

مدي إمكانية تطبيق نظام الموازنة علي أساس الأنشطة
(دراسة ميدانية على الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض)

د. خالد أحمد يونس خليل*

د. خضر الطيب الأمين الشفيق**

د. مازن عبد الله إبراهيم البشير***

المستخلص:

تظهر مشكلة الدراسة من خلال التسؤال الرئيس التالي: ما مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض؟. من أهداف الدراسة التعريف بنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) مفاهيمه وأهدافه وعرض المقومات اللازمة لتطبيقه. كما اختبرت الدراسة الفرضيات التالية: تتوافر لدى الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض المقومات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة، تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يؤدي إلى زيادة الكفاءة والفعالية في وظائف التخطيط والرقابة وتوحيد قرارات الإدارة. ومن نتائج الدراسة: تتوافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة لدي للشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض، يُمكن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة من زيادة الكفاءة والفعالية في وظائف التخطيط والرقابة وتوحيد قرارات الإدارة. ومن توصيات الدراسة: ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بشكل جيد في الشركات الصناعية بولاية النيل الأبيض. ضرورة التحول التدريجي نحو تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض.

* أستاذ المحاسبة المساعد جامعة بخت الرضا

** أستاذ المحاسبة المشارك جامعة الإمام المهدي

*** أستاذ المحاسبة المساعد جامعة بخت الرضا

ABSTRACT

The problem of the study is through the following main question: What is the extent to which the budget can be applied on the basis of activities in industrial companies working in the White Nile state? The objective of the study is to introduce the (ABB) system to its concepts, objectives and to present the necessary elements for its implementation. The study also testing the following hypotheses: The industrial companies working in the state of White Nile have the necessary components to implement the budget on the basis of activities. The application of the (ABB) system increases the efficiency and effectiveness of the planning and control functions and the consolidation of management decisions. The results of the study: The basic elements necessary for the implementation of the budget system based on the activities of the industrial companies working in the White Nile state, can be applied to the budget based on activities of increasing efficiency and effectiveness in the functions of planning and control and standardization of management decisions. The recommendations of the study: is the need to plan the process of applying the budget based on activities (ABB) well in the industrial companies in the White Nile state. The need to gradually shift towards the application of the (ABB) system in the White Nile state companies.

المقدمة:

أولاً: الإطار المنهجي:

تمهيد:

لما كانت الموازنة العامة للدولة واحدة من أهم أدوات السياسة المالية للدولة وهي وسيلة للتخطيط، وسيلة لتخصيص الموارد المتاحة للدولة علي الوحدات والأجهزة الحكومية، وأيضاً وسيلة للرقابة وتقويم الأداء لذا فهي نقطة الانطلاق الرئيسية لإحداث التغيير المخطط المنشود لمواجهة التحديات المعاصرة، ويمكن تعريف الموازنة بشكل عام بأنها (التعبير المالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتمده الحكومة تنفيذه في السنة القادمة تحقيقاً لأهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية).

مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في محاولة التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض، كذلك الصعوبات التي تواجه تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة، وآثر تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة على التخطيط والرقابة. ويمكن عرض مشكلة الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي: ما مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض؟
وتتفرع منه التساؤلات التالية:

1- هل تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنة على أساس

الأنشطة (ABB) في الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض؟

2- ما أثر تطبيق الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض لنظام

الموازنة على أساس الأنشطة على التخطيط والرقابة؟

3- ما هي المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس

الأنشطة بالشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض؟

أهمية الدراسة:

تظهر أهمية الدراسة من أن التقدم العلمي والصناعي وثورة المعلومات وكذلك توسع الشركات في تطبيق مفاهيم المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك لمواجهة التحديات المفروضة عليها وزيادة الكفاءة والفعالية في وظائف التخطيط والرقابة، كما تأتي أهمية الدراسة من أهمية نظام الموازن على أساس الأنشطة وذلك لأنه يعمل على دعم وتطوير الأداء المالي ويعمل على زيادة الربحية وذلك من خلال تخفيض التكاليف.

فرضيات الدراسة:

اختبرت الدراسة الفرضيات التالية:

- 1- تتوفر لدى الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض المقومات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.
- 2- تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يؤدي إلى زيادة الكفاءة والفعالية في وظائف التخطيط والرقابة وتوحيد قرارات الإدارة.

أهداف الدراسة:

يمكن عرض أهداف الدراسة من خلال النقاط التالية:

- 1- التعريف ب نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) مفاهيمه وأهدافه.
- 2- عرض المقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).
- 3- بيان دور نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في الرقابة والتخطيط.
- 4- التعرف على مزايا وعيوب نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وكذلك الصعوبات والمعوقات التي تعترض تطبيقها بالشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض.

منهجية الدراسة:

تقوم الدراسة على المناهج التالية:

- 1- المنهج الاستنباطي: لتحديد محاور ووضع الفرضيات.
- 2- المنهج التاريخي: لعرض الدراسات السابقة المرتبطة بالدراسة.
- 3- المنهج الوصفي: لتحليل بيانات الدراسة الميدانية.
- 4- المنهج الاستقرائي : لاختبار الفرضيات.

طرق جمع البيانات:

تم جمع البيانات من المصادر الآتية:

المصادر الأولية: الاستبانة.

المصادر الثانوية: المراجع، الكتب، الدوريات، المجلات العلمية، الرسائل الجامعية والشبكة الدولية للمعلومات.

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع البحث من كادر العاملين من إداريين ومحاسبين ومراجعين بالشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض ممثلة في شركة سكر كنانة، مصنع سكر عسلاية، شركة سكر النيل الأبيض، مصنع أسمنت ريك ومصنع نسيج الدويم. أما عينة الدراسة فقد تم اختيار عينة قصدية قوامها (50) مفردة أي ما يمثل فوق الـ (60%) من مجتمع الدراسة.

هيكل الدراسة:

اشتملت الدراسة على مقدمة ومبحثين وخاتمة كآتية: المقدمة وتشتمل على الإطار المنهجي والدراسات السابقة، المبحث الأول ويشتمل على الإطار النظري للدراسة، والمبحث الثاني ويشتمل على الدراسة الميدانية والخاتمة وتشتمل على النتائج والتوصيات وأخيراً المراجع والهوامش.

