

أهمية استخدام مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين التخطيط والرقابة على تكاليف الصنع الإضافية و التكاليف البيعية والعمومية والإدارية  
د. الصديق الطاهر الدباغ

1- الملخص:

يهدف هذا البحث إلى التعريف بنظام الموازنة على أساس الأنشطة Activity-Based Budgeting system (ABB)، وأهمية الأخذ به في البيئة اللببية بغرض تحسين عمليات التخطيط والرقابة على موارد المشروع اللتين تعدان من أخطر المهام التي تقع على عاتق الإدارة بالمؤسسات اللببية. بالإضافة إلى ذلك، فإن هذا البحث يقدم مقترحا للكيفية التي يمكن من خلالها معرفة الآلية Mechanism التي يعمل بها هذا النظام وكيفية تطبيقه، وذلك فيما يتعلق بإعداد تقديرات تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية، على اعتبار أن الفارق بين الإعداد التقليدي للموازنات وإعدادها على أساس الأنشطة يتمحور في موازنة تكاليف الصنع الإضافية وموازنة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية.

2 - المقدمة:

إن البيئة الحديثة وما اختصت به من التعقيد والآلية وعدم الاستقرار وبروز خصائص تشغيلية بصفة مستمرة، أدت في مجملها إلى حدوث تغيير في نظام هيكل تكاليف الإنتاج، حيث أصبح تركيز الاتجاه الحديث منصبا على المعلومات التكاليفية للاستخدامات الإدارية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، حيث أصبحت النظم التقليدية للتكاليف عاجزة عن تحقيق أهداف الموازنة التقديرية من ناحية، وعن الوفاء بمتطلبات البيئة الحديثة من ناحية أخرى، وذلك مرجعه إلى تزايد نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي تكاليف الإنتاج، حيث تصل إلى ما نسبته 80% من إجمالي تكاليف التصنيع في بعض الصناعات. (فاطمة مصطفى السيد مصطفى، 2008).

تلعب الموازنات التقديرية دورا فاعلا في مساعدة الإدارة الرشيدة في القيام بأهم مهامها والتمثلة في التخطيط المالي لموارد المشروع بغية ضمان تخصيصها التخصيص الأمثل، وكذلك الرقابة على هذه الموارد منعا لضياعها. من الجدير بالملاحظة، أن استخدام هذه الموازنات لا يقتصر على مؤسسات القطاع العام فقط، بل أيضا القطاع الخاص، فلكل منهما موارده، وكل منهما يستخدم هذه الأداة في التخطيط والرقابة، وهذا متعارف عليه في أغلب دول العالم. أضف إلى ذلك، أن الموازنات تستخدم أيضا في المؤسسات الخدمية، مما يعني أنها وجدت اهتماما كبيرا من قبل جميع المؤسسات باختلاف أشكالها. ومع ظهور مفهوم تكاليف الأنشطة، وجد الرواد والمفكرون في هذا المجال، أنه بالإمكان الرفع من فعالية الدور التخطيطي والرقابي للموازنات التقديرية، وذلك من خلال الاستفادة من مفهوم تكاليف الأنشطة في إعداد

\* عضو هيئة تدريس كلية الاقتصاد والعلوم السياسية جامعة طرابلس ليبيا

الموازنات التقديرية. ونتيجة لذلك، ظهر نظام إعداد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)، الذي يعد أحد أهم الأساليب المتقدمة في المحاسبة الإدارية، وذلك لدوره الفاعل في تقديم أساس قوي للكيفية التي يمكن بموجبها ضمان الاستغلال الأمثل للطاقة واستخدام الموارد في تلك الخدمات.

إن فعالية نظام الموازنات المعدة على الأنشطة في التخطيط والرقابة تتبع في الحقيقة من قدرتها في الرفع من كفاءة التكلفة (Cost Efficiency)، وذلك من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة (Non-value-Added Activities)، ولهذا تعد هذه الأداة جزءاً لا يتجزأ من الإدارة على أساس الأنشطة (Activity-Based Management (ABM) التي يهتم بتحليل التكاليف وإمكانية قياس الأرباح بصورة أكثر دقة، فضلاً عن أنه يضمن توفير معلومات يستعان بها في تحسين الإنتاج وعمليات التسعير وكذا أرباح العملاء.

### 3- مشكلة البحث:

إن نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يقوم على مفهوم يناقض المفهوم التقليدي الذي يقوم عليه نظام الموازنات التقديرية التقليدي، والذي ينجم عنه تقديرات مشوهة ومضللة للتكاليف، وبالأخص في الحالات التي لا ترتبط فيها الأنشطة المتعلقة بالمنتج بالحجم، على اعتبار أن المفهوم التقليدي يعتمد على أسس قائمة على الحجم (بكر عبد الرحمن، 2007). إن نظام ABB يعتمد على أسس تخصيص جديدة مستقلة عن حجم الإنتاج. إن ما يميز هذا النظام تقديمه لمعلومات ليست مالية فقط بل أيضاً غير مالية تضمن تخطيطاً فعالاً ورقابة محكمة تخص العمل الذي يجب القيام به ومن أمثلة هذه المعلومات، معلومات عن سبب أداء العمل وكيفية تنفيذ النشاط بشكل فعال، وهو بذلك يساعد على تحسين أداء النشاط وتوفير فرص تخفيض التكاليف.

إن هذا المفهوم يركز انتباه الإدارة إلى معرفة أسباب ظهور التكاليف، وذلك لأنه يقوم على افتراض أن الأنشطة المستهلكة للموارد هي السبب الرئيسي لنشوء التكاليف، وأن المنتجات التي تستحق تكاليف من خلال استهلاكها للأنشطة، مثل أنشطة التصميم والهندسة والتصنيع والتسويق والتسليم وتقديم الخدمات. يمكن من خلال معرفة التكاليف التي تستهلكها الأنشطة الرئيسية بالمشروع فهم إدارة التكاليف بأكثر فعالية. في الواقع، إن الفرق في الإعداد التقليدي للموازنات وعمليات إعداد الموازنات على أساس الأنشطة يكمن في موازنة تكاليف الصنع الإضافية وكذلك موازنة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية.

وعليه، تقوم مشكلة البحث على تساؤل مفاده:

كيف يلعب مفهوم ABB دوراً مهماً في تحسين عملية تخطيط تكاليف الصنع الإضافية، وكذلك التكاليف البيعية والعمومية والإدارية.

كيف يلعب مفهوم ABB دوراً مهماً في تحسين عملية الرقابة على تكاليف الصنع الإضافية، وكذلك التكاليف البيعية والعمومية والإدارية.

#### 4- أهداف البحث:

يهدف هذا البحث إلى الآتي:

أ- تقديم مقترح للكيفية التي يمكن من خلالها معرفة الديناميكية التي يعمل بها هذا النظام وكيفية تطبيقه، وذلك فيما يتعلق بإعداد تقديرات تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية، على اعتبار أن الفارق بين الإعداد التقليدي للموازنات وإعدادها على أساس الأنشطة يتمحور في موازنة تكاليف الصنع الإضافية وموازنة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية.

ب- التعريف بهذا النظام، وأهمية الأخذ به في البيئة الليبية بغرض تحسين عمليات التخطيط والرقابة على موارد المشروع، اللاتين تعدان من أخطر المهام التي تقع على عاتق الإدارة بالمؤسسات الليبية.

#### 5- أهمية البحث:

إن الشركات في الواقع العملي في أمس الحاجة إلى زيادة الإهتمام بالتخطيط الأمثل لمواردها في ظل البيئة الحديثة للصناعة والتغيرات المصاحبة لها، إلى جانب تعدد المنافسين وفي ظل ندرة الموارد المتاحة، وذلك لضمان حصتها في السوق، فضلا عن تحقيق رضا المستهلكين وضمان استمرارية هذه الشركات في مجال عملها. وهنا تبرز أهمية موضوع البحث والمتمثلة في تقديم مقترح للكيفية التي يمكن من خلالها معرفة الديناميكية التي يعمل بها هذا النظام وكيفية تطبيقه، وذلك فيما يتعلق بإعداد تقديرات تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية. إن هذا التصور من شأنه تمكين هذه الشركات من تحقيق تلك الأهداف. بالإضافة إلى ذلك، تتبع أهمية هذا البحث في كونه يتعرض لأحدث أنظمة المحاسبة الإدارية المطبقة في أكبر الشركات الصناعية في الدول المتقدمة، وكذلك الإهتمام الذي يحظى به هذا المفهوم في الأدب المحاسبي. إن أهمية هذا البحث تكمن أيضا في ندرة الدراسات والبحوث العربية التي تناولت موضوع نظام الموازنات على أساس النشاط (Activity-Based Budgeting system).

