مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: الموازنات على أساس الأنشطة ومعوقات تطبيقها في المنشآت الصناعية السورية
اسم الكاتب: د. ماهر أمين، أسامة ماهر عابدين
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4352
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 11:19 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (34) العدد (3) 2012
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (34) No. (3) 2012

الموازنات على أساس الأنشطة ومعوقات تطبيقها في المنشآت الصناعية السورية

الدكتور ماهر أمين •
أسامة ماهر عابدين••

(تاريخ الإيداع 24 / 11 / 2011. قُبِل للنشر في 8 / 7 / 2012)

□ ملخّص □

تعدّ الموازنات إحدى أساليب المحاسبة الإدارية التي تستخدمها المنشآت الاقتصادية من أجل تخطيط ورقابة أعمالها، وقد كانت أغلب المنشآت تستخدم نظام موازنة البنود إلا أن التطور الاقتصادي والتكنولوجي وما رافقه من تغير في توجهات الإدارة العليا للمنشآت أدى إلى قصور هذا الأسلوب عن أداء مهامه بالشكل الأمثل وظهور حاجة إلى استخدام أساليب أكثر تطورا تلبي حاجة المنشأة.

وقد اقترح الباحث استخدام مدخل الموازنة على أساس النشاط والتي تعرف بأنها عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة التكاليف تعنى بحمل العمل المتنبأ به وتحقق الأهداف الإستراتيجية المتفق عليها.

قام الباحث بنشر 60 استبياناً لدراسة مدى إمكانية تطبيق هذا النظام في المنشآت الصناعية السورية وتوصل إلى أن تطبيق هذا النظام يواجه بعض الصعوبات التي تعوق تطبيقه.

ويقترح الباحث تدريس هذا النظام في المواد الدراسية الجامعية، وإقامة دورات مهنية للتدريب على تطبيقه، والاستعانة بخبراء خارجيين للمساعدة في تطبيق هذا النظام.

كلمات مفتاحية: الموازنات، الموازنات على أساس النشاط، معوقات التطبيق، المنشآت الصناعية.

•أستاذ مساعد ـ قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة تشرين- اللاذقية- سورية.
••طالب دراسات عليا (ماجستير)– قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (34) العدد (3) 2012
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (34) No. (3) 2012

Activity Based Budgeting and Constraints applied in the Syrian Industrial Firms

Dr.Maher AL-Ameen[•]
Osama Abdeen[••]

(Received 24 / 11 / 2011. Accepted 8 / 7 / 2012)

□ ABSTRACT □

Budgets are one of the Management Accounting Techniques that Economic Firms use for planning and controlling purposes. Most firms used Items budget, but the technological and economic developments and the change in the orientation of Top management in these firms made traditional budgeting out of date and unsuitable in this new environment, which in turn requires more developed techniques to satisfy the needs of the firms.

The researcher proposes the use of the entrance of the Activity Based Budgeting which is a process of planning and controlling the activities expected from the organization to derive a cost-efficient budget to carry out the predicted work and achieve the strategic objectives agreed upon.

The researcher has published 60 questionnaires to study the possibility of applying this system in the Syrian industrial companies and has concluded that the application of this system is facing some impeding difficulties.

The researcher proposes teaching this system in university courses, and establishing vocational courses, and the use of outside experts to assist the application of this system.

Keywords: budgets, activity based budgets, application Constraints, Industrial Companies

[•] **Associate Professor in the Department of Accounting ،Faculty of Economics ،University of Tishreen ،Lattakia ،Syria.**
[••] **Master student ،Department of Accounting ،Faculty of Economics ،University of Tishreen ،Lattakia ،Syria.**

مقدمة :

تعد الموازنات Budgets من أهم الأدوات التي تستخدمها المنشآت لعملية تخطيط نشاطاتها القادمة والرقابة عليها ومن ثَمّ عملية تقييمها إذ إن عملية الرقابة والتقييم هي عملية متكاملة.

ويؤدي التغير المستمر في بيئة الخدمات الحديثة إلى تعرُّض الإدارة لمواقف متغيّرة عدة تتطلب تغيير سياساتها، ومن ثم تتغيّر الخطط والأعمال التنفيذية [1]، مما يؤدي إلى الحاجة إلى مزيد من المعلومات المالية المطلوبة لتنفيذ هذه الخطط، وهنا يأتي دور المحاسبة الإدارية التي يجب أن توفر المعلومات المحاسبية الملائمة التي تلائم احتياجات الإدارة وتساعدها بالشكل الأمثل على اتخاذ القرارات السليمة والمفيدة وذلك من خلال إعداد الخطط البديلة والرقابة عليها بما يكفل تحقيق أهداف المنشأة في التطور والازدهار.

ويرى الباحث أن أساليب إعداد الموازنات لم تواكب التطور السريع والمتلاحق في البيئة الاقتصادية، حيث أن أغلب المنشآت[1] الصناعية تستخدم أساليب قديمة لا تلاءم الحاجة ولا تلبي الغرض المنشود بالشكل الأمثل، لذا يقترح استخدام أسلوب الموازنات على أساس الأنشطة Activity Based Budgets (ABB) والذي ازداد تطبيقه بشكل كبير في الآونة الأخيرة لما يقدمه من تخفيض في التكلفة واستبعاد الأنشطة التي لا تقدم قيمة.

مشكلة البحث :

يعد نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB أحد الأساليب الحديثة في إعداد الموازنات ويتطلب نجاح تطبيقه توفر عددٍ من المقومات، ولكن حسب اطلاع الباحث فإن هذا النظام غير مطبق في المنشآت الصناعية السورية الخاصة والعامة[2] ويعزو الباحث سبب عدم التطبيق إلى وجود معوقات لتطبيقه، لذا يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤل التالي:

-ما هي معوقات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB في المنشآت الصناعية السورية العامة والخاصة؟

أهمية البحث وأهدافه :

يمكن القول إن أهم مبررات القيام بهذا البحث هي ما يلي:

1. أهمية الدور الذي تقوم به الموازنات كأحد الأساليب المحاسبية التي يمكن من خلال إتباعها التغلب على أحد أهم المشاكل التي تعاني منها المنشآت الصناعية السورية، إضافة إلى أهمية إيجاد حلول لتجاوز المشكلات، والعوائق التي تعوق تطبيق نظام ABB.
2. الأهمية الكبيرة للمنشآت الصناعية السورية ودورها في تطوير الاقتصاد السوري.
3. أهمية البحث من حيث كونه البحث الأول الذي يتضمن دراسة الموازنات على أساس الأنشطة ABB ومعوقات تطبيقها في المنشآت الصناعية السورية على بحسب علم الباحث.

[1] استخدم الباحث مصطلح المنشآت لوصف الوحدات الاقتصادية، ولكن بعض المراجع تورد أسماء مثل: الشركات، المؤسسات.... علماً أن المعنى متشابه تقريباً.

[2] يرى الباحث تطبيق البحث على كل من المنشآت العامة والخاصة على حد سواء، حيث لم ير ضرورة لأخذ صفة ملكية المنشآت كعامل للتفريق بين المنشآت في البحث.

ويهدف البحث إلى :

1. التعريف بنظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB والتأكيد أهمية استخدام نظام ABB.
2. بحث واقع معوقات تطبيق نظام ABB ومحاولة اقتراح الحلول لهذه المعوقات.

فرضية البحث :

لا توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB في المنشآت الصناعية السورية.[3]

منهجية البحث :

اعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي التحليلي من خلال جمع المعلومات عن الموازنة على أساس الأنشطة ABB، ثم دراسة معوقات تطبيق هذا النظام في المنشآت الصناعية السورية الخاصة والعامة.

