

دراسة تحليلية لأسلوب الموازنة علي أساس النشاط سيد إسماعيل كامل إمام

الملخص:

يهدف هذا البحث إلي إعداد دراسة تحليلية لأسلوب الموازنة علي أساس النشاط للوقوف علي أبرز مزاياه وأهم الإنتقادات الموجهة إليه ومدى الحاجة إلي تطويره حتي يتواكب مع ما تشهده بيئة الأعمال المصرية من تطورات.

النتائج:

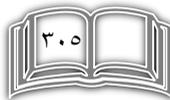
بالرغم من المزايا العديدة للتطبيق العملي للموازنة علي أساس النشاط، إلا أن هناك العديد من الصعوبات التي تواجه تطبيقها في بيئة الأعمال المصرية.

التوصيات:

تطوير أسلوب إعداد الموازنة علي أساس النشاط حتي يتواكب مع التطورات الحديثة ببيئة الأعمال المصرية.

كلمات أساسية:

الموازنات التشغيلية، الموازنة علي أساس النشاط، التكلفة علي أساس النشاط.



Abstract:

The main aim of this research is prepare an analytical study to Activity Based Budgeting method, to determine the main advantages, disadvantage and its need to develop.

Results:

Despite the many advantages of ABB practical application, but there are many difficulties facing its application in the Egyptian business environment.

Recommendations:

Develop ABB method even cope with the recent developments of the Egyptian business environment.

Key Words:

Operating budgets, Activity Based Budgeting, Activity Based Costing.

الإطار العام للبحث

أولاً: مشكلة البحث

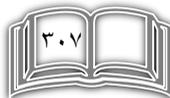
تُعتبر الموازنة أحد الوسائل المستخدمة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، وتساعد في دعم إتخاذ القرارات الإدارية بمنشآت الأعمال، ونتيجة للإنتقادات التي واجهت الأساليب التقليدية لإعداد الموازنة التشغيلية نظراً لعدم مواكبتها للتغيرات السريعة والمتلاحقة ببيئة الأعمال التي أصبحت تتسم بعدم التأكد والتغير المستمر فضلاً عن تركيزها علي الرقابة بدلاً من التركيز علي مساعدة المنشأة لتحقيق أهدافها الإستراتيجية، ظهر أسلوب جديد هو الموازنة علي أساس النشاط وهو أسلوب يركز علي تكاليف الأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات والخدمات ويؤدي إلي تخفيض التكاليف وتحسين دقة التقديرات المالية والإهتمام بالتخطيط السليم والرقابة الفعالة، إلا أن التطبيق العملي له قد أسفر عنه العديد من الصعوبات، أهمها:

١. عدم وجود إطار محدد للإختيار الأمثل لمحركات التكلفة.
٢. إستخدام عدد كبير من محركات التكلفة للأنشطة.

ومن هنا يمكن طرح مشكلة البحث من خلال التساؤل التالي:
هل هناك حاجة إلي تطوير الموازنة علي أساس النشاط؟

ثانياً: أهداف البحث

يهدف البحث بشكل رئيسي إلي تحديد مدي الحاجة إلي تطوير أسلوب الموازنة علي أساس النشاط، حتي تصبح أكثر دعماً لدور إدارة التكلفة في ترشيد القرارات الإدارية، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال إجراء دراسة تحليلية لأسلوب الموازنة علي أساس النشاط للوقوف علي أبرز مزاياه وأهم التحديات التي تواجه تطبيقه في ضوء ما تشهده بيئة الأعمال المصرية من تطورات سريعة ومتلاحقة.



ثالثاً: أهمية البحث

- الأهمية العلمية، طبقاً للدراسات المتاحة في مجال أسلوب الموازنة علي أساس النشاط - في حدود علم الباحث- يتضح ندرة الدراسات التي تناولت مدي الحاجة إلي تطويره بهدف التغلب علي أبرز ما وجه إليها من إنتقادات، ويعد هذا البحث خطوة في هذا الإتجاه.
- الأهمية العملية، تتبع من ما تشهده منشآت الأعمال المصرية من زيادة حدة المنافسة علي المستويين المحلي والعالمي، مما يحتم عليها التوجه نحو إستخدام الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة كأسلوب الموازنة علي أساس النشاط لتحقيق مزايا تنافسية في الوقت والتكلفة والجودة.

رابعاً: فرضية البحث

- إن الموازنة علي أساس النشاط تعاني العديد من الإنتقادات التي تؤثر علي دقة المعلومات التي توفرها لإدارة المنشأة.

خامساً: منهج البحث

تحقيقاً لأهداف الدراسة سوف يتبع الباحث المنهج الإستقرائي، وذلك من خلال دراسة وتحليل ما تضمنه الفكر المحاسبي في مجال البحث والإطلاع علي الكتب والمراجع العلمية العربية والأجنبية والأبحاث وما صدر عن المؤتمرات العلمية والدوريات ذات الصلة بموضوع البحث، فضلاً عن إجراء دراسة ميدانية بإستخدام قوائم الإستقصاء وتحليل بياناتها إحصائياً بهدف التعرف علي آراء الأكاديميين والمحاسبين الممارسين لعملية إعداد الموازنة بمنشآت الأعمال المصرية فيما يتعلق بفرضية البحث التي يحاول الباحث إختبار مدي صحتها.

سادساً: حدود البحث

تقتصر الدراسة علي عينة من منشآت الأعمال المصرية متوسطة الحجم،



حيث تُعد أحد المكونات الهامة في الإقتصاد، إلا أنها تواجه العديد من التحديات كارتفاع سعر الدولار مقابل الجنيه المصري، الإتجاه نحو إلغاء الدعم عن الطاقة مما كان له تأثير هام علي هيكل تكلفتها. ومن ثم حاجة تلك المنشآت إلي معلومات دقيقة عن التكلفة المخططة تساعد علي تحسين قدرة الإدارة في إتخاذ القرارات الإدارية.

سابعاً: خطة البحث

تحقيقاً لأهداف البحث، سوف يتناول الباحث العناصر التالية:

أولاً: طبيعة الموازنة التخطيطية

ثانياً: طبيعة الموازنة علي أساس النشاط

ثالثاً: تقييم أسلوب الموازنة علي أساس النشاط

رابعاً: الدراسة الميدانية وإختبارات الفروض

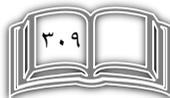
الخلاصة والنتائج والتوصيات

المراجع

دراسة تحليلية لأسلوب الموازنة علي أساس النشاط

أولاً: طبيعة الموازنة التخطيطية

يُعتبر التخطيط السليم أداة تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية والفرعية بالإضافة إلى تحقيق التوازن بين الأهداف والإمكانات المتاحة، وتتضمن عملية التخطيط محاولات جادة من جانب الإدارة للتنبؤ بالمشاكل التي قد تصادف تحقيق أهداف معينة، وبالتالي التوصل إلى أفضل الأساليب لمقابلة هذه المشاكل تجنباً لعنصر المفاجأة وما يترتب عليه من إتخاذ قرارات لترشيد استغلال الموارد المتاحة. ونظراً للزيادة المستمرة في الطلب على الخدمات لإشباع حاجات الأفراد مع الندرة في بعض الموارد البشرية والمادية، فإن محاولة إستغلال وترشيد استخدام تلك الموارد يساعد على تحقيق أقصى درجة من الكفاءة الإنتاجية. وتعتبر



الموازنات أنسب الأدوات التي تساعد الإدارة في تحقيق الكفاءة في الإنفاق والإنتاج. (زكريا عبد الفتاح، ٢٠١٦)ⁱ

والموازنات لها عدة مزايا، هي:

أ- تحسين التنسيق والإتصال بين مختلف أنشطة ووحدات المنشأة
التنسيق هو التناغم وإحداث التوازن بين أنشطة كل وحدات المنشأة بأفضل وسيلة من أجل تحقيق أهداف تلك الوحدات وتحقيق أهداف المنشأة، أما الإتصال فيعني جعل تلك الأهداف مقبولة ومفهومة من جانب جميع العاملين في المنشأة (Dutta, et al., 2009)ⁱⁱ.

