



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة بابل
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة لتقويم الأداء التشغيلي

بحث مقدم

إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بابل

كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في المحاسبة

من قبل الطالبان

زيد فالح حسن

زينب عبد الأمير يوسف

بإشراف الأستاذ

أ.م.د. عز الدين حسن كاظم

٢٠٢٤ م

١٤٤٥ هـ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿قَالَ يَا مَرْيَمُ أَنِّي لَكَ هَذَا هُوَ مِنْ عِنْدِ اللَّهِ إِنَّ

اللَّهُ يَزُوقُ مَنْ يَشَاءُ بِغَيْرِ حِسَابٍ﴾

صدق الله العلي العظيم

سورة آل عمران: آية/ ٣٧

الإهداء

أهدي نجاحي وبجثي وباقه ورد معطرة إلى

من سامح في وصولنا لطريقة النهاية

إلى: من جرع الكأس فارغًا ليسقيني قطرة حب ٠٠٠٠٠ (والدي العزيز)

إلى: من أرضعتني الحب والحنان ٠٠٠٠٠ (والدتي الحبيبة)

إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات ٠٠٠٠٠ (أصدقائي في الجامعة)

إلى أساتذتي في قسم إدارة الأعمال الذين سقوني العلم والمعرفة

الباحثان

شكرٌ وعرْفان

لا بد لنا ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة تعود إلى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام، وقبل أن نمضي نقدم أسمى آيات الشكر والعرْفان والمحبة إلى الذين حملوا أقدس رسالة في الحياة، بالإضافة إلى الذين مهدوا لنا طريق الحلم والمعرفة. وكذلك إلى جميع أساتذتنا الأفاضل وأخص بالشكر والعرْفان أستاذنا المشرف الأستاذ (أ.م.د. عز الدين حسن كاظم) على بحثنا الذي ساعدنا في إنجاز هذا العمل.

ويدعوا الواجب أن نتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع الأساتذة الأفاضل في القسم الذين ساهموا في إعدادي علميًا خلال مدة الدراسة.

ومن الواجب أن نسجل بالغ شكرًا وامتنانًا إلى موظفي المستشفيات الحكومية العراقية وبالأخص موظفي مستشفيات محافظة كربلاء المقدسة الذين أعانونا في أتمام بحثنا. ونقدم شكرنا إلى كل من ساندنا ووقف بجانبنا.

واعترافًا بالجميل لابد لي أن أتقدم بخالص شكر وتقدير إلى زملاء الدراسة في قسم المحاسبة، وإلى كل من مد يد العون والمساعدة للبحث والباحثان.

الباحثان

فهرس المحتويات

أ.....	الآية القرآنية.....
ب.....	الإهداء.....
ج.....	شكر وعرفان.....
د.....	فهرس المحتويات.....
ه.....	فهرس الجداول.....
و.....	الملخص.....
١.....	المقدمة.....
٢.....	الفصل الأول: منهجية البحث
٢.....	المبحث الأول: عناصر البحث الأساسية.....
٢.....	أولاً/ مشكلة البحث.....
٢.....	ثانياً/ أهداف البحث.....
٣.....	ثالثاً/ أهمية البحث.....
٣.....	رابعاً/ حدود البحث.....
٣.....	خامساً/ فرضية البحث.....
٤.....	سادساً/ مجتمع وعينة البحث.....
٤.....	سابعاً/ منهج البحث.....
٤.....	ثامناً/ أدوات جمع بيانات البحث والأساليب الإحصائية.....
٦.....	المبحث الثاني: دراسات سابقة.....
٧.....	الفصل الثاني: الجانب النظري
٧.....	أولاً/ الموازنة على أساس الأنشطة.....
١٠.....	ثانياً/ أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABB).....
١٢.....	ثالثاً/ الأداء التشغيلي.....
١٥.....	الفصل الثالث: الجانب العملي
١٥.....	أولاً/ وصف وتحليل خصائص عينة البحث.....

١٨	..... ثانياً/ وصف وتشخيص متغير البحث
٢٣	..... ثالثاً/ اختبار فرضية البحث ومناقشتها
٢٦	..... الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات والمقترحات
٢٦	..... أولاً/ الاستنتاجات
٢٦	..... ثانياً/ التوصيات
٢٧	..... ثالثاً/ المقترحات
٢٨	..... قائمة المصادر والمراجع
٢٨	..... أولاً/ المصادر العربية
٢٩	..... ثانياً/ المصادر الأجنبية

فهرس الجداول

١٥	..... جدول (١) يوضح خصائص عينة البحث
١٨	..... جدول (٢) اختبار كولمجروف -سمرنوف 1-Sample K (-S)
١٩	..... جدول (٣) يوضح إيراك الإدارة العليا لأهمية تطبيق نظام الموزنة على أساس الأنشطة (ABB)
٢٠	..... جدول (٤) يوضح الهيكل التنظيمي السليم للنظام الموزنة على أساس الأنشطة (ABB)
٢١	..... جدول (٥) يوضح النظام المحاسبي الحديث لدى المستشفيات يسهم في تطبيق نظام الأنشطة (ABB)
٢٢	..... جدول (٦) يوضح الكفاءات العلمية والمهنية ودورها في مساعدة تطبيق نظام ABB
٢٣	..... جدول (٧) يوضح الخدمات المقدمة من قبل وزارة الصحة لتطبيق نظام ABB
٢٣	..... جدول (٨) اختبار T لعينة واحدة للمقومات الأساسية لإعداد الموزنات على أساس الأنشطة (ABB)
٢٥	..... جدول (٩) يوضح صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموزنة على أساس الأنشطة (ABB)

الملخص

مهم

ترتكز مشكلة البحث في التساؤل الآتي: هل توجد بعض المقومات الأساسية التي تمكن المستشفيات الحكومية في العراق من تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة؟ في حين هدف البحث التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المطبقة بالمستشفيات الحكومية في العراق، بالإضافة إلى التعرف على معوقات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة بالمستشفيات الحكومية في العراق. في حين تتبع أهمية الدراسة من كون الموازنات على أساس الأنشطة تمثل إحدى أدوات ووسائل المحاسبة الإدارية الحديثة، والتي توفر المعلومات الدقيقة والملائمة لطبيعة وخصائص القرارات الحديثة.

وتحقيقاً لهدف وأهمية البحث تم توزيع (٨٠) استمارة على عينة من موظفو مستشفيات وزارة الصحة في محافظة كربلاء المقدسة، واعتمد البحث على العينة العشوائية البسيطة من موظفو مستشفيات ، فضلاً عن ذلك؛ اعتمد البحث على المنهج الوصفي المسحي ومثلت الاستبانة أداة جمع المعلومات التي جرى تصميمها بالاعتماد على عدد من المقاييس العالمية ذات العلاقة بموضوع البحث، وقد استعمل الباحثان مجموعة من التحليلات والاختبارات الإحصائية باستخدام البرامج الإحصائية (SPSS.26) و (Excel) وقد صممت أداة قياس خاصة لجميع البيانات اللازمة التي تخدم موضوعات البحث.

وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

١. وجود إدراك من قبل الإدارة العليا لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة والاقتناع بالمزايا التي يوفرها هذا النظام.
٢. توافر الموارد البشرية ذات الخبرة والكفاءة العلمية والمهنية والتي تعتبر جزء ومكون أساسي من المكونات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.
٣. وجود بعض الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة سواء كانت هذه المعوقات فنية أو مالية أو صعوبة تحديد وقياس تكلفة بعض الخدمات، ولكنها صعوبات يمكن التغلب عليها.

وخرج البحث بمجموعة من التوصيات تأتي في مقدمتها:

١. ضرورة تواجدها قسم خاص بالموازنات على أساس الأنشطة بما يسهل عمل الموظفين من المحاسبين والإداريين وتطبيق النظام بدقة.
٢. المستشفيات الحكومية أن تضع تصوراً مبدئياً لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) وتشغيله ومقارنته بالنظام التقليدي وعمل مقارنة للنظامين ومن ثم العمل على تطوير آلية الاستخدام الجيد لنظام الموازنات على أساس الأنشطة بما يحقق المنفعة المرجوة منه.

المقدمة

تحيط ببيئة الأعمال المعاصرة مجموعة من التغيرات والمتغيرات السريعة والمستمرة والتي انعكس أثرها على الوحدات الاقتصادية العاملة في هذه البيئة والمتمثلة بعالمية الأعمال، والتقدم التكنولوجي فضلاً عن اشتداد حدة المنافسة وحاجتها إلى إيجاد مجموعة من الوسائل التي تساعد على الاستمرار وتحقيق النجاح الحاسم.

ولغرض تحقيق ذلك فأنها تقوم بانتهاج مجموعة من الاستراتيجيات التنافسية التي يتم تنفيذها عند المستويات المختلفة في الوحدة الاقتصادية والتي بشكل عام تستهدف من ورائها تحقيق أدنى حد من الكلف شرط المحافظة على النوعية (إستراتيجية قيادة الكلفة وإستراتيجية التمايز).

وتعد الموازنة إحدى الأدوات لتنفيذ أهداف وسياسات وبرامج الوحدة الاقتصادية وبيان كيفية استغلالها الموارد الاقتصادية المتاحة لها. إن تحقيق هذه الوظائف يتطلب توافر مجموعة من المستلزمات التي من أهمها وضوح الأهداف والأخذ بالاعتبار جميع المتغيرات والظروف المحيطة وتأثيراتها. فضلاً عن استخدام الأساليب العلمية والعملية السليمة لإعدادها وتنفيذها ومتابعتها.

وتعد الموازنة على أساس الأنشطة إحدى التقنيات الحديثة في المحاسبة الإدارية والتي تستند الى مجموعة من المبادئ والافتراضات لحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتعزيز الأنشطة المضيفة للقيمة إذ يرتبط بمفهوم هذه الموازنة فكرة تخفيض التكاليف وتحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة وتقديم المنتجات ذات القيمة من وجهة نظر الزبون.