ثانياً الدراسات السابقة:

هنالك العديد من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة يقوم الباحث بعرضها على النحو التالي:

1-دراسة محمد (2008م)¹:

هدفت الدراسة لاستعراض نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) من جميع جوانبه، وتمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على معوقات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات غزة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: توافر المقومات الأساسية لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات غزة، هنالك مقومات مقترحة وهي (توصيات الإدارة وتوافر هيكل تنظيمي سليم وتنوع الأنشطة المساندة) كل هذه المقومات تؤدي إلى جودة نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

يرى الباحث أن هذه الدراسة تتفق مع دراسته في موضوع نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) إلا أنها تختلف عن دراسته في مجال التطبيق حيث أن هذه الدراسة في بلديات غزة ودراسة الباحث مطبقة على الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض.

2-دراسة عبدالرحمن وآخرون (2012م)²:

¹ محمد أبو رحمة، مدى توافر مقومات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة (2008م).

² عبد الرحمن بكر وآخرون، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في قطاع المستشفيات الأردني،المجلة الدولية للبحوث المحاسبية، العدد السادس، 2012م، ص ص 2-

هدفت الدراسة للوقوف على مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني، تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على المقومات الأساسية لنظام الموازنة على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني والمعوقات لهذا النظام، وتوصلت الدراسة لعدة نتائج منها: تتوافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة والموازنات على أساس الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تتفق مع دراسته في موضوع نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) إلا أنها تختلف عن دراسته في محور التطبيق حيث أن هذه الدراسة طُبقت في قطاع المستشفيات الأردني ودراسة الباحث مطبقة على الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض.

3-دراسة مازن وآخرون (2012م)¹:

هدفت الدراسة للتعرف على مدى استخدام الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة بالأردن، تمثلت مشكلة الدراسة في التعرف على مقومات نجاح نظام الموازنات المُعد على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة بالأردن، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن غالبية البنوك العاملة بالأردن لا تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، إن مستوى استخدام الموازنة المُعد على أساس الأنشطة يساعد في عملية الرقابة وتقويم الأداء.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تتفق مع دراسته في موضوع نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) إلا أنها تختلف عن دراسته في محور التطبيق حيث أن

¹مازن العمري وآخرون، أهم مقومات النجاح لنظام الموازنة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة بالأردن وأهميتها في اتخاذ القرارات،المجلة الدولية للبحوث المحاسبية، العدد السادس، 2012م، ص ص 33-62

هذه الدراسة طُبقت في البنوك التجارية العاملة بالأردن، أما ودراسة الباحث مُطبقة على الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض.

4-دراسة سليمان (2013م)¹:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى توافر أسس ومقومات نظام الموازنات على أساس الأنشطة في المستشفيات الحكومية العاملة بقطاع غزة بغرض تطبيق النظام مستقبلاً، تمثلت مشكلة الدراسة في مشاكل النظم التقليدية للموازنات وعم وفائتها لاحتياجات المنظمات، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: هنالك معوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في وزارة الصحة أهمها ارتفاع تكلفة التطبيق والصعوبات العملية والفنية المتعلقة بتحليل الأنشطة والتكاليف.

يرى الباحث أن هذه الدراسة تتفق مع دراسته في موضوع نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) إلا أنها تختلف عن دراسته في مجال التطبيق حيث أن هذه الدراسة طُبقت على المستشفيات الحكومية العاملة بقطاع غزة، إما ودراسة الباحث مُطبقة على الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض.

المبحث الأول

الإطار النظري للدراسة

يتناول الباحث في هذا المبحث مفهوم وأهداف ومقومات الموازنة على أساس الأنشطة ومعوقات تطبيقها وكذلك دورها في التخطيط والرقابة على النحو التالي:

¹سليمان النمى إبراهيم، مدى توافر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة بقطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر (2013م).

أولاً: مفهوم الموازنة

يرى البعض مفهوم الموازنة (Budget) تعبير يُقصد به نفس المعنى والمفهوم، ومن هذه المصطلحات الموازنة التخطيطية، الموازنة التقديرية، الموازنة الرقابية وكل هذه المصطلحات يركز على وظيفة معينة من وظائف الموازنة، ويرى البعض الآخر بأن الموازنة هي خطة مالية تعمل على برمجة الأنشطة الاقتصادية للمنشأة خلال فترة سنة قادمة مُعبّراً عنها بكميات وقيم مالية بهدف ضمان تحقيق أهداف الموازنة¹. أما آخر فيرى بأنها خطة سنوية معتمدة قانوناً من قبل السلطة صاحبة الاختصاص². بينما آخر يرى بأنها تمثل خطة إنتاجية من المشروع ككل ولأقسامه الفرعية لفترة زمنية³. أما آخر فيرى بأنها أسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات في العمليات المستقبلية خلال فترة زمنية محددة في صورة خطة مالية شاملة تُتخذ كأداة رقابية يتم على أساسها متابعة وتقييم الأداء⁴. أما آخر فيرى بأنها خطة مالية تُغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مستقبلية ويُنظر لها على أنها ترجمة كمية ومالية للأهداف التي تسعى إدارة الوحدة الاقتصادية للوصول إليها⁵.

¹نضال رشيد صبري، الموازنات ودراسة الجدوى الاقتصادية (فلسطين: جامعة بيروت، 1995م)، ص 64

²محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة العامة (عمان: مؤسسة النبأ للخدمات المطبعية وتجارة الورق، 2005م)، ص 87

³أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية (بيروت: دار النهضة العربية، 1976م)، ص 28

⁴على شادي وعبد الفتاح زكريا، محاسبة التكاليف أداة رقابية (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1985م)، ص 53

⁵محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية (عمان: دار وائل للنشر، 2003م)، ص 32

يرى الباحث بأن الموازنة هي خطة مالية تعمل على برمجة الأنشطة الاقتصادية خلال فترة مالية في الغالب عبارة عن سنة أو حسب حوجة الشركة، وهي أداة رقابية يتم على أساسها مراقبة ومتابعة تقييم الأداء.

