

## أثر الوضع الحالي لإنشاء نظام التكلفة في القطاع العام وامكانية احتساب التكاليف على اساس النشاط (دراسة حالة للمؤسسات الحكومية في مدينة الكوت)

### The Impact Of The Current Situation For Establishing a Cost System In The Public Sector And The Possibility Of Calculating Costs Based On Activity (A Case Study Of Government Institutions In The City Of Kut)

سمراء عبد الرضا كمبر الدلفي/الباحث أ.م د غربية اسماعيلي كيا/المشرف أ.م.د. حنان عبدالله حسن/ المشرف

Dr: Hanan Abdullah Hassan Dr:Gharibe Esmaili kia Samraa Abd UL Ridha

Wedmgd@gmail.com Gh.esmailikia@ilam.ac.ir

jnataldldfy00@gmail.com

جامعة بغداد

جامعة ايلام / ايران

جامعة ايلام / ايران

الكلمات المفتاحية: نظام التكلفة، القطاع العام، التسعير حسب النشاط

Keywords: cost system, public sector, activity-based costing

#### المستخلص:

الغرض من هذا البحث هو التحقيق في الوضع الحالي لإنشاء نظام سعر التكلفة في القطاع العام وإمكانية تطبيق التسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية في كوت، العراق. يبلغ عدد السكان الإحصائي للبحث الحالي 300 شخصاً، جميع العاملين في إدارتي المحاسبة والمالية في الدوائر الحكومية مدينة الكوت حافظة واسط في العراق، العراق، باستخدام معادلة كوكران، تم تحديد عدد العينة ليكون 168 شخصاً، وتم توزيع الاستبيان على تم جمع نفس العدد و 114 استبياناً مكتملاً. من أجل اختبار الفرضيات من اختبار t لعينة واحدة وتحليل المسار باستخدام برنامج PLS ذي-تم استخدامه. وأظهرت نتائج هذا البحث أن الوضع الحالي لتأسيس نظام التكلفة في القطاع العام في مدينة الكوت بالعراق. بالإضافة إلى هذه النتائج، تبين أن أفق تطبيق التسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية مواتية من حيث العوامل المحركة (جاهزية الموارد البشرية)، والظروف المتوقعة والأدوات المطلوبة، ومع ذلك فإن الافتقار إلى الأدوات اللازمة يطرح العديد من العقبات. للمنشأة يوجد تسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية. وأخيراً أظهرت النتائج أن الوضع الحالي لنظام التكلفة له تأثير إيجابي وهام على الدوافع (جاهزية الموارد البشرية) للنشر والظروف المتوقعة، واستراتيجية الأدوات اللازمة للنشر. العقبات التي تعترض طريق إنشاء التكلفة على أساس النشاط له تأثير سلبي وهام. تؤكد هذه النتائج تأثير حالة نظام التكلفة للقطاع العام على احتمالية تنفيذ نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط.

#### Abstract

In recent decades, governments have been under more pressure than before to improve efficiency and effectiveness, and this requires them to use systems. Navin has made accounting, which is the traditional costing system. Due to its significant shortcomings, it cannot meet the needs of the public sector. On this

basis, modern costing systems are used. Such activity-based costing today in many developed and developing countries. The purpose of this research is to investigate the current situation of establishing a cost-pricing system in the public sector and the possibility of applying activity-based pricing in government institutions in Kut, Iraq. The statistical population of the current research is 300 people, all employees in the accounting and finance departments in the government departments in the city of Kut, Iraq, using the Cochran equation, the number of the sample was determined to be 168 people, and the questionnaire was distributed to the same number and 114 completed questionnaires were collected. In order to test the hypotheses from a one-sample t-test and path analysis using smart-PLS software was used. The results of this research showed that the current situation for establishing the cost system in the public sector in Kut, Iraq, is favorable. In addition to these results, it was found that the horizon of applying activity-based pricing in government institutions is favorable in terms of the driving factors (readiness of human resources), the expected conditions, and the required tools, however, the lack of the necessary tools poses many obstacles. For the facility, there is pricing based on activity in government institutions. Finally, the results showed that the current status of the cost system has a positive and significant impact on the motivations (human resources readiness) for publication, the expected conditions for publication, the publishing strategy, and the tools required for publication. Obstacles to creating activity-based costing have a negative and significant impact. These results confirm the effect of the state of the costing system for the labor sector on the probability of implementing the activity-based costing system.

### المقدمة

في التسعينيات القرن الماضي تم إدخال تطورات الإدارة العامة الجديدة (NPM) على مستوى العالم واعتمدت العديد من المؤسسات الحكومية على نماذج تقدير تكاليف القطاع الخاص في بيئة المحاسبة على أساس الاستحقاق بسبب التركيز المفرط على التكاليف وانخفاض التركيز على حقوق المستخدم (هود، 1995). وبناءً على ذلك، فإن العديد من التطورات في القطاع العام قد استلهمت وتأثرت بالأساليب التي نشأت من نهج الإدارة العامة الحديث (Hokkinen، 2021). وتعتبر هذه التطورات وسيلة لتنظيم الخدمات العامة في اتجاه كفاءة وفعالية المخرجات.

من أجل الإدارة الفعالة لمؤسسات القطاع العام ولضمان جودة الخدمات التي تقدمها، من المهم للغاية استخدام مصادر المعلومات المختلفة لدعم عمليات صنع القرار. ومن ثم، لضمان تخصيص الموارد بكفاءة وفعالية، هناك حاجة إلى معلومات إدارية موثوقة ودقيقة ذات صلة بحساب مستوى البرنامج أو النشاط أو تكاليف المشروع (Hokkinen، 2021). تركز المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف على تلبية احتياجات المستخدمين للمعلومات داخل المنظمات في مؤسسات القطاعين العام والخاص مع

المنظمات الحكومية باعتبارها أكبر المنظمات التي تستخدم موارد المجتمعات أكثر من غيرها. ويمكن ان تلعب المعلومات التي يتم الحصول عليها من نظام المحاسبة الادارية دورا مهما في تحقيق اهداف تقييم اداء المديرين والتخطيط والتخصيص الامثل للموارد ومساعدة المديرين في القيادة واتخاذ القرار. من خلال تحسين اداء المؤسسات الحكومية التي تكون مسؤولة امام الشعب (أشرفي وتيرانز، 2013). لذلك يمكن لأنظمة المحاسبة الادارية التي توفر نظرة ثاقبة لعمليات المنظمة التي تساعد القادة على القيام بذلك (Hokkinen، 2021). زعم كابلان وكوير أن أنظمة المحاسبة الصناعية التقليدية لا تستجيب لاحتياجات الإدارة ولكن في بعض الحالات تتسبب في تضليل الادارة واتخاذ قرارات غير صحيحة (أيلين، 1385) وبنفس الطريقة واستجابة لتوقعات الناس والمساءلة التشغيلية. يفكر السياسيون والمسؤولون في الاساليب والحلول المناسبة لتحسين الانتاجية وبما انه في القطاع العام ضعيف الإيرادات. لذلك فان ثقافة الادارة الصحيحة تتحرك في اتجاه زيادة كفاءة التكلفة (AshrafiandTiradaz2019) يمكن لنظام المعلومات الإدارية الجيد أن يقلل من احتمالية الفساد ويسلط الضوء أيضًا على البرامج غير المجدية اقتصاديًا (Priyatmo & Akbar، 2019). نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط للتأكيد على العلاقة السببية بين التكاليف والأنشطة، ورحب على نطاق واسع من قبل القطاع الخاص وحصلت على مكانة خاصة في الأوساط المهنية والأكاديمية. بعد عقد من استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط في مؤسسات القطاع الخاص، هناك قضايا مثل ميل السياسيين إلى كسب رضا الناس، وتطوير القطاع الخاص، والتركيز على قياس أداء المديرين العموميين وزيادة التوقعات العامة فيما يتعلق بالمساءلة المالية للحكومة، والحاجة إلى استخدام النظام التكلفة على أساس النشاط في القسم العام جعلها أكثر وضوحًا من ذي قبل (Karmi، 2016). الغرض الرئيسي من استخدام طريقة حساب التكاليف المستندة إلى النشاط هو تحسين طريقة حساب التكاليف للأنشطة التشغيلية (Azinfar، 2015). مراجعة المقالات المتخصصة المتاحة تكشف عن هذه الفكرة لا تزال قضية موضوعية مهمة إلى الباحثين فعل ذلك إدارة أداء القطاع العام هو المحاسبة (Hyvönen وآخرون، 2011). في حين أن الكثير من النقاش يتعلق بالإدارة العامة (المالية) الجديدة والتوترات والصراعات المحتملة في مثل هذه التطورات الأيديولوجية (على سبيل المثال، Lapsley، 2008)، فإن عددًا من الدراسات تبحث في العلاقة بين إدارة أداء القطاع العام "الجديدة". و "القديمة". أظهرت التحقيقات التي أجريت في الظروف البيئية للدول النامية وتحديد العراق أن هناك فجوة بحثية كبيرة في هذا المجال، لذا فإن أهمية هذا الموضوع في القطاع العام دفعت الباحث إلى دراسة الوضع الحالي النظام اسعار التكلفة في القطاع العام التحقيق في احتمالية تطبيق التسعير على أساس النشاط كنهج جديد في القطاع العام، وأخيراً يتجه رأي الباحث نحو دراسة العلاقة بين الوضع الحالي وآفاق التنفيذ. التسعير على أساس النشاط في ظروف العراق البيئية.

