

دراسة تحليلية لمفهوم وأسلوب الموازنة الصفرية مع الإشارة إلى مدى وإمكانية التطبيق في الشركات الكويتية.

د/ محمد محمود خيري*

تمهيد :

يحاول المحاسبون الأكاديميون والمهنيون - كل بطريقته - أن يحسن من الأساليب والأدوات المحاسبية المستخدمة لتحقيق الأهداف المرجوة من هذا الاستخدام . وفي مجال التخطيط وتخصيص الموارد ظهر مفهوم وأسلوب جديد أطلق عليه « الميزانية التقديرية ذات الأساس الصفري zero-Base Budgeting » أو الموازنة الصفرية ZBB كتعبير مختصر .

ولقد عرف pattillo هذا المفهوم بأنه « تقنين للإجراءات والخطوات المتعلقة بالتخطيط وتخصيص الموارد » ، ويستهدف ترشيد عملية التخصيص للوصول إلى المثالية Optimization أو إلى أقرب نقطة لها في توظيف الأموال المتاحة للمنشأة . وتشير الدلائل إلى أن أول استخدام لهذا الأسلوب الجديد كان في وزارة الزراعة الأمريكية في عام ١٩٦٢ ، غير أن هذا الاستخدام لم يحقق النتائج المرجوة منه في تلك الوزارة (١) ، ولذلك تم استبعاده بعد مرور سنة واحدة من التطبيق . وفي عام

* يعمل مدرسا بقسم المحاسبة والمراجعة بجامعة الكويت معارا من جامعة القاهرة .

- حصل على الدكتوراة من إنجلترا عام ١٩٧٦ .

من مؤلفاته :

- كتاب عن المحاسبة الادارية ١٩٧٩ .
- كتابان عن (محاسبة البنوك) في عامي ٧٩ و ٨٠ .

١٩٦٩ استطاع Pyhrr أن يطور المفهوم والأسلوب ويطبقه بنجاح في « شركة تكساس للأجهزة Texas Instruments Co. » .

وعلى ضوء ما حققه الأسلوب من نجاح قررت ولاية جورجيا الأمريكية تطبيقه عام ١٩٧٣ ، وتبعها في ذلك ولايات وأجهزة حكومية أخرى (٢) حيث اعتقد الجميع أنه حينما ضعفت العلاقة بين المدخلات والمخرجات لأي نشاط ، زادت الحاجة إلى استخدام وتطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة حيث يمكن تحقيق وفورات حقيقية في التكاليف .

وانتشر استخدام هذا الأسلوب في الشركات التجارية والصناعية في السبعينات حيث اتضح من دراسة أجرتها جمعية الإدارة الأمريكية في عام ١٩٧٧ أن هناك ٥٨ شركة أمريكية تقوم فعلاً بتطبيق الأسلوب هذا إلى جانب ٣٣ شركة أخرى تستعد لتطبيق النظام^(٣) - وتزداد الثقة لدى الشركات بأن هذا الأسلوب هو الأكثر كفاءة في تخصيص الموارد خاصة في مجالات الأنشطة المساعدة والخدمات .

ويتناول هذا البحث بالدراسة والتحليل والتقييم مفهوم الموازنة الصفريّة وذلك بغية التوصل إلى الأهداف التالية :

- (١) التعرف على الأبعاد المضافة التي يتضمنها المفهوم وتفتقر إليها المفاهيم والأساليب الأخرى المتعلقة بالتخطيط والرقابة على الموارد .
- (٢) تقييم تجارب تطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة في الشركات التجارية من خلال الدراسات المنشورة في هذا الصدد .
- (٣) اختبار مدى وإمكانية تطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة في الشركات التجارية الكويتية .

فيخصص الجزء الأول من هذا البحث لدراسة إطار مفهوم الموازنة الصفريّة ومقارنته بنظائره من المفاهيم الأخرى ، وينتهي هذا الجزء بتقويم عام لأسلوب الموازنة الصفريّة . والجزء الثاني يتناول بالدراسة نتائج تطبيق واستخدام أسلوب الموازنة الصفريّة في الشركات الأمريكية . وفي الجزء الأخير من البحث يتم مناقشة مدى وإمكانية تطبيق الأسلوب في الشركات الكويتية .

إطار مفهوم الموازنة الصفريّة

طبيعة الموازنة الصفريّة :

لا بد وأن يكون لكل نشاط تقوم به أي وحدة اقتصادية مدخلات ومخرجات ، وحيثما يمكن التعرف على العلاقة بين المدخلات والمخرجات فانه يمكن وضع المعايير Standards وقياس الأداء الفعلي والتعرف على الانحرافات في تأدية هذا النشاط . وإذا أمكن وضع المعايير هذه فإنه يمكن ضبط ورقابة تكاليف المدخلات وذلك من خلال نظم التكاليف المعيارية .

ومن جهة أخرى فإنه إذا لم يكن بالاستطاعة التعرف على المدخلات والمخرجات وإيجاد الربط بينها - فإن ثمة وسائل أخرى يمكن استخدامها . وتقليديا فان التكلفة التي يطلب تخصيصها بالموازنة كمدخلات كانت تبرر على أساس الأحداث الماضية ومقدار الانفاق في السنة أو السنوات الماضية . وتبعا لمفهوم الموازنة الصفريّة فإن طلبات تخصيص الانفاق على المدخلات يتم تبريرها على أساس مقدار المخرجات المتوقعة من النشاط . وبذلك نجد أنه بدلا من اتخاذ الأرقام المالية (للأنشطة) بالموازنة الماضية أساسا لطلب تخصيص الأرقام المالية بالموازنة المستقبلية فإن التقديرات المالية للأنشطة يجب أن تبدأ من الصفر بحيث يمكن تقييم مدخلات ومخرجات النشاط مع إعطائه ترتيب أولوية للتنفيذ على ضوء درجة اللاحاق في تنفيذ النشاط بالنسبة للأنشطة الأخرى . وتساهم المقطعات التالية في بناء الصورة عن طبيعة الموازنة الصفريّة .

' Rather than tinker endlessly with its existing budget , Texas Instruments prefers to start from base zero , view all its activities and priorities afresh , and create a new and better set of allocations for the upcoming budget year⁴ .

' Zero-Base budgeting requires every agency in state government to identify each function it performs and the personnel and cost to the taxpayers for performing that function . " ⁵

"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 " . ⁶

وبذلك يمكن القول بأن جوهر الموازنة الصفريّة تتبلور في ضرورة توضيح أسس التبرير الواكبة لطلب تخصيص الموارد للأنشطة والبرامج وما شابهها ، وتضمن

هذه الأسس : مدى تحقيق الفاعلية والكفاية ، وتحديد درجة الأولوية للنشاط أو البرنامج بالنسبة للأنشطة والبرامج الأخرى . ويجب أن يعامل أي نشاط أو برنامج يطلب له تخصيص موارد على أنه جديد حتى ولو كان النشاط قائما ومستمر في التنظيم ، وذلك حتي يتم الالتزام بتقديم المبررات المذكورة في كل مرة تعد فيها الموازنة التقديرية ، وبالتالي فانه يمكن النظر الى الأساس الموجود بالموازنة الحالية لأي نشاط أو برنامج قائم فعلا على أنه يعادل الصفر من زاوية اعداد الموازنة المستقبلية .

وأسلوب إعداد الموازنة الصفرية يشتمل على فكرة المشاركة^(٣) «Participation» من جانب المديرين بالمستويات الإدارية المختلفة بالتنظيم لوضع الأرقام التقديرية بالموازنة .

فعملية اعداد الموازنة الصفرية تبدأ من مستوى الادارة العليا بالتنظيم ، ففي هذا المستوى يتم اتخاذ مجموعة من القرارات تتضمن : قرارات بتحديد الأهداف المقترحة لكل وحدة تنظيمية ، قرارات تتضمن تحديدا للخطوط العريضة للنشاط وأخيرا قرارات تتضمن تحديدا للخطوط العريضة لمستويات الانفاق في الموازنة القادمة . ويتم توصيل هذه القرارات الى المستويات الأدنى بالتنظيم .

ومن جهة أخرى نجد أنه على المديرين في المستويات الادارية الدنيا في التنظيم أن يتقدموا ببيانات واقتراحات الى المستويات الادارية العليا بشأن : تقييم الأنشطة التي يقومون بها - اقتراح وسائل وطرق تحديد الأهداف المطلوبة - تحديد الأسعار وتحديد التكلفة للأنشطة المطلوبة ، وأخيرا التوصية باعطاء ترتيب معين لأولويات الأنشطة المطلوبة .

وعلى ضوء ما تقدمه الادارة الدنيا من بيانات واقتراحات فان المستويات الإدارية الأعلى تقوم بما يلي : مراجعة الأنشطة المتعلقة بالإدارات التنفيذية من حيث التكلفة والأولويات - اجراء التعديلات اللازمة لأولويات الأنشطة ، وأخيرا القيام بتخصيص الموارد للإدارات التنفيذية المختلفة في الموازنة المقبلة .

وبالرغم من أن الباحث يرى أن تضمين الموازنة الصفرية لفكرة ومفهوم المشاركة تعتبر خطوة إيجابية في هذا النظام فإن له بعض الاعتراضات على الكيفية التي يتم بها تطبيق المشاركة لما قد ينتج عنها من آثار سلوكية سلبية ، وهو ما سنحاول توضيحه

في موضعه خلال البحث .

الملامح الرئيسية لأسلوب الموازنة الصفريّة :

اتفق الكتاب ^(٨) على أن أسلوب الموازنة الصفريّة يتضمن مرحلتين أساسيتين :

أ - مرحلة تحليل الأنشطة المميزة والمنفصلة ووضعها في صورة « حزم قرارية » Decision Packages . وتتضمن : تحليل وتحديد الأهداف - تحديد الآثار المترتبة على عدم تنفيذ النشاط موضع التحليل - تحديد مقاييس الأداء - تحديد الإجراءات البديلة لتحقيق أهداف النشاط ، وأخيرا تحديد التكلفة والعائد لأداء النشاط .

ب - والمرحلة الثانية تتعلق بترتيب الأولويات للحزم القرارية ، وذلك حسبما تسفر عنه نتائج الدراسة باستخدام طريقة تحليل التكلفة والعائد أو باستخدام أسلوب

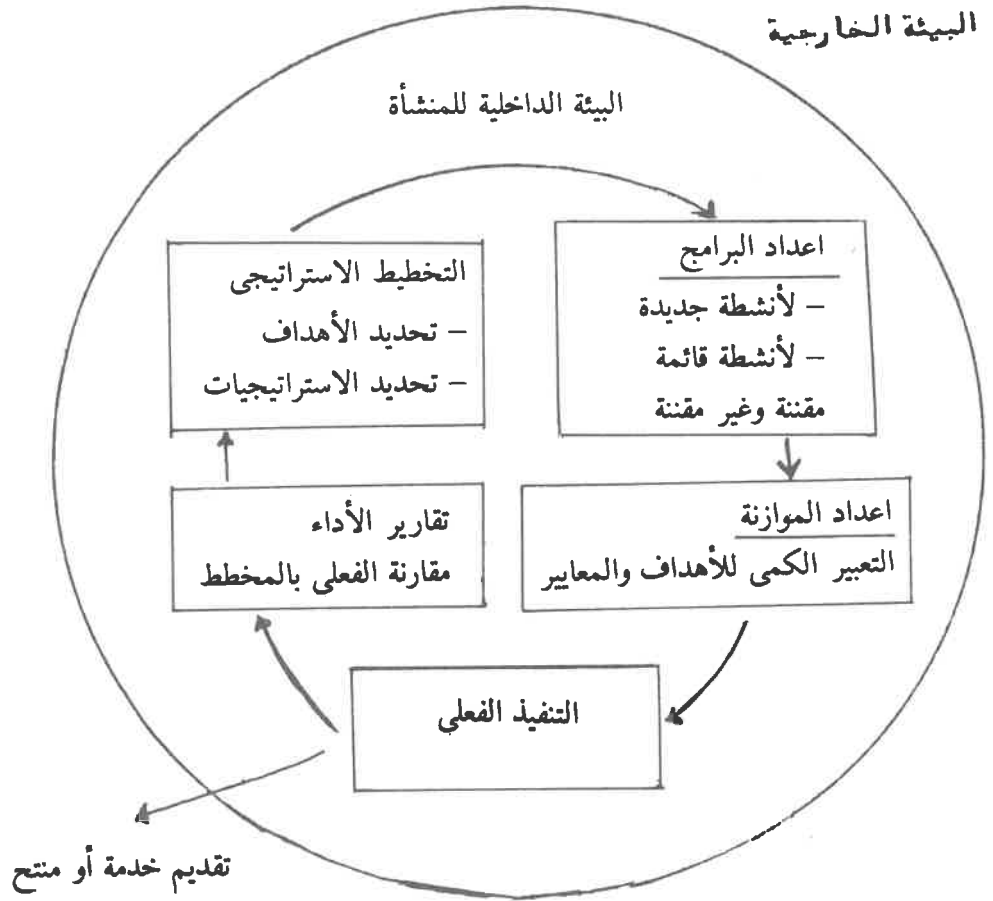
التقييم الشخصي Subjective evaluation

١/أ تحليل وتحديد الأهداف :

إن إقامة نظام فعال للموازنة الصفريّة يتطلب إعداد قائمة واضحة بأهداف الوحدة القرارية Decision Unit's objective - ولا بد أيضا من توافر المناخ الملائم والإجراءات اللازمة للتخطيط الاستراتيجي والتشغيلي . فتحديد المكان الذي تقف فيه المنشأة الآن مقارنا بالاتجاه الذي يجب أن تسير فيه مستقبلا نقطة أساسية في التخطيط الاستراتيجي حيث يتحدد الأهداف طويلة المدى التي يراد للمنشأة أن تحققها . وإذا نظرنا الى الأجل القصير ، وركزنا على الظروف الحاضرة والمستقبلية في المدى القريب ، وحاولنا وضع الاقتراحات حول الظروف التي ستسود - فأننا نكون بصدد التخطيط التشغيلي ، الذي يشمل أيضا - إلى جانب تحديد الفروض - تحديدا للأنشطة المطلوب أدائها والتي تسهم في تحقيق الأهداف المرحلية التي تؤدي في النهاية الى تحقيق الأهداف الاستراتيجية . ويتضمن التخطيط التشغيلي أيضا البعد الزمني للأداء وتفاصيل عن طبيعة وكمية المعلومات المطلوبة للأغراض الرقابية وتنمية العناصر البشرية والمادية .

