

اثر الموازنة على أساس الأنشطة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية

دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية – معمل تموز

أ. م. د. جليلة عيدان الذهبي
م. م. مؤاب دليل القسوس
جامعة بغداد/ كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة

المقدمة

تحيط بيئة الأعمال المعاصرة مجموعة من التغيرات والمتغيرات السريعة والمستمرة والتي انعكس أثرها على الوحدات الاقتصادية العاملة في هذه البيئة والمتمثلة بعالمية الأعمال، والتقدم التكنولوجي فضلا عن اشتداد حدة المنافسة وحاجتها إلى إيجاد مجموعة من الوسائل التي تساعد على الاستمرار وتحقيق النجاح الحاسم. ولغرض تحقيق ذلك فأنها تقوم بانتهاج مجموعة من الاستراتيجيات التنافسية التي يتم تنفيذها عند المستويات المختلفة في الوحدة الاقتصادية والتي بشكل عام تستهدف من ورائها تحقيق ادنى حد من الكلف شرط المحافظة على النوعية (استراتيجية قيادة الكلفة واستراتيجية التمايز). وتعد الموازنة إحدى الأدوات لتنفيذ أهداف وسياسات وبرامج الوحدة الاقتصادية وبيان كيفية استغلالها الموارد الاقتصادية المتاحة لها. إن تحقيق هذه الوظائف يتطلب توافر مجموعة من المستلزمات التي من أهمها وضوح الأهداف والأخذ بالاعتبار جميع المتغيرات والظروف المحيطة وتأثيراتها. فضلا عن استخدام الأساليب العلمية والعملية السليمة لإعدادها وتنفيذها ومتابعتها. وتعد الموازنة على أساس الأنشطة إحدى التقنيات الحديثة في المحاسبة الإدارية والتي تستند إلى مجموعة من المبادئ والافتراضات لحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتعزيز الأنشطة المضافة للقيمة إذ يرتبط بمفهوم هذه الموازنة فكرة تخفيض التكاليف وتحقيق الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة وتقديم المنتجات ذات القيمة من وجهة نظر الزبون.

ABSTRACT

The Contemporary Business Environment is Surrounded by many quick and continues variable and changes which has an effect on the economic units. These variables and changes like the high competition which need many tools to help them to continue and achieve The critical success. So to achieve this they have many competitive strategies like cost leadership strategy, differentiation strategy and focus strategy.

Budget is regarded one of main tools to execute objectives polices and programs of the economic units, beside show how the economic units had execute the available economic resources.

Activity based on budgeting is regarded one of the modern technique in the managerial accounting which based on some principles and assumptions to remove the non added value activities and support the added value activities.



منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

تتجسد مشكلة البحث في إن ما تشهده بيئة الأعمال المعاصرة والمحيطة بالوحدات الاقتصادية من متغيرات سريعة أصبحت تشكل ضغوطاً وتحديات على الوحدات الاقتصادية العاملة بها مما يتطلب منها نهج مجموعة من الاستراتيجيات التنافسية لغرض النجاح والبقاء في دائرة المنافسة والذي يتطلب التناقص والانسجام بين الأدوات المستخدمة في التخطيط والرقابة.

لاسيما وإن الأساليب التقليدية في إعداد الخطط أصبحت أقل كفاءة وفاعلية في ظل المدخل الاستراتيجي للإدارة إذ أنها توفر معلومات غير كافية لغرض تقويم كفاية وفاعلية تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية التي تنتهجها الوحدات الاقتصادية.

ثانياً: هدف البحث

يهدف البحث إلى بيان اثر الموازنات على أساس الأنشطة ABB في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية وذلك من خلال تطبيق المنهجية المقترحة لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة ABB وبيان الأثر الاستراتيجي لهذه الموازنات والذي ينعكس في زيادة إيرادات الوحدة الاقتصادية أو في انخفاض كلفها أو كليهما معاً، واللذان سينعكسان في زيادة المقدر الربحية فضلاً عما يحققه من زيادة في المقدر التنافسية.

ثالثاً: فرضية البحث

يستند البحث الى فرضية رئيسة هي إن إعداد الموازنات التشغيلية على أساس الأنشطة يساهم في تقديم المعلومات المفيدة عن تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية :

١- إن اعتماد المنهجية التي يقوم عليها المدخل الاستراتيجي لنظم إدارة الكلفة والمتمثلة بالتركيز على العمليات وتحليلها إلى الأنشطة الرئيسية والمساعدة مع تحديد موجبات الكلفة الخاصة بها يوفر أساساً سليماً في إعداد الموازنات على أساس الأنشطة.

٢- إن أعداد الموازنات على أساس الأنشطة يساعد الوحدة الاقتصادية في دعم الاستراتيجيات التنافسية من خلال بيان الأثر الاستراتيجي لهذه الموازنات والذي ينعكس في زيادة القيمة للشركة من خلال زيادة مقدرتها الربحية، فضلاً عن زيادة قدرتها التنافسية.

رابعاً : أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث من أهمية عملية التخطيط في الوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال المعاصرة والتي تنتهج مجموعة من الاستراتيجيات التنافسية تستهدف منها بناء الميزة التنافسية والبقاء والنجاح.

إذ تعد الموازنة إحدى الأدوات الرئيسية لتنفيذ سياسات وبرامج الوحدات الاقتصادية بغية تحقيق الاستخدام الأفضل لمواردها الاقتصادية المتاحة وبالشكل الذي ينسجم مع استراتيجياتها التنافسية التي تنتهجها لغرض تحقيق النجاح الحاسم والبقاء والاستمرار في دائرة المنافسة وبما ينعكس في تحقيق الميزة التنافسية.

خامساً : حدود البحث الحدود المكانية :- الشركة العامة للصناعات الكهربائية - معمل تموز

١ . الحدود الزمانية:- عام ٢٠٠٥



المبحث الأول

الموازنات على أساس الأنشطة ABB

١.١ : التطور التاريخي للموازنات

تعد الموازنات من أقدم الأساليب المستخدمة، فالتاريخ يحدثنا بأن فكرة الموازنة عرفت حاضرات ودول قديمة كحضارة ما بين النهرين (السومرية والبابلية والأشورية) والحضارة الفرعونية. فقد أشارت مسلة حمورابي في المادة (٣٦) إلى موضوع كيفية تنظيم الضرائب في الخزائن وجبايتها، كما أشارت مادة أخرى إلى كيفية التصرف بالأموال المتجمعة في خزائنها (الكرخي، ١٩٩٩: ١٩). كما استخدم النبي يوسف (عليه السلام) فكرة الموازنة في مصر الفرعونية التي أعدها لإنتاج واستهلاك القمح في سنوات القحط والرءاء (القران الكريم، سورة يوسف، آية ٤٧). كذلك الأمر في الدولة الإسلامية حيث كان الرسول (صلى الله عليه وسلم) يقوم بتقدير الإيرادات (الصدقات، والزكوات، والغنائم) ويحدد أولويات صرفها، كذلك حدد مسؤولاً يتولى تقدير وتدوين الأنواع المختلفة للإيرادات. أما في ما يخص النفقات فقد احتفظ الرسول (صلى الله عليه وسلم) بسجلات منظمة وحسب الترتيب الأبجدي لأسماء المسلمين وذرياتهم (الشيلخي، ٢٠٠٧: ١٣). ويرجع أصل مصطلح Budget إلى الكلمة الفرنسية Bagette وتعني حقيبة. ومع كبر المنشآت ونتيجة لتعدد مشاكل إدارتها ومع التطور التكنولوجي وزيادة حالة عدم التأكد البيئي، بدأ المسؤولون في المنشآت في مختلف أنحاء العالم باستخدام الموازنات للتخطيط والرقابة على أوجه النشاط المختلفة لمنشآتهم. وفي أول مراحل استخدام الموازنات كانت عبارة عن جداول تقديرية عما هو مطلوب من موارد لتنفيذ خطة معينة، وكانت هذه الجداول تعد على أساس الخبرة والنتائج المتحققة في الماضي (الفضل وآخرون، ٢٠٠٧: ٢٣١).

