

تقويم الاداء بالانشطة باستخدام النموذج (ABC) يؤدي الى تحسين خدمات البلدية

خولة هادي عطوي
وزارة الصحةأ.م.د. سالم عواد هادي
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية - جامعة بغداد

المستخلص

يهدف البحث إلى دراسة مفهوم واهداف تقويم الاداء والنماذج الحديثة المتبعة في ظل متغيرات بيئة الاعمال المعاصرة ، وتوضيح نظام الانشطة **ABC** باعتباره احدى هذه النماذج الحديثة في تقويم الاداء الذي يؤدي الى تحسين الخدمات في البلدية ، وكانت اهم الاستنتاجات التي ظهرت من تقويم الاداء أن نسبة الكميات الفعلية المنجزة من المخصص بالموازنة لانتاسب مع نسبة تكاليفها الفعلية بالأنشطة المنفذة من المخصص أي نسبة تكاليفها تفوق نسبة إنجازها ، لاسباب منها ضعف في التخطيط لعدم مشاركة اصحاب العلاقة باعداد الموازنة التخطيطية لاسيما غياب دور محاسب التكاليف لافتقار البلدية الى نظام تكاليف كذلك عدم تفعيل الغرامات ، وقد اوصت الباحثة ضرورة إعداد موازنات على أساس الأنشطة بالكميات والمبالغ لتحقيق الرقابة الفاعلة على النشاط والتخطيط السليم لتقليل الانحرافات والاعتماد على نظام التكاليف في اعداد هذه الموازنات كذلك مطابقة نسب الكلف مع نسب الكميات المنجزة وتفعيل الغرامات ومتابعتها لدورها في تخفيض التكاليف، ضرورة تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في عينة البحث .

الكلمات المفتاحية : تقويم الاداء، الانشطة (ABC)، تحسين خدمات بلدية .

Evaluating performance by using the ABC model improves municipal servicesKhawla Hadi Atiwi
Ministry of Health HigherSalem Awad Hadi
Institute for Accounting and Financial Studies
University of Baghdad**Abstract**

The objective of the research is to study the concept and objectives of evaluating the performance and modern models adopted under the variables of the modern business environment, and to clarify the system of activities ABC as one of these modern models in evaluating the performance that leads to improvement of services in the municipality. Of the budget allocation does not correspond to the percentage of actual costs of the activities carried out by the allocation, the proportion of costs exceeded the percentage of completion, partly because of weak planning for the lack of participation of stakeholders in the preparation of planning budget, especially absence of the role of cost accountant for the country's lack The cost of the system as well as the lack of activation of fines

The researcher recommended the need to prepare budgets on the basis of activities in quantities and amounts to achieve effective control of activity and proper planning to reduce the deviations and reliance on the cost system in the preparation of these budgets as well as matching the ratios of costs with the ratios of quantities achieved and the activation of fines and follow-up to their role in reducing costs, The basis of

Keywords: Performance Evaluation, Activities (ABC), Improvement of Municipal Services.

المقدمة

بلدية بعقوبة هي احدى الدوائر الخدمية غير الهادفة للربح والتابعة لوزارة البلديات والاشغال العامة والتي تقوم بأداء الكثير من المهام اذ ان أكثر الاعمال التي تتعلق بخدمة المواطن تقع على عاتق هذه المؤسسات ومنها القيام برفع النفايات وطمرها وريدم البرك والمستنقعات وانشاء الحدائق والمتنزهات وصيانة الطرق وانشاء مجازر اللحوم وتطوير المدن وازدادت أهمية تلك الوحدات وتعددت وتنوعت الانشطة التي تقدمها إستجابة للتغيرات الحاصلة فتقدم الخدمات دون سعيها الى تحقيق الارياح حتى وأن قدمت خدماتها بمقابل، فأناً إيراداتها تستخدم من اجل تحسين الخدمة المقدمة الى الجمهور وتوسيع انشطتها ، وتعدّ عملية تقويم الاداء أداة رئيسية في دعم قدرة الادارة على أداء وظائفها الأساسية بنجاح، إذ تُعدّ أحد أبرز الوسائل التي يجب أن تعتمد عليها كمصدر للمعلومات التي تعكس جهودها في إدارة الوحدة من خلال بيان نقاط القوة والضعف في ذلك الأداء .

المبحث الأول :- منهجية البحث

1-مشكلة البحث: ان مؤشرات تقويم الاداء التقليدية (الكمية) لا تكفي وحدها لتعبر عن مدى تحقق الوحدة الاقتصادية لاهدافها.

2-اهمية البحث: تأتي أهمية البحث في كونه يبحث في تطبيق احد نماذج تقويم الاداء والمتمثلة بنشاط **ABC** بالشكل الذي يمكن الوحدة الاقتصادية من اهمية التحقق من مدى تحقق الوحدة الاقتصادية لاهدافها.

3-هدف البحث: يهدف البحث إلى دراسة مفهوم واهداف تقويم الاداء والنماذج الحديثة المتبعة في

ظل متغيرات بيئة الاعمال المعاصرة ، وتوضيح نظام الانشطة **ABC** باعتباره احدى هذه النماذج الحديثة في تقويم الاداء .

4-فرضية البحث: استند البحث على الفرضية الاتية :

إن استعمال الكلفة على اساس الانشطة **ABC** في تقويم الاداء يؤدي الى توفير معلومات ملائمة يمكن الوحدة الاقتصادية من التعبير عن مدى قدرة الوحدة على تحقيق اهدافها .

5- حدود البحث المكانية والزمانية :-

الحدود المكانية للبحث لقد تم اختيار مؤسسة خدمية وهي بلدية بعقوبة إحدى مديريات البلدية التابعة الى وزارة البلديات والاشغال العامة، اما الحدود الزمانية للبحث فقدت اعتمدت السنة المالية 2013 جرى عليها التطبيق والمصادق عليها والتي جرى الحصول عليها من عينة البحث كاقرب فترة ممكنة .

6- مصادر البحث:-

اعتمدت الباحثة على المصادر الاساسية الاتية لانجاز البحث بجانبه النظري والعملي :

أ-الكتب العربية والاجنبية والابحاث والدوريات والرسائل والاطاريح الجامعية كذلك المقالات المنشورة على مواقع الانترنت المتعلقة بموضوع البحث.

ب-المستندات والسجلات والحسابات الختامية والتقارير الخاصة بالبحث المالية والإدارية ، القوانين والانظمة والتعليمات التي تخص البحث .

ج-المقابلات الشخصية مع الموظفين فيما يخص مجال عملهم قدر تعلق الامر بموضوع البحث

اسلوب البحث:-

استخدم البحث الاسلوب الاستقرائي في جمع واستخلاص النتائج منها والخاصة بأنشطة البلدية بالاستعانة بما اتيح من معلومات وبيانات استخرجت من سجلات بلدية بعقوبة.

ويعتبر هذا البحث ذو طبيعة تحليلية يجمع بين الاسلوبين الاستقرائي والاستنباطي. يتألف البحث من جزئين نظري وعملي. يناقش الجزء النظري الذي اعتمد على العديد من المراجع والدراسات السابقة العربية والأجنبية المتاحة والمرتبطة بموضوع هذا البحث والمتمثل بنظام محاسبة التكاليف في بلدية بعقوبة عينة البحث وأهمته وأهم أوجه الضعف التي يعاني منها.