#### 6- منهجية البحث:

لغرض تحقيق أهداف البحث، اعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي، وذلك لمراجعة أدبيات البحث بهدف التعرف على مساهمات الفكر المحاسبي، وكذلك الممارسة العملية، فيما يتعلق بموضوع البحث، كما استخدم الباحث المنهج الاستنباطي لاقتراح واستنباط الآلية والكيفية التي يمكن بموجبها إعداد موازنة تكاليف الصنع الإضافية وموازنة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية باستخدام مفهوم الموازنات على أساس النشاط ABB وبما يضمن تحسين التخطيط والرقابة على هذه البنود.

#### 7- مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة:

في الحقيقة، إن معظم الدراسات التي تعرضت لموضوع إعداد الموازنات التقديرية قد كان تركيزها على بعدين فقط وهما البعد السلوكي والبعد الكمي بعيدا عن الإهتمام بالدور المحاسبي في عملية تطوير إعداد الموازنات التقديرية الأمر الذي نجم عنه محدودية فعالية هذا النظام في تحقيق أهداف التخطيط والرقابة.

لقد أشارت دراسة ( Miller & Vollman, 1984 ) إلى أن التقدم التكنولوجي قد أدى إلى تغير رهيب في سلوك التكاليف، حيث ارتفعت نسبة التكاليف المتعلقة بالتقنية مثل استهلاك المعدات الحديثة بحيث أضحت تشكل نسبة ذات أهمية من إجمالي التكاليف الصناعية، مع انخفاض ملحوظ في تكلفة العمالة المباشرة الأمر الذي ترتب عنه تنامي حجم التكاليف الصناعية غير المباشرة وأهمية إدارتها، وهذا ما أثر بشكل جوهري في حساب التكلفة الحقيقية للمنتج إلى جانب تأثيره السلبي على عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

ومما يؤكد ذلك الطرح، أن دراسة ( Pownall, 1993 ) أشارت إلى أن ما نسبته 80% من حجم العينة التي شملتها الدراسة المتعلقة بتنبؤات الإدارة بالأرباح المستقبلية، لم تكن دقيقة وهذا ما يستدعي ضرورة الاهتمام بتحديد العوامل والمحددات ذات التأثير في دقة تنبؤات الإدارة والتي لها تأثير واضح بدورها في عملية إعداد الموازنات التقديرية.

وفي هذا الصدد، ووفقاً لوجهة نظر ( Tesse T. وآخرون، 2000 ) التي تنص على الآتي:  
"If ABB is effectively implemented, the result should be an increase in profits  
".and cash flows

" في حالة أنه تم تنفيذ نظام الموازنة على أساس النشاط بصورة فعالة، فإنه سينجم عن ذلك ارتفاع في الأرباح والتدفقات النقدية".

وعلى هذا، فقد كانت هناك حاجة ملحة لضرورة اهتمام المفكرين في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف بتطوير نظام إعداد الموازنات التقديرية، وهذا ما خلصت إليه دراسة ( Kaplan, 1995 ) التي أكدت على أهمية الأخذ بمدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة Activity-Based Costing (ABC) في قياس تكلفة الموارد لما لذلك من أهمية في إيجاد مستويات بديلة لاستهلاك الموارد، فضلاً عن ضمانه إعداد موازنات تقديرية تعتمد على تحليل الأنشطة بصورة أكثر دقة وموضوعية.

لقد عرف ( Antos, John, 2005 ) نظام الموازنة على أساس الأنشطة بأنه تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة للتكاليف تعني بحمل العمل المتنبأ به وتحقيق الأهداف الاستراتيجية المتفق عليها. من جهة أخرى، يعرف بعض الكتاب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على أنها نظام للتخطيط والرقابة على عناصر التكاليف وأنشطة المنشأة وذلك من خلال: (الذهبي، 2007)

- 1- تبرير الأموال المطلوبة لأداء كل نشاط اعتماداً على مسببات التكلفة الملائمة والتي تتأثر بالعوامل المؤثرة في زيادة التكاليف وتخفيضها.
- 2- تحديد مصادر التمويل المطلوبة لإنجاز كل نشاط بناءً على تحليلات السوق والعميل المستهدف.
- 3- تحديد وتوصيف وحدات الأداء لكل نشاط.
- 4- تحديد مراكز المسؤولية المكلفة بتنفيذ الأنشطة اللازمة والمطلوبة.

5- تحديد وسائل الرقابة للتحقق من فعالية التنفيذ للموازنة الموضوعية.

6- تنفيذ عمليات التحسين المستمر بما يتفق مع تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة.

لقد عرف (Tesse T. وآخرون، 2002) أيضا نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على أنه:

“ABB is a planning approach applying activity drivers to estimate the levels and costs of activities necessary to provide the budgeted quantity and quality of production”.

”الموازنة على أساس النشاط تعد مدخلا للتخطيط يعتمد على مسببات النشاط لتقدير مستويات وتكاليف الأنشطة اللازمة لإنجاز الكمية والجودة المخططة للإنتاج“

## 8- خطوات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة:

تتم عملية إعداد الموازنات بمرحلتين:

- المرحلة الأولى/ تحديد خريطة الأنشطة:

إن الهدف من هذه المرحلة وفقا لما يراه (Morrow Michael and Hazell, 1992) هو الوصول إلى تقصيلات للعمليات التي تزولها الوحدة الاقتصادية بغية التحول من مفهوم الوظائف إلى مفهوم الأنشطة، حيث يتم في هذه المرحلة الآتي:

- 1- تحليل الأنشطة من خلال دراسة كافة عمليات وإجراءات تنفيذ العمل، وتحديد المعدلات التقديرية لاستنفاد كل نشاط من الموارد المختلفة المتاحة.
  - 2- تحديد حجم الأنشطة والعلاقات بين هذه الأنشطة، وأنها يتعلق بالجانب الإداري والجانب الإنتاجي المساعد، والجانب الإنتاجي، وجانب البيع والتوزيع على الترتيب.
  - 3- إعداد خريطة الأنشطة التي تصور تدفق الأنشطة اللازم تنفيذها وصولا لوحدتك التكلفة. تركز هذه الخريطة على: معدل استنفاد النشاط للموارد وعلى العلاقات المتداخلة بين الأنشطة.
- المرحلة الثانية/ بناء نموذج الأنشطة:

تحتوي هذه المرحلة وفقا لما يراه (Hicks, 1992) على سبعة مستويات ، والتي يمكن إيجازها في الآتي:  
**المستوى الأول:** ويشمل الأجور ومرتبوات العمالة المباشرة وغير المباشرة شاملة الحوافز والإجازات مدفوعة الأجر، حيث توجه الأجور المباشرة مباشرة لوحدتك التكلفة، أما غير المباشرة فيتم تحميلها بمعدلات تحميل (مسببات التكلفة) المحددة.

**المستوى الثاني:** ويشمل المزايا العينية، والتأمينات الاجتماعية، والمعاشات، والإعانات، والتي يوجه المباشر منها لوحدتك التكلفة مباشرة، أما غير المباشر منها فيحمل على المستويات الأخرى.

**المستوى الثالث:** ويشمل كافة عناصر التكاليف غير المباشرة الأخرى غير التي يشملها المستويان الأول والثاني والمواد المباشرة. هذه العناصر يتم تخصيصها بمعدلات تحميل (مسببات التكلفة) المحددة.

**المستوى الرابع:** يشمل مراكز الأنشطة الخدمية مثل الأمن والصيانة والنظافة وغيرها من الأنشطة. يوجه

المباشر منها مباشرة لوحدة التكلفة، أما غير المباشرة منها فيخصص بموجب معدلات التحميل (مسببات التكلفة) المحددة.

**المستوى الخامس:** يشمل مراكز الأنشطة الإنتاجية المساعدة مثل، إدارة الموارد، ومناولة المواد، ومراقبة الجودة. يوجه المباشر منها لوحدة التكلفة مباشرة، أما غير المباشر منها فيخصص وفقا لمعدلات التحميل (مسببات التكلفة) المحددة.

