

إطار مقترح لاعداد وتطبيق موازنة الاداء في الجامعات الحكومية باستخدام طريقة نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) (مدى امكانية تطبيقها في جامعة كرميان)

أكرم احمد محمد^{1,3} و كارزان عدنان خضر^{3,2} و علي عمر محمد^{5,4}

¹ قسم المحاسبة، معهد دوكان التقني، جامعة السليمانية التقنية، السليمانية، اقليم كردستان، العراق

² قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة السليمانية، السليمانية، اقليم كردستان، العراق

³ محاضر في كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة التنمية البشرية، السليمانية، اقليم كردستان، العراق

⁴ كلية التربية، جامعة كرميان، السليمانية، اقليم كردستان، العراق

⁵ محاضر في قسم المحاسبة، جامعة جيهان، السليمانية، اقليم كردستان، العراق

على مبدأ الاولويات. ومن الواضح فان الموازنة غير الصحيحة ستضلل تخصيص الموارد وتسبب أضراراً جسيمة للبلاد اقتصادياً وسياسياً على الصعيد الوطني (حماد، 2011: 45).

ومن هنا جاءت هذه الدراسة للبحث عن أسلوب جديد من أساليب إعداد الموازنة في احدى أهم مرافق الدولة وهي الجامعات الحكومية وبالتحديد جامعة كرميان، وذلك باستخدام موازنة الأداء عن طريق استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) لتحقيق الكفاءة والفاعلية للموارد المحدودة. فالموازنة المستخدمة في الجامعات الحكومية هي موازنة البنود (موازنة الاعتمادات) وهي موازنة تقليدية تركز على اعتماد المدخلات دون الاهتمام أو التركيز على الأهداف أو قياس المخرجات والآثار الناتجة عنها، مما يضعف منهج المساءلة حول الفاعلية والكفاءة في التنفيذ.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة جرى تحليل عميق والمناقشة البناءة للعناصر العلمية المتعلقة بأساسيات إعداد الموازنة المقترحة، حيث تم إستنتاج أن موازنة الأداء عن طريق استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) قد يؤدي إلى إنجاز فعال للبرامج والأنشطة في جامعة كرميان وتقييم النتائج والإنجازات والوقوف على مدى الإستجابة للبرامج والأهداف المخططة.

وفي السنوات الأخيرة، كان هناك ضغوط متزايدة لاجراء الرقابة المالية الصارمة في مؤسسات الدولة في كل بلد تقريباً في العالم. وتنبع هذه الضغوط من القيود المفروضة على الموارد وزيادة الحساسيات المجتمعية واتجاه السياسيين إلى إرضاء الناس من أجل تحقيق نتائج إيجابية من أجل الحصول على القبول والشرعية والمساءلة من أجل تحسين إدارة الموارد المالية. ومن هذا المنظار حاول العديد من البلدان المتقدمة والنامية في العالم بعملية التحسين والتحول في نظام موازنتها وتغييرها إلى نظام أو عملية موجهة

المستخلص : الهدف من هذه الدراسة هي البحث عن أسلوب جديد من أساليب إعداد الموازنة في احدى أهم مرافق الدولة ألا وهي الجامعات الحكومية وبالتحديد جامعة كرميان، وذلك بإعداد موازنة الأداء عن طريق استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، وذلك لتحقيق الكفاءة والفاعلية للموارد المحدودة. فالموازنة المستخدمة في الجامعات الحكومية هي موازنة البنود (موازنة الاعتمادات) وهي موازنة تقليدية تركز على اعتماد المدخلات دون الاهتمام أو التركيز على الأهداف أو قياس المخرجات والآثار الناتجة عنها، مما يضعف منهج المساءلة حول الفاعلية والكفاءة في التنفيذ.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة جرى تحليل عميق والمناقشة البناءة للعناصر العلمية المتعلقة بأساسيات إعداد الموازنة المقترحة، حيث تم إستنتاج أن موازنة الأداء عن طريق استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) قد يؤدي إلى إنجاز فعال للبرامج والأنشطة في جامعة كرميان وجامعات الحكومية الاخرى وتقييم النتائج والإنجازات والوقوف على مدى الإستجابة للبرامج والأهداف المخططة.

الكلمات الافتتاحية:

موازنة الاداء، نظام التكاليف على اساس النشاط، الجامعات الحكومية.

المقدمة

تعتبر الموازنة إحدى الأدوات الرئيسية والهامة التي تساهم في تخصيص واستخدام الموارد التي عادة ما تكون نادرة، حيث يمكن من خلالها تخطيط وتنفيذ السياسة الاقتصادية والمالية للوحدات الحكومية بما يكفل تنظيم الإنفاق الحكومي وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد واتخاذ أحسن وسيلة لاتخاذ القرارات الحكومية التي تستند

أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى مايلي:

- تقديم إطار مقترح لتطبيق موازنة الاداء عن طريق استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في الجامعات الحكومية وإتخاذها كوسيلة وأداة في تحليل وقياس كلف الأنشطة وتقويم الأداء لغرض تأمين أداء صحيح.
- دراسة أثر المتغيرات البيئية وانعكاساتها على تطبيق هذا النوع من الموازنة، ودورها في زيادة كفاءة التخطيط الإداري والرقابة على الأموال العامة.

فرضية البحث

تعتمد فرضية البحث على إثبات ما يلي:

- 1- ان موازنة الاعتمادات التقليدية لا تفي بمتطلبات التخطيط والرقابة المالية على الأداء.
- 2- استخدام الإطار المقترح لموازنة الأداء عن طريق استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) قد يؤدي إلى تحديث نظام الموازنة ويعمل على تحقيق الأهداف المالية بكفاءة عالية.

خطة البحث (مجمع البحث وعينته)

تم الإعتماد في خطة البحث على البيانات المتوفرة في الجامعة كرميان من خلال جداول الموازنات التخطيطية للسنوات 2013 و 2014 وكيفية التوصل في إعداد تقديراتها، كذلك تم الإعتماد على المعلومات المتوفرة في سجلات الجامعة وتقاريره الشهرية والسنوية للسنة الدراسية (2013 - 2014)، أي من (2013/9/1) لغاية (2014/8/31) وذلك لغرض إحساب التكاليف الفعلية للجامعة خلال تلك الفترة الدراسية بهدف إحسابها كوحدة كلفة معيارية لخطة العمل المستقبلية وفقاً لإسلوب إعداد موازنة الأداء.

المبحث الثاني: الاطار النظري

نتيجة لتزايد أعباء جباية وجمع الأموال والموارد من قبل الدولة وتزايد نفقاتها بدأت تدريجياً للبرلمان (المجلس التشريعية) الحق بالتدخل والمواقفة على فرض الضرائب وكيفية جبايتها والرقابة عليها، وبمرور الزمن تمت مناقشة النفقات العامة ومناقشة أعمال الحكومة من خلال إيراداتها ونفقاتها بشكل دوري وسنوي، كما أصبح له الحق في مناقشة اعتماد إيرادات ونفقات الحكومة. ومنذ ذلك الوقت ظهر مفهوم تنظيم الموازنة وكان من أول الدول وصولاً إلى ذلك المفهوم هي إنجلترا. فقد شهدت بعض الدول كإنجلترا وفرنسا أشكالاً متعددة حول سلطات فرض الضرائب وطرق الإنفاق وتحديد سلطات الحاكم وإخضاع سلطته لإذن مسبق من البرلمان في إطار الموازنة العامة للدولة (الوديان والحدر، 2010: 59).

وبذلك أصبحت الموازنة أداة فعالة لعملية تخصيص الموارد المحدودة والتي غالباً ما تكون نادرة من أجل الاستفادة منها كأحسن وسيلة لاتخاذ القرارات الحكومية لإعداد وتنفيذ البرامج والخطط التي تعكس الأهداف الرئيسية التي ترمي إليها أية منظمة أو مؤسسة حكومية أو غير حكومية لغرض الوصول إلى النتائج المتوخاة منها.

