أهمية تطبيق الموازنة على الأساس الصفري في المؤسسات العمومية –دراسة تطبيقية بمديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية المسيلة–

The importance of application the zero-based budgeting (ZBB) in publics economics companies " The case of Company SONELGAZ- M'sila "

أ/ لعوبي زينب[1] د/ دبي علي[2]

[1]جامعة محمد بوضياف بالمسيلةzineblaoubi1@gmail.com

[2]جامعة محمد بوضياف بالمسيلةalidebbi@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2018/10/24 تاريخ القبول: 2018/11/25 تاريخ النشر: 2018/12/31

الملخص:

لقد قطعت المؤسسات الجزائرية أشواطا مهمة في تطوير التسيير الموازني بغرض التحكم بالموازنات المرصودة في بمختلف أنواعها، والعمل على انجاح رقابة موازنية تسمح بالتحكم في الانحرافات الواقعة. غير أن المؤسسات الجزائرية مطالبة بمواكبة التطورات الحاصلة في تقنيات التسيير الموازني وأهمها : التنبؤ المتداول، الموازنة على أساس الأنشطة، والموازنة الصفرية. في هذه الدراسة، قمنا بتوضيح كيفية استخدام الأساس الصفري في إعداد الموازنات التقديرية بالمؤسسات الاقتصادية، ما يسمح لها بتحسين تسييرها. تم استخدام منهج المحاكاة لتبيان تطبيق منهجية الموازنة الصفرية بالمؤسسة التجارية العمومية "مديرية توزيع الكهرباء والغاز بولاية المسيلة".

خلصت الدراسة إلى أن المؤسسة تمتلك إمكانيات تطبيق الأساس الصفري في إعداد الموازنات التقديرية مع تبيان نتائج ذلك في تحسين أداء التسيير الموازني بالمؤسسات الاقتصادية العمومية.

الكلمات المفتاحية: الموازنة الصفرية، التسيير الموازني، موازنة المبيعات، المؤسسات العمومية.

Abstract : Algerian companies have made significant progress in developing budget management in order to better control the different types of budgets and to succeed in budget control in order to master the differences. However, Algerian companies are required to follow the evolution of the techniques. budget management, in particular: rolling forecasting, activity-based budgeting (ABB) and zero-based budgeting (ZBB). In this study, we showed how zero-based budgeting could be applied in economic enterprises, which allows them to improve their management. We applied in this study the simulation method to demonstrate the implementation of the budget at the zero base in the public company SONELGAZ- M'sila "Direction of the distribution of electricity and gas of the wilaya - M'sila ".

The study concluded that the firm studied is able to apply zero-based budgeting, which, according to our simulation results, leads to improved budget management performance in the public economic enterprise.

Keys Words: zero based budgeting, budget management, sales budget, public institutions.

[1] **المؤلف المرسل:** أ/ لعوبي زينب ، **الإيميل:** zineblaoubi1@gmail.com

مقدمة:

تعتبر المؤسسة الاقتصادية العمومية أساس تنمية الجانب الاقتصادي والاجتماعي لأي دولة تسعى لتحقيق التوازنات في شتى المجالات، حيث تستعين لتحقيق ذلك بمراقبة التسيير التي تعد المسار الفعال بمختلف أدواته في قيادة ومراقبة تسيير هذه المؤسسات حتى تتمكن من تحسين أدائها وبالتالي بناء اقتصاد متكامل. من بين أدوات مراقبة التسيير المعتمدة في المؤسسات العمومية الجزائرية نظام التسيير الموازني الذي من خلاله يتم التخطيط، وتنفيذ مختلف الموازنات والرقابة عليها.

موازنة المبيعات من بين الموازنات التي تعدها المؤسسة الجزائرية باعتبارها الأساس الذي يستند عليه لإعداد باقي الموازنات. من خلال هذه الدراسة سنحاول عرض مسار اعداد وتنفيذ موازنة المبيعات في مؤسسة سونلغاز: المديرية التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة محاولين تبيان نتائج محاكاة لتطبيق نموذج حديث لإعداد الموازنات المتمثل في الأساس الصفري كبديل لإعداد الموازنات التقليدية، وذلك من أجل مساعدة المؤسسة لتحسين تسييرها من خلال التحكم الجيد في تكاليفها وتخفيضها للتخفيف من الأعباء على الدولة بحكم تحملها جزء من تكاليف المؤسسة.

وبناءا على ذلك فإن هذه الدراسة تأتي للإجابة على السؤال التالي: **كيف يمكن تطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة المبيعات بالمؤسسة محل الدراسة ؟ وما هي نتائج ذلك على أداء التسيير الموازني؟**

- **فرضيات الدراسة**

انطلاقا من إشكالية الدراسة أردنا في هذه الورقة البحثية اختبار الفرضيات التالية:

_ تتوفر المؤسسات العمومية الجزائرية على مقومات تطبيق الأساس الصفري في إعداد الموازنات التقديرية؛

_ إعداد موازنة المبيعات على الأساس الصفري بالمؤسسة محل الدراسة يسمح بتطوير أدائها.

_ تسعى الدولة الجزائرية لتحسين تسيير مؤسساتها العمومية.

- **أهمية الدراسة**

تطمح هذه الدراسة لتأكيد أهمية تطبيق الأساس الصفري ضمن متطلبات تفعيل التسيير الموازني للمؤسسة العمومية الجزائرية بهدف الرفع من مستوى أدائها وتحسين طرق التسيير فيها.

وللإجابة على إشكالية الدراسة تم اعتماد خطة لهذه الورقة البحثية كالتالي:

1. نظام التسيير الموازني في المؤسسات العمومية الجزائرية؛
2. الموازنة على الأساس الصفري؛
3. محاكاة لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة المبيعات بالمؤسسة محل الدراسة

1. نظام التسيير الموازني في المؤسسات العمومية الجزائرية

تطبق المؤسسات العمومية الجزائرية نظام التسيير الموازني، من خلال إعداد مختلف الموازنات التي تسمح بتحديد نفقاتها. التسيير الموازني يتجسد من خلال مراحله المتمثلة في إعداد الموازنات ثم الرقابة عليها، ويمكن القول أنها كرقابة جزئية على الإدارة حتى لو كانت المؤشرات المرتبطة بها موجودة داخل المؤسسة العمومية.

