

التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط و أثره في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية (أطار مقترح)*

The integration between the zero-based budget and the activity-based budget and its impact on achieving the strategic goals of the economic units

(Proposed Framework)

الباحث/سمية عبد الاله رشيد الخزرجي
Sumiya Abdul-ellah Rashid

جامعة كربلاء/ كلية الإدارة والاقتصاد

Sumia2012@yahoo.com

ا.د. حيدر علي جراد المسعودي

Prof. Hayder Ali Jarad

جامعة كربلاء/ كلية الإدارة والاقتصاد

haider.almasudy@uokerbala.edu.iq

الملخص

تعد الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط من أهم أدوات التخطيط في مجال المحاسبة الإدارية التي بتكاملهما يمكن للوحدات الاقتصادية أن تحقق أهدافها الاستراتيجية و تساعد في تخفيض التكاليف عن طريق احتساب الكلفة بطريقة نظام التكاليف القائم على أساس الأنشطة (ABC) ما يمنحها دقة تفوق الدقة المتحصلة من الطرق التقليدية ، كما تساعد الإدارة في تخطيط و اتخاذ القرارات الإدارية الملائمة . يهدف البحث الى دراسة العلاقة التكاملية بين الموزنتين ، فالموازنة الصفرية لم يسبق لها التكامل مع الموازنة على أساس النشاط ، والبحث الحالي هو محاولة لدمج مميزات النوعين في انموذج واحد يضم اكبر قدر من المزايا التي تتمتع بها هاتين الموزنتين . وتوصل الباحثان إلى استنتاجات متعددة منها امكانية تحقيق التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط ، كما يمكن تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة في الأداء وتقويم أداء العاملين ومن ثم تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية . وأهم ما جاءت في التوصيات هي ضرورة اعتماد الوحدات الاقتصادية العراقية على نظم الموازنة الحديثة بمساعدة الخبراء والمتخصصين ذوي الدراية والخبرة الكافية في مجال إعداد الموازنات الحديثة ، مما يساعد في تعزيز صحة التنبؤات المالية وتحقيق الأهداف التخطيطية والرقابية، و اهمية التحول التدريجي نحو الموازنة الصفرية على أساس النشاط وعلى مراحل في الأقسام المختلفة في المعمل والاستفادة من خبرات العاملين في المصنع.

كلمات المفتاحية : الموازنة الصفرية ، الموازنة على أساس النشاط ، الأهداف الاستراتيجية.

* بحث مشتمل من رسالة الماجستير الموسومة (التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط و أثره في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية)

Abstract:

The zero-based budget and the activity-based budget are among the most important planning tools in the field of managerial accounting that by their integration, economic units can achieve their strategic goals and help them reduce costs by calculating costs in the activity-based costing system (ABC) method, which gives them accuracy that exceeds accuracy Obtained from traditional methods, as it helps the administration in planning and taking appropriate administrative decisions. The research aims to study the complementary relationship between the two budgets, as the zero-based budget has never been complementary with the budget on the basis of activity, and the current research is an attempt to integrate the advantages of the two types into a single model that includes the greatest amount of advantages enjoyed by these two budgets. The researcher reached multiple conclusions, including the possibility Achieving integration between the zero-based budget and the budget based on activity, as it is possible to reduce costs, achieve efficiency in performance, evaluate employee performance, and then achieve the strategic objectives of the economic unit. The most important thing that came in the recommendations is the need for Iraqi economic units to adopt modern budget systems with the help of experts and specialists with sufficient expertise and experience in the field of preparing modern budgets, which helps in enhancing the accuracy of financial forecasts and achieving planning and control goals, and the importance of a gradual shift towards a zero-based budget based on activity And in stages in the different departments in the factory and benefit from the experiences of the workers in the factory.

Key words: Zero Budget, Activity Based Budget, Strategic goal.

المقدمة : إن التطورات التي شهدتها بيئة الأعمال خلال العقدين الماضيين التي أبرزها المنافسة الشديدة والانفتاح الاقتصادي والعولمة وغيرها من التطورات التي أثرت في أعمال الوحدات الاقتصادية ، أظهرت الحاجة إلى تطبيق الأساليب المفيدة للتخطيط والرقابة ، و الموازنة هي الأداة الرئيسة لرسم خطة الوحدة الاقتصادية والرقابة عليها ، فهي تساعد المديرين على تطوير العمل و اتخاذ القرارات الرشيدة ، وهناك عدد من المداخل لإعداد الموازنات ومنها الموازنة الصفريّة (ZBB) لما له من مزايا وإيجابيات فهي تستند الى تحديد الأنشطة والمشاريع من حيث الكفاءة والفاعلية ومن حيث الأداء وما له صلة بالأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية ، من جانب آخر في ظل التطورات المتسارعة في عالم الأعمال وتأثيره في الأنظمة الاقتصادية ظهر الاحتياج إلى أساليب جديدة في المحاسبة الإدارية وإدارة التكاليف وذلك عن طريق إعداد خطط أكثر فاعلية وكفاءة تساعد على استمرارية عمل الوحدات الاقتصادية لذلك تعد الموازنة على أساس النشاط (ABB) إحدى أدوات تنفيذ الأهداف الاستراتيجية للوحدة التي تستند إلى تقنية الكلفة على أساس النشاط ، حيث تركز على تكاليف الأنشطة الضرورية للإنتاج وبيع المنتجات والخدمات و تساعد على تقدير أفضل للموازنة و تقويم الأداء وتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ، وتهدف الدراسة في اجراء تكامل بين الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط وبيان أثر ذلك التكامل في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية .

المبحث الأول

منهجية البحث وأبحاث سابقة

منهجية البحث : يعرض هذا المبحث مشكلة البحث و أهدافه و أهميته فضلاً عن فرضيته و حدوده و ما تتطلبه منهجية البحث العلمي من العناصر الأخرى المكملة له .

أولاً : مشكلة البحث: إن عدم اتباع الأساليب المحاسبية الحديثة والمناسبة في الوحدات الاقتصادية العراقية لأغراض التخطيط و إعداد الموازنات لا يؤدي الى توفير معلومات ملائمة ، ولا يمكن الإدارة من تحقيق أهدافها بشكل فاعل ولا يحقق للوحدة الاقتصادية الاستمرارية و النمو. ويمكن تلخيص مشكلة البحث في الأسئلة الآتية :

1. هل تسهم الاساليب التقليدية المعتمدة حالياً في اعداد الموازنات في تحقيق نمو و ازدهار الوحدات الاقتصادية ؟
2. هل يمكن تحقيق التكامل بين الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط لتحقيق الأهداف الطويلة الأجل للوحدات الاقتصادية ؟

3. هل يؤثر تطبيق الموازنة الصفريّة وتطبيق الموازنة على أساس النشاط على نحو تكاملي في تعزيز دقة التنبؤات المالية و تحقيق الأهداف التخطيطية والرقابية وربطها بالأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية ؟
- ثانياً : أهداف البحث:** يهدف البحث إلى تحقيق الآتي :

1. تطوير أساليب إعداد الموازنات ، حيث توفر هذه الأساليب معلومات مفيدة تساعد في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية .
2. التكامل بين الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط بالاستفادة من مزايا كل نوع منها ، لدعم أساليب إعداد الموازنات التخطيطية .
3. بيان أثر التكامل في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية .
4. تشخيص العوامل المؤثرة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية العراقية .

5. تشجيع الوحدات الاقتصادية في تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة كالموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط لما لها من تأثير في كفاءة وفاعلية أنظمة التخطيط والرقابة ومن ثم تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .

ثالثاً : أهمية البحث : تكمن أهمية البحث في تحقيق الأهداف التي يسعى لتحقيقها ويمكن تلخيصها على نحو الآتي:

- 1- أهمية إعداد الموازنات في الوحدات الاقتصادية وذلك لأثرها الفعال في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء .
- 2- أهمية تحديد فاعلية الأنشطة المنجزة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية ، وتقويم الأنشطة التي تعمل على تحسين أداء الوحدات الاقتصادية ومن ثم تحقيق أهدافها الاستراتيجية .
- 3- أهمية تطوير أساليب إعداد الموازنات لمواكبة تطورات بيئة الأعمال و للمساعدة في توفير معلومات مفيدة تسهم في دعم الوحدات الاقتصادية على تحقيق الأهداف الاستراتيجية المتحركة مع رؤيتها و رسالتها .
- 4- أهمية وجود إطار متكامل بين الموازنة على أساس النشاط والموازنة الصفريّة يجمع مزايا الموزنتين و ينعكس ذلك على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية.

رابعاً : **فرضية البحث** : يستند البحث إلى الفرضيات الرئيسة الآتية :

الفرضية الأولى : يمكن تحقيق التكامل بين الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط للوصول الى أسلوب متقدم في إعداد الموازنات التخطيطية بجمع مزايا الأسلوبين و معالجة سلبياتهما .
الفرضية الثانية : يسهم التكامل بين الموازنة الصفريّة ، والموازنة على أساس النشاط في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية بكفاءة وفاعلية عاليين .

خامساً : **مناهج البحث**: لتحقيق أهداف الدراسة ستعتمد الباحثة المناهج العلمية الآتية :

للوصول الى الأهداف المنشودة من الدراسة .

سادساً : **مصادر البيانات** :اعتمد الباحثان على :

1. مصادر العربية والأجنبية المتمثلة بالكتب والدراسات و الأطاريح العلمية والبحوث والدوريات والمواقع الالكترونية المرتبطة بموضوع البحث .

2. البيانات والمعلومات التي توفرت من سجلات و مستندات الشركة عينة البحث .

سابعاً : **حدود البحث**

الحدود المكانية : السجلات المالية للشركة العامة لصناعات النسيج والجلود / مصنع النسيجية الحلة .

الحدود الزمانية : اعتمدت الباحثة على البيانات ومعلومات سنة 2019.

ثامناً : **تحديات و عقبات انجاز مراحل البحث** : تتمثل تحديات و عقبات انجاز البحث بالاتي :

1. إنَّ انتشار جائحة كورونا و ما رافقها من حظر للتجوال سبب في تأخير الحصول على الكتب الورقية و الرسائل و البحوث العلمية .

2. عدم امكانية تطبيق الجانب العملي في الوحدات الاقتصادية غير الحكومية بسبب امتناعهم عن تقديم البيانات المالية و بعدّها معلومات سرية لا يمكن الاطلاع عليها غير العاملين فيها.

ابحاث سابقة

بالنظر لعدم تطرق أي بحث أو دراسة سابقة على وفق إطلاع الباحثان لمتغيري البحث سوية سيستعرض هذا المبحث الدراسات و الأبحاث السابقة في محورين : المحور الأول أبحاث و دراسات تناولت الموازنة الصفريّة. والمحور الثاني أبحاث ودراسات تناولت الموازنة على أساس النشاط .

المحور الأول : الموازنات الصفريّة

1. **بحث (سدخان ، 2018)** : "الموازنة الصفريّة ومقومات نجاحها في العراق" يهدف البحث الى مساهمه الموازنة الصفريّة في تحليل و تقويم الأنشطة لمعيار التكلفة و العائد مما يساهم في ابعاد وحدات الدولة عن المبالغة في التقديرات في الأسلوب الموازنة التقليدية. وتوصل الى النتائج اهمها : تطبيق الموازنة الصفريّة يحقق عديد من الفوائد عن طريق تحسين ثقافة الإدارة والمديرين والتخلص من عيوب الموازنات الأخرى ومواجهة الترهل بالإنفاق وتحديدده على وفق الإيرادات المتحققة. ونجاح الموازنة الصفريّة يكون على أساس التخطيط والتقييم والمراجعة الدورية الشاملة من أجل تجاوز المعوقات التي تواجهه تطبيق الموازنة الصفريّة.

2. بحث (Abuh Adah , 2016) : " نظام الموازنة الصفريّة : هل نظام الموازنة هو المحدد لتنفيذ الموازنة في نيجيريا ؟" يهدف البحث الى معرفة ما إذا كانت الفوائد النظرية التي تعود على الموازنة الصفريّة يمكن أن تحفز الوزارات والإدارات في الوحدات الاقتصادية على اعتماد وتنفيذ النظام الجديد المقترح؟ وأوصل الى نتائج أهمها على الرغم من المشاكل الرئيسية لتطبيق الموازنة الصفريّة ، فإن أصحاب المصلحة يرون أنه يمكن اعتماده وتنفيذه كما أنه يمكن أن تكون النتيجة المتوقعة ناجحة.

المحور الثاني

الموازنة على أساس النشاط (ABB)

1. بحث (فرحات وياسين 2018) : " امكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف " يهدف البحث الى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس النشاط في المصارف المدرجة في سوق الأوراق المالية عن طريق تحديد المقومات التي تساعد في تطبيق الموازنة على أساس النشاط فضلاً عن تحديد معوقات تطبيق الموازنة على أساس النشاط . وأهم الاستنتاجات التي اوصل اليها صعوبة تطبيق الموازنة على أساس النشاط لأسباب عدة كضعف إدارة الكلفة و تطوير الأساليب المحاسبية في أغلب المصارف و عدم وجود الهيكل التنظيمي الملائم و الأنظمة المحاسبية المتطورة المؤتمتة وعدم توفر الموارد البشرية المؤهلة .

2. بحث (Pietrzak , 2013) : "الموازنة التقليدية مقابل الموازنة القائمة على أساس النشاط في الشركات غير الصناعية " يهدف البحث الى تحديد فوائد الموازنة على أساس النشاط مع الأخذ بالاعتبار المزايا و العيوب المرتبطة بتطبيق هذا المدخل والموارد اللازمة لوضع الموازنة في الشركات الخدمية . وتوصل الى النتائج أهمها عدم تخطيط الوحدات الاقتصادية للتخلي عن الموازنات التقليدية بل يفضلون تعديل الموازنات والتكيف مع احتياجات الإدارة باستخدام التقنيات الحديثة كالموازنة على أساس النشاط .

ما يميز البحث الحالي عن الأبحاث السابقة :

على الرغم من أن الأبحاث السابقة والبحث الحالي تقدم معرفة نظرية للموازنات التخطيطية كالموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط ولكن لم تتطرق أي دراسة سابقة للموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط سوية كما أن البحث الحالي يحاول تحقيق الآتي :

1. يهتم هذا البحث بالتكامل بين الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط للوصول إلى أسلوب متقدم في إعداد الموازنات بجمع مزايا الأسلوبين و معالجة سلبياتهما.
2. يهتم البحث الحالي ببيان أثر التكامل بين الموازنة الصفريّة و الموازنة على أساس النشاط وما يحققه من مزايا في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية بشكل أكثر فاعلية وكفاءة.
3. اعتمد البحث على تطبيق الإطار المقترح للتكامل في إعداد الموازنة الصفريّة على أساس النشاط على وفق أسلوب علمي لتناسق و تناغم مميزات الموازنتين و حدد معوقات تطبيق كل منهما فضلاً عن الإطار المقترح ، مما يعد خطوه متقدمة في تطوير إعداد الموازنات و الدمج بين أفضل أساليب اعدادها ، في سبيل تحقيق أفضل النتائج.

المبحث الثاني

الجاناب النظري

الموازنة الصفريّة بذلت جهود كبيرة لتغيير وإصلاح أنظمة الموازنة وكسر هيمنة الموازنة التقليدية ، ومن هذه الإصلاحات أسلوب الموازنة الصفريّة التي تساعد في التخطيط والرقابة على النفقات وتحقيق كفاءة في تخصيص الموارد .

