



الجامعة الإسلامية - غزة

عمادة الدراسات العليا

كلية التجارة

قسم المحاسبة والتمويل

مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)

في بلديات قطاع غزة

(دراسة تطبيقية)

إعداد

محمد عبد الله محمود أبو رحمة

إشراف

أ.د. سالم عبد الله حلس

د. ماهر موسى درغام

قُدِّم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل

1429هـ - 2008م

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

لَا يُكَاۡفِرُ اللّٰهُ نَفْسًا اِلَّا وُسْعَهَا لَهَا  
مَا كَسَبَتْ وَاَعْلٰیهَا مَا اَكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا  
نُؤَاخِذُكَ اِنْ نَسِیْنَا اَوْ اَخْطَاۡنَا رَبَّنَا وَلَا  
نَحْمِلُ عَلَیْنَا اِصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَی  
الَّذِیۡنَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا لَا  
طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعۡزُۡمۡ عَلَیۡنَا وَاغۡرِۡمۡ لَنَا  
وَاۡرۡحَمۡنَا اِنَّكَ اَنْتَ مَوْلَانَا فَانۡصُرۡنَا عَلَی  
الۡقَوۡمِ الْكٰفِرِیۡنَ

## الإهداء

إلى روح أمي طيب الله ثراها وتغمدها برحمته وأسكنها فسيح جناته  
إلى والدي الذي شملني برعايته وتوجيهاته، حيث كان منارة أهدني بها إلى جادة السبيل  
إلى زوجتي الغالية التي غمرتني بحبها وحنانها ولم تأل جهداً في توفير سبل الراحة لي  
إلى أخواتي وإخواني الأوفياء وأخص بالذكر أخي أيمن ووالدته الغالية على قلبي.

إلى حماي وحماتي الأعزاء منبع العطاء

إلى الزملاء والأصدقاء الأعزاء.

إلى جميع أساتذتي بكلية التجارة

إلى جامعتي الإسلامية التي كانت ولا تزال نبعاً صافياً، ونجماً هادياً لكل ظمآن إلى العلم  
والمعرفة.

إلى فلسطين الحبيبة التي تستحق منا كل جهد وعطاء

إلى كل من له فضل عليّ في إعداد هذه الدراسة

إلى كل هؤلاء أهدي هذه الدراسة

## شكر وتقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، والصلاة والسلام على من أرسله الله رحمةً للعالمين، وعلى جميع الأنبياء والمرسلين، وعلى آله وصحبه أجمعين.

بعد توجيهي الشكر لله عز وجل أجد نفسي مدينًا بالوفاء والعرفان لأساتذتي الأفاضل الأستاذ الدكتور سالم عبد الله حلس والدكتور ماهر موسى درغام اللذان تفضلا بالإشراف على هذه الدراسة حيث قدما لي العناية والرعاية والنصح والإرشاد طيلة فترة إعداد الدراسة، فلهم مني عظيم الشكر والتقدير والعرفان والوفاء.

كما أتقدم بالشكر والتقدير للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الدكتور حمدي زعرب والدكتور نضال عبد الله على تفضلهم بمناقشة هذه الدراسة وإثرائها بالملاحظات والتوجيهات القيمة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان للعاملين في بلديات قطاع غزة لما بذلوه من تعاون في إنجاح هذا العمل، وأخص بالذكر كل من السيد اسعد فروانة نائب مدير الدائرة المالية لبلدية غزة والسيد واكد عبد الله العقاد رئيس قسم الموازنة في بلدية خانيونس والسيد محمود مسعود رئيس قسم الحسابات والرواتب في بلدية خانيونس.

كما أتقدم بالشكر والعرفان للشيخ عبد الكريم عبد العال مدير شركة عبد العال وأخيه أكرم عبد العال، وأيضاً الزملاء العاملين بمستشفى الهلال الإماراتي إدارة وموظفين، وأخص بالذكر الأخ الفاضل إبراهيم النمى والأخ سامي قفة في قسم (الحسابات) لصبرهم على انشغالي خلال فترة الدراسة ولكل من مد يد العون للباحث.

وأخيراً ... اللهم إني أشهدك بأنني قد بذلت ما يسرت لي من جهد فإن كنت قد وفقت فمن عندك، وإن كنت قد أخطأت أو قصرت فمن عندي، اللهم اجعل عملي هذا مقبولاً، وسعيي فيه مرضياً مشكوراً مبتغياً به وجهك الكريم وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

{فإن أصبنا فمن الله وإن أخطأنا فمن أنفسنا}

## محتويات الدراسة

الصفحة	الموضوع
أ	آية قرآنية .....
ب	الإهداء .....
ت	شكر وتقدير .....
ج	محتويات الدراسة .....
ذ	قائمة الجداول .....
ز	قائمة الأشكال .....
س	ملخص الدراسة .....
ش	ملخص الدراسة بالإنجليزية .....
<b>الفصل الأول: الإطار العام للدراسة</b>	
2	1-1 مقدمة .....
4	2-1 مشكلة الدراسة .....
4	3-1 أهمية الدراسة .....
5	4-1 أهداف الدراسة .....
5	5-1 فرضيات الدراسة .....
6	6-1 منهج الدراسة .....
8	7-1 الدراسات السابقة .....
12	8-1 أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة .....
<b>الفصل الثاني: الموازنات ونظام التكاليف على أساس الأنشطة</b>	
14	1-2 تمهيد .....
15	2-2 تعريف الموازنة .....
16	3-2 العناصر الأساسية للموازنة .....
16	4-2 أهداف الموازنة .....
18	5-2 أهمية الموازنة .....
19	6-2 خصائص ومميزات الموازنة .....
20	7-2 المراحل الأساسية المتبعة في إعداد الموازنة .....
21	8-2 مراحل تطور أساليب إعداد الموازنة التقديرية .....
21	1-8-2 موازنة البنود .....

22	.....مميزات موازنة البنود	1-1-8-2
23	.....الانتقادات الموجهة لموازنة البنود	2-1-8-2
23	.....أساليب أخرى لإعداد الموازنة العامة	9-2
24	.....موازنة الأداء	1-9-2
24	.....مفهوم موازنة الأداء	1-1-9-2
24	.....نشأة وتطور موازنة لأداء	2-1-9-2
24	.....متطلبات تطبيق موازنة الأداء	3-1-9-2
24	.....مزايا موازنة الأداء	4-1-9-2
25	.....الانتقادات الموجهة لموازنة الأداء	5-1-9-2
25	.....موازنة الأداء والبرامج	2-9-2
25	.....تعريف موازنة الأداء والبرامج	1-2-9-2
26	.....نشأة وتطور موازنة الأداء والبرامج	2-2-9-2
27	.....مميزات موازنة الأداء والبرامج	3-2-9-2
28	.....الانتقادات الموجهة لموازنة الأداء والبرامج	4-2-9-2
29	.....موازنة التخطيط والبرمجة	3-9-2
29	.....تعريف موازنة التخطيط والبرمجة	1-3-9-2
29	.....نشأة وتطور موازنة التخطيط والبرمجة	2-3-9-2
30	.....مزايا موازنة التخطيط والبرمجة	3-3-9-2
31	.....الانتقادات الموجهة لموازنة التخطيط والبرمجة	4-3-9-2
31	.....الموازنة الصفرية	4-9-2
31	.....مفهوم الموازنة الصفرية	1-4-9-2
32	.....نشأة وتطور الموازنة الصفرية	2-4-9-2
33	.....مزايا استخدام الموازنة الصفرية	3-4-9-2
34	.....الانتقادات الموجهة للموازنة الصفرية	4-4-9-2
35	.....مقدمة	10-2
37	.....نظام التكاليف على أساس الأنشطة	11-2
37	.....مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة	1-11-2
38	.....مراحل تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة	2-11-2
39	.....أهم الأسباب التي أدت إلى التحول لنظام ABC	3-11-2

40	مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة .....	4-11-2
42	عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة .....	5-11-2
44	مقومات نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة .....	6-11-2
45	تحديد الأنشطة .....	12-2
47	أنواع الأنشطة .....	1-12-2
51	مسببات التكلفة .....	2-12-2
52	أنواع المسببات .....	3-12-2
53	معايير اختيار نوعية مسببات التكلفة .....	4-12-2
53	مجمعات تكلفة النشاط .....	5-12-2
54	خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ABC .....	13-2
<b>الفصل الثالث: نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة</b>		
58	خلفية نظرية عن بلديات قطاع غزة	1-3
58	تمهيد .....	0-1-3
60	أساليب تمويل الإدارات المحلية .....	2-3
60	سمات الإدارة المحلية في فلسطين والعقبات التي تواجهها .....	1-2-3
60	سمات الإدارة المحلية في فلسطين .....	1-1-2-3
61	والعقبات التي تواجه الإدارة المحلية في فلسطين .....	2-1-2-3
61	نشأة البلديات في قطاع غزة .....	3-3
63	الهيكل الإداري للبلدية .....	1-3-3
65	الخدمات التي تقدمها البلدية للمواطنين .....	2-3-3
65	مصادر تمويل البلدية .....	3-3-3
65	تعريف موازنة البلدية .....	4-3
66	خصائص موازنة البلدية .....	1-4-3
66	وظائف موازنة البلدية .....	2-4-3
67	مبادئ وقواعد إعداد موازنات البلديات .....	3-4-3
67	خطوات إعداد الموازنة في بلدات قطاع غزة .....	4-4-3
68	الصعوبات التي تواجه إعداد الموازنات في بلديات قطاع غزة .....	5-4-3
69	نظام الموازنات على أساس الأنشطة كأداة إدارية حديثة ومقومات تطبيقها في بلديات قطاع غزة .....	5-3

69	مقدمة .....	0-5-3
70	تعريف الموازنة على أساس الأنشطة.....	1-5-3
71	الفلسفة التي تستند عليها الموازنة على أساس الأنشطة.....	2-5-3
72	الأدوات الإستراتيجية الرئيسية التي يمكن استخدامها مع أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة.....	6-3
72	مسح العملاء .....	1-6-3
73	تحليل القدرات المحورية.....	2-6-3
74	المقاييس المرجعية .....	3-6-3
74	نشر وظائف الأنشطة .....	4-6-3
74	الهندسة العكسية.....	5-6-3
75	أسباب الاهتمام بمدخل الموازنة على أساس الأنشطة.....	7-3
75	مزايا الموازنة على أساس الأنشطة.....	8-3
76	العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الموازنة على أساس الأنشطة.....	9-3
79	مقومات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.....	10-3
80	خطوات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) .....	11-3
80	مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) .....	12-3
81	تقدير كميات الإنتاج والمبيعات في الفترة المالية.....	1-12-3
81	التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المنظم والطاقة التشغيلية لكل نشاط	2-12-3
81	تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة.....	3-12-3
81	تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة.....	4-12-3
81	تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها.....	5-12-3
81	تحديد طاقة كل نشاط.....	6-12-3
83	كيفية إعداد الموازنة في ظل نظام تكاليف الأنشطة في المنشآت الخدمية....	13-3
83	المشكلات (الصعوبات) التي تواجه تطبيق نظام (ABB).....	14-3
84	التكامل والاتساق بين نظام (ABB) والأساليب المستحدثة لتخفيض التكاليف.....	15-3
85	نظام تكاليف التحسين المستمر.....	1-15-3

86	المقاييس المرجعية.....	2-15-3
86	منهج الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) كأحد أساليب إدارة التكلفة	3-15-3
87	تحليل سلاسل القيمة.....	4-15-3
<b>الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية</b>		
91	أسلوب الدراسة.....	1-4
91	مجتمع وعينة الدراسة.....	2-4
91	أداة الدراسة.....	3-4
92	صدق الاستبانة.....	4-4
93	صدق أداة الدراسة.....	1-4-4
93	صدق المقياس.....	2-4-4
93	نتائج الاتساق الداخلي.....	3-4-4
100	ثبات الاستبانة.....	5-4
100	معامل ألفا مرونباج.....	1-5-4
100	التجزئة النصفية.....	2-5-4
101	الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.....	6-4
102	الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية	7-4
102	توزيع عينة الدراسة.....	1-7-4
103	نوع النظام المحاسبي المستخدم في البلدية.....	2-7-4
103	عدد الخدمات التي تقدمها البلدية.....	3-7-4
104	عدد موظفي الدائرة المالية والمحاسبة.....	4-7-4
104	الإدارة المسؤولة عن قسم الموازنات.....	5-7-4
105	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.....	6-7-4
105	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي.....	7-7-4
106	المسمى الوظيفي.....	8-7-4
106	عدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة.....	9-7-4
107	عدد الدورات ذات الصلة بالأمر المالية.....	10-7-4
107	الدورات التدريبية التي حضرتها في إعداد وتنفيذ الموازنات في البلديات وغيرها.....	11-7-4
108	اختبار فرضيات الدراسة.....	8-4

108	الفرضية الصفرية.....	1-8-4
108	الفرضية البلدية.....	2-8-4
108	فرضيات الدراسة.....	9-4
108	الفرضية الرئيسة.....	1-9-4
130	الفرضية الرئيسة الثانية.....	2-9-4

#### الفصل الخامس: النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

134	النتائج .....	1-5
137	التوصيات .....	2-5
139	الدراسات المستقبلية .....	3-5

#### المراجع

140	المراجع العربية .....	أولاً
147	المراجع الأجنبية .....	ثانياً

#### الملاحق

150	قائمة الاستبانة.....	الملحق الأول
156	قائمة محكمي الاستبانة.....	الملحق الثاني
157	قائمة المقابلات الشخصية.....	الملحق الثالث

## قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	الفروق بين الإدارة المحلية والحكم المحلي.....	59
2	البلديات حسب محافظات قطاع غزة.....	63
3	أمثلة على القدرات المحورية لبعض الصناعات.....	73
4	درجات مقياس ليكرت.....	92
5	معامل بين الارتباط كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال.....	93
6	معامل بين الارتباط كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال.....	94
7	معامل بين الارتباط كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال.....	95
8	معامل بين الارتباط كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال.....	96
9	معامل بين الارتباط كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال.....	97
10	معامل بين الارتباط كل فقرة من فقرات المجال السادس والدرجة الكلية للمجال.....	98
11	معامل بين الارتباط كل فقرة من فقرات المجال السابع والدرجة الكلية للمجال.....	99
12	معامل بين الارتباط كل فقرة من فقرات المجال الثامن والدرجة الكلية للمجال.....	99
13	اسم البلدية ووزنها النسبي من العينة.....	102
14	آراء المبحوثين حول نظام المحاسبي المستخدم في البلدية... ..	103
15	آراء المبحوثين عن عدد الخدمات التي تقدمها البلدية.....	103
16	آراء المبحوثين عن عدد موظفي الدائرة المالية والمحاسبة في البلدية..	104
17	آراء المبحوثين عن الإدارة المسؤولة عن قسم الموازنات في البلدية ...	104
18	توزيع المبحوثين حسب المؤهل العلمي في البلدية.....	105
19	توزيع المبحوثين حسب التخصص العلمي في البلدية.....	105

106	توزيع المبحوثين حسب المسمى الوظيفي.....	20
106	توزيع المبحوثين حسب سنوات الخبرة .....	21
107	توزيع المبحوثين حسب عدد الدورات ذات الصلة بالأمر المالية.....	22
107	توزيع المبحوثين حسب عدد الدورات قي مجال إعداد وتنفيذ الموازنات.....	23
109	النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال إدراك الإدارة العليا في البلدية لنظام (ABB) .....	24
110	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال إدراك الإدارة العليا في البلدية لنظام (ABB)	25
112	النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية.....	26
113	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية.....	27
115	النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال توفر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة لنظام (ABB).....	28
116	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال توفر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة لنظام (ABB).....	29
118	النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال توفر هيكل تنظيمي سليم لدى البلدية.....	30
119	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال توفر هيكل تنظيمي سليم لدى البلدية.....	31
121	النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال تعدد وتعقد الخدمات البلدية المقدمة.....	32
122	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال تعدد وتعقد الخدمات البلدية المقدمة.....	33
124	النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال تنوع الأنشطة المساندة للخدمة المقدمة من البلدية.....	34
125	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال تنوع الأنشطة المساندة للخدمة المقدمة من البلدية.....	35

127	النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال زيادة نسبة مزيج التكاليف غير المباشرة من هيكل تكلفة الخدمة البلدية المقدمة.....	36
128	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال زيادة نسبة مزيج التكاليف غير المباشرة من هيكل تكلفة الخدمة المقدمة من قبل البلدية.....	37
130	النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.....	38
131	المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.....	39

### قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
46	الإطار الإجرائي لمحاسبة تكاليف الأنشطة	1
50	مجموعات الأنشطة حسب المستوى التدريجي وعلاقتها بالتكاليف	2
56	مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة	3
64	نموذج الهيكل الإداري للبلدية	4
78	المقاطع الرئيسية والاختلافات بين النظامين	5
88	شكل سلسلة قيمة مبسط	6

## ملخص الدراسة

مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة  
(دراسة تطبيقية)

إعداد

محمد عبد الله أبو رحمة

إشراف

أ.د. سالم حلس

د. ماهر درغام

هدفت هذه الدراسة إلى استعراض نظام الموازنات على أساس الأنشطة -Activity Based Budgeting (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 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 (ABB)، 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 (ABB) في بلديات قطاع غزة.

وقد اعتمدت الدراسة على استبانته وزعت على مجتمع الدراسة المكون من جميع بلديات قطاع غزة وعددها خمسة وعشرون بلدية. وتألقت 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 (ABB) 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 حقيقية وموجودة فعلاً في الواقع العملي، والتي تمثل بنية تحتية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في تلك البلديات.

واستناداً لنتائج الدراسة يوصي الباحث بما يأتي:

- إنشاء أقسام مستقلة لإعداد الموازنات في بلديات قطاع غزة وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعملياً، من خلال عقد الدورات التدريبية.
- تبني تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) لأنه يقدم بيانات تكلفة أكثر دقة، وتساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة.
- التحول التدريجي نحو تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) وعلى مراحل بحيث يبدأ بقسم وينتهي بتطبيقه على مستوى البلدية ككل.

**Abstract**  
**Valuating the Possibility of Implementing**  
**Activity – Based budgeting (ABB)**  
**in Gaza Strip Municipalities**  
**(An Applied Study)**  
**By**  
**Mohammed Abdullah Abu Rahma**  
**Supervisor**  
**Dr. Salem Helles**  
**Dr. Maher Durgham**

The objective of this study is to review the Activity-Based budgeting System (ABB) from all aspects , in comparison with the traditional system , and to evaluate the possibility of implementing (ABB) system in Gaza strip Municipalities .This was tested through a main hypothesis, which says: The Municipality in Gaza Strip have the basic elements which enable them to apply (ABB) system, this represent the dependent variable, and seven sub hypotheses which represent the independent variables (the management attitudes, the availability of accounting system, vocational academic experiences should be available, organized shape should be available, the diversification and complexity of the medical services, the diversity of supporting activities, and the proportion of the indirect costs), and the other hypothesis is the president that there constraints in the implementation of the Activity-Based budgeting in the municipalities of Gaza strip.

This study was based on a questionnaire. This was distributed to the study community, composed of all of the Municipalities in Gaza Strip. The questionnaire was composed of two parts, the first included general information about the Municipality, the respondent, and the cost system, so as to study the structural characteristics of the study community. The second part included that were designed to test the study hypotheses.

The study concludes the presence of the basic elements to apply (ABB) system, in the Municipalities in Gaza Strip.

According to the result of this study, the researcher recommends the followings :

1-The Creation of independent departments to prepare budgeting department in the Gaza Strip Municipality, and supporting it with qualified human resources, practical during the training courses.

2-Adopts the implementation of (ABB) system, as it introduces more accurate cost data , this helps in planning, control. and sound decision-marking.

3-The gradual implementation of (ABB) system step by step, so as it should begin with a department, and ends with the whole Municipality.

## الفصل الأول

### الإطار العام للدراسة

## 1-1: المقدمة

إن المتتبع للتطورات السريعة والمتلاحقة على مستوى العالم ومدى انعكاسها على كافة الأنظمة لاسيما النظام الاقتصادي الذي يعد أهم الأنظمة لما يتطلبه من تحديات في إدارة الموارد الاقتصادية والتخطيط لها والعمل على رقابتها بكفاءة وفعالية، خاصة مع ازدياد حدة المنافسة وظهور التكتلات الاقتصادية، والتي أصبحت تهيمن على السوق، وتتحكم في الاقتصاد المحلي للدول.

وفي ظل هذه البيئة والتطورات المتلاحقة للنظام الاقتصادي الناجمة عن العولمة (Globalization) فلم تعد أنظمة معلومات التكاليف والمحاسبة الإدارية قاصرة على قياس وتحليل التكلفة فحسب بل امتد هذا المفهوم إلى مفهوم أعمق وهو إدارة التكاليف (Cost management) وذلك عن طريق استخدام مجموعة من الأنظمة الفرعية التي تساعد الإدارة في تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها عبر دورة حياة المنتج أو الخدمة بما يساعد في تحقيق الأهداف المطلوبة لمواجهة المنافسة الحادة الناتجة عن العولمة.

ونتيجة للاعتبارات السابقة يخلص الباحث إلى أنه بات لزاماً على كل المتعاملين مع الأنظمة المحاسبية الإدارية وواضعي السياسات المالية للنظام الاقتصادي في السلطة الوطنية الفلسطينية، للبحث عن دراسات جديدة في المحاسبة الإدارية تكون قادرة استيعاب التحديات والمتغيرات في إدارة التكاليف، بداية من مرحلة التخطيط مروراً بمراحل التنفيذ الفعلي والرقابة واتخاذ القرارات.

ولما كانت الموازنة العامة للدولة واحدة من أهم أدوات السياسة المالية للدولة وهي وسيلة للتخطيط، ووسيلة لتخصيص الموارد المتاحة للدولة على الوحدات والأجهزة الحكومية، وأيضاً وسيلة للرقابة وتقويم الأداء، لذا فهي نقطة الانطلاق الرئيسية لإحداث التغيير المخطط المنشود لمواكبة التحديات المعاصرة خاصة موازنات البلديات المحلية وهي محور الاهتمام في هذا البحث لما لها من دور مهم في النشاط الخدمي الذي يشمل شريحة واسعة من المجتمع (جلس، 2005: 131).

ولعل المتابع للموازنة العامة في السلطة الوطنية الفلسطينية القائمة على المدخل التقليدي في إعداد الموازنات التقليدية (موازنة البنود)، والتي تقوم في جوهرها على تقسيم النفقات على أساس الوحدات الإدارية وتخصيص الاعتمادات على الأغراض المرصودة، أي أن النفقات تخصص وفق أغراض صرفها.

ويمكن تعريف الموازنة بشكل عام بأنها "التعبير المالي لبرنامج العمل المعتمد الذي تعتمده الحكومة تنفيذه في السنة القادمة تحقيقاً للأهداف الاقتصادية والاجتماعية" (دراز وحجازي، 1998). كما عرفها (Atkinson, et. al, 2004: 400) بأنها "تعبير كمي للتدفقات الداخلة والخارجة والتي توضح خطة المستقبل للمنشأة بما يحقق أهداف المنشأة المالية".

ويمكن تعريف موازنة البنود بأنها "تلك الموازنة التي تأخذ بتقسيم نفقاتها على أساس الوحدات الإدارية للدولة، ثم يتم توزيع هذه النفقات داخل هذه الوحدات في فصول وأبواب. وهذا التوزيع يعتمد على تخصيص الاعتمادات على الأغراض المرصودة من أجلها هذه الاعتمادات في الموازنة. أي أن النفقات تخصص وفقاً لأغراض صرفها" (شكري، 1999: 155).

وتعد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) أحد الأساليب الإدارية الحديثة ذات الفائدة في إدارة تكاليف الخدمات المعاونة والمشاركة في الشركات، ولكنه يحتاج إلى توافر عدد من المتطلبات لكي يكتب له النجاح (Mousatafa, 2005: 72).

وقد عرف (NDMA Inc) الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على أنها "تقوم على حساب التكلفة الحقيقية لكل مشروع بشكل دقيق ومحدد بالتوافق بين توقعات العملاء (احتياجات) والموارد". كما يعرف (Mclemore, 2006) الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على أنها "تقنية لتحسين دقة التقديرات المالية ولزيادة إدراك المنظمة".

كما يعرف (Antos, 2005) الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بأنها "عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة التكاليف تعنى بحمل العمل المتنبأ به وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المنفق عليها".

ومن خلال التعريفات السابقة للموازنة التقليدية والموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، نجد أن الموازنة التقليدية تركز على توزيع النفقات على الوحدات الإدارية معتمدة على تخصيص النفقات بغض النظر عن تكلفتها، في حين نجد أن الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) تركز على تخفيض التكاليف وتحسين دقة التقديرات المالية والاهتمام بالتخطيط السليم والرقابة الفعالة.

## 1-2: مشكلة الدراسة

تعد التطورات السريعة والمتلاحقة الحادثة على مستوى العالم أجمع وما صاحبها من انعكاسات على كافة الأنظمة والتي من أهمها الأنظمة الاقتصادية والتي تطلبت إدارة الموارد الاقتصادية المتاحة بكفاءة وفاعلية بهدف المساهمة في إدارة التكلفة وتحقيق ما تصبو إليه من تقديم الخدمات لأكبر شريحة من المجتمع.

ويمكن صياغة مشكلة البحث من خلال التساؤلات التالية:

1- هل تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في البلديات في قطاع غزة؟

2- هل توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في البلديات في قطاع غزة؟

## 1-3: أهمية الدراسة

تحظى موازنة البلديات أهمية كبيرة لدى السلطة الفلسطينية حيث تعد البلديات الأداة التنفيذية المباشرة لتقديم الخدمات لأفراد المجتمع ويمكن إيجاز أهمية الدراسة فيما يلي:

1- الأهمية البالغة التي تحظى بها موازنات البلديات في موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية والتي تلعب دوراً مهماً في رسم السياسة المالية للدولة، حيث تكلف موازنة الهيئات المحلية ما يقارب 400 مليون دولار من موازنة السلطة الوطنية الفلسطينية حيث يزداد حجم الإنفاق في البلديات سنوياً والتي تعد جزءاً أساسياً من الهيئات المحلية.\*

\*سلام فياض، وزير المالية، تصريح في اجتماع المدراء العامون، إبريل 2007م.

2- تكمن أهمية هذه الدراسة في تقويم إمكانية تطبيق نظام (ABB) في القطاع الخدمي، وبما يلائم طبيعة هذا النشاط، والظروف الاقتصادية، والسياسية، والاجتماعية، السائدة في فلسطين بشكل عام وقطاع غزة بشكل خاص.

3- الأهمية التي يحظى بها أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في زيادة الكفاءة والفعالية في وظائف التخطيط والرقابة وترشيد قرارات الإدارة وبالتالي تخفيض التكلفة.

#### 1-4: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى دراسة مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام (ABB) على البلديات المحلية العاملة في قطاع غزة، وما هي المعوقات التي تحول دون تطبيقه على تلك البلديات، ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام (ABB) ومدى توافرها في بيئة البلديات المحلية العاملة في قطاع غزة.

2- التعرف على الصعوبات والمعوقات التي قد تحول دون تطبيق نظام (ABB) في البلديات المحلية العاملة في قطاع غزة، وسبل علاجها، ومحاولة التغلب عليها.

3- دراسة الإطار الفكري لمدخل الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) والتي يرى الباحث في أنها تمكن من توفير البيئة الملائمة لتحقيق هدف تخفيض التكاليف والقدرة على التخطيط والرقابة.

#### 1-5: فرضيات الدراسة

##### 1-5-1: الفرضية الرئيسية الأولى

تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.

ويتفرع من الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

1- يؤثر مدى إدراك الإدارة العليا في البلدية لنظام (ABB) تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيقه.

2- يؤثر مدى توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيق نظام (ABB).

3- يؤثر مدى توفر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة لنظام (ABB) تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيقه.

4- يؤثر مدى توفر هيكل تنظيمي سليم لدى البلدية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيق نظام (ABB).

5- يؤثر مدى تعدد وتعقد الخدمات البلدية المقدمة تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيق نظام (ABB).

6- يؤثر مدى تنوع الأنشطة المساندة للخدمة المقدمة من البلدية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيق نظام (ABB).

7- يؤثر مدى زيادة نسبة مزيج التكاليف غير المباشرة من هيكل تكلفة الخدمة المقدمة من قبل البلدية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيق نظام (ABB).

#### 2-5-1: الفرضية الرئيسية الثانية

توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة

(ABB) في بلديات قطاع غزة.

## 6-1: منهج الدراسة

تتطلب هذه الدراسة إلى الاستعانة بالمنهج الآتية:

### 1-6-1: المنهج النظري (المكتبي)

سيقوم هذا المنهج على دراسة وتحليل واستقراء الأبحاث والدراسات السابقة التي تقع في مجال الدراسة بما يساهم في تقييم النموذج الحالي في إعداد موازنة البنود، واستخلاص الإطار الفكري للموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وإبراز مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في البلديات المحلية في قطاع غزة.

### 2-6-1: المنهج العملي (التطبيقي):

يتمثل في إعداد استبانته توزع على كافة البلديات في قطاع غزة، وإجراء المقابلات الشخصية، للتعرف مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام (ABB)، والصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيقه.

## 1-7: الدراسات السابقة

(1) دراسة (حلس، 2007)، بعنوان: "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية في الجامعات".

تهدف هذه الدراسة إلى استخدام نظام (ABC) في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وتحديد أسعار تلك الخدمات في الجامعات على أسس موضوعية دقيقة.

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، أولاً: يساعد استخدام نظام (ABC) في إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة بتخصيص التكاليف غير المباشرة وذلك باستخراج معدلات تكلفة لكل نشاط على حسب محركات التكلفة المناسبة لكل منها. ثانياً: إن التسعير على أساس بيانات التكاليف يفيد كلاً من إدارة الجامعة والمتعاملين معها. ثالثاً: إمكانية التغلب على مشكلة التحميل الرأسمالي. رابعاً: إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال تسعير الخدمات التعليمية.

(2) دراسة (درغام، 2007) بعنوان: "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة، Activity-Based Costing (ABC) في بيئة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، وقد اعتمدت الدراسة على استنباهه ووزعت على مجتمع الدراسة المكون من (51) من الشركة الصناعية.

وقد بينت نتائج الدراسة أن المقومات الأساسية لتطبيق نظام (ABC) متوفرة لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة، وبالتالي فإن جميع المقومات المقترحة (توجهات الإدارة العليا، وتنوع وتعقيد العملية الإنتاجية، وتوفير الأنظمة المحاسبية، وتزايد درجة المنافسة، وتنوع الأنشطة المساندة، وانخفاض قدرة الشركات على تفسير الربحي) هي حقيقة وموجودة فعلاً في الواقع العملي، والتي تمثل البنية التحتية لتطبيق نظام (ABC) في تلك الشركات.

وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها، أولاً: إنشاء أقسام مستقلة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية، وتدعيمها بالكادر البشري المؤهل علمياً وعملياً، ثانياً: تبني تطبيق نظام (ABC) لأنه يقدم بيانات تكلفة بدقة، ويساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة،

ثالثاً: التحول التدريجي نحو تطبيق نظام (ABC) وعلى مراحل يبدأ بقسم وينتهي بتطبيقه على مستوى الشركة ككل.

(3) دراسة (الجعلب، 2007) بعنوان: "دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب ABC"

تهدف هذه الدراسة بشكل أساس إلى البحث في إمكانية استخدام نظام (ABC) في المؤسسات التعليمية بداية ومن ثم البحث في إمكانية وجدوى إعداد الموازنة على أساس الأنشطة في الجامعة الإسلامية، ولقد تم اختيار ذلك من خلال أسئلة الدراسة والتي تتمحور حول إمكانية استخدام (ABC) في إعداد موازنة الجامعة الإسلامية والمزايا المترتبة على استخدامه، وذلك من خلال قيام الباحث بدراسة واقع إعداد موازنة الجامعة، ومن ثم تطبيق الأسلوب الجديد على موازنة الجامعة. وقد اعتمدت الدراسة على الأسلوب التحليلي وإجراء المقابلات المباشرة مع أصحاب المواقع المختلفة في الجامعة والتي ترتبط مباشرة بالموازنة سواء بإعدادها أو اعتمادها أو تنفيذها. وخلصت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها، أولاً: إن الطريقة المتبعة حالياً في إعداد موازنة الجامعة الإسلامية تفتقر إلى الأسلوب العلمي وبالتالي تحرم الجامعة من الكثير من المزايا التي يمكن أن تحققها نتيجة استخدام الأسلوب العلمي. ثانياً: إن إعداد موازنة الجامعة الإسلامية حسب نظام (ABC) يوفر أساساً سليماً لإعداد موازنة الجامعة بما يحققه من مزايا على صعيد الوفورات وإمكانية تخفيض المصاريف السنوية. ثالثاً: يعد هذا الأسلوب أسلوباً أكثر منطقية في اعتباره أساساً سليماً للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ومن أهم توصيات الدراسة ما يأتي، أولاً: اعتماد نظام (ABC) كأساس لإعداد موازنة الجامعة الإسلامية. ثانياً: التحول من النظام الحالي في إعداد الموازنة تدريجياً إلى نظام (ABC) الأنشطة. ثالثاً: قيام الإدارة العليا في الجامعات الفلسطينية لتبني هذا الأسلوب والقيام بعمليات التوعية اللازمة لباقي الهرم الجامعي لتكوين الثقافة المناسبة للتحول إلى نظام (ABC).

(4) دراسة (الشيخ عيد، 2007)، بعنوان: "مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة".

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، وتقويم فاعلية استخدامها ومدى توافر المقومات اللازمة لهذا الاستخدام، وقد اعتمد الباحث على استبانته وزعت على مجتمع البحث المكون من جميع بلديات قطاع غزة وعددها خمسة وعشرون بلدية.

وخلصت الدراسة إلى توفر معظم المقومات الأساسية اللازمة لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة فيما عدا المجال الثالث (مشاركة المستويات الإدارية)، وبالتالي فإن معظم المقومات المقترحة (إدراك الإدارة العليا، المستوى العلمي، الهيكل الإداري، تنوع الأساليب المستخدمة) في نموذج البحث هي حقيقة وموجودة فعلاً في الواقع العملي، والتي تمثل بنية تحتية لاستخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة.

ومن أهم توصيات الدراسة، أولاً: ضرورة الاستعانة بموظفين مؤهلين ومتخصصين ولديهم الخبرة الكافية في مجال تطبيق الموازنات وتنفيذها. ثانياً: العمل على الاستفادة من التقدم التكنولوجي وثورة المعلومات واستغلال إمكانيات وقدرات الحاسب الالى. ثالثاً: ضرورة العمل على توفير قاعدة بيانات مالية وإحصائية في البلديات حيث تساعد في عملية التخطيط والتنسيق والرقابة وتقدير الموازنات. رابعاً: ضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة في مجال الموازنات للمسؤولين وأصحاب القرار في البلديات.

#### (5) دراسة (زعر، 2006) بعنوان: " مشاكل إعداد الموازنات وتنفيذها في بلديات قطاع غزة"

يهدف هذا البحث إلى محاولة إلقاء الضوء على المشاكل التي تواجه بلديات قطاع غزة عند إعداد الموازنات وتنفيذها، ولانجاز ذلك قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية، مستخدماً في ذلك قائمة معدة خصيصاً لهذا الغرض، تم توزيعها على القائمين على إعداد الموازنات في البلديات.

حيث أشارت نتائج البحث إلى وجود مجموعة من المشاكل التي تواجه بلديات قطاع غزة عند إعداد الموازنات وتنفيذها، منها ما هو راجع إلى نقص الوعي بأهمية الموازنة، والبعض الآخر راجع إلى نقص الخبرة وعدم توافر المهارات، ومنها ما هو راجع إلى النواحي الفنية والسلوكية. ومن أهم توصيات الدراسة:

1- نشر الوعي بأهمية الموازنة من خلال عقد ندوات للإدارات المختلفة بالبلدية للتغلب على مشاكل نقص الوعي بأهمية الموازنة.

2- عقد دورات تدريبية لأفراد لجنة الموازنة وتدريبها على أفضل الأساليب العلمية وأحدثها في التنبؤ والتقدير والتخطيط وفي تحليل العائد والتكلفة في مجال الموازنة وتوفير أنظمة المعلومات للعمل على توفير المعلومات والإحصاءات المناسبة للتغلب على مشكلة نقص الخبرة وعدم توفر المهارات.

3- اعتماد معايير أكثر واقعية للتغلب على مشاكل النواحي الفنية.