**أهمية البحث:** هي الوصول الى المعلومات الصحيحة لدى صانعي القرار من المديرين وتطوير التقنيات المتقدمة بأبعاد مختلفة مع زيادة التعقيد وتنوع الأنشطة وفهم هذه التغيرات وقياس تأثيرها على التنظيم والتكاليف وتأتي أهمية ذلك لوحدات خدمة القطاع العام باعتبار ان درجة التنوع والتغير فيها تفوق الأنشطة الانتاجية

**مشكلة البحث:** المشكلة اليوم تقريبا في جميع دول العالم والوزارات والمؤسسات والشركات الحكومية والجامعات والبنوك والمؤسسات المالية والائتمانية والبلديات والمستشفيات غير الهادفة للربح،

تتعرض لضغوط المساءلة المالية اكثر من ذي قبل، وقد ادت هذه الضغوط الى قيام كبار مديري المنظمات بتوسيع مستويات خدمتهم بالإضافة الى تقليل الضغط لتطوير أنشطتها والاهتمام بتغيير نهج الادارة وخاصة انظمة البرامج والميزانية

### **هدف البحث :- هناك هدف رئيسي وهدف فرعي**

**الهدف الرئيسي:** التحقيق في الوضع الحالي لإنشاء نظام التكاليف في القطاع العام وامكانية تطبيق التسعير على اساس النشاط في المؤسسات الحكومية

**الهدف الفرعي :-** فحص الوضع الحالي لإنشاء نظام اسعار التكلفة ودراسة افاق تطبيق التسعير على اساس النشاط في المؤسسات الحكومية . دراسة تأثير الوضع الحالي، انشاء نظام سعر التكلفة في القطاع العام وكيفية تنفيذ التكلفة على اساس النشاط

**فرضية البحث:** تمت صياغة الفرضيات التالية

**الفرضية (1):** الوضع الحالي لإنشاء نظام التكاليف في القطاع العام له تأثير على عدم وجود الأدوات اللازمة لإنشاء نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط.

**الفرضية (2)** يؤثر الوضع الحالي لإنشاء نظام التكلفة في القطاع العام على الدوافع (جاهزية الموارد البشرية) لإنشاء نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط.

**فرضية (3)** يؤثر الوضع الحالي لإنشاء نظام تقدير التكاليف في القطاع العام على الظروف المتوقعة لإنشاء نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط.

**الفرضية (4)** يؤثر الوضع الحالي لإنشاء نظام التكاليف في القطاع العام على معوقات إنشاء نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط.

**الفرضية (5)** يؤثر الوضع الحالي لنشر نظام التكلفة في القطاع العام على استراتيجية نشر نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط.

**الفرضية (6)** تؤثر الحالة الحالية لنشر نظام التكلفة في القطاع العام على الأدوات اللازمة لنشر نظام التكلفة على أساس النشاط.

**منهجية البحث:** تستند على أهمية وضرورة هذا التطور في محاسبة القطاع العام، ويركز البحث الحالي على هذه القضية وي طرح سؤالين رئيسيين على النحو التالي

1 . ما هي احتمالات تطبيق التسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية؟

2- هل الوضع الحالي لإنشاء نظام التكاليف في القطاع العام يؤثر على آفاق التنفيذ القائم على النشاط في المؤسسات الحكومية؟

**الحدود المكانية والزمانية:** يتخذ البحث من العراق بعدا مكانيا لها، اما الحدود الزمنية فتغطي المدة الزمنية من (2000 . 2018)

**هيكلية البحث:** تضمن البحث خمسة مباحث وهي:- المبحث الاول نظام التكلفة في القطاع العام، المبحث الثاني نظام تقدير التكاليف على اساس النشاط وآفاق تنفيذه في القطاع العام والمنظمات والشركات التي تنتج الخدمات، المبحث الثالث عينة البحث وطرق وأدوات جمع المعلومات، المبحث الرابع طريقة البحث، المبحث الخامس نتائج البحث



## المبحث الاول: نظام التكلفة في القطاع العام

تتعرض كيانات القطاع العام على جميع المستويات والأنواع لضغوط شديدة للقيام بالمزيد و بموارد أقل، ولا يمكن أن يكون الحل للحكومات الواقعة تحت الضغط هو اكتشاف مصادر جديدة للإيرادات أو رفع معدلات الضرائب مرة أخرى. لهذه التقييد أسباب أكثر إلى فهم إنشاء التكاليف (كوكينز، 2015). في البيئة الاقتصادية الحديثة، هدف القطاع العام هو التحسين المستمر لجودة الخدمات المقدمة لذلك، معلومات دقيقة بشأن تكلفة الخدمات جنباً إلى جنب مع الإدارة القادرة على استخدام هذه المعلومة ضروري (Vazakidis وآخرون، 2010). في الماضي كانت محاسبة التكاليف تُعتبر طريقة محاسبة - تستخدم تقنيات مختلفة لتخصيص التكاليف لأهداف تكلفة محددة، على سبيل المثال، تكلفة أداء نشاط أو إنتاج منتج أو تقديم خدمة وفقاً لهذا الرأي، تعمل محاسبة التكاليف على تنفيذ أساس الاستحقاق المحاسبي، والذي يحدد القيم التي تعينها محاسبة التكاليف بعد ذلك لأهداف التكلفة (IFAC، 2000). توفر إدارة التكلفة أداة يمكن من خلالها زيادة فعالية القطاع العام. إدارة كلفة لحساب تكلفة المنتجات والخدمات وعناصر التكلفة الأخرى، احصل على معلومة إلى برنامج التخطيط والرقابة والتقييم والأداء والتحليل معلومة ذات صلة لاتخاذ القرار يستخدم (هورنغرين وآخرون، 2009). تواجه مؤسسات القطاع العام والحكومي بشكل متزايد بيئة صعبة وتنافسية ركز كثيرا على جودة تقديم الخدمة والتكلفة العالية لتقديم الخدمة والمنافسة الشديدة هي احد العوامل التي تجبر هذه المنظمات على إعادة التفكير في نظام تقدير التكاليف (Hashminejad، 2015) مع الاخذ في الاعتبار ضرورة وأهمية نظام تقدير التكاليف في القطاع العام. والبحث الحالي حول ظروف نظام التكلفة في دولة العراق النامية، و طرح سؤال حول ما هو الوضع العملي لإنشاء نظام التكلفة في القطاع العام؟

