



مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:

<http://journals.sustech.edu/>

دور الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تفعيل الأداء

"دراسة حالة شركة داجن لإنتاج الدواجن المحدودة- مكبو (2012 - 2013 م)"

نصر الدين صلاح فضل الله سالم و إسماعيل عثمان محمد النجيب

جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات التجارية

المستخلص :

تمثلت مشكلة الدراسة في الدور الذي تلعبه الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تفعيل الأداء في المنشآت . اتبعت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي والإحصائي وذلك من خلال تحليل بيانات الشركة موضع الدراسة من غير استخدام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ، وباستخدام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط . توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها : توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات دقيقة عن الأنشطة، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تخفيض التكاليف ، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء ، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات. توصي الدراسة بإنشاء أقسام مستقلة لإعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علمياً ومهنيّاً من خلال الدورات التدريبية ، وتوصي الدراسة بتطبيق نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط كأداة لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.

ABSTRACT:

The study problem examined the role of the activity based planning budgets in activating performance at firms. The study used the descriptive analytical and statistical methods through analyzing the data of the case study company with/without using the activity based planning budgets. The study main findings indicated that the availability of an activity based planning budgets offer an accurate information about the company's activities. In addition, it helps in reducing and analyzing cost; performance evaluation, and providing information, which may help in products development. The study recommended the establishment of independent departments to prepare an activity based planning budgets, and to support it with qualified and professional staff through training courses. Also, to apply an activity based planning budgets as a tool for cost reduction and products development.

الكلمات المفتاحية: الموازنات تخطيطية على أساس النشاط ، تفعيل الأداء ، تخفيض التكاليف ، تطوير المنتجات .

المحور الأول : الإطار المنهجي للدراسة :**المقدمة :**

تلعب الموازنات التخطيطية على أساس النشاط دوراً مهماً في تفعيل الأداء من خلال إنها تساعد في تخفيض وتحليل التكلفة وإبراز الأنشطة التي تستهلك تلك التكاليف بدقة لذلك جاءت الحاجة إلى إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط .

مشكلة الدراسة:

تبحث هذه الدراسة تأثير الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تفعيل الأداء وذلك من خلال صياغة التساؤلات التالية :

- 1- التعرف على هل الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات دقيقة عن الأنشطة ؟
- 2- التعرف على ماهو دور نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تخفيض التكاليف ؟
- 3- التعرف على أن الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات ؟
- 4- التعرف على أن الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء؟

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في التعرف على أثر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في توفير معلومات تساعد في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات وتحليل التكلفة وتقويم الأداء .

أهمية الدراسة :

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي :

الأهمية العلمية : تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في قلة الدراسات التي تناولت الموازنات التخطيطية على أساس النشاط لذا يعد هذا البحث إسهاماً علمياً في المكتبات ويفتح المجال للباحثين لإخضاع هذا الموضوع لمزيد من الدراسة والتمحيص .

الأهمية العملية : تتمثل الأهمية العملية في توفير أرضية للشركات لتتبني نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تفعيل الأداء .

منهجية الدراسة :

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي حيث تم تحليل بيانات الموازنة للشركة موضع الدراسة مرة باستخدام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط وكذلك من غير استخدام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط بغرض إختبار فرضيات الدراسة .

فرضيات الدراسة :

تسعى الدراسة إلى إختبار الفرضيات الآتية :

- الفرضية الأولى : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات دقيقة عن الأنشطة .
- الفرضية الثانية : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط آلية تساعد في تخفيض التكاليف .
- الفرضية الثالثة : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات .
- الفرضية الرابعة: الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء.

مصادر جمع البيانات :

1- المصادر الأولية: عن طريق الحسابات والسجلات المالية والخطط الإنتاجية والمالية والموازنات التخطيطية للشركة موضع الدراسة .

2- المصادر الثانوية: عن طريق الكتب والرسائل العلمية والمواقع الإلكترونية .

ثامناً: حدود البحث : تتمثل حدود البحث في الآتي :

1. الحدود المكانية : الخرطوم — الرياض — شركة داجن لإنتاج الدواجن المحدودة (ميكو).

2. الحدود الزمانية : 2012 - 2013 م .

الدراسات السابقة :

دراسة: محمد علي سالم الحميد، (2006م) :

تمثلت مشكلة الدراسة في العديد من التساؤلات أبرزها، ما مستوى إدارات منشآت صناعة الأغذية لأهمية تطبيق نظام الموازنات التخطيطية ؟ ما مستوى التوافق بين نظام الموازنات التخطيطية المطبق في هذه المنشآت والأصول العلمية لنظام هذه الموازنات التخطيطية المعروفة في الفكر المحاسبي ؟ ما مستوى استعمال مخرجات نظام الموازنات التخطيطية من قبل الجهات المسؤولة عن التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في تلك المنشآت؟ وما هي العقبات التي يمكن أن تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية المطبق في منشآت صناعة الأغذية في الجمهورية اليمنية ؟.

اختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات ، الفرضية الأولى : تدرك المنشآت الصناعية الغذائية أهمية الموازنات التخطيطية وما تمثله من مزايا ، الفرضية الثانية : تعد الموازنات التخطيطية في منشآت صناعة الأغذية وفقاً لأسس علمية سليمة ، الفرضية الثالثة : إن هناك معوقات تحد من فاعلية نظام الموازنات التخطيطية المطبق في منشآت صناعة الأغذية .

توصلت نتائج الدراسة إلى أن الدراسات السابقة بغض النظر عن نتائج التحليل وأساليب التقويم التي أستخدمت فيها تتفق جميعاً في إبراز أهمية الموازنات التخطيطية ودورها كأداة تستخدمها الإدارات في المنشآت المختلفة في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء وإتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة .

دراسة: سعيد محمد سعيد، (2007م) :

تمثلت مشكلة الدراسة في تساؤلات: لماذا تقوم شركة سكر كنانة بتوخي الدقة في إعداد الموازنات التخطيطية بدلاً عن إلزامية التخفيضات التي أنتجتها في ظل ما يعرف بسياسة التقشف؟ وهل تعد شركة سكر كنانة موازنة مرنة تتناسب مع طبيعة أنشطتها المتغيرة ؟ وهل تقوم شركة سكر كنانة بتطبيق مبدأ المشاركة تطبيقاً عملياً وليس شكلياً في ظل إلزامية تخفيض الموازنات ؟

إختبرت الدراسة ثلاثة فرضيات : الفرضية الأولى : الموازنات التخطيطية تحقق التقدير السليم لإحتياجات المشروع من الموارد الإنتاجية ، الفرضية الثانية : الموازنات التخطيطية تعتبر الأسلوب الأمثل لتقدير تكاليف عناصر الإنتاج بالمشروعات الصناعية ، الفرضية الثالثة: إعداد الموازنات التخطيطية وتحديد المسؤولية عن الإنحرافات يمكن أن يؤدي إلى رفع كفاءة المشروع الإنتاجية .

توصلت الدراسة إلى عده نتائج أبرزها ، إعداد الموازنات التخطيطية على أساس التكلفة التاريخية دون مراعاة لظروف وبيئة المنتج الصناعية ينتج عنه موازنة غير دقيقة وغير واقعية، إستخدام نظام التكاليف

المعيارية في استخدام الموازنات التخطيطية يساهم في إعداد موازنات أكثر دقة واستخدام وسائل التنبؤ الرياضية الحديثة من خلال برامج حاسوب متقدمة يساعد في دقة الموازنة التخطيطية والإزامية تخفيض الموازنات التخطيطية دون مراعاة للنواحي السلوكية للعاملين تعطي المبررات للمديرين التنفيذيين في حالة الانحراف السلبي عن الأهداف المخططة.

دراسة : دراسة محمد عبدالغني عبدالحى عبدالعال ، (2013م) :

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة المدخل التقليدي لإعداد الموازنات على تحقيق الأهداف والوظائف المرجوة منه ، والمتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقويم الأداء بالكفاءة والفعالية الملائمة لبيئة الأعمال المعاصرة وبالتالي إنخفاض كفاءة وفعالية نظم إدارة الأداء .

إختبرت الدراسة أربعة فرضيات وهي : الفرضية الأولى: يعاني المدخل التقليدي من مجموعة من أوجه القصور التي تجعله لا يتوافق مع طبيعة بيئة الأعمال المعاصرة للمنظمات المصرية ، الفرضية الثانية: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس النشاط وما بعد الموازنة وبين زيادة فعالية مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء (نظام إدارة الأداء)، الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين منهجي الموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة وبين تحسين الأداء المالي وغير المالي للمنظمة ، الفرضية الرابعة: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس النشاط وما بعد الموازنة وبين زيادة القدرة التنافسية للمنظمة .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: يعاني المدخل التقليدي لإعداد الموازنات من أوجه القصور التي تجعله لا يتوافق مع طبيعة بيئة الأعمال المعاصرة للمنظمات المصرية كان من أهمها إتباع المديرين لسلوكيات التلاعب بأرقام الموازنة.

دراسة: صديق آدم محمد أبكر، (2014 م) :

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة أساليب التكاليف التقليدية المستخدمة في قطاع صناعة السكر في السودان في إنتاج معلومات تكاليفية تساعد الإدارة في القيام بوظائف الرقابة وتخفيض التكلفة في ظل المنافسة التي يشهدها عالم اليوم من بين منشآت الأعمال محلياً وعالمياً.

إختبرت الدراسة أربعة فرضيات وهي : الفرضية الأولى: تطبيق أسلوب التكلفة بالتدفق العكسي يؤثر على رقابة التكاليف الإنتاجية في صناعة السكر بالسودان ،الفرضية الثانية: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يؤثر على خفض تكاليف الإنتاج في صناعة السكر بالسودان، الفرضية الثالثة: تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يؤثر على رقابة التكاليف في صناعة السكر بالسودان ،الفرضية الرابعة: تطبيق أسلوب المحاسبة عن إستهلاك الموارد يؤثر على خفض التكاليف في صناعة السكر بالسودان .

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن معرفة الأنشطة المساهمة في تكوين المنتج بشكل تفصيلي يزيد من كفاءة إدارة الأنشطة مما يساهم في تخفيض تكاليف المنتج .

يرى الباحثان أن جميع الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث لم تتناول الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ودورها في تفعيل الأداء ، وهذا ما تميزت به عن غيرها من الدراسات وتعتبر الدراسة أسهاماً علمياً للمكتبات وخاصة المكتبات العربية .

الإطار النظري للدراسة :

أولاً : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط :

عرفت الموازنات التخطيطية على أساس النشاط بأنها التقنية المناسبة لتحديد حجم أعمال المنظمة على أساس الأنشطة التي تحقق قيمة مضافة ويرى آخر أن فلسفة نظام الموازنة على أساس النشاط تقوم على أنها أداة لإدارة الأنشطة بالتركيز على سلسلة القيمة لأنشطة المنظمة وذلك لتحقيق المزايا التنافسية الإستراتيجية فالمقياس الأساسي لقيمة المنظمة تتبع من قدرة المنظمة على تعظيم منفعة العميل النهائي من خلال كل نشاط تقوم بأدائه (Mustafa, Essam, 2005) .

يرى الباحثان أن الموازنة التخطيطية على أساس النشاط هي خطة تسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة .

ثانياً : دور نظام التكاليف على أساس النشاط في تخفيض التكاليف:

نظراً لكون نظام التكاليف على أساس النشاط يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية بتوفير معلومات تفصيلية حول الأنشطة والتكاليف ومسبباتها فإنه يعمل على ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف وذلك بمنحهم تفهماً أعمق لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها وأن أفضل طريقة لتخفيض التكاليف تتمثل في تغيير الطريقة التي تنفذ بها الأنشطة و ثم إعادة تخصيص الموارد على الأنشطة التي تضيف قيمة في نظر العملاء بعد إلغاء الأنشطة عديمة القيمة ويتم تخفيض التكاليف وفقاً لنظام التكاليف على أساس النشاط بإنتهاج الطرق التالية :

1. تقليص الوقت والجهد اللازمين للقيام بالنشاط أو المهمة فمثلاً يمكن تقليص الوقت والجهد الخاص بنشاط تهيئة الآلات وإستعمال الأدوات من خلال تأهيل وتدريب العمال.
2. إلغاء الأنشطة غير الضرورية وتكون هذه النقطة جوهر التخفيض حيث يمكن تحليل الأنشطة من تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات ويتم إلغاؤها بما يعمل على تقليص التكلفة الإجمالية للمنتجات التي لم تعد تستعمل هذه الأنشطة .
3. إنقضاء الأنشطة ذات التكاليف المنخفضة والتي تؤدي نفس الغرض وبأقل تكلفة (حجازي، إسماعيل، 2013م) .

ثالثاً: مراحل تطوير المنتج :

تتمثل مراحل تطوير المنتج في الآتي :

1- التقديرات الأولية:

تقوم الشركة الصناعية بالمراقبة المستمرة لرغبات الزبائن لغرض الحصول على الأفكار الأولية المتعلقة بالمنتجات الجديدة ويعتبر السوق أحد مصادر تراكم هذه الأفكار ويتم تقديم الأفكار الأولية عن المنتجات من قبل إدارات الهندسة والإنتاج والإدارة العليا أو أي إدارة أو مصدر آخر داخل المؤسسة الصناعية وتشير عملية تحليل السوق إلى الحاجات المطلوبة في الألبسة مثلاً أن إدارة الهندسة في الشركة تقدم الأفكار الجديدة في نوع الدوائر الكهربائية الضرورية لإنتاج الحاسب الشخصي وتطويره وهذه المرحلة تشمل على عدة خطوات وهي:

أ- تحديد متطلبات السوق: ويعني تحديد الموديلات وأشكال السلعة ومفرداتها من خلال دراسة حاجات المستهلكين وتحديد حجم السوق وقدراته وتحديد فرص دخول السوق من قبل المؤسسة الصناعية في المدى القصير والبعيد.

ب- أداء المنافسة: ويعني تحديد المنافسين الحاليين في السوق ومدى ردود فعلهم على دخول المنتج الجديد للسوق بالإضافة إلى تحديد دخول المؤسسة الجديدة والمنتجات الجديدة إلى السوق ومقارنتها مع قوة المؤسسة في تحقيق الحصة السوقية لها.

ج- التنبؤات الأولية للمبيعات وتقديرات السوق: ويعني التنبؤ بالكميات الممكن بيعها في السنة الأولى (الفترة الزمنية الأولى من إطلاق المنتج الجديد والسنة الثانية وهكذا) مع تحديد الأسعار التي تتلاءم مع رغبات المستهلكين.

2- التحليل الفني والإقتصادي:

تطلب الفكرة المختارة للمنتج الجديد العناية الكبيرة في إجراء التحصيل الفني والإقتصادي الذي يمثل الدراسة الفنية والإقتصادية لجدوى إطلاق المنتج الجديد. تتركز الخطوة الأولى في هذه المرحلة في إجراء التحليل الذي يعنى تجزئة (تفكيك) المنتج إلى أجزاءه ومكوناته بغرض تحديد طبيعة كل منها والكميات اللازمة للمنتج الواحد بالإضافة إلى وظيفة كل منها والعلاقات التبادلية فيما بينها (علاقة بعضها ببعض الأخر).

3- التطوير والإختبار:

في هذه المرحلة تتطابق الوظائف الهندسية مع العمليات في تطوير نماذج المنتج وفحصها حيث يطلق على هذه العملية بالتجارب وتأخذ التجارب إعداد نماذج العمل المختلفة التي يجري إختيار حجمها فيما بعد لإختيار النموذج الأفضل لتصميم المنتج وطرق تصنيعه.

4- مرحلة التخطيط النهائية :

يجري تهيئة الإنتاج الواسع للمنتج الجديد خلال مرحلة التطوير والإختبار حيث يجري إعداد خطة الإنتاج التفصيلية التي تشمل تفاصيل دقيقة عن مساحة الإنتاج (كميات الإنتاج) بالإضافة إلى إعداد التقديرات الدقيقة حول التكاليف بكل أنواعها حيث تشتمل خطة الإنتاج الواسع على جميع التغيرات الضرورية التي يتطلب إجرائها في تصميم المنتج الجديد والعملية الإنتاجية على حد سواء بالإضافة إلى المعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها خلال مرحلتي التطوير والإختبار والتخطيط النهائية ويجري إعداد خطة التسويق النهائية و إعداد التحليل النهائي للعوائد. وأن خطط الإنتاج والتسويق والتحليل المالي بعد أن تأخذ أبعادها النهائية تقدم إلى الإدارة العليا للمصادقة عليها والكثير من مشاريع المنتج الجديد تتوقف في هذه المرحلة بسبب عدم تحقيقها حجم العوائد المطلوبة.