ثانياً: مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

يرى البعض بأنها أسلوب يقوم على ربط الإستراتيجية بالموازنة حيث تبدأ بتحديد متطلبات العمل وتحليل الإستراتيجيات المنافسة ثم بعد ذلك وضع الإستراتيجية المناسبة للمنشأة ويتم تحديد سعر الخدمات المسموح بها بواسطة السوق وكذلك أهداف الوقت والجودة والتكلفة ثم يتم ترجمة هذه الأهداف إلى أهداف على مستوى النشاط. وتُعرف على أنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمنظمة تعكس تنبؤات الإدارة للعمل وكذلك المتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الإستراتيجية المُتفق عليها والتغيرات المخططة لتحسين الأداء وهي أسلوب موازنة يركز على المُخرج وليست المدخل أي أن الموازنة على أساس الأنشطة تُركز على¹:

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

أما آخر فيرى بأن الموازنة على أساس النشاط تركز على تحليل النشاط أكثر من التركيز على الموارد والمصادر ومن ثم يساعد عملية التغذية العكسية الراجعة وعمليات المؤسسة في تحليل أهدافها الإستراتيجية حيث يساعد المديرين على فهم

¹ طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص 1175

وتحديد ما هو العمل المتوقع أداؤه، وما هو الاستثمار الذي سوف ينتج¹. أما آخر فيرى بأن أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة يسير في اتجاه عكس اتجاه نظام موازنة التكاليف على أساس النشاط الذي يقوم على مبدأ الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تُستخدم في تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء أن كانت وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات بغرض تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة، أما نظام (ABB) فهو يعنى بإعداد موازنة تقديرية أو خطة مالية².

يرى الباحث 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 المدخلات.

ثالثاً: مقومات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة

يشير البعض إلى انه يعد تحليل الأنشطة في أي منشأة نقطة البدء وحجر الأساس الذي يقوم عليه نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حيث انه من المهم القيام بالأنشطة المطلوبة التي يمكن الاستغناء عنها بالشكل الصحيح ويؤثر إيجاباً في أعمال المنشأة ونتائجها وتحقيق رضا المهتمين الذي ينعكس في تحقيق نتائج مستمرة. إن التحديد السليم للأنشطة مهماً 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

¹JohnAntos. James A Brimson, Activity Based Management. Activity Based Costing, Activity Based Budgeting. Willy .Value creation Group Inc Dec 2009. P10

²LucyMclemore ,2006, The New Frontier in Budget Pension Media ,Ine p

التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر مقومات لنظام الموازنة على أساس النشاط، يمكن صياغة المقومات اللازمة لتطبيق نظام (ABB) على النحو التالي¹:

- توجيهات الإدارة العليا ومدى إدراكها لأهمية الموازنة على أساس الأنشطة.

- توفر المستوى العلمي (الكفاءة العلمية والعملية) لدى الموظفين في التعامل مع نظام محوسب يساعد ويسهل في تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة بالإضافة إلى تقبل التحسين المستمر.

- 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 (ABB).

- تنوع وتعقيد الخدمات المقدمة.

- تنوع الأنشطة المساندة (كالتصميم الهندسي)، الإدارة، برمجة المحاسبة، الصيانة، الأجهزة وغيرها.

- يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة الخدمة وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق مع بكل خدمة على حدا.

يتفق الباحث مع الاتجاه الذي يرى بأن أهم مقومات نظام الموازنة على أساس الأنشطة توفر هيكل إداري سليم، توفر أنظمة محاسبية سليمة وكذلك توفر الكفاءة العلمية والعملية.

¹قاسم محسن الحبيطي، استخدام منهج التكلفة على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمات في المنشآت الصحية، دراسة حالة مستشفى الأميرة (Z) في الأردن، 2002، ص281

رابعاً: خطوات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

قام أحد الباحثين بتحديد الخطوات اللازمة لتطبيق هذا النظام تتمثل في الآتي¹:

(1) تدريب العاملين وتعريفهم بالأسلوب الجديد.

(2) تحليل الاستراتيجيات.

(3) إنشاء أدلة التخطيط.

(4) التنبؤ بتكلفة النشاط.

(5) اقتراح التحسينات من الأقسام المختلفة.

(6) الاختيار بين التحسينات المختلفة.

(7) بلورة الموازنة في شكلها النهائي.

خامساً: الأدوات الإستراتيجية التي يمكن استخدامها:

يرى البعض أن هنالك أدوات رئيسية يجب استخدامها مع نظام (ABB) وهي كالأتي²:

(1) **مسح العملاء:** وذلك بهدف تحقيق الأهمية النسبية للأنشطة من وجهة نظر العميل، حيث تعد عملية مسح العملاء من الخطوات الأولى في عملية الإدارة الإستراتيجية، وبناءً على نتائج عملية المسح يجب أن تبدأ المنشأة بالعوامل الأكثر أهمية للعميل وتقرر ما إذا كانت ترضي العميل بخصوص الأداء مع التركيز على النشاط أو الاستثمار الذي يشعر العميل بأنه أكثر أهمية.

(2) **تحليل القدرات المحورية (الأنشطة الحرجة):** ذلك بهدف اغتنام المنشأة للفرص المتاحة وتجنب التهديدات التي تلاحقها حيث تبدأ المنشأة بالتسأل عن الأنشطة أو العمليات ذات الأهمية الحرجة بالنسبة لصناعتها وتصبح هذه الأنشطة أو العمليات هي القدرات المحورية لهذه الصناعة، يلي ذلك أن

¹LucyMclemore,op cit, p

²طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ص 1182-1183

تتعرف المنشأة على الأنشطة أو العمليات التي تؤديها بصورة جيدة، وهي بحاجة في هذه المرحلة أن تقارن نفسها بمعايير مفاضلة خارجية وتقرر ما إذا كان هنالك فجوة في القدرات المحورية، ثم يمكن للمنشأة أن تضع أهدافاً من حيث التكلفة الجودة والوقت لتحسن الأداء.

(3) **المقاييس المرجعية:** يقوم هذا المعيار على أساس مقارنة أداء المنشأة بأداء المنشآت المماثلة بهدف التطوير ويمكن أن تقيس معايير المفاضلة بما يلي: أنشطة، العمليات، الوقت، إدخال خدمة جديدة، خدمة العملاء، الجودة والتكلفة.

