

تطوير إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي

د/ مصطفى عطيه الغندور
كلية التجارة - جامعة المنصورة

وقد تطورت فكرة توازن الموازنة مع تطور الفكر المالي، ففي ظل الفكر المالي التقليدي، كان يقصد بتوازن الموازنة تساوي النفقات العادية للدولة مع إيراداتها المستمدة من المصادر العادية، وأن يحرم وجود عجز، ولا يسمح للدولة بالالتجاء الى القروض العامة أو الاصدار النقدي الجديد لمواجهة هذا العجز، ومبرر ذلك أن التمويل بهذه الطريقة قد يؤدي الى التضخم وتحميل الأجيال المقبلة بأعباء لصالح الجيل الحالي.

أما في ظل الفكر المالي الحديث بعد أن تبين عدم صحة فكرة التوازن التلقائي ظهرت أفكار إستخدام عجز الموازنة كوسيلة من وسائل تنشيط الطلب وبدأت الدولة تتجه الى توفير الموارد اللازمة لمواجهة نفقاتها عن طريق: الاصدار النقدي الجديد، أو عقد القروض العامة.

والموازنة العامة للدولة في مصر تعاني عجزاً مزمناً يعود الى عشرات السنين ربما ظهر مع البدء بتطبيق نظام الموازنات العامة القومية، وتتعدد الحلول وطرق العلاج لتفادي هذا العجز المزمن ليس للقضاء نهائياً عليه ولكن ربما حتى لتقليصه أو تخفيضه أو الحد منه، في الوقت الذي تتناقص فيه الإيرادات السيادية كنسبة من الناتج المحلي. مما أدى الى زيادة العجز الصافي بالموازنة، مما يتطلب البحث عن الطرق البديلة لسد أو بالأحرى تضيق الفجوة بين النفقات العامة والإيرادات العامة (فوزي، الجبالي ٢٠٠٢).

مقدمة:

إن مقتضيات الإدارة العلمية السليمة تتطلب أن تعتمد الإدارة مهما كان موقعها على أساليب مختلفة يتم بمقتضاها تأكيد الاستخدام الأمثل للطاقت المادية والبشرية في سبيل تحقيق أهداف الوحدة، ومن أهم الاساليب التي تعتمد عليها الإدارة في تحقيق ذلك، هو أسلوب الموازنات الذي يقوم على وضع تنبؤات مستقبلية لعناصر الاستخدامات والإيرادات في ضوء الظروف المحيطة بها والمتوقع أن تحدث خلال الفترة المستقبلية (الشاذلي، نصار ١٩٩٤).

ونظراً لندرة الموارد الحكومية لزم الأخذ بنظام الموازنات كأسلوب علمي يساعد على حسن توزيع الموارد النادرة على الاستخدامات المختلفة أولاً، ثم حسن استغلالها ثانياً، بالإضافة الى أن أسلوب الموازنات يتيح للإدارة الحكومية رقابة فعالة على التنفيذ الفعلي لأنشطتها التي يترتب على حدوثها إما مصروفات أو إيرادات أو الاثنين معاً.

وحتى الآن تطبيق مصر نظام موازنة الرقابة (الاعتمادات) والذي يُعرف بالمنهج التقليدي، والذي يقوم على تخصيص مبلغ من المال لتأديه غرض معين ولا يجوز استخدامه في غير الغرض الذي خصص من أجله، دون الاهتمام بقياس كفاءة استخدام الموارد أو الربط بين التكلفة والمنفعة، والافتقار الى الأساليب العلمية اللازمة لتتبع قياس الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الإدارية الحكومية.

كان هذا الأسلوب إيذاناً بتغير النظرة التقليدية للموازنة العامة من كونها وسيلة أو أداة تشريعية لموازنة النفقات العامة بالإيرادات العامة والزام الوحدات الحكومية بها ضماناً لسلامة الإنفاق العام ، السى إعتبرها أداة لترشيد الإنفاق الحكومي عن طريق استخدام وتطبيق أساليب الإدارة العلمية فى إدارة الوحدات الحكومية وذلك من خلال أسلوب جديد للموازنة، وكان ذلك إيذاناً بالتحول من الموازنة التقليدية بوظائفها الرقابية الى أساليب أكثر تطوراً تحقق وظائف إدارية وتخطيطية دون إهمال الجانب الرقابى (حجازى ١٩٨٥).

ولذا يمكن التعبير عن مشكلة البحث فى محاولة الاجابة بطريقة علمية منطقية على بعض التساؤلات وهى: الى أى مدى يفى إتباع موازنة البرامج والأداء بأهداف إدارة الوحدات الحكومية وخاصة ترشيد الإنفاق ؟ وإذا كانت موازنة البرامج والأداء أداة لترشيد الإنفاق الجارى ، فكيف يتم التحول بها الى أداة لترشيد الإنفاق الجارى والاستثمارى ؟ وإذا ما أريد التحول بها الى أداة لترشيد الإنفاق الجارى والاستثمارى ، فما هى أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة التى تساعد على تحقيق ذلك؟ وإذا كانت هذه الأساليب قد نجحت فى الوحدة الصناعية، فهل يمكن لإدارة الوحدات الحكومية الاعتماد عليها فى إدارة تكلفة وحدة الاداء ؟ وإذا كان قياس التكلفة باتباع موازنة البرامج والأداء عن طريق إعدادها باستخدام بعض - أو أحد- أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، وهو تحديد التكلفة على أساس النشاط ممكناً فى الوحدات الحكومية فما هى مبررات ذلك ؟ وإن كان مجدياً فما هى متطلبات وكيفية التطبيق؟

أهمية البحث والهدف منه:

يستمد البحث أهميته من أهمية استخدام نظام موازنة البرامج والأداء كنظام منتظر تطبيقه عند إعداد الموازنة العامة بجمهورية مصر العربية، بهدف ترشيد

من الملاحظ فى السنوات الأخيرة التزايد المستمر فى حجم الإنفاق الحكومى وبالتالي زيادة حجم النفقات بالموازنة العامة للدولة سواء فى الدول الغنية أو فى الدول محدودة الموارد، ولهذا يبدو منطقياً أن تكون محاولات ترشيد الإنفاق الحكومى نابعة من إعداد الموازنة.

ومن الملاحظ أيضاً أن الوحدات الحكومية فى جمهورية مصر العربية أصبحت تعاني نقص الموارد الماليه اللازمة للصرف على أنشطتها وفى نفس الوقت فإن هذه الوحدات مطالبة على الأقل بأداء نفس الخدمات التى كانت تؤديها بنفس مستوى الجودة، ولكن لايمكن لذلك أن يتحقق إلا إذا زادت كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية وذلك يتطلب وجود نظام محاسبى حكومى يقوم على توفير المعلومات اللازمة لتقييم أداء هذه الوحدات وبيان نواحي القوة والضعف: وبالتالي إتخاذ القرارات المناسبة لتحسين الأداء فى المستقبل.

ومن الواضح أن النظام المحاسبى الحكومى الحالى لا يتضمن أى نظام للمحاسبة عن التكاليف، ونتيجة لذلك فإنه لا يمكن قياس اجمالى التكاليف الخاصة بكل وحدة حكومية، كما لا يمكن قياس اجمالى التكلفة لكل نشاط من أنشطة هذه الوحدة ، كما لا يمكن قياس تكلفة كل وحدة من وحدات هذا النشاط، حيث أن النظام المحاسبى الحكومى - وكما سبق القول- يعتمد على نظام موازنة الرقابة ، أو بالأحرى الاعتمادات المخصصة ، والذى من خلاله تصبح الرقابة رقابة مالية فقط دون الرقابة الكيفية أو الموضوعية ، حيث لا تهتم بقياس كفاءة استخدام الموارد.

ولقد تمت عدة محاولات للتوصل الى درجة الكفاءة فى استخدام الموارد المتاحة عن طريق الموازنة العامة ، وذلك منذ إتباعها موازنة البرامج والأداء ، حيث

الإتفاق الحكومي، وتخفيض تكلفة وحدة الأداء بالوحدات الحكومية.

ويهدف هذا البحث الى إستخدام مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في تطوير إعداد موازنة البرامج والأداء لتحديد تكلفة الطاقة المستقلة، وتكلفة الطاقة غير المستقلة في الوحدات الحكومية بحيث لا يتم طلب وشراء الأصول الثابتة بهذه الوحدات الا بعد دراسة علمية متأنية ، وبالتالي يتحول دور موازنة البرامج والأداء من وسيلة لترشيد الإتفاق الجارى الى وسيلة لترشيد الإتفاق الجارى والإتفاق الإستثمارى الذى يستحوذ على نسبة كبيرة من إجمالى الإتفاق العام.

فروض البحث:

يقوم هذا البحث على فرض أساسى مؤداه : أن إعداد موازنة البرامج والأداء فى إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط سوف يكون الأداة لترشيد كل من : الإتفاق الجارى والإتفاق الإستثمارى ، بشرط أن تستفيد إدارة الوحدة الحكومية من أفضل

المعلومات المتاحة - بصرف النظر عن مصدرها - فى إعداد خططها المستقبلية ، وأن تكون أكثر هذه المعلومات أهمية تلك المتعلقة بتحليل وتبويب عناصر التكاليف فى علاقتها بمستوى النشاط فى الأجل القصير.

خطة البحث:

لتحقيق هدف البحث فسوف يتم تقسيمه الى ثلاثة أجزاء يمثل كل منها مبحثاً رئيسياً فيه . وذلك على النحو التالى:
المبحث الأول: وقد خصصه الباحث للنظم البديله للموازنة وهدف ترشيد الإتفاق الحكومى، للوقوف على النظام الذى يتمشى وهدف البحث.

المبحث الثانى: وقد خصصه الباحث للإطار المحاسبى المقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء فى إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط.

المبحث الثالث: ومن خلاله يضع الباحث بحثه موضعاً للتطبيق من خلال دراسة حالة وإعداد موازنة البرامج والأداء فى إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط بإحدى الوحدات الحكومية.

المبحث الأول النظم البديلة للموازنة

والصرف من الاعتمادات المقررة على نواحي الإنفاق العام.

وفي ظل هذا النوع من الموازنات تعتبر مرحلة تنفيذ الموازنة من أهم مراحل الموازنة، حيث أن الاهتمام منصب على هذه المرحلة للتأكد من أن الاعتمادات قد تم صرفها في الأوجه المخصصة لها، ولكن ذلك بعد اعتماد الموازنة وصدورها في شكل قانون.

أما مرحلة إعداد الموازنة (مرحلة التخطيط) فتعتبر رحلة ثابوية حيث تقوم كل جهة (وزارة أو جهاز من أجهزة الحكومة أو هيئة خدمية أو هيئة إقتصادية) بإعداد مشروع موازنتها للسنة المالية المختصة طبقاً للأسس المنصوص عليها في القوانين واللوائح والمنشورات المالية عن طريق إستيفاء النماذج والبيانات المنصوص عليها في نظام إعداد الموازنة وطبقاً للقواعد التي تصدرها وزارة المالية لهذا الغرض. ومن المعتاد أن يتم إعداد التنبؤات في حدود إنفاق العام السابق (أو متوسط الاعوام السابقة) مع إضافة زيادة معينة تمثل ما تفرضه الظروف من زيادة الإنفاق لأسباب حتمية (تتطلب تعديلات حتمية) أو لأسباب مستحدثة (تتطلب تعديلات جديدة)، وبالتالي يتم تحديد حجم الاعتمادات على أساس تفاوضي من خلال إعداد الموازنة على أساس تفاضلي غالباً ما يكون في شكل موازنة تفاضلية متزايدة Incremental Budget (Gross 1998). وهذا المدخل قد أدى إلى ما يعرف "Creeping Commitment Syndrome" حيث تكون الاعتمادات المخصصة للأنشطة محددة دون أدنى دراسة علمية لتحديد الأولويات والوسائل البديلة لإنجاز الأهداف المرجوه (Barfield et al., 2001).

وهذا التقدير الذي يتم وفقاً لنوعية النفقة في غيبة البرامج لا يسمح بالربط بين الاعتمادات والأعمال أو الخدمات المطلوب إنجازها، ومثل هذا الأسلوب قد يشجع على الإسراف وإنخفاض الكفاءة في إستغلال الموارد المتاحة، فالبنيد الواحد لا يخدم غرضاً أو هدفاً واحداً، وإتما يخدم أكثر من برنامج أو أكثر من نشاط، ويعنى ذلك أن

فمن خلال آراء الباحثين والكتساب والتطبيق العملي في مجال الموازنة يمكن التعرف على البدائل المختلفة لنظم الموازنة، والتي سوف يتم من بينها إختيار ما يتمشى مع تحقيق الهدف المنشود من هذا البحث وهو ترشيد الإنفاق الحكومي - سواء كان إنفاقاً جاريًا أو إنفاقاً إستثمارياً- ويمكن عرض النظم البديله على النحو التالي:

- موازنة الرقابة أو (موازنة الاعتمادات) Control Budget
- موازنة البرامج والأداء و Performance Budget
- موازنة التخطيط والبرمجه Planning & Programming Budget
- الموازنة على الاساس الصفرى Zero-Base Budget
- أولاً: موازنة الرقابة أو الاعتمادات Control Budget

كان الهدف الأساسى من الموازنة فى بداية الأمر مقصوراً على تحقيق الرقابة المالية والتشريعىه للتأكد من تحصيل الإيرادات وفقاً للقوانين، وإتفاقها فى الأغراض المخطط لها، وفى حدود الاعتمادات المصرح بها، ولذلك كان يطلق عليها حينئذ موازنة الرقابة Control Budget، وتحقيقاً لهذا الهدف كان البناء الأساسى للموازنة مبوياً طبقاً لأنواع النفقات، وإمعاناً فى تشديد الرقابة يتم تفرغ هذه النفقات إلى أصغر عناصرها Item-by-item control. (السلطان، أبوالمكارم 1990).

ويتم تفسير طبيعة الوحدة المحاسبية فى ظل هذا النوع من الموازنات طبقاً لنظرية الأموال المخصصه، على أنها مبلغ من المال يخصص لتأدية غرض معين ويكون إستخدام هذا المبلغ مقيداً بتحقيق الغرض الذى خصص من أجله وتنحصر مهام الوحدة الحكومية فى تنفيذ التعليمات المالية التى تصدرها وزارة المالية بصدد الإجراءات الادارية والمالية التى تتخذ فى سبيل تحصيل الإيرادات العلمة،

الموجهة إليها. فهل تفي موازنة الرقابة بمتطلبات ترشيد الإنفاق الحكومي بشقيه الجارى والاستثمارى ؟ وللإجابة، يعرض الباحث النقاط التالية:

١- إتضح من الدراسة والتحليل لمثل هذا النوع من الموازنات أن مرحلة الاعداد (مرحلة التخطيط) تعتبر مرحلة ثانوية ، حيث يتم إعداد تنبؤات الموازنة فى حدود إنفاق العام السابق أو متوسط الأعوام السابقة، مع زيادة تتمثل فيما تفرضه الظروف من زيادة الإنفاق لأسباب حتمية أو مستحدثة.

٢- تعتبر مرحلة التنفيذ أهم مراحلها، حيث أن الاهتمام منصب فى هذه المرحلة على التأكد من أن الاعتمادات قد تم صرفها فى الأوجه المخصصة لها، وقد ترتب على ذلك تشجيع الإسراف وإخفاض الكفاءة فى استغلال الموارد، حيث يتم التنبؤ وفقاً لنوعية النفقة فى غيبة البرامج التى يتم عن طريقها الربط بين الاعتمادات والأعمال أو الخدمات المطلوب إنجازها.

٣- حتى ولو تم التفكير فى ترشيد الإنفاق الحكومى طبقاً لهذا النوع من الموازنات ، نجد أن الترشيد - أو ما يسمى بالترشيد- لا يعتمد على الأساليب المحاسبية الموضوعية التى تمكن من الحكم على كفاءة إستغلال الموارد، فتخفيض التكلفة أو بالأحرى تخفيض الإعتمادات بهدف ترشيد الإنفاق الحكومى قد يكون له آثار عكسية، فقد يترتب على خفض بنود اعتمادات معينه توقف برنامج أو نشاط معين كلياً أو جزئياً، ويعنى ذلك إسراف فى الموارد لأن البنود الأخرى سوف تصرف دون أن تحقق أهدافها ، حيث أنه من المفروض أن يكون التخفيض على مستوى البرنامج أو النشاط وليس على مستوى بنود معينه (السلطان ، أبو المكارم ١٩٩٠) .

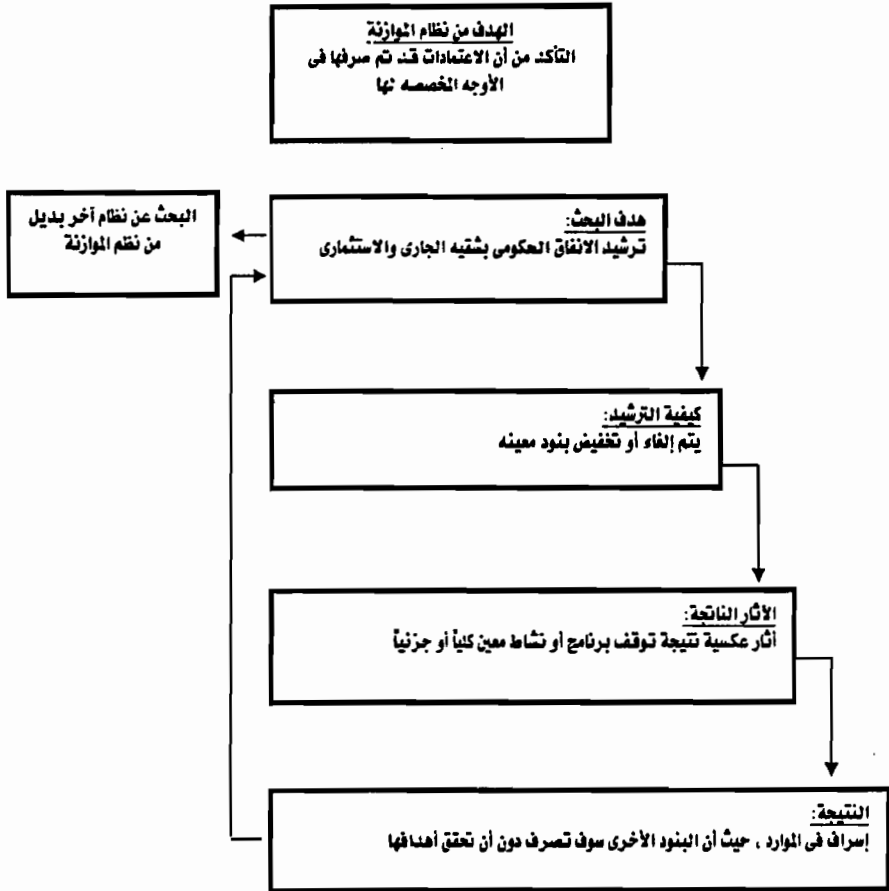
وعليه يرى الباحث أن نظام موازنة الرقابة لا يصلح لترشيد الإنفاق الحكومى سواء كان جارياً أو استثمارياً ، مما يستلزم الأمر من البحث عن نظام آخر بديل من نظم الموازنة، وذلك طبقاً لما هو بالشكل الأيضاحى التالى:

إعتمادات البرنامج أو النشاط الواحد ستكون مشتتة بين أنواع متعددة من البنود لا يسمح بإبراز الهيكل الفنى والاقتصادى للبرنامج أو النشاط الواحد. فضلاً عن ذلك فإن الاعتماد على معدلات الإنفاق فى السنوات السابقة يعد تكراراً لأخطاء الماضى ، وقبولاً لمعدلات تاريخية لم تكن أصلاً موضوعاً للتحقيق والدراسة (السلطان ، أبو المكارم ١٩٩٠).

وعلى الرغم من أن موازنة الرقابة تحقق جانباً من الرقابة على المال العام، إلا إنها من خلال التطبيق ثبتت عجزها عن الوفاء فى تحقيق الكفاءة الاقتصادية الكلية للمال العام خاصة فيما يتعلق بجانبى الأداء والتخطيط والتى نتج عنها الكثير من الانتقادات التى تتمثل فى: (على ١٩٩٣ - الشاذلى ، نصار ١٩٩٤ - Barfield et al., 2001)

: تركيز هذا النوع من الموازنات على المدخلات دون الاهتمام بالمخرجات، وعدم الربط بين بنود الإنفاق من ناحية وأهداف الوحدة الادارية من ناحية أخرى، صعوبة متابعة وتقييم البرامج والأنشطة نظراً لتشتت النفقات والموارد الخاصة بالأنشطة والبرامج فى حسابات عديدة متنوعة يصعب معها ربط تلك الأموال ببرامج محددة، وعدم الاهتمام بمشاكل التخطيط طويل الأجل حيث كثيراً ما تكون الرقابة على الأهداف فى الأجل القصير على حساب الأجل الطويل، بالإضافة الى أن هذا النوع من الموازنات يجعل القائمين على إدارة الوحدات الحكومية مكتوفى الأيدي ، وعدم القدرة على تطبيق فروع أخرى لعلم المحاسبة تساعد على التخطيط والرقابة مثل المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف. فتطبيق المحاسبة الادارية فى الوحدات الحكومية مرهون بوجود نظام للمحاسبة عن التكاليف ، ووجود نظام للمحاسبة عن التكاليف مرهون بالتحول من نظام موازنة الرقابة الى موازنة البرامج والأداء أو التخطيط والبرمجة، والتنبؤ بمكونات هذه الموازنات على الأساس الصفرى.

