

قياس وتقييم الأداء في القطاع العمومي المحلي بتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) دراسة عينة من البلديات

د. عريوة محاد * د. فرحات عباس **

الملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في القطاع العمومي المحلي وهذا من اجل قياس وتقييم الأداء في هذا القطاع إضافة إلى توجيه اهتمام الإدارة العليا في الأجهزة الحكومية إلى ضرورة الأخذ بمبادئ التدبير العمومي الحديث (NPM) وهذا من خلال تطبيق أدوات مراقبة التدبير الحديثة.

لقد قدمت هذه الدراسة تحليلا مبني على دراسة مسحية بالاعتماد على استبيان وزع على عينة من البلديات، حول دراسة إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة، وتم التوصل إلى نتيجة أن هناك إمكانية لتطبيق هذه الأداة في القطاع العمومي المحلي.

الكلمات المفتاحية: نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، الأداء، القطاع العمومي.

Measurement and evaluation of performance in the local public sector to apply the activity-based budget system (ABB)

Abstract:

The study aimed to determine the possibility of application of the Activity Based Budgeting system in the local public sector in order to measure and evaluate the performance in this sector, in addition to drawing the attention of senior management in government bodies to the need to implement the principles of New public management (NPM) and this through the application of modern of management control tools.

This study has provided an analysis based on a survey through a

* أستاذ محاضر قسم - أ - جامعة محمد بوضياف - المسيلة.
** أستاذ محاضر قسم - أ - جامعة محمد بوضياف - المسيلة.

questionnaire distributed to a sample of municipalities, on the study of the possibility of application of the Activity Based Budgeting system, where we reached the conclusion that there is a possibility for the application of this tool in the local public sector.

Key words: Activity Based Budgeting system, the performance, the public sector.

مقدمة:

في بيئة العمل الحديثة تكتسي طرق المحاسبة الإدارية أهمية بالغة من حيث التحكم في التكاليف والاستعمال الأمثل للموارد وتحسين فعالية التسيير من خلال قياس وتقييم الأداء، وتتجسد أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلتها وسلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل، حيث تتوفر مقومات تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة في داخل بيئة القطاع العمومي والمتمثلة في توجهات الإدارة هيكل تنظيمي سليم، وتوفر أنظمة محاسبية سليمة، وتوافر الكفاءات العلمية والمهنية وتنوع الخدمات المقدمة.

ومع نمو وتطور أداء الإدارة وانسجامها مع متطلبات التخطيط والرقابة أدركت كثير من القطاعات المشكلات الناجمة من إعداد الموازنات بالأساليب والطرق التقليدية وبذلك أصبحت الحاجة ملحة إلى إيجاد أنظمة وأساليب إعداد الموازنة من خلال أسس منهجية علمية وعملية سليمة وملائمة.

الإطار النظري للدراسة

• إشكالية البحث

يحتل القطاع العمومي أهمية بالغة في تحقيق التنمية المحلية، وهذا بوصوله إلى تحقيق أهدافه المحددة في برامجه التنموية بالاعتماد على الموارد المتاحة له، لذا فهذا القطاع الاستراتيجي مطالب بتحقيق أهدافه والرشادة في استغلال موارده، وهذا لا يكون إلا باعتماد نظام رقابي حديث يغطي عجز الأنظمة الرقابية الكلاسيكية حيث يضمن له السير الجيد لمصالحه ووظائفه المختلفة، كما يسمح له بالاستمرارية من خلال تحقيق أهدافه والحفاظ على موارده المتاحة وبذلك فإن إشكالية البحث تتمثل في ما يلي: ما مدى إمكانية تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة كأداة مراقبة تسيير حديثة لقياس وتقييم الأداء في القطاع العمومي المحلي.

• فرضية البحث

من أجل تحقيق الإطار المقترح لقياس وتقييم الأداء في القطاع العمومي المحلي من خلال تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة، يركز البحث على فرضية أساسية

وهي: هناك إمكانية لتطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء.

• منهج البحث

جمع البحث بين كل من المنهجين الاستنباطي والاستقرائي.

- المنهج الاستنباطي: من خلال الكتب العلمية والمجلات، والمادة العلمية المتاحة على شبكة الانترنت والتي توفر معلومات عن قياس وتقييم الأداء في القطاع العمومي.

