



جمهورية العراق
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة كربلاء
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

**التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط وأثره في
تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية
(إطار مقترح)**

رسالة مقدمة الى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد - جامعة كربلاء وهي جزء من متطلبات
نيل درجة الماجستير علوم في المحاسبة

الطالبة

سمية عبدالاله رشيد

بإشراف

الأستاذ الدكتور

حيدر علي جراد المسعودي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

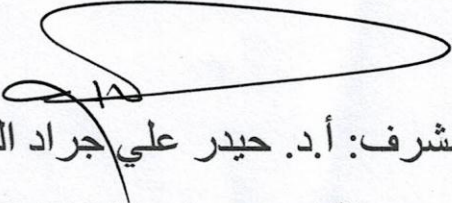
... يَرْفَعُ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ
دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ

صَدَقَ اللَّهُ الْعَلِيُّ الْعَظِيمُ

سورة المجادلة من الآية 11

اقرار المشرف

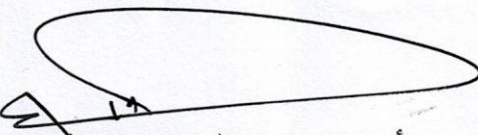
أشهد أن إعداد الرسالة الموسومة بـ (التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط وأثره في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية / إطار مقترح) والتي تقدم بها الطالبة (سمية عبد الاله رشيد حميد) قد جرى تحت اشرافي في جامعة كربلاء / كلية الادارة والاقتصاد، وهي جزء من متطلبات نيل درجة ماجستير علوم المحاسبة .


المشرف: أ.د. حيدر علي جراد المسعودي

التاريخ: / / 2021

توصية السيد رئيس القسم

(بناءً على توصية الاستاذ المشرف ارشح الرسالة للمناقشة)


أ.د. حيدر علي جراد المسعودي

رئيس قسم المحاسبة

2021/ /

اقرار الخبير اللغوي

أقر بأن إعداد الرسالة الموسومة بـ (التكامل بين الموازنة الصفرية و الموازنة على أساس النشاط و أثره في تحقيق الأهداف الاستراتيجية / إطار مقترح) والعائدة للطالبة (سمية عبد الاله رشيد حميد) / قسم المحاسبة قد جرت مراجعتها من الناحية اللغوية من قبلي حتى اصبحت ذات اسلوب لغوي سليم و خالٍ من الأخطاء اللغوية و لأجله وقعت ...



م.د. ميثم رشيد حميد

جامعة كربلاء / كلية العلوم الإسلامية

قسم اللغة العربية

2020 / ١١ / ٢٢

اقرار لجنة المناقشة

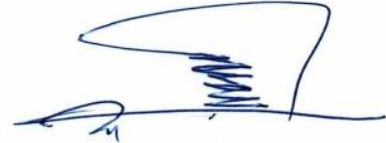
نشهد نحن أعضاء لجنة المناقشة بأننا أطلعنا على رسالة الماجستير الموسومة بـ (التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط وأثره في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية / إطار مقترح) والمقدمة من الطالبة (سمية عبد الاله رشيد حميد) وقد ناقشنا الطالبة في محتوياتها وفيما له علاقة بها، ووجدنا أنها جديرة بالقبول لنيل درجة ماجستير علوم في المحاسبة بتقدير (جيد جدا عالي).

أ.د. أسعد غني جهاد

مدير عام الدائرة الادارية والمالية / وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
(رئيساً)

م.د. حسام محمد علي

جامعة كربلاء / كلية الادارة والاقتصاد
(عضواً)



أ.د. زهرة حسن عليوي العامري

الجامعة المستنصرية / كلية الادارة والاقتصاد
(عضواً)



أ.د. حيدر علي جراد المسعودي

جامعة كربلاء / كلية الادارة والاقتصاد
(عضواً و مشرفاً)

اقرار من رئيس لجنة الدراسات العليا

بناءً على اقرار المشرف العلمي والخبير اللغوي على رسالة الماجستير /
قسم المحاسبة / للطالبة (سمية عبد الاله رشيد حميد) الموسومة بـ
(التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط وأثره في
تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية / إطار مقترح) اشرح
هذه الرسالة للمناقشة.

أ.م. د. محمد حسين كاظم الجبوري

رئيس لجنة الدراسات العليا

معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا

مصادقة مجلس الكلية

صادق مجلس كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة كربلاء على
توصية لجنة المناقشة.

أ.د. علاء فرحان طالب

عميد كلية الإدارة والاقتصاد

الإهداء

إلى من رباني على حب العلم صغيرة، وحقق الله حلمه وأنا كبيرة

والدي (رحمه الله)

إلى من مز الحب والحنان، إلى من ساندتني في صلاتها ودعائها

والدتي (حفظها الله)

إلى من تحلوا الحياة بوجودهم وبهم استمد عزتي وإصراري

اخوتي (حفظهم الله)

إلى منبت الخير، إلى من تلقيت منهم النصيح والدعم

عمي وعمتي (حفظهم الله)

إلى من الرجولة والتضحية، إلى من ساندني في الحياة

زوجي (يوسف)

إلى قرة عيني وثمرتي حياتي

إبني (مهدي)

أهدي ثمرة جهدي

الباحثة

الشكر والأمتان

الحمد لله الذي علم الإنسان ما لم يعلم والصلاة والسلام على سيد المرسلين النبي الأمين محمد صلى الله عليه وعلى اله وسلم تسليماً كثيراً.

يسعدني ويشرفني أن أتقدم بالشكر والامتنان للأستاذ الدكتور حيدر على المسعودي لتفضله بتحمل عناء الإشراف على رسالتي وإرشادي وللجهد والدعم المتواصلين الذي بذله معي في إتمام الرسالة ، فجزاه الله خير الجزاء .

كما أتقدم بخالص شكري وتقديري الى السيد عميد كلية الإدارة والاقتصاد الدكتور علاء فرحان الدعيمي والى السيد معاون العميد للشؤون العلمية والدراسات العليا الاستاذ المساعد الدكتور محمد حسين الجبوري والى جميع أساتذتي في قسم المحاسبة ، وأخص بالذكر أ.د. طلال محمد علي الججاوي ، وأ.م.د. أسعد على العواد، وأ.د. صلاح مهدي الكواز، وأ.د. محمد وفي الشمري ، ود. أمل التميمي، وجميع أساتذتي الذين لا يسعني ذكرهم هنا.

وأتقدم بفائق الشكر والامتنان إلى المقوم اللغوي والعلمي على تقويمهم الرسالة و إلى السادة رئيس وأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم وتفضلهم بمناقشة هذه الرسالة ، وأعير عن اعتزازي بجميع آرائهم وملحوظاتهم القيمة التي ستضيف إلى هذا الجهد إضافة مهمة وقيمة.

وأتقدم بالشكر و الامتنان الى زملائي في مرحلة الماجستير(صدام ، مشتاق ، قصي ، علي البطاط ، يوسف ، علي اياد ، سيف ، أشرف ، شهد ، نور)

وأتقدم بالشكر الجزيل الى صديقاتي التي تلقيت منهن الدعم والتشجيع ، حفظهم الله .

كما أتقدم بالشكر الجزيل الى ملاك الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة لما قدموه لي من مساعدة وعون في انجاز هذه الرسالة ، وأخص بالذكر السيد وكيل المدير العام الأستاذ غسان عبد الأمير جاسم والمدير المالي الأستاذ عدي صاحب والسيد مدير معمل القديفة الأستاذ ناجح حميد عبد الواحد محسن والست هند صادق حسن مديرة قسم الخياطة والست حنان عبد حميد مديرة شعبة التخطيط والمتابعة وجميع ملاك قسم الخياطة وشعبة حسابات الكلفة الاعزاء.

وفي الختام أتقدم بالشكر الى كل من ساندني في جميع مراحل حياتي ولم يتسع المجال لذكرهم جميعاً .

ثبت المحتويات

الصفحة	العنوان	ت
	الآية القرآنية	
	اقرار الاستاذ المشرف	
	اقرار المقوم اللغوي	
	اقرار لجنة المناقشة	
	اقرار لجنة الدراسات العليا	
أ	الإهداء	
ب	الشكر والامتنان	
ج-د	ثبت المحتويات	
هـ - و	ثبت الجداول	
ز	ثبت الأشكال	
ح	ثبت المختصرات	
ط	المستخلص	
1	المقدمة	
	الفصل الاول : منهجية البحث والأبحاث السابقة	
5-2	منهجية البحث	المبحث الاول
16-6	الأبحاث السابقة	المبحث الثاني
17	الفصل الثاني : الإطار النظري للموازنات التخطيطية وأثره على الأهداف الاستراتيجية	
33-18	الموازنة التخطيطية وعلاقتها بعملية التخطيط الاستراتيجي	المبحث الاول
45-34	الموازنة الصفرية ودورها في عملية التخطيط	المبحث الثاني
58-46	الموازنة على أساس النشاط	المبحث الثالث
69-59	التخطيط لتحقيق الأهداف الاستراتيجية	المبحث الرابع
70	الفصل الثالث : الجانب التطبيقي للبحث	
78-71	نبذة تعريفية عن مجتمع البحث	المبحث الاول
113-79	تطبيق الاطار المقترح (الموازنة الصفرية على أساس النشاط) في عينة البحث	المبحث الثاني
113-111	تحليل النتائج (أثر الموازنة على أساس النشاط على الاهداف الاستراتيجية)	المبحث الثالث
114	الفصل الرابع : الاستنتاجات والتوصيات	

116-115	الاستنتاجات	المبحث الاول
118-117	التوصيات	المبحث الثاني
132-119	المراجع والمصادر	
	المستخلص باللغة الانجليزية	

ثبت الجداول

الصفحة	العنوان	ت
20-19	تعريفات بعض الكتاب والباحثين لمفهوم الموازنة	1-2
35	تعريفات بعض الكتاب والباحثين لمفهوم الموازنة الصفرية	2-2
38-37	المقارنة بين الموازنة الصفرية والموازنة التقليدية	3-2
74	تعريفات بعض الكتاب والباحثين لمفهوم الموازنة على اساس النشاط	4-2
49-84	المقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة على أساس النشاط	5-2
65	مقارنة بين الموازنة على أساس النشاط والموازنة الصفرية	6-2
63-62	تعريفات بعض الكتاب و الباحثين لأهداف الاستراتيجية	7-2
66-65	الفرق بين الأهداف الاستراتيجية والأهداف التكتيكية والأهداف التشغيلية	8-2
72-71	اسم المنتج و القطاع المستهلك	1-3
73	الطاقة التصميمية والمتاحة والمخططة لعام 2019	2-3
78-77	الموازنة التخطيطية لعام 2019 المبالغ بالآلاف الدينار	3-3
84	حجم المبيعات المتوقع للفترة القادمة	4-3
87-86	الانشطة الرئيسة والاحداث المرتبطة بها و مستوى النشاط في قسم الخياطة	5-3
88-87	تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة	6-3
88	موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة و الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة للمنتجات قسم الخياطة عينة البحث	7-3
90	الطاقة السنوية من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة للمنتجات عينة البحث	8-3
91	معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط للمنتجات الثلاثة في قسم عينة البحث	9-3
92	تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة وفق مدخل التكاليف على أساس الانشطة	10-3
93	الكلفة الاجمالية لمنتجات الثلاثة على وفق مدخل الكلفة على أساس النشاط	11-3
94-93	تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة	12-3
94	موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة و الكمية المستخدمة من	13-3

	موجهات الكلفة لمنتجات في قسم الخياطة عينة البحث	
95	الطاقة السنوية من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة للمنتجات عينة البحث	14-3
96	معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط للمنتجات الثلاثة في قسم عينة البحث	15-3
97	تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة	16-3
98	الكلفة الاجمالية للمنتجات الثلاثة على وفق مدخل الكلفة على أساس النشاط	17-3
99-98	تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة	18-3
99	موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة و الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة للمنتجات في قسم الخياطة عينة البحث	19-3
100	الطاقة السنوية المتاحة من وجهات الكلفة للأنشطة الرئيسة لمنتجات قسم عينة البحث	20-3
101	معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط لمنتجات الثلاثة في قسم عينة البحث	21-3
102	تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة على وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة	22-3
103	الكلفة الاجمالية لمنتجات الثلاثة على وفق مدخل الكلفة على أساس النشاط	23-3
105	رواتب موظفي قسم الخياطة	24-3
106-105	تكاليف الاندثار السنوي لقسم الخياطة	25-3
106	المقارنة بين كلفة المستويات الثلاثة	26-3
107	الموازنة التقديرية للمبيعات	27-3
108	الموازنة التقديرية للمواد	28-3
108	موازنة تكاليف التحويل	29-3
109	موازنة التكاليف التسويقية	30-3
109	موازنة التكاليف الادارية	31-3
111-110	الموازنة الصفرية على أساس النشاط لقسم الخياطة عينة البحث	32-3
111	المقارنة بين المدخل التقليدي و مدخل الصفرية على أساس النشاط للمنتجات الثلاث	33-3

ثبت الأشكال

الصفحة	العنوان	ت
4	مخطط البحث	1-1
38	المقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة الصفرية	1-2
42	مراحل إعداد الموازنة الصفرية	2-2
51	المقارنة بين (ABC) و (ABB)	3-2
75	الهيكل التنظيمي لمعمل القديفة	1-3
85	المسار التكنولوجي لخياطة المنتجات الثلاثة	2-3
103	مستند المستوى الحالي	3-3
104	مستند المستوى الأدنى	4-3
105-104	مستند المستوى الأعلى	3-5

ثبت المختصرات

الاختصار	العنوان باللغة الانكليزية	العنوان باللغة العربية	التسلسل
PPB	Program and Performance Budgeting	موازنة البرنامج والأداء	1
PPBS	planning, programming budgeting system	نظام موازنة التخطيط والبرمجة	2
ZBB	Zero-based budgeting	الموازنة الصفرية	3
ABB	Activity-based budgeting	الموازنة على أساس النشاط	4
ABA	Activity Based Analysis	تحليل على أساس الأنشطة	5
JIT	Just – In – Time Budgeting	الموازنة على أساس الوقت المحدد	6
CAM-I	Cooperation Advanced Management - International	اتحاد الإدارة المتقدمة	7

المستخلص

تعد الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط من أدوات التخطيط في مجال المحاسبة الإداريّة التي بتكاملهما يمكن للوحدات الاقتصاديّة أن تحقّق أهدافها السّراتيجيّة و تساعد في تخفيض التكاليف عن طريق احتساب الكلفة بطريقة نظام التكاليف القائم على أساس الأنشطة (ABC) ما يمنحها دقة تفوق الدقة المتحصّلة من الطرق التقليديّة ، كما تساعد الإدارة في تخطيط و اتخاذ القرارات الإداريّة الملائمة . حيث تركز الموازنة الصفريّة على إعادة تقييم الأنشطة و تحدد مستويات منفصلة لكل نشاط بما يتلاءم مع مستوى الموارد المتاحة . أما الموازنة على أساس النشاط فتركز على تبرير التكاليف و حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة ، و توفر معلومات مفيدة حول تحسين عملية الإنتاج والتسعير و تحليل الربحية ، ويركز كلا النوعين من الموازنات على تحليل الأنشطة و حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة فضلاً عن تركيزهما على كفاءة التخطيط و الرقابة .

يهدف البحث الى دراسة العلاقة التكامليّة بين الموازنتين ، فالموازنة الصفريّة لم يسبق لها التّكامل مع الموازنة على أساس النشاط ، والبحث الحالي هو محاولة لدمج مميزات النوعين في انموذج واحد يضم اكبر قدر من المزايا التي تتمتع بها هاتين الموازنتين عن طريق التطبيق في أحد مصانع الشركة العامّة للصناعات النسيجية في الحلة ، وهو مصنع القديفة بوصفه مجتمعاً للبحث و في قسم الخياطة بوصفه عينة البحث . ولتحقيق هذا الهدف ، اعتمدت الباحثة على البيانات من واقع سجلات المعمل التي حصلت عليها عن طريق ادارة القسم و من المعايشة الميدانيّة و المقابلات الشخصية .

و توصلت الباحثة إلى استنتاجات متعدّدة منها امكانيّة تحقيق التّكامل بين الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط ، كما يمكن تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة في الأداء وتقييم أداء العاملين ومن ثم تحقيق الأهداف السّراتيجيّة للوحدة الاقتصاديّة . وكذلك يوجد في عينة البحث ، المقومات اللازمة لإعداد الموازنة الصفريّة على أساس النشاط ، فضلاً عن وجود عدد من الكفاءات ذات الخبرة العاليّة ، تستطيع إعداد الموازنات بأساليب حديثة كالموازنة الصفريّة على أساس النشاط إذا توفرت لهم الظروف الملائمة و الدعم من الإدارة العليا وأهم ما جاءت في التوصيات هي ضرورة اعتماد الوحدات الاقتصاديّة العراقيّة على نظم الموازنة الحديثة بمساعدة الخبراء والمتخصّصين ذوي الدراية والخبرة الكافية في مجال إعداد الموازنات الحديثة ، مما يساعد في تعزيز دقة التنبؤات الماليّة وتحقيق الأهداف التخطيطيّة والرقابيّة ، و اهمية التحوّل التدريجي نحو الموازنة الصفريّة على أساس النشاط وعلى مراحل في الأقسام المختلفة في المعمل والاستفادة من خبرات العاملين في المعمل .

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 الرئيسية لرسم خطة الوحدة الاقتصادية والرقابة عليها ، فهي تساعد المدراء على تطوير العمل و اتخاذ القرارات الرشيدة ، وهناك عدد من المداخل لإعداد الموازنات ومنها الموازنة الصفرية (ZBB) لما لها 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 الى اجراء تكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط وبيان أثر ذلك التكامل في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية .

و لتحقيق أهداف البحث فقد قسم على اربع فصول تناول الفصل الأول منهجية البحث وأهم الأبحاث السابقة التي تناولت متغيراً أو أكثر من متغيرات البحث فضلاً عن موقع البحث الحالي من الأبحاث السابقة ، وتناول الفصل الثاني مفهوم الموازنات التخطيطية و أنواع الموازنات وبالتحديد الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط وأثر الموازنات على الأهداف الاستراتيجية ، فيما تناول الفصل الثالث الجانب التطبيقي لعينة البحث إذ تضمن عرضاً مختصراً لتحليل عينة البحث و المسار التكنولوجي للمنتج فضلاً عن إطار مقترح للدمج بين الموازنة الصفرية و الموازنة على أساس النشاط كهدف رئيس للبحث و تضمن الفصل الرابع أهم الاستنتاجات التي توصلت لها الباحثة والتوصيات التي تقدمها لمعالجة مشكلة البحث.



الفصل الأول : منهجية البحث والأبحاث السابقة

المبحث الأول : منهجية البحث

المبحث الثاني : الأبحاث السابقة



المبحث الأول

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 اتباع الأساليب المحاسبية الحديثة والمناسبة في الوحدات الاقتصادية العراقية لغرض التخطيط و إعداد الموازنات بالاعتماد على أدوات إدارة الكلفة الاستراتيجية يسهم في توفير معلومات ، تمكن الإدارة من تحقيق أهداف الوحدات الاقتصادية على نحو فاعل وكفوء و تحقق لها 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 الصفرية والموازنة على أساس النشاط لتحقيق الأهداف الطويلة الأجل للوحدات الاقتصادية ؟
3. هل يؤثر تطبيق الموازنة الصفرية 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. دراسة مدى امتلاك الوحدات الاقتصادية العراقية لإمكانية تطبيق الاساليب المحاسبية الحديثة الخاصة بالتخطيط الاستراتيجي و اعداد الموازنات التخطيطية و احكام الرقابة التشغيلية على الأداء التنظيمي .
2. التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط بالاستفادة من مزايا كل نوع منها ، لدعم أساليب إعداد الموازنات التخطيطية .

3. بيان أثر التكامل بين اسلوبي الموازنة الصفرية و الموازنة على اساس النشاط في تعزيز دقة التنبؤات المالية و تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية .

4. تشخيص العوامل المؤثرة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية العراقية .

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

ثالثاً : أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من أهمية الأهداف والغايات التي يسعى الى تحقيقها والتي تتمثل بشكل اساسي في جذب الانتباه إلى أهمية الأخذ بالأساليب المحاسبية الكفوية والادارية الحديثة و توظيفها في تحسين إدارة الوحدات الاقتصادية العراقية ، و يستند البحث في تحقيق مثل هذه الغايات والأهداف الكبيرة إلى رؤية جديدة تتمثل بأحداث نوع من التكامل بين اسلوبي الموازنة الصفرية و الموازنة على أساس النشاط والخروج بأنموذج جديد يجمع مزايا كلا الاسلوبين و استخدامهما بشكل متزامن في تعزيز عمليات التخطيط والتنبؤ المالي المتعلق بإعداد الموازنات التخطيطية واحكام الرقابة التشغيلية على الأداء في المصانع و الشركات الانتاجية و ذلك بهدف تمكينها من مواكبة التطور الحاصل في بيئة الاعمال و تحقيق اهدافها الاستراتيجية المتحركة مع تغير رؤيتها و رسالتها عبر الزمن .

رابعاً : فرضية البحث

يستند البحث إلى الفرضيات الرئيسة الآتية :

الفرضية الأولى :

يمكن تحقيق التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط للوصول الى أسلوب متقدم في إعداد الموازنات التخطيطية.

الفرضية الثانية :

يسهم التكامل بين الموازنة الصفرية ، والموازنة على أساس النشاط في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية بكفاءة وفاعلية عاليين.

خامساً : مناهج البحث

لتحقيق أهداف الدراسة ستعتمد الباحثة المناهج العلمية الآتية :

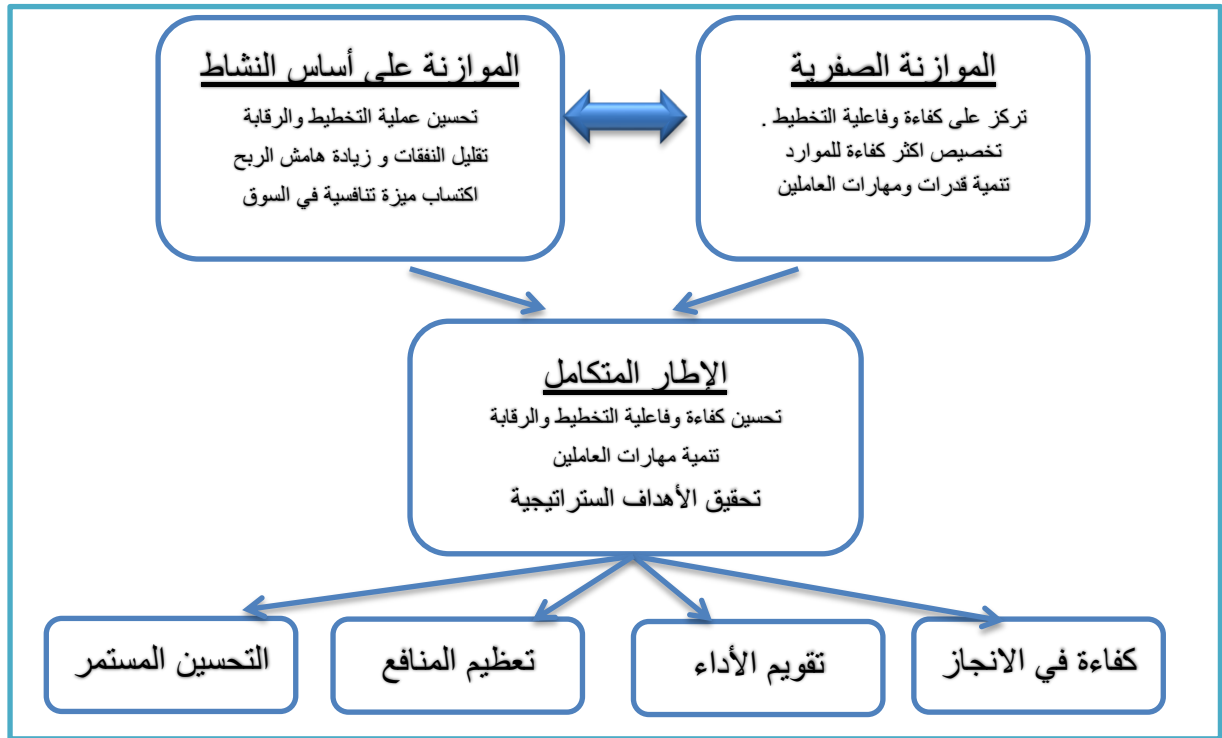
1. المنهج الاستنباطي : لاستعراض الإطار النظري للبحث ، عن طريق الاعتماد على الكتب والدراسات والبحوث ذات العلاقة بموضوع البحث بهدف الوصول إلى الاستنتاجات النظرية .
2. المنهج الوصفي التحليلي : لوصف البيانات التي تجمعها من الوحدة الاقتصادية محل البحث وتحليل النتائج للوصول إلى الأهداف المنشودة من البحث .

سادساً : متغيرات البحث

يعكس مخطط البحث آلية تكامل متغيراته ، للوصول إلى الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها و المخطط (1- 1) يبين ذلك:

شكل (1- 1)

مخطط البحث



الشكل من اعداد الباحثة

سابعاً : مصادر البيانات

اعتمدت الباحثة 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 .

ثامناً : حدود البحث

الحدود المكانية : الشركة العامة لصناعات النسيج والجلود / مصنع النسيجية الحلة ، مصنع القديفة قسم الخياطة.

الحدود الزمانية : اعتمدت الباحثة على البيانات ومعلومات سنة 2019.

تاسعاً : محددات البحث

1. أن انتشار جائحة كورونا و ما رافقها من حظر للتجوال سبب في تأخير الحصول على البيانات المالية .
2. 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.

