



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جمهورية العراق

جامعة المستقبل

كلية العلوم الإدارية

التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط  
وأثره في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية

كجزء من متطلبات نيل شهادة البكالوريوس في المحاسبة

اعداد الطالبات

زهراء عبد الكريم عبد الله

زينة إبراهيم حسن

سارة علي حمود

لشرف الأستاذة

سهام عبود حسين

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شَهِدَ اللَّهُ أَنَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ وَالْمَلَائِكَةُ وَأُولُو الْعِلْمِ قَائِمًا بِالْقِسْطِ

صدق الله العظيم

\*سورة آل عمران آية (18)

## الاهداء

### نهدي هذا البحث

الى من ربونا وتعبوا من اجلنا رحم الله من توفى منهم وحفظ الله من بقي منهم

الى من كان سندنا ووقف بجانبنا طوال مسيرتنا حفظكم الله وادامكم لنا

الى من كان فخراً وذخراً لنا اخوتنا واخواتنا حفظهم الله جميعاً

الى اساتذتنا الكرام الذين اهتمونا بالعلم والمعرفة شكراً لجهودكم المباركة معنا

والى من قدم الدعم لنا ومواساتنا والوقوف بجانبنا كلما احتجنا لهم حفظكم الله جميعاً .



## الشكر والامتنان

الحمد لله الذي علم بالقلم، علم الانسان ما لم يعلم، والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين، نبينا محمد وعلى آله وصحبه اجمعين.

يسرنا ويشرفنا ان نتقدم بأسمى عبارات الشكر والامتنان الى استاذتنا الفاضلة (سهام عبود حسين)، التي أشرفت على بحث تخرجنا، فكانت نعم المرشدة لنا، ولم تبخل علينا بتوجيهاتها لنا في اعداد هذا البحث، فجزاها الله عنا خير الجزاء.

كما نتقدم بخالص الشكر والتقدير الى عمادة كلية (العلوم الإدارية) والى كافة اساتذتنا الافاضل في قسم (المحاسبة) الذين تلقينا على أيديهم المعرفة طوال سنوات دراستنا الجامعية.

ونتقدم بالشكر والتقدير الى لجنة المناقشة الموقرة،

كما نتقدم بالشكر الى زميلاتنا في الجامعة، الذين تشاركنا معهم رحلة الدراسة الجامعية، حيث كانوا خير عون وسند.

وفي الختام، نهدي هذا الثمر المتواضع الى عائلاتنا والى كل من وقف معنا وساندنا بدعائه وتشجيعه لنا لنصل الى هذا اليوم بفضلهم، فجزى الله الجميع خير الجزاء.

## المستخلص

يدور هذا البحث حول دراسة فكرة أساسية وهي كيفية دمج نوعين من الموازنات الحديثة (الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس النشاط) لتحسين أداء الوحدات الاقتصادية. تكمن مشكلة البحث في ان الموازنات التقليدية القديمة أصبحت غير فعالة، فهي تكرر أخطاء السنوات السابقة وتؤدي الى صرف أموال في أماكن ليست ضرورية. اعتمد هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي لتحليل كيف يمكن لهذا التكامل ان يغير طريقة إدارة الأموال، فالموازنة الصفريّة تساعدنا على مراجعة المصاريف من الصفر للتأكد من أهميتها، بينما تساعدنا الموازنة على أساس النشاط من معرفة تكلفة كل عمل تقوم به المؤسسة بدقة عالية. حيث توصل البحث الى الجمع بين هذين الموازنتين يساعد الإدارة على توفير المبالغ المهدورة ومن ثم توجيهها نحو المشاريع المهمة التي تحقق اهداف الشركة طويلة الأمد. أوصى البحث، بضرورة ان تبتعد المؤسسات والوحدات الاقتصادية عن الطرق التقليدية المملة، وان تبدأ بتطبيق هذا النظام المتكامل لضمان النجاح والاستمرار في السوق الاقتصادي.

الكلمات المفتاحية : الموازنة الصفريّة، الموازنة على أساس النشاط، التكامل المحاسبي، الأهداف الاستراتيجية، الوحدات الاقتصادية.

## المقدمة

تعد البيئة الاقتصادية الحالية بيئة صعبة ذات طبيعة متقلبة ومعقدة، حيث تفرض على المنشآت الاقتصادية صعوبات بشكل مستمر تتطلب كفاءة عالية في إدارة الموارد الحالية. بسبب هذه التحديات، لم تعد أساليب الموازنات التقليدية كافية لتلبي طموح المنظمات الاقتصادية، وذلك نظراً لما تعانيه من عيوب أبرزها (الافتقار للمرونة) إضافة الى الترحيل الخاطئ من الماضي وتراكم التكاليف الغير ضرورية.