وبعد استعراض هذا النوع من الموازنات، وتفسير طبيعة الوحدة المحاسبية، وكيفية إعداد التنبؤات الخاصة بها، والانتقادات



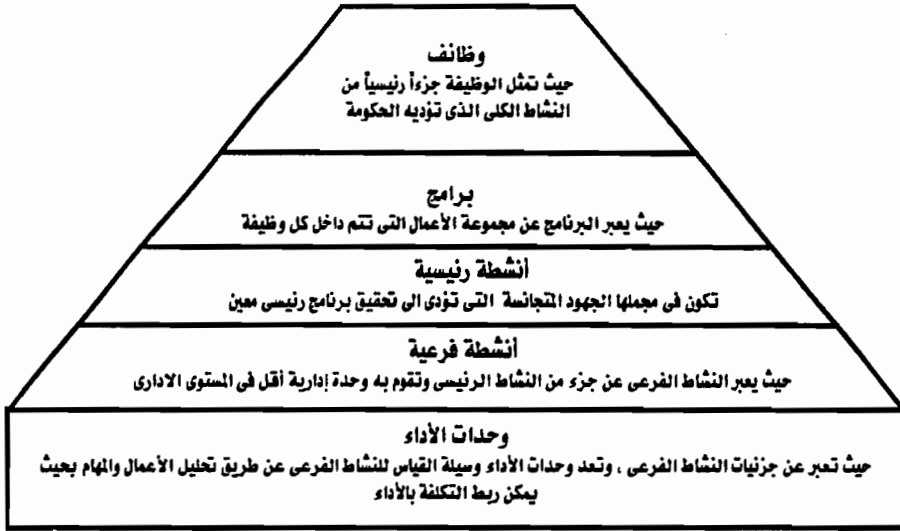
للغرض من النفقة، بحيث يمكن قياس الأداء الذى يجب أن يتحقق مستقبلاً (صقر ١٩٩٩). ويتم تبويب موازنة البرامج والاداء بحيث يمكن إظهار أنشطة الحكومة فى صورة برامج رئيسية ، ويتطلب ذلك فصل برامج الخدمات الجارية عن برامج الأنشطة الاستثمارية، مع الاخذ فى الاعتبار أن هذا النوع من الموازنات يركز على جانب الاستخدامات فقط بالموازنة وذلك لكونه نظاماً لتبويب النفقات وفقاً للأهداف المراد تحقيقها (صقر ١٩٩٩). حيث يتم التبويب وفقاً للشكل الايضاحى التالى:

ثانياً: موازنة البرامج والأداء & Program Performance Budget

تعتبر موازنة البرامج والأداء وسيلة لتسهيل البرمجة فى القطاع الحكومى ورفع الكفاءة فى تنفيذ الواجبات المرتبطة بها.

ويقوم نظام موازنة البرامج والأداء على إظهار الدوافع التى تسبب الإتفاق العام والنتائج التى سيحققها فى التطبيق وذلك لكونه يعتمد على اللامركزية فى الاعداد والتنفيذ .

فموازنة البرامج والأداء نظام يتم على أساسه تبويب الموازنة تبويباً نوعياً وفقاً للأهداف المراد تحقيقها، وليس وفقاً



ومن الملاحظ أن هذا النوع من الموازنات قد حول الاهتمام من التركيز على أنواع الاتفاق إلى قياس أداء الأنشطة ، عن طريق القيام بالأعمال والبرامج المسند تنفيذها إلى الوحدات الإدارية الحكومية ، وذلك من خلال: (Lucey - 1994 - G.F.D.A. 1996)

- ١- تحديد أهداف وبرامج عمل لكل وحدة إدارية حكومية، وكذلك تحديد الفترات الزمنية المرتبطة بتحقيق كل هدف من هذه الأهداف.
- ٢- تحديد وحدات الأداء التى يمكن قياسها كماً، وذلك حتى يمكن القياس السليم للأداء ومحاسبة المسؤولين عنها.
- ٣- تبويب حسابات الموازنة على أساس وظيفي وفقاً للأنشطة وذلك بجانب التقسيم وفقاً لهيكل التنظيم الإداري وأنواع الاتفاق.
- ٤- فحص وتقييم الأنشطة القائمة بحيث يمكن الحصول على أعلى معدل للأداء وكذلك إيجاد معايير للتكلفة.
- ٥- إعداد موازنة السنة المالية التالية على أساس ضرب معايير التكلفة لوحدة الأداء فى عدد وحدات الأداء المتوقع أدائها فى هذه السنة.
- ٦- تحديد الموارد اللازمة لإنجاز العمل المطلوب وفقاً لمصادر الحصول عليها وذلك على النحو التالي:

(أ) التمويل الذاتي: يتمثل فى الإيرادات الناتجة عن تقديم خدمات الأنشطة التى تقوم بها الوحدة، ويتم تبويب هذه الإيرادات

حيث يتضح من الشكل شبه الهرمى السابق أن النشاط الكلى الذى تؤديه الحكومة والذي يتطلب الاتفاق العام يتكون من مجموعة من الوظائف التى توجه إليها النفقات العامة بغض النظر عن الجهة الحكومية التى تقوم بالاتفاق - سواء كانت مصلحة أو غير ذلك - وهذا يساعد على التعرف بسهولة على النفقات المرتبطة بكل وظيفة من هذه الوظائف وتحديد نصيب كل وظيفة من إجمالي الاتفاق العام . وأن كل وظيفة تنقسم إلى مجموعة من البرامج أو الأعمال التى تعبر عن المنتج النهائى للأجهزة الرئيسية - الوزارات والمصالح وغيرها- ومن ثم فإن البرنامج يعبر عن الأغراض التى أنشئت المصلحة من أجل تحقيقها وهى أغراض - فى أغلب الأحوال - قابلة للقياس - وأن البرنامج ينقسم إلى مجموعة من الأنشطة الرئيسية، حيث يخصص لكل وزارة نشاط من هذه الأنشطة أو بمعنى آخر جزء من هذا البرنامج، ولذا يتم تحديد الأنشطة على أساس إختصاص كل وزارة، ولذلك فإن الأنشطة الرئيسية تكون فى مجملها الجهود المتجانسة التى تؤدى إلى تحقيق برنامج رئيسى معين. وأن النشاط الرئيسى يقسم إلى مجموعة من الأنشطة الفرعية التى تقوم بها وحدة إدارية أقل فى المستوى الإدارى ، ثم تحدد وحدة الأداء لكل نشاط فرعى بحيث يمكن ربط التكلفة بوحدة الأداء (Barfield et al., 2001).

ولذا من المحتمل أن يفشل في التطبيق
(Gooper 1989).

فتخصيص التكاليف على وحدات
الأداء باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص
التكاليف ، سوف تؤدي الى عدم دقة
المعلومات التكاليفية المرتبطة بهذه
الوحدات، نظراً لعدم وجود علاقة سببية بين
تكلفة وحدة الأداء وما تستخدمه من موارد،
أى لا توجد علاقة بين تكاليف وحدات الأداء
وبين الأسس المستخدمة في تخصيص تلك
التكاليف، وبالتالي تكون هذه الأسس قد
جانبها التوفيق في الإلتزام بمعيار السبب-
النتيجة.

بالإضافة الى أن نظام موازنة
البرامج والأداء ، والذي يقوم على تقسيم
النشاط الكلى الذى تؤديه الحكومة الى
مجموعة من الوظائف ، والتي تقسم بدورها
الى مجموعة من البرامج، وينقسم
البرنامج الى مجموعة من الأنشطة الرئيسية
، والتي تنقسم الى مجموعة من الأنشطة
الفرعية والتي يحدد لكل منها وحدة أداء
حتى يمكن ربط التكلفة بها. من الواضح أن
هذا التقسيم لن ينتهى بنا إلا الى تحميل
وحدات الأداء بقدر من التكلفة الإضافية-
والتي تمثل النسبة العظمى من إجمالى
التكلفة فى الوحدات الإدارية الحكومية -
يمثل مجرد إضافة على تكاليفها المباشرة -
والتي تمثل نسبة ضئيلة جداً - الأمر الذى
يمكن أن يترتب عليه تشويه وتحريف لتكلفة
وحدة الأداء.

وحتى ولو أمكن التغلب على كل ما
سبق ، فإن نظام موازنة البرامج والأداء
والذى يركز على الخطط والبرامج قصيرة
الأجل ، سيكون وسيلة لترشيد الإنفاق
الجارى فقط دون الإنفاق الاستثمارى.

وعليه يرى الباحث أن نظام موازنة
البرامج والأداء يعتبر الخطوة الأولى على
الطريق الصحيح نحو تحقيق هدف البحث،
إذا ما أعدت التنبؤات بناءً على أسس
علمية صحيحة، وإستخدمت أساليب الإدارة
الاستراتيجية للتكلفة ، وذلك طبقاً لما هو
بالشكل الأيضاحى التالى:

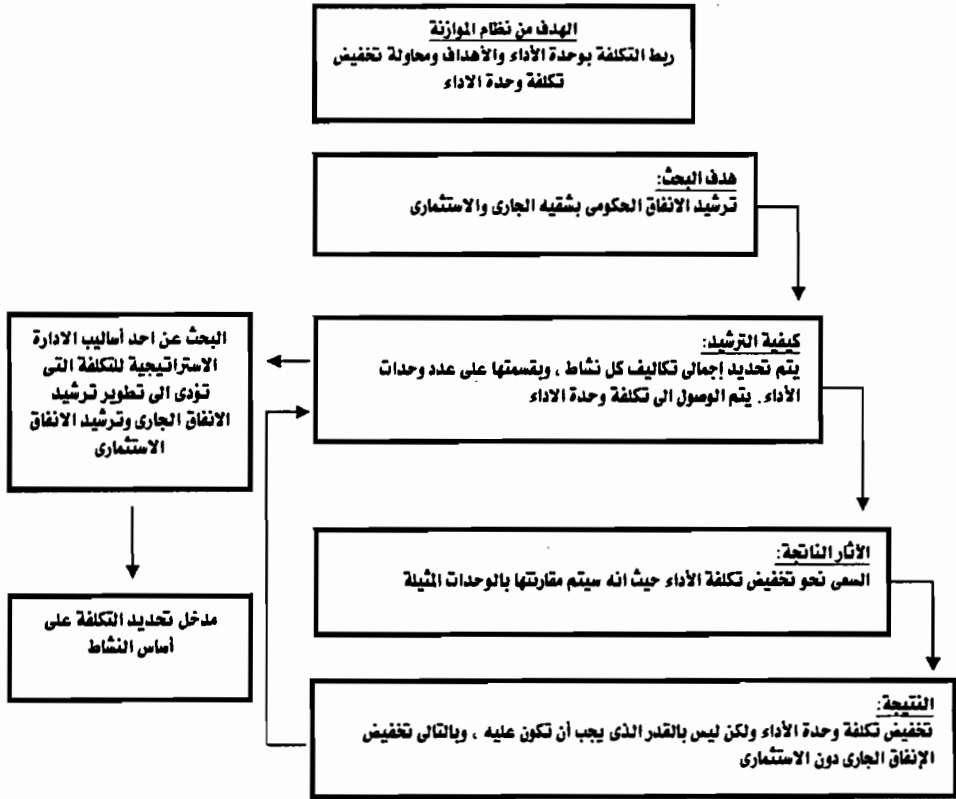
بحسب الأنشطة التى تقوم بها الوحدة فمن
المعروف أن هذه الوحدات تقوم على تقديم
الخدمة بدون مقابل أو بمقابل رمزى يقل
عن التكلفة.

(ب) الإيرادات المحتسبة: وهذه الإيرادات
المحتسبة ناتجة عن تطبيق أساس
الاستحقاق الذى ينتج عنه احتساب إهلاك
للأصول الثابتة - فى ظل هذا النوع من
الموازانات - وإعتباره مصدراً من مصادر
التمويل تارة ، ثم عنصراً من عناصر
التكاليف تارة أخرى.

(ج) التمويل الحكومى: حيث ينقسم هذا التمويل
الى شقين ، الأول يتمثل فى الدعم
المخصص بالموازنة العامة للدولة للوحدة
الحكومية لتغطية برامجها الجارية بعد
إستبعاد البندين السابقين وبحيث يكون
موزعاً على البابين الأول: أجور والثانى
نفقات جارية وتحويلات جارية - والشق
الثانى يتمثل فى الدعم المخصص لتمويل
الأنشطة الاستثمارية وهو ما يخصص
لتمويل البابين الثالث استخدامات استثمارية
والرابع تحويلات رأسمالية.

ولكن هل موازنة البرامج والأداء -
بوضعها الحالى - تفى بمتطلبات ترشيد
الإنفاق الحكومى بشقفة الجارى
والاستثمارى؟ وللإجابة يوضح الباحث أن
الإطار الذى يدور فى فلكه نظام موازنة
البرامج والأداء سعياً للربط بين الإنفاق
والأداء والأهداف ، الذى جازم محاولة
ترشيد الإنفاق الحكومى، وبالتالي تخفيض
تكلفة وحدة الأداء يعتبر خطوة أولى على
الطريق الصحيح إذا ما أعدت التنبؤات بناءً
على أسس علمية صحيحة وإستخدمت
أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة.

حيث أن نظم التكاليف فى الوحدات
بصفة عامة والتى تطبق نظام موازنة
البرامج والأداء بصفة خاصة لا تقوم
بمهامها على نحو ملائم ، إنما تمد المديرين
بمعلومات خاطئة عن تكلفة وحدة الأداء، أو
تمدهم بمعلومات تكاليفية غير ملائمة ، أو
أنها تفشل فى قياس الأشياء ، حيث أن
الإطار قد يكون صحيحاً نظرياً، ولكنه يفشل
إذا إعتد على معلومات تكاليفية معيبة ،



مجموعة البرامج التى تمثل مجموعة الأهداف الفرعية ، والتى ترغب الحكومة تحقيقها فى السنوات المقبلة فى إطار الخطة العامة للدولة ، وهذه العوامل هي: (Schlitz 1988)

١- زيادة دور وأهمية التحليل الاقتصادى سواء على مستوى الاقتصاد القومى أو على مستوى الوحدات الإدارية الحكومية فى تقرير السياسات المالية وسياسات الموازنة التى تساعد على تحديد البرامج والأهداف الفرعية التى ترغب الحكومة فى تنفيذها فى السنوات المقبلة.

٢- ظهور طرق ووسائل فنية حديثة لجمع وتحليل المعلومات وإستخدامها فى إتخاذ القرار ، مما أدى الى وضع السياسات العامة للخطة مستنده على أسس موضوعية أكثر من ذى قبل.

٣- إتجاه الكثير من الدول الى دمج الموازنة العامة بالخطة القومية لربط إعداد الموازنة بعملية تنفيذ ومتابعة تنفيذ الخطة.

ثالثاً: موازنة التخطيط والبرمجة & Programming Budget

تمثل موازنة التخطيط والبرمجة أحدث مراحل تطور الموازنة العامة للدولة حيث تستخدم كركيزة لنظام المعلومات المالى والمحاسبى على المستوى القومى والتى تعتمد على بيانات محاسبية على مستوى الوحدات الإدارية الحكومية بحيث تمد المخطط على المستوى القومى بالبيانات والمعلومات اللازمة لإتخاذ قرارات المفاضلة بين الأهداف والبرامج البديلة تمهيداً لإختيار أسبابها وأدراجها ضمن إتمادات الموازنة، وبهذا تتحول الموازنة من أداة لخدمة الإدارة التنفيذية - فى مرحلة موازنة البرامج والأداء-الى أداة لخدمة التخطيط ، وربط وظيفة التخطيط بالموازنة العامة (حجازى ١٩٨٥).

ومما ساعد على الإتجاه نحو موازنة التخطيط والبرمجة كنوع جديد من الموازنات ظهور مجموعة من العوامل الرئيسية التى كان لها أكبر الأثر فى تحديد

فموازنة التخطيط والبرمجة عبارة عن خطة للقيام بالاعمال الحكومية والتي تتضمن برامج ومشاريع معدة للتنفيذ مستقبلاً ، تربط بين عمليات التخطيط والبرامج وذلك بهدف تحسين وترشيد إتخاذ القرارات بأفضل الطرق في ضوء الإمكانيات والموارد المتاحة، وتساعد هذه الموازنة القائمين بإدارتها على توفير المعلومات اللازمة عن الأهداف الاستراتيجية (جانب التخطيط) وترجمة هذه الأهداف الاستراتيجية الى إحتياجات مادية وبشرية في فترة زمنية معينة (جانب البرمجة) ثم ترجمة هذه الإحتياجات المادية والبشرية الى إحتياجات مالية (جانب الموازنة) (حجازي ١٩٨٥).

ومن خلال هذا التعريف يتضح أن فكرة موازنة التخطيط والبرمجة تقوم على محاور ثلاثة رئيسية وهي: (Glynn et al., 1994) .

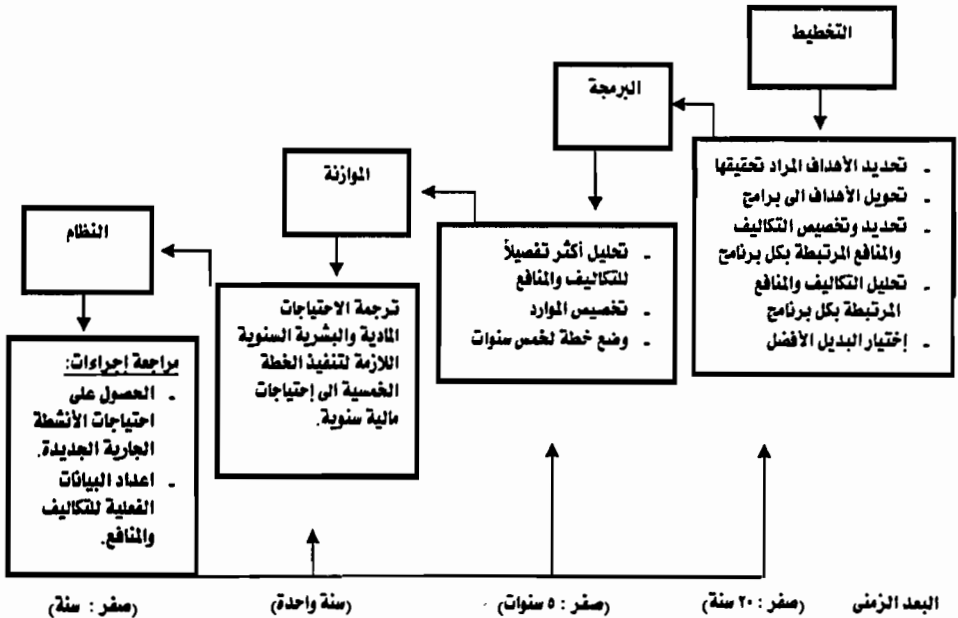
(أ) محور التخطيط: وذلك عن طريق الأهداف المراد تحقيقها ، وذلك من خلال تجميع كل مجموعة من الأهداف الفرعية في هدف رئيسي، ومحاولة الموازنة بينها وبين الموارد والإمكانات المتاحة.

(ب) محور البرمجة: وذلك عن طريق إعتبار الموازنة خطة عمل على مستوى الجهاز الإداري للدولة ككل ، وبالتالي يتطلب الأمر ترجمة الأهداف الرئيسية - وامتداداً في مرحلة التخطيط - الى برامج عمل مكتملة لبعضها البعض أو بديلة تحقق أكبر منفعة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة.

(ج) محور الموازنة: وذلك عن طريق إعتبار الموازنة أداة للرقابة والمتابعة ، وبالتالي يجب تفريع البرامج في شكل موازنات دورية تحقق الموازنة بين الإحتياجات والإمكانات والموارد المتاحة.

ويمكن إستعراض المراحل التي تمر بها موازنة التخطيط والبرمجة من خلال الشكل الايضاحي

التالي: (عبد المنعم ١٩٧٥ بتصرف من الباحث)



ومن خلال الشكل الايضاحي السابق يخلص الباحث الى أن نظام موازنة التخطيط والبرمجة يتكون من مجموعة من الخطوات المرتبطة والمتناسقة والتي تبدأ بتحديد الأهداف القومية وترتيبها حسب أهميتها، ثم إقترح البرامج التي يمكن أن تحقق هذه الأهداف بأعلى فاعلية ممكنة وذلك باستخدام أساليب التحليل المناسبة، ثم ترجمة هذه البرامج الى موازنات مالية سنوية.

