



امكانية تطبيق نظام الموازنة على اساس النشاط ABB في مديرية بلديات بابل

أ.م.د. علي محمد ثجيل المعموري - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد

إحسان رزاق عطية
محمد تعبان محمد
عزالدين حسن كاظم
الباحث
الباحث
المستخلص

في ظل التطورات الكبيرة في مجال بيئة الاعمال فان استخدام الموازنات التقليدية لا تتسجم مع هذه التطورات ويؤثر سلبا على الاداء المستقبلي للمؤسسات مما يتطلب التحول الى الانظمة الحديثة في اعداد الموازنات المتمثلة بالموازنة على اساس الانشطة ABB لما توفره من تقديرات اكثر دقة وموضوعية مبنية على اسس علمية وعملية تجنبنا المشاكل الناشئة عن استخدام الموازنات التقليدية ، حيث تعمل ABB على التخصيص الافضل للموارد بناءاً على أنشطة المؤسسة وهذا يؤثر ايجابا على اداء الادارة لغرض تقييم اداءها وفقا لمراكز المسؤولية واتخاذ القرارات الرشيدة . وتوصل البحث الى ان استخدام الموازنة على اساس الانشطة ABB يوفر قاعدة بيانات عن تكاليف الخدمة اكثر عدالة مما يؤدي الى إقناع الإدارة العليا للمديرية بأهمية ودور نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB وما يقدمه لهم من بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة تساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة .

Abstract

Under major developments in the field of business environment, the use of traditional budgets do not fit into these developments and adversely affect the future performance of the enterprises, which requires the transition to modern systems in the preparation of the budgets of activity based budgeting ABB because they provide a more accurate and objective estimates based on scientific foundations and practical avoided arising from the use of traditional budgeting problems, Where ABB is working better allocation of resources based on the activities of an enterprise and this positively affects the performance of the administration for the purpose of evaluating their performance according to responsibility centers and decision-making governance. The research concluded that the use of the activity based budgeting ABB data service costs more fair base provides leading to convince top management of the Directorate of the importance and the role of the activity based budgeting system ABB and provided them with the cost of data more accurate and appropriate help in planning, control and make the right decisions.

المقدمة

تلعب الموازنات دورا حاسماً في التخطيط والرقابة ، حيث تحدد الخطط المستهدفة والاجراءات اللازمة لتحقيقها ، والموازنة هي تعبير كمي لهذه الخطط وتبين حالتها المادية او المالية او كليهما . فعند استخدامها للتخطيط فهي تعتبر وسيلة لترجمة اهداف واستراتيجيات المنشأة ، وكذلك يمكن استخدام ان تستخدم الموازنة في الرقابة على تلك الاهداف والاستراتيجيات والرقابة هي عملية وضع معايير ومقارنة الاداء الفعلي مع المخطط ومعالجة الانحرافات بينهما .

أمتت مناهج الموازنة التقليدية غير كافية لتلبية متطلبات الشركات الحديثة ذات الانشطة المتعددة والخدمات الكبيرة التي تقدمها ، فهي تحتاج لمنهجيات متقدمة ومتطورة للموازنة . ومن هذه المناهج الحديثة هو نظام الموازنة على اساس الانشطة ABB الذي يعد ثمرة نظام الكلفة على اساس الانشطة ABC لذا تم التطرق الى هذا النظام في المبحث الثالث لانه يعتبر الاساس في عملية اعداد الموازنة على اساس الانشطة ABB

يتكون البحث من خمسة مباحث الاول اختص بمنهجية البحث ، والثاني وضح الموازنة على اساس الانشطة ABB ، اما المبحث الثالث فتضمن التكاليف على اساس الانشطة ABC لما تربطها من علاقة مع الموازنة على اساس الانشطة ABB وتعتبر خطوة مسبقه لها . فيما أعد المبحث الرابع التطبيق العملي لاعداد الموازنة على اساس الانشطة ABB وفقا لـ ABC ، والختام كان بالمبحث الخامس الذي ناقش اهم الاستنتاجات والتوصيات المتعلقة بموضوع البحث.

المبحث الاول / منهجية البحث

١.١ مشكلة البحث

عادة ما يتم اعداد الموازنة في اغلب مؤسسات الدولة ومنها البلديات على ضوء توقعات المحاسبين وبناء على الموازنات السابقة واندماجاً مع مفردات النظام المحاسبي الموحد هذا ما يؤثر سلبياً على الاداء المستقبلي ، وهذا التقدير لا يمثل الاحتياج الفعلي ولا يعكس طبيعة عمل المؤسسة في ظل التطورات الحاصلة في بيئة الاعمال مما اصبحت الحاجة الى ايجاد اساليب وادوات حديثة لتواكب هذا التقدم في انظمة التخطيط ليكون مبني على اساس علمية وعملية لتلافي المشاكل المستمرة .

٢.١ فرضية البحث

يمكن تطبيق اسلوب الموازنة على اساس الانشطة ABB لتحقيق التقدير الاكثر دقة لتكاليف الفترة القادمة .

٣.١ اهمية البحث

تتبع اهمية البحث من اهمية اسلوب الموازنة على اساس الانشطة ABB حيث تعمل على التخصيص الافضل للموارد بناءً على أنشطة المؤسسة وهذا يؤثر ايجابا على اداء الادارة لغرض تقييم اداءها وفقا لمراكز المسؤولية واتخاذ القرارات الرشيدة .