٢.١ : مفهوم وأهمية الموازنات

يرى Skey King إن الموازنات تساعد على ربط الأهداف الطويلة الأجل بالأنشطة قصيرة الأجل وذلك من خلال التوزيع الدقيق للعمل والموارد المتاحة للوحدة الاقتصادية (Needs et. al, 2002: 921). وينبغي قبل وضع الموازنة تحديد أهداف الوحدة الاقتصادية بوضوح، ثم تحديد وسائل تحقيق هذه الأهداف على مراحل تتدرج من الأعم إلى الأخص ويشمل ذلك تحديد: (أبو حشيش، ٢٠٠٥: ٣٩٧)

- ١- الأهداف العامة للمنشأة Broad Objectives.
 - ٢- الأهداف التفصيلية Detail Goals لأوجه نشاط المنشأة المختلفة.
 - ٣- السياسات العامة General Policies واستراتيجيات الإدارة Management Strategies.
 - ٤- الخطط طويلة الأجل Long-term Plans وقصيرة الأجل Short-term Plans.
 - ٥- البرامج التفصيلية Detail Programs لوضع الخطط موضع التنفيذ.
- ويصف (التكريتي وآخرون، ٢٠٠٧: ٢٦٨) الموازنة بأنها خطة مفصلة للحصول على الاستخدام للموارد المالية وغير المالية خلال مدة محددة وتمثل الموازنة خطة مستقبلية يتم التعبير عنها بشكل كمي. ويعرفها (Kaplan et. al, 2007: 445): بأنها عبارة عن تعبير كمي للتدفقات المالية الداخلة والخارجة والتي تكشف في ما إذا التخطيط للعمليات والأعمال الحالية يتلاءم مع الأهداف المالية للمنظمة. مما سبق يمكن القول أن الموازنة هي خطة مستقبلية تنفذ الوحدة الاقتصادية من خلالها أهدافها الاستراتيجية المتوقع تنفيذها من خلال الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة والعائد المتوقع من تلك الموارد، وتحقيق التناسق والانسجام والتكامل بين المستويات الإدارية كافة في الوحدة الاقتصادية والرقابة خلال مدة زمنية محددة.
- أما أهمية الموازنة فيمكن إيضاحها بالآتي:

- ١- تعد الموازنة تقنية لترجمة أهداف الوحدة الاقتصادية إلى فقرات مالية (Cheryl et. al, 2001: 240).
- ٢- توفر الموازنة تنبيهاً وتحدد المسؤولية للظروف المطلوبة لتصحيح الأحداث (Meigs et. al, 2002: 932).
- ٣- تنسيق الأنشطة بين الأقسام ضمن الوحدة الاقتصادية (Meigs et. al, 2002: 932).



٣.١: المعوقات التي تحد من فاعلية نظام الموازنات

- على الرغم من المزايا الكثيرة للموازنات والتي تم إيضاحها آنفاً، هناك بعض المشاكل أو نقاط الضعف المحتملة في الموازنات يتلخص أهمها في: (Kaplen et. al,2007:490)
- ١- تعكس الموازنات طريقة هرمية في التنظيم وهي طريقة لا تلائم الحاجة إلى المرونة والتكيف لظروف الوحدة الاقتصادية المتغيرة. (هرمية من (القمة إلى القاع)).
 - ٢- تركز الموازنات على الرقابة (مثل تحقيق الموازنة المنشودة) بدلاً من تركيزها على الرقابة بمعنى مساهمة الوحدة الاقتصادية على تحقيق أهدافها الاستراتيجية.
 - ٣- تؤدي إلى أن يتم تقرير تخصيصات الموارد وفقاً للسياسة وليس للاستراتيجية- أي أن السلطة السياسية في الوحدة الاقتصادية هي التي تحدد تخصيصات الموارد بدلاً من الحاجات الاستراتيجية التي تحدد الموازنة التقليدية.
- إن الأساليب التقليدية في الخطط أصبحت غير كفوءة وغير فاعلة في ظل المدخل الاستراتيجي للإدارة إذ إنها لا توفر المعلومات المفيدة لغرض تقويم كفاية وفاعلية تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية.

٤.١ : الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budgeting (ABB)

- من الطرائق الحديثة لأعداد الموازنة هي الموازنة على أساس الأنشطة ABB وهي بدورها تستند إلى التكاليف على أساس ABC إذ أن الموازنة على أساس الأنشطة تستخدم العلاقة بين كمية الوحدات المنتجة والنشاط اللازم لإنتاج هذه الوحدات لوضع تقديرات مفصلة لمتطلبات أو مستلزمات النشاط الخاصة بالخطة الإنتاجية المقترحة (Kaplen et al.,2007:486).
- وإن الموازنة على أساس الأنشطة ABB تعكس الأنشطة والعمليات وليس الموارد مثل الرواتب والتجهيزات، حيث إن الموارد اللازمة يتوجب اشتقاقها من الأنشطة المتوقعة وعمليات الوحدات الاقتصادية وعبء العمل، وإن عبء العمل هو بكل بساطة عدد الوحدات للنشاط اللازم، وينبغي أن تستند الموازنة إلى أعباء العمل المستقبلية لتلبي ما يلي : (McLemore,1997: Internet)
- ١- متطلبات الزبائن.
 - ٢- الأهداف والاستراتيجيات للوحدة الاقتصادية وللأقسام.
 - ٣- التغييرات في عمليات الوحدات الاقتصادية.
 - ٤- التحسينات في الكفاءة والفاعلية.
 - ٥- مرونة الجودة وأهداف دورة الإنتاج.
 - ٦- التغيير في مستويات الخدمة.

- وتعرف الموازنة على أساس الأنشطة ABB بأنها تعبير كمي عن الأنشطة التي تمارسها الوحدة الاقتصادية والتي تعكس التنبؤ بالأعمال (كمية الموجهات) والمتطلبات المالية الأخرى لتحقيق الأهداف الاستراتيجية أو لتغيير الخطه لتحسين الأداء (Siegel & Shime,2006:309).
- ومن خلال أسلوب الموازنات على أساس الأنشطة ABB يتم تحديد المنتجات أو الخدمات التي سوف يتم إنتاجها أو تقديمها ومن ثم تحديد الأنشطة الضرورية للمنتجات أو الخدمات التي تم تحديدها، وأخيراً تحديد الموارد الضرورية لتأدية الأنشطة المحددة (Hilton,2008:354).

