

## دور الموازنة على اساس الانشطة في تحقيق الاهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية

حيدر علي جراد المسعودي، سمية عبد الاله رشيد

كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، كربلاء، العراق

haider.almasudy@uokerbala.edu.iq , sumia2012@yahoo.com

**المستخلص.** تعد الموازنة على أساس النشاط من أهم أدوات التخطيط في مجال المحاسبة الإدارية التي تساعد الوحدات الاقتصادية في تحقيق أهدافها الاستراتيجية و تساعدها في تخفيض التكاليف لاعتماد الموازنة على أساس النشاط على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ( ABC ) وذلك لاعتماد كل منهما على نفس الأنشطة ما يمنحها دقة تفوق الدقة المتعلقة بتطبيق من الطرق التقليدية ، كما تساعد الإدارة في تخطيط و اتخاذ القرارات الإدارية الملائمة . يهدف البحث الى بيان أثر الموازنة على أساس النشاط في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية و تشجيع الوحدات الاقتصادية في تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة كالموازنة على أساس النشاط لما لها من تأثير في كفاية و فاعلية أنظمة التخطيط والرقابة ومن ثم تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية عن طريق التطبيق في أحد معامل الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة ، وهو معمل القديفة بوصفه مجتمعاً للبحث و في مشغل الخياطة بوصفه عينة البحث . ولتحقيق هذا الهدف ، اعتمدت الباحثة على البيانات من واقع سجلات المعمل التي حصلت عليها عن طريق ادارة المشغل و من المعايضة الميدانية و المقابلات الشخصية . وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات منها إمكانية اعداد الموازنة على أساس النشاط ، و يمكن تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة في الأداء وتقييم أداء العاملين ومن ثم تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية . و قد اوصى البحث الى 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 دقة التنبؤات المالية وتحقيق الأهداف التخطيطية والرقابية، و أهمية التحول التدريجي نحو الموازنة على أساس النشاط وعلى مراحل في الأقسام المختلفة في المعمل والاستفادة من خبرات العاملين في المصنع.

**كلمات المفتاحية :** الموازنات ، الموازنة على أساس النشاط ، الأهداف الاستراتيجية

**Abstract.** Activity-based budget is one of the most important planning tools in the field of managerial accounting that helps companies achieve their strategic goals and helps them reduce costs to approve the activity-based budget on the activities-based costing system (ABC) for their dependence on the same activities, which gives them accuracy The accuracy related to the application of traditional methods exceeds. It also assists the management in planning and taking appropriate administrative decisions. The research aims to demonstrate the effect of the budget on the basis of activity in achieving the strategic objectives of the economic units and encouraging the companies in the application of modern administrative methods such as the budget on the basis of activity because of their impact on the efficiency and effectiveness of planning and control systems, and then achieving the strategic objectives of the economic unit through application in one The General Company for Textile Industries laboratories in Hilla, which is Al-Qadayfa factory as a research community, and the sewing workshop as the research sample. To achieve this goal, the researcher relied on data from the reality of the laboratory records obtained through the management of the operator and from the field living and personal interviews . The researcher reached several conclusions, including the possibility of preparing the budget on the basis of activity, and it is possible to reduce costs, achieve efficiency in performance, evaluate employee performance, and then achieve the strategic

objectives of economic unity. The most important thing that came in the recommendations is the need for Iraqi economic units to adopt modern budget systems in order to 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 budgeting on the basis of activity and on Stages in the different departments in the factory and Take advantages of from the experiences of the factory workers.

**Keywords:** Budgets , Activity Based Budget, Strategic Objectives

## ١ 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 المدراء على تطوير العمل و اتخاذ القرارات الرشيدة ، وهناك عدد من اساليب لإعداد الموازنات ومنها الموازنة على أساس النشاط ( ABB ) والتي تساعد في تنفيذ الأهداف الاستراتيجية للوحدة التي تستند إلى نظام 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. و بذلك تتضمن البحث منهجية البحث وأهم الأبحاث السابقة التي تناولت متغيراً أو أكثر من متغيرات البحث فضلاً عن موقع البحث الحالي من الأبحاث السابقة ، و مفهوم الموازنة على أساس النشاط وأثر الموازنات على الأهداف الاستراتيجية ، وتتضمن الجانب العملي لعينة البحث عرضاً مختصراً لتحليل عينة البحث وطريقة إعداد الموازنة على أساس النشاط وتحليل دور الموازنة على أساس النشاط في أهداف الاستراتيجية لعينة البحث و أهم الاستنتاجات و التوصيات التي توصل لها الباحثان .

## ٢ منهجية البحث

تتضمن منهجية البحث مشكلة البحث و أهدافه و أهميته فضلاً عن فرضيته و حدوده و ما تتطلب منهجية البحث العلمي من العناصر الأخرى المكمل له .

### ١.٢ مشكلة البحث : يمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :

- أ. هل يمكن للوحدات الاقتصادية العراقية تطبيق الأساليب الحديثة في إعداد الموازنات التقديرية؟
- ب. هل يؤثر تطبيق الموازنة على أساس النشاط في تعزيز دقة التنبؤات المالية و تحقيق الأهداف التخطيطية والرقابية وربطها بالأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية؟

### ٢.٢ أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الآتي :

- أ. إعداد الموازنات بأساليب حديثة ، حيث توفر هذه الأساليب معلومات مفيدة تساعد في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية .
- ب. بيان دور الموازنة على أساس النشاط في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية .
- ج. تشجيع الوحدات الاقتصادية في تطبيق الموازنات الحديثة كالموازنة على أساس النشاط لما لها من تأثير في كفاءة وفاعلية أنظمة التخطيط والرقابة ومن ثم تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .

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

- أ. أهمية إعداد الموازنات في الوحدات الاقتصادية وذلك لأثرهما الفعال في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء .
  - ب. أهمية تحديد فاعلية الأنشطة المنجزة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية ، وتقويم الأنشطة التي تعمل على تحسين أداء الوحدات الاقتصادية ومن ثم تحقيق أهدافها الاستراتيجية .
  - ج. أهمية إعداد الموازنات بأساليب حديثة لمواكبة تطورات بيئة الأعمال و للمساعدة في توفير معلومات مفيدة تساهم في دعم الوحدات الاقتصادية على تحقيق الأهداف الاستراتيجية المتحركة مع رؤيتها و رسالتها .
- ٤.٢ **فرضية البحث :** يستند البحث إلى الفرضية الرئيسة الآتية :

يساهم إعداد الموازنة على أساس النشاط في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية بكفاءة وفاعلية عاليين.

## ٥.٢ **طرائق جمع البيانات :** اتبعت طرائق عدة لإعداد البحث وكالاتي:

- أ. مصادر العربية والأجنبية المتمثلة بالكتب والدراسات و الأطاريح العلمية والبحوث والدوريات والمواقع الالكترونية المرتبطة بموضوع البحث .
- ب. البيانات والمعلومات التي توفرت من سجلات و مستندات الشركة عينة البحث .

## ٦.٢ **حدود البحث :** تتمثل حدود البحث بالآتي:

الحدود المكانية : الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود / مصنع النسيجية الحلة .  
الحدود الزمانية : اعتمدت الباحثة على البيانات ومعلومات سنة ٢٠١٩ .

## ٧.٢ **تحديات و عقبات انجاز مراحل البحث :** تتمثل تحديات و عقبات انجاز البحث بالاتي :

- أ. أن انتشار جائحة كورونا و ما رافقها من حظر للتجوال سبب في تأخير الحصول على الكتب الورقية و الرسائل و البحوث العلمية .
- ب. عدم امكانية تطبيق الجانب العملي في الوحدات الاقتصادية غير الحكومية بسبب امتناعهم عن تقديم البيانات المالية و اعتبارها معلومات سرية لا يمكن الاطلاع عليها غير العاملين فيها.

## ٣ **الجانب النظري للبحث**

### ١.٣ **التمهيد**

يسعى النشاط الاقتصادي بطبيعته إلى تحقيق أهداف معينة ، حيث تتعدد الطرق والأساليب المتبعة للوصول إلى هذه الأهداف ، و بمرور الزمن و تطور الحياة الاقتصادية ظهرت الحاجة إلى معايير للمفاضلة بين الطرق البديلة التي تؤدي إلى الهدف نفسه ، والغاية من ذلك الوصول إلى أفضل النتائج في ظل الموارد المتاحة وبأقل كلفة ممكنة ، و يأتي ذلك عن طريق وضع خطة لتحقيق الهدف الذي وضع ضمن خطة معينة سواء أكانت طويلة الأجل أم قصيرة الأجل . فالموازنة من أهم أدوات المحاسبة الإدارية التي تساعد في عملية التخطيط والرقابة و اتخاذ القرارات ، و أن الموازنة هي أداة التخطيط الرئيسة المستعملة في معظم الوحدات الاقتصادية ، فهي تساعد على تطوير العمل و اتخاذ القرارات الصحيحة في الوحدات الاقتصادية ، ولها أثر في نجاح الوحدة الاقتصادية . ( Foster , 2017 : 18 ) و تساهم في تعزيز تنسيق أنشطة الوحدة ، وتساعد في توقع المشكلات المحتملة و تكون أداة مهمة في توفير حلول لهذه المشاكل . ( Atkinson , et al , 2012 : 397 )

وإن 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 .