ومن هنا ظهرت الحاجة الى تقنيات إدارية ومحاسبية أكثر مرونة ودقة، واولها الموازنة الصفرية التي تقوم بالمساءلة عن كل مبلغ تم انفاقه بافتراض ان النشاط يبدأ من الصفر،

اما الموازنة على أساس النشاط فهي تركز على تحليل أسباب التكاليف وتقوم بتوجيه الموارد نحو الأنشطة التي تحقق قيمة حقيقية للمنظمة. إن جوهر هذا البحث لا يقتصر على عرض كل موازنة بشكل منفصل، بل يسعى الى استكشاف نقطة التكامل بينهما.

فالتكامل بين الموازنة الصفرية (BBZ) والموازنة على أساس النشاط (BBA) يعد أداة استراتيجية قوية، إذ تعمل الموازنة الصفرية (BBZ) على التخلص من الأنشطة غير المبررة، بينما تضمن الموازنة على أساس النشاط (BBA) (جودة التخصيص) بناءً على العمليات الفعلية. فهذا التكامل هدفه ان يحول الموازنة من مجرد أداة مالية ورقابية الى أداة استراتيجية تضمن ملائمة الموارد المادية والبشرية مع الأهداف طويلة الاجل للوحدات الاقتصادية، حيث يحقق لها الاستدامة والميزة التنافسية.

# المبحث الأول

## منهجية البحث

يعرض هذا المبحث مشكلة البحث وأهدافه وأهميته وفرضياته وما تتطلبه منهجية البحث العلمي من العناصر الأخرى المكمل له.

### 1- مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة هذا البحث في عجز الوحدات الاقتصادية عن إدارة مواردها بكفاءة عالية عند الاعتماد على الموازنات التقليدية التي تتجاهل التغيرات المهمة الحاصلة في طبيعة الأنشطة، مما يؤدي الى ظهور فجوة بين الانفاق الفعلي و الاهداف الاستراتيجية، ومن هنا تظهر الحاجة العلمية الى تحليل مدى فاعلية التكامل بين الموازنتين الموازنة الصفرية و الموازنة على أساس النشاط كبديل استراتيجي، و الإجابة على تساؤل " كيف يمكن لهذا التكامل ان يسهم في توجيه الموارد نحو الأهداف التي تحقق قيمة مضافة فعلية؟".

### 2-أهمية البحث:

تتركز أهمية البحث في تسليط الضوء على الحلول المحاسبية المعاصرة التي تدمج بين الرقابة المشددة على بنود التكاليف (الموازنة الصفرية) وبين دقة التوزيع التشغيلي (الموازنة على أساس النشاط). ويكتسب البحث أهميته من خلال محاولة سد الفجوة النظرية حول كيفية اندماج الموازنتين لخدمة التوجهات الاستراتيجية، مما يوفر مفهوم نظري يساعد على فهم آلية ترشيد الانفاق.

### 3-اهداف البحث:

يسعى البحث الى تقديم مجموعة من الأهداف أهمها:

\*التعريف بخصائص الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط كأدوات حديثة للمحاسبة الإدارية.

\*تحليل طبيعة العلاقة التكاملية بينهما وكيفية دمج خطواتهما معا.

\*بيان دور هذا التكامل في دعم المسار الاستراتيجي للوحدات الاقتصادية.

#### 4-فرضيات البحث:

يقوم البحث على فرضية " ان تبني إطار متكامل يجمع بين خصائص الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط يوضح نظام تخطيطي أكثر دقة، مما يؤدي الى تعزيز قدرة الوحدة الاقتصادية على الوصول الى غايتها الاستراتيجية،"

#### 5- منهج البحث:

لتحقيق اهداف دراسة البحث في اطارها النظري، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي. حيث يقوم هذا المنهج على مراجعة وفحص الادبيات المحاسبية السابقة، والكتب والدراسات ذات الصلة، ومن ثم القيام بعملية تحليل ومقارنة لاستخراج النتائج وربط المتغيرات مع بعضها البعض، وصولا الى تقديم رؤية متكاملة حول موضوع البحث.

#### 6- حدود البحث

الحدود الموضوعية: تركز على تقنيات الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط وعلاقتها بالأهداف الاستراتيجية.

