد المتفق بشأن تسليم الطلبات.

- تقديم منتجات تتميز بالجودة العالية والسلامة الغذائية.

ومن خلال هذا الالتزام، تتمكن المؤسسة من بناء سمعة طيبة في السوق، مما يعزز موقعها التنافسي ويزيد من فرص استمراريته في ظل المنافسة الشديدة التي تشهدها صناعة المواد الغذائية.

3. مواكبة التطورات التكنولوجية لتحسين الكفاءة الإنتاجية

تدرك مؤسسة عثمانى أهمية التكنولوجيا الحديثة كعامل محوري في تقليل التكاليف وتحسين جودة المنتجات الوطنية، لذلك فإن من أهدافها المستقبلية هو الاستثمار في التحديث التكنولوجي للعمليات الإنتاجية واللوجستية من خلال:

- تحديث الآلات والمعدات المستخدمة في عمليات المعالجة والتعبئة.

- تبني أنظمة رقمية لإدارة الجودة ومراقبة الإنتاج.

- تحسين كفاءة استخدام الموارد الطبيعية (مثل المياه والطاقة) في العمليات الإنتاجية.

ويساهم هذا الهدف في تعزيز القدرة التنافسية للمنتج المحلي، كما يدعم جهود الدولة في تشجيع الصناعات الوطنية وتحسين أدائها بما يتماشى مع المعايير العالمية.

يمكن القول إن أهداف مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب لا تقتصر فقط على الجانب الربحي، بل تمتد لتشمل تعزيز العلاقات مع العملاء، وتحسين جودة المنتجات، ومواكبة التطورات، هذه الأهداف مجتمعة تمثل حجر الأساس لاستمرارية المؤسسة وتطورها، كما تشكل إطارا استراتيجيا لتحديد السياسات والتوجهات المستقبلية لها، خاصة في ظل البيئة الاقتصادية المتغيرة والمتطلبات المتزايدة من حيث الكفاءة والجودة والتنافسية.

الفرع الثاني: البطاقة الفنية للمؤسسة

تعد البطاقة الفنية للمؤسسة من العناصر الأساسية التي تقدم لمحة شاملة وواضحة عن الخصائص الجوهرية لمؤسسة عثمانى لصناعة الحليب، والتي تمثل عينة الدراسة في هذا البحث. وتهدف هذه البطاقة إلى تسليط الضوء على المعطيات الأساسية التي توضح طبيعة عمل المؤسسة، وهيكلها التنظيمي، وقدراتها الإنتاجية والمالية، بالإضافة إلى الشبكة التوزيعية التي تعتمد عليها.

ومن خلال هذه البطاقة يمكن التعرف على الإطار العام الذي تعمل فيه المؤسسة، وهو ما يعتبر خطوة أولى ضرورية لفهم البيئة الداخلية التي سيتم فيها اختبار تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، وهو ما يوضحه الجدول التالي:¹

الجدول رقم (10): البطاقة الفنية للمؤسسة

التسمية	شركة التضامن عثمانى - خنشلة-
تاريخ الإنشاء	2003.
الشكل القانوني	شركة تضامن
الأنشطة الأساسية	إنتاج الحليب ومشتقاته. الحليب المبستر. اللبن المبستر. جمع الحليب من الفلاحين.
رأس مال الاجتماعي	31495000.
الشركاء	عثماني عبد المالك. لعجال فريدة. بونوة محمد.
القدرة الإنتاجية لسنة 2024	249600.
قدرة التوزيع وشبكة التوزيع	عدد الموزعين 19 منهم 2 من خارج الولاية.
كمية مسحوق الحليب الممونة من طرف الدولة	82طن/شهرها ما يعادل 116796ل/للشهر.

المصدر: وثائق داخلية مقدمة من طرف المؤسسة.

الفرع الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة عثمانى

يعتبر الهيكل التنظيمي لأي مؤسسة من الركائز الأساسية التي تعكس طبيعة تنظيم العمل الداخلي، وتوزيع المهام والمسؤوليات بين مختلف الإدارات والأقسام، فهو يمثل خريطة طريق توضح العلاقات الوظيفية بين الأفراد والوحدات التنظيمية، ويحدد خطوط السلطة والمسؤولية والتواصل داخل المؤسسة.

1 أنظر الملحق رقم 02.

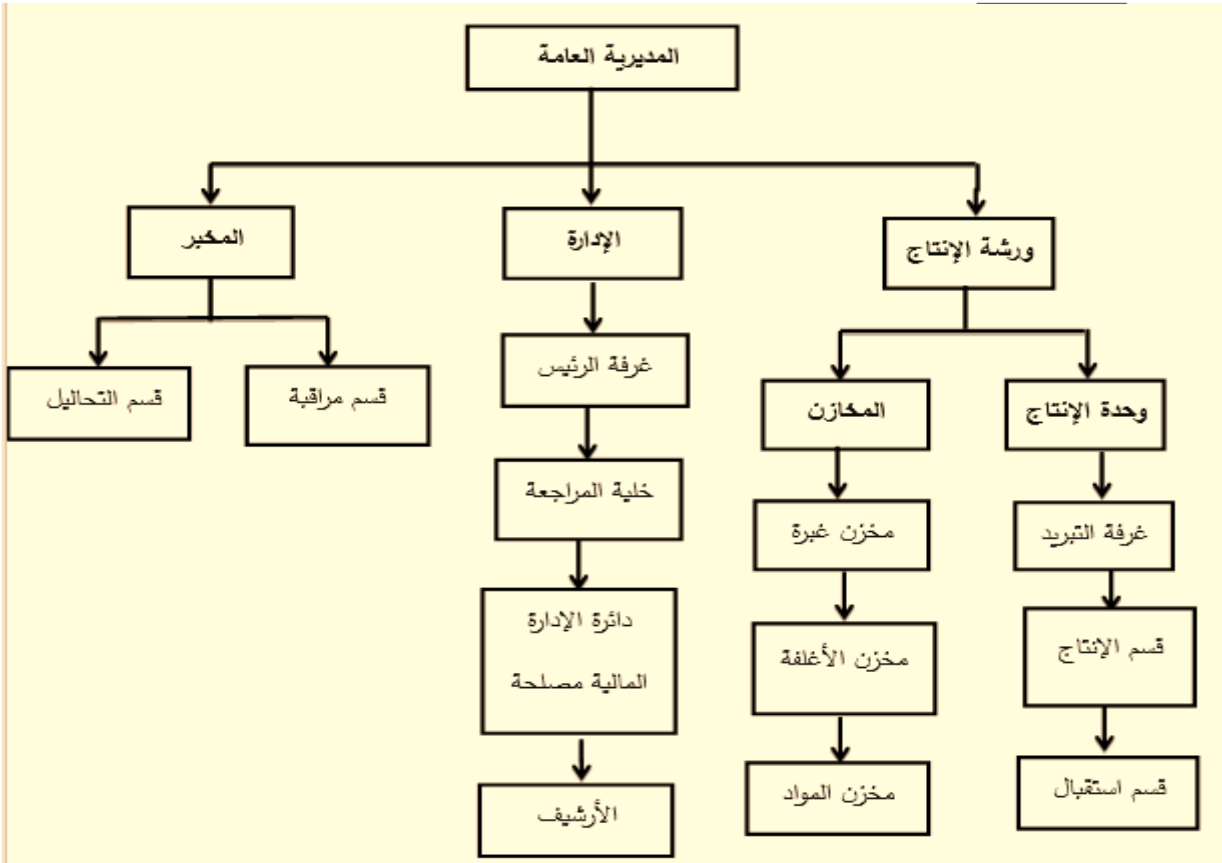
وفي حالة مؤسسة عثماني لصناعة الحليب، فإن دراسة هيكلها التنظيمي تعتبر خطوة أساسية لفهم كيفية سير العمل، وتوزيع الصلاحيات، وتحديد الجهات المعنية بالقرارات المالية والإدارية، خاصة فيما يتعلق بنظام الموازنة وإعداد الخطط المالية.

إن معرفة الهيكل التنظيمي تسهم بشكل مباشر في تحليل الواقع الإداري للمؤسسة، وتحديد مدى توافقه مع متطلبات تطبيق أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة مثل نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، الذي يتطلب وجود بنية تنظيمية واضحة، وتحديد دقيق للأنشطة الرئيسية والمساندة، وتوزيع منطقي للتكاليف على هذه الأنشطة.

ومن خلال هذا الفرع، سيتم عرض هيكل المؤسسة التنظيمي، وتوضيح العلاقات التبعية بين مختلف الإطارات الإدارية والفنية، إلى جانب تحديد الأدوار والمهام الموكلة لكل قسم، مما يسهل عملية تحليل العمليات الداخلية واقتراح نموذج موازنة يتناسب مع طبيعة عمل المؤسسة.

أولاً: الهيكل التنظيمي لمؤسسة عثماني

الشكل رقم 03: يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق داخلية مقدمة من طرف المؤسسة (الملحق رقم 03).

ثانياً: تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة عثمانى:

في ظل الأهمية البالغة التي يحتلها الهيكل التنظيمي في إدارة المؤسسات بكفاءة وفعالية، تعد دراسة هيكل المؤسسة العثماني نموذجاً مميّزاً لفهم كيفية تنظيم الأعمال وتوزيع المهام والمسؤوليات، يتميز هيكل المؤسسة العثماني بتنظيم إداري واضح، يركز على التخصص والتسلسل الهرمي، مما يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة بشكل منهجي ومنظم. ومن خلال هذا التحليل سيتم استعراض مكونات الهيكل التنظيمي للمؤسسة العثماني، ووظائف الأقسام المختلفة، وكيفية اتخاذ القرارات داخلها، وذلك للتعرف على الآليات التي ساعدت هذه المؤسسة على النجاح والاستمرارية عبر الزمن، ويتكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة مما يلي:¹

1. الرئيس المدير العام

يشغل الرئيس المدير العام أعلى سلطة إدارية داخل المؤسسة، ويعد المسؤول الأول عن توجيه وتنظيم جميع العمليات الإدارية والتشغيلية. يتولى مهام الرقابة والتوجيه العام، كما يلعب دوراً محورياً في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تمس مجمل نشاطات المؤسسة. من بين مهامه الرئيسية:

- دراسة طلبات الموظفين والعاملين ومتابعة تنفيذها؛
- اتخاذ القرارات المناسبة بشأن القضايا المتعلقة بالموارد البشرية والإدارة العامة؛
- الإشراف العام على سير العمل وضمان التكامل بين مختلف الأقسام.

2. الأمانة العامة

تخضع الأمانة العامة للإشراف المباشر من قبل الرئيس المدير العام، وتتمتع بصلاحيات واسعة في تنظيم وتسيير الأعمال الإدارية اليومية. تُعتبر حلقة الوصل بين الإدارة العليا وبقية الأقسام، حيث تساهم في ضمان انسيابية العمل داخل المؤسسة.

وتتمثل المهام الأساسية للأمانة العامة فيما يلي:

- تسجيل وإدارة جميع الوثائق الرسمية الداخلة والخارجة من المؤسسة.
- إعداد أوامر وتوجيهات المدير وإعلانها للجهات المعنية.
- تنظيم جدول أعمال المدير العام وتحديد مواعيد الاجتماعات واللقاءات الرسمية.
- دعم التواصل الداخلي بين مختلف الإدارات لتسهيل تنفيذ المهام.

¹ أنظر الملحق رقم 03.

3. خلية المراجعة ومراقبة التسيير

تعد خلية المراجعة ومراقبة التسيير من الهيئات الرقابية الداخلية المهمة، وهي مرتبطة مباشرة برئيس المدير العام، مما يعزز استقلاليتها في أداء مهامها، تتركز مهمتها على متابعة الأداء العام للمؤسسة وتقديم تقارير تحليلية تساعد في تحسين كفاءة العمليات، ومن المهام الرئيسية للخلية ما يلي:

- إعداد التقارير الدورية (ثلاثية و سنوية) حول أداء المؤسسة.
- وضع الخطط والمخططات السنوية المقترحة لسير العمل.
- جمع وتحليل البيانات الإدارية والمالية باستخدام أنظمة المعلومات.
- متابعة حالة الآليات والمعدات المستخدمة في الإنتاج وضمان صلاحيتها وكفاءتها.

4. دائرة الإدارة والمالية

تعد هذه الدائرة العمود الفقري للإدارة الداخلية في المؤسسة، حيث تتولى الإشراف على الجوانب المالية والإدارية والاجتماعية، وتضم عدة مصالح فرعية متخصصة.

أ. **مصلحة تسيير الموارد البشرية:** تعنى هذه المصلحة بجميع الشؤون المتعلقة بالموظفين والعاملين، وتهدف إلى تحقيق الكفاءة في إدارة الموارد البشرية، ومن مهامها الأساسية ما يلي:

- قسم الشؤون الاجتماعية: يتولى متابعة القضايا الاجتماعية للمستخدمين مثل الامتيازات والمنح والمساعدة.
- قسم المستخدمين: يشرف على ملفات الموظفين من التوظيف إلى التقاعد.
- قسم الأجور: يقوم بإعداد كشوف الرواتب وتنفيذ عمليات صرف الأجور الشهرية بدقة.

ب. **مصلحة المحاسبة والمالية:** تعنى هذه المصلحة بالإشراف على العمليات المالية كافة، وتعد من الأقسام الحيوية التي تقدم الدعم المعلوماتي لإدارة المؤسسة، ومن أهم مهامها:

- إعداد الترسيد البدائي لكل الحسابات وفقاً لمبادئ المحاسبة العامة.
- إعداد الموازنة التقديرية وحسابات الختامية للمؤسسة.
- تسجيل وتبويب كل العمليات المالية المتعلقة بالمشتريات والمبيعات والمصاريف المختلفة.
- تقديم تقارير مالية دورية تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية والمالية.

5. دائرة الموارد المادية:

تتولى دائرة الموارد المادية مهمة إدارة وتوزيع الموارد الملموسة داخل المؤسسة، بما في ذلك المواد الخام والأدوات والمعدات اللازمة للإنتاج، ومن المهام الأساسية للدائرة:

- تسيير وتنظيم المخزونات وضمان توفر الكميات الكافية منها.
- تزويد المؤسسة باحتياجات الإنتاج من المواد الأولية والمستلزمات.
- مراقبة عمليات دخول وخروج المواد من المخازن.
- تزويد ورش الإنتاج بالمواد اللازمة لضمان استمرارية العمل دون انقطاع.

إن الهيكل التنظيمي لمؤسسة عثمانى لصناعة الحليب يعكس تنظيمًا واضحًا للمسؤوليات والصلاحيات، وهو ما يعتبر شرطًا أساسيًا لتطبيق النظم المحاسبية الحديثة مثل الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، ومن خلال هذا العرض التفصيلي، يتضح مدى أهمية وجود هيكل تنظيمي فعال في تعزيز الكفاءة الإدارية وتحسين جودة اتخاذ القرار، وهو ما يمثل نقطة انطلاق حقيقية لتطوير نظام الموازنة الحالي في المؤسسة.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات ومعالجتها.

تعد عملية جمع البيانات وتحليلها من المراحل الحاسمة في أي بحث علمي، إذ تتمثل حجر الأساس الذي يعتمد عليه الباحث في اختبار فرضياته واستخلاص نتائجه. ولضمان دقة النتائج ومصداقيتها، تم اعتماد مجموعة من الأدوات البحثية العلمية المناسبة لطبيعة الدراسة الميدانية التي أجريت على مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب بولاية خنشلة.

وقد تم اختيار هذه الأدوات بناء على طبيعة الإشكالية البحثية التي تدور حول إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المؤسسة محل الدراسة، مع مقارنته بالنظام التقليدي المتبع.

وقد تم تصميم أدوات البحث لتكون قادرة على توفير بيانات دقيقة عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وأنشطتها الرئيسية، وتوزيع التكاليف، بالإضافة إلى إدراك موظفي الإدارة العليا والوسطى لنظام الموازنة السائد واحتياجات التطوير المحتملة.

