

العنوان:	تطوير إعداد الموازنات بمنظمات المجتمع المدني واختبار تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	فايد، عادل طه أحمد
المجلد/العدد:	مج19, ع1
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2015
الشهر:	أبريل
الصفحات:	315 - 366
رقم MD:	662330
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	منظمات المجتمع المدني، الميزانية، الموارد الاقتصادية، تكنولوجيا المعلومات، الرقابة المالية، ترشيد النفقات، التخطيط الاستراتيجي
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/662330">http://search.mandumah.com/Record/662330</a>

# تطوير إعداد الموازنات بمنظمات المجتمع المدني واختبار تطبيق أساليب الموازنة على أساس النشاط

دكتور

عادل طه أحمد فايد

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة- جامعة بنها

## تطوير إعداد الموازنات بمنظمات المجتمع المدني واختبار تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط

### 1. مقدمة البحث والدراسات السابقة:

#### 1.1. مقدمة البحث:

هناك العديد من التحديات التي تواجه المنشآت وتحيد من كفاءة استخدامها لمواردها المختلفة المتاحة، مما يستلزم التخطيط الملائم لهذه الموارد، خاصة في ظل ما تمر به مصر من ظروف منذ مطلع عام 2011 وحتى الآن، وفي ظل العجز المتزايد وغير المسبوق في الموازنة العامة للدولة، وتراجع حجم ونوعية الخدمات العامة التي تقدمها الحكومة، والحاجة الماسة إلى المساندة الحسيمة، ومن الكفاءة؛ أفراداً ومنظمات، وبخاصة منظمات المجتمع المدني كداعم أساسي للحكومات بكافة الدول، وذلك لمحاولة الوصول إلى أقرب نقطة تماس مع الوضع الأمثل في ظروف الحال.

ولا اختلاف على ضرورة المواجهة الحاسمة للتحديات التي فرضتها الأحداث خلال الفترة المذكورة وبكافة القطاعات، وعادة ما تكون المواجهة حاسمة، إذا ما تم التخطيط لها اعتماداً على أساليب تتسم بالموضوعية بجانب اقتناع القائمين على الأمر، ووجود المناخ الملائم أو تهيئته لتطبيق تلك الأساليب سعياً وراء تحقيق الأهداف المرجوة، خاصة وأن المنشآت كافة باتت في حاجة ملحة إلى تطوير نظم وأساليب الأداء المطبقة بها لتتمكن من البقاء والاستقرار، فالنمو والتميز في ظل تغيرات سريعة ومتواترة ومتعددة؛ اقتصادية، اجتماعية، بيئية، وحتى سياسية، وذلك في ظل تطورات تقترّب من الخيال في سرعتها بمجال "تكنولوجيا" الإنتاج المادي والمعلوماتي، والثانية يمكن أن تساعد في إتاحة بيانات ومعلومات تؤمن نتائج الاعتماد عليها في كافة وظائف هذه المنشآت مقابلة لاحتياجات عملائها على تعددهم واختلاف حاجاتهم، وبما يشبع رغباتهم، وذلك شريطة الاهتمام باستخدام الأساليب الملائمة في تخطيط الموارد بها.

ولعل المتغيرات المذكورة- فيما يتعلق بالجوانب "التكنولوجية"- قد أدت إلى زيادة ملحوظة في التكاليف، وبخاصة غير المباشرة مما يتطلب مواجهة علمية جيدة على سبيل التخصيص الجيد لها ومحاولة خفض التكاليف عموماً دون الإخلال بمتطلبات الجودة، خاصة مع ندرة الموارد وزيادة الطلب عليها، وبما يضمن حسن استغلالها وبأقصى كفاءة ممكنة.

ومما يمهد الطريق لتحقيق ذلك أن منهج إدارة التكلفة- ومن خلال الأساليب "الاستراتيجية" التي تتيح المحاسبة الإدارية توظيفها- قد أفرز أسلوباً يمكن أن يساعد وبصورة فاعلة في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، والذي يهدف الباحث دراسته عن قرب تطويراً للأساليب القائمة في إعداد الموازنات بالمنشآت غير الهادفة لتحقيق الربح- ومن بينها منظمات المجتمع المدني- مع اختبار إمكانية تطبيقه بإحدى الجمعيات الخيرية، وهو أسلوب الموازنة على أساس النشاط (ABB)، والذي قد يتبين ملاءمته للتطبيق في مثل هذه المنشآت، خاصة وأن ما يبني

على ما تتيحه الموازنة يتمثل في كل ما يلي إعدادها ارتباطا بالأداء، وهذه الجمعيات تقوم أساسا على التبرعات والإعانات والمنح والهبات وذلك بجانب اشتراكات أعضائها، وتتيح خدماتها لفئات غير قادرة من خلال متطوعين متنوعين، وللأسف هذه الفئات تزيد يوما بعد يوم في ظل الظروف الراهنة.

مما سبق تتضح أهمية البحث وهدفه، خاصة وأن الدراسة الاختبارية في إحدى منظمات المجتمع المدني والتي يتعاطم دورها كقطاع ثالث مساند لوحدة القطاع الحكومي في مصر، والجمعيات الخيرية لم تلق الاهتمام المناسب وأهميتها، لا من الحكومة ولا من الباحثين، خاصة في الجوانب التي تزيد من الثقة فيها، كحسن التخطيط والذي يتيح رقابة جيدة وتقويما حقيقيا للأداء، ومن خلال أساليب يثبت ملاءمتها، وتتناسب طبيعتها وهذه الجمعيات والتي تخلو كثير منها من أساليب الرقابة ومعظمها يعوزها إعداد موازنات تساعد على منع الهدر مع الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وربط هذه الموارد كمدخلات مع مخرجات الأنشطة المستهلكة لهذه الموارد مما يشير إلى احتمالية معقولة لصحة فرض البحث الرئيس، والمشير إلى أن "الموازنة على أساس النشاط كأسلوب، ملائم للتطبيق بمنظمات المجتمع المدني ويحقق الربط بين الموارد المتاحة كمدخلات لأنشطتها وبين ما تفرزه هذه الأنشطة من مخرجات وذلك على الرغم من عدم تطبيق هذه المنظمات لنموذج التكلفة على أساس النشاط".

وعنوان البحث يشير إلى أن أسلوب الدراسة سيتمثل في الدراسة النظرية الاختبارية، مما يفرض انتهاج المنهج الاستقرائي للبحث العلمي. وتمثل حدود البحث في:

- اقتصر الدراسات السابقة على الفترة التي تبدأ من عام 2001 وحتى الآن وذلك رغم توفر دراسات فيما قبل ذلك.
  - اختبار إمكانية التطبيق على جمعية رسالة للأعمال الخيرية كواحدة من منظمات المجتمع المدني، مع اختيار أحد الأنشطة الرئيسة بها لتنفيذ خطوات إعداد الموازنة عليه.
  - تناول الأساليب المؤسسة على النشاط بخلاف الموازنات، وباقي أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وكذلك تطور الموازنات بالوحدات غير الهادفة للربح سيكون في حدود ما يتطلبه تناول بالبحث.
  - استخدام تعبيرات؛ المنظمة، المنشأة، والوحدة، إنما هو على سبيل التناول الأمين للأجزاء المقتبسة- خاصة الأجنبية المترجمة- والتعليق عليها.
- وفي ضوء هدف وأهمية البحث وحدوده، واختبارا لفرضه الرئيس، تم تناول وفق خطة البحث التالية:

## 1. مقدمة للبحث والدراسات السابقة:

1.1 مقدمة البحث.

1.2 الدراسات السابقة والتعليق عليها.

## 2. الموازنات وتطورها بالمنشآت غير الهادفة للربح: مدخل تمهيدي:

2. 1 مفهوم الموازنة وأهدافها وخطوات الإعداد.
2. 2 تطور الموازنات المطبقة بالمنشآت غير الهادفة للربح كمدخل لتطبيق الموازنة على أساس النشاط.
3. **أسلوب الموازنة على أساس النشاط بين المفهوم ومتطلبات التطبيق ومدى ارتباطه بالأساليب "الاستراتيجية" ذات العلاقة:**
  3. 1 الموازنة على أساس النشاط في ضوء كونه الأنشطة ومحركات تكلفتها.
  3. 2 تقويم أسلوب الموازنة على أساس النشاط ومتطلبات وخطوات التطبيق.
  3. 3 أسلوب الموازنة على أساس النشاط وعلاقته بباقي نماذج نفس الأساس والمنظور الخارجي للتكاليف.

## 4. منظمات المجتمع المدني والدراسة الاختبارية:

4. 1 منظمات المجتمع المدني (القطاع الثالث).
4. 2 الجمعيات الأهلية ونبذة عن الجمعية محل الدراسة الاختبارية.
4. 3 إعداد الموازنة على أساس النشاط بالجمعية.

## 5. نتائج البحث وتوصياته ودراسات مستقبلية مقترحة:

- أولاً: نتائج البحث.
- ثانياً: توصيات البحث.
- ثالثاً: الدراسات المستقبلية المقترحة.

## 6. مراجع البحث:

الكلمات المفتاحية:

1. الوحدات غير الهادفة للربح.
2. منظمات المجتمع المدني.
3. القطاع الثالث.
4. الجمعيات الأهلية.
5. الموازنة على أساس النشاط (ABB).
6. محركات التكلفة.
7. الموازنة على الأساس الصفري (ZBB).
8. المنظور الخارجي للتكاليف.
9. الموازنة على أساس أحسن "أحسن الممارسات" (Beyond Budget).

## 1.2 الدراسات السابقة والتعليق عليها:

ارتباط الدراسة بأسلوب الموازنة على أساس النشاط، إضافة إلى الحالة محل الدراسة وكونها تقع ضمن منظمات المجتمع المدني وهي لا تهدف الربح، استلزم ارتباط الدراسات السابقة بالأمريين، وقد توفر للباحث كثير من الدراسات، يعرض منها ما يلي بدءاً بأربع دراسات ارتباطاً بمنظمات المجتمع المدني، يليها ما رآه ملائماً فيما يتعلق بالموازنة على أساس النشاط ثم التعليق على كافة الدراسات دفعة واحدة.

### أولاً: الدراسات السابقة

- دراسة (الأنصاري، 2001، ص أ- هـ)، تناولت أهمية ترشيد الإنفاق بالوحدات غير الهادفة للربح في ضوء المنهج الإسلامي وكذلك ضرورة تقويم أداء هذه الوحدات في ضوء أنشطتها. وقدمت الدراسة نموذجاً محاسبياً مفترضاً لترشيد النفقات، كما أوضحت الدور الفاعل لهذه الوحدات في المجتمع والتنمية الاجتماعية.
- دراسة (المحمود، 2005، ص 6- 24)، تناولت واقع تطبيق الموازنات التخطيطية في المؤسسات غير الهادفة للربح بما يخدم الإدارة في مجال التخطيط واتخاذ القرارات، وأثبتت الدراسة أن التطبيق بما دون المستوي المطلوب وبالتالي يصعب تحقيق الكفاءة والفعالية من خلال استخدامها كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.
- دراسة (Houston, 2007, PP. 6- 84)، تناولت أهمية مراعاة القيادة الأخلاقية والجانب السلوكي في إدارة المنظمات غير الهادفة للربح، وكذلك ضرورة الالتزام بتطبيق نظام معلومات محاسبي قادر على إتاحة البيانات والمعلومات الملائمة لرقابة الأداء واستخدامات أموال المتبرعين، وبيان مدي تحقيق المنظمة للأهداف المخططة من خلال خططها واستراتيجياتها لتقديم الخدمات، مع إتاحة تقارير تفصيلية شفافة لبيان استخدام الأموال في الأغراض المحددة لها وتوافر الكوادر ذات المهارة والخبرة والكفاءة المطلوبة لتحقيق ذلك.
- دراسة (Sinclair & Hopper, 2007, PP. 68- 81)، هدفت تطوير نظام المعلومات المحاسبي بالمنظمات الخيرية لإتاحة بيانات ملائمة لاتخاذ القرارات وزيادة الشفافية، وبالتالي زيادة درجات الثقة في هذه المنظمات. وأوضحت الدراسة ضرورة التحقق من استخدام الأموال في الأغراض المحددة لها وفي ضوء المقيّد وغير المقيّد من هذه الأموال، مع حتمية مراعاة ما تفرضه المحاسبة من أسس وسياسات وقواعد واجبة الإلتباع.
- دراسة (Bradley & Mozjerin, 2002, PP. 1- 6)، تناولت مقدمة في كل من نموذج التكلفة على أساس النشاط وأسلوب الموازنة على أساس النشاط، وأوضحت ما أشارت إليه إحدى جلسات مكتب المراجعة القومي الأسترالي من أن أسلوب الموازنة على أساس النشاط يمثل امتداداً طبيعياً لنموذج التكلفة على أساس النشاط، مع صلاحية كل منهما للتطبيق بالوحدات الحكومية لضمان رقابة مستمرة

لفعالية التكلفة بأنشطتها الأساسية والمساندة، مما يستلزم تحديدا دقيقا لأنشطة الوحدة حيث سيتم تأسيس رقابة التكلفة عليها وليس على مراكز التكلفة وتقاريرها.

• دراسة (Shane, 2005, PP. 1- 23)، هدفت الدراسة ربط الموازنة على أساس النشاط بكل من التكاليف وعبء العمل (Workload)، وركزت على تخصيص عبء العمل على الأنشطة، مع الاختيار الملائم لمحركات التكلفة على سبيل ربط الأنشطة المساندة بالأنشطة الرئيسية بالمنظمة، مع ربط التكاليف بعبء العمل بكل قسم لإمكان قياس كفاءة التشغيل، ثم تجميع الموازنات الفرعية في موازنة شاملة. كذلك أشارت الدراسة إلى إمكانية استخدام الموازنة على أساس النشاط مع المقارنة المرجعية تحديدا لأفضل الممارسات.

• دراسة (Mostafa, 2005, PP. 42- 72)، أوضحت إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط في بيئات التشغيل التي ينخفض اعتمادها على التقنيات الحديثة في تشغيل نظم المعلومات، وذلك بالتطبيق على قسمين خدميين ومثيلهما بشركتين مختلفين إحداهما معتمدة على التقنيات الحديثة. وأثبتت الدراسة وجود قبول عام لتطبيق الأسلوب، مع التوصية بضرورة القياس الدقيق - من قبل متخصصين في إطار تحليل الأنشطة- تمهيدا للتطبيق، وأن غياب التقنيات يمكن التغلب عليه بزيادة الجهود البشري.

• دراستا (أبو رحمة، 2008، ص 1- 151) و (البشيتي، 2009، ص 1: 149)، الدراستان تناولتا اختبار مدي توافر المقومات الأساسية لتطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط بقطاع غزة من خلال الدراسة الميدانية، وتم إثبات أن البنية الأساسية ملائمة للتطبيق في قطاع البلديات بالدراسة الأولى، وفي قطاع المصارف الوطنية بالثانية والتي أوصت بضرورة الحرص على ميكنة نظم المعلومات المطبقة لتسهيل أمر إعداد الموازنة على أساس النشاط، في حين أوصت الأولى بأهمية التخطيط الجيد لتطبيق الأسلوب، وأن يكون التطبيق -في البداية- على التوازي مع ما هو قائم حتى ثبوت سلامته حيث يتم الاستغناء عن النظام القائم.

• دراسة (Hauk, 2010, PP. 213- 233)، هدفت إجراء مقارنة بين الأسلوب القائم للموازنات والمؤسس على الحجم وبين الأسلوب المستحدث على أساس النشاط، وذلك لتحليل الأثر على ممارسات التكاليف المستهدفة (T.C) والتي تستلزم لضمان سلامته تحديدها المعرفة الجيدة لخصائص المنتج والموارد المطلوبة لإنتاجه قبل البدء في الإنتاج، وأثبتت الدراسة تفوق أسلوب الموازنة على أساس النشاط حيث التخطيط التكاليفي المبكر.

• دراسة (Hansen, 2011, PP. 289- 319)، هدفت تحليل أثر استخدام ثلاثة أنواع من الموازنات؛ الدائرية، وعلى أساس النشاط، وعلى أساس أحسن "أحسن الممارسات" (Beyond Budgeting)

(•) ، وقامت بفحص التأثيرات المتعددة للبدائل الثلاثة باستخدام نموذج يربط بين وظائف ثلاث وهي، التنبؤ، التخطيط التشغيلي، وتقييم الأداء، وباختبار تفضيلات الأقسام تحت كل بديل، اتضح تفضيل النوعين الثاني والثالث فيما يتعلق بالتخطيط التشغيلي، أما التنبؤ وتقييم الأداء فتبين أن تفضيل أي من الأنواع الثلاثة يتوقف على ما يتوافر من مؤشرات بكل منها.

• دراسة (European Union, 2001, PP. 1- 4) ، أوضحت من خلال مذكرة تحليلية- تحمل رقم (21)- مبادئ وأساسيات الموازنة على أساس النشاط، مشيرة إلى ضرورة مراعاة التوازن ارتباطا بترجمة أولويات سياسة المنشأة إلى موارد بالموازنة، مع ربط الأنشطة ببرامج الأداء وإدارة نظم المعلومات وأهداف الإدارة ومؤشرات تقييم الأداء المستخدمة في ظل الوضوح والمساءلة الفاعلة. وأوضحت المذكرة أن تطبيق هذا النوع من الموازنات يتطلب تطويرا تدريجيا، وعلى مدار عدة سنوات كما يتطلب تغييرات رئيسة في الثقافة ونظم المعلومات الإدارية.

• دراستا ( بكر، وآخرون، 2012، ص 3- 18) و(العمرى، وآخرون، ديسمبر 2012، ص 3- 18)، هدفت كل منهما بيان حدود وإمكانية تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط، الأولى بقطاع المستشفيات الأردني، والثانية بالبنوك التجارية العاملة هناك، وأثبتت الأولى توافر مقومات التطبيق للموازنة وكذلك نموذج التكلفة على أساس النشاط، واقترحت نموذجا للتطبيق في بعض وحدات القطاع وأوصت بتعميم التطبيق، في حين أشارت الثانية إلى عدم انتاج كثير من البنوك لهذا الأسلوب، كما أن هناك ضعف في استخدام الأسلوب في رقابة وتقييم أداء البنوك الموظفة له، وذلك رغم إدراك الإدارة والعاملين بهذه البنوك لأهمية التطبيق. وأوصت الدراسة بضرورة عقد دورات تدريبية لكافة المستويات الإدارية حول الموازنة على أساس النشاط مع تفعيل دور دوائر الرقابة بها.

• دراسة (درغام، 2012، ص 312- 349)، هدفت بيان مدى توافر مقومات تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط من خلال دراسة حالة الجامعات العاملة في قطاع غزة، وتوصلت الدراسة إلى توافر المقومات، وأنه من الممكن التطبيق بجامعات قطاع غزة خاصة مع وجود الخبرات المؤهلة اللازمة من الناحيتين الأكاديمية والعملية.