ويربط Dean and Cowen بين نظام الموازنة الصفريّة ونظام التخطيط والرقابة الادارية فيقولان إن الموازنة الصفريّة اكتسبت قوتها في السنوات الأخيرة بسبب إثبات فاعليتها في عملية الدمج بين الوظائف الإدارية للتخطيط والرقابة من جهة ، وبين

تقييم الأداء من جهة أخرى . فنظام الموازنة الصفريية يحقق الاندماج بين هذه الوظائف . ويلعب دورا هاما وحيويا في نظم الرقابة الادارية Management Control system هذا الدور يعبر عنه في الشكل التالي :



Dean and Cowen, opcit. P. 74.

المصدر :

٢/ أ تحليل وتحديد الهيكل التنظيمي اللازم لتحقيق الأهداف :

يتطلب أسلوب الموازنة الصفريية رسما دقيقا لحدود « الوحدة القرارية » بارضاء التنظيم^(٩) . والوحدة القرارية هي تلك الخلية من النشاط المميز الذي يمكن تحليله

وتحديدته وتعرفه عند مستويات مختلفة من الجهد ، والذي يتأثر بالقرارات الادارية التي يصدرها المدير المسئول عن الأداء للوحدة . ويمكن من هذه الزاوية تقسيم الأنشطة الادارية بالتنظيم الى أربع مجموعات : أنشطة تتعلق بالادارة العامة Administration ، أنشطة تتعلق بالنواحي التجارية Commercial ، أنشطة تتعلق بالنواحي الفنية Technical ، وأخيرا أنشطة تتعلق بالنواحي الانتاجية Production .

وسنجد الوحدات القرارية في مستوى الادارة العليا تركز جل وقتها بصفة عامة لمزاولة كل هذه الأنواع من الأنشطة ، فكل نشاط منها يسهم بطريقة أو بأخرى في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنشأة .

والهيكل التنظيمي الذي يؤدي الى تحقيق الاهداف المرجوة في ظل نظام الموازنة الصفرية ، لا بد وأن يتبع الخريطة التنظيمية للشركة ولا يختلف عنها (١٠) . والخريطة التنظيمية لا بد وأن تعبر تعبيراً صادقا عن خطوط السلطة والمسئولية الفعلية التي تزاوّل في التنظيم . وكما سبق أن أشرنا أن جوهر اسلوب الموازنة يتطلب من المدير أن يبرر لرئيسه طلب تخصيص الموارد التي يحتاجها لأداء المهام الملقاه على عاتقه ، فإذا كانت هذه المهام والواجبات قد حددت بطريقة دقيقة وقاطعة ومفهومة ومتعارف عليها بين الرئيس والمرءوس فإن اسلوب الموازنة الصفرية يكون قد توافر له عوامل النجاح والفعالية ، والعكس صحيح أيضا .

وبصفة عامة توجد أكثر من طريقة لتحديد « الوحدة القرارية » لكل نوع من أنواع النشاط والوظائف . فمثلا يمكن أن تتمثل الوحدة القرارية في مركز تكلفة ، ويمكن أيضا أن تتمثل الوحدة القرارية في مجموعة من الأفراد يؤدون نشاطا متجانسا في التنظيم مثل مجموعة الأفراد المحاسبين ، أو قد تتمثل الوحدة في مشروع Project مثل مشروع البحث والتطوير ، أو قد تتمثل في مجموعة خدمات مقدمة أو مجموعة خدمات مستفاداة مثل خدمات الحاسب الآلي أو الخدمات القانونية . فكل وحدة من هذه الوحدات أو هي كلها تصلح لأن تكون وحدة قرارية مناسبة للأنشطة المختلفة بالتنظيم ، ويجب أن تستخدم في نظام الموازنة الصفرية .

ونخلص إلى أن هيكل تنفيذ نظام الموازنة الصفرية يعتمد جزئيا على التعرف على :
(١) الوحدات القرارية بالمنشأة ، (٢) الهيكل الهرمي للمديرين الذين سيشترون في

عملية ترتيب الحزم القرارية . ويشترط أن يتطابق هذا الهيكل الهرمي مع الخطوط الموضحة بالخريطة التنظيمية للمنشأة من حيث السلطة والمسئولية .

٣/١ تحديد وتكوين الحزم القرارية :

يشير الفكر المحاسبي الى وجود اتفاق بين الكتاب ^(١١) بأن تكوين الحزم القرارية يعتبر ركنا أساسيا من أركان نظام الموازنة الصفرية . وعبر Pyhrr عن الحزمة القرارية بقوله « إن الحزمة القرارية هي مستند Document يحدد ويعرف ويصف نشاطا محددا بطريقة تمكن الادارة من : تقييم النشاط وترتيبه (من حيث الأولوية) بالنسبة للأنشطة الأخرى المتنافسة معه على الموارد المالية المحدودة ، التقرير عما اذا كانت الادارة توافق أم لا توافق عليه . وقام Anderson باضافة أبعاد أخرى في تعريفه للحزمة القرارية ، فأشار إلى أن « الحزمة القرارية » هي « تلخيص » يحتوي عادة على بيان : نتائج الأعمال المتوقعة ، الغرض من النشاط ، تكلفته ، الأفراد المطلوب توافرهم لأدائه ، مقاييس الأداء ، التصرفات البديلة ، وأخيرا تقييم النشاط - من وجهة نظر المنشأة ككل - لتحديد المنافع التي ستعود على المنشأة من تنفيذ النشاط والآثار المترتبة على عدم تنفيذه ^(١٢) . ويتفق Pattillo مع هذا الرأي الأخير في تحديده لمضمون الحزمة القرارية . فاقترح أن تتضمن الحزمة القرارية تفاصيل عن ^(١٣) :

- * وصف للوظيفة أو النشاط .
- * الهدف (أو الأهداف) من الوظيفة أو النشاط .
- * تحديد مقاييس محددة لقياس الإنجاز .
- * تحديد المنافع التي ستعود على المنشأة من تخصيص الموارد لتنفيذ النشاط .
- * النتائج المترتبة على عدم تخصيص الموارد اللازمة لهذا النشاط .
- * التكاليف المقدرة للحزمة القرارية .
- * البدائل المتاحة من الطرق المختلفة لأداء نفس النشاط .

ويقتضي الأمر الفصل بين نوعين من الحزم القرارية : حزم البدائل المتعارضة Mutually Exclusive Packages وهي التي تتضمن تحديدا لبدائل الطرق المختلفة لأداء نفس النشاط (ويتم ترتيب البدائل ترتيبا تنازليا طبقا لنتائج تحليل التكلفة / العائد . وبذلك يتم اختيار أحسن حزمة بديلة وتستبعد الحزم البديلة المرفوضة) . والنوع الآخر من الحزم هو حزم قرارات الاضافة Incremental Packages وهي

تحدد المستويات المتتابة المتزايدة ، الجهد في نفس النشاط وما يقابل كل مستوى مضاف من زيادة في المبالغ المطلوب تخصيصها .

ويختلف عدد وطبيعة الحزم القرارية من نشاط لآخر، فقد أوضحت دراسة ^(١٤) قام بها Brueningsen أن عدد الحزم القرارية بإحدى المدارس الأمريكية بلغت ١٥٠ حزمة ، وفي دراسة أخرى ^(١٥) وجد كل من Minnier and Hermanson أن موازنة ولاية جورجيا الأمريكية تتضمن ١١٠٠٠ حزمة قرارية ، ومن البديهي أن المنظمات الكبرى تتضمن موازاناتها الآلاف من الحزم القرارية مما قد يسبب مشكلة في التطبيق العملي لنظام الموازنة الصفرية وما يستدعي استخدام الحاسب الآلي في هذه العملية .

ومن زاوية أخرى فإن Anderson يرى أنه عند تكوين الحزم القرارية التي تتناول جزئيات النشاط فإنه لا يجب بأي حال من الأحوال أن يقل عدد الأفراد اللازمين لتنفيذ النشاط في الحزمة عن شخص واحد (وتكلفته) ^(١٦) ، حيث اذا اشترك رجل واحد في تنفيذ نشاطين في حزمتين مختلفتين فإن هذا قد يؤدي الى تعطيل عملية المفاضلة بين البدائل والتي قد تتطلب استبعاد إحدى هاتين الحزمتين والاكتفاء بتنفيذ نشاط واحد .

ويمكن النظر الى الحزم القرارية المضافة (Incremental Packages) على أنها مرحلة تالية لوضع الحزم القرارية للبدائل المتعارضة (Mutually Exclusive Packages) فبعد أن يتم اختيار الحزمة القرارية لأفضل بديل فإن المهمة التالية هي التعرف على المستويات المتزايدة من الجهود اللازمة لأداء الوظيفة أو النشاط لتحقيق الأهداف المطلوبة . لذلك فإن نظام الموازنة الصفرية يتضمن عملية اختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتعارضة لطرق تنفيذ النشاط ثم عملية اختيار مستوى الجهد من بين مستويات الجهد البديلة لتحقيق أهداف النشاط ، والمثال التالي يوضح هذه النقطة :

إذا فرضنا أن الهدف العام للوحدة الطبية بإحدى الشركات الصناعية هو تقديم اسعافات أولية للعاملين بالشركة - فإن أول مستوى للجهد الذي يمكن أن تقدمه الوحدة لتحقيق الهدف هو مجرد إعداد وتقديم المعدات والمواد والأدوات اللازمة للإسعاف الأولي ليستخدمها العامل بنفسه ، فإذا اعتبرنا أن هذا المستوى غير مقبول لتحقيق الهدف فإن المستوى الثاني للجهد قد يتضمن تعيين موظف متمرن على الإسعافات

الأولية يخصص كل وقته لهذا العمل . أيضا قد يعتبر هذا المستوى الثاني غير مرض لتحقيق الهدف ، لأن المعدات - مثلا - غير كافية أو أن التمريض الذي يقدم ليس على مستوى الخبرة المطلوبة لاسعاف الجرحى ، ومن ناحية أخرى قد ينظر الى هذا المستوى الثاني من الجهد على أنه يمثل الحد الأدنى من الخدمة والذي يمكن قبوله حيث يتوافر فيه عنصران أساسيان هما المعدات والتمريض . فاذا أردنا التحسين وانتقلنا الى المستوى الثالث للجهد فسنجد أنه يلزم زيادة المعدات والأدوات والأفراد العاملين بالوحدة الطبية لتحقيق مستوى خدمة أفضل من مجرد الحد الأدنى ، وقد يؤدي هذا إلى تحقيق الهدف الذي تبتغيه الإدارة . أما المستوى الرابع والمستوى الخامس من الجهد فهو يتمثل في زيادة واطافة في مستوى الخدمة التي تقدم عن الحد المقبول لتحقيق الهدف الأصلي - فمثلا يمكن إلحاق طبيب وممرضة محترفة بالوحدة لتقديم الخدمات الطبية للعاملين وعائلاتهم .

وكل حزمة قرارية في هذه السلسلة (من الحزم القرارية) تمثل : مستوى للزيادة المضافة للإنفاق على الأفراد . التسهيلات والمعدات . وكل حزمة قرارية تضاف تقريبا أكثر من الوصول إلى الهدف ، أو تجعلنا نتجاوزه . هذا عن الحزم القرارية المضافة ، أما الحزم القرارية للبدائل المتعارضة فيمكن النظر إليها في مثالنا أعلاه على أنها تتمثل في البدائل التالية : البديل الأول - وجود وحدة طبية بالشركة تقدم الخدمة لموظفي الشركة فقط ، البديل الثاني - الاتفاق مع مستشفى أو عيادة خارجية لتقديم الخدمة الطبية للعاملين بالشركة ، والبديل الثالث - لا تقدم الشركة أي خدمة طبية على الإطلاق وتكتفي بالاستفادة بتسهيلات الدولة ولاستعانة بجهاز الإسعاف العام (ولقد افترضنا في المثال السابق أنه تمت دراسة هذه البدائل وتم إختيار البديل الأول) .

بعد انتهاء عمليات تحديد الأهداف ، الهيكل التنظيمي وتكوين الحزم القرارية تبدأ المرحلة الثانية (ب) في أسلوب الموازنة الصفريّة والتي تتلخص في نقطتين : ترتيب أولويات الحزم القرارية ثم تخصيص الموارد المالية للحزم . وفيما يلي تحليل لكل من هاتين النقطتين .

١/ ب ترتيب أولويات الحزم القرارية :

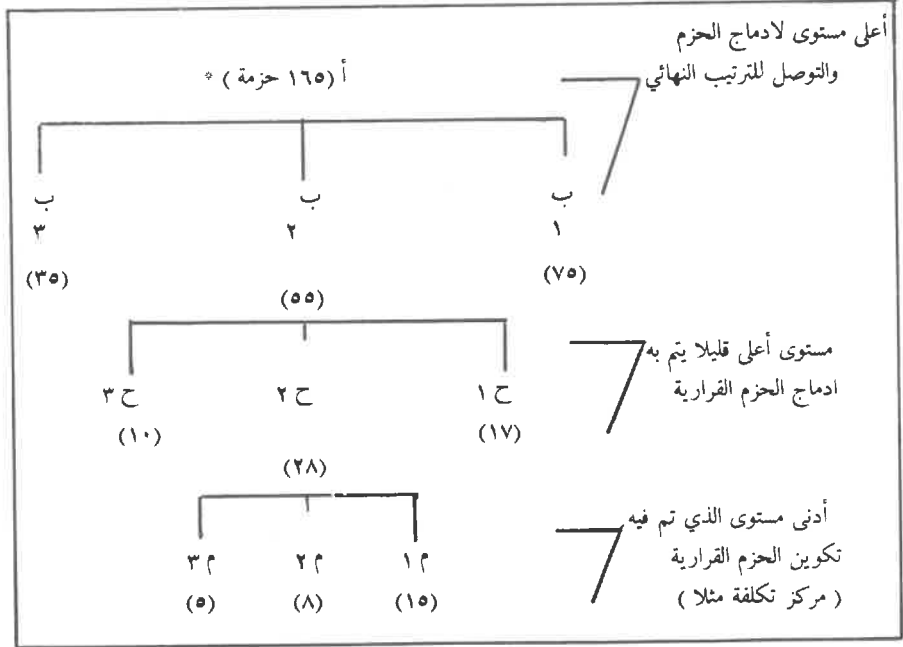
أحد معالم أسلوب الموازنة الصفريّة هو التركيز على ترتيب البدائل تنازليا حسب قيمة العائد الذي يحققه كل بديل للمنشأة . هذا التركيز يسمح للمنشأة بتخصيص

مواردها المحددة حسب درجة الأهمية المدركة للأنشطة في تحقيقها لأهداف التنظيم .
وترتيب البدائل يمكن المنشأة من التدرج والتسلسل في عملية تخصيص الموارد بحيث
يحقق للشركة أكبر قدر ممكن من السيطرة على مواردها .

