

أنموذج مقترح لتحسين القياس المحاسبي باستعمال موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في  
اطار اعادة هندسة العمليات دراسة تطبيقية في الجامعة العراقية

م.م أياد مراد حسن  
كلية الإدارة و الاقتصاد

م.د مهند مجيد طالب  
كلية الإدارة و الاقتصاد

#### الملخص

يسعى هذا البحث الى صياغة أنموذج للقياس المحاسبي باستعمال موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء لتحسين الإنتاجية وفاعلية الانفاق الحكومي في الجامعة العراقية وكلياتها وانظمتها ورفع كفاءة قرارات برامج الانفاق في الانشطة التعليمية والبحثية والبيئة الجامعية ، اعتماداً " في مدخل اعادة هندسة العمليات ( Business Process Re-Engineering ) وذلك قبل التفكير في احلال موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء ( Program Budget Performance Accounting ) كمدخل بديل للموازنة العامة التقليدية للدولة

( موازنة البنود ) والحساب الختامي ، وكنتيجة للاثار المترتبة في عدم كفاية تخصيصات الموازنه العامة للدولة واللزامه للانفاق في تنفيذ اشطة الجامعات الحكومية في الوقت الذي تتزايد فيه التزامات الدولة باتجاه خدمة المستوى الاجتماعي لطلبة الجامعات العراقية مع التمسك في نفس الوقت - عند اعداد تقديرات الاستخدامات الجارية والرأسمالية اللازمة لتنفيذ هذه الالتزامات بفلسفة الموازنه العامة ( موازنة الانفاق - البنود )

( Generally or expenditure budget ) التي لاتوفر للنظام المحاسبي الحكومي الوسائل والاساليب الملائمه لانتاج المعلومات المحاسبية الموثوق بها واللازمة لقياس انتاجية الانفاق الحكومي ( Expenditure Productivity ) في الجامعات الحكومية العراقية ، وقد انتهى البحث الى مجموعة من النتائج نلخص ابرزها بالاتي :-

- 1- عدم وجود علاقة بين مدخلات النظام المحاسبي للجامعات وبين مخرجاته نتيجة عدم وجود هيكل أنشطة متوافق مع رسالة واهداف الجامعات الحكومية في العراق وتحقيق استراتيجيتها .
- 2- يجري تعظيم قيمة مخرجات الانشطة الجامعية عندما يتم حذف العمليات والانشطة التي لاتضيف قيمة للجامعة او لطلابها .
- 3- يتم تدنية ( تخفيض ) تكلفة مدخلات الانشطة الجامعية عندما يتم الدمج بين العمليات المتوافقة هندسياً

وفي ضوء هذه النتائج فقد قدم البحث توليفة من التوصيات من اهمها ماياتي :-

- أ. ضرورة توظيف وتحديد هيكل أنشطة متوافق مع رسالة واهداف الجامعات الحكومية العراقية ( ومنها الجامعة العراقية ) بشكل يحقق الترابط الاستراتيجي بين مدخلات ومخرجات النظام المحاسبي لخدمة وحدات وانشطة الجامعات .
- ب. ضرورة اعادة هندسة عمليات أنشطة هذه الجامعات .
- ج. ضرورة تبني فلسفة موازنة البرامج المكونه لهذه الانشطة والمحاسبة عن ادائها .
- د. ضرورة تطوير دليل الحسابات بوحدات هذه الجامعات في اطار هياكل انشطتها .

**Abstract**

Seeks this research to formulate a model for measuring accounting using budget programs and calculators for performance to improve productivity and effectiveness of government spending at the Iraqi university regulations and raise the efficiency of decisions spending programs on educational activities and research and university environment, depending "on the entrance re-engineering processes (Business Process Re-Engineering) before thinking of bringing the budget programs, accounting for performance (Program Budget Performance Accounting) input alternative to balancing public traditional state (budget items) and the final account, and as a result of the effects of inadequate public budget allocations for state and needed to spend on the implementation of activities of public universities at a time increasingly obligations of the state toward service level Social Iraqi university students with stick at the same time when preparing estimates uses current and capital necessary to implement these commitments philosophy general budget (budget spending items) (Generally or expenditure budget) that do not provide the accounting system of government means and appropriate methods to produce reliable accounting information necessary to measure the productivity of government spending (Expenditure Productivity) in the Iraqi government universities, The search ended set of results summarize the most prominent of the following :-

- 1- There is no relation between the input of the accounting system for universities and outputs a result of the lack of structure activities compatible with the mission and objectives of the public universities in Iraq and achieve its strategy.
- 2- Being to maximize the value of the output of university activities when they are deleted and operations activities which have value of the university or its students.
- 3- Is minimized (reduce) the cost of inputs university activities when they are combining operations engineered compliant In light of these results, research was presented a synthesis of commendations from most important of the following:-
  - a. The need to recruit and determine the structure of activities compatible with the mission and objectives of the Iraqi government universities (including Iraqi university) achieves strategic interdependence between the inputs and outputs of the accounting system to service units and the activities of the universities.
  - b. The need to re-engineering operations activities of these universities..
  - c. The need to adopt the philosophy of balancing component programs of these activities and accounting for their performance.
  - d. The need to develop user accounts in units of these universities as part of the structures of their activities.

## مقدمة

تلعب الجامعات العراقية الحكومية دوراً بارزاً (( بما تمتلكه من امكانيات وقدرات علمية وبحثية وما تستخدمه من تطبيق كفاء للمنهج العلمي في حل المشكلات المجتمعية )) في تحقيق طفرة كبيرة في معدلات التنمية الاقتصادية والاجتماعية بكافة قطاعات الدولة المختلفة , وذلك عن طريق امداد هذه القطاعات بالموارد البشرية من الخريجين في اختلاف تخصصاتهم العلمية والانسانية .

ولكي تقوم الجامعات الحكومية بهذا الدور فإنها تحتاج الى حجم كبير من النفقات التي تترك آثار اقتصادية ملحوظة , في الوقت الذي تسعى فيه الدولة الى الاهتمام بالتعليم العالي المتطور والمبني في استخدام احدث تكنولوجيا المعلومات والاتصالات كمدخل للسياسة التعليمية المستقبلية , ويبقى الاعتراف والقياس والافصاح المحاسبي التقليدي الحالي عن مكونات ونتائج عناصر الانفاق لايسمح بالعمل في قياس انتاجيته وفعاليتيه ( Productivity & Effectiveness ) نتيجة طبيعة البيئة المحاسبية التي يعكسها قانوني المحاسبة الحكومية والموازنة العامة للدولة ( موازنة البنود ) في عناصر النظام المحاسبي الحكومي الحالي والتي لا تسمح بدورها بتوفير المعلومات المحاسبية الكافية والملائمة للقياس والافصاح المحاسبي السليم , وهذا يعود الى آلية تخصيص الاعتمادات المالية لوحدات القطاع الحكومي والتي من بينها قطاع الجامعات الحكومية في الانفاق السنوي في اغراض محددة تعكس وسائل الانجاز والمخرجات الوسيطة لمباشرة تنفيذ برامج وانشطة واعمال وعمليات هذه الجامعات دون السماح لها بنقل او تجاوز في هذه الاعتمادات بين هذه الاغراض الا بتريخيص من وزارة المالية من ثم فإن الجامعات سوف لن تتمكن من تحقيق الانجاز الحقيقي او المخرجات التعليمية والبحثية والمجتمعية النهائية التي وجدت من اجل تحقيقها , وبالنتيجة يحدث اتساع في الفجوة بين موارد واستخدامات الموازنة الحكومية بكل قطاعاتها بصفة عامة وذلك بفعل عجز الموارد عن مقابلة حجم الانفاق المتزايد سنوياً والذي يعرف بـ ( عجز الموازنة ) Budget deficit .

ان فلسفة الموازنة العامة للدولة تعتمد في منهج البنود ( Line – Item Approach ) في اعداد تقديرات موازنة الجامعات الحكومية والذي لايسمح مقوماته بأعداد هذه التقديرات في اطار الانجاز الحقيقي ذو المخرجات التعليمية المتوقعة .

ان منهج البنود المتبع حالياً في اعداد موازنة الجامعات الحكومية يمثل جوهر النظام المحاسبي بهذه الجامعات والتي تختصر اهدافه في مجرد اعداد سجل تاريخي يعكس حركة الاعتمادات المالية التي يجب ان تنفقها الجامعات الحكومية وفقاً لقيمتها المخصصة في انواع ومواد وفصول وابواب موازنتها بفرض احكام الرقابة المالية واجراء المساءلة المالية حال مخالفتها لآلية التخصيص , ان فعالية تطوير الموازنة العامة للدولة بصفة عامه وموازنة الجامعات الحكومية بصفه خاصه مرهونه بتطوير المنهج الذي يستند اليه في اعداد تقديراتها اكثر من الاكتفاء بمعالجة متغيرات ونواتج هياكلها في اطار منهج معين من مناهج اعدادها بمعنى ان منهج البنود التقليدي يتعامل مع مدخلات الموازنة دون مخرجاتها النهائية ودون الاهتمام بحقيقة الانشطة التعليمية والبحثية والمجتمعية , وفي ضوء ذلك كان لابد من البحث عن وسائل جديدة لاعداد الموازنة العامه تضمن القياس والافصاح المحاسبي السليم وتساهم في انتاج وتعظيم منفعة المعلومات للنظام المحاسبي الحكومي في مجالات اتخاذ ودعم وترشيد القرارات الجامعية المتوافقة مع معطيات متغيرات بيئة الاعمال الحديثة ذات التغيرات المتسارعة في المستويين المحلي والدولي .

( 1 )

## منهجية البحث:-

يتمحور اطار منهجية البحث في الموضوع تحت الدراسة حول الفقرات الاتية :-

## اولاً// مشكلة البحث

إن اعتماد فلسفة منهج البنود المتقادم في اعداد الموازنه العامة للدولة ومنها موازنات الجامعات الحكومية ادى الى تدني منفعة معلومات النظام المحاسبي الحكومي بصفه عامه والجامعي بصفه خاصه ,مع عدم قدرة هذه المعلومات في تفسير اسباب تراجع اداء معظم الانشطة الجامعية, كما ان اخفاق القطاع التعليمي الجامعي في تبني مجموعة من الآليات الاقتصادية والادارية والمالية والمحاسبية غير التقليدية جعله غير قادر في تبرير انفاق وحداته في هذه الانشطة وذلك ناجم عن كثرة وتداخل العمليات المكونة لهذه الانشطة, الامر الذي يتطلب اعادة هندسة جميع الانشطة الجامعية باعتبارها مدخل ضروري لتحسين بيئة العمل المحاسبي في قطاع مهم مثل قطاع التعليم العالي.

## ثانياً // أهداف البحث

يسعى البحث الحالي الى تحقيق مجموعة الاهداف الاتية :-

- 1- صياغة نموذج مقترح لتحسين بيئة القياس المحاسبي بأستعمال موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء لرفع انتاجية وفاعلية الانفاق بالجامعات الحكومية اعتماداً في فلسفة مدخل اعادة هندسة عمليات مراكز تأدية الاعمال داخل النشاط الجامعي الواحد .
- 2- توفير الإجابات واتخاذ القرارات الموضوعية حول مجموعة التساؤلات التي تشكل جوهر المشكلة التي يحاول البحث تناولها ومعالجتها:-

أ. ما مدى منفعة معلومات النظام المحاسبي الحكومي الحالي في تحسين القياس المحاسبي للانفاق الجامعي .

ب. هل التحول نحو تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء في الوحدات الجامعية يساعد في قياس انتاجية الانفاق في أنشطة هذه الوحدات دون الحاجة الى اعادة هندسة العمليات الخاصه بهذه الانشطة .

ج. هل يمكن صياغة إنموذج مقترح لتحسين بيئة القياس المحاسبي لإنتاجية وفعالية الانفاق الحكومي في اطار مدخل اعادة هندسة العمليات بالوحدات الحكومية ومنها الجامعات الحكومية في العراق .

3- يسعى البحث لتقديم مدخل لتطوير نظم المعلومات المحاسبية في القطاع الجامعي باذ يكون قادراً في توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لخدمة القرارات الاستراتيجية بالجامعات الحكومية العراقية .

4- يهدف البحث الى عرض كيفية اعداد هياكل للبرامج والانشطة والاعمال الحكومية في اطار مدخل اعادة هندسة العمليات مع تفعيل هذه الهياكل في واقع الجامعة العراقية ( عينة البحث ) .

## ثالثاً// أهمية وحدود البحث

يستمد هذا البحث أهميته من مساهماته العلمية الاتية :-

(1) يهتم بكيفية اعادة هيكلة نظم الموازنه الحكومية خاصه الجامعية كمدخل لرفع كفاءة قرارات السياسة المالية في العراق .

(2) يعتبر البحث بمثابة المدخل الضروري لتحسين بيئة العمل المحاسبي في مجال تقويم اداء أنشطة الوحدات الحكومية بصفة عامة والجامعية بصفة خاصه اعتماداً في مدخل اعادة هندسة العمليات داخل النشاط الواحد قبل التفكير في احلال موازنة البرامج وقبل التفكير بتطوير النظام المحاسبي الحكومي في اطار موازنة البرامج .

( 2 )

(3) دعوة البحث الحالي لترشيد الانفاق الجامعي عن طريق حذف العمليات التي لاتضيف قيمة للجامعة ودمج العمليات المتوافقة هندسياً واستبدال أو تحسين العمليات ذات التكاليف العالية و التي لاتضيف قيمة للنشاط المتسبب بها .

(4) يقدم البحث الحالي نموذج مقترح للقياس المحاسبي في وفق فلسفة منهج البرامج والاداء وفلسفة مدخل اعادة هندسة العمليات لتحسين جودة نظم المعلومات المحاسبية في القطاع الجامعي وتعظيم منفعة مخرجاتها وهذا يتطلب مراعاة المحددات الآتية :-

أ- عرض أنموذج مقترح للقياس المحاسبي الحكومي مع تفعيل هيكله في واقع الجامعة العراقية كدراسة حاله .

ب- عرض كيفية اعداد هياكل للبرامج والانشطة والاعمال الحكومية في اطار مدخل اعادة هندسة العمليات مع تفعيل هذه الهياكل في واقع الجامعة العراقية محل الدراسة .

ج- إختبار مدى كفاءة مدخل اعادة هندسة العمليات في تحسين بيئة الموازنه الجامعية وذلك قبل احلال موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء في اعداد وتنفيذ هذه الموازنة .

هذا وقد تضمن البحث ثلاثة مباحث تناول الاول منها الاطار المفاهيمي لموضوع البحث مدعماً بأحدث الافكار والدراسات البحثية العربية والاجنبية لتأسيس مرجعية فكرية رصينة للبحث, اما المبحث الثاني فقد كرس لتصميم هيكل وعناصر الأنموذج المقترح تطبيقه في الجامعات الحكومية العراقية , في حين خلص المبحث الثالث الى اهم الاستنتاجات والتوصيات والمقترحات ذات الصلة بتطوير العمل في مجال القياس والافصاح المحاسبي عن الاداء الحكومي في الجامعات العراقية من خلال التدرج في التحول نحو تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء .

رابعاً// فرضية البحث:-

أن أقترح إنموذج للقياس المحاسبي بأستعمال موازنه البرامج والمحاسبة عن الاداء الحكومي(الجامعي بشكل خاص) الغرض منه إيجاد الحلول اللازمه لمعالجة مشكلة البحث وتحقيق أهدافه في تحسين إنتاجية ف و فاعلية الانفاق اليومي, وفي هذا الاساس لابد أن يستند نجاح الأنموذج المقترح من عدمه الى فرضية أساسية مفادها:-

( إن أستعمال موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في إطار هندسة العمليات, تؤدي الى تحسين القياس المحاسبي في الجامعات الحكومية).

خامساً// عينة البحث:-

إن من الاسباب التي دعت لأختيار وتطبيق البحث في القطاع التعليمي الجامعي, تكمن في أهمية هذا القطاع في دعم الاقتصاد الوطني وزيادة فاعليته لاسيما في هذه المرحلة الحرجة التي يمر بها البلد, والتي تتطلب من الجامعات العراقية أن تكون متمكنة من ترشيد مواردها واستخداماتها لدعم الاقتصاد وزيادة وتيرة نشاطاتها. وفي هذا الاساس أختيرت الجامعة العراقية كعينة للبحث من بين الجامعات العراقية الحكومية. كتجربة تطبيقية للأنموذج المقترح يمكن تعميم نجاحها في باقي الجامعات الاخرى.

( 3 )

المبحث الاول

(( الاطار المفاهيمي للبحث ))

من اجل ان يأخذ الجانب النظري من البحث الحالي مداه في التأسيس الفكري المحاسبي والمنهج العلمي حول مفهوم النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية , كان لابد من التطرق بشي من الايضاح حول المحاسبة عن الوحدات الحكومية باعتبارها احد فروع المحاسبة التي تركز في نظرية الاموال المخصصه وفي اساس ان الدولة هي التي تقوم بتقدير مصروفاتها ثم بعد ذلك تشرع بتقدير الموارد المتأتية لها من مصادر مختلفة لتمويل تلك المصروفات ( اي بمعنى ان الدولة تحدد الايرادات اللازم جبايتها لتغطية النفقات العامه , نظراً لكون الدولة تمتلك السلطة التنفيذية التي تجعلها اكثر قدره في التحكم في مواردها ) وسيتم تناول هذا المبحث في اطار المرتكزات الاتية :-

المرتکز الاول :-

النظام المحاسبي الحكومي - مبادئه , وظائفه , اهدافه -

تشكل المحاسبة الحكومية مجموعة المبادئ والاسس والقواعد التي تهدف الى المساعدة في فرض الرقابة المالية والقانونية في موارد الحكومة المالية ونفقاتها والمساعدة في اتخاذ القرارات لذلك فإن هدف المحاسبة الحكومية هو تحقيق الرقابة في ايرادات الدولة ونفقاتها من دون اعطاء اهمية تذكر للربح او الخسارة لان الوحدات الادارية الحكومية هدفها الاساسي هو تقديم خدمات عامة وليس تحقيق الربح (Freeman & Shoulders, 2003; 70-73).

ولغرض ايضاح الاطار المفاهيمي للنظام المحاسبي الحكومي لابد من التطرق الى مبادئه و وظائفه واهدافه بشكل مبسط وكما يلي:-

اولاً / مبادئ النظام المحاسبي الحكومي

تعتمد المحاسبة الحكومية في الاساس النقدي في تحميل الحساب الختامي لاي سنة مالية بالنفقات التي دفعت فعلاً أو الإيرادات التي قبضت فعلاً خلال تلك السنة بغض النظر عما إذا كانت هذه النفقات أو الإيرادات تعود الى السنة المالية الحالية نفسها او سنة مالية سابقة او سنة مالية لاحقه . وطبقاً لهذا الاساس فإن أنشطة المحاسبة عن النفقات والإيرادات الحكومية تتحقق من خلال عمليات اثبات وتحصيل وصرف الموارد الحكومية , ثم تقديم التقارير الدورية عن تلك العمليات ونتائجها للجهات المختلفة و التي تتوافر بموجبها البيانات والمعلومات المالية الحكومية الى مستخدميها من الموظفين والاداريين والسلطة التشريعية لغرض التأكد من مدى دقة تنفيذ الموازنة العامة للدولة. كما أن الافصاح المحاسبي عن المعلومات الخاصة بالموازنة العامة سوف يستفاد منها في اتخاذ القرارات والدراسات من قبل رجال الاعمال والمستثمرين وعلماء المالية

العامة والجمهور العام واستناداً الى ذلك تخضع التطبيقات المحاسبية في الوحدات الحكومية الخدمية ومنها الجامعات الى مجموعة من الاشتراطات او المبادئ التي ينبغي توافرها في النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً وكالاتي:- ( Lee, & ohnson,1994;.274)

1. يجب ان يكون النظام المحاسبي الحكومي قادراً في توضيح ما إذا كانت الوحدة الحكومية ( كالجامعة مثلاً ) قد التزمت بتطبيق القوانين والتعليمات عند تحصيلها للإيرادات و دفعها للنفقات , وما إذا كانت كل التصرفات قد تمت وفق الطريقة المحددة لها والاهداف المرسومة .
2. إذا ما تعارضت النصوص القانونية مع المبادئ المحاسبية فإنه يجب الالتزام بالقوانين والتعليمات مع أهمية الأفضاح الكامل عن ذلك في التقارير المالية.
3. يجب ان يقوم النظام المحاسبي الحكومي في اساس نظرية القيد المزدوج مع استخدام مجموعة دفترية كافية لتحقيق الرقابة الفعاله في النفقات والايادات العامة .
4. ينبغي الاقلال من عدد الاعتمادات حتى تتوافر المرونة اللازمه لنجاح النظام المالي الحالي .
5. يجب تقسيم الاعتمادات طبقاً لاحتياجات الوحدات الادارية باذ يتمشى التقسيم مع التوبيب والتصنيف المتبع في الموازنه العامة للدولة .
6. يجب ان يتوافر لكل اعتماد مجموعه متوازنه من الحسابات ضمن دليل الحسابات الحكومية .

( 4 )

ثانياً / وظائف النظام المحاسبي الحكومي

تشتمل وظائف النظام المحاسبي الحكومي في نوعين رئيسيين هما:- ( Lin, & Raman, K, 1998; 93- ) (95)

## 1. وظائف المراقبة المركزية :-

- أ. ان يتقيد النظام المحاسبي الحكومي بالقوانين والتعليمات النافذه .
- ب. ان يكون هناك ربط بين الاعتمادات المخصصه في الموازنة التقليدية ( الاعتيادية ) وبين الحسابات المفتوحة في الدفاتر .
- ج. يجب ان تصمم الحسابات بطريقة تسمح بالتحقق من كفاية الاحتفاظ بالاموال العامة .
- د. ان يتضمن النظام اجراءات فعاله للرقابة الداخلية .

## 2- الوظائف الادارية :-

- أ. يجب ان تؤدي العمليات المحاسبية في الوحدات الحكومية بأقل كلفة .
- ب. يجب ان تساعد المحاسبة الحكومية المستويات الادارية في الجامعات العراقية في التخطيط السليم وتنفيذه ورقابته .
- ج. الحسابات الختامية المنشورة يجب ان تساعد الجمهور في استنتاج الحقائق عن مالية الدولة بكل سهولة
- د. الافصاح الشامل عن المعلومات الضرورية لمستخدميها (الداخليين والخارجين) لاغراض التحليل الاقتصادي .

ثالثاً / اهداف النظام المحاسبي الحكومي

يهدف النظام المحاسبي الحكومي الى :- ( Axe Lord,1995 ;197 )

1. الانسجام والتناسق مع المتطلبات التنظيمية والاقتصادية للدولة .
  2. تحقيق الربط بين النظام المحاسبي ونظام التتويج المتبع في اعداد الموازنه العامة للدولة .
  3. من الاهمية بمكان اعداد الحسابات باذ تظهر بوضوح الاغراض والعناصر التي يتم تخصيص الموارد للانفاق عليها والافراد المسؤولين عن حماية هذه الموارد واستخدامها في تنفيذ البرامج والمشروعات المختلفة .
  4. ضرورة ان يظهر النظام المحاسبي الحكومي المصمم كافة النتائج المالية لوجه نشاط كل برنامج , اي قياس الموارد وتحديد التكاليف واطهار النتائج .
  5. ان يكون تصميم النظام ملائماً لامكانيات فرض الرقابة في الاعتمادات ومتابعة تنفيذ العمليات والمشروعات وادارة البرامج وفرض الرقابة الداخلية .
  6. توفير البيانات المالية اللازمة لاغراض التخطيط والمتابعة وتقييم النتائج والتحليل الاقتصادي المرتكز الثاني - الموازنة التقليدية للدولة ( موازنة البنود )
- قبل الولوج في موضوع البحث الاساسي المتعلق بـ( موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء في الوحدات الحكومية ) لابد من التطرق الى الموازنة العامة للدولة ( موازنة البنود ) التقليدية في اعتبار ان الموزنتان تتكاملان رغم اختلافهما من اذ الآليات والاهداف والنتائج .
- اولاً // الموازنة العامة للدولة :-

يطلق في الموازنة العامة للدولة عدة تسميات ومنها الموازنة التقليدية ( Traditional Budget ) او موازنة البنود ( Item - line budget ) او موازنة الرقابة ( Control budget ) وتستخدم هذه الموازنة التتويج النوعي للاستخدامات والموارد عند اعدادها لتسهيل عملية الرقابة في الانفاق العام ( Lee & Johnson ,1994 : 87 ) .

1- الاسس التي تستند اليها الموازنة التقليدية :- وتتخلص بالآتي (Pyhrr,1991;660-661):

- أ. تقدير التخصيصات المالية للأنشطة القائمة من خلال استقراء الانفاق للسنوات الاخيرة واتجاهاته في السنة الحالية واعتبار مؤشراً اولياً للانفاق للسنة القادمة .
- ب. تقدير الزيادة في الانفاق سواء بالنسبة لافراد العاملين او لبقية اوجه الانفاق لمواجهة الارتفاع بالاسعار

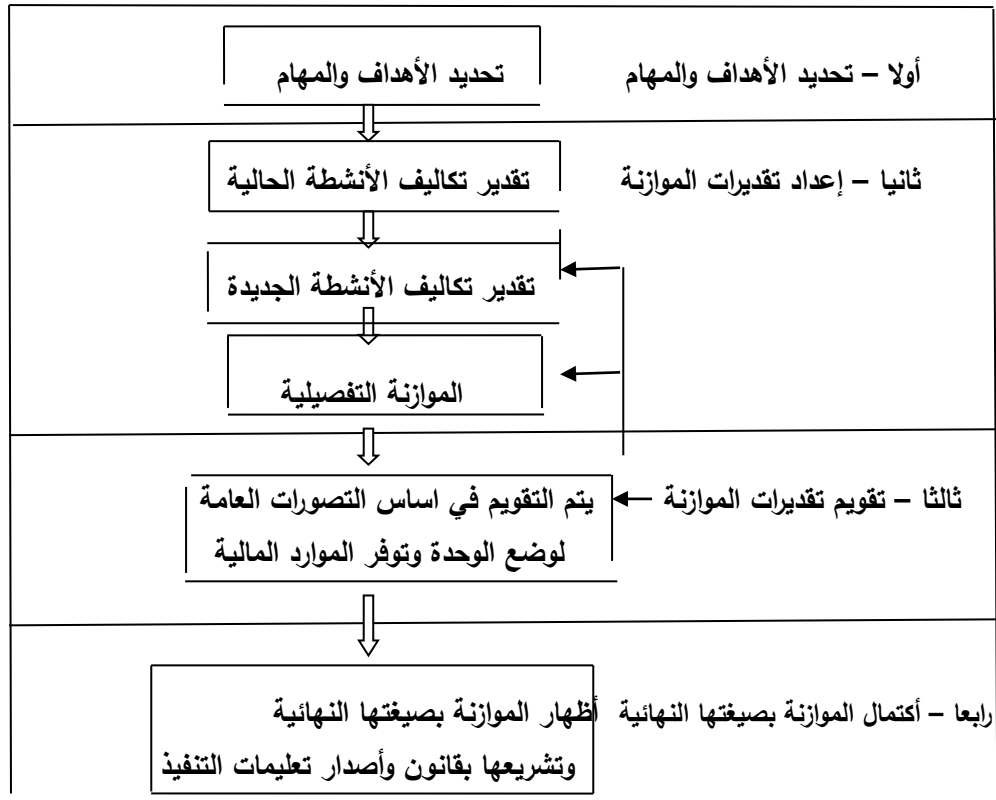
( التضخم ) ( Price-Level Changes ) .

( 5 )

ج . تقدير الزيادات اللازمة بسبب الاحتياجات الجديدة للسنة القادمة ويوضح الشكل (1) الاسس التي تستند اليها الموازنة التقليدية ( الموازنه العامة للدولة ) في تحديد الانفاق

السنوي , والمنطق الذي يحكم عملياتها اذ يبين الشكل المذكور ان الموازنه التقليدية تركز بشكل اساسي في مستويات الانفاق السابقة للوصول الى مستوى الانفاق المتوقع في السنة القادمة .





شكل ( 1 ) الاسس التي تستند اليها الموازنة التقليدية في تحديد الانفاق المتوقع للسنة القادمة

المصدر: بتصرف ( Pyhrr,1991:662 )

2 - مبادئ وقواعد إعداد الموازنة العامة :-

تعتبر الموازنة أداة محاسبية يتم بواسطتها تفويض سلطة الأنفاق للوحدات المختلفة (Shafritz & Russell, 2000:443). ولهذا يتطلب أعدادها قدراً كبيراً من الخبرة المحاسبية في هذا المجال نظراً لما يتضمن أعدادها من عمليات محاسبية تحليلية ومالية لكل وحدة من الوحدات الحكومية وفي مستوى الدولة ككل. وتقوم الموازنة العامة للدولة في مجموعة من المبادئ والقواعد الآتية :- (Schick,2003:10) (Karnik,1997:3)

- أ - مبدأ سنوية الموازنة إذ توضع الموازنة وتجاز وتنفذ سنوياً وبصورة دورية.
- ب - مبدأ شمولية النفقات والإجراءات الحكومية في الموازنة.
- ج - مبدأ وحدة وثيقة الموازنة السنوية.
- د - مبدأ توازن نفقات وإيرادات الموازنة السنوية.
- هـ - مبدأ مرونة الموازنة لمراعاة الاحتمالات المختلفة خلال السنة المالية.
- و - مبدأ دقة تقديرات الموازنة.
- ي - مبدأ الشفافية في الإفصاح عن الموازنة.
- ز - مبدأ مشاركة جميع الأطراف المعنية والمتأثرة بعملية أعداد ومراقبة الموازنة والمساءلة عنها.

3- الافتراضات التي تقوم عليها اسس تخطيط الموازنة التقليدية :-

تقوم عملية تخطيط الموازنة التقليدية في مجموعة من الافتراضات الآتية :-

(Phyrr,1991:662- 663) , ( Schick, 2003:10)

أ- ان الاهداف والمهام المحددة للوحدة الحكومية المعنية سيتم انجازها خلال نفس السنة .