• دراسة (Huynh, et al., 2013, PP. 181- 187)، هدفت اقتراح إطار للتكامل بين أسلوبي الموازنة على أساس النشاط والإدارة على أساس النشاط، وذلك للتغلب على ما تعرض له كل من الأسلوب الأول ونموذج التكلفة على أساس النشاط من مآخذ، وذلك من خلال تكاملهما والأساليب المحاسبية الأخرى؛ من تكلفة مستهدفة ومعيارية، إضافة إلى بطاقة الأداء المتوازن وطريقة التكاليف الألمانية، خاصة

(•) عرفها (The Beyond Budgeting Institute) على أنها موازنة تعتمد على أفضل "أفضل الممارسات" (Best of "Best Practices") للمنظمات الرائدة التي هجرت أسلوب الرقابة والسيطرة إلى أسلوب التمكين والتبني، ويمكن الرجوع إلى:

Beyond Budgeting Institute, Paddington, London, 8 August 2014, available at: Google.com.eg, Retrieved at: 1- 1- 2015:



مع ما تفرضه التغيرات السريعة في البيئة الاقتصادية والتقدم "التكنولوجي" في البيئة المعلوماتية وغيرها مما تتطلبه إدارات المنشآت الحديثة.

- دراسة (CGMAL, 2013, PP. 1:82)، هدفت توضيح الأدوات والأساليب الأساسية التي يستخدمها المحاسب الإداري لدعم النجاح المستدام للأعمال، وأوضحت مفهوم وأساسيات وخطوات إعداد الموازنة على أساس النشاط وإعطاء مثال "كسيناريو" لإعداد موازنة لقسم مبيعات، وكذلك عرضت مزايا ومتطلبات التطبيق، واختتمت الدراسة بمجموعة من "السيناريوهات" العامة للتخطيط في ظل توظيف هذا النوع من الموازنات.

### ثانياً: التعليق على الدراسات السابقة

تناولت الدراسات الأربع الأولى ما يخص وما يجب أن تراعيه منظمات المجتمع المدني من شفافية فيما يتعلق بأموال المتبرعين، مع استخدام المقيد منها فيما قيدت من أجله، وذلك لزيادة ثقة هؤلاء المتبرعين. كذلك أشارت الدراسات إلى ضرورة ترشيد الإنفاق وزيادة الفعالية لجوانب التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بوحدات هذا القطاع. ولقد ركزت دراسة (Houston) على الجوانب الأخلاقية والسلوكية، كما ركزت-دراسة (Sinclair & Hopper) على ضرورة مراعاة ما تمليه أصول ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها. ووظفت دراسة (المحمود) الموازنات التقليدية، في حين اقترحت دراسة (الأنصاري) نموذجاً لترشيد الإنفاق وتقييم الأداء بهذه الوحدات. ويتضح من الدراسات الأربع أنه لم يتم تناول أسلوب الموازنة على أساس النشاط بهذه الوحدات رغم أهمية ذلك وأنه يمكن من خلاله تحقيق أهداف متعددة من بين ما كانت تهدفه هذه الدراسات.

أما عن باقي الدراسات المعروضة، فالعربية منها تناولت إمكانية تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط من خلال دراسات ميدانية وفي قطاعات تبعد عن الوحدات التابعة لمنظمات المجتمع المدني، حيث كانت دراسة (العمرى) بالأردن ودراسة (البشيتي) بقطاع غزة في قطاع البنوك، في حين كانت الدراسات بقطاعات المستشفيات والجامعات والبلديات على الترتيب وذلك فيما يتعلق بدراسات (بكر) بالأردن، و(درغام) و(أبو رحمة) بقطاع غزة، كما قدمت دراسة (بكر) نموذجاً للتطبيق بقطاع المستشفيات بالأردن.

وفيما يتعلق بالدراسات باللغة الإنجليزية، فقامت باستعراض أسلوب الموازنة على أساس النشاط سواء منفرداً أو مقترناً بأي مما تتيحه المحاسبة الإدارية المعروفة "بالاستراتيجية" من أساليب وذلك على سبيل تعضيد وظائف المنشآت المتعددة، فعقدت دراسة (Hauk) مقارنة مع الموازنات التقليدية والأثر على نموذج التكلفة المستهدفة، ودراسة (Mostafa) عقدت مقارنة بين التطبيق في بيئة تشغيل تقليدية وأخرى تعتمد على التقنيات الحديثة، ودراسة (Huynh) هدفت التغلب على المآخذ باستخدام بعض النماذج المحاسبية الأخرى، وأوضحت دراسة (Bradley) أن نموذج التكلفة على أساس النشاط ضروري ويعد مقدمة لتطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط، في حين ربط (Shane) بين الأسلوب وكل من التكاليف وعبء العمل، وعقد (Hansen) مقارنة بين الأسلوب وبين مناهج أخرى لإعداد الموازنة. وأوضحت دراسة المعهد العالمي للمحاسبين الإداريين

بإنجلترا (CGMAI) أهمية تطبيق الأسلوب ووضعت "سيناريوهات" للتطبيق تعضيدا لمجال التخطيط وأخيرا جاء تقرير الاتحاد الأوروبي (E.U.) للإشارة إلى ضرورة ربط الأنشطة ببرامج الأداء وإدارة نظم المعلومات، وأن تطبيق الأسلوب ينبغي أن يكون تدريجيا.

ويتضح مما سبق أن كل دراسة قدمت جزءا هاما ومؤثرا، إلا أن الدراسة الحالية تهتم بتطوير الموازنات بمنظمات المجتمع المدني - كمنشآت غير هادفة للربح- وذلك من خلال دراسة أسلوب الموازنة على أساس النشاط مع إجراء دراسة اختبارية بإحدى الجمعيات الخيرية في مصر تمهيدا لتطبيق الأسلوب فيها بما يقتضيه التطبيق، وهو ما لم تتناوله الدراسات السابقة، مع إثبات عدم حتمية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط كشرط لتطبيق الأسلوب المقترح.

## 2. الموازنات وتطورها بالمنشآت غير الهادفة للربح: مدخل تمهيدي

### 2.1. مفهوم الموازنة وأهدافها وخطوات الإعداد:

هناك مناهج متعددة للموازنة من ناحية تعريفها، فعرفها (Atkinson, et al., 2012, P. 249) بأنها "تعبير كمي للتدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتي توضح خطة تشغيل للمنشأة بما يحقق أهدافها المالية"، كما عرفها (Maher, et al., 2011, P. 17)، بأنها "خطة مالية للموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة تحقيقا للأهداف المالية"، والتعريفان يشيران إلى أن مبتغى الموازنة هو تحقيق أهداف التشغيل المالية، ولا يظن الباحث اقتصار المنشآت على الأهداف المالية فحسب، ولكن هناك أهداف أخرى متعددة ومختلف أنواع المنشآت. كذلك فالتعريف الأول قد قصر الموازنة على كونها تعبيراً كميّاً عن التدفقات النقدية بنوعيتها؛ الداخلة والخارجة، كما قصرها التعريف الثاني على كونها خطة مالية، وأهمّ التعريفان المنظور العيني للموازنات من حيث الكميات وبصورها المتعددة. ورغم ذلك فالباحث يتفق مع التعريفين في كون الموازنة توضح خطة تشغيل للمنشأة وتوضح الموارد اللازمة لتنفيذ أنشطتها. وقد ذكر (البشيتي، 2009، ص 2) أن الموازنة تمثل "عصب التخطيط المالي الذي تقوم به الإدارة الفاعلة من أجل المحافظة على مواردها من الهدر والرقابة عليها بما يساعدها على القيام بوظائفها"، وإذا كان التعريف قد أشار في نهايته إلى أهداف للموازنة ارتباطا بالرقابة ومنع الهدر في الموارد، فقد قصر التخطيط على الجانب المالي وأجمل الموارد، والتي أوضحها (Garrison & Noreen, 2006, P. 273) بتعريفهما للموازنة على أنها "خطة مفصلة للحصول على الموارد المالية والموارد الأخرى المتاحة واستخدامها خلال فترة زمنية محددة، وهي تمثل خطة مستقبلية معبر عنها كميّاً". والتعريف المذكور قد زاد عن سابقه بذكره أن الخطة تكون مفصلة، وأنها عن فترة محددة كخطة مستقبلية وبما يشير إلى ما ترتبط به الموازنة في علاقتها بالفترة التي تعد عنها، كما أن التعريف قد أشار إلى أن الموازنة كخطة يعبر عنها كميّاً، وهو ما يشير إلى تعدد وحدات القياس.

وأخيرا فقد عرفها (حلس، 2006، ص 135) بأنها "تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها خلال فترة العمل المقبلة من خلال تنفيذ أنشطتها ووظائفها المختلفة بطريقة تتسم بالكفاءة"، ويجد الباحث في التعريفين الأخيرين أنهما الأقرب للتعبير عن مفهوم الموازنة، لذا فالموازنة كأساس للاستخدام الرشيد

للموارد تمثل "خطة مستقبلية في صورة كمية لما يجب أن يكون عليه الأداء خلال فترة مقبلة تحقيقاً للأهداف المبتغاة بمنشأة الأعمال". فالأهداف قد تكون اقتصادية، اجتماعية، بيئية، وغيرها، والفترة قد تكون قصيرة أو طويلة الأجل وما بينهما، والأداء قد يكون وفقاً للأقسام، الوظائف، أو الأنشطة، والموازنة في ذاتها كخطة يمكن - حالة الإتاحة - أن يعبر عنها بالثلاثية؛ العينية، المالية، والنقدية في إطار القياس الكمي.

وقد أكد (نور وفضل، 2002، ص 114) على أن "التنبؤ من خلال إعداد الموازنة يعني وضع "سيناريوهات" لمواجهة ما قد يستجد من متغيرات يصعب مواجهتها إن لم يتم التنبؤ بها مستقبلاً"، ويظن الباحث أن مقصود العبارة هو التنبؤ الحالي للمتغيرات المستقبلية المتوقعة، وقد يكون في ذلك إشارة إلى أهمية اتسام الموازنة بالمرونة لمقابلة ما قد يحدث من متغيرات يصعب التكهن بها ابتداءً، أو الإشارة إلى الموازنة المرنة.

هذا عن الموازنة - فيما أشار إليه الباحث قبل الفقرة السابقة - كمفهوم شامل وتعريف جامع، أما عن الأهداف المبتغاة من وراء الإعداد فهي كثيرة ومتعددة، ولعل جمعها في "ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وتحقيق أهداف منشأة الأعمال، والسعي الدؤوب نحو التحسين المستمر للأداء"، يختصر العرض المسهب لأهداف الموازنة".

ولا شك أن أهداف الموازنات لا يمكن تحقيقها دون متابعة ملاصقة للأداء، ورقابة ذاتية مترجمة لمفهوم التمكين، وذلك للتأكد من مطابقة فعاليات الأداء والموارد المستخدمة فيما توضحه أرقام الموازنة، مع اتخاذ ما يلزم تقويماً للأداء، وضرورة التأكد من توافق متغيرات واقع الحال مع المتغيرات التي تم إعداد الموازنة في ضوءها ومراعاة ما يلزم إن حدث عكس ذلك.

والتنسيق أمر لازم سواء تم إعداد الموازنة على أساس الأقسام، الوظائف، أو الأنشطة، وذلك توحيداً للجهود وتوفيراً لوقت وتكلفة الإعداد وضماناً لإزالة أي تعارض في الأهداف مما يؤكد على وحدة الهدف. وينسحب أمر التنسيق على الموارد المتاحة مالية وغير مالية، وطاقات التشغيل بشرية وآلية، مكانية وزمانية.... وكذلك الطلب عليها، وكلها أمور هامة وأساسية ضامنة لسلامة التخطيط والتشغيل تحقيقاً للأهداف.

والموازنة تتطلب مجموعة خطوات لإعدادها وبما يؤكد سلامه الإعداد، حددها (صبري، 2011، ص 11) في عدة خطوات، يضيف عليها الباحث في آخرها "المراجعة على فترات دورية معقولة لبنود الموازنة مع تطويعها بما يتلاءم مع مجريات الأمور إذا دعت الضرورة إلى ذلك ومن خلال اللجنة التي أعدتها، ويسر أمر مراجعتها لو أنها معدة كموازنة مستمرة وفق أسلوب الموازنة الدائرية".

ويعرض الباحث خطوات إعداد الموازنة في:

1. تحديد أهداف الإعداد مع مراعاة واقعيته وقابليته للتحقق وتوافق قصير الأجل منها مع طويلة، وذلك في ضوء الطاقات المتاحة خلال فترة الموازنة، وتحديد لجنة الإعداد المتطلبة لتوافر الانسجام بين أعضائها وملائمة تخصصاتهم وكفاءاتهم.

2. تجميع البيانات والمعلومات اللازمة وجدولتها وفق التبويبات الملائمة لإعداد الموازنة، وذلك فيما يخص الموارد المتعددة المتاحة خلال فترة الإعداد، وفي إطار أنشطتها الرئيسية والفرعية لوظائفها المختلفة. ويتطلب الأمر التأكد من سلامة البيانات والمعلومات وذلك من خلال عرضها على، ومناقشتها مع كافة أقسام المنشأة ذات الارتباط وبمختلف المستويات الإدارية- وفق آلية ملائمة- وأخذ هذه الملاحظات في الحسبان حال تيقن اللجنة من موضوعيتها.

3. وضع الموازنات الفرعية بالمشاركة مع التنسيق فيما بينها ومراعاة توازنها ومعالجة ما قد يظهر من اختناقات، وذلك في سلسلة مؤداها الموازنة الشاملة، مع تقسيمها وفق فترات زمنية متناسبة وطبيعة المنشأة.

4. اعتماد الموازنة إيدانا بالبده في استخدامها خلال الفترة المعدة عنها، وذلك بعد مراجعتها بما يؤكد سلامتها وسلامة تقسيماتها الفترية وصياغتها في صورتها النهائية.

ويمكن القول أن خطوات الإعداد السابقة تتيح موازنة يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها تحقيقاً للأهداف، وذلك بكافة أنواع الموازنات، ويبقى بعض التفاصيل التي يتطلبها الإعداد وفق أسس معينة كأساس النشاط والذي سيتم عرض خطوات الإعداد الخاصة به في حينه.

وقبل الانتقال إلى تطور الموازنات بالمنشآت غير الهادفة للربح، يشير الباحث إلى أن هناك مجموعة من الانتقادات الموجهة للموازنات التقليدية، ويرى الباحث أن أسلوب الموازنة على أساس النشاط يساعد في تلافيها والتغلب عليها. وتتمثل أهم هذه الانتقادات في:

1. عدم القدرة على التكيف مع التغيرات التي قد تواجه المنشأة؛ مما يعني عدم مرونتها.
2. يتم إعدادها من أعلى إلى أسفل بلا تواصل إداري؛ ويشير ذلك إلى عدم وجود مشاركة في الإعداد.
3. عادة ما تهتم بالرقابة دونما تركيز على تحقيق الأهداف الاستراتيجية بالمنشأة؛ أي لا قياس للفعالية، مع عدم اكتمال متطلبات قياس الكفاءة.
4. تقوم على أساس تخصيص الموارد المتاحة وفق سياسات إدارية، وهي لا تعبر بالضرورة عن استراتيجيات المنشأة الموضوعية، مما يعكس تعارض المصالح كإحدى مشكلات الوكالة الشائعة كنتيجة لانفصال الملكية عن الإدارة (Tandung, et al., 2013, P. 184).

## 2.2 تطور الموازنات بالمنشآت غير الهادفة للربح وعلاقتها بالموازنة على أساس النشاط:

تناول البحث لأسلوب الموازنة على أساس النشاط واختيار منظمات المجتمع المدني كمجال للدراسة الاختبارية، وكون هذه المنظمات تدخل في حيز المنشآت غير الهادفة للربح مع وحدات القطاع الحكومي، يجعل الباحث مضطراً إلى عرض تطور الموازنات بمثل هذه المنشآت كتمهيد لتناول أسلوب الموازنة على أساس النشاط واختبار إمكانية التطبيق بها، خاصة مع وجود علاقات رابطة بينها وبين بعض الموازنات السابقة عليه، وذلك رغماً عن إمكانية التطبيق وفاعليته بمنشآت قطاع الأعمال والهادفة لتحقيق الربح كهدف رئيس، والتي على مستواها

تطورت الموازنات من الموازنة التقليدية (ثابتة، فمرنة) والتي تبدأ، إما بموازنة الإنتاج أو بموازنة المبيعات وفق الظروف المحيطة بالمنشأة وطبيعة نشاطها، يلي ذلك استكمال إعداد باقي الموازنات وحتى قائمة نتائج الأعمال عن فترة الموازنة.

ومن الجدير بالذكر أن الموازنة المذكورة؛ ثابتة ومرنة -وفق ما أشار إليه- (Huynh, et al., 2013, P. 185) "كانت تركز على الوظائف، وإن كانت المرنة منها اهتمت بحجم النشاط في إطار نفس الوظائف". ظهرت بعد ذلك الموازنة الدائرية (The Circular Budget) والتي طبقت كذلك بالمنشآت غير الهادفة للربح. وعلى مستوى الوحدات غير الهادفة للربح تطورت الموازنات من حيث أساليب الإعداد، حيث بدأت منذ قرنين مضيا بموازنة البنود التقليدية، ثم ظهرت موازنة البرامج، مستتعبة بموازنة التخطيط والبرمجة، ثم الموازنة على الأساس الصرفي، ولكل من هذه الأساليب عيوبه التي كان يأتي التالي منها على سبيل علاج ما ينتاب سابقه من عيوب وماأخذ، مع عدم خلو التالي من المآخذ والعيوب.

وموازنة البنود التقليدية، مازالت تستخدم بكثير من الحكومات مركزة على الرقابة المالية والقانونية لبنود الإنفاق العام دونما نظر إلى مردود الإنفاق، مع التأكد من أن الصرف يتم وفق ما يسمح به البند. محل الصرف، وعليه فلا يمكن استخدام هذا الأسلوب في قياس الكفاءة سواء لأداء المنشأة أو لأداء العاملين بها. المرحلة التالية أفرزت موازنة البرامج والأداء، حيث يتم الأداء وفق برامج محددة لتحقيق أهداف المنشآت -أو هذا ما يجب أن يكون- بالتركيز على أساليب التنفيذ، وبما يخفض النفقات بعد قياس كفاءة أداء الأنشطة. ومن المفترض أن هذا الأسلوب يعمل على الربط بين المخرجات والمدخلات مما يعني رقبته كل منهما وذلك مراعاة للاستغلال الأمثل للموارد المتاحة. ووفق ما أشار إليه (أبو رحمة، 2008، ص 28) كتعريف وضعته جمعية المحاسبة الحكومية الأمريكية (AGAA) لموازنة البرامج والأداء على أنها "موازنة يتم من خلالها تحديد النفقات على أساس قابل لقياس أداء الأنشطة وتنفيذ البرامج متضمنا أسسا متعددة للتبويب.... وأن الأساس فيها هو الأنشطة"؛ فالتعريف المذكور يراه الباحث مشيرا إلى علاقة واضحة لهذا الأسلوب مع أسلوب الموازنة على أساس النشاط.