5- إطلاق الإنتاج الواسع(المرحلة النهائية) :

بعد الحصول على مصادقة الإدارة العليا على خطط إنتاج وتسويق المنتج الجديد وكذلك التحليل المالي ونتائجه تبدأ مرحلة تنفيذ خطط الإنتاج الكبير والتسويق للمنتج الجديد حيث يتم بناء الطاقات الضرورية وشراء المعدات اللازمة وتهيئة القوى العاملة وتدريبهم بالإضافة إلى المواد والأجزاء اللازمة لعملية الإنتاج الكبير للمنتج الجديد ، وتستخدم فعالية المسح الشامل للسوق في مراقبة رضا المستهلكين وتحديد التغيرات

التي تطرأ على حاجاتهم ورغباتهم ، حيث يتم تغذية هذه المعلومات من خلال التغذية العكسية أي المنظمة تبدأ عملية التصميم مرة أخرى (العلي محمد ، عبدالستار ، 2006م) .

الدراسة التطبيقية:

أولاً : نبذة تعريفية عن الشركة:

بدأت المرحلة الأولى للشركة بتأسيس شركة ميكو لصناعة الدواجن كشركة خاصة في عام 2003م ، وهدفت الشركة لتنفيذ مشروع متكامل لإنتاج الفراخ اللحم بطاقة إنتاجية (2000,000) طائر في العام وشيدت في هذه المرحلة عدد (4) حظائر للاحم بطاقة إنتاجية بلغت (700,000) طائر في العام وبدأت الإنتاج في العام 2004م، وفي العام 2005م تم إبرام عقد بموجب الشراكة بين كل من شركة ميكو لصناعة الدواجن شركة خاصة وتملك 81% من أسهم الشركة ووزارة الزراعة والثروة الحيوانية والري ولاية الخرطوم تملك 19% من أسهم الشركة جاءت مبررات الشراكة مستندة على حاجة ولاية الخرطوم لمستثمر جاد يملك خبرة في مجال الدواجن توفر له الضمانات المطلوبة لتنفيذ مشروع متكامل في مجال الدواجن يسهم في زيادة الإنتاج ويعمل على قيادة قطاع الدواجن نحو التطوير والنماء وتعتبر شركة داجن لإنتاج الدواجن (ميكو) من أكبر الشركات العاملة في مجال تربية وإنتاج الفراخ اللحم بحوالي 28% من الإنتاج الكلي في البلاد. (سجلات شركة ميكو لصناعة الدواجن ، 2013) .

ثانياً: إثبات الفرضيات :

بغرض إثبات فرضيات الدراسة تم إعداد الموازنة التخطيطية على أساس النشاط مره وتم إعداد الموازنة التخطيطية بالطريقة العادية مره كما يوضح في الجدول (1) والجدول (2) .

الجدول (1) يوضح الموازنة التخطيطية بالطريقة التقليدية لمفقس شركة ميكو لصناعة الدواجن 2013م .

جدول (1) الموازنة التخطيطية بالطريقة التقليدية

المصروفات	البيان	التكلفة
المرتببات والبدلات		القيمة (جنيه سوداني)
1-1	المرتببات والإجور	398,016.00
2-1	الضمان الإجتماعي	67,662.72
3-1	البديل النقدي	33,168.00
	****	—
1-2	أفرولات	18,400.00
2-2	بشاكير	800.00
3-2	أبوات	3,000.00
4-2	أكياس	133,500.00

5,800.00	كمادات	5-2
7,000.00	جوينتات	6-2
87,000.00	أغطية رأس	7-2
18,000.00	سيكات	8-2
12,000.00	فرش نظافة	9-2
50,000.00	ورق جرائد	10-2
—	****	المطهرات والمنظفات
1,680.00	صابون بودرة	1-3
8,400.00	صابون سائل	2-3
48,960.00	Shift	3-3
45,840.00	huwsan	4-3
52,560.00	GBC8	5-3
10,000.00	FORMAGEIN	6-3
—	****	الفايتمينات (اللقاحات)
598,000.00	Vitabron	
1,564,000.00	Broilen	
3,163,786.72	الإجمالي	

المصدر: إعداد الباحثان من واقع بيانات الموازنة التخطيطية للشركة .

جدول (2) الموازنة التخطيطية على أساس النشاط

البيان	مسبب التكلفة	الإستلام والتحضير التكلفة	الانشطة			الإجمالي
			النقل	الفرز والتعبئة	التحصين	
	****	****	****	****	****	****
المرتبات والبدلات	عدد العاملين	30,648.00	63,768.00	89,071.90	64,183.90	287,639.70
المرتبات والإجور الضمان	عدد العاملين	5,210.16	10,840.56	15,142.22	10,911.26	48,898.75

32,935.95	4,154.32	7,527.82	9,601.82	7,277.00	4,375.00	عدد العاملين	الإجمالي
****	****	****	****	****	****	****	البديل النقدي
							مستلزمات
							الإنتاج
2,850.00	300.00	150.00	1,200.00	300.00	900.00	عدد العاملين	أفرولات
380.00	40.00	20.00	160.00	40.00	120.00	عدد العاملين	بشاكير
2,850.00	300.00	150.00	1,200.00	300.00	900.00	عدد العاملين	أبوات
133,500.00	-	-	133,500.00	-	-	البيض	أكياس
						المفقس	
2,714.40	208.80	522.00	835.20	417.60	730.80	عدد العاملين	كمامات
3,276.00	252.00	630.00	1,008.00	504.00	882.00	عدد العاملين	جوينتات
2,714.40	208.80	522.00	835.20	417.60	730.80	عدد العاملين	أعطية رأس
7,560.00	-	2,160.00	2,160.00	-	3,240.00	عدد مرات	سياكات
						النظافة	
90,000.00	-	-	60,000.00	30,000.00	-	عدد	ورق جرائد
						الكثاكيث	
****	****	****	****	****	****	****	المطهرات
							والمنظفات
6,480.00	-	1,440.00	1,440.00	1,440.00	2,160.00	عدد مرات	فرش نظافة
						النظافة	
1,050.00	84.00	168.00	336.00	168.00	294.00	عدد العاملين	صابون بودرة
56,400.00	-	-	22,560.00	16,920.00	16,920.00	عدد مرات	صابون سائل
						النظافة	
48,960.00	-	-	24,480.00	16,320.00	8,160.00	عدد مرات	Shift
						النظافة	
46,560.00	-	-	-	18,624.00	27,936.00	عدد مرات	Huwsan
						النظافة	
52,560.00	-	-	17,520.00	17,520.00	17,520.00	عدد مرات	GBC8
						النظافة	
8,400.00	-	-	-	-	8,400.00	البيض	FORMAGEI
						المحضر	N
****	****	****	****	****	****	****	اللقاحات
561,600.00	-	561,600.00	-	-	-	عدد	Vitabron
						الكثاكيث	
1,468,800.00	-	1,468,800.00	-	-	-	عدد الكثاكيث	Broilen
0							
2,866,129.2	52,310.36	2,118,784.98	381,050.34	184,856.76	129,126.76		الإجمالي

المصدر : إعداد الباحثان من واقع بيانات الموازنة التخطيطية للشركة .