الفرع الأول: أدوات جمع البيانات

تم استخدام ثلاث أدوات رئيسية لجمع البيانات في هذه الدراسة نذكرها فيما يلي:

أولاً: المقابلة الشخصية

استخدمت المقابلة الشخصية كأداة رئيسية لجمع البيانات النوعية، وذلك من خلال اللقاء المباشر مع بعض العناصر الأساسية في مؤسسة عثمانى، وتحديدًا: المدير والمكلفون بالمحاسبة على مستوى المؤسسة، وهدفت هذه المقابلات إلى استقصاء الآراء والمعلومات المتعلقة بـ:

- النظام المحاسبي الجاري تطبيقه في المؤسسة؛
 - طريقة إعداد الموازنة الحالية وتحديد تكاليفها للتكاليف؛
 - مدى إلمام المسؤولين بمفهوم الموازنة على أساس الأنشطة؛
 - تحديد الصعوبات والتحديات التي قد تعترض تطبيق نظام موازنة حديث.
- كما ساعدت المقابلات في فهم العمليات الداخلية للمؤسسة، وتحديد الأنشطة الرئيسية والثانوية التي يمكن ربط التكاليف بها عند تطبيق نظام ABB.

ثانياً: الملاحظة الميدانية

- كملت المقابلات باستخدام أسلوب الملاحظة الميدانية، حيث تم تنفيذ زيارات ميدانية متعددة إلى مختلف أقسام المؤسسة خاصة قسمي الإنتاج والمحاسبة، وقد ساهم هذا الأسلوب فيما يلي:
- معاينة الواقع الفعلي لسير العمل داخل المؤسسة؛
 - تحديد خطوات العملية الإنتاجية ونشاطاتها الداعمة؛
 - ملاحظة طريقة تسجيل وتصنيف التكاليف بشكل مباشر؛
 - توثيق الانحرافات أو الثغرات في النظام الحالي.
- ومن خلال هذا الأسلوب، تم الحصول على بيانات مباشرة وغير مُعدّلة تُعزز من مصداقية النتائج وتزيد من فهم الباحث لسياق التطبيق.

ثالثاً: الوثائق الرسمية والداخلية

- تم الاعتماد أيضاً على تحليل الوثائق والمستندات الداخلية التي قدمتها المؤسسة والتي تشمل:
- التقارير المالية السنوية.
 - جداول توزيع المصاريف الشهرية.
 - هيكل تنظيمي للمؤسسة.
 - أنظمة العمل والإجراءات الداخلية.
- وقد ساعدت دراسة هذه الوثائق في:

- التحقق من صحة المعلومات المقدمة خلال المقابلات.
- فهم آليات العمل الداخلية وتدفق المعلومات.
- تحديد نقاط القوة والضعف في النظام المحاسبي السائد.
- إعداد الأراضية المناسبة لاقتراح نموذج موازنة جديد على أساس الأنشطة.

الفرع الثاني: معالجة البيانات

بعد جمع البيانات من خلال الأدوات السابقة، تم اتباع خطوات منهجية لمعالجتها وتحليلها حيث تتمثل فيما يلي:

أولاً: تصنيف البيانات وتنظيمها

تم تصنيف البيانات المجمعة إلى نوعين:

- بيانات كمية: مثل الأرقام المتعلقة بالتكاليف والإيرادات.
- بيانات نوعية: مثل آراء المسؤولين ونتائج الملاحظة، وقد تم تحليلها بطريقة وصفية تحليلية.

ثانياً: التحقق من مصداقية البيانات

تم التحقق من مصداقية البيانات عبر:

- مقارنة المعلومات المقدمة من المصادر المختلفة (الوثائق، المقابلات، الملاحظة).
- التأكد من توافقها مع الواقع الميداني.
- الاستعانة بتفسيرات الخبراء في حال وجود تناقضات.

ثالثاً: تحليل البيانات وفق منهجية البحث

تم تحليل البيانات باستخدام منهجيتين:

- المنهج الوصفي التحليلي: لوصف وتحليل الواقع الحالي للمؤسسة.
- المنهج المقارن: لمقارنة النظام الحالي بنظام الموازنة على أساس الأنشطة.

رابعاً: استخلاص النتائج والتوصيات

بعد التحليل، تم استخلاص النتائج الأولية حول:

- مدى توافق بيئة المؤسسة مع تطبيق نظام؛

- الفوائد المتوقعة من تبني هذا النظام؛

- التحديات المحتملة والمقترحات للتغلب عليها.

كما سبق يمكن القول أن الأدوات البحثية المستخدمة في هذه الدراسة (المقابلة، الملاحظة، والوثائق) ساعدت في تقديم صورة شاملة ودقيقة عن واقع المؤسسة، ووفرت البيانات اللازمة لاختبار قابلية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، كما أن معالجة هذه البيانات بطريقة علمية ومنهجية ساهمت في ضمان مصداقية النتائج وصدقها، مما يجعل منها أداة موثوقة لدعم اتخاذ القرار والتطوير المستقبلي في المؤسسة.

المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة

بعد انتهاء مرحلة جمع البيانات وتحليلها، تأتي مرحلة عرض النتائج وتفسيرها كحلقة أساسية في تحقيق أهداف البحث، وتهدف هذه المرحلة إلى تحويل البيانات الخام إلى معلومات مفيدة ومفهومة تظهر الواقع الإداري والمالي لمؤسسة عثمانى لصناعة الحليب، مع التركيز على العمليات الإنتاجية وتحديد الأنشطة الرئيسية التي تستهلك الموارد. ومن خلال هذا العرض التفصيلي، يمكن للباحث تحديد مدى توافق بيئة المؤسسة مع تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، كما يمكن من خلاله تحديد مراكز الأنشطة، ومحركات التكاليف، وتوزيع المصروفات غير المباشرة على الأنشطة المختلفة، مما يعد خطوة أولى نحو إعادة هيكلة النظام المحاسبي للمؤسسة.

المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة

بعد انتهاء مرحلة جمع وتحليل البيانات في إطار الدراسة الميدانية التي أجريت على مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب بولاية خنشلة، تأتي مرحلة عرض النتائج كخطوة أساسية لاستخلاص الفهم العميق لطبيعة العمليات الإنتاجية والمحاسبية السائدة داخل المؤسسة. وتهدف هذه المرحلة إلى تسليط الضوء على الإجراءات الفنية والمراحل الأساسية لإنتاج الحليب المبستر، مع التركيز على تسلسل العمليات من بداية التحضير وحتى مرحلة التوزيع.

ومن خلال هذا العرض التفصيلي، يصبح بالإمكان تحديد الأنشطة الرئيسية التي تقوم بها المؤسسة، ومدى تأثيرها على استهلاك الموارد، وهو ما يمثل حجر الأساس لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، كما تساهم هذه المعلومات في فهم الهيكل التنظيمي للعمليات الإنتاجية، وتوفير قاعدة بيانات دقيقة تُستخدم لاحقاً في تحليل الكفاءة التشغيلية وتحديد نقاط القوة والضعف في النظام الحالي.

وبالتالي فإن عرض نتائج الدراسة لا يقتصر فقط على وصف العمليات، بل يعد خطوة أولى نحو تقييم الواقع الإداري للمؤسسة واقتراح حلول ممكنة لتحسين نظام التخطيط المالي والرقابة على التكاليف.

الفرع الأول: مراحل إنتاج الحليب المبستر بمؤسسة تضامن عثمانى

تتمثل عملية تصنيع الحليب المبستر في سلسلة من المراحل المتتابعة التي تبدأ من خلط المواد الخام وتنتهي بتوزيع المنتج النهائي، وهي مراحل تتطلب تنسيقاً دقيقاً بين مختلف الأقسام الإنتاجية والفنية، فيما يلي عرض مفصل لأهم مراحل الإنتاج:

أولاً: مرحلة عملية الخلط

تعتبر هذه المرحلة الخطوة الأولى في تحضير الحليب المعاد تركيبه من مسحوق الحليب، حيث يتم خلط مسحوق الحليب بالماء. ويتكوّن المسحوق المستخدم من نوعين رئيسيين:

- مسحوق حليب خال من الدسم (0% دسم).

- مسحوق حليب كامل الدسم (26% دسم).

تحدد النسب بدقة حسب التركيبة المطلوبة لنسبة الدسم في المنتج النهائي. وتُجرى العملية داخل خزانات مجهزة بأنظمة تحريك لضمان ذوبان كامل للمسحوق ومنع تكثف الجزيئات. كما يتم التحكم في درجة حرارة الماء (بين 40 - 50°م) لتحسين الذوبان.

بعد ذلك، يمر المزيج بمرحلة "الترطيب (Hydration)" لفترة زمنية محددة لضمان امتصاص البروتينات للماء، مما يعزز التجانس في المراحل اللاحقة مثل عملية البسترة.

ثانيا: مرحلة عملية التحضير

تهدف هذه المرحلة إلى ضمان تجانس الحليب بشكل كامل من خلال خلطه لمدة 30 دقيقة، كما تساهم في منع تبلور المادة الحليبية، مما يسهل استمرارية المعالجة في المراحل التالية.

ثالثا: عملية التصفية

يتم فيها تمرير الحليب عبر مصفاة غذائية عالية الكفاءة لإزالة الشوائب أو الأجسام الغريبة، مثل الرواسب، بهدف ضمان نظافة وجودة المنتج.

رابعا: عملية البسترة (Pasteurisation)

تعد من أهم مراحل الإنتاج، حيث يتم تسخين الحليب إلى درجة حرارة 90°م لمدة 15 ثانية، وذلك لقتل الكائنات الدقيقة الضارة دون التأثير على قيمته الغذائية، مما يُطيل من فترة صلاحيته ويضمن سلامته الصحية.

عملية التبريد: تلي عملية البسترة مباشرة، حيث يتم خفض درجة حرارة الحليب إلى 4°م باستخدام آلة مخصصة تقوم بالتسخين والتبريد في نفس الوقت، وذلك للحفاظ على جودته ومنع نمو البكتيريا.

خامسا: الإنتاج النهائي

هي المرحلة التي يتم فيها الحصول على الحليب كمنتج نهائي بعد الانتهاء من جميع مراحل المعالجة (التحضير، التصفية، البسترة، التبريد)

سادسا: مرحلة التعبئة والتغليف

يبدأ الحليب في أكياس أو عبوات مناسبة لحمايته من التلف والتلوث أثناء النقل والتخزين. أما التغليف فهو المرحلة التي تلي التعبئة، وتركز على تقديم المنتج بمواصفات ترويجية وجاذبة للمستهلك.

سابعاً: مرحلة التخزين

هي المرحلة التي يتم فيها وضع الحليب في غرفة التبريد، حيث يحفظ عند درجة حرارة منخفضة لا تتجاوز 4° درجات مئوية لمدة لا تتعدى 3 أيام، وذلك لضمان الحفاظ على جودته وسلامته قبل توزيعه أو استهلاكه، ومنع نمو البكتيريا أو تدهور المنتج.

ثامناً: مرحلة المعاينة

تؤخذ عينات من الحليب المنتج وترسل إلى المختبر لإجراء الفحوصات اللازمة، بما في ذلك فحص المكونات، والطعم، والخصائص الكيميائية والمكروبيولوجية، للتأكد من مطابقتها للمعايير الصحية والجودة.

تاسعاً: مرحلة التوزيع

هي المرحلة التي يتم فيها توزيع الحليب المنتج إلى المحلات التجارية عبر شاحنات مزودة بمبرد للحفاظ على درجة الحرارة المناسبة للمنتج، لضمان وصول الحليب إلى المستهلك بجودة عالية وسلامة، وتسهيل عملية التوزيع في الأسواق المختلفة.

الفرع الثاني: واقع نشاط مؤسسة عثماني لصناعة الحليب

تعد مؤسسة عثماني لصناعة الحليب بولاية خنشلة من الوحدات الاقتصادية التي تلعب دوراً اقتصادياً واجتماعياً مهماً، من خلال إنتاج الحليب المبستر ومشتقاته، ولضمان فهم شامل للبيئة الإنتاجية التي تعمل فيها المؤسسة، يقدم هذا الفرع وصفاً عاماً لطبيعة النشاط الإنتاجي، مع تسليط الضوء على المؤشرات الكمية الأساسية التي تعكس حجم العمليات اليومية والشهرية.

ومن خلال هذا العرض، يمكن تحديد الطاقة الإنتاجية الفعلية للمؤسسة، ومدى استغلالها لمواردها البشرية والمادية، وهو ما يعتبر مدخلاً ضرورياً لفهم توزيع التكاليف وتحديد الأنشطة المستهلكة للموارد، وبالتالي تقييم مدى توافق بيئة المؤسسة مع تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

جدول رقم (11): تعريف عام بالنشاط

البيان	القيمة
عدد أيام المعاينة	يوم 27
ساعات العمل في اليوم	ساعات 8
الإنتاج اليومي من الحليب المبستر	لتر 38,000
الإنتاج اليومي من حليب البقر	لتر 1,000
الإنتاج الأسبوعي من اللبن	لتر (≈) 48,000
إجمالي الإنتاج الشهري	لتر 1,026,000

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

من الجدول رقم (10) نلاحظ ما يلي:

- عدد أيام العمل: تعمل المؤسسة لمدة 27 يوماً شهرياً، أي ما يعادل حوالي 90% من أيام الشهر، مما يعكس كثافة العمل واعتماد المؤسسة على جدول إنتاج منتظم.
 - ساعات العمل اليومية: تبلغ مدة العمل اليومي 8 ساعات، وهي فترة زمنية كافية لتغطية عمليات الإنتاج الرئيسية، مع وجود إمكانية لزيادتها في حالات الذروة أو عند زيادة الطلبات.
 - الإنتاج اليومي من الحليب المبستر: تنتج المؤسسة يومياً 38,000 لتر من الحليب المبستر، وهو ما يمثل الجزء الأكبر من إنتاجها، ويُظهر مدى اعتماد السوق المحلي على هذه المادة الغذائية الأساسية.
 - إنتاج حليب البقر: يبلغ الإنتاج اليومي من حليب البقر 1,000 لتر، وهو إنتاج محدود نسبياً، لكنه يُغطي فئة محددة من الزبائن الذين يفضلون المنتج الطازج مباشرةً.
 - الإنتاج الأسبوعي والشهري من اللبن: يبلغ الإنتاج الأسبوعي 12,000 لتر، أي ما يعادل 48,000 لتر شهرياً، مما يدل على أن اللبن يشكل نسبة ملموسة من خط الإنتاج.
 - إجمالي الإنتاج الشهري: يصل إجمالي إنتاج المؤسسة من جميع المنتجات إلى 1,026,000 لتر شهرياً، وهو رقم كبير يبرهن على قدرة المؤسسة على الاستجابة لاحتياجات السوق المحلية بكفاءة نسبية.
- إن المؤشرات الإنتاجية السابقة تمثل إطاراً عاماً لحجم العمليات الجارية داخل المؤسسة، وتعد نقطة انطلاق لفهم طبيعة الأنشطة التي تستهلك الموارد وتساهم في تحقيق هذه الكميات. كما أنها تُساعد في تحديد محركات التكلفة لكل نشاط، وهو ما يعد ضرورياً لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بطريقة دقيقة وفعالة.

المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة

في ضوء ما تم تحليله في المطلب السابق حول هيكل مؤسسة تضامن عثماني التنظيمي، سنتطرق إلى مناقشة نتائج الدراسة، وذلك باستعراض تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في مؤسسة عثمانية، كأداة حديثة لإدارة الموارد وتحديد التكاليف وفقاً للأنشطة الفعلية.

الفرع الأول: الموازنة على أساس الأنشطة لمؤسسة تضامن عثماني

في إطار اختبار جدوى تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في مؤسسة عثمانية لصناعة الحليب، تم اتباع مجموعة من المراحل المنهجية التي تهدف إلى تحديد الأنشطة الرئيسية، وحصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وربط هذه التكاليف بالمحركات المناسبة لكل نشاط، وأخيراً حساب تكلفة الوحدة لكل منتج.

ومن خلال هذا الإجراء العلمي المدروس، يمكن للمؤسسة الحصول على صور دقيقة عن توزيع التكاليف، مما يساهم في تعزيز الشفافية المالية، وتوجيه القرارات الإدارية بأسلوب أكثر دقة، وتحديد المنتجات ذات المردودية العالية والتكاليف المنخفضة.

وفيما يلي عرض مفصل لمراحل تنفيذ النظام مع شرح كل جدول.