الفصل الأول: منهجية البحث

يوضح هذا الفصل الخطوات الأساسية لمنهجية البحث، وذلك من خلال مبحثين على النحو الآتي:

المبحث الأول: عناصر البحث الأساسية

أولاً/ مشكلة البحث

تظهر مشكلة البحث من خلال التغيرات السريعة والمتلاحقة في البيئة المحيطة لإدارة الأنشطة داخل المنظمات، كذلك الأثر السلبي للأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية وعدم قدرتها على ملاحقة التغيرات البيئية المتلاحقة والبطء في تلبية احتياجات متخذي القرار من المديرين، وكذلك حاجة مستخدمي المعلومات المحاسبية للجديد منها والمناسب وفقاً للتغيرات المحيطة بالمنظمة، مما انعكس في النهاية بالسلب على أداء الوحدات الحكومية، خاصة قطاع المستشفيات في العراق، ومن هنا تكمن مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الرئيسي للبحث وهو:

هل توجد بعض المقومات الأساسية التي تمكن المستشفيات الحكومية في العراق من تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة؟ مهم

ومن هذا التساؤل الرئيسي تتفرع عدة أسئلة فرعية وهي:

- ١) ما مدى استخدام المستشفيات الحكومية في العراق لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؟
- ٢) هل توجد كفاءات علمية ومهنية حقيقية تستطيع أن تقوم بإعداد الموازنة على أساس الأنشطة بالمستشفيات الحكومية في العراق؟
- ٣) هل هناك معوقات تحول دون تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة بالمستشفيات الحكومية في العراق؟
- ٤) هل يوجد هيكل تنظيمي سليم يستطيع أن يطبق نظام الموازنة على أساس الأنشطة بالمستشفيات الحكومية في العراق؟

ثانياً/ أهداف البحث

- ١) التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المطبقة بالمستشفيات الحكومية في العراق.

٢) التعرف على مدى توافر المقومات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة بالمستشفيات الحكومية في العراق.

٣) التعرف على معوقات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة بالمستشفيات الحكومية في العراق.

٤) التعرف على المزايا والفوائد التي تحققها الموازنة على أساس الأنشطة. مهم

ثالثاً/ أهمية البحث

تتبع أهمية الدراسة من كون الموازنات على أساس الأنشطة تمثل إحدى أدوات ووسائل المحاسبة الإدارية الحديثة، والتي توفر المعلومات الدقيقة والملائمة لطبيعة وخصائص القرارات الحديثة، وأداة دقيقة للتنبؤ، وأداة تناسب التغيرات البيئية المختلفة، وتلبي احتياجات المديرين ومتخذي القرارات من المعلومات التفصيلية عن الأنشطة المختلفة.

وتتضح أهمية البحث كذلك من الدور الذي تقوم به الموازنات على أساس الأنشطة في دعم وتطوير الأداء المالي والعمل على زيادة الربحية من خلال تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، بالتالي انخفاض التكاليف وزيادة الربحية مهم

رابعاً/ حدود البحث

١) الحدود الموضوعية: سوف تقتصر الدراسة على الموازنة على أساس الأنشطة دون غيرها من الموازنات الأخرى.

٢) الحدود المكانية: سوف تقتصر الدراسة على المستشفيات الحكومية بالعراق دون غيرها. مهم

٣) الحدود البشرية: سوف تقتصر الدراسة على العاملين بالمستشفيات الحكومية بالعراق دون غيرهم.

خامساً/ فرضية البحث

١) الفرضية الأولى: تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة في المستشفيات الحكومية بوزارة الصحة العراقية.

٢) الفرضية الثانية: توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في مستشفيات وزارة الصحة العراقية.

سادساً/ مجتمع وعينة البحث

تألف مجتمع البحث الحالي من جميع العاملين بمجال المحاسبة والإدارات المالية من مديري ماليين ومحاسبين ورؤساء أقسام بالمستشفيات الحكومية العراقية في محافظة كربلاء المقدسة. أما بالنسبة لعينة البحث فقد اختار الباحثان عينة عشوائية بسيطة من موظفين المستشفيات الحكومية العراقية في محافظة كربلاء بواقع (٨٠) موظف وموظفة.

سابعاً/ منهج البحث

اعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي المسحي كونه الأنسب لطبيعة الدراسات الاستطلاعية، إذ تم عن طريق استمارة الاستبانة إيضاح أغراض البحث، وإظهار الترابط فيما بين متغيراته للوصول إلى الأهداف المرجوة.

ثامناً/ أدوات جمع بيانات البحث والأساليب الإحصائية

(١) أداة جمع بيانات البحث

(أ) الجانب النظري: اعتمد البحث مجموعة من المؤلفات والكتب والدوريات العربية والرسائل والأطاريح الجامعية، والدراسات العلمية والمقالات ذات الصلة بموضوع البحث.

(ب) الجانب الميداني: اعتمد في تغطية الجانب الميداني على عدد من الوسائل الضرورية في جمع البيانات والمعلومات أبرزها:

(أ) المقابلات الشخصية المباشرة: تضمنت إجراء عدد من المقابلات الشخصية مع عينة البحث في المؤسسة، حيث تمت مقابلتهم والإجابة على المحاور المذكورة، وذلك لتوضيح بعض المفاهيم المتعلقة بالبحث، فضلاً عن الحصول على إجابات أكثر دقة ووضوح قبل وأثناء توزيع الاستبانة واسترجاعها.

(ب) استمارة الاستبانة: يقصد بالاستبيان: هي مجموعة من الأسئلة وضعت للحصول على إجابات معينة تحقق أهدافاً تحددها الباحثة مسبقاً، فالباحثة لا تتدخل لكي تترك للمبحوث حرية الإجابة عن الأسئلة (التل، ٢٠٠٧: ٢٨٧).

أعتمد البحث الحالي بشكل رئيسي على الاستبانة التي أعدت خصيصًا لقياس متغيرات البحث باعتبارها الأداة الرئيسة للبحث، وتم توظيف مقياس (ليكرت) الخماسي الذي يتراوح بين (موافق) لأعلى مستوى إجابة و (غير موافق بشدة) لأدنى مستوى إجابة. وتتكون الاستمارة من خمسة محاور وهي: المحور الأول: يتعلق الإدراك الإدارة العليا، المحور الثاني: الهيكل التنظيمي، المحور الثالث: أنظمة المحاسبة، المحور الرابع: الكفاءات العلمية والوظيفية، المحور الخامس: الخدمات المقدمة من قبل المستشفيات. وأخضعت استمارة الاستبانة بمقاييسها المتعمدة إلى عدة اختبارات قبل توزيع الاستمارة وبعدها وتشملت هذه الاختبارات بالآتي:

الصدق الظاهري: ويعرف بصدق المحكمين إذ عرضت الاستبانة على مجموعة من الخبراء والمتخصصين والبالغ عددهم (١٠) خبيرًا في العلوم الإدارية والتكنولوجيا، حيث أخذت الباحثة بما أبدوا من ملاحظات وتعديلات بخصوص صياغة أو تعديل الفقرات وإجراء التصحيحات الملائمة لها. وقد أجزيت نسبة اتفاق على فقرات الاستبانة نسبة قدرها (٨٥٪). وهذا يدل على وجود صدق ظاهري عالٍ لمحتوى الاستبانة. ثبات الأداة فتعنى مدى الحصول على نفس النتائج في حالة تكرار الدراسة في ظروف مشابهة وباستخدام الأداة نفسها وفي هذا البحث تم عرض الاستمارة في صورتها الأولية على بعض الأساتذة الأكاديميين والخبراء للاسترشاد بأفكارهم حول الفقرات التي تضمنتها، حيث تم حذف بعض الفقرات وتعديل البعض الآخر حتى وصلنا للشكل النهائي للاستبانة، بالإضافة إلى استخدام معامل (ألفا كرونباخ) لتحديد درجة ثبات الأداة وقد أوضحت النتائج أن معاملات الثبات مرتفعة وأعلى من الحد المقبول وهو (٠,٧٥) مما يجعل الباحث مطمئنًا لاستخدام الاستمارة والاعتماد عليها بشكل أساسي.

٢) أساليب المعالجة الإحصائية

التكرارات والنسب المئوية، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل ألفا كرونباخ، اختبار كولومجروف - سمرنوف، اختبار One sample T test، اختبار t للفروق بين متوسطي عينتين مستقلتين. تحليل التباين الأحادي للفروق بين ثلاث متوسطات فأكثر.

المبحث الثاني: دراسات سابقة

(١) دراسة درغام (٢٠٠٥) بعنوان "تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة" حيث هدفت الدراسة إلى استعراض أهم المحددات والصعوبات التي قد تحول دون تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية، وقد توصلت الدراسة إلى أن المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة متوفرة في بيئة المستشفيات الحكومية في قطاع غزة، وأن هذا النظام يستطيع توفير معلومات تتعلق بتكلفة المنتجات بصورة أكثر دقة ومصادقية مما يحقق المزايا المرجوة منه .

(٢) دراسة الرشيدى (٢٠٠٩) بعنوان: "إدارة التكلفة - منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامي (TD & ABC)"، هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تقديم مقترحات لتطوير المشكلات التي يواجهها نظام (ABC) التقليدي، وزيادة فعالية نظام إدارة التكلفة في الشركات المطبقة للمنهج المتكامل، كما هدفت إلى عرض المزايا المتوقعة من تكامل نظام التكلفة حسب الأنشطة (ABC) مع نظام الزمن الأمثل للتكلفة (TD)، وقد اتبعت الدراسة المنهج الاستقرائي، حيث قامت بإجراء دراسة تحليلية للكتابات المحاسبية التي تناولت نظام التكلفة حسب الأنشطة ونظام الزمن الأمثل للتكلفة، كما استخدمت هذه الدراسة أيضاً المنهج التحليل بهدف التعرف على ما إذا كان تحقيق التكامل بين نظام التكلفة حسب الأنشطة ونظام الزمن الأمثل للتكلفة سوف يحقق تطوراً لنظام إدارة التكلفة ككل، وقد أسفرت نتائج هذه الدراسة على أن تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة المتكامل مع نظام الزمن الأمثل للتكلفة يعمل على تحقيق أهداف التطور المستمر، كما أن تكلفة تطبيق نظامين للتكلفة في آن واحد تدر عائداً يفوق تكلفة تطبيقهما.