ب- توفير إطار للرقابة وإتخاذ القرارات
الغرض الرئيسي للموازنة هو إستخدامها لأغراض الرقابة، وإعداد التقارير لتحديد ما إذا كانت الأحداث تسير طبقاً للخطة، وعملية الرقابة تتضمن ثلاث مراحل متتابعة وكل منها متصلة بالأخري وهي (Arnold & Turley, 2010)ⁱⁱⁱ:

- تسجيل الأداء.
 - مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط أو المتوقع.
 - تحديد الانحرافات وتوفير تغذية عكسية عن المتابعة المستمرة للأحداث.
- إن الموازنة تعتبر أداة ضرورية للإدارة، وتعني الإدارة إدارة موارد محدودة لتحقيق أهداف محددة بكفاءة وإتخاذ قرارات بشأن المستقبل غير المؤكد، ويحاول المديرون الناجحون تحقيق أهداف المنشأة بإستخدام ما لديهم من موارد عن طريق التخطيط والأداء الفعال.

● تحسين كفاءة إستخدام موارد المنشأة

تتضمن عملية إعداد الموازنة لمختلف وحدات المنشأة تحديد الموارد التي تحتاجها كل وحدة في ضوء الأنشطة المخططة، فإعداد موازنة الإنتاج يتطلب تقدير المواد المباشرة والعمل المباشر الذي سوف يتطلبه إنتاج المخرجات المخططة. وموازنة المرتبات تتطلب التنبؤ بالموظفين الذي سوف يحتاجهم كل قسم، وفي حالة توافر التمويل لعدد محدود من الموظفين فقط فعلي وحدات المنشأة



أن توفق أوضاعها، وذلك يقود إلي الكفاءة في تخصيص الموارد المتاحة (Hock, et al., 2010)^{iv}.

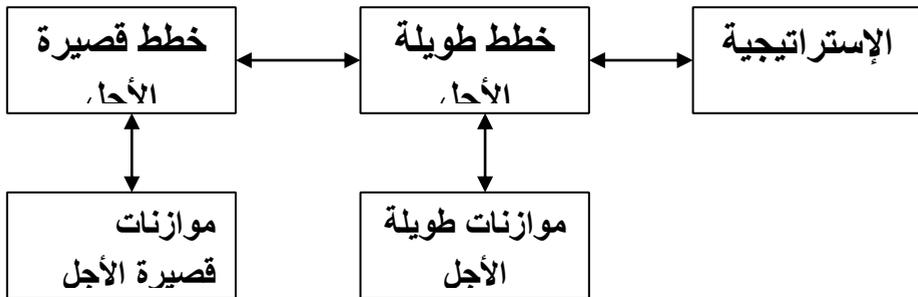
● تحفيز المديرين والعمالين لإنجاز خطط المنشأة

تعتبر الموازنات تحدياً لتحسين أداء العاملين حيث ينظر إلي عدم القدرة علي تحقيق الأرقام المخططة بالموازنة علي أنه فشل ويكون لدي معظم العاملين حافز للعمل بقوة لتجنب الفشل أكثر من العمل لتحقيق النجاح، لهذا تفضل العديد من المنشآت وضع مجموعة من التحديات في صورة أهداف قابلة للتحقيق من جانب العاملين مع وضع قليل من الإثارة لتحسين الأداء، فوضع موازنات غامضة وصعبة التحقيق تزيد من القلق والتوتر دون تحفيز (Horngren, et al., 2012)^v.

● تتضمن تخطيطاً إستراتيجياً وتنفيذ الخطط

إن إعداد الموازنة يعتبر أكثر فائدة عندما يتكامل مع إستراتيجية المنشأة، وتحدد الإستراتيجية كيف توفق المنشأة بين ما لديها من قدرات وإمكانيات وبين الفرص المتاحة لها في السوق لإنجاز أهدافها (Horngren, et al., 2012)^{vi}. ويوضح شكل رقم (١) العلاقة بين الإستراتيجية والتخطيط والموازنات

شكل رقم (١) العلاقة بين الإستراتيجية والتخطيط والموازنات



Source: Horngren, et al., 2012, P. 184.



ويتضح من شكل رقم (١) أن الإستراتيجية تؤثر علي كلٍ من التخطيط طويل وقصير الأجل، حيث يُعبر عن التخطيط من خلال الموازنات طويلة وقصيرة الأجل، كما أن الموازنات يمكن أن تقود إلي تغييرات في الخطط والإستراتيجيات وذلك من خلال ما توفره من تغذية عكسية للإدارة عن التأثيرات المحتملة علي خططهم وإستراتيجيتهم.

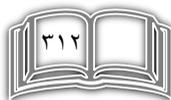
وقد صنف (Horngren, et al., 2012)^{vii} الموازنات من حيث طبيعة المجال الذي تغطيه إلي مجموعتين رئيسيتين هما:

- أ- **الموازنات التشغيلية**، وهي قائمة الدخل المخططة طبقاً للموازنة والموازنات المدعمة والمساندة لها والتي تتمثل في مجموعة موازنات لوظائف مختلفة تغطي سلسلة القيمة بدءاً من البحوث والتطوير إلي خدمة العملاء.
- ب- **الموازنات المالية**، وتركز علي أثر عمليات التشغيل والإنفاق الرأسمالي المخطط علي النقدية وتشمل الموازنة الرأسمالية، والموازنة النقدية، وقائمة المركز المالي طبقاً للموازنة، وقائمة التدفقات النقدية طبقاً للموازنة.

وتعتبر الموازنة التشغيلية أحد الأساليب المحاسبية التي تساعد الإدارة في التخطيط لكل نشاط من أنشطة المنشأة في الفترة أو الفترات الزمنية القادمة، وقد تناولها العديد من الباحثين بوجهات نظر متعددة، أهمها ما يلي:

يري (Weetman, 2010)^{viii} أنها خطة مفصلة للدخل والإنفاق لفترة زمنية محددة مقدماً، تبني علي أساس الأهداف المتفق عليها لهذه الفترة الزمنية، وعلي نحو متصل مع الخطط الإستراتيجية لتحقيق تلك الأهداف.