وعلى الرغم من أن موازنة التخطيط والبرمجة قد لعبت دوراً هاماً في مجال تخصيص الموارد في القطاع الحكومي عن طريق التخطيط المركزي، إلا أنه يجب الاعتراف بالمشاكل والصعوبات التي واجهت هذا النوع من الموازنات كأداة محاسبية تتمثل في كونها موازنة تخطيطية تهتم بالتخطيط طويل الأجل والقرارات والسياسات الكبيرة في الدولة، ولا ترتبط بالتخطيط قصير الأجل في الوحدات الادارية الحكومية، ويستدل على ذلك من الأمور التالية: (محمد ١٩٩١)

١- التركيز على هدف ترشيد الانفاق العام على المشروعات الاستثمارية الجديدة دون الاهتمام بتقييم جدوى ومنافع الأنشطة الجارية من سنة لأخرى.

٢- التركيز عند إعداد الموازنة على ما يمكن إتجازه دون الاهتمام بكيفية هذا الإنجاز أو قياس الكفاءات النسبية الممكنة والمحتملة لأي برنامج على اختلاف مستويات الإنجاز المتوقعة.

٣- الاستناد الى مفاهيم نظرية الاقتصاد الكلى والتي تركز في مجملها على التخطيط القومي طويل الأجل دون الاهتمام بظروف الاقتصاد الجزئي والذي يركز على التخطيط التشغيلي قصير الأجل لمساعدة المديرين التنفيذيين في الوحدات الحكومية على إتجاز مسنولياتهم بدرجة عالية من الكفاية.

٤- الاهتمام بخدمات المستويات الادارية العليا من الحكومة دون المستويات التنفيذية.

كما أن هناك الكثير من العوائق التي

تعرض تكوين نظام كامل لموازنة التخطيط والبرمجة منها:

١- لعل تحديد مقاييس لتقييم الأهداف في ظل هذا النوع من الموازنات يعتبر أمراً ليس يسيراً إذا ما قورنت بتلك الأهداف التي يسهل تحديدها عند إعداد موازنة البرامج والأداء، حيث يتطلب ذلك التنبؤ بكل من التكاليف والمنافع المتوقعة لفترة مستقبلية تصل لعدة سنوات، وهو ما يصعب تنفيذه عملياً في كثير من الدول، نتيجة ما يرتبط بهذا التنبؤ من عدم تأكد والمخاطر المصاحبه له.

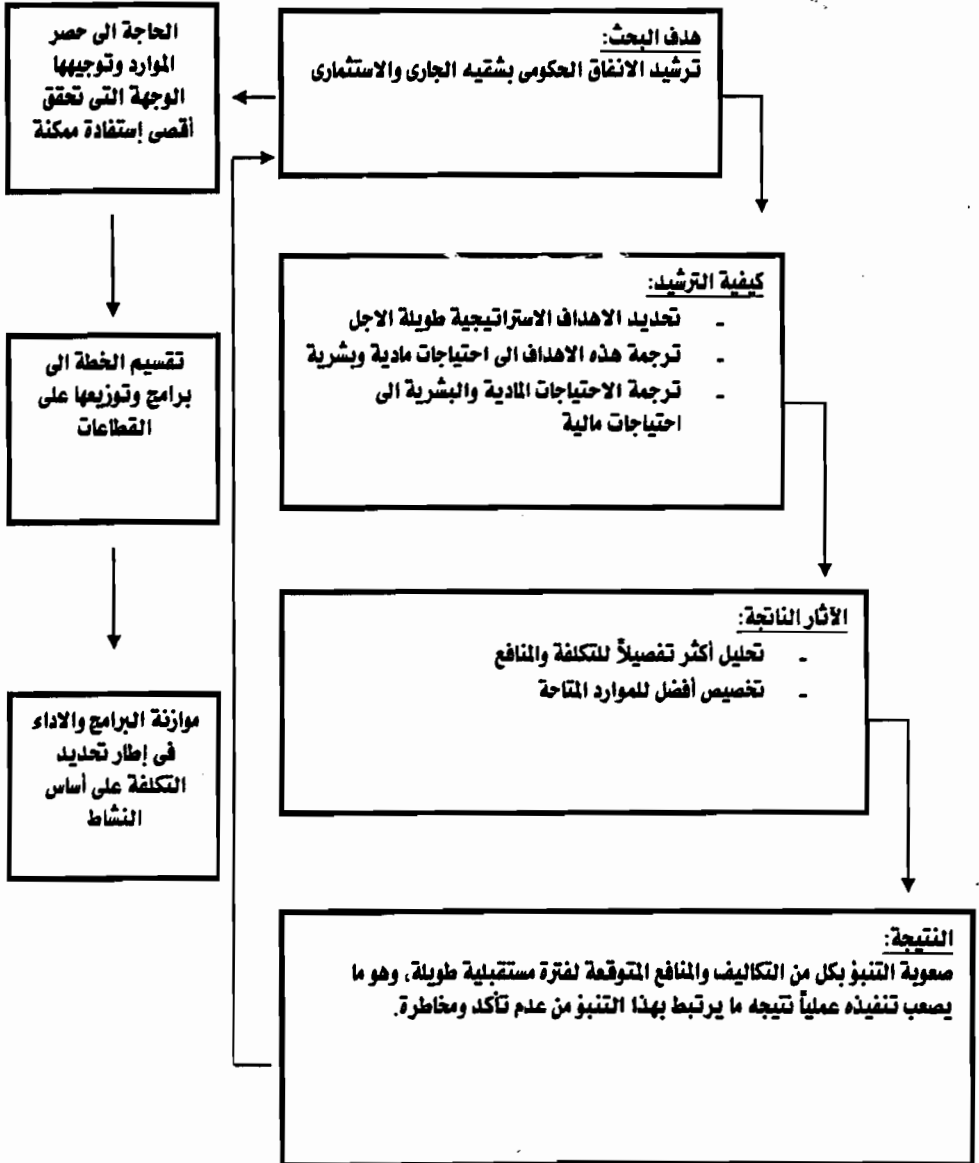
٢- قد يؤدي انفصال الوحدات الادارية الحكومية في هيكلها التنظيمية وتبايعها وإختلاف هدف كل منها الى عدم الترابط في تحقيق البرامج التي تشترك فيها هذه الوحدات، حيث أنه قد تشترك أكثر من وحدة إدارية حكومية في تنفيذ عدة برامج وبالتالي لا يتم التنفيذ بالكفاءة والفعالية المطلوبة.

٣- قد تكون المدة الزمنية اللازمة لتنفيذ الأهداف أطول من مدة الخدمة الباقية لبعض المديرين، مما يدفعهم دفعا ليس يسيراً الى تركيز إهتمامهم بالأهداف قصيرة الأجل، والى الإهتمام بالتكاليف في الأجل القصير، بدلاً من الأهداف طويلة الأجل والتكاليف في الأجل الطويل.

ويرى الباحث أنه من الأفضل أن يكون ترشيد الانفاق تابع من البرامج والأنشطة، وهذا ما لم يحدث طبقاً لموازنة التخطيط والبرمجة، وعليه فإن موازنة التخطيط والبرمجة تعتبر أداة لترشيد الانفاق الاستثماري فقط دون الانفاق الجاري، إلا أنه من المتفق عليه أن التخطيط التشغيلي قصير الأجل لا بد أن يتم في كنف التخطيط الاستراتيجي طويل الأجل والذي بدوره يتم بناء على خطط التشغيل قصيرة الأجل. وبالتالي تكون لموازنة البرامج والأداء أهمية كبيرة عند التخطيط الاقتصادي فهي تلتنقى معه على نفس الطريق وتحقق معه نفس الأهداف.

وذلك طبقاً لما هو بالشكل الايضاحي التالي:

الهدف من نظام الموازنة
ترشيد الانفاق العام على المشروعات
الاستثمارية الجديدة دون الاهتمام بتقييم
جلوى ومنافع الأنشطة الجارية.



رابعاً: الموازنة على الأساس الصفرى -Zero Base Budget.

إن ظهور نظام الموازنة على الأساس الصفرى لا يعد مرحلة جديدة من مراحل تطور الموازنة العامة للدولة ، أو نوعاً جديداً للموازنة من حيث الهدف منها، فالنظام الاول- موازنة الرقابة- كان هدفه الرقابة المالية، والنظام الثانى - موازنة البرامج والأداء - كان هدفه الرقابة الادارية، أما النظام الثالث - موازنة التخطيط والبرمجة - فكان هدفة الرقابة على التخطيط ، والأهداف الثلاثة تمثل الأهداف الرئيسية لأى موازنة، أما نظام الموازنة على الأساس الصفرى فهى لا تهدف الى تحقيق وظيفة جديدة، ولكنها تهدف الى أن يكون القياس المحاسبى المستقبلى بجانب الاستخدامات بالموازنة العامة موضوعياً ، مما يدعم أهداف الموازنة سواء كانت موازنة رقابة أو برامج وأداء أو تخطيط وبرمجة ، أى أنها أسلوب مبتكر يساعد على التنبؤ باستخدامات أى نوع من أنواع الموازنات السابقة.

ويمكن أن يستخدم هذا الأسلوب بنجاح مع موازنة الاعتمادات أو البرامج والأداء أو التخطيط والبرمجة بحيث يدعم أهدافها سواء كانت مالية أو إدارية أو تخطيطية.

ويعتبر هذا الأسلوب بديلاً للتقدير التقليدى، حيث تقديرات العام السابق التى تعتبر أساساً لتقدير استخدامات العام المقبل، حيث أن إعداد الموازنة على الأساس الصفرى هو أسلوب بديل يستخدم عادة فى إعداد موازنة الدولة وموازنة المنظمات التى لا تهدف تحقيق الربح بالرغم من أنها وجدت ونشأت أصلاً فى الشركات الصناعية (Garrison & Noreen 2000).

فالموازنة على الأساس الصفرى تعتبر أسلوباً يدور بصفة أساسية حول ما إذا كان من الضروري الاستمرار فى القيام بنشاط معين، أم أن هذا النشاط لا ضرورة له ومن

ثم يتعين إلغاءه كلية بدلاً من التساؤل عن مقدار ما يحتاجه أداء هذا النشاط من استخدامات (نفقات) فى العام القادم، وعلو على ذلك فإن نظام الموازنة على الأساس الصفرى يحاول أن يحدد الحد الأدنى من الموارد المالية اللازمة للاتفاق على نشاط معين ، وبذلك فإنه يفترض أن هناك موارد مالية يتعين إعادة توزيعها على الاستخدامات المختلفة، مما يترتب عليه إما تخفيض أو إلغاء نفقات نشاط معين أو إعطاء مرونة أكبر للإدارة فى حسن استخدام الموارد المتاحة حالياً ومستقبلاً.

ويتم إعداد وتبويب الموازنة على الأساس الصفرى عن طريق: (صفر ١٩٩٩- Garrison & Noreen 2000 - Barfield et al., تحديد الخطوط الارشادية الرئيسية للأهداف المطلوب تحقيقها فى العام المالى القادم، ويتم تقسيم وتبويب الموازنة من خلال الأنشطة الرئيسية والبرامج التى ستقوم كل وحدة إدارية حكومية رئيسية - الوزارات والهيئات العامة المستقلة- بإجازها، حيث أن كل وحدة من هذه الوحدات تقوم بتنفيذ نشاط رئيسى أو أكثر، وفى هذه الحالة يمثل هذا النشاط وحدة القرار Decision unit .

ثم تقوم هذه الوحدات بتوزيع وحدات القرار على الوحدات التنظيمية الحكومية بشكل وظيفى بحيث يتحدد لكل وحدة ادارية حكومية وحدات القرار المسؤولة عن تنفيذها خلال العام المالى القادم.

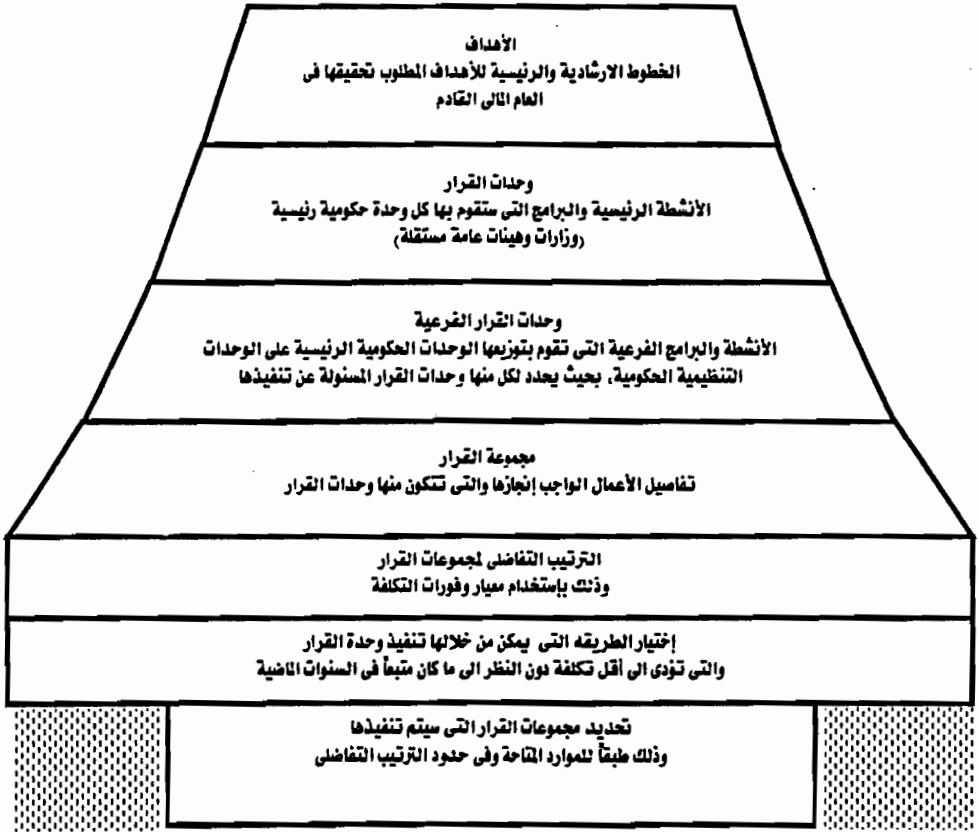
ثم تقوم كل وحدة ادارية بتقسيم وحدات القرار الى وحدات قرار فرعية أو ثانوية Subsidiary Decision unit ثم يتم تقسيم وحدات القرار الفرعية داخليا الى مجموعات القرار Decision Packages لتعبر بذلك عن تفاصيل الأعمال الواجب إجازها والتى تتكون منها وحدات القرار.

ثم يتم بعد ذلك ترتيب مجموعات القرار تنازلياً وفقاً لدرجة أهميتها وأفضليتها للوحدة الادارية، ويتم الترتيب التفاضلى

ثم بعد ذلك يتم إختيار الطريقة التي يمكن بها تنفيذ وحدة القرار والتي تؤدي الى تحقيق أقل تكلفة دون النظر الى ما كان متبعاً في السنوات الماضية، وبناء على هذه الطريقة يتم تحديد حزم القرار التي سيتم تنفيذها طبقاً للموارد المتاحة وفي حدود الترتيب التفاضلي.

لمجموعات القرار باستخدام بعض المعايير مثل معدل العائد على الاستثمار أو صافي القيمة الحالية أو وفورات التكلفة ، ويفضل في الوحدات الادارية الحكومية المعيار الأخير حيث أن هذه الوحدات تؤدي خدماتها بمقابل رمزي أو بدون مقابل مما يصعب معه قياس العائد على الاستثمار أو صافي القيمة الحالية.

ويمكن عرض إعداد وتبويب الموازنة على الاساس الصفرى وفقاً للشكل الايضاحى التالي:



* المناطق المظلمة عبارة عن مجموعات القرار التي لن يتم تنفيذها نظراً لمحدودية الموارد.

بالإضافة إلى أن البدء من الصفر فيه شيء من المبالغة، فلا يمكن عملياً لوحدة حكومية قائمة أن تبدأ من الصفر، كما أنه لا يمكن أساساً البدء من الصفر مادامت الوحدة الحكومية قد عملت وستظل تعمل في إطار خطة شاملة أو في إطار مجموعة برامج متكاملة للقطاع الذي تعمل فيه. وبالتالي يفضل هذا الأساس في معالجة التكاليف اللازمة لتنمية أي برنامج بدأ تنفيذه في سنوات سابقة.

ولكن هل استخدام الأساس الصفرى عند إعداد الموازنة يفى بمتطلبات ترشيد الإنفاق الحكومي بشقبة الجارى والاستثمارى، وهنا يوضح الباحث أن المتتبع لتعريف الموازنة العامة يجد تعدد فى آراء الباحثين والكتاب فى تحديد مفهوم الموازنة، حيث توضح جميعها مضمون الموازنة بحسب التخصص العلمى للباحث أو الكاتب. إلا أن غالبية التعاريف ركزت على أن الموازنة العامة عبارة عن قائمة تتضمن تقديرات استخدامات وموارد الدولة عن فترة مالىة مقبلة عادة ما تكون سنة، ويتم إعدادها بواسطة السلطة التنفيذية، وإجازتها أو اعتمادها من السلطة التشريعية.

أما القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ والمعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩، فقد عرف الموازنة على أنها البرنامج المالى لخطة الدولة عن سنة مالىة مقبلة لتحقيق أهداف محددة فى إطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقاً للسياسة العامة للدولة.

وهنا يرى الباحث أن غالبية التعاريف تركز على أن الموازنة قائمة تتضمن تقديرات، أما التعريف الوارد بالقانون ركز على أن الموازنة برنامج مالى لخطة الدولة. وهنا يتساءل الباحث، هل الموازنة تقديرات أم تنبؤات أم خطة لسنة مقبلة؟ وذلك للوصول إلى ما بدأ به استخدام الأساس الصفرى بعد نوعاً جديداً من الموازنات أم

ويرى الباحث أنه على الرغم من أن إعداد الموازنة - أيا كان النظام المتبع - باستخدام الأساس الصفرى يؤدي إلى الاستخدام الأفضل للموارد المتاحة عن طريق التخصيص الأفضل لها على الاستخدامات البديلة فى ظل مجموعة من الطرق والبدائل المتاحة لأداء الأنشطة الحكومية، واختيار أفضلها عن طريق الشكل التفصيلى للموازنة، بحيث إذا اضطرت الظروف إلى فرض تخفيض للإنفاق العام بسبب محدودية الموارد، فسيكون من السهل إجراء ذلك التخفيض دون حاجة إلى إعادة إعداد الموازنة، وذلك عن طريق إستبعاد الإعتمادات المرتبطة بالأنشطة ذات الأهمية النسبية الأقل للوحدة الادارية، إلا أن هدف ترشيد الإنفاق الحكومى بشقبة الجارى والاستثمارى لم يتحقق بعد.

كما أن التطبيق العلمى لهذا الأساس عند إعداد الموازنة أظهر وجود ثغرات بين عملية وضع الأهداف والأولويات فى المستويات الادارية العليا من ناحية، وترجمته وصياغة خطط العمل والأهداف المحددة لها فى المستويات الوسطى والدنيا من ناحية أخرى وذلك بسبب غياب المنهج المحاسبى الذى يساعد فى (محمد ١٩٩١):

- ترجمة الأهداف العليا فى صورة موازنة تكاليف إجمالية ثم إعادة ترجمتها فى شكل مجموعة موازنات مرنة تتماشى مع المستويات المختلفة المتوقعة للتنفيذ.

- تسجيل النتائج الفعلية لتنفيذ الخطط والبرامج والأنشطة فى سجلات محاسبية بحيث تفصح بوضوح عن نسبة الإنجاز والجهات المسؤولة عن التنفيذ وحجم الإعتمادات التى أنفقت عليها.

- تحديد الانحرافات بين الأهداف المحققة والأهداف المخططة فى الموازنة، وتحديد أسباب تلك الانحرافات تمهيداً لإخاذ القرارات التصحيحية من جانب إدارة الوحدات الحكومية.

طريقة جديدة لاعداد الموازنة ، بحيث يتم الوصول الى الأسلوب الأفضل الذى من خلاله يتم الإعداد .

والتي تقوم معظمها على إجهادات حكيمة الى أساليب تنبؤ تقوم على أسس ومعايير علمية.

حيث أنه من الملاحظ أن المفاهيم الثلاثة تستخدم بشكل دقيق تارة وبشكل مخل تارة أخرى، كما أنه كثيراً ما يخلط بينها، فتستخدم على سبيل التبادل أحياناً أو يتم التفرقة بينها أحياناً أخرى، واذاء ذلك لايد من وقفه هنا نختص توضع الأمور فى نصابها، وبالشكل الذى يمكن من التمييز العلمى الدقيق بينها ، وبالضرورة يكون مفيداً ومناسباً لغرض إعداد الموازنة.

