

إطار مقترح لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية في مصر

شيماء معوض الفلاح عبد السلام^١ , محمد صالح هاشم^٢ , محمد فتحي عزازى^٣

١ باحثة دراسات عليا بقسم مسوح الموارد الطبيعية – بمعهد الدراسات والبحوث البيئية – جامعة مدينة السادات

٢ أستاذ المحاسبة معهد التدريب بأكاديمية السادات

٣- استاذ البيئة النباتية المساعد ورئيس قسم مسوح الموارد الطبيعية للعلوم الإدارية

❖ الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم إطار لنظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB ، صالح للتطبيق في مستشفيات وزارة الصحة المصرية ، يقوم على حساب التكاليف بدقة ، ودعم دقة التنبؤات المالية ، بما يسهم في زيادة فهم وإدراك الإدارة لأهمية هذا النظام ، وقد تم استخدام قائمة استقصاء لهذا الغرض ، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة هامة مفادها توافر المقومات اللازمة لتطبيق نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABB ، من حيث توافر الهيكل التنظيمي السليم والموارد البشرية ذات الكفاءة العلمية والمهنية ، مع وجود بعض المعوقات والتي يمكن التغلب عليها من خلال تأهيل وتدريب الكوادر البشرية بطريقة فعالة ، وتوفير الدعم الفني والمالي والإستعانة ببعض الخبراء لتفعيل نظام ABB داخل مستشفيات وزارة الصحة المصرية .

ABSTRACT:

This study aims to provide a framework for the system budget on the basis of activities ABB, in favor of the application in hospitals and the Egyptian Ministry of Health. This is based on the costs accurately calculate, support financial forecasts accuracy, thereby, contributing to a greater understanding and awareness of management, the importance of this system. So, in this stuy, a list of survey is desiened for this purpose. The study reached an important conclusion that the availability of the necessary ingredients for the application of the accounting system based on the activities of ABB, in terms of the availability of proper organizational structure and human resources with scientific and professional competence, with some of the obstacles that can be overcome through the rehabilitation and training of human resources leaflet Burden, and the provision of technical and financial support and the use of some experts to activate the ABB system within hospitals and the Egyptian Ministry of Health.

➤ مشكلة البحث وتساؤلاته:

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

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

ومن هذا التساؤل الرئيسي تتفرع عدة أسئلة فرعية وهي :

- مامدى استخدام المستشفيات الحكومية في مصر لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ؟
- هل توجد كفاءات علمية ومهنية حقيقية تستطيع أن تقوم بإعداد الموازنة على أساس الأنشطة بالمستشفيات الحكومية في مصر؟
- هل هناك معوقات تحول دون تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة بالمستشفيات الحكومية في مصر؟

- هل يوجد هيكل تنظيمي سليم يستطيع أن يطبق نظام الموازنة على أساس الأنشطة بالمستشفيات الحكومية فى مصر؟

➤ أهداف البحث:

- ١- التعرف على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المطبقة بالمستشفيات الحكومية فى مصر.
- ٢- التعرف على مدى توافر المقومات اللازمة لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة بالمستشفيات الحكومية فى مصر.
- ٣- التعرف على معوقات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة بالمستشفيات الحكومية فى مصر.
- ٤- التعرف على المزايا والفوائد التى تحققها الموازنة على أساس الأنشطة .

➤ أهمية البحث:

تتبع أهمية الدراسة من كون الموازنات على أساس الأنشطة تمثل إحدى أدوات ووسائل المحاسبة الإدارية الحديثة ، والتي توفر المعلومات الدقيقة والملائمة لطبيعة وخصائص القرارات الحديثة ، وأداة دقيقة للتنبؤ ، وأداة تناسب التغيرات البيئية المختلفة ، وتلبى احتياجات المديرين ومتخذى القرارات من المعلومات التفصيلية عن الأنشطة المختلفة . وتوضح أهمية البحث كذلك من الدور الذى تقوم به الموازنات على أساس الأنشطة فى دعم وتطوير الأداء المالى والعمل على زيادة الربحية من خلال تخصيص التكاليف وتحديد الأنشطة التى تضيف قيمة والأنشطة التى لا تضيف قيمة ، بالتالى انخفاض التكاليف وزيادة الربحية.

كما أن التطبيق الجيد لموازنة الأنشطة يسهم فى تحقيق فعالية المنظمة الحكومية والخاصة والتي تمثل المقياس الحقيقى للتقدم الحضارى والاقتصادى لجميع الدول .

➤ حدود البحث:

- الحدود الموضوعية : سوف تقتصر الدراسة على الموازنة على أساس الأنشطة دون غيرها من الموازنات الأخرى .
- الحدود المكانية : سوف تقتصر الدراسة على المستشفيات الحكومية بمصر دون غيرها .
- الحدود البشرية : سوف تقتصر الدراسة على العاملين بالمستشفيات الحكومية بمصر دون غيرهم .

➤ مفاهيم البحث :

- الموازنة على أساس الأنشطة :

هى نهج موازناى يعمل على تقدير المصادر اللازمة فقط لتلبية حاجات أنشطة المنظمة لكى تلبى الأهداف التى تسعى إليها المنظمة والوصول إليها بشكل أدق ، وبالتالى فهو أسلوب ممتد من نظام توزيع التكاليف على أساس الأنشطة والذى يعتمد على مخرجاته الفعلية لكى يقدم تقديراً لفترات زمنية قصيرة عن الموارد والأنشطة الضرورية للمشاريع المستقبلية للمنظمة (Schalkwy k, 2012: 9).

➤ أسلوب التكاليف المبنى على اساس الأنشطة Activity Based Costing ABC

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

➤ بعض الدراسات السابقة :

- ١- دراسة صالح (٢٠٠٢) بعنوان " مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات " وقد هدفت الدراسة إلى استخدام نظام التكاليف المبنى على الأنشطة فى مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية ، وتوفير المعلومات اللازمة فى مجال ترشيد القرارات الإدارية ، وتحديد أسعار تلك الخدمات فى المستشفيات الخاصة على أسس موضوعية دقيقة ، وقد توصلت الدراسة إلى إمكانية التغلب على مشكلة

تخصيص التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة في استخراج معدلات التكلفة لكل نشاط حسب مسببات التكلفة المناسبة لكل منها ، وإمكانية التغلب على مشكلة التحميل الرأسمالي وذلك من خلال قياس وتحميل تكلفة الأصول الثابتة بالمستشفيات ضمن تكاليف الخدمات الصحية .

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

٣- دراسة الحياي ودرغام (٢٠٠٦) بعنوان تقييم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند للأنشطة (ABC) في المستشفيات الحكومية في قطاع غزة ، وقد هدفت الدراسة إلى تقويم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في بيئة المستشفيات الحكومية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة ، ومدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق هذا النظام ، وذلك من خلال استعراض نظام التكاليف المبني على الأنشطة من جميع الجوانب مقارنة مع النظام التقليدي . وقد توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها ، توافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لدى المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة .

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

٥- دراسة عبد الحليم (٢٠١٠) بعنوان: "تقييم مدخل تكاليف الأنشطة على أساس الوقت بالتطبيق على قسم الائتمان بأحد فروع البنك الأهلي المصري"، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مشاكل ومعوقات التطبيق العملي لنظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودراسة آليات وخطوات تصميم نظام لتحليل تكاليف الأنشطة على أساس الوقت، كما هدفت إلى التقييم العلمي للمنافع المتوقعة من نظام محاسبة تكاليف الأنشطة على أساس الوقت، من خلال التطبيق العملي على قطاع البنوك، وبالتحديد على أحد فروع البنك الأهلي المصري. وقد توصلت هذه الدراسة لعدة نتائج أهمها: أن الطاقة العملية تمثل 86% من الطاقة النظرية (أي بعد استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة)، وبالتالي فالتكلفة التي يجب أن تُحمل بها هذه الأنشطة تمثل (86%) فقط من التكلفة المحسوبة على أساس الطاقة النظرية في ظل النظام التقليدي لتكاليف الأنشطة، كما أن الطاقة العملية للأنشطة مجتمعة تمثل نسبة (67%) من الطاقة النظرية للقسم؛ مما يوضح أن نظام تكاليف الأنشطة على أساس الوقت عدل من الطاقة العملية المستغلة فعلياً من (86%) إلى (67%)، وهو القدر الذي يجب حساب التكلفة على أساسه.

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

٧- دراسة بكر ، وآخرون (٢٠١٢) ، بعنوان " إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردنية " ، هدفت الدراسة إلى الوقوف على مدى إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردنية ، من خلال معرفة مدى توفر مقومات تطبيق هذا النظام لدى منظمات ذلك القطاع ، وقد تم تطبيق هذه الدراسة على المستشفيات الأردنية الحكومية والخاصة، من خلال اتباع المنهج الوصفي التحليلي ، حيث استخدمت الإستبانة كمصدر أساسي للحصول على البيانات الخاصة بالدراسة الميدانية ، وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، والموازنات على أساس الأنشطة في بيئة المستشفيات الأردنية.

٨- دراسة سند ٢٠١٢، بعنوان الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة، وقد هدفت هذه الدراسة إلى تمكين المنشآت الصناعية المعاصرة من قياس تكلفة مخرجاتها بصورة أكثر دقة، وتمكينها من تخفيض التكلفة وتركيز الانتباه على تكلفة الطاقة غير المستغلة، وقد توصلت الدراسة إلى أن مدخل ABC يتميز عن النظام التقليدي وقدرته على تحقيق الجودة وخفض التكلفة.

٩- دراسة النمسا (٢٠١٣) بعنوان "مدى توافر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة" دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في غزة، وقد هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء ودراسة نظام الموازنات على أساس الأنشطة مقارنة مع النظام التقليدي للموازنات، ومدى توافر أسس ومقومات نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة بغرض إمكانية تطبيق النظام مستقبلاً، وقد توصلت الدراسة إلى أن جميع المقومات والأسس المقترحة في الدراسة (توجهات الإدارة وتوفير هيكل تنظيمي سليم، وتوفير أنظمة محاسبية سليمة، وتوافر الكفاءات العلمية والمهنية - وتنوع الخدمات المقدمة من قبل المستشفيات) هي حقيقة وموجودة فعلاً في الواقع العملي، وتمثل بنية تحتية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في الوزارة، إلا أن هناك معوقات تحول دون إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في الوزارة وكان أهمها ارتفاع تكلفة التطبيق، والصعوبات العملية والفنية المتعلقة بتحليل الأنشطة والتكاليف.

١٠- دراسة الحسن، (٢٠١٥)، بعنوان "الموازنة على أساس النشاط ودورها في قياس وتقويم الأداء المالي"، هدفت الدراسة إلى استخدام الموازنة على أساس النشاط في المؤسسات مع توضيح أثرها على قياس وتحسين الأداء المالي؛ والتعريف بالموازنة على أساس النشاط ودورها في تحقيق أهداف المنشآت الصناعية والوقوف على مستوى تطبيق الموازنة على أساس النشاط في المنشأة الصناعية ومساعدة الشركات الصناعية في تقويم الأداء المالي من خلال تطبيق الموازنة على أساس النشاط، وقد توصلت الدراسة إلى أن توفير المقومات الأساسية لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط في المنشأة الصناعية يساعدها على أداء أعمالها بشكل أفضل وأن إنشاء أقسام مستقلة لإعداد الموازنة على أساس النشاط وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعملياً من خلال عقد الدورات التدريبية يساعدها في تحقيق أهدافها. وضرورة تبني تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط لأنه يقدم بيانات أكثر دقة وتساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة. والتحول التدريجي نحو تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط وعلى مراحل بحيث يبدأ بقسم وينتهي بتطبيقه على مستوي المنشأة الصناعية ككل.

١١- دراسة إمام (٢٠١٦)، بعنوان مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لتطوير الموازنة على أساس النشاط بهدف دعم دور إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية، هدفت الدراسة إلى تقديم إطار مقترح لإستخدام المفاهيم والمؤشرات الأساسية التي يستند إليها مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لتطوير الموازنة على أساس النشاط حتى تصبح أكثر دعماً لدور إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية، وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة هامة مفادها أن مدخل التكلفة على أساس النشاط كدالة لتطوير الموازنة على أساس الأنشطة يلعب دوراً هاماً في عملية ترشيد القرارات الإدارية وتخفيض التكاليف.

وبعد عرض بعض الدراسات السابقة، والتي تناولت نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB من حيث مقارنته بالأنظمة التقليدية والموازنات التقليدية، والتركيز على مزايا ومتطلبات ومقومات الموازنة على أساس الأنشطة ABB، تجد الباحثة أن الدراسة الحالية تتفق مع تلك الدراسات من هذه الناحية، ولكنها تختلف في آليات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المستشفيات الحكومية بوزارة الصحة في مصر، حيث تنوع الخدمات العلاجية والأنشطة التي تقدمها هذه المستشفيات في هذه الفترة، وزيادة الأعباء على الموازنة العامة للدولة ورغبة من الدولة في تخفيف هذه الأعباء كان لابد من تحمل بعض المواطنين تكاليف العلاج بالأقسام الاقتصادية داخل هذه المستشفيات مما يقتضى توافر نظام يقوم بحساب التكاليف بدقة ومعرفة مسببات هذه التكاليف ومعدلات تحميلها، وطرق تخفيض التكاليف الثابتة، والاعتماد على نظام يساعد إدارة هذه المستشفيات في القدرة على التنبؤ، وقياس الأثر والسبب، ومعرفة طاقة كل فريق من فرق العمل الخاصة بأقسام المستشفيات مما يميز هذه الدراسة ويجعلها أحد الدراسات الهامة في مجال الخدمات العلاجية خاصة في وزارة الصحة المصرية ومما يخدم متخذ القرار من التخطيط الجيد لمستقبل المستشفيات المصرية من خلال توافر نظام يوفر المعلومات عن الأنشطة والخدمات وتكاليهما بدقة.