٥.١ : أهمية الموازنة على أساس الأنشطة ABB

- إن للموازنات على أساس ABB أهميتين رئيسيتين هما : (Kaplen et al.,2007:486)
- ١- إنها تحدد الحالات التي تتطلب فيها خطط إنتاج جديدة (سعة مادية وسعة في الموارد البشرية) لتقديم الدعم والنشاطات الخدمية في الوحدات الاقتصادية.
 - ٢- تمثل طريقة أكثر دقة للتخطيط للتكاليف المستقبلية.
- ويمكن القول إن الموازنة على أساس الأنشطة لها فوائد أخرى إذا ما تم استخدامها بالشكل الصحيح وتلك الفوائد هي :
- ١- معرفة القدرات والطاقات المتاحة للوحدة الاقتصادية.
 - ٢- تحقيق الأهداف المرسومة التي تسعى إليها الوحدة الاقتصادية.
 - ٣- شعور جميع الأفراد ضمن الوحدة الاقتصادية بأن لهم مساهمة في إعداد الموازنة ومن ثم المساهمة في تحقيق الأهداف المرسومة.
 - ٤- تحديد مواطن القوة والضعف في الوحدة الاقتصادية.
 - ٥- إيجاد وسائل وطرق جديدة لتحقيق الميزة التنافسية كأن تكون من خلال تحديد استراتيجية قيادة الكلفة أو استراتيجية التمايز كركيزة أساسية في تقديم المنتجات أو الخدمات.



٦.١ : خطوات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة
 أولاً : مرحلة التحضير لأعداد الموازنة على أساس الأنشطة
 قبل أن يتم إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يجب على الوحدة الاقتصادية أن تتخذ الخطوات الآتية:
 (Barker,1998 :134-135)

- ١ - تطوير الاستراتيجية
- ٢ - التنبؤ بالأعمال المطلوبة
- ٣ - تثبيت مستوى الأنشطة المرغوبة
- ٤ - تحديد الأنشطة للوحدة الاقتصادية

ثانياً: مرحلة إعداد الموازنة على أساس الأنشطة

تعد الموازنة على أساس الأنشطة مرحلة متطورة من إعداد الموازنات التقليدية إذ يتضمن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة إتباع الخطوات الآتية: (Kaplen & Norton,2001:289-290)

- ١ - تقدير حجم الإنتاج والمبيعات للمدة القادمة
- ٢ - التنبؤ بأحتياجات الأنشطة
- ٣ - احتساب الإحتياجات من الموارد
- ٤ - تحديد الموارد الفعلية المجهزة

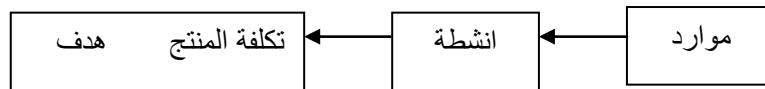
٧.١ : التكامل بين ABC و ABM و ABB (نظام إدارة الكلفة المتكامل ICMS)

ظهر أسلوب ABC نتيجة لعوامل ومبررات أهمها حاجات الإدارات إلى معلومات تفصيلية ودقيقة وملامحة عن كلفة المنتجات لغرض مساعدتها في اتخاذ القرارات الرشيدة ولعل القصور في المعلومات التي تقدمها الأنظمة الكفوية التقليدية كان هو الدافع الرئيسي وراء ظهور أفكار حديثة دعت إلى تحديث الأنظمة المعمول بها لتلائم حاجات وتطلعات الوحدات الاقتصادية كما ان التشوهات الناشئة من توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس واحد والتي أصبحت غير ملائمة وبعيدة عن المنطق والواقع كانت واحدة من أسباب البحث عن أساليب أكثر دقة (Drury,2000 :295).

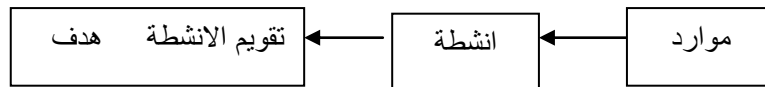
وقد عرف Hilton أسلوب ABC بأنه أسلوب لتخصيص التكاليف على مرحلتين، في المرحلة الأولى تم تحديد الأنشطة المهمة وتخصيص التكاليف غير المباشرة لكل نشاط بالاعتماد على الموارد المستخدمة من قبل الوحدة الاقتصادية إذ يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على مجتمعات كلف الأنشطة. وفي المرحلة الثانية يتم فيها تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات بحسب عدد الأنشطة اللازمة لانجازها (Hilton,1999 :160).

لقد عرف (Hilton) الإدارة على أساس الأنشطة بأنها استخدام أسلوب ABC لتحسين استراتيجية وعمليات الوحدة الاقتصادية (Hilton,2008 :222).

ولكن هدف ABC يختلف عن ABM فالأول ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج



أما الثاني ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تقويم الأنشطة.

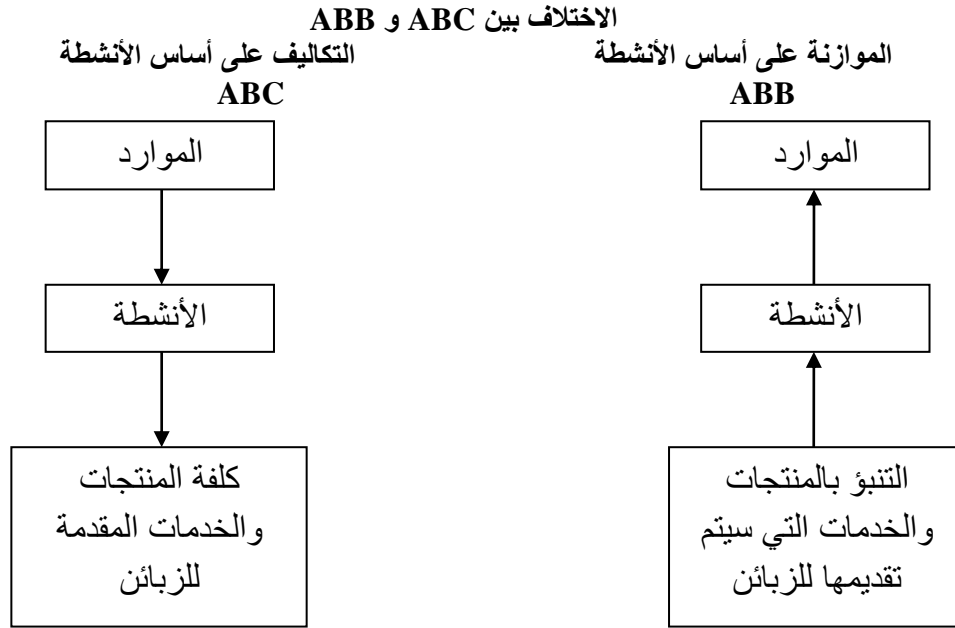


مما سبق نجد أن هناك تكاملاً وارتباطاً بين هذه الأساليب، إذ بالاستناد إلى الأنشطة التي يتم استنتاجها من أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC يمكن تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وبذلك يمكن للوحدة الاقتصادية بأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM إزالة الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو استبدالها. وكذلك من خلال المعلومات التي يوفرها أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة



ABC يمكن لأسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM اتخاذ قرارات في ما يخص الإنتاج والتسعير ومن ثم تمكين الوحدة الاقتصادية من اتخاذ موقع تنافسي في ظل البيئة المعاصرة.