٤.١ هدف البحث

يهدف البحث الى امكانية تطبيق اسلوب الموازنة على اساس النشاط ABB في المؤسسات الخدمية والتغلب على المشاكل المتأتية من تطبيق الاساليب التقليدية في اعداد الموازنات .

٥.١ عينة البحث

تم اختيار مديرية بلديات بابل كعينة للبحث والتي تتكون من ١٥ مؤسسة بلدية .

٦.١ حدود البحث

الحدود المكانية : مديرية بلديات بابل

الحدود الزمانية : تم اعتماد بيانات سنة ٢٠١٣ .

الجانب النظري

المبحث الثاني / الموازنة على اساس النشاط ABB

١.٢ تعريف الموازنة على اساس الانشطة ABB

عرفها (Horngren , et al. , 2012 : 193) على انها مدخل يركز على التكاليف المخططة للأنشطة الضرورية لانتاج وبيع السلع والخدمات .

ووضحها (Barfield , et al. , 2003, 682) انها منهج للتخطيط تطبق مسببات الكلفة لتقدير مستويات وتكاليف الأنشطة الضرورية لتوفير موازنة كمية ونوعية للانتاج .

ويرى (Hansen , et al. , 2007 , 337) ان الموازنة على اساس النشاط هي عبارة عن نهج يؤكد على تخفيض التكاليف من خلال الغاء الأنشطة المسرفة او المبذرة وتحسين كفاءة الأنشطة الضرورية .

٢.٢ خطوات اعداد الموازنة على اساس الانشطة ABB

بشكل مبسط يمكن اعداد الموازنة على اساس الانشطة بثلاث خطوات وكما يأتي : (www.cgma.org) (on line,

١. تحديد الانشطة وموجهات كلفة خاصة بها .
٢. تقدير عدد الواحدات لموجهات الكلفة .
٣. احتساب كلفة الوحدة لكل نشاط .

٢.٣ منافع الموازنة على اساس النشاط ABB

هناك منفعتين اثنتين رئيسيتين لـ ABB هما : (Huynh , et. al, 2013 : 185)

١. يحدد الحالات عندما تتطلب خطة الانتاج طاقة جديدة كأن تكون الطاقات مادية او بشرية ، لتقديم أنشطة دعم وخدمة في المنظمة .
٢. يوفر طريقة اكثر دقة في تقدير التكاليف المستقبلية .

٢.٤ الفرق بين الموازنة على اساس الانشطة ABB والموازنات التقليدية

يمكن اجمالي الفروقات بين المنهجين بالاتي : (Sorinel , et all. , 2013 , 28-29)

الموازنات التقليدية	الموازنة على اساس الانشطة ABB
التركيز على العاملين وتكاليف الادارات	التركيز على حجم العمل وتكاليف العمليات
قياس التأثيرات ولكنها لا تحدد القدرات غير المستغلة .	تحديد القدرات غير المستغلة
لا تحقق الغرض في الموازنة العامة وتمثل فقط بالتحليل والرقابة	تحديد المصادر الضرورية لخطة الانتاج .
تستند الى عمليات تفاوضية متكررة بين المدراء	ضمان الاداء لامكانية تحويل تفكير المنظمة بشأن التكاليف الثابتة
التركيز على التكاليف الثابتة والمتغيرة	التركيز على الطاقات المستغلة وغير المستغلة

٢.٥ أركان الموازنة المعدة على أساس الأنشطة ABB

لا يمكن لنظام الموازنة المعدة على أساس الأنشطة من النجاح إلا إذا توفرت الأركان الرئيسية التالية : (Shane, 2005 : 17)

١. وجود نظام تكاليف مبني على الأنشطة Activity Based Costing: ABC .
٢. وجود دعم مطلق من الإدارة العليا لإعداد نظام الموازنة أساس الأنشطة وتنفيذها حسب الأصول.

٣. وجود نظام رقابة فعال ، متابع لخطوات التنفيذ الفعلي وحصر الانحرافات الممكن حدوثها بأسرع وقت ممكن وذلك حتى تتمكن الإدارة من إيجاد الحلول اللازمة لمعالجتها.

٤. وجود نظام فعال لإدارة الموارد البشرية والمادية المتاحة.

٥. وجود نظام حوافز مرتبط بمدى الالتزام تطبيق وتنفيذ بنود الموازنة المعدة على أساس الأنشطة لتحقيق الأهداف الموضوعية.

٦. وجود إدارات فرعية قادرة على تبني المواقف التي تخدم الصالح العام بدلاً من المصالح الشخصية والوظيفية.

٧. تبني المبادرات الشخصية الفردية الهادفة ، وعقد اللقاءات والنقاشات من أجل الاستفادة من مشاركة كافة المستويات الإدارية المختلفة.

٨. وجود كادر لديه اطلاع كافٍ على نظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة وذلك من خلال تكثيف الدورات التدريبية والندوات الخاصة بهذا المجال.