- المنهج الاستقرائي: من خلال إجراء دراسة ميدانية أو استكشافية تعتمد على جمع المعلومات الأساسية انطلاقاً من توزيع استبيان على عينة من البلديات، والوصول على نتائج من هذه الدراسة باختبار فروض البحث وذلك باستعمال الأدوات الإحصائية اللازمة لذلك.

01. الموازنة على أساس الأنشطة (Activity-Based Budgeting)

على الرغم من محاولات تطوير أعداد الموازنات التقديرية وهذا من خلال الاستعانة بالمدخل الكمي والسلوكي، إلا إن الشيء الملاحظ هو عدم الربط بين عملية تطوير الموازنات التقديرية ومختلف الأنشطة التي يمارسها القطاع العمومي وهو ما يعيق تطور نظم المعلومات المحاسبية بهذا القطاع وعجزها عن توفير معلومات تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، من هذا المنطلق تجسد أهمية تطوير الموازنات التقديرية في القطاع العمومي وذلك باستخدام أسلوب الموازنة على أساس النشاط (ABB) والذي يهدف إلى الربط بين الأنشطة التي تمارسها إدارة القطاع العمومي والموازنات التقديرية.

وخلال ما يقرب نصف القرن اختلفت دلالة ومفاهيم الموازنة التخطيطية وتعددت أنواع التقسيم والتبويب، وأصبح لكل منها هدف وسلسلة خاصة، وتزايد اهتمام المسؤولين بتطبيق الاتجاهات معاصرة للموازنة يكون لها ثلاثة أهداف أساسية هي:¹

- الرقابة: وتهتم بأحداث الرقابة على الإنفاق لكي يتم وفقاً للأغراض المخصصة له في الموازنة دون تجاوز أو توفير، ويهتم هذا الاتجاه بوسائل إنجاز العمل دون الاهتمام بالأعمال التي يقوم بها القطاع العمومي، ومن ثم يسعى هذا الاتجاه إلى توزيع وتبويب الإنفاق العمومي بحسب الوحدة الإدارية وبحسب نوع الوظيفة.
- رفع كفاءة الإدارة: ويهتم بقياس نشاط القطاع العمومي الذي يركز على الأعمال التي تقوم بها أجهزة وإدارة الدولة، وتستخدم الموازنة كأداة للتنسيق بين أوجه الأنشطة العامة وبين بعضها البعض.

■ **التخطيط:** ويتم بموجبه الموازنة بين أهداف السياسة المالية والاقتصادية، وبين خطة اقتصادية محددة عن طريق مجموعة من البرامج والأنشطة، الأمر الذي يساعد على:

- التحليل الاقتصادي على المستوى الجزئي والكلي.
 - اتخاذ القرارات الرشيدة في مجالات مختلفة.
 - اعتبار الموازنة شريحة هامة من الخطة الوطنية.
- 02. مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)**

ظهر منهج إعداد الموازنة على أساس الأنشطة أو ما يسميه البعض محاسبة الموارد والموازنة التقديرية، نتيجة لرغبة المسؤولين في مواصلة برامج الجودة الشاملة في إدارة وحدات القطاع الإداري العمومي، بطريقة تسعى إلى تخفيض تكلفة أداء الخدمات هذا القطاع، وتعتمد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على مجموعة من التقنيات اللازمة لإعداد التقارير عن الإنفاق العمومي، وإطار لتحليل الإنفاق على أساس الأهداف، والربط بينها وبين المخرجات كلها أمكن وتسهيل تخطيط ورقابة الإنفاق في القطاع العمومي، وتركز على قيمة النقود وتحديد المسؤولية بطريقة سهلة، ويهيئ هذا المنهج فرصا عديدة لتحسين إدارة الإنفاق العمومي في مجال:²

- تهيئة أساس أفضل لاستخدام الموارد، كما تهيئ فرصة التحصيل المباشر لهذه الأموال، وبطريقة ترفع جودة صنع القرار فيما يتعلق بالاستثمارات الجديدة وباستخدام الأصول القائمة.

- إعطاء وحدات الجهاز الإداري العمومي الفرصة لتطوير كيفية الحصول على البيانات وتوفير نظم الإدارة لتقديم معلومات أفضل بشأن تكلفة الخدمات التي تقدمها، والربط بين الموارد والأهداف والغرض من الإنفاق.

- استخدام مزايا إدارة الاقتصاد على مجموعة قواعد تحقق إمكانية تخفيض الموارد عن طريق التعرف على الأصول الثابتة غير المستغلة، ثم التصرف فيها بما يكفل إدارة أفضل للموارد المتاحة.