المبحث الثاني

الأبحاث السابقة

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

المحور الأول : الموازونات الصفرية

تتناول الأبحاث السابقة الخاصة بالموازنة الصفرية نوعين من الأبحاث : العربية والأجنبية التي ستعرض كالآتي :

أولاً : أبحاث العربية : من الأبحاث العربية التي تناولت الموازونات الصفرية الآتي :

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
1	اسم الباحث	(ابراهيم، 2003)
	عنوان البحث	"استخدام الموازنة الصفرية في التخطيط والرقابة والإدارة"
	نوع البحث	دراسة تطبيقية في كلية العلوم / جامعة بغداد.
	هدف البحث	1. التعرف على مقومات تطبيق الموازنة الصفرية ومتطلبات تطبيقها. 2. تطبيق الموازنة الصفرية في ميدان البحث (كلية العلوم - جامعة بغداد). 3. بيان دور الموازنة الصفرية في وظيفة التخطيط والرقابة والإدارة.
	أهم الاستنتاجات	1.امكانية استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية وتحديد حجم الأموال التي يجب إنفاقها على كل نشاط وبرنامج عن طريق تقييم كل البرامج الجديدة والقائمة من نقطة الصفر ، وترتيبها حسب الأولوية لتجري المفاضلة بينها في ضوء الموارد المتاحة ، ومتابعة الإنجاز في مراحلها المختلفة ، وذلك بهدف الوصول الى الأهداف عن طريق الاختيار بين أفضل البدائل . 2. ضمن مفهوم الموازنة الصفرية هناك نوعين من الرقابة ، الرقابة الإدارية تتمثل في متابعة و محاسبة كل المسؤولين الإداريين عن ما يقع تحت تصرفهم من الموارد المتاحة في حالة التقصير في إدارة هذه الموارد، و الرقابة على التكاليف والأنشطة عن طريق البيانات و المعلومات التي تقدمها

الموازنة الصفرية عن كلف الأداء ونتائجها وعن الأنشطة بأن تكون هذه الأنشطة مؤهلة لتحقيق الأهداف المطلوبة .		
الجانب النظري : المقارنة بين الموازنة الصفرية والتقليدية ، مستويات الجهد المختلفة ، الموازنة الصفرية في العراق . الجانب العملي : مراحل إعداد الموازنة الصفرية .	مجال الإفادة	

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
2	اسم الباحث	(هادي ، 2014)
	عنوان البحث	"استخدام أسلوب الموازنة الصفرية لمواجهة تحديات الموازنة الاتحادية في العراق أنموذج مقترح"
	نوع البحث	بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية.
	هدف البحث	التعرف على تحديات الموازنة الاتحادية الناتجة عن تطبيق الموازنة التقليدية وطرق معالجة هذه التحديات عن طريق تطبيق الموازنة الصفرية وذلك لتحقيق الرقابة الفعالة وتحقيق أفضل استخدام للأموال العامة .
	أهم الاستنتاجات	1. يمكن مواجهة تحديات الموازنة عن طريق تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية كونها تحقق الكفاءة للأنشطة وتحقق أهداف الحكومة . 2. تحتاج الموازنة الصفرية توافر الكوادر المالية المدربة فضلاً عن احتياج الإدارة لتحديد أهدافها وضرورة معرفة البرامج التي تساعد على تحقيق هذه الأهداف على وفق الأولويات . 3. لا يعاد تقييم البرامج والمشاريع في ضوء الموازنة الصفرية عن طريق الكلف فحسب بل تقييم كفاءتها و صلتها بالأهداف الاستراتيجية المتوقعة . 4. تستطيع الموازنة الصفرية الربط بين التكاليف والعوائد مما يساعد على التقييم الدقيق لكل برنامج ونشاط فضلاً عن تحقيق الأهداف المحددة ورفع مستوى الكفاءة في الوحدات الحكومية .
	مجال الإفادة	الجانب النظري : الموازنة الصفرية في العراق.

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
3	اسم الباحث	(عبد ، 2017)
	عنوان البحث	"إطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفيرية لتطوير الأداء المالي"
	نوع البحث	بحث منشور في مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية .
	هدف البحث	تحديد مدى توفر متطلبات تطبيق الموازنة الصفيرية و بيان أثره في تحسين الأداء المالي و محاولة وضع إطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفيرية .
	أهم الاستنتاجات	تطبيق الموازنة الصفيرية يسهم في ترشيد الإنفاق و رسم سياسات الوحدات الاقتصادية ، كما أنه يعمل على إعادة تخصيص الموارد بين البرامج والأنشطة و له دور ايجابي في تحسين الأداء في الوحدات الاقتصادية .
	مجال الإفادة	الجانب النظري : مقومات نجاح الموازنة الصفيرية.

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
4	اسم الباحث	(سدخان ، 2018)
	عنوان البحث	"الموازنة الصفيرية ومقومات نجاحها في العراق"
	نوع البحث	بحث منشور في مجلة العلوم القانونية جامعة بغداد.
	هدف البحث	مساهمة الموازنة الصفيرية في تحليل وتقويم الأنشطة لمعيار التكلفة والعائد مما يساهم في إبعاد وحدات الدولة عن المبالغة في التقديرات في أسلوب الموازنة التقليدية .
	أهم الاستنتاجات	1. تطبيق الموازنة الصفيرية يحقق عديد من الفوائد عن طريق تحسين ثقافة الإدارة والمدراء والتخلص من عيوب الموازنات الأخرى ومواجهة الترهل بالإنفاق وتحديده على وفق الإيرادات المتحققة. 2. نجاح الموازنة الصفيرية يكون على أساس التخطيط والتقييم والمراجعة الدورية الشاملة من أجل تجاوز المعوقات التي تواجه تطبيق الموازنة الصفيرية.
	مجال الإفادة	الجانب النظري : مقومات نجاح الموازنة الصفيرية، معوقات تطبيق الموازنة الصفيرية في العراق.

ثانياً : الأبحاث الأجنبية : من الأبحاث الأجنبية التي تناولت الموازنة الصفرية الآتي :

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
1	أسم الباحث	(Shelby , 2013)
	عنوان البحث	"Zero-Base Budgeting for the 21st Century Public Administrator" الموازنة الصفرية للمدير العام للقرن الحادي والعشرين
	نوع البحث	بحث في مركز بحوث المالية في نيجيريا
	هدف البحث	مناقشة الموازنة الصفرية كاستراتيجية لانخفاض موازنات الوحدات الاقتصادية فضلاً عن استعراض تاريخ الموازنة الصفرية ومراحل إعدادها وإظهار نقاط القوة والضعف في الإصلاح و أثر التكنولوجيا في تسهيل عمل إعداد الموازنة .
	أهم الاستنتاجات	تنفذ الموازنة الصفرية بسهولة أكثر في ضوء التطوير وأجهزة الحاسوب وجداول البيانات والبرمجيات إذ تساعد هذه الأدوات في تحسين سرعة الدمج وعملية الترتيب مما يسمح بإجراء التعديلات بسهولة على مستويات الإدارة العليا كما أنه تقلل من عدد العاملين و حجم المستندات في كل مستوى قرار .
مجال الإفادة	الجانب النظري : تطور الموازنة الصفرية ، مراحل إعداد الموازنة الصفرية، مزايا الموازنة الصفرية.	

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
2	أسم الباحث	(Haxholli , 2015)
	عنوان البحث	"Zero Based Budgeting in KCS Implementing Zero Based Budgeting Method in Kosovo Correctional Service". الموازنة الصفرية في KCS , تنفيذ الموازنة الصفرية في دائرة الإصلاح في كوسوفو.
	نوع البحث	بحث في معهد روتشستر للتكنولوجيا .
	هدف البحث	محاولة إعداد نموذج من الموازنة الصفرية بهدف تحسين أداء الموازنات و ربطها بالتخطيط الاستراتيجي .
	أهم	امكانية تطبيق الموازنة الصفرية في الوحدات الخدمية كإدارة الخدمات

الاصلاحية و شرطة كوسوفو و حماية كوسوفو كما يتطلب تطبيق الموازنة الصفرية تدريب المدراء والعاملين .	الاستنتاجات	
الجانب النظري : مراحل إعداد الموازنة الصفرية .	مجال الافادة	

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
3	أسم الباحث	(Abuh Adah , 2016)
	عنوان البحث	"Zero-based Budgeting System: Is Budgeting System the Determinant of Budget Implementation in Nigeria?" نظام الموازنة الصفرية : هل نظام الموازنة هو المحدد لتنفيذ الموازنة في نيجيريا ؟
	نوع البحث	بحث منشور في المجلة الدولية للاقتصاد والبحوث المالية
	هدف البحث	معرفة ما إذا كانت الفوائد النظرية التي تعود على الموازنة الصفرية يمكن أن تحفز الوزارات والإدارات في الوحدات الاقتصادية على اعتماد وتنفيذ النظام الجديد المقترح؟
	أهم الاستنتاجات	على الرغم من المشاكل الرئيسية لتطبيق الموازنة الصفرية ، فإن أصحاب المصلحة يرون أنه يمكن اعتماده وتنفيذه كما أنه يمكن أن تكون النتيجة المتوقعة ناجحة.
	مجال الإفادة	الجانب النظري : تعريف الموازنة الصفرية .

المحور الثاني : الموازنة على أساس النشاط (ABB)

يتناول المحور الثاني نوعين من الأبحاث العربية والأجنبية كالآتي :

أولاً : الأبحاث العربية

من الأبحاث العربية التي تناولت الموازنة على أساس النشاط الآتي :

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
1	أسم الباحث	(ابو رحمة ، 2008)
	عنوان البحث	" مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة "

رسالة ماجستير في المحاسبة	نوع البحث
استعراض نظام الموازنات على أساس الأنشطة من جميع الجوانب و مقارنته مع النظام التقليدي، وتقويم إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في عينة البحث.	هدف البحث
تتوفر في عينة البحث المقومات الرئيسية اللازمة لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة كتوافر الموارد البشرية المؤهلة، وأنظمة المحاسبة الخبيرة في عينة البحث يعطي مؤشراً إيجابياً على وجود بنية تحتية لتطبيق أنظمة محاسبية متقدمة وهذا يساعد في تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة .	أهم الاستنتاجات
الجانب النظري : خطوات إعداد الموازنة على أساس النشاط ، عيوب الموازنة على أساس النشاط .	مجال الإفادة

تفاصيل الدراسة	البيان	ت
(النبلسي ، 2012)	أسم الباحث	2
" إمكانية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الأداء"	عنوان البحث	
رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل .	نوع البحث	
إعداد نموذج من الموازنة على أساس النشاط في معمل عينة البحث و تحليل أثره في اتخاذ القرارات الإدارية .	هدف البحث	
أن النظام التقليدي المتبع في عينة البحث لا يحقق كفاءة في الرقابة على الأداء ويمكن تطبيق الموازنة على أساس النشاط في عينة البحث على رغم الصعوبات الناشئة عن غياب التقنيات الحديثة والتي يمكن تعويضها عن طريق المجهود الانساني .	أهم الاستنتاجات	
الجانب النظري : خطوات إعداد الموازنة على أساس النشاط .	مجال الإفادة	

تفاصيل الدراسة	البيان	ت
(فرحات وياسين ، 2018)	أسم الباحث	3
" امكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف "	عنوان البحث	
بحث منشور في مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة	نوع البحث	

العلوم الاقتصادية والقانونية.		
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 .	هدف البحث	
صعوبة تطبيق الموازنة على أساس النشاط لأسباب عدة كضعف إدارة الكلفة و عدم تطوير الأساليب المحاسبية في أغلب المصارف و عدم وجود الهيكل التنظيمي الملائم و الأنظمة المحاسبية المتطورة المؤتمتة و عدم توفر الموارد البشرية المؤهلة .	أهم الاستنتاجات	
الجانب النظري : مقومات إعداد الموازنة على أساس النشاط .	مجال الإفادة	

ثانياً : الأبحاث الأجنبية : من الأبحاث الأجنبية التي تناولت الموازنة على أساس النشاط الاتي:

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
1	أسم الباحث	(Moustafa , 2005)
	عنوان البحث	"An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions"
	نوع البحث	تطبيق الموازنة القائمة على النشاط في الخدمة المشتركة الإدارات والفوائد والعوائق المتصورة في ظل ظروف بيئة تكنولوجيا المعلومات المنخفضة.
	هدف البحث	بحث منشور في مجلة إدارة واقتصاد جامعة الامارات.
	نوع البحث	تقييم إمكانية تطبيق الموازنة على أساس النشاط على الإدارات المشتركة للخدمة والإدارة بطريقة الإدارة التقليدية والفوائد المتوقعة والصعوبات التي تحول دون مثل هذا التطبيق.
	أهم الاستنتاجات	تطبيق الموازنة على أساس النشاط يوفر العديد من الفوائد ، بما في ذلك رؤى أعمق بكثير في مجال الخدمات المشتركة ، و ستزيد من فهم الإدارة لوظائف الخدمة هذه والتحكم فيها عن طريق تطبيق مستوى استخدام القدرات وتقسيم الوظائف إلى أنشطة مفصلة وتحديد الموارد اللازمة .

مجال الإفادة	الجانب النظري : المقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة على أساس النشاط و مزايا إعداد الموازنة على أساس النشاط .
--------------	--

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
2	أسم الباحث	(Capusneanu , 2013)
	عنوان البحث	"Implementation of Activity-Based Budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania" " تطبيق أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة في المنشآت الاقتصادية العاملة في صناعة التعدين في رومانيا "
	نوع البحث	بحث منشور في المجلة الدولية للبحوث الأكاديمية في علوم المحاسبة والمالية والإدارة.
	هدف البحث	تقييم إمكانيات تنفيذ الموازنة على أساس النشاط في الوحدات الاقتصادية في صناعة استخراج المعادن في رومانيا والتعرف على مزايا استخدامها كتحسين الأداء.
أهم الاستنتاجات	تؤثر الموازنة على سلوك العاملين عن طريق التدابير المالية أو غير المالية ، وبالنتيجة تتجاوز الحدود الوظيفية الناشئة عن تقسيم الوحدة الاقتصادية على أسس وظيفية بغض النظر عن الوظائف ، و من أكثر مزايا تطبيق الموازنة على أساس النشاط طريقة تحليل التكاليف حتى مستوى كل نشاط مما يساعد في تحديد متطلبات الزبائن ، كما أن الموازنة على أساس النشاط تستخدم عوامل أكثر من وحدات الإنتاج المقدره أو حجم العمل و تقدم تنبؤات واضحة فيما يخص التكاليف الحالية والموارد اللازمة للوحدة الاقتصادية .	
	مجال الإفادة	الجانب النظري : تعريف الموازنة على أساس النشاط ، المقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة على أساس النشاط .

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
3	أسم الباحث	(Pietrzak , 2013)
	عنوان البحث	"Traditional versus Activity-based Budgeting in Non-

manufacturing Companies"		
"الموازنة التقليدية مقابل الموازنة القائمة على أساس النشاط في الشركات غير الصناعية "		
بحث منشور في مجلة علوم الاجتماع في جامعة لودزج بولندا.	نوع البحث	
تحديد فوائد الموازنة على أساس النشاط مع الأخذ بالاعتبار المزايا و العيوب المرتبطة بتطبيق هذا المدخل والموارد اللازمة لوضع الموازنة في الشركات الخدمية .	هدف البحث	
عدم تخطيط الوحدات الاقتصادية للتخلي عن الموازنات التقليدية بل يفضلون تعديل الموازنات والتكيف مع احتياجات الإدارة باستخدام التقنيات الحديثة كالموازنة على أساس النشاط .	أهم الاستنتاجات	
الجانب النظري : تعريف الموازنة على أساس النشاط ، خطوات إعداد الموازنة على أساس النشاط ، مقومات إعداد الموازنة على أساس النشاط .	مجال الإفادة	

ت	البيان	تفاصيل الدراسة
4	أسم الباحث	(Huynh, 2013)
	عنوان البحث	"Integration of activity-based budgeting and activity-based Management"
	نوع البحث	بحث منشور في المجلة الدولية لعلوم الاقتصاد والتمويل والإدارة.
	هدف البحث	رسم إطار عمل للتكامل بين التكاليف على أساس النشاط و الإدارة على أساس النشاط فضلاً عن طرق المحاسبة الإدارية الأخرى كطريقة للتغلب على المعوقات و التركيز على نموذج واحد و هو التكامل بين الموازنة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط .
	أهم الاستنتاجات	يركز التكامل بين الموازنة على أساس النشاط و الإدارة على أساس النشاط على النتائج الفعلية والموازنة على أساس النتائج و يساعد المدراء في إدارة التحكم و اتخاذ القرار الدقيق في الوحدات الاقتصادية عن طريق توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الملائمة للبيئة التنافسية العالمية ، أما العيب الوحيد في هذا التكامل هو أنه لا يهتم إلى مناقشة التكلفة المستهدفة .

الجانب النظري : المقارنة بين الموازنة على أساس النشاط والموازنة التقليدية، المقارنة بين التكاليف على أساس النشاط والموازنة على أساس النشاط .	مجال الإفادة
--	--------------


من عرض الأبحاث والدراسات السابقة يتضح الآتي :

1. ركزت الأبحاث السابقة على موضوع الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط منفردين من دون أن يكون هناك انعكاس لأي منهما على الأخرى أو أي تكامل بينهما.
2. بينت الأبحاث السابقة أن الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط تسعيان الى تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية عن طريق التخطيط الكفء لتحقيق هذه الأهداف.
3. لم تستعرض أي من الدراسات و الأبحاث السابقة محاولة إلى اجراء تكامل بين أساليب إعداد الموازنات الحديثة لتحقيق مزايا إي منها و تقليل مشاكل و عيوب تنفيذها.
4. اقتصرت أغلب الأبحاث و الدراسات السابقة على تناول موضوع إعداد الموازنات الصفريّة و الموازنات على أساس النشاط على نحو نظري دون تطبيقها عملياً و تشخيص معوقات هذا التطبيق.

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. التكامل بين الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط للوصول إلى أسلوب متقدم في إعداد الموازنات بجمع مزايا الأسلوبين و معالجة سلبياتهما.
 2. بيان 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. 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 .




الفصل الثاني : الإطار النظري للموازنات التخطيطية وأثره على الأهداف الاستراتيجية

المبحث الأول : الموازنة التخطيطية وعلاقتها بعملية التخطيط
الاستراتيجي.

المبحث الثاني : الموازنة الصفرية ودورها في عملية التخطيط.

المبحث الثالث : الموازنة على أساس النشاط.

المبحث الرابع : التخطيط لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.



الفصل الثاني : الإطار النظري للموازنات التخطيطية وأثره على الأهداف الاستراتيجية

تعد الموازنات التخطيطية من أهم الأدوات التي تستعملها الإدارة لتحقيق أهدافها سواء أكانت طويلة الأجل أم قصيرة الأجل ، و تطورت عملية إعداد الموازنات لتأخذ بعين الاعتبار البعد الاستراتيجي ، ليكون أساساً تعد على وفقه ، وفي ظل التطورات التي تفرضها بيئة الأعمال ظهرت أساليب إعداد الموازنات على أساس النشاط و الموازنات على الأساس الصفري ، و هذا الفصل يعرض مفهوم الموازنات التخطيطية و علاقتها بعملية التخطيط الاستراتيجي ، و من ثم يستعرض الموازنات الصفريّة و الموازنة على أساس النشاط و آلية التخطيط لتحقيق الأهداف الاستراتيجية عن طريق أربعة مباحث و على نحو الآتي :

المبحث الأول : الموازنة التخطيطية وعلاقتها بعملية التخطيط الاستراتيجي.

المبحث الثاني : الموازنة الصفريّة ودورها في عملية التخطيط.

المبحث الثالث : الموازنة على أساس النشاط.

المبحث الرابع : التخطيط لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

المبحث الأول

الموازنة التخطيطية وعلاقتها بعملية التخطيط الاستراتيجي

The planning budget and its relationship to the strategic planning process

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 سواءً أكانت طويلة الأجل أم قصيرة الأجل . فالموازنة التخطيطية من أهم أدوات المحاسبة الإدارية التي تساعد في عملية التخطيط والرقابة و اتخاذ القرارات ، ويتناول هذا المبحث تعريف الموازنة التخطيطية و وظائفها و مبادئها و أهم مزاياها فضلاً عن أنواعها و مداخل إعدادها كما يتناول العلاقة بين التخطيط الاستراتيجي و الموازنات التخطيطية.

The Concept of Budgets

أولاً : تعريف الموازنة

الموازنة هي أداة التخطيط الرئيسية 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 تسهم في تعزيز تنسيق أنشطة الوحدة ، و تساعد في توقع المشكلات المحتملة و تكون أداة مهمة في توفير حلول لهذه المشاكل . (Atkinson , et al , 2012 : 397)

تعددت تعريفات الموازنة نتيجة لاختلاف آراء الباحثين والمؤلفين ، و يتمحور معظم هذه التعريفات حول التخطيط والرقابة ، و الجدول (1-2) يعرض مجموعة من التعريفات التي سيقنت للموازنة :

جدول (1-2)

تعريفات بعض الكتاب والباحثين لمفهوم الموازنة

ت	المصدر	تعريف	مجال التركيز
1.	(مرعي ، 2000 : 219)	خطة أو برنامج للفترة المستقبلية تهدف إلى تنسيق وتنظيم الأنشطة الاقتصادية في حدود الموارد المادية والبشرية والمالية المتاحة للحصول على أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً .	برنامج مستقبلي
2.	(Collier , 2003 , 207)	خطة يعبر عنها من الناحية النقدية تغطي فترة زمنية مستقبلية ، تنفذ الاستراتيجية عن طريق تخصيص الموارد بما يتلاءم مع الأهداف الاستراتيجية .	خطة معبر عنها نقدياً
3.	(Hansen & Mowen , 2007: 316)	الخطط المالية للمستقبل ، تحدد عن طريقها الأهداف والاجراءات اللازمة لتحقيق أهدافها الاستراتيجية.	خطط مالية
4.	(Pidgeon , 2010 :) (3)	خطة اقتصادية كمية تتعلق بفترة زمنية معينة .	خطة اقتصادية
5.	(Croson & Needles , 2011 : 250)	خطط العمل القائمة على الأنشطة والعمليات المتوقعة لإدارة الوحدة الاقتصادية .	خطط عمل
6.	(Hilton , 2011:348)	خطة مفصلة يعبر عنها بصورة كمية تحدد كيفية الحصول على الموارد وأستخدامها خلال فترة زمنية محددة .	خطة مفصلة
7.	(Lee , et al ,) (2013,15)	وثيقة تشير إلى الحالة المالية والخطط المستقبلية للوحدة الاقتصادية ، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالإيرادات والنفقات والأنشطة والأهداف .	وثيقة للحالة المالية و خطط الوحدة
8.	(Horngren , et	التعبير الكمي لخطة الإدارة لفترة محددة لدعم	تعبير كمي عن

الخطة	تنسيق الأنشطة اللازمة لتنفيذ تلك الخطة .	: 2018 , al (198)
المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الأدبيات المؤشرة إزائها.		

- بناءً على ما سبق في الجدول (1-2) يمكن تحديد أهم خصائص الموازنة على نحو الآتي :
1. تعبير كمي عن الخطة المستقبلية يحدد كيفية الحصول على الموارد ، واستخدامها خلال فترة زمنية محددة.
 2. تستند إلى الأهداف المحددة مسبقاً ، و تنفذ الاستراتيجية المخططة لتحقيق تلك الأهداف .
 3. تمثل معياراً لتقييم الأداء المنظم ، واتخاذ القرارات بشأن تقويمه و تحقيق كفاءته و فاعليته .
 4. تعزز تنسيق الأنشطة الاقتصادية في حدود الموارد المادية والبشرية والمالية المتاحة .

Budget Function

ثانياً : وظائف الموازنة

أن الموازنة أداة من الأدوات المساعدة للإدارة ، وإن عدت بعناية فسوف تؤدي الوظائف الإدارية الآتية : (Anca & Nicolae ، 2010 : 920) و (Weetman,2008: 321) و (عثمان و علي ، 2006 : 144) و (أبو رحمة ، 2008 : 16)

1. **التخطيط Planning** : يعتمد إعداد الموازنة على تحقيق الأهداف ذات الأجل القصير ، ومثلها كذلك ذات الأجل الطويل و يهدف الى وضع خطط تشغيلية شاملة ، و تتطلب عملية التخطيط معلومات دقيقة ومفصلة لكي تتمكن الإدارة من إعداد الموازنات التخطيطية بأنشطتها المختلفة ، والتنسيق بين هذه الأنشطة وربطها بالموازنة الشاملة ، لتعبر عن خطط الإدارة اللازمة التي تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية .
2. **الاتصالات Communications** : تتطلب عملية إعداد الموازنة التواصل بين جميع المستويات الإدارية فهي تُولف وسيلة مهمة للاتصال بين الإدارة العليا وباقي المستويات ، وكل ما يتعلق بأهداف الوحدة وتحقيقها .

3. التنسيق Coordination : تساعد الموازنة على التنسيق بين الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية وتحقق التكامل بين الأقسام والمراكز بهدف التنظيم ، كتحقيق التكامل بين ترويج الإنتاج والمبيعات من جهة والمبيعات المتوقعة من جهة أخرى ، ولا يقتصر التنسيق على التخطيط بل يمتد إلى التنفيذ ، فهو يتطلب عملية التنسيق بين جميع الأنشطة والأقسام والوظائف كي تنفذ الخطط بدون أي معوقات .

4. الرقابة Control : تجري عملية الرقابة عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المخططة مسبقاً والمدرجة في الموازنة وتحديد الانحرافات و الإبلاغ عنها ، حيث تضع الرقابة مبدأ توجيهي لتنفيذ الخطط المحددة للمصروفات .

5. تقييم الأداء Performance evaluation : يجري تقييم الأداء داخل الوحدة الاقتصادية للأفراد العاملين ، فهي تمنح مكافآت عن الأداء العالي ، وقد تكون هناك عقوبات عن الأداء الضعيف ، و مهما كان نوع تقييم الأداء للفرد أو مجموعة الأفراد ، يجب تحديد الأهداف مسبقاً على أن تكون واضحة ومفهومة لجميع المشاركين .

ثالثاً : مبادئ إعداد الموازنات Principles of Preparation of Budgets

لكي تحقق الموازنة أهدافها يجب أن تستند إلى مجموعة من المبادئ أهمها الآتي :

1. مبدأ وحدة الموازنة : تتكون الموازنة غالباً من مجموعة من الموازنات الفرعية التي تهدف إلى تحقيق هدف نهائي عن طريق ما تحققه كل خطة (موازنة) فرعية ، و يتحقق الهدف النهائي على مستوى الوحدة الاقتصادية عن طريق مجموعة من الإجراءات العملية لجميع الخطط الفرعية . وتعد هذه الإجراءات بطريقة تحقق التناسق والانسجام فيما بينهما ، لأن أي جزء من أجزاء الخطط الفرعية يؤثر ويتأثر بالموازنات الأخرى، وهذا الترابط بين الأجزاء الفرعية للموازنة يؤلف وحدة الموازنة . (الحيالي ، 1991 : 46)

2. مبدأ التوزيع الزمني: تمتد الموازنة إلى فترة زمنية مدتها سنة كاملة عادة ويمكن تقسيم الموازنة إلى فترات فصلية أو شهرية تسمى الفترات الرقابية ، ويقصد بالفترة الرقابية الفترة التي تحدد الفرق بين أرقام الموازنة (المخطط) وأرقام الأداء الفعلي وتحليل أسبابها وإعداد التقرير عنها ودفعه إلى الإدارة العليا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية . (زامل ، 2000 : 255)
ويحقق هذا المبدأ المزايا الآتية : (الفضل وآخرون ، 2007 : 235)

أ. التوازن بين مختلف أنشطة الوحدة الاقتصادية و مراقبته على مدار السنة ، خاصة بين خطة الإنتاج والمبيعات والمخزون لكل نوع من أنواع الإنتاج وبين خطة الإنتاج وخطة مستلزمات الإنتاج من مواد وأجور .

ب. تحديد وضبط الانحرافات ، واتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجتها ومنع تكرارها في الفترات القادمة .

3. مبدأ الشمول : على وفق هذا المبدأ يجب أن تتضمن أرقام الموازنة تقدير كل من الإيرادات والتكاليف ، و تقدم معلومات كاملة عن الخطط والبرامج الحالية ، ويرصد صورة كاملة للوضع المالي للوحدة الاقتصادية . (محرزي ، 2016 : 168)

4. مبدأ المشاركة : عند إعداد الموازنات التخطيطية يجب أن يكون بإشراك جميع المستويات الإدارية ، مادامت الموازنة تشمل جميع هذه المستويات ، لأن عملية الإشراك تؤدي إلى خلق جو من التعاون بين الإدارات العليا والدنيا ، وتسهم كل المستويات في رسم سياسة الوحدة الاقتصادية المتمثلة بالموازنة التخطيطية . (فلوح واخرون ، 2016 : 155)

5. مبدأ المرونة : قابلية الموازنات على التكيف والتلاؤم مع الظروف والأحداث المحيطة والظروف التي تستجد خلال فترة تطبيق الموازنة ، أي أنه يسمح بتعديل الموازنة عند حصول أحداث مستقبلية . (عليان ، 2009 : 43)

رابعاً : مزايا الموازنات Advantages of the budgets

الموازنة أداة مهمة تترجم أهداف الوحدة الاقتصادية في صورة خطط كمية ومالية تفصيلية وتخدم الأهداف التخطيطية والرقابية للإدارة ، وتتمثل أهم مميزات الموازنة في الآتي : (Garrison,et al, 2012 : 336) و (Weygandt , et al , 2010 : 389) و (Stevcevska ,2018 : 43)

1. تعد أداة تخطيط للأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية .
2. تعد أداة رقابة على جميع أنشطة الوحدة الاقتصادية .
3. تساعد في قياس كفاءة الأداء ، و تكون بمثابة معايير مهمتها تقييم الأداء اللاحق عن طريق المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط كما هو وارد في الموازنة .

