

استخدام الموازنة الصفريّة

لتنشيط مجالات الفعالية في الرقابة الإدارية

دكتور / شوقي السيد خاطر

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة — جامعة طنطا

تمهيد

تحدد الاختصاصات الأساسية للرقابة الإدارية في مجالات التخطيط والتنسيق والرقابة على جميع الوحدات التي يتضمنها الهيكل التنظيمي للمنشأة؛ وذلك بغرض تنفيذ السياسات الاستراتيجية ذات المدى الطويل وذلك من خلال وضع جدول زمنية تستهدف إمكانية تحقيق هذه السياسات على ضوء الموارد المتاحة للمنشأة خلال الفترات المتعاقبة، وهذه الجدولة التي تنفذ دورياً هي ما يطلق عليها بالتخطيط التشغيلي.

وبناء على ذلك فإن التخطيط التشغيلي إنما يعبر عن جدول زمنية تستهدف تحقيق التخطيط الاستراتيجي - والتخطيط التشغيلي في حد ذاته إنما يستلزم تحديد وتخصيص الموارد المتاحة للمنشأة خلال الفترة التالية وبالقدر الذي يتيح إمكانية تحقيق الهدف الأساسي من التخطيط التشغيلي كحلقة من الحلقات المتعاقبة التي تستهدف جميعها تحقيق التخطيط الاستراتيجي.

وعملية تخصيص الموارد إنما يتأسس عليها توجيه الموارد المتاحة خلال فترة زمنية بما يتيح إمكانية تنفيذ جميع البرامج التي يستهدفها التخطيط التشغيلي وبالقدر الذي يحقق أقصى استغلال لتلك الموارد.

وتستخدم الموازنات التقليدية في مجال الرقابة الإدارية بغرض تخصيص الموارد المتاحة للمنشأة خلال الفترة التالية، وبما يساعد في مجال الرقابة وتقويم الأداء على مستوى جميع الوحدات التي يتضمنها الهيكل التنظيمي للمنشأة.

إلا أنه يعاب على أسلوب تلك الموازنات من خلال النقاط التالية :

١ - لا تعتبر تلك الموازنات بمثابة الأسلوب الأمثل لتخصيص الموارد المتاحة خلال الفترة التالية ويرجع ذلك إلى وجود نوعية معينة من عناصر التكاليف لا يمكن تقديرها على أسس عليية أو مقاييس ثابتة - تكاليف السياسات الإدارية - وإنما يعتمد في هذا الشأن على التقديرات الحكيمية ، ومدى اثر ذلك على :

أ - كيفية ترشيد القرارات الإدارية في مجالات التخطيط التشغيلي
ب ضعف أسلوب الرقابة وتحديد المسؤولية وتقييم الأداء ،
ج - نظام التغذية العكسية .

وكل هذه العوامل ذات التأثير على امكانية الترابط والتنسيق بين التخطيط التشغيلي والذي يختص بفترة قصيرة الاجل - والتخطيط الاستراتيجي .

٢ - تعتبر تلك الموازنات بمثابة وسيلة اتصال من أعلى إلى أسفل ، وتفرض بياناتها من الادارة العليا على جميع الوحدات ، مع اهمال عنصر المشاركة ، وعليه فإنها لا تصلح كمستند عند تحديد المسؤولية وتقييم الأداء .

وإذا كانت النقاط السابقة تعتبر بمثابة تقصير من جانب استخدام الموازنات التقليدية ، فإنها من جهة أخرى تؤدي إلى إضعاف مجالات فعالية الرقابة الإدارية

وهذه البحث يختص بتقديم الموازنة الصفرية Zero-Base Budgeting كأسلوب يمكن من خلاله :

- تخصيص الموارد المتاحة على أسس سليمة .

— تحديد المسؤولية باعتبارها مستنداً يصلح لتحديد جانب الالتزام ، والذي يعتبر ركناً أساسياً من أركان المسؤولية .

هذا بالإضافة إلى ترشيد القرارات الادارية في مجالات التخطيط وبالقدر الذي يمكن معه احداث ترابط بين التخطيط التشغيلي والتخطيط الاستراتيجي وهذا ما يعبر عنه بالتنسيق — وعلى ذلك فإن الموازنة الصفرية تعتبر أسلوباً جديداً يستهدف تنشيطاً لمجالات الفعالية في الرقابة الادارية .

ومن جهة أخرى يتعرض البحث لبعض الجوانب التي تختص بمشاكل التطبيق مستهدفاً وضع تصور لبعض الاجراءات التي يمكن بها التغلب على تلك المشاكل وحتى يمكن أن تستخدم الموازنة الصفرية وبالدرجة التي يمكن بها السيطرة على نقاط الضعف التي تركزت في مجالات الرقابة الإدارية .

* الهيكل الدائري لمجالات الرقابة الادارية

تتطلب الرقابة الادارية مجموعة من الاجراءات والاساليب التي تكفل لها تحقيق المهام الأساسية، فيما يختص بتنفيذ الخطوط العريضة للسياسات الاستراتيجية طويلة الأجل والتي تستهدف تحقيق أغراض محددة للمنشأة.

والسياسات الاستراتيجية طويلة المدى إنما تتطلب جدولة على مدار فترات قصيرة متعاقبة ومن خلال تلك الجدولة على مدار الفترة القصيرة يتم تحقيق إحدى حلقات السياسات الاستراتيجية، ويطلق على كل حلقة في هذه الجدولة بالتخطيط التشغيلي. وعلى ذلك فإنه يجب حدوث تكامل بين جميع مراحل التخطيط التشغيلي وعلى مستوى الفترات المتعاقبة وبالدرجة التي يتحقق منها تنفيذ التخطيط الاستراتيجي ومن ثم تتحقق أهداف المنشأة.

وتؤدي الرقابة الادارية دوراً بارزاً في تحقيق الخطوط العريضة للسياسات الاستراتيجية من خلال التخطيط التشغيلي الدوري، ويمكن تحديد مجالات إختصاص الرقابة الادارية في هذا الصدد على النحو التالي:

١ - التخطيط: وهو ما يختص بالإجراءات التي تستهدف تحقيق الأهداف

وكيفية التنفيذ.

٢ - التنسيق: وهو ما يختص بكيفية التنسيق الداخلي بفرض التكامل فيما

بين جميع الوحدات التي يتضمنها الهيكل التنظيمي للمنشأة وبالدرجة التي تحقق

الصالح العام.

٣ - الرقابة : وهي تختص بالإجراءات التي تكفل تنفيذ الأهداف التي تم

تخطيطها .

وعلى حسب متطلبات تنفيذ تلك المجالات ، فإنه يمكن تصميم الهيكل الذي يمكن من خلاله أن يتم ممارسة الرقابة الإدارية لأنشطتها الرئيسية . هذا الهيكل يمر بأربع مراحل في شكل دائري على الوجه التالي :

مرحلة أولى تختص بتحديد البرامج :

حيث يتم تحديد نوعية البرامج التي يتم من خلالها تحقيق أهداف المنشأة - وهذه البرامج تحدد بقرارات تخطيطية ، ومن الأمثلة عليها : برامج تتعلق بالإنتاج البحوث والتطوير ، الإعلان . التدريب ، العلاقات العامة ... الخ .

مرحلة ثانية تختص باعداد الموازنة :

وتعتبر هذه المرحلة تخطيطية ولفترة قصيرة ، حيث تستهدف تخصيص الموارد المتاحة خلال فترة لتغطية متطلبات البرامج المعتمدة من نفس الفترة . وتعد الموازنات على مستوى الخلايا الرئيسية التي تضم الأنشطة الأساسية للمنشأة .

مرحلة ثالثة تختص بالتشغيل والقياس :

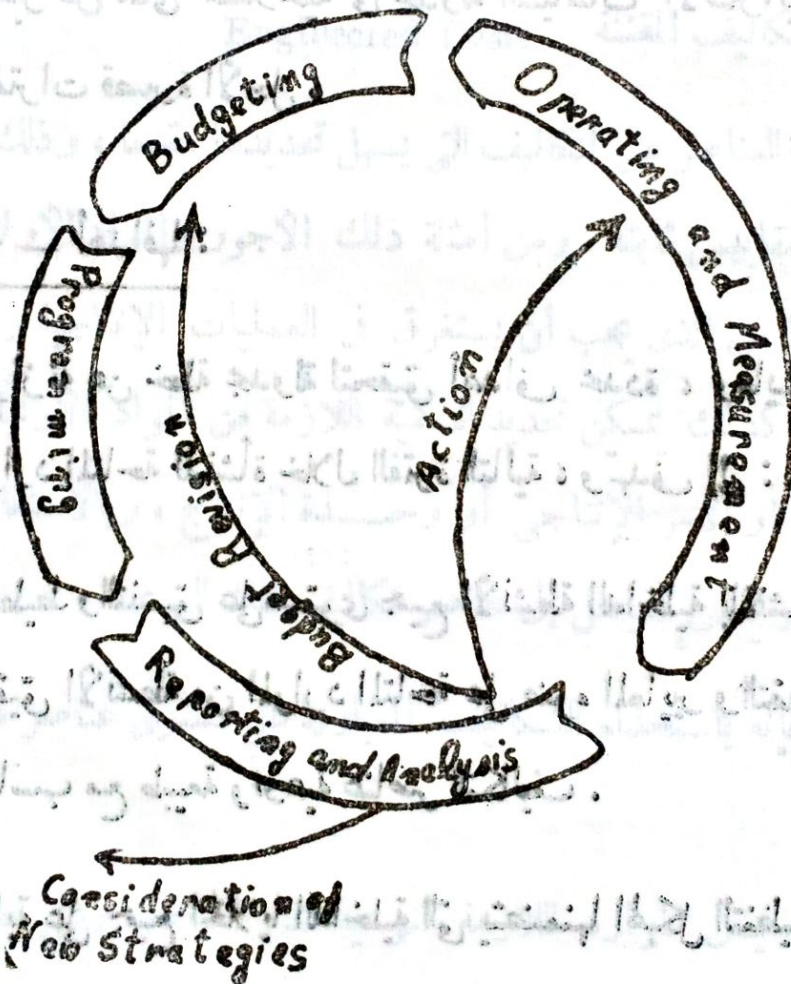
لأنه في مجال اختصاصها هو الإثبات الفعلي لخصائص التكاليف المختلفة والتي تم إنفاقها خلال السنة المالية الكنتحى يمكن أن يتبينها الرقابة على جوانب المحددات التي تتضمنها الموازنات .