وقد قام الباحث بالاعتماد على المصادر الثانوية للمعلومات من خلال الأدبيات والمراجع العلمية، ومن ثَمّ قام بدراسة ميدانية لجمع البيانات حول تطبيق نظام ABB في المنشآت الصناعية السورية.

الدراسات السابقة :

أولاً- الدراسات العربية:

1- دراسة بكر (2007) [2]:

هدفت الدراسة إلى معرفة إمكانية تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة من خلال المعلومات والبيانات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات الأردنية، إذ كانت مشكلة البحث هي دراسة إمكانية تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة في ظل المعلومات والبيانات التي يمكن أن يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة في حال توفرت مقومات تطبيقه في بيئة المستشفيات الأردنية، اختيرت المستشفيات الأردنية التي تنتمي للقطاعين العام والخاص لتحقيق أهداف الدراسة إذ كان عددها (94) مستشفى ولتحقيق أهداف البحث قام الباحث باستقصاء آراء المديرين الماليين أو رؤساء أقسام التكاليف في عينة الدراسة المتمثلة ب (47) مستشفى، واستخدمت الاستبانة كمصدر أساسي للحصول على البيانات الخاصة بالدراسة الميدانية إضافة إلى المشاهدة والمعاينة الواقعية والمقابلات الشخصية، وقد تم اتباع عدة أساليب إحصائية للتحليل والوصول إلى النتائج.

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج المتعلقة بالجانب النظري والتحليلي والتطبيقي من أهمها:

1- تتوفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية، وقد تم الاستدلال على ذلك من خلال استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة وما أظهرته نتائج القياس.

2- لقد تم بناء نموذج يوضح كيفية وآلية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية.

[3] قام الباحث باختبار الفرضية للتأكد من صحتها أو عدمه من خلال توزيع 60 استبياناً على المنشآت الاقتصادية السورية وقام بتحليل البيانات للحصول على النتائج.

3- تم استخدام النموذج السابق لإعداد الموازنة وقد نتج عن ذلك بيانات أكثر دقة مما هي عليه في حالة تطبيق أنظمة محاسبية تقليدية لإعداد هذه الموازنات.

ويرى الباحث أن النتيجة الأخيرة المذكورة أعلاه التي توصلت إليها الدراسة، تعزز أهمية نظام (ABB) في إعداد موازنات أكثر دقة وبالتالي أكثر فائدة في التكاليف والتخطيط واتخاذ القرار.

2- دراسة أبو رحمة (2008) [1]:

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض نظام الموازنات على أساس الأنشطة من جميع جوانبه، مقارنة مع النظام التقليدي، استناداً إلى الأدبيات المحاسبية في هذا المجال من ناحية، وتقويم إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بيئة بلديات قطاع غزة، ومدى توافر المقومات اللازمة لتطبيق هذا النظام من ناحية ثانية. ولقد تم اختبار ذلك من خلال فرضية رئيسة تقضي بأنه تتوفر لدى البلديات في قطاع غزة المقومات الأساسية التي تمكنها من تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة، وهي تمثل المتغير التابع في الدراسة. وسبع فرضيات فرعية تمثل المتغيرات المستقلة وهي توجهات الإدارة، وتوفر الأنظمة المحاسبية، وتوفر الكفاءة العلمية والمهنية، وتوفر هيكل تنظيمي سليم، وتنوع الأنشطة المساندة، ونسبة التكاليف غير المباشرة. وفرضية رئيسة أخرى تتمثل في أنه توجد معوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة.

وقد اعتمدت الدراسة على استبانه وزعت على مجتمع الدراسة المكون من جميع بلديات قطاع غزة وعددها خمس وعشرون بلدية. وتألفت الاستبانة من جزأين، تضمن الجزء الأول منها معلومات عامة عن البلدية وعن المجيب، وذلك من أجل دراسة الخصائص الهيكلية لمجتمع الدراسة، أما الجزء الثاني فقد تضمن مجموعة من الأسئلة لاختبار فرضيات البحث.

وخلصت الدراسة إلى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة، وبالتالي فإن جميع المقومات المقترحة (وهي توجهات الإدارة، وتوفر الأنظمة المحاسبية، وتوفر الكفاءة العلمية والمهنية، وتوفر هيكل تنظيمي سليم، وتنوع الأنشطة المساندة، ونسبة التكاليف غير المباشرة) في الدراسة هي موجودة فعلاً في الواقع العملي، والتي تمثل بنية تحتية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في تلك البلديات.

3-دراسة البشيتي (2009) [3]:

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) من جميع جوانبه، مقارنة مع النظام التقليدي، استناداً إلى الأدبيات المحاسبية في هذا المجال من ناحية، وتقويم إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بيئة المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، ومدى إمكانية تطبيق المقومات اللازمة لهذا النظام من ناحية ثانية.

وقد اعتمدت الدراسة على استبانة وزعت على مجتمع الدراسة المكون من جميع المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة. إذ تكون مجتمع البحث من المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة وعددها (7) مصارف، ولصغر حجم المجتمع تم أخذ كامل المجتمع كعينة في الدراسة. وقد تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد مجتمع الدراسة، وهم المدراء الماليين والمحاسبين ورؤساء الأقسام الذين يعملون في الدائرة المالية وبلغ عددهم (60) موظف.

ولقد تم اختبار ذلك من خلال فرضية رئيسية تقضي بأنه تتوفر لدى المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة المقومات الأساسية التي تمكّنها من تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة وهي تمثل المتغير التابع في الدراسة. وثماني فرضية فرعية تمثل المتغيرات المستقلة وهي: توجهات الإدارة، وتوفر الأنظمة المحاسبية، وتوفر الكفاءة العلمية والمهنية، وتوفر هيكل تنظيمي سليم، وتنوع الأنشطة المساندة، ونسبة التكاليف غير المباشرة، وتزايد حدة المنافسة من قبل المصارف غير الوطنية. وفرضية رئيسة أخرى تتمثل في أنه توجد معوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

وخلصت الدراسة إلى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، وبالتالي فإن جميع المقومات المقترحة في الدراسة هي حقيقة وموجودة فعلاً في الواقع العملي والتي تمثل بنية تحتية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في تلك المصارف.

4- دراسة حماد (2012) [4]:

تمثلت مشكلة هذه الدراسة بالإجابة على التساؤل التالي: "هل تعد بيئة مستشفى دار السلام مهيأة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة؟". وهدفت الدراسة إلى استعراض نظام الموازنة على أساس الأنشطة من جميع جوانبه المحاسبية من ناحية، واقتراح نموذج لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في مستشفى دار السلام بخان يونس، وهل تتوفر المقومات اللازمة لتطبيق هذا النظام من ناحية ثانية.

وخلصت الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها، أولاً: يوفر نظام الموازنة على أساس الأنشطة معلومات مهمة عن تكلفة الخدمات المقدمة في المستشفى، الأمر الذي يساعد في تسعير الخدمات المقدمة بشكل ربحي، وأيضاً يفيد إدارة المستشفى والمتعاملين معها في زيادة الوعي التكاليفي والذي ينعكس أثره على الاستخدام والتشغيل الاقتصادي للموارد المتاحة والمستخدمة في المستشفيات بما يحقق الأهداف المرغوبة، ثانياً: قدرة نظام الموازنة على أساس الأنشطة على توفير معلومات تكاليفية أكثر دقة عن الخدمات الطبية المقدمة، ثالثاً: هناك بعض الصعوبات والعقبات التي قد تواجه إدارة المستشفى عند تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، منها ارتفاع تكلفة التطبيق والصعوبات العملية والفنية المتعلقة بتحليل الأنشطة وثم دراسة وتحليل التكاليف.