أن التكاليف على أساس الأنشطة ABC هي الحجر الأساس لأسلوب الموازنة على أساس الأنشطة ABB فالخطوة اللاحقة لخطوة التكاليف على أساس الأنشطة ABC هي الموازنة على أساس الأنشطة ABB. يرى Cooper & Kaplan إن كل من أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC والموازنة على أساس الأنشطة ABB يستندان إلى معرفة احتياجات الأنشطة للموارد خلال فترة إعداد الموازنة إلا إن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن، أما أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة ABB فيبدأ بالتنبؤ بالاحتياجات من المنتجات أو الخدمات المقدمة للزبائن والتي تستخدم في تخطيط الأنشطة لمدة الموازنة ومن ثم تحديد الموارد الضرورية لهذه الأنشطة والشكل الاتي يوضح الاختلاف بين ABC و ABB (Hilton,2008: 354)



(Cooper & Kaplan,1998: ١٢٤)



المبحث الثاني

الاثار الاستراتيجية للموازنات على اساس الأنشطة

١.٢: الاستراتيجيات التنافسية

وتمثل الاستراتيجيات التي من خلالها تتمكن الوحدة الاقتصادية تحقيق الميزة التنافسية إذ يمكن اعتمادها من قبل أي وحدة اقتصادية، إذ تنتهج الوحدات الاقتصادية مجموعة من الاستراتيجيات التي تمثل مجموعة من الالتزامات والإعمال التي تأخذها على عاتقها لغرض تزويد الزبون بالقيمة ودعم الميزة التنافسية.

وفي هذه الصدد يقترح (Porter,1980: 25) ثلاثة أنواع من الاستراتيجيات التي يمكن تطبيقها عند مستوى الأعمال ومن قبل جميع الوحدات وعلى اختلاف أنواعها (صناعية، تجارية، خدمية) وهذه الاستراتيجيات هي :

١ - استراتيجية قيادة الكلفة Cost Leadership Strategy

ويرى Hitt & Others إن هذه الاستراتيجية تتمثل بمجموعة من الأعمال والأنشطة المعدة لإنتاج وتسليم السلع والخدمات بالكلفة الأقل قياساً "بالمنافسين وعند مستوى النوعية الذي يعد مقبولاً" من الزبائن (Hitt et.al.,2000:155)

وبموجب هذه الاستراتيجية تكون الوحدة الاقتصادية قادرة على تحقيق هامش ربح أكبر من المنافسين عند بيع المنتجات بأسعار السوق أو تخفيض أسعارها بأقل من المنافسين الأمر الذي يؤدي الى تخفيض هامش الربح وتوسع حصتها السوقية وتوليد أرباح يمكن إعادة استثمارها في الوحدة الاقتصادية (Pearson,1999: 144).

٢- استراتيجية التمايز: Differentiation Strategy

وتتمثل هذه الاستراتيجية بمجموعة من الأعمال والأنشطة التي تؤدبها الوحدة الاقتصادية لغرض إيجاد منتجات متميزة بخصائص استثنائية لتصبح رائدة في حقل الصناعة (Kotler & Armstrong,1999: 561). ويتمثل الهدف الأساسي لهذه الاستراتيجية في منح الزبون شيئاً مختلفاً أو فريداً من نوعه وعليه فإن الافتراض الأساسي لهذه الاستراتيجية يقوم على كون المستهلك مستعداً لدفع أسعار اعلى لمنتج متميز بطريقة معينة وهذا ما سيمكن الوحدة الاقتصادية من خلق قيمة فائقة وميزة تنافسية (الذهبي، ٢٠٠١: ٧٠).

٣- استراتيجية التركيز: Focus Strategy

تقوم هذه الاستراتيجية على فكرة تحديد مجال تنافسي محدد في قطاع الصناعة وذلك من خلال التركيز على جزء معين في السوق وقد يكون هذا الجزء مشترين محددين أو جزءاً من خط المنتجات، سوقاً جغرافياً أو إقليمياً، إذ يكمن جوهر هذه الاستراتيجية في تخصص الوحدة الاقتصادية بمنهج أو بأسلوب لا تتمكن الوحدات الاقتصادية المتميزة أو القائدة في الكلف من تحقيقها وبذلك فإن من الممكن للوحدة الاقتصادية تحقيق قيمة وربحية عالية (Pitts & Lei,1996: 99).

ولأثر متغيرات ظروف بيئة الأعمال التي تتطلب إيجاد التوافق والتنسيق بين الاستراتيجيات المنتهجة ونظم وأساليب إعداد الموازنات من خلال إتباع منهجية تقوم على مجموعة من الأسس العلمية والعملية السليمة والملائمة التي تتضمن:

١- تحديد الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية

٢- إجراء التحليل الاستراتيجي لعوامل البيئة: ولغرض قيام الوحدة الاقتصادية بأجراء التحليل الاستراتيجي فيجب إن تستند إلى نظم التكاليف التي تؤدي دوراً مهماً في دعم الخيار الاستراتيجي الذي تتبناه الوحدة الاقتصادية وكما يأتي :



أ- استراتيجية قيادة الكلفة

تعد عملية خفض الكلفة بالنسبة لأسلوب ABC و ABM مسألة في غاية الأهمية، والتي تتم من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها على اعتبار إن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، فضلاً عن إن الوحدة الاقتصادية ووفقاً لهذين النظامين هي سلسلة من الأنشطة المصممة لتوفير المعلومات إلى المدراء من أجل تحسين القيمة المقدمة إلى الزبون تمهيداً" لكسب رضاه وتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية (Blocher et,al. 1999:111).

إن أسلوب ABC يحقق أهداف خفض الكلفة عن طريق تحليل الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، ومن خلال حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للزبون يمكن توفير فرصة لإجراء تخفيض ذي قيمة في تكاليف الوحدة الاقتصادية (Charly et,al.2001:84).

أما فيما يتعلق بأسلوب ABM فهو يوظف المعلومات التي يقدمها أسلوب ABC عن الأنشطة لإدارتها، وبالتالي يعطي فرصة للإدارة في تحديد الأنشطة التي تعاني من الاختناقات وغير الضرورية من أجل حذفها لتخفيض كلفها (Jeffries,1991 :101).

ب- استراتيجية التمايز

يمكن تحقيق استراتيجية التمايز من خلال أسلوب ABC و ABM عن طريق تحسين جودة المنتج. فتحليل الأنشطة وتصنيفها: إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة يمكن إن توجه انتباه الإدارة إلى الأنشطة التي تضيف قيمة للزبون والعمل على إعادة توزيع الموارد عليها وإدارتها بكفاءة بما يضمن تقديم المنتج أو خدمة تلبى طلبات وتوقعات الزبون من أجل كسب رضاه الذي يعد الغاية التي تعمل عليها الوحدة الاقتصادية.

ت- استراتيجية التركيز

عند إتباع الوحدة الاقتصادية لاستراتيجية التركيز فهي أما أن تسعى لتحقيق ميزة الكلفة الأقل من خلال نظم التكاليف وكما تم ذكره في استراتيجية قيادة الكلفة. أو أن تسعى لتحقيق ميزة الجودة العالية عن طريق هذه الاستراتيجية، وهي بذلك يمكن إن تستعين بنظم التكاليف أيضاً" من أجل تحقيق ذلك. ٣- انتهاج الاستراتيجية الملائمة.