فالمعنى الصحيح للموازنة يرتبط بالتنبؤ الإيجابى . وينظرة أكثر عمقاً للأساس الصفرى نجده يركز على التنبؤ الإيجابى ، بل أكثر من ذلك فإن كان الأساس الصفرى كصاح علمى لإعداد الموازنة فيه شئ من المبالغة ، لكون أنه لا يمكن أساساً البدء من الصفر مادامت الوحدات الحكومية قد عملت وستظل تعمل فى إطار خطة شاملة أو فى إطار مجموعة برامج متكاملة للقطاع الذى تعمل فيه. فإن التنبؤ الإيجابى الذى هو أساس إعداد أى موازنة يقضى أو بالأحرى يخفف من حده هذه المشكلة إذا ما أخذ فى الاعتبار أن الماضى هو خير مراد للتنبؤ بالمستقبل، وعليه فإن إعداد الموازنة باستخدام الأساس الصفرى أيا كان النظام المتبع - موازنة رقابة أو برامج وأداء أو تخطيط وبرمجة - ليست طريقة جديدة فقط لتطوير قياس جانب الاستخدامات بالموازنة ، ولكنها - من وجهة نظر الباحث - الطريقة التى يجب أن تكون.

فالتقدير فى معناه العام ما هو إلا تقدير لشيء "ما" حدث فى الماضى - وذلك كما يحدث عند تقدير الشق المتغير والشق الثابت من التكاليف المختلفة ، فهى تكاليف حدثت بالفعل ولكن لغرض ما نرغب فى تقدير الشق المتغير منها وكذلك الشق الثابت - أما التنبؤ فى معناه العام ما هو إلا توقع لشيء "ما" فى المستقبل ، أى توقع ما سيكون عليه هذا الشئ فى ضوء المناخ والظروف المحتمل سريانها فى المستقبل (تنبؤ سلبى) ، بعكس التخطيط الذى يحمل معناه العام التأثير بشكل إيجابى فى هذه الظروف وذلك المناخ، أى التأثير على المستقبل وتطويعه بحيث يمكن تحقيق ما يجب أن يكون عليه هذا الشئ (حجاج ١٩٩٨).

وفى نهاية هذا العرض للنظم البديلة للموازنة لإختيار من بينها ما يتمشى وتحقيق هدف ترشيد الانفاق الحكومى بشقيه الجارى والاستثمارى. يخلص الباحث الى أنه يمكن الاستفادة من مزايا كل نظام من النظم البديلة فى إعداد النظام المقترح، بحيث يبدأ هذا النظام بإعداد موازنة البرامج والأداء ، وإعداد تنبؤاتها بناء على أسس علمية - أساس صفرى واقعى - وإعدادها باستخدام بعض - أو أحد - أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ، وهو مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط. ولكن كيف يتم ذلك ؟ ولماذا مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط كأداة لتطوير موازنة البرامج والأداء بهدف ترشيد الانفاق الحكومى؟ هذا ما سوف يوضحه الباحث من خلال المبحث التالى.

وباستعراض مدلول المفاهيم الثلاثة نجد أن كل منها يختلف عن الآخر، أما عن مدى ملاءمتها لتعريف الموازنة، أو بالأحرى إعداد الموازنة وبما يتفق والهدف منها، نجد أن مفهوم التقدير لا يتفق والهدف من إعداد الموازنة، ولكن ما يتمشى والهدف منها هو مفهوم التنبؤ الإيجابى للخطة. حيث أن التنبؤ الإيجابى يعتبر جزء من عملية القياس المحاسبى - الذى ينصب على الماضى والحاضر والمستقبل - ولكن ذلك الجزء المرتبط بالمستقبل ، والذى يتطلب بصفه عامة ضرورة تطوير أساليب القياس التقليدية

المبحث الثاني

الإطار المحاسبي المقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط

منافع جوهرية تتضمن ما يلي: دقة أكبر في تحديد تكلفة المنتج أو وحدة الأداء ، مقدرة أفضل على إدارة التكلفة ، تحسين إتخاذ القرار ، ودعم التخطيط الاستراتيجي (Blocher et al., 1999 - Cotton et al., 2003).

حيث يعد منهج التكلفة على أساس النشاط أحد التطورات الحديثة والمتقدمة في التحديد السليم والدقيق للتكلفة حيث يقوم هذا المدخل على حقيقة مؤداها أن الأنشطة هي التي تستهلك موارد التنظيم، والمنتجات أو وحدات الأداء - كغرض تكلفة - هي التي تستهلك بدورها هذه الأنشطة ، وبالتالي فإنه يجب توسط هذا المسبب (الأنشطة) بين المنتجات أو وحدات الأداء والتكاليف عند تعيين هذه التكاليف للمنتجات أو وحدات الأداء. فمدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يسعى لتحسين تخصيص التكاليف الإضافية، وذلك من خلال تجسيد وتعميق استخدام معيار السبب - النتيجة عند تخصيص التكاليف الإضافية، وتبيان قاطع لأهمية تخصيص هذه التكاليف وفقاً لمسببات حدوثها ، مع التركيز على الأنشطة Activities كأغراض تكلفة أساسية Fundamental Cost Objects أخذاً في الاعتبار أن النشاط هو أي حدث Event أو مهمة Task أو وحدة عمل Unit work أو عملية Transaction لها غرض محدد، ومن ثم فإن هذا المنهج يسعى إلى استخدام تكلفة هذه الأنشطة لتعيين التكاليف لأغراض التكلفة الأخرى، كالمنتجات أو وحدات الأداء (حجاج ١٩٩٢ - Horngren et al., 1997).

ولكن لا يمكن الحصول على المنافع السابق ذكرها من استخدام مدخل المحاسبة على أساس النشاط دون تحمل تكاليف في سبيل ذلك. فإعداد موازنه البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط يعد من الأنظمة الأكثر تعقيداً، ومن ثم فهو يتطلب قياس الأنشطة بعناية أكبر، وقد يكون هذا القياس مكلفاً، وبالرغم من أنه ليس أمام متخذ القرار بشأن تطبيق هذا النظام من عدمه إلا أن يقوم بتقييم التكاليف والمنافع المرتبطة بتنفيذه. فإن هناك بعض

بعد أن استعرض الباحث - في المبحث السابق - النظم البديلة للموازنة، ودراسة إمكانية الربط بين كل نظام منها وهدف ترشيد الإنفاق الحكومي لإختيار النظام الذي يلائم تحقيق هذا الهدف والجزئيات التي يمكن الاستفادة منها من النظم الأخرى ، يرى الباحث أن خيار موازنة البرامج والأداء - باستخدام الأساس الصفري - لم يعد محل نقاش ، وإنما أضحي واقعاً سواء بالنسبة للدول الغنية أو الدول محدودة الموارد، حيث يمكن أن يجنى الجهاز الحكومي العديد من المنافع من جراء نجاحه في التحول نحو موازنة البرامج والأداء ، إلا أن موازنة البرامج والأداء بوضعها الحالي لن تكون كافية لترشيد الإنفاق بشقيه الجاري والاستثماري في ظل الموارد المحدودة ، إذ لا بد أن يقترن بتطبيق بعض - أو أحد - أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وهو أسلوب التكلفة على أساس النشاط.

وبناء عليه يتم تطوير إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط . حيث تعتبر الموازنة على أساس النشاط أحد عناصر نظام المحاسبة على أساس النشاط والذي يشمل في طياته تحديد التكلفة على أساس النشاط لأغراض تحديد تكلفة وحدة الأداء ، وإعداد الموازنة (Lucey 1996). وتأكيداً لذلك يرى بعض الكتاب أن إعداد الموازنة على أساس النشاط يعتبر امتداداً طبيعياً لنظام تحديد التكلفة على أساس النشاط ولكن لأغراض التخطيط والرقابة (Cooper & Slagmulder 2000- Upchurch 2002).

ولكن يثار هنا تساؤل يتوقعه الباحث ولا يتركه ... لماذا المحاسبة على أساس النشاط كأداة لتطوير موازنة البرامج والأداء بهدف ترشيد إنفاق الحكومي؟ وهنا يقول رداً على هذا التساؤل أن نظام المحاسبة على أساس النشاط يوفر

إعدادها في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال المبررات التالية:

١- فالمعلومات المرتبطة بالنتيجة الحديثة - على سبيل المثال - فضلاً عن السوامة الحقيقية بين موازنة البرامج والأداء ومدخل المحاسبة على أساس النشاط من حيث تقسيم النشاط الكلي الذي تؤديه الحكومة الى مجموعة من البرامج . وتقسيم البرنامج الى مجموعه من الأنشطة الرئيسية ، والتي تقسم بدورها الى مجموعة من الأنشطة الفرعية، وتحديد وحدات الأداء، قد أدى الى انخفاض تكلفة القياس ، في الوقت الذي تغيرت تكلفة أخطاء التقدير بالنسبة للجهاز الحكومي فنظراً لتغير درجة وطبيعة الموارد (ندرة الموارد) فمن الممكن أن تزداد تكلفة الأخطاء عند ترتيب أولويات القطاع الحكومي. ونتيجة لانخفاض تكلفة القياس وزيادة تكلفة خطأ التقدير فإن نظام المحاسبة الأكثر دقة وهو إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط يفرض نفسه على الساحة لمعالجة عيوب النظام التقليدي والاستفادة من مزايا النظام المقترح.

٢- إن النظام المقترح - وهو إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط يعد لكل وحدة إدرية حكومية والتي تبلغ في معظم الأحوال آلاف الوحدات، وبالتالي فإن قيمة المعلومات الكاملة عن مدخلات كافة النماذج قد تبلغ قيمة كبيرة-أو على الأقل معقولة - حتى رغم انخفاض قيمة للمعلومات الكاملة عن مدخلات كل نموذج على حدة، تبرر التحول من نظام موازنة الرقابة الى موازنة البرامج والأداء وإستخدام أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة عند إعدادها، والتنبؤ بمدخلات النماذج بدقة معقولة.

٣- إن متخذ القرار بالتحول لا يطلب أو يشترى - عادة - ما يحتاجه من معلومات عن مدخلات نماذج قراره،

الخطوط الإرشادية التي يمكن إتباعها في هذا الشأن، والتي تتمثل في إثنيين من المتطلبات الأساسية التي يجب التحقق منها قبل أن تتم دراسة إمكانية تنفيذ النظام من عدمه: المطلوب الأول: يجب أن تكون التكاليف غير المعتمدة على وحدات الأداء ممثلة لنسبة كبيرة من إجمالي التكلفة فإن كانت غير ذلك فإن تخصيصها على وحدات الأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط لا يعد بمثابة أمراً ذا أهمية. والمطلب الثاني: يجب أن تكون نسبة إستفادة الأنشطة المستندة الى وحدات الأداء مختلفة عن نسبة إستفادة الأنشطة غير المعتمدة على هذه الوحدات. فإذا كانت وحدات الأداء تستهلك كافة التكاليف بنفس النسب فلا أهمية لإستخدام مدخل التكلفة على أساس النشاط.

ويرى الباحث أن بنود الإنفاق غير المعتمدة على وحدات الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية ممثلة لنسبة كبيرة - إن لم يكن جميعها - وإختلاف وحدات الأداء كبيراً، إلا أنه عند تقرير تطوير إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط من عدمه يجب أن يقوم على تقييم الوضع المتبادل بين تكلفة القياس وتكلفة خطأ التقدير. فتكاليف القياس هي التكاليف المرتبطة بالقياس الذي يتطلبه التطوير، أما تكلفة خطأ التقدير فهي التكاليف المرتبطة باتخاذ قرارات غير سليمة اعتماداً على تكلفة غير دقيقة.

ونظام التكلفة المثالي هو ذلك النظام الذي يجعل مجموع تكلفة القياس وتكلفة خطأ التقدير أقل ما يمكن، وبالرغم من التضاد القائم بين هذين النوعين من التكلفة، فأنظمة التكاليف الأكثر تعقيداً تكون تكلفة خطأ التقدير فيها أقل ولكن تكلفة القياس الخاصة بها تكون مرتفعة.

وبالرغم من كل ما تقدم فإن بعض التغيرات التي حدثت في بيئة الأعمال قد أدت من الجاذبية نحو أنظمة التكاليف الأكثر دقة وتعقيداً وبالتالي التحول بالنظام التقليدي لموازنة البرامج والأداء الى نظام

للمعلومات، يبقى أن يوضح الباحث المنهج المقترح والذي من خلاله يتم ترشيده الانفاق الحكومي بشقمية الجارى والاستثمارى، من خلال الخطوات التالية:

الخطوة الأولى:

تحديد الأنشطة المرتبطة بكل وظيفة: حيث يتم التركيز عند تبويب موازنة البرامج والأداء على الوظائف، حيث تعتبر الوظيفة جزءاً رئيسياً من النشاط الكلى الذى يجب أن تؤدى الحكومة فى السنة المالية المقبلة، والتي تمثل أحد الخدمات المتميزة التي تقدم للمواطنين، حيث يوضح هذا التبويب الكثير من المعلومات عن الأهداف التي توجه إليها النفقات العامة بغض النظر عن الجهة الحكومية التي تقوم بالانفاق - سواء كانت وزارة أو مصلحة أو غير ذلك - وهذا يساعد على التعرف بسهولة على النفقات المرتبطة بكل وظيفة من وظائف الحكومة وتحديد نصيب كل وظيفة من هذه الوظائف من إجمالي الانفاق العام. ولتحديد الأنشطة تحديداً دقيقاً يرى الباحث: تقسيم كل وظيفة الى مجموعة من البرامج أولاً، حيث يعبر كل برنامج عن مجموعة الأعمال التي تتم داخل كل وظيفة، وهو يعبر عن المنتج النهائي للأجهزة الرئيسية - الوزارات والمصالح وغيرها - ومن ثم فإن البرنامج يعبر عن الأغراض التي أنشئت الوحدة الحكومية من أجل تحقيقها، وهي أغراض - فى أغلب الأحوال - قابلة للقياس.

ولكن قد تقوم أكثر من وزارة بتنفيذ البرنامج، حيث يخصص لكل وزارة جزء من هذا البرنامج، ولذا يتم تقسيم البرنامج الى مجموعة من الأنشطة الرئيسية على أساس اختصاص كل وزارة، لذلك فإن الأنشطة الرئيسية تكون فى مجملها الجهود المتجانسة التي تؤدي الى تحقيق برنامج معين. ويتم تقسيم النشاط الرئيسى الى أنشطة فرعية، فالنشاط الفرعى يعبر عن جزء من النشاط الرئيسى، حيث تقوم به وحدة إدارية أقل فى المستوى الإدارى - مصلحة أو إدارة حكومية - وأخيراً يتم تقسيم النشاط الفرعى الى مجموعة أخرى

من مصادر خارجيه مثل بيوت الخبرة أو المكاتب الاستشارية الخارجية، وإنما هذه الخدمة أو المعلومات تطلب عادة من نظام المعلومات المحاسبى بالوحدة، ومن المعلوم أن تكاليف هذا النظام عادة ما تكون معظمها تكاليف ثابتة إما ملزمة (تكاليف إهلاك المعدات والحاسبات الآلية أو عقود الأيجار طويلة الأجل لها مثلاً) يكون تأثير قرارات التشغيل قصيرة الأجل على مجموعها محدود للغاية، أو إختيارية (ممثلة فى تكاليف ما يقدمه النظام من خدمات إستشارية) يكون من الصعب إيجاد علاقة مثلى يمكن إثباتها بين المدخلات (مقاسه بهذه التكاليف) والمخرجات (مقاسه بمقدار ما يقدمه النظام من خدمات)، وبالتالي يكون الهدف الرقابى لهذه التكاليف الثابتة بنوعيتها هو زيادة إستغلال ما ينتج عنها من امكانيات وطاقات الى أقصى قدر ممكن، وذلك بتقديم أية معلومات تطلب من النظام طالما أنها تغطي التكاليف المتغيرة للخدمة وتحقق عائداً - ولو بسيطاً - يساهم فى تغطيه التكاليف الثابتة للنظام فضلاً عن أن تكون هذه الخدمات فى حدود القدر المسموح به من إمكانيات النظام لطالبي الخدمة بالطبع (حجاج ١٩٨٦).

٤- عند إعادة إعداد موازنة البرامج والأداء فى إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط لفترة أو لفترات قادمة أخرى، فإن الإدارة يجب أن تستفيد مما يقدمه نظام المعلومات المحاسبى من تغذية عكسية للمعلومات - ممثلة فى مقارنة الخطط (الموازنة) بنتائج التنفيذ الفعلى (الحساب الختامى) فى تحسين وتحديث معلومات الإدارة، مدخلات إعداد الموازنة، خاصة وأن تكاليف مثل هذه التغذية العكسية للمعلومات غالباً ما تكون زهيدة. وبعد هذا العرض لمبررات تطوير إعداد موازنة البرامج والأداء فى إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط كنظام

من الأنشطة التي تمثل مسببات أو محركات التكلفة.

الخطوة الثانية:

تحديد التكلفة السنوية المخططة طبقاً للموازنة، مع مراعاة أن الهدف الأساسي لكل إدارة هو استخدام الموارد المتاحة لديها بأكبر قدر ممكن من الكفاءة والفعالية، ولتحقيق هذا الهدف فإنه يجب على الإدارة أن تستفيد من أفضل المعلومات المتاحة - بصرف النظر عن مصدرها - في إعداد خططها التشغيلية، وأكثر هذه المعلومات أهمية في عملية التخطيط تلك المتعلقة بسلوك التكاليف Behavior of Cost، أو بالأحرى تلك المتعلقة بتحليل التكاليف وتبويبها في علاقتها بمستوى النشاط في الأجل القصير، بمعنى دراسة سلوك التكاليف وكيفية تغيرها في مجموعها وفقاً للتقلبات في مستوى أو حجم النشاط (Dickinson & Lere 2003).

حيث أن بعض عناصر التكاليف لا تتغير في مجموعها بتغير مستوى النشاط خلال فترة زمنية معينة، وفي نطاق مدى ملائم من النشاط Relevant Range أو بالأحرى هو مدى أو نطاق التشغيل العملي خلال الأجل القصير، فهي تكاليف ممثلة في تكاليف الطاقة والقدرة على الإنتاج، ومن ثم فبعض النظر عن مدى استغلال هذه الطاقة فإن المنشأة سوف تتحمل نفس القدر من هذه التكاليف الثابتة.

وهذه التكاليف الثابتة إما أن تكون: تكاليف ثابتة إختيارية Discretionary Costs أو تكاليف ثابتة ملزمة Committed Costs فالتكاليف الثابتة الإختيارية هي التكاليف التي تحدث في الأجل القصير وتلشأ من قرارات لتخصيص الدورية (السنوية عادة) والتي ليس لها علاقة مثلى محددة يمكن إثباتها بين المدخلات (مقاسه بالتكاليف) والمخرجات مقاسه بالإيراد أو أية أهداف محددة أخرى (كمعرفة تحصيل الطلبة أو صحة للمرضى إلخ) والأمثلة لهذا النوع من التكاليف تشمل على تكاليف الإعلان والعلاقات العامة

والتدريب والبحوث وخدمات الاستشارات الإدارية وغير ذلك من تكاليف تتحدد قيمتها سنوياً بإختيار الإدارة (حجاج ٢٠٠٣، هوزنجر وآخرون ١٩٩٦).

أما التكاليف الثابتة الملزمة فهي تمثل ذلك النوع من التكاليف الثابتة التي تحدثها أو تتحملها المنشأة نتيجة التزامات أو تعهدات أو قرارات ماضية اتخذتها الإدارة، حيث تتعلق هذه التكاليف بطاقة المنشأة وقدرتها على القيام بالعملية التشغيلية عند مستوى مخطط من النشاط، ومن ثم فإن هذه التكاليف تكون أقل إستجابة من التكاليف الثابتة الإختيارية للقرارات الإدارية قصيرة الأجل، وذلك لأنها تكاليف طويلة الأجل تتمثل في تكاليف الطاقة والقدرة على الإنتاج، ومن ثم فمن المتوقع أن ترتبط هذه التكاليف بملكية التنظيم والموارد والأصول طويلة الأجل (حجاج ٢٠٠٣).

كما أن هناك بعض عناصر التكاليف التي تتغير في مجموعها بطريقة مباشرة وتناسبية مع التغير في مستوى النشاط وخلال المدى الملائم، أي أن حدوثها وتحملها مترتب على حدوث هذا النشاط ويتحدد بمعلوماته، فهي تكاليف متغيرة.