ثانياً- الدراسات الأجنبية:

1- **Block & p. Carr (1999)**:[5]

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على عملية تطبيق نظام ABB في إحد الشركات أشباه الموصلات الرقمية. وقد كانت هذه الدراسة دراسة حالة إذ خلصت إلى النتائج التالية، فقد اعتمدت الشركة المدروسة لأشباه الموصلات الرقمية Digital Semiconductor على الموازنات القائمة على أساس النشاط حتى تتمكن من فهم أفضل لهيكل التكاليف ووضع توقعات أكثر معقولية لتكاليف المنتجات المستقبلية. وقد وضع نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الأساس لنشاط الموازنات على أساس الأنشطة ABB عن طريق تحسين توزيع التكاليف والتمييز الواضح Clearly Identifying للأنشطة التي لا تضيف قيمة. ولقد سلك نظام الموازنات على أساس الأنشطة بالنسبة لشركة أشباه الموصلات الرقمية سلسلة القيمة، وبالتالي توفير المعلومات المحاسبية والتكاليفية عن جميع الوظائف. كما أن الإنفاق الإداري محكوم بالأنشطة وأيضاً من جانب المستفيدين من الأنشطة. كما يفيد هذا النظام في إبراز هياكل التكلفة لتقدير تكاليف المنتج في المستقبل والذي له دور حاسم في تحديد ربحية خط الإنتاج.

وفي نهاية المطاف، جعل نظام الموازنات على أساس الأنشطة العملية الكلية لوضع الموازنة أسهل وأكثر وضوحاً، عبر استعراض وظيفي تكاليف العمليات التجارية والأنشطة ذات الصلة. وبذلك نستطيع تكوين قرارات تنفيذية وقرارات استثمار مضمونة أكثر وتكون لديه فكرة أفضل عن أثرها المالي في المستقبل. وأخيراً، فقد استفادت شركة أشباه الموصلات الرقمية من نظام الموازنات على أساس الأنشطة في وضع نقطة انطلاق لتحديد التكاليف المستهدفة، والتي عززت قدرة الشركة على تثبيت نفسها بين منافسي مزودي أشباه الموصلات الرقمية.

2- Moustafa (2005):[6]

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى إمكانية تطبيق موازنة الأنشطة والفوائد والعقبات التي يمكن أن تواجه إعداد هذه الموازنة عند تطبيقها في بيئة تتميز بانخفاض مستوى الاعتماد على التقنيات الحديثة في تشغيل أنظمة المعلومات المحاسبية. وقد اعتمدت الدراسة على إجراء تطبيق اختباري على اثنين من الأقسام الخدمية في شركتين مختلفتين (قسم الحسابات وقسم النقل)، إضافةً إلى استخدام أداة استقصاء لاستطلاع رأى العاملين في قسمين محل التطبيق الاختباري حول إمكانية التطبيق، فوائده المتوقعة، ومعوقات التطبيق المحتملة. ومن أهم نتائج الدراسة ما يلي، أولاً: تطبيق نظام **ABB** يحقق عدداً من الفوائد. ثانياً: إن الصعوبات الناشئة عن غياب تقنيات تشغيل البيانات المحاسبية يمكن تعويضها عن طريق زيادة المجهود الإنساني في الحالات التي يتوفر فيها العنصر البشري. ثالثاً :هناك قبول عام لنظام **ABB** بين العاملين.

كما خلصت هذه الدراسة إلى أن إمكانية تطبيق نظام ABB ممكنة، ولكنها ستواجه بعضا من الصعوبات مثل: المعارضة المحتملة لنظام ABB من قبل بعض الموظفين، وقلة الدعم المطلوب من قبل الإدارة العليا، والحاجة إلى تدريب المحاسبين، والبيئة ذات التقنية المنخفضة، والمشكلة الأكبر التي ستواجه إمكانية التطبيق هي نقص البيانات المطلوبة لنجاح تطبيق نظام ABB.

3- Laux (2008):[7]

هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على عملية إعداد الموازنة الرأسمالية ودراسة قيمة تأثير الأنشطة المختلفة على هذه العملية. وقد قامت الدراسة ببحث عملية إعداد الموازنة العامة في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال إجراء مقابلات مع الأشخاص الذين يقومون بإعداد الموازنة العامة. وقد خلصت هذه الدراسة إلى أنه في عملية الموازنة الرأسمالية، يكون توزيع المدير Manager Division مطلوبا للمشاركة في أنشطة مؤثرة ومكلفة قبل الموافقة على المشروع، وذلك له آثار محفزة مفيدة.إنها تزود المدير بالحوافز للحصول على معلومات قيمة حول إمكانيات نجاح مشروع، وتساعد على اكشف المعلومات التي تهم المشروع.

ونتيجة لذلك، فإن فرض تكاليف مؤثرة على المدير يمكن أن تحسن من طريقة تخصيص رأس المال. المستوى الأمثل للتكاليف المؤثرة يتم اختياره من قبل الشركة، ويجب مقارنة تكلفة الحصول على المعلومات لدرء المشاكل قبل وقوعها بقيمة منافع اقتناء المعلومات بغرض الاستخدام الفعال للمعلومات في حل المشاكل في حال وقوعها.

النتائج والمناقشة :

الموازنة على أساس الأنشطة

تعريف الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budget

هناك العديد من التعريفات التي تناولت الموازنة على أساس النشاط مثل:

الموازنة على أساس النشاط وهي عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة التكاليف تعنى بحمل العمل المتنبأ به وتحقق الأهداف الإستراتيجية المتفق عليه. [8]

ويمكن تعريفها بأنها: [5] أسلوب يقوم على ربط الإستراتيجية بالموازنة إذ تبدأ بتحديد متطلبات العميل وتحليل الاستراتيجيات التنافسية ثم توضع بعد ذلك الأهداف الإستراتيجية، ويتم تحديد سعر الخدمات المسموح بها بواسطة السوق وكذلك أهداف الوقت والجودة والتكلفة، ثم يتم ترجمة هذه الأهداف إلى أهداف على مستوى النشاط.

متطلبات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية السورية :

من خلال اطلاع الباحث على الأدبيات والمراجع ذات العلاقة بالموازنات ونظام (ABC) ونظام (ABB) يمكن صياغة المقومات اللازمة لتطبيق نظام (ABB) كما يلي:[4][3][2][1]

- توجهات الإدارة العليا للمنشأة ومدى إدراكها لأهمية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة.
- توفر الموظفين ذوي الكفاءة العلمية والعملية في التعامل مع نظام محوسب له أثر كبير في نجاح تطبيق نظام (ABB)، كما يفضل أن يتقبل الموظفون التغيير الذي سينجم عن إدخال تطبيق هذا النظام في المنشأة.
- توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى المنشآت الصناعية السورية بصورة تكون قادرة على توفير المعلومات والبيانات الدقيقة بأقل تكلفة ممكنة، وعلى نحوٍ سهل كي تستطيع إدارة الشركة تحديد العلاقة بين التكلفة ومسبباتها وقياسها.
- توفر هيكل إداري سليم للمنشأة يساعد على إنجاح تطبيق نظام (ABB).
- تنوع وتعقد المنتجات التي تقدمها المنشآت الصناعية السورية.
- تنوع الأنشطة المساندة (مثل التصميم الهندسي، البرمجة، صيانة الأجهزة، ....وغيرها) المُقدَمة من المنشأة الصناعية.
- يجب ن تشكِّل التكاليف غير المباشرة في المنشآت الصناعية السورية نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج، ويجب ألا يتغير نسبياً مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج على حدة.