➤ منهج البحث والمجتمع والعينة :

لتحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج الاستقرائي من خلال استقراء الأبحاث والدراسات السابقة المتعلقة بمجال البحث لاستخلاص الإطار الفكري للموازنة على أساس الأنشطة ، والوقوف على مدى توافر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة في المستشفيات الحكومية في مصر، بالإضافة إلى

المنهج الاستنباطي الذي يعتمد على جمع المعلومات المتعلقة بالبحث من خلال قائمة استقصاء وتوزيعها على مجتمع البحث ، ثم تحليلها إحصائياً للحصول على النتائج . ولذلك يتكون مجتمع البحث من جميع العاملين بمجال المحاسبة والإدارات المالية من مديريين ماليين ومحاسبين ورؤساء أقسام بالمستشفيات الحكومية المصرية. وفي هذا البحث تم الاعتماد على عينة عشوائية بسيطة من مجتمع البحث قدرت ب ١٠٠ مفردة تم توزيع استمارات الاستقصاء عليها وتم استرداد ٨٠ فقط منها والتي سوف يجرى البحث على أساسها .

➤ أساليب المعالجة الإحصائية :

تم الاعتماد على برنامج spss الإحصائي واستخدام أساليب المعالجة الإحصائية التالية :

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

➤ أداة الدراسة وصدقها وثباتها:

(أ) مكوناتها :

تم تصميم استمارة استقصاء لغرض البحث تتكون من جزئين هما :

- الجزء الأول : يتكون من معلومات تتعلق بالبيانات الشخصية والمهنية للمستقصى ومكونة من ٧ متغيرات وهي المؤهل العلمي والتخصص والمسمى الوظيفي وسنوات الخبرة في مجال المحاسبة وعدد الدورات التدريبية ونوع النظام المحاسبي المستخدم في المستشفيات والإدارة المسؤولة عن إعداد الموازنة .

الجزء الثاني : يتناول ٦ محاور أساسية تكون الإطار المقترح لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة المصرية ممثلة في مستشفياتها الحكومية وهي :

١. المحور الأول يتعلق بإدراك الإدارة العليا لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة

٢. المحور الثاني : وجود هيكل تنظيمي جيد يساعد على تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة .

٣. المحور الثالث : تواجد أنظمة محاسبية حديثة لدى وزارة الصحة تساعد في تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة .

٤. المحور الرابع : وجود كفاءات علمية ووظيفية تسهم في التطبيق الفعال لنظام الموازنة على أساس الأنشطة.

٥. المحور الخامس : وجود خدمات متنوعة تقدمها المستشفيات الحكومية .

٦. المحور السادس : المعوقات والصعوبات التي تعوق تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة بالمستشفيات الحكومية .

(ب) صدقها وثباتها :

يقصد بصدق الأداة هو قدرة استمارة الاستقصاء (الاستبانة) على قياس المتغيرات التي وضعت لقياسها ، أما ثبات الأداة فتعني مدى الحصول على نفس النتائج في حالة تكرار الدراسة في ظروف مشابهة وباستخدام الأداة نفسها وفي هذا البحث تم عرض الاستمارة في صورتها الأولية على بعض الأساتذة الأكاديميين والخبراء للاسترشاد بأفكارهم حول الفقرات التي تضمنتها ، حيث تم حذف بعض الفقرات وتعديل البعض الآخر حتى وصلنا للشكل النهائي للاستبانة ، بالإضافة إلى استخدام معامل ألفا كرونباخ لتحديد درجة ثبات الأداة وقد اوضحت النتائج أن معاملات الثبات مرتفعة وأعلى من الحد المقبول وهو (0.60) مما يجعل الباحث مطمئناً لاستخدام الاستمارة والاعتماد عليها بشكل أساسي .

➤ نتائج تحليل بيانات البحث:

(أ) - خصائص عينة الدراسة:

- بالنسبة للمؤهل العلمي:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة طبقاً للمؤهل العلمي .

جدول رقم (١) : توزيع عينة الدراسة طبقاً للمؤهل العلمي.

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
٧٥%	٦٠	بكالوريوس
١٥%	١٢	ماجستير
٥%	٤	دكتوراه
٥%	٤	أخرى
١٠٠	٨٠	المجموع

يتضح من الجدول السابق أن ٧٥% من عينة الدراسة من الحاصلين على بكالوريوس ، ١٥% من الحاصلين على ماجستير ، ٥% من الحاصلين على الدكتوراه ، ٥% من باقى المؤهلات الأخرى ، ويدل ارتفاع نسبة التعليم على دقة الإجابات التى سوف نحصل عليها منهم .

- التخصص :

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة طبقاً للتخصص .

جدول رقم (٢) : توزيع عينة الدراسة طبقاً للتخصص .

النسبة المئوية	التكرار	التخصص
٨٠%	٦٤	محاسبة
١٠%	٨	إدارة أعمال
٦,٢٥%	٥	اقتصاد
٣,٧٥%	٣	أخرى
١٠٠	٨٠	المجموع

يتضح من الجدول السابق أن ٨٠% من عينة الدراسة من تخصص محاسبة ، ١٠% من تخصص إدارة الاعمال ، ٦,٢٥% من تخصص الاقتصاد ، ٣,٧٥% من تخصصات أخرى .

- المسمى الوظيفى :

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة طبقاً للمسمى الوظيفي.

جدول رقم (٣) : توزيع عينة الدراسة طبقاً للمسمى الوظيفي.

النسبة المئوية	التكرار	المسمى
٥٢,٥٠%	٤٢	محاسب
٣٥%	٢٨	رئيس قسم
١٠%	٨	مدير مالى
٢,٥%	٢	مدير عام
١٠٠	٨٠	المجموع

يتضح من الجدول السابق أن ٥٢,٥٠% من العينة يعملون فى مهنة محاسب ،

٣٥% من العينة يعملون كرؤساء أقسام ، ١٠% من العينة يعملون بوظيفة مدير مالى ، ٢,٥% يعملون بدرجة مدير عام ويتضح أن اغلب أفراد العينة يعملون فى مهنة المحاسبة بشكل مباشر مما يشكل إيجابية للإجابات التى سوف نحصل عليها من أهل التخصص والكفاءة .

- عدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة:

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة طبقاً لعدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة.