4- محاولة مشاركة كافة المستويات الإدارية عند إعداد الموازنة، وكذلك وضع نظام ملائم للمكافآت والاحتمالات الخاصة بها بما يكفل انجاز أهداف الموازنة ويقلل الآثار.

5- تحديد الأهداف بصورة واضحة والتنسيق بينها تمكن من برمجة هذه الأهداف لتمثيل الأساس في وضع الموازنة للتغلب على مشاكل عدم واقعية تقدير الموازنات.

(6) دراسة (Mousatafa, 2005) بعنوان: “An Application of Activity-Based Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions”

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان 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)، بالإضافة 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: أن 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.

وقد أوصت الدراسة بقياس طاقة العنصر البشري من قبل المهنيين بالبحث في مجالات تحليل الأنشطة.

### 1-8: أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

بالإضافة إلى ما ورد في أهمية الدراسة، فإن الدراسة المقترحة تتميز عن الدراسات السابقة فيما يلي:

1- معظم الدراسات العربية التي بحثت في هذا المجال ركزت على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، أما الدراسة الحالية فإنها تركز على دراسة نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).

2- حسب علم الباحث أن هذه الدراسة تعد المحاولة الأولى التي تجرى لمعرفة مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.

## 9-1: هيكل الدراسة

### الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

ويتناول فيه الباحث عرضاً لمشكلة البحث، أهدافه، وأهميته، بالإضافة إلى فرضيات البحث، وكذلك المنهجية التي سيتم استخدامها خلال الدراسة، وتحديد مجتمع البحث وعينته. والاطلاع على الدراسات السابقة.

### الفصل الثاني: أنواع الموازنات ونظام تكاليف الأنشطة (ABB)

بحيث يتناول هذا الفصل تطور الموازنات وأنواعها، ودراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

### الفصل الثالث: نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.

بحيث يتناول هذا الفصل دراسة حول خلفية نظرية عن بلديات قطاع غزة، ودراسة نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) كأداة إدارية حديثة ومقوماتها للتطبيق في بلديات قطاع غزة.

### الفصل الرابع: الدراسة التطبيقية.

من خلال عمل استبانته وتوزيعها على بلديات قطاع غزة، وإجراء مقابلات شخصية.

### الفصل الخامس: النتائج والتوصيات

بحيث يتناول هذا الفصل النتائج والتوصيات. الدراسات المستقبلية.

\*\* المراجع.

\*\* الملاحق.

## الفصل الثاني

الموازنات ونظام تكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

## 2- 1: مقدمة

تعتبر الموازنة إحدى الأدوات المهمة التي تستخدم من قبل مؤسسات القطاع العام والخاص على السواء لغايات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء ويكاد يكون تأثير الموازنات ملموس على مختلف القطاعات فالمواطن العادي يتأثر بموازنة الدولة، فالموازنة خطة مالية مستقبلية تستخدم كأداة تخطيطية ورقابية من قبل معظم الحكومات في دول العالم كما أن للموازنات تأثير واضح على منشآت القطاع الخاص المختلفة بالإضافة إلى مؤسسات المجتمع المدني وهي مؤسسات خيرية غير هادفة للربح حيث تقوم هذه المؤسسات بإعداد موازنات تقديرية تتضمن حجم المساعدات والدعم المتوقع الحصول عليه خلال الفترات المستقبلية وأوجه الإنفاق المختلفة كما أن الجهات المانحة لهذه المؤسسات يشترطون في بعض الأحيان بيان الخطط المستقبلية وأوجه الإنفاق المختلفة لما يقدمونه من منح ومساعدات (جلس، 2005: 131).

ومع التطور الحاصل في كافة مناحي الحياة المختلفة خاصة في المجال الاقتصادي وماله من أثر على المنشآت بمختلف أنواعها، كان لزاماً على تلك المنشآت أن تواكب التطور وأن تضع خطط مستقبلية بما يضمن لها التقدم، ومن هنا برزت أهمية الموازنات كمحاولة جادة لمساعدة تلك المنشآت على الحفاظ على مكانتها في ظل عولمة الاقتصاد، فالموازنات هي أسلوب في يد الإدارة العليا تحاول من خلالها وضع تصور لمستقبل المنشآت وما ستؤول إليه في ظل الموارد المتاحة وتأثير البيئة المحيطة.

ومما لا شك فيه أن التغيرات المستمرة والسريعة التي تطرأ على الأساليب وطرق استخدامات الإدارة في الوقت الحاضر مع التقدم الهائل في ثورة المعلومات والاتصالات والتكنولوجيا الصناعية المتقدمة، وإن الأنظمة الآلية التي تعتمد على الحاسوب والتكنولوجيا أصبحت حجر الزاوية في العملية الإنتاجية، وبالرغم من أن الأساليب والطرق الإنتاجية تتسم بالتقدم التكنولوجي الهائل إلا أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لم تتواكب مع التطور (الشيخ عيد، 2007: 27).

ويؤدي التغير المستمر في بيئة الخدمات الحديثة إلى تعرض الإدارة لمواقف متغيرة عديدة تتطلب تغيير سياساتها، ومن ثم تتغير الخطط والأعمال التنفيذية، مما يلزم المحاسبة الإدارية بضرورة توفير المعلومات المحاسبية التي يجب أن تتوافق مع احتياجات الإدارة وتمكنها من إعداد الخطط الملائمة والرقابة عليها حتى يتوافر الارتباط بينها وبين البيئة التي تعمل في ظلها.

ولقد تطورت الأساليب العلمية لإعداد الموازنات تطوراً ملحوظاً خلال السنوات الماضية إذ مرت بمراحل متعددة ارتبطت بالتغيرات الاقتصادية والاجتماعية وقد كان للتقدم الذي تحقق في مجال العلوم الإدارية والسلوكية والكمية الأثر البارز في إحداث هذه التطورات غير أن هذه التطورات لم تلحق بأسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة بشكل عام وموازنات البلديات على وجه التحديد وهي محور الاهتمام في هذا البحث (الذهبي، 2006، عدد 25).

## 2- 2: تعريف الموازنة

ويمكن تعريف الموازنة بأنها "ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة، ويوافق عليها المسؤولون المنفذون ويرتبطون بها وتتخذ هدفاً يتم على أساسه متابعه نتائج التنفيذ الفعلي الرقابة عليها وتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات المصححة لمعالجة الانحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى" (كحاله وجنان، 2002: 38). كما عرفها (جمعة، وآخرون، 2001: 195) بأنها "خطة مالية تحدد مقدماً الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة المختلفة ولتحقيق الأهداف المطلوبة خلال فترة زمنية قادمة". وعرفت أيضاً بأنها "تعبير كمي للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتي توضح خطة التشغيل للمنشأة بما يحقق أهداف المنشأة المالية" (Atkinson, et, al, 2004: 400). وقد عرفها (Garrison et. al, 2006: 373) أنها "خطة مفصلة للحصول على الموارد المالية والموارد الأخرى المتاحة واستخدامها، من خلال فترة زمنية محددة، وهي تمثل خطة مستقبلية معبراً عنها كمياً ورقمياً". وقد عرفها (حلس، 2005: 135) بأنها "تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها خلال فترة مقبلة، وحتى تقوم الإدارة بواجباتها فان عليها تنفيذ وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وتنظيم وإشراف واتخاذ القرارات الإدارية بطريقة كفوءة". ومن خلال التعريفات السابقة للموازنة نجد أن الموازنة أداة مهمة في يد الإدارة تساعدها على التخطيط والرقابة والقدرة على مواجهة التحديات المستقبلية لاسيما المنافسة الحادة في ظل العولمة الاقتصادية.

## 2-3 العناصر الأساسية للموازنة

هناك ثلاث عناصر أساسية للموازنة وهي (غنام، 2006: 21):

### 2-3-1: تقدير النفقات العامة

وهي تكاليف أداء الخدمات العامة وهي متنوعة وكثيرة ويمكن أن نقسمها إلى خدمات عامة واجتماعية وثقافية وتعليمية وأمنية ومالية ... الخ، من الخدمات والتي تختلف اختلافات طفيفة من دولة إلى أخرى حسب المستوى الثقافي والاجتماعي والمالي للدولة.

### 2-3-2: تقدير الإيرادات العامة

وهي تشمل على كل ما تقوم به الدولة من جباية أموال سواء من ضرائب أو رسوم أو فائض أو أرباح أو ممارسة الدولة لبعض الأنشطة الاقتصادية بالإضافة إلى المساعدات والمنح المالية التي تتلقاها الدولة من الدول الأخرى أو بعض المنظمات الدولية مثل البنك الدولي بجميع مؤسساته.

### 2-3-3: تحديد مصادر تمويل العجز

إن مقابلة الإيرادات المتوقعة مع النفقات المتوقعة ينجم عنه عجز أو فائض للموازنة وأغلب دول العالم، خاصة دول العالم الثالث، تعاني من عجز في الموازنة، ويتوجب على وزارة المالية عدم تقديم الموازنة في حالة عدم التوازن وعلى وزارة المالية أن تبحث عن مصادر تمويل للعجز في حالة العجز وبدون دخول في التفاصيل نذكر أن هناك مصادر عديدة لتمويل العجز منها القروض سواء قروض داخلية أو خارجية ولكل وسيلة مميزاتها وعيوبها.

## 2-4: أهداف الموازنة

هناك ثلاث أهداف رئيسية:

### 2-4-1: التخطيط

تقوم عملية التخطيط في المنشآت على تحديد واختيار البدائل المتاحة واعتماد تلك التي تحقق أهداف المنشأة ضمن الإمكانيات المتاحة واستخدام الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وفي هذا المجال تعد الموازنة الأداة الفاعلة للقيام بذلك، إذ تعد الموازنة بمثابة خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المنوي تنفيذها (الفضل، ونور، 2002: 144).

وقد عرف التخطيط "بأنه عملية تحديد الأهداف التي تسعى الوحدة الاقتصادية إلى تحقيقها خلال الفترة أو الفترات القادمة وما يجب فعله لتحقيق هذه الأهداف من رسم سياسة مستقبلية ووضع خطة شاملة" (العمرى، 2005: 21).

كما تتطلب عملية التخطيط معلومات تفصيلية ودقيقة حتى تتمكن الإدارة من إعداد الموازنات التخطيطية الخاصة بأنشطتها المختلفة والتنسيق بين هذه الأنشطة وربطها في موازنة تخطيطية شاملة لتكون تعبيراً مالياً عن خطط الإدارة اللازمة لتحقيق الأهداف الموضوعية. وتستخدم الموازنة كأداة للتخطيط حيث تعمل على تحديد الاستراتيجيات والأهداف للدولة وترتب أولويات هذه الأهداف وبلورة هذه الأهداف والتعبير عنها بأساليب كمية ومالية كما تستخدم للتنبؤ بالأحداث المستقبلية واختيار ما يخص فترة الموازنة (غنام، 2006: 33).

## 2-4-2: الرقابة

التخطيط دون رقابة لا يعني شيئاً ويعد عملاً فارغاً لأنه سوف لن يؤدي إلى تحقيق الأهداف المنشودة، كما يتضح أنه مثلما الموازنة تعد وسيلة للتخطيط عن طريق ترجمة الأهداف إلى قيم مالية وكمية فإنها هي في الوقت نفسه الأداة التي من خلالها تنفذ عملية الرقابة. وقد عرفت الرقابة على "أنها تطبيق للسياسات والإجراءات الخاصة بتوجيه وتنظيم وتنسيق الإنتاج والإدارة والنشاطات الأخرى للعمل في طريق تحقيق الوصول إلى أهداف المنشأة (صبري، 2002: 145).

وتستخدم الموازنة كأداة للرقابة للتأكد من أهداف الدولة التي تم وضعها يتم تنفيذها ومن ثم المقارنة بين الأنشطة الفعلية والأنشطة التي تم التخطيط لها مسبقاً وما ينتج عن ذلك من تقارير توضح الانحرافات وأسبابها من خلال إجراء التحليلات اللازمة للوقوف على أبعادها والبحث عن الحلول اللازمة لها (غنام، 2006: 34).

## 2-4-3: التنسيق

تستخدم الموازنة كأداة لتحقيق التكامل والانسجام بين الأقسام والإدارات والدوائر المكونة للدولة ويتم بلورة هذه الأنشطة وصياغتها في إطار خطة واحدة، والتنسيق له فائدة أساسية تتمثل في توحيد الجهد والوقت والكلفة نحو أهداف موحدة.

ويعتبر (رجب، 1988) التنسيق ضرورة حتمية لنجاح التخطيط فلا يمكن أن نتصور وجود خطة من دون تنسيق بين الأنشطة والوحدات الفرعية والعاملين ... الخ، فالتخطيط يحمل بين طياته، عملية التنسيق، لإزالة كل تعارض في الأهداف الفرعية، تحقيقاً للهدف الرئيس للمنشأة.

فالتنسيق ضروري مثلاً بين إدارة المبيعات وإدارة الإنتاج، حتى لا يتم إنتاج أكثر أو أقل من المبيعات المتوقعة، ولضمان توافر الإنتاج اللازم، وتسليمه للعملاء في الوقت المحدد. كذلك يجب أن تلتزم إدارة المبيعات بالطاقة الإنتاجية، ويكون التنسيق في ضوء الموارد المالية المتاحة للمنشأة وما يخضع له من مؤثرات داخلية وخارجية، ضماناً لانسحاب العمل في المنشأة.

ولا يقتصر التنسيق على التخطيط بل يمتد إلى التنفيذ، إذ أن الخطة تتطلب خلال تنفيذها والرقابة عليها استمرار إجراء التنسيق بين كافة الأنشطة والوظائف والأقسام والإدارات في المشروع، كي تنفذ الخطط الفرعية بدون أي معوقات. كذلك يتطلب التخطيط الناجح عملية مشاركة العاملين بكافة مواقعهم حيث يجب على كل الجهات والأطراف المشاركة في الخطة وان تشعر بالمسؤولية التامة تجاه أو فشل الخطة (العمرى، 2005: 21).

## 2-5: أهمية الموازنة

1- تعد الموازنة أداة تخطيط يتم من خلالها التنبؤ بالمستقبل، ووضع الخطط المناسبة لكافة أنشطة المنشأة، فالتخطيط يجعل الإدارة تنظر إلى المستقبل باستمرار مما يؤدي إلى تقليل المفاجآت، ويرى (Horngren) بأن التفكير المسبق يساعد الإدارة على تغيير الأحوال والظروف نحو الأفضل، فمثلاً إذا توقعت الإدارة حدوث عجز في النقدية خلال فترة الموازنة فإنه يمكن ترتيب التمويل قبل الحاجة إليه بفترة طويلة، وإذا كان ذلك ناتجاً عن توسعات رأسمالية فإن التخطيط يساعد الإدارة على جدولة هذه التوسعات لتخفيف الضغط على النقدية (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001).

2- أداة فعالة لتنفيذ السياسات المالية للدولة فمن خلالها يمكن التأثير ومعالجة الآثار الناجمة عن التضخم والكساد عن طريق التحكم في الطلب بتخفيضه أو زيادته وبالتالي تقليل الإنفاق العام أو زيادته عن طريق التحكم في قيمة الضرائب المفروضة (العريبي، 2007: 15).

3- تعد الموازنة التخطيطية أداة رقابية فعالة بيد الإدارة تضمن لها الإشراف الكامل على التصرفات المالية للمنشأة، فهي تحتوي على أرقام التكاليف والإيرادات التي يتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، والخاصة بكل إدارة أو قسم في المنشأة (العريبي، 2007: 15)

4- الموازنة تعد وسيلة مهمة تعمل على تحسين كفاءة الإدارة من خلال التنسيق بين الوحدات المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية، وتشجع على بث روح التعاون بين العاملين للعمل على إنجازها (العمرى، 2005: 23).

- 5- إنها تمد المديرين بطريقة لتحديد أهدافهم والتي تستخدم كمعيار لتقييم الأداء فيما بعد.
- 6- تعتبر الموازنة أداة هامة من حيث أنها (وسيلة للتحفيز، أداة اتصال، أداة للاتصال، دفع المدراء للتخطيط، المساعدة على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة) (العلاوين، 2000: 18).
- 7- تعتبر الموازنة التخطيطية أداة رقابية فعالة بيد الإدارة تضمن لها الإشراف الكامل على التصرفات المالية للإدارات التنفيذية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية، مهما كان نوعها أو حجمها حيث تستخدم الموازنة بواسطة الحكومات وبواسطة المنشآت التجارية، وأن الموازنة إذا ما استخدمت كأداة رقابة فعالة، فإنها سوف تحقق الأهداف التالية (العمرى، 2005: 23):
- أ- تعريف وتقييم الخطط قصيرة الأجل.
- ب- تحديد المسؤوليات وتفويض الصلاحيات لمديري الموازنة من أجل تحقيق وانجاز الخطط.
- ج- تخصيص الموارد المتاحة للمنشأة من أجل الانجاز والرقابة على الأنشطة المختلفة.
- د- العمل على تحفيز المديرين والعاملين في المنظمة، لبذل قصارى جهدهم من أجل إنجاز الخطط.

## 2-6: خصائص ومميزات الموازنة

- يمكن تلخيص خصائص ومميزات الموازنة في النقاط التالية (العمرى، 2005: 24)، (صبري، 2002: 337):
- 1- تجعل المديرين يضعون التخطيط في أولويات أعمالهم، حيث إن الموازنة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط الاستراتيجي، الذي عادة ما يكون له انعكاسات مالية على المنشأة.
- 2- تعتبر وسيلة لتوصيل الخطط بطريقة منظمة لكل قسم من أقسام المنشأة.
- 3- تمد المديرين بطريقة لجعل مجهداتهم التخطيطية أكثر رسمية.
- 4- تمد المديرين بطريقة لتحديد أهدافهم والتي تستخدم كمعيار لتقييم الأداء فيما بعد.
- 5- تعمل على تناسق الأنشطة للمنظمة كلها عن طريق تكامل وتناسق أهداف وخطط الأقسام المختلفة وتناسقها مع الأهداف العامة للمنشأة.
- 6- يتم إعدادها مقدماً حيث تعتبر الخطوة الأولى التي تقوم بها الإدارة، وهي تنفرع و تشتق من إستراتيجية المنشأة طويلة الأجل.
- 7- تتعلق بفترة زمنية مستقبلية، تم تحديد أهدافها، وتكون معبراً عنها كمياً ورقمياً باستخدام وحدات النقد.

- 8- تعد الموازنة بمثابة المقياس الذي يستخدم في الرقابة على سير العمليات داخل المشروع.
- 9- تعد الموازنة عاملاً مساعداً في عملية تطوير وتحسين الأداء من خلال روح الفريق، حيث إن مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد وتنفيذ الموازنة التخطيطية يعمل على تشجيع العاملين على إنجاز الموازنة.
- 10- تستخدم الموازنة كوسيلة لتقييم أداء المديرين، كما أنها تعتبر أداة من أدوات تعليم و تدريب المديرين، ووسيلة تحفيز لهم لكي يعملوا على تحقيق الأهداف المنشودة.
- 11- يتعلق مفهوم الموازنة بالعمل على خلق عملية التوازن والتنسيق بين مجموعة العناصر المكونة لها والمتمثلة في المدخلات والمخرجات للفترة الزمنية المعنية.

## 2-7: المراحل الأساسية المتبعة في إعداد الموازنة

تمر عملية إعداد وتنفيذ الموازنة بالمراحل التالية (صبري، 2002: 342).

- 1- تحديد أهداف المنشأة: يتم تحديد أهداف المنشأة بناءً على الهدف الأساس لوجودها، مع الأخذ بعين الاعتبار البيئة الاقتصادية وظروف السوق، وتشمل عملية تحديد الأهداف البحث عن الخيارات المتاحة وتحليلها واختيار أفضل البدائل حتى يتم تشكيل الأهداف النهائية بأسلوب واضح.
- 2- تحديد أهداف الموازنة: بناءً على الخطوة السابقة يتم بلورة أهداف الموازنة والتخطيط لتحقيقها من خلال صياغتها في خطة متكاملة، ويمكن تأسيس خطة الموازنة بناءً على أهداف الموازنة مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

- خطة المنشأة طويلة الأجل.

- هدف الربحية والعائد على الاستثمار المخطط.

- حجم المبيعات المتوقع.

- الطاقة الإنتاجية المتاحة.

ويجب أن تتحقق أهداف الموازنة ضمن الوقت الزمني المحدد، ويعد هدف الربحية أو العائد

على الاستثمار العامل الثاني في تحديد الموازنة ونقطة البداية لصياغة الموازنة.

- 2- تجميع البيانات وإعداد الجداول الأولية والتنسيق بينها: يتم إعداد البيانات الأولية المتعلقة بالإنتاج والمخزون وتكلفة عناصر الإنتاج والمصروفات البيعية والإدارية، ويتم تجميع وتصنيف هذه البيانات والتنسيق بينها وإعداد الجداول الكمية والمالية بصورتها الأولية.

2- توزيع الخطة الأولية: يتم توزيع جداول الموازنة الأولية على المستويات الإدارية المختلفة لمعرفة آراء كافة الأطراف ذات العلاقة، وتعاد هذه الجداول مع التعليقات مرة أخرى إلى لجنة الموازنة حيث يتم إجراء التعديلات إذا ما اقتنعت لجنة الموازنة والإدارة العليا بالملاحظات المقدمة.

5- تشكيل الموازنة في شكلها النهائي: يتم صياغة جداول موازنة التشغيل بصورة نهائية، وبناءً عليها يتم إعداد جداول الموازنة المالية المتضمنة جداول موازنة تكلفة البضاعة المباعة والدخل والميزانية العمومية.

6- الموافقة على الموازنة وإعلانها: يتم المرافقة على الموازنة بصورتها النهائية من قبل الإدارة العليا ويتم إعلانها لكافة الأطراف ذات العلاقة المتمثلة في المستويات الإدارية المختلفة.

7- البدء في تنفيذ الأنشطة الاقتصادية وفقاً للموازنة: يتم تنفيذ الأنشطة الاقتصادية المتعلقة بالإنتاج والتخزين وضبط التكلفة والمصروفات المتعلقة بها وفقاً للموازنة، ويفضل توزيعها على فترات شهرية أو ربع سنوية وذلك لمراعاة التقلبات الموسمية في الفترة المالية.

8- قياس النشاط الفعلي ومقارنته بخطة الموازنة: يتم قياس النشاط الفعلي أولاً بأول وإجراء المقارنة بخطة الموازنة بصورة دورية أسبوعية أو شهرية، وذلك بهدف تحديد الانحرافات.

9- دراسة أسباب الانحرافات: ويتم ذلك من خلال إعداد تقارير تحليلية للانحرافات تلحق بالتقارير الدورية التي يتم إعدادها أسبوعياً أو شهرياً.

10- تجميع البيانات والاستعداد لإعداد خطة الموازنة المقبلة: يجب أن يبدأ الإعداد للموازنة قبل بدء الفترة المالية المخططة حتى تكون جاهزة مع بداية الفترة المالية.

## 2-8: مراحل تطور أساليب إعداد الموازنة التقديرية

إن نظام الموازنات مثلها مثل أي نظام أو علم يمر في مراحل للتطور فالموازنات مرتبطة بشكل كبير بالتطور الاقتصادي الحاصل والذي مرت به دول العالم المتقدمة.

## 2-8-1: موازنة البنود (الموازنة التقليدية) Line-Item Budget

تعتبر موازنة البنود أو الموازنة التقليدية من أقدم أنواع الموازنات التي تم استخدامها ومازال استخدامها جارياً حتى الآن، لما تتصف به من يسر وبساطة في إعدادها وعرضها وتنفيذها والرقابة عليها (حجازي، 1995: 97).

وقد اهتم هذا الأسلوب من الموازنات بالجانب الرقابي كأحد أهداف الموازنة ومازال هذا الأسلوب هو أكثر استخداماً في أغلب الدول بالرغم من ظهور الأساليب الأخرى الحديثة وذلك نظراً لوجوده منذ بداية الأخذ بمفهوم إعداد الموازنة للدولة، إلى جانب إن الأساليب الحديثة تتطلب توافر مقومات عديدة قد لا تتوفر في جميع الحالات.

ويطلق على هذا الأسلوب (الموازنة التقليدية أو موازنة البنود) نظراً لاهتمامها بوضع قيود للرقابة بهدف التأكد من صحة الصرف من الأموال العامة، وبالتالي يتم تبويب بنود الموازنة بشكل تفصيلي حسب الوحدة التنظيمية، ثم حسب نوع المصروف.

وتعرف موازنة البنود على أنها "الموازنة التي تأخذ بتقسيم نفقاتها على أساس الوحدات الإدارية للدولة ثم يتم توزيع هذه النفقات داخل هذه الوحدات في فصول أو أبواب وهذا التوزيع يعتمد على تخصيص الاعتمادات على الأغراض المرصودة من أجلها هذه الاعتمادات في الموازنة أي أن النفقات تخصص وفقاً لأغراض صرفها (شكري، 1990: 155).

ويتضح مما تقدم أن التخصصات في موازنة البنود تركز على عدد العاملين في الوحدات الإدارية ورواتبهم ومستلزماتهم المختلفة وإذا ما كان البند يسمح بالصرف أم لا يسمح، أي أنها موازنة رقابة مالية وقانونية على الأبواب والبنود المختلفة فقط.

ولقد بدأ تطبيق موازنة البنود في عام 1921م في الولايات المتحدة الأمريكية لتكون موازنة تنفيذية شاملة وبموجبها يتم تصنيف النفقة تبعاً لنوعيتها وليس وفقاً للغرض منها بمعنى أن يتم حصر المصروفات ذات الطبيعة الواحدة في مجموعات متجانسة رئيسية وفرعية (كوشك، 2003، العدد 937).

إن أسلوب موازنة البنود يتناسب مع الأسلوب الإداري المركزي التقليدي حيث يقل الاهتمام بالأهداف والبدائل المتاحة وتحليل التكاليف والعائد لأن العاملين يقعون تحت هيمنة تفاصيل تملئها إدارة عليا ويتم التحديد للمخصصات المالية لكل بند في ضوء الأعوام السابقة دون النظر للنتائج والأهداف وعلى الرغم من أن إعداد موازنة البنود يتسم بالسهولة ويساعد على إحكام عملية الرقابة على الصرف إلا أن هذا النموذج لديه الكثير من العيوب.

## 2-8-1-1: مميزات موازنة البنود:

ويتميز أسلوب موازنة البنود بما يلي (حماد، 2005):

1- يسهل عملية تبويب النفقات إلى جارية ورأسمالية لكل وحدة من وحدات المشروع.

- 2- لا يوجد قيود أو قواعد يمكن على أساسها تبويب الموازنة، مما يعني سهولة الإعداد.
- 3- سهولة الإعداد وبساطة تبويب النفقات وفهمها ومقارنتها.
- 4- موازنة البنود تساعد في استخدام مفهوم محاسبة المسؤولية، وأن بياناتها صالحة للمقارنة ويمكن تجميعها لعدة سنوات متتالية لغرض تسهيل معرفة اتجاه الإنفاق والتحصيل (حجازي، 1992: 102).
- 5- تجعل الخلافات سهلة الحل، وخصوصاً إذا كان لب المشكلة هو زيادة أو نقصان بعض الاعتمادات، وليس خلافاً على سياسات وبرامج (اللوازي، وآخرون، 1997).

## 2-1-8-2: الانتقادات الموجهة لموازنة البنود:

- على الرغم من هذه المميزات، فإن لهذا الأسلوب مجموعة من نقاط الضعف منها (حجازي، 1992: 102)
- 1- لا تساعد على توضيح السياسة المالية للمنشأة.
  - 2- يصعب في ظل هذا الأسلوب قياس كفاءة أداء الوحدات والعاملين فيها لافتقارها إلى وسائل المتابعة.
  - 3- عدم دقة التقديرات، حيث يتم تقدير النفقات بشكل جزافي دون الاعتماد على أسس علمية في وضع التقديرات، أن هذا النوع من الموازنات يشجع المسؤولين على الإنفاق بدلاً من تحقيق الوفورات، وذلك أن تقييم الأداء يميل إلى التركيز على حجم الإنفاق.
  - 4- إن التشدد في الرقابة أدى إلى زعزعة الثقة بين الرئيس والمؤوس والالتزام الحرفي بالقواعد والتعليمات، خوفاً من الوقوع بالخطأ والحصول على العقاب قلل من روح المبادرة والإبداع في العمل.
  - 5- يفتقر هذا النوع من الموازنات إلى وسائل المتابعة لمعرفة ما تم تنفيذه من أعمال والمنشآت، ما هي تكاليفه، ومدى تحقيق التنفيذ للنتائج المستهدفة.
  - 6- إهمالها لمفهوم التخطيط العلمي، حيث يتم إعدادها بناءً على مستويات وأنماط الإنفاق الجاري، وهذا يؤدي إلى تكرار النشاطات السابقة سواء كانت مناسبة أم لا، الأمر الذي يؤدي إلى الفشل في تحديد الأهداف.
  - 7- تقدير الموازنات يتم على أساس حكمي (على أساس متوسط تقديرات عدد من السنوات المالية السابقة، أو على أساس الصرف الفعلي).

## 2-9: أساليب أخرى لإعداد الموازنة العامة:

لتفادي عيوب موازنة البنود فقد ظهرت نماذج أخرى مثل موازنة الأداء وموازنة البرامج والأداء والموازنة الصفرية.

### 2-9-1: موازنة الأداء

#### 2-9-1-1: المفهوم

هي تلك التصنيف في الموازنة الذي ينقل التركيز من وسائل القيام بالعمل إلى العمل المنجز نفسه، بمعنى أنها تبين الأهداف التي تطلب لها الاعتمادات المالية وتكاليف البرامج المقترحة للوصول إلى تلك الأهداف والبيانات والمعلومات الإحصائية التي تقيس الانجازات وكل ما أنجز من الأعمال المدرجة تحت كل برنامج.

#### 2-9-1-2: نشأة وتطور موازنة الأداء (كوشك، 2003).

تعتبر موازنة الأداء محصلة المحاولات الأولى لإصلاح نظام موازنة البنود بهدف التركيز على قياس الكفاءة الإدارية وتقليل النفقات عند انجاز المشاريع، لقد ظهرت في الواقعة بين 1913-1915م، أنها موازنة تعتمد على ثلاثة عناصر:

- 1- تصنيف البرامج والإجراءات الحكومية إلى مجموعات أساسية.
- 2- قياس الأداء المستنتج من التكلفة المعتمدة لتلك البرامج.
- 3- إتباع الإدارة العلمية في كيفية استهلاك الموارد المتاحة واستغلالها الاستغلال الأمثل.

#### 2-9-1-3: متطلبات تطبيق موازنة الأداء

- 1- تحديد أهداف البرامج وترتيبها ضمن سلم أولويات محدد.
- 2- تحديد الخدمات والنشاطات التي تؤديها الجهات التنفيذية.
- 3- اختيار وحدة ملائمة لقياس الأداء لكل خدمة أو نشاط .
- 4- وجود نظام للمتابعة يساعد على معرفة ما تم إنجازه ومقارنة الإنجاز بما هو مخطط لتحقيقه خلال السنة المالية.
- 5- ضرورة أن يُنفذ البرنامج في الوقت المناسب والكفاءة والفعالية الملائمة.

#### 2-9-1-4: مزايا موازنة الأداء

1- تساعد على توزيع الإمكانات المالية المتوفرة لدى الدولة بشكل أفضل من الموازنة التقليدية فهي تقدم بيانات تفصيلية للجهات المختصة بتوزيع الاعتمادات بين الوزارات والمصالح عن البرامج والمشاريع المراد تنفيذها.

- 2- تساعد في تحسين عمليات تنفيذ البرامج والمشاريع لأجهزة الحكومية (الوزارات والمصالح) كما أنها تسهل عملية الرقابة على التنفيذ نظراً لوجود معايير لأداء.
- 3- توفر للمواطنين معلومات كافية عن الخدمات التي تقدمها الحكومة لهم فهي تتضمن وصفاً للبرامج والمشاريع الحكومية التي ستقوم بتنفيذها الدولة والأهداف المرجوة من تنفيذها وتكاليف تلك البرامج والمشاريع.

#### 2-9-1-5: الانتقادات الموجهة لموازنة الأداء

- 1- صعوبة تحديد وحدات الأداء (المخرجات) التي تقاس بها الانجازات لكل وزارة ومصلحة حكومية.
- 2- صعوبة تطبيقها إذ يتطلب تطبيق موازنة الأداء وجود أنظمة محاسبية معقدة ومتابعة معينة.
- 3- ارتفاع تكلفة تطبيقها.
- 4- إن اهتمام موازنة الأداء، وتركيزها على تحقيق الكفاءة من المشاريع قصيرة الأجل (لمدة سنة) يجعلها تبدو كأنها عقبة أمام التخطيط طويل الأجل.

#### 2-9-2: موازنة البرامج والأداء Programme-Based Budget

##### 2-9-2-1: تعريف موازنة البرامج والأداء

اتضح مما سبق أن تبويب الموازنة بالشكل التقليدي (موازنة البنود) إنما يسعى إلى تبويب المصروفات بحسب نوعها والجهات القائمة بالتنفيذ، أي اهتمامه بطبيعة البند المصروف والبعد الرقابي على ما يتم صرفه، دون التركيز على الأهداف المادية من وراء الاتفاق الحكومي وبالتالي فهي لا تعتبر عن البرامج والخطط والأنشطة الحكومية وهو ما يعرف بالبعد الإداري للموازنة.

ولذلك استحدث أسلوب جديد للموازنة عرف باسم (موازنة البرامج والأداء)، ويعتمد هذا الأسلوب على تبويب الموازنة الذي يأخذ في الاعتبار اهتمامات الحكومة وما يجب القيام به من برامج وخطط ومشروعات دون التركيز على ما تتفقه الحكومة على شراء السلع والخدمات، فلم يعد الأمر قاصراً على مجرد تبويب المصروفات على أساس نوعي طبقاً لموازنة البنود، بل أن يظهر أولاً سبب النفقة ضمن الخطة والبرامج المطلوب تنفيذه والذي تشتري من أجله تلك المستلزمات، وبالتالي فإن أسلوب موازنة البرامج والأداء يساعد على تفسير ما تم فعله بشكل يبرز مبررات كافة

النفقات في إطار برنامج معين تسعى الحكومة إلى تحقيقه، بدلا من مجرد عرض المصروفات تحت أبواب وبنود وأنواع مختلفة (غنام، 2005: 41).

ويمكن تعريف موازنة البرامج والأداء "بأنها مجموعة الأهداف المقرر على أجهزة الدولة ووحداتها المختلفة تحقيقها خلال فترة زمنية مقبلة بعد تفصيلها تبعا للبرامج والأنشطة والجهود اللازمة لهذا التحقيق مع تحديد التكلفة المقدرة لتنفيذ كل برنامج أو نشاط وتحديد معايير الانجاز وقياس الكفاءة" (مرعي، 1993: 375).

كما عرفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة "بأنها مجموعة الأساليب التي تمكن مديري البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت، المبالغ، ساعات العمل والمواد، إن هذا النظام يزود من يستخدمه بمعلومات لا يمكن له الحصول عليها من خلال طرق الموازنة التقليدية، إذ يساعد في الحصول على نتائج أساسية ويهيئ قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات" (حجازي، 1995: 168).

وقد عرفت جمعية المحاسبة الحكومية الأمريكية موازنة البرامج والأداء على أنها "الموازنة التي يتم فيها تحديد النفقات على أساس قابل لقياس أداء الأنشطة، وتنفيذ البرامج وموازنة الأداء قد تتضمن أسس أخرى لتبويب النفقات مثل طبيعة المصروف والهدف منه، ولكن يعطي لهذه الأسس اهتماما أقل من أداء النشاط" (العريني، 2007: 23).

وهذا النوع من الموازنات تطور نتيجة القصور والعيوب التي ظهرت في موازنة الاعتمادات (البنود) حيث اهتم بنتائج وليس بوسائل التنفيذ، حيث إن الأمر استدعى تقسيم جانب النفقات في الموازنة، بطريقة توضح ما أنجزته الوحدات الاقتصادية من أهداف وأعمال، حيث اعتبر هذا النوع من الموازنات مرحلة متطورة في مفهوم الموازنات من خلال مساهمتها في إيجاد أساليب ووسائل لقياس كفاءة الوحدات الاقتصادية.

## 2-2-9-2: نشأة وتطور موازنة البرامج والأداء:

تطورت أساليب إعداد الموازنة عبر التاريخ في ضوء نواحي القصور التي كانت تبرز في تلك الموازنات، ففي 1912م تم تشكيل لجنة في الولايات المتحدة الأمريكية عرفت باسم لجنة تافت (The Taft Commission on Economy and efficiency) لتقييم أوضاع الموازنة المطبقة وتبين لها أن الإجراءات الحالية المطبقة في إعداد الموازنة في حاجة إلى تغييرات مهمة، وأوصت اللجنة في تقريرها إلى ضرورة إعداد موازنة إدارية شاملة، وتبويبها في صورة برامج ذو وظائف وحسب نوع العمل، مع مراعاة التبويب أيضاً على أساس التمييز بين البنود الرأسمالية والجارية.