أما الجانب العملي فيمثل دراسة تطبيقية في الميدان العملي في بلدية بعقوبة للنظام المحاسبي المالي ونظام محاسبة التكاليف بهدف تصميم نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة يستند إلى مقومات تسهم في توفير المعلومات التي تمكن إدارة البلدية من تقييم الأداء لغرض اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية .

المبحث الثاني :- الاطار النظري

1-2-2- تقييم الاداء

أ- تعريف تقييم الاداء

عرف بأنه عملية قياس مدى تحقق الوحدة الاقتصادية لأهدافها عن طريق مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المخططة له

(Guerra, et.al,2014:266)، ويرى Guerra أن تقييم الأداء يوفر معلومات تساعد في اتخاذ قرارات في ضوء نتائج تؤدي إلى تطوير أداء البرامج والمنظمات ، وان عناصر تقييم الأداء يجب أن تتناسب مع أهداف المنظمات (Guerra : 5-6 ، 2008) .

ويعرف تقييم الأداء أيضاً بأنه وسيلة للتحقيق والتأكد من إن العمليات الإنتاجية التي تم إنجازها في نهاية فترة زمنية معينة (عادةً سنة) هي مطابقة للأعمال التي أريد إنجازها وفق الخطط والبرامج المحددة والتعليمات الصادرة والمبادئ المعتمدة بُغية موافاة الجهات المعنية بأي انحرافات أو اختناقات مع تحليل أسبابها لغرض تقديم الاقتراحات العلمية والعملية لمعالجتها وتلافيها في المستقبل. (النجار، 2006، 352، الامارة، 2011: 49).

وكذلك تم تعريف التقييم بأنه يتضمن تحقيق أو انجاز الوحدة أهدافها ومقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المخططة وتهيئة الإدارة لتقييم النتائج واتخاذ الإجراءات التصحيحية (2010 p.376 Wheelen & Hunger, .

وعرف بانها عملية تقدير مستوى أداء كل نشاط أو قسم أو فرد في الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية محددة على وفق نظام علمي مدروس مستند إلى مجموعة من المؤشرات والمعايير وحسب طبيعة أداء الوحدة الاقتصادية وعملها . (الخرجي ، 2015 : 41) .

ومن التعاريف أعلاه ترى الباحثة إن تقييم الأداء هو دراسة وفحص وقياس جميع أنشطة المؤسسة للتعرف على قابليتها على تحقيق أهدافها من خلال

مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط ، وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها ووضع الحلول المناسبة لها بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات محددة وهي الكفاءة والفاعلية والاقتصادية .

ب- عناصر (مؤشرات) تقويم الأداء :-

تساعد عملية تقويم الأداء على تشخيص الانحرافات وبيان مسبباتها ثم اتخاذ الخطوات اللازمة لها بعد مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات ومعايير محددة مسبقا ومن المفيد التمييز بين ثلاثة عناصر اساسية تمثل مفتاح نجاح الشركة بصفقتها الدعائم الاساسية في قياس الأداء وهي :-

1- الفاعلية Effectiveness

تعرف الفاعلية بأنها درجة او مدى تحقيق الاهداف المناطة بالوحدة الاقتصادية (Daft2001:64)

وعرفت ايضا بانها مقياس يوضح قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق اهدافها(النجار ومحسن، 2009: 29) وتحسب بالقاعدة الاتية :

الفاعلية = المخرجات الفعلية / المخرجات المخططة × 100

وتقييم الفاعلية ضمن البيئة الداخلية على أساس درجة تحقيق الوحدة الاقتصادية للأهداف المتعلقة بحجم المبيعات ، الحصة السوقية والأرباح ، أما ضمن البيئة الخارجية فإن فاعلية الوحدة الاقتصادية تقاس على أساس قوتها التنافسية المستندة على درجة قبول منتجاتها وخدماتها، ودرجة استيعابها للتطور والإبداع التكنولوجي ،

ومدى تحسبها للتقلبات الاقتصادية وقدرتها على اتخاذ ردود أفعال (إدريس والغالبى، 2009: 46).

2- الكفاءة Efficiency

هي القدرة على استغلال الموارد استغلالا صحيحا لتحقيق الاهداف (النجار ومحسن، 2009: 29) .

الكفاءة = المخرجات الفعلية / المدخلات الفعلية × 100

وعرفت ايضا بانها العلاقة بين المخرجات والمدخلات ويقصد بالمخرجات المنتج النهائي ، سواء كان منتجا أم خدمة ، أما المدخلات فتتمثل المواد والعمل ورأس المال التي تدخل في العملية الإنتاجية (النعمي وآخرون، 2009: 77) .

3- الاقتصادية Economy يهدف هذا العنصر في التعرف على اقتصادية الشركة أي مقدار قدرتها على تخفيض كلف مدخلات الانتاج مع المحافظة على المستوى المطلوب من الانتاج ، سواء كان في الكمية المقررة ام النوعية المستهدفة (الامارة، 2011: 51)

أي انها تمثل العلاقة بين التكلفة والمنفعة الناجمة عنها وتحسب على وفق القاعدة الاتية :

الاقتصادية = المدخلات الفعلية / المدخلات الفعلية × 100 (راشد ، 2014 : 28).

4- البيئة Environment

د- العمل على كشف الانحرافات وقت حدوثها لمعالجتها والحد من تسربها إلى الأقسام الأخرى

خ- بيان مدى النمو والتطور من جهة والتدهور والآنكماش من جهة أخرى.

ر- تحديد مدى كفاءة أستغلال الموارد المتاحة بطريقة تحقق عائداً أكبر بكلفة أقل وجوده عالية.

س- تصحيح الموازنات التخطيطية ووضع مؤشرات في المسار الذي يوازن بين الطموح والإمكانيات المتاحة حيث تشكل نتائج تقييم كفاءة الأداء قاعدة معلوماتية كبيرة في رسم السياسات والخطط العلمية البعيدة عن التقديرات غير الواقعية. (صالح ، 2014 : 19).

ش- تزويد المستويات الإدارية المختلفة بمعلومات ووسائل قياس لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لذلك نجد أن قراراتهم تركز على حقائق علمية وموضوعية وليس على تخمينات شخصية فضلاً عن أهمية هذه المعلومات للأطراف الخارجية.

وترى الباحثة ان الاحتفاظ بالزبائن واكتساب زبائن جدد ورضا الزبون وحصص الزبون السوقية يتم تحقيقه من خلال تلبية رغبات و احتياجات الزبائن هو هدف مهم من اهداف تقييم الأداء.

د- أهمية تقييم الأداء

إن لعملية تقييم الأداء أهمية كبيرة ودوراً بارزاً لما تحقّقه من فوائد ومزايا فهي مطلوبة في كل وقت وفي أي نظام اقتصادي، إذ من خلالها تكتشف إيجابيات و سلبيات الأداء خلال مدة محددة وتحل

وتعني بيئة المنظمة التي تعمل فيها اي ان المنظمة تعمل على تحقيق اهداف البيئة في الوقت نفسه الذي تعمل فيه على تحقيق اهدافها الخاصة مما يؤدي الى تعظيم المساهمات الايجابية وتقليل الاثار السلبية الى الحد الادنى. (مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية مجلد 18 العدد2/ 2010) .

