

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية
العنوان

أهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية

على أداء إدارة المستشفى

دراسة حالة " المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى- جيجل "

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية

تخصص : محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبين:

عفاف بولحية

حميدة بوتيتوة

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الأستاذة أمينة فداوي
مشرفا ومقرر	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الأستاذ عبد الرزاق لعريوي
مناقشا	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الأستاذة صونيا شتوان

السنة الجامعية: 2020/2019

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية
العنوان

أهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية
على أداء إدارة المستشفى
دراسة حالة " المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى-جيجل"

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم المالية
تخصص : محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبتين:

عفاف بولحية

حميدة بوتيوثة

نوقشت علنا أمام اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الأستاذة أمينة فداوي
مشرفا ومقرار	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الأستاذ عبد الرزاق لعريوي
مناقشا	جامعة جيجل	الدرجة العلمية	الأستاذة صونيا شتوان

السنة الجامعية: 2020/2019



يقول العماد الأصفهاني في بعض
كتبه: "إني رأيت أنه لا يكتب
إنسان كتابا في لوحه إلا قال في
غداه لو غير هنا كان أحسن، ولو
زيد كذا كان أحسن، ولو زيد كذا
لكان يستحسن، ولو قدم هذا لكان

شكر وتقدير

الحم لله الذي تتم بحمده النعم والشكر
للقائل في محكم تنزيله "ولئن شكرتم
للأزيدنكم" والصلاة والسلام على نبينا
وحبيبنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

لا يسعنا إلا أن نتقدم بوافر الشكر
والجزيل إلى الأستاذ **لعريوي عبد
الرزاق** على قبوله الإشراف على هذا
البحث وعلى نصائحه وتوجيهاته القيمة
وسعة صدره وحكمة توجيهاته.

كما لا يفوتنا أن نتقدم بجزيل الشكر
إلى كل الأساتذة بكلية العلوم
الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
وإلى كل أساتذة الطور الابتدائي
والمتوسط والثانوي الذين كانوا نورا
لنا طلية مسيرتنا

وإلى كل من ساعدونا خلال إنجاز هذا
البحث

عفاف وحميدة

إهداء

نهدي هذا البحث إلى:

- ✓ الوالدين الكريمين
- ✓ كل أفراد العائلة
- ✓ كل الزملاء والأصدقاء
- ✓ كل الأساتذة الكرام بقسم
العلوم المالية
- ✓ كل من مد لنا يد العون من
قريب أو من بعيد ولو بكلمة
طيبة

عفاف وحميدة



فهرس المحتويات
فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	الشكر والتقدير
II	الإهداء
IV	الفهرس
VI	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
X	قائمة الملاحق والمختصرات
أ- خ	المقدمة العامة
الفصل الأول: الموازنة التقديرية ونماذجها الحديثة	
11	تمهيد
12	المبحث الأول: عموميات حول الموازنة التقديرية
12	المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية وأهميتها
13	المطلب الثاني: مبادئ الموازنة التقديرية وأهميتها
16	المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنة وأهدافها، وأسباب التحول من النموذج التقليدي إلى النموذج الحديث
21	المبحث الثاني: نظام الموازنة على أساس الأنشطة
21	المطلب الأول: مفهوم نظام الموازنة على أساس الأنشطة وأهميته
22	المطلب الثاني: أدوات نظام الموازنة على أساس الأنشطة وعلاقاتها بالأنظمة الأخرى
30	المطلب الثالث: مقومات ومراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة وتقييمه
34	المبحث الثالث: نظام الموازنة الصفرية
34	المطلب الأول: مفهوم نظام الموازنة الصفرية وأهميته
35	المطلب الثاني: العلاقة بين نظام الموازنة الصفرية والموازنة التقليدية وصعوبة تطبيقه
37	المطلب الثالث: إجراءات إعداد نظام الموازنة الصفرية وتقييمه
42	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: أثر التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية على الأداء	
44	تمهيد
45	المبحث الأول: عموميات حول الأداء
45	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للأداء
49	المطلب الثاني: مفهوم وأهمية وصعوبات قياس الأداء
52	المطلب الثالث: مفهوم وأهمية وصعوبات تقييم الأداء
54	المبحث الثاني: تأثير نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية على الأداء
54	المطلب الأول: أثر نظام الموازنة على أساس الأنشطة على الأداء
63	المطلب الثاني: أثر نظام الموازنة الصفرية على الأداء
66	المبحث الثالث: أهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية على الأداء

66	المطلب الأول: ماهية بطاقة الأداء المتوازن
67	المطلب الثاني: خطوات إعداد بطاقة الأداء المتوازن
68	المطلب الثالث: تأثير العلاقة التكاملية بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية على الأداء من خلال توفير بطاقة الأداء المتوازن
70	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى	
72	تمهيد
73	المبحث الأول: منهج الدراسة وماهية المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي - جيجل-
73	المطلب الأول: المنهج المتبع لدراسة المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي - جيجل
74	المطلب الثاني: تعريف ومهام المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي- جيجل-
75	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي ومورداها البشرية
78	المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي - جيجل-
78	المطلب الأول: مكونات الموازنة التقديرية في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي - جيجل-
81	المطلب الثاني: طريقة إعداد الموازنة التقديرية في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي - جيجل -
84	المطلب الثالث: التعديلات الطارئة على الموازنة التقديرية في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي - جيجل -
87	المبحث الثالث: طريقة إعداد نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية وتأثير العلاقة التكاملية بينهما على أداء إدارة المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي - جيجل-
87	المطلب الأول: طريقة إعداد نظام الموازنة الصفرية
92	المطلب الثاني: طريقة إعداد الموازنة على أساس الأنشطة
101	المطلب الثالث: أهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى
106	خلاصة الفصل
108	الخاتمة العامة
112	قائمة المراجع
	قائمة الملاحق
	الملخص

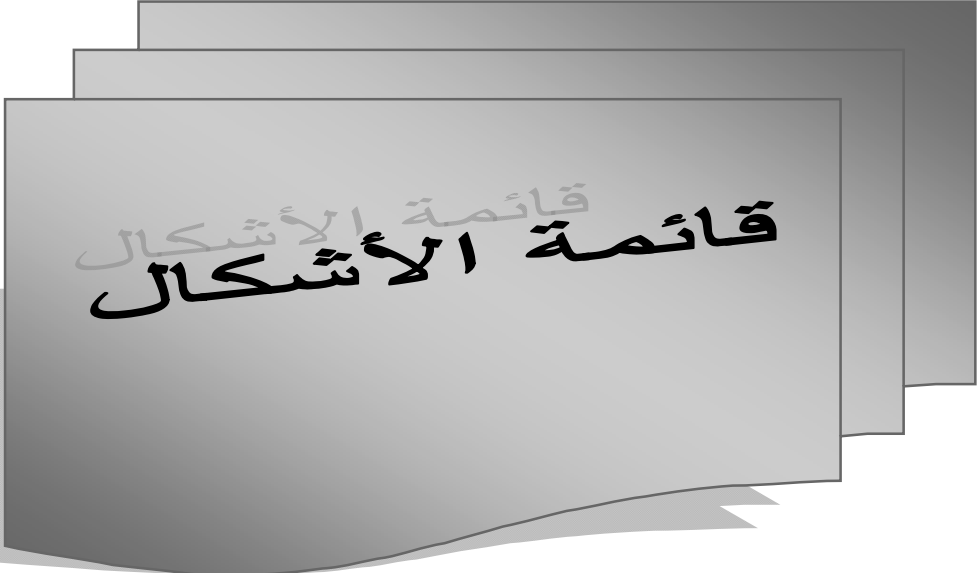


قائمة الجداول
قائمة الجداول

الصفحة	البيان	الرقم
24	أمثلة عن المسببات	1 - 1
26	مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية	2 - 1
36	أوجه الإختلاف بين الموازنة الصفرية والموازنة التقليدية	3 - 1
73	المقابلات المجرة	1 - 3
78	توزيع الموارد البشرية للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي	2 - 3
80	إيرادات المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي	3 - 3
83	توزيع المبلغ الثالث عشر من نفقات التسيير على مواد الباب	4 - 3
84	توزيع المبلغ الخامس عشر	5 - 3
85	التعديلات الطارئة على الموازنة التقديرية للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي	6 - 3
85	المواد المراد التحويل منها نفقات المستخدمين	7 - 3
86	المواد المحول إليها من نفقات المستخدمين	8 - 3
86	المواد المراد التحويل منها من نفقات التسيير	9 - 3
86	المواد المحول إليها من نفقات التسيير	10 - 3
89	تقديرات والتزامات الموازنة العامة للمؤسسة الإستشفائية لسنة 2018	11 - 3
90	إيرادات الموازنة الصفرية للمؤسسة الإستشفائية لسنة 2018	12 - 3
91	نفقات الموازنة الصفرية للمؤسسة الإستشفائية	13 - 3
93	أرصدة التكاليف الفعلية وموجهاً للتكلفة للمؤسسة الإستشفائية بجيجل لسنة 2018	14 - 3
94	تخصيص تكاليف الموارد إلى الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي للمؤسسة الإستشفائية بجيجل لسنة 2018	15 - 3
94	الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي وموجهاً للتكلفة	16 - 3
94	أحجام موجهاً للتكلفة	17 - 3
95	موجهاً للتكلفة وأحجامها	18 - 3
95	تخصيص تكاليف الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي على منتجات النشاط لسنة 2018	19 - 3
96	تحديد تكلفة المنتج الواحد للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2018	20 - 3
97	كمية المبيعات المتوقعة للنشاط الجراحي للمؤسسة العمومية الإستشفائية لسنة 2019	21 - 3
97	حجم موجهاً للتكلفة المتوقعة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2019	22 - 3
98	التكاليف الثابتة والمتغيرة	23 - 3
98	تكاليف الموارد المقدرة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي وحجم موجهاً لسنة 2019	24 - 3
99	معدل تحميل تكلفة الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي للمؤسسة الإستشفائية بجيجل لسنة 2018	25 - 3
99	تخصيص تكاليف الأنشطة المقدرة للنشاط الجراحي على منتجات المؤسسة الإستشفائية لسنة 2019	26 - 3
100	تكلفة الوحدة المنتجة المقدرة للنشاط الجراحي للمؤسسة الإستشفائية لسنة 2019	27 - 3
100	نموذج للموازنة على أساس الأنشطة للمؤسسة الإستشفائية لسنة 2019	28 - 3
101	أثر الموازنة التقديرية (نفقات التسيير) على النفقات الباب الثالث عشر	29 - 3

قائمة الجداول

102	إنحراف نفقات نشاط التخدير لسنة 2018	30 - 3
103	إنحراف نفقات غرفة العمليات لسنة 2018	31 - 3
103	إنحراف صالات الجراحة العامة لسنة 2018	32 - 3
104	أثر العلاقة التكاملية بين الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على أداء المؤسسة الإستشفائية بجيجل	33 - 3



قائمة الأشكال
قائمة الأشكال

الصفحة	البيان	الرقم
18	مراحل إعداد الموازنات التقديرية	1 - 1
25	المبدأ الأساسي لطريقة ABC	2 - 1
27	خطوات تصميم ABC	3 - 1
28	الترباط بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية	4 - 1
32	العلاقة العكسية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية	5 - 1
38	مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة	6 - 1
39	ترتيب مجموعة القرار	7 - 1
40	خطوات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة	8 - 1
47	مفهوم الأداء من منظور الكفاءة والفعالية	1 - 2
47	خيارات الأداء	2 - 2
50	هيكل قياس الأداء	3 - 2
56	أثر الموازنة على أساس الأنشطة على التحسين المستمر	4 - 2
57	نموذج الحلقة المغلقة ودوره في عملية التخطيط في نظام الموازنة على أساس الأنشطة	5 - 2
59	مدخل استهلاك الموارد ونموذج الحلقة المغلقة في عملية التخطيط والموازنة على أساس الأنشطة	6 - 2
62	عملية الرقابة باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة	7 - 2
64	خطوات الرقابة وتحليل الانحرافات باستخدام الموازنة الصفرية	8 - 2
75	الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة الإستشفائية بجيجل	1 - 3
77	الهيكل التنظيمي للمصالح الإستشفائية والجناح التقني للمؤسسة الإستشفائية	2 - 3
79	نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة الإستشفائية	3 - 3

قائمة الملاحق والمختصرات
قائمة الملاحق والمختصرات

- قائمة الملاحق -

العنوان	رقم الملحق
الموازنة التقديرية لنفقات التسيير لسنة 2018	1
حساب الوضعية المالية لسنة 2018	2
العمليات الجراحية لسنة 2018	3
حساب الوضعية المالية لنفقات التسيير لسنة 2018	4
الموازنة التقديرية لسنة 2019	5
الموازنة التقديرية لسنة 2018	6

- قائمة المختصرات -

المدلول	الاختصار
Activity Based Costing	ABC
Activity Based Management	ABM
Activity Based Budegting	ABB
Budgeting Based Zéro	BBZ
Blance Score Card	BSC

المقدمة العامة

تمهيد:

شهدت العقود الأخيرة تطوراً كبيراً والذي أثر على كافة مناحي الحياة المختلفة بما فيها المؤسسات بمختلف أنواعها، فكان لزاماً عليها أن تواكب التطور وأن تضع خطط مستقبلية تتماشى مع هذه البيئة المتغيرة بما يضمن لها التقدم والإزدهار وهنا ظهرت الموازنة كمحاولة جادة لمساعدتها للحفاظ على مكانتها، فللموازنات التقديرية مكانة هامة باعتبارها الوسيلة التي تمكنها من التفكير في مشاكل المستقبل بحيث تعتمد بشكل أساسي على الموازنة التخطيطية من أجل تقييم أدائها فهي تسمح لها بتحديد وضعيتها اتجاه الأهداف المسطرة بمقارنة نتائجها الفعلية بما هو مخطط وفق الموازنة حتى تتمكن من تصحيحها وعلى الرغم من هذا التطور إلا أن فكرة الموازنة ليست وليدة اليوم وإنما تعود إلى الحقب القديمة وبالأخص الحضارة الفرعونية حيث يشير القرآن الكريم إلى فكرة إعداد الموازنة من خلال ذكر قصة سيدنا يوسف عليه السلام حيث جاء في كتاب الله الكريم ﴿ قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَابًّا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلَةٍ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَأْكُلُونَ ﴿٤٧﴾ ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَحْصِنُونَ ﴿٤٨﴾ ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْرِضُونَ ﴿٤٩﴾ ﴾ الآية 47-48-49 سورة يوسف، فتمثلت فكرته التي عرضها على ملك مصر في أن يضع تقديراً أشار به في الاستهلاك الغلال خلال السنوات السمان حتى تنفي السنوات العجاف ومنه أصبحت هذه الفكرة فيما بعد درسا وعلما يُستفاد منه في عمل الموازنات بكل أشكالها وأنواعها.

وفي ظل التطورات السريعة والمتلاحقة وتطور أداء الإدارة، وبالرغم من كون الموازنات التقليدية التقديرية حجر الزاوية في عملية الأداء وتم استخدامها على نطاق واسع، إلا أنها أبعد ما يكون عن الكمال، بحيث أصبح مشكل إعداد الموازنات التقديرية بالطرق والأساليب التقليدية يعرق مسار المؤسسات والقطاعات مما أدى لعلماء الاقتصاد والمفكرين للتفكير بضرورة البحث عن أنظمة إدارية أخرى علمية ودقيقة وممنهجة تزيد من إدراك المنظمة، ليتوصلوا إلى مفهوم جديد وأعمق وهو إدارة التكاليف بمعنى استخدام مجموعة من الأنشطة الفرعية التي تساعد الإدارة في تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها وهذا بدوره أدى إلى ظهور نظام الموازنة على أساس الأنشطة، والتي تعتبر أداة تخطيط وتنسيق وتنظيم وتوجيه واتصال وإتخاذ للقرارات، ورسم السياسات والرقابة وتقييم الأداء والتحكم في الأنشطة المتوقعة في المنظمة للاشتقاق موازنة فعالة التكاليف وتحسين دقة التقديرات المالية والرقابة الفعالة ويستند هذا النوع من الموازنات في إعدادها على نظام التكاليف على أساس الأنشطة لأنه هو النظام الذي يمكن أن يقدم معلومات دقيقة عن التكاليف عن طريق تحليل التكاليف وهو الخطوة الأولى والأساسية من أجل إعداد هاته الموازنة.

بالإضافة إليه توجد الموازنة الصفيرية والتي تعتبر من أواخر الإصدارات في نظام التسيير الموازناتي، ونشير أن هذا النظام في بداياته قد تلقى العديد من المشاكل التي تواجه التوسع في مجال تطبيقه ويرجع السبب الأساسي لذلك عدم توفر البيانات والمعلومات المناسبة فيما يتعلق بنوعية الأنشطة التي تؤديها الشركة وكذا تكلفة تلك الأنشطة ومع ظهور واستخدام مفاهيم محاسبية تكلفة النشاط أي نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة زاد الإهتمام بهذا المدخل لما توفره هذه الأساليب الحديثة من معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة اللازمة للبرامج المختلفة داخل المؤسسة، وكثيراً ما تم فهمه على أنه عدم الإهتمام بالأرقام الواردة بالميزانيات السابقة عند إعداد الموازنة التخطيطية الجديدة والبدء من جديد، لكن هذا الفهم غير صحيح حيث أنه يؤدي إلى إنكار الجهود السابقة والمعنى الأقرب هو أنه عند بداية كل موازنة يتم إعادة تقييم جميع برامج المؤسسة وتقييم جميع البدائل وتحديد مستوى الأداء بمعنى إعادة النظر في جميع المشروعات سواء الجديدة منها أو القديمة، وقد أثبت هذا النوع نجاعته من خلال تخصيص الموارد وترشيد الإنفاق وخلق اللامركزية في إتخاذ القرارات وبموازاته مع البيئة الجزائرية نجده أكثر تعقيداً كونها لازالت تعتمد على الموازنات التقديرية التقليدية.

ويعتبر الأداء العنصر الرئيسي لبقاء واستمرار المؤسسات حيث يمكن تعريفه بأنه القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة بأقل الموارد المتاحة لها، ويمكن تجسيد ذلك من خلال تطبيق الموازنة على أساس النشاط والموازنة الصفيرية حيث يعكس التكامل بينهما في زيادة موارد المؤسسات وتقنياتها من تكاليفها مما يزيد من ضمان وجودها في المجتمع، وترشيد التكاليف، وتأخذ موازنة المستشفيات حصة الأسد في موازنة الدولة لهذا نسعى إلى تطبيق هذه الدراسة عليها.

الإشكالية:

من أجل الإحاطة بجوانب الموضوع والتعرف على مدى أهمية تأثير التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفيات قمنا بصياغة الإشكالية التالية:

✓ ما هو تأثير التكامل بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس النشاط على أداء إدارة المستشفيات؟

وحتى يتسنى لنا الإلمام بجوانب الموضوع لا بد من تجزئة السؤال الرئيسي إلى أسئلة فرعية:

- ❖ هل تعتبر بيئة المستشفى محل الدراسة مهيباً لإعداد موازنتها على أساس الأنشطة و الموازنة الصفرية؟
- ❖ كيف تؤثر الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على الأداء؟
- ❖ كيف يؤثر التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشاط ونظام الموازنة الصفرية على أداء المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى؟
- ❖ هل استطاع كل من نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية من تخطي قصور الموازنات التقليدية؟

الفرضيات:

بغية تقديم إجابة مؤقتة تدرج في إطار الإشكالية العامة وتساؤلاتها الفرعية، يستوجب صياغة مجموعة فرضيات احتمالية محل إثبات أو نفي تتمثل في:

- ❖ تعتبر بيئة المستشفى محل الدراسة مهيباً لإعداد موازنة باستخدام الموازنة على أساس النشاط والموازنة الصفرية؛
- ❖ تؤثر الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على تحسين آليات الرقابة وترشيد التكاليف؛
- ❖ يؤثر التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية من خلال تحقيق التخطيط الجيد (الإستراتيجي والتكتيكي)؛
- ❖ استطاع كل من نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية من تخطي قصور الموازنات التقليدية.

أهمية الدراسة:

تستدعي الضرورة في البداية إلى الإحاطة بالأهمية العلمية والعملية من القيام بهذا البحث حيث تبرز أهميته من خلال:

- ❖ قلة الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة خاصة على المستوى المحلي لذا يعد هذا البحث إسهاماً علمياً في المكتبات، ويفتح المجال للباحثين لإخضاع هذا الموضوع لمزيد من الدراسة والتمحيص؛
- ❖ توفير أرضية للمؤسسات العامة أو الخاصة لتبني هذه الأنظمة الحديثة في تفعيل الأداء؛
- ❖ نظام الموازنات في المستشفيات يقوم على أساس التقدير الشخصي والخبرة، ونتيجة لقصوره تطمح هذه الدراسة لتأكيد أهمية تطبيق كل من نظامي الموازنة على أساس الأنشطة و الموازنة الصفرية ضمن متطلبات تفعيل التسيير الموازناتي للمؤسسة بهدف الرفع من مستوى أدائها وتحسين طرق التسيير؛
- ❖ الأهمية البالغة التي تتميز بها موازنة المستشفيات في موازنة الحكومات التي تلعب دوراً مهماً في رسم السياسة المالية.

أهداف الدراسة:

- ❖ نسعى من خلال قيامنا بهذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف وهي:
- ❖ التعرف على جل النقص والأخطاء التي تشوب الموازنات التقديرية وطريقة إعدادها بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى؛

- ❖ إيضاح ماهية إعداد نظامي الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية؛
- ❖ التعرف على مدى إمكانية تطبيق نظامي الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية في بيئة المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى؛
- ❖ التعرف على مدى تأثير الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفيات من خلال توفير نظام رقابي فعال؛
- ❖ إبراز كل من نظامي الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية كأسلوبين حديثين يقدمان حلول جوهرية لبعض الإختلالات والقصور التي يعاني منها النظام الموازنتي الجاري العمل به في المؤسسات العمومية الجزائرية، كما يساعد على تدقيق النفقات والتخلص من النفقات الغير الضرورية؛
- ❖ الوقوف على المعوقات التي تحول دون تطبيق.

منهج الدراسة وأدواته:

- تستدعي طبيعة الموضوع الدراسة استخدام مناهج متعددة تفي بأغراض الموضوع وقصد الوصول إلى الإجابة عن الإشكالية وإثبات أو نفي الفرضيات والوصول إلى أهم وأدق النتائج، فقد تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في تأطير الجانب النظري وتكوين خلفية نظرية حول تأثير العلاقة التكاملية بين نظامي الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على أداء المستشفيات حيث تم الإعتماد على :
- ❖ الكتب العربية والأجنبية؛
 - ❖ الرسائل العلمية العربية والأجنبية؛
 - ❖ المجلات والمقالات والملتقيات والمؤتمرات المحلية والدولية.
- لجعل دراستنا مرتبطة أكثر بالواقع تم ربط هذه الدراسة النظرية بالدراسة الميدانية بتطبيقها على المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى-جيجل، وتم إستعمال منهج دراسة الحالة الذي يتجه إلى جمع البيانات العلمية المتعلقة بأي وحدة سواء كانت فرد أو مؤسسة ويقوم على أساس التعمق في دراسة معينة للوصول إلى تعميمات وتم الإعتماد على:
- ❖ الوثائق والتقارير السنوية (الموازنات التقديرية لسنة 2018-2019 والوضعية المالية للمؤسسة)؛
 - ❖ المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين حيث تم إجراء مقابلتين فقط نظرا للظروف الصحية، وذلك بغية الحصول على بعض الإجابات التي تعني الدراسات بالملاحظات الأساسية؛
 - ❖ برنامج Excel.

أسباب اختيار الموضوع:

- ❖ لا شك أن الرغبة في إنجاز عمل معين له أسباب معينة، فاختيارنا لهذا الموضوع يرجع إلى :
 - ❖ أسباب ذاتية
 - ✓ الرغبة الشخصية في معالجة موضوع الموازنات التقديرية ونماذجها الحديثة؛
 - ✓ التخصص في مجال المحاسبة يستدعي التعمق في مواضيع المحاسبة المتقدمة.
 - ❖ أسباب موضوعية:
 - ✓ كون الموضوع يعالج أهم مشكل من المشاكل التي تعاني منه المؤسسات الجزائرية وهو سوء أساليب التسيير الإدارية الموازنتي؛
 - ✓ الأهمية البالغة التي يتميز بها كل من نظامي الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على تحسين أداء المؤسسات؛
 - ❖ من خلال تصفحنا لمختلف الدراسات المتوفرة والمعتمد عليها في بحثنا في مجال نماذج الموازنات الحديثة وبالأخص الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية لاحظنا وبدقة غياب بحث مفصل لعلاقة التكامل بين النموذجين الأمر الذي جعل اهتمامنا منصب حول دراسة هاته العلاقة.

إطار الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في العناصر التالية:

- ❖ **الحدود الموضوعية:** تناولت هذه الدراسة نموذجين حديثين للموازنات التقديرية ويتمثلان في الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية وأثر العلاقة بينهما على أداء المؤسسة؛
- ❖ **الحدود الزمنية:** امتدت هذه الدراسة من بداية 2018 إلى نهاية 2019؛
- ❖ **الحدود المكانية:** تم تطبيق الدراسة على إحدى المؤسسات الخدمية العمومية المتمثلة في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى بولاية جيجل.

الدراسات السابقة:

يعتبر تقديم وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع عنصرا مهما في دعم الفهم الإيجابي للموضوع، لذا سيتم التطرق في هذا العنصر المرتب زمنيا إلى أهم الدراسات للإستفادة منها في بناء دراستنا:

- ❖ **دراسة إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة،** رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، الجامعة الإسلامية، 2007.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الموازنات من جميع جوانبها من حيث مفهوماتها ومقوماتها وخصائصها والمنافع المتحققة من تطبيقها، معرفة العوامل التي تؤثر في استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بيئة بلديات قطاع غزة.

لتحقيق أهداف الدراسة تم الإعتماد على المنهج التحليلي الوصفي لتقويم مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة لأغراض التحليل والرقابة، ولتحقيق أهداف البحث تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية لاختبار فرضيات بدقة.

خلصت هذه الدراسة إلى أن ما نسبته 97.2% من المجيبين هم من حملة المؤهلات العلمية (بكالوريوس وماجستير) في بلدية قطاع غزة وهذا ما يدعم إمكانية استخدام الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة.

- ❖ **دراسة لبنى الصديق أجي المعداني: بعنوان مدى مقومات استخدام الأساس الصفري لإعداد الميزانيات التقديرية (دراسة استكشافية على الشركات الخدمية العامة في نطاق مدينة بنغازي)،** مذكرة مقدمة لنيل شهادة البكالوريوس، 2013.

تمثلت إشكالية هذه الدراسة في: هل تتوفر مقومات تطبيق نظام الموازنة على الأساس الصفري لأعداد الموازنات التقديرية؟

تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنة على الأساس الصفري في الخدمات الليبية العاملة بمدينة بنغازي.

تمثل منهج الدراسة في الحصول على البيانات من خلال توزيع استمارة استبيان تحتوي على الأسئلة التي تحقق أهداف الدراسة وكذلك استخدام أسلوب المقابلة لشرح أهداف الدراسة وتوضيح أي غموض حول الأسئلة.

تلخصت هذه الدراسة إلى أن العنصر البشري في الشركات الخدمية موضوع الدراسة من حملة الشهادات الجامعية كما أنهم من ذوي الإختصاص في إعداد الموازنات التقديرية بصفة عامة ولديهم الخبرة في هذا المجال كما أن لديهم القدرة على استخدام الحاسب الآلي والقيام بالإختبارات والتحليلات المحاسبية بالإضافة إلى عدد العاملين بالإدارات المالية يعتبر كافي من حيث العدد والمؤهلات لتطبيق الموازنة الصفرية، الشركة الخدمية محل الدراسة تتوفر لديها هيكل تنظيمي يمكن أن يساعدها في حال قررت هذه الشركة تغيير طريقة إعداد موازناتها الحالية واعتماد طريقة نظام الموازنة الصفرية عند إعداد موازناتها التقديرية.

- ❖ **دراسة يامن عبد الرحمن حسن كراز، بعنوان نموذج مقترح لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في البنك الإسلامي العربي،** رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، الجامعة الإسلامية 2015.

تقوم هذه الدراسة على الإشكالية التالية: ما مدى تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في البنك الإسلامي العربي؟

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلى دراسة تحليلية مع التطبيق لنظام الموازنة على أساس الأنشطة في البنك الإسلامي العربي وما هي المعوقات التي تحول دون تطبيقه.

إعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي (دراسة حالة) وتم استخدام التقرير السنوي المنشور للبنك الإسلامي العربي للعام 2011، 2012، 2013.

حققت النتائج التالية: تتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في البنك الإسلامي العربي، توفير تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة بـمعلومات تكاليفية عن الخدمات المصرفية التي يقدمها البنك بشكل أكثر دقة من تلك التي توفرها مثيلاتها من أنظمة التكاليف التقليدية مما يساعد متخذي القرار باتخاذ قراراتهم الإدارية بالشكل الصحيح وفي الوقت المناسب.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
✓ الإختلاف الزمني والمكاني للدراسة الأمر الذي من شأنه أن يقود لنتائج جديدة ومختلفة.

هيكل الدراسة:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والتوصل إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول فصلان نظريين وآخر تطبيقي:

تناول الفصل الأول منه مغل نظري حول الموازونات التقديرية ونماذجها الحديثة حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث: تناول المبحث الأول الموازونات التقديرية بصفة عامة، أما المبحثين الثاني والثالث فتناولوا الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على التوالي.

أما الفصل الثاني فحمل عنوان أثر الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على الأداء وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث: تناول المبحث الأول عموميات حول الأداء، أما المبحث الثاني فتناول أثر الموازنة على أساس الأنشطة على الأداء، والمبحث الثالث فكان بعنوان أثر الموازنة الصفرية على الأداء.

أما الفصل الثالث من هذه الدراسة خصصناه لمدخل تطبيقي للأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على أداء إدارة المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى، فقد تم التطرق في المبحث الأول إلى منهج الدراسة وماهية المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فقد وُضحت فيه طريقة إعداد الموازونات التقديرية بالمؤسسة موضوع الدراسة، أما الفصل الثالث فقد تناول طريقة إعداد الموازنة الصفرية والموازنة على أساس الأنشطة و أثر العلاقة التكاملية بينهما على أداء إدارة المؤسسة محل الدراسة.

صعوبات الدراسة:

عند إعداد الدراسة تلقينا جملة من المشاكل منها:

- ✓ قلة المراجع باللغة العربية التي تناولت نظام الموازنة الصفرية خاصة على المستوى المحلي؛
- ✓ صعوبة الموضوع في حد ذاته نظرا لعدم تناوله ضمن المناهج التعليمية وبالتالي عدم امتلاك خليفة عنه، مما يجعل من الدراسة معقدة وتحتاج إلى جهد كبير؛
- ✓ صعوبة تطبيق موضوع الدراسة على المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى نظرا للظروف الصحية، وعلى الرغم من الإعتماد على دراسة سابقة لعملها إلا أنها تبقى الزيارات الميدانية أفضل لترسيخ الدراسات النظرية.

الفصل الأول: الموازنات التقديرية ونماذجها الحديثة
تمهيد:

المبحث الأول: الموازنات التقديرية

المبحث الثاني: الموازنة على أساس الأنشطة

المبحث الثالث: الموازنة الصفرية

خلاصة الفصل

تمهيد:

الموازنات التقديرية من أهم الوسائل الأكثر إستعمالاً في المؤسسات، بحيث تمكنها من تصور مستقبلها وما ستؤول إليه في ظل الموارد وتأثير البيئة المحيطة، كما أنها تساهم في زيادة فعالية الإدارة في مجال التخطيط والرقابة والتنسيق وتقويم الأداء، عن طريق تحديد الإنحرافات وتصحيحها، وقد امتدت فكرة الموازنة إلى كافة أنشطة المنشأة بغض النظر عن طبيعة عملها بما فيها المنظمات الغير الهادفة للربح، لتصبح بذلك الموازنة التقديرية من أكثر الأدوات استعمالاً في إدارة المؤسسات.

لمواكبة التغير والتطور الدائم والمستمر في نظام التسيير الموازني، أخذ المفكرين في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف عن البحث على مختلف الأساليب الحديثة من أجل الوصول إلى أدق المعلومات وأفضل النتائج، والقدرة على مواجهة التطورات الحاصلة في تقلبات التسيير الموازني، ومن بين الأساليب المتوصل إليها نجد نظام الموازنة على أساس الأنشطة، بحيث لعبت دوراً فعالاً في تقديم كيفية الإستغلال الأمثل للطاقة واستخدام الموارد في تلك الخدمات، إضافة إلى نظام الموازنة الصفرية والتي تعتبر آخر إصدار للموازنات، حيث حظيت باهتمام كبير من طرف المديرين لأنها تمكنهم من تحديد الرؤية المستقبلية للمؤسسة.

بناءً على ما سبق سنتطرق في المبحث الأول إلى الموازنات التقديرية، وفي المبحث الثاني إلى الموازنة على أساس الأنشطة، أما المبحث الثالث فخصصناه إلى الموازنة الصفرية.

المبحث الأول: عموميات حول الموازنات التقديرية

يعتبر أسلوب الرقابة عن طريق إعداد الموازنات التقديرية أو التخطيطية من أقدم الأساليب المستخدمة، وقد ظهرت مع الحضارة الفرعونية مع سيدنا يوسف عليه السلام، بحيث زاد الإهتمام بها خصوصاً في الوقت الحالي مع تغير مفهوم ودور الدولة وواجباتها، حيث أنها تعتبر أهم وسيلة تساعد الإدارة على مباشرة مهامها الرئيسية من تخطيط وتنسيق ورقابة وتعبيراً عن الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها مستقبلاً.

لذا سيتم التطرق في هذا المبحث إلى العناصر التالية: مفهوم الموازنة التقديرية وأهميتها، بالإضافة إلى مبادئ الموازنة التقديرية وأنواعها، وأخيراً خطوات إعداد الموازنات التقديرية وأهدافها وأسباب التحول من النماذج التقليدية إلى النماذج الحديثة.

المطلب الأول: مفهوم الموازنة التقديرية وأهميتها

لقد تعددت المفاهيم المتعلقة بالموازنات التقديرية وذلك باختلاف وجهات النظر والزوايا التي تم النظر منها إليها، حيث تصادف عدة تسميات لها منها "الموازنات التخطيطية" وذلك لكونها أداة للتخطيط والتنبؤ بالمستقبل، كما نجد "الرقابة بواسطة التسيير بالموازنات التقديرية" باعتبارها أداة فعالة للرقابة على أداء الإدارة، و"التسيير بالموازنات التقديرية" لكونها تحتوي على أرقام تقديرية تعبر عن الوضع المستقبلي لأهداف المؤسسة.

أولاً: الموازنة التقديرية:

لقد تعددت مفاهيم الموازنة التقديرية واختلفت باختلاف الكتاب واتجاهاتهم الفكرية والعلمية، وعلى الرغم من هذا التعدد إلا أن أغلب التعريفات تدور حول (التخطيط+ الرقابة+ اتخاذ الإجراءات المصححة)، فقد عرفها الكتاب بأساليب مختلفة وفيما يأتي نماذج لبعض أرائهم.

التعريف الأول: عرفها المؤتمر العربي الخامس للعلوم الإدارية بأنها: "تعبير كمي عن الأهداف الحالية للإدارة وخططها المتعلقة بالعمليات تمويل المنشأة خلال السنة"¹.

التعريف الثاني: حسب Alkensonet فتعرف أنها: "تعبير كمي للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتي توضع خطة التشغيل للمؤسسة بما يحقق أهداف المؤسسة المالية"².

التعريف الثالث: عرفت أنها: "مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، وفي نفس الوقت جزء من التخطيط طويل وقصير الأجل، ونظام للرقابة على مختلف أوجه النشاط في المنشأة، وما يرتبط بذلك من اعتبارات بمفردها أو مع غيرها معياراً لتقييم الأداء يلتزم به المسؤولون عند التنفيذ، حيث تتحدد بموجبها الإنحرافات التي تعد أساساً لإتخاذ القرارات المصححة والمساءلة المحاسبية وتقييم الأداء"³.

وعلى ضوء هذه التعاريف يمكن تعريف الموازنة التقديرية بأنها تعبير رقمي لخطة شاملة لأوجه المؤسسة المرغوب تنفيذها مستقبلاً، إذ تسمح بمعرفة الإيرادات المتوقعة الحصول عليها والنفقات المتوقعة صرفها خلال فترة محددة، كما أنها تعتبر نظام للمعلومات يساعد على إتخاذ القرارات المراقبة وتقييم الأداء.

¹ يوحنا عبد آل آدم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة 2، عمان- الأردن، ص- ص، 181-182.

² محمد حسني عابدين، عابدين، دور الموازنة كأداة للتخطيط والرقابة في الكليات الحكومية بقطاع غزة، فلسطين- غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، جامعة فلسطين، دون مجلد، العدد 31، 4 يناير 2013، ص 12.

³ إبراهيم خليل عبد الفتاح غراب، دور الموازنات كأداة للتخطيط لاستغلال الموارد المالية في بلديات قطاع غزة دراسة تطبيقية في فلسطين، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2016، ص 44.

ثانياً: أهمية الموازنة التقديرية

تكمن أهمية الموازنة التقديرية فيما يلي:

- 1) تعد الموازنة أداة للتخطيط فيتم من خلالها التنبؤ بالمستقبل ووضع الخطط المناسبة لكافة أنشطة المؤسسة، وبالتالي تمكين الإدارة من النظر إلى المستقبل باستمرار ومنه تقليل عنصر المفاجأة؛
- 2) أداة فعالة لتنفيذ السياسات المالية؛
- 3) تعد الموازنة التخطيطية أداة رقابية فعالة بيد الإدارة تضمن لها الإشراف الكامل على التصرفات المالية للمنشأة فهي تحتوي على أرقام التكاليف والإيرادات التي يتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة والخاصة بكل إدارة أو قسم في المنشأة؛
- 4) الموازنة تعد وسيلة مهمة تعمل على تحسين كفاءة الإدارة من خلال التنسيق بين الوحدات داخل الوحدة الاقتصادية، وتشجع على بث روح التعاون بين العاملين للعمل على إنجازها؛
- 5) تعتبر أداة هامة من حيث أنها وسيلة للتحفيز، أداة للاتصال، دفع المدراء إلى التخطيط، المساعدة في الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة¹.

المطلب الثاني: مبادئ الموازنة التقديرية وأنواعها

عند الشروع في إعداد الموازنة لا بد من مراعاة بعض المبادئ العلمية لكونها تشكل الإطار النظري والتي يتحقق من خلالها دقة الموازنة، أما من حيث الأنواع فهي تقسم بناءً على عدة معايير.

أولاً: مبادئ الموازنات التقديرية

من أهم المبادئ التي تقوم عليها الموازنة التقديرية ما يلي:

- 1) **مبدأ الشمول:** يقصد بهذا المبدأ أن تكون الموازنة شاملة لجميع إدارات المشروع وأقسامه ومراكز المسؤولية فيه²؛
- 2) **مبدأ التوزيع الزمني:** ويقصد بهذا المبدأ توقيت العمليات وتوزيعها على مدار فترة الموازنة التي عادة ما تكون سنة كاملة³؛
- 3) **مبدأ المشاركة:** يقضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة الجوانب السلوكية للموازنات، وتكمن أهميته في أن الموازنات المفروضة لا يتم تحقيقها غالباً بالكفاءة الموجودة، وتتمثل المشاركة في مقدار تأثير الفرد على الموازنة النهائية، التي يشارك في وضعها⁴؛
- 4) **مبدأ المرونة:** حيث عرفها الهاللي بأنها "إعطاء صلاحيات للمسؤولين وصناع القرار في المنظمة وفقاً للوائح وأنظمة تنفيذ الموازنة لإمكانية إحداث تغييرات على ما ورد في الموازنة، بحيث تمثل الموازنة الحد الأقصى للنفقات التي لا ينبغي للمسؤولين تجاوزها⁵؛
- 5) **مبدأ الواقعية:** ويقصد بهذا المبدأ أن تكون الأهداف المنشودة ممكنة التحقيق بالنظر للإمكانات المتاحة للمنشأة سواء كانت هذه الإمكانيات مادية أو بشرية⁶؛
- 6) **مبدأ توفير نظام الحوافز:** من الضروري توفير نظام الحوافز المادية والمعنوية، والذي يعمل على تحريك دوافع العاملين في المنشأة للإلتزام بالموازنة التخطيطية والعمل لزيادة الإنتاج وتحقيق الأهداف المطلوبة،

¹ محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB في بلديات قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2008، ص 9.

² جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان- الأردن، 2009، ص 41.

³ مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة 1، عمان- الأردن، 2007، ص 235.

⁴ زينبات محمد محرم، محمد محمود البابلي، المحاسبة الإدارية، مكتبة الوفاء القانونية، دون طبعة، الإسكندرية- مصر، 2012، ص 198.

⁵ محمد حسن محمد الجبيلي، دور الموازنة كأداة للتخطيط المالي في المنظمات غير حكومية في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2005، ص 58.

⁶ عبد الرحيم عصام البشيتي، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2009، ص 31.

- كما ينبغي أن تُقدم الحوافز بناءً على دراسة واعية لدوافع العاملين وحاجاتهم المختلفة¹؛
- (7) **مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية:** حيث أن المنشأة بطبيعتها تقسم إلى مراكز عدة هي:
- (أ) **مراكز التكلفة:** يكون مدير مركز التكاليف مسؤولاً عن عناصر التكاليف المتعلقة بقسمه والتي تخضع لسيطرته ورقابته، ويركز تقرير الأداء في هذه الحالة على تكاليف القسم الخاضعة لرقابة المدير ومسؤوليته والتي يستطيع التأثير عليها بقراراته؛
- (ب) **مراكز الإيراد:** يكون مدير مركز الإيراد مسؤولاً عن تحقيق الإيرادات بصورة أساسية، ويكون مسؤولاً عن التكاليف المتعلقة بالقسم والتي تخضع لسيطرته ورقابته؛
- (ت) **مراكز الربحية:** يعد مدير مركز الربحية مسؤولاً عن اتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف المتعلقة بذلك المركز، ويتم تقييم المركز بمقارنة الأرباح الفعلية المخططة؛
- (ث) **مراكز الاستثمار:** يكون مدير مركز الاستثمار مسؤولاً عن أرباح المركز واستثماراته في الأصول².
- (8) **مبدأ اعتبار الموازنة مقياس للأداء:** يمثل تقييم الأداء لب وجود الوظيفة الرقابية، وهو أمر ضروري لإنجازها بنجاح وفاعلية، ويعتبر اتخاذ الموازنة كأداة لقياس الأداء تمهيداً لتقييمها في ضوء الأهداف المحددة أحد أهم الأساليب التي تحقق أهداف الموازنة الرقابية، ولإظهار مدى كفاءة المنشأة في استغلال الموارد المتاحة لديها من المهم أن يرتبط مقياس الأداء بأهداف المنشأة ويكون معبراً عنها تعبيراً دقيقاً³.

ثانياً: أنواع الموازنات التقديرية

تقسم الموازنات التقديرية إلى:

(1) حسب الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة:

تنقسم الموازنة التقديرية حسب هذا المعيار إلى:

- (أ) **الموازنات القصيرة الأجل Short Term Budget:** وهي تلك الموازنات التي تكون في فترة محاسبية واحدة مقبلة (عادة سنة)، وتكون أداة تخطيط ورقابة معاً، وتقسم على مدار الفترة الزمنية التي تغطيها؛
- (ب) **الموازنات الطويلة الأجل Long Term Budget:** وهي تغطي عادة فترة زمنية تزيد عن فترة محاسبية واحدة، أي تعد لعدة سنوات في المستقبل، ويكون الهدف منها أساساً تخطيطياً وليس رقابياً، إذ تهدف إلى التنسيق بين الأهداف والإمكانات في المستقبل في ضوء الإمكانيات والأهداف في الحاضر، وعلى أساس الخبرة المكتسبة في الماضي⁴.
- (2) **من حيث طبيعة عملية النشاط الاقتصادي الذي تغطيه الموازنة التقديرية:**

ويمكن التمييز بين نوعين من الموازنات وفقاً لهذا المعيار كما يلي⁵:

- (أ) **الموازنة التشغيلية Operational Budget:** حيث تختص بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنشأة بكل جوانبها من حيث الموارد المتاحة والاستخدام الأمثل لها، والرقابة على هذه الأنشطة بما يكفي كفاءة استغلالها وأدائها، وتعد الموازنات التشغيلية للمدى الطويل أو القصير أو كليهما، كما يمكن إعدادها بشكل مستمر أو نهائي؛

¹ زيد محمود عيسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص 45.

² إبراهيم محمد سليمان الشيخ عيد، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2007، ص-ص، 40-41.

³ نصر الدين صلاح فضل الله سالم، الموازنات التخطيطية على أساس النشاط ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، دراسة حالة شركة داجن لإنتاج الدواجن المحدودة - مكيبو (2012-2013)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص 45.

⁴ إبراهيم سليمان النمس، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة، دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة الأزهر، غزة- فلسطين، 2013، ص 19.

⁵ زيد محمود موسى عليان، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 31-36.

(ب) **الموازنة المالية:** وتعتبر الموازنة المالية أداة للتخطيط لعملية الوفاء بالإلتزامات القصيرة الأجل وتوفير السيولة اللازمة لذلك.

(3) من حيث درجة المرونة:

وفي هذا المجال تقسم الموازنات التقديرية إلى¹:

(أ) **الموازنات الثابتة Fixed Budget:** هذا النوع من الموازنات تكون مبنية أما على أساس افتراض حجم إنتاج واحد أو افتراض سعر جديد؛

(ب) **الموازنات المرنة (المتغيرة) Flexible or Variable Budget:** الموازنات المرنة تعد على أساس مجموعة متعددة من الأسعار بينما الموازنات المتغيرة تعد على أساس مجموعة متعدد من مستويات النشاط .

(4) من حيث أسلوب ومنهج الإعداد:

حسب هذا المعيار يمكن التمييز بين عدة أنواع للموازنات وهي كالتالي:

(أ) **الموازنة التاريخية Historial Budget:** هي التي يتم فيها الإعتماد على البيانات التاريخية، حيث تعتبر نقطة الإنطلاق والأساس في إعداد الموازنة للفترة القادمة، وهي تفترض أن ما حدث في الماضي سوف يستمر حدوثه في المستقبل مع الأخذ بعين الإعتبار المستجدات المتوقعة في العام المقبل²؛

(ب) **موازنة البنود (الموازنة التقليدية) Line Item Budget:** تعتبر من أقدم الموازنات تقوم على أساس التبوب النوعي للمصاريف والإيرادات في صورة أبواب وبنود وأنواع تخصص الإعتمادات لكل منها، إضافة إلى أنه يتم الإستعانة بتصنيفات أخرى كالتبويب الإداري والإقتصادي³؛

(ت) **موازنة التخطيط والبرمجة Planning and Prodrammig Budget:** هي الموازنة التي تركز على التخطيط الشامل المتكامل وتكاليف المهام أو الأنشطة، فقد صممت بهدف توفير معيار رئيسي لتحديد وتقييم التكلفة، وتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحليل السياسة المالية وربطها بالسياسة الإقتصادية من التخطيط لتحقيق الأهداف الإستراتيجية وترجمتها⁴؛

(ث) **موازنة البرامج والأداء programme Based Budget:** تم تعريفها من طرف لجنة التنمية الإقتصادية في الولايات المتحدة على أنها "مجموعة الأساليب التي بواسطتها يمكن لمدرء البرامج من التركيز على تنفيذ الأهداف التي تقع ضمن مسؤولياتهم بصورة دقيقة، ومقارنة تنفيذ هذه الأهداف حسب الوقت، المبالغ، ساعات العمل والمواد، إذ يساعد هذا النظام في الحصول على نتائج أساسية ويهيئ قاعدة أفضل لإتخاذ القرارات"⁵؛

(ج) **الموازنة الصفرية Zero Base Budget:** مفهوم الموازنة على أساس صفري يؤكد على عدم الإعتماد على الموازنة في السنة أو السنوات السابقة لإعدادها، ويفترض أن يتم الإنطلاق من قاعدة صفرية في عملية إعداد الموازنة، أي أن يبدأ إعداد الموازنة من جديد دون النظر إلى ما كان قائما في الموازنة السابقة، وعدم الإعتماد على ما ورد فيها من تقديرات الإعتمادات المخصصة لتلك الموازنة، كما يستلزم هذا المفهوم إعادة دراسة وتقييم البرامج والمشروعات والأنشطة التي كانت قائمة في الموازنة السابقة مجددا للنظر في إعادة اعتبارها أو تعديلها أو عدم الأخذ بها في الموازنة القادمة⁶؛

¹ محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية 02، دون طبعة، بن عكنون - الجزائر، 1995، ص 08.

² https://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D9%88%D8%A7%D8%B2%D9%86%D8%A9_%D8%AA%D9%82%D8%AF%D9%8A%D8%B1%D9%8A%D8%A915/5/2020، 20:45.

³ هدى دياب أحمد، صالح، تطبيق موازنة الأداء والبرامج ودورها في تحقيق كفاءة الأداء بالوحدات الحكومية، دراسة تحليلية على الوحدات الحكومية بمنطقة الباحة، مجلة امارياك، الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد 06، العدد 17، 2013، ص 77.

⁴ محمد عمر فرج زيدان، عاطف آدم علي بخيت، دور الموازنة الصفرية في تقييم الأداء وترشيد الإنفاق، دراسة ميدانية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس، المملكة العربية السعودية، Global Journal Of Economics And Buusiness، جامعة نجران، المجلد 7، العدد 1، 2019، ص 36.

⁵ محاد عربوة، أهمية أداء الموازنة الصفرية في إطار الحوكمة لقياس الأداء في القطاع العمومي المحلي "دراسة لعينة من المجالس الشعبية -الجزائر-"، الجزائر- المسيلة، ملفات أبحاث في الإقتصاد والتسيير، جامعة محمد بوضياف، مركز الدراسات والبحوث الإنسانية والاجتماعية، دون مجلد، العدد 06، 30 سبتمبر 2017، ص 145.

⁶ أحمد محسن أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2009، ص 61.

(ح) **الموازنة التعاقدية Contract Budget**: تعني إعداد الموازنة العامة للدولة على أساس نظام العقود أو الصفقات بين الجهة المنفذة (شركات أجنبية، شركات محلية وشركات القطاع العام)، والحكومة المركزية أو الفدرالية، أي أن الدولة تطرح مشاريعها أمام الجهات المنفذة لغرض التعاقد معهم على تنفيذ المشاريع بأقل كلفة ممكنة وبأعلى منفعة يتم الحصول عليها، على أن يأخذ بالإعتبار عنصر الزمن في تنفيذ المشاريع ويمكن قياس ذلك كمياً¹؛

(خ) **الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budgeting**: وتعتبر من أقدم الطرق الحديثة لإعداد الموازنات، وهي بدورها تستند إلى التكاليف على أساس الأنشطة، حيث تستخدم العلاقة بين كمية الوحدات المنتجة والنشاط اللازم لإنتاج هذه الوحدات لوضع تقديرات مفصلة لمتطلبات أو مستلزمات النشاط الخاصة بالخطة الإنتاجية المقترحة².

(5) من حيث موضوع المعاملات:

تقسم وفقاً لهذا المعيار إلى³:

(أ) **الموازنات العينية Realor Physical Budget**: هي موازنة يتم التعبير عنها بوحدات إنتاج تترجم إلى ساعات عمل، ومواد أو أجزاء يتطلبها تكوين المنتجات النهائية؛

(ب) **الموازنات المالية Financial Budget**: تتعلق بالإعتمادات المالية للإستثمارات وهي ترجمة أو تعبير نقدي للموازنة المادية؛

(ت) **الموازنة النقدية cash Budget**: تتعلق بالتحصيلات والمدفوعات النقدية.

المطلب الثالث: مراحل إعداد الموازنات التقديرية وأهدافها وأسباب التحول من النموذج التقليدي إلى النموذج الحديثة

مع تطور أساليب المحاسبة الإدارية وعصرنتها أصبح النموذج التقليدي للموازنات التقليدية غير فعال لمواكبة هذه التطورات، مما استدعى التحول إلى النموذج الحديث لتحقيق أهداف الموازنة التقديرية والتي تمر بعدة مراحل لتصبح قابلة للتنفيذ.

أولاً: مراحل إعداد الموازنات التقديرية:

تمر عملية إعداد وتنفيذ الموازنات التقديرية بالمراحل التالية⁴:

(1) **تكوين لجنة إعداد الموازنة التقديرية:** تضم هذه اللجنة عدداً من الأعضاء الذين يشتركون في إدارة المؤسسة، بما يضمن مشاركة جميع المستويات في إعداد الموازنات التقديرية ومتابعة تنفيذها لتعرض في النهاية على المدير العام بغرض المصادقة عليها؛

¹ ناجي شايب الركابي، الموازنة التعاقدية أداة للتنمية في ظل ندرة الموارد الاقتصادية، العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، دون مجلد، العدد52، 2017، ص283.

² خضير مجيد علاوي، مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، دراسة تطبيقية في مديرية بلديات محافظة الديوانية، الجزائر، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، قسم المحاسبة، المعهد التقني- الديوانية، المجلد14، العدد2، 2012، ص137.

³ عبد الحميد قادم، محاضرات بعنوان الموازنات التقديرية، موجهة لطلبة السنة الثالثة، تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي- الجزائر، 2020، ص2.