أسباب إعداد الموازنات :

هناك أسباب عديدة تدفع إدارة المنشأة إلى الأخذ بأسلوب الموازنات لرفع كفاءتها الإدارية، من هذه الأسباب أن الموازنات: [9]

1. تساعد على التخطيط الدوري لكافة أنشطة المنشأة، إذ إنّ كل الأنشطة تتطلب قدراً من التخطيط. وبذلك تساعد على التنبؤ بالمشاكل قبل حدوثها، وبالتالي إيجاد الحلول الممكنة لها أو الخيارات المحتملة في حال حدوث المشكلة.
2. تحسّن من كفاءة الإدارة التنسيقية وتشيع روح التعاون بين الأفراد وتزيد كفاءة نظام الاتصال بالمنشأة.

3. تأخذ بالاتجاه أو القياس الكمي في التحليل وعرض البيانات والمعلومات.
4. توفر نظاماً متكاملاً لتقييم الأفراد.
5. تخلق الوعي التكاليفي لدى الأفراد.

أهداف الموازنات :

أولاً– أداة للتخطيط:

إن الوظيفة الأولى للموازنات هي التخطيط على مستوى المنشأة، وذلك بطريقة منظمة ومنطقية، تسهم في تحقيق الالتزام بالإستراتيجية طويلة الأجل للمنشأة، كذلك فهي تؤدي إلى إحداث التوافق ومنع الصراع بين الأطراف المرتبطة بأداء الأنشطة المختلفة على مستوى المنشأة[10]. كما تعمل الموازنة على تحديد الاستراتيجيات والأهداف للمنشأة وترتب أولويات هذه الأهداف وبلورة هذه الأهداف والتعبير عنها بأساليب كمية ومالية كما تستخدم للتنبؤ بالأحداث المستقبلية واختيار ما يخص فترة الموازنة. [11]

ثانياً– أداة للرقابة:

مما لا شك فيه أن التخطيط والرقابة وجهان لعملة واحدة، وأنه لا رقابة بدون تخطيط لأن الرقابة وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من تحقيق الأهداف وذلك بمتابعة تنفيذها ومقارنة النتائج الفعلية بالمتنبأ به، ولا تقل أهمية الدور الذي تلعبه الموازنات في مجال الرقابة عن دورها في مجال التخطيط إذ إنها تُستخدم كأداة لتقييم أداء مختلف الأنشطة في المنشأة، وتعتبر الموازنة أداة للرقابة من خلال احتوائها على معايير ومقاييس كمية لأداء مختلف الأنشطة مما يمكن معه تقييم هذا الأداء. [12]

ثالثاً– أداة للتنسيق:

تتيح الموازنات نظاماً إعلامياً داخل المنشأة، إذ يُعدّ التنسيق داخل المنشأة من وظائف الموازنات، أي إنَّ الموازنات تحقق ميزة إعلام الأفراد داخل المنشأة بما هو متوقع منهم، إذ إنّه ما من أحد يرغب أن يبقى بعيداً عن مجريات الأمور، وما من أحد لا يحب أن يعرف ما يتوقعه رئيسه أو ما يتطلب الوصول إليه، وتُعدُّ الموازنة الجيدة هي تلك التي تساعد على الاتصال من أعلى إلى أسفل، كذلك من أسفل إلى أعلى. [10]

رابعاً– أداة لتقييم الحوافز والأداء:

تشمل الموازنة معايير يمكن الاعتماد عليها في التقييم، والحكم على التنفيذ الفعلي، وتحقيق الرقابة على التنفيذ؛ ولذلك تَعدُّ الموازنة نظامًا متكاملاً وشاملاً لتقييم الأداء، خاصة وأن الموازنة تشمل مقاييس كمية وقيمية. [13] وتستخدم الموازنات لدى العديد من المنشآت كأداة لتقييم أداء الأفراد والأقسام المختلفة، وبالتالي تحديد الحوافز التي يجب دفعها للعاملين.

الأسس التي تستند عليها الموازنة على أساس الأنشطة ABB :

على نحوٍ أولي تركز الموازنة على أساس الأنشطة ABB على فهم النشاطات وعلاقتها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، ذ تتمكن المنشأة من معرفة التغيرات في الأنشطة والخدمات وبالتالي تمكن المنشأة من من فهم التكاليف وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن من خلال التحديد الدقيق للتكلفة بعد التنبؤ بها. [1]

إن الموازنة على أساس الأنشطة تركز على الأنشطة بدلاً من الأقسام Departments أو المنتجات. كل نشاط يتم ربطه بمحرك التكلفة Cost Driver الأكثر ملائمة. والذي يستند إلى أساس كمي Volume– based (مثل ساعات العمل البشري Labor Hours أو المساحة المربعة المستخدمة في الإنتاج Square Feet)، أو على أساس النشاط (مثل عدد الأطراف Parts لتركيب ماكينة) كوحدة قياس لتكلفة العمل أو النشاط اللازم لتأدية العمليات sustain Operations). إن التكاليف توزع إلى أوعية التكلفة Cost Pools كوحدة Unit أو دفعة Batch أو منتج أو وسيلة Facility. إن مجمعات التكلفة تتضمن التكاليف المتجانسة Homogeneous Costs والتي تتفاوت vary كلها في نفس النسبة proportion إلى ارتفاع rise وانخفاض fall الإنتاج. يتم وضع التكاليف الثابتة في وعاء تكلفة واحد، ويتم وضع المستويات المختلفة للتكاليف المتغيرة Variable Costs في أوعية تكلفة خاصة بها. يجب أن يتم إعادة تقييم دقة هذا التجميع في كل مرة يتم فيها إعداد الموازنة. [14]

وتتطلب الموازنة القائمة على أساس الأنشطة، وضع أهداف للأنشطة أو عمليات الأعمال بعَدِّها الحد الأدنى للأداء وليس المستوى المطلق، وهذه الأهداف ينبغي أن تحدد المستوى الأدنى للأداء الضروري لمساندة الأهداف التنظيمية، وينبغي ألا يحاول المديرون تجاوز هذه المستويات الدنيا، بل يجب أن يبحثوا عن طرق لتقليل الفاقد وأجزاء الأنشطة المختلفة غير ذات القيمة المضافة. [10]

مزايا الموازنة على أساس الأنشطة :

إن للموازنة القائمة على أساس الأنشطة العديد من المزايا من أهمها: [15] [1]

1. تُركز الموازنة القائمة على الأنشطة على التحكم في العملية، إذ يمكن من خلال العملية أن تتحسن النتائج، وبالتالي فإن هذه الموازنة تميل إلى التركيز على النتائج، وليس على الأسباب.

2. تسعى الموازنة القائمة على الأنشطة إلى القضاء على السبب الأساسي للمشكلة، من خلال التحكم في الأنشطة، وذلك يعمل على خفض التكلفة.

3. تُركز الموازنة القائمة على الأنشطة على النتيجة وليس السبب، حيث تُركز على ماهية العمل المطلوب أداؤه، وكيف يؤدى العمل، وكمية العمل المؤدى، وعلى ذلك تكون الموارد المطلوبة هي فقط نتيجة للأنشطة المطلوب أداؤها.

4. كثير من الكتاب يعدون الموازنة على أساس الأنشطة ABB إحدى أهم الأدوات التي تعمل على الموازنة والمواءمة بين الأنشطة مما يساعد على تحقيق مكاسب كثيرة للمنشأة منها: القدرة على التخطيط السليم والرقابة الجيدة وخفض التكاليف.

