

استخدام منهج تحليل الأنشطة في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية
بالتطبيق على شركات الصناعة الدوائية في الأردن

**Using Activity Based Budgeting (ABB) Approach in
Developing Preparation of Planning Budgets in Jordan
Pharmaceutical Companies**

إعداد

خالد ذيب اللحام

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد صبحي أبو صالح

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات منح دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

كلية الأعمال

جامعة عمان العربية

آب/٢٠١٠

بسم الله الرحمن الرحيم

"سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم"

(سورة البقرة الآية ٩)

التفويض

أنا خالد اللحام أفوض جامعة عمان العربية للدراسات العليا بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند طلبها.

الاسم : خالد نيب اللحام



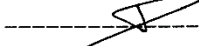
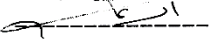
التوقيع : 

التاريخ : ٢٠١١ / ١٢ / ٢٠١١

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الأطروحة للطالب خالد ذيب اللحام وعنوانها: " استخدام منهج تحليل الأنشطة في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية بالتطبيق على شركات الصناعة الدوائية في الأردن " وقد أجازت بتاريخ 8 / 8 / 2010

أعضاء لجنة المناقشة:

 التوقيع	رئيساً	أ.د. بشير عبد العظيم البنا
 التوقيع	مشرفاً وعضواً	أ.د. محمد صبحي أبو صالح
 التوقيع	عضواً	أ.د. محمد أبو نصار
 التوقيع	عضواً	د. إنعام محسن زويلف

د

شكر وتقدير

أتقدم بالشكر إلى الأستاذ الدكتور محمد صبحي أبو صالح الذي قدم كل الجهد في الإشراف على هذه الأطروحة. كما أتقدم بالشكر إلى رئيس و أعضاء لجنة المناقشة، الأستاذ الدكتور بشير عبد العظيم البنا، والأستاذ الدكتور محمد أبو نصار، والدكتورة إنعام محسن زويلف لما كان ملاحظتهم القيمة الأثر الطيب في إجازة هذه الأطروحة.

الباحث: خالد ذيب اللحام

الإهداء

إلى روحه الطاهرة الأستاذ الدكتور نعيم دهمش رحمه الله...

إلى والدي ووالدي لدعائهم لي بالتوفيق والنجاح...

إلى زوجتي وبناتي..

إلى كل الإخوة والأصدقاء ممن كانوا يشحنون همتي للعمل الدؤوب

خالد اللحام

فهرس المحتويات

ه	شكر وتقدير
و	الإهداء
ز	فهرس المحتويات
ط	فهرس الجداول
ي	فهرس الأشكال
ي	قائمة الملاحق
ك	الملخص
م	Abstract
١	الفصل الأول المدخل إلى الدراسة
٢	١-١ المقدمة
٤	٢-١ مشكلة الدراسة وعناصرها:
٥	٣-١ هدف الدراسة:
٦	٥-١ أهمية الدراسة:
٧	٦-١ تعريفات المصطلحات الإجرائية:
٩	٧-١ نموذج الدراسة:
١٠	الفصل الثاني الإطار النظري والدراسات ذات الصلة
١١	١-٢ الإطار النظري
٥١	٢-٢ الدراسات السابقة:
٦٣	الفصل الثالث الطريقة والإجراءات
٦٤	١-٣ منهج الدراسة
٦٤	٢-٣ مجتمع الدراسة
٦٥	٣-٣ عينة الدراسة
٦٦	٤-٣ مصادر جمع البيانات
٦٦	٥-٣ أداة الدراسة
٦٨	٦-٣ إجراءات الدراسة

٦٩	٧-٣ المعالجة الإحصائية
٧٠	الفصل الرابع نتائج الدراسة
٨٥	الفصل الخامس مناقشة النتائج والتوصيات
٨٦	١-٥ مناقشة نتائج الدراسة
٩٠	٥ - ٢ التوصيات
٩١	المراجع:
٩١	المراجع العربية:
٩٥	المراجع الأجنبية:
١٠٠	الملاحق

فهرس الجداول

الرقم	المحتوى	الصفحة
١-٣	شركات الأدوية في الأردن.	84
٢-٣	خصائص أفراد العينة	٨٥
3-3	وصف خصائص أفراد العينة	٨٦
4-3	معامل الثبات في مجالات أداة الدراسة.	٨٨
١-٤	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والمرتبة تنازلياً لفقرات الفرضية الأولى.	٩٣
٢-٤	تحليل الانحدار لأثر إتباع الأسلوب التقليدي للتكاليف في إعداد الموازنات التخطيطية.	٩٥
٣-٤	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والمرتبة تنازلياً لفقرات الفرضية الثانية.	٩٦
٤-٤	تحليل الانحدار لأثر وظائف سلسلة القيمة في إعداد الموازنات التخطيطية.	٩٨
٥-٤	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والمرتبة تنازلياً لفقرات الفرضية الثالثة.	٩٩
٦-٤	تحليل الانحدار لأثر أنشطة المنشأة في إعداد الموازنات التخطيطية	١٠٠
٧-٤	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والمرتبة تنازلياً لفقرات الفرضية الرابعة.	١٠٢
٨-٤	تحليل الانحدار لأثر منهج أعداد الموازنات على أساس الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية.	١٠٤

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
١١	العلاقة بين سلسلة القيمة والمحاسبة الإدارية.	١
٤٧	تحديد التكاليف المبنية على الأنشطة	٢
١٠٦	المنهجية المقترحة للموازنات المبنية على الأنشطة	٣

قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
١٢٥	أداة الدراسة بصورتها الأولية	١
١٣٠	أداة الدراسة بصورتها النهائية	٢
١٣٥	أسماء المحكّمين حسب الأحرف الأبجدية	٣

الملخص

استخدام منهج تحليل الأنشطة في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية بالتطبيق على شركات الصناعة

الدوائية في الأردن

إعداد

خالد ذيب اللحام

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد صبحي أبو صالح

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام أسلوب تحليل التكلفة على أساس الأنشطة في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية بالتطبيق على شركات الصناعة الدوائية في الأردن، وذلك من خلال الإجابة عن الأسئلة التالية:

- ١- ما العلاقة بين الأسلوب التقليدي للتكاليف وإعداد الموازنات التخطيطية؟
- ٢- ما العلاقة بين وظائف سلسلة القيمة وإعداد الموازنات التخطيطية؟
- ٣- ما العلاقة بين أنشطة المنشأة وإعداد الموازنات التخطيطية؟
- ٤- ما العلاقة بين منهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة وإعداد الموازنات التخطيطية؟
- ٥- ما هو المنهج المقترح لنظام الموازنات التخطيطية المعدة على أساس تحليل الأنشطة (ABB) في توزيع الموارد المادية والبشرية المتاحة في شركات الأدوية الأردنية؟

تكون مجتمع الدراسة من جميع شركات الأدوية العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية لعام ٢٠٠٦، والبالغ عددها (20) شركة، أما عينة الدراسة فتكونت من (٥٠) إدارياً تم اختيارهم من جميع الشركات التي تطبق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) من هذه الشركات. أما أدوات الدراسة فقد تم استخدام أداة للقياس هي استبانة عن مدى استخدام منهج تحليل الأنشطة في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية لإغراض شركات الصناعة الدوائية في الأردن.

أظهرت نتائج الدراسة أن مدى أسلوب تحليل التكلفة على أساس الأنشطة في تطوير اعداد الموازنات التخطيطية بالتطبيق على شركات الصناعة الدوائية في الأردن، كان مرتفع كما أظهرت نتائج الدراسة اهتمام بالجانب الرقابي عند أعداد الموازنة التخطيطية في شركات الأدوية أكثر من ترشيد القرارات الإدارية، كما أظهرت الدراسة ضعف التخطيط الطويل الأجل في إعداد الموازنة التخطيطية من قبل شركات الأدوية الأردنية والذي يؤثر على استخدامها كأداة للوقوف على الانحرافات بشكل موضوعي.

أوصت الدراسة بضرورة استخدام أسلوب تحليل التكلفة على أساس الأنشطة في تطوير اعداد الموازنات التخطيطية بالتطبيق على شركات الصناعة الدوائية في الأردن.

Using Activity Based Budgeting (ABB) Approach in Developing Preparation of Planning Budgets in Jordan Pharmaceutical Companies

Prepared by:

Khaled Thieb Al Laham

Supervised by:

Prof. Mohammad S. Abu-Salih

Abstract

The purpose of the study is to assess the usage level of the Activity – Based Costing Approach in the developing the preparation of planning budgets for the objectives of the Pharmaceutical companies in Jordan, by answering the following questions:

1. What is the relation between the traditional costing approach and preparing the planning budgets?
2. What is the relation between value chain tasks and preparing the planning budgets?
3. What is the relation between the establishments activities and preparation of the planning budgets?
4. What is the relation between using activity based budgeting (ABB) approach in developing the preparation of planning budgets?
5. What is the proposed (Activity – Based Budgeting) approach with regard to assigning both the available human and materialistic resources in Jordan Pharmaceutical Companies?

The population of the study consisted of all the working Jordan pharmaceutical companies in 2006 estimated (20) companies, and the study sample included (50) administrators chosen from all the companies that adopt the Activity – Based Cost (ABC) approach.

As for the study tools, the study used the questionnaire tool to assess the degree of using the (ABB) approach in developing the preparation of the planning budgets for the purposes of Jordan Pharmaceutical Companies.

The findings revealed that the level of using the (ABB) approach in preparing the planning budgets for the purposes of Jordan Pharmaceutical Companies was high. The study showed also an interest in controlling planned budgets in Pharmaceutical Companies more than rationalizing managerial decision. Moreover, the study showed weakness in long-term planning in preparing planning budgets by the Jordanian pharmaceutical companies, which affect their use as a tool to determine the problems objectively.

The study also recommended using Activity Based Budgeting (ABB) Approach in development of the Preparation of the planning budgets in Jordan Pharmaceutical companies.

الفصل الأول المدخل إلى الدراسة

١-١ المقدمة

٢-١ مشكلة الدراسة وعناصرها

٣-١ هدف الدراسة

٤-١ فرضيات الدراسة

٥-١ أهمية الدراسة

٦-١ تعريفات المصطلحات الإجرائية

٧-١ نموذج الدراسة

١-١ المقدمة

يشهد العالم منذ العقد الأخير من القرن الماضي وحتى الآن العديد من التطورات والتغيرات السريعة والهائلة، والتي بدأت تتحدد معها ملامح النظام العالمي الجديد، وشملت هذه التطورات والتغيرات المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية وفي مقدمتها التطور المذهل في تكنولوجيا المعلومات، وزيادة الاعتماد على التقنيات العالية في جميع المجالات وبصفة خاصة في بيئة التصنيع. فأحدثت في الآونة الأخيرة تغيرات كبيرة وسريعة في بيئة التصنيع الحديثة (New Manufacturing System NMS)، وذلك نتيجة للتقدم التقني السريع والكبير والمستمر في مجال تكنولوجيا المعلومات (IT)، فأدى اختيار التقنيات الصناعية المتقدمة (Advanced Manufactured Technology AMT) إلى تغيرات هائلة في نوعية الأنشطة، وطرق أدائها، وهياكل تكلفتها، وغيرها. وتماشياً مع التطورات تأتي أهمية إعداد الموازنات التخطيطية بالتطبيق مع شركات الصناعة وتطويرها (عبد العال، ٢٠١٠).

يساعد تطبيق نظم الموازنات التخطيطية إدارة الوحدة على تحقيق وإنجاز الأهداف الموضوعية، حيث إن لنظام الموازنات التخطيطية أثراً ملموساً على جميع أقسام وإدارات الوحدة الاقتصادية، حيث يلزم توافر نظام اتصالات فعال بين الأقسام المختلفة خلال مرحلة إعداد الموازنات السنوية. ونظراً للأهمية المالية التي تتصف بها نظم الموازنات التخطيطية، يشترك المحاسب الإداري في عدد كبير من خطوات إعدادها، حيث يقوم قسم الموازنة التخطيطية بالتنسيق بين موازنات الأقسام المختلفة في الوحدة، وأيضاً متابعة تنفيذ العمليات ومقارنة النتائج الفعلية، مع تقديرات الموازنة (الأمين، ٢٠٠٦، ص ٥٨-٨٧).

وتتضمن عملية التخطيط محاولات جادة، من جانب الإدارة للتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة، وبالتالي التوصل إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنباً لعنصر المفاجأة، وما يترتب عليه من اتخاذ قرارات، لترشيد استغلال الموارد المتاحة وتنمية أكبر قدر منها. والتي تمثل هدفاً من أهداف الإدارة العلمية الحديثة، على مستوى الوحدة الاقتصادية أو الدولة ككل (Shermehorn, 1996, p102).

فإعداد الموازنة التخطيطية يدعو الإدارة إلى التفكير في المستقبل، ورسم خطة العمل حتى تواجه المستقبل، وتخطط لما يلزم اتخاذه لتجنب العقبات، أو الصعوبات التي تعوق تحقيق الأهداف. فقد تتضمن الموازنة التخطيطية للإيرادات مثلاً، هدفاً معيناً لإيرادات يُراد تحقيقها، إلا أنه بدراسة الطاقة الإنتاجية المتاحة بالمنشأة، قد يتضح تعذر تحقيق هذه الإيرادات ما لم تزداد تلك الطاقة، لذلك يجب على الإدارة التخطيط لزيادة الطاقة الإنتاجية، وهذا يستلزم تدبير مصادر التمويل، وإذا ما تبين تعذر توفير مصادر التمويل اللازمة لتمويل الطاقة الإنتاجية الإضافية اللازمة، فإنه يتعين على الإدارة أن تقوم بإعادة النظر في الهدف وتعديله ليتمشى— مع الطاقة الإنتاجية المتاحة فقط (الزعبي، ٢٠٠٤، ص٧٧).

كما تساعد الموازنات التخطيطية الإدارة على عمل مقارنات بين عناصر الخطة الواردة في الموازنة، وما تحقق على أرض الواقع في نهاية كل فترة، ومن ثم إعداد تقارير تقييم الأداء التي تتم على أساسها محاسبة المسؤولين عن الأداء الفعلي، وتمكن من تطبيق مبدأ مركزية المسؤولية ومركزية الرقابة في آنٍ واحد، إذ أنها تمد الإدارة بالأداة التي تحقق تفويض السلطات دون أن تفقد سيطرتها على المسؤولين عن التنفيذ (Helmkamp, ٢٠٠٢, p 8).

وبالتالي تعتبر الموازنات التخطيطية، من أهم وسائل التخطيط اللازمة لترشيد متخذي القرارات التمويلية والتشغيلية، وذلك في ظل التغير التكنولوجي الهائل، من حيث التنوع والتعقيد والمنافسة الشديدة، التي تتعرض لها شركات الأعمال خاصة الصناعية منها، حيث أصبح الاهتمام بتحديد وتخطيط التكلفة جُل أولويات تلك الشركات حالياً (Domainiak, et al, 1994, p 99).

وبناءً على ذلك فإن إعداد الموازنات التخطيطية، لابد أن يرتبط بضرورة تحقيق مزايا مالية وتنافسية، وتتلاءم مع توجه الشركات للنمو والتطور، وتساعد في إنشاء مجموعة من الأساليب المتكاملة، لتنفيذ وقياس مدى تحقيق إستراتيجيات، من خلال الكشف عن منهج تحليل الأنشطة القائم على تطوير وإعداد الموازنات.

ولتطبيق هذا المنهج في الشركات الصناعية الدوائية الأردنية، كان لا بد من تطبيق أو تحديد التكاليف على أساس الأنشطة (Activity- Based Costing: ABC). ذلك المنهج الذي يقوم على مجموعة من العوامل تسمى مسببات أو محركات التكلفة (Cost Drivers) والتي ارتبطت بحدوث تلك التكاليف (التكريري وآخرون، ٢٠٠٧، ص٤٥). إذ أن قوة هذا المنهج تكمن في تحديد وبيان مسبب هذه التكلفة، وهل تم استخدامها (أي التكلفة المحدثة) في الطريق الصحيح المقرر له.

٢-١ مشكلة الدراسة وعناصرها:

تظهر مشكلة الدراسة في أن الموازنات التخطيطية الحالية، في حاجة إلى التحديث والتطوير المبني على الإدارة الإستراتيجية للتكلفة، حيث أن هذه الموازنات بأسلوبها التقليدي (الحالي)، لا تكفي لتحقيق أهداف هذه الموازنات من تخطيط ورقابة، إن هذا الأسلوب التقليدي (الحالي) يواجه مشاكل سلوكية، بالإضافة إلى أنه يمثل موازنة مكبلة بالتكاليف (غير المبررة)، والمعدة بشكل اجتهادي يصعب معه مسايرة الواقع الاقتصادي والاجتماعي الذي تعايشه شركات الأعمال، بالإضافة إلى ضعف الاعتماد عليها، كأداة للرقابة والمتابعة.

وبالتالي فإن الغرض من هذه الدراسة، هو اقتراح مدخل يقوم على إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام منهج تحليل الأنشطة، (dgeting Activity Based Budget: ABB) تحقيقاً لزيادة كفاءة وفعالية الموازنات التخطيطية في التخطيط واتخاذ القرارات، حيث أن هذا المدخل - كتطوير لعملية إعداد الموازنات التخطيطية - يعتمد على مجموعة من نظم متقدمة لقياس التكلفة، وتحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والبحث عن نظم ترسم وتزيد كفاءة وفعالية جميع الأنشطة، وتحسين الأداء الفني والمالي، وصولاً إلى تحقيق وفورات مالية ومزايا تنافسية، تتلاءم مع متطلبات نمو وتحديث إستراتيجيات شركات الأعمال في ضوء ارتفاع التكاليف، وتعاضم المنافسة الكاملة بين شركات الأدوية، وقصور الأساليب الحالية لإعداد الموازنات التخطيطية في تحقيق المزايا التنافسية المستمرة Sustainable لهذه الشركات. أصبحت الحاجة ملحة لتطبيق موازنات تخطيطية، تنظر إلى النجاح التنافسي- للشركة في الأجل الطويل، وهذا لا يأتي إلا من خلال إعداد هذه الموازنات، باستخدام منهج تحليل الأنشطة في تطوير الموازنات التخطيطية (Daft, 2001, p 22).

ويتفرع من مشكلة الدراسة العناصر التالية والتي يمكن الإجابة عليها من خلال الأسئلة التالية:

- ٦- ما العلاقة بين الأسلوب التقليدي للتكاليف وإعداد الموازنات التخطيطية؟
- ٧- ما العلاقة بين وظائف سلسلة القيمة وإعداد الموازنات التخطيطية؟
- ٨- ما العلاقة بين أنشطة المنشأة وإعداد الموازنات التخطيطية؟
- ٩- ما العلاقة بين منهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة، وإعداد الموازنات التخطيطية؟
- ١٠- ما هو المنهج المقترح لنظام الموازنات التخطيطية المعدة، على أساس تحليل الأنشطة (ABB) في توزيع الموارد المادية والبشرية، المتاحة في شركات الأدوية الأردنية؟

٣-١ هدف الدراسة:

هدفت الدراسة إلى الكشف عن مدى استخدام منهج تحليل الأنشطة، في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية، بالتطبيق على شركات الصناعة الدوائية في الأردن. والتعريف بأهم سمات وفوائد نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC، وما يتطلبه من مراجعة تحليلية للأسباب التي أدت إلى ظهوره ومتطلبات تطبيقه.

٤-١ فرضيات الدراسة:

سوف تختبر الدراسة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى:

H01: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين الأسلوب التقليدي للتكاليف، وإعداد الموازنات التخطيطية في شركات الأدوية.

الفرضية الثانية:

H02: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين وظائف سلسلة القيمة، وإعداد الموازنات التخطيطية في شركات الأدوية.

الفرضية الثالثة:

H03: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أنشطة المنشأة وإعداد الموازنات التخطيطية في شركات الأدوية.

الفرضية الرابعة:

H04: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين منهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة، وإعداد الموازنات التخطيطية في شركات الأدوية.

١-٥ أهمية الدراسة:

يعد قطاع الصناعات الدوائية من أهم القطاعات الصناعية في الأردن،^١ لذلك لا بد أن يرتبط هذا كله بنظام جيد لمحاسبة التكاليف يمكن الإدارة في شركات الأدوية إلى تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وهذا يؤكد على حتمية وأهمية إعداد موازنة هذه الشركات على أساس الأنشطة باعتبار أنه نظام تخطيطي ورقابي، يساعد في تحقيق الأهداف بالإضافة إلى عملية تقويم الأداء، حيث تستند هذه الموازنات بإتباع هذا النظام على معلومات دقيقة، عن تكلفة الدواء الذي تقدمه شركات قطاع الدواء، بالإضافة إلى التنسيق والاتصال والرقابة والتحضير وتقويم الأداء. ورسم الخطط والسياسات المستقبلية، التي تضمن تحقيق النمو المستهدف والأرباح المخطط تحقيقها للميزة التنافسية لهذه الشركات. وذلك عن طريق استحداث أساليب متطورة ومعاصرة، في إعداد موازنات شركات الأعمال الصناعية، بهدف ضبط سلوك التكاليف، والرقابة عليها في إطار خطة ترتبط بطاقة السوق الاستيعابية ومن ضمن هذه الأساليب المعاصرة، أسلوب الموازنات على أساس الأنشطة (Activity- Based Budgeting)، والذي يتم من خلاله تطوير إعداد الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية تحقيقاً للأهداف المشار إليها أنفاً. وفي ظل زيادة حدة المنافسة العالمية، وعدم قدرة الأساليب التقليدية على تخصيص التكاليف الإضافية، والتي تتفاقم قيمتها بسبب أن العملية الإنتاجية أصبحت أكثر تعقيداً نتيجة للتقدم التكنولوجي، فإن جزءاً ليس بقليل من تكلفة الإنتاج، تندرج تحت التكاليف الإضافية والتي يتم توزيعها بطريقة عشوائية زوفاً ما، نتيجة لعدم قدرة الأساليب التقليدية على تتبع مسار هذه التكلفة ضمن تكلفة المنتج وهذا ما استدعى ضرورة التحول نحو الأساليب الحديثة لإدارة الأنشطة (Brito, 2009, p 55) ActivityBased Management.

^١ أوضح الدليل الطبي الصادر عام ٢٠٠٧ أن القطاع يغطي (٣٨%) من نسبة استهلاك الدواء في المملكة، وأن صادراته في العام السابق زادت عن ٢٥٠ مليون دولار.

ومن الأنظمة الإدارية الحديثة، والتي يمكن للإدارة استخدامها وتطويرها هو نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة، (Activity- Based Budgeting)، حيث اكتسب هذا النظام أهمية كبيرة وواسعة، على مدار السنوات القليلة الماضية، وذلك بسبب قدرته على الرقابة لربط الموارد مع الأنشطة، وهذا بدوره يعطي للمسؤولين وللمديرين التنفيذيين فهماً أوضح وأشمل عن التكاليف الكاملة للخدمات والمنتجات، وتخصيص الموارد اللازمة لأدائها (يوسف وآخرون، ٢٠٠٤، ص ٣٢).

كما أن الفكرة الأساسية من وراء الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة (ABB) هي: إعداد نموذج تسلسل القيمة للوظائف متتبعاً للأنشطة الرئيسية لتلك الوظائف، والنزول لمستوى الأنشطة الفرعية محدداً بذلك الأنشطة التي تضيف قيمة وما تحتاجه هذه الأنشطة، من موارد مادية أو بشرية لأدائها، وتمر هذه الموازنة (Activity based Budgeting) في نفس المراحل السابقة الخاصة بنظام الموازنة التقليدي، وصولاً إلى مرحلة الاعتماد النهائي، من قبل الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية، ويعطي هذا النظام المجال للإدارة العليا من تحديد التفاوت في حجم الخدمات والسلع المتوقع تقديمها للزبائن خلال الفترة القادمة، وحجم الموارد اللازمة لإنتاج هذه الخدمات والسلع، وهذا بدوره يعطي الإدارة العليا الفرصة، لإحكام وضبط نظام الرقابة على هذه الموارد من الضياع أو الهدر، ومن متابعة الأداء بشكل أفضل تجنباً لحدوث الانحرافات (Horngern,2000, p 9).

٦-١ تعريفات المصطلحات الإجرائية:

لقد اعتمد الباحث المفاهيم والتعريفات الإجرائية التالية:

الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة (Activity Based Budget :ABB):

هي مجموعة عمليات أو خطوات، لتحسين وتطوير الموازنات التخطيطية باستخدام المعلومات المستنبطة، من تحليل التكاليف المبنية على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الدوائية في الأردن باستخدام أسلوب (ABB).

إدارة التكلفة الإستراتيجية Strategic Cost Management:

هي أحد المداخل الحديثة في المحاسبة الإدارية، التي تدعم القدرة التنافسية للشركات الدوائية الأردنية في ظل بيئة النظام العالمي الجديد، من منظور استراتيجي بمثابة منهج متكامل يشمل عدد من الأدوات والأساليب التي تعمل في تناغم وتكامل.

تحليل سلسلة القيمة Value Chain:

هو أسلوب تحليل القيمة بالأسلوب الذي سوف يحلل من قبل الباحث، ومن خلال مجموعة الأنشطة الست المترابطة، والتي تخلق القيمة للمنتج النهائي، ابتداءً من البحث والتطوير، وتصميم المنتج، والإنتاج، والتسويق، والتوزيع، والأنشطة ذات العلاقة بها، ويمتد ذلك إلى أنشطة خدمات ما بعد البيع.

نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) Activity Based Costing:

هو النظام الذي سوف يعده الباحث، و يقوم على منهج تحليل الأنشطة التي تمارس في شركات صناعة الدواء الأردنية.

الموازنة كأداة للتخطيط Planning:

إن الموازنة التخطيطية تمثل أداة كمية وقيمة، تتضمن الأهداف المختلفة للمنشأة، وتحدد الإطار ومنهجية التخطيط، اللذان سوف يبنى عليه العمل في شركات صناعة الدواء الأردنية.

الموازنة كأداة للرقابة Control:

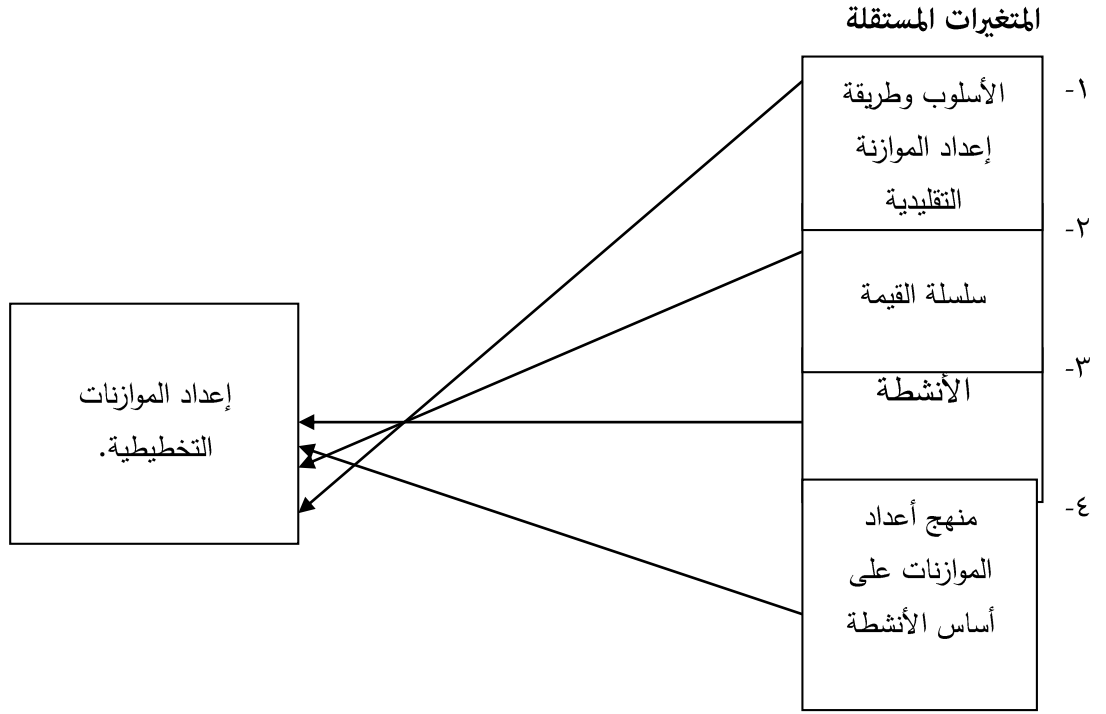
هي المرحلة التي تعمل على متابعة الأداء الفعلي للأنشطة، ومقارنتها بما هو مخطط لها، حتى يتم تحديد الانحرافات الناتجة، وتحليلها إلى انحرافات في صالح المنشأة وانحرافات في غير صالحها، والقيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب في شركات صناعة الدواء الأردنية.

تقييم الأداء Performance Evaluation:

هو عملية مراجعة النشاط الإنتاجي للأفراد، لتقييم إسهاماتهم في تحقيق أهداف شركات صناعة الدواء الأردنية.