(٣) دراسة حماد (٢٠١٢) بعنوان "نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة دراسة حالة على مستشفى دار السلام بخانيونس"، وقد هدفت الدراسة إلى استعراض نظام الموازنة على أساس الأنشطة في مستشفى دار السلام بخانيونس، ومعرفة ما إذا توفرت المقومات اللازمة لتطبيق هذا النظام، وتوصلت الدراسة إلى أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة يوفر معلومات مهمة عن تكلفة الخدمات المقدمة في المستشفى، وأنه توجد بعض الصعوبات والعقبات التي قد تواجه إدارة المستشفى عند تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

الفصل الثاني: الجانب النظري

أولاً/ الموازنة على أساس الأنشطة

اختار احد التعاريف

(١) مفهومها

يعرف (Antos) الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بأنها عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المؤسسة لاشتقاق موازنة فعالة التكاليف تعني بحمل العمل المنتبئ به وتحقيق الأهداف الاستراتيجية المتفق عليها (حامد، ٢٠٠٥، ١١٧٤).

ويعرفها (رضوان، ٢٠٠٠) بأنها تعتمد مجموعة من التقنيات اللازمة لإعداد تقارير عن الإنفاق الحكومي وإطار لتحليل الإنفاق على أساس الأهداف والربط بينها وبين المخرجات كلما أمكن وتسهل تخطيط ورقابة الإنفاق العام (رضوان، ٢٠٠٠: ١٣٧).

وأن (Schalkwyk) ترى أن الموازنة على أساس الأنشطة هي نهج موازناي يعمل على تقدير المصادر اللازمة فقط لتلبية حاجات أنشطة المنظمة لكي تلي الأهداف التي تسعى إليها المنظمة والوصول إليها بشكل أدق، وبالتالي فهو أسلوب ممتد من نظام توزيع التكاليف على أساس الأنشطة والذي يعتمد على مخرجاته الفعلية لكي يقدم تقديراً لفترات زمنية قصيرة عن الموارد والأنشطة الضرورية للمشاريع المستقبلية للمنظمة (حامد، ٢٠٠٥: ١١٧٥).

تركز (ABB) على فهم الأنشطة وعلاقتها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية إذ تتمكن الوحدات من معرفة التغيرات في الأنشطة والخدمات وبالتالي فهم وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن من خلال التحديد الدقيق للتكلفة بعد التنبؤ بها وتقوم على أساس تحليل المنتجات والخدمات التي يتم تقديمها لمعرفة ما هي الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه المنتجات والخدمات ولتحديد الموارد المطلوب إدراجها بالموازنة اللازمة لتأدية هذه الأنشطة (أبو رحمة، ٢٠٠٨: ٧١).

(٢) أهمية الموازنة على أساس الأنشطة

تتميز أهمية الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) فيما يلي:

أ) تحديد الحالات التي تتطلب فيها خطط إنتاج جديدة (سعة مادية، وسعة في الموارد البشرية) لتقديم الدعم والنشاطات الخدمية في الوحدات الاقتصادية.

- ب) تمثل طريقة أكثر دقة للتخطيط للتكاليف المستقبلية.
- ج) معرفة القدرات والطاقات المتاحة للوحدة الاقتصادية.
- د) تحقيق الأهداف المرسومة التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية.
- هـ) شعور جميع الأفراد ضمن الوحدة الاقتصادية بأن لهم مساهمة في إعداد الموازنة ومن ثم المساهمة في تحقيق الأهداف المرسومة.
- و) تحديد مواطن القوة والضعف في الوحدة الاقتصادية.
- ز) إيجاد وسائل وطرق جديدة لتحقيق الميزة التنافسية كأن تكون من خلال تحديد استراتيجية قيادة التكلفة أو استراتيجية التمايز كركيزة أساسية في تقديم المنتجات أو الخدمات (كراز، ٢٠١٥: ٣٢).

٣) خطوات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB):

- وقد أوجز (حماد، ٢٠٠٥: ١١٧٥) خطوات عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة على النحو الآتي:
- أ) تبدأ عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالعميل حيث تقرر الوحدة من هو العميل وما يريده ويجب أن ننظر إلى منافسيها.
- ب) تضع الوحدة إستراتيجية للوفاء باحتياجات العميل.
- ج) تعريف المديرين بالقواعد الإرشادية للتخطيط من اجل وضع الأهداف الخاصة بمستوى النشاط داخل سياق عملية معينة وفي النهاية كل مدير يجب أن يكون لديه أهداف لتحسين أنشطته التي تضيف قيمة وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
- د) التعرف على الأنشطة التي تشترك بها إدارات مختلفة لان هذه الأنشطة سوف تؤثر على تكلفة العمل وعلى الأنشطة في الإدارات المختلفة ويجب التنسيق بينها وعند هذه النقطة يمكن تحديد الخدمات الخاصة بمستوى النشاط المحدد وهي خدمات لتحسين العمليات على مستوى النشاط الفردي ومع ذلك فالتحسين ينبغي أن يكون في حدود الأهداف التنظيمية وهو رضا العميل وبالتالي تحليل الاستثمار القائم على أساس الأنشطة من خلال تعريف خدمات التحسين وتقييم تلك الخدمات ثم استخدام اللجان الاختيار الأنشطة التي من شأنها أن تحقق أهداف الوحدة وتفي باحتياجات العملاء.

ه) تقرير الأنشطة وتكاليفها للسنة المقبلة.

٤) مزايا تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة

أ) يمكن الوحدة من الإطلاع على التغيرات الحاصلة في الأنشطة مما يساعد في تطوير أسلوب إعداد الموازنة، وبذلك يشجع طريقة أداء العمليات بدلاً من أسلوب تقليل التكاليف الذي كان سائداً.

ب) تحقيق فعالية نظام الإدارة على أساس النشاط (ABB) بإدراج متطلبات الموازنة التشغيلية باستبعاد الحسابات غير الضرورية جميعها وذات الأثر المالي لا تخص المخطط التشغيلي.

ج) التركيز على إنشاء موازنة على نحو واضح ابتداءً من الأنشطة والموارد مما يسلط الضوء على مصادر الخلل وعدم الكفاءة التي تواجه التطبيق، وبذلك يوفر أفضل منتج أو عملية أو نشاط وبذلك أفضل تخصيص لموارد الوحدة الاقتصادية.

د) مساعدة مدراء الوحدات في تخطيط العمليات المستقبلية بصورة صحيحة بتحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة، ويساعد على زيادة كفاءة الوحدات الاقتصادية بوساطة الأنشطة ترشيد التكاليف والحصول على عائد أعلى.

ه) تزويد الإدارة بالمعلومات عن تكاليف الإنتاج والخدمات لتمكنها من تحديد الأسعار المناسبة وتعزيز الميزة التنافسية.

و) التركيز على حاجات الزبون وليس العمل وبذلك تعمل على تحليل حاجات الزبون من الموارد وربطها بالأهداف الاستراتيجية المخطط لها في الوحدة الاقتصادية.

ز) تعمل على الموائمة بين الأنشطة مما يساعد على تحقيق مكاسب كثيرة للمنشأة منها القدرة على التخطيط السليم والرقابة وتخفيض التكاليف (الياس، ٢٠٢٢: ٤١-٤٢).

٥) المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام (ABB)

حدد (Moustafa, 2005: 63) مجموعة من الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام (ABB) فيما يلي:

أ) مقاومة التغييرات من قبل الموظفين عند طرح نظام حديث في إعداد الموازنات.

ب) عدم تبني ودعم الإدارة العليا للنظام الحديث في إعداد الموازنة على أساس النشاط (ABB) خوفاً من زيادة التكاليف.

ج) عدم توفر الكفاءات العلمية والمهنية من المحاسبين المدربين ذوي الخبرة العالية.

د) صعوبة تطبيق نظام (ABB) في تقدير التكاليف.

هـ) صعوبة تحليل وتحديد الأنشطة المضيفة للقيمة بدقة.

و) عدم قيام الجمعيات المهنية بدورها المطلوب في توعية المنشآت بأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

ثانياً/ أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABB)

اختار احد التعاريف

(١) مفهومها

هي طريقة لحساب التكلفة، مصمم لتزويد المديرين بمعلومات التكلفة اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى، والتي من المحتمل أن تؤثر على الطاقة الإنتاجية للشركة، وكذلك التكاليف الثابتة، فضلاً عن التكاليف المتغيرة، وهو نظام يستخدم كمكمل لنظام لتكاليف الأساسي للشركة وليس بديلاً عنه (Garison, et, al., 2012 :17).

(٢) أهمية أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABB)

أ) تحديد الأنشطة والموارد المطلوبة لتنفيذ الأنشطة وتحديد مسببات الكلفة التي تؤثر في حجم استغلال الموارد لكل نشاط لتحقيق الخطة أو الموازنة.

ب) توفير معلومات للإدارة في فرض الرقابة على عناصر الإنتاج بما يساعد في تخفيض التكاليف وتقديم البيانات لتقييم البدائل المتاحة.

ج) المساعدة في صنع قرارات التخطيط من خلال توفير تكاليف منتج كفاءة وكذلك تساعد المدراء في إيجاد فرص لتخفيض التكاليف، إذ إنه في إنشاء تحديد الأنشطة التي تسبب التكاليف غالباً ما تظهر الأنشطة التي لا تضيف قيمة فإنها توفر فرصة لتخفيض التكاليف.