ج- أهداف تقييم الأداء : Performance Evaluation Objectives

إن الهدف العام لتقييم الأداء يتمثل بتكوين رأي مهني محايد عن المدى الذي نفذت فيه الوحدة الخاضعة للتقييم نشاطها أو برامجها بفاعلية وكفاءة واقتصادية وذلك لغرض مساعدة إدارتها في تحسين أدائها وتقديم المعلومات المناسبة لتحقيق المساءلة العامة ومن هذا الهدف يمكن اشتقاق الأهداف الآتية : (Wheelen & Hunge,2004:242) ، (الكرعاوي ، 2014 : 32).

أ- توفير معلومات واقعية وغير متحيزة للإدارة وللجهات ذات العلاقة عن المدى الذي يتم فيه الحصول على المنافع والقيم المستهدفة من الأموال المصروفة.

ب- بيان قوة وضعف الإدارة العليا في قراراتها التصحيحية للانحرافات الناشئة أو في درجة متابعتها وخبرتها لهذه القرارات ومقدرتها وكفاءتها وملاحظاتها وإقترح الطرائق لتقليل احتمالات القرارات غير الصائبة ومساعدة الإدارة لتحسين عملية اتخاذ القرار .

ج- تحديد أسباب الفشل والقصور، وتقديم مقترحات ملائمة لتلافيها مستقبلاً، وتحسين الأداء .

أسبابها، لغرض معالجتها ثم تنمية النواحي الايجابية و العمل على تطويرها لرفع كفاءة وفاعلية الأداء مستقبلا، ويرى (Bird & Westly , 119 : 2011) أن تقويم الأداء عملية مهمة لعدة أسباب منها ما يأتي:

1- يعتبر تقويم الأداء أداة رقابية أساسية في المنظمة ، إذ تكمن أهميته من خلال تعديل الاستراتيجية وتصحيحها وترشيد استعمال الموارد المتاحة.

2- إن تقويم الأداء يمكن المنظمة من معرفة مدى تحقيقها لرسالتها ومدى إمكانية تحسين نفسها، وغالبا ما يخدم غرضاً أو أكثر من الأغراض الآتية: اتخاذ القرار، والتطوير، وتوليد المعرفة وتراكمها .

الاساليب الحديثة لتقويم الأداء

1- **لوحة القياس:** لوحة القياس المستخدمة لتقويم الأداء تشبه تماما لوحة القيادة الموجودة في كل من الطائرة والسيارة ويستخدمها الطيارون وسائقي السيارات لمعرفة المؤشرات الدالة على مستوى الأداء الذي يتم به تنفيذ عملية قيادة الطائرة او السيارة مثل السرعة التي يسيرون بها والمسافة التي قطعوها ومقدار الوقود المستهلك وغير المستهلك وغير ذلك من المعلومات المهمة اللازمة لضمان نجاح وتحقيق الهدف وهو الوصول الى المكان المراد بلوغه.

2- **بطاقة الأداء المتوازن :** لقد قدم Kaplan &

Norton هذه البطاقة وهي مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية والتي تعبر عن العوامل

الاساسية والمهمة التي تحقق نجاح المنظمة والجديد في هذه البطاقة هو ان عناصرها ومحتوياتها صممت بحيث يكمل بعضها بعضا في التعبير عن المنظور العام الحالي والمستقبلي للمنظمة وتتضمن البطاقة المناظير الآتية:

• **المنظور المالي :** ويركز هذا المنظور على الوفاء باحتياجات حاملي الاسهم أي تحقيق ما يريد حاملي الاسهم.

• **منظور الزبون :** إن المنظمة تحتاج الى ان توجه اهتمامها الى تلبية احتياجات ورغبات زبائنها لان هؤلاء الزبائن هم السبب وراء نجاح المنظمة وتحقيقها للارباح .

• **منظور العمليات الداخلية :** وهذا المنظور يعمل على تحقيق اهداف كل من المنظور المالي ومنظور الزبون لكل من الزبون وحاملي الاسهم وهو يشمل سلسلة القيمة للعمليات الداخلية للمنظمة ككل.

• **منظور التعلم والنمو :** ويختص هذا المنظور بتحديد كيف تستطيع المنظمة ان تجعل قدراتها على التغيير والتطوير مستمرة .

3- **تقويم الأداء حسب الانشطة :** في ظل قياس الأداء حسب الانشطة يتم تحليل كل نشاط لمعرفة وتحديد كيف يتم أداء هذا النشاط فالنشاط توليفة بين الافراد والموارد الاقتصادية للمنظمة والأساليب التكنولوجية المستخدمة لتشغيل هذا النشاط والأخير له مدخلات ومخرجات والوظيفة الاساسية للنشاط هي تحويل المدخلات الى مخرجات .

هو الرد على طلبات الزبائن فيعبر الوقت عنه بالوقت اللازم للرد على الزبون الواحد .

ثالثا - جودة تشغيل النشاط : وتشير جودة تشغيل النشاط الى مدى التطابق بين المواصفات المطلوب توافرها في مخرجات النشاط والمواصفات الفعلية لهذه المخرجات وللتعبير عن ذلك يمكن استخدام مؤشرات تعكس التطابق مثل نسبة المعيب وكلفة اعادة التشغيل .

رابعا- مرونة النشاط : وتعكس مؤشرات الأداء المستخدمة لقياس مدى المرونة التي يتمتع بها النشاط ودرجة استجابته لاي تغيرات قد تحدث في البيئة الداخلية او البيئة الخارجية فمثلا في حالة تغيير المواصفات التي يطلبها الزبون في السلعة ، فهل يتمتع النشاط بالقدرة على التجاوب مع ذلك ، أي ما مدى التنوع في خدمات او منتجات النشاط وفي حالة حدوث تغير في الاساليب التكنولوجية المستخدمة في الانتاج فهل يستطيع النشاط ان يتواءم مع هذه التغيرات ؟ وتوفر لنا مقاييس الأداء حسب الانشطة رؤية واضحة عن مستوى الفعالية التي ساهم بها النشاط في تحقيق أهداف المنظمة، وانه هناك علاقة واضحة بين مقاييس أداء النشاط فأى تغيير في احداها يؤثر على الأخرى ، فمثلا تخفيض وقت تشغيل النشاط يؤثر على كلفة تشغيل النشاط ومستوى الجودة والمرونة ، إذ ان هذا التخفيض سوف يغير الطريقة التي يؤدي بها النشاط ونظرا لطبيعة العلاقة المتشابكة لمقاييس أداء النشاط فانه من الخطأ ان تستخدم الادارة مقياس واحد بمعزل عن المقاييس الأخرى ويساعدها في ذلك التحليل النسبي (الجابر، 2007).