**المستوى السادس:** ويشمل الأنشطة الإدارية العامة مثل، الإدارة العليا، والإدارة المالية، ونظام المعلومات. هذه الأنشطة لا ترتبط بالأنشطة الإنتاجية، لذلك فهي تخصص لوحدة التكلفة وفقا لمعدلات تحميل (مسببات التكلفة) المحددة.

**المستوى السابع:** ويشمل الأنشطة الإنتاجية المختلفة التي تنفذها الوحدة الاقتصادية مثل، أنشطة التجميع، والتهئية، والتعبئة والتغليف، وتخصص تكاليف هذه الأنشطة على وحدة التكلفة استنادا الى معدلات التحميل (مسببات التكلفة) المحددة.

### 9- موازنة تكاليف الصنع الإضافية القائمة على أساس الأنشطة:

إن عملية إعداد موازنة تكاليف الصنع الإضافية بالإمكان تطويرها وتحسينها بحيث تصبح أكثر فعالية فيما لو تم الأخذ بمفهوم تكاليف الأنشطة في إعدادها. يقوم هذا المفهوم على تخصيص هذه التكاليف على مرحلتين: تجمع في المرحلة الأولى تكاليف الصنع الإضافية في مجتمعات تكلفة Cost Pools والتي تجسد أهم الأنشطة التي تقوم عليها العملية الإنتاجية. هذه الأنشطة تتباين وفقا للمصنعين (المنتجين). من أمثلة هذه الأنشطة: نشاط التصميم الهندسي، ونشاط مناولة المواد، ونشاط إعداد الآلات، ونشاط جدولة الإنتاج، ونشاط الفحص، ونشاط الرقابة على الجودة، ونشاط الشراء.

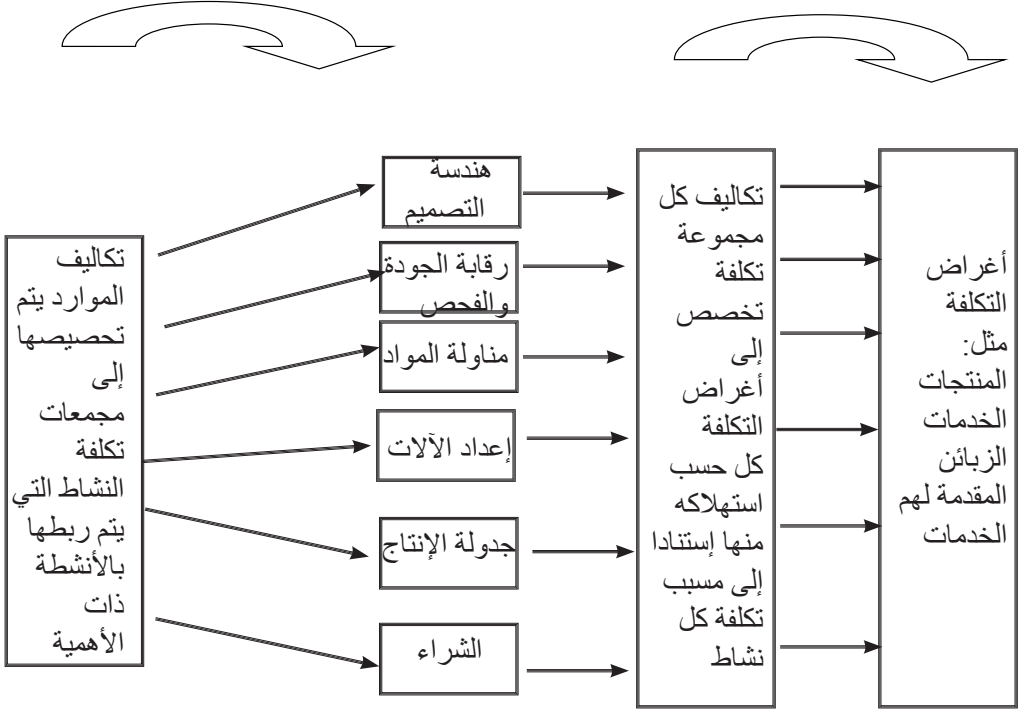
بعد تجميع تكاليف الصنع الإضافية في مجتمعات تكلفة النشاط يتم تحديد مسببات التكلفة، بحيث يكون لكل مجمع تكلفة نشاط مسبب تكلفة مناسبة. أما المرحلة الثانية فتختص بتخصيص تكاليف الصنع الإضافية من كل مجمع تكلفة نشاط إلى أغراض التكلفة (Cost Objects) (مثلا: المنتجات، والخدمات، والزيائن أو العملاء) إستنادا إلى مقدار النشاط المستهلك.

وكما هو واضح من الشكل رقم (1)، فإن نظام تكاليف الأنشطة تخصص من خلاله تكاليف الموارد إلى الأنشطة استنادا إلى مسببات الموارد، ومن ثم تخصص تكاليف الأنشطة إلى المنتجات أو الخدمات أو الزيائن المستهدفين بها اعتمادا على مسببات الأنشطة، في حين أن نظام إعداد الموازنات على أساس الأنشطة يبدأ بالتنبؤ بطلب المنتجات والخدمات، وكذلك الزيائن الواجب تقديم الخدمة لهم، ثم يتم استخدام هذه التنبؤات في تخصيص الأنشطة لفترة الموازنة وتحديد الموارد الضرورية التي تستلزمها عملية تنفيذ أو إنجاز هذه الأنشطة.

المرحلة الأولى: تخصيص تكاليف الموارد إلى  
مجمعات تكلفة النشاط (Cost Pools)

المرحلة الثانية: تخصيص تكاليف  
الصنع الإضافية إلى أغراض التكلفة

(Cost Objects)



الشكل (1) نظام تكاليف الأنشطة المصدر (Drury, Colin, 2006)

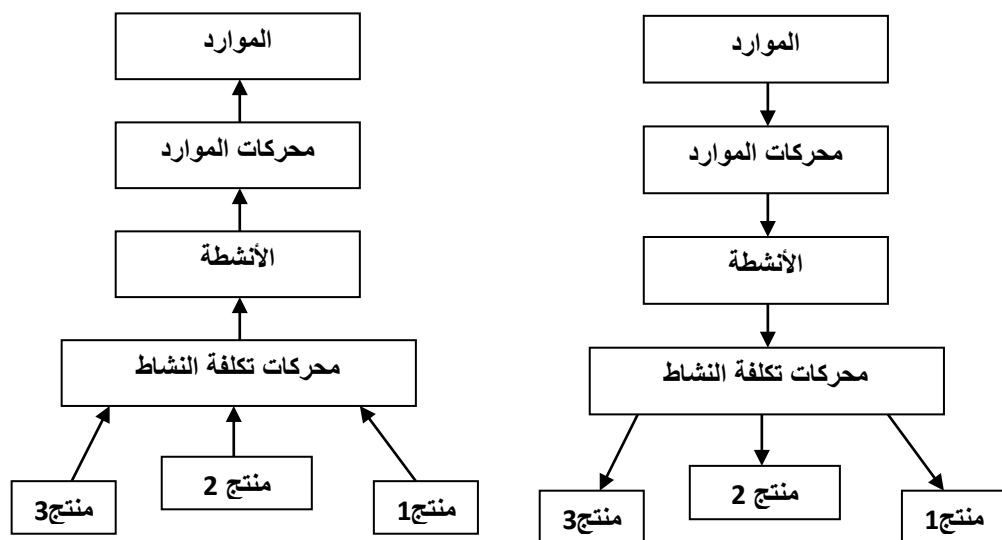
في الحقيقة، إن عملية إعداد الموازنة التقديرية على أساس النشاط كانت نتاجا لتبني مفهوم تكاليف الأنشطة Activity-Based Costing في إعداد الموازنات، حيث إن أول خطوة لإعداد الموازنة على أساس النشاط تتمثل في تحديد المنتجات أو الخدمات المراد إنتاجها وكذلك الزبائن (العملاء) المستهدفين بهذه المنتجات أو الخدمات، وبناء على ذلك يتم تحديد الأنشطة الضرورية أو الأنشطة التي تستلزمها عملية إنتاج هذه المنتجات أو الخدمات. أخيرا، تحدد قيمة الموارد اللازمة لتنفيذ أو أداء هذه الأنشطة الضرورية.