د) توفير معلومات عن الأنشطة المساندة في عملية إعادة هندسة الإنتاج من خلال استبدال مكونات المنتج بجودة أفضل وبكلفة أقل (إلياس، ٢٠٢٢ :٢٠).

٣) خطوات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABB)

أ) **تحديد الأنشطة الرئيسية:** تتمثل الخطوة الأولى في تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABB) في إجراء تحليل الأنشطة لتحديد تكاليف الموارد وأنشطة الوحدة، تسجل معظم الوحدات تكاليف الموارد في حسابات خاصة في نظام المحاسبة ومن أمثلة هذه الحسابات المجهزون، والمشتريات ومناولة المواد والمخزون والمصاريف الإدارية والأثاث والمباني والمعدات والرواتب من خلال تحديد الأنشطة، تحدد الوحدة الاقتصادية العمل الذي تؤديه لتنفيذ عملياتها تشمل تحديد الأنشطة جميع البيانات من المستندات والسجلات الموجودة، فضلاً عن جمع بيانات إضافية باستخدام الاستبيانات أو الملاحظات أو المقابلات مع الموظفين الرئيسيين.

ب) **تخصيص التكاليف لمراكز الأنشطة:** بعد عملية تحديد الأنشطة الرئيسية تخصص التكلفة لكل نشاط الهدف منها تحديد مقدار ما تتفقه الوحدة الاقتصادية على كل نشاط من الأنشطة الرئيسية إن التكاليف غير المباشرة والمشاركة بين عدة أنشطة (مثل تكاليف الأجور، والإضاءة والتدفئة)، ينبغي تخصيصها على الأنشطة على أساس موجهاً التكلفة على أساس علاقة السبب والنتيجة (Drury, 2018: 264).

ج) **تحديد موجهاً الكلفة:** يستعمل أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABB) محركات الكلفة لتعيين تكاليف الأنشطة وبذلك يجب على الوحدة اختيار محركات الكلفة استناداً إلى علاقة السبب والنتيجة (Blocher et al., 2019: 132).

د) **تحديد كلفة المنتجات:** وفي الخطوة الأخيرة تحدد كلفة المنتج من خلال معدلات تكلفة موجه الكلفة على المنتجات والذي ينبغي أن يكون قابلاً للقياس بطريقة يمكن تحديده مع المنتجات فمثلاً عند تحديد ساعات الإعداد كموجه كلفة، ينبغي أن تكون هناك آلية لقياس ساعات الإعداد التي يستهلكها كل منتج وإذا تم تحديد عدد عمليات الإعداد كموجه كلفة، فلن تكون القياسات حسب المنتجات مطلوبة نظراً لأن المنتجات جميعها التي تتطلب إعداداً يتم تحميلها بتكلفة إعداد ثابتة (Drury, 2018: 265).

٣) العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABB) والموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

إن نظام التكاليف (ABB) يعتمد في تطبيقه على نظام (ABC) حيث وصف كلا من (Cooper and Kaplan) بأنه نظام (ABC) معكوسًا (ABC in reverse) والحاجة إلى (ABB) نابعة من التحفظات على عملية إعداد الموازنة التقليدية في المؤسسات والتي تكون عادة ممثلة بمفاوضات ونقاشات بين المدراء والإدارة العليا، بإضافة حول النسبة التي يجب إضافتها للموازنة في السنوات السابقة، وهذا نادرًا ما ينصف بعض القضايا مثل الإنتاجية وفعالية استخدام الموارد المتاحة، لكن مع (ABB) المدراء يميلون إلى اعتبار ما هي حاجتنا الحقيقية من الموارد، لذا فإن المدراس يقومون بما يلي:

- أ) حساب وتحديد مستوى الإنتاج والمبيعات في السنة القادمة، ومن ثم يتنبأ المدراء بالطلب على الأنشطة في المؤسسة، وبعد ذلك يقومون بحساب الطلب على الموارد وفق ما تتطلبه الأنشطة.
- ب) تحديد الطلب الحقيقي من الموارد مبنياً على عينات وطاقة الأنشطة.

وغالبًا ما تستخدم المؤسسات تطبق نظام (ABC) الذي يعتمد على تحديد التكلفة كوسيلة لتجهيز الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) حيث إن الموازنة تركز على الأنشطة الموزعة أي محددة تكلفتها بشكل عادل، كما أن المؤسسات التي تستخدم هذا النظام يعتمد على الأنشطة المخطط لها مسبقًا، في حين نجد أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) تركز على تصميم حسابات التكلفة وتوزيع وتحديد التكلفة بشكل أكثر دقة (كزار، ٢٠١٥: ٣٤).

ثالثاً/ الأداء التشغيلي

اختار احد التعاريف

(١) تعريف الأداء التشغيلي

هو مفهوم لقياس درجة نجاح المنظمة في تعظيم الاستفادة من الموارد الإنتاجية المتاحة مع التركيز على أربعة جوانب رئيسية هي الجودة، والتكلفة، والمرونة، والوفاء باحتياجات العملاء في الأوقات المناسبة (صلاح الدين، محمد، ٢٠٢٠: ٧٨).

يعكس مدى قدرة المنظمة من الاستفادة من قدراتها وأدواتها لتحقيق الكفاءة والفاعلية من خلال الاستفادة من النظم التكنولوجية الحديثة لتحسين أداء العمليات التشغيلية مما يساهم في تخفيض إجمالي تكاليف التصنيع وتحسين جودة المنتج وتحسين أداء التسليم والاستجابة السريعة للمواقف الطارئة والاستفادة

من هذه النتائج كأدوات تنافسية تمكن المنظمات من تحقيق ميزة تنافسية في الأسواق (يوسف، ٢٠٢٠: ٦٠).

ويعرفه (شبيب، ٢٠٠٨) بأنه يمثل النتائج المرغوبة التي تسعى إليها المنظمة وتعمل على تحقيقها (شبيب، ٢٠٠٨: ٦١).

٢) أهمية الأداء التشغيلي

أ) يعد الأداء مقياسًا لقدرة الفرد على أداء عمله في الوقت الحاضر وأعمال أخرى في المستقبل وبالتالي يساعد في اتخاذ قرارات النقل والترقية.

ب) للأداء التشغيلي أهمية كبرى داخل أي شركة تحاول تحقيق النجاح والتقدم باعتباره الناتج النهائي لمحصلة جميع الأنشطة التي يقوم بها الفرد أو المنظمة، فإذا كان هذا الناتج مرتفعًا يعد ذلك مؤشرًا واضحًا لنجاح المنظمة واستقرارها وفعاليتها (محمد، فرحات، ٢٠٢٠: ٧٦).

٣) أهداف الأداء التشغيلي

الأداء التشغيلي هو مفهوم يشير إلى كيفية أداء المؤسسة أو المنظمة في تنفيذ عملياتها اليومية وتحقيق أهدافها الأساسية على النحو الآتي:

أ) تحقيق الأهداف الاستراتيجية: يساهم الأداء التشغيلي الجيد في تحقيق أهداف المؤسسة الاستراتيجية، حيث يؤثر على القدرة على تقديم المنتجات والخدمات بجودة عالية وبالتكلفة المناسبة.

ب) زيادة الكفاءة: يمكن لتحسين الأداء التشغيلي أن يزيد من كفاءة استخدام الموارد المتاحة مثل العمالة والمعدات والمواد الخام، مما يساعد في تحقيق مستويات أعلى من الإنتاجية والربحية.

ج) تحسين الجودة: يساهم الأداء التشغيلي الجيد في تحسين جودة المنتجات والخدمات المقدمة، مما يزيد من رضا العملاء ويسهم في بناء سمعة إيجابية للمؤسسة.

د) زيادة التنافسية: من خلال تحسين الأداء التشغيلي، يمكن للمؤسسة تحسين موقعها التنافسي في السوق، سواء من خلال تقديم المنتجات بأسعار تنافسية أو بجودة عالية أو بخدمة عملاء متميزة.

هـ) تحقيق التكاليف المنخفضة: يمكن لتحسين الأداء التشغيلي أن يقلل من التكاليف الإجمالية للمؤسسة، سواء كان ذلك عن طريق تحسين عمليات الإنتاج والتوزيع أو تقليل الهدر والفاقد.

و) **تحسين إدارة المخاطر**: يمكن للأداء التشغيلي الجيد أن يساعد في تقليل المخاطر المتعلقة بالعمليات، من خلال تنفيذ إجراءات وممارسات فعّالة لضمان الامتثال للمعايير والتوجيهات (Kim, D. Y. 2013, 74).

٤) أبعاد الأداء التشغيلي

وقد أوصف (محمد، ٢٠٢١: ٨٤٨) أبعاد الأداء التشغيلي فيما يلي:

أ) **الجودة**: إن إدارة الجودة الشاملة من المنتجات والخدمات من أهم العوامل التي تساهم بنجاح أو فشل الشركات. وتنقسم الجودة إلى ثلاث أقسام وهي:

- **جودة المنتج**: والتي تختلف باختلاف السوق المستهدف والهدف الأساسي هو تأسيس المستوى المطلوب من جودة المنتج من خلال التركيز على متطلبات العملاء.
- **جودة العمليات**: الهدف منها هو القدرة على الإنتاج وفقاً للمواصفات والمعايير الموضوعية مسبقاً دون أخطاء.
- **جودة الخدمة**: تعني أن تقوم المنظمة بتصميم وتسليم الخدمة بشكل صحيح من أول مرة على أن تؤدي بشكل أفضل في المرة التالية وتحقق رضا العملاء في نفس الوقت، وأن تتمتع بمزايا مقارنة بالخدمة التي تقدمها المنظمات المشابهة.

ب) **المرونة**: يشير مفهوم المرونة بشكل عام إلى مدى قدرة نظام رقابة المنظمة على مراقبة التغييرات التي تحدث في بيئة العمل عن بعد والتكيف مع متغيراتها حيث توفر المرونة للمنظمة القدرة على الاستجابة للتغيرات غير المتوقعة في بيئة الأعمال.