٧-١ نموذج الدراسة:

تمكن الباحث من إعداد هذا النموذج على النحو التالي:



الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات ذات الصلة

٢. ١ الإطار النظري

٢. ٢ الدراسات السابقة

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

١-٢ الإطار النظري

يمكن اعتبار أن الحكومات هي أول من اتبع نظام الموازنات، عندما بدأت تخطط كل سنة لتقدير إيراداتها ومصاريفها، وكيفية الموازنة بينه ما، فقد كان المصريون أول من عرف الموازنات التقديرية، فاستخدموها في تقديراتهم للنفقات التي تلزم لتغطية مشروع كبير أو للقيام بالعمليات الحربية. ولابد هنا ذكر قصة سيدنا يوسف عليه السلام حين قام بتقدير احتياجات الدولة من القمح لمدة أربع عشرة سنة متوالية، وتنظيم استهلاكه وتخزينه حتى يتمكن من التغلب على المجاعة التي تعرضت لها مصر- في ذلك الوقت، ثم تبعت الحكومات المؤسسات الصناعية والتجارية التي أقدمت على إعداد الموازنات عند تأسيس مشروع جديد أو أحداث توسعة لمشروع قائم أو تلبية لرغبة إدارة الشركات أو البنوك.

تاريخياً بدأت بريطانيا بتطبيق فكرة الموازنة التخطيطية منذ عام (١٧٧٣م)، حيث انبثقت فكرة إعداد موازنات للدولة ولسنة مالية مقبلة، ووفقاً لهذه الفكرة فقد توجب على البرلمان مراقبة إيرادات ومصروفات الدولة، عن طريق اعتماد هذه الموازنة. وهكذا انتشرت الفكرة في معظم حكومات العالم، حيث بدأت فرنسا بإعداد الموازنة التخطيطية سنة (١٨٦٣م)، أما أميركا فقد طبقت إعداد الموازنات عام (١٩٢١م). ويرجع بعض المؤرخين الإيطاليين أصل فكرة الموازنة التخطيطية إلى جمهوريات البندقية وجنوه وفلورنسا التي وضعت لتنظيم حساباتها جدولين يتضمن أحدهما نفقات الدولة والآخر إيراداتها، بحيث يتكون منهما نوع من الميزان الحسابي. ويذهب بغض الكتاب إلى أن الجرمان واللومبارديين كانوا السابقين لمنح شعوبهم حق إقرار الموازنة التخطيطية، كتطبيق لمبدأ السيادة الشعبية (Daft, 2001, p 77).

أما فكرة الموازنة التخطيطية بمفهومها الحديث، فتعود إلى القرن السابع عشر- والى بريطانيا تحديداً، حيث تبلورت بصورة تدريجية وموازية لتطور حق الشعوب في السيادة والحرية. ثم طبقت هذه الفكرة اعتباراً من أوائل القرن التاسع عشر في فرنسا وبقية البلدان الأوروبية. وأخذت تنتشر بعد ذلك في بلدان العالم المتقدم، وانتقلت فكرة الموازنة التخطيطية بعد أن وضعت في بريطانيا وفرنسا بشكلها النهائي إلى بقية الدول المتحضرة،

وإنما تبقى لهاتين الدولتين الفضل في شق الطريق لإبراز فكرة موازنة الدولة العامة ومفهومها
(Don, 1997,p 35).

بالنسبة للعرب فلم يعرف العرب فكرة الموازنة التخطيطية وفق الأصول التاريخية لنشوتها في كل من بريطانيا، رغم أنهم ضلعوا في وضع القواعد المالية المتعلقة بالملكوس والجباية، ورغم أنهم نظموا بيت المال ودونوا فيه النفقات والإيرادات العامة، ويعود ذلك في اعتقادنا إلى سببين رئيسين: يرجع أولهما إلى وجود قواعد في الكتاب والسنة، تخصص كل نوع من الإيرادات العامة لنفقات معينة، فالغنائم يعطى خمسها للرسول صلى الله عليه وسلم وأهل بيته ويوزع الباقي للمسلمين، أما الزكاة فيدفعها المسلمون، وكذلك النقود وأموال التجارة وحاصلات أرضهم العشرية تصرف على الفقراء والمساكين والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل، فموجب هذا التنظيم اخذ العرب بقاعدة تخصيص كل إيراد لنفقة معينة، فلا تنصهر مختلف أنواع الإيرادات ضمن بوتقة الخزانة العامة ليتقرر أوجه صرفها، ولتظهر بالتالي الحاجة إلى تنظيم موازنة بين جدولين يتضمن الأول نفقات الدولة والثاني إيراداتها(السعيدات، ٢٠٠٣).

أما عن الموازنات التخطيطية في الأردن فقد تم تأسيس نظام رقابة مالية على المصروفات، في أول مرة في المملكة عام ١٩٢١، وذلك من خلال الاتفاق بين الأمير عبد الله والمستتر تشرشل على أن تقوم الحكومة البريطانية بدعم إمارة شرق الأردن مالياً نظراً لقلّة الموارد بذلك الوقت.

ومنذ السنة المالية ١٩٢٥-١٩٢٦ أصبح هناك مشاريع موازنة عامة تقدم للمعتمد البريطاني، تم تحويلها إلى المندوب السامي البريطاني في القدس، ومنه إلى وزير المستعمرات في لندن للمصادقة عليها، وفي حالة قيام الحكومة بعرف أي مبلغ لم يرد ذكره بقانون الموازنة السنوي، كان عليها أن تسير وفق الترتيب السابق (بشور، ١٩٨٤، ٢١).

وفي عام ١٩٦٠م تم تشكيل لجنة ملكية للنظر في القوانين والأنظمة المالية المعمول بها وخاصة ما يتعلق منها بالموازنة العامة، والحسابات المتعلقة بها وفي عام ١٩٦٢ تم تشكيل لجنة مالية خاصة قامت بوضع مشروع قانون تنظيم الميزانية العامة رقم (٣٩) لسنة ١٩٦٢ والذي أصبح نافذ المفعول كقانون اعتباراً ١٦/١٠/١٩٦٢، وقد كانت مسؤولية إعداد الموازنة العامة قبل ذلك الوقت لدى وزارة المالية / قسم الميزانية العامة.

وفي المراحل الأولى لاستخدام الموازنات، في الحكومة كان وزير المالية الانجليزي يعد تقديرات الموازنة التخطيطية ويقدمها إلى مجلس العموم البريطاني في حقبة جلدية وعلى هذا أصبحت هذه التقديرات معروفة باسم (Budge) وبزيادة حجم المشروعات وبتعدد مشاكل إدارتها وبزيادة تطورها التكنولوجي وارتفاع درجة المخاطرة وعدم التأكد واضطر المسئولون عن الشركات إلى استخدام الموازنات التخطيطية للرقابة على أوجه النشاطات المختلفة في المشروعات(صالح، ٢٠٠٢).

غير أن أول استخدامات الموازنات التخطيطية، كانت هذه الموازنات عبارة عن كشوف تقديرية لما هو مطلوب من الموارد، لتنفيذ خطة إنتاجية معينة وكانت تعد على أساس الخبرة السابقة والنتائج المتحققة في الفترات الماضية، ويعتبر Degazeus أول من استخدم لفظ الموازنة التخطيطية حيث أدرج سنة ١٨٢٥ في كتابه فصل كامل عن الموازنات التخطيطية، وكانت الموازنات التخطيطية كما تم وصفها في هذا الكتاب عبارة عن جداول بالاحتياجات من الموارد مع توقيت هذه الاحتياجات(النشار، ٢٠٠٢).

ومرت الموازنة التخطيطية بجملة من المراحل منها:

- المرحلة الأولى: طورت الموازنة التخطيطية كأداة تقييم لأداء.
- المرحلة الثانية: طورت لتتضمن جدولاً لتوقيت تنفيذ البرنامج.
- المرحلة الثالثة: أصبحت فيها الموازنات تستخدم مع التكاليف المعيارية.
- المرحلة الرابعة: أصبحت فيها الموازنات تستخدم كوسيلة فعالة للتخطيط الإداري والرقابي والتنسيق بين أنشطة المنشأة.

ويبدو جلياً من خلال التطور للموازنة التخطيطية أنها بدأت من مرحلة تحديد الاحتياجات للمرحلة القادمة إلى أن انتهت كأداة للتخطيط الاستراتيجي وتقييم الأداء.

يعتبر التخطيط السليم أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية، بالإضافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف والإمكانات المتاحة، وتتضمن عملية التخطيط محاولات جادة من جانب الإدارة للتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة، وبالتالي التوصل إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنباً لعنصر المفاجأة

وما يترتب عليه من اتخاذ قرارات لترشيد استغلال الموارد المتاحة ونظراً للزيادة المستمرة في الطلب على الخدمات لإشباع حاجات الأفراد مع الندرة في بعض الموارد البشرية والمادية، فإن محاولة استغلال وترشيد استخدام تلك الموارد يساعد على تحقيق أقصى- درجة من الكفاءة الإنتاجية. وتعتبر الموازنات التخطيطية أنسب الأدوات التي تساعد الإدارة في تحقيق الكفاءة في الإنفاق والإنتاج ورفع الكفاءة الإنتاجية (Innes & Mitchell, 1997).

١-٢-١ مفهوم الموازنة:

يرجع أصل كلمة موازنة (Budget) إلى الكلمة الفرنسية (Bougeotte)، حيث كانت الموازنات تطلق على الكشف الذي تعده الدولة لتقدير مصروفاتها وإيراداتها، مع العلم بأن قدماء المصريين كانوا أول من عرف الموازنات، في حين أن القواعد العلمية للموازنة وضعت في بريطانيا. وتعد الموازنات أحد الأنظمة الهامة التي تقتضيها الإدارة العملية الحديثة، والتي تكفل الاستخدام الأمثل للموارد والطاقات المادية والبشرية المتاحة بغرض تحقيق الأهداف التي أسست من أجلها وقامت عليها البنوك، حيث تعكس الموازنات الخطط الموضوعة مسبقاً في ضوء الظروف المستقبلية وفي حدود الموارد المتاحة للشركة.

وعلى ذلك يرتبط مفهوم الموازنة التخطيطية، بالمفهوم الحديث للإدارة العلمية في المشروعات الاقتصادية، وتعد الموازنة التخطيطية من الأنظمة الضرورية لممارسة أهم وظائف الإدارة والمتمثلة بالتخطيط والرقابة وتقويم الأداء. ففي الأساس تحدد الموازنات أهدافاً مالية وتشغيلية تسعى الإدارة لتحقيقها في المستقبل، وهذه الأهداف هي التي تعطي الاتجاه لنشاطات وعمليات الشركة، ويتوقع أن تقود إلى النتائج المقبولة (الفداغ، ٢٠٠٠، ص ١٥).

كما تتعدد تعريفات الموازنة، وتتنوع في التشريعات الوضعية باختلاف الدول، ويحاول البعض التمييز بين مصطلحي الموازنة والميزانية، فالموازنة تعتبر تقديراً لنفقات وإيرادات الدولة لسنة مالية قادمة، وعادة ما تكون حكومية، يظهر من خلالها فرق وهذا الفرق لا يكون إلا عجزاً أو فائضاً. أما الميزانية فترتبط في الشركات ومؤسسات القطاع الخاص وهي عبارة عن كشف بالمركز المالي للشركة أو المنشأة في لحظة معينة وتحتوي على موجودات ومطلوبات المنشأة في تاريخ معين وهو ما يعبر عن صافي ربح أو خسارة (العمري، ٢٠٠٧).

ونظرياً هناك العديد من التعريفات للموازنة أهمها:

يعرف (البداع، ٢٠٠٠، ص١٦) الموازنة التخطيطية بأنها تعبير بالأرقام للخطط المستقبلية المقدمة لتنفيذها بواسطة الإدارة خلال فترة زمنية محددة.

كما تعرف بأنها خطة تفصيلية تظهر كيفية الحصول على المصادر المتوقعة وكيفية استخدامها خلال الفترة الزمنية المحددة، وبالتالي فهي خطة مالية تستخدم في إدارة مصادر المنشأة. ويعرفها بأنها بيان مسبق لجميع الإيرادات والنفقات التي يجوز للسلطة التنفيذية تحقيقها، خلال السنة القادمة، وهي خطة مالية شاملة تتضمن تقديراً لنفقات الدولة وإيراداتها، وعملية تقدير لمجمل الإيرادات والنفقات العامة، والإجازة بإنفاقها وجبايتها (Brito, 2009, p 55)، كما تعني أنها تنظيم مالي يقابل بين النفقات العامة والإيرادات العامة ويحدد العلاقة بينهما، ويوجهها لتحقيق السياسة المالية. وهي القرار أو الصك الذي يتضمن موافقة الدولة المسبقة على الجباية والإنفاق، وكذلك هي عبارة عن خطة شاملة للتعبير عن أهداف الإدارة للمرحلة القادمة بهدف تحسين ظروف الوحدة الاقتصادية وتوزيع المسؤوليات على كافة المستويات في الوحدة الاقتصادية حتى تتمكن من اتخاذ ما يلزم من حيث الرقابة وتقييم الأداء (خطاب وآخرون، ٢٠٠٨، ص٤).

٢-١-٢ مزايا وأهداف وفوائد إعداد الموازنة التخطيطية:

إن تحقيق أرباح بنسب عالية وتحقيق مستويات متقدمة في البيئة الاقتصادية المنافسة يتطلب عدم الوقوع بالأخطاء مهما كان نوعها أو سببها، وتقع مسؤولية تجنب الأخطاء على الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية، من حيث دقة التخطيط والتنفيذ والتميز بالأداء. ونظام الموازنة التخطيطية يساعد على تحقيق ما تقدم، إضافة إلى المزايا التالية: التكريتي وآخرون، ٢٠٠٧، ص٢٧)

١- أنها خطة أساسية لجميع المستويات الإدارية المختلفة، داخل الوحدة الاقتصادية، وصياغة الأهداف إلى أسس يمكن الرجوع إليها.

٢- تقدم نشاطات محددة لتقويم أداء جميع المستويات ذات المسؤولية؛ إذ يساعد نظام الموازنات الإدارية على تقويم أداء العاملين، من خلال تحقيق الأهداف الموضوعية.

٣- أنها عملية إبداعية في الكشف المبكر، عن أية مصاعب أو مشاكل قد تواجه الإدارة، وتعطي التحذيرات اللازمة للإدارة لاتخاذ، ما يلزم لمواجهة أية مشكلة قد تنشأ مقدماً.

٤- تسهل عملية التنسيق ما بين أجزاء الأنشطة التي تدار داخل الوحدة الاقتصادية، وربط جميع الأهداف الخاصة بالأقسام المختلفة مع هدف الإدارة العامة.

٥- إطلاع وإدراك الإدارة العليا لجميع العمليات والأنشطة التي تدار داخل الوحدة الاقتصادية.

٦- تعتبر أداة محفزة للأفراد العاملين بالوحدة الاقتصادية في حال قيامهم بتغطية الأهداف الموضوعية وتحقيقها.

تهدف الموازنة التخطيطية أساساً إلى خدمة الإدارة العليا في القيام بالوظائف الرئيسية والمتمثلة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء، والتخطيط للعمليات المستقبلية والتنسيق ما بين أجزاء الوحدة الاقتصادية كما تمارس دور الرقابة الفعالة، على عمليات الموظفين والعاملين ومن أهم أهداف الموازنة التخطيطية ما يلي: (Edward, 1991).

أولاً: الموازنة التخطيطية كنظام رقابة: ويتم مقارنة بيانات الموازنة بنتائج التنفيذ الفعلي.

ثانياً: الموازنة التخطيطية كنظام معلوماتي: ويتمثل بتحديد الأهداف ورسم السياسات، وتقرير أوجه النشاط المستقبلي اللازم لتحقيق الأهداف.

ثالثاً: الموازنة التخطيطية كنظام للتنسيق: ويتم بموجبها توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للوحدة الاقتصادية.

رابعاً: الموازنة كنظام تخطيط: ويحدد الإطار الذي يبين العمل الذي ينبغي القيام به، والعمل على إشراك جميع المستويات الإدارية في إعداد الخطة والعمل على تنفيذها.

إضافة إلى الأهداف السابقة، فإن نظام الموازنة التخطيطية يحقق بعض الأهداف الثانوية التي تتمثل بما يلي (أبو نصار، ٢٠١٠، ص ٢٢):

١- تحقيق الاتصال بين أقسام المنشأة المختلفة.

٢- توزيع المصادر المتاحة على الأقسام المختلفة.

وبالرغم من أن إعداد الموازنة التخطيطية يكلف الشركات جهداً ووقتاً وتكلفة إلا أن تكلفة عدم إعداد الموازنة التخطيطية يفوق كثيراً تكاليف إعدادها ويقدم استخدام أسلوب الموازنة التخطيطية الفوائد التالية (Wane & Haroid, 1986, p 62):

- الموازنة التخطيطية نظام متكامل لتقويم الأداء:

تشمل الموازنة التخطيطية معايير يمكن الاعتماد عليها في التقييم والحكم على التنفيذ الفعلي، وتحقيق الرقابة على التنفيذ؛ ولذلك تعتبر الموازنة التخطيطية نظاماً متكاملًا وشاملاً لتقييم الأداء خاصة وأن الموازنة التخطيطية تشمل مقاييس كمية وقيمة.

- الموازنة التخطيطية أداة للتنسيق:

الموازنة التخطيطية الشاملة تغطي كافة الأنشطة المختلفة للشركات، و بما أن الشركة تتكون من أنظمة فرعية كل منها يتأثر ويؤثر في الآخر، وكل منها له أهدافه وخطته الخاصة به فيأتي دور الموازنة التخطيطية للتنسيق والتوفيق بين تلك الأنشطة المختلفة وتقليص الاختلافات بينها.

- الموازنة التخطيطية هدف للعاملين يسعون لتحقيقه:

تشمل الموازنة التخطيطية معايير محددة للموظفين، وخطة مقدمة لما هو مطلوب من الموظف، بحيث يعمل الموظف بما في وسعه للوصول إلى المعيار المحدد (Wane & Haroid, 1986).

- الموازنة التخطيطية أداة للتخطيط الشامل:

تلجأ إدارة الشركات إلى وسائل مختلفة من أجل ضبط مسيرتها وتحقيق أهدافها ومن بين هذه الوسائل أسلوب الموازنة التخطيطية، بحيث توفر بيانات عن احتياجاته المختلفة للفترات المستقبلية من عدد وأدوات أو احتياجات مالية أو تأمين الطاقة اللازمة في خدمة الإنتاج.

٢-١-٣ أشكال الموازنة:

تأخذ معظم موازنات الشركة نفس شكل البيانات المالية، حساب الإرباح والخسائر، الميزانية العمومية، والتدفقات النقدية، التي تظهر في التقرير السنوي مع إضافتين : (Whiting, p 31) (2000)

١. وجود المزيد من التفاصيل فيما يتعلق بمجالات معينة، يراد منها مزيداً من التوضيح (كالإيراد لكل خط على سبيل المثال).

٢. تشتمل الموازنات على أرقام ربع سنوية، وكثيراً ما تكون شهرية، وليس فقط على تقديرات لأرقام نهاية العام.

ويرجع هذا إلى كون الإدارات تحتاج إلى متابعة النتائج بشكل مستمر ومتكرر، حتى تتمكن من التصرف في الوقت المناسب، عند الضرورة. وهكذا تقدر موازنة الشركة على الأرجح الإيراد والتكلفة والإرباح والإنفاق الرأسمالي، إضافة إلى الإيرادات والمصروفات المالية المتوقعة شهرياً على مدار العام. كما تقدر الموازنة التخطيطية أيضاً قيمة حسابات الميزانية العمومية، مثل المخزون والتجهيزات وحسابات المدفوعات والديون طويلة الأجل في نهاية كل شهر (العلاويين، ٢٠٠٠).

إن الموازنة التخطيطية في الشركات، تعد حجر الزاوية للشركة حيث تتطلب عادة ثلاث أنواع من المعلومات: التكاليف، المخرجات، معلومات تكميلية، تعد التكاليف المتوقعة أهم المعلومات المطلوبة على وجه الإطلاق وقد يطلب من المديرين أن يقدموا توصيفات لـ "جهود" ساعات عمل الأفراد، أرقام عناصر مشتريات، وما إلى ذلك ثم يقوم المحاسبون بتحويل هذه التوصيفات إلى أرقام مالية، وقد يطلب منهم أيضاً أن يقدموا الأرقام المالية مباشرة. وبحسب وظيفة الوحدة، يتوقف مدى الحاجة إلى التفصيل في تقدير التكاليف، فوحدة هندسية "على سبيل المثال" عادة ما يطلب منها تقدير التكاليف بالمشروع.

وذلك لأن الإدارة تود متابعة التكلفة والربحية لكل مشروع، وأما الحاجة إلى تقدير مخرجات الوحدة فتتوقف على وظيفة الوحدة أيضاً. ومن أمثلة الوظائف التي تتسم بالحاجة إلى تقدير المخرجات في الموازنة التخطيطية، إعداد العناصر المخلفة التي تكملها وحدة التجميع، وإعداد الطلبات الخاصة بالمنتجات المختلفة، التي تقوم بها وحدة المبيعات (حمد الله، ٢٠٠٤).

إن مثل هذه المخرجات تعد ذات "أهمية مالية"، مما يعني أنها ترتبط في النهاية بالإيراد مباشرة. أما المعلومات التكميلية المطلوبة، فإنها تتفاوت بصورة واسعة، ولكنها تشمل على المعلومات التي تساعد في توضيح الموازنة التخطيطية (مثل عدد الاتصالات التي تخطط وحدة المبيعات لإجرائها في هذه الفترة بوصفها أساساً لتقدير عدد الطلبات)، والتي تساعد في تقييم الموازنة التخطيطية (مثل نتائج السنوات الثلاث الماضية بغرض المقارنة)، وما شابه. وكثيراً ما تكون الافتراضات التي توضع عند إعداد الموازنة التخطيطية مطلوبة بوصفها معلومات تكميلية (البلوي، ١٩٩٩).

وتعتبر التكاليف الكلية هي مجموع إجمالي الرواتب، والمزايا الإضافية (كالتأمين الصحي وما إلى ذلك) وإجمالي التكاليف غير المباشرة الأخرى، (تماماً كما تظهر في عناصر الموازنة). أما تكلفة العمل، فليست سوى الأجور التي يتم تحديدها وتتبعها بسهولة عن طريق أسماء الأفراد. وأما عدد ونوعية خطوط التكلفة "غير المباشرة الأخرى" فيحدده قرار الإدارة بشأن درجة الوضوح المرغوبة للأنواع المختلفة للتكاليف. وفي كل موازنة، هناك فئة "أخرى" للتكاليف تخرج عن نطاق العناصر التي ترد فيها، وذلك لأن الموازنة التخطيطية يجب أن تشمل على التكاليف الكلية، ولذا فعادة ما تنعدم الحاجة إلى مخرجات في موازنة وحدة الأجور (عبد الحافظ، ١٩٩١).

٢-٤ فترة الموازنة:

ليس هناك قواعد معينة لتحديد الفترة التي توضع عنها الموازنة التخطيطية، إلا انه غالباً ما يتم إعداد الموازنة التخطيطية على أساس سنوي، ويرى البعض أنه ليس من الضروري أن تكون الموازنة التخطيطية سنوية، وهذا بالطبع يعتمد على طبيعة الوحدة الاقتصادية وعلى نوع الموازنة، ومن حيث الفترة فقد تكون الموازنة التخطيطية قصيرة الأجل (سنة أو أقل)، وتكون في هذه الحالة أكثر تفصيلاً من الموازونات طويلة الأجل (أكثر من سنة)، وهنا تعتبر بمثابة خطوط عريضة لخطة الوحدة الاقتصادية في المستقبل إلا أن هناك تصنيفاً آخر بإضافة فترة ثالثة وهي متوسطة الأجل وبذلك يمكن تلخيص فترة إعداد الموازنة التخطيطية كما يلي (Warren, 2002, p 17):

- ١- أقل من سنتين وتسمى موازنة قصيرة الأجل.
- ٢- من سنتين إلى خمسة سنوات فأقل وتسمى موازنة متوسطة الأجل.
- ٣- من خمسة سنوات إلى عشر سنوات فأكثر وتكون الموازنة التخطيطية طويلة الأجل.

٢-٥ المبادئ العلمية للموازنة:

من خلال التعاريف السابقة للموازنة يتبين أن هناك مجموعة من المبادئ العلمية التي يتم الاسترشاد بها في المراحل المختلفة، التي تمر بها الموازنة، وذلك من أجل Williams & Bettner, (2005, p 28):

- ١- إيضاح طبيعة الموازونات وتعميق فهمها وشرح دلالتها.
- ٢- تطوير الأساليب والإجراءات المستخدمة في إعداد الموازونات.
- ٣- ترشيد استخدام الموازونات في الحياة العملية.

ومن هذه المبادئ ما يلي:

(١) التنبؤ:

إن الموازنة خطة مستقبلية، تتطلب عملية إعدادها استخدام أسلوب التنبؤ عند القيام بتحديد تقديراتها، وليس المقصود هنا التخمين أو التقدير الجزافي وإنما التقدير العلمي الذي يعتمد على مجموعة من البيانات وهذه البيانات هي: بيانات خارجية: يتم التركيز فيها على دراسة وتحليل الإحصاءات والبيانات التي تنشرها المؤسسات والهيئات الرسمية، سواء عن الدخل أو الاستهلاك أو عن حجم الطلب الكلي على إنتاج الصناعة أو الخدمة التي تمارس الوحدة الاقتصادية نشاطها فيه، وعلية يتم التعرف على مؤشرات تساعد في التنبؤ باتجاهات المتغيرات في المستقبل وعلى أساس علمي. والبيانات داخلية: حيث يتم دراسة وتحليل البيانات التاريخية للودائع بهدف قياس الاتجاه العام لنموها، ودراسة سلوك عناصر التكاليف الداخلية المرتبطة بممارسة الأنشطة المصرفية تجاه حجم النشاط، والعلاقة بين هذه التكاليف والربح وحجم النشاط، وذلك لأهميتها في مجال تخطيط الأرباح (Tim, 1994).

(٢) الشمول :

والمقصود في هذا المبدأ أن تكون الموازنة التخطيطية شاملة لجميع الأقسام والإدارات الخاصة لمراكز المسؤولية فيه، فهي تعتبر خطه شاملة لفترة مقبلة، فإذا استخدمت الوحدة نظام الموازنات وجب عليها تطبيق هذا النظام على كافة الأقسام والإدارات المختلفة فيه (عويينة، ٢٠١٠). وهذا الشمول من حيث الإعداد والتطبيق يخدم جانبا كبيرا من مهام الإدارة، وهو التنسيق، كما انه يحقق الترابط بين التقديرات المختلفة لنشاطات الوحدة الاقتصادية بعضها ببعض، ومن خلال التنسيق تضمن إدارة الوحدة العليا سير الخطط الفرعية الخاصة بالأقسام والإدارات والفروع المختلفة في الوحدة مع بعضها البعض وتوحيد الجهود وتوازن الإمكانيات مما يجنب الوحدة حالات الاختناق والعطل في الأقسام والإدارات والفروع المختلفة فيه (Waeytens, 1996). وشمول الموازنات له عدة مظاهر من أبرزها: أن تكون شاملة لجميع أوجه النشاط في الوحدة الاقتصادية، وأن تشمل على الجوانب المالية، والتشغيلية للوحدة الاقتصادية، وأن تأخذ بعين الاعتبار جميع الظروف المحيطة بالوحدة، وتأثيرها على النشاط الاقتصادي للوحدة.

ومن هنا يتضح للقارئ اهتمام الموازنات بخطوط الاتصال، وبحدود السلطة والمسؤولية وبالتنسيق بين أقسام وإدارات الوحدة الاقتصادية المختلفة (Helmkamp, 2002,p 12).

(٣) ربط الموازنات بفترات رقابية:

وهنا يتم توقيت العمليات المختلفة للوحدة وتوزيعها على مدار فترة الموازنة التخطيطية حسب توقع حدوثها، أو حسب احتمال حدوثها فعلا، كأن تقسم الموازنة التخطيطية القادمة إلى فترات ربعيه أو شهرية، ولكي نحصل على رقابة فعالة يجب أن تجزأ الموازنة التخطيطية إلى فترات زمنية أقل من سنة، ويتم توقيت العمليات بالنسبة لكل فترة من الفترات الرقابية من خلال برنامج زمني يحقق التوازن بين جميع أوجه نشاط الوحدة الاقتصادية. ويحقق هذا الرابط بعض المزايا، ومن أبرزها ما يلي (Hilton, 2002, p 71):

١. تفادي الأزمات والاختناقات التي قد تتعرض لها الوحدة نتيجة فقدان التوازن الزمني بين عملياتها المختلفة.
٢. تحقيق التنسيق والتوافق بين الموارد والاستخدامات المتوقعة للوحدة في بداية ونهاية فترة وأثناء هذه الفترة أيضا.
٣. متابعة الأداء على مدار الفترة السنوية للموازنة وبذلك يمكن اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.

(٤) التعبير المالي:

يتم إعداد الموازنات الفرعية لكل قسم أو إدارة أو فرع من الفروع وإدارات الوحدة الاقتصادية على حدة، وحسب المقاييس الرئيسية لديها، فقد تكون هذه المقاييس كمية أو مالية وللوصول إلى موازنة واحدة، تمثل كافة الموازنات المعدة من قبل جميع الفروع والإدارات ولا بد من إيجاد وحدة قياس موحدة تعكس جميع هذه المقاييس المالية أو الكمية، ومن هذه المقاييس الكمية في الوحدة على سبيل المثال لا الحصر:

- ١- الكمية المخطط تسويقها وبيعها.
- ٢- الكمية المخطط شرائها لمواجهة أعمال ومتطلبات الوحدة.
- ٣- الزمن أو الوقت اللازم للإنتاج.