أولاً: تعريف الموازنة الصفريّة

تناولت الادبيات الإدارية والمحاسبية الموازنة الصفريّة من زوايا مختلفة، اختلفت على وفق آراء المفكرين، إذ يرى (Abuh : 194 ، 2016) الموازنة على الأساس الصفري بأنها تقنية للتخطيط واتخاذ القرار ، تعكس العيوب التي تظهر في الموازنة التقليدية ، حيث تعد الموازنة دون الرجوع إلى ما أنفق في العام السابق ويراجع كل مركز كلفة أو وحدة بالتفصيل وتقدر جميع النفقات المتوقعة. ويعرف (Singh &Yadav, 2011 :4) بأنها تقنية تكمل وترتبط عملية التخطيط والموازنة وتحدد الطرق البديلة لاستخدام الموارد المحدودة بشكل أكثر فاعلية .

فيما يرى (Ibrahim, et al,2018 : 17) نظام يعتمد على تقدير الأنشطة وتحديد الأولويات لكل برنامج و نشاط ، إذ تبدأ دورة الموازنة من الصفر ويعاد تقييم الأنشطة السابقة لغرض إعادة تمويلها في الموازنة الجديدة .

ثانياً : تطور الموازنة الصفريّة

أهتم بفكرة الموازنة الصفريّة كثير من العاملين في القطاع العام والقطاع الخاص ، وترجع فكرة إعداد الموازنة الصفريّة إلى عام 1924 في المملكة المتحدة ، كما برزت كتجربة في وزارة الزراعة الأمريكية في عام 1960، ولكنها فشلت نتيجة كلفتها العالية وحاجتها إلى الجهد والوقت فضلاً عن عدم تحقق الفاعلية المطلوبة . (سرخان ، 2018 : 257) ، إلا أن Peter Pyhrr طور هذا الأسلوب عام 1969 مع مجموعة من المحللين للتعامل مع الضغوط المالية في شركة Texas Instruments ، إذ خصص المحللون الموارد بالتطابق مع الأهداف الاستراتيجية في وحدات الأعمال ، و أدى نجاح العملية إلى وضع مبادئ توجيهية لإعداد الموازنة الصفريّة أكثر شمولاً نشرت على مستوى الشركة لموازنة 1971 مما تطلبت إجراء مقارنة سنوية بين البرامج والخدمات لتخصيص الأموال على وفق أولوية تشغيل البرامج على النحو الأمثل لقياس التكاليف . (3 : 2013 ، Shelby) و في عام 1972 طلب جيمي كارتر حاكم ولاية جورجيا من Peter Pyhrr إعداد الموازنة الصفريّة وأمر جميع الأجهزة الفدرالية بتنفيذها في عام 1979 وانتشر هذا النظام بسرعة في القطاعين العام والخاص وأسقط عام 1980 بعد أن أصبح رونالد ريغان رئيساً . (7 : 2016 ، Ashwe) اما في البلدان النامية وعلى وفق دراسة أجرتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية عام 1987 ، حاولت الفلبين و الهند تجربة الموازنة الصفريّة لفترة قصيرة دون جدوى وفي عام 1991 كانت هناك محاولة متجددة من الهند للتوصية بالموازنة الصفريّة كأداة للتخطيط والرقابة . (Ahmad,2007 : 5)

ثالثاً : مراحل اعداد الموازنة الصفرية

تجري عملية إعداد الموازنة الصفرية بمراحل متعددة يمكن تحديدها بالآتي : (shim & Siegel , 2009 : 322)
(المهاني وآخرون ، 2010 : 398)

1 . توصيف مركز القرارات : تبدأ هذه المرحلة بوصف الهيكل التنظيمي عند مستوى الإدارة العليا و تحديد السياسات العامة وأهداف كل نشاط ومحددات مستوى الإنفاق مما يساعد على اتخاذ القرارات ، وبعد ذلك تقسم الإدارة العليا الوحدة إلى مراكز نشاط تعرف بوحدة القرارات ، حيث يجب أن تتمتع كل وحدة قرار بالآتي : (الحسيني ، 1999 : 132)

أ- وحدة تنظيمية سواء أكانت فرداً أم مجموعة أفراد .

ب- تكامل أو تجانس الأنشطة لتقديم خدمة أو سلعة معينة أو مجموعة من السلع والخدمات .

ت- تستقل وتتميز على نحو كبير عن الوحدات الأخرى .

ث- تتمتع بالسلطة والرقابة على التصرف واستثمار الموارد الاقتصادية .

ج- ويتمثل مفهوم مركز القرار في التطبيق العملي لمفهوم مركز المسؤولية عن الكلفة أو نشاط معين أو خدمة لأغراض

الموازنة الصفرية ، ويجب أن تكون مخرجات مركز القرار قابلة للقياس وناتجة عن الموارد المخصصة للوحدة . (أحمرو ،

2003 : 121)

2. إعداد مجموعة القرارات : مجموعة القرارات أو حزمة القرارات هي مستندات أو وثائق تعرض الأنشطة والبرامج بطريقة

تمكن الإدارة من ترتيبها وتقييمها مقابل الأنشطة المنافسة على الموارد المتوفرة ، وتشمل تحليل ووصف كل نشاط جديد أو قديم

على حدّ سواء وترتيبه على شكل حزمة تتضمن مجموعة من المستويات لأداء النشاط وعادة ما يكون لكل حزمة قرارات

ثلاث طرائق بديلة لتحقيق الأهداف، تساعد الإدارة في اختيار مسار العمل الصحيح عن طريق توفر المعلومات المفيدة . (

Singh &Yadav , 2011 : 6) حيث تحلل البرامج والأنشطة الخاصة بكل وحدة قرار من المستويات الإدارية الدنيا على

شكل حزمة قرارات بما يساعد الإدارة على تحديد وتقويم أهميته بالنسبة للأنشطة المنافسة وإمكانية الموافقة عليه أو رفضه

واستبعاده ، (المهاني وآخرون ، 2010 : 398) و تعتمد الإدارة العليا على التوصيات المقدمة من مديرين كل وحدة قرار

ويجري تحليل الكلفة والمنفعة لكل وحدة قرار وتحدد الأنشطة الأكثر أهمية بما يزيد الخدمة على نحو فعال . (Haxholli ،

19 : 2015)

و تحتوي حزمة القرار على المعلومات الآتية : (shim & Siegel , 2009 : 323)

أ. وصف البرنامج وكيفية تنفيذه .

ب. بيان الفوائد والأهداف الواجب استخلاصها من البرنامج.

ت. خطة تحقيق البرنامج .

ث. تقدير وتقييم الكلفة والوقت .

ج. طرق بديلة لتحقيق البرنامج في الوقت والكلفة .

ح. تدابير الانتاج .

خ. الموارد المادية والبشرية اللازمة لتطبيق البرنامج

د. مراكز المسؤولية .

ذ. المتطلبات القانونية التشغيلية والتقنية .

ويرى (8 : 2013 , Shelby) أن الهدف من حزمة القرار هو زيادة الخدمات المقدمة وتقليل صرف الموارد إلى أدنى حد عن طريق مقارنة كلف الخدمات بين الأنشطة واختيار الطرائق البديلة ، لكن قد يكون هناك بعض الاستثناءات كعقود الايجار والديون لا يمكن تغييرها أو تعديلها أو إلغائها .

إن عدم وجود قواعد لصياغة مجموعة القرار يؤدي إلى بروز مشاكل متعددة أهمها : (الحسيني ، 1999 : 138)

أ. إنَّ العلاقة العكسية بين وحدات القرار ومجموعة القرار تؤدي إلى صعوبة تحقيق التوازن بينهما .

ب. صعوبة ترجمة الأهداف إلى مجموعة قرار إذ يتوقف ذلك على حجم وحدات القرار وتحليل طبيعة الأهداف وتعدد مقاييس ومؤشرات الأداء .

ت. تعدد مجموعة القرارات وبالنتيجة صعوبة التنسيق بينهما .

3. مستويات الجهد المختلفة : تحديد و إعداد بدائل لمستويات الأداء المختلفة لإنجاز النشاط أو البرنامج ، ويجب في إعداد مستويات الجهد والتمويل الابتعاد عن التقديرات الشخصية والعمل على طرق الانجاز البديلة . (احمرو ، 2003 : 122) ويقصد بمستوى الجهد نسبة محددة من موازنة السنة السابقة تستعمل في حزمة القرارات حيث يجري في مرحلة التخطيط التي تقوم بها الإدارة التنفيذية لغرض تطبيقها على كل مجموعة القرارات. (9 : 2013 , Shelby)

و يرى (الحسيني ، 1999 : 139) و (ابراهيم ، 2008 : 18) أن الموازنة الصفرية تشبه الموازنة المرنة ، والتي تعد لمستويات متعددة من النشاط حيث تتمثل مستويات الجهد في الآتي :

أ- المستوى الأدنى للجهد : تعد كل مجموعة قرار أو برنامج أو نشاط على أساس أقل جهد من الموارد المخصصة أو الأموال .

ب- المستوى الحالي للجهد : يمثل مستوى الجهد لإنجاز برنامج أو نشاط بمستوى الانجاز الحالي، إذ تخصص الموارد للحفاظ على مستوى النشاط نفسه لسنة الموازنة بسبب عوامل كثيرة تؤثر في الإنفاق كعامل التضخم ولا يتوقع تحقيق التحسن في الخدمة .

ث- المستوى الأعلى للجهد : يمثل مستوى الأداء الأعلى ، حيث تعد كل وحدة قرار أو برنامج أو نشاط على أساس تخصيص الموارد والأموال اللازمة لتنفيذ برامج جديدة وتطوير وتحسين الخدمات المقدمة .

4. المفاضلة بين البدائل : تعتمد الإدارة العليا على التوصيات المقدمة من المديرين التنفيذيين ذوي المعرفة والخبرة بوحدات القرار ، وذلك بالنظر في العوامل النوعية والكمية ، فعلى المدير التنفيذي تحديد الخدمة أو المنتج ذا الأهمية الأكثر من باقي المنتجات أو الخدمات . (Shim & Siegel , 2009:324) ، وترتب مجموعة القرار المقترحة وحدة القرار تفاضلياً على وفق المعايير المناسبة كمعيار الكلفة والمنفعة أو على وفق إمكانية تحقيق الأهداف المخططة من كل بديل ، وتجري المفاضلة من الإدارة العليا بعد عملية ترتيب الأنشطة والبرامج المقترحة في وحدة القرار . (احمرو ، 2003 : 122)

5. تقييم البرامج والأنشطة : يقوم فريق إعداد الموازنة الصفرية بالتقييم المستمر للبرامج والأنشطة ، القديم منها و الجديد على حدّ سواء ، إذ يعتمد كل برنامج أو نشاط على أهميته ومنفعته للوحدة والمجتمع وتحقيقه لوفرة في الموارد ويمكن تخصيص هذه الموارد لبرامج جديدة . (الحسيني ، 1999 : 140)

6. مشروع الموازنات : تقاس الكلفة التقديرية لكل برنامج أو نشاط ، و تتمثل الأنشطة في الخدمات والمنتجات وتكاليف البحث والتطوير والتسويق والصيانة والهندسة والتدريب فبعد تحديد الهدف تحدد خطوات الوصول لهذا الهدف ، و تقيم كل بديل للتعرف على الفاعلية وتحقيق أقل كلفة لكل بديل وبعد ذلك تخصص الموارد اللازمة لكل برنامج ، ومن ثم يقسم المشروع إلى

أنشطة رئيسة ، ومنها إلى أنشطة فرعية مع الأخذ بعين الاعتبار الفترة الزمنية لكل نشاط . (Shim & Siegel , 2009 : 326)

رابعاً: مزايا تطبيق الموازنة الصفريّة

إن تطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة يحقق كثير من المزايا أهمها : (Pandikumar, 2013 : 146) و (Shelby , 2013 : 20) و (احمر ، 2003 : 123)

- أ. تركز على كيفية الوصول إلى الأهداف عن طريق كفاءة وفاعلية التخطيط والرقابة على المشاريع .
- ب. خصيص أكثر كفاءة للموارد بما يتلاءم مع الخطة الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية والقيود الاقتصادية.
- ت. معلومات أفضل عن الموازنة تساعد على تحديد أنشطة أو خدمات أو وظائف مكررة أو زائدة عن الحاجة .
- ث. القدرة على إيجاد تمويل داخلي للبرامج الجديدة عن طريق تقديم خدمات أكثر كفاءة وترتيب أولويات البرامج.
- ج. تنمية قدرات ومهارات العاملين في الوحدات الاقتصادية عن طريق مشاركتهم في عمليات التخطيط والتقييم وإعداد الموازنة والرقابة عليها .
- ح. تستفيد الإدارة العليا من المعرفة التفصيلية للإدارة ذات المستوى الأدنى بالعمليات اليومية ، مما يؤدي إلى زيادة جودة معلومات الموازنة.
- خ. يعزز قدرة المدراء الذين يعدون الموازنة في المستقبل.

خامساً : معوقات تطبيق الموازنة الصفريّة

على الرغم من المزايا التي تحققها الموازنة الصفريّة فهي تواجه انتقادات متعددة أهمها : (Antic & Novicevic, 2011 : 371) (العواد ، 2017 : 85) (الرماحي ، 2008 : 192)

- أ. عدم الاهتمام بالأهداف الاستراتيجية .
- ب. عدم وجود معايير لتحديد الأهداف و اعتمادها على الحكم الشخصي ومن ثم صعوبة تحديد الأهداف .
- ت. يتطلب إعداد الموازنة الصفريّة كثيراً من الدراسة والتحليل مما يجب توفير متخصصين على مستوى عال من الكفاءة.
- ث. صعوبة تحديد مجموعات القرار المختلفة أو غير المتطابقة بعضها مع بعضها الآخر .
- ج. تتطلب كثيراً من المعلومات والبيانات التي قد لا تتوفر بسهولة خاصة المعلومات اللازمة لتحديد المستوى المناسب للإنفاق .
- ح. تتطلب توفير وقت طويل لجمع المعلومات والموارد المادية والبشرية .
- خ. شمولية البيانات في الوحدات الاقتصادية الكبيرة تؤدي إلى إهمال المعلومات المهمة .

الموازنة على أساس النشاط : إن تطوير السياسات ونظم الإنتاج الحديثة وأثره في نظم محاسبة التكاليف أدى إلى تغيير كثير من أساليب إعداد الموازنات ، و من هذه الأساليب الموازنة على أساس النشاط التي تعتمد على تقنية الكلفة على أساس النشاط ، حيث تركز على تكاليف الأنشطة الضرورية للإنتاج والبيع.

أولاً : تعريف الموازنة على أساس النشاط

تناولت الأدبيات الإدارية والمحاسبية الموازنة على أساس النشاط من زوايا مختلفة، اختلفت على وفق آراء المفكرين، إذ يرى (Huynh, et al, 2013 : 185) منهج الذي يقوم على أساس ABC، توضح العلاقة بين كمية وحدات الإنتاج والأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه الوحدات وتطوير متطلبات النشاط على وفق خطة الإنتاج المقترحة. وهو أحد الأساليب الحديثة في عملية إعداد الموازنات تركز على توظيف أنشطة الوحدة الاقتصادية لتقديم المنتجات والخدمات على وفق رغبات الزبائن والكلفة والجودة المطلوبة. (Kadhim, et al, 2020 : 262) ويمكن القول إن الموازنة على أساس النشاط هي :

1. تعبير كمي عن الخطة الاستراتيجية والأنشطة المتوقعة للوحدة الاقتصادية يقوم على احتساب الكلفة على أساس النشاط عن طريق تحديد مسببات الكلفة والأنشطة اللازمة لإنتاجها .
2. تحدد الموارد اللازمة وعلى وفقها تحدد كلفة الأنشطة المخططة على وفق حجم الإنتاج المستهدف.
3. يعكس تنبؤ الإدارة بحجم الإنتاج والموارد اللازمة لها للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية .

ثانياً : خطوات إعداد الموازنة على أساس النشاط (ABB) :

إن الموازنة على أساس النشاط تقوم بتحديد طبيعة الأنشطة و المنتجات التي تسعى الوحدة الاقتصادية لتصنيعها و تخصيص الموارد اللازمة لإنجاز هذه الأنشطة وبالنتيجة تسعى بإنجاز العمل بكفاءة والقضاء على الهدر والأنشطة غير المضيئة للقيمة ، و تعد الموازنة على أساس النشاط على وفق الخطوات الآتية : (Pietrzak , 2013 , 31) و (Anderson , Kaplan & 2008 : 3) و (حاتم ، 2014 : 59) و (ابو رحمة ، 2008 : 81) و (النايلسي ، 2013 : 36)

1. تقدير حجم المبيعات المتوقع للفترة القادمة : تتمثل الخطوة الأولى في ترجمة استراتيجية العمل والخطط طويلة الأجل إلى الأهداف الممكنة لتحقيق في المدى القريب ، حيث يجب على الوحدة الاقتصادية تقدير المبيعات للفترة القادمة وحجم الإنتاج وكمية المبيعات للمنتجات على وفق الإمكانيات والاحتياجات التي يحددها الزبائن .
2. التنبؤ بالأنشطة التشغيلية وتحديد الموارد اللازمة : يتطلب إعداد الموازنة على أساس النشاط تحديد الأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات كنشاط فحص المنتجات و نشاط الصيانة و نشاط معالجة المواد ونشاط تطوير وتصميم المنتجات الجديدة والأنشطة الضرورية الأخرى ، وبعد ذلك تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط على وفق خطة الإنتاج والمبيعات المقدرة والتنبؤ بإنتاج وحجم ومزيج المبيعات للفترة المقبلة لتحسين الربحية ، حيث يجب أن تكون التقديرات أكثر تفصيلاً من خطة الإنتاج التقليدية وتشمل مثلاً عدد مرات الإنتاج وعدد أوامر الزبائن وطريقة الشحن ، و لا يقتصر التنبؤ فقط على المنتجات والخدمات بل يجب التنبؤ بعدد الزبائن الذين سيشترون المنتجات والأنشطة غير المباشرة والداعمة ، حيث يكون الأداء الفعال في الوحدة الاقتصادية هو القاعدة الأساس للتنبؤ .

3. تحديد الموارد اللازمة لإنجاز أنشطة الوحدة الاقتصادية : بعد تحديد التقديرات للأنشطة والطلب المتوقع يجب تقدير وتوفير الموارد المطلوبة بما يتناسب مع الكميات المطلوبة لإنجاز الأنشطة على وفق الإمكانيات المالية والفنية المتاحة وتخصيص الموارد لتلبية توقعات الإنتاج والمبيعات على نحو الذي يساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .
4. إجراء تعديلات إذا لزم الأمر : تتميز دورة الموازنة بالتعديلات على الإمكانيات الحالية ويمكن إجراء التعديلات

الآتية : (Pietrzak , 2013 , 31)

- أ. السعة التي تتطوي على زيادة الموارد كتوظيف العاملين أو زيادة المخزون والأجهزة .
 ب. مؤشرات الاستهلاك عن طريق زيادة كفاءة الأنشطة أو الموارد .

ثالثاً : مزايا الموازنة على أساس النشاط

تمتاز الموازنة على أساس النشاط بالآتي : (ريشو ، 2010 : 79) (Huynh ,et al, 2013 : 185)

(Mustafa , 2005 : 57) <https://efinancemanagement.com>

1. تأخذ الموازنة على أساس النشاط بعين الاعتبار جميع الخطوات التي ينطوي عليها النشاط وتقوم بتقييم التكاليف والتخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة مما يساعد على توفير التكاليف والإنتاج بأقل كلفة من المنافسين ويساعد الوحدة الاقتصادية على اكتساب ميزة تنافسية في السوق.
2. تحسين عمليات التخطيط والرقابة بالمقارنة مع الموازنة التقليدية وذلك لوجود ارتباط بين مستوى الأنشطة ومستوى إنفاق الموارد حيث تعد الأنشطة مسبب الكلفة .
3. يبدأ إعداد الموازنة على أساس النشاط بتقدير حجم المبيعات و تحديد الموارد اللازمة للإنتاج مما يؤدي إلى تقليل النفقات و زيادة هامش الربح وزيادة الإنتاج وتقليل كلفة رأس المال.
4. تحدد المواضيع التي تتطلب كثيراً من أنشطة الدعم والخدمات في الوحدات الاقتصادية .
5. تؤثر ايجابياً في سلوك العاملين لأنها تعتمد على مشاركتهم في تحليل وتحديد الأنشطة ودعمهم للموازنة.

رابعاً : عيوب الموازنة على أساس النشاط

- على الرغم من المزايا التي تقدمها الموازنة على أساس النشاط لكن هناك صعوبات في تطبيقها تتمثل بالآتي : (ابو رحة ، 2008 : 83 م) <https://kfknowledgebank.kaplan.co.uk/> <https://efinancemanagement.com/>
1. تتطلب الموازنة فهماً عميقاً لمختلف وظائف الوحدة الاقتصادية إذا كانت الإدارة العليا غير قادرة على فهم وتقييم جميع مجالات العمل ، و يؤدي ذلك إلى إعداد موازنة غير دقيقة .
 2. قلة دعم الإدارة العليا خوفاً من زيادة التكاليف و مقاومة التغيير من العاملين عند طرح نظام حديث في إعداد الموازنات وتغيير النظام التقليدي .
 3. قلة المحاسبين ذوي الخبرة ، فإعداد الموازنة على أساس النشاط يحتاج إلى محاسبين مهنيين وعدم وجود محاسبين مدربين يؤدي إلى تحديد الأهداف المستقبلية على نحو خاطئ ومن ثم زيادة التكاليف .
 4. يتطلب قدراً كبيراً من الجهد والوقت لإنشاء الأنشطة الرئيسة و محركات كلفتها .
 5. صعوبة أو عدم القدرة على تحديد التكاليف يؤدي إلى صعوبة تطبيق الموازنة على أساس النشاط إذ يجب تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط لتحديد التكاليف بشكل دقيق .

خامساً : المقارنة بين الموازنة على أساس النشاط (ABB) والموازنة الصفرية (ZBB)

الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط هما نظامان بديلان للأسلوب التقليدي لإعداد الموازنات ، حيث تتجاهل الموازنة الصفرية الموازنات السابقة وتبدأ من الصفر ، وتتطلب تبرير كل بند من عناصر الكلفة ، أما الموازنة على أساس النشاط فتقوم بتوقع احتياجات الوحدة الاقتصادية في الفترة المقبلة وتخصص الموارد بعد تبرير محرك الكلفة . (Antic & Novicevic, 2011 : 379)

وعادة ما تقارن الموازنة على أساس النشاط بالموازنة الصفرية لإعداد الموازنة الصفرية يتطلب تبرير النفقات وإعادة تقييم الأنشطة في كل مرة تعد فيها الموازنة ، حيث تحدد مستويات منفصلة لكل نشاط بما يتوافق مع مستوى الموارد المتاحة . أما الموازنة على أساس النشاط فتتقترض عمليات مستمرة ، وتبرر النفقات على أساس أن أنشطة تؤدي بناءً على مسبباتها المحددة مسبقاً وتركز على إدارة الأعمال وليس فقط الكلف التي تتحملها الوحدة الاقتصادية . (البشيتي ، 2009 : 54) ويرى (Grasso, 1997) أن الموازنة على أساس النشاط هي الموازنة على الأساس الصفري دون حزم القرار المتعددة للأنشطة والبرامج ، ويركز كلا النوعين من الموازنات على تحليل الأنشطة . (Dahlgren & Holmstron : 5) ويمكن مقارنة الموازنة على أساس النشاط والموازنة الصفرية في الجدول (1) الآتي

جدول (1) مقارنة بين الموازنة على أساس النشاط والموازنة الصفرية

الموازنة الصفرية	الموازنة على أساس النشاط	مجال المقارنة
تبدأ الموازنة من نقطة الصفر وتعد الموازنة مباشرة من البداية.	تستخدم منهجية تقدير التكاليف على أساس النشاط وتعد الموازنة بعد تخصيص الموارد على أساس كفاءة الأنشطة .	أساس الإعداد
تركز على المخرجات لقياس كفاءة العمل .	تركز على حجم العمل و تكاليف العمليات .	مجال التركيز
مراجعة وتبرير النفقات لكل برنامج وترتيب الأنشطة على أساس فعاليتها .	يشجع على تخفيض التكاليف والحد من الأنشطة غير المضافة للقيمة وتخصص الموارد بعد تبرير محرك الكلفة .	تخصيص الموارد
تقييم جميع الأنشطة التجارية في كل عام .	تحلل كل وظيفة من العمل للحفاظ على الوظائف وأهداف الأعمال .	تحليل الأنشطة
تجري معاملة كل برنامج جاري تنفيذه معاملة برنامج جديد من حيث تبرير ضرورة استمرار هذا البرنامج في الفترة المقبلة لغرض تمويله.	تفترض استمرارية العمليات و تخصص الموازنة بعد تسجيل العلاقات بين الوظائف مع الأهداف .	الاستمرارية
عدم تحديد الربحية المتوقعة .	تساعد في معرفة الربحية المتوقعة .	الربحية
المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد إلى : (Gapenski & Reiter , 2016 : 278) و (Wetherbe & Montanari , 1981 : 3) و (Capusneanu , et al , 2013,28) و https://efinancemanagement.com /		

ويمكن القول إن الموازنة على أساس النشاط والموازنة الصفرية تجمعهما نقاط مشتركة تعد أساساً للتكامل بين الموازنة الصفرية و الموازنة على أساس النشاط كالآتي :

1. ركز الأسلوبان على تحسين كفاءة وفاعلية التخطيط والرقابة على المشاريع .
2. عدم اعتماد الأسلوبان على موازنات السنوات السابقة .

3. يأخذ الأسلوبين بعين الاعتبار تقييم و تبرير التكاليف وحذف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها.

4. تخصص الموارد في الأسلوبين بعد تحليل الأنشطة .

5. يساعد الأسلوبان على تنمية مهارات العاملين في الوحدات الاقتصادية عن طريق مشاركتهم في عملية إعداد الموازنة .

ويقترح الباحثان أنه يمكن إعداد الموازنة الصفرية على أساس النشاط Activity Based Zero Budget عن طريق

التكامل بين الأسلوبين على النحو الآتي :

1. توصيف الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية و تقسيمها إلى مجموعة قرارات .

2. ترتيب وتقييم البرامج وتحليل كل برنامج مقابل البرامج المنافسة مما تساعد الإدارة العليا في تحديد البرامج الأكثر أهمية .

3. الاعتماد على حجم المبيعات المتوقع على وفق اساليب التنبؤ بالمبيعات و أسعار البيع المتوقعة في تحديد حجم الانتاج المتوقع والأنشطة اللازمة لإتمام العملية الانتاجية على وفق المتطلبات الفنية و متطلبات الزبون .

4. تحديد موجبات الكلفة المطلوبة لإنجاز الأنشطة المتوقعة لإنتاج حجم المبيعات المتوقع.

5. تحديد معدلات الاسعار وكلف موجبات الكلفة اللازمة للإنجاز الأنشطة المتوقعة .

6. تحديد الموارد اللازمة وفق مستويات الجهد المختلفة و تخصيص الموارد اللازمة لكل نشاط المفاضلة بين البدائل.

7. اعداد الموازنة التقديرية للموارد الاقتصادية اللازمة و تكاليفها .

ويمكن معالجة المعوقات التي تظهر في الموازنة الصفرية ضمن هذا الأسلوب كاهتمام الموازنة على أساس النشاط

بالأهداف الاستراتيجية كما أن الموازنة على أساس النشاط توفر البيانات و المعلومات اللازمة لمستوى الإنفاق بواسطة نظام (ABC) عند تطبيق التكامل بين الموزنتين على نحو متكامل .

الأهداف الاستراتيجية : تطور مفهوم التخطيط الاستراتيجي نتيجة للتغيرات والتطورات في بيئة الأعمال مما أسهم في تزايد أهمية الأهداف الاستراتيجية التي تشكل إطاراً لمتخذي القرار وتمثل هذه الأهداف الأساس الذي تعتمد عليه الوحدات الاقتصادية لتقييم كفاءة الإدارة.

أولاً : تعريف الأهداف الاستراتيجية

تناولت الادبيات الإدارية والمحاسبية الموازنة على أساس النشاط من زوايا مختلفة، اختلفت على وفق آراء المفكرين، إذ يعرف (1: Schreiner, 2017) الأهداف الاستراتيجية بأنها الأهداف التي تصاغ لتحديد الانجاز المطلوب لتحقيق استراتيجية العمل عندما تضع الوحدات الاقتصادية أهدافاً تحدد بشكل مباشر نتيجة عملهم ، و تنشأ الأهداف الاستراتيجية على نحو عام حينما تقوم الوحدة الاقتصادية بتطوير استراتيجية جديدة .وإن الوحدة الاقتصادية تضع الأهداف الاستراتيجية من أجل الوصول إلى التوجيه الاستراتيجي والأولويات للمديرين والعاملين و توفير مقاييس النجاح. (Spyropoulou, etal , 2017) ويمكن القول أن الأهداف الاستراتيجية هي :

1. الأهداف الشاملة التي تعكس ما تريد الوحدة الاقتصادية تحقيقها على المدى البعيد .

2. النتائج النهائية المطلوب تحقيقها التي ترتبط بالتخطيط الاستراتيجي .

3. دليل ومنهج عمل للإدارة ، لغرض توجيهها في عملية اتخاذ القرارات.

4. تحدد أولوية عمل المديرين والعاملين وتوفر مقاييس النجاح .

ثانياً: أهمية تحديد الأهداف الاستراتيجية

إن الأهداف الاستراتيجية لها تأثير إيجابي في توحيد عمل الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية وفي جميع المستويات الإدارية وتساعد في اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة وتعتمد كمقياس ومعياري في تقييم أداء الوحدة الاقتصادية وتستعمل في الرقابة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية يحسن القدرة التنافسية في الأمد الطويل. (الصفار ، 2012 : 59)
ويبرر (162 ، 2016 ، Gabris) أهمية تحديد الأهداف الاستراتيجية بالآتي :

1. يوفر آلية للحد من المخاطر عند التفاعل مع البيئة السياسية.
 2. يوفر وسيلة للحد من الاضطرابات البيئية ويزيد استقرار التخطيط الداخلي ويساعد في تجنب إدارة الأزمات .
 3. عند تحديد الأهداف الاستراتيجية قصيرة الأمد يوفر نتائج جوهرية .
 4. تحديد الأهداف يوفر الأساس لتخطيط العمل الهادف .
- ويمكن القول أن تحديد الأهداف الاستراتيجية تساعد علي توفير الأساس المناسب للتخطيط والتنسيق بين الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية وتحقيق التكامل بين الأقسام والأفراد و تساعد في اتخاذ القرارات السليمة وتقييم عمل الأفراد العاملين في الوحدة الاقتصادية كما أنه يساهم في تحديد كفاءة الإدارة .