إنه من الجدير بالملاحظة، أن مرور الموازنة بمراحل واتجاهات متعددة في ظل أنظمة متطورة لا يعني أنها انتقلت من مفهوم إلى آخر في مرحلة معينة يلغي صلته بأساسيات الموازنة أو إستخداماتها، وإنما يعني أن وظائفها واستخداماتها قد تطورت وتعددت في إتجاهات فكرية حديثة استلزمها نواح

مختلفة من تطورات اقتصادية وإدارية وفي بعض الأحيان سياسية. (فهيمى محمود شكري، 1990).  
في الواقع، ومن وجهة نظر (Ronald Hilton, 2000)، فإنه:

“Conceptually, ABB takes the ABC model and reverses the flow of analysis”.

”مفاهيمنا، تعد الموازنات المعدة على أساس الأنشطة نموذجاً معكوساً للتكاليف على أساس الأنشطة من حيث تدفق التحليل“. الشكل رقم ( 2 ) يوضح ذلك:  
محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الموازنة المعدة على أساس الأنشطة (ABB)



الشكل (2) محاسبة التكاليف والموازنة المعدة على أساس الأنشطة (ABB) المصدر (Lana , Y J Liu , 2003 )

” نظام ABC يخصص تكاليف الموارد للأنشطة، ثم بالتالي يخصص تكاليف النشاط للمنتجات والخدمات المنتجة، وكذلك الزبائن المستهدفين بالخدمات. أما نظام ABB فيبدأ بالتنبؤ بالطلب على المنتجات والخدمات، فضلا عن الزبائن الواجب تقديم الخدمات لهم. تستخدم هذه التنبؤات فيما بعد لتخطيط الأنشطة المرتبطة بسنة الموازنة، ثم يلي ذلك تقدير الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة“.

والتالي حالة افتراضية رقمية يقدم الباحث من خلالها تصورا للكيفية التي يمكن بموجبها إعداد موازنة تكاليف الصنع الإضافية من منظور نظام إعداد الموازنات على أساس الأنشطة، والذي يتكيف مع أحدث التطبيقات في الواقع العملي لهذا النظام. سوف يلاحظ القارئ من خلال هذه الحالة مزايا ومنافع الأخذ بمفهوم الأنشطة في

إعداد الموازنة على أساس الأنشطة لتكاليف الصنع الإضافية.

تختص الشركة (X) في صناعة طاولات (كمبيوتر)، والتي تتكون بعض أجزائها من الخشب وبعضها الآخر من الألمنيوم تصنع خارج الشركة، ويتم شراؤها وفقا لنظام الإنتاج في الوقت المناسب (JIT). في الواقع، توضح هذه الحالة تكاليف الصنع الإضافية المتوقع حدوثها خلال العمليات الإنتاجية أثناء فترة الموازنة، وذلك من خلال إيضاح التكلفة المتوقعة لكل بند من بنود تكاليف الصنع الإضافية لكل ربع سنة، كما توضح هذه الموازنة تكاليف الصنع الإضافية المقدرة بالموازنة لكل ربع سنة، بالتالي فإن استهلاك كل ربع سنة تم طرحه لتحديد المدفوعات النقدية المتوقعة لتكاليف الصنع الإضافية لكل ربع سنة.

تستخدم الشركة في إعدادها لموازنة تكاليف الصنع الإضافية مدخل الموازنات على أساس الأنشطة. تعتمد هذه الموازنة وبشكل أساسي على المعلومات المستمدة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك لأن التكاليف المقدرة بالموازنة لمختلف بنود تكاليف الصنع الإضافية قائمة أساسا على مقدار مسبب التكلفة المناسب، فمثلا، تستخدم الشركة عدد الدورات الإنتاجية (Production runs) كمسبب في تقدير إعداد الآلات بالموازنة.

تشمل التكاليف على مستوى الوحدة (Unit-Level Costs) في هيكل تكاليف الشركة المواد غير المباشرة، والكهرباء المستخدمة في تشغيل المعدات الإنتاجية، وقد اختير عدد الوحدات ليكون مسببا لهذه التكاليف. أما التكاليف على مستوى الدفعة (Batch-Level Costs) بهذه الشركة فتشمل: إعداد الآلات، والشراء، ومناولة المواد، والرقابة على الجودة، والفحص. إن مسبب التكلفة المناسب المستخدم لهذه التكاليف هو عدد الدورات الإنتاجية. تنتج في الحقيقة كل دورة إنتاجية وبصورة نموذجية 400 طاولة.

بالنسبة للتكاليف على مستوى المنتج (Product-Level Costs) بهذه الشركة فتتمثل فقط في هندسة التصميم. ومن الجدير بالذكر، أن هذه الشركة عادة ما تطور تصميمًا جديدًا وذلك كل ربع سنة، يكلف كل تصميم الشركة مبلغ 1000 دينار.

فيما يتعلق بباقي تكاليف الصنع الإضافية فتتمثل في التكاليف التي حدثت على مستوى المصنع أو عند مستوى العمليات العامة (Facility-Level Costs) تعد هذه التكاليف من التكاليف الثابتة التي تحدث بشكل دوري، وعادة ما ترتبط بفترة زمنية وليس بوحدات أو بعدد دورات إنتاجية أو غيرها. لقد بلغ مسبب التكلفة المناسب للتكاليف على مستوى الوحدة والمتمثل في عدد الوحدات المنتجة والذي

يجسد مخرجات موازنة الإنتاج كالاتي:

الربع الأول 4000 وحدة ( 10 دورة إنتاجية x 400 طاولة )

الربع الثاني 11600 وحدة ( 29 دورة إنتاجية x 400 طاولة)

الربع الثالث 14000 وحدة ( 35 دورات إنتاجية x 400 طاولة)

الربع الرابع 6800 وحدة ( 17 دورة إنتاجية x 400 طاولة)

أما بالنسبة لمسبب التكلفة على مستوى الدفعة والمتمثل في عدد الدورات الإنتاجية، فكان كالاتي :

الربع الأول 10 دورات إنتاجية. الربع الثاني 29 دورة إنتاجية.

الربع الثالث 35 دورة إنتاجية. الربع الرابع 17 دورة إنتاجية.

إجمالي عدد الدورات الإنتاجية هو 91 دورة إنتاجية.

والآتي البيانات المتعلقة بتكاليف الأنشطة:

- كانت تكلفة المواد غير المباشرة لكل وحدة 4 دینارات.
- بلغت تكلفة الكيلوات من الكهرباء دیناراً واحداً.
- بلغ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط إعداد الآلات 500 دینار.
- كان نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاطي الشراء ومناولة المواد 550 دینار.
- بلغ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط رقابة الجودة والفحص 600 دینار.
- على اعتبار أن الشركة عادة ما تطور تصميمًا جديدًا واحدًا للطاولات كل ربع سنة، فإن كل ربع سنة يتحمل بمبلغ 1000 دینار كتكاليف هندسة التصميم.
- كانت التكاليف على مستوى المصنوع أو العمليات العامة ثابتة لكل ربع سنة، وهي كالاتي:

مرتبات الإشراف 6000 دینار لكل ربع سنة

ضرائب الملكية والتأمين 12000 دینار.

تكاليف الصيانة 45000 دینار.

تكاليف الخدمات Utilities 35000 دینار.

مصروفات الاستهلاك 100000 دینار.

