



١٠
١١
١٢
١٣
١٤
١٥
١٦
١٧
١٨
١٩
٢٠

جامعة القاهرة
كلية التجارة
قسم المحاسبة

إستخدام أسلوب تحليل التكلفة مع العائد في تطوير
موازنة مشروعات البنية الأساسية في الهيئات المحلية

رسالة لنيل درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

مقدمة من

٩٢٨٧
١١
١٢
١٣
١٤
١٥
١٦
١٧
١٨
١٩
٢٠

عبد الله عبد السلام أحمد
المدرس المساعد بقسم المحاسبة بكلية التجارة - جامعة القاهرة

٦٥٧,٤٢
ع. ع



لشرف

الأستاذ الدكتور محمود شوقي عطا الله

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة - جامعة القاهرة

١٩٨٨

لجنة المناقشة والحكم

الأستاذ الدكتور محمود شوقي عطا الله أستاذ ورئيس قسم المحاسبة
بكلية التجارة - جامعة القاهرة
المشرف على الرسالة رئيساً

الأستاذ الدكتور منير محمود سالم أستاذ المحاسبة - وكيل
كلية التجارة - جامعة القاهرة لشئون
التعليم والطلاب عضواً

الأستاذ الدكتور حسن محمد كمال أستاذ المحاسبة بكلية
التجارة - جامعة عين شمس عضواً

تاريخ وقرار اللجنة

توقيع الأستاذ المشرف

وكيل الكلية للدراسات العليا والبحث

فهرس

بعد حمد الله وشكره على فضله وهداه يتقدم الباحث بعظيم شكره
وتقديره وعرفانه بالجميل لأستاده الفاضل الاستاذ الدكتور/ محمود
شوقى عطا الله لما قدمه للباحث من جهد ووقت سوا فى مرحله
تسجيل البحث أو الاشراف عليه جزاه الله عن ذلك خير الجزاء
كما يتوجه الباحث بشكره وعظيم تقديره الى أستاذاه الفاضل
الاستاذ الدكتور / منير محمود سالم وأستاذاه الفاضل الاستاذ
الدكتور / حسن محمد كمال لمساعدتهما للباحث وتشريفهما
لرساله بقبول الاشتراك فى مناقشتها .
كما لايفوت الباحث أن يتوجه بالشكر الى كل من ساهم بجهد
فى أعداد هذه الرساله .

فهرس البحث

الصفحة	الموضوع
ح	مقدمة البحث
١	الباب الاول : قياس التكلفة والعائد لمشروعات البنية الاساسية في الهيئات المحلية
٤	الفصل الاول : مفهوم ومراحل تطبيق اسلوب تحليل التكلفة مع العائد ودوره في اعداد الموازنة
٢٢	الفصل الثانى : قياس التكاليف في مشروعات البنية الاساسية .
٥٦	الفصل الثالث : قياس العائد في مشروعات البنية الاساسية .
٨٩	الفصل الرابع : معالجة اثر الخطر وعدم التأكد عند قياس التكلفة والعائد في مشروعات البنية الاساسية .
١١٢	الباب الثانى : تطوير اعداد موازنة مشروعات البنية الاساسية في الهيئات المحلية باستخدام تحليل التكلفة مع العائد
١١٥	الفصل الاول : مفهوم ونطاق مشروعات البنية الاساسية فى الموازنة المحلية
١٣٣	الفصل الثانى : مداخل اعداد الموازنة وملامح تطويرها فى المحليات
١٦٣	الفصل الثالث : نموذج لاعداد موازنة مشروعات البنية الاساسية في الهيئات المحلية باستخدام تحليل التكلفة مع العائد
٢٠٤	الفصل الرابع : تطبيق نموذج الموازنة على الخدمات الصحية بمحافظة القاهرة
٢٣١	الخلاصة والنتائج والتوصيات
٢٤٢	مراجع البحث
	ملحق البحث - قائمة استقصاء