5. الموازنة على أساس الأنشطة ABB تركز على متطلبات العميل وليس العمل وبالتالي تعمل على تحليل احتياجات العميل من الموارد وبالتالي ربطها بالأهداف الإستراتيجية المخطط لها على المدى القصير أو البعيد.

6. استخدام نظام ABB مفيد في تحقيق ما يلي:

- جعل الموازنة توصلنا إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.
- اشتراك الموظفين في تحضير وإعداد الموازنة وذلك من خلال تعريف وتحديد الأنشطة.
- يساعد في تحليل التكاليف الثابتة وتحديد الإجراءات الكمية للأنشطة الخدمية.

7. الفوائد المالية من استخدام نظام ABB: تمكن من اتخاذ قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة تحديد التكلفة الحقيقية دون أي مجازفة.

ويرى الباحث أن مدى ملائمة مزايا الموازنة على أساس الأنشطة ما زال موضع شك، بمعنى أنه ينصح بدراسة مدى إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في المنشآت الاقتصادية السورية ودراسة توفر مقومات تطبيقها.

الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB في المنشآت الصناعية السورية :

هناك العديد من الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام ABB مثل: [6]

1. قلة دعم الإدارة العليا: أيضا قد نجد مجالس إدارة ذات تفكير تقليدي يصعب تغييره، وبالتالي لا تعطي دعم للنظام الحديث في إعداد الموازنات ABB وذلك خوفاً من زيادة التكاليف.
2. قلة المحاسبين المدربين في سورية: إن المدخل الحديث للموازنات ABB يحتاج عدداً من المحاسبين ذوي خبرة عالية، وفي حال عدم توفر محاسبين مؤهلين سيصعب تطبيق المدخل الحديث للموازنات، وقد يؤدي هذا إلى تحديد الأهداف المستقبلية على نحو خاطئ، وبالتالي زيادة التكاليف.
3. قلة الخبرة والقدرة على استعمال الأجهزة الإلكترونية: عدم توفر موظفين ذوي خبرة في استخدام الأجهزة الإلكترونية يحول دون تطبيق نظام ABB بشكل صحيح ومجدي.
4. صعوبة تقدير التكاليف: عدم القدرة على تحديد وتقدير التكاليف يحول دون تطبيق المدخل الحديث للموازنات، وبالتالي لا بد من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي من خلاله تستطيع المنشأة تحديد التكاليف بشكل دقيق.

مجتمع البحث وعينته :

تم توزيع الاستبيانات على مجتمع البحث والمكون من 60 منشأة من المنشآت الصناعية السورية الخاصة والعامة والمصنفة وفق غرف التجارة في المحافظات السورية على أنها من المنشآت ذوات الدرجتين الممتازة والأولى،[4] وقام الباحث بعَدِّ المنشأة وحدة البحث، وقد قام الباحث بالحصول على بيانات المنشآت الصناعية من غرف الصناعة في محافظات دمشق وحمص وحلب واللاذقية وسحب عينة عشوائية لغرض تحليلها واستخلاص النتائج علماً أن سنة تنفيذ البحث هي 2011.[5]

خصائص عينة البحث :

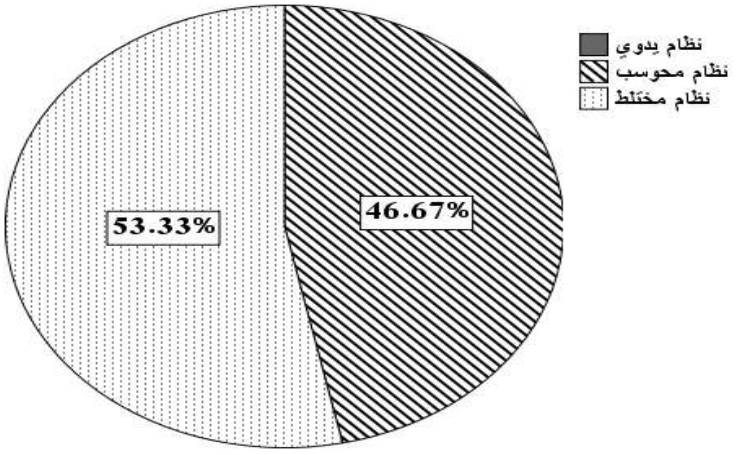
فيما يلي أهم الخصائص التي تتميز بها عينة البحث:

- آلية تشغيل النظام المحاسبي (نظام يدوي– نظام محوسب – نظام مختلط) .
- عدد المنتجات التي تنتجها المنشأة (1–10، 21 – 30، 31 – 40، 40 فما فوق).
- الإدارة المسؤولة عن قسم الموازنات (قسم مستقل للموازنات، تابع للإدارة المالية، تابع لقسم المحاسبة، تابع لجهة أخرى) .
- أسلوب الموازنات المستخدم : (موازنة البنود، البرامج والأداء، الموازنة الصفرية، موازنة ABB، أخرى) .

[4] حيث أن الشركات ذات الدرجة الممتازة والأولى هي الأقدر على تطبيق نظام ABB، وذلك بسبب التكلفة العالية لهذا النظام وامتلاكها لمقومات تطبيقه أكثر من غيرها.

[5] تم جمع البيانات بواسطة استبيان خصص لذلك وقام بتحكيمه 9 دكاترة في كلية الاقتصاد بجامعة تشرين.

- المؤهل العلمي للمجيب : (بكالوريوس، ماجستير، أخرى) .
- المرتبة الوظيفية التي يشغلها المستجيب .
- عدد سنوات الخبرة التي يملكها المستجيب.
- عدد الدورات التي حضرها المجيب في إعداد وتنفيذ الموازنات في المنشآت.

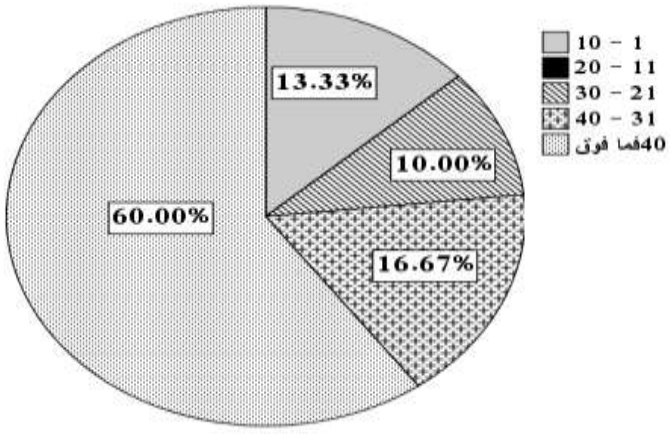


الشكل (1)

توزيع قوائم الاستقصاء وفق آلية تشغيل النظام المحاسبي

يبين الشكل(1) السابق آلية تشغيل النظام المحاسبي في المنشآت محل البحث ويبين أن نسبة المنشآت التي تستخدم النظام المحاسبي المختلط هو 53.33 % في حين أن نسبة المنشآت التي تستخدم النظام المحوسب 46.67% في حين أن أياً من المنشآت المدروسة لا تستخدم النظام اليدوي.