وأوضح كلٍ من (Horngren, et al., 2012)^{ix} أنها تعبير كمي عن الخطة المقترحة بواسطة الإدارة عن فترة معينة، تساعد علي تنسيق ما تحتاج أدائه لتنفيذ تلك الخطة



بينما أشار (جمال خطاب، ٢٠١٣)^x إلي أنها عبارة عن خطة كمية في شكل نقدي يتم إعدادها وإقرارها مسبقاً لفترة زمنية محددة، توضح عادة الدخل المخطط والمتوقع تولده و/أو النفقات المتوقعة حدوثها أثناء نفس الفترة الزمنية ورأس المال الواجب توظيفه للتوصل إلي هدف محدد.

ويري (Gleim & Flesher, 2014)^{xi} أنها تركز علي تدبير وإستخدام

الموارد، وتتضمن:

- أ- موازنة المبيعات
- ب- موازنة الإنتاج
- ت- موازنة المواد المباشرة
- ث- موازنة العمل المباشر
- ج- موازنة التكلفة الصناعية غير المباشرة
- ح- موازنة مخزون الإنتاج التام آخر المدة
- خ- موازنة تكلفة البضاعة المباعة
- د- موازنة التكاليف غير الصناعية، ومن أمثلتها:
 - موازنة البحوث والتطوير
 - موازنة تصميم المنتج
 - موازنة التسويق
 - موازنة التوزيع
 - موازنة خدمة العملاء
 - موازنة المصروفات الإدارية
- ذ- قائمة الدخل المخطط

ويمكن للباحث اعتماداً علي العرض السابق تحديد ما هية الموازنة التشغيلية، بأنها عبارة عن أداة تنبؤ كمي لمختلف أنشطة سلسلة القيمة تُعد عن فترة مالية محددة مقدماً وذلك للوفاء بأهداف المنشأة وبما يُمكن من الرقابة علي الأداء والمساعدة في إتخاذ القرارات علي نحو أفضل.



ثانياً: طبيعة الموازنة علي أساس النشاط

علي الرغم من أهمية دور الموازنات، إلا أنه نتيجة لما تشهده بيئة الأعمال من تغييرات سريعة ومتلاحقة، فقد واجهت الموازنات التقليدية العديد من الانتقادات، أهمها أنها مهمشة ويشوبها القصور بسبب مشكلات متأصلة ومستمرة تقع في ثلاثة اتجاهات، الأفراد، الأدوات، عملية إعداد الموازنة. (أحمد حسين، ٢٠١٣) ^{xii}

وتعتبر الموازنة علي أساس النشاط ABB من الأساليب المحاسبية الحديثة التي ظهرت لتطوير الموازنات وذلك من خلال الاستفادة من نظام التكلفة علي أساس النشاط ABC، وقد تناولها العديد من الباحثين بوجهات نظر متعددة، أهمها ما يلي:

يري (Shane, 2005) ^{xiii} أن الموازنة علي أساس النشاط تمثل نتاج محاسبة التكلفة علي أساس النشاط ABC وتتشابه مع الموازنة الصفرية ZBB، وأن هذا النوع من الموازنات له القدرة علي ربط الأنشطة بالمصروفات بما يمكن من تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة ومن ثم خفض الإنفاق علي تلك الأنشطة. ويري (Mclemore, 2006) ^{xiv} أنها بمثابة تقنية حديثة تهدف إلي تحسين دقة التقديرات المالية وزيادة درجة إدراك المنشأة.

بينما أوضح (Hock, et al., 2010) ^{xv} أنها إمتداد لنظام التكلفة علي أساس النشاط بالمنشأة حيث تستخدم نفس أوعية التكلفة لتجميع تكلفة الأنشطة، كما إنها تحدد الأنشطة عالية القيمة المضافة وتتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة وتدعم التحسين المستمر فضلاً عن دعم المقابلة بين النتائج الفعلية والنتائج المخططة.

وتشير دراسة (Van, 2012) ^{xvi} إلي أن أهداف التكلفة تمثل نقطة البداية لإعداد الموازنة علي أساس النشاط، ومخرجاتها تحدد الأنشطة الضرورية التي تستخدم في تقدير الموارد المطلوبة لفترة الموازنة. كما أوضح (Horngren, et al., 2012) ^{xvii} أن الموازنة علي أساس

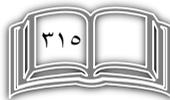


النشاط تركز علي تكاليف الأنشطة المخططة والضرورية لإنتاج وتصريف السلع أو الخدمات.

وأشار (أحمد حسين، ٢٠١٣)^{xviii} إلي أن الموازنة علي أساس النشاط تقوم علي مرحلتين، في المرحلة الأولى يتم تحقيق التوازن التشغيلي بين الموارد المطلوبة للوفاء بالطلب علي المنتجات والخدمات وبين الموارد المتاحة من خلال التعديل في طاقة الموارد المتاحة أو معدلات إستهلاك الموارد أو كميات الطلب المتوقع، وفي المرحلة الثانية يتم تحقيق التوازن المالي دون الإخلال بالتوازن التشغيلي من خلال إجراء تعديل في أسعار المنتجات أو تكلفة الموارد.

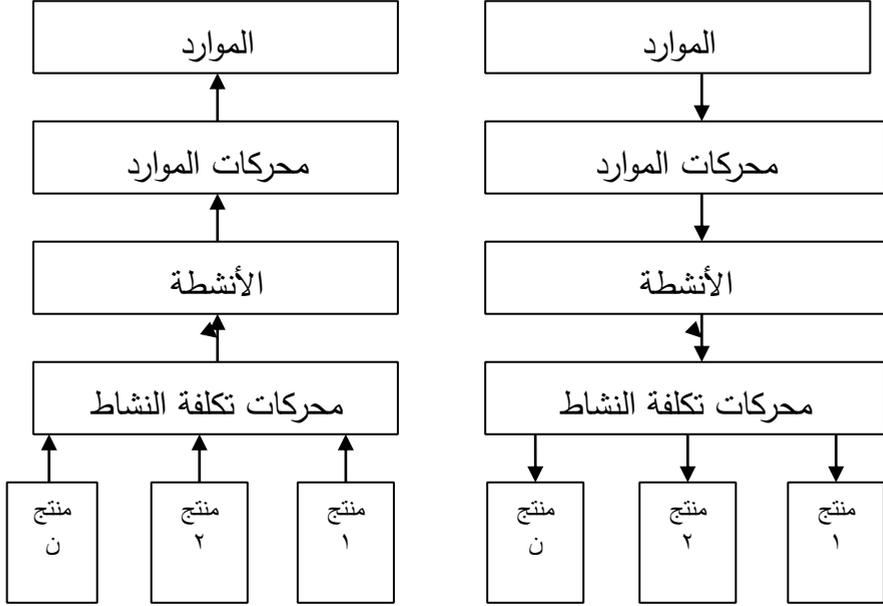
مما سبق يمكن للباحث تحديد ما هية الموازنة علي أساس النشاط بأنها أداة حديثة من أدوات المحاسبة الإدارية تعمل علي تحسين دقة التقديرات المالية وغير المالية لفترة أو لفترات زمنية مقبلة للوفاء بالأهداف الإستراتيجية والتغيرات المخططة لتحسين الأداء، وذلك من خلال فهم الروابط ما بين الأنشطة والمسببات التي ورائها خاصة التي تشترك في إضافة القيمة، والعمل علي التخلص من الأنشطة غير المفيدة وتحسين كفاءة الأنشطة الضرورية.