في المؤسسة العمومية تتم عملية التسيير الموازني من قبل الإدارة العامة ما يؤدي إلى غياب الاستقلالية. الأفضل أن تكون هذه الأخيرة مستقلة عن السلطة السلمية. وفي هذا الصدد ، يعتبر التسيير الموازني في الخدمة الوظيفية الملحقة بالإدارة العامة هو الأنسب لضمان استقلالية هذا النشاط. وبالإضافة إلى ذلك، فالمؤسسة العمومية، على الرغم من أنها تقوم بإعداد مؤشرات المراقبة الموازنية، إلا أنها لا تستعملها إلا لخدمة القرارات التي تتخذ.

يرتكز التسيير الموازني في المؤسسات العمومية أساسا على التحليل المالي وأحيانا على لوحات القيادة، دون مراعاة الموازنات وتحديثها، والتحليل والتحقق من التكاليف المختلفة.[1] (Naima (Korib, 2015

ونتيجة للانتقادات التي تعرضت لها الموازنات التقديرية كونها لا تتناسب والتغيرات البيئية غير المستقرة، جاء **Pyhrr** بفكرة اعادة النظر بشكل كامل في أنشطة المؤسسة وهذا ما يسمح بتخطي الرهانات الاستراتيجية الماضية والانطلاق من الحاضر.

2. نظام الموازنة على الأساس الصفري Zero Based Budgeting (ZBB)

الموازنة على أساس الصفر ظهرت أولا في الولايات المتحدة الأمريكية في الستينات من القرن الماضي في القطاع الخاص حيث بدأت سنة 1969 في مؤسسة **Texas instruments** ، قبل أن تنتقل إلى القطاع العمومي عن طريق الرئيس كارتر عندما كان حاكما لولاية جيورجيا في سنة 1973، وبعد ذلك تم تعميمها عندما أصبح رئيسا للولايات المتحدة الأمريكية.[2] (Charbel Chedrawy)

1.2 مفهوم الموازنة على الأساس الصفري

حسب **Gervais** سنة 2009: "الموازنة الصفرية هي إجراء التخطيط الذي يتكون من تخيل إعادة بناء الهيكل الوظيفي للمؤسسة من الصفر. يبدأ هذا الهيكل مع الوحدات الأكثر فائدة ولكن تتم إزالة الأقل فائدة. وبعبارة أخرى، فهي تقنية تهدف إلى خفض النفقات العامة وترشيد تخصيص الموارد".[3] (Nangho-Komajudicaeldorian, 2015)

كما تعرف الموازنة على الأساس الصفري على أنها إجراء من إجراءات التسيير من أجل تحديد أفضل للأهداف التي يتعين تحقيقها، وتقييم البدائل والإجراءات الواجب اتخاذها، ووضع جميع إمكانيات التمويل، وتقييم مؤشرات قياس عبء العمل والأداء. وأخيرا، يتعلق الأمر أساسا بإجبار المديرين على تحديد أولويات خياراتهم والتوصل إلى تحديد هذه الخيارات بطريقة عقلانية.[4] (Nicolas Berland, 2009)

ويؤكد الباحثين في مراقبة التسيير، أن الموازنة على الأساس الصفري تتضمن في إعدادها عدم الاعتماد على النتائج المحققة في الماضي، بل من جانب نظري فيما يخص الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة من خلال ضبطها لمختلف أنشطتها ومن ثم تحديد الموارد اللازمة لتنفيذها.[5] (Cécile Desjardins, 2012)

الفكرة الرئيسية في الموازنة على الأساس الصفري هي أنه في الوقت الذي تعد فيه الموازنة، لا ينبغي اعتبار المستوى الحالي للإنفاق أمرا مفروغا منه، بل ينبغي دراسته دراسة نقدية. فإن مجرد تنفيذ برنامج لعدة سنوات لا يعد تبريرا لاستمراره في المستقبل. وتتطلب هذه المنهجية تقييمها وحكمها على كل بند من بنود الإنفاق على أساس الأولوية في التحقيق. فإنه يتطلب من

كل مسؤول لتبرير طلبه من الموازنة بأكملها بالتفصيل من نقطة الصفر، يجب على كل مدير أن يبرر لماذا ينبغي أن تنفق الأموال المطلوبة.[6] (M. Maria John Kennedy, 2012)

يمكن القول أن الموازنة على الأساس الصفري **(ZBB)** بنيت على الطريقة الذي يقوم بها كل مسؤول في اعداد الموازنة في المؤسسة والمتمثل في اعتماد موازنة السنة الماضية لإعداد موازنة السنة الحالية، حيث يتمثل الأساس الصفري في عدم اعتماد معطيات الموازنة الماضية والبدء من الصفر في اعداد موازنة بناءا على موارد واحتياجات المؤسسة.

2.2 مراحل إعداد الموازنة على الأساس الصفري

تتميز منهجية الموازنة الصفرية عن المنهجيات التقليدية للتسيير الموازني بمراحل خاصة، حيث تمر عملية اعتماد الأساس الصفري في إعداد أي موازنة بالمؤسسة عبر الخطوات التالية:

- تصنيف الأهداف المحددة: أي العمل على ترتيب الأهداف حسب الأولوية في التحقيق؛
- فحص الهيكل التنظيمي والوظائف والأنشطة القائمة: مراجعة الهيكل وتكييفه حسب التقسيمات؛[7] (M. Maria John Kennedy, 2012)
- تحديد وحدات القرار حيث تقوم بمراجعة أنشطتها وبرامجها: وحدات القرار هي مراكز المسؤولية التي سيتم فيها تقييم الأنشطة واتخاذ القرارات. ويمكن أن يكون مركز التكلفة أو قسم فرعي منه (قسم المحاسبة، والخدمات الضريبية، مدير النقدية ...). ويمكن أن تكون وحدة القرار أيضا مشروعا (البحث والتطوير، وإنشاء نظام معلومات ...)؛
- تتبنى وحدات القرار "حزمة قرارات" (والتي سنترجمها على أنها "مجموعة من القرارات")، حيث تتطابق مجموعات القرارات هذه مع الأنشطة التي تقوم بها وحدات القرار عند حدوثها، مما يجعل من الممكن تحقيق أهداف محددة. وهذه هي خطط العمل، ومهام النشاط وتكاليفها الاقتصادية. فعلى سبيل المثال، ينطوي نشاط كشوف المرتبات على عمليات ويتطلب موارد. ولكن هناك طرق عديدة للدفع ممكنة ويجب اقتراحها.
- كل نسخة أساسية من مجموعات القرار هي في الواقع مرتبطة، إما بالمتغيرات التي تتوافق مع الحلول البديلة، أو الوظائف الإضافية التي هي كل الخيارات التي يمكن أن تكون بالإضافة إلى الحل الأساسي. يجب أن يكون لدى المدير بدائل فعالة، ويقيم