أولاً: تحديد الأنشطة الأساسية

من خلال تحليل عمليات الإنتاج والإدارة داخل مؤسسة عثمانبي، تم تحديد مجموعة من الأنشطة الأساسية التي تمثل العمود الفقري لسير العمل داخل المؤسسة وهي:

- التوزيع: تشمل نقل المنتجات إلى نقاط البيع عبر وسائل متخصصة.
- التنظيف: تتعلق بتطهير الآلات والأدوات المستخدمة في الإنتاج لضمان السلامة الغذائية.
- التخمر: تمارس في بعض خطوط الإنتاج الخاصة باللبن.
- التعقيم والتعبئة: تشمل عمليات التعقيم النهائي للمنتج وتعبئته في العبوات المناسبة.
- خلط وتحضير البودرة: تتعلق بتحضير الحليب من مسحوق الحليب.
- تخطيط الإنتاج: تشمل تحديد الكميات المطلوبة وتنظيم جدول الإنتاج.
- الإشراف الإداري: تشمل الرقابة العامة على سير العمل واتخاذ القرارات الإدارية.

ثانياً: تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد

من أجل تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، من الضروري تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد، ثم توزيع التكاليف غير المباشرة عليها بدقة. وقد تم تصنيف التكاليف غير المباشرة وفقاً للأنشطة الرئيسية كما يلي:

جدول رقم (12): تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد

النشاط	الوصف
النقل	يشمل نقل بودرة الحليب والمنتجات الجاهزة
الكهرباء والغاز	استهلاك الطاقة في مراحل الإنتاج المختلفة
البنزين والوقود	وقود وسائل النقل والمولدات
الماء	يدخل في عملية الإنتاج والتنظيف
المواد والتلف	المواد الثانوية (مثل الأغلفة) والتلف الحاصل أثناء التصنيع
إدارة	التكاليف المكتبية (وثائق، ملفات...)

المصدر: من اعداد الطالبين اعتماداً على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

ثالثا: حصر التكاليف الكلية (مباشرة وغير مباشرة)

تشكل التكاليف الكلية الشهرية المؤشر الرئيسي لفهم الحمل المالي الذي تستهلكه المؤسسة لتحقيق إنتاجها الشهري. ولتسهيل عملية التحليل، يتم تقسيم هذه التكاليف إلى نوعين رئيسيين: التكاليف المباشرة التي يمكن ربطها مباشرة بكل منتج، والتكاليف غير المباشرة التي تغطي الأنشطة الداعمة ولا تتصل بشكل مباشر بالإنتاج.

جدول رقم (13): التكاليف الكلية الشهرية حسب النوع

نوع التكلفة	القيمة (دج)
التكاليف المباشرة	23,452,000
التكاليف غير المباشرة	2,031,500
المجموع الكلي	26,765,600

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

من الجدول رقم (12) نلاحظ ما يلي:

- التكاليف المباشرة: بلغت قيمتها 23.45 مليون دج، وهي تشمل جميع المصروفات المرتبطة مباشرة بإنتاج المنتجات مثل المواد الخام والأجور المباشرة.
- التكاليف غير المباشرة: بلغت 2.03 مليون دج، وتشمل المصروفات العامة المتعلقة بالبيئة الإنتاجية كالكهرباء والمياه والإدارة والنقل.
- التكاليف الكلية: تبلغ حوالي 26.76 مليون دج شهريا، وهو ما يمثل العبء المالي الشهري للمؤسسة.

رابعا: تحليل التكاليف المباشرة حسب المنتج

لحساب تكلفة كل منتج بدقة، من الضروري توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات الثلاثة الرئيسية: (الحليب المبستر، حليب البقر، اللبن)، ويشمل ذلك المواد الخام، الأجور المباشرة، الطاقة، وغيرها من المدخلات التي تستخدم مباشرة في الإنتاج، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (14): التكاليف المباشرة الشهرية حسب المنتج - مؤسسة "عثماني"

البيان	الحليب المبستر (دج)	حليب البقر (دج)	اللبن (دج)	الإجمالي (دج)
بودرة الحليب	9,600,000	-	-	9,600,000
حليب خام (بقر)	-	900,000	1,070,000	1,970,000
ماء	1,100,000	80,000	70,000	1,250,000
رواتب وأجور مباشرة	4,200,000	150,000	300,000	4,650,000

الفصل الثاني: دور نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في تحسين الأداء لمؤسسة

2,370,000	150,000	120,000	2,100,000	مواد تغليب وتغليف
1,110,000	50,000	60,000	1,000,000	صيانة مباشرة
1,350,000	75,000	75,000	1,200,000	طاقة
600,000	25,000	25,000	550,000	مواد تنظيف وتعقيم
502,000	11,000	11,000	480,000	مصاريف مخبرية
40,000	40,000	-	-	تخمير
22,371,000	681,000	1,560,000	20,230,000	المجموع الفرعي
160,000	-	40,000	120,000	مصاريف مباشرة متنوعة
23,452,000	3,120,000	1,560,000	17,816,604	الإجمالي الكلي

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

من الجدول رقم (12) نلاحظ ما يلي:

- الحليب المبستر هو أكبر مستهلك للتكاليف المباشرة، حيث بلغت تكاليفه حوالي 17.8 مليون دج.
- حليب البقر أقل تكلفة من حيث الاستهلاك، بسبب كونه منتجا طازجا بكميات محدودة.
- اللبن جاء في المركز الثاني بعد الحليب المبستر، مع تركيز كبير على تكاليف التخمير.

خامسا: توزيع التكاليف غير المباشرة حسب النشاط وتحديد محركات الكلفة (*Cost Drivers*).

إن تحديد محركات التكلفة (*Cost Drivers*) مرحلة حاسمة في تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، حيث تستخدم هذه المحركات لربط التكاليف غير المباشرة بالأنشطة الفعلية التي تتسبب فيها، مما يحقق دقة عالية في حساب التكلفة، وهو ما توضحه الجداول التالية:

جدول رقم (15): توزيع التكاليف غير المباشرة حسب النشاط

التكلفة الشهرية (دج)	النشاط
353,100	النقل
827,400	الكهرباء والغاز
156,000	البنزين والوقود
350,000	الماء
160,000	المواد والتلف
185,000	الوثائق والأوراق
2,031,500	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

جدول رقم (16): تحديد محركات التكلفة (Cost Drivers)

النشاط	محرك التكلفة	وحدة القياس
النقل	عدد رحلات النقل	رحلة
الكهرباء والغاز	ساعات تشغيل المعدات	ساعة تشغيل
البنزين والوقود	عدد الكيلومترات المقطوعة	كلم
الماء	كمية الإنتاج باللتر	لتر
المواد والتلف	عدد ساعات التشغيل أو الإصلاح	ساعة/وحدة
إدارة	عدد الملفات الإدارية	ملف

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

سادسا: تكلفة وحدة محرك الكلفة

بعد تحديد الأنشطة الرئيسية التي تقوم بها مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب، وتصنيف التكاليف غير المباشرة المرتبطة بكل نشاط، تأتي مرحلة تحديد محركات الكلفة (Cost Drivers) كحلقة وصل بين النشاط والتكلفة. فمحرك الكلفة هو العامل الذي يسبب تغيرا في تكلفة النشاط، وبالتالي فهو المعيار الذي يتم على أساسه توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المختلفة.

ومن خلال حساب تكلفة الوحدة لكل محرك، يمكن قياس مدى استهلاك كل منتج أو خدمة للأنشطة، مما يوفر دقة عالية في تقدير الكلفة مقارنة بالنظام التقليدي. وفيما يلي جدول يوضح تكلفة الوحدة لكل محرك بناءً على البيانات المالية والميدانية المستخلصة من المؤسسة.

جدول (17): تكلفة وحدة محرك الكلفة

النشاط	التكلفة الكلية (دج)	عدد وحدات المحرك	تكلفة الوحدة (دج)
النقل	353,100	235 رحلة	1,503
الكهرباء والغاز	827,400	4,200 ساعة	197
البنزين والوقود	156,000	1,950 كلم	80
الماء	350,000	1,062,000 لتر	0.33
المواد والتلف	160,000	1,00 ساعة	160
الإشراف الإداري	185,000	925 ملف	200

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

سابعا: توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات حسب الاستخدام.

بهدف تحقيق ربط دقيق بين الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها، تم توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات الثلاثة (الحليب المبستر، حليب البقر، اللبن) وفقا لاستخدام كل منتج للنشاط، وقد تم الاعتماد في هذا التوزيع على محركات الكلفة التي سبق تحديدها لكل نشاط مثل عدد الرحلات، ساعات التشغيل، المسافة المقطوعة، وغيرها.

الفصل الثاني: دور نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في تحسين الأداء لمؤسسة

وهذا التوزيع يعد خطوة أساسية نحو تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، حيث يساهم في توجيه القرارات الإدارية ببيانات أكثر دقة، وتحديد المنتجات ذات الكفاءة العالية وتلك التي تستهلك موارد أكبر من اللازم. وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (18): توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات حسب الاستخدام.

المنتج	النقل	كهرباء وغاز	وقود	ماء	مواد وتلف	وثائق وأوراق	المجموع
الحليب المبستر	243,000	650,000	125,000	325,000	120,000	135,000	1,598,000
حليب البقر	50,000	97,000	20,000	8,000	20,000	30,000	225,000
اللبن	60,100	80,400	11,000	17,000	20,000	20,000	208,500
المجموع	353,100	827,400	156,000	350,000	160,000	185,000	2,031,500

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

من الجدول رقم (18) نلاحظ ما يلي:

- الكهرباء والغاز هي أعلى نشاط من حيث التكلفة: بلغت تكاليف الكهرباء والغاز 827,400 دج شهريا، أي ما يعادل حوالي 40.7% من إجمالي التكاليف غير المباشرة، مما يدل على اعتماد العملية الإنتاجية بشكل كبير على الطاقة الكهربائية في عمليات البسترة، التبريد، الخلط، وغيرها من العمليات الحيوية.
- النقل يأتي في المرتبة الثانية: بلغت تكاليف النقل 353,100 دج شهريا، وهو مؤشر على أهمية الشبكة اللوجستية في توزيع المنتجات إلى الأسواق، ويؤكد أن كفاءة النقل تؤثر بشكل مباشر على التكلفة الكلية.
- الماء والمواد والتلف تظهر استهلاكاً معتدلاً: حيث تبلغ تكاليف الماء 350,000 دج، وهو رقم منطقي نظراً لاستخدامه في عمليات التنظيف والخلط.
- بينما تبلغ تكاليف المواد والتلف 160,000 دج، مما يعكس الحاجة إلى صيانة مستمرة للمعدات، مع وجود بعض التالف من المواد خلال الإنتاج.
- البنزين والإشراف الإداري لهما تأثير أقل: تكاليف البنزين والوقود بلغت 156,000 دج، وهي مرتبطة بحركة النقل الخارجي، بينما تكاليف الإشراف الإداري بلغت 185,000 دج، مما يشير إلى وجود إجراءات إدارية تتطلب تنظيماً وتوثيقاً يومياً.

إن تحليل توزيع التكاليف غير المباشرة حسب النشاط يعد خطوة محورية نحو تحسين الرقابة المالية وزيادة الكفاءة التشغيلية داخل المؤسسة، ومن خلال هذا التحليل يمكن تحديد أولويات الترشيد، وتطوير سياسات إدارة أكثر فعالية، وخاصة في الأنشطة ذات التكلفة العالية مثل استخدام الطاقة والنقل.

ثامنا: حساب تكلفة الوحدة حسب النشاط (تكاليف غير مباشرة)

بعد تحديد الأنشطة الرئيسية وربط التكاليف غير المباشرة بها، وتوزيع هذه التكاليف على المنتجات الثلاثة (الحليب المبستر، حليب البقر، اللبن) حسب استخدام كل منتج للأنشطة المختلفة، تأتي مرحلة حساب تكلفة الوحدة لكل منتج من حيث التكاليف غير المباشرة فقط.

ويمثل هذا الحساب خطوة أساسية في نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، لأنه يسمح بقياس كفاءة استهلاك كل منتج للأنشطة الداعمة، مما يظهر مدى عدالة توزيع التكاليف مقارنة بالنظام التقليدي، ويساهم ذلك في اتخاذ قرارات أكثر دقة فيما يتعلق بالأسعار، والهيكلة التنظيمية للإنتاج، وإمكانية إعادة هيكلة العمليات لتحقيق الكفاءة المالية.

جدول رقم (19): تكلفة الوحدة حسب النشاط (تكاليف غير مباشرة).

المنتج	حجم الإنتاج الشهري	التكاليف غير المباشرة الكلية	محركات مشاركة النشاطات	تكلفة الوحدة غير المباشرة (دج)
الحليب المبستر	988,000	1,598,000	كل الأنشطة باستثناء التخمير	1.62
حليب البقر	26,000	225,000	كل الأنشطة باستثناء التخمير + خلط البودرة	8.65
اللبن	48,000	208,500	كل الأنشطة باستثناء خلط البودرة	4.34

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

من الجدول رقم (19) نلاحظ ما يلي:

1. الحليب المبستر: أقل تكلفة وحدة غير مباشرة

- بلغت تكلفة الوحدة غير المباشرة للحليب المبستر 1.62 دج/لتر، وهو أقل تكلفة بين المنتجات.

- يعود السبب إلى حجم إنتاجه الكبير (988 ألف لتر شهريا)، ما يؤدي إلى توزيع التكاليف غير المباشرة على كمية كبيرة من الوحدات، وبالتالي انخفاض التكلفة النسبية لكل لتر.

2. حليب البقر: أعلى تكلفة وحدة غير مباشرة

- بلغت تكلفة الوحدة غير المباشرة لحليب البقر 8.65 دج/لتر، أي ما يقارب 6 أضعاف تكلفة الحليب المبستر، ويعود هذا الفرق الكبير إلى ما يلي:
 - انخفاض حجم الإنتاج فقط 26 ألف لتر.
 - استمرار استهلاكه لنفس الأنشطة مثل النقل، الطاقة، الإدارة، رغم الكميات المحدودة.
- وهذا مؤشر على أن التكاليف الثابتة لا تتلاءم مع حجم الإنتاج الصغير، مما يجعل هذا المنتج أقل كفاءة من حيث التكلفة.

3. اللبن: تكلفة وحدة متوسطة

- بلغت تكلفة الوحدة غير المباشرة للبن 4.34 دج/لتر، وهي قيمة مقبولة نسبياً مقارنة بحجم إنتاجه (48 ألف لتر).
- لكنها ما زالت أعلى من تكلفة الحليب المبستر، مما يستدعي مراجعة عمليات التخمر والتعبئة التي تستهلك جزء كبيراً من الموارد.

تاسعا: الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

في المرحلة الأخيرة من تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB، تم دمج التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة لكل منتج لحساب التكلفة الإجمالية لكل وحدة إنتاج، هذا الحساب يعد الخطوة النهائية التي تظهر الصورة الكاملة للتكلفة الحقيقية لكل منتج، بناء على استهلاكه الفعلي للموارد والأنشطة.

ومن خلال هذا النظام يمكن التغلب على عيوب النظام المحاسبي التقليدي الذي يعتمد في كثير من الأحيان على معايير عامة وغير دقيقة لتوزيع التكاليف، مما يؤدي إلى تشويه في تقدير الكلفة وبالتالي اتخاذ قرارات خاطئة أو غير مدروسة.

جدول رقم (20): الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

المنتج	الإنتاج الشهري (لتر)	التكلفة المباشرة (دج)	التكلفة غير المباشرة (دج)	التكلفة الإجمالية (دج)	تكلفة الوحدة الإجمالية (دج)
الحليب المبستر	988,000	17,604,816	1,598,000	20,370,000	19.62
حليب البقر	26,000	1,560,000	225,000	1,785,000	68.65
اللبن	48,000	3,120,000	208,500	3,328,500	69.34
المجموع	1,062,000	23,452,000	2,031,500	25,483,500	

المصدر: من اعداد الطالبتين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

من الجدول رقم (20) نلاحظ ما يلي:

1. الحليب المبستر: الكفاءة في الاستخدام

- يمثل الحليب المبستر الجزء الأكبر من الإنتاج حوالي 93% من إجمالي الإنتاج.

- بلغت تكلفة الوحدة الإجمالية له حوالي 19.62 دج/لتر، وهو أقل تكلفة بين المنتجات.