ولكن لماذا تحديد التكاليف السنوية المخططة طبقاً للموازنة مع تبويبها طبقاً لعلاقتها بمستوى النشاط في الأجل القصير - أي الى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة - ثم تقسيم التكاليف الثابتة الى تكاليف ثابتة إختيارية وأخرى ملزمة؟ وهنا يمكن القول بوجود فرق أو إختلاف بين القياس على أساس النشاط لتكاليف الموارد المستخدمة بواسطة الأنشطة وبين القياس التقليدي لتكاليف الموارد المعروضة أو المتاحة حتى يمكن القيام بالأنشطة. حيث يتم الربط بين مفهوم القياس من خلال الطاقة غير المستغلة من الموارد المتاحة وذلك كما هو موضح من المعادلة التالية (Kaplan 1994).

تكاليف الموارد المتاحة = تكاليف الموارد المستخدمة + تكاليف الطاقة غير المستغلة

(Cooper & Caplan 1992 – Michael et al.,
2000 – Gupta & Galloway 2003)

حيث أن افتراض أن تكاليف الموارد الخاصة بالقيام بنشاط معين إما متغيرة بالكامل أو ثابتة بالكامل، ليس سمة أساسية في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط، بل أن بعض هذه الموارد يمكن أن يحدد مقدما، في حين أن موارد أخرى قد يتم توفيرها كلما طُلبت، وفي هذه الحالة فإن تكلفة النشاط سوف تواجه سلوكاً مختلطاً مع التكلفة الكلية لأداء النشاط، يمثل إتحاد من عرضين أحدهما ثابت والآخر مرن إستجابته لتقلبات الطلب، ولتعيين تكاليف هذه الأنشطة، فإن ذلك يتطلب مراعاة التمييز بين عرض الموارد وإستخدام الموارد والذي يقع في صميم إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط (Kaplan 1994).

الخطوة السادسة:

يتم تحديد معدلات مختلفة لمحركات أو مسببات التكلفة لكل نشاط، بحيث تندرج تحت مجموعتين لمحركات التكلفة، المجموعة الأولى ترتبط بالتكاليف المتغيرة، والثانية بالتكاليف الثابتة. ويمكن استخراج محرك التكلفة لكل مجمع من مجمعات التكلفة كالتالي (Kaplan 1994):
محرك التكلفة المتغيرة =

التكلفة المتغيرة السنوية المخططه طبقاً للموازنة

الاستخدام المخطط بالموازنة

محرك التكلفة الثابتة =

التكلفة الثابتة السنوية المخططه طبقاً للموازنة

حجم النشاط السنوي الناح

الخطوة السابعة:

يتم تحديد تكلفة وحدة الأداء عن طريق ضرب كل محرك (أو معدل) من المحركات السابقة في الاستخدام المخطط بالموازنة لوحدة الأداء، وبضرب تكلفة الوحدة في عدد وحدات الأداء المخطط بالموازنة نصل الى إجمالي التكلفة المستغلة. أما التكلفة غير المستغلة ممثلة في تلك الأنشطة التي بقيت عاطلة دون إستخدام

فالقوائم المالية التقليدية تقيس الجانب الأيمن من تلك المعادلة، أما التكاليف التي تم تحديدها أو تعيينها على أساس النشاط للمنتجات أو وحدات الأداء فيتم تجميعها في الشق الأول من الجانب الأيسر من المعادلة، ويمثل الفرق بين هذين المقدرين تكلفة الطاقة غير المستغلة.

الخطوة الثامنة:

يتم ربط كافة عناصر التكاليف السنوية المخططة طبقاً للموازنة - سواء كانت متغيرة أو ثابتة - إختيارية أو ملزمة - بالأنشطة سواء كانت رئيسية أو معاونة، ثم يعادل تخصيص تكاليف الأنشطة المعاونة على الأنشطة الرئيسية وفقاً لإستفادة هذه الأنشطة.

الخطوة التاسعة:

إختيار مسببات أو محركات التكلفة: حيث يعبر مسبب أو محرك التكلفة عن العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، وتعتبر أيضاً السبب الرئيسي لحجم النشاط.

الخطوة العاشرة:

تحديد حجم النشاط أو الطاقة مميزاً بكل مسبب من مسببات التكلفة. وهنا لابد من التفرقة بين نوعين من الطاقة، الأولى تتمثل في الطاقة العملية Practical Capacity أو الطاقة المتاحة، وهي الطاقة النظرية بعد تعديلها بأعطال التشغيل الحتمية، والثانية تتمثل في الاستخدام المخطط بالموازنة الشاملة Master Budget Utilization، وهو المستوى المتوقع لإستخدام الطاقة خلال فترة الموازنة القادمة. وفي كثير من الحالات فإن الاستخدام المخطط بالموازنة الشاملة يكون أقل من الطاقة العملية أو المتاحة (مورنجر وآخرون 1996). فمن خلال معرفة الفرق بين الطاقة المتاحة والاستخدام المخطط بالموازنة الشاملة يمكن مساعدة المديرين في تحديد تكلفة الطاقة غير المستغلة، ومن ثم مساعدتهم في إستبعادها أو إستغلالها

يستغلا عن طريق القيام بأعمال إضافية تتلاءم مع الموارد المتاحة (حجاج ١٩٩٢). وبالتالي يتم ترشيد الإنفاق الخاص بالتكاليف الثابتة سواء كانت تكاليف ثابتة إختيارية - إنفاق جاري - أو تكاليف ثابتة ملزمة تتعلق بطاقة الوحدة الحكومية وقدرتها على القيام بالعملية التشغيلية، ومن المتوقع أن ترتبط هذه التكاليف - التكاليف الثابتة الملزمة - بملكية التنظيم والموارد والأصول طويلة الأجل - اتفاق إستثماري -.

الخطوة الثامنة: يتم إعداد موازنة البرامج والأداء ، ويقترح الباحث أن تأخذ الشكل التالي:

فحتسب لكل عنصر من عناصر التكاليف الثابتة كالتالي:

(حجم النشاط السنوي المتاح - الاستخدام المخطط بالموازنة) × معدل أو محرك التكلفة الثابتة لهذا العنصر

ويلاحظ أن هذه التكلفة - (التكلفة غير المستغلة) هي جزء من التكاليف الثابتة المرتبطة بالطاقة ، ستبقى واضحة وصارخة أمام إدارة الوحدة الحكومية طالبه الحل منها، ولتصدي لمشكلة الطاقة العاطلة وعدم الفعالية على إستيعاب تكاليفها، ومن هنا يكون الأمل كبير في تفادي كل نشاط غير منتج عن طريق خفض المتاح منه أو

ربط الموازنة	التمويل			التكلفة				وحدة الأداء	النشاط الفرعي	
	باب ثاني: نفقات جارية وتحويلات جارية	باب أول: اجور	حكومي	اهلاك	ذاتي	اجمالي التكلفة	التكلفة غير المستغلة *			التكلفة المستغلة

* التكلفة المستغلة التي حسب في الخطوة السابعة ، قد حسبت على مستوى البنود بهدف ترشيد تكلفتها . أما التكلفة غير المستغلة على مستوى كل نشاط من الأنشطة الفرعية فتحسب كالتالي:

١ - بحسب محرك تكلفة لكل عنصر من عناصر التكاليف باستخدام المنخل البسيط لنظام A.B.C

التكلفة السوية المخططة طبقاً للموازنة

مستوى النشاط المخطط

والذي يتمثل في

(Kaplan 1994 - Dowless 1997)

- ٢ - بضرب كل محرك من المحركات السابقة في الاستخدام المخطط لوحدة الأداء ، يتم تحديد تكلفة وحدة الأداء .
- ٢ - بضرب تكلفة وحدة الأداء - طبقاً للمنخل البسيط - في عدد وحدات الأداء يتم تحديد إجمالي تكلفة كل نشاط.
- ٤ - بطرح التكلفة المستغلة لكل نشاط من إجمالي تكلفة هذا النشاط ، يتم تحديد التكلفة غير المستغلة لكل نشاط.

وهنا يؤكد الباحث على صحة الفرض الذى قام عليه البحث، وهو أن إعداد موازنة البرامج والأداء فى إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط يودى الى ترشيد الإنفاق الحكومي سواء كان هذا الإنفاق إتفاقاً جارياً أو إتفاقاً استثمارياً من خلال:

أولاً: فيما يتعلق بالإنفاق الجارى:

سوف نتخفف تكلفة وحدة الأداء نتيجة إستبعاد التكلفة غير المستغلة ، حيث أن التكاليف الثابتة - سواء كانت تكاليف ثابتة إختيارية أو تكاليف ثابتة ملزمة - سوف تنقسم الى جزئين: يرتبط الجزء الأول بالتكلفة المستغلة، ويرتبط الثانى بالتكلفة غير المستغلة. وبناء عليه فإن وحدات الأداء سوف تحمل فقط بالتكلفة المستغلة (التكلفة المتغيرة + التكلفة الثابتة المستغلة) حيث أن إعداد موازنة البرامج والأداء فى إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط قد إقترح لتطوير وتحسين تخصيص التكلفة مما يعنى أن تكلفة وحدة الأداء قد خضعت:

- لكفاءة فى التخصيص.
- وترشيد الإنفاق . هذا من ناحية ومن ناحية أخرى، فعند التصدى لمشكلة التكلفة غير المستغلة ، فالحلول المقترحة فى هذا الشأن:

• إستغلال هذه التكلفة عن طريق القيام بأعمال إضافية تتلاءم مع المتاح من الموارد. فعند إتخاذ القرار بالقيام بأعمال إضافية تكون العبرة بقبول هذا القرار من عدمه، هو التكاليف التفاضلية المترتبة على إتخاذ مثل هذا القرار. ويرى الباحث أن التكاليف التفاضلية والخاصة بكل وحدة من وحدات الأداء الإضافية فى مثل هذا القرار ، تتمثل فى التكلفة المتغيرة لوحدة الأداء فقط دون التكلفة الثابتة والتي تمثل فى مثل هذه الحالة تكلفة غير ملائمة لا تؤخذ فى الاعتبار عن إتخاذ مثل هذا القرار. وبالتالي تصبح التكاليف الثابتة - سواء

كانت تكاليف ثابتة إختيارية أو تكاليف ثابتة ملزمة - مستغلة بالكامل وتصبح ما يجب أن تكون عليه التكلفة.

• أو إستبعاد هذه التكلفة: عن طريق تخفيض التكاليف السنوية المخططة - وخاصة الثابتة منها - إختيارية أو ملزمة - ويتم ذلك عن طريق خفض إعمادات الموازنة المرتبطة بمثل هذه البنود ، وبالتالي ترشيد الإنفاق وعدم الضنط على الموارد المحدودة للدولة.

وبناء عليه فإنه يمكن القول بأن إعداد موازنة البرامج والأداء فى إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط يساعد المديرين والمسئولين فى الوحدات الادارية الحكومية على:

▪ تحديد الاولويات حيث يمكنهم من معرفة أين توجه النفقات أو أغلبها ، وما هى المسببات الأساسية للأنشطة، وأين تحدث وإمكانية تغييرها للحصول على أعلى العوائد الممكنة.

• تخطيط ورقابة وتقييم التكاليف الثابتة الإختيارية وتجنب إتفاق تكاليف زائدة عن الحد، والتأكيد على أن الإنفاق يجب أن يستخدم للبرامج والأنشطة التى تحقق نتائج مفيدة (Barfield et al., 2001)

▪ تخطيط ورقابة وتقييم التكاليف الثابتة الملزمة *.

ثانياً: فيما يتعلق بالإنفاق الاستثمارى:

يتضمن الإنفاق الاستثمارى بالموازنة العامة للدولة عدة بنود وفقاً لقطاعات الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية (قطاع الزراعة والرئ - قطاع الصناعة والبتترول والثروة المعدنية - قطاع الكهرباء والطاقة قطاع الدواوين العامة للمجالس المحلية). كما يتم تقسيم المشروعات الاستثمارية الخاصة بكل قطاع حسب طبيعتها وأهدافها الى الأنواع التالية:

* تخطيط ورقابة وتقييم التكاليف الثابتة الملزمة مرتبطة بالإنفاق الاستثمارى محور اهتمام النقطة التالية.

(أ) مشروعات إحلال وتجديد: وهي تمثل المطلوب إحلاله أو استبداله من أصول ثابتة قديمة مستهلكة بغرض المحافظة على الطاقة الإنتاجية أو الخدمية الموجودة فعلاً.

(ب) مشروعات الاستكمال والتوسع: وتتمثل فى الأصول الجديدة المضافة للمشروعات القائمة بهدف تحقيق التوازن بين مراحل التشغيل.

(ج) مشروعات جديدة: وهي المشروعات الاستثمارية المراد إقامتها لتأدية خدمات جديدة أو التوسع فى الخدمات القائمة من قبل.

ويتم تقسيم التنبؤات المقترحة لكل مشروع تبيناً لكوناته الاستثمارية كما يلي:

(أ) عناصر التكوين السلمي: وهذه العناصر هى، الأراضي - الإشاءات - الآلات والمعدات - الأبحاث الفنية - وسائل النقل - الأثاث والتجهيزات - المخزون السلمي.

(ب) مكونات الاستثمار الأخرى: وتشمل الأجور - الضرائب والرسوم الجمركية - المستلزمات السلعية - المستلزمات الخدمية والتي يتطلبها تنفيذ المشروع الاستثمارى.

وإذا ما تحدثنا عن هذا الإنفاق الاستثمارى فى الوحدات الادارية الحكومية نجد أن قاعدة سنوية المصروف المستخدمة حالياً فى النظام المحاسبى الحكومى لا تفرق بين المصروف والأصل الرأسمالى (الأصل الثابت)، فالأول يسمى مصروف جارى، والثانى يسمى مصروف رأسمالى، وقد ترتب على عدم التفرقة هذه: تحمل الفترة المالية بالاستخدامات الرأسمالية التي تحدث خلالها، وبالتالي يتم إعتبارها مصروفات سنوية، وبناءً عليه لا يتم احتساب إهلاكها، كما تظهر هذه الأصول - والنتائج عن المصروفات الرأسمالية - فى سجلات بيانية خارج إطار النظام المحاسبى الحكومى (الشاذى، نصار ١٩٩٤).

ومن الملاحظ أن الوحدة الادارية الحكومية لا تقوم بإعداد قائمة للمركز المالى تفصح عن هذه الأصول فى نهاية كل فترة. ويرجع ذلك لإختلاف المقومات والأسس التي يرتكز عليها النشاط الحكومى فى مصر والتي من بينها:

- إرتكاز النظام المحاسبى الحكومى فى مصر على هيكل موازنة الرقابة.
- تأثره بالنواحى القانونية والتشريعية.
- نقص كفاءة القائمين على إعداد النظام.

ومن الملاحظ إن عدم تطبيق المعايير الخاصة بالمحاسبية عن الأصول الثابتة والالتزامات طويلة الأجل وتقييم الأصول الثابتة وإهلاكها فى الوحدات الادارية الحكومية أدى الى ما نحن فيه الآن من تنافس الوحدات الادارية الحكومية على طلب هذه الأصول من مقترحات الموازنة العامة، ويتم طلب الاعتمادات لهذه الأصول دون دراسة علمية وإجراءات محددة، ولكن رغبة فى توفير طاقة قد تكون أكبر من اللازم، وغالباً ما يتم رفض هذه الاقتراحات، حيث يتم الإحلال بالوحدات الادارية الحكومية طبقاً للطريقة الاحاحية أو درجة الضرورة، أى طبقاً لمدى لا يمكن بعده تأجيل الاقتراح بالانفاق الرأسمالى الى فترات مقبلة.

فطبقاً لهذه الطريقة فإن إتخاذ القرارات الرأسمالية إنما يتم تحت ضغط الحاجة وطبقاً لظروف غير مخطط لها، الأمر الذى يجعل إدارة الوحدة أمام عدم إختيار أو بالأحرى يقلل فرص الإختيار أمامها. فلابد من التصرف السريع، وكأن قرارات الإنفاق الرأسمالى طبقاً لهذه الطريقة لن تكون قرارات مخطط لها ومتأنية ورشيدة، وإنما ستكون ردود فعل تلقائية وسريعة، كما أنها لن تكون رشيدة إلا بالصدفة. ويمكن القول بأن هذه الطريقة هى أقل الطرق صلاحية لقرارات الإنفاق الرأسمالى، خاصة وأنها قرارات خطيرة وتستلزم إتفاقاً ضخماً فى معظم الاحوال (حجاج ١٩٩٨).

وهنا يؤكد الباحث على أن الإدارة العلمية للأصول
الثابتة تتطلب:

• أن تقوم خطة شراء أو إحلال الأصول
الثابتة على دراسة علمية متأنية تجنباً
لشراؤها طبقاً لدرجة الضرورة ، أو
توفير طاقة قد تكون أكبر من اللازم.

• الالتزام بحد معين للحياة الإنتاجية لهذه
الأصول.

• أن تتضمن تكلفة الوحدات المنتجة أو
وحدات الأداء أقساط إهلاك هذه الأصول.

• أن يتم الإفصاح عن الأصول الثابتة غير
المستغلة - الطاقة غير المستغلة -
لاستخدامها أو الاستغناء عنها - أو على
الأقل عدم إضافة طاقة جديدة الا بعد
إستغلال الطاقات المتاحة بالكامل.

ولكن كيف يمكن تحقيق المتطلبات السابقة ؟
وكيف يتم من خلالها ترشيد الانفاق الاستثماري؟

فخصوص السؤال الأول - وهو كيفية
تحقيق المتطلبات السابقة - نجد أن تحقيق
مطلب تحديد تكلفة وحدة الأداء، وتطبيق
أساس الاستحقاق ، وإحتساب إهلاك
للأصول الثابتة، على أن تتضمن تكلفة
وحدة الأداء أقساط الإهلاك، يتم من خلال
موازنة البرامج والأداء حيث أن هذه النقاط
هي الركائز الأساسية لإعداد مثل هذا النوع
من الموازنات.

أما بخصوص السؤال الثاني - وهو
كيفية ترشيد الانفاق الاستثماري - ففي
الوحدات الاقتصادية ، نماذج تقييم الأداء
وإعتادها على أساس الاستحقاق المحاسبي
وطرق الإهلاك المعجل - في أغلب الأحوال
- قد يدفع المديرين دفعا ليس يسيراً الى
معارضه شراء الأصول الثابتة الجديدة التي
أجازها نموذج القرار، لأن معدلات العائد في
السنوات الأولى قد تكون منخفضة عن ما
يجب أن تكون عليه. كما أن هذا قد يدفع
المديرين الى الاحتفاظ بالأصول القديمة
أطول فترة ممكنة ... لأن معدلات العائد

على الاستثمار تتحسن عما يجب أن تكون
عليه هذه المعدلات في السنوات الأخيرة من
العمر الإنتاجي (حجاج ١٩٦٨).

وبمفهوم المخالفة نجد أن النظام
المحاسبي الحكومي - المطبق حالياً والذي
يقوم على موازنة الرقابة أو الاعتمادات -
وعدم تطبيقه لأساس الاستحقاق مع عدم
إحتساب إهلاك للأصول الثابتة، يدفع
المديرين في الوحدات الإدارية الحكومية الى
التنافس على طلب الاعتمادات لهذه الأصول
دون دراسة علمية متأنية، ورغبة منهم في
توفير طاقة أكثر من اللازم.

ولكن من خلال إعداد موازنة البرامج
والأداء، وتطبيق أساس الاستحقاق ،
وإحتساب إهلاك للأصول الثابتة، وتضمين
تكلفة وحدة الأداء بأقساط الإهلاك سوف يتم
طلب الاعتمادات لهذه الأصول بناء على
دراسة علمية متأنية تفصح عن الطاقة
المتوافرة بأكثر من اللازم لمحاولة
إستغلالها أو إستبعادها، وعليه لن يتم
الاستثمار في مثل هذه الطاقة إلا إذا كانت
مستغلة بالكامل ولن يتم ذلك إلا عن طريق
الإفصاح عن الأصول الثابتة غير المستغلة ،
والتي يتم التوصل إليها عن طريق إستخدام
مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط
كمدخل لتطوير إعداد موازنة البرامج
والأداء.

وهنا يؤكد الباحث على صحة الجزئية
الثانية من الفرض الذي قام عليه البحث،
وهو إن إعداد موازنة البرامج والأداء في
إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط، لا
يؤدي فقط الى ترشيد الانفاق الجارى ، بل
يؤدي - أيضاً - الى ترشيد الانفاق
الاستثماري.

وفى نهاية هذا العرض للإطار
المحاسبي المقترح لإعداد موازنة البرامج
والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس
النشاط، ومبرراته ، وإمكانية ترشيد الإنفاق
الحكومي بشقيه الجارى والإستثماري ، بقى
أن يوضح الباحث متطلبات وكيفية التطبيق
، وهذا ما سوف يوضحه من خلال المبحث
التالى.

المبحث الثالث

إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط (دراسة حالة)

تستهدف الدراسة في هذا المبحث عرض حالة عملية يتم من خلالها إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط ، على إحدى البرامج الفرعية لقطاع الخدمات الصحية بهدف ترشيد الإنفاق على هذا البرنامج سواء كان الإنفاق جارياً أو استثمارياً ، في محاولة لتبوير خطوات ومراحل تطبيق هذا المدخل عملياً على جميع قطاعات الحكومة.