### ١.١.٣ مفهوم الموازنة على أساس النشاط ( ABB )

ظهرت الموازنة على أساس النشاط أواخر التسعينات إذ طورها في الولايات المتحدة الأمريكية اتحاد الإدارة المتقدمة – الدولية CAM-I و ركزت الموازنة على أساس النشاط ( ABB ) على مشاكل التخطيط في الموازنة التقليدية والعلاقة بين التخطيط التشغيلي والنتائج المالية . ( Pietrzak , 2013 , 27 )

تعتمد الموازنة على أساس النشاط على محورين رئيسيين هما التحليل القائم على النشاط ( ABA ) والتكلفة على أساس النشاط ( ABC ) الأول هو أساس تحليل كل وظيفة والثاني هو مجموعة من القواعد والاجراءات في تحليل و تخصيص التكاليف . ( Mustafa , 2005 , 44 ) والموازنة القائمة على النشاط تحدد التكاليف المتوقعة للأنشطة المطلوبة لإنتاج المنتج إذ تعد الموازنة على أساس النشاط أداة للتخطيط والتحكم في التكاليف وتزيد من كفاية الكلفة عن طريق القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة كما يوفر معلومات حول تحسين عملية الإنتاج والتسعير وتحليل الربحية . ( Bingu , 2010 : 215 ) وتعددت تعاريف الموازنة على أساس النشاط نتيجة لاختلاف رأي الباحثين والمؤلفين كما هو موضح في جدول ( ١ ) أدناه :

جدول ١ : تعريفات بعض الكتاب والباحثين لمفهوم الموازنة على اساس النشاط

ت	المصدر	تعريف
١.	( Roberts , et al , 2000 : 621 )	نظام تخطيط مالي تحدد متطلبات الزبائن ( حجم الانتاج أو الخدمات ) لفترة الموازنة وتحدد مستوى النشاط المطلوب لإنتاج تلك المنتجات والخدمات .
٢.	( Huynh ,et al, 2013 : 185 )	منهج للموازنة الذي يقوم على اساس ABC ، توضح العلاقة بين كمية وحدات الإنتاج والأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه الوحدات وتطوير متطلبات النشاط على وفق خطة الإنتاج المقترحة .
٣.	( Pietrzak , 2013 , 27 )	طريقة لإعداد الموازنة تحدد كلفة الأنشطة المخططة على وفق حجمها المتوقع والموارد اللازمة لها .
٤.	(فلوح وآخرون ، ٢٠١٦ : ١٦١ )	تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للوحدة الاقتصادية، يعكس تنبؤ الإدارة بحجم العمل والمتطلبات المالية وغير المالية للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية والتغيرات المخططة لتحسين الأداء .
٥.	( Kadhim , et al , 2020 : 262 )	أحد الأساليب الحديثة في عملية إعداد الموازنات تركز على توظيف أنشطة الوحدة الاقتصادية لتقديم المنتجات والخدمات على وفق رغبات الزبائن والكلفة والجودة المطلوبة.

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على المصادر المؤشرة إزاءها .

نستنتج من الجدول أعلاه إن الموازنة على أساس النشاط هي :

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

### ٢.١.٣ المقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة على أساس النشاط

تستند الموازنة التقليدية غالباً على موازنة العام الماضي ، بينما تخطط الموازنة على أساس النشاط لإنتاج العام المقبل باستخدام الموارد والأنشطة ، فضلاً عن ذلك تسعى إلى التخلص من الأنشطة غير المضييفة للقيمة . ( Huynh ,et al, 2013 : 185 ) ويمكن المقارنة بين الموازنة على أساس النشاط والموازنة التقليدية كما في الجدول (٢) الآتي :

جدول ٢ : المقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة على أساس النشاط

مجال المقارنة	الموازنة التقليدية	الموازنة على أساس النشاط
مجال التركيز	تركز على عمل الإدارات والعاملين .	تركز على حجم العمل وتكاليف العمليات.
أساس القياس	عدم قياس وتحديد الطاقات غير المستغلة.	قياس الآثار وتحديد الطاقات غير المستغلة.
المشاركة	يعتمد على زيادة الأداء الإداري .	زيادة المشاركة الحقيقية للعاملين.
اساس الاتفاق	يعتمد على الموازنات السابقة دون مراعاة تقليل الكلفة الى أدنى حد .	يشجع على تخفيض التكاليف والحد من الأنشطة غير المضييفة للقيمة .
الكلف والطاقة	تركز على التكاليف الثابتة أكثر من التكاليف المتغيرة .	تركز على الطاقة المستغلة مقابل الطاقة غير المستغلة .
تحسين العمليات	إهمال العمليات الفعالة والمتداخلة مما يجعل صعوبة في تحقيق التحسين المستمر .	توحيد جهود مختلف الوظائف كأعادة هندسة العمليات أو اعادة تقييم العمليات نحو الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل أو قصيرة الاجل .

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد إلى : ( Moustafa , ( Capusneanu , et al , 2013,28 ) ( 45: 2005 )

من الجدول (٢) أعلاه يتبين إن الموازنة التقليدية غير قادرة على تلبية متطلبات البيئة التنافسية ، فهو يعتمد على الموازنات السابقة ولا تراعي تخفيض التكاليف ولا تهتم بتحسين العملية الانتاجية في الوحدات الاقتصادية في حين إن الموازنة على أساس النشاط تقوم بتحليل الفرص وتخصيص الموارد لكل نشاط وتخصص النفقات على وفق أولوية الأنشطة ، وتحد من الأنشطة غير المضييفة للقيمة وتشجع العاملين في المشاركة في إعداد الموازنة وتهتم بالطاقة غير المستغلة وإيجاد طرق لاستغلالها ومساعدة الوحدة الاقتصادية بالنمو والتحسين المستمر لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .

### ٣.١.٣ العلاقة بين الموازنة على أساس النشاط ( ABB ) وبين التكاليف على أساس النشاط ( ABC )

تعد محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة من الموضوعات التي أهتم بها كثير من الباحثين ، فقد بدأت في الوحدات الصناعية وامتدت إلى الوحدات المالية والخدمية ، وتعرف بأنها أسلوب تحدد على وفقه تكاليف الأنشطة عن طريق موجهات كلفة الموارد وتربط بين كلفة هذه الأنشطة والمنتجات المستفيدة منها عن طريق موجهات كلفة الأنشطة . ( الكواز ويوسف ، ٢٠١١ : ٤٩٦ ) ويقوم هذا النهج على أن المنتجات والخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية نتيجة الأنشطة ، والأنشطة التي تستخدم الموارد تتحمل تكاليف الموارد ، وتخصص تكاليف الأنشطة بناءً على العوامل الدافعة لاستهلاك النشاط ، أي تقوم الوحدة الاقتصادية بتحديد كلفة الموارد التي تستهلكها الأنشطة باستخدام محرك الكلفة وتحسب كلفة وحدة النشاط عن طريق ضرب كلفة كل نشاط في مقدار استهلاك النشاط لموجهات الكلفة . ( Blocher,et al , 2010 :130 ) فالنشاط هو الحدث الذي يسبب استهلاك الموارد ، و وعاء الكلفة هو مجمع تجمع فيها التكاليف المتعلقة بقياس نشاط واحد ، ومحرك الكلفة هو مقياس النشاط ، فهو يمثل عدد مرات حدوث النشاط كعدد الفواتير المرسله للزبائن أو الوقت الذي يقضيه في إعداد الفواتير . ( Garrison,et al , 2012 : 275 ) وتصنف الأنشطة على أساس الوحدة أو الدفعة أو على مستوى الإنتاج أو مستوى الزبائن أو على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل ، إذ لم تستهلك الموارد على مستوى واحد . ( Davis , 2014 :363 ) و يمر نظام التكاليف على الأنشطة بخمس مراحل كالآتي ( Weetman, 2006 :85 )