بيان الاشكال والجداول

الصفحة

١ - الاشكال

١٦	علاقة تحليل التكلفة مع العائد بنظام الموازنة .	شكل رقم (١)
٦٢	العلاقة بين الطلب والسعر في حالة المنافسة .	شكل رقم (٢)
٦٦	العلاقة بين الطلب والسعر في حالة الاحتكار	شكل رقم (٣)
٧١	العلاقة بين زمن واجرة السفر	شكل رقم (٤)
	علاقة المخاطرة وعدم التأكد بالاحتمالات الذاتية	شكل رقم (٥)
٩٥	والموضوعية	
١٠٤	تمثيل البدائل في ظل تحليل الحساسية	شكل رقم (٦)
١١٠	شجرة القرارات	شكل رقم (٧)
١٥١	ترتيب احزمة القرارات	شكل رقم (٨)
	بناء موازنة الخدمات الصحية في ضوء ملامح تطوير	شكل رقم (٩)
١٦١	الموازنة	
١٦٤	علاقة الموازنة بالتخطيط والرقابة	شكل رقم (١٠)
١٦٦	تدرج الاهداف	شكل رقم (١١)
١٩٣	علاقة التكلفة بالفاعلية	شكل رقم (١٢)
١٩٨	عناصر الموازنة	شكل رقم (١٣)
١٩٩	اعداد الموازنة بأسلوب الادارة المنهجية	شكل رقم (١٤)

٢ - الجداول

٨٧	وحدات قياس مخرجات مشروعات البنية الاساسية	جدول رقم (١)
	حساسية صافي القيمة الحالية للتغيرات في معدل	جدول رقم (٢)
١٠٠	سعر الفائدة	
١٠٢	القيمة المتوقعة للعائد في ظل تحليل الحساسية .	جدول رقم (٣)
١٠٦	مصفوفة الدفع او العوائد	جدول رقم (٤)
١٠٧	القيمة المتوقعة للدفع او العوائد	جدول رقم (٥)
١١٠	اساليب معالجة الخطر وعدم التأكد	جدول رقم (٦)
١٧٦	التكاليف والعوائد الداخلية والخارجية لانشاء طريق .	جدول رقم (٧)
١٨٢	حساب نسبة العائد/ التكلفة	جدول رقم (٨)
١٩٥	توزيع الموارد على القطاعات	جدول رقم (٩)
٢٠٢	خصائص نموذج الموازنة المقترح	جدول رقم (١٠)
٢١٧	جولة تكاليف مريض/ يوم	جدول رقم (١١)
٢٢٧	الوزن النسبي لكل حالة مرضية	جدول رقم (١٢)

ملددة البحث

طبيعة المشكلة :

منذ أن اتسع النشاط الحكومى ليشمل تنفيذ خططا اقتصادية واجتماعية تبغى الى تحقيق التنمية الاقتصادية وزيادة الرفاهية للمجتمع ، بدأت الدراسات الاقتصادية والمحاسبية التى ترمى الى المساعدة فى اختيار مجالات الانفاق التى تحقق اعظم عائد اقتصادى واجتماعى وضمان التنفيذ السليم للخطط .

ومن هنا ظهر الاهتمام بالموازنة الحكومية باعتبارها الاداة التمويلية للخططة ، فضلا عن انها تمثل الاطار الذى يحتوى على البرامج والمشروعات والانشطة التى تحقق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية للانفاق الحكومى . وتعد الموازنة حاليا فى مصر طبقا لاسلوب موازنة الاعتمادات القائم على تغطية احتياجات الجهاز الحكومى دون النظر الى ماتحققه هذه الاحتياجات من منافع ، ولهذا لا يحقق هذا الاسلوب سوى الرقابة المالية على الانفاق .