4. تساعد على التنسيق بين الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية عن طريق ربط أهداف الأقسام والمراكز بأهداف التنظيم كلها .
5. تعزيز التنسيق بين الوحدة الاقتصادية وشركائها في سلسلة التوريد والتواصل مع الزبائن والموردين .
6. توفر وسيلة لتخصيص الموارد للأجزاء الأكثر فعالية في الوحدة الاقتصادية .
7. تعد إحدى القنوات الهامة في إيصال المعلومات المتعلقة بالخطط والسياسات ، إلى مستويات الإدارة المختلفة .
8. تنشئ نظام انذار مبكر لمواجهة المشاكل المحتملة ومعالجتها .
9. أداة لتحفيز العاملين وحثهم على تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية .
10. تميّز الوحدة الاقتصادية من بين الوحدات المنافسة و تزيد من مقدار ترغيب القيمة عند الزبائن .

Types of budgets

خامساً : أنواع الموازنات

الموازنات هي إجراءات وأنشطة تسعى لتحقيق غايات مستقبلية في ضوء الموارد المتاحة، لذا تختلف أنواعها لأسباب مختلفة كالغايات منها و الفرق الزمنية المعدة لها وغيرها ، ويمكن تقسيم الموازنات كالآتي :

1. **على وفق الفترة الزمنية التي تغطي الموازنة :** تقسم الموازنة على وفق الفترة الزمنية التي تغطيها إلى : (Garrison ,2015 , 344) و (مرعي ، 2000 ، 223)

أ. **موازنات قصيرة الأجل Short-term budgets :** تغطي الموازنات قصيرة الأجل عادة فترة محاسبية واحدة (سنة) بهدف رسم برنامج العمل خلال الفترة والرقابة على كفاءة تنفيذه ، كما تقسم الموازنات القصيرة الأجل إلى موازنات ربع سنوية أو شهرية أو حتى أسبوعية إذا اقتضت الضرورة .

ب. **موازنات طويلة الأجل Long-term budgets :** تغطي الموازنات طويلة الأجل عادة فترة زمنية تزيد على فترة محاسبية واحدة ، إذ تعد لعدة سنوات ويكون الهدف منها

تخطيطياً وليس رقابياً ، لذلك تهدف إلى التنسيق بين الأهداف و الموارد في المستقبل في ضوء الأهداف والموارد في الحاضر على أساس الخبرة المكتسبة من الماضي .

2. **على وفق وحدة القياس المستخدمة في الموازنات** : تقسم الموازنات على وفق نوع البيانات التي تشمل عليها إذا كانت بيانات مالية أو بيانات كمية على ثلاثة أنواع هي : (يوسف وآخرون ، 2018 : 97) و (زامل ، 2000 : 249)

- أ. **الموازنات العينية Real or physical budgets**: توضح البرنامج الإنتاجي للوحدة الاقتصادية في ضوء كمية المبيعات المتوقعة من كل منتج ، مع الأخذ بعين الاعتبار إن هذا النوع من الموازنات لا يتضمن بيانات مالية ، والبيانات الرقمية التي تظهر في الموازنة هي من النوع الكمي العيني فقط ، كموازنة احتياجات المواد ، وموازنة الإنتاج التي تحدد كمية الإنتاج المخطط في كل فترة من فترات الموازنة المحددة .
- ب. **الموازنات المالية Financial budgets**: توضح البيانات المالية للموازنات العينية وبيان أثر تنفيذ الخطة على القوائم المالية كقائمة الدخل التقديرية ، وقائمة المركز المالي التقديري ، وموازنة مصروفات البيع والتوزيع ، كما تشمل بعض الموازنات على بيانات مالية وعينية كموازنة المبيعات وموازنة المشتريات .
- ج. **الموازنات النقدية Cash budgets**: توضح المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية لتحديد الفائض أو العجز في النقدية الناتج عن الفرق بين المقبوضات والمدفوعات في الفترة الزمنية المرتبطة بتنفيذ الموازنة .

3. **على وفق طبيعة النشاط الذي تغطيه الموازنة** : تقسم الموازنات من حيث طبيعة النشاط الذي تغطيه إلى : (Walther& Skousen, 2009 : 16) و (Barfield, et al : 602)

- أ. **موازنات العمليات الجارية (الموازنات التشغيلية) Operation budgets**: تقدم موازنات العمليات الجارية (التشغيلية) خطة لتعريف الإيرادات والنفقات المتوقعة للوحدة الاقتصادية ، وتغطي الموازنات التشغيلية ، عمليات شراء المخزون و خطط التوظيف و ما إلى ذلك ، فالموازنة التشغيلية تحدد مستوى الإنفاق المسموح به لمختلف إدارات الوحدة الاقتصادية .
- ب. **الموازنات الرأسمالية Capital budgets**: هي أداة تنفيذ الاستراتيجيات التنظيمية، حيث تعتمد للتخطيط و تقييم المشاريع طويلة الأجل المقترحة لغرض تخصيص موارد

محدودة وتعرض النفقات السنوية المخططة للمشاريع الرأسمالية على المدى القريب (من سنة إلى 5 سنوات) ومعلومات موجزة على المدى الطويل (6 إلى 10 سنوات).

4. **على وفق غرض الوحدة المحاسبية من إعداد الموازنة :** تقسم الموازنة على وفق الغرض منها إلى الأنواع الآتية : (Pal,2011:7) و (Jones& Thompson,2000:209) و (الحسناوي واخرون ، 2019 : 63)

أ. **موازنات البرامج Program budgets :** تعد الموازنة على أساس تخصيص الموارد لإنجاز الأنشطة ، والبرامج المحددة مسبقاً ، ويتم ذلك بصورة كفوءة ، وتوضع الموازنة لفترة زمنية معينة .

ب. **موازنات المسؤوليات Responsibility budgets :** تقسم نشاط الوحدة إلى أقسام متعددة حيث يقوم كل قسم بنشاطه ، ويؤدي عمله ، وينتج هذا الأداء من مسؤوليات محددة حيث تضع الموازنة لكل مركز مسؤولية معينة ، وتوزع المسؤولية على الأفراد داخل الوحدة الاقتصادية ، ويتحمل كل فرد أو مجموعة أفراد تنفيذ الموازنة على وفق الصلاحيات الممنوحة لهم ، وتشكل هذه الموازنات وسيلة فعالة للرقابة وتقييم الأداء .

ج. **الموازنة العامة General budget :** تقوم هذه الموازنة على أساس إن الوحدة الاقتصادية بكل أنشطتها وبرامجها وأقسامها المختلفة والمتنوعة وحدة محاسبية واحدة فهي تجمع الموازنات الفرعية ومن ثم تنسق أهدافها مع الأهداف العامة التي تسعى لتحقيقها .

5. **من حيث مستوى النشاط المخطط في الموازنة :** تقسم الموازنة من حيث مستوى النشاط إلى موازنات ثابتة و موازنات مرنة ، و كالاتي : (Weygandt , et al , 2010 : 439) و (The Institute of Cost Accountants of India, 2013 : 437)

أ. **الموازنات الثابتة Fixed budgets :** تعد الموازنة الثابتة على أساس مستوى النشاط الواحد مصممة لمستوى مخرجات مخططة محددة ، و لا تعدّل على وفق مستوى النشاط المحقق عند المقارنة بين التكاليف الفعلية والمخططة ، فهي أكثر ملاءمة للنفقات الثابتة وغير فعالة لأغراض الرقابة وتقييم الأداء .

ب. **الموازنات المرنة Flexible budgets** : تعد الموازنة المرنة على أساس مستويات مختلفة من النشاط ، فهي سلسلة من الموازنات الثابتة تتوزع على مستويات مختلفة من النشاط وتكون أكثر فائدة حينما تكيف مع ظروف التشغيل المتغيرة .

سادساً: مداخل إعداد الموازنات Approaches to preparing budgets

تعد الموازنات على وفق مداخل متعددة ترتبط بعوامل مختلفة ويختلف هذا العامل من وحدة اقتصادية الى أخرى وتتعلق بالسياسة التي تتبعها الوحدة الاقتصادية كحجم المبيعات المتوقعة أو الخدمات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية وقد يكون حجم الطاقة الانتاجية أو عوامل أخرى . (فلوح واخرون ، 2016 : 158)

وبالاعتماد على التصنيفات السابق ذكرها يمكن تصنيف مداخل اعداد الموازنات التخطيطية على وفق المداخل الآتية :

1. **موازنة البنود (الموازنة التقليدية) Budget Items** : تعد الموازنة التقليدية على شكل بنود تعرض كل مصدر من مصادر الإيرادات و كل نوع من النفقات التي تتفقها الوحدة الاقتصادية خلال السنة المالية ، (4 : 2002 , Morgan, et al) وهي من أقدم الموازنات و تمتاز بسهولة إعدادها وتنفيذها والرقابة عليها ، (الحسيني ، 1999 : 111) وسميت بموازنة البنود ، لأنها تعرض على شكل بنود تصنف النفقات على نوع الوحدات الإدارية كالإيجارات والأجور والرواتب والمستلزمات المكتبية وغيرها من البنود . (المهايني وآخرون ، 2010 : 391)

تركز موازنة البنود على الإنفاق ولا تعتمد على الأهداف والمنافع المستهدفة ، (هادي ، 2014 : 186) فهي لا توفر معلومات كافية لمساعدة الإدارة في عملية التخطيط والاتخاذ القرار (5 : 2016 , Ashwe) وهذا ما يعارض عملية التخطيط الاستراتيجي .

و ترى الباحثة أنه لا توجد علاقة بين موازنة البنود والتخطيط الاستراتيجي فالتخطيط الاستراتيجي يعتمد على وضع خطة لتحقيق الأهداف الطويلة الأجل ، أما موازنة البنود فلا تركز على عملية التخطيط ولا تهتم بالمخرجات.

2. **موازنة البرامج والأداء Program and Performance Budgeting** : تعرف موازنة البرامج والأداء بأنها تخصيص الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية وربط المدخلات بالأنشطة والبرامج ، (Young & Richard , 2003:12) فهي خطة تهدف إلى تحقيق

الأهداف سواءً أكانت طويلة الأجل أم قصيرة الأجل عن طريق ربط الأهداف بالهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية ، و تقسم على شكل برامج وأنشطة في ضوء التحديد الدقيق للتكاليف والإيرادات المتوقعة بهدف تحقيق أعلى كفاءة ممكنة لتخصيص الموارد المتاحة . (السعبري و فخر الدين ، 2017 : 187)

وكانت بدايات ظهور موازنة البرامج والأداء في الولايات المتحدة الأمريكية بداية القرن العشرين ، حيث توجه اهتمامها نحو الجوانب الإدارية بدلاً من التركيز على الجانب الرقابي الذي تحققه الموازنة التقليدية (محمود، 2017 : 118) ، فقد أصبح التركيز على تقدير والتنبؤ بكلفة البرامج والأنشطة التي ستنفذها الوحدات الاقتصادية و يجري هذا التقدير عن الفترة المالية المقبلة . (البناء ، 2011 : 178)

فهي تمهد الطريق لاستثمار الموارد المتاحة على نحو فعال مما يساعد الوحدات الاقتصادية على رفع الخدمات من حيث جودتها ومساهمتها في تحديد المعوقات في التنفيذ ، وتساعد في التخلص من نقاط الضعف في الخطط والمشاريع . (Alain & Melegy , 2017 : 157)

وبذلك تقوم الموازنة بقياس كفاءة وتقييم أداء البرامج ، وليس فقط الاهتمام بما تنفقه على شراء السلع وتقديم الخدمات . (بدوي ، نصر ، 2008 : 73)

فموازنة البرامج والأداء تتضمن قسمين هما : (صالح، 2015 : 93)

أ. البرامج : وتهتم بتحديد البرامج التي تهدف الوحدة الاقتصادية إلى تحقيقها خلال فترة الموازنة عن طريق :

(أولاً) تبويب الموارد على وفق الوظائف الرئيسية للجهاز الإداري ففي الموازنة التي تعدها الحكومات تقسم على وفق وظائف الدولة كالتعليم والصحة والأمن .

(ثانياً) تحديد البرامج التي تدرج تحت كل وظيفة رئيسية : تقسم وظيفة الخدمات التعليمية إلى برامج التعليم الابتدائي والثانوي والجامعي .

ب. الأداء : يهتم هذا القسم بالتخطيط لطريقة أداء البرامج المحددة مسبقاً عن طريق تحديد الأنشطة التي يتكون منها كل برنامج ، و بعد ذلك تعد التقارير المالية على وفق هذا التبويب متضمنةً التكاليف الفعلية والتقديرية .

حيث تتعلق موازنة البرامج بمستويات الأداء العليا في التنظيم الإداري الذي ينفذ البرامج ، وموازنة الأداء تتعلق بالمستويات الدنيا من هذا التنظيم ، فهي تتعلق بأصغر الوحدات التي تؤدي الأنشطة التي يتكون منها تنفيذ برنامج معين ، فموازنات البرامج تساعد في الرقابة واتخاذ القرار على مستوى الوزارات والمستويات الأعلى ، بينما موازنة الأداء تخدم أغراض الرقابة واتخاذ القرار بالنسبة للمستويات الأدنى . (فتحي ، 2016 : 2)

و من أهم خصائص موازنة البرامج والأداء الآتي : (العواد ، 2017 : 81)

- أ. تحديد الأهداف وترتيب أولوياتها على شكل برامج.
- ب. تطبيق أسلوب تحليل الكلفة والمنفعة للمفاضلة بين البرامج واختيار أفضل بديل .
- ج. رسم خطة لكل برنامج لسنوات متعددة .
- د. تنظيم الاحتياجات السنوية لكل برنامج .

تبدأ دورة الموازنة البرنامج والأداء بالتخطيط الاستراتيجي ووضع خطة عالية المستوى لمدة خمس أو عشر سنوات قادمة ووضع الأهداف ، حيث يوفر التخطيط الاستراتيجي إطار عمل لأولويات الانفاق والنتائج المرجوة منه في الوحدات الاقتصادية . (, Alain & Melegy , 2017 : 161)

ويرى (Oboladze , 2016 : 27) أنه يمكن أن يكون التخطيط الاستراتيجي أداة مفيدة في تحقيق الإدارة الفعالة في سياق تنفيذ موازنة البرنامج والأداء ، حيث تدعم موازنة البرنامج والأداء فعالية الخدمة وكفاءتها ، مما يعزز زيادة الشفافية المتعلقة بالنتائج .

3. موازنة التخطيط والبرمجة: Planning, Programming Budgeting System (PPBS)

هي نهج يفصل جوانب التخطيط المالي عن الأهداف العامة على المدى القصير وتحدد البرامج التي تحقق تلك الأهداف ، وتحدد تكاليف وعوائد كل برنامج على وفق أولوية نسبية وبالنتيجة يخصص الموارد المطلوبة للبرامج الأنسب لتنفيذه . (Weetman , 2006 : 353)

وظهرت موازنة التخطيط والبرمجة عام 1961 في الولايات المتحدة الأمريكية لعلاج القصور في موازنة البرامج والأداء وأتسع مجال تطبيقها عام 1965 بمرسوم صدر عن الرئيس الأمريكي آنذاك . (العريني ، 2007 : 25) ، وأوضح (محمود ، 2011 : 122) أن موازنة التخطيط والبرمجة تحقق الأهداف الآتية :

- أ. ايجاد طرق جديدة لأداء الأعمال على نحو أفضل وبكلفة أقل .
- ب. الحكم والتعرف على الأمور التي يمكن تحسينها نتيجة الحصول على معلومات أدق .
- فموازنة التخطيط و البرمجة نهج علمي لاتخاذ القرارات يمكّن من قياس العائد والكلفة للنفقات البديلة للموارد الاقتصادية و يشجّع اعتماد المعلومات على نحو مستمر ومنتظم في صياغة السياسات واتخاذ القرارات في الوحدات الاقتصادية . (العواد ، 2017 : 82)
- كما بين (Weetman , 2006 :353) أن الموازنة التخطيط والتخطيط والبرمجة تهتم بالتخطيط المالي الذي يحقق الأهداف القصيرة الأجل، أما الهدف الرئيس للتخطيط الاستراتيجي فهي تطوير أفضل ستراتيجية لتعظيم أداء الوحدة الاقتصادية في فترة مستقبلية ممتدة . (Weygandt, et al , 2010 : 392)
4. **مدخل إعداد الموازنة على أساس التحسين المستمر Kaizen Budgeting** : يشير هذا النوع من الموازنة إلى الفلسفة اليابانية للتحسين المستمر و تطبق في الشركات التي لديها تخفيض في التكاليف كمحور استراتيجي كشركة General Electric في الولايات المتحدة الأمريكية وشركة Citizens Watch وشركة Toyota في اليابان لخفض التكاليف بشكل مستمر . (Horengren , et al , 2018 : 20)
- وتتضمن توقعات التحسين المستمر في الموازنة إذ يقوم بتعديل متطلبات الموارد على نحو أكثر كفاءة وأعلى جودة ولا تقتصر على التحسينات الداخلية وتطالب بتحسينات مستمرة من مورديها وتدرج الآثار المترتبة في التكاليف ضمن جداول التصنيع والموازنة . (Blocher , et al , 2010 : 395)
- غالباً ما يحدد التحسين المستمر من الإدارة العليا ويؤلف الفريق ، و تحدد الأهداف الاستراتيجية، حيث تحدد الإدارة العليا أولويات الوحدة الاقتصادية ، وتضع الخطة الاستراتيجية ، وترشد إدارة المستوى المتوسط نحو أهدافها و تستمر العملية حتى يقتنع العاملين في المستويات الأدنى بتحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية . (Duran& Mertol, 2020 :393)
- وتمثل موازنة التحسين المستمر إحدى أهم الاستراتيجيات التي تهدف الى تقديم مخرجات جودة عالية ، تتمتع بميزه تنافسية عن طريق ادخال التطوير المستمر في الوحدة الاقتصادية . (عبد الرحمن و احمد ، 2013 :229)

ويرى (Akcin & Ozsuer, 2015 :222) أن موازنة التحسين المستمر تتضمن خطأً استراتيجية كترشيد المصنع ، و تخفيض في تقدير كلفة الانتاج المتغيرة ، وتحدد هذه الخطط أهداف التخفيض في الكلفة المتغيرة وكلفة الأجور المباشرة وغير المباشرة .

وترى الباحثة أن هناك ارتباطاً بين التخطيط الاستراتيجي وموازنة التحسين المستمر فهي تستند في تقديرات الموازنة على أساس مخطط لها ، وتطبق في الوحدات الاقتصادية التي لديها تخفيض في التكاليف كمحور استراتيجي ، يقوم بالتحسينات على نحو دائم ومستمر .

5. مدخل إعداد الموازنة على أساس الوقت المحدد Just – In – Time budgeting

(JIT): الموازنة على أساس الوقت المحدد هي نظام لإعداد الموازنات تعتمد على إنتاج الوحدات اللازمة بالجودة والكمية المطلوبة في فترة زمنية معينة ومن ثمّ يمكن للوحدة الاقتصادية إدارة الموارد وتخصيصها بسهولة . (Radisic , 2012 : 4) و هي طريقة لإدارة التصنيع الياباني طورت في السبعينات القرن الماضي لأول مرة في مصانع شركة تويوتا (Toyota) كان الهدف الرئيس هو تلبية طلبات المستهلكين ، ومبدأ (JIT) هو الحصول على المواد الخام بكمية مناسبة وإنتاج المنتجات في الوقت والمكان المناسب . (Mahmoud, 2014 : 4) ، حيث يقضي (JIT) على المعوقات المرتبطة بالوقت والأجور والتخزين وينتج فقط ما هو مطلوب عند الحاجة اليه ، بالكمية المطلوبة ، و عند وجود الطلب ولا يعتمد على التنبؤ ، وتسعى (JIT budgeting) إلى تحقيق الأهداف الآتية : (البرديني ، 2014 : 28)

- أ. القضاء على الإنتاج الفائض حيث يجري الإنتاج على وفق الطلب .
- ب. تخفيض وقت التهيئة وإعادة التشغيل .
- ج. القضاء على الإنتاج التالف .
- د. تخفيض المخزون إلى الصفر .
- هـ. تحسين جودة المنتج و تخفيض التكاليف وتحقيق المرونة في تلبية رغبات الزبائن .

أن الموازنة على أساس الوقت المحدد قادرة على زيادة قدرة الوحدة الاقتصادية على التنافس مع الآخرين والبقاء على المدى الطويل وتطوير عملية مثالية ، كما أنها تزيد من كفاءة العملية الإنتاجية و تقلل من إهدار المواد و الجهد والوقت وتسهم في المحافظة على المستوى الاستراتيجي التنظيمي في البيئة التنافسية . (Al-Ali & Abdallah, 2015 :29) فهي أحد الاستراتيجيات

الضرورية لبقاء واستمرارية الوحدات الاقتصادية من أجل تقليل التكاليف الإنتاجية وبما يحقق متطلبات الجودة الشاملة . (العوادي و محمد ، 2018 : 103)

6. الموازنة الصفرية (Zero-based budgeting(ZBB) : هي أداة للتخطيط ، تعتمد تحليل الكلفة والمنفعة للبرامج والوظائف لتحسين تخصيص الموارد في الوحدة الاقتصادية. (Shim , Siegel , 1999 : 122)

أنتشر مفهوم الموازنة الصفرية في بداية السبعينات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث يعد هذا النوع من الموازنات على أساس تحليل وتقييم جميع البرامج والمشاريع والأنشطة جديدها و سابقها على حدّ سواء وتحليل القرارات لكل وحدة على أن تحتوي القرارات على معلومات كافية تمكن من تقييم مدى كفاءة المشاريع والأنشطة وإمكانية مقارنتها مع المشاريع والأنشطة البديلة . (الرماحي ، 2009 : 191)

وعلى وفق هذا النوع من الموازنات تقوم كل وحدة اقتصادية بإعداد برامج جديدة كأنها تبدأ من الصفر حيث تقرر مجموعة من البرامج والأنشطة في هيئة متكاملة و جديدة . (البنا ، 2011 : 184) ويرى (Ibrahim , 2019 : 332) ان الموازنة الصفرية نظام مصمم لدمج مرحلة التخطيط في عملية الموازنة مما يجبر الوحدة الاقتصادية على تحديد الأهداف ولا يمكن تحقيق ذلك إلا عن طريق تقييم الأداء الذي يأخذ في الاعتبار المقاييس المهمة للكفاءة .

ولتنفيذ استراتيجية الوحدة الاقتصادية على الموازنة الصفرية يتطلب تقييم جميع الأنشطة بدقة والتكاليف المرتبطة بها لتحقيق نتائج أعمال محددة ، أما الافتقار إلى التخطيط المستقبلي يعد أحد المخاطر الشائعة ، و لأن الموازنة الصفرية التي تبدأ من الصفر كل عام تتعرض إلى خطر تجاهل الوحدات الاقتصادية لمقارنات الموازنة السنوية . (Rasugu , 2019 : 61)

وترى الباحثة أن الموازنة الصفرية هي من أدوات التخطيط التي يركز على نحو كبير على تحقيق الخطط والأهداف قصيرة الأجل على حساب الأهداف طويلة الأجل للوحدات الاقتصادية. وسيتضمن المبحث اللاحق شرحاً وافياً للموازنة الصفرية .

7. مدخل إعداد الموازنة على أساس النشاط (Activity-based budgeting (ABB) :

يركز هذا المدخل على تكاليف الأنشطة الضرورية للإنتاج وبيع المنتجات وتقديم الخدمات كما إنها ذات قيمة كبيرة في الوحدات الاقتصادية التي تكون فيها التكاليف غير المباشرة عالية فعلمية إعداد الموازنة على أساس النشاط يستند تقسيمها لمجموعات من كلفة النشاط المتجانسة. (الكواز ويوسف ، 2011 : 308) فالموازنة على أساس النشاط تقوم على محورين رئيسيين هما التحليل القائم على النشاط (Activity Based Analysis(ABA)⁽¹⁾ والتكاليف المستندة إلى النشاط (Activity - based cost(ABC) إذ يركز المحور الأول على تحليل كل وظيفة ويركز المحور الثاني على وضع القواعد، و يستند على تتبع وتحليل العمليات التي تولد القيمة ورضا الزبائن ، (Capusneanu , et al , 2013,28) و يمثل تعبيراً واضحاً لربط التخطيط الاستراتيجي بالأهداف الاستراتيجية و يسهل الجهود لإعادة هندسة العمليات و إعادة التقييم . (Mustafa , 2005 , 45)

والموازنة على أساس النشاط تحدد التكاليف المتوقعة للأنشطة المطلوبة لإنتاج المنتج إذ تعد أداة للتخطيط الاستراتيجي والتحكم في التكاليف وتزيد من كفاءة الكلفة عن طريق القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة كما توفر معلومات حول تحسين عملية الإنتاج والتسعير وتحليل الربحية . (Bingu , 2010 : 215)

ويرى (Huynh , et al , 2013 : 185) أن الموازنة على أساس النشاط تساعد الوحدة الاقتصادية في ترجمة رؤيتها إلى استراتيجية ذات أهداف من أجل خلق القيمة وطرق خلق القيمة تشمل زيادة الحصة السوقية و انخفاض التكاليف و تحسين معدلات المبيعات و زيادة هوامش الربح و زيادة الانتاجية و انخفاض كلفة رأس المال .

و سيتناول المبحث (الثالث) شرحاً وافياً للموازنة على أساس النشاط .

1. التحليل القائم على النشاط Activity base analysis (ABA) هي تحليل وتقييم كل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية على وفق حاجتها للمنتج أو تلبية طلب الزبون بكفاءة . (Blicher , et al , 2010 :139)

مما سبق يتضح أن النشاط الاقتصادي يسعى إلى تحقيق أهداف معينة ، وتتعدد الطرائق والأساليب التي يسلكها للوصول إلى كل هدف من هذه الأهداف ، فالموازنة التخطيطية من أهم أدوات المحاسبة الإدارية التي تساعد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة ، لذلك فهي أداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الوحدة الاقتصادية ، فضلاً عن استعمالها في عملية التنسيق والاتصال بين أقسام الوحدة الاقتصادية و تسهل عملية تقويم الأداء ، وهناك أساليب متعددة في إعداد الموازنات ابتداءً من الموازنة التقليدية التي اثبتت عدم كفاءتها في عملية التخطيط والرقابة مما أدت الى ظهور موازنات بديلة كموازنة البرنامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة والموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط وموازنة التحسين المستمر والموازنة على أساس الوقت المحدد ، حيث يسعى كل نوع من أنواع الموازنات الى تطوير عمل الوحدات الاقتصادية وتحقيق أهدافها سواء أكانت قصيرة الأجل أم طويلة الأجل على نحو أكثر كفاءة وفاعلية مع الأخذ بعين الاعتبار ضرورة التوجه نحو البعد الاستراتيجي للموازنات و سيتناول المبحث اللاحق الموازنة الصفرية على نحو وافٍ.