وتبدأ عملية الترتيب عند أسفل مستوى تنظيمي في الشركة حيثما تم تكوين
الحزم القرارية - فيقوم مدير الوحدة القرارية بترتيب لحزمه القرارية التي كونها لنشاطه .
هذه العملية - من الناحية النظرية - قد تجبر المدير الى الالتزام بينود الموازنة ، وبذلك
يكون قد بنى أساسا جيدا لتقييم درجة فاعلية الأداء في المستقبل . وميزة أخرى
تحققها عملية الترتيب هي الأخذ في الاعتبار درجة أهمية كل نشاط (مقارنا بباقي
الأنشطة) في تحقيق الأهداف بالتنظيم .

وتنتقل الحزم القرارية التي تم ترتيبها الى الوحدة التنظيمية التي تعلوها في المستوى
الاداري والتنظيمي بالمنشأة . وهناك يتم ادماج هذه الحزم القرارية مع مثيلاتها المنافسة
لها في الموارد تمهيدا لاعادة النظر في كل الحزم القرارية واعادة ترتيبها عند هذا المستوى
من التنظيم ، ويؤخذ في الاعتبار عند الترتيب في هذا المستوى الأهداف التنظيمية
الأكثر اتساعا من تلك الأهداف التي تم على ضوءها ترتيب الحزم القرارية في المستوى
التنظيمي الأدنى .

ويتم على نفس النسق ويتكرر انتقال الحزم القرارية المرتبة من مستوى تنظيمي
الى مستوى آخر أعلى لاعادة النظر واعادة الترتيب حتى تصل في النهاية الى ترتيب
أخير عند أعلى مستوى بالتنظيم ، وفيه ترتب الحزم القرارية حسب درجة أهمية
النشاط بالنسبة للمنشأة ككل . هذا الترتيب الأخير يمثل المعيار الذي سيتم على أساسه
تخصيص الموارد المالية المتاحة للتنظيم ، وبالتالي وضع الموازنة في صورتها النهائية .
ويلاحظ أن عملية التوحيد وإعادة الترتيب للحزم القرارية يتم على ضوء أهداف
تنظيمية متزايدة الأبعاد كلما ارتفعنا درجة في المستوى التنظيمي ، ويقوم بعملية التوحيد
وإعادة الترتيب - عادة - لجنة تضم كل المديرين في هذا المستوى التنظيمي الذي يتم
إدماج وإعادة ترتيب حزمه القرارية ، ويرأسها أحد المديرين بالمستوى التنظيمي الأعلى
مباشرة من ذلك المستوى الذي يضم أعضاء اللجنة ، وذلك كما يتضح في الشكل
التالي :



* الأرقام بين الأقواس تمثل عدد الحزم القرارية التي تتجمع لدى المدير عند هذا المستوى .

Pyhrr, (1973). op. cit., P. 16.

المصدر : مأخوذ بتصرف من :

يتبين من الشكل أن هناك ثلاثة مديرين في أدنى مستوى للتنظيم (م ١ ، م ٢ ، م ٣) وهم يقومون بتكوين الحزم القرارية وترتيبها ويقدمونها لرئيسهم في المستوى التنظيمي التالي وهو المدير ح ٢ ، الذي يقوم بدوره بادماج الحزم القرارية التي تجمعت لديه وعددها (١٥ + ٨ + ٥) ٢٨ ويعيد ترتيبها بالمشاركة مع المديرين م ١ ، م ٢ ، م ٣ .

وتعاد هذه العملية عند المستوى التنظيمي ح . بجميع وحداته . وبعد رفع الحزم القرارية من هذا المستوى (ح) إلى المستوى الأعلى منه (ب) يقوم المدير ب ٢ بادماج واعادة ترتيب الحزم القرارية البالغ عددها ٥٥ حزمة بالمشاركة مع المديرين ح ١ ، ح ٢ ، ح ٣ . وتتكرر عمليات الدمج والترتيب حتى تصل إلى الترتيب النهائي للحزم القرارية عند قمة التنظيم ، وعنده يتم ترتيب الحزم ، بحيث تكون الحزم الأعظم أهمية في قمة الترتيب وأقلها أهمية في قاع الترتيب ، بحيث يمكن التعرف بسهولة

على الحزمة القرارية الحديثة التي يمكن استبعادها (بعد الدراسة) إذا لم تكف الموارد المالية المتاحة للتمويل ، أو تضاف إذا سمحت الموارد المالية بتمويلها .

وجدير بالذكر أن عملية الإدماج وإعادة الترتيب تتزايد في التعقيد كلما صعدنا في التنظيم إلى المستويات الأعلى . فليس من المتصور مثلاً أن تقوم الإدارة العليا بإحدى الشركات الكبرى بإعادة ترتيب ومراجعة عشرة أو عشرين ألفاً من الحزم القرارية في وقت محدود بالضرورة ، وتغلبا على هذه المشكلة اقترح pyhrr بأن تجري عملية تخصيص لعدد الحزم القرارية عند كل مستوى من المستويات التنظيمية باستخدام فكرة « نقطة القطع Cutoff Point » وبالتالي يتم تخصيص الموارد لعدد من الحزم القرارية عند المستويات الأدنى ، ولا يرفع إلى المستوى الأعلى إلا عدد محدود من الحزم القرارية التي تستدعي إنتباه واهتمام مستويات الإدارة العليا .

٢/ ب تخصيص الموارد المالية :

بعد اقرار الترتيب النهائي للحزم القرارية المختلفة للتنظيم ككل ، وبعد تقدير وحصر كمية الموارد المنتظر توافرها خلال العام المالي المقبل ، فإن عملية التخصيص ستكون ممكنة وبسهولة . فيتم تجميع المبالغ المطلوبة لتمويل الحزم القرارية بدءاً بتلك الحزم في قمة الترتيب ، ونظراً لضعف حزمها قرارية حتى نصل إلى المبلغ الذي يتساوى مع قيمة الموارد المتاحة ، فإذا فرضنا أن قيمة الموارد المنتظر إتاحتها للمنشأة خلال العام المقبل ١٠٠٠٠٠٠ دينار وأن الحزم القرارية كما يلي :

الحزمة	ترتيب الأولوية	المبلغ المطلوب لتمويلها
الحزمة القرارية أ	الأولى	٦٢٠٠٠
الحزمة القرارية ب	الثانية	٢٠٠٠٠
الحزمة القرارية ج	الثالثة	١٨٠٠٠
الحزمة القرارية د	الرابعة	١٠٠٠٠
الحزمة القرارية هـ	الخامسة	٥٠٠٠

فإن الموارد تكفي لتمويل الحزم القرارية أ ، ب ، ج فقط والتي يتساوى إجمالي المبالغ المطلوبة لتمويلها مع قيمة الموارد المتاحة للتنظيم . وإذا حدث أثناء العام المالي

المقبل أن زيدت الموارد أو نقصت فإنه يجب إعادة النظر في الحزم القرارية لتحديد : -
هل يتطلب الأمر إعادة ترتيب الحزم ؟ (كما في حالة أن الفروض الموضوعة عند
التقدير لم تكن دقيقة) ، هل يجب قبول حزم قرارية أخرى جديدة ؟ كما في حالة
توافر موارد إضافية قدرها مثلاً ١٠.٠٠٠ دينار فإننا في هذه الحالة قد نقبل تمويل
الحزمة القرارية (د) ، أم هل يجب إعادة النظر في الحزم القرارية الجاري تنفيذها
بغرض تقرير إنهاؤها أو الاستمرار فيها ؟

مقارنة مفهوم الموازنة الصفرية

بعض المفاهيم المتعلقة بتخصيص الموارد والرقابة عليها

قد يرى البعض أنه ليس هناك فرق بين مفهوم الموازنة الصفرية والمفاهيم المختلفة
لتخصيص الموارد ، ويرى البعض أن هناك فروقا جوهرية . وفي الفقرات التالية من
البحث سيتناول الباحث بالدراسة والتحليل مفهوم الموازنة الصفرية في علاقته بكل
من مفهوم الموازنة التقليدية ومفهوم موازنة البرامج ومفهوم الإدارة بالأهداف وغيرها
من المفاهيم المتعلقة بتخطيط الموارد والرقابة عليها .

مفهوم الموازنة الصفرية ومفهوم الموازنة التقليدية :

(Zero-Base Budgeting and Incremental Budgeting) .

في قطاع الأعمال تبدأ دورة الإعداد للميزانية التقديرية التقليدية بعملية تخطيطية
تتضمن تحديد الأهداف ، ووضع السياسات والبرامج الرئيسية للنشاط . وبلي ذلك
مرحلة تكوين الجداول التقليدية للموازنة بالتنبؤ - عادة - بالإيرادات (المبيعات)
ثم وعلى ضوء المخزون وسياسة التخزين يتم تحديد أرقام الإنتاج وما يتعلق به من
تكاليف لعناصر الإنتاج من مواد وعمالة ومصروفات مباشرة مستخدمين في ذلك
بيانات مستقاة من نظم التكاليف المحددة مقدما . وموازنة النشاط الصناعي هذه
تستخدم كأساس للرقابة على تلك الأنشطة المتعلقة مباشرة بالمخرجات النهائية في
المنشأة . فإذا خرجنا من مجال النشاط الإنتاجي المقنن إلى غيره من مجالات أخرى
مثل الخدمات الإنتاجية ، التسويقية ، والإدارية والاستشارية فسوف نجد أن مسألة
وضع وتحديد معايير محددة - في هذه المجالات من الأنشطة - مسألة معقدة وصعبة
التمثيل ، ذلك لأن ناتج Output هذه الأنشطة لا يرتبط مباشرة بوحدات أو حجم
الناتج النهائي . لذلك فقد جرى العرف على التوصل إلى القيم التقديرية لهذه المجالات

من الأنشطة باستخدام أرقام الموازنة الجارية والماضية ، مع الأخذ في الاعتبار التغيرات (الإضافات) المتوقعة . ويطلق على هذه الطريقة مدخل الموازنة المتزايدة Incremental Budget.

ونخلص من هذا أن الموازنة التقليدية في المنشآت التجارية والصناعية تتناول نوعين من الأنشطة : النوع الأول يستخدم نظم التكاليف في إعداد موازنته ، والنوع الآخر يستخدم فكرة الموازنة المتزايدة في إعداد تقديراته .

ومدخل التزايد في الموازنة لا يشجع ولا ينمي عناصر الكفاية ^(١٧) efficiency ؛ ذلك لأنه لا يتطلب من المديرين القيام بمراجعة أو حتى تحرير طلباتهم واقتراحاتهم بالموازنة . بل يعتمد المديرون على فكرة أن مجرد ادراج مبالغ للبند التي يطلبونها بالموازنة الجارية كاف في حد ذاته لتحرير طلباتهم بالموازنة القادمة . وكلنا يعلم أن عناصر عدم الكفاية يمكن أن تكون متوافرة في الإنفاق بالموازنة الحالية ، وبالتالي فلو سمحنا باستمرارية هذا النظام فكأننا نسمح لعناصر عدم الكفاية هذه بأن تنتقل من سنة لأخرى مع كل تقدير بالموازنة . ومن مساوي هذا المدخل التقليدي للموازنة أيضا - عدم توافر المعلومات التي تمكن المستويات الإدارية المختلفة من الحكم على مدى امكانية تقليص مستويات الإنفاق أو حذف النشاط كلية وما يتعلق به من إنفاق . فإذا انتقلنا الآن الى الموازنة الصفريّة فاننا سنجد أنها وجدت لكي تتغلب على عناصر عدم الكفاية هذه في مجالات الأنشطة المتعلقة بالخدمات الإنتاجية ، التسويقية والادارية ^(١٨) . فإن أسلوب الموازنة الصفريّة - كما رأينا في الصفحات السابقة - يبدأ في تقييم النشاط من الصفر ، ولا يكون مهرا إلا إذا أظهرت الدراسة - باستخدام تحليل التكلفة والعائد - أن العائد يتفق مع الأهداف الموضوعه ولا يتم تخصيص الموارد إلا طبقا للأولويات على مستوى المنشأة ككل .

الموازنة الصفريّة وموازنة البرامج :

(Zero-Base Budgeting and planning - programming Budgeting)

ينظر إلى نظام موازنة البرامج على أنه أول نظام تخطيطي متكامل يتعلق بالموازنة يطبق في الحكومة الفيدرالية الأمريكية ، وقد استخدم أول مرة في وزارة الدفاع الأمريكية عام ١٩٦١ وامتد بعد ذلك التطبيق ليشمل وكالات حكومية أخرى في

عام ١٩٦٥ ، ومن بعدها امتد التطبيق ليشمل وحدات من قطاع الأعمال التجارية والصناعية .

ونظام موازنة البرامج صمم بحيث يتضمن إجراءات مقننة تمكن من التعرف على أحسن البدائل بين البرامج المختلفة المتنافسة المقترحة لتحقيق هدف معين لتضمينه بالموازنة المستقبلية ^(١١) . ولقد استحدث هذا النظام لكي يخدم بصفة أساسية قرارات التحليل الاقتصادي الكلي Macro Economic Analysis المتعلقة بالسياسات والنتائج القومي ، ولم يصمم للدخول في تفاصيل البرامج والخطط لذلك فإن النظام يرتبط مباشرة بالتخطيط الصناعي طويل الأجل .