السبب الرئيسي هو الحجم الكبير للإنتاج، مما سمح بتوزيع التكاليف الثابتة على عدد أكبر من الوحدات، وبالتالي انخفاض تكلفة الوحدة.

2. حليب البقر: تحدي التكلفة المرتفعة

رغم أن الحليب البقر منتج طازج مطلوب في السوق، فإن تكلفته العالية (68.65 دج/لتر) تجعله أقل جاذبية من حيث الربحية.

السبب الرئيسي هو انخفاض حجمه الإنتاجي (26 ألف لتر فقط شهريا)، بينما يستمر في استهلاك نفس الأنشطة الداعمة مثل الإدارة، النقل، والطاقة.

ومن هنا يتبين أن تطبيق نظام ABB يساعد في كشف المنتجات التي تتحمل نصيبًا غير عادل من التكاليف غير المباشرة، مما يدفع الإدارة لإعادة النظر في جدوى استمرار إنتاجها بنفس الحجم الحالي.

3. اللبن: تكلفة مرتفعة رغم أهميته السوقية

بلغت تكلفة الوحدة الإجمالية للبن حوالي 69.34 دج/لتر، وهي ثاني أعلى تكلفة بعد حليب البقر.

ويعزى ذلك إلى استهلاكه العالي للعمليات الداعمة مثل التخمر، التعقيم، والتغليف، إضافة إلى استهلاكه لنفس البنية التحتية التي تستهلكها باقي المنتجات.

رغم ذلك يتمتع اللبن بأهمية تسويقية عالية، لذا فإن الحل لا يكمن في إيقاف إنتاجه، بل في إيجاد آليات لتحسين كفاءة عملياته الإنتاجية وتقليل التكلفة.

الفرع الثاني: تقييم أداء مؤسسة تضامن عثماني

يهدف هذا الفرع إلى تقييم وتحليل أداء المؤسسة مع التركيز على تحليل التكاليف باستخدام نظام ABB، وتقييم مؤشرات الأداء الرئيسية (KPIs)، وتحليل نقطة التعادل، بالإضافة إلى تحليل SWOT ووضع خطة عمل استراتيجية لتحسين الأداء.

أولاً: تحليل التكاليف باستخدام نظام ABB

يهدف هذا القسم إلى تقديم تحليل تفصيلي للتكاليف المباشرة وغير المباشرة في مؤسسة عثمانى، باستخدام إطار علمي ومنهجي يعتمد على تقنيات نظام ABB، مع التركيز على تحديد الأنشطة الرئيسية، حصر التكاليف، وتوزيعها

بدقة على المنتجات الثلاثة الأساسية: الحليب المبستر، حليب البقر، واللبن، بالإضافة إلى حساب تكلفة الوحدة لكل منتج بناءً على استهلاكه الفعلي للموارد. كما سيتم تسليط الضوء على أهم المؤشرات التي تُظهر كفاءة أو تدني أداء بعض العمليات الإنتاجية، مما يفتح المجال أمام اتخاذ قرارات استراتيجية لتحسين الأداء العام للمؤسسة.

1. تحليل التكاليف المباشرة:

تعتبر التكاليف المباشرة من العناصر الأساسية في تحديد تكلفة الوحدة لكل منتج، وهي تشمل جميع المصروفات التي يمكن ربطها مباشرة بعملية إنتاج المنتج مثل المواد الخام، الأجور المباشرة، الطاقة المستخدمة في الإنتاج، ومواد التعبئة والتغليف.

في حالة مؤسسة عثماني لصناعة الحليب، تم حساب التكاليف المباشرة لكل منتج على أساس استهلاكه الفعلي للموارد، مما يوفر دقة عالية في تقدير الكلفة مقارنة بالنظام التقليدي، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (21): نسبة التكاليف المباشرة الشهرية حسب المنتج

المنتج	التكلفة الإجمالية (دج)	التكلفة لكل لتر (دج)	النسبة من الإنتاج (%)	التعليق
الحليب المبستر	17,816,604	18.03	93%	انخفاض التكلفة نتيجة اقتصاديات الحجم الكبير
حليب البقر	1,560,000	60.00	2.4%	ارتفاع التكلفة بنسبة 233% بسبب صغر الحجم
اللبن	3,120,000	65.00	4.6%	ارتفاع التكلفة بسبب عمليات التخمير

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

من الجدول رقم (21) نلاحظ ما يلي:

الحليب المبستر يمثل العمود الفقري لإنتاج المؤسسة حيث يستحوذ على 93% من إجمالي الإنتاج، ويتميز بأقل تكلفة وحدة (18.03 دج/لتر)، وذلك راجع للأسباب التالية:

- اقتصاديات الحجم الكبيرة التي تسمح بتوزيع التكاليف الثابتة على كمية كبيرة من الإنتاج.
- الاستفادة القصوى من البنية التحتية والطاقة دون الحاجة إلى استثمارات إضافية خاصة.
- الدعم المقدم من طرف الدولة.

حليب البقر يتميز بانخفاض كبير في الحجم الإنتاجي (2.4%)، لكنه يتحمل تكلفة وحدة مرتفعة جدا بلغت 60 دج/لتر، أي أعلى بـ 233% من تكلفة الحليب المبستر بسبب ما يلي:

- صغر الحجم الإنتاجي الذي لا يسمح بتوزيع التكاليف الثابتة بشكل فعال.
- استمرار استهلاكه لنفس الأنشطة مثل التنظيف، التعقيم، الإدارة، والنقل، رغم الكميات المحدودة.

اللبن يحقق حصة سوقية مقبولة (4.6%)، لكن تكلفته العالية (65 دج/لتر) ترجع إلى الأسباب التالية:

- عمليات التخمر الخاصة التي تستهلك طاقة أكبر.

- احتياجاته الخاصة من مواد التعبئة والتعقيم التي تزيد من تكاليف الإنتاج المباشرة.

ثانياً: التكاليف غير المباشرة

في إطار تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب، تم تصنيف التكاليف غير المباشرة حسب الأنشطة الرئيسية التي تستهلك الموارد، ومن ثم توزيعها بدقة على كل منتج بناء على استخدامه الفعلي لكل نشاط.

هذا النهج يختلف عن النظام المحاسبي التقليدي، حيث يتم الربط بين التكلفة والنشاط الذي سببها، مما يعزز

الشفافية

جدول رقم (22): توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات حسب الاستخدام - بالأسعار والنسب المئوية

النشاط	التكلفة الشهرية (دج)	النسبة (%)	التعليق
الكهرباء والغاز	827,400	40.7%	أعلى نشاط من حيث التكلفة، نتيجة استهلاكه الكبير للطاقة في عمليات البسترة والتعقيم والتبريد
النقل	353,100	17.4%	ثاني أكبر تكلفة غير مباشرة، يعكس أهمية الشبكة اللوجستية في توزيع المنتجات
الماء	350,000	17.2%	تكلفة مرتفعة نسبياً بسبب الحاجة إلى التنظيف المستمر للمعدات والتعبئة
البنزين والوقود	156,000	7.7%	مرتبط بحركة النقل الخارجي للمواد والمنتجات
المواد والتلف	160,000	7.9%	يشمل المواد الثانوية والأضرار أثناء التصنيع
الوثائق والأوراق	185,000	9.1%	تكاليف إدارية ثابتة تشمل التنظيم والتوثيق اليومي
المجموع	2,031,500	100%	-

المصدر: من اعداد الطالبين اعتماداً على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

جدول رقم (23): توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات (حسب الاستخدام)

المنتج	النقل (دج / %)	الكهرباء والغاز (دج - %)	الوقود (دج / %)	الماء (دج / %)	المواد والتلف (دج / %)	إدارة (دج / %)	المجموع (دج / %)
الحليب المبستر	243,000 (69%)	650,000 (78.6%)	125,000 (80.1%)	325,000 (92.9%)	120,000 (75%)	135,000 (75.7%)	1,598,000 (78.7%)
حليب البقر	50,000 (14.2%)	97,000 (11.7%)	20,000 (12.8%)	8,000 (2.3%)	20,000 (12.5%)	30,000 (16.8%)	225,000 (11.1%)
اللبن	60,100 (17%)	80,400 (9.7%)	11,000 (7%)	17,000 (4.9%)	20,000 (12.5%)	20,000 (7.5%)	208,500 (10.3%)

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

من الجدول رقم (22) والجدول رقم (23) نلاحظ ما يلي:

1. التركيز العالي على الطاقة الكهربائية:

الكهرباء والغاز هما أكبر التكاليف غير المباشرة بنسبة (40.7%) ، وهو ما يعكس مدى اعتماد المؤسسة على الطاقة في عمليات الإنتاج مثل: البسترة، التخزين البارد، التعقيم والمعدات الآلية.

رغم ارتفاع التكلفة إلا أن المؤسسة لم تحقق كفاءة كاملة في استخدام الطاقة، حيث بلغت تكلفة الكهرباء لكل لتر:

- 0.84 دج/لتر للحليب المبستر.

- 3.12 دج/لتر لحليب البقر.

- 1.68 دج/لتر للبن.

2. توزيع غير العادل للتكاليف غير المباشرة على المنتجات

- الحليب المبستر: يستحوذ على 78.7% من التكاليف غير المباشرة، لكنه يمثل 93% من الإنتاج، مما يجعل تكلفته غير المباشرة لكل لتر منخفضة جدا (1.6 دج/لتر).

- حليب البقر: يتحمل 11.1% من التكاليف غير المباشرة رغم أنه يمثل فقط 2.4% من الإنتاج، وتبلغ تكلفته غير المباشرة لكل لتر حوالي 8.65 دج/لتر، أي أعلى بـ 5 أضعاف من الحليب المبستر.

- اللبن: يتحمل 10.3% من التكاليف غير المباشرة، ويحقق 4.6% من الإنتاج، وتبلغ تكلفته غير المباشرة لكل لتر تصل إلى 4.34 دج/لتر، وهو ما يرجع إلى عمليات التخمر والتعبئة الخاصة به.

3. المنتجات ذات الكميات الصغيرة

حليب البقر واللبن يعانيان من ارتفاع غير مبرر في التكلفة غير المباشرة لكل لتر بسبب صغر الحجم الإنتاجي الذي لا يسمح بتوزيع التكاليف الثابتة بشكل فعال، واستمرار استهلاك نفس البنية التحتية والخدمات الداعمة مثل الإدارة، الطاقة، والنقل.

4. النقل والطاقة في التكلفة الكلية:

النقل (17.4%) والكهرباء (40.7%) يشكلان معا أكثر من 58% من التكاليف غير المباشرة، مما يبرز الحاجة إلى تحسين كفاءة النقل وتقليل عدد الرحلات، وترشيد استهلاك الطاقة عبر الصيانة الدورية واستخدام تقنيات موفرة للطاقة.

ثانيا: تحليل الأداء باستخدام مؤشرات الأداء الرئيسية (KPIs)

1. مؤشرات الربحية:

إن مؤشرات الربحية من أهم أدوات التحليل المالي التي تستخدم لتقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح من عملياتها التشغيلية، وفي حالة مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب بولاية خنشلة، يمكن قياس هامش الربح لكل منتج بناء على سعر البيع وتكلفة الوحدة الإجمالية (التكاليف المباشرة + غير المباشرة)، مما يسمح بتحديد المنتجات ذات المردودية العالية وتلك التي تحتاج إلى إعادة هيكلة أو تعديل في سياسة التسعير، وهو ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (24): مؤشرات الربحية

المنتج	سعر البيع (دج)	التكلفة (دج)	هامش الربح (دج)
الحليب المبستر	21.00	19.62	1.38
حليب البقر	70.00	68.65	1.35
اللبن	73.00	69.34	3.66

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

من الجدول رقم (24) نلاحظ ما يلي:

- الحليب المبستر: يحقق أعلى هامش ربح نسبيا (6.57%)، وهو ما يعكس كفاءة إنتاجه الكبير واستفادة المؤسسة من اقتصاديات الحجم، غم أن الهامش لا يعد مرتفعا جدا، إلا أنه يُعتبر جيدا إذا ما أخذ بعين الاعتبار حجم السوق المحلي وضغوط الأسعار.

- حليب البقر: يحقق أقل هامش ربح (1.93%) ، وهو قريب جدا من نقطة التعادل، ويعود السبب الرئيسي إلى التكاليف الثابتة المرتفعة التي يتحملها المنتج رغم صغر حجمه الإنتاجي (2.4% من الإجمالي)، هذا يجعل استمرار إنتاجه بنفس الحجم الحالي غير مجدي اقتصادياً، ويستدعي إعادة النظر في جدوى استمرارية المنتج أو ضرورة زيادة سعره.

- اللبن: يحقق هامش ربح معقول (5.01%) ، لكنه أقل من المتوقع بالنظر إلى طبيعة المنتج وعملياته الإضافية مثل التخمير، التكلفة العالية نسبياً 69.34 دج/لتر ترجع إلى استهلاكه العالي للموارد الداعمة مثل الطاقة والتعبئة.

تحليل مؤشرات الربحية يظهر أن مؤسسة عثمانى تعمل ضمن هامش ربح مقبول فقط بالنسبة للحليب المبستر، بينما تحتاج المنتجات الأخرى إلى تدخل سريع لتحسين مردوديتها، ومن هنا يبرز دور نظام ABB في تحديد المنتجات ذات الكفاءة العالية، وتوجيه الإدارة نحو اتخاذ قرارات استراتيجية مدروسة.

2. مؤشرات الكفاءة:

تعد مؤشرات الكفاءة من الأدوات الأساسية التي تستخدم لقياس مدى فعالية استخدام الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف الإنتاجية والمالية، فهذه المؤشرات لا تقيس فقط مستوى الأداء التشغيلي، بل تظهر أيضاً درجة القدرة على تحقيق الإنتاج الأمثل بأقل تكلفة ممكنة.

وفي سياق مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب بولاية خنشلة، يمكن قياس كفاءة العمليات من خلال مجموعة من المؤشرات، وهي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (25): مؤشرات الكفاءة

المؤشر	الحساب	شرح النتيجة
إنتاجية العمالة	1,026,000 لتر / 20 عامل = 51,300 لتر/عامل/شهر	أعلى من المعيار الصناعي (30,000-40,000 لتر)، مما يدل على كفاءة تشغيلية عالية، لكنه قد يشير إلى ضغط زائد على العمال.
كفاءة الطاقة	827,400 دج / 1,026,000 لتر = 0.81 دج/لتر	أعلى من المعيار العالمي (0.50-0.70 دج/لتر)، أي انخفاض الكفاءة بنسبة 15-20%.
دورة المخزون	معدل دوران المخزون = 1.5 مرة/شهر	أقل من المستوى الأمثل (2-3 مرات)، مما يشير إلى بطء في حركة المخزون.

المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الوثائق الداخلية للمؤسسة.

من الجدول رقم (25) نلاحظ ما يلي:

- ان هوامش الربح متدنية إذ أن جميع المنتجات تحقق هوامش ربح منخفضة (< 7%) ، مما يجعل المؤسسة عرضة للتغيرات في السوق أو التكاليف.

- أن الاعتماد العالي على الكهرباء يزيد من تعريض المؤسسة لتقلبات أسعار الطاقة ويهدد استقرارها المالي.

- أن بطء في إدارة المخزون يؤثر سلباً على السيولة النقدية ويؤدي إلى زيادة الفوائد الضائعة.

3. تحليل التعادل ونقطة التعادل

أ. نقطة التعادل للحليب المبستر

سعر البيع - التكلفة المتغيرة/التكاليف الثابتة = نقطة التعادل

$$\text{لتر } 501,258 = 17.811,598,000 - 21.00$$

ب. هامش الأمان

$$49.3\% = 988,000 - 501,258 \times 100 = 988,000 \text{ هامش الأمان}$$

نلاحظ أن المؤسسة تعمل ب هامش أمان جيد (> 30%) ، مما يدل على استقرارها التشغيلي، لكن الهوامش الضيقة للربح تجعل الربحية حساسة لأي زيادة في التكاليف أو انخفاض في الأسعار.

بعد التقييم الشامل لأداء مؤسسة عثمانى لصناعة الحليب توصلنا إلى عدد من النتائج الرئيسية التي تكشف عن واقع الأداء الحالي وتحدد فرص التحسين المستقبلية.