- واستحداث منهج (ABB) يعني عملية تخطيط الإنفاق العام للجهاز الإداري العمومي على أساس معلومات أفضل هي:

- تخفيف الضغط على الإنفاق في نهاية السنة المالية.

- الرقابة على الإنفاق على أسس أكثر سلامة حيث يوفر هذا الأسلوب معلومات أكثر ملائمة.

- تحسين المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار بشأن توفير الموارد.
- زيادة فعالية حصر الإنفاق والمفاضلة بين خيارات الإنفاق.

ونتيجة للانتقادات التي وجهت إلى الموازنات التخطيطية التقليدية ظهر مفهوم جديد هو الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

فالموازنات على أساس الأنشطة هي عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة للتكاليف تعني بحمل العمل المنتج به وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتفق عليها.³

كما أن الفكرة الأساسية من وراء الموازنة المعدة على أساس الأنشطة (ABB) هي إعداد نموذج للأشطة (أو سلسلة من نماذج الأشطة التي تتمحور حول مراكز التكاليف) وما تحتاجه هذه الأشطة من موارد مادية أو بشرية لأدائها وتبر هذه الموازنة (ABB) في نفس مراحل إعداد الموازنة بالشكل التقليدي وصولاً إلى مرحلة الاعتماد النهائي من قبل الإدارة العليا، ويعطي هذا النظام المجال لإدارة القطاع العمومي من تحليل التفاوت في حجم الخدمات المتوقع تقديمه خلال الفترة القادمة، وحجم الموارد اللازمة لأداء هذه الخدمات، وهذا بدوره يعطي إدارة القطاع العمومي الفرصة لأحكام وضبط نظام الرقابة على هذه الموارد من الضياع أو الهدر، ومن متابعة الأداء بشكل أفضل تجنباً لحدوث الانحرافات.⁴

ويعد نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) أحد الأساليب الحديثة للحاسبة الإدارية التي يمكن أن تكون ذات فائدة في إدارة تكاليف الخدمات المعاونة والمشاركة في المنظمات، ذلك أنه يوفر رؤية أعمق لمدى استغلال الطاقة واستغلال الموارد في تلك الخدمات، كما أن الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) هي أداة تخطيط ورقابة قوية تزيد من كفاءة التكلفة عن طريق القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبالتالي هي جزء من التكلفة والإدارة على أساس النشاط التي تحمل التكاليف وإمكانية الربحية بشكل أسهل وأكثر دقة، وتوفر المعلومات عن تحسين عمليات الإنتاج وتقديم الخدمات، التسعير، وتحليل ربحية العملاء.⁵

ويوضح أن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يعمل على الوفاء بالأهداف الإستراتيجية سواء المالية أو غير المالية بهدف المساهمة في تحسين الأداء.

ولتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في القطاع العمومي لابد من تطبيق أو وجود نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ذلك النظام الذي يقوم على أساس تدبغ نشوء التكاليف وحصرها بأشطة محددة ومن ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتجات أو الخدمات النهائية بناء على مجموعة من العوامل تسمى (مسبب) محرك التكلفة التي ارتبطت بحدوث تلك التكاليف كما ذكر سابقاً، إذن ففكرة هذا النظام تكمن في تحديد وبيان منشئ أو مسبب هذه التكلفة، وهل تم استخدامها

(أي التكلفة المحدثة) في الطريقة الصحيحة المقررة لها، وعكس ذلك سيتم محاسبة منشئ التكلفة غير المبررة.

03. العلاقة التكميلية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

لا يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أسلوبا محاسبيا فقط، بل هو أسلوب يتعلق بكافة نواحي الأعمال، حيث يساعد الإدارة في معرفة المنتجات الواجب إنتاجها والخدمات الواجب تقديمها، إضافة إلى دوره المهم في تحسين أداء المنظمة، فتوجد منظمات تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وهي بالتالي تستطيع استخدام المعلومات التي يوفرها هذا النظام في عمليات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وذكر بعض الباحثين بأنها نظام معكوس، والحاجة إلى استعمال نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) نابعة من التحفظات على نظام الموازنة التقليدية في المنظمات والمثلة عادة في نقاشات ومفوضات حول النسب التي يجب إضافتها للموازنة في السنوات السابقة، هذا نادرا ما يصف بعض القضايا مثل الإنتاجية وفعالية استخدام الموارد المتاحة.⁶