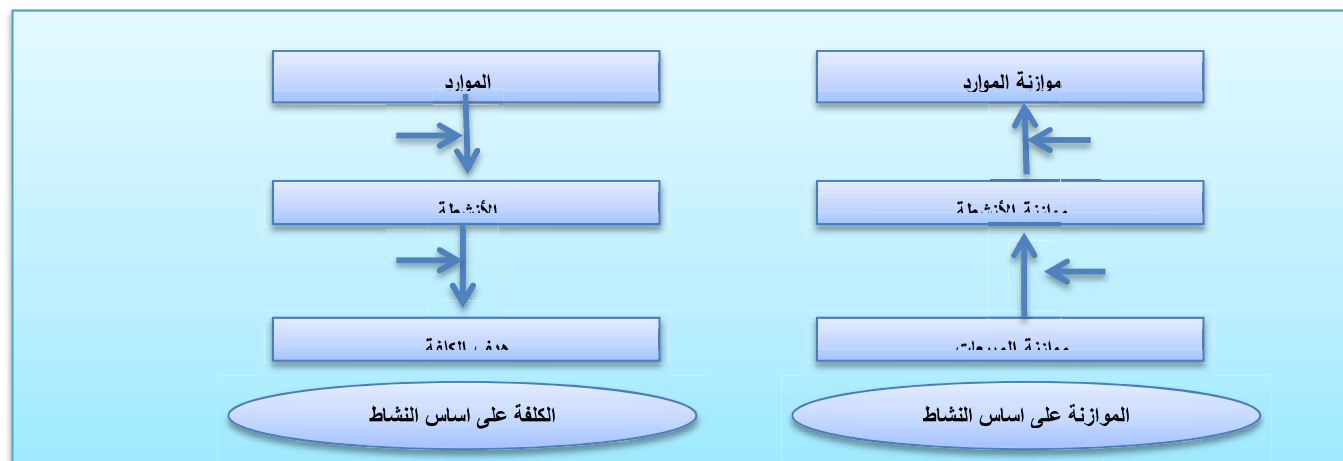
١. تحديد الأنشطة الرئيسة في الوحدة الاقتصادية .
  ٢. تحديد العوامل المؤثرة على كلفة الأنشطة (محركات الكلفة) .
  ٣. إعداد مجمع الكلفة لكل نشاط وتتبع التكاليف لكل مجمع كلفة .
  ٤. حساب معدل تحميل محرك الكلفة على أنه إجمالي التكاليف مقسومة على عدد مرات حدوث النشاط
  ٥. تخصيص التكاليف على المنتجات والخدمات باستخدام موجه لكل نشاط .
- تقوم الكلفة على أساس النشاط بتحسين عمل الموازنة على أساس النشاط و تجعل تحليل المنتج أو الخدمة بدقة أكثر ، حيث تطبق برامج تشغيل التكاليف أو طرائق التخصيص لتوزيع الكلف غير المباشرة كما يقلل أسلوب ( ABC ) من إجمالي التكاليف . ( Szatmary, 2011 ,75 ) ، وعن طريق المزج بين الموازنة على أساس النشاط ( ABB ) و الكلفة على أساس النشاط ( ABC ) يمكن للوحدة الاقتصادية إنشاء خطة تضيق قيمة لها وأن الموازنة على أساس النشاط تترجم استراتيجية العمل إلى أنشطة رئيسة وتركز على الأنشطة والعمالة أكثر من الموارد أما الكلفة على أساس النشاط فتركز على الكفاءات المتوقعة من العمالة إذ إن تحليل التكاليف يقدم تغذية عكسية عن قدرة العاملين في الوحدة الاقتصادية على مقابلة أهدافها الاستراتيجية ، ( النابلسي ، ٢٠١٢ : ٣١ ) ومع ذلك فإن نطاق الموازنة على أساس النشاط أوسع من الكلفة على أساس النشاط لأنه يناسب وظائف الإدارة و متطلباتها ويركز على التحسينات التي يجب إجراؤها في الفترة المقبلة . ( Antic& Novicevic, 2011 : ٣٧٣ )

و يشير ( Bradley & Mozjerin: 4 ) أنه غالباً ما يطلق على ABB اسم ABC العكسي ، أي إن الموازنة تطبق من الأسفل إلى الأعلى وتتبع أولاً عدد المنتجات النهائية وبعد ذلك يقوم بالتنبؤ بالطلب على الأنشطة ، وحساب الموارد اللازمة ، وتحديد العرض الفعلي للموارد و بناءً على ذلك تحدد قدرة النشاط .

ويرى ( Kaplan & Anderson , 2008 : 3 ) أنه لإعداد الموازنة على أساس النشاط يجب أولاً بناء نموذج الكلفة على أساس النشاط ( ABC ) بأن يكون نموذجاً دقيقاً لتحديد التأثير المالي لاستخدام كل خط منتج للموارد غير المباشرة من الناحية المالية و حساب المنتج والخدمة والربحية حيث تجمع جميع البيانات معاً في نموذج ( ABC ) الذي يحدد تكاليف الإنتاج للمنتج .

ويظهر شكل (١) مقارنة بين الموازنة على أساس النشاط ( ABB ) والكلفة على أساس النشاط ( ABC ) :





الشكل ١ : المقارنة بين ( ABC ) و ( ABB )

يوضح الشكل ( ١ ) أعلاه أن منهج ABB عملية عكسية لمنهج ABC ، إذ تبدأ عملية ABC من تخصيص الموارد على الأنشطة باستعمال محركات كلفة الأنشطة وصولاً إلى أهداف الكلفة كالمنتجات والخدمات بينما تعمل الموازنة على أساس النشاط على نحو معاكس وتبدأ بالطلب المتوقع على السلع (موازنة المبيعات) ويقدر الطلب على إنتاج كل نشاط وقياس معدل استخدام الأنشطة للموارد وتخصيص الموارد اللازمة.

### ٤.١.٣ 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 , 2013:٣١ ) و ( Kaplan&Anderson , 2008 : 3 ) و (حاتم ، ٢٠١٤ : ٥٩ ) و ( ابو رحمة ، ٢٠٠٨ : ٨١ ) و (النابلسي ، ٢٠١٣ : ٣٦ )

١. تقدير حجم المبيعات المتوقع للفترة القادمة : تتمثل الخطوة الأولى في ترجمة استراتيجية العمل والخطط طويلة الأجل إلى الأهداف القابلة للتحقيق في المدى القريب ، حيث يجب على الوحدة الاقتصادية تقدير المبيعات للفترة القادمة وحجم الإنتاج وكمية المبيعات للمنتجات على وفق الإمكانيات والاحتياجات التي يحددها الزبائن .

٢. 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 .

٣. 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 .

٤. إجراء تعديلات إذا لزم الأمر : تتميز دورة الموازنة بالتعديلات على الإمكانيات الحالية ويمكن إجراء التعديلات الآتية : ( Pietrzak , 2013:٣١ )  
 أ. السعة التي تتطوي على زيادة الموارد كتوظيف العاملين أو زيادة المخزون والأجهزة .  
 ب. مؤشرات الاستهلاك عن طريق زيادة كفاءة الأنشطة أو الموارد .

### ٥.١.٣ مزايا الموازنة على أساس النشاط ( ABB )

- تمتاز الموازنة على أساس النشاط بالآتي : ( ريشو ، ٢٠١٠ : ٧٩ ) ( Huynh ,et al, 2013 : 185 )  
<https://efinancemanagement.com> ( Mustafa , 2005 : 57 )
١. تأخذ الموازنة على أساس النشاط بعين الاعتبار جميع الخطوات التي ينطوي عليها النشاط وتقوم بتقييم التكاليف والتخلص من الأنشطة غير المضييفة للقيمة مما يساعد على توفير التكاليف والإنتاج بأقل كلفة من المنافسين ويساعد الوحدة الاقتصادية على اكتساب ميزة تنافسية في السوق.
  ٢. تحسين عمليات التخطيط والرقابة بالمقارنة مع الموازنة التقليدية وذلك لوجود ارتباط بين مستوى الأنشطة ومستوى إنفاق الموارد حيث تعد الأنشطة مسبب الكلفة .
  ٣. 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.
  ٤. تحدد المواضيع التي تتطلب كثيراً من أنشطة الدعم والخدمات في الوحدات الاقتصادية .
  ٥. تؤثر إيجابياً في سلوك العاملين لأنها تعتمد على مشاركتهم في تحليل وتحديد الأنشطة ودعمهم للموازنة.

### ٦.١.٣ تحديات تطبيق الموازنة على أساس النشاط ( ABB )

- على الرغم من المزايا التي تقدمها الموازنة على أساس النشاط لكن هناك صعوبات في تطبيقها تتمثل بالآتي : ( ابو رحمة ، ٢٠٠٨ : ٨٣ )  
<https://efinancemanagement.com/>  
<https://kfknowledgebank.kaplan.co.uk>
١. 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 .
  ٢. ضعف دعم الإدارة العليا خوفاً من زيادة التكاليف و مقاومة التغيير من العاملين عند طرح نظام حديث في إعداد الموازنات وتغيير النظام التقليدي .
  ٣. النقص الحاد في اعداد 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 .
  ٤. يتطلب قدراً كبيراً من الجهد والوقت لإنشاء الأنشطة الرئيسة و محركات كلفتها .
  ٥. 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 .

٢.٣ 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.