قد يصعب توافر جميع المقومات او الازكان السابقة في وحدة اقتصادية واحدة ، ولكن قد نجد اغلبها ، وهذا ما يساعد على تحقيق الهدف من الموازنات المعدة على اساس الأنشطة في الكفاءة في انفاق التكاليف وذلك من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والقيام بتقاديها مما سينعكس ايجابا على صافي نشاط الوحدة الاقتصادية والموازنات المعدة على اساس الأنشطة شأنها شأن اي نظام اداري حديث يسعى لتطوير الوحدة الاقتصادية واحداث التغيير نحو الافضل ، الان ان هذا النظام كغيره من الانظمة الحديثة يواجه العديد من التحديات والمعوقات ، من أبرزها :

١. عدم توفر الازكان او المقومات الخاصة بنظام الموازنة المعدة على اساس الأنشطة سابقة الذكر .

٢. مقاومة العاملين وعلى كافة المستويات من التغيير والتطوير واستحداث انظمة حديثة متطورة اذا ان وجود هذا السلوك يعتبر من الامور الطبيعية ، وعلى الادارة العليا للوحدة الاقتصادية معالجته بالطريقة الصحيحة والمتمثلة : بنشر الوعي ، الثقافة اللازمة حول هذه الانظمة ، عرض مزاياه والامور الايجابية التي قد يتأثر بها العاملين في حال نجاحه ، والعكس صحيح في حال فشله ، وان على الجميع التعاون في سبيل تطبيقه وتنفيذه بالشكل المطلوب .

٣. سوء الاستخدام والتطبيق لبنود نظم الموازنة المعدة على اساس الأنشطة ، مما ينعكس اثره على كفاءة وفاعلية هذا الاسلوب ، وبعبارة اخرى عدم الالتزام بالشكل المطلوب في التقيد بما تتضمنه وتستوجبه

الموازنة المعدة على اساس الانشطة ، اذ قد تكون محاولة من بعض المستويات الادارية المختلفة داخل الوحدة الاقتصادية لافشال واحباط هذا الاسلوب من النجاح .

٢ . ٦ المشكلات (الصعوبات) التي تواجه تطبيق نظام ABB

توجد عدة صعوبات في تطبيق نظام ABB يمكن ايجازها بالاتي :

(63 : 2005 , Moustafa) بتصرف :

- ١ . مقاومة التغييرات من قبل الموظفين: عند طرح نظام حديث في إعداد الموازنات والعمل على تغيير النظام التقليدي تجد هنا مقاومة للتغيير من قبل الموظفين.
- ٢ . قلة دعم الإدارة العليا: أيضاً قد نجد مجالس إدارة ذات تفكير تقليدي يصعب تغييره، وبالتالي لا تلقى دعم للنظام الحديث في إعداد الموازنات ABB من قبل مجلس الإدارة العليا للمنشأة وذلك خوفاً من زيادة التكاليف.
- ٣ . قلة المحاسبين المدربين: المدخل الحديث للموازنات (ABB) يحتاج عدد من المحاسبين المدربين ذوي خبرة عالية، وفي حال عدم توفر محاسبين مدربين يصعب تطبيق المدخل الحديث للموازنات وقد يؤدي إلى تحديد الأهداف المستقبلية بشكل خاطئ، وبالتالي زيادة التكاليف.
- ٤ . قلة الخبرة والقدرة على استعمال الأجهزة الالكترونية: عدم توفر موظفين ذوي خبرة في
- ٥ . استخدام الأجهزة الالكترونية يحول دون تطبيق نظام (ABB) بشكل صحيح ومجدي.
- ٦ . صعوبة تقدير التكاليف: عدم القدرة على تحديد وتقدير التكاليف يحول دون تطبيق المدخل الحديث للموازنات وبالتالي لابد من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي من خلاله تستطيع المنشأة تحديد التكاليف بشكل دقيق.

المبحث الثالث / الكلفة على اساس النشاط ABC

٣ . ١ التعريف

عرفه (236 : 1997 , Maher) بأنه النظام الذي يخصص الكلف أولاً للأنشطة ثم للمنتجات أو الخدمات على أساس استخدام كل منتج أو خدمة من الأنشطة.

ويرى (146 : 2012 , Horngren , et. , al) يعرف نظام الكلفة على اساس النشاط بأنه افضل الادوات لتتقيح نظام الكلفة ، اذ يجري تتقيح نظام الكلفة عن طريق التركيز على الانشطة كأغراض كلفة اساسية ، ويحسب هذا النظام كلف هذه الانشطة ومن ثم تخصص كلف هذه الانشطة لاهداف الكلفة مثل المنتجات والخدمات والزيائن على اساس ان الانشطة مطلوبة لانتاج كل من هذه المنتجات والخدمات ، اذ ان فلسفة هذا النظام تقوم على فكرة ان الانشطة تستهلك الموارد ، وان المنتجات تستهلك الانشطة .

وبيّن (Hilton , 2011 , 172) انه نظام يخصص التكاليف غير المباشرة الى المنتج او الخدمة باستخدام خطوتين ومن خلال التركيز على الانشطة حيث تخصص الكلف غير المباشرة على الانشطة في الخطوة الاولى ثم توزع كلف الانشطة الى المنتج او الخدمة في الخطوة الثانية.

وعرفه (Atkinson , et al, 2012 : 29) نظام يستند الى موجّهات الكلفة (cost drives) التي تربط الانشطة المنجزة بالمنتجات او الخدمات وتوزع بموجبها التكاليف غير المباشرة على المنتجات او الخدمات .