ومحورية تكون فيها الصلة بين تمويل الموازنة وتشغيل الوكالات التنفيذية شفاقة ومفهومة مما يتوفر معلومات موثوقة وموثوق بها للقرارات الحكومية والبرلمانية المتعلقة بالموازنة والاتجاه نحو تطبيق موازنة الاداء (شكري، 1990: 25).

وكما هو معلوم ان الجامعات ومؤسسات التعليم العالي مسؤولة عن نشر وتعليم وتوفير المتطلبات اللازمة للعلم والمعرفة. وتعتبر النظام المالي في الجامعات من أهم وسيلة لاتخاذ القرارات الصائبة والمناسبة لنيل أهدافها المرسومة. وبما ان الموازنة تعتبر من أهم الخطط المالية التي تعتمد عليها الجامعات والمعاهد الحكومية لتحقيق أهدافها الرئيسية للخطط التعليمية والوصول إلى النتائج المتوخاة منها أن يتم تطوير التعليم العالي من خلال تحسين المستوى العلمي ورفع كفاءة الأداء والإستخدام الأمثل لموارده البشرية والمادية باستخدام أفضل الوسائل التي تساعد في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

وتم تناول هذا الموضوع من خلال التطرق الى المباحث الآتية:

- 1- المبحث الاول: منهجية البحث.
- 2- المبحث الثاني: الاطار النظري.
- 3- المبحث الثالث: الدراسة الميدانية.
- 4- المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات.

المبحث الاول: منهجية البحث

أهمية البحث

بما ان الموازنة هي احدى وسائل اتخاذ القرارات لتحديد كيفية الحصول على الإيرادات وأوجه استخدامها بما يكفل تنظيم الإنفاق الحكومي وتحقيق الاهداف المرسومة عليه يتطلب ان يتم التوجه نحو متابعة وتطوير هذه الوسيلة والتوجه الى تبني نظام موازنة الاداء كأسلوب جديد ومتطور لتحليل عناصر كافة الانشطة والوظائف وتوزيعها لغرض مساهمتها بكفاءة وفعالية. وذلك باستخدام موازنة الاداء عن طريق استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).

مشكلة البحث

الاستمرارية في تنفيذ أسلوب الموازنة التقليدية (موازنة البنود أو الاعتمادات) قد يؤدي الى عدم ربط عملية التخطيط بالموازنة وعدم تمكن المسؤولين في الأجهزة الإدارية للجامعات وأي مؤسسات تعليمية أخرى من القدرة على إتخاذ قرارات تتعلق بنتائج الأعمال وتوظيف الموارد والأموال وبحسب أولويتها مما يعكس مشاكل عديدة تتمثل في ضعف الرقابة على كفاءة الأداء المالي وسوء توزيع الموارد والإنفاق، الأمر الذي يظهر الحاجة إلى تطوير وتحديث أسلوب إعداد الموازنة ليم الربط بين المخصصات المطلوبة والمنجزات المتحققة.

ولتحقيق هذا الهدف والانتقال من أسلوب الموازنة التقليدية إلى موازنة الاداء لابد من الأخذ بالاعتبار عدد من المتغيرات الاقتصادية والمالية والمحاسبية والقانونية في نظم العمل القائمة، مما يستوجب البحث بشكل جاد عن النموذج أو الإطار الذي يمكن من خلاله إدخال تلك المتغيرات في عملية إعداد الموازنة المقترحة، فإن السؤال الذي يطرح نفسه ويعكس جوهر المشكلة هو ما هو الإطار أو النموذج المقترح لعملية إعداد وتطبيق موازنة الاداء في ظل المتغيرات الاقتصادية؟.

حيث الهياكل التنظيمية والتبويبية لها. ففي عام 1954م قدم ديفيد نوفيك شرحاً تفصيلياً بين فيه كيفية تطبيق موازنة البرامج في وزارة الدفاع الأمريكية وكان ذلك في تقريره المسمى بالافتصاد والفعالية في الحكومة بواسطة الاجراءات الجديدة للموازنة (الوردات والدباس، 2009: 233).

ومنذ ذلك الحين، وابتداءً من عقد الستين من القرن الماضي بدأت عديد من الدول وكذلك هيئة الامم المتحدة بالاهتمام والتوجه نحو تحديث الموازنة. حيث بدأت الامم المتحدة بدعوة الدول النامية إلى تحديث موازاناتها، وقامت المنظمة الدولية بعقد سلسلة من المؤتمرات والندوات حول هذا الموضوع وأصدرت العديد من الدراسات، واصدرت كتباً بعنوان موازنة البرامج والاداء وذلك في سنة 1965م بغرض تحريك إهتمام هذه الدول بأهمية التحديث وطرحته خلال هذه السنوات العديد من الإختيارات والبدائل حول تطوير وتحديث موازانات الدول النامية واتجهت معظمها إلى نظام موازانات حديثة واحدى الموازانات الحديثة هي موازنة الاداء (شكري، 1990: 275).

مفهوم موازنة الاداء

ان موازنة الأداء هي تلك التصنيف في الموازنة الذي ينقل التركيز من وسائل القيام بالعمل إلى العمل المنجز نفسه، بمعنى أنها تبيّن الأهداف التي تتطلب لها الاعتادات المالية وتكاليف البرامج المقترحة للوصول إلى تلك الأهداف والبيانات والمعلومات الإحصائية التي تقاس الانجازات وكل ما أنجز من الأعمال المدرجة تحت كل برنامج (Mitchell, M. (1996).

وقد عرّف صندوق النقد الدولي موازنة الاداء بأنها " إجراء أو آلية تسعى إلى تعزيز العلاقة بين المصروفات (أو الموازنة المستخدمة في المؤسسات الحكومية) والنتائج الحاصلة (الاهداف المرسومة). وذلك من خلال استخدام المعلومات الرسمية في اتخاذ القرارات المناسبة بشأن تخصيص الموارد ". وحدد مكتب المحاسبة الأمريكي موازنة الاداء كمفهوم يربط معلومات الأداء بالموازنة (Robinson, Marc.& Jim Brumby, 2005).

وقد عرّفت لجنة التنمية الاقتصادية في الولايات المتحدة موازنة الاداء بأنها " مجموعة الاساليب التي بواسطتها تمكن مدراء البرامج من التركيز على تنفيذ الاهداف التي تقع ضمن مسؤوليتهم بصورة دقيقة ومقارنة تنفيذ هذه الاهداف حسب الوقت، المبلغ، ساعات العمل و المواد" (الوردات والدباس، 2009: 273).

كما يمكن تعريف موازنة الاداء بأنها تبويب حديث لحسابات الموازنة والذي يعطي الأهمية لما تقوم به الحكومة من أعمال وليس لما تشتريه من سلع وخدمات بمعنى إنها توضح البرامج التي من أجلها تشتري تلك الأشياء ومدى الإنجاز الذي يتحقق تحت تلك البرامج (Andrews, Matthew, 2004).

وعلى الرغم من التعاريف الكثيرة لموازنة الاداء، فإن قاسم المشترك بين التعاريف المختلفة يمكن أن يلخص في النقاط التالية:

1- موازنة الاداء هي عبارة عن الخطة والموازنة السنوية القائمة على الأداء والتي تبيّن العلاقة بين مبالغ الأموال المخصصة لكل مشروع والنتائج المحصلة من

فقد عرّف قانون المحاسبة الفرنسي لعام 1926 موازنة الدولة بأنها " وثيقة تتبوّ وإقرار الإيرادات والنفقات السنوية للدولة أو لأنواع الخدمات التي تخضع لنفس القواعد والتنظيمات القانونية" أو بتعبير آخر، فإن الموازنة عبارة عن الصيغة التشريعية التي تقدر بموجبها أعباء الدولة وواراداتها، ويؤذن بها، ويقررها البرلمان في قانون الموازنة الذي يعبر عن أهداف الحكومة الاقتصادية والمالية (الوردات والدباس، 2009: 137).

كما عرّف القانون الأمريكي موازنة الدولة بأنها " صك تقدر فيه نفقات السنة التالية وواراداتها، بموجب القوانين المعمول بها عند التقديم" (الخطيب والمهايني، 2010: 270).