والموازنة .

مرحلة أخيرة تختص بالتقارير بغرض التحليل :

تعد التقارير التي تتضمن بالبيانات المحاسبية من زوايا معينة ، ومن خلال ذلك يتم تحليل الانحرافات التي تستخدم في نظام التغذية العكسية وتحديد المسؤولية وتوسيد القرارات الإدارية .

والشكل الآتي يمثل الجوانب الأساسية للرقابة الإدارية (١) :



(1) Anthony Robert N. and S. Reece, James " Accounting Principles , Richard D. Lewin, Homewood, 1979, pp. 515-516.

وتعتبر المرحلة التي تختص بالموازنة من أهم المراحل في الهيكل الدائري للرقابة الادارية حيث أنها :

(ا) تتضمن جميع البرامج التي تتعلق بفترة محددة وعلى ذلك يمكن استخدامها كوسيلة للقياس .

(ب) تعبر عن مستوى كفاءة الإدارة العليا في المنشأة من حيث مجالات التخطيط والرقابة .

(ج) تعبر عن مدى الصلاحية في جدولة السياسات الاستراتيجية على مدار الفترات قصيرة الأجل .

الموازنة — أهدافها :

تعبر الموازنة عن خطة مجدولة لتحقيق أهداف محددة ، وما يستلزم ذلك من تخصيص الموارد المتاحة للمنشأة خلال الفترة التالية ، وتهدف إلى :

— التخطيط والتنسيق على مستوى جميع الأنشطة الداخلية بالمنشأة ، وتخصيص مستلزمات تحقيق الأنشطة من الموارد المتاحة على ضوء المعايير والتقديرات الحكيمة وذلك بما يتناسب مع طبيعة ونوعية عناصر التكاليف .

— الرقابة على جميع الخلايا الداخلية التي يتضمنها الهيكل التنظيمي للمنشأة .
— التحفيز .

— تقييم الأداء .

— ترشيد القرارات الإدارية .

وإذا كانت الموازنات تعتبر العمود الفقري للرقابة الادارية ، إلا أنه من جهة

أخرى تؤخذ عليها نقاط الضعف التالية :

١ - في مجال تخصيص الموارد :

يمكن التمييز أساسا بين نوعيات مختلفة من عناصر التكاليف والتي تعتبر من مستلزمات تحقيق الأنشطة التي يتم تخصيص الموارد لها . وهذه النوعيات هي :

النوعية الأولى :

عناصر التكاليف المقننة Engineered Costs

وهي تلك العناصر من التكاليف التي يسهل تحديدها مقدما ، وذلك لارتكازها على عوامل ومقاييس ثابتة ، ومن أمثلة ذلك الأجور والمواد الأولية . حيث يسهل تحديد الزمن الذي يجب أن يستغرق في العمليات الإنتاجية وعلى مستوى وحدة المنتج ، كذلك يمكن تحديد الكمية اللازمة من المواد الأولية سواء على مستوى العملية أو الأمر الإنتاجي أو وحدة الإنتاج ، وبالإستعانة بمعدلات الدفع والأسعار يمكن التوصل إلى عناصر تكاليف تلك النوعية .

وبالتالي فإنه باستخدام التكاليف المعيارية على مستوى عناصر هذه المجموعة

فإنه يمكن :

(أ) تخصيص الموارد اللازمة لنوعية هذه العناصر وعلى حسب البرامج المحددة .

(ب) تعتبر المقاييس الثابتة وسيلة للقياس والرقابة ، ويمكن تحديد مسؤولية جهات الاختصاص على أسس سليمة .

النوعية الثانية :

Managed Costs

تكاليف السياسات الإدارية

وهي تختلف عن النوعية الأولى من حيث عدم توافر معايير أو مقاييس ثابتة لها يمكن على أساسها الاسترشاد بها عند تقدير قيمة كل عنصر منها ، وبالتالي فإنها تخضع لأسس حكمية تقديرية ، وهذه الأسس التقديرية لا تعتمد على أسس علمية وإنما تلعب وجهات النظر دورا أساسيا في تحديد وتقدير حجم كل منها ، ومن الأمثلة على ذلك : تكاليف التدريب ، العلاقات العامة ، الإعلان ، البحوث والتطوير ، الرعاية الاجتماعية للعاملين بالمنشأة ، وتضع تكاليف الأنشطة المختلفة في وظائف الإدارة العليا ، وغالبية عناصر التكاليف الصناعية العامة .

وبالتالي :

(أ) فإنه في مجال تخصيص الموارد ، يتم ذلك على أسس تقديرية بالاستناد على مؤشرات الإنفاق الفعلي خلال الفترة الجارية أو الفترات السابقة .

(ب) افتقارها لأسس علمية سليمة ، وهذا من شأنه أهتزاز أسلوب الرقابة على نوعيات تلك المجموعة .

وعلى ذلك فإنه في مجال تخصيص الموارد المتاحة خلال الفترة التالية ، فإن الإدارة العليا تكون أمام :

١ - تخصيصات محددة تستلزم لنوعية معينة من عناصر التكاليف ، ويمكن تحديد علاقة واضحة بين المدخلات والمخرجات على مستوى كل عنصر من عناصر هذه النوعية .

٢ - تخصيصات مبنية على أساس حكيم تقديرية لنوعية من عناصر تكاليف يصعب تحديد علاقة وأضحى فيها بين المدخلات والمخرجات .

وتعتبر النوعية الثانية لعناصر التكاليف بمثابة نقطة الضعف في إعداد الموازنات بفرض تخصيص الموارد المتاحة وبما يؤدي إلى زيادة فعالية التخطيط التشغيلي عن فترة محددة ، ومدى أثر ذلك من جهة أخرى على تحقيق السياسات الاستراتيجية وبالتالي أهداف المنشأة .

النوعية الثالثة :

تكاليف الاحتفاظ بالطاقة Committed Costs

ومن الأمثلة عليها أهلاك العدد والآلات ، أهلاك المباني ، الضرائب العقارية ، مرتبات القوى البشرية الثابتة ، وتشتمل هذه النوعيات في تكاليف مستخرقة تمت في الماضي ولا يمكن أن تتأثر بأي قرار على مستوى الفترة القصيرة . (ب)

وعلى ذلك فإنه لا يظهر أثر لهذه النوعية في مجالات تخصيص الموارد المتاحة باستخدام الموازنات التقليدية .

(٢) في مجال الرقابة وتحديد المسؤولية :

إذا كانت الموازنة تعتبر بمثابة تخطيط لتحقيق هدف معين ، مع تحديد وتخصيص مستلزمات التنفيذ ويتم ذلك على جميع مستلزمات الوحدات الداخلية بالمنشأة ، وإذا كانت تستخدم أيضاً في مجالات الرقابة وتقييم الأداء ، فإنه يقتضى لذلك عدم إغفال جانب المشاركة ، وذلك لأنه يكون من الصعب أن تفرض بيانات الموازنة من الإدارة العليا على جميع مستويات وحدات التنفيذ «Top Down»

وأن يطلب من المختصين فيها التمايش مع بيانات الموازنة ، وأن يتم تحديد مسؤولياتهم تبعاً لذلك .

“ It is unteasenable to expect members of management to take responsibility for living within budgets that they had no hand in setting”(1).

وعلى هذا الأساس فإنه يصبح من الضروري اشتراك جميع المستويات من أسفل إلى أعلى عند إعداد الموازنات بما يتيح تحقيق الهدف وتحديد المسؤولية ، وفي ذلك يجب أن يكون الاتجاه عند إعداد الموازنات من « أسفل إلى أعلى » بدلا من « أعلى إلى أسفل » .

“ Bottom up ” Versus “ Top Down ”

ويمكن أن ترعى في ذلك ما يلي :

- (أ) أن تتولى الإدارة العليا تحديد الأهداف التي تتعلق بالفترة التالية :
- (ب) يتم تبليغ جميع المستويات الأقل في الهيكل التنظيمي ، وأن تشارك كل اختصاصاتها بتحديد الإمكانيات والمتطلبات التي يمكن بها تحقيق تلك الأهداف ، وتصبح المفارقات بصورة حقيقية بين تلك الأطراف جميعا تمهيدا إلى التحديد الأمثل للصورة النهائية للموازنة .