فهذه المعايير أو المقاييس السابقة لا يمكن إدراجها على ما هي عليه في الموازنة التخطيطية الشاملة للوحدة، إذ لا بد من توحيد معيار أو مقياس موحد، ولا يمكن ذلك إلا من خلال المقاييس أو المعيار المالي. ويؤدي التعبير عن الموازنة التخطيطية في شكل مالي إلى بعض المزايا (كحالة ورضوان، ١٩٩٦، ص٦).

١- بيان أثر الخطة المقترحة على دخل الوحدة عن طريق إعداد قائمة معيارية للدخل، تبين الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح المتوقعة للوحدة.

٢- بيان أثر الخطة المقترحة على المركز المالي للوحدة عن طريق إعداد قائمة معيارية للمركز المالي، تبين ما يجب أن يكون عليه المركز المالي للوحدة في نهاية فترة الموازنة (القاضي، ١٩٩٧).

٣- بيان أثر الخطة المقترحة على رأس المال العامل في الوحدة، وذلك عن طريق إعداد القائمة المعيارية للموارد المادية والبشرية والاستخدامات.

٤- بيان أثر الخطة المقترحة على المركز النقدي للوحدة عن طريق إعداد القائمة المعيارية للتدفقات النقدية الواردة والصادرة.

ولتحقيق التنسيق فيما بين هذه الأدوات القياسية المختلفة، لا بد من التعبير عنها أو ترجمة جميع الموازنات العينية، إلى لغة مالية معبر عنها بوحدة نقد موحدة، ولتكن الدينار، وهذا المبدأ يتفق مع مبدأ المحاسبة المتمثل بوحدة القياس النقدي، وتتطلب عملية التعبير أو القياس اختيار وحدة قياس مناسبة، وتفترض المحاسبة إن وحدة النقود هي الأساس العام والمشترك لقياس الأحداث والأنشطة الاقتصادية والتعبير النقدي عن كافة عناصر القوائم المالية (Kohrs, DeGraff, 2005).

٥) المشاركة:

ويقصد بمبدأ المشاركة أن يكون للمستويات الإدارية المختلفة والمتواجدة داخل المنشأة دور في إعداد الموازنة، حيث أظهرت العديد من الدراسات أهمية المشاركة في تحقيق كفاءة العاملين ومساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها بدرجة عالية من الكفاية (العمري، ١٩٩٥، ص ٢٤). وإلا شعرت هذه المستويات أو اعتقدت بأن الموازنة التخطيطية هي أنظمة غريبة ومفروضة عليها، وبالتالي تبدأ عملية المقاومة لهذه الأنظمة، ويصبح من الصعب تحقيق الهدف الذي أعدت هذه الموازنات من أجله (راضي وحجازي، ٢٠٠٦، ص ٦).

ومن هنا يبرز دور وأهمية التعاون وإشراك جميع المستويات من إدارات وأقسام ومراكز مسؤولة في عملية إعداد ورسم الخطوط العريضة للموازنة. إن المشاركة في إعداد الموازنة التخطيطية تعني " ضرورة الاستفادة من خبرة ودراية كافة المسؤولين في المنشأة عند وضع خطط المستقبل، وعند تقييم الاحتياجات اللازمة لتحقيق هذه الخطط خلال فترة معينة " وتؤدي مشاركة المستويات الإدارية المختلفة من داخل المنشأة في عملية إعداد الموازنة التخطيطية إلى الزيادة، في تقبل الأفراد والعاملين في المنشأة لها عند التنفيذ والعمل الحثيث على إنجازها بكل الوسائل والسبل، على اعتبار أن معايير الموازنة التخطيطية نابعة من قلبهم، ولكونهم شاركوا عملياً في إعدادها (فيني، ٢٠٠٠، ص ١٠).

ومن نتائج مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في المنشأة في عملية إعداد الموازنات ما يلي (Hope & Fraser, 2003, p 32):

- ١- إن المشاركة لا تتضمن فقط التخطيط السليم وإنما توفر أيضاً الشعور بالالتزام لدى العاملين بالمنشأة وتوفير وسيلة لتحديد وتوضيح مسؤوليتهم.
 - ٢- رفع الروح المعنوية لدى العاملين بالوحدة ، وبالتالي خلق وتشجيع الحوافز الإنتاجية لدى جميع المستويات التنفيذية.
 - ٣- تجنب الإدارة العليا للوحدة للمشاكل الناتجة عن المقاومة، ورفض التغيير وردود الفعل المضادة لنظام الموازنة التخطيطية، من قبل كافة المستويات في الوحدة (ظاهر، ٢٠٠٢، ص ١١).
- ٦) مبدأ التصديق الموازنة التخطيطية بالهيكل التنظيمي:

توضع تقديرات الخطط الفرعية على أساس التصاقها بالهيكل التنظيمي فكل نشاط له تكاليفه أو إيراداته، ومن ثم يتوقف نجاح الموازنة التخطيطية على أسلوب ومنهجية التصاق التكلفة بالمستويات، ومراكز المسؤولية، ولا يمكن تحقيق الأهداف المنشودة من تطبيق نظام الموازنات، إلا إذا كانت الموازنات تمثل خطة موضوعية تتلاءم مع بيئة المنشأة وتراعي الظروف والعوامل داخل المنشأة وتلك المحيطة بها، ومن هنا فإنه إذا ما وضعت الخطة في ضوء الظروف، والعوامل الداخلية والخارجية فإنها تصبح أداة فعالة للرقابة عن طريق مقارنة ما تحقق فعلا بالخطة الموضوعية وتنقي أسباب الاختلافات بين النتائج الفعلية والمخططة واتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا لزم الأمر (الحميد، ٢٠٠٦).

٧) طبيعة النشاط الاقتصادي الذي تغطيه الموازنة:

تنقسم الموازنات تبعاً لنوع النشاط الاقتصادي أو العمليات التي تشملها إلى

(مابرلي، ٢٠٠٤، ص ٤).

١. موازنات النشاط الجاري Operating Budgets

٢. موازنات العمليات الرأسمالية Capital Budgets

تختص موازنات النشاط الجاري بتخطيط النشاط الإنتاجي للوحدة الاقتصادية بكل جوانبه من حيث الموارد الناتجة منه والاستخدامات اللازمة له والرقابة عليه بما يكفل كفاية أدائه وعلى ذلك فإن موازنات النشاط الجاري تغطي العناصر الآتية: موازنة المبيعات، موازنة مستلزمات الإنتاج، من مواد وأجور مباشرة ومصاريف صناعية غير مباشرة، موازنة المخزون وبرنامج الإنتاج، موازنة المصاريف البيعية والمصاريف الإدارية، الموازنة التخطيطية النقدية (عبد الكريم والكخن، ١٩٩٧، ص ١٧). وتُعدّ الموازنات المتعلقة بالنشاط الجاري، إما للمدى القصير أو الطويل أو لكليهما، كما تُعدّ على أساس مستمر أو على أساس نهائي (محمد، ١٩٩٤).

أما الموازنات الرأسمالية فتختص برسم سياسة الوحدة الاستثمارية في كل من المدى القصير، والمدى الطويل ووضع برنامج الاستثمار وتخطيط كيفية تمويله والرقابة على تنفيذه، طبقاً للخطة الموضوعية. وهي بهذا تشمل برنامج الاستثمار في الأصول المختلفة وموازنة الموارد والاستخدامات الرأسمالية والموازنة التخطيطية النقدية الخاصة بتنفيذ برنامج الاستثمار (Schermehorn, 1996). وتكون الموازنات الرأسمالية عادة (طويلة الأجل) ثم تُقسم إلى موازنات سنوية لأغراض متابعة عملية التنفيذ والرقابة عليها. ويمكن أن تكون الموازنات الرأسمالية مستمرة أو نهائية (الملحم، ٢٠٠٢).

٨- موضوع المعاملات التي تغطيها الموازنة.

تُقسّم المعاملات الاقتصادية من وجهة نظر موضوعها إلى معاملات متعلقة بالسلع والخدمات في صورتها العينية، ومعاملات متعلقة بالحقوق والالتزامات المالية، ومعاملات متعلقة بالنقدية. وعلى هذا الأساس يمكن التمييز بين ثلاثة أنواع من الموازنات: (Edward, et al, 1991, p 15).

١. موازنة عينية أو كمية : توضح البرنامج الإنتاجي للوحدة الاقتصادية مرتبطاً بالطاقة الإنتاجية، ومشتقاً على المستلزمات السلعية والخدمات والاحتياجات من القوى العاملة، ويُعبّر عن ذلك في شكل وحدات عينية من دون ترجمتها إلى قيم نقدية.

٢. موازنة مالية: تمثل ترجمة مالية للموازنة العينية بالضرب في الأسعار، كما توضح الخطة التمويلية للوحدة.

٣. موازنة نقدية: تشتمل على المقبوضات والمدفوعات النقدية للوحدة الاقتصادية وما يرتبط بها من فائض أو عجز نقدي.

٩- الوحدة المحاسبية، التي يتم إعداد الموازنة التخطيطية على أساسها:

غالباً ما تختلف الوحدة المحاسبية المستخدمة لأغراض الموازنات عن الوحدة المحاسبية التقليدية، وذلك طبقاً للغرض من الموازنة، وعلى هذا الأساس يمكننا التفرقة بين الأنواع التالية (الوابل، ١٩٩٥)

١. موازنات البرامج Budgets Program .

٢. موازنات المسؤوليات Responsibility Budgets .

٣. موازنات المنتجات Product Budgets .

٤. الموازنات العامة Budgets Overall .

وفي موازنات البرامج يُقسّم نشاط الوحدة الاقتصادية إلى برامج محددة، يهدف كلّ منها إلى تحقيق هدف معين أو التوصل إلى نتيجة معينة، ثم تُعدّ موازنة لكل برنامج على حدة، وعلى ذلك يصبح كل برنامج بمثابة وحدة محاسبية، لأغراض الموازنة التخطيطية وقد تُعدّ موازنة لبرنامج الإنتاج عن كل منتج من المنتجات، بحيث يُظهر البرنامج علاقة حجم الإنتاج بالزمن، على مدار فترة الموازنة التخطيطية (نور، والفضل، ٢٠٠٢).

ويعدّ عنصر الزمن من العوامل المهمة في موازنات البرامج إذ يقترن تنفيذ البرنامج عادة بفترة زمنية محددة ومن ثمّ يُعدّ البرنامج على أساس التسلسل الزمني لعمليات التنفيذ المختلفة، والفترة الزمنية المحددة لكل منها. وعلى ذلك فإن موازنات البرامج تُعدّ أداة لتخطيط الزمن والرقابة على توقيت التنفيذ، فضلاً عن كونها أداة لتخطيط ورقابة عناصر التكاليف، المتعلقة بالبرامج المختلفة (p Garrison, et al, 2006,24).

ويمكن أن تكون موازنات البرامج (طويلة الأجل) أو (قصيرة الأجل) كما يمكن أن تكون خاصة بالنشاط الإنتاجي، أو بالنشاط الاستثماري، ويمكن أن يكون لها جوانبها العينية، والمالية والنقدية، وتقوم موازنات المسؤوليات، على مبدأ محاسبة المسؤولية Responsibility Accounting حيث يتم رسم الخطط، بناءً على مراكز مسؤولية التنفيذ وتُقسّم الموازنات إلى أجزاء، بحيث يصبح تنفيذ كل جزء من مسؤولية شخص محدد أو مجموعة محددة من الأشخاص، وتصبح الموازنة التخطيطية على هذا الأساس مجموعة من الأهداف المعيارية، موزعة على حسب مسؤولية تنفيذها وتهدف أساساً إلى فرض الرقابة على كفاية التنفيذ، وتقييم كفاية الأداء. ويترب على ذلك أنه يصبح من المفضل أن تشمل موازنات المسؤوليات على العناصر (التكاليف أو الإيرادات)، التي تخضع لرقابة كل مسؤول من المسؤولين (Hilton, 2005, p 95).

وتقوم موازنة المنتجات على أساس أن كل منتج يعدّ وحدة محاسبية مستقلة لأغراض الموازنة التخطيطية، وتتضمن موازنة المنتج: برنامج الإنتاج والتشغيل الخاص به، وبرنامج المبيعات، والمخزون الخاص به، وتخطيط عناصر النفقات، والمستلزمات اللازمة له، وتقدير الإيرادات المتوقع الحصول عليها منه. وتساعد موازنة المنتجات على تخطيط ربحية المنتجات المختلفة، والرقابة عليها وتحسينها، كما وتقوم الموازنات العامة على أساس أن الوحدة الاقتصادية بأنشطتها المختلفة وبرامجها المتعددة وأقسامها المتنوعة ومراكز مسؤولياتها العديدة، بمثابة الوحدة المحاسبية، لأغراض إعداد الموازنة. ويترب على ذلك أن الموازنة التخطيطية العامة تمثل الهيكل العام الذي تستقر فيه الموازنات الأخرى بحيث تُنسق أهدافها مع الأهداف العامة للوحدة. من ثمّ فإنّ الموازنة التخطيطية العامة هي ملخص لكل الموازنات الفرعية الأخرى (Obrien, 1997, p 12).

٦-١-٢ أساليب إعداد الموازنة:

يمكن التمييز بين أسلوبين من أساليب إعداد الموازنة: أسلوب الموازنات المفروضة وأسلوب المشاركة، وفيما يلي استعراض بسيط لكلا الأسلوبين (Kongmunwathana, 1999)

أولاً: أسلوب الموازنة التخطيطية المفروضة:

بموجب هذا المدخل تكون الإدارة العليا هي المسؤولة عن إعداد الموازنة التخطيطية حيث تتدفق المعلومات في اتجاه واحد فقط، من أعلى إلى المستويات العليا إلى المستويات الدنيا) بمعنى آخر تتولى الإدارة العليا إعداد الموازنة، ومن ثم توصيلها إلى المستويات الأقل،

باعتبارهم المسؤولين عن التنفيذ وفقاً للموازنة المفروضة، ويتميز هذا الأسلوب بالسرعة والكفاءة في إعداد الموازنة التخطيطية وتقديمها، وإن كان - في رأي الباحث - يترتب عليه ارتفاع التكلفة، نتيجة لاستخدام سجلات تفصيلية للتأكد من صحة وسلامة العمليات.

ثانياً : أسلوب المشاركة:

بموجب أسلوب المشاركة يتم من مشاركة كافة المستويات الإدارية في إعداد الموازنة، خاصة وأن عملية التخطيط تمتد بطبيعتها لكافة أنشطة المنشأة، ووفق هذا الأسلوب يعتبر إعداد الموازنة التخطيطية عملية تعاونية تشترك فيها جميع المستويات، من إدارات وأقسام ومراكز مسئولية، حيث يقوم كل منها بالمشاركة في رسم خططه وسياساته التفصيلية وفي ترجمة تلك الخطط والسياسات إلى معايير كمية نوعية، ويمكن وصف هذا المدخل بأنه عملية ثنائية الاتجاه، حيث يتمثل الاتجاه الأول، في تدفق الأهداف والاستراتيجيات من المستوى الإداري الأعلى إلى الأدنى، أما الاتجاه الثاني فيتمثل في تدفق الموازنات، التي تم إعدادها من المستوى الإداري الأدنى إلى الأعلى (كحالة ورضوان، 1996، ص ٨٤).

معوقات استخدام الموازنة التخطيطية

لاشك أن إعداد الموازنة التخطيطية يتم على أساس " تقديرات " وتلك التقديرات قد تكون عرضة لنقاط ضعف معينة عند الإعداد والاستخدام ونوجز فيما يلي بعض المعوقات والصعوبات التي تتعلق بإعداد واستخدام الموازنات التخطيطية (الملحم، ٢٠٠٢).

١. صعوبة التنبؤ في بعض الأحوال:

يعتمد إعداد الموازنة التخطيطية على تحديد الأهداف والنتائج المتوقعة مستقبلاً وعملية التنبؤ هذه ليست مهمة سهلة في كثير من الأحوال، ولا يمكن أن تكون دقيقة بشكل كامل، ولكن يجب أن يتم ذلك وفقاً لكل ما هو متاح من بيانات ومعلومات متصلة بالأحداث الاقتصادية موضع التنبؤ. وتبرز صعوبة التنبؤ والتقدير بصفة خاصة في حالة الموازنات التخطيطية لمنشأة جديدة، نزاول النشاط لأول مرة، وترجع الصعوبة إلى عدم وجود سجلات تاريخية فعلية تُبين النفقات والإيرادات الفعلية،

التي حدثت في الماضي والتي كان يمكن الاسترشاد بها، لو وجدت في التنبؤ بما يتوقع حدوثه مستقبلاً. إن نقص المعلومات التاريخية في هذه الحالة قد يعوق دون عمل تنبؤ تفصيلي وغالباً ما تلجأ الشركة الجديدة في هذه الحالة إلى عمل تنبؤاتها وتقديراتها بعد الاسترشاد بالشركات المماثلة القائمة وبعد الاسترشاد بخبرات المحاسبين المهنيين والجهات الاستشارية المختلفة على أن تكون تلك التقديرات " متحفظة " إلى حد ما.

٢. الجمود وعدم مراعاة المرونة:

لا يحقق نظام الموازنات التخطيطية أهدافه المرجوة إذا لم تُراعَ فيه اعتبارات المرونة، والتي تقضي- بالسماح " بمراجعة وتحديث " التقديرات، خاصة إذا حدثت وقائع جوهرية من شأنها جعل تلك التقديرات غير صالحة عند قياس وتقييم الأداء. ولكن مراعاة المرونة في النظام يجب أن لا تفسر بشكل واسع يسمح بإعادة النظر في التقديرات بشكل متكرر حتى لا تفقد الموازنات التخطيطية هيبتها ويقل دورها الرقابي، ومن هنا لابد من مراجعة وتحديث التقديرات التي يجب أن تقتصر- على الظروف التي يحدث فيها تغيير جوهرية يجعل التقديرات الأصلية للموازنة غير صالحة للاستخدامات المختلفة التي أعدت من أجلها (Brito, ٢٠٠٩).

٣. سوء فهم الإدارة للموازنة التخطيطية ونقص الوعي الإداري:

قد يكون هناك نقص في وعي الإدارة بأهمية وفائدة الموازنات، فقد لا تولي لنظام الموازنات التخطيطية ما يستحقه من عناية عن طريق عدم الاستجابة لما يحتاجه إعداد وتنفيذ النظام إلى كوادرنية وخبرات إدارية كما أن الإدارة غير الواعية قد لا تحسن الاستفادة من مخرجات نظام الموازنات التخطيطية، فمثلاً قد لا تربط الإدارة بين نظام الموازنات التقديرية ونظام الحوافز الأمر الذي يقلل من فاعلية الجانب " التحفيزي " للموازنات التخطيطية" كما أن عدم الفهم السليم لنظام الموازنات التخطيطية من جانب الإدارة قد يؤثر على النظام ذاته ويضعف من تجاوب العاملين معه، فمثلاً قد تُعدّل الإدارة في مستويات الأهداف الواردة بالموازنات التخطيطية من جانب واحد دون إخبار (أو مشاركة) العاملين الذين لهم ارتباط بذلك مما يجعل العاملين يشعرون أنهم حققوا أهدافاً لا وجود لها وأنهم فشلوا في تحقيق المستويات الجديدة وقد يؤثر ذلك على دافعيتهم لتحقيق الأهداف في الفترات المقبلة.

٤. عدم سلامة الهيكل التنظيمي للمنشأة:

إن عدم وجود هيكل تنظيمي سليم في المنشأة قد يكون أحد معوقات الموازنات التخطيطية، فإذا كانت الاختصاصات والمسئوليات غير محددة بوضوح فإن ذلك قد يؤدي إلى بعض الصعوبات في التقدير بالإضافة إلى تعذر المحاسبة عن نتائج تنفيذ الموازنات التخطيطية ومن هنا تبرز ضرورة وحتمية وجود تنظيم إداري سليم في المنشأة حتى يمكن تطبيق "محاسبة المسئولية" جنباً إلى جنب مع الموازنات التخطيطية الأمر الذي يزيد من فعالية تلك الموازنات وخاصة من الناحية الرقابية (الملحم، ٢٠٠٢).

٥. سوء فهم العاملين للموازنات التخطيطية:

لا تقتصر معوقات الموازنات التخطيطية على المشكلات التي تنجم عن عدم وعي الإدارة وسوء فهمها بل يشمل أيضاً سوء فهم العاملين للموازنات في بعض الأحيان. فقد تعتقد لجنة الموازنة التخطيطية مثلاً أنها أكثر معرفةً وحرصاً على مصلحة المنشأة من الإدارات المختلفة القائمة بالتنفيذ ومن ثم ترفض (بدون د راسة) أية طلبات تَردُّ من تلك الإدارات للحصول على مبالغ أو مواد إضافية، وقد يؤدي ذلك الرفض إلى خفض الإنتاجية من جانب الإدارات القائمة بالتنفيذ، وذلك لكي تثبت وجهة نظرها في طلب مبالغ ومواد إضافية كانت سليمة وأن وجهة النظر من إعداد الموازنة التخطيطية هي التي كانت خاطئة. ومن الأمثلة الأخرى لسوء فهم العاملين للموازنات التخطيطية ما قد يحدث من تحيُّز في التقدير عند مشاركة العاملين في إعداد التقديرات ويتمثل ذلك التحيز عن طريق المبالغة في الاحتياجات و/أو تقليل القدرات والطاقات الأمر الذي يزيد من فرصة عدم تحقيق الأهداف.

إن حلول تلك المشكلات التي سردنا أمثلة منها فقط تتمثل في ضرورة زيادة فهم نقاط القوة والضعف للموازنات التخطيطية، لدى كل المستويات الإدارية بدلاً من الحلول التي تعالج أعراض المشكلات فقط دون جذورها وأهم تلك الحلول، زيادة التعلم والوعي بالموازنات التخطيطية، لدى كل المستويات الإدارية، بالإضافة إلى زيادة قنوات التوصيل من أعلى لأسفل ومن أسفل لأعلى حتى يفهم كل مستوى إداري وجهة نظر المستوى الآخر. يضاف إلى ذلك ضرورة مراعاة الأمانة في الرد على مطالب المستويات الأدنى وإتباع مدخل " الإقناع والاقتران " بدلاً من أسلوب " التعنت وفرض وجهات النظر".

مراحل تصميم نظام الموازنة التخطيطية

تمر عملية تنفيذ الموازنة التخطيطية بمجموعة من المراحل من أهمها:

المرحلة الأولى: التخطيط (Planning).

تعتبر من أهم المراحل لتحديد مدى نجاح تصميم وتنفيذ نظام (ABC) في إيه شركة، حيث تضمن هذه المرحلة إعداد فريق عمل مناسب، وكذلك تحديد المشاكل التي تواجه الشركة، وتحديد نوع ومستوى المعلومات المطلوبة، للقرارات المتعلقة للتغلب على هذه المشاكل، وأيضاً حل المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة الحالية وتطوير أسلوب عملها بما يتلاءم مع النظام الجديد (التكريري، ٢٠٠٧، ص ٣٢). حيث يرى الباحث أن هذه هي مرحلة الإعداد اللوجستي وتنفيذ النظام وهي التي تحدد معالم النظام المطلوب تصميمه.

المرحلة الثانية: تعريف وتحديد وتجميع الأنشطة (Identify & Definition Activities & Gathering of Activity).

أن تعريف وتحديد الأنشطة هي المرحلة الرئيسية في التنفيذ الفعلي لنظام (ABC) حيث يتم من خلالها الخروج بالأنشطة التي تتعلق بالنظام وهي مرحلة ليست سهلة وتحتاج إلى جهد ووقت كبيرين، والتي خلالها يتم مقابلة جميع العاملين، في الدوائر التي تشكل التكاليف غير المباشرة Overhead والطلب منهم شرح نشاطاتهم الرئيسية، ومن الطبيعي هنا أن ينتهي الفريق العامل على تنفيذ النظام بقائمة طويلة من الأنشطة، ويفضل قبل إدخال جميع الأنشطة أن يتم مراجعتها وتتبعها ودمجها، في أنشطة رئيسية ومشتركة بينهما، ويرى الباحث أن هذه المرحلة تُعنى بتشخيص واضح للوضع القائم As Is Analysis.

هذا وقد قسم البعض الأنشطة إلى خمس مجموعات رئيسية هي (فرج وآخرون، ٢٠٠٦، ص ١٩):-

١. أنشطة على مستوى الوحدة: Unit-level activities .

وهي الأنشطة المؤداة لكل منتج أو خدمة مقدمة بشكل مباشر، في كل أمر يتم إنتاج وحدة منها، حيث تحسب تكلفة الأنشطة على مستوى الوحدة بالتناسب مع عدد الوحدات المنتجة مثال ذلك (تكلفة الطاقة المستخدمة لتشغيل آلة لإنتاج عدد من الوحدات).

٢. الأنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية أو التشغيلية: (Batch-level activities).

وهي الأنشطة التي تحدث لمرة واحدة في كل دفعة تشغيلية، بغض النظر عن عدد الوحدات المتضمنة في الدفعة، أو الأمر الإنتاجي مثل (إعداد الآلات أو تنفيذ أمر الشراء).

٣. الأنشطة على مستوى المنتج أو الخدمة: (Product- level activities).

وهي الأنشطة التي ترتبط بالمنتج الواحد، بغض النظر عن عدد الدفعات في أو الأوامر الإنتاجية، أو الوحدات المنتجة، أو المباعية مثال ذلك (تكاليف تصميم المنتج أو تكاليف تعيين مدير منتج والعاملين على هذا المنتج).

٤. الأنشطة على مستوى الزبون:

وهي الأنشطة المرتبطة بزبائن محدودين، مثال ذلك (إجراء مكالمات هاتفية معهم أو حركات الدعم الفني لهم).

٥. الأنشطة على مستوى إدامة المنشأة:

وهي الأنشطة التي تنفذ بغض النظر عن أي نوع من الزبائن، أو خدمة أو منتج إنتاجية أو أمر إنتاجي تم تنفيذه. ومثال ذلك (الأنشطة المتعلقة بتوفير التدفئة للمصنع والشركة ونشاطات نظافة المكاتب المدراء التنفيذيين وأيضاً الأنشطة المتعلقة بقروض الشركة) (Garrison, et al, 2006, p 2-p).

ومن الجدير بالذكر أنه إذا كانت الأنشطة قليلة العدد، فإنه يمكن تخصيص تكلفة كل نشاط باستخدام موجه التكلفة الخاص به مباشرة إلى المنتجات.

أما إذا كان هناك عدد كبير من الأنشطة، فإنه بتجميع الأنشطة في مجموعات تكلفة Cost Pool، بحيث تحتوي كل مجموعة على عدد من الأنشطة، حيث يستخدم موجه كلفة واحد لكل مجموعة أنشطة، على أن يراعى ما يلي (التكريتي، ٢٠٠٧، ص ١٢):

أ. أن تكون التكلفة في كل مجموعة كلفه موجهة بواسطة أنشطة متجانسة.

ب. أن تكون التكلفة في كل مجموعة تكلفة متناسبة تماماً مع النشاط، حيث يعني التناسب هنا أن

جميع التكلفة في مجموعة التكلفة يجب أن تتغير تناسبياً مع التغييرات في مستوى النشاط.

المرحلة الثالثة: تسجيل تكلفة الأنشطة.

بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة وفعاليتها، يتم تسجيل كلف هذه الفعاليات لكل نشاط، حيث أن الكلف تساوي مجموع كلف الفعاليات المؤلفة للنشاط المحدد، لتحديد كلف الأنشطة يمكن استخدام المعلومات المتاحة في السجلات، وكذلك إعداد التقارير اللازمة في حال الضرورة.

المرحلة الرابعة: تحديد مراكز النشاط .

إن مركز النشاط هو القسم من عملية الإنتاج والتي ترغب الإدارة من خلاله تسجيل كلف الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال (قد يعامل قسم الاستلام وكمركز نشاط الاستلام، أن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائي.

وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه الكلفة، وليس في التكلفة الكلية (البشيتي، ٢٠٠٧، ص ٣١).

المرحلة الخامسة: اختيار موجّهات التكلفة.

يقوم نظام (ABC) بتحليل سلوك التكلفة بناءً على مقاييس تكون السبب وراء حدوث التكاليف، وهذه المقاييس هي موجّهات التكلفة، حيث يعرف موجّه التكلفة (Activity Measure Or Cost Driver) بأنه العامل الذي يسبب أو يقود كلفة النشاط (البشيتي، ٢٠٠٧، ص ٣٢).

إن نظام (ABC) من الأنظمة التي تخصيص التكاليف على مرحلتين:

أ. حسب الأنشطة.

ب. على المنتجات .

وفيما يلي استعراض لمرحلي التخصيص حسب نظام (ABC)

موجّهات المرحلة الأولى:

ينتم في هذه المرحلة تتبع التكاليف المدخلات إلى مجموعات التكلفة في كل مركز نشاط وكل مجموعة تمثل النشاط أو الأنشطة المنجزة في ذلك المركز، حيث يتم تحديد المبالغ الخاصة بكل مركز نشاط حسب موجّهات التكلفة المستخدمة، وكلما كان اختيار موجّه التكلفة ملائماً كلما أمكن تسجيل تكلفة أنشطة دقيقة.