العواقب المترتبة على أوضاع التشغيل الحالية فيما يتعلق بالظروف البيئية والافتراضات الرئيسية المستخدمة، ما يسمح له باختيار مجموعات من القرارات بما يتماشى مع الموارد المتاحة للخدمة.[8] (Nicolas Berland, 2009)

3.2 إجراءات تطبيق الموازنة الصفرية

العمل بالأساس الصفري في إعداد أي موازنة ينطلق من عدم الرجوع إلى نتائج السنوات الماضية، بل بالاستعانة بالتقارير الخاصة بتحليل تلك النتائج بهدف تقييم فاعلية المؤسسة في تحقيق أهدافها طويلة الأجل ومساهمتها في تقديم برامج مستقبلية ذات كفاءة عالية بالاستخدام الناجح لأسلوب الأساس الصفري، والذي يعتمد على قدرة مسيري المؤسسات بتحديد دقيق للأهداف وقيمتها.

يتضمن الأساس الصفري على عدة وظائف منها وظيفة التحليل والبحث عن الأسباب، فهو عملية تخطيط للموازنة، حيث يتطلب على كل مسؤول مركز مسؤولية أن يقيم احتياجاته. يتطلب هذا تحديد كل الأنشطة التي لها علاقة بالتكلفة والمنافع، من هذا نستخلص أن أسلوب الأساس الصفري للموازنة ليس فقط موازنة تخطيطية روتينية، و إنما يتعدى هذا بكثير، فهو نظام للتخطيط و الرقابة، وليس فقط حساب لتكلفة مصادر هذه الأموال ولكن أيضا وصف لاستخدام هذه الأموال التي تستخدم لأهداف المؤسسة وعملياتها.[9] (جمال عادل الشرايري، 2009)

4.2 مزايا وانتقادات الموازنة على الأساس الصفري

يمكن أن نعّدد هنا أهم مزايا الموازنة على الأساس الصفري في النقاط التالية:

- العمل أكثر على التكاليف، من خلال حصرها وتبويبها مما يسهل عملية ربطها بالإدارة العليا بتوضيحات حول كيفية إنفاق الأموال؛
- تساعد لإعادة تخصيص التمويل داخل الإدارة، أي بناء تقديرات حسب موارد واحتياجات المؤسسة من خلال وضع الموازنة في تحديد الاستخدامات الأفضل للموارد المتاحة. فعلى سبيل المثال، أدركت إدارة واحدة أن الأموال التي تنفق على الزي الرسمي للموظفين المدنيين يمكن أن تستخدم على نحو أفضل في أماكن أخرى؛[10] (pierre cliche, 2009)
- التركيز على كيفية تحقيق الأهداف عن طريق كفاءة وفاعلية أنظمة التخطيط

والرقابة للمؤسسة، حيث يؤدي التدقيق المتزايد المطبق على المدخلات إلى تحقيق مكاسب في الكفاءة. فعلى سبيل المثال، أفادت مدينة فريدريك بولاية ماريلاند أن بعض الموارد يجري تكرارها بين الإدارات. وعلى الرغم من أهمية هذه المكاسب، فإن تحديد المكاسب الناتجة عن زيادة الكفاءة في الموازنة على الأساس الصفري هو نتيجة ثانوية لزيادة التدقيق في المدخلات، وليس الهدف الرئيسي للعملية؛

- تحقق مبدأ المشاركة، حيث يشارك المستويين الأعلى والمتوسط بدور بارز في بناء الموازنة التفصيلية، وبالتالي تنمية القدرات والمهارات للعاملين. ونتيجة لذلك، يفهم المديرون بشكل أفضل الآثار المالية لقرارات استخدام الموارد التي يقومون بها خلال العام القادم مما يكتسبون أيضا تقدير جديد لكيفية حساب التكاليف؛[11] (The government finance officers, 2011)

غير أننا يجب أن لا نغفل عن أن هناك بعض السلبيات التي يجب ذكرها في الموازنة على الأساس الصفري :

- صعوبة إدارة وتفهم الموازنة الصفرية من قبل الجهة المكلفة بتنفيذها، وصعوبة تفهم المستويات؛
- من مساوئ الموازنة الصفرية عدم اهتمامها بالتوقيتات الزمنية للانتهاء من المنشآت المزمع تنفيذها خلال مدة الموازنة ويتركز العيب الأساس في الموازنة الصفرية في زيادة الوقت والجهد المطلوب لإعدادها، وتعتبر هذه المشكلة من أخطر المشاكل؛
- إن هذا النوع من الموازنات يحتاج إلى قدر كبير من التحليل والدراسة، وتتطلب الكثير من المعلومات والبيانات التي قد لا تكون متوفرة أو من الصعب الحصول عليها؛
- ضخامة العمل المطلوب لتطبيقها وهوما يتطلب معه كوادر وظيفية متخصصة.[12] (محمد عبد الله محمود أبو رحمة، 2008)

3. محاكاة لتطبيق الموازنة الصفرية بمؤسسة سونلغاز بالمسيلة وتحليل نتائجها

نقدم في هذا الجزء من الورقة البحثية عرضا حول منهجية البحث، ميدان الدراسة واستخلاص نتائج اختبار الفرضيات من خلال المحاكاة.

1.3 منهج الدراسة

تم الاعتماد على منهج المحاكاة عبر دراسة الحالة من خلال اختيارنا لمؤسسة عمومية تجارية لاختبار فرضيات الدراسة مع بيان واقع التسيير الموازني لهذه المؤسسة العمومية. إن هذه المؤسسة محل الدراسة (مديرية توزيع الكهرباء والغاز) هي مؤسسة عمومية تختص بتوزيع الكهرباء والغاز على مستوى ولاية المسيلة.

واختيار منهج المحاكاة كان لإبراز الأثر المحتمل لتطبيق الأساس الصفري في اعداد موازنة المبيعات على نتائج المؤسسة. إن تطبيق الأساس الصفري سيكون على معطيات كمية حقيقية (المبيعات) المحصل عليها من المؤسسة وهي معطيات دقيقة تسمح باختبار الفرضيات على المؤسسة وإبراز أثر الأساس الصفري فعليا في حال تطبيقه. حيث أننا سجلنا تعاونا كبيرا من مسيري المؤسسة بتوفير المعطيات اللازمة لدراستنا هذه مع تقديم شروحات مفصلة حولها.