إنّ قياس مستوى أداء الأنشطة يتم بمقاييس مالية وغير مالية معا ، ويمكن قياس مستوى أداء النشاط عن طريق الاجابة على الاسئلة الاتية :

- 1- ماهي كلفة أداء وتشغيل النشاط ؟
- 2- ما الوقت اذي يستغرقه النشاط لكي يتم ؟
- 3- ما هو مستوى جودة أداء النشاط ؟
- 4- ماهي درجة مرونة النشاط ؟

والإجابة على كل سؤال من هذه الاسئلة تعكس رؤية أو اهتماماً معيناً بالنشاط

أولاً - كلفة أداء النشاط : وتتضمن كلفة النشاط جميع الموارد المستخدمة لأداء هذا النشاط وهذه الموارد تتكون من الافراد والآلات والإمدادات ونظم تكنولوجيا الانتاج والمعلومات ، وعند قياس هذه الموارد تطبق علاقة السبب وعند استخدام الموارد لأداء نشاط واحد يكون القياس بسيطاً ولكن عندما تخصص الموارد لخدمة أنشطة عدة يجب ان يتم توزيع كلفة هذا المورد على هذه الأنشطة حسب الاستفادة منه .

ثانيا - الوقت اللازم لأداء النشاط : تطبيق مدخل الادارة حسب الوقت ساعد على استخدام عنصر الوقت كأحد الادوات المهمة لتحسين مستوى الأداء إذ يعدّ دالة لكثير من التكاليف وباستخدام مؤشرات الوقت الخاصة بأنشطة المنظمة لكل نشاط على حدة تتمكن الادارة من تحديد مواضع الاختناق في المنظمة والعمل على إزالتها وتختلف مؤشرات أداء الوقت باختلاف النشاط الذي نقيمه فإذا كان النشاط

جوانب تطبيق التكاليف على اساس الانشطة

تم تطبيق طريقة ABC في البداية في المؤسسات الانتاجية، غير ان النتائج التي اظهرها تطبيق هذا النظام كانت حافزا قويا ليمتد تطبيقها في المؤسسات التي تنشط في القطاع الخدمي، مما جعلها تحضى بمزيد من التأييد من قبل الاكاديميين والممارسين.

1- تطبيقها في القطاع الصناعي

إنّ اول تطبيق لنظام ABC كان في المؤسسات الانتاجية (الصناعية) وكان من أهم العوامل التي ادت الى اقبال المؤسسات الصناعية على تطبيق هذا النظام هي :

- 1- التوسع المتزايد في الخطوط الانتاجية.
 - 3- تزايد أهمية التكاليف غير المباشرة في هيكل تكاليف المنتجات .
 - 5- صعوبة تحديد سعر بيع مناسب .
 - 6- ضرورة تخفيض التكاليف لمواجهة المنافسة .
 - 7- ضرورة قياس الاضافات وتكاليف سياسة الجودة .
 - 8- انتباه مسؤولي مصالح الانشطة الداعمة الى ضرورة مراقبة النفقات في كل مستوى .
 - 9- الحاجة الى رقابة افضل على التكاليف المتعلقة بالمرحلة التي تسبق الانتاج.
- وقد تمكنت مؤسسات عدّة ولا سيما تلك التي تبنت النظام لمدة طويلة ان تحقق نتائج عدّة عدت مرضية لحد بعيد

ومن بين الاضافات التي استطاع لنظام الABC ان يقدمها لهذه المؤسسات هي

تخفيض تكلفة المنتجات ، تحسين مزيج المنتج ، تطوير العمليات ، زيادة فعالية ادارة التكاليف ، تطوير عملية قياس الأداء ، تفعيل الرقابة على التكاليف ، تحليل اكثر دقة لربحية الزبون ، تطوير اساليب تقييم المخزون.

ب/تطبيقها في القطاع الخدمي

نظرا للنتائج التي اظهرها نظام ABC في المجال الصناعي ولاسيما فيما يتعلق بالتحكم الجيد في التكاليف وتحسين تسيير الانشطة والعمليات فكر الكثير في تطبيقه بالمؤسسات الخدمية نظرا لأهمية هذا القطاع في ارتباطه بحياة غالبية الافراد في المجتمعات الحديثة .

خلال الثمانينات كان الكثير من المؤسسات التي تنتمي الى هذا القطاع محمية من طرف الاحتكارات الوطنية كمؤسسات النقل الجوي والبنوك وشركات التأمين والاتصال ... وغيرها ،فتحقيقها الدائم لهامش ربح ثابت يجعلها تكون بعيدة عن المنافسة ولم يكن لديها داع للتحكم في تكاليفها او سعي نحو تخفيضها ،غير ان انفتاح كل القطاعات على المنافسة العالمية ادى الى دخول مؤسسات جديدة قادرة على عرض نفس الخدمة بسعر اقل ونوعية جيدة وفي اجال مضبوطة ،كما عمل على تحويل شروط المنافسة وتغيير قواعد اللعبة مما اجبر المؤسسات الخدمية على ضرورة التحكم في تكاليفها والتعرف بدقة على اسعار تكلفتها ، فكان تطبيق نظام ABC في هذا القطاع الاداة الاكثر تناسبا

برامج الاعلام الالي للتصنيع ان توفر بصفة دورية حجما كبيرا من المعلومات عن كل الخطوات المتعلقة بالعملية التصنيعية ولعل هذا مايفسر سبب كون المؤسسات ذات التقنية المتقدمة أنّها الرائدة في مجال استعمال نظام ABC.(حجازي ، 2013 : 120)

أي منظمة خدمية تمارس عددا لا بأس به من الأنشطة يؤهلها لإنتاج مجموعة من المخرجات (الخدمات) ذات الطلب على تلك الأنشطة .

ومع ذلك ،يمكن الجزم بوجود عدة اختلافات اساسية بين كلا النوعين من المنظمات ،بمعنى ان معظم الأنشطة داخل المنظمات الصناعية غالبا ماتكون متشابهة ،كما تؤدي بطريقة متماثلة ،بعكس الحال في المنظمات الخدمية التي نادرا ماتتشابه انشطتها من منظمة لأخرى .

وهناك اختلاف اساسي اخر يتمثل في طبيعة المخرجات ، ففي المنظمات الصناعية يسهل تحديد وتعريف المخرجات ،حيث تكون عبارة عن سلع او منتجات ملموسة تم تصنيعها، بعكس الحال في المنظمات الخدمية التي غالباً ما يكون من الصعوبة بمكان تعريف وتحديد مخرجاتها لكونها خدمات غير ملموسة ومن هنا يتعين تحديد المخرجات اولاً في المنظمة الخدمية تمهيدا لحساب كلفتها (عطية ، 2006 : 122)

لتخفيض التكاليف مع تحسين نوعية الخدمات المقدمة.

كما يهمننا ان نشير الى ان التطبيق الناجح لنظام ABC في أي مؤسسة مهما كان القطاع الذي تنشط فيه يعتمد على تحديد الأنشطة الرئيسية التي تتسبب في التكاليف مع امكانية تتبع هذه الأنشطة لكل منتج او خدمة تم تقديمها ، غير انه في القطاع الخدمي هناك مشكلتين اساسيتين تجعلان من تطبيق نظام ABC امرا صعبا نسبيا هما :

1- ان نسبة كبيرة من التكاليف في المؤسسات الخدمية تميل الى ان تكون تكاليف على مستوى الدعم العام (التجهيزات المتعلقة بالمؤسسة ككل) مما يجعل امر تتبعها لخدمة معينة صعب التدقيق معه .