موجهات المرحلة الثانية:

إن قرار اختيار موجهات التكلفة للمرحلة الثانية يعد من أهم القرارات الخاصة بتصميم النظام، وهو الأكثر تأثيراً في التحويل إلى استخدام نظام (ABC) وأن اختيار تلك الموجهات يتطلب اتخاذ قرارين هما (Brito، 2009, p 35):

- **القرار الأول:** تحديد عدد موجهات التكلفة الممكن استخدامها، يعتمد نظام (ABC) على تعدد موجهات التكلفة غير المرتبطة بالحجم بهدف تحقيق المنتج بدقة، وأن هذه الموجهات قد يكون عددها كبيراً نسبياً فمنها ما هو مستقر، ومنها ما هو مرتبط مع غيره من الموجهات، ولذلك فإنه لا بد من وجود عدد معين، من هذه الموجهات بحيث يحقق استعماله أعلى منفعة بأقل تكلفة ممكنة، وفي هذا المجال هنالك عدد من العوامل التي تؤثر على العدد المطلوب، من موجهات التكلفة وهذه العوامل هي:

أ - دقة المستوى المرغوب فيه تكلفة المنتج المسجل، فكلما ارتفع مستوى الدقة المرغوب فيه كلما زاد عدد موجهات التكلفة المطلوبة.

ب- درجة تنوع المنتج: كلما كبرت درجة تنوع المنتج كلما زاد العدد المطلوب.

ج - التكلفة النسبية لمختلف الأنشطة: كلما كبر عدد الأنشطة التي تمثل نسبة مهمة من التكلفة الإجمالية للمنتجات كلما زاد العدد المطلوب.

د- درجة تنوع الحجم: كلما كبر حجم نطاق كميات الدفعات كلما زاد العدد المطلوب.

هـ - استخدام موجهات التكلفة المرتبطة ارتباطاً تاماً: كلما قل ارتباط موجه التكلفة الاستهلاك الفعلي للأنشطة كلما زاد العدد المطلوب.

- **القرار الثاني:** تحديد موجهات التكلفة الواجب استعمالها:

بعد تحديد العدد المطلوب من موجهات التكلفة، يتم اختيار الموجهات المناسبة بالاعتماد

على العوامل التالية:

أ - تكلفة قياس: موجة التكلفة كلما كانت التكلفة أقل كلما زاد إجمالي موجة التكلفة.

ب - ارتباط موجة التكلفة المختار مع الاستهلاك الفعلي للنشاط، كلما كان الارتباط عالياً كلما زادت إجمالي وجوب استخدام موجة التكلفة.

ج - التأثير السلوكي لاستخدام موجة التكلفة: كلما كان التأثير السلوكي من استخدام موجة التكلفة مرغوباً فيه كلما زادت إجمالي اختيار موجة التكلفة.

لذا نرى أنه لابد من اختيار موجة لكل نشاط من الأنشطة حيث يعتبر العامل مقياس للنشاط.
المرحلة السادسة: بعد أن يتم تجميع الأنشطة في مجموعات التكاليف، وتحديد موجات التكلفة يتم احتساب تكلفة الوحدة الواحدة من مقياس النشاط يسمى بعامل الموجة (التكريري، ٢٠٠٧).

٢-١-٧ مراحل إعداد وتنفيذ الموازنة التخطيطية:

يمكن للباحث تلخيص مراحل إعداد الموازنة التخطيطية فيما يلي

- **تكوين لجنة الموازنات:** يتم تكوين لجنة الموازنة التخطيطية للإشراف على إعداد وتنسيق تقديرات الموازنة التخطيطية، وعادة ما تعد الموازنة لمدة سنة أو أقل، وغالباً تكون هذه اللجنة برئاسة مدير المؤسسة وعضوية المدير المالي والإداري، وبعض الأفراد الآخرين بحسب الحاجة، وقد تكون هذه اللجنة دائمة بإحدى إدارات الشؤون المالية. وتقوم اللجنة بوضع الخطوط الرئيسية للموازنة في شكل منشور عام للجهات التنفيذية، لتحديد المقترحات والبدائل المختلفة لتنفيذ هذه المقترحات.
- **مرحلة الدراسة:** تقوم اللجنة بتجميع كل المقترحات الخاصة بالإدارات التنفيذية، وتعرض على الإدارة العليا للمناقشة في ضوء السياسة العامة، والاحتياجات الفعلية والأهمية النسبية وأفضل عائد متوقع.
- **مرحلة الإقرار:** يتم صياغة المقترحات المقبولة ووضعها في الشكل النهائي، ليتم عرضها ومناقشتها مع المستويات المسؤولة عن إقرارها واعتمادها (مجلس الإدارة / المؤسسة).
- **مرحلة التنفيذ:** بعد موافقة واعتماد مجلس الإدارة / المؤسسة ترسل الخطة إلى المسؤولين عن التنفيذ، ويجب التأكد من فهم العاملين للخطة وأهدافها، حتى يساهم كل منهم عن اقتناع في أداء دوره التنفيذي.
- **مرحلة المتابعة:** يجب على لجنة الموازنة التخطيطية، متابعة تنفيذ الخطة حتى تتمكن من التنسيق بين الخطط الفرعية، وتحديد الانحرافات أو المعوقات، وتحديد المسؤولية حتى يمكن إجراء التصحيح اللازم في الوقت المناسب .

يرى الباحث أنه وبالإضافة إلى المراحل السابقة، يبقى مرحلتان لا تقل أهميةً عن المراحل انفة الذكر وأهمها:

- تقييم الأداء وتحديد الانحرافات : وهي مرحلة ناتجة عن المتابعة ومقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط له، وتحديد الانحرافات السلبية والايجابية .
- إعداد والتوصيات والإجراءات التصحيحية : ونتيجة لتقييم الأداء في المرحلة السابقة، فإن لجنة الموازنة التخطيطية تقوم بإعداد توصيات للإدارة بواقع الانجاز عن تنفيذ الموازنة التخطيطية، وكذلك تزويد الإدارة بالإجراءات التصحيحية، لتقويم أداء الموازنة التخطيطية بما يتوافق مع الأهداف الإستراتيجية للمنشأة.

متطلبات نجاح تنفيذ نظام الموازنة التخطيطية:

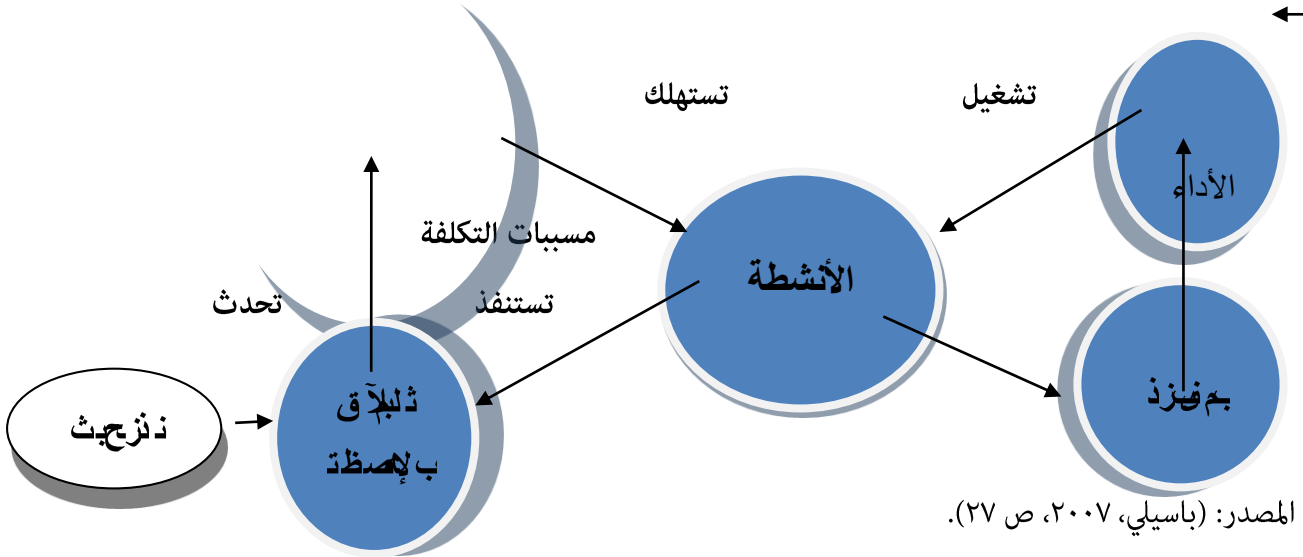
- يستند نجاح نظام الموازنات إلى توفر عدد من المتطلبات اللازمة لتحقيق الاستفادة الكاملة من تطبيقه، ولعل من أهم هذه المتطلبات هي (ظاهر، ٢٠٠٢، ص ٤٣):
- اقتناع المسؤولين بأهمية نظام الموازنة التخطيطية، كأداة أساسية للإدارة: يجب أن يشعر المسؤولون على كافة المستويات الإدارية، بمدى مسؤولياتهم في تحقيق الأهداف المحددة.
- تأييد وتشجيع الإدارة العليا للمشروع.
- التنظيم الإداري السليم، وذلك لعدم حدوث تضارب في الاختصاصات.
- تحديد سلطات ومسئوليات الموازنة التخطيطية.
- متانة ووضوح العلاقة بين أجهزة الحسابات وجهاز الموازنة.
- انتشار وعى الموازنة التخطيطية بين العاملين، وذلك بتزويدهم بكافة المعلومات عن الموازنة.
- التوقيت السليم للبرنامج، غالباً تكون هذه الفترة سنة مالية، وتُقسم إلى فترات دورية كل ثلاثة أشهر أو كل شهر.

٢-١-8 مراحل تطور نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):

- يستخدم نظام تحديد التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كمدخل لتحديد تكاليف الأوامر الإنتاجية بدقة أكثر من النظم التقليدية السابقة، حيث يركز هذا الأسلوب على الأنشطة Activity كمحاور تكلفة أساسية Cost objects. فالنشاط هو حدث، أو مهمة، أو وحدة عمل لها غرض معين (باسيلي، ٢٠٠٧، ص ٢٠).

ويستخدم (ABC) تكلفة تلك الأنشطة كأساس لتخصيص التكاليف على محاور تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات أو العملاء.

شكل (٢) تحديد التكاليف المبنية على الأنشطة



مرّ نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة، حتى أصبح على شكله الحالي بثلاث مراحل هي (Aiyathurai, et al, 1991, p 10):

المرحلة الأولى: إدارة النشاط (AM) Activity Management :

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

- ١- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة.
- ٢- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

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

من خلال ما يعرف بتخفيض التكاليف (Minimized) جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليلها أو تقليلها بالحد الأدنى على النحو التالي:

- ١- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.
- ٢- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

المرحلة الثالثة : نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) Activity-Based Costing

نتيجة الانفتاح الاقتصادي وازدياد المنافسة بين الشركات، وتعدد الأصناف التي تنتجها الشركة الواحدة لتلبية رغبات الزبائن، ظهر واضحا لدى العديد من الشركات قصور أنظمة التكاليف التقليدية عن تلبية احتياجات تلك الإدارات، ببيانات تكاليف دقيقة وصحيحة، فرغم أن أنظمة التكاليف التقليدية والمتمثلة بنظام التكاليف الإنتاجية، ونظام تكاليف المراحل ما زالت تستخدم لدى العديد من الشركات، ورغم أن تلك الأنظمة تلبى متطلبات المحاسبة المالية والمتمثلة بإعداد القوائم المالية، لخدمة الأطراف الخارجية، إلا أنها تعاني من ضعف واضح في عملية احتساب التكلفة وخصوصا عند وجود العديد من المنتجات، والأصناف التي تنتجها الشركة، ونتيجة لما سبق ظهر في العقود الأخيرة نظام حديث للتكاليف، هو نظام التكاليف المبني على الأنشطة، بعكس أنظمة التكاليف التقليدية، التي تدعى بأنظمة المرحلة الواحدة، فإن نظام التكاليف المبني على الأنشطة مبني على مرحلتين أساسيتين هما: المرحلة الأولى تتمثل في تحديد الأنشطة في كل مرحلة من مراحل التصنيع أو تقديم الخدمة، مع ملاحظة التوسع في عدد الأنشطة مما يعطي دقة أكبر في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة. والمرحلة الثانية: والمتمثلة بتوزيع تكاليف الأنشطة، على المنتجات باستخدام محرك تكلفة ملائم لكل نشاط، بحيث يعكس علاقة قوية بين التغير في تكلفة النشاط والتغير في مستوى المحرك (أبو نصار، ٢٠٠٩، ص ١٠).

وبمقارنة نظام التكاليف المبني على الأنشطة، مع أنظمة التكاليف التقليدية يلاحظ أن الأنظمة التقليدية تقوم بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات المباشرة، في حين يقوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة، بتحميل التكاليف الصناعية غير مباشرة على الأنشطة، ومن ثم تحميل الأنشطة على المنتجات.

مراحل تصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

اتفق الخبراء على أن نجاح تنفيذ نظام (ABC) يعتمد على توافر ثلاث مراحل مهمة وهي:

أولا : التصميم والدعم من قبل الإدارة العليا على تصميم وتنفيذ النظام.

ثانياً : أن يكون مسؤولية التصميم والتنفيذ مسؤولية مشتركة لجميع الدوائر (A Cross Functional) بحيث يكون العمل كفريق وليس مسؤولية الدوائر المالية وحدها في الشركة، حيث يتضمن الفريق مندوبين عن جميع دوائر الشركة بالإضافة لوجود مستشارين من خارج الشركة، لتزويدهم بالخبرة المطلوبة (الحميد، ٢٠٠٦).

ثالثاً : ربط مخرجات النظام بالمكافآت والحوافز للعاملين عليه: وذلك لتحفيز على الإنجاز والعمل على إدارة التغيير (Change Management) لتقليل المقاومة لدى العاملين ضمن النظام الجديد، بحيث تكون الفكرة من وجود النظام الجديد هو وجود نظام معزز للأنظمة الحالية وليس بديلاً عنها(Garrison, et al, 2006,P 54).

٢-١-٩ مزايا تطبيق نظام ABC:

يتميز نظام ABC بميزة رئيسية هي أنه نظام محاسبي تكاليفي وإداري في آن واحد، حيث إنه يقدم نوعين من المعلومات، معلومات مالية خاصة عن تكلفة الأنشطة والمنتجات والخدمات، وفيما يلي المعلومات الخاصة عن تلك الأنشطة (Aiyathurai, et ، p 24):

al, 1991

١- فعالية الدور الرقابي للنظام مباشرة: طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة، وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج، أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أية انحرافات.

٢- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث إن أفضل الأساليب لتحسين الأداء، هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.

٣- 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.

٤- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة كما يقدم أسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، حيث أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة، ومسببات التكلفة الخاصة بها مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية.

٥- يوفر نظام (ABC) منهجية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس على التكلفة والوقت والجودة، كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنة التخطيطية المبنية على الأنشطة (ABB) باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الأداء.

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

٧- يؤثر نظام (ABC) على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج - ويعمل نظام (ABC) في مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث أنه لم يقتصر - تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما امتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.

٢-١-١٠ محددات تطبيق نظام (ABC) (هيتجر، ٢٠٠٠، ص ٣٨):

يتمتع (ABC) بالعديد من المزايا، إلا أنه لا يخلو من المحددات، على الرغم من كفاءة نظام (ABC) إلا أنه قد واجه تطبيق هذه النظام العديد من المحددات أهمها ما يأتي:

١- تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد واستخدام مسبب تكلفة واحد، يؤدي إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على التتبع الدقيق للموارد الاقتصادية المستهلكة، إلى المنتجات أو الخدمات.

٢- إن تكلفة الطاقة الفائضة أو غير المستغلة، يجب ألا تحمل على منتجات أو خدمات معينة، وإنما يتم معالجتها على أنها تكاليف فترة.

٣- يستبعد نظام (ABC) بعض أنواع التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة، نظراً لعدم إمكانية تخصيصها على المنتجات أو الخدمات، مثل: تكاليف البحوث والتطوير للمنتجات أو الخدمات الجديدة حيث إنها ترتبط بعامل عدم التأكد، ولكن يمكن التغلب على ذلك من خلال تقسيم هذا النوع من التكاليف إلى قسمين: الأول يرتبط بتحسين المنتجات أو الخدمات الموجودة حالياً وهو ما يتم تتبعه إلى المنتجات أو الخدمات المستفيدة من تلك التحسينات،

والثاني يتعلق بالمنتجات أو الخدمات الجديدة، وهذا لا يحمل على المنتجات أو الخدمات الحالية، بل يتم تحميلها على المنتجات التي استفادت بها خلال دورة حياته، وهذا يتطلب توافر قاعدة بيانات عن التكاليف والأنشطة التي تتسبب في حدوث مثل هذه التكاليف.

مع تزايد حدة المنافسة فيما بين الوحدات الاقتصادية المختلفة من جميع القطاعات، ومع الانفتاح على العالم الخارجي وعلى الصناعات والخدمات المختلفة، أدى ذلك إلى زيادة في وعي المتعاملين مع هذه الخدمات والصناعات، وزيادة الوسائل وطرق البحث عن البدائل المختلفة للمنتج أو الخدمة المطلوبة. ونظراً لاتخاذ القرارات الخاطئة من قبل متخذي القرارات أحياناً، من حيث تسعير الخدمات والمنتجات، بأن تحمل أعباء إضافية من حيث التكلفة، وبالتالي لا يكون أمام صاحب القرار بدائل لتخفيض الأسعار بهدف تحقيق البعد التنافسي، ذلك بأن التشوهات الناشئة عن عملية توزيع الكلف غير المباشرة والتي أصبحت غير ملائمة وبعيدة عن الواقع والمنطق (التكريتي، ٢٠٠٧، ص ٦١).

إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يستند في تحديد التكاليف على الأنشطة التي تمارس في المنشأة، وأن الأنشطة هي التي تسبب التكلفة وليس المنتج أو الخدمة، وليس المنتج أو الخدمة، ويعرف (Cooper, 1999, p 21) نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بأنه نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المنشأة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حده، 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.

وتشير دراسة (السعيدات، ٢٠٠٣) إلى أن من نتائج تطبيق النظام الهام والحيوي هو الوصول إلى نظام أكثر أهمية، ومساعدة للإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية، ألا وهو نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة، وذلك كونه نظام تخطيطي ورقابي يساعد في عملية تقويم الأداء. ويتمتع نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بالعديد من المزايا والفوائد التي من شأنها مساعدة إدارة الوحدات الاقتصادية في ممارسة أعمالها ونشاطاتها بشكل أفضل، ومن هذه الخصائص والفوائد ما يلي (التكريتي، ٢٠٠٧، ص ٣٤):

- بيان وتحديد الأنشطة الملائمة للمنتج أو للخدمة من الأنشطة غير الملائمة والتي يعمل على استبعادها وعدم إدراجها، من ضمن الأنشطة الخاصة بالمنتج أو الخدمة وبالتالي يؤدي إلى تخفيض التكلفة.
- أداة هامة في عملية تقويم الأداء، وذلك من خلال وضع نظام الحوافز بهدف تخفيض التكاليف، وتحديد الأنشطة ذات القيمة للمنتج والخدمة.
- يساهم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، واتخاذ القرارات الصحيحة من قبل متخذي القرارات لما يقدمه هذا النظام من معلومات أكثر دقة وملائمة.

استخدامات نظام (ABC):

- يلعب نظام (ABC) دوراً هاماً ورئيساً في العديد من المجالات نذكر منها ما يلي:
- أولاً- **تخصيص التكاليف Cost Allocation**: نتيجة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الحديثة، واستخدام الأتمتة بشكل كبير في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة، كل هذا يعد حافزاً لإدارة الشركة لتبني نظام تكاليف حديث لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتج أو الخدمة بشكل أكثر دقة، حيث أن أحد عوامل تحقق التميز للشركة هو دقة التخصيص للتكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتج أو الخدمة (العمري، ١٩٩٥). ويساهم تخصيص التكاليف في:
- تسعير المنتج أو الخدمة Pricing Product or Service: يلعب نظام (ABC) دوراً رئيسياً في قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة ومن ثم تسعير المنتج أو الخدمة بالسعر التنافسي، وقد تستخدم بعض الشركات المعلومات الناتجة عن النظام الجديد في إعادة تسعير منتجاتها أو خدماتها أو عملائها (Cooper and Kaplan, 1992).
- يساعد في اتخاذ القرارات Assisting in Decision Making: إن نظام (ABC) يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية المتعلقة بخطط الإنتاج، ومؤشرات السوق، العلاقات مع العملاء، وتحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة (محمد، ١٩٩٤).
- تخفيض التكلفة Cost Reduction: يساعد نظام (ABC) في إمكانية تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتوقيت تقديم الخدمة أو الجودة (Harr, 1990, p 115)، ويمكن تحقيق تخفيض للتكلفة من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة (Nicholls, 1992, p 45).

- ويلاحظ أن الهدف الرئيسي للـ ABC هو تحديد التكاليف بدقة أولاً يليها هدف خفض التكاليف.
- تطوير الموازنة التخطيطية Budgeting Development: يساعد نظام (ABC) في توفير المعلومات أكثر دقة لإعداد الموازنات، حيث أن الموازنات تستخدم كأساس لتقويم الأداء، ووسيلة رقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية (Innes and Mitchell, 1997).

- تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة Designing new Products or Services: يساعد نظام (ABC) المديرين على اتخاذ قرارات أفضل في مجالات تصميم المنتج أو الخدمة والتسعير والتسويق والمزيج، وذلك من خلال تزويدهم بمسببات التكلفة (محمد، ١٩٩٤).

- تحليل ربحية العميل Customer Profitability Analysis: يساعد نظام (ABC) على تحليل ربحية العميل كونه هدف التكلفة الأول بالنسبة للشركة، وبالتالي لابد من وجود تفهم أكثر لربحيته (Cooper and Kaplan, 1998).

- قياس الأداء Performance Measurement: يوفر نظام (ABC) معلومات متنوعة - مالية وغير مالية- تعد بمثابة مقاييس للأداء، مثل: يمكن اعتبار تكاليف الأنشطة على أنها مؤشر للمدخلات من الموارد، وحجم ومعدل مسبب التكلفة كمؤشر للكفاءة والإنتاجية (Ostrenga, 1990, p 98).

- تحسين الأداء Performance Improvement: تعد عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام (ABC)، وكذلك يساعد الشركة في تفهم أكثر لاحتياجات العملاء (Gering, 1999, p 36).

ثانياً: تحديد الأنشطة: تعد الأنشطة بمثابة العمود الفقري داخل الإطار المفاهيمي لنظام حيث يمكن تعريف النشاط بأنه " العملية أو الإجراء الذي يسبب إنجاز أو تنفيذ العمل داخل الشركة ". ومن الأمثلة على الأنشطة، نشاط شراء المواد الأولية، ومقابلة العميل في البنك، وإعداد الوجبة في المطعم، واستلام المعدات الطبية، وفحص المعدات الطبية، والغسيل، وتهيئة غرفة العمليات، (ظاهر، ٢٠٠٢)

و بصفة عامة يمكن تقسيم - للأنشطة- إلى أربعة أنواع رئيسية هي:

1- أنشطة المدخلات: Input Activities المنتج أو تقديم الخدمة، مثل: نشاط البحث والتطوير، ونشاط تصميم المنتج أو الخدمة، ونشاط توظيف وتدريب الموظفين، ونشاط شراء الأجهزة والمعدات واستلامها، ونشاط شراء المواد الأولية، ونشاط تهيئة غرفة العمليات، وغيرها وهي تلك الأنشطة المرتبطة بعملية تصنيع.

2- أنشطة العمليات: Processing Activities المنتجات أو تقديم الخدمات، مثل: نشاط تشغيل الأجهزة الطبية أو المستخدمة في تصنيع المنتج أو الخدمة، نشاط العمليات الجراحية، نشاط تخزين الإنتاج تحت التشغيل، وفحص الأجزاء المنجزة. وهي تلك الأنشطة المرتبطة بالتعامل مع العملاء.

3- أنشطة المخرجات: Output Activities مثل: نشاط بيع المنتجات أو تقديم الخدمات، ونشاط الخدمات ما بعد البيع، ونشاط شحن البضاعة، ونشاط مراجعة المرضى بعد الخروج من المستشفى.

4- أنشطة إدارية: Administrative Activities وهي تلك الأنشطة التي تُسخر لدعم الأنشطة، مثل: نشاط خدمات المحاسبة، ونشاط شؤون الموظفين، ونشاط الخدمات القانونية، نشاط البوفيه، ونشاط الخدمات الإدارية العامة (الظاهر، ٢٠٠٢).

١-٢- 11 ربط الموازنة التخطيطية بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

إن نظام ABC يساهم في تحقيق ميزة إستراتيجية لقيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل منشأة المنتج الأقل كلفة تركز على الأنشطة المضيفة للقيمة إستراتيجية وإلغاء تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهذا يتأتى من السياسات السعرية المعتمدة بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الرشيدة اعتماداً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من استخدام هذا النظام ولتحقيق هذه الميزة الإستراتيجية هناك أربع أساليب وذلك من خلال التركيز على الأنشطة بدراسة الوقت والجهد لانجاز هذا النشاط، وحذف النشاط في حال يضيف تكلفة ولا يضيف منفعة للمستهلك، واختيار النشاط الكفاء وذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذه الأنشطة، ودمج الأنشطة أي عمل تغيرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها مع البعض الآخر لإنتاج مجموعة من منتجات وتحقيق الاقتصاد والكفاءة في استخدام الموارد المتاحة (عطية، ٢٠٠٦).

كما يساهم نظام ABC بجعل المعلومات أكثر أهمية لإدارة الأنشطة ABM بالإضافة إلى تحقيق رؤية أوضح للكلفة المباشرة بالأنشطة التي تشكل الشركة وتقوي القضايا المتعلقة بالعمل الإداري والتي يصعب العثور عليها في الأسلوب التقليدي (التكريري، ٢٠٠٧).

ويتحقق نتيجة ربط الموازنة التخطيطية بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة عدة مزايا منها زيادة نمو الحصة السوقية، فهي طريق يؤدي إلى التفوق بالأداء وهذا يتطلب أن لا تكون المنتجات رخيصة أو ذات نوعية رديئة، لكن هذا الارتباط يصاحبه عدة مخاطر حيث تتطلب مستوى عالي من التقنيات التي تعتمد توفر رأس مال كبير، كما أن الاهتمام بتخفيض التكلفة قد يجعل المنشأة غافلة عن بعض التغيرات التي تحدث في السوق مثل التغير في أذواق الزبائن، كما أن أساليب خفض التكلفة تتصف بسهولة تقليدها من قبل المنافسين إذ أن إستراتيجية قيادة التكلفة ليس بالأمر السهل إذ انه يتطلب من المنشآت بالإضافة إلى الحجم الواسع من الاستثمارات إن يتوفر لديها نظام للمعلومات على درجة من الشمول والتخصيص (السعيدات، ٢٠٠٣).

ويتطلب هذا الارتباط التخطيط المسبق لاتخاذ القرارات المناسبة، وتحديد وتجميع الأنشطة، وتسجيل تكلفة هذه الأنشطة بالإضافة إلى تحديد مراكز النشاط واختيار موجهات التكلفة.

مفهوم الموازنة التخطيطية المعدة على الأنشطة (ABB):

اكتسب أسلوب الإدارة القائم على تحليل الأنشطة (Activity Based Management) أهمية واسعة خلال العقد الأخير، وذلك من خلال قدرة هذا النظام على استيعاب المتغيرات الاقتصادية والخطط المتعلقة بربحية الشركات الناتجة عن تقديم السلع والخدمات للزبائن. ويساعد نظام الإدارة المبني على الأنشطة في فهم وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنشأة وتحديد مسببات التكلفة ويستخدم نظام ABM كأداة لتقييم الأداء ومدخل لإعادة هندسة الإجراءات المادية في المنشأة الاقتصادية.

ويعتبر أسلوب الموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة (Activity Based Budgeting) إحدى أساليب الإدارة بأسلوب الأنشطة والتي تستخدم كأسلوب لتطوير أسلوب التنبؤ المالي، حيث يتم تحليل الأنشطة القائمة على إنتاج السلع والخدمات وما هي الموارد التي تستنفذها هذه الأنشطة، يعتمد أسلوب ABB اعتماداً كاملاً على مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC). ويتضمن إعداد الموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة على التركيز على الأنشطة أكثر من الموارد حيث يفترض هذا الأسلوب أن استنفاد الموارد يأتي من خلال تنفيذ الأنشطة، ويقاس حجم العمل هنا بحجم الأنشطة المطلوبة لإنتاج السلع أو الخدمة. وتبنى الموازنة التخطيطية على التميز والتطوير المستمر في دراسة احتياجات السوق في ظل وجود المنافسة لبناء إستراتيجية المنشأة. وبعدها يتم ترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مستويات مختلفة من الأنشطة داخل المنشأة. ويتم تنفيذ الموازنة التخطيطية المبنية على الأنشطة من خلال عدة متطلبات من أهمها: (هيتجر، ٢٠٠٠، ص ١٧):

- ١- تأهيل وتدريب الموظفين.
- ٢- تحليل الإستراتيجية على الأنشطة.
- ٣- وضع خطوط رئيسية للتنفيذ.
- ٤- تقدير حجم العمل المتوقع.
- ٥- وضع مبررات للتعديلات على عمل الدوائر بما يتناسب مع الخطة الإستراتيجية.
- ٦- وضع مبررات للتعديلات على الأنشطة بما يتناسب مع الخطة الإستراتيجية.
- ٧- اختيار التعديل الأفضل.
- ٨- إعداد الموازنة التخطيطية من خلال لجان تضم جميع الدوائر.