ب- ان جميع الانشطة مستمرة خلال السنة القادمة , وتعد اكثر الحاحاً مع ضرورة التمويل من الانشطة الجديدة

ج - ان الانشطة ستنجز الآن بأفضل شكل ومستوى .

د - ان تخطيط الانشطة وتنفيذها سيستمر بشكل فاعل وضروري في السنة القادمة مع مراعاة الزيادات المتوقعة في مبالغ الموازنة لمواجهة ارتفاع الاسعار .

ان الافتراضات الميينة اعلاه لايمكن ان تكون صحيحة دائماً مما يجعلها معرضه للانتقادات , ذلك لأن الاخذ بها سوف يؤدي الى تضخيم الموازنة بشكل يفوق الحاجة الفعلية , وفي هذه الحالة الدولة او الوحدة الحكومية اما ستضطر لتمويل نفقات اكثر مما يجب وهذا يؤدي الى حصول تضخم من الصعوبة توقع نتائجه او التوقف عن تمويل برامج وانشطة قد تكون ضرورية لتلك الوحدة .

4- قواعد تنفيذ الموازنة التقليدية :-

ينبغي في الوحدات الحكومية العمل بموجب قواعد تنفيذ الموازنة في وفق الاساس التقليدي وهذه القواعد هي:  
(العبيدي , 1989 : 4)

أ- العمل بالتعليمات الخاصة بتنفيذ الموازنة الصادرة من وزارة المالية وعدم مخالفتها .

ب- الالتزام بالتخصيصات المالية المقررة وعدم تجاوزها , وكذلك عدم اجراء المناقلة بين فصولها الا بالحدود التي تسمح بها التعليمات النافذة .

ج - صعوبة الحصول في تخصيصات مالية اضافية خلال مرحلة التنفيذ حتى وان ادى ذلك الى الحد من كفاءة الانشطة التي تمارسها تلك الوحدات او عدم تنفيذها احياناً .

5- خصائص الاساس التقليدي في تخطيط الموازنة العامة للدولة :-

أ- الاهتمام ببندود الصرف وعناصر الانفاق وليس بالهدف من الانفاق مع التركيز في التزام كل وحدة حكومية بما تم المصادقة عليه من تخصيصات لبندود الانفاق المختلفة .

ب- تعد مرحلة التنفيذ اهم مرحلة يتم التركيز عليها لانها تتمثل بوضع الموازنة حيز التطبيق , ومن ثم متابعة

التنفيذ بهدف احكام الرقابة في الانفاق .

ج - ان النسغ الصاعد ( من الاسفل الى الافي ) هو الصيغة المستخدمه في اعداد تقديرات الموازنه , اذ ترفع هذه التقديرات من الوحدات الحكومية الى المستوى الافي حتى تصل لمستوى الوزارة التي تقوم بتجميع موازنات الوحدات التابعة لها وتشرع بعد ذلك في اعداد موازنة الوزارة ورفعها الى وزارة المالية التي تقوم بدورها بتجميع موازنات الوزارات والدوائر غير المرتبطة بوزارة , ثم تشرع بعد ذلك بأعداد مشروع الموازنة العامه للدولة تمهيداً لعرضها في مجلس الوزراء لمناقشة بنودها واحالتها الى مجلس النواب للحصول في المصادقة عليها واصدارها بقانون يدعى ( قانون الموازنة العامة للدولة ) واحالتها الى وزارة المالية لصياغة

تعليمات تنفيذ الموازنة وتعميمها في وزارات الدولة للشروع بالتنفيذ الفعلي من تاريخ نشرها في الوقائع الرسمية ( البغدادي , 1998 : 12- 14).

6 - المراحل العملية لصياغة وتنفيذ الموازنة العامة للدولة:-

تنجز مراحل إعداد الموازنة العامة بواسطة سلسلة مترابطة من الأنشطة والعمليات المتداخلة والمتكاملة فيما بينها، وهذه المراحل هي بمثابة دورة حياة الموازنة العامة التي تبدأ من صدور التوجيهات العامة بخصوص إعدادها من وزارة المالية والانتهاؤها منها وتنفيذها في الوجه الأكمل وإعداد الحساب الختامي في نهاية تلك السنة المالية. وفيما يلي ملخص لتلك المراحل ( Freeman &Shouldres, 2003:70 )

( 7 )

أ - مرحلة الإعداد الأولي:-

وهي أول مراحل عملية الموازنة وغالبا ما تكون من اختصاص السلطة التنفيذية بأذن من السلطة التشريعية، إذ يصدر قرار تشريعي يعطي الضوء الأخضر للسلطة التنفيذية بأعتبرها السلطة المكلفة بتسيير مرافق الدولة وتنفيذ سياساتها الداخلية والخارجية، بإعداد المنشور السنوي الذي يصدره وزير المالية، وتعميمه الى الوزارات والإدارات الحكومية للبدء في تحضير تقديرات الموازنة أي إنشاء التصور العام للموازنة العامة للسنة المقبلة من خلال وضع السياسات والأسس والقواعد والمبادئ العامة التي يجب إتباعها في تقدير وتحديد إيرادات المالية العامة ونفقاتها، متضمنة تعليمات مرفقة مدعومة بالإرشادات والإجراءات والملاحظات التي يجب أن تراعيها الوزارات المختلفة في عملها هذا.

ب - مرحلة التحضير:-

في هذه المرحلة تقوم الوزارات والإدارات الحكومية المختلفة كل في حدة بتحضير موازنتها بعد استلامها للمنشور السنوي في وفق الأسس والقواعد والأهداف التي يتضمنها هذا المنشور، وهذه العملية بالتأكيد تتطلب وجود تنسيق كامل بين الإدارات كافة لأجل تحديد الاحتياجات الفعلية ومتطلباتها السنوية من الأنفاق ومن ثم تقديمها للجهة المكلفة بتحضير الموازنة خلال المدة المحددة في كل وزارة، وبالتأكيد يجري الاعتماد في طرق وأساليب علمية محددة وواضحة للحصول في تقديرات دقيقة ومنسقة في كل إدارات تلك الوزارة وفيما بين نفس وزارات الدولة أيضا.

ج - مرحلة الإعداد الثانية:-

بعد انتهاء الوزارات والإدارات الحكومية كل في حده من تحضير تقديراتها النهائية العامة لموازنتها، تبدأ بإرسالها الى الجهة المسؤولة في السلطة التنفيذية المركزية وهي غالبا ما تكون وزارة المالية أو وزارة الخزانة، قبل انتهاء المدة المحددة في المنشور السنوي الذي سبق الإشارة اليه، متبعة فيه تنفيذ السياسات والمبادئ والتقسيمات والتبويبات التي وردة، وبذلك تأتي مهمة وزارة المالية بجمع وترتيب وتنسيق وهيكلية وتبويب وتصنيف تلك الموازونات، وإجراء المناقشات الدقيقة والتفصيلية مع تلك الإدارات والوزارات في محتوى موازنتها قيد الإعداد النهائي وإجراء التعديلات اللازمة عليها، وبالتأكيد يجري في هذه الأثناء ممارسات التفاوض والإقناع والتأثيرات والتفاعلات المختلفة اللازمة بين الأطراف المختلفة والتي تنتج بالأخير إنشاء الموازنة بصيغتها النهائية قبل عرضها في السلطة التشريعية لتحصيل المصادقة.

د - مرحلة إقرار الموازنة أو المصادقة أو الإجازة :-

تسميات متعددة لعملية واحدة وهي تقديم الموازنة بصيغتها النهائية من قبل السلطة التنفيذية إلى السلطة التشريعية للموافقة والمصادقة عليها، وبالتأكيد تكون تلك الأرقام في وثيقة الموازنة المقدمة إلى السلطة التشريعية مرفقة بالشروحات والتنبؤات والتبريرات والأفتراسات والمعلومات المفصلة الوافية عن تلك الأرقام وما تعنيه وما تهدف إليه، وعند موافقة السلطة التشريعية في مشروع الموازنة تصدر قانونا يسمى قانون الموازنة وهو يعنى ترخيص للسلطة التنفيذية بوضع بنود الإيرادات والنفقات المالية موضع التطبيق، وتنص العديد من قوانين ودساتير البلدان في حق السلطة التشريعية ليس فقط في مناقشة بنود تلك الموازنة أو رسم الإطار العام لمبادئها وسياساتها وإنما أيضا تعديل أي من النفقات أو الإيرادات بالخفض أو الزيادة وبما يتناسب مع تلك المبادئ والسياسات وبما يسمح به الدستور والقانون المعمول به في ذلك البلد.

هـ - مرحلة تنفيذ الموازنة :-

عند الانتهاء من المرحلة السابقة تقوم كل وزارة أو إدارة حكومية بأستلام تخصيصات موازنتها في شكل أرصدة محددة في حسابها بالخزينة العامة أو البنك المركزي للدولة وبذلك يحق في هذه المرحلة لكل وزارة أو إدارة البدء بالصرف والأرتباط في حدود ما خصص لها من مبالغ لكل وجه من أوجه الإنفاق ضمن التصنيف المعتمد وضمن التوقيت المحدد لكل منها.

و - مرحلة الرقابة في الموازنة:-

وهي آخر مرحلة من مراحل بناء عملية الموازنة وهي مجموعة من الإجراءات التي تضعها الدولة لفرض حماية المال العام من خلال مراقبتها لجميع النشاطات المالية لأجهزة وإدارات الدولة، وتوجد عدة أنواع من الرقابة منها الرقابة السابقة واللاحقة للصرف وأثناء الصرف وبحسب طبيعتها فمنها الرقابة الإدارية أو السياسية البرلمانية أو المستقلة.

7 - أقسام الموازنة العامة للدولة:-

هناك نوعين شائعين من الموازنة في معظم الدول و يتم تقسيم الأموال العامة أستناداً لكل منهما ويتمثلان بالموازنة التشغيلية (الموازنة الجارية) والموازنة الرأسمالية ( الإستثمارية ) ( Parry, 1991 ; 11). فبالنسبة للموازنة التشغيلية (الجارية) تكون مواد وفصول الإنفاق فيها مستخدمه بشكل متكرر سنويا لتسيير الأمور الفنية والإدارية والأعمال الأخرى التي لا يمكن لمسيرة الحياة الاقتصادية في المجتمع أو الدولة أن تتم بدونها، و تستخدم الموارد المخصصة في هذه الموازنة لتشغيل عجلة النشاط الحكومي بمختلف أنواعه.

فتعرف الموازنة الجارية بأنها خطة سنوية قصيرة الأمد لإدارة الموارد الضرورية لتنفيذ وتسيير البرامج الحكومية المختلفة (Shafritz & Russell, 2000:447) فهي تتعامل مع الإنفاق الروتيني المستمر الذي تكون فيه المخرجات صعبة التحديد إذ لا توجد هناك نهاية محدودة للإنفاق فيه ( Parry, 1994:11) لذلك فهي مهمة بدخل العوائد والتكاليف البسيطة والدورية في عملياتها ( Bagdigen, 2001:26) وهي تتضمن أيضا النفقات المقترحة للإعمال الجارية وتسديد الدين العام وكذلك تقديرات كل الموارد المالية المتوقع أن تكون متوفرة خلال المدة الجارية بشكل طبيعي (Freeman & Shouldres, 2003: 73). وهذا سبب تسميتها بالموازنة الجارية. أما موازنة راس المال او الموازنة الرأسمالية ( الإستثمارية ) والتي أوجدت نتيجة لمتطلبات الإدارة المالية الحكومية ذات التخطيط البعيد المدى والمستمر لسنوات عديدة في المستقبل والتي تشترك فيها معظم الحكومات في البرامج والمشاريع المحددة لتوفير بضائع أو خدمات معينة لتلك المدة (Freeman & Shouldres, 2003: 73) و عادة هذه الموازنة تتضمن رؤوس أموال كبيرة غير قابلة

للتكرار وذات أثر إنفاقي قد يأخذ سنوات متعددة وأثر إيرادي يعود لسنوات عديده ايضاً، وهي من ثم مهمة بدخل رأس المال والتكاليف في عمل أو نشاط الدولة التنموي أو الأستثمري (Bagdigen,2001:26).

أن الصلة بين النفقات الرأسمالية والجارية يعد اساساً في معايير التخطيط المالي، عليه فإن عملية إعداد التنبؤات الخاصة بالموازنة تتطلب التمييز المسبق بين النوعين من النفقات، ولكن دون الفصل التام بينهما للأعتبارات والأسباب الآتية:- ( Parry,1994;11 )، ( الجميل، 1996 :33 )

أ - تداخل أنواع إنفاق كل منهما مع البعض الآخر في كثير من النشاطات.

ب - اهتمام أكبر بالموازنة الرأسمالية بالرغم من ان الموازنة الجارية هي اكبر من اذ النتيجة في كثير من الأحيان.

ج - ضعف تشجيع الإنفاق الجاري اللازم في النفقات الراسمالية السابقة مثل مصاريف الصيانة الدورية وغيرها.

د - تجاهل حقيقة أن عوائد الإنفاق الرأسمالي هي بالأساس يتم أستخدامها لاحقاً لتغذية الإنفاق الجاري أي لتسيير عجلة النشاطات الإعتيادية في الأمد البعيد.

هـ - حصول ارتباك في التمييز بين المصاريف والعوائد نتيجة للأسباب السابقة الذكر وغيرها.

8 - أساليب تبويب الموازنة العامة للدولة:-

توجد عدة انواع من التبويبات الخاصة بالموازنة العامه للدولة وغالبا ما يتم أستخدام وتوظيف ودمج أكثر من نوع واحد في الموازنة العامة للدولة لتحقيق أغراض متعددة من مختلف تلك التبويبات ومن أهم هذه التبويبات مايلي:- ( الفرجي وأبراهيم، 2004 : 50 ) :

أ - التبويب الإداري.

ب - التبويب الوظيفي.

ج - التبويب الاقتصادي.

د - التبويب النوعي.

هـ - التبويب الإقليمي والجغرافي.

9- الانتقادات والمظاهر السلبية المصاحبة للعمل بفلسفة المنهج التقليدي في اعداد الموازنة العامة للدولة (بالتركيز في الجامعات الحكومية) :-

أ - الانتقادات :

أن موازنة البنود لا تحاول تحديد أهداف أو برامج النشاط الحكومي أو ما نوع و طبيعة النشاطات التي سوف يتعهد بها لتحقيق هذه الأهداف أو البرامج، ولا الكيفية التي ستنتج بها، وبالنتيجة فإن هذه الموازنة لا تعطي معلومات حول الاسباب التي أدت الى صرف الأموال أو مدى الكفاءة والفاعلية التي صرفت أو وضعت من أجلها، إذ يتم تحديد النفقة في وفق ما تم انفاقه في السنوات السابقة و المتوقعة للسنة القادمة ( Sharp,2003:25 ) ( Bagdigen,2001:20 ) .