ثالثاً : الموازنات والأهداف الاستراتيجية

إنّ الموازنة جزء رئيس من التخطيط وتوفر فرصة لمطابقة أهداف الوحدة الاقتصادية مع الموارد اللازمة والمتاحة لتحقيق تلك الأهداف . وهي خطة العمل القائمة على الأنشطة المتوقعة لإدارة الوحدة الاقتصادية وضرورية لتحقيق أهدافها الاستراتيجية . (250 : 2011 ، Croson & Needles) و تطبق الموازنات للتنبؤ المالي لتخطيط الأرباح و تخطيط الاحتياجات المالية الطويلة الأجل كما تطبق لتخطيط الاحتياجات القصيرة الأجل . (علي ، 2016 : 107)
وتترجم الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية باستخدام الأدوات الإدارية الاستراتيجية بأسلوب الموازنات على نحو الآتي :

(البشيتي ، 2009 : 65) (ابو رحمة ، 2008 : 83)

1. مسح الزبائن : يمكن إجراء مسح الزبائن شخصياً أو عن طريق البريد أو عبر الهاتف عن طريق طرح الأسئلة وإدراك وجهة نظر الزبون لأداء الوحدة الاقتصادية مع التركيز على النشاط أو عملية الاستثمار الأكثر أهمية من وجهة نظر الزبون .
2. تحليل القدرات المحورية : تبدأ الوحدة الاقتصادية بالتساؤل عن الأنشطة الأكثر أهمية لإنتاجها بهدف اغتنام الفرص المتاحة و تقادي التهديدات حيث تصبح هذه الأنشطة هي القدرات المحورية لهذا الإنتاج ثم تقارن نفسها بمعايير المفاضلة الخارجية وتقرر فيما إذا كان هناك فجوة في القدرات المحورية ثم تضع أهدافاً من حيث الجودة والكلفة والوقت لتحسين الأداء .
3. المقاييس المرجعية : تقارن المقاييس المرجعية أداء الوحدة الاقتصادية بالمنافسين أو الوحدات الاقتصادية ذات الأداء الجيد في مجالات معينة ويمكن أن تقاس مقارنة مع معايير المفاضلة عن طريق الأنشطة ، و الوقت ، و الجودة والكلفة .
4. نشر وظائف الأنشطة : تقارن الوحدة الاقتصادية متطلبات الزبائن بالعمليات أو الأنشطة الضرورية للوفاء بتلك المتطلبات وتقرن مع المنافسين للتعرف على مستوى أداء الوحدة الاقتصادية مقارنة معهم ومن ثم تربط بين الأنشطة المختلفة ومتطلبات الزبائن للتعرف على الأنشطة الضرورية التي تحقق أعلى مستوى من رضا الزبائن .
5. الهندسة العكسية : تطبق بهدف تقرير كيفية أداء العمل على نحو أكثر فاعلية عن طريق دراسة كيفية قيام المنافسين بأداء عملهم وكيفية تقديمهم للمنتج أو الخدمة . مما سبق يتضح أن إعداد الموازنات يساعد في عملية التخطيط والرقابة

وتحقيق الأهداف الاستراتيجية المتمثلة برفع كفاءة الأداء المالي والإداري و تحسين كفاءة الإنتاج وتحديد الانحرافات ومعالجتها و تنمية مهارات وقدرات العاملين وتحسين وتطوير عمل الوحدات الاقتصادية على نحو مستمر .

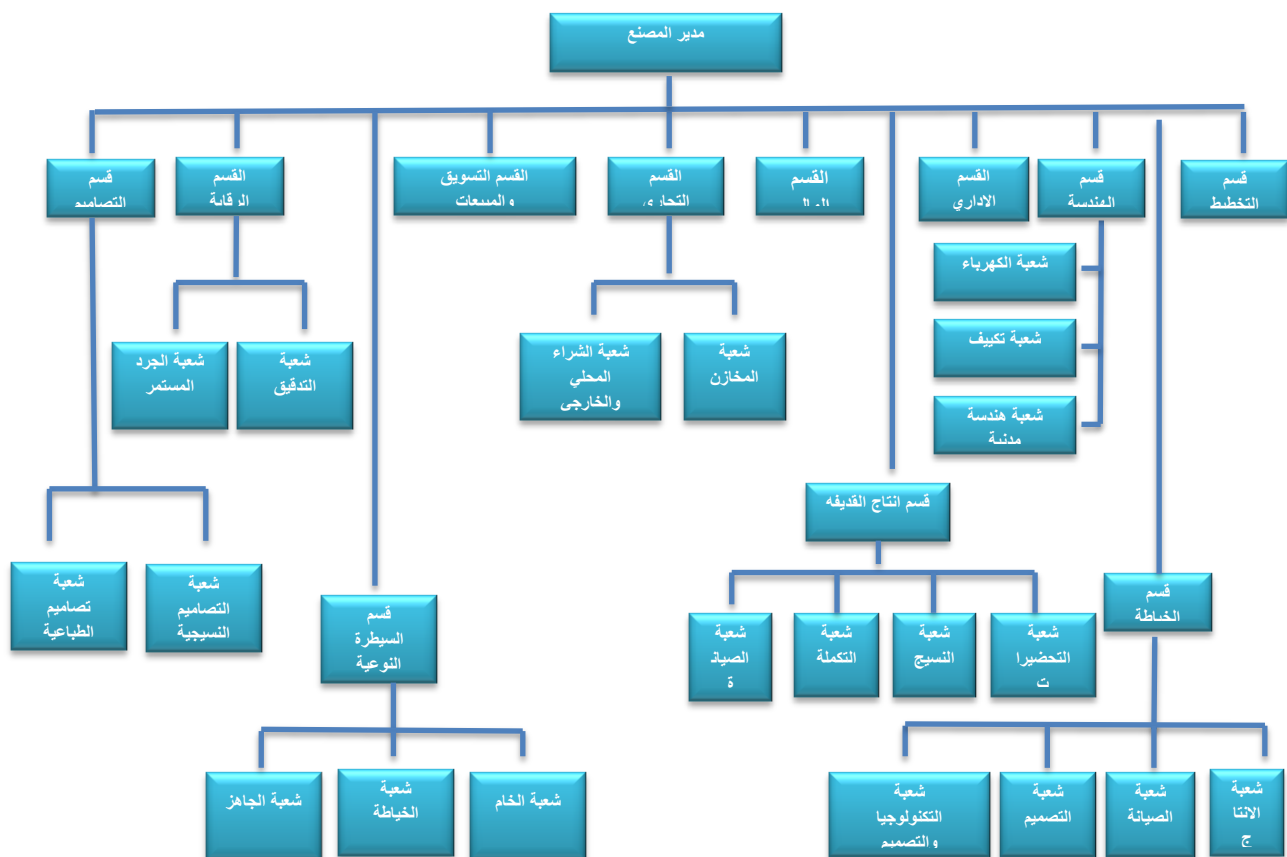
المبحث الثالث

الجانب التطبيقي

بعد المعرفة النظرية لكل من الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط يتناول هذا الفصل آلية التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط لبناء إطار مقترح للموازنة الصفرية على أساس النشاط و كيفية تطبيق هذا الإطار المقترح لتحقيق الأهداف الاستراتيجية لعينة البحث.

أولاً : نبذه تعريفية عن مصنع قديفة بابل: تأسس معمل قديفة بابل سنة 1976 كأحد معامل الشركة العامة للصناعات النسيجية وضمن الرقعة الجغرافية لهذه الشركة في محافظة بابل و بمساحة قدرها (12,500م)، أفتتح المعمل سنة 1980 بهدف انتاج أنواع مختلفة من أقمشة القديفة و الكوبلان ، ورغم ذلك في سنوات الأخيرة شهدت منتجات المعمل انخفاضاً كبيراً في الطلب عليها مما أدى إلى تدني مستويات الإنتاج ووجود طاقة عاطلة وأصبح الإنتاج غير منتظم و بحسب الطلب ، و من أسبابه التغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال العراقية والانفتاح على الأسواق العالمية و استيراد المنتجات المنافسة الأمر الذي أدى الى تدهور إنتاج معمل القديفة و باقي معامل المصنع النسيجية ويضم معمل القديفة في هيكله التنظيمي أقسام متعددة منها إنتاجية ومنها خدمية كما تظهر في شكل (1) الآتي:

الشكل (1) الهيكل التنظيمي لمعمل القديفة



المصدر : قسم التخطيط في معمل النسيجية

ومن تحليل الهيكل التنظيمي لمعمل عينة البحث يمكن تحديد متطلبات إعداد الإطار المقترح للموازنة الصفريّة على أساس النشاط .

رابعاً : النبذة التعريفية لمشغل الخياطة

أسس مشغل الخياطة في معمل النسيجية لاستخدام الأقمشة المصنعة داخل المعمل لصناعات أخرى لتعظيم موارد المعمل وحل لمشكلة كساد السوق للأقمشة المصنعة داخل المعمل وذلك بسبب انفتاح العراق على الأسواق العالمية و استيراد الأقمشة من باقي البلدان بسعر أقل وجودة أعلى من منتجات المصنع ، لذلك أسس مشغلان للخياطة مكمّلان لمعمل القديفة و معمل المنتجات الطبية مهمتهم خياطة كافة أنواع الستائر والشراشف والبذلات العمل و البذلات الطبية و خياطة المنتجات لاستخدام الوحدة كشراشف لأسرة المرضى ، وإنتاج بذلات المرضى والممرضين والأطباء و طقم العمليات و ماسك و منتجات طبية أخرى ، و طور المعمل لإنتاج الشاش الطبي في قسم النسيج حيث يعقم و ينتج في مشغل الخياطة ، و في معمل ثانٍ بدأ بإنتاج منتجات استراتيجية كمستلزمات وزارة الدفاع بالكامل ما يحتاجه المقاتل من البذلات المختلفة و بذلات الوزارة الداخلية والشرطة الاتحادية وتجهيز الاحذية من منتجات شركة الجلود .

ومن أهداف المشغل تنويع المنتجات واستخدام منتجات معمل النسيجية في تصنيعها وبيعها ، وتعظيم موارده ، ومنافسة في السوق . والهدف من تنويع المنتجات هو المقارنة بين المنتجات و التحول من منتج إلى آخر في حال كساد أحد المنتجات في السوق لعدم إيقاف العمل في المشغل و تشغيل الأيدي العاملة و بذلك يمكن تحديد الرسالة و المهمة و الأهداف الاستراتيجية لمشغل الخياطة كالآتي :

الرسالة : يلتزم المشغل بإنتاج أنواع مختلفة من المنتجات التي يحتاجها المجتمع بجودة عالية و بسعر مناسب بما يتناسب مع متطلبات الزبون .

المهمة : توفير المنتجات المتنوعة التي تمتاز بجودة عالية و تسعى إلى تجاوز حدود الزبائن و تقديم المنتجات في الوقت المناسب ويعمل الفريق الهندسي على تحسين المنتجات الى أعلى درجات التطور الممكنة في السوق .

الأهداف الاستراتيجية :

1. أن يصبح مشغل الخياطة المجهز الرئيس الى القطاع العام و الخاص .
2. تنويع المنتجات و استعمال منتجات المعمل في تصنيعها و بيعها .
3. تعظيم موارد المعمل و منافسة في السوق .

خامساً : مراحل إعداد الموازنة الصفريّة على أساس النشاط

يمكن إعداد الموازنة الصفريّة على أساس النشاط على وفق الخطوات الآتية :

1. توصيف مركز القرارات : لغرض تشخيص وحدات القرار و من دراسة الشكل (2-3) نجد الآتي :

أ. المستوى الإداري الأول : هناك وحدة إدارية واحدة متمثلة بمدير المصنع وهو الذي يقوم بعملية الاشراف ومتابعة أعمال المعمل على نحو دائم و مستمر .

ب. المستوى الإداري الثاني : نلاحظ في مستوى الثاني إحدى عشرة وحدة قرار هي :

(أولاً) قسم التخطيط : من مهام قسم التخطيط إعداد الخطة السنوية لعمل المعمل و متابعة تنفيذه وإعداد التقارير من كفاءة الأداء فضلاً عن وضع برامج لتطوير نوعية المنتج ووضع الخطط لتقليل ومعالجة الانحرافات .

(ثانياً) قسم الخياطة يشتمل على شعب متعددة و هي : شعبة الانتاج ، شعبة الصيانة ، شعبة التصميم ،شعبة التكنولوجيا والتصميم .

(ثالثاً) قسم الهندسة يشتمل على : شعبة الكهرباء ، شعبة تكييف ، شعبة الهندسة المدنية .

(رابعاً) القسم الإداري : يقدم القسم الإداري خدماته للأقسام الإنتاجية المختلفة و تتمثل في الأعمال الإدارية والموارد البشرية وغيرها من الخدمات القانونية والحسابات وغيرها .

(خامساً) القسم المالي : القسم المالي مختص بإدارة الإيرادات والمصروفات و إعداد سجلات الرواتب و إعداد الحسابات الختامية وإعداد التقارير المالية لقسم التخطيط و غيرها من الأعمال.

(سادساً) قسم إنتاج القديفة يشتمل على : شعبة التحضيرات ، شعبة النسيج ، شعبة التكملة ، شعبة الصيانة .

(سابعاً) القسم التجاري يتقسم الى : شعبة المخازن ، شعبة الشراء المحلي و الخارجي .

(ثامناً) قسم التسويق و المبيعات : يقوم هذا القسم على تسويق المنتج عن طريق المنافذ التسويقية المختلفة ، ودراسة السوق والسلع المنافسة الموجودة في السوق ، وتحديد احتياجات الزبائن وتقديمها للإدارة لاتخاذ القرارات المتعلقة بها .

(تاسعاً) قسم السيطرة النوعية يشتمل على : شعبة الخام ، شعبة الخياطة ، شعبة الجاهز .

(عاشرأ) قسم الرقابة يتقسم إلى : شعبة التدقيق ، شعبة الجرد المستمر .

(أحدى عشر) قسم التصميم يقسم إلى : شعبة التصاميم النسيجية ، شعبة التصاميم الطباعية.

وبذلك يكون مجموع وحدات القرار في معمل القديفة 11 وحدة قرار وذلك لتوفر الخصائص الرئيسة المطلوبة لكي يمكن عدها وحدات قرار.

ولغرض تطبيق الموازنة الصفريّة على أساس النشاط يجب اختيار وحدة قرار من بين 11 وحدة قرار وقد وقع الاختيار على وحدة قرار قسم الخياطة وذلك لأن قسم الخياطة يعد من الأقسام المهمة في معمل القديفة للأسباب الآتية :

أ. يعد من الأقسام الأكثر انتاج و مبيعات في عام 2019 ، فهو يسعى إلى تقديم الخدمات التي تتصف بالجودة العالية .

ب.يساعد في تشغيل الأيدي العاملة من عاملين بصفة أجر يومي .