٣. ٢ اهداف اسلوب الكلفة على اساس النشاط ABC:

يمكن توضيح مجموعة من اهداف هذا الاسلوب وكالاتي: (مهلهل ، ٢٠١٣ : ٤٨)

- ١- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات حول اسباب ارتفاع التكاليف في منتج ما.
- ٢- تحميل وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة عادلة ، ومحاولة ربطها الى هدف التكلفة باستخدام التكاليف على اساس النشاط من خلال عيب النظم التقليدية في تحميل هذه التكاليف على اساس معدل تحميل واحد (ساعات الاجور ، المباشرة، ساعات عمل الآلات، الاجور المباشرة) التي تُظهِر عدم عدالة توزيع تكاليف المنتجات ، ومن ثمّ تسعيرها بشكل خاطيء .
- ٣- اداة فعالة في تقويم الاداء .
- ٤- يقدم للإدارة تصوّر واضح عن الانشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة كلفة كل نشاط ولكل منتج على حده .
- ٥- يساعد الادارة على فهم افضل للطريقة التي يتم بها توليد الارباح وزيادة الربحية.
- ٦- يسهم في زيادة كفاية الاقسام والانشطة واتخاذ القرارات الرشيدة .
- ٧- يوفر بيانات كلفوية اكثر وضوحاً وملاءمة لاتخاذ القرارات الادارية ومن ضمنها التسعير، واختيار مزيج الانتاج، ومزيج الزبائن الامثل، وتحسين مقاييس الاداء ، وترشيد تكاليف الانتاج الامر الذي سيؤدي الى زيادة القدرة التنافسية .

٣. ٣ لماذا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؟

لقد أدت التطورات التقنية التي شهدتها العالم خلال عقد الثمانينات إلى تعقيد وتشعب عمليات الإنتاج ، حيث أصبحت أنظمة التكاليف التقليدية لا تلبى حاجات مستخدمي القرار، ذلك أن التكاليف غير المباشرة أصبحت تشكل جزءاً كبيراً من مصاريف المنشأة ، حيث بدأت بعض المنشآت إلى استخدام أنظمة محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة وذلك لتقادي اتخاذ القرارات الخاطئة بما يتعلق بمخرجاتها من الإنتاج ولمساعدتها بوضع سياسة سعرية مناسبة لمنتجاتها او خدماتها لتعظيم ربحيتها. (Drury, 2006 : 146) .

٣. ٤ خطوات تطبيق نظام ABC

ويشير (Drury , 2006 : 342) وآخرون إلى أربع خطوات رئيسية لتصميم أنظمة ABC هي:

١. تحديد الأنشطة الرئيسية في المنظمة .
1. Identifying The Major activities in an organization.
٢. تخصيص التكاليف إلى مجتمعات الكلف لكل نشاط .
2. Assigning Costs to Activity cost pool.
٣. اختيار موجه الكلفة لكل نشاط رئيسي .
3. Selecting The Cost driver for each activity.
٤. تخصيص كلف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات بحسب استهلاكها أو طلبها من الأنشطة .
4. Assigning The Costs of activities to product or services.

٣. ٥ محددات تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC

وتتمثل تلك المحددات بما يأتي: (الموسوي و الغريان ، ٢٠١٠ : ٢٤)

١. صعوبة تحديد موجّهات الكلفة بدقة في المنشأة إلا بعد إجراء دراسات تحليلية لمجمل الأنشطة التي تمارسها سواء أكانت رئيسة أم جزئية، ومن ثم تحديد درجة أولويتها في المسار التشغيلي للمنشأة.
٢. صعوبة قياس تأثير الجوانب السلوكية في العملية الإدارية ومن ثم تأثير ذلك على سلوك التكاليف وامتصاص الموارد المادية المتاحة أو كيفية التصرف بها.
٣. يتطلب أسلوب الكلفة على أساس الأنشطة توافر بيانات مختلفة والقيام بمهمة توصيفها وتحليلها بقدر ما تستلزمه الأنظمة الكفوية التقليدية.
٤. عدم وجود الكادر المحاسبي المؤهل في بعض المنظمات الذي تقع على عاتقه وظيفة أسلوب

الكلفة على أساس الأنشطة إعداداً وتطبيقاً .

٣. ٦ العلاقة بين الموازنة / الكلفة على اساس الانشطة

Relationship between ABC/B

ان استخدام الكلفة على اساس الانشطة في عملية وضع الموازنة تمكن المدراء لتحويل التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة وللتفكير حول التكاليف بأكثر موضوعية ، تعتبر الموازنة على اساس الانشطة جزء من نظام الكلفة على اساس الانشطة . (Haluk , 2010 : 4)