2- الصعوبة الكبيرة في الحصول على البيانات في المؤسسات الخدمية ، حيث ان الكثير من الأنشطة تميل الى ان تشمل على مهام بشرية غير متكررة والتي لايمكن تسجيلها ليا عكس المؤسسة الصناعية التي تستخدم الاعلام الالي والوسائل المتقدمة في جميع البيانات المتعلقة بكل خطوة صناعية .

ان طريقة ABC لم تكن لتدخل حيز التطبيق في أي مجال لولا التطور المقابل في البرامج الحاسوبية ، لان حساب التكاليف وفقا لهذا المدخل ليس بالامر اليسير كما هو الحال بالنسبة للطرق التقليدية .ونجد أنّ المؤسسات التي تتميز بمستوى متفوق تكنولوجيا لديها الامكانيات الكافية لجمع البيانات المتعلقة بمسببات التكاليف ، إذ تستطيع

المبحث الثالث / الجانب العملي

أ- نبذة تعريفية لبلدية بعقوبة :-

تم فك ارتباط مديرية بلدية بعقوبة المركز عن مديرية بلديات ديالى بموجب كتاب مديرية البلديات العامة/التخطيط والمتابعة المرقم (ب/37481) في 2011/11/28 وارتباطها مباشرة بمديرية البلديات العامة وان المؤسسات البلدية في المركز والاقضية والنواحي تعمل بنظام التمويل الذاتي وتتلقى منح مالية من وزارة المالية لتغطية العجز في نشاطها ودفع الرواتب ويتم تصنيف المؤسسات البلدية على اساس عدد النفوس لسكانها وتحتل بلدية بعقوبة الصنف الاول حيث ان عدد سكانها يبلغ 467,000 نسمة وتدار اعمال البلدية من قبل رئيس مديرية بلدية بعقوبة بموجب قانون ادارة البلديات رقم 165 لسنة 1964 المعدل وتطبق النظام المحاسبي الموحد للبلديات لسنة 2012 وتعمل مديرية بلدية بعقوبة بنظام التمويل المركزي وترتبط بمديرية خزينة محافظة ديالى ، واهدافها الاساسية تنظيف المدينة والتخلص من النفايات وحماية البيئة من التلوث والحفاظ على الصحة العامة تم تقسيم الانشطة الى قسمين .

الانشطة الرئيسية في البلدية :-

تعتبر هذه الاقسام ذات الاتصال المباشر بالسكان ومن خلالها يتم تقديم الخدمات للمجتمع وتكتسب البلدية ايراداتها المتمثلة ببيع الاراضي وايراد خدمات التنظيف وخدمات التبليط ،ايراد ايجار الموجودات الثابتة والرسوم(رسوم الاعمال والمهن، رسوم الاعلان ،رسوم منح تجديد اجازات البناء ،

رسوم اخرى) وايجار اراضي ، تعويضات وغرامات والمصاريف والاجور مقابل الخدمات التي تقدمها هذه الاقسام والتي تتمثل بالاتي:

شعبة المشاريع:- تقوم بتدقيق ومصادقة الكشوفات التخمينية لمشاريع الموازنة الخاصة بمؤسسات البلدية ضمن الصلاحية ومتابعة سير العمل لتلك الكشوفات من خلال مهندس القواطع الذين يعملون ضمن قسم المشاريع في البلدية وكذلك تشكيل لجان التنفيذ والاشراف واقتراح دوائر المهندس المقيم من خلال اشراك المهندسين والمقيمين من ذوي الخبرة والاختصاص في انجاز المشاريع وانجاز الاستلام الاولي للمشاريع التي تقوم باجراء الذرعات النهائية وتدقيق المواصفات الفنية والفحوصات المختبرية والمخططات وجداول الكميات ، وتشكيل لجان الاستلام النهائي بعد انتهاء مدة الصيانة ورفعها الى الجهات ذات العلاقة لغرض صرف المستحقات والخصم بموجب التعليمات النافذة .

شعبة النفايات الصلبة والبيئية:- وتتالف من عدة وحدات هي وحدة التنظيفات ووحدة الطمر الصحي ووحدة المجازر ووحدة معامل المعالجة والنفايات الصلبة ومهامها الاساسية متابعة اعمال التنظيفات لكافة قواطع البلدية والبالغ عددهم (5) قاطع .

شعبة الحدائق والمنتزهات: تضم هذه الشعبة مجموعة من المهندسين الزراعيين المتخصصين في مجال الزراعة والبستنة ،من مهام هذه الشعبة متابعة وتنفيذ المنتزهات ،واقامة الحدائق في الشوارع والطرق الرئيسية وتشجير المناطق الفارغة لتجميل المناطق السكنية وحماية البيئة .

شعبة تنظيم المدن: وتضم وحدة تنظيم المدن ووحدة هندسة المرور ووحدة التصميم الاساسي تقوم هذه الشعبة باستحصال الموافقات حول اعداد- تحديث -تعديل التصاميم الاساسية والقطاعية وتوحيد وارسال الموافقات الشهرية بخصوص التجاوزات .

شعبة الاملاك: تقوم بادخال كافة املاك البلدية ببرنامج مركزي مرسل من قبل مديرية البلديات العامة /قسم الاملاك (برنامج حصر املاك) بالاضافة الى اصدار حجز على اموال المدينون عن الديون المترتبة بذمتهم وفق قانون تحصيل الديون الحكومية .

الانشطة المساعدة في البلدية :-

وتتمثل بالانشطة الخدمية التي تقدم خدماتها الى الانشطة الانتاجية الرئيسة ويمكن تحديد نشاط الخدمات الانتاجية في بلدية بعقوبة بالاتي:

شعبة التخطيط والكتابة: تتالف من عدة وحدات ابرزها GIS التي تقوم بتهيئة الخرائط التصميمية للمدن بالاعتماد على الصورة الفضائية لاستخدامها مع ترقيم الدور والمحلات والشوارع وتنظيم المدن .

شعبة الاليات: تقوم بالسيطرة على حركة الاليات بصورة عامة وتسجيل كافة الاليات باسم البلدية واستلام ومتابعة الغاز والادوات الاحتياطية لمعمل الاسفلت .

شعبة الورشة المركزية: ومهمتها تنظيم قرارات اللجان الفنية الخاصة بتصلح الاليات العاطلة لعموم اليات البلدية العاطلة .

شعبة الادارية والافراد: وتقوم بحفظ المعلومات الخاصة بكل موظف وخرزنها على اقراص للحفظ عليها بالاضافة الى متابعة المصادقة على الملاك الفعلي واحتساب الترفيعات والعلاوات للموظفين حسب استحقاقهم ومتابعة معاملات احالة الموظفين على التقاعد عند بلوغهم السن القانوني .

الشعبة المالية: وتقوم هذه الشعبة بكافة معاملات الصرف للموازنة التشغيلية والاستثمارية بالاضافة الى معاملات القبض .

شعبة التدقيق: ويقوم بتدقيق كافة معاملات الصرف للموازنة التشغيلية والاستثمارية والاجابة على تقارير الرقابة المالية والتفتيش الاداري .

شعبة الواردات: وتقوم هذه الشعبة باحتساب مبالغ الايجارات والرسوم والغرامات المفروضة بموجب القانون .