ج) **السرعة في التسليم**: يشير هذا البعد إلى مدى قدرة المنظمة على تقديم السلع والخدمات بشكل دائم وبما يتناسب مع الوقت الذي يحدده العميل أي أن سرعة واعتمادية التسليم تمثل أحد أهم طرق جذب المزيد من العملاء والحفاظ عليهم.

د) **الإنتاجية**: أن الإنتاجية تعني تخطيط الاستخدام الكفء لموارد المنظمة في جميع الأحوال فإن الإنتاجية هي علاقة بين المخرجات والمدخلات ويجب أن يكون معدل المخرجات واحد صحيح أو أكثر مقابل المدخلات حتى يكون هناك إنتاجية فعالة.

الفصل الثالث: الجانب العملي

يتناول هذا الفصل عرضًا إحصائيًا لنتائج البحث التطبيقي مع تحليل وتفسير هذه النتائج البحث

وفق التفاصيل الآتي:

أولاً/ وصف وتحليل خصائص عينة البحث

تم تشكيل العينة على وفق معيار محدد يتناغم غرض البحث ضمن ما يسمى بالعينة العشوائية البسيطة من مجتمع البحث، والتي شملت (٨٠) موظف وموظفة، إذ تحمل العينة معلومات واسعة وذات صلة بمتغيرات البحث، والجدول (١) يوضح وصف لهذه العينة وفق التسلسل الآتي:

جدول (١) يوضح خصائص عينة البحث

النسبة	العدد	الفئة	السمة
%٦٥	٥٢	ذكر	الجنس
%٣٥	٢٨	أنثى	
%١٠٠	٨٠	المجموع	
%١٦	١٣	أقل - ٢٥ سنة	العمر
%١٢	١٠	٢٦ - ٣٠	
%٢٥	٢٠	٣١ - ٣٥	
%٤١	٣٣	٣٦ - ٤٠	
%٦	٥	٤١ فأكثر	
%١٠٠	٨٠	المجموع	
%٦٠	٤٨	بكالوريوس	المؤهل العلمي
%١٨	١٤	دبلوم	
%١٠	٨	دبلوم عالي	
%٧	٦	ماجستير	
%٥	٤	دكتوراه	
%١٠٠	٨٠	المجموع	
%٨٠	٦٤	محاسبة	الاختصاص
%١٠	٨	إدارة أعمال	
%٦	٥	اقتصاد	
%٤	٣	تخصص آخر	
%١٠٠	٨٠	المجموع	
%٣٨	٣٠	أقل - ٥	سنوات الخدمة
%٤٠	٣٢	٥ - ١٠	
%١٥	١٢	١١ - ١٥	
%٧	٦	١٦ فأكثر	
%١٠٠	٨٠	المجموع	

محاسب	٤٢	٥٣%	المسمى الوظيفي
رئيس قسم	٢٨	٣٥%	
مدير مالي	٨	١٠%	
مدير عام	٢	٣%	
المجموع	٨٠	١٠%	عدد الدورات التدريبية
لا يوجد	٢٤	٣٠%	
أقل من ٥ دورات	٣٨	٤٨%	
أكثر من ٥ دورات	١٨	٢٢%	
المجموع	٨٠	١٠٠%	نوع النظام المحاسبي
نظام يدوي	٥	٦%	
نظام محوسب	٣٠	٣٨%	
نظام مختلط	٤٥	٥٦%	
المجموع	٨٠	١٠٠%	

يلاحظ من الجدول (١) أعلاه فيما يلي:

(١) الجنس: أوضحت النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (١) أن غالبية أفراد العينة هم من الذكور إذ بلغ نسبتها (٦٥%) أي ما يعادل (٥٢) فرداً، في حين بلغت نسبة الإناث (٣٥%) أي ما يعادل (٢٨) أفراد، وهذا يدل على أن تفضيل المؤسسات الإدارية عينة الدراسة للذكور في المناصب الإدارية.

(٢) العمر: يظهر الجدول (١) أن معظم أفراد العينة تقع أعمارهم ضمن الفئة العمرية (٤٠-٣٦) سنة، إذ بلغت نسبتها (٤١%)، تليها الفئة العمرية (٣٥-٣١) بنسبة (٢٥%)، وتأتي بالمرتبة الثالثة الفئة العمرية (أقل - ٢٥) سنة بنسبة (١٦%) أما الفئة العمرية (٣٠-٢٦) سنة تراوحت نسبتها (١٢%)، والفئة العمرية الأخيرة (٤١- فأكثر سنة)، تراوحت نسبتها (٦%)، وهذا يدل على اعتماد المؤسسات على فئات عمرية تمتلك أفكار مبدعة و متميزة والخبرة التي يمتلكونها في مجال العمل كما لديهم الرغبة والقدرة في إحداث التغيير نحو تطوير العمل، عكس الفئة العمرية الشباب التي قد تمتلك خبرة وقدرة قليلة في مجال العمل.

(٣) المؤهل العلمي: تشير النتائج الإحصائية الواردة في الجدول (١) إلى أن معظم أفراد العينة هم من حملة شهادة البكالوريوس، إذ بلغت نسبتها (٦٠%) يليها حملة شهادة دبلوم بنسبة (١٨%)، في حين أن نسبة الحاصلين على دبلوم عالي (١٠%) أما بالنسبة لحملة الماجستير بلغت نسبتها (٧%)، فيما كانت نسبة حملة شهادة الدكتوراه (٥%). مما يعني أن عينة البحث تمتلك القدرة والكفاءة في تبني المفاهيم والاتجاهات الإدارية المعاصرة.

٤) **الاختصاص:** يتضح من النتائج الإحصائية في الجدول (١) أن غالبية العاملين في المؤسسة من ذوي الاختصاص المحاسبة بواقع (٦٤) فرد أي بنسبة (٨٠%)، في حين بلغت نسبة الأشخاص من ذوي الاختصاص إدارة الأعمال (١٠%) أي ما يعادل (٨) موظف، في حين بلغت نسبة الأشخاص من ذوي الاختصاص الاقتصاد (٦%) أي ما يعادل (٥) موظف، أما نسبة الأشخاص الذي يحملون تخصص آخر كانت النسبة (٤%) أي ما يعادل (٣) موظف، وهذا يدل على أن النسبة الأكثر تقع ضمن الاختصاصات الإدارية.

٥) **سنوات الخدمة:** تقيد معطيات الجدول (١) أن نسبة (٤٠%) تتراوح مدة عملهم في المؤسسة بين (٥-١٠) سنة، يليه من لديهم مدة عملة تتراوح (أقل -٥) سنة أي بنسبة (٣٨%) في حين احتل المرتبة الثالثة من لديه مدة عمل (١١-١٥) سنة أي بنسبة (١٥%) وجاء في المرتبة الرابع من لديه مدة عمل تتراوح (١٦- فأكثر) سنة أي بنسبة (٧%)، مما يعني أن الخبرة التي يمتلكها الفرد إنما ترجع إلى عدد سنوات الخدمة التي قضاها في هذا المجال. لاسيما في المؤسسة الإدارية فطول ممارسة المهنة يساعد بدرجة كبيرة على تمكين الموظفين في تقديم أداء عالي المستوى بينما يكون أقل عند الأفراد الذين لديهم مدة خدمة قليلة.

٦) **المسمى الوظيفي:** تشير النتائج الإحصائية في الجدول (١) أن غالبية العاملين في المؤسسة من ذوي المنصب محاسب موظف (٤٢) فرد أي بنسبة (٥٣%)، ثم يليه بعد ذلك ذوي المنصب رئيس قسم (٢٨) فرد أي ما بنسبة (٣٥%)، فيما احتل المرتبة الثالثة ذوي المنصب مدير مالي (٨) فرد أي بنسبة (١٠%) أما المرتبة الأخيرة فقد احتلها ذوي المنصب مدير عام (٢) فرد أي بنسبة (٣%).

٧) **عدد الدورات التدريبية:** تشير النتائج الإحصائية في الجدول (١) ان أغلب العاملين هم من يمتلكون (أقل من ٥ دورات) حين بلغ عددهم (٣٨) فرد أي بنسبة (٤٨%)، و جاء في المرتبة الثانية العاملين الذين لا يمتلكون عدد دورات (لا يوجد) بنسبة (٣٠%) أي ما يعادل (٢٤) فرد، فيما احتل المرتبة الأخيرة العاملين الذين يمتلكون (أكثر من ٥ دورات) بنسبة (٢٢%) أي ما يعادل (١٨).

٨) **نوع النظام المحاسبي:** تقيد معطيات الجدول (١) أن نسبة (٥٦%) من العاملين يعملون من خلال نظام مختلط حيث بلغ عددهم (٤٥) فرد، في حين نسبة (٣٨%) يعملون من خلال نظام محوسب ما يعادل عددهم (٣٠) فرد، أما في المرتبة الأخيرة فقد بلغ عدد (٥) فرد أي بنسبة (٦%) ممن يعملون عن طريق النظام اليدوي.

ثانياً/ وصف وتشخيص متغير البحث

(١) اختبار التوزيع الطبيعي (Sample Kolmogorov-Smirnov)

لاختبار هذه الفرضيات كان لابد من معرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟ وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، لذلك تم الاستعانة باختبار كولمجروف - سمرنوف 1-Sample K (-S) لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؟

جدول (٢) اختبار كولمجروف - سمرنوف 1-Sample K (-S)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة z	القيمة الاحتمالية
الأول	إدراك الإدارة العليا	٧	١,٣١٠	٠,٠٦٥
الثاني	الهيكل التنظيمي	٨	١,٢٨٣	٠,٠٧٤
الثالث	أنظمة المحاسبة	٦	١,٤٣٤	٠,٠٣٣
الرابع	الكفاءات العلمية والوظيفية	٥	١,١٥٤	٠,١٣٩
الخامس	الخدمات المتنوعة	٧	١,١٣٦	٠,١٥١
السادس	المعوقات والصعوبات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).	١٥	١,٠٢٣	٠,٢٤٧

أتضح من الجدول السابق أن: القيمة الاحتمالية لكل محور (sig. ٠.٠٥) مما دل على أن البيانات

تتبع التوزيع الطبيعي.