## المبحث الثاني: نظام تقدير التكاليف على اساس النشاط وأفاق تنفيذه في القطاع العام والمنظمات والشركات التي تنتج الخدمات

المنظمات والشركات التي تنتج خدمات ومنتجات بضغط متزايد لتحسين الكفاءة والفعالية وتقليل التكاليف وخفض السعر الإجمالي في النهاية. دفعت هذه الضغوط المديرين في السنوات الأخيرة إلى فهم موقفهم بحثاً عن حلول مناسبة لتحديد سعر الإنجاز الفعلي للسلع والخدمات هو إقامة اتصال بين المشاريع والخطط التشغيلية واستراتيجيات المنظمة، وتحديد مؤشرات الأداء التنظيمي وإدارتها، ومواءمة الأنشطة مع المهمة والخططة الاستراتيجية للمنظمة في الاستخدام الفعال والأمثل للموارد (Afzali، 1391). التكلفة عنصراً مهماً في عملية صنع القرار لتحديد الأسعار ورسوم المستخدم للسلع والخدمات التي تقدمها الحكومة. تعتبر معلومات التكلفة ذات صلة حتى عندما يتم توفير السلع والخدمات بتكلفة أقل نتيجة لقرارات السياسة الحكومية، أو عندما يتم تحديد الأسعار ورسوم المدخلات بناءً على أسعار السوق. غالباً ما تكون التكلفة أيضاً أساس تسعير التحويل بين الوحدات الحكومية. لدى عدد من الحكومات متطلبات محددة تتعلق بالتكلفة للتسعير (IFAC 2000). في القطاع العام المعلومات المحاسبية ليست فقط من ناحية الموارد ولكن فيما يتعلق بالمخرجات، أي تكلفة الأنشطة، وتكلفة العمليات داخل الأنشطة، وتكلفة وحدة الإخراج (المنتج) وتكلفة نتائج المخرجات، ينبغي تقديمها إلى المديرين من أجل الحصول على أساس دقيق للقرار. الوصول الى نظام التكلفة يمكن أن تحول التكلفة على أساس نشاط التفكير التقليدي في تقدير التكاليف. (أفضلي 191). التكلفة على

أساس النشاط هي طريقة تقدير التكلفة تعتمد على جميع الأنشطة والمهام التي تنطوي عليها الشركة. تسمح هذه الطريقة للمحاسبين التكلفة بتخصيص جميع التكاليف العامة (التكاليف التي لا يمكن تخصيصها بشكل مباشر للمنتجات) للأنشطة التي يتم إجراؤها في المؤسسة، ثم هذه الأنشطة على المنتجات بمساعدة محركات الأنشطة. يجب تخصيص الخدمات المنتجة (فازكيديس وآخرون، 2010). التكلفة على أساس النشاط مع التركيز على التحليل يفحص تحليل الأنشطة ما إذا كان استخدام الموارد في كل نشاط من الأنشطة يضيف قيمة إلى المنظمة أم لا. وبالتالي باستخدام هذا النهج، من الممكن تحديد الأنشطة بدون قيمة مضافة والقضاء عليها (Esadi et al، 2015) تتعرض العديد من المؤسسات على التتبع المستند إلى النشاط كأداة فنية وليس كأداة إدارية ولكن من المهم ان تؤخذ في الاعتبار أن اعتماد وتنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر عواقب إدارية وأداة قيمة لأعداد معلومات التكلفة ومفيدة لصنع القرار واجراءات المديرين (Ashrafi and Tirandaz 2013) يتطلب تنفيذ التكلفة على أساس النشاط، مثل التطورات التنظيمية الأخرى

### المبحث الثالث / الدراسات السابقة

أجرى كاظم دخت (2019) بحثاً بعنوان الجدوى وتنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط. يتكون المجتمع الإحصائي للبحث من مديري وموظفي شركة إيلام للغاز، تم اختيار 105 منهم كعينة تشير النتائج إلى جدوى إنشاء طريقة حساب التكاليف على أساس النشاط في شركة إيلام للغاز هنالك.

قام (Pourfarukh 2018) بالتحقيق في قيود تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط، وأظهرت نتائج البحث أن العوامل الإدارية والفنية والعملية والبشرية لها تأثير كبير على تنفيذ التكلفة على أساس النشاط في كلية العلوم الطبية عبادان.

قام بابائي وآخرون (2015) بحساب وفحص السعر الإجمالي للخدمات باستخدام طريقة تقدير التكاليف على أساس النشاط الضبابي في الشركة الوطنية لتوزيع المنتجات النفطية بمنطقة قم. لهذا الغرض، تم استخدام ثلاثة معايير مختلفة، والتي تم حسابها باستخدام آراء الخبراء، لمشاركة تكاليف مراكز الأنشطة بحيث يمكن من خلال مقارنتها تحديد معايير تقاسم التكلفة الأكثر دقة أظهرت النتائج أن هناك تشابهاً بين قاعدتي تقاسم التكلفة 1 و 2، وهناك فرق بين القاعدة 3 والقاعدتين 1 و 2، وهو ما أكدته أيضاً الخبراء المعنيون أيضاً، باستخدام تحليل التباين ثنائي الاتجاه، تم قياس تأثير نوع المنتج وطرق تقاسم التكلفة وتأثيرهما المتبادل على السعر النهائي. أظهرت النتائج أن نوع المنتج وقواعد تقاسم التكلفة المختلفة ليس لها تأثير على السعر النهائي ويمكن أن يتأثر السعر النهائي بعوامل أخرى مثل المصاريف المتكبدة والشهر قيد المراجعة وما إلى ذلك.

أجرى الأستاذ وزاري (2022) بحثاً بعنوان التكلفة على أساس النشاط في القطاع العام والمنظمات غير الربحية: نحو نهج قائم على المخاطر الغرض هو حساب تكلفة خدمات القطاع العام التي تقدمها المراكز والمؤسسات التعليمية غير الهادفة للربح باستخدام طريقة حساب التكلفة على أساس النشاط إنه يقوم على نهج قائم على المخاطر كما أظهرت النتائج أنه في نهج التسعير القائم على النشاط، ينبغي إيلاء اهتماماً خاصاً للمخاطر والتخصيص الأمثل للميزانية. (Quesado and Silva 2021) من خلال مراجعة 1419 مقالة واستخدام تحليل المحتوى والتكلفة على أساس النشاط واعتبرت عواقبه على الابتكار المفتوح. أظهرت النتائج التي توصلوا إليها أن نظام التكلفة القائم على النشاط، والذي يسمى عادة بنظام

تقدير التكاليف على أساس النشاط تُعرف باسم طريقة تقدير التكاليف مع القدرة على التغلب على قيود أنظمة التكلفة التقليدية في مواجهة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية، أي التخصيص التعسفي وغير الدقيق للتكاليف غير المباشرة الناتجة عن التشوهات في الإسناد. في بحث استعراضي بعنوان التكلفة على أساس النشاط حول العالم: القبول والتنفيذ والنتائج والنقد، قدم الصائق (2020) النتائج على النحو التالي: القبول تقدير التكاليف على أساس النشاط بشكل عام، هو أكثر في البلدان المتقدمة منه في البلدان النامية من بين الفوائد الرئيسية لاستخدام تقدير التكاليف على أساس النشاط من الممكن ذكر التكلفة الأفضل للمنتج، مما يزيد في النهاية من ربحية الشركة وقدرتها التنافسية استخدام تقدير التكاليف على أساس النشاط إنه يؤدي إلى مزيد من الشفافية في التكلفة، والتي لها آثار على التخطيط والرقابة واتخاذ القرار. التنفيذ الناجح التكلفة على أساس النشاط هي معالجة فعالة لعوامل سلوكية وتقنية وتنظيمية محددة. (Priatmo and Akbar 2019) في بحث نوعي، منظور تنفيذ التكلفة على أساس النشاط في الوكالات الحكومية مع التركيز على وزارة الخزانة الحكومية في جاكرتا، إندونيسيا التحقق وقال الباحث توصل إلى هذه النتائج عن طريق تقدير التكاليف على أساس النشاط يمكن استخدامها لحساب تكلفة الوحدة للمنتجات جاكرتا وأيضاً تستخدم للحصول على إطار عمل مفاهيمي يمكن استخدامه لاستنتاج تلك الطريقة تقدير التكاليف على أساس النشاط كأداة تحليلية، لديها نظرة إيجابية بناءً على نتائج هذا البحث، يمكن القول أن الفهم المشترك لإمكانية تنفيذ الطريقة تقدير التكاليف على أساس النشاط هناك في المستقبل. أجرى (Malolke 2019) بحثاً بعنوان التحليل المقارن للتكلفة على أساس النشاط كبديل لطرق تقدير التكاليف التقليدية في المنظمات العامة في جنوب إفريقيا أظهرت النتائج أن تقدير التكلفة على أساس النشاط يحسن أداء الموازنة مقارنةً بالتكلفة التقليدية. أجرى وهاب وآخرون (2018) بحثاً بعنوان تنفيذ التكلفة على أساس النشاط في قسم المحاسبة في ماليزيا النتائج تظهر تلك المعلومات التكلفة على أساس النشاط المستمدة من النظام التكلفة على أساس النشاط محدودة الاستخدام بالإضافة إلى ذلك، عملية تنفيذ النظام التكلفة على أساس النشاط في يواجه قسم المحاسبة في ماليزيا العديد من التحديات والمشكلات من حيث الأمور الفنية والسلوكية.