وعند هذا الحد فقط يمكن اعتبار الموازنة بمثابة مستند « Document » يمكن على أساسه تحديد مسؤولية القطاعات الداخلية (2) ، حيث يمكن بهذا الإجراء :

(1) Riggs E. Henry, “Accounting : A Survey”, Mc Grow-Hill Book Company, New York, 1981, pp. 425-426.

(2) Ibid, p. 429.

- (أ) بلورة إمكانية تحقيق عملية تفويض السلطة .
- (ب) توافر جانب الالتزام والذي يعبر عن المسؤولية .
- (ج) تحقق التماسق ووحدة الهدف Goal congruence بين أهداف المنشأة والقوة البشرية التي تعمل من أجل تحقيق تلك الأهداف (١) .
- ولكن ، تفتقر الموازنات التقليدية لجانب المشاركة على مختلف المستويات وحتى آخر مستوى في التنظيم ، ولذلك لا يمكن اعتبارها بمثابة مستند يصلح لتحديد المسؤولية ، وعليه تكون معايير تقويم الأداء غير واقعية .

• خلاصة من النقاط السابقة :

تعتبر الموازنات بمثابة الأساس الذي تعتمد عليه الرقابة الإدارية في تحقيق مهامها الأساسية ، إلا أن هذا الأسلوب يتعرض لعوامل لها قدرة التأثير في إمتزاز الصورة التي تظهر بها تلك الموازنات .. ومن أهم هذه العوامل :

١ - إغفال جانب مشاركة المسؤولين عن الوحدات التي يتضمنها الهيكل التنظيمي للمنشأة وعليه تفتقد الموازنة اعتبارها كمستند يصلح لتحديد المسؤولية ولا يمكن اعتبارها كقياس لتقويم الأداء .

٢ - إفتقارها لأسس علمية ومعايير كاملة لتخصيص الموارد المتاحة على جميع عناصر التكاليف التي يتطلبها تنفيذ الأنشطة والبرامج التي تتضمنها تلك الموازنات ، وبما لا يساعد على ترشيد القرارات الإدارية .

ومن جهة أخرى ، فإذا كانت تلك العوامل لها قوة التأثير على فعالية الموازنات التقليدية في مجال الرقابة الإدارية ، فإن أثر ذلك يمكن أن يمتد ليعتبر حاجزاً — أو يكاد أن يكون كذلك — في أحداث التكامل والتناسق بين أهداف التخطيط التشغيلي وأهداف التخطيط الاستراتيجي .

تأثيراً سلباً من شأنه إضعاف الرقابة الإدارية التقليدية ، فإن الرقابة الإدارية الحديثة يجب أن تكون قادرة على معالجة هذه المشكلة ، ولتحقيق ذلك ، فإننا نرى ضرورة قيامنا بتطوير الرقابة الإدارية الحديثة ، بحيث تكون قادرة على معالجة هذه المشكلة ، ولتحقيق ذلك ، فإننا نرى ضرورة قيامنا بتطوير الرقابة الإدارية الحديثة ، بحيث تكون قادرة على معالجة هذه المشكلة .

تطوير الرقابة الإدارية الحديثة :

وتتطلب هذه العملية قياماً بعمليات عديدة ، منها : أولاً ، تحديث الرقابة الإدارية الحديثة ، بحيث تكون قادرة على معالجة هذه المشكلة ، ولتحقيق ذلك ، فإننا نرى ضرورة قيامنا بتطوير الرقابة الإدارية الحديثة ، بحيث تكون قادرة على معالجة هذه المشكلة .

وأيضاً ، الاهتمام بعمليات أخرى ، منها : تحديث الرقابة الإدارية الحديثة ، بحيث تكون قادرة على معالجة هذه المشكلة ، ولتحقيق ذلك ، فإننا نرى ضرورة قيامنا بتطوير الرقابة الإدارية الحديثة ، بحيث تكون قادرة على معالجة هذه المشكلة .

وتتطلب هذه العملية قياماً بعمليات عديدة ، منها : تحديث الرقابة الإدارية الحديثة ، بحيث تكون قادرة على معالجة هذه المشكلة ، ولتحقيق ذلك ، فإننا نرى ضرورة قيامنا بتطوير الرقابة الإدارية الحديثة ، بحيث تكون قادرة على معالجة هذه المشكلة .

الموازنة الصفرية

Zero-Base Budgeting " Z.B.B."

تعتبر الموازنة الصفرية بمثابة تقنين للإجراءات والأساليب التي تختص بالتخطيط وكذلك تخصيص الموارد المتاحة للمنشأة وبالدرجة التي يتحقق منها أقصى استفلال لتملك الموارد ، (١) .

على حسب هذا التعريف للموازنة الصفرية فإنه يفصح عن إمكانية استخدام هذا الأسلوب في مجال تخصيص الموارد المتاحة للمنشأة خلال فترة ، وهذا من شأنه:

(١) إمكانية إيجاد أسس يستند عليها في تحديد وتقدير عناصر تكاليف السياسات الإدارية وهذا يتيح زيادة فعالية التخطيط التشغيلي ، وبما يتيح إمكانية التنسيق على مدار الفترات المتعاقبة بين التخطيط التشغيلي والتخطيط الاستراتيجي ، ويعتبر ذلك من إحدى الدعائم الأساسية للرقابة الإدارية .

(ب) إمكانية التخطيط السليم وعلى أسس علمية سليمة يزيد من فعالية الرقابة ، وهذا من شأنه إمكانية تحقيق أقصى درجة في استفلال الموارد المتاحة والمحددة عن فترة معينة .

(ج) عملية التخصيص على أسس سليمة من شأنها :

— زيادة مستوى الكفاءة في جميع أجهزة الاختصاص من حيث مجالات

(1) J.W. Pattile, "Zero-Base Budgeting: A Planning Resource Allocation and Control", National Association of Accountants, New York, 1977, p. 7.

Accountants, New York, 1977, p. 7.

التخطيط ، وذلك فيما يختص بتحديد الأولويات في التنفيذ وبما يتناسب مع درجة أهمية الأنشطة الرئيسية للمنشأة ، وهذا من شأنه تواجد درجة من التنسيق فيما بين تلك الأنشطة بما يؤدي إلى تحقيق الهدف والصالح العام .

— دراسة البدائل المختلفة لتنفيذ النشاط ، وهذا من شأنه ترشيد مجالات الإنفاق وما يتناسب مع الموارد .

— ترشيد القرارات الإدارية فيما يختص بسياسات التمويل والاستثمارات ، ويظهر ذلك في حالة نقص قيمة الموارد عن المخصصات الضرورية التي يستلزمها تحقيق الأنشطة ، أو عندما تقل التدفقات النقدية الداخلة عن التدفقات الخارجة لتغطية مستلزمات الإنفاق ، فان ذلك يستدعي وضع سياسة يتم بمقتضاها تغطية أوجه التمويل من المصادر المتاحة للمنشأة ، والعكس في حالة زيادة الموارد وزيادة التدفقات الداخلة عن تلك الخارجة فان الامر يصبح عكسياً ويمكن اتخاذ القرارات التي يمكن من خلالها وضع ترشيد السياسات التي تختص بالاستثمارات . وكل ذلك من شأنه زيادة فعالية التخطيط التشغيلي لمجالات اختصاصه خلال الفترة القصيرة وبحيث يمكن ليس فقط تحقيق التخطيط الإستراتيجي بل يمكن أكثر من ذلك حتمية إعادة النظر فيه وتطويره ويرتكز في ذلك على الاهداف المحققة من التخطيط التشغيلي خلال الفترات القصيرة .

وتختص الفقرات التالية باستكمال إيضاح الرؤية السكاملة للموازنة الصفرية :

“ A budgeting technique referred to as Zero-base budgeting seeks to deemphasize the use of historical data as the basis for budgeting. The technique, originally introduced in certain agencies of the U.S. federal government, but now gaining popularity

in the private sector as well, requires that each manager justify each budget request by indication why every dollar needs to be spent".(1)

"Zero-base Budgeting is a system of budgeting that helps management allocate its limited dollars more effectively by relating expenditures to benefits to be realized. This is accomplished by having each unit manager prepare budget request (decision packages) in a form that shows the results to be achieved and the consequences of not approving the budget request"(2).

" Perhaps the essence of Zero—base budgeting is simply that an agency provides a defense of its budget request that makes no reference to the level of previous appropriations"(3).

" Zero-base budgeting has been defined as : An operating planning and budgeting process which requires each manager to justify his entire budget request in detail from scratch (hence Zero—base) and shifts the burden of proof to each manager

(1) Riggs E. Henry, op.cit, p. 428.

(2) Wilmer Wright, "Management Accounting Simplified", Mc Graw—Hall Book Company, New York, 1980, p. 37.

(3) L. Merewitz and S/H Sosnick, "The Budgets New Clothes : A Critique of Planning—Programming—Budgeting and Benefit—Cost Analysis", Chicago, Markham, 1971, p. 61.

to justify why he should spend any money at all. This approach requires that all activities be identified in "decision packages" which will be evaluated by systematic analysis and ranked in order of importance"(1).

(1) Peter A. Pyhrr, quoted in Logan M. Cheek, "Zero-Base Budgeting Comes of Age", Amacom, New York, 1977, p. 12.

التصور الكامل لأسلوب الموازنة الصفرية : المرحلة الأولى

المرحلة الثانية

يمكن من العرض السابق تحديد تصور معين لمجال اختصاص أسلوب الموازنة الصفرية على النحو التالي : -

١ - العمل على تخصيص الموارد المتاحة للمنشأة وذلك على حسب ما تسفر عنه الدراسات التي تختص بهذا المجال على مستوى الوحدات داخل المنشأة ، وبعد تحديد الأبعاد الخاصة بكل نشاط وأهمية دراسة التكلفة/ العائد وتحديد الأولويات من حيث التنفيذ .