(٢) وصف متغيرات البحث

تم إعداد جداول التوزيعات التكرارية لمتغيرات الدراسة واعتمادها لأغراض عملية التحليل الإحصائي للحصول على الأوساط الحسابية الموزونة، والانحرافات المعيارية، واختبار T-Test، والأوزان المئوية لمعرفة نسبة الاتفاق أو (شدة الإجابة) المتحققة من وجهة نظر أفراد العينة. علماً أن الوسط الفرضي البالغ (٣) هو نتيجة جمع النسب من المقياس الخماسي البالغة (١٥) مقسوماً على عدد الرتب البالغة (٥).

الوسط الفرضي = مجموع أوزان النسب ÷ عدد الرتب: ٣ = ٥ ÷ ١٥ = ٥ + ٤ + ٣ + ٢ + ١

وأن شدة الإجابة = الوسط الحسابي الموزون ÷ ٥ × ١٠٠٪

المحور الأول: إدراك الإدارة العليا

طرح هذا المتغير (٦) سؤالاً على المستجيبين ويظهر من الجدول (٣) المتوسطات الحسابية الموزونة، والانحرافات المعيارية، ونسبة الاتفاق أو (شدة الإجابة) واختبار (T-TEST)، والوزن النسبي، إذ يلاحظ بأن الأوساط الحسابية الموزونة لجميع الفقرات كانت أعلى من الوسط الفرضي (٣)، وقد حصلت الفقرة (١) على أعلى متوسط حسابي إذ بلغ وسطها الحسابي لهذه الفقرة (٤.٠٨) وبانحراف معياري قدره (٠,٨٦٨)، واختبار T بلغ (١١,٠٧٥) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي (٨١,٦٠٪)، في حين حصلت الفقرة (٣) على أدنى متوسط حسابي إذ بلغ وسطها الحسابي (٣,٤٣) وبانحراف معياري قدره (٠,٩٣٨)، واختبار T بلغ (٤,٠٥١) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي (٦٨,٥٠٪). أما المعدل العالم لفقرات المحور فقد بلغ (٣,٧٥)، وبانحراف معياري بلغ (٠,٥٨٨)، واختبار T بلغ (١١,٣٤١) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي بلغ (٧٤,٩٢)، وهذا يعني أن الإدارة العليا تتميز بإدراك عالٍ جداً في أهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB). كما موضح في جدول (٣).

جدول (٣) يوضح إدراك الإدارة العليا لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	حداثة نظام (ABB) تجعله أكثر غموضاً للمستويات الإدارية بالمستشفيات	٤,٠٨	٠,٨٦٨	٨١,٦٠	١١,٠٧٥	٠,٠٠
٢	تبني تطبيق نظام ABB يتطلب الاستعانة بخبراء من خارج المستشفيات مما يزيد تكلفة تطبيقه	٣,٧١	٠,٩٠٣	٧٤,٢٥	٧,٠٥٩	٠,٠٠
٣	يعطى نظام ABB معلومات أكثر دقة ووضوح من النظم التقليدية	٣,٤٣	٠,٩٣٨	٦٨,٥٠	٤,٠٥١	٠,٠٠
٤	يؤدي تطبيق نظام ABB إلى تحسين قياس الأداء	٣,٥٩	٠,٩٩٠	٧١,٧٥	٥,٣٠٩	٠,٠٠
٥	يساهم تطبيق نظام ABB في حساب تكلفة الخدمة المقدمة بشكل أدق	٣,٨٨	٠,٧٥٣	٧٧,٥٠	١٠,٣٩٨	٠,٠٠
٦	يوجد خبراء بالمستشفيات يمكن الاستعانة بهم لمعرفة كيفية تطبيق نظام ABB	٣,٨٠	٠,٩٠٦	٧٦	٧,٩٠١	٠,٠٠
	جميع الفقرات	٣,٧٥	٠,٥٨٨	٧٤,٩٢	١١,٣٤١	٠,٠٠

المحور الثاني: الهيكل التنظيمي

طرح هذا المتغير (٥) سؤالاً على المستجيبين ويظهر من الجدول (٤) المتوسطات الحسابية الموزونة، والانحرافات المعيارية، ونسبة الاتفاق أو (شدة الإجابة) واختبار (T-TEST)، والوزن النسبي،

إذ يلاحظ بأن الأوساط الحسابية الموزونة لجميع الفقرات كانت أعلى من الوسط الفرضي (٣)، وقد حصلت الفقرة (٤) على أعلى متوسط حسابي إذ بلغ وسطها الحسابي لهذه الفقرة (٣,٥٣) وبانحراف معياري قدره (٠,٩٠٠)، واختبار T بلغ (٥,٢١٩) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي (٧٠,٥٠٪)، في حين حصلت الفقرة (١) على أدنى متوسط حسابي إذ بلغ وسطها الحسابي (٣,٣٥) وبانحراف معياري قدره (١,٠٠٨)، واختبار T بلغ (٣,١٠٧) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي (٧٦,٠٠٪). أما المعدل العالم لفقرات المحور فقد بلغ (٣,٤٥)، وبانحراف معياري بلغ (٠,٧٥٦)، واختبار T بلغ (٥,٢٦٢) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي بلغ (٦٨,٩٠)، وهذا يعني أنه يمكن للهيكل التنظيمي السليم أن يوفر الدعم اللازم لتطبيق نظام الأنشطة ABB من خلال توفير بيئة مناسبة لتحديد الأنشطة وتخصيص الموارد بكفاءة وفعالية. كما موضح في جدول (٤).

جدول (٤) يوضح الهيكل التنظيمي السليم للنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	وجود هيكل تنظيمي مرن بالمستشفيات يسهل تنفيذ نظام ABB وإجراء التعديلات اللازمة لتنفذه	٣,٣٥	١,٠٠٨	٦٧,٠٠	٣,١٠٧	٠,٠٠٣
٢	تقوم المستشفيات بربط عملية وضع الموازنات بالهيكل التنظيمي ونظامها المحاسبي القائم	٣,٤٠	٠,٨٥١	٦٨,٠٠	٤,٢٠٥	٠,٠٠٠
٣	يعمل الهيكل التنظيمي بالمستشفيات بإشراك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنة	٣,٤٤	١,٠٢٩	٦٨,٧٥	٣,٨٠٢	٠,٠٠٠
٤	يؤدي إشراك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنة الى جعلهم أكثر معرفة بتكاليف أنشطتهم ويمكنهم من الرقابة عليها	٣,٥٣	٠,٩٠٠	٧٠,٥٠	٥,٢١٩	٠,٠٠٠
٥	يساهم الهيكل الإداري السليم في نجاح تطبيق نظام ABB	٣,٥١	٠,٩٢٨	٧٠,٢٥	٤,٩٤١	٠,٠٠٠
	جميع الفقرات	٣,٤٥	٠,٧٥٦	٦٨,٩٠	٥,٢٦٢	٠,٠٠٠

المحور الثالث: النظام المحاسبي الحديث

طرح هذا المتغير (٤) سؤالاً على المستجيبين ويظهر من الجدول (٥) المتوسطات الحسابية الموزونة، والانحرافات المعيارية، ونسبة الاتفاق أو (شدة الإجابة) واختبار (T-TEST)، والوزن النسبي،

إذ يلاحظ بأن الأوساط الحسابية الموزونة لجميع الفقرات كانت أعلى من الوسط الفرضي (٣)، وقد حصلت الفقرة (١) على أعلى متوسط حسابي إذ بلغ وسطها الحسابي لهذه الفقرة (٣,٧٠) وبانحراف معياري قدره (١,٠١١)، واختبار T بلغ (٦,١٩١) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي (٧٤,٠٠٪)، في حين حصلت الفقرة (٣) على أدنى متوسط حسابي إذ بلغ وسطها الحسابي (٣,٣٦) وبانحراف معياري قدره (٠,٩٨٤)، واختبار T بلغ (٣,٢٩٥) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي (٦٧,٢٥٪). أما المعدل العالم لفقرات المحور فقد بلغ (٣,٥١)، وبانحراف معياري بلغ (٠,٧٦٩)، واختبار T بلغ (٥,٩٢٧) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي بلغ (٧٠,١٩)، وهذا يعني أن نظام المحاسبة الحديث يساعد نظام الأنشطة الموازنة في تحسين عملية اتخاذ القرارات المالية وتحديد توزيع الموارد بناءً على تحليل أعمق للأنشطة الرئيسية التي تؤثر على الأداء المالي للمؤسسة. كما موضح في جدول (٥).