و عادة ما تواجه الموازنة العامة للدولة التي تقوم في الاساس التقليدي ( البنود - النوع ) انتقادات عدة من بينها ( حماد والبحر , 1990 : 109 ) , ( Jones & Maurice, 1985:50 ) .  
 (اولاً ) تركيزها في جانب المدخلات وتدبير الاموال دون الاهتمام بإنتاجية المخرجات (وفي سبيل المثال الطلبة الخريجين في الجامعات الحكومية) والعلاقة بينها (عدم الأهتمام بإنتاجية النفقة العامة ) الامر الذي يؤدي الى صعوبة التعرف في اقتصاديات وكفاية استخدام الموارد الاقتصادية في الوحدات الحكومية.  
 ( ثانياً ) تشجع في الانفاق بدلاً من الترشيد فيه, لإن تقويم الإداء وفق الاساس التقليدي يكون في اساس مستوى استغلال التخصيصات السنوية وتجاوزها يعطي مؤشراً عن سوء تصرف الإدارة, اما الالتزام بالتخصيصات

فيدل في ان التخصيصات قد انفقت حتى لو كان ذلك غير ضروري .

( ثالثاً ) تركز في استخدام بيانات سنوات ماضيه عدة كنقطة بداية لتخطيط موازنة السنة القادمة وهو بذلك يعني

ضماً أقرار كل البرامج الجاري تنفيذها سواء كانت ضرورية أم لا وسواءً أنجزت بكفاءة ام لا .

( رابعاً ) تركز في النواحي المحاسبية والقانونية في مجال الرقابة في الاموال ودون العمل في توفير معلومات تساعد الادارة في تقويم عملية استغلال الموارد المتاحة بكفاءة وفاعلية .

( خامساً ) لاتوفر المعلومات التي تساعد في تقويم الاداء للانشطة والبرامج الحكومية في الوحدات الجامعية لاسيما بسبب توزيع الاستخدامات والموارد في تلك الوحدات والادارات المتعدده وليس في البرامج والانشطة كلاً في حده .

ب- المظاهر السلبية المصاحبة للعمل بفلسفة المنهج التقليدي في اعداد موازنة الجامعات الحكومية اوضحت مجموعة الدراسات مثل دراسة ( Keith , 1993 ) ودراسة ( Anony , 1993 ) ودراسة ( Nyhon & Marlowe , 1995 ) و دراسة ( Lee & Johnson , 1994 ) التي اجريت في دول عديدة مثل امريكا وانكلترا وكندا والهند وفنلندا وماليزيا عن تقادم منهج البنود في اعداد وتنفيذ موازنة قطاع التعليم الجامعي نتيجة عدم استجابة معلوماته لقياس انتاجية وفعالية الانفاق في انشطته المختلفة وايضاً نتيجة عدم ملائمة هذه المعلومات لترشيد خدمة القرارات الجامعية المعاصرة وانتهت هذه الدراسات الى وجود مجموعة من المظاهر السلبية المصاحبة للعمل بفلسفة منهج البنود في اعداد موازنة الجامعات الحكومية والتي من اهمها :- ( Claser & Robert , 2000 : 61 )

(اولاً) عدم الاهتمام بألية الحقيقية والبدائل المتاحة للانفاق الجامعي وتحليل التكلفة تحت كل بديل نتيجة التمسك ولفترات طويلة بألية التخصيص واستخدام الاعتمادات المالية والالتزام بحدود هذه الاعتمادات وعدم تجاوزها عند اعداد وتنفيذ هذه الموازنة ( Heltger & Matullcl, 1987:94 ) .

(ثانياً) عدم وجود معايير موضوعية للمفاضلة بين بدائل برامج وانشطة الانفاق الجامعي .

(ثالثاً) عدم قدره في تقييم اداء الانشطة الجامعية بدلالة مؤشري انتاجية وفعالية النفقة العامه .

(رابعاً) عدم قدره في اتخاذ قرار الانفاق الجامعي الكفئ نتيجة غياب المعلومات المحاسبية التفصيلية حول تكلفة انشطته .

(خامساً) عدم قدرة الوحدات الجامعية في تخطيط وتنفيذ وتقييم استراتيجية قيادة التكلفة واستراتيجية التميز في تقديم خدماتها .

(سادساً) عدم القدرة في تحديث وتطوير وتحسين الاداء الجامعي بصورة تعكس اثر خصائص المتغيرات العالمية في جودة هذا الاداء .

(سابعاً) صعوبة ترشيد الانفاق الجامعي بشكل موضوعي بسبب غياب وجود المؤشرات المالية وغير المالية المناسبة في هذا الصدد .

(ثامناً) عدم قدره في تحسين بيئة القياس المحاسبي لتكلفة وعائد البرامج والانشطة الجامعية نظراً لغياب وجود هياكل لهذه البرامج والانشطة .

(تاسعاً) عدم القدرة في تطبيق مداخل ادارة التكلفة الاستراتيجية الحديثة والتي اهمها مدخل اعادة هندسة العمليات في أنشطة الوحدات الجامعية نظراً لعدم قدرة هذه

الوحدات في صياغة اهدافها بصورة كمية تساعد في بناء هياكل برامجها واعمالها وعملياتها .

(عاشرأ) عدم الاهتمام الكافي بالاثار السلبية التي قد تترتب في قصور اعتمادات الانفاق عن تحقيق الاهداف المحددة بالموازنة وعدم القدرة في الاهتمام الكافي ببرمجة تلك الاهداف زمنياً وتوزيعها في المراكز المسؤولة عن تحقيقها .

(حادي عشر) عدم القدرة في توفير المعلومات الملانمه للقياس المحاسبي لقياس انتاجية وفعالية الانفاق الحكومي ( حسانين , 2002 : 33) .

(اثني عشر) انصراف اهتمام السلطات المالية في اطار هذا المنهج في اجراء الرقابة في بنود الانفاق دون التركيز في منظومة ادارة البرامج والانشطة وقياس الاعمال التي تم تنفيذها (الصعدي, 2002:43 - 73) المرتكز الثالث - إعداد موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء

#### (Program & Performance Accounting Budgeting)

اولاً - مفهوم موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء :-

نتيجةً للآنتقادات التي وجهت الى المدخل التقليدي في أعداد الموازنة من جهة والحاجة العملية لنظام موازنة أكثر ملاءمة لمواجهة المتطلبات و الضغوط الإدارية والمحاسبية , بدأت تطفو في السطح فكرة موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء وذلك لتمكين المديرين للحصول في المرونة اللازمه إذا ما تم تجميع البنود الموجودة في الموازنة في شكل أنشطة أو برامج ( جراهام وهايرز, 1966: 31) .

فقد ظهرت الدعوة الى فكرة موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء مع بداية القرن العشرين في الولايات المتحدة الامريكية بسبب التزايد المستمر للنفقات الادارية لاجهزة الدولة وتزايد فرض الضرائب والرسوم دون ان يقابل ذلك تحسن ملموس بمستوى الخدمات الحكومية المقدمة, الا ان النشاطات الجدية في ممارسة هذا النوع من الموازنات كان في سنة 1949 عندما اوصت لجنة هوفر الاولى ( First Hoover commission ) في اهمية اعادة النظر في تخطيط الموازنة الحكومية الفيدرالية واقامتها في اساس الوظائف والانشطة والمشروعات التي تضطلع بها واطلقت عليها تسمية موازنة الاداء . ( PERFORMANCE BUDGETING ) ( البطريق , 1985 : 319) . وفي عام 1955 اوصت لجنة هوفر الثانية ( Second Hoover commission ) بما اوصت به اللجنة الاولى الا انها استخدمت بتقريرها اصطلاح موازنة البرامج ( Program budgeting ) وتوحدت التسميات في مفهوم واحد هو ( موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء ) وازيل الارتباك الحاصل حول المفاهيم والمصطلحات في هذا النوع من الموازنات الذي ظهر متأخراً حتى صدور كراس الامم المتحدة عام 1965 والذي اسماها بموازنة البرامج والاداء ( Program

&performance budget) واعتبرها موازنة متكاملة واحدة نظراً للترابط الوظيفي والاجرائي إذ تتضمن هذه الموازنة صياغة البرامج فضلاً عن قياس انجاز العمل في تحقيق اهداف البرنامج (Freeman &Shouldres,2003:93), وبذلك تجاوزت هذه الموازنة هدف الرقابة المطلقة في الانفاق العام الى استخدامها كأداة بيد الحكومة لتحقيق مجموعة الاهداف الاقتصادية والاجتماعية فضلاً عن تحقيق الرقابة في الاداء (Axelord , 1995 : 65). وبهذا فإن إدخال موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء قد تعكس توجه الإدارة التي اهتمت بتحقيق الكفاءة والفاعلية أو العلاقة بين المخطط بموجب الموازنة ومستوى الأنجاز وذلك من خلال تقسيم الأنفاق المقترح للوحدات الحكومية الى نشاطات وبرامج, وتطوير مجموعة من قياسات عبء العمل ومقاييس كلفة الوحدة لهذه النشاطات (Sharp,2003:27).

هذا وقد عرفت ( موازنة البرامج و المحاسبة عن الاداء ) من قبل مكتب الموازنة في الولايات المتحدة الامريكية ( بأنها الموازنة التي توضح الاغراض والاهداف التي تطلب لها التخصيصات المالية , و تحديد تكاليف البرامج المقترحة لتحقيق تلك الاهداف والبيانات والمعلومات اللازمة لقياس الانجازات , مع بيان ما أنجز من الاعمال المدرجه تحت كل برنامج في حده . ( Burkhead , 1967 : 142 ) وعرفت أيضاً بأنها ( مجموعة الاهداف المرسومة لاجهزة الحكومة ووحداتها المختلفة والمقرر تحقيقها خلال مدة زمنية مقبلة, والتي تم تخطيطها في وفق البرامج المقرر تنفيذ كل مشروع او نشاط وتحديد معايير الانجاز وقياس الكفاية ) ( مرعي , 1980:375 ) .

ان موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء تختلف عن الموازنة التقليدية في الطريقة التي تنظر فيها الى الانفاق العام , فالموازنة التقليدية تقوم بتبويبه حسب البنود ( فصل, مادة , نوع) في اطار الوحدة الحكومية دون تحديد الاعمال المتعدده التي تقوم بها تلك الوحدة وهذا يعني أن الموازنة التقليدية تخطط النفقات من اذ نوعها فقط , وليس وفق النتائج المتحققه منه بينما تركز موازنة البرامج والاداء في الاهداف المرجوه من النفقات التي تتضمنها الموازنة,أما في العراق فقد جرت بعض المحاولات في عام 1991 لتطوير اسس تخطيط واعداد وتنفيذ هذا النوع من الموازنة بالشكل الذي يجعله مواكباً لتطور الحاجه الى المعلومات المختلفة للاغراض الاقتصادية والاجتماعية.

والجدير بالذكر تشكلت لجنة عليا في وزارة المالية لدراسة امكانية تطبيق موازنة البرامج و المحاسبة عن الاداء في عدة دوائر مختاره هي ( جامعة بغداد , الجامعة التكنولوجية , الجهاز المركزي للإحصاء ودائرة السينما والمسرح ) .

ثانياً - مستلزمات تطبيق موازنة البرامج و المحاسبة عن الاداء

ان التحول من الموازنة التقليدية الى موازنة البرامج و المحاسبة عن الاداء ليس بالشيء اليسير إذ ان اول مايجابه تغيير نظام الموازنة هو المركزية الشديدة إذ أن اوامر الانفاق غالباً ماتتحد من الافى الى الاسفل وحتى وان نشأت الطلبات من مستويات ادارية ادنى في الهيكل التنظيمي للسلطة فإن موافقة وارادة المستوى الاداري الافى هي القاعدة الرئيسية التي تولي الانفاق شرعية في مختلف اوامر الصرف . ولغرض تطبيق هذه الموازنة ينبغي ان يتم تخفيض الروابط المركزية وتفويض صلاحيات ومسؤوليات جوهرية للمستويات التنفيذية

( جريبسات , 1995 : 125 ) .

ثالثاً - الاجراءات الاساسية لاعتماد موازنة البرامج و المحاسبة عن الاداء -



لغرض تنظيم الانفاق الحكومي في ضوء اسس موازنة البرامج والاداء ينبغي توفير مجموعة من الاجراءات وكالاتي :- ( Jreisat, 1990 , 125 )

1. تحليل الهيكل الاداري واعادة تنظيمه بغية تجميع المعلومات والبيانات عن كل وحدة حكومية ابتداءً من القرار او النظام الذي انشأت بموجبه والاغراض التي حددت لها وانتهاءً بموازنة السنة الاخيرة والتقارير الادارية والمالية التي رفعت عنها .
  2. تعديل النظام المحاسبي وتكييفه ليلائم متطلبات أعداد الموازنة الجديدة نظراً للعلاقة الوثيقة بينه وبين تصنيف الموازنة العامة واسلوب اعدادها إذ أن أهم ما تتطلبه موازنة البرامج و المحاسبة عن الاداء هو التحول من الاساس النقدي ( Cash basis ) الى اساس الاستحقاق ( Accrual basis ) إذ يسهل هذا الاساس في إجراء مقارنات في اساس موحد بين النتائج المالية للفترات الدورية المتعاقبة كما يساعد في تحليل المصروفات الحكومية في اساس الكلفة المتبقية للخدمة المقدمة او الوحدة المنتجة بعد ادخال الديون غير المسددة في اختلاف انواعها , كما يساعد اساس الاستحقاق بأستخراج البيانات المالية الخاصة بالمصروفات المستحقة وعلاقتها بما تم تنفيذه من برامج العمل في مدة معينة .
  3. ضرورة توفير كوادر كفوّه في مجال المحاسبة مؤهلين ويمتلكون خبرة مهنية في عمليات اتخاذ القرارات وجمع وتحليل المعلومات الكمية والنوعية.
  4. التطبيق التجريبي لموازنة البرامج والاداء من قبل احدى الوزارات او الوحدات الحكومية قبل تعميمه في جميع اجهزة الدولة بغية الوقوف في المشاكلات والمعوقات التي تظهر عند التطبيق والعمل في ايجاد الحلول المناسبة .
  5. دعم السلطتين التشريعية والتنفيذية لانجاح تجربة تطبيق موازنة البرامج والاداء في الجامعات الحكومية اولاً ثم تعميمها في بقية الوحدات الاقتصادية الخدمية في العراق .
- وفي ضوء ما تقدم ينبغي ان تلعب ادارة الكلفة دوراً هاماً وأساسياً في مرحلة اعداد وتنفيذ موازنة البرامج والاداء فهي تساعد في وضع البيانات والنسب الموضحة لحجم العمل المنجز وتساهم في تقدير الاعتمادات الكلفية للبرامج والنشاطات التي تقدمها كل وحدة حكومية في افراد وتحديد مجالات الهدر والضياع وكشف الاخطاء والتلاعب في الاموال العامه خلال عمليات التنفيذ .
- رابعاً - خطوات اعداد موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء

لكي يتم اعداد موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء لا بد من الأتباع الخطوات الآتية:-

( البغدادي , 1998 , 42- 44 ) :

1. تحديد الاهداف الرئيسية والفرعية للوحدة الحكومية.
2. تحديد البرامج والانشطة التي تلتزم كل وحدة حكومية بتأديتها طبقاً لاهدافها .
3. تحديد مستلزمات تنفيذ البرامج والانشطة مادياً وبشرباً .
4. تقدير تكلفة هذه البرامج والانشطة .
5. اعتماد البيانات الكلفية اساساً لتحديد الاعتمادات التي تخصص للوحدة الحكومية مبوبة تبويباً نوعياً.