#### المبحث الرابع :- طريقة البحث

تم إجراء البحث الحالي بهدف إنشاء نظام التكلفة في القطاع العام وإمكانية تطبيق التسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية في مدينة الكوت. من حيث المنهج الاستدلالي فإن البحث هو مسح وصفي، ومن حيث الهدف فهو تطبيقي ووصفي يبحث ويصف ويفسر الظروف في الوقت الحاضر. حسب نوع هذا البحث لن يكون تعريف المجال الزمني مطلوباً، لكن من الضروري الإشارة إلى أن هذا البحث تم إجراؤه عام 2014. قام كوكران بحساب عينة بعدد 178 شخصاً وتوزيع الاستبيانات على نفس المجال. عدد الأشخاص ومن خلال ترك استبيانات غير مكتملة واستبيانات لم يتم إكمالها بشكل صحيح، تم أخيراً فحص وتحليل 114 استبياناً مكتملاً. يتم عرض الخصائص الديموغرافية للعينة الإحصائية في الجدول رقم 1 :

الجدول 1: الخصائص الديموغرافية

| عامل    | المستويات        | العدد | تكرار | عامل            | المستويات          | العدد | تكرار |
|---------|------------------|-------|-------|-----------------|--------------------|-------|-------|
| رئيسي   | محاسبة           | 43    | 37.7  | الموقف التنظيمي | المديرين الماليين  | 8     | 7     |
|         | اقتصاد           | 85    | 21.9  |                 | المساعدين الماليين | 13    | 11.4  |
|         | ادارة مالية      | 18    | 15.8  |                 | محاسبين            | 58    | 50.9  |
|         | الإدارة الحكومية | 18    | 15.8  |                 | آخر                | 35    | 30.7  |
|         | آخر              | 10    | 8.8   |                 | المجموع            | 114   | 100   |
|         | المجموع          | 114   | 100   |                 | أقل من 10 سنوات    | 46    | 40.4  |
| التعليم | سادة             | 76    | 66.7  | خبرة في العمل   | بين 10 و 20        | 60    | 52.6  |
|         | سادة             | 33    | 28.9  |                 | أكثر من 20 سنة     | 8     | 7     |
|         | دكتوراه          | 5     | 4.4   |                 | المجموع            | 114   | 100   |
|         | المجموع          | 114   | 100   |                 |                    |       |       |

المصدر: من اعداد الباحثين

من أجل جمع آراء الموظفين العاملين في الأقسام المالية والمحاسبية، من خلال مراجعة الكتابات المتخصصة الموجودة مع إيلاء اهتمام خاص لبحث Priatmo و Akbar (2019) فيما يتعلق باحتمال تنفيذ التسعير على أساس النشاط، استبيان الباحث يتكون من 30 سؤالاً، وقد تم إعداده على شكل جزأين عامين: الجزء الأول هو الملف الشخصي والعام للمجيب، والجزء الثاني هو الأسئلة المتخصصة، بما في ذلك مراجعة الوضع الحالي لإنشاء نظام سعر التكلفة في القطاع العام وإمكانية تطبيق التسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية مستوى قياس الاستبيان في الأسئلة المتخصصة في جزأين، الجزء الأول منها أسئلة تتعلق بالتحقيق في الوضع الحالي لإنشاء نظام أسعار التكلفة في القطاع العام في فئتين (نعم ولا) و الجزء الثاني هو منظور تنفيذ نظام التسعير على أساس النشاط التسلسلي، وهو يعتمد على مقياس ليكرت المكون من 5 نقاط (لا أوافق تماماً، لا أوافق، لا رأي، موافق، موافق تماماً). من أجل ضمان موثوقية أو صحة الاستبيان الذي أعده الباحث، تم استخدامه من وجهة نظر الخبراء وخلص إلى أن الاستبيان صالح بسبب عدم تحديد المشاكل والمفاهيم. في هذا البحث، تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ للتحقق من الموثوقية وبعد الحساب كانت 0.816. بالنظر إلى أن قيمة ألفا لكرونباخ تزيد عن 0.7، تم تأكيد موثوقية الاستبيان تم استخدام اختبار Smirnov-Kolmogorov لاختبار الحالة الطبيعية أو غير الطبيعية لبيانات البحث في هذا البحث تم استقصاء السؤالين الأول والثاني وتحليلهما باستخدام اختبار t لعينة واحدة والإجابة على السؤال الثالث من خلال اختبار الفرضيات الست مع الاستفادة من تحليل المسار.

### المبحث الخامس: نتائج البحث

كما ذكرنا، تم استخدام اختبار Smirnov-Kolmogorov للتحقق من توزيع متغيرات البحث، ولم يتم عرض النتائج المذكورة بسبب نطاق المقالة، ولكن مستوى الأهمية لجميع المتغيرات أكثر من 0.50 (النسبة المئوية لقيمة الخطأ)، وبالتالي فإن توزيع البيانات أمراً طبيعياً، وعلى هذا الأساس يمكن استخدام الاختبارات البارامترية مثل اختبار t لعينة واحدة.

**الإجابة على سؤال البحث الأول:** في السؤال الأول من البحث، تم طرح الموضوع التالي: "ما هو الوضع الحالي لإنشاء نظام أسعار التكلفة في القطاع العام؟" للإجابة على السؤال المذكور، تم استخدام اختبار عينة واحدة، والنتائج موثقة في الجدول 2:



الجدول 2: نتائج اختبار t لعينة واحدة للإجابة على السؤال الأول

| رقم السؤال                                                                    | عدد الردود | الفرق في المتوسطات | قيمة t | درجات الحرية | لديك مستوى من المعنى | الحد الأدنى | الاختلاف في مستوى الثقة 95% |
|-------------------------------------------------------------------------------|------------|--------------------|--------|--------------|----------------------|-------------|-----------------------------|
| في مؤسستنا ، هناك إجراءات وسياسة واضحة لإنشاء نظام التكلفة .                  |            |                    |        |              |                      |             |                             |
| 1                                                                             | 114        | 2.842              | 23.454 | 113          | 0.0000               | 2.60        | 3.08                        |
| توجد تعليمات تنفيذية لإنشاء نظام التكلفة في مؤسستنا .                         |            |                    |        |              |                      |             |                             |
| 2                                                                             | 114        | 2.974              | 24.299 | 113          | 0.0000               | 2.73        | 3.22                        |
| تم توفير التدريبات اللازمة للموظفين فيما يتعلق بإنشاء نظام التكلفة في المنظمة |            |                    |        |              |                      |             |                             |
| 3                                                                             | 114        | 3.053              | 25.157 | 113          | 0.0000               | 2.81        | 3.29                        |
| تم إنشاء الهيكل التنظيمي وفقا لإنشاء نظام التكلفة .                           |            |                    |        |              |                      |             |                             |
| 4                                                                             | 114        | 000.3              | 23.385 | 113          | 0.0000               | 2.75        | 3.25                        |
| تم تخصيص الموارد المالية والتسهيلات اللازمة لإنشاء نظام التكلفة .             |            |                    |        |              |                      |             |                             |
| 5                                                                             | 114        | 3.202              | 27.210 | 113          | 0.0000               | 2.97        | 3.43                        |

المصدر: من اعداد الباحثين

اختبار t ، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t في الجدول (1.96)، تكون درجة الاتفاق قوية ولها فرق كبير مع الدرجة 3 كنقطة اللامبالاة. إذا كانت t المحسوبة أصغر من الرقم المذكور فإن درجة الاتفاق ليست قوية وليس لها فرق كبير مع الدرجة 3 في جميع الأسئلة المتعلقة بالوضع الحالي لإنشاء نظام أسعار التكلفة في القطاع العام، تكون قيمة إحصاء t أعلى بكثير من قيمة t في الجدول (1.96). لذلك، يمكن القول أن الوضع الحالي لإنشاء نظام التكلفة في القطاع العام موات بمعنى آخر، يعتقد المستجيبون أن الوضع الحالي لإنشاء نظام التكلفة في القطاع العام غير مرغوب فيه.