الحدود المكانية والزمانية: يعتمد هذا البحث على الإطار النظري والتحليلي للأدبيات المنشورة حتى عام 2026.

## المبحث الثاني

### الإطار النظري والمفاهيمي

المطلب الأول: الموازنة الصفرية (ZBB):-

أولاً: مفهوم الموازنة الصفرية

هي أسلوب تخطيط وموازنة حيث يجب على كل مدير تبرير مخصصاته المالية ابتداءً من الصفر، بدلاً من الاعتماد على الموازنات السابقة كأساس للتخطيط، حيث يتم تقييم جميع الأنشطة وتصنيفها حسب الأولوية، ثم تخصيص الموارد على أساس هذه الأولويات وليس على أساس ما تم إنفاقه سابقاً (Drucker,2010,P45).

وأيضاً تعرف بأنها نظام متكامل لإعداد الموازنات التخطيطية يقوم هذا النظام على أساس ان كل نشاط او برنامج او مقترح يجب ان يثبت غايته الاقتصادية من جديد في كل موازنة، وكأنه يستخدم لأول مرة، مع اهمال كل ما أنفق في الفترات السابقة. (عبدالفتاح،2020،ص78).

ثانياً: الخصائص الأساسية للموازنة الصفرية

تتميز الموازنة الصفرية بمجموعة من الخصائص أهمها ما يلي:

- 1-عدم اعتمادها على التاريخ: لا تعتمد الموازنة الصفرية على ارقام نشاط الفترة السابقة كنقطة للبدء، بل تبدأ من الصفر في كل دورة موازنة (Horngren et al.,2018).
- 2-التركيز على سلسلة القرارات: يتم تقسيم أنشطة الوحدة الاقتصادية الى "سلسلة من القرارات" تمثل أصغر وحدات التحليل التي يمكن تقييمها بشكل مستقل (Drury,2018).
- 3-التركيز على الأولويات: يتم ترتيب الأنشطة والبرامج حسب أهميتها النسبية لدى المنظمة، ويتم العمل بها وفق الأولويات (الشيخ،2019).
- 4- إعادة التقييم الشامل: يتم إعادة تقييم جميع الأنشطة والبرامج القائمة بشكل دوري، وليس فقط البرامج الجديدة (Garrison et al.,2021).
- 5-المشاركة الإدارية: تتطلب الموازنة الصفرية مشاركة من مستويات الإدارة المختلفة، مما يعزز الشعور بالمسؤولية (Hilton&Platt,2020).

### ثالثاً: مراحل إعداد الموازنة الصفرية

يمر إعداد الموازنة الصفرية بعدة مراحل هي:

المرحلة الأولى: تحديد وحدات القرار

تبدأ عملية الموازنة الصفرية بتقسيم الوحدة الاقتصادية الى وحدات قرار او مراكز مسؤولية يمكن تحليل أدائها بشكل مستقل ووحدة القرار قد تكون إدارة، او قسم او برنامج، او قد تكون نشاط معين (Shim&Siegel,2015).

المرحلة الثانية: إعداد سلسلة القرارات

في هذه المرحلة يقوم المسؤول عن كل وحدة قرار بإعداد سلسلة من القرارات لكل نشاط او برنامج تابع لوحده. وتتضمن سلسلة القرار عدة عناصر هي (Anthony et al.,2020).

- وصف النشاط وأهدافه.
- البدائل الممكنة لتنفيذ النشاط.
- الفوائد المتوقعة (الملموسة وغير الملموسة).
- التكاليف المتوقعة لكل بديل.
- عواقب عدم تنفيذ النشاط.

المرحلة الثالثة: تصنيف وترتيب سلسلة القرارات

تقوم الإدارة العليا بمراجعة جميع سلاسل القرارات الواردة من وحدات القرار المختلفة، وتصنيفها وترتيبها حسب أهميتها للمنظمة ككل. ويتم هذا الترتيب وفق معايير محددة مثل (Atkinson et al.,2018):

- مدى مساهمة النشاط في تحقيق الأهداف الاستراتيجية.
- درجة المخاطرة.
- الاثار الاجتماعية والقانونية.
- العائد على الاستثمار المتوقع.

## المرحلة الرابعة: تخصيص الموارد

في هذه المرحلة يتم تمويل سلسلة القرارات وفقاً لترتيبها التنازلي، ابتداءً من السلسلة الأكثر أهمية، وحتى نفاذ الميزانية المخصصة. وبالتالي قد لا يتم تمويل السلاسل ذات الأولوية المنخفضة أو يتم تأجيلها (Weygandt et al.,2018).