وقد عرّف قانون أصول المحاسبات العامة رقم (28) لسنة 1940 المعدل في العراق الموازنة العامة بأنها " الجداول المضمنة تخمين الوردات والمصروفات لسنة مالية واحدة تعين في قانون الميزانية." (سلوم، 2001: 43).

وعرّفت الموازنة في قانون الادارة المالية رقم (95) لسنة 2004 المعمدة في العراق بأنها: برنامج يستند على التخصيصات والتقدير السنوية للمقبوضات والمدفوعات والتحويلات النقدية والمعاملات العينية الحكومية. كما عرّفت الموازنة الاتحادية العراقية بأنها تخمين إجمالي المقبوضات والمدفوعات كما مصادق عليها من قبل الحكومة الاتحادية.

اذن يمكن القول، بان الموازنة العامة عبارة عن أداة لترجمة سياسات الدولة وتنفيذ أهدافها المعلنة. فالموازنة هي أداة للتخطيط والتنفيذ والرقابة والتحليل لأنشطة و برامج الحكومة وذلك لتحقيق الكفاءة والفاعلية في الأداء الإداري والمالي للدولة. ولذلك فإن التطبيق العلمي للموازنة ومتابعة أفضل وأحدث الأساليب التي تساعد على إتخاذ القرارات والتخطيط والرقابة للتعبير بوضوح عن البرامج والمشروعات المقرر إنجازها وبالتالي متابعة تنفيذها عن طريق مقارنة نتائجها الفعلية عن التي تم توقعها وقياس هذه النتائج لدراسة مدى فاعلية الخطة في تحقيق الأهداف المرسومة.

أساليب إعداد الموازنة

مرت أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة بمراحل عديدة بما يتوافق مع الاهداف المنتظرة من استخدام الموازنة ويتوافق أيضاً مع متطلبات المرحلة التي يتم فيها تطبيق مبدأ الموازنة. ففي البدايات الأولى كان هناك إهتمام كبير على الجانب الرقابي، حيث كانت تستخدم الموازنة في المرحلة الأولى كأداة لتسيير الأعمال والرقابة عليها. من ثم استخدمت الموازنة كأداة لسط السيطرة الإدارية والتنفيذية ومحاربة التضخم والكساد في مرحلتها الثانية. أما في المرحلة الثالثة فقد استخدمت الموازنة كأداة للتخطيط والبرمجة.

وطبقاً لأهداف تحقيق هذه المراحل ومواكبة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية واتباع الدور الذي تلعبه الدولة في هذه المجالات مرت الموازنة بعدة أساليب لإعدادها وهي الأسلوب التقليدي (موازنة البنود)، موازنة الاداء، موازنة التخطيط والبرمجة و الموازنة الاساس الصفري و موازنة الاداء الحديث (الهامي و السقا، 2009: 66-77).

وقد بدأ في النصف الثاني من القرن العشرين الإتجاه نحو تحديث وتطوير الموازنة العامة في معظم الدول المتقدمة، سواء من حيث أساليب ومعايير طرق إعداد الموازنة أو من

3- توفر للمواطنين معلومات كافية عن الخدمات التي تقدمها الحكومة لهم.

معايير موازنة الاداء

لموازنة الاداء انتقادات ومعايير موجهة اليه، شأنه شأن أي أسلوب حديث التكوين، منها:

- 1- صعوبة تحديد وحدات الأداء (المخرجات) التي تقاس بها الانجازات لكل وزارة ودائرة حكومية.
- 2- صعوبة تطبيقها، إذ يتطلب تطبيق موازنة الأداء وجود أنظمة محاسبية معقدة ومتابعة معينة.
- 3- ارتفاع تكلفة تطبيقها.
- 4- إن اهتمام موازنة الأداء، وتركيزها على تحقيق الكفاءة من المشاريع قصيرة الأجل (لمدة سنة) يجعلها تبدو كأنها عقبة أمام التخطيط طويل الأجل (الجهاني، والعربي، 1999: 103).

سمات موازنة الاداء

من أهم سمات موازنة الأداء هو وضوح أهدافها والغاية من عملها، ومن هذا المنطلق يجب أن يتوافق ويتطابق النظام المالي والمحاسبي مع هيكلية برامجها والتي توفر التناسق المطلوب في طريقة عرضها وطريقة إخضاعها لوحدة قياس أداء قابلة للتطبيق على مجموعة أعمال ذات طبيعة واحدة. وبعبارة أخرى فإن استخدام موازنة الاداء تهيئ إلى المستويات العليا مقومات إتخاذ القرار على أساس وضوح الرؤية وترشيد الإيفاق لما توفره من دراسات تحليلية عند تحديد الإعتمادات المطلوب رصدها وهذا ما يؤدي بدوره إلى تعميق مفاهيم التخطيط المالي والإقتصادي لديهم. (الخطيب والمهايني، 2010: 175).

أساليب تنفيذ الموازنة الأداء

أن تبويب الموازنة بالشكل التقليدي (موازنة البنود) إنما يسعى إلى تبويب المصروفات بحسب نوعها والجهات القائمة بالتنفيذ، أي اهتمامه بطبيعة البند المصروف والبعد الرقابي على ما يتم صرفه، دون التركيز على الأهداف المادية من وراء الإيفاق الحكومي وبالتالي فهي لا تعبر عن البرامج والخطط والأنشطة الحكومية وهو ما يعرف بالبعد الإداري للموازنة. ولما تزايدت المشاكل التي تواجهها الحكومات أثناء أدائها أصبح من الأفضل الاهتمام برسم البرامج لكل عمل مطلوب القيام به، وإتباع أسلوب يوضح الخدمات وكيفية توزيعها بطريقة عادلة وبشكل يمنع الإسراف والضياع ويربط تكاليف كل خدمة بالمنافع التي تعود على المجتمع من ورائها.

لذلك استحدث أسلوب جديد للموازنة عرف باسم (موازنة الاداء) ويعتمد هذا الأسلوب على تبويب الموازنة الذي يأخذ في الاعتبار اهتمامات الحكومة وما يجب القيام به من برامج وخطط ومشروعات دون التركيز على ما تنفقه الحكومة على شراء السلع والخدمات، فلم يعد الأمر قاصراً على مجرد تبويب المصروفات على أساس نوعي طبقاً لموازنة البنود، بل يجب أن يظهر أولاً سبب النفقة ضمن الخطة والبرنامج المطلوب تنفيذه والذي تشتري من أجله تلك المستلزمات، وبالتالي فإن أسلوب موازنة الاداء يساعد على تفسير ما تم فعله بشكل يبرز مبررات كافة النفقات في إطار

تنفيذ ذلك المشروع. وهذا يعني أنه يجب توفير مجموعة محددة من الأهداف بمبلغ معين من الإيفاق لكل مشروع.

2- موازنة الاداء هي نوع من الموازنة يستخدم بصورة منهجية مؤشرات الأداء في عملية تخصيص الموارد المتاحة.

لنا يمكن القول، بأن موازنة الاداء يتركز على تبويب المؤسسات الاقتصادية وفقاً للمهام والوظائف والمشاريع المحولة إلى تلك المؤسسات، حيث يتم الانتباه في موازنة الاداء إلى وسائل تنفيذ الأنشطة والنشاط نفسه ونفقات العمل الذي يتعين القيام به (Melkers, J.E. & K.G. Willoughby, 2005: 180-190). وتعتبر موازنة الاداء محصلة المحاولات الأولى لإصلاح نظام موازنة البنود (موازنة الرقابية) بهدف التركيز على قياس الكفاءة الإدارية وتقليل النفقات عند إنجاز المشاريع، والتي تعتمد على ثلاثة عناصر (شكري، 1990).

اولاً: تصنيف البرامج والإجراءات الحكومية إلى مجموعات أساسية.

ثانياً: قياس الأداء المستنتج من التكلفة العمدة لتلك البرامج.

وأخيراً: إتباع الإدارة العلمية في كيفية استهلاك الموارد المتاحة واستغلالها الاستغلال الأمثل.