⁴ شريف غياط، فيروز رجال، الموازنات التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة CYCMA، مقال منشور على:

<http://iefpedia.com/arab/wpcontent/uploads/2010/03/%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%88%86%D8%A7%D8%AA-%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%82%D8%AF%D9%8A%D8%B1%D9%8A%D8%A9%D8%A3%D8%AF%D8%A7%D8%A9-%D9%84%D8%B5%D9%86%D8%B9-%D8%A7%D9%84%D9%82%D8%B1%D8%A7%D8%B1-%D9%81%D9%8A%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%A4%D8%B3%D8%B3%D8%A9%D8%A7%D9%84%D8%A7%D9%82%D8%AA%D8%B5%D8%A7%D8%AF%D9%8A%D8%A9%D8%B4%D9%8A%D8%A7%D8%B7.pdf>

2012/3/8، 12:35، ص- ص، 10- 11.

- (2) **تحديد فترة الموازنة التقديرية:** تختص فترة الموازنة بفترة محددة في المستقبل، ولا توجد قواعد متفق عليها بخصوص ذلك، حيث جرى العرف أن يتم إعدادها على أساس سنوي حتى تتفق مع السنة المالية، كما أن إعداد الموازنة عن فترة طويلة تنطوي على أخطار تتعلق بالخطأ في التقديرات؛
- (3) **تحديد السياسة العامة للمؤسسة:** تتمثل في إعلان وتوضيح الخطوط الرئيسية لنشاط المؤسسة، تحدد هذه الخطوط على أساس التنبؤ بالمبيعات؛
- (4) **إعداد التقديرات:** حيث يتم إعداد التقديرات بناءً على إحدى الطريقتين:
 - (أ) **التنبؤ الإحصائي:** يتطلب هذا الأخير بعض المعطيات التاريخية لإعداد التقديرات المستقبلية، ومن أهم الطرق المستعملة في هذا الصدد السلاسل الزمنية.
 - (ب) **التنبؤ الداخلي:** يعتمد على تجميع آراء المسؤولين حول الأوضاع الداخلية للمؤسسة فيما يتعلق بالطاقة الإنتاجية والتمويلية والبشرية.
- (5) **التنسيق بين مختلف المستويات:** بعد إعداد التقديرات اللازمة يتم تسليمها إلى المدير العام للمصادقة عليها أو تعديلها، في هذا الوقت يتم التنسيق بين الموازنات التقديرية الفرعية؛
- (6) **المصادقة النهائية:** بعد إجراء التعديلات الضرورية إن تطلب الأمر ذلك، يتم عرض الموازنات التقديرية في شكلها النهائي على مجلس الإدارة للمصادقة؛
- (7) **تنفيذ الموازنات التقديرية:** يشرع كل قسم في تطبيق خطة أو برنامج عمله إلى حين مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرية، ثم نستخرج الانحرافات على مستوى كل موازنة جزئية؛
- (8) **اتخاذ الإجراءات التصحيحية:** البحث في أسباب وقوع الانحرافات، وتحليلها ومن ثم إعداد تقارير المتابعة. ويمكن تمثيل مراحل إعداد الموازنات التقديرية من خلال المخطط التالي:

الشكل رقم (1-1): مراحل إعداد الموازنات التقديرية



المصدر: حنان بوخشبة، ليندة مريشة، دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة المركب الصناعي AGRODIV، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج، عين بسلام- الجزائر، 2018، ص 16.

ثانياً: أهداف الموازنات التقديرية:

تسعى الموازنات التقديرية إلى تحقيق عدة أهداف منها¹:

- (1) **التخطيط والرقابة:** حيث تعتبر مرحلة التخطيط من أهم مراحل إعداد الموازنات ففي هذه المرحلة يتم تحديد ووضع الأهداف التي تسعى المنشأة إلى تحقيقها خلال الفترة المراد إعداد موازنتها، كما أن اعتبار الموازنة كأداة رقابة على مدى تحقيق أهداف المنشأة يجعل الموازنة كأساس لمقارنة الأنشطة الفعلية وتقييم الأداء وتحقيق الرقابة أثناء التنفيذ الفعلي لخطط الموازنة، حيث يتم إعداد التقارير الدورية التي توضح الإنحرافات عن المخطط ويجرى تحليلها لمعرفة مسبباتها أولاً بأول؛
- (2) **التنسيق وتقييم الأداء:** إذ أن التنسيق بين الأهداف والبرامج والسياسات المختلفة لأقسام المنشأة وأنشطتها يساعد على كشف مواطن الضعف والقوة ويظهر الأقسام التي تختلف دون سواها عن أداء المهام المنوطة بها وبيان المسؤولين عنها، كما يتم تقييم الأداء على مستوى أقسام المنشأة منفردة والمنشأة ككل، أو على مستوى الأفراد ومهما كان نوع التقييم فإن الأهداف يجب أن تُتخذ مسبقاً وأن تُفهم بصورة جيدة من قبل المشاركين في إعداد الخطط والموازنات؛
- (3) **أساس لإعداد دراسات الجدوى الاقتصادية:** إن صياغة أهداف المنظمة وترتيب أولوياتها يدفع الإدارة إلى اتخاذ قرارات حاسمة في وقت مبكر، وذلك من خلال دراسة جدوى أي مشروع أو برنامج ترغب في تنفيذه بما يتوافق وأهداف المنشأة، وذلك من خلال دراسة وتقدير التدفق النقدي لهذا المشروع أو برنامج ترغب في تنفيذه بما يتوافق وأهداف المنشأة من خلال دراسة وتقدير التدفق النقدي لهذا المشروع أو البرنامج عن طريق إعداد الموازنة المتوقعة للمشروع للفترة المراد تغطيتها.

ثالثاً: أسباب التحول من النموذج التقليدي إلى النموذج الحديث

على الرغم من المميزات التي تتميز بها الموازنات التقليدية، فإن لها مجموعة من نقاط الضعف منها:

- (1) الموازنات التقليدية لا تساعد على توضيح السياسة المالية للمنشأة؛
- (2) يصعب في ظل الموازنات التقليدية قياس كفاءة أداء الوحدات والعاملين فيها لافتقارها إلى وسائل المتابعة؛
- (3) الموازنات التقليدية لا تعطي تقديرات دقيقة، حيث يتم تقدير النفقات بشكل جزافي دون الإعتماد على أسس علمية في وضع التقديرات؛
- (4) الموازنات التقليدية تشجع المسؤولين على الإنفاق بدلاً من تحقيق الوفورات، وذلك أن تقييم الأداء يميل إلى التركيز على حجم الإنتاج؛
- (5) تفنقر الموازنات التقليدية إلى وسائل المتابعة لمعرفة ما تم تنفيذه من أعمال والمنشآت، ما هي تكاليفه، ومدى تحقيق التنفيذ للنتائج المستهدفة؛
- (6) الموازنات التقليدية تفتقد لمفهوم التخطيط العلمي، حيث يتم إعدادها بناءً على مستويات وأنماط الإنفاق الجاري، ما يؤدي إلى تكرار النشاطات السابقة سواء كانت مناسبة أم لا؛
- (7) الموازنات التقديرية يتم تقديرها على أساس حكمي (على أساس متوسط التقديرات عدد من السنوات المالية السابقة، أو على أساس الصرف الفعلي)².

ومن أهم الإنتقادات التي وجهت للموازنات التقليدية: أن عملية الموازنة مهمشة ويشوبها القصور بسبب مشاكل متأصلة ومستمرة تقع في ثلاث إتجاهات: الأفراد (المديرين)، والعملية والأدوات، وهي موضحة كالتالي³:

- (أ) **مشكلة الأفراد:** تنبع مشاكل الأفراد مع الموازنات التقليدية من وجود بعض العوامل والأسباب التي يمكن أن تؤدي في النهاية إلى الشعور بالإحباط وانعدام الثقة من استخدام الموازنات ومن أهم هذه الأسباب والعوامل ما يلي⁴:

¹ عبد الرحيم عصام البشيتي، مرجع سبق ذكره، ص- ص 27- 28.

² محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص 23.

³ أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي، الدار الجامعية، الطبعة 1، الإسكندرية- مصر، ص 87.

⁴ المرجع السابق، ص- ص، 88- 89.

- ❖ عدم التعاون وعدم إشراك المديرين والعاملين في إعداد وتطوير الموازنات يؤدي إلى عدم شعورهم بالمسؤولية عن أجزاء الموازنات الخاصة بهم، كما أن عدم وجود التعليم والتدريب الكافي لتنمية القدرات وزيادة كفاءة العاملين في كيفية المشاركة في إعداد واستخدام الموازنات يؤدي إلى مواقف سلبية تلقائية لهؤلاء العاملين نحو الموازنات؛
 - ❖ مجموعة من الإنتقادات تتعلق بالتوجه المركزي للموازنات التقليدية، والتي يتم إعدادها عموديا وتتسم بالمركزية، مما يقيد من حرية وقدرة العاملين على الإبتكار والمبادرة، كما أنه لا تتوافق مع الهياكل التنظيمية الشبكية أو التصحيحات التنظيمية الحديثة التي تعتمد على سلسلة القيمة؛
 - ❖ عدم وجود إتصال فعال بين الإدارة العليا والمديرين التنفيذيين والعاملين في الشركة، يشرح دور الموازنات في تحسين الأداء وفي دعم إستراتيجية الشركة يؤدي إلى عدم فهم المسؤولين عن التنفيذ لعملية الموازنة، ولا ما هو المطلوب عمله، ولا ما هي أهداف الموازنات المطلوب تنفيذها.
- (ب) مشكلة الأدوات:** تتمثل مشكلة الأدوات المستخدمة في إعداد الموازنات في ناحيتين على درجة كبيرة من الأهمية وهما¹:
- ❖ مشكلة عدم الإستفادة من استخدام القدرات الفائقة لتكنولوجيا المعلومات الحديثة في تجميع البيانات وفي إعداد الموازنات وفي التقرير عن الأداء، فباستخدام الموازنات التقديرية يكون هناك صعوبة في تجميع البيانات والإعداد مع وجود تكرار في الأخطاء لذلك يستلزم الأمر تحديث وتطوير طرق إعداد الموازنات بما يتلاءم مع التكنولوجيا الحديثة؛
 - ❖ مشكلة عدم ملائمة الموازنات التقليدية في ظل عدم التأكد التي تحيط بالمنشآت والتي تتسم بالتغيرات في بيئة الأعمال، ففي ظل هذه البيئة لا يمكن أن تؤدي الموازنات التقليدية دورها المنوط بها على الوجه الأكمل نتيجة للمشاكل المتعلقة بالوقت المستغرق في إعداد الموازنات والمشاكل المتعلقة بالفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة، فتتوقف منفعة الموازنة خاصة في عملية الرقابة وتقييم الأداء على عنصرين هامين يصعب توفرهما في ظل بيئة تنقسم بظروف عدم التأكد وهما:
 - ✓ أن يكون هناك درجة عالية من الثبات التشغيلي الفترة التي تغطيها الموازنة؛
 - ✓ أن يكون لدى المديرين نماذج تنبؤيه جيدة حتى تستطيع الموازنات تقديم معيار مناسب للأداء.
- (ت) مشكلة العملية:** تتمثل في²:
- ❖ يُفترض أن يكون واضحا في عملية الموازنة كيفية استخدام الأدوات وما هو متوقع أن يقوم به الأفراد إلا أنه في الحقيقة يوجد نقص في الإرشادات والدعم الكافي في إعداد الموازنات وعدم الربط بين عملية الموازنات وبين إستراتيجية الشركة؛
 - ❖ تمثل الطريقة التقليدية لإعداد الموازنات عائقا أمام تقليل النفقات، فبالإضافة إلى طول الوقت المستغرق في المفاوضات بين الأقسام المختلفة أثناء إعداد الموازنات، فإن عملية تخصيص الموارد تتم على أساس التنبؤات وليس على أساس طلب العملاء، كما أن هذه الموازنة تشجع على إنفاق كل المصروفات المرخص بها لضمان عدم تخفيض موازنة النفقات للسنة التالية؛
 - ❖ تمثل الطريقة التقليدية لإعداد الموازنات عائقا أمام زيادة الكفاءة، حيث عادة ما يتم تحديد أهداف يمكن تحقيقها بسهولة لضمان المظهر الجيد أمام الإدارة العليا وضمان المكافأة، فعملية الموازنة التقليدية تركز على تحقيق أهداف معنية تعتبر أساسا للحوافز والمكافأة مما يشجع المديرين على التلاعب بالأرقام والنتائج مما يدمر الأساس الأخلاقي للشركة.

¹ المرجع السابق، ص 90.

² المرجع نفسه، ص- ص، 91- 92.

المبحث الثاني: نظام الموازنة على أساس الأنشطة

يعد نظام الموازنة على أساس الأنشطة من أهم الطرق الحديثة وعلى مدار السنوات القليلة الماضية في إعداد الموازنات، بحيث تسعى إلى التحسين المستمر والدائم لكل عملية أو نشاط لتحقيق الأهداف المتوقعة، وهي بدورها تستند على عدة أنظمة منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث تستخدم العلاقة بين الوحدات المنتجة والنشاط اللازم لإنتاج هذه الوحدات لوضع تقديرات مفصلة، كما أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة يمر بعدة إجراءات وصولاً إلى وضع موازنة تفصيلية سيتم التطرق إليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم نظام الموازنة على أساس الأنشطة وأهميته

إن نظام الموازنة على أساس الأنشطة يسمح بتدفق التكلفة من الأنشطة إلى الموارد مما يسمح بتبرير النفقات والإتمادات.

أولاً: مفهوم نظام الموازنة على أساس الأنشطة

هناك عدة تعارف للموازنة على أساس الأنشطة (ABB) نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: هي: "تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة تعكس بحمل العمل، وكذلك المتطلبات المالية والغير مالية للوفاء بالأهداف الإستراتيجية المتفق عليها والتغيرات المخططة لتحسين الأداء، فهي موازنة تركز على المخرج وليس المدخل أي أن الموازنة على أساس الأنشطة تركز على: نوع العمل المراد أدائه، كم العمل المراد أدائه، تكلفة العمل المراد أدائه"¹؛

التعريف الثاني: حسب Antes John فإنها: "عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمات لاشتقاق موازنة فعالة التكاليف تُعنى بحمل العمل المتنبأ، وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتفق عليها"²؛

التعريف الثاني: حسب Siegel Shime فإنها: "تعبير كمي عن الأنشطة التي تمارسها الوحدة الإقتصادية والتي تعكس التنبؤ بالأعمال والمتطلبات المالية الأخرى لتحقيق الأهداف الإستراتيجية أو لتغيير الخطة لتحسين الأداء ما"³؛

التعريف الثالث: هو: "أسلوب يقوم على ربط الإستراتيجية بالموازنة حيث تبدأ بتحديد متطلبات العمل وتحليل الإستراتيجيات التنافسية، ثم توضع بعد ذلك الأهداف الإستراتيجية ويتم تحديد سعر الخدمات المسموح بواسطة السوق وكذلك أهداف الوقت والجودة والتكلفة، ثم يتم ترجمة هذه الأهداف إلى الأهداف على مستوى النشاط"⁴.

وعلى ضوء ما سبق يمكن تعريف الموازنة على أساس الأنشطة هي عملية تخطيط، وتنبؤ وتحكم في الأنشطة التي تستهلك التكاليف، وهي ربط للخطط بالأنشطة مما يسمح بتحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة.

ثانياً: أهمية الموازنة على أساس الأنشطة

تكمن أهمية الموازنة على أساس الأنشطة في⁵:

- 1) ربط عملية التخطيط بالأهداف الإستراتيجية واستخدام أساليب النشاط Activity analysis وتحليل خيارات الإنفاق وترتيب الأولويات ودعم عملية التحسين المستمر؛
- 2) بيان الأنشطة التي لا تضيف قيمة Non-Value Activities للمنتج أو الخدمة من وجهة نظر العميل مما يشكل فرصاً لتخفيض التكاليف؛
- 3) تزويد الإدارة بأرقام أكثر دقة عن تكلفة المنتج أو الخدمة، مما يساعد على تحديد السعر المناسب لكل خدمة من الخدمات المقدمة، ويعزز من التنافسية ويزيد من فرص النجاح؛

¹ محمد عبد الله أبو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص 70.

² الصديق الطاهر الدباغ، أهمية استخدام مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة ABB في تحسين التخطيط والرقابة على تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيئية، ليبيا، مجلة الأستاذ، جامعة طرابلس، دون مجلد، العدد 13، 2017، ص 13.

³ إبراهيم سليمان النمس، مرجع سبق ذكره، ص 51.

⁴ سحر العطايا التاي إدريس، معوقات تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة في المؤسسات الحكومية في السودان- دراسة حالة جامعة الجزيرة 2015، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الإقتصاد والتنمية الريفية، جامعة الجزيرة، السودان، 2016، ص 26.

⁵ منى خالد فرحات، أيام ميكائيل ياسين، إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف - دراسة ميدانية على المصارف الخاصة في سوق دمشق للأوراق المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الإقتصادية والقانونية المجلد 39، العدد 7، 2017، مقال منشور <http://journal.tishreen.edu.sy/index.php/econlaw/article/view/4075/3855> ، 9:33، 2020/2/25، ص-ص، 8-9.

- 4) تزويد نظام تخطيط الموارد بمعلومات دقيقة ذات قيمة عالية تساعد على توزيع الموارد المتاحة على الأنشطة المنجزة بما يسهم في تحقيق الأهداف؛
- 5) التركيز على متطلبات العميل وليس العمل، مما يسهم في تحليل احتياجات العميل من الموارد، وربطها بالأهداف فالإستراتيجية المخطط لها على المدى القصير أو الطويل؛
- 6) أداء الأنشطة بتكلفة أقل من المنافسين وتقديم خدمات متميزة من خلال الرقابة على التكلفة والعوامل المسببة لها (مسببات التكلفة)؛ والمساعدة على تخفيض التكلفة وترشيد توزيع مواردها المحدودة، مما يساعد في الحصول على ميزة تنافسية.

المطلب الثاني: أدوات نظام الموازنة على أساس الأنشطة وعلاقاته بالأنظمة الأخرى

إن لنظام الموازنة على أساس الأنشطة علاقات عدة مع الأنظمة الأخرى وقد تكون هذه العلاقات علاقة تكاملية أو علاقة عكسية وقبل معرفة نوعية العلاقة يجب معرفة الأدوات التي يقوم عليها نظام هذا النظام. أولاً: أدوات نظام الموازنة على أساس الأنشطة

تتمثل أدوات نظام الموازنة على أساس الأنشطة في:

1) الأنشطة

أ) تعريف الأنشطة: عرفها Philippe Lorino بأنها: "مجموعة من المهام الأولية تتميز بالعناصر التالية:

منفذة من قبل شخص أو مجموعة، متجانسين تماما في وجهة النظر اتجاه تصرف التكلفة والأداء، استعمال مهارات ذات نوعية متخصصة، تزودنا بالمخرجات مثل (كفاءة وأهلية، الموردین)، تقديم خدمات ومنتجات إلى زبائن سواء داخليين أو خارجيين¹.

ب) أنواع الأنشطة:

لقد تم تصنيف الأنشطة إلى:

- ❖ **تصنيف Porte** : ويظهر التصنيف في نموذج سلسلة القيمة حيث قسم الأنشطة إلى رئيسية وأخرى داعمة وذلك كالتالي²:
- ✓ **الأنشطة الأولية أو الرئيسية**: تتمثل في الأنشطة التي تكون لها علاقة مباشرة بخلق منتج جديد انطلاقا من المراحل الأولى لسيرورة عملية الإبداع حتى المراحل النهائية فقد قام porter بتصنيفها إلى 5 أنشطة:
- **الإمداد الداخلي**: تتمثل في نشاط الإستقبال والمناولة، تخزين المواد ومراقبتها وجمع المعلومات؛
- **الإنتاج**: تتعلق بالأنشطة المرتبطة بعملية تحويل المدخلات إلى مخرجات ومرافقها من الأنشطة مثل صيانة الأجهزة، مراقبة النوعية، إنتاج توليفة من العناصر، التجميع والتركيب؛
- **الإمداد الخارجي**: تنفيذ الطلبات، إعداد التقارير؛
- **التسويق والبيع**: يتمثل في الأنشطة التسويقية المادية والغير المادية، اختيار التوزيع، الإشهار والعلاقات وغيرها والتي تقوي المنتج لدى مستعمليه الحاليين والمرقبين بالإضافة إلى خدمات ما بعد البيع من مساعدة الزبائن، التركيب والتصليح؛
- **الخدمات**: الخدمات الضرورية التي يتطلبها المنتج الجديد من تركيب صيانة، تكوين، إرشادات وغيرها والتي تقوي المنتج لدى مستعمليه الحاليين والمرقبين بالإضافة إلى خدمات ما بعد البيع الزبائن، التركيب والتصليح.
- ✓ **الأنشطة الثانوية**: وتكمن أهميتها في مساندة الأنشطة الرئيسية حيث بدونها لا تستطيع القيام بمهامها كما ينبغي وهي:
- **البنية التحتية للمؤسسة**: التمويل، التخطيط، العلاقات بالإضافة إلى المساهمات؛
- **تسيير الموارد البشرية**: توظيف، تكوين، منح المكافآت؛

¹ Philippe Lorino, *Méthodes Et Pratiques De La Performance-Le Pilotage par Le processus Et Les compétences*, Editions d'organisation, 3eme édition, Paris -France, 2003, P 23.

² بغداد كربالي، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحولات الاقتصادية، الجزائر- البليدة، الملتقى الوطني الأول حول الإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، 22 ماي 2002، ص-ص، 7-8.

- **التطوير التكنولوجي:** تصور المنتجات، القيام بالإختبارات، تصور المسارات؛ فبالإعتماد على سلسلة القيمة يمكن معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف، وبالتالي التي لا تضيف قيمة يتطلب إزالتها أو الحد منها، أما الأنشطة التي تضيف فينبغي على الإدارة دعمها وإعادة تقييمها.
- ❖ **تصنيف cooper:** حيث يرى أن هناك أربع تبويبات للأنشطة حددت كالتالي¹:
 - ✓ **الأنشطة على مستوى الوحدة:** وهي الأنشطة التي ترتبط مباشرة بعدد الوحدات المنتجة أو الخدمات وتحدث عند تصنيع كل وحدة وكمثال إستخدام المواد المباشرة، الأجور المباشرة؛
 - ✓ **الأنشطة المرتبطة بالدفعة الإنتاجية:** وهي الأنشطة التي يتم القيام بها كلما تم إنتاج دفعة إنتاجية أو خدمات أي عند تنفيذ طلبية جديدة أو أمر إنتاجي جديد بغض النظر عن الوحدات الخاصة بكل دفعة مثال: أنشطة تحضير وتجهيز الآلات؛
 - ✓ **أنشطة مرتبطة بالمنتج بشكل عام:** هي الأنشطة المؤداة لوحدات منتج أو خدمة دون غيرها من المنتجات أو الخدمات الأخرى ومن أمثلتها أنشطة تحضير وتنفيذ إشعارات الأوامر الهندسية، وضع مواصفات المنتج؛
 - ✓ **أنشطة مرتبطة بالمنشأة ككل:** وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم عمليات المنشأة بصورة كلية وهي أنشطة عامة ومشتركة توفر البنية التحتية الإدارية التي تجعل من عملية تقديم المنتجات أو الخدمات ممكنة وعلى سبيل المثال: رواتب إدارة التخطيط، إهلاك المعدات.
- (2) **المسارات:** يُعرف المسار أو processurs بأنه "إعادة تجميع مزيج من الأنشطة يربطهم هدف مشترك في المساهمة في إنتاج سلع أو خدمات وتسليمها في النهاية إلى العملاء الداخليين أو الخارجيين فعملية الشراء مثلا تتضمن: اختيار الموردين، الأمر بالشراء، استلام البضائع، تخزين البضائع"². وتنقسم المسارات إلى³:
 - (أ) **المسارات الرئيسية:** وهي التي تقود مباشرة إلى الزبون النهائي مثال: مسارات محدد الطلبيات، إعداد الفواتير؛
 - (ب) **المسارات الداعمة:** هي التي تساعد من جهة وبطريقة مباشرة أعمال المسارات وعلى سبيل المثال: مسار اختيار موظفين جدد.
- (3) **معرض التكلفة (مسبب التكلفة):** هو عامل يسمح بتفسير التغير في تكلفة النشاط لذلك يجب وجود ترابط بين المعرض والنشاط فمسبب أو معرض التكلفة يسمح لنا بتخصيص تكلفة النشاط إلى هدف التكلفة⁴. وتنقسم إلى⁵:
 - (أ) **مسيبات خاصة بالعمليات Transaction Cost Drives:** تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد؛
 - (ب) **مسيبات زمنية Duration Drives:** وهي تلك المسببات التي تهتم بالمدة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج أو خدمة محددة؛
 - (ت) **مسيبات الإستعمال الفعلي Intensity Drive.**

والجدول التالي يوضح أمثلة عن المولدات (المسببات)

¹ خليل إبراهيم عبد الله شقفة، مرجع سبق ذكره، ص 80.

² Xavier Bouin et Al, **Le Nouveau Visage De Contrôle De Gestion**, Editons Donod, Paris, France, 2009, P 165.

³ Hélén lonning et Al :**Le contrôle De Gestion**, Édition Donod , 2eme édition, Paris-France, 2003, p 54.

⁴ Béatrice Et Frances Grandguillot, **Comptabilité De Gestion**, Édition Gualino, 7eme édition, Paris-France, 2003, P109.

⁵ محمد عبد الله أبو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص- ص 52- 53.

الجدول رقم (1-1): أمثلة عن المسببات

أنواع الأنشطة	أنواع المسببات
أنشطة على مستوى الوحدة	ساعات عمل الآلات، ساعات العمل البشري، عدد وحدات المخرجات
أنشطة على مستوى الدفعة	عدد الأوامر المنفذة، وزن المواد المتناولة، عدد مرات إعداد الآلات، عدد ساعات إعداد الآلات.
أنشطة على مستوى نوعية المنتجات	عدد مرات الفحص، عدد ساعات الفحص، عدد الاختبارات، عدد ساعات الاختبارات، عدد أنواع القطع، عدد ساعات التصميم، عدد أوامر التغيير الهندسي.
أنشطة على مستوى المصنع	تحديد بطريقة كيفية: مرتبات إدارة المصنع، الضرائب العقارية والتأمينات، تكاليف إدارة الأفراد، تكاليف تدريب العاملين.

المصدر: ري إتش جاريسون، وإريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2008، ص-ص، 229-230، بتصرف.

- 4) مجمع التكلفة Cost Pools:** مصطلح وعاء التكلفة وهي مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدى داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف معين، وهي حلقة وصل بين موارد المنظمة والمنتجات النهائية يتم فيها تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة التي لها نفس معدل الاستخدام في إعداد معدل التحميل فعلى سبيل المثال: أنشطة اللف والحزم ومناولة وتعبئة المواد بمثابة مجمع واحد لأن المسبب الرئيسي هو أوزان المواد الخام¹.
- 5) الهدف من التكلفة Coste Objects:** وحدة يتم التجميع وتحميل التكاليف عليها سواء كانت وحدة مخرجات (منتج) أو وحدة تنظيمية وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته سواء كانت منتجات أو عملاء².

- 6) الموارد:** هي كل العناصر التي يتم استهلاكها من أجل القيام بالتوزيع والإنتاج والبيع والمتعلقة بالأعباء³.
ثانياً: علاقة نظام الموازنة على أساس الأنشطة بالأنظمة الأخرى
يمكن توضيح هذه العلاقة من خلال:

1) علاقة (ABB) ب (ABC)

أ) عموميات حول (ABC)

❖ مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

التعريف الأول: هو "نظام قائم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد؛ ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات؛ وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، وبالتالي تنسب التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة، ثم يتم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج والتي ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها"⁴.

التعريف الثاني: وعرفه Horngne أنه: "النظام الذي يقوم بتجميع كافة التكاليف غير المباشرة لمختلف الأنشطة المنظمة كمرحلة أولى، ثم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات والخدمات وأغراض تكلفة أخرى تسببت في هذه الأنشطة بمعنى وجود علاقة سبب- نتيجة (cause-effect) بين النشاط وغرض التكلفة وأن مسببات التكلفة تكون محددة لكل نشاط"⁵.

¹ إبراهيم محمد الحاج دلدوم، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأثره على تخفيض التكلفة في قطاع البترول "دراسة حالة شركة سودان"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير العلوم في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2014، ص 54.

² سيد إسماعيل كامل إمام، إطار مقترح لتطوير الموازنة على أساس النشاط، مصر، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد 7، العدد 4، 2016، ص 282.

³ رابع خلادي، دور التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسة الخدمية - دراسة حالة جامعة المسيلة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2012، ص 30.

⁴ محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة الجزائر 03، دون مجلد، العدد 13، 1 جوان 2018، ص 269.

⁵ اليزيد ساحري، نظام التكلفة على أساس الأنشطة : مدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة، الجزائر - سطيف، مجلة أفق للعلوم، جامعة سطيف 1، دون مجلد، العدد 4، 2016، ص 16.

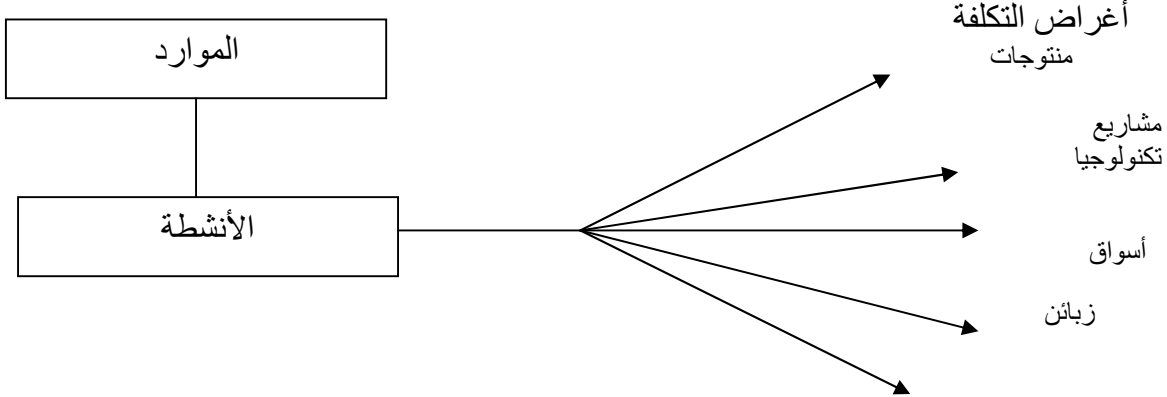
التعريف الثالث: عرفه Hicks أنه "أسلوب يقوم بتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي تسببت في حدوث التكلفة، ثم يقوم بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات التي استلزمت وجود هذه الأنشطة"¹. وعليه يمكن القول أن نظام (ABC) يعتبر النظام الأفضل لأنه يساعد في تحميل التكلفة المباشرة وغير المباشرة، كما يؤدي إلى تحسين اتخاذ القرارات من خلال توفير معلومات أكثر دقة وتفصيلاً، ويقوم على مرحلتين هما:

- ✓ توزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط؛
- ✓ توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استيفاء كل منتج.
- ❖ مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يرتكز نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتلائم مع طبيعة الأنشطة وهي كالآتي:

- ✓ المسارات الحديثة للإنتاج تمثل ميزة غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية والتنافسية بقوة أكثر مما كانت عليه سابقاً؛
 - ✓ عمليات تقييم المنتجات مسبقاً بما فيها (التمويل، التصميم، التطوير) وبعد ذلك (التوزيع، المراقبة، خدمات ما بعد البيع) تمثل أهمية متزايدة وتؤدي إلى تخفيض التكاليف؛
 - ✓ في حساب التكاليف مبدئين أساسيين النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات².
- والشكل التالي يوضح المبدأ الأساسي لطريقة (ABC):

الشكل رقم (1-2): المبدأ الأساسي لطريقة (ABC)



المصدر: إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر، الطبعة 1، عمان-الأردن، 2013، ص 100.

❖ مقارنة بين (ABC) والأنظمة التقليدية

¹ محمد سمير دهيرب وآخرون، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الإدارية، بحث تطبيقي في الشركة العراقية لإنتاج البذور- موقع عماس، العراق، مجلة المثنى لعلوم التسيير و الإقتصادية، جامعة المثنى، المجلد 7، العدد 2، 2017، ص 140.

² محمد الصديق الفضيل، مرجع سبق ذكره، 269.

الجدول رقم (1-2): مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية

الأنظمة التقليدية	نظام (ABC)
يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.
التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة.	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس
تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.	في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية بل إلى متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.
تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.	تجميع تكلفة المنتج بتجميع كلفة الأنشطة التي قامت ببنائه.

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، المجلد 1، الطبعة 2، عمان- الأردن، 2008، ص-ص، 166-167.

❖ خطوات تطبيق (ABC):

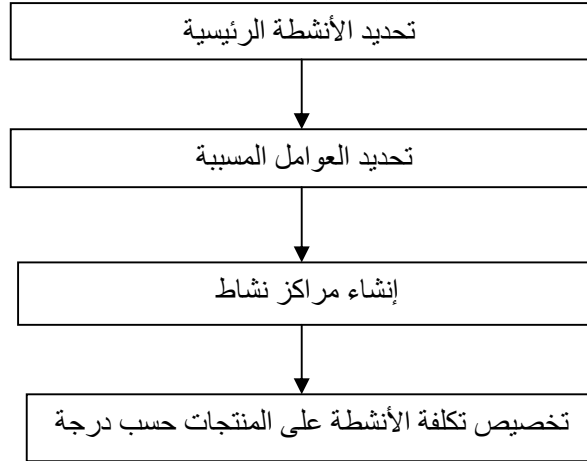
تتمثل في¹:

- ✓ يتم تحديد التكاليف المباشرة للشركة والكلف غير المباشرة والكلف الرأسمالية، يتم استخدام مصادر التكاليف غير المباشرة كخطوة أولى في نظام ABC؛
- ✓ يتم تحديد موجبات الكلفة (العلاقة السببية بين الكلفة المباشرة والنشاط) وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من أنواع التكاليف التشغيلية على أنشطة المشروع المختلفة؛
- ✓ يتم تحديد أنشطة المشروع المنفصلة والقابلة للقياس وتمثل مستويات الوظائف الإدارية الأدنى مثل: شراء المواد، الإتصال بالزبائن، العمل الهندسي؛
- ✓ يتم تحديد موجبات الكلفة (العلاقة السببية بين الأنشطة وأغراض الكلفة) وتمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع تكاليف كل نشاط على أغراض الكلفة (المنتجات والخدمات)، وبعد تحديد وحصر كل عناصر التكاليف التشغيلية وموجباتها والأنشطة الرئيسية وموجباتها، وأغراض الكلفة، سوف يستطيع المشروع تطبيق خطوات عمل نظام (ABC) المتبقية؛
- ✓ يتم توزيع التكاليف التشغيلية الفعلية على كل نشاط وفق النسب المستخرجة في ضوء موجبات الكلفة للتكاليف التشغيلية؛
- ✓ يتم توزيع تكاليف الأنشطة على كل منتج أو خدمة وفق النسب المستخرجة في ضوء موجبات الكلفة للأنشطة؛
- ✓ وفيها يتم الوصول إلى الكلفة الكلية للمنتج أو الخدمة وهي تمثل مجموع الكلف التي حصل عليها المنتج أو الخدمة من كل نشاط.

والشكل التالي يوضح خطوات تصميم (ABC)

¹ فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)، العراق، مجلة الإدارة والاقتصاد، دون مجلد، العدد 67، 2007، ص-ص، 35-36.

الشكل رقم (3-1): خطوات تصميم (ABC)



المصدر: زينات محمد محرم، مرجع سبق ذكره، ص 397.

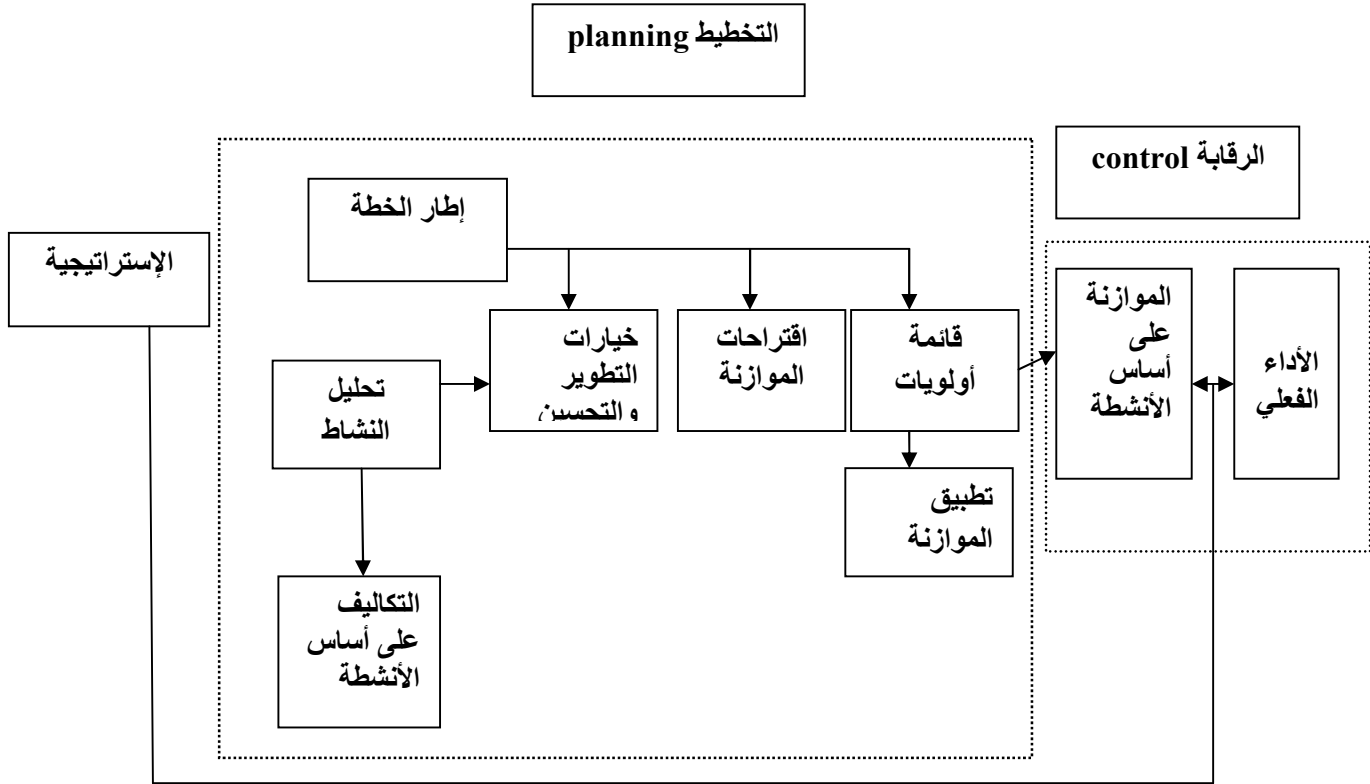
ب) العلاقة بين (ABC) و (ABB) ❖ العلاقة التكاملية بين (ABC) و (ABB)

لقد عُرف نظام ABC بأنه أداة إستراتيجية للشركة تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء الشركة، مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة ومنها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج أو الخدمة وقرارات توظيف الموارد، مما يجعل من نظام ABC حجر الأساس الذي يُرتكز عليه عند ABB، فالخطوة اللاحقة لخطوة ABC هي ABM أي أن كلاهما يستندان إلى معرفة احتياجات الأنشطة للموارد خلال فترة إعداد الموازنة، وهذا ما يؤكد أن نظام ABM يستمد مفهومه من تطبيق نظامين أساسيين وهما ABC و ABA (نظام التحليل على أساس الأنشطة)، حيث في ظل نظام ABC فإنه يعمل على تتبع الأنشطة الفعلية والمصادر الفعلية التي قد حققت هدف التكلفة والإجراءات التي تقوم على توزيع التكاليف المباشرة وغير مباشرة على المنتج أما، في نظام ABA فهو يقوم على إجراء التحليل التفصيلي للأنشطة والوظائف وكذلك المصادر التي تستهلكها الأنشطة ومن هنا فإن كل من النظامين هما أساس لبناء نظام ABM الذي يبني على المعلومات التي يقدمها هذين النظامين ليعطي تقديرات دقيقة للأنشطة المستقبلية والموارد المطلوبة¹.

والشكل التالي يوضح العلاقة التكاملية بين ABC و ABB

¹ إبراهيم سليمان النمى، مرجع سبق ذكره، ص 54.

الشكل رقم (4-1): الترابط بين ABB و ABC



Source : Mitchell Falconer, John Robinsion, A Longitudinal Study Of Adoption Of An Activity-Based Planning System In The Crown Proscution Service Of England And Wales, United Kingdom, Journal Of Accounting And Organzational Chang, Vol.4, N.3, 2008, P 320.

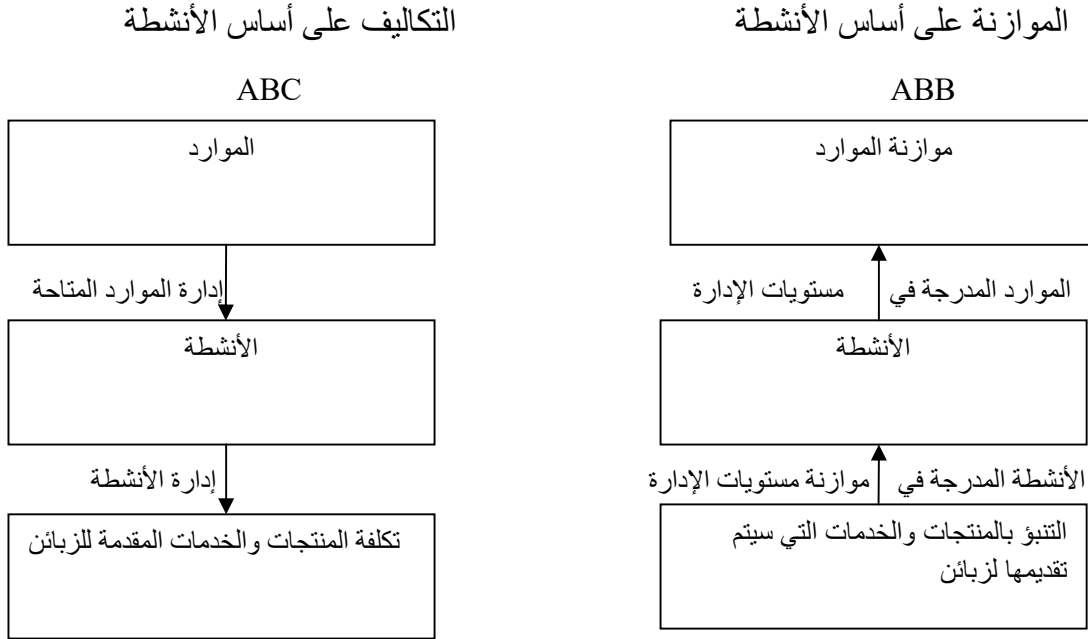
ت) العلاقة العكسية بين ABB و ABC

إن أسلوب ABC ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن، أما ABB فينسب الموارد إلى الأنشطة حيث يهدف تقويم الأنشطة يبدأ التنبؤ بالاحتياجات من المنتجات أو الخدمات المقدمة للزبائن والتي تستخدم في تخطيط الأنشطة لمدة الموازنة، ومن ثم تحديد الموارد الضرورية لهذه الأنشطة¹.

والشكل التالي يوضح العلاقة العكسية بين ABB و ABC

¹ محاد عريوة، عبد الرحمن القري، قياس وتقييم الأداء المستخدم في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC دراسة عينة من البلديات، الجزائر- الجلفة، مجلة أفاق للعلوم، جامعة الجلفة، دون مجلد، العدد 6، 2017، ص 380.

الشكل رقم (5-1): العلاقة العكسية بين ABC و ABB



Source: Trndung Huynh And Al, **Intégration Of Activity –Based Budgeting And Activity Based Management**, International Journal Of Economic Finance And Management Science, United State, Vo l. 1, N.4, 2013, P 185.

من خلال الشكل يتضح أنهما نظامين متعاكسين حيث نظام ABC يبدأ بتحديد الموارد وإدارتها ثم إدارة الأنشطة التي تستهلك الموارد وصولاً إلى تحديد تكلفة المنتجات والخدمات التي سيتم تقديمها للزبائن، على عكس ABB فهو يبدأ بالتنبؤ بالمبيعات ثم وضع وتحديد الأنشطة المدرجة في الموازنة لكل مستويات الإدارة وبعدها تحديد الأنشطة اللازمة ثم تحديد ما يلزمها من موارد الإدارة وبالتالي القيام بموازنة الموارد.

(2) العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة

يسمح نظام الإدارة على أساس الأنشطة Activity Based Management بالتعرف على الأنشطة الرئيسية والفرعية في المؤسسة، وذلك بغية تحليلها لمعرفة مدى تلاؤمها مع إستراتيجياتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية، وتقييم أدائها، وتحديد أي منها يضيف قيمة أو لا يضيف.

(أ) مفهوم نظام الإدارة على أساس النشاط

لقد تعددت التعاريف الخاصة بنظام الإدارة على أساس الأنشطة نذكر منها:

التعريف الأول: عُرف أنه: "قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، لإرضاء الزبون وتحسين الربحية، وهي تقنية تركز على الأنشطة كهدف يتعلق بالتكلفة، ومن ثم تخفيض تكاليف

التعريف الثاني: عرفه كل من هو رجون وفوستر وداتار على أنه: "استخدام معلومات التكاليف حسب الأنشطة في تحسين العمليات وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، كما أنه وصف للقرارات الإدارية التي تستخدم معلومات التكاليف حسب الأنشطة لتحقيق رضا المستهلك وتحسين الربحية ومن هذه القرارات التسعير، خليط المنتجات، تخفيض التكلفة، تحسين العمليات وإعادة تصميم المنتجات أو العمليات"¹.

¹ علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة في معمل ألبان الموصل، العراق- الموصل، مجلة تنمية الرافدين، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، المجلد 32، العدد 98، 2010، ص 23.

ومن خلال هذه التعاريف نستنتج أن نظام ABM يستند بشكل كبير على نظام ABC ويُعتبر مصدراً رئيسياً للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات، وبرمجة العمليات وإعداد الموازنات.

(ب) العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة

نظام ABM له بعدان، أحدهما تكاليفي والآخر تشغيلي؛ أما البعد التكاليفي فيعمل على تحسين دقة تخصيص التكاليف، حيث يربط الموارد بالأنشطة فيمكن من إدارة التكلفة الإستراتيجية وضمان دقة تكلفة المنتج، وأما البعد التشغيلي فينتج معلومات عن الأنشطة المنفذة ولماذا وكيف تم تنفيذها؟، وذلك للمساعدة في قياس واستمرار العمل على التحسين المستمر. ويُلاحظ أن البعد التكاليفي المذكور يوحي بإشتمال نظام ABM لنموذج ABC، وإن كان الأمر خلاف ذلك، ويمكن القول أن بتكاملهما يتحقق ما هو مرجو من التطبيق، خاصة وأن هذا التكامل يمكن أن يمتد ليشمل باقي أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على سبيل إدارة التكلفة وبما يحقق الأهداف المرجوة، ويكمن التكامل بين ABM وأسلوب ABC حيث توافق الأساس لكل منهما وربطهما بأهداف المنشأة في ضوء سلسلة القيمة وكفاءة الأنشطة ربطاً بمواردها المتعددة من مواد وتسهيلات وموارد بشرية ورأسمالية، وكل ذلك في ضوء تحليل الأنشطة لتمكين الإدارة من القيام بمهامها المتعددة في إطار تحسين القيمة لمنشأة الأعمال، ويشير التكامل المذكور إلى أن منشأة الأعمال تستخدم أسلوب ABB لتقويم أداء المديرين من حيث الكفاءة والفعالية، ومن خلال ABM، هناك فرصة لترشيد التكلفة حيث أنه نظام قوي لإدارة التكلفة، مما يفيد بأهمية مراعاة ما يضيفه النموذج من مزايا¹.

المطلب الثالث: مقومات ومراحل إعداد نظام الموازنة على أساس الأنشطة وتقييمه

إن نجاح أسلوب ABB لا يعتمد على مجرد تطبيق الخطوات التي تم ذكرها سابقاً، إنما هناك مقومات يجب توفرها لتحقيق الفعالية في تنفيذها، فنظام ABB، إلا أن تطبيقه في بعض المنشآت يواجه مجموعة من الصعوبات.

أولاً: مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة:

من أجل التطبيق الفعال لنظام ABB لا بد من توفر عدد من المقومات تتمثل في الآتي:

- (1) إدراك الإدارة العليا لأهمية التطبيق: يعد دعم الإدارة العليا وإدراكها لأهمية تطبيق نظام ABB أحد أهم المقومات للتطبيق الفعال لهذا النظام؛
- (2) توفر هيكل تنظيمي سليم: لا بد من توافر هيكل تنظيمي سليم يحدد بشكل واضح السلطات والمسؤوليات، ويتمتع بالمرونة بما يسهل من إجراء التعديلات الضرورية عند تنفيذ الموازنة؛ وإشراك المستويات الإدارية المختلفة في إعداد الموازنة، مما يجعلهم أكثر دراية بتكاليف أنشطتهم، وينمي الإحساس لديهم للرقابة على تلك التكاليف؛
- (3) توافر أنظمة محاسبية مؤتمنة: يعد تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة أساسياً لتطبيق ABB، حيث يقدم المعلومات اللازمة للتخطيط وإعداد الموازنة، ويحدد بشكل أفضل المنتجات والخدمات المقدمة، وتكلفة الأنشطة المنجزة، ويبين تكلفة الطاقة غير المستغلة على مستوى كل نشاط²؛
- (4) توفر المستوى العلمي (الكفاءات العلمية والعملية): لدى الموظفين في التعامل مع نظام محوسب يساعد ويسهل في تطبيق نظام ABB، بالإضافة إلى تقبل التغيير بشكل مستمر³.

ثانياً: مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة

ABB تركز على وضع موازنة لتكلفة الأنشطة اللازمة لإنتاج وبيع المنتجات والخدمات، وأن إعداد ABB يعطي المنظمة فرصة للسيطرة والرقابة على الموارد التي تم تأمينها بناءً على الطلبات المتوقعة للأنشطة التي

¹ عادل طه أحمد فايد، تطوير إعداد الموازنات بمنظمات المجتمع المدني واختبار تطبيق أساليب الموازنة على أساس الأنشطة، مصر، جامعة عين الشمس، المجلد 19، العدد 1، أبريل 2015، ص 339.

² منى خالد فرحات، أيام ميكائيل ياسين، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 8-9.

³ محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص 79.

سيتم إنجازها باستخدام هذه الموارد، ويتم إعداد ABB بالمرور بعدة مراحل¹:

- (1) **تقدير كمية الإنتاج والمبيعات في الفترة المالية:** تتطلب عملية إعداد ABB بالإضافة إلى تقدير كمية المبيعات والإنتاج تحديد المزيج الإنتاجي وتشكيلة العملاء المستهدفين، وبالتالي فإن التقديرات لا تتضمن فقط المنتجات التي سوف تباع، وإنما عدد ونوعية العملاء اللذين سوف يشترون هذه المنتجات؛
- (2) **التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المنظمة والطاقة التشغيلية لكل نشاط:** يتطلب إعداد ABB وضع قائمة بالأنشطة الضرورية للإنتاج وبيع المنتجات، وبعدها يتم تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة بناءً على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات وبقية المعلومات الأخرى الواردة في الفترة السابقة؛
- (3) **تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة:** بعد وضع قائمة الأنشطة التي تحتاجها لتنفيذ الخطة وبقية المعلومات الأخرى الواردة في الفقرة الأولى، يلاحظ على هذه الطريقة في إعداد الموازنة شموليتها لكافة الأنشطة بينما تقوم الموازنات التقديرية العادية على تقدير المواد والعمل البشري وعمل الآلات فقط؛
- (4) **تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها:** حيث أنه بعد وضع التقديرات السابقة يتم تحويل الحاجة إلى الموارد ومن ثم تقدير إجمالي للموارد التي يجب توفيرها بحسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة للمنظمة ورغبة المنظمة في تخصيص الموارد المتاحة لديها بالشكل الأمثل؛ الذي يساهم في تحقيق هدف المنظمة الاستراتيجي، حيث يتم تخصيص الموارد المتاحة من قبل المنظمة على هذه الأنشطة حسب حاجة كل نشاط إلى هذه الموارد حسب تقديرات وسياسات إدارة المنظمة، ويراعي في عملية التوزيع هذه مدى مرونة عرض الموارد اتجاه الطلب عليها²؛
- (5) **تحديد طاقة كل نشاط:** ففي النهاية يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة ضمن المنظمة في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط، وتحديد الطاقة المطلوبة من النشاط يتطلب معرفة نماذج طلبات البيع، جدول الإنتاج، المشتريات، الشحن والموارد التي يمكن استخدامها في أنشطة متنوعة والطلب الموسمي على الأنشطة³؛

والشكل الموالي يوضح مراحل الأساسية لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة:

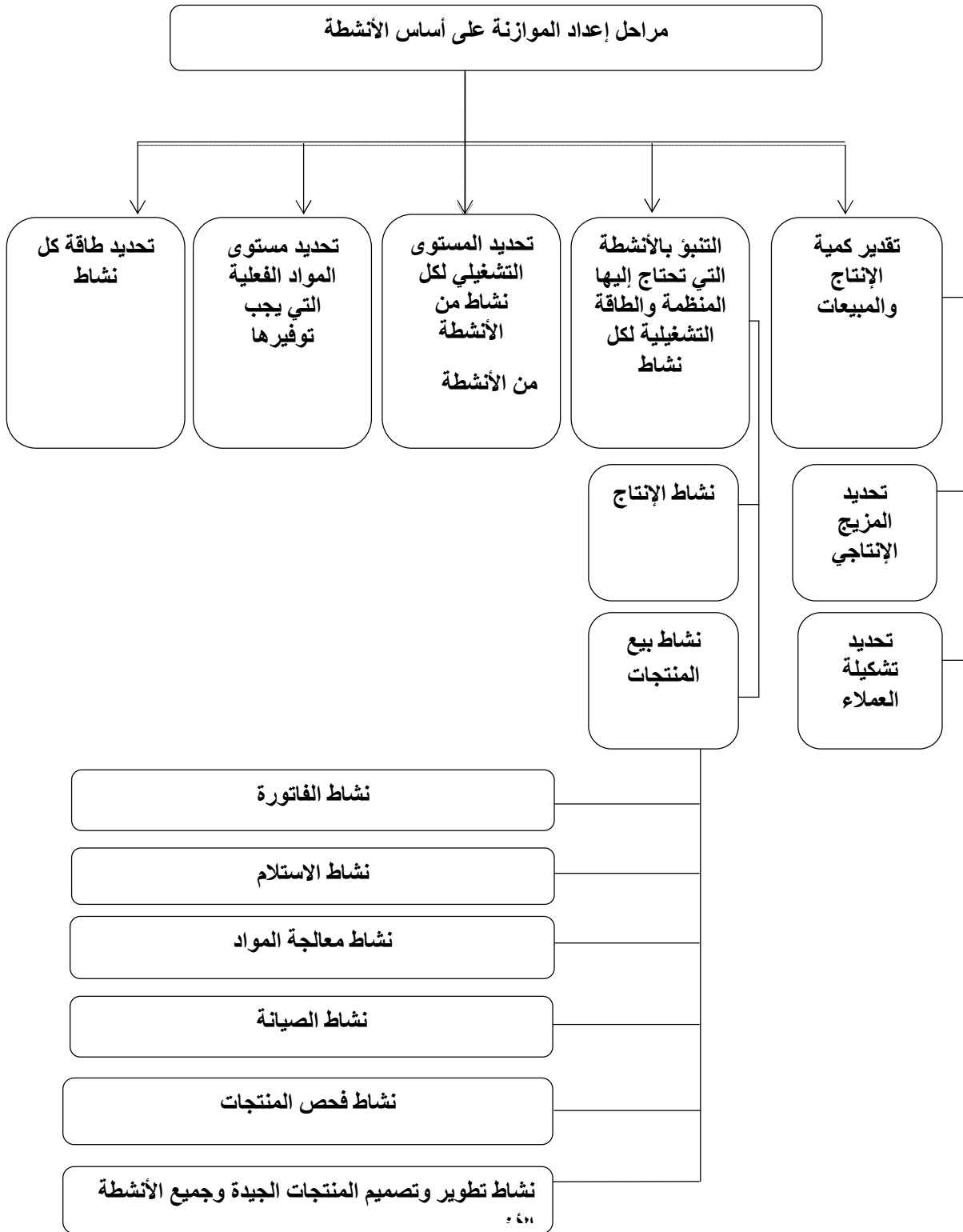
¹ المرجع السابق، ص 81.