وإستنادا على هذه البيانات فإنه بالإمكان إعداد الموازنة التقديرية على أساس الأنشطة لتكاليف الصنع الإضافية وفق ما هو موضح في الجدول رقم (1):

السنة	الربع الرابع	الربع الثالث	الربع الثاني	الربع الأول	البيان
	6800				التكاليف على مستوى الوحدة:
36400	27200	14000	11600	4000	عدد الوحدات المنتجة
145600	6800	56000	46400	16000	تكلفة المواد غير المباشرة
36400		14000	11600	4000	تكلفة كهرباء تشغيل الآلات
	34000				إجمالي التكاليف على مستوى الوحدة
182000		70000	58000	20000	التكاليف على مستوى الدفعة:
	17				عدد الدورات الإنتاجية
91	8500	35	29	10	تكاليف إعداد الآلات
45500	9350	17500	14500	5000	تكاليف الشراء ومناولة المواد
50050	10200	19250	15950	5500	تكاليف رقابة الجودة والفحص
54600	28050	21000	17400	6000	
150150		57750	47850	16500	إجمالي التكاليف على مستوى الدفعة
	1				التكاليف على مستوى المنتج:
	1000	1	1	1	عدد التصميمات الجديدة للطاولات
4000	1000	1000	1000	1000	تكاليف هندسة التصميم
4000		1000	1000	1000	إجمالي التكاليف على مستوى المنتج
	6000				التكاليف على مستوى المصنع (العمليات العامة):
24000	12000	6000	6000	6000	مرتبات الإشراف
48000	45000	12000	12000	12000	ضرائب الملكية والتأمين
180000	35000	45000	45000	45000	تكاليف الصيانة
140000	100000	35000	35000	35000	تكاليف الخدمات
400000	198000	100000	100000	100000	مصروفات الاستهلاك
792000	261050	198000	198000	198000	إجمالي التكاليف (العمليات العامة)
1128150	100000	326750	304850	235500	إجمالي تكاليف الصنع الإضافية
400000	161050	100000	100000	100000	يطرح مصروفات الاستهلاك
728150		226750	204850	135500	إجمالي النقدية المدفوعة لتكاليف الصنع الإضافية

إيضاحات على الجدول رقم ( 1 )

1- تم احتساب عدد الوحدات المنتجة لكل ربع سنة كالآتي:

- الربع الأول 4000 وحدة ( 10 دورة إنتاجية x 400 طاولة ) .  
الربع الثاني 11600 وحدة ( 29 دورة إنتاجية x 400 طاولة).  
الربع الثالث 14000 وحدة ( 35 دورة إنتاجية x 400 طاولة).  
الربع الرابع 6800 وحدة ( 17 دورة إنتاجية x 400 طاولة).

2- تكلفة المواد غير المباشرة لكل ربع سنة تم احتسابها كما يلي:

- الربع الأول 4 دينارات تكلفة الوحدة من المواد غير المباشرة x 4000 عدد الوحدات المنتجة.  
الربع الثاني 4 دينارات تكلفة الوحدة من المواد غير المباشرة x 11600 عدد الوحدات المنتجة.  
الربع الثالث 4 دينارات تكلفة الوحدة من المواد غير المباشرة x 14000 عدد الوحدات المنتجة.  
الربع الرابع 4 دينارات تكلفة الوحدة من المواد غير المباشرة x 6800 عدد الوحدات المنتجة.

3- تم احتساب تكلفة إعداد الآلات لكل ربع سنة على النحو الآتي:

- الربع الأول/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط إعداد الآلات 500 دينار x 10 دورات إنتاجية.  
الربع الثاني/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط إعداد الآلات 500 دينار x 29 دورة إنتاجية.  
الربع الثالث/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط إعداد الآلات 500 دينار x 35 دورة إنتاجية.  
الربع الرابع/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط إعداد الآلات 500 دينار x 17 دورة إنتاجية.

4- تكاليف الإشراف ومناولة المواد لكل ربع سنة تم احتسابها كالآتي:

- الربع الأول/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط الإشراف ومناولة المواد 5500 دينار x 10 دورات إنتاجية.  
الربع الثاني/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط الإشراف ومناولة المواد 550 دينار x 29 دورة إنتاجية.  
الربع الثالث/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط الإشراف ومناولة المواد 550 دينار x 35 دورة إنتاجية.  
الربع الرابع/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط الإشراف ومناولة المواد 550 دينار x 17 دورة إنتاجية.

إيضاحات على الجدول رقم ( 1 )

1- تم احتساب عدد الوحدات المنتجة لكل ربع سنة كالآتي:

- الربع الأول 4000 وحدة ( 10 دورة إنتاجية x 400 طاولة ) .  
الربع الثاني 11600 وحدة ( 29 دورة إنتاجية x 400 طاولة).  
الربع الثالث 14000 وحدة ( 35 دورة إنتاجية x 400 طاولة).  
الربع الرابع 6800 وحدة ( 17 دورة إنتاجية x 400 طاولة).

2- تكلفة المواد غير المباشرة لكل ربع سنة تم احتسابها كما يلي:

- 4000 عدد الوحدات المنتجة x الربع الأول 4 دينارات تكلفة الوحدة من المواد غير المباشرة .  
11600 عدد الوحدات المنتجة x الربع الثاني 4 دينارات تكلفة الوحدة من المواد غير المباشرة  
14000 عدد الوحدات المنتجة x الربع الثالث 4 دينارات تكلفة الوحدة من المواد غير المباشرة  
6800 عدد الوحدات المنتجة x الربع الرابع 4 دينارات تكلفة الوحدة من المواد غير المباشرة

3- تم احتساب تكلفة إعداد الآلات لكل ربع سنة على النحو الآتي:

الربع الأول/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط إعداد الآلات 500 دينار x 10 دورات إنتاجية.  
الربع الثاني/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط إعداد الآلات 500 دينار x 29 دورة إنتاجية.  
الربع الثالث/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط إعداد الآلات 500 دينار x 35 دورة إنتاجية.  
الربع الرابع/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط إعداد الآلات 500 دينار x 17 دورة إنتاجية.  
4- تكاليف الإشراف ومناولة المواد لكل ربع سنة تم احتسابها كالتالي:

الربع الأول/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط الإشراف ومناولة المواد 5500 دينار x 10 دورات إنتاجية.  
الربع الثاني/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط الإشراف ومناولة المواد 550 دينار x 29 دورة إنتاجية.  
الربع الثالث/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط الإشراف ومناولة المواد 550 دينار x 35 دورة إنتاجية.  
الربع الرابع/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط الإشراف ومناولة المواد 550 دينار x 17 دورة إنتاجية.  
5- احتسبت تكاليف رقابة الجودة والفحص لكل ربع سنة كما يلي:

الربع الأول/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط رقابة الجودة والفحص 600 دينار x 10 دورات إنتاجية.  
الربع الثاني/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط رقابة الجودة والفحص 600 دينار x 29 دورة إنتاجية.  
الربع الثالث/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط رقابة الجودة والفحص 600 دينار x 35 دورة إنتاجية.  
الربع الرابع/ نصيب كل دورة إنتاجية من تكاليف نشاط رقابة الجودة والفحص 600 دينار x 17 دورة إنتاجية.  
6- لقد تم طرح مصروفات الإستهلاك من إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لأنه لا يمثل تدفقا نقدياً حقيقياً خارجياً.

## 10. / الموازنة على أساس النشاط للتكاليف البيعية والعمومية والإدارية:

عادة ما تتكون التكاليف البيعية من تكاليف البيع المباشرة التي بدورها تتضمن جل التكاليف المباشرة، كتكاليف رجال البيع ومكاتب البيع وتكاليف مراقبة المبيعات والخدمات التي تتطلبها المبيعات.

تشمل التكاليف البيعية أيضاً، تكاليف الإعلان وتنمية المبيعات اللازمة لتنشيط المبيعات وتوسيع رقعة السوق، كما تشمل أيضاً تكاليف التخزين وتكاليف الشحن والتكاليف العامة للتوزيع.

تعد تقديرات التكاليف البيعية في النظام التقليدي للموازنات التقديرية اعتماداً على النتائج السابقة بعد تعديلها بحيث تتماشى مع التعديلات التي طرأت على حجم المبيعات الذي تظهره الميزانية التقديرية للمبيعات، فعلى سبيل المثال، لو أن المبيعات زادت بنسبة 25% من مبيعات السنة السابقة يمكن تقدير التكاليف البيعية بنفس النسبة. إن هذا الأسلوب في إعداد تقديرات التكاليف البيعية لا يمكن الاعتماد عليه في كل الظروف، حيث إن الشركة قد تضطر في فترات الكساد رفع تكاليفها البيعية بغية ضمان إستقرار حجم المبيعات على الحجم السائد قبل ظهور فترة الكساد. لذلك فإن الكفيل لضمان وضع تقديرات للتكاليف البيعية تتصف بالواقعية هو اتباع نظام الموازنة على أساس النشاط.