6. تحديد مقاييس الاداء التي عن طريقها يجري قياس الاداء لكمية الخدمات الواردة والتكلفة الفعلية مقارنةً بالكميات والتكاليف التي وضعت في وفقها الموازنة. ومن هذه المقاييس الكفاءة , الفعالية , وعبء العمل , والانتاجية .

خامساً - مقاييس الاداء -

تعد مقاييس الاداء من مستلزمات بناء موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء. ويمكن بواسطة تلك المقاييس قياس الاداء الفعلي للنشاط والبرنامج وتحديد الانحرافات عن الاداء المستهدف وتحليله للوقوف في اسبابه مما يمكن معه اتخاذ القرارات في ضوء الحقائق التي يظهرها هذا التحليل .

ويمكن تحديد العناصر الرئيسية لنجاح مقياس الاداء بالاتي :- ( شكري , 1979 : 274 ) :

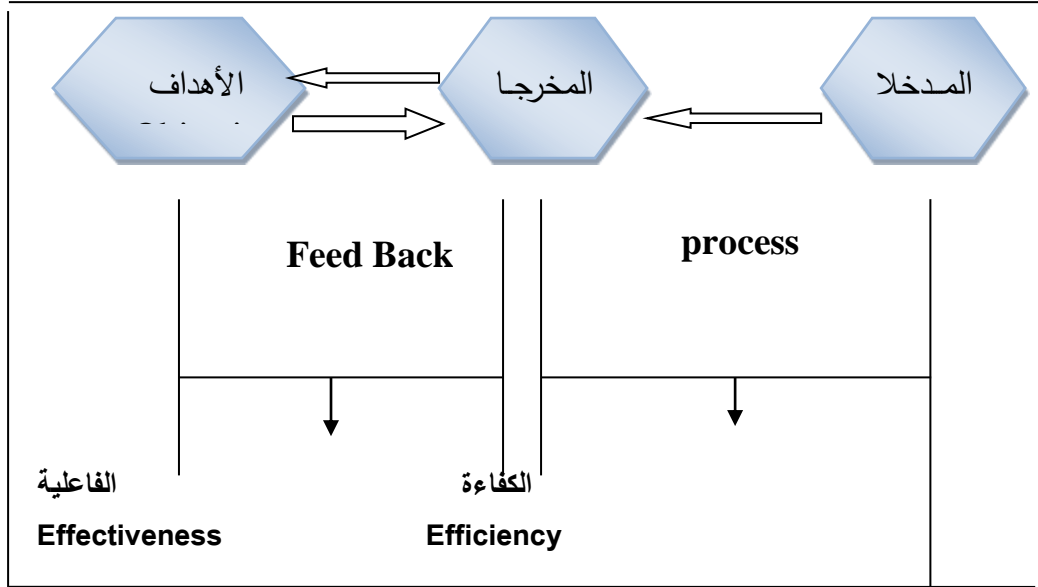
1. ان يكون هناك اهداف واضحة ومحدده بطريقة تسهل القياس المحاسبي .
  2. ان عملية قياس الاداء تؤدي الى معرفة مجالات التحسين في الاداء عن طريق تحديد مدى التقدم المتحقق في انجاز الاهداف الموضوعه .
  3. ان نجاح قياس الاداء مرهون بتوفير المعلومات الحقيقية .
  4. ايجاد نظام حوافز ومكافآت مبني في اسس موضوعية.
- أما عن مقاييس الاداء فهناك عدة انواع منها :-

1. الفاعلية ( Effectiveness Indicator ) يقصد بهذا المقياس مدى او درجة تحقيق انجازات الوحدة الحكومية مقارنة بالاهداف المرسومة, لتحديد مدى اقتراب او ابتعاد النتائج او مقدار الاداء عن الهدف المرسوم. ويستخدم مقياس الفاعلية لتقويم اداء أنشطة الجامعات وتقاس الفاعلية بمدى قدرة الجامعة في تحقيق اهدافها وذلك بقصد قياس الاداء المتحقق بهذه الجامعات بشكل صحيح , تقاس فاعلية النفقة العامة بنسبة الانجاز الفعلي الى الانجاز المخطط للبرامج الجامعية من منظور تحليل فاعلية كلفة هذه البرامج ( Tresiot, 1987 : 91 )
2. الكفاءة ( Efficiency Indicator ) , الكفاءة مقياس يستعمل لقياس مستوى الاداء ويعبر عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات, اي انها علاقة نسبية بينهما كما توضحه المعادلة الاتية :-  
كل ماينتج عن الوحدة الحكومية من خدمات او مواد منتجه ( المخرجات )

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{كل ماينتج عن الوحدة الحكومية من خدمات او مواد منتجه ( المخرجات )}}{100} \times$$

جميع الموارد المستعملة في اداء الخدمة او انتاج السلع ( المدخلات )

وقد تتحقق الكفاءة العاليه ولكن بفاعلية منخفضة او العكس , فلو تحسنت الكفاءة والفاعلية في وقت واحد لكانت الخدمة في وضع اداري ممتاز والشكل ( 2 ) يوضح صورة الكفاءة والفاعلية وانعكاس تكاملهما في قياس الاداء للوحدة الاقتصادية الحكومية .



شكل ( 2 )

الكفاءة والفاعلية في قياس الاداء للوحدة الاقتصادية الحكومية

المصدر ( جريسات , 1995 : 101 )

3. مقياس عبئ العمل (Work load Indicator) يوضح هذا المقياس العمليات التي ينجزها برنامج أو دائرة

معينه خلال مدة زمنية محددة, وتحليل هذا المقياس يعطي معلومات مفيدة وموثوق بها عن عبئ العمل للوحدات

التي يجري تقدير حاجتها الانفاقية ضمن موازنة البرامج والاداء .

4. مقاييس الانتاجية ( Productivity Indicators ) يحتسب مقياس الانتاجية من خلال نسبة المخرجات

(الناتج ) الى المدخلات ( التكلفة ) لاصغر وحدات الانتاج المستعملة, بمعنى زيادة فرص توظيف المدخلات والحكم في كفاءة تحويل هذه المدخلات الى مخرجات قابله للاستخدام, وتفترض مقاييس الانتاجية بيان عنصر

الجودة في العمل, فأن زادت الانتاجية مع تردي الجودة مثل زيادة الاخطاء او ارتفاع عدد شكاوي المستفيدين من الخدمة , فأن زيادة الانتاجية هذه مشكوك فيها , ولتحسين الانتاجية ينبغي زيادة الاداء دون حصول أي زيادة في الكلفة ( Iresiat , 1987: 71 ) ومثال ذلك (ان وزارة المالية لايمكنها تخصيص نفقات اضافية كبيرة للعمليات التقليدية لان ذلك سوف يولد عجز بالموازنة ,لابد من تحسين الاداء ).

ويُعد مفهوم انتاجية النفقة العامة ( Expenditure Pproductivity & Effectiveness ) مؤشراً مهماً لتقييم اداء أنشطة الجامعات الحكومية وتقاس انتاجية النفقة العامة بالعلاقة النسبية بين وحدات الاداء المتمثلة في عدد المفردات , فاعلية الوقت المستنفد او في المساحة المشغولة, المساحة المقطوعة, وبين كلفة المدخلات التي تم استنفادها للحصول في هذه الوحدات ( المخرجات ) ( Anonymous , 1993 :81 )

( ويصح ترابط انتاجية وفاعلية النفقة العامة كمدخل لترشيد هذه النفقة من ناحية وكأداة للحكم في اداء أنشطة وحدات قطاع التعليم العالي من ناحية اخرى ( Anonymous , 1993: 12 ) .

سادساً - الفوائد المتوخاه من تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء -

تحقق هذه الموازنة توليفة من الفوائد نذكر منها (أسماعيل وكحراجة, 1989:54):

1- تساعد في توزيع الإمكانيات المالية المتوافرة لدى الدولة عن طريق تقديم البيانات التفصيلية الى الجهات المالية المختصة بالبرامج والأنشطة المقترح تنفيذها وكلفة تلك البرامج والأنشطة والأنجازات المنتظر أن تتحقق منها, وهي بذلك تلبي طلبات الجهات المختلفة في الحصول في الاعتمادات المالية الكافية وبالنتيجة تقضي في أسلوب المساومة المتبع عند مناقشة الموازنة من قبل السلطتين التنفيذية والتشريعية.

2- تساعد في ترشيد تنفيذ البرامج والأنشطة ومتابعة التنفيذ ومقارنته مع ماتم أنجازه في صورة وحدات أداء بما هو مخطط له مسبقاً.

3- تساعد في تكوين قاعدة إدارية رصينة تساهم في تحقيق الأداء الأمثل ومشاركة فعالة في تنفيذ الأعمال

والمهام والمشاريع الحكومية المخططة.

4- تفعيل مبدأ المساءلة والرقابة المالية ضمن أطار الرقابة الإدارية من خلال مقارنة الأداء الفعلي ( التكاليف الفعلية للعمل المنجز ) مع الأداء المخطط (التكاليف المقدرة للعمل المخطط ) .

5- أنها تفعّل دور دائرة الموازنة في وزارة المالية من خلال توجيه الإدارات التنفيذية ووضع المعايير لتقويم

أدائها والعمل في رفع كفاءتها

6- تسهيل عملية التصديق في الموازنة بواسطة السلطة التشريعية نظراً لوضوح الأنجازات والتكاليف المتوقعة في هذه الموازنة.

سابعاً - معوقات تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء:

في الرغم من الفوائد الكبيرة التي تتحقق من تطبيق موازنة البرامج, ونظراً لكونها تجربة حديثة يراد تطبيقها في العراق فإن عملية التطبيق هذه لا تخلو من معوقات أبرزها ( جريسات, 1995 : 114 - 155 ):

1 - قد لا تحضى هذه الموازنة بالتأييد الكامل والواضح من مركز إتخاذ القرار .

2 - عدم إمكانية إيجاد روابط وثيقة بين الأداء وتخصيص الموارد في ضوء الخبرات المتاحة للموظفين الماليين

في وزارات الدولة وبرامج التأهيل للأختصاصات المطلوبة للتطبيق .

3 - تتطلب تعديلات جوهرية في النظام المحاسبي المطبق حالياً كي يصبح أكثر ملاءمة مع نصوص موازنة البرامج والأداء وهذا لا يتم بسهولة ما لم يعاد النظر بالنظام المحاسبي الحكومي والتقليدي .

4 - صعوبة نجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء في محيط إداري غير متقبل لهذه المعايير الحديثة لما يتطلبه من تأييد وتنظيم ومهارات ومعلومات .

5 - صعوبة تحديد وحدات الأداء في كل نشاط من أنشطة الوحدات الحكومية .

6 - ارتفاع كلفة مراحل تخطيط وتنظيم و إعداد وتنفيذ ومتابعة وتقويم البرامج والأنشطة الحكومية في الجامعات.

7- ارتفاع كلفة اعداد وتأهيل الكوادر المتخصصة في تصميم وتنفيذ ورقابة موازنة البرامج والمحاسبة عن الاداء اصبح احد المعوقات الاساسية امام تطبيق هذا النوع من الموازنات.

وخلاصة ما تقدم فإن أوجه الاختلاف بين الموازنة التقليدية وموازنة البرامج والأداء تتركز في ان الموازنة التقليدية تكون سنوية وتبويب وفقاً لطبيعة النفقات ( كالرواتب والأجور والقرطاسية والماء والكهرباء والصيانة وشراء الأجهزة ..... الخ) أي بناء في المدخلات ولا تعتمد الترابط بين التخصيصات والنتائج المتوقعة، ويمكن تخفيض الموازنة عن طريق تقليص أو إيقاف الصرف في نوع معين من النفقات . وبذلك يمكن السيطرة في مجموع الأنفاق في أجهزة الدولة في مرحلة التنفيذ، وهذه الموازنة تحتاج الى تدريب وإعداد عدد قليل نسبياً من الموارد البشرية الحاسوبية المسؤولة عن اعداد الموازنة، كما أن الصلاحيات والمسؤوليات تكون ضيقة وتتركز في الرقابة في الأمور المالية، لأن هذه الموازنة تشجع في التبذير والأسراف في الصرف، إذ تحاول الأجهزة الحكومية أنفاق جميع التخصيصات خلال الأشهر الأخيرة من السنة لأنها لن تستفيد من المتبقي من التخصيصات بعد انتهاء السنة المالية، و لكي تثبت بأن تقديراتها كانت صحيحة، وطبقاً لذلك فإن النظام المحاسبي سوف لايعطي مؤشرات ومعلومات دقيقة عن نتائج الأنفاق ومستوى تحقيق الإدارة لأهدافها وفعاليتها، أضف الى ذلك أن الموازنة التقليدية لا توفر رقابة شاملة بل مجرد رقابة قانونية في الأنفاق ولا تنصرف الى تقييم الأداء ودراسة معدلات الأجاز، والنقد الموجه الى الموازنة التقليدية ( البنود ) كان سبباً قوياً للاتجاه نحو أسلوب موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء، إذ أن الأساس فيها هو مساعدة الإدارة الحكومية في تقييم كفاءة الأداء وليس مجرد أحكام الرقابة القانونية في الأنفاق كما تفعل ذلك موازنة البنود التقليدية.. وبهذا فإن موازنة البرامج والأداء تركز في الوظائف الإدارية ( التخطيط والتنظيم والرقابة والتحفيز).

وتهدف الإدارة المركزية للموازنة من وراء تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء السنوية الى رفع كفاءة الوحدات التنفيذية في تنفيذ البرامج والأنشطة عن طريق تركيز تبويبها للإيرادات والنفقات في أداء الوظائف والأختصاصات التي تقوم بها الحكومة.

أن موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء يجري اعداد تقديراتها ابتداء من الوحدات الحكومية الدنيا وترسلها للمستويات الإدارية العليا لتتخذ القرارات بشأن أقرارها مما يعطي مرونة في التنفيذ، فضلاً عن اهتمام السلطة التشريعية بالأنشطة الحكومية وكلفة البرامج، إذ تراجع الحسابات الختامية المعدة في هذا الأساس للتأكد من تنفيذ هذه البرامج في حدود التخصيصات المعتمدة، وتلعب البيانات المتوافرة عن البرامج الرئيسية والفرعية دوراً مهماً في رفع مستوى الأداء كما ونوعاً بأعتبره الأساس في موازنة البرامج و المحاسبة عن الأداء، إذ ان هذه الموازنة تركز في هدف تحقيق أقصى كفاءة في التنفيذ ولكنها تتجاهل وجهة نظراً لأجهزة التخطيطية في مجال ترشيد عملية الأختيار بين البرامج المماثلة أو البديلة.