(4) **نشر وظائف الأنشطة (AFD):** نشر وظائف الأنشطة مفهوم يشبه مفهوم الجودة الذي ظهر أولاً في مجال الجودة وقابل للتطبيق في الموازنة على أساس الأنشطة في (AFD)، تقارن المنشأة متطلبات العملاء في الأنشطة أو عمليات الأعمال الضرورية للوفاء بتلك المتطلبات، كل نشاط أو عملية ويتم عقد مقارنة مع المنافسين لتقرير مستوى أداء المنشأة للمقارنة مع أداء المنافسين، أيضاً يتم الربط بين الأنشطة لبيان أي أنشطة لها ارتباط قوي أو ارتباط سلبي تحول دون الوفاء بمتطلبات العميل، وبعض الأنشطة لن يكون لها ارتباط ببعضها وفي النهاية يتم عمل ارتباط بين مختلف الأنشطة ومتطلبات العملاء وهكذا يمكن أن تقرر المنشأة أي الأنشطة حرجة وضرورية لتحقيق أعلى مستوى من رضا العملاء، ويتم ترتيب متطلبات العملاء كجزء من التحليل.

(5) **الهندسة العكسية:** وذلك بهدف تقرير كيفية أداء العملية بشكل أكثر فعالية عن طريق دراسة كيفية قيام المنافسين بأداء عملياتهم أو كيفية تقديمهم للمنتج أو الخدمة.

يرى الباحث أنه من أهم الأدوات الإستراتيجية الأتي يمكن استخدامها لتطبيق نظام (ABB) هي: مسح العملاء، تحليل القدرات المحورية، المقاييس المرجعية، نشر وظائف الأنشطة والهندسة العكسية.

سادساً: مزايا استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة:

زاد الاهتمام بالموازنة على أساس الأنشطة في الأوان الأخيرة وذلك لما تتمتع به من مزايا نذكر منها¹:

- 1) تعمل على الموازنة والملائمة بين الأنشطة مما يساعد على تحقيق مكاسب كثيرة منها القدرة على التخطيط السليم والرقابة الجيدة وخفض التكاليف.
- 2) تركز على متطلبات العميل وليست العمل وبالتالي تعمل على تحقيق احتياجات العميل من الموارد ويتم ربطها بالأهداف الإستراتيجية على المدى القصير والبعيد.
- 3) يجعل الموازنة توصل إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة ويساعد في تحليل التكاليف الثابتة.
- 4) يمكن من استخدام قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة لتحديد التكاليف الحقيقية دون مجازفة.
- 5) يساعد مديري المنشآت على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة تساعد في عملية التسعير بشكل عادل ومنصف.

سابعاً: دور الموازنة على أساس الأنشطة في التخطيط والرقابة:

- 1) **التخطيط:** يرى البعض أن الشروع بإعداد الموازنة يستوجب القيام بعملية التخطيط والموازنة، ويشتركان بأنهما يتعلقان بالمستقبل، والتخطيط كما عرفه

¹www.noma.com 05:00 pm/28.4.2017 الجمعة

البعض بأنه نوع من العمل التفاوضي الشامل ويقوم على المنهج العلمي للبحث بقصد رسم خطة قابلة للتنفيذ في حدود الإمكانيات والموارد القابلة للاستثمار¹.

تهدف الموازنة عموماً إلى تحقيق أهداف تخطيطية كما أنها تمثل وسيلة لصياغة توقعات وآمال المديرين في المستقبل القريب أو البعيد فضلاً عن التفكير في المستقبل باستمرار، وللتخطيط متطلبات لا بد منها:
أ- تحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للمشروع وكذلك الأهداف طويلة وقصيرة الأجل .

ب- وضع الخطة أولاً على أساس وحدات قياس عينية (كمية مواد، ساعات عمل، وحدات منتجة، خدمات).

ج- توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين حتى يمكن تقييم أداء العاملين.
(2) الرقابة: يرى البعض أنه لا يخفى على أحد أن دور الموازنة لا يتوقف عند وضع الخطة فقط إذ أن التخطيط ما هو إلا الخطوة الأولى للرقابة على الأنشطة، ومن ثم ينبغي الالتزام بالخطة أثناء التنفيذ ومتابعة ذلك التنفيذ ورقابته وإلا أصبحت الخطة تقديرات لا جدوى منها لذلك فإن الرقابة هي الدور الحقيقي الذي تؤديه الموازنة عن طريق²:
أ- متابعة الأداء الفعلي للأنشطة.
ب- مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط.

¹ محمد طلعت عيسى، تسويق الخدمات الاجتماعية وإدارة المؤسسات، مركز التميز للمنظمات

غير الحكومية، مهارات تدريبية، العدد 66، 2003، ص65

² عبد الحي مرعي، الموازنات التخطيطية وأساليب التحليل الكمي (الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، 1981م)، ص ص 99-100

ج- تحليل الانحرافات والتعرف على أسبابها وعلاجها في الوقت المناسب.

يرى الباحث أن دور الموازنة على أساس الأنشطة في عملية التخطيط والرقابة محورياً، وذلك لأنه في الأساس الموازنة عملية تخطيطية ورقابية في المقام الأول الهدف منها حصر وتحليل الأنشطة للفترات المستقبلية.

ثامناً: الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة

هنالك عدة صعوبات تواجه تطبيق نظام (ABB)¹:

(1) **مقاومة التغييرات:** من قبل الموظفين عن طريق نظام حديث في إعداد الموازنات والعمل على تغيير النظام التقليدي قد تجد مقاومة من قبل الموظفين.

(2) **قلة دعم الإدارة العليا:** قد تجد مجالس إدارة ذات تفكير تقليدي يصعب معهم التغيير وبالتالي لا تلقى النظم الحديثة من بينها نظام إعداد الموازنة على أساس الأنشطة دعم من هذه الإدارات.

(3) **قلة المحاسبين المدربين:** المدخل الحديث لنظام (ABB) يحتاج إلى عدد من المحاسبين المدربين من ذوي الخبرة العالية، وفي حالة عدم توفر محاسبين مدربين يصعب تطبيق المدخل الحديث للموازنات ومن بينها الموازنة على أساس الأنشطة.