الشعبة القانونية: تقوم هذه الشعبة بالاشراف والرقابة ومتابعة كافة المواقف الخاصة بالدعاوي ، والمصادقة على القرارات والتعهدات الخطية الخاصة بتخصيص قطع الاراضي السكنية ،والمصادقة على كافة الكفالات الخاصة باعمال مؤسسات البلدية ، ومتابعة تنفيذ توصيات اللجان التحقيقية والمصادقة على كافة عقود البلدية وفق القانون .

شعبة المخازن: تقوم هذه الشعبة بتنظيم سند ادخال مخزني واخراج للمواد الواردة و الصادرة للمخازن ، وتسجيل المواد المخزنية في السجلات المختصة وتنظيم قوائم الجرد وارسالها الى الوزارة .

ب - تطبيق التكاليف على اساس الانشطة

تقويم اداء بلدية بعقوبة ومؤشراته

بالنظر لعدم وجود نظام تكاليف للبلدية عينة البحث يتم الاستقادة منه من قبل البلدية فضلا عن عدم اعتماد هيكلية للبلدية على وفق الانشطة ، كذلك الموازنة التخطيطية بمبالغ اجمالية وليس حسب الانشطة لذا سيتم تقسيم العمل في الموازنة على اساس الانشطة ويقدر مبلغ كل نشاط حسب نسبته من اجمالي الانشطة الفعلية التي تم الحصول عليها، وذلك لغرض تقويم الأداء ، وبالاعتماد على مؤشرات للتقويم ، ومن ثم تحسين أنشطة البلدية بعد تشخيص جوانب الضعف فيها.

ان تحليل قيمة كل نشاط يتطلب فهم وتحليل تكلفتها ومتابعة التكلفة وتحديد مصادرها وذلك لارتباط هذا التحليل بقياس قيمة المخرجات من منتجات

وخدمات ، وتحقق عينة البحث ارباحا عندما تكون قيمة المخرجات اكبر من التكاليف التي تحملتها . ويتميز نظام التكاليف على أساس الأنشطة أنه نظام محاسبي (تكاليفي وإداري) في وقت واحد، ويقدم معلومات مالية ومعلومات غير مالية خاصة عن تلك الأنشطة ، والتي تساعد المدراء في القيام بوظائف التخطيط، الرقابة ، التنظيم ، واتخاذ القرارات ، ولابد من وضع مؤشرات تقويم أداء لكل نشاط عن طريق التأكد من جودة مخرجات النظام من خلال مقارنة المخرجات بمعايير محددة مسبقا (مؤشرات) للأداء واخيرا التغذية العكسية ، والهدف منها هو الحفاظ على مستوى أداء النظام ومعالجة الانحرافات ، فمن الضروري استحداث وحدة تكاليف ترتبط بشعبة المالية ، كما ينبغي توافر معلومات وعن طريقها يجري اعتماد نتائج الاعمال (التقارير) لكل الانشطة لتقويم الأداء وفق الانشطة الرئيسية لعينة البحث وكالاتي:

موازنة التخطيطية لسنة 2013 تم تقديرها وفق نسب كلف الانشطة الفعلية لسنة 2013 لغرض احتساب الانحرافات بين المخطط والفعلي

جدول (2) موازنة تخطيطية بلدية بعقوبة للاستخدامات لسنة 2013

رقم الدليل	التفاصيل	مبالغ الموازنة التخطيطية بعد التعديل حسب الانشطة				مبلغ موازنة التخطيطية قبل التعديل من قبل الباحثة	رقم الدليل
		المشاريع	النفقات الصلبة والبيئية	الحدائق والمتنزهات	تنظيم مدن الاملاك		
31	الرواتب والاجور	878400000	3318400000	1073600000	3513600000	976000000	
32	المستلزمات السليمة	144000000	544000000	176000000	576000000	160000000	
33	المستلزمات الخدمية	220320000	832320000	269280000	881280000	244800000	
37	الاندثار	12402000	46852000	15158000	49608000	13780000	
38	المصرفوات التحويلية	9000000	34000000	11000000	36000000	10000000	
39	المصرفوات الأخرى	9000000	34000000	11000000	36000000	10000000	
	الاجمالي	1273122000	4809572000	1556038000	5092488000	14145800000	
		9%	34%	11%	36%	100%	

المصدر اعداد الباحثة بالاعتماد على جدول (1) والموازنة التخطيطية بالكلف الاجمالية لسنة 2013

تجري مقارنة النتائج بين ABC للكلف الفعلية وبين المخططة في الموازنة والتي جرى تقديرها وفقا للنسب الفعلية للأنشطة لغرض تقويم الأداء

1- مقارنة على مستوى كلف الأنشطة الرئيسية :

جدول رقم (3) مقارنة الكلف الفعلية مع المخططة

% الانحراف	الانحراف	2013		التفاصيل
		المخطط	الفعلي	
(16%)	(122649540)	1395771540	1273122000	نشاط المشاريع
(43%)	(325794950)	5135366950	4809572000	نشاط النفايات الصلبة والبيئية
(20%)	(150020355)	1706058355	1556038000	نشاط الحدائق والمتنزهات
(29%)	(220780471)	5313268471	5092488000	نشاط تنظيم المدن
7%	54989720	1359590280	1414580000	نشاط الاملاك
(100%)	764255596	14910055596	14145800000	اجمالي كلف الأنشطة

يبين الجدول اعلاه ان اعلى نسبة انحراف كانت لتكاليف نشاط النفايات الصلبة والبيئية 43% من اجمالي كلف أنشطة بلدية بعقوبة وادناها لنشاط المشاريع 16%.

المؤشرات الحالية المعمول بها مقارنة بالمؤشرات المقترحة للأنشطة ABC والمتضمنة الجدول (4)

تقترح الباحثة بعض المؤشرات لتقويم نشاط البلديات وبما يتلائم مع هذه الأنشطة وحسب النتائج التي تم استخراجها اعتمادا على البيانات التي تم الحصول عليها.

نسبة المنح المستلمة الى اجمالي المصاريف = اجمالي المنح المستلمة / اجمالي المصاريف

$$= 4649509252 / 17197618661$$

$$= 27\%$$

نسبة اعتماد البلدية على المنح في تغطية مصاريفها تتجاوز ربع النسبة تقريبا .

اولا- مؤشرات الفاعلية :-

مؤشر الفاعلية = المخرجات الفعلية / المخرجات المخططة × 100

ثانيا - مؤشر الكفاءة :-

مؤشر الكفاءة = (المدخلات المخططة - المخرجات الفعلية) / المدخلات المخططة

ثالثا - مؤشر الاقتصادية :-

$$= \text{المدخلات لكل منتج (خدمة) / اجمالي المدخلات لذلك النشاط} \times 100$$

مؤشر الفاعلية:-

نشاط النفايات الصلبة والبيئية:

$$\text{نسبة الكمية المرفوعة من النفايات} = \text{الكمية الفعلية لنفايات} / \text{الكمية المخططة لنفايات}$$

$$= 189000 / 155023 = 0.82 \text{ نسبة الفاعلية أي نسبة حقق الهدف، بينما}$$

نسبة التكاليف الفعلية للانشطة %109 وهي اكثر من %82 رغم عدم تحقيق الهدف %100.

$$\text{نسبة تنظيف الشوارع الفعلية} = 35000000 / 6864820 = 20\% \text{ نسبة تحقق الهدف بالكمية غير جيدة مقارنة}$$