ويمر إعداد الموازنة علي أساس النشاط بعدة مراحل، حيث أوضح (Lana, 2003)^{xix} أن الموازنة علي أساس النشاط هي الأداء العكسي للتكاليف علي أساس النشاط، ففي ظل التكلفة علي أساس النشاط يتم تتبع التكلفة من الموارد إلي الأنشطة ومن الأنشطة إلي المنتجات أو الخدمات بينما في ظل الموازنة علي أساس النشاط يتم تتبع التكلفة من المنتجات إلي الأنشطة ومن الأنشطة إلي الموارد، وهو ما يوضحه شكل رقم (٢):



شكل رقم (٢)

الموازنة علي أساس النشاط هي الاتجاه العكسي للتكاليف علي أساس النشاط
التكاليف علي أساس النشاط الموازنة علي أساس النشاط



Source: Lana, 2003, P. 31.

وحدد (بديع الدين ريشو، ٢٠١٠)^{xx} خطوات إعداد الموازنة علي أساس النشاط بالخطوات الثلاث التالية:

- تحديد الأنشطة المختلفة داخل المنشأة
- تقدير مستوي الطلب علي مخرجات كل نشاط
- تقدير تكلفة الموارد اللازمة للوصول إلي المخرجات المرغوبة لتلك الأنشطة ويرى (Capusneanu, et al., 2013)^{xxi} أن مراحل إعداد

الموازنة علي أساس النشاط تتمثل في:

- أ- تقدير حجم المبيعات المتوقعة.
- ب- تحديد أنشطة المنشأة.
- ت- تحديد الموارد اللازمة لإنجاز أنشطة المنشأة.
- ث- تحديد الموارد الضرورية اللازمة للوفاء بالطلب.
- ج- تحديد الطاقة علي مستوى كل نشاط و علي مستوى الموارد.

مما سبق يري الباحث أن هناك أربعة مراحل رئيسية لإعداد الموازنة علي أساس النشاط، هي:

المرحلة الأولى: التنبؤ بالمرجات

تهتم هذه المرحلة بالتقدير الكمي للمنتجات والخدمات المتوقعة خلال فترة الموازنة، ويتم ذلك من خلال تحديد مُتطلبات العملاء المستهدفين في ضوء الإستراتيجية التي تتبعها المنشأة.

المرحلة الثانية: تحديد الأنشطة اللازمة للوفاء بالمرجات المقدرة

تهتم هذه المرحلة بالتحديد الدقيق للأنشطة المختلفة لسلسلة القيمة واللازمة للوفاء بمرجات المنشأة سواء كانت أنشطة رئيسية أو أنشطة ثانوية، ومن ثم تتوافر معلومات لدي إدارة المنشأة عن جميع الأنشطة والجدوي منها وتكلفتها، وبذلك يمكن تعديل أو إلغاء الأنشطة غير المضيفة للقيمة لترشيد التكاليف وزيادة كفاءة وفاعلية عمليات المنشأة.

المرحلة الثالثة: تقدير المدخلات اللازمة للوفاء بالأنشطة

تهتم هذه المرحلة بتقدير الموارد اللازمة للوفاء بمتطلبات مختلف أنشطة سلسلة القيمة.



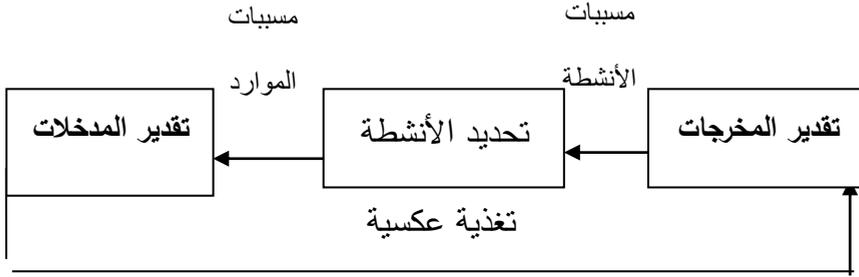
المرحلة الرابعة: التغذية العكسية

وهي وسيلة لتقييم نتائج العمليات وإجراء التصحيح اللازم لها في حالة ما إذا كانت النتائج توضح أنها لا تعمل بكفاءة وفاعلية، وذلك من خلال (Whittington, 2014)^{xxii}:

- أ- تحديد الأداء المخطط لكل عملية مع مراجعته بشكل دوري.
 - ب- إجراء المقارنات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط بدقة وانتظام.
 - ت- التعرف إلى اتجاهات الأداء من نتائج المقارنات وإجراء التصحيح.
- يوضح شكل رقم (٣) مراحل إعداد الموازنة علي أساس النشاط.

شكل رقم (٣)

مراحل إعداد الموازنة علي أساس النشاط



المصدر: إعداد الباحث

ثالثاً: تقييم أسلوب الموازنة علي أساس النشاط

للموازنة علي أساس النشاط العديد من المزايا التي يمكن تحقيقها من خلال التطبيق العملي، ومن أهم تلك المزايا ما يلي (بديع الدين ريشو، ٢٠١٠؛ Hock & Roden, 2015؛ Kaplan, 2016)^{xxiii}:

- أ- تحسين عمليات التخطيط والرقابة وذلك بالمقارنة بالموازنة التقليدية ويرجع

- ذلك إلي وجود علاقة إرتباط بين الأنشطة وما يتم إستهلاكه من موارد.
- ب- توفير معلومات عن فرص تخفيض التكلفة، والتخلص من الأنشطة غير المفيدة، وبالتالي تحديد وتعزيز الأنشطة مرتفعة القيمة المضافة والتخلص من الأنشطة منخفضة القيمة المضافة، ومن ثم دعم عملية التحسن المستمر.
- ت- مساعدة المديرين علي تحديد الموارد المطلوبة والتغيرات التي سوف تُطلب في الموارد، في حالة إجراء تغييرات في المنتجات المعروضة، تصميم المنتج، مزيج المنتج، عمليات التصنيع، وغيرها.
- ث- تقدير التكاليف علي أساس تكاليف الموارد المطلوبة لإنجاز الأنشطة المخططة، وذلك يوضح العلاقة بين إستهلاك الموارد، التكاليف، والمخرجات.
- ج- تساعد في تحديد فائض الموازنة.
- ح- جذب الإهتمام إلي التكاليف الإضافية للأنشطة والتي قد تمثل نسبة كبيرة من التكاليف الكلية للتشغيل.
- خ- تمكن من إدراك أن الأنشطة لها محركات تكلفة، ومن ثم فإن مراقبة محركات التكلفة يؤدي إلي إدارة أفضل للتكلفة.
- د- توفير معلومات مفيدة لبيئة إدارة الجودة الشاملة، وذلك من خلال ربط تكلفة النشاط بمستوي الخدمة المقدمة.