وتبدأ عملية إعداد موازنة البرامج بتحديد الباعث على اقتراح البرنامج وتحديد ما إذا كان هذا الباعث مصدره سياسة عليا أم تشريع (على مستوى الدولة) وكذلك تحديد مدى الحاجة الى تنفيذ البرنامج المقترح . والخطوة التالية في هذا النظام هي تحديد الأهداف التي يرجى تحقيقها من وراء تنفيذ البرنامج وتحديد النتائج المتوقعة الوصول إليها . وبعدها يتم تعرف وتحديد البدائل التي تحقق نفس الأهداف والنتائج المتوقعة ويتم دراستها لاختيار أحسنها على ضوء اقتصاديات كل بديل ، مع الأخذ في الاعتبار العوامل غير الكمية مثل العوامل السياسية والاجتماعية التي يمكن أن تتأثر أو تؤثر على عملية الاختيار بين البدائل ، وتختتم العملية بمحاولة وضع برنامج عمل تنفيذي يتضمن تحديد خطوات التنفيذ ومواعيدها وتكاليفها ^(١٢) .

وقد يختلط الأمر على البعض ويعتقد أن الموازنة الصفرية صورة أخرى لموازنة البرامج ، ولكن المدقق يجد خلافا جوهريا بينهما . فأوجه التشابه بينهما تركز في أن كليهما يهتم بتحديد الأهداف ، تحديد البرامج ، تحديد البدائل ، تقييم البدائل ، ثم اختيار أحسن بديل . ولكن أوجه الخلاف بينهما متعددة وتتمثل في :

أولا : ان التركيز والاهتمام في نظام موازنة البرامج بصفة عامة يكون على النشاط الكلي للاقتصاد وما يتعلق به من سياسات اقتصادية تؤثر على الانتاج والنتائج القومي (Macro) ، بينما محور التركيز والاهتمام في أسلوب الموازنة الصفرية يكون بصفة عامة على النشاط الجزئي - أي نشاط الوحدة الاقتصادية (Micro) ^(١٣) .

ثانيا : كلاهما يتضمن عملية التخطيط ، ولكن درجة الاهتمام بالبعد الزمني للتخطيط في كل منهما يختلف ، فبينما يزيد اهتمام نظام موازنة البرامج بالتخطيط الاستراتيجي طويل الأجل نجد الموازنة الصفرية تعطي اهتماما أكبر للتخطيط قصير الأجل .

ثالثا : اتجاه خطوط الاتصال في كل منهما مختلف - فبينما في نظام موازنة البرامج يكون اتجاه خطوط الاتصال من أعلى لأسفل Top down تكون خطوط الاتصال في ظل نظام الموازنة الصفرية من أسفل إلى أعلى Bottom-up ، ففي ظل نظام موازنة البرامج تتم عملية التخطيط ووضع البرامج في مستويات الإدارة العليا ، وبعد اقرارها يتم توصيلها للمستويات التنظيمية الدنيا للتنفيذ . أما في ظل أسلوب الموازنة الصفرية فإن عملية اقتراح ووضع البرامج تبدأ من المستويات الدنيا في التنظيم وتصعد إلى أعلى للدراسة والتقييم والتصديق ، وبالتالي فإن أسلوب الموازنة الصفرية ، يراعي بعض الجوانب السلوكية من هذه الزاوية .

رابعا : درجة تحقيق الفاعلية في تخصيص الموارد تختلف في ظل النظامين ، فنظام الموازنة الصفرية يسمح بتقييم تأثير مستويات الإنفاق على كل برنامج على حدة لتحديد درجة وترتيب الأولوية بين البرامج المختلفة وبين مستويات النشاط في البرنامج الواحد ، وبذلك يتحقق جانب المقارنة التفضيلية والدقيقة لكل فروع النشاط قبل عملية التخصيص للموارد ، وهذا يؤدي إلى زيادة فاعلية التخصيص ، ولا يوجد ما يقابل هذا الإجراء في نظام موازنة البرامج .

خامسا : بينما يركز نظام موازنة البرامج على البرامج الجديدة (أو على الزيادة الجوهرية في البرامج القائمة) ، فإننا نجد أن أسلوب الموازنة الصفرية يركز على كل البرامج الجديدة والقائمة - فيتم تقييم البرامج جميعا بدءاً من نقطة الصفر (يتساوى في هذا البرنامج الجديد والبرنامج القائم) .

ويرى Pyhrr أن نظام موازنة البرامج يكمل نظام الموازنة الصفرية ، فالأول يهتم بالتخطيط طويل الأجل وبدون الدخول في التفاصيل ، والثاني يكمله في الاهتمام بالتخطيط قصير الأجل والدخول في تفاصيل الأنشطة المحققة للأهداف . لذلك

يقترح Pyhrr التزاوج بين النظامين للحصول على ناتج فعال في عملية تخصيص الموارد على الوجه التالي (٧) :

أ - نظام موازنة البرامج يحدد الأهداف العريضة ونظام الموازنة الصفرية يتولى تحديد تفاصيل الطريقة التي يمكن بها تحقيق الأهداف .

ب - نظام موازنة البرامج يحدد البرامج ونظام الموازنة الصفرية يتولى التقييم التفصيلي للسياسات والبدائل في كل وحدة نشاط داخل كل برنامج ،

ج - يخلو نظام موازنة البرامج من توفير أداة يمكن للمدير استخدامها لتقييم الانجاز والعمليات ، لذلك فنظام الموازنة الصفرية يكمله ويوفر هذه الأداة والتي تمكن الإدارة من التعرف على أكثر الطرق فاعلية في تحقيق وانجاز الأهداف المرجوة من كل نشاط داخل كل برنامج ،

د - وأخيرا يخلو نظام موازنة البرامج من الوسيلة التي تعبر المديرين على التقييم التفصيلي لعناصر الكفاية والفاعلية لكل الخطط والبرامج والموازنات ، لذلك فإن نظام الموازنة الصفرية يكمله بتوفير هذه الوسيلة .

وعموما فإن نظام موازنة البرامج يمدنا بأداة تتعلق بالاقتصاد الكلي ، وتستخدم في التوصل إلى القرارات المركزية عن السياسات الرئيسية والتخصيص الكلي (الاجمالي) للموارد ، ونظام الموازنة الصفرية يمدنا بأداة متعلقة بالوحدات الاقتصادية الجزئية تستخدم في ترجمة هذه السياسات والأهداف الرئيسية إلى خطط واجراءات عملية فعالة ، وتمكن المديرين من تقييم تأثير كل مستوى من المستويات للمبالغ المخصصة في البرامج الكلية والأنشطة الجزئية بحيث يمكن في النهاية إجراء عملية التخصيص للموارد المحدودة بفاعلية أكبر .

الموازنة الصفرية والإدارة بالأهداف :

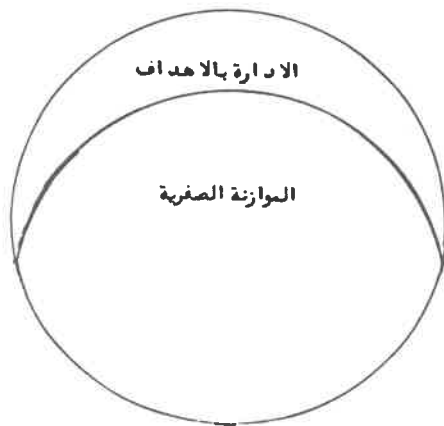
(Zero-Base Budgeting and Management by objectives).

يقول البعض أن الادارة بالأهداف هي مطلب أساسي لنظام الموازنة الصفرية (٨) . ولكن اذا دققنا النظر في خصائص نظام الادارة بالأهداف فسوف يتضح لنا أن الأمر بخلاف ذلك . فالإدارة بالأهداف نظام رسمي ، ينبغي على المدير بمقتضاه أن ينفذ أنشطة معينة لتحقيق أهداف معينة ، وأن قوام الإدارة بالأهداف تتضمن النقاط

التالية : (أ) يناقش الرئيس مرعوسه فيما حدده الأخير من وصف لنشاط وظيفته ،
 (ب) يوافق الرئيس والمرعوس على أهداف قصيرة الأجل للأداء يجب تحقيقها ،
 (ج) يناقش الرئيس والمرعوس دوريا مدى التقدم في الأداء لتحقيق الأهداف ،
 (د) يوافق الرئيس والمرعوس على قائمة بالنقاط Checkpoints List تستخدم في
 عملية قياس مدى التقدم في الأداء (هـ) وأخيرا في نهاية فترة محددة يناقش الرئيس
 مرعوسه في التقييم الذي توصل إليه الرئيس للإنجاز ، والجهد الذي قام به المرعوس .

من ذلك يتبين أن نظام الإدارة بالأهداف أوسع وأشمل وأعم من نظام الموازنة
 الصفرية ، حيث يمكن النظر دائما وبصفه عامة إلى أن الرقابة بالميزانيات التقديرية
 ومن زاوية معينة هي إحدى أجزاء نظام الإدارة بالأهداف . ومن نقاط الاختلاف
 بين النظامين أن نظام الإدارة بالأهداف يمكن أن يتضمن تقييما لأداء مرعوس في
 أنشطة لا تدخل ضمن دائرة الأنشطة التي تتضمنها الموازنة الصفرية - فثلا قد يتضمن
 نظام الإدارة بالأهداف تقييم انجاز أداء مرؤس لتحقيق أهداف غير مالية مثل
 إتجاهات العاملين Employee Attitude ، المسؤولية الاجتماعية . . . الخ .

ويرى الباحث أنه لا يوجد تعارض بين نظامي الإدارة بالأهداف والموازنة
 الصفرية ، وأن العلاقة بينهما علاقة تداخل وتكامل - فنظام الإدارة بالأهداف يتناول
 كافة الأهداف المالية وغير المالية ، ونظام الموازنة الصفرية - بطبيعته (وحتى الآن)
 لا يتناول سوى الأهداف المعبر عنها ماليا فقط ، هذه العلاقة يمكن التعبير عنها
 كما في الشكل التالي :



الموازنة الصفرية وبعض المفاهيم الأخرى :

(Zero-Base Budgeting, and, Internal Auditing, Sunset concept)

ذكر Suver and Brown تحت عنوان « بدائل لنظام الموازنة الصفرية »^(٢٤) مفهومين آخرين يمكن أن يؤدي تطبيقهما لنتائج متقاربة مع التي ينتجها نظام الموازنة الصفرية . وهما :

(١) **المراجعة الداخلية :** فمن بين أهدافها مراجعة الكفاية والكفاءة واقتصاديات النشاط بالوحدة ، وفي هذا فإن المراجعة الداخلية - في رأي Suver - تحقق نفس أهداف الموازنة الصفرية فيما عدا أن المراجعة الداخلية لا تتضمن عملية تحديد ترتيب الأولويات لاختيار وتمويل الأنشطة . ومن ناحية أخرى فإن المراجعة الداخلية تتميز بعدم حتمية مراجعة وتقييم الأنشطة سنويا عند إعداد الموازنة .

وفي رأي الباحث أن الهدف الأساسي من نظام الموازنة الصفرية ينقسم إلى شقين رئيسيين : الشق الأول تخطيطي ، ويتمثل في تحديد الأهداف والأنشطة المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف وتحديد الهيكل التنظيمي والوحدات القرارية ، وأخيرا دراسة البرامج والأنشطة البديلة لتخصيص الموارد على أسس من الكفاية الاقتصادية . أما الشق الآخر فهو شق رقابي يتناول التقييم أثناء وبعد التنفيذ . والمراجعة الداخلية تحقق الشق الثاني من هدف نظام الموازنة الصفرية ، أما الشق الأول فالمراجعة الداخلية لا تحققه . وأقصى ما يقال في هذا الصدد أنها تخدمه ولا تحققه . تخدمه من خلال عملية التغذية العكسية بالبيانات عن التقييم لاستخدامها في تعديل البرامج والخطط القائمة ، وكذلك في إعداد الخطط والبرامج المستقبلية .

(٢) مفهوم الغروب : (Sunset Concept)

كانت ولاية Colorado الأمريكية أول من اقترح واستخدام هذا المفهوم في ١٩٧٦ في إعداد الموازنة الخاصة بالولاية^(٢٥) وبإيجاز فإن هذا المفهوم

يفترض أنه يوجد دورة حياة لكل نشاط من الأنشطة المختلفة ، وأن « الشمس » تغرب عن كل نشاط في مدة تتراوح بين ثلاث إلى سبع سنوات ، وهذا يعني أن فاعلية واقتصاديات أي نشاط سوف تختفي تلقائياً في تاريخ محدود يقع في المدى المشار إليه ، وبالتالي فإنه يجب استبعاد إدراجه بالموازنة . وإذا ما أريد إحياء أي نشاط فلا بد من أن يتعرض النشاط لعملية تقييم وفحص دقيقة ، مثلما يحدث عند تكوين الموازنة طبقاً لمفهوم الموازنة الصفرية . ومفهوم « العروب » يؤكد على ضرورة تقييم ودراسة كل نشاط بحيث لا يدرج بالموازنة سوى تلك الأنشطة التي تتوافر لها الأسباب القوية للحياة والإسهام بكفاية وفاعلية في تحقيق الأهداف المرجوة . أما تلك الأنشطة التي يتضح من دراستها أنها عديمة أو قليلة الجدوى أو أن درجة أولويتها منخفضة فإنها تستبعد ولا تدرج بالموازنة .

وتقوم ولاية Colorado في الوقت الحاضر بتقييم تجربة تطبيق هذا الأسلوب في إعداد الموازنة ، وقد تمت تقييم التجربة في بعض الأنشطة بأجهزة الولاية ، وما زالت عملية التقييم تتم في بعض الأنشطة بالأجهزة الأخرى . ومن نتائج التقييم (٣) التي تمت في تسعة أنشطة رئي الإبقاء على نشاطين فقط مع إجراء بعض التغييرات ، واتضح « الشمس قد غربت » عن أربعة أنشطة قم استبعادها ، وأن هناك نشاطين آخرين أعيد تنظيمهما وإدماجهما في نشاط واحد ، والنشاط الأخير رئي إدماجه بحالته التي هو عليها لنشاط آخر .