٤- إعداد وتنفيذ الموازنات على أساس الأنشطة المضيفة للقيمة وذلك من خلال:

(الذهبي، ٢٠٠٥: ٣١٥)

أ- تيرير الأموال المطلوبة في الموازنة استناداً إلى الأهداف التشغيلية والاستراتيجية للوحدات الاقتصادية والمفصلة على أساس ما تم تحديده من أنشطة ضرورية ذات قيمة.

ب- تحديد وتوصيف وحدات الأداء لكل نشاط.

ت- تحليل ودراسة التكاليف المطلوبة لكل نشاط واعتماداً على موجهات الكلفة الخاصة بها التي تتمثل بالعوامل المؤثرة في زيادة أو تخفيض الكلف.

ث- تحديد مصادر التمويل المطلوبة لانجاز كل نشاط بناء على تحليلات السوق والزبون المستهدف.

ج- تحديد مراكز المسؤولية المكلفة بتنفيذ هذه الأنشطة والمستلزمات الأخرى المطلوبة.

ح- تحديد وسائل الرقابة المطلوبة للتحقق من كفاية وفاعلية التنفيذ للموازنات الموضوعية

خ- إجراء التحسين المستمر وذلك في ضوء نتائج التنفيذ وبما ينسجم مع تحقيق الأهداف الاستراتيجية وذلك من خلال تحديد:-

- هدف التحسين الذي يتمثل بالعمليات والأنشطة المطلوب تحسينها.

- طريقة التحسين التي تتمثل بتحديد الكيفية التي يمكن انجاز التحسينات بها.

- تنفيذ التحسين من خلال اختبار الأسلوب الذي يعد عملياً وملائماً للتغيير.



٢.٢ : قياس الأثر الاستراتيجي للموازنات على أساس الأنشطة ABB

ينعكس الأثر الاستراتيجي للموازنات على أساس الأنشطة ABB في :

أولاً : زيادة المقدرة الربحية : وتقاس عن طريق مجموعة من المؤشرات التي تبين الربحية التي تضيفها الموازنات على أساس الأنشطة ABB إلى الوحدة الاقتصادية فضلاً عن بيان الأثر على الربح التشغيلي، ويقاس عن طريق بيان الإيرادات مطروحاً منها الكلف وقد استند الباحث إلى (Horngren et. al., 2000: 482) في التوصل إلى هذه المؤشرات وكالاتي :

١- عنصر النمو: ويقاس عن طريق بيان الزيادة في الإيرادات مطروحاً منها الزيادة في الكلف، وكالاتي :

$$\text{أ- اثر الإيرادات على النمو} = \left[\begin{array}{l} \text{الوحدات المخططة - الوحدات الفعلية} \\ \text{للبيع العام الحالي} \quad \text{المباعة للعام السابق} \end{array} \right] \times \text{أسعار بيع العام السابق}$$

$$\text{ب- اثر الكلفة على النمو} = \left[\begin{array}{l} \text{الوحدات المخططة - الوحدات الفعلية} \\ \text{للبيع العام الحالي} \quad \text{المباعة للعام السابق} \end{array} \right] \times \text{أسعار المدخلات للعام السابق}$$

٢- عنصر استرداد السعر: ويقاس هذا العنصر التغير الحاصل في الإيرادات والكلف نتيجة لتخطيط الموازنة على أساس الأنشطة ABB وكالاتي :

$$\text{أ- اثر الإيرادات في استرداد السعر} = \left[\begin{array}{l} \text{أسعار مبيعات العام - أسعار مبيعات العام} \\ \text{الحالي} \quad \text{السابق} \end{array} \right] \times \left[\begin{array}{l} \text{الوحدات المخططة} \\ \text{للعام الحالي} \end{array} \right]$$

$$\text{ب- اثر الكلف على استرداد السعر} = \left[\begin{array}{l} \text{كلف مدخلات العام - كلف مدخلات العام} \\ \text{الحالي} \quad \text{السابق} \end{array} \right] \times \left[\begin{array}{l} \text{الوحدات المخططة} \\ \text{للعام الحالي} \end{array} \right]$$

ثانياً : زيادة المقدرة التنافسية: إن المقدرة التنافسية للشركة من خلال منتجها والتي يمكن قياسها من خلال مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية والتي تشكل مجموعها مؤشرات النجاح الحاسم الذي يمكن تحقيقه من خلال انتهاز الاستراتيجيات التنافسية والتي تتضمن :

- ١- المؤشرات المالية
- ٢- مؤشرات الزبون
- ٣- مؤشرات العمليات الداخلية
- ٤- مؤشرات التعلم والتطور والابتكار



المبحث الثالث

الجانب العملي

نظراً لزيادة طلب السوق على المكيفات، اتخذت الشركة قراراً بإنشاء معمل متكامل لتصنيع المكيفات، لذلك تم إنشاء معمل تموز في عام ١٩٩٠ بعد المفاوضات بين الشركة وشركة جنرال اليابانية أواخر ١٩٨٩ للحصول على حق المعرفة. ويقوم المعمل بإنتاج المكيفات الشبكية، وتم تأهيل المعمل عام ٢٠٠٠ بحملة واسعة لإكمال النواقص الضرورية لبعض الخطوط الإنتاجية والتي انتهت بشكل كامل بتاريخ ٢٠٠١/١/١٨ والذي يعتبر الافتتاح الرسمي.

ولغرض اعداد الموازنة على اساس الانشطة يجب ان يتم اتباع الخطوات الآتية :

١- تحديد الموازنة الشاملة لمعمل تموز لإنتاج المكيف الشبكي وهذا يتطلب الآتي :

أ- تحديد الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة المبيعات لسنة (٢٠٠٥) موزعة حسب فصول السنة لمنتج

المكيف الشبكي والمتمثلة بالجدول (١)

الجدول (١)

الموازنة التخطيطية لكمية وقيمة المبيعات لسنة (٢٠٠٥)

موزعة حسب فصول السنة

التفاصيل	الفصل الأول	الفصل الثاني	الفصل الثالث	الفصل الرابع	الإجمالي
كمية المبيعات المخططة	٢٥٣٠	١٤٩٠	٢٤٩٠	٢٤٩٠	٩٠٠٠
سعر البيع	٥٢٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠	٥٢٠٠٠٠
قيمة المبيعات المخططة	١٣١٥٦٠٠٠٠٠	٧٧٤٨٠٠٠٠٠٠	١٢٩٤٨٠٠٠٠٠٠	١٢٩٤٨٠٠٠٠٠٠	٤٦٨٠٠٠٠٠٠٠٠

ب- تحديد الموازنة التخطيطية لكمية الإنتاج لسنة (٢٠٠٥) موزعة حسب فصول السنة لمنتج المكيف الشبكي والمتمثلة بالجدول (٢).