مزايا الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)

إن إعداد الموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة، يعتبر بمثابة تخطيط وإعداد، وتطبيق وتنفيذ للبنود الواردة بمتنها من أجل تحقيق الأهداف الموضوعية، ومن مزايا هذا النظام ما يلي (خطاب، ٢٠٠٨، ٥١):

- الحد من مستويات النفقات الواردة في الموازنة التخطيطية بشكل كبير وفعال، وخاصة في المجالات التي تكون فيها المتطلبات الموارد غير متأثرة بشكل مباشر بتغير الكميات في الأعمال.
- التركيز على الأنشطة الهامة ذات القيمة للمنتج وللخدمة، واستبعاد ما أمكن من الأنشطة عديمة الفائدة ذات التكلفة الإضافية، وهذا ما يتم الحصول عليه من خلال استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.
- تحديد الموارد المادية والبشرية اللازمة لكل نشاط.
- إيجاد نظام رقابي فعال من خلال متابعة الأداء وتجنب الانحرافات السالبة.
- إيجاد نظام فعال في تحديد ووضع الأولويات لكافة النشاطات والتكاليف.

عند إعداد الموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة، فإن من الضروري فهم وتحديد ما يلي (Tim, 1994):

- أولاً: تحديد أي من الأنشطة يحتاج إلى تنفيذ: ويعرف النشاط هنا بأنه النشاط أي طلب تأخذه الوحدة الاقتصادية لصنع أو تادية خدمة ما.
- ثانياً: الكيفية التي يتم من خلالها تنفيذ الأنشطة: إذ تبرز الخبرة الشخصية لدى العاملين في كيفية أداء هذه الأنشطة بكفاءة وفعالية عالية، ومعرفة نتائج هذا الأداء وانعكاساته على المستوى الفرع والإدارة وبالتالي على مستوى الوحدة الاقتصادية بشكل عام.
- ثالثاً: توفر نظام الحوافز/ ونظراً لأهمية العنصر- أو الموارد البشرية في أداء الأنشطة المختلفة والدور الذي يؤديه في الحفاظ على الموارد الأخرى، فقد كان من الضروري البحث عن الأنظمة التي من شأنها أن تجعل الموظف جاهز وعلى أتم الاستعداد لأداء مهامه بأفضل مستوى ممكن، ومن هذه الأنظمة نظم الحوافز الشاملة المادية والمعنوية التي ترتبط بمستويات الأداء.

أركان الموازنة التخطيطية العامة المعدة على أساس الأنشطة (ABB)

لا يمكن لنظام الموازنة التخطيطية المعد على أساس الأنشطة من النجاح إلا إذا توافرت الأركان الرئيسية التالية: (Shane, 2005)

١. وجود نظام تكاليف مبني على الأنشطة (Activity Based Costing: ABC).
٢. وجود دعم مطلق من الإدارة العليا لإعداد نظام الموازنة التخطيطية المبنية على أساس الأنشطة وتنفيذها حسب الأصول.
٣. وجود نظام رقابة فعال، متابع لخطوات التنفيذ الفعلي وحصر الانحرافات الممكن حدوثها بأسرع وقت ممكن، وذلك حتى تتمكن الإدارة من إيجاد الحلول اللازمة لمعالجتها.
٤. وجود نظام فعال لإدارة الموارد البشرية والمادية المتاحة.
٥. وجود نظام حوافز مرتبط بمدى الالتزام بتطبيق وتنفيذ بنود الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة لتحقيق الأهداف الموضوعية.
٦. وجود إدارات فرعية قادرة على تبني المواقف التي تخدم الصالح العام بدلا من المصالح الشخصية والوظيفية.
٧. تبني المبادرات الشخصية الهادفة، وعقد اللقاءات والنقاشات من أجل الاستفادة من مشاركة كافة المستويات الإدارية المختلفة.
٨. وجود كادر لدية إطلاع كاف على نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة، وذلك من خلال تكثيف الدورات التدريبية والندوات الخاصة بهذا المجال، وقد يصعب توافر المقومات أو الأركان السابقة في وحدة اقتصادية واحدة، ولكن قد نجد أغلبها.

مراحل إعداد الموازنة المعدة على أساس الأنشطة (ABB):

لا تختلف كثيراً مراحل إعداد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة عن تلك المراحل الخاصة لإعداد الموازنات بالشكل التقليدي ومن أهم هذه المراحل ما يلي (Tim, 1994).

١. التقييم الخارجي:

لا يمكن لأي وحدة اقتصادية وفي مجال دراستنا لا يمكن لأي شركة إنتاج أدوية تجاهل بيئة الأعمال الخارجية المحيطة بها، سواء من منافسين أو من عملاء أو أي متغير آخر قد يؤثر على مستوى أداء شركة دوائية، لذلك على الإدارة على الإدارة

وقبل كل شيء أن تحدد موقعها في هذا السوق، وان تحدد إستراتيجيتها وأهدافها وما هي الخدمات أو المنتجات التي يمكن أن تقدمها أو تنتجها، إذ لا بد من إعداد بيان بأولويات هذه الخدمات أو المنتجات التي يجب تقديمها وتحديد الزبائن المستهدفين لهذه الخدمات، والأسواق التي قد تعمل بها هذه الشركة الدوائية.

وتدرس الإدارة الحديثة وضع السوق قبل البدء بالعمل، إذ لا يمكن تقديم خدمات أو إنتاج سلع سوق لها، أو يوجد فائض من هذه السلع أو الخدمات، وتبرز هنا أهمية إعداد بيان بأولويات العمل والإنتاج، وبناءً على دراسة البيئة الخارجية والمحيطية بالشركة الدوائية، تقوم إدارتها بتقييم حقيقي وموضوعي للسوق وللمنافسين وللعلماء من حيث تحديد الاحتياجات الفعلية لهم، وتحديد ما يجب القيام به من خلال التخطيط السليم وعلى كافة المستويات وبشكل منطقي ودقيق، ثم تحدد مستوى الموارد اللازمة لإنجاز ما تم تخطيطه.

٢. إدارة الموارد الداخلية:

تمتلك الشركة الدوائية العديد من الموارد، والموارد البشرية من أهمها وأخطرها، ذلك أن العنصر- البشري هو الوحيد القادر على تحقيق النجاح المستمر والتميز، ولا يمكن لأي مورد أو عنصر- آخر أن يعمل بمعزل عن العناصر البشري، فهو الذي يخطط وينفذ ويتابع ويسوق، وكل ذلك لتنفيذ الأولويات المتفق عليها والمحددة مسبقاً. يتم إعداد الموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة كممارسة سنوية وفي وقت الملائم أو المناسب لمراجعة البدائل والخيارات المتاحة أمام الشركة الدوائية بشكل جدي، والأخذ بعين الاعتبار الطرق المناسبة لتوظيف مواردها بأفضل وجه للعام القادم، وبالتالي سينتج عن ذلك مجموعة من الخطط الموجهة حسب الأعمال والأنشطة المتفق عليها، والتي تم وضعها على شكل موازنة معدة على أساس الأنشطة.

٣. إعادة تقييم مستويات الأداء:

حالما يتم تحديد الموازنة التخطيطية وخطط التطوير والبدء بالتنفيذ، يبدأ التقييم الفعلي لعمليات التنفيذ وبشكل مستمر، وأي ليس فقط مقابل مستويات التكلفة، بل مقابل معايير أخرى مهمة مثل مستويات الخدمة، مستويات الجودة، الجدول الزمني، ومقابل مجالات قياس أداء أخرى مهمة مثل تلك المتعلقة بالزبائن.

ويرى الباحث أن هذه المرحلة هامة جداً، وهي مرحلة المراقبة على الأداء ومتابعته بشكل يضمن السلامة والدقة، وكلما كان نظام الرقابة فعلاً وقوياً كلما أدى إلى الالتزام بالتنفيذ، ولكي يكون نظام الرقابة قوياً وفعالاً وذا كفاءة عالية، لابد من وجود نظام محاسبة (مسائلة) فعال، وهو ركن من أركان الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة، ثم يتم وضع الخطط والبرامج التصحيحية اللازمة والمناسبة في حال حدوث أية انحرافات سلبية في مستويات الأداء (القاضي، ١٩٩٧، ص ٢٠).

٤. إعداد الملخص المالي:

بعد الانتهاء من إعداد المراحل الثلاثة السابقة يصبح من الضروري إعداد الملخص المالي الإجمالي لتأثير الموارد المالية على القرارات، التي سيتم اتخاذها، وبيان هذا التأثير على القوائم المالية مثل: المركز المالي للشركة الدوائية، وقائمة التدفق النقدي، وقائمة الأرباح والخسائر. وفي حال كان الوضع المالي الناشئ غير مقبول، حسب ما تخطط له الإدارة العليا للشركة الدوائية، مثل عدم تحقق الهدف الربحي المنشود، أو اتضح أن الأهداف الفرعية الموضوعية من قبل كل إدارة أو قسم للمساهمة في تحقيق الهدف العام تحتاج إلى مصادر تمويل تفوق الموارد المالية المتاحة، والمدرجة ضمن الملخص المالي، أنها يجب أن تلجأ الإدارة العليا إعادة النظر بالهدف العام أو القيام بتأمين المخصصات المالية اللازمة لمواجهة هذا الافتراضات وصولاً إلى تحقيق المطلوب (باسيلي، ٢٠٠٧، ص ١٥).

٢-١-١٢ أهمية نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB):

يستمد نظام الموازنات على أساس الأنشطة أهمية للتطبيق تتلخص فيما يلي:
المساهمة في ضبط ورقابة عناصر التكاليف: فهو يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول مدى نشاط التكاليف في الشركة، والضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف داخل الشركات والى زيادة الفعالية وقدرة الشركة على المنافسات وبيان حجم المبيعات (Banker, et al, 1998).

أما رقابة على التكاليف فإنها تحقق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج. وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها، وقد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة، ونتيجة لفشل هذه المقارنة لعدة أسباب

فقد يتم الاعتماد على المقارنة بين التكلفة الفعلية والتكلفة المعيارية في ظل الظروف المحيطة، توجد علاقة قوية بين الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف. ويقص بتخفيض التكاليف الانتقال من مستوى تكاليف حالي إلى مستوى أقل منه (على سبيل المثال آلة جديدة تؤدي نفس العمليات بتكلفة أقل، أو تعطي إنتاج أكبر بنفس التكلفة، أو عندما يستخدم في الإنتاج مادة خام جديدة ذات تكلفة أقل من تكلفة المادة المستخدمة من قبل، أو عن طريق تغيير نظام العمل كوسيلة للقضاء على الوقت الضائع، أو لتخفيض تكلفة وقت العمل الإضافي، أو عندما تعد جداول صيانة منتظمة لصيانة الآلات والمعدات (جمعة، ٢٠٠٠).

- **الدقة في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة أو الخدمة:** ويعد الهدف الرئيسي- لهذا لنظام قدرة المنشأة على تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة ويتطلب تحديد تكلفة الوحدات المنتجة إتباع الخطوات الآتية: حصر- جميع المنتجات والتعرف على طبيعتها ومواصفاتها، دراسة أنواع وتسلسل العمليات الصناعية اللازمة لإنتاج هذه المنتجات و تحديد مراكز التشغيل، تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف من واقع المستندات والإشعارات المختلفة والمتعلقة بتكاليف استخدام المواد وتكاليف العمالة، وتكاليف شراء أو إنتاج الخدمات اللازمة لأوجه النشاط المختلفة، تحليل عناصر التكاليف والعمل على تحميلها للوحدات المنتجة سواء كانت سلع أو خدمات نهائية.

- **المساعدة في اتخاذ قرار تسعير المنتجات والخدمات:** تحدد المنشآت أسعار منتجاتها وخدماتها بحيث تكفل لها تحقيق فائض بعد تغطية و استرداد التكاليف التي تحملتها في سبيل الإنتاج، كما يرغب المستهلك في دفع أسعار منخفضة تمكنه من الحصول على أكبر قدر من المنتجات والخدمات، ويلاحظ هنا أنه لا يوجد تعارض بين وجهتي نظر المنتج والمستهلك.

٢-٢ الدراسات السابقة:

فيما يلي أبرز الدراسات العربية والأجنبية التي تمكن الباحث من الاطلاع عليها مرتبة حسب

التسلسل الزمني:

الدراسات العربية:

دراسة (العمرى، ٢٠٠٧) بعنوان "مدى استخدام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة لدى البنوك التجارية العاملة في الأردن". هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة (ABB) لدى البنوك التجارية العاملة في الأردن، وإظهار الممارسة الفعلية المطبقة فيها، كما هدفت إلى التعرف على أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة (ABB)، ومدى إدراك الإدارات العليا في البنوك التجارية العاملة في الأردن لمزايا ومنافع وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات وفي عمليات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء. تكونت عينة الدراسة من (٥٢٠) موظف بنك (إداري) أي بنسبة (٣١%) من مجتمع الدراسة البالغ عددهم (١٦٥٩) موظف. وأظهرت النتائج أن غالبية البنوك التجارية العاملة في الأردن لا تطبق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بنسبة مئوية بلغت ٩٢,٢٧%، ولا تستخدم هذه البنوك نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة (ABB) وبنسبة مئوية بلغت ٨٣,٩٨%، بالإضافة إلى أن مستوى إدراك تلك البنوك، ومستوى استخدام الموازنات المعدة، ومستوى استخدام مخرجات الموازنات المعدة، ومستوى توفر مقومات نجاح الموازنات المعدة، كلها جاءت عالية، أما مستوى مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في البنوك التجارية العاملة في الأردن في تحديد الأهداف، وإعداد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) جاء متوسط.

دراسة زعرب (٢٠٠٥) بعنوان "مشاكل إعداد الموازنات وتنفيذها في بلديات قطاع غزة". هدفت الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء على المشاكل التي تواجه بلديات قطاع غزة عند إعداد الموازنات وتنفيذها، استخدمت دراسة ميدانية لإجراء الدراسة من خلال توزيع (١٠٠) استبانة على القائمين على إعداد الموازنة التخطيطية وتنفيذها في البلديات. أظهرت الدراسات النتائج التالية:

١. تواجه البلديات عدة مشاكل متعلقة بنقص الوعي بأهمية الموازنة التخطيطية ومن أهم هذه المشاكل، نقص الإدراك بأهمية الموازنة، وعدم التعاون بين الأفراد المعنيين، واستيفاء الشكل دون الجوهر، وعدم قناعة الإدارة العليا بأهمية الموازنة، وأخيراً اعتبار الموازنة التخطيطية من الأعمال الروتينية المفروضة.

تواجه البلديات مشاكل ناتجة عن نقص الخبرة وعدم توفر المهارات، وكان من أهمها: عدم توفر المعلومات والإحصاءات اللازمة لإعداد الموازنة، و قلة عدد الكوادر ذو الخبرة وضعف التنسيق والاتصال بين الإدارات المختلفة، وعدم الدقة بالتنبؤ بالإيرادات، وكذلك عدم استخدام الأساليب العلمية الحديثة عند إعداد الموازنة.

٢. تواجه البلديات مجموعة من المشاكل تتعلق بالنواحي الفنية. ومن أهمها: حدوث ظروف طارئة خاصة وأن الاحتلال الصهيوني قام بتدمير البنية التحتية بشكل متكرر، وكذلك المشاكل الفنية التي تواجه البلديات غياب المعايير السليمة، وصعوبة النفقات المستقبلية.

٣. أما بخصوص النواحي السلوكية لإعداد الموازنة، فقد تبين أن هنالك مشاكل متعلقة بالنواحي السلوكية، ومن أهم هذه المشاكل غياب الحوافز المرتبطة بالأداء، وعدم المشاركة في إعداد الموازنة، بالإضافة إلى عدم قناعة بعض الإدارات العليا بالموازنة.

٤. أما فيما يتعلق بالمشاكل المرتبطة بعدم واقعية تقدير الموازنة التخطيطية فكانت من أقل المشاكل التي تواجه البلديات عند إعداد الموازنة.

دراسة لبد (2004) بعنوان "الإبعاد الاجتماعية في موازنات السلطة الفلسطينية". هدفت الدراسة إلى الكشف عن الأبعاد الاجتماعية في موازنات السلطة الوطنية مع التركيز على الصعوبات والمشاكل المختلفة التي تؤثر سلبياً في تحقيق الأهداف المتعارف عليها عند إعداد الموازنة التخطيطية العامة، ولقد توصل الباحث إلى أن السلطة الوطنية لا تمتلك السياسات والأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية والتي تطمح تحقيقها عبر الموازنة التخطيطية العامة. كما أظهرت النتائج أن الموازنة التخطيطية العامة تعكس ما تفعله الدولة أو ما تنوي فعله. وهي ترجمة معايير ومصطلحات مالية لحركة إقرار وتنفيذ خطط وبرامج ومشاريع الدولة التنموية من حيث التطبيق العملي. وعليه فالموازنة التخطيطية من أكثر الآليات الاقتصادية أهمية في الدولة حيث تعكس أولويات سياسة البلاد الاقتصادية والاجتماعية والثقافية من حيث ترجمتها إلى مصروفات وخرائب.

دراسة (الزعبي، ٢٠٠٤) بعنوان " دور الموازنات في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن". هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع ودور الموازنة التخطيطية التقديرية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء لدى المجالس البلدية الأردنية. تكونت عينة الدراسة من بلدية الفئة الأولى والفئة الثانية والثالثة في الأردن، والبالغ عددها ثلاث وثمانين بلدية. أظهرت النتائج أن دور الموازنات التقديرية في تخطيط نشاطات البلدية والرقابة عليها يكاد يكون معدوماً.

ولا يوجد للموازنة دور في تحسين الأداء ورفع كفاءة المجلس البلدي، كما أن المجالس البلدية غير قادرة على ترشيد الإنفاق على نحو يكفل تحقيق أهداف الموازنة، وبالتالي يوجد قصور في استغلال الموارد المتاحة من بشرية ومادية.

دراسة الأفندي (٢٠٠٣) بعنوان " مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام ". هدفت إلى بيان أهمية استخدام الموازنات التقديرية كأداة للرقابة وتقويم الأداء في منشآت القطاع العام، وبيان أهمية مشاركة كافة الأفراد ومن مختلف المستويات الإدارية في عملية إعداد الموازنة. قامت الباحثة بدراسة الواقع العملي لاستخدام الموازنات التقديرية كأداة للرقابة وتقويم الأداء، وطبقت الدراسة على منشآت القطاع السوري.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الموازنة التخطيطية التقديرية خطة تفصيلية شاملة لسياسات وأهداف المنشأة وعملياتها في المستقبل لمدة زمنية محددة قد تكون سنوية أو ربع سنوية أو شهرية في حدود الموارد المالية والبشرية المتاحة، كما تعد الموازنات التقديرية أداة فعالة للتخطيط والتنسيق والرقابة وتقويم الأداء، واشتراك المستويات الإدارية الموجودة في المنشأة كافة في عملية إعداد الموازنة التخطيطية سيساعد كثيراً على الالتزام بتقديرات الموازنة، وتحسين أداء العاملين في المنشأة. كما أظهرت النتائج أنه لا يوجد مشاركة فاعلة من قبل المستويات الإدارية في عملية إعداد الموازنة، كما أظهرت أن الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنة التخطيطية يؤثر على استخدامها كأداة للتخطيط والرقابة.

دراسة نور والفضل (2002) بعنوان "العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضى عن العمل والشركة دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية". هدفت الدراسة إلى الكشف عن مدى تأثير العلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل والشركة في كل من مركز تحكم الشخصية وخصائص الوظيفة وعدم التأكد البيئي ونوع تكنولوجيا الإنتاج في كل من العراق والأردن من جهة، ومدى التباين في التأثير بين البلدين من جهة أخرى، ولقد أسفرت الدراسة على النتائج التالية:

-عدم تأثير مركز تحكم الشخصية على العلاقة المدروسة في القرارات وتأثيره على تلك العلاقة

في الأردن.

- إن خصائص الوظيفة تؤثر على العلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضى عن العمل وإن ذلك الأثر لا يختلف من بلد إلى آخر.

- يعد متغير عدم التأكد البيئي محددًا قويًا للآثار الإيجابية للموازنات والحال كذلك مع متغير تكنولوجيا الإنتاج.

دراسة الدلاييح (٢٠٠١) بعنوان "العوامل السلوكية المؤثرة في إعداد الموازنات التخطيطية و تنفيذها في الشركات المساهمة الصناعية الأردنية". هدفت الدراسة إلى التعرف إلى الجوانب السلوكية للموازنات، ومن الاستفادة من نتائج البحوث السلوكية في مجال المحاسبة، وكذلك محاولة تفهم سلوك العاملين في المنشآت من خلال دراسة العوامل المؤثرة في إعداد الموازنات التخطيطية و الرقابة عليها للوصول إلى الأهداف المعدة من أجلها واقتراح الوسائل الناجحة ووضع التوصيات لتقليل الآثار السلبية المترتبة على عدم اخذ هذه المتغيرات بعين الاعتبار في مرحلتي الإعداد و التنفيذ في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية.

وقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، وقسمت إلى جانبين: الجانب النظري الذي اعتمد في جمعه على الكتب والدوريات المنشورة، ومن مصادر أخرى ذات قيمة علمية، كالأبحاث الغير منشورة. أما الجانب التطبيقي فقد كان الاعتماد على إعداد وتنفيذ الموازنات. تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من الشركات المساهمة العامة في الأردن. وقد تم توزيع استبانتين، على (٥٧) شركة مساهمة من مجتمع الدراسة، الأولى موجهة لمنفذ الموازنة التخطيطية في الشركة: وكان من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث:

أظهرت النتائج أن معدي الموازنات ومنفذيها يرون أهمية عامل المشاركة، والدوافع، و الإدراك، وان هذه العوامل السلوكية ذات تأثير هام عند إعداد الموازنات وتنفيذها وان إشباع رغبات العاملين في الشركات سيجعلهم يبذلون أقصى جهد ممكن في تنفيذ الموازنة، كما لاحظ أن هنالك العديد من الشركات لا تستخدم الموازنات في عملها، إما لاعتقادها بأن الموازنات لا تستخدم إلا في الشركات الكبرى أو لعدم وجود الكفاءات التي تتعامل مع هذه الموازنات من حيث الإعداد والتنفيذ.

دراسة العلاويين (٢٠٠٠) بعنوان "تقييم نظم الموازنات التقديرية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية". هدفت الدراسة إلى تقييم نظم الموازنات التقديرية المطبقة في الشركات الصناعية الأردنية، وتحديد المدى الذي ذهب إليه التطبيق في الواقع العملي، بالإضافة إلى تقييم مدى فعالية هذه النظم في تحقيق هدي الرقابة وتقويم الأداء، و المعوقات التي تحد من فعالية هذه النظم. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لجمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة. و لتحقيق أهداف الدراسة وزعت استبانته تشمل أسئلتها مختلف الجوانب المتعلقة بنظام الموازنات التقديرية، على مجتمع الدراسة المكون من الشركات الصناعية المسجلة في "سوق عمان المالي" في نهاية عام ١٩٩٧، والبالغ عددها تسعين شركة صناعية مساهمة عامة. أما أهم النتائج التي تتوصل إليها الباحث من خلال دراسته إن غالبية الشركات الصناعية العامة الأردنية لا تطبق نظام الموازنات التقديرية.

١. إن غالبية نظم الموازنات التقديرية المطبقة في الشركات الصناعية العامة الأردنية إما غير ملائمة أو تتلاءم نسبيا مع ظروف الشركة.

٢. إن لدى إدارات الشركات الصناعية المساهمة العامة وعيا جيدا بأهمية ومزايا نظام الموازنات التقديرية.

٣. إن غالبية الشركات الصناعية المساهمة العامة، التي تطبق نظام الموازنات التقديرية لا تتوفر فيها مقومات نجاح نظام الموازنات التقديرية المعروفة في الفكر المحاسبي.

٤. قلة استخدام البيانات الناتجة عن نظم الموازنات التقديرية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في الرقابة وتقويم الأداء.

٥. هنالك معوقات داخلية وخارجية تؤثر سلبا على فاعلية نظم الموازنات التقديرية المطبقة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

دراسة حسين (١٩٩٩) بعنوان "محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية". هدفت الدراسة إلى بيان دور الموازنات المرنة في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن لكون هذا النوع من الموازنات يعد أداة رقابة ذات فاعلية بالمقارنة مع الموازنات الساكنة وأدوات الرقابة الأخرى.

وقد اعتمدت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصل الباحث من خلال التحليل الإحصائي للإجابات على أسئلة الاستبانة أن الموازنات المرنة المستخدمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ملائمة لرقابة التكاليف الصناعية الغير مباشرة، كما توصل إلى أن هناك عدم استفادة من معطيات الحاسوب في أغراض الرقابة، إضافة إلى عدم توفر البيئة الملائمة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، على الرغم من توفر الرغبة لدى الإدارات في هذه الشركات بإجراء المقارنات بين التكاليف الفعلية والمقدرة.

دراسة البلوي (١٩٩٩) بعنوان "الموازنات التخطيطية في القطاع المصرفي الأردني". هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى استفادة الإدارة في القطاع المصرفي الأردني من استخدام الطرق العلمية في تقدير أرقام الموازنات في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ودراسة وتحليل الواقع العلمي لإعدادها في هذا القطاع من حيث الصلاحيات والخطوات والإجراءات، ومحاولة اكتشاف الصعوبات والمشاكل التي تواجه عملية إعداد الموازنات. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث باستخدام أسلوب الاستبانة والمسح الميداني. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :-

١. إن مشاركة المستويات الإدارية المختلفة في إعداد وتحديد أهداف الموازنات التخطيطية في القطاع المصرفي الأردني هي مشاركة ضعيفة.
٢. يتم الاعتماد على الحكم الشخصي في تقدير أرقام الموازنات التشخيصية بشكل كبير
٣. تستخدم الموازنات التخطيطية في القطاع المصرفي الأردني في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

الدراسات الأجنبية:

دراسة (Brito, 2009) بعنوان "الموازنة التخطيطية". أجريت الدراسة في جامعة ستانفورد. وهدفت الدراسة إلى التعريف بالموازنة التخطيطية، ومعرفة أهميتها وطريقة عملها، ودورها في عملية تحقيق أرباح للشركات بنسب عالية وتحقيق مستويات متقدمة في البيئة الاقتصادية المنافسة. أظهرت النتائج دور الموازنة التخطيطية في تسهيل عملية التنسيق ما بين أجزاء الأنشطة التي تدار داخل الوحدة الاقتصادية، وبالتالي فإنها عملية تساعد في الكشف عن أية مصاعب ومشاكل تمر بها الإدارة، وأنها خطة تفصيلية تظهر كيفية الحصول على المصادر المتوقعة وكيفية استخدامها خلال فترة زمنية محددة.

دراسة (Watson, 2008) بعنوان " أهمية الموازنات التخطيطية"، دراسة أجريت في جامعة ولاية ميسيسيبي. هدفت الدراسة إلى بيان دور الموازنة التخطيطية في خدمة الإدارة العليا والقيام بالوظائف الرئيسية والمتمثلة بالتخطيط والرقابة والتقييم، كما هدفت إلى بيان دور الموازنة للتخطيط للعمليات المستقبلية ما بين أجزاء الوحدة الاقتصادية. وأظهرت النتائج أن الموازنة لها الدور الأكبر في تحديد الأهداف ورسم البيانات وتقرير أوجه النشاط المستقبلي اللازم لتحقيق الأهداف. كما أظهرت أهميتها في مقارنة بيانات الموازنة التخطيطية بنتائج التنفيذ الفعلي.

دراسة (Serritzlew, 2006) بعنوان " أهمية استخدام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة (ABB) من خلال اختبار تجريبي لتأثير الموازنات ". أجريت الدراسة في جامعة أريهوس. هدفت الدراسة إلى الكشف عن أهمية استخدام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة (ABB) وذلك من خلال اختبار تجريبي لتأثير الموازنات المعدة على أساس الأنشطة (ABB) في مدارس حكومية وخاصة. وتكونت العينة من رجال السياسة والأقسام الإدارية لتصميم الموازنات المعدة على أساس الأنشطة لتقوية الصلة بين الأنشطة والموازنات. أظهرت النتائج أنه من المحتمل أن تفشل الموازنات المعدة على أساس الأنشطة (ABB) ما لم تحدد وتقاس الأنشطة بدقة معقولة. ويعد الشرط الأساسي على حد سواء المصدقية لقوانين الموازنة. كما أظهرت الدراسة أنه ليس من الضروري أن يكون هنالك صلة قوية بين نوعية النشاط اللازم للإنتاج والموازنة.