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حجر الأساس الذي يعتمد عليه إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) فالخطوة اللاحقة لنظام (ABC) هي الموازنة على أساس الأنشطة حيث أن كلاهما يستندان إلى معرفة احتياجات الأنشطة للموارد خلال فترة إعداد الموازنة، وهذا ما يؤكد أن نظام (ABB) يستمد مفهومه من تطبيق نظامين أساسيين وهما نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التحليل على أساس الأنشطة حيث أن الأول يقوم على أساس إجراء تتبع الأنشطة الفعلية والمصادر الفعلية التي حققت هدف التكلفة والإجراءات التي تقوم على توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المنتج أو الخدمة، أما نظام التحليل على أساس الأنشطة فهو يقوم على إجراء التحليل التفصيلي للأنشطة والوظائف وكذلك المصادر التي تستهلكها الأنشطة ومن هنا فإن كلا النظامين هما أساس لبناء نظام الموازنة على أساس الأنشطة الذي يبني على المعلومات المقدمة من النظامين المذكورين سابقا ليعطي بدوره تقديرات دقيقة للأنشطة المستقبلية والموارد المطلوبة.⁷

إن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن، أما نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) فينسب الموارد إلى الأنشطة حيث يهدف تقويم الأنشطة يبدأ بالتنوُّ بالاحتياجات من المنتجات أو الخدمات المقدمة للزبائن والتي تستخدم في تخطيط الأنشطة لمدة الموازنة ومن ثم تحديد الموارد الضرورية لهذه الأنشطة.⁸

تتبع العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة

(ABB) انه هناك اختلاف في نقطتين أساسيتين أولاً إنهما نظامان متعاكسان من ناحية طريقة العمل وثانياً إن نظام (ABB) يبدأ انطلاقاً من اعتماده على تطبيق نظام (ABC) فالشكل يوضح أن نظام (ABC) يبدأ بتحديد الموارد وإدارتها ثم إدارة الأنشطة التي تستعمل هذه الموارد حتى الوصول إلى تحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن، أما نظام (ABB) فهو عكس ذلك لأنه يبدأ من التنبؤ بالمنتجات والخدمات التي سيتم تقديمها إلى الزبائن وهي العملية التي قد قام بها نظام (ABC)، ثم وضع وتحديد الأنشطة المدرجة في الموازنة لكل مستويات الإدارة وبعدها تحديد الأنشطة اللازمة ثم تحديد ما يلزمها من موارد لإدارتها وبالتالي القيام بموازنة الموارد.

04.العناصر الأساسية لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة

من أجل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يجب على المنظمات العمل تهيئة الظروف المناسبة لها حيث تمثل هذه الأخيرة في اعتماد ووجود نظام وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يوفر وصفاً للأنشطة والمصادر الحالية، والتي يتم الاعتماد عليها في التنبؤ ببنود الموازنة المستقبلية إضافة إلى ذلك تعتبر عملية تحليل الأنشطة هي الأساس الذي يقام عليه نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، فالتحديد السليم والدقيق للأنشطة والتكاليف له أهمية بالغة في إعداد نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كونها تعتمد في ذلك على نظام (ABC)، وبالتالي فإن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة يعتمد على العناصر التالية:⁹

- وجود نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
- تبني الإدارة لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) ودعمها المطلق لهذا النظام وتنفيذه حسب الأصول.
- توفر الكفاءات العلمية والعملية اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).
- توفر أنظمة محاسبية سليمة لدى المنظمة تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة بشكل سهل وميسور وبأقل التكاليف.
- وجود نظام رقابة فعال متابع لخطوات التنفيذ الفعلي وحصص الانحرافات الممكن حدوثها بأسرع وقت ممكن وذلك حتى تتمكن الإدارة من إيجاد الحلول اللازمة لمعالجتها.
- تحديد الأنشطة التشغيلية اللازمة لكل مستوى في المنظمة استناداً إلى هيكل الأنشطة المحدد وفقاً لنظام (ABC).

- تحديد الموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة (أي تحديد نوع المصدر المطلوب والكمية المطلوبة من هذه المصادر).