حيث تتكون قطاعات الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية من:

- قطاع الزراعة والرعى
- قطاع الصناعة والبتترول والثروة المعدنية
- قطاع الكهرباء والطاقة
- قطاع النقل والمواصلات
- قطاع التمويل والتجارة الداخلية
- قطاع المال والاقتصاد والتجارة الخارجية
- قطاع الاسكان والتشييد
- قطاع الخدمات الصحية والاجتماعية والدينية
- قطاع التعليم والبحوث والشباب
- قطاع الثقافة والاعلام
- قطاع السياحة والطيران المدني
- قطاع الدفاع والأمن والعدالة
- قطاع الخدمات الرئاسية
- قطاع التأمينات
- قطاع الأقسام العامة
- قطاع الدواوين العامة للمجالس المحلية

وقد وقع إختيار الباحث على قطاع الخدمات الصحية، حيث يعتبر هذا القطاع أحد القطاعات الرئيسية - السابق عرضها - ضمن قطاعات الإنفاق الحكومي في الموازنة العامة، حيث أن صحة الفرد تعتبر

من المقومات الأساسية للمجتمع، وضرورة من ضرورات التنمية، فالإنسان الذي تتكامل له صحة نفسية وجسمانية هو الإنسان الأقدر على العمل والإنتاج وتحقيق أهداف التنمية (حجزي ١٩٨٥).

إما مبررات البدء بالتطبيق في مثل هذا القطاع يجعلها الباحث في النقاط التالية:

١- التكاليف غير المعتدة على وحدات الأداء ممثلة لنسبة كبيرة من التكاليف - إن لم يكن جميعها -.

٢- إستفادة الأنشطة المستندة على وحدات الأداء مختلفة عن نسبة إستفادة الأنشطة غير المعتدة على هذه الوحدات.

٣- زيادة التكاليف الثابتة، وصغر وزن العمالة المباشرة - أو إنعدامها - وسرعة تكنولوجيا العلاج.

٤- توافر طاقات - مادية وبشرية - بأكثر من اللازم في بعض الأقسام، في الوقت التي تعاني فيه بعض الأقسام الأخرى من نقص هذه الطاقات.

وبناء عليه يتم إعداد موازنة البرامج والأداء في شكل برامج سواء كانت برامج رئيسية أو برامج فرعية أو عناصر للبرنامج عنى النحو التالي:

أولاً: البرامج الرئيسية وتنقسم الى:

- برنامج الطب الوقائي
 - برنامج الطب العلاجي
 - برنامج البحث العلمى التطبيقى
- ثانياً: البرامج الفرعية: فكل برنامج من البرامج الرئيسية السابقة يمكن تقسيمه الى مجموعة من البرامج الفرعية ، فمثلاً برنامج الطب العلاجي يمكن تقسيمه الى البرامج الفرعية التالية:

- برنامج علاج الأمراض النفسية والعقلية
- برنامج علاج الأمراض المهنية والمتوطنة
- برنامج إجراء التحاليل الطبية

* تم توزيع الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية الى قطاعات وذلك بغض النظر عن الوزارات، فقد تقوم أكثر من وزارة بتنفيذ البرنامج.

- برنامج علاج الأمراض العضوية الأخرى.

ثالثاً: عناصر البرنامج: فكل برنامج من البرامج الفرعية يمكن تقسيمه إلى مجموعة من عناصر البرنامج، فمثلاً برنامج التحاليل الطبية يمكن تقسيمه إلى العناصر التالية:

- إختبارات تحليل الدم
- إختبارات تحليل الإنزيمات
- إختبارات تحليل الأجسام المضادة
- إختبارات تحليل الهرمونات
- وغيرها

وقد وقع إختيار الباحث على برنامج التحاليل الطبية كموضع للتطبيق - من خلاله دراسة حالة - لتوافر مبررات التطبيق السابق ذكرها على هذا البرنامج وبعد فحص التكلفة - طبقاً للموازنة - وجد أنها تنقسم إلى ثلاثة أقسام:

(أ) تكلفة الاحتياجات الوظيفية من الأجور والمرتبات ، وتعتبر عن إعمادات الباب الأول - أجور بالموازنة وتتكون من: مجموعة (١): أجور نقدية وبدلات وتتكون من البنود التالية:

- بند ١: الوظائف الدائمة
- بند ٢: المكافآت الشاملة
- بند ٣: تكاليف المعارين
- بند ٤: تكاليف الاجازات الدراسية والمنح الدراسية
- بند ٥: المكافآت
- بند ٦: الرواتب والبدلات

مجموعة (٢): مزايا عينية ونقدية وتتكون من البندين التاليين:

بند ١: مزايا عينيه
بند ٢: مزايا نقدية
وتمثل تكلفة الاحتياجات الوظيفية ٧٠% تقريباً*، وتعتبر إلى حد ما تكلفة ثابتة.

(ب) النفقات الجارية والتحويلات الجارية، وتعتبر عن إعمادات الباب الثاني بالموازنة وتتكون من:

مجموعة (١) المستلزمات السلعية
مجموعة (٢) المستلزمات الخدمية #

وتنقسم هذه النفقات إلى جزئين: الأول يتغير كل عام مع تغير عدد وحدات الخدمة المخطط تأديتها ، فيعبر عنه بالتكلفة المتغيرة، والثاني لا يتغير مع تغير عدد وحدات الخدمة المخطط تأديتها، ما دامت عدد هذه الوحدات في حدود حجم الطاقة المتاحة ، ويعبر عنه بالتكلفة الثابتة.

(ج) النفقات الاستثمارية: وتعتبر عن إعمادات الباب الثالث بالموازنة - الاستخدامات الاستثمارية - وتتمثل هذه الاعتمادات في قطاع الخدمات الصحية في:

- مشروعات المباني
- والمشروعات الصحية من تجهيزات وآلات ومعدات
- والمشروعات العامة

* الهدف من هذه النسبة التأكيد زيادة التكاليف الثابتة.

أما باقي المجموعات وهي:

مجموعة (٣) المشتريات-بفرض البيع
مجموعة (٥) التحويلات الخيرية التخصيصة
مجموعة (٤) لتحويلات الجارية
مجموعة (٦) فاقض العمليات الجارية
غير متولده بهذا القطاع وغيره الكثير من قطاعات الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية

تجهيز البيانات:

تعد دراسة أنواع التحاليل الطبية التي يتضمنها البرنامج، بعد أن تم تبسيطها لأغراض التوضيح في أربعة مجموعات متجانسة من أنواع التحاليل وهي: إختبارات تحليل الدم، وإختبارات تحليل الانزيمات، وإختبارات تحليل الأجسام المضادة، وإختبارات تحليل الهرمونات*. وتم تجميع البيانات الخاصة بأنشطة أداء هذه المجموعات من التحاليل وتكاليفها بعد تبويبها بحسب علاقتها بحجم النشاط ومسببات التكلفة، والطاقة المخططة طبقاً للموازنة وكذلك المتاحة منها طبقاً لكل نشاط كالآتي:

الاختبار	المخططة	المتاحة#	تكلفة مواد الاختبار	ساعات العمل البشري		عدد الاختبارات
				أطباء	فنيين	
تحاليل الدم	٧٠٠٠٠	٨٠٠٠٠	٠,٨	٠,٢٥	٠,٧	٠,٧
تحاليل الانزيمات	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٠,٣٥	٠,٢٠	٠,٨	٠,٨
تحاليل الأجسام مضادة	٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥,٥	٠,٢٠	١,٢	١,٢
تحاليل الهرمونات	١٠٠٠٠	١٢٠٠٠	٧,٠٠	٠,٥٠	٣	١,٦٠

تبلغ إعمادات الأجور بهذا القسم مبلغ ١٣٣١٣٤٣ جنيه موزعة كالآتي:

إجمالي أجور الأطباء	١٠٩١١٤٣	جنيه
إجمالي أجور الفنيين	١١٠٠٠٠	جنيه
إجمالي أجور الممرضات	٨٨٢٠٠	جنيه
إجمالي أجور العمالة المساعدة	٤٢٠٠٠	جنيه

أما التكاليف الإضافية المخططة للقسم كانت كالآتي:

القوى المحركة	٥٨٠٠٠	جنيه
الأدوات الكتابية	٤٠٠٠٠	جنيه
إهلاك أجهزة ومعدات	١٩٦٠٠٠	جنيه
إهلاك أثاث	١٠٠٠٠	جنيه

والتكاليف الإضافية المخصصة للقسم كانت كالآتي:

إهلاك مباني	٢٠٠٠٠	جنيه
الصيانة	٨٠٠٠٠	جنيه
الاستقبال	٣٤٠٠٠	جنيه

تبلغ الطاقة المتاحة من ساعات العمل البشري:

أطباء	٧٦٠٠٠ ساعة عمل سنوياً
فنيين	٨٤٢٠٠ ساعة عمل سنوياً

* يتكون كل مجمع من عدد من الإختبارات هي على النحو التالي:

- إختبارات تحليل الدم يشمل: كرياتينين بالدم، بولينا بالدم، الزلال الكلي بالدم، نسبة الالبيومين بالدم.
 - إختبارات تحليل الانزيمات تشمل: إنزيم GPT، إنزيم GOT، إنزيم الفوسفاتيد القلوي.
 - إختبارات تحليل الأجسام المضادة تشمل: أجسام مضادة للتوكسوبلازما Igg، أجسام مضادة للتوكسوبلازما Igm، أجسام مضادة للبلهارسيا.
 - إختبارات تحليل الهرمونات تشمل: هرمون الغدة الدرقية، هرمون الخصوية L. H، هرمون الخصوية F. S. H، وهرمون الذكورة.
- ## تم حساب عدد الإختبارات المتاحة طبقاً لطاقة أضعف مرحلة، وهي في هذه الحالة عدد الساعات المتاحة من الفنيين.

أما الطاقة المتاحة لتشغيل الأجهزة والمعدات ٢٨٠٠٠٠ ساعة تشغيل سنوياً.

وهنا سوف يقوم الباحث بحساب تكلفة وحدة الأداء واعداد موازنة البرامج والأداء باستخدام ثلاث مداخل هي:

- المدخل التقليدي.
 - المدخل البسيط لنظام A.B.C. (Simple A.B.C. Approach).
 - المدخل المقترح.
- ليبين نتائج دراسة الحالة وهدف ترشيد الاتفاق الحكومي بشقية الجارى والاستثمارى من خلال المنهج المقترح.

تحديد تكلفة وحدة الأداء تقسم التحاليل الطبية باستخدام المدخل التقليدى:

وطبقاً لهذا المدخل يتم تخصيص الاجور للأنواع المختلفة من التحاليل بناء على عدد ساعات العمل المباشر وتحسب كالتالى:

- ساعات عمل الاطباء :

تحاليل الدم	=	٧.٠٠٠ × ٠,١٥ =	١٠٥٠٠ ساعة عمل/طبيب
تحاليل الانزيمات	=	١٠.٠٠٠ × ٠,١٥ =	١٥٠٠٠ ساعة عمل/طبيب
تحاليل الأجسام المضادة	=	٤.٠٠٠ × ٠,٢٠ =	٨٠٠٠ ساعة عمل/طبيب
تحاليل الهرمونات	=	١٠.٠٠٠ × ٠,٥٠ =	٥٠٠٠ ساعة عمل/طبيب

ساعات عمل الأطباء (المخططة) ٣٨٥٠٠ ساعة عمل/طبيب

- ساعات عمل الفنيين:

تحاليل الدم	=	٧.٠٠٠ × ٠,٢٥ =	١٧٥٠٠ ساعة عمل/فنى
تحاليل الانزيمات	=	١٠.٠٠٠ × ٠,٢٠ =	٢٠٠٠٠ ساعة عمل/فنى
تحاليل الأجسام المضادة	=	٤.٠٠٠ × ٠,٥٠ =	٢٠٠٠٠ ساعة عمل/فنى
تحاليل الهرمونات	=	١٠.٠٠٠ × ١,٦٠ =	١٦٠٠٠ ساعة عمل/فنى

ساعات عمل الفنيين (المخططة) ٧٣٥٠٠ ساعة عمل/فنى

- وبناء عليه يكون إجمالى ساعات العمل المباشر للأنواع المختلفة للتحاليل كالتالى:

تحاليل الدم	=	١٧٥٠٠ + ١٠٥٠٠ =	٢٨٠٠٠ ساعة عمل/مباشر
تحاليل الانزيمات	=	٢٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠ =	٣٥٠٠٠ ساعة عمل/مباشر
تحاليل الأجسام المضادة	=	٢٠٠٠٠ + ٨٠٠٠ =	٢٨٠٠٠ ساعة عمل/مباشر
تحاليل الهرمونات	=	١٦٠٠٠ + ٥٠٠٠ =	٢١٠٠٠ ساعة عمل/مباشر

ساعات العمل المباشر ١١٢٠٠٠ ساعة عمل/مباشر

- وعليه تكون الأجرور المخصصة لكل نوع من التحاليل كالتالى:

$$\text{تحاليل الدم} = \frac{1331343}{112000} \times 28000 = 332836 \text{ جنية}$$

$$\text{تحاليل الانزيمات} = \frac{1331343}{112000} \times 35000 = 416044 \text{ جنية}$$

$$\text{تحاليل الأجسام المضادة} = \frac{1331343}{112000} \times 28000 = 332836 \text{ جنية}$$

$$\text{تحاليل الهرمونات} = \frac{1331343}{112000} \times 21000 = 249627 \text{ جنية}$$

- أما باقى عناصر التكاليف فيتم تخصيصها للأشكال المختلفة من التحاليل بناء على عدد ساعات تشغيل الاجهزة وتحسب كالتالى:

$$\text{تحاليل الدم} = 0,7 \times 70000 = 49000 \text{ ساعة تشغيل/أجهزة ومعدات}$$

$$\text{تحاليل الانزيمات} = 0,8 \times 100000 = 80000 \text{ ساعة تشغيل/أجهزة ومعدات}$$

$$\text{تحاليل الاجسام المضادة} = 1,2 \times 40000 = 48000 \text{ ساعة تشغيل/أجهزة ومعدات}$$

$$\text{تحاليل الهرمونات} = 3 \times 10000 = 30000 \text{ ساعة تشغيل/أجهزة ومعدات}$$

ساعات تشغيل الاجهزة والمعدات (المخططة) 207000 ساعة تشغيل/أجهزة ومعدات

وتكون إجمالى هذه التكلفة (438000 جنية) وهى عبارة عن:

القوى المحركة 58000 ، الأدوات الكتابية 40000 ، إهلاك الأجهزة والمعدات 196000 ، وإهلاك الأثاث 10000 ، إهلاك المباني 20000 ، والصيانة 80000 ، الاستقبال 34000

- وعليه تكون باقى عناصر التكاليف المخصصة لكل نوع من التحاليل كالتالى:

$$\text{تحاليل الدم} = \frac{438000}{207000} \times 49000 = 103681 \text{ جنية}$$

$$\text{تحاليل الانزيمات} = \frac{438000}{207000} \times 80000 = 169276 \text{ جنية}$$

$$\text{تحاليل الأجسام المضادة} = \frac{438000}{207000} \times 48000 = 101565 \text{ جنية}$$

$$\text{تحاليل الهرمونات} = \frac{438000}{207000} \times 30000 = 63478 \text{ جنية}$$

- وتكون إجمالي التكاليف الإضافية المخصصة لكل نوع من التحاليل كالتالي:

تحاليل الدم	= ٣٣٢٨٣٦ + ١٠٣٦٨١	= ٤٣٦٥١٧ جنيه
تحاليل الانزيمات	= ٤١٦٠٤٤ + ١٦٩٢٧٦	= ٥٨٥٣٢٠ جنيه
تحاليل الأجسام المضادة	= ٣٣٢٨٣٦ + ١٠١٥٦٥	= ٤٣٤٤٠١ جنيه
تحاليل الهرمونات	= ٢٤٩٦٢٧ + ٦٣٤٧٨	= ٣١٣١٠٥ جنيه

- ويكون معدل التحميل لكل إختبار كالتالي:

تحاليل الدم	= ٤٣٦٥١٧ ÷ ٧٠٠٠٠	= ٦,٢٣٦ جنيه
تحاليل الانزيمات	= ٥٨٥٣٢٠ ÷ ١٠٠٠٠٠	= ٥,٨٥٣ جنيه
تحاليل الأجسام المضادة	= ٤٣٤٤٠١ ÷ ٤٠٠٠٠	= ١٠,٨٦٠ جنيه
تحاليل الهرمونات	= ٣١٣١٠٥ ÷ ١٠٠٠٠	= ٣١,٣١١ جنيه

وبناء على ما سبق يتم قياس تكلفة وحدة الأداء (الاختبار) طبقاً للمدخل التقليدي كالتالي:

الاختبار				
الهرمونات	الأجسام المضادة	الانزيمات	الدم	بنود التكلفة
٧,٠٠٠	٥,٥٠	٠,٣٥٠	٠,٨٠٠	مواد مباشرة
٣١,٣١١	١٠,٨٦٠	٥,٨٥٣	٦,٢٣٦	التكاليف الإضافية
٣٨,٣١١	١٦,٣٦٠	٦,٢٠٣	٧,٠٣٦	إجمالي تكلفة الاختبار

وتكون موازنة البرامج والأداء طبقاً للمدخل التقليدي كما يلي:

ربط الموازنة	التمويل	التكلفة				ملاحظات	النشاط الفرعي		
		إجمالي التكلفة	تكلفة وحدة الأداء	عدد وحدات الأداء	ملاحظات				
باب ثالثي: نفقات جارية وتحويلات جارية	باب أول: ايجور	حكومي	املاك *	ذاتي	إجمالي التكلفة	تكلفة وحدة الأداء	عدد وحدات الأداء	ملاحظات	النشاط الفرعي
٣٦١٨٤	٣٣٢٨٣٦	٣٦٩٠٢٠	٥٣٤٩٧	٧٠٠٠٠	٤٩٢٥١٧	٧,٠٣٦	٧٠٠٠٠	الاختيل	تحليل الدم
١٦٩٣٣	٤١٦٠٤٤	٤٣٢٩٧٧	٨٧٣٤٣	١٠٠٠٠٠	٦٢٠٣٢٠	٦,٢٠٣	١٠٠٠٠٠	الاختيل	تحليل الازيمت
٢٢٩١٥٩	٣٣٢٨٣٦	٥٦١٩٩٥	٥٢٤٠٦	٤٠٠٠٠	٦٥٤٤٠١	١٦,٣٦٠	٤٠٠٠٠	الاختيل	تحليل الأجسام المضادة
٩٠٧٢٤	٢٤٩٦٢٧	٣٤٠٣٥١	٣٢٧٥٤	١٠٠٠٠	٣٨٣١٠٥	٣٨,٣١١	١٠٠٠٠	الاختيل	تحليل الهرمونات
٣٧٣٠٠٠	١٣٣١٣٤٣	١٧٠٤٣٤٣	٢٢٦٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	٢١٥٠٣٤٣				الاجملي

* تم توزيع الاملاك على الأقسامه على عبة بناء على مساعدت تشغيل الأجهزه والمعدات:

تعديد تكلفة وحدة الأداء لقسم التحاليل الطبية:
باستخدام المدخل البسيط لنظام A.B.C.