دراسة (Shane, 2005) بعنوان " دور الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة (ABB) في إيجاد العلاقة بين أعباء العمل والتكاليف ". أجريت الدراسة في أمريكا. هدفت الدراسة إلى توضيح الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة (ABB) ودورها في إيجاد العلاقة بين أعباء العمل والتكاليف. تكونت عينة الدراسة من قسم الدوريات في إحدى دوائر الشرطة للعمل على تحديد عدد أفراد الشرطة اللازمين للقيام بالعمل، وتكلفة الرواتب، والمواد والمعدات اللازمة لذلك. أظهرت النتائج أن الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة (ABB) تعد طريقة موضوعية لربط حجم العمل مع التكاليف وأنها سهلة التصميم، ويمكن لكل قسم من أقسام الشرطة إعداد موازنته للتأكد من فعالية عملياته، كما يمكن للإداريين أن يعملوا على توظيف هذا الربط لخلق برامج شراكة مع قسم الشرطة.

دراسة (Kohrs & DeGraff, 2005) بعنوان "التمويل العام للميزانيات". هدفت هذه الدراسة إلى تقييم مختلف وجهات النظر السائدة في المجتمع فيما يتعلق في مواطن القوة والضعف في موازنة الجامعة. أجريت الدراسة في جامعة ميشيغان. استخدمت الدراسة أسلوب المقابلات لإجرائها. أظهرت نتائج الدراسة أن نقاط القوة في نظام الأنشطة المعتمدة على الميزانية والمتمثلة بوجود العديد من الإيجابيات التي ظهرت من خلال هذا النظام، وإعطاء الحوافز المناسبة لتحقيق الإدارة الفعالة. ومن نقاط الضعف التي تظهر في نظام الأنشطة المعتمدة على الميزانية ومن أهمها الإفراط في التركيز على تخطيط قصير الأجل. وهذه الأنظمة تعتبر مثبطة للجهود والمبادرات المبتكرة، تتطلب هذه الأنظمة مستويات مختلفة من الفهم، محدودية النظام المالي للجامعة.

دراسة (Hansen, et al, 2003) بعنوان "التطورات الناتجة عن ممارسة الموازنة". هدفت الدراسة إلى الكشف عن التطورات التي تحدث لتحسين ممارسة الموازنة. قامت الدراسة بمراجعة الموازنة التخطيطية في أوروبا و الولايات المتحدة لتحديد مواضع القصور بها.

أظهرت الدراسة أن محاولة سد الفجوة في الميزانيات عن طريق توفير البحوث التي قد تساعد على تطوير التقنيات. بينت الدراسة أن التأزر بين الممارسة والبحث سوف يقوم على خلق نهج المحاسبة الإدارية والميزانيات لكل مجموعة بشكل مستقل. وبينت نتائج الدراسة أن الميزانية التقليدية لا تستجيب لبيئات سريعة التغير، وفرض السيطرة للقيادة، ومركزية صنع القرار، كما وتقوم على خنق المبادرة، والتركيز على خفض التكاليف بدلاً من خلق قيمة جيدة للعمل.

دراسة (Skochelak, et al, 2002) دراسة "برنامج (MAMA) وتنفيذه على الأنشطة المعتمدة على الموازنات". هدفت الدراسة إلى الكشف عن انخفاض الدعم المالي و طرق زيادة المنافسة. أجريت الدراسة في كلية الطب في جامعة ويسكونسن. استخدمت الدراسة أسلوب إنشاء نموذج (MAMA) وتنفيذه على الأنشطة المعتمدة على الموازنات.

أظهرت الدراسة أن برنامج (MAMA) للميزانية ساعد كلية الطب على تركيز الاهتمام بالبعث الدراسية و ساعد على تحديد أدوار الإدارات وهيئة التدريس في تحقيق تلك الأهداف. ومن خلال تنفيذ هذا البرنامج ظهرت نتائج ايجابية من خلال تنفيذ هذه المرحلة، ومراقبة دقيقة وصقل ضرورية لضمان مواءمة الميزانية العملية مع الأكاديمية.

كما وساعد هذا البرنامج جامعة ويسكونسن على إصلاحها اقتصادياً من خلال رفع عنصر- الكفاءة في إطار العلاقات التكاملية بين القطاعات المختلفة في الاقتصاد الوطني. وأظهرت الدراسة بعض المميزات التي يتسم بها البرنامج، وهي: (١) ضعف التزامات المساهمة في الميزانية الحكومية والمحافظة على الثروة القومية والبيئية (٢) النزوع لتحقيق الربح الأعظم (Maximum Profit)، و(٣) ضعف الضمانات الاجتماعية وضمانات حقوق العاملين من تدريب وتأهيل. كما وأظهرت الدراسة مساهمة البرنامج في تحقيق مهام الجامعة في اجتماع الاحتياجات الصحية داخل الجامعة وخارجها من خلال التفوق في التعليم، والبحوث، ورعاية المرضى، والخدمة الصحية.

دراسة (Bogt, 2001) بعنوان " تقييم نتائج الميزانية وطريقة تطبيقها ". هدفت الدراسة إلى تقييم نتائج الميزانية وطريقة تطبيقها في البلديات. أجريت هذه الدراسة على ثلاثة بلديات موجودة في هولندا. استخدمت الدراسة أسلوب إجراء مقابلات مع المسؤولين في البلديات. أظهرت الدراسة أن هناك عدد كبير من المسؤولين لا يهتمون بتقييم نتائج الميزانية وطريقة تطبيقها ولا يقومون باستخدام نتائجها بشكل جيد لتحسين الأداء. وأظهرت عدم توفر المعرفة لدى المسؤولين عن الميزانيات، فبعض المسؤولين لا يتذكرون البيانات الكمية.

دراسة (Fisher, et al, 2000) بعنوان " الانتقادات الموجهة من قبل الأكاديميين والإدارات للموازنات التقديرية المعدة من قبل الإدارة ". هدفت الدراسة إلى بيان الانتقادات الموجهة من قبل الأكاديميين والإدارات التنفيذية للموازنات التقديرية المعدة من قبل الإدارة، كما هدفت إلى بيان دور نظام التقارير الداخلية المعدة من قبل الرقابة الداخلية للمنشأة في تقديم معلومات عن الأداء بقصد التقليل من ضعف أو عجز الموازنة التخطيطية التقديرية عندما لا تستخدم من قبل الإدارة العليا في توزيع الموارد المتاحة بالشكل المناسب. تكونت عينة الدراسة من مجموعة من طلبة التجارة والبالغ عددهم (١٧٠) طالباً من ثمانية جامعات أمريكية موزعة على عدة ولايات. أوصت الدراسة بضرورة إلزامية التعاون فيما بين وظائف المحاسبة الإدارية، والمتمثلة بالتخطيط والرقابة، وضرورة تصميم نظام معلومات داخلي يهدف إلى التقليل من عدم تماثل المعلومات فيما بين المشاركين داخل المنشأة، والتأكيد على دور الحوافز والتعويضات في رفع كفاءة ودقة أداء الموازنات التقديرية.

دراسة (Dahlgren & Holmstrom, 2000) بعنوان " أهمية استخدام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة وتقييمها". والتي هدفت إلى الكشف عن أهمية استخدام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة (ABB) وتحليلها وتقييمها. وذلك من خلال إنشاء برنامج (ABC)، يعتمد على التكلفة لتحليل الموازنات في المعهد السويدي للأبحاث الإنسانية و العلوم الاجتماعية في السويد. استخدمت الدراسة أسلوب المقابلات مع الإدارة.

أظهرت الدراسة بعض الضعف في الأنشطة المعتمدة على نظام الموازنات مثل عدم توفر المعلومات لتقييم التوزيع المقترح للموازنة، عدم تسجيل أي مبلغ من المبلغ الفعلي الذي أنفق على الأنشطة المختلفة المعتمدة على نظام الموازنات. أما العوامل التي يبدو أنها تسهم في تقديرات واقعية للموازنات هي: وصف العمليات المعتمدة على نظام الموازنات و التقديرات التي نوقشت قبل إدراجها في الميزانية المقترحة و البيئة المستقرة للشركة.

دراسة (Greasley, 2000) بعنوان "التركيز الخاص على نظام التكاليف القائم على الأنشطة". هدفت الدراسة إلى التركيز الخاص على الأعمال التجارية وذلك من خلال استخدام المحاكاة في عملية الاشتراك مع تقدير التكاليف على أساس أنشطة الميزانية ضمن إطار إعادة هندسة إجراءات العمل. أجريت الدراسة على دائرة الشرطة في المملكة المتحدة. عملت الدراسة على إنشاء خريطة تمكن من دراسة العلاقة بين أنشطة الموازنة التخطيطية وبعدها تحليل الأعمال التجارية. أظهرت الدراسة النتائج التالية: أن الميزانية على أساس الأنشطة تساعد دوائر الشرطة على العمل على تقدير الاحتياجات من الموارد في إطار التغيير في القانون. وبينت أيضاً أن خريطة العمل تعطي مؤشراً للعلاقات ما بين الأنشطة العملية ولكنها لا تعطي أية إشارة على مدتها العملية مع مرور الوقت، كما أظهرت أن معلومات خطة العمل ما هي إلا عملية محاكاة يمكن التنبؤ بالأداء الذي سوف تقوم بتقديمه إلى جانب عدد من التدابير التي تحتاج إلى أن تؤدي في الوقت المحدد، واستخدام الموارد والتكاليف.

دراسة (Olsen, 2000) بعنوان " تقييم احتياجات الميزانية". هدفت الدراسة إلى الكشف عن أهمية وجود أنشطة معتمدة على أساس نظام الميزانية لوزارة الزراعة والأراضي، والموارد البحرية في تحقيق هدفها المتمثل بالعمل بنجاح في اقتصاد السوق العالمي. أجريت الدراسة على جمهورية ترينيداد وتوباغو. استخدمت الدراسة تحليل التكاليف.

أظهرت نتائج الدراسة أن نظام الموازنات يجب أن يشتمل على الحسابات المتكررة (نفقات الموظفين والسلع والخدمات، وشراء المعدات الثانوية، والإعانات والتحويلات الجارية). وأظهرت عدم وجود ربط مباشر بين الأولويات وخطط العمل والميزانية والمحاسبة العملية، لما له أثر في المساعدة على إنشاء التعادل بين خطط العمل والميزانية والمحاسبة.

١-٢-٢ التعليق على الدراسات السابقة:

وتلخيصاً لما ورد من دراسات سابقة تم عرضها آنفاً تبين أن جميع الدراسات جاءت لدراسة أهمية إعداد الموازنات التقديرية في عدة قطاعات الخدمية والصناعية منها وكذلك على مدى إدراك أهمية استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء إلا أنه قد جاءت دراسة (حسين، ١٩٩٩) تعنى في دور الموازنة التخطيطية المرنة في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة. وقد خلصت النتائج بشكل عام إلى أن إدراك الشركات والتي تم بحثها لأهمية إعداد الموازنات التخطيطية في عمليات التخطيط والرقابة على الأداء جاء ما بين ضعيف ومتوسط ونتيجة لعدم الوعي بأهمية إعداد الموازنات التخطيطية واستخدامها.

كذلك فقد تبين من خلال العرض السابق إلى ضعف المشاركة للمستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنات التقديرية، بالإضافة إلى أن هناك نقصاً واضحاً في الكفاءات الفنية القائمة على إعداد الموازنات في هذه الشركات والذي أدى بدوره إلى عدم استخدام تقارير الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء بشكل فعال.

وقد تطرقت دراسة (حسين، ١٩٩٩) هنا إلى دور الموازنات المرنة في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن.

وقد خلصت إلى عدم الاستفادة بشكل فعال أيضاً من استخدامات الحاسوب في عملية إعداد الموازنة التخطيطية بالإضافة إلى عدم توفر البيئة الملائمة لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة، وقد أظهرت الدراسات السابقة أيضاً عدم استخدام البنوك التجارية موضوع البحث إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبالتالي عدم تبني أسلوب الموازنات على أساس النشطة .

ويظهر العرض السابق ملخص الدراسات العربية السابقة تميز الدراسة الحالية بطرح موضوع استخدام منهج تحليل الأنشطة في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية لأغراض شركات الصناعة الدوائية في الأردن الخاصة.

ما يميز الدراسة الحالية عن غيرها من الدراسات السابقة:

تمتاز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة فيما يلي:

تعتبر هذه الدراسة أن منهج تحليل الأنشطة أداة إستراتيجية لتطوير إعداد الموازنات التخطيطية بإبراز أهمية استخدام هذا الأسلوب وتشخيص الواقع في شركات صناعة الدواء في الأردن، وبتوصيات للإدارات في هذه الشركات لتطوير عملية إعداد الموازنات التخطيطية باستخدام أسلوب الموازنات المبني على الأنشطة، حيث تستطيع هذه الإدارات من خلال تبني نتائج هذه الدراسة إلى التوصل إلى القيمة الحقيقية لسعر المنتج.

- حاول الباحث في هذه الدراسة دراسة العلاقات بين جميع المتغيرات الواردة في النموذج النظري وتحديد اتجاهاتها وطبيعتها بصورة واضحة.

الفصل الثالث الطريقة والإجراءات

١-٣ منهج الدراسة

٢-٣ مجتمع الدراسة

٣-٣ عينة الدراسة

٤-٣ مصادر جمع البيانات

٥-٣ أدوات الدراسة

٦-٣ إجراءات الدراسة

٧-٣ المعالجة الإحصائية

الفصل الثالث
الطريقة والإجراءات

٣-١ منهج الدراسة

تم الاعتماد على أسلوب المنهج الوصفي والتحليلي لملاءمته لطبيعة الدراسة.

٣-٢ مجتمع الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من جميع شركات الأدوية العاملة في المملكة الأردنية الهاشمية لعام ٢٠٠٦، والبالغ عددها (٢٠) شركة والجدول (١) يبين شركات الدواء في الأردن.

الجدول (١-٣)

شركات الأدوية في الأردن

الرقم	الشركة	الرقم	الشركة
١	الشركة الأردنية السويدية المصنع	١١	شركة أدوية الحكمة
٢	الشركة الأردنية السويدية الطبية	١٢	شركة اكديما للأدوية
٣	الشركة الأردنية للأدوية المصنع	١٣	شركة الحياة للصناعات الدوائية
٤	الشركة الأردنية للصناعات الدوائية	١٤	شركة الرازي للصناعات الدوائية
٥	الشركة الدولية للدواء	١٥	شركة الرام للصناعات الدوائية
٦	الشركة العربية لصناعة الأدوية	١٦	شركة الشرق الأوسط للصناعات الدوائية
٧	الشركة العربية للمستحضرات الطبية	١٧	شركة الصناعات الدوائية البيطرية
٨	الشركة المتحدة لصناعة الأدوية	١٨	شركة ألفا للأدوية
٩	شركة فيلادلفيا للصناعات الدوائية	١٩	شركة المركز العربي للصناعات الدوائية
١٠	الشركة الأردنية لإنتاج الأدوية	٢٠	المركز العربي للصناعات الدوائية والكيميائية

٣-٣ عينة الدراسة

تكونت عينة الدراسة من جميع شركات الأدوية التي تطبق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) في المملكة الأردنية الهاشمية، وبلغ عدد الشركات في العينة (حجم العينة) عشرين شركة، حيث تم اختيار اثنين من الموظفين في كل شركة من محاسبين، ومدراء التسويق والإنتاج ليلعب العدد الكلي لأفراد العينة (٥٦) إدارياً، تم استرجاع (٥٠) استبانته من الاستبيانات التي تم توزيعها، والجدول (٣-٣) يوضح خصائص أفراد العينة، والجدول (٣-٣) يوضح وصف لخصائص أفراد العينة

الجدول (٣-٣)

خصائص أفراد العينة

النسبة	العدد	الجنس
%٥٨	٢٩	ذكور
%٤٢	٢١	إناث
%١٠٠	٥٠	المجموع

يبين الجدول السابق خصائص أفراد العينة حيث شملت على (٢٩) إدارياً وبنسبة (٥٨%) و(٢١) من إدارية وبنسبة (٤٢%).

الجدول (٣-٣)

وصف خصائص أفراد العينة

النسبة	العدد	الجنس	الخصائص
%٢٤	١٢	٣٣-٢٤	العمر
%٣٦	١٨	٤٣-٣٤	
%٤٠	٢٠	٤٤ فما فوق	
%٢٢	١١	دبلوم	المؤهل العلمي
%٥٨	٢٩	بكالوريوس	
%٢	١٠	دراسات عليا	

الخبرة	٥-١	٩	١٨%
	١٠-٦	١٦	٣٢%
	١٠ فما فوق	٢٥	٥٠%

يبين الجدول السابق وصف لخصائص أفراد العينة من حيث العمر، والمؤهل العلمي، والخبرة. حيث حصلت الفترة العمرية من ٤٤ فما فوق على أعلى من الأفراد وبلغ (٢٠) إدارياً وإدارية وبنسبة (٤٠%)، والمؤهل العملي بكالوريوس على أعلى عدد من الأفراد وبلغ (٢٩) إدارياً وإدارية وبنسبة (٥٨%)، والخبرة ١٠ سنوات فما فوق على أعلى عدد من الأفراد وبلغ (٢٥) إدارياً وإدارية وبنسبة (٥٠%).

٤-٣ مصادر جمع البيانات

اعتمد الباحث في جمع البيانات التي تتطلبها هذه الدراسة على المصادر التالية:

- **مصادر أولية:** في ضوء الدراسات السابقة والأدب المحاسبي المتعلق بالموضوع، اعد الباحث (استبانته) تم تقسيمها وفقاً لأبعاد مفهوم الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة.
- **مصادر ثانوية:** مراجعة الكتب والدوريات والمقالات والمواقع الإلكترونية للإطلاع على كل ما له علاقة بموضوع الدراسة.

٥-٣ أداة الدراسة

تتكون أداة الدراسة من استبانة تم تطويرها من قبل الباحث بعد عرضها على محكمين موثوقين، للكشف عن مدى التطوير في إعداد الموازنات التخطيطية لإغراض شركات الصناعة الدوائية في الأردن.

وقد قام الباحث بتطوير هذه الاستبانة، من أجل جمع البيانات اللازمة من شركات الصناعة الدوائية في الأردن وذلك بعد الإطلاع على الأدب النظري المتعلق بموضوع الدراسة، والدراسات السابقة مثل دراسة (العمرى، ٢٠٠٧). ودراسة (الافندي، ٢٠٠٣)، وذلك بهدف الوصول إلى نتائج دقيقة يمكن الاعتماد عليها وتعميمها.

وتكونت أداة الدراسة من جزأين: تضمن الجزء الأول معلومات عامة عن عينة الدراسة، والجزء الثاني تضمن مقياس أداة الدراسة والذي يتعلق بقياس مدى التطوير في إعداد الموازنات التخطيطية، لإغراض شركات الصناعة الدوائية في الأردن وكان عدد فقرات الاستبانة في صورتها الأولية (٤٥) فقرة.

صدق الأداة

للتحقق من صدق الأداة اعتمد الباحث صدق المحتوى إذ قام بعرض الأداة على عدد من المحكمين، من ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والإحصاء في جامعة عمان العربية للدراسات العليا، وجامعة عمان الأهلية (ملحق رقم ٣)، وذلك بغرض معرفة ما تقيسه الفقرات من الأداء المطلوب، ومدى صلة فقرات المقياس بالمتغير المراد قياسه، وللحكم على الفقرات وصياغتها ودرجة وضوحها، ومناسبتها للمجالات. وقد أخذ الباحث بملاحظات المحكمين واعتبرت موافقة غالبية المحكمين على الفقرة مؤشراً على صدق الفقرة، وبذلك أصبح عدد الفقرات في صورتها النهائية (٤٥) فقرة (ملحق رقم ٢).

ثبات الأداة

بعد التأكد من صدق أداة الدراسة، جرى التأكد من ثباتها باستخدام طريقة معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لاستخراج درجة ثبات أداة الدراسة حسب الأبعاد المختلفة، حيث بلغ معامل الثبات للأداة ككل (٠,٨٢) وهو مقبول لغايات هذه الدراسة. ويوضح الجدول رقم (٢) صدق وثبات أداة القياس .

الجدول رقم (٣-٤)

معامل الثبات في المجالات أداة الدراسة

معامل الثبات	اسم المجال	رقم المجال
٠,٨١	الأسلوب المتبع حالياً في إعداد الموازنات التخطيطية في شركات صناعة الدواء الأردنية	١
٠,٧٩	جوانب الضعف أو القصور في الأسلوب الحالي (التقليدي) في إعداد الموازنات التخطيطية	٢

٠,٩٥	أهمية تغيير وتطوير النظام الحالي لإعداد الموازنات التخطيطية في شركات صناعة الدواء الأردنية	٣
٠,٩٢	توافر متطلبات تطبيق النظام المقترح (Activity based Budgeting) في شركات صناعة الدواء	٤
٠,٨٥	آليات تطبيق الموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة	٥
٠,٨٢	ومعامل الثبات للأداة ككل	

٦-٣ إجراءات الدراسة

بعد التأكد من صدق أداة الدراسة، واختبار عينة الدراسة البالغ عددها عشرين شركة، قام الباحث بإعداد نموذج الاستبانة المطلوب، وزيارة مدراء شركات الأدوية في عينة الدراسة، وشرح لهم أهمية الدراسة وأهدافها بالنسبة للقطاع الذي تعمل فيه شركاتهم، وتم توزيع الاستبانة على المدراء الماليين و المحاسبين ومدراء التسويق والإنتاج في شركات الأدوية الأردنية، الداخلة في العينة والتي تطبق نظام الABC، وبين الباحث أهمية تعبئة الاستبانة بدقة وموضوعية، للوصول إلى نتائج واقعية ودقيقة يتم الاعتماد عليها، واستغرق توزيع الاستبيانات وجمعها من المستجيبين ثلاثين يوماً، وقد تم تفرغ الاستبيانات المسترجعة في نموذج خاص بالحاسب تم إعداده بدقة وبشكل آمن بحيث يسهل الرجوع إليه بسهولة عند عملية التحليل وعرض النتائج.

كما تم تدرج مستوى الإجابة عن كل فقرة وفق مقياس ليكرت الخماسي، وجرى استخدام مقياس الحكم على النتائج الذي تم تقسيمه إلى (عال، متوسط، منخفض)، بالاعتماد على فئات الأداة، وعددها أربع فئات هي: (١-٩٩)، (٢-٩٩)، (٣-٩٩)، (٤-٥)، وذلك بتقسيم عدد الفئات على عدد البدائل الخمسة، وهي تمثل (عال جداً، عال، متوسط، منخفض، منخفض جداً) وبطريقة حسابية ($٥ \div ٤ = ٠,٨$) تكون المستويات الثلاثة كالتالي [الدرجة المنخفضة من (١- أقل من ٢,٦) والدرجة المتوسطة (٢,٦ - أقل من ٣,٤)، والدرجة العالية (٣,٤ - ٥)]، ويمكن توضيح التقسيم لهذه المستويات كالتالي:

$$٢,٦ = (٠,٨ + ٠,٨) + ١$$

$$٣,٤ = (٠,٨) + ٢,٦$$

$$٥ = (٠,٨ + ٠,٨) + ٣,٤$$

وبذلك تكون المستويات على النحو الآتي:

من ١- أقل من ٢,٦ درجة منخفضة.

٢,٦- أقل من ٣,٤ درجة متوسطة.

٣,٤- ٥ درجة عالية.

٧-٣ المعالجة الإحصائية

لغرض الإجابة عن أسئلة البحث وتحليل البيانات، تم استخدام المعالجات الإحصائية الآتية:

- اختبار كرونباخ ألفا لاختبار مدى ملاءمة الاستبانة
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل النتائج المتعلقة بأسئلة الدراسة.
- أسلوب الإنحدار البسيط.

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

١-٤ اختبار الفرضية الأولى

٢-٤ اختبار الفرضية الثانية

٣-٤: اختبار الفرضية الثالثة

٤-٤ اختبار الفرضية الرابعة

٥-٤ المنهج المقترح لتطبيق نظام الموازنات التخطيطية المعدة على أساس تحليل الأنشطة (ABB) في

توزيع الموارد المادية والبشرية المتاحة في شركات الأدوية الأردنية

الفصل الرابع

نتائج الدراسة

يتناول هذا الفصل اختبار الفرضيات التي اعتمدت عليها الدراسة، من خلال حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبارت لفقرات الأساليب المتبعة حالياً في إعداد الموازنات التخطيطية في شركات صناعة الدواء الأردنية، هذا وسيتم التعليق على نتائج الدراسة وتفسيرها في الفصل الخامس.

١-٤ اختبار الفرضية الأولى:

فرضية النفي (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين الأسلوب التقليدي للتكاليف وإعداد الموازنات التخطيطية.

تم اختبار هذه الفرضية من خلال تحليل البيانات، التي تم جمعها بواسطة الاستبانة، وقد قام الباحث بتحليل هذه البيانات باستخدام الحاسوب وبرنامج إحصائي (SPSS)، وقد اعتمد الباحث على الإحصاء الوصفي والتحليلي، للوصول إلى النتائج معتمداً على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وعند مستوى ثقة (0.05)، وتضمنت هذه الفرضية اثنتي عشرة فقرة تتعلق بالأسلوب التقليدي للتكاليف في إعداد الموازنات التخطيطية. والجدول التالي يلخص المتوسطات والانحرافات المعيارية، والبيانات الإحصائية التي تم الحصول عليها من نتائج التحليل:

الجدول (١-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والمرتبة تنازلياً لفقرات الفرضية الأولى

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	درجة الموافقة
2	تهتم الموازنة التخطيطية في شركات الأدوية بالجانب الرقابي أكثر من ترشيد القرارات الإدارية .	4.48	0.65	1	مرتفعة

مرتفعة	2	0.63	4.36	يتم التبويب على أساس طبيعة الإنفاق أكثر من الغرض من الإنفاق.	3
مرتفعة	3	0.79	4.08	يتم إتباع الأسلوب التقليدي عند إعداد الموازنة التخطيطية في شركات صناعة الدواء الأردنية.	1
مرتفعة	4	1.06	3.88	لا تساعد الموازنة التخطيطية حاليا في تقييم البرامج وأنشطة الشركة.	5
مرتفعة	5	0.72	3.82	يستند إعداد الموازنة التخطيطية حاليا على معايير التكلفة.	9
مرتفعة	5	1	3.82	لا تساعد الموازنة التخطيطية حاليا في إدارة التكلفة	14
مرتفعة	7	0.98	3.78	لا تهتم الموازنة التخطيطية بتحديد الأولويات بين البرامج وأنشطة الشركة.	4
مرتفعة	8	0.83	3.62	التركيز في الموازنة التخطيطية الحالية على وظيفة التخطيط أكثر من وظيفة الرقابة.	7
مرتفعة	9	1.13	3.60	لا يعتمد حاليا كل منهاج البرامج والأنشطة في إعداد الموازنة التخطيطية.	6
مرتفعة	9	1.14	3.60	لا تهتم الموازنة التخطيطية حاليا ببرامج وأنشطة الشركة.	8
مرتفعة	11	0.93	3.50	يتم التركيز عند إعداد الموازنة التخطيطية على وسائل الانجاز وليس الإنجاز ذاته.	10
مرتفعة	12	0.99	3.40	لا تهتم الطريقة الحالية بمرونة الموازنة التخطيطية	20
مرتفعة		0.54	3.92	الدرجة الكلية	

يشير الجدول (٤-١) إلى أن درجة الموافقة جاءت مرتفعة في فقرات المجال الأول؛ إذ تراوح متوسط درجات الموافقة ما بين (3.4-4.48)، إذ جاءت الفقرة رقم (٢) والتي نصت على " تهتم الموازنة التخطيطية في شركات الأدوية بالجانب الرقابي أكثر من ترشيد القرارات الإدارية" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (٤,٤٨)، وبانحراف معياري (0.65)، ثم تلتها الفقرة رقم (٣) ونصت " يتم التبويب على أساس طبيعة الإنفاق أكثر من الغرض من الإنفاق " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.36)، وبانحراف معياري (0.63)، وجاءت الفقرة رقم (١٠) ونصها " يتم التركيز عند إعداد الموازنة التخطيطية على وسائل الانجاز وليس الإنجاز ذاته " بالمرتبة الحادية عشر وقبل الأخيرة بمتوسط حسابي (٣,٥٠)، وبانحراف معياري (٠,٩٣) في حين جاءت الفقرة رقم (٢٠) ونصها " لا تهتم الطريقة الحالية بمرونة الموازنة التخطيطية" بالمرتبة الأخيرة إذ حصلت على متوسط حسابي (3.40)، وبانحراف معياري (0.99). ولاختبار الفرضية الصفرية" لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين الأسلوب التقليدي للتكاليف وإعداد الموازنات التخطيطية" تم استخدام تحليل الانحدار للتحقق من الأثر المحتمل لإتباع الأسلوب التقليدي للتكاليف في إعداد الموازنات التخطيطية والجدول (٤-٢) بين ذلك.

الجدول (٤-٢)

تحليل الانحدار لأثر إتباع الأسلوب التقليدي للتكاليف في إعداد الموازنات التخطيطية

Sig	df	β	F	R ²	R	البيان
مستوى الدلالة	درجات الحرية	معامل الانحدار		معامل التحديد	الارتباط	
0.014	١	0.201	6.208	٠,٠٤٠	٠,٢٠١	العلاقة بين الأسلوب التقليدي
	٤٨					للتكاليف وإعداد الموازنات
	٤٩					التخطيطية.