بالإضافة إلى ذلك قمنا بإجراء المقابلات لتكملة المعلومات والمعطيات اللازمة لمناقشة نتائج الدراسة. قمنا بالتحليل للوثائق المحصل عليها من طرف المؤسسة لاسيما فيما تعلق بمعطيات المبيعات للسنوات الماضية من كميات وأسعار وكل ما تعلق بالمؤسسة محل الدراسة، كذلك قمنا بمحاورة عدة مسؤولين أهمهم: مسؤول المبيعات، مسؤول المحاسبة والمالية بهدف فهم آليات التسيير الموازني للمبيعات وأهميته بالمؤسسة.

إن منهج المحاكاة كشكل تطبيقي لمنهجية التسيير الموازني الصفري يعتبر من أفضل المناهج لاختبار الفرضيات المتعلقة بأدوات مراقبة التسيير في المؤسسات نظرا لكونها تطبق على مستويات محدودة، ويأتي المنهج التطبيقي كحل للوضعية. إن اختبار أثر الأساس الصفري لإعداد الموازنات التقديرية يقتضي اللجوء إلى تطبيقها وفق المنهج التطبيقي على مؤسسات اقتصادية توفر للباحث المعطيات اللازمة لاختبار إمكانية تطبيقه، والآثار المتوقعة. إضافة لذلك، فإن هذا المنهج يصنف ضمن المقاربة البنائية في البحث العلمي والتي ترمي إلى بناء حقيقة جديدة في المؤسسة بما يحسن أداء وظائفها.

2.3 المؤسسة محل الدراسة

قبل تعريف المديرية التجارية لتوزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة نقوم بتقديم مختصر لشركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق.

أ. شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق: تعتبر مؤسسة عمومية جزائرية تنشط في المجال

الصناعي والتجاري للطاقة، تأسست في 1 جانفي من سنة 2006 برأسمال قدره 24 مليار دينار ومقرها الرئيسي في قسنطينة. تسير الشركة 19 مديرية تجارية موزعة على مستوى ولايات الشرق الجزائري، اضافة لـ 90 وكالة تجارية و60 مقاطعة للكهرباء و30 مقاطعة للغاز.[13] (SDE, Présentation de la SDE, 2017)

ب. **المديرية التجارية للكهرباء والغاز محل الدراسة :** تعبر عن تنظيم من أشخاص ووسائل مادية يعمل من أجل توريد الطاقة لسكان الولاية، من خلال الاشراف على مجموعة من المهام المتمثلة في:

- _ توزيع الطاقة الكهربائية والغازية؛
- _ تقديم الخدمات للزبائن فيما يخص النوعية والأمن؛
- _ ربط الزبائن الجدد وتأمين إمدادهم بالطاقة؛
- _ الاشراف على تأمين ونقل واستغلال وتطوير الشبكات على مستوى الولاية.

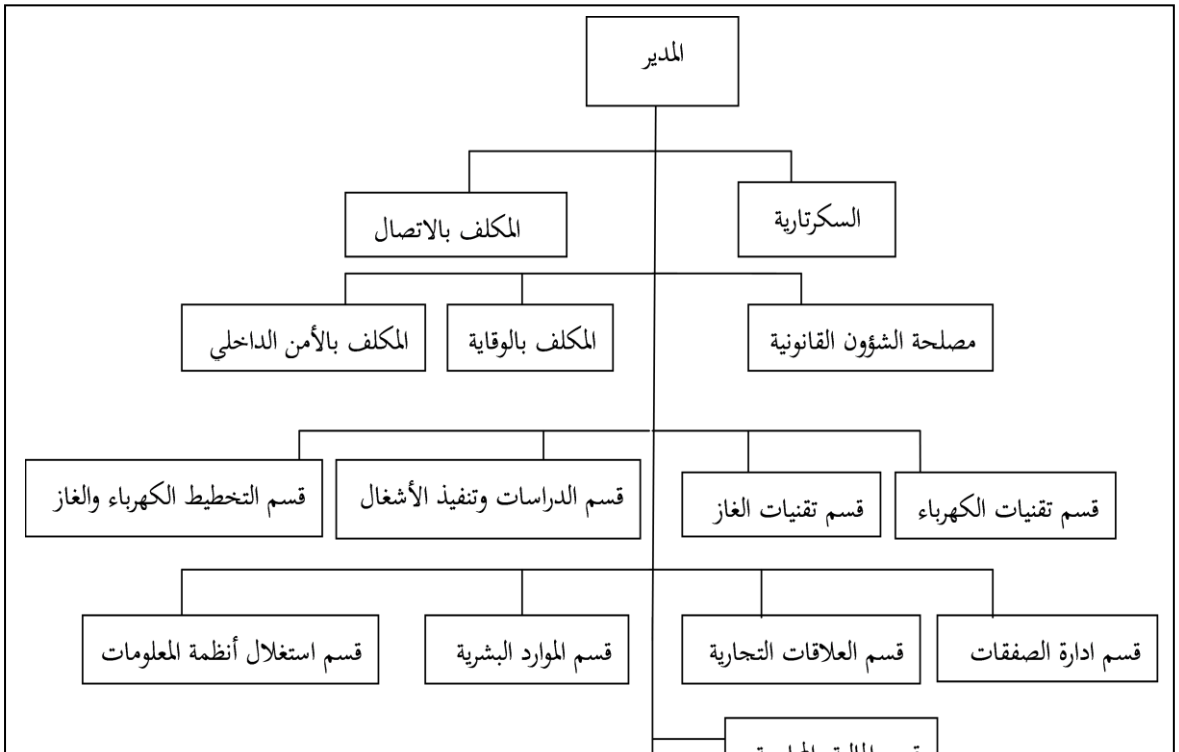
ت. **أهداف شركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق المسيلة:** تتعدد وتتنوع أهداف الشركة التي تسعى لتحقيقها من خلال مختلف وكالاتها التجارية والتي من ضمنها المؤسسة محل الدراسة، حيث نذكر منها:[14] (SDE, Missions et Attributions, 2017)

- _ توزيع الكهرباء والغاز بواسطة الأنابيب؛
- _ تشغيل وصيانة وتطوير شبكات توزيع الكهرباء والغاز وفق معايير السلامة المطلوبة؛
- _ ربط وإدارة العملاء الجدد في الوقت المطلوب؛
- _ السهر على ضمان استمرارية وجودة الخدمة؛
- _ العمل على احترام قانون حماية البيئة؛
- _ مراعاة التوجهات الاستراتيجية المحددة؛
- _ السهر على تحقيق رضا العملاء؛
- _ العمل على توزيع الطاقة الكهربائية والغازية في ظل أفضل ظروف الجودة والسلامة وبأقل تكلفة،
- _ العمل على تطوير تقديم خدمات الطاقة في قطاعي الكهرباء والغاز؛

_ السعي لتحقيق الأهداف الاقتصادية من خلال تحسين عملية التسيير مما يسمح بمراقبة التكاليف.