كما اقترحت اللجنة في تقريرها عدة نماذج للتقييم الوظيفي للموازنة العامة للولايات المتحدة الأمريكية.

في عام 1921م أي بعد الحرب العالمية الأولى، ظهرت الحاجة إلى الاقتصاد والكفاية في استخدام الأموال العامة، مما دعا إلى إصدار لائحة للموازنة والمحاسبة تمكن من إجراء المقارنة بين البدائل في الوحدات التنفيذية.

ولكن فكرة موازنة الأداء لم تنفذ بجدية إلا في عام 1934 عندما بدأت وزارة الزراعة الأمريكية في إعداد موازنة بالمنشآت المنتظر انجازها (Project budgeting) وكذلك جداول بيان النشاط التفصيلي للمنشآت (activit schedules) إلى وضع الموازنة على أساس البرامج والانجازات، وبعد الحرب العالمية الثانية مباشرة زاد اهتمام الحكومة الفيدرالية بموازنة الأداء (السيد، 2005).

وكذلك أزمة الكساد العالمي عام 1929م كان ذلك من أهم العوامل التي أدت إلى ظهور موازنة البرامج والأداء بداية من عام 1954م عندما قدم Dived Noveke شرحاً تفصيلياً بين فيه كيفية تطبيق موازنة البرامج والأداء في وزارة الدفاع الأمريكية.

## 2-9-2-3: مميزات موازنة البرامج والأداء:

يتميز هذا الأسلوب بما يلي (حجازي، 1992: 180)

- 1- توسيع صلاحيات المديرين في مجال التخطيط والرقابة، والمساهمة في تطبيق مبدأ المساءلة والمسؤولية.
- 2- إمكانية تقسيم العمليات إلى وظائف، والوظائف إلى برامج، ومن ثم تقسيم كل برنامج إلى مجموعة من أنشطة لتحقيق أهداف البرامج.
- 3- إمكانية تصميم خطة لكل برنامج على مدى عدة فترات زمنية، وتنسيق هذه البرامج لمنع الازدواجية.
- 4- تساعد على مقارنة نتائج تنفيذ الموازنة بتقديراتها من خلال الرقابة المالية والرقابة على الأداء.
- 5- المرونة في توزيع الاعتمادات على المهام والنشاطات وفقاً لأهميتها النسبية، بما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد.
- 6- تسهل توزيع الإمكانيات المالية المتوفرة لدى الوحدة الاقتصادية، وتعزز بشكل أفضل صحة التقديرات عما هو مستخدم عند تطبيق الموازنة التقليدية (موازنة البنود).

- 7- يمكن استخدام تلك الموازنات من خلال استخدام بياناتها لخدمة الخطط الاقتصادية والإصلاح الاقتصادي طويل الأجل (هاللي، 2002: 86).
- 8- الأسس المعتمدة في إعداد هذا الأسلوب تعمل على فرض رقابة إدارية لأغراض قياس الأداء، وبذلك فهي تساعد في اتخاذ القرارات المصححة، كما أن استخدام أسلوب موازنة البرامج والأداء مبني على الإدارة العلمية من حيث دراسة العمل ومحاسبة التكاليف ووضع التكاليف المعيارية للبرامج بحيث يمكن استخدامها لقياس كفاءة الأداء.
- 9- وجود عنصر التخطيط، فالتخطيط يعني التنبؤ بما سيكون عليه الأمر في المستقبل مع الاستعداد لهذا المستقبل، إنه وظيفة أساسية من وظائف الحكومة وأجهزتها التنفيذية، وتولي موازنة البرامج والأداء أهمية بالغة لعنصر التخطيط حيث تقوم بتحديد برامج ومشاريع الوزارات والمصالح الحكومية لعدد من السنوات المقبلة والنفقات المتوقعة لها وليس لسنة واحدة كما تفعل موازنة البنود التي تبين نفقات سنة مالية واحدة ولا ترتبط في أغلب الأحيان بتخطيط طويل الأجل.

#### 2-9-2: الانتقادات الموجهة لموازنة البرامج والأداء

- على الرغم من مزايا نموذج موازنة البرامج والأداء إلا أنه يؤخذ على هذا الأسلوب ما يلي:
- (حجازي، 1992: 180).
- 1- صعوبة التطبيق، حيث يحتاج تطبيق مثل هذا الأسلوب إلى قواعد بيانات متكاملة عن أنشطة الوحدة الاقتصادية.
  - 2- يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى موظفين مؤهلين وعلى درجة عالية من الكفاءة والخبرة.
  - 3- قد يتم قياس الأنشطة بالتفصيل، دون دراسة مدى مساهمتها في تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية ومدى أداء الأنشطة بطريقة مثلى.
  - 4- يحتاج إعدادها تكاليف غير عادية نظراً لحاجتها إلى بيانات وخطط محاسبية، وإحصائية معقدة، واستعمال أجهزة فنية متطورة.
  - 5- تثير عملية القلق وعدم الاستقرار لأن موازنة البرامج والأداء تتضمن دراسة مستمرة وإعادة تقييم للأعمال ووسائل تنفيذها.
  - 6- صعوبة تحديد الأهداف لجميع الأجهزة الحكومية تحديداً دقيقاً.
  - 7- صعوبة تحديد وحدات الأداء وارتفاع تكلفة التطبيق والحاجة إلى الخبرة والكفاية في جانب العاملين فضلاً عن القصور في الأنظمة المحاسبية وأنظمة المعلومات الأخرى للإيفاء بمتطلبات التطبيق.

8- صعوبة تحديد عوائد بعض البرامج والمنشآت بشكل مادي وملموس.

## 3-9-2 موازنة التخطيط والبرمجة Planning and Programming Budget

### 1-3-9-2: تعريف موازنة التخطيط والبرمجة

يعبر (هاللي، 2002: 88) عن مفهوم موازنة التخطيط والبرمجة على أنه "منهج علمي لاتخاذ القرارات يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع استخدام تلك المعلومات بصفة مستمرة ومنظمة في صياغة السياسات واتخاذ القرارات وتدبير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة".

وتعرف على أنها الموازنة التي تركز أساساً على التخطيط الشامل المتكامل، وتكاليف المهام أو الأنشطة، ومدخل موازنة البرامج يستوجب التحديد المسبق للتكلفة الكلية للمهمة المعنية بغض النظر عن الوحدات التنظيمية التي قد تستخدم لتنفيذ هذه البرامج ويهدف هذا الأسلوب إلى المساعدة على ترشيد القرارات فيما يتعلق بتخصيص الموارد، وموازنة التخطيط والبرمجة صممت بهدف توفير معيار رئيس لتحديد وتقييم التكلفة وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحليل السياسة المالية، وربطها بالسياسة الاقتصادية للوحدات الاقتصادية من خلال التخطيط لتحقيق الأهداف الإستراتيجية وترجمتها أو برمجتها إلى مراحل العمل اللازمة لذلك" (الحجاوي، 1999: 145)

### 2-3-9-2: نشأة وتطور موازنة التخطيط والبرمجة

جاءت فكرة موازنة التخطيط والبرمجة كأسلوب آخر من أساليب إعداد الموازنة نتيجة الحاجة إلى ضرورة ربط البرامج الحكومية بالخطة العامة للدولة، فأسلوب البرامج والأداء لا يتطلب أن تكون البرامج مستندة على التخطيط الكلي بقدر اهتمامه بتحويل أنشطة الأجهزة الحكومية إلى برامج، أما التخطيط والبرمجة فهي تهدف إلى الربط بين الاعتمادات وبين تحقيق الأهداف المخططة للدولة وهكذا تعطي لوظيفة التخطيط أولوية على كل من وظيفتي الرقابة على الصرف أو إدارة النشاط الحكومي من خلال البرامج وبذلك فهي تجمع بين الأبعاد الثلاثة للموازنة وهي التخطيط والتنفيذ والرقابة، مع إعطاء الأولوية للتخطيط.

ونشأت فكرة موازنة التخطيط والبرمجة أول ما نشأت في وزارة الدفاع الأمريكية في عهد (Robert McNamara) في سنة 1961م، واتسع مجال تطبيقها في الوحدات الفيدرالية الأمريكية بموجب مرسوم صدر عن رئيس الحكومة في سنة 1965م (العريني، 2007: 25).

وظهرت موازنة التخطيط والبرمجة لعلاج القصور في موازنة البرامج والأداء والربط بين الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية الحكومية وبين الأهداف القومية فضلاً عن اقتصار موازنة البرامج والأداء على الأجل القصير فقط، وعدم اختيار البرامج التي تدرج في الموازنة وفقاً للطريقة العلمية لاتخاذ القرارات التي باختيار أفضل البدائل (هلالي، 2002: 87)، ويمثل هذا النظام في إعداد الموازنات الاتجاه الثالث من مراحل تطور الموازنة، وهو التركيز علي التخطيط حيث إن الاهتمام في هذه المرحلة تحول إلى الجهات الإدارية العليا ومساعدتها في أدائها لوظيفة التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بها.

وتهدف هذه الموازنة لتحقيق ثلاثة أهداف رئيسة (هلالي، 2002: 87) هي:

- 1- سوف تؤدي إلى إيجاد طرق جديدة لأداء الأعمال بطريقة أفضل وأسرع وبتكلفة أقل.
- 2- سوف تؤدي إلى الحكم على الأمور بطريقة أفضل نتيجة الحصول على معلومات أدق والتعرف على الأمور التي يمكن تحسين أدائها.
- 3- سوف يؤدي إدخال هذا النظام من الموازنات (كما في تصور الرئيس الأمريكي) إلى جعل عملية القرارات حديثة مثلها مثل برامج اكتشاف الفضاء الأمريكي.

### 2-3-9-3: مزايا موازنة التخطيط والبرامج (حجازي، 1992: 182)

- 1- تحديد الأهداف تحديداً واضحاً، ورفع مستوى كفاءة وفاعلية الإدارة لتحسين وترشيد عملية اتخاذ القرارات في الأجهزة الحكومية.
- 2- تقوية الرقابة على تنفيذ المشاريع وذلك بواسطة التقارير وإيجاد ترابط بين عمليتي التخطيط والموازنة كما تؤدي إلى تحقيق التنسيق بين البرامج المختلفة.
- 3- تركيز موازنة التخطيط والبرمجة على الأهداف التي تحاول الوحدات الاقتصادية تحقيقها عن طريق البرامج والأنشطة التي تقوم بها.
- 4- لا تلتزم بقاعدة سنوية الموازنة، إذ أنها تلتزم أساساً بأهداف محددة يتم تحقيقها على مدى يزيد عن السنة.
- 5- تتدفق قرارات هذه الموازنة من أعلى إلى أسفل فهي تعد على أعلى المستويات في الوحدة الاقتصادية وتصبح الوحدات الإدارية الدنيا مجرد وحدات تنفيذية الموازنة.
- 6- الشمولية من خلال توزيع مخصصات البرنامج الواحد بين الأقسام المختلفة ذات العلاقة (حجازي، 1992: 183).
- 7- تمكن من توفير البيانات والمعلومات المتعلقة بالمدخلات والمخرجات للبرامج ومدى ارتباطها لتحقيق الأهداف.

2-9-3-4: الانتقادات الموجهة لموازنة التخطيط والبرمجة (حجازي، 1992: 183)، (الحجاوي، 1999: 146).

1- قياس الأهداف في ذاته مشكلة صعبة، وقياس التكاليف والمنافع تعتبر مشكلات إضافية صعبة التحقيق، إذ تحتاج إلى استخدام أساليب غاية في التعقيد وكذلك تحتاج إلى دراسات إحصائية واقتصادية مثل طرق تحليل التكلفة والعائد.

2- تطبيق موازنة التخطيط والبرمجة يحتاج إلى موظفين مؤهلين علمياً وعملياً.

3- تركيز موازنة التخطيط والبرمجة على تحديد التكلفة وفقاً للقرارات التي اتخذت في حين هناك مجموعة من البدائل في الواقع العلمي

4- غياب البيانات الأساسية المتمثلة في القياس الكمي للأهداف والمجهودات ونتائج الأنشطة والتعبير عنها بشكل بيانات مالية.

5- ميل هذا الأسلوب إلى تركيز السلطة في يد الإدارة العليا، وتقليل سلطة المستويات الإدارية الأخرى.

6- تركيز موازنة التخطيط والبرمجة على البرامج الجديدة وزيادتها، ولا تمكن من التقييم المستمر للبرامج المستمرة.

## 2-9-4: الموازنة الصفريّة (ZBB) Zero Based Budgeting

### 2-9-4-1: تعريف الموازنة الصفريّة

وقد عرفت الموازنة الصفريّة "بأنها بمثابة أداة تخطيطية ورقابية تعمل على الربط بين أهداف المنشأة وبين مختلف الأنشطة عن طريق بلورة هذه الأهداف في صورة خطط وبرامج أداء وتنطوي هذه الإدارة بصدد تخطيط الأنشطة على إجراءات يتم بمقتضاها تخصيص الموارد المالية والبشرية المتاحة، بالارتكاز على تحليل التكاليف والمنافع المرتبطة بهذه الأنشطة، بما يكفل تحقيق تخصيص الأمثل للموارد، كما أنها تنطوي بصدد الرقابة على أنشطة المنشأة على متابعة الأداء الفعلي للتأكد من توافقه مع الخطط وبرامج الأداء المستهدفة، وتوجيه اهتمام الإدارة نحو الانحرافات التي قد تستلزم اتخاذ إجراءات تصحيحية، وهي بذلك تعمل على ترشيد استخدام ما يتاح للأنشطة من موارد" (عبد العال، 1995: 337).

ويعرف الأساس الصفري بأنه "عملية تخصيص للموارد بحسب النتائج المتوقعة، وهي عملية هيكلية ومنظمة إلى مدى بعيد تتطلب من كل مدير أن يبرر الاعتمادات التي يطلبها بأكملها (وليس مجرد الزيادة في الاعتمادات عن السنة السابقة) بصورة تفصيلية، ويتم توصيف الاعتمادات المطلوبة عن طريق تحديد النشاطات والعمليات التي سيتم القيام بها، ويشار إلى النشاطات والعمليات باسم (مجموعات القرار)، وهذه المجموعات القرارية يتم تحليلها وتقييمها بصورة منظمة وأخيراً ترتيبها تفاضلياً حسب أهميتها (العريني، 2007: 31).

ويذكر (Garrison, 2003) أن الموازنة الصفرية تتطلب من المدير أن يبدأ من الصفر في كل سنة أو أن تبرر كل التكاليف كما لو كان البرنامج يعد لأول مرة، ويقصد بالتبرير أن ليس هناك تكلفة مستمرة بطبيعتها وإنما على المدير أن يبدأ من نفس البداية كل سنة (بالصفر)، ويقدم تبريراً لكل التكاليف المقترحة بالموازنة بغض النظر عن نوعية هذه التكاليف، ويتم عمل ذلك من خلال سلسلة من مجموعات القرار تمكن من ترتيب كل الأنشطة في الإدارة أو القسم طبقاً لأهميتها النسبية، بداية من تلك الأنشطة التي يعتبرها المدير أكثر أهمية إلى تلك الأقل أهمية، وهذا يسمح للإدارة العليا بتقييم كل مجموعة قرار بشكل منفصل وإعادة النظر في المناطق التي تبدو أقل أهمية (العريني، 2007: 31).

وفي حقيقة الأمر فإن الموازنات الصفرية هي بمثابة أداة تخطيطية ورقابية تعمل على الربط بين أهداف المشروع وبين مختلف الأنشطة عن طريق بلورة هذه الأهداف في صورة خطط وبرامج أداء وتتطوي هذه الأداة بصدد تخطيط الأنشطة على إجراءات يتم بمقتضاها تخصيص الموارد المادية والبشرية المتاحة بالارتكاز على تحليل التكاليف والمنافع المرتبطة بهذه الأنشطة، بما يكفل تحقيق التخصيص الأمثل للموارد، كما تتطوي بصدد الرقابة على أنشطة المشروع على متابعة الأداء الفعلي للتأكد من توافقه مع الخطط وبرامج الأداء المستهدفة، وتوجيه اهتمام الأداة نحو الانحرافات التي قد تستلزم اتخاذ إجراءات تصحيحية. وهي بذلك تعمل على ترشيد استخدام ما يتاح للأنشطة من موارد (عبد العال، 1995: 338).

## 2-4-9-2: نشأة وتطور الموازنة الصفرية

في تطور آخر برزت الموازنة الصفرية كمحاولة للتغلب على المشكلات والعقبات التطبيقية التي واجهت الأساليب السابقة ففي عام 1967م عرف مؤتمر الأمم المتحدة الذي عقد في الدنمارك الموازنة الصفرية على أنها "نظام يفترض عدم وجود أية خدمة أو نفقات في بداية السنة المالية مع الأخذ في الاعتبار أكثر الطرق فعالية للحصول على مجموعة من المخرجات بأدنى تكلفة ممكنة".

وفي عام 1972م عرفت هذه الموازنة على "أنها عملية تخطيط تتطلب من كل مدير إداري أن يبرر جميع محتويات موازنته بالتفصيل مبتدأً من نقطة الصفر بمعنى أنها تتطلب أن تقوم كل جهة بمراجعة وتقديم برامجها ومشاريعها الحالية والجديدة بطريقة منتظمة وأن تتم مراجعة البرامج والمنشآت على أساس التكلفة والعائد والفاعلية" ([www.thegulfbiz.com](http://www.thegulfbiz.com)).

وعرف الرئيس الأمريكي Carter في عام 1972 (وقت أن كان محافظاً لولاية جورجيا) الموازنات الصفرية على أنها: "تعني مطالبة كل مصلحة تابعة للولاية بتحديد ووصف ما تقوم به من مهام، وما يتحمله دافعوا الضرائب من نفقات لتغطية أعباء هذه المهام" (عبد العال، 1995: 337).

وتم تطبيق مبادئ وأسس الموازنة الصفرية في أواخر خريف 1973م بهدف تطوير أنماط تبويب الموازنات من خلال تقسيم كل الأنشطة المقترحة والنفقات على وحدات متماسكة أو مترابطة من حيث المقدرة على قيادتها والسيطرة عليها وهي تخضع لتفاصيل مختلفة للتدقيق والمراجعة ولقد ساعدت هذه الموازنة الكثير من المديرين في تقليل حجم ومتطلبات الموازنات وإجراءاتها الطويلة حسب الطرق السابقة ([www.thegulfbiz.com](http://www.thegulfbiz.com)).

## 2-9-4-3: مزايا استخدام الموازنة الصفرية (حجازي، 1992: 185)، (هلاي، 2002: 92):

- 1- التركيز على كيفية تحقيق الأهداف عن طريق كفاءة وفاعلية أنظمة التخطيط والرقابة للمنشآت.
- 2- يسهل توزيع الموارد المتاحة حسب الأولويات المطلوبة.
- 3- يساهم في تنمية القدرات والمهارات للعالمين من خلال مشاركتهم في عمليات التخطيط والإعداد والرقابة على الموازنة.
- 4- تساهم في عملية تقييم الأداء لكل وحدة داخل المنشأة من خلال مقارنة الأداء بالموازنة الخاصة بهذا القسم.
- 5- أن الموازنة الصفرية تؤدي إلى اعتماد التخطيط كمرحلة أساسية في إعداد الموازنة وتزويد من مشاركة العاملين في إعدادها مما يخلق روح التعاون بينهم.
- 6- أنها تقوم بحصر النفقات المختلفة وتبويبها بصورة حيث يمكن التحكم فيها وربطها مع الإدارة العليا حيث القرارات المستمرة وبالتالي هناك إمكانية أكبر على إنجاز المهام والأنشطة بفاعلية وكفاءة أكبر.
- 7- تمكن من الأخذ في الاعتبار الوسائل البديلة لأداء نفس العمل مما يؤدي إلى تحسين عملية التخطيط.

8- يقدم أفضل المعلومات المتعلقة بأنشطة المنشأة، بالإضافة إلى ذلك لا يعمل على تغيير الهيكل التنظيمي للمنشأة، كما أنها تسمح لمزيد من المشاركة من المستويات الدنيا في المنشأة (Alaa Aldin, 2007: 9).

#### 2-9-4-4: الانتقادات الموجهة للموازنة الصفرية:

- 1- صعوبة إدارة وتفهم الموازنة الصفرية من قبل الجهة المكلفة بتنفيذها، وصعوبة تفهم المستويات الدنيا لها (الحجاوي، 1999: 147).
- 2- من مساوئ الموازنة الصفرية عدم اهتمامها بالتوقيتات الزمنية لانتهاء من المنشآت المزمع تنفيذها خلال مدة الموازنة ويتركز العيب الأساس في الموازنة الصفرية في زيادة الوقت والجهد المطلوب لإعدادها، وتعتبر هذه المشكلة من أخطر المشاكل.
- 3- ويضيف (حجازي، 1995: 350) أن هذا النوع من الموازنات يحتاج إلى قدر كبير من التحليل والدراسة، وتتطلب الكثير من المعلومات والبيانات التي قد لا تكون متوفرة أو من الصعب الحصول عليها.
- 4- ضخامة العمل المطلوب لتطبيقها وهو ما يتطلب معه كوادر وظيفية متخصصة (هاللي، 2002: 93).

## نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

### 2-10: تمهيد

يتسم عالمنا المعاصر بالتطور الهائل في شتى المجالات الاقتصادية والخدمية والذي كان من نتائجه أن أنشئت الصناعات الكبرى ذات الإنتاج الواسع والمتنوع بما يتناسب مع التقدم الفني والتكنولوجي في وسائل الإنتاج المختلفة مصاحبة بالضرورة استقلال علم التكاليف وبروز أهميته الكبرى في توفير البيانات التفصيلية والمعلومات الفورية لإدارة هذه المشروعات لمساعدتها في التخطيط بأقصى كفاءة ممكنة.

وأصبحت الإدارة في المشروعات المختلفة تعلق الآمال الكبيرة على نظم التكاليف في إحكام عملية قياس التكلفة والرقابة عليها حتى يمكن الحد من الإسراف والضياع وحتى تتمكن تلك المشروعات من تقديم المنتجات ذات الجودة العالية والصمود أمام المنافسة وذلك بأقل التكاليف الممكنة مع تحقيق العائد المناسب الذي يدفعها إلى الاستمرار والتطور وشهد العالم في الآونة الأخيرة ثورة كبيرة في وسائل وسياسات ونظم الإنتاج مما اثر بالتبعية على نظم التكاليف فلم تعد نظم التكاليف التقليدية مسايرة لتلك الثورة مما أدى إلى بزوغ نظم حديثة ومتطورة توافق هذا التطور التكنولوجي

نتيجة التغيرات العديدة التي حدثت منذ منتصف السبعينات من القرن العشرين في بيئة الأعمال الحديثة وهي: اشتداد حدة المنافسة، والتطور التقني وتزايد استخدام المكننة في عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة وتغير هيكل التكاليف وتغير الاستراتيجيات والأهداف كل ذلك أدى إلى تزايد الحاجة إلى توفير قاعدة معلومات شاملة (مالية وغير مالية) سواء كانت مرتبطة بالأنشطة أو العمليات أو المنتجات أو الخدمات أو العملاء، وترتب على ذلك تزايد الطلب على مخرجات أنظمة التكاليف المتطورة لاستخدامها في مجالات عديدة مثل: تصميم المنتج أو الخدمة والتحسين المستمر والاستفادة من مفاهيم إدارة الجودة الشاملة (TQM) وإعادة الهندسة Reengineering في تحسين الجودة والكفاءة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء علاوة على ذلك ترشيد القرارات الخاصة بتشكيلة المنتجات وتشكيلة الاستثمارات (درغام، 2007: 261).

ولقد بات نظام تكاليف النشاط (ABC) أداة مهمة تستخدمها المنظمات صوب تحقيق الأهداف فهو يسعى إلى إيجاد علاقة مباشرة بين تكاليف أداء الأنشطة بالمنظمة والمنتجات والعملاء والمستفيدين من تلك الأنشطة، حيث يشير نظام تكاليف النشاط إلى منهجية قياس التكاليف وتقويم أداء الأنشطة والموارد والوقوف على العقبات التي تواجه قياس التكلفة ووفقاً لهذا النظام يتم

تخصيص الموارد على الأنشطة ومن ثم الربط بين الأنشطة وتكاليفها ويؤدي نظام (ABC) دوراً محورياً في تحديد تكلفة المنتجات (الخدمات) تحسين مستوى أداء العمليات والأنشطة وخفض التكلفة ويساهم في التغلب على مشاكل أنظمة التكاليف التقليدية ومن خلال ما يحققه نظام (ABC) من مزايا عديدة يمكن الوصول إلى نتائج أفضل حيث يتم تخصيص التكاليف على المنتجات في ضوء علاقة السبب والنتيجة (سامي، 2000: 375).

ومن العوامل الواجب مراعاتها في نظام التكاليف المطبق في المنشآت بصفة عامة، أن يكون هناك عائد من تطبيق هذا النظام، والذي يتمثل في زيادة العائد على الاستثمار، وتوفير في التكاليف الجارية، أو تجنب بعض أنواع التكاليف غير الضرورية، أي أن المنفعة تفوق التكلفة، وأن يكون هذا النظام قادراً على مراقبة التغيرات الدورية التي تحدث في التكاليف الفعلية معرفة آلية الأداء الحالي وتوفير تغذية عكسية (Feedback) تفيد في التخطيط للمستقبل بكفاءة (الحيالي، ودرغام، 2006: 203).

وفي الحقيقة يرى (عبد الله، 2003: 190) وجوب تطبيق أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة على جميع المنشآت سواء صناعية أم خدمية اعتماداً على نتائج تحليل تكاليف مقابل المنافع المتحققة من تطبيقه إضافة إلى ذلك هناك عدة صفات تمتاز بها المنشآت الاقتصادية التي توجب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة كما ذكرها كل من Kaplan and Cooper وهي:

1- المنشآت التي تخدم مساحة كبيرة من السوق مثل المنشآت الخدمية والتي تمتاز بحجم مصروفات كبير.

2- المنشآت التي تنتج منتجات متنوعة ولها عدد زبائن كبير بمتطلبات تجهيز متنوعة وذات حجوم إنتاج متباين.

فالهدف الأساسي لنظام التكاليف هو إمداد الإدارة بالمعلومات الملائمة والموقوتة ويعتبر نظام (ABC) أحد الاتجاهات المعاصرة في مجال تتبع عناصر التكاليف غير المباشرة كما يعتبر هذا النظام حجر الزاوية في توفير المعلومات الملائمة لأعراض متخذي القرارات حيث يساعد في الوقوف على التكلفة و الربحية لهيكل المنتجات أو الخدمات بالمنظمة، ولا يقتصر دور نظام (ABC) على قياس التكلفة فحسب بل يساهم في توفير المعلومات المناسبة لتقويم الأداء والرقابة على التكلفة وكذلك القرارات الإستراتيجية (سامي، 2000: 376).

## 2-11: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

نظراً لبعض العيوب التي ظهرت على الطرق التقليدية لنظام محاسبة التكاليف، ظهرت طرق جديدة تعمل على تقدير التكاليف وتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة ومن ثم دعم اتخاذ القرارات الإدارية. ويقوم مدخل المحاسبة على تكاليف الأنشطة على أساس تحليل الأنشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي تكاليف غير مباشرة، ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدة وتحميلها للمنتجات أو الخدمات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة، وبالتالي فإن الهدف الأساسي لهذا المدخل هو تحديد مسببات التكلفة حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة، ويبنى مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط على أساس الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء أكان وحدات منتجات أو خدمات، وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف أمراً أكثر موضوعية (جلس، 2006: 218).

## 2-11-1: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

"هو عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية و تساهم في توفير معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة و الموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة و كيفية استغلالها" (www.ghk\_dz@yahoo.fr, 12,2007)

وقد عرف (أبو خشبة، 1999: 292) نظام (ABC) بأنه "نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، حيث يستند هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة".

وقد عرف (عبد الله، 2003: 188) نظام (ABC) بأنه "نظام إدارة التكاليف يعمل على تجميع معلومات الأداء المالي والتشغيلي للمنشأة وربطها بالأنشطة الرئيسية والهامة وتلخيصها من خلال عرض تكاليف المنتجات بتقارير الإنتاج وقائمة الدخل".

وقد عرف (Cooper, 1990، b) نظام (ABC) بأنه "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المنشأة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المنشأة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء، وذلك بحسب الاستفادة منها"

ويرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي.

ونتيجة التغيرات خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين خضعت محاسبة التكاليف لتغيرات جذرية، نتيجة التطور التكنولوجي للمعلومات، مما أدى إلى حدوث ثورة في تطبيقات وممارسات إدارة التكلفة، فلقد نشأت محاسبة تكاليف الأنشطة في الثمانينيات كبديل لأنشطة التكاليف المعيارية التقليدية التي استمرت منذ بداية القرن العشرين دون أية تغييرات جوهرية. وقد تكاملت محاسبة تكاليف الأنشطة مع التقنيات الأخرى لإدارة التكلفة، [www.ghk\\_dz@yahoo.fr](mailto:www.ghk_dz@yahoo.fr)، (12,2007) وهي مثل:

- 1- تكلفة التحسين والتطوير المستمر (Kaizen Costing).
- 2- التكلفة المستهدفة (Target Costing).
- 3- إستراتيجية الإنتاج بدون عيوب (Zero Defect).
- 4- نظام الشراء والإنتاج في الوقت المناسب (Just In Time).
- 5- تكلفة الجودة الشاملة (QTC).

## 2-11-2: مراحل تطور نظام التكاليف المبني على الأنشطة

لقد مر تكوين نظام (ABC) حتى يصبح على شكله الحالي بثلاث مراحل (درغام، 2007: 267) هي:

المرحلة الأولى: إدارة النشاط (Activity Management(AM)

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة (Value Chain) أكثر من التحليل المحاسبي والمالي وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يأتي:

- 1- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري (Just-In-Tim JIT).
- 2- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء

### المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة (ACA) Activity Cost Accounting

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال:

1- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.

2- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

### المرحلة الثالثة: نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

هو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة ولكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.

ولقد ذكر (العريبي، 2004: 255) أن هناك أربعة مراحل لإنشاء نظام (ABC) وهي:

1- تحديد النشاطات الرئيسية في المنشأة.

2- تحديد العوامل التي تؤثر بصورة كبيرة في تكلفة النشاط وتسمى هذه العوامل محركات التكلفة

(Cost Drivers) والتحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة.

3- خلق وعاء للتكلفة لكل نشاط.

4- تتبع التكاليف طبقاً للنشاطات وفقاً لكيفية طلب النشاطات للتكاليف.

### 2-11-3: أهم الأسباب التي أدت إلى التحول لنظام (ABC)

1- الانتقادات الموجهة للنظام التقليدي خاصة في توزيع التكاليف وعدم القدرة على تحديدها بشكل صحيح، بالإضافة إلى عدم القدرة على تحقيق الرقابة عليها (العلكاوي، 2006: 75).

2- نظام (ABC) يوفر بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية ومن ضمنها التسعير، اختيار مزيج الإنتاج والزبائن الأمثل، وتحسين مقاييس الأداء، وترشيد تكاليف الإنتاج، الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للمنشأة ( عبد الكريم، الكخن، 1997: 495).

3- أن توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات ليس بمشكلة، ولكن الحاجة الخاصة لنظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) تتمثل في مجال توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات (العريبيد، 2003: 255).

4- تطور التقني أدى إلى تغيير في هيكل التكاليف وذلك بدخول المكننة إلى مختلف المراحل مما جعل كلفة عنصر العمل المباشر تنخفض وتتضاءل بينما تزداد التكاليف غير المباشرة التي تخص الأقسام المختلفة وعليه لم يعد نظام التكاليف التقليدي لتحميل المنتج بعناصر التكاليف قادراً على خدمة الإدارة كمصدر للمعلومات لاتخاذ قرارات أكثر أهمية (العلكاوي، 2006: 73).

5- تزايد نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع التكاليف من (25%) إلى (50%) نتيجة تزايد أهمية بعض التكاليف غير المباشرة مثل: تصميم المنتج رقابة الجودة، خدمة العميل، تخطيط الإنتاج، وأوامر البيع والتي لا تقل أهمية عن عناصر التكلفة الأخرى (درغام، 2007: 269).

6- زاد اهتمام الباحثين والكتاب بمدخل التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) باعتباره يمثل تطور ملموساً لتوزيع التكاليف الغير مباشرة وطريقة للتحديد الدقيق والسليم للمنتجات والخدمات (أبو خشبة، 1999: 287).

## 2-11-4: مزايا نظام تكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (1):

- 1- أداة إدارية ذات قيمة لأنها تجمع وتفصح عن الأنشطة المهمة في المنشأة، وتفيد هذه الأداة المنشآت الخدمية التي تعد نظام التقليدي غير المناسب لطبيعة نظام قطاع الخدمات.
- 2- تحسين مقاييس الأداء وفاعلية أكثر في مجال التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية مع تطوير نظم المعلومات الإدارية والتكليفية مع المساعدة في اتخاذ القرارات بشكل أفضل خصوصاً في مجالات التسعير والمزيج السلعي.

(1) (العريبيد، 2003: 258)، (أبو خشبة، 1999: 299) (سامي، 2000: 387)، (درغام، 2007: 274) (عبد الكريم والكخن، 1997: 495).

3- يساعد تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط على تحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأخرى لا تضيف قيمة مما يساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة خاصة في ظل نظام الإنتاج بدون مخزون.

4- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية ، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي.

5- يوفر نظام (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة (ABB) باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الأداء.

6- يساعد المديرين في خفض وترشيد الموارد المستنفدة من خلال:

أ- خفض عدد مرات تنفيذ الأنشطة:

وذلك من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق، وكذلك

من خلال التطوير المستمر في المنتجات.

ب- رفع الكفاءة في أداء الأنشطة:

زيادة الكفاءة تساهم في تنفيذ العديد من الأنشطة بأقل موارد ممكنة وذلك باستخدام المناهج الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة، وهو نظام الإنتاج الأمثل في خفض التكاليف اللازمة لفحص المنتجات.

7- العدالة والموضوعية في تخصيص التكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة المناسبة للموارد، والأنشطة التي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف.

8- يؤثر نظام (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، حيث برهن هذا النظام على أن هناك الكثير من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات، وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.

9- يعمل نظام (ABC) على زيادة النظرة الايجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل المنشأة، كما يعمل على تنمية روح العمل، كفريق حيث انه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما امتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.

10- نتاج المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات حيث تساعد هذه المعلومات التي يوفرها مدخل التكلفة على أساس النشاط في التنبؤ بالتغيرات في الطلب على الأنشطة المستهلكة للموارد نتيجة التغيرات في حجم وتشكيلة المنتجات أو تقديم منتجات جديدة أو إيقاف منتجات حالية أو تحسين عمليات التصنيع أو التغيير في تصميم المنتجات.

ويرى (Geri and Ronen, 2005: 134) أن هناك منافع إضافية أيضاً نتيجة استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة، ومن أهمها أن المدراء على جميع المستويات التنظيمية يعتبرون نظام التكاليف المبني على الأنشطة يعطي بيانات دقيقة وموثوقة أكثر من تلك البيانات التي يولدها نظام التكاليف التقليدي، وأنهم مستعدون لاستخدامها لاتخاذ القرارات وتقويم الأداء، وذلك لمقدرة نظام التكاليف المبني على الأنشطة على فهم أفضل للتكاليف، وتركيزه على فهم الأنشطة التي تستهلك موارد المنشأة.

ومما سبق يمكن القول أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يمثل منظوراً حديثاً ويحقق العديد من المنافع للمنشأة تتمثل بمساهماته في قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق من خلال إدارة التكلفة بتحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة، مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل، بالإضافة إلى إعداد الموازنات والرقابة وتقويم الأداء وتوفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة أو الخدمة المقدمة، مما يمثل مجالاً أفضل للتطوير والتحسين، كما انه يساعد على زيادة دور وأهمية المحاسبين

**2-11-5: عيوب نظام تكاليف على أساس الأنشطة (ABC)** بالرغم من المزايا سألفة الذكر إلا أن هناك بعض العيوب التي تواجه نظام (ABC) نذكر منها (أبو نصار، 2004: 34)، (سامي، 2000: 388-389)

1- تعقيد الإجراءات وصعوبة الوصول إلى المعلومات والحاجة إلى إقناع المديرين بأهمية ومنافع نظام (ABC) مع بطئ الاستجابة من المديرين والعاملين كما أن تحديد أنشطة المنشأة بدقة ووضوح يعتبر من أهم التحديات التي تواجه ذلك النظام.