اذن يمكن أن نستخلص بأن موازنة الاداء عبارة عن (العلاقة بين الأداء والتقييم) أو (العلاقة بين الموازنة والتأجيل) فهي تهدف إلى زيادة جودة الخدمات العامة للبلد، واستخدام أفضل للمال في تقديم تلك الخدمات وتقديم معلومات أفضل وذات جودة عالية من قبل المدراء من أجل التخطيط الاستراتيجي وتخصيص الموارد ورقابة العمليات وبالنهاية إتخاذ قرارات صائبة وفعالة في عملية تخصيص الموارد للنشاطات التي تنتج المخرجات أكثر من كونها توزيع للمدخلات التي تستخدم في إنتاج هذه المخرجات. أما بالنسبة لمتطلبات تطبيق موازنة الاداء (حامد، 2011: 45)، فقد يحتاج إلى تحديد العوامل التالية:

- 1- تحديد الاهداف وترتيبها ضمن سلم أولويات محددة.
- 2- تحديد الخدمات والنشاطات التي تؤدّيها الجهات التنفيذية.
- 3- اختيار وحدات ملائمة لقياس الأداء لكل خدمة أو نشاط.
- 4- وجود نظام للمتابعة (الرقابة) يساعد على معرفة ما تم إنجازه ومقارنة الإنجاز بما هو مخطط لتحقيقه خلال السنة المالية.
- 5- ضرورة أن ينفذ البرنامج في الوقت المناسب والكفاءة والفعالية الملائمة.

مزايا موازنة الاداء

من أهم مزايا ومحاسن تنفيذ هذا النوع من الموازنة Borgia, C. R. and Coyner, (1996: R. S) يمكن ان يلخص في النقاط الآتية:

- 1- تساعد على توزيع الإمكانيات المالية المتوفرة لدى الدولة بشكل أفضل من الموازنة التقليدية.
- 2- تساعد في تحسين عمليات تنفيذ البرامج والمشاريع لأجهزة الحكومية (الوزارات والدوائر الحكومية) كما أنها تسهل عملية الرقابة على التنفيذ نظراً لوجود معايير لأداء.

تستهلك النشاطات وهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الاعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات الى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة (Diamond, 2002: 18).

وقد استندت هذه الطريقة إلى دراسات كابلان وكوبر المنتشرة في عام 1988م. ووفقا لاراء وأفكار هذين المحققين، فإنه من أجل تحديد تكلفة إنتاج أي عمل (المنتج أو الخدمة)، ينبغي أن تحسب التكلفة الإجمالية للعمليات التي تنطوي عليها العملية ويتم توزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة على كل الأنشطة على حدة وطبقا لمعدلات الاستخدامات المختلفة، وبذلك أضافوا نهجا جديدا في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف (Cox, Downey & Smith, 2002: 6). فهذه الطريقة، أي طريقة (نظام التكاليف على اساس النشاط) والذي يستند إلى النشاط، ليست مجرد طريقة أو نظام لحساب التكاليف، وإنما أيضا تعتبر أداة إدارية قوية لزيادة الكفاءة والفعالية، وفي نهاية المطاف يؤدي إلى تحقيق مخرجات (الاتاج) أفضل.

وفي طريقة حساب التكاليف على أساس النشاط، يتم تحليل جميع الأنشطة وذلك لتحديد عوامل المسببة (محركات التكلفة) والتي تتسبب في وجود تكاليف أقسام الخدمات. لذلك عند اختيار أساس لتوزيع تكاليف أقسام الخدمات، يجب تحديد العوامل المسببة - أو ما يسمى بمحركات التكلفة - بدقة. فاستخدام العوامل المسببة المحددة جيدا ينتج عنه قياس تكلفة المنتجات قياسا دقيقا. بالإضافة إلى ذلك، فإن معرفة العوامل المسببة بدقة تجعل المديرين أكثر قدرة على رقابة والتحكم في استخدام الخدمات المقدمة من أقسام الخدمات (Prury, 2000: 349).

ولأغراض قياس التكاليف يجب التمييز بين مسببات أو محركات التكلفة للمرحلة الأولى في دورة تحميل التكاليف والخاصة بتخصيص الموارد على الأنشطة وهي تمثل مسببات لاستخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط ومن أمثلتها: عدد أوامر التشغيل، عدد الفاحصين، عدد الكيلوات ساعة المستخدمة. أما النوع الثاني وهو مسببات التكلفة للمرحلة الثانية في دورة تحميل التكاليف، وهي التي تستخدم في تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات، ويمثل مسبب التكلفة من هذا النوع العامل الأساسي في تكوين مجتمعات التكلفة، حيث يكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد للتكلفة (الهلباوي، 1995: 25)

وقد تواجه عملية اختيار محرك أو مسبب التكلفة لكل نشاط بعض الصعوبات التي قد تتطلب استخدام المقاييس الإحصائية لتحديد أفضل مسبب للتكلفة يمكن استخدامه للتعبير عن سلوك نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس التكاليف بكل نشاط. وإذا تم تجميع مجموعة غير متجانسة من الأنشطة في مجمع تكلفة، فإن ذلك يؤدي إلى صعوبة استخدام مسبب تكلفة وحيد لها، مما يسبب قصورا في تحميل التكاليف غير المباشرة على المخرجات. ويتطلب استخدام نظام تكاليف الأنشطة فهما وتحديدًا للعوامل أو المتغيرات التي تنشأ نشاطًا ما ومن ثم تسبب حدوث تكاليف ذلك النشاط، وكذلك تحديد المسببات التي يتم عن طريقها توزيع تكاليف النشاط على المخرجات.

وعلى مر السنين، واجهت جامعات ومعاهد التعليم العالي في كثير من البلدان أزمات وتحديات حقيقية من قلة الموارد وارتفاع نسبة التكاليف فيها كالأجور والرواتب

برنامج معين تسعى الحكومة إلى تحقيقه، بدلا من مجرد عرض المصروفات تحت أبواب وبنود وأنواع مختلفة.

وتشدد موازنة الاداء على العلاقة بين النتائج والمخرجات أو بين النتيجة الحاصلة وارضاء الشعب. وتضيف عوامل الفعالية والاقتصادية إلى أبعاد الموجودة في الموازنة التقليدية. ففي نظام موازنة الاداء هناك فرق وتمييز بين الكفاءة والفعالية. حيث ان الكفاءة عبارة عن استخدام المفيد للموارد الموجودة، في حين أن الفعالية ذات صلة بالاداء. وان موازنة الاداء تلغى المساومة حول الاعتمادات و التخصيصات (Andrews, Matthew, 2004)،

وبشكل عام، هناك ثلاث طرق رئيسية لتنفيذ موازنة الاداء وهي عبارة عن: أولا: تنفيذه عن طريق استخدام محاسبة التكاليف.

ثانيا الاستفادة من مبدأ قياس النتيجة.

ثالثا: اعداد الموازنة عن طريق استخدام نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC). وفي هذا البحث سوف يتم التطرق بإيجاز الى الطريقة الاخيرة أي تنفيذ الموازنة باستخدام نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC). حيث ان احدى الطرق المستخدمة لاعداد موازنة الاداء عبارة عن اسلوب أو طريقة استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC). وهذا النظام يركز على تحديد الموارد التي يستهدف النشاط استخدامها لتحديد تكلفة أي نشاط. ويتم تحديد الموارد المرتبطة بكل نشاط، وهذه الطريقة هي في الواقع عملية التقول وتحويل البيانات وتتوافر بيانات محددة باستخدام آليات محددة وفي إطار القواعد والأنظمة.

بعبارة أخرى، فإن النشاط في هذا النظام عبارة عن عملية قائمة على أساس جهد فكري وجسدي، وقائمة على أساس تنفيذ المهام والبرامج القانونية الملزمة للوحدات المنفذة وذلك لتقديم أفضل الخدمات في مدة معينة (بصفة عامة سنة واحدة) وبكلفة معينة ومخصصة ضمن التخصيصات السنوية للوحدة الاقتصادية (ابوخشبة، 1999: 299).

أما بالنسبة لتعريف نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، هناك اختلاف وتعدد في الاراء حول مفهوم هذا النظام. فيعرفها بعض الأكاديميون على انه عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية (فخر، 2002: 52).