ظهر بعد ذلك أسلوب موازنة التخطيط والبرمجة ربطا لموازنات الوحدات الإدارية الحكومية بأهداف الخطة العامة للدولة في إطار التخطيط على المستوى الكلي. وتتم هذه الموازنة بعقد مقارنة بين تكلفة وعائد كل برنامج، مع إعطاء أولوية للتخطيط وعقد مقارنة لتحديد أولويات تنفيذ البرامج، تحقيقا للأهداف وذلك قبل اختيار البديل الأمثل من بين هذه البرامج. ويميز هذا الأسلوب نقل المخصصات بين الفترات، حيث قد يتعدى المدى الزمني لتنفيذ أحد البرامج السنة الواحدة، مع الاهتمام بالأجل الطويل بجانب الأجل القصير.

ظهر بعد ذلك أسلوب الموازنة على الأساس الصرفي، حيث تقوم البرامج سنويا كما لو أن المنشأة بصدد بدأ البرامج من نقطة الصفر، ويتطلب الأمر من المسئول عن البرنامج تبرير ما يطلبه من اعتمادات بصورة

مفصلة ومقسمة على الأنشطة المختلفة بالبرامج، وتعرف بمجموعات القرار والتي يتم تحليلها وترتيبها تنازليا وفق أهميتها النسبية.

ومما يذكر هنا، ما أشار إليه كل من (Shane, 2005, p. 1)، (مايرلي، 2004، ص 438) من أن "الموازنة على الأساس الصفري شبيهة بالموازنة على أساس النشاط، حيث تتشابه كثير من مفاهيم الإعداد بكل منهما، والموازنة على الأساس الصفري يتم من خلالها تبرير النفقات وتقدير التكاليف على أساس مستويات مختلفة للمخرجات -بدءا من الصفر- ويتم من خلال هذه الموازنة إعادة تقييم الأنشطة في كل مرة يتم فيها إعداد الموازنة، مع تحديد مستويات منفصلة لقيم كل نشاط بدءا من أدنى مستوى وصولا إلى المستوى الأمثل، ثم اختيار توليفة من هذه المستويات بما يتوافق مع الموارد المتاحة ومستوى المخرجات المطلوبة."

وربما يزيد من التشابه بينهما أن الموازنة على أساس النشاط تتطلب تبرير النفقات على أساس الأنشطة المؤداء والمسببات الملائمة للتخصيص والتوزيع، وتركز كذلك على إدارة هذه الأنشطة والأعمال بها، وليس مجرد إدارة تكاليف الأنشطة، كما وأن الموازنتين تكون البداية فيهما بدءا بالمخرجات المستهدفة كمقياس لمحرك تكلفته، ثم الأنشطة المفترزة لهذه المخرجات واستخدام المعدل الذي تستهلك الأنشطة به الموارد لوضع موازنة الاحتياجات منها وما تستلزمه من تكاليف وصولا إلى هذه المخرجات، مع ربط مسببات التكلفة بالأنشطة ثم بالمخرجات ضمانا لدقة تحميل التكاليف والتوزيع، وبالتالي سلامة ودقة مخرجات الأسلوب من بيانات ومعلومات وما يمكن أن تستخدم فيه، مع استبعاد أوجه الإسراف والضياع.

والعرض السابق ربما يعطي تبريرا لتناول تطور الموازنات بالمنشآت غير الهادفة للربح في بحث كهذا، حيث ظهور علاقة تشابه بين أسلوب الموازنة على أساس النشاط وأسلوب موازنة البرامج والأداء وموازنة الأساس الصفري، والتشابه الكبير في الهدف وأسلوب الإعداد، مع تميز أسلوب الموازنة على أساس النشاط بالتحديد ويسر التطبيق حالة توافر متطلبات ومقومات التطبيق.

### 3. أسلوب الموازنة على أساس النشاط بين المفهوم ومتطلبات التطبيق ومدى ارتباطه

#### بالأساليب الاستراتيجية ذات العلاقة.

#### 1.3 الموازنة على أساس النشاط في ضوء كونه الأنشطة ومحركات تكلفتها.

يتأسس مفهوم الموازنة على أساس النشاط على المفهوم العام الذي حدده الباحث بالبند السابق، إلا أن كون الموازنة ترتبط بالأنشطة فهذا يميزها عن باقي الموازنات والتي اعتمدت على أسس متعددة أخرى، كالموازنة على أساس الأولويات (PBB) والموازنة على الأساس الصفري (ZBB)، والأخيرة - كما تم توضيحه - هناك أوجه شبه كثيرة بينها وبين الموازنة على أساس النشاط.

ولعل بيان ماهية الموازنة على أساس النشاط يستلزم التعرض للأنشطة ومفهومها وما تستلزمه كأساس اعتمدت عليه الموازنة في مفهومها.

وعود إلى ما سبق هذا النوع من الموازنات ارتباطا بالنماذج التكاليفية المؤسسة على النشاط، فثلاثتهم يحتاجون إلى تحليل الأنشطة - بالمنشأة محل التطبيق - كنقطة بدء وحجر زاوية، وذلك فيما يتعلق بالأنشطة التي لا يمكن أن يتم الأداء بدونها، مما يشير إلى أنها مؤثرة وحتمية حيث تكون العلاقة مباشرة بين الأنشطة المستهلكة لعناصر التكاليف ارتباطا بالموارد المختلفة وبين المنتجات وفق درجات الاستفادة، باستثناء علاقة الأخيرة مع الأنشطة الداعمة، وذلك فيما هو قائم تقليديا في ظل مفاهيم مراكز التكلفة الخاصة بالإنتاج والخدمات.

### أولا: مفهوم الأنشطة وأهمية تبويبها وتحليلها، وعلاقتها بمحركات التكلفة.

- مفهوم الأنشطة وأهمية تبويبها وتحليلها.

النشاط، فيما ذكره (فايد، 2004، ص 124) في تناوله لأسلوب التكلفة على أساس النشاط، "يمثل مجموعة من العمليات التي تتم لإنجاز عمل محدد، ويعمل على تحويل الموارد إلى منتجات، حيث تخصص تكاليف الموارد على الأنشطة، ثم على المنتجات وفق محركات ملائمة ومناسبة لكل مرحلة من مراحل التخصيص ووفق تبويبات. وتصنيفات الأنشطة بمنشأة الأعمال"، وحيث أن النشاط الواحد يمكن أن يخدم أكثر من نشاط آخر، كما وأن النشاط الواحد يمكن أن ينتج عنه أكثر من منتج، كما قد يحتاج المنتج الواحد لأن يتم تشغيله بأكثر من نشاط، يمكن الاستفادة من نظام المشاركة الزمنية (Time sharing) لينسحب على ما يطلق عليه الباحث (Activity Sharing)، وذلك لتحقيق أقصى استفادة ممكنة من الأنشطة المضيفة للقيمة بالمنشأة.

وفي إطار بيان علاقة الأثر بالسبب في سياق توضيح مفهوم النشاط، ذكر (عاشور، 2008، ص 175) أن "النشاط هو كيان مادي ملموس داخل الوحدة الاقتصادية لتأدية عمليات أو تنفيذ إجراءات من خلال ما يتوفر له من مقومات مادية وبشرية، على أن تتوفر الصورة العينية لعلاقة ربط الأثر بالسبب بين ما تستهلكه العمليات من موارد، وما يترتب على هذا الاستهلاك من مخرجات". ويشير الباحث إلى أن الأمر ينسحب على الأنشطة بالوحدات الأخرى. غير الاقتصادية؛ كالحكومية الإدارية ومنظمات المجتمع المدني.

وأضاف نفس المرجع، "وتعتبر علاقات ربط الأثر بالسبب هي الركيزة الأساسية لتحقيق هدف دقة القياس ..... حيث ربط الأثر بالسبب بين الأنشطة وبعضها، وبين الموارد التي تستهلكها لتأدية وظائفها، وبينها وبين الخدمات الناتجة عن تأديتها، مع ترجمة هذه العلاقات في صورة عينية تعكس التدفق العيني للموارد".

هذا عن مفهوم النشاط، أما عن طاقة النشاط (Activity Capacity)، فتتضمن مجموعة محددة من الموارد وفترة ممتدة من الوقت ارتباطا بظروف تشغيل عادية أو متوقعة. وتقيس طاقة النشاط أداءه المتوقع أخذا في الاعتبار مجموعة متغيرات مؤثرة فيه مثل إتاحة المكان، الطاقات الآلية، الطاقات البشرية، والخامات. ويمكن قياس طاقة النشاط في الصورة المالية وفي أكثر من صورة عينية وفق ما يناسب النشاط من وحدات القياس العيني، والتي يتم تنفيذ النشاط باستخدامها.

ومن الأمور الهامة ضرورة مراعاة تحليل أنشطة المنشأة لاحتمال استبعاد بعضها إن ثبت عدم إضافتها للقيمة وإمكان الاستغناء عنها، أو إن أمكن اتخاذ بعض القرارات أو إجراء بعض التصرفات المؤدية إلى استبعاد

بعض الأنشطة أو تخفيضها؛ فمثلا الدراسة الجيدة للموردين تساعد على انتقاء مجموعة منهم يمكن الاعتماد عليهم في ضمان سلامة التوريد وفي الوقت المطلوب، وهو ما قد يغني عن نشاط الفحص ويخفض من الحاجة إلى نشاط التخزين كليا أو جزئيا، كذلك يمكن إعادة ترتيب وضع الآلات التي يتكامل أداؤها وتعمل بنظام التتالي بما يؤدي إلى إلغاء أو إحداث تخفيض في نشاط المناولة.

وقد أشار (عاشور، 2008، ص 163) إلى المفهوم الطبقي لحجم النشاط حيث تبوب الأنشطة إلى مجموعات وفق مستويات أربعة وهي:

- أنشطة مستوى وحدة المنتج، .... وهي مسئولة بشكل مباشر عن إنتاج المنتج النهائي.
  - أنشطة مستوى الدفعة الإنتاجية، وهي تدعم أنشطة التشغيل وترتبط خدماتها بمستوي الدفعة الإنتاجية بصرف النظر عن حجم إنتاج الدفعة.
  - أنشطة مستوي المنتجات، وترتبط بمنتج بعينه .... وأحيانا مجموعة منتجات .... أو أنشطة دعم مثل هذه المنتجات.
  - أنشطة مستوى المصنع، وهي الأنشطة الخاصة بإدارة الوحدة ككل، وتستفيد منها باقي الأنشطة، كالشئون الإدارية، التدريب، العلاقات العامة، الشؤون الإدارية، وغيرها.
- ويراعي أن سلسلة القيمة تمثل مجموعة متصلة من الأنشطة المولدة للقيمة، وتعتمد على تدفق العمليات من خلال الأنشطة، وتمتد جهود خفض التكلفة إلى خارج حدود المنشأة بحثا عن فرص للتخفيض من خلال ما يعرف بالمنظور الخارجي للتكاليف والتي يشير إليها الباحث في (ثالثا) من البند الفرعي (3-3)، ص 24.

### أ. محركات التكلفة وارتباطها بالأنشطة:

رغم التعرض لهذه المحركات من خلال البند الفرعي السابق بسبب التداخل المنطقي بين الأنشطة ومحركات التكلفة بها، إلا أن الباحث يود الإشارة إلى أن محرك التكلفة قد يكون بين نشاطين أو بين نشاط وما يفرزه من منتجات، إلا أن هذا المحرك والذي عادة ما يكون أحاديا، قد يتطلب الأمر أن يكون مركبا. كذلك فالمحرك في علاقته بما يحرك التكلفة له، قد يحرك تكلفة متغيرة لغرض تكلفة معين، أو تكون هناك بعض التكاليف التي تخص غرض تكلفة بعينه، مما قد يستوجب تكلفة خاصة لمورد معين، وليكن قطع غيار- حالة إجراء صيانة من خلال نشاطها، وبالتالي تكون هناك تكاليف خاصة (Private costs) (P) ثم معدل قد يكون زمنيا لباقي تكاليف الصيانة المتغيرة، ويتطلب الأمر معادلة لحساب التكلفة في صورة  $Y=P+t_r$ ، حيث  $(t_r)$  تمثل المعدل  $(r)$  مضروبا في المحرك وليكن الزمن المتوقع  $(t)$ . ويمكن أن يستلزم غرض التكلفة أكثر من تكلفة خاصة واحدة كما في حالة نظام تكاليف أوامر الإنتاج، أو أن يكون التشغيل مستلزما لأكثر من نشاط واحد أو أكثر من مجمع تكلفة واحد، مما يعني تعدد المعدلات وربما المحركات، وهنا يتم ترميز عدد المحركات أو التكاليف الخاصة بالرمز  $(n)$ . ويفرض أن المحركات كلها مرتبطة بنفس نوع الزمن مع اختلاف المعدلات، تكون معادلة حساب التكلفة لغرض



التكلفة في صورة  $Y = P_1 - n + t_1 r_1 + t_2 r_2 + \dots + t_n r_n$ ، حيث تكون المعدلات ( $r$ ) والأزمة المتوقعة ( $t$ ) مساوية لعدد الأنشطة أو مجموعات التكلفة ( $n$ ) وكذلك الحال للتكاليف الخاصة ( $p$ ) وقد يزيد أيهما أو يقل.

## ثانياً: ماهية الموازنة على أساس النشاط:

لعل العرض السابق كان لازماً وميسراً لتحديد ماهية الموازنة على أساس النشاط والتي عرفها (Maclemore, 2006, P. 61) بأنها "تقنية لتحسين دقة التقديرات المالية"، ولا خلاف على أنها تحسن دقة التقديرات المالية، ولكنها ليست تقنية بالمفهوم الشائع، وإنما إعدادها في ظل توفير نظام معلومات معتمد على التقنيات الحديثة يعني ضماناً أفضل لسلامة الإعداد، ولا يعتبر الباحث ذلك تعريفاً بقدر ما هو مؤشر إلى ميزة يحققها أسلوب الموازنة على أساس النشاط.

واعتبرها كل من (Atkinson, et al., 2012, p. 254) و(Annette Van, 2012, p. 9) "امتداداً لنموذج التكلفة على أساس النشاط كمنهج جديد في صياغة الموازنة تقديراً للموارد اللازمة لتنفيذ أنشطة المنشأة المضيفة للقيمة في الأجل القصير تلبية للأهداف التي تسعى إلى تحقيقها"، وأضاف (Atkinson, et al.) أنها تركز على وجود ارتباط بين هذه الأنشطة مع بعضها البعض.

كذلك عرفها كل من (Steven, 2004, p. 16) و(Huynh, et al., 2013, P. 185) على أنها "تجاه حديث في إعداد الموازنات قائم على التخطيط المستقبلي لاحتياجات المنشأة من الموارد في ضوء العلاقات السببية بين المخرجات المستهدفة والأنشطة المطلوبة لإنتاجها وصولاً إلى تقديرات تفصيلية لمتطلبات هذه الأنشطة وتحقيقاً لخطة الإنتاج المقترحة ومساعدة في اتخاذ القرارات لتحديد المتطلبات المالية المستقبلية اللازمة لتغطية تلك الموارد المطلوبة.

ويختلف الباحث مع ما ذكره (Hauk, 2010, P. 215) من أن "الموازنة على أساس النشاط تمثل جزءاً من الإدارة على أساس النشاط حيث أن الموازنة هنا تمثل امتداداً لنماذج التكلفة على أساس النشاط والتي أظهرتها إدارة التكلفة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية"، وإن كان الباحث يتفق مع ما ذكره من أن "أسلوب الموازنة على أساس النشاط يعمل على تحويل التكاليف الثابتة على مستوى المنشأة إلى تكاليف متغيرة عن مستوى النشاط".

وأخيراً فقد عرفها (Kaplan and Anderson, 2008, p. 1) بأنها "تكتيك" يسعى إلى تعظيم الإيرادات وتدنية التكاليف من خلال التنبؤ بالموارد المطلوبة للمشروع بناءً على التغيرات المتوقعة في الأنشطة والعمليات داخل المنظمة". ويظن الباحث أنه يقصد في ضوء المخرجات المتوقعة، والتعريف لا يرمي إلى أنها موازنة لمنظمة وإنما لمشروع يتم داخلها أو من خلالها.

وبناءً على ما تقدم يشير الباحث إلى أن الأمر يتطلب بداية التحديد الواضح لكافة أنشطة المنشأة وتحليلها واتخاذ ما يلزم كنتيجة للتحليل، مع تقسيمها إلى أنشطة رئيسة ومساندة (داعمة) قبل ربط الموارد بها، وذلك حتى يمكن تحقيق الأهداف "التكتيكية" على مسار تحقيق الأهداف "الاستراتيجية". ويمكن الآن تعريف الموازنة على أساس النشاط بأنها "أسلوب حديث لإعداد الموازنة اعتماداً على الأنشطة المضيفة للقيمة، والتي تستهلك الموارد المتاحة بمنشأة الأعمال، وذلك في ضوء المخرجات مستهدفة ابتداءً، مع ربط أداء هذه الأنشطة -

في ظل تحسينها المستمر- بأهداف المنشأة، وذلك لإمكان ضبط تكلفة الأنشطة؛ رئيسة ومساندة من خلال الاستغلال الأمثل للطاقة والموارد الأخرى المتاحة والموظفة بتلك الأنشطة وكذلك ضبط تكلفة المنتجات".

ولقد أوضحت المذكرة التحليلية رقم (21) والصادرة من (الاتحاد الأوروبي (EU) في 20-7-2011، ص 4) أن "المنشأة ذات الأنشطة التشغيلية الواضحة، ولديها موارد مالية وبشرية كافية تكون في وضع يسمح لها بانتهاج أسلوب الموازنة على أساس النشاط تعزيزا للتوجه نحو الأداء وتحسينه بالمنشآت، إضافة إلى تقويم أفضل لأداء المنشأة ونتائجها ومساهمتها في تحقيق الأهداف".

### 3.2. تقويم أسلوب الموازنة على أساس النشاط ومتطلبات وخطوات ومقومات التطبيق

#### أولاً: تقويم أسلوب الموازنة على أساس النشاط وتنفيذ المآخذ.

يؤكد الباحث بداية على تمتع أسلوب الموازنة على أساس النشاط بمجموعة من المزايا، مع عدم خلوها من المآخذ، والتي يمكن تنفيذها والتغلب عليها.

ويمكن عرض أهم مزايا أسلوب الموازنة على أساس النشاط فيما يلي:

- المساعدة في التحديد الجيد للأنشطة وأدائها وعلاقتها الأفقية والرأسية وفق مفهوم إضافة القيمة - وهو متطلب للإعداد كذلك- حيث يتم استبعاد مالا يضيف قيمة من أنشطة المنشأة من خلال توصيف وتحليل تلك الأنشطة وتحسين ما هو قائم منها باستخدام أسلوبي المشاركة والتمكين، وهو ما يساعد على تفعيل الأداء والتوظيف الأمثل والاستخدام المخطط لكافة موارد المنشأة -مادية وبشرية- في ضوء "استراتيجيتها"، ويراعي أن ربط الموارد بالأنشطة إنما يعني زيادة مردود تكاليف هذه الموارد وتسهيل ربطها بمخرجات الأنشطة، وبالتالي تحقيق فعالية التكلفة من خلال زيادة الدقة في توزيع غير المباشر منها، مع توفير رؤية أعمق لمستويات استغلال الطاقات والموارد المتاحة فيما يخص إدارة تكاليف أنشطة الخدمات المساندة والمشاركة بالمنشآت.