المبحث الثاني

الموازنة الصفرية ودورها في عملية التخطيط

Zero budget and its role in the planning process

بذلت جهود كبيرة لتغيير وإصلاح أنظمة الموازنة وكسر هيمنة الموازنة التقليدية ، ومن هذه الإصلاحات أسلوب الموازنة الصفرية التي تساعد في التخطيط والرقابة على النفقات وتحقيق كفاءة في تخصيص الموارد ، وسنتناول في هذا المبحث تعريف الموازنة الصفرية وتطورها ومراحل إعدادها ومقومات نجاحها و مزاياها ومعوقات تطبيقها فضلاً عن عرض مختصر لتطبيق الموازنة الصفرية في العراق .

أولاً : تعريف الموازنة الصفرية

Definition of zero budget

تعرف 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 . (Abuh , 194 : 2016 , adah)

وتحدد الموازنة على الأساس الصفري أدنى حد لتمويل كل نشاط رئيس (مثل المنتج والخدمة) ، ويجب تبرير المبالغ التي تتجاوز الحد الأدنى لغرض موافقة الإدارة العليا ، و يفحص كل منتج أو خدمة ويجري تجاهل واستبعاد البرامج التي تتسم بعدم الكفاءة ولا تمول إذ يهتم المدير بالفترة الحالية والمستقبلية ولا يهتم بالفترة الماضية ، (Shim & Siegel , 2009 : 322) و يخصص التمويل بناءً على ضرورة وكفاءة البرامج ، على عكس الموازنة التقليدية إذ لا يوجد عنصر يخصص تلقائياً في الموازنة اللاحقة ، بل يجري تجميع وإعادة تقييم التكاليف ومستوى الخدمات والبرامج واختيار البرامج الأكثر كفاءة . (Ibrahim, et al,2018 : 17) و تتميز هذه الطريقة بمراجعة منتظمة لجميع الأنشطة المنفذة لمعرفة ما إذا كانت لا تزال مطلوبة . (Collier,2003 : 207)

لقد تعدد التعاريف الواردة للموازنة الصفرية نتيجة لاختلاف آراء الباحثين والمؤلفين والجدول (2-2) أدناه يوضح مجموعه من تعريفات الموازنة الصفرية :

جدول (2-2)

تعريفات بعض الكتاب والباحثين لمفهوم الموازنة الصفرية

ت	المصدر	تعريف
1	(الحسيني ، 1999 : 130)	عملية تخطيط ورقابة وإعداد الموازنة بشكل تفصيلي ، إذ يتطلب من كل مدير تبرير الموارد المخصصة لكل برنامج ، وكما أنه مطالب بتبرير كل نشاط أو برنامج يخطط لإنجازه من الصفر .
2.	(GFOA, 2011 : 1)	نظام يعتمد على بناء الموازنة من الألف إلى الياء ، بدءاً من الصفر.
3.	(Singh &Yadav, 2011) (:4)	تقنية تكمل وترتبط عملية التخطيط والموازنة وتحدد الطرق البديلة لاستخدام الموارد المحدودة بشكل أكثر فاعلية .
4.	(The Institute of Cost Accountants of India, 2013 :446)	نظام يعتمد على إعادة تقييم جميع الأنشطة و تعيين مستويات منفصلة لكل نشاط و اختيار مجموعة تتناسب مع الأموال المتاحة .
5.	(Nnoli ,et al , 2016 : 31)	تخصيص الموارد دون الرجوع إلى الموازنات السابقة ، إذ يبدأ التخصيص من جديد ولا يعتمد على البيانات التاريخية ، أي أن تخصيص الموازنة يجري على أنه صفر وعلى المدير تبرير أسباب تخصيص الموارد.
6.	(Ashwe , 2016 :6)	طريقة لإعداد الموازنة تبرر جميع النفقات لكل فترة جديدة ، تبدأ من الصفر وتحلل كل نشاط على وفق احتياجاتها وتكاليفها .
7.	(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 .
المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على المصادر المؤشرة إزاءها .		

من التعريفات السابقة يمكن أن نستنتج الآتي:

1. يقيّم كل نشاط على نحو مستقل من حيث المدخلات والمخرجات وأولوية تنفيذه .
2. يبدأ التخصيص من جديد ولا يعتمد على نفقات السنوات السابقة وإنما ينظر للأنشطة السابقة لغرض تحديد الحاجة من تنفيذه .
3. تعد الموازنة على نحو تفصيلي ويجب تبرير كل نشاط أو برنامج يخطط لإنجازه .
4. تجري معاملة كل برنامج يجري تنفيذه معاملة برنامج جديد من حيث تبرير ضرورة استمرار هذا البرنامج في الفترة المقبلة لغرض تمويله.
5. تقييم الطرائق البديلة التي تحقق أهداف الوحدة الاقتصادية .

ثانياً : تطور الموازنة الصفرية Zero-base budgeting Evolution

أهتم بفكرة الموازنة الصفرية كثير من العاملين في القطاع العام والقطاع الخاص ، وترجع فكرة إعداد الموازنة الصفرية 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 الصفرية 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) وفي عام 1972 طلب جيمي كارتر حاكم ولاية جورجيا من Peter Pyhrr إعداد الموازنة الصفرية 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) ومن بين المنظمات الحكومية إحدى عشرة ولاية قامت باستخدام الموازنة الصفرية منها ولاية تكساس ونيو مكسيكي أما من بين المنظمات التعليمية كانت نيويورك أول منظمة تنفذ الموازنة الصفرية وبعد ذلك نفذت في اليونان وكندا في عام 1980 . (33 : 1982 ، Hatefi)

اما في البلدان النامية وعلى وفق دراسة أجرتها المنظمة العربية للعلوم الإدارية عام 1987 ، حاولت الفلبين و الهند تجربة الموازنة الصفرية لفترة قصيرة دون جدوى وفي عام 1991 كانت

هناك محاولة متجددة من الهند للتوصية بالموازنة الصفرية كأداة للتخطيط والرقابة .
(Ahmad,2007 : 5)

ثالثاً : المقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة الصفرية A Comparison Between the Traditional Budget and The Zero Budget

إن التطور الذي حصل في بيئة الأعمال أدى إلى زيادة الإنفاق من سنة إلى أخرى ، وأصبحت الأساليب المعمول بها حالياً غير كافية لأغراض التخطيط وإعداد الموازنات ، لذلك توجهت كثير من الدراسات والبحوث نحو أساليب إصلاح وتطوير النظام التقليدي، ومنها تطبيق الموازنة الصفرية بدلاً عن الموازنة التقليدية ، إذ يرى (العواد ، 2017 : 84) إن أسلوب الموازنة الصفرية يختلف تماماً عن أسلوب الموازنة التقليدية الذي يستند إلى بيانات السنوات السابقة لإعداد موازنة السنة اللاحقة ، وهو يتضمن جميع البرامج الجاري تنفيذها بغض النظر عما إذا كانت ضرورية أو لا ، وأن تنجز بكفاءة أو لا . ويعرض الجدول (2-3) مقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة الصفرية :

(جدول 2-3)

المقارنة بين الموازنة الصفرية والموازنة التقليدية

الموازنة الصفرية	الموازنة التقليدية	مجال المقارنة
تعد الموازنة على أساس الصفر إذ توزع الموارد على وفق الأولويات.	تعتمد على أرقام السنوات السابقة وتعاب عليها احتمال انتقال أخطاء التقدير.	أساس الإعداد
تعد بمشاركة العاملين مما يخلق لديهم الحافز على الأداء بكفاءة عالية .	تعد من الإدارة العليا وتشترك المستويات الدنيا بشكل صوري .	المشاركة
مراجعة البرامج السابقة وإعادة تخصيص الأموال بعد تبرير البرامج القديمة بالكامل أو تحديد الاستخدام الأمثل للموارد .	استمرارية جميع البرامج السابقة ما لم تقترح أدلة واضحة لإلغائه من الموازنة .	الاستمرارية
مراجعة وتبرير إجمالي النفقات لكل برنامج وإعادة النظر في التمويل الأساسي للبرامج .	المبالغة في التقديرات والإنفاق وتبرير مقدار الزيادة فقط.	السيطرة على النفقات

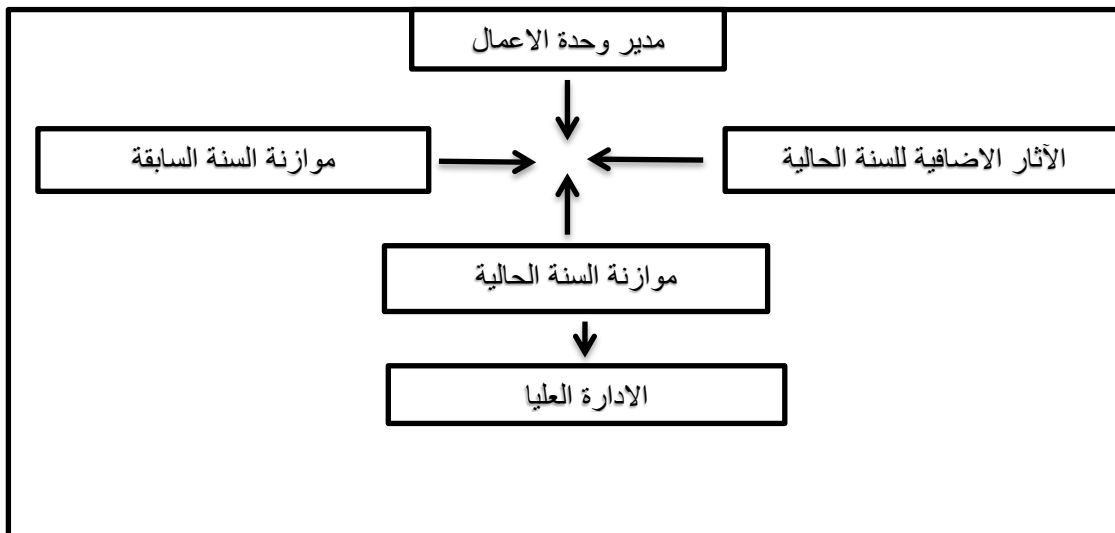
التركيز على المدخلات وذلك بتخصيص الموارد للأنشطة دون تركيز على المخرجات.	التركيز على المخرجات لقياس كفاءة الوحدات الاقتصادية .
المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد إلى : (Gapenski & Reiter, 2016 : 278) و (Wetherbe & Montanari, 2016 : 3) و (ابراهيم ، 2008 : 18)	

نستنتج من (جدول 2-3) أعلاه إن الموازنة الصفرية تركز على تبرير النفقات و التخصيص الأمثل للموارد و توزيعها على وفق الأولويات و مشاركة جميع المستويات في إعداد الموازنة بكفاءة عالية و يبين الشكل (1-2) مقارنة بين الموازنة التقليدية و الموازنة الصفرية :

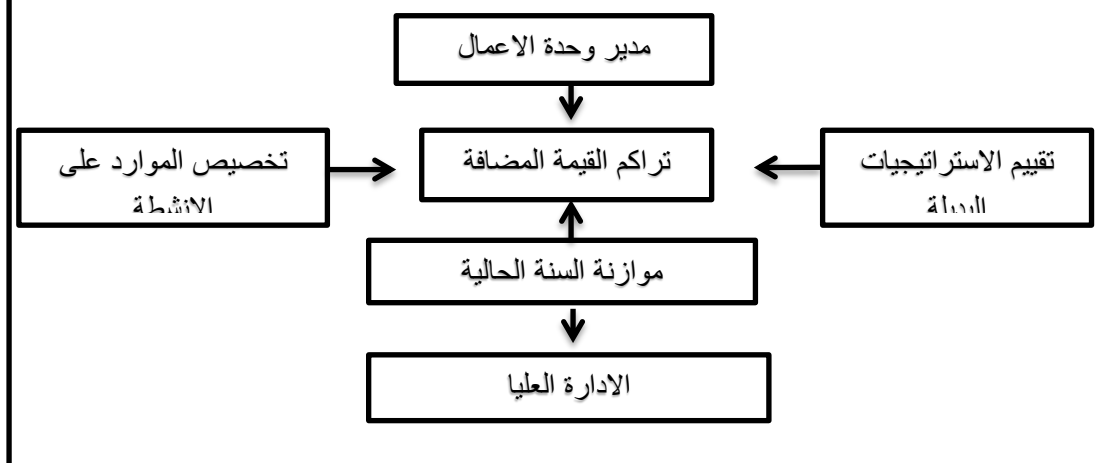
الشكل (1-2)

المقارنة بين الموازنة التقليدية و الموازنة الصفرية

الموازنة التقليدية



الموازنة الصفرية



المصدر : (Dunn :2 , available in www.bookkeepers.org)

يبين شكل (2- 1) أن الموازنة التقليدية تعتمد على موازنة السنة السابقة و أي متغيرات يتوقع حدوثها في السنة المالية في حين إن الموازنة الصفرية تقيم البدائل المتاحة وتقوم بمراجعة وتبرير الإنفاق لكل برنامج أو نشاط وتخصص الموارد المتاحة على وفق الأولويات لأفضل البدائل مما يساعد في كفاءة عمل الوحدات الاقتصادية .

رابعاً : مراحل إعداد الموازنة الصفرية The stages of preparing the zero budget

تجري عملية إعداد الموازنة الصفرية بمراحل متعددة يمكن تحديدها بالآتي : (shim & Siegel , 2009 : 322) (المهاني واخرون ، 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 سواءً أكانت فرداً أم مجموعة أفراد .

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

ج . تستقل وتتميز على نحو كبير عن الوحدات الأخرى .

د . تتمتع بالسلطة والرقابة على التصرف واستثمار الموارد الاقتصادية .

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 ونتيجة 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 ، (المهائني وآخرون ، 2010 : 398) و تعتمد الادارة العليا على التوصيات المقدمة من مدراء كل وحدة قرار ويجري تحليل الكلفة والمنفعة لكل وحدة قرار وتحدد الأنشطة الأكثر أهمية بما يزيد الخدمة على نحو فعال . (Haxholli , 2015 : 19)

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

أ. وصف البرنامج وكيفية تنفيذه .

ب. بيان الفوائد و الأهداف الواجب استخلاصها من البرنامج.

ج. خطة تحقيق البرنامج .

د. تقدير وتقييم الكلفة والوقت .

هـ. طرق بديلة لتحقيق البرنامج في الوقت والكلفة .

و. تدابير الانتاج .

ز. الموارد المادية والبشرية اللازمة لتطبيق البرنامج .

ح. مراكز المسؤولية .

ط. المتطلبات القانونية التشغيلية والتقنية .

ويرى (Shelby , 2013 : 8) 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. إن 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 وتعقد مقاييس ومؤشرات الأداء .

ج. 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 . (احمر ، 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 .

ج. 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 المدراء 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 . (324: Shim & Siegel , 2009) ، 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 . (احمر ، 2003 : 122)

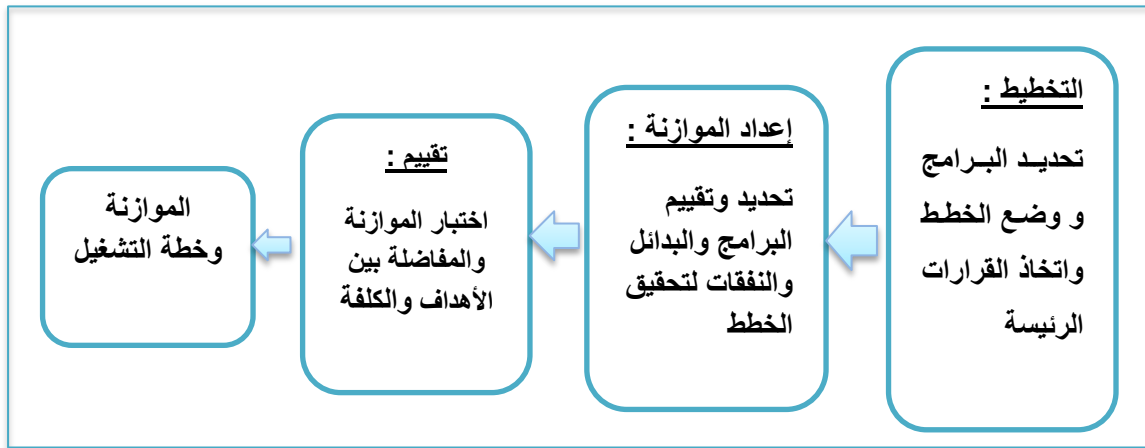
5. **تقييم البرامج والأنشطة :** يقوم فريق إعداد الموازنة الصفرية بالتقييم المستمر للبرامج والأنشطة ، القديم منها و الجديد على حدّ سواء ، إذ يعتمد كل برنامج أو نشاط على أهميته ومنفعته للوحدة والمجتمع وتحقيقه لوفرة في الموارد ويمكن تخصيص هذه الموارد لبرامج جديدة . (الحسيني ، 1999 : 140) .

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

ويمكن تمثيل مراحل إعداد الموازنة الصفرية بالشكل (2-2) الآتي :

(شكل 2-2)

مراحل إعداد الموازنة الصفرية



Resource : Haxholli , Burim , (2015) "Zero Based Budgeting in KCS Implementing Zero Based Budgeting Method in Kosovo Correctional Service".

خامساً : مقومات نجاح الموازنة الصفرية Elements of success of the zero budget

إن نجاح تطبيق الموازنة الصفرية يحتاج إلى مجموعة من المقومات التي تساعد على تطبيقها بنجاح تتمثل بالآتي : (سدخان ، 2018 : 275) (عبد ، 2017 : 198)

1. دراسة الوحدة الاقتصادية و أوضاعها الإدارية وأسلوب إدارة التكاليف وإلغاء الأنشطة غير الضرورية .

2. التقييم العالي للموازنة الصفرية و التصرف بإيجابية من الإدارة العليا و العاملين ، مع إجراء التقييم الدوري عن طريق تحديد الأهداف وصولاً إلى الموازنة .

3. التقييم الدوري لمراحل الانجاز عن طريق تحديد المعوقات والصعوبات ونقاط الضعف والقوة و تشخيص و تجاوز المشاكل وصولاً إلى التقييم النهائي للموازنة .

4. تدريب المديرين و مساعديهم وفريق المحاسبة على نحو ملائم عن طريق إقامة دورات مكثفة و اعطاء الوقت الكافي لهم لتنفيذ العمل .

سادساً : مزايا تطبيق الموازنة الصفرية Advantage of applying zero budget

إن تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية 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. تخصيص أكثر كفاءة للموارد بما يتلاءم مع الخطة الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية والقيود الاقتصادية.

ج. معلومات أفضل عن الموازنة تساعد على تحديد أنشطة أو خدمات أو وظائف مكررة أو زائدة عن الحاجة .

د. القدرة على إيجاد تمويل داخلي للبرامج الجديدة عن طريق تقديم خدمات أكثر كفاءة وترتيب أولويات البرامج .

هـ . تنمية قدرات ومهارات العاملين في الوحدات الاقتصادية عن طريق مشاركتهم في عمليات التخطيط والتقييم وإعداد الموازنة والرقابة عليها .

و . تستفيد الإدارة العليا من المعرفة التفصيلية للإدارة ذات المستوى الأدنى بالعمليات اليومية ، مما يؤدي إلى زيادة جودة معلومات الموازنة .

هـ . يعزز قدرة المدراء الذين يعدون الموازنة في المستقبل .

The disadvantages of applying zero balance budgeting

على الرغم من المزايا التي تحققها الموازنة الصفرية 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 .

ج . يتطلب إعداد الموازنة الصفرية كثيراً من الدراسة والتحليل مما يجب توفير متخصصين على مستوى عال من الكفاءة .

د . صعوبة تحديد مجموعات القرار المختلفة أو غير المتطابقة بعضها مع بعضها الآخر .

هـ . تتطلب كثيراً من المعلومات والبيانات التي قد لا تتوفر بسهولة خاصة المعلومات اللازمة لتحديد المستوى المناسب للإنفاق .

و . تتطلب توفير وقت طويل لجمع المعلومات والموارد المادية والبشرية .

هـ . شمولية البيانات في الوحدات الاقتصادية الكبيرة تؤدي إلى إهمال المعلومات المهمة .

ثامناً : التوجه نحو الموازنة الصفرية في العراق Zero-based budgeting in Iraq

بدأ مشروع تطبيق الموازنة الصفرية في العراق بعد أن أصدرت رئاسة الجمهورية عام 1989 كتاباً موجهاً إلى جامعة بغداد بضرورة إعداد تقديرات الموازنة لعام 1990 على وفق

الأسس العلميّة والإحصائيّة ، وعلى هذا الأساس قامت الجامعة بتوجيه الكليات المرتبطة بها بضرورة إعداد موازنتها على وفق الموازنة الصفريّة عن طريق دراسة تفصيليّة لجميع الأقسام الإداريّة والعلميّة بهدف تحديد التخصيصات اللازمة على نحو دقيق للسنة القادمة فضلاً عن تخفيض أو إلغاء الأنشطة غير الضروريّة للوصول إلى تقديرات صحيحة لتخصيص الموارد اللازمة ، إلا إن هذا المشروع لم ينجح بسبب عدم توفر المقومات اللازمة لنجاحها . (ابراهيم ، 2008 : 11) ، إذ إن الموازنة الصفريّة تحتاج توافر الأطر المؤهّلة بالنظام وتوافر الكوادر الماليّة المدربة ، فضلاً عن حاجة الإدارة لتحديد أهدافها و معرفة البرامج التي تحقق هذه الأهداف على وفق الأولويّة . (هادي ، 2014 : 195)

ويرى (سدخان ، 2018 : 273) إن هناك معوقات كثيرة الإداريّة والماليّة والقانونيّة تقف عائقاً في تطبيق الموازنة الصفريّة في العراق منها :

1. تحتاج إعداد الموازنة الصفريّة إلى وقت طويل وتكاليف عالية .
2. تحتاج تطبيق الموازنة الصفريّة إلى خبرات وكفاءة عالية على مستوى الإدارة و المدراء نزولاً عند المستويات الدنيا.

مما سبق يتضح أن الموازنة الصفريّة أداة للتخطيط ، تطبق تحليل الكلفة والمنفعة للبرامج والوظائف لتحسين تخصيص الموارد في الوحدة الاقتصاديّة ، و يخصص التمويل بناءً على ضرورة وكفاءة البرامج على عكس الموازنة التقليديّة إذ لا يوجد عنصر يخصص تلقائياً في الموازنة اللاحقة ، بل يجري تجميع وإعادة تقييم التكاليف ومستوى الخدمات والبرامج واختيار البرامج الأكثر كفاءة ، فهي نظام للتخطيط والرقابة ، و تقييم البدائل المتاحة وتقوم بمراجعة وتبرير الإنفاق لكل برنامج أو نشاط وتخصص الموارد على وفق الأولويات لأفضل البدائل مما يساعد في تحقيق كفاءة عمل الوحدات الاقتصاديّة .

و سيتناول المبحث اللاحق عرضاً للموازنة على أساس النشاط لمفهوم الموازنة و علاقته مع التكاليف على أساس النشاط و الموازنة الصفريّة.

المبحث الثالث

الموازنة على أساس النشاط

Activity-based budgeting (ABB)

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 ، وسنتناول في هذا المبحث تعريف الموازنة على أساس النشاط والمقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة على أساس النشاط و العلاقة بين الموازنة على أساس النشاط (ABB) وبين التكاليف على أساس النشاط (ABC) و مراحل إعداد الموازنة على أساس النشاط (ABB) ومزاياها و عيوبها فضلاً عن عرض أهم مقومات إعدادها وبيان الفروق بينها و بين الموازنة الصفرية (ZBB) وآلية التكامل بينهما .

أولاً: تعريف الموازنة على أساس النشاط

Definition Activity-Based Budgeting

ظهرت الموازنة على أساس النشاط في 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 كفاءة 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 (2-4) أدناه :

جدول (4-2)

تعريفات بعض الكتاب والباحثين لمفهوم الموازنة على أساس النشاط

ت	المصدر	تعريف
1.	(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 .
2.	(Bingu , 2010 : 215)	منهجية للموازنة تحدد الكلفة المتوقعة للأنشطة المطلوبة لإنتاج منتج معين أو خدمة معينة .
3.	(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 .
4.	(Pietrzak , 2013 , 27)	طريقة لإعداد الموازنة تحدد كلفة الأنشطة المخططة على وفق حجمها المتوقع والموارد اللازمة لها .
5.	(عبد العال ، 2013 : 36)	منهجية لإعداد الموازنة تركز على الأنشطة بدلاً من عناصر التكاليف وتعتمد على أساليب تحليل الأنشطة لإعداد موازنة لكل نشاط عن طريق مسيبات الكلفة ، إذ تقوم بتحليل المنتجات والخدمات وبعد ذلك تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاجها وتحديد الموارد اللازمة لأداء تلك الأنشطة .
6.	(فلوح واخرون ، 2016 : 161)	تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للوحدة الاقتصادية، يعكس تنبؤ الإدارة بحجم العمل والمتطلبات المالية وغير المالية للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية والتغيرات المخططة لتحسين الأداء .
7.	(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 الباحثة بالاعتماد على المصادر المؤشرة إزاءها .		

نستنتج من الجدول أعلاه 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.
4. يعكس تنبؤ الإدارة بحجم الإنتاج والموارد اللازمة لها للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية .

ثانياً : المقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة على أساس النشاط

Comparing traditional and budgeting based on activity

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 (2-5) الآتي :

جدول (5-2)

المقارنة بين الموازنة التقليدية والموازنة على أساس النشاط

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

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

من الجدول (2-5) 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 المضيئة 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 .

ثالثاً : العلاقة بين الموازنة على أساس النشاط (ABB) وبين التكاليف على أساس النشاط (ABC)

The relationship between (ABB) and costs based on activity (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 وترتبط بين كلفة هذه الأنشطة والمنتجات المستفيدة منها عن طريق موجهات كلفة الأنشطة . (الكواز ويوسف ، 2011 : 496) 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 ، إي 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 المرسلة للزبائن أو الوقت الذي يقضيه في إعداد الفواتير . (Garrison,et al , 2012 : 275) و تصنف 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)

- 1 تحديد الأنشطة الرئيسية في الوحدة الاقتصادية .
- 2 تحديد العوامل المؤثرة على كلفة الأنشطة (محركات الكلفة) .
- 3 إعداد مجمع الكلفة لكل نشاط وتتبع التكاليف لكل مجمع كلفة .
- 4 حساب معدل تحميل محرك الكلفة على أنه إجمالي التكاليف مقسومة على عدد مرات حدوث النشاط .
- 5 تخصيص التكاليف على المنتجات والخدمات باستخدام موجه لكل نشاط .