**الإجابة على سؤال البحث الثاني:** في السؤال الثاني، تم فحص منظور تنفيذ التقييم على أساس النشاط في خمسة قطاعات (نقص الأدوات اللازمة، والمحركات، والظروف المتوقعة، وعقبات النشر، واستراتيجية النشر والأدوات المطلوبة)، متبوعة بنتائج العينة الواحدة. test-t يتم توفير كل منها

الجدول 3: نتائج اختبار t لعينة واحدة للإجابة على السؤال الثاني (نقص الأدوات اللازمة)

| رقم السؤال                                                                                          | عدد الردود | الفرق في المتوسطات | قيمة t | درجات الحرية | لديك مستوى من المعنى | الحد الأدنى | الاختلاف في مستوى الثقة 95% |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|--------------------|--------|--------------|----------------------|-------------|-----------------------------|
| ما هو احتمال تطبيق التسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية؟                                    |            |                    |        |              |                      |             |                             |
| في مؤسستنا ، لم يتم تحليل سعر الوحدة للخدمات والمنتجات .                                            |            |                    |        |              |                      |             |                             |
| 6                                                                                                   | 114        | 3.053              | 28.319 | 113          | 0.0000               | 2.84        | 3.27                        |
| مؤسستنا ليس لديها نظام تكلفة .                                                                      |            |                    |        |              |                      |             |                             |
| 7                                                                                                   | 114        | 3.061              | 25.170 | 113          | 0.0000               | 2.82        | 30.3                        |
| نظرًا لعدم وجود أدوات تحليلية لقياس الأداء التنظيمي ، فإنهم يعتمدون فقط على أهداف تحقيق الميزانية . |            |                    |        |              |                      |             |                             |
| 8                                                                                                   | 114        | 2.974              | 23.463 | 113          | 0.0000               | 2.72        | 3.22                        |
| لا تمتلك مؤسستنا أداة مناسبة لقياس كفاءة التكلفة .                                                  |            |                    |        |              |                      |             |                             |
| 9                                                                                                   | 114        | 3.053              | 23.483 | 113          | 0.0000               | 2.80        | 31.3                        |

المصدر: من اعداد الباحثين

في جميع الأسئلة المتعلقة بنقص الأدوات اللازمة، تكون قيمة إحصاء t أعلى بكثير من t في الجدول (1.96). لذلك يمكن القول أنه في مجال تطبيق التسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية، لا تتوفر الأدوات اللازمة.

الجدول 4: نتائج اختبار t لعينة واحدة للإجابة على السؤال الثاني (الدوافع) (استعداد الموارد البشرية)

| رقم السؤال | عدد الردود | الفرق في المتوسطات | قيمة t | درجات الحرية | لديك مستوى من المعنى | الحد الأدنى | الاختلاف في مستوى الثقة 95% |
|------------|------------|--------------------|--------|--------------|----------------------|-------------|-----------------------------|
| 10         | 114        | 2.974              | 25.666 | 113          | 0.0000               | 2.74        | 3.20                        |
| 11         | 114        | 2.895              | 21.819 | 113          | 0.0000               | 2.63        | 3.16                        |
| 12         | 114        | 2.851              | 23.824 | 113          | 0.0000               | 2.61        | 3.09                        |
| 13         | 114        | 2.772              | 23.445 | 113          | 0.0000               | 2.54        | 3.01                        |
| 14         | 114        | 3.211              | 25.834 | 113          | 0.0000               | 2.96        | 3.46                        |

المصدر: من اعداد الباحثين

في جميع الأسئلة، تكون قيمة إحصاء t أعلى بكثير من t في الجدول (1.96). لذلك يمكن القول أن الدوافع (جاهزية الموارد البشرية) في مجال تنفيذ التسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية في ظروف مواتية.

الجدول 5: نتائج اختبار t لعينة واحدة للإجابة على السؤال الثاني (الشروط المتوقعة)

| رقم السؤال | عدد الردود | الفرق في المتوسطات | قيمة t | درجات الحرية | لديك مستوى من المعنى | الحد الأدنى | الاختلاف في مستوى الثقة 95% |
|------------|------------|--------------------|--------|--------------|----------------------|-------------|-----------------------------|
| 15         | 114        | 3.009              | 25.108 | 113          | 0.0000               | 2.77        | 3.25                        |
| 16         | 114        | 3.009              | 22.090 | 113          | 0.0000               | 2.74        | 3.28                        |
| 17         | 114        | 3.289              | 26.706 | 113          | 0.0000               | 3.05        | 3.53                        |
| 18         | 114        | 3.263              | 26.314 | 113          | 0.0000               | 3.02        | 3.51                        |
| 19         | 114        | 2.982              | 25.375 | 113          | 0.0000               | 2.75        | 3.22                        |

المصدر: من اعداد الباحثين

في جميع الأسئلة المتعلقة بالظروف المتوقعة، تكون قيمة إحصاء t أعلى بكثير من t في الجدول (1.96). لذلك يمكن القول أن الظروف المتوقعة في مجال تطبيق التسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية في ظروف مواتية.

الجدول 6: نتائج اختبار t لعينة واحدة للإجابة على السؤال الثاني (عوائق التأسيس)

| رقم السؤال | عدد الردود | الفرق في المتوسطات | قيمة t | درجات الحرية | لديك مستوى من المعنى | الحد الأدنى | الاختلاف في مستوى الثقة 95% |
|------------|------------|--------------------|--------|--------------|----------------------|-------------|-----------------------------|
| 20         | 114        | 2.921              | 21.847 | 113          | 0.0000               | 2.66        | 3.19                        |
| 21         | 114        | 2.772              | 23.445 | 113          | 0.0000               | 2.54        | 3.01                        |
| 22         | 114        | 2.974              | 23.463 | 113          | 0.0000               | 2.72        | 3.22                        |
| 23         | 114        | 3.053              | 23.483 | 113          | 0.0000               | 2.80        | 31.3                        |
| 24         | 114        | 2.974              | 25.666 | 113          | 0.0000               | 2.74        | 3.20                        |

المصدر: من اعداد الباحثين

في جميع الأسئلة المتعلقة بالعقبات التي تعترض المؤسسة، تكون قيمة إحصاء  $t$  أعلى بكثير من  $t$  في الجدول (1.96). لذلك يمكن القول أن هناك العديد من المعوقات في تطبيق التسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية.

الجدول 7: نتائج اختبار  $t$  لعينة واحدة للإجابة على السؤال الثاني (استراتيجية التأسيس)

| الاختلاف في مستوى الثقة 95% | ما هو احتمال تطبيق التسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية؟                      | رقم السؤال | عدد الردود | الفرق في المتوسطات | قيمة $t$ | درجات الحرية | لديك مستوى من المعنى | الحد الأدنى | الخط العلو | استراتيجية النشر |
|-----------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------|------------|------------|--------------------|----------|--------------|----------------------|-------------|------------|------------------|
|                             | يعد التزام القادة بالتغييرات أحد العوامل المهمة للاستراتيجية .                        | 25         | 114        | 2.895              | 21.819   | 113          | 0.0000               | 2.63        | 3.16       |                  |
|                             | يجب اعتبار الفترة الزمنية المناسبة بمثابة فترة الانتقال إلى التكلفة على أساس النشاط . | 26         | 114        | 2.851              | 23.824   | 113          | 0.0000               | 2.61        | 3.09       |                  |
|                             | التنشئة الاجتماعية والتطورات المحلية                                                  | 27         | 114        | 2.842              | 23.454   | 113          | 0.0000               | 2.60        | 3.08       |                  |
|                             | يجب شرح وتوضيح فوائد استخدام التكلفة على أساس النشاط في المنظمة .                     | 28         | 114        | 2.974              | 24.299   | 113          | 0.0000               | 2.73        | 3.22       |                  |

المصدر: من اعداد الباحثين

في جميع الأسئلة المتعلقة باستراتيجية النشر تكون قيمة إحصاء  $t$  أعلى بكثير من  $t$  في الجدول (1.96). لذلك يمكن القول أنه وفقاً للمبحوثين: الاستراتيجيات المقترحة مقبولة.

الجدول 7: نتائج اختبار  $t$  للعينة الواحدة للإجابة على السؤال الثاني (الأدوات اللازمة للتحويل)

| الاختلاف في مستوى الثقة 95% | ما هو احتمال تطبيق التسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية؟        | رقم السؤال | عدد الردود | الفرق في المتوسطات | قيمة $t$ | درجات الحرية | لديك مستوى من المعنى | الحد الأدنى | الخط العلو | الأدوات اللازمة لنشر التكلفة على أساس النشاط |
|-----------------------------|-------------------------------------------------------------------------|------------|------------|--------------------|----------|--------------|----------------------|-------------|------------|----------------------------------------------|
|                             | التكلفة على أساس النشاط هي أداة محتملة يمكن استخدامها في القطاع العام . | 29         | 114        | 3.053              | 25/157   | 113          | 0.0000               | 2.81        | 3.29       |                                              |
|                             | بحاجة إلى مقاعد البدلاء قبول التأشير من القطاع الخاص                    | 30         | 114        | 000.3              | 23/385   | 113          | 0.0000               | 2.75        | 3.25       |                                              |

المصدر: من اعداد الباحثين

في هذا القسم، في جميع الأسئلة، تكون قيمة إحصاء  $t$  أعلى بكثير من  $t$  في الجدول (1.96)، لذلك يتفق المستجيبون مع الأدوات ذات الصلة.