2- يعتمد نظام (ABC) على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل الأجل بينما تحتاج المنشآت أيضاً إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير الأجل.

3- تكلفة تطبيق نظام (ABC) مرتفعة جداً وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة واعتماده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخلياً.

4- يتم تعريف الأنشطة في الغالب في مفاهيم عامة حيث النشاط مجمع تكلفة على مستوى المنشأة يعكس مجموعة من الأنشطة الفرعية وهذا لا يوفر معلومات تكلفة مفصلة حول تلك الأنشطة.

5- اعتماد نظام (ABC) على بيانات تاريخية تعد داخليا ويحذر أن تكون هذه البيانات معدة من قبل جهات خارجية.

6- يساهم (ABC) في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع المنشآت الهادفة للربح.

7- إن تطبيق نظام (ABC) قد يؤدي إلى إغفال برامج التطوير وإعادة الهندسة الحالية كما أن تطبيق نظام (ABC) لا ينطوي على إستراتيجية خفض التكلفة.

8- قد يؤدي تطبيق نظام (ABC) إلى تقليص بعض الوظائف أو المناصب الوظيفية كذلك قد تحدث زيادة في التكاليف المتوقعة عن النتائج المتوقعة.

9- لا يزال نظام (ABC) يستخدم بعض الأسس الحكيمة التي تعتمد على الحجم في تخصيص بعض التكاليف على الأقسام أو المنتجات أو الخدمات مثل تكاليف المباني: من إيجار، تأمين، اهتلاك آلات، ضرائب عقارية (أبو نصار، 2004: 34).

10- الصعوبة النسبية في تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة (ABC) في المنشآت الخدمية وذلك بسبب مشكلتين: أولهما الصعوبة الكبيرة في الحصول على البيانات في المنشآت الخدمية، حيث أن الكثير من الأنشطة تميل إلى أن تشتمل على مهام بشرية غير متكررة والتي لا يمكن تسجيلها أوتوماتيكياً، أما الثانية فتتمثل في نسبة كبيرة من التكاليف في الصناعات الخدمية تميل إلى أن تكون تكاليف أنشطة على مستوى التسهيلات والتي لا يمكن تتبعها إلى أي من الخدمات التي تقدمها المنشأة (جاريسون ونورين، 2006: 240).

وقد نشأت الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المنشآت الخدمية نتيجة عاملين أساسيين هما (Cooper and Kaplan, 1999):

1- حدوث تغيرات كبيرة جداً خلال العقدين الماضيين من القرن العشرين في مجال البيئة التنافسية

التي واجهت أكثر المنشآت الخدمية مثل: البنوك وشركات المواصلات، والاتصالات والمستشفيات والجامعات وقد أزيلت القيود التنافسية في تلك الصناعات الخدمية، كما منحت هذه المنشآت قدراً كبيراً من الحرية في وضع الأسعار، وتحديد تشكيلة المنتجات والخدمات المقدمة.

2- حاجة مديري المنشآت الخدمية إلى المعلومات لتحسين جودة وتوقيت وكفاءة الأنشطة التي ينجزونها، وللفهم الدقيق لتكلفة وربحية منتجاتهم الفردية والخدمات والعملاء.

2-11-6: مقومات نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (درغام، 2007: 284)، (سامي، 2000: 386-387):

- 1- تقويم احتياجات المنظمة من المعلومات وكذلك طبيعة هيكل المعلومات ويتضمن ذلك توقيت الحصول على المعلومات وكيفية توظيفها التوظيف الأمثل لكافة مستويات المنظمة.
- 2- توفر أنظمة محاسبية جيدة تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة و التفصيلية بشكل سهل وميسور وبأقل التكاليف من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.
- 3- تقويم الموارد المتاحة التي يمكن استخدامها (الوقت الموارد البشرية الموارد المالية) يساعد المديرين في خفض وترشيد الموارد المستنفدة.
- 4- التغير الكبير في البيئة الصناعية الحديثة من حيث تزايد استخدام أنظمة التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج مما أدى إلى تخفيض تكلفة العمل المباشر من مجموع تكلفة المنتج من (40%) إلى (10%) وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكلفة المنتج من (25%) إلى (50%).
- 5- تزايد استخدام العناصر المشتركة والتي تستخدم في صناعة أكثر من منتج أو خدمة بالنسبة لمجموع العناصر المكونة للمنتج أو الخدمة أو ما يسمى بالمعدل المعياري والذي يساوي عدد العناصر أو الأجزاء المشتركة مقسومة على مجموع عدد العناصر في المنتج.
- 6- يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج أو الخدمة وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج أو خدمة على حدة.
- 7- اعتماد المنشأة على العمل الآلي ونظم الإنتاج المتقدمة بدرجة ملحوظة يصعب معها لحد كبير تحميل التكاليف على المنتجات باستخدام الأسس التقليدية المتعلقة بالعمل المباشر.
- 8- اعتقاد الإدارة بأن أنظمة التكاليف التقليدية والسائدة لديها والتي تستند على تكاليف العمل المباشر في احتساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج.
- 9- اختلاف أحجام كميات الإنتاج للسلع المنتجة مع زيادة حدة المنافسة في السوق الذي تعمل فيه المنشأة.

10- تزايد استخدام الأنشطة المساندة في المنشأة كالتصميم الهندسي والإدارة والبرمجة والتسويق والمحاسبة وصيانة الأجهزة الطبية والبوفيه وغيرها.

ولقد بينت دراسة (Gering, 1999,d) مجموعة من الاعتبارات اللازم توافرها لضمان نجاح تطبيق نظام (ABC) وهي:

- 1- ضرورة الحصول على دعم الإدارة العليا.
- 2 - عدم التخلص السريع والفوري من المنتجات والخدمات والعملاء غير المريحين.
- 3- توخي الحذر عند نقاط اختناق التكاليف (costing Bottlenecke).
- 4- حساب تكلفة كل مسبب سواء على المستوى الأدنى أو الأعلى في المنشأة.
- 5- التحديد المسبق لشكل نظام (ABC) (مشروع- نموذج- نظام).

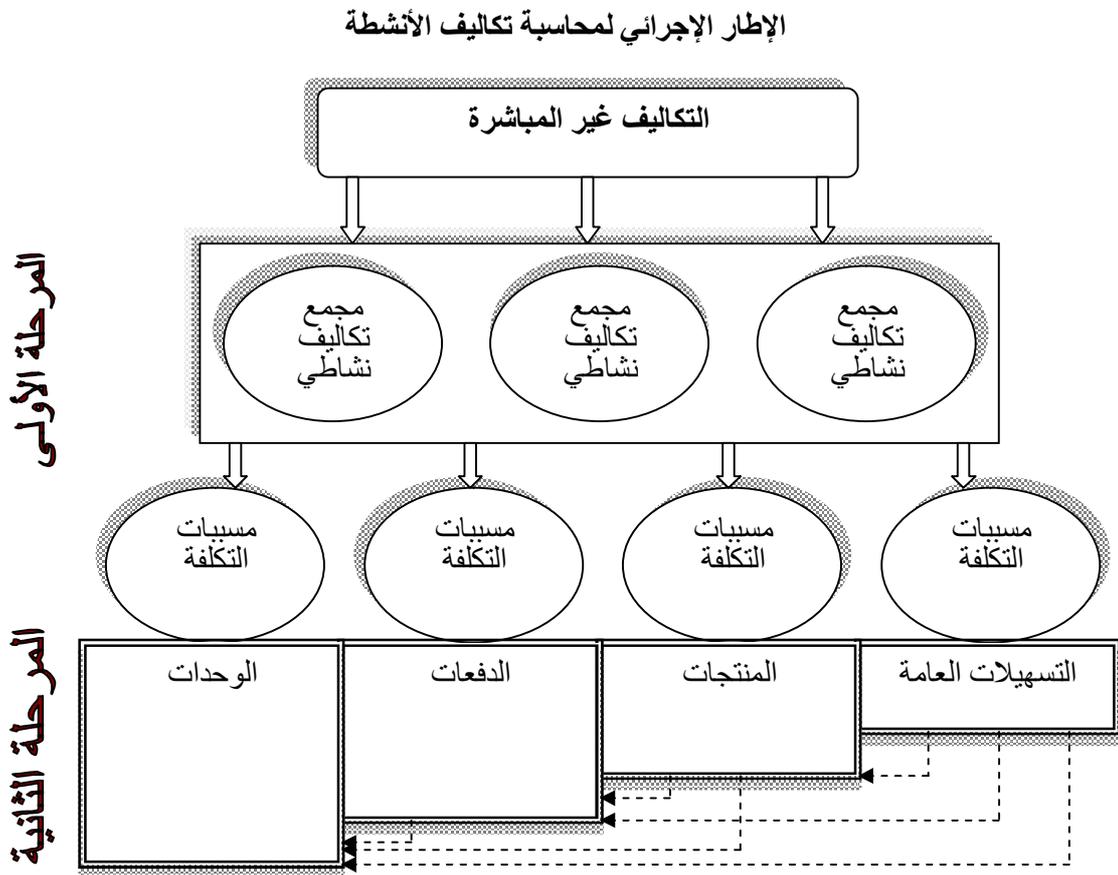
## 2-12: تحديد الأنشطة

يعتمد مدخل التكلفة على أساس النشاط على عدة مقومات تلزم لنجاح تطبيقه وفي هذا يرى كل من Cooper and Kaplan أن عماد مدخل التكلفة على أساس النشاط يكون من خلال التحديد السليم للأنشطة باعتبار أن المنتجات النهائية لا تستهلك موارد المنشأة وإنما تستهلك أنشطة (تجهيز الآلات، استلام الموارد... الخ) وان هذه الأنشطة هي التي تستنفذ موارد المنشأة لذلك فان تحميل المنتجات (الخدمات) بالتكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة التي استنفذتها هذه المنتجات أو الخدمات سيؤدي إلى زيادة الدقة في تحديد أرقام التكلفة، كما يرى هذان الكاتبان أن الدعامة الأساسية لمدخل التكلفة على أساس النشاط تتمثل في تحديد مسببات التكلفة cost Drivers) حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج، ويفترض هذا المدخل أن الأنشطة تسبب التكاليف وان المنتجات تظهر بدورها طلبا على هذه الأنشطة ويصبح بالتالي استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف غير المباشرة أمراً أكثر موضوعية. كما أشار الباحثان Cooper and Kaplan إلى أن معالجة التكاليف غير المباشرة عن طريق الأنشطة يساهم بدرجة كبيرة في تحديد التكلفة الحقيقية للمنتج سلعة كانت أو خدمة وهو ما لم يوفر نظام التكاليف بصورته التقليدية كما أن بيانات التكاليف طبقاً لهذا المدخل المتطور تزيد من فعالية نظم التكاليف في خدمة الأغراض الإدارية (أبو خشبة، 1999: 296).

حيث إن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة ينطوي على خطوتين، حيث يتم في الخطوة الأولى توزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف، و ذلك لتحديد تكلفة كل نشاط، فيما تختص الخطوة الثانية بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من هذا النشاط، فإذا لم يستخدم منتج ما نشاط ما فلا يحمل أي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط (www.ghk\_dz@yahoo.fr, 12,2007).

والشكل رقم (1) التالي يوضح ذلك :-

الشكل رقم (1)



المصدر (www.ghk\_dz@yahoo.fr)

حيث يقصد بالنشاط أنه: "عملية معينة من عمليات دورة الإنتاج داخل الشركة والتي تستهلك مجموعة من الموارد للقيام بالإنتاج" (المسحال، 2005: 50).

## 2-12-1: أنواع الأنشطة

ويمكن تقسيم الأنشطة بشكل عام إلى أربعة أنواع رئيسية وهي (ظاهر، 2002: 190):

1- أنشطة المدخلات Input Activities: يقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج، ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط البحث والتطوير ونشاط شراء المواد الأولية.

2- أنشطة العمليات Processing Activities: ويقصد بها تلك الأنشطة المتعلقة بتصنيع المنتجات، ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نشاط تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات، ونشاط تخزين بضاعة تحت التشغيل.

3- أنشطة المخرجات Output Activities: تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع العملاء كنشاط بيع المنتجات، ونشاط مطالبات العملاء والقيود على حسابهم ونشاط تسليم البضاعة للعملاء.

4- أنشطة إدارية Administrative Activities هي تلك الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاثة السابقة، ومن الأمثلة على الأنشطة الإدارية نشاط الخدمات القانونية ونشاط خدمات المحاسبة.

بالإضافة لما سبق يمكن تصنيف الأنشطة إلى نوعين وهما (حلس، 2006: 222):

### 1- الأنشطة التي تضيف قيمة Value add Activity:

ويختلف تعريف الأنشطة ذات القيمة المضافة باختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية والمواقف والأحداث التي تتعرض لها، إلا أنها تتسم بالخصائص التالية:

- أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العميل.

- أنشطة تؤدي بأقصى درجة من الكفاءة.

- أنشطة تؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للمنشأة.

وبالتالي فالنشاط الذي يحقق قيمة مضافة هو ذلك النشاط الذي يرغب العميل في أن يدفع قيمة مقابلته ويؤدي بدرجة عالية من الكفاءة، ويكون ضرورياً لتحقيق أهداف المنشأة.

## 2- الأنشطة التي لا تضيف قيمة Non Value add Activity

وهي الأنشطة التي يمكن استبعادها بدون فقد رضا المستهلك ولا تضيف قيمة للمنتج ودون أن تؤثر على تحقيق أهداف المنشأة. وغالباً ما تعد تكلفة هذه الأنشطة تكاليف ضائعة تتحملها المنشأة نتيجة القيام بأداء هذه الأنشطة .

وفي هذا الصدد فإن تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة يتيح فرصة كبيرة لإدارة المنشأة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق قيمة مضافة، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

و هنا يجب التمييز بين أربعة مجموعات من الأنشطة حسب تدرجها على النحو التالي (عبد الكريم، الكخن، 1997: 500)، (جلس، 2007: 221)، (أبو خشبة، 1999: 296)، (Atkinson, 1997: 98):

1- أنشطة ترتبط بوحدة الأنشطة المباشرة "Unit Level Activities"  
وهي عبارة عن أنشطة تحدث عند تصنيع كل وحدة، ويتناسب حدوثها طردياً مع حجم إنتاج هذه الوحدات وتشمل هذه المجموعة المواد المباشرة والأجور المباشرة، فإذا زاد الإنتاج مثلاً بنسبة 5% فإن استخدام العمل المباشر والمواد المباشرة سيزداد بنفس النسبة، ويتم ربط تكاليف هذه الأنشطة مع الوحدات المنتجة بشكل سهل ومباشر استناداً إلى استخدام أو استهلاك الوحدة المنتجة من هذه الأنشطة.

2- أنشطة ترتبط بالدفعة الإنتاجية "Batch Level Activities"  
وهي الأنشطة التي يتم عملها لكل دفعة إنتاجية، دون النظر إلى عدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة، ومن أمثلتها تهيئة وتجهيز الآلات وطلب شراء مجموعة الأجزاء وبالتالي فإن تكلفة أداء تلك

الأنشطة لا ترتبط بعدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة إنتاجية. وبناءً على ذلك فإن مسببات التكاليف الخاصة بتلك النوعية من الأنشطة قد تكون عدد أوامر الإنتاج أو عدد مرات التخصيص، وذلك لتسهيل عملية تخصيص تكاليف تلك الأنشطة على المنتجات المختلفة تعتبر تكلفة هذه النشاطات مشتركة (ثابتة) لجميع الوحدات ضمن المجموعة، فكلما زاد عدد المجموعات المنتجة زاد عدد مرات إعداد وتجهيز الآلات وحركة المواد وعدد مرات فحوصات جودة الإنتاج.

3- أنشطة ترتبط بالإنتاج بشكل عام "Product Sustaining Activities"  
وهذه النوعية من الأنشطة هي التي أدائها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات، وبالتالي فهي أنشطة تنفيذ وحدات منتج واحد ومن أمثلتها تحضير وتنفيذ إشعارات وأوامر الإنتاج ووضع مواصفات المنتج وتحضير التصاميم وتحديد أساليب الاختيار لكل منتج، وتزداد تكاليف هذه الأنشطة بزيادة عدد المنتجات المختلفة.

4- أنشطة مرتبطة بالمنشأة ككل "Facility Sustaining Activities"  
وهي الأنشطة التي يتم أدائها لدعم عمليات المنشأة بصورة كلية، وهي أنشطة عامة ومشاركة توفر البنية التحتية الإدارية التي تجعل من عملية تقديم المنتجات أو الخدمات ممكنة ومن الأمثلة عليها رواتب إدارة التخطيط، اعتلاك المعدات، العلاقات العامة، والنظافة والأمن وكذلك التدفئة والإضاءة وغيرها. ولصعوبة تخصيص هذه التكاليف كونها لا ترتبط بمنتج معين أو خط إنتاجي معين فإنه يتم تجميعها في مجموعة واحدة وخصمها من هامش الربح الكلي للمنتجات أو الخدمات من قائمة الدخل كتكاليف فترة، أو يتم تخصيصها بشكل عشوائي. بالإضافة إلى ما سبق ذكر (درغام، 2005: 269) مجموعة أخرى من الأنشطة وهي:

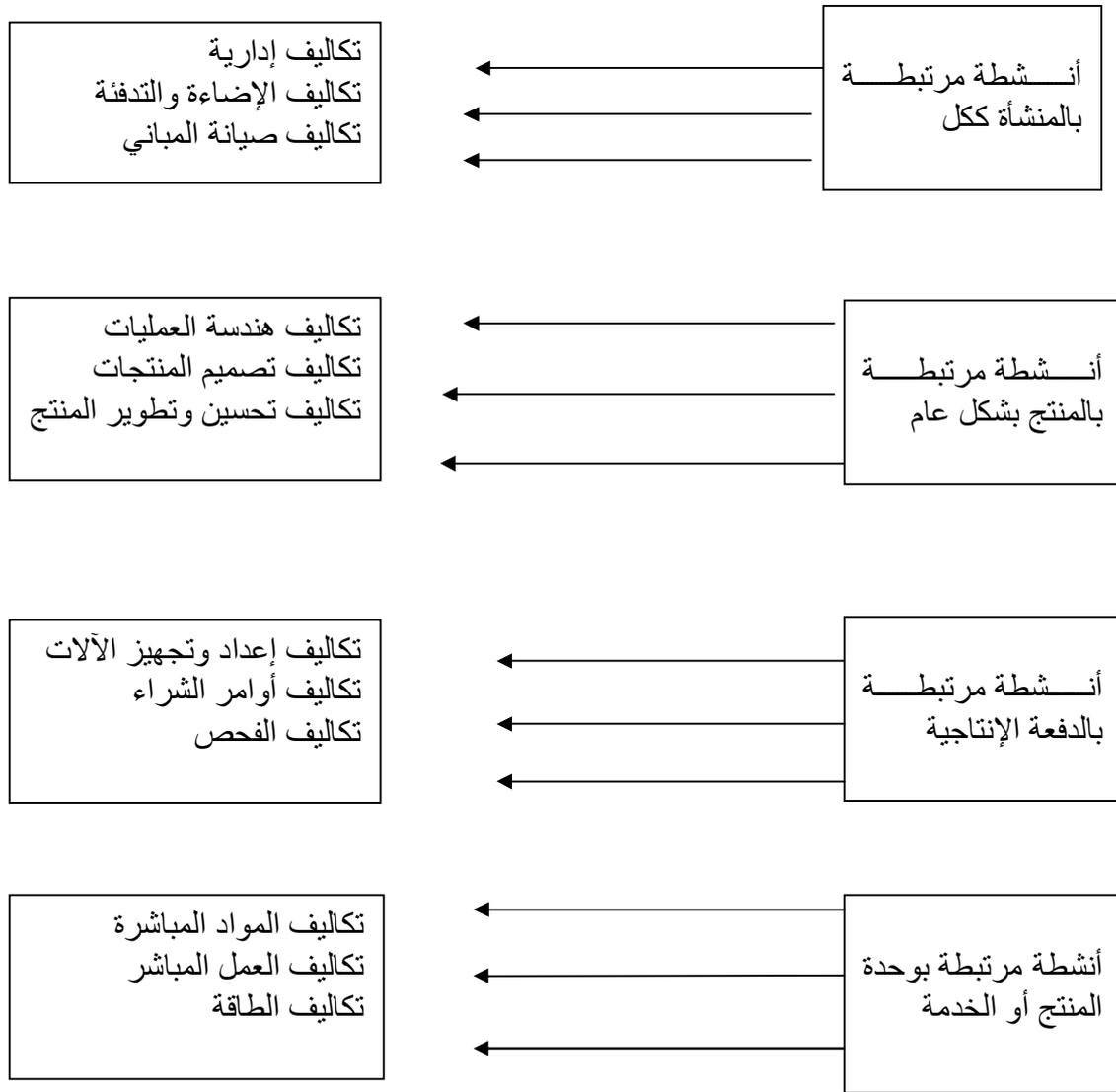
5- الأنشطة المرتبطة بالعميل: Customer-level Activities  
وهي تلك الأنشطة المرتبطة بعملاء محددين وتشمل أنشطة مثل: طلبات المبيعات، وإرسال الكتالوجات، وأبحاث سوق العميل، والدعم الفني العام غير المرتبط بمنتج محدد (مثلاً: احد العملاء طلب 100 قميص يحمل شعار شركته فهذا يحتاج إلى تصميم قالب خاص بالعميل، أو عمليات تجميل الأنف تختلف من شخص إلى آخر) (درغام، 2005: 68).

من هنا نخلص إلى أن الفكرة الأساسية في نظام محاسبة تكلفة الأنشطة تقوم على: التخلي عن مفهوم مراكز الإنتاج كمركز لتجميع عناصر التكاليف الغير متجانسة والتعامل المباشر مع

السبب الحقيقي والفعلي لكل عنصر تكلفه وهو النشاط المعين. فمن البديهي أن التكلفة لا يمكن أن تنصب على الأقسام أو المراكز الإنتاجية ولكن تنصب على السبب المباشر في حدوث التكلفة وهو الحدث والنشاط والذي بدوره لا تنشأ التكلفة أصلاً.

والشكل رقم (2) التالي:

يبين مجموعات الأنشطة حسب المستوى التدريجي وعلاقتها بالتكاليف:



المصدر (الزطمة، 2006: 67).

## 2-12-2: مسببات التكلفة

يقوم نظام التكاليف المبنى على الأنشطة على دعامة أساسية تتمثل في تحديد مسببات التكلفة حتى يتم ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة، وطالما أمكن تحديد مسبب التكلفة فإن استخدام الأنشطة كأساس عادل لتوزيع التكاليف غير المباشرة يصبح من الأمور الأكثر موضوعية في زيادة الدقة في تحديد تكاليف المنتجات أو الخدمة (أبو خشبة، 1999: 289).

ويمكن تعريف مسبب التكلفة بأنه: العامل أو الحدث الذي سبب في حدوث التكلفة، نتيجة استخدام النشاط، وأي تغير في مسببات التكلفة يؤدي إلى تغير في مجموع التكاليف المرتبطة بهدف التكلفة" (درغام، 2007: 298).

ومسبب أو محدد التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة. ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة، ولأغراض قياس تكلفة المنتجات يجب التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الأولى في دورة تحميل التكاليف والخاصة بتخصيص الموارد على الأنشطة وهي تمثل مسببات لاستخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط ومن أمثلتها: عدد أوامر التشغيل، عدد الفاحصين، عدد الكيلوات ساعة المستخدمة. أما النوع الثاني وهو مسببات التكلفة للمرحلة الثانية في دورة تحميل التكاليف، وهي التي تستخدم في تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات، ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجتمعات التكلفة، حيث يكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد للتكلفة (جلس، 2006: 222).

تعد مسببات التكلفة بمثابة الإبداع الرئيس لنظام (ABC) وعاملاً تفسيرياً لتكبد التكاليف، لكنها الأكثر تكلفة، ويجب اختيار مسبب التكلفة بشكل دقيق وأن تكون درجة الارتباط بين مسبب التكلفة والتكلفة كبير جداً (Kaplan and Atkinson, 1998) كما أن المكونات الرئيسية والمهمة لنظام (ABC) هو التحديد الدقيق لمسببات التكلفة لكل عنصر من الإجراءات المعين (Greene and Metwall, 2001).

وهنا يجب الأخذ في المسببات عدة عوامل عند اختيار مسبب التكلفة لكل نشاط وأهم هذه العوامل:

1- درجة الدقة المطلوبة في أرقام التكلفة.

2- درجة تعقد وتنوع المنتجات.

3- الأهمية النسبية لمجمعات التكلفة.

4- مقابلة التكاليف بالعائد من تجميع وتحليل بيانات مسببات التكلفة.

### 3-12-2: أنواع المسببات

يمكن لمصممي نظام التكاليف المبني على الأنشطة استخدام العديد من مسببات التكلفة وهي (Kaplan and Atkinson: 108)، (حلس، 2006: 223)، (درغام، 2007: 299):

#### النوع الأول: مسببات خاصة بالعمليات Transaction Cost Drivers

وتركز هذه النوعية من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

#### النوع الثاني: مسببات الزمنية Duration Cost Drivers

وهي تلك المسببات التي تهتم بالمدة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج أو خدمة محددة، وتستخدم المسببات الزمنية عندما يكون هناك فارق زمني كبير لانجاز النشاط مثل: هناك منتجات تحتاج إلى عشر دقائق من نشاط تهيئة الآلات، في حين أن هناك منتج آخر ذو طبيعة معقدة يحتاج إلى ثلاث ساعات من النشاط نفسه، ومن أمثلة المسببات الزمنية ساعات تهيئة الآلات، ساعات الفحص، ساعات العمل المباشر، ويعد هذا النوع أكثر دقة وكلفة من النوع السابق.

## النوع الثالث: مسببات الاستعمال الفعلي Intensity Drivers

يستخدم هذا النوع من المسببات في حالة وجود منتجات تحتاج إلى تهيئة خاصة، ومعدات خاصة أو مراقبين ذوو جودة أو عمليات خاصة تختلف عن منتجات أخرى تمر بنفس النشاط بعامل غير عامل الوقت، فالمسببات الزمنية لا تعطي تخصيصاً دقيقاً للتكاليف غير المباشرة في هذه الحالة، ويتصف هذا النوع من المسببات بالدقة ولكنها الأكثر تكلفة.

### 2-12-4: معايير اختيار نوعية مسببات التكلفة

هناك ثلاثة عوامل مهمة لابد أن تؤخذ في الحسبان عند اختيار نوعية مسببات التكلفة الملائمة:

- 1- درجة الارتباط: تعني درجة الارتباط بين نوعية مسبب التكلفة المختار، والاستهلاك الفعلي للمنتجات المختلفة من الأنشطة، فكلما زادت درجة الارتباط زادت فرصة استخدامه كمسبب للتكلفة.
- 2- تكلفة قياس مسبب التكلفة: فكلما كانت تكاليف قياس المسبب قليلة زادت فرصة اختياره كمسبب للتكلفة.
- 3- الآثار السلوكية: يجب اخذ الآثار السلوكية في الحسبان عند اختيار نوعية مسببات التكلفة، وقد يكون التأثير على الأفراد جيداً أو سيئاً (درغام، 2007: 302).

### 2-12-5: مجتمعات تكلفة النشاط:

ويقصد بمجمع التكلفة مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد وهي حلقة الوصل بين موارد المنظمة والمنتجات النهائية، حيث أن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنظمة من أجل انجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات ويتم تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة بكل مجمع تكلفة للنشاط حسب الدور الذي يؤديه وبحيث تكون التكاليف بكل مجمع نتيجة أعمال متجانسة، وأن تتناسب التكاليف تناسباً طردياً مع النشاط، وقد يستدعي ذلك تحليلاً إحصائياً لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين الأعمال داخل كل مجمع وبين تكلفة كل نشاط، ثم بعد ذلك توزيع تكاليف مجتمعات التكلفة على الإنتاج (الخدمات)، بحسب الأنشطة التي استخدمت في انجازها (حلس، 2006: 224).

ويرى (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2001:371) أن مجموعات التكلفة تتعلق بتجميع أنشطة متجانسة تخضع في مجموعها لمسبب تكلفة واحد، وذلك اختصاراً لعدد الأنشطة ومسبباتها فمثلاً يمكن تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الإنتاج في وعاء تكاليفي واحد باعتبار أن تكاليف هذه الأنشطة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمسبب تكلفة واحد هو ساعات عمل الآلات، ويمكن تجميع تكاليف أنشطة اللف والحزم ومناولة وتعبئة المواد في وعاء واحد واعتبار أن المسبب الرئيسي للتكلفة هو أوزان المواد الخام.

وقد يستدعى الأمر في بعض الأحيان زيادة أو تقليص عدد مجموعات تكلفة النشاط بحسب التجانس بين مجموعة الأعمال التي تتكون كل منها، مما يوجب ضرورة تقسيم الهيكل التنظيمي إلى مجموعة من الأنشطة يراعى فيها مدى تجانس الأعمال داخل كل نشاط وكذلك ارتباط عناصر التكاليف بالأعمال التي تؤدي داخله فبدلاً من أن نبحت عن نمط سلوك التكاليف لكل وحدة نشاط ونحدد لها مسبب التكلفة الملائم، فإنه قد يكون اقتصادياً أن يتم تجميع عدد من الأنشطة المتجانسة في مجمع تكاليفي واحد يكون له مسبب تكاليفي واحد، والمشكلة أنه كلما زاد عدد الأنشطة التي يتم تجميعها في مجمع تكاليفي واحد قلت المقدرة على تحديد مسبب تكاليفي واحد لها (جلس، 2006:224).

## 2-13: خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC)

يمكن إبراز هذه الخطوات في النقاط التالية (عبد الكريم، والكخن، 1997:500)، (أبو خشبة، 1999:304):

1- تحديد الأنشطة الرئيسية التي تسبق أو ترافق العملية الإنتاجية: يقصد بتحديد الأنشطة تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية وفرعية مثل: (شراء المواد، تخزين المواد، التجهيز الآلي، رقابة الجودة، الفحص والصيانة، استقبال أوامر العملاء، ترويج المبيعات، تسليم المواد الخام... الخ).

2- تحديد الموارد الرئيسية (المدخلات) التي ترتبط بالنشاط مع اختيار وحدة قياس لهذه المدخلات.

3- تحديد وفهم مسببات كل نشاط رئيسي مذكور وبالتالي مسببات حدوث التكلفة (Cost Drivers) التي تمثل بدورها عوامل متغيرة (Variable Factors) تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ويتمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين، أو خط إنتاج معين

مثل تكلفة المواد المباشرة، وساعات عمل الآلات، وتكلفة العمل المباشر، وعدد دورات الإنتاج، وعدد مرات الشحن المواد، وعدد طلبات الإنتاج، وعدد مرات تخضير الآلات وغيرها. 4- خلق ما يسمى بمجمعات التكلفة (Cost Pools) لكل نشاط رئيسي، فبعد تحديد الأنشطة الرئيسية التي تحدث في المنشأة يتم تجميع هذه الأنشطة في مجمعات أو مراكز تكلفة حيث يشمل كل مركز على الأنشطة المتشابهة من حيث مسبباتها.

فمثلاً يتم اعتبار أنشطة اللف والحزم، ومناولة وتعبئة المواد، والتخزين بمثابة مجمع واحد (Cost Pool) لان المسبب الرئيسي لهذه الأنشطة هو أوزان المواد الخام، ويتم كذلك تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الإنتاج في مجمع واحد باعتبار أن هذه التكاليف (الأنشطة) ترتبط ارتباطاً قوياً بساعات عمل الآلات (Cost Drivers) وهكذا. إن الهدف الرئيسي من عمل مجمعات التكلفة هو تحميل إجمالي تكلفة المجمع (المركز) إلى المنتج بناءً على مسبب التكلفة المحدد سابقاً.

5- ربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات بنسبة استفادة هذه المنتجات من تلك الأنشطة بواسطة مسببات التكلفة المحددة مسبقاً.

وفي هذا الصدد يرى كل من Cooper and Kaplan انه يمكن تصميم مدخل التكلفة على أساس الأنشطة بالاسترشاد بالقواعد الثلاث الآتية:

- ضرورة التركيز على الموارد.

- ضرورة التركيز على الموارد التي يختلف استهلاكها بين المنتجات لدرجة كبيرة.

- ضرورة التركيز على الموارد التي يتصف نمط الطلب عليها بعدم الارتباط بالمقاييس.

ويرى (Grandlich, 2004: 189)، و (Maher, et. al., 157) أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يشتمل على أربعة خطوات وهي:

1- تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد وذلك من خلال تحديد الأنشطة التي تؤثر بشكل كبير على التكاليف.

2- تحديد مسببات التكلفة التي تستخدمها المنشأة، سواء المرتبطة بحجم الإنتاج أم بتعقيد عملية الإنتاج.

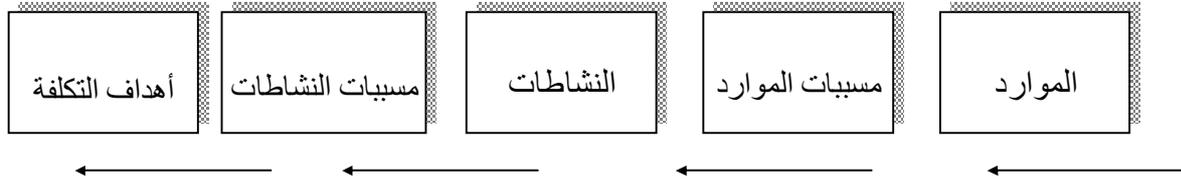
3- حساب معدل التكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة على الحجم المقدر لأساس التحميل.

4- تخصيص التكاليف على المنتجات والخدمات وذلك بضرب معدل التحميل في عدد وحدات النشاط.

والشكل رقم (3) يبين خط سير التكاليف على أساس الأنشطة:

### الشكل رقم (3)

#### مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر (www. ghk\_dz@yahoo.fr)

## الفصل الثالث

نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في  
بلديات قطاع غزة

### 3-1: خلفية نظرية عن بلديات قطاع غزة

#### 3-1-0: تمهيد

تمارس البلديات في عصرنا الحاضر الكثير من الأنشطة التي تعتبر على قدر كبير من الأهمية وهي بذلك تتداخل في الحياة العامة بشكل كبير من خلال تنسيق العمل وتنظيمه بين الجمهور داخل المدن وهذا يزيد من رفعة ورفاهية المجتمع ولقد ساعدت البلديات الحكومة المركزية في تقديم خدمات أفضل للجمهور وهذا يعني أن السلطة المركزية هي التي تعطي الصلاحيات لتلك البلديات وهذا ما يعرف بالحكم المحلي والإدارة المحلية والبلديات في فلسطين مرت بمراحل عديدة بسبب ظروف الواقع الفلسطيني من احتلال عمل على تهميش دور تلك البلديات.

ومع التوسع العمراني والبشري الحاصل في الحياة ونتيجة للتضارب في المصالح بين أفراد المجتمع الواحد كان لابد من وجود سلطة وإدارة تحاول أن تنسق الأعمال المختلفة تنظم سير الأمور الحياتية اليومية بقدر المستطاع للناس مما يؤدي إلى انخفاض عدد النزاعات بين أفراد المجتمع كما تعمل على إنهاء العشوائية في العمل ولكن بسبب التطور نفسه أصبح الأمر لا يقتصر عند ذلك بل صارت تلك السلطات تعمل كل ما من شأنه أن يزيد من رفعة ورفاهية المجتمع وأصبح لها نشاط اجتماعي واسع قائماً على المصلحة العامة في الأساس.

وهنا يجب التعرف على بعض المصطلحات التي قد ترد في هذا المبحث وهي:

1- الإدارة المحلية

2- الحكم المحلي

أولاً: الإدارة المحلية

عرف الإنسان منذ القدم كيف يدبر أموره بنفسه ولكن مع التوسع في النشاط والتجمع والتوطن في مجموعات مختلفة كان لابد من وجود السلطة القادرة على إدارة تلك التجمعات، من هنا ظهرت فكرة الإدارة المحلية، ومن أهم التعريفات للإدارة المحلية ما يأتي:

1- عرفها قانون الهيئات المحلية الفلسطينية رقم (1) لسنة 1997م بأنها وحدة الحكم المحلي في نطاق جغرافي وإداري معين.

2- وعرفها (محمد، 2002: 195) "بأنها الوحدات الإدارية المحلية التي تتمتع بشخصية اعتبارية ويمثلها مجالس منتخبة من المجتمع المحلي لإدارة مصالحها المحلية تحت إشراف ورقابة الحكومة المركزية".

3- وعرفت "بأنها نظام يتولى المهام التي تخولها له الحكومة المركزية والقانون المنظم له أي أن نظام الإدارة المحلية لا يزيد عن كونه جزء من الجهاز الإداري للدولة (عبد الحميد، 2001: 40).