- زيادة كفاءة تخطيط الموارد (R.P.) من خلال ما تتيحه من بيانات ومعلومات تفصيلية تمكن من حسن توزيع الموارد المتاحة، مع تحديد الطاقات غير المستغلة، ورصد الحاجات التفصيلية المستقبلية ارتباطاً بالأنشطة والموارد، وهو ما يمكن من اختيار أفضل مصادر للحصول على الموارد، كما تساعد البيانات والمعلومات التفصيلية التي يتيحها استخدام الأسلوب في الاستجابة لما قد يحدث من تقلبات تستدعي إجراء تعديلات في الخطة وتقييم أداء المنشأة من خلال أنشطتها، والمساعدة في صناعة واتخاذ القرارات، وذلك إضافة إلى ما حدده (Shane, 2005, PP. 1- 2) من مزايا الاعتماد على هذا الأسلوب حيث يساعد على:

أ. تخصيص العاملين وفق احتياجات الأنشطة وإمكانيات العاملين ووفق ما قد يحدث من تغيرات في الخطة.

ب. الكشف عن التكاليف التي قد تكون مستترة وسط باقي التكاليف، وبما يفيد رقابتها وتحسين مردود إنفاقها.

ج. مراجعة أداء الأنشطة وتكاليفها وإتمام المراقبة من خلال من له سلطة خلق النفقة أو إقرارها فيما يخص النشاط.

د. تحقيق رقابة بصورة أفضل على هيكل التكاليف المرتبط بالنشاط، خاصة مع "تحويل التكاليف من ثابتة على مستوى المنشأة إلى متغيرة على مستوى النشاط"، كما ذكر (Antos, 2005, P. 9).

ويشير الباحث إلى أنه ارتباطا بأداء الأنشطة، وبعيدا عما هو معروف من ارتباط نوع التكلفة بطبيعة المورد المستخدم، فبند الإيجار والمعروف بمعاملته كتكلفة ثابتة من حيث كونه تكلفة فترية، إلا أن ما يحتاجه نشاط ما من هذا الإيجار يمثل جزءا مستغلا من الإيجار الثابت، وحينما يتم توزيعه مع باقي تكلفة النشاط على أنشطة أخرى أو على المنتجات وفق محركات التكلفة المستخدمة، يكون قد تم إخراج بند الإيجار من طبيعته المعروفة بالثبات ليتحول إلى تكلفة متغيرة، لذلك يمكن اعتبار كل التكاليف التي تخصص لنشاط ما -عادة- بمثابة تكاليف متغيرة عند توزيعها على مخرجات النشاط.

ورغم المزايا المتعددة المذكورة، إلا أن هناك بعض المآخذ، يري منها (البشيتي، 2009، ص 72-73) أن هناك صعوبة في تحديد وتحليل الأنشطة المضيفة للقيمة بصورة دقيقة، وكذلك درجات الارتباط فيما بين الأنشطة والمخرجات، خاصة وأن تحديد وتحليل الأنشطة يمثل حجر الزاوية في أي نموذج يبنى على الأنشطة". وهذا المآخذ مردود عليه، حيث أنه في ضوء مخرجات المنشأة، ليس من الصعب تحديد الأنشطة المشتركة في إخراجها بصورة مباشرة، كذلك فالأنشطة الداعمة والمشاركة بالمنشأة من السهل تحديدها، وفيما يتعلق بإضافة القيمة، فهناك منظوران لتحديد ما إذا كان هناك إضافة للقيمة، الأول يتمثل في تحديد ما إذا كان من الممكن أن يستقيم الأداء بدون النشاط أم لا، والثاني يتم اعتباره من زاوية طالبي هذه المخرجات أو من تؤدي إليهم ومن وجهة نظرهم، هل هذا النشاط يضيف قيمة لهم أم لا، وذلك مثل ما تناوله الكثيرون -وعرض الباحث- في إطار نموذج التكلفة على أساس النشاط فيما يخص نشاط الفحص، التخزين، والمناولة.

كذلك ذكرت (Annette Van, 2012, p. 10) أن تطبيق الأسلوب يكون أصعب حالة كبر حجم المنظمة، ويزداد الأمر صعوبة حالة التطبيق بالقطاع الحكومي عنه عند التطبيق بقطاع الأعمال، نظرا لتعدد وأنواع الأنشطة الحكومية.

ورغم ما هو مذكور فالباحث يري عكس ذلك، فكبر الحجم أدعي إلى التطبيق، حيث يتم تقسيم المنشأة إلى ما تتضمنه من أنشطة مع تحليلها وتبويبها، كذلك فالأنشطة بالقطاع الحكومي أكثر تحديدا فيما يتعلق بالوحدات الفرعية بكل قطاع، فالأنشطة بالمدرسة أو الجامعة أو قسم الشرطة أو المستشفى مثلا كوحدات حكومية، يبدو فيها التحديد وعدم التعقيد، كذلك فالوحدات غير الهادفة للربح بخلاف الوحدات الحكومية

متمثلة في منظمات المجتمع المدني - كقطاع ثالث ومعضد للقطاع الحكومي - يصلح أسلوب الموازنة على أساس النشاط للتطبيق فيه، كما سيتضح بالجزء الخاص بالدراسة الإخبارية.

أما عما يذكر فيما يخص مقاومة التغيير تحسبا لتشديد الرقابة والمساءلة أو عدم فهم الأسلوب من قبل العاملين وعدم دعم الإدارة رضاء بما هو قائم، إضافة إلى نقص الخبرات والمعرفة بالمجال الجديد أو ما يتطلبه من معرفة بالحاسب الآلي، فكل ذلك يظهر عادة وبصورة متكررة مع كل استحداث لأسلوب جديد، وجميعها يمكن التغلب عليها من خلال أسلوب الإقناع وتعميق الرؤى والفكر لدي العاملين مع تدريبهم التدرج الملائم ونقل تجارب من سبقهم في المجال وما حصلوه كمردود للتطبيق وفق مفهوم (Benchmarking).

### ثانيا: متطلبات وخطوات ومقومات تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط.

- متطلبات تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط:

بداية يجب التأكيد على ما ذكره (المعهد العالمي للمحاسبين الإداريين بلندن "CGMAL"، عام 2013، ص 75) من أنه ينصح بتطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط خاصة حالة ما إذا كانت التكاليف الإضافية (The Overhead) تتمتع بنسبة مؤثرة في إجمالي التكاليف، ويراعي ضرورة مشاركة القائمين على التشغيل وإقناعهم بدلا من مقاومة التطبيق ووضع عراقيل معوقه له.

ويضيف الباحث أن تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط يستلزم كبير حجم المنظمة، تعدد الأنشطة والمنتجات المقدمة، وذلك على عكس ما أشارت إليه (Annette Van) بعالية، مع توفر معلومات دقيقة عن المنتجات، الأنشطة، التكاليف، والإيرادات.

وقد ذكر (درغام، 2012، ص 267) مراحل لتكوين نموذج التكلفة على أساس النشاط، يراها الباحث منسحبة على أسلوب الموازنة محل الدراسة، مع إجراء تعديل على ثالثها، وهي:

- مرحلة إدارة النشاط (AM)، مركزة على أسلوب سلسلة القيمة (VC) لاستبعاد غير المضيف وتدعيم المضيف للقيمة.
- مرحلة المحاسبة عن تكاليف الأنشطة (ACA)، وذلك تحديدا لمسببات التكلفة وربطها بالأنشطة وتفاعلاتها مع بعضها البعض.
- مرحلة تكوين الموازنة على أساس النشاط (ABB)، للتنبؤ بتكاليف الأنشطة الرئيسة والمساندة والوقوف على أرقام الموازنة تأسيسا على المخرجات المخططة.

ويمكن عرض متطلبات التطبيق مستتبعه بخطواته، فمقوماته فيما يلي:

- إجراء دراسة مسحية لعملاء المنشأة (المستفيدين من خدماتها)، وذلك لإمكان تحديد الأنشطة اللازمة للوفاء باحتياجاتهم، يلي ذلك تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ كل نشاط لمهامه، ويمثل ذلك صلب الإدارة "الاستراتيجية"، خاصة وأن تحديد الموارد التي تتطلبها الأنشطة تستلزم ابتداء تحديد المخرجات اللازمة وفي

ضوء المسح المذكور يتم وضع أولويات وفق الأهمية وما يحقق حاجة العميل وذلك فيما يتعلق بأداء أنشطة المنشأة.

● تحديد وتحليل الأنشطة الحرجة تفصيلياً، يليها باقي الأنشطة، وذلك لمعرفة نقاط الضعف بها وسد ما قد يظهر من فجوات في إطار من المقارنة المرجعية، سواء من حيث جودة مخرجات النشاط أو زمن الأداء، مع تحديد الطاقة المتاحة لكل المطلوب منها.

وقد ذكر (حماد، 2005، ص 1182) أن "المقاييس المرجعية تكون فيما يخص، الأنشطة، العمليات، الوقت، الجودة، التكلفة، وخدمة العملاء (الخدمات البعدية)، ارتباطاً بالأنشطة الحرجة ومتطلبات العملاء"، وأكد نفس المرجع على "ضرورة ترتيب متطلبات العملاء، وما يمكن تقديمه لهم مع عقد مقارنة مع ما يقدمه المنافسون ووقفاً على مستوي أداء المنشأة، وإجراء ربط بين الأنشطة والمتطلبات المذكورة. ومن خلال الهندسة العكسية (Reverse Engineering) يمكن تفعيل أداء المنشأة بالمقارنة بما يقدمه المنافسون".

● إتاحة الوقت الكافي لدراسة تطبيق الأسلوب، مع توفير الموارد والبرامج (Software) المطلوبة، وذلك بعد إقناع الإدارة والعاملين بأهمية التطبيق والتأكد من أن التطبيق مبرر اقتصادياً، مع مراعاة أن التنفيذ يفضل أن يتم مرحلياً وبالتدرج متضمناً التغييرات الرئيسة المطلوبة في الثقافة ونظم المعلومات المطبقة والمعمول بها، ويؤيد ذلك ما أشارت إليه المذكرة التحليلية رقم (21) والصادرة عن الاتحاد الأوروبي (EU، 2011، ص 1) من أهمية "مراعاة التوافق على الأولويات المحددة والافتتاح بما تم من ترجمة لها إلى موارد بالموازنة، وأن تخطيط العمل جاء متوافقاً وتحقيق الأهداف في ضوء الأولويات والموارد المتاحة، مع ضرورة وضوح ومعقولية ورشد توزيع الموارد".

ولا شك أن ذلك سوف يشجع على الاستخدام الكفء للموارد وتقويم النتائج والتأكد من مدي تحقيق الأهداف الموضوعية، مع المساءلة على مستوي الأنشطة والمنشأة ككل.

● خطوات ومقومات تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط:

وفق ما حدده (تقرير CGMAI بلندن، عام 2013، ص 74)، تتمثل هذه الخطوات في:

— تحديد المخرجات المطلوب تقديمها للعملاء، والأنشطة اللازمة للوصول إلى هذه المخرجات ومحركات التكلفة بها.

— تحديد احتياجات كل نشاط من الموارد وتكلفتها، ومعدل التكلفة وفق المحركات الملائمة، وذلك في ضوء طاقته المطلوبة أو المتاحة أيهما أقل.

— توزيع تكلفة الأنشطة المشتركة على كافة الأنشطة، يلي ذلك توزيع تكلفة الأنشطة المساندة على الأنشطة الرئيسة المستفيدة.

— تحديد نصيب المنتج من التكلفة بالأنشطة المساندة في إنتاجه.

ويتطلب الأمر مجموعة من المقومات، ويعد من أهمها:

- اتفاق التطبيق مع توجهات الإدارة في ظل اقتناع العاملين بالمنشأة، وتوافر أنظمة معلومات ملائمة للتطبيق.
- توفر الكفاءات العلمية والمهنية اللازمة، ومن خلال هيكل تنظيمي سليم.
- المرونة النسبية المتيحة لتطويع الموازنة استجابة لما قد يظهر من تغيرات أثناء التطبيق.

### 3.3 أسلوب الموازنة على أساس النشاط وعلاقته بباقي نماذج نفس الأساس والمنظور الخارجي للتكاليف

نظرا لظهور مجموعة الأساليب والنماذج المؤسسة على النشاط؛ نظام الإدارة على أساس النشاط وسبقه نموذج التكلفة على أساس النشاط، والذي تم توجيهه بعد ذلك بالوقت ثم بالأداء، وتلاهما أسلوب الموازنة على أساس النشاط محل الدراسة، فيجد الباحث أهمية بيان العلاقات التي قد تكون موجودة بين الأول والثاني وكذلك المنظور الخارجي للتكاليف، وبين الأسلوب محل التناول.

أولا: علاقة الأسلوب بنموذج التكلفة على أساس النشاط (ABC):

يربط نموذج التكلفة على أساس النشاط - كما هو معروف ويوضحه مسمي النموذج- بين تكاليف الموارد اللازمة وبين الأنشطة المستهلكة لهذه الموارد، ثم يتم تحميل التكلفة الخاصة بهذه الأنشطة على ما تفرزه من منتجات، وذلك بعدما تكون الأولى قد حملت بما يخصها من تكاليف الأنشطة الداعمة أو المشتركة. وفيما ذكره (Bradley & Mozjerin, 2002, P. 3)، فإن الأمر يتطلب وحدتي قياس أساسيتين لإمكان تحديد تكلفة المنتجات وهما، وحدة قياس الموارد (Resources Module) ووحدة قياس النشاط (Activity Module)، أما عن وحدة القياس الأولي، فمن خلالها يتم الحصول على تكلفة العمل بجانب تكلفة باقي الموارد اللازمة للتشغيل من دفاتر الأستاذ العام حيث يتم تضمينها للنموذج حسابا لتكاليف الأنشطة، وتستخدم هنا محركات الموارد (Resources Drivers) لتخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة، أما وحدة القياس الثانية، فمن خلال محركات النشاط (Activity Drivers)، يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات، وذلك تأسيسا على أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وتسبب التكلفة، في حين أن ما يستهلك الأنشطة هو غرض التكلفة (Cost Object) سواء كان سلعة أو خدمة أو غيرها وعليه ووفق ما عرضه نفس المرجع بعالية يوضح الشكل التالي تخصيص التكاليف عبر الأنشطة:



#### نموذج تخصيص التكاليف عبر الأنشطة

ولقد ذكرت (ندا أغا، 2006، ص 24) أن "التطور في استخدام تقنية التكلفة على أساس النشاط اظهر مفهوما جديدا، وهو الموازنة على أساس النشاط، ويمكن تطبيق هذه الموازنة عندما تطبق المنشأة تقنية

التكلفة على أساس النشاط. وتوصف تقنية الموازنة على أساس النشاط بأنها (نظام تكلفة على أساس النشاط ولكنه معكوسا حيث يكون هدف إعداد الموازنة هنا هو تجهيز الموارد المطلوبة فقط لتلبية الإنتاج وحجم المبيعات في الموازنة)".

ورغم عدم استساغة الباحث لتعبير تقنية ليطلق على التكلفة أو الموازنة على أساس النشاط ولكن ربما تكون الباحثة قد استخدمته للدلالة على حداثة كل منهما. وهناك أمران يود الباحث الإشارة إليهما فيما يتعلق بما ذكرته الباحثة:

الأمر الأول، هو الاتفاق مع ما ذكر من أن أسلوب الموازنة على أساس النشاط يتم بصورة عكسية عند الإعداد مقارنة بنموذج التكلفة على أساس النشاط، فالأسلوب يبدأ بالمخرجات (المنتجات) المطلوبة، فالأنشطة المفترضة لها، فاحتياجات الأنشطة من الموارد، وذلك في ضوء طاقة النشاط أو ما هو متاح من موارد أو الطاقة التشغيلية المطلوبة وصولاً إلى المخرجات المطلوبة، وذلك وفق أي الثلاثة أقل، في حين يبدأ النموذج بالموارد حيث يتم تخصيصها على الأنشطة، فالمنتجات تحديداً لتكلفتها. وعليه فلو أن هناك شكلاً هرمياً قاعدته الموارد وقمتها المنتجات فإن أسلوب الموازنة على أساس النشاط يبدأ من قمة الشكل إلى قاعدته وصولاً إلى ما يجب أن تكون عليه الموارد، في حين يبدأ نموذج التكلفة على أساس النشاط من قاعدة الشكل إلى قمته وصولاً لتكلفة وحدة المنتج.

الأمر الثاني، وهو الاختلاف مع الباحثة فيما أشارت إليه من تعليق تطبيق الموازنة على أساس النشاط بتطبيق المنشأة لنموذج التكلفة على أساس النشاط، ويمكن قبول القول بأن إتاحة تطبيق النموذج ابتداءً يسر كثيراً أمر تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط ويعمل على توفير وقت وجهد كبيرين، ولكن حتمية وجود النموذج كشرط لتطبيق الأسلوب ليس لازماً، فيمكن للمنشأة تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط ابتداءً، وحيثما يتم العمل بالموازنة، فإن تجميع التكاليف الفعلية الخاصة بالموارد المستنفدة وتحميلها على الأنشطة جميعها، يلي ذلك توزيع ما يخص الأنشطة المشتركة على باقي الأنشطة وتوزيع تكلفة الأنشطة المساندة على الأنشطة الرئيسة على سبيل تحديد نصيب المنتجات من تكاليف هذه الأنشطة، فسيتم كل ذلك من خلال الأنشطة التي تم تحديدها وتحليلها وتبويبها، وذلك بعدما تم استبعاد ما لا يضيف قيمة منها مع الدمج والحذف بالإضافة لبعضها، واختيار الملائم من محركات لتكلفة الموارد وعلى كافة مستويات (طبقات) الأنشطة، وذلك من خلال إعداد وتطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط جنياً لمزاياه من حيث دقة البيانات والمعلومات الناتجة، ثم الاستفادة بما تتيحه الموازنات عموماً من متابعة ورقابة وتقييم للأداء، مع زيادة فعالية الرقابة.



### ثانياً: علاقة الأسلوب بنظام الإدارة على أساس النشاط (ABM):

ذكر (باسيلي، 2001، ص313) أنه "مع ظهور (ABC) وتركيزه على دراسة وتحليل الأنشطة، ظهر توجه واهتمام حول تطوير معلومات النموذج المذكور، وذلك لخدمة الإدارة وإدارة التكلفة حيث ظهر (ABM) بهدف مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات وتحسين الأرباح".

ويعتقد الباحث أن اعتماد نظام الإدارة على أساس النشاط على نموذج التكلفة على نفس الأساس كمصدر رئيس لمدخلاته من بيانات ومعلومات، يجعله ممثلاً لمنظومة جيدة لتوجيه انتباه الإدارة -وبكافة مستوياتها- إلى الأنشطة تحسباً لقيمة وأرباح المنشأة.