جدول رقم (٤) : توزيع عينة الدراسة طبقاً لعدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة

النسبة المئوية	التكرار	عدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة
٣٧,٥%	٣٠	من ١- ٥ سنوات
٤٠%	٣٢	من ٦- ١٠ سنوات
١٥%	١٢	من ١١- ١٥ سنة
٧,٥%	٦	أكثر من ١٥ سنة
١٠٠	٨٠	المجموع

يتضح من الجدول السابق أن ٣٧,٥% من عينة الدراسة لديهم خبرة في مجال المحاسبة تتراوح بين سنة إلى خمس سنوات ، وأن ٤٠% لديهم خبرة تتراوح بين ٦- ١٠ سنوات ، وأن ١٥% لديهم خبرة تتراوح بين ١١- ١٥ سنة ، وأن ٧,٥% لديهم خبرة أكثر من ١٥ سنة مما يعنى توافر الخبرة المحاسبية بدرجات متفاوتة بين جميع أفراد العينة مما يثرى الإجابات وتكون أكثر تعبيراً عن موضوع الدراسة .

- عدد الدورات التدريبية :

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة طبقاً لعدد الدورات التدريبية.

جدول رقم (٥) : توزيع عينة الدراسة طبقاً لعدد الدورات التدريبية .

النسبة المئوية	التكرار	الدورات التدريبية في مجال إعداد الموازنات
٣٠%	٢٤	لا يوجد
٤٧,٥%	٣٨	أقل من ٥ دورات
٢٢,٥%	١٨	أكثر من ٥ دورات
١٠٠	٨٠	المجموع

يتضح من الجدول السابق أن ٣٠% من حجم العينة لم يأخذوا دورات في مجال الموازنات بينما ٤٧,٥% حضروا عدد أقل من ٥ دورات بينما حضر ٢٢,٥% أكثر من خمس دورات مما يعنى أن المجموع الأكبر من العينة حضر دورات تدريبية في مجال إعداد وتنفيذ الموازنات .

- نوع النظام المحاسبي المستخدم في المستشفيات :

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة طبقاً لنوع النظام المحاسبي المستخدم في المستشفيات .

جدول رقم (٦) : توزيع عينة الدراسة لنوع النظام المحاسبي المستخدم في المستشفيات .

النسبة المئوية	التكرار	نوع النظام المحاسبي المستخدم بالمستشفيات
٦,٢٥%	٥	نظام يدوي
٣٧,٥%	٣٠	نظام محوسب
٥٦,٢٥%	٤٥	نظام مختلط
١٠٠	٨٠	المجموع

يتضح من الجدول السابق أن ٦,٢٥% من عينة الدراسة تعتمد على النظام اليدوي ، ٣٧,٥% تعتمد على النظام المحوسب ، ٥٦,٢٥% تعتمد على المزج بين النظامين.

- الإدارة المسؤولة عن إعداد الموازنة :

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة طبقاً للإدارة المسؤولة عن إعداد الموازنة.

جدول رقم (٧): توزيع عينة الدراسة طبقاً للإدارة المسؤولة عن إعداد الموازنة

النسبة المئوية	التكرار	الإدارة المسؤولة عن إعداد الموازنات
١٢,٥%	١٠	قسم مستقل
٦٢,٥%	٥٠	قسم تابع للإدارة المالية
١٨,٧٥%	١٥	قسم تابع للمحاسبة
٦,٢٥%	٥	أخرى
١٠٠	٨٠	المجموع

يتضح من الجدول السابق أن ١٢,٥% من عينة الدراسة تعمل من خلال قسم مستقل للموازنات ، وأن ٦٢,٥% تعمل تحت إشراف الإدارة المالية ، ١٨,٧٥% تعمل تحت إشراف قسم المحاسبة ، ٦,٢٥% تعمل تحت إشراف أقسام أخرى .

(ب) اختبار فروض الدراسة :

تقوم هذه الدراسة على فرضيتين أساسيتين هما :

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

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

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

والتي يوضحها الجدول رقم (٨) .

جدول رقم (٨): اختبار التوزيع الطبيعي (1-Sample Kolmogorov-Smirnov)

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة z	القيمة الإحتمالية
الأول	يؤثر مدى إدراك الإدارة العليا لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تطبيقه	7	1.310	0.065
الثاني	تواجد هيكل تنظيمي سليم يساهم في تطبيق نظام (ABB)	8	1.283	0.074
الثالث	تواجد أنظمة محاسبية حديثة لدى المستشفيات يساهم في تطبيق نظام (ABB)	6	1.434	0.033
الرابع	توافر الكفاءات العلمية والمهنية في مجال المحاسبة بالمستشفيات يساعد في تطبيق نظام ABB	5	1.154	0.139
الخامس	تنوع الخدمات التي تقدمها المستشفيات يتطلب تطبيق نظام ABB	7	1.136	0.151
السادس	يوجد بعض المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام ABB TN في المستشفيات	15	1.023	0.247

يتضح من الجدول السابق أن : القيمة الاحتمالية لكل محور (sig. 0.05) مما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي .

تم الاعتماد على اختبار T للعينة الواحدة لتحليل فقرات الاستمارة حيث:

أ- تكون الفقرة إيجابية بما يعنى موافقة أفراد العينة على محتواها في حالة :

- إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوى 1.99

- القيمة الاحتمالية أقل من 0.05

- الوزن النسبي أكبر من 60%

ب- تكون الفقرة سلبية بمعنى عدم موافقة أفراد العينة على محتواها في حالة :

- إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1.99

- الوزن النسبي أقل من 60%

ج- تكون الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05

أولاً: الفرضية الرئيسية الأولى : تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة في المستشفيات الحكومية ويتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

١- يؤثر إدراك الإدارة العليا لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تطبيق النظام عند مستوى دلالة 0.05. ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة من خلال الجدول التالي والذي يوضح مدى إدراك الإدارة العليا لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة في تطبيق النظام وتم ترتيب نتائج التحليل حسب الوزن النسبي من الأعلى إلى الأدنى على النحو التالي :

- المحور الأول: توجهات الإدارة العليا وإدراكها لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة :

جدول رقم (٩): توجهات الإدارة العليا وإدراكها لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة .

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	حادثة نظام ABB تجعله أكثر غموضاً للمستويات الإدارية بالمستشفيات	4.08	0.868	81.50	11.075	0.00
٢	تبنى تطبيق نظام ABB يتطلب الاستعانة بخبراء من خارج المستشفيات مما يزيد تكلفة تطبيقه	3.71	0.903	74.25	7.059	0.00
٣	يعطى نظام ABB معلومات أكثر دقة ووضوح من النظم التقليدية	3.43	0.938	68.50	4.051	0.00
٤	يؤدي تطبيق نظام ABB إلى تحسين قياس الأداء	3.59	0.990	71.75	5.309	0.00
٥	يساهم تطبيق نظام ABB في حساب تكلفة الخدمة المقدمة بشكل أدق	3.88	0.753	77.50	10.398	0.00
٦	يوجد خبراء بالمستشفيات يمكن الإستعانة بهم لمعرفة كيفية تطبيق نظام ABB	3.80	0.906	76	7.901	0.00
	جميع الفقرات	3.75	0.588	74.92	11.341	0.00

يتضح من الجدول السابق أن :

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الأولى 81.50% بقيمة احتمالية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يستدل منه على ان مفهوم نظام الموازنة على أساس الأنشطة من المفاهيم الحديثة والغير معروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسئولة في المستشفيات الحكومية .