(4) **قلة الخبرة والقدرة على استعمال الأجهزة الإلكترونية:** عدم توافر موظفين ذوي خبرة في استخدام الأجهزة الإلكترونية يحول دون تطبيق نظام (ABB) بشكل صحيح.

¹ Mousatafa, /2005(An Application of Activity Based Budgeting in Service Department & Its Perceived Benefits & Barriers Under Low- It Environmental Condition) "14" P63

(5) صعوبة تقدير التكاليف: عدم القدرة على تحديد وتقدير التكاليف يحول دون تطبيق نظام (ABB) وبالتالي لابد من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والذي من خلاله تستطيع المنشأة تحديد التكاليف بشكل دقيق.

يرى الباحث بأن هنالك صعوبات تواجه عملية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) قد تؤدي إلى الفشل من بينها قلة دعم الإدارة العليا، قلة المحاسبين المدربين، مقاومة التغيير من قبل الموظفين، قلة الخبرة والقدرة على استعمال الأجهزة الإلكترونية وصعوبة تقدير التكاليف.

المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يحتوي هذا المبحث على التوزيع التكراري لعبارات الفرضيات، المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، بالإضافة إلى اختبار الفرضيات.

أولاً: تحليل البيانات:

جدول رقم (1/2) التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين عن عبارات الفرضية الأولى

المقياس	لا أوافق بشدة	لا أوافق	لا	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبرة
التكرار	1	3	5	29	12		1. تتأثر توجيهات الإدارة العليا بمدى إدراكها لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)
النسبة	2	6	10	58	24		
التكرار	-	3	10	21	16		2. تتوافر أنظمة محاسبية متقدمة لدى المؤسسة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)
النسبة	-	6	20	42	32		
التكرار	2	2	8	24	14		3. تتوافر الكفاءات العلمية المهنية لدى المنشأة
النسبة	4	4	16	48	28		
التكرار	4	3	8	27	8		4. يتوافر هيكل إداري يساعد في تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)
النسبة	8	6	16	54	16		
التكرار	1	4	10	17	18		5. تنوع الخدمات والمنتجات المقدمة من قبل المنشأة يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة
النسبة	2	8	20	34	36		
التكرار	1	3	7	19	20		6. يتوافر لدى المنشأة تنوع في الأنشطة المساندة (كالتصميم الهندسي، الإدارة،

40	38	14	6	2	النسبة	برمجة، المحاسبة، صيانة الأجهزة
----	----	----	---	---	--------	--------------------------------

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول رقم (1/2) ما يلي :

1. أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أن توجيهات الإدارة العليا تتأثر بمدى إدراكها لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بلغت (82)%، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (8)% أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (10)%.
2. أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أنه تتوفر أنظمة محاسبية متقدمة لدي المؤسسة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بلغت (74)%، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (6)% أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20)%.
3. أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على توافر الكفاءات العلمية المهنية لدى المنشأة بلغت (76)%، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (8)% أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16)%.
4. أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على توافر هيكل إداري يساعد في تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بلغت (70)%، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (14)% أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16)%.
5. أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أن تنوع الخدمات والمنتجات المقدمة من قبل المنشأة يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة بلغت (70)%، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (10)% أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20)%.
6. أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أنه يتوافر لدى المنشأة تنوع في الأنشطة المساندة (كالتصميم الهندسي، الإدارة، برمجة، المحاسبة، صيانة

الأجهزة وغيرها) بلغت (78%)، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (8%)
أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14%).

جدول رقم (2/2) التوزيع التكراري لإجابات المبحوثين عن عبارات الفرضية

الثانية

العبارة	المقياس	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
1. يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من التخطيط السليم للتكاليف	التكرار	1	3	7	19	20
	النسبة	2	6	14	38	40
2. يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من التركيز على متطلبات العميل وليس العمل وبالتالي تعمل المنشأة على تحليل احتياجات العميل من الموارد وبالتالي ربطها بالأهداف الإستراتيجية والتخطيط لها على المدى القصير أو الطويل	التكرار	1	2	21	17	9
	النسبة	2	4	42	34	18
3. يمكن استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة واشتراك الموظفين في إعداد الموازنة وذلك من خلال تعريف وتحديد الأنشطة ويساعد على تحليل التكاليف الثابتة وتحديد الإجراءات الكمية للأنشطة	التكرار	2	2	18	18	10
	النسبة	4	4	36	36	20
4. يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من اتخاذ قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة لتحديد التكلفة الحقيقية دون أي مجازفة	التكرار	2	7	11	12	18
	النسبة	4	14	22	24	36
العبارة	المقياس	لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
5. يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من تحسين العلاقات مع العملاء من خلال توقع ما يحتاجونه وفقاً للموارد المتاحة ويعزز العمل الجماعي ويوفر المعلومات للمنشأة	التكرار	3	4	8	17	18
	النسبة	6	8	16	34	36
6. يمكن نظام الموازن على أساس الأنشطة (ABB) مديري المنشآت من التخطيط للعمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة وتساعد في عملية التغيير بشكل عادل ومنصف	التكرار	1	1	10	19	19
	النسبة	2	2	20	38	38

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (11) - يونيو 2018م

14	19	14	-	3	التكرار	7. يعمل على زيادة الكفاءة لدى المنشآت التي تعتمد على نظام الموازنة على أساس الأنشطة تكون النتيجة تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى
28	38	28	-	6	النسبة	

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول رقم (2/4) أن:

1. أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يمكن من التخطيط السليم للتكاليف بلغت (78)%، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (8)%، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (14)%
2. أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يمكن من التركيز على متطلبات العميل وليس العمل وبالتالي تعمل المنشأة على تحليل احتياجات العميل من الموارد وبالتالي ربطها بالأهداف الإستراتيجية والتخطيط لها على المدى القصير أو الطويل بلغت (52)%، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (6)%، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (42)%
3. أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أن استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يمكن من تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة واشتراك الموظفين في إعداد الموازنة وذلك من خلال تعريف وتحديد الأنشطة ويساعد على تحليل التكاليف الثابتة وتحديد الإجراءات الكمية للأنشطة الخدمية بلغت (56)%، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (8)%، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (36)%
4. أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يمكن من اتخاذ قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة لتحديد التكلفة الحقيقية دون أي مجازفة بلغت (60)%، بينما نسبة غير الموافقين