**الإجابة على سؤال البحث الثالث:** للإجابة على السؤال الفرعي الثالث، تمت صياغة واختبار 6 فرضيات من خلال المعادلات الهيكلية. في هذا البحث، من أجل التحقق من صحة النموذج وملاءمته تم استخدام تقنية المربعات الصغرى الجزئية يمكن إجراء تركيب النموذج في ثلاث خطوات: (1) نماذج القياس (تحليل العوامل)، ألفا كرونباخ، الموثوقية المركبة، الصلاحية المتباينة والصلاحية المتقاربة)، (2) نموذج الهيكل (معايير  $R^2$  و  $Q^2$  و  $GOF$ ) مؤش (3) النموذج العام) مؤش (4) مؤش (5) وألفا كرونباخ، والموثوقية المركبة والصلاحية المتباينة والصلاحية المتقاربة لتقييم نموذج الحجم يستخدم جيري لتقييم النموذج. يتم تمثيل قوة العلاقة بين العوامل (المتغيرات الكامنة) والعناصر (المتغيرات التي يمكن ملاحظتها) بتحميل العامل حمولة العامل هي قيمة بين صفر وواحد. إذا كان حمل العامل أقل من 0.3، فإن العلاقة تعتبر ضعيفة شريط يعتبر العامل بين 0.3 و 0.6 مقبولاً، وإذا كان أكبر من 0.6، فهو مرغوب فيه للغاية في هذه الدراسة، تم استخدام طريقة الضبط الذاتي للتحقق من أهمية الارتباطات –

الملحوظة والتي تعطي إحصاء  $t$  . عند مستوى الخطأ بنسبة 5٪ ، إذا كانت قيمة  $t$  التمهيدية أكبر من 1.96 ، فإن الارتباطات الملحوظة تكون كبيرة. صلاحية النموذج الخارجي باستخدام المصادقية المتقاربة والموثوقية المركبة وألفا كرونباخ . تُظهر الصلاحية المتقاربة<sup>1</sup> مدى توافق متغيرات البناء مع بعضها البعض. يعتقد (Fornell and Larker (1981) أنه إذا كان معيار AVE أعلى من 0.5 ، فإن نموذج القياس له صلاحية متقاربة. تعتبر الموثوقية المركبة<sup>2</sup> (CR) في النماذج الهيكلية مقياسًا أفضل وأكثر صحة من Cronbach's alpha ، للصلاحية المتقاربة ، ويجب أن يكون للموثوقية المركبة (CR) العلاقات التالية:  $CR > 0.7$  ؛  $CR > AVE$  ؛  $AVE > 0.5$

الجدول 8- تقييم صلاحية النموذج الخارجي

| الهياكل الرئيسية                                 | AVE   | الموثوقية المركبة (CR) | ألفا كرونباخ |
|--------------------------------------------------|-------|------------------------|--------------|
| أدوات المطلوبة                                   | 0.844 | 0.916                  | 0.816        |
| استراتيجية النشر                                 | 0.736 | 0.917                  | 0.880        |
| الظروف المتوقعة                                  | 0.633 | 0.896                  | 0.854        |
| نقص الأدوات اللازمة                              | 0.750 | 0.923                  | 0.889        |
| المنبهات (إعداد الموارد البشرية)                 | 0.713 | 0.925                  | 0.899        |
| معوقات التأسيس                                   | 0.608 | 0.886                  | 0.839        |
| الوضع الحالي لإنشاء نظام التكلفة في القطاع العام | 0.667 | 0.909                  | 0.875        |

المصدر: من اعداد الباحثين

تظهر النتائج المعروضة في الجدول أن متوسط التباين المستخرج (AVE) أكبر من 0.5، لذلك هناك صلاحية متقاربة ألفا كرونباخ لجميع المتغيرات أكبر من 0.7، لذلك تم تأكيد الموثوقية قيمة الموثوقية المجمعة (CR) أكبر أيضًا من AVE وفي جميع الحالات تكون أكبر من عتبة 0.7، لذلك يتم أيضًا استيفاء الشرط الثالث ويمكن القول أن النموذج يتمتع بصلاحية كافية من أجل استكمال تقييم صلاحية النموذج الخارجي، تم استخدام مؤشر الصلاحية المتباينة نظرًا لنطاق المقالة، لم يتم تقديم نتائجه ولكن نظرًا لأن القيم الموجودة تحت القطر الرئيسي كانت أقل من قيم القطر الرئيسي. (القيمة التربيعية لـ AVE) ، فإن النموذج له أيضًا صلاحية متباينة.

**النموذج الهيكلي:** فيما يتعلق بالنموذج الهيكلي ، تم استخدام مؤشرين لمعامل التحديد ( $R^2$ ) ومؤشر

Q-Stone (Geyser)<sup>2</sup>. معامل التحديد ( $R^2$ ) هو معيار يعبر عن مقدار التغيرات لكل من المتغيرات التابعة للنموذج ، والتي يتم تفسيرها بواسطة المتغيرات المستقلة. تم تحديد ثلاث قيم 0.19 و 0.33 و 0.67 على أنها القيمة المعيارية للقيم الضعيفة والمتوسطة والقوية لملاءمة الجزء الهيكلي للنموذج عن طريق معيار معامل التحديد . تم تحديد معيار Geisser-Stone<sup>3</sup> أو  $Q^2$  مؤشر القدرة التنبؤية للنموذج. (Hensler et al. (2009 حول شدة القدرة التنبؤية للنموذج فيما يتعلق بالهياكل الداخلية ، ثلاث قيم تبلغ 0.02 ،

تم تحديد 0.15 و 0.35 كقوة تنبؤ ضعيفة ومتوسطة وقوية على التوالي.:

صحة متقاربة<sup>1</sup>

الموثوقية المركبة (CR)<sup>2</sup>



**( $Q^2$ ) الجدول 9: معامل تحديد النموذج ومؤشر السخان الحجري**

| معامل تحديد النموذج      | متغير تابع ( منظور تنفيذ التكلفة على أساس النشاط)                | ص <sup>2</sup> | تعديل R <sup>2</sup> |
|--------------------------|------------------------------------------------------------------|----------------|----------------------|
|                          | عدم وجود الأدوات اللازمة لتحديد التكاليف على أساس النشاط         | 0.668          | 0.667                |
|                          | الدوافع (جاهزية الموارد البشرية) لتحديد التكاليف على أساس النشاط | 0.671          | 0.670                |
|                          | الشروط المتوقعة لنشر التكاليف على أساس النشاط                    | 0.477          | 0.476                |
|                          | معوقات إنشاء التكاليف على أساس النشاط                            | 0.589          | 0.58                 |
|                          | إستراتيجية نشر التكاليف على أساس النشاط                          | 0.604          | 0.603                |
|                          | الأدوات اللازمة لنشر التكلفة على أساس النشاط                     | 0.417          | 0.416                |
| مؤشر ستون ( $Q^2$ ) جيسر | الهياكل الرئيسية                                                 | SSO            | - Q2                 |
|                          | عدم وجود الأدوات اللازمة لتحديد التكاليف على أساس النشاط         | 000/1848       | 0.479                |
|                          | الدوافع (جاهزية الموارد البشرية) لتحديد التكاليف على أساس النشاط | 2/310/000      | 0.458                |
|                          | الشروط المتوقعة لنشر التكاليف على أساس النشاط                    | 2/310/000      | 0.287                |
|                          | معوقات إنشاء التكاليف على أساس النشاط                            | 2/310/000      | 0.341                |
|                          | إستراتيجية نشر التكاليف على أساس النشاط                          | 1/848/000      | 0.424                |
|                          | الأدوات اللازمة لنشر التكلفة على أساس النشاط                     | 000/924        | 0.341                |
|                          |                                                                  | SSE            |                      |
|                          |                                                                  | 962/925        |                      |
|                          |                                                                  | 1253/128       |                      |
|                          |                                                                  | 1646/271       |                      |
|                          |                                                                  | 1522/805       |                      |
|                          |                                                                  | 1064/657       |                      |
|                          |                                                                  | 608/559        |                      |

المصدر: من اعداد الباحثين

بالنظر إلى نتائج معامل تحديد النموذج الموثق في الجدول 9، يمكن القول أن ملائمة النموذج قوية وتستند إلى القيم Q2 - وجد أنه أكثر من 0.2، والقوة التنبؤية للنموذج معتدلة إلى قوية فيما يتعلق بالهياكل الداخلية وقد سبق ذكره أنه تم تطوير ست فرضيات للإجابة على السؤال الثالث من البحث في هذا القسم يتم عرض اختبار الفرضيات المذكورة.