ونظرا لقصور موازنة الاعتمادات فى مجالى تخطيط الانفاق الحكومى والرقابة على الاداء ، ظهر اتجاه موازنة البرامج والاداء بهدف بمفصلة اساسية الى مساعدة الادارة فى تقييم الاداء واحكام الرقابة عليه . ولكن موازنة البرامج والاداء تعد هى الاخرى قاصرة كأداة لترشيد تخطيط الانفاق الحكومى ، حيث لا توضح مدى فاعلية الاعمال المنفذة فى تحقيق الاهداف مع عدم وجود النظره المتكاملة للانشطة الحكومية التى تؤدى الى تحقيق هدف واحد . ولهذا ظهر اتجاه موازنة التخطيط والبرمجة وموازنة الاساس المرفى كأداة لتخطيط الانفاق الحكومى وتوجيهه نحو المجالات الاكثر فاعلية فى تحقيق اهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

وقد تعثر ظهور الاتجاه التخطيطى فى الموازنة الحكومية نظرا لطبيعة المشروعات التى تحتويها هذه الموازنة ، على الرغم من اهمية هذا الاتجاه

لندرة الموارد الحكومية والتي تحتم انفاقها فى مجالات تحقق اعلى عائد اقتصادى واجتماعى منها . ويقوم البحث بمحاولة تطوير الدور التخطيطى للموازنة فى المحليات باستخدام تحليل التكلفة مع العائد وهو الاسلوب المستخدم بنجاح فى تخطيط مشروعات قطاع الاعمال . وطبقا لهذا الاسلوب يتم تحديد الاهداف الحكومية تحديدا واضحا يساعد على حصر البرامج المحققة لهذه الاهداف ، وقياس تكاليف تنفيذ هذه البرامج والعائد المحقق منها ، وبذلك تمثل البرامج التى تحتويها الموازنة حلقة الوصل بين التخطيط والتنفيذ والرقابة وهى الاهداف التى يجب ان تحققها الموازنة .

هذا وقد عهد قانون الحكم المحلى فى مصر بالعديد من الاختصاصات الضخمة فى كافة القطاعات النوعية الى الوحدات المحلية ، مما يستلزم ان تعتمد هذه الوحدات على موازنات منتظمة تحدد مجالات الانفاق الاكثر فاعلية فى تحقيق اهداف التنمية الاقتصادية وزيادة الرفاهية الاجتماعية ، فضلا عن تحقيق الكفاية الانتاجية فى تنفيذ البرامج المحققة لاهداف مما يستلزم ضرورة ممارسة الرقابة على الاداء الى جانب الرقابة المالية على الانفاق .

وعلى ذلك تتمثل المشكلة الرئيسية للبحث فى محاولة وضع اطار تخطيطى للموازنة باستخدام تحليل التكلفة مع العائد لضمان حسن توزيع موارد المحليات على افضل مجالات الانفاق التى تعظم العائد الاقتصادى والاجتماعى . وفى هذا الاطار تبرز بعض المشاكل الفرعية التى ترتبط بالمشكلة الرئيسية ارتباطا وثيقا ، فهناك مشاكل تتعلق بمعوبة قياس التكلفة والعائد فى مشروعات البنية الاساسية لغراض تقييم هذه المشروعات نظرا للطبيعة الخاصة بها والتى تميزها عن مشروعات الاعمال ، مما يستلزم استخدام مفاهيم للتكلفة والعائد تتناسب وهذه الطبيعة ، كما يواجه البحث مشكلة نقص او عدم وجود بيانات تساعد على اجراء الدراسة التطبيقية فى مجال مشروعات البنية الاساسية نظرا لعدم الاهتمام بمثل هذه البيانات فى نظام اعداد الموازنة الحالى وحيث لا يوجد نظام معلومات متكامل لها فى هذه المشروعات .