1. الفرضية الأولى: الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات دقيقة عن الأنشطة .

جدول (3) يوضح محركات التكلفة لكل عنصر من عناصر الموازنة التخطيطية على أساس النشاط .
جدول (3) مسببات التكلفة

التكلفة	مسبب التكلفة	البيان
287,639.70	عدد العاملين	المرتبات والإجور
48,898.75	عدد العاملين	الضمان الإجتماعي
32,935.95	عدد العاملين	البديل النقدي
2,850.00	عدد العاملين	أفروعات
380.00	عدد العاملين	بشاكير
2,850.00	عدد العاملين	أبوات
133,500.00	البيض المفقس	أكياس
2,714.40	عدد العاملين	كمامات
3,276.00	عدد العاملين	جوينتات
2,714.40	عدد العاملين	أغطية رأس
7,560.00	عدد مرات النظافة	سباكات
90,000.00	عدد الكتاكيت	ورق جرائد
6,480.00	عدد مرات النظافة	فرش نظافة
1,050.00	عدد العاملين	صابون بودرة
56,400.00	عدد مرات النظافة	صابون سائل
48,960.00	عدد مرات النظافة	Shift
46,560.00	عدد مرات النظافة	Huwsan
52,560.00	عدد مرات النظافة	GBC8
8,400.00	عدد مرات التبخير	FORMAGEIN
561,600.00	عدد الكتاكيت	Vitabron
1,468,800.00	عدد الكتاكيت	Broilen

المصدر : إعداد الباحثان من واقع بيانات الموازنة التخطيطية للشركة .

الإجمالي	3,163,786.72	2,866,129.2	(297,657.52)	9.4%
----------	--------------	-------------	--------------	------

المصدر : إعداد الباحثان من واقع بيانات الموازنة التخطيطية للشركة .

جدول (4) يوضح المقارنة بين الموازنة التخطيطية بالطريقة التقليدية والموازنة التخطيطية على أساس النشاط من حيث تخفيض التكاليف .

من خلال إعداد الموازنة على أساس النشاط ومقارنتها بالطريقة التقليدية نلاحظ هنالك إنخفاض في التكلفة الكلية بقيمة (297,657.52) بنسبة (9.4%) عن الموازنة بالطريقة التقليدية، وهنالك إنخفاض للتكلفة المقدرة في جميع عناصر الموازنة ماعدا تكلفة الصابون السائل بزيادة تكلفته بقيمة 48,000 بنسبة 571.4% عن الطريقة التقليدية ويدل ذلك على عدم الدقة في التقدير، وزيادة الـHuwsan بقيمة 720 بنسبة 1.6% عن الطريقة التقليدية ، وزيادة تكلفة ورق الجرائد بقيمة 40,000 بنسبة 80% ، بينما ظلت تكاليف (GBC8 و Shift) ، والأكياس ثابتة في الطريقتين ويدل على الدقة في تقديرهما ، وإنخفضت تكلفة المرتبات والأجور بقيمة (110,376.30) بنسبة (27.7%) وهذا يدل على زيادة الطاقات البشرية عن حجم العملية الإنتاجية ، وتخفيض عدد العاملين بسبب إظهار الأنشطة أدى إلى إنخفاض جميع عناصر التكلفة المتعلقة بالعاملين، وإنخفاض الضمان الإجتماعي بقيمة (18,763.97) بنسبة (27.7%) عن الطريقة التقليدية ، وإنخفاض تكلفة البديل النقدي بقيمة (232.05) بنسبة (0.7%) ، وإنخفضت تكلفة الأفرولات بقيمة (15,550) بنسبة (84.5%) وإنخفضت تكلفة البشاكير بقيمة (420) بنسبة (52.5%)، وإنخفضت الأبوات بقيمة (150) بنسبة (5%) ، والكمامات بقيمة (3,085) بنسبة (53.2%)، بينما إنخفضت تكلفة أغطية الرأس بقيمة (84,285.60) بنسبة (96.9%) كما إنخفضت تكلفة السياكات بقيمة (10,440) بنسبة (58%) ، وإنخفضت تكلفة فرش النظافة بقيمة (5,520) بنسبة (46%) ، وإنخفضت تكلفة صابون البدرة بقيمة (630) بنسبة (37.5%) ، وإنخفضت تكلفة الـformagein بقيمة (1,600) بنسبة (16%) ، وإنخفضت تكلفة الفايتمينات vitabron بقيمة (36,400) بنسبة (6.1%) كما إنخفضت تكلفة الـBroilen بقيمة (95,200) بنسبة (6.1%) وما سبق يدل على أن الموازنة التخطيطية على أساس النشاط تساعد الإدارة على التخطيط وإدارة ورقابة التكاليف .

الفرضية الثالثة : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات . من خلال تخفيض التكاليف بنسبة 9.4% كما موضح في الجدول (4) نحقق تطوير المنتج بإدخال خطوط إنتاج جديدة ومنتجات جديدة أو تحديث المنتجات الحالية وبإظهار الأنشطة ومسببات التكلفة يساعد ذلك على الحفاظ على الأنشطة التي تضيف قيمة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي يتم تطوير المنتجات كما موضح في الجدول (2) والجدول (3) .