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الخامسة 77.50% بيمه احتمالية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يستنتج منه بأن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يؤدي إلى إعادة حساب تكلفة الخدنة بشكل أدق .

- بلغ الوزن النسبي للفقرة السادسة 76% بقيمة احتمالية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على وجود خبراء بالمستشفيات الحكومية بمجال المحاسبة يمكن الاستعانة بهم لمعرفة كيفية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الثانية 74.25 بقيمة احتمالية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن تطبيق نظام ABB يحتاج إلى الاستعانة بخبراء من خارج المستشفيات مما يزيد من تكاليف تطبيقه .

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الرابعة 71.75% بقيمة احتمالية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يستنتج منه أن تطبيق نظام ABB يؤدي إلى تحسين قياس الأداء .

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الثالثة 68.50% بقيمة احتمالية 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يستدل منه على أن مخرجات نظام الموازنة المستخدم حالياً ضعيف يجب التحول إلى نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB .

- المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول بلغ 3.75 بوزن نسبي 74.92% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوى 11.341 وهى أكبر من t الجدولية والتي تساوى 1.99 كما أن القيمة الاحتمالية تساوى 0.005 وهى أقل من 0.05 مما يدل على ان إدراك الإدارة العليا لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة تؤثر فى تطبيق النظام عند مستوى دلالة 0.05 مما يعنى أن هناك موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال ، بأن هناك تأثير لإدراك الإدارة العليا لأهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة بالمستشفيات الحكومية المصرية. مما يستنتج منه صحة الفرض القائل :

يؤثر إدراك الإدارة العليا لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB فى تطبيق النظام .

المحور الثانى : تواجد هيكل تنظيمى سليم يساهم فى تطبيق نظام (ABB) .

جدول رقم (١٠) : تواجد هيكل تنظيمى سليم يساهم فى تطبيق نظام (ABB).

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	وجود هيكل تنظيمى مرن بالمستشفيات يسهل تنفيذ نظام ABB وإجراء التعديلات اللازمة لتنفيذه	3.35	1.008	67.00	3.107	0.003
٢	تقوم المستشفيات بربط عملية وضع الموازنات بالهيكل التنظيمى ونظامها المحاسبى القائم	3.40	0.851	68.00	4.205	0.000
٣	يعمل الهيكل التنظيمى بالمستشفيات بإشراك المستويات الإدارية المختلفة فى إعداد الموازنة	3.44	1.029	68.75	3.802	0.000
٤	يؤدى إشراك المستويات الإدارية المختلفة فى إعداد الموازنة لى جعلهم أكثر معرفة بتكاليف أنشطتهم ويمكنهم من الرقابة عليها	3.53	0.900	70.50	5.219	0.000
٥	يساهم الهيكل الإدارى السليم فى نجاح تطبيق نظام ABB	3.51	0.928	70.25	4.941	0.000
	جميع الفقرات	3.45	0.756	68.90	5.262	0.000

ويتضح من الجدول السابق ما يلى :

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الرابعة 70.50% بقيمة احتمالية 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستدل منه على أن إشراك المستويات الإدارية المختلفة فى إعداد الموازنة يجعلهم أكثر فهماً ودراية ومعرفة بتكاليف أنشطتهم ويمكنهم بالتالى من الرقابة على تلك التكاليف .

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الخامسة 70.25% بقيمة احتمالية 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستنتج منه بأن ادارة المستشفيات تتمتع بهيكل إدارى جيد وسليم يساعد فى نجاح تطبيق نظام ABB.

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الثالثة 68.75% بقيمة احتمالية 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يدل على أن هناك مشاركة للمستويات الإدارية فى إعداد موازنة المستشفيات وفق هيكل تنظيمى جيد وسليم .

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الثانية 68% بقيمة احتمالية 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستنتج منه بأن هناك ربط بين عملية وضع تقديرات الموازنات داخل الهيكل التنظيمى وبين نظامها المحاسبى الذى تستخدمه حالياً .

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الأولى 67% بقيمة احتمالية 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على أن الهيكل التنظيمى للمستشفيات يسمح بالمرونة فى إدخال أيع تعديلات هامة أو ضرورية عند تنفيذ الموازنات .

- بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثانى 3.45 والوزن النسبي 68.90% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوى 5.262 وهى أكبر من قيمة t لجدولية والتي تساوى 1.99 كما أن القيمة الاحتمالية تبلغ 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يدل على وجود هيكل تنظيمى جيد وسليم يساعد فى تطبيق نظام ABB عند مستوى دلالة 0.05 مما يعنى وجود موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المحور مما يدعم فرضية الدراسة القائلة بأن وجود هيكل تنظيمى سليم يساعد فى تطبيق نظام ABB.

- المحور الثالث : تواجد أنظمة محاسبية حديثة لدى المستشفيات يسهم في تطبيق نظام (ABB) :

جدول رقم (١١) : تواجد أنظمة محاسبية حديثة لدى المستشفيات يسهم في تطبيق نظام (ABB).

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	توفر الأنظمة المحاسبية المطبقة بالمستشفيات المعلومات بشكل دقيق	3.70	1.011	74.00	6.191	0.000
٢	تميز النظام المحاسبي المستخدم بالمستشفيات بالمرونة يجعله أكثر قابلية للتعديل وتطبيق نظام ABB بسهولة	3.58	0.952	71.50	5.404	0.000
٣	تقوم إدارة المستشفيات بعقد دورات تدريبية للعاملين بالمجال المالي للعاملين فيها لصقل مهاراتهم وخبراتهم	3.36	0.984	67.25	3.295	0.001
٤	توفر إجراءات محاسبية مرنة تساعد في تطبيق نظام ABB	3.40	0.963	68	3.717	0.000
	جميع الفقرات	3.51	0.769	70.19	5.927	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "79" تساوى 1.99

ويلاحظ على الجدول السابق الآتي :

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الأولى 74% بقيمة احتمالية تساوى 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستدل منه على وجود أنظمة محاسبية قادرة على توفير معلومات بشكل دقيق .
- بلغ الوزن النسبي للفقرة الثانية 71.50 بقيمة احتمالية 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يدل على أن مرونة النظام المحاسبي الذى تستخدمه المستشفيات تجعله أكثر قابلية للتعديل والتطوير مما يجعل تطبيق نظام ABB أكثر سهولة .
- بلغ الوزن النسبي للفقرة الرابعة 68% بقيمة احتمالية 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يدل على وجود إجراءات محاسبية مرنة تساعد فى تطبيق نظام ABB.
- بلغ الوزن النسبي للفقرة الثالثة 67.25% بقيمة احتمالية 0.001 وهى أقل من 0.05 مما يستنتج منه بأن إدارة المستشفيات تقوم بعقد دورات تدريبية لصقل المهارات والخبرات الضرورية واللازمة لتطوير الأداء المالى للعاملين بها .
- بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور 3.51 ، ووزن نسبي 70.19% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة بلغت 5.927 وهى أكبر من t الجدولية والذى تساوى 1.99 والقيمة الاحتمالية 0.000 أقل من 0.05 مما يدل على وجود أنظمة محاسبية متقدمة لدى المستشفيات الحكومية تساعد فى تطبيق نظام ABB. وبالتالى نقبل الفرضية القائلة بأن (توفر أنظمة محاسبية متقدمة لدى إدارات المستشفيات الحكومية يساعد فى تطبيق نظام ABB .