### ١.٢.٣ مفهوم الأهداف الاستراتيجية

الأهداف الاستراتيجية هي 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 . (1: Schreiner, 2017) و تتعدد تعاريف الأهداف الاستراتيجية نتيجة لاختلاف رأي الباحثين والمؤلفين والجدول (٣) أدناه يبين مجموعة من تعريفات الأهداف الاستراتيجية :

جدول ٣ : تعريفات بعض الكتاب و الباحثين لأهداف الاستراتيجية

ت	المصدر	تعريف
١.	( الغزالي ، ٢٠٠٦ : ٤٢ )	أن الأهداف الشاملة تمثل ما ترمى الوحدة الاقتصادية تحقيقه على المدى البعيد مثل هدف تعظيم الربحية أو أهداف النمو وزيادة الحصة السوقية أو الأهداف الاجتماعية ولهذا ترتبط الأهداف ارتباطاً وثيقاً بالاستراتيجية التي يجب أن تحددها الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية .
٢.	( عبدالله ، ٢٠٠٦ : ١٦١ )	مجموعة غايات بعيدة الأجل تتمثل في مستويات الأداء المطلوب تحقيقها وتكون ملائمة لقدرات و مهارات المدراء .
٣.	( التميمي و الخشالي ، ٢٠٠٧ : ٦ )	دليل ومنهج عمل لإدارة الوحدة الاقتصادية وتساعد في الاستفادة من الفرص المتاحة وتفادي الانحرافات والتهديدات وتسهم في توجيه الإدارة في اتخاذ القرارات في المجالات المالية والتسويقية والمعلوماتية والبشرية .
٤.	( محمد ، ٢٠١٤ : ٣٧١ )	ما تريد الوحدة الاقتصادية تحقيقه وهي الناتج النهائي لنشاط مخطط يمكن قياسه .
٥.	( Spyropoulou , etal , ٤ : 2017 )	إن الوحدة الاقتصادية تضع الأهداف الاستراتيجية من أجل الوصول إلى التوجيه الاستراتيجي والأولويات للمدراء والعاملين وتوفير مقاييس النجاح .

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الأدبيات المؤشرة إزائها.

- بناءً على ما سبق في الجدول ( ٣ ) نستنتج أن الأهداف الاستراتيجية هي :
١. الأهداف الشاملة التي تعكس ما تريد الوحدة الاقتصادية تحقيقها على المدى البعيد .
  ٢. النتائج النهائية المطلوب تحقيقها التي ترتبط بالتخطيط الاستراتيجي .
  ٣. دليل ومنهج عمل للإدارة ، لغرض توجيهها في عملية اتخاذ القرارات.
  ٤. تحدد أولوية عمل المدراء والعاملين وتوفر مقاييس النجاح .

### ٢.٢.٣ 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 ، ٢٠١٢ : ٥٩ )

ويبرر ( 162 , 2016 , Gabris ) أهمية تحديد الأهداف الاستراتيجية بالآتي :

١. يوفر آلية للحد من المخاطر عند التفاعل مع البيئة السياسية.
٢. يوفر وسيلة للحد من الاضطرابات البيئية ويزيد استقرار التخطيط الداخلي ويساعد في تجنب إدارة الأزمات .
٣. عند تحديد الأهداف الاستراتيجية قصيرة الأمد يوفر نتائج جوهرية .
٤. تحديد الأهداف يوفر الأساس لتخطيط العمل الهادف .

ويرى الباحثان أن تحديد الأهداف الاستراتيجية يساعد 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 .

### ٣.٢.٣ الموازنات والأهداف الاستراتيجية

أن 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 طويلة الأجل كما تطبق لتخطيط الاحتياجات القصيرة الأجل . ( علي ، ٢٠١٦ : ١٠٧ )

وتترجم الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية باستخدام الأدوات الإدارية الاستراتيجية بأسلوب الموازنات على نحو الآتي : ( البشيتي ، ٢٠٠٩ : ٦٥ ) ( ابو رحمة ، ٢٠٠٨ : ٨٣ )

١. 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 .
٢. تحليل القدرات المحورية : تبدأ الوحدة الاقتصادية بالتساؤل عن الأنشطة الأكثر أهمية لإنتاجها بهدف اغتنام الفرص المتاحة و تفادي 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 .
٣. 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 .
٤. نشر وظائف الأنشطة : تقارن الوحدة الاقتصادية متطلبات الزبائن بالعمليات أو الأنشطة الضرورية للوفاء بتلك المتطلبات وتقارن 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 .
٥. 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 .

#### ٤ الجانِب العملي للبحث

بعد التطرق الى الادبيات المتعلقة بمتغيرات البحث يتناول هذا الفصل آلية اعداد الموازنة على أساس النشاط و دوره في لتحقيق الأهداف الاستراتيجية لعينة البحث.

#### ١.٤ نبذة تعريفية عن مجتمع البحث

مصنع النسيجية أحد تشكيلات الشركة العامة للصناعات النسيجية والجلدية ، تأسس في عام ١٩٦٧ باسم الشركة العامة للنسيج الحريري بمصنع واحد في مركز مدينة الحلة قرب مجسر نادر وهو مصنع النسيج في الحلة لإنتاج ٤٠ مليون متر من الأقمشة الحريرية والبوليستر والمخلوطة ، بدأ الإنتاج عام ١٩٧٠ وحدثت في المصنع توسعات متعددة منها تأسيس معمل إنتاج القديفة والجاكارد في عام ١٩٧٦ وبوشر بالإنتاج عام ١٩٨٠ بطاقة إنتاجية ١,٢٥,٠٠٠ متر سنوياً و مر المصنع بتغيرات متعددة من حيث تسميته و عانيته التي تقع ضمن الرقعة الجغرافية في بابل و محافظات أخرى .

#### ١.١.٤ مصنع قديفة بابل

تأسس معمل قديفة بابل سنة ١٩٧٦ كأحد معامل الشركة العامة للصناعات النسيجية وضمن الرقعة الجغرافية لهذه الشركة في محافظة بابل و بمساحة قدرها ( ١٢,٥٠٠ م )، أفتتح المعمل سنة ١٩٨٠ 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 .

#### ٢.١.٤ مشغل 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 مكملاً لمعمل القديفة و معمل المنتجات الطبية مهمتهم خياطة كافة أنواع الستائر والمرشاش و البدلات العمل و البدلات الطبية و خياطة المنتجات لاستخدام الواحدة كشراشف لأسرة المرضى ، وإنتاج بدلات 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 البدلات المختلفة و بدلات 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 الكادر الهندسي على تحسين المنتجات الى أعلى درجات التطور الممكنة في السوق .

الأهداف الاستراتيجية :

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

#### ٢.٤ الموازنة على أساس النشاط

##### ١.٢.٤ مراحل إعداد الموازنة على أساس النشاط

حدد الباحثان ٣ أنواع من المنتجات الأكثر مبيعاً لإعداد الموازنة على أساس النشاط و هي بدلة العمليات النوعية العادية و شرشف مطاط و شرشف مسطح وبذلك يمكن إعداد الموازنة على أساس النشاط على وفق الخطوات الآتية :

١. 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 المنتجات الأكثر مبيعاً في عام ٢٠١٩ يتوقع زيادة الانتاج بنسبة ١٠٠ % اكثر من العام ٢٠١٩ للمنتجات الثلاث الأكثر مبيعاً ( بدلة عمليات ٢٨,٠٠٠ وحدة ، شرشف مطاط ١٢٥,٠٠٠ وحدة و شرشف مسطح ٤١٢,٥٠٠ وحدة ) و قدر حجم المبيعات للفترة القادمة للمنتجات الثلاثة كما في جدول ( ٤ ) الاتي :

جدول ٤ : حجم المبيعات المتوقع للفترة القادمة

اسم الموديل	انتاجية الفرد	عدد العمال*	الانتاج اليومي	الانتاج السنوي
( المعيار ) ( ١ )	( ٢ )	( ٣ = ٢ * ١ )	( ٤ = ٣ * ٢٥٠ يوم )	
بدلة العمليات	٥٦	٢	١١٢	٢٨٠٠٠
شرشف مطاط	٥٠٠	١	٥٠٠	١٢٥٠٠٠
شرشف مسطح	١,٦٢٥	١	١٦٥٠	٤١٢٥٠٠
المجموع		٤		

\*يتوقع زيادة الانتاج بنسبة ١٠٠ % من المبيعات ٢٠١٩

كمية المبيعات لعام ٢٠١٩ :

بدلة عمليات ١٠,٨٥٤ \* ٠.٢٠٠ = ٢١,٧٠٨ وحدة سنوياً / ٢٥٠ يوم = ٨٧ يوم / ٥٦ بدلة في اليوم  
= ١.٥ ~ ٢ عامل

شرشف مطاط ٥٤,٠٠٠ \* ٠.٢٠٠ = ١٠,٨٠٠ وحدة سنوياً / ٢٥٠ يوم = ٤٣٢ يوم / ٥٠٠ شرشف

في اليوم = ٠.٨٦ ~ ١ عامل

شرشف مسطح ٩٠٠٠٠ \* ٠.٢٠٠ = ١٨٠٠٠٠ وحدة سنوياً / ٢٥٠ يوم = ٧٢٠ يوم / ١٦٢٥ شرف  
في اليوم = ٠.٤٤ ~ ١ عامل

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط

من جدول ( ٤ ) أعلاه يتضح أن عدد العمال الواجب توافرهم ٤ عمال يوزعون على المنتجات الثلاثة ، وأن كمية الانتاج المتوقع للفترة القادمة ٢٨٠٠٠ وحدة لبدلة العمليات و ١٢٥٠٠٠ وحدة لشرشف مطاط و ٤١٢٥٠٠ لشرشف مسطح .

٢. التنبؤ بالأنشطة التشغيلية وتحديد الموارد اللازمة : يتطلب إعداد الموازنة على أساس النشاط تحديد الأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات. 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 المعاشية الميدانية في مشغل الخياطة و لقاء مديرة المشغل لغرض تتبع عملية خياطة منتجات المشغل ( بدلة عمليات ، شرف مطاط ، شرف مسطح ) وتحديد الأنشطة الرئيسية في المشغل لمنتجات عينة البحث يمكن تحديد الأنشطة بالشكل الآتي :

( ١ ) 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 ( ١٤٠ سم \* ٢١٠ سم ) لشرشف مطاط و شرف مسطح و ( ١.٩٢ سم ) للبدلة العمليات.