٢ - عدم الاعتداد بالتكاليف السابقة والتركيز على التخطيط لجميع الأنشطة كما لو أنها جديدة ، بالرغم من استمرارية مزاولتها للنشاط من قبل . وعلى ضوء ذلك فإنه يمكن ترشيد القرارات الإدارية فيما يختص بمجال التصنيع داخلياً أو الشراء من الخارج ، وفي هذا فإن مجال ترشيد القرارات يختص بنوعية معينة من أقسام الخدمات داخل المنشأة ، ويكون مجال الاستخدام محدوداً بالنسبة للأقسام الانتاجية .

٣ - التركيز يكون في مجال أقسام الخدمات وبالأخص عناصر تكاليف السياسات الإدارية والتي تفتقر لعلاقة واضحة ومحددة بين المدخلات والمخرجات .

٤ - تستهدف الموازنة الصفرية تحقيق عامل المشاركة ، مما يستهدف اشتراك المستويات من أسفل إلى أعلى ، 'Bottom up' versus 'Top Down' ، وتعتبر ذلك بمثابة مستند يعبر عن الالتزام الذي يصلح لأن يكون تحديداً لأركان

المسئولية وتقويم الاداء على جميع المستويات ، وبمعنى آخر فان خطوط السلطة والمسئولية تعتمد على الموضوعية الكاملة وليست على ظواهر غير حقيقية لا تؤدي إلى تحقيق الصالح العام للمنشأة .

هـ - تساعد على تحقيق التناسق بين الانشطة الداخلية وتحديد الاولويات فيما يختص من حيث الاهمية ، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إمكانية العمل من أجل تحقيق أهداف المنشأة دون أي تعارض سواء بالنسبة للانشطة الداخلية فيما بينها ، أو بالنسبة للأولويات مع الموارد المحدودة ، كما يستتبع أهمية إعادة النظر فيما بين تلك الانشطة ، أو ترشيد سياسة التمويل أو الحاجة إلى دراسة تستهدف تشخيص مجالات خفض التكلفة .

والفكرة الأساسية التي تختص بها الموازنة الصفرية تدور حول أهمية توضيح كل خلية داخلية في المنشأة للبررات التي تستند إليها في تخصيص قدر معين من الموارد لأنشطتها أو برامجها التي تختص بها الفترة التالية ، مع الأخذ في الحسبان اعتبار أي نشاط أو برنامج يطلب له تخصيص موارد على أنه جديد ، وهذا يعني عدم الاعتداد بأسلوب الانفاق الفعلي على مستوى تلك الانشطة واعتباره معادلاً للصفر عند اعداد الموازنة الجديدة لفترة جديدة .

مراحل التشغيل في أسلوب الموازنة الصفرية :

تعتبر المراحل التالية بمثابة خريطة عمل لأسلوب الموازنة الصفرية ، وذلك على النحو التالي :

المرحلة الأولى : مرحلة تحديد الوحدات القرارية داخل الهيكل التنظيمي :

تعتمد الفكرة الأساسية في أسلوب الموازنة الصفرية على عنصر المشاركة

الفعالة ، حتى يمكن أن تكون الموازنة بمثابة مستنداً محدداً لأركان التزام معين ، وهذا الالتزام إنما يمكن على أساسه تحديد المسؤولية ، والأخيرة (المسؤولية) نعرف بأنها الالتزام Obligation بتأدية عمل محدد .

وعلى ذلك فإن الهيكل التنظيمي للمنشأة يجب أن تحدد من خلاله خطوط السلطة والمسؤولية على أسس حقيقية ، وبما يؤدي إلى توافر عوامل الفعالية نحو تحقيق الأهداف .

وسواء كانت تلك الأهداف تتعلق بالتخطيط التشغيلي وهو ما يختص بالفترة القصيرة ، أو كان ذلك يتعلق بالتخطيط الاستراتيجي وهو ما يتعلق بالمدى الطويل :

معنى ذلك أن الهيكل التنظيمي يجب أن يكون بالصورة التي يتحقق منها :

- ١ - التحديد الواضح والحقيقي لتسلسل خطوط السلطة والمسؤولية ،
- ٢ - إمكانية الترابط بين التخطيط التشغيلي والتخطيط الاستراتيجي ، وبالدرجة التي تعتبر فيها أهداف التخطيط التشغيلي عن فترة بمثابة همزة وصل (موجبة) لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة .

ومعنى ذلك إمكانية تعديل الهيكل التنظيمي إذا ما اتضح أن أهداف التخطيط التشغيلي قد تزدى إلى بعض النتائج (السلبية) مما يتأثر معها أهداف التخطيط الاستراتيجي ، وهذا ما يستدعي إتخاذ الاجراءات التي تتعلق بالقرارات التنظيمية ،

ومن الأمثلة على إتخاذ القرارات التنظيمية والتي يترتب عليها تغيير أو تعديل

داخل الهيكل التنظيمي ، فانه يمكن تصور ذلك على مستوى الحكومة عند الغاء إحدى الوزارات نهائيا ، أو ضم إحدى الوزارات إلى وزارة أخرى. وعلى مستوى المنشأة عند الاستغناء عن نشاط داخلي واستبدال ذلك بخدمة من الخارج (ومن الأمثلة على ذلك الصيانة الداخلية / الصيانة الخارجية) ، أو قد يكون الأمر عكسيا عندما يستدعي الأمر ادخال نشاط جديد تستدعيه الظروف (نتيجة التخطيط التشغيلي لتحقيق أهداف المنشأة (التخطيط الاستراتيجي) .

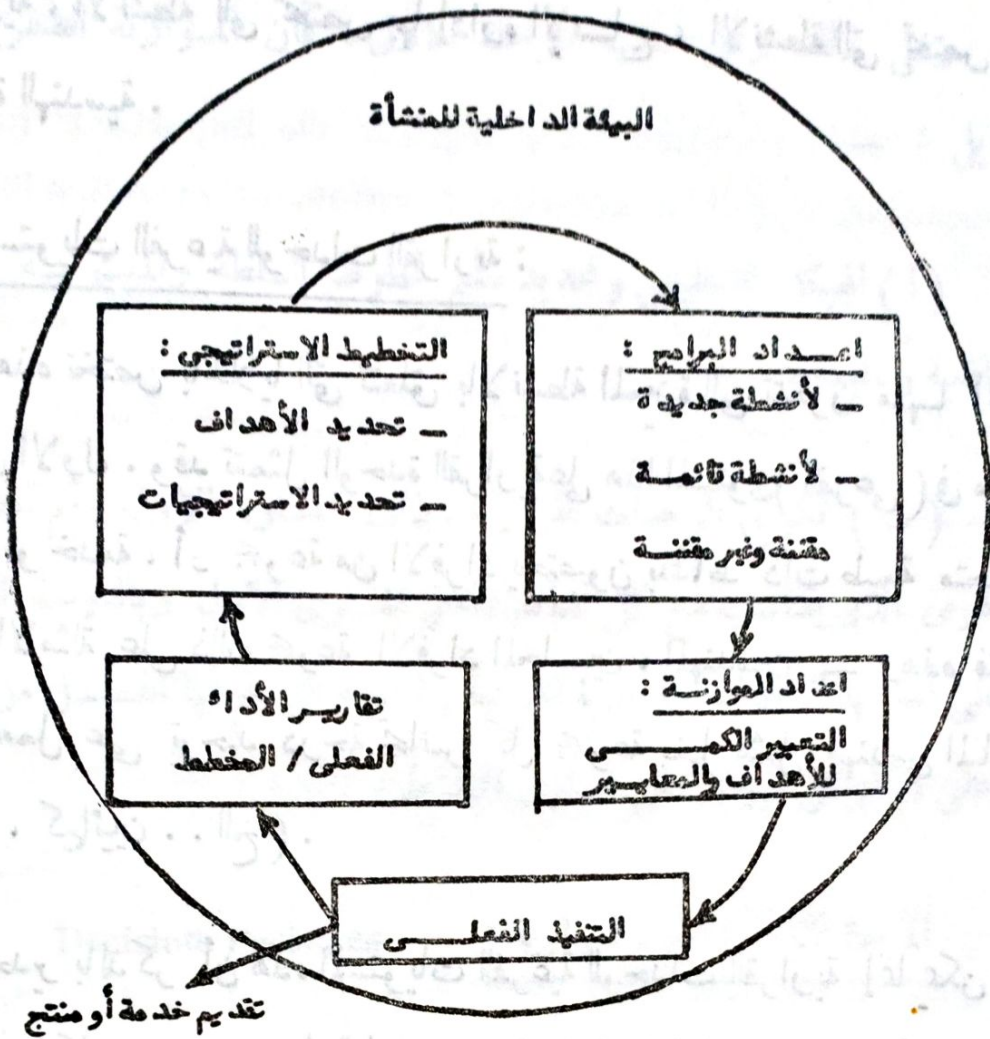
وعلى ذلك يظهر أثر الموازنة الصفريّة في اتخاذ القرارات التنظيمية بما يتأثر بها الهيكل التنظيمي ، وذلك من حيث الخاصية الأساسية التي تتميز بها تلك الموازنة في مجال تخصيص الموارد الاقتصادية وتحديد الأولويات في التنفيذ ، سواء كانت تلك الأولويات تختص بالانشطة ومدى الحاجة إليها ، أو من خلال هذه الانشطـة بتحليل البدائل ودرجة الأهمية التي يتميز بها البديل وذلك على حسب ما تستفر عنه تحليلات الدراسة الخاصة بأسلوب التكلفة / العائد .