وبالرغم من المزايا العديدة للتطبيق العملي للموازنة علي أساس النشاط، إلا أن هناك بعض الإنتقادات التي تواجهها، ومن أهم تلك الإنتقادات كما تشير دراسة (Kim & Han, 2003)^{xxiv} ما يلي:

- إفتراض خطية العلاقة بين التكاليف غير المباشرة ومحركات التكلفة.
 - عدم وجود إطار محدد للإختيار الأمثل لمحركات التكلفة.
- وأشار (Hock & Roden, 2015)^{xxv} إلي أن أسباب قصور الموازنة علي أساس النشاط هي:
- أ- أن إستخدامها يكون مقترن بتطبيق نظام التكلفة علي أساس النشاط. فالموازنة علي أساس النشاط إمتداد لتطبيق المنشأة لنظام التكلفة علي أساس النشاط،

حيث يستخدم نفس أوعية التكلفة لتجميع التكاليف كنظام التكلفة علي أساس النشاط. بالإضافة إلي أن الموازنة علي أساس النشاط والتكلفة علي أساس النشاط يجب أن يستخدموا معاً لمقارنة النتائج الفعلية والنتائج المخططة.

ب- كل من التكلفة علي أساس النشاط والموازنة علي أساس النشاط يتطلب مجهود أكثر من نظم التكلفة والموازنة التقليدية، وتطبيقهما أكثر تكلفة.

بينما أوضح (Kaplan, 2016) ^{xxvi} أن من أهم مشكلات الموازنة علي أساس النشاط:

أ- الحاجة للكثير من الوقت والجهد لتحديد الأنشطة الرئيسية ومسببات تكلفتها تلك الأنشطة.

ب- صعوبة تحديد المسؤولية الفردية عن الأنشطة بشكل واضح.

ج- عدم القدرة علي التحكم في التكاليف غير المباشرة في المدى القصير، حيث أنها لا تتغير مباشرة مع تغير حجم النشاط.

ويري الباحث أن إعداد الموازنة علي أساس النشاط بمنشآت الأعمال يعتمد بشكل رئيسي علي تطبيق تلك المنشآت لمدخل التكلفة علي أساس النشاط الذي وجه إليه العديد من الإنتقادات، فقد أوضح (Kaplan & Anderson, 2007) ^{xxvii} أن هناك العديد من المشكلات في تطبيق ABC، وأهمها يظهر عند التوسع في تطبيقه أو إجراء تعديلات في النموذج حتي يواكب التغيرات في الأنشطة والعمليات والمنتجات والعملاء، وتتمثل هذه المشكلات في:

أ- إرتفاع التكلفة والوقت المستغرق لإجراء المقابلات والإستقصاءات التي تتم مع مسؤولي المنشأة للحصول علي معلومات الأنشطة والوقت المستهلك.

ب- صعوبة إختيار وتحديد مسببات التكلفة عند وجود عدد كبير من الأنشطة.

ت- نتيجة لإرتفاع تكاليف التحديث المستمر للنموذج فإن عدد كبير من المنشآت التي تطبقه نادراً ما تقوم بتحديثه، مما يؤدي إلي عدم صلاحية بيانات معدلات محرك النشاط ومن ثم فإن تقديرات تكاليف العمليات



والمنتج والعميل تكون غير دقيقة.
ث- صعوبة التطبيق علي نطاق واسع وخاصة عند إضافة أنشطة جديدة أو وجود عدم تجانس داخل النشاط نفسه، مما يتطلب إضافة نشاط جديد وإعادة تقدير التكلفة التي ينبغي أن تكون مخصصة للنشاط الجديد وتعديل تكلفة النشاط القديم.

ج- للحد من العمليات الحسابية وكبر حجم البيانات المطلوبة تلجأ المنشآت لبناء نماذج ABC منفصلة لكل موقع بالمنشأة، ويصعب في هذه الحالة التعامل مع المنتجات التي تنتقل بين عدة مواقع مختلفة للتشغيل.
ح- أن معدلات محرك التكلفة يتم حسابها علي افتراض أن الموارد تستخدم بكامل طاقتها.

خ- استخدام عدد كبير من محركات التكلفة للعمليات ويتم حسابها بقسمة مصروفات النشاط علي الكمية كمحرك لتكلفة العملية (عدد الأجهزة، عدد الطلبات) وهو ما يعني إستهلاك نفس الكمية من الموارد وهو افتراض غير صحيح.

وتشير دراسة (Lambino, 2007)^{xxviii} إلي أن هناك صعوبة في إستمرارية نموذج ABC عند حدوث تغيرات بعمليات التشغيل خاصة عند تنوع استخدام الموارد التشغيلية، وعند إستبعاد بعض عناصر التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة عند التحليل مثل التسويق والإعلان وخدمات ما بعد البيع والبحوث والتطوير.

وقد أوضح (Noreen, et al., 2011)^{xxix} أن تنفيذ ABC يواجه مقاومة من بعض المديرين الذين إعتادوا علي استخدام نظم التكاليف التقليدية لإدارة تكلفة التشغيل وفي تقييم الأداء خاصة وأنه يُعدل قواعد تخصيص التكاليف، إعتقاداً منهم بأن التطبيق له نتائج سلبية عليهم وذلك دون النظر إلي صالح المنشأة ككل؛ بالإضافة إلي أن معظم المديرين يُصرون علي تحميل أهداف التكلفة بكافة التكاليف كتكلفة الطاقة العاطلة، وتكلفة أنشطة دعم المنشأة، وينتج عن ذلك مبالغة

في تكلفة المنتجات، تخفيض في هامش المساهمة، أخطاء في التسعير، وغيرها من القرارات الهامة.

وبري (Garrison & Noreen, 2014)^{xxx} وجود محددان يحيطان بتحديد التكلفة علي أساس النشاط هما:

- أ- الحاجة إلي التخصيصات الحكيمة، فبالرغم من أن بعض التكاليف يمكن تتبعها مباشرة إلي المنتجات من خلال إستخدام مراكز الأنشطة إلا أن الشريحة الخاصة بالأنشطة علي مستوى التجهيزات أو التسهيلات والتي تمثل الجزء الأكبر من التكاليف الإضافية يجب أن تخصص علي المنتجات وفقاً لأسس حكمية، وبالتالي فتحديد تكاليف أكثر دقة يكون لا معني له.
- ب- التكلفة العالية للقياس اللازمة لتشغيله، بسبب صعوبة جمع البيانات الخاصة بالأنشطة ومحركات التكاليف فقد طبق بشكل واسع في الشركات التي تتمتع بدرجة عالية من الأتمته أما الشركات غير المؤتمته فإنها تقصر تطبيقه علي واحد أو اثنين من مراكز الأنشطة بسبب المشاكل المتعلقة بالقياس.

رابعاً: الدراسة الميدانية وإختبارات الفروض

تهدف الدراسة الميدانية إلي التعرف علي آراء كلٍ من الأكاديميين والمحاسبين الممارسين لعملية إعداد الموازنة حول الإنتقادات المرتبطة بأسلوب الموازنة علي أساس النشاط، بالإضافة إلي إختبار فرضية البحث، وتحقيقاً لذلك سوف يتم تناول العناصر التالية:

١- إطار الدراسة الميدانية

- تصميم الدراسة الميدانية

في ضوء أهداف البحث وإختبار فروضه سيستخدم الباحث قائمة الإستقصاء لجمع البيانات من عينة المشاركين في الدراسة، بهدف تحديد مدي إتفاق عينة الدراسة حول الإنتقادات المرتبطة بأسلوب إعداد الموازنة علي أساس النشاط.



