

موازنة البرامج و الأداء

دكتور/ محمود عبد الرحمن
دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة
قسم المحاسبة و المراجعة
كلية التجارة – جامعة عين شمس

المدخل لموازنة البرامج والأداء

تستند تقديرات الإنفاق سنوياً إلى آلية تخصيص الإعتمادات المالية لوحدات القطاع الحكومي والتي من بينها الجامعات الحكومية ومنها جامعة عين شمس. فموازنة البنود أو الموازنة التقليدية يكون تركيزها فقط على حجم النفقة وليس الهدف من النفقة. وبالتالي مهما كانت سرعة الإنجاز في البرامج الحكومية فمن الواضح أن الموازنة التقليدية لا تساعد على إتخاذ القرارات. ويرى أحد الباحثين أنه من الصعب القول أن زيادة المصادر المالية والبشرية سواء في شكل إعتمادات إضافية أو زيادة عدد الآليات أو الأجهزة أو المباني المستخدمة بدون معرفة الهدف من هذه الزيادة في الإستخدام سوف يؤدي إلى تحقيق الأهداف الرئيسية للدولة ومنها التعليم، إلا إذا تم رسم سياسة واضحة لتحديد العلاقة بين زيادة المدخلات وتحقيق الأهداف الموضوعية .

ويرى بعض الباحثين راجع على سبيل المثال أن موازنة البنود تتناسب مع الأسلوب الإداري المركزي التقليدي، حيث يقل الإهتمام بالأهداف والبدائل المتاحة وتحليل التكاليف والعائد لأن العاملين يقعوا تحت طائلة تفاصيل تملئها إدارة عليا ويتم تحديد مخصصات كل بند دون النظر للأهداف والنتائج .

ونتيجة لوجود نقاط الضعف السابقة في الموازنة التقليدية (موازنة البنود فقد ظهرت الحاجة إلى موازنة البرامج والأداء .

(Program and performance Budgeting) PPB.

ترتبط موازنة البرامج والأداء بمتخذي القرار، خصوصاً أن مصادر الأموال (الإعتمادات) المتوفرة للوحدات الحكومية محددة، ويجب أن يتم ربطها بالخدمات المؤداة، ولهذا لابد لمتخذي القرار في الوحدات الحكومية أن يأخذوا بعين الاعتبار الكفاءة والفعالية في صرف أو إستهلاك هذه المصادر بشكل يحقق الأهداف المحددة والموضوعية .

ويؤيد الباحث وجهة النظر التي ترى أن فعالية تطوير الموازنة الحكومية بصفة عامة وموازنة الجامعات الحكومية بصفة خاصة مرهون بتطوير المنهج الذي تستند إليه في إعداد تقديراتها أكثر من الإكتفاء بمعالجة متغيرات ونواتج هيكلها.

وعلى هذا النحو يرى الباحث أن معلومات النظام المحاسبي الحكومي بصفة عامة التي تركز على منهج البنود تفيد في إجراء التقييم التشريعي لمدى التزام الوحدات التي تتكون منها الجامعة (الكليات والمعاهد) بحدود الأموال القابلة للإنفاق على وسائل إنجاز محددة دون الإهتمام بتكلفة الخدمات التي تؤديها هذه الوحدات من أنشطة تعليمية وبحثية ومجتمعية وكذلك جودة هذه الخدمات ومدى ملائمتها لسوق العمل سواء في مصر أو الدول العربية .

وقد أوضحت مجموعة من الدراسات التي أجريت في دول عديدة مثل أمريكا وإنجلترا وكندا وهولندا والهند وماليزيا عن تقادم منهج البنود في إعداد وتنفيذ موازنة قطاع التعليم الجامعي نتيجة عدم إستجابة معلوماته لقياس إنتاجية وفعالية الإنفاق على أنشطته المختلفة، وأيضاً نتيجة عدم ملاءمة هذه المعلومات لترشيد خدمة القرارات الجامعية الحديثة والمعاصرة. وقد إنتهت هذه الدراسات إلى وجود مجموعة من المظاهر السلبية المصاحبة للعمل بفلسفة هذا المنهج في إعداد موازنة الجامعات الحكومية، والتي من أهمها :

١. عدم الإهتمام بالأهداف والبدائل المتاحة للإنفاق الجامعي وتحليل تكلفة كل بديل.
٢. عدم وجود معايير موضوعية للمفاضلة بين بدائل برامج وأنشطة الإنفاق الجامعي.
٣. عدم القدرة على إتخاذ قرار الإنفاق الكفئ نتيجة غياب المعلومات المحاسبية والتكاليفية التفصيلية حول تكلفة الأنشطة التعليمية المختلفة .
٤. عدم قدرة الكليات المختلفة على تخطيط وتنفيذ وتقييم إستراتيجياتها في مجال الريادة في التكلفة والتميز في تقديم خدماتها .
٥. عدم القدرة على تحديث وتطوير وتحسين الأداء الجامعي بصورة تعكس أثر خصائص المتغيرات العالمية على جودة هذا الأداء .
٦. صعوبة ترشيد الإنفاق الجامعي بشكل موضوعي بسبب غياب المؤشرات المالية وغير المالية المناسبة .
٧. يتم تقدير بنود الإتفاق على أساس ما تم إنفاقه في الفترة السابقة وهذا يفترض أن البرامج السابقة سوف يتم إستمرار تمويلها بغض النظر عن مدى فعالية تلك البرامج.