الفرضية الرابعة : الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تحليل التكلفة وتقويم الأداء .
جدول (6) يوضح تحليل الموازنة التخطيطية على أساس النشاط تحلياً نسبياً .

التحليل	الأنشطة											البيان
	النسبة %	الإجمالي	الشحن	التحصين	الفرز والتعبئة	النقل	الإستلام والتحصين	التكلفة	%	التكلفة	%	
من التكلفة الكلية		%	التكلفة	%	التكلفة	%	التكلفة	%	التكلفة	%	التكلفة	
%10.036	287,639	13.90	19,697.90	22.31	64,183.90	10.97	171,90*89	2.17	53,768	10.65	30,648	المرنجات والإجور
%1.71	48,898.70	13.90	6,794.54	22.31	10,911.26	10.97	15,142.22	2.17	1,840.56	10.65	5,210.16	ض إجتماعي
%1.15	32,935.96	12.61	4,154.32	22.86	7527.82	9.15	9,601.82	2.09	7,277	13.28	4,375	البديل النقدي
%0.099	2,850	10.53	300	5.26	150	12.11	1,200	0.53	300	31.58	900	أفرولات
%0.013	380.00	10.53	40	5.26	20	12.11	160	0.53	40	31.85	120	بشاكير
%0.099	2,850	10.53	300	5.26	150	12.11	1200	0.53	300	31.85	900	أبوات
%4.7	133,500	0	0	0	0	100	133,500	0	0	0	0	أكياس
%0.095	2,714.40	7.69	208.80	19.23	522.00	10.77	835.20	5.38	117.60	26.92	780.80	كمامات
%0.11	3,276.00	7.69	252	19.23	630	10.77	1,008	5.38	504	26.92	882	جوينتات
%0.095	2,714.40	7.69	208.80	19.23	522.00	10.77	835.20	5.38	117.60	26.92	730.80	أعطية رأس
%0.27	7,560	0	0	28.57	2,160	18.57	2,160	0	0	42.86	3,240	سيكات
%0.23	6,480.00	0	0	22.22	1,440	12.22	1,440	2.22	1,440	33.33	2,160	فرش نظافة
%3.14	90,000	0	0	0	0	16.67	60,000	3.33	30,000	0	0	ورق جرايد
%0.037	1050.00	8	81.00	16	168	32	336.00	16	168.00	28	294.00	صابون بكرة
%1.97	56,400	0	0	0	0	40	22,560	30	16,920	30	16,920	صابون سائل
%1.71	48,960	0	0	0	0	50	24,480	3.33	16,320	16.67	8,160	Shift
%1.60	46,560	0	0	0	0	0	0	40	18,624	60	27,936	huwsan
%1.83	52,560	0	0	0	0	13.33	17,520	3.33	17,520	33.33	17,520	GBC8
%0.293	8,400	0	0	0	0	0	0	0	0	100	8,400	FORMAG EIN

561,600	0	0	100	561,600	0	0	0	0	0	0	0	Vitabron
1,468,800	0	0	100	1,468,800	0	0	0	0	0	0	0	Broiled
2,866,129.2	8	2,310.36	73.92	118,784.9	3.29	81,050.34	5.45	84,856.76	4.51	9,126.		الإجمالي
				8						76		

جدول (6) تحليل الموازنة التخطيطية على أساس النشاط

المصدر : إعداد الباحثان من واقع بيانات الموازنة التخطيطية للشركة .

من خلال إعداد الموازنة على أساس النشاط يمكن تحليل بنود التكلفة تحليلاً نسبياً على مستوى الأنشطة وعلى مستوى التكلفة ككل كما في الجدول (6) مما يساعد ذلك في تقييم أداء كل نشاط حيث تم تحليل التكلفة كما يلي: المرتبات والإجور تمثل (10.36%) من التكلفة الكلية ، والإستلام والتحصين يمثل نسبة (15.65%) ، النقل (22.17%)، والفرز والتعبئة (30.97%) ، والتحصين بنسبة (22.31%) ، والشحن بنسبة (13.90%) ، والضمان الإجتماعي يمثل نسبة (7.1%) من التكلفة الكلية ، والبديل النقدي يمثل (1.15%) من التكلفة الكلية وتستهلكه الأنشطة كالاتي الإستلام والتحصين (13.28%)، النقل (22.09%)، الفرز والتعبئة (29.15%) ،التحصين (22.36%) ،الشحن (12.61%)، والأفرولات تمثل (0.009%) ، والبشاكير (0.013%) ، الأبوات (0.009%) ، والجونئات (5.11%) ، وأغطية الرأس (0.095%) من التكلفة الكلية وموجهة التكلفة لهذه العناصر هو عدد العاملين حيث يمكن توزيع تكلفة الأفرولات على الاستلام والتحصين (31.58%) ، النقل (10.53%) الفرز والتعبئة (42.11%)، التحصين (5.26%)،الشحن (10.53%)، أما البشاكير توزع على الأنشطة كالاتي : (31.58%) الإستلام والتحصين ،النقل (10.53%)،الفرز والتعبئة (42.11%)،التحصين (5.26%)،الشحن (10.53%) وكذلك الأبوات تستهلك على الأنشطة بنفس نسب البشاكير أما الكمادات والجونئات وأغطية الرأس توزع على الأنشطة بنسب موحدة نسبة لتوحيد مسبب التكلفة وهو عدد العاملين حيث يمثل نشاط الإستلام والتحصين فيها (26.92%) ،ونشاط النقل (10.53%) والفرز والتعبئة (42.11%) ،التحصين بنسبة (5.26%)، والشحن (10.53%) أما الأكياس تمثل (4.7%) من التكلفة الكلية ويتم إستهلاكها بنسبة (100%) ويستهلكها نشاط الفرز والتعبئة ومسبب التكلفة لها هو عدد الكتاكيت المنتجة ، وتمثل السياكات نسبة (0.27%) تستهلكها الأنشطة كما يلي الإستلام والتحصين (42.86%) ،الفرز والتعبئة نسبة (28.57%)، والتحصين نسبة (28.57%) ، وتمثل فرش النظافة (0.23%) من التكلفة الكلية توزع على الأنشطة كما يلي (33.33%) نشاط الإستلام والتحصين، (22.22%) نشاط النقل، (22.22%) نشاط الفرز والتعبئة ، (22.22%) نشاط التحصين موجهة التكلفة في هذا العنصر عدد مرات النظافة ،أما ورق الجرائد يمثل (3.14%) من التكلفة الكلية ويستهلكها نشاط النقل بنسبة (33.33%) ،والفرز والتعبئة بنسبة (66.67%) وموجهة التكلفة لهذا العنصر هو عدد البيض المفقس والكتاكيت المنتجة ،وصابون البدرة يمثل (0.037%) من التكلفة الكلية وتستهلكه الأنشطة كما يلي الإستلام والتحصين بنسبة (28%) ،النقل بنسبة (16%) ، الفرز والتعبئة بنسبة (32%) ،التحصين بنسبة (16%) ،الشحن بنسبة (8%) موجهة التكلفة عدد العاملين، أما الصابون السائل يمثل نسبة (1.97%) من التكلفة الكلية وتستهلكه الأنشطة كما يلي (30%) نشاط الإستلام والتحصين (30%) نشاط النقل ، (40%) نشاط الفرز والتعبئة موجهة التكلفة عدد مرات النظافة ، ويمثل shift نسبة (1.71%) من التكلفة الكلية وتستهلكه الأنشطة كما يلي الإستلام