- تجميع إجمالي تكاليف الأنشطة المقدرة وإجمالي الموارد المقدرة.
- تحديد الطاقة الإنتاجية أو الخدمية المتوقعة بناء على إجمالي الأنشطة والمصادر وبالتالي تحديد الطاقة الإنتاجية غير المستغلة، واللازمة لغاية التعديل الدوري في شكل الموازنة نظرا لظروف التقلبات المحيطة بالمنظمة.
إضافة إلى ما سبق فإنه توجد هناك مراحل عملية لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) وهي:¹⁰

- تبدأ عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بالعميل، حيث يجب أن تقرر المنظمة من هو العميل وما يريده، ويجب أن تنظر إلى منافسيها، ويتكون المنافسون من المنافسين المباشرين والخدمات البديلة التي قد تنافس خدمات المنظمة، وبعد ذلك يجب أن تضع المنظمة إستراتيجية للوفاء باحتياجات العميل.
بعد ذلك ينبغي على المنظمة بحمل العمل (WorkLoad)، وتقرر الإدارة والمبيعات مستويات المبيعات المستقبلية ويحتاج المديرون إلى تقدير أحمال عملهم نتيجة لمستويات المبيعات هذه، وفي كثير من الأحيان يتضمن التذبؤ بالمبيعات خدمات وأسواق جديدة وكذلك أي تغييرات في الإستراتيجية.

ويجب تعريف المديرين بالقواعد الإرشادية للتخطيط من أجل وضع الأهداف الخاصة بمستوى النشاط داخل سياق عملية ما، وفي النهاية كل مدير نشاط ينبغي أن يكون لديه أهداف لتحسين أدائه ذات القيمة المضافة وإلغاء الأنشطة عديمة القيمة المضافة.

وبعد ذلك يجب التعرف على المشروعات التي تشترك فيها إدارات مختلفة ولأن هذه المشروعات سوف تؤثر على حمل العمل وكذلك الأنشطة في الإدارات المختلفة، يجب التنسيق بينها وأداؤها قبل أن يحسن كل مدير أنشطته.
عند هذه النقطة في عملية الموازنة، يمكن تحديد المشروعات الخاصة بمستوى النشاط المحدد، وهي مشروعات لتحسين العمليات على مستوى النشاط الفردي، ومع ذلك فالتحسين ينبغي أن يكون في حدود الأهداف التنظيمية.
والخطوة الأخيرة وهي تقرير الأنشطة وحمل العمل للسنة المقبلة.

05. المحددات التي تواجه تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB).

بسبب طبيعة العمل في القطاع العمومي كونه قطاع يقدم منتجاته في شكل خدمات فإن تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يواجه محددات كثيرة تعيق من تطبيقه وهي ممثلة فيما يلي:¹¹

- مقاومة التغييرات من قبل الموظفين عند طرح نظام حديث لإعداد الموازنات.
 - عدم تبني ودعم الإدارة العليا للنظام الحديث في إعداد الموازنة على أساس النشاط خوفا من زيادة التكاليف.
 - عدم توفر الكفاءات العلمية والمهنية من المحاسبين المدربين ذوي الخبر العالية.
 - عدم توفر موظفين ذوي خبر في استخدام الأجهزة الإلكترونية يحول دون تطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط بشكل صحيح ومجدي.
 - صعوبة تحديد وتقدير التكاليف يحول دون تطبيق المدخل الحديث للموازنات، وبالتالي لا بد من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يساعد على تحديد التكاليف بشكل دقيق.
 - صعوبة تحليل وتحديد الأنشطة المضيفة للقيمة بدقة، نتيجة تداخل وتنوع المنتجات وكذلك الخدمات وبالتالي تداخل التكاليف على المنتجات والخدمات، مما يصعب على إدارة المنظمات المالية تحديد وتحليل الأنشطة المضيفة للقيمة بشكل دقيق.
 - عدم قيام الجمعيات المهنية بدورها المطلوب في توعية المنظمات أهمية تطبيق نظام الموازنة على أساس التكلفة.
- 06. خطوات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المنظمات الخدمية العمومية.**
- يمكن تحديد الخطوات الواجب إتباعها لإعداد الموازنة في المنظمات العمومي وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وهي كما يلي:¹²
- التنبؤ بكميات المخرجات في الفترة المراد عمل موازنة لها.
 - تقدير حاجة هذه المخرجات من الأنشطة: أي ما هي الأنشطة التي لا بد وان تقوم بها المنظمة حتى تستطيع الحصول على الكميات المنتبئ بها من المخرجات.
 - تقدير حاجة الأنشطة من موارد، أي ما هي الموارد وكمياتها التي تساعد على إنجاز الأنشطة المقدره.
 - بطريقة عكسية نقوم بتخصيص الموارد على الأنشطة لنتمكن من تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة.
 - تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات ليتسنى لنا المعرفة الكاملة والدقيقة لتكاليف هذه المخرجات.