² عبد الرزاق محمد قاسم، آليات التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية، سوريا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد

24، العدد 1، 2008، ص-ص، 55-56.

³ إبراهيم سليمان النمى، مرجع سبق ذكره، ص 61.

الشكل رقم (1-6) : مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالبتين.

ثالثاً: تقييم الموازنة على أساس الأنشطة:

(1) مزايا الموازنة على أساس الأنشطة:

زاد الإهتمام بالموازنة على أساس الأنشطة لما تتمتع به من مزايا عديدة أهمها¹:

- (أ) نظام ABB يعمل على حساب التكلفة الحقيقية بشكل محدد، بحيث تتفق مع توقعات العملاء وتطابقها مع الموارد، بحيث يقوم نظام ABB على تحديد المنتجات والتكاليف غير مباشرة بشكل حقيقي؛
- (ب) ABB من أهم الأدوات التي تعمل على الموازنة والمواءمة بين الأنشطة مما يساعد على تحقيق مكاسب كثيرة للمنشأة منها: القدرة على التخطيط السليم والرقابة الجيدة وخفض التكاليف؛
- (ت) ABB تركز على متطلبات العميل، فتعمل على تحليل احتياجات العميل من الموارد وربطها بالأهداف الإستراتيجية المخطط لها على المدى القصير أو البعيد؛
- (ث) استخدام ABB مفيد فيما يلي: جعل الموازنة توصلنا إلى تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنشأة، إشراك الموظفين في تحضير وإعداد الموازنة وذلك من خلال تحديد وتعريف الأنشطة، يساعد في تحليل التكاليف الثابتة وتحديد الإجراءات الكمية للأنشطة الخدمية.
- (ج) الفوائد المالية من استخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة:
- ❖ تمكن من استخدام قرارات استثمارية بشكل دقيق وذلك نتيجة تحديد التكلفة الحقيقية دون أي مجازفة.
- (ح) الفوائد التنظيمية:
- ❖ استخدام نظام ABB يعمل على تحسين العلاقات مع العملاء من خلال توقع ما يحتاجونه وفق الموارد المتاحة؛
- ❖ استخدام نظام ABB يعزز العمل الجماعي ويوفر المعلومات للمنشأة؛
- (خ) استخدام نظام ABB يساعد مديري المنشآت على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل صحيح من خلال تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بدقة، وتساعد في عملية التغيير بشكل عادل ومنصف، ويعمل على زيادة الكفاءة لدى المنشآت من خلال الأنشطة ترشيد التكاليف والحصول على عائد أعلى.
- (2) الصعوبات التي تواجه نظام الموازنة على أساس الأنشطة:

تكمن هذه الصعوبات في²:

- (أ) مقاومة التغييرات من قبل الموظفين: عند طرح نظام حديث في إعداد الموازنات والعمل على تغيير النظام التقليدي نجد هنا مقاومة للتغيير من قبل الموظفين؛
- (ب) قلة دعم الإدارة العليا: قلة دعم مجلس الإدارة العليا للمنشأة لهذا النظام وذلك خوفاً من زيادة التكاليف؛
- (ت) قلة المحاسبين المدربين ذوي خبرة عالية، وفي حال عدم توفر محاسبين مدربين يصعب تطبيق المدخل الحديث للموازنات، وقد يؤدي إلى تحديد الأهداف المستقبلية بشكل خاطئ، وبالتالي زيادة التكاليف؛
- (ث) قلة الخبرة والقدرة على استخدام الأجهزة الإلكترونية: عدم توفر موظفين ذوي خبرة في استخدام الأجهزة الإلكترونية يحول دون تطبيق ABB بشكل صحيح ومجدي؛
- (ج) صعوبة تطبيق ABB في تقدير التكاليف: عدم القدرة على تحديد وتقدير التكاليف يحول دون تطبيق المدخل الحديث للموازنات وبالتالي لا بد من ABC الذي من خلاله تستطيع المنشأة تحديد التكاليف بشكل دقيق؛
- (ح) صعوبة تحليل وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة بدقة: نتيجة تداخل وتنوع المنتجات وكذلك الخدمات، وبالتالي تداخل التكاليف على المنتجات والخدمات، مما يصعب على إدارة المنشأة تحليل وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة بشكل دقيق³.

¹ عبد الرحيم عصام البشيتي، مرجع سبق ذكره، ص71.

² عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سبق ذكره، ص84.

³ عبد الرحيم عصام البشيتي، مرجع سبق ذكره، ص72.

المبحث الثالث: نظام الموازنة الصفرية

تعتبر الموازنة الصفرية فلسفة متكاملة تستند إلى فكر علمي منطقي متقدم يسعى إلى ممارسة التقييم المستمر للقرارات والرقابة عليها، وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة ولنجاح الموازنة الصفرية يجب توفر عدة مقومات منها وحدة القرار، كما أنها تمر بعدة مراحل وكغيرها من الموازنات لها إيجابيات وسلبيات.

المطلب الأول: مفهوم نظام الموازنة الصفرية وأهميته

تعتبر الموازنة أداة تخطيط ورقابة تسعى إلى إعادة النظر في النفقات وتبريرها، مما يساعد المؤسسات في تحقيق أهدافها المرصودة مسبقاً.

أولاً: مفهوم نظام الموازنة الصفرية:

تعددت واختلقت التعاريف كالتالي :

التعريف الأول: "تعتبر الموازنة الصفرية أداة تخطيط ورقابة بحيث يتطلب من كل مدير أن يعيد النظر في أنشطة قسمه بالتفصيل ابتداء من نقطة الصفر كما لو كانت بادئة لأول مرة، ثم ينقل فكرة إعادة النظر لغيره من المديرين لبيان مبررات إنفاقه لكي يؤدي وظيفته بطريقة أحسن وبالموارد المتاحة وتستلزم هذه الطريقة تحديد كل الأنشطة في مجموعات القرار أو برامج تربط بين المدخلات (الأعباء) والمخرجات (الإيرادات)، ثم تقييم كل منهما وترتيبها حسب أهميتها" بمعنى أن نظام الموازنة الصفرية يركز على الأسئلة التالية: لماذا يوجد هذا النشاط أو هذا القسم؟، ماذا تكون أو يجب أن تكون أهدافه؟، هل يجب أن يستمر هذا النشاط؟، ماذا يجب أن يكون مستوى الأداء فيه؟¹.

التعريف الثاني: عرفها Phyrر بأنه: "...عند تقييم البرامج والمشروعات وتحديد مستوى الأداء يجب إعادة النظر في جميع البرامج والمشروعات وتحديد مستوى الأداء سواء كانت جديدة لأول مرة أو قائمة من قبل كما يمثل نظام الأساس الصفري لإعداد الموازنة تخطيطاً من الأعلى إلى الأسفل ومن الأسفل للأعلى ثم من الأعلى إلى الأسفل" كالتالي:

- (1) **من الأعلى إلى الأسفل:** حيث يتعين على المستويات الإدارية العليا أن تحدد أهداف المشروع الرئيسية ثم تضع أسس العمل ومستويات الإنفاق اللازمة لتحقيق هذه الأهداف المنشودة؛
- (2) **من الأسفل إلى الأعلى:** لأن المستويات الإدارية الدنيا تكون لديها فرصة لتقييم أعمالها واقتراح الوسائل الكفيلة لتحقيق الأهداف؛
- (3) **من الأعلى إلى الأسفل:** لأن المستويات الإدارية العليا يمكن أن تأخذ بالإقتراضات والترتيب التفاعلي الذي أعدته المستويات الإدارية الدنيا وتعمل التغييرات المطلوبة ثم توزع موارد المشروع طبقاً لذلك².

التعريف الثالث: عرفها Foop بأنها "الموازنة التي تتطلب تبرير الإنفاق المدرج في الموازنة فيما يتعلق بالأداء المراد تحقيقه دون الرجوع إلى الخطط أو الإنجازات السابقة"³.

وعلى ضوء ما سبق فإنه يمكن تعريف الموازنة الصفرية بأنها الموازنة ذات الأساس الصفري وهو أسلوب أو طريقة لإعداد الموازنات دون الاعتماد على الموازنات السابقة، ويعتمد على فلسفة أن كل إنفاق يجب أن يكون مبرراً من خلال إجراء تقييم شامل ومنظم لجميع البرامج التي تتضمنها وثيقة الموازنة سواء كانت جديدة أو قائمة من قبل وتصنيفها وفقاً لأهميتها وبالتالي فهي طريقة فعالة لتخصيص الموارد وترشيده الإنفاق.

¹ محاد عريوة، رايح بوقرة، دور الموازنات التخطيطية الصفرية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في القطاع العمومي المحلي دراسة عينة من بلديات ولاية المسيلة، الجزائر- المسيلة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، دون مجلد، العدد 4، 2018، ص 144.

² بهاء الدين أحمد العرويني، إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة، دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2007، ص- ص 32- 33.

³ Sasan Liano, Lelemoyog, A Survey Of Management Perceptionon The Usefulness Of Zéro Based Budgeting :Evidence From Government Al Organization In Kenya, A Research Project Submitted In Partial Fufilement Of A Dfgree In Master Of Business, Adminstration To School Of Business, Université Of Nairobi, November 2011, P 11

ثانياً: فوائد إعداد الموازنة الصفرية

إن إعداد الموازنة الصفرية يُمكن المنشأة من أن تحصل على العديد من الفوائد تتمثل فيما يلي¹:

(1) تحسين إعداد الخطط والموازنات:

(أ) من خلال فحص كل الأنشطة على أساس البداية من الصفر، وبالتالي تحديد البرامج التي يجب تنفيذها وتلك التي يجب استبعادها مع تبرير جميع البرامج المقترحة دون التأثير التام بالإنفاق والإتمادات السابقة وهذا ما يؤدي إلى زيادة فعالية تخصيص الموارد؛

(ب) اعتماد التخطيط كمرحلة أساسية في إعداد الموازنة، وكذلك إمكانية التحديد وبشكل سريع لأي نقص في فعالية التخطيط أو التنسيق الضعيف بين الأنشطة المتشابهة في الوحدات التنظيمية المختلفة وبالتالي إمكانية تصحيح هذه الحالات في الوقت المناسب.

(2) استمرار الحصول على فوائد خلال سنة التشغيل:

بعد الانتهاء من إعداد الموازنة وبدء تنفيذها هناك العديد من الفوائد تتحقق نتيجة إعداد هذه الموازنة خلال سنة التشغيل منها:

(أ) يصبح لدى المديرين الرغبة بالإستمرار في عملية التقييم التفصيلية لعملياتهم والكفاءة الإنتاجية وفعالية التكاليف وليس فقط خلال دورة الموازنة، ولكن أيضاً خلال التنفيذ فبرغم من أن مفهوم BBZ لا يتطلب هذه الإستمرارية في التقييم لأنه يصبح من المألوف لدى المديرين إجراء دراسات وتحسينات خلال التنفيذ؛

(ب) يتم تقييم المديرين من خلال العام أولاً بأول بالنظر إلى الأهداف والأداء والعوائد التي يتم تحديدها من قبل مجموعات القرار.

(3) تحسين كفاءة الإدارة والمديرين :

(أ) تعتبر عملية تعليمية يمكن أن تساعد في تطوير فريق الإدارة؛

(ب) ترفع الروح المعنوية للمشاركين في إعداد الموازنة للشعور بحاجة الآخرين لأرائهم وخبراتهم مما يقود إلى درجة أعلى من التعاون الصادق.

المطلب الثاني: العلاقة بين نظام الموازنة الصفرية والموازنات التقليدية وصعوبة تطبيقه

يعتبر نظام الموازنة الصفرية على علاقة عدة أنظمة، ومن بينها الموازنات التقليدية.

أولاً: العلاقة بين الموازنة الصفرية والموازنة التقليدية:

إن أسلوب BBZ يختلف عن الأسلوب التقليدي، حيث أنه يركز على العوامل المسببة للتكلفة وليس فقط على النفقات التاريخية، ويتم ربط الأنشطة بالمسببات الرئيسية للتكلفة، وإذ أمكن حذف مسبب التكلفة، سوف تكون تكلفة الأنشطة مساوية للصفر.

¹ بهاء الدين أحمد العريني، مرجع سبق ذكره، ص، ص، ص، 35، 36، 37.

الجدول رقم (1-3): أوجه الاختلاف بين BBZ والموازنة التقليدية

الموازنة التقليدية	الموازنة على أساس الأنشطة	أوجه الاختلاف
تشير إلى إعداد الموازنة التي تأخذ الموازنة السابقة كأساس	BBZ تعني أسلوب للموازنة يتطلب إعادة تقييم الأنشطة كلما تم إعداد الموازنة	المعنى
محاسبي (التأكيد كم الثمن)	أكثر نحو القرار (التأكيد على لماذا)	التوجه
بسيط جدا	معقد جدا ويتطلب وقتا	الإعداد
الرقابة على النفقات	تحقيق الأهداف	النهج
دراسة التغيرات في النفقات	تحليل التكلفة والعائد وحزم القرار	التركيز
عمودي من أعلى للأسفل	عمودي أفقي	الإتصال
لا يتشرط تبرير المشاريع الحالية	مطلوب تبرير المشاريع الحالية والمقترحة مع مراعاة الفوائد والتكاليف	التبرير

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على:

1-Chiichii Ashwe, Phd (Queen's) et Al, **Budegeting Processes and Procedures Zéro-Based Budegting Initiative**:27/7/2016, p16 niqs org.ng/WP.../2016/7/Budgeting-processer and procedures.pdf, 13/5/2020, 11: 35.

2-surbhi s, <https://keydifferences.com/difference-between-traditional-and-zero-based-budgeting.html>, 13/5/2020, 11: 35.

ثانيا: صعوبات تطبيق الموازنة الصفرية (BBZ):

هناك العديد من الصعوبات التي تشكل عائقا في تطبيق الموازنة الصفرية وتشمل ما يلي:

- 1) **الصعوبات الإدارية والقانونية:** وتتمثل فيما يلي¹:
 - أ) **الصعوبات الإدارية:**
 - ❖ صعوبة تطبيقه في المرافق العامة من خلال جمع المعلومات والتحليل والتخطيط والمراقبة وعدم دقة الإقتراحات التي تضعها الإدارة لإعداد هذه الموازنة؛
 - ❖ المتغيرات التي تضعها الإدارة على الإقتراحات لوحدها القرار مما يسبب إرباكا في فروض التخطيط والتنسيق بين الأنشطة المختلفة؛
 - ❖ قد يصاحب تطبيق BBZ تعقيدات وتكاليف قد تكون باهظة تؤدي إلى العزوف عن تطبيقها مجددا وفي مرافق أخرى؛
 - ❖ إن تطبيق BBZ تحتاج إلى خبرات وكفاءات عالية سواء ذلك للقيادات العليا متخذة القرار أو للقيادات الدنيا التي تتولى تطبيقها؛
 - ❖ إعداد الموازنة الصفرية يحتاج إلى وقت طويل لا سيما في السنة الأولى.
 - ب) **الصعوبات القانونية:**
 - ❖ عدم وجود تشريع خاص بالموازنة الصفرية على الرغم من اختلاف طريقة إصدارها، ومرادفها ومقوماتها التي تختلف عن أنواع الموازنة الأخرى، إذ أن عدم وجود تشريع خاص بها من شأنه أن يعطل إصدار الموازنة؛
 - ❖ عدم وجود التعليمات المالية اللازمة لتنفيذ الموازنة الصفرية؛
 - ❖ عدم تحديد المرافق العامة والمنشآت العامة التي سوف يتم تطبيق BBZ فيها وفق نظام قانوني خاص بها.

¹ سناء محمد سدخان، الموازنة الصفرية ومقومات نجاحها في العراق، العراق- بغداد، مجلة العلوم القانونية، العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام، المنعقد تحت عنوان الإصلاح الدستوري والمؤسساتي الواقع والمأمول، كلية القانون، جامعة نهرين، للمدة 2018/11/14، ص، ص، ص، 283، 284، 285.

❖ يواجه المديرين صعوبة في تحديد الأنشطة أو الوظائف التي يراد تطوير مجموعات القرار بخصوصها.

المطلب الثالث: إجراءات إعداد الموازنة الصفرية وتقييمه

كل نظام يمر بمراحل عدة للوصول إلى الشكل النهائي والموازنة الصفرية بدورها كنظام تمر بعدة إجراءات بداية من تحديد وحدات القرار وصولاً إلى وضع الشكل النهائي ل BBZ وتتميز الموازنة الصفرية بعدة مزايا وعلى النقيض من ذلك يشوبها بعض النقائص.

أولاً: إجراءات إعداد الموازنة الصفرية

هناك مجموعة من الإجراءات الرئيسية لإعداد الموازنة الصفرية وتتمثل فيما يلي:

(1) تحديد وحدات القرار:

أ) **وحدة القرار:** "تمثل أي نشاط يمكن للإدارة أن تغير مدخلاته كما قد تمثل الوحدة القرارية أدنى المستويات التي تشملها الموازنة والتي يمكن أن توصف بأنها نشاط، برنامج، عملية، وظيفة، مركز تكلفة أو وحدة تنظيمية يتم تحديدها بأسلوب محدد حتى يتم مقارنتها وتقييمها إدارياً"¹.

ب) **عناصر وحدة القرار:** تحتوي على: اسم وحدة القرار، أهداف وحدة القرار، بيان كيفية عمل وحدة القرار حالياً، بيان البرنامج الذي بواسطته يمكن تحقيق الأهداف، تحديد عبء العمل ومقاييس الأداء، تحديد عبء العمل ومقاييس الأداء، تحديد وتقويم البدائل المنشأة المختلفة².

(2) رزم القرار (تحليل كل وحدة قرار في مجموعة قرار): Decision Package

والرزمة هي "المستند أو الوثيقة التي تشخص نشاط معين وتصفه بطريقة تُمكن الإدارة من تقييمه وترتيبه مقابل الأنشطة الأخرى المنافسة على الموارد المتوفرة وتتضمن تحديد ووصف كل نشاط مميزا سواء كان قائماً أو جديد؛ ووضعه بشكل رزمة تضم مجموعة من المستويات لأداء النشاط المعني بما في ذلك أهدافه ونتائجه ومقاييس الأداء فيه وطرق الإنجاز البديلة وغيرها"³.

كما يمكن تعريفها بأنها: "كتلة بناء عملية الموازنة بأساس الصفر، وهي توفر وصفا وتقييماً لكل وحدة قرار لمراجعة الإدارة واتخاذ القرار"⁴.

أ) الإعتبارات اللازمة لصياغة وتحديد المجموعات القرارية : تتمثل في⁵:

- ❖ تحديد الأهداف سواء كانت رئيسية أو فرعية؛
- ❖ تحديد البدائل المختلفة لتحقيق الأهداف؛
- ❖ تقييم البدائل واختيار أفضلها ويدخل في ذلك المستويات المختلفة للجهد (المستوى الأدنى، المستوى الحالي، المستويات الإضافية)، على مستوى الأنشطة والبرامج ثم على مستوى المجموعات القرارية باستخدام أسلوب الدمج الأفقي الرأسي ويتم ترجمة تلك المستويات إلى قيم مالية؛
- ❖ ترتيب المجموعات القرارية وفقاً للأولوية على أساس من التكلفة والعائد أو على أساس من الحكم الشخصي من خلال لجان هيكلية وتنظيمية؛
- ❖ تحديد إجمالي الموازنة لكل وحدة قرارية والتي تتكون من المجموعات القرارية المقترحة لتلك الوحدة؛
- ❖ التنسيق بين الوحدات القرارية المختلفة في ضوء الأولويات بين مجموعة الوحدات القرارية وفي ضوء الأموال المتاحة تمهيدا لإعداد الموازنة العامة؛
- ❖ إعداد البرنامج الزمني للتنفيذ.

ب) مشاكل تتعلق بتحديد وصياغة المجموعات القرارية:

- ❖ هناك العديد من المشاكل تعرقل عملية تحديد وصياغة المجموعات القرارية نذكر منها⁶:
- ❖ صعوبة تحقيق نوع من التوازن بين عدد كل من الوحدات القرارية والمجموعات القرارية حيث أن العلاقة عكسية بين الإثنين؛

¹ المرجع السابق، ص 265.

² بهاء الدين أحمد العريني، مرجع سبق ذكره، ص- ص، 48-49.

³ إسماعيل حسين حماد، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان- الأردن، 2003، ص 121.

⁴ طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية- مصر، 2006، 339.

⁵ قاسم إبراهيم الحسيني، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، دون طبعة، عمان- الأردن، 1999، ص 135.

⁶ المرجع السابق، ص- ص، 137-138.

- ❖ صعوبة ترجمة الأهداف إلى مجموعات قرارية حيث يتوقف ذلك على حجم ونوعية الوحدات القرارية؛ وطبيعة ومنهج وتحليل وتضييق الأهداف، وهيكـل نظام المعلومات وإمكانياته التحليلية ونوعية ومستوى تعقد مؤشرات ومقاييس الأداء المستخدمة؛
 - ❖ صعوبة تحديد المستوى الأدنى للجهد وهو أمر أساسي عند إعداد المستويات الإضافية البديلة.
- (3) ترتيب مجموعة القرار:**

ويتم هذا الترتيب وفقا لما يلي:

عند الإنتهاء من عملية إنشاء حزم (مجموعات) القرار يتم ترتيب هذه المجموعات حسب الأهمية النسبية لكل منها.

حيث توفر عملية الترتيب للإدارة تقنية لتخصيص مواردها المحدودة من خلال جعلها تركز على هذه الأسئلة: كما يجب أن تتفق؟، أين يجب أن تتفقها؟ حيث في مقترحات الترتيب ستعتمد الإدارة العليا بشكل كبيراً على التوصيات المقدمة من المديرين الذين لهم معرفة قوية بوحدة القرار الخاصة بهم، ويجب مراعاة العوامل الكمية النوعية، ويجب إجراء تحليل التكلفة/الفائدة لكل وحدة قرار حيث يتم ترتيب حزم القرار بترتيب تناقص المنفعة، ويجب على المدير تحديد تلك المنتجات أو الخدمات الأكثر أهمية، بحيث يجب تعيين أعلى أولوية للحد الأدنى في الزيادة للخدمة التي لا يمكن للوحدة العمل دونها بشكل فعال¹.

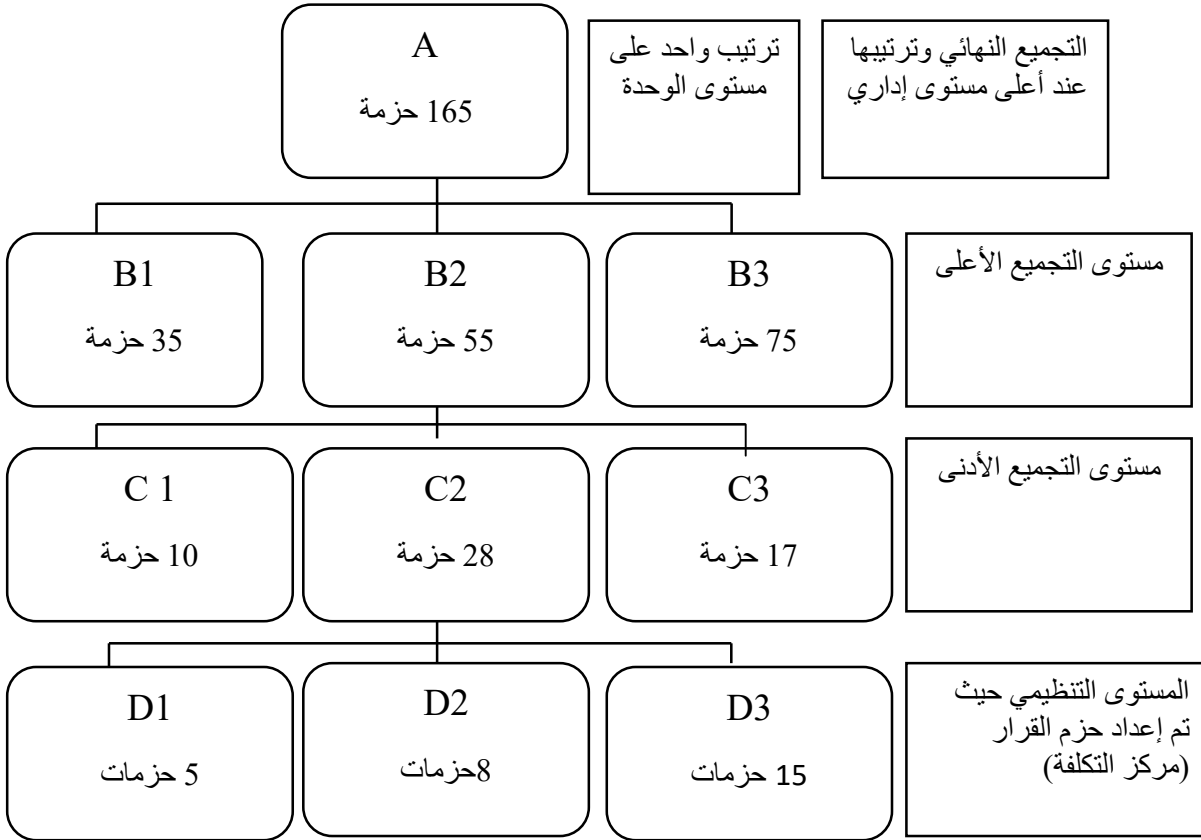
وبوضح الشكل التالي الترتيب المبدئي لمجموعات القرار حيث يبدأ عند أدنى مستوى تنظيمي وهو المستوى التنظيمي الذي يتكون من D 1 ، D 2 ، D 3 وترسل الترتيبات المبدئية للمجموعات القرارية لكل وحدة قرار إلى المدير الأعلى التالي، وهو مدير الوحدة القرارية C 2 الذي يستقبل 28 مجموعة، ويقوم بإعادة ترتيبها من جديد ثم يتم إرسالها إلى المدير الأعلى التالي وهو مدير الوحدة القرارية A2 الذي يستقبل المجموعات القرارية للوحدات C 1 ، C 2 ، C 3، وتتم هذه العملية من أقل مستوى إلى أعلى مستوى إداري (الإدارة العليا) وعنده يتم ترتيب الحزم الأعظم في قمة الدراسة واستبعاد الأقل أهمية².

والشكل التالي يوضح ترتيب مجموعة القرار:

¹ Burin N & Haxholi , **Zéro Based Budgeting in KCS Implementing Zero Based Budgeting Méthode in Kosovo Correctional Service**, A Submitted As Draft Capstone Project Proposal In Partial Fulfilement Of Master Of Science Degree In Professional Studies, Université In Kosovo, le états Unis d'Amérique, May 2015 , P19.

² بهاء الدين أحمد العريني، مرجع سبق ذكره، ص 56.

الشكل رقم (1-7): ترتيب مجموعة القرار



Sours : Burin N & Haxholi, Ibid, p 18.

(4) المفاضلة بين البدائل

إن عملية المفاضلة تأتي بعد عملية الترتيب السالفة الذكر وتتولى الإدارة المفاضلة على أساس أهميتها النسبية باستخدام التكلفة والعائد، حتى تتمكن من الوصول إلى أفضل توزيع للموارد المتاحة¹.

(5) إعداد موازنات تشغيلية تفصيلية تعكس مجموعات القرار المعتمدة في الموازنة:

بعد إعداد الموازنة التفصيلية يجرى تصعيدها إلى مستوى الإدارة العليا حيث يتم تجميع جداول الموازنة من كافة الوحدات القرارية، ويتم إعداد الموازنة في شكلها النهائي لتبدأ بعدها مرحلة التنفيذ، وقبل ذلك إما أن تقبل جميع الحزم وذلك لوجود موارد تكفي أو تكون الموارد لا تكفي وعند ذلك يستلزم الأمر إما تأجيل بعض الحزم لعدم إمكانية تغطية جميع المتطلبات أو اتخاذ القرارات فيما يخص تحديد أساليب التمويل ويترتب عن ذلك دراسة التكلفة والعائد فيما يخص تكلفة التمويل لتغطية باقي الحزم².

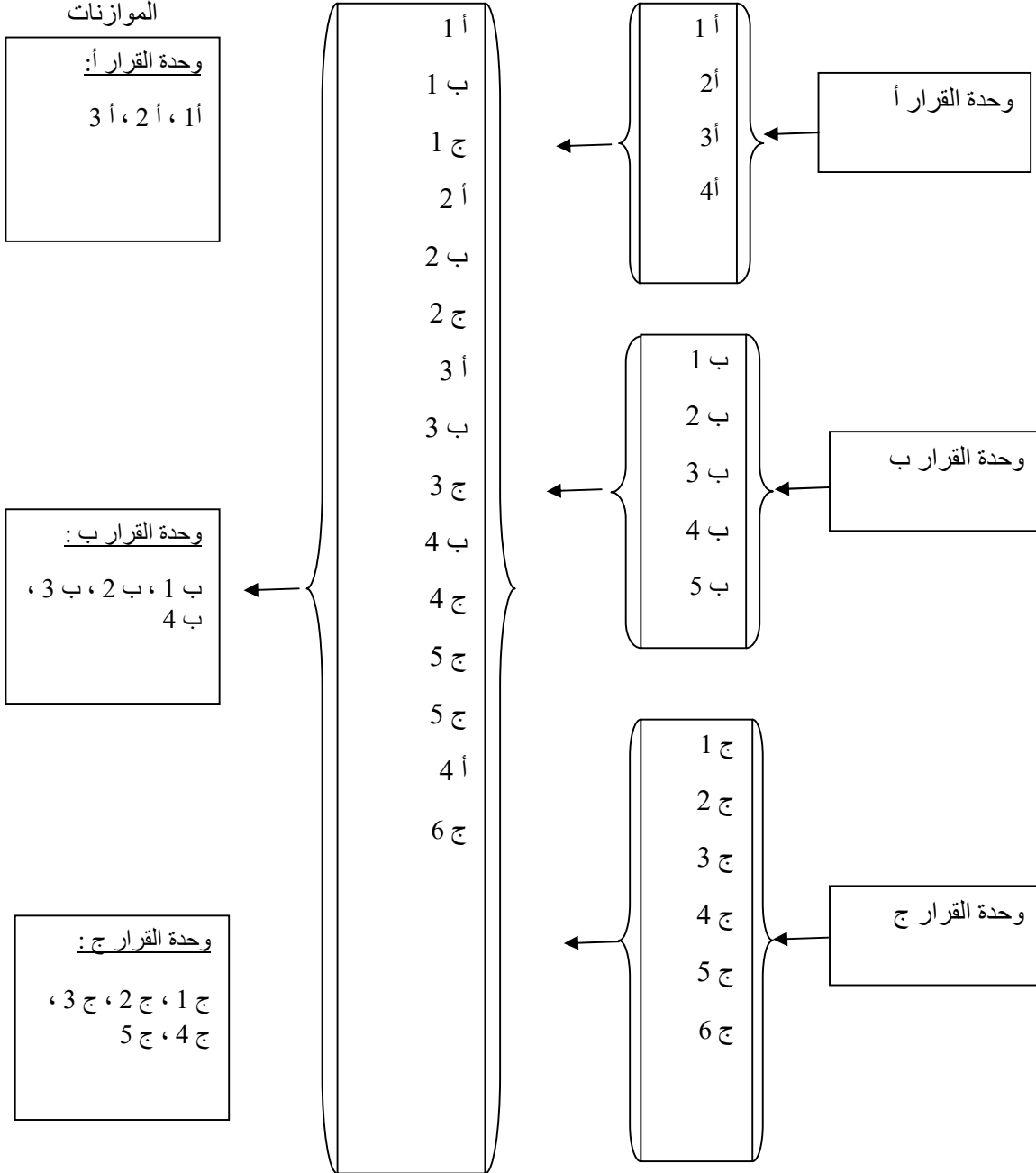
والشكل التالي يوضح خطوات إعداد الموازنة الصفرية

¹ علي مسعودي، محمد العبد التيجاني، الموازنة الصفرية (النشأة، المفهوم، المزايا والعيوب)، الجزائر- الوادي، مجلة المنهل الإقتصادي، جامعة الشهيد حمه لخضر، المجلد 2، العدد 2، ديسمبر 2019، ص 208.

² أحمد بيرش، حميدة مختار، الموازنة الصفرية كمقاربة لترشيد الإنفاق في الجزائر، الجزائر، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 2، 2019، ص-ص، 43-44.

الشكل رقم (1-8): خطوات إعداد الموازنة الصفريّة

أولاً: تحديد وحدات القرار ثانياً: وضع مجموعات لكل وحدة قرار ثالثاً: تقييم وترتيب مجموعات القرار رابعاً: إعداد الموازنات



المصدر: محمد الفاتح الجهني، بين ميزانية الأداء والبرامج وميزانية الأساس الصفري، المملكة العربية السعودية، مجلة المعرفة، جامعة طيبة، العدد 119، أغسطس 2007، ص 11.

حيث الخطوة أولى هي تحديد وحدات القرارات، أما الخطوة الثانية فهي مرحلة وضع مجموعات قرارات لكل وحدة قرار، ثم تقييم وترتيب مجموعات القرارات، لتنتهي في أخير بوضع وإعداد الموازنات التفصيلية.

ثانيا: تقييم نظام الموازنة الصفرية:

إن للموازنة الصفرية كغيرها من الموازنات مزايا وعيوب تتمثل في :

- 1) مزايا الموازنة الصفرية: تتمثل هذه المزايا في¹:
 - أ) تعيد فحص وتحليل مراكز العمل أو المسؤولية من نقطة الصفر وبالتالي يمكن تقرير البرامج الواجب تنفيذها، والتي يتعين استبعادها أو تأجيلها؛
 - ب) في ظل ZBB تقف البرامج الجديدة على قدم المساواة مع البرامج القائمة من قبل، من حيث التقييم وأولوية التمويل؛
 - ت) أنها تمكن من معرفة ما إذا كانت الأنشطة الجارية كافية وذات كفاءة أم لا، وهل من الواجب تخفيض البرامج والأنشطة الجارية بهدف إنشاء برامج وأنشطة جديدة، أو بهدف تخفيض الموازنة؛
 - ث) أنها تمكن من توزيع الموارد طبقا للأولويات المطلوبة بحيث تستبعد البرامج ذات العائد المنخفض أو الإقلال منها قدر الإمكان وتمويل المشروعات ذات الأثر الفعال من هذا التخفيض؛
 - ج) أنها تأخذ في الاعتبار الطرق البديلة لأداء نفس العمل، مما يؤدي إلى تحسين عملية التخطيط ووضعها على أسس سليمة بالإضافة إلى إمكانية المفاضلة بين البدائل التي تحقق الأهداف المطلوبة؛
 - ح) أنها تربط ما بين تكاليف وعوائد البرامج والأنشطة المختلفة، مما يمكن من تقييمها بدقة؛
 - خ) أنها تمكن الإدارة العليا من رقابة المستويات الإدارية الأخرى وتقييم أدائها.

2) عيوب الموازنة الصفرية

نلخص هذه العيوب في²:

التخطيط غير الجيد والذي بدوره يؤدي إلى :

- أ) الاستخدام المفرط للموارد مثل الموظفين والورق ونظم معالجة البيانات الآلية؛
- ب) البيانات غير المناسبة وازدواجية الجهود بسبب أنظمة المعلومات غير المستجيبة؛ إضافة للتخطيط غير الجيد يعاب على استخدام الموازنة الصفرية ما يلي:
 - أ) يتطلب إعدادها الكثير من التحليل والدراسات؛
 - ب) صعوبة تحديد مجموعات القرار المختلفة أو الغير متماثلة أو المتداخلة مع بعضها؛
 - ت) ضخامة العمل المطلوب لتوظيفها؛
 - ث) تتطلب الكثير من البيانات والمعلومات التي قد لا تكون متوافرة وخاصة تلك المعلومات اللازمة لتحديد المستوى الملائم للإنفاق؛
 - ج) صعوبة البدء من نقطة الصفر ولو كان فرضيا قد يتناسب مع المشروعات الجديدة إلا أنه لا يتناسب مع المشروعات المستمرة في العمل في إطار خطة شاملة أو برامج متكاملة؛

¹ عبد الحكيم جلال الدين، الموازنة الصفرية كأداة للتخطيط والمتابعة، مصر، اتحاد جمعيات التنمية الإدارية، المجلد 14، العدد 2، أكتوبر 1981، ص 119.

² محمد عمر فرج زيدان، عاطف أدم علي بخيت، مرجع سبق ذكره، ص، 38.

خلاصة الفصل :

من خلال هذا الفصل يمكن القول أن الموازنات التقديرية من ضمن الأدوات المستخدمة في المؤسسات لغرض التخطيط والرقابة، فهي عبارة عن خطة مستقبلية يعبر عنها كمياً ورقمياً لفترة زمنية محددة بحيث تستخدم لضبط مسيرتها وتحقيق أهدافها المرجوة ولها أهمية بالغة في سياسة المؤسسة، فتعمل على تمكين كل من المؤسسة والمسيرين من معرفة مهامهم بأكثر واقعية وكذا تجعلهم أكثر إدراكاً لإنجازاتهم للقيام بالتصحيحات في الوقت المناسب.

وفي ظل التطور والتغير المستمر في تقنيات التسيير الموازناتي، والتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة، وعجز الموازنات التقليدية في مواكبة هذه التغيرات ظهر نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، والذي يسمح بتدفق التكلفة من الأنشطة إلى الموارد ومن تم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي.

بالإضافة إلى نظام الموازنة على الأساس الصفري (BBZ) يعمل على تقييم جميع البرامج المشتركة سواء كانت جديدة أو قائمة من قبل وتقييم جميع البدائل للمؤسسة، وتهدف إلى ترشيد النفقات وتخصيص الموارد.

وقد استطاع كل من نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية من تجاوز القصور والمشاكل التي ظهرت في الموازنات التقديرية، وتمكنا هذين النظامين من زيادة وتفعيل كفاءة الأنظمة الإدارية داخل المؤسسة، وتحسين أداء التسيير الموازناتي بالمؤسسات، ولنجاحهما لا بد من توفر كلا من الموارد البشرية والمادية الكفاء.

الفصل الثاني: أثر الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية
على الأداء

تمهيد:

المبحث الأول: عموميات حول الأداء

المبحث الثاني: أثر الموازنة على أساس الأنشطة على الأداء

المبحث الثالث: أثر الموازنة الصفرية على الأداء

خلاصة الفصل

تمهيد:

يعتبر مفهوم الأداء من المفاهيم الجوهرية في مجال التسيير وقاسما مشتركا وعنصرا محوريا لإهتمامات الباحثين، إذ يتمحور حوله وجود المؤسسة من عدمها حيث تقدم مستويات الأداء صورة توضيحية عن سير أعمالها في بيئتها الداخلية والخارجية.

ولقد ساهم تنوع وتشعب مكونات هذه البيئة إلى جعل الأداء مجالا خصبا للبحث والدراسة فهو مرتبط ببقاء المؤسسة من عدمها، حيث يتصف بكونه مفهوما واسعا ومتطور يتميز محتواه بالديناميكية نظرا لتغير المواقف في المؤسسة بسبب التغير المتواصل في بيئاتها الخارجية والداخلية.

ومن بين الأدوات المتاحة لتحسين الأداء الموازنات التقديرية وخاصة النماذج الحديثة ونخص بالذكر الموازنة على أساس الأنشطة والتي تلعب دور هاما في تفعيل الأداء من خلال كونها تساعد على ترشيد وتحليل التكلفة وإبراز الأنشطة التي تستهلك التكاليف، والموازنة الصفرية التي تسعى لترشيد التكاليف من خلال تجنب الحالات العشوائية للزيادة أو النقصان في موازنة الفترة السابقة إذ يخلق تواجدهما معا في المؤسسة علاقة تكاملية تسمح للمؤسسة بقياس وتقييم الأداء بفعالية.

بناء على ما سبق سيتم التطرق في هذا الفصل في المبحث الأول منه إلى عموميات حول الأداء، وفي المبحث الثاني إلى أثر الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على الأداء، أما المبحث الثالث فخصصناه للحديث عن أثر العلاقة التكاملية بين الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على الأداء.

المبحث الأول: عموميات حول الأداء

لقد حظي الأداء بأهمية بالغة في تسيير المؤسسات لذا نال ولا يزال ينال اهتمام الباحثين والمفكرين والممارسين في مجال الإدارة والتسيير وهذا راجع لكونه الركيزة الأساسية لوجود أية مؤسسة من عدمها، كما يعتبر العامل الأكثر إسهاماً في تحقيق المؤسسة هدفها الرئيسي المتمثل في البقاء والاستمرارية ولتحقيق هذا الهدف يجب إجراء كل من عمليتي القياس والتقييم واللذان تعتبران عملية أساسية من العمليات الإدارية، ولا يقل أهمية عن العمليات الإدارية الأخرى لذا يجب أن يعتبر من الخطوط العريضة للمؤسسة التي تريد أن تضمن نجاحها واستمراريتها.

حاولنا في هذا المبحث التعرف أكثر على مفهوم الأداء وأنواعه وكذا التعرف على كلا من عملية قياس وتقييم الأداء.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للأداء

لقد تنوعت وتعددت المفاهيم حول الأداء وهذا راجع إلى تعدد آراء واتجاهات المفكرين عند دراسته، وعلى الرغم من توسع مفهومه وكثرة استخدامه إلا أنه لم يؤدي إلى توحيد مختلف وجهات النظر حول مدلوله حيث تنوعت التفسيرات المقدمة له، وهذا راجع إلى الاختلاف حول هدف المؤسسة وهذا ما خلق نوع من التمايز وتعددت أنواعه حسب معيار الشمولية، حسب معيار الوظيفة....، هذا التنوع في الأنواع راجع إلى اختلاف الآراء.

أولاً: مفهوم الأداء

لقد تعددت مدلولات الأداء ولعل أبرزها:

التعريف الأول:

الأداء لغة: يشير المعنى اللغوي للفعل "أدى" إلى معنى مشى مشياً ليس بالسرير ولا بالبطيء وأدى الشيء قام به، وأدى الشهادة أدلى بها، وأدى إليه الشيء أو وصله إليه، وهكذا يتضح بأنه المعنى الدقيق في اللغة العربية لكلمة أداء هو قضاء الشيء أو القيام به¹.

الأداء اصطلاحاً: هو القيام بأعباء الوظيفة من مسؤوليات وواجبات وفقاً للمعدل المفروض أدائه من العامل الكفء المدرب، ويمكن معرفة هذا المعدل عن طريق تحليل الأداء أي دراسة كمية العمل والوقت الذي يستغرقه، وإنشاء علاقة عادلة بينهما وللتمكن من ترقية الموظف تُجرى له اختبارات أداء، أو يعتمد في ذلك على تقارير الأداء أي الحصول على بيانات من شأنها أن تساعد على تحليل وفهم أداء العامل لعمله ومسلكه في فترة زمنية محددة².

حسب هذا التعريف فإنه يركز على إسهامات المورد البشري دون غيرها من الموارد (المادية والمالية) في تحقيق أهداف المؤسسة من خلال تحقيق المهام الموكلة إليهم.

والتعريف السابق ينسجم مع ما جاء في Encyclopedic wordl Dictionary والذي عرفه بأنه "إنجاز الأعمال كما يجب أن تنجز"³.

التعريف الثاني: Zahra&Pearcec بأنه: "النتائج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية علة اختلاف أنواعها والتأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل المنظمة في تحقيق أهدافها"⁴.

¹ فايز عبد الرحمن فروخ، **التعلم التنظيمي وأثره في تحسين الأداء الوظيفي**، دار جليس الزمان، الطبعة 1، عمان- الأردن، 2010، ص 42.

² أحمد زكي بدوي، **معجم المصطلحات الاجتماعية**، مكتبة لبنان، 1992، ص 310.

³ سناء عبد الكريم الخناق، **مظاهر الأداء الإستراتيجي والميزة التنافسية**، الجزائر- ورقة، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 8-9/3/2005، ص 35.

⁴ نادية سعدي، **مدى استخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقييم أداء البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، قسم علوم تجارية، كلية علوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة- الجزائر، 2018، ص 4.

أي أن هذا التعريف ركز على البعد الداخلي والخارجي ومدى التأثير والتأثر بينهم لتحقيق الأهداف.

التعريف الثالث: حسب رابطة مستشفى كيبك Québec فإن مفهوم الأداء هو "درجة تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً أو من الناحية الأكثر عملية هو القيام بالأشياء وبالطريقة الصحيحة بأقل تكلفة وفي الوقت المناسب ونظراً للقيود المختلفة للقيام يجب تحديد المؤشرات أو لا"¹.

بالرغم من التقارب النسبي في زوايا ووجهات النظر بين الباحثين والمفكرين في وصف الأداء بأنه مصطلح مرادفاً يعكس نجاح أو فشل المؤسسة واستطاعتها تحقيق الأهداف المخططة مسبقاً، إلا أنه لا يوجد مفهوم دقيق للأداء فتعريفه يختلف باختلاف الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها والنتائج التي يسعى الباحثين للوصول إليها من جراء دراساتهم ولهذا فالأداء يعبر عنه بمقياسي الفعالية (عملية تحقيق الأهداف) والكفاءة (عملية الاستغلال العقلاني للموارد)².

وفيما يلي توضيح لكل منها³:

الكفاءة: هي مدى تحقيق الأهداف وبالتالي تقاس بالعلاقة بين النتائج المحققة والأهداف المرسومة، ويمكن توضيحها بالعلاقة التالية: قيمة المخرجات / قيمة المدخلات = النتائج المتحصل عليها / الوسائل المستعملة⁴.

أما الفعالية: فهي القدرة على تدنية مستويات استخدام الموارد دون المساس بالأهداف المسطرة التي تقاس بالعلاقة بين النتائج وعوامله (الموارد المستخدمة) ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

النتائج المتحصل عليها/الأهداف المخططة⁵.

وعليه هناك من يرى أن الأداء مرادفاً أما للكفاءة أو الفعالية، لكنهما في حقيقة الأمر وجهان لعملة واحدة، فالأداء انطلاقاً من كلا البعدين هو القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة بأقل الموارد والشكل التالي يوضح مفهوم الأداء من منظور الكفاءة والفعالية في الشكل التالي:

¹ وفاء رايس، مؤشرات تقييم المؤسسات الإستشفائية دراسة حالة مستشفى بشير بن ناصر بسكرة "الجزائر"، الجزائر، مجلة نماء للإقتصاد والتجارة، دون مجلد، العدد 4، ديسمبر 2018، ص 139.

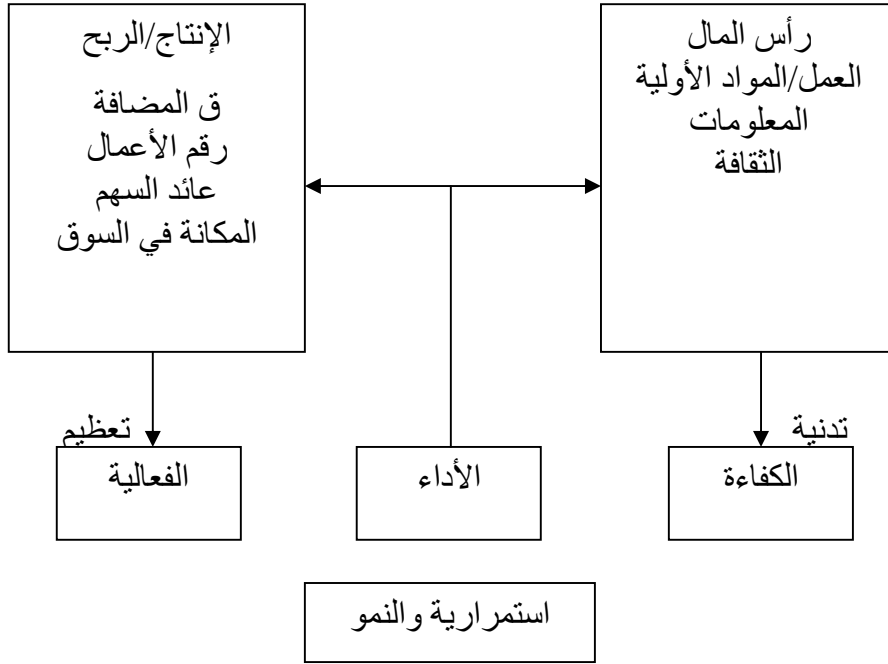
² نادية سعودي، مرجع سبق ذكره، ص 5، بتصرف.

³ عبد المليك مزهود، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، الجزائر- بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، دون مجلد، العدد 1، نوفمبر 2001، ص 87.

⁴ وليد لطرش، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي- دراسة حالة قطاع خدمة الهاتف النقال في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، دون تخصص، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة- الجزائر، 2018، ص، 86.

⁵ المرجع السابق، ص 86.

الشكل رقم (2-1): مفهوم الأداء من منظور الكفاءة والفعالية



المصدر: عبد المليك مزهود، مرجع سبق ذكره، ص 88.

ونظرا للعلاقة الترابطية بين المفهومين تجد المؤسسة نفسها أمام الخيارات التالية:

الشكل رقم (2-2): خيارات الأداء

عدم تحقيق الأهداف مع عدم إسراف في الموارد	تحقيق الأهداف وجود إسراف في الموارد	كفاء
عدم تحقيق الأهداف مع وجود إسراف في الموارد	تحقيق الأهداف مع وجود إسراف في الموارد	غير كفاء
غير فعال	فعال	

المصدر: لطيفة بكوش، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دراسة الحالة: مجمع صيدال، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه في الإقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2017، ص 12.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن النظر إلى مفهوم الأداء إما بمنظور الكفاءة أو الفعالية هي نظرة ليست شاملة، فالمؤسسة التي تستطيع تحقيق عنصري الكفاءة والفعالية هي وحدها القادرة على تحقيق أهدافها وبالتالي النمو والإستمرار، والمؤسسات الغير كفاء وغير فعالة يكون مصيرها حتما الإنهيار، ولا يمكن الحكم على أداء المؤسسة التي بلغت أهدافها أنها جيدة إذا كلفها ذلك الكثير من الموارد، أي أنها حققت الفعالية دون الكفاءة فهذا يمكنها من البقاء لكن ليس للأمد البعيد، ولا يمكن أيضا الحكم على أداء المؤسسة التي تمكنت من استغلال

مواردها بشكل كامل دون تحقيق أهدافها وهذا ما يجعل مصيرها الإنهيار التدريجي لعدم قدرتها على تحقيق أهدافها¹.

ومنه يمكن تعريف الأداء أنه مفهوم مرادف لنجاح أو فشل المؤسسة ومدى قدرتها على تحقيق الأهداف المسطرة فهو يعكس مدى قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف (الفعالية) بأقل الموارد (الكفاءة).