وفي هذا الشأن أفصح Dean and Cowen عن أهمية أسلوب الموازنة الصفريّة في مجال التخطيط والرقابة الإدارية وبما يساعد على تقويم الأداء ، ويظهر ذلك من الشكل التالي (١) :

(١) يرجع في ذلك :

B. V. Dean and S. S. Cowen, "Zero—Base Budgeting in the Public Sector", Business Horizon, August 1979, P. 74.

دكتور / محمد محمود خيرى ، دراسة تحليلية لمفهوم وأسلوب الموازنة الصفريّة
مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية ، العدد السابع والعشرون ، يوليو ١٩٨١
ص ٣٩ - ٤٠ .



وعلى حسب الأركان الأساسية في مجال تفويض السلطة (الثقة ، الرقابة) ،
وباعتبار الموازنة الصفرية بمثابة مستندا (Document) فإنه يمكن تحديد المسؤولية
على مستوى الوحدات القرارية التي يتضمنها الهيكل التنظيمي .

والوحدة القرارية Decision Unit إنما تتمثل في خلية ذات نشاط متميز ،
يمكن تحليله ، وتحديدته ، وذات تأثير بقرارات المسؤول عن هذه الوحدة ، وعلى
ذلك فإن الهيكل التنظيمي يمكن أن يتضمن مايلي : -

المستوى الرئيسي للوحدات القرارية :

وهذا المستوى إنما يتضمن الأنشطة الرئيسية للمنشأة ، ومن الأمثلة ذلك هي

الانشطة التي تختص بها الإدارة العامة ، الانشطة التي تختص بها الإدارة التجارية ، الانشطة التي تختص بها إدارة الإنتاج ، الانشطة التي تختص بها الإدارة الهندسية .

المستويات الفرعية للوحدات القرارية :

وهذه تختص بالخلايا التي تتعلق بالانشطة المميزة التي تتكون منها أنشطة المستوى الاول . وقد تتمثل الوحدة القرارية على هذا المستوى (الفرعى) في مركز تكلفة ، أو خدمة ، أو مجموعة من الافراد يختصون بنشاط ذات طبيعة متجانسة (ومن الامثلة على ذلك مجموعة الافراد المحاسبين ، المهندسين — وهذه فئات يجب العمل على توحيد درجة تجانس كل مجموعة منها مثل مهندسى المباني ، كهرباء ، كيميائين . . الخ) .

وجدير بالذكر أن هذه المستويات الفرعية للوحدات القرارية إنما يمكن أن تكون في شكل « هرمى » بما يتناسب مع طبيعة النشاط في المستوى الاول وبما يتطلبه من النواحي الفنية ، وفي هذا الصدد يجب أن تتحدد الاختصاصات والواجبات الأساسية على مستوى كل خلية تتمثل في وحدة قرارية ، وأن تتحدد العلاقة على هذا الأساس بين جميع المستويات من أسفل إلى أعلى وبالدرجة التي يمكن معها أن يطلب مدير الوحدة القرارية من رئيس يعلوه تحديد موارد معينة مصحوبا بذلك بالمبررات التي استند عليها بقصد تنفيذ المهام والواجبات التي تتحدد على ضوء الاهداف التي تبغى الإدارة تحقيقها ، ومن مستوى إلى مستوى أعلى حتى نهاية التدرج على مستوى النشاط ثم الإدارة العليا (وسوف يتعرض البحث لذلك عند دراسة الحزم القرارية) .

وعلى ذلك وعلى حسب المرحلة الاولى ، فان الموازنة الصفرية تتطلب

مايلي : -

(ا) الهيكل التنظيمي وتحديد سليم لخطوط السلطة والمسئولية على أسس واقعية وسليمة .

(ب) تكوين الوحدات القرارية : ذات المستوى الاول ، ثم تحديد الهيكل الهرمي الذي يتناسب مع كل نشاط داخل المستوى الاول وبالدرجة التي يتحدد على أساسها الوحدات القرارية الفرعية والكيفية التي يتم بها التسلسل من أسفل إلى أعلى في الهيكل الهرمي على مستوى النشاط .

المرحلة الثانية : الحزم القرارية : Decision Packages

يشتمل تكوين الوحدات القرارية بالاطار الخارجي للموازنة الصفرية، وتعتبر الحزم القرارية بمثابة الاطار الداخلي والذي يعتمد عليه أسلوب العمل في الموازنة الصفرية .

وإذا كانت الموازنة الصفرية تعبر بصفة عامة كمستند ، فانها تكون كذلك (مستندا) من خلال الحزم القرارية التي تختص بالوحدات القرارية (وبمعنى آخر فان الحزمة القرارية للوحدة القرارية تعتبر كمستند على مستوى هذه الوحدة) ويمكن من خلال الحزمة القرارية الحكم على كفاءة المسؤول عن الوحدة القرارية من حيث ميكنة اتخاذ القرارات التي من شأنها التأثير على مستوى وحدته وعلى مستوى باقي الوحدات .

ولقد تناول Pyhrr الحزم القرارية بالتعبير التالي :

“ These Packages bring together the important information regarding a specific activity, function, or operation ”(1).

وإذا كانت تلك الحزم تتعلق بتحديد وتصنيف أنشطة أو وظائف أو عمليات وعلى حسب التسلسل من أسفل إلى أعلى فإنه يمكن المستويات الإدارية اتخاذ القرارات فيما يتعلق بوضع تصور معين لتقويم هذه الأنشطة وتحديد الأولويات على ضوء الموارد المحددة خلال الفترة ، وعلى هذا فإن الحزم القرارية تعمل على ترشيد القرارات الإدارية في أعلى مستوى بالمنشأة بغرض تحقيق أهداف المنشأة خلال الفترة ، وبما يؤدي إلى ترابط الأهداف التشغيلية مع الأهداف الاستراتيجية .

ومن جهة أخرى ، فإن الحزم القرارية التي يمكن تضمينها بالمعلومات والبيانات التالية (٢) :

— الهدف أو الأهداف من النشاط أو الوظيفة .

Purpose (or goals and objectives)

— النتائج والمؤثرات التي تترتب عن عدم مزاولة هذا النشاط أو الوظيفة .

Consequences of not performing the activity

(1) Peter A. Pyhrr, “ Zero—Base Budgeting ”, John Wiley, New York, 1973, p. 6.

(2) Logan Cheek, “ Zero—Base Budgeting Comes of Age ”, AMACOM. New York, 1977 p. 13.

— الموارد المطلوب تخصيصها لتنفيذ النشاط .

Resources required to perform the activity

— مقاييس خاصة بالاداء . Measures of Performance

— البدائل المختلفة لتنفيذ النشاط .

Alternative Courses of action

— دراسة التكلفة والعائد . Costs and benefits

نوعيات الحزم القرارية :

في مجال الحزم القرارية فانه يجب الفصل بين نوعين من الحزم القرارية :

أ — حزم البدائل المتعارضة : Multurally Exclusive Packages

وهي تختص بتحديد بدائل الطرق المختلفة لأداء نفس النشاط ، ويتم اجراء ترتيب تنازلي طبقا لنتائج تحليل التكلفة والعائد ، وبذلك يمكن اختبار أحسن الحزمة ويتم استبعاد المرفوض منها .

ومن الأمثلة على هذه النوعية : في مجال العمل الحكومي ووحدات الحكم المحلي هل يمكن انشاء قسم للشئون القانونية على مستوى كل مجلس قرية (وحدة قرارية فرعية) ، أو أن يتبع ذلك لمجلس المدينة (وحدة قرارية فرعية ذات مستوى أعلى) ، وعلى مستوى مجلس المدينة هل يلزم وجود قسم للشئون القانونية بالمجلس (والذي يضم العديد من المجالس القروية) أم أن يتبع ذلك للمحافظة (وحدة قرارية في المستوى الأول) ، وعند هذا المستوى (المحافظة) يمكن تحديد الحزمة القرارية المناسبة مع استبعاد باقي الحزم والتي تعتبر مرفوضة .

وعلى مستوى المنشأة وعلى سبيل المثال فيما يختص بالتدريب ، توضع الحزم
القرارية المتعارضة فيما يختص بإمكانية اجراء التدريب لفئات معينة في مجالات
معينة داخل المنشأة ويتم ذلك من خلال ندب بعض الخبراء في ذلك إلى جانب
الاستفادة من بعض الخبرات الموجودة في المنشأة أو أن يتم التدريب خارج المنشأة
وفي احدى بيوت الخبرة والتي تنظم الدورات التدريبية، وعلى حسب دراسة التكلفة
والعائد فإنه يمكن تفضيل حزمه عن أخرى واعتبارها بمثابة حزمة مرفوضة .

(ب) حزم قرارات الاضافة : Incremental Packages

وهذه تختص بتحديد المستويات المختلفة والمتزايدة لتحقيق النشاط وما يترتب
عليها من مستويات متزايدة من حيث التكاليف ، وبالتالي أثر ذلك من حيث
درجة التخصيص وعلى حسب الموارد المتاحة للمنشأة .