الجدول (٢)

الموازنة التخطيطية لكمية الإنتاج لسنة (٢٠٠٥) موزعة حسب الفصول

التفاصيل	الفصل الأول	الفصل الثاني	الفصل الثالث	الفصل الرابع	الإجمالي
كمية المبيعات	٢٥٣٠	١٤٩٠	٢٤٩٠	٢٤٩٠	٩٠٠٠
+ مخزون آخر المدة	٣٠٠٠	٤٠١١	٤٠٢٠	٤٠٣١	٤٠٣١
- مخزون أول المدة	٣٠٣١	٣٠٠٠	٤٠١١	٤٠٢٠	٣٠٣١
الإنتاج المطلوب	٢٤٩٩	٢٥٠١	٢٤٩٩	٢٥٠١	١٠٠٠٠

٢- تحديد الاستراتيجيات التنافسية: من خلال الدراسة الميدانية في الشركة عينة البحث فأنها تنتهج استراتيجيتنا قيادة الكلفة والتمايز في تقديم منتجاتها وخدماتها إلى الزبائن.

٣- تحديد العمليات: تعرف العملية على أنها مجموعة من المهام أو الأنشطة المترابطة التي يتم القيام بها لغرض الحصول على المخرجات المستهدفة.

ومن خلال الدراسة الميدانية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية/ معمل تموز، فأن العمليات التي

يتم بها تصنيع المنتج (مكيفات شبكية) يمكن توضيحها بالجدول (٣) الآتي:

الجدول (٣)

اقسام معمل تموز

ت	الأقسام
١	عملية قسم الكابسات
٢	عملية قسم المبادلات
٣	عملية قسم تجميع البورد الكهربائي
٤	عملية قسم التجميع
٥	عملية قسم الفحص



والجدول (٤) أدناه يوضح هذه الأنشطة وموجهات الكلفة الخاصة بها ومعايير الاختيار الخاص بها :

الجدول (٤)

دليل الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساندة في معمل تموز

مستوى النشاط	اسم النشاط	موجه الكلفة	معايير الاختيار
الأنشطة حسب الوحدات Unit-Related Activities	العمليات الإنتاجية	عدد الوحدات المنتجة	المنافع المستلمة
الأنشطة الداعمة للعمليات الإنتاجية Sustaining Activities	نشاط الصيانة نشاط النوعية	أوامر الصيانة عدد الوحدات المنتجة	المعقولية المنافع المستلمة
الأنشطة المرتبطة بالدفعات Batch-Related Activities	نشاط المخازن الأنشطة التسويقية	عدد مستندات الصرف كميات البيع	المنافع المستلمة المعقولية
الأنشطة الداعمة العامة Facility-Sustaining Activities	الأنشطة الإدارية والمالية	عدد العاملين	المعقولية

١.٣ : تحديد كلف الأنشطة وموجهات الكلف (الموارد المباشرة وغير المباشرة)

وتتمثل بالموارد المباشرة وغير المباشرة والتي تشمل بموجب النظام المحاسبي المطبق في الشركة المصاريف الظاهرة ضمن حساب الاستخدامات (٣) وتقسيماته (٣١-٣٧) وعلى مختلف مستويات الدليل المحاسبي.

إن الموارد المباشرة على الأنشطة توضحها علاقة السبب والنتيجة وهي كما معلوم التي يمكن ربطها (تخصيصها) على أهداف الكلفة (الأنشطة) بشكل مباشر بسهولة ويسر. أما غير المباشرة منها فإن تخصيصها على الأنشطة يتطلب اختيار موجه كلفة يمثل العامل المؤثر على الكلفة بالزيادة والنقصان واعتماد المعيار المناسب لذلك.

٢.٣ : تخصيص الموارد المباشرة على مجموعات كلف الأنشطة

وهي خطوة مهمة في أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة ABB كونها تساهم في تخصيص التكاليف المباشرة على الأنشطة، وبالتالي تقليل إجمالي التكاليف غير المباشرة قدر الإمكان. والجدول (٥) يوضح تخصيص الموارد المباشرة على مجموعات كلف الأنشطة.

٣.٣ : تخصيص الموارد غير المباشرة على مجموعات كلف الأنشطة

وفي هذه الخطوة يتم تحديد كمية موجهات الموارد للأنشطة المقترحة وهي موجهات المرحلة الأولى والجدول (٦) يوضح عملية تخصيص الموارد غير المباشرة على مجموعات كلف الأنشطة.

٤.٣ : تحديد إجمالي تكاليف الأنشطة

إذ يتم تجميع الموارد المباشرة (التكاليف المباشرة) وغير المباشرة (التكاليف غير المباشرة) في مجموعات الأنشطة، وهو ما يمثل الهدف الرئيسي للبحث والمتمثل في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB وتجدر الإشارة هنا إلى إن هذه التكاليف سيتم استخدامها في تطبيق أسلوب الإدارة على أساس الأنشطة ABM. والجدول (٧) يمثل إجمالي التكاليف المخططة لموازنة عام ٢٠٠٥.







قياس وتحديد الأثر الاستراتيجي للموازنات على أساس الأنشطة ABB

يترتب على تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية التي تنتهجها وحدات الأعمال زيادة مقدرتها الربحية فضلا عن تحقيق ميزة تنافسية وانطلاقها من التركيز على المدخل الاستراتيجي الذي يربط كافة أنشطة وقرارات الوحدة الاقتصادية بالاستراتيجيات وتحديد اثر هذه الأنشطة والقرارات في تحقيق الأهداف المرجوة من ورائها.

ولغرض بيان اثر الموازنات على أساس الأنشطة ABB في استراتيجيات الوحدة الاقتصادية والذي

ينعكس فيما تضيفه الموازنات على أساس الأنشطة ABB، فإن هذا الأثر يمكن إن يقاس بـ :

أولاً: زيادة المقدر الربحية: وتقاس عن طريق مجموعة من المؤشرات التي تبين الربحية التي تضيفها الموازنات على أساس الأنشطة ABB إلى الوحدة الاقتصادية فضلا" عن بيان الأثر على الربح التشغيلي، ويقاس عن طريق بيان الإيرادات مطروحا" منها الكلف وكالاتي :

١- عنصر النمو: ويقاس عن طريق بيان الزيادة في الإيرادات مطروحا" منها الزيادة في الكلف، وكالاتي:

$$\text{أ- اثر الإيرادات على النمو} = \left[\begin{array}{l} \text{الوحدات المخططة - الوحدات الفعلية} \\ \text{للبيع عام ٢٠٠٥} \quad \text{المباعة عام ٢٠٠٤} \end{array} \right] \times \text{أسعار بيع عام ٢٠٠٤}$$

$$= ١٠٠٠٠ - ٦٤٣٥ \times ٤٨٠٠٠٠$$

$$= ١٧١١٢٠٠٠٠٠ \text{ ملانم}$$

$$\text{ب- اثر الكلفة على النمو} = \left[\begin{array}{l} \text{الوحدات المخططة - الوحدات الفعلية} \\ \text{للبيع عام ٢٠٠٥} \quad \text{المباعة عام ٢٠٠٤} \end{array} \right] \times \text{أسعار المدخلات عام ٢٠٠٤}$$

$$= ١٠٠٠٠ - ٦٤٣٥ \times ٤٧٥٥٣٠$$

$$= ١٦٩٥٢٦٤٤٥٠ \text{ غير ملانم}$$

وعليه فإن الأثر الكامل لهذا العنصر على زيادة المقدر الربحية هو كالاتي:

$$\text{اثر الإيرادات على عنصر النمو} = ١٧١١٢٠٠٠٠٠ \text{ ملانم}$$

$$\text{اثر الكلف على عنصر النمو} = (١٦٩٥٢٦٤٤٥٠) \text{ غير ملانم}$$

$$\text{الزيادة في الدخل نتيجة عنصر النمو} = ١٥٩٣٥٥٥٠ \text{ ملانم (الأثر الصافي)}$$

ومن خلال المعادلات السابقة يتضح الآتي :

- إن اثر الإيرادات على عنصر النمو هو اثر ملانم وذلك نتيجة لزيادة كمية المبيعات المتوقعة لعام ٢٠٠٥ عن العام ٢٠٠٤.