ويرى الباحث أن هذا المفهوم يتجه أيضاً للشق الرقابي من نظام الموازنة الصفرية كما في حالة المراجعة الداخلية ، ولا يمثل نظاماً متكاملًا يمكن أن يتبع لإعداد وتكوين الموازنة السنوية .

تقييم لمفهوم وأسلوب الموازنة الصفرية

بعد أن تعرفنا على أهم مكونات مفهوم وأسلوب الموازنة الصفرية ومقارنته ببعض المفاهيم الأخرى ذات العلاقة في مجال وضع الموازنات ، بقي لنا أن نتساءل : ما الشيء الذي ينفرد أسلوب الموازنة الصفرية بتحقيقه ، وتعجز عنه الأنظمة والأساليب الأخرى لوضع الموازنة ؟ والإجابة على هذا التساؤل تعني القيام بعملية تقييم لمفهوم وأسلوب

الموازنة الصفرية وتحديد جوانبه الايجابية والسلبية للتوصل إلى معالم الإضافة التي أحدثها هذا المفهوم وأثرها في الفكر المحاسبي الإداري ، وسيتم فيما يلي مناقشة ثلاثة جوانب في هذا الموضوع هي :

١ - الإضافة في مجال نظم التخطيط والرقابة على مستوى المشروع .

٢ - الإضافة في مجال التخصيص الأمثل للموارد .

٣ - الإضافة في مجال سلوك الفرد والجماعة وأثر النظام على تحجيم المناورات السياسية . بصدد تخصيص الموارد - على مستوى المشروع وكذلك أثره على تنمية المعارف والمهارات للموارد البشرية بالتنظيم .

وستتناول كل جانب بالمناقشة والتحليل بالتتابع يليها مناقشة للجوانب السلبية للنظام .

أولاً : الإضافة في مجال نظم التخطيط والرقابة على مستوى المشروع :

إن أحد الأسباب الرئيسية لاستخدام نظام الموازنة الصفرية هو تحسين كفاءة وفعالية نظم التخطيط والرقابة بالمشروعات . ومن مظاهر التحسين التي يضيفها نظام الموازنة الصفرية محاولة الربط بين التخطيط الاستراتيجي والتخطيط التكتيكي لأنشطة المشروع لتحقيق الأهداف المرجوة .

فالتحديد الواضح للأهداف قصيرة الأجل وربطها بالأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل - عملية يمكن أن تتم من خلال نظام الموازنة الصفرية ، الذي يقضي بضرورة تحقيق التوازن والانسجام بين هذه الأهداف جميعاً عند كل مستوى تنظيمي ، بدءاً من المستويات الدنيا بالتنظيم وانتهاء بمستوى القمة في التنظيم . وكما ذكرنا فالمستويات العليا بالتنظيم تبدأ بوضع الأهداف الاستراتيجية والخطوط العريضة للسياسات ، والمستويات الدنيا تقوم بتحديد ووضع الأهداف التشغيلية للأنشطة المختلفة ، ثم يبدأ كل مستوى تنظيمي على حدة بعد المستوى الأول (من القاع) في إعادة النظر في الأهداف قصيرة الأجل وربطها ببعضها البعض على ضوء الأهداف الاستراتيجية وبذلك يتم التوازن والربط . وفي هذا الصدد يرى (٧) Dirsmith وزميله أن مدى نجاح نظام الموازنة الصفرية في الربط بين التخطيط الاستراتيجي والتكتيكي يعتمد بصفة أساسية على مدى التوازن في اهتمامات الإدارة بنوعي التخطيط ، ويرز

أهمية تحقيق هذا التوازن بصفة خاصة في ظل المنظمات التي تعمل في ظل ظروف عدم التأكد والتي تعمل في ظروف تكنولوجية غير مستقرة . وعموما فإن نظام الموازنة الصفرية يمكن أن يحقق هذه الفائدة حيث يقولان (Dirsmith and Lablonsky) :
(Jablonsky

“Zero-Base Budgeting purported to be useful in dynamic environment, where the need for organizational adaptation is most acute”^(٢٨)

وبصفة عامة فإن الكتاب^(٢٩) لم يختلفوا كثيرا في حكمهم على أن الموازنة الصفرية تؤدي إلى تحسين القيام بوظائف التخطيط والرقابة في التنظيم . ومن مظاهر هذا التحسين محاولة الربط بين العائد والتكلفة عند إعداد الموازنة للأنشطة غير المقتنة Discretionary areas ، ويرى الباحث أن محاولة الربط هذه ليست إضافة جديدة لنظام الموازنة الصفرية ، فنظام موازنة البرامج يتضمن مثل هذا الربط ، والذي يراه الباحث إضافة حقيقية من جانب الموازنة الصفرية هو مستوى التفصيل والتجزئة للأنشطة عند تطبيق هذا الربط . فوحدة النشاط في ظل نظام موازنة البرامج - والتي يتم فيها التقسيم بالربط بين التكلفة والعائد - هو البرنامج Programme ، أما وحدة النشاط في ظل نظام الموازنة الصفرية فهي الوحدة القرارية في المستويات التنظيمية المختلفة ، أي أن وحدة النشاط هنا هي كل خلية تنظيمية بالمنشأة وليست كل برنامج .

والتعمق في التقييم يؤدي إلى إظهار بعض المزايا الأخرى المتعلقة بوظيفتي التخطيط والرقابة والتي قد تتحقق بتطبيق نظام الموازنة الصفرية . فالتحديد الواضح والتقييم الدقيق والتبرير الموضوعي للأنشطة المقترح تنفيذها بالموازنة التالية يؤدي بلا شك إلى زيادة فاعلية التخطيط ، حيث يتم في ظل هذا النظام فحص وتقييم كل البدائل التي يمكن التعرف عليها لتنفيذ كل نشاط مقترح . كما يتطلب النظام تحديدا للفروض التي اعتمد عليها كل مدير في تكوين وتقديم اقتراحاته بشأن الأنشطة الجديدة والقائمة ، وهذا يؤدي إلى التوصل إلى خطط وموازنات يمكن مراجعتها على أسس موضوعية دقيقة .

ومن زاوية أخرى فإن استخدام المدخل المتكامل Integrated Approach لعمليات التخطيط ، وتخصيص الموارد والرقابة - يؤدي إلى زيادة قوة الهيكل التنظيمي وزيادة فاعليته ، حيث إن عملية تحديد الأهداف والأنشطة وإعداد الموازنة يرتبط ارتباطا حيويا

بكل مستوى من المستويات التنظيمية وفي ظل خطوط سلطة ومسئولية واضحة قاطعة .
ويشجع تطبيق نظام الموازنة الصفرية القيام بالتخطيط وإعداد موازنة مرنة لمواجهة الظروف المتغيرة ، فإذا تغيرت الفروض التي بنيت عليها الخطة أو تغيرت الظروف فإن الأمر يقتضي إعادة النظر في الحزم القرارية المرتبطة بالخطة . وميزة تطبيق الموازنة الصفرية أنه ليس من الضروري أو الحتمي إعادة النظر في الخطة بأكملها ، بل يتحتم إعادة النظر في الحزم القرارية المتأثرة بالتغيير فقط وعلى حسب درجة الأولويات المحددة .

ومن أهم الفوائد التي يمكن أن تنجم من تطبيق نظام الموازنة الصفرية إمكانية تحقيق ما يسمى بظاهرة التوافق الهديفي Goal Congruence . ففكرة إعادة تقييم الحزم القرارية المقترحة للأنشطة المخططة إقترح ترتيب معين لأولوياتها عند كل مستوى تنظيمي يحقق ميزة إظهار التعارض الهديفي ومحاولة علاجه عند أدنى المستويات الادارية ولا يتم تصعيده إلى المستويات الأعلى في التنظيم . هذا من الناحية النظرية ، أما من الناحية العملية فإن عوامل أخرى كثيرة تتحكم في ظاهرة التعارض الهديفي ، ومن أهمها العوامل السلوكية .

ثانيا : الإضافة في مجال التخصيص الأمثل للموارد :

تهدف الأساليب التي تستخدم في عملية تخصيص الموارد المالية المحدودة والمتاحة للتنظيم خلال فترة مالية معينة الى تحقيق ما يسمى بالمثالية Optimization في التخصيص ، والمثالية هنا تعني الأخذ في الاعتبار للعوامل الموضوعية والكمية عند إجراء التخصيص لتحقيق أقصى المنافع الاقتصادية من الأنشطة ككل . وعادة يستخدم أسلوب تحليل العائد والتكلفة كطريقة لتحديد مدى جدوى الانفاق على كل نشاط من أنشطة المنشأة .

والمثالية في التخصيص تعتمد على مدى إمكانية حصر البدائل لطرق الأداء لتحقيق الأهداف ، وتتوقف أيضا على مدى إمكانية حصر بدائل مستويات النشاط الذي يكفي لتحقيق الهدف ، ونظم الموازنة المختلفة تهدف الى تحقيق المثالية في تخصيص الموارد ، ومن بين هذه الأنظمة نظام الموازنة الصفرية . إلا أن هذا النظام الأخير يتميز عن الأنظمة الأخرى في الطريقة وفي درجة الدقة المتبعة في تخصيص الموارد ، والذي

ينعكس على فاعلية ومثالية التخصيص . فنظام الموازنة الصفرية - كما أوضحنا - يقضي بحصر نوعين من البدائل : البدائل المتعارضة (٣١) لطرق تحقيق الأهداف ، والبدائل المتعلقة بالمستويات المتتالية من الجهود (٣٢) والتي تؤدي الى تحقيق مستويات متزايدة من النتائج لتحقيق الأهداف . وهذه الطريقة في تحديد وحصر البدائل تجبر المديرين على التفكير تفصيليا في البدائل - ليس في بدائل الطرق فحسب وإنما في بدائل المستويات أيضا . فقد لا تكفي الموارد لتنفيذ بديلين لنشاطين مختلفين (تقديم خدمة طبية وتقديم وجبة طعام للعاملين) ، ولكن اذا حللنا هذه الأنشطة الى مستويات فقد تكفي الموارد لتمويل البديلين ، ولكن عند مستويات من الجهد تحقق الحد الأدنى للهدف من كل نشاط كل بديل (تقديم وجبة طعام جافة بدلا من ساخنة ، وتقديم مواد الإسعاف الأولية بدلا من تخصيص طبيب وممرضة إلى جانب المواد والمعدات الطبية) .

وقد تؤدي اللامركزية في التخصيص الى ما يسمى بمشكلة « المثالية الجزئية Sub-optimization » وهذه المشكلة في الأساس مشكلة سلوكية حيث تظهر أنانية المدير الذي يقوم بتخصيص الموارد فلا يرى سوى مصالح قسمه أو ادارته ولا يريد - أو لا يستطيع - أن يرى مصالح الأقسام الأخرى بالمنشأة مما يؤدي في النهاية الى تخصيص موارد أكثر من اللازم في نشاط بقسم معين يقابله اختناق في الموارد المتاحة والمخصصة لتنفيذ نشاط بقسم آخر . ولكن في ظل نظام الموازنة الصفرية - ولو أن الفرصة - متاحة أمام المديرين لعمل ذلك من خلال مشاركتهم في إعداد الموازنة - فإن حجم المشكلة يصغر ويضمحل ، حيث يقضي النظام بضرورة قيام كل مدير بترتيب أولويات تخصيص الموارد بين الأنشطة ويتم التنسيق بين هذه الأولويات والأنشطة عند كل مستوى من المستويات الادارية في التنظيم ، وبذلك يتم تجنب هذه المشكلة ولو جزئيا (٣٣) .

ثالثا : الإضافة في مجال الموارد البشرية :

يمكن مناقشة الإضافة في هذا المجال من زاويتين : الأولى تتعلق بتنمية القدرات والمهارات لدى الأفراد (المديرين) على عمليات التخطيط ، التقييم ، المتابعة والرقابة ، والثانية تتعلق بتنمية الاتجاهات الايجابية لدى المديرين وتحفيزهم والتأثير في سلوكهم للعمل بما فيه صالح التنظيم .

ان تنمية القدرات والمهارات يمكن أن تتم في ظل أي نظام يطبق للتخطيط واعداد الموازنة ويمكن اعتباره هدفا مستقلا يعمل التنظيم على تحقيقه ، ولكن الجديد الذي يضيفه نظام الموازنة الصفرية في هذا الصدد ، أن عملية تنمية المهارات والقدرات تتم أثناء تطبيق النظام ، حيث يتطلب النظام مشاركة جميع المستويات الإدارية في عمليات التخطيط والتقييم واعداد الموازنة والرقابة . وهذه المشاركة من شأنها أن تنمي القدرات إلى جانب التنمية التي تتحقق بنظم التدريب الرسمية . وقد يشير البعض إلى أن أسلوب تنمية القدرات والمهارات من خلال المشاركة ليس بالضرورة أن يكون قاصرا على نظام الموازنة الصفرية ، فقد يصاحب هذا الأسلوب أي نظام آخر للتخطيط واعداد الموازنة . ويوافق الباحث على هذه الإشارة . ولكنه يضيف بأن وجه الاختلاف هو أن أسلوب المشاركة يمثل جزءا أو ركنا أساسيا (built-in) من مكونات نظام الموازنة الصفرية ، أما المشاركة المصاحبة للأنظمة الأخرى لاعداد الموازنة فهي اختيارية أي يمكن أن يتم تطبيق تلك الأنظمة بدونها .