يشيران (Cooper & Kaplan, 1998: 22) إلى أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC ليس أسلوباً محاسبياً فحسب، بل يتعلق بكافة نواحي الأعمال، حيث يساعد الإدارة في معرفة المنتجات الواجب إنتاجها وأي الزبائن تخدم؟، إضافة للدور الذي يلعبه هذا النظام في تحسين الأداء المستقبلي للشركة. وقد عرفاه بأنه: " أداة استراتيجية للشركة تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء الشركة، مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة، ومنها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج أو الخدمة، وقرارات توظيف الموارد". مما يجعل من نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC حجر الأساس الذي يركز عليه اعداد الموازنة على اساس الأنشطة ABB فالخطوة اللاحقة لخطوة التكاليف على اساس الأنشطة ABC هي الموازنة على اساس الأنشطة ABB حيث أن كلاهما يستندان إلى معرفة احتياجات الأنشطة للموارد خلال فترة إعداد الموازنة، وهذا ما يؤكد أن نظام ABB يستمد مفهومه من تطبيق نظامين اساسيين وهما نظام (ABC) ونظام التحليل على أساس الأنشطة Activity based Analyses (ABA)، حيث ان نظام الـ ABC هو ذلك النظام الذي يقوم على تتبع الأنشطة الفعلية والمصادر الفعلية التي قد حققت هدف التكلفة و الاجراءات التي تقوم على توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المنتج. اما في نظام (ABA) فهو يقوم على اجراء التحليل التفصيلي للأنشطة والوظائف وكذلك المصادر التي تستهلكها الانشطة ومن هنا فان كلا النظامين هما اساس لبناء نظام ABB الذي يبني على المعلومات التي يقدمها النظامين ليعطي تقديرات دقيقة للأنشطة المستقبلية والموارد المطلوبة .

إلى أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن. أما أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة فيبدأ بالتنبؤ بالاحتياجات من المنتجات أو الخدمات المقدمة للزبائن والتي تستخدم في تخطيط الأنشطة لمدة الموازنة ومن ثم تحديد الموارد الضرورية لهذه الأنشطة (Hilton , 2011 : 354)

المبحث الرابع / الجانب العملي

٤.١ نبذة مختصرة عن عينة البحث

تعتبر مديرية بلديات بابل احدى تشكيلات وزارة البلديات والاشغال العامة وتتكون من خمس عشرة مؤسسة بلدية موزعة على الاقضية والنواحي وهي (بلدية ابي غرق ، الكفل ، المسيب ، الاسكندرية ، السدة ، جرف النصر ، المحاويل ، الامام ، المشروع ، النيل ، الهاشمية ، المدحتية ، الشوملي ، القاسم والطلية) وتمارس هذه البلديات مجموعة من الانشطة والتي تعتبر على قدر كبير من الاهمية في رفاهية الحياة العامة لابناء المحافظة وتقدم البلديات مجموعة كبيرة من الخدمات يمكن حصرها بالاتي :

١. المحافظة على البيئة من خلال تنظيف الشوارع و الطمر الصحي وردم المستنقعات ورفع الانقاض وتوزيع الحاويات .

٢. اقامة المشاريع الترفيهية العامة كالحدايق والمنتزهات والمشاتل .

٣. توزيع الاراضي على المواطنين وتأجير الممتلكات الخاصة بها كالاكشاك والحوانيت .

٤. صيانة وادامة الحدايق والمنتزهات والشوارع والطرق والجسور .

٥. تحديد وتنظيم الاعلانات التجارية .

٦. مراقبة الاسواق واصدار الاجازات .

٤. ٢ تطبيق الموازنة على اساس الانشطة

لغرض اعداد الموازنة على اساس الانشطة ABB لابد من توفير متطلبات تطبيقها واهم هذه المتطلبات هو نظام الكلفة على اساس الانشطة ABC وسيتم اعادة تخصيص وتوزيع التكاليف لمديرية بلديات بابل على اساس الانشطة وكما يأتي :

جدول (١) يوضح الانشطة وموجهات الكلفة

النشاط	موجه الكلفة
صيانة الالات التخصصية	عدد الالات التخصصية
البيئة	رفع النفايات (طن)
الاملاك	عدد القطع الموزعة
المشاريع	الشوارع المبلطة (كم)
خدمات التنظيف	الشوارع المنظفة (كم)

تم اختيار الانشطة الخمسة التي تقوم بها مؤسسات البلدية وربطها بموجهات كلفة ملائمة لها بالاعتماد على علاقة السبب والنتيجة بين الانشطة وموجهات الكلفة .

٤. ٣ تخصيص وتوزيع تكاليف الانشطة على المؤسسات البلدية

٤. ٣. ١ نشاط الصيانة :

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
امكانية تطبيق نظام الموازنة على اساس النشاط ABB في مديرية بلديات بابل

يعتبر من اهم الانشطة في المؤسسات البلدية حيث يقوم بالمهام الاتية (صيانة الالات والمعدات وصيانة الطرق والجسور وصيانة الحدائق والمتنزهات وغيرها)

تم اختيار عدد الالات التخصصية كموجه تكلفة لهذا النشاط ، واجري توزيع كلفة هذا النشاط والبالغة (٦٥٤٧ ٣٤٧ ١٠١٠) دينار ، علما ان عدد الالات التخصصية (٣١٨) آلية ، كما يأتي :

$$\text{معدل التكلفة لكل آلية} = \frac{1\ 010\ 347\ 654}{318} = ٣\ ١٧٧\ ١٩٤ \text{ دينار}$$