ولقد ذكر (Huynh, et al., 2013, pp. 182- 184) أن "نظام الإدارة على أساس النشاط له بعدان، أحدهما تكاليفي والآخر تشغيلي؛ أما البعد التكاليفي فيعمل على تحسين دقة تخصيص التكاليف، حيث ربط الموارد بالأنشطة فيمكن إدارة التكلفة الاستراتيجية وضمان دقة تكلفة المنتج، وأما البعد التشغيلي فيتيح معلومات عن الأنشطة المنفذة ولماذا وكيف تم تنفيذها، وذلك للمساعدة في قياس واستمرار العمل على التحسين المستمر. ويلاحظ الباحث أن البعد التكاليفي المذكور يوحي باشمال نظام الإدارة على أساس النشاط لنموذج التكلفة على أساس النشاط، وإن كان الأمر خلاف ذلك، ويمكن القول بتكاملهما لتحقيق ما هو مرجو من التطبيق، خاصة وأن هذا التكامل يمكن أن يمتد ليشمل باقي أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على سبيل إدارة التكلفة وبما يحقق الأهداف المرجوة. ولقد قدم (نفس المرجع السابق، ص 186) إطاراً للتكامل بين الإدارة على أساس النشاط وأسلوب الموازنة على أساس النشاط حيث توافق الأساس لكل منهما وربطهما بأهداف المنشأة في ضوء سلسلة القيمة ولكافة الأنشطة ربطاً بمواردها المتعددة من مواد وتسهيلات وموارد بشرية ورأسمالية، وكل ذلك في ضوء تحليل الأنشطة لتمكين الإدارة من القيام بمهامها المتعددة في إطار تحسين القيمة لمنشأة الأعمال.

ويشير التكامل المذكور إلى أن منشأة الأعمال تستخدم أسلوب الموازنة على أساس النشاط لتقييم أداء المديرين من حيث الكفاءة والفعالية.

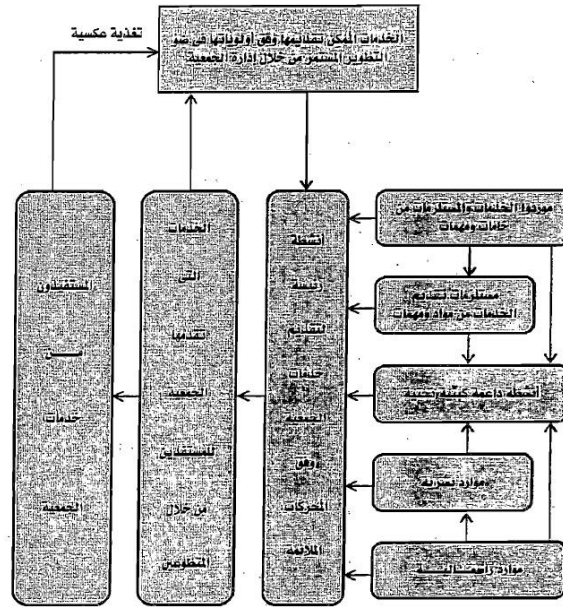
إضافة إلى ما سبق، فقد ذكر (اليامور، 2010، ص 230) أنه "من خلال نظام الإدارة على أساس النشاط، هناك فرصة لخفض التكلفة حيث أنه نظام قوي لإدارة التكلفة، مما يفيد بأهمية مراعاة ما يضيفه النموذج من مزايا". ويظن الباحث أن المقصود هو اعتماد نموذج الإدارة على أساس النشاط أو توظيفه لما تتيحه إدارة التكلفة من أساليب ونماذج ومنها أسلوب الموازنة على أساس النشاط.

### ثالثاً: علاقة الأسلوب بالمنظور الخارجي للتكاليف في إطار التحسين المستمر:

في إطار تناول الباحث لأسلوب الموازنة على أساس النشاط، وربطه بنموذج التكلفة ونظام الإدارة على نفس الأساس، يشير الباحث إلى التوجه الحديث لكل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية حيث عدم الاعتماد فقط على المنظور الداخلي للتكاليف، مع ضرورة الاهتمام بالمنظور الخارجي لها، وذلك لإمكان القول بانتهاج

المنظور الشامل لإدارة التكلفة وفي إطار أساليب المحاسبة الإدارية "الاستراتيجية"، فالموازنة على أساس النشاط تحتاج إلى تحليل القيمة (V.A.) وما قد تحتاج إليه من توظيف أسلوب الإنتاج الفوري ارتباطا بالمخزون (JIT) من خلال أسلوب تحليل سلسلة القيمة (VCA) وهندسة القيمة (VE)، وفي ظل إدارة الجودة الكلية (TQM)، مع استخدام أسلوب المقارنة المرجعية (Benchmarking)؛ داخلية وخارجية وذلك بهدف الاستمرار في التحسين وبما يعكس التحسين المستمر (CI).

وحيثما يتم عرض سلسلة القيمة في إطار من التحسين المستمر، وفي ظل تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط بإحدى منظمات المجتمع المدني متمثلة في الجمعية الأهلية الخيرية محل الدراسة الاختبارية، فهي تشير إلى حلقات سلسلة القيمة متمثلة في الخطوات المتشابكة والمتعاقبة واللازمة لتقديم الخدمات من خلال الأنشطة المضيفة للقيمة (رئيسة وداعمة) وبصورة متكاملة حتى الوصول إلى المستفيدين من هذه الخدمات، ويمكن عرض ذلك وفق الشكل المعروض، كختام لهذا الجزء من البحث والتمهيد للجزء التالي والمرتبطة بمنظمات للمجتمع المدني والدراسة الاختبارية.



نموذج تقديم خدمات جمعية خيرية وفق أساس النشاط إعداد لموازنتها

#### 4. منظمات المجتمع المدني والدراسة الاختبارية:

##### 4.1. منظمات المجتمع المدني (القطاع الثالث):

تعتبر هذه المنظمات من معضدات العمل الحكومي بكافة الدول حتى المتقدمة منها، وتعد ركيزة هامة من ركائز التنمية المتوازنة والمستدامة، وتفتح الطريق لمشاركة أوسع من جانب أفراد المجتمع ووحداته، بما يتيح تنمية متكاملة هادفة إلى تحسين الظروف ومساندة الحكومات في دعم الفئات الأكثر احتياجا.

وهذه المنظمات كما ذكر (عثمان، 2008، ص 8) "لها تاريخ عميق الجذور في مصر.... والفرص متاحة لها بصفة عامة لترتبط بمفاهيم وممارسات التنمية المتعددة خاصة في إطار البرامج التي تم اقتراحها في العقد

الاجتماعي الجديد، والذي بموجبه تؤدي الشراكات التي تتم بين الحكومة وبين هذه المنظمات تدعيما لدورها وتعزيزا ومساندة لخطط الدولة.

ويشير الباحث إلى أن هذه المنظمات - رغم أهميتها وكونها غير هادفة للربح وأن تمويلها ذاتي في الأساس - لم تلق الاهتمام الكافي مع تعاظم دورها تجاه المجتمع وبقطاعاته المختلفة. وكما ذكر (هلاي، 2012، ص 1)، يشير مصطلح المجتمع المدني إلى مجموعة كبيرة من المنظمات غير الهادفة للربح ولها تنظيم قانوني واضح ومعترف به من المجتمع".

ولقد ذكر (Salmon, et al., 2004, P. 3) أن منظمات المجتمع المدني تتكون من "المؤسسات الخيرية، الجمعيات الأهلية، الاتحادات، المنظمات غير الحكومية، الجمعيات التطوعية، النقابات والمنظمات المهنية، وجماعات المحافظة على البيئة، وجمعيات كل من حقوق الإنسان والمرأة، وهي في مجموعها يطلق عليها منظمات القطاع الثالث في المجتمع المعاصر بعيدا عن الحكومة والقطاع الخاص. والباحث يشير إلى أنه في مصر لا يتم التفرقة بين المؤسسات الخيرية والجمعيات التطوعية والأهلية، فثلاثتهم يشيرون إلى شيء واحد يتمثل في الجمعيات الأهلية الخيرية والتي سيتم تناولها بعد هذا البند حيث من بينها الحالة محل الدراسة. كذلك، فكل ما ذكره (Salmon, et al) يشير إلى منظمات غير حكومية ولا تهدف الربح، وذلك على خلاف ما ذكره من أن المنظمات غير الحكومية أحد مكونات منظمات المجتمع المدني وهذه المنظمات فيما أشار إليه كل من، (المنسي، 2012، ص 155 - 156)، (Stephen, 2011, P. 7)، و(أماني قنديل، 2008، ص 89) لها تعريفات متعددة، وتدور جميعها حول أنها:

- لا تسعى إلى تحقيق ربح.
- تسعى إلى تحقيق منفعة جماعية ولبعض الفئات المهنية عادة.
- ذاتية الإدارة من خلال هيكل رسمي منظم، وتقوم على العمل التطوعي في الأساس.
- قد تمثل مصالح أصحاب مهنة أو حرفة معينة.

ومن خلال التعريفات المذكورة بعالية، والمتمثلة لسماة أساسية لتلك المنظمات، يمكن تعريفها على أنها "وحدات لا تسعى إلى تحقيق الربح، وتقوم أساسا على التطوع لتحقيق منافع اجتماعية جماعية، خاصة للفئات المهمشة بالمجتمع، وذلك من خلال تبرعات الأشخاص بالأساس؛ طبيعيين واعتباريين، بالإضافة إلى الدعم الحكومي في بعض منها والدعم الخارجي المشروط".

وعن طريق معايشة بعض من هذه المنظمات في مصر، أمكن للباحث الوقوف على بعض التحديات التي تواجهها، وتتمثل أهم هذه التحديات فيما يلي، بالتركيز على الجمعيات الخيرية والمتمثلة للشق الأعظم من هذه المنظمات:

1. عدم وضوح هدف ورسالة ومهام بعض من هذه المنظمات، خاصة فيما يخص العاملين بها والمتعاملين معها، مع ضعف الكفاءة الفنية للقائمين عليها وعدم التفريغ لأغلبهم، خاصة وأن العمل يتم تطوعيا أو

بمكافآت وأجور رمزية، إضافة إلى نقص التمويل وعدم انتظام تدفق الاشتراكات وضعف التبرعات والإعانات وغياب أو قلة الاهتمام بتنمية ثقافة العمل التطوعي والجماعي.

2. "البيروقراطية" الإدارية في تعامل الجهات الحكومية ذات الصلة مع هذه المنظمات من حيث تعقد الإجراءات بدءاً من التفكير في الإنشاء والحصول على الموافقات والتصاريح اللازمة، سواء للإنشاء أو لإضافة أي نشاط أو برنامج يتم من خلالها، وذلك بجانب عدم انتظام الدعم الحكومي المقرر وصعوبة الحصول عليه.

3. عدم الاهتمام بالتقويم الدوري المنتظم للأداء، وبالتالي عدم الانتباه لأوجه القصور وهي موجودة بالفعل، وعلم القدرة على تنمية الأداء حال انتظامه في بعضها، مع عدم إتاحة موازنة، أو موازنة فاعلة يتم على أساسها رقابة الأداء وتقويمه.

وبناء على ما تقدم يمكن القول بأنه من النادر أن تقوم منظمات المجتمع المدني بتقويم الأداء لأنشطتها، وإن تم ذلك فإنه نادراً ما يستفاد بنتائج التقويم في وضع استراتيجيات للمستقبل، مع افتقاد الرؤية المستقبلية والذي يرجع في الأساس إلى ضعف قدرة الكوادر البشرية المنوط بها التخطيط للمستقبل والمتابعة والرقابة وتقويم الأداء، وذلك كله في ظل عدم وجود أسلوب دقيق للقياس المحدد مقدماً بالأساس.

ويجد الباحث الأمر مستلزماً لمواجهة لبعض التحديات المذكورة لمراعاة جوانب التخطيط الجيد بهذه المنظمات، وبخاصة الجمعيات الخيرية، ومنها الاعتماد على موازنة ترتبط بأنشطتها، يليها الرقابة وما تستلزمه من متابعة، ثم التقويم الفاعل للأداء والمطور له ضماناً لسلامه وحسن استخدام الموارد وإتاحة البيانات والمعلومات التي يمكن الثقة فيها والاعتماد عليها لتحقيق الأهداف وتحديد الأولويات واتخاذ باقي القرارات الملائمة.

### ويتطلب الأمر:

- وضوح رؤية المنظمة ورسالتها وأهدافها، والأهداف التي من أجلها أنشئت، مع مراجعة كل ذلك دورياً بما يتوافق والمتغيرات التي تحدث على الصعيدين؛ الجزئي الخاص بها والكلّي ارتباطاً بالمجتمع ككل.
- إدارة الموارد المتاحة -مادية وبشرية- وكذلك تكلفتها بصورة علمية، مع وضوح الأنشطة وعلاقتها ومسئوليات تنفيذ المهام وفق ما هو مخطط تحقيقاً للأهداف الموضوعية، وبالشكل الذي تفرضه طبيعتها وصفة الخيرية في جمعياتها والتطوعية في أداء الأفراد.

وهناك الكثير من المسميات التي تطلق على منظمات المجتمع المدني انطلاقاً من خصائصها:

فالمسميات تتمثل فيما ذكره (Hulme, 2003, P. 251) في:

1. المنظمات غير الحكومية.
2. المنظمات التي لا تهدف لتحقيق الربح.
3. القطاع الثالث.
4. القطاع الخيري.

## 5. القطاع التطوعي.

ويظن الباحث أن هناك عدم دقة في المسميات، واتسام بعضها بالتكرار؛ فالمنظمات غير الحكومية قد تكون تابعة لقطاع الأعمال، كما وأن المنظمات التي لا تهدف لتحقيق الربح قد تكون منظمات حكومية - حيث أن الأولى تشمل الثانية- كما أن مسمي القطاع الخيري لا يتطابق مع كل مكونات القطاع، كذلك الحال فيما يتعلق بالقطاع التطوعي، ولكن يتفق الباحث مع مسمي "القطاع الثالث" داخل الدولة على اعتبار أن القطاعين الآخرين هما الأعمال والحكومي، وعلى اعتبار أن القطاع العائلي متضمن بالقطاع الثالث سواء كعاملين بباقي القطاعات أو كأعضاء في الجمعيات والنقابات والاتحادات المختلفة، أو كمتلقين للخدمات التي يقدمها القطاع، وأظنها يلائمها مسمي "المنظمات غير الهادفة للربح بخلاف المنظمات الحكومية الإدارية".

- أما الخصائص فقد حددها (راضي، 2007، ص 10 - 12) في:

1. خدمة المجتمع بصور متعددة؛ جزئية وكلية.
2. عدم وجود حافز الربح، مما حدا بالمشرع إلى إعفائها من الضرائب.
3. التمويل بواسطة أفراد المجتمع في الجزء الأكبر من مواردها وبصورة اختيارية.
4. المسؤولية عن الموارد واحتياجها إلى الرقابة لأنها تأخذ شكل المنح والهبات.
5. أهمية الموازنات، حيث أن الموازنة الجارية لها أهمية خاصة في هذه المنظمات.
6. الخضوع لرقابة قانونية من قبل الحكومة.
7. الالتزام بمفاهيم وإطار المحاسبة الفكري.

وتعليقا على الخصيصتين الرابعة والخامسة؛ فالرقابة والمسؤولية عن الموارد لا يكفي لها ما تقوم به هذه المنظمات، حيث إتباعها لموازنة البنود، وذلك إن تم إعداد موازنة أساسا، وما تركز عليه لا يتعدى الرقابة على أن الإنفاق قد تم في الحدود الموضوعية بصرف النظر عن مردود الإنفاق، وبالتالي لا يتم الاهتمام بتحليل وتشخيص ورقابة وتقويم أداء هذه المنظمات على النحو المفروض، وبالتالي يصعب التيقن من سلامة الموارد المحصلة أو حسن استغلالها في الأغراض المخصصة لها وضمان كفاءة وفعالية الخدمات المقدمة.

## 4. 2 الجمعيات الأهلية ونبذة عن الجمعية محل الدراسة الاختبارية:

**أولا: الجمعيات الأهلية:**

أحيانا ما يطلق عليها البعض الجمعيات الخيرية أو الجمعيات الأهلية الخيرية، وهي إحدى منظمات المجتمع المدني - السابق تناولها بالبند السابق، والأكثر انتشارا، وتعد في مجموعها ممثلة لأكثر قطاعات المجتمع المدني من حيث الحجم والعضوية والمستهدفين من خدمات هذه الجمعيات. ووفق ما أشار إليه (مرسي، 2012، ص 30) يبلغ عدد الجمعيات والمؤسسات المسجلة في مصر حتى نهاية 2011 حوالي 38000 جمعية ومؤسسة، وفي جنوب أفريقيا يتجاوز العدد 65000، وفي تركيا قرابة 20.000، جمعية ومؤسسة".

ووفق (القانون رقم 84 لعام 2002، ص 3)، والخاص بالجمعيات والمؤسسات الأهلية ولائحته التنفيذية، والمطبق حاليا في مصر، تعرف الجمعيات الأهلية بأنها "كل جماعة ذات تنظيم مستمر تعمل لمدة معينة أو غير معينة، وتتألف من أشخاص طبيعية أو أشخاص اعتبارية، أو منهما معا، ولا يقل عددهم في جميع الأحوال عن عشرة، وذلك لغرض غير الحصول على ربح مادي".

وتتمثل مصادر التمويل بالجمعيات الأهلية عادة في:

- مصادر تمويل ذاتية، وتمثل في اشتراكات الأعضاء، التبرعات، الهبئات، الوصايا، الإعانات، الهدايا، مقابل تقديم بعض خدمات الجمعية؛ صحية، تعليمية، تدريبية، رعاية مسنين، حصيد بيع بعض المنتجات أو الأشياء المتبرع بها، وغيرها إضافة إلى عائد استثمار فائض الجمعية إن وجد.
- مصادر التمويل الحكومي، وتمثل فيما تحصل عليه الجمعيات من إعانات ومساعدات، سواء من الحكومة مباشرة أو من جهة رسمية بعينها. وقد تكون الإعانات الحكومية دورية، استثنائية، أو تصرف لمرة واحدة، والأخيرة تكون عند التأسيس.

- مصادر التمويل الأجنبي، وهي تكون بموجب اتفاقيات مع الحكومة بالدول الضامنة لهذه الجمعيات، ولا يجوز لأي جمعية قبول أي إعانات أجنبية إلا بتصريح من جهات الاختصاص، حتى لو كان من شخص أو جهة بالخارج ويحتمل أن جنسية نفس الدولة الضامنة للجمعية، إلا بإذن من وزارة الشؤون الاجتماعية حسبما أشارت المادة رقم (17) من القانون رقم (84) لسنة 2002 في مصر.

وتعتمد الجمعيات الأهلية على موازنة البنود كباقي منظمات القطاع التي تفكر في إعداد موازنة تشغيلية لأدائها، ولا مجال -باستخدام هذا النوع من الموازنات كما أوضح الباحث- للتأكد من حسن استغلال الموارد المتاحة على تعددها؛ بشرية، مالية، عينية، آلية، فكرية، وغيرها، كذلك فعقد المقارنات الزمانية لنفس الجمعية أو المقارنة مع جمعيات أخرى تعتبر غير مؤتية لثمارها.