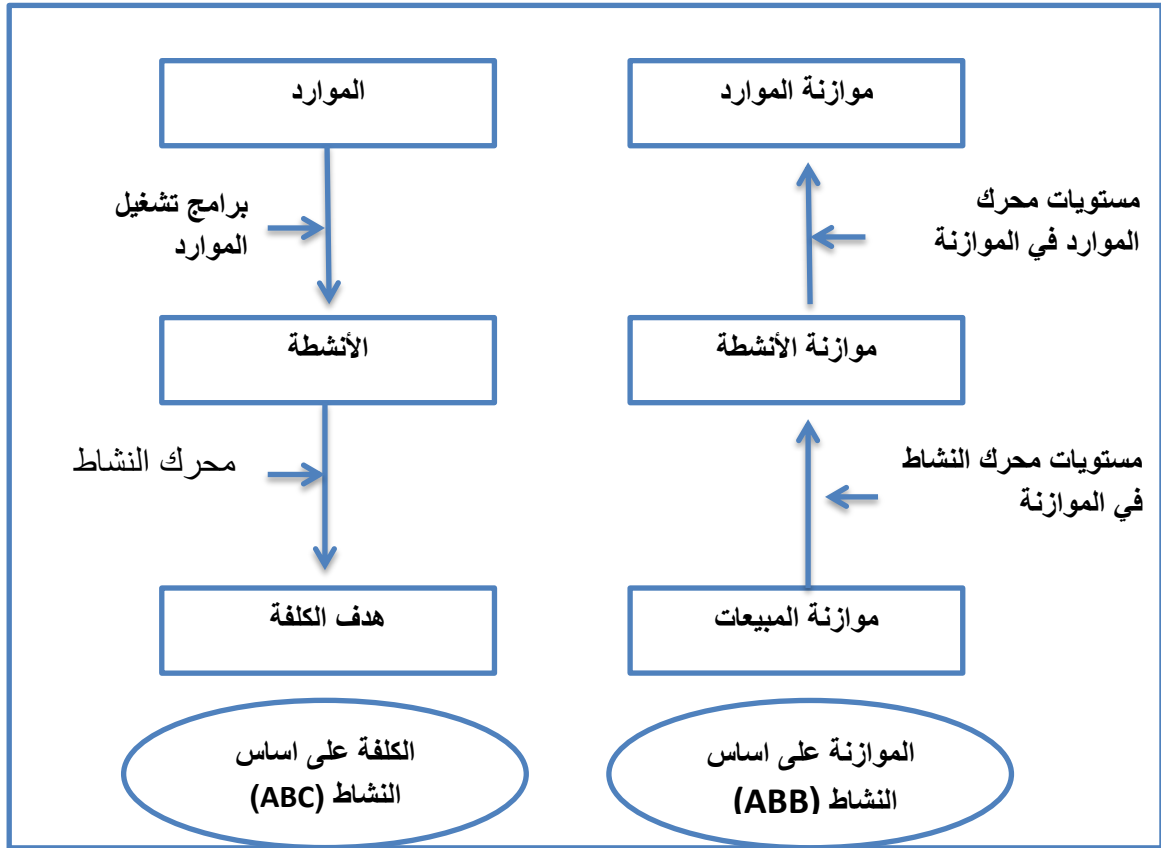
تقوم الكلفة على أساس النشاط بتحسين عمل الموازنة على أساس النشاط و تجعل تحليل المنتج أو الخدمة بدقة أكثر ، حيث تطبق برامج تشغيل التكاليف أو طرائق التخصيص لتوزيع الكلف غير المباشرة كما يقلل أسلوب (ABC) من إجمالي التكاليف . (Szatmary, 2011 ,75) ، وعن طريق المزج بين الموازنة على أساس النشاط (ABB) و الكلفة على أساس النشاط (ABC) يمكن للوحدة الاقتصادية إنشاء خطة تضيف قيمة لها وأن الموازنة على أساس النشاط تترجم استراتيجية العمل إلى أنشطة رئيسية وترتكز على الأنشطة والعمالة أكثر من الموارد أما الكلفة على أساس النشاط فترتكز على الكفاءات المتوقعة من العمالة إذ إن تحليل التكاليف يقدم تغذية عكسية عن قدرة العاملين في الوحدة الاقتصادية على مقابلة أهدافها الاستراتيجية ، (النابلسي ، 2012 : 31) ومع ذلك فإن نطاق الموازنة على أساس النشاط أوسع من الكلفة على أساس النشاط لأنه يناسب وظائف الإدارة و متطلباتها ويرتكز على التحسينات التي يجب إجراؤها في الفترة المقبلة . (Antic& Novicevic, 2011 : 373)

و يشير (Bradley & Mozjerin: 4) أنه غالبًا 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 نموذج دقيق 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 (3-2) مقارنة بين الموازنة على أساس النشاط (ABB) والكلفة على أساس النشاط (ABC) :

الشكل (3-2)

المقارنة بين (ABC) و (ABB)



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

يوضح الشكل (3-2) 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.

رابعاً : خطوات إعداد الموازنة على أساس النشاط (ABB) Steps to (Prepare an Activity-Based Budget (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 , 2008 , 3) و (Kaplan & (حاتم ، 2014 : 59) و (ابو رحمة ، 2008 : 81) و (النابلسي ، 2013 : 36)

1. 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 .

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 و نشاط 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 الامكانيات المالية والفنية المتاحة وتخصيص الموارد لتلبية توقعات الإنتاج والمبيعات على نحو الذي يسهم 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 تنطوي على زيادة الموارد كتوظيف العاملين أو زيادة المخزون والأجهزة .

ب. مؤشرات الاستهلاك عن طريق زيادة كفاءة الأنشطة أو الموارد .

خامساً : مزايا الموازنة على أساس النشاط (ABB)

Advantage Activity-based budgeting

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

185 : 2013) (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 المضيفة 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 وزيادة هامش الربح وزيادة الإنتاج وتقليل كلفة رأس المال.

4. تحدد المواضع 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.

سادساً : عيوب الموازنة على أساس النشاط - Disadvantages of activity-based budgeting

على الرغم من المزايا التي تقدمها الموازنة على أساس النشاط لكن هناك صعوبات في تطبيقها تتمثل بالآتي : (ابو رحمة ، 2008 : 83) <https://efinancemanagement.com/> <https://kfknowledgebank.kaplan.co.uk/>

1. تتطلب الموازنة فهماً عميقاً لمختلف وظائف الوحدة الاقتصادية فإذا كانت الإدارة العليا غير قادرة على فهم وتقييم جميع مجالات العمل ، فإن ذلك سيؤدي 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 ثمّ زيادة التكاليف .
4. يتطلب قدراً كبيراً من الجهد والوقت لإنشاء الأنشطة الرئيسية 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 .

سابعاً : مقومات إعداد الموازنة على أساس النشاط : Activity based budget preparation requirements

لتطبيق الموازنة على أساس النشاط يجب توفر المقومات الآتية : (فرحات و ياسين ، 2017 : 99) (Pietrzak , 2013 , 27)

1. إدراك الإدارة العليا لأهمية تطبيق الموازنة و ضمان تبنيها للمفاهيم التي تستند إلى الأنشطة.
2. توافر هيكل تنظيمي سليم يتمتع بالمرونة و يساعد بإجراء التعديلات الضرورية عند إعداد الموازنة و مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعداد الموازنة .
3. بناء نموذج التكاليف على أساس النشاط (ABC) .

4. توافر أنظمة محاسبية مؤتمتة تقدم المعلومات اللازمة للتخطيط وإعداد الموازنة وتحدد كلفة المنتجات والخدمات والأنشطة المنجزة وتبين كلفة الطاقة غير المستغلة على مستوى كل نشاط .
5. توافر موارد بشرية مؤهلة مما يسهل تطبيق الموازنة على أساس النشاط ويجعلهم يقبلون التغيير على نحو مستمر وغالبا ما يوظف مستشارين متخصصين .
6. تنوع وتعقيد الخدمات المقدمة يؤدي الى الحاجة الى موازنة على أساس النشاط لغرض الرقابة على الكلفة وترشيد الموارد المتاحة .

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

Comparison of budget based (ABB) on activity and zero budget (ZBB)

الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط هما نظامين بديلين 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 فإعداد 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 فتفترض 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 (2-6) الآتي :

جدول (2-6)

مقارنة بين الموازنة على أساس النشاط والموازنة الصفرية

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

وترى الباحثة إن الموازنة على أساس النشاط والموازنة الصفرية تجمعهما نقاط مشتركة تعد

أساس 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 .

وتقترح الباحثة أنه يمكن إعداد الموازنة الصفرية على أساس النشاط Activity Based

Zero Budget عن طريق التكامل بين الأسلوبين على نحو 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 موجهات الكلفة المطلوبة لإنجاز الأنشطة المتوقعة لإنتاج حجم المبيعات المتوقع.
5. تحديد معدلات الاسعار وكلف موجهات الكلفة اللازمة لإنجاز 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 الموازنتين على نحو متكامل .

مما سبق يتضح أن الموازنة على أساس النشاط أحدى أساليب إعداد الموازنات الناتجة من تطور السياسات ونظم الانتاج الحديثة فهي تعد أداة للتخطيط والتحكم في التكاليف ، وتزيد كفاءة الإنتاج عن طريق القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة للوحدة الاقتصادية فضلاً عن توفير المعلومات المفيدة حول تحسين عملية الإنتاج ، والتسعير، وتحليل الربحية . فعن طريق المقارنة بين الموازنة على أساس النشاط (ABB) و الكلفة على أساس النشاط (ABC) يظهر بأنه يمكن للوحدة الاقتصادية خلق خطة تضيف قيمة لها تترجم استراتيجياً العمل إلى أنشطة رئيسية وترتكز على الأنشطة والعمالة أكثر من الموارد أما الكلفة على أساس النشاط

فتركز على الكفاءات المتوقعة من العمالة ، حيث يقدم تحليل التكاليف تغذية عكسية عن قدرة كفاءات الوحدة الاقتصادية على مقابلة أهدافها الاستراتيجية ، كما أن العلاقة بين الموازنة على أساس النشاط والموازنة الصفرية هي علاقة مترابطة و يركز كلا النوعين من الموازنات على تحليل الأنشطة وحذف الأنشطة غير المضافة للقيمة فضلا عن تركيزهما على كفاءة التخطيط والرقابة على المشاريع ، وسيتناول المبحث الرابع الأهداف الاستراتيجية على نحو وافٍ .

المبحث الرابع

التخطيط لتحقيق الأهداف الاستراتيجية

Planning to achieve strategic goals

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 تعتمده الوحدات الاقتصادية لتقييم كفاءة الإدارة ، وفي هذا الإطار نتناول في هذا المبحث الى مفهوم الأهداف الاستراتيجية و أهميتها وعلاقتها بالتخطيط الاستراتيجي فضلاً عن خصائصها و مزاياها و علاقتها مع الموازنات .

أولاً : مفهوم الأهداف الاستراتيجية The concept of strategic goals

قبل التطرق إلى مفهوم الأهداف الاستراتيجية نتعرف أولاً على مفهوم الأهداف بشكل عام وبعد ذلك نتعرف على مفهوم الاستراتيجية ومن ثم نتعرف على مفهوم الأهداف الاستراتيجية بالتفصيل .

The concept of goals

1. مفهوم الأهداف

تعرف الأهداف بأنها النتائج المطلوب تحقيقها لترجمة وظائف الوحدة الاقتصادية وصولاً إلى الواقع العملي ، وتتسم بالتحديد الدقيق وإمكانية القياس وتعد على أنها مقياس للأداء وأساس لأي نظام إداري فعال عن طريق المساعدة في التوجيه والرقابة . (السكرانة ، 2010 : 234)

كما عرفها (المطيري ، 2011 : 39) بأنها النتائج النهائية المرغوبة والمتوقعة وهي أساس وجود الوحدات الاقتصادية والدليل الموجه لحركتها وهي أداة لتنسيق جهود الإدارة و مؤشر لقياس الأداء وتحديد الانحرافات وتصحيحها .

والأهداف لها أهمية كبيرة في الوحدات الاقتصادية فيما تحققه من وظائف مهمة وتتمثل أهميتها بالنقاط الآتية : (ناصر ، 2018 : 126) (الغزالي ، 2006 : 41)

أ . تساعد الإدارة العليا في وضع الاستراتيجيات وتعد مرشداً لاتخاذ القرارات الملائمة بما يتناسب مع المواقف التي تواجهها .

ب. تساهم في تحديد مراكز المسؤولية وتقييم الأداء .

ج. تساعد على التنبؤ بالاحتياجات المستقبلية من الموارد المالية والبشرية والمعلوماتية واستعمالها على نحو أمثل .

د. تسهم في وضع المقاييس والمعايير الخاصة بالرقابة وتقييم الأداء إذ يعتمد على الأهداف لتقييم الأداء وكفاءة الإدارة .

أما العوامل المؤثرة في تحديد الأهداف فهي : (السكرانة ، 2010 : 235)

أ. المؤثرات الخارجية : التشريعات الحكومية و القيم الاجتماعية و مجموعات الضغط .

ب. طبيعة النشاط : جودة المنتج و الموقف السوقي و التكنولوجيا .

ج. الثقافة التنظيمية : التاريخ والتطور و النموذج القيادي والإداري و الهيكل والأنظمة .

د. الأفراد والمجموعات : النقابات والجمعيات وتوقعات أصحاب المصالح كالملاك والزبائن والعاملين .

ولكي تكون الأهداف التي تضعها الوحدة الاقتصادية عملية يجب أن تتوفر فيه الشروط الآتية :
(كيلاني ، 2006 : 29)

أ. تتناسب مع تفضيلات واهتمامات المدراء والعاملين .

ب. قابلة للقياس وتعكس عملية صياغة الأهداف بدقة ووضوح .

ج. قابلة للتفاعل الإيجابي مع المتغيرات التي قد تحدث على مستوى البيئة الداخلية أو الخارجية للوحدة الاقتصادية .

د. تكون الأهداف واضحة ومفهومة لكل من واضعيها والعاملين بها .

هـ. يجب أن تربط الأهداف بعنصر الزمن أي بمواعيد زمنية محددة كالأهداف الاستراتيجية (5 - 10 سنوات) أو الأهداف متوسطة الأجل (2 - 5) سنوات أو أهداف قصيرة الأجل (سنة أو أقل من سنة) .

و. يجب أن تكون قابلة للتحقيق بما يلائم الإمكانيات الداخلية والظروف الخارجية للوحدة الاقتصادية .

The concept of strategic

2. مفهوم الاستراتيجية

تعبير الاستراتيجية مشتق من الكلمة اليونانية (Strato) بمعنى جيش أو حشد ومن مشتقات هذه الكلمة (Stratego) بمعنى فن القيادة ، وكانت تستخدم حتى نهاية القرن الثامن عشر لوصف إدارة الحرب ، أما استخداماتها المعاصرة فقد تعددت وشملت ميادين متعددة ففي القطاع الاقتصادي تعرف الاستراتيجية بأنها عملية اختيار الوسائل و الطرق وتحديد البدائل اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية . (فهمي ، 2009 : 11) ، إذ إن الاستراتيجية تحتوي على فكرة الأهداف التي يتعين على الوحدة الاقتصادية تحقيقها و خطط العمل التي يجب تنفيذها في سيناريوهات مختلفة . (Mainardes , etal , 2014 : 43)

وتعرف الاستراتيجية بأنها مجموعة من القرارات عن ماهية الأعمال التجارية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية و ما هي المنتجات والخدمات التي تقدمها وبأي سعر ولمن وعلى إي منافسين و ما هو الأساس الذي ستنافس على وفقه ، فالاستراتيجية هي خطة رئيسة شاملة عن كيفية تحقيق الشركة مهمتها وأهدافها الطويلة الأجل . (Gomes ,2017 : 2)

و يشير (Nickols , 2016 : 3) إن الاستراتيجية هي :

أ. مجموعة من الإجراءات المهمة اللازمة لتنفيذ المهام .

ب. تجيب على السؤال : ماذا يجب أن تفعل الوحدة الاقتصادية ؟

ج. تجيب على السؤال : ما هي الأهداف التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية و كيفية تحققها؟

د. تشير الاستراتيجية إلى القرارات التوجيهية الرئيسة (كالأهداف والمهام) .

و يعرف (Lafley & Martin , 2013 : 12) الاستراتيجية على أنها مجموعة متكاملة من الخيارات والقرارات التي تضع الوحدة الاقتصادية في أعمالها من أجل خلق ميزة مستدامة وأعلى قيمة مقارنة بالمنافسين.

وترى الباحثة أن الاستراتيجية هي مجموعة من الإجراءات والقرارات التي تضعها الوحدة الاقتصادية وتتبعها للوصول الى أهدافها الطويلة الأجل .

strategic goals

3. الأهداف الاستراتيجية

بعد التعرف على مفهوم الأهداف ومفهوم الاستراتيجية نتعرف على مفهوم الأهداف الاستراتيجية وخطوات صياغتها والمنافع التي تحققها ، إذ يعرف (Schreiner, 2017 :1) 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 .

و تتعدد تعاريف الأهداف الاستراتيجية نتيجة لاختلاف رأي الباحثين والمؤلفين والجدول (7-2) أدناه يبين مجموعة من تعريفات الأهداف الاستراتيجية :

جدول (7-2)

تعريفات بعض الكتاب و الباحثين لأهداف الاستراتيجية

ت	المصدر	تعريف
1.	(الغزالي ، 2006 : 42)	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 تحددتها الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية .
2.	(عبدالله ، 2006 : 161)	مجموعة غايات بعيدة الأجل تتمثل في مستويات الأداء المطلوب تحقيقها وتكون ملائمة لقدرات و مهارات المدراء .
3.	(التميمي و الخشالي ، 2007 : 6)	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 .
4.	(محمد ، 2014 : 371)	ما تريد الوحدة الاقتصادية تحقيقه وهي الناتج النهائي لنشاط مخطط يمكن قياسه .
5.	Spyropoulou , 4) (etal , 2017 :	إن الوحدة الاقتصادية تضع الأهداف الاستراتيجية من أجل الوصول إلى التوجيه الاستراتيجي والأولويات للمدراء والعاملين و توفير مقاييس النجاح .

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الادبيات المؤشرة إزائها.

بناءً على ما سبق في الجدول (2-7) نستنتج 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 المدراء والعاملين وتوفر مقاييس النجاح .

وهناك خطوات رئيسة لصياغة الأهداف الاستراتيجية هي : (الصفار ، 2012 : 56) (محمد (3:

- أ. تحديد المدخلات المتعلقة بالأهداف بعد توزيعها على نحو واسع في الوحدة الاقتصادية وجمع كافة المدخلات المستلمة وتلخيصها و إعدادها لمراجعتها مرة تلو الأخرى.
- ب. بعد تحديد المدخلات المتعلقة بالأهداف تعمل الوحدة الاقتصادية على تحويلها الى أهداف قابلة للتطبيق مع مراعاة امكانيات الوحدة الاقتصادية لتحقيق هذه الأهداف.
- ج. تحليل المدخلات التي جمعت و رفض الاقتراحات التي لا تدعم أهداف الوحدة الاقتصادية .
- د. مناقشة الأهداف المقترحة وتحديد مدى قابليتها للتنفيذ واختيار الأهداف النهائية .
- هـ . تعميم الأهداف على الجميع من أصحاب المصالح والعاملين و الزبائن الذين يلعبون دوراً في تحقيق الأهداف في الوحدة الاقتصادية .

Strategic planning

ثانياً : التخطيط الاستراتيجي

نشأ التخطيط الاستراتيجي في منتصف الخمسينات من القرن الماضي وكان يعمل على أساس محدود من مدراء الأعمال والحكومة ، وبعد إزدهار الشركات في الستينات والسبعينات من حيث حجمها وعملها وتعقيداتها واحتياجاتها كان من الضروري تطوير أكثر من منهجية لإدارة الوحدات الاقتصادية مما أدى إلى نمو كبير للتخطيط الاستراتيجي وأبدت الشركات الكبيرة اهتماماً في التخطيط الاستراتيجي وتنفيذه. (O'Regan & Ghobadian , 2004 : 416)

ويمكن تعريف التخطيط الاستراتيجي على أنه نشاط إداري تنظمي لتحديد الأولويات وتعزيز العمليات و تركيز الموارد والطاقة وضمان أداء العاملين وأصحاب المصالح لتحقيق الأهداف المشتركة للوحدة الاقتصادية . (Maleca , 2014: 15) ويتضمن التخطيط الاستراتيجي مجموعة من أنشطة التخطيط كتحديد ووضع الأهداف ومؤشرات الأداء وتخصيص الموارد. (Spee & Jarzabkowski , 2011 : 1218)

ويرى (Kawata , 2015 : 11) أن التخطيط الاستراتيجي يختص بالآتي :

1. يوضح مهمة الوحدة الاقتصادية ويحدد الاستراتيجية .
 2. يحدد الزبائن وأصحاب المصالح والمستهلكين .
 3. يحدد نقاط القوة والضعف المميزة في الوحدة الاقتصادية .
 4. يساعد في التعرف على الفرص والتهديدات الناشئة للوحدة الاقتصادية .
- ويحقق التخطيط الاستراتيجي فوائد متعددة منها : (الكرخي ، 2014 : 73) و (Maleca , 2014 : 23)

1. التنبؤ بالأحداث و التهيؤ لها مما يساعد الوحدة الاقتصادية على الاستعداد لمواجهة المتغيرات القادمة واتخاذ الاجراءات اللازمة لمقابلتها .
2. تحديد الاستراتيجيات الملائمة لتحقيق الأهداف .
3. يساعد الوحدة الاقتصادية على سلوك أفضل الطرق لتحقيق أهدافها .
4. يعزز العمل الجماعي ويشارك جميع العاملين في بناء الاستراتيجية ووضع أهداف الوحدة الاقتصادية .
5. يساعد في تحسين أداء الوحدة الاقتصادية عن طريق وضع الأنشطة والصعوبات التي تواجهها والتعامل مع الظروف والمتغيرات بكفاءة .
6. يساهم في تحسين صنع القرار عن طريق التأكيد على النشاطات الرئيسية وكيفية تحقيقها و وضع الأساليب اللازمة للتعامل معها .
7. يحسن التعرف على البيئات الداخلية والخارجية ويحدد الميزة التنافسية بوضوح .

إن تحديد الأهداف الاستراتيجية يرتبط بالتخطيط الاستراتيجي حيث يمكن وصف و تحديد الأهداف الاستراتيجية بأنها عملية تخطيط يشارك فيها متخذي القرار من أجل التوصل إلى توافق في الآراء حول الأهداف الرئيسية بقصد توجيه الوحدة الاقتصادية نحو تحقيق مهمتها بصورة فعالة. (Gerald , 2016 , 162)

ثالثاً : الأهداف الاستراتيجية Strategic goals

الأهداف الاستراتيجية هي مستوى من ثلاث مستويات للأهداف و هي الأهداف الاستراتيجية والأهداف التكتيكية والأهداف التشغيلية ويمكن بيان كل نوع من هذه الأنواع الثلاثة كالآتي : (Berzins , 2010 :154) (عبدالله ، 2006 : 162)

1. الأهداف الاستراتيجية strategic goals : هي الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية وتتعلق بتحقيق الأنشطة الرئيسة والمتصلة بالأطر الخارجية للوحدة الاقتصادية .

2. الأهداف التكتيكية Tactical goals : هي الأهداف التي تحققها الإدارات و الوحدات الرئيسة و تصف ما يجب أن تحققه الإدارة الوسطى من أجل الوصول إلى الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية.

3. الأهداف التشغيلية Operational goals : وهي الأهداف التي تصاغ على مستوى الأقسام والأفراد في الوحدة الاقتصادية وتعتمد على أساس التخصص وأداء العاملين .

و يلخص جدول (8-2) الفرق بين الأهداف الاستراتيجية والأهداف التكتيكية والأهداف التشغيلية :

جدول (8-2)

الفرق بين الأهداف الاستراتيجية والأهداف التكتيكية والأهداف التشغيلية

الأهداف التشغيلية Operational goals	الأهداف التكتيكية Tactical goals	الأهداف الاستراتيجية strategic goals	مجال المقارنة
تصاغ على مستوى الأقسام والأفراد .	تصاغ على مستوى الإدارات والوحدات.	تصاغ على مستوى الوحدة الاقتصادية ككل .	الصياغة
قصيرة الأجل .	متوسطة الأجل.	طويلة الأجل.	الفترة الزمنية
تركز على أساليب و وسائل	تركز على الوسائل التي	تركز على النتائج الكلية	التركيز

تحقيق الأهداف التكتيكية .	عن طريقها تتحقق الأهداف الاستراتيجية	المطلوب تحقيقها	
أكثر تحديداً من الأهداف التكتيكية وتشتق منها .	أكثر تحديداً من الأهداف الاستراتيجية وتشتق منها	تحدد من الإدارة العليا وتمثل الأهداف الكلية للوحدة الاقتصادية .	التحديد
<p>الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد إلى (السكرانة ، 2010 : 236) / https://bscdesigner.com/</p> <p>https://www.business4lions.com/</p>			

رابعاً: أهمية تحديد الأهداف الاستراتيجية The importance of setting strategic goals

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 ومعيار في تقييم أداء الوحدة الاقتصادية وتستعمل في الرقابة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية يحسن القدرة التنافسية في الأمد الطويل. (الصفار ، 2012 : 59) ويبرر (Gabris , 2016 , 162) أهمية تحديد الأهداف الاستراتيجية بالآتي :

1. يوفر آلية للحد من المخاطر عند التفاعل مع البيئة السياسية.
 2. يوفر وسيلة للحد من الاضطرابات البيئية و يزيد 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 .
- وترى الباحثة 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 .

خامساً : خصائص الأهداف الاستراتيجية Characteristics of strategic goals

للأهداف الاستراتيجية أهمية كبيرة في عمل الوحدات الاقتصادية ، فعند وضعها يجب أن تتسم بالخصائص الآتية : (<http://work911.com/planningmaster>) (ناصر ، 2018 : 126)

1. قابلة للقياس : يجب أن تخضع الأهداف الاستراتيجية للقياس الكمي لكي تحقق النجاح وإن كانت بعض الأهداف يصعب قياسها كمياً كالالتزام بالمسؤولية الاجتماعية ولكن على الوحدة الاقتصادية وضع المقاييس والأساليب الكمية والوصفية التي تساعد في الوصول إلى المؤشرات الدالة على تحقيق هذه الأهداف .

2. الأهمية : يجب أن تكون الأهداف الاستراتيجية ذات أهمية لنجاح عمل الوحدة الاقتصادية ، حيث تحدد الإدارة أهدافاً متعددة تستلهمها من الخطط الاستراتيجية ، ولكن يجب تحديد أهمها وتضمين الأهداف الأخرى ضمن الخطط التشغيلية .

3. الوضوح والقابلية للفهم : يجب أن تكون الأهداف واضحة وسهلة الفهم لجميع العاملين في الوحدة الاقتصادية .

4. الانعكاس : يجب أن تعكس العمل التحليلي الذي أنجز في عملية التخطيط الاستراتيجي وتستند إلى الفهم الأفضل لبيئة العمل و نقاط القوة والفرص والقدرات لذلك يجب العمل في التخطيط الاستراتيجي قبل تحديد الأهداف الاستراتيجية .

5. الموضوعية والواقعية : يجب أن تكون قابلة للتحقيق وتمثل مصالح جميع الاطراف بعدالة ولا تتأثر بالمصالح الشخصية و تراعي مصالح الوحدة الاقتصادية ومصالح البيئة .

6. الانسجام بين الأهداف : يجب أن تترابط الأهداف الرئيسية مع الأهداف الفرعية حيث تمثل سلسلة منسجمة بين الأهداف بمختلف جهودها لتحقيق الأغراض الرئيسية .

7. يجب أن تكون الأهداف موثقة وتحدد مدة الانجاز بفترة زمنية مع ما يتلاءم مع الموارد المتاحة .

سادساً : الموازنات والأهداف الاستراتيجية Budgets and strategic goals

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 (Croson & Needles , 2011 : 250). 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 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 .