وفي المثال السابق وعلى مستوى المنشأة وفيما يختص بالتدريب ، فإذا كانت
الحزمة المقبولة هي التدريب خارج المنشأة (وعلى سبيل المثال في جمعية التكاليف
العربية) فهل نشترك المنشأة بفرد واحد في هذه الدورة التدريبية — وهذا يكون
له اشتراك محدد، ثم يتم نقل الخبرات التي اكتسبها إلى باقي المجموعة التي ينضم إليها
أو أن ذلك لا يحقق الهدف ومن ثم يلزم اشتراك أكثر من فرد لأمكانية تحقيق العائد
من هذه الدورة وبأسرع وقت تنفيذاً لرغبات معينة (تطوير نظام التكاليف
مثلاً) . وفي هذه الحالة نجد أنه كلما زاد عدد المشتركين ، كلما ترتب على ذلك
انقفاً متزايدة ويتوقف اختيار وتحديد ذلك على ضوء ترتيب الحزم القرارية
المضافة بحيث يمكن اختيار أنسب تلك الحزم من حيث التكلفة / العائد وعلى
ضوء الموارد المحددة في هذه الحالة يمكن إيضاح مايلي :

هل يشترك فرد واحد ؟ (حزمة قرارية)

هل يشترك اثنان من الأفراد ؟ (" ")

هل يشترك ثلاثة من الأفراد ؟ (" ")

وهكذا

ويمكن أن تظهر الدراسة أن أنسب الحزم هي الحزمة الثانية ، والتي من خلالها يمكن تحقيق درجة من التقارب نحو تحقيق الهدف ، أما الحزمة الثالثة وما يليها فربما يترتب عليها تجاوز الهدف وزيادة الانفاقات بما يعتبر في صورة إسراف قد يؤدي ذلك إلى التأثير على حزم مضافة أخرى في أنشطة أخرى .

المرحلة الثالثة : ترتيب أولويات الحزم القرارية وتخصيص الموارد :

وتعتبر هذه آخر المراحل بالنسبة لاعداد الموازنة الصفرية ، حيث يتم فيها تجميع الحزم القرارية من المستويات الفرعية للوحدات القرارية ، وفي اتجاه تصاعدي حتى نهاية المستوى الأول وهو نهاية مطاف القطاع النشاطي . وعلى ذلك فإن هذه الحزم تكون قد مرت بالخطوط الرأسية من أسفل إلى أعلى ، وبمعنى آخر تكون المستويات الإدارية الخاصة بالنشاط في موقع الالتزام المؤقت ، الى أن تصل جميع هذه الحزم إلى اللجنة التي يوكل إليها مهمة التنسيق واختيار أفضل هذه الحزم على ضوء الموارد المتاحة للمنشأة . وفي هذا الصدد :

أما أن تقبل جميع الحزم وذلك لوجود موارد تكفي ، وعلى ذلك فإنه يمكن اتخاذ القرارات الادارية في كيفية إستغلال ما يفيض موارد المنشأة .

أو أن تكون الموارد لا تكفي ، وعلى ذلك فإن الأمر يستلزم ما يلي : -

- أما تأجيل بعض الحزم لعدم إمكانية تغطية جميع المتطلبات ، أو اتخاذ القرارات الإدارية فيما يختص بتحديد أساليب التمويل ويترتب على ذلك دراسة التكلفة / العائد فيما يختص بتكلفة التمويل الخارجي لتغطية باقى الحزم .

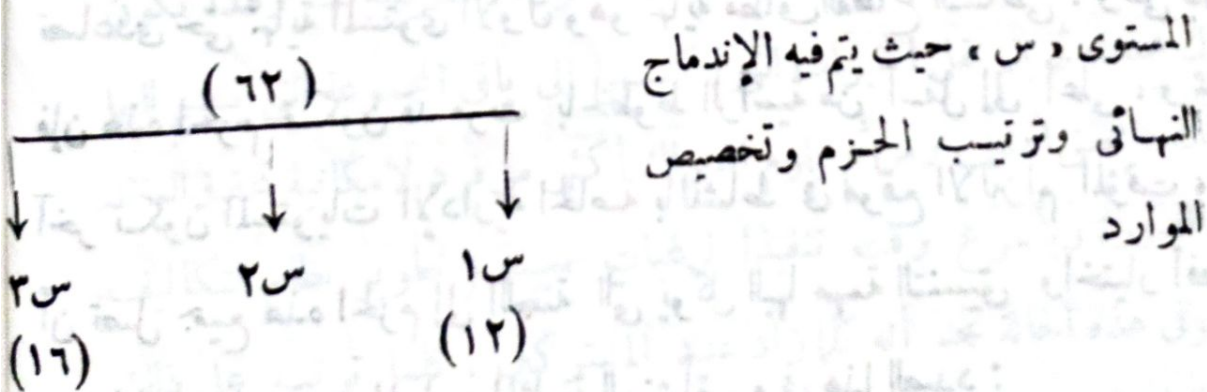
وعلى ذلك يتضح من نتائج هذه المرحلة إمكانية : -

١ - تخصيص الموارد بالصورة التي يتحقق منها أقصى استغلال للملك الموارد المتاحة .

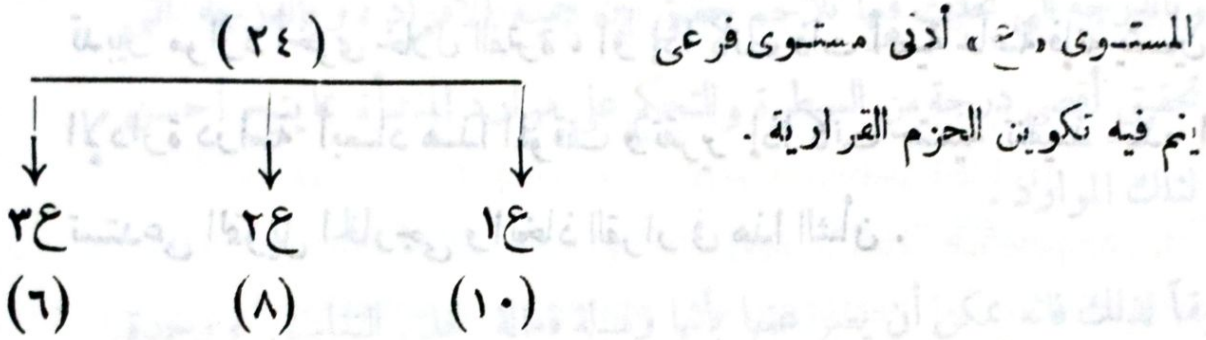
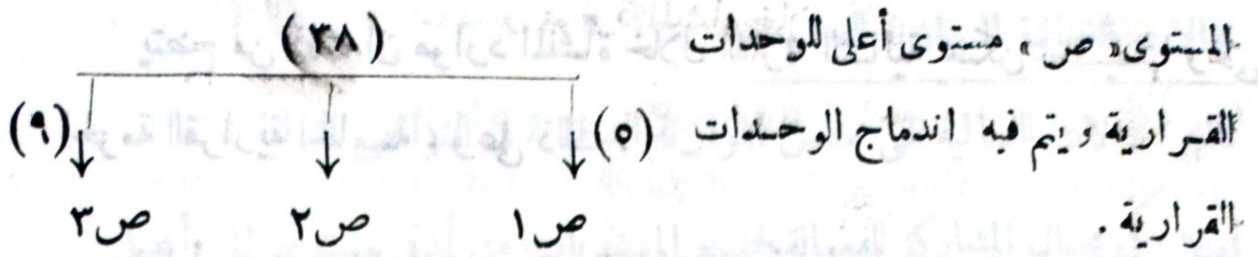
٢ - ترشيد القرارات الإدارية في الجوانب التي تتعلق بالاستثمارات .

٣ - ترشيد القرارات الإدارية فيما يختص بسياسة التمويل لتغطية المتطلبات الملحة .

والشكل التالي يبين الكيفية التي يتم بها تجميع الحزم القرارية على مستوى القطاع : (١)



(١) الشكل مقتبس بتصريف من : ...



والمثال التالي يبين كيفية تخصيص الموارد :

إذا افترضنا أنه تم ترتيب الحزم القرارية تبعا لأهمية وتبعاً للمبالغ المطلوب تخصيصها على مستوى كل حزمة ، وبافتراض أن للموارد المقدرة خلال الفترة التالية كانت في حدود مبلغ ٨٥٠٠٠ جنيهه وبافتراض ترتيب الحزم كما يلي :

المبلغ المطلوب تخصيصه

١٩٥٠٠	الحزمة القرارية رقم ١
١٧٨٠٠	الحزمة القرارية رقم ٢
١٦٥٠٠	الحزمة القرارية رقم ٣
١٥٩٥٠	الحزمة القرارية رقم ٤
١٤٩٠٠	الحزمة القرارية رقم ٥
٨٤٦٥٠	الحزمة القرارية رقم ٦
١٠١٠٠	الحزمة القرارية رقم ٧
٩٥٠٠	

يتضح من ذلك أن موارد المنشأة خلال الفترة التالية يمكن تخصيصها وحتى
(١) الحزمة القرارية الخامسة ، وعلى ذلك :

أما أن ترفض الحزم السادسة والسابعة نهائياً ، أو أن يؤجل العمل بها لحين
تدبير موارد أخرى خلال الفترة ، أو إذا كانت ذات أهمية خاصة فإنه يتعين على
الإدارة دراسة أبعاد هذا الموقف و تقرير إذا كانت حتمية تنفيذ هذه الحزم
تستدعى التمويل الخارجي واتخاذ القرار في هذا الشأن .