وذلك من خلال تحديد درجة موافقتهم وإعطاء الوزن النسبي الذي يعبر عن آرائهم علي مقياس ليكارت المكون من خمس نقاط هي: (٥) موافق جداً، (٤) موافق، (٣) محايد، (٢) غير موافق، (١) غير موافق إطلاقاً.

- تحديد مجتمع الدراسة

تم توجيه قائمة الإستقصاء إلي مجتمعين، هما: الأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس والمدرسين المساعدين وطلبة الدكتوراه بقسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة بالإسماعيلية جامعة قناة السويس وجامعة القاهرة وعين شمس، وذلك لخبراتهم ومعرفتهم بأبرز الإنتقادات الموجهة لأسلوب إعداد الموازنة علي أساس النشاط؛ المحاسبين الممارسين القائمين علي عملية إعداد وتنفيذ الموازنات بمنشآت الأعمال المصرية متوسطة الحجم الواقعة بالنطاق الجغرافي لمحافظة القاهرة الكبرى، نظراً لخبرتهم ومعرفتهم بإستخداماتها المختلفة وصعوبات ومشاكل إعدادها وتنفيذها.

- إختيار العينة

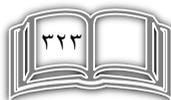
في ضوء التقسيم السابق لمجتمع الدراسة تم توزيع عدد ٢٢٠ قائمة إستقصاء، ويوضح جدول رقم (١) ملخص لأعداد ونسب قوائم الإستقصاء الموزعة والمستلمة من كل من عينة الأكاديميين وعينة الممارسين.

جدول رقم (١)

أعداد ونسب قوائم الإستقصاء الموزعة والمستلمة والسليمة

نوع العينة	عدد قوائم الإستقصاء الموزعة	عدد قوائم الإستقصاء المستلمة	عدد القوائم السليمة	نسبة القوائم السليمة للقوائم المستلمة
الأكاديميين	٧٠	٤٣	٤٣	١٠٠%
الممارسين	١٥٠	٨٨	٧٩	٨٩.٧٧%
مجموع العينتين	٢٢٠	١٣١	١٢٢	٩٣.١٣%

المصدر: إعداد الباحث



- الأساليب الإحصائية المستخدمة
 استخدم الباحث الإصدار رقم عشرون من برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) للمعالجة الإحصائية لبيانات قوائم الاستقصاء، وذلك علي النحو التالي:
 أ- إجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستقصاء استخدم الباحث معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha، كما تم حساب معامل الصدق validity عن طريق جذر معامل الثبات.
 ب- لأغراض اختبار مدي الاختلاف في الآراء بين كل من عينة الأكاديميين وعينة المحاسبين الممارسين بدرجة خطأ مسموح به 5%، تم إجراء اختبار مان - ويتنى Mann-Whitney.

٢- اختبار الثبات والصدق

إجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستقصاء استخدم الباحث معامل ألفا كرونباخ كمعامل للثبات وهو يعني أن المقياس يعطي نفس النتائج بإحتمال يساوي قيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وهو يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح وزيادة قيمته تعني زيادة مصداقية البيانات وأن نتائج العينة تعبر عن مجتمع الدراسة، ويعتبر مقبولاً إذا تجاوزت قيمته 0.5 (محمد عبد الفتاح، وآخرون، 2009؛ زياد الجرجاوي، 2010).^{xxxi}

كما يُمكن حساب معامل الصدق عن طريق حساب جذر معامل الثبات، ويقصد به أن المقياس يقيس ما وضع لقياسه (نافذ بركات، 2007).^{xxxii}
 ويوضح جدول رقم (٢) نتائج اختبار الثبات والصدق في المقاييس المستخدمة بالنسبة لعينة الأكاديميين.

جدول رقم (٢)

النتائج الإحصائية لقياس ثبات المقاييس في عينة الأكاديميين

عدد العبارات	الثبات	الصدق	نتيجة الاختبار
١٤	٠.٩٨٤٠	٠.٩٩١٩	مقبول

المصدر: إعداد الباحث في ضوء التحليل الإحصائي لقوائم الاستقصاء



بينما يوضح جدول رقم (٣) نتائج إختبار الثبات والصدق في المقاييس المستخدمة بالنسبة لعينة الممارسين.

جدول رقم (٣)

النتائج الإحصائية لقياس ثبات المقاييس في عينة الممارسين

عدد العبارات	الثبات	الصدق	نتيجة الإختبار
١٤	٠.٩٩٣٧	٠.٩٩٦٨	مقبول

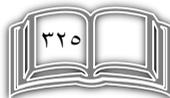
المصدر: إعداد الباحث في ضوء التحليل الإحصائي لقوائم الإستقصاء

ويتضح من نتيجة إختبار الثبات أن معامل ألفا كرونباخ للأسئلة المرتبطة بإنتقادات أسلوب إعداد الموازنة علي أساس النشاط (٠.٩٨٤٠) لعينة الأكاديميين و(٠.٩٩٣٧) لعينة الممارسين، وجميعها أكبر من ٠.٥ ويدل ذلك علي إستقرار أسئلة الإستقصاء وعدم تناقضها مع نفسها.

كما يتضح أن معامل الصدق للأسئلة المرتبطة بإنتقادات أسلوب إعداد الموازنة علي أساس النشاط (٠.٩٩١٩) لعينة الأكاديميين و(٠.٩٩٦٨) لعينة الممارسين، وجميعها أكبر من ٠.٥ ويدل ذلك علي إن أسئلة الإستقصاء تقوم بقياس ما وضعت لقياسه.

ثالثاً: إختبارات الفروض

إختبار فرضية البحث: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد عينة الدراسة حول أن الموازنة علي أساس النشاط تعاني العديد من الإنتقادات التي تؤثر علي دقة المعلومات التي توفرها لإدارة المنشأة".
ويعبر عن هذه الفرضية أسئلة قائمة الإستقصاء المرتبطة بإنتقادات أسلوب إعداد الموازنة علي أساس النشاط.



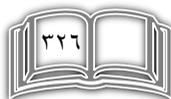
ويوضح جدول رقم (٥) نسب الموافقة علي تلك الإنتقادات في كل من عينة الأكاديميين و عينة الممارسين.