جدول (٢) يوضح توزيع تكاليف نشاط الصيانة على المؤسسات البلدية

المؤسسة	المعدل	عدد الالات التخصصية	اجمالي المبلغ (دينار)
ابي غرق	٣ ١٧٧ ١٩٤	٢١	٦٦ ٧٢١ ٠٧١
الكفل	٣ ١٧٧ ١٩٤	١٧	٥٤ ٠١٢ ٢٩٥
المسيب	٣ ١٧٧ ١٩٤	٣٠	٩٥ ٣١٥ ٨١٦
الاسكندرية	٣ ١٧٧ ١٩٤	٢٧	٨٥ ٧٨٤ ٢٣٤
السدة	٣ ١٧٧ ١٩٤	١٧	٥٤ ٠١٢ ٢٩٥
جرف النصر	٣ ١٧٧ ١٩٤	١٠	٣١ ٧١٧ ٩٤٠
المحاويل	٣ ١٧٧ ١٩٤	٢٧	٨٥ ٧٨٤ ٢٣٤
الامام	٣ ١٧٧ ١٩٤	١٤	٤٤ ٤٨٠ ٧١٤
المشروع	٣ ١٧٧ ١٩٤	٢٤	٧٦ ٢٥٢ ٦٥٣
النيل	٣ ١٧٧ ١٩٤	١٥	٤٧ ٦٥٧ ٩٠٨
الهاشمية	٣ ١٧٧ ١٩٤	٢٠	٦٣ ٥٤٣ ٨٧٧
المدحتية	٣ ١٧٧ ١٩٤	٣١	٩٨ ٤٩٣ ٠١٠
الشوملي	٣ ١٧٧ ١٩٤	١٧	٥٤ ٠١٢ ٢٩٥
القاسم (ع)	٣ ١٧٧ ١٩٤	٣٣	١٠٤ ٨٤٧ ٣٩٨
الطلية	٣ ١٧٧ ١٩٤	١٥	٤٧ ٦٥٧ ٩٠٨
المجموع			١ ٠١٠ ٣٤٧ ٦٥٤

٤ . ٣ . ٢ نشاط البيئة :

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
امكانية تطبيق نظام الموازنة على اساس النشاط ABB في مديرية بلديات بابل

يعد من الانشطة الاساسية والمهمة وفي صلب عمل المؤسسات البلدية اذ يقوم بالمهام الاتية (الطمر الصحي ورفع النفايات والانقاض و ردم المستنقعات وتوزيع الحاويات)

تم اختيار النفايات المرفوعة كموجه تكلفة لهذا النشاط ، وقد اجري توزيع كلفة النشاط على المؤسسات البلدية والبالغة (٤٢٥ ٠٠٠ ٠٠٠) دينار ، علماً ان كمية النفايات المرفوعة هي (٦١٦ ٦٦٩ طن) ، وكما يأتي :

$$\text{معدل كلفة الطن الواحد} = \frac{425\,000\,000}{269\,616} = 1576 \text{ دينار للطن}$$

جدول (٣) يوضح توزيع تكاليف نشاط البيئة على المؤسسات البلدية

المؤسسة	المعدل	كمية النفايات المرفوعة (طن)	اجمالي الكلفة (دينار)
ابي غرق	1576	١٠ ١١٦	١٥ ٩٤٢ ٨١٦
الكفل	1576	١٥ ٩٠٠	٢٥ ٠٥٨ ٤٠٠
المسيب	1576	٤٢ ٠٠٠	٦٦ ١٩٢ ٠٠٠
الاسكندرية	1576	٣٦ ٠٠٠	٥٦ ٧٣٦ ٠٠٠
السدة	1576	١٤ ٤٩٦	٢٢ ٨٤٦ ٦٩٦
جرف النصر	1576	٢ ٤٠٠	٣ ٧٨٢ ٤٠٠
المحاويل	1576	١٥ ٣٦٠	٢٤ ٢٠٧ ٣٦٠
الامام	1576	٨ ٧٠٠	١٣ ٧١١ ٢٠٠
المشروع	1576	١٨ ٠٠٠	٢٨ ٣٦٨ ٠٠٠
النيل	1576	٢ ٨٠٨	٤ ٤٢٥ ٤٠٨
الهاشمية	1576	١٦ ١٧٦	٢٥ ٤٩٣ ٦٧٦
المدحتية	1576	٣٣ ٦٠٠	٥٢ ٩٥٣ ٦٠٠
الشوملي	1576	٤ ٨٠٠	٧ ٥٦٤ ٨٠٠
القاسم (ع)	1576	٤٦ ٣٨٠	٧٣ ٠٩٤ ٨٨٠
الطلبة	1576	٢ ٨٠٨	٤ ٥٣٨ ٨٨٠
المجموع			٤٢٥ ٠٠٠ ٠٠٠

٤ . ٣ . ٣ : نشاط الاملاك :

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
امكانية تطبيق نظام الموازنة على اساس النشاط ABB في مديرية بلديات بابل

يعد من أنشطة المؤسسات البلدية الذي يقوم بالمهام الاتية (توزيع الاراضي للمواطنين وتأجير وبيع الاكشاك والحوانيت)

تم اختيار عدد القطع الموزعة على المواطنين كموجه كلفة لهذا النشاط ، وزعت كلفة هذا النشاط على المؤسسات البلدية والبالغة (١ ٢٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠) دينار ، علما ان عدد القطع الموزعة (٣٦٠٠) قطعة ، وكما يأتي :

$$\text{معدل كلفة القطعة الواحدة} = \frac{1\ 200\ 000\ 000}{3600} = 333\ 333 \text{ دينار للقطعة}$$