من جهة أخرى، تتضمن التكاليف الإدارية مجموعة من المفردات التي تختلف في طبيعتها عن تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية. في الواقع أن غالبية التكاليف الإدارية تعد من التكاليف الثابتة وعلى هذا، فإنها تخضع لرقابة الإدارة العليا في الشركة. تتضمن التكاليف الإدارية في العادة تكاليف أقسام الحسابات والمشتريات والمستخدمين والتحصيل والأقسام الإدارية الأخرى. تعد تقديرات مستقلة خاصة لكل

وحدة منها تتبع مديراً مستقلاً شرط اتباع نظام الموازنة على أساس الأنشطة وليس النظام التقليدي لإعداد الموازنات، الذي يعتمد على البيانات التاريخية من واقع سجلات الشركة وتعديلها وفقاً للظروف والتغيرات المتوقع حدوثها لكل مفردة من مفردات التكاليف الإدارية.

في الحقيقة، يعد نظام الموازنة على أساس الأنشطة أسلوباً لإعداد الموازنة يتم بموجبه حساب تكاليف كل نشاط لكل وظيفة بالمنشأة، ومن ثم تحديد العلاقات بين الأنشطة واستخدام المعلومات الناتجة في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد لكل نشاط. (الغمري، 2004).

وعلى اعتبار أن التكاليف البيعية والعمومية والإدارية تعد من التكاليف المشتركة، بمعنى أنها تصنف من ضمن التكاليف غير المباشرة، فإنه يسري عليها نفس الإجراءات المتبعة في إعداد موازنة تكاليف الصنع الإضافية القائمة على مدخل إعداد الموازنات على أساس النشاط.

يختص هذا النوع من الموازنات بتوضيح المبالغ المخططة للنفقات المتعلقة بالتكاليف البيعية والعمومية والإدارية خلال فترة الموازنة.

البيانات المهمة التي تتطلبها عملية إعداد هذه الموازنة:

بالنسبة للتكاليف على مستوى الوحدة كان للشركة محل المثال نشاط واحد متمثل في عمولات المبيعات (في سوق الشركة التقليدي)، وقد اعتادت هذه الشركة على استخدام عدد الوحدات المباعة كمسبب مناسب لتكاليف هذا النشاط. بمعنى أن الموظفين (رجال البيع) تدفع لهم عمولات استناداً على عدد الوحدات المباعة، حيث يستلم كل منهم 6 دینارات على كل طاولة يقوم ببيعها من خلال المنافذ التقليدية والتي تشكل 25% من مبيعات الشركة. بمعنى أن 75% من مبيعاتها كانت تتم عن طريق (الإنترنت) التجارة الإلكترونية. فمثلاً، عمولات المبيعات (المتبأ بها) قدرت بمبلغ 21000 دينار (6×25%×14000 د.ل.).

أما بالنسبة للتكاليف على مستوى الزبون (العميل) فهي تتمثل في مرتبات موظفي المبيعات، والتي تختلف اعتماداً على الوسيلة التي تم بموجبها إتمام صفقة البيع، حيث هناك زبائن أو عملاء من تجار التجزئة التقليديين وهناك آخرون تم التعامل معهم عن طريق شبكة (الإنترنت) (Web Shoppers).

ولكي تبين الشركة منتجاتها من الطاولات في السوق التقليدي، فإنها توظف أفراداً أو رجال بيع يسافرون شخصياً بغرض التواصل مع تجار التجزئة، وذلك لاستلام طلبياتهم أو بالأحرى أوامر الشراء الخاصة بهم لتجهيزها وإرسالها لهم. يتقاضى هؤلاء الموظفون مرتبات وعمولات. وكما سبق ذكره أعلاه، فإن عمولات المبيعات تعد من التكاليف على مستوى الوحدة.

ولكي تقوم الشركة بخدمة عملائها على شبكة (الإنترنت)، فإنها توظف مشغلي (كمبيوتر)، بغرض تحديث موقع الشركة على الشبكة واثنتين من مشغلي الهاتف، وذلك لتقديم خدمات للزبون عبر الهاتف، فقد يتمتع بعض الزبائن عن إعطاء أرقام بطاقاتهم الائتمانية (Credit Cards) للشركة على الهواء (Online)، لذلك هم يفضلون استخدام الهاتف.

إن باقي التكاليف هي عند مستوى العمليات العامة.  
البيانات المتعلقة بتكاليف الأنشطة:  
كانت عدد الوحدات المباعة المستقاة من الموازنة التقديرية للمبيعات عن كل ربع السنة كالآتي:

الربع الأول	4000 وحدة	الربع الثاني	14000 وحدة
الربع الثالث	15000 وحدة	الربع الرابع	7000 وحدة

لقد شكلت عمولة البيع لوحدها التكاليف على مستوى الوحدة، والآتي تكاليف عمولة المبيعات لكل ربع سنة:

الربع الأول	$6 \times 25\% \times 4000 = 6000$ دينار.
الربع الثاني	$6 \times 25\% \times 14000 = 21000$ دينار.
الربع الثالث	$6 \times 25\% \times 15000 = 22500$ دينار.
الربع الرابع	$6 \times 25\% \times 7000 = 10500$ دينار.

أما التكاليف على مستوى العميل (الزبون)، فقد تمثلت في ثلاثة بنود هي: مرتبات أفراد البيع (بالسوق التقليدي)، ومرتبات مشغلي الحاسوب (التجارة الإلكترونية)، ومرتبات مشغلي الهاتف. البيانات المتعلقة بكل بند من هذه البنود وفقاً لكل ربع سنة:

تعد تكاليف كل بند من البنود الثلاثة تكاليف ثابتة بالنسبة للشركة، فقد بلغت تكاليف مرتبات أفراد البيع (بالسوق التقليدي) 5500 دينار لكل ربع سنة، أما مرتبات مشغلي الحاسوب (التجارة الإلكترونية) فبلغت 17000 دينار لكل ربع سنة، في حين أن مرتبات مشغلي الهاتف كانت 5000 دينار لكل ربع سنة. بالنسبة للمجموعة الثالثة من التكاليف، فقد تمثلت في مجموعة التكاليف على مستوى العمليات العامة. تكونت هذه المجموعة، والتي كانت بنودها تعد من التكاليف الثابتة أيضاً، من ثلاثة بنود تمثلت في: البند الأول مرتب مدير المبيعات والبالغ قدره 14000 دينار لكل ربع سنة، أما البند الثاني فهو تكاليف الدعاية عبر وسائل الإعلام والتي بلغت قيمتها 50000 دينار عن كل ربع سنة، في حين أن البند الثالث تجسد في تكاليف المرتبات الإدارية والذي بلغ بدوره 200000 دينار عن كل ربع سنة. بالاعتماد على البيانات السابقة، فإنه بالإمكان إعداد الموازنة التقديرية على أساس النشاط للتكاليف البيعية والعمومية والإدارية. الجدول (2) يصور هذه الموازنة:

السنة	الربع الرابع	الربع الثالث	الربع الثاني	الربع الأول	البيان
التكاليف على مستوى الوحدة:					
40000	7000	15000	14000	4000	عدد الوحدات المباعة
60000	10500	22500	21000	6000	عمولة المبيعات (السوق التقليدي)
60000	10500	22500	21000	6000	إجمالي التكاليف على مستوى الوحدة
					التكاليف على مستوى العميل:
السنة	الربع الرابع	الربع الثالث	الربع الثاني	الربع الأول	البيان
22000	5500	5500	5500	5500	مرتبات أفراد البيع (السوق التقليدي)
68000	17000	17000	17000	17000	مرتبات مشغلي الحاسب الآلي
20000	5000	5000	5000	5000	مرتبات مشغلي الهاتف
110000	27500	27500	27500	27500	إجمالي التكاليف على مستوى العميل
التكاليف على مستوى العمليات العامة:					
56000	14000	14000	14000	14000	مرتبات مدير المبيعات
200000	50000	50000	50000	50000	الدعاية عبر وسائل الإعلام
80000	20000	20000	20000	20000	المرتبات الإدارية
336000	84000	84000	84000	84000	إجمالي تكاليف العمليات العامة
506000	122000	134000	132500	117500	إجمالي التقديرية النقدية المدفوعة للتكاليف البيعية والعمومية والإدارية

11. أثر استخدام مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة ABB في تحسين عمليتي التخطيط والرقابة على تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والإدارية والعمومية:

أولاً: أثر استخدام مفهوم ABB في تخطيط تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والإدارية والعمومية: من خلال الإيضاح السابق، الذي يبين الكيفية التي يمكن بموجبها إعداد الموازنة على أساس الأنشطة، فإنه بالإمكان التعرف على الإضافة التي يمكن اكتسابها من جراء تبني نظام إعداد الموازنات على أساس الأنشطة لتكاليف الصنع