جدول (٥) يوضح النظام المحاسبي الحديث لدى المستشفيات يسهم في تطبيق نظام الأنشطة (ABB)

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	توفر الأنظمة المحاسبية المطبقة بالمستشفيات المعلومات بشكل دقيق	٣,٧٠	١,٠١١	٧٤,٠٠	٦,١٩١	٠,٠٠٠
٢	تميز النظام المحاسبي المستخدم بالمستشفيات بالمرونة يجعله أكثر قابلية للتعديل وتطبيق نظام ABB بسهولة	٣,٥٨	٠,٩٥٢	٧١,٥٠	٥,٤٠٤	٠,٠٠٠
٣	تقوم إدارة المستشفيات بعقد دورات تدريبية للعاملين بالمجال المالي للعاملين فيها لصقل مهاراتهم وخبراتهم	٣,٣٦	٠,٩٨٤	٦٧,٢٥	٣,٢٩٥	٠,٠٠١
٤	توفر إجراءات محاسبية مرنة تساعد في تطبيق نظام ABB	٣,٤٠	٠,٩٦٣	٦٨	٣,٧١٧	٠,٠٠٠
	جميع الفقرات	٣,٥١	٠,٧٦٩	٧٠,١٩	٥,٩٢٧	٠,٠٠٠

المحور الرابع: الكفاءات العلمية والمهنية

طرح هذا المتغير (٥) سؤالاً على المستجيبين ويظهر من الجدول (٦) المتوسطات الحسابية الموزونة، والانحرافات المعيارية، ونسبة الاتفاق أو (شدة الإجابة) واختبار (T-TEST)، والوزن النسبي، إذ يلاحظ بأن الأوساط الحسابية الموزونة لجميع الفقرات كانت أعلى من الوسط الفرضي (٣)، وقد حصلت الفقرة (٤) على أعلى متوسط حسابي إذ بلغ وسطها الحسابي لهذه الفقرة (٣,٧٥) وبانحراف معياري قدره (٠,٨٩٣)، واختبار T بلغ (٧,٥١٢) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي (٧٥٪)، في حين حصلت الفقرة (٢) على أدنى متوسط حسابي إذ بلغ وسطها الحسابي

(٣,٤١) وبانحراف معياري قدره (٠,٩١٠)، واختبار T بلغ (٤,٠٠٥) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي (٦٨,٢٥٪). أما المعدل العالم لفقرات المحور فقد بلغ (٣,٤٨)، وبانحراف معياري بلغ (٠,٧٩٥)، واختبار T بلغ (٥,٣٤٣) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي بلغ (٦٩,٥٠)، وهذا يعني أن العملية الفعالة لنظام الأنشطة ABB تتطلب وجود كفاءات علمية ومهنية قوية قادرة على تحليل الأنشطة، وتقدير التكاليف، وتنظيم التنفيذ، ومراقبة الأداء بشكل دوري ومستمر. كما موضح في جدول (٦).

جدول (٦) يوضح الكفاءات العلمية والمهنية ودورها في مساعدة تطبيق نظام ABB

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	تتمتع لجنة إعداد الموازنات بالمستشفيات بكفاءة علمية وعملية تمكنها من تطبيق نظام ABB	٣,٥٨	٠,٨٣٩	٧١,٥٠	٦,١٣٣	٠,٠٠٠
٢	يوجد بالمستشفيات مجموعة من الخبراء يمكن الاستعانة بهم للتعرف على كيفية تطبيق نظام ABB	٣,٤١	٠,٩١٠	٦٨,٢٥	٤,٠٥٥	٠,٠٠٠
٣	يتوافر بالسوق البرمجيات الحديثة اللازمة لاستخدامها في تشغيل نظام ABB	٣,٥٩	٠,٩٢٤	٧١,٧٥	٥,٦٩٠	٠,٠٠٠
٤	تملك المستشفيات القدرة على إعداد الموارد البشرية اللازمة لتطبيق نظام ABB	٣,٧٥	٠,٨٩٣	٧٥	٧,٥١٢	٠,٠٠٠
٥	تتبع لجنة الموازنة الأسس العلمية الحديثة في إعداد الموازنة بالمستشفيات	٣,٤٨	٠,٧٩٥	٦٩,٥٠	٥,٣٤٣	٠,٠٠٠

المحور الخامس: الخدمات المقدمة من قبل وزارة الصحة

طرح هذا المتغير (٥) سؤالاً على المستجيبين ويظهر من الجدول (٧) المتوسطات الحسابية الموزونة، والانحرافات المعيارية، ونسبة الاتفاق أو (شدة الإجابة) واختبار (T-TEST)، والوزن النسبي، إذ يلاحظ بأن الأوساط الحسابية الموزونة لجميع الفقرات كانت أعلى من الوسط الفرضي (٣)، وقد حصلت الفقرة (٥) على أعلى متوسط حسابي إذ بلغ وسطها الحسابي لهذه الفقرة (٣,٩٠) وبانحراف معياري قدره (٠,٨٠٥)، واختبار T بلغ (٩,٩٩٩) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي (٧٨,٠٠٪)، في حين حصلت الفقرة (٢) على أدنى متوسط حسابي إذ بلغ وسطها الحسابي (٣,٦٨) وبانحراف معياري قدره (٠,٩٣٨)، واختبار T بلغ (٦,٤٣٤) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي (٧٣,٥٠٪). أما المعدل العالم لفقرات المحور فقد بلغ (٣,٨٠)، وبانحراف معياري بلغ (٠,٧٤٣)، واختبار T بلغ (٩,٥٨١) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على

مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي بلغ (٧٥,٩٠)، وهذا يعني خدمات تطبيق نظام تتطلب ABB التعاون المستمر بين الجهات المعنية داخل المؤسسة والشركاء الخارجيين لضمان نجاح تنفيذ النظام وتحقيق النتائج المرجوة.. كما موضح في جدول (٧).

جدول (٧) يوضح الخدمات المقدمة من قبل وزارة الصحة لتطبيق نظام ABB

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	يعجز نظام التكاليف اليدوي المطبق بالمستشفيات عن معالجة تنوع الأنشطة السائدة مما يزيد من ضرورة تبني نموذج ABB	٣,٧٩	٠,٨٠٧	٧٥,٧٥	٨,٧٣٣	٠,٠٠٠
٢	عدم قدرة نظام التكاليف التقليدي على تقسيم أعمال المستشفيات إلى أنشطة محددة وواضحة يزيد من فرص تطبيق نظام ABB	٣,٦٨	٠,٩٣٨	٧٣,٥٠	٦,٤٣٤	٠,٠٠٠
٣	عدم مواكبة نظام التكاليف التقليدي لتطور الخدمات المقدمة يدفع نحو ضرورة تطبيق نظام ABB	٣,٧٩	٠,٨٥٢	٧٥,٧٥	٨,٢٦٤	٠,٠٠٠
٤	يساهم تطبيق نظام ABB في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل أدق	٣,٧٥	٠,٨٩٣	٧٥	٧,٥١٢	٠,٠٠٠
٥	يساهم تطبيق نظام ABB في تسعير الخدمات بشكل أدق	٣,٩٠	٠,٨٠٥	٧٨,٠٠	٩,٩٩٩	٠,٠٠٠
	جميع الفقرات	٣,٨٠	٠,٧٤٢	٧٥,٩٠	٩,٥٨١	٠,٠٠٠

ثالثاً/ اختبار فرضية البحث ومناقشتها

الفرضية الرئيسية الأولى: تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة ABB في المستشفيات الحكومية في وزارة الصحة العراقية.

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة بالنسبة لمحاور الدراسة الخمسة كما يوضحها الجدول التالي:

جدول (٨) اختبار T لعينة واحدة للمقومات الأساسية لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)

م	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	إدراك الإدارة العليا	٣,٧٥	٠,٥٨٨	٧٤,٩٢	١١,٣٤١	٠,٠٠٠
٢	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	٣,٤٥	٠,٧٥٦	٦٨,٩٠	٥,٢٦٢	٠,٠٠٠
٣	النظام المحاسبي الحديث	٣,٥١	٠,٧٦٩	٧٠,١٩	٥,٩٢٧	٠,٠٠٠
٤	الكفاءات العلمية والمهنية	٣,٧٥	٠,٨٩٣	٧٥	٧,٥١٢	٠,٠٠٠
٥	الخدمات المقدمة من قبل وزارة الصحة	٣,٨٠	٠,٧٤٢	٧٥,٩٠	٩,٥٨١	٠,٠٠٠
	جميع الفقرات	٣,٦٢	٠,٥٣٣	٧٢,٤١	١٠,٤٠٦	٠,٠٠٠

أوضح لنا من الجدول (٨) أعلاه: أن المتوسط الحسابي لجميع محاور الدراسات بلغ (٣,٦٢) والوزن النسبي بلغ (٧٢,٤١٪)، وهو أكثر من الوزن النسبي المحايد (٦٠٪)، وكانت قيمة T المحسوبة تساوي (١٠,٤٠٦) وهي أكبر من القيمة T الجدولية والتي تساوي (١,٩٩) وكانت القيمة الاحتمالية مساوية (٠,٠٠٠) وهي أقل من (٠,٠٥)، وهذا يعني بأن المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) متوفرة بمستشفيات وزارة الصحة. إلى جانب ذلك، يتطلب إعداد موازنات ABB مجموعة من المقومات الأساسية بما في ذلك الفهم العميق للأنشطة، والقدرة على تحليل التكاليف، والتواصل والتنسيق الجيد، واستخدام التكنولوجيا بشكل فعال، والمراقبة والتقييم المستمر. وبالتالي نقبل الفرضية الرئيسية الأولى بأنه "تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة في مستشفيات وزارة الصحة العراقية".

الفرضية الثانية: توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في مستشفيات وزارة الصحة العراقية.

عرضت هذه الفرضية (٧) ض على المستجيبين ويظهر من الجدول (٩) المتوسطات الحسابية الموزونة، والانحرافات المعيارية، ونسبة الاتفاق أو (شدة الإجابة) واختبار (T-TEST)، والوزن النسبي، إذ يلاحظ بأن الأوساط الحسابية الموزونة لجميع الفقرات كانت أعلى من الوسط الفرضي (٣)، وقد حصلت الفقرة (٦) على أعلى متوسط حسابي إذ بلغ وسطها الحسابي لهذه الفقرة (٤,٠٥) وبانحراف معياري قدره (٠,٩٩٢٥)، واختبار T بلغ (٩,٧٩٧) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي (٨٠,٧٥٪)، في حين حصلت الفقرة (١) على أدنى متوسط حسابي إذ بلغ وسطها الحسابي (٣,٢٠) وبانحراف معياري قدره (١,١٤١)، واختبار T بلغ (١,٥٦٨) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي (٦٤,٠٠٪). أما المعدل العالم لفقرات المحور فقد بلغ (٣,٧)، وبانحراف معياري بلغ (٠,٧٢٣)، واختبار T بلغ (٩,٤٧٥) أعلى من القيمة الجدولية (١,٦٨٤) على مستوى معنوية (٠,٠٥)، ووزن نسبي بلغ (٧٥,٣٢)، مما يدل على وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في مستشفيات وزارة الصحة العراقية، ولكن يمكن التغلب على هذه الصعوبات من خلال آليات معينة منها حسن استغلال العنصر البشري، وتحديث وتطوير الأنظمة المحاسبية المتبعة، وتطبيق تكنولوجيا المعلومات في مجال المحاسبة والأنظمة المحاسبية الحديثة بما يخدم أغراض الموازنة على أساس الأنشطة. كما موضح في جدول (٩).