المحور الرابع : توفر الكفاءات العلمية والمهنية لدى المستشفيات بوزارة الصحة يساعد فى تطبيق نظام ABB عند مستوى دلالة 0.05 .

تم استخدام اختبار t للعينات الواحدة مع ترتيب النتائج وفقاً للوزن النسبي على النحو التالى :

جدول (١٢): توفر الكفاءات العلمية والمهنية يساعد في تطبيق نظام ABB .

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	تتمتع لجنة إعداد الموازنات بالمستشفيات بكفاءة علمية وعملية تمكنها من تطبيق نظام ABB	3.58	0.839	71.50	6.133	0.000
٢	يوجد بالمستشفيات مجموعة من الخبراء يمكن الاستعانة بهم للتعرف على كيفية تطبيق نظام ABB	3.41	0.910	68.25	4.055	0.000
٣	يتوافر بالسوق البرمجيات الحديثة اللازمة لاستخدامها في تشغيل نظام ABB	3.59	0.924	71.75	5.690	0.000
٤	تملك المستشفيات القدرة على إعداد الموارد البشرية اللازمة لتطبيق نظام ABB	3.75	0.893	75	7.512	0.000
٥	تتبع لجنة الموازنة الأسس العلمية الحديثة في إعداد الموازنة بالمستشفيات	3.48	0.795	69.50	5.343	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "79" تساوى 1.99

يتضح من الجدول السابق مايلي :

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الرابعة 75% بقيمة احتمالية 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستنتج منه بأن توافر الموارد البشرية المؤهلة يسهل تطبيق نظام ABB.
- بلغ الوزن النسبي للفقرة الثالثة 71.50% بقيمة احتمالية 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستنتج منه توافر البرمجيات الحديثة اللازمة لإستخدامها فى تشغيل نظام ABB .
- بلغ الوزن النسبي للفقرة الخامسة 69.50% بقيمة احتمالية 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستنتج منه أن اتباع لجنة الموازنة للأسس العلمية الحديثة فى إعداد الموازنة بالمستشفيات .
- بلغ الوزن النسبي للفقرة الثانية 68.25% بقيمة احتمالية 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يعنى أن المستشفيات لديها مجموعة من الخبراء يمكن الاستعانة بهم للتعرف على كيفية تطبيق نظام ABB.
- بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور 3.56 ووزن نسبي 71.20% وهو أكبر من الوزن النسبي المحايد "60%" وقيمة t المحسوبة تساوى 7.605 وهى أكبر من t الجدولية التى تساوى 1.99 والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يعنى أن هناك إدراك واهتمام من قبل الإدارة العليا لأهمية الموازنة على أساس الأنشطة تؤثر فى تطبيق النظام عند مستوى دلالة 0.05 ، مما يعنى وجود موافقة بدرجة عالية من قبل أفراد العينة على فقرات هذا المجال وقبول الفرضية القائلة بأن توفر الكفاءات العلمية والمهنية لدى المستشفيات يساعد فى تطبيق نظام ABB.

- المحور الخامس: تنوع الخدمات المقدمة من قبل وزارة الصحة يتطلب تطبيق نظام ABB

تم استخدام اختبار t للعينة الواحدة وترتيب الإجابات حسب الوزن النسبي على النحو التالى:

جدول رقم (١٣): تنوع الخدمات المقدمة من قبل وزارة الصحة يتطلب تطبيق نظام ABB

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	يعجز نظام اتكاليف اليدوى المطبق بالمستشفيات عن معالجة تنوع الأنشطة السائدة مما يزيد من ضرورة تبنى نموذج ABB	3.79	0.807	75.75	8.733	0.000
٢	عدم قدرة نظام التكاليف التقليدى على تقسيم أعمال المستشفيات إلى أنشطة محددة وواضحة يزيد من فرص تطبيق نظام ABB	3.68	0.938	73.50	6.434	0.000
٣	عدم مواكبة نظام التكاليف التقليدى لتطور الخدمات المقدمة يدفع نحو ضرورة تطبيق نظام ABB	3.79	0.852	75.75	8.264	0.000
٤	يساهم تطبيق نظام ABB فى الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل أدق	3.75	0.893	75	7.512	0.000
٥	يساهم تطبيق نظام ABB فى تسعير الخدمات بشكل أدق	3.90	0.805	78.00	9.999	0.000
	جميع الفقرات	3.80	0.742	75.90	9.581	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "79" تساوى 1.99

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الخامسة 78% وبلغت القيمة الاحتمالية 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستنتج منه أن تطبيق نظام ABB يساهم فى تسعير الخدمات المقدمة بشكل أكثر دقة ووضوح من النظام التقليدى .

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الأولى 75.75% والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يدل على أن نظام التكاليف التقليدى الذى تطبقه مستشفيات وزارة الصحة عاجز عن معالجة والتعامل مع تنوع الأنشطة المساندة مما يزيد من ضرورة تبنى وتفعيل نظام ABB.

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الثالثة 75.75% والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستنتج منه عدم قدرة نظام التكاليف التقليدى على مواكبة ومتابعة تطور الخدمات التى تقدمها وزارة الصحة مما يدفع نحو ضرورة تطبيق نظام ABB.

- بلغ الوزن النسبي للفقرة الثانية 73.50% والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستنتج منه عدم قدرة نظام التكاليف التقليدى على تقسيم الأعمال التى تقوم بها مستشفيات وزارة الصحة إلى أنشطة محددة وواضحة يزيد من ضرورة تبنى نظام ABB.

- بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور 3.80 والوزن النسبي يساوى 75.90% وهو أكبر من الوزن النسبي لمحايد (60%) ، وكانت قيمة t المحسوبة تساوى 9.581 وهى أكبر من قيمة t الجدولية والتى تساوى 1.99 وكانت القيمة الاحتمالية مساوية ل 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستدل من ذلك على أن هناك موافقة من أفراد العينة على فقرات هذا المجال بالتالى فهى تدعم تنوع الخدمات المقدمة من قبل الوزارة يقتضى تطبيق نظام ABB.

- نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية الأولى :

تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة ABB فى المستشفيات الحكومية فى وزارة الصحة المصرية

تم استخدام اختبار t للعينه الواحدة بالنسبة لمحاور الدراسة الخمسة كما يوضحها الجدول التالى:

جدول رقم (١٤): تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة ABB فى المستشفيات الحكومية فى وزارة الصحة المصرية.