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

( ٣ ) 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 .

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

( ٥ ) 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 . وتحتسب تكاليف التحويل للأنشطة المذكورة في الفقرة السابقة مع الأخذ بالاعتبار أجور العمال في كل نشاط و التكاليف الصناعية غير المباشرة ، علماً أن تكاليف الصيانة تحتسب من ضمن التكاليف الصناعية غير المباشرة و الجدول (٥) يبين تكاليف التحويل ( أجور مباشرة و تكاليف صناعية غير مباشرة ) لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية .

جدول ٥ : تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية

تكاليف التحويل بالدينار

الأنشطة الرئيسية

شرف مطاط	شرف مسطح	بدلة عمليات	
٨٥,٠٥٠	٢٨٠,٦٦٥	١٧,٤١٨	نشاط مناولة المواد
٠	٠	٤,٠٠٠	نشاط التصميم
١,١٢٨,٧٥٠	٣,٧٢٤,٨٧٥	١,٦٤٦,٤٠٠	نشاط التفصيل
٣,٨١٥,٠٠٠	٠	٧,٦٣٠,٠٠٠	نشاط الخياطة
١١,٨٥٧,٥٠٠	٣٩,١٢٩,٧٥٠	٢,٦٥٦,٠٨٠	نشاط التعبئة و التغليف
١٦,٨٨٦,٣٠٠	٤٣,١٣٥,٢٩٠	١٢,٦٥٩,٤٩٨	اجمالي التكاليف

المصدر : من أعداد الباحثان بالاعتماد على الملاحق ( ١ ) ، ( ٢ ) ، ( ٣ ) ، ( ٤ ) .

كما يظهر في الجدول ( ٥ ) أعلاه أن نشاط التصميم بدون كلفة بالنسبة للشرف المطاط والشرف المسطح لأنه يفصل القماش بدون تصميم وقالب . اما بالنسبة لشرف مسطح في نشاط الخياطة لا تحتسب له كلفة لأنه لا يمر بقسم الخياطة ومباشرة بعد التفصيل يذهب الى قسم التعبئة و التغليف .

( ثالثاً ) تحديد موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة : يمكن تحديد موجه الكلفة في الأنشطة عن طريق التأثير المباشر لحدوث الكلفة المتعلقة بكل نشاط ، بأي تغير في موجه الكلفة يكون سبباً في تغير في كلفة النشاط و الجدول ( ٦ ) يبين موجهات الكلفة للأنشطة المتعلقة بالمنتجات مشغل الخياطة و الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة .

جدول ٦ : موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة و الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة لمنتجات مشغل الخياطة عينة البحث

الكمية المستخدمة من موجه الكلفة			موجهات الكلفة لكل نشاط			الأنشطة الرئيسة
بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	
١٩٢	٢١٠	٢١٠	كمية قماش الصادرة للإنتاج			نشاط مناولة المواد
						متر لكل دفعة
٠.١٠٧	٠	٠	الوقت المستهلك للتصميم			نشاط التصميم
						دقيقة لكل دفعة
٧٨	٢٤	٢٤	الوقت المستهلك للفصال			نشاط التفصيل
						دقيقة لكل دفعة



الانش طة الرئي سة	محرك الكلفة لكل نشاط	الكمية المستخدمة من موجه الكلفة (٣)	كمية الانتاج السنوي (٤)	الطاقة السنوية من موجه الكلفة (٣*٤=٥)
(١)	(٢)	بدلة عمليا ت	بدلة عمليا ت	بدلة عمليا ت
		شر شف مطاط	شر شف مطاط	شر شف مطاط
		مسط ح		
نشاط مناولة المواد للإنتاج *	كمية قماش الصاد رة للانتاج متر/ دفعة	١٩٢	٢٨٠	١٢٥,٤
نشاط التصم يم للتصم	الوقت المسته لك للتصم	٠.١ ٤٢	٢٨٠	٤٠

نشاط	الوقت	٧٨	٢٦	٢٦	٢٨٠	١,٢٥٠	٤,١٢٥	٢١,٨٤	٣٢,٥٠	١٠٧,٢٥٠
التف	المسته									
صيل	لك									
للفصا	ل									
دقيقة	دقيقة									
دقيقة	دقيقة									
نشاط	الوقت	٨.٦	٠.٩	٠	٢٨,٠	١٢٥,٠	٤١٢,٥	٢٤٠,٨	١٢١,٢	*٠
الخيا	المسته	٧			٠٠	٠٠	٠٠	٠٠	٥٠	
ط	لك									
للخياط	ة									
ة دقيقة	دقيقة									
/وحدة	دقيقة									
نشاط	عدد	١	١	١	٢٨,٠	١٢٥,٠	٤١٢,٥	٢٨,٠٠	١٢٥,٠	٤١٢,٥
التعب	الوحدا				٠٠	٠٠	٠٠	٠	٠٠	٠٠
نة و	ت									
التغلي	المنتج									
ف	ة									

\*سياسة المشغل عينة البحث مواجهة حالة التلف التي تحدث اثناء الانتاج و التي قدرت من الادارة بنسبة ١ % بحسب ما مبين في أدناه :

الطاقة السنوية لموجه كلفة نشاط المناولة :

بدلة عمليات : ( ٢٨٠ دفعة \* ١٩٢ متر لكل دفعة \* ١٠.١ % ) = ٥٤٢٩٨ متر

شرشف مطاط : ( ١٢٥٠ دفعة \* ٢١٠ متر لكل دفعة \* ١٠.١ % ) = ٢٦٥١٢٥ متر

شرشف مسطح : ( ٤١٢٥ دفعة \* ٢١٠ متر لكل دفعة \* ١٠.١ % ) = ٨٧٤٩١٣ متر

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

من اعداد الباحثين بالاعتماد على جدول ( ٦ ) وتقدير الانتاج في مشغل عينة البحث  
( خامسا ) 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 ( ٨ ) معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط للمنتجات الثلاثة في مشغل عينة البحث.

جدول ٨ : معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط لمنتجات الثلاثة في مشغل عينة البحث

الاذ شطة	موج ه	تكاليف التحويل للأنشطة	الطاقة السنوية للأنشطة (٤)	معدل كلفة موجه الكلفة (٥=٤/٣)						
الرند يسة	الكل فة	الرئيسة (٣)	بدلة	شرشف	بدلة	شرشف	شرشف	بدلة	شرشف	شرشف
(١)	النشا ط	مطاط	مطاط	مطاط	مطاط	مطاط	مطاط	مطاط	مطاط	مطاط
(٢)										
نشا ط	كمية قماش	١٧,٤١	٨٥,٠٥٠	٢٨٠,٦٦	٥٤,٢	٢٦٥,٠	٨٧٤,٠	٠,٣٢	٠,٣٢	٠,٣٢
مناو لة	الصا درة	٨	٠	٠	٩٨	١٢٥	٩١٣	٠	٠	٠
الموا د	للإنتا ج	٤,٠٠٠	٠	٠	٣٠	٠	٠	١٣٣,٣٣٣	٠	٠
نشا ط	الوقت ت	١,٦٤٦,٤٠٠	١,١٢٨,٧٥٠	٣,٧٢٤,٨٧٥	٢١,٨٤٠	٣٠,٠٠٠	٩٩,٠٠٠	٣٧,٦٢٥	٣٧,٦٢٥	٧٥,٣٨٤
التف صيل	المس تهلك للتص ميم	٧,٦٣٠,٠٠٠	٣,٨١٥,٠٠٠	٠	١٩٦,٠٠٠	٩٧,٥٠٠	٠	٣٨,٩٢٨	٣٩,١٢٨	٠
نشا ط	الوقت ت	٧,٦٣٠,٠٠٠	٣,٨١٥,٠٠٠	٠	١٩٦,٠٠٠	٩٧,٥٠٠	٠	٣٨,٩٢٨	٣٩,١٢٨	٠
الخيا طة	المس تهلك	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠

للخياطة	نشا	عدد	٢,٦٥٦,	١١,٨٥٧	٣٩,١٢٩	٢٨,٠	١٢٥,	٤١٢,	٩٤.٨	٩٤.٨	٩٤.٨
ط	ط	الوحد	٠.٨٠	٠.٥٠٠	٠.٧٥٠	٠.٠	٠.٠٠٠	٠.٥٠٠	٦	٦	٦
التع	التع	ات									
بنة	بنة	المنت									
و	و	ج									
التغل	التغل										
يف	يف										

(سادساً) احتساب تكاليف التحويل الأنشطة 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 (٨) في كمية المستخدمة من موجه الكلفة الظاهر في جدول (٦) و يبين الجدول  
(٩) تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة في مشغل عينة البحث .