جدول رقم (٥)

نسبة موافقة الأكاديميين والممارسين علي إنتقادات الموازنة علي أساس النشاط

نسب موافقة الممارسين	نسب موافقة الأكاديميين	بيان
٥٢%	٨٦%	١- إستنفاد الكثير من الوقت والجهد، لتحديد الأنشطة الرئيسية.
٥٩%	٩١%	٢- صعوبة تحديد محركات التكلفة عند تعددها لذات النشاط.
٥٧%	٩٥%	٣- عدم وجود إطار محدد للإختيار الأمثل لمحركات التكلفة.
٥٦%	٨٤%	٤- عدم وجود علاقة سببية واضحة بين الأنشطة المؤداة ومحركات التكلفة المختارة، مما يؤدي إلي حساب غير دقيق للتكلفة المقدرة لوحدة المنتج.
٥٨%	٩١%	٥- صعوبة إختيار وتحديد محركات التكلفة عند وجود عدد كبير من الأنشطة.
٤٩%	٨٦%	٦- إستخدام عدد كبير من محركات التكلفة للعمليات.
٥٣%	٨١%	٧- عدم صلاحية بيانات معدلات محركات التكلفة ومن ثم فإن تقديرات تكاليف العمليات والمنتج والعمل تكون غير دقيقة.
٦١%	٩٨%	٨- حساب معدلات محركات التكلفة بإفتراض أن الموارد تستخدم بكامل طاقتها.
٦٣%	٧٩%	٩- ارتفاع تكاليف التطبيق والتحديث، بالمقارنة بالموارد المتاحة بالمنشأة.
٦٢%	٧٧%	١٠- صعوبة تطبيقها علي نطاق واسع وخاصة عند إضافة أنشطة جديدة أو وجود عدم تجانس داخل النشاط نفسه.
٤٠%	٧٠%	١١- صعوبة التعامل مع المنتجات التي تنتقل بين عدة مواقع مختلفة للتشغيل.

المصدر: إعداد الباحث في ضوء التحليل الإحصائي لقوائم الإستقصاء



ويتضح من خلال جدول رقم (٥) أن هناك إتفاق بين أفراد العينة الأولي (الأكاديميين) علي جميع الإنتقادات الموجهة لأسلوب إعداد الموازنة علي أساس النشاط، بينما لم يتفق أفراد العينة الثانية (المحاسبين الممارسين) علي الإنتقادات ٦ و ١١ ، ويعني ذلك أنه لا يوجد إجماع بين المحاسبين الممارسين في بيئة الأعمال المصرية علي الإنتقادات المرتبطة بأسلوب إعداد الموازنة علي أساس النشاط.

ولأغراض إختبار مدي الإختلاف في الآراء بين كلٍ من الأكاديميين والمحاسبين الممارسين حول الإنتقادات الموجهة للموازنة علي أساس النشاط، بدرجة خطأ مسموح به ٥% تم إجراء إختبار مان - ويتى Mann-Whitney حيث أن:

فرض العدم:

لا يوجد إتفاق في الآراء بين كلٍ من الأكاديميين والمحاسبين الممارسين حول أن الموازنة علي أساس النشاط تعاني العديد من الإنتقادات التي تؤثر علي دقة المعلومات التي توفرها لإدارة المنشأة.

الفرض البديل:

يوجد إتفاق في الآراء بين كلٍ من الأكاديميين والمحاسبين الممارسين حول أن الموازنة علي أساس النشاط تعاني العديد من الإنتقادات التي تؤثر علي دقة المعلومات التي توفرها لإدارة المنشأة.

حيث يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل إذا كانت قيمة P. Value أصغر من ٠.٠٥ وقبول فرض العدم ورفض الفرض البديل إذا كانت قيمة P. Value أكبر من ٠.٠٥. ويوضح جدول رقم (٦) نتائج هذا الإختبار.

جدول رقم (٦)

نتائج إختبار مان - ويتى للفرض الأول

الإحتمال Sig. (P. Value)	إحصائي الإختبار (Z)	متوسط الرتب	
		الممارسين	الأكاديميين
٠.٠٠٠	٥.٥٩٥ -	٤٨.٣٨	٨٥.٦٠

المصدر: إعداد الباحث في ضوء التحليل الإحصائي لقوائم الإستقصاء

يتبين من نتيجة إختبار مان - ويتنى Mann-Whitney أن قيمة P. Value تساوي ٠.٠٠٠٠ (٠%) وهي أقل من مستوي المعنوية ٥%، وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، وعلي ذلك يمكن القول أنه يوجد إتفاق في الآراء بين كلٍ من الأكاديميين والمحاسبين الممارسين حول أن الموازنة علي أساس النشاط تعاني العديد من الإنتقادات التي تؤثر علي دقة المعلومات التي توفرها لإدارة المنشأة.

كما يتبين أن متوسط الرتب للأكاديميين (٨٥.٦٠) أكبر من متوسط الرتب للمحاسبين الممارسين (٤٨.٣٨)، وهذا يعني أن درجة موافقة الأكاديميين علي الإنتقادات الموجهة للموازنة علي أساس النشاط أكثر شدة من المحاسبين الممارسين.

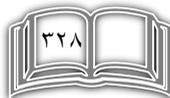
ويتضح من خلال تحليل نتائج الدراسة الميدانية الآتي:

١. أن هناك إتفاق في الرأي بين كلٍ من الأكاديميين والمحاسبين الممارسين حول الموافقة علي الإنتقادات الموجهة إلي الموازنة علي أساس النشاط.
 ٢. أنه علي الرغم من أن هناك إتفاق في الرأي بين كلٍ من الأكاديميين والمحاسبين الممارسين إلا أن درجة موافقة الأكاديميين أكثر شدة من درجة موافقة المحاسبين الممارسين.
- ويري الباحث أن الإختلاف في درجة شدة الموافقة بين كلٍ من الأكاديميين والمحاسبين الممارسين يرجع إلي وجود فجوة بين ما تم إستحدثه في مجال المحاسبة الإدارية وما يتم تطبيقه منها بيئة الأعمال المصرية.

الخلاصة والنتائج والتوصيات

أولاً: الخلاصة

يهدف هذا البحث إلي إجراء دراسة تحليلية لأسلوب الموازنة علي أساس النشاط، للوقوف علي أبرز مزاياه وأهم الإنتقادات الموجهة إليه ومن ثم تحديد مدي الحاجة إلي تطويره حتي يتواءم مع ما تشهده بيئة الأعمال المصرية من تطورات، وتحقيقاً لهذا الهدف تناول الباحث العناصر التالية:



- أولاً: طبيعة وما هية الموازنة التخطيطية، ومزايا الموازونات فضلاً عن خصائص الموازنة الناجحة.
- ثانياً: طبيعة الموازنة علي أساس النشاط، وذلك من خلال الوقوف علي ما هية الموازنة علي أساس النشاط ومراحل إعدادها.
- ثالثاً: تقييم أسلوب الموازنة علي أساس النشاط، وذلك من خلال الوقوف علي أبرز مزاياه، وأهم الإنتقادات الموجهة إليه والتي تتمثل في، إرتفاع تكلفة التطبيق، وذلك لإستنفادها للكثير من الوقت والجهد لتحديد الأنشطة الرئيسية ومحركات تكلفة تلك الأنشطة؛ صعوبة تحديد محركات التكلفة، لوجود إختلاف في الآراء قد يترتب عليه حدوث أخطاء في تحديدها وبالتالي لا تعكس تكلفة المنتج النهائي بالدقة المطلوبة؛ حساب معدلات محركات التكلفة بإفتراض أن الموارد تستخدم بكامل طاقتها؛ والحاجة للمزيد من المهارات الإدارية التي قد لا تتوافر بالمنشأة.
- رابعاً: الدراسة الميدانية وإختبارات الفروض، وذلك من خلال التعرف علي آراء كل من الأكاديميين والمحاسبين الممارسين لعملية إعداد الموازنة حول الإنتقادات المرتبطة بأسلوب الموازنة علي أساس النشاط، بالإضافة إلي إختبار فرضية البحث.