وبقدر تعلق الامر ببعض المفاهيم المرتبطة بالبحث الحالي ولتهيأة المناخ الملائم لصياغة الإنموذج المقترح لموازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء في الجامعات الحكومية العراقية كان من الضروري إعطاء إيضاح لتلك المفاهيم وكالاتي :-

## 1 - مفهوم العمليات Process

يقصد بمفهوم العمليات مجموعة المهام التي تشكل في مجموعها قيمة للمستخدمين (الطلاب) من خدمات الجامعة الحكومية، فتنفيذ خدمة معينة بمعرفة وحدة إدارية للمستخدمين تتطلب ضرورة حصر سلسلة المهام

التي تبدأ بتلقى طلب المستخدم وتنتهي بتقديم الخدمة العامة له، وفي هذا النحو فإن العمليات هي الخطوات الحتمية والمنطقية اللازمة لتنفيذ الأعمال داخل نشاط حكومي معين ( Davenport, 1993:22).

## 2 - مفهوم إعادة الهندسة (Re - Engineering) :

يقصد بمفهوم إعادة الهندسة إعادة تصميم كيفية أداء الأعمال أو إعادة تصميم خطوات تنفيذ الأعمال داخل نشاط معين إما عن طريق التخلص من أحد أو كل هذه الخطوات أو دمج بعض الخطوات معاً أو تصميم خطوات جديدة أو تطوير وتحسين الخطوات الحالية لتنفيذ هذه الأعمال ( Hammer & James, 1993:32).

## 3 - مفهوم إعادة هندسة العمليات Business Process Re-Engineering :

يقصد بمفهوم إعادة هندسة العمليات إعادة التفكير الجذري والشامل في خطوات تنفيذ الأعمال داخل نشاط معين وذلك للتخلص من كل ما هو غير ضروري من إيجاد طرق أفضل لأداء ما هو ضروري (Hammer & James , 1993 :42)

( 15 )

وفي مجال التعليم العالي تركز عملية إعادة هندسة العمليات التركيز في الطلبة المستخدمين من خدمات الجامعات الحكومية وما تفرضه رغباتهم من ضرورة إحداث تغيير في أولويات هذه الجامعات من اذ السرعة في تقديم هذه الخدمات والإبداع والمرونة والجودة والكلفة (Boyle 1995:52), وقد أشارت دراسة (Fisher 1991:62) , إلى أن هناك صعوبة في العمل في إعادة تكييف الوحدات الحكومية مع هذه الأولويات, إذ لا بد من استخدام مدخل إعادة هندسة عمليات وانشطة هذه الجامعات, ويكون من الصعب أيضاً تهيئة البيئة المحاسبية المناسبة لتقييم أداء هذه الوحدات في إطار مؤشري الإنتاجية وفعاليتها ونفقاتها ولتحقيق ذلك لا بد من القضاء في خطوات الأعمال القديمة العاجزة عن تحقيق النتائج المرجوة منها وتصميم خطوات أخرى لتنفيذ هذه الأعمال بطريقة صحيحة وفعالة (Stacey , 1993 :72).

المبحث الثاني

أنموذج مقترح لتحسين القياس المحاسبي بالجامعات الحكومية

يتناول هذا المبحث عملية تصميم الإنموذج المقترح لتحسين القياس المحاسبي في ضوء إعادة هندسة أعمال الأنشطة الحكومية والجامعية ضمن ثلاث محاور رئيسية وكالاتي :

المحور الأول: إعادة هندسة خطوات تنفيذ أعمال الأنشطة الحكومية والجامعية :-

تعمل الحكومة العراقية وبشكل دوري في تفعيل سياسات الإصلاح الاقتصادي والمالي والاجتماعي في إطار منظومة إعادة الهيكلة الشاملة والجزئية للأنشطة الاقتصادية بالدولة والتي تتوقف بداية في مدى المهارة في تطوير نظم العمل التي تعمل في إطار هذه الأنشطة, ولما كان النظام المحاسبي الحكومي المبني في فلسفة المنهج التقليدي في إعداد موازنة الجامعات الحكومية بمثابة احد هذه النظم فإن الأهتمام بتطوير عناصره ومقوماته وهيكله سوف يوفر المعلومات المحاسبية والمؤشرات المالية الملائمة لترشيد قرارات السياسة

التعليمية المطبقة في الجامعات العراقية. وقد أستقر الفكر المحاسبي في الكثير من الدول في أهمية تطوير النظم المحاسبية لتحسين بيئة القياس والأفصاح المحاسبي, إذ أكدت دراسة ( Bellomy, 1995:82 ) في أهمية تطوير هذا النظام و أصبح من الأمور الضرورية شريطة الاتقع الإدارة المالية الجامعية فريسة لتطوير نظم معلوماتها المحاسبية إعتتماداً في تطوير نصوص فقرات وبنود قانون تنظيم الجامعات ولائحته التنفيذية فضلاً عن قانوني الموازنة والمحاسبة الحكومية التي تعمل في إطارها هذه النظم أو إعتتماداً في التحول إلى منهج البرامج والأداء في إعداد تقديرات حجم الإنفاق في أنشطة وأعمال الوحدات الجامعية قبل إعادة هندسة خطوات تنفيذ هذه الأنشطة والأعمال.

وقد توصلت الدراسة التي أجراها الباحثان ( Sturm & Jakob, 1995:92 ) الى أستنتاج مهم مفاده أن مجرد الاقتصار في إجراء بعض التعديلات التشريعية بهدف تطوير النظام المحاسبي الحكومي سوف لا يضيف أية منفعة لمعلوماته إذ لا يمكن لهذه التشريعات لوحدها أن تساعد في ترشيد القرارات الإستراتيجية في المستويين الكلي والجزئي، كما كشفت دراسة ( Bavon , 1995:3 ) بأن السرعة في إحلال موازنة البرامج محل موازنة الإنفاق دون الاهتمام بهندسة خطوات تنفيذ الأعمال الحكومية لا تساعد السلطات المالية في تحديد الحجم المرغوب فيه من النفقات اللازمة لبرنامج حكومي محدد فضلاً عن عدم القدرة في الحكم في كفاءة هذا البرنامج بطريقة موضوعية تعتمد في مدى مساهمته في إجمالي الناتج المحلي بكلفة عوامل الإنتاج فضلاً عن عدم قدرة هذا الإحلال في توضيح كيفية إنجاز البرامج الحكومية بكفاءة اقتصادية أو كيفية إنجازها بنفس كمية العمل وبأفي كفاءة وأقل كلفة ممكنة، والجدير بالأشارة إن إعادة هندسة العمليات يؤدي الى تعظيم معلومات النظام المحاسبي الحكومي لصانعي القرارات الإدارية والسياسية والأقتصادية بالدولة نظراً لدوره الفعال في تحسين بيئة القياس المحاسبي للإنفاق الحكومي من اذ الأنتاجية والفاعلية ووضع التبريرات الحقيقية عن نواتجه وآثاره، وقد إنتهت الكثير من الدراسات ومنها في سبيل المثال دراسة ( Weidenbaum, 1977:13 ) الى أن هناك حاجة ماسة لإعادة هندسة العمليات داخل مراكز تأدية الأعمال المتوافقة مع هيكل الأنشطة الجامعية تمهيداً لتطوير وتحسين بيئة إعداد موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء، وقد أشارت الدراسة الى بعض المبررات التي تعكس أهمية توظيف مدخل إعادة هندسة العمليات في واقع أعمال وأنشطة وبرامج الوحدات الجامعية ومنها مايلي:-

أولاً - الخوف من سرعة إحلال موازنة البرامج محل موازنة الإنفاق في إعداد تقديرات الموازنة الجامعية إعتتماداً في إعداد هيكل البرامج والأنشطة الجامعية في إطار متوافق مع الهياكل التنظيمية للوحدات الجامعية دون ربط هياكل هذه البرامج والأنشطة بأهداف هذه الوحدات في وجه الخصوص.

( 16 )

ثانياً - عدم القدرة عند العمل بموازنة البرامج في قطاعات الجامعات الحكومية في تحديد المجالات الحقيقية لترشيد الإنفاق الجامعي والتي تتمثل في مجموعة العمليات التي لا تضيف قيمة إقتصادية والتي يسهل توصيفها وتحديدها إستناداً إلى مدخل إعادة الهندسة المذكورة.

ثالثاً - يحقق العمل بمدخل إعادة هندسة العمليات في الوحدات الحكومية كيفية ترتيب العمليات ومدى منطقية خطوات تنفيذ الأعمال داخل أنشطة هذه الوحدات شريطة التكامل والتناسق بين هذه الخطوات وبالقدر الذي يساعد في توصيف وإعداد هياكل هذه العمليات والأعمال والأنشطة والبرامج بقطاع الجامعات

الحكومية، وأيضاً بالقدر الذي يساعد في إعداد مدخل استراتيجي لقياس الأداء المالي وغير المالي لنتائج أنشطة وبرامج وحدات هذا القطاع المهم ( Weidenbaum, 1997:23 ).

وفي ضوء المراكز النظرية التي تم تأطيرها ضمن هذا البحث وأعتبرها كمرجعية فكرية تساعد في بناء وعرض متغيرات وعلاقات الإنموذج الذي يقترحه الباحثون لتحسين بيئة القياس المحاسبي لمدخلات ومخرجات الأنفاق بالجامعات الحكومية عن طريق استعمال مدخل إعادة هندسة العمليات و قبل تطبيق منهج موازنه البرامج و المحاسبة عن الأداء، وبهذه الصورة يمكن أن يحصل تطوير في إعداد وتنفيذ الموازنة الحكومية وبالأسلوب الذي يحقق تعظيم حجم وجودة الخدمات العامة، فضلاً عن تحقيق الرقابة في فاعلية برامج النشاط والأستغلال الأمثل للموارد المالية والبشرية والمادية المتاحة بشكل يكشف عن الطاقات العاطلة بمراكز المسؤولية المختلفة والمراكز المالية و الأقرار في إدماجها أو إلغائها بهدف ترشيد تكاليف إنجاز برامج النشاطين الجاري والأستثمائي الى جانب اختيار أفضل البدائل المتاحة لتنفيذ هذه البرامج و بأقل كلفة والأفي فاعلية تمهيداً لإستقصاء وتحليل أسباب الإنحرافات في تنفيذ برامج النشاطين الجاري والأستثمائي ضمن إطار معدلات الأداء المرافقة لتنفيذ الموازنة الحكومية.

#### المحور الثاني

الأنموذج المقترح للقياس المحاسبي لعمليات الأنفاق المالي للوحدات الحكومية يتطلب إصلاح الإدارة الحكومية كنقطة إنطلاق نحو تعظيم النمو الاقتصادي بالدولة ضرورة البحث عن مجموعة من الآليات والمناهج والوسائل غير التقليدية الملائمة لتطوير منظومة المعلومات المحاسبية بوحدات القطاع الحكومي ومنها الجامعات، كما يتطلب ضرورة تبنى مجموعة من السياسات اللازمة لتفعيل عملية الإصلاح المؤسسي في إطار معلومات هذه المنظومة.

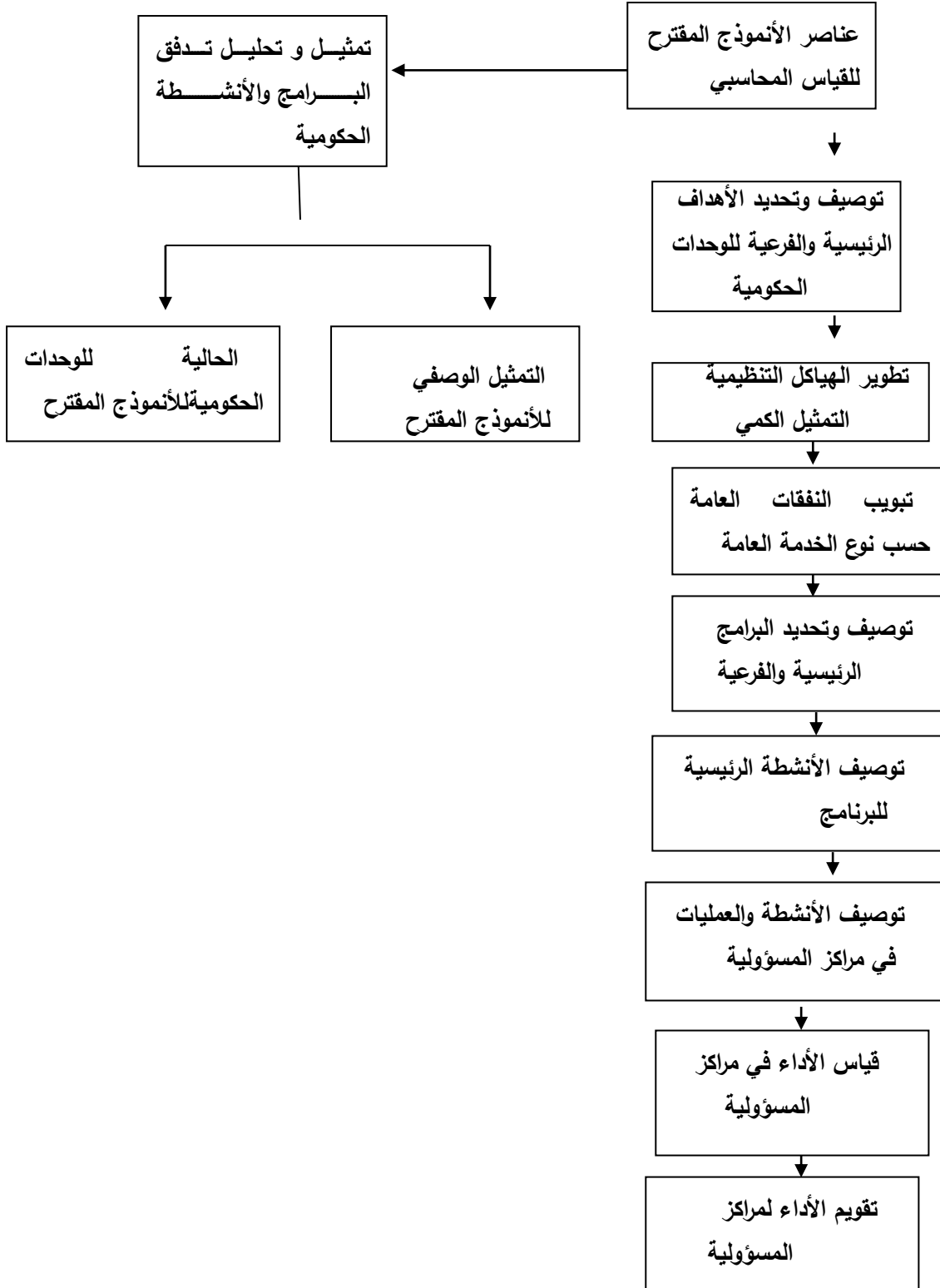
وللارتقاء ببيئة العمل المحاسبي في الجامعات الحكومية ضمن إطار هذه الآليات والمناهج والوسائل والسياسات يجب العمل في تصميم أو إعادة تصميم أدلة الإجراءات الخاصة بتنفيذ العمليات المتصلة بنشاط معين قبل التفكير في توظيف أحد هذه الآليات في تطوير النظام المحاسبي الحكومي في الجامعات.