## رابعاً: مزايا وعيوب الموازنة الصفريّة

### أولاً: مزايا الموازنة الصفريّة:

- 1- كفاءة تخصيص الموارد: تساعد الموازنة الصفريّة في توجيه الموارد المحدودة في الوحدة الاقتصادية نحو الأنشطة الأكثر أهمية وفعالية (Blocher et al.,2019).
- 2- الحد من الهدر: تساهم في التخلص من الأنشطة الغير ضرورية التي قد تستمر في الموازنات التقليدية (Hansen & Mowen,2017).
- 3- تعزيز المشاركة والمساءلة: من خلال مشاركة المدراء في عملية التخطيط وتعزز شعورهم بالمسؤولية (Zimmerman,2020).
- 4- المرونة: تساعد المنظمة بالتأقلم بسرعة مع التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية (Eldenburg & Wolcott,2016).
- 5- تشجيع الابداع والابتكار: تحفز المدراء على البحث عن طرق أكثر كفاءة وفعالية لتنفيذ الأنشطة (Kaplan & Atkinson,2015).

### ثانياً: عيوب الموازنة الصفريّة:

- 1- التعقيد: قد تكون عملية اعداد القرارات و تصنيفها معقدة، خاصة في الوحدات والمنظمات الكبيرة (Drury,2018).
- 2- التكلفة العالية: تتطلب الموازنة الصفريّة وقت وجهد وموارد كبيرة لإعدادها. (Weygandt et al.,2018).
- 3- التركيز على المدى القصير: قد تركز القرارات على السنة المالية القادمة فقط، مما قد يؤدي الى ضعف التخطيط طويل الاجل (Garrison et al.,2021).
- 4- المقاومة التنظيمية: قد يواجه تطبيق الموازنة الصفريّة مقاومة من المدراء الذين يرون فيها تهديداً لمواردهم (Horngren et al.,2018).
- 5- صعوبة قياس الفوائد غير الملموسة: قد يصعب احياناً قياس الفوائد غير الملموسة لبعض الأنشطة مثل التدريب والعلاقات العامة (Hilton & Platt,2020).

## المطلب الثاني: الموازنة على أساس النشاط (ABB):-

### أولاً: مفهوم الموازنة على أساس النشاط

هي عملية تخطيط مالي تعتمد على تحليل الأنشطة التي تقوم بها المنظمة لتحديد الموارد المطلوبة لتنفيذ هذه الأنشطة بمستويات محددة من الأداء، بما يحقق الأهداف الموضوعية للمخرجات. (Kaplan & Cooper,2017,p112)

وتعرف أيضاً بأنها أسلوب لإعداد الموازنات التخطيطية يركز على الأنشطة كأدوات أساسية للتكاليف، حيث يتم تحديد مستوى المخرجات المطلوب ثم تقدير الموارد المطلوبة لتقديم الدعم لتلك الأنشطة (حجازي، 2021، ص 156).

### ثانياً: خصائص الموازنة على أساس النشاط:

1- تحليل اسباب التكلفة: تركز على العوامل التي تؤدي فعلاً الى حدوث التكلفة مثل عدد أوامر الشراء او

ساعات التشغيل (Cokins,2017).

2- الرؤية العكسية للموازنة: تبدأ من المخرجات المستهدفة لتحديد الأنشطة اللازمة ثم الموارد المطلوبة

(Horngren et al.,2021).

3- إدارة القيمة: تميز بوضوح بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة

(Brimson & Antos,1999).

### ثالثاً: مزايا الموازنة على أساس النشاط:

1- الدقة في التنبؤ: من خلال توفير تقديرات مالية أكثر واقعية لأنها مرتبطة بخطة التشغيل الفعلية (Kaplan & Anderson,2017)

2- تحسين العمليات المستمر: من خلال تشجيع المدراء للبحث عن طرق لتنفيذ الأنشطة بكلفة اقل وكفاءة اعلى (Cokins,2017).

3- الشفافية الكاملة: تظهر للإدارة العليا بشكل واضح اين تذهب الأموال وكيف تساهم في النتائج النهائية (Bragg,2022).

### رابعاً: عيوب الموازنة على أساس النشاط:

1- التعقيد: تتطلب الموازنة على أساس النشاط فهم عميق للأنشطة ومسببات التكلفة حيث يكون الفهم مقعد في المنظمات الكبيرة (Drury,2018).