ثانياً: أنواع الأداء

تتمثل أنواع الأداء في:

- (1) **حسب معيار الشمولية:** حسب هذا المعيار فإنه يمكن تقسيم الأداء إلى:
 - (أ) **الأداء الشامل (الكلي):** وهو الذي يتجسد بالإنجازات التي ساهمت جميع العناصر والوظائف والأقسام للمؤسسة في تحقيقها ولا يمكن نسب إنجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر²؛
 - (ب) **الأداء الجزئي:** وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره إلى عدة أنواع تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة³؛
- (2) **حسب معيار المصدر:** وينقسم إلى:
 - (أ) **الأداء الداخلي:** وينتج عن تفاعل مختلف أداءات الأنظمة الفرعية للمؤسسة أي مختلف الأداءات الجزئية متمثلة في الأداء البشري أي الموارد البشرية في المنظمة والأداء التقني، والأداء المالي.
 - (ب) **الأداء الخارجي:** هو الأداء الناتج عن تغيرات البيئة المحيطة بالمؤسسة فهو ينتج عن المحيط الخارجي عنها وبالتالي لا يمكنها التحكم في هذا الأداء، حيث قد يظهر في نتائج جيدة تحصل عليها المؤسسة، حيث أن هذه التغيرات قد تنعكس سلباً أو إيجاباً، وبالتالي يجب على المؤسسة قياس وتحليل هذا الأداء لأنه يمكن أن يشكل تهديداً لها فهي لا تتحكم فيه كما هو الحال بالنسبة للأداء الداخلي.
- (3) **حسب معيار الوظيفة:** ينقسم إلى:
 - (أ) **أداء الوظيفة المالية:** قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة؛
 - (ب) **أداء وظيفة الإنتاج:** تتحقق عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنة بمثيلاتها وإنتاج منتجات بجودة عالية وتكاليف منخفضة لها بالمنافسة؛
 - (ت) **أداء وظيفة الأفراد:** حيث أن ضمان استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد، ووجودها من عدمها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد الذين توظفهم المؤسسة، ولضمان بقائها يجب أن توظف الأكفاء وتسييرهم تسييراً فعالاً، وفعالية المورد البشري لا يكون إلا إذا كان الشخص المناسب في المكان المناسب وفي الوقت المناسب لإنجاز عمله؛
 - (ث) **أداء وظيفة التموين:** يتمثل أدائها في القدرة على تحقيق درجة عالية من الإستقلالية عن الموردين، والحصول على المواد بدرجة عالية وفي الأجل المحددة وبشروط دفع مرضية والحصول على أجل تسديد الموردين تفوق الأجل الممنوحة للموردين؛
 - (ج) **أداء وظيفة البحث والتطوير:** يمكن دراسة هذا الأداء عن طريق المؤشرات التالية: الجو الملائم للاختراع والابتكار؛ وتيرة التجديد مقارنة مع المنافسين؛ نسبة وسرعة تحويل الابتكارات إلى المؤسسة؛
 - (ح) **أداء وظيفة التسويق:** قدرة وظيفة التسويق على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة؛

¹ نادية سعودي، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 8-9، بتصرف.

² حمزة بن خليفة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011-2015)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2018، ص، 61.

³ عز الدين هروم، واقع تسيير الأداء الوظيفي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة ميدانية مركب المجارف والرافعات (CPG) قسنطينة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص الموارد البشرية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة- الجزائر، 2008، ص، 27.

⁴ محمد سليمان، الابتكار التسويقي وأثره على تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة مؤسسة ملبنة الحضنة بالمسيلة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، فرع تسويق، تخصص علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، المسيلة- الجزائر، 2007، ص-ص، 117-118.

⁵ عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2002، ص، ص، ص، 19، 21، 20.

(خ) أداء وظيفة العلاقات العمومية: حيث يأخذ بعين الاعتبار المساهمين، الموظفين، العملاء والموردين وأخيرا الدولة، فالنسبة للمساهمين يتحقق الأداء عند الحصول على عائد مرتفع للأسهم واستقرار في توزيع الأرباح، الموظفين يتحقق الأداء عند توفير وخلق جو عمل ملائم، أما بالنسبة للموردين فيتمثل في احترام المؤسسة أجل التسديد وأما بالنسبة للعملاء فيتحقق الأداء عند الحصول على مدة تسديد طويلة ومنتجات جيدة.

(4) حسب معيار الطبيعة: ينقسم إلى¹:

(أ) الأداء الاقتصادي: يشير هذا الأداء إلى قدرة المؤسسة على خلق منافع لمالكها (الربح) من خلال الإبداع في الإنتاج والاستعمال الكفؤ للموارد المستخدمة؛

(ب) الأداء الاجتماعي: يشير إلى أخذ المؤسسة بمصالح المجتمع والبيئة بعين الاعتبار في كل عملياتها، حيث تسعى إلى تحسين نوعية الحياة للمستخدمين والسكان المحليين والمجتمع ككل وهو ما يعرف بالمسؤولية الاجتماعية؛

(ت) الأداء البيئي: يعكس التزام المؤسسة بستة مجموعات تغطي مجالات: الصحة البيئية، نوعية الهواء، الموارد المالية، التنوع البيولوجي، والموارد الطبيعية والتغيرات المناخية.

ثالثا: أهمية الأداء:

تتولى المؤسسة أهمية كبيرة لأداء ويمكن مناقشة هذه الأهمية من خلال ثلاثة أبعاد²:

(1) من الناحية النظرية: يمثل الأداء مركز الإدارة الإستراتيجية حيث تحتوي جميع منطلقات الإدارة على مضامين ودلالات تختص بالأداء سواء بشكل ضمني أو بشكل مباشر، ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأداء يمثل اختبار للإستراتيجية المتبعة من قبل الإدارة.

(2) من الناحية التجريبية: تظهر أهميته من خلال استخدام أغلب دراسات البحوث والإدارة الإستراتيجية، الأداء لاختبار الإستراتيجيات المختلفة والعمليات الناتجة عنها.

(3) من الناحية الإدارية: تظهر الأهمية من خلال الإهتمام الكبير والمميز من قبل الإدارات والمؤسسات بالأداء ونتائجه والتحويلات التي تجري في هذه المؤسسات الإعتماد على نتائج الأداء.

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية وصعوبات قياس الأداء:

تعتبر عملية قياس الأداء من أقدم الأنشطة التي مارستها البشرية في مجال الأعمال من أجل معرفة نتيجة أعمالها وتصحيح مسار العمل، فهي عملية تتطور بشكل مستمر مع تطور الحياة وهي أداة مهمة في ترشيد القرارات وحوكمتها³.

أولا: مفهوم قياس الأداء:

قبل التطرق إلى تعريف قياس الأداء تجدر الإشارة إلى أن قياس الأداء يتألف من رقم ووحدة قياس،

فأما الرقم يبين الجانب الكمي ووحدة القياس تعطي لذلك الرقم معنى معين⁴.

أما فيما يخص تعريف قياس الأداء فقد تعددت التعاريف المتعلقة به نذكر منها:

التعريف الأول: يعرف قياس الأداء على أنه: "المراقبة المستمرة لإنجازات برامج المنظمة وتوثيقها ولا سيما مراقبة وتوثيق جوانب سير التقدم نحو تحقيق غايات موضوعة مسبقا، وعادة ما تكون الجهة التي تقوم بإجراء عملية قياس الأداء هي الإدارة المسؤولة عن مفردات عناصر برامج المنظمة"⁵.

¹ وليد طرش، مرجع سبق ذكره، ص 90.

² عبد الحكيم جري، دور تدريب وتحفيز الموارد البشرية في تعزيز الأداء المستدام للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، دون تخصص، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، سطيف-الجزائر، 2018، ص 121.

³ عامر بن محمد الحسيني، مؤشرات قياس الأداء، جريدة اقتصادية، دون عدد، الصادرة في 26 ديسمبر 2018، النسخة الإلكترونية:

<http://www.arado.org/managmentnews/archives/11790>، 21:28، 2020/7/12.

⁴ عبد القادر أحمد الاسطة، أساسيات الإدارة الإستراتيجية الحديثة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2016، ص 246.

⁵ نادية سعودي، مرجع سبق ذكره، ص 15.

الفصل الثاني أثر علاقة التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية على الأداء

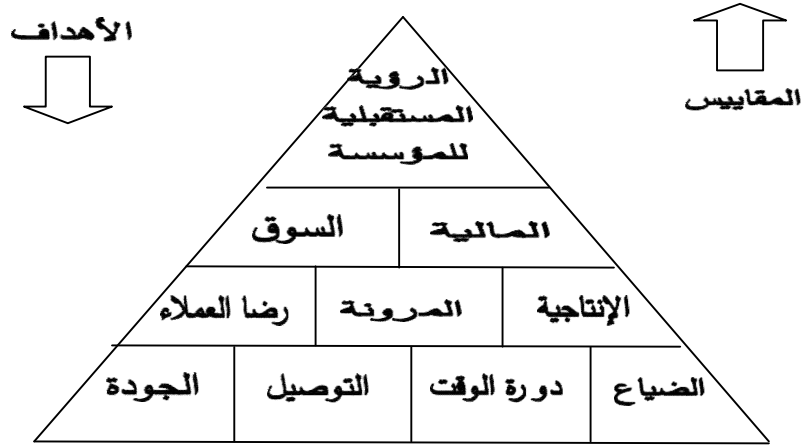
التعريف الثاني: عرفت منظمة الصحة العالمية قياس الأداء بأنه: "نظام لتقييم أداء تدخلات أو شراكات إنمائية أو إصلاحات على صعيد السياسات بالنسبة لما هو مخطط من حيث إنجاز ومخرجات ونواتج، ويعتمد قياس الأداء على جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها والإبلاغ عنها من أجل وضع مؤشرات للأداء"¹.

التعريف الثالث: ويعرف أيضا قياس الأداء بشكل عام بأنه: "تقييم لنتيجة عمليات المنظمة و تحقيق الرقابة عليها بغرض تحسينها، كما أن عملية قياس الأداء توفر المعلومات الضرورية من أجل القدرة على اتخاذ القرارات المحكمة حول ما تقوم به المنظمة من أجل الوصول إلى الأهداف المخطط لها"².

وعلى ضوء هذه التعاريف يمكن تعريف قياس الأداء على أنه عملية ضرورية من أجل إكتشاف الأخطاء، وتحقيق الرقابة على العمليات بغرض تحسينها، كما أنه يوفر المعلومات الضرورية لإتخاذ القرارات الصائبة فيما يخص نشاطات المنظمة.

يمكن الإشارة إلى أن هناك مجموعة من العناصر المكونة لهيكل قياس الأداء ويمكن توضيحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (2-3): هيكل قياس الأداء



Source : Ghozlene Oubya, Contribution A L'étude Des Déterminantes De La Performance De L'entreprise : " Impact De La Création De Valeur Pour Le Client Sur La Performance Des Entreprises Hôteliers En Tunisie ", Thèse De Doctorat , Sciences De Gestion, Ecole De Doctorale DESPEG, Université Cote D'azur , 2016, P134 .

ثانيا: أهمية قياس الأداء

من الضروري أن تقيس المنظمات نتائج أعمالها حتى ولو لم تتحصل من خلال هذه النتائج على عائد أو مكافأة، لأن المعلومات التي يتم الحصول عليها تحول أداء المنظمة إلى الأحسن، حيث أن عدم قدرة المنظمة على قياس نشاطها يؤدي إلى عدم إمكانية الرقابة عليها وبالتالي لا يمكن إدارته (ما يمكن قياسه يمكن إدارته والعكس بالعكس).

¹ عبد الوهاب محمد جبين، تقييم الأداء في إدارات الصحة بمديرية الشؤون الصحية لمحافظة الطائف، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص إدارة صحية، جامعة سانت كليمنتس العالمية، سوريا، ماي 2009، ص13.

² Sauou Anissa, Abbache Khelaf. L'appréciation De La Performance De L'entreprise A Travers L'analyse Financière Cas De L'entreprise Partenaire Béjaia « EPE », Mémoire De fin De Cycle Pour L'obtention Du Diplôme de Master En Science De Gestion, Spécialité Management Des Organisations, Faculté Des Sciences Economiques Commerciales Et Des sciences De Gestion, Département Des Sciences De Gestion, Université Abderrahmane MIRA De Béjaia, 2016, P 46.

لهذا تحتاج المنظمة لقياس أدائها للأسباب التالية¹:

- (1) الرقابة: قياس الأداء يساعد في تحليل الانحرافات التي تحدث أثناء العمل؛
- (2) التقييم الذاتي: يستخدم القياس لتقييم أداء العمليات وتحديد التحسينات المطلوب تنفيذها؛
- (3) التحسين المستمر: يستخدم القياس لتحديد مصادر العيوب، إتجاهات العمليات، منع الأخطاء وتحديد كفاءة وفعالية العمليات وفرض التحسين؛
- (4) تقييم الإدارة: بدون قياس لا توجد طريقة للتأكد من أن المنظمة تحقق القيمة المضافة لأهدافها أو أن المنظمة تعمل بكفاءة وفعالية؛
- (5) التقرير: فالقياس يوفر آلية معينة لرفع التقارير حول أداء برنامج العمل إلى الإدارة²؛
- (6) اتخاذ القرارات: فنتائج القياس تساهم في إتخاذ القرارات التصحيحية؛
- (7) تنفيذ الخطط: فنتائج القياس تعمل على إتخاذ قرارات تحسين من وضع المنظمة للإستمرار في تطبيق استراتيجياتها والخطط المرسومة؛
- (8) تطوير الأداء: فقياس الأداء يحسن واقع العلاقات الداخلية بين العاملين وكذلك العلاقات الخارجية مع العملاء.

ثالثاً: صعوبات قياس الأداء

تتعرض عملية قياس الأداء إلى صعوبات وأخطاء تقع فيها المنظمة والقائمين على عملية القياس ويجب على المنظمة أن لا تدع أيًا من هذه الأخطاء يشكل عائقاً في نظام القياس لديها وتتمثل هذه الصعوبات فيما يلي³:

- (1) جمع كميات كبيرة من البيانات والمعلومات، يؤدي إلى إهمالها من قبل الإدارة والقائمين على عملية القياس سواء لكثرتها أو تشعبها أو لسوء استخدامها وصعوبة إختيار المهم منها؛
- (2) تعتمد معظم المنظمات على البيانات القصيرة المدى (المالية والتشغيلية)، وتهمل التركيز على المقاييس الخاصة بالمدى البعيد؛
- (3) الإعتماد في إتخاذ القرارات على الخبرة والتجارب السابقة وعدم الإعتماد على البيانات الموثوقة والمنظمة؛
- (4) كما رأينا في أول نقطة من الصعوبات أن المنظمة تعتمد على كم كبير من البيانات والمعلومات، فإن الإعتماد على عدد قليل من البيانات سواء لكلفتها أو لصعوبة الحصول عليها يؤدي إلى التقصير في إتخاذ القرارات، وبالتالي فالأفضل هو الحصول على المعلومات والبيانات اللازمة والتي تحتاجها المنظمة فقط؛
- (5) إن مقارنة أداء وحدة تنظيمية معينة مع أخرى أو أداء عامل معين مع آخر، قد يؤدي إلى خلق جو من المنافسة على حساب الأداء العام للمنظمة، وبالتالي يجب التركيز والتشجيع على العمل الجماعي؛
- (6) وضع معايير مجهولة وغامضة وغير متوافقة مع واقع المنظمة هذا من شأنه أن يخلق جو من الفوضى بين العاملين وانخفاض معنوياتهم بسبب عدم تحقيق الأهداف المبينة على مقاييس عالية أو غامضة؛
- (7) عدم توافق المقاييس الموضوعية مع الخطة الإستراتيجية يؤدي إلى وجود تناقض وفوضى داخل المنظمة؛
- (8) قياس الأداء بشكل مفرط يؤدي إلى عدم رضى العاملين وزيادة التكاليف، كما أن قياس الأداء بشكل قليل يؤدي إلى جهل المنظمة لحالتها وبالتالي صعوبة إتخاذ القرارات التصحيحية؛
- (9) عدم معرفة الغاية الحقيقية من القياس يؤدي إلى جمع البيانات الغير اللازمة وسير المنظمة في اتجاه غير صحيح.

¹ صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية "دراسة حالة بعض المؤسسات"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص الإدارة الإستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف- الجزائر، 2012، ص4.

² محمد خلف الفايز، استخدام مدخل التقييم الإستراتيجي لقياس الأداء باستخدام بطاقة التقييم المتوازن "دراسة تطبيقية في وزارة الداخلية الأردن"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم إدارة الأعمال، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011، ص22.

³ صالح بلاسكة، مرجع سبق ذكره، ص5.

المطلب الثالث: مفهوم وأهمية وصعوبات تقييم الأداء

إن معرفة مدى بلوغ المؤسسة لأهدافها وأمثلية استغلال مواردها يتطلب القيام بعملية الأداء التي يمكن إعتبارها عملية رقابية تتمثل في إصدار حكم على أداء المؤسسة باستخدام البيانات المتاحة عن أعمالها، حيث تقوم هذه العملية على قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع ما هو مقدر بهدف معرفة الانحرافات ونقاط الضعف ومعالجتها وتفاديها مستقبلاً.

أولاً: تعريف تقييم الأداء

من البديهي أن تسبق عملية القياس مرحلة التقييم ذلك أن القياس هو عملية التقييم الجبري للشيء المدروس في صيغة رقم أو مبلغ أو نسبة مئوية مصحوبة بوحدة القياس كالوزن أو الطول أو المساحة أو الوحدات النقدية أو السرعة أو الكتلة الحجمية أو عدد المرات أو الزمن وذلك في شكل نتيجة صماء من غير تعليق ثم يلي ذلك التقييم¹.

التعريف الأول: هو فحص تحليلي إنتقادي شامل لخطط، أهداف، طرق التشغيل، وإستخدام الموارد البشرية والمادية بهدف التحقق من كفاءة وفعالية إستخدام الموارد البشرية والمادية، بهدف التحقق من كفاءة وفعالية إستخدام الموارد المتاحة ويمكن التمييز بين المستويات التالية لتقييم الأداء:

- (1) **على مستوى الإقتصاد:** متابعة تنفيذ القطاعات الاقتصادية أو الإقتصاد ككل للأهداف المحددة مسبقاً وبيان الإنحرافات الحاصلة، أسبابها واقتراح الحلول المناسبة لها؛
- (2) **على مستوى المنظمة:** الحكم على كفاءة المنظمة بمقارنة فعالية التنفيذ في نهاية فترة معينة بما كان ينبغي تحقيقه من أهداف ومن ثم استخراج الإنحرافات الناشئة وتمهيد تشخيص مصادر القوة والضعف في مجالات؛

- (3) **على مستوى الفرد:** تتبلور عملية تقييم أداء الفرد في المنظمة في التقدير المنتظم والمستمر لإنجاز الفرد للعمل وتوقعات تنميته وتطويره في المستقبل².

التعريف الثاني: يعرف أنه "جمع البيانات والمعلومات اللازمة عن الإنجاز الفعلي خلال فترة زمنية معينة لمقارنته مع المعايير والخطة الموضوعية من قبل المؤسسة مسبقاً، وذلك لمعرفة ما قامت المؤسسة بإنجازه خلال هذه الفترة للكشف عن نقاط القوة ونقاط الضعف في جميع وظائف الإدارة داخل المؤسسة³.

التعريف الثالث: هو "مقارنة الأداء الفعلي بما هو مطلوب وتحديد الانحراف وتحليله ومن ثم إتخاذ القرارات التصحيحية، ولكن في حقيقة الأمر هذا العمل من اختصاص عملية الرقابة ولا يمكن اعتبار عملية التقييم عملية إدارية هذه الأخيرة تتضمن عملية تقييم الأداء بالإضافة إلى دراسة الانحرافات أن وجدت لتحديد أسبابها والتدابير الواجب إتخاذها، وعملية تقييم الأداء هي جزء من العملية الإدارية الرقابية التي تسعى إلى مقارنة الأداء الفعلي مع المطلوب ومن ثمة إصدار الأحكام التقييمية التي تساعد على إتخاذ القرار⁴.

هذا التعريف الأداء ركز على أداء المورد البشري دون الأخذ بعين الاعتبار الأداء الأخرى.

وعليه يمكن تعريف تقييم الأداء أنه عبارة عن عملية مقارنة ما هو محقق فعلاً مع ما تم تقديره من أجل معرفة مواطن الضعف ومعالجتها.

ثانياً: أهمية تقييم الأداء

تتمثل أهمية تقييم الأداء في⁵:

- (1) **بالنسبة للمنظمة:** تكمن في:

(أ) أن تتأكد من أن جميع الموظفين قد تمت معاملتهم بالعدالة؛

¹ عبد الغني دادن، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإندثار المبكر باستعمال المحاكاة المالية- حالة بورصة الجزائر وباريس، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007 ص 20.

² نبيل حمادي، فاطمة الزهراء عيادي، مقومات تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية في إطار التنمية المستدامة، الجزائر- المسيلة، الملتقى الدولي العلمي حول الأداء حول فعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، يومي 10 و11 نوفمبر 2009، ص 4.

³ كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والنشر، دون طبعة، عمان-الأردن، 2018، ص 25.

⁴ عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص 27، بتصرف.

⁵ حسام عبد الحميد الأشقر، فاعلية برنامج الأداء الإلكتروني الحديث في قياس أداء الموظفين في وكالة الغوث الدولية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2015، ص-ص، 8-9.

- (ب) رفع مستوى أداء العاملين واستثمار قدارتهم بما يساعدهم على التقدم والتطوير؛
- (ت) تقييم برامج وسياسات إدارة الموارد البشرية لها نتائجها العملية التي يمكن أن تستخدم كمؤشرات للحكم على دقة هذه البيانات؛
- (ث) تمكن المؤسسة من الإستغلال الأمثل للموارد؛
- (ج) إكتشاف الإنحرافات لكل نشاط من الأنشطة حيث يساعد ذلك على ممارسة الوظيفة الرقابية وإتخاذ الإجراءات التصحيحية لمنع تكرارها؛
- (ح) تحديد المراكز الإدارية المسؤولة عن الإنحرافات؛
- (خ) يساعد على خلق نوع من المنافسة بين الإدارات والأقسام وبالتالي تحسين الأداء المنظمة ككل، المساعدة في إتخاذ القرارات خاصة منها الإستراتيجية؛
- 2) **على مستوى المديرين:** تكمن في:
- (أ) دفع المديرين والمشرفين إلى تنمية مهاراتهم وإمكانياتهم الفكرية وتعزيز قدراتهم الإبداعية للوصول إلى تقويم سليم وموضوعي لأداء تابعيهم؛
- (ب) دفع المديرين إلى تطوير العلاقات الجيدة مع المرؤوسين والتقرب إليهم للتعرف على المشاكل والصعوبات؛
- 3) **على مستوى العاملين:** تكمن في¹:
- (أ) يساعد التقييم على تعريفهم بنواحي القصور في أدائهم، فيعطي لهم الفرصة لتفاديها في المستقبل؛
- (ب) العمل على رفع روح المعنوية للعاملين، وتحسين علاقات العمل وذلك عندما يشعرون أن جهودهم المبذولة هي محط تقدير واهتمام الإدارة، وأن هدفها معالجة نقاط الضعف وتقوية الشعور بالانتماء للمؤسسة
- (ت) وسيلة لضمان عدالة المعاملة بين العاملين داخل المؤسسة دون تحيز أو تمييز فهو يساعد على القضاء على الأحكام المسبقة إذا طبق بموضوعية.

كما يساهم²:

- ❖ تساهم في رسم سياسة التدريب والتطوير للعاملين بالمنظمة من خلال معرفة نواحي القصور سواء من عدم كفاءة الأنشطة التدريبية أو من ضعف تقييم البرامج وطرق التدريب؛
- ❖ يساعد في رفع معنوية العاملين وخلق مناخ صالح لبناء العلاقات الإنسانية.
- ❖ كما لتقييم الأداء أهمية بالغة في إدارة المستشفيات تظهر في³:
- ❖ يعكس تقييم الأداء التطور التاريخي للمستشفى وتحليل أنشطتها وفعاليتها للفترة الماضية على نحو يسهل من مهمة معالجة نقاط الضعف والقوة في أدائها؛
- ❖ كشف الإنحرافات عند المعايير الموضوعية والممارسات الخاطئة والسلبيات والإيجابيات على النحو الذي يسهل من مهمة البحث عن أسباب هذه الإنحرافات والمعالجات الضرورية لها.

ثالثا: صعوبات تقييم الأداء:

- لتقييم الأداء عراقيل وصعوبات عدة أهمها ما يلي⁴:
- ❖ صعوبة تحديد المعايير المساهمة في الأداء؛
 - ❖ صعوبة تحديد أداء الفرد ومدى مسؤوليته عن هذا الأداء خاصة الأداء الناتج عن سلوكه؛
 - ❖ الإهتمام بالنتائج دون الإهتمام بالوسائل المقدمة لتحقيق هذه النتائج؛
 - ❖ كثرة المعايير وتشعبها مما يؤدي إلى تحريف النتائج وتوجيهها وبالتالي إتخاذ قرارات تصحيحية خاطئة؛
 - ❖ خلق جو من اللائحة والفوضى عند الأفراد نتيجة شعورهم بالرقابة؛

¹ السيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الإقتصادية، دراسة ميدانية بمؤسسة المحركات والجرارات بالسوناكوم (SONACOME)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تنمية وتسيير الموارد البشرية، قسم علم الاجتماع والديمقراطية، كلية العلوم الإنسانية والعلوم الإجتماعية، جامعة منتوري، قسنطينة- الجزائر، دون سنة، ص 62.

² محمد بن دليم القحطاني، إدارة الموارد البشرية نحو منهج استراتيجي متكامل، مكتبة العبيكان، الطبعة 1، الرياض- السعودية، 2008، ص 164.

³ وفاء رايس، مرجع سبق ذكره، ص- ص، 140-141.

⁴ صالح بلاسكة، مرجع سبق ذكره، ص 7.

❖ زيادة تكاليف العملية الرقابية بالنظر إلى إيرادات المرجوة من ورائها.

المبحث الثاني: تأثير نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية على الأداء
يلعب نظام (ABB) ونظام (BBZ) دورا هاما في تحسين وتقويم وكفاءة الأداء، لأن كلاهما يعتبران نظاما فعالا للرقابة على مختلف أوجه النشاط داخل المؤسسات، ويسعى هذين النظامين إلى دفع النشاط الفعلي ليسير في الإتجاه المخطط له ويتم هذا الدفع عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف الموضوعة مسبقا من أجل إكتشاف الإنحرافات وأسبابها، وهذا كله يساعد على إتخاذ القرارات الملائمة لتحسين مستوى الأداء الفعلي وتحقيق أقصى كفاية وكفاءة ممكنة داخل المؤسسة.

سيتم التطرق في هذا المبحث في المطلب الأول منه إلى أثر نظام (ABB) على الأداء وأما في المطلب الثاني سنتناول تأثير نظام (BBZ) على الأداء.

المطلب الأول: أثر نظام الموازنة على أساس الأنشطة على الأداء أولا: دور الموازنة على أساس الأنشطة في ترشيد التكاليف

قبل التطرق إلى دور (ABB) في ترشيد التكاليف نتطرق إلى مفهومه.

1) تعريف ترشيد التكاليف: "هو عملية التحكم والتوجيه الجيد في موارد المؤسسة من أجل تقديم السلع والخدمات بأقل التكاليف من خلال رقابة المؤسسة على تكاليفها وللاكتشاف الإنحرافات ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية، وكذا الحصول على ميزة تنافسية من أجل تحقيق مركز تنافسي مع باقي المنافسين"¹.

نظرا لكون نظام (ABB) يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية بتوفير معلومات تفصيلية حول الأنشطة و التكاليف و مسبباتها، فإنه يعمل على ترشيد جهود المسيرين في مجال ترشيد التكاليف وذلك بمنحهم تفهما أعمق لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها، كما أنها تساعد المدراء في فهم و تحديد ما هو العمل المتوقع وما هو الإستثمار الذي سوف ينتج؟ وأن أفضل طريقة فيها هي تغيير الطريقة التي تنفذ بها الأنشطة، ومن ثم إعادة تخصيص الموارد على الأنشطة التي تضيف قيمة في نظر العملاء بعد إلغاء الأنشطة العديمة القيمة، وهي عبارة عن أنشطة غير أساسية وغير هامة و غير رئيسية لعمليات التصنيع و الإنتاج ولا تعمل على تعظيم قيمته ولا تؤثر على خدمته².

يمكن إعتداد (ABB) في الرقابة على التكاليف بشكل أكثر فعالية لأنها تقوم على أساس تحليل المنتجات و الخدمات التي يتم تقديمها لمعرفة ما هي الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه المنتجات والخدمات و لتحديد الموارد المطلوبة إدراجها بالموازنة لتأدية هذه الأنشطة و بالتالي تمكن من القدرة في التحكم في التكاليف.

كما أنها تمكن الإدارة من تحويل الجزء الأكبر من التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط من عدمه، لأن التمييز بينهما هو أمر يتعلق بالقرار الإداري على المواءمة بين الحاجة إلى الموارد وتوفيرها بسرعة يستطيع المدير من خلالها اتخاذ القرارات المتعلقة بتأمين الموارد أثناء عملية إعداد (ABB)، وبالتالي اعتبار كل التكاليف التي سوف تخصص لنشاط معين بمثابة تكاليف متغيرة و منه فإن إعداد (ABB) تتيح بيئة ملائمة للإستفادة من أدوات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في ترشيد التكاليف لأنه يعمل على إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

¹ زعور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة "دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر- وكالة بسكرة-"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2015، ص 90.

² إسماعيل عثمان محمد النجيب، نصر الدين صلاح فضل الله سالم، دور الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تفعيل أداء "دراسة حالة شركة داجن لإنتاج الدواجن المحدودة - مكيو (2012-2013)، السودان، مجلة العلوم الإقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، المجلد 17، العدد 1، 2016، ص 180.

(ABB) تعمل على حساب التكلفة الحقيقية بشكل محدد حيث أنها تتفق مع توزيعات العملاء وتطابقها مع الموارد، وتعمل على تحديد المنتجات والخدمات والتكاليف غير مباشرة بشكل حقيقي كونها تربط بين تكاليف الأنشطة والنتائج، والهدف من ذلك هو تحديد التكلفة الحقيقية للمنشأة عن الخدمات، والتكاليف الحقيقية تشمل التكاليف المباشرة بالإضافة إلى حصة عادلة من التكاليف غير مباشرة، وبالتالي فإن المنشآت التي تعتمد على نظام (ABB) يكون فيها ترشيد للتكاليف والحصول على عائد أعلى.

على ضوء هذه المعلومات نستنتج أن (ABB) تساعد مدراء المنشآت على التركيز على الأنشطة الهامة لتحقيق التحسين المستمر وتضمن للمدراء اتخاذ القرارات الصائبة فيما يخص مجال التكاليف¹.

ثانياً: أثر نظام الموازنة على أساس النشاط على التخطيط والتحسين المستمر

للموازنة على أساس الأنشطة دور فعالاً في تفعيل وتحسين الأداء ويتجلى ذلك في التخطيط الجيد والتحسين الدائم والمستمر.

1) أثر الموازنة على أساس النشاط في تحقيق التحسين المستمر: أ) مفهوم التحسين المستمر:

عرف بأنه: "نظام التحسين والتطوير المستمر لمرحل الإنتاج والتصنيع وذلك عن طريق عمليات تطوير الأساليب وإجراءات الإنتاج أو الخدمات، وتأخذ هذه التحسينات أشكال تطوير عمليات إعداد الآلات وتحليل الفاقد من العمليات الإنتاجية للسلع أو الخدمات الإدارية عن طريق تنمية وتطوير العمال وزيادة أدائهم"².

ب) أثر الموازنة على أساس النشاط على التحسين المستمر

في ABB يتم إدارة الأنشطة بصورة مباشرة وفقاً لمتطلبات ABC من قبل العاملين فيها، وهذا ما يعطي لهؤلاء الأشخاص حرية أكبر في التعامل مع هذه الأنشطة وتطويرها وجعلها بحالة أفضل، وذلك بالتعاون مع مختلف العاملين في المنشأة لتحسين أداء الفعاليات (الأنشطة) من خلال تحليلها لتحديد فرص التحسينات، حيث يتم تحديد الفعاليات غير الضرورية (ترشيد التكاليف) وإزالتها، وكذلك تحديد الفعاليات المهمة والتركيز عليها.

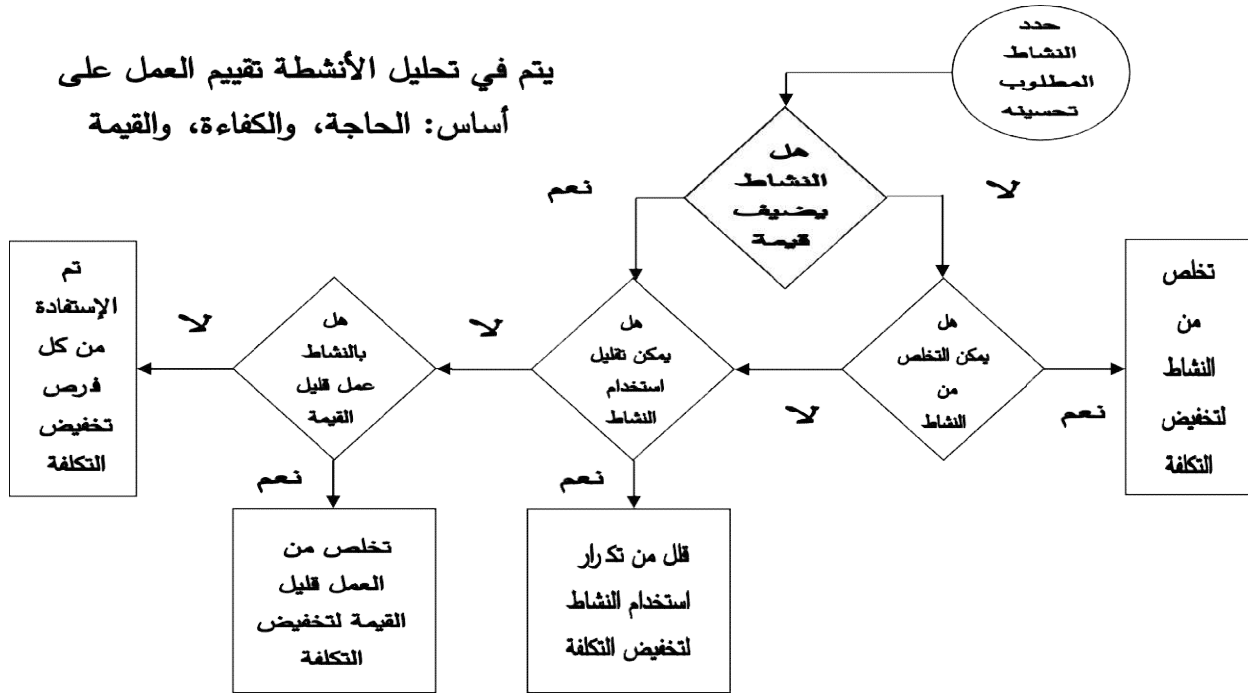
كما أن مقارنة الفعاليات مع أفضل الممارسات وفحص الروابط بين هذه الفعاليات عملية مهمة جداً³، وهذا ما يمكن التعبير عنه في الشكل التالي:

¹ نصر الدين فضل الله سالم، مرجع سبق ذكره، ص- ص، 80- 81.

² زعرور نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 127.

³ محمد أحمد السيدية، منى سالم، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد 2، العدد 3، 2006، ص 124.

الشكل رقم (2-4): أثر نظام الموازنة على أساس الأنشطة على التحسين المستمر



المصدر: محمد عبد الغني عبد الحي عبد العال، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم الإدارة: دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2013، ص 38.

(2) أثر الموازنة على أساس النشاط على التخطيط
(أ) تعريف التخطيط:

هو عملية رسم الأهداف التي يراد التوصل إليها خلال فترة زمنية معينة ثم حشد الإمكانيات اللازمة لتحقيق تلك الأهداف وفق أساليب تختصر التكاليف وتعظم النتائج¹.

(ب) أثر الموازنة على أساس الأنشطة على التخطيط

إن نظام ABB يعتمد على الأنشطة في بناء العلاقات حيث يستنفذ الأنشطة التي تنفذها الوحدة الاقتصادية الموارد المتاحة لها بمعايير محددة، ثم تستنفذ وحدات الأنشطة بدورها وفقا لمعايير أخرى محددة أيضا؛ وهذا ما يميز هذا النظام عن النظام التقليدي الذي توضع بموجبه التقديرات دون وجود أسس واضحة للعلاقة بين عناصر التكاليف ووحدات التكلفة مما يعني وضع تقديرات على أساس الحكم والتقدير الشخصي، ولهذا عادة ما ينجم عنه ظهور ما يسمى بالفصاضية في إعداد الموازنات Budget aryshack .

بالإضافة إلى أنه يعد أداة قوية للتخطيط تزيد من كفاءة التكلفة عن طريق القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي هي جزء من ABM التي تحلل التكاليف بشكل أسهل وأكثر دقة، وإتباع ABB في إعداد تقديرات الموازنة من شأنه أن يقلل من التعارض والصراع بين المسؤولين عن الأنشطة، وذلك راجع أن هذا النظام يقوم على هيكل للأنشطة واضح المسؤوليات والسلطات تم إعداده وفقا لتحليل دقيق للأنشطة التي تنفذها المؤسسة وهذا ما يرفع من مستوى المنافسة الشريفة فيما يتعلق بالبرنامج الزمني للنشاط أو ترشيد استهلاك الموارد بالالتزام بمعايير الجودة الإنتاج لضمان التكامل مع الأنشطة الأخرى وهذا ما يدفع المسؤولين إلى المشاركة في وضع التقديرات كل في مجال اختصاصه².

¹ محمد الكرخي، التخطيط الإستراتيجي المبني على النتائج، مطبعة الريان، دون طبعة، قطر، 2014، ص 14.
² الصديق الطاهر الدباغ، مرجع سبق ذكره، ص 26.

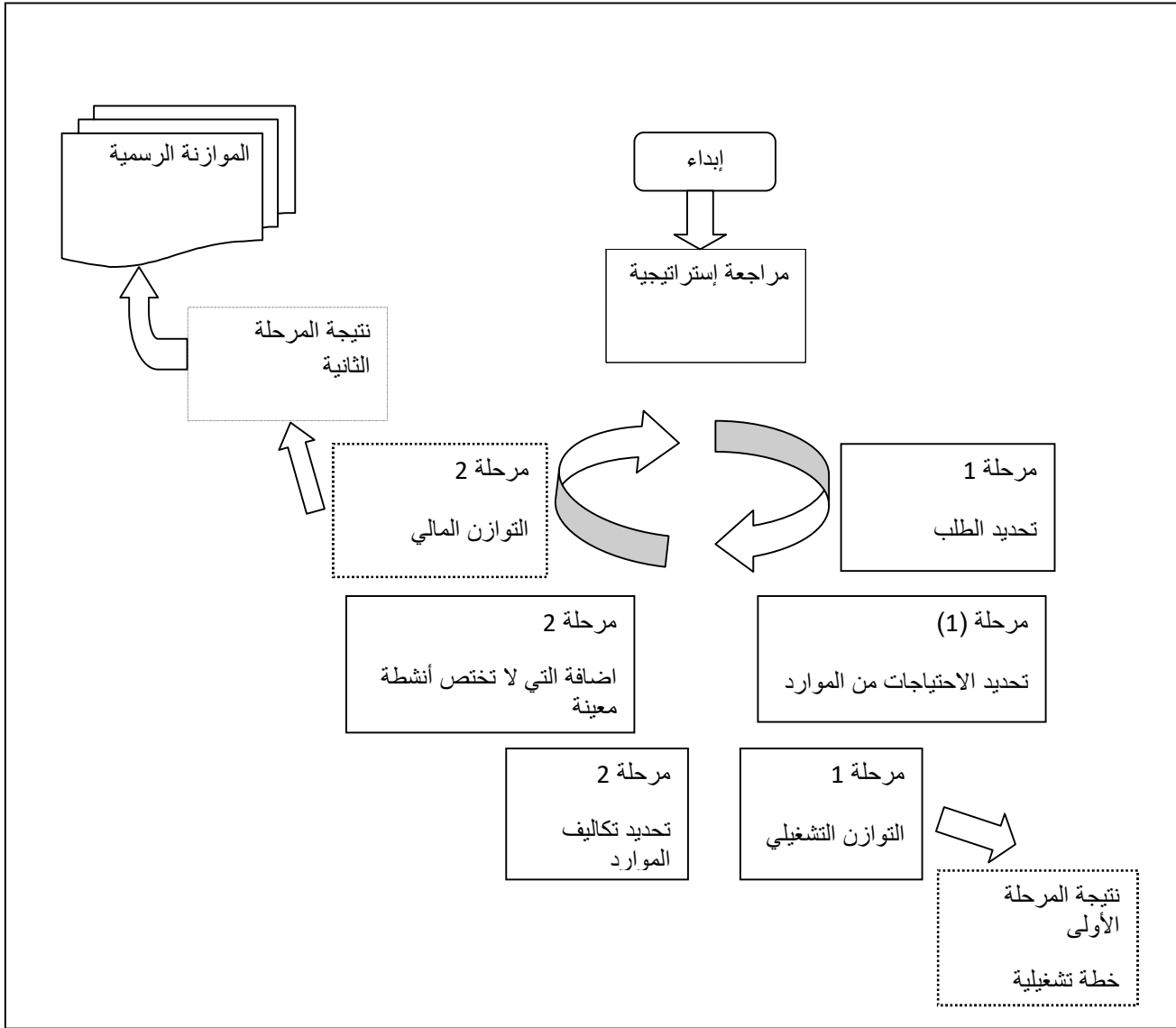
ولتحقيق فعالية التخطيط يستخدم ABB مدخلين:

❖ نموذج الحلقة المغلقة ودوره في عملية التخطيط والموازنة على أساس النشاط :

تجمع منهجية التخطيط وABB في ظل نموذج الحلقة المغلقة بين كل من عملية التخطيط وعملية إعداد الموازنات من منظور الأنشطة بشكل يتم فيه التركيز على تحقيق التوازن التشغيلي أولاً، ثم يأتي بعد ذلك تحقيق التوازن المالي، بحيث يعمل نموذج الحلقة المغلقة على توضيح وبشكل صريح كيفية تأثير كل من إستراتيجية وموارد وطاقة المنظمة على التنبؤ بالأداء التشغيلي والمالي للمنظمة¹.

ويمكن توضيح الإطار العام لنموذج الحلقة المغلقة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (5-2): نموذج الحلقة المغلقة ودوره في عملية التخطيط في نظام ABB



Source : Derek Sandison, Stephenc Hansen, **Activity-Based Planning And Budgeting : A New Approach From CAM-I**, Journal of Cost Management, Vo.19, N. 2, March, 2003, P 17

¹ محمد عبد الغني عبد الحي عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 67.

وبذلك يمكن تصور نموذج الحلقة المغلقة من خلال مرحلتين تتمثلان في:

المرحلة 1: الحلقة التشغيلية: operational loop

وفيها يتم ترجمة الطلب على المنتجات المقدرة إلى احتياجات من الأنشطة باستخدام معدلات استهلاك الأنشطة (Activity consumption rat)، ثم ترجمة هذه الاحتياجات إلى احتياجات من الموارد باستخدام معدلات استهلاك الموارد (resource consumption rates) يعمل على تحقيق التوازن التشغيلي لتحقيق التوازن بين كمية الاحتياجات من الموارد وكمية الطاقة المتاحة من الموارد¹.

إذا ترتب على هذه الخطة التشغيلية المبدئية وجود عدم التوازن بمعنى وجود عجز (المتاح أقل من المطلوب) أو زيادة (المتاح أكبر من المطلوب) يمكن التفكير في التعديلات المادية التالية²:

✓ **التعديل في معدل استهلاك الموارد والأنشطة:** مثلا يمكن التعديل أو التحكم في سرعة وكفاءة (الجزء المستخدم، وأنواع الاستخدام، وعدد مرات الاستخدام)، الاحتياجات من الموارد ومن الأنشطة بأكثر أو بأقل حسب الحاجة؛

✓ **التعديل في كميات الطلب المتوقع:** في حالة عدم إمكانية التعديل في طاقة الموارد المتاحة وفي معدلات استخدام الموارد والأنشطة، أو أن هذه التعديلات لم تكفي لتحقيق التوازن التشغيلي فيمكن في هذه الحالة إعادة النظر في كميات وأنواع الطلب المتوقع بما يؤدي إلى ترشيدها ويجعل احتياجاتها من الموارد والأنشطة أكثر ملائمة للموارد والأنشطة المتاحة أي تحقيق التوازن التشغيلي.

المرحلة 2: الحلقة المالية: financial loop

يمثل المرحلة الثانية من نموذج الحلقة المغلقة والتي تختص بحساب تكاليف الموارد وإيجاد نقاط الربط بين هذه التكاليف وتكاليف الأنشطة من جهة؛ وتكاليف المنتجات من جهة أخرى؛ ثم يحسب الأداء المالي المتوقع، وكذلك تقدر المؤسسة التوقعات المالية لقياس جدوى التوازن المالي³.

وإذا ترتب عن هذه الخطة (النتائج) المالية المبدئية وجود عدم توازن مالي بمعنى استنفاء الخطة المالية للمستهدفات المالية السابقة تحديدها في بداية التخطيط يتم في هذه الحالة التفكير في أحد أو كل من التعديلات التالية لتحقيق التوازن المالي⁴:

✓ **التعديل في الأسعار:** وذلك في حالة إمكانية التحكم في أسعار بيع المنتجات والخدمات بالزيادة أو بالتخفيض مثلا: من خلال التحكم في هامش الربح ويراعى في هذه الحالة مرونة الطلب على المنتجات والخدمات، حيث يمكن أن يؤدي أي تغير في السعر إلى حدوث تغير أكبر في الطلب يلغي أثر تغير السعر؛

✓ **التعديل في تكلفة الموارد:** مثلا من خلال إعادة النظر في أسعار شراء المواد الخام بالتفاوض مع الموردين، وإعادة النظر في المستويات الفنية والخبرة للعمالة المطلوبة بما يسمح بإعادة النظر في تكاليف تشغيل الآلات والمعدات، التجهيزات وتكاليف إعدادها للإنتاج وما شابه ذلك.

ومن هنا نستنتج أن (ABB) يعد كمنهج يسمح للمؤسسة بضبط خمسة عناصر ممكنة منها ثلاث روافع للتوازن التشغيلي واثنان للتوازن المالي للوصول إلى الموازنة المستهدفة وهي: الكميات المطلوبة من المنتجات/الخدمات، حساب معدلات النشاط واستهلاك الموارد، الموارد والقدرات المتاحة، التكاليف الوحودية للموارد، أسعار المخرجات (منتج/خدمة)⁵.

❖ **مدخل استهلاك الموارد ونموذج الحلقة المغلقة في عملية التخطيط والموازنة على أساس الأنشطة**

يركز مدخل استهلاك الموارد على إظهار العلاقات المتداخلة بين الموارد والأنشطة؛ والطلب على المنتجات والخدمات، وذلك من خلال نموذج يوضح كيفية قيام المنظمة باستخدام مواردها للأداء الأنشطة اللازمة، لتقييم المنتجات والخدمات للعملاء ويطلق على هذا النموذج اسم نموذج الحلقة المغلقة⁶. يمكن توضيحه بالشكل التالي:

¹ لطيفة بكوش، مرجع سبق ذكره، 175.

² أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص- ص، 96-97.

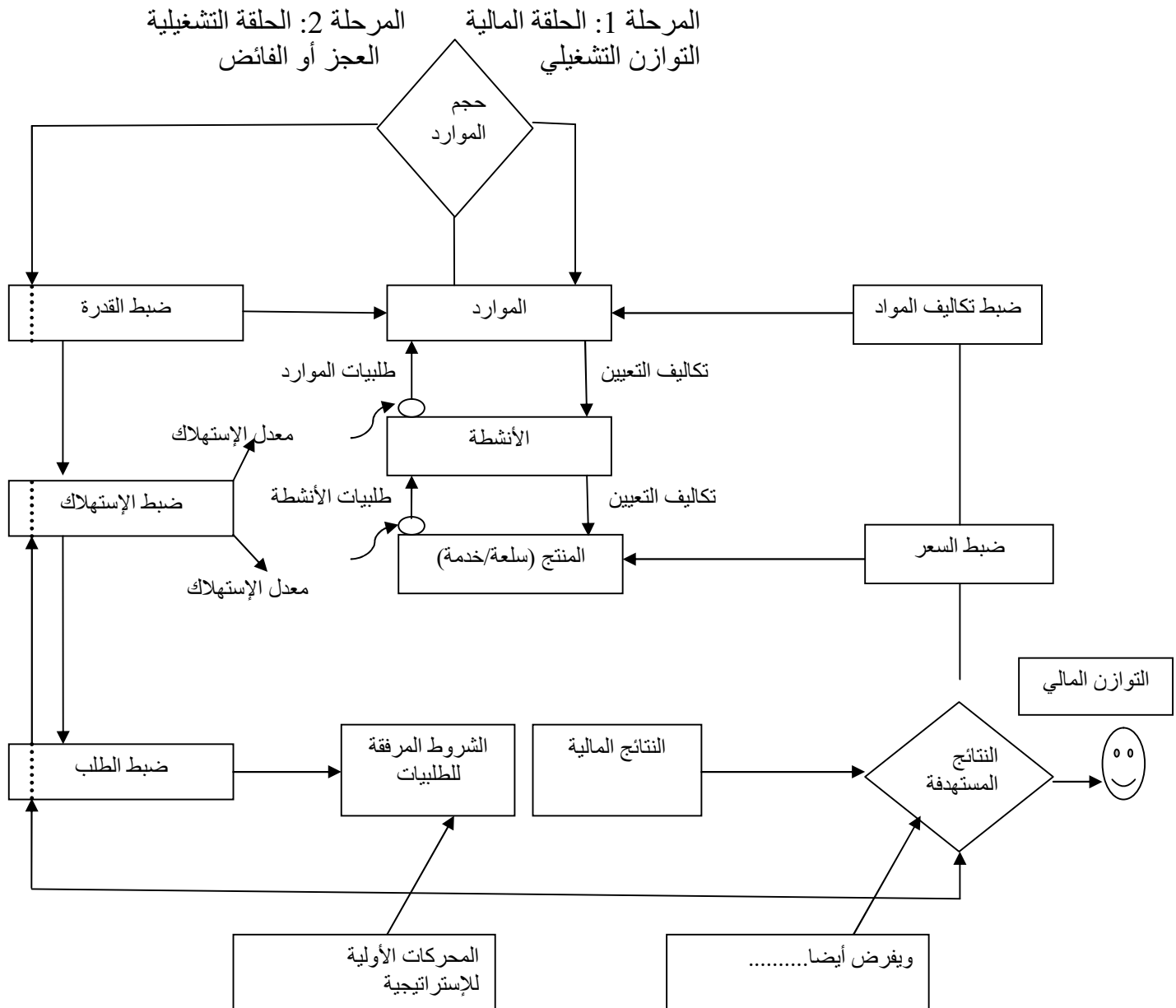
³ غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSUD - أوماش- بسكرة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2014، ص 67.

⁴ أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص- ص، 98-99.

⁵ غضاب رانية، مرجع سبق ذكره، ص 67.

⁶ محمد عبد الغني عبد الحي عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص 70.

الشكل رقم (2-6): مدخل استهلاك الموارد ونموذج الحلقة المغلقة في عملية التخطيط والموازنة على أساس الأنشطة



Source: Derek sandison, Stephenc Hansen, Op.Cit., P18.

ويتضح من الشكل أن نموذج الحلقة المغلقة يتمتع بقدر كبير من المرونة بشكل يجعله أكثر ملائمة لاحتياجات بيئة الأعمال الدينامية، وبذلك يمكن أن يدعم المبادرات والأساليب الحديثة؛ كما يعتمد على المنهج القائم على الإستهلاك (consumption based approach)؛ مما يسمح بتحديد نقاط ومصادر الخلل واللاكفاءة، ولهذا تسمح (ABB) في ظل النموذج بالتخصيص (توجيه) الأمثل للموارد بما يساهم في ترشيد الاستخدامات بما يتماشى وأولويات المؤسسة وتحسين أدائها¹.

¹ لطيفة بكوش، مرجع سبق ذكره، ص-ص، 175-176.

ثالثاً: دور الموازنة على أساس الأنشطة على الرقابة وتحليل الإنحرافات

يتمثل دور الموازنة على أساس الأنشطة على الرقابة وتحليل الإنحرافات في:

(1) دور الموازنة على أساس الأنشطة على الرقابة وتحليل الإنحرافات (أ) تعريف الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية

تعرف على أنها: "قياس ما هو مقدر أو مخطط له بالأداء الفعلي والذي يعبر عنه بأرقام فعلية مستخرجة من النظام، وعند وجود الإنحرافات بين النتائج المتوقعة والفعالية فإنه يتم تحليل أسباب هذه الإنحرافات عن طريق مراكز المسؤولية لكي تمكن الإدارة من أخذ الإجراءات التصحيحية لذلك"¹.

(ب) أثر الموازنة على أساس الأنشطة على الرقابة

تساعد (ABB) في خدمة وظيفة الرقابة كونها تحتوي على بيانات وتقديرات التكاليف والإيرادات المتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة والخاصة بكل نشاط في الوحدة الاقتصادية، وبما أن الموازنة تحدد لكل نشاط فإن الرقابة تصل إلى كل الوحدات الإدارية بالمنظمة، كما أن (ABB) تمكن من قياس الأداء الفعلي لمختلف الأنشطة ومقارنته بمستويات الأداء المخططة تمهيدا للاكتشاف انحرافات الأداء وتحليل أسبابها والمسؤولين عنها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة والملائمة وتحليل الانحرافات².

يختص نظام (ABB) برقابة فعالة ومتابعة مختلف الأنشطة التي تنفذها الوحدة الاقتصادية وتستنفيذ من خلالها الموارد المتاحة لها وفقاً لمعايير محددة، بحيث يختص هذا النظام برقابة ومتابعة استنفاد وحدات التكلفة للأنشطة لتحديد مدى إضافة قيمة لوحدات التكلفة عند تنفيذ كل نشاط، مما يساعد على إعادة هيكلة أنشطة الوحدة الاقتصادية وإستبعاد الأنشطة التي لا تحقق إضافة لقيمة وحدات التكلفة، بالإضافة لذلك يحقق نظام (ABB) رقابة أفضل على التكاليف من خلال توفير معلومات تساعد على تحسين التكلفة، لمعرفة العلاقة السببية بين عناصر التكاليف وبين الأنشطة المسببة لها مع إمكانية التحفظ والتحكم في الأنشطة المسببة للتكاليف ما سيؤدي بالضرورة إلى تحقيق رقابة أفضل على عناصر التكاليف³.