وإذا افترضنا في المثال السابق أن الموارد المقدرة خلال الفترة التالية بما يعادل
١١٥٠٠٠ جنيتها أي يمكن تغطية جميع متطلبات الحزم القرارية فإنه بالتالي يكون
أمام الإدارة فرصة اتخاذ القرارات التي تتعلق بالنواحي الاستثمارية المختلفة .

١ وقف قبول اقل من ١٠٠٠

٢ وقف قبول اقل من ١٠٠٠

٣ وقف قبول اقل من ١٠٠٠

٤ وقف قبول اقل من ١٠٠٠

٥ وقف قبول اقل من ١٠٠٠

٠٠٥٨٧١ وقف قبول اقل من ١٠٠٠

٠٠٥٦١ وقف قبول اقل من ١٠٠٠

٠٠٥٦٥١ وقف قبول اقل من ١٠٠٠

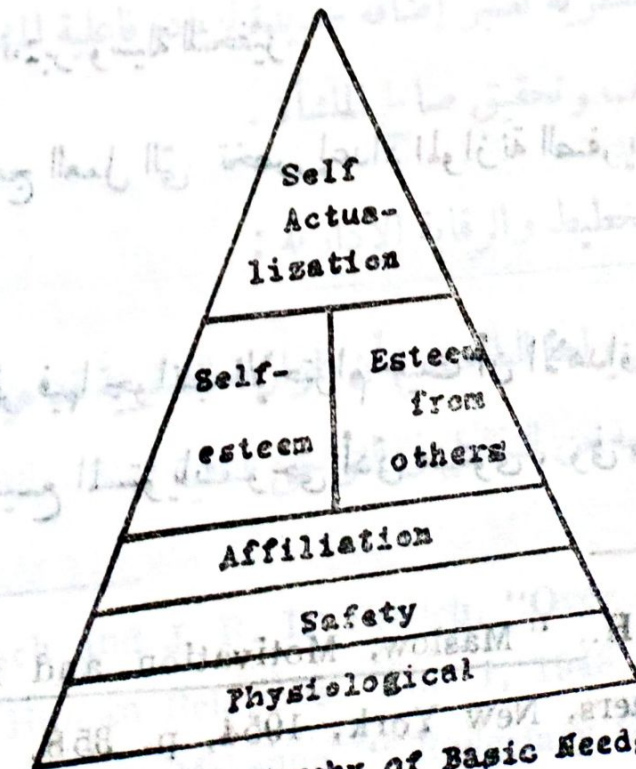
٠٠٥٦٣١ وقف قبول اقل من ١٠٠٠

مجالات الفعالية للموازنة الصفيرية :

تظهر مجالات الفعالية التي تخص الموازنة الصفيرية في النواحي التالية :

اولا : في مجال المشاركة الفعالة لجميع المستويات من أدنى مستوى إلى أعلى مستوى وبالدرجة التي يحدث فيها تلاحم حقيقي بين جميع الافراد ، وبالدرجة التي يمكن بها تحقيق أقصى درجة من السيطرة والتحكم على موارد المنشأة بما يتيح أحسن استغلال لتلك الموارد .

وطبقاً لذلك فانه يمكن أن يعبر عنها بأنها وسيلة فعالة لخلق التناسق ووحدة الهدف بين العاملين من جهة والمنشأة من جهة أخرى بحيث تراعى فيها إمكانية تحقيق الحاجات الخاصة بالعاملين (كقوة بشرية) وبين تحقيق أهداف المنظمة ، ومن وجهة النظر الخاصة بهذا الموضوع ، وعلى ضوء نموذج Maslow ، فإنه يمكن أن يتحقق من الموازنة الصفيرية غالبية الإحتياجات الأساسية للعنصر البشري وفيما يلي نموذج متضمنا تلك الإحتياجات الأساسية :



Maslow's Hierarchy of Basic Needs

1. Physiological needs include food and rest.
2. Safety needs include job security, a modestly comfortable and predictable routine and a desire for fair treatment and justice from supervisors in the job situation.
3. Affiliation needs — Social contacts, belonging to a group, love, etc.
4. Estèem : divided between self — esteem (the desire for achievement, competence, autonomy, strength,...) and esteem from others (appreciation of performance, status, vrecognition).
5. Self—actualization ; implies ful filling one's ultimate des—ires, or doing what onè is truly fitted fer(1).

من هذا النموذج وعلى حسب التصور الخاص باحتياجات العنصر البشرى ،
فإن الموازنة الصفيرية تضمن على الاقل تحقيق غالبية هذه المطالب وحتى المستوى
الرابع حيث :

١ — أنها تعتبر وسيلة للتحفيز .

٢ — برامج العمل التي تخص إعداد الموازنة الصفيرية تميل إلى النواحي
الجماعية .

٣ — يتوافر فيها جوانب الإحترام حيث أن الأهداف تخطط من المستوى
الأعلى ثم تبلغ لجميع المستويات وحتى أدنى مستوى ، وفي هذا نوعية معينة من

(1) Abraham H., “Maslow, Motivation and Personality”,
Harper and Brothers, New York, 1954, p. 358.

الإحترام ، ثم تبدأ جميع المستويات من أسفل إلى أعلى في إتخاذ كافة الإجراءات لوضع الحزم القرارية وتصعيدها ثم تجميعها ، ثم ترتيبها (والتي سبق أن تناولها البحث) والمناقشات التي تدور والتي تنتهي بتخصيص موارد المنشأة لفترة تالية ، إنما يعبر كل ذلك على توافر عوامل المشاركة الفعلية ، وعملية المشاركة الحقيقية . إن عبرت عن شيء فإنما تعبر عن إحترام من الآخرين .

وبصفة عامة في مجال الموازنات (التقليدية) فان Likert قد طالب بالمشاركة في إعداد جميع الموازنات لأن ذلك يعتبر بمثابة تحفيز للقوة البشرية في تحقيق جميع الخطط التي تضمنتها تلك الموازنات ، هذا إلى جانب إعتبارها كمستند يصلح لتحديد المسؤولية (1) ، فاذا كانت هذه هي وجهة نظر Likert في مجال المشاركة على مستوى الموازنات التقليدية ، فانه على مستوى الموازنة الصفرية ربما تكون جوانب المشاركة أكثر فاعلية ، والجوانب التي تتعلق بالإلتزام أكثر تحديداً ، وبالتالي فان الموازنة الصفرية تعتبر إضافة جديدة لزيادة فاعلية المشاركة مما يؤدي إلى تحقيق وحدة الهدف وتحقيق صالح المنشأة .

ثانياً : في مجال التخطيط والرقابة الإدارية :

حقيقة الأمر (التي يراها الباحث) أن الموازنة الصفرية قد هيأت المناخ الملائم لأحداث درجات مناسبة من التكامل في النواحي التالية :

(1) L. Coch and J. R. D' French, "Over coming Resistance to change", Human Relations, Vol. 1, 1948, quoted in Adrian Buckley and Eugene Mckenna, " Budgetary Control and Business Behaviour", Accounting and Business Research, (Spring 1972), pp. 137—150.

١ - التكامل على مستوى جميع حلقات سلسلة التخطيط الاستراتيجي ،
أو بمعنى آخر فإن إستخدام الموازنة الصفرية يساعد على تحسين نوعية الأهداف
الدورية وبالدرجة التي تؤدي إلى زيادة في الفعالية نحو تحقيق التخطيط الاستراتيجي
وهذا من خلال الدراسات التفصيلية على مستوى جميع الوحدات القرارية من أسفل
إلى أعلى وكذلك بالنسبة لجميع نوعيات البرامج والمشروعات Projects ، وتحليل
التكلفة والعائد وتكوين الحزم القرارية وتحديد الأولويات والترتيب ، كل هذه
الإجراءات من شأنها ترشيد السياسات والقرارات ، وخلق التناسق بما يزيد من
الفعالية في جميع جزئيات المنشأة وبما يؤدي إلى تحقيق الأهداف بل ربما يؤدي إلى
نتائج أكثر إيجابية وبالدرجة التي يمكن بها إعادة النظر في ترشيد الأهداف نفسها
(تنظيمها) .

٢ - التكامل من حيث درجة التوازن في الأساليب التي تستخدم في إعداد
الموازنة نفسها .

حيث أنه بالنسبة للموازنات التقليدية فإنه يمكن إستخدام التكاليف المعيارية
لتحديد عناصر التكاليف المقننة (Engineered Costs) ، وتستخدم بيانات
الموازنة الجارية (أو السابقة) وذلك بعد إجراء ما يستلزمه الأمر من بعض
الإضافات (Incremental Budget) لتحديد عناصر تكاليف السياسات الإدارية
(Managed Costs) . وتعتبر تلك الإجراءات بمثابة وسيلة للتغلب على مشاكل
هذه النوعية ، ولكن هذا الإجراء في حد ذاته إنما يعتبر تسييراً لعدم إمكانية إيجاد
وسائل فعالة للتحكم في تحديد عناصر هذه النوعية .

وتعتبر الموازنة الصفرية بمثابة الأسلوب الفعال والذي يختص أساساً بالكيفية

التي يمكن بها معالجة مشاكل هذه النوعية من عناصر التكاليف وذلك على أسس تعتمد على المراجعة والتحليل وإتخاذ القرارات .