ثانياً: الحكم المحلي

ويعرف بأنه "نظام يتم بموجبه ممارسة الحكم ذاتياً في منطقة جغرافية محددة ضمن الدولة من خلال مشاركة سكان تلك المنطقة في إدارة شؤونهم ضمن استقلالية يضمنها الدستور أو قوانين الدولة الأساسية" (جامعة القدس المفتوحة، 2006: 18).

وهناك خلط كبير بين مفهومي الإدارة المحلية والحكم المحلي ربما يكون سببه راجع إلى عدم المعرفة بمفهوم كل منهما من حيث الاختصاصات والصلاحيات الممنوحة، وهناك فروق محددة في نواحي بين الإدارة المحلية والحكم المحلي نوجزها في الجدول رقم (2) التالي:

### الجدول رقم (1)

#### الفروق بين الإدارة المحلية والحكم المحلي

وجه الاختلاف	الإدارة المحلية	الحكم المحلي
النشوء	تنشأ بموجب القانون	ينشأ بموجب الدستور
الارتباط	ترتبط بالتنظيم الإداري للدولة ولذلك تعتبر أسلوباً من أساليب التنظيم الإداري.	يرتبط بتشكيل الدولة ويعتبر أسلوباً من أساليب التنظيم السياسي.
الوظيفة	تمارس جزءاً من وظيفة الدولة الإدارية فقط.	يمارس وظائف تنفيذية وتشريعية وقضائية
مدى ثبات الاختصاص	اختصاصها قابلة للتغيير زيادة أو نقصاً.	اختصاصاته تتمتع بدرجة ثبات أكبر نسبيًا
الرقابة	تخضع لرقابة وإشراف السلطة المركزية	تمارس عليه رقابة غير مباشرة من قبل السلطة المركزية.

المصدر: (المعاني، وأبو فارس، 1995: 38).

### 3-2: أساليب تمويل الإدارات المحلية

يمكن تصنيف أساليب تمويل الإدارات المحلية بصفة عامة كما يأتي (أبو بكر، 2005: 337):

- 1- الضرائب الإضافية: حيث تقوم الإدارة المحلية بفرض ضريبة في شكل نسبة مئوية يتم تلبيتها على أنواع من الضرائب التي تفرضها الحكومة المركزية وتحصل لحساب الوحدة المحلية.
- 2- المشاركة في الحصيلة الضريبية: يتم إعطاء الإدارة المحلية الحق في مشاركة الحكومة المركزية في الحصيلة الضريبية ويقلل ذلك من الاستقلال المالي للإدارة المحلية.
- 3- فرض أعباء ورسوم محلية خاصة: حيث تعطي الإدارة المحلية الحق في فرض وجباية أنواع معينة من الضرائب ويحقق ذلك استقلالاً كبيراً للإدارة المحلية إلا أنه قد يخلق تفاوتاً في العبء وتفاوتاً في الثراء والموارد من منطقة لأخرى.
- 4- الإعانة الحكومية: تقوم الحكومة المركزية بتقديم إعانات للإدارات المحلية من حصيلة مواردها المختلفة وقد تكون الإعانة مشروطة بالصرف على تأدية خدمة معينة.

### 3-2-1: سمات الإدارة المحلية في فلسطين والعقبات التي تواجهها

نظراً للظروف السياسية التي عرفت بالواقع الفلسطيني الأمر الذي أدى إلى ظهور آثار تلك الظروف على شخصية الإدارة المحلية في فلسطين سواء على صعيد السمات التي اتصفت بها أو العقبات التي واجهها حسب الأتي (عبد العاطي، 2005: 37-39):

### 3-2-1-1: سمات الإدارة المحلية في فلسطين:

- ارتباطها الشديد بالسلطة المركزية وتبعيتها لها في موازنتها وسياستها بشكل عام مما اضعف دورها في تخطيط التنمية المجتمعية .
- نقص الثقة بين هيئات الحكم المحلي والمجتمع وذلك نتيجة لقصورها في تلبية حاجات المواطن والمجتمع.
- نقص التنظيمات والسياسات الإدارية والمالية التي تنظم وظائف السلطات المحلية وعلاقتها بالحكومة المركزية ووزارة الحكم المحلي وتنظيم شؤونها.
- قدراتها البشرية غير المؤهلة والتي تحتاج إلى تدريب فني ومهني أفضل.
- هناك تقييد لعائدات البلديات المالية مما أدى إلى اقتصر دور البلديات الوظيفي على تقديم الخدمات الأساسية الحيوية للسكان ولم يتوسع الاهتمام بالسكان من الناحية الاقتصادية والاجتماعية والتنمية.

### 3-2-1-2: العقبات التي تواجه الإدارة المحلية في فلسطين

- تأكل بعض صلاحيات البلديات بشكل فعلي مثل سحب المسؤولية عن الكهرباء ويتوقع سحب المياه والصرف الصحي وصلاحيات إصدار تراخيص الحرف والصناعات مما يضعف من مواردها.
- نقص الوعي بمفهوم التنمية وأهميتها سواء من العاملين في البلديات أو المشرفين على أعمال البلديات.
- ندرة الموارد المالية اللازمة لتنفيذ مشاريع تطوير البنية التحتية الضرورية والأساسية.
- ضعف روح المشاركة من قبل المجتمع.
- عدم تسديد المواطنين لالتزاماتهم المالية بسبب الوضع الاقتصادي الصعب.
- عدم وجود الفهم الكافي لمفهوم الحكم المحلي ودوره وأهميته.
- الاجتياح الإسرائيلي المتكرر وما رافقته من تدمير للبنية التحتية.
- نسبة كبيرة من رؤساء البلديات والمجالس البلدية غير مؤهلين لهذا الدور.

### 3-3: نشأة البلديات في قطاع غزة

تعتبر البلديات قطاع هام في فلسطين، وخاصة في قطاع غزة، وهي لم تكن بمعزل عن الأوضاع الصعبة التي يتعرض لها الشعب الفلسطيني فهي مرتبطة بالوضع السياسي، خاصة أن قطاع غزة يعيش تحت الاحتلال الإسرائيلي، فقد بدأ ظهور الإدارات المحلية، في أواخر القرن الثامن عشر للميلاد بدأت الدولة العثمانية بالضعف والترهل، مما يتطلب إجراء إصلاحات في السلطة المركزية وتكوين الإدارات المحلية والبلديات بحيث تنوب عن السلطة المركزية في إدارة شؤون المواطنين.

ومع بداية الاحتلال البريطاني اصدر المندوب السامي مرسوماً يتم بموجبه انتخابات بلدية في عام 1926م وأجريت أول انتخابات بلدية في فلسطين عام 1927م وبقي الوضع على حالة حتى عام 1934م حين صدر قانون البلديات المعتمد لتنظيم عمل البلديات في البلاد حيث تم بموجبه إجراء انتخابات لعشرين مجلس بلدي في ذلك العام ولم يطرأ أي تغيير على وضع البلديات حتى عام 1948م حيث تولت الأردن أمور الضفة الغربية وتم إصدار القوانين الخاصة بالبلديات . أما في قطاع غزة فقد تولت أموره مصر حيث تم الاستمرار في تطبيق قوانين الانتداب البريطاني ولم يكن في قطاع غزة سوى بلديتين هي غزة وخانيونس وذلك حتى احتلال القطاع من الاحتلال

الإسرائيلي عام 1967م وبقي الحال كما هو حتى كان آخر استحداث بإضافة بلديتين في قطاع غزة هما دير البلح ورفح سنة 1974م (سعيد، 1996: 16).

وبقي الحال كما هو عليه حتى جاءت السلطة الفلسطينية وأشرفت وزارة الحكم المحلي على تنظيم البلديات وتم استحداث بلديات جديدة في قطاع غزة حتى وصل عددها حالياً إلى (25) بلدية موزعة حسب المحافظات في الجدول رقم (2) التالي:

الجدول رقم (2)

توزيع البلديات حسب محافظات قطاع غزة

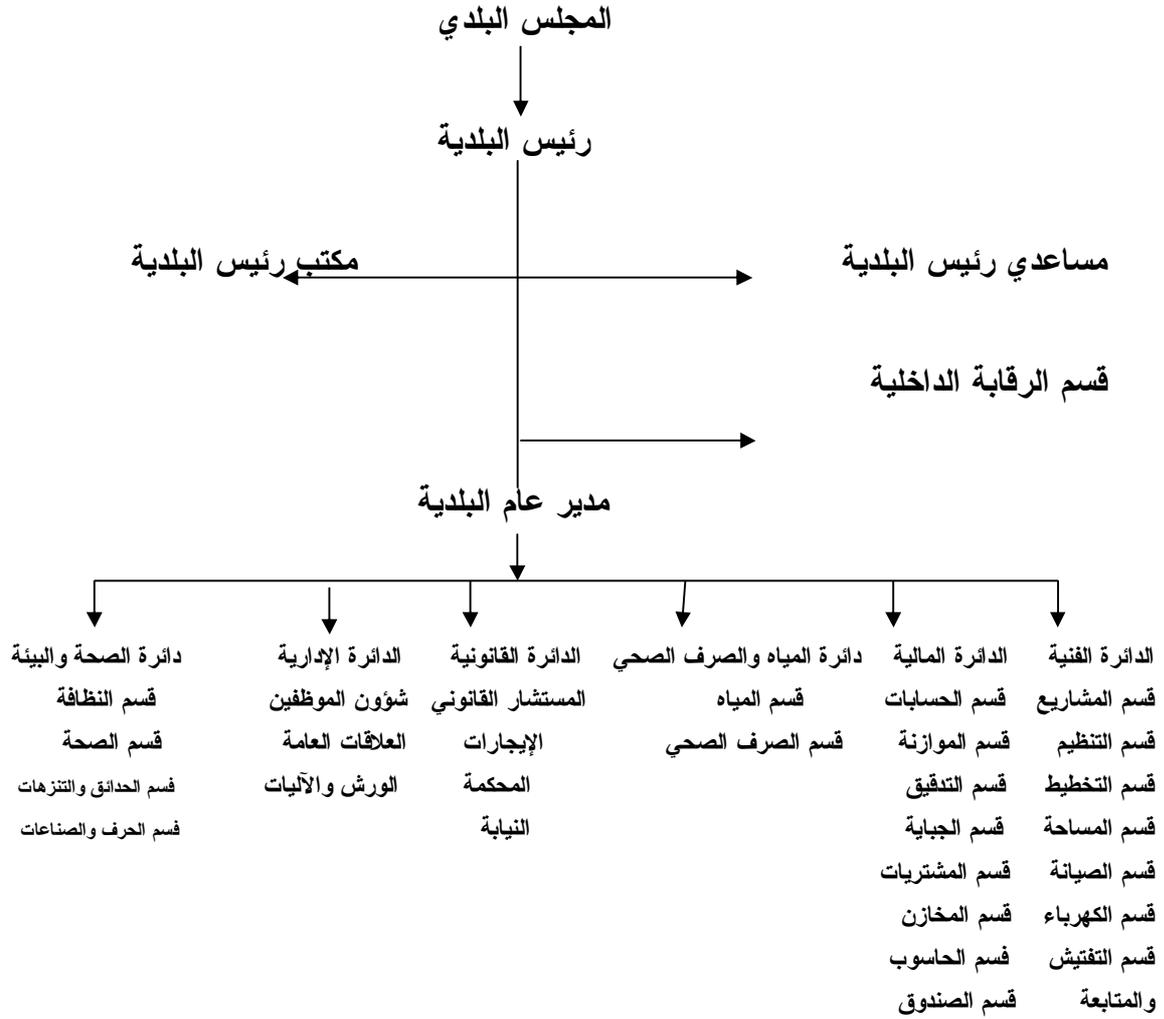
المحافظة	الرقم	البلدية	تصنيف البلدية
محافظـة غزة	1	غزة	أ)
	2	الزهراء	د)
	3	وادي غزة	د)
	4	المغراقة	ج)
محافظـات الشمال	5	بيت حانون	ب)
	6	بيت لاهي	ب)
	7	أم النصر	د)
	8	جباليا	أ)
محافظـة الوسطى	9	دير البلح	ب)
	10	النصيرات	ب)
	11	البريج	ب)
	12	المغازي	ب)
	13	الزوايدة	ب)
	14	المصدر	د)
	15	وادي السلقا	د)
محافظـة خان يونس	16	خان يونس	أ)
	17	بني سهيلا	ب)
	18	عبسان الكبيرة	ب)
	19	عبسان الجديدة	ب)
	20	خزاعة	ج)
	21	القرارة	ب)
	22	الفخاري	ج)
محافظـة رفح	23	رفح	أ)
	24	الشوكة	ج)
	25	النصر	ج)

المصدر: (وزارة الحكم المحلي)

### 3-3-1: الهيكل الإداري للبلدية

والشكل رقم (4): يبين نموذج للهيكل الإداري للبلدية

#### الهيكل الإداري البلدية



المصدر: (بلدية خان يونس، 2006: 13).

### 3-3-2: الخدمات التي تقدمها البلدية للمواطنين:

- 1- تقديم مشاريع الصرف الصحي.
- 2- الاهتمام بالصحة العامة والنظافة.
- 3- التنظيم والبناء.
- 4- مراقبة الأسواق والحرف.
- 5- تحديد وتنظيم الإعلانات التجارية.
- 6- تنظيم السير داخل المدينة.
- 7- تزويد المنازل بالمياه.

### 3-3-3: مصادر التمويل في البلدية:

فالبلديات الحكومية تمول عن طريقة الموازنة العامة للدولة من خلال موازنة وزارة الحكم المحلي، بالإضافة لما سبق قد يكون تركيبة تمويل البلدية خليط من الأشكال التالية:

- 1- الإعانات والمساعدات الحكومية.
- 2- القروض ذات الفائدة البسيطة والمخفضة.
- 3- رسوم الاشتراك.
- 4- مخصص من موازنة الدولة.
- 5- إعانات مالية وعينية من جهات أخرى.
- 6- بعض استثمارات شركات التمويل والجمعيات الأخرى.

### 3-4: تعريف موازنة البلدية:

تعرف موازنة البلدية على أنها "وثيقة معتمدة تتضمن تقدير للموارد المالية والنفقات المتوقعة للوحدات المحلية عن فترة زمنية مقبلة تقدر عادة بسنة" (عبد الحميد، 2001: 266).

بناءً على التعريف فإن موازنة البلدية تتصف بالآتي:

- 1- أنها وثيقة معتمدة حيث يتم إعدادها في البلدية ثم يقرها المجلس البلدي حيث ترفع بعد ذلك لوزارة الحكم المحلي لاعتمادها أو القيام بتعديلات عليها قبل الاعتماد.
- 2- تعد موازنة البلدية لفترة مالية قادمة هي سنة حيث يبدأ العمل على إعدادها في شهر أغسطس من كل عام.

3- هناك تشابه بين موازنة البلدية وموازنة المنشآت الهادفة إلى الربح في إنهما ترجمة لأهدافها في صورة رقمية.

### 3-4-0: خصائص ووظائف موازنة البلدية:

هناك عدة خصائص ووظائف تمتاز بها موازنة البلدية على النحو الآتي (الزعبي، 2004: 70):

### 3-4-1: خصائص موازنة البلدية

- 1- تشتمل موازنة البلدية على تقديرات وهي بالتالي تختلف عن الميزانية.
- 2- تعد موازنة البلدية عن فترة مالية مقبلة مدتها سنة.
- 3- يجب أن تكون موازنة البلدية معتمدة من السلطات المعنية في الدولة وهي بذلك تعد بمثابة قانون ملزم.

### 3-4-2: وظائف موازنة البلدية

- 1- تعد موازنة أداة تخطيط حيث أنها تعتبر بمثابة الخطة التي تعدها البلدية تحتوي على الأهداف التي يسعى المجلس البلدي إلى تحقيقها.
- 2- تعد موازنة البلدية أداة رقابة حيث أن تقدير المصروفات التي تحتوي عليها الموازنة تعتبر بمثابة قيود على الإنفاق فيجب أن يتم التأكد من التزام البلدية بالإنفاق في حدود ما سبق وأن تم اعتماده.
- 3- تساعد موازنة البلدية في عملية التوزيع الأمثل للموارد المحدودة بين الاستخدامات المختلفة بكفاءة وفاعلية.

### 3-4-3: مبادئ وقواعد إعداد موازنات البلديات

- هناك أسس عامة يجب مراعاتها عند إعداد وتنفيذ الموازنات لضمان نجاحها من قبل البلديات وهي كالتالي (صبري، والحاج، 2006: 5):
- 1- ملائمة الموازنة لأهداف البلدية: يجب أن تبني الموازنة على أساس أهداف البلدية والتي يجب أن تكون محددة بوضوح وقابلة للتطبيق والتنفيذ في حدود البلدية والبيئة المحيطة.
  - 2- ملائمة الموازنة للهيكل التنظيمي للبلدية: فيجب تحديد وإقرار الهيكل التنظيمي لكل بلدية من قبل المجلس البلدي لتتلاءم وتصنيفات جداول الموازنة لذلك الهيكل التنظيمي المقرر ومراعاة تعديل تلك الجداول عند إحداث أي تغيير في ذلك الهيكل التنظيمي، فيتم تقسيم الموازنة بما يتلاءم والهيكل

التنظيمي بشكل يسمح بانسياب العمل الروتيني وفقاً للجداول الموضحة دون تعارض بين مراكز المسؤولية المختلفة .

3- ملاءمة الموازنة للنظام المحاسبي ودليل الحسابات: إن ملاءمة الموازنة للنظام المحاسبي واستخدام مفردات حسابات تتفق ودليل الحسابات يعد امراً أساسياً لتسهيل عملية المقارنة بين البيانات الفعلية والمخططة.

4- الحصول على تأييد المستويات الإدارية في البلدية: وذلك ابتداء من أعلى مستوى إداري وهو المسئول عن اعتماد الموازنة و إعطاء الإذن بتنفيذها إلي ادني مستوى إداري يساهم في تنفيذ الأنشطة وفقاً للموازنة.

5- ربط الموازنة بنظام الحوافز لضمان تعاون المستويات الإدارية المختلفة لتنفيذ الموازنة: يفضل ربط الموازنة بنظام حوافز لتشجيع العاملين على تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية كما يمكن ربط نظام الترقيّة وشغل المناصب الإدارية العليا بمدى تنفيذ الموازنة وتحقيق الخطط المرسومة.

### 3-4-4: خطوات إعداد الموازنة في بلديات قطاع غزة:

في كل عام وقبل انتهاء السنة المالية تقوم وزارة الحكم المحلي بإرسال تعميمات ونماذج إعداد الموازنات للبلديات حيث يتم عمل نموذج للمصروفات المتوقعة ويتم تعبئته من قبل أقسام البلدية المختلفة ويتم مناقشة هذه النماذج مع رؤساء الأقسام كل على حدة وبعد التعديل عليها والموافقة على بنودها من قبل المجلس البلدي ترسل الموازنة إلى وزارة الحكم المحلي حيث أشارت المادة رقم (6) من النظام المالي للهيئات المحلية بان ينظم المجلس الموازنة السنوية ويقدمها إلى الوزير قبل شهر على الأقل من بداية السنة المالية المتعلقة بها وترفق بجداول تشكيلات الموظفين. ويتم المصادقة عليها من قبل وزير الحكم المحلي بعد مناقشتها وعمل التعديلات اللازمة إذا وجدت حيث أشارت المادة رقم (8) من نفس النظام بان يصادق الوزير على الموازنة أو يعيدها لإجراء التعديلات التي يراها ضرورية. ولا يجوز الصرف من الموازنات إلا في حدود المبلغ المعتمد وقد يجوز تعديل الموازنة خلال السنة ولكن يفضل عدم التعديل. أما في حالة زيادة المصروفات على الإيرادات يعاد مرة ثانية إلى تخفيض المصروفات ولكن إذا ثبت استحالة تخفيض المصروفات فيكون الاتجاه إلى البحث عن إيرادات أخرى أو زيادة نسبة الإيرادات الحالية مثل رفع نسبة استعمال خطوط الصرف الصحي أو زيادة مبلغ الاشتراكات مثلاً كما أشارت إلى ذلك المادة رقم (13) من نفس النظام المشار إليه سابقاً.

### 3-4-5: الصعوبات التي تواجه الموازنات في بلديات قطاع غزة

هناك كثير من المشكلات التي تواجه العاملين في مجال إعداد الموازنات وتنفيذها في بلديات قطاع غزة حسب الآتي:

- 1- التعيينات العشوائية حيث يتم تعيين الموظفين دون الرجوع للموازنة أي عدم وجود اعتماد مالي لها في الموازنة مما يسبب العجز المستمر في الموازنة، مع العلم بأن الرواتب تمثل أكثر من (80%) من الموازنة وهذا يضعف دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة.
- 2- أن هناك طلبات شراء تأتي موقعة من رئيس البلدية ويتم صرفها سواء لها بند مالي في الموازنة أم لا وقسم الموازنة لا يستطيع فعل شيء حيالها.
- 3- هناك سياسة الخصومات في حالة المتأخرات فيتم اعتمادها من قبل رئيس البلدية والمجلس البلدي دون استشارات القسم المالي مما يؤثر سلباً على الإيرادات المقدرة في الموازنة\*.

\* مقابلة مع، واكد العقاد، بلدية خانينوس، 27/ 9 /2008.

### 3-5: نظام الموازنات على أساس الأنشطة كأداة إدارية حديثة ومقومات تطبيقها في بلديات قطاع غزة

#### 3-5-0: المقدمة

إن احد أهم الأهداف للموازنة على أساس الأنشطة، التحسين مستمر والدائم لكل عملية أو نشاط، ويبدو أن الموازنة التقليدية بالصورة الشائعة التي تمارس بها تركيز ببساطة على تكرار تاريخ العمليات السابقة، بينما تضع الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) أهداف التحسين وفقاً للنشاط أعمال المنشأة، وتعمل الموازنة القائمة على أساس الأنشطة (ABB) على مزامنة الأنشطة ومن ثم تحسين العمليات، فكل إدارة تعمل من أجل نفسها ويتظاهر المديرون بالولاء والإخلاص للتنسيق بين الإدارات، ومع ذلك فالمديرون سوف يستجيبون بشكل مؤكد على نحو سوف يعظم أداء إدارتهم، والنتيجة الحتمية هي خفض مستوى الأداء في المنشأة ككل.

تضع الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) أهداف لتحسين عمليات المنشأة وهو ما يتطلب جهوداً مشتركة من جانب الموظفين في مجموعة متنوعة من الإدارات، ونظراً لأن الهدف هو تحسين أداء المنشأة ككل، كان لا بد من إزالة الحواجز بين الإدارات والعمل على زيادة التنسيق بينها.

وتركز الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وإدارة الأنشطة على التحكم في النشاط، فمن خلال النشاط وحده يمكن أن تتحسن النتائج ومن هذا المنطلق، تميل الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) للتركيز على النتائج وليس الأسباب على سبيل المثال: يتطلب تعيين موظفين جدد أو إدخال خدمة جديدة وقتاً طويلاً، وفي الواقع ينبغي أن تركز المنشآت على أسباب تلك الأوقات المعيارية الطويلة، وفي اليابان يأتي المديرون إلى الاجتماعات طالبين من أقرانهم اقتراحات لحل مشكلاتهم، أما في الولايات المتحدة فإن الاتجاهات فردية، تجعل المديرين يعتبرون طلب المساعدة دليلاً على الضعف، وبذلك يخلق المديرون الأعذار لتبرير أسباب تجاوزهم الموازنة بدلاً من تركيز جهودهم على كيفية تحسين العمليات (حماد، 2005: 1170-1173).

### 3-5-1: تعريف الموازنة على أساس الأنشطة (Activity Based Budgeting (ABB)

يعرف (Antos) الموازنة على أساس الأنشطة (Activity Based Budgeting (ABB) بأنها "عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة التكاليف تعني بحمل العمل المنتبأ به وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتفق عليها".

وهي أسلوب يقوم على ربط الإستراتيجية بالموازنة حيث 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.

وتعرف أيضاً بأنها "تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمنظمة تعكس تنبؤ الإدارة بحمل العمل وكذلك المتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الإستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخططة لتحسين الأداء".

هي موازنة تركز على المخرج وليس المدخل، أي أن الموازنة على أساس الأنشطة

ترتكز على (حماد، 2005: 1175):

Type of Work to Be Done

- نوع العمل المراد أدائه

Quantity of Work to Be Done

- كم العمل المراد أدائه

Cost of Work to Be Done

- تكلفة العمل المراد أدائه

كما عرفتها "NDMA Inc" على أنها موازنة تقوم بحساب التكلفة الحقيقية لكل مشروع

وخدمة ممولة بالموازنة بشكل دقيق ومحدد بالتوافق بين توقعات العملاء (الاحتياجات) والموارد.

كما يعرف "Lvy Mclemore" الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على أنها: تقنية

لتحسين دقة التقديرات المالية ولزيادة إدراك المنشأة.

### 3-5-2: الفلسفة التي تستند عليها الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

بشكل أولي تركز الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على فهم النشاطات وعلاقتها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، حيث تتمكن المنشأة من معرفة التغيرات في الأنشطة والخدمات وبالتالي تمكن المنشأة من فهم وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن من خلال التحديد الدقيق للتكلفة بعد التنبؤ بها.

ويكون في المنشآت التي تستخدم مدخل (ABB) التركيز على النشاطات وتحليلها أكثر من التركيز على الموارد أو المصادر، ومن ثم يساعد على عملية التغذية الراجعة وعمليات المؤسسة من تحقيق أهدافها الإستراتيجية حيث إنها تساعد المدراء في فهم وتحديد ما هو العمل المتوقع أداءه وما هو الاستثمار الذي سوف ينتج؟ (Antos, 2004: 10).

وتقوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) 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.

وبشكل مبسط يرى "Lvy Mclemore" إن أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يسير في عكس اتجاه نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) والذي يقوم على مبدأ يعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات بغرض تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة، أما (ABB) فهو يعني بإعداد موازنة تقديرية أو خطة مالية.

وتمكن عملية إعداد الموازنات على أساس الأنشطة الإدارة من الرقابة بشكل أكثر فعالية على التكاليف، إذ أنها كما يرى "Antos" تمكن الإدارة من تحويل الجزء الأكبر من التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط من عدمه، لأن التمييز بين التكاليف المتغيرة و الثابتة هو أمر يتعلق بالقرار الإداري الذي يحدد كم يجب أن ينفق على تأمين هذا المورد وليس متعلقاً بطبيعة المورد المستخدم، وما هي قدرة القرار الإداري على المواءمة بين الحاجة إلى المورد وتوفيرها بسرعة يستطيع المدير اتخاذ القرارات المتعلقة بتأمين الموارد أثناء عمليات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة وبالتالي يمكن اعتبار كل التكاليف التي سوف تخصص لنشاط معين بمثابة تكاليف متغيرة عند إعداد الموازنة (Antos, 2005).

الموازنة على أساس الأنشطة تتيح بيئة ملائمة للاستفادة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في مجال خفض التكاليف كأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) لاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ونظام التحسين المستمر، والمقاييس المرجعية (Antos, 2005). يجب أن تبنى الموازنات على أساس تحديد الأنشطة المستقبلية وكذلك من أجل الوفاء بما يلي (Moustafa, 2005: 44):

- متطلبات العميل
- الأهداف والاستراتيجيات الخاصة بالإدارة.
- الخدمات ومزيج الخدمات الجديدة (المتغيرة).
- التغيرات في أنشطة المنشأة.
- التحسينات في الكفاءة والفعالية.
- أهداف الجودة والمرونة والفترة الزمنية.
- التغيرات في مستوى الخدمة.

3-6 : الأدوات الإستراتيجية الرئيسية التي يمكن استخدامها مع أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

### 3-6-1 : مسح العملاء

وذلك بهدف تحديد الأهمية النسبية للأنشطة من وجهة نظر العميل، حيث تعد عملية مسح العملاء من الخطوات الأولى في عملية الإدارة الإستراتيجية إجراء مسح للعملاء ويمكن إجراؤه شخصياً أو عبر الهاتف أو البريد المباشر، وي طرح المسح مجموعة متنوعة من الأسئلة، إلا أن التركيز يكون منصباً على العوامل المهمة بالنسبة للعميل وترتيب هذه العوامل من جانب العميل، وفي النهاية ادراك (وجهة نظر) العميل لأداء المنشأة فيما يتعلق بهذه العوامل.

وبناءً على المسح، يجب أن تبدأ المنشأة بالعوامل الأكثر أهمية بالنسبة للعميل وتقرر ما إذا كانت ترضى العميل بخصوص الأداء مع التركيز على النشاط أو عملية الاستثمار التي يشعر العميل أنه الأكثر أهمية، (حماد، 2005: 1180).

### 3-6-2: تحليل القدرات المحورية (الأنشطة الحرجة):

وذلك بهدف اغتنام المنشأة للفرص المتاحة وتجنب التهديدات التي تلاحقها حيث تبدأ المنشأة بالتساؤل عن الأنشطة أو العمليات ذات الأهمية الحرجة بالنسبة لصناعتها وتصبح هذه الأنشطة أو العمليات هي القدرات المحورية لهذه الصناعة، يلي ذلك أن 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 هناك فجوة في القدرات المحورية ثم يمكن للمنشأة أن تضع أهدافاً من حيث التكلفة والجودة والوقت لتحسين الأداء. والجدول رقم (1-3) يوضح بعض الأمثلة للقدرات المحورية لبعض الصناعات:

#### الجدول (3)

#### أمثلة علي القدرات المحورية لبعض الصناعات

الصناعة	القدرة المحورية
القطاع المصرفي	الدقة، وسرعة أداء الخدمات.
التأمين	معدلات منخفضة، ممثلون واسعوا الاطلاع وسرعة التعامل مع المطالبات.
المستشفيات	ممرات ودورات، خدمة كاملة، معدلات نجاح مرتفعة.
شركات الطيران	مواعيد إقلاع مناسبة وفي الوقت المحدد وأجور سفر معقولة.
الأطعمة السريعة	الجودة والخدمة والنظافة.
خدمة الإيرادات الداخلية	قواعد يسهل الالتزام بها والعدالة وسهولة الوصول.
جامعو التبرعات	قضية نبيلة، نسبة مئوية كبيرة من الأموال تذهب مباشرة إلى القضية.

المصدر: (حماد، 2005: 1182)

### 3-6-3: المقاييس المرجعية:

ظهر هذا المصطلح عام 1979 عن طريق شركة Zerox التي تعمل في مجال تصوير المستندات وذلك بهدف التطوير عن طريق مقارنة أداء المنشأة بأداء المنشآت الأخرى المنافسة أو ذات التفوق في مجال معين باعتبارها منشآت رائدة بهدف التطوير، ويمكن أن تقاس معايير المفاضلة (حماد، 2005: 1183) بما يلي:

- الأنشطة
- العمليات
- الوقت
- إدخال خدمة جديدة
- خدمة العملاء
- الجودة
- التكلفة.

### 3-6-4: نشر وظائف الأنشطة Disseminate activities functions (AFD)

وذلك بهدف مقابلة متطلبات العملاء بالأنشطة أو العمليات للتعرف على الأنشطة الحرجة، ويتم ترتيب متطلبات العملاء كجزء من هذا التحليل.

نشر وظائف الأنشطة (AFD) مفهوم يشبه مفهوم نشر وظائف الجودة الذي ظهر أصلاً في مجال الجودة وقابل للتطبيق على الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، وفي (AFD)، تقارن المنشأة متطلبات العملاء بالأنشطة أو عمليات الأعمال الضرورية للوفاء بتلك المتطلبات، ولكل نشاط أو عملية، ويتم أيضاً عقد مقارنة مع المنافسين لتقرير مستوى أداء المنشأة بالمقارنة بالمنافسين، أيضاً يتم الربط بين الأنشطة لبيان أي الأنشطة لها ارتباط إيجابي قوي أو ارتباط سلبي قوي بالوفاء بمتطلبات العملاء، 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 مستوى أعلى من رضا العملاء، ويتم ترتيب متطلبات العملاء كجزء من هذا التحليل (حماد، 2005: 1183).

### 3-6-5: الهندسة العكسية Reverse Engineering

وذلك بهدف تقرير كيفية أداء العملية بشكل أكثر فاعلية عن طريق دراسة كيفية قيام المنافسين بأداء عملياتهم أو كيفية تقديمهم للمنتج أو الخدمة.

### 3-7: ما هو سبب الاهتمام بمدخل الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

هناك مشكلتان تسببهما الموازنة النقدية:

1- لا تؤدي إلى اتخاذ قرارات مالية سليمة بسبب عدم تحديد التكاليف بشكل محدد ومناسب.

2- عدم القدرة على تحديد المشاريع والخدمات التي تشملها التكلفة.

بينما نجد أن نظام (ABB) يعمل على حساب التكلفة الحقيقية بشكل محدد بحيث تتفق مع توقعات العملاء وتطابقها مع الموارد، حيث تقوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على تحديد المنتجات والخدمات والتكاليف غير المباشرة بشكل حقيقي، ويعتبر نظام (ABC) وسيلة ربط بين تكاليف الأنشطة مع النتائج، والهدف من ذلك هو تحديد التكلفة الحقيقية للمنشأة عن الخدمات، والتكاليف الحقيقية تشمل التكاليف المباشرة بالإضافة إلى حصة عادلة من التكاليف غير المباشرة، حيث نجد أن المنشآت التي تعتمد على نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) تكون النتيجة تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى (www. NDMA.com).

### 3-8: مزايا الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

زاد الاهتمام بالموازنة على أساس الأنشطة في الآونة الأخيرة لما تتمتع به من مزايا نذكر منها (Moustafa, 2005: 44-62)، (www. NDMA.com).

1- كثير من الكتاب يعتبرون الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) إحدى أهم الأدوات التي تعمل على الموازنة والموائمة بين الأنشطة مما يساعد على تحقيق مكاسب كثيرة للمنشأة منها. القدرة على التخطيط السليم والرقابة الجيدة وخفض التكاليف.

2- 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.

3- 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.

4- الفوائد المالية من استخدام نظام (ABB)

تمكن من اتخاذ قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة تحديد التكلفة الحقيقية دون أي

مجازفة.

### 5- فوائد تنظيمية

- استخدام نظام (ABB) يعمل على تحسين العلاقات مع العملاء من خلال توقع ما يحتاجونه وفق الموارد المتاحة.

- استخدام نظام (ABB) يعزز العمل الجماعي ويوفر المعلومات للمنشأة.

6- استخدام نظام (ABB) يساعد مديري المنشآت على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة وتساعد في عملية التغيير بشكل عادل ومنصف ويعمل على زيادة الكفاءة لدى المنشآت التي تعتمد على نظام الموازنة على الأنشطة (ABB) تكون النتيجة تخفيض التكاليف والحصول على عائد أعلى.

### 3-9: العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

عند نقطة معينة في وظائف المدراء يكون مطلوباً منهم إعداد موازنة، فعلاً هذا يمثل مسؤولية أساسية على المدراء. الموازنة هي عبارة عن خطة ممثلة مالياً، ويوجد العديد من أنماط الموازنات الموجودة كل نمط يختلف من حيث الغرض والهدف. إحدى المنشآت تطبق نظام (ABC) وهي تستطيع استخدام معلومات (ABC) في عمليات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، وصفت من قبل Cooper and Kaplan بأنها نظام (ABC) معكوساً "ABC in reverse"، والحاجة إلى (ABB) نابعة من التحفظات على عملية إعداد الموازنة التقليدية في المنشآت والتي تكون عادة ممثلة بمفاوضات ونقاشات بين المدراء والإدارة العليا بإضافة حول النسبة التي يجب إضافتها للموازنة في السنوات السابقة، وهذا نادراً ما ينصف بعض القضايا مثل الإنتاجية وفعالية استخدام الموارد المتاحة. لكن مع (ABB) المدراء يميلون إلى الأخذ بعين الاعتبار ما هي حاجتنا الحقيقية من الموارد، لذا فإن المدراء يقومون بـ:

أولاً: المدراء يقومون بحساب وتحديد مستوى الإنتاج والمبيعات في السنة القادمة، ومن ثم يتنبأ المدراء بالطلب على الأنشطة في المنشأة وبعد ذلك يقومون بحساب الطلب على الموارد وفق ما تتطلبه الأنشطة.

ثانياً: تحديد الطلب الحقيقي من الموارد مبنياً على عينات وطاقة الأنشطة (الجذب، 2007: 53).