وفي تعريف آخر، فانه نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسات الاقتصادية، والذي يقوم باستخدام خاص للتكلفة والموارد وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرارات المناسبة (مطر، 2003: 145).

وكذلك عرّف بان نظام تجميع مالي وعملي لمعلومات الأداء التي تتبع الأنشطة الرئيسية للمؤسسة على تكاليف الإنتاج (ABC) (Siagfried, Getz & Anderson, 1995). نستنتج من هذه التعاريف أن مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) هو نظام الذي يقوم بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة رئيسية. وان طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على الشعار القائل بان الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات

ثالثاً: استخدام معدل التكلفة لكل مجمع من مجمعات التكاليف، وذلك على أساس عدد وحدات الخدمة المتاحة في كل منها خلال الفترة.

المبحث الثالث: الأطار العملي

للإجابة على إشكالية البحث المتمثلة بالاستمرارية في تنفيذ أسلوب الموازنة التقليدية (موازنة البنود أو الاعتمادات) في الأجهزة الإدارية للجامعات وأي مؤسسات تعليمية أخرى مما يعكس مشاكل عديدة تتمثل في ضعف الرقابة على كفاءة الأداء المالي وإثبات صحة أو نفي فرضيات البحث المتكونة من فرضيتين، الأولى: ان موازنة الاعتمادات التقليدية لا تنفي بمتطلبات التخطيط والرقابة المالية على الأداء، والثانية: استخدام الإطار المقترح لموازنة الأداء عن طريق استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC).

اعتمد الباحثون على المنهج الوصفي التحليلي، ولقد تم اتباع أسلوب دراسة الحالة لتطبيق نموذج كوبر (Cooper) المستوحاة من بحث كوبر حول استخدام نظام التكاليف في الجامعات (Cooper, 2002:61-68) وإمكانية تطبيقها على (جامعة كرميان)، وتم استخدام برنامج الإكسل لاحتساب وتوزيع تلك التكاليف على الأنشطة التي يقدمها الجامعة.

وتعمد آلية تطبيق هذا النموذج المقترح على مرحلتين وهي:

المرحلة الأولى: (مرحلة تحليل التكاليف والأنشطة) وتضم هذه المرحلة تحليل التكاليف وتجميعها ضمن مجمعات تكلف متجانسة فيما بينها وتحديد وتحليل الأنشطة الرئيسية التي تمارسها الجامعة ومن ثم تجميعها ضمن مجمعات أنشطة بحيث تكون أنشطة المجموعة الواحدة الخاصة بكل مركز من مراكز التكاليف الموجودة في الجامعة.

المرحلة الثانية: (مرحلة تحميل التكاليف على الأنشطة والخدمات) وضمن هذه المرحلة يتم تحميل التكاليف الموجودة ضمن مجمعات التكلفة على الأنشطة أو مجمعات الأنشطة، وذلك باستخدام محركات التكلفة لكل مجموعة من مجمعات التكلفة، ومن ثم تحميل التكاليف كل نشاط من أنشطة المجموعة الواحدة عن طريق استخدام محركات التكلفة. و شكل رقم (1) يوضح العلاقة السببية بين التكاليف والأنشطة التي تم الاعتماد عليها خلال عملية تحميل التكاليف على الأنشطة. أي تخصيص الموارد المتاحة للحصول على المخرجات (سلع أو خدمات) المطلوبة.

وتكاليف صيانة الموجودات والح، فضلا عن زيادة عدد الطلاب المقبولين سنويا. والتي أدت الى ارتفاع التكاليف على الرغم من ان الموارد الموجودة لديها محدودة. مما زادت الحاجة إلى اللجوء إلى إيجاد طرق واساليب حديثة من شأنه تخفيض تلك التكاليف وتخصيص الموارد المتاحة بأفضل طريقة. واحدى هذه الطرق المقترحة لحل العقبات الموجودة داخل الجامعات هي الأطار المقترحة لاستخدام واعداد الموازنات بالطريق الحديثة ومنها موازنة الاداء. حيث اهتم العديد من البحوث في معظم دول العالم بالعوامل التي تؤثر على ارتفاع تكلفة الخدمات التعليمية، وهناك تجارب عديدة التي تم تنفيذها داخل الجامعات العالمية، ومن بين هذه التجارب، يمكن الإشارة الى تجربة جامعة ولاية كانساس. حيث قامت جامعة كانساس الامريكية بدراسة كيفية تخصيص المدة الزمنية التي يقضيها أعضاء هيئة التدريس لمتنوع الأنشطة. وهناك تجربة أخرى والتي اجرتها جامعة سيدني التكنولوجية والتي هي عبارة عن تحديد وتقدير إنفاق الطلاب وذلك عن طريق استخدام الموازنة القائمة على أساس نظام التكاليف على اساس النشاط. ولدي جامعة ميشيغان الخبرة الكافية في هذا المجال ولديها نموذج عالي في استخدام الموازنة القائمة على أساس النشاط. حيث بذلت هذه الجامعة جهودا كبيرة لتكييف نظام موازنة الاداء مع مؤشرات الجودة. ومن التجارب الاخرى حول استخدام موازنة الاداء داخل الجامعات يمكن الإشارة الى التجارب المستفيدة في الجامعات الانكليزية. فمذ عام 2005 بدأ التوجه في تلك الجامعات الى استخدام اسلوب ومنهج قائم على تقدير وتقييم التكلفة القائمة في الجامعات تقديرا اقتصاديا، مما أدى الى تقديم مساعدات حكومية بناء، خصوصا للتحقيقات والتجارب (Robinson, 2005).

والهدف من هذا البحث هو تقديم اطار مقترح لاستخدام موازنة الاداء باستخدام نظام التكاليف على اساس النشاط في الجامعات الحكومية ومدى إمكانية تطبيقها في جامعة كرميان كاحدى الجامعات الحكومية، وذلك بالاستفادة من التجارب والخبرات العلمية للمنظمات والبلدان الاخرى. وتبدو عملية تخصيص وتوزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة أكثر تعقيداً في الجامعات، وذلك لتنوع قرارات استخدام الموارد المتاحة بالجامعات ومراكز التعليم العالي. ففي ظل النظام التقليدي لتخصيص وتوزيع التكاليف العامة يتم استخراج معدل تحميل لكل قسم خدمي منسوبا إلى حجم النشاط بالقسم، في حين تتم معالجة تلك المشكلة في ظل نظام تكاليف الأنشطة، عن طريق إيجاد العلاقة بين التكاليف والمخرجات النهائية سواء أكانت سلعاً أم خدمات، وذلك بتوسيط مجموعة من الأنشطة التي تمثل الأقسام الخدمية التي تستهلك موارد الجامعة لتقديم الخدمات التعليمية المختلفة. وبالتالي تعد الأنشطة وسيطاً بين موارد الجامعة والخدمات التي استنفذتها، لذلك فإن تطبيق هذا المدخل يتطلب انشاء نظام محاسبي متكامل للتكاليف الى جانب نظام محاسبي مالي في مجال الخدمات التعليمية وذلك للعمل على تنفيذ الخطوات الآتية:

أولاً: تحديد الأنشطة الخدمية بالجامعة.

ثانياً: تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة.