الإضافية والتكاليف البيعية والإدارية والعمومية، فهذا النظام يعتمد على أساس الأنشطة في بناء العلاقات، حيث تستنفد الأنشطة التي تنفذها الوحدة الاقتصادية الموارد المتاحة لها بمعايير محددة، ثم تستنفد وحدات التكلفة الأنشطة بدورها وفقاً لمعايير أخرى محددة أيضاً، وهذا ما يميز هذا النظام عن الأسلوب التقليدي لإعداد الموازنات الذي توضع بموجبه التقديرات دون وجود أسس واضحة للعلاقة بين عناصر تكاليف الصنع الإضافية والبيعية والإدارية والعمومية، ووحدات التكلفة، مما يعني أن وضع هذه التقديرات يقوم على أساس الحكم والتقدير الشخصي. ولهذا، عادة ما ينجم عن ذلك ظهور ما يسمى بالفضاضة في إعداد الموازنات Budgetary Slack. أضف إلى ذلك، أن نظام إعداد موازنة تكاليف الصنع الإضافية وكذلك البيعية والإدارية والعمومية يتسم بالبساطة والوضوح والسرعة في إعداد التقديرات مع انخفاض الوقت المنقضي في إجراء المفاوضات مما يقلل من درجة تعارض واختلاف المسؤولين عن الأنشطة، وذلك مرجعه إلى وجود أسس محددة تحكم تقديراتهم.

إن نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يعد أداة قوية للتخطيط تزيد من كفاءة التكلفة عن طريق القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبالتالي هي جزء من إدارة التكلفة Cost Management والإدارة على أساس النشاط ABM، التي تحلل التكاليف وإمكانية الربحية بشكل أسهل وأكثر دقة، كما توفر المعلومات عن تحسين عمليات الإنتاج، والتسعير، وتحليل الربحية. (Haluk, Yrd, 2010) في الحقيقة، إن الأسلوب التقليدي في إعداد موازنة تكاليف الصنع الإضافية والبيعية والإدارية والعمومية لا يزال صالحاً للتطبيق حتى في ظل وجود نظام الموازنة على أساس الأنشطة، إلا أن استخدامه مرهون باقتصار إنتاج الوحدة الاقتصادية على منتج وحيد لا يتسم بالتنوع واختلاف درجات التعقيد في العمليات الإنتاجية، فضلاً عن أن هذه الوحدات تعمل في أسواق احتكارية بها منافسة محدودة. وبذلك، فإنه من شروط تطبيق نظام إعداد الموازنة على أساس الأنشطة اعتماد الوحدات الاقتصادية الرغبة في الأخذ به التكنولوجية المتقدمة في مجال التصنيع، حيث يعتمد على تكامل وتفاعل مجموعة من المفاهيم والأساليب الحديثة، مثل الجودة الشاملة وتكنولوجيا الإنتاج المتقدمة ونظم التكاليف على أساس النشاط والتحسين المستمر ونظم التصنيع المرنة وغيرها من الأساليب.

يختص هذا النظام من وجهة نظر (طارق عبد العال، 2005) بكونه تعبيراً كمياً عن الأنشطة المتوقعة للمنظمة، يعكس تنبؤات الإدارة بعدد وحدات النشاط المطلوبة، والمتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الاستراتيجية المتفق عليها، والتغيرات المخططة لتحسين الأداء، حيث تشمل الموازنة على أساس الأنشطة على العناصر الرئيسية التالية :

- 1- نوع العمل المراد أدائه. Type of work to be done
- 2- كمية العمل المراد أدائه. Quantity of work to be done
- 3- تكلفة العمل المراد أدائه. Cost of work to be done

إن نظام الموازنة على أساس الأنشطة ما هو إلا تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة للتكاليف تعنى بحمل العمل المتنبأ به وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتفق عليها. (Antos, John, 2005). أضف إلى ذلك، أن اتباع نظام الموازنة على أساس الأنشطة في إعداد تقديرات موازنة تكاليف الصنع الإضافية وموازنة التكاليف البيعية والإدارية والعمومية، من شأنه أن يقلل من التعارض والصراع بين المسؤولين عن الأنشطة، وذلك مرده إلى أن هذا النظام يقوم على هيكل للأنشطة واضح السلطات ومحدد المسؤوليات تم إعداده وفقا لتحليل دقيق للأنشطة التي تنفذها الوحدة الاقتصادية، وهذا ما يرفع من مستوى المنافسة الشريفة فيما يتعلق بالبرنامج الزمني للنشاط أو ترشيد استهلاك الموارد بالالتزام بالمعايير، وبجودة الإنتاج لضمان التكامل مع الأنشطة الأخرى، وهذا ما يدفع المسؤولين للمشاركة في وضع التقديرات كل في مجال تخصصه Budgetary Participation.

من جهة أخرى، يرى ( Tesse T. et al., 2002 ) أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة يقود في الحقيقة إلى تساؤلات مهمة أكثر حول فرص نشوء التكاليف وفرص إدارة التكاليف.

“ABB leads to more interesting questions about cost incurrence and cost management opportunities”.

أضف إلى ذلك، أن هذا النظام يوفر رؤية أعمق لمدى استغلال الطاقة واستخدام الموارد في الخدمات المساندة والمشاركة في المؤسسات.

ثانياً: أثر استخدام مفهوم ABB في الرقابة على تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والإدارية والعمومية:

إن إعداد موازنة تكاليف الصنع الإضافية والبيعية والإدارية والعمومية على أساس الأنشطة تضمن في الحقيقة الرقابة الفعالة، حيث تختص أولاً برقابة ومتابعة مختلف الأنشطة التي تنفذها الوحدة الاقتصادية، وتستفيد من خلالها الموارد المتاحة لها وفقاً لمعايير محددة، وثانياً، أن هذا النظام يختص برقابة ومتابعة استنفاد وحدات التكلفة للأنشطة لتحديد مدى إضافة قيمة لوحدات التكلفة عند تنفيذ كل نشاط مما يساعد على إعادة هيكلة أنشطة الوحدة الاقتصادية واستبعاد الأنشطة التي لا تحقق إضافة لقيمة وحدات التكلفة، الأمر الذي ينجم عنه تبسيط سير العمل وترشيد استهلاك الموارد. بالإضافة إلى ذلك، يوفر نظام الموازنة على أساس الأنشطة معلومات تساعد على تحسين التكلفة من خلال تحقيق رقابة أفضل على التكاليف، فمعرفة العلاقة السببية بين عناصر التكاليف وبين الأنشطة المسببة لها مع إمكانية التخطيط والتحكم في الأنشطة المسببة للتكاليف، سيؤدي بالضرورة إلى تحقيق رقابة أفضل على عناصر التكاليف.

في هذا الشأن، يرى (Atkinson, et al., 2012)، أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يعطي سيطرة أكبر للمديرين على هيكل التكاليف التابعة لهم خاصة في كيفية نقل التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة. ويضيف الكاتب، أن نظام ABB يبرر النفقات على أساس أنشطة تؤدي بناء على مسببات

محددة مسبقاً، كما تضع مسئولية رقابة التكاليف على عاتق المدير المسئول عن رقابة المسبب. إنه من الجدير بالاهتمام ضرورة أن يسبق إعداد الموازنات على أساس الأنشطة تقييم الأنظمة الموجودة بالمنظمة للتأكد من مدى قدرتها على الاتساق من منهج الأنشطة، كما يجب القيام بإختبارات من أجل معرفة مدى قدرة نظام المعلومات بالمنظمة على الوفاء بمتطلبات معلومات النشاط، وفي هذا الخصوص يمكن الاعتماد على الحاسوب، وتكوين قاعدة بيانات ملائمة. ومما لا شك فيه، وقبل الشروع في إعداد الموازنات على أساس الأنشطة ضرورة تحديد أهداف واضحة على المستوى الاستراتيجي بما يتسق معها، ومن بعد تصاغ وفق أساليب وعمليات كل وحدة من وحدات المشروع. ومن المعتاد وجود أهداف مالية، مثل الأهداف الفرعية للربح، كأهداف التسويق، وأهداف غير مالية، مثل تلك المتعلقة بالعناية بالعميل، والأهداف المتعلقة برعاية العاملين. ومن الضروري أن يكون غرض نظام الرقابة بالموازنات هو المساعدة على تحقيق الأهداف الموضوعية. وبمجرد تحديد الأهداف، يجب الأخذ في الاعتبار العمليات المرتبطة بتأسيس نظام الموازنات على أساس النشاط.