- بالاعتماد على كميات المخرجات (الخطوة الأولى) وأسعارها في فترة الموازنة يتم تحديد الإيرادات السنوية.

- ترتيب وتنظيم جانبي المصاريف والإيرادات ينتج عندنا موازنة معدة وفقا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

II. الدراسة الميدانية

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار نتائج التحليل الإحصائي الذي تم التوصل إليه عند إجراء الدراسة الميدانية من خلال أداة القياس (الاستبانة) التي تم إعدادها مسبقا وتعديلها وفق ملاحظات المحكمين، حيث تم توزيع الاستبانات على عينة من البلديات منتقاة عشوائيا من ثلاثة ولايات وهي المسيلة، سطيف، والجزائر العاصمة.

1. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المجالس الشعبية البلدية (البلديات) والتي تقوم بتسيير المصالح والشؤون المحلية للمواطنين ولأن عدد البلديات كبير جدا في الجزائر، لذا فقد حاولنا في هذه الدراسة الميدانية اختيار عينة من البلديات تكون محل الدراسة من خلال اتقاء عشوائي لعدد من البلديات الموجودة في ثلاثة ولايات وهي المسيلة سطيف، الجزائر العاصمة، وقد وقع الاختيار على هذه الولايات حتى نتحصل على عينة من البلديات المتنوعة من حيث حجم النشاطات والكثافة السكانية إضافة إلى عدد العمال وحجم الميزانية التي تديرها البلدية.

ومن خلال هذه العينة المنتقاة من البلديات تم توزيع الاستبانات على الموظفين المكلفين بتسيير وتنفيذ الميزانية والتابعين للإدارة المالية والمحاسبية في البلدية، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة 130 استبانة موزعة على 130 موظف، وقد استردت منها 116 استبانة وكانت موزعة وفق الجدول التالي:

جدول رقم (01): الاستبانات الموزعة على عينة من البلديات

البلديات	الاستبانات الموزعة	الاستبانات المسترجعة	النسبة المئوية (%)
بلديات ولاية المسيلة	40	34	31
بلديات ولاية سطيف	40	38	31
بلديات ولاية الجزائر	50	44	38
المجموع	130	116	%100

من إعداد الباحثين بالاعتماد على استبانات الدراسة الميدانية

إذن ومن خلال ما يظهره الجدول فان البلديات الثلاث التي وزعت عليها الاستبانات كانت متقاربة فبالنسبة لولاية المسيلة تم اتقاء بعض البلديات في حدود

(06) بلديات حيث وزعت الاستبانات على موظفي المصالح الإدارية والمالية وعددها (40) استبانته استرجعت منها (34) وهو ما يمثل نسبة 31% من مجموع الاستبانات الموزعة، أما في ولاية سطيف فتم توزيع (40) استبانته على البلديات المنتقاة (05 بلديات) عشوائيا لهذه الولاية حيث استرجعت منها (38) استبانته وهو ما يمثل نسبة 31% من مجموع الاستبانات الموزعة، أما في ولاية الجزائر العاصمة فتم توزيع (50) استبانته على البلديات المنتقاة منها (05 بلديات) حيث استرجعت منها (44) استبانته وهو ما يمثل نسبة 38% من الاستبانات الموزعة، وبعد فحص الاستبانات تبين أن لا حاجة لاستبعاد أي منها وذلك لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة على تلك الاستبانات وبذلك يكون عدد الاستبانات الخاضعة للدراسة (116) استبانته كما هو موضح في الجدول أعلاه.