2. إعداد مجموعة القرارات : بعد تحديد وحدة القرار (قسم الخياطة) تحلل هذه الوحدة الى مجموعة من الحزم القرارات وهي :

(1) شعبة الانتاج : يبدأ عمل شعبة الإنتاج بعد صدور أمر الإنتاج من الإدارة و تحديد التصميم المطلوب و إعداد القالب المناسب والأحجام المطلوبة ، وبعد ذلك يفصل القماش عن طريق فرشهِ على شكل طبقات على منضدة خاصة ويقص على وفق التصميم لنوع الفصال المراد تحضيره وبعد قص القماش في مرحلة التفصيل يخيّط المنتج في قسم الخياطة. وبعد خياطة المنتج تغلف بأكياس سيلفون و تعبأ بأكياس كبيرة أو كارتون لعرضه للبيع. ويتم فحص المنتج من قسم السيطرة النوعية في كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

(2) شعبة الصيانة : تقوم بعمل الصيانة الدورية أو الطارئة للأجهزة والمكانن وتعد الصيانة ذات أهمية كبيرة للمعمل .

(3) شعبة التصميم : تقوم بتصميم النوع المطلوب من المنتج ، وإعداد القوالب وتحديد الأحجام المطلوبة .

(4) شعبة التكنولوجيا و التصميم : يقوم بمتابعة متطلبات السوق و اختيار أحدث التصاميم والتكنولوجيا المرتبطة به .

وقد اختير قسم الإنتاج كرزمة قرار لغرض التطبيق العملي كما أن باقي الشعب مرتبطة على نحو مباشر بقسم الإنتاج ، ينتج مشغل الخياطة عدة منتوجات و هي : أنواع الشراشف بأحجام و نوعيات مختلفة ، بدلة العمليات نوعين العادية و المعقمة ، طقم العمليات ، أنواع الصدرية ، الجلابيب و أنواع أخرى من المنتجات .

و حدد الباحثان 3 أنواع من المنتجات الأكثر مبيعاً و هي بدلة العمليات النوعية العادية و شرشف مطاط و شرشف مسطح .

3. تقدير حجم الإنتاج و المبيعات للفترة القادمة : يتوقع حجم المبيعات على وفق الامكانيات المادية و البشرية للوحدة الاقتصادية واحتياجات و رغبات الزبائن و بعد دراسة السوق و زيادة احتياجات الزبائن للمنتجات الثلاثة بسبب انتشار جائحة كورونا و تحديد المنتوجات الأكثر مبيعاً في عام 2019 يتوقع زيادة الإنتاج بنسبة 100 % أكثر من العام 2019 للمنتجات الثلاث الأكثر مبيعاً (بدلة عمليات 28,000 وحدة ، شرشف مطاط 125,000 وحدة و شرشف مسطح 412,500 وحدة) و قدر حجم المبيعات للفترة القادمة للمنتجات الثلاثة كما في جدول (2) الآتي :

جدول (2) حجم الإنتاج و المبيعات المتوقع للفترة القادمة

اسم المورد	انتاجية الفرد (المعياري) (1)	عدد العمال* (2)	الإنتاج اليومي (3=2*1)	حجم الإنتاج و المبيعات المتوقعه 3* (250 يوم) = 4
بدلة العمليات	56	2	112	28000
شرشف مطاط	500	1	500	125000
شرشف مسطح	1,625	1	1650	412500
المجموع		4		
يتوقع زيادة الإنتاج بنسبة 100% من المبيعات 2019 كمية المبيعات لعام 2019 :				
بدلة عمليات 10,854 * 200% = 21,708 وحدة سنوياً / 250 يوم = 87 يوم / 56 بدلة في اليوم = 1.5~2 عامل				
شرشف مطاط 54,000 * 200% = 108,000 وحدة سنوياً / 250 يوم = 432 يوم / 500 شرشف في اليوم = 0.86~1 عامل				
شرشف مسطح 90000 * 200% = 180000 وحدة سنوياً / 250 يوم = 720 يوم / 1625 شرشف في اليوم = 0.44~1 عامل				

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط

من جدول (2) أنف الذكر يتضح أن عدد العمال الواجب توافرهم 4 عمال يوزعون على المنتجات الثلاثة ، وأن كمية الإنتاج المتوقع للفترة القادمة 28000 وحدة لبدلة العمليات و 125000 وحدة لشرشف مطاط و 412500 لشرشف مسطح .

4. تحديد الموارد اللازمة على وفق مستويات الجهد المختلفة : بما أنه هناك ثلاثة بدائل لمستويات الأداء مستوى الحد الأدنى والمستوى الحالي ومستوى الحد الأعلى ، تعتمد هذه المستويات على الطاقة الإنتاجية المتاحة ، و التخصيصات المالية المتوفرة وعلى أفضلية نشاط على نشاط أو على أنشطة أخرى ، و يمكن حساب تكاليف حزمة القرار (نشاط مشغل الخياطة) لثلاثة مستويات من الأداء كالآتي :

أ. حساب تكاليف المستوى الحالي : ينتج مشغل الخياطة في المستوى الحالي يومياً 56 وحدة من بدلة العمليات و 500 وحدة من شرشف مطاط و 1,625 وحدة من شرشف مسطح . ولغرض احتساب التكاليف في الموازنة على أساس النشاط يجب تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط و على نحو الآتي :

(أولاً) تحديد الأنشطة الرئيسية في مشغل الخياطة : بعد المعايشة الميدانية في مشغل الخياطة و لقاء مديرة المشغل لغرض تتبع عملية خياطة منتجات المشغل (بدلة عمليات ، شرشف مطاط ، شرشف مسطح) وتحديد الأنشطة الرئيسية في المشغل لمنتجات عينة البحث يمكن تحديد الأنشطة بالشكل الآتي :

(1) نشاط مناولة المواد : شراء المواد الأولية و تسليمها للمخازن ونقل المواد الأولية من المخازن المواد الخام و تسليمها إلى المشغل الخياطة وتفحص المواد الخام في هذه المرحلة من قسم السيطرة النوعية من حيث النفاذية (لعدم تسرب السوائل سواء دم أو غيره من السوائل) و وزن المتر المربع و قياس كمية المواد المستخدمة لكل منتج بأبعاد (140 سم * 210 سم) لشرشف مطاط و شرشف مسطح و (1.92 سم) للبدلة العمليات.

(2) نشاط التصميم : يصمم النوع المطلوب من المنتج ويعد القوالب بعد اختيار التصميم المطلوب و تحديد الأحجام المطلوبة وصولاً للتصميم النهائي .

(3) نشاط التفصيل : في هذه المرحلة يفصل القماش عن طريق فرش على شكل طبقات على منضدة خاصة و يقص على وفق التصميم لنوع الفصال المراد تحضيره فضلاً عن فحص المنتج من قسم السيطرة النوعية .

(4) نشاط الخياطة : بعد قص القماش في مرحلة التفصيل يخيّط المنتج في قسم الخياطة مع فحص المنتج من السيطرة النوعية .

(5) نشاط التعبئة و التغليف : بعد خياطة المنتج تغلف بأكياس سيلفون ، وتعبأ بأكياس كبيرة أو كارتون لعرضها للبيع.

(ثانياً) تحديد تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسية لمنتجات المشغل : بعد التعرف على الأنشطة الرئيسية والأحداث المرتبطة بها و مستوى النشاط لمشغل الخياطة تحدد تكاليف التحويل لكل نشاط عن طريق السجلات الخاصة بالكلفة و القيام بالمقابلات مع المدير المالي ومديرة المشغل ومسؤولي الأنشطة الإنتاجية . وتحسب تكاليف التحويل للأنشطة المذكورة في الفقرة السابقة مع الأخذ بالحسبان أجور العمال في كل نشاط و التكاليف الصناعية غير المباشرة ، علماً أن تكاليف الصيانة تحسب من ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة و الجدول (3) يبين تكاليف التحويل (أجور مباشرة و تكاليف صناعية غير مباشرة) لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية .

جدول (3) تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية

تكاليف التحويل بالدينار			الأنشطة الرئيسية
شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة عمليات	
280,665	85,050	17,418	نشاط مناولة المواد
0	0	4,000	نشاط التصميم
3,724,875	1,128,750	1,646,400	نشاط التفصيل
0	3,815,000	7,630,000	نشاط الخياطة
39,129,750	11,857,500	2,656,080	نشاط التعبئة و التغليف
43,135,290	16,886,300	12,659,498	اجمالي التكاليف

المصدر : من أعداد الباحثان بالاعتماد على الملاحق (1) ، (2) ، (3) ، (4) .

كما يظهر في الجدول (3) أن نشاط التصميم بدون كلفة بالنسبة للشرشف المطاط والشرشف المسطح لأنه يفصل القماش بدون تصميم وقالب .

(ثالثاً) تحديد موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية : يمكن تحديد موجه الكلفة في الأنشطة عن طريق التأثير المباشر لحدوث الكلفة المتعلقة بكل نشاط ، فأى تغير في موجه الكلفة يكون سبباً في تغير في كلفة النشاط و الجدول (4) يبين موجهات الكلفة للأنشطة المتعلقة بالمنتجات مشغل الخياطة و الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة M

جدول (4) موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية و الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة لمنتجات مشغل الخياطة عينة البحث

الأنشطة الرئيسية	موجهات الكلفة لكل نشاط			الكمية المستخدمة من موجه الكلفة		
	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
نشاط مناولة المواد متر لكل دفعة	كمية قماش الصادرة للإنتاج			192	210	210
نشاط التصميم دقيقة لكل دفعة	الوقت المستهلك للتصميم			0.107	0	0
نشاط التفصيل دقيقة لكل دفعة	الوقت المستهلك للفصل			78	24	24
نشاط الخياطة دقيقة لكل دفعة	الوقت المستهلك للخياطة			7	0.78	0
نشاط التعبئة و التغليف قطعة لكل وحدة	عدد الوحدات المنتجة			1	1	1

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على المعايير الميدانية و المقابلة مديرة المشغل و الملاكات الفنية

(رابعاً) تقدير الطاقة السنوية من موجهات الكلفة : يمكن استخراج الطاقة السنوية من موجهات الكلفة على وفق المعادلة الآتية :

الطاقة السنوية من موجهات الكلفة = الكمية المستخدمة من محركات الكلفة * كمية الانتاج السنوية
و يظهر في جدول (5) احتساب الطاقة السنوية من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية في مشغل عينة البحث
جدول (5) الطاقة السنوية من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية لمنتجات عينة البحث

الأنشطة الرئيسية (1)	محرك الكلفة لكل نشاط (2)	الكمية المستخدمة من موجه الكلفة (3)			كمية الانتاج السنوي (4)			الطاقة السنوية من موجه الكلفة (5=4*3)		
		بدلة عملا	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
نشاط مناولة المواد	كمية قماش الصادرة للإنتاج * متر / دفعة	192	210	210	280	1,250	4,125	54,298	265,125	874,913
نشاط التصميم	الوقت المستهلك للتصميم دقيقة / دفعة	0.142	0	0	280	0	0	40	0	0
نشاط التفصيل	الوقت المستهلك للفصل دقيقة / دفعة	78	26	26	280	1,250	4,125	21,840	32,500	107,250
نشاط الخياطة	الوقت المستهلك	8.6	0.97	0	28,000	125,000	412,500	240,800	121,250	*0

للخياطة دقيقة وحدة	نشاط التعبئة و التغليف	عدد الوحدات المنتجة	1	1	1	28,000	125,000	412,500	28,000	125,000	412,500
* سياسة المشغل عينة البحث مواجهة حالة التلف التي تحدث اثناء الانتاج و التي قدرت من الادارة بنسبة 1% بحسب ما مبين في أدناه : الطاقة السنوية لموجه نشاط المناولة : بدلة عمليات : (280 دفعة * 192 متر لكل دفعة * 101 %) = 54298 متر شرشف مطاط : (دفعة * 210 متر لكل دفعه * 101 %) = 265125 متر شرشف مسطح : (4125 دفعة * 210 متر لكل دفعة * 101 %) = 874913 متر * شرشف مسطح مباشرة يذهب من قسم الفصال الى التعبئة و تغليف ولا يمر بقسم الخياطة											

(خامساً) احتساب معدل كلفة موجه الكلفة للأنشطة الرئيسية : يحتسب معدل كلفة موجه الكلفة عن طريق قسمة تكاليف

تحويل لكل نشاط على الطاقة السنوية المتاحة لهذه الأنشطة وعن طريق المعادلة الآتية :

معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط = تكاليف تحويل النشاط / الطاقة السنوية المتاحة لذلك النشاط

يظهر جدول (6) معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط للمنتجات الثلاثة في مشغل عينة البحث.

جدول (6) معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط لمنتجات الثلاثة في مشغل عينة البحث

الانشطة الرئيسية (1)	موجه الكلفة لكل نشاط (2)	تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسية (3)			الطاقة السنوية للأنشطة (4)			معدل كلفة موجه الكلفة (5=4/3)		
		بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
نشاط مناولة المواد	كمية قماش الصادرة للإنتاج	17,418	85,050	280,665	54,298	265,125	874,913	0.320	0.320	0.320
نشاط التصميم	الوقت المستهلك للتصميم	4,000	0	0	30	0	0	133.333	0	0
نشاط التفصيل	الوقت المستهلك للفصال	1,646,400	1,128,750	3,724,875	21,840	30,000	99,000	37.625	37.625	37.625
نشاط الخياطة	الوقت المستهلك للخياطة	7,630,000	3,815,000	0	196,000	97,500	0	38.928	39.128	0
نشاط التعبئة و التغليف	عدد الوحدات المنتجة	2,656,080	11,857,500	39,129,700	28,000	125,000	412,500	94.86	94.86	94.86

(سادساً) احتساب تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسية على وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة : تحتسب تكاليف

تحويل الأنشطة الرئيسية للمنتجات الثلاثة بضرب معدل كلفة موجه الكلفة للأنشطة الرئيسية كما هو موضح في جدول (6) في

كمية المستخدمة من موجه الكلفة الظاهر في جدول (4) و يبين الجدول (7) تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة

في مشغل عينة البحث .