وكل هذه العوامل تبين الدور الفعال الذي تلعبه في قدرتها (ABB) على تحليل الإنحرافات في الوقت المناسب، بحيث أنها تلاقى العديد من الأسباب المؤدية إلى إنحرافات الأداء، إذ أنها تحت الإدارة على التفكير مقدماً فيما يجب عمله؟؛ ومتى وأين يتم عمله؟؛ والمسؤولين عنه، مما يتيح الفرصة للاكتشاف المبكر للعناصر التي تؤثر على النشاط والأهداف مسبقاً والقدرة على تحليل الإنحرافات في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية⁴.

(ت) مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة

تمر عملية الرقابة باستخدام الموازنة على أساس الأنشطة بالمراحل التالية⁵:

❖ **مرحلة إعداد تقارير الأداء وتحديد الإنحرافات:** وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية المقدرّة الظاهرة في الموازنات المختلفة واحتساب الإنحرافات لكل عنصر من العناصر، سواء كانت الإنحرافات إيجابية أو سلبية وفقاً للمعادلة التالية: الإنحراف = النتائج المقدرّة - النتائج الفعلية

¹ عبد الناصر إبراهيم نور، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الرابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية تحت عنوان الإبداع والتميز في منظمات الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان-الأردن، 29-30/04/2012، ص10.

² عبد الهادي محمد أحمد شبانه، دور الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في ترشيد القرارات بالسلطة الوطنية الفلسطينية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القيادة والإدارة من أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، قسم القيادة والإدارة، جامعة الأقصى، غزة- فلسطين، 2015، ص-ص، 63-64.

³ الصديق الطاهر دباغ، مرجع سبق ذكره، ص27.

⁴ عبد الهادي محمد أحمد شبانه، مرجع سبق ذكره، ص65.

⁵ المرجع السابق، ص-ص، 66-67.

يتم في هذه المرحلة إعداد تقارير الأداء، وهي الأداة التي يتم استخدامها لحصر وتحديد الانحرافات على أساس شهري وبتابع نموذج موحد لجميع الأنشطة والوحدات الإدارية على مدار السنة.

❖ **مرحلة تفصي الانحرافات وتحليلها:** ويتم خلال هذه المرحلة دراسة كل انحراف بهدف تحديد مدى أهميته وأسبابه والمسؤول عنه، حيث يتم البدء بالأرقام الإجمالية، ثم يتم التوجه لتحليل الانحرافات التفصيلية لكل العناصر المكونة للأرقام الإجمالية وتتطلب هذه المرحلة ما يلي: تحديد طبيعة الانحرافات ومدى أهمية المطلقة والنسبية، ربط الانحرافات بالنتائج الأخرى ومقارنة الإتجاه فيما بينهما، تفصي الأسباب التي أدت إلى هذا الانحراف، وتحليلها بما قد يتطلبه ذلك من الحصول على معلومات إضافية تفصيلية عن النتائج الفعلية والنتائج الأخرى.

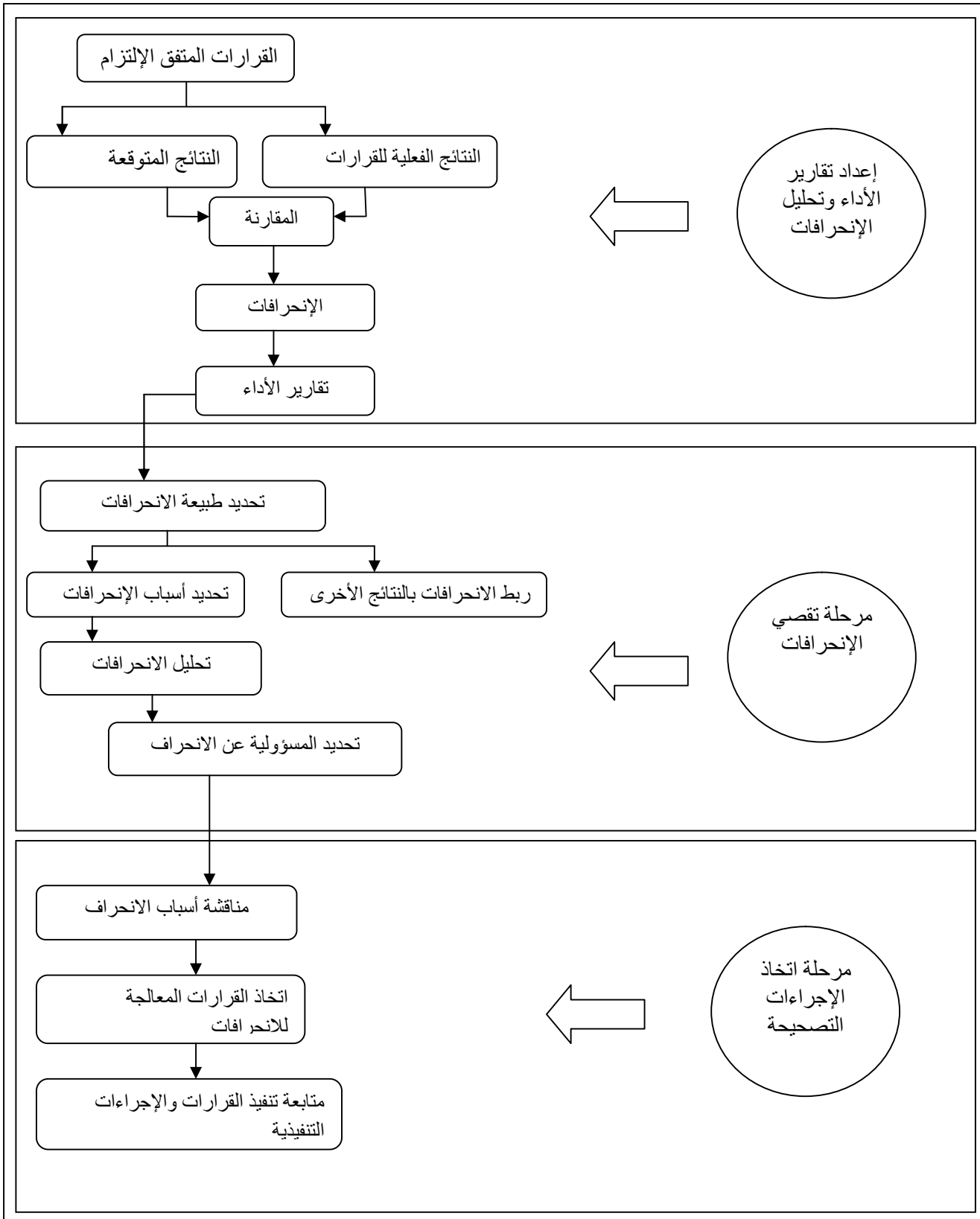
❖ **مرحلة إتخاذ الإجراءات التصحيحية:** تتطلب هذه المرحلة إتخاذ الإجراءات التصحيحية التالية:

- ✓ مناقشة الأسباب التي أدت إلى الانحرافات مع المسؤولين المباشرين عنها سواء كان ذلك من خلال مطالبتهم بتقديم تفسيرات خطية للانحرافات المهمة المسجلة، أو من خلال الإجتماع معهم مباشرة لمناقشتها؛
- ✓ إتخاذ القرارات في شأن الخطوات الواجب إتباعها لمعالجة الانحرافات، وتحديد الطرق والوسائل التي تعالج وتصحح الأوضاع غير مرضية وتمنع تكرارها في المستقبل؛
- ✓ متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية.

وبذلك فإن (ABB) كأداة رقابة، تمكن المسؤولين من قياس الانحرافات بهدف دراسة واتخاذ القرارات للحد من الانحرافات السلبية وتنمية الانحرافات الإيجابية، وتتيح للإدارة رسم السياسات المستقبلية في ضوء الفعل الجاري، وكذلك تحقيق دورة الموازنة في تحسين الخطط ووسائل الرقابة على تنفيذها.

والمخطط التالي يبين أهم المراحل التي تمر بها دورة الرقابة باستخدام (ABB)

الشكل رقم (2-7): عملية الرقابة وتحليل الإنحرافات باستخدام نظام الموازنة على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على كوثر بوغابة، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر - وحدة ورقلة-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة- الجزائر، 2012، ص 65.

المطلب الثاني: أثر نظام الموازنة الصفرية على الأداء

نظام الموازنة الصفرية هي عملية تخطيطية تشغيلية تلقى على عاتق كل مسؤول مهمة تبرير الموارد المطلوب تخصيصها لبرامجه بحيث تسعى إلى ترشيد التكاليف من خلال الربط بين التكلفة والعائد، وزيادة الفعالية في التخطيط ، وهذا ما سيتم التطرق إليها في هذا العنصر.

أولاً: أثر الموازنة الصفرية في ترشيد الإنفاق العام:

يتمثل دورها في ترشيد الإنفاق العام من خلال¹:

- (1) كل البرامج يتم تقييمها كل سنة؛
- (2) اختيار البرامج ليس بحسب انخفاض تكاليفها بل بحسب أفضليتها وكفاءتها في تحقيق الأهداف التي يتم تحديدها في إطار عدد معين من المخرجات وما تتطلبه من مدخلات؛
- (3) تحقيق التكامل بين كل من التخطيط والرقابة والميزانية عن طريق الربط بين مخرجات التخطيط الطويل الأجل التي يوفرها نظام التخطيط؛ والبرمجة والموازنة ومدخلات التخطيط قصير الأجل للوحدات التنفيذية ذات المستوى الأدنى، فإذا كان نظام التخطيط والبرمجة والموازنة يقوم على مركزية القرارات التي تتناول الأهداف الرئيسية للنشاط العام ضمن الأهداف القومية بما تضمنه هذه القرارات من تخصيص الموارد عامة وتوزيعها بين مختلف قطاعات النشاط الحكومي فإن أسلوب BBZ يستكمل المراحل التالية بتجزئة الأهداف الرئيسية للنشاط العام إلى أهداف فرعية ووضع البرامج الحكومية للوحدات الحكومية التنفيذية وتخصيص الموارد اللازمة لها بما يكفل كفاءة استخدامها ورفع مستوى أداء هذه الوحدات؛
- (4) ترشيد استخدام وتخصيص الموارد في ضوء التقييم المستمر لمستوى أداء البرامج والأنشطة القائمة بما يضمن تحقيق الكفاءة القصوى؛
- (5) المشاركة الفعالة بين مختلف المستويات الإدارية في مجال إعداد وتنفيذ الموازنة العامة والرقابة على تنفيذها حيث يتطلب أسلوب BBZ تبادل المعلومات فيما بين المستويات العليا والمستويات الدنيا للسلطات الإدارية في حركة دائرية مستمرة ففي خطوة التعرف على وحدات اتخاذ القرار تتدفق المعلومات من الأعلى إلى الأسفل وفي خطوة تجميع القرارات في حزم تتدفق المعلومات من أسفل إلى أعلى في مرحلة اختيار حزم القرارات الأمر الذي يؤدي إلى واقعية التخطيط وفقاً للإمكانيات المالية والإدارية المتاحة في مجال التطبيق.

ثانياً: أثر الموازنة الصفرية على الرقابة وتحليل الانحرافات

الرقابة تقوم على أساس مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المتوقع، وتعد (BBZ) من أفضل المعايير التي يمكن القياس عليها لتحقيق الرقابة وضبط العمل حسب المخطط له، فباستخدامها يمكن للإدارة معرفة مدى ملائمة الخطط والأهداف والسياسات الموضوعية ومقارنة نتائج العمليات الفعلية في جميع أقسام المشروع². (BBZ) يعمل على التقييم والمراجعة المستمرة للقرارات الإستراتيجية للإدارة وتقييم البرامج المختلفة، ثم يبدأ بقبولها على أساس تكلفتها وفعاليتها، وهذا ما يضمن للمؤسسة ترشيد التكاليف والرقابة عليها بفعالية، كما أنه يقوم على عدم الاعتماد على أرقام السنوات السابقة وإنما على نتائج التقرير المراجعة الشامل، ومن مزايا الرقابة بواسطة (BBZ) أن الموازنة الجديدة للسنة الجديدة خالية تماماً (صفر)، أي أن ما سيدخل في هذه الموازنة من مخصصات لغرض الإنفاق يقتصر على ما يستطيع المديرون تقديمه من قرارات مبررة ومؤكدة الأهمية وتقع في إطار أولويات الإنفاق للمدة التي تغطيها الموازنة، كما أنه لا يأخذ بعين الاعتبار الموازنة أو الأرقام الفعلية للفترة السابقة حيث أنه لا يتم إدراج أي مبلغ في الموازنة إلا بتبرير الإحتياج لهذا المبلغ وبيان صلته في تحقيق أهداف الموازنة الجديدة وهذا ما أكد عليه Phyrر بحيث يجب تطبيق نظام (BBZ) نتيجة لإرتفاع التكاليف التي تواجه إدارة المؤسسة بموقف ينطوي على الإختيار بين بديلين يتمثلان في تخفيض موازنة برنامج أساسي

¹ محمد بن عزة، ترشيد سياسة الإنفاق العام باتباع منهج الانضباط بالأهداف دراسة تقييمية لسياسة الإنفاق العام في الجزائر خلال الفترة 1990/2009، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان- الجزائر، 2010، ص-ص، 92-93.

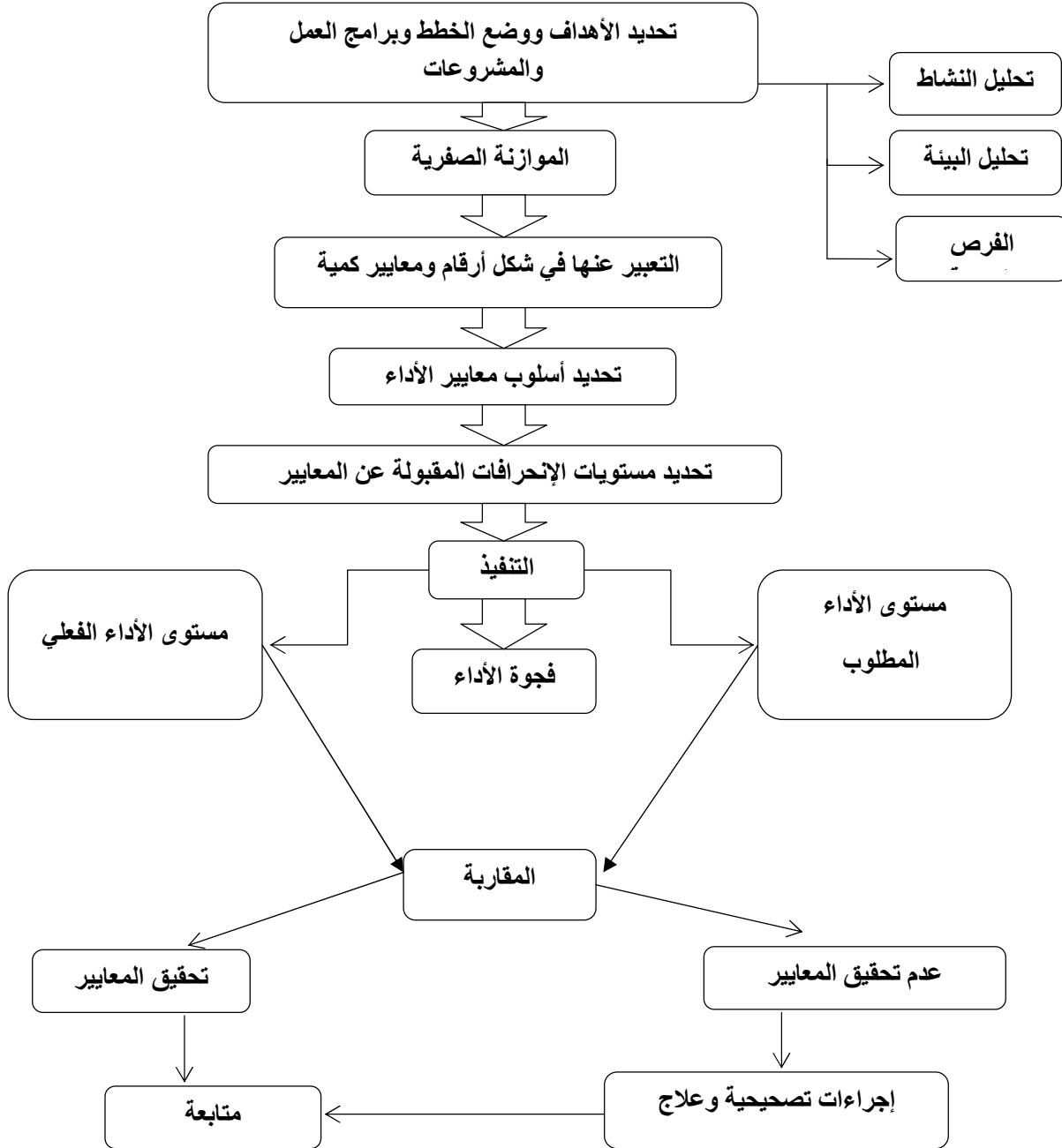
² عريوة محاد، رابع بوقرة، مرجع سبق ذكره، ص 03.

الفصل الثاني أثر علاقة التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية على الأداء

للبحوث والتطوير أي تخفيض موازنة برنامج آخر لتدريب لتطوير المستويات الإدارية وعادة ما تتمخض هذه المواقف عن تساؤل يتمثل في كيفية إجراء التخصيص سنة بعد أخرى لذا فنظام (BBZ) يعالج مثل هذه المواقف للبدأ من أساس صفري حيث تعيد النظر في برامج كافة الأنشطة وأولوياتها من جديد¹.
من خلال ما سبق نستنتج أن جوهر (BBZ) يتلخص في محاولة ترشيد عملية إعداد الموازنة والرقابة عليها بفعالية.

والشكل التالي يوضح عملية الرقابة وتحليل الإنحرافات باستخدام الموازنة الصفرية

الشكل رقم (2-8): عملية الرقابة وتحليل الإنحرافات باستخدام الموازنة الصفرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على دانية المكاري، الرقابة على أداء خطط الإستراتيجية 2005، مقال منشور :

<https://sst5.com/Article/2062/47/%D8%A7%D9%84%D8%B1%D9%82%D8%A7%D8%A8%D8%A9%D8%B9%D9%84%D9%89%D8%A3%D8%AF%D8%A7%D8%A1%D8%A7%D9%84%D8%AE%D8%B7%>

¹ المرجع السابق، ص- ص، 6-7.

B7-%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%86%D9%81% D9%8A%D8%B0%D9%8A%D8%A9 , 14 /9 /2020, 13 :14.

ثالثاً: أثر الموازنة الصفرية على التخطيط والتحسين

للموازنة الصفرية أثر فعال في تفعيل التخطيط والتحسين سنحاول التعرف عليها من خلال الجزئية التالية:

أولاً: أثر الموازنة الصفرية على التخطيط:

الموازنة الصفرية تخدم وظيفة التخطيط من خلال¹:

- 1) توصيف الأهداف في صورة كمية- تحديد الأهداف؛
- 2) توضيح الفروض التي تقوم عليها الأهداف-دراسة التنبؤات؛
- 3) المفاضلة بين البدائل المتاحة والتنسيق بين الإمكانيات المتاحة والأهداف-تجميع الموارد؛
- 4) وضع أنماط أو معايير للأداء-تحديد المعايير؛
- 5) تحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف والتنسيق بينها-تحديد خطط وسياسات العمل.

ثانياً: أثر الموازنة الصفرية على التحسين

تلعب BBZ دوراً فعالاً في تحسين الأداء داخل المنشأة ويتم هذا التحسين عن طريق الآتي²:

- 1) فحص كل الأنشطة على أساس البداية من الصفر، وبالتالي تحديد البرامج التي يجب تنفيذها وتلك التي يجب إبتعادها، مع تبرير جميع المراحل المقترحة، دون التأثير التام بالإنفاق والإعتمادات السابقة، وهذا يؤدي إلى زيادة فعالية تخصيص الموارد؛
- 2) تحديد ازدواجية العمل في الوحدات التنظيمية قد ينتج عنه استبعاد أو تقليص بعض الوظائف أو جعلها مركزية؛
- 3) إن تعريف حجم إدارة العليا بحجم العمل والتكاليف المقدر، يساعد الإدارة العليا بإزالة أو تخفيض القيود المفروضة على المديرين التنفيذيين؛
- 4) عند معرفة المديرين في جميع المستويات التنظيمية للمعلومات الأساسية والتحليل الناتج لمجموعات القرار، وعملية التركيب، سيكون هناك إقتناع من قبل المديرين بأن التحليل السليم قد تم إجراءه من قبل الأنشطة المختلفة، عندها تستطيع الإدارة العليا التركيز بدرجة أكبر على مراجعة الأولويات المقترحة من كل وحدة تنظيمية؛
- 5) يمكن تطبيق هذا النموذج من تطبق مبدأ الإدارة بالإستثناء، مما يساعد مستخدمي القرارات من اتخاذ القرارات الصائبة؛
- 6) تساعد في تخفيض عبء العمل على المدير بعد السنة الأولى من استخدامها عندما تعاد الإدارات العليا على مفهومها الجديد ومنهجيته وتستخدمها كنظام في حل المشكلات واتخاذ القرارات؛
- 7) تتدفق المعلومات الإدارية من المستوى الأدنى إلى المستوى الأعلى، مزودة الإدارة العليا بصورة عما يتم أو يمكن أن يتم عن جميع المستويات، مما يمكنها من تحقيق أفضل الأهداف.

¹ إبراهيم مجدي مرسي فؤاد وآخرون، " مدى أهمية استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي في الشركات الصناعية- دراسة حالة: مصنع سور للملبوسات"، بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، دون سنة، ص60.

² حنان العمار، تطبيق الأساس الصفرية عند إعداد الموازنة والشمولية والأهداف، صحيفة الزمان، العدد 23، الصادرة يوم 25 أبريل 2014، النسخة الإلكترونية:

<https://www.azzaman.com/%D8%AA%D8%B7%D8%A8%D9%8A%D9%82%D8%A7%D9%84%D8%A3%D8%B3%D8%A7%D8%B3%D8%A7%D9%84%D8%B5%D9%81%D8%B1%D9%8A%D8%B9%D9%86%D8%AF%D8%A5%D8%B9%D8%AF%D8%A7%D8%AF-%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%88%D8%A7%D8%B2%D9%86/>

20 :48 ، 2020/8/20

المبحث الثالث: أهمية التكامل بين نظام الموازنة الصفرية ونظام الموازنة على أساس النشاط على أداء إدارة المستشفيات

إن العلاقة التكاملية بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس الأنشطة أثر على أداء المؤسسة بحيث أن توأجهما معا يحقق ويخدم أبعاد بطاقة الأداء المتوازن التي تعتبر أداة إستراتيجية لتحسين الأداء، وهذا ما سيتم معرفته.

حيث تم التطرق في هذا المبحث إلى تعريف بطاقة الأداء المتوازن في المطلب الأول، أما المطلب الثاني فقد تطرقنا فيه للأبعاد بطاقة الأداء المتوازن، وفي الأخير تم التطرق إلى تأثير العلاقة التكاملية بين النظامين على الأداء من خلال توفير بطاقة الأداء المتوازن.

المطلب الأول: ماهية بطاقة الأداء المتوازن:

لبطاقة الأداء المتوازن العديد من التعاريف نذكر منها ما يلي:

أولاً: تعريف بطاقة الأداء المتوازن:

التعريف الأول: عرفت من قبل norton & kaplan أنها "نظام لقياس الأداء من منظور استراتيجي يتم بموجبه ترجمة إستراتيجية تنظيم الأعمال إلى أهداف إستراتيجية، ومقاييس وقيم مستهدفة، وخطوات إجرائية تمهيدية واصفة"¹.

التعريف الثاني: هي "عبارة عن أداة تربط المفردات المالية والربح في جانب والعمليات التنفيذية اليومية لأداء والتخطيط المستقبلي في جانب آخر بمعنى الربط بين الرقابة المالية التشغيلية على المدى القصير مع الرؤية الإستراتيجية المستقبلية في المدى الطويل ودراسة مدى تأثيرها على التنمية في المستقبل".

التعريف الثالث: عرفها horngren بطاقة الأداء المتوازن تترجم مهمة المنظمة وإستراتيجيتها إلى مجموعة من إجراءات الأداء والتي تمثل إطار عمل تطبيق إستراتيجيتها وتعتبر أداة تقييم فضلا عن كونها أداة إستراتيجية لكونها تعتمد على 4 مناظير لتقييم الأداء في المنظمة بدلا من التركيز على المنظور المالي فقط².

ثانياً: فوائد بطاقة الأداء المتوازن

تتمثل في:³

- (1) تقدم BSC إطار شاملا لترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تعكس في صورة مقياس أداء الإستراتيجية؛
- (2) تعمل على إشباع عدة احتياجات إدارية لأنه يجمع في تقرير واحد أجزاء عديدة من الإستراتيجية التنافسية للمؤسسات المالية؛
- (3) تحقيق التوازن بين الأهداف القصيرة الأجل والمتوسطة والطويلة الأجل داخل مختلف مقاييس الأداء؛
- (4) تقوية تفهم أهمية تكوين مؤشرات وصفية وغير مالية بجانب المؤشرات المالية؛
- (5) إزالة الغموض عن طريق الاحتفاظ بالمؤشرات الكمية؛
- (6) تسهل الاتصال وفهم أهداف العمل والإستراتيجيات في مختل مستويات المؤسسة.

ثالثاً: أبعاد بطاقة الأداء المتوازن: في المستشفيات

إن بطاقة الأداء المتوازن تتكون في صورتها الحالية من 4 بطاقات منفصلة كل بطاقة تحتوي على أهداف لمال واحد بحيث الأربع بطاقات تحقق التوازن بين الأهداف القصيرة والطويلة الأجل، وكذلك التوازن بين الأهداف التشغيلية وتختلف حسب طبيعة عمل المنظمة وتتمثل هذه الأبعاد في:⁴

¹ فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير التكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تطوير أداء المصاريف الفلسطينية (دراسة تطبيقية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2009، ص 94.

² محمد شكري محمود نديم، تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (دراسة إختبارية في شركة الطيران المملكة الأردنية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013، ص 14-15.

³ عبد الرحيم عبد الحميد معنم فضل، الحسن منصور فتح الرحمان، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء القومي للمعاشات بالصندوق، المملكة العربية السعودية، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الشريعة الإسلامية، المجلد 2، العدد 16، ص 68.

⁴ بئينة راشد الكعبي، قاسم علي عمران، دور بطاقة الأداء المتوازنة في تقويم أداء المستشفيات الحكومية غير الهادفة للربح (دراسة تطبيقية في مستشفى الدكتور كمال السامرائي)، العراق، مجلة الإدارة والإقتصاد، دون مجلد، العدد 87، 2011، ص- ص، 47-48.

- (1) منظور المالي:** يركز هذا المنظور على الجوانب المالية أي كيف ننظر إلى مساهمينا؟ إذ أن الهدف يختلف بين القطاع العام والقطاع الخاص، فالأهداف المالية في القطاع الخاصة عامة للمدى البعيد وهي تعظيم الأرباح، بينما النجاح في القطاع العام هو مقياس مدة فاعلية و كفاءة هذه المنظمات في مقابلة احتياجات زبائنها بأقل تكلفة ممكنة وبأقصر وقت.
إن المستشفيات واحدة من المنظمات التي تهتم بالموارد المالية فلم تعد وظيفة المدير المالي في المستشفى تنحصر في تجميع البيانات المالية ومراجعتها أو مجرد جمع عناصر الكلفة للمراكز المختلفة فيها إنما يتعدى ذلك إلى الإسهام في إحداث زيادة المردود الاقتصادي من أعمال المستشفى سواء أكان القطاع الخاص أو العام؛
- (2) منظور العملاء: (المرضى):** يهتم هذا المحور بالطرائق التي تخلق قيمة العملاء وما هي القيمة التي ترضي العملاء ولماذا سيكون راغب بالدفع عندها وإذا يقوم بتوجيه العمليات الداخلية ومحاولات التطوير المؤسسة، وبذلك نعتبر هذا الجزء من العملية قلب بطاقة الأداء المتوازن لأن لا تستطيع المؤسسة تقديم الخدمات بشكل محقق لها في المدى القصير والطويل لأنها نتيجة طبيعية لاختيار الاستراتيجي والتي ستزودنا برؤية شاملة عن محور العملاء؛
- (3) منظور العمليات الداخلية:** ويركز منظور العمليات الداخلية على الحالات الداخلية للإيفاء بتوقعات الزبون وأن القياسات الرئيسية لتقييم هذه العمليات هو عدد المتطلبات الخاصة بالزبائن ونوعها وعلى أن يقود تحليل هذه المتطلبات إلى تلبيتها إذ تستدعي عوامل التحكم منتجات وخدمات جديدة لتلبية لحاجات الزبائن الحاليين والمحتملين وأن منظور العمليات الداخلية يحدد الأفعال الحاسمة التي تتميز بها المنظمة ويمكنها من: تقديم مقترحات ذات قيمة يمكن أن يستقطب الزبائن ويبقيهم، إرضاء توقعات المساهمين على العوائد المالية؛
- (4) منظور التعلم والنمو:** ويحدد هذا المنظور البنية التحتية التي ينبغي على المنظمة تشكيلها لخلق نمو وتحسين بعيد الأمد، إذ يحدد هذا المنظور حقيقة أن المنظمات غير قادرة على تلبية طموحات الأسواق إذا ما اعتمدت على التقنيات والقابليات الحالية فقط فالتعلم والنمو يعدان من المصادر الأساسية كذلك، وبقدر تعلق الأمر في المنظمات الصحية فإنها تحاول دائما التكيف مع التطورات العلمية والتكنولوجية في مجال الخدمات الصحية والأجهزة الطبية وبالتالي تقديم أفضل الخدمات للزبائن.

المطلب الثاني: خطوات إعداد بطاقة الأداء المتوازن

يمكن تلخيص الخطوات التفصيلية لإعداد بطاقة الأداء المتوازن في المراحل التالية:

- ❖ **تحديد الرؤية المستقبلية للمؤسسة وصياغة رسالتها:** تعبر الرؤية عن طموحات المؤسسة وتصوراتها عما ستكون عليه في المستقبل البعيد وهي تساعد في صياغة الرسالة، وهذه الأخيرة تظهر في شكل وثيقة مكتوبة تدل على الغرض الأساسي الذي وجدت المؤسسة من أجله، أو المهمة الجوهرية لها، ومبرر وجودها واستمرارها؛
- ❖ **وضع الاستراتيجيات وتحديد الأهداف الاستراتيجية بدقة:** تترجم عملية صياغة إستراتيجية المؤسسة من خلال وضع مخطط مفصل والذي يصف النشاطات اللازمة القيام بها بدلالة الوسائل والقيود من أجل الوصول إلى هدف ثابت؛
- ❖ **تحديد عوامل النجاح الحرجة وإعداد الخريطة الاستراتيجية:** تعني هذه الخطوة الانتقال من الإستراتيجيات الموصوفة إلى مناقشة ما تحتاجه الرؤية الإستراتيجية بحيث تحدد المؤسسة ما هي أكثر العوامل تأثيرا على النجاح ضمن كل محور من محاور بطاقة الأداء المتوازن الأربعة؛
- ❖ **ونشير إلى أن مفاتيح النجاح تركز على التغيرات التي يجب أن تمارسها المؤسسة، وهي خطوة سابقة لوضع الخطط العملية وتساعد على تحديد القياسات الأساسية؛**
- ❖ **إختيار القياسات:** بعد تحديد عوامل النجاح التي تم استخراجها من الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة، يجب التعبير عن هذه العوامل كميا أي يجب قياسها، يتم ذلك من خلال اختيار المؤشر المناسب الذي يقيس بدقة

عامل النجاح المراد تقييمه (تستعمل مؤشر معدل الغيابات لمعرفة رضى الموظفين وانتمائهم للمؤسسة مثلا)¹؛

- ❖ **إعداد خطط العمل:** وتعني بها بيان الأنشطة والأعمال الواجب القيام بها سعياً لإنجاز الأهداف والرؤية الإستراتيجية، يتضمن ذلك تحديد الأهداف السنوية وتخصيص الموارد وتحديد المسؤوليات والأدوات وتدعيم البرامج واختيار الأفراد المسؤولين عن إتمام خطة العمل وتحديد المدة اللازمة للتطبيق، ولضمان حسن تطبيق الإستراتيجية، فيجب متابعتها ومراقبتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا لزم الأمر.
- ❖ **متابعة وتقييم بطاقة الأداء المتوازن:** للتأكد من سلامة بطاقة الأداء المتوازن لا بد من متابعتها بشكل مستمر للتأكد من أنها تنجز الوظيفة المقصودة باعتبارها أداة ديناميكية للإدارة الإستراتيجية، ومن الضروري استخدامها في العمليات اليومية للمؤسسة وعلى مستوى كل المستويات الإدارية².

المطلب الثالث: تأثير العلاقة التكاملية بين نظام الموازنة على أساس النشاط ونظام الموازنة الصفرية على الأداء من خلال توفير بطاقة الأداء المتوازن

قبل تطور نماذج الموازنة التقديرية كانت المؤسسات تعتمد على المقاييس المالية فقط، مما كان يؤثر على قياس وتقييم الأداء بالشكل الجيد، ومع ظهور الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية والعلاقة التكاملية بينهما، وجدت المؤسسات إطار لقياس وتقييم الأداء بالشكل الجيد من خلال توفيرهما لكل من التخطيط التشغيلي والتكتيكي، بالإضافة إلى توفير المقاييس المالية، وهذا يخدم أبعاد بطاقة الأداء المتوازن والتي تعتبر أداة مهمة في المؤسسات.

إن كل من الموازنة الصفرية والموازنة على أساس الأنشطة يعملان وفقاً لنظام المحاسبة على أساس التكاليف ونظام الإدارة على أساس التكلفة، وهذا ما يؤثر إيجاباً على الأداء وبالتالي التأثير على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن من خلال³:

أولاً: التأثير على بعد العملاء: إن الموازنة الصفرية والموازنة على أساس الأنشطة معا يعتمدان على نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي ظهر بعد مفهوم سلسلة القيمة ليكون الأسلوب الأول الذي يحدد تكاليف أنشطة سلسلة القيمة أثناء عملية تحميل التكاليف، وبذلك برز حل مشكلة تصنيف التكاليف على أساس قيمة الأنشطة، بتحديد العوامل المؤثرة في تكاليف أنشطة سلسلة القيمة ومنحه وسيلة لفهم سلوك التكاليف بعد تحديد الأنشطة الإستراتيجية وغير الإستراتيجية، فهو إذا يشرح موقف التكلفة من حيث الخيارات الهيكلية والممارسات الإجرائية والمهارات التشغيلية، مما يعني أن اعتماد هذا النظام يدعم سعي المؤسسة لتحقيق القيمة الدائمة للعميل لأنه يعد أساساً سليماً لإتخاذ القرار.

ثانياً: التأثير على بعد العمليات الداخلية: يركز هذا البعد على العوامل والإجراءات التشغيلية التي تمكن من المؤسسة من تلبية رغبة الزبائن، ويؤثر كلا النظامين على هذا البعد من خلال أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوفر معلومات مالية وغير مالية تستغل بتطبيق ممارسات التسيير على أساس الأنشطة، حيث أن تتبع النشاط وحصر التكلفة بهدف التخفيض سيؤدي بالنتيجة إلى التحكم بالتكلفة، كما لأن تحسين الأنشطة بصورة مستمرة يهدف إلى تحقيق مستويات الجودة المطلوبة وتخفيض دورة الوقت، أما تنفيذ تحليلات القيمة وهندستها في مسار النشاط سيؤدي إلى إزالة نقاط الإختناق أو الموارد المقيدة للعملية الإنتاجية مما يساعد في تحسين الأنشطة أو حتى إعادة هندستها بما يحقق الأهداف التشغيلية.

¹ نواردة محمد، مريم ملوح، بطاقة الأداء المتوازن كآلية من آليات تقييم أداء المؤسسات "نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن للشركة الجهوية للهندسة الريفية بالجلفة"، الجزائر - البليدة، مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، 25-07-2017، ص14.
² عبد الرؤوف حجاج، أحلام بن زلو، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسات النفطية" دراسة حالة مؤسسة نفطال-مقاطعة الوقود حاسي مسعود (2011-2012)"، الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، دون مجلد، العدد 03، ديسمبر 2015، ص14.
³ بكوش لطيفة مرجع سبق ذكره، ص، ص، ص، 216، 164، 189.

ثالثاً: التأثير على البعد المالي: لم يعد الهدف الأساسي التقرير الجيد للتكاليف ولكن أصبح الهدف تحسين الأداء المالي فقد أشار كاغوين وبومان أن المؤسسات تعتمد على الابتكار كمكون أساسي للأداء من وجهة نظر بطاقة الأداء المتوازن تحقق الفوائد التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على مؤشرات الأداء المالي

خلاصة الفصل :

من خلال ما سبق يمكن القول أن الأداء يعتبر الوسيلة الأساسية لأي مؤسسة، تريد بلوغ أهدافها، لهذا الأخذ بالنصيب الأوفر من حيث الدراسات، نظرا لما يتصف به هذا المفهوم من ديناميكية وتطور منذ ظهوره إلى اليوم.

ومن أجل إثراء الرصيد المعرفي حول الموازونات التقديرية ومدى تأثيرها على أداء إدارة المؤسسة لارتقينا تسليط الضوء على دور النماذج الحديثة للموازونات التقديرية ومدى أهمية التكامل بينهما على أداء المؤسسة من خلال التأثير على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وبالتالي تحقيق الأداء الفعال، ومنه فقد تم التطرق إلى مفهوم بطاقة الأداء المتوازن وفوائدها، ومن ثم خطوات إعدادها وفي الأخير تم دراسة كيفية تأثير العلاقة التكاملية بين الموازنة الصفرية والموازنة على أساس الأنشطة عليها.

الفصل الثالث: مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفريّة على أداء إدارة المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى
تمهيد:

المبحث الأول: منهج الدراسة وماهية المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى

المبحث الثاني: طريقة إعداد الموازنات التقديرية بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى

المبحث الثالث: طريقة إعداد الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس الأنشطة وأثر العلاقة التكاملية بينهما على أداء إدارة المستشفى

خلاصة الفصل

تمهيد:

إن التطور الحاصل في نظام التسيير الموازني يفرض على المؤسسات الجزائرية التعايش والتكيف معه والتخلي عن الأنظمة والأساليب التقليدية.

لهذا فقد تم التطرق في الجانب النظري إلى الموازونات التقديرية وأهميتها بالإضافة إلى النماذج الحديثة، ومنها الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس الأنشطة وتكاملهما على أداء إدارة المؤسسات، ولتتمكن من الإجابة على إشكالية هذا البحث من خلال التأكد من صحة الفرضيات والوصول إلى النتائج.

بالإضافة إلى الجانب النظري حاولنا تسليط الضوء على الجانب العملي، وذلك من خلال إسقاط الدراسة على المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي، من خلال التعريف بالمؤسسة والتعرف على طريقتها في إعداد الموازونات التقديرية لنستخلص فيما بعد أهم الملاحظات حولها، وبعد ذلك نعمل على إعداد نظام الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس الأنشطة في القسم الجراحي للمؤسسة، لنرى فيما بعد أهمية التكامل بينهما على أداء إدارة المستشفى.

المبحث الأول: منهج الدراسة وماهية المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي
سنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى منهج الدراسة المتبع ومن ثم التطرق إلى تقديم المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي بجيجل، وذلك من خلال إعطاء لمحة عن المؤسسة وأهم المهام التي تقدمها للزبائن بالإضافة إلى تقديم الهيكل التنظيمي والتعرف على أهم مواردها البشرية

المطلب الأول: منهج المتبع لدراسة المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي
يشمل منهج الدراسة تحديد مصادر وأساليب جمع البيانات التي تم استخدامها خلال مرحلة إنجاز هذه الدراسة بالإضافة إلى تحديد مجتمع وعينة الدراسة والنموذج المستخدم لتطبيق الدراسة.

أولاً: مصادر جمع البيانات (الأدوات)

تعتبر أدوات جمع البيانات الوسيلة الأساسية من أجل الحصول على الحقائق التي يسعى الباحث للوصول إليها باعتبارها من أهم المراحل التي تتطلب العناية الخاصة حيث إن طبيعة الموضوع هي التي تفرض علينا نوع الأدوات المناسبة لذلك فقد اعتمدنا في دراستنا على مصدرين رئيسيين لجمع البيانات بغرض تحقيق أهداف الدراسة هما:

1) المصادر الثانوية:

وتتعلق بالجانب النظري حيث تم الاعتماد على العديد من المصادر العربية والأجنبية وتمثلت في مختلف الكتب والمجلات والمقالات والمؤتمرات المتعلقة بموضوع الدراسة بالإضافة إلى الرسائل العلمية (الماجستير والدكتوراه)، كما قد تم الاعتماد وبشكل رئيسي على الوثائق الخاصة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي وذلك بغرض جمع المعلومات المتعلقة بالتكاليف بهدف الإحاطة بموضوع الدراسة من كافة جوانبه للإستفادة منها خلال مرحلة إعداد الدراسة.

2) المصادر الأولية:

وتمثلت في إجراء مقابلات مع العديد من الموظفين والذين يرتبط عملهم بموضوع الدراسة ويظهر الجدول المقابلات الشخصية التي تم إجرائها

الجدول رقم (01-03): المقابلات المجرأة

عدد المقابلات	التاريخ
1	25 أوت 2020
2	26 أوت 2020

المصدر: من إعداد الطالبتين

وتعرف المقابلة: "بأنها من أهم أدوات جمع المعلومات حول موضوع معين وتعرف بأنها تفاعل لفظي يتم بين فردين في مواقف المواجهة يحاول إحداهما (الباحث) أن يعرف المعلومات والتغيرات لدى الآخر (المبحوث) وتكون هذه المعلومات ذات صلة بالظاهرة قيد الدراسة"¹.

بالإضافة إلى الملاحظة والتي تعرف بأنها توجيه الحواس والانتباه إلى ظاهرة معينة أو مجموعة من الظواهر من أجل الكشف عن صفاتها أو خصائصها بهدف كسب معرفة جيدة عن الظاهرة المراد دراستها².

ملاحظة: نظرا للظروف الصحية تم إجراء مقابلتين فقط وتم الاعتماد على المذكرة التالية والتي تحمل عنوان: "دور الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة – دراسة حالة: المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي – جيجل" لسنة 2019/2018 للإلتزام بإعداد الجانب التطبيقي.

¹ إبراهيم بختي، الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية (المذكرة، أطروحة، التقرير، المقال)، مخبر الجامعة، المؤسسة والتنمية المحلية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر، الطبعة الرابعة، 2015، ص 19.

² المرجع السابق، ص 9.

ثانيا: مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة من المستشفيات وكمثل عن هذا المجتمع تم اختيار المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى لتطبيق الدراسة عليها (دراسة حالة) وقد تم اختيار قطاع المستشفيات ليمثل مجتمع الدراسة الميدانية لعدة اعتبارات أهمها:

- ❖ تشكل المستشفيات نسبة كبيرة من مجموع المنشآت الخدمية؛
- ❖ تعد أنشطة المستشفى أساسية بالنسبة للمواطنين.

ثالثا: أداة الدراسة:

تم إتباع أسلوب التحليل الوصفي (دراسة حالة) وتم استخدام وثائق المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى وذلك لتطبيق الدراسة وفي خلال الدراسة تم استخدام EXECL لحساب مختلف العمليات وتحليل بيانات المؤسسة محل الدراسة.

المطلب الثاني: تعريف ومهام المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى- جيجل
سوف نتطرق في هذا المطلب إلى تعريف للمؤسسة محل الدراسة وأبرز المهام التي تقوم بها

أولا: تعريف المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى- جيجل

إن المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى تعتبر من أبرز المرافق الحيوية بولاية جيجل ويعود تاريخ إنشائها بالولاية إلى سنة 1933 تحت تسمية فرانس فانون frant fanon على مساحة تقدر ب 9100م²، منها 3900م² مبنية أي بنسبة 42.56%، و 5200م² غير مبنية وبسعة سريرية تقدر ب 160 سرير وعلى إثر التقسيم الإداري لسنة 1974 والذي انفصلت بموجبه ولاية جيجل عن ولاية قسنطينة تم إنشاء مستشفى جديد يحمل اسم محمد الصديق بن يحيى لأن مستشفى فرانس فانون لم يعد يلبي الطلبات المتزايدة للسكان في المجال الصحي، تم تدشين هذا المستشفى يوم 8 نوفمبر 1983 الموافق ل 3 محرم 1043 هجري بموجب القرار الوزاري رقم 181/242.

في سنة 2008 تحولت تسمية مستشفى محمد الصديق بن يحيى من القطاع الصحي إلى المؤسسة العمومية الإستشفائية بناء على المرسوم التنفيذي رقم 140/07 المؤرخ في 02 جمادى الأولى 1428 الموافق ل 19 ماي 2007، والذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وتسييرها.

وتعرف المؤسسات العمومية الإستشفائية بأنها: "مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية الوالي، وتتكون المؤسسة الإستشفائية من هيكل التشخيص والعلاج والإستشفاء وإعادة التأهيل الطبي وتغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة بلديات"².

وتقع المؤسسة الإستشفائية العمومية محمد الصديق بن يحيى في الجهة الشرقية لمدينة جيجل، تتسع في 2018 ل 431 سرير تغطي سكان بلدية جيجل.

ثانيا: مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى

تتمثل مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحيى جيجل فيما يلي:

- ✓ تنظيم وتوزيع الإسعافات وبرمجتها؛
- ✓ تطبيق النشاطات المتعلقة بالصحة التناسلية والتنظيم العائلي؛

¹ المديرية الفرعية لإدارة الموارد البشرية.

² المرسوم التنفيذي رقم 140-07 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق ل 18 مايو سنة 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وتسييرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، 2007، ص 10.

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

✓ تطبيق النشاطات المتعلقة بالوقاية والتشخيص وإعادة التكييف الطبي والاستشفاء؛

✓ تجسيد البرامج الوطنية والجهوية للصحة والسكان؛

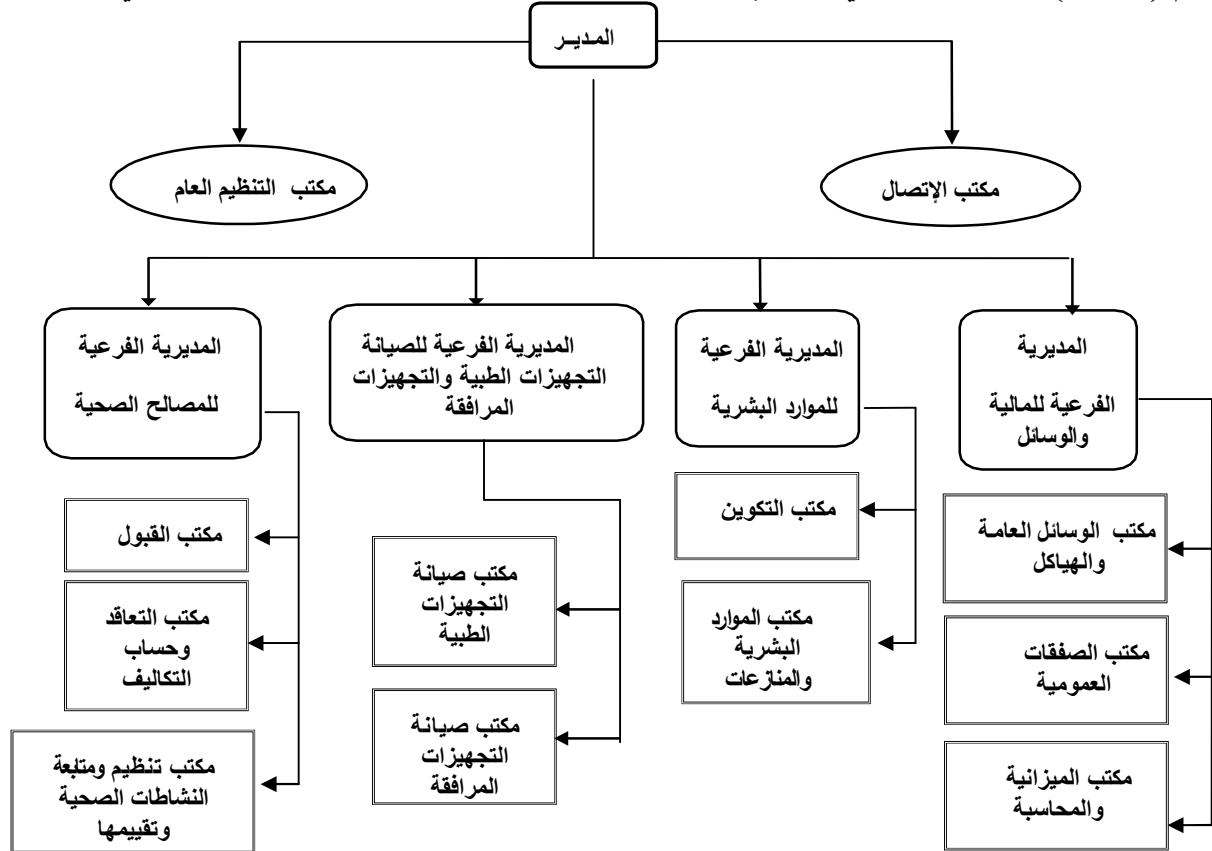
✓ المساهمة في إعادة تأهيل مستخدمي المصالح الصحية وتحسين مستواهم.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى- جيجل ومواردها البشرية

من خلال هذا المطلب سوف نقوم باستعراض الهيكل التنظيمي للمؤسسة ومكونات مواردها البشرية
أولا: الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة العمومية الإستشفائية

إن السير الحسن لأي مؤسسة يتطلب وجود هيكل تنظيمي مناسب من أجل تحقيق التوازن بين الصلاحيات والمسؤوليات ويعرف الهيكل التنظيمي بأنه "البناء أو الإطار الذي يحدد التركيب الداخلي للمنظمة فهو يبين التقسيمات التنظيمية والوحدات الفرعية التي تقوم بمختلف الأعمال والأنشطة التي يتطلبها تحقيق هدف المنظمة، يوضح نوع العلاقات بين أقسامها وخطوط السلطة وشبكات الإتصال فيها" وطبقا لأحكام المواد 2، 3، 4، 5، 6 من القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 3 محرم 1431 الموافق ل 20 ديسمبر 2009 المتعلق بتحديد التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الإستشفائية، فإن الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة محل الدراسة يكون وفقا لما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-03): الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى - جيجل-



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 3 محرم عام 1431 الموافق ل 20 ديسمبر 2009، المحدد للتنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الإستشفائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15، 2010، ص 20.