**فروض البحث**

| رقم الفرضية | المتغير مستقل              | المتغير التابع                                                   | معامل المسار | t الإحصاء | مستوى الأهمية |
|-------------|----------------------------|------------------------------------------------------------------|--------------|-----------|---------------|
| 1           | الوضع الحالي لنظام التكلفة | عدم وجود الأدوات اللازمة لتحديد التكاليف على أساس النشاط         | - 0.817      | 38.673 -  | 0.000         |
| 2           | الوضع الحالي لنظام التكلفة | الدوافع (جاهزية الموارد البشرية) لتحديد التكاليف على أساس النشاط | - 0.819      | 50.814 -  | 0.000         |
| 3           | الوضع الحالي لنظام التكلفة | الشروط المتوقعة لنشر التكاليف على أساس النشاط                    | - 0.691      | 678/23 -  | 0.000         |
| 4           | الوضع الحالي لنظام التكلفة | معوقات إنشاء التكاليف على أساس النشاط                            | - 0.768      | 39/699 -  | 0.000         |
| 5           | الوضع الحالي لنظام التكلفة | إستراتيجية نشر التكاليف على أساس النشاط                          | 0.77         | 40/193    | 0.000         |
| 6           | الوضع الحالي لنظام التكلفة | الأدوات اللازمة لنشر التكلفة على أساس النشاط                     | 0.646        | 17/131    | 0.000         |

**في الفرضية الأولى،** تأثير الوضع الحالي لنظام التكلفة تم التحقيق في عدم وجود الأدوات اللازمة لإنشاء نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط قيمة إحصاء t تساوي -38.673، وهي خارج الحد الحرج (-1.96 إلى 1.96)، مما يدل على أن المتغير المستقل له تأثير على المتغير التابع، وفقاً لمعامل المسار والذي يساوي -0.817 يمكن القول أن الوضع الحالي للنظام مبالغ فيه عدم وجود الأدوات اللازمة لإنشاء نظام تقدير التكاليف على أساس نشاط التأثير إنها سلبية وذات مغزى لذلك تم تأكيد الفرضية الأولى للبحث.

**في الفرضية الثانية** تم الأخذ بعين الاعتبار تأثير المتغير المستقل على المحفزات (جاهزية الموارد البشرية) وفي هذه الفرضية تم الحصول على إحصاء t بقيمة 50.814 وهو خارج الحد الحرج (-1.96 إلى 1.96) الذي يوضح الوضع الحالي لنظام التكلفة للقطاع العام المنشطات (جاهزية الموارد البشرية)

لإنشاء نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط لها تأثير، وفقاً لمعامل المسار الذي يساوي 0.819، لذلك التأثير المذكور إيجابية وذات مغزى، لذلك تم تأكيد فرضية البحث الثانية أيضاً. تأثير الوضع الحالي لنظام التكلفة على الظروف المتوقعة لإنشاء حساب التكلفة على أساس النشاط هو موضوع الفرضية الثالثة، قيمة إحصاء  $t$  هي 23.678، وهي ليست في النطاق الحرج (-1.96 إلى 1.96) - ويشير إلى أن المتغير المستقل له تأثير على المتغير التابع، حيث أن معامل المسار هو 0.691 لذلك، فإن الوضع الحالي لنظام التكلفة له تأثير إيجابي وهام على الظروف المتوقعة لإنشاء التكلفة على أساس النشاط، بناءً على هذا الفرضية الثالثة تمت الموافقة.

تدرس الفرضية الرابعة تأثير الوضع الحالي لنظام التكلفة على العوائق التي تحول دون إنشاء التكلفة على أساس النشاط، ووجد أن قيمة الإحصاء  $t$  هي -39.699، والتي تقع في النطاق الحرج (-1.96 إلى 1.96) لم يتم وضعها مما يشير إلى أن الوضع الحالي لنظام التكلفة له تأثير على معوقات إنشاء التكلفة على أساس النشاط، وفقاً لقيمة معامل المسار، وهي -0.768، وبالتالي فإن التأثير المذكور سالب ومهم، بناءً على هذا، تم تأكيد الفرضية الرابعة.

تم اقتراح الفرضية الخامسة على النحو التالي: "إن الوضع الحالي لإنشاء نظام التكلفة في القطاع العام له تأثير على استراتيجية إنشاء نظام التكاليف على أساس النشاط"، قيمة الإحصاء  $t$  في هذه الفرضية، تساوي 193.40، وهي خارج الحد الحرج (-1.96 إلى 1.96)، مما يشير إلى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، وفقاً لمعامل المسار الذي يساوي 0.777، يمكن يقال هذا التأثير إيجابي وهام لذلك تم تأكيد فرضية البحث الخامسة.

أخيراً قامت الفرضية السادسة بقياس تأثير الوضع الحالي لإنشاء نظام التكلفة في القطاع العام على الأدوات اللازمة لإنشاء نظام التكلفة على أساس النشاط. قيمة الإحصاء  $t$  تساوي 17.131، وهي خارج الحد الحرج (-1.96 إلى 1.96)، مما يدل على أن الوضع الحالي لإنشاء نظام التكلفة في القطاع العام يعتمد على الأدوات اللازمة لإنشاء النظام القائم على النشاط نظام تقدير التكاليف. له تأثير، وفقاً لمعامل المسار الذي يساوي 0.646، يمكن القول أن التأثير المذكور إيجابي وهام. لذلك تم تأكيد الفرضية السادسة للبحث.

### الاستنتاجات والتوصيات

**الاستنتاجات:** لا يخفى على احد أهمية صنع ومراقبة التكاليف في المؤسسات الحكومية ولتحقيق ذلك..

1) يتطلب تصميم نظام مناسب وعملي قادر على التعرف على تنوع الأنشطة وتعقيدها وقياس تأثيرها على تكاليف تقديم الخدمات .

2) في هذا البحث وخلال فحصه للوضع الحالي لنظام تسعير القطاع العام في العراق قد أهتم بإمكانية تطبيق نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط، على العلاقة بين النظامين الجديد والقديم، أي: تتركز العلاقة بين الوضع الحالي لنظام تقدير التكاليف واحتمال تنفيذ التكلفة على أساس النشاط أيضاً.

3) طرح السؤال الأول من البحث تحت هذا الموضوع "الوضع الحالي لإنشاء نظام التكلفة في القطاع العام". كيف الحال للإجابة على هذا السؤال تم استخدام اختبار  $t$  لعينة واحدة في جميع الأسئلة المتعلقة بالوضع الحالي لإنشاء نظام التكلفة في القطاع العام قيمة الإحصاء  $t$  أعلى بكثير من  $t$  في الجدول

(1.96). لذلك يمكن القول أن الوضع الحالي لإنشاء نظام التكلفة في القطاع العام موات نظرًا لعدم وجود بحث مماثل قد حقق في هذه المشكلة، لا يمكن التعليق على التشابه أو الاختلاف في النتائج.

4) السؤال الثاني يبحث في آفاق تنفيذ التقييم القائم على النشاط في المؤسسات الحكومية بمحافضة واسط / مدينة الكوت، وأظهرت نتائج اختبار العينة الواحدة للإجابة على هذا السؤال أن أفق تنفيذ التقييم القائم على النشاط في المؤسسات الحكومية من حيث الدوافع (جاهزية الموارد البشرية)، فإن الظروف المتوقعة والأدوات المطلوبة مواتية أيضاً، ومع ذلك فإن الافتقار إلى الأدوات اللازمة هناك العديد من العقبات التي تحول دون إنشاء التسعير على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية. في هذا السياق، أظهر Priatmo و Akbar (2019) أيضاً في بحثهما أنه على الرغم من التوقعات الإيجابية لتنفيذ التسعير القائم على النشاط في المؤسسات الحكومية الإندونيسية، إلا أن هناك العديد من العقبات التي تحول دون إنشائه بهذه الطريقة.