جدول (٩) يوضح صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

م	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	عدم توافر المؤهلات العلمية لدى مستشفيات وزارة الصحة	٣,٢٠	١,١٤١	٦٤	١,٥٦٨	٠,١٢١
٢	توجد صعوبة في تحديد الوقت المستغرق في كل نشاط من أنشطة مستشفيات وزارة الصحة	٣,٨٣	٠,٩٣٨	٧٦,٥٠	٧,٨٦٤	٠,٠٠٠
٣	ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء محاسبة من خارج وزارة الصحة	٣,٧٤	١,٠٠٣	٧٤,٧٥	٦,٥٧٦	٠,٠٠٠
٤	اعتقاد إدارة المستشفيات بأن نظام الموازنات الحالي سليم ولا داعي للتغيير	٣,٦٨	٠,٩٣٨	٧٣,٥٠	٦,٤٣٤	٠,٠٠٠
٥	ارتفاع تكاليف تطبيق نظام ABB والجهد المطلوب لتطبيقه	٣,٨٤	٠,٨٦٣	٧٦,٧٥	٨,٦٧٦	٠,٠٠٠
٦	عدم استقرار الوضع الاقتصادي والساسي	٤,٠٥	٠,٩٩٢	٨١	٩,٤٦٤	٠,٠٠٠
٧	توافر البيئة الاقتصادية السليمة لتطبيق نظام ABB	٤,٠٤	٠,٩٤٧	٨٠,٧٥	٩,٧٩٦	٠,٠٠٠
	جميع الفقرات	٣,٧٧	٠,٧٢٣	٧٥,٣٢	٩,٤٧٥	٠,٠٠٠

الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات والمقترحات

سيتم في هذا المبحث عرض الاستنتاجات والتوصيات والمقترحات وعلى النحو الآتي:

أولاً/ الاستنتاجات

١. وجود البنية التحتية اللازمة لتفعيل نظام الموازنة على أساس الأنشطة في مستشفيات وزارة الصحة العراقية، والتي تكون بمثابة مقومات أساسية لازمة لتطبيق نظام ABB.
٢. وجود إدراك من قبل الإدارة العليا لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة والاقتناع بالمزايا التي يوفرها هذا النظام.
٣. عدم دقة النظام المحاسبي التقليدي في تحديد وتوزيع تكلفة الخدمات المقدمة خاصة مع تنوع الخدمات التي تقدمها المستشفيات الحكومية في الوقت الحالي والحاجة إلى حساب التكلفة وتوزيعها بطريقة أكثر دقة.
٤. توافر الموارد البشرية ذات الخبرة والكفاءة العلمية والمهنية والتي تعتبر جزء ومكون أساسي من المكونات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.
٥. هناك تنوع وتجدد في الخدمات والأنشطة التي تقدمها المستشفيات الحكومية في الفترة الحالية وزيادة التكاليف غير المباشرة وصعوبة حسابها بالأنظمة المحاسبية التقليدية.
٦. وجود بعض الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة سواء كانت هذه المعوقات فنية أو مالية أو صعوبة تحديد وقياس تكلفة بعض الخدمات، ولكنها صعوبات يمكن التغلب عليها.

ثانياً/ التوصيات

١. ضرورة تواجد قسم خاص بالموازنات على أساس الأنشطة بما يسهل عمل الموظفين من المحاسبين والإداريين وتطبيق النظام بدقة.
٢. الاستعانة بعدد من الخبراء والمختصين في مجال المحاسبة الإدارية عموماً والموازنة على أساس الأنشطة خصوصاً بما يمكن من تطبيق نظام ABB ومتابعة تنفيذ هذا النظام باستمرار والعمل على تطويره وإجراء ما لزم بما يواكب التغيرات في البيئة المحيطة وما يستجد فيها.

٣. إنشاء قاعدة بيانات للخدمات التي تقدمها المستشفيات الحكومية تشتمل على كل الأنشطة التي تقدمها هذه المستشفيات وما يستجد من أنشطة.
٤. التدريب المستمر للعاملين بالمجال المالي داخل هذه المستشفيات بما يضمن تأهيلهم المستمر لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة وغيرها من الأنظمة الحديثة.
٥. على الرغم أن نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) يحقق العديد من المنافع، إلا أن هناك بعض الصعوبات التي قد تعترض التطبيق، ومنها ارتفاع تكلفة التطبيق، وصعوبة تحليل تكاليف بعض الخدمات، الأمر الذي يستلزم ضرورة النظر في عقد الدورات التدريبية في مجال إعداد الموازنات وفق النظام الحديث والاستفادة من الكوادر البشرية المتخصصة في هذا المجال.
٦. ضرورة التخطيط الجيد لعملية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في المستشفيات الحكومية وذلك بهدف تسهيل عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على الخدمات المتنوعة.
٧. على المستشفيات الحكومية أن تضع تصورًا مبدئيًا لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) وتشغيله ومقارنته بالنظام التقليدي وعمل مقارنة للنظامين ومن ثم العمل على تطوير آلية الاستخدام الجيد لنظام الموازنات على أساس الأنشطة بما يحقق المنفعة المرجوة منه.
٨. ضرورة اهتمام كليات التجارة بتطوير مناهج مقرر المحاسبة الإدارية بما يخدم عملية اتخاذ القرارات والتي من بينها تطبيق وتفعيل نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).

ثالثاً/ المقترحات

١. القيام بدراسة تطبيقية عن دور الموازنة على أساس الأنشطة في تحقيق الاستدامة المالية.
٢. القيام بدراسة تطبيقية عن تحليل تأثير تغير الظروف الاقتصادية على عمليات الموازنة على أساس الأنشطة وعلاقتها بالأداء التشغيلي للمؤسسات.
٣. القيام بدراسة تطبيقية عن تقييم تأثير نظام الموازنة على أداء المؤسسات.

قائمة المصادر والمراجع

• القرآن الكريم

أولاً/ المصادر العربية

١. أبو رحمة، محمد عبد الله محمود (٢٠٠٨): مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين.
٢. إلياس، سرى وليد إسماعيل: استعمال الموازنة على أساس الأنشطة والمحاسبة عن عائد الأنشطة الداخلية لتحسين استراتيجية قيادة التكلفة بحث تطبيقي، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، جامعة بغداد، العراق، ٢٠٢٢.
٣. التل، وائل عبد الرحمن وآخرون (٢٠٠٧)، البحث العلمي في العلوم الإنسانية والاجتماعية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
٤. حامد، طارق عبد العال (٢٠٠٥): الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، مصر.
٥. حماد، خالد ٢٠١٢، نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة دراسة حالة على مستشفى دار السلام بخانيونس، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
٦. درغام ماهر موسى ٢٠١٢، مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠١٢.
٧. الرشيدى، طارق (٢٠٠٩)، "إدارة التكلفة: منهج محاسبي مقترح فى ضوء التكامل بين نظامي (ABC & TD)"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد ١، مصر.
٨. رضوان، عبد الباسط أحمد (٢٠٠٠): اتجاهات معاصرة في الموازنات العامة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الإدارة والاقتصاد، مجلد ١٤، عدد ١، السعودية.
٩. شبيل، محمد حسين (٢٠٠٨): أثر تقانة المعلومات في الأداء المنظمي دراسة استطلاعية لآراء عينة من المديرين في الهيئة العامة للضرائب، بحث دبلوم عالي، الكلية التقنية، بغداد، العراق.

١٠. صلاح الدين، إسماعيل صلاح الدين، ومحمد، حسين مصطفى (٢٠٢٠): دور المتغيرات البيئية في تحسين الأداء التشغيلي دراسة تطبيقية على الشركات الدولية في مصر، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، مجلد ٣٤، عدد ٤، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر.
١١. كراز، يامن عبد الرحمن حسن (٢٠١٥): نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB في البنك الإسلامي العربي، رسالة ماجستير (منشورة)، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
١٢. محمد، غادة عبد الله، وفرحات، إسماء رضا حسن (٢٠٢٠): أثر فاعلية تطبيق نظام تخطيط موارد المؤسسة على تميز الأداء التشغيلي في شركات السياحة، المجلة الدولية للتراث والسياحة والضيافة، مجلد ١٤، عدد ١، كلية السياحة والفنادق جامعة الفيوم، مصر.
١٣. محمد، هبة محمد جاد (٢٠٢١): قياس تأثير تكامل سلاسل الإمداد على الأداء التشغيلي دراسة ميدانية بالتطبيق على قطاع الموانئ البحرية المصرية، مجلة البحوث المالية والتجارية، مجلد ٢٢، عدد ٣، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، قسم إدارة الأعمال، مصر.
١٤. يوسف أحمد حسين (٢٠٢٠): أثر التطبيق الفعال لنظام تخطيط موارد المشروع (ERP) على تطبيق نظام التصنيع المبسط وانعكاسهما على الأداء التشغيلي دراسة تطبيقية على المنظمات الصناعية (المصرية)، أطروحة دكتوراه (منشورة)، كلية التجارة، قسم إدارة الأعمال، جامعة بني سويف، الجزائر.

ثانياً/ المصادر الأجنبية

1. Kim, D. Y. (2013). Relationship between supply chain integration and performance. Operations Management Research, 6(1-2), 74.
2. Mousatafa,(2005), an application of activity-based-budgeting in shared service departments and its perceived benefits and barriers under low-it environment condition.
3. Drury Colin (2018) Management and Cost Accounting, 10th ed,. Cengage Learning.
4. Blocher, Edward J., David E. Stout, Paul E. Jura's, and Steven Smith. (2019). "Cost Management: A Strategic Emphasis." Eighth Edition.