جدول (7) تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

الأنشطة الرئيسية (1)			معدل كلفة موجه الكلفة (2)			الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة (3)			تكاليف تحويل الأنشطة للوحدة (4=3*2)		
بدلة عملیات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عملیات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عملیات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عملیات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
0.320	0.320	0.320	1.92	2.10	2.10	0.614	0.672	0.672	0.672	0.672	0.672
133.333	0	0	0.00107	0	0	0.142	0	0	0	0	0
75.384	37.625	37.625	0.78	0.24	0.24	58.799	9.03	9.03	9.03	9.03	9.03
38.928	39.128	0	7	0.78	0	272.496	30.519	0	30.519	0	0
94.86	94.86	94.86	1	1	1	94.86	94.86	94.86	94.86	94.86	94.86
اجمالي تكاليف التحويل											
المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (4) (6)											

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (4) (6)

(سابعاً) حساب كلفة المنتجات الثلاثة على وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة : بعد حساب تكاليف التحويل

يمكن استخراج كلفة الموارد الواجب توفرها للمنتجات الثلاثة بعد اضافة كلفة المواد المباشرة كما يظهر في جدول (8) الاتي :

جدول (8) الكلفة الاجمالية لمنتجات الثلاثة على وفق مدخل الكلفة على أساس النشاط

المبلغ بالدينار			البيان
بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	
950	403	273	مواد مباشرة
426.911	135.081	104.562	تكاليف التحويل
1,376.911	538.081	377.562	الكلفة الاجمالية للوحدة الواحدة

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (7) و كلفة المواد الظاهر في السجلات

ب. حساب تكاليف المستوى الأدنى : وهو أدنى مستوى لأداء النشاط ، بعد المقابلة مع مديرة المشغل تبين أن أدنى مستوى

للإنتاج اليومي هو 45 وحدة لبدلة العمليات و 400 وحدة للشرشف المطاط و 1,500 وحدة للشرشف المسطح ويمكن

احتساب تكاليف هذا المستوى على وفق مدخل ABC على نحو الآتي :

(أولاً) تحديد تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسية لمنتجات المشغل للمستوى الأدنى من الأداء كما يظهر في الجدول (9)

الاتي :

جدول (9) تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية

الأنشطة الرئيسية	تكاليف التحويل		
	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
نشاط مناولة المواد	17,418	85,050	280,665
نشاط التصميم	4,000	0	0
نشاط التفصيل	1,646,400	1,128,750	3,724,875
نشاط الخياطة	7,630,000	3,815,000	0
نشاط التعبئة والتغليف	2,656,080	11,857,500	39,129,750
اجمالي التكاليف	12,659,498	16,886,300	43,135,290

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على الملاحق (1) ، (2) ، (3)

(ثانياً) : تحديد موجّهات الكلفة للأنشطة الرئيسية : كما يظهر في الجدول (10) يبين موجّهات الكلفة للأنشطة المتعلقة بالمنتجات مشغل الخياطة و الكمية المستخدمة من موجّهات الكلفة

جدول (10) موجّهات الكلفة للأنشطة الرئيسية و الكمية المستخدمة من موجّهات الكلفة لمنتجات في عينة البحث

الأنشطة الرئيسية	موجّهات الكلفة لكل نشاط			الكمية المستخدمة من موجّه الكلفة		
	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
نشاط مناولة المواد لكل دفعة	كمية القماش الصادرة للإنتاج			192	210	210
نشاط التصميم دقيقة لكل دفعة	الوقت المستهلك للتصميم			0.142	0	0
نشاط التفصيل دقيقة للدفعه	الوقت المستهلك للفصال			78	26	26
نشاط الخياطة دقيقه للوحدة	الوقت المستهلك للخياطة			8.6	0.97	0
نشاط التعبئة والتغليف علبه لكل وحدة	عدد الوحدات المنتجة			1	1	1

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على المعايضة الميدانية و المقابلة مع مديرة المشغل و الملاكات الفنية

(ثالثاً) تقدير الطاقة السنوية من موجّهات الكلفة كما يظهر في الجدول (11) تحتسب الطاقة السنوية من موجّهات الكلفة للأنشطة الرئيسية في مشغل عينة البحث .

جدول (11) الطاقة السنوية من موجات الكلفة للأنشطة الرئيسية لمنتجات عينة البحث

الانشطة الرئيسية (1)	محرك الكلفة لكل نشاط (2)	الكمية المستخدمة من موجة الكلفة (3)			كمية الانتاج السنوي (4)			الطاقة السنوية من موجة الكلفة (5=4*3)		
		بدلة	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة	شرشف مطاط	شرشف مسطح
نشاط مناولة المواد	كمية قماش الصادرة للإنتاج* / متر / دفعة	192	210	210	280	1,250	4,125	54,298	265,125	874,913
نشاط التصميم	الوقت المستهلك للتصميم دقيقة / دفعة	0.142	0	0	280	0	0	40	0	0
نشاط التفصيل	الوقت المستهلك للفصل دقيقة / دفعة	78	26	26	280	1,250	4,125	21,840	32,500	107,250
نشاط الخياطة	الوقت المستهلك للخياطة دقيقة / وحدة	8.6	0.97	0	28,000	125,000	412,500	240,800	121,250	0
نشاط التعبئة والتغليف	عدد الوحدات المنتجة	1	1	1	28,000	125,000	412,500	28,000	125,000	412,500

*سياسة المشغل عينة البحث مواجهة حالة التلف التي تحدث أثناء الإنتاج و التي قدرت من الإدارة بنسبة 1% بحسب ما مبين في أدناه :
الطاقة السنوية لموجه كلفة نشاط المناولة :

بدلة عمليات : (280 دفعة * 192 متر لكل دفعة * 101 %) = 54298 متر

شرشف مطاط : (دفعة * 210 متر لكل دفعة * 101 %) = 265125 متر

شرشف مسطح : (4125 دفعة * 210 متر لكل دفعة * 101 %) = 874913 متر

*شرشف مسطح مباشرة يذهب من قسم الفصل الى التعبئة و تغليف ولا يمر بقسم الخياطة

(رابعاً) احتساب معدل كلفة موجه الكلفة للأنشطة الرئيسية و يظهر الجدول (12) معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط

للمنتجات الثلاثة في المشغل عينة البحث.

جدول (12) معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط لمنتجات الثلاثة في مشغل عينة البحث

الانشطة الرئيسية (1)	موجه الكلفة لكل نشاط (2)	تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسية (3)			الطاقة السنوية للأنشطة (4)			معدل كلفة موجه الكلفة (5=4/3)		
		بدلة	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة	شرشف مطاط	شرشف مسطح
نشاط مناولة المواد	كمية قماش الصادرة للإنتاج	17,418	85,050	280,665	54,298	265,125	874,913	0.320	0.320	0.320
نشاط التصميم	الوقت المستهلك للتصميم	4,000	0	0	40	0	0	100	0	0
نشاط التفصيل	الوقت المستهلك للفصل	1,646,400	1,128,750	3,724,875	21,840	32,500	107,250	75.384	34.730	34.730

0	31.463	31.686	0	121,250	240,800	0	3,815,000	7,630,000	الوقت المستهلك للخياطة	نشاط الخياطة
94.86	94.86	94.86	412,500	125,000	28,000	39,129,750	11,857,500	2,656,080	عدد الوحدات المنتجة	نشاط التعبئة والتغليف

(خامساً) احتساب تكاليف التحويل الأنشطة الرئيسة على وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة و يبين الجدول (13) تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة في مشغل عينة البحث.

جدول (13) تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

الانشطة الرئيسة (1)	معدل كلفة موجه الكلفة (2)			الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة (3)			تكاليف تحويل الأنشطة للوحدة (4=3*2)		
	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
نشاط مناولة المواد متر / وحدة	0.320	0.320	0.320	1.92	2.1	2.1	0.614	0.672	0.672
نشاط التصميم دقيقة / وحدة	100	100	100	0.00142	0.00142	0.00142	0.00142	0.00142	0.00142
نشاط التفصيل دقيقة / وحدة	75.384	34.730	34.730	0.78	0.26	0.26	58.799	9.029	9.029
نشاط الخياطة دقيقة / وحدة	31.686	31.463	0	8.6	0.97	0	272.499	30.519	0
نشاط التعبئة والتغليف عليه لكل وحده	94.86	94.86	94.86	1	1	1	94.86	94.86	94.86
اجمالي تكاليف التحويل									104.561

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (9) و (11)

(سادساً) حساب كلفة المنتجات الثلاثة على وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة : بعد حساب تكاليف التحويل يمكن استخراج كلفة الوحدة الواحدة من المنتجات الثلاثة بعد اضافة كلفة المواد المباشرة كما يظهر في جدول (14) الاتي :

جدول (14) الكلفة الاجمالية للمنتجات الثلاثة على وفق مدخل الكلفة على أساس النشاط

المبلغ بالدينار			البيان
شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة عمليات	
273	403	950	مواد مباشرة
104.561	135.08	426.914	تكاليف التحويل
377.561	538.08	1376.914	الكلفة الاجمالية للوحدة الواحدة

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (13) و كلفة المواد الظاهر في

ج. حساب تكاليف مستوى الحد الأعلى : وهو المستوى الأعلى من المستوى الحالي بسبب الزيادة في التخصيصات المالية أو بسبب أفضلية نشاط على الأنشطة الأخرى ويؤدي هذا النشاط إلى تطوير وتحسين الإنتاج ، وبعد المعاشية الميدانية و المقابلة مع مديرة المشغل تبين أن أعلى مستوى من الأداء يومياً لبدة العمليات 65 وحدة وشرشف مطاط 600 وحدة وشرشف مسطح 2,000 وحدة ويتم احتساب تكاليف المستوى الأعلى على نحو الآتي :

(أولاً) تحديد تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسة لمنتجات المشغل للمستوى الأعلى من الأداء كما يظهر في الجدول (15) الاتي :

جدول (15) تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة

الأنشطة الرئيسة	تكاليف التحويل		
	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
نشاط مناولة المواد	17,418	85,050	280,665
نشاط التصميم	4,000	0	0
نشاط التفصيل	1,646,400	1,128,750	3,724,875
نشاط الخياطة	7,630,000	3,815,000	0
نشاط التعبئة و التغليف	2,656,080	11,857,500	39,129,750
اجمالي التكاليف	12,659,498	16,886,300	43,135,290

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على الملاحق (1) ، (2) ، (3) ، (4)

(ثانياً) : تحديد موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة كما يظهر في الجدول (16) حيث يبين موجهات الكلفة للأنشطة المتعلقة بمنتجات مشغل الخياطة والكمية المستخدمة من موجهات الكلفة .

جدول (16) موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة و الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة للمنتجات في مشغل عينة البحث

الأنشطة الرئيسة	موجهات الكلفة لكل نشاط			الكمية المستخدمة من موجه الكلفة		
	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
نشاط مناولة المواد متر لكل دفعة	كمية قماش الصادرة للإنتاج			192	210	210
نشاط التصميم دقيقه لكل دفعة	الوقت المستهلك للتصميم			0.071	0	0
نشاط التفصيل دقيقة لكل دفعة	الوقت المستهلك للفصال			78	19	19
نشاط الخياطة دقيقة لكل وحدة	الوقت المستهلك للخياطة			6	0.65	0
نشاط التعبئة و التغليف علبة لكل وحدة	عدد الوحدات المنتجة			1	1	1

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على مديرة المشغل و الملاكات الفنية و العاملين في مشغل عينة البحث

(ثالثاً) تقدير الطاقة السنوية المتاحة من موجهات الكلفة كما يظهر في جدول (17) تحتسب الطاقة السنوية من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة في مشغل عينة البحث .

جدول (17) الطاقة السنوية من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية لمنتجات عينة البحث

الانشطة الرئيسية (1)	محرك الكلفة لكل نشاط (2)	الكمية المستخدمة من موجه الكلفة (3)			كمية الانتاج السنوي (4)			الطاقة السنوية من موجه الكلفة (5=4*3)		
		بدلة	مطاط	شرشف	بدلة	مطاط	شرشف	بدلة	مطاط	شرشف
نشاط مناولة المواد	كمية قماش الصادرة للإنتاج* متر / دفعة	192	210	210	280	1,250	4,125	54,298	265,125	874,913
نشاط التصميم	الوقت المستهلك للتصميم / دقيقة / دفعة	0.071	0	0	280	1,250	4,125	20	0	0
نشاط التفصيل	الوقت المستهلك للفصل / دقيقة / دفعة	78	19	19	280	1,250	4,125	21,840	23,750	78,375
نشاط الخياطة	الوقت المستهلك للخياطة / دقيقة / وحدة	6	0.65	0	28,000	125,000	412,500	168,000	81,250	0
نشاط التعبئة والتغليف	عدد الوحدات المنتجة	1	1	1	28,000	125,000	412,500	28,000	125,000	412,500

*سياسة المشغل عينة البحث مواجهة حالة التلف التي تحدث اثناء الانتاج و التي قدرت من الادارة بنسبة 1% بحسب ما مبين في أدناه :

الطاقة السنوية لموجه كلفة نشاط المناولة :

بدلة عمليات : (280 دفعة * 192 متر لكل دفعة * 101 %) = 54298 متر

شرشف مطاط : (1250 دفعة * 210 متر لكل دفعه * 101 %) = 265125 متر

شرشف مسطح : (4125 دفعة * 210 متر لكل دفعة * 101 %) = 874913 متر

*شرشف مسطح مباشرة يذهب من قسم الفصال الى التعبئة و تغليف ولا يمر بقسم الخياطة

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (16) وتقارير الانتاج في مشغل عينة البحث

(رابعاً) احتساب معدل كلفة موجه الكلفة للأنشطة الرئيسية و يظهر الجدول (18) معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط للمنتجات الثلاثة في مشغل عينة البحث.

جدول (18) معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط لمنتجات الثلاثة في مشغل عينة البحث

الانشطة الرئيسية (1)	موجه الكلفة لكل نشاط (2)	تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسية (3)			الطاقة السنوية للأنشطة (4)			معدل كلفة موجه الكلفة (5=4/3)		
		بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
نشاط مناولة المواد	كمية قماش الصادرة للإنتاج	17,418	85,050	280,665	54,298	265,125	874,913	0.320	0.320	0.320
نشاط التصميم	الوقت المستهلك للتصميم	4,000	0	0	20	0	0	200	0	0
نشاط التفصيل	الوقت المستهلك للفصل	1,646,400	1,128,750	3,724,875	21,840	23,750	78,375	75.384	47.526	47.526
نشاط الخياطة	الوقت المستهلك للخياطة	7,630,000	3,815,000	0	168,000	81,250	0	45.416	46.953	0
نشاط التعبئة والتغليف	عدد الوحدات المنتجة	2,656,080	11,857,500	39,129,750	28,000	125,000	412,500	94.86	94.86	94.86

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (15) و (17)

(خامساً) احتساب تكاليف التحويل الأنشطة الرئيسية على وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة و يبين الجدول (19) تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة في مشغل عينة البحث.

جدول (19) تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

الانشطة الرئيسية (1)	معدل كلفة موجه الكلفة (2)			الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة (3)			تكاليف تحويل الأنشطة للوحدة (4=3*2)		
	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
نشاط مناولة المواد / وحدة	0.320	0.320	0.320	1.92	2.1	2.1	0.614	0.672	0.672
نشاط التصميم / دقيقة / وحدة	200	0	0	0.00071	0	0	0.142	0	0
نشاط التفصيل / دقيقة / وحدة	75.384	47.526	47.526	0.78	0.19	0.19	58.799	9.029	9.029
نشاط الخياطة / دقيقة / وحدة	45.416	46.953	0	6	0.65	0	272.496	30.519	0
نشاط التعبئة والتغليف و عليه لكل وحدة	94.86	94.86	94.86	1	1	1	94.86	94.86	94.86
اجمالي تكاليف التحويل							426.911	135.08	104.561

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (16) (18)

(سادساً) حساب كلفة المنتجات الثلاثة على وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة : بعد حساب تكاليف التحويل يمكن استخراج كلفة الموارد الواجب توفرها للمنتجات الثلاثة بعد اضافة كلفة المواد المباشرة كما يظهر في جدول (20) الآتي :

جدول (20) الكلفة الاجمالية للمنتجات الثلاثة على وفق مدخل الكلفة على أساس النشاط

البيان	المبلغ بالدينار		
	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
مواد مباشرة	950	403	273
تكاليف التحويل	426.911	135.08	104.561
الكلفة الاجمالية للوحدة الواحدة	1376.911	538.08	377.561

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (19)

بعد احتساب التكاليف على أساس الأنشطة يعد مستند لكل مستوى من مستويات الأداء ضمن رزمة القرار كما يظهر في الشكل (2) على نحو الآتي :

شكل (2) مستند المستوى الحالي

تسلسل رزمة القرار : ثانياً 1 الفترة : 2021/12/31-2021/1/1

الوحدة الاقتصادية : معمل النسيجية	اسم النشاط : نشاط الانتاج
القسم : مشغل الخياطة	رقم وحدة القرار : 2

هدف النشاط : انتاج المنتجات بجودة عالية مما تلبي احتياجات الزبائن و السوق

الهدف من تمويل النشاط : تحقيق المستوى المناسب من الانتاج الذي يحقق اهداف الوحدة الاقتصادية

وصف النشاط : عملية خياطة الملابس والشرشف لتلبي احتياجات السوق

التوقف عن التمويل : توقف نشاط الانتاج في قسم الخياطة مما يؤدي الى تقليل الايرادات و زيادة في التكاليف الثابتة .