02. اختبار فرضيات الدراسة

وفق اختبار (كلمجروف - سمر نوف) فإن إجابات أفراد العينة لا تتبع التوزيع الطبيعي، كون كل القيم المعنوية المحسوبة تقل عن (0,05) أي (P.Value < 0.05) وهو ما يجعلنا نتجه في اختبار فرضيات الدراسة إلى الاختبارات الغير معلمية، ومنه فإننا اعتمدنا على اختبار (Wilcoxon Signed Ranks Test) وهذا من اجل تبيان مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لقياس وتقييم الأداء في القطاع العمومي المحلي، وهنا تم الإجابة على الإشكالية الأساسية من خلال صياغة الفرضية الرئيسية كما يلي:

Ho: توجد إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء؟
H1: لا توجد إمكانية تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء؟
تقوم هذه الفرضية في الأساس على مقارنة النتائج بوسيطها، وفي هذه الحالة الوسيط هو (03)، وبالتالي فقد تمت صياغة الفرضيات كما يلي:

$$H1: Med < 3$$

$$Ho: Med \geq 3$$

تم اختبار الفروض الفرعية من خلال (Wilcoxon) والذي تقوم فكرته على القاعدة المعتمد عليها في رفض الفرض الصفري (Ho) إذا كانت قيم الوسيط المحسوبة في هذه الدراسة أكبر أو يساوي قيمة الوسيط: (03) بالنسبة لكل فقرات المحور وفي هذه الحالة يقبل الفرض الصفري، ويرفض الفرض البديل (H1) وذلك عند مستوى معنوية (0,05).

وباستخدام اختبار (Wilcoxon) حول الوسيط بمستوى معنوية ($\alpha=5\%$) عند الوسيط (03) كانت مخرجات برنامج (MINITAB) لإصدار 15 ما يلي:

اختبار فرضية الدراسة: هل توجد إمكانية لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء.

يحتوي هذا المحور على (11) سؤال خاص بالإجابة على السؤال الرئيس لهذا المحور تم تقدير المعطيات واستخراج النتائج انطلاقاً من الأخذ بعين الاعتبار قيمة الوسيط التي تساوي الثلاثة (Test of median = 3) وبالتالي كانت النتائج ممثلة في الجدول التالي :

جدول رقم (02): نتائج اختبار فرضية الدراسة وفق (Wilcoxon Signed) (Ranks Test)

الفقرات	عدد المفردات	عدد الاختبارات	اختبار Wilcoxon	الاحتمال (P)	مقدار الوسيط
01	116	85	2511,0	0,999	3,500
02	116	85	2472,5	0,998	3,500
03	116	82	2128,0	0,976	3,500
04	116	107	5511,5	1,000	4,000
05	116	107	5747,5	1,000	4,500
06	116	109	5995,0	1,000	4,500
07	116	113	6185,5	1,000	4,500

4,500	1,000	6273,0	112	116	يساعد تطبيق نظام الموازنة على اساس الأنشطة (ABB) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى التقليل من تكلفة الخدمة المقدمة.	08
4,000	1,000	5714,0	107	116	يمثل عجز نظام الموازنات التقليدي في تحديد تكلفة كل عنصر من عناصر تكلفة الخدمات المقدمة بشكل دقيق حاجزا لتبني نظام (ABB)	09
3,000	1,000	5563,0	112	116	تتوفر البلدية على كل الوسائل المادية والبشرية اللازمة لتطبيق أنظمة تكاليف متطورة (ABB).	10
4,500	1,000	6441,0	113	116	لا يوجد دعم وتشجيع من قبل إدارة البلدية بأهمية تطبيق أنظمة تكاليف متطورة (ABC) و (ABB).	11

من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات نظام (Minitab) إصدار 15.

يحتوي هذا الجدول على إحدى عشر سؤال خاص بالإجابة على السؤال الرئيس لفرضية الدراسة تم تقدير المعطيات واستخراج النتائج انطلاقاً من الأخذ بعين الاعتبار قيمة الوسيط التي تساوي الثلاثة (Test of median = 3,000) وبالتالي كانت النتائج ممتثلة في الجدول رقم (02)، إذن فقد تضمن سؤال هذه الفرضية أحد عشر فقرة تناولت جوانب مختلفة حول وجود إمكانية لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء، وقد تم اختبار هذا الفرض باستخدام اختبار (Wilcoxon Test) الخاص بالاختبارات اللاحتمالية وهذا من خلال قياس معنوية الاختلاف بين وسيط إجابات المستقيمين والوسيط الفرضي (median) لمقياس (Likert) الخماسي وهو (3).