ومن أهم مداخل تصميم أو إعادة تصميم إجراءات هذه الأدلة - في إطار الإجراءات الضرورية والمنطقية اللازمة لمباشرة الأعمال - هو (مدخل إعادة هندسة العمليات).

وقد أفصحت دراسة ( Yoshikawa ; 1994:26 ) بأن رفع كفاءة وفعالية معلومات النظام المحاسبي الحكومي في دعم قرارات تقويم أداء الأنشطة الحكومية اعتماداً في مؤشر إنتاجية وفعالية الإنفاق في هذه الأنشطة يتوقف في الاهتمام بتحليل وإدارة الأنشطة بدلالة مدخل إعادة هندسة العمليات لكي يتم فصل العمليات التي تضيف قيمة إلى مخرجات هذه الأنشطة واتخاذ قرار بالإبقاء عليها عن العمليات التي لا تضيف قيمة إلى هذه المخرجات والتي يجب حذفها أو إستبعادها نظراً لعدم جدواها في منظومة تحليل وإدارة الأنشطة الحكومية ضمن إطار هذا المدخل نت أجل ضمان تقديم الخدمات العامة لجمهور المستفيدين بصورة أفضل وتكلفة أقل كتوجه نحو تبنى إستراتيجية التميز في إنتاج هذه الخدمات والمعتمدة في تنفيذ الأنشطة الحكومية في العمليات التي تضيف قيمة إلى مخرجات هذه الأنشطة في وجه التحديد. ولما كان إصلاح الإدارة الحكومية يتوقف - وفي المقام الأول - في فلسفة إدارة التغيير المعتمدة في الإبتكار والتجديد في نظم العمل التي يجب أن تكون، فإن مدخل إعادة هندسة العمليات هو التوجه الموضوعي نحو إحداث التغيير المطلوب في نظم العمل بوحدات القطاع الحكومي ومنها الجامعات العراقية ( Kataoka, 2001:36 ). ولتحقيق الهدف الذي



يسعى إليه البحث يوضح الشكل ( 3 ) هيكل الأنموذج المقترح لتحسين بيئة القياس المحاسبي لإنتاجية وفعالية الانفاق في الجامعات الحكومية باستخدام موازنة البرامج والمحاسبة في الأداء.



الشكل من إعداد الباحثين

( 17 ) شكل ( 3 ) هيكل الأنموذج المقترح لتحسين القياس المحاسبي في الوحدات الحكومية

وأتمادا في فلسفة مدخل إعادة هندسة العمليات فإن تحليل الشكل ( 3 ) يستلزم إجراء الآتي :

أولاً- عناصر الأنموذج المقترح بالوحدات الحكومية:

تتوقف فعالية الأنموذج المقترح في تحقيق أهدافه في ضرورة توافر مجموعة العناصر الآتية :

1. توصيف وتحديد الأهداف الرئيسية والفرعية للجامعات الحكومية في بعدها التشغيلي والاستراتيجي وذلك بصورة مرنة بعيدة عن الغموض وبشكل قابل للقياس الكمي.
2. تطوير الهياكل التنظيمية الحالية للجامعات الحكومية إما بإعادة النظر في تقسيماتها الحالية لتتوافق معالتغيرات المتلاحقة في بيئة الأعمال المحلية والدولية الحديثة أو بتصميم هياكل جديدة لهذه الوحدات في إطار هذه التغيرات.
3. تبويب النفقات العامة بحسب نوع الخدمة العامة المؤداة لإمكانية تتبع تطور الإنفاق في هذه الخدمات موزعة في وظائف الدولة المختلفة.
4. توصيف وتحديد البرامج الرئيسية والفرعية التي يجب أن تعمل في تنفيذها الجامعات الحكومية لتحقيق

أهدافها الرئيسية والفرعية.

5. توصيف وتحديد الأنشطة والمشروعات المكونة للبرنامج الواحد باعتبار أن النشاط أو المشروع الواحد ما هو إلا جزء داخل البرنامج الواحد.
6. توصيف الأعمال المكونة للأنشطة في مراكز أداء ومسئولية محددة باعتبار أن وحدة العمل داخل مركز أداء معين ماهي إلا جزء داخل النشاط الواحد.
7. توصيف العمليات أو خطوات تنفيذ الأعمال داخل جميع مراكز الأداء والمسئولية بالجامعات الحكومية ومنها الجامعة العراقية.
8. قياس الأداء داخل كل مركز أداء ومسئولية معين وذلك في إطار حجم وحدات أدائه أو الزمن المستغرق في تنفيذها أو بياي أساس تقريبي آخر.
9. تقييم الأداء داخل كل مراكز أداء ومسئولية معين في إطار مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية مع ضرورة الاهتمام بمؤشري الإنتاجية والفعالية في هذا الصدد.

ثانيا - تمثيل تدفق البرامج والأنشطة الحكومية في هيكل الأنموذج المقترح :

ضمن إطار عناصر الأنموذج المقترح أعلاه والقادرة في تحسين بيئة القياس المحاسبي لإنتاجية وفعالية

الإنفاق الحكومي يقترح الباحثون تمثيل تدفق البرامج والأنشطة الحكومية كما ونوعاً لتسهيل تطبيق مدخل

إعادة هندسة العمليات بوحدات القطاع الحكومي قبل العمل بمنهج البرامج والأداء كمدخل لتطوير إعداد وتنفيذ

الموازنة الحكومية بهذه الوحدات وكالاتي:

1- التمثيل الوصفي للأنموذج المقترح بالوحدات الحكومية:

عندما ينتهي العمل من إعداد هيكل للبرامج والأنشطة الحكومية الخاصة بكل وحدة إدارية بالقطاع الحكومي يمكن توظيف مدخل إعادة هندسة العمليات في خطوات تنفيذ الأعمال داخل مراكز الأداء والمسئولية المختصة

بنشاط حكومي معين, وبهذه الكيفية سوف تضمن نتائج هذا المدخل تعظيم قيمة مخرجات الأنشطة الحكومية بدلالة تكلفة مدخلاتها المستخدمة في العمليات الضرورية والمنطقية اللازمة لتنفيذ هذه الأنشطة, وفي هذا الصدد, يرى الباحثون أن تحسين بيئة القياس المحاسبي لأداء الأنشطة الحكومية مرهون بحقيقة العلاقة بين متغيرات التمثيل الكمي والوصفي لتدفق البرامج والأنشطة الحكومية وبين متغيرات مدخل إعادة هندسة عمليات هذه الأنشطة .

2- التمثيل الكمي للأنموذج المقترح بالوحدات الحكومية:

يتم تمثيل متغيرات الأنموذج الوصفي المقترح في إطار إعادة هندسة عمليات الأنشطة الحكومية بهدف تحسين بيئة القياس المحاسبي والمساعدة في تقويم أداء الوحدات الحكومية بدلالة مؤشري لإنتاجية وفعالية الإنفاق في البرامج والأنشطة الحكومية في الصورة الكمية التالية (وبتصرف من الباحثون (eynolds,1992:46):

أذ أن :-

$R_p = P_0, P_1, A > R_0$  أذ يتم التعبير عن هذه المتغيرات كمايلي:

$R_p$  تعبر عن الزيادة المتوقعة في مخرجات البرامج والأنشطة الحكومية بفعل إتباع مدخل إعادة هندسة العمليات.

$P_0$  تعبر عن العمليات قبل إعادة هندستها.  $P_1$  تعبر عن العمليات بعد إعادة هندستها.

$A$  تعبر المنهج الذى سوف يتبع لتحسين نظم الموازنة الحكومية.

$R_0$  تعبر عن المقاومة التى سوف تواجه إستخدام مدخل إعادة هندسة العمليات فى إعادة هيكلة نظم الموازنة الحكومية.

( 19 )

المحور الثالث

هيكل وعناصر الأنموذج المقترح للقياس المحاسبي لأنتاجية وفعالية الأنفاق الحكومي بالجامعة العراقية (دراسة حالة )

كنتيجة لتعاظم الأنشطة التعليمية والبحثية والمجتمعية بالجامعة العراقية فى الآونة الأخيرة وتزايد حجم الأنفاق الجارى اللازم لتنفيذ هذه الأنشطة فإن الحكم فى كفاءة وفعالية الأنفاق فى أنشطة هذه الجامعة يتطلب ضرورة الاهتمام بمجموعة الأبعاد الآتية:

1- صياغة رسالة الجامعة العراقية والمتمثلة فى تنمية المعرفة العلمية والبحثية المتميزة.

2- تحديد الغايات العامة للجامعة العراقية كمؤشرات للحكم فى مدى النهوض برسالتها.

3- تحديد الأهداف الإستراتيجية للجامعة العراقية كجوهر لتوجيه الأداء التعليمي والبحثي والمجتمعي

4- إعداد السياسات العامة للجامعة العراقية كجوهر لصياغة قواعد تنفيذ البرامج والأنشطة الجامعية.

5- إعداد البرامج الرئيسية القادرة فى تنفيذ إستراتيجية للجامعة العراقية المؤسسية والتشغيلية.

ولضمان تنفيذ الرؤية الإستراتيجية للجامعة العراقية فى إطار مجموعة الأبعاد السابقة, يقترح الباحثون ضرورة إعادة تصميم خطوات تنفيذ الأنشطة التعليمية والبحثية والمجتمعية فى ضوء ما تفرضه فلسفة مدخل إعادة هندسة العمليات.

ولتفعيل هذا المقترح، يعرض الباحثون أدناه هيكل الأنموذج المقترح لتحسين بيئة القياس المحاسبي لإنتاجية وفاعلية الأنفاق في الجامعة العراقية وكالاتي :-  
أولاً: فلسفة منظومة تطوير الموازنة المالية للجامعة العراقية طبقاً لمدخل إعادة هندسة العمليات والتي تستلزم :

- 1- تحديد وتوصيف وتوثيق الأعمال داخل كل نشاط تعليمي وبحثي ومجتمعي.
- 2- تشخيص وتقييم الخطوات الحالية لتنفيذ الأعمال بكل نشاط تعليمي وبحثي ومجتمعي بغرض الوقوف في مجالات ونقاط القوة والضعف للأنشطة الجامعية الرئيسية والداعمة وذلك في إطار خريطة تدفق هذه الإجراءات أو الخطوات.
- 3- تحديد مجالات ومقترحات تطوير وتحسين خطوات تنفيذ الأعمال بكل نشاط جامعي عن طريق هندسة العمليات التي تفترض حذف العمليات عديمة القيمة وتعظيم أهمية العمليات عالية القيمة وذلك من منظور المخرجات النهائية
- 4- تحديد متطلبات وآليات تنفيذ مقترحات تطوير وتحسين خطوات تنفيذ الأعمال الجامعية.
- 5- وضع مجموعة من المؤشرات القادرة في تقويم أداء الأنشطة الجامعية في إطار العمليات التي تم إعادة هندسة قيمتها.
- 6- إعداد قاعدة بيانات وصفية وكمية ومالية حول البرامج والأنشطة والأعمال الجامعية ووحدات قياسها ومؤشرات تقويم آدائها.

ثانياً - آلية تنفيذ منظومة تطوير الموازنة المالية للجامعة العراقية:

يتطلب تنفيذ منظومة تطوير موازنة الجامعة العراقية ضرورة تحديد العناصر الآتية:-

- 1- تسمية الوحدات التابعة للجامعة من كليات ووحدات إدارية.
- 2- الهيكل التنظيمي للوحدات التابعة للجامعة.
- 3- الأهداف الرئيسية والنوعية لكل إدارة بالهيكل التنظيمي للوحدات التابعة للجامعة وذلك في ضوء رسالة وغايات وأهداف وسياسات وبرامج الجامعة.
- 4- هيكل برامج وأنشطة وأعمال الوحدات التابعة للجامعة.
- 5- وحدات قياس وتقويم أداء أعمال الوحدات التابعة للجامعة.

( 20 )

المبحث الثالث

- الأستنتاجات والتوصيات -

أولاً - الأستنتاجات

في ضوء التحليل الوصفي السابق، فقد توصل البحث الى النتائج الآتية:

- 1- أن أكفاً أنموذج محاسبي بالقطاع الحكومي هو الذي يتوافق مع منهج البرامج في إعداد الموازنة الحكومية نظراً لقدرته في توفير المعلومات المحاسبية الكافية والملاءمة لتقييم أداء الأنشطة الحكومية بدلالة مؤشري إنتاجية وفاعلية الأنفاق في هذه الأنشطة.
- 2- إن تحسين بيئة الموازنة الحكومية بجميع قطاعاتها بهدف توفير المعلومات الملاءمة لتقييم أداء أنشطة

الوحدات بهذه القطاعات يتطلب ضرورة إحلال منهج البرامج محل منهج البنود، وذلك لضمان إعداد تقديراتهذه الموازنة بطريقة دقيقة وموضوعية، وذلك دون الحاجة الى إعادة هندسة العمليات المرتبطة بهذه الأنشطة.

3- وجود محاولات لتطوير نظام المعلومات المحاسبية في القطاع الحكومي والجامعي بشكل خاص، اعتماداً في إعادة النظر في نصوص فقرات ومواد قوانين الموازنة والمحاسبة الحكومية والتعليم الجامعي.

4- وجود محاولات لتطوير بيئة العمل المحاسبي بوحدات القطاع الحكومي والجامعي في آطار التوجهات نحو تحقيق الإصلاح المالي والأقتصادي وأتماداً في برامج تعظيم الموارد خاصة السيادية منها وترشيد الأستخدامات الجارية.

5- وجود محاولات لتطوير وتحسين أداء نظم الموازنة الحكومية والجامعية أتماداً في ضرورة التحول من المنهج النوعي أو منهج البنود الى منهج البرامج والأداء في إعداد تقديرات هذه الموازنة.

6- وجود محاولات لتحسين وتحديث نظم الموازنة الحكومية والجامعية وإجراءات الرقابة في الأداء في آطار مدخل إعادة هندسة العمليات كمدخل لتحسين بيئة القياس والأفصاح المحاسبي لنتائج هذه الموازنة والمساعدة في تقييم أداء برامج وأنشطة الوحدات الحكومية والجامعية بدلالة مؤشري أنتاجية وفعالية الأنفاق الجاري في هذه البرامج والأنشطة.

7- أن تطبيق موازنة البرامج والأداء يتطلب تأهيلاً متقدماً في الموارد البشرية العاملة في مجالات التكاليف والأحصاء والحاسب الآلي وزيادة في عددها في الرغم من أن القياس الكمي لحجم المنافع المحصلة ( المخرجات ) في كل برنامج ونشاط تكتنفه صعوبات كبيرة، وليس بالضرورة أن تكون محاولة ربط التكلفة بالمنفعة قائمة بالقدر الذي تتوافر فيه منافع تحسين قناعات الإدارات بتطبيق موازنة البرامج والمحاسبة في الأداء وزيادة رغبة العاملين في الشؤون المالية.