جدول ٩ : تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

الانشط	معدل كلفة موجه الكلفة	الكمية المستخدمة من	تكاليف تحويل الانشطة للوحدة	الانشط	معدل كلفة موجه الكلفة	الكمية المستخدمة من	تكاليف تحويل الانشطة للوحدة
ة	(٢)	موجهات الكلفة	(٢*٣=٤)	ة	(٢)	موجهات الكلفة	(٢*٣=٤)
الرني				الرني			
سة				سة			
(١)				(١)			
بدلة	شرشف	بدلة	شرشف	بدلة	شرشف	بدلة	شرشف
مطاط	مطاط	مطاط	مطاط	مطاط	مطاط	مطاط	مطاط
عمليات	مسطح	عمليات	مسطح	عمليات	مسطح	عمليات	مسطح
ح		ح		ح		ح	
صدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (٥) (٦) (٧)				صدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (٥) (٦) (٧)			
نشاط	٠.٣٢٠	٠.٣٢٠	٠.٣٢٠	نشاط	٠.٣٢٠	٠.٣٢٠	٠.٣٢٠
مناولة				مناولة			
المواد				المواد			
متر /				متر /			
وحدة				وحدة			
نشاط	١٣٣.٣	٠	٠.٠٠١	نشاط	١٣٣.٣	٠	٠.٠٠١
التصم	٣٣	٠	٠.٧	التصم	٣٣	٠	٠.٧

يم	دقيقة	/	وحدة	نشاط	التفص	يل	دقيقة	/	وحدة	نشاط	الخياط	ة	دقيقة	/	وحدة	نشاط	التعبئة	و	التغلي	ف	عليه	لكل	وحده	
٩.٠٣	٩.٠٣	٥٨.٧٩	٠.٢٤	٠.٢٤	٠.٧٨	٣٧.٦٢	٣٧.٦٢	٧٥.٣٨	٤	٥	٥	٥	٠	٣٩.١٢	٣٨.٩٢	٨	٨	٨	٨	٨	٨	٨	٨	٨
٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	١	١	١	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	٩٤.٨٦	
اجمالي تكاليف التحويل												٤٢٦.٩	١٣٥.٠	١٠٤.٥	٦٢	٨١	١١							

(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 (١٠) الاتي :

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (٦) (٨)

جدول ١٠ : الكلفة الاجمالية لمنتجات الثلاثة على وفق مدخل الكلفة على أساس النشاط

المبلغ بالدينار			البيان
شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة عمليات	
٢٧٣	٤٠٣	٩٥٠	مواد مباشرة
١٠٤.٥٦٢	١٣٥.٠٨١	٤٢٦.٩١١	تكاليف التحويل
٣٧٧.٥٦٢	٥٣٨.٠٨١	١,٣٧٦.٩١١	الكلفة الاجمالية للوحدة الواحدة

المصدر : اعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (٩) و كلفة المواد الظاهر في السجلات

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 (١١) على نحو الآتي :

جدول ١١ : رواتب موظفين مشغل الخياطة

أسم الحساب	عدد الموظفين	معدل الراتب الشهري	عدد الاشهر	كلفة الرواتب
رواتب	٥٦	٦٥٠,٠٠٠	١٢	٤٣٦,٨٠٠,٠٠٠

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 ( ١٢ ) الآتي:

جدول ١٢ : تكاليف الاندثار السنوي لمشغل الخياطة

اسم الماكينة	كلفة الماكينة	نسبة الاندثار	الاندثار السنوي	عدد	كلفة الاندثار
	دينار		دينار	المكانن	دينار /
ماكينة خياطة تكل	٢٤٩,٢٥٩	٠.١٠	٢٤,٩٢٦	٢٠	٤٩٨,٥٢٠
ماكينة اوفر	٣٦٠,٠٠٠	٠.١٠	٣٦,٠٠٠	٥	١٨٠,٠٠٠
ماكينة نشر	٤٦,٢٠٠,٠٠٠	٠.١٠	٤٦٢,٠٠٠	١	٤٦٢,٠٠٠
ماكينة نشر وملحقاته	٨٢,٠٠٠,٠٠٠	٠.١٠	٨٢٠,٠٠٠	١	٨٢٠,٠٠٠
مقص كهربائي	٦٥,٠٠٠	٠.١٠	٦,٥٠٠	١	٦,٥٠٠



صغير					
٨٥,٠٠٠	١	٨٥,٠٠٠	٠.١٠	٨٠٠,٠٠٠	مقص كهربائي بدنايف
١٠٥,٦٠٠	٢	٥٢,٨٠٠	٠.١٠	٥٢٨,٠٠٠	مقص كهربائي
٢,١٥٧,٦٢٠					مجموع التكاليف

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

٣. إعداد الموازنة : بعد تحديد الموارد اللازمة لإنجاز الأنشطة تعد الموازنة على أساس النشاط ، إذ تحدد الإيرادات السنوية عن طريق ضرب كمية المبيعات المخططة في أسعارها لإعداد موازنة المبيعات . وبعد دراسة السوق تبين أفضل سعر لبيع بدلة العمليات ١,٧٥٠ دينار و لشرشف مطاط ٧٠٠ دينار و لشرشف مسطح ٦٠٠ دينار كما يظهر في جدول (١٣) الآتي :

جدول ١٣ : موازنة التقديرية للمبيعات

المبلغ بالدينار			البيان
شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة عمليات	
٤١٢,٥٠٠	١٢٥,٠٠٠	٢٨,٠٠٠	حجم المبيعات المخطط
٦٠٠	٧٠٠	١,٧٥٠	سعر البيع
٢٤٧,٥٠٠,٠٠٠	٨٧,٥٠٠,٠٠٠	٤٩,٠٠٠,٠٠٠	إيراد المبيعات

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

بعد ذلك تعد موازنة الانتاج والتخطيط للسنة المالية المقبلة هي بيع المنتجات بالكامل مع ثبات مستوى مخزون الانتاج التمام ( مخزون اول المدة يساوي مخزون اخر المدة ) و بذلك فإن الانتاج المخطط نفس كمية حجم المبيعات المخطط و بذلك تعد الموازنة التقديرية للمواد مع ثبات مستوى المخزون المواد الاولية ( مخزون اول المدة يساوي مخزون اخر المدة ) كما يظهر في الجدول (١٤) الآتي :

جدول ١٤ : موازنة التقديرية للمواد

المبلغ بالدينار			البيان
شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة عمليات	
٤١٢,٥٠٠	١٢٥,٠٠٠	٢٨,٠٠٠	الانتاج المخطط
٢.١	٢.١	١.٩٢	كمية المواد المطلوب لانتاج الوحدة / متر

كمية المواد المطلوبة	٥٣,٧٦٠	٢٦٢,٥٠٠	٨٦٦,٢٥٠
سعر شراء المتر	٤٩٤.٨	١٩١.٩	١٣٠
تكلفة المواد	٢٦,٦٠٠,٠٠٠	٥٠,٣٧٥,٠٠٠	١١٢,٦١٢,٥٠٠

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

وبعد ذلك تعد موازنة التكاليف التحويل على وفق الموازنة على أساس النشاط كما في الجدول ( ١٥ )  
الآتي:

جدول ١٥ : موازنة التكاليف التحويل

البيان	المبلغ بالدينار		
	بدلة عمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
الانتاج المخطط	٢٨,٠٠٠	١٢٥,٠٠٠	٤١٢,٥٠٠
تكاليف التحويل للوحدة الواحدة	٤٢٦.٩١١	١٣٥.٠٨١	١٠٤.٥٦٢
تكاليف التحويل	١١,٩٥٣,٥٠٨	١٦,٨٨٥,١٢٥	٤٣,١٣١,٨٢٥

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على جدول ( ١٠ )

بعد موازنة تكاليف التحويل نعد موازنة التكاليف التسويقية كما يظهر في جدول ( ١٦ ) الآتي:

جدول ١٦ : موازنة التكاليف التسويقية

البيان	اجمالي التكاليف
دعاية و اعلان	٣٥٠٠٠٠
مصاريف المعارض	١٢٠٠٠٠٠
اندثارات	٣٩٥٨٢١٢
اجمالي التكاليف التسويقية	٥٥٠٨٢١٢

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

بعد موازنة التسويقية تعد موازنة التكاليف الإدارية كما يظهر في الجدول ( ١٧ ) الآتي :

جدول ١٧ : موازنة التكاليف الادارية

البيان	اجمالي التكاليف
ضيافة	٥.٠٠٠
اندثار اثاث و اجهزة المكاتب	٣٠.١٣٩.٠٧٤
صيانة اثاث و اجهزة المكاتب	٢٦٦.٠٠٠
اجمالي التكاليف	٣٠.٤٥٥.٠٧٤

المصدر : من اعداد الباحثان بالاعتماد على المعايضة الميدانية و المقابلة مع المدير المالي  
بعد اعداد الموازنات التقديرية نعد الموازنة على أساس النشاط حيث تحتسب الرواتب كمنحة بفقرة منعزلة  
عن فقرة الايرادات ، وتحتسب كلفة الاندثار ضمن فقرة التكاليف الثابتة المخصصة عدا تكاليف الاندثار  
الكلية و كما يظهر في الجدول (١٨) الآتي :