ث. الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة

شكل رقم(01): الهيكل التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز



المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على قسم المالية والمحاسبة.

يتكون الهيكل التنظيمي في أعلاه من مدير التوزيع الذي يمثل المديرية ككل، حيث يتولى اتخاذ القرارات الرئيسية في المديرية. أما السكرتارية فهي الأمانة العامة المسؤولة عن الربط بين المدير ومختلف رؤساء الأقسام في المديرية. مصلحة الشؤون القانونية تهتم بما هو قانوني في المديرية من مراقبة الملفات، المنازعات القانونية العالقة. المكلف بالاتصال هو المسؤول على عملية الربط بيم المديرية ومختلف وسائل الإعلام اضافة لتنظيم المعلومات الموجهة للعملاء. أما المكلف بالأمن فمهمته السهر على توفير الأمن داخل المديرية من خلال تنشيط العمل بإجراء اجتماعات وجلب وسائل أمنية حديثة. كما يسهر قسم الوقاية على توفر كل المعدات المساعدة لذلك.

قسم تقنيات الكهرباء يقوم باستغلال الشبكات وتسيير الأعمال ومحاولة تطوير وصيانة الشبكات الخاصة بالكهرباء، كذلك بالنسبة لقسم تقنيات الغاز. أيضا بالنسبة لقسم التخطيط يعمل على التحديد الدقيق لمختلف طرق توزيع الكهرباء والغاز. قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال هو القسم المسؤول عن عملية تحقيق مشروع ما من خلال الصفقات المبرمة بين المؤسسة والمقاول بناءا على طلبات الزبائن. قسم العلاقات التجارية يهتم بما له علاقة بتسويق الكهرباء والغاز ومختلف العمليات التجارية الناتجة عن ذلك، كما يسعى القسم لتطوير المبيعات. قسم ادارة الصفقات يعمل هذا القسم على تسيير الصفقة من البداية لغاية تنفيذها. قسم المالية والمحاسبة يعمل على اعداد الموازنات، ومسك المحاسبة ومراقبة الحسابات البنكية، وإعداد التقارير المالية. قسم تسيير الموارد البشرية مسؤول عن تسيير كل ما يتعلق بالجانب البشري في المؤسسة. أما فيما يخص قسم استغلال أنظمة المعلومات فهو

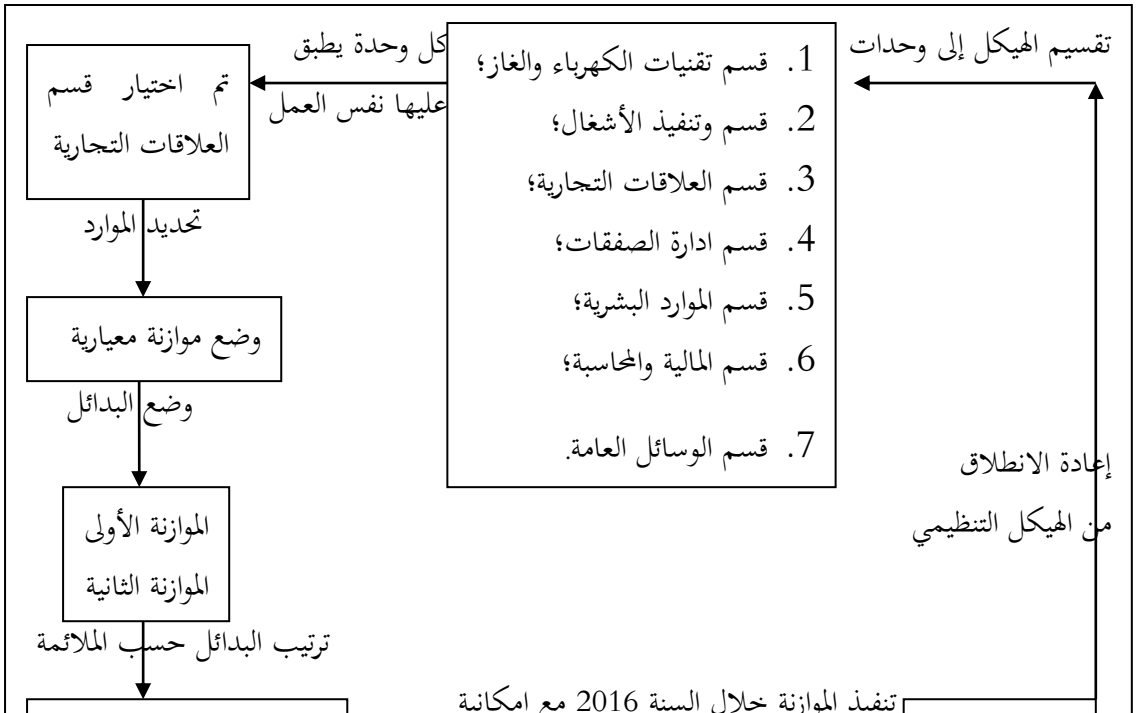
مسؤول عن تسيير عمليات شبكة الاتصالات وكل ما له علاقة بصيانة أجهزة الاعلام الآلي في المؤسسة. بالنسبة لقسم تسيير المنظومة يهتم بتسيير الأنظمة المعلوماتية، تسجيل زبائن جدد في القائمة المعتمدة، تحرير الفواتير. قسم الوسائل العامة هو القسم الذي يهتم بجلب الوسائل العامة وتسييرها، تسيير حظيرة السيارات بالمؤسسة، التوثيق، الأرشفة.

3.3 نتائج الدراسة

حسب ما تطرقنا إليه في الأصول النظرية، فإن الموازنة الصفرية من بين الموازنات الحديثة التي تقوم على أساس الغاء موازنات السنة الماضية لإعداد موازنة السنة المقبلة. حيث تطبق على الوحدات العملية والوظيفية، بغية تخفيض التكاليف.