وبالجملة فإن منظمات المجتمع المدني -وبخاصة الجمعيات الأهلية الخيرية- تحتاج إلى توجيه عناية خاصة، وهي مهمة ولا يتم متابعة أدائها بصورة تتوافق وأهمية دورها من داخلها أو خارجها، اللهم إلا أن كان من قبل الحكومة وأجهزتها المختصة لإمكان دعمها ماليا، وهو ما لا يتم بصورة منتظمة!!! مع التأكد من مصادر تمويلها والإعانات و المنح التي تصلها، وذلك للاطمئنان على مصادر هذه الأموال والأهداف المبتغاة من التمويل من وجهة نظر الممولين.

ومما يذكر أن هناك أنشطة للرقابة الداخلية بالجمعيات الأهلية سواء لرقابة الالتزام بتطبيق الإجراءات التنظيمية وقواعد وأساليب وأنظمة الأداء أو لرقابة إدارة ومتابعة أنشطة الجمعية لحماية لأصولها، وبعد ذلك مدخلا ملائما لبيان جدوى تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط بالجمعيات الأهلية تفعيلا لما يتم من رقابة داخل هذه الجمعيات.

## ثانياً: نبذة عن الجمعية محل الدراسة الاختبارية:

هي جمعية رسالة للأعمال الخيرية<sup>(1)</sup> والتي بدأت بتكوين أسرة باسم "رسالة"، عام 1999 -لتمارس نشاطها خلال العطلة الصيفية للجامعات- وذلك من خلال مؤسسها وطلابه حيث كان يحاضرهم في مادة (Engineering Ethics) بكلية الهندسة، جامعة القاهرة. وقام مؤسس الأسرة وصاحب الفكرة "د. شريف عبد العظيم" بتوظيف طاقات هؤلاء الشباب، وبدأت الأسرة رسالتها من خلال ثلاثة مجالات للعمل الخيري، ولكل مجال خصصت مجموعة عمل، إحداها للعمل خارج الجامعة في أنشطة مثل، زيارة دور الأيتام والمسنين والمستشفيات، والثانية تعمل داخل الجامعة على سبيل التعريف بالأسرة والدعاية للانضمام إليها، والثالثة لتنفيذ دورات تدريبية بأجور رمزية.

وقبل مرور عام، وتحديدًا في شهر فبراير من عام 2000، تم اقتراح تأسيس دار للأيتام، وتم إشهار الجمعية لتتبع وزارة التضامن الاجتماعي، مع البدء في جمع التبرعات وبناء مبني الجمعية وتقسيمه إلى دار للأيتام ومسجد ومركز حاسب آلي، وأصبحت رسالة، "جمعية أهلية خيرية" مشهورة برقم (444)، وذلك في شهر يناير 2001، حيث تم الافتتاح لأول فروع الجمعية بمحافظة الجيزة، تلاها بعدها بعامين ونصف افتتاح الفرع الثاني بمنطقة المهندسين، ثم فرع الإسكندرية بعدها بعام، فعشرات الفروع بالقاهرة وباقي المحافظات، حيث زاد عددها عن سبعة وخمسين فرعًا حسب الإحصائية المتاحة في نهاية 2008.

ويتمثل الهيكل التنظيمي للجمعية في رئيس لمجلس الإدارة، ونائب له، ثم مجموعة إدارات، فمسؤولي الأنشطة وباقي الموظفين المعيّنين، وذلك بالإضافة إلى المتبرعين للعمل جزئياً (Part Time) في غير أوقات عملهم الخاص بهم.

ومما يذكر -وهو محط إشادة- إقبال الشباب تطوعياً في أوقات الفراغ المتاحة لهم وذلك بمجهودهم الشخصي، وباستخدام سياراتهم الخاصة -حالة إتاحتها- و ذلك للقيام بأعمال مطلوبة في أكثر من مجال لخدمة كافة المستفيدين من خدمات الجمعية.

وتتمثل أنشطة خدمات الجمعية -حسبما ورد بموقعها- في:

1. نشاط الأسر البديلة لرعاية الأطفال الذين فقدوا أسرهم أو من هم بدون أسر.
2. نشاط مساعدة الأسر الفقيرة، ويشمل إقامة مشاريع إنتاجية صغيرة، سداد مصروفات دراسية، ومساعدات نقدية وعينية وطبية متنوعة.
3. نشاط محو الأمية، وتدرس مناهجها للمتسربين من التعليم وحتى حصولهم على شهادتها.

(1) البيانات والمعلومات مستقاة من كل من:

- موقع الجمعية على الشبكة الدولية [www.resala.org](http://www.resala.org)، ومستخرج في 10-9-2014.  
- مركز خدمة المنظمات غير الحكومية (NGOSC)، متاح على الشبكة الدولية ومستخرج في 22-11-2014.

4. نشاط دروس التقوية المجانية، وذلك لمختلف مراحل التعليم قبل الجامعي.
5. نشاط الزيارات الداعمة لدور الأيتام والمسنين ومستشفيات الأطفال والمؤسسات الخيرية الأخرى.
6. نشاط خدمات الطلاب المكفوفين، لتسجيل الكتب لهم ومساعدتهم على التحصيل.
7. نشاط رعاية الصم والبكم، من خلال تدريس لغة الصم والبكم، عقد جلسات تخاطب لضعاف السمع، والمساهمة في عمليات زراعة القواقع.
8. نشاط رعاية المعاقين ذهنياً، من خلال جلسات التخاطب، علاج الحالات القابلة للعلاج، وعمل معسكرات ترفيهية لهم.
9. نشاط معارض الملابس المستعملة، حيث يتم تجميعها وتجهيزها بما يسمح بعرضها بأسعار رمزية.
10. نشاط الورش الإنتاجية والفنية، حيث يتم إصلاح الأجهزة وتجديد الأثاث وخلافه مما يرد كأشياء مستعملة على سبيل التبرعات العينية للجمعية، وذلك من خلال الورش الإنتاجية. أما الورش الفنية فيتم إنتاج منتجات فنية متعددة من خلال مهارات تطوعية لبعض الشباب وبيعها وإدخال إيرادات البيع كموارد ذاتية للجمعية.
- هذا ويتم بيع منتجات الورش الإنتاجية بمعارض دائمة ومعارض تكافلية تقام بأماكن مختلفة، وذلك بخلاف ما يتم توزيعه مجاناً في مجالات خيرية متعددة كمساعدات عينية، في حين يتم بيع المنتجات الفنية من خلال معارض يتم إقامتها في أماكن التجمعات؛ كالنوادي والجامعات ومراكز الشباب، مع استغلال الفرصة لجمع التبرعات والدعاية والإعلان عن أنشطة الجمعية ودعوة الشباب للمشاركة فيها.
11. نشاط بنك الدم، حيث يتم التبرع بالدم، خاصة من شباب المتبرعين، وهم بالآلاف شهرياً لإنقاذ الحالات الحرجة.
12. نشاط مركز رسالة التدرّبي، حيث يتم عقد دورات وعلى أيدي متدربين متطوعين أكفاء في مجالات متعددة وبأجور رمزية، كدورات الحاسب الآلي، اللغة الإنجليزية، التنمية البشرية والإدارية، وغيرها، ويتم تحويل إيراداته كموارد ذاتية للجمعية.
13. نشاط حملة كساء (2) مليون محتاج، وبدأت في عام 2008 بكساء نصف مليون محتاج بما في ذلك الأيتام، ووصلت الآن إلى ما يزيد عن (2) مليون محتاج ولمرتين كل عام.
14. نشاط القوافل الطبية، حيث يتم فحص المرضى المتقدمين بأماكن تواجدهم مع عمل اللازم لهم من تحليلات طبية وأشعات وتشخيص الحالات وتقديم العلاجات المطلوبة مجاناً، وذلك بالقرى والمناطق الشعبية الأكثر فقراً واحتياجاً.
15. نشاط التوعية المجتمعية والبيئية، وذلك من خلال إعداد الملصقات وعقد الدورات والندوات وذلك بالإضافة إلى حملات النظافة والتشجير وما شابه.



16. أنشطة بنك الطعام، حيث يتم تجميع التبرعات من الأطعمة وتوزيعها على المحتاجين، وكذلك المواد الغذائية الواردة على سبيل التطوع، حيث يتم تجهيز عبوات وتوزيعها على الأسر الأكثر احتياجا في المناسبات المختلفة.

17. أنشطة الاستشفاء، حيث أنشطة كل من المركز الطبي والمستشفى الحيري، فتقوم الجمعية من خلالهما بتقديم كافة ما تقدمه مثل هذه المنشآت من خدمات بما في ذلك الطوارئ، العيادات الخارجية، العمليات الجراحية، الرعاية المركزة، الحضانات، التحاليل الطبية، الأشعة، العلاج الطبيعي، وغيرها، وتقدم الخدمات مجانا أو بأسعار رمزية.

18. أنشطة قوافل المساعدات الأخرى، وبعض هذه القوافل توصف بالداخلية نظرا لكونها تتم داخل نطاق فروع الجمعية بالقاهرة والإسكندرية، وهناك قوافل تعرف بقوافل إدارة المحافظات الأخرى، وتكون كل منها في نطاق المحافظة ولمدة يومين فقط شهريا، وذلك بجانب القوافل الخارجية التي تم من خلال فروع الجمعية بالقاهرة الكبرى والإسكندرية، ولكن خارج نطاق الفروع، وذلك للمناطق التي لا تصل إليها قوافل المحافظات الأخرى.

وتقدم هذه القوافل خدمات متعددة للمستفيدين في صور؛ مساعدات عينية، إقامة أسقف، توصيل وصلات مياه الشرب وكذلك وصلات الصرف الصحي للمنازل المحتاجة إلى ذلك، ويزيد على ذلك ما تقدمه كذلك قوافل إدارة المحافظات من أنشطة إقامة مشاريع إنتاجية صغيرة، قوافل طبية، خدمات رعاية المعاقين، التنمية البشرية، حملات النظافة والتشجير، ودعم دور الأيتام والمسنين ومساعدة الأسر الفقيرة.

والأنشطة بالحالة التي يتم دراستها يمكن اعتبارها جميعا كأنشطة رئيسية، إما في صورة أنشطة مستوي وحدة المنتج بالمجموعة الأولى، أو في المجموعة الثالثة والمعروفة بأنشطة مستوي المنتجات، وهي الأولى لارتباطها بمنتج بعينه غالبا، ويتبقى مجموعة أنشطة الجمعية ككل والتي توزع على كافة الفروع، فالأنشطة أو على الفروع، فمجموعات الأنشطة، فالأنشطة.

#### 4. 3 إعداد الموازنة على أساس النشاط بالجمعية:

ويتطلب الأمر مراعاة ما يلي:

1. دراسة الأنشطة وتبويبها بعد تحليلها والتأكد من حاجة المجتمع إليها من خلال الفئات المستهدفة وتحديد

أولوياتها من حيث التنفيذ تحقيقا لأهداف الجمعية ومن خلال معايشة الباحث للأنشطة التي تقدمها بعض الفروع بمحافظة القاهرة مع مناقشة بعض المسؤولين بها، تبين حاجة المجتمع لكافة هذه الأنشطة وما تتيحه من خدمات، وتزايد في ضوء الظروف القائمة والذي تمر بها مصر، وأنهم بصدد إتاحة خدمات من خلال أنشطة جديدة، أما عن الأولويات، فالفرق ضعيفة فيما يتعلق بأولويات تقديمها وغير مؤثرة.

وأمكن للباحث تبويب هذه الأنشطة في مجموعات رئيسية على أساس نوع الخدمات المقدمة وما قد يبدوا من تشابه فيما بينها، إضافة إلى مجموعة الأنشطة القائمة على تحصيل الاشتراكات والتبرعات على اختلافها،

وكذلك إدارة هذه الخدمات وما تتطلبه من اتصالات -هاتفية ومن خلال الشبكة الدولية- وذلك لإبلاغ المتطوعين بمواعيد القوافل المختلفة والأنشطة الأخرى المطلوبة لمجهوداتهم دورياً، وذلك بجانب الخدمات المستمرة وكذلك الأنشطة الإدارية والمالية والفنية الخاصة بتنفيذ تلك الأنشطة تقديمًا للخدمات المتعددة. ويمكن عرض التبويب المذكور على النحو التالي:

أ. مجموعة أنشطة الإعالة والزيارات والإعانات النقدية والعينية، وهذه المجموعة تضم الأنشطة أرقام (1، 2، 5، 16).

ب. مجموعة الأنشطة التعليمية والتدريبية والتوعوية، وتضم الأنشطة أرقام (3، 4، 12، 15).

ج. مجموعة أنشطة خدمات المعاقين، وتضم الأنشطة أرقام (6، 7، 8).

د. مجموعة أنشطة معارض الملابس، الكساء، الورش الإنتاجية والفنية، وتضم الأنشطة أرقام (9، 10، 13).

هـ. مجموعة الأنشطة الصحية، وتضم النشاطين رقمي (11، 14).

و. مجموعة أنشطة الاستشفاء، وتشمل النشاط المركب رقم (17).

ز. مجموعة أنشطة قوافل المساعدات الداخلية والخارجية وقوافل إدارة المحافظات الأخرى، وتشمل النشاط المركب رقم (18).

ح. مجموعة الأنشطة الإدارية والمالية والفنية، وتتضمن كذلك أنشطة تحصيل التبرعات والاشتراكات والاتصال بالمتطوعين، بالإضافة إلى الإدارة العامة لأنشطته الجمعية مالياً وفنياً وإدارياً.

وفيما يلي عرض الباحث للأنشطة المبوبة وكذلك الفئات المستفيدة في صورة مصفوفة أشبه ما تكون بمصفوفة نموذج المدخلات/ المخرجات) أو (المستخدم/ المنتج)، وقد ذكر (Mores, et al., 2003, P. 619) أن "أسلوب الموازنة على أساس النشاط يستخدم التكلفة الهرمية لوضع موازنة المدخلات المالية والتكاليف، وهو يشبه نموذج المدخلات/ المخرجات في التطبيق". وتظهر المصفوفة وفق ما يلي:

الإجمالي	مرضى	حالات حرجة اجتماعية	حالات حرجة صحية	أسر فقيرة بالمحافظات	معاقين متنوعين	المجتمع المحيط	أميين وطلاب	أسر فقيرة	أيتام ومسنين	الأهداف (الفئات المستهدفة) الأنشطة
										أ. مجموعة أنشطة الإعالة والزيارات والإعانات النقدية والعينية.

										ب. مجموعة الأنشطة (●) التعليمية والتدريبية والتطوعية.
										ج. مجموعة أنشطة خدمات المعاقين.
										د. مجموعة أنشطة (●) معارض الملابس، والكساء، والورش الإنتاجية والفنية.
										هـ. مجموعة الأنشطة الصحية (القوافل الطبية، وبنك الدم).
										و. مجموعة أنشطة الاستشفاء (المركز الطبي والمستشفى).
										ز. مجموعة أنشطة قوافل المساعدات الداخلية والخارجية وقوافل إدارة المحافظات الأخرى.
										ح. مجموعة الأنشطة الإدارية والمالية والفنية متضمنة أنشطة تحصيل التبرعات والاشتراكات والاتصالات.
										الإجمالي

### مصفوفة الأنشطة بالجمعية محل الدراسة الاختبارية

ولعله من الواضح أن الخلايا والمثلة لتقاطع مجموعات الأنشطة مع الأهداف (الفئات المستهدفة) تبين

أوجه ارتباط متعددة، إضافة إلى بيان الفئات التي تخدمها كل من مجموعات الأنشطة المذكورة، ومجموعات

(●) أنشطة تدر عائد للجمعية على سبيل التمويل الذاتي.

الأنشطة المشتركة في خدمة فئات معينة بالإضافة إلى المساعدة في بيان الموارد المطلوبة لكل مجموعة أنشطة في ضوء حجم الخدمات المطلوبة للفئات المستفيدة، ناهينا عن المقارنات الممكنة سواء مع موازنات سابقة أو فعاليات الفترة أو مع موازنات جمعيات شقيقة ومشابهة، مع إجراء التحليلات اللازمة.

2. تحديد الخطوات التفصيلية لكل نشاط وتسلسل هذه الخطوات، وفريق عمل كل، وتوزيع المهام وتحديد احتياجات النشاط المباشرة.

تعتبر هذه الخطوة من الأهمية بمكان وتستلزم مراعاة الدقة شبه المتناهية في توصيف كل نشاط وخطوات تنفيذه تفصيليا وفق تسلسل الخطوات، مع تحديد فريق العمل، وتوزيع المهام وفق خريطة عمل، وتحديد مستلزمات التنفيذ المباشرة من عناصر التكاليف المختلفة.

والخطوة الرئيسة السابقة توضح استحالة تغطية كافة أنشطة الجمعية بالبحث لاعتبارات متعددة، مما يضطر الباحث لاختيار نشاط واحد فرعي من الأنشطة الرئيسة والذي عايشها وهو نشاط القوافل الطبية (والمتضمن بمجموعة الأنشطة الصحية)، وذلك لتوصيفه تفصيليا في مجال إعداد الموازنة على أساس النشاط.

ويذكر الباحث بداية، القوافل الطبية تمثل عيادات متخصصة متنقلة للوصول إلى الفئات الأكثر احتياجا في القرى والمناطق الشعبية حيث يتواجد المرضى الذين لا يستطيعون الوصول إلى أماكن المستشفيات العامة أو المستشفى الخيري والمركز الطبي التابعين لجمعية رسالة. وهذه القوافل تخرج بشكل دوري من كل فروع الجمعية بالمحافظات وإن كان انتظامها وتنفيذها شهريا تكون بالفروع الرئيسة كفروع القاهرة الكبرى بمصر الجديدة، مدينة نصر، المهندسين، الهرم، وغيرها.

أ. الخطوات التنفيذية للنشاط مع وصف الخطوات وتسلسلها، وتظهر فيما يلي:

- يتم طلب خدمة القوافل من خلال أهالي حي معين أو قرية ما، كما تقوم مجموعات من المتطوعين بفرع الجمعية بتحديد الأماكن التي تحتاج إلى هذه القوافل عن طريق عمل مسوحات ودراسات اجتماعية تطوعية.
- يتم التواصل من خلال إدارة الاتصالات بالجمعية- مع المتطوعين إما هاتفيا وإما من خلال شبكات التواصل الاجتماعي المتاحة على الشبكة الدولية، خاصة ( Face Book ) قبل موعد القافلة بفترة كافية للإخطار بموعدها ومواعيد التحرك والعودة، ويطلب من المتطوعين ملأ بيانات

استمارة وإرسالها إلكترونياً إلى الجمعية لتأكيد الاشتراك بالقافلة، وذلك بعد التواصل بنفس الأسلوب مع الأطباء المتخصصين، والأخصائيين الذين سيشاركون بالقافلة، وجميعهم متطوعون.

- يتم التجمع بالفرع المنظم للقافلة، والذي ستتحرك منه، حيث تكون الأجهزة والأدوات والمعدات وباقي المستلزمات الخاصة بالتحاليل والأشعة بالإضافة للأدوية قد تم تجهيزها وتحميلها على السيارات المخصصة لذلك سواء كانت، مملوكة للجمعية أو مستأجرة أو على سبيل التطوع.