- إن الأخذ بالاعتبار للكميات المتوقع بيعها وبكلف المدخلات لعام ٢٠٠٤ يلاحظ إن هناك زيادة للكلف.

وخلاصة الأثر لهذا العنصر (عنصر النمو) هو ملانم أي الزيادة في الدخل التشغيلي للعام ٢٠٠٥ عن العام ٢٠٠٤ وبمبلغ (١٥٩٣٥٥٥٠).



٢- عنصر استرداد السعر: ويقاس هذا العنصر التغير الحاصل في الإيرادات والكلف نتيجة لتخطيط الموازنة على أساس الأنشطة ABB وكالاتي:

$$\text{أ- اثر الإيرادات في استرداد السعر} = \begin{matrix} \text{أسعار مبيعات عام - أسعار مبيعات عام} \\ \text{عام ٢٠٠٥} \quad \text{عام ٢٠٠٤} \end{matrix} \times \begin{matrix} \text{الوحدات المخططة} \\ \text{عام ٢٠٠٥} \end{matrix}$$

$$= ١٠٠٠٠ \times ٤٨٠٠٠٠ - ٥٢٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠٠٠ \text{ ملانم}$$

إن الشركة تستهدف زيادة سعر البيع للعام ٢٠٠٥ عن العام ٢٠٠٤ وذلك لزيادة الإقبال على شراء المنتج وزيادة الكميات المتوقع بيعها خلال عام ٢٠٠٥.

$$\text{ب- اثر الكلف على استرداد السعر} = \begin{matrix} \text{كلف مدخلات عام - كلف مدخلات عام} \\ \text{عام ٢٠٠٥} \quad \text{عام ٢٠٠٤} \end{matrix} \times \begin{matrix} \text{الوحدات المخططة} \\ \text{عام ٢٠٠٥} \end{matrix}$$

$$= ١٠٠٠٠ \times \begin{matrix} ٤٧٥٥٣٠ - ٤٥٧٣٩٣ \\ ١٨١٣٧٠٠٠٠ \end{matrix} = ١٨١٣٧٠٠٠٠ \text{ ملانم}$$

وعليه فإن الأثر الكامل لعنصر استرداد السعر على المدخل التشغيلي هو كالاتي :
 اثر الإيرادات في فترة استرداد السعر = ٤٠٠٠٠٠٠٠ ملانم
 اثر الكلف على استرداد السعر = ١٨١٣٧٠٠٠٠ ملانم
 الزيادة في الدخل التشغيلي نتيجة استرداد السعر = ٥٨١٣٧٠٠٠٠ ملانم

ومن خلال ما ورد في أعلاه يلاحظ الآن:

- ١- إن اثر استرداد الإيرادات في استرداد السعر هو ملانم وذلك لزيادة أسعار بيع المنتج للعام ٢٠٠٥ عن العام ٢٠٠٤ مع زيادة كميات البيع المتوقعة.
- ٢- إن اثر الكلف على استرداد السعر هو ملانم وذلك نتيجة لانخفاض الكلف لعام ٢٠٠٥ عن العام ٢٠٠٤ وذلك نتيجة لتحليل الأنشطة والإبقاء على الأنشطة المضيقة للقيمة وحذف الأنشطة غير المضيقة للقيمة.

وعليه فإن خلاصة الأثر لهذا العنصر على الدخل التشغيلي هو زيادة بمبلغ (٥٨١٣٧٠٠٠٠) دينار.

أما خلاصة الأثر الاستراتيجي للموازنة على أساس الأنشطة ABB فهي كالاتي :

$$\begin{matrix} \text{الزيادة في الدخل التشغيلي نتيجة النمو} & = & ١٥٩٣٥٥٥٠ \text{ ملانم} \\ \text{الزيادة في الدخل نتيجة استرداد السعر} & = & ٥٨١٣٧٠٠٠٠ \text{ ملانم} \\ & & ٥٩٧٣٠٥٥٥٠ \text{ ملانم} \end{matrix}$$

ويلاحظ إن الأثر النهائي لهذين العنصرين (النمو، واسترداد السعر) هو زيادة في الدخل التشغيلي بمبلغ (٥٩٧٣٠٥٥٠) دينار، وهذا ما يثبت إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB يساهم في زيادة القيمة للشركة وذلك من خلال زيادة المقدرة الربحية لها.



ثانيا: زيادة القدرة التنافسية: إن المقدرة التنافسية للشركة من خلال منتجاتها والتي يمكن قياسها من خلال مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية والتي تشكل مجموعها مؤشرات النجاح الحاسم الذي يمكن تحقيقه من خلال انتهاج الاستراتيجيات التنافسية والتي تتضمن:

- ١- المؤشرات المالية
- ٢- مؤشرات الزبون
- ٣- مؤشرات العمليات الداخلية
- ٤- مؤشرات التعلم والتطور والابتكار
- ٥- المؤشرات الخاصة بتنفيذ الموازنة والمقارنة بين ما تم التخطيط له وما تم تنفيذه فعلا"، والتي يمكن انجازها من قبل المعمل المذكور بالاعتماد على قاعدة للبيانات تكون مصدرا" لتنفيذ ذلك ومن خلال فصل حسابات المعمل (معمل تموز) عن حسابات الشركة بشكل عام.



الاستنتاجات

- لقد تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات في ضوء الدراسة النظرية والعملية التي تمت في هذا البحث وهي كالآتي:
- 1- تعد الموازنات من أهم أساليب المحاسبة الإدارية، ويرتبط بها فكرة تخفيض التكاليف وترشيد الإنفاق إذ إنها تساعد على ربط الأهداف الطويلة بالأهداف القصيرة الأجل وبما يتلاءم مع الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدات الاقتصادية.
 - 2- يتطلب نجاح إعداد وتنفيذ ومتابعة الموازنة توافر مجموعة من المقومات التي تتمثل بـ:
 - أ- تحديد واضح للأهداف والسياسات والبرامج والاستراتيجيات.
 - ب- وجود جهاز كفوء قادر على الإيفاء بمتطلبات جميع مراحل إعداد الموازنة.
 - ت- وجود دراسات وقاعدة للبيانات توفر المعلومات المفيدة لغرض إعداد ومتابعة تنفيذ الموازنات فضلاً عن وجود قنوات واضحة للاتصال وتحديد واضح للصلاحيات والمسؤوليات.
 - 3- إن الموازنة بوصفها خطة مستقبلية للوحدة الاقتصادية تبين كيفية الحصول على الموارد الاقتصادية وكيفية استخدامها بما يخدم تنفيذ الأهداف الاستراتيجية المحددة من الوحدة الاقتصادية.
 - 4- تركز الموازنة على أساس الأنشطة ABB على مفهوم ربط الموارد بأهداف الوحدة الاقتصادية وبالتالي فهي أسلوب لتعزيز دقة التنبؤات المالية وتزيد من الفهم الإداري، فضلاً عن إنها تقدم تعبيراً واضحاً وفعالاً لربط التخطيط القصير الأجل بالأهداف الاستراتيجية وتسهل الجهود لإعادة تنظيم العمليات وإعادة تقويمها وبالتالي فإنها تربط بين التخطيط الاستراتيجي الطويل الأجل والقصير الأجل.
 - 5- افتتار الشركة عينة البحث إلى آلية إعداد الموازنات المبنية على الأسس العلمية والعملية السليمة إذ إن النظام المحاسبي المطبق في الشركة عينة البحث (النظام المحاسبي الموحد) لا يفي بمتطلبات عملية إعداد الموازنات الكفوءة والفاعلة والتي تلبي متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.