والتحضير (16.67%)، النقل (33.33%)، الفرز والتعبئة بنسبة (50%)، ويمثل hawsan (1.60%) وتستهلكه الأنشطة كما يلي الإستلام والتحضير بنسبة (60%)، النقل بنسبة (40%)، ويمثل GBC8 (1.83%) من التكلفة وتستهلكه الأنشطة كما يلي الإستلام والتحضير بنسبة (33.33%)، النقل بنسبة (33.33%)، الفرز والتعبئة بنسبة (33.33%) موجهة التكلفة هو عدد مرات النظافة، ويمثل formagein بنسبة (0.293%) من التكلفة الكلية ويستهلكه نشاط الإستلام والتحضير بنسبة (100%)، ويمثل vitbron بنسبة (19.60%) ويستهلكه نشاط التحضير بنسبة (100%)، أما Broilen يمثل (51.2%) من التكلفة الكلية، ويستهلكه نشاط التحضير بنسبة (100%)، أما التحليل النسبي على مستوى الأنشطة فيمثل نشاط الإستلام والتحضير بنسبة (4.51%) من التكلفة الكلية، ونشاط النقل يمثل بنسبة (6.45%) من التكلفة الكلية ويمثل نشاط الفرز والتعبئة (13.29%) من التكلفة الكلية، ونشاط التحضير بنسبة (73.92%) وهذا النشاط هو النشاط الأعلى تكلفة ويمثل نشاط الشحن (1.83%) من التكلفة الكلية وبذلك نكون قد قمنا بتحليل جميع عناصر الموازنة على مستوى الأنشطة وعلى مستوى عناصر التكلفة تحليلاً نسبياً .

النتائج :

- من خلال الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية توصل البحث إلى النتائج التالية :
1. توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات دقيقة وأكثر تفصيلاً عن الأنشطة .
 2. الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساعد في تخطيط ورقابة التكاليف .
 3. توفر الموازنات التخطيطية على أساس النشاط معلومات أكثر دقة وفعالية تساعد في تقويم الأداء وإتخاذ القرارات
 4. الموازنات التخطيطية على أساس النشاط توفر معلومات تساعد في تطوير المنتجات .
 5. إن جميع المقومات والأسس التي تمكن من تطبيق الموازنات التخطيطية على أساس النشاط موجودة في الواقع.
 6. عدم تدريب وتأهيل العاملين بالشركة موضع الدراسة أدى إلى ضعف الموازنة التخطيطية.
 7. ليس هنالك إهتمام بتحليل الموازنة (مقارنة المخطط مع الفعلي) على الرغم من إعدادها بالطريقة التقليدية بالشركة.
 8. الموازنات التخطيطية على أساس النشاط تساهم في الرضى الوظيفي للعاملين وذلك بإتاحة الفرصة لإشراكهم في إعدادها .
 9. وجود نظام إداري ومالي قوي عامل مهم في تطبيق نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط.

التوصيات :

- بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها نوصي بالآتي :
1. تطبيق نظام الموازنات على أساس النشاط لأنها تقدم بيانات دقيقة عن الأنشطة تساعد في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات .
 2. تطبيق نظام الموازنات التخطيطية على أساس النشاط كأداة لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات .

3. إنشاء أقسام مستقلة لإعداد الموازنات التخطيطية وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علمياً ومهنياً من خلال الدورات التدريبية .

4. توصي الدراسة بتدريب وتأهيل العاملين بالمنشأة على إعداد الموازنات التخطيطية على أساس النشاط.

5. ضرورة القيام بالعديد من الدراسات والبحوث في تطوير إعداد الموازنات على أساس النشاط .