ثانياً: النتائج

توصل الباحث من خلال ما تناوله البحث من جوانب نظرية بالإضافة إلي إختبار فروض الدراسة ميدانياً عن طريق تحليل البيانات التي تم جمعها بإستخدام قائمة الإستقصاء إلي مجموعة من النتائج، التي يُمكن إستعراضها علي النحو التالي:

1. إن الموازنة علي أساس النشاط بصورتها الحالية تعاني العديد من الإنتقادات، أهمها:
 - حساب معدلات محركات التكلفة بإفتراض أن الموارد تُستخدم بكامل طاقتها.
 - عدم وجود إطار محدد للإختيار الأمثل لمحركات التكلفة.



- الحاجة للمزيد من المهارات الإدارية التي قد لا تتوافر بالمنشأة.
٢. هناك حاجة لتطوير الموازنة علي أساس النشاط حتي تواكب التغيرات السريعة في بيئة الأعمال الحديثة.
٣. أسفرت الدراسة الميدانية وإختبارات الفروض عن أن هناك إتفاق في الرأي بين كل من الأكاديميين والمحاسبين الممارسين لعملية إعداد الموازنة حول الموافقة علي الإنتقادات الموجهة إلي الموازنة علي أساس النشاط، إلا أن درجة موافقة الأكاديميين أكثر شدة من درجة موافقة المحاسبين.

ثالثاً: التوصيات

- في ضوء ما أسفر عنه البحث من نتائج، يوصي الباحث بما يلي:
١. تشجيع المحاسبين الممارسين لعملية إعداد الموازنة علي الإلمام بالأساليب الحديثة في مجال إعداد الموازونات، وإختيار الأسلوب الذي يناسب بيئة العمل مع مراعاة زيادة منافع التطبيق عن تكلفته.
 ٢. تطوير أسلوب إعداد الموازنة علي أساس النشاط حتي يمكنه التغلب علي الصعوبات التي تواجه تطبيقه، في ضوء ما تشهده بيئة الأعمال المصرية من تطورات.



المراجع:-

١. د. زكريا فريد عبد الفتاح، "إعداد الموازنات التخطيطية"،
<http://www.dallah-forum.com/pdf/PreparationOfBudgets.pdf>، ٢٠١٦، ص٣.
2. Saurav Dutta, et al., Financial Planning Performance and Control, CMA, Part 1, Version 3, IMA, 2009, p5.
3. J. Arnold & S. Turley, Accounting for Management Decision, Third Edition, London, Prentice Hall, 2006.
- ترجمة د. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية - نظرة متكاملة،
الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠١٠، صص ٧٢٩:٧٣٠.
4. Brian Hock, et al., Financial Planning Performance and Control, CMA, Part 1, Fifth Edition, HOCK international, LLC, 2010, p12.
5. Charles T. Horngren, et al., Cost Accounting - A Managerial Emphasis, Fourteenth Edition, Prentice Hall, New York, 2012, pp.186 : 187.
6. Ibid, p.184.
7. Charles T. Horngren, et al., OP. Cit, pp.188:190.
8. Pauline Weetman, Management Accounting, Second Edition, Prentice Hall, New York, 2010, p.317.
9. Charles T. Horngren, et al., OP. Cit, p.184.
١٠. - د. جمال سعد خطاب، دراسات في المحاسبة الإدارية، مطبعة العشري، القاهرة،
٢٠١٣، ص٧٣.
11. Irvin N. Gleim & Dale L. Flesher, Financial Reporting, Planning, Performance, and Control, CMA, Part 1, 2015 Edition, Gleim Publications, Inc., First Printing, August 2014, p.299.

١٢. يرجع إلي: د. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، ٢٠١٣، صص ٨٧ : ٩٤.
13. Jon M. Shane, "Activity-Based Budgeting: Creating a Nexus between Workload and Costs", www.jonmshaneassociates.com, 2005, p11.
14. Lvy Mclemore, "The New Frontier in Budget", Business Finance Mag.com, Penton Media Inc, 2006, p3.
15. Brian Hock, et al, OP. Cit, p 32.
16. Annette Van Schalkwyk, "Results Based Budgeting", IMFO, Volume 12, Number 3, 2012, p 9.
17. Charles T. Horngren, et al, OP. Cit, p 193.
١٨. يرجع إلي: د. أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، صص ٩٥ : ١٠٣.
19. Y J Liu Lana, "An Application Of Activity Based Budgeting: A UK Experience", Cost Management, Sep/Oct 2003, p.31.
٢٠. د. بديع الدين ريشو، الموازنات التشغيلية والمالية والرأسمالية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، ٢٠١٠، ص ٧٩.
21. Sorinel Capusneanu, et al., OP. Cit, p 27.
22. John Wiley & Sons, Inc, 2014, p50.
٢٣. يرجع إلي:
- د. بديع الدين ريشو، مرجع سبق ذكره، ص ٧٩.
- b- Brian Hock & Lynn Roden, Financial Reporting, Planning, Performance, and Control, CMA, Part 1, Sixth Edition, Volume 1, HOCK international, LLC, Published December 2015, p215.
- c- Robert S. Kaplan, "Activity based budgeting", <http://kfknowledgebank.kaplan.co.uk>, 2016.



24. K. Kim & I. Han, "Application of hybrid genetic algorithm and mural network approach in activity -based costing", Expert system with application, 2003, pp. 73:77.
25. Brian Hock & Lynn Roden, OP. Cit, p216.
26. Robert S. Kaplan, OP. Cit.
27. Robert S. Kaplan & Steven R. Anderson, Time-driven Activity-based Costing :A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits, Harvard Business School Press, Boston, MA, 2007, pp.15:17.
28. Christine Lambino, "Time-driven Activity-based Costing", Government Finance Review, Vol. 23, No. 4, 2007 , p. 74.
29. Eric W. Noreen, et al., Managerial Accounting For Managers, McGraw-Hill/Irwin, Second Edition, 2011, p. 259.
٣٠. د. ري إتش جاريسون، د. إريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة د.محمد عصام الدين زايد، د.أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، ٢٠١٤، ص.ص ٢٣٨ : ٢٣٩.
٣١. يرجع إلي:
- د. زياد علي محمود الجرجاوي، القواعد المنهجية لبناء الإستبيان، مطبعة أبناء الجراح، فلسطين، الطبعة الثانية، ٢٠١٠، ص٩٧.
- محمد نجيب عبد الفتاح، وآخرون، التحليل المعمق للبيانات باستخدام حزمة البرامج الجاهزة SPSS دليل منهجي للمستخدم، جامعة الدول العربية، ٢٠٠٩، ص٢١٢.
٣٢. د. نافذ محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج spss، بدون ناشر، ٢٠٠٧، ص١٧٣.