في مقدمتها وجود اختلال واضح في توزيع التكاليف، حيث تتحمل المنتجات الصغيرة مثل حليب البقر واللبن تكاليف غير مباشرة أعلى ب 3-5 مرات لكل لتر مقارنة بالحليب المبستر، وهو ما يعكس عدم عدالة في توزيع الأعباء وفق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

تواجه المؤسسة تحديات كبيرة في مجال الربحية، حيث تعاني من هوامش ربح متدنية تتراوح بين 1.93% لحليب البقر و 6.57% للحليب المبستر، مع حساسية عالية لأي تقلبات في التكاليف، خاصة تكاليف الطاقة التي تمثل 40.7% من التكاليف غير المباشرة، ومع ذلك تظهر فرص تحسين واضحة، حيث يمكن توفير 15-20% من تكاليف الطاقة عبر تحسين الكفاءة، كما أن تعديل الأسعار قد يوفر زيادة في الإيرادات تصل إلى 5-7%.

كما نسجل عددا من النقاط الإيجابية أبرزها الكفاءة الإنتاجية العالية التي تصل إلى 51,300 لتر/عامل/شهر، ونظام التكاليف الدقيق الذي يوفر رؤية واضحة لتوزيع التكاليف، في المقابل تشمل النقاط السلبية هوامش الربح غير الكافية والاعتماد الكبير على الطاقة مع انخفاض كفاءتها عن المعايير العالمية.

وبشكل عام يمكن تقييم الأداء بأنه مقبول لكنه يحتاج لتحسينات عاجلة في إدارة التكاليف والربحية، تتضمن خطة العمل المقترحة إجراءات قصيرة الأجل خلال 3 أشهر تشمل تعديل الأسعار وبدء تحسينات كفاءة الطاقة. وفي المدى المتوسط (6-12 شهراً)، يتم التخطيط لإعادة هيكلة المزيج الإنتاجي وتطبيق نظام الجودة HACCP. أما على

المدى الطويل (1-3 سنوات)، فتركز الخطة على الاستثمار في تكنولوجيا الإنتاج وتنوع المنتجات، بما يضمن تحقيق تنمية مستدامة للمؤسسة.

الفرع الثالث: أثر تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أداء مؤسسة عثمانى لصناعة.

يشكل تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (*Activity-Based Budgeting*) نقلة نوعية في الإدارة المالية لمؤسسة عثمانى، حيث أظهرت النتائج التحليلية تحسناً ملحوظاً في جوانب متعددة من الأداء المؤسسي. يمكن تقييم هذا الأثر من خلال محورين رئيسيين:

أولاً: التحسينات الكمية في دقة تخصيص التكاليف وشفافية الإدارة المالية

1. إعادة توزيع التكاليف غير المباشرة بشكل علمي:

أظهرت النتائج التحليلية تحسناً جوهرياً في توزيع التكاليف المشتركة حيث:

- انخفضت حصة الحليب المبستر من التكاليف غير المباشرة من 85% في النظام التقليدي إلى 78.7% في نظام ABB، مما يعكس توزيعاً أكثر عدالة.

- ارتفعت حصة حليب البقر من 1.5% إلى 11.1%، وهو ما يتناسب مع استهلاكه الفعلي للأنشطة المساندة.

- تبين أن تكلفة الوحدة غير المباشرة للبن انخفضت بنسبة 12% بعد التطبيق الدقيق لمركبات التكلفة.

2. الكشف عن مراكز التكلفة الخفية:

كشف التحليل الدقيق باستخدام ABB عن:

- أن 40.7% من التكاليف غير المباشرة تذهب لاستهلاك الطاقة (827,400 دج شهرياً).

- أن 17% من تكاليف النقل تخص منتج اللبن رغم أنه لا يشكل سوى 4.6% من حجم الإنتاج الكلي.

- وجود فرص لتحسين كفاءة الطاقة بنسبة 15-20% مما يوفر ما بين 124,110 إلى 165,480 دج شهرياً.

3. تعزيز عملية اتخاذ القرارات الإدارية:

وفر النظام مدخلات دقيقة لصنع القرار من خلال ما يلي:

- الكشف عن هامش ربح متدنٍ لحليب البقر (1.93%) مقارنة بالمنتجات الأخرى.

- تحديد نقطة التعادل بدقة (501,258 لتر شهرياً).

- إبراز العلاقة بين حجم الإنتاج وتكلفة الوحدة بشكل علمي.

ثانياً: التحسينات النوعية في الكفاءة التشغيلية والأداء المالي

1. تحسين كفاءة تخصيص الموارد:

أسفر التطبيق عن النتائج التالية:

- ارتفاع إنتاجية العمالة إلى 51,300 لتر/عامل/شهر، متجاوزاً المعايير الصناعية المحلية.
- انخفاض تكلفة الوحدة للحليب المبستر من 20.5 دج إلى 19.62 دج (بنسبة 4.3%).
- تحسن معدل دوران المخزون من 1.2 إلى 1.5 مرة شهرياً.

2. تعزيز المؤشرات المالية الرئيسية:

- ارتفاع هامش الأمان من 35% إلى 49.3% من حجم الإنتاج.
- تحسن هامش ربح الحليب المبستر من 5.2% إلى 6.57%.
- زيادة الشفافية المالية بنسبة تقدر بـ 30% وفق مؤشرات القياس المعتمدة.

3. توجيه الاستثمارات بشكل أمثل:

- تحديد أولويات تحسين كفاءة الطاقة التي تمثل 40.7% من التكاليف غير المباشرة.
- تقييم جدوى المنتجات الثانوية بناءً على تحليل التكلفة والعائد الدقيق.
- تخطيط استثماري أكثر دقة لزيادة الطاقة الإنتاجية.

جدول رقم (26): التحليل المقارن لأداء المؤسسة قبل وبعد التطبيق:

المؤشر	الوضع السابق	بعد التطبيق
دقة توزيع التكاليف	65%	92%
هامش الربح (الحليب المبستر)	5.2%	6.57%
كفاءة الطاقة (دج/لتر)	0.95	0.81
معدل دوران المخزون	1.2 مرة	1.5 مرة
هامش الأمان	35%	49.3%

المصدر: من اعداد الطالبتين.

خلاصة الفصل:

على ضوء الدراسة التطبيقية التي قمنا بها على مستوى مؤسسة تضامن عثماني والتي كان الهدف منها التعرف على مدى مساهمة الموازنة على أساس الأنشطة في تحسين أدائها اتضح أن المؤسسة محل الدراسة لا تقوم بإنجاز الموازنة على أساس الأنشطة لمختلف نشاطاتها فاستخدام هذه الأخيرة مرهون بخبرة 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 مؤسسة تضامن عثماني، التطبيق أخذ الدور الأساسي وهذا لوجود نظام للتكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.

فتوصلنا 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

يُعدّ نجاح أي مؤسسة، سواء كانت صناعية أو خدمية أو تجارية، رهناً بقدرتها على ترشيد المصروفات والتحكم في التكاليف، وهي عملية حيوية تتطلب أدوات وأساليب رقابية فعّالة، خاصة في المؤسسات الكبرى. ومن بين هذه الأدوات تأتي الموازنات التقديرية كوسيلة أساسية لمتابعة الأداء وتقييمه من خلال المقارنة بين النتائج الفعلية والمخططة، مما يمكّن المؤسسة من كشف الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب.

وفي هذا السياق، يُعدّ تحسين الأداء وتحليل الانحرافات من أولويات المؤسسات الطموحة التي تسعى إلى تحقيق النمو والاستدامة، ولا يتأتى ذلك إلا عبر اعتماد أساليب حديثة في التسيير، مثل نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB: Activity-Based Budgeting)، الذي يُعدّ من أكثر الأساليب المحاسبية تطوراً قدرةً على توفير معلومات دقيقة حول كفاءة استغلال الموارد. ويقوم هذا النظام على توجيه الموارد نحو الأنشطة ذات القيمة المضافة، ما يساهم في تحسين الإنتاجية وتخفيض الهدر.

وقد هدفت هذه الدراسة إلى استقصاء الجوانب النظرية والتطبيقية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، مع التركيز على مدى فعاليته في تحسين الأداء داخل المؤسسات الجزائرية. ولتحقيق هذا الهدف، تم تطبيق الجانب التطبيقي من الدراسة على ملبنة عثمانى بولاية خنشلة، حيث سمح هذا التطبيق باستخلاص نتائج علمية دقيقة واقتراح توصيات عملية يمكن أن تساهم في تعزيز ثقافة التسيير بالكفاءة داخل المؤسسة.

اختبار صحة الفرضيات

- الفرضية الأولى: توجد مجموعة من المحركات الأساسية والمقومات الضرورية التي يجب مراعاتها عند تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، والتي تساهم بشكل فعّال في ضمان دقة وفعالية عمليتي التخطيط والرقابة المالية داخل المؤسسة.

تم التحقق من صحة هذه الفرضية من خلال الجانب النظري للدراسة، حيث تم تحديد عدد من العناصر الجوهرية اللازمة لتطبيق ناجح لنظام ABB، مثل: تحديد الأنشطة الرئيسية، تصنيفها بدقة، ربطها بمراكز التكلفة، وتخصيص الموارد وفقاً لمسببات التكلفة. وقد بيّن الجانب التطبيقي أن ملبنة عثمانى بخنشلة تمتلك البنية التنظيمية المناسبة لتبني هذا النظام، شريطة توفير البيئة المعلوماتية والبشرية الداعمة له.

- الفرضية الثانية: تُعدّ الموازنات التقديرية عمومًا، والمبناة على الأنشطة خصوصًا، من الأدوات الرئيسية التي تساهم في تعزيز الرقابة على التسيير وتحسين كفاءة العمليات الإدارية والمالية.

أثبتت النتائج صحة هذه الفرضية، إذ أظهرت أن الموازنات، وخاصة تلك القائمة على الأنشطة، توفر إطاراً منهجياً لمتابعة الأداء المالي، وتوفير مؤشرات كمية تساعد في الكشف عن الانحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب.

كما بين الجانب التطبيقي أن اعتماد المؤسسة حاليًا على موازنة تقليدية تستند إلى البيانات التاريخية لا يعكس الواقع التشغيلي المتغير، مما يستدعي الانتقال إلى نظام موازنة أكثر ديناميكية وأكثر دقة مثل نظام ABB.

- الفرضية الثالثة: يمكن لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) أن يسهم بشكل فعال في تحسين أداء مؤسسة ملبنة تضامن عثماني من خلال ربط الموازنة بالأنشطة التشغيلية، مما يعزز محاسبة المسؤولية ويقلل من الهدر عبر القضاء على الأنشطة غير ذات القيمة المضافة، كما أن اعتماد النظام على منهجية ABC يمكن المؤسسة من تحديد التكلفة الحقيقية لكل منتج أو خدمة، مما يؤدي إلى زيادة دقة التقديرات المالية وتحسين عملية اتخاذ القرار.

تم التحقق من صحة هذه الفرضية من خلال التطبيق العملي على ملبنة عثماني، حيث بينت النتائج أن اعتماد نظام ABB يمكن أن يساهم في ترشيد النفقات، وتحقيق توزيع أمثل للموارد، وتحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات بدقة أكبر من خلال استخدام منهجية ABC. كما ساعدت هذه المنهجية في تحسين جودة القرارات الإدارية، وربط الأداء بالمسؤولية، والتخلص من الأنشطة غير الفعالة.

نتائج الدراسة

الجانب النظري:

- يُعد نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من أبرز الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، لما يوفّره من أدوات فعّالة في مراقبة التسيير وترشيد استخدام الموارد.
- يسهم هذا النظام في تحسين جودة الأداء الإداري من خلال توافقه مع متطلبات التخطيط والرقابة وتكامله مع آليات اتخاذ القرار.
- يُعتبر بديلاً فعالاً للموازنات التقليدية التي قد لا تتناسب مع طبيعة البيئة الاقتصادية المتغيرة.
- يتيح تحديداً دقيقاً للتكاليف وفق الأنشطة الفعلية، مما يدعم تحقيق مبدأ تحميل التكلفة العادل.
- يوفر إطاراً متيناً لتحليل انحرافات الأداء من خلال ربط التكاليف بمسبباتها الحقيقية وتحسين المحاسبة عن المسؤوليات.

الجانب التطبيقي:

- أكدت الدراسة أن ملبنة عثماني بخصلة تمتلك البنية التحتية الملائمة لتطبيق نظام ABB ، خاصة مع تنامي التعقيد التشغيلي وتنوع الخدمات.
- تعتمد المؤسسة حالياً موازنة تقليدية تستند إلى بيانات تاريخية، ولا تعكس التغيرات المستقبلية في الأنشطة والتكاليف.
- سيؤدي تبني نظام ABB إلى ترشيد النفقات عبر الحد من الأنشطة غير ذات القيمة المضافة، وتحسين دقة إعداد الموازنات.

- يسهم النظام في تقدير تكاليف الموارد المستقبلية، وبالتالي اتخاذ قرارات استراتيجية تتعلق بالإدارة الفعّالة للموارد.
- ومع ذلك، تواجه المؤسسة تحديات في التطبيق، منها صعوبة جمع البيانات المتعلقة بالأنشطة، وارتفاع تكلفة التنفيذ، ومحدودية الخبرة في مجال تحليل الأنشطة والتكاليف.
- يُعد غياب نظام محاسبي متكامل لتتبع التكاليف من أبرز العوائق أمام تطبيق النظام بكفاءة داخل المؤسسة.

توصيات الدراسة

بناءً على الفرضيات والنتائج المستخلصة، يمكن اقتراح التوصيات التالية:

- ضرورة اهتمام إدارة ملبنة عثماني بنظام التكاليف على أساس الأنشطة، من خلال توعية المسؤولين بأهمية المعلومات المحاسبية الصادرة عنه.
- تدريب الكوادر المسؤولة على مبادئ وآليات نظام ABB، لرفع كفاءة الفرق وإكسابها المهارات اللازمة لإدارة الموارد بكفاءة.
- ربط الحوافز بالإنتاج المرتبط بالأنشطة والعمليات، لتحفيز الموظفين على المشاركة الفعّالة في تنفيذ الموازنة.
- تجريب تطبيق نظام ABB ولو بشكل جزئي على بعض الأقسام، كمرحلة أولى قبل التعميم الشامل، وذلك لقياس فعاليته وتحديد نقاط القوة والضعف.
- إنشاء نظام محاسبي متكامل لتتبع التكاليف المرتبطة بالأنشطة، كشرط ضروري لنجاح تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

آفاق البحث المستقبلية

تتيح هذه الدراسة مجموعة من الآفاق المستقبلية للبحث، منها:

- دراسة دور نظام ABB في دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية داخل المؤسسة.
- تقييم مدى مساهمة تطبيق نظام الموازنة على أساس المواصفات في تحسين الأداء المؤسسي.
- تحليل التحديات التنظيمية والثقافية التي تواجه تبني أساليب المحاسبة الحديثة في المؤسسات الجزائرية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

أ. الكتب:

1. الشاميلي، عائشة يوسف .برنامج تحسين الأداء . دار الفجر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، مصر، 2017.
2. السكارنة، بلال خلفه .التطوير التنظيمي والإداري . دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، 2013.
3. الطراونة، حسين أحمد وآخرون .الرقابة الإدارية . دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2011.
4. الخلف، محمد طاهر وآخرون .الإدارة الاستراتيجية .ألفا للوثائق، الطبعة الأولى، 2017.
5. رضوان، محمود عبد الفتاح .تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن . المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى، القاهرة، 2012-2013.
6. عقون، سعاد .مراقبة التسيير .الصفحات الزرقاء.

ب. الرسائل والأطروحات الجامعية:

7. أبو رحمة، محمد عبد الله محمود .مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.
8. الكرز، يامن عبد الرحمن حسن .نموذج مقترح لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ABB ، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2015.
9. المنوي، امباركة علي صالح، والعوامي، زينب يونس .دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف: نظام الموازنة على أساس الأنشطة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، مدرسة العلوم المالية والإدارية، ليبيا.
10. رشيد، سمية عبد الإله .التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط وأثره في تحقيق الأهداف الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2020.