هدف البحث :

ان الاصل فى نظام الموازنة ان يخدم اغراضا ثلاث هى التخطيط والتنفيذ والرقابة ، ويهدف البحث الى تطوير اسلوب اعداد موازنة مشروعات البنية الاساسية فى المحليات لتخدم الاغراض السابقة وذلك باستخدام اسلوب تحليل التكلفة مع العائد مع التركيز على الاتجاه التخطيطى للموازنة باعتباره الجانب الذى يترتب عليه سلامة التنفيذ وفاعلية الرقابة ، فضلا عن عدم تغطية الاسلوب الحالى فى اعداد الموازنة لهذا الجانب بالرغم من ندرة الموارد فى المحليات مما يحتم اختيار افضل البرامج والمشروعات والانشطة التى تحقق اعلى عائد اقتصادى واجتماعى من بين العديد من البرامج والمشروعات والانشطة التى تعجز الموازنة عن تنفيذها جميعا . وينبثق من الهدف الاساسى هدف فرعى وهو ترشيد قياس التكلفة والعائد فى مشروعات البنية الاساسية باستخدام المفاهيم الملائمة لطبيعة هذه المشروعات ، كما يهدف البحث الى تطبيق الاطار المقترح للموازنة على احد مشروعات البنية الاساسية فى المحليات .

وتجدر الاشارة الى انه يُقصد بمشروعات البنية الاساسية تلك المشروعات التى تلتزم بها الحكومة فى المحليات لما لها من اثار اقتصادية واجتماعية واسعة ولا يمكن تركها لنظام السوق فى ظل متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية التى تلتزم بها الانظمة الحكومية الحديثة ، وقد تقدم الحكومة مخرجات هذه المشروعات مجانا او بمقابل رمزى لا علاقة له بالتكلفة ، كما لا تهدف هذه المشروعات الى الربح .

محدود البحث :

لا تتناول الدراسة مشروعات البنية الاساسية التى تستلزم طبيعتها ان تؤدى بصفة مركزية مثل الدفاع والامن القومى والعدالة لعدم احتواء الموازنة فى المحليات لهذه المشروعات ، ولا تتناول الدراسة قطاع الاعمال

الحكوى (ق.ع) الذى تحتويه الموازنة المحلية حيث ان له نظم اخرى للتقييم تختلف عن قطاع الخدمات ، كما لاتتناول الدراسة جانب الموارد فى الموازنة فضلا عن عدم التعرض للجوانب القانونية والفنية والسياسية لمشروعات البنية الاساسية الا بالقدر الذى يخدم الجوانب الاقتصادية والمالية لان مجالها ابحاث اخرى .

منهج البحث :

يعتمد اسلوب البحث على المنهج الاستنباطى بصفة اساسية بمحاولة تطبيق القواعد الاقتصادية والمحاسبية المستخدمة بنجاح فى قطاع الاعمال على قطاع الخدمات وذلك من خلال وضع الفروض التالية :-

- ١ - امكانية قياس التكاليف فى مشروعات البنية الاساسية فى الهيئات المحلية .
- ٢ - امكانية قياس العائد فى مشروعات البنية الاساسية فى الهيئات المحلية .
- ٣ - بناء موازنة مشروعات البنية الاساسية فى الهيئات المحلية باستخدام تحليل التكلفة مع العائد .

ثم استنتاج الاسس الموضوعية التى تستند اليها هذه الفروض من خلال دراسة الفكر الاقتصادى والمحاسبى فى محاولة لاستنباط اطار مفاهيمى نظرى لقياس التكلفة والعائد كميا فى مشروعات البنية الاساسية بما يتوافق وطبيعة هذه المشروعات ، وصولا الى نموذج لاعداد الموازنة فى الهيئات المحلية باستخدام تحليل التكلفة مع العائد ثم دراسة تطبيقية للاطار النظرى لاعداد الموازنة على احد مشروعات البنية الاساسية لاختبار امكانية تطبيق هذا الاطار فى الواقع العملى .