على ذلك (18%)، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (22)%

5. أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يمكن من تحسين العلاقات مع العملاء من خلال توقع ما يحتاجونه وفقاً للموارد المتاحة ويعزز العمل الجماعي ويوفر المعلومات للمنشأة بلغت (70)%، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (14)%، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (16)%

6. أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أن نظام الموازن على أساس الأنشطة (ABB) يمكن مديري المنشآت من التخطيط للعمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة وتساعد في عملية التغيير بشكل عادل ومنصف بلغت (76)%، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (4)%، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (20)%

7. أعلى نسبة من أفراد العينة يوافقون على أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة يعمل على زيادة الكفاءة لدى المنشآت التي تعتمد على نظام الموازنة على أساس الأنشطة تكون النتيجة تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى بلغت (66)%، بينما نسبة غير الموافقين على ذلك (6)%، أما أفراد العينة الذين لم يبدوا إجابات محددة فقد بلغت نسبتهم (28)%

جدول رقم (3/2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات المبحوثين

عن عبارات الفرضية الأولى

العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الترتيب	النتيجة
1. تتأثر توجيهات الإدارة العليا بمدى إدراكها لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)	.88	3.96	2	أوافق
2. تتوافر أنظمة محاسبية متقدمة لدى المؤسسة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)	.88	4.00	1	أوافق

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (11) - يونيو 2018م

أوافق	4	3.92	.99	3. تتوافر الكفاءات العلمية المهنية لدى المنشأة
أوافق	6	3.64	1.08	4. يتوافر هيكل إداري يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)
أوافق	3	3.94	1.04	5. تنوع الخدمات والمنتجات المقدمة من قبل المنشأة يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة
أوافق	5	3.74	1.05	6. يتوافر لدى المنشأة تنوع في الأنشطة المساندة (كالتصميم الهندسي، الإدارة، برمجة، المحاسبة، صيانة الأجهزة وغيرها)
أوافق		3.87	0.99	المتوسط

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2017م

يتضح من الجدول رقم (3-3-4) أن:

1. إن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات الفرضية الأولى يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على كل العبارات تعبر عن الفرضية الأولى.
2. أهم عبارة من عبارات الفرضية الأولى هي العبارة (تتوافر أنظمة محاسبية متقدمة لدي المؤسسة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) ، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.00) وبانحراف معياري (0.88) وأقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة (يتوافر هيكل إداري يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) حيث بلغ متوسط العبارة (3.64) بانحراف معياري (1.18).
3. كما بلغ متوسط جميع العبارات (3.87) وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس الفرضية الأولى، بانحراف معياري (0.99)، مما يدل على تمركز القيم حول وسطها الحسابي .

جدول رقم (4/2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات الباحثين عن

عبارات الفرضية الثانية

العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الترتيب	النتيجة
1. يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من التخطيط السليم للتكاليف	.99	4.08	2	أوافق

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (11) - يونيو 2018م

أوافق	7	3.62	.90	2. يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من التركيز على متطلبات العميل وليس العمل وبالتالي تعمل المنشأة على تحليل احتياجات العميل من الموارد وبالتالي ربطها بالأهداف الإستراتيجية والتخطيط لها على المدى القصير أو الطويل
أوافق	6	3.64	.98	3. يمكن استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة واشتراك الموظفين في إعداد الموازنة وذلك من خلال تعريف وتحديد الأنشطة ويساعد على تحليل التكاليف الثابتة وتحديد الإجراءات الكمية للأنشطة الخدمية
أوافق	5	3.74	1.21	4. يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من اتخاذ قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة لتحديد التكلفة الحقيقية دون أي مجازفة
أوافق	3	3.86	1.18	5. يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من تحسين العلاقات مع العملاء من خلال توقع ما يحتاجونه وفقاً للموارد المتاحة ويعزز العمل الجماعي ويوفر المعلومات للمنشأة
أوافق	1	4.08	.92	6. يمكن نظام الموازن على أساس الأنشطة (ABB) مديري المنشآت من التخطيط للعمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة وتساعد في عملية التغيير بشكل عادل ومنصف
أوافق	4	3.82	1.04	7. يعمل على زيادة الكفاءة لدى المنشآت التي تعتمد على نظام الموازنة على أساس الأنشطة تكون النتيجة تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى
أوافق		3.83	1.03	المتوسط

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2017م

ينتضح من الجدول رقم (4/2) أن:

1. إن جميع العبارات التي تعبر عن عبارات الفرضية الثانية يزيد متوسطها عن الوسط الفرضي (3) وهذه النتيجة تدل على موافقة أفراد العينة على كل العبارات تعبر عن الفرضية الثانية.
2. أهم عبارة من عبارات الفرضية الثانية هي العبارة يمكن نظام الموازن على أساس الأنشطة (ABB) مديري المنشآت من التخطيط للعمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة وتساعد

في عملية التغيير بشكل عادل ومنصف)، حيث بلغ متوسط إجابات أفراد العينة على العبارة (4.08) وانحراف معياري (0.92) وأقل عبارة من حيث الموافقة هي العبارة (يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من التركيز على متطلبات العميل وليس العمل وبالتالي تعمل المنشأة على تحليل احتياجات العميل من الموارد وبالتالي ربطها بالأهداف الإستراتيجية والتخطيط لها على المدى القصير أو الطويل) حيث بلغ متوسط العبارة (3.64) بانحراف معياري (0.90).

3. كما بلغ متوسط جميع العبارات (3.83) وهذا يدل على أن أفراد العينة يوافقون على جميع العبارات التي تقيس الفرضية الثانية، بانحراف معياري (1.03)، مما يدل على تمركز القيم حول وسطها الحسابي .