م	المحور	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	الوزن النسبى	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	يؤثر إدراك الإدارة العليا لأهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB فى تطبيق هذا النظام	3.75	0.588	74.92	11.341	0.000
٢	توفر هيكل تنظيمى مناسب سليم يساعد فى تطبيق نظام ABB	3.45	0.756	68.90	5.262	0.000
٣	وجود أنظمة محاسبية متقدمة بالمستشفيات يساعد فى تطبيق نظام ABB	3.51	0.769	70.19	5.927	0.000
٤	توافر الكفاءات العلمية والمهنية لدى المستشفيات يساعد فى تطبيق نظام ABB	3.75	0.893	75	7.512	0.000
٥	يتطلب تنوع الخدمات المقدمة من قبل مستشفيات وزارة الصحة تطبيق نظام ABB	3.80	0.742	75.90	9.581	0.000
	جميع الفقرات	3.62	0.533	72.41	10.406	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "79" تساوى 1.99

- يتضح لنا من الجدول السابق أن :

المتوسط الحسابى لجميع محاور الدراسة بلغ 3.62 والوزن النسبى يساوى 72.41% وهو أكبر من الوزن النسبى المحايد 60% وكانت قيمة t المحسوبة تساوى (10.406) وهى أكبر من t الجدولية والتى تساوى 1.99 وكانت القيمة الاحتمالية مساوية ل 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستنتج منه بأن المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة متوفرة بمستشفيات وزارة الصحة .

بالتالى نقبل الفرضية الرئيسية الأولى بأنه " تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة فى مستشفيات وزارة الصحة المصرية .

- الفرضية الرئيسية الثانية :

توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة فى مستشفيات وزارة الصحة المصرية

جدول رقم (١٥) : توجد صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في مستشفيات وزارة الصحة المصرية.

م	المحور	المتوسط الحسابى	الانحراف المعيارى	الوزن النسبى	قيمة T	القيمة الاحتمالية
١	عدم توافر المؤهلات العلمية لدى مستشفيات وزارة الصحة	3.20	1.141	64	1.568	0.121
٢	توجد صعوبة فى تحديد الوقت المستغرق فى كل نشاط من أنشطة مستشفيات وزارة الصحة	3.83	0.938	76.50	7.864	0.000
٣	ارتفاع تكاليف الاستعانة بخبراء محاسبة من خارج وزارة الصحة	3.74	1.003	74.75	6.576	0.000
٤	اعتقاد إدارة المستشفيات بأن نظام الموازنات الحالى سليم ولا داعى للتغيير	3.68	0.938	73.50	6.434	0.000
٥	ارتفاع تكاليف تطبيق نظام ABB والجهد المطلوب لتطبيقه	3.84	0.863	76.75	8.676	0.000
٦	عدم استقرار الوضع الاقتصادى والسياسى	4.05	0.992	81	9.464	0.000
٧	توافر البيئة الاقتصادية السليمة لتطبيق نظام ABB	4.04	0.947	80.75	9.796	0.000
	جميع الفقرات	3.77	0.723	75.32	9.475	0.000

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية "79" تساوى 1.99

نستنتج من الجدول السابق مايلى :

- بلغ الوزن النسبى للفقره السادسة 81% والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 أقل من 0.05
- بلغ الوزن النسبى للفقره السابعة 80.75% والقيمة الاحتمالية 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستنتج منه عدم توافر البيئة الاقتصادية بالشكل المطلوب والمناسب لتطبيق نظام ABB.
- بلغ الوزن النسبى فى الفقره الثانية 76.50% والقيمة الاحتمالية 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يدل على صعوبة تحديد الوقت المستغرق فى كل نشاط من الأنشطة التى تقوم بها مستشفيات وزارة الصحة .
- بلغ الوزن النسبى للفقره الثالثة 74.75% والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يستنتج منه أن هناك اعتقاد من قبل إدارة المستشفيات الحكومية بأن نظام الموازنات الحالى سليم ولا داعى للتغيير.
- بلغ الوزن النسبى للفقره الاولى 64% والقيمة الاحتمالية 0.121 وهى أكبر من 0.05 مما يدل على توافر المؤهلات العلمية والمهنية لدى مستشفيات وزارة الصحة.
- بلغ الوسط الحسابى لجنيح فقرات المحور السادس 3.77 والوزن النسبى يساوى 75.32% وهو أكبر من الوزن النسبى المحايد 60% وقيمة t المحسوبة تساوى 9.475 وهى أكبر من قيمة t الجدولية التى تساوى 1.99 والقيمة الاحتمالية تساوى 0.000 وهى أقل من 0.05 مما يدل على وجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة فى مستشفيات وزارة الصحة المصرية

ولكن يمكن التغلب على هذه الصعوبات من خلال آليات معينة منها حسن استغلال العنصر البشرى ، وتحديث وتطوير الأنظمة المحاسبية المتبعة ، وتطبيق تكنولوجيا المعلومات فى مجال المحاسبة والأنظمة المحاسبية الحديثة بما يخدم أغراض الموازنة على أساس الأنشطة .

(١١) أهم النتائج والتوصيات:

أولاً : أهم النتائج :

توصل البحث إلى عدد من النتائج أهمها :

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

ثانياً أهم التوصيات :

- ١- ضرورة تواجد قسم خاص بالموازنات على أساس الأنشطة بما يسهل عمل الموظفين من المحاسبين والإداريين وتطبيق النظام بدقة .
- ٢- الاستعانة بعدد من الخبراء والمختصين في مجال المحاسبة الإدارية عموماً والموازنة على أساس الأنشطة خصوصاً بما يمكن من تطبيق نظام ABB ومتابعة تنفيذ هذا النظام باستمرار والعمل على تطويره وإجراء مايلزم بما يواكب التغيرات في البيئة المحيطة ومايستجد فيها .
- ٣- إنشاء قاعدة بيانات للخدمات التي تقدمها المستشفيات الحكومية تشتمل على كل الأنشطة التي تقدمها هذه المستشفيات وما يستجد من أنشطة .
- ٤- التدريب المستمر للعاملين بالمجال المالي داخل هذه المستشفيات بما يضمن تأهيلهم المستمر لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة وغيرها من الأنظمة الحديثة .
- ٥- على الرغم أن نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) يحقق العديد من المنافع ، إلا أن هناك بعض الصعوبات التي قد تعترض التطبيق ، ومنها ارتفاع تكلفة التطبيق ، وصعوبة تحليل تكاليف بعض الخدمات ، الأمر الذي يستلزم ضرورة النظر في عقد الدورات التدريبية في مجال إعداد الموازنات وفق النظام الحديث والاستفادة من الكوادر البشرية المتخصصة في هذا المجال .
- ٦- ضرورة التخطيط الجيد لعملية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في المستشفيات الحكومية وذلك بهدف تسهيل عملية توزيع التكاليف غير المباشرة على الخدمات المتنوعة .
- ٧- على المستشفيات الحكومية أن تضع تصوراً مبدئياً لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) وتشغيله ومقارنته بالنظام التقليدي وعمل مقارنة للنظامين ومن ثم العمل على تطوير آلية الاستخدام الجيد لنظام الموازنات على أساس الأنشطة بما يحقق المنفعة المرجوة منه
- ٨- ضرورة اهتمام كليات التجارة بتطوير مناهج مقرر المحاسبة الإدارية بما يخدم عملية إتخاذ القرارات والتي من بينها تطبيق وتفعيل نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) .