البيان	المبلغ بالدينار		
	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
مواد مباشرة	950	403	273
تكاليف التحويل	426.911	135.081	104.562
الكلفة الاجمالية للوحدة الواحدة	1,376.911	538.081	377.562

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (8)

شكل (3) مستند المستوى الأدنى

الفترة : 2021/12/31-2021/1/1

تسلسل رزمة القرار : ثانياً 1

اسم النشاط : نشاط الانتاج

الوحدة الاقتصادية : معمل النسيجية

رقم وحدة القرار : 2

القسم : مشغل الخياطة

هدف النشاط : انتاج المنتجات ذات الجودة العالية مما تلبي احتياجات الزبائن و السوق

الهدف من تمويل النشاط : تحقيق المستوى المناسب من الانتاج والذي يحقق اهداف الوحدة الاقتصادية

التوقف عن التمويل : توقف نشاط الانتاج في قسم الخياطة مما يؤدي الى تقليل الايرادات و زيادة في التكاليف الثابتة .

وصف النشاط : عملية خياطة الملابس والشراشف لتلبي احتياجات السوق

المبلغ بالدينار			البيان
شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	
403	273	950	مواد مباشرة
135.08	104.561	426.914	تكاليف التحويل
538.08	377.561	1376.914	الكلفة الاجمالية للوحدة الواحدة

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على جدول 1)

شكل (4) مستند المستوى الأعلى

الفترة : 2021/12/31-2021/1/1

تسلسل رزمة القرار : ثانياً 1

اسم النشاط : نشاط الانتاج

الوحدة الاقتصادية : معمل النسيجية

رقم وحدة القرار : 2

القسم : مشغل الخياطة

وصف النشاط : عملية خياطة الملابس والشراشف لتلبي احتياجات السوق

هدف النشاط : انتاج المنتجات ذات الجودة العالية مما تلبي احتياجات الزبائن و السوق

الهدف من تمويل النشاط : تحقيق المستوى المناسب من الانتاج والذي يحقق اهداف الوحدة الاقتصادية

التوقف عن التمويل : توقف نشاط الانتاج في قسم الخياطة مما يؤدي الى تقليل الايرادات و زيادة في التكاليف الثابتة .

بعد احتساب تكاليف التحويل (أجور مباشرة وتكاليف صناعية غير المباشرة) نحتسب التكاليف العامة بالشكل الآتي:

أ. الرواتب والأجور : تمول الرواتب والأجور للعاملين بالمشغل عن طريق المنحة من الحكومة ولا تحمّل على المنتج عدا أجور العمال الذين يعملون بصورة مباشرة في قسم الخياطة وهي أجور تحتسب من ضمن تكاليف التحويل ويكون احتساب الرواتب كما يظهر في جدول (21) على نحو الآتي :

جدول (21) رواتب موظفين مشغل الخياطة

أسم الحساب	عدد الموظفين	معدل الراتب الشهري	عدد الاشهر	كلفة الرواتب
رواتب	56	650,000	12	436,800,000

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على قسم المالي في مشغل عينة البحث

ب. تكاليف الاندثار السنوي : يحتسب الاندثار السنوي لمكانن قسم الخياطة كما يظهر في الجدول (22) الآتي :

جدول (22) تكاليف الاندثار السنوي لمشغل الخياطة

اسم الماكينة	كلفة الماكينة دينار	نسبة الاندثار	الاندثار السنوي /دينار	عدد المكانن	كلفة الاندثار / دينار
ماكينة خياطة تكل	249,259	0.10	24,926	20	498,520
ماكينة اوفر	360,000	0.10	36,000	5	180,000
ماكينة نشر	46,200,000	0.10	462,000	1	462,000
ماكينة نشر وملحقاته	82,000,000	0.10	820,000	1	820,000
مقص كهربائي صغير	65,000	0.10	6,500	1	6,500
مقص كهربائي بدنايف	800,000	0.10	85,000	1	85,000
مقص كهربائي	528,000	0.10	52,800	2	105,600
مجموع التكاليف					2,157,620

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على قسم المالي في مشغل عينة البحث

4. المفاضلة بين البدائل : في هذه المرحلة ترتب المستويات الثلاثة و تجرى المفاضلة بين المستويات و يجري اختيار

أفضل مستوى من الأداء كما يظهر في الجدول (23) الآتي

جدول (23) المقارنة بين كلفة المستويات الثلاث

التكاليف	المستوى الحالي			المستوى الأدنى			المستوى الأعلى		
	بدلة العمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة العمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة العمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
كلفة المواد	950	403	273	950	403	273	950	403	273
تكاليف التحويل	426.911	135.081	104.562	426.914	135.08	104.561	426.911	135.08	104.561
الكلفة الاجمالية للوحدة الواحدة	1,376.911	538.081	377.562	1,376.914	538.08	377.561	1,376.911	538.08	377.561

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على الجداول (8) (14) (20)

إن وظيفة الموازنة الصغرية على أساس النشاط تتمثل في الأسلوب الذي جرى فيه توزيع الموارد المطلوبة على الأنشطة وكما يظهر في الجدول (23) ، نعتد على كلفة الإنتاج إضافة إلى البيانات غير مالية التي جرى الحصول عليه من المقابلات مع المسؤولين على نحو الآتي :

1. بدلة العمليات : كلفة إنتاج بدلة العمليات في المستوى الحالي (1,376.911) دينار و في المستوى الأدنى (1,376.914) دينار وفي المستوى الأعلى (1,376.911) دينار يعني كلفة المستوى الأدنى أعلى من باقي المستويات بمقدار قليل جداً و بذلك يمكن اختيار المستوى الأعلى من الإنتاج وذلك ، لأن المستوى الأعلى يحقق كفاءة عالية في العمل و هذا يحقق أحد الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية وهو الكفاءة في العمل و التحسين المستمر في الأداء .

2. شرشف مطاط : كلفة إنتاج شرشف مطاط في المستوى الحالي (538.073) دينار و في المستوى الأدنى (538.08) دينار وفي المستوى الأعلى (538.08) دينار ، تتساوى كلفة الإنتاج في المستوى الأعلى و المستوى الأدنى .

ويرى الباحثان الأفضل اختيار المستوى الأعلى كما في بدلة العمليات للحصول على كفاءة عالية في إنتاج المعمل.

3. شرشف مسطح : كلفة إنتاج شرشف مسطح في المستوى الحالي (377.56) دينار وفي المستوى الأعلى و المستوى الأدنى (377.561) دينار بنفس الكلفة و من الأفضل اختيار مستوى الأعلى لتحقيق أفضل مستوى من الأداء .

كما يظهر من تحليل أعلاه أن أفضل مستوى من الإنتاج للمنتجات الثلاثة هو المستوى الأعلى، و بعد المقابلة مع مديرة المشغل تبين في أغلب الأحيان أنه لا يمكن تحقق المستوى الأعلى من النشاط بسبب مستويات ضعيفة في العمل و عدم السرعة .

ويمكن تغاضي هذه المشكلة عن طريق إحضار العمال الماهرين و بذلك يتم تقييم أداء العاملين باستمرار و تحسين عملهم في الإنتاج ، و كذلك تتفق الباحثة مع رأي مديرة المشغل من حيث سلبات المستوى الأدنى وهي عدم الكفاءة في العمل والتأخير في الإنتاج .

5. إعداد الموازنة : بعد تحديد الموارد اللازمة لإنجاز الأنشطة تعد الموازنة الصغرية على أساس النشاط وفق المستوى الأعلى من الأداء ، إذ تحدد الإيرادات السنوية عن طريق ضرب كمية المبيعات المخططة في أسعارها لإعداد موازنة المبيعات . وبعد دراسة السوق تبين أفضل سعر لبيع بدلة العمليات 1,750 دينار و لشرشف مطاط 700 دينار و لشرشف مسطح 600 دينار كما يظهر في جدول (24) الآتي :

جدول (24) موازنة التقديرية للمبيعات

البيان	المبلغ بالدينار		
	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
حجم المبيعات المخطط	28,000	125,000	412,500
سعر البيع	1,750	700	600
إيراد المبيعات	49,000,000	87,500,000	247,500,000

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على دراسة اسعار السوق و كمية المبيعات المتوقعة

بعد ذلك تعد موازنة الإنتاج والتخطيط للسنة المالية المقبلة هو بيع المنتجات بالكامل مع ثبات مستوى مخزون الإنتاج التام (مخزون اول المدة يساوي مخزون اخر المدة) و بذلك فإن الإنتاج المخطط نفس كمية حجم المبيعات المخطط و بذلك تعد

الموازنة التقديرية للمواد مع ثبات مستوى المخزون المواد الأولية (مخزون اول المدة يساوي مخزون اخر المدة) كما يظهر في الجدول (25) الآتي :

جدول (25) موازنة التقديرية للمواد

البيان	المبلغ بالدينار		
	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
الانتاج المخطط	28,000	125,000	412,500
كمية المواد المطلوب لانتاج الوحدة / متر	1.92	2.1	2.1
كمية المواد المطلوبة	53,760	262,500	866,250
سعر شراء المتر	494.8	191.9	130
كلفة المواد	26,600,000	50,375,000	112,612,500

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على المعايضة الميدانية والمقابلة مع مديرة المشغل

وبعد ذلك تعد موازنة التكاليف التحويل على وفق الموازنة الصفرية على أساس النشاط كما في الجدول (26) الاتي:

جدول (26) موازنة التكاليف التحويل

البيان	المبلغ بالدينار		
	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
الانتاج المخطط	28,000	125,000	412,500
تكاليف التحويل للوحدة الواحدة	426.911	135.08	104.561
تكاليف التحويل	11,953,508	16,885,000	43,131,413

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (20)

بعد موازنة تكاليف التحويل نعد موازنة التكاليف التسويقية كما يظهر في جدول (27) الآتي:

جدول (27) موازنة التكاليف التسويقية

البيان	اجمالي التكاليف
دعاية و اعلان	350000
مصاريف المعارض	1200000
اندثارات	3958212
اجمالي التكاليف التسويقية	5508212

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على المعايضة الميدانية والمقابلة مع المدير المالي بعد موازنة التسويقية تعد موازنة التكاليف الإدارية كما يظهر في الجدول (28) الاتي :

جدول (28) موازنة التكاليف الادارية

البيان	اجمالي التكاليف
ضيافة	50000
اندثار اثاث و اجهزة المكاتب	30139074
صيانة اثاث و اجهزة المكاتب	266000
اجمالي التكاليف	30455074

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على المعايضة الميدانية والمقابلة مع المدير المالي

الموازنات التقديرية نعد الموازنة الصفرية على أساس النشاط حيث تحتسب الرواتب كمنحة بفقرة منعزلة عن فقرة الإيرادات ، وتحتسب كلفة الاندثارات ضمن فقرة التكاليف الثابتة المخصصة عدا تكاليف الاندثار الكلية و كما يظهر في الجدول (29) الآتي :

جدول (29) الموازنة الصفرية على أساس النشاط لمشغل خياطة عينة البحث

المجموع	شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة العمليات	البيان
436,800,000	-	-	-	تخصيصات الرواتب
<u>384000000</u>	<u>247500000</u>	<u>87500000</u>	<u>49000000</u>	الإيرادات : إيراد المبيعات جدول (24)
189587500	112612500	50375000	26600000	التكاليف : كلفة المواد جدول (25)
71969921	43131413	16885000	11,953,508	تكاليف التحويل جدول (26)
261557421	155743913	67260000	39259108	اجمالي التكاليف
<u>122442579</u>	<u>91756087</u>	<u>20240000</u>	<u>9740892</u>	هامش الربح
<u>559242579</u>	-	-	-	مجموع تخصيص الرواتب و هامش الربح
436,800,000	-	-	-	التكاليف الثابتة: الرواتب جدول (21)
142220658				الاندثارات (سجل كلفة الاندثارات)
2,157,620	-	-	-	تكاليف ثابتة مخصصة جدول (22)
5508212	-	-	-	تكاليف التسويق جدول (27)
30455074	-	-	-	تكاليف الادارية جدول (28)
<u>(57898985)</u>	-	-	-	اجمالي الربح/ الخسارة

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على جداول المؤشرة أراءها.

ثانياً : الموازنة الصفرية على أساس النشاط و أثره في تحقيق الأهداف الاستراتيجية : للتعرف على أثر الموازنة الصفرية على الأهداف الاستراتيجية نقارن بين كلفة المنتجات الثلاثة وفق المدخل التقليدي ووفق المدخل الصفري على أساس النشاط كما هو موضح في الجدول (30) الآتي :

جدول (30) المقارنة بين المدخل التقليدي و مدخل الصفرية على أساس النشاط لمنتجات الثلاث

المدخل الصفري على أساس النشاط			المدخل التقليدي			التكاليف
شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة العمليات	شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة العمليات	
273	403	950	273	403	950	مواد مباشرة
104.561	135.08	426.911	190	205	750	تكاليف التحويل
377.561	538.08	1,376.911	463	608	1,700	كلفة الاجمالية للوحدة

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (20) مستوى الاعلى وسجلات التكاليف

يتضح من جدول (30) أنف الذكر مدى التحسين الذي طرأ على قيمة المنتجات الثلاثة كالآتي :

بدلة العمليات : في سياق تطبيق الموازنة الصفرية على أساس النشاط في قياس كلفة المنتج إذ يتوقع انخفاض كلفة الوحدة من (1,700) دينار الى (1,376.911) دينار أي إن كلفة الوحدة انخفضت بنسبة (19.005%) .

شرشف مطاط : انخفاض كلفة الإنتاج على وفق الموازنة الصفرية على أساس النشاط بنسبة (11.5%) إذ يتوقع انخفاض كلفة الوحدة الواحدة من (608) دينار إلى (538.08) دينار .

شرشف مسطح : يتوقع انخفاض كلفة شرشف مسطح عند تطبيق مدخل الموازنة الصفرية على أساس النشاط من (463) دينار إلى (377.561) دينار أي بنسبة (18.45%)

و يمكن تحليل الأهداف الاستراتيجية لمعمل عينة البحث وفق الموازنة الصفرية على أساس النشاط بالشكل الآتي :

1. إنَّ تصبح مشغل الخياطة المجهز الرئيس الى القطاع العام و الخاص : كما يظهر في المقارنة بين الكلف عند إعداد الموازنة الصفرية على أساس النشاط انخفاض الكلفة بأقل من الطريقة التقليدية و بذلك يمكن للمشغل عرض منتجاته بأسعار أقل من باقي المنتجات في السوق و تجهيز القطاع العام و الخاص من المنتجات لأن أحد متطلبات الزبائن السعر المناسب و ترى الباحثة أنه يمكن تحقيق هذا الهدف عن طريق تطوير قدرات المبيعات والتسويق في معمل عينة البحث عن طريق اعتماد عقود مع وزارات الدولة لتجهيز القطاع العام ، واعتماد البيع المباشر عن طريق انشاء المعارض ، وتشكيل فرق عمل من فريق متخصص لترويج منتجات المشغل في القطاع الخاص . كما تقترح دراسة السوق المحلية لغرض انتاج المنتجات على وفق ذوق الزبائن و بالجودة المطلوبة .