يوضح الجدول (٤-٢) الأثر المحتمل لإتباع أسلوب التقليدي للتكاليف في إعداد الموازنات التخطيطية، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية لإتباع أسلوب التقليدي للتكاليف في إعداد الموازنات التخطيطية، إذ بلغ معامل الارتباط R (٠,٢٠١) عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أما معامل التحديد R^2 فقد بلغ (٠,٠٤٠) أي أن ما قيمته (٠,٠٤٠) من التغيرات في إعداد الموازنة ناتج عن إتباع الأسلوب التقليدي، كما بلغت قيمة درجة التأثير β (0.201)، وعليه نرفض الفرضية الصفرية " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين الأسلوب التقليدي للتكاليف وإعداد الموازنات التخطيطية"، وتقبل الفرضية البديلة وهي: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين الأسلوب التقليدي للتكاليف وإعداد الموازنات التخطيطية.

٢-٤ اختبار الفرضية الثانية:

فرضية النفي (H_0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لوظائف سلسلة القيمة على إعداد الموازنات التخطيطية.

يتكون عدد أسئلة هذه الفرضية من إحدى عشرة فقرة تعبر عن وظائف سلسلة القيمة وإعداد الموازنات التخطيطية. وقد قام الباحث بتحليل البيانات / والجدول التالي (٤-٣) يبين البيانات الإحصائية التي تم الحصول عليها من التحليل:

الجدول (٤-٣)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والمرتبة تنازلياً ل فقرات الفرضية الثانية

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	درجة الموافقة
26	تستخدم الموازنات المعدة على أساس الأنشطة كأداة حكم وقياس لأنشطة الشركة.	4.02	0.71	1	مرتفعة
19	من الصعب استخدام الموازنة التخطيطية الحالية لتعزيز الحصة السوقية للشركة.	3.94	0.96	2	مرتفعة

مرتفعة	3	0.78	3.86	يبحث منهج تحليل الأنشطة في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية عن نظم ترسم وتزيد كفاءة وفاعلية جميع الأنشطة.	24
مرتفعة	4	0.82	3.84	يركز منهج تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية على الأنشطة المنظمة للقيمة لتحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	21
مرتفعة	5	1.31	3.52	إيجاد نظام رقابي فعال من خلال متابعة الأداء وتجنب الانحرافات	45
متوسطة	6	1.22	3.30	يتم تحديد الموارد المادية والبشرية اللازمة لكل نشاط	44
متوسطة	7	0.8	3.18	يتم تقويم الأداء من خلال وضع نظام حوافز بهدف تخفيض التكاليف وتحديد الأنشطة ذات القيمة للمنتج والخدمة.	42
متوسطة	8	1.04	3.06	بتم تحديد الأنشطة الملائمة بصناعة الدواء	41
متوسطة	9	1.32	3.04	لا تفصح الموازنة التخطيطية حاليا عن كيفية تحقيق الأهداف.	18
متوسطة	10	1.00	3.02	يتم التركيز على الأنشطة الهامة ذات القيمة بالنسبة لصناعة الدوائية	43
متوسطة	11	1.30	2.88	لا تساعد الموازنة الحالية في إعداد الموازنات التخطيطية على تحقيق المزايا التنافسية لشركات.	16
متوسطة		0.70	3.24	الدرجة الكلية	

يشير الجدول إلى أن الفقرات حصلت على درجات متفاوتة ما بين مرتفعة ومتوسطة، من حيث الموافقة؛ إذ تراوح متوسط درجات الموافقة ما بين (٢,٨٨ - 4.02)، إذ جاءت الفقرة رقم (2٦) والتي نصت على " تستخدم الموازنات المعدة على أساس الأنشطة كأداة حكم وقياس لأنشطة الشركة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (٤,٠٢)، وبانحراف معياري (0.71)، ثم تلتها الفقرة رقم (١٩) ونصت " من الصعب استخدام الموازنة التخطيطية الحالية لتعزيز الحصة السوقية للشركة" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.94)، وبانحراف معياري (0.96)، وجاءت الفقرة رقم (٤٣) ونصها " يتم التركيز على الأنشطة الهامة ذات القيمة بالنسبة لصناعة الدوائية" بالمرتبة قبل الأخيرة بمتوسط حسابي (3.02)، وبانحراف معياري (١,٠٠)،

في حين جاءت الفقرة رقم (١٦) ونصها " لا تساعد الموازنة التخطيطية الحالية في إعداد الموازنات التخطيطية على تحقيق المزايا التنافسية لشركات" بالمرتبة الأخيرة إذ حصلت على متوسط حسابي (2.88)، وبانحراف معياري(1.3).

ولاختبار الفرضية الصفرية "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لوظائف سلسلة القيمة وعلى إعداد الموازنات التخطيطية،" تم استخدام تحليل الانحدار للتحقق من الأثر المحتمل لإتباع وظائف سلسلة القيمة، في إعداد الموازنات التخطيطية والجدول(٤-٤) يبين نتائج الاختبار.

الجدول(٤-٤)

تحليل الانحدار لأثر وظائف سلسلة القيمة في إعداد الموازنات التخطيطية

Sig مستوى الدلالة	df درجات الحرية	β معامل الانحدار	F	R ² معامل التحديد	R الارتباط	البيان
	1					العلاقة بين وظائف سلسلة
0.612	133	0.044	0.259	0.002	0.044	القيمة وإعداد الموازنات
	143					التخطيطية

يوضح الجدول(٤-٤) الأثر المحتمل لإتباع وظائف سلسلة القيمة في إعداد الموازنات التخطيطية ، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية لوظائف سلسلة القيمة، في إعداد الموازنات التخطيطية، إذ بلغ معامل الارتباط R (٠.044) عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أما معامل التحديد R2 فقد بلغ (0.002) أي أن ما قيمته (0.002) من التغيرات في إعداد الموازنة ناتج عن وظائف سلسلة القيمة، كما بلغت قيمة درجة التأثير β (0.044)، وعليه لا نرفض الفرضية البديلة ونصها: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين وظائف سلسلة القيمة وإعداد الموازنات التخطيطية".

٣-٤: اختبار الفرضية الثالثة:

فرضية النفي (H0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أنشطة المنشأة وإعداد الموازنات التخطيطية. يتكون مجال هذه الفرضية من سبع فقرات تعبر عن أنشطة المنشأة وأسلوب إعداد الموازنات التخطيطية. والجدول (٥-٤) يلخص نتائج التحليل الإحصائي.

الجدول (٥-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والمرتبة تنازلياً لفقرات الفرضية الثالثة

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	درجة الموافقة
29	تساعد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة شركات على اختيار المؤشرات المناسبة لتقويم أداء الشركة.	4.34	0.59	1	مرتفعة
25	يساعد منهج تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية على ترشيد التكلفة.	4.30	0.65	2	مرتفعة
23	يتطلب منهج تحليل الأنشطة في تطوير الموازنات التخطيطية وتوفير قاعدة بيانات.	4.20	0.64	3	مرتفعة
30	تفيد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في إدارة المخاطر في الشركة.	3.96	0.61	5	مرتفعة

مرتفعة	6	0.74	3.94	تساعد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في دعم اتخاذ قرارات الشركة بشكل أفضل.	28
مرتفعة	9	0.74	3.78	يترتب على تطبيق الموازنات المعدة على أساس الأنشطة رفع كفاءة وفاعلية أنشطة الشركة.	27
مرتفعة	10	0.89	3.50	يساعد منهج تحليل الأنشطة على قياس وتقويم الأداء الاستراتيجي لشركة.	22
		0.40	3.97		الدرجة الكلية

يشير الجدول السابق إلى أن الفقرات حصلت على درجات متفاوتة، ما بين مرتفعة ومتوسطة من حيث الموافقة؛ إذ تراوح متوسط درجات الموافقة ما بين (3.50 - 4.34)، إذ جاءت الفقرة رقم (29) والتي نصت على "تساعد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة شركات على اختيار المؤشرات المناسبة لتقويم أداء الشركة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.34)، وبانحراف معياري (0.59)، ثم تلتها الفقرة رقم (25) ونصت "يساعد منهج تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية على ترشيد التكلفة" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.30)، وبانحراف معياري (0.65)، وجاءت الفقرة رقم (27) ونصها "يترتب على تطبيق الموازنات المعدة على أساس الأنشطة رفع كفاءة وفاعلية أنشطة الشركة" بالمرتبة قبل الأخيرة بمتوسط حسابي (3.78)، وبانحراف معياري (0.74)، في حين جاءت الفقرة رقم (22) ونصها "يساعد منهج تحليل الأنشطة على قياس وتقويم الأداء الاستراتيجي لشركة" بالمرتبة الأخيرة إذ حصلت على متوسط حسابي (3.50)، وبانحراف معياري (0.89).

ولاختبار الفرضية الصفرية "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أنشطة المنشأة وإعداد الموازنات التخطيطية" تم استخدام تحليل الانحدار للتحقق من الأثر المحتمل لأنشطة المنشأة في إعداد الموازنات التخطيطية، والجدول (6-4) يبين نتائج هذا التحليل الإحصائي.

الجدول (٦-٤)

تحليل الانحدار لأثر أنشطة المنشأة في إعداد الموازنات التخطيطية

Sig	df	β	F	R ²	R	البيان
مستوى الدلالة	درجات الحرية	معامل الانحدار		معامل التحديد	الارتباط	
0.000	١	٠.630	97.314	٠.397	٠.630	لأثر أنشطة المنشأة في إعداد
	٤٨					الموازنات التخطيطية
	٤٩					

يوضح الجدول (٦-٤) الأثر المحتمل لأثر أنشطة المنشأة في إعداد الموازنات التخطيطية، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية الأثر أنشطة المنشأة في إعداد الموازنات التخطيطية، إذ بلغ معامل الارتباط R (٠,٦٣٠) عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أما معامل التحديد R² فقد بلغ (٠,٣٩٧) أي أن ما قيمته (٠,٣٩٧) من التغيرات في إعداد الموازنات التخطيطية ناتج عن أنشطة المنشأة، كما بلغت قيمة درجة التأثير β (٠,٦٣٠)، وعليه نرفض الفرضية الصفرية " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أنشطة المنشأة وإعداد الموازنات التخطيطية"، وتقبل الفرضية البديلة وهي: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أنشطة المنشأة وإعداد الموازنات التخطيطية.

٤-٤ اختبار الفرضية الرابعة:

فرضية النفي (H0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين منهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة وإعداد الموازنات التخطيطية.

يتكون مجال هذه الفرضية من إحدى عشرة فقرة تعبر عن منهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة، وإعداد الموازنات التخطيطية. والجدول التالي (٧-٤) يلخص التحليل الإحصائي التي تم التوصل إليها:

الجدول (٧-٤)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والمرتبة تنازلياً لفقرات الفرضية الرابعة

رقم الفقرة	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المرتبة	درجة الموافقة
35	يتوفر لدى الشركة دعم واضح من الإدارة العليا لتنفيذ بنود الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة.	4.34	0.59	1	مرتفعة
32	تعتبر الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة أداة فعالة للربط بين الأهداف الخاصة بالشركة والإمكانيات المتاحة.	3.54	1.01	2	مرتفعة
33	يتوفر كادر مؤهل ومدرب لإعداد الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة.	3.52	0.89	3	مرتفعة
38	يشارك جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة.	3.38	0.90	4	متوسطة
34	يوجد نظام لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة.	3.32	0.82	5	متوسطة
31	يتم الالتزام بتنفيذ الأنشطة في الشركة استناداً إلى المخصصات المعتمدة لها في الموازنة.	3.14	0.8١	6	متوسطة

متوسطة	7	1.12	3.04	تحدد أرقام الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة بكفاءة لتمكين الكوادر والإدارات من تحقيقها.	39
متوسطة	8	1.41	2.98	يتوفر لدى الشركة نظام حوافز مناسب لمكافحة من يلتزمون بتنفيذ الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة وتحقيق أهدافها.	36
متوسطة	9	0.58	2.84	يطبق نظام المساءلة في حالة عدم الالتزام بتنفيذ بنود الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة.	37
متوسطة	10	0.96	2.76	يتم تحليل الانحرافات بشكل عقلاي ويتم الوقوف على أسبابها واتخاذ القرارات المناسبة.	40
		0.59	3.17	الدرجة الكلية	

يشير الجدول السابق إلى أن الفقرات حصلت على درجات متفاوتة ما بين مرتفعة ومتوسطة من حيث الموافقة. إذ تراوح متوسط درجات الموافقة ما بين (2.76 - 4.34)، إذ جاءت الفقرة رقم (30) والتي نصت على " يتوفر لدى الشركة دعم واضح من الإدارة العليا لتنفيذ بنود الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة " بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.34)، وبانحراف معياري (0.59)، ثم تلتها الفقرة رقم (32) ونصت " تعتبر الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة أداة فعالة للربط بين الأهداف الخاصة بالشركة والإمكانيات المتاحة له " في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.54)، وبانحراف معياري (1.01)، وجاءت الفقرة رقم (37) ونصها " يطبق نظام المساءلة في حالة عدم الالتزام بتنفيذ بنود الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة " بالمرتبة قبل الأخيرة بمتوسط حسابي (2.84)، وبانحراف معياري (0.58)،

في حين جاءت الفقرة رقم (40) ونصها " يتم تحليل الانحرافات بشكل عقلاي ويتم الوقوف على أسبابها واتخاذ القرارات المناسبة " بالمرتبة الأخيرة إذ حصلت على متوسط حساي (2.76)، وبانحراف معياري (0.96).

ولاختبار الفرضية الصفرية " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين منهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة وإعداد الموازنات التخطيطية" تم استخدام تحليل الانحدار للتحقق من الأثر المحتمل لمنهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية، والجدول (٨-٤) يبين نتائج الاختبار.

الجدول (٨-٤)

تحليل الانحدار لأثر منهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية

Sig مستوى الدلالة	df درجات الحرية	β معامل الانحدار	F	R ² معامل التحديد	R الارتباط	البيان
0.000	١	.511	52.179	.261	.511	منهج إعداد الموازنات على
	٤٨					أساس الأنشطة في إعداد
	٤٩					الموازنات

يوضح الجدول (٨-٤) الأثر المحتمل لمنهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة في إعداد الموازنات، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود أثر ذي دلالة إحصائية الأثر منهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة في إعداد الموازنات، إذ بلغ معامل الارتباط R (0.511) عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، أما معامل التحديد R² فقد بلغ (0.261) أي أن ما قيمته (0.261) من التغيرات في إعداد الموازنات ناتج عن منهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة، كما بلغت قيمة درجة التأثير β (0.511)، وعليه نرفض الفرضية الصفرية " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين منهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة وإعداد الموازنات التخطيطية"، وتقبل الفرضية البديلة وهي : يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين منهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة وإعداد الموازنات التخطيطية.

٤-٥ المنهج المقترح لتطبيق نظام الموازنات التخطيطية المعدة على أساس تحليل الأنشطة (ABB) في

توزيع الموارد المادية والبشرية المتاحة في شركات الأدوية الأردنية

اقترح النموذج التالي والذي يوضح آلية إعداد الموازنات على أساس الأنشطة والمقارنة مع آلية

إعداد الموازنات التقليدية من خلال النقاط التالية:

أولاً: حساب تكلفة الأنشطة التي تستنفذ الموارد المستخدمة في الإنتاج .

ثانياً: حساب تكلفة الأنشطة المستخدمة في تشغيل الموارد اللازمة في الإنتاج.

ثالثاً: تقدير حجم المبيعات من السلع والخدمات للشركة .

رابعاً: احتساب تكاليف الأنشطة اللازمة لإنتاج المبيعات المخطط لها.

خامساً: احتساب تكلفة الموارد التي تستنفذها الأنشطة لإنتاج حجم المبيعات المخطط لها.

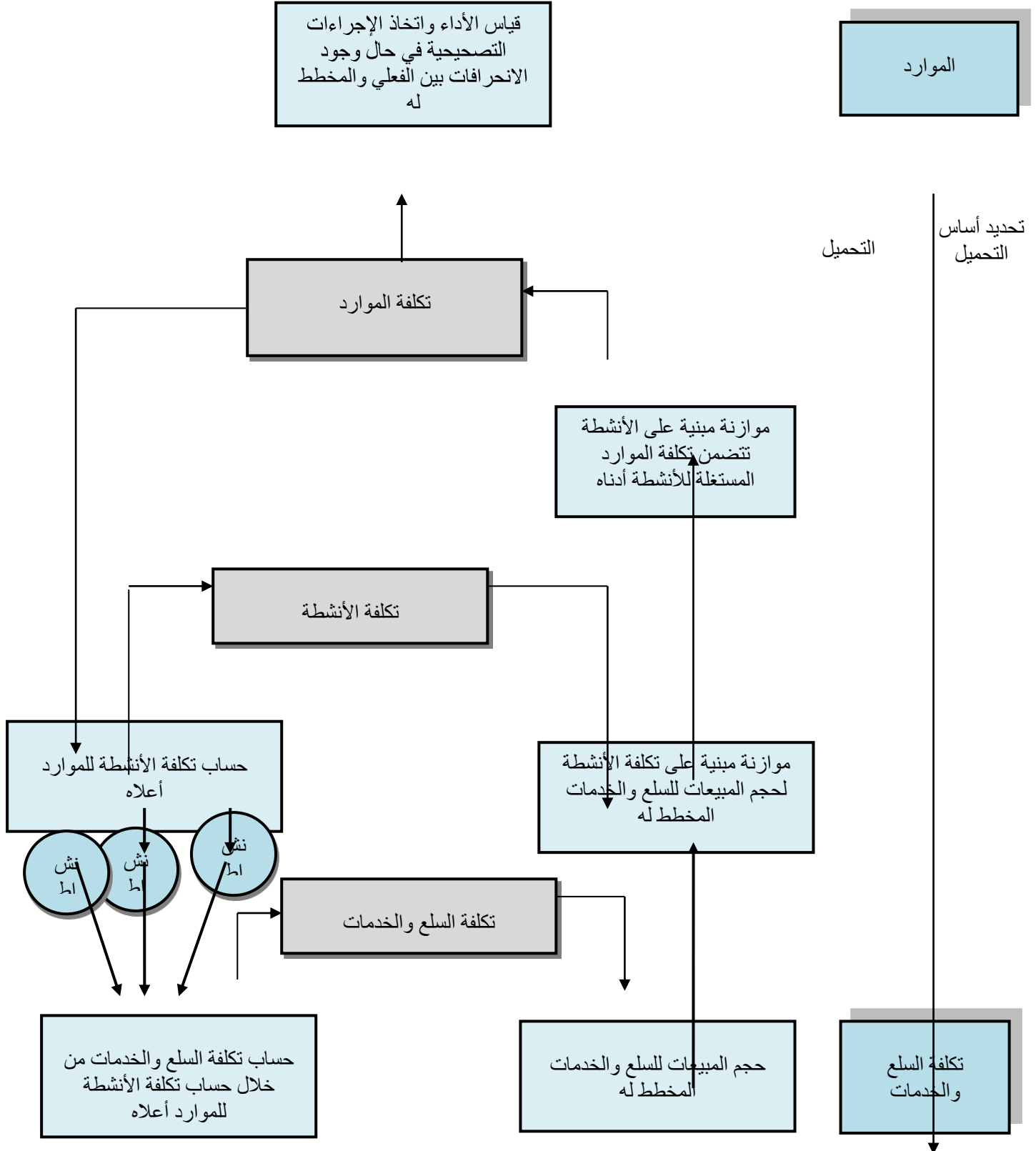
سادساً: تقييم وتقويم الأداء مقارنة مع مؤشرات الأداء المتفق عليها في حال وجود انحرافات تستعدي

ذلك.

ويوضح الشكل (٨) المنهجية المقترحة للموازنات المبنية على الأنشطة في شركات الأدوية الأردنية.

شكل (٣) المنهجية المقترحة للموازنات المبينة على الأنشطة

الموازنات التقليدية المنهجية المقترحة للموازنات المبينة على الأنشطة



الفصل الخامس

مناقشة النتائج والتوصيات

١-٥ نتائج الدراسة

٢-٥ التوصيات

الفصل الخامس

١-٥ مناقشة نتائج الدراسة

استهدفت هذه الدراسة الكشف عن مدى استخدام منهج تحليل الأنشطة في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية، لإغراض شركات الصناعة الدوائية في الأردن، والنتائج التي توصلنا إليها هي حسب إجابات أفراد عينة الدراسة.

مناقشة نتائج الفرضية الأولى والتي تنص على: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين الأسلوب التقليدي للتكاليف وإعداد الموازنات التخطيطية "

أظهرت النتائج الواردة للفرضية الأولى أن الفقرات حصلت على درجات مرتفعة من حيث الموافقة، إذ تراوح متوسط درجات الموافقة الدراسة ما بين (4.48- 3.40)، إذ جاءت الفقرة رقم (٢) والتي نصت على " تهتم الموازنة التخطيطية في شركات الأدوية بالجانب الرقابي أكثر من ترشيد القرارات الإدارية " بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (٤,٤٨)، وبانحراف معياري (٠,٦٥) ، وهذا قد يعود إلى تعدد مجالات الأمن الدوائي في توفير الكمية الكافية من الأدوية الأساسية في الوقت المناسب، إضافة إلى احتمالية انتشار الأدوية التي لا تنطبق عليها المعايير، مما يشكل تهديداً على انتشار الدواء الأصلي، إلى جانب استنزاف الموارد المالية للبلد المستهدف، وذلك لأسباب كثيرة أهمها غياب الرقابة "الجانب الرقابي"، وضعف التنسيق بين الجهات المختصة، وتدني مستوى الوعي الجماهيري بخطورة هذه الأدوية، ولان غياب الجانب الرقابي في موازنة الشركات المصنعة لدواء وتحويلها إلى الاهتمام بالقرارات الإدارية يشكل مشكلة كبيرة تهدد صحة المواطنين، وينبغي عدم تجاهلها أو التقليل منها، وإثما الاعتراف بها، والعناية بها بالطرق العلمية والمهنية السليمة.

في حين جاءت الفقرة رقم (٢٠) ونصها " لا تهتم الطريقة الحالية بمرونة الموازنة التخطيطية " بالمرتبة الثانية عشر- والأخيرة إذ حصلت على متوسط حسابي (3.40)، وبانحراف معياري (٠,٩٩)، وذلك قد يعود إلى سوء فهم العاملين للموازنات وأهميتها وعدم وعيهم بوظائفها وبالتالي عدم مشاركتهم في إعدادها، إضافة إلى عدم قناعة الإدارة في الشركات الدوائية بأهمية الموازنة التخطيطية واعتبارها عمل روتيني، خصوصاً بأن الموازنات تعتبر أداة فعالة للتخطيط والتنسيق والرقابة وتقييم الأنشطة، كل هذا وغيره يدفع البعض إلى إهمال دور الموازنة التخطيطية ما تتمتع به من مرونة، وعدم الأخذ بها عند تنفيذ البرامج والأنشطة في الشركات الدوائية.

وعند استخدام تحليل الانحدار للتحقق من الأثر المحتمل لإتباع الأسلوب التقليدي للتكاليف في إعداد الموازنات التخطيطية تم قبول الفرضية البديلة وهي: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين الأسلوب التقليدي للتكاليف وإعداد الموازنات التخطيطية.

وهذا يتفق مع دراسة الأفندي(٢٠٠٣) والتي أظهرت أنه لا يوجد مشاركة فاعلة من قبل المستويات الإدارية في عملية إعداد الموازنة، كما أظهرت أن الأساليب المستخدمة في إعداد الموازنة التخطيطية يؤثر على استخدامها كأداة للتخطيط والرقابة.

مناقشة نتائج الفرضية الثانية والتي تنص على: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين وظائف سلسلة القيمة وإعداد الموازنات التخطيطية"

حصلت الفقرات على درجات متفاوتة ما بين مرتفعة ومتوسطة من حيث الموافقة؛ إذ تراوح متوسط درجات موافقة الدراسة ما بين (٤,٠٢ - ٢,٨٨)، إذ جاءت الفقرة رقم (٢٦) والتي نصت على " تستخدم الموازنات المعدة على أساس الأنشطة كأداة حكم وقياس لأنشطة الشركة " بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.02)، وبانحراف معياري(0.71)، وذلك يعود إلى أن الموازنة التخطيطية من أهم وسائل الرقابة على الموارد وقياس أنشطة الشركة، لذا فهي أداة رقابية فعلية وليست مجرد أداة لوضع القرارات الإدارية لشركة، حيث تستخدم كأداة للتحقق من وصول الشركة إلى أهدافها المخطط لها. وهذا يتفق مع دراسة حسين (١٩٩٩)، والتي أظهرت أن هذا النوع من الموازنات يعد أداة رقابة ذات فاعلية بالمقارنة مع الموازنات الساكنة وأدوات الرقابة الأخرى.

وجاءت الفقرة رقم (16) ونصها " لا تساعد الموازنة الحالية في إعداد الموازنات التخطيطية على تحقيق المزايا التنافسية لشركات " بالمرتبة الحادية عشر- والأخيرة بمتوسط حسابي(2.88) وبانحراف معياري (1.30). وهذا قد يعود إلى أن الموازنة التخطيطية كي تحقق الميزة التنافسية؛ تحتاج إلى إدخال التقنية الآلية الحديثة أي الوسائل المساعدة على انجاز مهام و وظائف الموازنة التخطيطية في الشركة، كما أنها عملية شمولية فعلية تركز على النوع أي نوع الانجاز وليس الكم في توفير وسائل الانجاز، أضف إلى ذلك أيضاً إن السبب قد يعود إلى إن العاملين في الشركات قد لا يملكون الكفاءة والفاعلية في استخدام الوسائل الحديثة التي توفرها الشركات، وهذا يعمل على عدم تحقيق الميزة التنافسية.

عند استخدام تحليل الانحدار للتحقق من الأثر المحتمل لإتباع وظائف سلسلة القيمة في إعداد الموازنات التخطيطية تم قبول الفرضية البديلة ونصها: " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين وظائف سلسلة القيمة وإعداد الموازنات التخطيطية".

مناقشة نتائج الفرضية الثالثة والتي تنص على: " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أنشطة

المنشأة وإعداد الموازنات التخطيطية"

حصلت الفقرات على درجات متفاوتة ما بين مرتفعة ومتوسطة من حيث الموافقة؛ إذ تراوح متوسط درجات الموافقة الدراسة ما بين (٤,٣٤ - ٣,٥٠)، إذ جاءت الفقرة رقم (٢٩) والتي نصت على " تساعد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة شركات على اختيار المؤشرات المناسبة لتقويم أداء الشركة " بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (٤,٣٤) وبانحراف معياري (٠,٥٩)، وقد يعود ذلك إلى إن الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة (ABB) تعد موضوعية لربط حجم العمل مع التكاليف، إضافة إلى أنها سهلة التصميم، وقد يعود ذلك إلى إن الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة (ABB) تساعد على ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط والمؤشرات المناسبة لشركة وتقود إلى تسهيل عملية التقييم واتخاذ القرارات حيث إن لاتخاذ القرارات أثر على مستقبل الشركة ويمس كل الأنظمة المسيرة لها، لذا فإن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية حول التكاليف التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية، يعد مطلباً حيوياً في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة، كما اعتقد إن الموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة تساعد شركات صناعة الدواء على تقدير الاحتياجات من الموارد في إطار التغيير كما تعطي مؤشر على العلاقات ما بين الأنشطة العلمية.

وجاءت الفقرة رقم (١٧) ونصها " يساعد منهج تحليل الأنشطة على قياس وتقويم الأداء الاستراتيجي لشركة " بالمرتبة العاشرة والأخيرة بمتوسط حسابي (٣,٥٠) وبانحراف معياري (٠,٨٩)، وقد يعود إلى أن صناعة الدواء تمثل واحدة من الصناعات الإستراتيجية التي تتصل بالأمن القومي، والتنمية الاقتصادية، وعلى نحو يستلزم وجود سياسات واستراتيجيات عامة واضحة المعالم والمسئوليات للوفاء بمتطلباتها. وقد يعود السبب أيضاً إلى إن بعض الشركات الصناعة الدوائية لا تراعي الأداء الاستراتيجي في منتجاتها ومن هنا تأتي أهمية وجود سياسات عامة دوائية تستجيب لأبعاد الأداء الطويلة المدى والمثلى حيث يتطلب تقييم مثل هذه الأداء استخدام الأساليب العاصرة حتى يؤدي إلى تحسين الربحية و الإنتاجية في الشركات الدوائية.

وعند استخدام تحليل الانحدار للتحقق من الأثر المحتمل لأنشطة المنشأة في إعداد الموازنات التخطيطية وعليه تم قبول الفرضية البديلة وهي: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين أنشطة المنشأة وإعداد الموازنات التخطيطية.

وهذا يختلف مع دراسة سيريتزليو (Serritzlew, 2006) والتي أظهرت أنه ليس من الضروري أن يكون هنالك صلة قوية بين نوعية النشاط اللازم للإنتاج والموازنة.