- يتم التأكد من وصول المتطوعين من خلال كشف بالأسماء يكون معد مسبقاً بأسمائهم ومطابقته مع الاستمارات المرسله منهم إلكترونياً، ويتحرك الجميع -تسبقهم السيارات التي تقل متطلبات القافلة بصحبة أحد المشرفين بفرع الجمعية وبعض المتطوعين الدائمين للإعداد بالموقع- وذلك بسيارات مستأجرة لنقل المتطوعين، مع ذهاب بعضهم بسياراتهم الخاصة، وأثناء رحلة الذهاب يتم توزيع وجبة إفطار خفيفة على المتطوعين تكون معدة مسبقاً قبل التحرك من فرع الجمعية، كما يوزع أحد أنواع العصائر الجاهزة أثناء رحلة العودة.

- يستقبل القافلة -في موقع التنفيذ- دليل من القرية أو الحي، وتكون مهمته التحديد المسبق لمكان ممارسة القافلة لنشاطها، وعادة ما يكون إحدى المدارس، وإعلام الأهالي المحتاجين لخدمات القافلة بالموعد والمكان، مع مساعدة المتطوعين المصاحبين للأجهزة والمعدات في تجهيز أماكن العيادات و الصيدلية ومعمل التحاليل وغرفة الأشعة، ويتم وضع اللوحات الإرشادية والتعريفية -والتي تعد مسبقاً بالفرع- ليتم وضعها سواء في مكان انتظار الحالات أو عيادات استقبالهم حسب التخصصات وغيرها.

- يبدأ الأطباء -وفق تخصصاتهم والصيدلة وأخصائي كل من التحاليل والأشعة- التواجد بالأماكن المخصصة بفصول المدرسة (●)، أما باقي المتطوعين -وهم عادة من طلاب المدارس الثانوية والجامعات والمعاهد العليا- فيتم تقسيمهم على المهام التنظيمية سواء لتسجيل المرضى

---

(●) نظراً لأن بعض الحالات تكون حاجته متمثلة في قياس ضغط الدم فقط، فيتم تخصيص مكان لذلك لتقليل الضغط على العيادات الأخرى التي يتاح بها ذلك.

بمكان تجمعهم وتسليمهم تذاكر دخول مخصصة لذلك، أو لتنظيم دخولهم للعيادات ومعمل التحاليل وغرفة الأشعة وصرف العلاجات من الصيدلية.

- يتم إيقاف النشاط لمدة ساعة ونصف أثناء ممارسة النشاط، منها نصف ساعة في وقت صلاة الظهر، وساعة في وقت صلاة العصر للصلاة وتناول وجبة الغذاء والتي يتم تجهيزها في الغالب الأعم بواسطة أهل القرية أو الحي، وعلى نفقتهم كواجب ضيافة (●).
- بعد انتهاء عمل القافلة، يتم تجميع وتحميل الأجهزة والمعدات والأدوات، و المتبقي من المستلزمات والأدوية على سياراتها وتتحرك مع السيارات التي تقل المتطوعين في رحلة العودة إلى فرع الجمعية.

ويتضح من الخطوات التفصيلية المذكورة لنشاط القوافل الطبية أن كافة التكاليف المرتبطة به -وفق انتهاج أساس النشاط كما سيتضح من الخطوة التالية- تعد مباشرة عليه، باستثناء التكاليف المشتركة سواء فيما يخص نشاط الاتصالات والشئون الإدارية والمالية للفرع أو ما يخص تكاليف المركز الرئيسي للجمعية من تكاليف إدارية وتمويلية خاصة بها، وهي تكاليف مشتركة قد توزع على الفروع أو تعالج إجمالاً كتكاليف للمركز الرئيس، ويمكن بسهولة توزيعها، ومحركها سيكون حجم الأنشطة بكل فرع، أو الحجم مرجح بعدد الأنشطة أيهما أنسب، أو ما يخص كل فرع من اشتراكات وتبرعات مالية، والمحرك الأخير قد لا يكون مقبولاً لتوزيع هذه التكاليف المشتركة حيث احتمال ضعف الاشتراكات والتبرعات بأحد الفروع، مع زيادة حجم خدماته وعدد المستفيدين من هذه الخدمات.

ويراعي أن توزيع هذه التكلفة يمكن أن يؤثر على القرارات المتخذة ارتباطاً بالفروع رغم أن الأداء مرتبط بأعمال خيرية بالأساس، ومن خلال جمعيات تخلو أهدافها من تحقيق الأرباح.

ب. تحديد فريق العمل وتوزيع المهام:

يكون تحديد فريق العمل في ضوء حجم الخدمة المقدمة من خلال النشاط، وعادة ما تكون عدد الحالات التي تستفيد من القافلة في المتوسط في حدود 600 حالة ونسبة الحالات التي تحتاج إلى تحاليل طبية تتمثل في 50% من الحالات، في حين يحتاج 25% من الحالات إلى إجراء أشعة بين التلفزيونية وأشعة (X) في المتوسط،

(●) في حالات نادرة يتولى المتطوعون ذلك الأمر وعلى نفقتهم الخاصة.

وفق ما تم استشفافه من القوافل السابقة ومقابلة الأخصائيين من الأطباء بالقافلة، والذين أفادوا بأن الحالة في المتوسط تستغرق عشر دقائق في إجراء الكشف الطبي وكذلك الحال عند سحب العينات لإجراء التحاليل الطبية أو عمل أي من نوعي الأشعة، وذلك بالإضافة إلى خمس دقائق لصرف العلاجات المطلوبة.

وفي ضوء ما سبق وتأسيسا على وجود طبيين بكل تخصص، وطبيب واحد مع أخصائي للتحاليل الطبية وكذلك طبيب واحد مع أخصائي للأشعة بالإضافة إلى الصيادلة، وذلك فيما يخص المهن المطلوبة لتنفيذ المهام الفنية، وتضاف الأعداد اللازمة من المتطوعين للأعمال التنظيمية، وعليه يمكن إعداد جدول لبيان الوقت اللازم لأداء النشاط -والذي يتم شهريا- في ضوء عدد الحالات طالبة الخدمة وعدد المتطوعين المطلوب، وأن عدد ساعات أداء النشاط فعليا يبدأ في الحادية عشر بموقع التنفيذ وحتى السادسة مساء، مع إنهاء الكشف على الحالات قبل الانتهاء بنصف الساعة وهو ما يفيد أن الزمن الفعال للأداء يتمثل في خمس ساعات وفق ما يلي:

## جدول لبيان الوقت اللازم لأداء النشاط

المهام المطلوبة لأداء النشاط	عدد الحالات	الزمن اللازم بالساعة	عدد المتطوعين بالقافلة شهريا	عدد المتطوعين المطلوب سنويا	نسبة العدد المطلوب إلى إجمالي العدد	الفئة المطلوبة
إجراء الكشف الطبي	600	100	20	240	23.26	طبيب
سحب العينات وإجراء التحليلات (●)	300	50	20	240	23.26	طبيب وأخصائي
عمل الأشعات التلغافية وأشعة (X)*	150	25	10	120	11.63	طبيب وأخصائي
صرف علاجات	600	50	10	120	11.63	صيدلي
قياس ضغط الدم في المتوسط	200	20	4	48	4.63	طبيب
تنظيم العمل بالعيادات وتوابعها	-	-	10	120	11.65	تنظيمية
الإشراف والتنظيم العام	-	-	12	144	13.95	تنظيمية
الإجمالي			86	1032	100.01%	

ج. تحديد الاحتياجات المباشرة:

بداية عناصر التكاليف المباشرة لا تخرج عما يرتبط بصورة مباشرة بالنشاط الذي من خلاله يتم تقديم الخدمات، وفي تقسيمها النوعي تتمثل في المواد والعمل والمصروفات الأخرى المباشرة وفق ما يلي:

3. ما تم عرضه بختام البند (ب) السابق يمثل تكلفة العمل في صورتها العينية متمثلة في ساعات العمل وأعداد الفئات المطلوبة لتقديم الخدمة.

ورغما عن أن الأجور كتكلفة لعنصر العمل هنا غير مدفوعة وليس هناك التزام بدفعها، إلا أن الباحث يري ضرورة مراعاة تكلفة المثل على سبيل الإحساس بالتكلفة - وهي هكذا - حيث أنها بمثابة تبرع منهم، فيما لو تم دفعها لفئات مستأجرة للقيام بالنشاط، وعليه فهي على سبيل التكاليف الضمنية، ولا شك أن الزمن المستنفد

(●) التحليلات التي يتم إجراؤها وكذلك الأشعات من الأنواع الشائعة وغير المعقدة، والتي لا تستغرق وقتاً مؤثراً في الوصول إلى نتائجها.



لأداء النشاط لن يقف على ما تم تحديده، وإنما يدخل في الحسبان أزمته رحلتي الذهاب والعودة وأوقات الانتظار وما شابه.

4. فيما يتعلق بتكلفة عنصر المواد فيشمل تكلفة المستلزمات الطبية المستهلكة والمستخدم (ففاضات وقطن وضمادات وسرنجات وما شابه من مواد مستهلكه، إضافة إلى أنابيب الاختبار وأفلام الأشعة وما شابه من مواد مستخدمة)، وذلك إضافة إلى الأدوية والعقاقير والمحاليل وباقي المستلزمات، ويمكن الاعتماد على الأساليب الإحصائية ومنها أسلوب السلاسل الزمنية وتحليل الانحدار للوقوف على تكلفة مثل هذه البنود.

5. أما عن المصروفات الأخرى فيدخل فيها تكلفة الخدمات فيما يتعلق بنقل المتطوعين والأجهزة مثل إيجار السيارات أو إهلاكها حالة امتلاكها، وأجور السائقين - إن لم يكونوا متطوعين - ومستلزمات تشغيل هذه السيارات، وذلك بالإضافة إلى تكلفة وجبة الإفطار والمشروبات ومياه الشرب في الطريق وأثناء تأدية النشاط، بجانب إهلاك المعدات وأجرة الكشف - وما يرتبط بها من مستهلكات ومصروفات - وكذلك الأجهزة الطبية المستخدمة وجميعها قد يحسب سنويا كتكلفة غير مباشرة - حيث أنها مخصصة لمجموعة الأنشطة الصحية الضامة لنشاط القوافل الطبية بالفرع - وتوزع على أساس حجم الخدمة المقدمة وما تم استخدامه منها بكل نشاط داخل المجموعة. وبالنسبة لكافة الأصول الثابتة الأخرى، يعتبر للزمن المستنفد استخداما للأصل هو المحرك الملائم، باستثناء السيارات فتعتبر المسافة مرجحة بمعامل يرتبط بتمهيد الطريق أو درجة وعورته هو الأنسب، وإن كان من الصعب نسبيا تحديد ذلك المعامل، كل ذلك ناهينا عن استخدام بعض المتطوعين لسياراتهم الخاصة، واحتمال تحمل كافة المتطوعين لتكاليف أخرى كوجبة غذائهم.

3. تحديد أنشطة العامة (المشتركة) والمساندة بالجمعية:

● عادة ما تقدم الأنشطة المساندة خدماتها لمجموعات الأنشطة والأنشطة الرئيسية، وهي عادة ما تكون بالفروع كذلك فإن إدارة شئون الفرع يعد بمثابة نشاط أو أنشطة داعمة لمجموعات الأنشطة، كما وأن الإشراف على مجموعة الأنشطة يعد نشاطا مكملا وداعما للأنشطة بالمجموعة؛ فالمجموعة الصحية، وتضم حاليا نشاطي بنك الدم والقوافل الطبية، توزع تكلفته - على سبيل إدارة النشاطين - وفق حجم كل نشاط أو تكلفة النشاط، ويظن الباحث أن تكلفة النشاط تعد محركا أكثر ملائمة من حجم النشاط هنا، خاصة وأن حجم نشاط بنك الدم بأي من الفروع يصعب مقارنته بحجم نشاط القوافل الطبية

بالفرع، فمثلا يتم توزيع التكاليف الخاصة بالتحضير للنشأطين والاتصال والتواصل مع المتطوعين بالنسبة لنشاط القوافل، ونشاط بنك الدم وفق المحرك المذكور، في حين أن الإعلان عن حملة التبرع بالدم تحمل على نشاط بنك الدم مباشرة. ويمكن حالة تعذر استخدام تكلفة كل نشاط في توزيع التكلفة المذكورة والخاصة بالاتصال والتحضير للنشأطين، يمكن التوزيع على أساس عدد المتطوعين للتنفيذ بكل نشاط، ويراعى أن محرك تكلفة إدارة الفروع لتوزيعها على مجموعات الأنشطة من الممكن اعتباره ممثلا في الوقت اللازم لإدارة ومتابعة كل من هذه الأنشطة أو اللجوء للتكلفة كمحرك لتكلفة الفرع أيهما أنسب.

- بالنسبة للأنشطة المشتركة والخاصة بالإدارة العامة للجمعية، كتكاليف لإدارة كافة أنشطة الجمعية سواء بالمركز الرئيس - المستشفى والمركز الطبي- أو الفروع، فهي لا تخرج عن المواد والأجور والمصروفات الخاصة بإدارة الأنشطة العامة بالجمعية وفروعها ارتباطا بالشئون المالية -ويدخل فيها ما يخص تحصيل الاشتراكات والتبرعات وغيرها ومتابعة التحصيل -وكذلك الشئون الإدارية وما يتبعها من شئون قانونية وشئون العاملين وشئون المتطوعين وما يخص الدعاية والإعلان والعلاقات العامة والتدريب والخدمات المعاونة. ويدخل في هذه التكاليف العامة بجانب المرتبات والأجور، كل من مصروفات تشغيل وإهلاكات الأجهزة وباقي الأصول الثابتة ومصروفات الخدمات من كهرباء، غاز، مياه، هاتف، وما يخص اشتراكات استخدام الشبكة الدولية "إنترنت"، والمصروفات الأخرى من نقل وإنتقالات ونثرية، وذلك بجانب مستلزمات التشغيل الإدارية؛ مكتبية، يدوية وإلكترونية.

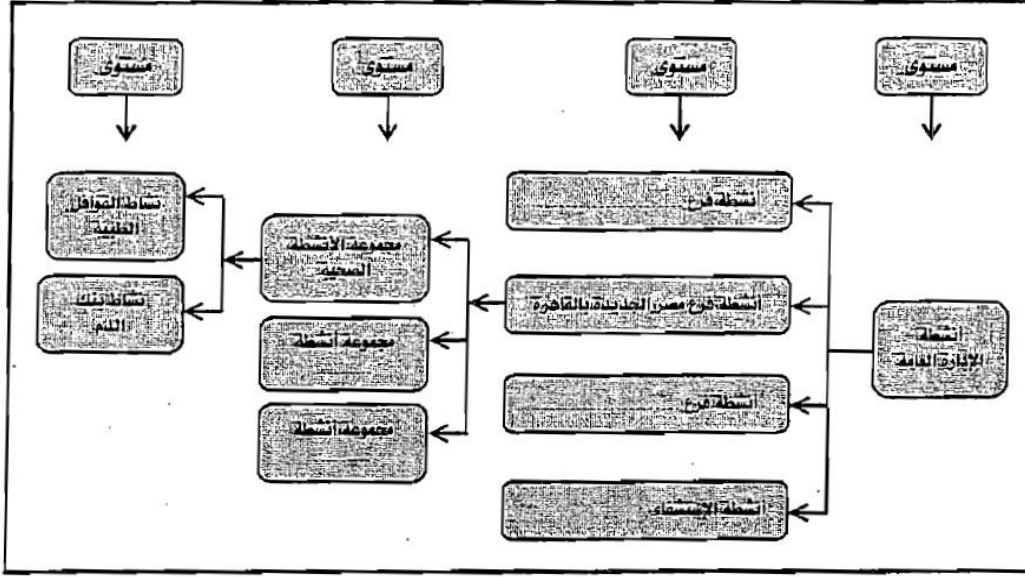
وهذه التكاليف جميعها يمكن اعتبار محرك تكلفتها الملائم هم حجم الأنشطة وعددها بالفروع، مع اعتبار نشاطي المركز الطبي والمستشفى الخيري بمثابة فروع عند التوزيع، وفي حالة تعذر تحديد ذلك فيما يخص بداية تطبيق الأسلوب، يمكن التوزيع وفق محرك -يظنه الباحث ملائما- وهو ما يخصص بموازنة كل فرع والنشأطين المذكورين من تكاليف.

4. بعد وضع الموازنة ومراجعتها والتأكد من سلامتها، يتم تقسيمها على أساس شهري، وإن تعذر يمكن جعله ربع سنوي لمتابعة تنفيذ الأنشطة وقياس نتائج التنفيذ وتقييمها لقياس مردودها على الفئات المستهدفة (المستفيدة) وصولا لأوجه التحسين الممكنة.

ويشير الباحث إلى ضرورة مراجعة أرقام الموازنة كلما جد ما يستوجب ذلك أو نصف سنويا أيهما أقرب.

وفي نهاية هذا الجزء لعله يكون مناسبا عرض طبقات (مستويات) الأنشطة؛ عامة، فرعية، معاونة،

ورئيسة، ويمكن تصويره بالجمعية على النحو التالي:



### عرض طبقات (مستويات) الأنشطة بالجمعية

ويشير الباحث إلى أنه عند إعداد الموازنة على أساس النشاط ومراجعتها، يمكن الاستعانة ببعض البرامج البسيطة من خلال (Microsoft) كبرنامج تطبيقات (Excel)، والذي يساعد بصورة جيدة في خفض الوقت والجهد اللازمين فيما يخص موازنة الأنشطة ارتباطاً بساعات التشغيل لكل نشاط، خاصة مع تعدد فئات وتخصصات المتطوعين بالنشاط، وليكن نشاط القوافل الطبية -محل الدراسة- حيث يسهل كثيراً إجراء التحليل المختلفة وإجراء المقارنات، إضافة إلى إعداد الموازنة ومراجعتها، وهذه البرامج والتطبيقات تتميز بعدم تطلبها لخبرات متميزة في التشغيل.

## 5. نتائج وتوصيات البحث ودراسات مستقبلية مقترحة:

### أولاً: نتائج البحث:

من خلال البحث تبين تفوق أسلوب الموازنة على أساس النشاط عما سواه مما هو مستخدم في منظمات المجتمع المدني حتى الآن، كما ثبت صحة فرض البحث الرئيس والمشير إلى أن "الموازنة على أساس النشاط كأسلوب ملائم للتطبيق بمنظمات المجتمع المدني ويحقق الربط بين الموارد المتاحة كمدخلات لأنشطتها وبين ما تفرزه هذه الأنشطة من مخرجات وذلك على الرغم من عدم تطبيقها لنموذج التكلفة على أساس النشاط".

### كذلك، فالبحث أظهر النتائج التالية:

1. توافر كثير من مقومات تطبيق الأسلوب في كثير من الجمعيات الخيرية كبيرة الحجم ومتعددة الأنشطة، وذلك رغماً عن عدم تطبيقها لنموذج التكلفة على أساس النشاط، كما وأن تطبيق النموذج المذكور بأي من المنشآت ليس شرطاً لتطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط وإنما يبسر كثيراً ويعفي من كثير من خطوات الإعداد للتطبيق، وإن كانت مقارنة تكاليف الفترة الفعلية بموازنة معده على أساس النشاط تستلزم بلا أدنى شك قياس الفعليات وفق نموذج التكلفة على أساس النشاط.