خطة البحث :

تحقيقا لاهداف البحث تم تقسيمه الى بابين يتناول كل منهما ما يلى :

الباب الاول : قياس التكلفة والعائد لمشروعات البنية الاساسية فى الهيئات المحلية .

ويتناول مفهوم تحليل التكلفة مع العائد واطاره وعلاقته باعداد الموازنة ثم يتناول المفاهيم الملائمة لقياس التكاليف فى مشروعات البنية الاساسية والتي تتفق مع وجهة نظر قياس هذه التكاليف من منظور اجتماعى نظرا لتعلق هذه المشروعات بانفاق موارد عامة تخص المجتمع كله ، كما يتناول ايضا مشاكل التنبؤ بالتكاليف وكيفية علاج هذه المشاكل ، ثم يتناول قياس العائد الاقتصادى والاجتماعى فى مشروعات البنية الاساسية فى ظل عدم وجود قياس مالى لعائد بعض هذه المشروعات مع ضرورة قياس العائد من منظور اجتماعى باعتباره عائد موارد عامة ، وفى ختام الباب نتناول دراسة اثر الخطر وعدم التأكد المحيئين بالتنبؤات بصفة عامة وما يتعلق منهما بمشروعات البنية الاساسية بصفة خاصة وذلك من خلال اربعة فصول هى :-

الفصل الاول : مفهوم ومراحل تطبيق اسلوب تحليل التكلفة مع العائد ودوره فى اعداد الموازنة .

الفصل الثانى : قياس التكاليف فى مشروعات البنية الاساسية .

الفصل الثالث : قياس العائد فى مشروعات البنية الاساسية .

الفصل الرابع : معالجة اثر الخطر وعدم التأكد عند قياس التكلفة والعائد فى مشروعات البنية الاساسية .

الباب الثانى : تطوير اعداد موازنة مشروعات البنية الاساسية فى الهيئات المحلية باستخدام تحليل التكلفة مع العائد .

ويتناول اطار مشروعات البنية الاساسية فى المحليات وطبيعة هذه المشروعات التى جعلت من دراستها دراسة مميزة عن مشروعات الاعمال ثم يتناول مراحل تطور الموازنة وملامح التطوير كما يراها الباحث وهى كل الموازنة فى ظل هذه الملامح بداية من ضرورة تحديد الاهداف المطلوب تحقيقها من تنفيذ برامج المحليات والتى تتوافق واهداف التنمية الاقتصادية

والاجتماعية . وكيفية تدرج هذه الاهداف فى شكل هرمى بحيث يحقق كل هدف الهدف الاعلى منه الى ان تحقق حل المشاكل الاجتماعية فى المحليات او نحقق معدلات اعلى للتنمية الاقتصادية . ثم كيفية اختيار البرامج المحققة لهذه الاهداف فى ضوء تحليل التكلفة مع العائد مع الاشارة الى كيفية اختيار البرامج على مستوى مركزى ثم بناء الموازنة السنوية بشكل لا مركزى فى ضوء الاهداف المطلوبة والبرامج المختارة لتحقيقها، وضرورة استخدام مفهوم تحليل فاعلية التكلفة ومفهوم موازنة الاساس الصغرى عند بناء الموازنة السنوية .

ولاختبار صلاحية الاطار المقترح لاعداد الموازنة تم تطبيقه على موازنة الخدمات الصحية بمحافظة القاهرة ، ونظرا لان الخدمات الصحية تتميز باثارها الجانبية رأى الباحث ان القياس المالى لعائدها لن يستطيع تغطية جميع الاثار الجانبية لها ، لذلك قام الباحث باستخدام اسلوب القياس النسبى ((وهو احد اساليب القياس المعروفة حيث يمكن ان يكون القياس كمي او نسبى او ترتيبى)) فى توزيع الموارد على برامج الخدمات الصحية وفقا لوزان ترجيحية تم الحصول عليها بعناصر موضوعية تتميز بها الخدمات الصحية .