وعلى ذلك فإنه لإعداد الموازنة للفترة الجارية فإن أسس التحديد تكون في حالة نجاس (نسبا وبدرجة بحيث تكون المقارنة معها بالنسبة لأسلوب الموازنة التقليدية بمثابة إجراء مخالفا وباطلا) .

٣ - تكامل وسائل الاتصال رأسيا وأفقيا وعلى جميع المستويات وحتى أدنى مستوى من الوحدات القرارية في قاع الهيكل التنظيمي ، مما يؤدي إلى زيادة فعالية الأداء وتحقيق وحدة الهدف .

٤ - تكامل من حيث تحقيق أهداف الرقابة الإدارية فيما يختص بالسيطرة والتحكم ورقابة الموارد المتاحة للنشأة ، وبالدرجة التي يمكن معها تحقيق نسبة مرضية في إستغلال تلك الموارد .

مشاكل تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية :

تعتبر الموازنة الصفرية أسلوبا جديدا ولا بد أن يمر بمرحلة إنتقالية ، هذه المرحلة هي التي تختص بتهيئة المناخ الملائم لسلامة التطبيق ، ومن أهم المشاكل ما يلي :

١ - جدية المشاركة : وهي ذات شقين :

الأول منها : يستدعي تنازل من الإدارة العليا عن بعض سلطاتها ، وعلى الأخص ما يتعلق منها بسيادة إتخاذ القرارات التخطيطية والتخصيصية للوارد المتاحة ، ويتوقف ذلك على مدى الرغبة الصادقة في إمكان تحقيق ذلك .

الثاني منها : يتعلق بجميع العاملين في الوحدات القرارية داخل الهيكل التنظيمي

من حيث :

(أ) مدى الجدية في المشاركة الإيجابية من جانبهم فيما يختص بالعمل الجماعي من أجل تحقيق هدف المنشأة ، والعمل الجماعي إنما يستهدف التوحيد وعدم التضارب فيما بين الوحدات القرارية بما قد تتأثر به موارد المنشأة .

(ب) مدى الجدية في تحمل المسؤولية والتي أصبحت في ضوء الموازنة "صفرية" بمثابة التزام ذات أركان محددة .

هذه المشكلة بشقيها قد تحتاج لفترة تعتبر بمثابة مرحلة إنتقالية ، وفي خلالها يتم تهيئة المناخ المناسب سواء في العلاقات المتبادلة بين الإدارة العليا والمسؤولين على مختلف المستويات في الوحدات القرارية التي يتضمنها الهيكل التنظيمي وبحيث يتم خلال تلك الفترة توافر الرغبة الصادقة لجميع الأطراف ، أو في خلق الوعي الكامل للأطراف المعنية بحتمية التحول في السلوك الإداري إلى النظام الديمقراطي حتى يتلاءم المناخ الداخلي بالمنشأة مع ذات المناخ في البيئة الخارجية ، وحتى يتحمل كل في اختصاصه بالمسؤولية الاجتماعية سواء على المستوى الصفر (المنشأة Micro) أو على مستوى المجتمع (Macro) وذلك باعتبار أن المنشأة تتمثل في إحدى الوحدات الإقتصادية داخل المجتمع تعمل من خلاله وتتأثر بالأوضاع السائدة فيه .

وفي مجال المحاسبة ، وعلى الأخص فيما يتعلق بالتقارير التي تضمن بالبيانات المحاسبية ، فإنه يمكن أن تصمم التقارير بالأسلوب الذي يتناسب مع المستويات المختلفة ، ومن وجهة نظر الباحث في هذا الشأن ، يجب توافر عنصر المشاركة أيضا

في تصميم ذات التقارير حتى لا تكون مفروضة من جانب قسم الحسابات أو التكاليف على مستويات الوحدات القرارية التي يتم حصر انجازاتها ، وبمعنى آخر يجب أن تساهم تلك الوحدات القرارية في الصورة الخاصة بالتقرير أو النموذج نفسه . ويعتبر ذلك بمثابة التزام آخر حتى يمكن أن تكتمل جميع مقومات المسؤولية وللدرجة التي تصبح فيها للتقارير فعالية من حيث الأداء في مجالات تقويم الأداء .

٢ — كبر عدد الحزم القرارية ، إلى جانب الوقت الذي يستغرق ، والعمل الإداري الضخم الذي يتطلبه أمر التوصل إلى إنهاء اعداد الموازنة الصفرية .

“... Among these are the large number of decision packages that must be reviewed in an organization of any size. The time commitment required by top management can be enormous”(1).

وهذه المشكلة قد يمكن التغلب عليها باستخدام الحاسب الآلي ،

(1) James D. Suver and Ray P. Brown, “ Where does Zero—Base Budgeting Work”, Harvard Business Review, November—December, 1977, p. 81.

خلاصة البحث :

تعرض البحث لأسلوب جديد يدور حول كيفية احداث التكامل بين التخطيط قصير الأجل وطويل الأجل ، وللدرجة التي يمكن بها أن يكون التخطيط قصير الأجل بمثابة وحدة من وحدات تحقيق الأهداف التي تنشدها السياسات الاستراتيجية. ليس هذا فقط وإنما فاستخدام الأسلوب الجديد — الموازنة الصفريّة Z. B. B. — يمكن زيادة فعالية نظام التنفيذ العكسية في كيفية ترشيد السياسات الاستراتيجية ،

والموازنة الصفريّة من جانب آخر تعمل على التكامل فيما يختص بالمهام الأساسية للرقابة الإدارية والتي يمكن من خلالها احكام السيطرة والرقابة على الموارد المتاحة وزيادة فعالية تخصيصها بما يسمح بزيادة درجة استغلال تلك الموارد، ليس هذا فقط وإنما يمكن أيضاً باستخدام الموازنة الصفريّة ترشيد القرارات الإدارية في مجال التمويل والإستثمار .

والموازنة الصفريّة تعتبر كمستند — من خلال الحزم القرارية للوحدات القرارية — يصلح لتحديد الأركان الخاصة بالالتزام والذي يعبر عن المسؤولية ، لذلك فإنها تصلح في مجال تقويم الأداء .

والموازنة الصفريّة يتحقق من خلالها عوامل المشاركة بما يساعد على .

- (أ) توافر أركان عملية تفويض السلطة ، وبالتالي فإنه يمكن مقابل ذلك تحديد المسؤولية على أسس سليمة .
- (ب) إرتفاع مستوى ولاء العاملين وذلك من خلال تغطية غالبية الاحتياجات

التي تختص بالعوامل السلوكية للعنصر البشري مما يؤدي إلى وحدة الهدف وزيادة
الفعالية.

والموازنة الصفريّة تختص بالتخطيط والرقابة على أهم نوعية من عناصر
التكاليف وهي تكاليف السياسات الإدارية ، وهذه النوعية في ظل الأساليب
التقليدية كانت تمثل نقطة الضعف في مجال الرقابة الإدارية وتحديد المسؤولية .

ولصلاحيّة التطبيق والإستخدام ، فإن الباحث يرى :

١ - ضرورة وجود فترة انتقالية يتم على أساسها تهيئة مناخ مناسب يصلح
للتطبيق السليم ، وبمعنى آخر فإنها في بداية استخدامها تكون تحت الاختبار إلى أن
تهيأ لها جميع الظروف وعلى الأخص منها توافر السلوك الديمقراطي في إدارة
المنشأة بما يسمح بتحقيق جدية المشاركة .

٢ - خلق الوعي الإداري بالنسبة لمستوى الإدارة العليا ؛ وأيضاً بالنسبة
للمستويات الإدارية في الوحدات القرارية التي يتضمنها الهيكل التنظيمي ، وفي
هذا الصدد فإن الوعي الإداري للمستوى الأول يختلف من حيث المتطلبات عنه
بالنسبة للمستويات الإدارية ذات المستوى الأقل حيث أنه :

بالنسبة لمستوى الإدارة العليا يجب توافر الوعي الإداري فيما يختص بتحقيق
الرغبة الصادقة في عملية تفويض السلطة والمشاركة في اتخاذ القرارات ذات الأهمية
بالنسبة للتخطيط والتخصيص وغير ذلك .

وبالنسبة لباقي المستويات الأقل فإن الوعي الإداري يختص بالمشاركة الجدية
وتمحمل المسؤولية .

٣ - وفي مجال المحاسبة يجب أن تتحقق المشاركة في اعداد الحزم القرارية ،
وأيضاً المشاركة في تصميم التقارير التي تتضمن البيانات المحاسبية التي تختص
بالانجاز الفعلي ، وعلى ذلك تكون المشاركة في هذه الحالة ذات اتجاهين :

الاول : منها في وضع الحزم القرارية مع المستويات الادارية بالوحدات
القرارية - أي في وضع المستند نفسه الذي على أساسه تتحدد المسؤولية .

الثاني : وهو إشراك المستويات الادارية بالوحدات القرارية في تصميم
التقارير الدورية مما يؤدي إلى زيادة فعالية مضمون هذه التقارير وبما يؤدي إلى
سلامة وصحة تلك البيانات التي تتضمنها التقارير ، وبما يساعد على تقويم الاداء
على أسس واقعية وصحيحة ، وهذا يكون له الاثر بعد ذلك في نظام التغذية العكسية
واتخاذ وترشيد القرارات الادارية .

وعلى ذلك ، فانه يمكن القول معه بأن الموازنة الصفرية انما تستهدف تنشيط
جميع مجالات الفعالية في الرقابة الادارية وللدرجة التي يمكن معها تحقيق أهداف
المنشأة .