وقد ارتأينا من خلال تحليلنا للأصول النظرية وكذلك من خلال الدراسة الأولية للتسيير الموازني بالمؤسسة محل الدراسة، اقتراح نموذج لموازنة صفرية ينسجم مع مؤسسة عمومية تجارية ينطلق من وضع عدة بدائل لاتخاذ الخيار المناسب عوض التسيير الكلاسيكي القائم على التنبؤ بالتكاليف في ظل الموارد المتاحة، من خلال استخدامنا لهدف التسيير الموازني الذي يهدف لتحقيق الملائمة أو الموائمة بين ما تملكه المؤسسة وما تريد تحقيقه، باعتبار الموائمة يجب أن تتحقق قبل بداية التنفيذ الموازني من خلال استخدامها لترتيب البدائل. نوضح مراحل تطبيق ZBB في المؤسسة حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (02): خطوات اعداد الموازنة على الأساس الصفري في المؤسسة محل الدراسة



المصدر: من اعداد الباحثين.

المرحلة الأولى: تحديد وحدة القرار

من خلال الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة يمكن تقسيمه إلى محددات قرار أو مراكز مسؤولية، حيث كل وحدة تحدد بدائل لعملها كل سنة مع أن يخصص لها موارد.

ويمكن الحصول على الوحدات القرار التالية:

1. قسم تقنيات الكهرباء والغاز؛
2. قسم الدراسات وتنفيذ الأشغال؛
3. قسم العلاقات التجارية؛
4. قسم ادارة الصفقات؛
5. قسم الموارد البشرية؛
6. قسم المالية والمحاسبة؛
7. قسم الوسائل العامة.

هذا التقسيم لوحدات قرار في المؤسسة يسمح باستقلالية العمل بين الوحدات، أي دراسة كل وحدة من حيث عملها وبالتالي السعي لتحسينه ووضع البدائل المختلفة التي تسمح بتحقيق أفضل للنتائج بأقل التكاليف. سوف نقوم باختيار وحدة من الوحدات لتطبيق العمل عليها ولتكن قسم العلاقات التجارية، وما ينطبق عليها ينطبق على باقي الوحدات أعلاه.

المرحلة الثانية: تحديد البدائل للوحدة

سنقوم بتحديد موازنات بديلة بالنسبة للمبيعات الخاصة بالكهرباء فقط.

جدول رقم (01): يوضح مبيعات المؤسسة من الكهرباء المحددة معياريا للسنة 2016

المنتجات	الكمية (KWT)	القيمة (دج)	الكمية%	القيمة%
AO(الزبائن العاديين)	876 172 921	3 540 390 487,58	68,52%	67,06%
FSM	104 494 473	517 935 435,29	8,17%	9,81%
MT	298 039 030	1 221 389 469,21	%23,31	23,13%
المجموع	1278706424	5279715392 ,08	%100	%100

المصدر: من اعداد الباحثين.

حسب الجدول رقم(01) فإنه يوضح لنا قدرة المؤسسة على تحقيق هذه المبيعات، أي ما يجب أن تحققه المؤسسة في هذه السنة (تم اختيار السنة 2016 تبعا للمعطيات المتوفرة). حسب الجدول تستطيع المؤسسة بيع 1278706424(KWH) ما يعادل 5279715392,08(دج) لمختلف شرائح الزبائن. حسب قدرة المؤسسة فإنها تستغل مواردها في توزيع الكهرباء الخاصة بالزبائن العاديين (AO) بنسبة 68,52% مقدرة ب 67,06% قيمة مالية. اعتبرنا معطيات الجدول كهدف تسعى المؤسسة لتجسيده من خلال امكانياتها على تحقيق المبيعات المدرجة في الجدول أعلاه من الكهرباء.

- **البديل الأول**

جدول رقم (02): يوضح مبيعات المؤسسة من الكهرباء المقدرة للسنة 2016

المنتجات	الكمية (KWT)	القيمة (دج)	الكمية%	القيمة%
AO	892190000	3566082171	67,43%	%70,48
FSM	107340000	429037828,6	%8,11	8,48%
MT	323640000	1064780000	%24,46	%21,04
المجموع	1323170000	5059899999,6	100%	100%

المصدر: من اعداد الباحثين.

حسب الجدول رقم(02) أعلاه الذي يمثل كمية وقيمة المبيعات من الكهرباء المقدرة لسنة 2016 أي الموازنة التقديرية للمبيعات الكهرباء من سنة 2016. تقديرات المؤسسة من كمية المبيعات هي 1323170000(KWH) مقيمة بـ 5059899999,6(دج). يمثل الجدول كبديل أول عن الموازنة أعلاه، وهذا لتسهيل المقارنة لاحقا. أيضا البديل يوضح كيف أن المؤسسة تتوقع نسبة أكبر لتوزيع الكهرباء الخاصة بالزبائن العاديين وهذا راجع لتوقعها بزيادة عدد الزبائن الذين سيتم ربطهم بشبكة الكهرباء، بالإضافة إلى استدراك المؤسسة الطاقة المتأخرة من السنة الماضية، ومعالجة النقائص المستدركة التي كانت في سنة 2015 من نفس الفترة لبعض الزبائن غير المدمجين وتغيير العدادات غير صالحة.

- **البديل الثاني**

جدول رقم (03): يوضح مبيعات المؤسسة من الكهرباء المقدرة للسنة 2016

المنتجات	الكمية (KWT)	القيمة (دج)	الكمية%	القيمة%
AO	805 783 564	2 969 492 469,32	%67,54	%67,7
FSM	95 452 229	406 483 828,34	%8	%9,27
MT	291 815 427	1 010 252 277,19	%24,46	%23,03
المجموع	1193051220	4386228575	%100	%100

المصدر: من اعداد الباحثين

الجدول رقم(03) يمثل كبديل ثاني، موازنة للمبيعات من الكهرباء لسنة 2016. تم اعداد البديل الثاني من قبل الباحثين على أساس أنه في حالة ما إذا حدث تراجع في طلبات الزبائن العاديين باعتبارها أساس ارتفاع مبيعات المؤسسة. قدرت المبيعات 1193051220(KWH) بقيمة 4386228575(دج).

المرحلة الثالثة: تحديد البديل المناسب

اخترنا أن نفاضل بين البدائل عن طريق تحديد وضعية المؤسسة في حالة اختيارها لموازنة ما، وذلك من خلال تحديد الملائمة (Les pertinences) بأنواعها: المادية (La pertinence physique)، المالية (La pertinence financière)، والاقتصادية (La pertinence économique).