المراجع :

1. أحمد حسين علي ، مبادئ المحاسبة الإدارية، الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع، د ت .
2. أحمد صلاح عطية ، (2006م) محاسبة التكاليف للإستخدامات الإدارية، الزقازيق :الدار الجامعية للنشر .
3. أحمد كلبون وآخرون ، (2011م) الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف،عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
4. أحمد محمد نور وآخرون ، (2013م) مبادئ المحاسبة الإدارية،الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر والتوزيع .
5. إسماعيل حجازي وآخرون ، (2013م) محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ،عمان : دار أسامة للنشر والتوزيع .
6. تشارلزهورنجرن وآخرون ، (2009م) محاسبة التكاليف مدخل إداري – الجزء الثاني ، القاهرة :دار المريخ للنشر والتوزيع .
7. تشارلزهورنجرن وآخرون ، (د.ت) محاسبة التكاليف مدخل إداري ،الجزء الأول ، المنصورة:الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
8. حارس كريم العاني ، (2011م) المحاسبة الإدارية النظرية والتطبيق،عمان: دار الياية للنشر .
9. خليل عواد أبو حشيش ، (2012م) محاسبة التكاليف تخطيط ورقابة ،عمان : دار وائل للنشر والتوزيع
10. رائف توفيق وآخرون ، (2010م) مبادئ التسويق، القاهرة : الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، ط2.
11. رشيدة الجمال وآخرون ، (2012م) محاسبة التكاليف المتقدمة، الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع. رياض جاريسون ، ترجمة :المحاسبة الإدارية ،ترجمة ،(الرياض : دار المريخ، د ت ،) .
12. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، (2013م) محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية،، مدخل إدارة التكلفة، الإسكندرية :مكتبة الوفاء القانونية للنشر .
13. طارق شريف يونس ، (2011م) الإدارة الإستراتيجية – مدخل بناء وإدامة الميزة التنافسية ،البحرين : مؤسسة فخرأوى للدراسات والنشر – جامعة العلوم التطبيقية .
14. طارق عبد العال حماد ، (2010م) الموازنات التقديرية نظرة متكاملة ، الإسكندرية : الدار الجامعية.
15. عبد المنعم عوض الله وآخرون ، (د.ت) المحاسبة الإدارية في مجال الرقابة واتخاذ القرارات.
16. عبد الحي مرعى ، (2002م) محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر والتوزيع.

17. عبدالستار محمد العلي ، (2006م) إدارة الإنتاج والعمليات - مدخل كمي ، عمان: دار وائل للنشر والتوزيع ط 2.
18. عبدالمنعم عوض الله وآخرون ، (د.ت) المحاسبة الإدارية في مجالات الرقابة وإتخاذ القرارات.
19. عطية عبد الحي مرعي ، (د.ت) المحاسبة الإدارية ،دبي :الدار الجامعية للنشر والتوزيع .
20. علي فلاح الزعبي ، (2009م) إدارة التسويق منظور تطبيقي إستراتيجي ،عمان دار اليازوري للنشر والتوزيع.
21. محفوظ أحمد جودة ، (2010م) إدارة الجودة الشاملة مفاهيم وتطبيقات ،عمان:دار وائل للنشر والتوزيع، ط .
22. محمد أحمد خليل ، (د.ت) التكاليف في المجال الإداري، الإسكندرية :الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
23. محمد الفيومي محمد ، (2012م) المحاسبة الإستراتيجية، (الإسكندرية : دار التعليم الجامعي.
24. محمد زهران ، (2012م) نظام المراكز والأنشطة الـ (CAS)، (القاهرة : دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع، ط.
25. محمد سامي راضي وآخرون ، (د.ت) المدخل الحديث في إعداد الموازنات التخطيطية ،طنطا:الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
26. محمد صالح الحناوي ، (2002م) الإدارة المالية مدخل القيمة وإتخاذ القرار،الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع .
27. محمد عبدالفتاح العشماوي ، (2011م) محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث - ، عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع .
28. محمود جاسم محمد الصميدي ، (2009م) إستراتيجيات التسويق مدخل كمي وتحليلي، عمان: دار الحامد للنشر .
29. محمود جاسم محمد الصميدي ، (2010م) إستراتيجيات التسويق - مدخل كمي وتحليلي ،عمان دار الحامد للنشر والتوزيع .
30. مصطفى يوسف كافي وآخرون ، (2012م) المحاسبة الإدارية ،عمان: مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع.
31. نايل عدس وآخرون ، (2013م) محاسبة التكاليف مدخل حديث، عمان:الدار الجامعية للنشر والتوزيع .
32. هاشم أحمد عطية ، (2000م) محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ،الإسكندرية:الدار الجامعية للنشر والتوزيع .
33. يوحنا آدم وآخرون ، (2000م) المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، عمان :دار الحامد للنشر والتوزيع .
34. عادل طه أحمد فايد ، (2015م) تطوير إعداد الموازنات بمنطقة المجتمع المدني وإختبار تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط ، ورقة علمية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ،جامعة بنها ، العدد الأول - الجزء الأول .

35. Wiriya C , The Adoption of Activity Based Costing In Thailand ,Doctor of philosophy ,School of Accounting and Finance , Faculty of Business and law Victoria University , June ,2002.
36. George L. Somogyi, John B. Augustin Jason J. Balogh and Kelly L. Mohritz The Mysteries of Activity Based Costing in Oracle Applications Release 10.7SC, Arthur Andersen, s Business Consulting Practice, Chicago, 1999.
37. Connolly, tim and Ashworth, Gary, An Integrated Activity- Based Approach to Budgeting , Mudgeting Manage Management Accounting, Mar. 1994, 72, 3, ABI/FORM Global, .
38. Connolly, tim and Ashworth, Gary, An Integrated Activity- Based Approach to Budgeting , Mudgeting Manage Management Accounting, Mar. 1994, 72, 3, ABI/FORM Global.
39. Moustafa, Essam, An Application of Activity - Bssed- Budgeting in Shared Service Departments and Its perceived Benefits and Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions, Journal of Economic & Administrative Sciences, Vol. 21, No. 1 June 2005.
40. Morrow, M & Connolly, T., The Emergence of Activity Based Budgeting, Management Accounting Feb. 2005.