جدول ١٨ : الموازنة على أساس النشاط لمشغل خياطة عينة البحث

البيان	بدلة العمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	المجموع
تخصيصات الرواتب	-	-	-	٤٣٦,٨٠٠,٠٠٠
الايرادات :	<u>٤٩٠.٠٠٠</u>	<u>٨٧٥.٠٠٠</u>	<u>٢٤٧٥.٠٠٠</u>	<u>٣٨٤.٠٠٠</u>
ايراد المبيعات				
جدول (١٣)				
التكاليف :	٢٦٦.٠٠٠	٥٠.٣٧٥.٠٠٠	١١٢٦١٢٥.٠٠	١٨٩٥٨٧٥.٠٠
كلفة المواد				
جدول (١٤)				
تكاليف التحويل	١١,٩٥٣,٥٠٨	١٦,٨٨٥,١٢٥	٤٣,١٣١,٨٢٥	٧١٩٧٠,٤٥٨
جدول (١٥)				
اجمالي التكاليف	٣٩٢٥٩١.٠٨	٦٧٢٦.٠٠٠	١٥٥٧٤٣٩١٣	٢٦١٥٥٧٩٥٨
هامش الربح	<u>٩٧٤.٠٨٩٢</u>	<u>٢٠.٢٤.٠٠٠</u>	<u>٩١٧٥٦.٨٧</u>	<u>١٢٢٤٤٢.٤٢</u>

٥٥٩٢٤٢٠٤٢	-	-	-	مجموع تخصيص الرواتب و هامش الربح
٤٣٦,٨٠٠,٠٠٠	-	-	-	التكاليف الثابتة:
				الرواتب جدول (١١)
١٤٢٢٢٠٦٥٨				الاندثارات (سجل كلفة الاندثارات)
٢,١٥٧,٦٢٠	-	-	-	تكاليف ثابتة مخصصة
				جدول (١٣)
٥٥٠,٨٢١٢	-	-	-	تكاليف التسويقية
				جدول (١٦)
٣٠,٤٥٥,٧٤	-	-	-	تكاليف الادارية
				جدول (١٧)
(٥٧٨٩٩٥٢٢)	-	-	-	اجمالي الربح/ الخسارة

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على جداول المؤشرة ازاءها.

٢.٢.٤ الموازنة على أساس النشاط و أثره في تحقيق الأهداف الاستراتيجية : للتعرف على أثر الموازنة على الأهداف الاستراتيجية نقارن بين كلفة المنتجات الثلاثة وفق المدخل التقليدي ووفق المدخل الموازنة على أساس النشاط كما هو موضح في الجدول (١٩) الاتي :

جدول ١٩ : المقارنة بين المدخل التقليدي و مدخل الموازنة على أساس النشاط لمنتجات الثلاث

التكاليف	المدخل التقليدي			المدخل الموازنة على أساس النشاط		
	بدلة العمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح	بدلة العمليات	شرشف مطاط	شرشف مسطح
مواد مباشرة	٩٥٠	٤٠٣	٢٧٣	٩٥٠	٤٠٣	٢٧٣
تكاليف التحويل	٧٥٠	٢٠٥	١٩٠	٤٢٦,٩١١	١٣٥,٠٨١	١٠٤,٥٦٢
كلفة الاجمالية للوحدة	١,٧٠٠	٦٠٨	٤٦٣	١,٣٧٦,٩١١	٥٣٨,٠٨١	٣٧٧,٥٦٢

المصدر : من إعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (١٠) وسجلات التكاليف

يتضح من جدول (١٩) أعلاه مدى التحسين الذي طرأ على قيمة المنتجات الثلاثة كالآتي :

بدلة العمليات : في سياق تطبيق الموازنة على أساس النشاط في قياس كلفة المنتج إذ يتوقع انخفاض كلفة الوحدة من ( ١,٧٠٠ ) دينار الى ( ١,٣٧٦.٩١١ ) دينار أي إن كلفة الوحدة انخفضت بنسبة ( ١٩.٠٠٥ % ) .

شرشف مطاط : انخفاض كلفة الإنتاج على وفق الموازنة على أساس النشاط بنسبة ( ١١.٥ % ) إذ يتوقع انخفاض كلفة الوحدة الواحدة من ( ٦٠٨ ) دينار إلى ( ٥٣٨.٠٨١ ) دينار.

شرشف مسطح : يتوقع انخفاض كلفة شرف مسطح عند تطبيق مدخل الموازنة على أساس النشاط من ( ٤٦٣ ) دينار إلى ( ٣٧٧.٥٦١ ) دينار أي بنسبة ( ١٨.٤٥ % )

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

١. أن تصبح مشغل الخياطة المجهز الرئيس الى القطاع العام و الخاص : كما يظهر في المقارنة بين الكلف عند إعداد الموازنة 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 يرى الباحثان 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 كادر متخصص لترويج منتجات المشغل في القطاع الخاص . كما يقترح الباحثان دراسة السوق المحلية لغرض انتاج المنتجات على وفق ذوق الزبائن و بالجودة المطلوبة .
٢. تنويع المنتجات و استعمال منتجات المعمل في تصنيعها و بيعها : عند إعداد الموازنة على أساس النشاط اعتمد على المنتجات الأكثر مبيعاً إذ يحقق هدف التنويع و انتاج المنتجات التي تحقق أعلى إيرادات لمشغل عينة البحث . ولكن بعد تحليل سجلات المشغل تبين أنه يتم استعمال المواد الأولية المستوردة لإنتاج منتجات مشغل عينة البحث و بعد المقابلة مع مدير المعمل تبين بأن السبب ايقاف عمل معامل المصنع النسيجية لفتهر 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.
٣. تعظيم موارد المعمل و منافسته في السوق : يشير جدول ( ١٩ ) إلى التحسين الملحوظ في كلفة المنتجات الثلاثة ، وهذا يساعد الإدارة في طرح المنتجات في السوق بأسعار تنافسية مقارنة بمنتجات مشابهة 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.

## ٥ الاستنتاجات والتوصيات

توصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات النظرية والعملية التي سيتم تلخيصها بالاتي :

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

١. 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 .
٢. يمكن اعداد الموازنة على أساس النشاط في الوحدات الاقتصادية العراقية وبيان اثرها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية.
٣. تبين من البحث أنّ تطبيق الموازنة على أساس النشاط استطاع تخفيض تكاليف منتجات المشغل مما يساعد في ترشيق التكاليف و تحسين قيمة المنتج.
٤. عدم الاهتمام بموضوع الدعاية والإعلان لتعريف الزبائن على منتجات المشغل في ظروف السوق الحالي ووجود المنتجات المنافسة في السوق من مناشئ مختلفة أدى إلى تخفيض المبيعات على نحو كبير .

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

١. 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 .
٢. تطوير نظام الكلفة في الوحدات الاقتصادية العراقية كنظام ( ABC ) مع تأهيل و تدريب المحاسبين في مجال المحاسبة الادارية على تطبيق هذا النظام الذي يساعد على مواكبة التطورات التي تشهدها بيئة الأعمال .
٣. دعم تطبيق الموازنة على أساس النشاط لما له أثر في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .
٤. يمكن بالتحول التدريجي نحو الموازنة على أساس النشاط وعلى مراحل في أقسام مختلفة في المعمل عينة البحث والاستفادة من خبرات العاملين في المصنع .
٥. البحث عن أسواق جديدة لرفع معدل المبيعات ، و من ثمّ زيادة الانتاج مما يساعد في تشغيل الأيدي العاملة.

## 6 المصادر

- ابو رحمة ، محمد عبدالله ، ( ٢٠٠٨ ) " مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على اساس الانشطة في بلديات قطاع غزة " ، رسالة ماجستير في المحاسبة .
- البشيتي ، عبدالرحيم ، ( ٢٠٠٩ ) "مدى إمكانية تطبيق الموازنة على اساس الانشطة في المصارف المدنية" ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل .
- التميمي ، اياد فاضل ، الخشالي ، شاكر جار الله ، ( ٢٠٠٧ ) " أثر عدم التأكد البيئي في تحديد الأهداف الاستراتيجية " ، بحث منشور في المجلة الأردنية في إدارة الاعمال ، المجلد ٣ ، العدد ١ .
- الصفار ، وسام فؤاد ، ( ٢٠١٢ ) "تأثير إدارة علاقات الزبون في تحقيق الأهداف الاستراتيجية " ، رسالة ماجستير في علوم المالية والمصرفية ، كربلاء – العراق .
- الكواز ، صلاح ، يوسف ، فائز ، ( ٢٠١١ ) "المحاسبة الادارية" ، الطبعة الاولى ، دار ابن الأثير للطباعة والنشر ، العراق .
- الغزالي ، فاضل راضي ، ( ٢٠٠٦ ) "إدارة التحديات الاستراتيجية لتحقيق الأهداف العليا للبنوك " ، رسالة ماجستير في إدارة اعمال .
- النابلسي ، دانية ، ( ٢٠١٢ ) " إمكانية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الأداء " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة دمشق ، سوريا .