أ. مفهوم الملائمة (La pertinence)

يقصد بها معرفة وضع المؤسسة في حالة اعداد الموازنة مقارنة بقدرتها أي امكانياتها المتمثلة في مختلف مواردها لتحقيق أهدافها المسطرة. أي من خلالها يتم تحديد الفجوة بين ما تملكه المؤسسة من موارد وما تسعى لتحقيقه. تعتبر مرحلة المفاضلة بين البدائل من خلال تحديد ملائمة البدائل بالنسبة لقدرة المؤسسة مرحلة أساسية ومهمة في عملية التسيير الموازني للمؤسسة يمكن تقسيمها إلى ملائمة مادية، مالية، وأخرى اقتصادية.[15] (Abdelkrim Toudjine, 2017) وتعرف كالتالي:

- الملائمة المادية (La pertinence physique): تتعلق بتحديد قدرة المؤسسة على الانتاج أو البيع مقارنة بما تم توقعه في الموازنة.
- الملائمة المالية (La pertinence financière): يتم فيها تحديد قدرة المؤسسة على تحقيق رقم أعمال محدد وفقا لمواردها، أو تحمل المؤسسة لمصاريف ناتجة عن عملية الانتاج.
- الملائمة الاقتصادية (La pertinence économique): تحسب من خلال المقارنة بين الملائمة المادية وما يقابلها من ملائمة مالية. أي بين ما تم استهلاكه من موارد وما تم تحقيقه.[16] (Abdelkrim Toudjine, 2017)

ب. تحديد الملائمة للموازنات المقدرة (البدائل)

الملائمة المادية= كمية المبيعات المقدرة/كمية المبيعات المعيارية

الملائمة المادية بالنسبة للبديل الأول= 1278706424/1323170000

= 103,48%(KWT)

الملائمة المادية بالنسبة للبديل الثاني= 1278706424/1193051220

= 93,30%(KWT)

الملائمة المالية = قيمة المبيعات المقدرة/قيمة المبيعات المعيارية

الملائمة المالية بالنسبة للبديل الأول= 5279715392,08/5059899999,6

= 95,84%(دج)

الملائمة المالية بالنسبة للبديل الثاني= 5279715392,08/4386228575

= 83,08%(دج)

الملائمة الاقتصادية= الملائمة المالية/الملائمة المادية

الملائمة الاقتصادية للبديل الأول= 103,48/95,84

= 92,62%

الملائمة الاقتصادية للبديل الثاني= 93,30/83,08

= 89,05%

من خلال حساب مختلف الملائمات للمؤسسة فإننا نستطيع أن نرتب البدائل (موازنات المبيعات المعدة)، من خلال الموازنة التي تجعل المؤسسة في وضع يتناسب مع قدراتها مقارنة مع أهدافها. نلاحظ أن البديل الأول هو الأكثر ملائمة من البديل الثاني، وهذا ما يؤكد سلامة التسيير الموازني للمبيعات في المؤسسة محل الدراسة رغم عدم المامها بجميع التقنيات الحديثة للتنبؤ بالمبيعات، يتناسب وقدرة المؤسسة ويحقق أفضل النتائج. الملائمة الاقتصادية للبديل الأول لمبيعات الكهرباء أكبر من الملائمة الاقتصادية للبديل الثاني(92,62%>89,05%). في هذه الحالة المؤسسة تتبنى البديل الأول الذي تعتمده قسم العلاقات التجارية في تحقيق رقم أعمالها من مبيعات الكهرباء.

اذا أعدت المؤسسة عدة بدائل فإنها ترتبها ترتيبا تنازليا مما يسمح لها بالانتقال للبديل الثاني أو الثالث حسب الترتيب في حالة حدوث تغيرات فجائية وهذا ما يمكنها من التسيير بمرونة.

إن المحاكاة التي طبقناها على معطيات حقيقية، مع مساعدة المسؤولين عن التسيير الموازني للمؤسسة، سمحت بالتأكد من أن هذه المنهجية تسمح باعتماد الموازنة الأفضل والتي تحقق ملائمة اقتصادية أحسن، مما يحقق اختبار فرضياتنا لهذه الدراسة.

الخاتمة:

من خلال الدراسة أردنا أن نحاول تجسيد إمكانية تطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات في المؤسسة التجارية العمومية سونلغاز بالمسيلة، من خلال شرح كيفية تطبيق مراحل الأساس الصفري في إعداد موازنة تجارية صفرية لسنة واحدة. حيث يمكن اعتبار أن للمؤسسة قدرة هائلة مادية، وبشرية تسمح لها بالتسيير الموازني الفعال من خلال تطبيق التوجهات الحديثة للتسيير الموازني للمبيعات، باعتبارها أساس دخل المؤسسة في ظل تناقص الاستثمارات.

إن جوهر مفهوم هذا الأسلوب مبني على أساس البدء من الصفر، وقد يبدو أن هذا ليس جديد في إعداد الموازنة وإنما الجديد هو المنهج الذي ينفذ بواسطته هذا الأسلوب في المؤسسة، وعليه فإن الموازنة الصفرية يمكن استخدامها في أي عملية داخل المؤسسة، وبوجه عام فالموازنة الصفرية يمكن أن تستخدم لكل الخدمات والنشاطات في المؤسسة.

إن محاكاة تطبيق الأساس الصفري في إعداد الموازنات في المؤسسة العمومية الجزائرية وبالتطبيق على مؤسسة "سونلغاز- المسيلة" سمحت بالتوصل إلى مجموعة من النتائج والمقترحات نوجزها فيما يلي:

1. دراسة الفرضيات

لقد أثبتت الدراسة صحة **الفرضية الأولى** التي نصت على أن المؤسسات العمومية الجزائرية تتوفر على مقومات تطبيق الأساس الصفري في إعداد الموازنات التقديرية، فمن خلال الحالة التي تمت دراستها تبين أن سونلغاز تتوفر على إمكانيات مالية ومادية، إضافة لوجود مقومات ومبادئ التسيير الموازني الفعال بالمؤسسة العمومية. أيضا يعتبر الهيكل التنظيمي للمؤسسة واضح وغير معقد مما يسهل تقسيمه لوحدات تسمح بتطبيق الأساس الصفري.