2- تكلفة التصميم والتشغيل: تحتاج الى نظام معلومات قوي وجهد تحليلي مستمر (Garrison et al.,2021).

3- التركيز الداخلي: تركز بشكل اكبر على الكفاءة التشغيلية الداخلية على حساب العوامل الخارجية مثل العملاء و المنافسين (Blocher et al.,2019).

## المطلب الثالث: التكامل بين الموازنة الصفرية (ZBB) والموازنة على أساس النشاط (ABB)

### أولاً: الأساس الفكري للتكامل

يقوم التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط على فكرة ان للإسلوبين مزايا يمكن ان تكمل الأخرى، وان دمجها في نموذج واحد يمكن ان يخلق نظام للموازنات اكثر قوة وفعالية. فعندما تركز الموازنة على أساس النشاط على تحليل العلاقة بين الأنشطة والموارد، توفر الموازنة الصفرية آلية لتقييم وترتيب أولويات هذه الأنشطة بناء على مساهمتها في الأهداف الاستراتيجية (Kaplan & Cooper,1998).

### ثانياً: نقاط الالتقاء والتكامل بين الاسلوبين

يمكن تحديد نقاط الالتقاء والتكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط في الجدول التالي (عبدالفتاح،2020):

مجال المقارنة	الموازنة الصفرية ZBB	الموازنة على أساس النشاط ABB	نقطة التكامل
وحدة التحليل	مجموعة القرارات	الأنشطة	يمكن تحويل الأنشطة الى مجموعة من القرارات
تحديد التكاليف	تحليل التكاليف التقليدية	تحليل التكاليف على أساس النشاط	إستخدام معلومات ABB لتغذية مجموعة القرارات
تقييم الأولويات	ترتيب القرارات حسب التسلسل	تحليل قيمة الأنشطة	الجمع بين الترتيب وتحليل القيمة
الربط بالأهداف	ربط مباشر بالأهداف	ربط غير مباشر بالأهداف	تعزيز الربط من خلال سلسلة القرارات
تحسين الاداء	تخفيض التكاليف	تحسين الأنشطة	تحسين الأنشطة مع تخفيض التكاليف

## المطلب الرابع: الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية

### أولاً: مفهوم الأهداف الاستراتيجية

هي النتائج الرئيسية التي تسعى المنظمة أو الوحدة الاقتصادية لتحقيقها على المدى الطويل، وهي مشتقة من رسالتها، (Wheelen et al.,2018, p. 134).

تتميز الأهداف الاستراتيجية بمجموعة من الخصائص، حيث يجب ان تكون (David & David,2017):

- محددة: أي واضحة وغير قابلة للتأويل.
- قابلة للقياس: يمكن قياس درجة تحقيقها كما ونوعاً.
- قابلة للتحقق: واقعية وفي متناول المنظمة.
- محددة زمنياً: لها أطار زمني محدد للتحقق.
- ذات صلة: مرتبطة برسالة المنظمة.

### ثالثاً: تصنيفات الأهداف الاستراتيجية

تصنف الأهداف الاستراتيجية وفق عدة معايير أهمها:

#### 1- التصنيف حسب المستوى (Hill & Jones,2020):

- أهداف على مستوى المنظمة
- أهداف على مستوى وحدات الأعمال
- أهداف على مستوى الوظائف

#### 2- التصنيف حسب المنظور (Kaplan & Norton,1996):

- الأهداف المالية
- أهداف العملاء
- أهداف العمليات الداخلية
- أهداف التعلم والنمو

#### 3- التصنيف حسب طبيعة الهدف (الزهراني، 2020):

- أهداف ربحية
- أهداف سوقية
- أهداف اجتماعية
- أهداف بيئية

## المبحث الثالث

### الجانب التطبيقي المقترح للتكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط

أولاً: يتم في هذا المبحث اعتماد البيانات المالية والتشغيلية المأخوذة من (الشركة العامة للصناعات النسيجية في الحلة/معمل القديفة)، بالتحديد (قسم الخياطة). وذلك لتوفير ما يلزم لتطبيق التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط .

ثانياً: تحديد الأنشطة ومسببات الكلفة (الموازنة على أساس النشاط (ABB)

تبدأ المرحلة الأولى في التطبيق بتحديد الأنشطة الجوهرية التي يمر بها المنتج داخل قسم الخياطة، ومن ثم ربطها بموجهات الكلفة المناسبة لضمان عدالة توزيع التكاليف غير المباشرة كما هو موضح بالجدول ادناه: (رشيد، 2020، ص 86)

ت	الأنشطة الرئيسية	الاحداث المرتبطة بالانشطة	مستوى النشاط
1	نشاط مناولة المواد	فحص جودة المواد المستلمة وجرد الكمية المستلمة وإعداد تقرير الاستلام وتوقيعها من امين المخزن وتجهيز دفعات المواد الأولية المطلوبة ونقلها من المخازن وتسليمها لقسم الانتاج	مستوى الدفعة الانتاجية
2	نشاط التصميم	إعداد فكرة التصميم واعداد القالب الخاص بالمنتج وتسليمها لقسم الفصال	مستوى الدفعة الانتاجية
3	نشاط التفصيل	نشر القماش على شكل طبقات وقص القماش وفحصه من السيطرة النوعية	مستوى الدفعة الانتاجية
4	نشاط الخياطة	استلام القماش من قسم التفصيل وخياطة المنتج واجراء الفحص النهائي للمنتج من السيطرة النوعية	مستوى الوحدة الانتاجية
5	نشاط التعبئة والتغليف	استلام المنتج من نشاط الخياطة وتغليف المنتج وتعبئته وتسليمه لمخزن الإنتاج التام	مستوى الوحدة الانتاجية

ثالثاً: صياغة حزم القرار وفق الموازنة الصفرية (ZBB)

تعتمد الموازنة الصفرية على إعادة تقييم الأنشطة من الصفر، وقد تم تطبيق هذا القرار بناءً على حزم القرار لنشاط الخياطة لتوضيح ثلاثة مستويات من الأداء التقديري. كما موضح في الجدول ادناه المبالغ بالدينار: (رشيد، 2020،

ص106)

المستوى الاعلى			المستوى الأدنى			المستوى الحالي			التكاليف
شرف مسطح	شرف مطاط	بدلة العمليات	شرف مسطح	شرف مطاط	بدلة العمليات	شرف مسطح	شرف مطاط	بدلة العمليات	
273	403	950	273	403	950	273	403	950	كافة المواد
104.561	135.08	426.911	104.561	135.08	426.914	426.914	135.081	426.911	تكاليف التحويل
377.561	538.08	1,376.911	377.561	538.08	1,376.914	377.562	538.081	1,376.911	الكلفة الاجمالية للوحدة

يوضح الجدول أعلاه ثلاثة مستويات تمت المقارنة بينهما لتوضيح أي المستويات الأفضل للمنتجات

بدلة العمليات: كلفة انتاج بدلة العمليات في المستوى الحالي 1,376.911 دينار وفي المستوى الأدنى 1,376.914 دينار وفي المستوى الأعلى 1,736.911 دينار. فهذا يعني كلفة المستوى الأدنى اعلى من باقي المستويات بمقدار قليل. فبذلك يمكن اختيار المستوى الأعلى من الإنتاج لأنه يحقق كفاءة عالية في العمل .

شرف مطاط: كلفة انتاج الشرف المطاط في المستوى الحالي 538.073 دينار وفي المستوى الأدنى 538.08 دينار وفي المستوى الأعلى 538.08 دينار فهنا أيضاً يمكن اختيار المستوى الأعلى لأنه اقل بقليل من المستوى الأدنى .

شرف مسطح : كلفة انتاج الشرف المسطح في المستوى الحالي 377.56 دينار و في المستوى الأعلى والأدنى 377.561 دينار بنفس الكلفة فمن الأفضل اختيار المستوى الأعلى لتحقيق افضل مستوى للأداء . فالكفاءة العالية في العمل و التحسين المستمر في الأداء يحققان الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .

رابعاً : تحليل نتائج التكامل الاستراتيجي من خلال المقارنة بين كلف المنتجات الثلاث وفق المدخل التقليدي ووفق المدخل الصفري على أساس النشاط ، حيث تم التوصل الى احتساب كلفة اكثر دقة للمنتجات مقارنة بالواقع الحالي للمعمل، حيث يتبين الأثر في الجدول التالي : (رشيد، 2020، ص111).