وطبقاً لهذا المدخل يتم إشتقاق محرك التكلفة من خلال التكاليف السنوية المخططة طبقاً للموازنة، ومستوى النشاط المخطط بالموازنة، ويكون محرك التكلفة

التكلفة السنوية المخططة طبقاً للموازنة

عبارة عن :

مستوى النشاط المخطط

وبناء عليه يتم حساب محركات التكلفة بناء على المسببات على النحو التالي:
١- أجور الأطباء: يحسب المحرك على أساس ساعات عمل الأطباء كالتالي:

$$\text{محرك التكلفة لعمل الأطباء} = \frac{1091143}{38500} = 28,341377$$

٢- أجور الفنيين: يحسب المحرك على أساس ساعات عمل الفنيين كالتالي:

$$\text{محرك التكلفة لعمل الفنيين} = \frac{110000}{73500} = 1,496986$$

٣- إهلاك الأجهزة والمعدات وصيانتها والقوى المحركة: * يحسب المحرك على أساس ساعات تشغيل الأجهزة والمعدات كالتالي:

(أ) إجمالي تكلفة هذه البنود وتكون كالتالي:

١٩٦٠٠٠	إهلاك أجهزة ومعدات
٨٠٠٠٠	صيانة
٥٨٠٠٠	قوى محرقة

٣٣٤٠٠٠
جنيه

(ب) محرك التكلفة لإهلاك الأجهزة والمعدات وصيانتها والقوى المحركة

$$= \frac{334000}{207000} = 1,6135266$$

٤- تكلفة الخدمات الأخرى وهي عبارة عن #:

٨٨٢٠٠	- أجور الممرضات
٤٢٠٠٠	- أجور العمالة المساعدة
١٠٠٠٠	- إهلاك الأثاث
٢٠٠٠٠	- إهلاك المباني
٣٤٠٠٠	- الاستقبال
٤٠٠٠٠	- أدوات كتابية

٢٣٤٢٠٠
جنيه

* تم تجميع البنود الثلاثة في مجمع تكلفة واحد حيث أن مسبب التكلفة لها واحد وهو عدد ساعات تشغيل الأجهزة والمعدات
تم تجميع البنود الستة في مجمع تكلفة واحد حيث أن مسبب التكلفة لها واحد وهو عدد الإختبارات

ويحسب المحرك على أساس عدد الاختبارات كالتالى:

$$\text{محرك التكلفة للخدمات الأخرى} = \frac{234200}{220000} = 1,065455$$

وبناء على ما سبق يتم قياس تكلفة وحدة الأداء (الاختبار) كالتالى:

الهرومونت	الأجسام المضادة	الانزيمات	الدم	الاختبار
				بنود التكلفة
7,000	5,500	0,350	0,800	مواد مباشرة
				التكاليف الإضافية
14,171	5,668	4,251	4,251	- أجور الأطباء
2,395	0,748	0,299	0,374	- أجور الفنيين
4,841	1,936	1,291	1,129	- اهلاك أجهزة ومعدات وصيانتها
				والقوى المحركة
1,065	1,065	1,065	1,065	- تكلفة الخدمات الأخرى
29,472	14,917	7,256	7,619	إجمالى تكلفة الاختبار

* تم تجميع البنود الستة فى مجمع تكلفة واحد حيث أن مسبب التكلفة لها واحد وهو عدد الإختبارات

وتكون موازنة البرامج والأداء طبقاً لهذا المدخل البسيط لنظام A. B. C كما يلي:

ربط الموازنة	التمويل	التكلفة				ملاحظات	النشاط الفرعي		
		إجمالي التكلفة	تكلفة وحدة الأداء	عدد وحدات الأداء					
باب ثاني: نفقات جارية وتحويلات جارية	باب أول: اجور	حكومي	املاك	ذاتي	إجمالي التكلفة	تكلفة وحدة الأداء	عدد وحدات الأداء	ملاحظات	النشاط الفرعي
٤٢١٨٧	٣٦٥٢٠١	٤٠٧٣٨٨	٥٥٩٤٢	٧٠٠٠٠	٥٣٣٣٠	٧,٦١٩	٧٠٠٠٠	الاختيل	تحليل الدم
٢١٩٨٠	٥١٤٢٣٥	٥٣٦٢١٥	٨٩٣٨٥	١٠٠٠٠٠	٧٢٥٦٠٠	٧,٢٥٦	١٠٠٠٠٠	الاختيل	تحليل الازيمات
٢٧٥٤٤٠	٢٨٠٣٣٦	٥٠٥٧٧٦	٥٠٩٠٤	٤٠٠٠٠	٥٩٦٦٨٠	١٤,٩١٧	٤٠٠٠٠	الاختيل	تحليل الأجسام المضادة
٨٣٣٨٠	١٧١٥٧١	٢٥٤٩٥١	٢٩٧٦٩	١٠٠٠٠٠	٢٩٤٧٢٠	٢٩,٤٧٢	١٠٠٠٠٠	الاختيل	تحليل الهرمونات
٣٧٢٩٨٧	١٣٣١٣٤٣	١٧٠٤٣٣٠	٢٢٦٠٠٠	٢٢٠٠٠٠٠	٢١٥٠٣٣٠				الاجملي

ويلاحظ على إعداد الموازنة السابقة طبقاً للمدخل البسيط لنظام A. B. C. ما يلي:

(أ) التمويل الذاتي: من الأجر الرمزي الذي يدفع للاختبار وقدره ١ جنية عن كل إختبار

(ب) الإهلاك يوزع كالتالي:

١- إهلاك الاجهزة والمعدات يوزع على الأنشطة الفرعية على أساس ساعات تشغيل الأجهزة

والمعدات كالتالي:

محرك التكلفة لإهلاك الأجهزة والمعدات =	$\frac{196000}{207000}$	=	٠,٩٤٦٨٥٩٩
ويحسب تكلفة كل نشاط فرعى كالتالي:			
تحاليل الدم	$٠,٩٤٦٨٥٩٩ \times ٤٩٠٠٠$	=	٤٦٣٩٦,١٣٦
تحاليل الانزيمات	$٠,٩٤٦٨٥٩٩ \times ٨٠٠٠٠$	=	٧٥٧٤٨,٧٩٢
تحاليل الأجسام المضادة	$٠,٩٤٦٨٥٩٩ \times ٤٨٠٠٠$	=	٤٥٤٤٩,٢٧٥
تحاليل الهرمونات	$٠,٩٤٦٨٥٩٩ \times ٣٠٠٠٠$	=	٢٨٤٠٥,٧٩٧

١٩٦٠٠٠

٢- إهلاك الأثاث والمباني يوزع على الأنشطة الفرعية على أساس عدد الاختبارات كالتالي:

محرك تكلفة إهلاك الأثاث والمباني =	$\frac{30000}{220000}$	=	٠,١٣٦٣٦٣٦
ويحسب تكلفة كل نشاط فرعى كالتالي:			
تحاليل الدم	$٠,١٣٦٣٦٣٦ \times ٧٠٠٠٠$	=	٩٥٤٥,٤٥٤
تحاليل الانزيمات	$٠,١٣٦٣٦٣٦ \times ١٠٠٠٠٠$	=	١٣٦٣٦,٣٦٥
تحاليل الأجسام المضادة	$٠,١٣٦٣٦٣٦ \times ٤٠٠٠٠$	=	٥٤٥٤,٥٤٥
تحاليل الهرمونات	$٠,١٣٦٣٦٣٦ \times ١٠٠٠٠$	=	١٣٦٣,٦٣٦

٣٠٠٠٠

وعليه فإن الإهلاك لكل نشاط فرعى يكون:

تحاليل الدم	$٩٥٤٥,٤٥٤ + ٤٦٣٩٦,١٣٦$	=	٥٥٩٤١,٥٩٠
تحاليل الانزيمات	$١٣٦٣٦,٣٦٥ + ٧٥٧٤٨,٧٩٢$	=	٨٩٣٨٥,١٥٧
تحاليل الأجسام المضادة	$٥٤٥٤,٥٤٥ + ٤٥٤٤٩,٢٧٥$	=	٥٠.٩٠٣,٨٢٠
تحاليل الهرمونات	$١٣٦٣,٦٣٦ + ٢٨٤٠٥,٧٩٧$	=	٢٩٧٦٩,٤٣٣

(ج) الباب الأول أجور موزع كالتالي:

١. أجور الاطباء:

تحاليل الدم	$٢٨,٣٤١٣٧٧ \times ١٠٠٠$	=	٢٩٧٥٨٤,٤٦٠
تحاليل الانزيمات	$٢٨,٣٤١٣٧٧ \times ١٥٠٠٠$	=	٤٢٥١٢٠,٦٦٠
تحاليل الأجسام المضادة	$٢٨,٣٤١٣٧٧ \times ٨٠٠٠$	=	٢٢٦٧٣١,٠٢٠
تحاليل الهرمونات	$٢٨,٣٤١٣٧٧ \times ٥٠٠٠$	=	١٤١٧٠٦,٨٩٠

١.٩١١٤٣

٢. أجور الفنيين:

تحاليل الدم	$١,٤٩٦٥٩٨٦ \times ١٧٥٠٠$	=	٢٦١٩٠,٤٧٦
تحاليل الانزيمات	$١,٤٩٦٥٩٨٦ \times ٢٠٠٠٠$	=	٢٩٩٣١,٩٧٢
تحاليل الأجسام المضادة	$١,٤٩٦٥٩٨٦ \times ٢٠٠٠٠$	=	٢٩٩٣١,٩٧٢
تحاليل الهرمونات	$١,٤٩٦٥٩٨٦ \times ١٦٠٠٠$	=	٢٣٩٤٥,٥٧٨

١١٠٠٠٠

٣. أجور الممرضات والعمالة المساعدة: يتم توزيعها على أساس عدد الاختبارات:

$$\text{محرك التكلفة} = \frac{130200}{220000} = 0,5918181$$

٤١٤٢٧,٢٦٧ =	0,5918181 × ٧.٠٠٠ =	تحاليل الدم
٥٩١٨١,٨١٠ =	0,5918181 × ١.٠٠٠.٠٠٠ =	تحاليل الانزيمات
٢٣٦٧٢,٧٢٤ =	0,5918181 × ٤.٠٠٠ =	تحاليل الأجسام المضادة
٥٩١٨,١٨١ =	0,5918181 × ١.٠٠٠ =	تحاليل الهرمونات

130200

وعليه تكون الأجر الخاصة بكل نشاط فرعى كما يلي:		
٣٦٥٢٠.١ =	٤١٤٢٧ + ٢٦١٩٠ + ٢٩٧٥٨٤ =	تحاليل الدم
٥١٤٢٣٥ =	٥٩١٨٢ + ٢٩٩٣٢ + ٤٢٥١٢١ =	تحاليل الانزيمات
٢٨٠٣٣٦ =	٢٣٦٧٣ + ٢٩٩٣٢ + ٢٢٦٧٣١ =	تحاليل الاجسام المضاده
١٧١٥٧١ =	٥٩١٨ + ٢٣٩٤٦ + ١٤١٧٠٧ =	تحاليل الهرمونات

تحديد تكلفة وحدة الأداء لقسم التحاليل الطبية
 في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال المنهج المقترح:
 وطبقاً لهذا المدخل يتم إشتقاق معدلين مختلفين كمحركات للتكلفة ، الأول مرتبط
 بالتكلفة المتغيرة والثاني مرتبط بالتكلفة الثابتة وبناء عليه يكون:

$$\text{محرك التكلفة المتغيرة} = \frac{\text{التكاليف المتغيرة السنوية المخططة طبقاً للموازنة}}{\text{الاستخدام المخطط بالموازنة}}$$

$$\text{محرك التكلفة الثابتة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة السنوية المخططة طبقاً للموازنة}}{\text{حجم النشاط السنوي المتاح}}$$

وبناء عليه يتم حساب محركات التكلفة بناء على المسببات على النحو التالي:
 ١. أجور الأطباء: وتعتبر هذه الأجر تكاليف ثابتة، ولذا سوف يحسب المحرك على أساس ساعات عمل الأطباء المتاحة كالتالي:

$$\text{محرك التكلفة لعمل الأطباء} = \frac{1091143}{76000} = 14,357145$$

وبناء عليه تكلفة عمل الأطباء المستغلة = محرك التكلفة × ساعات العمل المخططة
 $552750,070 = 38500 \times 14,357145 =$
 تكلفة عمل الاطباء غير المستغلة =

$$538392,930 = 552750,070 - 1091143000 =$$

٢. أجور الفنيين: وتعتبر هذه الأجر تكاليف ثابتة لذا سوف يحسب المحرك على أساس ساعات عمل الفنيين المتاحة كالتالي:

$$\text{محرك التكلفة لعمل الفنيين} = \frac{110000}{84200} = 1,3064133$$

وعليه فإن تكلفة عمل الفنيين المستغلة = $96.21,378 = 1,3064133 \times 73500 =$

وتكون تكلفة عمل الفنيين غير المستغلة =

$$13978.622 = 96.21378 - 11.000 =$$

٣. إهلاك الأجهزة والمعدات والصيانة: وتعتبر تكاليف ثابتة لذا سوف يحسب المحرك على أساس ساعات تشغيل الأجهزة والمعدات المتاحة كالتالي:
محرك التكلفة لإهلاك الأجهزة والمعدات والصيانة =

$$.9857142 = \frac{276000}{280000} =$$

وعليه فإن تكلفة إهلاك الأجهزة والمعدات والصيانة المستغلة =

$$204.42,80 = .9857142 \times 207000 =$$

وتكون تكلفة إهلاك الأجهزة والمعدات والصيانة غير المستغلة =

$$71957,140 = 204.42,80 - 276000 =$$

٤. تكلفة الخدمات الأخرى: وتعتبر تكاليف ثابتة لذا سوف يحسب المحرك على أساس عدد الاختبارات المتاحة كالتالي:

$$.8024793 = \frac{194200}{242000} =$$

وعليه فإن تكلفة الخدمات الأخرى المستغلة =

$$176545,450 = .8024793 \times 220000 =$$

وتكون تكلفة الخدمات الأخرى غير المستغلة =

$$17654,550 = 176545,450 - 194200 =$$

٥. القوى المحركة: وتعتبر تكاليف متغيرة، ولذا سوف يحسب محرك التكلفة على أساس ساعات تشغيل الأجهزة والمعدات المخططة كالتالي:

$$.2801932 = \frac{58000}{207000} =$$

وتعتبر تكلفة القوى المحركة مستغلة بالكامل

٦. الأدوات الكتابية: وتعتبر تكلفة متغيرة، ولذا سوف يحسب محرك التكلفة على أساس عدد الاختبارات المخططة كالتالي:

$$.1818181 = \frac{40000}{220000} =$$

وتعتبر تكلفة الأدوات الكتابية مستغلة بالكامل

وبناء على ما سبق يتم قياس تكلفة وحدة الأداء (الاختبار) كالتالي:

بنود التكلفة	الاختبار	الدم	الانزيمات	الأجسام المضادة	الهرمونات
مواد مباشرة	٠,٨٠٠	٠,٣٥٠	٠,٥٠٠	٧,٠٠٠	
التكاليف الإضافية المتغيرة:					
القوى المحركة	٠,١٩٦	٠,٢٢٤	٠,٣٣٦	٠,٨٤١	
الأدوات الكتابية	٠,١٨٢	٠,١٨٢	٠,١٨٢	٠,١٨٢	
التكاليف الإضافية الثابتة:					
- أجور الأطباء	٢,١٥٤	٢,١٥٤	٢,٨٧١	٧,١٧٩	
- أجور الفنيين	٠,٣٢٧	٠,٢٦١	٠,٦٥٣	٢,٠٩٠	
- إهلاك أجهزة ومعدات وصيانتها	٠,٦٩٠	٠,٧٨٩	١,١٨٣	٢,٩٥٧	
- تكلفة الخدمات الأخرى	٠,٨٠٢	٠,٨٠٢	٠,٨٠٢	٠,٨٠٢	
إجمالي تكلفة الاختبار	٥,١٥١	٤,٧٦٢	١١,٥٢٧	٢١,٠٥١	

وتكون موازنة البرامج والأداء طبقاً للمدخل المقترح كما يلي:

ربط الموازنة	التحويل	التكلفة							نوع البيانات	الالتصاف الفرعي	
		بواب أولى: أجور	حكومي	املاك	ذاتي	اجمالي التكلفة	التكلفة غير المستغلة	التكلفة المستغلة			تكلفة وحدة الأداء
باب ثلثي: تقنيات جارية وتحويلات جارية	باب أول: أجور	٤٠٧٣٨٨	٥٥٩٤٢	٧٠٠٠٠	٥٣٣٣٠	١٧٢٧٦٠	٣٦٠٥٧٠	٥,١٥١	٧٠٠٠٠	الاختبار	تحليل الدم
٤٢١٨٧	٣٦٥٢٠١	٤٠٧٣٨٨	٥٥٩٤٢	٧٠٠٠٠	٥٣٣٣٠	١٧٢٧٦٠	٣٦٠٥٧٠	٥,١٥١	٧٠٠٠٠	الاختبار	تحليل الدم
٢١٩٨٠	٥١٤٢٣٥	٥٣٦٢١٥	٨٩٣٨٥	١٠٠٠٠٠	٧٢٥٦٠٠	٢٤٩٤٠٠	٤٧٦٢٠٠	٤,٧٦٢	١٠٠٠٠٠	الاختبار	تحليل الازويجات
٢٢٥٤٤٠	٢٨٠٣٣٦	٥٠٥٧٧٦	٥٠٩٠٤	٤٠٠٠٠	٥٩٦٦٨٠	١٣٥٦٠٠	٤٦١٠٨٠	١١,٥٢٧	٤٠٠٠٠	الاختبار	تحليل الاجسام الاضغادة
٨٣٣٨٠	١٧١٥٧١	٢٥٤٩٥١	٢٩٧٦٩	١٠٠٠٠	٢٩٤٧٢٠	٨٤٣١٠	٢١٠٥١٠	٢١,٠٥١	١٠٠٠٠	الاختبار	تحليل الهرمونات
٣٧٢٩٨٧	١٣٣١٣٤٣	١٧٠٤٣٣٠	٢٢٦٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	٢١٥٠٣٣٠	٦٤١٩٧٠	١٥٠٨٣٦٠				الاجمالي

نتائج دراسة الحالة وهدف ترشيده الانفاق الحكومي:

بناء على دراسة الحالة السابقة يمكن ملاحظة النتائج التالية:

أولاً: فيما يتعلق بالانفاق الجارى:

- ١- إختلاف تكلفة وحدة الأداء طبقاً للمدخل البسيط لنظام A.B.C. مقارنة بالمدخل التقليدى ، وإخفاض تكلفة وحدة الأداء طبقاً للمدخل المقترح مقارنة بكل من : المدخل البسيط لنظام A.B.C. و المدخل التقليدى حيث كانت على النحو التالى:

الاختبار	تكلفة وحدة الأداء طبقاً للمدخل التقليدى	تكلفة وحدة الأداء طبقاً للمدخل البسيط لنظام A.B.C.	تكلفة وحدة الأداء طبقاً للمدخل المقترح
تحاليل الدم	٧,٠٣٦	٧,٦١٩	٥,١٥١
تحاليل الانزيمات	٦,٢٠٣	٧,٢٥٦	٤,٧٦٢
تحاليل الأجسام المضادة	١٦,٣٦٠	١٤,٩١٧	١١,٥٢٧
تحاليل الهرمونات	٣٨,٣١١	٢٩,٤٧٢	٢١,٠٥١

ويرجع الإختلاف بين المدخل البسيط لنظام الـ A.B.C. والمدخل التقليدى الى كفاءة التخصيص من خلال المدخل البسيط لنظام الـ A.B.C. أما إخفاض تكلفة وحدة الأداء طبقاً للمدخل المقترح مقارنة بالمدخلين الآخرين فيرجع الى: كفاءة التخصيص وترشيده الإنفاق نتيجة إستبعاد التكلفة غير المستغلة والتي تم تحليلها فى إتجاهين هما:
الاتجاه الأول: من حيث بنود التكلفة كانت:

٥٣٨٣٩٣	أجور الأطباء
١٣٩٧٩	أجور الفنيين
٧١٩٥٧	اهلاك أجهزة ومعدات والصيانة
١٧٦٥٥	تكلفة الخدمات الأخرى
<u>* ٦٤١٩٨٤</u>	
	الاتجاه الثانى: من حيث الأنشطة الفرعية (الاختبارات) كانت:
١٧٢٧٦٠	تحاليل الدم
٢٤٩٤٠٠	تحاليل الانزيمات
١٣٥٦٠٠	تحاليل الأجسام المضادة
٨٤٢١٠	تحاليل الهرمونات
<u>* ٦٤١٩٧٠</u>	

٢- من ناحية أخرى عند التصدى لمشكلة التكلفة غير المستغلة، والتي أصبحت واضحة على مستوى البنود وما يخص كل نشاط فرعى منها، فالحلول المقترحة فى هذا الشأن:

(أ) استغلال هذه التكلفة عن طريق القيام بأعمال إضافية تتلاءم مع المتاح من الموارد، وعند إتخاذ مثل هذا القرار سوف تكون تكلفة وحدة الأداء عبارة عن تكلفتها المتغيرة فقط ولفى تتمثل فى هذه الحالة فى : المواد المباشرة ، ولفى المحركة، والأدوات الكتابية، وبناء عليه تصبح تكلفة وحدة الأداء المضافة بكل نشاط فرعى كما يلى:

الهرمونات	الأجسام المضادة	الانزيمات	الدم	مواد مباشرة
٧,٠٠٠	٥,٥٠٠	٠,٣٥٠	٠,٨٠٠	قوى محركة
٠,٨٤١	٠,٣٣٦	٠,٢٢٤	٠,١٩٦	أدوات كتابية
٠,١٨٢	٠,١٨٢	٠,١٨٢	٠,١٨٢	الإجمالى
٨,٠٢٣	٦,٠١٨	٠,٧٥٦	١,١٧٨	

* يرجع الفرق الى التقريب عند إجراء العمليات الحسابية

(ب) استبعاد هذه التكلفة ، عن طريق تخفيض التكاليف السنوية المخططة، ويتم ذلك عن طريق خفض اعتمادات الموازنة المرتبطة بهذه البنود وتصبح كالتالى:	
أجور الأطباء	٥٥٢٧٥٠
أجور الفنيين	٩٦٠٢١
اهلاك الأجهزة والمعدات والصيانة	٢٠٤٠٤٣
تكلفة الخدمات الأخرى	١٧٦٥٤٥
القوى المحركة	٥٨٠٠٠
الأدوات الكتابية	٤٠٠٠٠

١١٢٧٣٥٩

٣٨١٠٠٠

وإذا ما أضيف لها المواد المباشرة

١٥٠٨٣٥٩

الإجمالى

وعليه تصبح اجمالى الاعتماد المخصصة لهذا القسم ١٥٠٨٣٥٩ بدلاً من ٢١٥٠٣٣٠، وبالتالي يتم ترشيد الاتفاق وعدم الضغط على الموارد المحدودة للدولة.