مناقشة نتائج الفرضية الرابعة والتي تنص على: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين منهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة وإعداد الموازنات التخطيطية"

أن الفترات حصلت على درجات متفاوتة ما بين مرتفعة ومتوسطة من حيث الموافقة؛ إذ تراوح متوسط درجات الموافقة الدراسة ما بين (4.34-3.50)، إذ جاءت الفقرة رقم (٣٥) والتي نصت على " يتوفر لدى الشركة دعم واضح من الإدارة العليا لتنفيذ بنود الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة " بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (4.34) وبانحراف معياري (0.59)، حيث إن الإدارة العليا تقوم بدعم بنود الموازنة التخطيطية عن طريق دعم السياسة التسويقية وذلك بالاهتمام بمواصفات المنتج أو الخدمات المزعم تسويقها وأنواعها، توصيف السوق الحالية والعوامل المؤثرة على الطلب والعرض، و العرض الحالي والمتوقع على المنتج الدوائي أو الخدمة الدوائية وجميع هذه العناصر لا تؤثر تأثيراً مباشراً على الموازنة التخطيطية ولا تقوم بمساعدتها.

وجاءت الفقرة رقم (٤٠) ونصها " يتم تحليل الانحرافات بشكل عقلاي ويتم الوقوف على أسبابها واتخاذ القرارات المناسبة " بالمرتبة العاشرة والأخيرة بمتوسط حسابي (٢,٧٦) وبانحراف معياري (٠,٩٦)، وذلك يعود إلى عدم وجود مشاركة فاعلة من قبل المستويات الإدارية في عملية إعداد الموازنة، وضعف التخطيط الطويل الأجل في إعداد الموازنة التخطيطية والذي يؤثر على استخدامها كأداة للوقوف على الانحرافات بشكل موضوعي.

وعند استخدام تحليل الانحدار للتحقق من الأثر المحتمل لمنهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية، تم قبول الفرضية البديلة وهي: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين منهج إعداد الموازنات على أساس الأنشطة وإعداد الموازنات التخطيطية.

هذا يتفق مع دراسة (Kohrs & DeGraff, 2005) والتي أظهرت نقاط الضعف التي تظهر في نظام الأنشطة المعتمدة على الميزانية، ومن أهمها الإفراط في التركيز على تخطيط قصير الأجل.

٥ - ٢ التوصيات

١. توصي هذه الدراسة بضرورة تطوير استخدام منهج تحليل الأنشطة، في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية، لإغراض شركات الصناعة الدوائية في الأردن.
٢. أظهرت نتائج الدراسة أن استخدام منهج تحليل الأنشطة، يتطلب توفير قاعدة بيانات لذلك توصي الدراسة بضرورة التزام شركات الصناعة الدوائية في الأردن، بمبدأ الشفافية بتوفير المعلومات الضرورية، وحسب الممارسات والقواعد الدولية المعمول بها، وفي الوقت المناسب لمساعدة المتعاملين (المشاركين) في الأسواق الصناعة الدوائية على اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة.
٣. ضرورة إجراء المزيد من الدراسات عن موضوع الدراسة مع الأخذ بالاعتبار متغيرات أخرى لم يتم تناولها بهذه الدراسة.

المراجع:

المراجع العربية:

- أبو نصار، محمد، (٢٠٠٩). محاسبة التكاليف، الندوة الشهرية ٢، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، الجامعة الأردنية.
- أبو نصار، محمد (٢٠١٠). المحاسبة الإدارية، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
- الأفندي، سجي (٢٠٠٣). مدى استخدام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في منشآت القطاع العام، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلب، دمشق.
- الأمين، بدر، (٢٠٠٦). محاسبة التكاليف، جهاز ونشر الكتاب الجامعي، حلوان، مصر.
- باسيلي، مكرم (٢٠٠٧). إدارة التكلفة الإستراتيجية: مداخل معاصر، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الأول. المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع.
- بشور، عصام (١٩٨٤). توازن الموازنة التخطيطية العامة، دمشق: مطبعة الجامعة.
- البشيتي، سليمان، (٢٠٠٧). أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد على الأداء التشغيلي في الشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد ٣٤، العدد ٢، الجامعة الأردنية.
- البلوي، سامي (١٩٩٩). الموازنات التخطيطية في القطاع المصرفي الأردني، رسالة ماجستير غير منشورة، المفرق: جامعة آل البيت.
- التكريتي، إسماعيل وآخرون (٢٠٠٧). المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، عمان: دار الحامد.
- جمعة، إسماعيل وآخرون (٢٠٠٠). المحاسبة الإدارية ونماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، عمان: الدار الجامعية.
- حسين، نائل (١٩٩٩). محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة آل البيت المفرق.
- حمد الله، مبارك (٢٠٠٤). تكنولوجيا المعلومات وأثرها على الإستراتيجية والهيكل التنظيمي والأداء، دراسة تحليلية لشركات التأمين الأردنية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية و المالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان.

الحميد، محمد (٢٠٠٦). تقويم نظام الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء في منشآت صناعة الأغذية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عدن، اليمن.

خطاب، أحمد، عبد الله شحاته، صالح عبد الرحمن، (٢٠٠٨). الموازنة التخطيطية العامة والموازنة بالمشاركة مع التطبيق على الموازنة المصرية، كلية الاقتصاد، جامعة القاهرة.

الدلايخ، عبد الرحمن (٢٠٠١). العوامل السلوكية المؤثرة في إعداد الموازنات التخطيطية وتنفيذها في الشركات المساهمة الصناعة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.

راضي، محمد وحجازي، وجدي (٢٠٠٦). المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الإسكندرية: الدار الجامعية.

الزعبي، ناجح محمد (٢٠٠٤). دور الموازنات في تخطيط ورقابة وتقييم أداء المجالس البلدية في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت.

زعر، حمدي (٢٠٠٦). مشاكل إعداد الموازنات وتنفيذها في بلديات قطاع غزة، دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الرابع عشر - العدد الثاني، ص ٢٩٥-٣١٦.

السعيدات، زياد (٢٠٠٣). بعنوان: "الموازنات المرنة وأثرها في الرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة": دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة آل البيت، المفرق.

صالح، رضا (٢٠٠٢). مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، مجلة الإدارة العامة، ٤٢ (١)، ٤٣-٩٨.

ظاهر، أحمد (٢٠٠٢). المحاسبة الإدارية، عمان: دار وائل.

عبد العال، صبره أحمد، (٢٠١٠). دراسات في تحليل التكاليف والموازنات التخطيطية، ورقة بحثية مقدمة إلى جامعة بنها، مصر.

عبد الحافظ، محمد (١٩٩١). التحليل الإحصائي للمتغيرات السلوكية في إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة.

عبد الكريم، نصر، والكخن، رشيد (١٩٩٧). إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية: دراسة نظرية وميدانية. مجلة دراسات العلوم الإدارية، ٢٤(٢)، ٤٩٤-٥١٠.

عطية، هاشم (٢٠٠٦). محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية. ط ١، الإسكندرية: الدار الجامعية.

العلاوين، أمجد عبد الفتاح (٢٠٠٠). تقييم نظم الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة آل البيت، المفرق.

العمرى، إبراهيم (١٩٩٥). السلوك الإنساني، مكتبة الانجلو المصرية، مصر.

العمرى، مازن (٢٠٠٧). مدى استخدام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة لدى البنوك التجارية العاملة في الأردن: دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.

عوينة، محسن حسن، (٢٠١٠). الموازنة التخطيطية مع نظرة على موازنة، جريدة الحزب الشيوعي العراقي، العدد ٣٥٠٥٨٠.

الفداغ، فداغ (٢٠٠٠). المحاسبة الإدارية، عمان: مؤسسة الوراق.

فرج، جنيدى، لطفي الرفاعي، محمد سعيد، (٢٠٠٦). التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، كلية التجارة، جامعة طنطا.

فيني، روبرت (٢٠٠٠). أساسيات إعداد الموازنة، السعودية: مكتبة جرير.

القاضي، محمد (١٩٩٧). اثر البيئة الصناعية الحديث وبيئة المنافسة على تصميم نظم المعلومات التكاليفية ودورها في خدمة اتخاذ القرارات الاستراتيجية، مجلة البحوث التجارية المعاصر، ١١(٢)، ٧٧-١١٢.

كحالة، جبرائيل جوزيف ورضوان حنان (١٩٩٦). المحاسبة الإدارية/مدخل محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء، عمان: مكتبة الثقافة.

لبد، عماد (٢٠٠٤). الأبعاد الاجتماعية في موازنات السلطة الفلسطينية، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد الثاني عشر، العدد الأول كانون ثاني ص ٥٣٧-٥٠١.

مابرلي، جولي، (٢٠٠٤). تحديد الكلفة على أساس النشاط في المؤسسات العامة، ترجمة أحمد محمد زامل، سعد بن صالح الرويتخ، الرياض، كعهد الإدارة العامة، مركز البحوث.

محمد، غازي (١٩٩٤). اثر الهيكل التنظيمي والبيئة على استخدام الموازنات التخطيطية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الأردن.

الملحم، عدنان بن عبد الله (٢٠٠٢). نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) : دراسة تحليلية وتطبيقية على المنشآت الصناعية السعودية. مجلة البحوث المحاسبية، ٦(٢)، ٨٧-١١٤.

النشار، تهاني (٢٠٠٢). العلاقة بين هيكل التكاليف الإضافية ومؤشرات عدم ملائمة نظام التكاليف: إطار مقترح، دراسة تطبيقية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، ٤١(١)، ٢٨٣-٣٣٥.

نور، عبد الناصر، الفضل، مؤيد محمد علي (٢٠٠٢). العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضي عن العمل والشركة دراسة محاسبية مقارنة بين الشركات المساهمة العامة الصناعية العراقية الأردنية، مجلد دراسات الجامعة الأردنية، مجلد ٢٩ العدد الثاني، ص ٣٧٢-٣٨٧.

هيتجر، ليستراي، سيرج ماتولتس (٢٠٠٠). المحاسبة الإدارية، ترجمة د. أحمد حامد حجاج، الرياض: دار المريخ للنشر.

الوابل، وابل بن علي (١٩٩٥). مشاكل إعداد وتنفيذ الموازنات في المملكة العربية السعودية دراسة ميدانية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية جامعة الإسكندرية العدد الثاني، المجلد الثاني و الثلاثون، ص ١٤٥-١٩٥.

يوسف، زكي، حسن زكي، أحمد زكريا، (٢٠٠٤). دراسات في المحاسبة الإدارية، جهاز نشر- وتوزيع الكتاب الجماعي، حلوان، مصر.

Aiyathurai, G., Cooper, W.W., Sinha, K.K. (1991), "Note on activity accounting", **Accounting Horizons**, Vol. 5 No.December, pp.60-8

Banker, R.D.& Hughes.(1998). **Activity Based Costing and Activity Based Management for Health Care**, Gaithersburg, MD: Aspen Publishers.

Bogt, Henk J. ter (2001). "Politicians, output-budgets and performance evaluation", Dutch municipalities, **Financial Accountability & Management**, Vol. 15 - No 3/4 (August/November), pp. 329-351.

Brito,Bat, (2009). budget plan, stanford university.
<http://www.stanford.edu/dept/pres-provost/budget/plans/plan10.html>

Cooper R. & Kaplan R. (1992). Activity Based Costing: Measuring the Costs of Resource Usage, **Accounting Horizons**, (3):1-

Cooper, R., and R. S. Kaplan(1998). The promise - and peril - of integrated cost systems. **Harvard Business Review**, 109-119.

Cooper, Robin (1999) "Cost Classification in unit- Based and Activity Based Manufacturing Cost systems", **Journal of Cost Management**,

all: 4-8.

Daft, R Noe, R.A(2001). **Organizational Behavior**, Harcourt Colleg Publishing, Ohio.

Dahlgren, Jorgen & Holmstrom, Magnus (2000), "**ABB at ABB**", **Sweden, School of Management**, Linkoping university, SE- 581 83.

Domainiak, Geraldian F & Louderback, Manegerial(1994).**Accounting South Western**, Publishing Cinninnati.

Don, R. Hanson and Maryane, M .Mowen (1997). **Cost Management: Accounting and Control**, South Western Cllege Publishing, Ohio.

Edward B, Deakin & Michawl W. Maher (1991) **Cost Acouting, Houghton Mifflin Company**, Irwin Homewood, Bosten.

Fisher, J., J. Frederickson, and S. Pepper. 2000. Budgeting: An experimental investigation of the effects of negotiation. **The Accounting Review**, 76 1, 93-114.

Garrison, Ray H. and Noreen , Eric W. (2006) . **Managerial Accounting**, (10th ed.) . New York : McGraw- Hill .

Gering, M. 1999. **Activity based costing and performance Improvement-part 2**, Management Accounting (British), pp.24.

Greasley, Andrew, (2000), **Effective Uses Of Business Process Simulation**, Derbyshire Business School, Derby, U.K..

Hansen, Stephen C. & Otley, David T. & Stede, Wim A. Van der (2003), Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective, **Journal of management accounting research**, Volume Fifteen, pp. 95–116.

Harr, D.J. (1990). How activity accounting works in government. **Management Accounting**, 36- 40.

Helmkamp, G. (2002). **Managerial Accounting**, Cornell University: Mc Graw Hill Higher Education.

Hilton , Ronald W.(2005). **Managerial Accounting: Creating Value in Dynamic Business Environment** (6th ed.) . New York: McGraw- Hill.

Hilton, R. (2002) **Managerial Accounting**, Fifth Edition, The McGraw Hill Companies, INC.

Hope, J., Fraser, R. (2003), Who Needs Budgets, **Harvard Business Review**, Vol. 81, No. 2, PP. 108 – 115.

Horngern, CharlesT. (2000). **Cost Accounting Managerial Emphasis**, Printic Hall, Inc Englewood Cliffee, N.J .

Innes, J. & Mitchell, F. (1997). The application of Activity-based costing in the United Kingdom's Largest Financial Institutions, **The Service Industries Journal**, 17 (1), 190-203.

Kohrs, Ken & DeGraff, Staney (2005). General Fund Budget Review: A Study of Perceptions, **paper presented to Center for the Study of Higher and Postsecondary Education**

Kongmunwathana, P. (1999). The Impact of National Culture On the Relationship Between Budgetary and Organization Behaviors, **The International Journal of Accounting**, 36 (2):1-7.

Nicholls, B. (1992) ABC in the UK - A Status Report.” **Management Accounting** (UK), pp. 22-23.

Obrien, J A(1997). **Management Information Systems** Edition MCGraw HuHall, New Jersey

Olsen, Chad (2000), **Budget Needs Assessment, Agri-Sector Policy and Public Administration Reform Project Agricultural Sector Reform Program Ministry of Agriculture, Land, and Marine Resources government of the Republic of Trinidad and Tobago.**

Ostrenka, M. R. (1990) 'Activities: The Focal Point of Total Cost Management', **Management Accounting (US)**, February, p.p. 42-49.

Serritzlew, S. (2006). Linking Budgets to Activity: A Test of the Effect of Output-Purchase Budgeting. **Public Budgeting and Finance**, 26(2), 101-120.

Shane, Jon M(2005), **Activity Based Budgeting-Creating a Nexus between Workload and Costs**, www.search.ebscohost.com.

Shermehorn, Joun R(1996). **Management** , New York:..Joun Wiley & Sons Inc.

Skochelak, Susan E. & Ridley, Gordon T. & Farrell, Philip M. (2002), Mission Aligned Management and Allocation: A Successfully Implemented Model of Mission-based Budgeting, **Academic Medicine**, Vol. 77, No. 2

Tim, Connolly(1994). An Integrated Activity Based Approach To Budgeting, **Magazine for Chartered Management Accountants**, Vol(72). Issue 3, 5p, 3 charts, 3 diagrams. www.search.ebscohost.com.

Waeytens, Domminique (1996). Activity- based information in budgeting: the impact on information asymmetry, budget slack creation and related dysfunctional behaviors, **Journal of accounting organizations and society**, Vol.15, No.4, pp.341-371.

Wane J.M. and Haroid P.R(1986). **Cost Accounting Processing Evaluating and Using Cost Data**, third edition, Addison Wesley publishing company.

Watson, Vance H. (2008). Planning budgets, Mississippi State University, Department of Agricultural Economics, Budget Report.

Warren, C, S reeve J M and Fees PE PE (2002). **Finacnatial & Managerial Accounting Edition**, Volume Harlow Prentice Hall.

Whiting, Rick (2000). Budget Planning the Next Generation, **Information Week Issue**, 805 PP 160-170.

Williams,Hanka, & Bettner, F (2005).**Financial& Managerial Accunting**, Joun Wiley & Sons InC New Yourk.

الملاحق

الملحق رقم (١)

أداة الدراسة بصورتها الأولية

الأستاذ الدكتور.....المحترم

تحية طيبة وبعد.....

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " استخدام منهج تحليل الأنشطة في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية بالتطبيق على شركات الصناعة الدوائية في الأردن " استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا جامعة عمان العربية للدراسات العليا. لذلك يقوم الباحث بتجميع البيانات الثانوية باستخدام الاستقصاء المرفق لمسح واقع استخدام منهج تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية في الشركات المساهمة، ومن أجل اعتماد فقرات الاستقصاء يأمل الباحث الاسترشاد بأرائكم كعضو في التحكيم نظراً لما تتمتعون بخبرة ودراية واسعة في هذا المجال ولذلك

أرجو التكرم بتحكيم فقرات الاستبانة المرفقة من حيث:

- ملاءمة الفقرات لمجال الدراسة.

- وضوح الفقرات.

- سلامة الصياغة اللغوية.

- أية تعديلات و مقترحات ترونها مناسبة.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الباحث

خالد اللحام

السياغة اللغوية		الانتماء إلى المجال		الفقرات
غير واضحة	واضحة	لا تنتمي إلى المجال	تنتمي إلى المجال	
A: الأسلوب المتبع حاليا في إعداد الموازنات التخطيطية في شركات صناعة الدواء الأردنية				
				١. يتم إتباع الأسلوب التقليدي عند إعداد الموازنة التخطيطية في شركات صناعة الدواء الأردنية.
				٢. تهتم الموازنة التخطيطية في شركات الأدوية بالجانب الرقابي أكثر من ترشيد القرارات الإدارية .
				٣. يتم التبويب على أساس طبيعة النفقة أكثر من الغرض من النفقة
				٤. لا تهتم الموازنة التخطيطية بتحديد الأولويات بين البرامج وأنشطة الشركة.
				٥. لا تساعد الموازنة التخطيطية حاليا في تقييم البرامج وأنشطة الشركة.
				٦. لا يعتمد حاليا كل منهاج البرامج والأنشطة في إعداد الموازنة التخطيطية.
				٧. التركيز في الموازنة التخطيطية الحالية على وظيفة التخطيط أكثر من وظيفة الرقابة.
				٨. لا تهتم الموازنة التخطيطية حاليا ببرامج وأنشطة الشركة.
				٩. يستند إعداد الموازنة التخطيطية حاليا على معايير التكلفة.
				١٠. يتم الاهتمام والتركيز عند إعداد الموازنة التخطيطية على وسائل الانجاز وليس الإنجاز ذاته.

B: جوانب الضعف أو القصور في الأسلوب الحالي (التقليدي) في إعداد الموازنات التخطيطية.				
				لا يتم الربط بين الإعتمادات وبين تحقيق الأهداف المخططة في الموازنة التقليدية.
				لا تساعد الموازنة التخطيطية الحالية في المفاضلة بين البرامج البديلة والمتنافسة.
				لا تساعد الموازنة التخطيطية حاليا في رسم السياسات التسعيرية.
				لا تساعد الموازنة التخطيطية حاليا في إدارة التكلفة.
				التركيز حاليا في إعداد الموازنة التخطيطية على موضوعية الإنفاق أكثر من مصادر الإيرادات.
				لا تساعد الموازنة التخطيطية الحالية في إعداد الموازنات التخطيطية على تحقيق المزايا التنافسية لشركات.
				لا تساعد الموازنة التخطيطية حاليا في رسم السياسات التسويقية بما يحقق النمو واستمرار الشركة.
				لا تفصح الموازنة التخطيطية حاليا عن كيفية تحقيق الأهداف.
				من الصعب استخدام الموازنة التخطيطية الحالية لتعزيز الحصة السوقية للشركة.
				لا تهتم الطريقة الحالية بمرونة الموازنة التخطيطية.

C: أهمية تغيير وتطوير النظام الحالي لإعداد الموازنات التخطيطية في شركات صناعة الدواء الأردنية

				يركز منهج تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية على الأنشطة المنضمة للقيمة لتحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	١.
				يساعد منهج تحليل الأنشطة على قياس وتقويم الأداء الاستراتيجي لشركة.	٢.
				يتطلب منهج تحليل الأنشطة في تطوير الموازنات التخطيطية وتوفير قاعدة بيانات.	٣.
				يبحث منهج تحليل الأنشطة في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية عن نظم ترسم وتزيد كفاءة وفاعلية جميع الأنشطة.	٤.
				يساعد منهج تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية على ترشيد التكلفة.	٥.
				تستخدم الموازنات المعدة على أساس الأنشطة كأداة حكم وقياس لأنشطة الشركة.	٦.
				يترتب على تطبيق الموازنات المعدة على أساس الأنشطة رفع كفاءة وفاعلية أنشطة الشركة.	٧.
				يساعد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في دعم اتخاذ قرارات الشركة بشكل أفضل.	٨.
				تساعد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة شركات على اختيار المؤشرات المناسبة لتقويم أداء الشركة.	٩.
				تفيد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في إدارة المخاطر في الشركة.	١٠.

D: توافر متطلبات تطبيق النظام المقترح (Activity based Budgeting) في شركات صناعة الدواء

١.	يتم الالتزام بتنفيذ الأنشطة في الشركة استنادا إلى المخصصات المعتمدة لها في الموازنة.			
٢.	تعتبر الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة أداة فعالة للربط بين الأهداف الخاصة بالشركة والإمكانات المتاحة له.			
٣.	يتوفر كادر مؤهل ومدرب لإعداد الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة في الشركة.			
٤.	يوجد نظام لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة.			
٥.	يتوفر لدى الشركة دعم واضح من الإدارة العليا لتنفيذ بنود الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة.			
٦.	يتوفر لدى الشركة نظام حوافز مناسب لمكافئة من يلتزمون بتنفيذ بنود الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة وتحقيق أهدافها.			
٧.	يطبق نظام المساءلة في حالة عدم الالتزام بتنفيذ بنود الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة.			
٨.	يشارك جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة.			
٩.	تحدد أرقام الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة بكفاءة لتمكين الكوادر والإدارات من تحقيقها.			
١٠.	يتم تحليل الانحرافات بشكل عقلاي ويتم الوقوف على أسبابها واتخاذ القرارات المناسبة.			

E: آليات تطبيق الموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة				
				١. يتم تحديد الأنشطة الملائمة بصناعة الدواء
				٢. يتم تقويم الأداء من خلال وضع نظام حوافز بهدف تخفيض التكاليف وتحديد الأنشطة ذات القيمة للمنتج والخدمة.
				٣. يتم التركيز على الأنشطة الهامة ذات القيمة بالنسبة لصناعة الدوائية
				٤. يتم تحديد الموارد المادية والبشرية اللازمة لكل نشاط
				٥. إيجاد نظام رقابي فعال من خلال متابعة الأداء وتجنب الانحرافات

ملحق (٢)

أداة الدراسة بصورتها النهائية

عزيمي القارئ

تحية طيبة وبعد.....

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " استخدام منهج تحليل الأنشطة في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية بالتطبيق على شركات الصناعة الدوائية في الأردن " استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا جامعة عمان العربية للدراسات العليا. لذلك يقوم الباحث بتجميع البيانات الثانوية باستخدام الاستقصاء المرفق لمسح واقع استخدام منهج تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية في الشركات المساهمة. أرجو التكرم بالإجابة على أسئلة التالية.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام

الباحث

خالد اللحام

الدرجة					الفقرات	
موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة		
					يتم إتباع الأسلوب التقليدي عند إعداد الموازنة التخطيطية في شركات صناعة الدواء الأردنية.	1
					تهتم الموازنة التخطيطية في شركات الأدوية بالجانب الرقابي أكثر من ترشيد القرارات الإدارية .	2
					يتم التبويب على أساس طبيعة النفقة أكثر من الغرض من النفقة	3
					لا تهتم الموازنة التخطيطية بتحديد الأولويات بين البرامج وأنشطة الشركة.	4
					لا تساعد الموازنة التخطيطية حالياً في تقييم البرامج وأنشطة الشركة.	5
					لا يعتمد حالياً كل منهاج البرامج والأنشطة في إعداد الموازنة التخطيطية.	6
					التركيز في الموازنة التخطيطية الحالية على وظيفة التخطيط أكثر من وظيفة الرقابة.	7
					لا تهتم الموازنة التخطيطية حالياً ببرامج وأنشطة الشركة.	8
					يستند إعداد الموازنة التخطيطية حالياً على معايير التكلفة.	9

					يتم الاهتمام والتركيز عند إعداد الموازنة التخطيطية على وسائل الانجاز وليس الإنجاز ذاته.	10
					لا يتم الربط بين الإعتمادات وبين تحقيق الأهداف المخططة في الموازنة التقليدية.	11
					لا تساعد الموازنة التخطيطية الحالية في المفاضلة بين البرامج البديلة والمتنافسة.	12
					لا تساعد الموازنة التخطيطية حاليا في رسم السياسات التسعيرية	13
					لا تساعد الموازنة التخطيطية حاليا في إدارة التكلفة	14
					التركيز حاليا في إعداد الموازنة التخطيطية على موضوعية الإنفاق أكثر من مصادر الإيرادات	15
					لا تساعد الموازنة الحالية في إعداد الموازنات التخطيطية على تحقيق المزايا التنافسية لشركات.	16
					لا تساعد الموازنة التخطيطية حاليا في رسم السياسات التسويقية بما يحقق النمو واستمرار الشركة.	17
					لا تفصح الموازنة حاليا التخطيطية عن كيفية تحقيق الأهداف.	18
					من الصعب استخدام الموازنة التخطيطية الحالية لتعزيز الحصة السوقية للشركة.	19

					لا تهتم الطريقة الحالية بمرونة الموازنة التخطيطية	20
					يركز منهج تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية على الأنشطة المنضمة للقيمة لتحديد وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	21
					يساعد منهج تحليل الأنشطة على قياس وتقويم الأداء الاستراتيجي لشركة.	22
					يتطلب منهج تحليل الأنشطة في تطوير الموازنات التخطيطية وتوفير قاعدة بيانات.	23
					يبحث منهج تحليل الأنشطة في تطوير إعداد الموازنات التخطيطية عن نظم ترسم وتزيد كفاءة وفاعلية جميع الأنشطة.	24
					يساعد منهج تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية على ترشيد التكلفة.	25
					تستخدم الموازنات المعدة على أساس الأنشطة كأداة حكم وقياس لأنشطة الشركة.	26
					يترتب على تطبيق الموازنات المعدة على أساس الأنشطة رفع كفاءة وفاعلية أنشطة الشركة.	27
					يساعد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في دعم اتخاذ قرارات الشركة بشكل أفضل.	28
					تساعد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة شركات على اختيار المؤشرات المناسبة لتقويم أداء الشركة.	29

					تفيد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في إدارة المخاطر في الشركة.	30
					يتم الالتزام بتنفيذ الأنشطة في الشركة استنادا إلى المخصصات المعتمدة لها في الموازنة.	31
					تعتبر الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة أداة فعالة للربط بين الأهداف الخاصة بالشركة والإمكانات المتاحة له.	32
					يتوفر كادر مؤهل ومدرب لإعداد الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة في الشركة.	33
					يوجد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركة.	34
					يتوفر لدى الشركة دعم واضح من الإدارة العليا لتنفيذ بنود الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة.	35
					يتوفر لدى الشركة نظام حوافز مناسب لمكافحة من يلتزمون بتنفيذ بنود الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة وتحقيق أهدافها.	36
					يطبق نظام المساءلة في حالة عدم الالتزام بتنفيذ بنود الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة.	37

					38	يشترك جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة.
					39	تحدد أرقام الموازنة التخطيطية المعدة على أساس الأنشطة بكفاءة لتمكين الكوادر والإدارات من تحقيقها.
					40	يتم تحليل الانحرافات بشكل عقلائي ويتم الوقوف على أسبابها واتخاذ القرارات المناسبة.
					41	يتم تحديد الأنشطة الملائمة بصناعة الدواء
					42	يتم تقييم الأداء من خلال وضع نظام حوافز بهدف تخفيض التكاليف وتحديد الأنشطة ذات القيمة للمنتج والخدمة.
					43	يتم التركيز على الأنشطة الهامة ذات القيمة بالنسبة لصناعة الدوائية
					44	يتم تحديد الموارد المادية والبشرية اللازمة لكل نشاط
					45	إيجاد نظام رقابي فعال من خلال متابعة الأداء وتجنب الانحرافات

ملحق (٣)

أسماء المحكمين حسب الأحرف الأبجدية

الدكتور	التخصص	مكان العمل
أ.د. بشير البنا	محاسبة	جامعة عمان العربية
أ.د. محمد أبو صالح	إحصاء	جامعة عمان العربية
د. محمد مجيد سليم	محاسبة	جامعة عمان العربية
أ.د. نظام حسين	محاسبة	جامعة عمان الأهلية