جدول (٤) يوضح توزيع تكاليف نشاط الاملاك على المؤسسات البلدية

المؤسسة	المعدل	عدد القطع الموزعة	اجمالي الكلفة (دينار)
ابي غرق	٣٣٣ ٣٣٣	٢٥٢	٨٤ ٠٠٠ ٠٠٠
الكفل	٣٣٣ ٣٣٣	٢٣٨	٧٩ ٣٣٣ ٣٣٣
المسيب	٣٣٣ ٣٣٣	٢٤٤	٨١ ٣٣٣ ٣٣٣
الاسكندرية	٣٣٣ ٣٣٣	١١٤	٣٨ ٠٠٠ ٠٠٠
السددة	٣٣٣ ٣٣٣	٢٨٢	٩٣ ٩٩٩ ٩٠٦
جرف النصر	٣٣٣ ٣٣٣	٣٣٨	١١٢ ٦٦٦ ٥٥٤
المحاويل	٣٣٣ ٣٣٣	٣١٥	١٠٤ ٩٩٩ ٨٩٥
الامام	٣٣٣ ٣٣٣	١٥٨	٥٢ ٦٦٦ ٦١٤
المشروع	٣٣٣ ٣٣٣	١١٥	٣٨ ٣٣٣ ٢٩٥
النيل	٣٣٣ ٣٣٣	١٨٥	٦١ ٦٦٦ ٦٠٥
الهاشمية	٣٣٣ ٣٣٣	٥١٠	١٦٩ ٩٩٩ ٨٣٠
المدحتية	٣٣٣ ٣٣٣	٢٦٠	٨٦ ٦٦٦ ٥٨٠
الشوملي	٣٣٣ ٣٣٣	١٣٥	٤٤ ٩٩٩ ٩٨٥
القاسم	٣٣٣ ٣٣٣	٢٣٠	٧٦ ٦٦٦ ٥٩٠
الطليعة	٣٣٣ ٣٣٣	٢٢٤	٧٤ ٦٦٦ ٥٩٢
المجموع			١ ٢٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠

٤ .٣ .٤ نشاط المشاريع :

عدد خاص بالمؤتمر الطلابي الاول
امكانية تطبيق نظام الموازنة على اساس النشاط ABB في مديرية بلديات بابل

يعد من أنشطة المؤسسات البلدية التي تهتم بالمهام الاتية (انشاء وتبليط الطرق والجسور وانشاء الحدائق والمنتزهات والمشاتل وغيرها)

تم اعتماد الشوارع المبلطة كموجة تكلفة لهذا النشاط ، وقد وزعت تكاليف هذا النشاط على المؤسسات البلدية والبالغة (١٢ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠) دينار ، علما ان طول الشوارع المبلطة بلغت (٥٠٠ كم) ، وكما يأتي

$$\text{معدل كلفة الكيلو متر الواحد} = \frac{12\,000\,000\,000}{500} = 24\,000\,000 \text{ دينار للكيلومتر}$$

جدول (٥) يوضح توزيع تكاليف نشاط المشاريع على المؤسسات البلدية

المؤسسة	المعدل	طول الشوارع المبلطة (كم)	اجمالي الكلفة (دينار)
ابي غرق	24 000 000	٢٥	٦٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠
الكفل	24 000 000	٣٦	٨٦٤ ٠٠٠ ٠٠٠
المسيب	24 000 000	٢٨	٦٧٢ ٠٠٠ ٠٠٠
الاسكندرية	24 000 000	٢٢	٥٢٨ ٠٠٠ ٠٠٠
السدة	24 000 000	٣٢	٧٦٨ ٠٠٠ ٠٠٠
جرف النصر	24 000 000	١٧	٤٠٨ ٠٠٠ ٠٠٠
المحاويل	24 000 000	٣٥	٨٤٠ ٠٠٠ ٠٠٠
الامام	24 000 000	٤٢	١ ٠٠٨ ٠٠٠ ٠٠٠
المشروع	24 000 000	٤١	٩٨٤ ٠٠٠ ٠٠٠
النيل	24 000 000	٣٥	٨٤٠ ٠٠٠ ٠٠٠
الهاشمية	24 000 000	٣٣	٧٩٢ ٠٠٠ ٠٠٠
المدحتية	24 000 000	٤٦	١ ١٠٤ ٠٠٠ ٠٠٠
الشوملي	24 000 000	٣٥	٨٤٠ ٠٠٠ ٠٠٠
القاسم (ع)	24 000 000	٤٥	١ ٠٨٠ ٠٠٠ ٠٠٠
الطلبة	24 000 000	٢٨	٦٧٢ ٠٠٠ ٠٠٠
المجموع			١٢ ٠٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠

٤ . ٣ . ٥ نشاط التنظيف :

٤.٤ الموازنة على اساس النشاط لمديرية بلديات بابل

جدول (٧) يوضح الموازنة على اساس الانشطة اعتمادا على الجدول اعلاه

انشطة الخدمات	المخطط	الكلفة غير المباشرة المخططة للوحدة	اجمالي المخططة	ت.غ.م
الصيانة	٣١٨ الة	٣ ١٧٧ ١٩٤	١ ٠١٠ ٣٤٧ ٦٩٢	
نشاط البيئة	٥٠٠٠٠٠ طن	1576	٧٨٠ ٠٠٠ ٠٠٠	
نشاط الاملاك	٤٥٠٠ قطعة موزعة	٣٣٣ ٣٣٣	١ ٤٩٩ ٩٩٨ ٥٠٠	
نشاط المشاريع	٧٥٠ كم	٢٤ ٠٠٠ ٠٠٠	١٠ ٨٠٠ ٠٠٠ ٠٠٠	
نشاط التنظيف	١٠٠٠٠٠ كم	٣٣٦٣	٣٣٦ ٣٠٠ ٠٠٠	
المجموع			١٤ ٣٢٦ ٦٤٦ ١٩٢	