8- وجود محاولات جادة في وزارات الدولة لتطوير وتحديث النظام المحاسبي الحكومي والجامعي بشكل يتوافق مع المنهج المقترح لتطوير الموازنة الحكومية والجامعية أتماداً في التزواج بين الفكرين المحاسبي والإداري لضمان تخطيط هذه الموازنة من منظور إستراتيجي.

9- وجود مجموعة من المتغيرات المرافقة لإستخدام مدخل إعادة هندسة العمليات والمؤثرة في هيكل البرامج والأنشطة والتي يجب مراعاتها في إطار هندسة عملياتها وتبسيط إجراءاتها بما يضمن الأبقاء في العمليات الضرورية واللازمة لتنفيذ هذه الأنشطة، وأستبعاد العمليات الزائدة وأستبدال أو تحسين العمليات ذات الكلفة المرتفعة، كل ذلك يجب أن يتم قبل التفكير في توظيف منهج لبرامج والأداء في تحسين مقاييس إعداد وتنفيذ الموازنة الحكومية والجامعية في حد سواء.

ثانياً - التوصيات :

في ضوء النتائج السابقة نقترح فيما يلي مجموعة من التوصيات :

1. ضرورة أحداث تغييرات مناسبة في كل من النظام المحاسبي ونظام جمع وتحليل المعلومات وأسلوب أخذ القرارات، وهذا يتطلب :-

- أ. ضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي والجامعي لتحقيق هدف الكفاءة والفعالية، أو
- ب. الشروع في تصميم آطار لنظام معلومات محاسبي حكومي يعمل في توفير المعلومات للملاءمة لأغراض تحقيق الكفاءة والفاعلية في الجامعات العراقية.

( 21 )

2. ضرورة تدعيم موازنة البنود بمقومات موازنة البرامج والأداء عند الحاجة الى إعداد تقديرات موضوعية للبرامج والأنشطة الحكومية الواردة بموازنة الدولة وخلال المراحل الأولى لعملية التحول التدريجي من موازنة البنود الى موازنة البرامج.
3. السعي المستمر في توفير منهجية صحيحة لقياس الأداء ومن خلال توفير مؤشرات أداء متفق عليها وجمع المعلومات الموثوقة عن هذه المؤشرات، ثم تحليل المعلومات لقياس التقدم الحاصل في تنفيذ موازنة البرامج في الأداء، وضرورة تطوير التشريع المالي الذي يحكم إعداد وتنفيذ الموازنة الجامعية اعتماداً في احتياجات ومتطلبات وأهداف المنهج المقترح استخدامه.
4. ضرورة اتباع مدخل إعادة هندسة العمليات في إعادة تصميم هيكل إجراءات الأنشطة الجامعية كمدخل لتهيئة وتحسين بيئة العمل بمنهج البرامج والأداء بغرض تطوير إعداد وتنفيذ موازنة الجامعات الحكومية وترجع أهمية إعادة الهندسة للأنشطة الجامعية الى النتائج الآتية :
  - أ - إعادة هندسة العمليات كضرورة لتحسين بيئة القياس والأفصاح المحاسبي عن حقيقة أداء الأنشطة الحكومية الجامعية
  - ب- إعادة هندسة العمليات أصبحت ضرورة لقياس حقيقة مخرجات ومدخلات البرامج والأنشطة الحكومية وتعظيم قيمة هذه المخرجات في ضوء مدخلات محددة ( مؤشر الإنتاجية ).
  - ج - إعادة هندسة العمليات ضرورية قبل البحث عن الأساليب والمناهج الجديدة اللازمة لتطوير نظم المعلومات المحاسبية بالوحدات الحكومية في إطار هذه الأساليب والمناهج.
  - د - إعادة هندسة العمليات ضرورية لترشيد الموارد الحكومية وتعظيم مخرجاتها فضلاً عن تحسين تخطيط الموارد المستقبلية.
  - هـ - إعادة هندسة العمليات أصبحت متلازمة للانتقال من عمليات ضبط ورقابة المدخلات الى عمليات تحديد حقيقة المخرجات والأداء كأتجاه تفرضه المؤسسات المالية الدولية.
5. ضرورة إعداد تقديرات موازنة الجامعات بعد إجراء الدراسات الكافية لإحتياجات هذه الجامعات من الأموال والموارد البشرية المؤهلة بهدف تنفيذ أنشطتها التعليمية والبحثية والمجتمعية، وأن هذه الدراسات مرهونة بأعداد هيكل الأنفاق في هذه البرامج والأنشطة وان هذه الدراسات يجب ان تركز في الآتي :
  - أ - إعداد هيكل للبرامج والأنشطة في مستوى كل وحدة جامعية وفي ضوء رؤيتها الإستراتيجية وأغراضها التشغيلية.
  - ب - توصيف وتحديد وحدات الأداء المناسبة لقياس تكلفة البرامج والأنشطة الجامعية.
  - ج- توصيف وتحديد المؤشرات المالية وغيرالمالية اللازمة لقياس وتقييم أداء برامج وأنشطة الوحدات الجامعية.
  - د - إعادة تصميم الدليل المحاسبي بالجامعات الحكومية في إطار مقومات كل من النظام المحاسبي الجديد ومقومات موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء.

ه - تطوير التشريع المالي الذي يحكم إعداد وتنفيذ الموازنة الجامعية اعتماداً في احتياجات ومتطلبات وأهداف المنهج المقترح تطبيقه مع ضرورة أن ينال هذا الجانب الأهتمام اللازم من قبل السلطة التشريعية (مجلس النواب).

و - تدريب العاملين في أقسام وشعب الإدارة المالية الجامعية في أساليب تطبيق موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء، مع ضرورة مشاركتهم في منهجية إعادة هندسة العمليات المتعلقة بالأنشطة الجامعية وأكسابهم المهارات والمعارف الضرورية وتحفيزهم مادياً ومعنوياً لضمان تنفيذ موازنة البرامج والأداء.

ي - تنفيذ ورش عمل وبشكل دوري للوحدات الجامعية حول أهداف وقواعد وأسس موازنة البرامج والمحاسبة عن الأداء وفلسفة مدخل إعادة هندسة العمليات الجامعية.

ط - تأمين الدعم السياسي ابتداءً من القيادات العليا للدولة والوزراء والوكلاء والمدراء العامين لكونها عناصر مسؤولة عن نجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء في الأجهزة الحكومية.

( 22 )

مصادر البحث

أولاً :- الكتب العربية

1 - جراهام كون بليز: 1996، هايز، ستيفن "إدارة المنشآت العامة" ط1، ترجمة عبد الكريم محمد، الدار الدولية للنشر، القاهرة، مصر العربية.

2 - الدوري، والجنابي طاهر موسى: 2000، "إدارة الموازنات العامة" ط1، دار زهران للنشر، عمان، الأردن.

3 - الصائغ، حنا رزوقي: 1989، "المحاسبة الحكومية والإدارة العامة" ط 5، ج1، مطبعة الزمان، بغداد،.

4 - عبدالله، عبدالقادر محمد "الموازنة العامة وتطبيقاتها" ط1، دار الثقافة، الدوحة، قطر، 2001.

5 - اللوزي، سليمان، وحرار الفيصل، والعكشة وائل: 1997، "إدارة الموازنات العامة بين النظرية والتطبيق" ط، دار المسيرة، عمان، الأردن،.

6 - حسانين، مدحت: 1995، "متطلبات التحول التدريجي من موازنة الأنفاق الى موازنة البرامج" ملفات الأهرام، أكتوبر.

7 - أحمد هاتي، بحيري حماد، حصة محمد البحر: 1990، "أصول المحاسبة الحكومية" مطبعة ذات السلاسل، الكويت،

8 - محمد، الهور، 1998 "أساسيات في المحاسبة الحكومية" جامعة جرش، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط1،

9 - حسين عامر شرف: 1981، "مبادئ المحاسبة الحكومية والقومية" دار النهضة العربية.

ثانياً :- الرسائل و الأطاريح

1 - البغدادي: 1998، صلاح صاحب شاكر "الموازنة وأسس تخطيطها في الوحدات الاقتصادية والخدمية، المنظمات الحكومية غير الهادفة للربح" أطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد،.

2 - الجميل، سرمد كوكب علي: 1996 "تقدير النفقات الجارية في الموازنة العامة - حالة دراسية عن جامعة الموصل" أطروحة دكتوراه، قسم إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل،.

- 3 - القصيمي, محمد مصطفى عبدالقادر: 2001, " الموازنة بين عوامل نجاح هندسة الأعمال والتراكيب المنظمة وأثرها في فاعلية المنظمة" دراسة ميدانية في عينة من مستشفيات التمويل الذاتي العراقية, أطروحة دكتوراه, قسم إدارة الأعمال, كلية الإدارة والأقتصاد, جامعة الموصل.,  
ثالثا:- الندوات والمؤتمرات الدولية
- 1 - العبيدي, ماهر موسى: 2005, تعقيب في الندوة الحادية عشر لمكاتب الإستشارات في كلية الإدارة والأقتصاد, الأقتصاد العراقي بين الواقع والطموح- الجزء الثاني.,
- 2 - الفريحي, حيدرأبراهيم, خالد عبدالله: 2004, توزيع التخصيصات الأستثمارية في الموازنة العامة العراقية للمدة من 1980 - 1995, مجلة معا, العدد الأول, الفصل ( 3 ) السنة الأولى, مركز العراق للأبحاث, بغداد, تموز.,
- 3 - حسانين, أحمد سعيد قطب: 1999, نموذج مقترح للمساعدة المحاسبية في ضوء متطلبات بيئة الأنتاج الحديثة, المجلة العلمية للتجارة والتمويل, جامعة طنطا, العدد الأول.,
- 4 - سالم, أحمد : 2002, تطبيق موازنات البرامج والمحاسبة عن الأداء في الجهات الحكومية وفي الهيئات الأقتصادية, مؤتمر المحاسبة عن الأداء في مواجهة التحديات المعاصرة, الجمعية العربية للتكاليف, المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين, القاهرة.,
- 5 - هراس, عادل: 1997, إعادة هندسة العمليات بدون تكنولوجيا المعلومات, نموذج لمنظمات العمالة الكثيفة مع التطبيق في البيئة الجامعية المصرية, المجلة العلمية, التجارة والتمويل, كلية التجارة, جامعة طنطا, العدد الثاني.

( 23 )

## A- Refrence

- 1- Free.man,Robert.j.& Shou Iders, Graiy D: 2002" Government and Non Profit Accounting: Theory and Praetice" 7<sup>th</sup>.ed., Pearson Education INC, Newjersey U.S
- 2- Fubbs, Joan: 1999" The Budget Process and good Governance" African, European Institue.
- 3- Hogye, Mihaly: 2002" Local Government Budging" First Publishing, Local Government and Public Service Reform Inactive- Opensociety Institute, Budapest- Hungary,.
- 4- Lee, Robert & Johnson"Ronald, Public Budgeting System :1999" 5<sup>th</sup> ed.,Gaithersbg, MD., An Aspen Publication.
- 5- Karnik, S.S.1997: Essentials of the Budget Process of the State Government " Center for Budget Studies Avidthayak Sensed Publication .
- 6- joseph, Carmel & Ransburg G. Van2002, Local Government Finance and Budgeting " First Publishing Friedrich Ebert Stiftang Publishing Johannesburg – South Africa.
- 7- Parry, Michael:1994" Government Financial Management" Internationals Limited- Cow dray Center House, London, UK .
- 8- Shafritc, Jay, M., & Russeii E:2000, M., Introducing Public Administration Addison Wesley Longman , INC New York U.S.



- 9- Sharp, Rhonda:2003" Budging For Equity : Gender Budget Initiatives Within framework of Performance Oriented Budgeting , UNIEM United Nation, Development Fund foe Women" Publiser, New York, U.S.

**B- Reviews**

- 1- Bedizen, Mobiles: 2001 " Budgeting System and Applicability in Public Sector" College of Administration, University, No.17,.
- 2- Schick, Allen:2003" The Role of Fiscal Rules in Budgeting" OECD Journal on Budgeting Vol. 3 No.3, and Vol. 2, No.2,.
- 3- Axe lord,D 1995." Budgeting for Modern Government, 2<sup>nd</sup> ed., Gaith prsbury MD. An Aspen Publication.,196- 207.
- 4- Keith, S : 1993., Total Quality Management In Public Sector, Quality Progress Vol. 26, No.6., 42-47.
- 5- Anonymous, Kan Sallies sake Pankki,:1993 The Finish Economy; Pup Lic Finance: Economic Review No. 139-40.
- 6- Nyhan , r. & Marlow , H.:1995.. Performance measurement it he public sector : challenge s and opportunities , public production ty management review , vol . 18., no. 4.,330 – 339 .
- 7- Glaser , M. and Rober: 2000 t , B – Local government performance through the exes of citizens , journal of public budget up: Accounting and financial management vol. , 12 , spring pp.47 – 69 .
- 8- Jesiat , J .E.: 1987, Productivity measure-ment : Trial & error in the st Petersburg public productivity review , no.44.,winter . pp. 72 – 74.
- 9- Daven part , : 1993T . H process tnnovation ., re – engineering work through Cambridge , mass ., Harvard butiness school press., information technology pp. 69 – 72 .

(24)

- 10- Hmmer , H&James , G. Re- Engineering the corporation Amanifiesto for business revolution , londo : nicholees brealey publishing , 1993 , p . 123 – 125 .
- 11- Boyle , R . D . Avoiding common pitfalls re – engineering , management Accounting Research , vol., 77 , no . 4 Oct . , 1995 , pp – 22- 41
- 12- Fisher, B ., Re – engineering your business process , . journal of system management , vol . 47 , No .1,Ian feb . 1996 , pp . 41 - 56 .
- 13- Stacey , R. long range planning , strategy as order emerging from chaos , vol. 26, nol , feb ., 1993 , pp. 57 .
- 14- Bellawy , s . k. , Government : Astudy of program budgeting in austration local financial accountabi city and management vol. 11 , NO. 1,feb.1995. pp. 39 – 56
- 15- Sturm , J . E. , & Jakob D . H is public expenditure really productive new economic – modelling vol . 12 , NO. 1 lands jan , 1995 . pp . 60 – 72 .
- 16- Bavon , A, innovation in per for mance measurement – systems : acomparative in ternatinel journal of public administration , vol . 8, NO.2 feb mar, 1995, pp. 421 – 512 .
- 17- weiden baum , M. Executive an almbitions agenda for ecanamic growth speche,s , vol . 11, NO. 1, San , 1997 , pp . 24 – 28 .
- 18- yoshikawa , t., functional analyies of activity based information , journal of cost management , spring 1994 , pp. 40 – 43 .

- 19- kotaoka , t, integrating activity basecl costing and process simulation , interintertion conferen on production business re – engineering design and control , vol ,. 1 , alexardria , feb , 2001 , pp. 283 – 294 .
- 20- Reynolds , G.W., informention systems for mangers , west publishing 1992.p.97 .
- 21- Lin , w . & raman , k , the housing value relevance of governmental accounting information jorrnal of accounting and public , vol . 17 , NO. 2, summer , 1998 , pp. 91 – 118 . Pyhrr, Peter ,A.,Zero Base Budgeting, Harvard, Business Review, November, December, 1970,PP111-121.