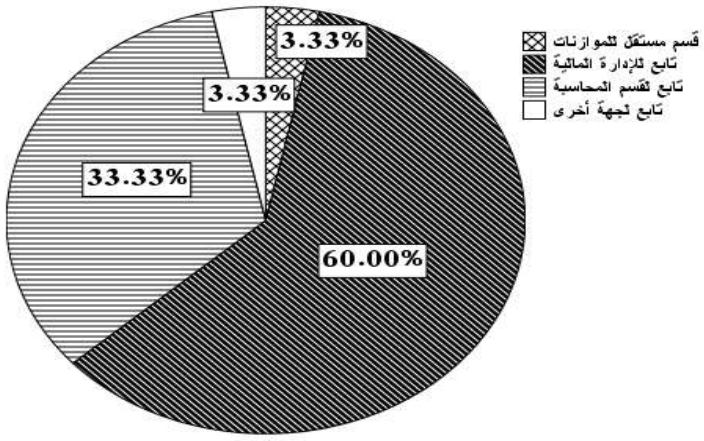
ويفسر الباحث هذه النتيجة بكون الأتمتة قد أصبحت خاصية مهمة ومساعدة على نحوٍ كبير في النظم المحاسبية والإدارية لذا فقد غزت النظم المحاسبية أنظمة العمل في المنشآت الصناعية ولاسيما المنشآت محل البحث (والتي هي من ذات التصنيف الممتاز والأول) لأنَّ حجم البيانات التي تنتجها طبيعة عمل هذه المنشآت كبير إلى حد يصعب الاستفادة منها بدون الاعتماد على الأتمتة.



الشكل (2)

توزيع قوائم الاستقصاء وفق عدد منتجات المنشأة

يبين الشكل(2) السابق عدد منتجات المنشأة المدروسة إذ توزعت المنشآت وفقاً لعدد منتجاتها على النحو التالي : نسبة المنشآت ذات الإنتاج 40 منتج فما فوق 60 % من المنشآت محل الدراسة، نسبة المنشآت التي تنتج 31 – 40 منتج 16.67 % من المنشآت محل الدراسة، نسبة المنشآت التي تنتج من 21 – 30 منتج 10 % من المنشآت محل الدراسة، لا توجد منشآت تنتج من 11 – 20 منتج من المنشآت محل الدراسة، أما نسبة المنشآت التي تنتج من 1 – 10 منتج فكانت 13.33 % من المنشآت محل الدراسة .

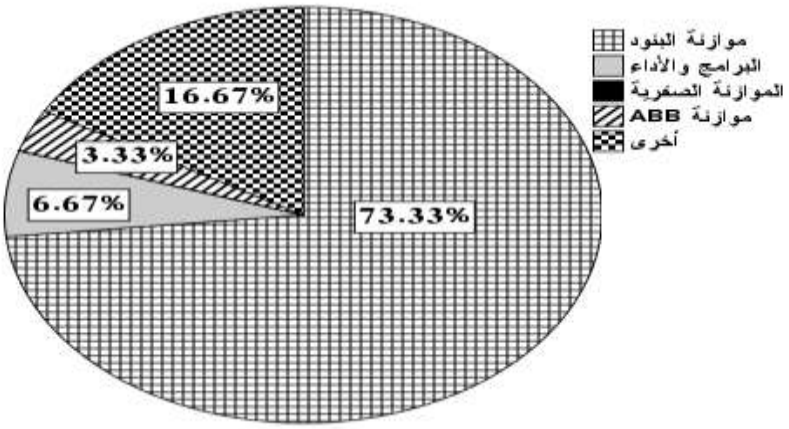


الشكل (3)

توزيع قوائم الاستقصاء وفق الإدارة المسؤولة عن قسم الموازنات

يبين الشكل(3) السابق توزع المنشآت وفق الإدارة المسؤولة عن قسم الموازنات إذ إنَّ نسبة المنشآت التي استخدمت قسم مستقل للموازنات أو تبعت الموازنات لإحدى الجهات الأخرى غير المتعارف عليها هو 3.33 % في حين أن نسبة المنشآت التي كان قسم الحاسبة فيها هو المسؤول عن الموازنات هي 33.33 % ونسبة المنشآت التي كانت الموازنات فيها تابعة للإدارة المالية هي 60 % من المنشآت محل الدراسة.

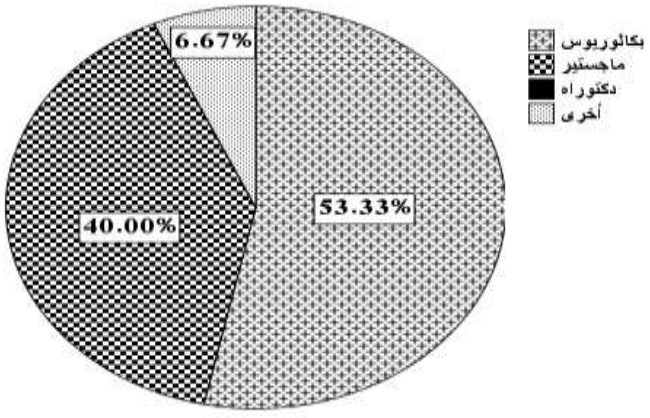
ويرى الباحث ضعف الاهتمام بعملية إعداد وتنفيذ الموازنة إذ لا يوجد في أغلب المنشآت قسم خاص لها وغالباً ما يقوم بهذه العملية قسم آخر كقسم المحاسبة أو الإدارة المالية، ويعلل الباحث بأن أغلب المنشآت تعد عملية إعداد الموازنات هي بمثابة عملية رديفة أو مكملة وغير ذات أولوية.



الشكل (4)
توزيع قوائم الاستقصاء وفق أسلوب الموازنات المستخدم

يبين الشكل(4) السابق توزع المنشآت وفق أسلوب الموازنات الستخدم حيث نسبة المنشآت التي استخدمت نظام ABB هي 3.33% من المنشآت محل الدراسة في حين أن نسبة المنشآت التي استخدمت نظام البرامج والأداء هي 6.67% من المنشآت محل الدراسة وأن نسبة المنشآت التي استخدمت موازنة البنود هي 73.33% من المنشآت محل الدراسة ونسبة 16.67% من المنشآت محل الدراسة استخدمت أنواعاً أخرى من أنظمة الموازنات .

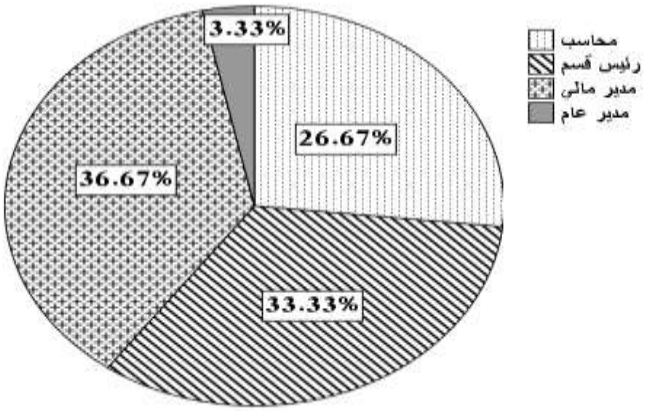
يرى الباحث أن أغلب المنشآت تستخدم أسلوب الموازنات التقليدي (موازنة البنود)، وهو ما لا يتناسب كثيراً مع أهداف الموازنات والمتمثلة بالتخطيط والرقابة، وذلك لأن أسلوب موازنة البنود يعتمد على تخصيص الموارد بدون الاهتمام بطرق تخصيصها على نحوٍ دقيق يهدف إلى التخطيط أو مراقبة التنفيذ أو بهدف تخفيض التكلفة كما تقوم بقية أساليب إعداد الموازنات، لذا يؤكد الباحث ضرورة وجود مشكلة في استخدام الشركات لهذا الأسلوب.