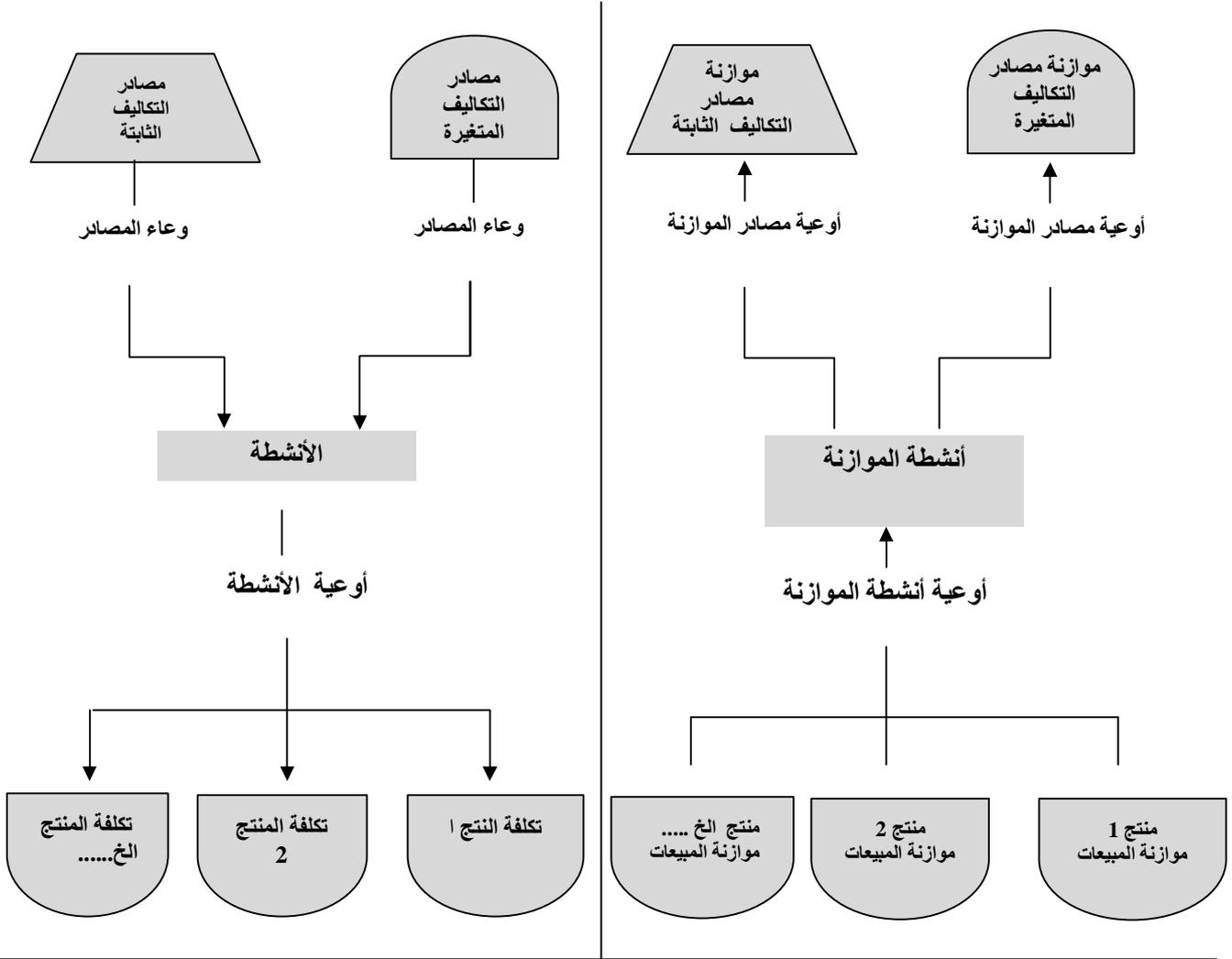
غالباً ما تستخدم المنشآت التي تطبق نظام (ABC) الذي يعتمد على تحديد التكلفة كوسيلة لتجهيز الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) حيث أن الموازنة تركز على الأنشطة الموزعة أي محددة تكلفتها بشكل عادل، كما أن المنشآت التي تستخدم هذا النظام يعتمد على الأنشطة المخطط لها مسبقاً

في حين نجد أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) تركز على تصميم حسابات التكلفة وتوزيع وتحديد التكلفة بشكل أكثر دقة.  
والشكل (5) يظهر مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

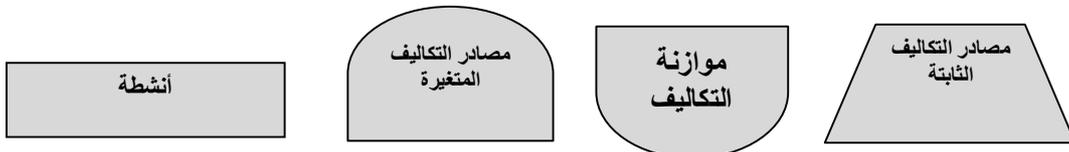
الشكل رقم (5)

المقاطع الرئيسية والاختلافات بين النظامين

الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



**LEGEND**



المصدر: (Horngren, et. Al, 2005, 315).

### 3-10: مقومات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة

يعد تحليل الأنشطة في أي منشأة نقطة البدء وحجر الأساس الذي يقام عليه نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، حيث أنه من المهم القيام بالأنشطة المطلوبة التي لا يمكن الاستغناء عنها بالشكل الصحيح ويؤثر إيجابياً في أعمال المنشأة ونتائجها وتحقيق رضا المهتمين الذي ينعكس في تحقيق نتائج مستمرة (الحبيطي، 2002: 281).

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

- 1- توجهات الإدارة العليا ومدى إدراكها لأهمية نظام الموازنات على أساس الأنشطة.
- 2- توفر المستوى العلمي (الكفاءات العلمية والعملية) لدى الموظفين في التعامل مع نظام محوسب، يساعد ويسهل في تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)، بالإضافة إلى تقبل التغيير بشكل مستمر.
- 3- توفر أنظمة محاسبة سليمة لدى بلديات قطاع غزة تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة بشكل سهل وميسور وبأقل التكاليف من أجل تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.
- 4- توفر هيكل إداري للبلديات يساعد على إنجاح تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).
- 5- تنوع وتعقيد الخدمات المقدمة من قبل بلديات قطاع غزة.
- 6- تنوع الأنشطة المساندة (كالتصميم الهندسي، الإدارة، برمجة، المحاسبة، صيانة الأجهزة، وغيرها) المقدمة من قبل بلديات قطاع.
- 7- يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة في بلديات قطاع غزة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة الخدمة، وهي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل خدمة على حدة.

### 3-11: خطوات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

قام " Lvy Mclemore " بتحديد الخطوات اللازمة للتطبيق وتمثل في:

- تدريب العاملين وتعريفهم بالأسلوب الجديد
- تحليل الاستراتيجيات
- إنشاء أدلة التخطيط
- التنبؤ بتكلفة النشاط
- اقتراح التحسينات بين الأقسام المختلفة
- اقتراح تحسينات للأنشطة
- الاختيار من بين خيارات التحسينات المقترحة
- بلورة الموازنة في شكلها النهائي

### 3-12: مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

يتم إجراءات إعداد الموازنات وفق المراحل الرئيسية التالية: (Cooper, and Kaplan, 1998: 116):

#### 3-12-1: تقدير كميات الإنتاج والمبيعات في الفترة المالية:

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

### 3-12-2: التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المنظمة والطاقة التشغيلية لكل نشاط:

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

### 3-12-3: تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة:

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

### 3-12-4: تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة:

بعد وضع قائمة الأنشطة التي يحتاجها تنفيذ الخطة الإنتاجية والتسويقية يتم وضع تقديرات حول نوع الموارد من تجهيزات ويد عاملة ومواد أولية وكافة مستلزمات تنفيذ الأنشطة من حيث الكمية والمواصفات التي تحتاجها الأنشطة، حتى يمكن لهذه الأنشطة الوصول إلى الطاقة التشغيلية المطلوبة والمحددة في الفقرة السابقة.

### 3-12-5: تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها:

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

### 3-12-6: تحديد طاقة كل نشاط:

في النهاية يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة ضمن المنظمة في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط وإذا تم الانطلاق من الموارد المخصصة فإن النظام يقوم بتحديد أي عنصر من عناصر الموارد هو الذي يتحكم بالطاقة الإنتاجية القصوى للنشاط (المورد الحرج) في

معظم الأحوال فإن الإجراء الأخير هو إجراء معقد ويتطلب إعادة الحسابات لهذه العملية عدداً من المرات. إن تحديد الطاقة المطلوبة من النشاط يتطلب معرفة نماذج طلبات البيع جدولة الإنتاج، المشتريات والشحن والموارد التي يمكن استخدامها في أنشطة متنوعة والطلب الموسمي على الأنشطة.

وقد أوجز (حماد، 2005: 1178) عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة على النحو

التالي:

1- تبدأ عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالعمل، حيث يجب أن تقرر المنظمة من هو العميل وما يريده، ويجب أن تنتظر إلى منافسيها، ويتكون المنافسون من المنافسين المباشرين والخدمات البديلة التي تنافس خدمات المنشأة.

2- وبعد ذلك يجب أن تضع المنشأة إستراتيجية للوفاء باحتياجات العميل، حيث يجب أن تقرر مثلاً البلدية ما إذا كانت تريد أن تقدم خدمات للعميل بشكل مريح وبتقنية حديثة وبيئة جيدة ونظيفة أم بنظام بسيط ولكن ذات قيمة جيدة بالنسبة للعميل.

3- بعد ذلك ينبغي على المنشأة أن تنتبأ بأنشطة العمل، وتقرر الإدارة والمبيعات مستويات المبيعات المستقبلية ويحتاج المديرون إلى تقدير تكاليف عملهم أو خدمتهم نتيجة لمستويات المبيعات هذه، وفي كثير من الأحيان، يتضمن التنبؤ بالمبيعات خدمات جديدة وأسواق جديدة وكذلك أي تغييرات في الإستراتيجية.

4- ويجب تعريف المديرين بالقواعد الإرشادية للتخطيط من أجل وضع الأهداف الخاصة بمستوى النشاط داخل سياق عملية معينة، وفي النهاية، كل مدير نشاط ينبغي أن يكون لديه أهداف لتحسين أنشطته التي تضيف قيمة وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

5- وبعد ذلك، يجب التعرف على النشاطات التي تشترك فيها إدارات مختلفة، ولأن هذه النشاطات سوف تؤثر على تكلفة العمل وكذلك الأنشطة في الإدارات المختلفة، يجب التنسيق بينها وأداؤها قبل أن يحسن كل مدير أنشطته .

عند هذه النقطة في عملية الموازنة، 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 رضا العميل، وبالتالي يتكون تحليل الاستثمار القائم على أساس الأنشطة، من تعريف خدمات التحسين وتقييم تلك الخدمات، ثم استخدام اللجان لاختيار النشاطات التي من شأنها أن تحقق أهداف المنشأة وتفي بحاجات العملاء.

6- والخطوة الأخيرة هي تقرير الأنشطة وتكاليفها للسنة المقبلة.

### 3-13: كيفية إعداد الموازنة في ظل نظام تكاليف الأنشطة في المنشآت الخدمية:

يمكن تحديد الخطوات الواجب إتباعها لإعداد الموازنة في المنشآت الخدمية وفق نظام (ABC) (الخطب، 2007: 53):

- 1- التنبؤ بكميات المخرجات في الفترة المنوي عمل موازنة لها.
- 2- تقدير حاجة هذه المخرجات من أنشطة - أي ما هي الأنشطة التي لا بد وأن تقوم بها المنشأة حتى تستطيع الحصول على الكميات المتنبأ بها من المخرجات -.
- 3- تقدير حاجة الأنشطة من موارد، أي ما هي الموارد وكمياتها التي تساعد على انجاز الأنشطة المقدر.
- 4- بطريقة عكسية نقوم بتخصيص الموارد على الأنشطة لنتمكن من تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة.
- 5- تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات ليتسنا لنا المعرفة الكاملة والدقيقة لتكاليف هذه المخرجات.
- 6- بالاعتماد على كميات المخرجات خطوة رقم (1) وأسعارها في فترة الموازنة يتم تحديد الإيرادات السنوية.
- 7- ترتيب وتنظيم جانبي المصاريف والإيرادات ينتج عندنا موازنة معدة وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة.

### 3-14: المشكلات (الصعوبات) التي تواجه تطبيق نظام (ABB)

هناك عدة صعوبات تحول دون تطبيق نظام (ABB) يتمثل في التالي ( Moustafa, 2005: 63):

- 1- مقاومة التغييرات من قبل الموظفين: عند طرح نظام حديث في إعداد الموازنات والعمل على تغيير النظام التقليدي تجد هنا مقاومة للتغيير من قبل الموظفين.
- 2- قلة دعم الإدارة العليا: أيضاً قد نجد مجالس إدارة ذات تفكير تقليدي يصعب تغييره، وبالتالي لا تلقى دعم للنظام الحديث في إعداد الموازنات (ABB) من قبل مجلس الإدارة العليا للمنشأة وذلك خوفاً من زيادة التكاليف.

- 3- قلة المحاسبين المدربين: المدخل الحديث للموازنات (ABB) يحتاج عدد من المحاسبين المدربين ذوي خبرة عالية، وفي حال عدم توفر محاسبين مدربين يصعب تطبيق المدخل الحديث للموازنات وقد يؤدي إلى تحديد الأهداف المستقبلية بشكل خاطئ، وبالتالي زيادة التكاليف.
- 4- قلة الخبرة والقدرة على استعمال الأجهزة الالكترونية: عدم توفر موظفين ذوي خبرة في استخدام الأجهزة الالكترونية يحول دون تطبيق نظام (ABB) بشكل صحيح ومجدي.
- 5- 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.

### 3-15: التكامل والاتساق بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) والأساليب المستحدثة لتخفيض التكاليف.

يرى "Lvy Mclemore" أن الموازنة على أساس الأنشطة الناجحة تتطلب تعهد نحو التميز وإدارة العمليات وفقاً لمنهج التحسين كما انه لتطبيق هذا الأسلوب فانه لا بد من مراجعة لموقف المنافسة التي تلاقىها المنشأة سواء كانت منافسة مباشرة أو منافسة من منتجات وخدمات بديلة.

ويبرز من التعريف السابق مدى التكامل القائم بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وباقي أدوات المحاسبة الإستراتيجية فلم تعد نظرة المنظمة للتكاليف نظرة داخلية فقط (داخل حدود المنشأة) بل تغيرت وجهة النظر هذه وتجاوزت حدود المنشأة وهو ما يطلق عليه علماء المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المنظور الخارجي للتكاليف" ومن هذه الأساليب المستحدثة ما يلي:

### 3-15-1: نظام تكاليف التحسين المستمر (Kaizen):

وتتمثل نقطة البداية لنظام التحسين الذاتي المستمر بتطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لكن نظام التحسين الذاتي المستمر الشامل يتضمن أيضاً:

- نظام الإدارة على أساس الأنشطة (Activity Based Management) ABM
- نظام الجودة الشاملة (Total Quality Management) TQM
- نظام الإنتاج بدون مخزون (Just In Time System) JIT
- تحسين العمليات (Process Improvement)

ومن أهداف نظام التحسين الذاتي المستمر (مبارك، وآخرون، 2003: 329):

1- التحسين المستمر للأنشطة المضيئة للقيمة.

2- التقليل المستمر للأنشطة غير المضيئة للقيمة.

وهو نظام لتخفيض التكلفة يركز على تخفيض التكلفة في مرحلة التصنيع (Kaizen) هي كلمة يابانية تعني تحسين عملية ما بكميات صغيرة ولكن متزايدة بدلاً من تحسين كبير مفاجئ وبالتالي فإن نظام الـ Kaizen costing يختلف عن النظام التقليدي من حيث إن الأخير يسعى إلى تحقيق معايير التكلفة مع تجنب الانحرافات غير المرغوب فيها، في حين أن Kaizen costing يسعى إلى تخفيض التكلفة المطلوبة الذي يتم تخفيضه باستمرار وهكذا فإن تحليل الانحرافات في نظام التكاليف التقليدي يتم من خلال مقارنة التكاليف فان تحليل الانحرافات في نظام التكاليف التقليدي يتم من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع المعيارية، في حين أن تحليل الانحرافات في (Kaizen) يتم من خلال مقارنة التكلفة المطلوبة مع كميات تخفيض التكلفة الفعلية.

وقد قام "Monden and Hamada" بتعريف نظام التحسين والتطوير المستمر على أنه "النظام الذي يدعم عمليات تخفيض التكاليف خلال مراحل التصنيع والإنتاج وذلك على مستوى منتج قائم، وتقوم فلسفة عمليات تخفيض التكاليف على أساس إمكانية القيام بعمليات تطوير وتحسين مستمر لأساليب وإجراءات الإنتاج وذلك في مختلف الأنشطة الصناعية للمصنع" (Monden , Hamada, 1991: 16-35).

### 3-15-2: المقاييس المرجعية:

سبق التعرض لمفهومه سلفاً عند تناول الأدوات الإستراتيجية التي تقوم عليها الموازنة على أساس الأنشطة.

ويوجد أنواع عديدة للمقاييس المرجعية (عليان، 1999: 41): فقد تكون داخلية، خارجية، غير تنافسية، تنافسية، في المجال التطبيقي. وتهدف المقاييس المرجعية إلى:-

- وضع معايير أكثر واقعية.
- طريقة لتحقيق قدرات تنافسية أكبر في السوق.
- استيعاب العلاقة المترابطة بين عمليات المنظمة واحتياجات السوق.
- وضع أسلوب محفز لإرضاء العميل اكتساب أفكار وعمليات جديدة.

### 3-15-3: منهج الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) كأحد أساليب إدارة التكلفة:

وتقوم فكرة نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين القيمة التي يستلمها المستهلك وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة ويتضمن نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) (مبارك، وآخرون، 2003: 333) ما يلي:

- 1- تحسين مسببات التكلفة.
- 2- تحليل الأنشطة.
- 3- قياس الأداء.

ويلبى نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) احتياجات الإدارة من المعلومات المستمرة لتحقيق ثلاثة أغراض:

- 1- إدارة وتحفيز وتحسين التكلفة.
- 2- تحسين التعلم على مستوى المنشأة.
- 3- تدعيم القرارات العملية التي يعتمد اتخاذ القرار فيها على التكلفة.

ويساعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في اتخاذ القرارات الإستراتيجية والخاصة بالعمليات بشكل أفضل (مبارك، وآخرون، 2003: 334).

ويمكن تعريف أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) على انه "طريقة لإدارة الأنشطة الرئيسية للتشغيل بالمنظمة عن طريق تحديد هذه الأنشطة وكذلك تحديد كيفية قيام كل نشاط من هذه الأنشطة باستهلاك الموارد وأيضاً تصنيف الأنشطة إلى نوعين أنشطة مضيضة للقيمة - أى لقيمة السلعة أو الخدمة وأنشطة غير مضيضة للقيمة والتي لا بد من استبعادها بما يؤدي في النهاية لتخفيض التكاليف" (Belverd, et. at, 2002: 943-955).

ويقوم هذا المدخل على عدة وظائف وهي:

- تحليل سلسلة القيمة الداخلية
- تحليل سلسلة القيمة للموردين
- تحقيق مستوى عال من الدقة في تحميل وحدات التكلفة بنصيبها من التكاليف غير المباشرة باستخدام أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

### 3-15-4: تحليل سلاسل القيمة Value Chain

وتعرف سلسلة القيمة على أنها مجموعة متصلة من الأنشطة الخالقة أو المولدة للقيمة وذلك بداية من أنشطة الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاءً بتسليم المنتج النهائي للعميل. وجهود خفض التكلفة وفقاً لهذا المدخل تتطرق لسلسلة القيمة داخل المنشأة من خلال تدفق العمليات والأنشطة وأيضاً تمتد هذه الجهود إلى خارج حدود المنظمة من خلال كلا من الموردين، العملاء. إن سلسلة القيمة تمكن أصحاب المنشآت الصغيرة والمتوسطة من التنافس على المستوى المحلي والعالمي، حيث يتطلب ذلك مواجهة العقبات واستغلال الفرص التي تمنحها البيئة التي تعمل بها تلك المنشآت، وإن أهمية تكاتف جهود القطاع الخاص والمجتمع المدني والحكومات تكمن في ضمان مستقبل أفضل للأسواق المحلية، وكذلك على أهمية مقدمي خدمات تنمية الأعمال لدعم وتنظيم آلية تقديم الخدمات للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وسلسلة القيمة هي الخطوات المتعاقبة في عملية الإنتاج أو الأنشطة التي تضيف القيمة إلى منتج معين حتى تصل إلى المستخدم النهائي، ومفتاح مفهوم سلسلة القيمة هو أن إضافة القيمة تحدث عند كل مرحلة من المراحل. ويمكن قياس إضافة القيمة هذه وتحليل توزيعها على طول السلسلة بحيث تعرف ما هي حلقات السلسلة التي توجد داخل حدودها ومدى ربحية هذه الحلقات القائمة والإمكانيات المتاحة لإدخال حلقات إضافية.

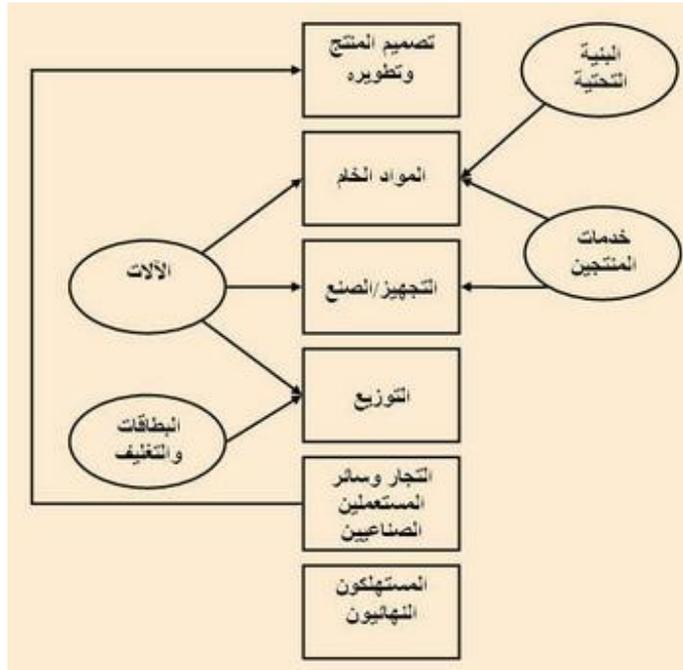
وإذا قسّمت السلسلة إلى مكوناتها، أي التصميم والتوريد والإنتاج والتوزيع، يمكن تحسين فهم بنيتها وكيفية عملها، وربما الأهم من ذلك، تقدير فرصها التنافسية العامة. ولذلك يكون تحليل سلسلة القيمة وسيلة فعالة لتصور الأشكال التي يتخذها التكامل الوظيفي في عملية الإنتاج، لأنه ينقل التركيز من الإنتاج وحده إلى مجموعة الأنشطة المتنوعة التي تكوّن السلسلة.

ويمكن رسم خرائط لسلاسل القيمة من أجل تصور مختلف المراحل والارتباطات القائمة فيما بين الجهات الفاعلة في السلسلة. ويمكن أن تكون خرائط السلاسل رسماً تخطيطياً بسيطاً أو رسماً بيانياً معقداً يوضح مختلف تفاعلات السلسلة. ومركز السلسلة، ويوضح تدفقات المواد من تصميم المنتج إلى التجهيز والتوزيع وصولاً إلى المستهلك النهائي ([www.qudorathnf.jo/arabic/pages.php](http://www.qudorathnf.jo/arabic/pages.php)).

والشكل (6) يوضح رسماً تخطيطياً بسيطاً يوضح مختلف تفاعلات السلسلة:-

#### الشكل رقم (6)

شكل سلسلة قيمة مبسط



المصدر ([www.qudorathnf.jo/arabic/pages.php](http://www.qudorathnf.jo/arabic/pages.php))

## الفصل الرابع

### الدراسة التطبيقية والتحليل الإحصائي

## منهج الدراسة وتحليل البيانات

### منهجية الدراسة

- أسلوب الدراسة.
- مجتمع و عينة الدراسة.
- أداة الدراسة.
- معايير قياس الاستبيان.
- صدق الاستبيان.
- ثبات الاستبيان
- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة.

#### 4-1: أسلوب الدراسة

استخدم المنهج الوصفي التحليلي والذي يحاول وصف وتقييم واقع "بلديات قطاع غزة" ويحاول المنهج الوصفي التحليلي أن يقارن ويفسر ويقيم أملاً في التوصل إلى تعميمات ذات معني يزيد بها رصيد المعرفة عن الموضوع.

وقد تم الاعتماد على مصدرين أساسيين للمعلومات:

1. المصادر الثانوية: تم الاعتماد في معالجة الإطار النظري للبحث على مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في الكتب والمراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الإنترنت المختلفة.

2. المصادر الأولية: لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة تم جمع البيانات الأولية من خلال الاستبانة كأداة رئيسة للبحث، صممت خصيصاً لهذا الغرض، ووزعت على بلديات قطاع غزة.

#### 4-2: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الدائرة المالية (المدراء والمحاسبين) في بلديات قطاع غزة، حيث قام الباحث باستخدام طريقة العينة العشوائية، وتم توزيع عينة استطلاعية حجمها 15 استبانة لاختبار الاتساق الداخلي وثبات الاستبانة. وبعد التأكد من صدق وسلامة الاستبانة للاختبار تم توزيع 50 استبانة على عينة الدراسة وتم الحصول على 38 استبانة بنسبة استرداد 76%.

#### 4-3: أداة الدراسة

تم إعداد استبانة حول "مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة".

وتتكون استبانة الدراسة من قسمين رئيسيين هما:

القسم الأول: وهو عبارة عن معلومات عن البلدية وتشمل اسم البلدية، نوع النظام المحاسبي المستخدم في البلدية، عدد الخدمات التي تقدمها البلدية، عدد موظفي الدائرة المالية والمحاسبية، الإدارة المسؤولة عن قسم الموازنات. وكذلك معلومات عن المجيب وتشمل المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة، الدورات التي التحقتم بها ذات الصلة بالأمور المالية، الدورات التدريبية التي حضرتها في إعداد وتنفيذ الموازنات في البلديات أو غيرها.

القسم الثاني: وهو عبارة عن مجالات الدراسة وتتكون الاستبانة من 38 فقرة موزعة على ثمانية مجالات رئيسة هي:

المجال الأول: إدراك الإدارة العليا في البلدية لنظام (ABB) ويتكون من (6) فقرات.

المجال الثاني: توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية ويتكون من (5) فقرات.

المجال الثالث: توفر الكفاءات العلمية والمهنية واللازمة لنظام (ABB) ويتكون من (5) فقرات.

المجال الرابع: توفر هيكل تنظيمي سليم لدى البلدية ويتكون من (6) فقرات.

المجال الخامس: تعدد وتعقد الخدمات البلدية المقدمة ويتكون من (4) فقرات.

المجال السادس: تنوع الأنشطة المساندة للخدمة المقدمة من البلدية ويتكون من (4) فقرات.

المجال السابع: زيادة نسبة مزيج التكاليف غير المباشرة من هيكل تكلفة الخدمة المقدمة من قبل البلدية ويتكون من (4) فقرات.

المجال الثامن: صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة ويتكون من (3) فقرات.

ولقد تم استخدام مقياس ليكرت لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان حسب الجدول

رقم (4):

الجدول رقم (4)

درجات مقياس ليكرت

الاستجابة	منخفضة جداً	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جداً
الدرجة	1	2	3	4	5

اختار الباحث الدرجة (1) للاستجابة "منخفضة جداً" وبذلك يكون الوزن النسبي في هذه الحالة هو 20% وهو يتناسب مع هذه الاستجابة وهكذا.

4-4: صدق الاستبانة:

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من

صدق الاستبانة بطريقتين:

#### 4-4-1: صدق أداة الدراسة:

تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من ستة محكمين متخصصين في مجال المحاسبة والإحصاء وأسماء المحكمين بالملحق رقم (2)، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية - انظر الملحق رقم (1).

#### 4-4-2: صدق المقياس:

#### الاتساق الداخلي Internal Validity

يقصد بصدق الاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، وقد تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة وذلك من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفسه.

#### 4-4-3: نتائج الاتساق الداخلي

يوضح الجدول رقم (5) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

#### الجدول رقم (5)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الأول والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل ارتباط سبيرمان	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	يعد مفهوم نظام (ABB) من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة في البلدية.	.523(*)	0.000
2.	تكلفة تطبيق نظام (ABB) تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.	.461(*)	0.002
3.	ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء محاسبين من خارج البلدية، يشكل عائقاً أمام توجه الإدارة المسؤولة نحو تبني تطبيق نظام (ABB).	.503(*)	0.001
4.	إعداد الموازنة وفقاً لنظام (ABB) يساعد في الحصول على المساعدات من الدوال المانحة.	.777(*)	0.000
5.	نظام الموازنات التقليدي لا يحدد تكلفة الخدمة بدقة، مما يستدعي تطبيق نظام (ABB).	.555(*)	0.000
6.	إن إعادة حساب التكلفة للخدمة المقدمة بشكل أدق، يؤدي إلى تطبيق (ABB).	.533(*)	0.000

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح الجدول رقم (6) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

#### الجدول الرقم (6)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثاني والدرجة الكلية للمجال

م	الفقرة	معامل ارتباط سبيرمان	القيمة الاحتمالية (Sig.)
1.	توافر خبراء يمكن الاستعانة بهم لمعرفة كيفية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).	.631(*)	0.000
2.	استخدام نظام محاسبي محوسب يساعد في تطبيق نظام (ABB).	.362(*)	0.013
3.	تشكل لجنة إعداد الموازنات بناء على الكفاءة العلمية والعملية وليس حسب المسمى الوظيفي.	.763(*)	0.000
4.	تتبع لجنة الموازنة الأسس العلمية الحديثة في إعداد الموازنات للبلدية.	.832(*)	0.000
5.	تقوم إدارة البلدية بعقد دورات تدريبية في مجال إعداد الموازنات وتنفيذها.	.636(*)	0.000

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح الجدول رقم (7) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (7)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثالث والدرجة الكلية للمجال

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل سبيرمان للارتباط	الفقرة	م
0.000	.596(*)	يسهل توفر إجراءات وأنظمة محاسبية تتميز بالمرونة إلى تطبيق نظام (ABB).	1.
0.000	.820(*)	يساعد تطبيق نظام (ABB) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى تقليل تكلفة الخدمة المقدمة.	2.
0.000	.575(*)	توفر أنظمة محاسبية جيدة لدى البلدية يكون قادر على توفير معلومات بشكل دقيق.	3.
0.000	.609(*)	ترتكز الموازنات المطبقة في البلدية على قواعد وأساليب نمطية.	4.
0.000	.757(*)	يمثل عجز نظام الموازنات التقليدي عن تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة الخدمات البلدية المقدمة بشكل دقيق، حافزاً لتبني نظام (ABB).	5.

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح الجدول رقم (8) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الجدول الرقم (8)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الرابع والدرجة الكلية للمجال

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط سبيرمان	الفقرة	م
0.012	.364(*)	الهيكل الإداري للبلدية يساعد كثيراً في عملية إنجاز نظام (ABB).	1.
0.000	.551(*)	يسمح الهيكل الإداري للبلدية بالمرونة في إدخال أية تعديلات ضرورية عند تنفيذ الموازنات.	2.
0.000	.580(*)	يتم إعداد الموازنات على مستوى كل دائرة أو كل قسم.	3.
0.000	.604(*)	يوجد قسم خاص مسؤول عن إعداد الموازنات في البلدية.	4.
0.000	.668(*)	تشارك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات حسب نظام (ABB).	5.
0.001	.487(*)	يتم تعريف المستويات الإدارية حسب الهيكل الإداري بتكاليف أنشطتهم وتنمية الإحساس لديهم للرقابة على تلك التكاليف.	6.

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح الجدول رقم (9) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الجدول الرقم (9)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الخامس والدرجة الكلية للمجال

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط سبيرمان	الفقرة	م
0.000	.694(*)	يتطلب اختلاف خدمات البلدية المقدمة من حيث النوع، تطبيق نظام (ABB).	1.
0.000	.717(*)	يستلزم تعقيد وتطور خدمات البلدية المقدمة، تطبيق نظام (ABB).	2.
0.000	.755(*)	تستلزم صعوبة تحديد تكلفة بعض خدمات البلدية المقدمة للمواطنين، تطبيق نظام (ABB).	3.
0.000	.698(*)	ترى إدارة البلدية أنه من الصعب تقسيم الأعمال التي تقوم بها البلدية إلى أنشطة محددة وواضحة كما يتطلب نظام (ABB).	4.

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح الجدول رقم (10) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (10)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السادس والدرجة الكلية للمجال

القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط سبيرمان	الفقرة	م
0.000	.787(*)	يستدعى تزايد استخدام الخدمات الإدارية المساندة في البلدية إلى تطبيق نظام (ABB).	.1
0.000	.826(*)	إن عجز هيكل التكاليف المستخدم في الأنظمة الأخرى في معالجة تنوع الأنشطة المساندة، يتطلب ضرورة تبني نظام قادر وكفاء يمكن من تقديم المعالجة الصحيحة لها.	.2
0.000	.883(*)	يستلزم تزايد استخدام العناصر المساندة من مجموع العناصر المكونة لخدمات البلدية المقدمة، تطبيق نظام (ABB).	.3
0.000	.801(*)	عدم قدرة النظام المستخدم للموازنات في البلديات على تحديد الأنشطة المساندة يساعد على تبني نظام (ABB).	.4

\*الارتباط دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح الجدول رقم (11) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السابع والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (11)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال السابع والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط سبيرمان	الفقرة
1.	0.000	.846(*)	يتطلب اختلاف خدمات البلدية المقدمة من حيث الكم (الحجم) تطبيق نظام (ABB).
2.	0.000	.899(*)	عدم القدرة على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة نحو مسبباتها بشكل دقيق مع كثرتها وكبر نسبتها، يتطلب تطبيق نظام (ABB).
3.	0.000	.818(*)	لتسعير خدمات البلدية المقدمة بشكل أدق من الضروري تطبيق نظام (ABB).
4.	0.000	.833(*)	يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة خدمة البلدية المقدمة، مما يستلزم تطبيق نظام (ABB).

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

يوضح الجدول رقم (12) معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثامن والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوي معنوية  $\alpha = 0.05$  وبذلك يعتبر المجال صادق لما وضع لقياسه.

الجدول رقم (12)

معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المجال الثامن والدرجة الكلية للمجال

م	القيمة الاحتمالية (Sig.)	معامل ارتباط سبيرمان	الفقرة
1.	0.001	.490(*)	عدم إمام إدارة البلديات بنظام (ABB).
2.	0.000	.734(*)	عدم توافر المؤهلات العلمية والمهنية لدى البلدية.
3.	0.000	.731(*)	صعوبة تحديد الوقت المستغرق في كل نشاط من أنشطة البلدية.

\* الارتباط دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

#### 4-5: ثبات الاستبانة:

يقصد بثبات الاستبانة أن تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية معينة.

وقد تحقق الباحث من ثبات استبانة الدراسة من خلال طريقتين هما معامل ألفا كرونباخ والتجزئة النصفية وذلك كما يلي:

#### 4-5-1: معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient :

تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة وتبين أن قيمة معامل ألفا كرونباخ تساوي 0.792 وهي تعتبر معامل ثبات مقبول ودال إحصائياً.

#### 4-5-2: التجزئة النصفية (Split Half):

حيث تم تجزئة فقرات الاختبار إلي جزئين (الأسئلة ذات الأرقام الفردية، والأسئلة ذات الأرقام الزوجية) ثم حسب معامل ارتباط بيرسون (Pearson) بين درجات الأسئلة الفردية ودرجات الأسئلة الزوجية فوجد أنه (0.857) وبعد ذلك تم تصحيح معامل الارتباط بمعادلة سبيرمان براون Spearman- Brown حيث يعطى من المعادلة التالية

$$\text{معامل الثبات} = \frac{2r}{1+r} \quad \text{حيث } r \text{ معامل الارتباط}$$

فكان 0.923 وهو معامل ثبات مقبول ودال إحصائياً.

وبذلك تكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في الملحق (1) قابلة للتوزيع. وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

#### 4-6: الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

- تم تفريغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج التحليل الإحصائي Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)، ويتم استخدام الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، وذلك بسبب أن مقياس ليكرت هو مقياس ترتيبي وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:
- 1- النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي والمتوسط الحسابي النسبي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحث في وصف عينة الدراسة.
  - 2- اختبار ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) والتجزئة النصفية لمعرفة ثبات فقرات الاستبانة.
  - 3- معامل ارتباط سبيرمان (Spearman Correlation Coefficient) لقياس درجة الارتباط. يستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات اللامعلمية.
  - 4- اختبار الإشارة (Sign Test) لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الحياد وهي 2 أم لا.