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 الانتاج وتحديد الانحرافات ومعالجتها و تنمية مهارات وقدرات العاملين وتحسين وتطوير عمل الوحدات الاقتصادية على نحو مستمر .


وتمثل الأهداف الاستراتيجية أساس تعتمد الوحدات الاقتصادية لتقييم كفاءة الإدارة والأهداف الشاملة التي تمثل ما ترمي الوحدة الاقتصادية الى تحقيقه على مدى البعيد ، كتعظيم الأرباح أو أهداف النمو و كفاءة الإنجاز وتقويم الأداء و الأهداف الاجتماعية ولهذا ترتبط الأهداف ارتباطاً وثيقاً بالاستراتيجية التي يجب أن تحدها الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية ، كما أن الأهداف الاستراتيجية تمثل دليلاً 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.

إن تطوير السياسات ونظم الإنتاج الحديثة وأثره في نظم المحاسبة أدى إلى تغيير كثير من أساليب إعداد الموازنات فمنها ما لا يأخذ الأهداف الاستراتيجية بعين الاعتبار كالموازنة الصفرية و منها ما يأخذ بعين الاعتبار الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية كالموازنة على أساس النشاط ، فالموازنة الصفرية تحدد أدنى حد لتمويل كل نشاط و تبرر المبالغ التي تتجاوز الحد الأدنى لغرض موافقة الادارة العليا وتحلل كل نشاط على وفق احتياجاتها وتكاليفها ، أما الموازنة على أساس النشاط فتحدد كلفة الأنشطة المخططة على وفق حجمها المتوقع والموارد اللازمة لها ، و تجمع الموازنتان نقاطاً مشتركة تسعى الباحثة عن طريقهما إجراء التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط في الفصل الثالث على نحو تطبيقي .



الفصل الثالث : التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة
على أساس النشاط و أثره في تحقيق الأهداف الاستراتيجية
للوحدة الاقتصادية

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن مجتمع البحث
المبحث الثاني : الموازنة الصفرية على أساس النشاط
المبحث الثالث : تحليل النتائج (أثر الموازنة على أساس
النشاط على الأهداف الاستراتيجية)



الفصل الثالث

التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط و أثره في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية

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 ، حيث يتطرق المبحث الأول الى تحليل مجتمع وعينة البحث المتمثلة بقسم الخياطة في معمل القديفة في الحلة ، أما في المبحث الثاني فسيتم تحليل الهيكل التنظيمي لمجتمع البحث لاختيار عينة البحث وتحديد متطلبات اعداد الإطار المقترح للموازنة الصفرية على أساس النشاط ، و بعد ذلك إعداد الموازنة الصفرية على أساس النشاط ، كما تحلل أثر التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط على الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .

المبحث الاول

نبذة تعريفية عن مجتمع البحث

اولاً : تعريف مجتمع البحث

معمل النسيجية أحد تشكيلات الشركة العامة للصناعات النسيجية والجلدية ، تأسس في عام 1967 باسم الشركة العامة للنسيج الحريري بمصنع واحد في مركز مدينة الحلة قرب مجسر نادر وهو مصنع النسيج الناعم في الحلة لإنتاج 40 مليون متر من الأقمشة الحريرية والبوليستر والمخلوطة ، بدأ الانتاج عام 1970 وحدثت في المصنع توسعات متعددة منها تأسيس معمل إنتاج القديفة والجاكارد في عام 1976 وبوشر بالإنتاج عام 1980 بطاقة إنتاجية 1,25,0000 متر سنوياً و مر المعمل بتغيرات متعددة من حيث تسميته و عائديته التي تقع ضمن الرقعة الجغرافية في بابل و محافظات أخرى .

عملت معمل نسيج الحلة لأكثر من 50 عاماً في مجال إنتاج الأقمشة القطنية و الحريرية و المخلوطة و لأكثر من 40 عاماً في إنتاج أقمشة القديفة و الكوبلان و سجادة الصلاة و الجادر فضلاً عن قسم الخياطة لإنتاج الستائر و الشراشف و الناموسية ومصنع الأكياس لإنتاج الأكياس المنسوجة و أكياس النفائات و تعد مصانع نسيج الحلة مصدراً محلياً لسد احتياج السوق المحلي و دوائر الدولة و الوزارات كافة فضلاً عن امتلاك المصانع ورش كهربائية و ميكانيكية لإنجاز الأعمال الكهربائية والميكانيكية للشركات ومصانع وزارة الصناعة والمعادن كما أن المصانع تمتلك مجمع تسويقي في مركز المحافظة لتسويق منتجاته ، و يظهر جدول (1-3) منتجات المعمل و القطاع المستهلكة لهذه المنتجات .

جدول (1-3)

اسم المنتج و القطاع المستهلك

اسم المنتج	قطاع الاستهلاك
الشاش الطبي و الشراشف والستائر	وزارة الصحة / تجهز الوزارة باحتياجاتها على وفق المواصفات المطلوبة من قبلهم
أكياس الرز والطحين	وزارة التجارة / تجهز الوزارة بهذا الأكياس وفق المواصفات المطلوبة

وزارة البلديات و الأشغال العامة / تجهز الوزارة بالبدلات و أكياس النفايات على وفق المواصفات المطلوبة .	بدلات العمل و أكياس النفايات
وزارة الداخلية و وزارة الدفاع / تجهز كلا الوزارات باحتياجاتهم على وفق المواصفات المطلوبة كالنوعية والقياس والمتانة و اللون .	الأقمشة العسكرية والناموسية والستائر و بدلات العمل الخاصة
يقدم المصنع خدماته إلى كافة القطاعات كالطباعة وصبغة الأقمشة وعمليات غسيل و إزالة النشأ.	خدمات أخرى ضمن اختصاص الصناعات النسيجية
يقدم المصنع خدماته إلى كافة القطاعات كعملية الصيانة و تصليح مكيفات الهواء و عملية اللحام بأنواعها و تصليح وصيانة البويلرات و عملية السباكة و الحدادة و عمل الكروانات و أعمال تأسيس و صيانة الكهرباء و تجهيز المولدات الكهربائية .	خدمات أخرى خارج الاختصاص الصناعات النسيجية

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على مقابلة مع مدير المصنع

وقام المصنع في عام 2020 بزيادة إنتاج الكمادات الطبية ليواكب متطلبات السوق بسبب انتشار جائحة كورونا .

ويمكن عرض الطاقة التصميمية و الفعلية والمخططة لكل منتج ونسبة التحقق في الجدول (2-3) الآتي :

الجدول (2-3)

الطاقة التصميمية والمتاحة والمخططة لعام 2019

نسبة المتحقق بال %			كمية الطاقات			وحدة القياس	المنتوج / المصنع	
المخطط	المتاحة	تصميمية	انتاج المتحقق	المخطط	المتاحة			تصميمية
0.039	0.011	0.005	83.047	2,100	7,250	16,300	الف متر	أقمشة حريرية و مخلوطة
0.075	0.009	0.003	5.423	72	560	1,380	الف متر	أقمشة قديفة و كوبلان
3.77	2.69	2.157	755,244	200,000	280,000	350,000	قطعه	قسم الخياطة *1
0.010	0.003	0.002	1,174	110,000	400,000	500,000	قطعة	قسم الخياطة 2
0.26	0.19	0.15	3,935,379	15,000	20,000	25,000	الف قطعة	اكياس منسوجه
0.077	0.023	0.018	58,094	750	2,520	3,150	طن	اكياس نفايات
0.0025	0.002	0.001	1,518	600	720	900	طن	اكياس متنوعه
0.94	0.100	0.100	29,888	31,680	0	0	قطعه	مفروشات
0	0	0	0	0	0	0	متر مربع	كاربت
0	0	0	0	20	0	0	كغم	حشوه
0.084	-	-	6,313	75,000	0	0	قطعة	منتجات عسكرية
0.0009	-	-	879	940,800	0	0	قطعة	الجبسونه
0.44	0.24	0.19	989,1250	22,000	40,000	50,000	الف قطعة	اكياس السدة
0.21	-	-	17,660	82	0	0	طن	حبيبات معاده

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط

يظهر في الجدول (2-3) أعلاه أن المصنع ينتج عديد من المنتجات لكن الإنتاج المتحقق ليس في المستوى المطلوب و ذلك لأسباب مختلفة منها استيراد المنتجات المشابهة من مناشئ متعددة كالصين و بسعر وجود أقل من منتجات المعمل ، كما أن الاوضاع السياسية في البلد أدت الى إغلاق المصنع لمدة ثلاثة أشهر مما أدى إلى انخفاض نسبة تحقيق الخطط أما قسم الخياطة 1 فقد حقق نسبة انجاز أعلى من باقي أجزاء المصنع بنسبة 3.77 ، و بذلك اختارت الباحثة قسم الخياطة الذي يقع ضمن الهيكل التنظيمي لمعمل القديفة ليكون عينة البحث .

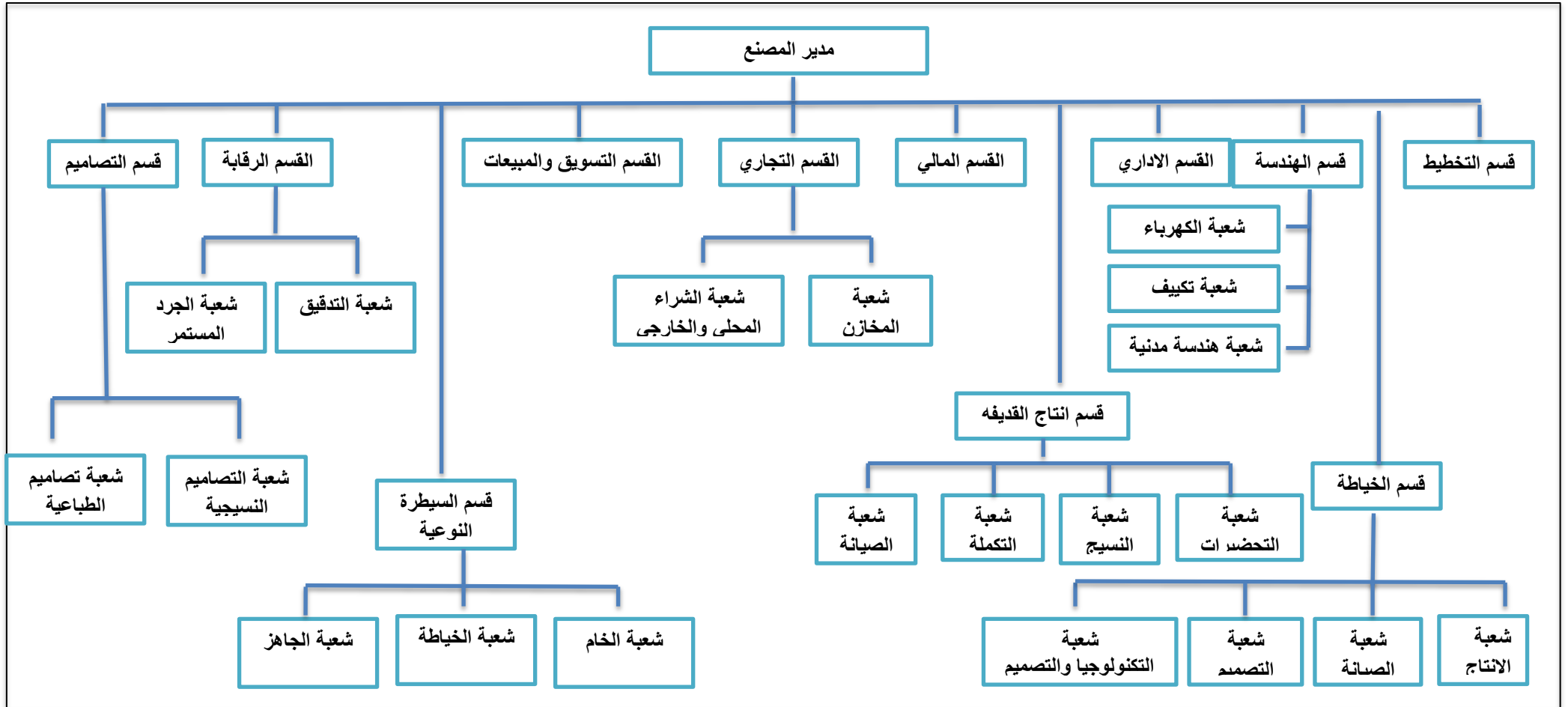
ثانياً : نبذه تعريفية عن مصنع قديفة بابل

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 .

ثالثاً : الهيكل التنظيمي لمعمل القديفة : يضم معمل القديفة في هيكله التنظيمي أقسام متعددة منها إنتاجية ومنها خدمية كما تظهر في شكل (3-1) الاتي :

الشكل (3-1)

الهيكل التنظيمي لمصنع القديفة



المصدر : قسم التخطيط في معمل النسيجية

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

رابعاً : النبذة التعريفية لقسم الخياطة

أسس قسم 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 قسمان للخياطة مكملاً لمعمل القديفة و معمل المنتجات الطبية مهمتهم خياطة كافة أنواع الستائر والشراشف والبدايات العمل و البدلات الطبية و خياطة المنتجات لاستخدام الواحدة كشراشف لأسرة المرضى ، و انتاج بدلات المرضى و الممرضين والأطباء و طقم العمليات و ماسك و منتجات طبية أخرى ، و طور المعمل لإنتاج الشاش الطبي في قسم النسيج حيث يعقم و ينتج في قسم 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 القسم 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 القسم و تشغيل الأيدي العاملة و بذلك يمكن تحديد الرسالة و المهمة و الأهداف الاستراتيجية لقسم الخياطة كالاتي :

الرسالة : يلتزم القسم 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 :

1. أن يصبح قسم الخياطة المجهز الرئيس الى القطاع العام و الخاص .

2. تنوع المنتجات و استعمال منتجات المعمل في تصنيعها و بيعها .

3. تعظيم موارد المعمل و منافسة في السوق .

خامساً : إعداد وتطبيق الموازنة في معمل عينة البحث

تعد الموازنة في مصنع النسيجية على وفق الاسلوب التقليدي الذي يعتمد على أرقام السنوات السابقة ، وتترك مسؤولية إعداد الموازنة الى الوحدة المحاسبية في كل معمل وهي التي تقوم برفع تقديرات الموازنة إلى إدارة مصنع النسيجية وبهذه تقوم الإدارة بدورها بتجميع موازنات المعامل المرتبطة بها لتعمل موازنة تقديرية خاصة بها ترسلها إلى وزارة الصناعة ، وفي ضوء ذلك تقوم الوزارة بإعداد موازنتها التخمينية استناداً إلى تعليمات إعداد الموازنة للسنة القادمة التي تبلغ بها من وزارة المالية ، والجدول (3-3) يوضح نموذج الموازنة التخطيطية لعام 2019 .

جدول (3-3)

الموازنة التخطيطية لعام 2019 المبالغ بالآلاف الدينار

رقم الحساب	اسم الحساب	المقترحة لعام 2019
31	الرواتب	3,500,000
32	السلعية	3,000,000
33	الخدمية	50,000
34	المقاولات	/
35	مشتريات لغرض البيع	200,000
36	فوائد	30,000
37	اندثارات	750,000
38	مصرفات تحويلية	/
39	مصرفات اخرى	900
3	مجموع المصاريف	7,530,900
	اجمالي الايرادات	8,238,000
	إيراد النشاط	350,000
	إيرادات أخرى	100,000
	الربح	707,100
	الموازنة الرأسمالية	243,000
	عدد العاملين	300
	قيمة الانتاج المخطط بأسعار 2018	8,238,000

11,666	معدل الراتب الشهري
تفاصيل النفقات الرأسمالية	
المخطط المقترح لعام 2019	تفاصيل الموازنة
/	ح/ 111 اراضي
/	ح/ 112 مباني و انشاءات
200,000,000	ح/ 113 الآلات والمعدات
25,000,000	ح/ 114 وسائل نقل
8,000,000	ح/ 115 عدد و قوالب
10,000,000	ح/ 116 اثاث واجهزه مكتبية
/	ح/ 118 نفقات إيراديه مؤجلة
243,000,000	المجموع

المصدر : المدير المالي في معمل القديفة

أن إعداد وتقدير أرقام الموازنة تستند إلى مفاهيم الموازنة التقليدية بالاعتماد على أرقام السنوات السابقة مع إجراء بعض التعديلات على بنود الموازنة ، وغالباً ما تميل هذه التعديلات نحو الزيادة التي تعتمد على الحكم الشخصي .

على وفق الدراسة الميدانية في معمل عينة البحث و بعد الاطلاع على واقع عمل المعمل تبين بأن المعمل يعتمد في احتساب التكاليف على النظام المحاسبي الموحد ، وتوصلت الباحثة الى النقاط الآتية :

1. لم تصنف عناصر التكاليف على وفق الأسلوب العلمي الصحيح كالمواد المباشرة والأجور المباشرة والتكاليف الصناعية غير المباشرة والتكاليف التسويقية والإدارية .
 2. تتجاهل النظام المطبق في المعمل في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لموجه الكلفة مما يؤدي الى نتائج غير حقيقية في احتساب التكاليف .
 3. عدم دراية الأفراد القائمين على تطبيق النظام المحاسبي بالتقنيات الحديثة و ذلك بسبب امتلاكهم المؤهلات الاكاديمية غير المطابقة لاختصاص المحاسبة .
- وهذا ما يولد ضرورة تطبيق أنظمة متكاملة في احتساب التكاليف كنظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) التي تطبق في المبحث الثاني ضمن نظام الموازنة الصفرية على أساس النشاط .

المبحث الثاني

تطبيق الاطار المقترح (الموازنة الصفرية على أساس النشاط) في عينة البحث

لقد تناولنا في المبحث الثاني والثالث من الفصل الثاني المقومات الرئيسية لإعداد الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط من الناحية النظرية . وفي هذا المبحث سوف نتناول الخطوات الرئيسية لإعداد وتطبيق الموازنة الصفرية على أساس النشاط من الناحية العملية .

أولاً : مراحل إعداد الموازنة الصفرية على أساس النشاط

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

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

(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

فرشه على شكل طبقات على منضدة خاصة ويقص على وفق التصميم لنوع الفصال المراد

تحضيره وبعد قص القماش في مرحلة التفصيل يخيط 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 وللمكان 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 .

(ثالثاً) قسم الهندسة يشتمل على :

(1) شعبة الكهرباء : تقوم شعبة الكهرباء بتوفير الطاقة الكهربائية للأقسام المختلفة في المعمل وبعد انقطاع الطاقة الكهربائية عن طريق تشغيل المولدات .

(2) شعبة تكييف : تقوم بمتابعة عمل أجهزة التكييف و التهوية وإجراء عملية الصيانة على الأجهزة.

(3) شعبة الهندسة المدنية : تشمل هذه الشعبة الفنيين المرتبطين بالمعمل وهي التي تقدم خدماتهم للأقسام الإنتاجية كإعداد التصاميم والموديلات المطلوبة التي تقوم بها شعبتنا التصميم والبرمجة ، فضلاً عن تحديد نوعية المواد المطلوبة .

(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 وغيرها من الأعمال.

(سادساً) قسم إنتاج القديفة يشتمل على :

(1) شعبة التحضيرات : يبدأ عمل هذه الشعبة من صدور أمر العمل من الإدارة وتحدد فيه

الكمية والمواصفات المطلوبة ثم ترسل إلى شعبة التصميم لتحديد الوان الغزول ورسم

النقوش على القماش وإدخال المواد الأولية إلى مخازن العمل .

(2) شعبة النسيج : يبدأ عمل هذه الشعبة من استلام الغزول من المرحلة السابقة و تحويله

الى القماش وتحدد الخواص الطبيعية له ككثافة النسيج و غيرها .

(3) شعبة التكملة :يبدأ عمل هذه الشعبة باستلام القماش وفحصه ولف القماش على رولة ،

كما يعدل في هذه الشعبة زغب القديفة على نحو واضح عن طريق مرورها على ماكينة

مهمتها جعل الزغب بمستوى واحد .

(4) شعبة الصيانة : تقوم هذه الشعبة بعمل الصيانة الدورية أو الطارئة للمكائن.

(سابعاً) القسم التجاري يتقسم الى :

(1) شعبة المخازن : من مهام هذه الشعبة الجرد الدوري والدقيق للمواد الداخلة للمخزن و

الحفاظ عليها من التلف ومتابعة السجلات والايدياع والصرف .

(2) شعبة الشراء المحلي و الخارجي : تقوم هذه الشعبة بإدارة و متابعة عمليات شراء

الخامات والمواد الأولية وكذلك المواد الأخرى الثانوية التي تحتاجها العملية الإنتاجية من

الاسواق المحلية و الأجنبية .

(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 :

(1) شعبة الخام : تقوم هذه الشعبة بعمل فحص الخامات والمواد الأولية الداخلة بالإنتاج من

حيث الجودة و مطابقتها للمواصفات المطلوبة.

(2) شعبة الخياطة : تفحص منتجات قسم الخياطة للتأكد من جودة المنتج ومطابقتها

للمواصفات المطلوبة .

(3)شعبة الجاهز : بعد اكمال عمليات الإنتاج يتم فحص المنتجات الجاهزة للبيع للحفاظ على

استمرارية جودة المنتج .

(عاشرأ) قسم الرقابة يتقسم إلى :

(1) شعبة التدقيق : تقوم شعبة التدقيق بالرقابة و التدقيق على وصولات القبض و مستندات الصرف و القيد و التأكد من صحة ترحيل المعاملات وكذلك التدقيق على قوائم الرواتب والأجور و المخصصات و غيرها من الأعمال.

(2) شعبة الجرد المستمر : تقوم هذه الشعبة بالجرد المستمر لموجودات المعمل و المخازن للتأكد من مطابقتها مع السجلات .

(إحدى عشر) قسم التصميم يقسم إلى :

(1) شعبة التصاميم النسيجية : يقوم بإعداد التصاميم والموديلات المطلوبة للإنتاج.

(2) شعبة التصاميم الطباعية : يقوم بإعداد التصاميم الطباعية التي تطبع على المنتجات المختلفة في المعمل.

وبذلك يكون مجموع وحدات القرار في معمل القديفة 11 وحدة قرار وذلك لتوفر الخصائص الرئيسية المطلوبة لكي يمكن عدها وحدات قرار كما أشير إليها في الجانب النظري من المبحث الثاني .

ولغرض تطبيق الموازنة الصفرية 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 : شعبة الانتاج ، شعبة الصيانة ، و شعبة التصميم و شعبة التكنولوجيا والتصميم التي توضح عمل كل شعبة في الفقرة السابقة .

وقد اختير شعبة الإنتاج كزرمة قرار لغرض التطبيق العملي كما أن باقي الشعب مرتبطة على نحو مباشر بقسم الانتاج ، ينتج قسم الخياطة عدة منتوجات و هي :

(1) أنواع الشراشف بأحجام و نوعيات مختلفة .

(2) بدلة العمليات نوعين العادية و المعقمة .

(3) طقم العمليات .

(4) أنواع الصدریات .

(5) الجلابيب و أنواع أخرى من المنتجات .

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

وبعد احتساب تكاليف رزمة القرار يجري الآتي :

أ. إعداد موازنة الصفرية على أساس النشاط لعام 2021 خاصة بحزم القرار شعبة الانتاج والتي تنتج ثلاثة منتجات.

ب. تعتمد الباحثة على بيانات سنة 2019 لعدم امكانية الاعتماد على بيانات عام 2020 بسبب تعطيل المعمل لمدة طويلة لأسباب متعددة منها الاوضاع السياسية للبلد و انتشار جائحة كورونا .

ج. حساب تكاليف التحويل لمنتجات قسم الخياطة.

د. حساب تكاليف الأنشطة الساندة لإنتاج منتجات قسم الخياطة .

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 الانتاج بنسبة 100 % اكثر 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 (3-4) الاتي :

جدول (3-4)

حجم المبيعات المتوقع للفترة القادمة

اسم الموديل	انتاجية الفرد (المعياري) (1)	عدد العمال* (2)	الانتاج اليومي (3=2*1)	الانتاج السنوي و حجم المبيعات المتوقعة 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		565,500

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات قسم التخطيط

من جدول (3-4) أعلاه يتضح أن عدد العمال الواجب توافرهم 4 عمال يوزعون على المنتجات الثلاثة ، وأن كمية الانتاج 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 قسم الخياطة) لثلاثة مستويات من الأداء كالآتي :

يُتوقع زيادة الانتاج بنسبة 100% من المبيعات 2019 كمية المبيعات لعام 2019 :

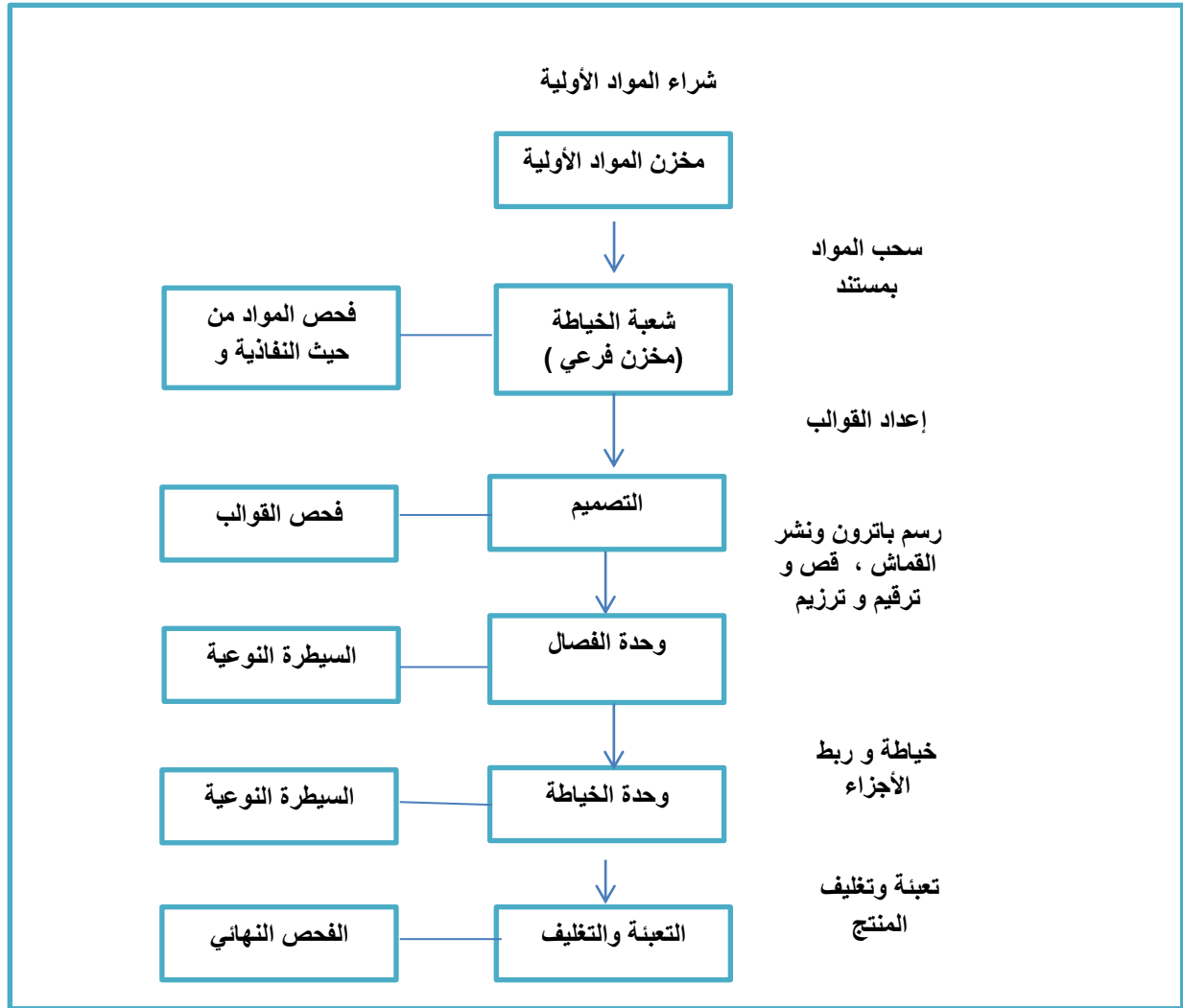
بدلة عمليات 10,854 * 200% = 21,708 وحدة سنويا / 250 يوم = 87 يوم / 56 بدلة في اليوم = 1.5~2 عامل
 شرشف مطاط 54,000 * 200% = 108,000 وحدة سنويا / 250 يوم = 432 يوم / 500 شرشف في اليوم = 0.86~1 عامل
 شرشف مسطح 90000 * 0.200 = 180000 وحدة سنويا / 250 يوم = 720 يوم / 1625 شرشف في اليوم = 0.44~1 عامل

أ. حساب تكاليف المستوى الحالي : ينتج قسم 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 قسم الخياطة : بعد المعايشة الميدانية في قسم الخياطة و لقاء مديرة القسم لغرض تتبع عملية خياطة منتجات القسم (بدلة عمليات ، شرشف مطاط ، شرشف مسطح) وتحديد الأنشطة الرئيسية في القسم يبين شكل (2-3) المسار التكنولوجي لمنتجات عينة البحث :

شكل (2-3)

المسار التكنولوجي لخياطة المنتجات الثلاث



المصدر: الشكل من اعداد الباحثة بالاعتماد على مقابلة مديرة المشغل .