الشكل (5)
توزيع قوائم الاستقصاء وفق المؤهل العلمي للمجيب

يبين الشكل(5) السابق أن نسبة 6.67 % من المستجيبين يحملون شهادات دون البكالوريوس في حين أن نسبة 40% يحملون شهادة الماجستير وأن نسبة 53.33% يحملون شهادة البكالوريوس ولم يتواجد أي من المستجيبين يحمل شهادة الدكتوراه .

ويرى الباحث أن أغلب المستجيبين هم من ذوي حملة البكالوريوس، وأن النسبة الأقل هي من حملة شهادة الماجستير، ويعزو الباحث سبب ذلك أنّ المنشآت الصناعية تحاول الاستعانة قدر الإمكان بأشخاص ذوي كفاءة علمية تساعدهم في العمل لديها، ويرى الباحث أنه من الصعب الاستعانة بأشخاص يحملون شهادة الدكتوراه للعمل لدى المنشآت الصناعية السورية، إذ إنَّ أغلب حاملي هذه الشهادة يتجهون للعمل في المجال الأكاديمي.

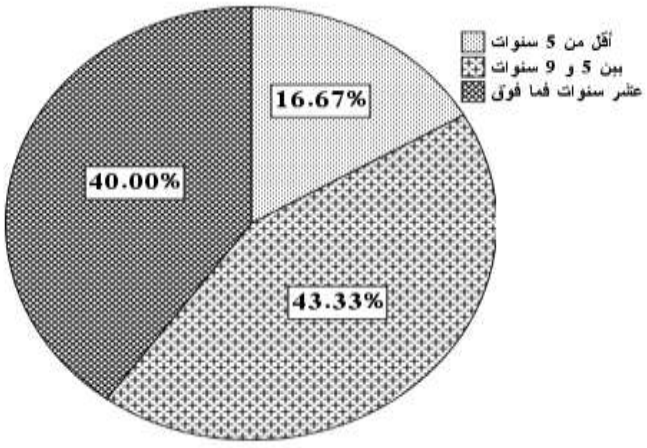


الشكل (6)

توزيع قوائم الاستقصاء وفق المسمى للمجيب

يبين الشكل(6) السابق أن نسبة 3.33 % من المستجيبين يعملون كمدير عام في حين أن نسبة 26.67% يعملون محاسبين وأن نسبة 33.33% يعملون رؤساء أقسام ونسبة 36.67% يعملون مدراء ماليين.

ويرى الباحث أن تقارب النسب بين مراكز عمل المستجيبين يعطي انطباعاً متقارباً حول وصف ورأي المستجيب في عملية إعداد الموازنة، إذ إنه كلما ارتفع منصب الشخص اهتم بالمعلومات الموجزة وكلما انخفض اهتم بالمعلومات المفصلة، لذا فإن تقارب النسب يعطي انطباعاً بأن عملية إعداد الموازنة قد اهتمت بجميع وجهات نظر المستجيبين، وعلى نحوٍ متقارب تقريباً.



الشكل (7)

توزيع قوائم الاستقصاء وفق عدد سنوات الخبرة

يبين الشكل (7) كيفية توزيع قوائم الاستقصاء وفق عدد السنوات التي يشغل فيها منصبه الحالي حيث نجد أن 16.67% من المستجيبين شغلوا منصبهم الحالي لمدة أقل من 5 سنوات، ونسبة 40% من المستجيبين شغلوا منصبهم الحالي لمدة تتراوح بين 5 – 9 سنوات، ونسبة 43.33% من المستجيبين شغلوا منصبهم الحالي لمدة تتجاوز العشر سنوات.

ويرى الباحث أن النسبة الكبرى من العينة كانت من ذوي العاملين لمدة أكثر من 10 سنوات، وهو ما يعطي مؤشراً جيداً حول كون هؤلاء المستجيبين من ذوي الخبرة الجيدة في عملية إعداد الوازنات وتنفيذها، كما أن النسبة الأقل كانت من المستجيبين ذوي العاملين لمدة تتراوح بين 5–9 سنوات، والذين يعدهم الباحث من ذوي الخبرة المعقولة في إعداد وتنفيذ الموازنات.

الأساليب الإحصائية المستخدمة :

لتحقيق أهداف البحث قام الباحث باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For Social Sciences(SPSS)، وذلك للقيام بعملية التحليل واختبار الفرضيات وتحقيق الأهداف الموضوعة في إطار هذا البحث، كما تم استخدام مستوى دلالة (5%)، ويُعد مستوى مقبولاً في العلوم الاجتماعية بصفة عامة، ويقابله مستوى ثقة يساوي (95%) لتفسير نتائج الدراسة التي سيجريها الباحث، وتم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- اختبار ألفا كرونباخ وذلك لمعرفة مدى ثبات فقرات الاستبانة ومعامل الصدق.
- اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام (Kolmogorov–Smirnov, K–S)، وذلك لمعرفة إن كان توزيع البيانات توزيعاً طبيعياً أم لا.
- مقياس ليكارت الخماسي لمعرفة نتائج الفقرات والنتيجة الكلية.
- اختبار (One Sample T test)، إضافةً للنسب المئوية والتكرارات والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

اختبار درجة المصداقية (ألفا كرونباخ) Reliability Test–Alpha:

تفسر درجة المصداقية (Reliability) ألفا بأنها معامل الثبات الداخلي بين الإجابات، وتعد القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ هي (60%) فأكثر، أما إذا كانت أقل من ذلك فتعدُّ ضعيفة، وإذا كانت أكثر من (90%) فتعتبر ممتازة. وقد تم بحث مدى توفر الثبات الداخلي في إجابات أسئلة الاستبانة باستخدام معامل المصداقية ألفا كرونباخ وبين أن معامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الفرضية هو 0.743 (أي أكثر من 74 %) أما عند عبارات الاستبيان:

الجدول (1)

قيمة معامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق لكل عبارة

العبارة	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق
صعوبة تحديد الوقت المستغرق في كل نشاط من أنشطة المنشأة يعيق تطبيق نظام ABB	0.78	0.88

عدم إلمام الإدارة بنظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) يعيق تطبيق نظام ABB	0.86	0.93
عدم رغبة موظفي المنشأة بتغيير نظام إعداد وتنفيذ الموازنات يعيق تطبيق نظام ABB	0.97	0.98
عدم توفر المؤهلات العلمية والمهنية لدى المنشأة	0.94	0.97
الفرضية الكلية	0.743	0.86

اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام (Kolmogorov–Smirnov, K–S):

إذ استخدم الباحث اختبار التوزيع الطبيعي باستخدام (Kolmogorov–Smirnov, K–S) لمعرفة طبيعة توزع ردود أسئلة الفرضية المدروسة وقد تبين أن التوزيع طبيعيٌ لبيانات جميع فرضيات البحث. ويبين الجدول التالي ملخص نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (K–S) لنتائج الفرضيات، حيث إذا كانت قيمة (Alpha) المعنوية الإحصائية أكبر من (5%) فهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول (2)

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي K-S

الفرضية المدروسة	قيمة اختبار KS	معنوية الاختبار	النتيجة
	0.517	0.952	طبيعي

استخدام مقياس ليكارت الخماسي :

لمعرفة نتائج كل عبارة بالإضافة لنتيجة الفرضية :

الجدول (3)

نتائج الإجابات وفق مقياس ليكارت الخماسي

العبارة	المتوسط	الانحراف المعياري	النتيجة وفق ليكارت
صعوبة تحديد الوقت المستغرق في كل نشاط من أنشطة المنشأة يعوق تطبيق نظام ABB	4.00	0.79	موافق
عدم إلمام الإدارة بنظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) يعوق تطبيق نظام ABB	4.50	0.86	موافق بشدة
عدم رغبة موظفي المنشأة بتغيير نظام إعداد وتنفيذ الموازنات يعوق تطبيق نظام ABB	3.87	0.97	موافق
عدم توفر المؤهلات العلمية والمهنية لدى المنشأة	4.53	0.94	موافق بشدة
الفرضية الكلية	4.23	0.67	موافق بشدة