ثانياً: اختبار الفرضيات:

تناول الباحث في هذا المبحث مناقشة وتفسير نتائج البحث الميدانية وذلك من خلال المعلومات التي أسفرت عنها جداول تحليل البيانات الإحصائية وكذلك نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفروض. وفي ضوء مشكلة وأهداف البحث واستقراء الدراسات السابقة تمكن الباحث من صياغة فرضيات البحث وهي:

الفرضية الأولى:

فرض العدم: لا تتوافر لدى الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض المقومات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة. **الفرض البديل:** تتوافر لدى الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض المقومات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة. ولتحقق من صحة هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار مربع كاي لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة، فإذا كانت قيمة مربع كاي المحسوبة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية، فإن ذلك يدل على وجود فروق معنوية

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (11) - يونيو 2018م

النتيجة	الدلالة الإحصائية	قيمة كاي الجدولية	قيمة مربع كاي المحسوبة	العبرة
أوافق	دالة	9.48	52.000	1. تتأثر توجيهات الإدارة العليا بمدى إدراكها لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)
أوافق	دالة	9.48	14.480	2. تتوافر أنظمة محاسبية متقدمة لدي المؤسسة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)
أوافق	دالة	9.48	34.400	3. تتوافر الكفاءات العلمية المهنية لدى المنشأة
أوافق	دالة	9.48	38.200	4. يتوافر هيكل إداري يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)
أوافق	دالة	9.48	23.000	5. تنوع الخدمات والمنتجات المقدمة من قبل المنشأة يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة
أوافق	دالة	9.48	18.800	6. يتوافر لدى المنشأة تنوع في الأنشطة المساندة (كالتصميم الهندسي، الإدارة، برمجة، المحاسبة، صيانة الأجهزة وغيرها

المصدر : إعداد الباحث من نتائج الاستبيان 2017م

يتضح من الجدول رقم (5/2) ما يلي:

1. بلغت قيمة بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (52.000)، وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن توجيهات الإدارة العليا تتأثر بمدى إدراكها لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

2. بلغت قيمة بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (14.480)، وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه تتوافر أنظمة

محاسبية متقدمة لدي المؤسسة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

3. بلغت قيمة بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (34.400)، وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على توافر الكفاءات العلمية المهنية لدى المنشأة.

4. بلغت قيمة بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (38.200)، وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه يتوافر هيكل إداري يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

5. بلغت قيمة بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (23.000)، وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن تنوع الخدمات والمنتجات المقدمة من قبل المنشأة يتطلب تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة.

6. بلغت قيمة بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (18.800)، وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه يتوافر لدى

المنشأة تتوع في الأنشطة المساندة (كالتصميم الهندسي، الإدارة، برمجة، المحاسبة، صيانة الأجهزة وغيرها

بما أن جميع قيم مربع كاي المحسوبة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، فإن ذلك يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية، وكانت جميعها لصالح الموافقين نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل بأنه : تتوافر لدى الشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض المقومات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة.

الفرضية الثانية

فرض العدم : تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) لا يؤدي إلى زيادة الكفاءة والفعالية في وظائف التخطيط والرقابة وتوحيد قرارات الإدارة. **الفرض البديل :** تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يؤدي إلى زيادة الكفاءة والفعالية في وظائف التخطيط والرقابة وتوحيد قرارات الإدارة. ولتحقق من صحة هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار مربع لدلالة الفروق بين إجابات أفراد عينة الدراسة، فإذا كانت قيمة مربع كاي المحسوبة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية، فإن ذلك يدل على وجود فروق معنوية

جدول رقم (6/2) نتائج اختبار الفرضية الثانية

النتيجة	الدلالة الإحصائية	قيمة مربع كاي الجدولية	قيمة مربع كاي المحسوبة	العبرة
أوافق	دالة	9.48	32.000	1. يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من التخطيط السليم للتكاليف
أوافق	دالة	9.48	31.600	2. يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من التركيز على متطلبات العميل وليس العمل وبالتالي تعمل المنشأة على تحليل احتياجات العميل من الموارد وبالتالي ربطها بالأهداف الإستراتيجية والتخطيط لها على المدى القصير أو الطويل
أوافق	دالة	9.48	25.600	3. يمكن استخدام نظام الموازنة على أساس

المجلة العلمية لجامعة الإمام المهدي العدد (11) - يونيو 2018م

				الأنشطة (ABB) من تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة واشتراك الموظفين في إعداد الموازنة وذلك من خلال تعريف وتحديد الأنشطة ويساعد على تحليل التكاليف الثابتة وتحديد الإجراءات الكمية للأنشطة
أوافق	دالة	9.48	14.200	4. يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من اتخاذ قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة لتحديد التكلفة الحقيقية دون أي مجازفة
أوافق	دالة	9.48	20.200	5. يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من تحسين العلاقات مع العملاء من خلال توقع ما يحتاجونه وفقاً للموارد المتاحة ويعزز العمل الجماعي ويوفر المعلومات للمنشأة
	دالة	9.48	32.400	6. يمكن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) مديري المنشآت من التخطيط للعمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة وتساعد في عملية التغيير بشكل عادل ومنصف
أوافق	دالة	9.48	10.960	7. يعمل على زيادة الكفاءة لدى المنشآت التي تعتمد على نظام الموازنة على أساس الأنشطة تكون النتيجة تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات الدراسة الميدانية 2017

يتضح من الجدول رقم (6/2) أن:

1. بلغت قيمة بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الأولى (32.000)، وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على تمكين نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من التخطيط السليم للتكاليف.
2. بلغت قيمة بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثانية (31.600)، وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)،، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة

إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يمكن من التركيز على متطلبات العمل وليس العمل وبالتالي تعمل المنشأة على تحليل احتياجات العمل من الموارد وبالتالي ربطها بالأهداف الإستراتيجية والتخطيط لها على المدى القصير أو الطويل

3. بلغت قيمة بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الثالثة (25.600)، وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يمكن من تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة واشتراك الموظفين في إعداد الموازنة وذلك من خلال تعريف وتحديد الأنشطة ويساعد على تحليل التكاليف الثابتة وتحديد الإجراءات الكمية للأنشطة الخدمية.

4. بلغت قيمة بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الرابعة (14.200)، وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يمكن من اتخاذ قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة لتحديد التكلفة الحقيقية دون أي مجازفة.