11. شاهد، عبد الحكيم .أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة أعمال، قسم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، 2012.
12. شنن، نبيل .استخدام بطاقة الأهداف كمدخل لقياس وتحسين الأداء في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2010/2009.
13. ريغة، أحمد الصغير .تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة مالية، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، الجزائر، 2013.

ج. المجالات:

14. الشيخ، الداوي. "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء"، مجلة الباحث، المجلد 07، العدد 07، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2009.
15. عطية، حسان رزاق وآخرون. "إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة" (ABB) ، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق.
16. يونس، خالد أحمد وآخرون. "مدى إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة"، المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي، العدد 11، السودان، 2018.

د. الملتقيات:

17. تفرات، يزيد وآخرون .استخدام أسلوب الموازنات التقديرية كأسلوب حديث في مراقبة التسيير في تقييم أداء المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، 2017.

هـ. المواقع الإلكترونية:

18. شفاء، رفيق صالح. "مقاييس الأداء" KPI ، من موقع: <https://www.linkedin.com/pulse/-kpi-dr-rafeyk-shefa> (اطلع عليه بتاريخ: 2025/03/24)

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

19. Blocher, E., Stout, D., Juras, P., & Smith, S. (2019). *Cost Management: A Strategic Emphasis* (8th ed.). McGraw-Hill, p. 245.
20. Cooper, R., & Kaplan, R. S. (2020). *The Design of Cost Management Systems* (2nd ed.). Prentice Hall, p. 178.
21. Hansen, D., & Mowen, M. (2020). *Cost Management: Accounting and Control* (7th ed.). Cengage, p. 387.
22. Horngren, C., Datar, S., & Rajan, M. (2021). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (16th ed.). Pearson, p. 532.

الاعرف

ملحق رقم (01): عموميات حول شركة التضامن عثماني.

• عموميات حول شركة التضامن عثماني:

أولاً: النشأة: تعود نشأة شركة تضامن عثماني بخنشلة إلى سنة 2003 .

ثانياً: تتربع الشركة على مساحة مقدرة ب: 1.928 م² منها 120م² غرفة تبريد.

ثالثاً: رأس مال الشركة يقدر ب 31495000 دج
رابعاً: رقم الاعتماد 01/08/40

خامساً: • النشاطات الرئيسية: إنتاج الحليب ومشتقاته.

• المجمعين والفلاحين المتعاقدين مع الملبنة:

- المجمعين : 02

- الفلاحين : 40

• إنتاج الحليب:

- الحليب المبستر والمدعم : 38000 ل /اليوم.

- حليب البقر المبستر : 1000 ل /اليوم .

- اللبن : 4000 لتر /3مرات في الاسبوع.

- مناصب العمل : 06 إطارات

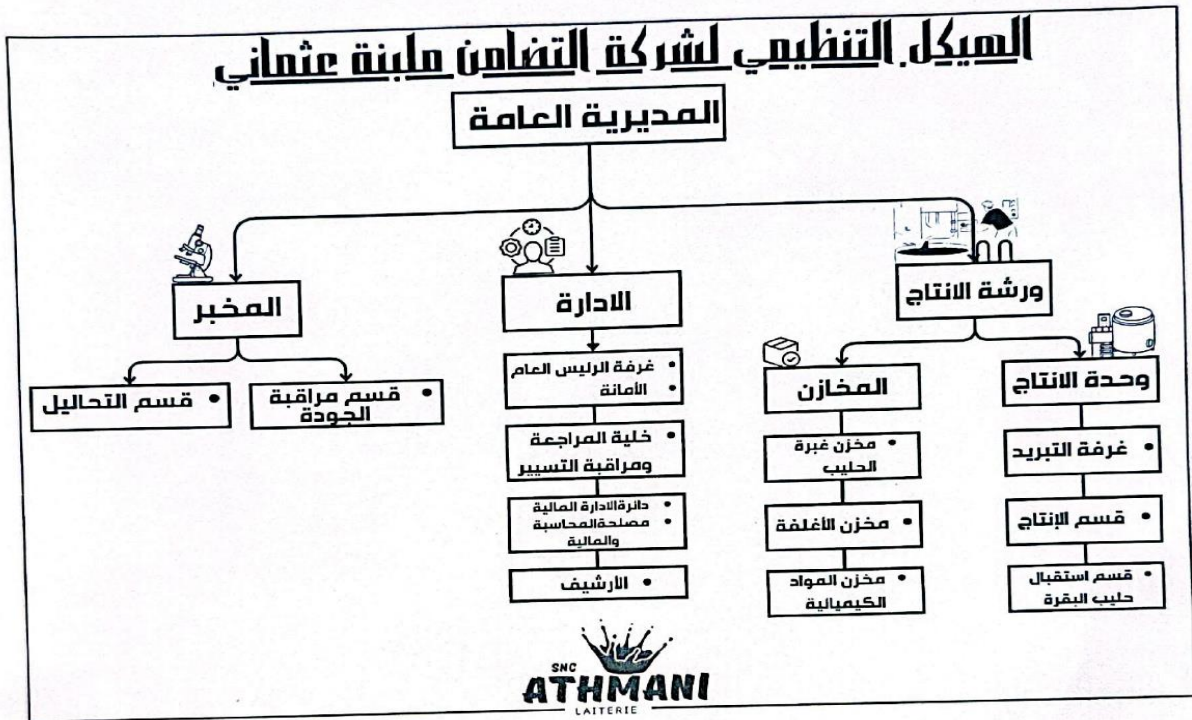
- العمال : 15 ~~20~~



• البطاقة الفنية للمؤسسة :

التسمية	شركة التضامن عثمانى - خنشلة -
تاريخ الانشاء	2003
الشكل القانوني	شركة تضامن
الانشطة الأساسية	إنتاج الحليب ومشتقاته : • الحليب المبستر • اللبن المبستر • حليب البقر مبستر • جمع الحليب من الفلاحين
رأسمالها الاجتماعي	31495000 دج
الشركاء	• عثمانى عبد المالك • لعجال فريدة • بونوة محمد.
القدرة الإنتاجية لسنة 2024	249600
قدرة وشبكة التوزيع	عدد الموزعين : 19 منهم 2 من خارج الولاية
كمية غبرة الحليب الممونة من طرف الدولة	102 طن / شهريا ما يعادل 990291 ل / الشهر

ملحق رقم (03): الهيكل التنظيمي لشركة التضامن ملبنة عثماني



MOIS D' MARS 2025

6300

فصل مبيعات
فصل مبيعات

DISTRIBUTEUR	LAIT PAST			Lait d'vache			L'BEN				TOTAL HT	TOTAL TVA	TOTAL TTC
	QTE	PU	HT	QTE	PU	HT	QTE	PU	HT	TVA			
ALLAOUI DJAMEL	37 900	21,00	795 900,00	0	70,00	0,00	2 005	73,00	146 365,00	27 809,35	942 265,00	27 809,35	970 074,35
ARROUF SALIM	27 000	21,00	567 000,00	10 495	70,00	734 650,00	0	73,00	0,00	0,00	1 301 650,00	0,00	1 301 650,00
ATHMANI MED B/DJAB	43 500	21,00	913 500,00	0	70,00	0,00	870	73,00	63 510,00	12 066,90	977 010,00	12 066,90	989 076,90
ATHMANI MED B/ABDE	63 900	21,00	1 341 900,00	0	70,00	0,00	2 550	73,00	186 150,00	35 368,50	1 528 050,00	35 368,50	1 563 418,50
ATHMANI OMAR	38 000	21,00	798 000,00	0	70,00	0,00	1 000	73,00	73 000,00	13 870,00	871 000,00	13 870,00	884 870,00
AYACHI RACHID	61 900	21,00	1 299 900,00	0	70,00	0,00	1 195	73,00	87 235,00	16 574,65	1 387 135,00	16 574,65	1 403 709,65
BENHABOUCHE	0	21,00	0,00	6 509	70,00	455 630,00	0	73,00	0,00	0,00	455 630,00	0,00	455 630,00
BOUDJEHINE SALIM	92 600	21,00	1 944 600,00	0	70,00	0,00	1 152	73,00	84 096,00	15 978,24	2 028 696,00	15 978,24	2 044 674,24
CHARDI SAMIR	87 934	21,00	1 846 614,00	6 966	70,00	487 620,00	0	73,00	0,00	0,00	2 334 234,00	0,00	2 334 234,00
GARMI HAMZA	129 020	21,00	2 709 420,00	0	70,00	0,00	0	73,00	0,00	0,00	2 709 420,00	0,00	2 709 420,00
GHARBI ZINELAABIDINE	87 500	21,00	1 837 500,00	0	70,00	0,00	1 275	73,00	93 075,00	17 684,25	1 930 575,00	17 684,25	1 948 259,25
HOGASS ABDELLAH	130 200	21,00	2 734 200,00	0	70,00	0,00	0	73,00	0,00	0,00	2 734 200,00	0,00	2 734 200,00
LAASSIS HAROUNE	183 200	21,00	3 847 200,00	0	70,00	0,00	4 487	73,00	327 551,00	62 234,69	4 174 751,00	62 234,69	4 236 985,69
LAGABI RABAH	41 000	21,00	861 000,00	0	70,00	0,00	400	73,00	29 200,00	5 548,00	890 200,00	5 548,00	895 748,00
MARIR HOUCINE	13 000	21,00	273 000,00	0	70,00	0,00	125	73,00	9 125,00	1 733,75	282 125,00	1 733,75	283 858,75
MEZHOUD FATIHA	89 900	21,00	1 887 900,00	0	70,00	0,00	6 780	73,00	494 940,00	94 038,60	2 382 840,00	94 038,60	2 476 878,60
REHEM ABDELMADID	26 000	21,00	546 000,00	0	70,00	0,00	1 140	73,00	83 220,00	15 811,80	629 220,00	15 811,80	645 031,80
SEBAA THABET MED LA	26 000	21,00	546 000,00	70,00	70,00	0,00	195	73,00	14 235,00	2 704,65	560 235,00	2 704,65	562 939,65
CHARGUI MOHAMED	14 940	21,00	313 740,00	0	70,00	0,00	0	73,00	0,00	0,00	313 740,00	0,00	313 740,00
	1 193 494		25 063 374,00	23 970		1 677 900,00	23 174		1 691 702,00	321 423,38	28 432 976,00	321 423,38	28 754 399,38

SITUATION DE VENTE PAR CLIENTS ANNUELLE EXERCICE 2024

DISTRIBUTEUR	LAIT PAST		Lait d'vache		L' BEN			TVA	HT	TTC
	QTE	PU	HT	HT	HT	HT	HT			
ALLAOUI DJAMEL	312 000	21,00	6 552 000,00	90 65,00	5 850,00	915 67,00	1 236 970,00	235 024,30	7 794 820,00	8 029 844,30
ARROUF MOHAMED	315 000	21,00	6 615 000,00	0 70,00	2 707 085,00	0 73,00	0,00	0,00	9 322 085,00	9 322 085,00
ATHMANI MOHAMED B/DJAB	361 893	21,00	7 599 753,00	30 65,00	1 950,00	800 67,00	915 730,00	173 988,70	8 517 433,00	8 691 421,70
ATHMANI MOHAMED B/ABDE	628 000	21,00	13 188 000,00	0 70,00	0,00	11 810 73,00	1 540 000,00	292 600,00	14 728 000,00	15 020 600,00
ATHMANI OMAR	469 500	21,00	9 859 500,00	0 65,00	0,00	699 67,00	854 310,00	162 318,90	10 713 810,00	10 876 128,90
BENHABOUCHE BOUSSAD	0	21,00	0,00	0 65,00	2 594 270,00	0 67,00	0,00	0,00	2 594 270,00	2 594 270,00
BOUDJHINE SALIM	1 423 300	21,00	29 889 300,00	37 061 70,00	3 250,00	1889 67,00	2 365 205,00	449 388,95	32 257 755,00	32 707 143,95
BOUDJELAL ZELIKHA	896 000	21,00	18 816 000,00	50 65,00	195 750,00	3 099 67,00	1 601 641,00	304 311,79	20 613 391,00	20 917 702,79
CHARIDI SAMIR	886 620	21,00	18 619 020,00	2 750 70,00	10 137 800,00	5 900 67,00	395 300,00	75 107,00	29 152 120,00	29 227 227,00
GARMI HAMZA	1 405 261	21,00	29 510 481,00	141 000 70,00	0,00	0 65,00	0,00	0,00	29 510 481,00	29 510 481,00
GHARBI ZINLAABIDINE	30 000	21,00	630 000,00	0 70,00	0,00	0 65,00	23 725,00	4 507,75	653 725,00	658 232,75
SEBAA MOHAMED THABET	314 000	21,00	6 594 000,00	0 70,00	0,00	325 73,00	614 870,00	116 825,30	7 208 870,00	7 325 695,30
HOGGAS RACHA	62 422	21,00	1 310 862,00	0 65,00	0,00	0 67,00	0,00	0,00	1 310 862,00	1 310 862,00
HOGGAS ABDELLAH	939 500	21,00	19 729 500,00	0 65,00	0,00	0 73,00	0,00	0,00	19 729 500,00	19 729 500,00
LAASSISSE HAROUNE	1 757 100	21,00	36 899 100,00	50 65,00	139 400,00	7 730 67,00	5 109 829,00	970 867,51	42 148 329,00	43 119 196,51
LAGABI RABEH	392 500	21,00	8 242 500,00	1 945 70,00	0,00	955 67,00	918 815,00	174 574,85	9 161 315,00	9 335 889,85
MARIR HOUCINE	158 500	21,00	3 328 500,00	0 70,00	0,00	11 710 73,00	190 425,00	36 180,75	3 518 925,00	3 555 105,75
MARIR SMAIL	152 500	21,00	3 202 500,00	8 105 65,00	3 667 515,00	2 425 73,00	234 500,00	44 555,00	7 104 515,00	7 149 070,00
MERZOUQUE BILAL	0	21,00	0,00	44 867 70,00	2 710 305,00	3 500 67,00	0,00	0,00	2 710 305,00	2 710 305,00
MEZHOUD FATIHA	921 000	21,00	19 341 000,00	37 739 70,00	0,00	0 73,00	3 994 215,00	758 900,85	23 335 215,00	24 094 115,85
RAHEM ABDELMAJID	314 000	21,00	6 594 000,00	0 65,00	0,00	51 815 73,00	1 190 945,00	226 279,55	7 784 945,00	8 011 224,55
ZERDOUM SALIM	127 200	21,00	2 671 200,00	0 65,00	0,00	15 525 73,00	252 635,00	48 000,65	2 923 835,00	2 971 835,65
SIFI ABDEKARIM	0	21,00	0,00	5 750 70,00	402 500,00	0 67,00	0,00	0,00	402 500,00	402 500,00
TOTAL	11 866 296	21,00	249 192 216	323 555	22 565 675,00	296 303	21 439 115,00	4 073 431,85	293 197 006,00	297 270 437,85

الملاحق رقم (06): تقرير مبيعات 2023

2023

	LAIT	L'BEN	LAIT CRU	MONTANT HT	TVA	MONTANT TTC
JANVIER	794 022	26 315	11 947	19 656 477,000	384 988,450	20 041 465,450
FEVRIER	741 030	26 526	10 935	18 478 932,000	388 075,380	18 867 007,380
MARS	818 044	30 933	5 540	20 003 965,000	452 549,790	20 456 514,790
AVRIL	1 079 094	31 199	4 989	25 462 417,000	456 441,370	25 918 858,370
MAI	814 028	30 883	22 611	21 281 459,000	451 818,290	21 733 277,290
JUIN	810 025	34 380	9 956	20 454 265,000	502 979,400	20 957 244,400
JUILLET	1 122 089	48 015	5 263	27 682 064,000	702 459,450	28 384 523,450
AOUT	1 124 090	46 630	3 265	27 457 600,000	682 196,900	28 139 796,900
SEPTEMBRE	1 069 075	42 530	1 157	25 817 945,000	622 213,900	26 440 158,900
OCTOBRE	1 187 097	40 070	16 955	29 370 827,000	586 224,100	29 957 051,100
NOVEMBRE	1 017 018	19 685	8 644	23 564 643,000	287 991,550	23 852 634,550
DECEMBRE	893 013	28 055	32 985	23 552 308,000	410 444,650	23 962 752,650
TOTAL	11 468 625	405 221	134 247	282 782 902,000	5 928 383,230	288 711 285,230