ثانياً: فيما يتعلق بالاتفاق الاستثمارى:

واضح من هذه الحالة أن المكونات الاستثمارية لهذا القسم تتحصر فى:	
المباني: والتي يبلغ اهلاكها السنوى	٢٠٠٠٠
الأثاث: والتي يبلغ اهلاكه السنوى	١٠٠٠٠
الأجهزة والمعدات: والتي يبلغ اهلاكها السنوى	١٩٦٠٠٠

وأساس توزيعها على الأنشطة الفرعية وحجم النشاط المتاح والاستخدام المخطط لها، وغير المستقل منها، وتكلفة الطاقة غير المستغلة لكل منها كما يلى:

بند التكلفة	المحرك	حجم الطاقة المتاحة	الاستخدام المخطط بالموازنة	حجم الطاقة غير المستغلة	تكلفة الطاقة غير المستغلة
اهلاك المباني	عدد الاختبارات	٢٤٢٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠	١٨١٨,١٨٢
اهلاك الأثاث	عدد الاختبارات	٢٤٢٠٠٠	٢٢٠٠٠٠	٢٢٠٠٠	٩٠٩,٠٩١
اهلاك الأجهزة والمعدات	ساعات التشغيل	٢٨٠٠٠٠	٢٠٧٠٠٠	٧٣٠٠٠	٥١١٠٠,٠٠٠

وبناء عليه لا يدرج بمشروع الموازنة أى اعتمادات لهذه البنود الا إذا:

- زاد الاستخدام السنوى المخطط عن ٢٤٢٠٠٠ اختبار، وذلك بالنسبة للمباني والأثاث.
- زاد الاستخدام السنوى المخطط عن ٢٨٠٠٠٠ ساعة تشغيل ، وذلك بالنسبة للأجهزة والمعدات.

وبناء على ذلك يكون إدراج الاعتمادات الخاصة بالاتفاق الاستثمارى بمشروع الموازنة قائماً على دراسة علمية متأنية وليس طبقاً لدرجة الضرورة أو وسائل الضغط.

خلاصة البحث:

تعتبر مشكلة إعداد الموازنة العامة من أهم المشاكل التي تواجه الدولة في عصرنا الحالي، نظراً للتزايد المستمر في حجم الإنفاق الحكومي وبالتالي زيادة حجم النفقات بالموازنة، في الوقت التي تتناقص فيه موارد الدولة، لهذا يبدو منطقياً أن تكون محاولات ترشيد الإنفاق الحكومي نابعة من الموازنة.

ويهدف هذا البحث إلى استخدام مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط في تطوير إعداد موازنة البرامج والأداء - كنظام منظر تطبيقه في مصر - لتحديد التكلفة المستغلة وكذلك غير المستغلة، بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي سواء كان إنفاقاً جارياً أو استثمارياً، وبالتالي تخفيض تكلفة وحدة الأداء، وعدم طلب وشراء الأصول الثابتة إلا بعد دراسة عملية متأنية.

ولتحقيق هدف البحث فقد تم تقسيمه إلى ثلاثة أجزاء يمثل كل منها أحد المباحث الرئيسية فيه، تناول الأول منها النظم البديلة للموازنة وهدف ترشيد الإنفاق الحكومي، للوقوف على إيجابيات وسلبيات كل منها، لإختيار النظام الذي يلائم تحقيق الهدف - وهو ترشيد الإنفاق الحكومي بشقيه الجارى والاستثمارى - إذا ما إدمج ببعض الجزئيات التي يمكن الاستفادة منها من النظم الأخرى. وقد خلصت الدراسة في هذا المبحث إلى أن النظم البديلة بوضعها الحالي لا تتمشى وهدف ترشيد الإنفاق الحكومي، إلا أن نظام موازنة البرامج والأداء يعتبر الخطوة الأولى على الطريق الصحيح لتحقيق هذا الهدف، ولكن مازال هناك الكثير من الخطوات التي يتطلبها هذا النظام كإستخدام الأساس الصفري عند الإعداد، وإستخدام بعض - أو أحد - أساليب الإدارة الإستراتيجية للتكلفة وهو مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط.

أما المبحث الثاني فقد تناول الإطار المحاسبي المقترح لإعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال تقطعتين هامتين: الأولى تتمثل في مبررات التحول إلى النظام المقترح كنظام معلومات، والثانية تتمثل في المنهج المقترح والذي يتم من خلال تطبيقه ترشيد الإنفاق الحكومي بشقيه الجارى والاستثمارى. وقد خلصت الدراسة في هذا المبحث إلى التحول إلى النظام المقترح يعتبر ضرورة حتمية، حيث أن النظام سيكون مبرراً إقتصادياً ويحقق هدف ترشيد الإنفاق الحكومي بشقيه الجارى والاستثمارى.

أما المبحث الثالث فقد وُضع من خلاله البحث موضع التطبيق، عن طريق دراسة حالة لأحد أقسام التحاليل الطبية - حكومي - لبيان كيفية إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط لترشيد الإنفاق الحكومي بشقيه الجارى والاستثمارى. وقد خلصت الدراسة إلى أن المنهج المقترح سوف يؤدي إلى:

١- إخفاض تكلفة وحدة الأداء نتيجة إستبعاد التكلفة غير المستغلة لكل من تحليل الدم، وتحليل الإنزيمات، وتحليل الأجسام المضادة، وتحليل الهرمونات إلى ٥,١٥١ ، ٤,٧٦٢ ، ١١,٥٢٧ ، ٢١,٠٥١ جنيه بدلاً من ٧,٦١٩ ، ٧,٢٥٦ ، ١٤,٩١٧ ، ٢٩,٤٧٢ جنيهه على الترتيب، طبقاً للمدخل البسيط لنظام A.B.C. ، ٧,٠٣٦ ، ٦,٢٠٣ ، ١٦,٣٦٠ ، ٣٨,٣١١ جنيه على الترتيب وفقاً للمدخل التقليدي.

٢- إخفاض تكلفة وحدة الأداء من الوحدات المضافة - في محاولة للاستفادة من الطاقة غير المستغلة - إلى تكلفتها المتغيرة فقط وهي: ١,١٧٨ ، ٠,٧٥٦ ، ٦,٠١٨ ، ٨,٠٢٣ جنيه على الترتيب.

٣- تخفيض إعمادات الموازنة المرتبطة ببنود الإنفاق - في محاولة لإستبعاد الطاقة غير المستغلة إلى: ١٥٠٨٣٥٩ جنيه بدلاً من ٢١٥٠٣٤٣ جنيه.

٤- ترشيد الاتفاقيات الاستثمارية - من خلال تكلفة الطاقة غير المستغلة ، حيث لا يدرج بمشروع الموازنة أى اعتمادات للأصول الثابتة بأواعها ، الا بعد أن تكون الطاقات المتاحة مستغلة بالكامل ، وبناء عليه يكون إدراج هذه الاعتمادات قائماً على دراسة عملية متأنية ، وليس طبقاً لدرجة الضرورة أو وسائل الضغط.

تناجح البحث:

توصل الباحث من خلال بحثه الى بعض النتائج أهمها:

١- على الرغم من أن موازنة الرقابة حققت وتحقق جانباً من الرقابة على المال العام، الا إنها من خلال التطبيق ثبت عجزها عن الوفاء فى تحقيق الكفاءة الاقتصادية للمال العام خاصة فيما يتعلق بجانبى الأداء والتخطيط.

٢- ينصب الاهتمام من خلال موازنة التخطيط والبرمجة على التخطيط طويل الأجل ، دون الاهتمام بالتخطيط التشغيلى قصير الأجل فى الوحدات الادارية الحكومية. حيث يتم التركيز على هدف ترشيد الاتفاقيات العام على المشروعات الاستثمارية الجديدة دون الاهتمام بتقييم جدوى ومنافع الأنشطة الجارية من سنة لأخرى، كما يتم الاهتمام عند إعدادها على ما يمكن إتجازه دون الاهتمام بكيفية الاتجاز أو قياس الكفاءة النسبية الممكنة والمحتملة لأى برنامج على إختلاف مستويات الاجاز المتوقعه.

٣- يعتبر نظام موازنة البرامج والأداء الخطوة الأولى على الطريق الصحيح لتحقيق هدف ترشيد الاتفاقيات الحكومى، ولكن مازال هناك الكثير من الخطوات، حيث أن نظم التكاليف فى كثير من الوحدات - التى تطبق نظام موازنه البرامج والأداء - لا تقوم بمهامها على نحو ملائم ، إنما تمد المديرين بمعلومات خاطئة عن تكلفة وحدة الأداء، أو تمدهم

بمعلومات تكاليفية غير ملائمة ، أو أنها تفشل فى قياس الأشياء، حيث أن الاطار قد يكون صحيح نظرياً، ولكن يفشل إذا اعتمد على معلومات تكاليفية معيبة، ولذا من المحتمل أن يفشل فى التطبيق ، الأمر الذى يتطلب إعدادها باستخدام بعض - أو أحد - أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ، وهو تحديد التكلفة على أساس النشاط .

٤- الأساس الصفرى ليس نوعاً جديداً من الموازنات ولكنه طريقه من طرق الاعداد - سواء كان النظام المتبع نظام موازنة الرقابة أو موازنة التخطيط والبرمجة أو موازنة البرامج والأداء - كما أنه ليس طريقة جديدة فقط ، ولكنه ما يجب أن تكون عليه إعداد الموازنة ، فالمعنى الصحيح للموازنة يرتبط بالتنبؤ الإيجابى ، وينظره أكثر عمقاً نجد أن الأساس الصفرى يركز على التنبؤ الإيجابى، بل أكثر من ذلك فإن كان الأساس الصفرى كمصطلح علمى لإعداد الموازنة فيه شئ من المبالغة ، لكون أنه لا يمكن أساساً البدء من الصفر مادامت الوحدات الحكومية قد عملت وستظل تعمل فى إطار خطة شاملة أو فى إطار مجموعة برامج متكاملة للقطاع الذى تعمل فيه ، فإن التنبؤ الإيجابى الذى هو أساس إعداد أى موازنة يقضى أو بالأحرى يخفف من حدة هذه المشكلة اذا ما أخذ فى الاعتبار أن الماضى هو خير مرآة للتنبؤ بالمستقبل.

٥- إن إعداد موازنة البرامج والأداء فى إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط ، يعتبر مطلباً حيوياً، ونظاماً مبرراً إقتصادياً.

٦- إن إعداد موازنة البرامج والأداء فى إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط باستخدام المدخل البسيط لنظام A.B.C. قد يصل بنا الى كفاءة فى التخصيص ولكنه لن يودى الى ترشيد الاتفاقيات.

٧- إن إعداد موازنة البرامج و الأداء فى إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط

يساعد المديرين والمسؤولين في الوحدات الحكومية على :

- تحديد الأولويات حيث يمكنهم من معرفة أين توجه النفقات - أو أغلبها - وما هي المسببات الأساسية للأنشطة ، ولأين تحدث وإمكانية تغييرها للحصول على أعلى العوائد الممكنة .

- تخطيط ورقابة وتقييم التكاليف الثابتة الإختيارية وتجنب إنفاق تكاليف زائدة عن الحد ، والتأكيد على أن الإنفاق يجب أن يستخدم للبرامج التي تحقق نتائج مفيدة .

- تخطيط ورقابة وتقييم التكاليف الثابتة الملزمة .

٨- إن إعداد موازنة البرامج والأداء في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط من خلال المنهج المقترح سوف يؤدي الى: تحديد التكلفة المستترة ، وكذلك التكلفة غير المستترة مما يترتب عليه:

- تخفيض تكلفة وحدة الأداء نتيجة إستبعاد التكلفة غير المستترة.

- إمكانية تقديم خدمات جديدة - وحدات أداء - بتكلفة منخفضة عند محاولة إستغلال الطاقة غير المستترة. فعد اتخاذ القرار بالقيام بأعمال إضافية - وحدات أداء إضافية - تكون العبء بقبول هذا القرار من عمه ، هو للتكاليف التفاضلية المترتبة على إتخاذ مثل هذا القرار ، والتي تتمثل في التكلفة المتغيرة لوحدة الأداء فقط دون التكاليف الثابتة والتي تمثل في مثل هذه الحالة تكلفة غير ملائمة لا تؤخذ في الاعتبار عند إتخاذ مثل هذا القرار ، وبالتالي تصبح التكاليف الثابتة - سواء كانت

تكاليف ثابتة إختيارية أو تكاليف ثابتة ملزمة - مستترة بالكامل وتصبح ما يجب أن تكون عليه التكلفة .

- تخفيض إعاملات الموازنة المرتبطة ببنود الإنفاق عند محاولة إستبعاد الطاقة غير المستترة.

- ترشيد إنفاق الإستثماري من خلال التركيز على تكلفة الطاقة غير المستترة ، وعدم إراج إعاملات للأصول الثابتة بأنواعها، الا بعد أن تكون الطاقات المتاحة مستترة بالكامل.

توصيات البحث:

بناء على نتائج البحث السابقة يمكن إيجاز أهم التوصيات فيما يلي:

١- نظراً لما تعنيه الموازنة العمة للدولة في مصر من عجز مزمن في الوقت التي تتناقص فيه موارد الدولة، يوصى بالبحث بالتخلي عن نظام موازنة الرقابة - المطبق حالياً - والإسراع بتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية - حتى ولو تم ذلك مرحطياً - مع محاولة الاستفادة مما توصلت اليه الأبحاث في المجال المحاسبي ، ومحاولة إعداد هذا النظام في إطار تحديد التكلفة على أساس النشاط ، وذلك بهدف ترشيد الإنفاق الحكومي بشقية الجارى والإستثماري .

٢- الأهتمام بهيئة العاملين بالوحدات الحكومية على تقبل مثل هذا النظام - حتى لا يكون هناك مقاومة لكل جديد - وتكريب المحاسبين على إعداد مثل هذا النوع من الموزونات من خلال إدارة إستراتيجية للتكلفة ، عن طريق عقد دورات تدريبية لهم، وغالباً ستكون تكلفة مثل هذه الدورات مبرره إقتصادياً.

مراجع البحث:

لـ المراجع العربية:

البديلة للعمل باستخدام أسلوب
تحليل التكلفة والعائد" ، رسالة
دكتوراة ، كلية التجارة ، جامعة
القاهرة ، ١٩٧٥ .

- فوزى، سميحة ، عبد الفتاح الجبالى :
"دراسة حول فاعلية الانفاق العام
- العجز صدام مزمن: فهل يفيد
التحول الى موازنة البرامج والأداء
فى علاج عجز الموازنة ، مجلة
الثقافة الضريبية ، السنة الثانية ،
العدد الثامن عشر ، ديسمبر
٢٠٠٢ .

- محمد، نشأت يس عطيه : "الاطار
المحاسبى للمدخل المتكامل لتخطيط
الموازنة العامة بهدف ربط الخطط
الحكومية قصيرة الأجل بالأهداف
الاستراتيجية" ، المجلة المصرية
للدراستات التجارية ، كلية التجارة ،
جامعة المنصورة ، المجلد الخامس
عشر، العدد الخامس، ١٩٩١ .

- هورنجرن تشارلزت ، جورج فوستر ،
سريكاتت داتار: "محاسبة التكاليف
- مدخل ادارى" الجزء الأول،
ترجمة وتعريب : د/أحمد حجاج ،
دار المريخ للنشر ، الرياض،
١٩٩٦ .

بـ المراجع الأجنبية:

- Barfield, Jesse T., Cecily A.
Raiborn & Michael R.
Kinney: "Financial
Management" 4th Ed. South
Western, a division of
Thomson of larning, USA,
2001.

- Blocher E. J. , Chen K. H. & Lin
T.W.: "Cost Management"
A strategic Emphasis" ,
McGrow-Hill, Inc., 1999.

- Cooper, Robin: "you Need a New
Cost System When",
Harvard Business Review,
Jan/Feb. 1989.

- Cooper, Robin & Robert S.
Kaplan: "Activity-Based

- السلطان، سلطان محمد، وصفى حسين
أبو المكارم: "المحاسبة فى
الوحدات الحكومية والتنظيمات
الاجتماعية الأخرى" ، دار المريخ
للنشر، الرياض، المملكة العربية
السعودية، ١٩٩٠ .

- الشاذلى، تحسين بهجات، مجدى محمد
نصار : "المحاسبة فى الجهاز
الادارى والهينات الخدمية" ، بدون
ناشر ، ١٩٩٤ .

- حجاج ، أحمد حامد: تبرير وترشيد
تكاليف رقابة المخزون السلعي
علمياً وعملياً ، " المجلة المصرية
للدراستات التجارية ، المجلد العاشر
، العدد الرابع - ٢ ، ١٩٨٦ .

- _____ : تحديد التكاليف على
أساس النشاط ضرورة فى ظل
التطور التقنى والاقتصادى ،
المجلة المصرية للدراستات
التجارية، المجلد السادس عشر ،
العدد الثانى، ١٩٩٢ .

- _____ : "المحاسبة الادارية" ،
مكتبة الاصيل بالمنصورة ، الطبعة
الثالثة، ١٩٩٨ .

- _____ : "المحاسبة عن
التكاليف - الاصول والمبادئ
العلمية والعملية" ، بدون ناشر،
٢٠٠٣ .

- حجازى، محمد عبد الشكور : نظام
موازنة التخطيط والبرمجة كآداه
لتطوير الموازنة العامة للدولة فى
جمهورية مصر العربية" ، رسالة
دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة
المنصورة، ١٩٨٥ .

- صقر ، أحمد على غازى: "المحاسبة فى
الوحدات الحكومية" ، بدون ناشر،
١٩٩٩ .

- عبد المنعم ، أحمد حسين : "دراسة كفاية
التكاليف للاختيار بين المسارات

- Practices" Washington D.e. ,
Government Finance
Review, June, 1998.
- Gupta M. & K. Gallonay:
"Activity – based costing"
Management and its
implications for operations
management, Technovation
23, 2003.
 - Horngren, Charles T., George
Foster & Srikant M. Datar,
"Cost Accounting A
managerial Emphasis", 8th
Ed. , Prentice-Hall, 1997.
 - Kaplan, Robert S.: "Flexible
Budgeting in an activity –
based Costing", Accounting
Horizons, Vol. 8 , Issue 2 ,
1994.
 - Lucey T., "Costing" 5th Ed. DP,
Publications, 1996.
 - Lucey T.: "Management
Accounting" 4th Ed. Dp
publications, 1996.
 - Michael, H., David E.P. & Lgor
V.: "Using Activity – Based
Costing to Manage More
Effectively" The
pricewaterhouse Coopers
Endowment For the
Business of Government.
Jan. 2000.
 - Schltz , Floude S.: " The Poities
and Economics of Public
Spending" New York,
Broodings Institute, 1998.
 - Upchurch, Alan: "Cost
Accounting Principles and
Practice" , Prentice-Hall,
2002.
 - system: Measuring the Costs
of Resource Usage"
Accounting Horizons , Vol.
6, Issue Sep. 1992.
 - Cooper, Robin & Regine
Slagmulder: "Activity-
Based Budgeting – Part 1"
strategic Finance, sep. 2000.
 - Cooper, Robin & Regine
Slagmulder: "Activity-
Based Budgeting – Part 2"
strategic Finance, Oct. 2000.
 - Cotton, W. D. J., S. M. Jackman
& R.A. Brown: " Note on a
New Zealand replication of
the innes et al. UK activity-
based costing survey"
Management Accounting,
Res. 14, 2003.
 - Dickison, Victor & John C. Lere:
" Problems evaluating sales
representative performance,
Try activity – based costing"
 , Industrial Marketing
Management, Vol – 32 ,
Issue 4, May 2003.
 - Dowless, Robert M.: "Msing
Activity Based To Guide
Strategic Decision Making"
Healthcare Financial
Management, June 1997.
 - Garrison R.H. & Noreen E.W.:
"Mangerial Accounting" 9th
Ed. , Iwin McGrow- Hill,
Inc. 2000.
 - Glynn J.J, Perrin J. & Murphy
M.P.: "Accounting for
managers" Chapment &
Hall, Inc. 1994.
 - Government Finance Office
Association, Government
Accounting, Auditing and
Financial Reporting
Chicago, GFOA, 1994.
 - Gross, John: "NACSLB
Recommended Budget