أما بالنسبة **للفرضية الثانية** التي تنص على أن إعداد موازنة المبيعات على الأساس الصفري بالمؤسسة محل الدراسة يسمح بتطوير أدائها، فمن خلال تطبيقه كأسلوب حديث لإعداد الموازنات يجعل عملية التسيير سهلة وواضحة، غير متشابكة خاصة في المؤسسات العمومية. اعتماد الموازنة ذات الملائمة الاقتصادية الأفضل هو ما يسمح بتقييم الأداء بصفة تفصيلية مما يسهل على المؤسسة قراءة الانحرافات بشكل معمق ومستمر.

أما فيما يخص **الفرضية الثالثة** فلقد تحققت أيضا حيث أنه من خلال الإمكانيات والموارد المتاحة للمؤسسة يتبين أن الدولة الجزائرية تسعى لتحسين تسيير مؤسساتها العمومية، وهذا للنهوض باقتصاد البلد.

2. النتائج

استنتجنا العديد من النتائج من خلال الدراسة الميدانية أهمها:

- أظهرت الدراسة أن المؤسسة المبحوثة تعتمد على نظام الموازنات التقديرية، ولكنه غير مفعل؛
- نظام التسيير الموازني معقد ومتشابك بالمؤسسة محل الدراسة؛

_ توفر المؤسسة على الكوادر البشرية المؤهلة علميًا وعمليًا والتي تعتبر مسألة أساسية لنجاح الأساس الصفري لإعداد الموازنات.

3. التوصيات

يمكن الخروج بجملة من التوصيات نوجزها في:

_ عدم الاعتماد على موازنات السنة الماضية أثناء إعداد موازنات السنة المقبلة؛

_ العمل على تقسيم الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحديد الأقسام المسؤولة عن تنفيذ الموازنات، وهذا ما يساعد على تحديد الانحرافات ومحاسبة المسؤولية؛

_ السعي لتطبيق الأساس الصفري لإعداد الموازنات وهذا بمساعدة مختصين وخبراء في التسيير الموازني؛

_ إلزامية التغيير في تركيبة وعمل التسيير الموازني داخل المؤسسة، مع ضرورة تنشيط المشاركة الجماعية لمختلف الجهات الفاعلة في المؤسسة.

قائمة المراجع:

1. جمال عادل الشرايري، محمد ياسين الرحاحلة، امكانية تطبيق الموازنة الصفرية في الوزارات الأردنية، كلية ادارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول، الأردن، 2009.
2. محمد عبد الله محمود أبو رحمة: مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.
3. Abdelkrim Toudjine, la pratique du contrôle de gestion ABC/ABM, Office des publications Universitaires, 2017.
4. Cécile Desjardins 18/12/2012, « La méthode du BBZ fait une percée dans la crise»,https://business.lesechos.fr/directions-financieres/comptabilite-et-gestion/budgets/la-methode-du-bbz-fait-une-percee-dans-la-crise-3431.php?6xbDc41ft94Q9FPB.99.
5. Charbel CHEDRAWY, Souheir OSTA, La methode BBZ dans le secteur public libanais : proposition d'application.
6. M. Maria John Kennedy, Public Finance, PHI Learning private limited, New Delhi, 2012.

7. Naima KORIB, contrôle de gestion : analyse comparative entre une entreprise publique et une entreprise privee, Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion, révue maghrébine d'économie et management, n02, université de Tlemcen, 2015.
8. Nangho-Komajudicaeldorian, Amelioration de la performance par la mise en place du budget a base zero dans une entreprise publique : cas du cfcocongobrazzaville, mémoire de fin d'étude, MBA-audit et contrôle de gestion, Cesa gexcutive education, centre africain d'étude superieures. 2015.
9. Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, e-book, www.management.free.fr,2009.
10. Pierre Cliche, Gestion budgétaire et dépenses publique, presse de l'université du Québec, Canada, 2009.
11. SDE, Missions et Attributions, [En ligne] http://www.sde.dz/?page=article&id=12.
12. SDE, Présentation de la SDE, [En ligne] http://www.sde.dz/?page=article&id=11.
13. The government Finance Officers Association Research and Consulting Center, Zero-based budgeting, modern experiences and current perspectives, the city of galagary,2011.

الهوامش:

[1] Naima KORIB, contrôle de gestion : analyse comparative entre une entreprise publique et une entreprise privee, Faculté des sciences économiques, commerciales et sciences de gestion, révue maghrébine d'économie et management, n02, université de Tlemcen, 2015, p40.
[2] Charbel CHEDRAWY, Souheir OSTA, La methode BBZ dans le secteur public libanais : proposition d'application, p12.
[3] Nangho-Komajudicaeldorian, Amelioration de la performance par la mise en place du budget a base zero dans une entreprise publique : cas du cfcocongobrazzaville, mémoire de fin d'étude, MBA-audit et contrôle de gestion, Cesa gexcutive education, centre africain d'étude superieures. 2015, p30.
[4] Nicolas Berland, Mesurer et piloter la performance, e-book, www.management.free.fr,2009, p89.
[5] Cécile Desjardins 18/12/2012, « La méthode du BBZ fait une percée dans la crise»,https://business.lesechos.fr/directions-financieres/comptabilite-et-gestion/budgets/la-methode-du-bbz-fait-une-percee-dans-la-crise-3431.php?6xbDc41ft94Q9FPB.99.
[6] M. Maria John Kennedy, Public Finance, PHI Learning private limited, New Delhi, 2012, p226.
[7]Ibid, p227.
[8] Nicolas Berland, Op-cit, P90.

[9] جمال عادل الشرايري، محمد ياسين الرحاحلة، امكانية تطبيق الموازنة الصفرية في الوزارات الأردنية، كلية ادارة المال والأعمال، جامعة آل البيت، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد الأول، الأردن، 2009، ص509.

[10] Pierre Cliche, Gestion budgétaire et dépenses publique, presse de l'université du Québec, canada, 2009, P161-162.

[11] The government Finance Officers Association Research and Consulting Center, Zero-based budgeting, modern experiences and current perspectives, the city of galagary,2011, P8-10.

[12] محمد عبد الله محمود أبو رحمة: مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة في بلديات قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008، ص34.

[13] SDE, Présentation de la SDE, [En ligne] http://www.sde.dz/?page=article&id=11, (Page consultée le
11-12-2017/heure 13: 06).

[14] SDE, Missions et Attributions, [En ligne] http://www.sde.dz/?page=article&id=12, (Page consultée le11-12-2017/heure 13: 06).

[15] Abdelkrim Toudjine, la pratique du contrôle de gestion ABC/ABM, Office des publications Universitaires, 2017, p25.

[16] Ibid, p 33.