على وفق شكل (2-3) 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 القسم الخياطة وتفحص المواد الخام في هذه المرحلة من قسم السيطرة النوعية من حيث النفاذية (لعدم تسرب السوائل سواءً 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 فرشته 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 يخيطن 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.

و يظهر جدول (3-5) الأنشطة الرئيسية و الأحداث المرتبطة بها و مستوى النشاط على نحو الآتي:

جدول (3-5)

الانشطة الرئيسية والاحداث المرتبطة بها و مستوى النشاط في القسم الخياطة

ت	الانشطة الرئيسية	الاحداث المرتبطة بالأنشطة	مستوى النشاط
1	نشاط مناولة المواد	فحص جودة المواد المستلمة و جرد الكمية المستلمة و إعداد تقرير الاستلام و توقيعها من أمين المخزن و تجهيز دفعات المواد الاولية المطلوبة و نقلها من المخازن و تسليمها لقسم الإنتاج .	مستوى الدفعة الانتاجية
2	نشاط التصميم	إعداد فكرة التصميم و إعداد القالب الخاص بالمنتج و تسليمها لقسم الفصال	مستوى الدفعة الانتاجية

3	نشاط التفصيل	نشر القماش على شكل طبقات و قص القماش و فحصه من السيطرة النوعية .	مستوى الدفعة الانتاجية
4	نشاط الخياطة	استلام القماش من قسم التفصيل و خياطة المنتج و اجراء الفحص النهائي للمنتج من السيطرة النوعية .	مستوى الوحدة الانتاجية
5	نشاط التعبئة و التغليف	استلام المنتج من نشاط الخياطة و تغليف المنتج و تعبئة و تسليمه لمخزن الانتاج التام .	مستوى الوحدة الانتاجية

المصدر : إعداد الباحثة بالاعتماد على المقابلات مع مديرة المشغل

كما ظهر في جدول (3-5) أنشطة مرتبطة بالدفعة الإنتاجية كأنشطة المناولة والتصميم و التفصيل ولذلك يركز الطلب لهذه الأنشطة على عدد الدفعات المنتجة التي تتكون من 100 وحدة ، أما أنشطة الخياطة والتعبئة والتغليف فمرتبطة بالوحدة الإنتاجية .

(ثانياً) تحديد تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسية لمنتجات القسم : بعد التعرف على الأنشطة الرئيسية والأحداث المرتبطة بها و مستوى النشاط لقسم الخياطة تحدد تكاليف التحويل لكل نشاط عن طريق السجلات الخاصة بالكلفة و القيام بالمقابلات مع المدير المالي ومديرة القسم ومسؤولي الأنشطة الإنتاجية . وحتسب تكاليف التحويل للأنشطة المذكورة في الجدول (3-4) 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 (3-6) يبين تكاليف التحويل (أجور مباشرة و تكاليف صناعية غير مباشرة) لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية .

جدول (3-6)

تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية

تكاليف التحويل بالدينار			الأنشطة الرئيسية
شرف مطاط	شرف مسطح	بدلة عمليات	
85,050	280,665	17,418	نشاط مناولة المواد
0	0	4,000	نشاط التصميم
1,128,750	3,724,875	1,646,400	نشاط التفصيل
3,815,000	0	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 الباحثة بالاعتماد على الملاحق (1) ، (2) ، (3) ، (4) .

كما يظهر في الجدول (3-6) أعلاه 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 ، فأي تغير في موجه الكلفة يكون سبباً في تغير في كلفة النشاط و الجدول (3-7) يبين موجهات الكلفة للأنشطة المتعلقة بالمنتجات قسم الخياطة و الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة .

جدول (3-7)

موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية و الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة لمنتجات قسم الخياطة عينة البحث

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

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على المعايضة الميدانية و المقابلة مع مديرة المشغل و الكوادر 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 (3-8) احتساب الطاقة السنوية من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية في قسم عينة البحث .

(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 (3-9) معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط للمنتجات الثلاثة في قسم عينة البحث.

(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 (3-9) في كمية المستخدمة من موجه الكلفة الظاهر في جدول (3-7) و يبين الجدول (3-10) تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة في قسم عينة البحث .

جدول (8-3)

الطاقة السنوية من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية لمنتجات عينة البحث

الطاقة السنوية من موجه الكلفة (5=4*3)			كمية الانتاج السنوي (4)			الكمية المستخدمة من موجه الكلفة (3)			محرك الكلفة لكل نشاط (2)	الانشطة الرئيسية (1)
شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة عمليات	شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة عمليات	شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة عمليات		
874,913	265,125	54,298	4125	1250	280	210	210	192	كمية قماش الصادرة للإنتاج* متر / دفعة	
0	0	30	0	0	280	0	0	0.107	الوقت المستهلك للتصميم دقيقة / دفعة	
99,000	30,000	21,840	4125	1250	280	24	24	78	الوقت المستهلك للفصال دقيقة / دفعة	
*0	97,500	196,000	412,500	125,000	28,000	0	0.78	7	الوقت المستهلك للخياطة دقيقة / وحدة	
412,500	125,000	28,000	412,500	125,000	28,000	1	1	1	عدد الوحدات المنتجة	

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (7-3) وتقارير الانتاج في مشغل عينة البحث

*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*192 دفعة* 101 %) = 54298متر

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

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

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

جدول (9-3)

معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط لمنتجات الثلاثة في قسم عينة البحث

معدل كلفة موجه الكلفة (5=4/3)			الطاقة السنوية للأنشطة (4)			تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسية (3)			موجه الكلفة لكل نشاط (2)	الانشطة الرئيسية (1)
شرف مسطح	شرف مطاط	بدلة عمليات	شرف مطاط	شرف مطاط	بدلة عمليات	شرف مسطح	شرف مطاط	بدلة عمليات		
0.320	0.320	0.320	874,913	265,125	54,298	280,665	85,050	17,418	كمية قماش الصادرة للإنتاج	نشاط مناولة المواد
0	0	133.333	0	0	30	0	0	4,000	الوقت المستهلك للتصميم	نشاط التصميم
37.625	37.625	75.384	99,000	30,000	21,840	3,724,875	1,128,750	1,646,400	الوقت المستهلك للفصال	نشاط التفصيل
0	39.128	38.928	0	97,500	196,000	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 و التغليف

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (6-3) (8-3)

جدول (10-3)

تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

تكاليف تحويل الأنشطة للوحدة (4=3*2)			الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة (3)			معدل كلفة موجه الكلفة (2)			الأنشطة الرئيسية (1)	
شرفش مسطح	شرفش مطاط	بدلة عمليات	شرفش مطاط	شرفش مطاط	بدلة عمليات	شرفش مسطح	شرفش مطاط	بدلة عمليات		
0.672	0.672	0.614	2.10	2.10	1.92	0.320	0.320	0.320	نشاط مناولة المواد (متر / وحدة)	
0	0	0.142	0	0	0.00107	0	0	133.333	نشاط التصميم (دقيقة / وحدة)	
9.03	9.03	58.799	0.24	0.24	0.78	37.625	37.625	75.384	نشاط التفصيل (دقيقة / وحدة)	
0	30.519	272.496	0	0.78	7	0	39.128	38.928	نشاط الخياطة (دقيقة / وحدة)	
94.86	94.86	94.86	1	1	1	94.86	94.86	94.86	نشاط التعبئة و التغليف (علبه لكل وحده)	
104.562	135.081	426.911	اجمالي تكاليف التحويل							

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (7-3) (9-3)

(سابقاً) 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 (3-11) الاتي :

جدول (3-11)

الكلفة الاجمالية لمنتجات الثلاثة على وفق مدخل الكلفة على أساس النشاط

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

المصدر : اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول (3-10) و كلفة المواد الظاهر في السجلات

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

(اولاً) تحديد تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسة لمنتجات القسم للمستوى الأدنى من الأداء كما يظهر في الجدول (3-12) الاتي :

جدول (3-12)

تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة

تكاليف التحويل (دينار)			الأنشطة الرئيسة
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 اعداد الباحثة بالاعتماد على الملاحق (1) ، (2) ، (3) ، (4)

(ثانياً) : تحديد موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية كما يظهر في الجدول (3-13) يبين موجهات الكلفة للأنشطة المتعلقة بالمنتجات قسم الخياطة و الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة .

جدول (3-13)

موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية و الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة لمنتجات في عينة البحث

الكمية المستخدمة من موجه الكلفة			موجهات الكلفة لكل نشاط			الأنشطة الرئيسية
شرف مسطح	شرف مطاط	بدلة عمليات	شرف مسطح	شرف مطاط	بدلة عمليات	
210	210	192	كمية القماش الصادرة للإنتاج			نشاط مناولة المواد (متر لكل دفعة)
0	0	0.142	الوقت المستهلك للتصميم			نشاط التصميم (دقيقة لكل دفعة)
26	26	78	الوقت المستهلك للفصال			نشاط التفصيل (دقيقة للدفعة)
0	0.97	8.6	الوقت المستهلك للخياطة			نشاط الخياطة (دقيقه للوحدة)
1	1	1	عدد الوحدات المنتجة			نشاط التعبئة و التغليف (علبة لكل وحدة)

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعاشية الميدانية و المقابلة مع مديرة المشغل و الكوادر الفنية

(ثالثاً) تقدير الطاقة السنوية من موجهات الكلفة كما يظهر في الجدول (3-14) تحتسب الطاقة السنوية من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية في قسم عينة البحث .

(رابعاً) احتساب معدل كلفة موجه الكلفة للأنشطة الرئيسية و يظهر الجدول (3-15) معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط للمنتجات الثلاثة في القسم عينة البحث.

(خامساً) احتساب تكاليف التحويل الأنشطة الرئيسية على وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة و يبين الجدول (3-16) تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة في قسم عينة البحث.

جدول (14-3)

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 المتاحة من موجه الكلفة (5=4*3)		
		بدلة عمليات	شرف مطاط	شرف مسطح	بدلة عمليات	شرف مطاط	شرف مسطح	بدلة عمليات	شرف مطاط	شرف مسطح
نشاط مناولة المواد	كمية قماش الصادرة للإنتاج*	192	210	210	280	1,250	4,125	54,298	265,125	874,913
نشاط التصميم	الوقت المستهلك للتصميم	0.142	0	0	280	0	0	40	0	0
نشاط التفصيل	الوقت المستهلك للفصال	78	26	26	280	1,250	4,125	21,840	32,500	107,250
نشاط الخياطة	الوقت المستهلك للخياطة	8.6	0.97	0	28,000	125,000	412,500	240,800	121,250	*0
نشاط التعبئة و التغليف	عدد الوحدات المنتجة	1	1	1	28,000	125,000	412,500	28,000	125,000	412,500

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (13-3) وتقارير الانتاج في مشغل عينة البحث

*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 %) = 54,298 متر

شرف مطاط : (1250 دفعة * 210 متر لكل دفعة * 101 %) = 265,125 متر

شرف مسطح : (4125 دفعة * 210 متر لكل دفعة * 101 %) = 874,913 متر

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

جدول (3-15)

معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط للمنتجات الثلاثة في قسم عينة البحث

معدل كلفة موجه الكلفة د/و (5=4/3)			الطاقة السنوية المتاحة للأنشطة / وحدة (4)			تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسية / دينار (3)			موجه الكلفة لكل نشاط (2)	الانشطة الرئيسية (1)
شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة عمليات	شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة عمليات	شرشف مسطح	شرشف مطاط	بدلة عمليات		
0.320	0.320	0.320	874,913	265,125	54,298	280,665	85,050	17,418	كمية قماش الصادرة للإنتاج	نشاط مناولة المواد
0	0	100	0	0	40	0	0	4,000	الوقت المستهك للتصميم	نشاط التصميم
34.730	34.730	75.384	107,250	32,500	21,840	3,724,875	1,128,750	1,646,400	الوقت المستهك للفصال	نشاط التفصيل
0	31.463	31.686	0	121,250	240,800	0	3,815,000	7,630,000	الوقت المستهك 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 و التغليف

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (3-12) و (3-14)

جدول (3-16)

تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة على وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

تكاليف تحويل الأنشطة للوحدة د/ و (4=3*2)			الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة / وحدة (3)			معدل كلفة موجه الكلفة د/ و (2)			الأنشطة الرئيسية (1)
شرفف مسطح	شرفف مطاط	بدلة عمليات	شرفف مسطح	شرفف مطاط	بدلة عمليات	شرفف مسطح	شرفف مطاط	بدلة عمليات	
0.672	0.672	0.614	2.1	2.1	1.92	0.320	0.320	0.320	نشاط مناولة المواد (متر / للوحدة)
0	0	0.142	0	0	0.00142	0	0	100	نشاط التصميم (دقيقة / وحدة)
9.029	9.029	58.799	0.26	0.26	0.78	34.730	34.730	75.384	نشاط التفصيل (دقيقة / وحدة)
0	30.519	272.499	0	0.97	8.6	0	31.463	31.686	نشاط الخياطة (دقيقة / وحده)
94.86	94.86	94.86	1	1	1	94.86	94.86	94.86	نشاط التعبئة و التغليف (عليه / وحده)
104.561	135.08	426.914							اجمالي تكاليف التحويل

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (3-13) و (3-15)

(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 (17-3) الآتي :

جدول (17-3)

الكلفة الاجمالية للمنتجات الثلاثة على وفق مدخل الكلفة على أساس النشاط

المبلغ بالدينار			البيان
شرف مطاط	شرف 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 : اعداد الباحثة بالاعتماد على الجدول (16-3) و كلفة المواد الظاهر في السجلات

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 المعاشة الميدانية و المقابلة مع مديرة القسم تبين أن أعلى مستوى من الأداء يومياً لبدلة العمليات 65 وحدة وشرف مطاط 600 وحدة وشرف مسطح 2,000 وحدة ويتم احتساب تكاليف المستوى الأعلى على نحو الآتي :

(اولاً) تحديد تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسة لمنتجات القسم للمستوى الأعلى من الأداء كما يظهر في الجدول (18-3) الآتي :

جدول (18-3)

تكاليف التحويل لكل نشاط من الأنشطة الرئيسة

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

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

(ثانياً) : تحديد موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية كما يظهر في الجدول (3-19) حيث يبين موجهات الكلفة للأنشطة المتعلقة بمنتجات قسم الخياطة والكمية المستخدمة من موجهات الكلفة .

جدول (3-19)

موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية و الكمية المستخدمة من موجهات الكلفة للمنتجات في قسم الخياطة عينة البحث

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

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعايير الميدانية والمقابلة مع مديرة المشغل و الكوادر الفنية .

(ثالثاً) تقدير الطاقة السنوية المتاحة من موجهات الكلفة كما يظهر في جدول (3-20) تحتسب الطاقة السنوية من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية في قسم عينة البحث .

(رابعاً) احتساب معدل كلفة موجه الكلفة للأنشطة الرئيسية و يظهر الجدول (3-21) معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط للمنتجات الثلاثة في قسم عينة البحث.

(خامساً) احتساب تكاليف التحويل الأنشطة الرئيسية على وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة و يبين الجدول (3-22) تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة في قسم عينة البحث.

جدول (20-3)

الطاقة السنوية المتاحة من موجهات الكلفة للأنشطة الرئيسية لمنتجات قسم عينة البحث

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

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (19-3) وتقارير الانتاج في مشغل عينة البحث

*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 %) = 54298متر

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

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

جدول (21-3)

معدل كلفة موجه الكلفة لكل نشاط للمنتجات الثلاثة في قسم عينة البحث

معدل كلفة موجه الكلفة (5=4/3)			الطاقة السنوية للأنشطة (4)			تكاليف التحويل للأنشطة الرئيسية (3)			موجه الكلفة لكل نشاط (2)	الأنشطة الرئيسية (1)
شرف مسطح	شرف مطاط	بدلة عمليات	شرف مسطح	شرف مطاط	بدلة عمليات	شرف مسطح	شرف مطاط	بدلة عمليات		
0.320	0.320	0.320	874,913	265,125	54,298	280,665	85,050	17,418	كمية قماش الصادرة للإنتاج	نشاط مناولة المواد
0	0	200	0	0	20	0	0	4,000	الوقت المستهلك للتصميم	نشاط التصميم
47.526	47.526	75.384	78,375	23,750	21,840	3,724,875	1,128,750	1,646,400	الوقت المستهلك للفصال	نشاط التفصيل
0	46.953	45.416	0	81,250	168,000	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 و التغليف

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (18-3) و (20-3)

جدول (22-3)

تخصيص تكاليف التحويل للمنتجات الثلاثة وفق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة

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

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (19-3) (21-3)

(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 (3-23) الآتي :

جدول (23-3)

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	426.911	تكاليف التحويل
377.561	538.08	1376.911	الكلفة الاجمالية للوحدة الواحدة

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (22-3)

بعد احتساب التكاليف على أساس الأنشطة يعد مستند لكل مستوى من مستويات الأداء ضمن رزمة القرار كما يظهر في الشكل (3-3) على نحو الآتي :

شكل (3-3)

مستند المستوى الحالي

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 والشرشف لتلبي احتياجات السوق

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

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

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

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (11-3)

شكل (4-3)

مستند المستوى الأدنى

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
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 للوحدة .	

المبلغ بالدينار			البيان
شرفش مطاط	شرفش 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 الباحثة بالاعتماد على جدول (17-3)

شكل (5-3)

مستند المستوى الأعلى

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

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

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (23-3)

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

أ. الرواتب والأجور : تمول الرواتب والأجور للعاملين بالقسم 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 (24-3) على نحو الآتي :

جدول (24-3)

رواتب موظفين قسم الخياطة

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

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

ب. تكاليف الاندثار السنوي : يحتسب الاندثار السنوي لمكائن قسم الخياطة كما يظهر في

الجدول (25-3) الآتي :

جدول (25-3)

تكاليف الاندثار السنوي لقسم الخياطة

اسم الماكينة	كلفة الماكينة دينار	نسبة الاندثار	الاندثار السنوي /دينار	عدد الماكائن	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

85,000	1	85,000	0.10	800,000	مقص كهربائي بدنايف
105,600	2	52,800	0.10	528,000	مقص كهربائي
2,157,620					مجموع التكاليف

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

4. المفاضلة بين البدائل : في هذه المرحلة ترتب المستويات الثلاثة و تجرى المفاضلة بين المستويات و يتم اختيار أفضل مستوى من الأداء كما يظهر في الجدول (26-3) الآتي :

جدول (26-3)

المقارنة بين كلفة المستويات الثلاث

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

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول (11-3) (17-3) (23-3)

إن وظيفة الموازنة الصفرية على أساس النشاط تتمثل في الأسلوب الذي جرى فيه توزيع الموارد المطلوبة على الأنشطة وكما يظهر في الجدول (26-3) ، نعتمد على كلفة الانتاج اضافة الى البيانات غير مالية التي تم 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 ، تتساوي كلفة الإنتاج في المستوى الأعلى و المستوى الأدنى .

وترى الباحثة الأفضل اختيار المستوى الأعلى كما في بدلة العمليات للحصول على كفاءة عالية في انتاج 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 القسم تبين في أغلب الاحيان أنه لا يمكن تحقق المستوى الأعلى من النشاط بسبب مستويات ضعيفة في العمل و عدم السرعة .

واقترحت الباحثة يمكن تفادي 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 القسم من حيث سلبيات المستوى الأدنى وهي عدم الكفاءة في العمل والتأخير في الإنتاج .

5. إعداد الموازنة : بعد تحديد الموارد اللازمة لإنجاز الأنشطة تعد الموازنة الصفرية 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 (3-27) الآتي :

جدول (3-27)

موازنة التقديرية للمبيعات

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

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

بعد ذلك تعد موازنة الانتاج والمخطط للسنة المالية المقبلة هو بيع المنتجات بالكامل مع ثبات مستوى مخزون الانتاج التام (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 (28-3) الآتي :

جدول (28-3)

موازنة التقديرية للمواد

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

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعايضة الميدانية وسجل التكاليف وبعد ذلك تعد موازنة التكاليف التحويل على وفق الموازنة الصفرية على أساس النشاط كما في الجدول (3- 29) الآتي :

جدول (29-3)

موازنة التكاليف التحويل

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

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (3 - 23)
بعد موازنة تكاليف التحويل نعد موازنة التكاليف التسويقية كما يظهر في جدول (31-3) الآتي:

جدول (3- 30)

موازنة التكاليف التسويقية

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

المصدر : من اعداد الباحثة بالاعتماد على المعايضة الميدانية و سجل التكاليف

بعد موازنة التكاليف التسويقية تعد موازنة التكاليف الإدارية كما يظهر في الجدول (31-3) الآتي :

جدول (3- 31)

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 الباحثة بالاعتماد على المعايضة الميدانية و سجل التكاليف

بعد اعداد الموازنات التقديرية نعد الموازنة الصفرية على أساس النشاط حيث تحتسب الرواتب كمنحة بفقرة منعزلة عن فقرة الايرادات ، وتحتسب كلفة الاندثارات ضمن فقرة التكاليف الثابتة المخصصة عدا تكاليف الاندثار الكلية و كما يظهر في الجدول (32-3) الآتي :

جدول (3-32)

الموازنة الصفرية على أساس النشاط لقسم 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>	الايرادات : ايراد المبيعات جدول (3-27)
189587500	112612500	50375000	26600000	التكاليف : كلفة المواد جدول (3-28)
71969921	43131413	16885000	11,953,508	تكاليف التحويل جدول (3-29)
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 (3-24)
142220658				الاندثارات (سجل كلفة الاندثارات)
2,157,620	-	-	-	تكاليف ثابتة مخصصة جدول (3-25)
5508212	-	-	-	تكاليف التسويقية جدول (3-30)
30455074	-	-	-	تكاليف الادارية جدول (3-31)
<u>(57898985)</u>	-	-	-	اجمالي الربح/ الخسارة

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على الجداول المؤشرة أزاءها.

المبحث الثالث

تحليل النتائج (أثر الموازنة على أساس النشاط على الاهداف 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 (33-3) الآتي :

جدول (33-3)

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 الباحثة بالاعتماد على الجدول (26-3) مستوى الاعلى وسجلات التكاليف

يتضح من جدول (33-3) أعلاه مدى التحسين الذي طرأ على كلفة المنتجات الثلاثة كالاتي :
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. أن يصبح قسم 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 للقسم 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 كادر متخصص لترويج منتجات القسم 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 و انتاج المنتجات التي تحقق أعلى إيرادات لقسم عينة البحث . ولكن بعد تحليل سجلات القسم تبين أنه يتم استعمال المواد الأولية المستوردة لإنتاج منتجات قسم 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 (3-33) 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 و من ثم يقوم بتقييم أداء العاملين في القسم ويزيد من تحسين عملهم .

ومما سبق يتضح امكانية تحقيق أهداف البحث على نحو الآتي :

1. تطوير أساليب إعداد الموازنات ، حيث توفر هذه الأساليب معلومات مفيدة تساعد في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية : أن التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط في عينة البحث أدى الى ظهور أسلوب جديد في اعداد الموازنات (الموازنة الصفرية على أساس النشاط كإطار مقترح) ، حيث يوفر معلومات مفيدة لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية .

2. التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط بالاستفادة من مزايا كل نوع منها ، لدعم أساليب إعداد الموازنات التخطيطية : كما يظهر في الجانب التطبيقي يمكن التكامل

بين الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط ، حيث تعد الموازنة على وفق المعلومات المفيدة التي توفرها كل نوع من الموازنات لتحقيق افضل النتائج للوصول إلى أهداف الوحدة الاقتصادية .

3. بيان أثر التكامل في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية : بينت الفقرة السابقة أثر التكامل بين الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط في عينة البحث عن طريق مقارنة التكاليف بين الموازنة التقليدية والموازنة الصفريّة على أساس النشاط .

4. تشخيص العوامل المؤثرة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية العراقية : أن الوحدات الاقتصادية لتحقيق أهدافها الاستراتيجية تحتاج إلى عدة عوامل كالدمع الحكومي و الاعتماد على نظم المحاسبية الحديثة التي تساعد في إدارة الكلفة والاستغلال الأمثل للموارد و تخفيض الكلف.


5. تشجيع الوحدات الاقتصادية علي 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 : أن الاساليب الادارية الحديثة كالموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط تساعد في رفع كفاءة الأداء و تحسين عمل الوحدات الاقتصادية وترى الباحثة امكانية تشجيع الوحدات الاقتصادية بالتحول التدريجي نحو الموازنة الصفريّة على أساس النشاط وعلى مراحل في الاقسام المختلفة والاستفادة من خبرات العاملين.



الفصل الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول : الاستنتاجات

المبحث الثاني : التوصيات



الفصل الرابع : الاستنتاجات والتوصيات

في هذا الفصل نستعرض أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصلت اليها الباحثة بما تتضمنه الجانب النظري والجانب العملي ، كما تكمن أهمية استعراض تلك النتائج والتوصيات في أنها تمثل مساهمة في حل المشاكل التي تعاني منها أغلب الشركات الصناعية في العراق ، ومنها الشركة النسيجية في الحلة وعلى وجه الخصوص معمل القديفة بوصفها كمجتمع للبحث وقسم الخياطة الذي يعد كعينة للبحث و يقسم هذا الفصل الى :

المبحث الأول : الاستنتاجات

المبحث الثاني : التوصيات

المبحث الاول

الاستنتاجات

أهم الاستنتاجات التي توصلت اليها الباحثة بما تتضمنه الجانب النظري والجانب العملي :

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. تعد الموازنات على وفق نظام الكلفة التقليدية ، ولم تعترف بنظم أخرى كنظام الكلفة على أساس النشاط وغيرها مما يؤدي إلى عدم دقة قياس الكلفة .