ويمكن التعرض لأهم الوظائف وفقا للهيكل التنظيمي أعلاه:

- ❖ **المدير:** هو المسؤول الأول والأخير عن تسيير المؤسسة حيث يقوم ب:
 - ✓ تمثيل المؤسسة أمام العدالة في جميع أعمال الحياة المدنية؛
 - ✓ هو الأمر بالصرف فيما يخص نفقات المؤسسة؛
 - ✓ يضع مشروع الهيكل التنظيمي والنظام الداخلي للمؤسسة؛
 - ✓ يحضر مشاريع الميزانية التقديرية ويعد حساب المؤسسة؛
 - ✓ يقوم بتنفيذ مداورات مجلس الإدارة؛
 - ✓ يضع التقرير السنوي للنشاط ويرسله إلى السلطة الوصية بعد موافقة مجلس الإدارة؛
 - ✓ يقوم بإبرام جميع العقود والصفقات والاتفاقيات في التنظيم المعمول به.
- ❖ **مكتب الاتصال:** وتكمن مهامه في:
 - ✓ تطبيق قرارات المدير؛
 - ✓ استقبال المجلس الإداري وتأسيس الميزانية السنوية للنشاطات؛
 - ✓ معالجة شكاوي المواطنين؛
 - ✓ مكاف بأمانة المجلس الطبي والإداري؛
- ❖ **مكتب التنظيم العام:** يقوم بمتابعة البريد الوارد والصادر من مختلف المصالح الطبية الإدارية وكذا المؤسسات العمومية الخارجية والخاصة.
- ❖ **المديرية الفرعية للمالية والوسائل:**
 - تسهر على تسيير الحياة المهنية للعمال وكافة الموظفين وعلى حسن التكفل بهم من خلال الإهتمام بوضعيتهم المالية وتسيير شؤونهم الإدارية وحسن التكفل بالملفات الخاصة بهم وترتيبها والحفاظ عليها كما تسهر على إعداد جداول الترقية للعمال كل نهاية سنة، وإعداد كل القرارات الإدارية المتعلقة بتعيينهم وتثبيتهم وترقيتهم وإحالتهم على التقاعد.
 - زيادة عن ذلك تقوم بإعداد القرارات المتعلقة بإجراء الإمتحانات والإختبارات المهنية والمسابقات على أساس الشهادات كما تتولى إعداد الأجور والمنح الخاصة بالعمال وكذا دفع مستحقاتهم المتأخرة بسبب عدم توفر الإعتمادات المالية في الوقت المحدد.
 - يندرج تحت هذه المديرية ثلاث مكاتب هي:
 - ✓ **مكتب الوسائل العامة والهيكل:** يتولى جلب الأجهزة وتوزيعها على مصالح المؤسسة، استقبال السلع، المواد والمستلزمات المطلوبة؛
 - ✓ **مكتب الصفقات العمومية:** يتولى عقد الصفقات مع المؤسسات العمومية والخاصة بمختلف أنواعها من أجل تموين المؤسسة بالمواد والعتاد الضروري، كما يتكفل بضمان تموين المؤسسة بمختلف اللوزام المكتبية والأجهزة الطبية والأدوية وكل المستلزمات الضرورية المتعلقة بكافة النشاطات المختلفة؛
 - ✓ **مكتب الميزانية والمحاسبة:** يسهر على تنفيذ بنود الميزانية وتسجيل الإعتمادات المعتمدة والممنوحة؛
- ❖ **المديرية الفرعية للموارد البشرية:** تتكون من:
 - ✓ **مكتب التكوين:** يتولى مختلف العمليات المرتبطة بالدورات التكوينية والتي تقدمها المؤسسة للعاملين بها، خاصة منها الكوادر الطبية والممرضين؛
 - ✓ **مكتب تسيير الموارد البشرية والتعداد والمنازعات:** يتكفل بكافة القضايا المتعلقة بالخلافات التي تنجم بين الأفراد أو تكون الإدارة طرفا فيها، والخلافات الخارجية بين الإدارة والمواطنين وحتى الأفراد العاملين بها؛
- ❖ **المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة:** وتتكون من مكتب صيانة التجهيزات الطبية ومكتب صيانة التجهيزات المرافقة.
- ❖ **المديرية الفرعية للمصالح الصحية:** وتتكون من أربع مكاتب كالتالي:
 - ✓ **مكتب القبول:** يقوم بالإتصال المباشر بالمواطنين واستقبال المرضى الوافدين الذين تستلزم حالتهم الصحية البقاء بالمستشفى وتسجيلهم وإعداد ملف القبول للإقامة بالمستشفى وكذا التصريح بالوفيات والمواليد لضبط الحالة المدنية، وضمان المراقبة المستمرة لحركة المرضى داخل مختلف المصالح الإستشفائية ولذلك يعتبر

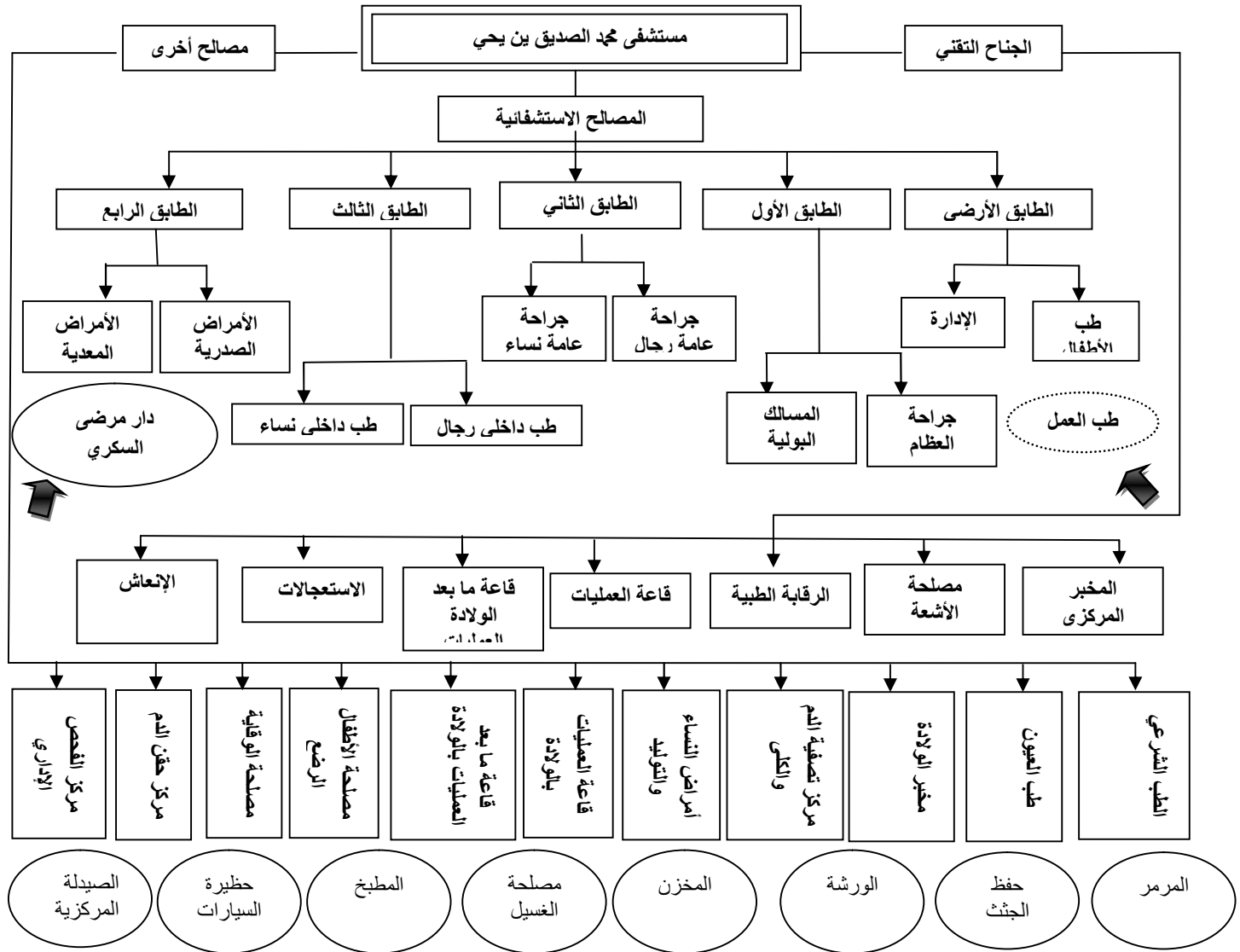
الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

المرأة العاكسة للمستوى الذي حققته المؤسسة الإستشفائية من التطور، التنظيم ونوعية العلاقات الداخلية والخارجية؛

- ✓ مكتب التعاقد وحساب التكاليف: يقوم بحساب مجموع التكاليف الخاصة بالمرضى؛
- ✓ مكتب تنظيم ومتابعة النشاطات الصحية وتقييمها: يطبق نشاط التشخيص والعلاج وإعادة الكشف الطبي والإستشفاء.

ثانياً: الهيكل التنظيمي لمصالح المؤسسة الإستشفائية العمومية محمد الصديق بن يحيى - جيجل- تتكون المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى من مجموعة الموارد المادية، المالية والبشرية مقسمة على عدة مصالح طبية أساسية ومصالح مساعدة، ومصالح إدارية أخرى حيث تتضمن حوالي 30 مصلحة مختلفة التخصص مع الإشارة إلى عدم وجود بعض المصالح الطبية بالمؤسسة وهو ما يستدعي نقل بعض المرضى إلى مستشفيات خارج الولاية لتلقي العلاج. والشكل الموالي يوضح المصالح المختلفة الموجودة بالمؤسسة محل الدراسة:

الشكل رقم (02-03): الهيكل التنظيمي للمصالح الإستشفائية والجناح التقني للمؤسسة



الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المديرية الفرعية لإدارة الموارد البشرية.

ثالثا: الموارد البشرية

بلغ عدد العاملين بالمؤسسة الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى 1001 عامل حسب آخر تعداد لسنة 2018 موزعين حسب المستوى الوظيفي وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (03- 02): توزيع الموارد البشرية للمؤسسة الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى- جيجل-

النسبة	العدد	البيان	
5,79%	58	طبيب مختص	الفرع الطبي
8,39%	84	طبيب عام في الصحة العمومية	
0,30%	3	جراح أسنان في الصحة العمومية	
0,60%	6	الصيداللة العاملون في الصحة العمومية	
15,08%	151	المجموع الجزئي	
0,60%	6	نفسانيين عيادين للصحة العمومية	الفرع الشبه الطبي
1,90%	19	بيولوجي للصحة العمومية	
37,86%	379	المستخدمين الشبه الطبيين	
3,70%	37	القابلات	
3,90%	39	الأعوان الطبيين في التخدير والإنعاش	
47,95%	480	المجموع الجزئي	
6,19%	62	إداري	الفرع الإداري التقني
5,19%	52	عامل مهني	
25,57%	256	أعوان متعاقدين	
36,96%	370	المجموع الجزئي	
100,00%	1001	المجموع العام	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المديرية الفرعية للموارد البشرية.

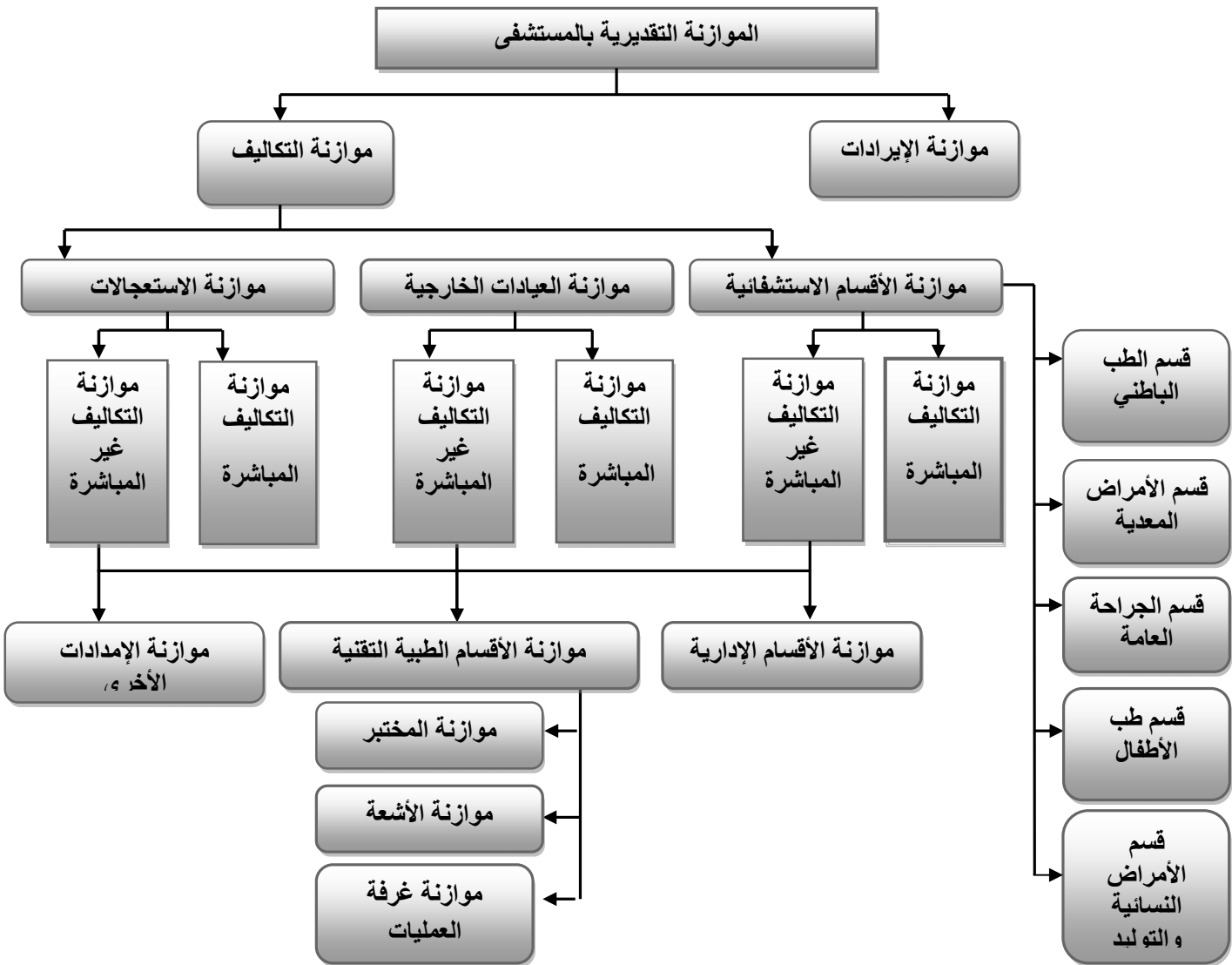
المبحث الثاني: إعداد الموازنة التقديرية بالمؤسسة العمومية الإستشفائية

من خلال هذا المبحث سنقوم بالتعرف على مكونات الموازنة التقديرية بالمؤسسة الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى، ثم سنتعرف على طريقة إعدادها.

المطلب الأول: مكونات الموازنة التقديرية بالمؤسسة العمومية الإستشفائية

إن موازنة المؤسسات الصحية العمومية الجزائرية في الواقع ما هي إلا مخصصات مالية سنوية تقدم في شكل عناوين أو فصول متمثلة في الإيرادات والنفقات ولهذا فإنه يوجد موازنة للإيرادات وأخرى للنفقات كما يوضح الشكل التالي:

الشكل رقم (03- 03): نظام الموازنات التقديرية في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى-
جيجل-



المصدر: من إعداد الطالبتين

حيث تعرف:

- موازنة إيرادات: نظرا لكون المستشفى محل الدراسة مؤسسة عمومية تخضع في إدارة أموالها إلى مبادئ المحاسبة العمومية فإن الإيرادات التي تظهر في الموازنة تكون شاملة طبقا للمبدأ الشهير في المحاسبة العمومية والمتمثل في شمولية الموازنة حيث لا يمكن تخصيص إيرادات معينة لتغطية مصروف نشأ داخل قسم معين من أقسام المستشفى وعليه فإن تقدير الإيرادات سيكون بشكل شمولي (دون تفصيل) وذلك بالاعتماد على الأرقام الواردة في الموازنة الشاملة للتكاليف وهنا تأكيد لمبدأ توازن الموازنة؛
- موازنة التكاليف: تحدد الأرقام التقديرية لهذه الموازنة بناء على تقديرات المصالح بالمستشفى من أجور ومرتبات، أدوية ومستلزمات طبية مختلفة.... ، التي تحدد بالإستناد إلى أرقام أداء الفترات المحاسبية السابقة وما يكشف عنه الأرقام في اتجاهات متوقعة في المستقبل.

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

وينقسم الفصلين أو العنوانين السابقين إلى أبواب والباب بدوره ينقسم إلى مواد كالتالي:

أولاً: يحمل عنوان الإيرادات ويتكون من 6 أبواب كالتالي:

الجدول رقم (03-03): إيرادات موازنة المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي

رقم الباب	اسم الباب
الباب الأول	مساهمة الدولة
الباب الثاني	مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي
الباب الثالث	المؤسسات والهيئات العمومية
الباب الرابع	إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة
الباب الخامس	إيرادات أخرى
الباب السادس	أرصدة السنوات المالية السابقة

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم (05)

ثانياً: يحمل عنوان النفقات ويحمل عنوانين هما:

- (1) العنوان الأول: نفقات المستخدمين: تتكون من 9 أبواب كالتالي¹:
 - ✓ الباب 1: مرتبات المستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين؛
 - ✓ الباب 2: التعويضات والمنح المختلفة؛
 - ✓ الباب 3: مرتبات نشاط المقيمين الداخليين والخارجيين؛
 - ✓ الباب 4: مرتبات المستخدمين المتعاقدين؛
 - ✓ الباب 5: الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين؛
 - ✓ الباب 6: الأعباء الاجتماعية للمقيمين الداخليين والخارجيين؛
 - ✓ الباب 7: الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين؛
 - ✓ الباب 8: معاشات الخدمة للأضرار الجسدية وريع حادث العمل؛
 - ✓ الباب 9: المساهمات في الخدمات الاجتماعية.
- (2) العنوان الثاني: نفقات التسيير: تتكون من 18 باب²:
 - ✓ الباب 1: تسديد المصاريف؛
 - ✓ الباب 2: مصاريف قضائية وتعويضات مستحقة على عاتق الدولة؛
 - ✓ الباب 3: عتاد وأثاث؛
 - ✓ الباب 4: لوازم؛
 - ✓ الباب 5: ألبسة؛
 - ✓ الباب 6: تكاليف ملحقة؛
 - ✓ الباب 7: حظيرة السيارات؛
 - ✓ الباب 8: صيانة وتصليح المنشآت القاعدية؛
 - ✓ الباب 9: مصاريف التكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهيل والتربص للمستخدمين؛
 - ✓ الباب 10: المصاريف المرتبطة بالمؤتمرات والملتقيات والتظاهرات العلمية الأخرى؛
 - ✓ الباب 11: تغذية ومصاريف الإطعام؛

¹ الملحق رقم (06).

² نفس المرجع السابق.

- ✓ الباب 12: الإيجار؛
- ✓ الباب 13: الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية؛
- ✓ الباب 14: نفقات النشاطات العلمية للوقاية؛
- ✓ الباب 15: اقتناء وصيانة العتاد الطبي وملحقاته والأدوات الطبية؛
- ✓ الباب 16: تسديد المصاريف الإستشفائية والكشف لدى المستشفيات العسكرية والهيئات العمومية بعنوان المرضى المحولين الذين لا يعانون من أمراض تحكمها اتفاقية خاصة؛
- ✓ الباب 17: نفقات البحث الطبي؛
- ✓ الباب 18: مصاريف التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة؛

وكل باب من هذه الأبواب ينقسم بدوره إلى مواد حسب احتياجات المؤسسة من التقسيم فعلى سبيل المثال الباب 15 الذي يحمل عنوان اقتناء وصيانة العتاد الطبي وملحقاته والأدوات الطبية من نفقات التسيير ينقسم بدوره إلى 7 مواد كالتالي¹:

- ✓ المادة 1: اقتناء عتاد طبي؛
- ✓ المادة 2: اقتناء وسائل طبية؛
- ✓ المادة 3: اقتناء ملحقات طبية وجراحية؛
- ✓ المادة 4: منقولات طبية؛
- ✓ المادة 5: عتاد العلاج المهني، إعادة تكييف، إعادة إدماج المرضى والفحوصات النفسية؛
- ✓ المادة 6: مصاريف الصيانة وإصلاح العتاد الطبي بما فيها قطع الغيار؛
- ✓ السنة 7: السنة المالية المقفلة.

تجدر الإشارة هنا إلى أن بعض الأبواب تحتوي على مواد ذات مبالغ معدومة (0.00) وهذا يعني عدم قدرة المؤسسة على القيام بأي تحويلات مالية في حالة وجود احتياجات خلال السنة مما يجعل المؤسسة في مأزق، كما أن بعض الأبواب تحتوي على مواد ذات القيمة 1.00 وهذا يشير إلى قدرة المؤسسة على القيام بتحويلات مالية بشرط أن تكون هذه التحويلات داخل نفس الباب أي من مادة إلى أخرى في حالة وجود احتياج خلال السنة أما عن السنة المالية المقفلة عادة ما تتضمن الديون التي تقع على عاتق المؤسسة ولم تستطع الوفاء بها خلال السنة المنقضية.

المطلب الثاني: طريقة إعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى

إن مهمة إعداد الموازنة التقديرية في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى من اختصاص مكتب الميزانية والمحاسبة التابع للمديرية الفرعية للمالية والوسائل حيث يقوم موظفي هذا المكتب في آخر السنة بإعداد الحساب المالي أو كما يسمى الوضعية المالية للمؤسسة ويتم من خلال مقارنة الإلتزامات أو التكاليف التي تحملتها فعلا مع النفقات التقديرية التي تحتوي عليها الموازنة التقديرية من أجل استخراج الأرصدة في نهاية السنة التي تأخذ أحد الشكلين التاليين:²

أولاً: الأرصدة المدينة: وتعني أن التكاليف التي تحملتها المؤسسة فعلا أقل من تلك المتوقع صرفها وهنا نميز حالتين: أن تقديرات المؤسسة كانت جيدة كلما اقتربت هذه الأرصدة من الصفر مما يعني حسن التسيير والتقدير في استغلال موارد المؤسسة أما إذا كانت الأرصدة بعيدة جدا عن الصفر فهذا يعني أنه لم يكن هناك تحكم جيد في توزيع الإيرادات على النفقات خلال السنة.

¹ الملحق رقم (04) حساب الوضعية المالية لنفقات التسيير لسنة 2018.
² كمال صويح، بوقجوة عبد الغاني، دور الموازنة على أساس الأنشطة ABB في تحسين أداء المؤسسة، دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى جيجل، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2019، ص 99.

ثانياً: الأرصدة الدائنة: وتعني أن التكاليف التي تحملتها المؤسسة فعلا كانت أكبر من تلك المتوقع صرفها مما يعني وجود سوء تسيير في استغلال موارد المؤسسة وعدم قدرتها على السيطرة على التكاليف.

بالإضافة إلى الإطلاع على جل السجلات بالمؤسسة (دفاتر وسجلات متعلقة بالمحاسبة العمومية، دفتر يتعلق بالوضع المالية الحساب الإداري، دفاتر متعلقة بالمخزون، دفاتر خاصة بالصيدلية، دفتر طب العمل، ودفاتر متعلقة بأعمال الصيانة....، يمكن استخلاص طريقة إعداد الموازنة التقديرية بالمؤسسة الإستشفائية حيث تعتمد التقديرات في جلها على الموازنة التقديرية بالنسبة للسنة السابقة مع مراعاة التكاليف التي تحملتها المؤسسة فعلا خلال السنة الماضية ويمكن توضيح طريقة إعداد التقديرات كالتالي:¹

(1) نفقات المستخدمين:

عادة لا يكون هناك عمل كثير في هذا النوع من النفقات حيث تعمل مصلحة الموارد البشرية على تقدير عدد المناصب التي يمكن فتحها خلال العام مع تقدير التكاليف المتعلقة بها وإضافتها لتقديرات السنة المنقضية أو مباشرة من خلال التجربة المكتسبة لدى الموظفين حيث تضاف للتقديرات كل عام نسبة مئوية.

(2) نفقات التسيير:

في هذا النوع من التقديرات هناك نقاط جوهرية لا بد من أخذها في الحسبان عند القيام بالتقديرات نلخصها فيما يلي:

- ❖ **مشاريع جديدة:** حيث يتم إشراك رؤساء المصالح في تقدير المشاريع الجديدة بسبب معرفتهم التطورات التي تكون لها انعكاسات مالية بارزة مقارنة بالسنة الماضية بالإضافة إلى تمكنهم من التعبير عن الموارد الضرورية لتنفيذ هذه المشاريع؛
- ❖ **الديون:** حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار الديون المتركمة على عاتق المؤسسة قبل الشروع في عملية التقدير؛
- ❖ **مستوى النشاط:** حيث يتم التفريق بين النفقات الثابتة والمتغيرة سواء بالزيادة أو بالنقصان من أجل توزيع الموارد على هذه النفقات؛

تجدر الإشارة إلى أن المدير هو الذي يعمل على الربط بين مختلف المكاتب في المؤسسة ومكتب الميزانية والمحاسبة من أجل الإلمام بكل هذه المعلومات من طرف هذا الأخير.

بعد ذلك يجتمع هذا المجلس الإداري للمناقشة والموافقة والمصادقة على المشروع التمهيدي للموازنة التقديرية وتقوم بإرساله إلى الوزارة الوصية (وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات) مع العلم أن احتياجات تكون مبررة بالكامل.

مثال تطبيقي عن طريقة إعداد الموازنة التقديرية في المؤسسة الإستشفائية محمد الصديق بن يحي

بهدف إقرار المشروع التمهيدي للموازنات التقديرية للسنة الجديدة فإن مدير المستشفى أو رئيس المجلس الإداري يقوم باستدعاء أعضاء المجلس في اجتماع عادي لها بخصوص جدول أعماله لدراسة ومناقشة الموازنات التقديرية، ولدى تفحصهم لمختلف الأبواب وفصول هذه الموازنة فإن أعضاء المجلس أن يوجهوا كل الأسئلة والاستفسارات التي من شأنها أن تبصرهم حول السياسة العامة بالمستشفى والتي هي مترجمة من خلال التقارير المالية، كما لهم أن يقترحوا كل التعديلات التي يرونها ضرورية وبعد النقاش العام والأخذ بعين الاعتبار بعض الآراء والإقتراحات، فإنه يتم إقرار هذه المشاريع ويكون ذلك بأغلبية الأعضاء الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات فإنه يرجح صوت رئيس المجلس وبعدها ترسل نسخ إلى مديرية الصحة للولاية وإلى الوالي وإلى رئيس المجلس الشعبي وإلى الوزارة الوصية، يرفع مشروع الموازنة بالإضافة إلى تقرير تبريري تلخص فيه احتياجات السنة الجديدة إلى الوزارة الوصية التي بدورها تقوم بإعداد مشروع تمهيدي لها تأخذ بعين الاعتبار الخطة العامة للدولة وكذا الموارد المتاحة لها ومن ثم ترفع مشروعها التمهيدي مرفقا بالتبريرات

¹ نفس المرجع السابق، ص 99.

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

لاحتياجات السنة الجديدة لوزارة المالية من أجل مناقشته الأولية لهذا المشروع، بالإضافة للمشروعات التمهيدية الأخرى لمختلف القطاعات الوزارية في الدولة ليصبح قانون المالية للسنة الجديدة جاهزا للمناقشة والمصادقة عليه من طرف الحكومة، ليقوم رئيس الحكومة بعدها بتقديم هذا المشروع لرئيس المجلس الشعبي الوطني الذي يعرضه بدوره على لجنة خاصة لدراسته قبل استدعاء نواب الأمة لمناقشة هذا المشروع التمهيدي بحضور أعضاء الحكومة للدفاع على مشروعهم المعد، وفي نهاية الجلسة يتم التصويت إما بالمصادقة عليه أو عدم المصادقة ليرفع لرئيس الجمهورية بعد المصادقة عليه للإمضاء عليه في آخر يوم من السنة ويتم نشره في الجريدة الرسمية وعلى مستوى وزارة المالية تقوم بتوزيع الإعتمادات على مختلف الحقايب الوزارية، فتقوم وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات باستلام الإعتماد الخاص بها من طرف وزارة المالية لتقوم بدورها على توزيع الإعتمادات على الولايات، وعند تلقي المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي الإعتمادات المرصودة لها فإن مدير المستشفى يقوم بإعداد الموازنة النهائية الخاصة بالسنة المالية المعنية وهذا يعني توزيع الإعتمادات على شكل فصول تحتوي على أبواب وهي بدورها تحتوي على مواد بعد ذلك يتم استدعاء مجلس الإدارة للمصادقة على هذا التوزيع المفصل للإعتمادات، وبعد المناقشة الموسعة لكل جوانب الموازنات والتعديلات الممكنة على التوزيع تتم الموافقة على الوثيقة بأغلبية الأصوات ثم ترسل هذه الموازنة مصحوبة بمدولة المجلس الإداري إلى السلطة الوصية بالولاية، والتي تقوم من خلال مصالحها التقنية المختصة بتفحص دقيق للتوزيع المالي للإعتمادات وعندها تعطى تأشيرة المصادقة على الموازنة أو تعيدها إلى المستشفى مع إرفاقها ببعض الملاحظات لتبرير عدم المصادقة وذلك في حالة أخطاء أو معاينة أو عدم احترام للإجراءات القانونية لتوزيع الإعتمادات وتستطيع أن تطلب من المجلس الإداري إعادة النظر في الموازنة التقديرية وبعدها تتم المصادقة عليها وبذلك تصبح الموازنة النهائية قابلة للتنفيذ وفي الأخير يتم إرسال نسخة منها (مصادق عليها) إلى السيد وزير الصحة وأخرى إلى السيد وزير المالية.

مثلا في فرع النفقات العنوان الثاني منه نفقات التسيير الباب 13 منه (الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية) يتضمن مبلغ 154.000.000.00 دج بعد التعديل الذي قامت به المؤسسة والذي سيتم التطرق له لاحقا ولدى المؤسسة الحق في توزيع مبلغ هذا الباب على مواد هذا الباب حسب احتياجاتها والجدول الموالي يوضح توزيع هذا المبلغ حسب احتياجات المؤسسة خلال سنة 2018

الجدول رقم (03-04): توزيع مبلغ الباب الثالث عشر: (الأدوية، المواد الصيدلانية، والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية) من نفقات التسيير على مواد الباب

العناصر	الإعتمادات
المادة 1: الأدوية	29 000 000
المادة 2: المفاعلات ومواد المخابرة	7 000 000
المادة 3: أفلام ومواد التصوير والكشف	3 000 000
المادة 4: ضمادات	5 000 000
المادة 5: غازات طبية وأخرى	30 879 994
المادة 6: أدوات	1
المادة 7: مستهلكات غير منسوجة	55 420 003
المادة 8: أجهزة طبية وبرامج موجهة لتشخيص الأمراض والوقاية والعلاج	1
المادة 9: مواد ومستهلكات خاصة بطب الأسنان	1
المادة 10: مواد أخرى موجهة للطب الإنساني	400 000
المادة 11: السنة المالية المقفلة	23 300 000
مجموع الباب 13	154 000 000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الموازنة التقديرية لسنة 2018- الملحق رقم (01)-.

وأيضا في فرع النفقات العنوان الثاني (نفقات التسيير) الباب الخامس عشر منه (اقتناء وصيانة العتاد الطبي وملحقاته والأدوات الطبية) يتضمن مبلغ 45.000.000 دج لدى المؤسسة الحق في توزيع مبلغ هذا الباب

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

على مواد هذا الباب حسب احتياجاتها والجدول الموالي يوضح توزيعه حسب احتياجات المؤسسة خلال سنة 2018:

الجدول رقم (03-05): توزيع مبلغ الباب الخامس عشر (اقتناء وصيانة العتاد الطبي وملحقاته والأدوات الطبية)

الإعتمادات	العناصر
20 000 000	المادة 1: اقتناء عتاد طبي
3 000 000	المادة 2: اقتناء وسائل طبية
6 000 000	المادة 3: اقتناء ملحقات طبية وجراحية
4 799 999	المادة 4: منقولات طبية
1	المادة 5: عتاد العلاج المهني، إعادة تكييف، إعادة إدماج المرضى والفحوصات الطبية
5 000 000	المادة 6: مصاريف الصيانة وإصلاح العتاد الطبي بما فيها قطع الغيار
6 200 000	المادة 7: السنة المالية المقفلة
45 000 000	مجموع الباب الخامس عشر

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على حساب الوضعية المالية- الملحق رقم (04).

المطب الثالث: التعديلات والتحويلات الطارئة على الموازنة التقديرية للمؤسسة العمومية الإستشفائية

قد تقع على الموازنة التقديرية للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي الإستثناءات خلال قيامها بنشاطها.

وللإلمام أكثر بكل نواحي الموازنة التقديرية في المؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة وكما أشرنا سابقا يمكنها إجراء تعديلات على موازنتها متى تطلبت الحاجة وعلى هذا الأساس فقد قامت المؤسسة بتعديلين خلال سنة 2018 على مستوى الموازنة التقديرية على مستوى الباب الثالث عشر (الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة للطب الإنساني والأجهزة الطبية) حيث طرأ التعديل الأول في المادة الخامسة (غازات طبية وأخرى) بمبلغ 20.000.000 دج، أما التعديل الثاني فقد طرأ على الباب نفسه في المادة الثانية (مفاعلات و مواد المخابرة) بمقدار 676.515 دج والمادة الحادي عشر (السنة المالية المقفلة) بمقدار 158.423.485 دج بالإضافة إلى التعديل في المادة الأولى (المياه، الغاز، الكهرباء، الوقود والطاقة الشمسية) من الباب السادس (تكاليف ملحقة) والجدول التالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

الجدول رقم (03-06): التعديلات الطارئة على الموازنة التقديرية للمؤسسة الاستشفائية لسنة 2018

الموازنة الأولية 2019	الموازنة المعدلة رقم 2 ل 2018	التعديل 2	الموازنة المعدلة رقم 1 ل 2018	التعديل 1	الموازنة الأولية	البيان
						مجال التعديل
		1 150 000				الباب السادس
		159100000		20 000 000		الباب الثالث عشر
1 378 265 000	1 536 825 000	160 250 000	1 376 575 000	20 000 000	1 356 575 000	الإيرادات
						النفقات
1054620000					1 033 620 000	العنوان 1: نفقات المستخدمين
323 645 000	503 205 000	160 250 000	342 955 000	20 000 000	322 955 000	العنوان 2: نفقات التسيير
						مقدار الاستهلاك
949 093 788	911 258 040.2					نفقات الموظفين
257 291 782.5	389 310 058.8					نفقات التسيير

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مقابلة مع مكتب المحاسبة والميزانية.

كما يمكن للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي القيام بتحويلات مالية متى تطلبت الحاجة لكن هذه التحويلات المالية تكون قائمة على مبدأ أن تكون داخل الباب أي بين مادة وأخرى، فلا يمكن القيام بتحويلات من باب إلى آخر إلا بعد موافقة مدير المستشفى والمثال التالي يوضح الفكرة أكثر، حيث قامت المؤسسة بتحويل مبلغ مالي من الفصل الأول (النفقات) العنوان الأول والثاني بالإضافة إلى تحويل جزء من نفقات المستخدمين من الباب الثاني (التعويضات والمنح المختلفة) المادة العاشرة (مصالح الدعم لنشاطات الصحة) والمبالغ الإجمالية 238.248,80 دج وتحويل مبلغ 226.000 دج إلى كل من المواد التالية 2 و7 و8 و32، وكذلك بالنسبة إلى العنوان الثاني نفقات التسيير حيث قام بتحويل جزء من الباب 18 (مصاريف التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة) المادة 03 (المصارف المتعلقة بالأدوية والمستهلكات الطبية) والمبالغ الإجمالية 8.596.000 دج وتحويل مبلغ 85.950.000 دج إلى الباب الرابع عشر (نفقات النشاطات العلمية للوقاية) إلى كل من المواد 1 و4 والجدول التالي يوضح ذلك:

❖ تحويلات خاصة بنفقات المستخدمين:

الجدول رقم (03-07): المواد المراد التحويل منها من نفقات المستخدمين

الإعتمادات			العناوين	التقيد		
جديدة	ملغاة (المحولة)	الممنوحة		المادة	الباب	العنوان
12 248.8	226 000	238 248.8	تعويض مصالح الدعم لنشاطات الصحة	10	2	1
12 248.8	226 000	238 248.8	المجموع			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع السابق.

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

الجدول رقم (03- 08): المواد المحول إليها من نفقات المستخدم

الإعتمادات			العناوين	التقيد		
جديدة	المنقولة المحولة	الممنوحة		المادة	الباب	العنوان
60 000	60 000	0	تعويض عن خطر العدوى	2	2	1
170 226	153 000	17 225.69	تعويض التأهيل	7	2	1
28 225.7	11 000	17 225.69	تعويض التأطير	8	2	1
7 634	2 000	5 634	تعويض الإلزام في العلاج المتخصص	32	2	1
266 085	226 000	40 085.38	المجموع			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المرجع السابق.

❖ التحويلات الخاصة بنفقات التسيير

الجدول رقم (03- 09): المواد المراد التحويل منها من نفقات التسيير

الإعتمادات			العناوين	التقيد		
جديدة	المنقولة المحولة	الممنوحة		المادة	الباب	العنوان
1 000	8 595 000	8596 000	المصاريف المتعلقة بالأدوية والمستهلكات الطبية	3	18	2
1000	8 595 000	8 596 000	المجموع			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المرجع السابق.

الجدول رقم (03- 10): المواد المحول إليها من نفقات التسيير

الإعتمادات			العناوين	التقيد		
جديدة	المنقولة المحولة	الممنوحة		المادة	الباب	العنوان
7 284 980	3 884 980	3 400 000	الحقن الأمصال المفاعلات وأوساط مغذية	1	14	2
4 710 021	4 710 020	1	مواد الوقاية	4	14	2
11 995 001	8 595 000	3 400 001	المجموع			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المرجع السابق.

من خلال ما سبق يمكن استنتاج النقاط التالية:

- ✓ أن إعداد الموازنة التقديرية وفق الأسلوب التقليدي يؤثر على تقديرات الموازنة بحيث تفتقر هذه الأخيرة إلى الأساس العلمي وتكون جزافية ومبالغ فيها؛
- ✓ ضعف أسلوب الموازنة المتبع من طرف المؤسسة في تقديم المعلومات والتقديرات المفيدة لمتخذي القرار على مستوى المؤسسة، وكمثال عن هذا كثرة التحويلات المالية التي تقوم بها المؤسسة وهذا راجع إلى اعتمادها على تقديرات السنوات السابقة لتقدير نفقات السنة الجديدة؛

- ✓ تركز على انصياع الموظفين في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي للإدارة العليا وبالتالي قتل روح الإبداع وابتعادهم عن الإهتمام بتحقيق الأهداف الإستراتيجية؛
- ✓ عدم اعتماد المؤسسة على نظام التكاليف في تحديد تقديراتها؛
- ✓ اعتمدت المؤسسة على المقاييس المالية فقط مما يؤدي إلى إعداد موازنات تعطي تقارير عن تكاليف الموارد المستهلكة من قبل الخدمات لكنها لا تقدم معلومات عن العيوب المرتبطة بالإنتاج (تقديم الخدمة)؛
- ✓ يعد مستشفى محمد الصديق بن يحي من المنظمات الصحية الرئيسية في ولاية جيجل ويعالج أنواع الأمراض الباطنية والجراحية العامة والتخصص... كما يحتوي على عدد كبير من الأجهزة الحديثة والمتطورة ويقدم العديد من الخدمات العلاجية، إلا أن مستشفى محمد الصديق بن يحي كما هو حال أغلب المؤسسات الحكومية الموجودة في الجزائر يفتقر إلى نظام تكاليف يساهم في توفير المعلومات الكفوية الدقيقة والملائمة، والتي يمكن الإستفادة منها في التخطيط والرقابة بهدف توجيه الإنفاق على الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة لكل خدمة مقدمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي يكون بالإمكان تخفيض التكاليف وتشخيص الإنحرافات ومعالجتها.

المبحث الثالث: طريقة إعداد الموازنة نظام الصفرية ونظام الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي وتأثير العلاقة التكاملية بينهم على أداء إدارة المستشفى

سنحاول من خلال هذا المبحث تطبيق الموازنة الصفرية عن طريق تحديد وحدات القرار، ومن ثم فحص وتحليل وترتيب المجموعات القرارية، وبعد ذلك سنعمل على إعداد الموازنة الصفرية والخطوة الموالية نقوم بإعداد الموازنة على أساس الأنشطة بناء على نظام التكاليف على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية، لنرى بعد ذلك أثر العلاقة التكاملية بينهما على أداء إدارة المستشفى.

المطلب الأول: طريقة إعداد نظام الموازنة الصفرية

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بإعداد الموازنة الصفرية بالمؤسسة الإستشفائية

أولاً: تحديد وحدات القرار بمستشفى محمد الصديق بن يحي:

لا شك أن الإلمام بطبيعة نشاط المؤسسة الإستشفائية محمد الصديق بن يحي حيث قيامها بالخدمات الطبية ومعرفة كافة جوانب النشاط أمر ضروري ولازم لتحديد وحدات القرار لأن هذه الوحدات ما هي إلا عبارة عن الأنشطة التي تؤدي بالمستشفى وبالتالي فهم طبيعة النشاط سوف يساعد على تحديد وحدات القرار ويساعد أيضا على تحديد وحدات القرار.

1) **تحديد وحدات القرار:** لا شك أن الخطوة الأولى في تطبيق الأساس الصفري هي تحديد وحدات القرار وقد تكون هذه الخطوة أهم نقطة في التطبيق ويقصد بها "أنها النشاط أو البرنامج أو مركز التكلفة الذي أصبح يتخذ بصدده قرار ويمكن تحديد وحدات القرار بناء على الهيكل التنظيمي بحيث تهدف هذه الخطوة إلى التعرف على الهيكل التنظيمي والتحقق من مدى ملائمة لتطبيق الموازنة الصفرية وإجراء إعادة التنظيم وعليه يجب تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية المتوافق مع مفهوم الموازنة الصفرية.

وبناء على هذا الهيكل فإنه يتم تمييز قسمين في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي التي لكل منها عائدها المتميز وتكلفته التي يمكن قياسها وتتمثل هذه الأقسام في :

أ) القسم الإداري والعمومي:

وتتمثل في خدمات إدارة المستشفى، الصيانة، التنظيف، الحراسة، المخزن، المطبخ، توفير المستلزمات.....

(ب) القسم الطبي:

ينقسم إلى الأقسام الطبية التقنية والأقسام الإستشفائية وسنكتفي بشرح القسم الإستشفائي لأن وحدة القرار المراد دراستها تكون ضمن القسم الإستشفائي كالتالي:

- ❖ قسم الطب الباطني؛
- ❖ قسم الأمراض المعدية؛
- ❖ قسم الجراحة؛
- ❖ قسم طب الأطفال؛
- ❖ قسم أمراض الأطفال النساء والتوليد.

وبعد أن يتم تحديد وحدات القرار بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي كما هو موضح في الأعلى يتم دراسة كل وحدة قرار من حيث العمل الحالي وإمكانية تحسينه ووضع بدائل معينة (حزم القرار) لتنفيذ الهدف المطلوب وقد تكون البدائل متعارضة فيتم اختيار إحداها وقد تكون متزايدة في مستوى الجهد فيتم اختيار المستويات

ولتطبيق موضوع الدراسة على المؤسسة محل الدراسة تم اختيار وحدة القرار " قسم الجراحة" وتحديد حزم القرار بالنسبة لهذا النشاط وما ينطبق على القسم الجراحي ينطبق على باقي الأقسام طالما أن الهدف واحد هو أداء الخدمات الصحية والطبية.

ثانيا: طريقة إعداد الموازنة الصفرية

نقوم أولا بإعداد الموازنة الصفرية ثم القيام بالتحليل المناسب، ولتطبيقها يجب على الأقل توفر الموازنة العامة والموازنة على أساس الأنشطة للقسم الجراحي،

(أ) إعداد الموازنة الصفرية

قبل البدء في إعداد الموازنة الصفرية لسنة 2018 لا بد من توفر المعلومات المتعلقة بالموازنة العامة لسنة 2018 والجدول التالي يوضح ذلك:

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

الجدول رقم (3-11): تقديرات والتزامات الموازنة العامة للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى لسنة 2018

البيان	التقديرات	التزامات (الإستهلاك الفعلي)	الرصيد
مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين	270 200 000	253 667 238.1	16 532 761.91
التعويضات والمنح المختلفة	400 000 000	370 559 024.9	29 440 975.1
مرتبات المستخدمين المتعاقدين	85 800 000	83 830 856.11	1 969 143.89
الأعباء الإجتماعية للمستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين	233 000 000	15 898 4954.3	74 015 045.68
الأعباء الإجتماعية للمستخدمين المتعاقدين	23 000 000	22 595965.76	404 034.24
المساهمات في الخدمات الإجتماعية	21 620 000	21 620 000	0
مجموع العنوان الأول نفقات المستخدمين	1 033 620 000	911 258 039.2	122 361 960.8
تسديد المصاريف	4 268 001	4 823 901.9	-555 900.9
مصاريف قضائية وتعويضات مستحقة على عاتق الدولة	181 000	21 501 401.89	-21 320 401.89
عتاد وأثاث	8 282 000	14 416 486.55	-6 134 486.55
اللوازم	11 366 329	13 165 617.49	-1 799 288.49
ألبسة	1 603 250	1 603 250	0
تكاليف ملحقة	20 804 000	21 051 381.03	-247 381.03
حظيرة السيارات	5 248 500	6 210 423.33	-961 923.33
صيانة وتصليح المنشآت القاعدية	8 724 649.54	11 706 057.04	-2 981 407.5
مصاريف التكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهل والتربص للمستخدمين	1 340 000	1 275 877.5	64 122.5
تغذية ومصاريف الإطعام	4 625 6475	48 186 111.65	-1 929 636.65
الإيجار	410 000	4 612 587.11	-4 202 587.11
الأدوية، المواد الصيدلانية، والمواد الأخرى الموجهة للطب الإنساني والأجهزة الطبية	327 824 975.5	1 759 667 028	-1 431 842 052
نفقات النشاطات العلمية للوقاية	12 147 920	17 431 661.19	-5 283 741.19
اقتناء وصيانة العتاد الطبي وملحقاته والأدوات الطبية	46 976 000	69 571 319	-22 595 319
مصاريف التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة	7 772 000	139 302	7 632 698
مجموع الباب الثاني نفقات التسيير	503 205 100	1 995 362 405	-1 492 157 305

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على الملحق رقم 6.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه بالنسبة لنفقات المستخدمين كانت تقديرات المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى والمقدرة 1.033.620.000 دج أكبر من التزاماتها، حيث سجل أكبر تقدير في باب التعويضات والمنح المختلفة بنسبة بلغت 38.70%، بينما سجل أقل تقدير في باب المساهمات في الخدمات الإجتماعية بنسبة بلغت 2.09% ونفس الشيء بالنسبة للإلتزامات، وهذا ما أدى إلى حدوث إنحرافات بنسب

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

متفاوتة، ومنه فقد سجل باب الأعباء الإجتماعية للمستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين نسبة 31.70% وعلى العكس من ذلك سجل باب الأعباء الإجتماعية للمستخدمين المتعاقدين أقل إنحراف بنسبة بلغت 1.75%، والملاحظ أن المؤسسة لم توفق في وضع تقديراتها إلا فيما يخص باب المساهمات في الخدمات الإجتماعية حيث كانت تقديراتها مساوية للإلتزاماتها حيث بلغ كليهما مبلغ 21.620.000 دج.

من الجدول أعلاه نلاحظ أن تقديرات المؤسسة بالنسبة لنفقات التسيير كانت أقل من إلتزامات، حيث كانت نسبة التنفيذ الفعلي ضعيفة وخاصة في باب مصاريف التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة، ونلاحظ أن نسبة الإنفاق الفعلي في بعض البنود لا تتناسب مع ما وضع من تخصيصات سنوية حيث أن اغلب بنودها كانت فيها تجاوزات، فعلى سبيل المثال بند المصاريف القضائية والتعويضات سجل تجاوز بنسبة 13% من نسبة تخصيص هذا التبوب، وهذا مؤشر يدل على أن السبب في عدم تنفيذ البنود هو تغطية العجز الحاصل في نفقات المصاريف القضائية والتعويضات هذا التجاوز هو بمثابة مستحقات على المؤسسة الإلتزام بها، ومما سبق نلاحظ أيضا أن الإنحرافات في نفقات التسيير كانت كبيرة جدا وذلك بمقدار 294.54%، حيث يعود أكبر إنحراف في نفقات التسيير للمصاريف القضائية والتعويضات، وقد كانت إلتزاماتها أكبر من تقديراتها بانحراف سالب قدره 11.779,2% وهذا راجع إلى الديون المالية الواقعة على عاتق المؤسسة للسنوات السابقة، ونفس الشيء بالنسبة لباب الأدوية والمواد الصيدلانية بانحراف سالب قدره 435.77% راجع إلى الدولة التي تمنح إعتماد أقل من المبلغ الذي يتم به إقتناء الأدوية من الصيدلالية المركزية*.

على ضوء ما سبق نستنتج:

- كون أغلب التخصيصات التي لم تنفذ غير مهمة ومغفلة توضع من قبل الوزارة بدون طلب من المستشفى؛
- المركزية في الصرف من قبل المستشفى والصرف يعد من صلاحيات مدير المستشفى؛
- قلة معرفة الكادر المحاسبي المتخصص في قسم الشؤون المالية والمحاسبية المسؤول عن إعداد الموازنة بالاحتياجات الفعلية بالإضافة إلى عدم التنسيق والتعاون بين وزارة المالية وتشكيلات وزارة الصحة المتمثلة بالمستشفيات وغيرها؛
- استخدام البنود غير المنفذة للتحويل من بند إلى آخر لتغطية التجاوز أو العجز الحاصل في الأبواب.

من الجدول السابق يمكن استخلاص الموازنة العامة والموازنة الصفرية للمؤسسة: فبالنسبة للموازنة العامة فإن موازنة إيراداتها مذكورة في الملحق رقم 06، أما فيما يخص الموازنة الصفرية فإن موازنة إيراداتها فتكون كالتالي:

الجدول رقم (3-12): إيرادات الموازنة الصفرية للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي لسنة 2018

المبلغ	البيان
1 318 391 794	مساهمة الدولة
84 374 523.55	مساهمات هيئات الضمان الإجتماعي
4000 000	إيرادات متحصل من نشاط المؤسسة
1 406 766 318.68	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول رقم (3-11) والملحق رقم 06.

* نسبة الإنحراف = الإنحرافات (الرصيد) / التقديرات × 100، نسبة التنفيذ الفعلي = الإلتزامات / التقديرات.

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

بالإعتماد على الجدول (3-11) فإن نفقات الموازنة الصفرية تكون كالتالي:

الجدول رقم (3-13): نفقات الموازنة الصفرية للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي لسنة 2018

البيان	ميزانية المستشفى	الموازنة الصفرية	الفرق
مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين	270 200 000	253 667 238.1	16 532 761.91
التعويضات والمنح المختلفة	400 000 000	370 559 024.9	29 440 975.1
مرتبات المستخدمين المتعاقدين	85 800 000	83 830 856.11	1 969 143.89
الأعباء الإجتماعية للمستخدمين المرسمين و المتربصين والمتعاونين	233 000 000	158 984 954.3	74 015 045.68
الأعباء الإجتماعية للمستخدمين المتعاقدين	23 000 000	22 595 965.76	404 034.24
المساهمات في الخدمات الإجتماعية	21 620 000	21 620 000	0
مجموع الباب الأول: نفقات المستخدمين	1 033 620 000	911 258 039.18	122 361 960.82
تسديد المصاريف	4 268 001	4 268 001	0
مصاريف قضائية وتعويضات مستحقة على عاتق الدولة	181 000	181 000	0
عتاد وأثاث	8 282 000	8 282 000	0
لوزام	11 366 329	11 366 329	0
ألبسة	1 603 250	1 603 250	0
تكاليف ملحقة	20 804 000	20 804 000	0
حظيرة السيارات	5 248 500	5 248 500	0
صيانة وتصلح المنشآت القاعدية	8 724 649.54	8 724 649.54	0
مصاريف التكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهل والتربص للمستخدمين	1340 000	1 275 877.5	64 122.5
تغذية ومصاريف الإطعام	46 256 475	46 256 475	0
الإيجار	410 000	410 000	0
الأدوية، المواد الصيدلانية، والمواد الأخرى الموجهة للطب الإنساني والأجهزة الطبية	327 824 975.5	327 824 975.5	0
نفقات النشاطات العلمية للوقاية	12 147 920	12 147 920	0
اقتناء وصيانة العتاد الطبي وملحقاته والأدوات الطبية	46 976 000	46 976 000	0
مصاريف التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة	7 772 000	139 302	7 632 698
مجموع الباب الثاني: نفقات التسيير	503 205 100	495 508 279.50	7 696 820.50
المجموع الكلي	1 536 825 100	1 406 766 318.68	130 058 781.32

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على الجدول رقم (3-11).

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه بالنسبة لنفقات المستخدمين فالموازنة العامة للمستشفى كانت مُبالغ فيها حيث وضعت تقديرات أكبر من الإحتياجات الفعلية، وعليه يجب على المؤسسة تخفيض الموازنة العامة بإجمالي قدره 122.361.960,8 دج لتحقيق مقدار الاستهلاك الفعلي لأن الموازنة الصفرية تعتمد على مقدار الإحتياج الفعلي ويتم تحويل الفائض بين الموازنة الصفرية والموازنة العامة إلى مواد أخرى.

من خلال الجدول رقم (3-13) فإن نفقات التسيير كانت التزاماتها أكبر من الإحتياجات باستثناء مصاريف التكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهل والتربص للمستخدمين، مصاريف التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة، مما يعني أن الموازنة العامة غير كافية، فهي في الحالة العادية عندما تصادف مثل هذه الحالات تقوم بإجراء تحويلات بين الأبواب لتغطية هذا العجز وهذا يعتبر من مساوئ الموازنة العامة، والموازنة الصفرية جاءت لحل هذه المشكلة حيث أنه في الجدول السابق تم وضع الموازنة الصفرية بمقدار التقدير وبالتالي التخلص على سبيل المثال من مبلغ قدره 21.320.401,89 دج فيما يخص باب المصاريف القضائية والتعويضات، أما فيما نفقات الإيجار فتم ترشيد تكلفتها بمبلغ 4.202.587,11 دج من ديون السنوات السابقة أو تخفيض غرامات التأخير، ومما سبق نستنتج أنه باستخدام الموازن الصفرية يمكن تفادي التحويلات التي تقوم بها المؤسسة لتغطية الإحتياجات الفعلية مما يعطي مؤشر غير إيجابي، فالمؤسسة لا تستطيع أن تصرف أكثر مما هو مقدر على عكس نفقات المستخدمين.

المطلب الثاني: طريقة إعداد نظام الموازنة على أساس الأنشطة

يتم إعداد الموازنة على أساس الأنشطة بناء على نظام محاسبة التكاليف والموازنة الصفرية

أولاً: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي

ليتم إعداد الموازنة على أساس النشاط للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي لا بد من تصميم التكاليف المبنية على أساس الأنشطة وأن خطوات تصميم ABC في هذا المستشفى:

- 1- تحديد وتحليل أنشطة المستشفى الرئيسية والفرعية؛
- 2- تحديد موجهات تكاليف الموارد في المستشفيات؛
- 3- تخصيص تكاليف الموارد على أنشطة المستشفى؛
- 4- اختيار موجهات تكاليف أنشطة المستشفى وتحديد حجمها ومعدلاتها؛
- 5- تخصيص الأنشطة على المنتجات؛
- 6- احتساب تكلفة المنتج الواحد.

أ) تحديد وتحليل أنشطة الرئيسية والفرعية

يمكن تحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية لمستشفى محمد الصديق بن يحي كالتالي:

- ❖ النشاط الجراحي: ويندرج تحته الأنشطة الفرعية التالية: التخدير، غرفة العمليات، صالات الجراحة العامة؛
- ❖ النشاط الطبي: ويندرج تحته الأنشطة الفرعية التالية: الرعاية، العلاج، زيارة الأطباء؛
- ❖ نشاط الخدمات الطبية: التعقيم والتطهير، الغازات الطبية وتجهيز أكياس الدم؛
- ❖ نشاط خدمات المريض: الغسيل، الإطعام والإيواء؛
- ❖ نشاط الأطفال والرضع: الأطفال والرضع؛
- ❖ نشاط خدمات التشخيص: الأشعة التحليل المخبر؛
- ❖ نشاط خدمات عامة: الإدارة، الصيانة، التنظيف، الحراسة، المخزن، المطبخ، توفير المستلزمات؛

ب) تحديد موجهات تكاليف الموارد في المستشفى

لا بد أن تكون هناك مجموعة من الموارد التي بدونها لا تستطيع المنظمات الصحية من إنتاج وتقديم خدماتها ووفقاً للنظام المحاسبي الحكومي المتبع في المستشفى فإن عناصر التكاليف التي تغطي عملية إنتاج وتقديم الخدمة الصحية تتكون من فصول النفقات الإجمالية التالية :

العنوان الأول: نفقات المستخدمين العنوان الثاني: نفقات التسيير

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

ولغرض تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى سيتم اعتماد النشاط الجراحي كعينة يمكن اعتماد نتائجها على الأنشطة الأخرى.