#### 4-7-0: تحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة

4-7: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية

وفيما يلي عرض لعينة الدراسة وفق الخصائص والسمات الشخصية:

4-7-1: توزيع عينة الدراسة:-

يوضح الجدول رقم (13) عدد الاستبانات الموزعة والتي تم الحصول عليها من البلديات حيث نجد أن ما نسبته (21.1%) من عدد الاستبانات الموزعة تم الحصول عليها من بلدية غزة، وهذا يدل على أن بلدية غزة تعد من أكبر البلديات في قطاع غزة لما تقدمه من خدمات كبيرة الحجم حيث إنها تغطي عدد كبير من سكان قطاع غزة، وتليها بلدية خان يونس حيث نسبتها في التوزيع (15.8%) وتليها بعد ذلك بلدية رفح حيث نسبتها من التوزيع (7.9%).

الجدول رقم (13)

اسم البلدية ووزنها النسبي من العينة

اسم البلدية	العدد	النسبة المئوية %
غزة	8	21.1
خانيونس	6	15.8
رفح	3	7.9
جباليا	3	7.9
دير البلح	2	5.3
بني سهيلا	2	5.3
النصيرات	2	5.3
المغازي	2	5.3
البريج	2	5.3
القرارة	2	5.3
الزوايدة	1	2.6
لم يحدد الاسم	5	13.2
<b>المجموع</b>	<b>38</b>	<b>100.0</b>

#### 4-7-2: نوع النظام المحاسبي المستخدم في البلدية

يتضح من الجدول رقم (14) أن ما نسبته (57.9%) من المجيبين تشير إلى أن النظام المحاسبي المستخدم في البلديات هو مختلط (يدوي ومحوسب) وأن ما نسبته (39.5%) تشير إلى أن النظام محوسب، بينما تشير ما نسبته (2.6%) إلى أن النظام يدوي. ونري أن هذا يساعد على تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) إذا ما أرادت البلديات في قطاع غزة تطبيقه، حيث إن وجود نظام محوسب يشكل إحدى المقومات الأساسية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).

#### الجدول رقم (14)

آراء المبحوثين حول نوع النظام المحاسبي المستخدم في البلدية

النسبة المئوية %	العدد	النظام المحاسبي
2.6	1	نظام يدوي
39.5	15	نظام محوسب
57.9	22	نظام مختلط
<b>100.0</b>	<b>38</b>	<b>المجموع</b>

#### 4-7-3: عدد الخدمات التي تقدمها البلدية

يتضح من الجدول رقم (15) أن ما نسبته (42.1%) من المجيبين تشير إلى أن الخدمات التي تقدمها البلديات هي أقل من عشر خدمات، وأن ما نسبته (57.9%) تشير إلى أن الخدمات التي تقدمها البلديات هي أكثر من عشر خدمات، وهذا يشير إلى الحجم الكبير من الخدمات المقدمة من البلديات، وبالتالي وجود حاجة فعلية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).

#### الجدول رقم (15)

آراء المبحوثين عدد الخدمات التي تقدمها البلدية

النسبة المئوية %	العدد	الخدمات التي تقدمها البلدية
42.1	16	أقل من 10 خدمات
39.5	15	من 11-20 خدمة
5.3	2	من 21-30 خدمة
13.1	5	أكثر من 30 خدمة
<b>100.0</b>	<b>38</b>	<b>المجموع</b>

#### 4-7-4: عدد موظفي الدائرة المالية والمحاسبة:

يتضح من الجدول رقم (16) أن ما نسبته (50%) من المجيبين تشير إلى أن عدد موظفي الدائرة المالية والمحاسبة يزيد عن 10 موظفين، حيث إن هذا العدد يزيد وينقص حسب حجم البلدية وبالتالي يعد هذا من الأسس الجيدة لإمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).

#### الجدول رقم (16)

أراء المبحوثين عن عدد موظفي الدائرة المالية والمحاسبة في البلدية

عدد موظفي الدائرة المالية والمحاسبة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من 5 أشخاص	10	26.3
من 6-10 أشخاص	9	23.7
أكثر من 10 أشخاص	19	50.0
المجموع	38	100.0

#### 4-7-5: الإدارة المسؤولة عن قسم الموازنات

يتضح من الجدول رقم (17) أن ما نسبته (15.8%) من المجيبين تشير إلى أن الإدارة المسؤولة عن قسم الموازنات لها قسم مستقل، بينما ما نسبته (76.3%) تشير إلى أن الإدارة المسؤولة عن قسم الموازنات تابعة للإدارة المالية، وما نسبته (5.3%) تشير إلى أن الإدارة المسؤولة عن قسم الموازنات تابعة لقسم المحاسبة، حيث إن التطبيق الفاعل لنظام الموازنات على أساس الأنشطة يتطلب وجود قسم مستقل للموازنات كما أن استقراء النسب السابقة يثبت أن مثل هذا القسم لا يتوفر في بيئة البلديات في قطاع غزة، مع العلم أن وجود قسم مستقل للموازنات يعد أمراً أساسياً لنجاح تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).

#### الجدول رقم (17)

أراء المبحوثين عن الإدارة المسؤولة عن قسم الموازنات في البلدية

الإدارة المسؤولة عن قسم الموازنات	العدد	النسبة المئوية %
قسم مستقل للموازنات	6	15.8
قسم تابع للإدارة المالية	29	76.3
قسم تابع للمحاسبة	2	5.3
أخرى	1	2.6
المجموع	38	100.0

#### 4-7-6: توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

يتضح من الجدول رقم (18) أن معظم عينة الدراسة من حملة البكالوريوس ونسبتهم 86.8%، وأن 10.6% هم من حملة الماجستير، وأن 2.6% من حملة درجة الدبلوم. وهذا يدعم إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة لتوفر الكادر العلمي المؤهل من حملة البكالوريوس والماجستير.

#### الجدول رقم (18)

توزيع المبحوثين حسب المؤهل العلمي في البلدية

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
بكالوريوس	33	86.8
ماجستير	4	10.6
دبلوم	1	2.6
<b>المجموع</b>	<b>38</b>	<b>100.0</b>

#### 4-7-7: توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

يبين الجدول رقم (19) أن ما نسبته (92.1%) من أفراد العينة هم من المتخصصين في المحاسبة، وأن ما نسبته (7.9%) من تخصص إدارة أعمال. وبذلك فإن عينة البحث التي أجابت على الاستبانة هي عينة ذات صلة بموضوع الدراسة، وأنها على درجة عالية من الانسجام في تخصصاتها، وبالتالي يتوقع أن تكون الإجابات على الاستبانة على درجة من الدقة والمصدقية يمكن الاعتماد عليها. وهذا أيضاً يعد مؤشراً على إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).

#### الجدول رقم (19)

توزيع المبحوثين حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	النسبة المئوية %
محاسبة	35	92.1
إدارة أعمال	3	7.9
<b>المجموع</b>	<b>38</b>	<b>100.0</b>

#### 4-7-8: المسمى الوظيفي:

تبين النتائج الموضحة في الجدول رقم (20) أن ما نسبته (79%) من أفراد العينة هم محاسبين أو رؤساء أقسام، وأن ما نسبته (21.0%) هم في وظيفة مدير مالي. مما يدل على أن العينة التي أجابت على الاستبانة أنها ذات صلة بموضوع الدراسة، وإنهم من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة، مما يساعد على إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).

#### الجدول رقم (20)

توزيع المبحوثين حسب المسمى الوظيفي

المسمى الوظيفي	العدد	النسبة المئوية %
محاسب	15	39.5
رئيس قسم	15	39.5
مدير مالي	8	21.0
المجموع	38	100.0

#### 4-7-9: عدد سنوات الخبرة :

يتبين من الجدول رقم (21) أن ما نسبته (2.6%) من عينة الدراسة عدد سنوات الخبرة لهم أقل من سنة، 28.9% تتراوح ما بين من سنة واحدة إلى (5) سنوات، (26.3%) تتراوح ما بين (6) إلى (10) سنوات، وأن (42.2%) من عينة الدراسة عدد سنوات الخبرة لهم أكثر من 10 سنوات. وهذا يدل على خبراتهم الواسعة في مجال المحاسبة، وبالتالي فإن إجاباتهم على استبانة البحث تتبع من هذه الخبرة، وهذا أيضاً يؤكد على إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.

#### الجدول رقم (21)

توزيع المبحوثين حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
أقل من سنة	1	2.6
من سنة واحدة إلى (5) سنوات	11	28.9
من (6) إلى (10) سنوات	10	26.3
أكثر من (10) سنوات	16	42.2
المجموع	38	100.0

#### 4-7-10: عدد الدورات ذات الصلة بالأمر المالية:

يتبين من الجدول رقم (22) أن ما نسبته (50%) من عينة الدراسة أن عدد الدورات ذات الصلة بالأمر المالية أكثر من (4) دورات أن ما نسبته (28.9%) من عينة الدراسة أن عدد الدورات ذات الصلة بالأمر المالية أقل من (4) دورات وهذا يدل على خبراتهم الواسعة في الأمور المالية، وبالتالي فإن إجاباتهم على استبانة الدراسة تتبع من هذه الخبرة، وهذا أيضاً يساعد ويؤكد على إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.

#### الجدول رقم (22)

توزيع المبحوثين حسب عدد الدورات ذات الصلة بالأمر المالية

عدد الدورات	العدد	النسبة المئوية %
لا يوجد	8	21.1
(4) دورات أو أقل	11	28.9
أكثر من (4) دورات	19	50.0
<b>المجموع</b>	<b>38</b>	<b>100.0</b>

#### 4-7-11: الدورات التدريبية التي حضرتها في إعداد وتنفيذ الموازنات في البلديات أو غيرها:

يتبين من الجدول رقم (23) أن ما نسبته (47.4%) من المبحوثين لم يتلقوا دورات تدريبية في مجال إعداد وتنفيذ الموازنات، وأن ما نسبته (34.2%) تلقوا أقل من أربع دورات في مجال إعداد وتنفيذ الموازنات، وأن ما نسبته (18.4%) تلقوا أكثر من أربع دورات في مجال إعداد وتنفيذ الموازنات، وهذا مؤشر على حاجة للمزيد من الدورات في مجال إعداد وتنفيذ الموازنات مما قد يشكل عائقاً على إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).

#### الجدول رقم (23)

توزيع المبحوثين حسب عدد الدورات في مجال إعداد وتنفيذ الموازنات

الدورات التدريبية	العدد	النسبة المئوية %
لا يوجد	18	47.4
(4) دورات أو أقل	13	34.2
أكثر من (4) دورات	7	18.4
<b>المجموع</b>	<b>38</b>	<b>100.0</b>

#### 4-8: اختبار فرضيات الدراسة:

لاختبار فرضيات الدراسة فقد تم استخدام الاختبارات غير المعلمية (اختبار الإشارة، مان-وتني، واختبار كروسكال-والاس). هذه الاختبارات مناسبة في حالة وجود بيانات ترتيبية، حيث إن مقياس ليكرت المستخدم في الدراسة يعتبر مقياساً ترتيبياً.

ولاختبار الفرضيات باستخدام اختبار الإشارة مثلاً لمعرفة ما إذا كان متوسط (وسيط) درجة الإجابة يساوي قيمة معينة وذلك في حالة البيانات الترتيبية أو البيانات التي لا تتبع التوزيع الطبيعي. وفي هذه الحالة يتم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

#### 4-8-1: الفرضية الصفرية:

اختبار أن متوسط درجة الإجابة يساوي 3 وهي تقابل موافق بدرجة متوسطة حسب مقياس ليكرت المستخدم.

#### 4-8-2: الفرضية البديلة: متوسط درجة الإجابة لا يساوي 3

إذا كانت (Sig.(P-value) أكبر من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  (حسب نتائج برنامج SPSS) فإنه لا يمكن رفض الفرضية الصفرية ويكون في هذه الحالة متوسط آراء أفراد العينة حول الظاهرة موضع الدراسة لا يختلف جوهرياً عن موافق بدرجة متوسطة وهي 3، أما إذا كانت (Sig.(P-value) أقل من مستوى الدلالة  $\alpha = 0.05$  فيتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة القائلة بأن متوسط آراء أفراد العينة يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة، وفي هذه الحالة يمكن تحديد ما إذا كان متوسط الإجابة يزيد أو ينقص بصورة جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة. وذلك من خلال قيمة الاختبار فإذا كانت الإشارة موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي للإجابة يزيد عن درجة الموافقة المتوسطة والعكس صحيح.

#### 4-9: فرضيات الدراسة

#### 4-9-1: الفرضية الرئيسية الأولى

تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.

ويتفرع من هذه الفرضية كل من الفرضيات الفرعية التالية:

#### أولاً: الفرضية الفرعية الأولى:

"يؤثر مدى إدراك الإدارة العليا في البلدية لنظام (ABB) تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيقه".

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "إدراك الإدارة العليا في البلدية لنظام (ABB)".

يبين الجدول رقم (24) أن ما نسبته 60.2% من أفراد العينة موافقون بدرجة عالية أو عالية جداً على أن إدراك الإدارة العليا لنظام (ABB) يؤثر على إمكانية تطبيقه في البلديات، في حين ما نسبته 16.3% من أفراد العينة موافقون بدرجة منخفضة أو منخفضة جداً على أن إدراك الإدارة العليا لنظام (ABB) يؤثر على إمكانية تطبيقه في البلديات. وبالتالي يعتبر هذا المجال من المقومات اللازمة التي تساعد في تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).

#### الجدول رقم (24)

النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال إدراك الإدارة العليا في البلدية لنظام (ABB)

النسبة المئوية %	درجة الاستجابة
3.5	منخفضة جداً
12.8	منخفضة
23.5	متوسطة
40.7	عالية
19.5	عالية جداً
100	المجموع

قد تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في الجدول رقم (25).

الجدول رقم (25)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال

إدراك الإدارة العليا في البلدية لنظام (ABB)

الترتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
2	0.000*	4.83	77.89	3.89	يعد مفهوم نظام (ABB) من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة في البلدية.	1.
6	0.571	-0.57	56.84	2.84	تكلفة تطبيق نظام (ABB) تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.	2.
5	0.031*	2.16	68.42	3.42	ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء محاسبين من خارج البلدية، يشكل عائقاً أمام توجه الإدارة المسؤولة نحو تبني تطبيق نظام (ABB).	3.
1	0.000*	4.07	78.42	3.92	إعداد الموازنة وفقاً لنظام (ABB) يساعد في الحصول على المساعدات من الدول المانحة.	4.
3	0.000*	3.59	76.76	3.84	نظام الموازنات التقليدي لا يحدد تكلفة الخدمة بدقة، مما يستدعي تطبيق نظام (ABB).	5.
4	0.001*	3.47	73.51	3.68	إن إعادة حساب التكلفة للخدمة المقدمة بشكل أدق، يؤدي إلى تطبيق نظام (ABB).	6.
	0.000*	4.17	71.89	3.59	جميع فقرات المجال معاً	

• المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من الجدول رقم (25) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "إعداد الموازنة وفقاً لنظام (ABB) يساعد في الحصول على المساعدات من الدول المانحة" يساوي 3.92 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 78.4%، قيمة اختبار الإشارة 4.07 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة

الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "تكلفة تطبيق نظام (ABB) تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه" يساوي 2.84 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 56.84%، قيمة اختبار الإشارة -0.57 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.571 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة تقريباً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة، ويعزى الموافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد مجتمع البحث على هذه الفقرة إلى عدم المعرفة الكافية بمنافع نظام (ABB).

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 71.89%، قيمة اختبار الإشارة 4.17 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "إدراك الإدارة العليا في البلدية لنظام (ABB)" دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. بأن هناك تأثير لمدى إدراك الإدارة العليا على فرص تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة. وبالتالي يمكن دعم فرضية الدراسة القائلة (يؤثر مدى إدراك الإدارة العليا على تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة) وذلك لتوفر أدلة كافية لدعمها.

#### نتيجة الفرضية الفرعية الأولى:

يؤثر مدى إدراك الإدارة العليا في البلدية لنظام (ABB) تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيقه.

## ثانياً: الفرضية الفرعية الثانية:

"يؤثر مدى توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيق نظام (ABB)".

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية".  
يبين الجدول رقم (26) أن ما نسبته 53.7% من أفراد العينة موافقون بدرجة عالية أو عالية جداً على أن توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية يساعد على إمكانية تطبيق نظام (ABB)، في حين ما نسبته 27.4% من أفراد العينة موافقون بدرجة منخفضة أو منخفضة جداً. مما يدل على أن توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية يساعد على إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).

### الجدول رقم (26)

النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية

النسبة المئوية %	درجة الاستجابة
9.5	منخفضة جداً
17.9	منخفضة
18.9	متوسطة
31.6	عالية
22.1	عالية جداً
<b>100</b>	<b>المجموع</b>

قد تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في الجدول رقم (27).

الجدول رقم (27)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية

الترتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
3	0.031*	2.16	68.42	3.42	توافر خبراء يمكن الاستعانة بهم لمعرفة كيفية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).	1.
1	0.000*	5.59	86.32	4.32	استخدام نظام محاسبي محوسب يساعد في تطبيق نظام (ABB).	2.
2	0.000*	3.59	74.74	3.74	تشكل لجنة إعداد الموازنات بناء على الكفاءة العلمية والعملية وليس حسب المسمى الوظيفي.	3.
4	0.327	0.98	66.84	3.34	تتبع لجنة الموازنة الأسس العلمية الحديثة في إعداد الموازنات للبلدية.	4.
5	0.000*	-3.94	42.63	2.13	تقوم إدارة البلدية بعقد دورات تدريبية في مجال إعداد الموازنات وتنفيذها.	5.
	0.004*	2.92	67.79	3.39	جميع فقرات المجال معاً	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوي دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من الجدول رقم (27) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "استخدام نظام محاسبي محوسب يساعد في تطبيق نظام (ABB)" يساوي 4.32 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 86.32%، قيمة اختبار الإشارة 5.59 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "تتبع لجنة الموازنة الأسس العلمية الحديثة في إعداد الموازنات البلدية". يساوي 3.34 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 66.84%، قيمة اختبار الإشارة 0.98 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.327 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة تقريباً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة وهذا يدل على أن اللجنة التي تقوم على إعداد الموازنات حالياً في بلديات قطاع غزة نمطية وأن البلديات بحاجة إلى نظام حديث يعتمد الأسس العلمية الحديثة مثل نظام (ABB).

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "تقوم إدارة البلدية بعقد دورات تدريبية في مجال إعداد الموازنات وتنفيذها". يساوي 2.13 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 42.63%، قيمة اختبار الإشارة 3.94- وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد تنقص عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة منخفضة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة وهذا يدل على عدم اهتمام الإدارة بعقد المزيد من الدورات الخاصة بإعداد الموازنات بالتالي قد يشكل ذلك عائقاً أمام إمكانية تطبيق نظام (ABB).

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 67.79%، قيمة اختبار الإشارة 2.92 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.004 لذلك يعتبر مجال "توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية" دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن أفراد عينة البحث يؤيدون القول وبموافقة عالية بأن هناك تأثير لمدى توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية على فرص تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة. وبالتالي يمكن دعم فرضية الدراسة القائلة (يؤثر مدى توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية على تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة) وذلك لتوفر أدلة كافية لدعمها.

#### نتيجة الفرضية الفرعية الثانية:

يؤثر مدى توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى البلدية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص

تطبيق نظام (ABB).

### ثالثاً: الفرضية الفرعية الثالثة:

"يؤثر مدى توفر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة لنظام (ABB) تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيقه".

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات المجال "توفر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة لنظام (ABB)".

يبين الجدول رقم (28) أن ما نسبته 72.1% من أفراد العينة موافقون بدرجة عالية أو عالية جداً على أن توفر الكفاءات العلمية والمهنية واللائمة لنظام (ABB) تساعد على فرص تطبيقه، في حين ما نسبته 27.4% من أفراد العينة موافقون بدرجة منخفضة أو منخفضة جداً.

#### الجدول رقم (28)

النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال توفر الكفاءات العلمية والمهنية واللائمة لنظام (ABB)

النسبة المئوية %	درجة الاستجابة
0.5	منخفضة جداً
3.7	منخفضة
23.7	متوسطة
44.7	عالية
27.4	عالية جداً
100	المجموع

قد تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في الجدول رقم (29).

الجدول رقم (29)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال توفر الكفاءات العلمية والمهنية واللازمة لنظام (ABB)

الرتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
4	0.000*	4.51	76.32	3.82	يسهل توفر إجراءات وأنظمة محاسبية تتميز بالمرونة إلى تطبيق نظام (ABB).	1.
3	0.000*	4.12	77.89	3.89	يساعد تطبيق نظام (ABB) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى تقليل تكلفة الخدمة المقدمة.	2.
1	0.000*	5.75	85.79	4.29	توفر أنظمة محاسبية جيدة لدى البلدية يكون قادر على توفير معلومات بشكل دقيق.	3.
2	0.000*	4.93	80.53	4.03	ترتكز الموازنات المطبقة في البلدية على قواعد وأساليب نمطية.	4.
5	0.000*	3.59	74.21	3.71	يمثل عجز نظام الموازنات التقليدي عن تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة الخدمات البلدية المقدمة بشكل دقيق، حافظاً لتبني نظام (ABB).	5.
	0.000*	5.75	78.95	3.95	جميع فقرات المجال معاً	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من الجدول رقم (29) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "توفر أنظمة محاسبية جيدة لدى البلدية يكون قادر على توفير معلومات بشكل دقيق." يساوي 4.29 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 85.79%، قيمة اختبار الإشارة 5.75 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "يمثل عجز نظام الموازنات التقليدي عن تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة الخدمات البلدية المقدمة بشكل دقيق، حافزاً لتبني نظام (ABB)". يساوي 3.71 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 74.21%، قيمة اختبار الإشارة 3.59 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 78.95%، قيمة اختبار الإشارة 5.75 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك يعتبر مجال "توفر الكفاءات العلمية والمهنية واللائمة لنظام (ABB)" دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. وهذا يعني أن أفراد عينة البحث يؤيدون القول وبموافقة عالية بأن هناك تأثير لمدى توفر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة لنظام (ABB) في بلديات قطاع غزة. وبالتالي يمكن دعم فرضية الدراسة القائلة (بؤثر مدى توفر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة لنظام (ABB) في بلديات قطاع غزة) وبالتالي تعتبر هذه الفرضية من المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام (ABB).

#### نتيجة الفرضية الفرعية الثالثة:

بؤثر مدى توفر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة لنظام (ABB) تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيقه.

رابعاً: الفرضية الفرعية الرابعة:

"يؤثر مدى توفر هيكل تنظيمي سليم لدى البلدية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيق نظام (ABB)." .

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "توفر هيكل تنظيمي سليم لدى البلدية".  
يبين الجدول رقم (30) أن ما نسبته 41.9% من أفراد العينة موافقون بدرجة عالية أو عالية جداً على أن يؤثر مدى توفر هيكل تنظيمي سليم لدى البلدية على فرص تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)، في حين ما نسبته 30.0% من أفراد العينة موافقون بدرجة منخفضة أو منخفضة جداً.

الجدول رقم (30)

النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال توفر هيكل تنظيمي سليم لدى البلدية

النسبة المئوية %	درجة الاستجابة
10.6	منخفضة جداً
19.4	منخفضة
128.	متوسطة
33.5	عالية
8.4	عالية جداً
100	المجموع

قد تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في الجدول رقم (31).

الجدول رقم (31)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال توفر هيكل تنظيمي سليم لدى البلدية

الترتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
1	0.028*	2.20	67.37	3.37	الهيكل الإداري للبلدية يساعد كثيراً في عملية إنجاز نظام (ABB).	.1
2	0.078	1.77	67.03	3.35	يسمح الهيكل الإداري للبلدية بالمرونة في إدخال أية تعديلات ضرورية عند تنفيذ الموازنات.	.2
4	0.728	0.35	60.53	3.03	يتم إعداد الموازنات على مستوى كل دائرة أو كل قسم.	.3
3	0.072	1.80	65.26	3.26	يوجد قسم خاص مسؤول عن إعداد الموازنات في البلدية.	.4
6	0.265	-1.11	53.68	2.68	تشارك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات.	.5
5	0.444	-0.77	57.89	2.89	يتم تعريف المستويات الإدارية حسب الهيكل الإداري بتكاليف أنشطتهم وتنمية الإحساس لديهم للرقابة على تلك التكاليف.	.6
	40.32	0.99	61.89	3.09	جميع فقرات المجال معاً	

• المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من الجدول رقم (31) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "الهيكل الإداري للبلدية يساعد كثيراً في عملية إنجاز نظام (ABB)". يساوي 3.37 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 67.3%، قيمة اختبار الإشارة 2.20 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.028 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد

عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة "تشارك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات" يساوي 2.68 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 53.68%، قيمة اختبار الإشارة 1.11- وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.265 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة تقريباً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 61.89%، قيمة اختبار الإشارة 0.99 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.324 لذلك يعتبر مجال "توفر هيكل تنظيمي سليم لدى البلدية" غير دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال وذلك يدل على أن أفراد مجتمع البحث غير راضون عن الهيكل الإداري للبلدية مما يستدعي ضرورة إصلاح الهيكل الإداري بحيث يصبح مرناً وقادراً على مواكبة الأنظمة الحديثة ومن هنا نجد أن أفراد العينة يؤيدون وبدرجة قريبة من المتوسطة القول بأن الهيكل الإداري للبلديات في قطاع غزة يؤثر في نجاح تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.

#### نتيجة الفرضية الفرعية الرابعة:

يؤثر مدى توفر هيكل تنظيمي سليم لدى البلدية تأثيراً بدرجة متوسطة على فرص تطبيق نظام (ABB).

#### خامساً: الفرضية الفرعية الخامسة:

"يؤثر مدى تعدد وتعدد الخدمات البلدية المقدمة تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيق نظام (ABB)".

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "تعدد وتعدد الخدمات البلدية المقدمة".  
يبين الجدول رقم (32) أن ما نسبته 43.7% من أفراد العينة موافقون بدرجة عالية أو عالية جداً على أن مدى تعدد وتعدد الخدمات البلدية المقدمة يساعد على فرص تطبيق نظام (ABB)، في حين ما نسبته 25.2% من أفراد العينة موافقون بدرجة منخفضة أو منخفضة جداً. يتضح لنا من خلال الموافقة العالية للمجيبين أن هناك حاجة لتطبيق نظام (ABB) وفي البلديات، لما له من ميزة في توزيع وتحديد تكاليف الخدمة بشكل دقيق.

#### الجدول رقم (32)

النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال تعدد وتعدد الخدمات البلدية المقدمة

النسبة المئوية %	درجة الاستجابة
3.3	منخفضة جداً
21.9	منخفضة
31.1	متوسطة
37.1	عالية
6.6	عالية جداً
100	المجموع

قد تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في جدول (33).

جدول (33)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال تعدد وتعقد الخدمات البلدية المقدمة

الترتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
2	0.014*	2.45	67.37	3.37	يتطلب اختلاف خدمات البلدية المقدمة من حيث النوع، تطبيق نظام (ABB).	1.
3	0.054	1.92	65.41	3.27	يستلزم تعقيد وتطور خدمات البلدية المقدمة، تطبيق نظام (ABB).	2.
1	0.011*	2.55	68.95	3.45	تستلزم صعوبة تحديد تكلفة بعض خدمات البلدية المقدمة للمواطنين، تطبيق نظام (ABB).	3.
4	0.089	-1.70	55.79	2.79	ترى إدارة البلدية أنه من الصعب تقسيم الأعمال التي تقوم بها البلدية إلى أنشطة محددة وواضحة كما يتطلب نظام (ABB).	4.
	0.151	1.44	64.30	3.21	جميع فقرات المجال معاً	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من الجدول رقم (33) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "تستلزم صعوبة تحديد تكلفة بعض خدمات البلدية المقدمة للمواطنين، تطبيق نظام (ABB)". يساوي 3.45 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 68.95%، قيمة اختبار الإشارة 2.55 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.011 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة "تري إدارة البلدية أنه من الصعب تقسيم الأعمال التي تقوم بها البلدية إلى أنشطة محددة وواضحة كما يتطلب نظام (ABB)". يساوي 2.79 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 55.79%، قيمة اختبار الإشارة -1.70- وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.089 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة تقريباً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 64.30 ، قيمة اختبار الإشارة 1.44 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.151 لذلك يعتبر مجال "تعدد وتعدد الخدمات البلدية المقدمة" غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، مما يدل على زيادة عدد الخدمات التي تقدمها البلديات للمواطنين وتعقيدها وبالتالي زيادة الحاجة إلى تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).

#### نتيجة الفرضية الفرعية الخامسة:

يؤثر مدى تعدد وتعدد الخدمات البلدية المقدمة بدرجة متوسطة على فرص تطبيق نظام

(ABB).

سادساً: الفرضية الفرعية السادسة:

"يؤثر مدى تنوع الأنشطة المساندة للخدمة المقدمة من البلدية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيق نظام (ABB)." .

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "تنوع الأنشطة المساندة للخدمة المقدمة من البلدية".

يبين الجدول رقم (34) أن ما نسبته 54.6% من أفراد العينة موافقون بدرجة عالية أو عالية جداً على أنه يؤثر مدى تنوع الأنشطة المساندة للخدمة المقدمة على فرص تطبيق نظام (ABB)، في حين ما نسبته 12.5% من أفراد العينة موافقون بدرجة منخفضة أو منخفضة جداً.

#### الجدول رقم (34)

النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال تنوع الأنشطة المساندة للخدمة المقدمة من البلدية

النسبة المئوية %	درجة الاستجابة
2.0	منخفضة جداً
10.5	منخفضة
32.9	متوسطة
38.8	عالية
15.8	عالية جداً
100	المجموع

قد تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في الجدول رقم (35).

الجدول رقم (35)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال تنوع الأنشطة المساندة للخدمة المقدمة من البلدية

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	المتوسط الحسابي النسبي	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية (Sig.)	الرتبة
1.	يستدعى تزايد استخدام الخدمات الإدارية المساندة في البلدية إلى تطبيق نظام (ABB).	3.39	67.89	2.58	0.010*	4
2.	إن عجز هيكل التكاليف المستخدم في الأنظمة الأخرى في معالجة تنوع الأنشطة المساندة، يتطلب ضرورة تبني نظام قادر وكفاء يمكن من تقديم المعالجة الصحيحة لها.	3.82	76.32	4.14	0.000*	1
3.	يستلزم تزايد استخدام العناصر المساندة من مجموع العناصر المكونة لخدمات البلدية المقدمة، تطبيق نظام (ABB).	3.45	68.95	2.31	0.021*	3
4.	عدم قدرة النظام المستخدم للموازنات في البلديات على تحديد الأنشطة المساندة يساعد على تبني نظام (ABB).	3.58	71.58	2.74	0.006*	2
	جميع فقرات المجال معاً	3.56	71.18	2.96	0.003*	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من الجدول رقم (35) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "إن عجز هيكل التكاليف المستخدم في الأنظمة الأخرى في معالجة تنوع الأنشطة المساندة، يتطلب ضرورة تبني نظام قادر وكفاء يمكن من تقديم المعالجة الصحيحة لها." يساوي 3.82 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 76.32% ، قيمة اختبار الإشارة 4.14 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد

عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يستدعى تزايد استخدام الخدمات الإدارية المساندة في البلدية إلى تطبيق نظام (ABB)". يساوي 3.39 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 67.89%، قيمة اختبار الإشارة 2.58 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.010 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 71.18%، قيمة اختبار الإشارة 2.96 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.003 لذلك يعتبر مجال "تنوع الأنشطة المساندة للخدمة المقدمة من البلدية" دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال، مما يعني قبول الفرضية، أي يتطلب تنوع الأنشطة المساندة للخدمات في بلديات قطاع غزة تطبيق نظام (ABB).

ويتضح من الجدول رقم (35) أن جميع فقرات الفرضية ايجابية بمعنى أن آراء أفراد العينة يوافقون على أنه يستدعي تزايد استخدام الأنشطة المساندة في البلدية إلى تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) ويستلزم تزايد استخدام العناصر المشتركة من مجموع العناصر المستخدمة في الخدمات إلى تطبيق نظام (ABB)، ويشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل الخدمات تطبيق نظام إلى تطبيق نظام (ABB) وكذلك أن عجز هيكل التكاليف المستخدم في الأنظمة الأخرى في معالجة تنوع الأنشطة المساندة، يتطلب ضرورة تبني نظام قادر وكفاء يمكن من المعالجة الصحيحة لها.

### نتيجة الفرضية الفرعية السادسة:

يؤثر مدى تنوع الأنشطة المساندة للخدمة المقدمة من البلدية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على

فرص تطبيق نظام (ABB).

### سابعاً: الفرضية الفرعية السابعة:

"يؤثر مدى زيادة نسبة مزيج التكاليف غير المباشرة من هيكل تكلفة الخدمة المقدمة من قبل البلدية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيق نظام (ABB)." .

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "زيادة نسبة مزيج التكاليف غير المباشرة من هيكل تكلفة الخدمة المقدمة من قبل البلدية".

يبين الجدول رقم (36) أن ما نسبته 59.9% من أفراد العينة موافقون بدرجة عالية أو عالية جداً على أن زيادة نسبة مزيج التكاليف غير المباشرة من هيكل تكلفة الخدمة المقدمة من قبل البلدية يؤثر على فرص تطبيق نظام (ABB)، في حين ما نسبته 11.8% من أفراد العينة موافقون بدرجة منخفضة أو منخفضة جداً. يتضح لنا من خلال الموافقة العالية للمجيبين أن هناك حاجة لتطبيق نظام (ABB) وفي البلديات، لما له من ميزة في توزيع وتحديد تكاليف الخدمة غير المباشرة بشكل دقيق نظراً لزيادة حجمها في الخدمات المقدمة.

#### الجدول رقم (36)

النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال زيادة نسبة مزيج التكاليف غير المباشرة من هيكل تكلفة الخدمة البلدية المقدمة

النسبة المئوية %	درجة الاستجابة
2.6	منخفضة جداً
9.2	منخفضة
28.3	متوسطة
46.1	عالية
13.8	عالية جداً
<b>100</b>	<b>المجموع</b>

قد تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في الجدول رقم (37).

الجدول رقم (37)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال زيادة نسبة مزيج التكاليف غير المباشرة من هيكل تكلفة الخدمة المقدمة من قبل البلدية

الرتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
4	0.003*	2.97	70.00	3.50	يتطلب اختلاف خدمات البلدية المقدمة من حيث الكم (الحجم) تطبيق نظام (ABB).	1.
3	0.005*	2.84	71.05	3.55	عدم القدرة على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة نحو مسبباتها بشكل دقيق مع كثرتها وكبر نسبتها، يتطلب تطبيق نظام (ABB).	2.
1	0.000*	3.85	73.68	3.68	لتسعير خدمات البلدية المقدمة بشكل أدق من الضروري تطبيق نظام (ABB).	3.
2	0.000*	3.97	72.63	3.63	يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة خدمة البلدية المقدمة، مما يستلزم تطبيق نظام (ABB).	4.
	0.001*	3.23	71.84	3.59	جميع فقرات المجال معاً	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من الجدول (37) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "لتسعير خدمات البلدية المقدمة بشكل أدق من الضروري تطبيق نظام (ABB)". يساوي 3.68 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 73.68%، قيمة اختبار الإشارة 3.85 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.000 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "يتطلب اختلاف خدمات البلدية المقدمة من حيث الكم (الحجم) تطبيق نظام (ABB)". يساوي 3.50 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 70.0%، قيمة اختبار الإشارة 2.97 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.003 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 71.84%، قيمة اختبار الإشارة 3.23 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.001 لذلك يعتبر مجال "زيادة نسبة مزيج التكاليف غير المباشرة من هيكل تكلفة الخدمة المقدمة من قبل البلدية" دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. يتضح لنا من خلال الموافقة العالية للمجيبين أن هناك حاجة لتطبيق نظام (ABB) وفي البلديات، لما له من ميزة في توزيع وتحديد تكاليف الخدمة الغير مباشرة بشكل دقيق نظراً لزيادة حجمها في الخدمات المقدمة، وهذا يؤكد على ضرورة تبني نظام (ABB) لما له من فوائد كثيرة تسهم في تطور نظام الموازنات في البلديات.

#### نتيجة الفرضية الفرعية السابعة:

يؤثر مدى زيادة نسبة مزيج التكاليف غير المباشرة من هيكل تكلفة الخدمة المقدمة من قبل البلدية تأثيراً ذو دلالة إحصائية على فرص تطبيق نظام (ABB).