بنسبة الفاعلية لكلف الانشطة فان كلفة الفعلية للانشطة (%108) وهي تتجاوز نسبة الانجاز (%20)

$$\text{نسبة رفع الانقاض} = \text{الكمية الفعلية لرفع الانقاض} / \text{الكمية المخططة لرفع الانقاض}$$

$$= 26000 / 2202 = 0.08 \text{ نسبة تحقق الهدف بالكمية غير جيدة ولاتتناسب مع نسبة الكلفة}$$

الفعلية للانشطة لرفع الانقاض (%108)

$$\text{نسبة رفع السكراب} = \text{الكمية الفعلية} / \text{الكمية المخططة}$$

$$= 10000 / 752 = 0.07 \text{ نسبة تحقيق الهدف بالكمية غير جيدة مقارنة بنسبة الكلفة الفعلية}$$

للانشطة لرفع السكراب (% 101)

$$\text{نسبة ردم المستنقعات} = \text{الكمية الفعلية} / \text{الكمية المخططة}$$

$$= 20000 / 609 = 0.03 \text{ نسبة تحقق الهدف غير جيدة لانتناسب مع نسبة الكلفة}$$

الفعلية لردم المستنقعات (%103)

$$\text{نسبة توزيع الاكياس} = 14000000 / 1633000 = 12\% \text{ نسبة تحقق الهدف بالكمية غير جيدة مقارنة}$$

بالكلفة الفعلية للانشطة لتوزيع الاكياس (%118)

نشاط المشاريع:

$$\text{خدمة تهديم محلات السراي نسبة تحقق الهدف} 100\% \text{ ونسبة الكلفة الفعلية بالانشطة} 109\%$$

فيما بلغت باقي خدمات هذا النشاط بنسبة تحقق الهدف %100 ونسبة كلفتها الفعلية بالانشطة %110

مؤشر الكفاءة:-

نشاط النفايات الصلبة والبيئية:

حصة الفرد من النفايات المرفوعة (طن) = كمية النفايات المرفوعة (طن) / عدد نفوس المدينة

$$= 155023 \text{ (طن) } / 467000 = 0.331955032 \text{ طن حصة الفرد الفعلي بالسنة}$$

331.955032 بالكيلو سنويا أي 0.922 حصة الفرد الفعلي يوميا

$$= 467000 / 189000 = 0.404710921 \text{ طن بالسنة حصة الفرد المخطط}$$

404.7109208 بالكيلو سنويا أي 1.124197002 حصة الفرد يوميا المخصص بالموازنة

بنسبة انجاز 82% = 1.124197002 / 0.922 الا انه نسبة التكاليف (108%)

$$= 630523259.7 / 467000 = 1350.1569 \text{ د سنويا كلفة الفرد لرفع النفايات حسب الموازنة}$$

كلفة الفرد من رفع النفايات حسب الانشطة = 684833937 / 467000 = 1466.453827 دينار فعلي

للانشطة بنسبة انجاز 82% من الكميات المخصصة بالموازنة الا انه نسبة التكاليف الفعلية للانشطة تتجاوز

نسبة كلفة المخصصة (108%)

حصة الفرد من كلفة رفع الانقاض حسب الموازنة

$$= 1849.674149 \text{ دينار}$$

الهدف بيان مدى كفاءة نشاط التخلص من

النفايات

حصة الفرد من كلفة رفع الانقاض الفعلية حسب

الانشطة = 1974.31044 دينار أي ان كلفة

الفرد من رفع الانقاض الفعلية بالانشطة تتجاوز

ماخصص لها بنسبة 107% مقارنة بنسبة المنفذ

الفعلي الى المخطط من الكميات هي 0.08 كذلك

بقية كلف الخدمات كانت منفذة بنسب انجاز اقل

من نسبة كلفتها الفعلية للانشطة بنسب مختلفة .

حصة الفرد من كلفة التنظيف حسب الموازنة =

$$4443.82957 \text{ دينار سنويا}$$

حصة الفرد من كلفة التنظيف الفعلية حسب

الانشطة = 4796.652833 دينار فعلي سنويا

أي ان كلفة الفرد من التنظيف الفعلية تتجاوز

ماخصص لها بنسبة 108% علما ان نسبة

المنفذ الفعلي الى المخطط من الكميات هي 20%.

جدول (5) مقارنة نسبة الكميات بنسبة الكلف

الانحراف %	المبلغ %ABC	كمية %الحالي نسب انجاز	تفاصيل
			نشاط النفايات الصلبة والبيئية:
27%	109%	82%	رفع النفايات
88%	108%	20%	تنظيف الشوارع
99%	107%	0.08	رفع الانقاض
94%	101%	0.07	رفع السكراب
100%	103%	0.03	ردم المستنقعات
106%	118%	12%	توزيع اكياس
			نشاط المشاريع:
9%	109%	100%	تهديم محلات السراي
10%	110%	100%	فيما بلغت باقي خدمات هذا النشاط

جدول (6) يبين كلفة المواطن من خدمات نشاط النفايات الصلبة والبيئية

كلفة المواطن حسب الانشطة ABC		كلفة المواطن حسب الموازنة		الخدمات
اليومي	سنويا	اليومي	سنويا	
13.3240356	4796.65283	12.343971	4443.8296	تنظيف الشوارع
5.48419567	1974.31044	5.13798375	1849.6741	رفع انقاض
2.965155	1067.4558	2.86240356	1030.4653	ردم مستنقعات
4.07348286	1466.45383	3.75043576	1350.1569	رفع نفايات
3.67316083	1322.3379	3.64024421	1310.4879	رفع سكراب
0.31519201	113.469122	0.26794769	96.461167	توزيع اكياس
0.64520492	232.273772	0.54424644	195.92872	توزيع حاويات
0.06541505	23.5494182	0.06073807	21.865705	كارتون
30.5458419	10996.5031	28.6079705	10298.869	اجمالي نشاط النفايات الصلبة والبيئية

المصدر اعداد الباحثة اعتماد على بيانات جدول(4) وعدد السكان 467000

ملاحظة

مبالغ تنمية الاقاليم يقارب 2 مليار سنويا اجور تنظيف

جدول (7) يبين كلفة المواطن من خدمات نشاطي الحدائق والمتنزهات وتنظيم المدن

اليومي	الانشطة سنوي	اليومي	السنوي موازنة	الحدائق والمتنزهات
1.58997943	572.392593	1.34980909	485.93127	الشتلات
8.55788136	3080.83729	7.90571078	2846.0559	الحدائق والمتنزهات
10.1478608	3653.22988	9.25551987	3331.9872	اجمالي الحدائق والمتنزهات سنويا
				تنظيم المدن
30.5229978	10988.2792	29.2584033	10533.025	السكني (الخدمي)
1.02208986	367.952351	0.97727435	351.81876	التجاري
0.05893617	21.2170212	0.05511464	19.841272	الصناعي
31.6040236	11377.4485	30.2907923	10904.685	اجمالي تكاليف تنظيم المدن

الاستنتاجات والتوصيات

اولاً-الاستنتاجات

يتضمن هذا المبحث أهم الاستنتاجات التي توصلت إليها الباحثة من خلال الدراسة في بلدية بعقوبة وكالاتي :-

1- يظهر من تقييم الأداء أن نسبة الكميات الفعلية المنجزة من المخصص بالموازنة لانتاسب مع نسبة تكاليفها الفعلية بالأنشطة المنفذة من المخصص أي نسبة تكاليفها تفوق نسبة إنجازها ، لاسباب منها ضعف في التخطيط لعدم مشاركة اصحاب العلاقة باعداد الموازنة التخطيطية لاسيما غياب دور محاسب التكاليف لافتقار البلدية الى نظام تكاليف كذلك عدم تفعيل الغرامات .