ولقد تم تحليل واختبار هذه الفقرات إحصائياً حيث يتضح من فحص النتائج الميدانية في هذا الجدول وفق اختبار (Wilcoxon) حول الوسيط بمستوى معنوية $(\alpha=5\%)$ أن كل نتائج الاختبار تعطي قيماً للمتوسطات المحسوبة لكل فقرات المحور أكبر من قيمة الوسيط الفرضي أي $(P.Value \geq 3)$ وهذا دليل على أن هنالك دلالة معنوية بين الوسيط المحسوب والوسيط المفترض ودرجات احتمالية كلها قريبة أو مساوية للواحد حيث تراوحت قيم الاحتمال بين [0,976 - 1,000]، وبالتالي فإننا نستطيع القول وبشكل عام إن فقرات المحور تظهر أن العوامل المختلفة متوفرة من أجل قبول محتوى هذه الفرضية.

إذن بناء على النتائج السابقة فإننا عند مستوى معنوية $(\alpha=5\%)$ نقبل الفرض الصفري (H_0) المتمثل في وجود إمكانية لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة

(ABB) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء، وبالمقابل نرفض الفرض البديل (H1) والمتمثل في عدم إمكانية لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء.

نتائج الدراسة:

انطلاقاً من النتائج المتحصل عليها بعد إجراء الدراسة الميدانية أمكن الوصول إلى استنتاج النتائج النهائية التالية:

■ توجد هناك إمكانية لتطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) كأداة لمراقبة التسيير في القطاع العمومي المحلي لقياس وتقييم الأداء، وهذه الإمكانية تكون بناء على تواجد الأسباب والعوامل التالية:

- إن إتباع نظام تكاليف فعال يمكن من تحديد تكاليف الأنشطة بدقة ويمكن من الوصول إلى اتخاذ نتائج تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة.

- تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) له إمكانية قياس وتقييم الأداء ومن ثم تحسيه وذلك من خلال تحديد مراكز النشاط واختيار محركات التكلفة وهو ما يؤدي إلى تطوير العمل الإداري وتخفيض التكاليف من خلال الاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة في البلدية.

- يساعد تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في الرقابة على عناصر التكاليف وتخصيصها بشكل أدق مما يؤدي إلى التقليل من تكلفة الخدمة المقدمة.

- إن توفر البلدية على كل الوسائل المادية والبشرية اللازمة يساعدها ويدعمها على تطبيق أنظمة تكاليف متطورة (ABB).

الهوامش:

¹ - عبد الباسط احمد رضوان، اتجاهات معاصرة في الموازنات العامة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 14، العدد 01، جدة، المملكة العربية السعودية، 2000، ص ص، 124-125.

² - عبد الباسط احمد رضوان، مرجع سابق ص ص: 137-138.

³ - طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية: نظرة متكاملة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 1174

⁴ - Mazen Lamri and al, Success factors of the Use of Activity-Based Budgeting By Commercial Banks in Jordan and its role in decision making, International Journal of Accounting Research, Vol3, Issue December, Jordan, 2012, p25.

⁵ - Haluk Bangu, The Role of Activity Based Budgeting on Tar-

get Costing Practice, The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, Vol15, N°01, SuleymanDemirel University, Istanbul, Turkey, 2010, pp: 213-233. (http://sablon.sdu.edu.tr/fakulteler/iibf/dergi/files/2010_1_1_2.pdf).

⁶ - عبد الباسط احمد رضوان، اتجاهات معاصرة في الموازنات العامة، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد 14، العدد 01، جدة، المملكة العربية السعودية، 2000، ص ص: 141-143.

⁷ - Mustafa Essam, An Application of Activity-Based-Budgeting in Shared Service Departments and Its Perceived Benefits and Barriers under Low-IT Environment Conditions, Journal of Economic & Administrative Sciences, Vol21, n°01, June 2005, pp:42-72. (<http://www.aslib.co.uk/journals.htm>issn=1026-4116&volume=21issue=1).

⁸ - Hilton Ronald W, Managerial Accounting, 7th Ed, Irwin McGrawHillco, 2008, p354. (www.4shared.com/.../ManagerialAccounting_-_Ron..).

⁹ - CapusneanuSorinel and al, Implementation of Activity-Based Budgeting Method in the Economic entities from mining Industry of Romania, International Journal of Academic Research in Accounting Finance and Management Science, Vol03, n°01, January 2013, pp:26-34. (<http://www.hrmars.com/admin/pics/1409.pdf>).

¹⁰ - حماد طارق عبد العال، مرجع سابق، ص 1178.

¹¹ - Mustafa Essam, Op.Cit, p63

¹² - عبد الرحمان بكر، إمكانية تطبيق نظام الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية العلوم المصرفية، الأردن، 2007، 167-169.