حاتم ، إياد مالك ، ( ٢٠١٤ ) " تفسير ممارسات إعداد الموازنات باستخدام المدخل الشرطي وأثرها على الأداء " ( دراسة تجريبية في المنشآت الزراعية السورية ) اطروحة دكتوراه في المحاسبة .  
ريشو ، بديع الدين ، ( ٢٠١٠ ) "الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية " ، دار التعليم الجامعي ، مصر .  
عبدالله ، ناهدة اسماعيل ، ( ٢٠٠٦ ) " دور استراتيجيات الموارد البشرية في تحقيق الأهداف الاستراتيجية " ، دراسة تطبيقية منشور في مجلة تنمية الرافين ٨١ ( ٢٨ ) موصل ، العراق .  
علي ، زهراء تاج الدين ، ( ٢٠١٦ ) " دور تكاليف التسويق في تعظيم أرباح الشركات " ، اطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة .  
محمد ، جاسم محمد ، ( ٢٠١٤ ) " الحوكمة المصرفية وفق مبادئ لجنة بازل وأثرها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمصارف " ، دراسة في عينة من المصارف التجارية الخاصة العراقية ، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية المجلد ٢٠ العدد ٨٠ لسنة .

Antic , Ljilja , Novicevic, Bojana, (2011 ) " Zero – based budgeting and activity – based budgeting systems of budgeting " , Uneversity of NIS faculty of economics .  
Atkinson , Anthony & Kaplan , Robert & Matsumura , Ella & Young , Mark , ( 2012 ) "Management Accounting , Information for Decision-Making and Strategy Execution" , Sixth edition .  
Blocher, Edward , Stout , David, Cokins, Gary, (2010 ) " Cost Management" A Strategic Emphasis , Fifth Edition.  
Bradley, Garry, Mozjerin, Con , "An Introduction to Activity Based Costing and Activity Based Budgeting", G:\!Operations!\Wcc!\Oc\AAPP\ Presen \ G\_Bradley.doc.  
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.  
Crosson , Susan & Needles , Belverd ( 2011 ) " Managerial Accounting" , Ninth edition.  
Davis, Charles , Davis , Elizabeth,( 2014 ) "Managarial Accounting " , 2nd Edition, Copyright John Wiley & Sons, Inc.  
Dahlgren, Jorgen , Holmstron , Magnus , " ABB at ABB " , School of Management Linkoping University , Sweden .  
Foster, Tracy, (2017 ) " Budget Planning, Budget Control, Business Age, and Financial Performance in Small Businesses " , Walden Dissertations and Doctoral Studies Collection .  
Garrison , Ray & Noreen , Eric & Brewer , Peter ,( 2015 ) "Managerial accounting" , 9th ed .  
Gabris , Gerald , ( 2016 ) "Educating Elected Officials in Strategic Goal Setting" , Public Productivity & Management Review, Vol. 13, No.  
Gapenski, Louis, Reiter, Kristin, (2016 ) " Healthcare finance : an introduction to accounting & financial management", Association of University Programs in Health Administration.

Huynh , Tandung & Gong , Guangming , Huynh , Huyhanh , (2013 ) "Integration of activity-based budgeting and activity-based management" , International Journal of Economics, Finance and Management Sciences.

Kadhim , Hatem Karim , Kadhim , Abdal Abbas , Azeez , Karrar Abdulelah , (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](http://www.ijicc.net) Volume 11, Issue 6.

Kaplan , Robert & Anderson , Steven , (2008) "What-If Analysis and Activity-Based Budgeting Forecasting Resource Demands" , Harvard Business School Publishing.

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.

Pietrzak , Zaneta , (2013 ) "Traditional versus Activity-based Budgeting in Non-manufacturing Companies" , ISSN 1822–7260 SOCIAL SCIENCES. 2013. Nr. 4.

Roberts , Mike , Paschall , Daryl , Muras , Andrew , " Planning and budgeting for quality : an activity – based approach " , ASQ's 54th Annual Quality Congress Proceedings.618-626.

Schreiner , Erin , (2017) "What Is a Strategic Goal?", Available for <https://bizfluent.com/info>

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.

Szatmary , David ,(2011 ) " Activity-Based Budgeting in Higher Education" , Continuing Higher Education review, vol .75.

Weetman , Pauline , (2006 ) " Management Accounting " , Pearson Education Limited .

#### **Internet sites**

Schreiner , Erin , (2017) "What Is a Strategic Goal?", Available for <https://bizfluent.com/info>

<https://efinancemanagement.com>

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

---

### قائمة الملاحق

ملحق ١ : مناولة المواد

البيان	اجور النقل <sup>(١)</sup>	احتياج المواد للوحدة <sup>(٢)</sup>	عدد الوحدات <sup>(٣)</sup>	اجمالي احتياج المواد /متر <sup>(٤)</sup>	اجور النقل/دينار لكل متر <sup>(٥)</sup>	تكاليف <sup>(٦)</sup>	تكاليف التحويل
بدلة العمليات	٠.٣	١.٩٢	٢٨٠٠٠	٥٣٧٦٠	١٦١٢٨	١٢٩٠	١٧٤١٨
شرشف مطاط	٠.٣	٢.١	١٢٥٠٠٠	٢٦٢٥٠٠	٧٨٧٥٠	٦٣٠٠	٨٥٠٥٠
شرشف مسطح	٠.٣	٢.١	٤١٢٥٠٠	٨٦٦٢٥٠	٢٥٩٨٧٥	٢٠٧٩٠	٢٨٠٦٦٥

(١) اجور النقل ٩٠٠٠٠ لكل ٣٠٠٠٠٠ متر يتضمن اجور العمال وتكاليف الوقود

$$٣٠٠٠٠٠ / ٩٠٠٠٠ = ٣.٣ \text{ دينار}$$

(٢) احتسب التكاليف وفق المعاشية الميدانية لمعمل عينة البحث

نشاط التصميم

كلفة القالب ٤٠٠٠ 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 ٢ : نشاط التفصيل

البيان	اجور العمل	عدد الوحدات	اجمالي اجور العمل	تكاليف صناعية غير المباشرة	اجمالي التكاليف
بدلة العمليات	٥٦ <sup>(١)</sup>	٢٨٠٠٠	١٥٦٨٠٠٠	٧٨٤٠٠	١٦٤٦٤٠٠
شرشف مطاط	٨.٦ <sup>(٢)</sup>	١٢٥٠٠٠	١٠٧٥٠٠٠	٥٣٧٥٠	١١٢٨٧٥٠

ملحق ٣ : نشاط الخياطة

٨.٦	٤١٢٥٠٠	٣٥٤٧٥٠٠	١٧٧٣٧٥	٣٧٢٤٨٧٥
البيان	اجور	عدد	اجمالي اجور	تكاليف صناعية
٢٨ دينار يوميا / ٥٠٠ وحدة = ٥٦ دينار لكل وحدة العمل	٥٦ دينار لكل وحدة العمل	الوحدات	العمل	غير المباشرة
١٤٠ / ١٦٢٥ وحدة = ٨.٦ دينار/الوحدة لكلا النوعين من الشراشف	٨.٦ دينار/الوحدة			
بدلة العمليات	٢٥٠ <sup>(١)</sup>	٢٨٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	٦٣٠٠٠
شرشف مطاط	٢٨ <sup>(٢)</sup>	١٢٥٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	٣١٥٠٠٠
شرشف مسطح	٠ <sup>(٣)</sup>	٠	٠	٠
<sup>(١)</sup> اجور العمل ١٤٠٠٠ / ٥٦ وحدة يوميا = ٢٥٠ دينار لكل وحدة				
<sup>(٢)</sup> اجور العمل ١٤٠٠٠ / ٥٠٠ وحدة يوميا = ٢٨ دينار لكل وحدة				
<sup>(٣)</sup> شرف مسطح لا يمر بقسم الخياطة مباشرة بعد القص يذهب الى قسم التعبئة و التغليف				

ملحق ٤ : نشاط التعبئة والتغليف

البيان	اجور	كلفة	عدد	اجمالي اجور	تكاليف	اجمالي التكاليف
العمل	المواد	الوحدات	العمل	صناعية غير المباشرة		
دينار/وحدة						
بدلة العمليات	*٨٢	*١١	٩٣	٢٨٠٠٠	٢٦٠٤٠٠٠	٢٦٥٦٠٨٠
شرشف مطاط	٨٢	١١	٩٣	١٢٥٠٠٠	١١٦٢٥٠٠٠	١١٨٥٧٥٠٠
شرشف مسطح	٨٢	١١	٩٣	٤١٢٥٠٠	٣٨٣٦٢٥٠٠	٣٩١٢٩٧٥٠

---

\* أجور العمل ٤٩٠٠٠ يوميا / ٦٠٠ وحدة باليوم = ٨٢ دينار للوحدة

\* سعر الكيس ٦٥ دينار وعدد الوحدات في كل كيس ٨ وحدة

$$٨ / ٦٥ = ٨ \text{ دينار للوحدة}$$

يتم تعبئة المنتجات في الأكياس كبيرة بسعر ٥٠٠ دينار للكيس الواحد

عدد الوحدات في كل كيس ١٦٠ وحدة

$$٥٠٠ \text{ دينار} / ١٦٠ \text{ وحدة} = ٣ \text{ دينار لكل وحدة}$$

$$٨ + ٣ = ١١ \text{ دينار لكل وحدة}$$

---