3. إن اعتماد قسم التخطيط على إعداد الموازنات على وفق النظم الحديثة كالموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط ، يساعد في إدارة الكلفة والاستغلال الأمثل للموارد و تخفيض الكلف.

4. تتوفر لدى قسم عينة البحث أعداد كبيرة من العاملين غالبيتها كوادرات فنية ذات خبرة جيدة لم تستغل ، و تشكل رواتبهم معدلات عالية من التكاليف التي تثقل أعباء الحكومة .

5. لا يحقق المعمل المستوى المطلوب من الإنتاج بسبب انفتاح العراق على الأسواق العالمية واستيراد المنتجات المشابهة من مناشئ متعددة كالصين و بسعر أقل من منتجات المعمل .

6. عدم دراية الأفراد القائمين على تطبيق النظام المحاسبي على التقنيات الحديثة و ذلك بسبب امتلاكهم المؤهلات الاكاديمية غير المطابقة لاختصاص المحاسبة .

7. 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.

8. تسهم الموازنة الصفريّة على أساس النشاط في تحقيق الأهداف الاستراتيجية و بهذا يمكن اثبات الفرضية الثانية من البحث .

9. تبين من البحث أنّ تطبيق الموازنة الصفريّة على أساس النشاط استطاع تخفيض تكاليف منتجات القسم مما يساعد في ترشيق التكاليف و تحسين قيمة المنتج كما يساعد في زيادة ربحية المنتجات .

10. أظهر البحث أن تطبيق الموازنة على أساس النشاط يساعد في رفع كفاءة الأداء عن طريق اختيار أعلى مستوى للأداء .

11. أن تطبيق الموازنة على أساس النشاط يساعد في تقييم أداء العاملين و من ثمّ تحسين أدائهم.

12. التكامل بين الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط تساعد في تطوير أساليب أعداد الموازنات.

13. عدم الاهتمام بموضوع الدعاية والإعلان لتعريف الزبائن على منتجات القسم في ظروف السوق الحالي ووجود المنتجات المنافسة في السوق من مناشئ مختلفة أدى إلى تخفيض المبيعات على نحو كبير .

المبحث الثاني

التوصيات

بناءً على الاستنتاجات الموضحة في المبحث الأول ، توصي الباحثة 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 الصفرية على أساس النشاط لما له أثر في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .
4. يمكن التحول التدريجي نحو الموازنة الصفرية 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.
6. الاهتمام برغبات الزبائن و تصميم الموديلات الجديدة ما ينعكس على زيادة المبيعات و بالنتيجة تخفيض التكاليف .
7. تحسين وسائل شراء و اقتناء المواد الأولية لمعامل المصنع ، مما يساعد في استثمار الطاقات العاطلة وتشغيل باقي المعامل في المصنع النسيجية .
8. الحد من استيراد المنتجات المشابهة لدعم المنتج المحلي والاستفادة من الطاقة العاطلة في المعمل .

9. الاهتمام بموضوع الدعاية والإعلان عن منتجات المعمل وهو أمر ضروري يسهم في زيادة المبيعات .



المراجع والمصادر



ثبت المصادر

أولاً : المراجع

القران الكريم

ثانياً : الكتب

1. احمر وا ، إسماعيل حسين ، (2003) " المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة " ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، 2003 .
2. ألبنّا ، بشير عبد العظيم ، (2011) " الأسس العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية " ، الطبعة الأولى ، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان - الأردن .
3. الحسيني ، قاسم ابراهيم ، (2000) " المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة " ، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع ، عمان .
4. الحيايالي ، وليد ناجي ، (1991) " المدخل في المحاسبة الإدارية " ، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك.
5. الرمّاحي ، نواف ، (2009) " المحاسبة الحكومية " ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان .
6. السكارنة ، بلال خلف ، (2010) " التخطيط الاستراتيجي " ، الطبعة الأولى ، دار المسيرة للنشر والتوزيع ، عمان .
7. العواد ، أسعد محمد علي ، (2017) " اساسيات المحاسبة الحكومية " ، الطبعة الأولى ، دار الكتب موزعون وناشرون ، العراق - كربلاء .
8. الفضل ، مؤيد ، نور ، عبد الناصر ، الراوي ، عبد الخالق ، (2010) " المحاسبة الادارية " ، الطبعة الثانية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان .
9. الكرخي ، مجيد ، (2014) " التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج " ، بيت الغشام للنشر والترجمة .
10. الكواز ، صلاح ، يوسف ، فائز ، (2011) " المحاسبة الادارية " ، الطبعة الاولى ، دار ابن الأثير للطباعة والنشر ، العراق .
11. المهائني ، محمد ، الخطيب ، خالد ، ميالة ، بطرس ، (2010) " المحاسبة الحكومية " ، منشورات جامعة دمشق كلية الاقتصاد .

12. بدوي ، محمد ، نصر ، عبد الوهاب ، (2008) " المحاسبة الحكومية والقومية بين النظرية والتطبيق " ، المكتب الجامعي الحديث ، الاسكندرية .
13. حميدات ، جمعة ، خداش ، حسام ، (2013) " محاسب عربي قانوني معتمد (ACPA) " ، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، الأردن .
14. ريشو ، بديع الدين ، (2010) " الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية " ، دار التعليم الجامعي ، مصر .
15. زامل ، احمد محمد ، (2000) " المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي " ، معهد الادارة العامة ، الرياض .
16. عثمان ، الأميرة ابراهيم ، علي ، عبد الوهاب نصر ، (2006) " المحاسبة الادارية " المكتب الجامعي الحديث ، مصر .
17. فلوح ، صافي ، ميده ، ابراهيم ، الغصين ، راغب ، (2016) " المحاسبة الادارية " ، دار الملايين للطباعة والنشر والتوزيع ، دمشق – سوريا .
18. شرف ، حسن ، عوض ، جمال ، (1995) " الموازنات التخطيطية " ، مصر .
19. فهمي ، عبد القادر محمد (2009) " المدخل في دراسة الاستراتيجية " ، بغداد ، العراق ، 2009 .
- 20 . مرعي ، عبد الحي ، مرعي ، عطية ، (2000) " المحاسبة الادارية " ، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية ، مصر .
21. محمود ، رأفت سلامة ، (2011) " المحاسبة الحكومية " دار المسيرة للنشر و التوزيع ، الاردن .
22. يوسف ، احمد محمود ، الخولي ، هالة ، ضو ، سعيد يحيى ، حسنين ، طارق محمد ، مصطفى ، مايسة ، عاطف ، شيرين ، عبدالخالق ، فاطمة ، عبدالعال ، حسن ، كمال ، اميرة ، نبيل ، أحمد ، (2018) " المحاسبة الادارية " ، الطبعة الاولى ، القاهرة .

ثالثاً : الرسائل والاطاريح العربية :

1. ابراهيم ، مؤنس باسم ، (2008) " استخدام الموازنة الصفرية في التخطيط والرقابة والإدارة " ، دراسة تطبيقية في كلية العلوم – جامعة بغداد .
2. ابو رحمة ، محمد عبدالله ، (2008) " مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على اساس الانشطة في بلديات قطاع غزة " ، رسالة ماجستير في المحاسبة .

3. البختاوي ،حسين مهجر ، (2011) " تقويم فاعلية الموازنة العامة في العراق طبقا لمعايير الكفاءة والعدالة للمدة (2003- 2009)" ، رسالة ماجستير مقدمة إلى كلية الإدارة واقتصاد في جامعة المستنصرية .
4. البرديني ، خلود وليد ، (2014) " نظام تخطيط الموارد ، نظام الانتاج في الوقت المحدد ، في تحقيق الاسبقيات التنافسية " : دراسة تطبيقية في شركات الصناعة الادوية ، جامعة الشرق الاوسط ، عمان .
5. البشيتي ، عبدالرحيم ، (2009) "مدى امكانية تطبيق الموازنة على اساس الانشطة في المصارف المدنية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل .
6. الصفار ، وسام فؤاد ، (2012) "تأثير إدارة علاقات الزبون في تحقيق الأهداف الاستراتيجية " ، رسالة ماجستير في علوم المالية والمصرفية ، كربلاء – العراق .
7. العريني ، بهاء الدين ، (2007) "اطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة " ، دراسة تطبيقية على كلية مجتمع العلوم المهنية والتطبيقية .
8. الغزالي ، فاضل راضي ، (2006) "إدارة التحديات الاستراتيجية لتحقيق الأهداف العليا للبنوك " ، رسالة ماجستير في إدارة اعمال .
9. المطيري ، عبد العزيز ، (2011) " اثر القيادة التبادلية في تحقيق الأهداف الاستراتيجية : دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات النفطية في دولة الكويت " ، رسالة ماجستير في إدارة اعمال .
10. النابلسي ، دانية ، (2012) " إمكانية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط للرقابة على الأداء " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، جامعة دمشق ، سوريا .
11. النوفل . بدر عيسى ، (2010) ، " استراتيجية تمكين الموارد البشرية واثرها في تحقيق الاهداف الاستراتيجية في البنوك التجارية في دولة الكويت " ، رسالة ماجستير في ادارة اعمال ، الكويت.
12. حاتم ، إياد مالك ، (2014) " تفسير ممارسات إعداد الموازنات باستخدام المدخل الشرطي واثرها على الأداء" (دراسة تجريبية في المنشآت الزراعية السورية) اطروحة دكتوراه في المحاسبة .

13. عبدالعال ، محمد عبدالغني ، (2013) "تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على اساس النشاط وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم ادارة الأداء" ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، القاهرة .
14. عزت ، ريزان ، محمد ، برزين ، (2009) "اسلوب كايزن وعلاقته بتخفيض التكاليف".
15. علي ، زهراء تاج الدين ، (2016) " دور تكاليف التسويق في تعظيم أرباح الشركات " ، اطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة .
16. كردية ، ابراهيم ، (2014) " أطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء لأنشطة وزارة النقل والمواصلات " ، رسالة ماجستير للمحاسبة والتجارة .
17. كيلاني ، صونية ، (2006) " مساهمة في تحسين الأداء التسويقي للمؤسسات الاقتصادية بتطبيق الإدارة الاستراتيجية " ، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية .
18. مشكور ، سعود جايد و جاسم ، نعيم ، (2012) "أهمية تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد في الشركات العامة" ، كلية الادارة واقتصاد جامعة المثنى .

رابعاً : المجالات والدوريات :

1. التميمي ، اياد فاضل ، الخشالي ، شاكر جار الله ، (2007) " أثر عدم التأكد البيئي في تحديد الأهداف الاستراتيجية " ، بحث منشور في المجلة الأردنية في إدارة الاعمال ، المجلد 3 ، العدد 1.
2. الحسنوي ، عبد الرضا ، النجار ، احمد كريم ، السعيد ، محمد عبد ، (2019) "استخدام اسلوب إعادة هندسة العمليات لتطبيق موازنة البرامج والأداء " بحث منشور في مجلة كوت للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد 31 .
3. السعيري ، إبراهيم و فخر الدين ، ولاء معين ، (2017) "أنموذج مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء" (بحث تطبيقي في مديرية بلدية النجف الأشرف) بحث منشور في مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية – المجلد 19 العدد 1 .
4. العبودي ، زينب و الموسوي ، رشيد ، (2019) "تقنيات إعداد الموازنة ومدى استجابتها لمنهج التحسين المستمر" ، بحث منشور في مجلة واسط للعلوم الانسانية العدد 15 .

5. العوادي ، احمد مكصد و محمد ، اسعد منشد ، (2018) " اثر تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد على تخفيض تكاليف الانتاج بما يحقق الجودة الشاملة " ، منشور في مجلة كلية الادارة واقتصاد للدراسات الاقتصادية والادارية والمالية المجلد 10 العدد 2.
6. سدخان ، سناء محمد ، (2018) "الموازنة الصفرية ومقومات نجاحها في العراق" ، بحث منشور في مجلة العلوم القانونية / العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع قانون العام.
7. صالح ، هدى دياب ، (2015) " تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في تحقيق كفاءة الأداء بالوحدات الحكومية " ، دراسة تحليلية على الوحدات الحكومية في منطقة الباحة ، بحث منشور في مجلة أما راباك للعلوم والتكنولوجيا المجلد 6 العدد 17 ، 2015 .
8. عبد ، حيدر عباس ، (2017) "إطار مقترح لتطبيق الموازنة الصفرية لتطوير الأداء المالي" (دراسة تحليلية لآراء عينة من دوائر محافظة المثنى) ، بحث منشور في مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد – 7 العدد 1.
9. عبد الرحمن ، مهدي ، احمد ، رشا عدنان ، (2013) " اثر استخدام التحسين المستمر على كفاءة الخدمة الجامعية" ، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 36 ، 2013 .
10. عبدالله ، ناهدة اسماعيل ، (2006) " دور استراتيجية الموارد البشرية في تحقيق الأهداف الاستراتيجية " ، دراسة تطبيقية منشور في مجلة تنمية الرافدين 81 (28) موصل ، العراق .
11. فرحات ، منى خالد ، ياسين ، ايام ميكائيل ، (2017) " إمكانية تطبيق نظام الموازنة عمى أساس الأنشطة في المصارف " دراسة ميدانية على المصارف الخاصة المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 99 العدد 4 .
12. محمد ، عبد الرحيم ، " مفهوم الأهداف الاستراتيجية " مقالة متوفرة في <http://dr-ama.com/>
13. محمد ، جاسم محمد ، (2014) " الحوكمة المصرفية وفق مبادئ لجنة بازل واثرها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمصارف " ، دراسة في عينة من المصارف التجارية الخاصة العراقية ، بحث منشور في مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية المجلد 20 العدد 80 لسنة .

14. محرزى ، مي ، (2016) " الصمة بين مبدأ الشمول ومبدأ الوحدة في الموازنة العامة " ، بحث منشور في مجلة جامعة تشرين لبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 38 العدد 3.

15. هادي ، سالم عواد ، (2014) "استخدام اسلوب الموازنة الصفرية لمواجهة تحديات الموازنة الاتحادية في العراق " ، بحث منشور في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 42.

Foreign References

First : BOOKS

1. Atkinson , Anthony & Kaplan , Robert & Matsumura , Ella & Young , Mark , (2012) "Management Accounting , Information for Decision-Making and Strategy Execution" , Sixth edition .
2. Barfield , Jesse , Raiborn , Cecily , Kinney , Michael , Cost Accounting , 4 edition .
3. Blocher, Edward , Stout , David, Cokins, Gary, (2010) " Cost Management" A Strategic Emphasis , Fifth Edition.
4. Crosson , Susan & Needles , Belverd (2011) " Managerial Accounting" , Ninth edition.
5. Collier, Paul, (2003) " Accounting for Managers: Interpreting accounting information for decision-making" , John Wiley & Sons Ltd, The Atrium, Southern Gate, Chichester West Sussex PO19 8SQ, England.
6. Davis, Charles , Davis , Elizabeth,(2014) "Managarial Accounting " , 2nd Edition, Copyright John Wiley & Sons, Inc.
7. Garrison , Ray & Noreen , Eric & Brewer , Peter ,(2015) "Managerial accounting" , 9th ed .

-
8. Gapenski, Louis , Kristin , Reiter, (2016) " Healthcare Finance: An Introduction to Accounting and Financial Management" , Sixth Edition
 9. Hansen , Don & Mowen , Maryanne , (2007) " Managerial Accounting", Eighth Edition.
 10. Hilton , Ronald , (2011) " Managerial accounting : creating value in a dynamic business environment " —9th ed .
 11. Horngren , Charles & Datar , Srikant , Rajan , Madhav , (2018) "Cost Accounting A Managerial Emphasis", 16 Edition .
 12. Kaplan , Robert & Anderson , Steven , (2008) "What-If Analysis and Activity-Based Budgeting Forecasting Resource Demands" , Harvard Business School Publishing .
 13. Kawata , Paul , (2015) " Strategic planning " , Organization al effectiveness series .
 14. Lafley , A.G , Martin , Roger I. , (2013) " Playing to win : how strategy really works " .
 15. Lee , Robert&Johnson , Ronald , Joyce , Philip , (2013) " Public Budgeting Systems " , Ninthe Edition .
 16. Morgan , Douglas, (2002) " Handbook on Public Budgeting. Portland State " University, Hatfield School of Government, State of Oregon edition .
 17. Pandikumar , M.P., (2013) " Management Accounting " , Excel books private limited.
 18. Shim , Jae & Siegel , Joel , (2009) "Budgeting Basics and Beyond", John Wiley & Sons, Inc.
-

-
19. The Institute of Cost Accountants of India, (2013)" Cost Accounting and Financial Management(CAFM)".
 20. Weetman , Pauline , (2006) " Management Accounting " , Pearson Education Limited .
 21. Walther , Larry , Skousen , Christophr , (2009) " Managerial and Cost Accounting " .
 22. Weygandt , Jerry , Kimmel , Paul , Kieso , Donald , (2010) "Managerial Accounting" , Edition 5.

Second : Periodicals, Articles and Thesis

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. Akcin, Olcay , Ozsuer, Ugur, (2015) "A model suggestion for budgeting activity cost reduction under activity based kaizen budgeting approach " , European Scientific Journal October / edition Vol.2 ISSN: 1857 – 7881 .
4. Al-Ali , Abdulsattar , Abdallah , Kifaya , (2015) , " Develping the framework of integrated just – in – time (JIT) approach: a conceptual study " , International Journal Of Core Engineering & Management (IJCEM) Volume 2, Issue 9.
5. Antic , Ljilja , Novicevic, Bojana, (2011) " Zero – based budgeting and activity – based budgeting systems of budgeting " , Uneversity of NIS faculty of economics .

-
6. 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.
 7. 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.
 8. Bradley, Garry, Mozjerin, Con , "An Introduction to Activity Based Costing and Activity Based Budgeting", G:\!Operations\!Wcc\!Oc\AAPPA Presen \ G_Bradley.doc.
 9. 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.
 10. Dahlgren, Jorgen , Holmstron , Magnus , " ABB at ABB " , School of Management Linkoping University , Sweden .
 11. Duran , Volkan , Mertol , Hüseyin , (2020)"Kaizen Perspective in Curriculum Development" , Asian Journal of Education and Training Vol. 6, No. 3.
 12. Dunn , Philip, "Zero-Based Budgeting" , available in www.bookkeepers.com.
 13. Foster, Tracy, (2017) " Budget Planning, Budget Control, Business Age, and Financial Performance in Small Businesses " , Walden Dissertations and Doctoral Studies Collection .
-

-
14. Gabris , Gerald , (2016) "Educating Elected Officials in Strategic Goal Setting" , Public Productivity & Management Review, Vol. 13, No.
 15. Gapenski, Louis, Reiter, Kristin, (2016)" Healthcare finance : an introduction to accounting & financial management", Association of University Programs in Health Administration.
 16. Gaurav ,Singh , Prakash,Yadav, (2011)" Zero Based Budgeting in India – Its relevance to public " , Asian Journal of Technology & Management Research Vol. 01 – Issue: 01 (Jan - Jun).
 17. Gomes , Shyamal , strategic-management , (2017) , Available for <https://www.coursehero.com/>
 18. Government Finance Officers Association, (2011)" Zero-Base Budgeting Modern Experiences and Current Perspectives" , Research and Consulting Center .
 19. Hatefi, Bahram,(1982) " Zero-Based Budgeting in American Institutionsof Higher Education", Higher Education Administration, August.
 20. Haxholli , Burim , (2015) "Zero Based Budgeting in KCS Implementing Zero Based Budgeting Method in Kosovo Correctional Service".
 - 21.Huynh , Tandung & Gong , Guangming , Huynh , Huyhanh , (2013) "Integration of activity-based budgeting and activity-based management" , International Journal of Economics, Finance and Management Sciences.
 22. Ibrahim , Mukdad , (2019) "Designing zero-based budgeting for public organizations" , Problems and Perspectives in Management, Volume 17, Issue 2.
 23. 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.
-

-
24. Ibrahim, Mustapha, Ashigar, Abba, Bello, Bello Muhammad , Mamuda, Ali Usman, (2017) " Zero-Based Budgeting is a Panacea to Fiscal Distress: Do the Perceived Benefits Significantly Influence its Adoption in Borno State ?" Saudi J. Bus. Manag. Stud.; Vol-2, Iss-10.
25. 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 Volume 11, Issue 6.
26. Kootanaee , Akbar & Babu , Nagendra & Talari , Hamidreza (2013) " Just-in-Time Manufacturing System: From Introduction to Implement" , International Journal of Economics, Business and Finance Vol. 1, No. 2, March.
27. Mahmoud , Mahmoud , Just in time (JIT), lean , and Toyota production system (TPS) , Industrial Engineering Branch Department of Production Engineering and Metallurgy University of Technology Baghdad - Iraq , 2014 .
28. Mainardes , Emerson Wagner , Ferreira , João , Raposo , Mário , (2014) " Strategy and Strategic Management: are they recognized by management students ?", Business Administration and Management , DOI: 10.15240/tul/001.
29. Malagy, Magdy , Alain , Alaa Mohammad , (2017) "Program and Performance Budgeting System in Public Sector Organizations: An Analytical Study in Saudi Arabian Context " , International Business Research; Vol. 10, No. 4.
-

-
30. Maleka , Stevens , (2014) " Strategic Management and Strategic Planning Process" , Available for <https://www.researchgate.net>
31. 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.
32. Nicolae. Todea & Anca, Calin, (2010) "The Budget, an Instrument for planning and controlling the costs", available at <https://ideas.repec.org/a/ora/journal/v1y2010i2p919-924.html>.
33. Nnoli , Udeh Francis & Adeyemi , Sopekan , Onuora , Oraka , (2016) " Zero-Base Budgeting: Pathway to sustainable budget implementation in Nigeria " , Business Trends, vol.
34. Oboladze, (2016) " Strategic planning as a necessary prerequisite to successful program budgeting in Georgia " , Taras Shevchenko National University of Kyiv ISSN 1728-3817 .
35. O'Regan , Nicholas, Ghobadian, Abby , (2002) "Formal strategic planning: The key to effective business process management?", Business Process Management Journal, Vol. 8 Issue: 5, pp.416-429.
36. Pal , Rajesh , (2011) " Understanding Union Budget " , Kisan Post Graduate College Raksa, Ratsar in Ballia, U.P.
37. Pidgeon , Colin , (2010) "Methods of budgeting " Research and Library Services , Northern Ireland Assembly.
38. Pietrzak , Zaneta , (2013) "Traditional versus Activity-based Budgeting in Non-manufacturing Companies" , ISSN 1822-7260 SOCIAL SCIENCES. 2013. Nr. 4 (82).
-

-
39. Puspitaningtyas , Zarah , Toha , Akhmad , Prakoso , Aryo , (2018) "Understanding the concept of profit as an economic information instrument: disclosure of semantic meanings" , Accounting and Financial Control, 2(1), 27-36. doi:10.21511/afc.02(1).
40. Radisic, Mladen,(2012) Just- In- Time concept, University of Novi Sad, Mladn.Radisic@estiem.org
41. Rasugu, Evelyne nyasuguta,(2019)"Factors affecting implementation of Zero – based budgeting in chemical organization : a case of diversey eastern and central Africa limited " , A Research Project Report Submitted to the Chandaria School of Business in Partial Fulfilment of the Requirements for the Award of the Degree of Masters in Management and Organizational Development (MOD) , United states international university Africa.
42. Roberts , Mike , Paschall , Daryl , Muras , Andrew , " Planning and budgeting for quality : an activity – based approach " , ASQ's 54th Annual Quality Congress Proceedings.
43. Schreiner , Erin , (2017) "What Is a Strategic Goal?", Available for <https://bizfluent.com/info>
44. 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.
45. Spee , Paul , Jarzabkowski , Paula , (2011) " Strategic Planning as Communicative Process" , Organization Studies 32(9) 1217–1245 © The Author(s).
-

-
46. 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.
 47. Stevcevska , Dusica , (2018) " The Advantages of Budgets: A Survey of Macedonian Legal Entities " Business and Economic Research ISSN 2162-4860, Vol. 8, No. 2.
 48. Szatmary , David ,(2011) " Activity-Based Budgeting in Higher Education" , Continuing Higher Education review, vol .75.
 49. Wetherbe, James , Montanari, John,(2016)" Zero Based Budgeting in the Planning Process" , Strategic Management Journal, Vol. 2, No. 1.
 50. Young , Richard,(2003) " Performance-Based Budget Systems " , USC INSTITUTE FOR PUBLIC SERVICE AND POLICY RESEARCH - PUBLIC POLICY & PRACTICE .

Internet sites

1. www.latestquality.com
2. <https://draminu.com>
3. <http://work911.com/planningmaster>
4. <https://efinancemanagement.com>
5. fknowledgebank.kaplan.co.uk
6. <https://efinancemanagement.com>



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
<p>(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</p>							
<p>نشاط التصميم كلفة القالب 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.</p>							

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
<p>(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</p>					

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

ملحق 4

نشاط التعبئة والتغليف

البيان	اجور العمل دينار/وحدة	تكلفة 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
<p>*اجور العمل 49000 يوميا / 600 وحدة باليوم = 82 دينار للوحدة * سعر الكيس 65 دينار وعدد الوحدات في كل كيس 8 وحدة 8 / 65 = 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</p>							

Republic of Iraq
Ministry of Higher Education and Scientific
Research
Karbala University
Economic and Administration College
Accounting Department



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

(Suggested framework)

A Thesis Submitted to
The Council of the College of Administration and
Economics – Karbala University ,as Partial Fulfillment
of Requirements for the Degree of Master of Science in
Accounting

By

Sumiya Abdul-eIlah Rashid

Supervised by

Prof. Dr. Hayder Ali Jarad AL- Massoodi

1441 A.H.

2020 A.D.

Abstract

The zero-based budget and the activity-based budget are considered one of the planning tools in the field of managerial accounting that, by integrating them, economic units can achieve their strategic objectives and help them reduce costs by calculating costs in the activity-based costing system (ABC) method, which gives them accuracy that exceeds the accuracy obtained from the methods. Traditional, as it helps management in planning and taking appropriate administrative decisions. The zero-sum budget focuses on re-evaluating activities and determines separate levels for each activity in line with the level of available resources. As for activity-based budgeting, it focuses on justifying costs and eliminating non-value-adding activities, and provides useful information on improving the production process, pricing and profitability analysis, and both types of budgets focus on analyzing activities and eliminating non-value-adding activities as well as on efficient planning and control.

The research aims to study the complementary relationship between the two budgets, as the zero-based budget has not previously integrated with the budget on the basis of activity, and the current research is an attempt to integrate the advantages of the two types in a single model that includes the largest amount of advantages enjoyed by these two budgets through application in one of the factories of the State Company for Industries The textile industry in Hilla, which is the Qadifah factory as a research community and the sewing department as the research sample. To achieve this goal, the researcher relied on data from the laboratory records obtained through the department's administration and from field visits and personal interviews.

The researcher reached multiple conclusions, including the possibility of achieving integration between the zero budget and the activity-based budget, as well as reducing costs, achieving efficiency in performance, evaluating the performance of employees, and then achieving the strategic objectives of economic unity. In the research sample, there are also the necessary ingredients to prepare the zero-based budget on the basis of activity, in addition to the presence of a number of highly experienced competencies, who can prepare budgets using modern methods such as the zero-based budget on the basis of activity if they

have the appropriate conditions and support from senior management and the most important recommendations mentioned It 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 zero-based budgeting on the basis of activity and in stages in the various departments. In the factory and benefit from the experiences of the factory workers.