2- يوجد نظام محاسبي خاص بالبلديات ممكن آلي (محواسب) لسنة 2012 وهو نظام وضع من قبل ديوان الرقابة لكن لم يتم العمل به من قبل البلديات رغم دورات التدريب التي تمت ولم تلزم الرقابة البلديات العمل به.

3- غياب المعايير لأنشطة البلدية باستثناء رفع نفايات (1-1.5) كيلو يوميا عن كل مخدوم من السكان حيث انه لا يوجد معيار لتحديد عدد العاملين في أعمال التنظيفات بما يتلائم مع عدد السكان المخدومين او مقدار مايرفعه العامل يوميا .

نخلص القول في هذا التقييم الى انه تمت مقارنه نسب انجاز كميات لمؤشرات معتمدة لتقييم الاداء مع نسب انجاز كلف بالمبالغ تم استخراجها للانشطة وفقا لما توفر من بيانات المالية فكانت نسب الانحرافات لخدمة توزيع الاكياس 106%، ردم المستنقعات 100%،رفع الانقاض 99%،تنظيف الشوارع 88%،رفع السكراب 99%، وادناها نسبة انحراف خدمة رفع النفايات 27% اما خدمات نشاط المشاريع نسب الانحراف تتفاوت ما بين 9%،10% وكانت حصة المواطن من اجمالي كلفة الخدمات المقدمة لنشاط النفايات 10996.503 سنويا بموجب نظام الانشطة فيما كانت بالموازنة المخططة 10298.869 ،وحصته من كلفة خدمات نشاط الحدائق والمنتزهات 3653.230 اما الموازنة 3331.987،حصة المواطن من كلفة خدمات تنظيم المدن 11377.448 فيما كانت بالموازنة 10904.69 واجماليا فان كلفة المواطن المخدوم كانت 26027.181

سنويا حسب الانشطة وعلى الموازنة اما المخططة فكانت 24535.546 ونسبة انحراف 6.079 سنويا لكل مواطن

ومما سبق نستطيع القول ان وجود نظام كلفة لأنشطة البلديات يسهم في تخصيص الكلف وتقديم معلومات اكثر دقة عن تكاليف الخدمات لان يوفر بيانات ومعلومات كلفوية تفصيلية تحليلية تساعد الادارة في تمكينها من احتساب كلفة النشاط ويحقق رقابة على الاداء بوضوح وبذلك استطعنا اثبات فرضية البحث.

ثانياً-التوصيات

3- قانون ادارة البلديات رقم (165) لسنة 1964.

4- المستندات والسجلات المحاسبية و الحسابات الختامية لبلدية بعقوبة العام 2013.

5- الموازنة التخطيطية لعام 2013 ، الهيكل التنظيمي لبلدية بعقوبة لعام 2013.

1-2: الكتب العربية

1- النجار، يحيى غني، تقييم المشروعات دراسات الجدى وتقييم كفاءة الأداء، (جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، 2006).

1-3: الدوريات والبحوث والمنشورات

1. الجابر، زينب شلال عكار، قياس أداء المنظمة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2007.

2- حمدان، خولة حسين ومهلل، عباس هاشم، استخدام تقنية مراجعة وتقويم البرامج (PERT) في تحسين أسلوب الكلفة على أساس النشاط (ABC) - بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات النسيجية / واسط، مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد التاسع - العدد 26 - الفصل الأول - لسنة 2014.

1-4: الأطاريح والرسائل الجامعية

1- الأمانة، عماد محمد فرحان، تقويم أداء لجنة التدقيق في القطاع المصرفي العراقي (نموذج مقترح) ((بحث تطبيقي في عينه من المصارف العراقية))، (بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي

في ضوء الاستنتاجات السابقة ، فانه يمكن التوصية بما يلي:

1- يكون الصرف من المبالغ المخصصة بالموازنة لخدمات الأنشطة حسب نسبة تنفيذها وبعد تقديم ما يثبت هذه النسب من الجهات المعنية بالإشراف والمطابقة من قبل التدقيق، ومشاركة اصحاب العلاقة باعداد الموازنة وتفعيل الغرامات ومتابعتها لما لها من دور مهم في تخفيض التكاليف وزيادة اليرادات.

2- ضرورة تطبيق النظام المحاسبي الموحد الآلي

الممكن والمعد من الرقابة المالية لسنة 2012 لغرض الدقة والسرعة في الحصول على تقارير تخدم الجهات الداخلية والخارجية.

3- وضع معيار لتحديد عدد العاملين في أعمال التنظيمات بما يتلائم مع عدد السكان المخدومين ومقدار مايرفعه العامل يوميا من النفايات.

4- إعداد موازنات على أساس الأنشطة بالكميات والمبالغ لتحقيق الرقابة الفاعلة على النشاط والتخطيط السليم لتقليل الإنحرافات والاعتماد على نظام التكاليف في إعداد هذه الموازنات.

-المصادر العربية:

1-1: الوثائق والتقارير الرسمية

1- بلدية بعقوبة، قسم التخطيط والمتابعة، بيانات عام 2013.

2- النظام المحاسبي الموحد الخاص بالبلديات، جمهورية العراق، لعام 2012.

الزراعية حالة دراسية، (بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية في جامعة بغداد لنيل شهادة ماجستير في المصارف، 2014).

4- الكرعوي، طارق حامد سرحان، دور المدقق الخارجي في تقييم أداء مشاريع البناء والتشغيل والتحويل (B.O.T) بحث تطبيقي في الشركة العامة للسمنت الجنوبية، (بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية لنيل شهادة المحاسبة القانونية، جامعة بغداد، 2014).

لدراسات المحاسبية والمالية لنيل شهادة المحاسبة القانونية، جامعة بغداد، 2011).

2- الخزرجي، مرتضى كريم خليل، إدارة الكلفة البيئية ودورها في تقويم الأداء البيئي بالتطبيق في شركة مصافي الوسط (مصفى الدورة)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2015.

3- صالح، حيدر سعد محمد، تقييم أداء المصرف الزراعي التعاوني في منح القروض - المبادرة

2- Foreign References:

Books

1- Blocher, Edward J., Stout, David E., Cokins, Gary, "Cost Management: A Strategic Emphasis", 5th ed., McGraw-Hill Co, 2010.

2-Bird, Frederick & Westly, Frances, (Voices From Voluntary Sector : Perspectives On Leadership Challenges) University Of Toronto Press Incorporated, 2011..

3-Hilton, Ronald W., "Managerial Accounting 10th Ed., McGraw-Hill Irwin, New York, 2014.

4 - Wheelen, Thomas. L & Hunger, J. Daived, (Strategic Management and Business Policy)، 11th Ed.: Pearson international Edition, 2008.