2. هناك حاجة إلى ميكنة العمليات والأداء من خلال نظم معلومات محوسبة، لضمان إتاحة وتوفير قواعد بيانات وكذلك معلومات؛ عينية، مالية، إدارية، وإحصائية ملائمة لتطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط، وهو ما يستلزم تدريباً مناسباً للعاملين خاصة من الأجيال التي لم تلحق بالحاسب الآلي كدراسة أساسية، مع ضرورة التحديد الواضح للأنشطة وتحليلها وتصنيفها وتبويبها بما يضمن سلامة تطبيق الأسلوب والمساعدة بصورة واضحة في اختيار محركات التكلفة الملائمة، والأمر يتطلب كذلك إعادة هيكلية الوظائف والأنشطة -رئيسية ومساندة- لإمكان التحديد الدقيق للطاقت غير المستغلة والتقسيم الجيد لمستويات (طبقات) الأنشطة.

3. تنوع الخدمات التي تقدمها الجمعيات الخيرية تؤثر وبشكل واضح في تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط بها وبالمنشآت المشابهة في القطاع الضام لها، مع وجود الأنشطة المساندة والمشاركة وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف، مما يعضد التطبيق وبصورة إيجابية ومشجعة، خاصة وأن التكاليف المباشرة تنخفض كثيراً فيما يتعلق بالأنشطة الرئيسية التي تقوم الجمعية بتقديم خدماتها للمستهدفين من خلالها، وبصورة ملفتة، ولكنها مبررة حيث أن الشباب (المتطوعين) هم الذين يقومون بتنفيذ ما يزيد عن 90% من أنشطة الجمعية ولا يتقاضون أتعاباً على مجهودهم المبذول لتبرعهم

بمجهودهم لصالح الجمعية، ولكون أجورهم تدخل في إطار التكاليف الضمنية، فلو تم حسابها وإدخالها في إجمالي التكاليف، ربما لا ينصح بتطبيق أسلوب الموازنة ولا نموذج التكلفة على أساس النشاط، حيث ستخفض نسبة التكاليف غير المباشرة والممثلة لأحد المبررات الداعية للتطبيق حال ارتفاعها.

4. يعتقد الباحث أن طبيعة أسلوب الموازنة على أساس النشاط والتي تبدأ بمعايرة تكاليف المنتجات تحديداً لتكاليف الأنشطة؛ والطبيعة العكسية لنموذج التكلفة على أساس النشاط من حيث تحديد تكلفة الأنشطة كمستهلك للموارد ثم تحديد تكلفة المنتجات، إضافة إلى التقائهما عند محركات التكلفة، يزيد كثيراً من فعالية الرقابة على عناصر التكاليف في ضوء الطاقة الفعلية، ويجعل مخرجات أسلوب الموازنة على أساس النشاط من بيانات ومعلومات تتسم بالدقة والاعتمادية ارتباطاً بتكلفة الخدمات التي تتيحها الجمعيات الخيرية وكذلك أنشطتها وتكلفة المنتجات والأنشطة بباقي المنشآت المطبقة بصفة عامة - وهو ما يساعد على سلامة ما يتم صناعته واتخاذ من قرارات ارتباطاً بهذه الخدمات في إطار زيادة فعاليتها.

### ثانياً: توصيات البحث:

إضافة إلى ما قد تظهره النتائج من توصيات، يوصي الباحث بما يلي:

1. يفضل تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط - بعد استكمال مقومات تطبيقه - على التوازي مع الأسلوب القائم إن يكن - حتى يتم الإستيثاق من سلامته تطبيق الأسلوب وملاءمته، أو إجراء أي تعديلات قد تكون مطلوبة عليه، وهنا يمكن الاستغناء عن الأسلوب القائم. ومن المحبذ كذلك انتهاز أسلوب التحول التدريجي مع التوازي المشار إليه على سبيل اختبار سلامة الأسلوب وملاءمته عملياً، وذلك بأحد الفروع قبل التعميم على مستوى الجمعية والتوصية بتطبيقه بالجمعيات المماثلة وباقي منظمات المجتمع المدني التي يثبت ملائمة التطبيق بها.

2. أسلوب الموازنة على أساس النشاط يفضل تطبيقه في ظل توظيف الحاسب الآلي لتشغيل نظم المعلومات مما يسهل تطبيق الأسلوب ويعمل على توفير كثير من الوقت والجهد المطلوبين، وذلك من خلال ما يوفره استخدام الحاسب الآلي من قواعد بيانات تمثل أساساً ومقوماً رئيساً للتطبيق.

3. يستلزم سريان ظروف عدم التأكد التي تصاحب التشغيل عادة، مع عدم توفر المتطوعين بالأعداد الكافية على مدار العام - حيث أن معظمهم من طلاب المدارس والجامعات - أن يتم تقسيم الموازنة على أساس ربع سنوي أو شهري إن أمكن، وهو ما يساعد كذلك على تفعيل المتابعة والرقابة بالجمعية، كما يمكن

من تطوير إعداد الموازنة على أساس النشاط لتصبح موازنة مرنة على أساس النشاط (ABFB)، حيث تعد عند أكثر من مستوى استجابة للمتغيرات الموضحة.

4. على الجامعات، من خلال المراكز البحثية ومجالس شئون البيئة وخدمة المجتمع بها دور كبير داعم ومؤثر في مساعدة منظمات المجتمع المدني للقيام بدورها -وبخاصة الجمعيات الخيرية- وذلك في مجال إعداد موازاناتها وفق الأسلوب المؤسس على النشاط، مع تقديم كل ما يمكنها تقديمه من دعم لهذه الجمعيات حتى يستقيم أمر التطبيق وجني ثماره ومما يمكن للجامعات تقديمه -خاصة من خلال كليات التجارة وكليات الحاسبات والمعلومات بها- إعداد برامج حاسب إلى تسهيل إعداد الموازنات على أساس النشاط في القطاعات الفرعية المتعددة لقطاع المجتمع المدني، مع مساعدتها في حوسبة نظم المعلومات وتنفيذ برامج التدريب اللازمة للعاملين بها.

### ثالثاً: الدراسات المستقبلية المقترحة:

- نموذج إلكتروني مقترح لإعداد الموازنة على أساس النشاط بقطاع....
- أساليب البرمجة الرياضية وتحديد أولويات الأهداف الاستراتيجية والأمثلية في ظل تطبيق أسلوب الموازنة على أساس النشاط بالتطبيق على....
- التكامل بين أسلوب الموازنة على أساس النشاط وبطاقات الأداء المتوازن وانعكاساته على تقييم الأداء بالتطبيق على....
- دراسة مقارنة بين أساليب (ABB & PBB, ZBB) لتحديد الأمثل للتطبيق بوحدات القطاع الحكومي بالتطبيق على....
- المنظور الخارجي للتكاليف لترشيدها باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

**قائمة المراجع:****أولاً: مراجع باللغة العربية:****1. كتب:**

- أماني قنديل، "تطوير منظمات المجتمع المدني"، الشبكة العربية للمنظمات الأهلية، القاهرة، 2008، متاح على: [www.shabkaegypt.org](http://www.shabkaegypt.org)، مستخرج في 30 / 9 / 2014.
- جولي مايريلي، "تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية"، ترجمة: أحمد محمد زامل وسعد بن صالح الرويتع، مركز البحوث بمعهد الإدارة العامة، الرياض، 2004.
- طارق عبد العال حماد، "الموازنة التقديرية: نظرة متكاملة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- عصام فهد العرييد، "المحاسبة الإدارية"، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2003.
- محمد سامي راضي، "المحاسبة عن الجمعيات والنوادي والتعاونيات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- محمد مرسي، "البرنامج الرئاسي - النهضة إرادة شعب"، الطبعة الأولى، دار التوزيع والنشر، القاهرة، 2012.
- مكرم عبد المسيح باسيلي، "المحاسبة الإدارية: مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء"، الطبعة الثالثة، المكتبة العصرية، المنصورة، 2001.
- نضال رشيد صبري، "المحاسبة الإدارية"، الوكالة الأمريكية للتنمية الدولية - مشروع قطاع المحاسبة والتدقيق، جامعة بير زيت، فلسطين، 2002.

**2. دوريات علمية:**

- أبو بكر محمد يوسف، "مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط والدور التأثيري لنظم تقييم الأداء الداخلي"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2004.
- خيرى عبد الهادي محسب، "الرقابة على الفاعلية في الوحدات غير الهادفة لتحقيق الربح"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الرابع - 2، 1987.

- سالم حلس، "درر الموازنة كأساس للتخطيط والرقابة في مؤسسات المجتمع المدني الفلسطينية"، مجلة الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد الرابع عشر، 2006. متاح على موقع الجامعة على الشبكة الدولية، مستخرج في 19 / 9 / 2014.
- عادل طه فايد، "نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC): مدخل مقترح للتطبيق تفعيلاً للأداء بالقطاع المصرفي"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 2004.
- عبد الرحمن بكر، مازن العمري، عبير سماره، وأسامة عبد اللطيف، إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني"، المجلة الدولية للبحوث المحاسبية، (International Journal of Accounting Research)، الأردن، العدد الثالث، ديسمبر 2012. متاح على موقع المجلة على الشبكة الدولية، مستخرج في 7 / 11 / 2014.
- عبد المنعم أحمد محمد المنسي، "منهج محاسبي مقترح لتقييم أداء الجمعيات الأهلية في مصر (دراسة ميدانية)"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الثاني، 2012.
- عبد الناصر نور ومؤيد فضل، "العوامل المحددة للعلاقة بين المشاركة في إعداد الموازنات والرضا عن العمل والمنظمة- دراسة محاسبية مقارنة بين شركات المساهمة العامة الصناعية العراقية والأردنية"، مجلة دراسات: العلوم الإدارية، العدد (29)، الجزء الثاني، 2002.
- عصاف سيد أحمد عاشور، "نحو اكتمال الإطار الفكري لنموذج قياس تكاليف الأنشطة- نموذج مفاهيمي مقترح لمخطط الأنشطة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الأول. يناير 2008.
- على حازم يونس اليامور، "استخدام نظام الإدارة على أساس النشاط (ABM) في تحديد فرص تخفيض التكلفة"، مجله تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد (98)، 2010. متاح على:

www.iasj.net/iasj?func=fulltext&aid=55620,feb.2014 مستخرج في 18 / 9 /

.2014



- مازن العمري، عبد الهادي رمضان، سوزان عيسي، وعبد الرحمن بكر، أهم مقومات النجاح لنظام الموازنات المعدة على أساس الأنشطة في البنوك التجارية العاملة في الأردن وأهمية تلك الموازنات في اتخاذ القرارات الإدارية"، المجلة الدولية للبحوث المحاسبية ( Accounting International Journal of Research)، الأردن العدد الثالث، ديسمبر 2012. متاح على موقع المجلة على الشبكة الدولية، مستخرج في 7 / 11 / 2014.
- ماهر موسي درغام، "مدي توفر المقومات اللازمة لتطبيق نظام الموازنة على أساس النشاط ABB: (دراسة حالة الجامعات العاملة في قطاع غزة)"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد الثالث، يوليو 2012، متاح على موقع الجامعة على الشبكة الدولية، مستخرج في 24 / 10 / 2014.
- محمود محمد هلال، "مفاهيم مستحدثة في منظمات المجتمع المدني"، مجلة العلوم الاجتماعية، المعهد العالي للخدمة الاجتماعية، الإسكندرية، يونيو 2012؛ متاح على: www.swmsa.net، مستخرج في 15 / 8 / 2014.

### 3. أبحاث ماجستير ودكتوراه في المحاسبة غير منشورة:

- خالد محمد حلمي أبو المكارم على الأنصاري، "ترشيد الإنفاق في الوحدات غير الهادفة إلى الربح في إطار الفكر المحاسبي والفكر الإسلامي"، بحث دكتوراه، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، 2001.
- عبد الرحيم عصام البشيتي، "مدي إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة: دراسة ميدانية"، بحث ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 1430هـ - 2009م. متاح على موقع المكتبة المركزية للجامعة على الشبكة الدولية، مستخرج في 19 / 9 / 2014.
- محمد عبد الله محمود أبو رحمة، "مدي توافر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة: دراسة تطبيقية"، بحث ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، متاح على موقع المكتبة المركزية للجامعة على الشبكة الدولية، مستخرج في: 19 / 9 / 2014.

- ندي عبد الرازق سليمان أغا، "مدي إمكانية تطبيق (ABC) كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل"، بحث ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2006، متاح على موقع المكتبة المركزية للجامعة على الشبكة الدولية، مستخرج في: 2014 / 9 / 19.

#### 4. مؤتمرات وتقارير وقوانين:

- عبد المنعم صالح مصطفى المحمود، "واقع تطبيقات الموازنات التخطيطية في المؤسسات الهادفة للربح في الأردن"، المؤتمر العلمي الرابع بعنوان (الريادة والإبداع)، جامعة فيلادلفيا، الأردن، الفترة من 15 - 16 مارس 2005، متاح على: [www.ips\\_dir.com](http://www.ips_dir.com)، مستخرج في: 2014 / 5 / 15.
- عثمان محمد عثمان، "العقد الاجتماعي في مصر: دور المجتمع المدني، تقرير التنمية البشرية لمصر، معهد التخطيط القومي، القاهرة، 2008.
- قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية ولائحته التنفيذية، "القانون رقم (84) لسنة 2002"، الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية، الطبعة السابعة، 2007.

#### 5. مصادر على الشبكة الدولية:

- جمعية رسالة للأعمال الخيرية، [www.resala.org](http://www.resala.org)؛ مستخرج في 2014 / 9 / 10.
- موقع مركز خدمة المنظمات غير الحكومية، (NGOSC)، مستخرج في 2014 / 11 / 22.

**1) Books:**

- Anthony A. Atkinson, Robert S. Kaplan, Ella Mae Matsumura, and S. Mark Young, "Management Accounting: Information for Decision Making and Strategy Execution", 6th. ed., Pearson Education Inc., Upper Saddle River, N.J., 2012.
- Beyond Budgeting Institute, "From Command & Control to Empower & Adopt", Paddington, London, 2014, Available at: Google.com.eg, Retrieved at: 1- 1-2015.
- Chartered Global Management Accountants Institute (CGMAI), Powered by AICPA & CIMA, "Essential Tools for Management Accountants: The Tools and Techniques to Support Sustainable Business Success", Institute of Management Accountants, London, 2013.
- David Hulme, "Social Development Research and the Third Sector (Rethinking Social Development: Theory, Research, and Practice", Longman Scientific and Technical Network., N. Y., 2003.
- John Antos, "Management, Activity Based Costing, Activity Based Budgeting", Value Creation Group Inc., London, Dec. 2005.
- Laster M. Salamon, S. Wojeiech Sokdowski, Helmut K. Anheier, Regina List, and Stephen Toepler, "Global Civil Society: Dimension of the Non Profit Sector", 2<sup>nd</sup>. ed., John Hopkins Center for Civil Society Studies, U.S.A, 2004., available at:  
ccss:jhu.edu/wpcontent,2011/081, Retrieved at: 30- 9-2014.
- Lvy Maclemore, "The New Formtier in Budget", Penton Media Inc., N. Y., 2006.
- Michael W. Maher, William Lanen, N. Anderson, and W. Shannon, "Fundamentals of Cost Accounting", 13th. ed., Mc. Graw-Hill, N. Y., 2011.
- Ray H. Garrison, and Eric W. Noreen, "Managerial Accounting", 10th ed., Mc Graw-Hill, N. Y., 2006.
- Robert S. Kaplan, and Steven R. Anderson, "What- If Analysis and Activity-Based Budgeting, Forecasting Resource Demands, Expected from Time-Driven Activity Costing: a Simpler and More Powerful Path to Higher Profits", Harvard Business press, Boston, 2008.

- Wayne J. Mores, James R. Davis, and L. Hardgrave's, "Management Accounting: A Strategic Approach", 3rd. ed. Thompson, Southwestern of America, 2003.

## **2) Periodicals:**

- Annette Van Schalkwyk, "Setting Water Service Tariffs Sustainable Technologies", Official Journal of the Institute of Municipal Finance Office (IMFO), Volume (12), No. (3), autumn, 2012.
- Bengu Hauk, "The Role of Activity Based Budgeting on Target Costing Practices", The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, Suleyman Demirel University, Volume 75, No. 1, 2010.
- Essam Moustafa, "An Application of Activity-Based- Budgeting in Shared Service Departments and its Received Benefits and Parriers under Low- IT Environment Conditions, Journal of Economics and Administrative Sciences, Volume (21), No. (1), 2005.
- H. Tandung, G. Guangming, and H. Huyhanh, "Integration of Activity- Based Bugeting and Activity- Based Management", International Journal of Economic, Finance, and Management Sciences, Volume 1, No. 4, 2013, Published online at August 10, 2013, Retrived at 27- 12- 2014.
- Rowena Sinclair, and Heith Hooper, "Financial Reporting by New Zealand Charities: Finding a Way", Managerial Auditing Journal, Volume (23), Issue (1), 2007.
- Stephen C. Hansen, "A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity based Budgeting and Beyond Budgeting",. European Accounting Review, Volume (20), Issue (2), 2011.
- Yard Haluk,. "The Role of Activity Based Budgeting on Target Costing Practice", Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences, Volume (15), No. (1), 2010.

## **3) Unpublished Master & Ph.D. Dissertations:**

- Deborah M. Houston, "The Association of Ethical Leadership with Successful Charitable Nonprofit Organizations, A Doctor Dissertation, Walden University, Washington, 2007.
- John Stephen, "Management of Civil Social Organizations (CSOs). A Case Study of Selected CSOs in Tanzania", A Master Dissertation, School of Management,, Bleking Institute of Technology, Jan. 2011.

**4) Electronic Sources:**

- European Union (EU), Analytical Fiche Nr. 21, "Activity Based Budgeting (ABB)", Available at, Europe.eu/agencies/documents/fich\_21\_sent\_to\_ep\_cons\_2011\_07\_20, Retrieved at: 10- 12-2014.
- Garry Bradley,, and Con Mozjerin, "An Introduction to Activity Based Costing and Activity Based Budgeting, Australia, 2002. Available at: 0: 1114\_JL2projects/024-11resourceallocationjproject/phase21website/, Retrieved at: 17-11 - 2014.
- Investopedia, "Activity based budgeting (ABB) Definition", fill: ///c:/users/investopedia55, Retrieved at: 7-11- 2014.
- Jon M. Shane, "Activity- Based Budgeting: Creating a Nexus Between workload & Costs", www.jonshan,associates.com, 2005, Retrieved at: 6- 12- 2014.
- Mark E. Stevens, "Activity- Based Planning and Budgeting: The Coming Age of the Consumption- Based Approach", available at Wiley Inter Science, 2004, Retrieved at: 6- 12- 2014.