التوصيات

- في ضوء ما تم التوصل إليه من استنتاجات فإنه يمكن التوصية بالآتي:
- 1- ضرورة مراعاة الأسس العلمية والعملية السليمة في إعداد وتنفيذ ومتابعة تنفيذ الموازنات من قبل الوحدات الاقتصادية، وذلك من خلال وجود:
 - أ- التحديد الواضح والشامل للأهداف المطلوب تحقيقها فضلاً عن السياسات والبرامج التفصيلية الكفيلة بوضع الخطط موضع التنفيذ.
 - ب- وجود تحديد واضح للسلطات والصلاحيات لكل الأقسام والشعب التي يتكون منها الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية.
 - ت- وجود نظام محاسبي مالي وكفوي يتلاءم مع احتياجات الوحدة الاقتصادية لإغراض التخطيط والرقابة.
 - ث- وجود جهاز كفوء يتمتع بالخبرة العلمية والعملية لغرض نجاح عملية إعداد وتنفيذ وتابعة تنفيذ الموازنات فضلاً عن المقدرة على التنبؤ وفهم البيانات والمعلومات.
 - 2- توفر الدراسات التفصيلية الخاصة بالكلفة والسوق فضلاً عن وجود قنوات واضحة للاتصال ونظم للمعلومات تقدم المعلومات المفيدة.
 - 3- استمرار متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة وإجراء الرقابة الفاعلة لغرض ترشيد استخدام الموارد المتاحة. فضلاً عن إجراء تقويم للأداء الشامل لكافة الأنشطة المنجزة لغرض التحقق من مدى فاعلية وكفاية استخدام الموارد.
 - 4- التحديد الواضح للأهداف التشغيلية والاستراتيجية التي تروم الوحدة الاقتصادية تحقيقها وإيجاد البرامج والمستلزمات الأخرى الضرورية التي تكفل تحقيق الانسجام والتوافق بين هذه الأهداف وبما يكفل تحقيقها جميعاً.
 - 5- ضرورة استخدام الأسس الحديثة في إعداد الموازنات وذلك من خلال إتباع أساس الأنشطة والذي يستلزم إجراء التحليل الشامل للأنشطة المنفذة في الشركة ودراساتها لكل مركز من مراكزها فضلاً عن تحديد موجهات الكلفة وتوفير مستلزمات ذلك.

المصادر

القرآن الكريم



- ١- ابو حشيش، خليل عواد، المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية، الطبعة الاولى، دار وانل للنشر، ٢٠٠٥
- ٢- التكريتي، اسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الاولى، دار الحامد، ٢٠٠٧
- ٣- الذهبي، جليلة عيدان، ضرورة تطوير اعداد الموازنات في ضوء التغيرات الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية، مجلة العلوم الادارية والاقتصادية، جامعة بغداد، ٢٠٠٥
- ٤- الشركة العامة للصناعات الكهربائية، الموازنات التخطيطية للإنتاج، ٢٠٠٥
- ٥- الشبخلي، اشواق عبد الرحمن عبد الوهاب، مدى فاعلية نظام التخطيط- البرمجة - الموازنة وانعكاسه على النظام المحاسبي الحكومي- دراسة تطبيقية في وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، اطروحة دكتوراه، جامعة بغداد، ٢٠٠٨ ز
- ٦- الفضل، مؤيد محمد، ونور، عبد الناصر ابراهيم، والراوي، عبد الخالق مطلق، المحاسبة الادارية، الطبعة الاولى، دار الميسرة، ٢٠٠٧
- ٧- الكرخي، مجيد عبد جعفر، الموازنة العامة للدولة، دار الكتب، ١٩٩٩
- 8-Barker, Judith J., Activity Based Costing and Activity Based Management for Health Care, an Aspen Publication, 1998
- 9-Blochar, Edward d., Chem , Hing H., & Thomas W., Cost management: A Strategic Emphasis, Mc-Graw Hill Co.,1999
- 10- Cherly, S., Zimmerman, Jerold L. & Morse, Dale C., Management Accounting-Analysis and Interpretation, 2nd, ed., McGraw-Hill,2001
- 11- Cooper, Robin & Kaplan, Robert , Cost and Effect, Harvard Business, 1998
- 12- Hilton, Ronald w., Managerial Accounting, 4th ed., Irwin Mc Graw Hill Co.1999
- 13- Hilton, Ronald w., Managerial Accounting, 7th ed., Irwin Mc Graw Hill Co.2008
- 14- Hitt, Michel, Ireland, R. Dunane & Reben E Hoskisso, Strategic Management: Competiveness & Globalization, 4th, ed., South Wester Publishing, 2000
- 15- Horngren, Charles, T., Foster, Georg & Srikant M. Datar, Cost Accounting: A managerial Emphasis, 10th, ed. Printice Hall Inc., 2000
- 16- Jeffries, Andrea, ABC vs TQC, Management Accounting, January, 1991
- 17-Kaplan, Roberts S., & Norton, Daived P., The Strategy Focused Organization, Harvard Business,2001
- 18- Kaplan, Roberts S., Atkinson, Anthony A., Matsumura, Ella Mae, & Yong, Mark S., Management Accounting, Prentice Hall, 2007



- 19- Kolter, Philip & Armstrong, Gary, Principles Of Marketing, 8th, ed., Prentice Hill, 1999
- 20- Mclemore, Ivy, The New Frontier In Budgeting, 1997, www.businessfinancemag.com
- 21- Meiges, Robert F., Williams, Jan R., Haka, Susan F., Bettner, Mark S., & Financial & Management Accounting, 12th, ed., McGraw-Hill, 2002
- 22- Needles, Belverd E., Powers, Marian, & Crosson, Susan V., Financial & Management Accounting, Houghton Mifflin co., 2002
- 23- Pearson, Golden, strategic thinking, Understanding & Practice, Prentice Hall, 1999
- 24- Pitts, Robert & Lei, David, Strategic Management: Building & Sustaining Competitive Advantage, West- Publishing, USA, 1996
- 25- Porter, Michael E., Competitive Strategy : Techniques For Analyzing Industries & Competitiveness, Free Press, USA, 1980
- 26- Siegel, Joel G., & Shime, Jaek, Accounting Handbook, 4th, ed. ,Barrons Edutacionat Series, 2006