المراجع

- ١ أبو خشبة عبد العال بن هاشم ١٩٩٩ ، دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، مجلد ٢٣ ، عدد ١ ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة .
- ٢ أبو مغلى شرف عزمي مسعود ٢٠٠٨ ، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية ، مذكرة تخرج لنيل درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا .
- ٣ البشيتي ، عبد الرحيم ٢٠٠٩ ، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة : دراسة ميدانية : رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة
- ٤ الجلب ، درويش مصطفى ٢٠٠٧ ، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية بغزة .
- ٥ الجدلي ، محمد حسن ، ٢٠٠٥ ، دور الموازنة كأداة تخطيط مالي في المنظمات غير الحكومية في قطاع غزة ، رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة .
- ٦ الحبيطي ، قاسم محسن ٢٠٠٢ ، إستخدام منهج التكلفة على أساس الأنشطة ABC في تحديد كلفة الخدمة في المنشآت الصحية : دراسة حالة مستشفى الأميرة (z) في الأردن مجلة تنمية الرافدين ، ٧٠ (٢٤) .
- ٧ إمام ، سيد إسماعيل كامل ، ٢٠١٦ ، مدخل التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لتطوير الموازنة على أساس النشاط بهدف دعم دور إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس .
- ٨ الحيايى ، طلال حمدون ، درغام ماهر ، ٢٠٠٦ ، تقييم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند لأنشطة (ABC) في المستشفيات الحكومية في قطاع غزة ، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية ، ٩ ، (٢) .
- ٩ الحسن ، يوسف محمد الدريوى ، ٢٠١٥ ، "الموازنة على أساس النشاط ودورها في قياس وتقويم الاداء المالي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان .
- ١٠ الحيايى ، طلال حمدون ، درغام ماهر ، ٢٠٠٦ ، تقييم إمكانية تطبيق نظام التكاليف المستند لأنشطة (ABC) في المستشفيات الحكومية في قطاع غزة ، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية ، ٩ ، (٢) .
- ١١ الحسن ، يوسف محمد الدريوى ، ٢٠١٥ ، "الموازنة على أساس النشاط ودورها في قياس وتقويم الاداء المالي ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الدراسات العليا - جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، السودان .
- ١٢ الذهبي ، جلية ، القسوس ، مؤاب ٢٠٠٩ ، أثر الموازنة على أساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية ، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد .
- ١٣ الرشيدى، طارق (٢٠٠٩) ، "إدارة التكلفة: منهج محاسبي مقترح في ضوء التكامل بين نظامى (ABC & TD)" .مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد ١ .
- ١٤ العبيدى ، صبيحة برزان ٢٠٠٥ ، " دور الموازنة المرنة على أساس الأنشطة في الرقابة على التكاليف : دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الجلدية " المعهد التقنى ، الناصرية ، العراق .
- ١٥ العمري ، مازن ، ٢٠١٢ " أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن ، وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الإدارية " ، المجلة الدولية للبحوث المحاسبية ، العدد الثالث ، إصدار ديسمبر .
- ١٦ الغرورى ، على مجدى سعد ٢٠٠٨ ، التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت" منهج جديد لزيادة تكلفة المنتج" المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، المملد الثالث والثلاثون ، العدد الثاني .
- ١٧ الفضل ، مؤيد عبد الحسين ، وشعبان عبدالكريم هادي، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات

- في المنشأة** ، دار زهران للنشر والتوزيع ، عمان.
- ١٨ النمس ، ابراهيم سليمان ٢٠١٣ ، **مدى توافر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة** دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر ، غزة.
- ١٩ بكر ، عبد الرحمن ، ٢٠٠٧ ، **إمكانية تطبيق نظام الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني** ، رسالة دكتوراه ، كلية العلوم المالية والمصرفية ، الأردن
- ٢٠ بكر ، عبد الرحمن وأخرون ٢٠١٢ ، **إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني** ، المجلة الدولية للبحوث المحاسبية ، العدد الثالث ، ديسمبر
- ٢١ حماد ، خالد ٢٠١٢ ، **نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة دراسة حالة على مستشفى دار السلام بخانيونس** ، رسالة ماجستير غير منشورة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين .
- ٢٣ حماد ، طارق عبد العال ، ٢٠١٠ ، **الموازنات التقديرية نظرة متكاملة** ، الدار الجامعية ، مصر ، المؤسسات غير الهادفة للربح في الأردن ، جامعة فيلاديفيا ، الأردن .
- ٢٤ خالد هادي جمد العجمي ٢٠٠٨ ، **ملاءمة استخدام أسلوب إدارة التكلفة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية الكويتية** ، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية ، الأردن
- ٢٥ درغام ماهر موسى ٢٠١٢ ، **مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط** ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، ٢٠١٢ .
- ٢٦ سند ، ناصر محمد أحمد ٢٠١٢ ، **الإطار المنطقي لمحاسبة النشاط في ظل بيئة الأعمال الحديثة** ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة بنها .
- ٢٧ سيد ، أيمن (٢٠٠٩) ، **"استخدام منهج الوقت الموجه بالتكلفة على أساس النشاط (TDABC) لإدارة التكلفة اللوجستية في ضوء مستجدات الأزمة المالية العالمية"** ، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ١، العدد ٢ .
- ٢٨ عبد الرحمن ، حسن يامن ٢٠١٢ ، **نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في البنك الإسلامي العربي** ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، فلسطين .
- ٢٩ عبد العال ، محمد عبد الغنى عبد الحى ٢٠١٣ ، **تحقيق التكامل بين منهج الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء** ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة

- 30 Adamu A. (2010), "The practicability of activity based costing system in hospitality industry", Journal of Accounting , Nasarawa State University, 20(14).
- 31 Haluk, Yrd, (2010), The Role of Activity Based Budgeting on Target Costing Practice The Journal of Faculty of Economics and Administrative , Science 15 (1): PP213-233
- 32 Horngren, Charles T. Datar, Srikant M, and Foster George , (2011). "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", 14 Edition PrenticeHall. P41.
- 33 Thomas K. Ross, Analyzing Health Care Operations Using ABC, Health Care Finance, Aspen Publishers, Inc 2004; Vol.30, Issue 3.