تحليل البيانات واختبار الفرضية ومناقشة النتائج :

لأغراض اختبار فرضيات هذا البحث، تمت مقارنة المتوسط الحسابي لمجموع إجابات عينة البحث مع المتوسط الفرضي (3) أي (60%)، وبالتالي إذا كان الوسط الحسابي أكبر من الوسط الفرضي وقيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية، فإننا نرفض الفرضية العدم (H:0) لا توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في المنشآت الصناعية السورية ونقبل الفرضية البديلة (H:1) توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في المنشآت الصناعية السورية ونقبل الفرضية البديلة ، أما إذا كان الوسط الحسابي أقل من الوسط الفرضي فإنه يتم قبول الفرضية العدم (H:0) ورفض الفرضية البديلة (H:1). وهذا ما سيتبين لنا عند اختبار الفرضية .

الجدول (4)

نتيجة اختبار ستودنت للفرضية المدروسة

صعوبات تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة			
فرق المتوسطات	المعنوية	درجات الحرية	قيمة اختبار t
1.225	0.000	29	10.004

نلاحظ من الجدول السابق أن القيمة المعنوية للفرضية هي أقل من (5%) لذلك نرفض الفرض العدم ونقبل الفرض البديل، أي إنَّ هنالك فروقاً جوهرية بين متوسط المجتمع ومتوسط العينة. ولكن لدى مقارنة المتوسط الحسابي لأسئلة الفرضية الأولى مع الوسط الفرضي (3) نجد أن المتوسط الحسابي للعينة والبالغ (4.23) هو أكبر من الوسط الفرضي البالغ (3)، أو بعبارة أخرى نجد أن متوسط الوزن النسبي لأسئلة الفرضية الأولى والبالغ (84.6%) هو أكبر من (60%)، وبالتالي يمكن القول إن هناك صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في المنشآت الصناعية السورية .

أما فيما يتعلق بآراء أفراد العينة وكيفية توزعها على الإجابات، والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والوزن النسبي لكل سؤال، فالجدول التالي يبين ذلك كما يلي:

النسبة المئوية لبدائل كل سؤال، والمتوسط الحسابي والوزن النسبي والانحراف المعياري لكل سؤال من أسئلة الفرضية الأولى.

الجدول (5)

الإحصاءات الوصفية لإجابات أفراد العينة وتكراراتها النسبية

رقم السؤال	الإجابات المختارة %					المتوسط الحسابي	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري
	1	2	3	4	5			
1	0	6.7	10	60	23	4	80	0.79
2	0	6.7	3.3	23.3	66.7	4.5	90	0.86
3	3.3	6.7	13.3	53.3	23.3	3.87	77.4	0.97
4	3.3	3.3	0	23.3	70	4.53	90.6	0.94
جميع فقرات الفرضية الأولى						4.23	84.6	0.67

تم تثقيل عبارات الاستبيان على النحو التالي:

الجدول (6)

جدول تثقيل قيم عبارات الاستبيان

موافق بدرجة عالية جدا	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة منخفضة	موافق بدرجة منخفضة جدا
5	4	3	2	1

ويخلص الباحث إلى أن تطبيق نظام ABB في المنشآت الصناعية السورية يواجه بعض الصعوبات والمتمثلة في صعوبة تحديد الوقت المستغرق في كل نشاط من أنشطة المنشأة، وعدم إلمام الإدارة بنظام ABB، وعدم رغبة موظفي المنشأة بتغيير نظام الموازنات التقليدي، وعدم توفر المؤهلات العلمية والمهنية لدى المنشأة.

الاستنتاجات والتوصيات :

1- يوصي الباحث بإنشاء لجنة خاصة تقوم بدراسة واقع المنشأة وتحديد فيما إذا كان أسلوب إعداد الموازنة ملائماً أم لا، وإتباع الأسلوب الملائم.

2- العمل على تصميم نظم للمعلومات المالية والإدارية والفنية في المنشآت بما يخدم عملية توفير البيانات والمعلومات والوصول إلى المعايير وتطويرها.

3- يجب أن تعتمد التقديرات التي تتضمنها الموازنات على المنهج العلمي في إعدادها، وتتمثل أهم مقومات هذا المنهج في ضرورة تحديد فروض أساسية تعد التقديرات بناءً عليها، وكذلك استخدام الأساليب الرياضية والإحصائية كلما أمكن، خاصة في ظل توافر برامج الحاسوب التي تتيح ذلك.

4- ضرورة إقناع الإدارة العامة للمنشآت الصناعية السورية بأهمية ودور نظام ABB وما يقدمه من أثار إيجابية على المنشأة.

5- يقترح الباحث إنشاء دورات مهنية للتدريب على تطبيق هذا النظام.

6- ضرورة استعانة المنشآت الصناعية السورية بخبراء خارجيين للمساعدة في تطبيق نظام ABB.

7- ضرورة العمل على توفير قاعدة بيانات مالية وإحصائية، إذ إنّ توافر هذه القاعدة أداة فاعلة لتدعيم عمليات التخطيط، والتنسيق، والرقابة، وتحديث الأنظمة المحاسبية في المنشآت الصناعية السورية والاقتصادية عموماً، خاصةً الأنظمة المتعلقة بالموازنات.

المراجع :

1- أبو رحمة، محمد. *مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة*، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص ص1-157.

2- بكر، عبد الرحمن. إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني، أطروحة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2007،
ص ص 1-219.

3- البشيتي، عبد الرحيم. مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة /ABB/ في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2009، ص ص 1-149.

4- حماد، خالد. نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) دراسة حالة على مستشفى دار السلام بخانيونس، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة، فلسطين، 2012، ص ص 1-138.

5- Richard, Block ; Lawrence, P. Carr. *Activity Based Budgeting at Digital Semiconductor*. International Journal of Strategic Cost Management, Vol. 15, 1999, pp 17-31.

6- Moustafa, Essam. *An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions*, Journal of Economic & Administrative Sciences, Vol. 21, No. 1, 2005, 42-72.

7- Volker, Laux. *On the Value of Influence Activities for Capital Budgeting*, Journal of Economic Behavior & Organization, Vol. 65, pp 625-635. 5 Mar. 2010. <http://www.scincedirect.com>

8- Antos, John. *Activity Based Management, Activity Based costing, Activity Based Budgeting*, Value Creation Group, 2005, 1-33.

9- هيتجر، ليستراي؛ ماتولتش، سيرج. *المحاسبة الإدارية*. دار المريخ للنشر، ترجمة أحمد حجاج، جامعة الملك سعود، الرياض، السعودية، 2007، 231 -232.

10- حماد، طارق عبد العال. *الموازنات التقديرية: نظرة متكاملة*. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، 1169 -1178.

11- غنام، فريد. *إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين*. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006.

12- راضي، محمد سامي؛ حجازي، وجدي حامد. *المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات*، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 16.

13- زعرب، حمدي شحدة. *مشاكل إعداد الموازنات وتنفيذها في بلديات قطاع غزة*، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 14، 2، 2006، ص ص 295-318.

14- *IMA CMA learning system*, 3, Institute of Certified Management Accountants, USA, 2010, 2-89.

15- النجار، محمد موسى محمد. *العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة*، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006،
1-175.