2. تنويع المنتجات و استعمال منتجات المعمل في تصنيعها و بيعها : عند إعداد الموازنة الصفرية على أساس النشاط اعتمدت على المنتجات الأكثر مبيعاً إذ يحقق هدف التنويع وانتاج المنتجات التي تحقق أعلى إيرادات لمشغل عينة البحث . ولكن بعد تحليل سجلات المشغل تبين أنه يستعمل المواد الأولية المستوردة لإنتاج منتجات مشغل عينة البحث و بعد المقابلة مع مدير المعمل تبين بأن السبب ايقاف عمل معامل المصنع النسيجية لفترة معينة ، وذلك لأسباب متعددة منها أسباب سياسية . ولا يمكن تحقيق هذا الهدف الا بدعم حكومي بعدم استيراد المواد الأولية من غير مناشئ ، وتشغيل معامل معمل النسيجية و تنشيط الانتاج المحلي.

3. تعظيم موارد المعمل و منافسته في السوق : يشير جدول (30) إلى التحسين الملحوظ في كلفة المنتجات الثلاثة ، وهذا يساعد الإدارة في طرح المنتجات في السوق بأسعار تنافسية مقارنة بمنتجات مشابهه في الأسواق . وهذا يحقق أهداف متعددة منها تعظيم الموارد و منافستها في السوق أي عند تخفيض الكلفة يمكن عرض المنتجات في الأسواق بأسعار أقل من المنتجات المنافسة في السوق ، و تحسين موقف الوحدة الاقتصادية في السوق تجاه المنافسين و زيادة الطلب على المنتجات وكذلك يساعد في تعظيم الموارد و زيادة الأرباح.

كما يحقق أهدافاً أخرى مثلاً في تقييم البدائل تم اختيار المستوى الأعلى الذي يزيد من كفاءة العمل ومن ثم يقوم بتقييم أداء العاملين في المشغل ويزيد من تحسين عملهم .

ومما سبق من البحث تظهر امكانية تحقيق أهداف البحث وهي التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط في عينة البحث ، و مما يظهر ايضاً أثر التكامل في تحقيق الأهداف الاستراتيجية لعينة البحث .

و يرى الباحثان أن التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط تساعد في تطوير أساليب أعداد الموازنات.

المبحث الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات النظرية والعملية التي سيجري استعراضها بالنقاط الآتية:

أولاً: الاستنتاجات: على وفق ما اتضح للباحثين في الجانبين النظري والتطبيقي للبحث يمكن الخروج بالاستنتاجات الآتية:

- 1- عدم ملائمة الموازنات المعدة في المعمل فهي تستند إلى مفاهيم الموازنة التقليدية بالاعتماد على أرقام السنوات السابقة التي تجري عليها بعض التعديلات على بنود الموازنة ، وغالباً ما تميل هذه التعديلات نحو الزيادة التي تعتمد على الحكم الشخصي .
- 2- يمكن تحقيق التكامل بين الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط كإطار مقترح في عينة البحث وبهذا يمكن إثبات الفرضية الأولى ، عن إمكانية تحقيق التكامل بين الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط.
- 3- تسهم الموازنة الصفريّة على أساس النشاط في تحقيق الأهداف الاستراتيجية و بهذا يمكن اثبات الفرضية الثانية من البحث
- 4- تبين من البحث أنّ تطبيق الموازنة الصفريّة على أساس النشاط استطاع تخفيض تكاليف منتجات المشغل مما يساعد في ترشيق التكاليف و تحسين قيمة المنتج كما يساعد في زيادة ربحية المنتجات .
5. أظهر البحث أن تطبيق الموازنة على أساس النشاط يساعد في رفع كفاءة الأداء عن طريق اختيار أعلى مستوى للأداء .

ثانياً التوصيات: بناء على ما توصل إليه البحث بجانبه النظري والعملية يوصي الباحثان بالآتي:

1. اعتماد الوحدات الاقتصادية العراقية على نظم الموازنة الحديثة بمساعدة الخبراء والمتخصصين من ذوي الدراية والخبرة كافيتين في مجال إعداد الموازنات الحديثة ، الأمر الذي يساعد في تعزيز دقة التنبؤات المالية وتحقيق الأهداف التخطيطية والرقابية .
2. تطوير نظام الكلفة في الوحدات الاقتصادية العراقية كنظام (ABC) مع تأهيل و تدريب العاملين في مجال المحاسبة الادارية على تطبيق هذا النظام الذي يساعد على مواكبة التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال .
3. دعم تطبيق الموازنة الصفريّة على أساس النشاط لما له أثر في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .
4. تتوفر المقومات الرئيسة لتطبيق الموازنة الصفريّة على أساس النشاط ، ويمكن بالتحويل التدريجي نحو الموازنة الصفريّة على أساس النشاط وعلى مراحل في أقسام مختلفة في المعمل عينة البحث والاستفادة من خبرات العاملين في المصنع .
5. البحث عن أسواق جديدة لرفع معدل المبيعات ، و من ثمّ زيادة الانتاج مما يساعد في تشغيل الأيدي العاملة.

قائمة المصادر

أولاً : المصادر العربية

1. احمروا ، إسماعيل حسين ، (2003) " المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة " ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2003 .
2. ابراهيم ، مؤنس باسم ، (2008) " استخدام الموازنة الصفريّة في التخطيط والرقابة والإدارة " ، دراسة تطبيقية في كلية العلوم - جامعة بغداد .
3. ابو رحمة ، محمد عبدالله ، (2008) " مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على اساس الانشطة في بلديات قطاع غزة " ، رسالة ماجستير في المحاسبة .
4. البشيتي ، عبدالرحيم ، (2009) " مدى امكانية تطبيق الموازنة على اساس الانشطة في المصارف المدنية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل .
5. الحسيني ، قاسم ابراهيم ، (2000) " المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة " ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان .
6. الرماحي ، نواف ، (2009) " المحاسبة الحكومية " ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان .
7. الصفار ، وسام فؤاد ، (2012) " تأثير إدارة علاقات الزبون في تحقيق الأهداف الاستراتيجية " ، رسالة ماجستير في علوم المالية والمصرفية ، كربلاء - العراق .
8. العواد ، أسعد محمد علي ، (2017) " اساسيات المحاسبة الحكومية " ، الطبعة الأولى ، دار الكتب موزعون وناشرون ، العراق - كربلاء .
9. المهاني ، محمد ، الخطيب ، خالد ، ميالة ، بطرس ، (2010) " المحاسبة الحكومية " ، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد .
10. النابلسي ، دانية ، (2012) " إمكانية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الأداء " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة دمشق ، سوريا .
11. حاتم ، إياد مالك ، (2014) " تفسير ممارسات إعداد الموازنات باستخدام المدخل الشرطي وأثرها على الأداء " (دراسة تجريبية في المنشآت الزراعية السورية) اطروحة دكتوراه في المحاسبة .
12. ريشو ، بديع الدين ، (2010) " الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية " ، دار التعليم الجامعي ، مصر .
13. سدخان ، سناء محمد ، (2018) " الموازنة الصفريّة ومقومات نجاحها في العراق " ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية / العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع قانون العام .
14. علي ، زهراء تاج الدين ، (2016) " دور تكاليف التسويق في تعظيم أرباح الشركات " ، اطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة .

Foreign References

1. Abuh Adah , (2016) "Zero-based Budgeting System: Is Budgeting System the Determinant of Budget Implementation in Nigeria?", ISSN(e): 2411-9407, ISSN(p): 2413-8533 Vol. 2, No. 11.
2. Ahmed , Alaa-Aldin, (2007). "Zero-Base Budgeting: Employee Perception and Attitudes in Brunei Public Sector Organizations". Journal of Economics and Administration, 21(1), 3-14. Retrieved from.
3. Ashwe , Chiichii, (2016) "Budgeting Processes and Procedures (Zero-Based Budgeting Initiative)" , Being text of a paper presented at the NIQS Workshop held in Makurdi, Benue State.
4. Antic , Ljilja , Novicevic, Bojana, (2011) " Zero – based budgeting and activity – based budgeting systems of budgeting ", Uneversity of NIS faculty of economics .
5. Bengu, Yrd Haluk , (2010) "The Role Of Activity Based Budgeting On Target Costing Practices"-Suleyman Demirel University-The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences -Vol.15,No.1-2010
6. Capusneanu , Sorinel & Sirina , Ileana & Marian , Cristian & Maria , Letitia & Topor , Dan , (2013) "Implementation of Activity-Based Budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania" , International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 3, No.1.
7. Crosson , Susan & Needles , Belverd (2011) " Managerial Accounting" , Ninth edition.
8. Dahlgren, Jorgen , Holmstron , Magnus , " ABB at ABB " , School of Management Linkoping University , Sweden .
9. Gabris , Gerald , (2016) "Educating Elected Officials in Strategic Goal Setting" , Public Productivity & Management Review, Vol. 13, No.
10. Gapenski, Louis, Reiter, Kristin, (2016)" Healthcare finance : an introduction to accounting & financial management", Association of University Programs in Health Administration.
11. Haxholli , Burim , (2015) "Zero Based Budgeting in KCS Implementing Zero Based Budgeting Method in Kosovo Correctional Service".
12. Huynh , Tandung & Gong , Guangming , Huynh , Huyhanh , (2013) "Integration of activity-based budgeting and activity-based management" , International Journal of Economics, Finance and Management Sciences.
13. Ibrahim, Mustapha, Shettima , Abdulrahman, Mustapha, Babagana, Yusuf, Mohammed, Makama, Umar,(2018) "Understanding the Predictor of Zero-Based Budget Adoption in Borno State",Saudi Journal of Business and Management Studies (SJBMS) ISSN 2415-6663.
14. Kadhim , Hatem Karim , Kadhim , Abdal Abbas , Azeez , Karrar Abdulalah , (2020) " The Integration of Lean Accounting and Activities-Based Public Budgeting for Improving the Firm's Performance" , International Journal of Innovation, Creativity and Change. www.ijicc.net Volume 11, Issue 6.
15. Kaplan , Robert & Anderson , Steven , (2008) "What-If Analysis and Activity-Based Budgeting Forecasting Resource Demands" , Harvard Business School Publishing.
16. Moustafa , Essam , (2005) "An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions " , Journal of Economic & Administrative Sciences Vol. 21, No. 1.

17. Pandikumar , M.P., (2013) " Management Accounting " , Excel books private limited.
- 18 . Pietrzak , Zaneta , (2013) "Traditional versus Activity-based Budgeting in Non-manufacturing Companies" , ISSN 1822–7260 SOCIAL SCIENCES. 2013. Nr. 4.
19. Schreiner , Erin , (2017) "What Is a Strategic Goal?", Available for <https://bizfluent.com/info>
20. Shelby , Ron , (2013) "Zero-Base Budgeting for the 21st Century Public Administrator", Fiscal Research Center Andrew Young School of Policy Studies Georgia State University Atlanta, GA FRC Report No. 260.
21. Shim , Jae & Siegel , Joel , (2009) "Budgeting Basics and Beyond", John Wiley & Sons, Inc.
22. Singh ,Gaurav, Prakash,Yadav, (2011)" Zero Based Budgeting in India – Its relevance to public " , Asian Journal of Technology & Management Research Vol. 01 – Issue: 01 (Jan - Jun).
23. Spyropoulou, Stavroula , . Katsikeas, Constantine , Skarmas , Dionysis , Morgan, Neil , (2017) "Strategic goal accomplishment in export ventures: the role of capabilities, knowledge, and environment" , J. of the Acad. Mark. Sci.
24. Wetherbe, James , Montanari, John,(2016)" Zero Based Budgeting in the Planning Process" , Strategic Management Journal, Vol. 2, No. 1.

Internet sites

<https://efinancemanagement.com><https://kfknowledgebank.kaplan.co.uk>

قائمة الملاحق

ملحق 1 مناولة المواد

البيان	اجور النقل ⁽¹⁾ دينار لكل متر (1)	احتياج المواد للوحة (2)	عدد الوحدات (3)	اجمالي احتياج المواد /متر 4=(3*2)	اجور النقل/دينار 5=(4*1)	تكاليف (2) صناعية غير المباشرة (6)	تكاليف التحويل 7=(6+5)
بدلة العمليات	0.3	1.92	28000	53760	16128	1290	17418
شرشف مطاط	0.3	2.1	125000	262500	78750	6300	85050
شرشف مسطح	0.3	2.1	412500	866250	259875	20790	280665
⁽¹⁾ اجور النقل 90000 لكل 300000 متر يتضمن اجور العمال وتكاليف الوقود $0.3 = 300000/900000$ دينار ⁽²⁾ احتسب التكاليف وفق المعايضة الميدانية لمعمل عينة البحث							
نشاط التصميم كلفة قالب 4000 دينار و لم يحتسب اجور العمل لأنه القائم بعملية تصميم القالب هو المدير الانتاج و التي يعد من الموظفين الدائمين و لا يحتسب له اجر لتصميم القالب.							

ملحق 2 نشاط التفصيل

البيان	اجور العمل دينار/وحدة	عدد الوحدات	اجمالي اجور العمل	تكاليف صناعية غير المباشرة	اجمالي التكاليف
بدلة العمليات	56 ⁽¹⁾	28000	1568000	78400	1646400
شرشف مطاط	8.6 ⁽²⁾	125000	1075000	53750	1128750
شرشف مسطح	8.6	412500	3547500	177375	3724875
⁽¹⁾ اجور العمل 28000 دينار يوميا / 500 وحدة = 56 دينار لكل وحدة ⁽²⁾ اجور العمل 14000 / 1625 وحدة = 8.6 دينار للوحدة لكلا النوعين من الشراشف					

ملحق 3 نشاط الخياطة

البيان	اجور العمل دينار/وحدة	عدد الوحدات	اجمالي اجور العمل	تكاليف صناعية غير المباشرة	اجمالي التكاليف
بدلة العمليات	250 ⁽¹⁾	28000	7000000	63000	7630000
شرشف مطاط	28 ⁽²⁾	125000	3500000	315000	3815000
شرشف مسطح	0 ⁽³⁾	0	0	0	0

(1) اجور العمل 14000 / 56 وحدة يومياً = 250 دينار لكل وحدة
(2) اجور العمل 14000 / 500 وحدة يومياً = 28 دينار لكل وحدة
(3) شرشف مسطح لا يمر بقسم الخياطة مباشرةً بعد القص يذهب الى قسم التعبئة و التغليف

ملحق 4 نشاط التعبئة والتغليف

البيان	اجور العمل دينار/وحدة	كلفة المواد	اجمالي الكلف	عدد الوحدات	اجمالي اجور العمل	تكاليف صناعية غير المباشرة	اجمالي التكاليف
بدلة العمليات	*82	*11	93	28000	2604000	52080	2656080
شرشف مطاط	82	11	93	125000	11625000	232500	11857500
شرشف مسطح	82	11	93	412500	38362500	767250	39129750

* اجور العمل 49000 يومياً / 600 وحدة باليوم = 82 دينار للوحدة
* سعر الكيس 65 دينار وعدد الوحدات في كل كيس 8 وحدة
65 / 8 = 8 دينار للوحدة
يتم تعبئة المنتجات في الأكياس كبيرة بسعر 500 دينار للكيس الواحد
عدد الوحدات في كل كيس 160 وحدة
500 دينار / 160 وحدة = 3 دينار لكل وحدة
11=3+8 دينار لكل وحدة