المدخل الصفري على أساس النشاط			المدخل التقليدي			التكاليف
شرف مطح	شرف مطاط	بدلة العمليات	شرف مطح	شرف مطاط	بدلة العمليات	
273	403	950	273	403	950	مواد مباشرة
104.561	135.08	426.911	190	205	750	تكاليف التحويل
377.561	538.08	1,376.911	463	608	1,700	كلفة اجمالية للوحدة

يوضح الجدول أعلاه مدى التحسن الذي طرأ على كلفة المنتجات الثلاث عندما تم تطبيق الموازنة الصفريّة على أساس النشاط :

بدلة العمليات: كان توقع الكلفة الاجمالية للوحدة 1700 دينار فعندما تم تطبيق الموازنة الصفريّة على أساس النشاط خفضت الى 1,376.911 دينار.

شرف مطاط : كان توقع الكلفة الاجمالية للوحدة 608 دينار عندما طبقت الموازنة الصفريّة على أساس النشاط خفضت الى 538.08 دينار.

شرف مطح: كان توقع الكلفة الاجمالية للوحدة 463 دينار فعندما طبقت الموازنة الصفريّة على أساس النشاط خفضت الى 377.561 دينار.

هكذا صار بالإمكان لقسم الخياطة عرض منتجاته بأسعار اقل من السوق وتجهيز القطاع العام والخاص بالمنتجات وذلك لأن احد متطلبات الزبائن هو السعر المناسب للمنتجات.

## المبحث الرابع

### أولاً: الاستنتاج

بناء على التحليل الذي يقوم به هذا البحث في اطاره النظري والتطبيقي نتوصل الى الاستنتاجات التالية:

1. قصور الموازنات التقليدية : اثبت البحث ان الموازنات التقليدية لم تعد قادرة على تلبية متطلبات البيئة الاقتصادية لتقلبها وتعقيدها، وذلك بسبب اعتمادها على الترحيل الذي يحتوي على أخطاء من الماضي ومن ثم تراكم التكاليف التي ليست ضرورية .
2. التكامل بين الموازنتين الصفرية وعلى أساس النشاط: ان التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط يمثل أداة استراتيجية قوية. لأن الموازنة الصفرية تعمل على التخلص من الأنشطة التي لم تكن مبررة ومن ثم ترتب الأولويات من الصفر، اما الموازنة على أساس النشاط تقوم بتخصيص التكاليف بدقة عالية للأنشطة الفعلية .
3. تعزيز المنافسة: أدى تطبيق التكامل بين الموازنتين الى تمكن القسم من تخفيض التكاليف لمنتجاته، مما أدى الى تقديم أسعار مناسبة اقل من السوق، وبالتالي تتحقق متطلبات الزبائن وتعزيز القدرة التنافسية بين القطاعين العام والخاص.
4. تحقيق كفاءة التخصيص وخفض التكاليف: قد ظهر في الجانب التطبيقي في قسم الخياطة (الشركة العامة للصناعات النسيجية/ الحلة) ان تطبيق النموذج المتكامل بين الموازنتين أدى الى تحسن ملحوظ بالتكاليف. حيث تم خفض تكلفة المنتجات الثلاث (بدلة العمليات والشرشف المطاط والشرشف المسطح) مقارنة بالمدخل التقليدي.
5. تحولت الموازنة من أداة للرقابة الى أداة استراتيجية: أدى نجاح النموذج المتكامل بتحويل الموازنة من مجرد أداة مالية ورقابية الى أداة استراتيجية تضمن ملائمة الموارد مع الأهداف طويلة الاجل، مما حقق استدامة للوحدة الاقتصادية.

### ثانياً: التوصيات

بناء على النتائج التي توصل اليها البحث، يوصي الباحثين بما يلي:

1. التخلص من الأساليب التقليدية: يجب ابتعاد المؤسسات والوحدات الاقتصادية عن الطرق التقليدية في اعداد الموازنات، وذلك لأنها كثيراً ما تكرر أخطاء الماضي وتؤدي الى هدر الكثير من الموارد.
2. استخدام نظام الموازنة المتكامل: يجب استخدام نظام الموازنة المتكامل الذي يجمع بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط، وذلك لضمان النجاح المستمر في السوق الاقتصادي وهذا يحقق الأهداف الاستراتيجية.
3. تطبيق المنهج الصفري: القيام بتشجيع الإدارات على البدء بمراجعة المصاريف والأنشطة من الصفر وذلك للتأكد من أهميتها وضرورتها قبل تخصيص الأموال.
4. الاعتماد على تحليل الأنشطة: يجب استخدام تحليل الأنشطة ومسببات الكلفة لتحديد الموارد المطلوبة بدقة، بدلاً من الاعتماد على التوقع ا على الأرقام التاريخية للأنشطة.
5. التوسع بالتطبيق العملي: من خلال تعميم تجربة التطبيق على باقي الاقسام والوحدات الاقتصادية لقياس مدى الاستفادة من النظام المتكامل.