وفي هذه الخطوة سوف يتم تحديد بنود التكاليف الفرعية ضمن هذه الفصول والموجهات الملائمة التي ترتبط بعلاقة السبب والنتيجة مع الأنشطة الرئيسية والفرعية التي تستهلك هذه الموارد ويبين الجدول التالي التكاليف الفعلية، موجهاتها، حجم كل موجه للمستشفى عن السنة المنتهية 2018/12/31

الجدول رقم (3-14): أرصدة التكاليف الفعلية وموجهات التكلفة للمستشفى ل 2018

ت	اسم التكلفة	التكلفة	موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة
1	أجور الأطباء	20 075 898.9	حسب قائمة الرواتب	18 موظف
2	أجور الشبه الطبيين	48 694 058.59		68 موظف
3	أجور العمال	8 383 333.14		22 موظف
4	مستهلكات طبية	16 182 858.77	عدد المواد المطلوبة	/
5	تكاليف ملحقة	1 694 211.84	استهلاك الطاقة	/
6	تكاليف عامة أخرى	1 516 561.24	احتياجات كل نشاط	/
	المجموع	96546922.82		

المصدر: من إعداد الطالبين، بالإعتماد على كمال صويح، عبد الغاني بوقجوة، مرجع سبق ذكره، ص 108.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن موجهات التكلفة تمثلت بوحدة مادية (عدد المواد المطلوبة، استهلاك الطاقة...)، وذلك لأن هذه الأنشطة تقدم إلى فئة معينة من المرضى، خدمات طبية باستخدام موارد محددة مثل الكوادر الطبية، والأجهزة التقنية والمعدات والأدوات والمستلزمات والأدوية... وبالتالي هي أفضل موجهات للتكلفة والتي يمكن على أساسها تحميل الخدمات للتكاليف هذه الأنشطة.

(ت) تخصيص تكاليف الموارد على أنشطة المستشفى:

بعد أن يتم تحديد تكاليف وإنتاج الخدمة الصحية في الخطوة السابقة تأتي هذه الخطوة لكي يتم تخصيص الموارد على أنشطة المستشفى واستناد إلى تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالتكاليف كما يأتي:

- ❖ إذا كان النشاط سببا واضحا ومباشرا في حدوث التكلفة فإن عملية تخصيص التكاليف سوف تكون مباشرة للنشاط الذي تسبب في حدوث التكلفة وهذا ما يسمى التكلفة المباشرة؛
- ❖ أما في حالة عدم وجود علاقة سببية مباشرة بين التكلفة والنشاط الذي تسبب في حدوثها ففي هذه الحالة لا بد من استعمال موجهات مناسبة للتكلفة لتعيينها على الأنشطة التي استفادت منها في القيام بمهامها وهذا ما يعرف بالتكلفة غير المباشرة وسيتم استعمال موجهات التكلفة التي حددت في الخطوة 2 لتخصيص هذه البنود من التكاليف على أنشطة المستشفى التي حددت في الخطوة 1.

الجدول رقم (3-15): تخصيص تكاليف الموارد إلى الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2018

صالات الجراحة العامة		غرفة العمليات		التخدير		الأنشطة التكاليف
التكاليف	ع.م.ت	التكاليف	ع.م.ت	التكاليف	ع.م.ت	
18 617 753.57	12	1 458 145.33	6	/	/	أجور الأطباء
14 057 328.6	18	17 383 498.73	25	17 253 231.26	25	أجور الشبه الطبيين
3 270 901.12	8	2 858 769.6	8	2 253 662.42	6	أجور العمال
11 910 366.96	/	3 423 826.67	/	848 665.44	/	مستهلكات طبية
847 105.8	/	564 737.43	/	282 368.61	/	تكاليف ملحقة
919 356	/	423 216.15	/	173 989.09	/	تكاليف عامة أخرى
49 622 812.05	/	26 112 193.91	/	20 811 916.82	/	إجمالي التكاليف

المصدر: المرجع السابق ص 108.

ث) اختيار موجبات تكاليف أنشطة المستشفى وتحديد حجمها ومعدلاتها

وبعد أن يتم تحديد تكاليف أنشطة المستشفى عينة البحث تأتي هذه الخطوة ليتم من خلالها اختيار موجبات التكلفة المناسبة لكل نشاط وتحديد أحجامها اعتماداً على ما هو متوفر من بيانات في الوثائق والسجلات الخاصة بتنفيذ الأنشطة المختلفة في المستشفى وبموجب هذه الموجبات يتم التوصل إلى معدل تحميل التكلفة لكل نشاط من أنشطة المستشفى من خلال المعادلة التالية:

$$\text{معدل تحميل تكلفة النشاط} = \frac{\text{تكلفة النشاط}}{\text{كمية موجه التكلفة للنشاط}}$$

الجدول رقم (3-16): الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي وموجبات التكلفة

عدد المرضى	عدد مرات تهيئة الغرفة	عدد مرات التخدير	م التكلفة	الأنشطة
		×		التخدير
	×			غرفة العمليات
×				تهيئة صالات الجراحة العامة

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على كمال صويلح، بوقجوة عبد الغاني، مرجع سبق ذكره، ص 107.

الجدول رقم (3-17): أحجام موجبات التكلفة

صالات الجراحة العامة	غرفة العمليات	التخدير	المنتجات	الأنشطة
حجم موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة		
1 140	1 229	1 236		جراحة عامة
216	475	479		جراحة الأطفال
180	182	182		جراحة العيون
168	181	181		جراحة الأنف والحنجرة
60	80	83		جراحة الأعصاب
1 764	2 147	2 161		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نفس المرجع السابق، ص 110.

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

بعد تحديد الأنشطة الفرعية وموجهات التكلفة وأحجامها يتم احتساب معدلات التحميل والجدول يوضح موجهات التكلفة وأحجامها ومعدلات التحميل لكل نشاط فرعي

الجدول رقم (03-18): موجهات التكلفة وأحجامها ومعدلات التحميل لكل نشاط فرعي

الترتيب	الأنشطة	التكلفة	موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة	معدل تحميل تكلفة النشاط
1	التخدير	20 811 916.52	عدد جرعات التخدير	2 161	9 630.687 885
2	غرفة العمليات	26 112 193.91	عدد مرات تهيئة الغرفة	2 147	12 162.176 95
3	تهيئة صالات الجراحة العامة	49 622 812.05	عدد المرضى	1 764	28 130.845 83

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (03-15)، والجدول رقم (03-16).

ج) تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

في هذه المرحلة سيتم تخصيص تكاليف كل نشاط من الأنشطة على المنتجات التي يساهم في إنتاجها بحسب استفادة كل منتج منه باعتماد مقدار وحدات موجه تكلفة النشاط كمقياس لمدى استفادة المنتج من النشاط وبذلك يمكن استبعاد تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.

وتتمثل منتجات النشاط الجراحي بكافة أنواع العمليات الجراحية التي يقوم بإجرائها من جراحة عامة، جراحة الأطفال، جراحة العيون، جراحة العيون، جراحة الأنف والحنجرة، جراحة الأعصاب.

الجدول يبين تخصيص تكاليف كل نشاط فرعي من النشاط الجراحي على المنتجات المستفيدة حسب عدد وحدات موجه التكلفة لكل منتج من المنتجات.

الجدول رقم (03-19): تخصيص تكاليف الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي على منتجات النشاط لسنة 2018

الأنشطة	التخدير		غرفة العمليات		صالات الجراحة العامة	
	ع. م. ت	التكلفة	ع. م. ت	التكلفة	ع. م. ت	التكلفة
جراحة عامة CH.GLE	1 236	11 903 530.23	1229	14 947 315.47	1 140	32 069 164.25
جراحة الأطفال CH.I	479	4 613 099.497	475	5 777 034.051	216	6 076 262.699
جراحة العيون OPHT	182	1 752 785.195	182	2 213 516.205	180	5 063 552.249
جراحة الأنف والحنجرة O.R.L	181	1 743 154.507	181	2 201 354.028	168	4 725 982.099
جراحة الأعصاب NEURO	83	799 347.094	80	972 974.156	60	1 687 850.75
المجموع	2161	20 811 916.52	2147	26 112 193.91	1 764	49 622 812.04

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول رقم (03-18) والملحق رقم (03).

ولا بد من الإشارة هنا إلى أن عملية تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات تتضمن تخصيص تكاليف كافة الأنشطة التي أضافت قيمة إلى المنتج سواء كان نشاط إنتاجي أم نشاط خدمي، فلغرض احتساب تكلفة كل منتج من منتجات النشاط الجراحي لابد من تحديد مدى استفادتها من الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج من أنشطة المستشفى الأخرى، فعلى سبيل المثال هنالك العديد من الأنشطة التي تضيف قيمة لمنتجات النشاط الجراحي من الأنشطة الفرعية للنشاط الطبي أو النشاط التشخيصي للأمراض أو أنشطة الخدمات الطبية وخدمات المرضى،

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

فإن كل عدد من المرضى الذين أجريت لهم أي نوع من العمليات السالفة الذكر قد تم تحويلهم من نشاط العيادات الاستشارية وأجري لهم فحص دم أو تحاليل مختبريه أو أشعة أو تم تزويدهم بأكياس الدم والتغذية خلال رقدتهم في صالات قسم الجراحة، فإن كل ذلك يتطلب تحديد عدد موجهات التكلفة لقياس مدى استفادة كل منتج من تلك الأنشطة التي أضافت قيمة له، ولأن الهدف من تخصيص تكاليف الأنشطة وفقاً ل ABC في هذا البحث ليس لتحديد كلفة المنتج من هذا النشاط وإنما للإعداد الموازنة وكما تم تحديدها في الجدول.

ح) احتساب تكلفة المنتج الواحد: يتم احتساب تكلفة المنتج الواحد من خلال جمع التكلفة الكلية للأنشطة التي تصيف قيمة لكل نوع من المنتجات ومن ثم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة ويوضح الجدول عدد الوحدات المنتجة وتكلفة الوحدة من كل منتج في نشاط الجراحة العامة

الجدول رقم (03-20): تحديد تكلفة المنتج الواحد للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2018

تكلفة الوحدة المنتج	تكلفة النشاط				ع.و.م	المنتجات
	التكاليف الكلية	صالات الجراحة العامة	غرفة العمليات	التخدير		
47941.42	58 920 009.95	32 069 164.25	14 947 315.47	11 903 530.23	1 229	CH.GLE
34 666.09	16 466 396.25	6 076 262.699	5 777 034.051	4 613 099.497	475	CH.I
49614.58	9 029 853.649	506 3552.249	2 213 516.205	1 752 785.195	182	OPHT
47903.26	8 670 490.634	4 725 982.099	2201354.028	1 743 154.507	181	O.R.L
43252.15	3 460 172.001	1 687 850.75	972974.156	799 347.0945	80	NEURO

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الجدول رقم (03-20) والملحق رقم (03).

ثانياً: إعداد نظام الموازنة على أساس الأنشطة

هناك عدة خطوات يمكن إتباعها من أجل إعداد الموازنة لمستشفى محمد الصديق بن يحيى على أساس الأنشطة لسنة 2019 بالاعتماد على معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لعام 2018 والتي تم التوصل إليها في الفقرة الثانية من هذا البحث وهذه الخطوات هي:

تقدير حجم أهداف التكلفة والمنتجات، تقدير أحجام موجهات الأنشطة التي يتطلبها كل منتج، تقدير حاجة الأنشطة من الموارد وموجهاتها، تقدير تكلفة كل نشاط بتخصيص الموارد على الأنشطة، تقدير تكلفة كل منتج بتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات، إعداد الموازنة التشغيلية.

أ) تقدير حجم أهداف التكلفة والمنتجات

إن الموازنة التقديرية هي خطة لفترة مستقبلية لذا فإن إعدادها لمستشفى محمد الصديق بن يحيى يتطلب أولاً تقدير الأحجام للأهداف التكلفة أو المنتجات لكل نشاط من أنشطة المستشفى لأغراض البحث، ثم إعداد الموازنة على أساس النشاط للنشاط الجراحي 2019 كعينة يسترشد بها لإعداد الموازنات على أساس الأنشطة للأنشطة الأخرى في المستشفى وقد تم الحصول على التقديرات اللازمة لإعدادها من خلال المذكرة السابق ذكرها. قدرت أحجام منتجات النشاط الجراحي وفقاً للمتغيرات التي أمكن تحديدها لسنة 2019 حول أهداف التكلفة المتمثلة في مختلف العمليات الجراحية والرعاية الصحية ضمن تخصص النشاط الجراحي، وتلخصت بأن هناك زيادة متوقعة في عدد العمليات المتوقع خلال عام 2019 وتختلف هذه الزيادة من منتج لآخر حيث من المتوقع أن تكون النسبة الأكبر في الزيادة للعمليات في الجراحة العامة وجراحة الأطفال نتيجة للحوادث المختلفة من نزاعات عشوائية وحوادث الطرق، إلا أن الزيادة تكون بسيطة في عدد العمليات جراحة العيون وجراحة

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

الأنف والحجزة كون أن هناك مستشفيات خاصة في إعداد مثل هذه العمليات بالإضافة إلى الرغبة لدى المرضى لإجراء هذه العمليات في المستشفيات الخاصة لنوعية الخدمات المقدمة وسرعة مواعيد إنجازها. الجدول رقم (03-21): كمية المنتجات المتوقعة للنشاط الجراحي للمؤسسة الإستشفائية بجيجل لسنة 2019.

المنتجات	عدد الوحدات المنتجة 2018	عدد الوحدات المقدرة 2019
جراحة عامة	1229	1268
جراحة الأطفال	475	496
جراحة العيون	182	193
جراحة الأنف	181	190

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على كمال صويلح، عبد الغاني بوقجوة، مرجع سبق ذكره، ص 112.

ب) تقدير أحجام موجهات التكلفة التي يتطلبها كل منتج

نتيجة لاختلاف الزيادة المتوقعة في عدد العمليات المتوقع إجرائها خلال عام 2019 ستختلف نسب الزيادة نتيجة لاختلاف الزيادة المتوقعة في أحجام موجهات الأنشطة التي يتطلبها كل منتج والمتمثلة بعدد جرعات التخدير وعدد مرات تهيئة غرفة العمليات وعدد المرضى في صالات الجراحة العامة ويوضح الجدول أحجام الموجهات التقديرية للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي ل 2019 مقارنة مع أحجامها لسنة 2018 الجدول رقم (03-22): حجم موجهات التكلفة المتوقعة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2019

الأنشطة	موجهات الأنشطة	حجم موجه التكلفة ل 2018	حجم موجه التكلفة ل 2019
التخدير	عدد جرعات التخدير	2 078	2 180
غرفة العمليات	عدد مرات التهيئة	2 067	2 147
صالات الجراحة العامة	عدد المرضى	1 704	1714

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نفس المرجع السابق، ص 113.

ت) تقدير حاجة الأنشطة من الموارد:

يتطلب أولاً تحليل التكاليف حسب علاقتها بحجم موجه التكلفة والتفرقة بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة وذلك ليكون بالإمكان الاعتماد على تكلفة موجه التكاليف غير المباشرة المتغيرة وإجمالي التكاليف غير المباشرة الثابتة ل 2018 عند إعداد الموازنة لسنة 2019 والجدول يوضح تحليل عناصر التكاليف حسب حاجة الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي الفعلية من الموارد التي أسهمت في إنجازها لسنة 2018 وبالاعتماد على الجدول ولأغراض التبسيط ولأن الهدف من إعداد نموذج موازنة حسب الأنشطة تم تجاهل احتمال وجود تكاليف شبه متغيرة وشبه ثابتة.

الجدول رقم (3- 23): التكاليف الثابتة والمتغيرة

التحليل	نوع التكلفة	اسم الحساب
تخضع إلى تعليمات الرواتب وهي ثابتة شهريا ما عدا ما يتعلق بالعلاوات والترفيعات وإجمالاً أمكن تعيينها على الأنشطة حسب قوائم الرواتب للموظفين العاملين بكل نشاط	ثابتة	أجور الأطباء أجور الشبه الطبيين أجور العمال
تتغير تبعا لعدد المواد المطلوبة لإنتاج في كل نشاط	متغيرة	مستهلكات طبية
تمثل تكلفة استهلاك الفعلي من الطاقة الكهربائية مقاسة بعدد الأجهزة المستهلكة للطاقة وساعات عملها بكل نشاط فهي تكاليف متغيرة كون أن إدارة المستشفى لها خطة توسيعية في إضافة أجهزة حديثة تستخدم في مختلف العمليات الجراحية	متغيرة	تكاليف ملحقة
		تكاليف عامة أخرى

المصدر: من إعداد الطالبين.

وبعد أن يتم تحديد موجهات الأنشطة ونوع التكاليف ثابتة أم متغيرة يتطلب تقدير أحجام موجهات الموارد لسنة 2019 للأخذ بعين الاعتبار متغيرات أهداف التكلفة والمنتجات المشار لها في الخطوة .

(ث) تقدير تكلفة كل منتج نشاط بتخصيص الموارد على الأنشطة

بعد تقدير حجم موجهات الموارد لكل الأنشطة وإعداد الموازنة على أساس الأنشطة للنشاط الجراحي لا بد من احتساب تكاليف الموارد المطلوبة لكل نشاط من أجل تقديم الخدمة الصحية للمنتجات المقدره لهذه الأنشطة المتمثلة بالعمليات الجراحية المختلفة والجدول يوضح تقديرات تكاليف الموارد للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي ل 2019.

الجدول رقم (03- 24): تكاليف الموارد المقدره للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي وحجم موجهاتها لسنة 2019.

صالات الجراحة العامة		غرفة العمليات		التخدير		الأنشطة
التكاليف		التكاليف		التكاليف		التكاليف
17 066 274.11	7	1 701 169.55	7	/	/	أجور الأطباء
14 057 328.60	18	16 688 158.78	24	17 253 231.26	25	أجور الشبه الطبيين
3 270 901.12	8	2 858 769.60	8	2 253 662.42	6	أجور العمال
10 917 836.38	/	3 312 569.73	/	817 943.42	/	مستهلكات طبية
848 251.56	/	573 625.14	/	45 333 296	/	تكاليف ملحقة
937 269.23	/	428 314.26	/	174 867.87	/	تكاليف عامة أخرى
47 097 861	/	2 556 207.06	/	20 796 158.30	/	إجمالي التكاليف

المصدر: من إعداد الطالبين.

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

ج) تقدير تكلفة كل منتج من خلال تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

سيتم في هذه المرحلة تخصيص التكاليف التي تم حسابها سابقا على منتجات النشاط الجراحي لمستشفى محمد الصديق بن يحيى التي ساهمت في إنتاجها.

يتم تخصيص تكاليف الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي من خلال معدل التحميل وفق للعلاقة الآتية

$$\text{معدل تحميل تكلفة الأنشطة} = \text{تكلفة النشاط/عدد موجهات التكلفة النشاط}$$

الجدول رقم (03-25): معدل تحميل تكلفة الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي للمؤسسة العمومية الإستشفائية على المنتجات لسنة 2018

الأنشطة	تكلفة الأنشطة	موجه التكلفة	عدد موجهات التكلفة	معدل التحميل
التخدير	20 796 158.30	عدد جرعات التخدير	2 180	9539.522156
غرفة العمليات	2 556 207.06	عدد مرات تهيئة الغرفة	2 147	11906.19798
صالات الجراحة العامة	47 097 861	عدد المرضى	1 714	27478.33197

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد (03-21)، والجدول رقم (03-24).

بعد حساب معدل التحميل للأنشطة الفرعية فإنه لكي يتم تقدير تكلفة كل منتج لا بد من تخصيص إجمالي تكلفة النشاط المقدر في الخطوة السابقة على المنتجات التي ساهم في إنتاجها والجدول رقم (03-25) يوضح تخصيص تكاليف كل نشاط فرعي من النشاط الجراحي على المنتجات المستفيدة حسب عدد وحدات موجه التكلفة لكل منتج من المنتجات كما يوضح الجدول (03-26) تكلفة الوحدة المقدر لكل منتج من المنتجات.

الجدول رقم (03-26): تخصيص تكاليف الأنشطة المقدر للنشاط الجراحي على منتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية لسنة 2019

الأنشطة المنتجات	التخدير		غرفة العمليات		صالات الجراحة العامة	
	ع م ت	التكلفة	ع م ت	التكلفة	ع م ت	التكلفة
جراحة عامة	1 291	12 315 523.1	1 270	15 120 871.43	1 144	31 435 211.77
جراحة الأطفال	509	4 855 616.77	500	5 953 098.99	219	6 017 754.70
جراحة العيون	192	1 831 588.254	190	2 262 177.62	182	5 001 056.42
جراحة الأنف	188	1 793 430.165	187	2 226 459.02	169	4 643 838.10
المجموع	2 180	20 796 158.29	2 147	25 562 607.06	1 714	47 097 861

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على كمال صويلح، عبد الغاني بوقجوة، مرجع سبق ذكره، ص 115، والجدول رقم (03-25).

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

بعد تخصيص تكاليف الأنشطة المقدرة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي على منتجات هذا الأخير سنقوم بحساب تكلفة الوحدة من خلال قسمة التكاليف المقدرة لكل نشاط على عدد الوحدات المقدرة

الجدول رقم (03-27): تكلفة الوحدة المنتجة المقدرة للنشاط الجراحة للمؤسسة العمومية الاستشفائية لسنة 2019

تكلفة الوحدة المنتجة	تكلفة الأنشطة				ع. و. م	المنتجات
	تكاليف كلية	صالات الجراحة العامة	غرفة العمليات	التخدير		
46 355.60	58 871 606.3	31 435 211.77	15 120 871.34	123 315 523.1	1270	CH.GLE
33 652.94	16 826 470.46	6 017 754.70	5 953 098.99	4 855 616.77	500	CH.I
47 867.48	9 094 822.28	5 001 056.42	2 262 177.2	1 831 588.254	190	OPHT
46 330.09	8 663 727.28	4 643 838.10	2 226 459.02	1 793 430.165	187	O.R.I

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المرجع السابق، ص 115، والجدول رقم (03-26).

ح) إعداد الموازنة التشغيلية على أساس الأنشطة

في هذه المرحلة سيتم إعداد الموازنة على أساس الأنشطة للنشاط الجراحي لمستشفى محمد الصديق بن يحي من خلال تحديد كل من إيرادات ونفقات النشاط الجراحي لسنة 2019.

الجدول رقم (03-28): نموذج للموازنة على أساس الأنشطة للنشاط الجراحي لمستشفى محمد الصديق بن يحي لسنة 2019.

صالات الجراحة العامة (المبلغ (دج))	غرفة العمليات (المبلغ (دج))	التخدير (المبلغ (دج))	الأنشطة
			إيرادات والنفقات
37 311 365.18	20 137 503.65	15 919 434.87	أولاً: إيرادات *مساهمة الدولة *مساهمة هيئات ض. إ *إيرادات من نشاط المؤسسة
8 986 495.82	5 425 103.41	4 876 723.43	
800 000	/	/	
47 097 861	25 562 607.06	20 796 158.30	إجمالي الإيرادات
17 066 274.11	1 701 169.55	/	ثانياً: النفقات *أجور الأطباء *أجور الشبه الطبيين *أجور العمال *مستهلكات طبية *تكاليف ملحقة *تكاليف عامة أخرى
14 057 328.60	16 688 158.78	17 253 231.26	
3 270 901.12	2 858 769.6	2 253 662.42	
10 917 836.38	3 312 569.73	817 943.42	
848 251.56	573 625.14	296 453.33	
937 269.23	428 314.26	174 867.87	
47 097 861	25 562 607.06	2 0796 158.30	إجمالي النفقات

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

يتم حساب مساهمة الضمان الإجتماعي وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{مساهمة الضمان الإجتماعي} = \text{المبالغ (الأجور)} \times 25\%$$

قسم الترخير: تكاليف (أجور الأطباء + أجور شبه الطبيين + أجور العمال)

$$4876723.42 = 25\% \times (19506893.68 + 2253662.42 + 17253231.26)$$

$$53212024.93 = 25\% \times (769.6 \ 2858 + 16688158.78 + 1701169.55)$$

المطلب الثالث: أهمية التكامل بين نظام ABB ونظام BBZ على أداء إدارة المستشفى

لمعرفة أثر العلاقة التكاملية بين الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى لابد من حساب نسب كلا من الإنحراف ونسبة التنفيذ الفعلي.

تعد مرحلة حساب الإنحرافات وتحليلها من أهم مراحل الرقابة باستخدام الموازنة التقديرية حيث يتم مقارنة النتائج الفعلية مع ما اشتملت عليه الموازنة التقديرية وهذا لإحتساب الإنحرافات سواء كانت إيجابية أو سلبية مع التعليق عليها.

نسبة الفعلي الإنحرافات تحسب وفقا للعلاقة السابقة الذكر، من خلال حساب الوضعية المالية الختامية للمؤسسة محل الدراسة (2019/3/31).

أولاً: أثر الموازنات التقديرية (التقليدية) على أداء إدارة المستشفى (انحراف الباب الثالث عشر)

فيما سبق كان حساب تحليل الانحراف على مستوى الأبواب بصفة عامة فمثلا في باب الأدوية والمواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية بلغ انحراف المؤسسة سنة 2018 (1431842052.24 دج) بنسبة وصلت إلى 436.77% ومن أجل تحليل هذا الانحراف بصفة أكثر تفصيل سنقوم بالتحليل على مستوى مواد هذا الباب.

الجدول رقم (3- 29): انحراف نفقات التسيير الباب الثالث عشر منه لسنة 2018

النسبة	الانحراف	الالتزامات	التقديرات	العناصر
-155714%	-606 195 807	645 125 658.2	38 929 850.97	الأدوية
-0.17%	-289 077.18	9 387 838.18	9 098 761	المفاعلات ومواد المخابر
0%	0	723 520	723 520	أفلام ومواد التصوير الطبي
0.00096%	61.25	6 320 238.75	6 320 300	ضمانات
0.00025%	104	41 567 890	41 567 994	غازات طبية أخرى
	1	0	1	أدوات
-0.88%	-543 736.08	62 331 384.83	61 787 648.75	مستهلكات غير منسوجة
	1	0	1	أجهزة طبية وبرامج موجهة للتشخيص
	1	0	1	مواد ومستهلكات طب الأسنان
19.81%	73 516.18	297 483.92	371 000	مواد أخرى موجهة للطب الإنساني
-4.88%	-824 887 116.06	993 913 013.80	169 025 897.74	السنة المالية المقفلة
436.77%	1 431 842 052.24	1 759 667 027.70	327 824 975.46	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق رقم (04).

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس النشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن إنحراف الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية من فرع نفقات التسيير يرجع إلى الأدوية المقتناة من الصيدلية المركزية للمستشفيات خلال السنة حيث بلغت نسبة الإنحراف 1557.14% (سالبة) بالإضافة إلى الديون المتركمة على عاتق المؤسسة خلال السنوات السابقة والناشئة بدورها من الأدوية المقتناة من الصيدلية المركزية للمستشفيات بنسبة إنحراف قدرها 4.88% (سالبة).

بعدما قمنا بدراسة أثر الإعتماد على الموازنة التقديرية للمؤسسة والموازنة الصفرية على الأداء، سنحاول في هذه الخطوة معرفة أثر الإعتماد على ABB وذلك بمقارنة أرصدة التكاليف الفعلية للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي ل 2018 مع التقديرات المتوقعة لهذه الأنشطة خلال نفس السنة وقبل القيام بهذه الخطوة لا بد من استخراج أرصدة التكاليف التقديرية للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي ل 2018 والجدول الموالي يوضح هذه التقديرات

ثانياً: أثر الموازنة على أساس الأنشطة على الأداء لسنة 2018 (في حالة تواجد الموازنة على أساس الأنشطة فقط)

1) نشاط التخدير:

الجدول رقم (03-30): انحراف نفقات نشاط التخدير لسنة 2018

النشاط	نشاط التخدير			التكاليف
	التقديرات	التزامات	انحراف	
أجور الأطباء	/	/	/	/
أجور الشبه الطبيين	17 942 153.35	1 725 3231.26	688 922.09	3.84%
أجور العمال	2 275 638.71	2 253 662.42	21 976.29	0.009657196%
مستهلكات طبية	829 768.89	848 665.14	-18 896.25	- 2.28%
تكاليف ملحقة	268 573.93	282 368.61	-13 794.68	- 5.14%
تكاليف عامة أخرى	168 756.38	173 989.09	-5 232.71	- 3.10%
المجموع	21 484 891.26	20 811 916.52	672 974.74	3.13%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على كمال صويلح، عبد الغاني بوقجوة، ص-ص، 108-122.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن النتائج المحققة مقبولة مقارنة بالتقديرات ولا تعطي إنحرافات هامة فنسبة الإنحراف كانت في الإجمالي بنسبة قدرت ب 3.13% بالنسبة لنشاط التخدير أي الإلتزامات كانت أقل من تقديرات المؤسسة ب 672974.44 دج خلال سنة 2018 ويرجع سبب هذه الإنحرافات إلى أن المؤسسة توقعت خلال سنة 2018 توظيف إضافي للشبه طبيين في نشاط التخدير وعلى العكس من ذلك لم يكن هناك توظيف لشبه طبيين في هذا النشاط وكذا فإن التزمات المؤسسة كانت أكبر من تقديراتها بالنسبة للمستهلكات الطبية والطاقة وجل التكاليف الأخرى.

(2) نشاط غرفة العمليات:

الجدول رقم (03-31): انحراف نفقات نشاط غرفة العمليات لسنة 2018

غرفة العمليات				النشاط
النسبة	انحراف	التزامات	التقديرات	
% 0.043129896	65 724.34	1 458 145.33	1 523 869.67	أجور الأطباء
% 3.58%	645 230.05	17 383 498.73	18 028 728.78	أجور الشبه الطبيين
% 0.01348894	39 089.04	2 858 769.6	2 897 858.64	أجور العمال
% -4.88	-159 287.88	3 423 826.67	3 264 538.79	مستهلكات طبية
% -4.61	-2 4872	564 737.43	539 865.43	تكاليف ملحقة
% -1.68	-6 998.89	423 216.15	416 217.26	تكاليف عامة أخرى
% 2.10	558 884.66	26 112 193.91	26 671 078.57	المجموع

المصدر: المرجع السابق، ص 108، ص 122.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن النتائج المحققة مرضية مقارنة بالتقديرات ولا تعطي إنحرافات هامة فنسبة الإنحراف كانت في الإجمالي 2.09% بالنسبة لنشاط غرفة العمليات أي الالتزامات كانت أقل من تقديرات المؤسسة ب 558884.66 دج خلال سنة 2018، ويرجع سبب هذه الإنحرافات إلى أن المؤسسة توقعت خلال سنة 2018 أن تكون هناك زيادات في علاوة ومردودية الأطباء خلال سنة 2018 وكذا زيادة في عدد الموظفين الشبه الطبيين في نشاط غرفة العمليات وعلى العكس من ذلك لم يكن هناك توظيف الشبه الطبيين في هذا النشاط وكذا فإن التزامات المؤسسة كانت أكبر من تقديراتها بالنسبة للمستهلكات الطبية والطاقة وجل التكاليف الأخرى

(3) نشاط صالات الجراحة العامة

الجدول رقم (32-3): انحراف نفقات نشاط صالات الجراحة العامة لسنة 2018

صالات الجراحة العامة				النشاط
النسبة	انحراف	التزامات	التقديرات	
% 0.75	141 483.11	18 617 753.57	18 759 236.68	أجور الأطباء
%10.00	1 561 434.97	14 057 328.6	15 618 763.57	أجور الشبه الطبيين
%0.02900983	97 723.22	3 270 901.12	3 368 624.34	أجور العمال
% -1.05	-123 827.18	11 910 366.96	11 786 539.78	مستهلكات طبية
% -2.24	-18 584.24	847 105.8	828 521.56	تكاليف ملحقة
% -1.21	-11 030.74	919 356	908 325.26	تكاليف عامة أخرى
%3.21	1 647 199.14	49 622 812.05	5 1270 011.19	المجموع

المصدر: المرجع السابق، ص- ص، 108- 122.

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفريّة على أداء إدارة المستشفى

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن النتائج المحققة مرضية مقارنة بالتقديرات ولا تغطي إنحرافات هامة فنسبة الإنحراف كانت في الإجمالي 3.21% بالنسبة لنشاط صالات الجراحة العامة أي الإلتزامات أكبر من التقديرات بالمؤسسة 1647199.10 دج خلال سنة، 2018 ويرجع سبب هذه الإنحرافات إلى أن المؤسسة توقعت خلال سنة 2018 أن تكون هناك زيادات في عدد الموظفين الشبه الطبيين في نشاط صالات الجراحة العامة وعلى العكس من ذلك لم يكن هناك توظيف للشبه الطبيين في هذا النشاط .

ثالثا: أثر العلاقة التكاملية بين الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفريّة على أداء المستشفى

يمكن معرفة هذا الأثر من خلال حساب نسبة الموازنة الصفريّة بالنسبة للموازنة التقديرية انطلاقا من الجدول رقم (3-11) ومنه فإن هذا النسبة تحسب كالتالي:

المجموع الكلي لنفقات الموازنة الصفريّة/ المجموع الكلي لنفقات الموازنة العامة

$$\leftarrow 1406766318.68 / 1536825100 = 91.54\%$$

بعد إجراء هذه العملية فإنه يتم ضرب مبالغ الموازنة على أساس الأنشطة لسنة 2018 في هذا المعدل لتتحصل على الجدول الموالي:

الجدول رقم (3-33): العلاقة التكاملية بين الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفريّة

التكاليف	الأنشطة	نشاط التخدير	غرفة العمليات	صالات الجراحة العامة
أجور الأطباء	/	1 394 950.296	17 172 205.26	
أجور الشبه الطبيين	16 424 247.18	1 6503 498.33	14 297 416.17	
أجور العمال	2 083 119.675	2 652 699.799	3 083 638.721	
مستهلكات طبية	759 570.4419	2 988 358.808	10 789 398.51	
تكاليف ملحقة	245 852.5755	494 192.8146	758 428.636	
تكاليف عامة أخرى	154 479.5903	381 005.2798	831 480.943	
المجموع	19 667 269.46	24 414 705.32	46 932 568.24	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على المرجع السابق، ص 126.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن هناك ترشيد فعال في التكاليف من خلال الإعتماد على كل من الموازنة الصفريّة والموازنة على أساس الأنشطة، حيث سجل نشاط التخدير انخفاض بلغت قيمته 19518621,8 دج، في حين سجل نشاط غرفة العمليات انخفاض بمقدار 2256373,25 دج، وأخيرا سجل نشاط صالات الجراحة العامة انخفاضا بقيمة 4337442,95 دج، ومنه نستنتج أن استخدام الموازنة الصفريّة أعطت فرصة للمؤسسة لترشيد تكاليفها انطلاقا من اعتمادها على مبدأ أن الإحتياجات الفعلية لا تتجاوز التقديرات وبالتالي السماح للمؤسسة بالتحليل الدقيق للأنشطة.

ونتيجة لهذه العلاقة فإنه ينتج ترشيد في التكاليف والتحليل الجيد للإحتياجات الفعلية لمؤسسة الإستشفائية عن طريق تطبيق الموازنتين السابقتين، فالموازنة على أساس الأنشطة تعتمد على نظامي ABC و ABM وهو ما ساعد على تطبيق الموازنة الصفريّة من خلال توفير معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة التي تساهم في

الفصل الثالث مدخل تطبيقي لأهمية التكامل بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية على أداء إدارة المستشفى

مختلف البرامج المختلفة فتوفر معلومات أفضل عن تكاليف الأنشطة، يمكن الإعتماد عليها في ظل الخيارات المتاحة وتحت مستويات مختلفة ومتعددة للجهد ف ABC يمكن من تجميع ارتباطات بين القرارات المسببة للأنشطة والأنشطة المسببة للتكلفة فمن خلال معرفة محركات التكلفة تكون إدارة المنشأة في وضع أفضل يعمل على تحديد ثم تخفيض أو إلغاء الأنشطة التي لا تخلق قيمة للشركة مما يؤدي إل أفضل قياس وتقييم للأداء فعلى سبيل المثال في سنة 2019 المؤسسة محل الدراسة لا تتوفر على طبيب مختص في إجراء العمليات المتعلقة بجراحة الأعصاب لذلك تم الأخذ بعين الإعتبار عند التقدير لسنة 2019 وعلى العكس من ذلك في الموازنة التقديرية كان يخلق مشكل تكرار النشاطات، كما أن التقديرات كانت مبنية على أساس تكاليف ثابتة ومتغيرة على عكس الموازنة التقديرية التي تتم على أساس الأرقام التاريخية مع إجراء زيادة أو تخفيض مما يجعل التقديرات غير مبنية على الإحتياجات الفعلية، بالإضافة إلى الإعتماد على كل من المقاييس المالية(الموارد المطلوبة، استهلاك الطاقة..) والغير المالية مما عالج عدة مشاكل منها التلاعب في التقديرات.

ومنه الموازنة على أساس الأنشطة تعتبر كمدخل للإعداد الموازنة الصفرية ومخرجات الموازنة الصفرية تصبح كمدخلات لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة.

خلاصة الفصل:

تم إسقاط الجانب النظري على المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى، وكان الهدف منها معرفة العلاقة التكاملية بين الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على أداء الإدارة، وقد توصلنا من خلالها أن المؤسسة تقوم بإعداد موازنتها على تقديرات الموازونات السابقة لتقدير نفقات السنة الجديدة من خلال تخفيض أو إضافة نسبة معينة بناء على الخبرة والتجربة، فتجد المؤسسة نفسها في إحتياجات لا تتلائم مع ما هو مقدر انطلاقاً من عدم التوزيع الصحيح والدقيق للإعتمادات المالية على مختلف بنود الموازنة ما يؤثر على أدائها، ولهذا وجب على المؤسسة أن تواكب التطورات الحاصلة في مجال نظام التسيير الموازنتي وما جاء به من نماذج حديثة تتمثل في الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية ودورهما في ترشيد النفقات، وهذا ما عملنا على تأكيده من خلال تطبيقهما على عينة في المؤسسة محل الدراسة، وعليه توصلنا إلى أنه توجد إمكانية لتطبيق هذين النظامين لكن ليس بالشكل المطلوب نظراً لعدم توفر نظام معلومات يخدمهما، ولهذا وجب على المؤسسة العمل على التحليل الجيد لمختلف الأنشطة والأقسام.

الخاتمة العامة

إن الهدف الأساسي للمؤسسات الخدمية والصناعية العمومية منها والخاصة هو الإستمرارية، وبقائها من عدمها مرتبط بما تحققه من نتائج وذلك عن طريق التحكم وترشيد التكاليف، ولا يتحقق ذلك إلا باستخدام الطرق العلمية ومنها الموازنات التقديرية والتي تعتبر أداة هامة لقياس وتقييم الأداء، لأن غالبا ما تسعى المؤسسة إلى معرفة مدى استغلال الموارد والإمكانات المتاحة بشكل فعال، وذلك بهدف تحسين أدائها في المستقبل عن طريق مقارنة ما هو محقق مع ما هو مخطط لمعالجة الإنحرافات، والتوصل إلى الكفاية القصوى للأهداف المسطرة.

من أفضل أساليب تحسين الأداء الإعتماد على أساليب التسيير الحديثة المتمثلة في نظام الموازنة على أساس الأنشطة الذي يعمل على الإستخدام الموارد والإستغلال الأمثل للطاقة، ونظام الموازنة الصفرية الذي يسعى بالدرجة الأولى إلى ترشيد النفقات العامة من خلال تبريره.

لقد كان الهدف من إجراء هذه الدراسة هو معرفة الجوانب النظرية والتقنية لنظامي الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية، ولتحقيق هذا الهدف قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي بولاية جيجل، وبعد الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى عدة نتائج وتوصيات متعلقة بالموضوع جاءت كالتالي:

الفرضيات:

الفرضية الأولى: "تعتبر بيئة المستشفى محل الدراسة مهيئة للإعداد موازنتها بإستخدام نظام (ABB) و (BBZ)، هذه الفرضية صحيحة، لأن المؤسسة محل الدراسة تتوفر فيها جميع مقومات تطبيق هذين النظامين وتتمثل هذه المقومات في: تحديد الأنشطة ومختلف وحدات القرار بالشكل الجيد وتجميعهم، مما يجعل من التقديرات دقيقة بالإعتماد على (ABC) وكذا تحليل الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف بناء على (ABM)، وعليه فإنهما يعتبران من المقومات الواجب توفرها لتطبيق (ABB) و (BBZ).

الفرضية الثانية: "تؤثر (ABB) و (BBZ) على تحسين الرقابة وترشيد التكاليف وبالتالي تحسين الأداء"، هذه الفرضية صحيحة، فمن خلال الجانب النظري والتطبيقي للدارسة توصلنا إلى أن (ABB) يوفر العلاقات والإرتباطات بين مختلف الأنشطة في المؤسسة والموارد المستهلكة، وبالتالي تحسين الرقابة العملية كما يساعد في ترشيد التكاليف من خلال تحسين الأنشطة المضيئة للقيمة أو التخلص من التي لا تضيف بعد تحديدها، أما بالنسبة ل (BBZ) فيعمل على ربط التقديرات بالتنبؤات مما يساعد على تدقيق ومعرفة كفاءة الإنفاق وفعاليتها وتبريره وبالتالي التخلص من الإنفاق الضروري، وتدعيمهما للمدخل السلوكي عن طريق مشاركة الجميع في إعدادهما.

الفرضية الثالثة: "يؤثر التكامل بين الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية على أداء المؤسسة من خلال تحقيق التخطيط الجيد (الإستراتيجي والتكتيكي)، هذه الفرضية صحيحة، إذا أظهرت نتائج الدراسة أن نظام (ABB) يعتمد على نظام (ABC) و (ABM) وهو ما يساعد على تطبيق الموازنة الصفرية من خلال توفير المعلومات اللازمة عن تكلفة الأنشطة التي تساهم في البرامج المختلفة والربط بين القرارات المسببة للتكلفة والأنشطة المسببة وبالتالي تحقيق تقديرات دقيقة وفقا للإحتياجات الفعلية، وبالتالي الربط بين الأهداف القصيرة الأجل والطويلة.

الفرضية الرابعة: "استطاع كل من نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام الموازنة الصفرية من تخطي قصور الموازنات التقليدية" هذه الفرضية صحيحة، من خلال أن هذين النظامين استطاعا توفير البيانات المالية والغير المالية على عكس الموازنة التقليدية التي توفر البيانات المالية فقط، القضاء على تكرار النشاطات، الإعتماد على التكاليف الثابتة والمتغيرة على عكس الموازنة التقليدية التي تعتمد على البيانات التاريخية مع

إضافة وتخفيض نسب معينة، اللامركزية في إعداد الموازنات عن طرق مشاركة جميع الأطراف على مستوى المؤسسة في إعدادها، بخلاف الموازنة التقليدية التي غالباً ما تنصف بالمرركزية.

النتائج:

النتائج النظرية:

- ✓ الموازنة التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير التي تساعد المؤسسة في تصور مستقبلها، كما تساعد على زيادة فعالية الإدارة في مجال التخطيط والرقابة وتقييم الأداء؛
- ✓ في ظل التطور الكبير في أساليب الرقابة الإدارية أصبحت المؤسسات أمام مشكل إعداد الموازنات التقديرية بالطرق التقليدية؛
- ✓ إن لمدخل (ABC) دور استراتيجي في التخطيط والرقابة بتقديمه المعلومات الدقيقة والملائمة لوضع الموازنة على أساس الأنشطة حسب استفادة تلك الأنشطة من التكاليف وما يحققه كل نشاط من إيرادات بما يمكن من متابعة التنفيذ وتحديد الإنحرافات ومعالجتها.
- ✓ تستخدم المعلومات الناتجة عن (ABB) من أجل تقييم الأداء والتغذية العكسية وتعتبر موازنة (ABB) كمعيار، وعند الأخذ بعين الاعتبار الموارد المطلوبة فإنها ستصبح طريقة لقياس أداء القسم أو الوحدة ويتم ذلك من خلال مقارنة مخرجات الأنشطة الفعلية مع المخرجات المتنبأ بها والتي بدورها ستزود بمعلومات عن انحرافات العمل المتوقع؛
- ✓ إن نظام الموازنة الصفريية من أهم الأساليب الإدارية الحديثة التي جاءت من أجل تخطي المشاكل التي يعاني منها مدخل الموازنات التقليدية حيث أن تطبيقها بالدقة المطلوبة وحسب ما هو مخطط لها يؤدي بدرجة كبيرة إلى تحسين الأداء وترشيد النفقات.
- ✓ الموازنة الصفريية تقنية تسمح بربط التقديرات والتنبؤات الطويلة والمتوسطة والقصيرة المدى عن طريق إلزام مؤسسي المصالح والإدارات بالتعهد بتحقيق أهداف المخططة بحيث تكون هذه الأهداق قابلة للمراجعة وبالإستمرار بعد التحقق.
- ✓ إن تطبيق الموازنة الصفريية كمقاربة حديثة تبدأ من قاعدة الصفر دون مراعاة التكاليف والأنشطة السابقة وبالتالي كل ما يدرج لا بد أن يتم تبريره وهو ما يساهم في عقلنة وترشيد الإنفاق العام.

النتائج التطبيقية:

- ✓ يوجد لدى المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي نظام متكامل يساعد على تحقيق الرقابة والمساهمة في توفير البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد الموازنات التقديرية العمومية؛
- ✓ إن المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي تستخدم الموازنة العمومية على البيانات التاريخية في إعداد تقديراتها مع إضافة نسبة معينة وبناء على هذا فإن البنود التي لا تتغير قيمتها لا تحتاج إلى تبرير وإنما تبرر البنود الجديدة في السنة المالية المقبلة
- ✓ إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي أدى إلى تخفيض تكلفة المنتجات في النشاط الجراحي المحسوبة وفقاً لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة من خلال اختيارها لموجهات التكاليف وتخصيص التكلفة على الأنشطة التي أضافت قيمة لكل منتج بمقدار ما استهلكته هذه الأنشطة من موارد وحسب العلاقة السببية بين الموارد وموجهات التكاليف
- ✓ عدم توفر البيانات المتعلقة بالإيرادات لكل نشاط بشكل مستقل، ومعلومات عن الأنشطة المختلفة المتواجدة في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي؛

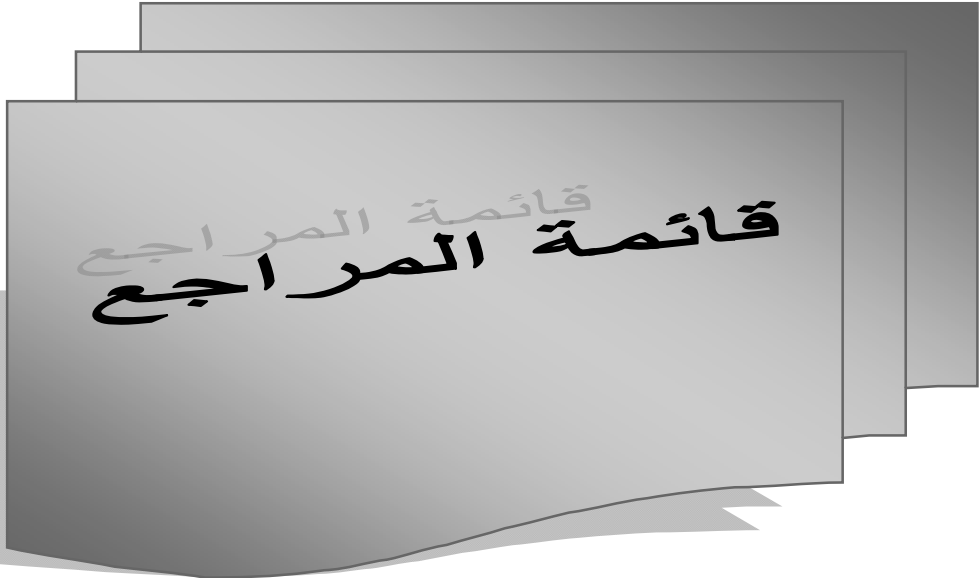
التوصيات:

- ✓ ضرورة العمل على توفير قاعدة بيانات مالية إحصائية، حيث توافر هذه القاعدة يعد أداة فاعلة لتدعيم عمليات التخطيط، التنسيق والرقابة وتحديث الأنظمة المتعلقة بالموازنات في المستشفيات؛
- ✓ إلزامية التغيير في تركيبة وعمل التسيير الموازناتي داخل المؤسسة، مع ضرورة تنشيط المشاركة الجماعية لمختلف الجهات الفاعلة؛

- ✓ ضرورة قيام الجهات الحكومية المعنية بتطوير نظام التكاليف للقطاع الخدمي عموماً والقطاع الصحي بشكل خاص، والتشجع على تطبيق أدوات التكاليف الحديثة مثل مدخل التكاليف على الأنشطة؛
- ✓ استخدام المعلومات التي يقدمها مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة في القطاع الصحي، لما له من أهمية في حصر التكاليف وتقديم معلومات أكثر دقة عن الموارد التي يستهلكها كل نشاط وما تضيفه تلك الأنشطة من قيمة لكل منتج أو خدمة مقدمة؛
- ✓ تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ولو بشكل جزئي على بعض الأقسام في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحي جيجل؛
- ✓ عدم الاعتماد بشكل كلي على موازنات السنوات الماضية في إعداد موازنة السنة المقبلة؛
- ✓ ضرورة تدريب القائمين على إعداد الموازنة الصفرية تدريباً علمياً دقيقاً حيث يتطلب تطبيق مستوى إداري مرتفع يستخدم الإدارة العلمية الحديثة، لأن إعداد الأفراد اللازمين للتطبيق لا يقل أهمية عن تعديل نظام إعداد الموازنة نفسه؛
- ✓ ضرورة استخدام أسلوب الموازنة الصفرية كونه يزيد من كفاءة وفعالية كل بند من بنود الموازنة ويقيم كفاءة وفعالية كل نشاط قبل تخصيص الأموال لها؛

أفاق الدراسة:

- لا يمكن لهذه الدراسة أن تفتح آفاق جديدة للدراسة لا سيما فيما يتعلق ب:
- ✓ مدى أهمية إعداد الموازنة باستخدام مدخل استهلاك الموارد على تفعيل الأداء.
- خلاصة القول أنه على الرغم من أن الموازنة التقديرية التقليدية تساهم في قياس وتقييم الأداء، إلا أنه يجب على المؤسسات الأخذ بعين الاعتبار التطورات الواقعة على الموازنات، ومن بين النماذج الحديثة الموازنة على أساس الأنشطة والموازنة الصفرية التي تضمن للمؤسسات البقاء والإستمرار، لهذا وجب على المؤسسات تبني مثل هذه النماذج.



قائمة المراجع
قائمة المراجع

أولا باللغة العربية:

الكتب:

- 1 أبو ماضي كامل أحمد، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والنشر، دون طبعة، عمان- الأردن، 2018.
- 2 احمر و إسماعيل حسين، المحاسبة الإدارية من التقليد إلى الحداثة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان- الأردن، 2003.
- 3 الأسطة عبد القادر أحمد، أساسيات الإدارة الإستراتيجية الحديثة، الأكاديميون للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الأردن، 2016.
- 4 بن دليم القحطاني محمد، إدارة الموارد البشرية نحو منهج استراتيجي متكامل، مكتبة العبيكان، الطبعة 1، الرياض- السعودية، 2008.
- 5 التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، المجلد 1، الطبعة 2، عمان- الأردن، 2008، ص- ص، 166-167.
- 6 جاريسون ري إتش، إيريك نورين، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2008.
- 7 حجازي إسماعيل، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر، الطبعة 1، عمان- الأردن، 2013.
- 8 الحسيني قاسم إبراهيم، المحاسبة الحكومية والميزانية العامة للدولة، مؤسسة الوراق، دون طبعة، عمان- الأردن، 1999.
- 9 حماد طارق عبد العال، الموازنات التقليدية نظرة متكاملة، الدار الجامعية الإسكندرية، دون طبعة، الإسكندرية- مصر، 2006.
- 10 عبد آل آدم يوحنا، الرزق صالح، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، الطبعة 2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، بدون سنة نشر.
- 11 علي حسين أحمد حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي، الدار الجامعية، الطبعة 1، الإسكندرية- مصر، 2018.
- 12 فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية 02، دون طبعة، بن عكنون - الجزائر، 1995.
- 13 فروخ فايز عبد الرحمن، التعلم التنظيمي وأثره في تحسين الأداء الوظيفي، دار جليس الزمان، الطبعة 1، عمان- الأردن، 2010.
- 14 الفضل مؤيد محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة 1، عمان- الأردن، 2007.
- 15 كحالة جبرائيل جوزيف، حلوة حنان رضوان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، عمان- الأردن، 2009.
- 16 الكرخي محمد، التخطيط الاستراتيجي المبني على النتائج، مطبعة الريان، دون طبعة، قطر، 2014.
- 17 محرم زينات محمد، البابلي محمد محمود، المحاسبة الإدارية، بدون طبعة، مكتبة الوفاء القانونية، دون طبعة، الإسكندرية، مصر، 2012.

المقالات:

- 1 بيرش أحمد، مختار حميدة، الموازنة الصفرية كمقاربة لترشيد الإنفاق، الجزائر، مجلة العلوم الإقتصادية والتجارية، المجلد 12، العدد 2، 2019.