ومن الزاوية الأخرى فان نظام الموازنة الصفرية بما يتضمنه من إتاحة الفرصة أمام كل مدير مسئول أن يشعر بأنه انسان له رأيه في أمور العمل بالشركة ، وأنه يشترك في تخطيط مستقبل المنشأة - من شأنه أن يؤدي إلى رفع الروح المعنوية وأن يؤدي الى تحسين اتجاهات المديرين تجاه العمل والشركة بصفة عامة . يضاف الى ذلك ميزة الحماسة والحرص على تنفيذ ما جاء بالخطة والموازنة ، اذ أن المدير عندما يشترك في تحديد الأهداف وتحديد طريقة التنفيذ فإنه يكون حريصا على تنفيذ ما اقترحه وما شارك في وضعه وبذلك يتأثر سلوكه إيجابيا نحو تحقيق أهداف التنظيم . ونظام الموازنة الصفرية يحقق استمرارية تهيئة المناخ الايجابي للسلوك على كافة المستويات الادارية بالتنظيم بخلاف أنظمة التخطيط واعداد الموازنة الأخرى والتي لا تتضمن بالضرورة اتاحة نفس الفرص أمام العاملين مما قد ينتج عنه آثار سلوكية مختلفة .

إلا أن الباحث يتحفظ على فكرة تطبيق المشاركة بالنسبة لجميع المديرين بجميع المستويات الإدارية بالتنظيم ، فإنه قد ثبت في بعض الدراسات⁽³⁾ أن المشاركة لا تنتج آثارها الإيجابية في كل زمان وفي كل مكان ، لذلك فإن أسلوب المشاركة لنظام الموازنة الصفرية يجب أن يعاد النظر فيه بحيث يمكن تفادي الآثار السلبية المحتمل تحققها نتيجة لاشراك أفراد غير راغبين في المشاركة أو إشراك أفراد قد تكون دوافعهم تجاه

الشركة والتنظيم غير إيجابية

الجوانب السلبية لنظام الموازنة الصفرية :

تمثل أهم الانتقادات التي توجه لنظام الموازنة الصفرية في جانبين :

الجانب الأول يتعلق بطول وتكلفة الإجراءات اللازمة لتطبيق وتنفيذ النظام وما يتطلبه من حجم عمل مكثبي كبير . ويتعلق الجانب الثاني بما يتضمنه النظام من مخاطر ناتجة عن سلوكيات الأفراد المشاركين في اعداد وتنفيذ النظام . وهذا هو الجانب الأكثر أهمية من وجهة نظر الباحث . وأول هذه المخاطر أن أسلوب المشاركة الذي يتطلبه النظام أسلوب لا يحقق الفاعلية للمشاركة ، فما زالت الادارة العليا تملك سلطة تعديل اقتراحات الخطة والموازنة دون الرجوع الى الأفراد المشاركين مما قد يشعر معه هؤلاء الأفراد أن الهدف من دعوة الادارة العليا لهم بالمشاركة في إعداد الموازنة هو التمكن من الحصول على البيانات التي يحتاجونها (الادارة العليا) ، وليس الهدف منها احترام قدرات وخبرات هؤلاء الأفراد ، فاذا ما استشرى مثل هذا الشعور بين العاملين فإن رد الفعل سيكون أسوأ ، إذ سيتعلم الأفراد أن يدافعوا عن أنفسهم من خلال التلاعب الممكن في الأرقام التي يقدمونها والتحايل للوصول الى تحقيق ما يرغبون بصرف النظر عن المصالح العليا للتنظيم .

وفي رأي الباحث أنه يمكن معالجة هذا النقص في فاعلية المشاركة بأن تكون خطوط الاتصال في المشاركة ثلاثية الاتجاه وليست ذات اتجاه واحد . فأسلوب المشاركة في نظام الموازنة الصفرية كما وصفه Pyhrr⁽³⁴⁾ يتطلب خطوط اتصال من أسفل التنظيم إلى أعلاه ، حيث تبدأ اقتراحات الموازنة من أسفل التنظيم ، وتنقل وتبحث هذه الاقتراحات من المستويات الادارية المختلفة حتى تصعد الى مستوى الادارة العليا لاعادة النظر فيها وادخال ما تراه من تعديلات ثم تصدق عليها . ويقترح الباحث أن تعاد الاقتراحات التي ترى الادارة العليا تعديلها الى المستويات الادارية الدنيا مرة أخرى لدراستها وإتاحة الفرصة أمام العاملين لابتداء رأيهم . وبذلك يتحقق التفاعل من المستويات الادارية الدنيا والعليا ، وإذا استحال تنفيذ ذلك لضيق الوقت فإن الادارة العليا تقوم على الأقل بتبرير ما أدخلته من تعديلات وتوصله الى مستويات الادارة الدنيا صاحبة الاقتراح المعدل .

تقييم تطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة بالشركات الأمريكيّة

يمكن القول بأن نظام الموازنة الصفريّة الذي بدئ في تطبيقه عام ١٩٦٩ (٣٥) أصبح مألوفاً نسبياً في كثير من الشركات الكهريّة الأمريكيّة (٣٦). ولتقييم تجربة التطبيق سيقوم الباحث بعمل مسح لأهم الدراسات الميدانيّة التي تمت في هذا الشأن للتوصل الى أهم النتائج التي يمكن النظر إليها على أنها دروس مستفادة من التطبيق .

في دراسة ميدانيّة حديثة (٣٧) قام بها Stonich وأجريت في ٥٤ شركة أمريكيّة (تقوم بتطبيق النظام قبل عام ١٩٧٦) عن مدى التغيير الذي طرأ على تخصيص الموارد نتيجة استخدامهم لنظام الموازنة الصفريّة ، وجد أن ١٣٪ من الشركات أفادت أن التطبيق أسفر عن وفر في الانفاق يزيد عن ١٠٪ من إجمالي قيمة الموارد بالموازنة ، ٣٠٪ من الشركات ذكرت أن الوفرة في الانفاق (نتيجة التطبيق) يتراوح ما بين ٥٪ ، ١٠٪ ، وأن ٥١٪ من الشركات أشارت الى أن مستوى الانفاق بالموازنة قد زاد أو نقص في حدود ٥٪ ، وأخيراً فإن ٧٪ من الشركات قالت أن مستوى الانفاق نتيجة التطبيق قد زاد بمقدار يزيد عن ٥٪ . وفي تلك الدراسة طلب من المسؤولين بالشركات تقييم نظام الموازنة الصفريّة من حيث فعاليتها في تحقيق الأهداف وكانت نتيجة التقييم كما يلي :

نتائج تقييم نظام الموازنة الصفريّة من حيث فعاليتها في تحقيق الأهداف

الهدف المراد تحقيقه	تقدير درجة مساهمة الموازنة الصفريّة في تحقيقه				
	ممتاز	جيد	معقول	ضعيف	لا ينطبق
تغير مستوى الانفاق في الموازنة	٢٨٪	٤٦٪	٢٠٪	—	٦٪
اعادة تخصيص الموارد	٣٤٪	٤٢٪	٢٠٪	—	٢٪

تنمية المعرفة عن الشركة					
—	—	٪.٣	٪.٤٢	٪.٥٥	ككل
—	٪.٣	٪.٢٣	٪.٥٤	٪.٢٠	ادارة الأنشطة المساعدة
—	٪.٣	٪.١٨	٪.٥٨	٪.١٨	بمرونة أكبر
—	٪.٣	٪.١٨	٪.٥٨	٪.١٨	تحسين الكفاية والفاعلية
—	٪.٣	٪.١٨	٪.٥٨	٪.١٨	في الأداء
٪.٥	٪.٣	٪.٢٩	٪.٤٧	٪.١٦	تحسين وسائل الاتصالات
—	٪.٣	٪.٣٦	٪.٤٦	٪.١٥	بالتنظيم
—	٪.٣	٪.٣٦	٪.٤٦	٪.١٥	تطوير طرق بديلة للتشغيل
٪.٨	٪.١٦	٪.٢٤	٪.٣٩	٪.١٣	تخطيط « للتغيير » في
٪.٥	٪.١١	٪.٣٥	٪.٣٥	٪.١٣	النواحي التنظيمية والفنية
٪.٥	٪.١١	٪.٣٥	٪.٣٥	٪.١٣	تقييم أداء المديرين الفنيين

(الأرقام الموضحة هي النسب المئوية لاجابات الشركات)

وعندما طلب من أفراد عينة البحث في دراسة Stonich أن يقيموا نظام الموازنة الصفرية كأداة للتخطيط والرقابة بصفة عامة فإن ٪.٢٨ منهم أجابوا أنها ممتازة ، و ٪.٥٩ أجابوا بأنها جيدة ، و ٪.١٣ فقط أجابوا بأنها أداة معقولة للتخطيط والرقابة ، ولم يذكر أحد أنها أداة ضعيفة . وعندما سئلوا أيضا عن تقييم نظام الموازنة الصفرية بالمقارنة بالأنظمة الأخرى البديلة فإن ٪.٦٧ أجابوا بأن الموازنة الصفرية أفضل ، بينما ٪.٣٣ أجابوا بأنها نظام في نفس مستوى الأنظمة الأخرى ، ولم يذكر أحدا بأنها أسوأ من الأنظمة الأخرى .

وهناك دراسة (٣٨) أخرى قام بها Austin ونشرت عام ١٩٧٧ للكشف عن مدى جدوى وتأثير نظام الموازنة الصفرية على التنظيم ، وكان حجم العينة في هذه الدراسة

٤٨١ فردا يعملون في ٢٢٣ شركة مختلفة ^(٣٩) ، بعضهم يستخدم نظام الموازنة الصفريّة والبعض الآخر يحضر دراسات علمية حولها تنظمها جمعية الادارة الأمريكية . وكانت نتيجة الدراسة أن الأهداف المرجو تحقيقها من تطبيق نظام الموازنة الصفريّة - كما جاءت على لسان أفراد عينة البحث - هي : تحسين عملية تخصيص الموارد واتخاذ القرارات بصفة عامة ، تسهيل عمليات التخطيط ، تسهيل تحقق تخفيض التكلفة ، وتسهيل التوصل الى تخفيض عدد الأفراد العاملين بالوحدات المختلفة بالتنظيم . وعندما سئلت بعض الشركات الممثلة في البحث عن تأثير نظام الموازنة الصفريّة على عملية تخصيص الموارد وعلى ربحية الشركة أجاب ٧٠٪ منهم بأنه لا يوجد أو يوجد تأثير قليل على تخصيص الموارد ، و ٤٧٪ منهم ذكروا أن النظام ليس له أو له تأثير ضئيل على ربحية الشركة . ونتائج هذا البحث تؤكد نقطتين هما : (١) أن الشركات ترغب في تجربة النظام ، (٢) أن المجهود والوقت الكبير الذي تتطلبه عملية الإعداد للموازنة الصفريّة يمثلان أهم مصادر التعويق في التطبيق مما يؤثر على النتيجة النهائية لتقييم النظام .

وأخيرا في دراسة ^(٤٠) أخرى قام بها Dean عام ١٩٧٧ تم الكشف عن بعض الجوانب الأخرى لتطبيق الموازنة الصفريّة . فقد استهدفت هذه الدراسة الاجابة على على أربعة استفسارات ، وكانت نتائجها كما يلي :

أولا : فيما يتعلق بالاستفسار عن طبيعة وحجم المنشآت التي تطبق حاليا الموازنة الصفريّة ، فإن الدراسة - التي تمت في ١٥ شركة تطبق النظام - أوضحت أن تسع شركات تقوم بنشاط صناعي ، وثلاثا للخدمات ، وثلاثا أخرى ذات أنشطة متنوعة . وأن حجم هذه الشركات من زاوية عدد العاملين فيها يتراوح بين ٢٢٥ الى ٥٠.٠٠٠ عامل (الوسيط ٥٠٠٠ عامل) ، وحجم الموازنة في هذه الشركات يتراوح بين أربعة الى ألف ومائتي مليون دولار (الوسيط ٢٩ مليون دولار) . وتطبق أغلب هذه الشركات النظام في مجالات الأنشطة غير المقتنة (الخدمات) . ووجد أيضا أنه عندما ينجح التطبيق في مجال نشاط معين يتم التوسع في التطبيق ليشمل مجال نشاط آخر في التنظيم وهكذا ، وبذلك يتم التطبيق تدريجيا لاكتساب الخبرة وتفادي تراكم الأخطاء .

ثانيا : وفيما يختص بالسؤال عن الأسباب الرئيسية الداعية لاستخدام وتطبيق نظام الموازنة الصفرية فانه قد تم التوصل الى عدد من الأسباب نوضحها فيما يلي :

عدد الشركات التي ذكرته	السبب
١٢ شركة	١ - للأخذ في الاعتبار الطرق البديلة لأداء نفس الوظيفة .
١١ شركة	٢ - لتسهيل تركيز العملية الادارية على التحليل واتخاذ القرارات .
١٠ شركات	٣ - لتحسين عملية التخطيط .
١٠ شركات	٤ - لتبرير أي طلب واقتراح لتخصيص الموارد
١٠ شركات	٥ - لإيجاد معايير موضوعية للفصل في تخصيص الموارد بين الأقسام المختلفة بالتنظيم .
١٠ شركات	٦ - للربط بين التكلفة والعائد للبرامج والأنشطة
٨ شركات	٧ - لتمكين الادارة العليا من متابعة التكلفة والأداء
٨ شركات	٨ - لتقليل حجم الازدواجية في النشاط والجهود

ثالثا : وبالاستفسار عن المتطلبات الأساسية اللازمة لجعل تطبيق نظام الموازنة الصفرية تطبيقا فعالا ، وجد أن الإجابة قد تركزت في ضرورة توافر ركنين أساسيين هما :

أ - ضرورة مساندة الادارة العليا لتطبيق النظام في جميع مراحله وعند كل المستويات الادارية بالتنظيم (يوجد إجماع من كل الشركات على هذا الركن) ،

ب - ضرورة المشاركة الفعالة من جانب الادارة العليا في استخدام النظام وبنفس الكيفية التي يستخدم بها النظام في المستويات الادارية الدنيا (ذكر هذا الركن ١٣ شركة من بين الخمس عشرة شركة) .
وأشارت الشركات الى ضرورة وجود برامج تدريبية على النظام وكذلك ضرورة توافر التصميم المستندي والاجرائي لتفاصيل النظام .