## قائمة المصادر والمراجع

1. عبدالفتاح، السيد. (2020). نظم الموازنات التخطيطية: مدخل التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط. المكتبة الجامعية. الإسكندرية، مصر.
2. الشيخ، فؤاد. (2019). المحاسبة الإدارية المتقدمة: الموازنة الصفرية وإدارة التكاليف. مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع. الأردن.
3. حجازي، محمد عباس. (2021). دور الموازنة على أساس النشاط في تحسين الأداء المالي للوحدات الاقتصادية. مجلة الدراسات التجارية والمعاصرة، جامعة القاهرة، مصر.
4. الزهراني، سعيد بن علي. (2020). الإدارة الاستراتيجية: المفاهيم والعمليات. الرياض، المملكة العربية السعودية.
5. رشيد، سمية عبدالاله. (2020). التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط واثره في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية. رسالة ماجستير، جامعة كربلاء.
6. Drucker, P.F. (2010) The practice of. Management. Harper Business. New York: USA.
7. Anthony, R.N., Hawkins, D.F., & Merchant, K. A. (2020). Accounting: text and cases. 13<sup>th</sup> Edition, Mc Graw- Hill Education, USA.
8. Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M. (2018) Management Accounting: Information for Decision- Making and Strategy Execution. Pearson Education, UK.
9. Blocher, E. J., Stout, D. E., Juras, P. E., & Cokins, G. (2019). Cost Management: A Strategic Emphasis. 8<sup>th</sup> Edition, McGraw – Hill Education, New York.
10. Bragg, S.M. (2022). Activity- Based Budgeting. Accounting Tools. Inc., USA.
11. Brimson, J. A., Antos, J. (1999). Driving Value Using Activity – Based Budgeting. John Wiley & Sons, New York.
12. Cokins, G. (2017). Activity- Based Cost Management: An Executive`s Guide. John Wiley & Song, New Jersey.
13. Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1998). The Design of Cost Management Systems. 2<sup>nd</sup> Edition, Prentice Hall, New Jersey.
14. David, F. R., & David, (2017). Strategic Management: A Competitive Advantage Approach, Concepts and Cases. 16<sup>th</sup> Edition, Pearson Education, global edition.
15. Drury, C. (2018). Management and cost Accounting. 10<sup>th</sup> Edition, Cengage Learning, UK.
16. Eldenburg, L. G., & Wolcott. S. K. (2016). Cost Management: Measuring, Monitoring, and Motivating Performance. 3<sup>rd</sup> Edition, Wiley, USA.
17. Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2021). Managerial Accounting. 17<sup>th</sup> Edition, McGraw-Hill Education, USA.

Hansen, D. R., & Mowen, M.M. (2017). Cornerstones of Cost Management. 4<sup>th</sup> .18 Edition, Cengage Learning, USA.

Hilton, R. W., & Platt, D.E. (2020) Managerial Accounting: Creating Value in a .19 Dynamic Business Environment. 12<sup>th</sup> Edition, McGraw-Hill Education, New York.

Horngren, C. T., Datar, S.M., & Rajan, M. V., (2021). Cost Accounting: A .20 Managerial Emphasis. 17<sup>th</sup> Edition, Pearson Education, USA.

Jones, G. R., & Hill, C. W. (2020). Strategic Management Theory: An Integrated .21 Approach. 13<sup>th</sup> Edition, Cengage Learning, USA.

Kaplan, R.S., & Anderson, S. R. (2017). Time-Driven Activity- Based Costing. .22 Harvard Business Review Press, Boston.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating .23 Strategy into Action. Harvard Business School Press, USA.

Siegel, J. G., & Shim, J.K., (2015). Budgeting Basics and Beyond. 5<sup>th</sup> Edition, .24 John Wiley & Sons, New York.

Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E., (2018). Managerial Accounting: .25 Tools for Business Decision Making. 8<sup>th</sup> Edition, John Wiley & Sons, USA.

Wheelen, T. L., Hunger, J. D., Hoffman, A. N., & Bamford, C. E. (2018). Strategic .26 Management and Business Policy: Globalization, Innovation and Sustainability. 15<sup>th</sup> Edition, Pearson, USA.

Zimmerman, J. L., (2020). Accounting for Decision Making and Control. 10<sup>th</sup> .27 Edition, McGraw- Hill Education, New York.