- (2) بختي إبراهيم، الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية (المذكرة، أطروحة، التقرير، المقال)، الجزائر- ورقلة، مخبر الجامعة، المؤسسة والتنمية المحلية المستدامة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، الطبعة 4، 2015.
- (3) التيجاني مسعود علي، العيد محمد، الموازنة الصفرية (النشأة، المفهوم، المزايا والعيوب)، الجزائر- الوادي، مجلة المنهل الإقتصادي، جامعة الشهيد حمه لخضر، المجلد 2، العدد 2، ديسمبر 2019.
- (4) جلال الدين عبد الحكيم، الموازنة الصفرية كأداة للتخطيط والمتابعة، اتحاد جمعيات التنمية الإدارية، المجلد 14، العدد 2، أكتوبر 1981.
- (5) الجهني محمد الفاتح، بين ميزانية الأداء والبرامج وميزانية الأساس الصفري، المملكة العربية السعودية، مجلة المعرفة، جامعة طيبة، دون مجلد، العدد 119، أغسطس 2007.
- (6) حجاج عبد الرؤوف، بن زلو أحلام، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسات النفطية، دراسة حالة مؤسسة نפטال - مقاطعة الوقود حاسي مسعود (2011-2012)، الجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، دون مجلد، العدد 3، ديسمبر 2015.
- (7) الدباغ الصديق الطاهر، أهمية استخدام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين التخطيط والرقابة على تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية، ليبيا، مجلة الأستاذ، جامعة طرابلس، دون مجلد، العدد 13، 2017.
- (8) دهيرب سمير محمد وآخرون، أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد كلفة المنتج وتحسين القرارات الإدارية، بحث تطبيقي في الشركة العراقية لإنتاج البذور- موقع عماس، العراق، مجلة المثني للعلوم والإقتصاد والتسيير، المجلد 7، العدد 2، 2017.
- (9) دياب هدى أحمد، صالح، تطبيق موازنة الأداء والبرمجة ودورها في تحسين كفاءة الأداء بالوحدات الحكومية، دراسة تحليلية على الوحدات الحكومية، مجلة أماراباك، الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا، لمجلد 6، العدد 17، 2013.
- (10) راشد الكعبي بئينة، علي عمران قاسم، دور بطاقة الأداء المتوازنة في تقويم أداء المستشفيات الحكومية غير الهادفة للربح (دراسة تطبيقية في مستشفى الدكتور كمال السامرائي)، العراق، مجلة الإدارة والإقتصاد، دون مجلد، العدد 87، 2011.
- (11) رايس وفاء، مؤشرات تقييم المؤسسات الإستشفائية دراسة حالة مستشفى بشير بن ناصر بسكرة "الجزائر"، الجزائر، مجلة نماء للإقتصاد والتجارة، دون مجلد، العدد 4، ديسمبر 2018.
- (12) الركابي شايب ناجي، الموازنة التعاقدية أداة للتنمية في ظل ندرة الموارد الاقتصادية، العراق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، دون مجلد، العدد 52، 2017.
- (13) ساحري اليزيد، نظام التكلفة على أساس الأنشطة، مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، الجزائر- سطيف، مجلة آفاق للعلوم، جامعة سطيف 1، دون مجلد، العدد 4، 2016.
- (14) السيدية محمد أحمد، سالم منى، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة تكريت، المجلد 2، العدد 3، 2006.
- (15) عابدين محمد حسني، عابدين، دور الموازنة كأداة للتخطيط و الرقابة في الكليات الحكومية بقطاع- غزة، فلسطين- غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، جامعة فلسطين، دون مجلد، العدد 4، 31 يناير 2013.
- (16) عريوة محاد، القرني عبد الرحمن، قياس وتقييم الأداء المستدام في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC دراسة عينة من البلديات، الجزائر- الجلفة، مجلة آفاق للعلوم، جامعة الجلفة، دون مجلد، العدد 6، 2017.
- (17) عريوة محاد، أهمية أداء الموازنة الصفرية في إطار الحوكمة في قياس الأداء في القطاع العمومي المحلي "دراسة لعينة من المجالس الشعبية -الجزائر-، الجزائر- المسيلة، مجلة ملفات أبحاث في

- الإقتصاد والتسيير، جامعة محمد بوضياف، مركز الدراسات والبحوث الإنسانية والاجتماعية، دون مجلد، العدد 6، سبتمبر 2017.
- (18) عريوة محاد، بوقرة رابح، دور الموازنة التخطيطية الصفرية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في القطاع العمومي المحلي، دراسة عينة من بلديات ولاية المسيلة، الجزائر- المسيلة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، دون مجلد، العدد4، 2018.
- (19) علاوي خضير مجيد، مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، دراسة تطبيقية في مديرية بلديات محافظة الديوانية، الجزائر، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، قسم المحاسبة، المعهد التقني الديوانية، المجلد 14، العدد02، 2012.
- (20) فايد عادل طه أحمد، تطوير إعداد الموازنات بمنظمات المجتمع المدني واختبار تطبيق أساليب الموازنة على أساس الأنشطة، عنوان المجلة، الهيئة المصدرة، جامعة عين الشمس، المجلد 19، العدد 1، أبريل 2015.
- (21) فرج زيدان محمد عمر، بخيث عاطف آدم علي، دور الموازنة الصفرية في تقييم الأداء وترشيد الإنفاق دراسة ميدانية من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس، المملكة العربية السعودية، Global journal of econmics and busines، جامعة نجران، المجلد 7، العدد 1، 2019.
- (22) الفضيل محمد الصديق، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية، الجزائر، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة الجزائر3، دون مجلد، العدد 13، 1 جوان 2018.
- (23) فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)، مجلة الإدارة والاقتصاد، دون مجلد، العدد67، 2007.
- (24) كامل إمام سيد إسماعيل، إطار مقترح لتطوير الموازنة على أساس النشاط، مصر، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، الإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد7، العدد4، 2016.
- (25) محمد قاسم عبد الرزاق، آليات التكامل بين نظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية، سوريا، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، الجزائر- بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، المجلد24، العدد1، 2008.
- (26) مزهود عبد المليك، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، الجزائر- بسكرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، دون مجلد، العدد 1، نوفمبر 2001.
- (27) معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد، فتح الرحمان الحسن منصور، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات، المملكة العربية السعودية، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الشريعة الإسلامية، المجلد 2، العدد 16.
- (28) النجيب إسماعيل عثمان أحمد، فضل الله سالم نصر الدين صلاح، دور الموازنات التخطيطية على أساس النشاط في تفعيل أداء "دراسة حالة شركة داجن لإنتاج الدواجن المحدودة - مكيو (2012-2013)، السودان، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، المجلد 17، العدد 1، 2016، ص 180.
- (29) اليامور علي حازم يونس، نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في تحديد فرص تخفيض التكلفة، العراق- الموصل، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 32، العدد98، 2016.
- الرسائل الجامعية:

- (1) أبو رحمة محمد عبد الله محمود، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2008.

- (2) أبو محسن أحمد محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2009.
- (3) الأشقر حسام عبد الحميد، فاعلية برنامج الأداء الإلكتروني الحديث في قياس أداء الموظفين في وكالة الغوث الدولية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص إدارة الأعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2015.
- (4) البشيتي عبد الرحيم عصام، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2009.
- (5) بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة مجمع صيدال، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في إطار مدرسة الدكتوراه في علوم التسيير في إطار الاقتصاد التطبيقي وإدارة المنظمات، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2017.
- (6) بلاسكة صالح، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "دراسة حالة بعض المؤسسات"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص الإدارة الإستراتيجية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف- الجزائر، 2012.
- (7) بلوم السعيد، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية بمؤسسة المحركات والجرارات بالسوناكوم، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تنمية وتسيير الموارد البشرية، قسم علم الاجتماع والديمقراطية والعلوم الإنسانية والعلوم الإجتماعية، جامعة منتوري، قسنطينة- الجزائر، دون سنة نشر.
- (8) بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة: مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011-2015)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2018.
- (9) بن عزة محمد، ترشيد سياسة الإنفاق العام باتباع منهج الإنضباط بالأهداف دراسة تقييمية لسياسة الإنفاق العام في الجزائر خلال الفترة 1990/2009، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المالية العامة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان- الجزائر، 2010.
- (10) بوخشبة حنان، مريشة ليندة، دور الموازنات التقديرية في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة المركب الصناعي AGRODIV، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، عين بسام- الجزائر، 2018.
- (11) بوغابة كوثر، دور الموازنة التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة ليند غاز الجزائر -وحدة ورقلة-، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، تخصص مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.
- (12) التاي إدريس سحر العطايا، معوقات تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة في المؤسسات الحكومية في السودان -دراسة حالة جامعة الجزيرة 2015-، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الاقتصاد والتنمية الريفية، جامعة الجزيرة، المملكة العربية السعودية، 2016.
- (13) جبين عبد الوهاب محمد، تقييم الأداء في إدارات الصحة بمديرية الشؤون الصحية لمحافظة الطائف، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص إدارة صحية، جامعة سانت كليمنتس العالمية، سوريا، 2009.

- (14) الجديلي محمد حسن محمد، دور الموازنة كأداة للتخطيط المالي في المنظمات الغير الحكومية في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2005.
- (15) جربي عبد الحكيم، دور تدريب وتحفيز الموارد البشرية في تعزيز الأداء المستدام للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، دون تخصص، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف- الجزائر، 2018.
- (16) خلادي رابع، دور التكلفة على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الخدمية "دراسة حالة جامعة لمسيلا، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، قسم علوم التسيير، تخصص مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لمسيلا، 2012.
- (17) دادن عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكاة المالية-حالة بورصة الجزائر وباريس-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2007.
- (18) دلوم إبراهيم محمد الحاج، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأثره على تخفيض التكلفة في قطاع البترول "دراسة حالة شركة السودان"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2014.
- (19) رشدي سويلم عوض فاطمة، تأثير التكامل بين مقياس الأداء المتوازن (BSC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تطوير أداء المصاريف الفلسطينية (دراسة تطبيقية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2009.
- (20) زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة "دراسة حالة مؤسسة اتصالات الجزائر- وكالة بسكرة-"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، تخصص علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2014.
- (21) سعودي نادية، مدى استخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقويم أداء البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، قسم العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة- الجزائر، 2018.
- (22) سليمان محمد، الابتكار التسويقي وأثره على تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة مؤسسة ملبنة الحضنة بالمسيلة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، فرع تسويق، قسم علوم التسيير، جامعة المسيلة، المسيلة- الجزائر، 2007.
- (23) شبانه عبد الهادي محمد أحمد، دور الموازنة كأداة تخطيط ورقابة في ترشيد القرارات بالسلطة الوطنية الفلسطينية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في القيادة والإدارة من أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، قسم القيادة والإدارة، جامعة الأقصى، غزة- فلسطين، 2015.
- (24) شلح فؤاد محمد محمود، مدى إمكانية تطبيق الموازنة الصفرية في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة- فلسطين، 2009.
- (25) الشيخ عيد إبراهيم محمد سليمان، مدى فاعلية الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة في بلديات قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2007.
- (26) صويلح كمال، بوجوطة عبد الغاني، دور الموازنة على أساس الأنشطة ABB في تحسين أداء المؤسسة "دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد الصديق بن يحي -جيجل-"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وجباية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2019.

- (27) عبد الحي عبد العال محمد عبد الغني، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم الإدارة -دراسة تطبيقية-، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2013.
- (28) العريبي بهاء الدين أحمد، إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنات الجامعات والكليات في قطاع غزة، دراسة تطبيقية، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2007.
- (29) عشي عادل، الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية قياس وتقييم دراسة حالة مؤسسة صناعات الكوابل بسكرة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2002.
- (30) عليان زيد محمود عيسى، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في الرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان- الأردن، 2009.
- (31) غراب إبراهيم خليل عبد الفتاح، دور الموازنات كأداة للتخطيط لإستغلال الموارد المالية في بلديات قطاع غزة، دراسة تطبيقية في فلسطين، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2016.
- (32) غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة: مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMSUD -أوماش-بسكرة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث، تخصص تدقيق محاسبي، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2014.
- (33) الفايز محمد خلف، استخدام مدخل التقييم الإستراتيجي لقياس الأداء باستخدام بطاقة التقييم المتوازن "دراسة تطبيقية في وزارة الداخلية الأردن"، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم إدارة الأعمال، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان- الأردن، 2011.
- (34) فضل الله سالم نصر الدين صلاح، الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة ودورها في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، دراسة حالة شركة داجن لإنتاج الدواجن المحدودة- ميكو (2012-2013)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.
- (35) لطرش وليد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي -دراسة حالة قطاع خدمة الهاتف النقال في الجزائر-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، دون تخصص، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة- الجزائر، 2018.
- (36) مرسي فؤاد إبراهيم مجدى وآخرون، "مدى أهمية استخدام الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء المالي في الشركات الصناعية دراسة حالة: مصنع سور للملبوسات العسكرية"، بحث تكميلي لنيل درجة البكالوريوس، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، دون سنة.
- (37) نديم محمد شكري محمود، تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن (دراسة اختباريه في شركة الطيران الملكية الأردنية)، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.
- (38) النمى إبراهيم سليمان، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة، دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة الأزهر، غزة- فلسطين، 2013.

(39) هروم عز الدين، واقع تسيير الأداء الوظيفي في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة ميدانية بمركب المجارف والرافعات (CPG) قسنطينة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص الموارد البشرية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة- الجزائر، 2008.

الملتقيات والمؤتمرات والندوات:

(1) إبراهيم نور عبد الناصر، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الرابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية تحت عنوان الإبداع والتميز في منظمات الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان- الأردن، 29-2012/04/30.

(2) حمادي نبيل، عبادي فاطمة الزهراء، مقومات تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية في إطار التنمية المستدامة، الجزائر- المسيلة، الملتقى الدولي العلمي حول الأداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، يومي 10 و11 نوفمبر 2009.

(3) الخناق سناء عبد الكريم، مظاهر الأداء الاستراتيجي والميزة التنافسية، الجزائر- ورقلة، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، قسم علوم التسيير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، يومي 8-9/3/2005.

(4) سدخان سناء محمد، الموازنة الصفريّة ومقومات نجاحها في العراق، العراق- بغداد، مجلة العلوم القانونية، العدد الخاص لبحوث مؤتمر فرع القانون العام المنعقد تحت عنوان "الإصلاح الدستوري والمؤسساتي بين الواقع والمأمول"، كلية القانون، جامعة نهرين، للمدة 14/11/2018.

(5) كربالي بغداد، تنافسية المؤسسات الوطنية في ظل التحول الاقتصادي حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة، الجزائر- البليدة، 22/05/2002.

(6) نواردة محمد، ملووح مريم، بطاقة الأداء المتوازن كألية من أليات تقييم الأداء في المؤسسات " نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن للشركة الجهوية للهندسة الريفية بالجلفة"، الجزائر- البليدة، مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 02، 25-07-2017.

(1) المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق ل 18 مايو سنة 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الحوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، 2007.

(2) القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 3 محرم عام 1431 الموافق ل 20 ديسمبر 2009، المحدد للتنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الإستشفائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15، 2010.

المعاجم:

(1) بدوي أحمد زكي، معجم المصطلحات الاجتماعية، مكتبة لبنان، 1992.

(1) بن محمد الحسيني عامر، مؤشرات قياس الأداء، جريدة اقتصادية، دون عدد، الصادرة في 26 ديسمبر 2018، النسخة الإلكترونية:

117 /archives/management news/ http://www.arado.org/ ، 12/7/2020.

(2) غياط شريف، رجال فيروز، الموازنات التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة CYCMA، مقال منشور على:

<http://iefpedia.com/arab/wpcontent/uploads/2010/03/%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%88%86%D8%A7%D8%AA%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%82%D8%AF%D9%8A%D8%B1%D9%8A%D8%A9%D8%A3%D8%AF%D8%A7%D8%A9%D9%84%D8%B5%D9%86%D8%B9%D8%A7%D9%84%D9%82%D8%B1%D8%A7%D8%B1%D9%81%D9%8A%D8%A7%D9%84%D9%85%D8%A4%D8%B3%D8%B3%D8%A9%D8%A7%D9%84%D8%A7%D9%82%D8%AA%D8%B5%D8%A7%D8%AF%D9%8A%D8%A7%D8%B7.pdf>

(3) فرحات منى خالد، ياسين أيام ميكائيل، إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف - دراسة ميدانية على المصارف الخاصة في سوق دمشق للأوراق المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد 39، العدد 7، 2017، مقال منشور: <http://journal.tishreen.edu.sy/index.php/econlaw/article/view/4075/3855> .2020/2/25

(4) المكارى دانية، الرقابة على أداء خطط الإستراتيجية، 2005، مقال منشور :

<https://sst5.com/Article/2062/47/%D8%A7%D9%84%D8%B1%D9%82%D8%A7%D8%A8%D8%A9%D8%B9%D9%84%D9%89%D8%A3%D8%AF%D8%A7%D8%A1%D8%A7%D9%84%D8%AE%D8%B7% B7-%D8%A7%D9%84%D8%AA%D9%86%D9%81%D9%8A%D8%B0%D9%8A%D8%A9, 14 /9 /2020>.

(5) العمارحنان، تطبيق الأساس الصفري عند إعداد الموازنة والشمولية والأهداف، صحيفة الزمان، العدد 23، الصادرة يوم 25 أفريل 2014، النسخة الإلكترونية:

<https://www.azzaman.com/%D8%AA%D8%B7%D8%A8%D9%8A%D9%82%D8%A7%D9%84%D8%A3%D8%B3%D8%A7%D8%B3%D8%A7%D9%84%D8%B5%D9%81%D8%B1%D9%8A%D8%B9%D9%86%D8%AF%D8%A5%D8%B9%D8%AF%D8%A7%D8%AF%D8%A7%D9%84%D9%85%D9%88%D8%D9%86/, 20/8/2020>.

6) https://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D9%88%D8%A7%D8%B2%D9%86%D8%A9_%D8%AA%D9%82%D8%AF%D9%8A%D8%B1%D9%8A%D8%A9_15/5/2020 .

المحاضرات:

(1) قادم عبد الحميد، محاضرات بعنوان الموازنات التقديرية موجهة لطلبة السنة الثانية، تخصص إدارة مالية، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، الجزائر، 2020.

المراجع باللغة الأجنبية:

Books

- 1) Béatrice Et Frances Grandguillot, **Comptabilité De Gestion**, Édition Gualino, 7eme édition, Paris-France, 2003.
- 2) Bouin Xavier et Al, **Le Nouveau Visage De Contrôle De Gestion**, Editons Donod, Paris, France, 2009.
- 3) Ionning Hélén Et al, **Le Control De gestion**, Edition Donod, 2 Edition, Paris- France, 2003.
- 4) Lorino Philippe, **Méthodes Et Pratiques De La Performance-Le Pilotage par Le processus Et Les compétences**, Editions d'organisation, 3eme édition, Paris- France, 2003.

Articles :

- 1) Falconer Mitchell, Robinsion John, **A Longitudinal Study Of Adoption Of An Activity-Based Planning System In The Crown Proscution Service Of England And Wales, United Kingdom**, Journal Of Accounting And Organzational Chang, Vol.4, N.3, 2008
- 2) Huynh Trndung And Al, **Intégration Of Activity –Based Budgeting And Activity Based Management**, International Journal Of Economic Finance And Management Science, United State , Vol. 11, N.4, 2013.
- 3) Sandison Derek, Hansen Stephenc, **Avtivity-Based Planing And Budgting : A New Approach From CAM-I**, Journal Of Cost Management, Vol 9, No 2, March, 2003.

Thèses :

- 1) Burinna Haxholi, **Zéro Budgeting KCS Implementing Zéro Budgeting Méthode In KOSOVO Correctionnel Service**, A Submitted As Draft Capstone, Project Proposal In Partial Fulfilment Of Master Of Science Degree In Professional Studies, Université in KOSOVO-le états d'Amérique, May 2015.
- 2) Liano Sasan, Lelemoyog, **A Survey Of Management Parceptionon The Usefulness Of Zéro Based Budgeting : Evidence From Government Al Organization In Kenya**, A Research Project Submitted In Partial Fufilement Of A Dfgree In Master Of Business, Adminstration To School Of Business, Université Of Nairobi, November 2011.
- 3) Miliano Sasan, **lelemoyog A Survey Of Management Perceptionon The Usefulness Of Zéro Based Budgeting (Evidence From Gouvernement Al Organization in kenya)**, A Research Proget Submitted In Partial Fulfilment Of Requirements Of a Degrée In Master, University Of Nairobi, Nofember,2011.
- 4) Oubya Ghozlene, **Contribution A l'etude Des Déterminantes De La Performance De l'entreprise : " Impact De La Creation De Valeur Pour Le Client Sur La Performance Des Entreprises Hôtelières En Tunisie "**, Thèse De Doctorat , Sciences De Gestion, Ecole De Doctorale DESPEG, Université Cote D'azur , 14 Octobre 2016.

Web sites :

- 1) Chiichii Ashwe, Phd(Queen's) et Al, **Budegeting Processes and Procedures Zéro-Based Budegting Initiative** :27/7/2016, p16 niqs org.ng/WP.../2016/7/Budgeting-processor and procedures.pdf, 13/5/2020, 11: 35
- 2) surbhi s, <https://keydifferences.com/difference-between-traditional-and-zero-based-budgeting.html>, 13/5/2020, 11: 35.

المنارة
المنارة

الملحق رقم (01): الموازنة التقديرية لنفقات التشغيل لسنة 2018

الاعتمادات مقدرة بالدينار			ص
الميزانية التمهيدية	الميزانية المحنة	الميزانية المعدلة رقم 01 لسنة 2018	
			الباب الثالث عشر: الأدوية، المواد الصيدلانية و المواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإيتماتي و الأجهزة الطبية
29 000 000.00	0.00	29 000 000.00	المادة 1: الأدوية
7 676 515.00	676 515.00	7 000 000.00	المادة 2: المفاعلات و مواد المخابرة
3 000 000.00	0.00	3 000 000.00	المادة 3: أفلام و مواد التصوير الطبي و الكشف
5 000 000.00	0.00	5 000 000.00	المادة 4: ضمادات
30 879 994.00	0.00	30 879 994.00	المادة 5: غازات طبية و أخرى
1.00	0.00	1.00	المادة 6: أدوات
55 420 003.00	0.00	55 420 003.00	المادة 7: مستهلكات غير منسوجة
1.00	0.00	1.00	المادة 8: أجهزة طبية و برامج موجهة لتشخيص الأمراض و الوقاية و العلاج
1.00	0.00	1.00	المادة 9: مواد و مستهلكات خاصة بطب الأسنان
400 000.00	0.00	400 000.00	المادة 10: مواد أخرى موجهة للطب الإيتماتي
181 723 485.00	158 423 485.00	23 300 000.00	المادة 11: السنة المالية المقفلة
313 100 000.00	159 100 000.00	154 000 000.00	مجموع الباب الثالث عشر
			الباب الرابع عشر: نفقات النشاطات العلمية للوقاية
2 181 098.00	0.00	2 181 098.00	لمادة 1: الحقن، الأمصال، المفاعلات و أوساط مغذية
1.00	0.00	1.00	لمادة 2: أدوية و مواد أخرى ذات الإستعمال الوقائي
4 300 000.00	0.00	4 300 000.00	لمادة 3: عتاد و مواد النظافة الإستشفائية
200 000.00	0.00	200 000.00	لمادة 4: مواد الوقاية
228 900.00	0.00	228 900.00	لمادة 5: دفاتر الصحة و مطبوعات أخرى
50 000.00	0.00	50 000.00	لمادة 6: حليب طبي و مواد غذائية لحماية الأم و الطفل
1.00	0.00	1.00	لمادة 7: مواد ضرورية لتسيير نفايات أنشطة العلاج ذات المخاطر المعدية
3 533 000.00	0.00	3 533 000.00	لمادة 8: خدمات في إطار تسيير نفايات أنشطة العلاج ذات المخاطر المعدية
507 000.00	0.00	507 000.00	لمادة 9: السنة المالية المقفلة
11 000 000.00	0.00	11 000 000.00	مجموع الباب الرابع عشر

الملحق رقم (02): حساب الوضعية المالية لسنة 2018

SITUATION DES ENGAGEMENTS - LIQUIDATIONS
ET PAIEMENTS ARRETEE AU 31/03/2019
EXERCICE 2018

(RECAPITULATION DU TITRE I)

LIBELLE		LIBELLES	CREDITS ALLOUES (1)	TOTAL DES			SOLDE (1-2)
TITRE I				ENGAGEMENTS (2)	LIQUIDATIONS	MANDATEMENTS	
CHAPITRE	1	Traitement d'activité des personnels titulaires et stagiaires et des coopérants	270 200 000.00	253 667 239.09	253 667 239.09	253 667 239.09	16 532 760.91
CHAPITRE	2	Indemnités et allocation diverses	400 000 000.00	370 559 024.90	370 559 024.90	370 559 024.90	29 440 975.10
CHAPITRE	3	Traitement d'activité des résidents des internes et des externes	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CHAPITRE	4	Traitement des personnels contractuels	85 800 000.00	83 830 856.11	83 830 856.11	83 830 856.11	1 969 143.89
CHAPITRE	5	Charges sociales personnels titulaires et stagiaires et des coopérants	233 000 000.00	158 984 954.32	158 984 954.32	158 984 954.32	74 015 045.68
CHAPITRE	6	Charges sociales des résidents, des internes et des externes	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CHAPITRE	7	Charges sociales des personnels contractuels	23 000 000.00	22 595 965.76	22 595 965.76	22 595 965.76	404 034.25
CHAPITRE	8	Pensions de services et pour dommages corporels et rente d'accident travail	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CHAPITRE	9	Contributions aux œuvres sociales	21 620 000.00	21 620 000.00	21 620 000.00	21 620 000.00	0.00
TOTAL DU TITRE I			1 033 620 000.00	911 258 040.17	911 258 040.17	911 258 040.17	122 361 959.83

(RECAPITULATION DU TITRE II)

LIBELLE		LIBELLES	CREDITS ALLOUES (1)	TOTAL DES			SOLDE (1-2)
TITRE II				ENGAGEMENTS (2)	LIQUIDATIONS	MANDATEMENTS	
CHAPITRE	1	Remboursement de frais	4 258 001.00	4 823 901.90	3 839 460.00	3 839 460.00	1 256 994.00
CHAPITRE	2	Frais judiciaires et indemnités dues par l'état	181 000.00	21 601 401.89	0.00	0.00	21 320 401.89
CHAPITRE	3	Matériel et mobilier	8 282 000.00	14 416 486.55	7 873 206.62	7 873 206.62	-6 134 486.55
CHAPITRE	4	Fournitures	11 366 329.00	13 165 617.49	11 365 236.94	11 365 236.94	-1 799 188.49
CHAPITRE	5	Habilllements	1 603 250.00	1 603 250.00	1 603 250.00	1 603 250.00	0.00
CHAPITRE	6	Charges annexes	20 804 000.00	21 051 381.03	20 767 756.65	20 767 756.65	-247 381.03
CHAPITRE	7	Parc automobile	6 248 600.00	6 210 423.33	5 234 728.94	5 234 728.94	-961 923.33
CHAPITRE	8	Entretien et réparation des infrastructures	8 724 649.64	11 706 057.04	8 724 649.64	8 724 649.64	-2 981 607.50
CHAPITRE	9	Frais de formation, de perfectionnement, de recyclage et de stage des personnels	1 340 000.00	1 275 877.50	1 262 677.50	1 262 677.50	64 122.50
CHAPITRE	10	Frais liés aux congrès, séminaires et autres manifestations scientifiques	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CHAPITRE	11	Alimentation et frais de restauration	46 256 475.00	48 186 111.65	45 907 114.19	45 907 114.19	-1 929 636.65
CHAPITRE	12	Loyers	410 000.00	4 612 687.11	310 097.37	310 097.37	4 202 687.11
CHAPITRE	13	Médicaments produits pharmaceutiques et autres produits destinés à la médecine humaine et dispositifs médicaux	327 824 975.46	1 759 667 027.70	223 615 919.43	223 615 919.43	-1 431 842 052.24
CHAPITRE	14	Dépenses d'actions spécifiques et de prévention	12 147 920.00	17 431 561.19	11 886 802.49	11 886 802.49	-5 283 641.19
CHAPITRE	15	Acquisition et maintenance du matériel, accessoires et outillage médical	46 976 000.00	59 571 319.00	46 924 642.17	46 924 642.17	-12 695 319.00
CHAPITRE	16	Remboursement des frais d'hospitalisation et d'exploration avec les hôpitaux de l'armée et les organismes publics au titre des malades transférés ne relevant pas d'une pathologie régie par une convention particulière	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CHAPITRE	17	Dépenses de la recherche médicale	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
CHAPITRE	18	Frais de jumelage entre les établissements hospitaliers publiques	7 772 600.00	139 302.00	139 302.00	139 302.00	7 632 698.00
TOTAL DU TITRE II			503 206 000.00	1 985 362 206.35	389 454 643.84	389 454 643.84	-1 482 157 205.38

الملحق رقم (03): رقم العمليات الجراحية لسنة 2018

E.P.H DE JIJEL
BLOC OPERATOIRE CENTRAL

151

RELEVÉ TRIMESTRIEL
DES ACTES OPERATOIRES DU BLOC CENTRAL
1^{ER} TRIMESTRE 2018

PROGRAMME

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			GYN	TOTAL			TOTAL
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E		H	F	E	GENERAL
JANVIER 2018	20	22		39	22	14	2	6	1	21	1	1	8	5	3	2		67	54	46	167
FEVRIER 2018	25	25		22	18	9			1	22	2	3	5	5	1	1		54	47	38	139
MARS 2018	20	28	1	22	25	8				28		1	17	6	2	2	18	49	55	74	178
TOTAL	65	75	1	83	65	31	2	6	2	71	3	5	30	16	6	5	18	170	156	158	484
	141			179			10			71	38			27			18				484

URGENCE

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO	GYN	TOTAL			TOTAL		
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E		H	F	E	GENERAL
JANVIER 2018	25	28	03	32	17	19	2	1	2	11	1	2				1	2	2			62	48	38	148
FEVRIER 2018	21	25	03	29	20	14	1	1	1	11	1	1	3	1	1	1	1				54	48	33	135
MARS 2018	22	30	06	24	11	19			1	9	4	2	1			2	2		28		52	71	38	161
TOTAL	68	83	12	85	48	52	3	2	4	31	6	5	4	1	1	4	5	2	28		168	167	109	444
	163			185			9			31	15			6			7	28				444		

TOTAL GENERAL

	PROGRAMME			URGENCE			TOTAL. G		
TOTAL	484			444			928		

AUTRES ACTIVITES

Ablation fil	03
Attelle	1167
Bandage	51
Injection voie intravitreene	23
KT D.P	02
Plâtre circulaire	07
TOTAL	1253

تابع للملحق رقم (03)

E.P.H DE JIJEL
BLOC OPERATOIRE CENTRAL

**RELEVÉ TRIMESTRIEL
DES ACTES OPERATOIRES DU BLOC CENTRAL
2^{ème} TRIMESTRE 2018**

PROGRAMME

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO			GYN	TOTAL			TOTAL
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E	F	H	F	E	GENERAL
AVRIL 2018	22	28		41	23	18	5	4		28		5	1	6	2	4				36	74	98	51	223
MAI 2018	22	27	9	34	16	32	2			49	1	3	2	6	3	2				33	65	82	94	241
JUIN 2018	19	23	43	25	15	110	3	2		50	1	3	5	5	3	2			2	54	52	100	212	364
TOTAL	63	78	52	100	54	160	10	6		127	2	11	8	17	8	8			2	123	191	280	357	828
	193			314			16			127	21			33			2	123	828					

URGENCE

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO			GYN	TOTAL			TOTAL
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E		H	F	E	GENERAL
AVRIL 2018	29	24	8	33	13	14	2	2		9	5	1	8	1	1	2			1	54	70	95	42	207
MAI 2018	28	32	4	32	17	25	3	3		08	2	3	3	5	2	1	1			67	71	124	41	236
JUIN 2018	25	22	10	38	13	18	1		1	7			2	4		2	2			65	70	100	40	210
TOTAL	82	78	22	103	43	57	6	5	1	24	7	4	13	10	3	5	3	1	186	211	319	123	653	
	182			203			12			24	24			18			4	186	653					

AUTRES ACTIVITES

Ablation fil	11
Attelle	1298
Bandage	55
Injection voie intravitréenne	16
Plâtre circulaire	11
Sondage lacrymal	04
TOTAL	1395

TOTAL GENERAL

	PROGRAMME	URGENCE	TOTAL. G
TOTAL	828	653	1481

تابع للملحق رقم (03):

E.P.H DE JIJEL
BLOC OPERATOIRE CENTRAL

**RELEVÉ TRIMESTRIEL
DES ACTES OPERATOIRES DU BLOC CENTRAL
3^{ème} TRIMESTRE 2018**

PROGRAMME

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO			GYN	TOTAL			TOTAL
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E	F	H	F	E	GENERAL
JUILLET 2018			26			43				49							9		45	61	09	61	163	233
AOUT 2018			03			31													05	36		36	39	75
SEPTEMBRE 2018	01	4	01	02	1	09	01			26				01			6	1	21	11	11	17	57	85
TOTAL	01	4	30	02	1	83	01			75				01			15	1	71	112	20	114	259	393
	35			86			01			75				01			87			112			393	

URGENCE

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO			GYN	TOTAL			TOTAL	
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E	F	H	F	E	GENERAL	
JUILLET 2018	27	30	7	67	19	15	2		2	6	6	3	1	2		2			1		77	104	53	110	267
AOUT 2018	33	25	11	49	17	30	2			6	4	2	4		1	1	2	3		55	90	103	52	245	
SEPTEMBRE 2018	26	25	05	52	16	26	06		02	06	3			2		2	2		1	75	91	116	42	249	
TOTAL	86	80	23	168	52	71	10		04	18	13	5	5	4	1	5	4	4	1	207	285	272	204	761	
	189			291			14			18	23			10			09			207			761		

TOTAL GENERAL

	PROGRAMME	URGENCE	TOTAL. G
	393	761	1154

AUTRES ACTIVITES

Ablation fil	06
Attelle	1409
Bandage	83
Injection voie intravitréene	09
Plâtre circulaire	17
TOTAL	1524

تابع للملحق رقم (03)

E.P.H DE JIJEL
BLOC OPERATOIRE CENTRAL

RELEVÉ TRIMESTRIEL
DES ACTES OPERATOIRES DES 03 BLOCS
4^{ème} TRIMESTRE 2018

PROGRAMME

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO			GYN	TOTAL			TOTAL
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E	F	H	F	E	GENERAL
OCTOBRE 2018	15	17		12	13	16		1	2	38		4	1	35	33	1	11	5	21	37	73	110	79	262
NOVEMBRE 2018	16	24		20	16	10	1		1	20		2	4	3	1		13	5	9	57	53	105	44	202
DECEMBRE 2018	20	35		24	28	11	2	1		42	2	4	27	3	4		15	5	13	60	66	137	93	296
TOTAL	51	76		56	57	37	03	02	03	100	2	10	32	41	38	1	39	15	43	155	192	352	216	760
	127			150			08			100	44			80			97			155	760			

URGENCE

	CH.GLE			TRAUMATO			NEURO			CH.I	O.R.L			OPHT			URO			GYN	TOTAL			TOTAL	
	H	F	E	H	F	E	H	F	E	E	H	F	E	H	F	E	H	F	E	F	H	F	E	GENERAL	
OCTOBRE 2018	38	26	15	31	10	14	1	1		7	3		3	2		1	1		2	78	76	115	42	233	
NOVEMBRE 2018	30	26	5	26	13	15	2	1		15	1	1	2						3	1	81	59	125	38	222
DECEMBRE 2018	26	24	9	27	10	14	3			2	07	2	1	3		2	2	1	1	2	87	59	125	39	223
TOTAL	94	76	29	84	33	43	6	2	2	29	6	2	8	2	2	3	2	4	5	246	194	365	119	678	
	199			160			10			29	16			7			11			246	678				

AUTRES ACTIVITES

Ablation fil	12
Attelle	1165
Bandage	57
Chambre implantable	01
Changement de canule	01
Injection voie intravitreuse	18
Pansement	01
Plâtre circulaire	06
TOTAL	1261

TOTAL GENERAL	PROGRAMME	URGENCE	TOTAL. G
	760	678	1438

الملحق رقم (04): حساب الوضعية المالية لنفقات التسيير لسنة 2018

SITUATION DES ENGAGEMENTS - LIQUIDATIONS
ET PAIEMENTS ARRETEE AU 31/03/2019
EXERCICE 2018

LIBELLE				LIBELLES	CREDITS ALLOUES (1)	TOTAL DES				SOLDE (1-2)
SEC	TIT	CHAP	ARTIC			ENGAGEMENTS (2)	LIQUIDATIONS	MANDATEMENTS	PAIEMENTS	
2	2	9	1	Frais de stages de courte durée à l'étranger(allocation d'études,frais de voyage,frais d'inscription et de scolarité, frais de visa d'assurance)	942 600.00	879 620.00	879 620.00	879 620.00	879 620.00	62 980.00
2	2	9	2	Frais de formation,de perfectionnement et de recyclage des personnels	389 899.00	388 757.50	375 557.50	375 557.50	375 557.50	336 560.00
2	2	9	3	Frais d'organisation des examens et concours professionnels	7 501.00	7 500.00	7 500.00	7 500.00	7 500.00	1.00
TOTAL CHAPITRE - 9 -					1 340 000.00	1 275 877.50	1 262 677.50	1 262 677.50	1 262 677.50	64 122.50
2	2	10	1	Frais de déplacement et de séjour à l'occasion des congrès, séminaires jumelage et autres manifestations scientifiques	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2	2	10	2	Frais liés à la prise en charge des délégations étrangères dans le cadre de partenariat et des échanges scientifiques	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
TOTAL CHAPITRE - 10 -					0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2	2	11	1	Alimentation	42 203 475.00	42 203 474.10	41 854 114.19	41 854 114.19	41 854 114.19	0.90
2	2	11	2	Frais de restauration	4 053 000.00	4 053 000.00	4 053 000.00	4 053 000.00	4 053 000.00	0.00
2	2	11	3	Exercice clos	0.00	1 929 637.55	0.00	0.00	0.00	-1 929 637.55
TOTAL CHAPITRE - 11 -					46 256 475.00	48 186 111.65	45 907 114.19	45 907 114.19	45 907 114.19	-1 929 636.65
2	2	12	1	Loyers des logements de fonction	409 998.00	4 612 587.11	310 097.37	310 097.37	310 097.37	-4 202 589.11
2	2	12	2	Loyers des locaux à usage administratif	1.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00
2	2	12	3	Loyers des logements réservés aux praticiens spécialistes dans le cadre du service civil	1.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00
TOTAL CHAPITRE - 12 -					410 000.00	4 612 587.11	310 097.37	310 097.37	310 097.37	-4 202 587.11
2	2	13	1	Médicament	38 929 850.97	645 125 658.22	38 929 414.07	38 929 414.07	38 929 414.07	-606 195 807.25
engagements 02-13-01 vise par le contrôle financier						38 929 850.98				
engagements PCH 02-13-01 Impaye						606 195 807.24				
2	2	13	2	Réactif et produits de laboratoires	9 098 761.00	9 387 838.18	7 726 697.56	7 726 697.56	7 632 092.56	-289 077.18
2	2	13	3	Films et produits d'imagerie médicale et d'exploration	723 520.00	723 520.00	723 520.00	723 520.00	723 520.00	0.00
2	2	13	4	Objets de pansements	6 320 300.00	6 320 238.75	6 208 116.95	6 208 116.95	6 208 116.95	61.25
2	2	13	5	Gaz médicaux et autres	41 567 994.00	41 567 890.00	39 332 570.20	39 332 570.20	39 332 570.20	104.00
2	2	13	6	Instrumentation	1.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00
2	2	13	7	Consommables et non tissé	61 787 648.75	62 331 384.83	59 965 534.58	59 965 534.58	59 915 554.58	-543 736.08
2	2	13	8	Dispositifs médicaux et logiciels destinés au diagnostic ,à la prévention et au traitement	1.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00
2	2	13	9	Produits et consommables dentaires	1.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00
2	2	13	10	Autres produits destinés à la médecine humaine	371 000.00	297 483.92	297 483.92	297 483.92	297 483.92	73 516.08

تابع للملحق رقم (04)

SITUATION DES ENGAGEMENTS - LIQUIDATIONS
ET PAIEMENTS ARRETEE AU 31/03/2019
EXERCICE 2018

LIBELLE				LIBELLES	CREDITS ALLOUES (1)	TOTAL DES				SOLDE (1-2)
SEC	TIT	CHAP	ARTIC			ENGAGEMENTS (2)	LIQUIDATIONS	MANDATEMENTS	PAIEMENTS	
2	2	13	11	Exercice clos	169 025 897.74	993 913 013.80	70 432 582.15	70 432 582.15	70 432 582.15	-824 887 116.06
				engagements 02-13-11 visé par le contrôle financier sans PCH		6 159 852.50				
				engagements 02-13-11 visé par le contrôle financier PCH /FACTURES 2018		64 272 729.65				
				reste des dettes PCH 2011 A 2015 EN LITIGE		463 809 776.49				
				dettes PCH 2016 ET 2017		383 783 339.11				
				dettes chapitre 13 :2017 et antérieurs		75 887 316.05				
TOTAL CHAPITRE - 13 -					327 824 976.46	1 769 667 027.70	223 616 919.43	223 616 919.43	223 471 334.43	-1 431 842 052.24
2	2	14	1	Vaccins, sérums ,réactifs de dépistage et milieux de culture	5 326 018.00	5 317 540.49	5 317 540.49	5 317 540.49	5 317 540.49	8 477.51
2	2	14	2	Médicaments et autres produits à usage préventifs	1.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00
2	2	14	3	Matériel, produits et articles de l'hygiène hospitalier	2 439 100.00	2 439 040.00	2 439 040.00	2 439 040.00	2 439 040.00	60.00
2	2	14	4	Articles de protection	200 000.00	178 215.99	178 215.99	178 215.99	178 215.99	21 784.01
2	2	14	5	Carnets de santé et imprimés divers	228 900.00	0.00	0.00	0.00	0.00	228 900.00
2	2	14	6	Laits médicaux et produits diététiques pour la protection maternelle et infantile	50 000.00	48 978.00	48 978.00	48 978.00	48 978.00	1 022.00
2	2	14	7	Articles nécessaires à la gestion des DASRI (déchets liés aux activités de soins à risques infectieux)	1.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00
2	2	14	8	Prestations dans le cadre de la gestion des DASRI (déchets liés aux activités de soins à risques infectieux)	3 533 000.00	3 532 158.01	3 532 158.01	3 532 158.01	3 532 158.01	841.99
2	2	14	9	Exercice clos	370 900.00	5 915 628.70	370 870.00	370 870.00	370 870.00	-5 544 728.70
TOTAL CHAPITRE - 14 -					12 147 920.00	17 431 561.19	11 886 802.49	11 886 802.49	11 886 802.49	-5 283 641.19
2	2	15	1	Acquisition de matériel médical	39 455 481.92	39 455 481.92	39 455 481.92	39 455 481.92	39 455 481.92	0.00
2	2	15	2	Acquisition d'outillage médical	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2	2	15	3	Acquisition d'accessoires médicaux et chirurgicaux	4 785 000.00	4 784 832.78	4 734 614.79	4 734 614.79	4 734 614.79	167.22
2	2	15	4	Mobilier médical	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2	2	15	5	Matériel d'ergothérapie ,de réadaptation, de réinsertion des malades et tests psychologiques	1.00	0.00	0.00	0.00	0.00	1.00
2	2	15	6	Frais maintenance et de réparation du matériel médical y comprise les pièces de rechange	2 735 517.08	2 870 673.71	2 734 445.46	2 734 445.46	2 734 445.46	1 071.62
2	2	15	7	Exercice clos	0.00	12 460 330.59	0.00	0.00	0.00	-12 460 330.59
TOTAL CHAPITRE - 15 -					46 976 000.00	69 671 319.00	46 924 642.17	46 924 642.17	46 924 642.17	-12 695 319.00
2	2	16	1	Remboursement des frais d'hospitalisation et d'exploration avec les hopitaux de l'armée et les organismes publics au titre des malades transférés ne relevant pas d'une pathologies par une convention particulière	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2	2	16	2	Remboursement des frais d'exploration avec les organismes publics	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2	2	16	3	Exercice clos	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
TOTAL CHAPITRE - 16 -					0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

الملحق رقم (05): الموازنة التقديرية لسنة 2019

الاعتمادات مقدرة بالدينار		
المقترحة من طرف السيد الوالي	المقترحة من طرف مجلس الإدارة	المقترحة من طرف المدير
1 378 265 000.00	1 378 265 000.00	1 378 265 000.00
1 378 265 000.00	1 378 265 000.00	1 378 265 000.00

الإيرادات:

النفقات:

لا شيء

الفائض:

شوهدت و حددت ميزانية التسيير المعدلة للمؤسسة العمومية الاستشفائية جيجل لسنة 2019 بمبلغ: مليار و ثلاثمائة و ثمانية و سبعون مليون و مائتان و خمسة و ستون ألف دينار جزائري.

جيجل في:.....
المدير

بمصادقة الوالي
ممثل

تابع للملحق رقم (05)

ملخص الإيرادات

ملاحظات	الاعتمادات مقدرة بالدينار			التصنيف
	مقبولة من طرف السيد الوالي	مقترحة من طرف مجلس الإدارة	مقترحة من طرف المدير	
				الخلاصة العامة للإيرادات
	1 014 265 000.00	1 014 265 000.00	1 014 265 000.00	الباب 1: مساهمة الدولة
	300 000 000.00	300 000 000.00	300 000 000.00	الباب 2: مساهمة هيئات الضمان الإجتماعي
	0.00	0.00	0.00	الباب 3: مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية
	4 000 000.00	4 000 000.00	4 000 000.00	الباب 4: إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة
	0.00	0.00	0.00	الباب 5: إيرادات أخرى
	60 000 000.00	60 000 000.00	60 000 000.00	الباب 6: أرصدة السنوات المالية السابقة
	1 378 265 000.00	1 378 265 000.00	1 378 265 000.00	المجموع العام

الملحق رقم (06): الموازنة التقديرية لسنة 2018

الاعتمادات مقدرة بالدينار		
المقترحة من طرف السيد الوالي	المقترحة من طرف مجلس الإدارة	المقترحة من طرف المدير
1 356 575 000.00	1 356 575 000.00	1 356 575 000.00
1 356 575 000.00	1 356 575 000.00	1 356 575 000.00

الإيرادات:

النفقات:

لا شيء

الفائض:

شوهدت و حددت ميزانية التسيير المعدلة للمؤسسة العمومية الاستشفائية جيجل لسنة 2018 بمبلغ: مليار و ثلاثمائة و ستة و خمسون مليون و خمسمائة و خمسة و سبعون ألف دينار جزائري.

بمصادقة الوالي
ممثل

جيجل في:.....
المدير

تابع للملحق رقم (06)

خلاصة الإيرادات

ملاحظات	الاعتمادات مقدرة بالدينار			التصنيف
	مقبولة من طرف السيد الوالي	مقترحة من طرف مجلس الإدارة	مقترحة من طرف المدير	
				الخلاصة العامة للإيرادات
	1 014 265 000.00	1 014 265 000.00	1 014 265 000.00	الباب 1: مساهمة الدولة
	300 000 000.00	300 000 000.00	300 000 000.00	الباب 2: مساهمة هيئات الضمان الإجتماعي
	0.00	0.00	0.00	الباب 3: مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية
	4 000 000.00	4 000 000.00	4 000 000.00	الباب 4: إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة
	0.00	0.00	0.00	الباب 5: إيرادات أخرى
	60 000 000.00	60 000 000.00	60 000 000.00	الباب 6: أرصدة السنوات المالية السابقة
	1 378 265 000.00	1 378 265 000.00	1 378 265 000.00	المجموع العام

تابع للملحق رقم 6

الاعتمادات مقدرة بالدينار			التصنيف
المقترحة من طرف السيد الوالي	المقترحة من طرف مجلس الإدارة	المقترحة من طرف المدير	ص
3 500 000.00	3 500 000.00	3 500 000.00	خلاصة العنوان الثاني
181 000.00	181 000.00	181 000.00	الباب الأول: تسديد المصاريف
3 300 000.00	3 300 000.00	3 300 000.00	الباب الثاني: مصاريف قضائية و تعويضات مستحقة على عاتق الدولة
7 400 000.00	7 400 000.00	7 400 000.00	الباب الثالث: عتاد و أثاث
3 600 000.00	3 600 000.00	3 600 000.00	الباب الرابع: لوازم
19 500 000.00	19 500 000.00	19 500 000.00	الباب الخامس: ألبسة
7 300 000.00	7 300 000.00	7 300 000.00	الباب السادس: تكاليف ملحقة
16 000 000.00	16 000 000.00	16 000 000.00	الباب السابع: حضيرة السيارات
1 300 000.00	1 300 000.00	1 300 000.00	الباب الثامن: صيانة و تصليح المنشآت القاعدية
0.00	0.00	0.00	الباب التاسع: مصاريف التكوين و تحسين الأداء و إعادة التأهيل و التريص للمستخدمين
48 000 000.00	48 000 000.00	48 000 000.00	الباب العاشر: مصاريف مرتبطة بالمؤتمرات، الملتقيات و تظاهرات علمية مختلفة
410 000.00	410 000.00	410 000.00	الباب الحادي عشر: تغذية و مصاريف الإطعام
134 000 000.00	134 000 000.00	134 000 000.00	الباب الثاني عشر: الإيجار
11 000 000.00	11 000 000.00	11 000 000.00	الباب الثالث عشر: الأدوية، المواد الصيدلانية و المواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني و الأجهزة الطبية
45 000 000.00	45 000 000.00	45 000 000.00	الباب الرابع عشر: نفقات النشاطات العلمية للوقاية
0.00	0.00	0.00	الباب الخامس عشر: إقتناء و صيانة العتاد الطبي وملحقاته و الأدوات الطبية
0.00	0.00	0.00	الباب السادس عشر: تسديد المصاريف الاستشفائية و الكشف لدى المستشفيات العسكرية و الهيئات العمومية بعنوان المرضى المحولين الذين لا يعانون من أمراض تحكمها إتفاقية خاصة
22 464 000.00	22 464 000.00	22 464 000.00	الباب السابع عشر: نفقات البحث الطبي
322 955 000.00	322 955 000.00	322 955 000.00	الباب الثامن عشر: مصاريف التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة
			مجموع العنوان الثاني

الخلاصة العامة للنفقات:

الاعتمادات مقدرة بالدينار			التصنيف
المقترحة من طرف السيد الوالي	المقترحة من طرف مجلس الإدارة	المقترحة من طرف المدير	ص
1 033 620 000.00	1 033 620 000.00	1 033 620 000.00	الخلاصة العامة للنفقات:
322 955 000.00	322 955 000.00	322 955 000.00	العنوان الأول: مصاريف الموظفين
1 356 575 000.00	1 356 575 000.00	1 356 575 000.00	العنوان الثاني: مصاريف التسيير
			المجموع العام

المملخص
المملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التكامل بين نظام (ABB) ونظام (BBZ) على الأداء، فهذين النظامين يعملان على فهم الأنشطة والعمليات وتحسين تقديرات المنظمة وإدراك أثرها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية والتكتيكية، وقد قمنا بدراسة تطبيقية في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى بجيجل لمعرفة تأثير هذه العلاقة على أدائها، حيث توصلنا إلى أن (ABB) تقنية حديثة تعمل على تحسين دقة التقديرات المالية وزيادة إدراك المؤسسة، وتوفر رؤية أعمق لمدى استغلال الطاقات واستخدام الموارد المتاحة للمؤسسة، كما أنها تعطي تعريف للأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف، مما يتيح للمؤسسة فرصة ترشيد التكاليف، كما توصلنا أيضا إلى أن نظام (BBZ) نظام حديث يعتمد على تبرير الإنفاق المدرج في الموازنة من خلال إجراء تقييم شامل ومنظم لجميع البرامج التي تتضمنها الموازنة وفحص الأنشطة على أساس البداية من الصفر مما يؤدي إلى ترشيد النفقات خصوصا في ظل أن المؤسسات تعاني من تكرار النشاطات السابقة سواء كانت مفيدة أو لا، كما استخلصنا في الأخير أن التكامل بين النظامين يكمن في كون أن (ABB) يعتبر كنظام يمهد لبداية استخدام (BBZ) بحيث أن مدخلات هذا الأخير تعتمد على مخرجات (ABB)، ومخرجات هذه الأخيرة تعتبر مدخلات (BBZ)، وبالتالي التأثير على الأداء بشكل فعال.

الكلمات المفتاحية: الموازنات التقديرية، الموازنة على أساس الأنشطة، الموازنة الصفرية، الأداء، التكامل.

Summary:

This study aimed to identify the importance of integration between (ABB) and (BBZ) on performance, as these systems work to understand activities and processes, improve the organization's estimates and understand its impact on the achievement of strategic and tactical objectives. We have conducted an application study in the Public Hospital Institution Mohammed Seddik ben Yahya at jijel to find out the impact of this relationship on its performance, where we found that (ABB) is a modern technology that works to improve the accuracy of financial estimates and increase the awareness of the institution, It provides a deeper insight into the extent to which the energies and resources available to the organization are exploited, It also defines activities that add value and those that do not, giving the organization the opportunity to rationalize costs, We also found that (BBZ) is a modern system based on justifying budgeted spending by conducting a comprehensive and structured assessment of all the programs included in the budget and examining activities on a start-up basis from scratch, which leads to rationalization of expenditures, especially in light of the fact that institutions suffer from the recurrence of previous activities, whether useful or not. We also concluded in the end that the integration of the two systems lies in the fact that (ABB) is considered as a system that paves the way for the beginning of the use of (BBZ) so that the latter's inputs depend on (ABB) outputs, and the outputs of the latter are (BBZ) inputs, thus effectively influencing performance.

Keywords: Estimated budgets, Activity based budgeting, budgeting based zéro , performance, integration.