وتحقيقا لما سبق تم تقسيم الباب الثانى الى اربعة فصول هى :-

الفصل الاول : مفهوم ونطاق مشروعات البنية الاساسية فى الموازنة المحلية .

الفصل الثانى : مداخل اعداد الموازنة وملامح تطويرها فى المحليات .
الفصل الثالث : نموذج لاعداد موازنة مشروعات البنية الاساسية فى الهيئات المحلية باستخدام تحليل التكلفة مع العائد .

الفصل الرابع : تطبيق نموذج الموازنة على الخدمات الصحية بمحافظة القاهرة .

الباب الأول

قياس التكلفة والعائد لمشروعات البنية
الأساسية في الهيئات المحلية

قياس التكلفة والعائد لمشروعات البنية الأساسية في الهيئات المحلية

مقدمة :-

يستلزم اعداد الموازنة بما يعنيه من تخطيط لكافة البرامج والمشروعات والانشطة لتحقيق الهدف المحدد محاولة تحديد اكثر من وسيلة لتحقيق ذلك الهدف ، وهو ما يسمى باعداد نماذج لعدد من البرامج البديلة التى تتنافس فيما بينها على الموارد المتاحة لتحقيق هدف معين .

ويمثل اسلوب تحليل التكلفة مع العائد احد الاساليب الكمية التى توضح الرؤيا امام القائم على عملية الاختيار بين البرامج البديلة ، الامر الذى يساعد على الوصول - فى النهاية - الى القرار النهائى الذى يودى تنفيذه الى تحقيق الهدف المنشود بما يفيد الاقتصاد فى مجموعه .

ويقوم اسلوب تحليل التكلفة مع العائد بفحص التكاليف المقدرة عند تخطيط البرامج وكذلك قياس المنافع التى سوف يحققها كل بديل من البدائل على حده ، ثم تقديم هذه النتائج للسلطات الادارية التى عليها مسئولية اتخاذ القرار لاختيار افضل البرامج التى تحقق الاهداف فى ضوء المامها بكافة الظروف والاعتبارات سواء ما خضع منها للدراسة والتقييم او ما يجب ان يخضع لتقدير متخذ القرار . ويؤدى استخدام اسلوب تحليل التكلفة مع العائد فى اعداد الموازنة الى حل مشكلتين هما :-

١ - توجيه الاستثمار الى المجالات التى تحقق اعلى معدل لنمو الطاقة وتحقيق معدل ربحية مرتفع ، فضلا عن تقدير حجم الاستثمار لهذه المجالات .

٢ - تخصيص الموارد الجارية بما يحقق نقطة التعادل فى منشآت البنية الأساسية ويمنع الاسراف .

وبحل هاتين المشكلتين ترتفع كفاية الانفاق الاستثمارى والجارى ويزدهر الاقتصاد فى مجموعه .

وتعد مرحلة قياس التكلفة والعائد اهم مراحل تطبيق تحليل التكلفة مع العائد وعلى الاخص فى مشروعات البنية الاساسية نظرا لما يكتسب قياسهامن معوقات تتعلق بطبيعة هذه المشروعات . وعلى ذلك فقد خص هذا الباب لعرض اسلوب تحليل التكلفة مع العائد ثم كيفية قياس كل من التكلفة والعائد فى مشروعات البنية الاساسية . ولتحقيق هذا الهدف سوف تنقسم الدراسة الى الفصول التالية :-

الفصل الاول : مفهوم ومراحل تطبيق اسلوب تحليل التكلفة مع العائد ودوره فى اعداد الموازنة .

الفصل الثانى : قياس التكاليف فى مشروعات البنية الاساسية .

الفصل الثالث : قياس العائد فى مشروعات البنية الاساسية .

الفصل الرابع : معالجة اثر الخطر وعدم التأكد عند قياس التكلفة والعائد فى مشروعات البنية الاساسية .