- رابعاً : وأخيراً فبالسؤال عن المشاكل الرئيسية التي واجهتها الشركات عند تطبيق النظام وجد أن هذه المشاكل يمكن بلورتها في ستة جوانب وهي :
- أ - مشاكل متعلقة بتقييم « الحزم القرارية » المتعلقة بالوظائف غير المتجانسة باستخدام معايير موحدة (آثار المشكلة عشر شركات) ،
 - ب - مشكلة تتعلق بحجم الوقت والجهد المطلوب لإعداد الموازنة طبقاً للنظام (آثار المشكلة تسع شركات) ،
 - ج - مشاكل تتعلق بترتيب الأولويات للأعداد الكبيرة من الحزم القرارية (آثار المشكلة ثمان شركات) .
 - د - مشكلة تتعلق بزيادة عبء العمل الإداري وإجهاد خطوط الاتصالات (آثار المشكلة ثمان شركات) ،
 - هـ - المشاكل المتعلقة بشعور المديرين بالخوف من عواقب تطبيق نظام الموازنة الصفريّة حيث قد يستخدم كسلاح ضد المديرين في مرحلة تقييم الأداء والرقابة (آثار المشكلة سبع شركات) ،
 - و - وأخيراً ، مشكلة تتعلق بمدى توافر المعلومات المطلوبة عن التكاليف والانجاز ، ومشكلة صعوبة الحصول عليها (آثار المشكلة ست شركات) .

بعد هذا العرض لتقييم التطبيق من واقع الدراسات الميدانية ، فإن الباحث يرى أن نتائج هذه الدراسات تعبر عن نفسها . والحقيقة التي تؤكدتها هذه الدراسات أن مفهوم وأسلوب الموازنة الصفريّة مازال وسيّال لفترة في دور التجربة والاختبار وأن المشاكل الناجمة عن التطبيق قد تفوق في حجمها المزايا المترتبة على التطبيق في الوقت الحاضر . ولكن هذا الوضع - في رأي الباحث - لن يستمر . فمع التطبيق تزداد الخبرة وتقل المتاعب والمشاكل وتزداد الفوائد ، ومما لا شك فيه أن أبرز فائدة يحققها النظام هو إمكانية تخفيض التكلفة في مجال أنشطة الخدمات والأنشطة غير المقننة بصفة عامة وهي تلك الأنشطة التي يجري تقدير أرقامها بالموازنات في ظل الأنظمة الأخرى على أساس البيانات التاريخية ، ويظهر واضحاً إمكانية التحيز في تقديرها من جانب العاملين - وميزة أسلوب الموازنة الصفريّة هو إمكانية تخفيض حجم التحيز المتعمد في التقديرات حيث سيطلب مقدم الاقتراح (الموازنة)

بالتبويرات الدقيقة والتي ستخضع للمراجعة عدة مرات من جانب المستويات الادارية الأعلى .

دراسة مدى وإمكانية تطبيق أسلوب الموازنة الصفريّة بالشركات الكويتية

أولاً : مدى تطبيق نظام الموازنة الصفريّة في الشركات الكويتية :

قام الباحث باجراء مسح ميداني استكشافي جزئي لتحديد مدى تطبيق نظام الموازنة الصفريّة بالشركات الكويتية . وقد اختار الباحث الشركات المساهمة الكويتية والتي يتم تداول أسهمها ببورصة الأوراق المالية بالكويت لتكون اطاراً لعينة البحث ، وبين الشركات المساهمة كما يلي (١) :

شركات صناعية	خمس عشرة شركة
شركات تجارية	ست شركات
شركات بنوك	ثمان شركات
شركات تأمين واستثمار	إحدى عشرة شركة
شركات خدمات	شركتان .

ان نظام الموازنة الصفريّة من الناحية النظرية يصلح للتطبيق بالوحدات الاقتصادية أي كان نشاطها الاقتصادي ، ولكنه أكثر ملاءمة وتظهر فوائده أكثر في مجال الأنشطة غير المقننة - أي تلك الأنشطة التي لا توجد علاقة واضحة ومباشرة بين مدخلات النشاط (من مصروفات وتكاليف) ومخرجاته (وحدات خدمة) . وعلى ذلك فإن مجال التطبيق في الشركات الكويتية - من الناحية النظرية - مجال كبير ، حيث لو استبعدنا الشركات الصناعية (ذات الأنشطة المقننة) لوجدنا أن الشركات المساهمة الكويتية غير الصناعية تبلغ نسبتها حوالي ٦٥٪ من إجمالي الشركات الكويتية ، فإذا افترضنا أن الشركات الصناعية الكويتية ترغب في تطبيق الأسلوب بصفة خاصة على الأنشطة غير المقننة بها فقط ، وافترضنا أن حجم هذه الأنشطة (بالشركات الصناعية) يبلغ حوالي ٢٠٪ من حجم الأنشطة الكلية بها لارتفعت نسبة حجم النشاط الذي يمكن إخضاعه لنظام الموازنة الصفريّة بالشركات المساهمة الكويتية الى حوالي

٧٥. / من اجمالي الشركات المساهمة ، وبذلك تبرز أهمية مناقشة تطبيق نظام الموازنة الصفرية في الشركات الكويتية .

نعود بعد ذلك الى التساؤل عما إذا كان هناك شركات كويتية تقوم بتطبيق هذا النظام بالفعل أم لا . ولقد قام الباحث بسؤال عينة من الشركات المساهمة بلغ عددها ٢٩ شركة ولم يجد أياً منها يطبق نظام الموازنة الصفرية ، بل وجد أن ١٩ شركة منها تطبق نظام الموازنة التقليدية ، وأن المدخل المطبق في هذه الشركات - بصفة عامة - مدخل الموازنة المتزايد Incremental Budgeting ، أما باقي الشركات (١٠) فلا تطبق أي نظام للميزانيات التقديرية .

وبسؤال المسئولين الماليين والمحاسبين بهذه الشركات عن مدى معلوماتهم عن مفهوم الموازنة الصفرية (ZBB) لم يجد الباحث سوى عدد قليل جداً منهم (اثنين) لديه فكرة عن هذا الموضوع .

وبذلك يتضح أن نظام الموازنة الصفرية غير مطبق وغير معروف لدى الشركات الكويتية المساهمة المثلة في عينة البحث .

ثانياً : مدى إمكانية التطبيق في الشركات الكويتية :

ترتبط امكانيات التطبيق لنظام الموازنة الصفرية - بصفة عامة ، وبالشركات الكويتية بصفة خاصة - بتوافر عدد من العوامل نوضحها فيما يلي :

١ - مدى اقتناع الادارة العليا بفوائد النظام واستعدادها لمؤازرته والاشتراك بحماسة في تنفيذه ،

٢ - طبيعة النشاط الذي تقوم به المنشأة أو الوحدة التنظيمية داخل المنشأة ، فإن الأنشطة ذات الطابع الخدمي أو الاداري هي أنسب الأنشطة لتطبيق النظام .

٣ - قدرات المديرين التنفيذيين ومواقفهم تجاه العمليات التخطيطية بصفة عامة ، ومدى تأثيرهم بالطريقة العلمية لحل المشاكل واتخاذ القرارات . فإذا كانت قدرات المديرين محدودة ومواقفهم تجاه التخطيط لا تتسم بالإيجابية ، أو أن طريقتهم في اتخاذ القرارات تميل إلى العقوبة أكثر من ميلها للطريقة العلمية ، فإن قرار إنشاء النظام في مثل هذه الظروف لا يعتبر قراراً سليماً حيث لا ينتظر أن يتحقق أي نجاح أو تقدم في مشاكل تخصيص الموارد ،

- ٤ - النمط السائد للقيادة داخل التنظيم وفي المستويات الإدارية المختلفة ، فإذا كان النمط السائد هو الاوتوقراطي - فإنه يصعب تطبيق النظام الذي يعتمد بصفة أساسية على فكرة ديمقراطية الإدارة واتخاذ القرارات .
- ٥ - سلامة تكوين الوحدات التنظيمية - من حيث خطوط السلطة والمسئولية وتحديد الواجبات - وبالتالي قدراتها على خلق وتكوين الحزم القرارية تعتبر عاملا هاما جدا في إنشاء النظام ونجاحه .
- ٦ - طبيعة العلاقات المتداخلة بين أفراد التنظيم ، فإذا كانت العلاقات تتسم بالصراع فإن تطبيق النظام يمكن أن يؤدي إلى خلق ما يسمى بظاهرة الإسراف في التخصيص للموارد Budgetary Slack ، وهذا قد يؤدي إلى محو الفوائد المنتظرة من تطبيق النظام .
- ٧ - ولعل أهم عامل يجب دراسته قبل تطبيق النظام . هو دراسة اقتصاديات تطبيق النظام ، فمن حيث المبدأ يجب أن تكون المنافع المنتظر تحقيقها من التطبيق - في الأجل الطويل - أكبر من تكلفة إقامة النظام . وفي هذا الصدد يجب أن نحذر من الانسياق وراء السعي إلى تطبيق الجديد من الأنظمة بدون أن يكون هناك دراسة جادة لمدى مناسبتها ومدى ما يحققه من مزايا للتنظيم .
- ومن واقع المقابلات الشخصية التي تمت مع بعض المسؤولين من رجال الإدارة العليا والمحاسبين بالشركات الكويتية يمكن القول بأن هناك بعض العوائق التي تجعل التطبيق في الوقت الحاضر أمرا محفوفا بالمخاطر ، فمن حيث امكانية مساندة الإدارة العليا للنظام فهذا العامل يمكن توفره لما لمسه الباحث من رغبة صادقة في تطوير الأنظمة لتحقيق أقصى الاستفادة للشركة .
- ومن حيث مدى توافر العامل الثاني - فان طبيعة النشاط في شركات المنشآت المالية المتخصصة (بنوك - شركات تأمين - شركات استثمار) وكذلك في شركات الخدمات (مثل شركة المواصلات الكويتية) يتناسب مع طبيعة نظام الموازنة الصفرية ، أما بالنسبة للشركات الصناعية فيرى الباحث أنه يجب الفصل بين الشركات الصناعية التي تطبق أي نظام آخر للميزانيات التقديرية وبين تلك الشركات التي لا تطبق أي نظام للميزانيات التقديرية على الإطلاق . فبالنسبة للمجموعة الأولى من الشركات فان عليها أن تفكر في تطبيق أسلوب الموازنة الصفرية على تلك الأنشطة غير المقننة

بها . أما بالنسبة للمجموعة الأخرى من الشركات الصناعية والتي لا تطبق أي نظام للموازنات فإن الباحث يرى ضرورة الاهتمام بتطبيق أي أسلوب لاعداد الميزانيات التقديرية أولا حتى يمكن أن يخضع النشاط الصناعي المقنن للعمليات التخطيطية والرقابية . وفي مرحلة تالية يمكن لهذه الشركات أن تبدأ في دراسة تطبيق نظام الموازنة الصفريّة على تلك الأنشطة غير المقننة بها ، والسبب في التطبيق على مرحلتين أن نظام الموازنة الصفريّة يتطلب خبرة يمكن أن تتوافر نسبيا وجزئيا من ممارسة التطبيق للأنظمة الأخرى للميزانيات التقديرية حيث يتعود الأفراد في التنظيم على التنبؤ وحصر وتقييم البدائل . . . الخ .

وبالنسبة للعاملين الثالث والرابع فإن الباحث يرى أنهما غير متوافرين^(٧) ويلزم الأمر إعداد برامج تدريبية خاصة لاكتساب المهارات الخاصة بالتخطيط وتخصيص الموارد بصفة عامة وكسب المهارات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة الصفريّة بصفة خاصة .

أما بالنسبة لعامل نمط القيادة فقد لاحظ الباحث أن النمط السائد في معظم الشركات التي زارها هو النمط الأوتوقراطي أو قريب منه ، وإن أسلوب المشاركة يطبق في بعض الشركات بهدف الحصول على البنات وليس بهدف تنمية الشعور بالولاء وتحسين الاتجاهات نحو العمل والشركة بصفة عامة ، وبالتالي فلا بد من إعادة النظر في نمط القيادة إذا أردنا أن نطبق نظام الموازنة الصفريّة الذي يعتمد أساساً على فكرة المشاركة الفعالة للأفراد (المديرين) في المستويات الإدارية المختلفة بالتنظيم .

لم تتح الفرصة أمام الباحث لدراسة العلاقات المتداخلة بين الأفراد في الشركات عينة البحث ، ولكن ما يمكن قوله هو أن طبيعة تكوين قوة العمل بالشركات قد تساعد على خلق نوع من الصراع بين الأفراد ، فالأفراد العاملون بالشركات يتمتعون لجنسيات مختلفة ، ولقد حضروا من بلادهم مصحوبين بعبادات وتقاليدها إجتماعية متباينة ، وهيكل الدوافع لديهم غالبا ما يكون مبنيا على الدوافع المادية ، وفي مثل هذه البيئة التنظيمية لا نتوقع أن يتوفر جو من الانسجام والاتفاق الحقيقي بين الأفراد . ومما يزيد المشكلة تعقيدا أن السلوك الظاهر في مثل هذه الأحوال - لا يتفق مع رغبات ودوافع الفرد الحقيقية الداخلية ، وقد يؤدي هذا أيضا

إلى توافر البيئة المثالية لتكوين « الشَّلَل » مما يؤثر في النهاية على توافر مناخ الصراع على تخصيص الموارد ، وما يتبع ذلك من تجسيد لمظاهر الصراع السياسي التنظيمي بالشركات ويؤدي في النهاية إلى تفاقم مشكلة عدم التخصيص الأمثل للموارد المحدودة للتنظيم Sub-optimization

وللتوصل إلى مدى الجدوى الاقتصادية من تطبيق النظام يرى الباحث ضرورة الاستعانة بخبراء في هذا المجال حتى لا تتأثر الدراسة بالعوامل الداخلية وما يتبع ذلك من تحيز محتمل في النتائج .

* * *

خلاصة ونتائج البحث

تناول الجزء الاول من هذا البحث تحليلا لاطار الموازنة الصفريّة ZBB ولقد وجدنا أن مضمون هذا المفهوم والذي ينتمي الى عائلة المفاهيم المتعلقة بالتخطيط وتخصيص الموارد يشتمل على عدة مفاهيم جزئية هي : مفهوم تقنين الاجراءات وتحليل الأنشطة - مفهوم الحزم القرارية - مفهوم تحليل العائد والتكلفة وأخيرا مفهوم ترتيب الاولويات لتخصيص الموارد .