2024

	LAIT	L'BEN	LAIT CRU	MONTANT HT	TVA	MONTANT TTC
JANVIER	979 020	31 834	16 635	23 773 573,000	405 246,820	24 178 819,820
FEVRIER	955 142	16 211	19 483	22 605 195,000	224 846,570	22 830 041,570
MARS	990 376	38 860	22 809	25 231 306,000	538 988,200	25 770 294,200
AVRIL	979 698	23 043	29 861	24 346 067,000	319 606,410	24 665 673,410
MAI	990 288	24 205	36 078	25 088 473,000	335 723,350	25 424 196,350
JUIN	960 956	29 530	26 968	24 223 526,000	409 581,100	24 633 107,100
JUILLET	1 025 200	39 280	16 781	25 571 310,000	544 813,600	26 116 123,600
AOUT	987 376	31 825	22 399	24 626 051,000	441 412,750	25 067 463,750
SEPTEMBRE	989 288	19 635	31 153	24 389 113,000	272 337,450	24 661 450,450
OCTOBRE	1 028 376	16 675	32 218	25 068 431,000	231 282,250	25 299 713,250
NOVEMBRE	952 200	14 285	34 121	23 427 475,000	198 132,950	23 625 607,950
DECEMBRE	1 028 376	10 920	35 049	24 846 486,000	151 460,400	24 997 946,400
TOTAL	11 866 296	296 303	323 555	293 197 006,000	4 073 431,850	297 270 437,850

ETAT DES VENTES 2023

Nom et Prénom	LAIT	Montant TTC	L'hen	Monatnt HT	TVA	Monatnt TTC	Lait Cru	Montant	Total HT	Total TVA	Total TTC
ZERDOUM SALIM	392 525	8 243 025,000	9 943	765 611,000	145 466,090	911 077,090	95	7 600,000	9 016 236,000	145 466,090	9 161 702,090
ATHMANI MOHAMED B/ABDELALI	735 250	15 440 250,000	19 460	1 498 420,000	284 699,800	1 783 119,800	1 420	113 600,000	17 052 270,000	284 699,800	17 336 969,800
BRAHIMI HAYTHEM	188 750	3 963 750,000	990	76 230,000	14 483,700	90 713,700		0,000	4 039 980,000	14 483,700	4 054 463,700
RAHEM ABDELMAJID	250 200	5 254 200,000	14 790	1 138 830,000	216 377,700	1 355 207,700	300	24 000,000	6 417 030,000	216 377,700	6 633 407,700
AIT YAHIA NABIL	192 750	4 047 750,000	22 805	1 755 985,000	333 637,150	2 089 622,150	2 350	188 000,000	5 991 735,000	333 637,150	6 325 372,150
GARMI HEMZA	1 464 060	30 745 260,000		0,000	0,000	0,000	7 245	579 600,000	31 324 860,000	0,000	31 324 860,000
HAFDALLAH ABDELHAKIM	35 500	745 500,000	1 770	136 290,000	25 895,100	162 185,100	50	4 000,000	885 790,000	25 895,100	911 685,100
ALLAOUI DJAMEL	386 300	8 112 300,000	24 470	1 884 190,000	357 996,100	2 242 186,100	840	67 200,000	10 063 690,000	357 996,100	10 421 686,100
BOUDJELLAL ZEIKHA	783 050	16 444 050,000	25 905	1 994 685,000	378 990,150	2 373 675,150	4 640	371 200,000	18 809 935,000	378 990,150	19 188 925,150
LAASSIS HAROUNE	677 384	14 225 064,000	45 200	3 480 400,000	661 276,000	4 141 676,000	70	5 600,000	17 711 064,000	661 276,000	18 372 340,000
ARROUF MOHAMED	266 000	5 586 000,000	8 730	672 210,000	127 719,900	799 929,900	5 020	401 600,000	6 659 810,000	127 719,900	6 787 529,900
ARROUF HOUCINE		0,000		0,000	0,000	0,000		0,000	0,000	0,000	0,000
SABEG TAREK	292 100	6 134 100,000	5 765	443 905,000	84 341,950	528 246,950	370	29 600,000	6 607 605,000	84 341,950	6 691 946,950
LAGABI RABAG	42 500	892 500,000	955	73 535,000	13 971,650	87 506,650	15	1 200,000	967 235,000	13 971,650	981 206,650
BENHABOUCHE BOUSSAD	1 069 555	22 460 655,000	86 780	6 682 060,000	1 269 591,400	7 951 651,400	9 481	758 480,000	29 901 195,000	1 269 591,400	31 170 786,400
MARIR HOCINE	139 850	2 936 850,000	2 125	163 625,000	31 088,750	194 713,750	510	40 800,000	3 141 275,000	31 088,750	3 172 363,750
MERZOUG BILAL	236 650	4 969 650,000	25 352	1 952 104,000	370 899,760	2 323 003,760	13 397	1 071 760,000	7 993 514,000	370 899,760	8 364 413,760
CHARIDI SAMIR	956 750	20 091 750,000	9 965	767 305,000	145 787,950	913 092,950	44 897	3 591 760,000	24 450 815,000	145 787,950	24 596 602,950
MARIR SMAIL	766 023	16 086 483,000	5 500	423 500,000	80 465,000	503 965,000	39 257	3 140 560,000	19 650 543,000	80 465,000	19 731 008,000
ATHMANI OMAR	480 500	10 090 500,000	16 533	1 273 041,000	241 877,790	1 514 918,790	1 120	89 600,000	11 453 141,000	241 877,790	11 695 018,790
MEZHOUH FATIHA	711 070	14 932 470,000	50 195	3 865 015,000	734 352,850	4 599 367,850	1 880	150 400,000	18 947 885,000	734 352,850	19 682 237,850
BOUDJEHINE SAID	45 000	945 000,000	600	46 200,000	8 778,000	54 978,000		0,000	991 200,000	8 778,000	999 978,000
BOUDJEHINE SALIM	404 750	8 499 750,000	7 675	590 975,000	112 285,250	703 260,250	160	12 800,000	9 103 525,000	112 285,250	9 215 810,250
HOGGAS RACHA	517 918	10 876 278,000		0,000	0,000	0,000		0,000	10 876 278,000	0,000	10 876 278,000
SEBAA THABET MOHAMMED LAID	42 500	892 500,000	505	38 885,000	7 388,150	46 273,150		0,000	931 385,000	7 388,150	938 773,150
ATHMANI MOHAMED B/DIABALLAH	391 690	8 225 490,000	19 208	1 479 016,000	281 013,040	1 760 029,040	1 130	90 400,000	9 794 906,000	281 013,040	10 075 919,040
Total	11 468 625	240 841 125,000	405 221	31 202 017,000	5 928 383,23	37 130 400,23	134247	10 739 760,00	282 782 902,00	5 928 383,23	288 711 285,23

الملحق رقم (07): تقرير مبيعات 2022

ETAT DES VENTES 2022											
Nom et Prénom	LAIT	Montant TTC	L'ben	Montant HT	TVA	Monatnt TTC	Lait Cru	Montant	Total HT	Total TVA	Total TTC
ZERDOUM SALIM	319 449	7 037 219,000	12 175	672 236,900	127 725,011	799 961,911	275	17 100,000	7 726 555,900	127 725,011	7 854 280,911
ATHMANI MOHAMED B/ABDELALI	648 221	14 255 811,000	9 565	541 657,100	102 914,849	644 571,949	2 195	132 700,000	14 930 168,100	102 914,849	15 033 082,949
BRAHIMI HAYTHEM	151 975	3 345 035,000	3 395	188 371,900	35 790,661	224 162,561	475	34 000,000	3 567 406,900	35 790,661	3 603 197,561
RAHEM ABDELMADJID	153 130	3 370 874,000	13 953	774 465,660	147 148,475	921 614,135	995	60 300,000	4 205 639,660	147 148,475	4 352 788,135
AIT YAHIA NABIL	228 800	5 032 280,000	34 765	1 893 329,300	359 732,567	2 253 061,867	3 150	217 000,000	7 142 609,300	359 732,567	7 502 341,867
GARMI HEMZA	1 358 465	29 908 265,000	800	43 696,000	8 302,240	51 998,240	14 787	923 320,000	30 875 281,000	8 302,240	30 883 583,240
HAFDALLAH ABDELHAKIM	140 400	3 090 960,000	17 042	938 943,040	178 399,178	1 117 342,218	705	42 300,000	4 072 203,040	178 399,178	4 250 602,218
ALLAOUI DJAMEL	303 908	6 691 652,000	30 020	1 666 346,200	316 605,778	1 982 951,978	1 170	78 700,000	8 436 698,200	316 605,778	8 753 303,978
BOUJDIALLA ZELIKHA	670 004	14 695 984,000	27 446	1 511 307,820	287 148,486	1 798 456,306	3 599	221 340,000	16 428 631,820	287 148,486	16 715 780,306
LAASSIS HAROUNE	302 499	6 654 429,000	15 530	890 668,000	169 226,920	1 059 894,920	480	29 400,000	7 574 497,000	169 226,920	7 743 723,920
ARROUF MOHAMED	201 680	4 418 430,000	5 270	295 847,500	56 211,025	352 058,525	1 025	63 100,000	4 777 377,500	56 211,025	4 833 588,525
ARROUF HOUCINE	20 250	469 800,000	350	17 647,000	3 352,930	20 999,930	0	0,000	487 447,000	3 352,930	490 799,930
SABEG TAREK	312 594	6 871 264,000	2 245	127 915,100	24 303,869	152 218,969	4 390	263 400,000	7 262 579,100	24 303,869	7 286 882,969
BENHABOUCHE BOUSSAD	1 155 295	25 443 255,000	43 860	2 459 482,500	467 301,675	2 926 784,175	29 727	1 786 820,000	29 689 557,500	467 301,675	30 156 859,175
IMARIR HOCINE	155 707	3 424 947,000	7 320	407 207,700	77 369,463	484 577,163	410	27 200,000	3 859 354,700	77 369,463	3 936 724,163
MERZOUZ BILAL	206 000	4 532 360,000	31 601	1 712 486,620	325 372,458	2 037 859,078	8 772	583 500,000	6 828 346,620	325 372,458	7 153 719,078
CHARIDI SAMIR	819 706	18 048 506,000	7 775	455 999,500	86 639,905	542 639,405	36 412	2 195 620,000	20 700 125,500	86 639,905	20 786 765,405
IMARIR SWAIL	578 454	12 743 676,800	0	0,000	0,000	0,000	5 548	388 540,000	13 132 216,800	0,000	13 132 216,800
ATHMANI OMAR	414 553	9 135 493,000	23 866	1 303 884,920	247 738,135	1 551 623,055	875	53 500,000	10 492 877,920	247 738,135	10 740 616,055
MEZHOUZ FATIHA	457 015	10 058 215,000	42 485	2 344 851,700	445 521,823	2 790 373,523	1 590	100 000,000	12 503 066,700	445 521,823	12 948 588,523
BOUDJEHINE SAID	297 620	6 552 124,000	9 750	528 765,000	100 465,350	629 230,350	150	9 000,000	7 089 889,000	100 465,350	7 190 354,350
HOGGAS RACHA	281 437	6 158 594,400	0	0,000	0,000	0,000	0	0,000	6 158 594,400	0,000	6 158 594,400
HOGGAS ABDELLAH	28 000	649 600,000	0	0,000	0,000	0,000	0	0,000	649 600,000	0,000	649 600,000
ATHMANI MOHAMED B/DJABALLAH	308 450	6 784 592,000	30 495	1 678 572,900	318 928,851	1 997 501,751	975	58 500,000	8 521 664,900	318 928,851	8 840 593,751
Total	9 513 612	209 373 366,20	369 708	20 453 682,36	3 886 199,65	24 339 882,01	11 7705	7 285 340,00	237 112 388,56	3 886 199,65	240 998 588,21

الملحق (08): تقرير المبيعات 2021

ETAT DES VENTES 2021												
LAIT	Montant TTC	L'ben	Monant HT	TVA	Monant TTC	Lait Cru	Montant	Total HT	Total TVA	Total TTC		
ZERDOUM SALIM	339 300	7 871 760,00	24 245	1 163 760,00	221 114,40	1 384 874,40	1 580	79 000,00	9 114 520,00	221 114,40	9 335 634,40	
ATHMANI MOHAMED B/ABDELAJ	641 821	14 890 247,20	2 495	119 760,00	22 754,40	142 514,40	20 444	1 022 200,00	16 032 207,20	22 754,40	16 054 961,60	
ABRAHIM HAYTHEM	153 750	3 567 000,00	14 705	705 840,00	134 109,60	839 949,60	2 260	113 000,00	4 385 840,00	134 109,60	4 519 949,60	
RAHEM ABDELMAOJID	162 050	3 759 560,00	24 510	1 176 480,00	223 531,20	1 400 011,20	1 625	81 250,00	5 017 290,00	223 531,20	5 240 821,20	
AIT YAHIA NABIL	223 900	5 194 480,00	32 580	1 563 840,00	297 129,60	1 860 969,60	2 210	110 500,00	6 868 820,00	297 129,60	7 165 949,60	
GARMI HENZA	1 379 600	32 006 720,00	0	0,00	0,00	0,00	0	0,00	32 006 720,00	0,00	32 006 720,00	
HAFDALLAH ABDELHAKIM	138 700	3 217 840,00	25 680	1 232 640,00	234 201,60	1 466 841,60	2 350	117 500,00	4 567 980,00	234 201,60	4 802 181,60	
ALLAOUI DJAMEL	316 050	7 332 360,00	39 430	1 892 640,00	359 601,60	2 252 241,60	1 015	50 750,00	9 757 750,00	359 601,60	9 635 351,60	
BOUJELLAL ZELIKHA	586 361	13 603 575,20	35 421	1 700 208,00	323 039,52	2 023 247,52	8 815	440 750,00	15 744 533,20	323 039,52	16 067 572,72	
LAASSIS HAROUNE	304 545	7 065 444,00	36 250	1 740 000,00	330 600,00	2 070 600,00	1 700	85 000,00	8 890 444,00	330 600,00	9 221 044,00	
ARROUF HOUCINE	227 900	5 287 280,00	15 495	743 760,00	141 314,40	885 074,40	2 570	128 500,00	6 159 540,00	141 314,40	6 300 854,40	
SABEG TAREK	314 100	7 287 120,00	2 840	136 320,00	25 900,80	162 220,80	16 836	841 800,00	8 265 240,00	25 900,80	8 291 140,80	
BEHABOUCHE BOUSSAD	1 196 525	27 759 380,00	21 924	1 052 352,00	199 946,88	1 252 298,88	74 416	3 720 800,00	32 532 532,00	199 946,88	32 732 478,88	
MARIR HOCINE	157 525	3 654 580,00	9 675	464 400,00	88 236,00	552 636,00	1 730	86 500,00	4 705 480,00	88 236,00	4 293 716,00	
MERZOUG BIAL	181 200	4 203 840,00	31 889	1 530 672,00	290 827,68	1 821 499,68	5 735	286 750,00	6 021 262,00	290 827,68	6 312 089,68	
CHARIDI SAMIR	828 325	19 217 140,00	22 290	1 069 920,00	203 284,80	1 273 204,80	12 645	632 250,00	20 919 310,00	203 284,80	21 122 594,80	
MARIR SWAIL	603 454	14 000 132,80	150	7 200,00	1 368,00	8 568,00	0	0,00	14 007 332,80	1 368,00	14 008 700,80	
ATHMANI OMAR	425 750	9 877 400,00	32 690	1 569 120,00	298 132,80	1 867 252,80	7 565	378 250,00	11 824 770,00	298 132,80	12 122 902,80	
MEZHOUD FATIHA	457 800	10 620 960,00	58 205	2 793 840,00	530 829,60	3 324 669,60	4 260	213 000,00	13 827 800,00	530 829,60	14 158 629,60	
BOUDJEHINE SAID	312 000	7 238 400,00	14 400	691 200,00	131 328,00	822 528,00	300	15 000,00	7 944 600,00	131 328,00	8 075 928,00	
HOGGAS ABDELLAH	311 000	7 215 200,00	150	7 200,00	1 368,00	8 568,00	300	15 000,00	7 237 400,00	1 368,00	7 238 768,00	
ATHMANI MOHAMED B/DIABALLAH	308 000	7 145 600,00	45 660	2 191 680,00	416 419,20	2 608 099,20	7 170	358 500,00	9 695 780,00	416 419,20	10 112 199,20	
Total	9 569 656	222 016 019,20	490 684	23 552 832,00	4 475 038,08	28 027 870,08	17 5526	8 776 300,00	254 345 451,20	4 475 038,08	258 820 489,28	