## 12. النتائج والتوصيات:

### أولاً/ النتائج:

- 1- لضمان رقابة فعالة على تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية باستخدام الموازنات التقديرية، فإنه من الضروري ربط نظام الموازنات التقديرية بالأنشطة مما يدعم محاسبة المسؤولية؛ لأن عدم ربطه بالأنشطة المنظمة (كما هو واقع حالياً في الشركات التي تطبق النظام التقليدي) من شأنه التسبب في مشاكل للمدير المسئول عن الموارد الذي يستهلكها النشاط ولأنه لا يملك السلطة على العوامل التي تسبب حجم النشاط.
- 2- تقدم الحالة الافتراضية مقترحا للكيفية التي يمكن بموجبها تطبيق نظام الموازنة المعدة على أساس الأنشطة في إعداد موازنة تكاليف الصنع الإضافية وموازنة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية.
- 3- الأخذ بنظام الموازنة على أساس الأنشطة في إعداد موازنة تكاليف الصنع الإضافية وموازنة التكاليف البيعية والعمومية والإدارية من شأنه ضمان التخطيط الفعال لهذا النوع من بنود التكاليف التي يطلق عليها (أم المشاكل)، نظرا لتعدد تحديد نصيب المنتج منها بدقة.
- 4- على اعتبار أن بعض هذه البنود كانت تحمل على قائمة الدخل دون تحميل المنتج بنصيبه منها، وهذا ما يتعارض مع نظرية التكاليف الكلية التي يأخذ بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وبالتالي نظام الموازنة على أساس الأنشطة، اللذان يؤكدان على تحميل المنتج بنصيبه من كل بنود التكاليف المباشرة منها وغير المباشرة، وهو ما يضمن الوصول للتكلفة الحقيقية للمنتج.
- 5- إن من شروط تطبيق نظام إعداد الموازنة على أساس الأنشطة، اعتماد الوحدات الاقتصادية الراغبة

في الأخذ بالتكنولوجيا المتقدمة في مجال التصنيع، حيث يعتمد على تكامل وتفاعل مجموعة من المفاهيم والأساليب الحديثة مثل الجودة الشاملة وتكنولوجيا الإنتاج المتقدمة ونظم التكاليف على أساس النشاط والتحسين المستمر ونظم التصنيع المرنة وغيرها من الأساليب.

## ثانيا/ التوصيات:

- 1- ضرورة أن يسبق إعداد الموازنات على أساس الأنشطة لتكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية، تقييم الأنظمة الموجودة بالمنظمة للتأكد من مدى قدرتها على الاتساق من منهج الأنشطة، كما يجب القيام باختبارات من أجل معرفة مدى قدرة نظام المعلومات بالمنظمة على الوفاء بمتطلبات معلومات النشاط، وفي هذا الخصوص يمكن الإعتماد على الحاسوب، وتكوين قاعدة بيانات ملائمة.
- 2- ضرورة أن يكون غرض نظام الرقابة بالموازنات هو المساعدة على تحقيق الأهداف الموضوعة. وبمجرد تحديد الأهداف، يجب الأخذ في الاعتبار العمليات المرتبطة بتأسيس نظام الموازنات على أساس النشاط.
- 3- ضرورة تحديد أهداف واضحة على المستوى الاستراتيجي بما يتسق معها، ومن بعد تصاغ وفق أساليب وعمليات كل وحدة من وحدات المشروع قبل البدء في إعداد الموازنات على أساس الأنشطة لتكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية.
- 4- التأكيد على وجوب الاسترشاد بالحالة الافتراضية الرقمية التي تقدم تصورا للكيفية التي تعد بها الموازنات على أساس الأنشطة لتكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية.
- 4- على الشركات الرغبة في تبني نظام الموازنة على أساس الأنشطة في إعداد الموازنات لتكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية ضرورة توفير الكفاءات القادرة على فهم هذا النظام والتعامل معه، وذلك من خلال تنظيم دورات تدريبية متخصصة سواء للعاملين أو المسؤولين بها.
- 5- ضرورة تشجيع الأبحاث والدراسات المتعلقة بهذا النظام وبتطبيقاته في كل الوحدات الإقتصادية، الإنتاجية منها والخدمية.
- 6- قبل الشروع في تطبيق هذا النظام، على الشركات المهمة بتبنيه ضرورة التخطيط لعملية تطبيقه، على أن يكون ذلك بشكل تدريجي وبما يكفل تحقيق التوافق مع أوضاع الشركة وظروفها، وهذا لا يتأتى إلا بالاستعانة بالخبراء والاستشاريين المتخصصين ممن لديهم الخبرة الكافية في تطبيق هذا النظام.
- 7- وجوب دراسة معمقة لمقوماته ومتطلباته وضمان توافرها بالشركة الرغبة في الأخذ به.

## قائمة المراجع:

### أولاً/ المراجع العربية:

- بكر ، عبد الرحمن, « إمكانية تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردنية»، رسالة دكتوراة غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، (2007)، الأردن.
- جليلة عيدان الذهبي، "ضرورة تطوير إعداد الموازنات في ضوء المتغيرات الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية"، مجلة الصباح، آفاق استراتيجية، العراق، شبكة الإعلام العراقي، أغسطس، 2007، ص. 1-3.
- طارق عبد العال حماد، "الموازنات التقديرية- نظرة متكاملة، الفصل السابع والثلاثون - الموازنة على أساس الأنشطة"، 2005، ص. 1175.
- فاطمة مصطفى السيد مصطفى، "إطار مقترح لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة
- كوسيلة لتحسين الأداء- مع التطبيق على الشركات الصناعية المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، كلية التجارة، 2008.
- فهمي محمود شكري، "الموازنة العامة للدولة ماضيها وحاضرها ومستقبلها في النظرية والتطبيق"، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، 1990.
- مروى يوسف الغمري، استخدام منهج تحليل الأنشطة في إعداد الموازنات التخطيطية- دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة- الإسمايلية- جامعة قناة السويس، 2004، ص. 36.

### ثانياً/ المراجع الأجنبية:

- Antos, Gohn, "ABM, ABC, ABB" Value Creation Group Inc. (2005).
- Atkinson, Anthony, A. Kaplan R., "Management Accounting (6<sup>th</sup> ed.), Prentice-Hall, (2012), USA.
- Drury, Colin, "Management Accounting for Business Decisions", Third Edition, , Business Press, Thomson Learning, London, (2006).
- Haluk , Yrd, "The Role of ABC on Target cost Practice", The journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, 15(1), (2010),

213–233.

- Hicks, Douglas, “Activity–Based Costing for Small and Med–Sized Businesses”, (First Edition, John Wiley & Sons., New York, 1992), PP. 30–40.
- Jesse T., Cecily A., & Michael R., “Cost Accounting, Traditions and Innovations”, Thomson, Southwestern, Fifth Edition, 2002, P. 682.
- Kaplan, R. “New Roles of Management Accountants”, Journal of Cost Management, 9(fall), 1995, PP. 6–13.
- Morrow, Michael, and Hazel, Martin, “Management Accounting,”Activity Mapping for Business Process Redesign”, Feb., 1992, PP. 36–38.
- Miller, G. and T. Vollman, “The Hidden Factory”, Harvard Business Review, Sep/10 Oct., 1985, pp. 142–150.
- Pownall, G. C. Wasley, G. Waymire, “Alternative Forms of Management Earning Forecasts: Incidence and Stock Prices Effects”, The Accounting Review, Oct., 1993, pp. 896–912.

**The significance of using ABB concept for improving planning and control on overhead, sales, general, and administrative costs**

\* Dr. Saddeg T. Dabaag

**Abstract**

The objective of this research is to introduce Activity–Based Budgeting system, its importance and the benefits that can contribute to the Libyan companies in order to improve resources’ planning and control processes, which constitute the most paramount functions that put huge burden on management in Libyan companies.

In addition, this research provides a proposal that visualize the mechanism by which this system works and the way that can be applied in setting overhead budget and sales, general, and administrative budget, based on the idea that the difference between the traditional budgeting and activity–based budgeting is latent in the way by which the two budgets are set.