جدول رقم (1)

التكاليف حسب نفقات الموازنة لجامعة كرميان للسنة الدراسية 2013-2014

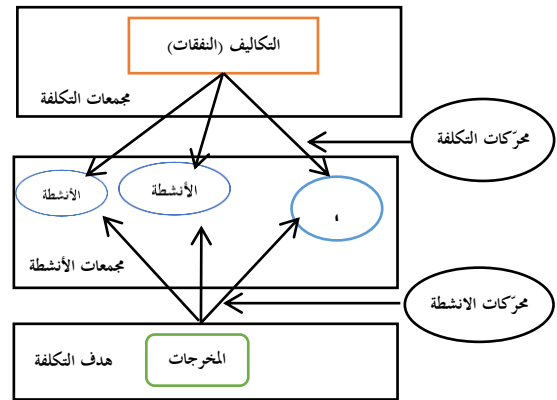
الرقم	الاسم	الاسم	الاسم	الاسم	الاسم	الاسم	الاسم	الاسم	الاسم
	12,082,365,800	المجموعة الاولى (مجمعات التكلفة المباشرة)							
	10,642,841,850	تعويضات الموظفين							1
	1,439,523,950	مصرفوات الاخرى							8
	3,363,712,500	المجموعة الثانية (مجمعات التكلفة غير المباشرة)							
	1,343,266,000	المستلزمات الخدمية							2
	352,573,050	المستلزمات السلعية							2
	499,144,400	صيانة الموجودات							3
	1,068,729,050	النفقات الرأسمالية							1
	15,446,078,300	مجموع التكاليف							

الخطوة الثانية (تحليل الأنشطة)

نظرا للوضع التنظيمي والمالي والجغرافي والثقافي والسياسي وما إلى ذلك، فإن لكل جامعة خصوصياتها الخاصة يمكن من خلالها تحديد عدد وأنواع الأنشطة التي يمارسها وانشاء مراكز خاصة بتنفيذها. لذلك يجب تحديد وتخصيص النفقات (التكلفة) لكل مركز أو كلية وذلك حسب العوامل والحركات المناسبة. علما بان تحديد محركات التكلفة وتوزيعها حسب محركات الأنشطة على مراكز الأنشطة أمر معقد جدا ويحتاج الى دقة عالية، لذلك ينبغي أن يتم اختبار المحركات وفق معطيات علمية يقوم بها خبراء أكفاء ذات خبرة عالية في هذا المجال. وان الهدف الاساسي لهذه الدراسة هو تقديم خارطة الطريق واطارا مقترحا لتنفيذ موازنة الاداء وليست اعداد وتحديد المحركات أو المسببات، لان ذلك الامر يتطلب دراسات اخرى منفصلة. مع ذلك قدم الباحثون جملة من انواع المحركات لتوزيع الموارد ومحركات الأنشطة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يشار الى عدة مؤشرات ومحركات منها عدد الطلاب، عدد اعضاء هيئة التدريس، الموظفين الاداريين والفنيين وعدد الابحاث والمساحات المستخدمة وماشابه ذلك. والشكل رقم (2) يبين الاطار المقترح والاسس المتبعة لاعداد موازنة الاداء باستخدام نظام التكاليف على اساس الأنشطة.

شكل رقم (1)

العلاقة بين التكاليف والانشطة



المصدر: (Maguad و Ruhupatty ، 2011 : 5)

[Using The Activity-Based Costing Approach to Measure the Cost of Quality in Higher Education]

ووفقا للشكل أعلاه تقدم فيما يلي شرحاً مبسطاً لآلية تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة (Activity Based Costing System) المنبثقة من الخدمات التي يقدمها جامعة كرميان.

الخطوة الأولى (تحديد وتحليل التكاليف):

فيما يتعلق بتحديد وتحليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة الخاصة بالجامعة، وتجميعها ضمن مجمعات التكلفة الخاصة بها، ولتحديد النفقات الدراسية فقد تم الاستفادة من النظام الموازنة المطبقه حاليا (الموازنة التقليدية) في جامعة كرميان وصنفت التكاليف الى مجموعتين وعلى النحو التالي:

- المجموعة الاولى: (مجمعات التكلفة المباشرة) والمتمثلة بتعويضات الموظفين والمصرفوات الاخرى والمنافع الاجتماعية.
- المجموعة الثانية (مجمعات التكلفة غير المباشرة) والتي تتضمن المستلزمات الخدمية والسلعية وصيانة الموجودات والنفقات الرأسمالية.

ويوضح جدول رقم (1) التكاليف للمجموعتين وفقا لنفقات الموازنة المتحققة فعليا للسنة الدراسية (2013-2014) لجامعة كرميان.

جامعة كرميان، وذلك عن طريق توزيع إجمالي المصروفات الفعلية لتلك السنة الدراسية وفقاً لنسبة عدد الموظفين والتدريسين العاملين في الكليتين وموظفي رئاسة الجامعة، وذلك لعدم وجود معلومات حول المصروفات الفعلية لكل كلية منفصلة، لأن المصروفات تحسب مركزياً وفقاً للنظام التقليدي. وعلى هذا الأساس يمكن قياس التكاليف لكل فصل من فصول النفقات حسب معادلة إجمالي عدد الموظفين والتدريسين وكالتالي:

مبلغ النفقات لكل وحدة = { مجموع النفقات × (مجموع عدد التدريسين والموظفين في الكلية ÷ المجموع الكلي لعدد التدريسين والموظفين في الجامعة) }

وعلى سبيل المثال، لاحتساب مبلغ النفقات لوحدة الجامعة وحسب المعادلة اعلاه: مبلغ النفقات من مجموع التكلفة المباشرة لكلية التربية = { (877 ÷ 409) × 12,082,365,800 } = 5,634,763,526 دينار.

مبلغ النفقات من مجموع التكلفة المباشرة لكلية العلوم = { (877 ÷ 243) × 12,082,365,800 } = 3,347,793,488 دينار.

مبلغ النفقات من مجموع التكلفة المباشرة لرئاسة الجامعة = { (877 ÷ 225) × 12,082,365,800 } = 3,099,808,786 دينار

وبين جدول رقم (4) اقتراح كيفية توزيع النفقات الموزنة حسب عدد موظفي وتدريسي الجامعة للسنة الدراسية (2013- 2014) وفقاً لمعادلة آفة الذكر.

جدول رقم (4)

توزيع النفقات الموزنة حسب عدد موظفي وتدريسي الجامعة

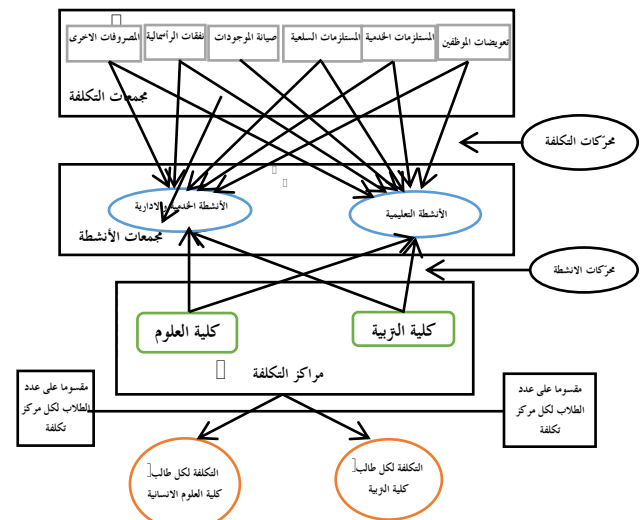
اسم الحساب	مبلغ النفقات المتحققة من 2013/9/1 لغاية 8/31/2014/	كلية التربية	كلية العلوم الانسانية والتربية الرياضية	رئاسة الجامعة
المجموعة الاولى (مجمعات التكلفة المباشرة)	12,082,365,800	5,634,763,526	3,347,793,488	3,099,808,786
تعويضات الموظفين	10,642,841,850	4,963,423,394	2,948,928,814	2,730,489,642
مصروفات الاخرى	1,439,523,950	671,340,132	398,864,674.9	369,319,143
المجموعة الثانية (مجمعات التكلفة غير المباشرة)	3,363,712,500	1,568,709,706	932,020,681.3	862,982,112
المستلزمات الخدمية	1,343,266,000	626,449,024	372,193,429.9	344,623,546
المستلزمات السلعية	352,573,050	164,426,884	97,691,278.39	90,454,887
صيانة الموجودات	499,144,400	232,782,280	138,303,408.4	128,058,712
النفقات الرأسالية	1,068,729,050	498,415,258	296,124,468.8	274,189,323
المجموع	15,446,078,300	7,203,473,232	4,279,814,170	3,962,790,898

وإما لمحاكاة مجموع النفقات لكل من كلية التربية وكلية العلوم الانسانية فقد تمت توزيع استخدامات الفعلية لرئاسة الجامعة في تلك السنة الدراسية على كل من الكليتين وفقاً للمعادلة الآتية:

{سهم الكلية من النفقات المستخدمة من قبل رئاسة الجامعة = إجمالي نفقات رئاسة الجامعة × (عدد موظفي وتدريسي الكلية ÷ المجموع الكلي لموظفي وتدريسي كلا الكليتين) }

شكل رقم (2)

الاطار المقترح لعملية اعداد موازنة الاداء باستخدام (ABC)



المصدر: من اعداد الباحثين

والجدول رقم (2) يوضح عدد الطلاب المشغولين بالدراسة للسنة الدراسية (2013- 2014)

جدول رقم (2)

مجموع عدد الطلاب الدارسين في جامعة كرميان للسنة الدراسية (2013- 2014)

الكلية	عدد الطلاب
كلية التربية	2531
كلية العلوم الانسانية والتربية البدنية	1044
المجموع	3575

المصدر: من اعداد الباحثين حسب البيانات الموجودة في الجامعة

ولمعرفة تكلفة كل طالب تم اتخاذ الخطوات الآتية:

الخطوة الاولى: الحصول على المجموع الكلي لعدد التدريسين والموظفين في الجامعة للسنة الدراسية (2013- 2014) كما هو مبين في الجدول رقم (3)

جدول رقم (3)

مجموع عدد التدريسين والموظفين في جامعة كرميان للسنة الدراسية (2013- 2014)

الكلية	عدد التدريسين	عدد الموظفين	المجموع
رئاسة الجامعة	-	225	225
كلية التربية	122	287	409
كلية العلوم الانسانية والتربية البدنية	60	183	243
المجموع	182	695	877

المصدر: من اعداد الباحثين حسب الاحصاء الموجودة في رئاسة وكليات

الجامعة.

الخطوة الثانية: من خلال ما طرح في جدولي رقم (1) و(2) واستناداً الى الارقام المثبتة في الجدول رقم (3) تم تقديم اطار مقترح لقياس واحتساب التكاليف في

كما هو مبين في جدول رقم (6) ان مجموع تكلفة الطالب في كلية التربية حسب الاطار المقترح في هذه الدراسة يعادل (3,828,263) ديناراً و مجموع تكلفة الطالب بدون النفقات الرأسالية يعادل (3,563,382) ديناراً. وان تكلفة الطالب في كلية العلوم الانسانية يعادل (5,514,122) ديناراً، وبدون النفقات الرأسالية مايقارب (5,132,595) ديناراً، أي هناك تباين في تكلفة الطالب بين كليتين. ومن المؤكد فان من احد اسباب وجود هذا التباين الكبير هو عدم دقة الدراسة في تبين مسببات التكلفة وتوزيعها أكاديمياً والسبب في ذلك يرجع الى عدم وجود بيانات دقيقة لتبيين المحركات كافة وكما اشيرت سابقاً ان اولوية هذه الدراسة ليس بصدد تعيين وتحديد المحركات التكلفة ومحركات الانشطة بقدر ما هو اطاراً مقترحاً لتحديث وتغيير الموازنة المتبعة حالياً في المؤسسات التعليمية.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

تم التوصل إلى الإستنتاجات التالية:

- 1- ان النظام التقليدي للموازنة العامة (موازنة البنود) يعاني من اوجه قصور في تحديد تكلفة المنتج (المخرج النهائي) بشكل عادل وصحيح ويرجع السبب في ذلك الى ان هذا الاسلوب التقليدي المستخدم في توزيع التكاليف على المنتجات يعتمد على اساس توزيع واحد ومركزي، والذي يعد خلل كبيراً في توزيع التكاليف لاختلاف طبيعة كل منها على صعيدي الكلفة الاجالية وكلفة الوحدة الواحدة.
- 2- تتوفر في جامعة كرميان المقومات الأساسية اللازمة لاعداد وتنفيذ نظام موازنة الاداء باستخدام نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC)، أي أن جميع المقومات المقترحة للأنشطة و مجتمعات التكلفة في نموذج الدراسة هي حقيقية وتمثل بنية تحتية لتطبيق هذا النوع من نظام الموازنات في الجامعات الحكومية.
- 3- ان اعداد وتنفيذ موازنة الاداء تواجه تحديات ادارية واقتصادية، والمتمثلة بعدم توفير بيانات إحصائية وجداول تحليلية إضافة إلى الصعوبة المتواجدة في إعداد معدلات ومحركات أداء ومقاييس لتقييم التكلفة في الوحدات المختلفة.
- 4- اعداد موازنة الأداء باستخدام نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC) يمكن ان يخلق أسس ومعايير بناء لاعراض التقييم ومقارنة الأداء في السنوات القادمة بفعل الخبرة المكتسبة.
- 5- من خلال تنفيذ موازنة الاداء وذلك باستخدام نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC) يمكن تحديد وقياس الخلل والقصور بشكل دقيق في السنوات القادمة وذلك من خلال مقارنة المبالغ المصروفة على البرنامج الإدارية والخدمية والمبالغ المصروفة على البرنامج التعليمية، لأن الصرف على البرنامج الإداري والخدمي على حساب البرنامج التعليمي يمثل هدراً في الإنفاق وتكون مخرجات البرنامج ذات نوعية أقل.
- 6- تطبيق موازنة العامة على اساس الاداء سوف يؤدي الى تمكن هذا النوع من الموازنة من إعادة توزيع العاملين فيما بين الأنشطة التي يفيض عددهم فيها إلى التي يقل فيها مع إيجاد حالة توازن بين حجم العمل المطلوب وأعداد العاملين.

وجداول رقم (5) يوضح المبلغ الاجالي للنفقات كل من كليتي التربية والعلوم الانسانية في جامعة كرميان حسب الاطار المقترح لهذه الدراسة.

جدول رقم (5)

توزيع سهم رئاسة الجامعة من المبلغ الاجالي للنفقات الموازنة الفعلية على الكليات

اسم الحساب	المبلغ الاجمالي للنفقات رئاسة الجامعة من 2013/9/1 لغاية 2014/8/31	سهم كلية التربية من نفقات الاجمالية	سهم كلية العلوم الانسانية والتربية الرياضية من نفقات الاجمالية
المجموعة الاولى (مجمعات التكلفة المباشرة)	12,082,365,800	7,579,275,479	4,503,090,321
تعويضات الموظفين	10,642,841,850	6,676,261,222	3,966,580,628
مصروفات الاخرى	1,439,523,950	903,014,257	536,509,693
المجموعة الثانية (مجمعات التكلفة غير المباشرة)	3,363,712,500	2,110,058,915	1,253,653,585
المستلزمات الخدمية	1,343,266,000	842,631,586	500,634,414
المستلزمات السلعية	352,573,050	221,169,291	131,403,759
صيانة الموجودات	499,144,400	313,113,588	186,030,812
النفقات الرأسالية	1,068,729,050	670,414,389	398,314,661
المجموع	15,446,078,300	9,689,334,394	5,756,743,906

المصدر: من اعداد الباحثين حسب النفقات الفعلية المصدقة من قبل رئاسة الجامعة

الخطوة الثالثة: ومن خلال ما طرح من الاقتراحات لتوزيع النفقات الموازنة وذلك حسب عدد التدريسيين والموظفين في الجامعة (جدول رقم 5) و على ضوء جدول رقم (2) يمكن ان يحتسب كلفة الطالب في كلية التربية وذلك بتقسيم التكلفة على عدد الطلاب الكلية والبالغة (2531) طالباً وطالبة. والجدول رقم (6) يبين كلفة الطالب في كلية التربية وذلك باستخدام تقسيم تكلفة المنفعة من قبل الكلية على عدد الطلاب الموجودين بالكلية.