5. بلغت قيمة بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة الخامسة (20.200)، وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن نظام الموازنة

على أساس الأنشطة (ABB) يمكن من تحسين العلاقات مع العملاء من خلال توقع ما يحتاجونه وفقاً للموارد المتاحة ويعزز العمل الجماعي ويوفر المعلومات للمنشأة.

6. بلغت قيمة بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة السادسة (32.400)، وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن نظام الموازن على أساس الأنشطة (ABB) يمكن مديري المنشآت من التخطيط للعمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة وتساعد في عملية التغيير بشكل عادل ومنصف.

7. بلغت قيمة بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أفراد عينة الدراسة للعبارة السابعة (10.960)، وهي أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، وعليه فإن ذلك يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أن نظام الموازن على أساس الأنشطة (ABB) يعمل على زيادة الكفاءة لدى المنشآت التي تعتمد على نظام الموازنة على أساس الأنشطة تكون النتيجة تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى.

بما أن جميع قيم مربع كاي المحسوبة أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية (9.48)، فإن ذلك يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية، وكانت جميعها لصالح الموافقين نرفض فرض العدم ونقبل الفرض البديل بآنتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يؤدي إلى زيادة الكفاءة والفعالية في وظائف التخطيط والرقابة وتوحيد قرارات الإدارة.

الخاتمة: وتشتمل على:

أولاً: النتائج

من خلال الدراسة الميدانية توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- 1- تتأثر توجيهات الإدارة العليا بمدى إدراكها لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).
- 2- تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة لدي للشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض المتمثلة في: توجيهات الإدارة، توفر أنظمة محاسبية متقدمة، توفر الكفاءات العلمية المهنية، توفر هيكل إداري، تنوع الخدمات المنتجة المقدمة من قبل الشركة، تنوع الأنشطة المساندة لدي الشركة.
- 3- توفر أنظمة محاسبية متقدمة في الشركات الصناعية العاملة في ولاية النيل الأبيض.
- 4- يُمكن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة من زيادة الكفاءة والفعالية في وظائف التخطيط والرقابة وتوحيد قرارات الإدارة.
- 5- 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.
- 6- أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يمكن من التخطيط السليم للتكاليف.

ثانياً: التوصيات:

علي ضوء النتائج يوصي الباحث بالتالي:

- 1- ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بشكل جيد في الشركات الصناعية بولاية النيل الأبيض.

- 2- ضرورة عمل دورات تدريبية مخصص للمسؤولين وأصحاب القرار في الشركات الصناعية بولاية النيل الأبيض حول أهمية نظام الموازنة علي أساس الأنشطة(ABB).
- 3- ضرورة استخدام برامج الحاسوب وتقنيات المعلومات المساعدة في تأهيل الكادر المحاسبي في الشركات الصناعية بولاية النيل الأبيض وفعالمتطلبات تصميم وتنفيذ نظام الموازنة علي أساس الأنشطة (ABB).
- 4- ضرورة التحول التدريجي نحو تطبيق نظام الموازنة علي أساس الأنشطة (ABB) في الشركات الصناعة العاملة بولاية النيل الأبيض.
- 5- إعادة هيكلة الشركات الصناعية بما يتماشى مع الأنظمة الإدارية المتطورة وتحديدًا نظام الموازنة علي أساس الأنشطة (ABB).
- 6- ضرورة إقناع الإدارات العليا للشركات الصناعية العاملة بولاية النيل الأبيض بأهمية ودور نظام الموازنات علي أساس الأنشطة (ABB) وما يقدمه لهم من بيانات أقل تكلفة وأكثر دقة لتساعد في اتخاذ القرار الرشيدة.

قائمة المصادر والمراجع:

أ) المصادر باللغة العربية:

- 1- أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية (بيروت: دار النهضة العربية، 1976م).
- 2- سليمان النمى إبراهيم، مدى توافر أسس تطبيق الموازنة علي أساس الأنشطة في وزارة الصحة (دراسة ميدانية علي المستشفيات الحكومية العاملة بقطاع غزة)، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة الأزهر (2013م).

- 3- طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2005م)، ص 1175
- 4- عبد الحي مرعى، الموازنات التخطيطية وأساليب التحليل الكمي (الإسكندرية: دار المطبوعات الجامعية، 1981م).
- 5- عبد الرحمن بكر وآخرون، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في قطاع المستشفيات الأردني، المجلة الدولية للبحوث المحاسبية، العدد السادس، إصدار ديسمبر 2012م.
- 6- على شادي وعبد الفتاح زكريا، محاسبة التكاليف أداة رقابية (القاهرة: مكتبة عين شمس، 1985م)، ص
- 7- قاسم محسن الحبيطي، استخدام منهج التكلفة على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمات في المنشآت الصحية، دراسة حالة مستشفى الأميرة (Z) في الأردن، 2002م.
- 8- مازن العمري وآخرون، أهم مقومات النجاح لنظام الموازنة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة بالأردن وأهميتها في اتخاذ القرارات، المجلة الدولية للبحوث المحاسبية، العدد السادس، إصدار ديسمبر 2012م.
- 9- محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية (عمان: دار وائل للنشر، 2003م).
- 10- محمد أحمد حجازي، المحاسبة الحكومية والإدارة العامة (عمان: مؤسسة النبأ للخدمات المطبعية وتجارة الورق، 2005م).
- 11- محمد طلعت عيسى، تسويق الخدمات الاجتماعية وإدارة المؤسسات، مركز التميز للمنظمات غير الحكومية، مهارات تدريبية، العدد 66، 2003م.

12-نضال رشيد صبري، الموازنات ودراسة الجدوى الاقتصادية (فلسطين: جامعة بيروت، 1995م).

13-محمد أبو رحمة، مدى توافر مقومات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، الجامعة الإسلامية غزة (2008م).

ب) المصادر باللغة الإنجليزية:

1. John Antos. James A Brimson, Activity Based Management. Activity Based Costing, Activity Based Budgeting. Willy .Value creation Group Inc Dec 2009
2. Lucy Mclemore ,2006, The New Frontier in Budget Pension Media .
3. Mousatafa, 2005(An Application of Activity Based Budgeting in Service Department & Its Perceived Benefits & Barriers Under Low- It Environmental Condition).

ج) الشبكة الدولية للمعلومات:

1. www.noma.com05:00 pm/28.4.2017