#### 4-9-2: الفرضية الرئيسية الثانية:

"توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة."

تم اختبار هذه الفرضية من خلال فقرات مجال "صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة".

يبين الجدول رقم (38) أن ما نسبته 35.1% من أفراد العينة موافقون بدرجة عالية أو عالية جداً على أنه توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة، في حين ما نسبته 34.2% من أفراد العينة موافقون بدرجة منخفضة أو منخفضة جداً. يتضح لنا من خلال الموافقة المتوسطة لهذه الفرضية أن هناك معوقات لتطبيق نظام (ABB) ولكن ليست بالكبيرة.

#### الجدول رقم (38)

النسب المئوية لدرجات الاستجابة لمجال صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة

النسبة المئوية %	درجة الاستجابة
8.8	منخفضة جداً
25.4	منخفضة
30.7	متوسطة
31.6	عالية
3.5	عالية جداً
100	المجموع

قد تم استخدام اختبار الإشارة لمعرفة ما إذا كانت متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلي درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا. النتائج موضحة في الجدول رقم (39).

الجدول رقم (39)

المتوسط الحسابي وقيمة الاحتمال (Sig.) لكل فقرة من فقرات مجال صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة

الترتبة	القيمة الاحتمالية (Sig.)	قيمة الاختبار	المتوسط الحسابي النسبي	المتوسط الحسابي	الفقرة	م
1	0.003*	2.94	68.95	3.45	عدم إلمام إدارة البلديات بنظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).	.1
3	0.002*	-3.08	47.89	2.39	عدم توافر المؤهلات العلمية والمهنية لدي البلدية.	.2
2	0.845	0.20	60.53	3.03	صعوبة تحديد الوقت المستغرق في كل نشاط من أنشطة البلدية.	.3
	1.000	0.00	59.12	2.96	جميع فقرات المجال معاً	

\* المتوسط الحسابي دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ .

من الجدول رقم (39) يمكن استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى "عدم إلمام إدارة البلديات بنظام الموازنات على أساس الأنشطة" يساوي 3.45 (الدرجة الكلية من 5) أي أن المتوسط الحسابي النسبي 68.95% ، قيمة اختبار الإشارة 2.94 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.003 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$  ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة "صعوبة تحديد الوقت المستغرق في كل نشاط من أنشطة البلدية" يساوي 3.03 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 60.53%، قيمة اختبار الإشارة 0.20 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.845 لذلك تعتبر هذه الفقرة غير دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة تقريباً من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية "عدم توافر المؤهلات العلمية والمهنية لدي البلدية." يساوي 2.39 أي أن المتوسط الحسابي النسبي 47.89%، قيمة اختبار الإشارة -3.08 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 0.002 لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد نقص عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة منخفضة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- وبشكل عام يمكن القول بأن المتوسط الحسابي النسبي لجميع فقرات المجال يساوي 59.12%، قيمة اختبار الإشارة 0.00 وأن القيمة الاحتمالية (Sig.) تساوي 1.000 لذلك يعتبر مجال "صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة" غير دال إحصائياً عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.05$ ، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذا المجال لا يختلف جوهرياً عن درجة الموافقة المتوسطة وهي 3. وهذا يعني أن هناك موافقة بدرجة متوسطة من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال. يتضح لنا من خلال الموافقة المتوسطة لهذه الفرضية أن هناك معوقات تحول دون لتطبيق نظام (ABB) ولكن ليست بالكبيرة، بحيث يمكن التغلب عليها من خلال اهتمام الإدارة بعقد الدورات التدريبية في مجال إعداد الموازنات وفق النظام الحديث، ومن خلال تطوير النظام المحاسبي في البلدية، ومن خلال استغلال الخبرات والكادر البشري المتوفر العمل على تطويره، بحيث يواكب التطورات العلمية والتكنولوجية.

### نتيجة الفرضية الرئيسية الثانية

توجد صعوبات ومعوقات بدرجة متوسطة تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.

## الفصل الخامس

### النتائج والتوصيات

## 5-1: النتائج

تناول الباحث في هذه الدراسة تقييم إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة، ومدى توافر المقومات الأساسية لتطبيقه، باعتباره الأكثر ملائمة لتحديد تكلفة الخدمات بدقة، وتحسين الأداء، والقدرة على التخطيط السليم، والرقابة الفاعلة. وعلى ضوء الجوانب النظرية والتطبيقية ضمن هذه الدراسة، فإنه يمكن عرض أهم النتائج التي تم التوصل إليها، وتتمثل فيما يأتي:

- 1- تتوفر لدى بلديات قطاع غزة، المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB). أي أن جميع المقومات المقترحة في نموذج الدراسة هي حقيقية ويتفق معها العاملون في الميدان، وتمثل بنية تحتية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.
- 2- تطبق بلديات قطاع غزة نظام الموازنات التقليدي (البنود) في إعداد موازنة البلدية.
- 3- انطلاقاً من افتراض شعور إدارة بلديات قطاع غزة بأن نظام الموازنات التقليدي غير دقيق في تحديد وتوزيع تكلفة الخدمات المقدمة، والرغبة في تحديد تكلفة الخدمة المقدمة للمواطنين بشكل أكثر دقة، وبالتالي تحسين الأداء، فإن توجهات الإدارة العليا ومدى إدراكها لأهمية نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) تؤثر بشكل إيجابي في تطبيقه في بلديات قطاع غزة.
- 4- إن بيئة بلديات قطاع غزة ليست بمنأى عن التطور التكنولوجي الهائل في جميع مناح الحياة، وقد نتج عن هذا التطور تنوع وتعقيد الخدمات البلدية المقدمة بشكل كبير من قبل بلديات قطاع غزة، وهذا يدفع بقوة نحو تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.
- 5- إن توافر الموارد البشرية المؤهلة، وأنظمة المحاسبة الخبيرة في بيئة بلديات قطاع غزة، يعطي مؤشراً إيجابياً على وجود بنية تحتية لتطبيق أنظمة محاسبية متقدمة لدى بلديات قطاع غزة، وهذا بدوره يساعد في تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).
- 6- إن توافر هيكل إداري سليم ومرن يساعد على إدخال التعديلات التي تواكب التطورات العلمية، بحيث يسهل إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)، دون أي مقاومة لتطبيقه.

- 7- إن دخول تكنولوجيا المعلومات في جميع مناحي الحياة ومنها مجال الخدمات البلدية أدى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكلفة الخدمة البلدية. كما أن تنوع الأنشطة المساندة في المجال البلدية وعجز الأنظمة التقليدية في معالجتها، كل هذا يشكل حافزاً لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) من قبل بلديات قطاع غزة.
- 8- إن عدد الخدمات التي تقدمها البلديات هي أكثر من عشرة خدمات (حسب ما يرى 57.9% من المجيبين)، وهذا يشير إلى الحجم الكبير من الخدمات التي تقدمها بلديات قطاع غزة، وبالتالي وجود حاجة فعلية لنظام موازنات متطور.
- 9- إن عدد موظفي قسم المحاسبة (يزيد عن خمسة موظفين حسب رأى 73.7%)، حيث إن هذا العدد يزيد وينقص حسب حجم البلدية، وهذا يعد من الأسس الجيدة لإمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة .
- 10- يحتاج تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) بشكل فاعل إلى وجود قسم مستقل للموازنات في بلديات قطاع غزة، وقد ثبت من التحليل الإحصائي أن الموازنات تابعة لأقسام أخرى أي عدم وجود أقسام مستقلة للموازنات، الأمر الذي يحتم على إدارات البلديات إنشاء أقسام مستقلة للموازنات، والذي يعد من ضرورات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).
- 11- حتى يكون تطبيق النظام ناجحاً، فإن ذلك يتطلب توفر كادر وظيفي مؤهل من الناحية العلمية وبشكل ملائم ، وقد ثبت من التحليل الإحصائي أن ما نسبته (97.4%) من المجيبين هم من حملة المؤهلات العلمية (بكالوريوس ودراسات عليا) في بلديات قطاع غزة، وهذا يدعم إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).
- 12- إن التطبيق الناجح لنظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) يستلزم وجود متخصصين في العلوم المحاسبية، وقد أظهر التحليل الإحصائي أن ما نسبته (92.1%) من المجيبين هم من حملة بكالوريوس المحاسبة، وهذا أيضاً يعد مؤشراً على إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).
- 13- إن الخبرة العملية إذا ما اقترنت بالخبرة العلمية الصحيحة تشكل قوة لأي نظام جديد يراد تطبيقه، ويظهر لنا التحليل الإحصائي أن ما نسبته (97.4%) من المجيبين لديهم خبرة في مجال المحاسبة تزيد عن عام، وهذا يؤكد على إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة.

14- إن التدريب الملائم والمتواصل للكادر الوظيفي أمر ضروري وحيوي للإبقاء على كفاءة وفعالية هذا الكادر، وفيما يتعلق بنظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) فإن عملية التدريب وإعادة التأهيل من المسائل الجوهرية لنجاحه وقد ثبت أن ما نسبته (47.4%) من المجيبين لم يتلقوا دورات تدريبية في مجال إعداد وتنفيذ الموازنات في البلديات، وهذا مؤشر على الحاجة للمزيد من الدورات في هذا المجال.

15- رغم أن نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) يحقق العديد من المنافع أو الفوائد، إلا أن هناك بعض المحددات التي قد تعترض تطبيقه، ومنها ارتفاع تكلفة التطبيق، وكذلك صعوبة دراسة وتحليل تكاليف بعض الخدمات، وأن هذه المعوقات ليست بالكبيرة، بحيث يمكن التغلب عليها من خلال اهتمام الإدارة بعقد الدورات التدريبية في مجال إعداد الموازنات وفق النظام الحديث، ومن خلال تطوير النظام المحاسبي في البلدية، ومن خلال توفير المعلومات الدقيقة، ومن خلال استغلال الخبرات والكادر البشري المتوفر للعمل على تطويره، بحيث يواكب التطورات العلمية والتكنولوجية.

## 5-2: التوصيات

بناءً على النتائج سالفة الذكر، فإنه يمكن إيجاز أهم التوصيات فيما يأتي:

- 1- ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)، بشكل جيد في بلديات قطاع غزة، وذلك عن طريق الاستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين ومتخصصين ولديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيق هذا النظام المتطور.
- 2- ضرورة عقد دورات تدريبية متخصصة للمسؤولين وأصحاب القرار في إدارة البلديات، حول أهمية نظام الموازنات بصفة عامة ونظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) بصفة خاصة، من حيث آلية التطبيق والمنافع، والمزايا، وتبيان أوجه الاختلاف بينه وبين النظام التقليدي في تحديد التكاليف غير المباشرة، وتحسين الأداء.
- 3- ضرورة استخدام برامج الحاسوب وتقنيات المعلومات المساندة في تأهيل الكادر المحاسبي في بلديات قطاع غزة وفق متطلبات تصميم وتنفيذ نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) بهدف ضغط كلفة النظام إلى أدنى حد ممكن مع ضمان دقة المخرجات، وذلك باستغلال النظام المحوسب في البلدية لتصميم نظام الموازنات، وذلك للإسهام في سهولة تطبيق النظام على باقي دوائر وأقسام البلدية عند أي مستوى إداري، والعمل على إدخال وتطوير المعالجة الآلية والالكترونية للبيانات والمعلومات، والاستغلال إمكانيات وقدرات الحاسوب عند تشغيل الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) نظراً لاعتماده على كم هائل من التسويات الرياضية التي يصعب أحياناً إنجازها يدوياً.
- 4- يوصى الباحث بإنشاء أقسام مستقلة للموازنات في بلديات قطاع غزة وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعملياً، وهذه مسألة أساسية لنجاح تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).
- 5- إعادة هيكلة المؤسسات الحكومية سواء كأنظمة وإجراءات وقوانين للتماشي مع الأنظمة الإدارية المتطورة وتحديد نظام الموازنات على أساس الأنشطة وذلك لتسهيل عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على الخدمات البلدية المقدمة.
- 6- ضرورة إقناع الإدارة العامة لبلديات قطاع غزة بأهمية ودور نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)، وما يقدمه لهم من بيانات تكلفة أكثر دقة والتي تساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة.

- 7- ضرورة العمل على توفير قاعدة بيانات مالية وإحصائية، حيث إن توافر هذه القاعدة أداة فاعلة لتدعيم عمليات التخطيط، التنسيق، والرقابة، وتحديث الأنظمة المحاسبية في بلديات قطاع غزة، خاصة الأنظمة المتعلقة بالموازنات.
- 8- يقترح الباحث أن يكون للجامعات بصفة عامة، وجمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية بصفة خاصة، بدورٍ ريادي في توجيه جميع القطاعات الربحية والقطاعات الخدمية لتعريفهم بنظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)، والمنافع المتوقعة وذلك من خلال عقد الدورات التدريبية.
- 9- أخيراً، وحيث إنه تتوفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) لدى بلديات قطاع غزة، إلا إنني أرى أن تبادل هذه البلديات بالتحول التدريجي نحو تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) وعلى مراحل، بحيث يبدأ بقسم وينتهي بتطبيقه على مستوى البلدية ككل، وذلك جنباً إلى جنب نظام الموازنات الحالي، حيث يمكن الاستفادة من الخبرات الكبيرة لدى العاملين والموظفين في البلدية من جانب، وتقليل مقاومته من جانب آخر.

### 5-3: الدراسات المستقبلية

في ضوء التوصيات السابقة يقترح الباحث القيام بالدراسات الآتية:

- 1- إجراء دراسات حول مدى إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات الضفة الغربية، ومدى إمكانية تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في الضفة الغربية والقطاع معاً.
- 2- إجراء دراسة تطبيقية من خلال المقارنة الفعلية بين النتائج وفقاً لنظام الموازنات التقليدي، ووفقاً لنظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) للتحقق من دقة تحديد التكلفة ومنافع النظام.
- 3- إجراء دراسات حول تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في جميع المؤسسات الخدمية الفلسطينية الأخرى، مثل: البنوك، والجامعات، والمستشفيات.
- 4- بناء برامج كمبيوتر لنظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) على غرار برنامج الأصيل والممتاز والمحاسب السحري.
- 5- إجراء دراسة حول دور نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في تقويم أداء الوحدات الاقتصادية.
- 6- إجراء الدراسة مرة أخرى في المستقبل في حالة قيام بعض البلديات بالتطبيق الفعلي للنظام.

## المراجع

أولاً: المراجع العربية

1- القرآن الكريم.

2- أبو نصار، محمد، (2004). المحاسبة الإدارية. (ط1) دار وائل للنشر، عمان (الأردن).

3- أبو خشبة، عبد العال بن هاشم محمد، (1999). دراسة وتقويم مدخل التكلفة على أساس النشاط

(ABC) مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 23

(1)، 287-343.

4- أبو بكر، مصطفى محمود، (2005). الإدارة العامة رؤية إستراتيجية لحماية الجهاز الإداري

من التخلف والفساد. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.

5- الجذلب، درويش، (2007). دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي:

دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب ABC. رسالة ماجستير غير

منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.

6- جاريسون، ري اتش، نورين، اريك، (2002). المحاسبة الإدارية. ترجمة أحمد حامد حجاج،

ومحمد عصام الدين زايد، الرياض: دار المريخ للنشر.

7- جامعة القدس المفتوحة، (2006). الإدارة المحلية في فلسطين والعالم العربي. (ط1). الأردن.

8- حلس، سالم، (2007). نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات.

مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، مجلة الخامس عشر، العدد الأول.

9- حلس، (2005). دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية.

مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد الرابع عشر.

- 10 - حجاج، محمد أحمد، (2000). المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية.
- 11 - حجازي، محمد أحمد، (2005). المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة. (ط2). مؤسسة النبأ للخدمات المطبعية وتجارة الورق، الأردن، عمان.
- 12 - حجازي، محمد، (1992). المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة. (ط1). حقوق الطبع محفوظة للمؤلف، عمان، الأردن.
- 13 - حجازي، محمد، (1998). المحاسبة، الأساسيات، المعلومات، التخطيط، اتخاذ القرارات، الرقابة. مطبعة نهضة مصر، مصر.
- 14 - حماد، طارق عبد العال، (2005). الموازنات التقديرية نظرة متكاملة. الدار الجامعية، مصر.
- 15 - الحجاوي، حسام، (1999). الأصول العلمية في المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها في الأردن. حقوق الطبع محفوظة للمؤلف، مصر.
- 16 - الحياي، طلال حمدون، ودرغام، ماهر، (2006). تقييم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند لأنشطة (ABC) في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة. المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، 9 (2)، 201-221.
- 17 - الحبيطي، قاسم محسن، (2002). استخدام منهج التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد كلفة الخدمة في المنشآت الصحية: دراسة حالة في مستشفى الأميرة (Z) في الأردن. مجلة تنمية الرفادين، 70 (24)، 279-294.
- 18 - دراز وحجازي، دراسة، الموازنة الفلسطينية (1995-2000) دراسة تحليلية والاتجاهات في السياسة المالية العامة. مجلة الجامعة الإسلامية، غزة.

19- درغام، ماهر موسى حامد، (أ، 2007). محاسبة التكاليف الصناعية. (ط1). الجامعة الإسلامية - غزة.

20- درغام، ماهر موسى حامد، (ب، 2007). مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية. مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، 15 (2)، 679 - 725.

21- درغام، ماهر موسى حامد، (2005). تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة: دراسة تطبيقية. رسالة دكتوراه غير منشورة. الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية. الأردن.

22- الذهبي، جلييلة عيدان، (2006). في ضوء المتغيرات الإستراتيجية للوحدات الاقتصادية ضرورة تطوير إعداد الموازنات. جريدة الصباح العراقية، عدد 25، شباط.

23- راضي، محمد وحجازي، وجدي، (2005). المدخل الحديث في إعداد الموازنات، الدار الجامعية.

24- زعرب، حمدي، (2006). بعنوان مشاكل إعداد الموازنات وتنفيذها في بلديات قطاع غزة: دراسة ميدانية. مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، 14 (2)، 295 - 316.

25- زعرب، حمدي، محاسبة التكاليف، (2006). مدخل لاتخاذ القرارات الإدارية. غزة (فلسطين): آفاق للطباعة والنشر والتوزيع.

26- الزطمة، حسام الدين بشير، (2006). نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة: دراسة تطبيقية على إحدى شركات المقاولات. رسالة ماجستير غير منشورة. فلسطين: غزة.

- 27- الزغبى، خالد سمارة، (1993). تشكيل المجالس المحلية وأثره على كفايتها في نظم الإدارة الحلية: دراسة مقارنة. عمان: مكتبة دار الثقافة.
- 28- سعيد، نادر عزت، (1996). المرأة الفلسطينية ومجالس الحكم المحلي، التنمية والانتخابات. طاقم شؤون المرأة الفلسطينية، فلسطين.
- 29- سامي، مجدي محمد، (2000). مدى فعالية نظام تكاليف النشاط ABC كنظام لمعلومات التكاليف. مجلة البحوث التجارية، 22 (2)، 373-423.
- 30- شكري، فهمي محمود، (1999). الموازنة العامة للدولة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق. المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع.
- 31- الشيخ عيد، إبراهيم، (2007). مدى فعالية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 32- صبري، نضال رشيد، (2002). المحاسبة الإدارية، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية مشروع قطاع المحاسبة والتدقيق، جامعة بير زيت، فلسطين.
- 33- صبري، نضال رشيد، والحاج، شادي احمد، (2006). دليل الموازنة للهيئات المحلية الفلسطينية. الاتحاد الفلسطيني للهيئات المحلية الفلسطينية.
- 34- ظاهر، أحمد حسن، (2002). المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر - عمان.
- 35- عبد الله، سليمان حسن، (2004). أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسات التعليم العالي الخاصة في الأردن: دراسة تطبيقية في إحدى الجامعات الأردنية الخاصة. المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، 7 (1)، 185-207.
- 36- عليان، عبد الرحمن، (2005). التكاليف والمحاسبة الإدارية، حقوق الطبع محفوظة للمؤلف.

- 37- العمري، عطا محمد، (2005). مدي فعالية الموازنة كاداه تخطيط ورقابة في وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين (الأنوروا) في قطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 38- العريني، بهاء الدين احمد، (2007). إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة. رسالة غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- 39- العلاوين، أمجد عبد الفتاح، (2000). تقييم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.
- 40- عبد العال، احمد، (1995). المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية. مؤسسة شباب الجامعة، مصر.
- 41- العريبي، عصام فهد، (2003). المحاسبة الإدارية. عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.
- 42- العلكاوي، طلال جيجان، (2004). تقويم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية. مجلة البصائر، 8 (1)، 65-99.
- 43- عبد الكريم، نصر والكخن، رشيد، (1997). إمكانيات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC) في المنشآت الصناعية الفلسطينية: دراسة نظرية وميدانية. مجلة دراسات، 24 (2)، 494-509.
- 44- عبد العاطي صلاح، (2005). دراسة حول الحكم المحلي والهيئات المحلية في فلسطين. مركز الميزان لحقوق الإنسان: فلسطين.
- 45- عبد الحميد، عبد المطلب، (2001). التمويل المحلي والتنمية المحلية. الإسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.

46- غنام، فريد، (2007). إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية- غزة.

47- كوشك، طارق بن حسن (2003)، موازنة البنود تهدر الموارد المتاحة وتفاقم مشكلة الدين العام. صحيفة عكاظ، العدد 937 يوم السبت 1424/11/18هـ.

48- اللوزي، سليمان ومراد، فيصل، (1997). إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق. (ط1)، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

49- مبارك، صلاح الدين وعيسى، سمير، (2000). استخدام البرامج الجاهزة في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، الإسكندرية (مصر): الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.

50- مرعي، عبد الحي، (1993). في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة. الإسكندرية (مصر)، مؤسسة شباب الجامعة.

51- مبارك، صلاح الدين عبد المنعم ومحرم، زينات محمد وعثمان، الأميرة إبراهيم، (2003). محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض إدارية. الإسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر.

52- محمد، موفق حديد، (2002). إدارة الأعمال الحكومية. (ط1). عمان: دار المناهج للنشر والتوزيع.

53- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (2001). المحاسبة الإدارية للمعلومات اللازمة للتخطيط. مطابع الشمس، الأردن، عمان

54- المسحال، أمير إبراهيم، (2005). تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية: دراسة تطبيقية على شركة الشرق الأوسط لصناعة

الأدوية بقطاع غزة. رسالة ماجستير غير منشورة. فلسطين. غزة.

- 55- المعاني، أيمن عودة، وأبو فارس، محمود عودة، (1995). نظرية الإدارة المحلية وتطبيقاتها  
في المملكة الأردنية الهاشمية. (ط2). الأردن.
- 56- نور، أحمد، (1997). مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية (مصر): دار الجامعة للطباعة  
والنشر والتوزيع.
- 57- نور، عبد الناصر، وفضل، مؤيد (2002). العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد  
الموازنات الرضا عن العمل والمنظمة- دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة  
الصناعية العراقية والأردنية. مجلة دراسات، العلوم الإدارية، 29 (2)، 372 - 387.
- 58- هلال، محمد (2002). المحاسبة الحكومية. (ط1). دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان.

## ثانياً المراجع الأجنبية

- 1- A. Atkinson, (2004). Robert S. Kaplan, "Management Accounting" Pentice Hall USA, 4<sup>th</sup> Edition.
- 2-Atkinson, a., Banker, Rajiv D. Kaplan, Robert S. and Young, S. Mark. (1997). Management Accounting, (2<sup>nd</sup> ed.). New Jersey: Prentice-Hall.
- 3- Ahmad, Alaa Aldin, (2007) Zero-Base Budgeting: Employees Perceptions and Attitudes in Brunei Public Sector Organizations".
- 4- Belverde, Needles, and other, (2002). "Principles of Accounting", Houghton. Mifflin Company, Boston, New York.
- 5- Cooper, Robin. (1990). Five Steps to ABC System Design. Accountancy, Nov., 78-81.
- 6- Cooper, Robin and Kaplan, Robert, S. (1999). The Design of Cost Management Systems Text and Cases, (2<sup>nd</sup> ed.). New Jersey: Prentice Hall.
- 7- Garrison, Ray H. and Noreen, Eric W. (2006). Managerial Accounting, (10<sup>th</sup> ed.).New York: McGraw-Hill.
- 8- Geri, Nizta., Ronen Boza. (2005). Relevance Lost: the rise and fall of activity-based costing. Human System Management, (24), 133-144.
- 9- Gering, Michael. (1999, d). Activity-Bsaed Costing Lessons Learned Implementing ABC. Management Accounting, May, 26-27.
- 10- Greene, Julie K. and Metwalli, Ali. (2001). The Impact of Activity-Baesd Cost Accouting on Helth Care Capital Investment Decisions. Journal of Health Care Finance, 28 (2), 50-64.
- 11- Grandlich, Cheryl. (2004). Using Activity-Based Costing in Surgery. Association of Operating Room Nurses Journal. 79 (1), 189-192.
- 12- Horngren, Sundem Stratton, et.al. (2005). Management Accounting, (13<sup>th</sup> ed), New Jersey: Prentice-Hall.

13- John. Antos, (2005). "Activity Based Management, Activity Based costing, Activity Based Budgeting", Value Creation Group, Inc, Dec,09.

14-Kaplan, Robert S. and Atkinson Anthony A. (1998). Advanced Management Accounting, (3<sup>rd</sup> ed.). New Jersey: Printice Hall.

15 - Lvy Mclemore, (2006). "The New Frontier in Budget", Penton Media, Inc.

16- Mousatafa, (2005). "An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions".

17- Maher, Michael W., Stickney, Clyde P. and Weil, Roman L. (1997). Managerial Accounting: an Introduction to Concepts, Methods and Uses, (6<sup>th</sup> ed.). New York: The Dryden Press.

18- Monden, Y., Hamada, K., (1991). "Tareget Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies" Journal of Management Accounting Research, Vol. 3.

19- NDMA Inc, (2002). "Activity Based Budgeting: Frequently Asked Questions".

**20-[www.NDMA Inc.com](http://www.NDMA Inc.com).**

**21- [www.thegulfbiz.com](http://www.thegulfbiz.com)**

**22- [www.ghk\\_dz@yahoo.fr](mailto:www.ghk_dz@yahoo.fr), 12,2007**

# الملاحق

## الملحق رقم (1)

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة الإسلامية - غزة

كلية التجارة

الدراسات العليا

قسم المحاسبة والتمويل

أخي الفاضل / أختي الفاضلة ..... المحترم /  
السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد،،،،،

نتوجه إليكم بفائق التقدير والاحترام راجين حسن تعاونكم لإنجاح هذه الدراسة الميدانية  
لبلديات قطاع غزة التي تهتم شريحة مهمة من المواطنين، وتحقيقاً لأغراض استكمال رسالة  
الماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل، بعنوان:  
"مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع  
غزة: دراسة ميدانية".

ونأمل منكم التفضل بالمشاركة الفاعلة والبناءة، والتي تشكل رافداً مهماً في إتمام هذه  
الدراسة، لذا نرجو تعاونكم في تزويدنا بالبيانات اللازمة والضرورية، من خلال تعبئة هذه الاستبانة  
والإجابة العلمية الدقيقة على جميع الأسئلة المطروحة، لما لذلك من أثر جوهري في الوصول إلى  
نتائج دقيقة وقاطعة يمكن الاعتماد عليها ويمكن تعميمها.

ونوجه عنايتكم أن جميع الإجابات سوف تكون موضع ثقة، وسوف تعامل بسرية تامة، ولن  
تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أن نتائج الدراسة ستعرض بشكل عام، ولن يشار إلى  
أي اسم من الأسماء المشاركة في الإجابة على هذه الاستبانة.

ملاحظة: (ABB) هو عبارة عن نظام حديث لإعداد الموازنات حسب الأنشطة.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق التقدير والاحترام

الباحث

محمد عبد الله أبو رحمة

إشراف

أ.د. سالم حلس

د. ماهر درغام

## قائمة استقصاء المعلومات

### القسم الأول: معلومات عامة

الرجاء الإجابة على الأسئلة الآتية بوضع دائرة حول الإجابة الأفضل:

(1) معلومات عن البلدية:

1- اذكر اسم البلدية (اختياري) .....

2- نوع النظام المحاسبي المستخدم في البلدية

أ- نظام يدوي      ب- نظام محوسب      ج- نظام مختلط

3- عدد الخدمات التي تقدمها البلدية

أ- (10) خدمات أو أقل      ب- من (11) إلى (20) خدمة

ج- من (21) إلى (30) خدمة      د- أكثر من (30) خدمة

4- عدد موظفي الدائرة المالية والمحاسبة:

أ- (5) أشخاص أو أقل      ب- من (6) إلى (10) أشخاص

ج- أكثر من (10) أشخاص

5- الإدارة المسؤولة عن قسم الموازنات:

أ- قسم مستقل للموازنات      ب- قسم تابع للإدارة المالية

ج- قسم تابع للمحاسبة      د- أخرى (حدد.....)

(2) معلومات عن المجيب:

1- المؤهل العلمي:

أ- بكالوريوس      ب- ماجستير

ج- دكتوراه      د- أخرى (حدد.....)

2- التخصص العلمي:

أ- محاسبة      ب- إدارة أعمال      ج- علوم مالية ومصرفية

د- اقتصاد وإحصاء      هـ- أخرى (حدد.....)

3- المسمى الوظيفي:

أ- محاسب      ب- رئيس قسم      ج- مدير مالي      د- مدير عام

4- عدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة:

أ- أقل من سنة      ب- من سنة واحدة إلى (5) سنوات

ج- من (6) إلى (10) سنوات      هـ- أكثر من (10) سنوات

5- الدورات التي التحقتم بها ذات الصلة بالأمور المالية:

أ- لا يوجد      ب- (4) دورات أو أقل      ج- أكثر من (4) دورات

6- الدورات التدريبية التي حضرتها في إعداد وتنفيذ الموازنات في البلديات أو غيرها:

أ- لا يوجد      ب- (4) دورات أو أقل      ج- أكثر من (4) دورات

القسم الثاني: الرجاء ضع إشارة ( ) أمام الإجابة التي تتفق معها أو ما تراها مناسبة للأسئلة التالية:

الرقم	السؤال	موافق بدرجة عالية جداً	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة منخفضة	موافق بدرجة منخفضة جداً
1	يعد مفهوم نظام (ABB) من المفاهيم الحديثة غير المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة في البلدية.					
2	تكلفة تطبيق نظام (ABB) تفوق المنافع المتوقعة من تطبيقه.					
3	ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء محاسبين من خارج البلدية، يشكل عائقاً أمام توجه الإدارة المسؤولة نحو تبني تطبيق نظام (ABB).					
4	إعداد الموازنة وفقاً لنظام (ABB) يساعد في الحصول على المساعدات من الدوال المانحة.					
5	نظام الموازنات التقليدي لا يحدد تكلفة الخدمة بدقة، مما يستدعي تطبيق نظام (ABB).					
6	إن إعادة حساب التكلفة للخدمة المقدمة بشكل أدق، يؤدي إلى تطبيق (ABB).					
7	توافر خبراء يمكن الاستعانة بهم لمعرفة كيفية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).					
8	استخدام نظام محاسبي محوسب يساعد في تطبيق نظام (ABB).					
9	تشكل لجنة إعداد الموازنات بناءً على الكفاءة العلمية والعملية وليس حسب المسمى الوظيفي.					
10	تتبع لجنة الموازنة الأسس العلمية الحديثة في إعداد الموازنات للبلدية.					
11	تقوم إدارة البلدية بعقد دورات تدريبية في مجال إعداد الموازنات وتنفيذها.					
12	يسهل توفر إجراءات وأنظمة محاسبية تتميز بالمرونة إلى تطبيق نظام (ABB).					

الرقم	السؤال	موافق بدرجة عالية جداً	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة منخفضة	موافق بدرجة منخفضة جداً
13	يساعد تطبيق نظام (ABB) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى تقليل تكلفة الخدمة المقدمة.					
14	توفر أنظمة محاسبية جيدة لدى البلدية يكون قادر على توفير معلومات بشكل دقيق.					
15	ترتكز الموازنات المطبقة في البلدية على قواعد وأساليب نمطية.					
16	يمثل عجز نظام الموازنات التقليدي عن تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة الخدمات البلدية المقدمة بشكل دقيق، حافزاً لتبني نظام (ABB).					
17	الهيكل الإداري للبلدية يساعد كثيراً في عملية إنجاز نظام (ABB).					
18	يسمح الهيكل الإداري للبلدية بالمرونة في إدخال أية تعديلات ضرورية عند تنفيذ الموازنات.					
19	يتم إعداد الموازنات على مستوى كل دائرة أو كل قسم.					
20	يوجد قسم خاص مسؤول عن إعداد الموازنات في البلدية.					
21	يتم ربط عملية وضع تقديرات الموازنات بالهيكل الإداري للبلدية ونظامها المحاسبي القائم.					
22	تشارك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات حسب نظام (ABB).					
23	يتم تعريف المستويات الإدارية حسب الهيكل الإداري بتكاليف أنشطتهم وتنمية الإحساس لديهم للرقابة على تلك التكاليف.					
24	يتطلب اختلاف خدمات البلدية المقدمة من حيث النوع، تطبيق نظام (ABB).					
25	يستلزم تعقيد وتطور خدمات البلدية المقدمة، تطبيق نظام (ABB).					

الرقم	السؤال	موافق بدرجة عالية جداً	موافق بدرجة عالية	موافق بدرجة متوسطة	موافق بدرجة منخفضة	موافق بدرجة منخفضة جداً
26	تستلزم صعوبة تحديد تكلفة بعض خدمات البلدية المقدمة للمواطنين، تطبيق نظام (ABB).					
27	ترى إدارة البلدية أنه من الصعب تقسيم الأعمال التي تقوم بها البلدية إلى أنشطة محددة وواضحة كما يتطلب نظام (ABB).					
28	يستدعى تزايد استخدام الخدمات الإدارية المساندة في البلدية إلى تطبيق نظام (ABB).					
29	إن عجز هيكل التكاليف المستخدم في الأنظمة الأخرى في معالجة تنوع الأنشطة المساندة، يتطلب ضرورة تبني نظام قادر وكفء يمكن من تقديم المعالجة الصحيحة لها.					
30	يستلزم تزايد استخدام العناصر المساندة من مجموع العناصر المكونة لخدمات البلدية المقدمة، تطبيق نظام (ABB).					
31	عدم قدرة النظام المستخدم للموازنات في البلديات على تحديد الأنشطة المساندة يساعد على تبني نظام (ABB).					
32	يتطلب اختلاف خدمات البلدية المقدمة من حيث الكم (الحجم) تطبيق نظام (ABB).					
33	عدم القدرة على توجيه التكاليف غير المباشرة المحملة نحو مسبباتها بشكل دقيق مع كثرتها وكبير نسبتها، يتطلب تطبيق نظام (ABB).					
34	لتسعير خدمات البلدية المقدمة بشكل أدق من الضروري تطبيق نظام (ABB).					

					يشكل مزيج التكاليف غير المباشرة نسبة كبيرة من هيكل تكلفة خدمة البلدية المقدمة، مما يستلزم تطبيق نظام (ABB).	35
					عدم إلمام إدارة البلديات بنظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB).	36
					عدم توافر المؤهلات العلمية والمهنية لدي البلدية.	37
					صعوبة تحديد الوقت المستغرق في كل نشاط من أنشطة البلدية.	38

هل ترى أن هناك صعوبات أو معوقات أخرى تحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)..... انكرها ؟

- 1- .....
- 2- .....
- 3- .....
- 4- .....
- 5- .....

مع خالص التحيات

الملحق رقم (2)  
محكمي الاستبانة

مسلسل	الاسم	التخصص	المؤسسة التي يعمل بها
1	ا.د. سالم حلس	أكاديمي / محاسبة	الجامعة الإسلامية
2	د. ماهر درغام	أكاديمي / محاسبة	الجامعة الإسلامية
3	د. علي شاهين	أكاديمي / محاسبة	الجامعة الإسلامية
4	ا.د. يوسف جربوع	أكاديمي / محاسبة	الجامعة الإسلامية
5	د. حمدي زعرب	أكاديمي / محاسبة	الجامعة الإسلامية
6	ا.د. سمير صافي	أكاديمي / محاسبة	الجامعة الإسلامية

**الملحق رقم (3)**  
**قائمة المقابلات الشخصية**

تاريخ المقابلة	المسمى الوظيفي	الاسم	مسلسل
2008/9/20	نائب مدير الدائرة المالية في بلدية غزة	أ. اسعد فروانة	1
2008/9/27	رئيس قسم الموازنة في بلدية خانينونس	أ. واكد عبد الله العقاد	2