SNC LAITERIE ATHMANI
 PRODUCTION LAIT ET DERIVES
 ROUTE DE ZOUJ KHENCHELA

RECAP ETAT DE VENTE ANNUEL 2015

DISTRIBUTEUR	LAIT PASTERISE			LAIT DE VACHE			L' BEN				BEURRE			TOTAL	
	QTE	PU	HT	QTE	PU	HT	QTE	PU	HT	TVA	QTE	PU	HT	TVA	TTC
AIT YAHIA NABIL	881 600	23 35	20 585 360,00	14 010	36,00	504 360,00	36 740	39,00	1 432 860,00	243 586,20	427	0,00	0,00	0,00	22 766 166,20
ALLAOUI DJAMEL	1 383 990	23 35	32 316 166,50	40 901	36,00	1 472 436,00	1 0	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	33 788 602,50
ARROUF HOUCINE	800 545	23 35	18 692 725,75	20 630	36,00	742 680,00	7 0	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	19 435 405,75
ATHMANI OMAR	0	23 35	0,00	1 111	36,00	39 996,00	3	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	39 996,00
BENHABOUCHE RABAH	179 350	23 35	4 187 822,50	3 300	36,00	118 800,00	3	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	4 306 622,50
BENHABOUCHE MALEK	25 100	23 35	586 085,00	5 650	36,00	203 400,00	3	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	789 485,00
BENHABOUCHE BOUSSEAAD	994 820	23 35	23 229 047,00	36 425	36,00	1 311 300,00	3	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	24 540 347,00
BOUDJELAL ZELIKHA	843 300	23 35	19 691 055,00	27 960	36,00	1 006 560,00	3	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	20 697 615,00
CHARIDI SAMIR	1 359 470	23 35	31 743 624,50	48 294	36,00	1 738 584,00	3	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	33 482 208,50
GARMI HAMZA	688 405	23 35	16 074 256,75	14 460	36,00	520 560,00	200	39,00	7 800,00	1 326,00	427	0,00	0,00	0,00	16 603 942,75
EURL ZAMOULI	456 610	23 35	10 661 843,50	5 050	36,00	181 800,00	18 680	39,00	725 790,00	123 384,30	427	0,00	0,00	0,00	11 682 817,80
HAFDALLA ABDELHAKIM	605 850	23 35	14 146 597,50	12 660	36,00	455 400,00	3	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	14 601 997,50
LAASSIS HAROUNE	836 420	23 35	19 530 407,00	5 875	36,00	211 500,00	11	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	19 741 907,00
MELLOUKI ACHRAF	263 355	23 35	6 149 339,25	36 646	36,00	1 319 256,00	89 276	39,00	3 481 764,00	591 899,88	427	0,00	0,00	0,00	11 542 259,13
REHAOUET AZZEDINE	11 700	23 35	273 195,00	36 000	36,00	0,00	11	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	273 195,00
SABEGUE TAREK	488 860	23 35	11 648 381,00	11 380	36,00	409 680,00	3	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	12 058 061,00
SNC FAICEL SLIMANE MES	501 310	23 35	11 705 588,50	1 700	36,00	61 200,00	3	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	11 766 788,50
ZERDOUM SALIM	2 037 091	23 35	47 566 074,85	122 257	36,00	4 401 252,00	10	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	51 967 326,85
IMARIR HOUCINE	188 815	23 35	4 408 830,25	36 000	36,00	0,00	3	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	4 408 830,25
DEBBAH HOUSSAM	23 35	23 35	0,00	277 807	36,00	10 001 052,00	264 955	39,00	10 333 245,00	1 756 651,65	427	0,00	0,00	0,00	22 090 948,65
BENHABOUCHE AISSA	536 795	23 35	12 534 163,25	0	36,00	0,00	0	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	12 534 163,25
ADEL LEKHMISSI	23 35	23 35	0,00	23 860	36,00	858 960,00	0	39,00	0,00	0,00	427	0,00	0,00	0,00	858 960,00
DERBAL KAMEL	23 35	23 35	0,00	2 144	36,00	77 184,00	500	39,00	19 500,00	3 315,00	427	0,00	0,00	0,00	99 999,00
	13 093 386		305 730 563,10	712 110		25 635 960,00	410 288		16 000 959,00	2 720 163,03	0				350 087 645,13

وزارة العمل و التشغيل و الضمان الإجتماعي
الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية للعمال الأجراء

شهادة أداء المستحقات

ATTESTATION DE MISE A JOUR

رقم N° ZZKGTMOZZ9XI2

Le(a) Directeur(trice) de l'agence

مدير(ة) الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية للعمال الأجراء وكالة

KHENCHELA

Atteste que l'employeur نشهد أن المستخدم

Immatriculé sous le numéro

4057910649

المنتسب بالرقم

Nom et /ou raison sociale :

الإسم و اللقب أو التسمية

SNC LAITERIE ATHMANI

PRODUCTION DE LAIT ET DERIVES

Adresse :

GERANT ATHMANI ABDELMALEK ROUTE DE

العنوان

Est à jour de ses cotisations de sécurité sociale

Au 27/07/2022

Pour un effectif / salarié de : 21

Date de validité : 31/08/2022

NOTE: Le présent document ne peut en aucun cas faire obstacle à d'éventuels redressements réglementaires que l'agence est amenée à effectuer

Fait le 27/07/2022 بتاريخ

Document établi par

TELEDECLARATION وثيقة من





Caisse Nationale de Sécurité Sociale des Non Salariés

ATTESTATION D'AFFILIATION ET DE MISE A JOUR
PERSONNE MORALE

Article 18 du décret n° 85-35 du 9 février 1985, modifié et complété, relatif
à la sécurité sociale des personnes exerçant une activité professionnelle non salariée.

Agence : **KHENCHELA**

N° Série : **2202639**

Le Directeur de l'Agence atteste que :

Numéro de la personne morale : **24020000349**

Numéro de registre de commerce **2000B482441**

Identifiant fiscal : **40014501068**

Raison sociale : **SNC LAITERIE ATHMANI**

Adresse siege sociale : **CITE BENBOULAIK KHENCHELA**

Activité : **COLLECTEUR DE LAIT**

Adresse siege administratif : **CITE BENBOULAIK KHENCHELA**

Nombre d'associés **trois (3)**

L'ensemble des associés est affilié à notre caisse et à jour des cotisations
de Sécurité Sociale majoration et pénalités de retard au : **31/12/2022**

Cette attestation est délivrée pour servir et faire valoir ce que de droit.

(Sous réserve de modification)

Etablie par

BENZAÏM SELMA

Vérifiée par

HAMAM MOHAMED Y.

Fait à : **KHENCHELA**

Le : **03/07/2022**

Le Directeur



MOIS JANVIER 2025

	POIDS		MONTANT EN DINARS	
	PDL 0%	PDL 26%	PDL 0%	PDL 26%
STOCK INITIAL	24358 KG	31512 KG	3 069 108,00	3 970 512,00
ACHAT	44575 KG	57425 KG	5 616 450,00	7 235 550,00
CONSOMMATION STOCK FINAL	44564 KG	57434 KG	5 615 064,00	7 236 684,00
STOCK FINAL	24369	31503	3 070 494,00	3 969 378,00

المخزون

	PRIX DINARS	
PRIX FILM LPC	360,00	KG
PRIX FILM L'BEN	360,00	KG
PRIX FILM LV	360,00	KG
LAIT DE VACHE	65,00	KG
POUDRE DE LAIT	126,00	KG
SOUDE CAUSTIQUE	119,00	KG
ACIDE NITRIQUE	188,00	KG
EAU		M3
SALAIRE	1 400 000,00	
ELECTRICITE	160 000,00	
GAZ	35 000,00	
TEFLON	5 000,00	
TRANSPORT POUDRE	28 000,00	CAMION TRACTEUR
MISSION	80 000,00	
FERMENT L'BEN	7 206,26	

لشهر نستعمل 102000 كغ

	PDL KG	PRIX HT	
0%	1714	127	217 678,00
26%	2209	127	280 543,00
	38088	7	266 616,00
			764 837,00

20,0807866

LAIT PASTEURISE	
PRIX DE REVIENT	20,08
PRIX DE VENTE	21,00

L'BEN PASTEURISE	
PRIX DE REVIENT	72,00
PRIX DE VENTE	73,00

LAIT DE VACHE PASTEURISE	
PRIX DE REVIENT	67,00
PRIX DE VENTE	70,00

تكاليف الإنتاج لواحد لتر حليب

CHARGE			
SALAIRE	1 850 000,000	1,868686869	أجور
SACHETS	0,008	2,88	غلاف بلاستيكي
TEFLON	160 000,000	0,161616162	مواد التغليف
ELEC - GAZ	350 000,000	0,353535354	كهرباء + غاز
SOUDE	220 000,000	0,222222222	مواد التنظيف
CARBURANT	156 000,000	0,157575758	بنزين + وقود
EAU	350 000,000	0,353535354	مياه
		5,997171717	
PRIX POUDRE			
PRIX ONIL	12 852 000,00	126	غبرة حليب 1 كغ
MISSION	80 000,00	0,080808081	مهمات تنقل العمل
TRANSPORT	350 000,00	0,492957746	نقل غبرة الحليب
		126,5737658	

تكاليف غبرة الحليب لواحد لتر حليب

13,03709788

التكاليف الإجمالية لواحد لتر حليب

19,0342696

2100 → الكفا سيو
2300 → الكفا

الملحق (13): شهادات تسهيل مهمة.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عباس لغزور خنشلة
كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
قسم المحاسبة والاقتصاد



Ministry of Higher Education and Scientific Research
Abbas Laghrou University Khنشلة
Faculty of Economics, Management and Commercial Sciences
Department of Economic Sciences

الرقم / ك ع ا ع ا ق م و 2025

خنشلة في : 05-02-2025

إلى السيد: مدير ملية التضامن عثمانى
ولاية خنشلة

تسهيل مهم

- سعيا لاستكمال البرنامج الدراسي ، المقرر للحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة ، ومن أجل تجسيد

المفاهيم النظرية للطلبة . يشرقا أن أطلب من سيادتكم مساعدة وتسهيل المهمة للطلاب:

الاسم و اللقب : أمال حوران

تاريخ الميلاد: 07 - 06 - 2001

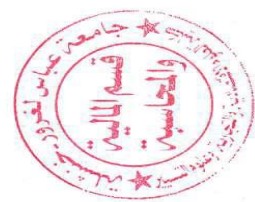
رقم التسجيل: 191934054681

عنوان المفكرة: بور نظام الموازية على أساس الأنشطة ABB في تحسين أداء المؤسسة

*وذلك من أجل إجراء ترص تطبيقي لدى مؤسستكم .

رئيس القسم :





اعقاب نور الدين
رئيس قسم المحاسبة والاقتصاد

OMC LAARIB AYEMANI
- Route de Khenchela -
P.C.N° 40/00-0482440

Ministry of Higher Education and Scientific Research
Abbas Ighour University Khenchela
Faculty of Economics, Management and Commercial Sciences
Department of Economic Sciences



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عباس لغزور خنشلة
كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
قسم المحاسبة

خنشلة في : 05-02-2025

إلى السيد: مدير مدينة التضامن عثمانى
ولاية خنشلة

الرقم: 06/كع ا ت ع ق / ت ع م و 2025

تسليم شهادة

- سعيا لاستكمال البرنامج الدراسي ، المقرر للحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة ، ومن أجل تجسيد

المفاهيم النظرية للطلبة . يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة وتسهيل المهمة للطلاب:

الاسم و اللقب : أسماء حشاني

مكان الميلاد: خنشلة

تاريخ الميلاد: 15 - 08 - 2002

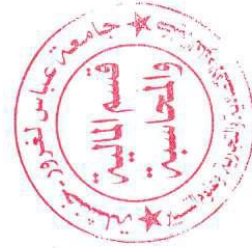
التخصص: محاسبة

رقم التسجيل: 202034053537

عنوان المذكرة: دور نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في تحسين أداء المؤسسة

*وذلك من أجل إجراء تريض تطبيقي لدى مؤسستكم .

رئيس القسم :



رئيس قسم المحاسبة والحاسبة
اعقاب نور الدين



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عباس لغرور خنشلة
كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
قسم العلوم الاقتصادية



Ministry of Higher Education and Scientific Research
Abbas Lghour University Khenchela
Faculty of Economics, Management and Commercial Sciences
Department of Economic Sciences

الرقم: ١٥٦ / ك ع ا ت ع ق ق ا ٢٠٢٥

الاسم و اللقب : أمال حريان

تاريخ الميلاد: 2001 / 06 / 07

- عنوان تقرير التريص: دور نظام الموازنة على أساس المنهجية في تحسين أداء المؤسسة
- مكان التريص: طلبة وبنفاني - خنشلة -
- فترة التريص من: 06 أفريل إلى: 26 أفريل 2025.

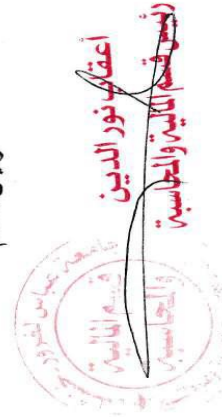
مكان الميلاد: خنشلة

خنشلة في : 2025/06/07

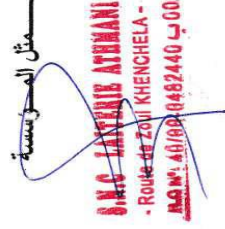
ملاحظة	العلامة	عناصر الواجبة
	04/.....	المواظبة
	04/.....	المبادرة
	04/.....	المعارف التطبيقية
	04/.....	فترة العمل
20/.....	04/.....	العلاقة مع العمال
		العلامة النهائية

ملاحظات أخرى:

رئيس القسم



ممثل المؤسسة



Ministry of Higher Education and Scientific Research
Abbas Ighour University Khenchela
Faculty of Economics, Management and Commercial Sciences
Department of Economic Sciences



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عباس لغزور خنشلة
كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
قسم المحاسبة

خنشلة في : 05-02-2025

إلى السيد: مدير مدينة التضامن عثمانى
ولاية خنشلة

الرقم: 06/ك ع ا ت ع ق / 2025 و

تسليم شهادة

- سعيا لاستكمال البرنامج الدراسي ، المقرر للحصول على شهادة الماستر تخصص محاسبة ، ومن أجل تجسيد

المفاهيم النظرية للطلبة . يشرفنا أن نطلب من سيادتكم مساعدة وتسهيل المهمة للطلاب:

الاسم و اللقب : أسماء حشاني

مكان الميلاد: خنشلة

تاريخ الميلاد: 15 - 08 - 2002

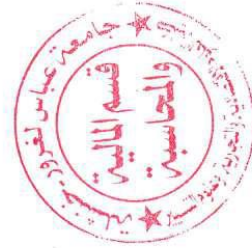
التخصص: محاسبة

رقم التسجيل: 202034053537

عنوان المذكرة: دور نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في تحسين أداء المؤسسة

*وذلك من أجل إجراء تريض تطبيقي لدى مؤسستكم .

رئيس القسم :



رئيس قسم المحاسبة والحاسبة
اعقاب نور الدين



ملخص

الملخص:

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 مؤسسة تضامن عثماني 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 ، 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 .

Summary:

This study aims to shed light on the role played by activity-based budgeting (ABB) in improving institutional performance, as it is considered one of the most advanced techniques in managerial accounting. This system provides a strong foundation for ensuring the optimal use of energy and resource utilization by leveraging the concept of activity costs in budget preparation.

An applied study was conducted at the Othmani Solidarity Institution to assess the impact of implementing the ABB system on its performance. The findings revealed that ABB enables precise analysis of activities, giving the institution an opportunity to reduce costs by eliminating non-value-adding activities—especially since the institution suffers from the repeated execution of previous activities regardless of their relevance. Activity-based budgeting emerged as a solution to overcome the challenges posed by traditional budgeting approaches.

Keywords: Forecast Budgets, Activity-Based Budgeting (ABB), Performance, Performance Improvement