جدول رقم (6)

تكلفة الطلاب في كلية التربية والعلوم الانسانية للسنة الدراسية (2013-2014)

اسم الحساب	كلية التربية	سهم الطالب من التكلفة	كلية العلوم الانسانية	سهم الطالب من التكلفة
المجموعة الاولى (مجمعات التكلفة المباشرة)	7,579,275,479	2994577.431	4,503,090,321	4313304.905
تعويضات الموظفين	6,676,261,222	2637795.821	3,966,580,628	3799406.732
مصروفات الاخرى	903,014,257	356781.6108	536,509,693	513898.1734
المجموعة الثانية (مجمعات التكلفة غير المباشرة)	2,110,058,915	833685.8613	1,253,653,585	1200817.61
المستلزمات الخدمية	842,631,586	332924.3721	500,634,414	479534.8794
المستلزمات السلعية	221,169,291	87384.15273	131,403,759	125865.67
صيانة الموجودات	313,113,588	123711.4138	186,030,812	178190.4326
النفقات الرأسالية	670,414,389	264881.2283	398,314,661	381527.4533
المجموع	9,689,334,394	3828263.293	5,756,743,906	5,514,122.516
المجموع بدون احتساب نفقات رأسالية	9,018,920,005	3,563,382.064	5,358,429,245	5,132,595.062

المصدر: من اعداد الباحثين

المصادر

أولاً: المصادر العربية:

أبوخشيبة، عبدالعال بن هاشم محمد(1999)، دراسة وتقييم مدخل التكلفة على اساس النشاط (ABC) مع امكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد الثالث وعشرون، العدد الاول. 287-343.

الجهاني، يوسف والعمرى، أحمد(1999)، بعض الصعوبات التي تواجه إعداد وتنفيذ موازنة البرامج والأداء في الدول النامية "حالة الأردن" مجلة الإداري، العدد 76، ص 103.

حجاد، طارق عبدالعال(2011)، المحاسبة الحكومية الرقابة على المال العام، الطبعة الاولى، الدار الجامعية، الاسكندرية - مصر.

الخطيب، خالد شحادة و المايبي، محمد خالد (2010)، المحاسبة الحكومية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الاردن.

سلوم، حسن عبدالكريم (2001)، الاصول النظرية والعملية للمحاسبة الحكومية مع التطبيقات لجمهورية العراق، الطبعة الاولى، دار ابن الاثير للطباعة والنشر، بغداد - العراق.

شكري، فهدى محمود(1990)، الموازنة العامة ماضيها وحاضرها ومستقبلها، الطبعة الاولى، المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت -لبنان.

العلكاوي، طلال جيجان(2004)، تقويم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة في البنوك التجارية الاردنية، مجلة البصائر، المجلد الثامن، عدد الاول. 65-99

فخر، نواف والدلبي، خليل (2002)، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الاول، الطبعة الاولى، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الاردن.

مطر، محمد وزوييف، انعام(2003)، النظم المحاسبية المتخصصة وتطبيقاتها العملية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان - الاردن.

الهامي، محمد عادل والسقا، السيد أحمد (2008-2009)، المحاسبة الحكومية والمحاسبة الاقتصادية القومية، الناشر: المكتبة العصرية، جامعة طنطا - مصر.

الهللأوي، سعيد محمود مصطفى(1995)، قضية التعامل مع تجنب مشكلة تخصيص التكاليف لاغراض قياس تكلفة المنتجات، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.

وذيان، لؤي و الحدرب، زهير (2010)، المحاسبة الحكومية، الطبعة الاولى، دارالبداية ناشرون وموزعون، عمان - الاردن.

الوردات، خلف عبدالله والدياس، سهيل بسم (2009)، المحاسبة الحكومية واعداد موازنة البرامج والاداء، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان - الاردن.

7- تسمح موازنة الاداء باتخاذ قرارات إدارية على سائر المستويات واستعمال الموارد التي يجوزتها من أيدي عاملة وأدوات ومواد وخدمات إستعمال إقتصادي فعّال ومنسق وتحديد العلاقة بين هذه الموارد والعائد النهائي.

8- العمل بموازنة الأداء عن طريق استخدام نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC) توفر معايير مؤشرات عديدة تبين للإدارة مسار المبالغ المنفقة وألويتها بالنسبة إلى أهدافها الرئيسية هل أنفقت على برنامجها التعليمي والتطويري أم على البرنامج الإداري والخدمي مع ترشيده اتخاذ القرار بشأنها وهذا ما تعجز الموازنة التقليدية (موازنة البنود) عن توفيره.

التوصيات

يمكن إيجاز أهم التوصيات فيما يأتي:

1- لكي تتوفر المقومات اللازمة لإعداد وتنفيذ ومتابعة موازنة الأداء باستخدام نظام التكاليف على اساس النشاط (ABC) يجب توفير البيئة المحاسبية والإدارية المناسبة للتحويل من نظام موازنة مبنية على المدخلات (موازنة البنود) إلى موازنة مبنية على المخرجات (موازنة الاداء) وما يتبعه من التحولات كالأهتمام بالموارد البشرية من خلال إعداد وتنفيذ البرامج والندوات للتعريف بفقده وثقافة الموازنة الجديدة بحيث يشرف عليها ويديرها أخصائيون ومدربون متوفر فيهم الفهم العميق لأبعاد هذه الموازنة من الناحية النظرية والعملية، بالإضافة إلى توفير الخدمات اللوجستية التي تكفل النجاح والاستمرارية اللازمة لهذه الغاية.

2- إعادة النظر في التنظيم الإداري الحالي المتواجد في مؤسسات التعليمية الحكومية (الجامعات الحكومية وماشابه ذلك) وتحديث الهيكل التنظيمي لهذه المؤسسات ليتواءم مع برمجة الأعمال التي تمارس في الجامعات بحيث يضمن تنسيق العمل ويتوافق مع أهداف ومتطلبات تطبيق موازنة الأداء.

3- إعادة النظر في دليل الحسابات الحكومية ليعكس أسس وقواعد تبويب الأنشطة وكافة أنواع التصنيفات اللازمة في موازنة الأداء وتطوير السجلات والدفاتر المحاسبية والإحصائية المستخدمة (إلكترونية أو ورقية) بحيث يخصص لكل برنامج وانشطة سجلات خاصة للنفقات يخصص لبنود الإنفاق الفعلي المرتبطة بالنشاط ولكل برنامج على حدة.

4- تقديم دراسات وابحاث اخرى في مجال إعداد مجموعة من مؤشرات ومقاييس الأداء المؤسسي التي يتم من خلالها التعرف على انواع محركات التكلفة ومحركات الانشطة وذلك لتضمين تطبيق موازنة الاداء بما يتناسب مع التوصل الى الاهداف المنشودة لاعداد هذا النوع من الموازنة.

المصادر الاجنبية:

Andrews, Matthew (2004), Authority, acceptance, ability and performance-based budgeting reforms, the international of public sector management, Vol. 17, No. 4.

Borgia, C. R. and Coyner, R. S.(1996) ,The evolution and success of budgeting systems at institutions of higher education, Public Budgeting and Financial Management, Vol. 7, No. 4, pp.467-492.

Cox, S. K. G. P. Downey and G. L. Smith,(2002), Activity-Based Costing and Higher Education – Can it Work?, Kansas State University Office of Planning and Analysis, Manhattan, Kansas, June, , PP. 1-9.

Crooper, Paul, and Roger, Cook (2002), Activity – Based Costing in Universities – Five Years On, Public Money & Management, PP. 61-68.

Diamond, Jack (2002). Performance budgeting-is accrual accounting required?. IMF working paper.2(240) ,1-30

Drury, Colin (2000), Management & Cost Accounting, 5Th Ed, Business presses Thomson Learning.

Melkers, J. E. & K. G. Willoughby (2005), Models of Performance-Measurement Use in Local Governments: Understanding Budgeting, Communication, and Lasting Effects, Public Administration Review 65(2): 180-190.

Mitchell, M. (1996) Activity-Based Costing in UK Universities, Public Money& Management, Vol. 13 ,No.1.

Robinson, Marc. & Jim Brumby (2005), Does performance Budgeting Work? An analytical reviewof the empirical literature, International Monetary Fund.

Ruhupatty, LeRoy, Maguad, Ben A, (2011), Using_The_Activity-Based Costing Approach to Measure the Cost of Quality in Higher Education: A Faculty Perspective.working paper.

Siegfried, J.J., M. Getz, & K.H. Anderson (1995) Unraveling Higher Education's Costs, Planning for Higher Education, Vol. 26, No.2.