المبحث الخامس / الاستنتاجات والتوصيات:

١.٥ الاستنتاجات:

يمكن تقديم مجموعة من الاستنتاجات كما يأتي:-

١. ان تطبيق الموازنة على اساس الانشطة (ABB) من قبل مديرية بلديات بابل يوفر معلومات اكثر دقة وموضوعية .
٢. تطبق مديرية بلديات بابل نظام الموازنات التقليدي في اعداد الموازنة.
٣. افتقار مديرية بلديات بابل الى متطلبات اعداد الموازنة على اساس الانشطة (ABB) كالكوادر البشرية المؤهلة والانظمة المحاسبية الحديثة .
٤. ان زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع تكلفة خدمات مديرية بلديات بابل يعطي حافزا لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB .
٥. بسبب ما تتطلبه الموازنة على اساس الانشطة ABB الى وجود نظام الكلفة على اساس الانشطة الامر الذي يسهم وبشكل كبير في توفير قاعدة بيانات عن تكاليف الخدمة بشكل اكثر عدالة .
٦. تعتبر الموازنة على اساس الانشطة ABB ثمرة نظام الكلفة على اساس الانشطة ABC.

٥. ٢ التوصيات :

بناء على ما جاء في الاستنتاجات يمكن ايجاز اهم التوصيات:-

- ١) ضرورة الاستعانة بالمصادر العلمية كالأبحاث والرسائل والاطاريح او الخبراء والمكاتب الاستشارية المحاسبية للتخطيط والمساعدة في تطبيق نظام الموازنة على اساس الانشطة . ABB
- ٢) ضرورة تأهيل الملاك المحاسبي في المديرية وتدريبه على معالجة البيانات والمعلومات الكترونيا .
- ٣) ضرورة عقد دورات تدريبية للكادر المحاسبي من أجل زيادة كفاءة وفاعلية هذا الملاك في مجال اعداد وتنفيذ الموازنة على اساس الانشطة ABB .
- ٤) إقناع الإدارة العليا للمديرية بأهمية ودور نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB وما يقدمه لهم من بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة تساعد في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة .
- ٥) ضرورة فهم وإدراك المستويات الادارية بمميزات الانظمة الحديثة (ABC و ABB) بدورهما في اعادة توزيع التكاليف بشكل ادق وفي عملية التخطيط السليم .
- ٦) لغرض نجاح مثل هذه الانظمة الحديثة لا بد من تظافر الجهود بين الادارات جميعها للتغلب على الصعوبات ان وجدت في عملية التطبيق .

المصادر

١. بيانات و اقوائم مالية وتحليلات ارصدة لمديرية بلديات بابل .
٢. الموسوي ، عباس والغريان ، فاطمة . (٢٠١٠) : " التكامل بين ادارة الجودة الشاملة واسلوب التكاليف على اساس الانشطة " ، مجلة الادارة والاقتصاد ، العدد الثمانون .
٣. مهلهل ، عباس . (٢٠١٣) : استخدام تقنية مراجعة وتقويم البرامج (pert) في تحقيق فاعلية الكلفة والادارة على اساس النشاط (ABC/M) بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية / واسط ، اطروحة دكتوراة غير منشورة ، جامعة بغداد ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية .
٤. Atkinson, A., Kaplan, R., Matsumura, E., and Young, S. (2012) : "Management Accounting: Information for Decision Making and Strategy Execution , 6th. ed., Pearson Education, Inc., Upp.er Saddle River, New Jersey, USA.
٥. Barfield, J. , Raiborn , Kinney, M. (2003) : cost accounting traditions and innovations , 5e , south western , Thomson .
٦. Cooper, R. and R. Kaplan, (1998), "Profit Priorities from ABC Costing", Harvard Business Review.
٧. Drury . (2006) : cost and management accounting , 6e , Thomson, London .



- Hanson , D. , Mowen, M. , (2007) : managerial accounting , 8e , Thomson south western .^٨
- Hilton . (2011) : managerial accounting creating value in a dynamic business environment , 9e , McGraw Hill .^٩
- Haluk .(2010) : THE ROLE OF ACTIVITY BASED BUDGETING ON TARGET COSTING PRACTICES , Suleyman Demirel University, The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences Y.2010, Vol.15, No.1 pp.213-233.^{١٠}
- Horngren, C. , Datar , S. , Rajan , M. , (2012) : cost accounting managerial emphases , 14e , prentice Hall .^{١١}
- (2013) : integration of activity based budgeting and activity based management , Huynh, T. , Gong, G. , Huynh, H. , International Journal of Economics, Finance and Management Sciences.^{١٢}
- Maher . (1997) cost accounting, 5e, McGraw Hill .^{١٣}
- Mousatafa , Essam . (2005) , "An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions".^{١٤}
- Shane . (2005) : activity based budgeting Creating a Nexus between Workload and Costs . www.jonmshaneassociates.com .^{١٥}
- Sorinal, Boca , Barbu , Rof , Topor . (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 .^{١٦}
- www.cgma.org . online . .^{١٧}