ولقد اتضح نتيجة للتحليل والدراسة أن مفهوم الموازنة الصفريّة يختلف عن غيره من المفاهيم (الموازنة المترابدة - موازنة البرامج ... الخ) المتعلقة باعداد الخطط والموازنات ، في أنه يهدف وبصفة أساسية الى زيادة درجة الدقة في عملية تخصيص الموارد وتقليل هامش التحيز غير المتعمد . فلتخصيص الموارد تبعا لهذا المفهوم فإن الأمر يتطلب دراسة دقيقة منهجية للنشاط وما يتطلبه من انفاق ، ولا اعتبار لأن هذا النشاط كان ممولا من قبل في موازنات ماضية أو حاضرة ، أي أن التقييم للنشاط يتم سنويا ويبدأ من الصفر .

وتبين نتيجة التقييم المفهوم واسلوب الموازنة الصفريّة أنه يسهم إيجابيا في ثلاثة مجالات ، فانه يؤدي الى تحسين فاعلية الأداء لوظيفتي التخطيط والرقابة في المنشآت المختلفة ، ويسهم إيجابيا في ترشيد عملية تخصيص الموارد ، وأخيرا يسهم في تهيئة المناخ الصحي للعلاقات الانسانية داخل التنظيم حيث يتضمن مبدأ مشاركة الافراد (المديرين) بكافة المستويات الادارية بالتنظيم في إعداد وتكوين الموازنة . ولا يخلو اسلوب الموازنة الصفريّة من العيوب فأهم جوانبه السلبية هو حجم العمل الضخم والجهد الكبير المطلوب لتنفيذ اسلوب الموازنة الصفريّة في المشروعات وخصوصا الكبيرة منها . هذا الى جانب امكانية ظهور بعض المشاكل السلوكية نتيجة التفاعل بين الافراد (المشاركين في تنفيذ النظام) مما قد يؤثر على نتيجة تخصيص الموارد . كما وأن الباحث له بعض التحفظات على اسلوب المشاركة الذي يستخدم في نظام الموازنة الصفريّة حيث لا يوافق على فكرة مشاركة جميع الافراد أيا كانت اتجاهاتهم ودوافعهم ورغبتهم في المشاركة .

وفي الجزء الثاني من البحث تم دراسة نتائج تطبيق الموازنة الصفريّة بالشركات الامريكية ، وتم تحديد والتعرف على الاهداف التي من أجلها قامت الشركات بتطبيق النظام وعلى عوامل نجاح أو فشل النظام ، وكذلك تم التعرف على المشاكل الناجمة عن التطبيق العملي .

وفي الجزء الاخير من البحث تم دراسة مدى وامكانية تطبيق نظام الموازنة الصفريّة في الشركات الكويتية ، وكانت نتيجة الدراسة أن هذا النظام لا يطبق وغير معروف بالشركات الكويتية ، وأن النظام يمكن تطبيقه في الشركات الكويتية خصوصا الشركات المالية والتجارية وشركات الخدمات بشرط توافر عوامل معينة (حددها الباحث) تؤدي الى زيادة احتمالات نجاح التطبيق .

المراجع :

البنك التجاري الكويتي

التقرير السنوي ١٩٧٧ - الكويت

Anderson, D.N. "Zero-Base Budgeting: How to get rid of Corporate Crabgrass", **Management Review**, October 1976.

Austin, A., **Zero-Base Budgeting: Organizational Impact and Effects**, New York: American Management Association, 1977.

- Brueningsen, A.F., "SCAT - A process of Alternatives", *Management Accounting*, November 1976.
- Cowen, S., B.V. Dean and A. Lohrasbi, "An Analysis of Zero-Base Budgeting as a management Tool", *MSU Business Topics*, Spring 1978, pp. 29-39.
- Dady, B.L., "How Florida Power and Light installed Zero-Base Budgeting", *Management Accounting*, March 1979, pp. 31-34.
- Dean, B.V., "Zero-Base Budgeting in Industry", Paper Presented at an ORSA/TIMS Conference, Atlanta, November 1977.
- Dean, B. and S.S. Cowen, "Zero-Base Budgeting in the Private Sector, *Business Horizon*, August 1979, pp. 73-83.
- Dirmsmith, M.W. and S.F. Jablonsky, "Zero-Base Budgeting as a Management Technique and Political Strategy", *Academy of Management Review*, vol. 4, No. 4, 1979, pp. 555-565.
- Haider, D.F., "Zero-Base- Federal Style", *Public Administration Review*, vol. 37, 1979, pp. 400-407.
- Khairy, M.M., *Some Determinants of the effects of Participation in the budgetary Process*, Ph.D. Thesis, Brunel University, U.K., 1976.
- Lauth, T.P., "Zero-Base Budgeting in Georgia State Government: Myth and Reality", *Public Administration Review*, September/October 1978, pp. 420-430.
- LeLoup, L.T. and W.B. Moreland, "Agency Strategies and Executive Review: The Hidden Politics of Budgeting", *Public Administration Review*, May/June 1978, pp. 232- 39.
- Logan, M. and M. Cheek, *Zero-Base Budgeting Comes of Age*, New York: American Management Association, 1977.
- Lyden, D.J. and E.G. Miller (eds.), *Planning-Programming-Budgeting: A System Approach to Management*, Chicago: M. Publ. Co., 1972.
- Merwitz, L. and S.H. Sosnick, *The Budget's New Clothes: A Critique of Planning-Programming-Budgeting and Benefit-Cost Analysis*, Chicago: Markham, 1971.
- Michini, J., *Zero-Base Budgeting: Review and Analysis*, Cleveland: Modeling Services, Inc., 1978,
- Minmier, G.S. and R.H. Hermanson, "A Look at Zero-Base Budgeting - The Georgia Experience", *Atlanta Economic Review*, July/August 1976.
- Pattillo, J.W., *Zero-Base Budgeting: A Planning Resource Allocation and Control Tool*, New York: National Association of Accountants, 1977.
- Phyrr, P.A., "Zero-Base Budgeting", *Harvard Business Review*, November/December 1970, pp. 111-121.
- Phyrr, P., *Zero-Base Budgeting: A Practical Management Tool for Evaluating Expense*, New York: S. Wiley, 1973.
- Stonich, P.J., *Zero-Base Planning and Budgeting*, N.J.: R. Irwin, 1977.
- Suver, J.D. and R.L. Brown, "Where Does Zero-Base Budgeting Work", *Harvard Business Review*, vol. 55, No. 6, November/December 1977, pp. 76-84.
- U.S. Committee For Economic Development, *Budgeting for National Objectives*, N.Y.: Committee for Economic Development, 1966.
- Wildavsky, A. and A. Hammann, "Comprehensive versus Incremental Budgeting in the Department of Agriculture", *Administrative Science Quarterly*, December 1965, pp. 312-346.

- 1- A. Wildavsky and A. Hammann, "Comprehensive Versus Incremental Budgeting in the Department of Agriculture", **Administrative Science Quarterly**, Dec. 1965, PP. 312-346.
- 2- B.V. Dean and S.S. Cowen, "Zero-Base Budgeting in the Private Sector,, **Business Horizon**, August 1979, P. 74,75.
- 3- A. Austin, **Zero-Base Budgeting: Organizational Impact and Effects**, New York: American Management Association 1977.
- 4- Peter A. Phyr, "Zero-Base Budgeting, "**Harvard Business Review**" November/December 1970, P. III.
- 5- G.S. Minnier and R.H. Hermanson, "A look at Zero-Base Budgeting - The Georgia Experience", **Atlanta Economic Review**, July/August 1976, P. 5.
- 6- L. Merewitz and S.H. Sosnick, **The Budget's New Clothes: A Critique of Planning - Programming - Budgeting and Benefit-Cost Analysis**, Chicago: Markham 1971, P. 61.
- 7- J.W. Pattilo, **Zero-Base Budgeting: A Planning Resource Allocation and Control Tool**. New York: National Association of Accountants, 1977, P. 7.
- 8- D.F. Haider, "Zero-Base: Federal Style", **Public Administration Review**, vol 37, 1977, PP. 400-407.
 - J.W. Pattillo, **op. cit.**,
 - P. Phyr, **Zero-Base Budgeting: A practical Management tool for Evaluating Expense**, New York: J. Wiley 1973.
 - M.W. Dirmsmith and S.F. Jablonsky, "Zero-Base Budgeting As a management Technique and Political Strategy", **Academy of Management Review**, vol. 4, No. 4, 1979, PP. 555-565.
- 9- Pattillo, **op. cit.**, P. 10, Dean and Cowen, **op. cit.**, P. 76.

١٠- حيث يمكن أن يختلف عنها وبذلك يتكون ما يسمى بالتنظيم غير الرسمي .

- 11- J.D. Suver and R.L. Brown, "Where Does Zero-Base Budgeting Work", **Harvard Business Review**, Vol. 55, No. 6, Nov./Dec., 1977, P. 77.
- 12- D.N. Anderson, "Zero-Base Budgeting: How to get rid of Corporate Crabgrass", **Management Review**, October 1976, p. 6.
- 13- Pattillo, **op. cit.**, p.
- 14- A.F. Brueningsen, "SCAT - A process of Alternatives", **Management Accounting**, November 1976, p. 57.
- 15- S. Minimier and R.H. Hermanson, **op. cit.**, p. 61.
- 16- Anderson, **op. cit.**, p. 6.

Dean and Cowen, **op. cit.**, p. 76.

١٨- وجد في شركات قطاع الأعمال أن أسلوب الموازنة الصفرية لا يطبق إلا في مجالات الأنشطة التي يخضع

. Discretionary areas

تقديرها للحكم الشخصي

- Pyhrr, (1973), **op. cit.**,

انظر في ذلك :



- 19- U.S. Committee for Economic Development **Budgeting for National Objectives**, N.Y.: Committee for Economic Development, 1966, p. 34.
- 20- D.J. Lyden and E.G. Miller, (eds.) **Planning - Programming - Budgeting: A System Approach to Management**, 2nd., Chicago: M. Publ. Co., 1972.

٢١- هذا لا يعني عدم قابلية النظام للتطبيق على مستوى الإقتصاد الكلي .

- 22- Phyr, (1973), **op. cit.**, P. 152,153.
- 23- Pattillo, **op. cit.**, p. 9, 10 .
- 24- Suver and Browen, **op. cit.**, p. 82.
- 25- **Ibid.**,
- 26- **Ibid.**,
- 27- Dirmsmith, and Jablonsky, **op. cit.**, pp. 559, 560.
- 28- **Ibid.**,

٢٩- انظر على سبيل المثال :

Pattillo, **op. cit.**, Dean and Cowen, **op. cit.**, Phyr (1970, 1973), **op. cit.**,

٣٠- على سبيل المثال : الهدف تقديم وجبة طعام للعاملين والبدائل المتعارضة هي مثلا : (أ) تقديم وجبة طعام جافة (سندوتشات) تشتري جاهزة من متعهد ، (ب) إعداد وتقديم الطعام داخل الشركة ، (ج) إعطاء العمال بدلا نقديا لشراء الوجبة بمعرفتهم .

٣١- على سبيل المثال : إذا اقترحنا تنفيذ البديل (ب) أعلاه - فإنه يمكن تحديد مستويات مختلفة لتنفيذ البديل هي :

- مستوى ١ : اعداد وجبة جافة توزع على العمال في أماكن عملهم .
- مستوى ٢ : اعداد وجبة جافة مع تخصيص مكان ليتناول العمال طعامهم فيه .
- مستوى ٣ : اعداد وجبة جافة ساخنة يأخذها العمال بأنفسهم (اخدم نفسك) مع تخصيص مكان لتناول الطعام .
- مستوى ٤ : اعداد وجبة جافة تقدم إلى العمال بواسطة خدمة المطعم (سفرجية) وهم جالسون .
- ٣٢- لا تستطيع القضاء كليا على هذه المشكلة لإرتباطها بالطبيعة البشرية التي لا يخلو منها أي تنظيم .

- 33- M.M. Khairy, **Some Determinants of the effects of Participation in the budgetary process**, Ph.D. Thesis, Brunel University, U.K., 1976.
- 34- Phyr, (1973) **op. cit.**,

٣٥- أشار al Cowen إلى أسماء الكثير من الشركات الأمريكية الكبرى التي طبقت النظام وكذلك أوضحوا سنوات بدء التطبيق بهذه الشركات . لمزيد من التفاصيل أنظر :

- S. Cowen, B.V. Dean, A. Lohrasbi, "An Analysis Zero-Base Budgeting as a Management Tool", **MSU Business Topics**, Spring 1978, pp. 29-39.
- 36- M. Logan and M. Cheek, **Zero-Base Budgeting Comes of Age**, New York: American Management Association, 1977.
- 37- P.J. Stonich, **Zero-Base Planning and Budgeting**, N.J.: R. Irwin, 1977.
- 38- A. Austin **op. cit.**,

٣٩- يتضمن هذا العدد ٤٠. /شركات صناعية كبيرة مستقرة ، ، ٦٧. /منها يزيد رقم مبيعاته عن مائة مليون دولار.

40- B.V. Dean, "Zero-Base Budgeting in Industry", paper presented at an ORSATIMS Conference, Atlanta: Nov. 1977, as cited by Dean and Cowen, op. cit.,

٤١- المصدر : البنك التجاري - التقرير السنوي ١٩٧٧ - الكويت .

٤٢ - حيث اتضح أن المسؤولين عن أنظمة التخطيط والمحاسبة في معظم شركات العينة لم يسمعوا عن مفهوم الموازنة الصفرية ، وأن نصف عدد الشركات الصناعية في العينة لا تطبق نظام الموازنة التقليدي ولا يوجد تخطيط بالمعنى العلمى الدقيقى - فقد ذكر عدد من المسؤولين بالشركات ردا على سؤال عن مدى تواجد التخطيط فى شركاتهم بأن التخطيط « موجود ولكن فى الرؤوس وليس على الورق » .