5) وللإجابة على السؤال الثالث من البحث تم تطوير واختبار 6 فروض، وتشير نتائج اختبار الفرضية الأول إلى الأثر السلبي والمعنوي للحالة الراهنة لنظام التكلفة على عدم وجود الأدوات اللازمة لإنشاء - نظام حساب التكاليف على أساس النشاط. في اختبار الفرضية الثانية، كان التأثير الإيجابي والمعنوي للوضع الحالي لنظام تكلفة القطاع العام تم توثيق الدوافع (جاهزية الموارد البشرية) على إنشاء نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط. في الفرضية الثالثة تم دراسة تأثير الوضع الحالي لنظام التكلفة على الظروف المتوقعة لإنشاء التكلفة على أساس النشاط ، وأظهرت النتيجة تأثيراً إيجابياً وهاماً للمتغير المستقل على المتغير التابع.

6) تشير النتائج التي تم الحصول عليها من اختبار الفرضية الرابعة إلى التأثير السلبي والمعنوي للحالة الحالية لنظام التكلفة على معوقات إنشاء حساب التكلفة على أساس النشاط،

7) الفرضية الخامسة، التأثير الإيجابي والمعنوي للوضع الحالي. من نظام التكلفة في القطاع العام على الإستراتيجية تم توثيق إنشاء نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط،

8) وأخيراً في الفرضية السادسة، التأثير الإيجابي والهام للوضع الحالي لنظام تقدير التكاليف في القطاع العام تم توثيق الأدوات اللازمة لإنشاء نظام تقدير التكاليف على أساس النشاط. وفقاً لنتائج الفرضيات الست المذكورة، يمكن التعبير عن إجابة السؤال الثالث للبحث بهذه الطريقة يمكن أن يكون للوضع الحالي لنظام التكلفة في مؤسسات القطاع العام تأثير على احتمالية تنفيذ التكلفة على أساس النشاط. وهو بحث يعالج هذه المسألة بشكل مباشر، ولم يكن المسح متاحاً ، وبالتالي ، كما في السؤال الأول، لا يمكن مقارنة النتائج التي تم الحصول عليها.

### التوصيات

ساهم هذا البحث بشكل كبير في الكتابات المتخصصة الموجودة في هذا المجال من خلال التركيز على نظام التكلفة للقطاع العام وكذلك آفاق إنشاء نظام التكلفة على أساس النشاط في العراق ويهدف إلى تحسين الإدارة نظام المحاسبة وأنظمة تقدير التكاليف في المؤسسات الحكومية على وجه التحديد للمساعدة في تحسين الأداء في النهاية يجدر بالذكر أن هذا البحث، كأي بحث آخر، واجه قيوداً أولاً، كان المجتمع الإحصائي لهذا البحث من موظفي دوائر المحاسبة والمالية في الدوائر الحكومية لمدينة الكوت، إذا كان المجتمع الإحصائي. تعتبر أوسع كان من الممكن أن تكون النتائج قد طغت هناك قيد آخر يتعلق

بالأداة المستخدمة لجمع المعلومات والقيود الملازمة للاستبيان. ومن مساوئ الاستبيان إمكانية عدم فهم مفاهيم ومحتوى الأسئلة والتسبب في ارتباك المستفتي.

### المصادر

- 1- آزين فار، كافيه ( 2016)، التكلفة على أساس النشاط، المعرفة والأبحاث المحاسبية، 2 (5) ، 32-40.
  - 2- أفضل، حسين (2019). إنشاء نظام سعر التكلفة باستخدام طريقة حساب التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات الحكومية؛ المجلة الاقتصادية - مراجعة نصف شهرية للقضايا والسياسات الاقتصادية ؛ رقم 9 و 10 ؛ 93-106 .
  - 3- الأشرفي، بهود علي، تيرانداز، حامد (2018)، مراجعة نظام تكلفة \_ على أساس نشاط في الميزانية \_ العمليات والعمل والمجتمع، 113-120.
  - 4- بابائي، مليحة ومرجاني، محمد رضا ونورزاده، فهيمه (2016) حساب السعر الإجمالي للخدمات بالطريقة تقدير التكاليف على أساس النشاط، دراسة حالة: الشركة الوطنية لتوزيع المنتجات النفطية بمنطقة قم المؤتمر الدولي الثامن للمحاسبة والإدارة والمؤتمر الخامس لريادة الأعمال والابتكار المفتوح، طهران.
  - 5- بورفاروخ، مرجان. (2018). حدود تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في كلية العلوم الطبية عبادان مع نهج إدارة التكلفة، مجلة نوخبينغان للعلوم والهندسة، 4 (6)، 77-90
  - 6- كاظم دخت، ناير (2019). التحقيق في جدوى وإنشاء أسلوب نظام التكلفة على أساس النشاط تقدير التكاليف على أساس النشاط في شركة الغاز بمحافظة إيلام، المؤتمر الدولي السادس للإدارة والمحاسبة والتنمية الاقتصادية.
  - 7- الكرمي، أصغر (2016)، نظام التكلفة على أساس النشاط وإدارة التكاليف في القطاع العام. المؤتمر الوطني للمحاسبة والبحوث الإدارية مع نهج الأعمال الجديد، Tenkabon.
  - 8- Hashminejad (2015 ، Ruhaleh) ، تحسين الموازنة على أساس الأداء في الهيئات التنفيذية (دراسة حالة لجامعة سيستان وبلوشستان ، أطروحة ماجستير ، جامعة سيستان وبلوشستان.
  - 9- Alsayegh, M. F. (2020). Activity Based Costing around the World: Adoption, Implementation, Outcomes and Criticism. Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies, 6(1), 262-251
  - 10- Cokins, Gary (2015), A Need for Better Cost Information in the Public Sector, the first article (Part 1 of 4) in a four-part series based on the book, Activity-Based Cost Management in Government by Gary Cokins (Second Edition; Management Concepts, 2006, ISBN 1-56726-1-978.
  - 11- Fornell, C. & Larcker, D. (1981) "Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error." Journal of Marketing Research, 18(1): 39-50.
  - 12- Hensler, J., Ringle, C. M., & Sinkovics, R. R., (2009). The use of partial least squares path modeling in international marketing. Advance in international marketing 20, 277-320.
  - 13- Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., Rajan, M., & Ittner, C. (2009). Cost accounting: A managerial emphasis. 13th ed. New Jersey: Pearson Education.
- IFAC Public Sector Committee(2000), Perspectives on Cost Accounting for Government International Public Sector Study, 1-63.

- 14- Lapsley, I. (2008). The NPM agenda: back to the future. *Financial Accountability & Management*, 24(1), .96-77
- 15- Maluleke, M. J. (2019). Comparative analysis of activity based costing as an alternative to the traditional costing methods in SASSA (Doctoral dissertation).1
- 16- Timo Hyvönen, Salme Näsi, Janne Järvinen, Jukka Pellinen, Tapani Rahko(2011) Developing Public Sector Cost Accounting Systems–Case Finnish Defence Forces, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, ISSN 6583-1548, 7(2), 110-97
- 17- Ostadi, B., & Zare, R. (2022). Activity-based costing in the public sector and non-profit organisations: towards risk-based approach. *International Journal of Productivity and Quality Management*, 35(1), .16-1
- 18- Priyatmo, T., & Akbar, R. (2019). Analysis of the prospect of implementing activity-based costing in governmental organisations: A study at the state treasury office Jakarta IV. *Journal of Accounting and Investment*, 20(1), .22-1
- Quesado, P., & Silva, R. (2021). Activity-based costing and its implication for open 19-innovation. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, 7(1), .41
- 20- Hokkinen, Senja(2021), Cost accounting methods supporting public sector organizations and decision-making: an analysis of the Finnish rescue services, Master's thesis in accounting Supervisor: Matti Skoog Faculty of Social Sciences, Business and Economics Åbo Akademi University .
- 21- Wahab, A. A., Mohamad, M. H. S., & Said, J. M. (2018). The implementation of activity-based costing in the Accountant General's Department of Malaysia. *Asian .76-Journal of Accounting and Governance*, 9, 63
- 22- Vazakidis, Athanasios, Ioannis Karagiannis , Anthi Tsialta(2010), Activity-Based Costing in the Public Sector, *Journal of Social Sciences* 6(3): .382-376