٨. التبويب النوعى يؤدى إلى صعوبة ربط عناصر الإنفاق بالأنشطة والبرامج الحكومية، وبالتالي لا يساعد هذا الأسلوب فى توضيح العلاقة بين المدخلات والمخرجات للأنشطة والبرامج الحكومية التى تطبقها الجامعات فى سبيل الإرتقاء بمستوى الخدمة التعليمية.

٩. يهتم هذا الأسلوب بإنفاق الإستخدامات دون النظر إلى الهدف من الإنفاق، وبالتالي تتبلور تقارير تقييم الأداء على مدى الإلتزام بالإعتمادات الواردة بالموازنة، وليس على تكاليف البرامج والأنشطة والربط بين هذه التكاليف ونتائج تنفيذها. ومن الجوانب السلبية فى الجامعات الحكومية المصرية ما يلى:

١ - تزايد أعداد الطلاب وتضخم حجم الكليات الجامعية، حيث تحولت الجامعات الحكومية المصرية إلى جامعات ذات أعداد كبيرة، مما أدى إلى ضعف أو إنعدام إرتباط الطالب بالأستاذ، وعدم كفاية الموارد المادية والبشرية اللازمة لمواجهة تزايد أعداد الطلاب بصورة كبيرة، وبالتالي ضعف مستوى خريجى هذه الجامعات، وعدم مواكبتهم لمتطلبات سوق العمل المتغيرة والمتطورة بإستمرار.

٢ - ضعف مصادر التمويل الحكومى للتعليم الجامعى من موازنة الدولة، وقلة أو عدم وجود مصادر تمويل أخرى إضافية.

٣ - إعتداد القبول بالجامعات والمعاهد العليا بشكل شبه كامل على مؤشر وحيد وهو مجموع الدرجات فى إمتحانات الثانوية العامة دون إعتبار لقدرات ورغبات الطلاب.

٤ - عدم وجود فلسفة عامة أو إستراتيجية محددة لمنظومة التعليم الجامعى.

٥ - تقادم النظم وهبوط المستوى المعرفى وغياب الآليات المتطورة لمراجعة وتقييم برامج ومناهج وطرق التدريس وإدارة مؤسسات التعليم العالى مما أدى إلى تباطؤ عمليات التطوير والتحديث.

وتستند فلسفة موازنة البرامج والأداء فى الجامعات على تحقيق التكامل والتفاعل بين المخرجات المستهدفة من كل برنامج وبين مدخلاته الأساسية وإنعكاس ذلك على تطوير الأداء الجامعى . وتتمثل هذه الفلسفة فى :

- أ - فاعلية النفقة وتحويلها إلى تكلفة، وهي قياس لمعدل تحقيق الأهداف وكفاءة استخدام الموارد وبناء تقديرات الموازنة للجامعة، بحيث تحقق عملية الإنفاق جدوى المنفعة الاجتماعية والإقتصادية والعلمية .
- ب- الرقابة على التكاليف، وهي الإتفاق على تحقيق الأهداف وكفاءة استخدام النفقات في علاقتها بالمخرجات أو في تحقيق الناتج المستهدف .
- ج - تعظيم العائد، أو تعظيم جودة الخدمات الجامعية المقدمة وتحسين فاعلية وجدوى الإنفاق المالي، ويتحقق ذلك من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المالية والبشرية المتاحة والكشف عن الطاقات العاطلة بمراكز المسؤولية المختلفة، وتجنب الآثار التضخمية التي تترتب على عدم إسترداد النفقة .
- د - ترشيد تكاليف الإنجاز، سواء إنجاز برامج النشاط الجاري أو تكاليف المشروعات الإستثمارية وإختيار أفضل بدائل لتنفيذ البرامج الأقل تكلفة والأعلى فاعلية وبما يضمن المحافظة على المال العام وضمان حق الأجيال القادمة والمحافظة على أموال الجامعة وضمان قدرتها على التطور والتحسين الأكاديمي .
- هـ - تحليل الأداء. يتم تحليل الأداء ومعرفة أسباب الإنحرافات في تنفيذ البرامج والأنشطة. فهناك إنحرافات مرتبطة بكمية الخدمات العامة المحققة ومستوى جودتها أو مرتبطة بتشكيلة هذه الخدمات أو بالتكلفة أو مرتبطة بكفاءة مراكز المسؤولية .
- و - التقارير. يتم من خلال تطبيق موازنة البرامج والأداء تقديم مجموعة متنوعة من التقارير الأساسية، متعددة الوظائف، فهي تتبع الإنفاق ومدى الإلتزام بالقوانين واللوائح الحكومية، وكذلك تحديد تكلفة البرامج والأنشطة المختلفة من خلال تطبيق نظام ABC في قياس التكلفة لكل نشاط من أنشطة الجامعة .

خطوات إعداد موازنة البرامج والآداء

ترتكز موازنة البرامج والآداء على برامج تعمل الوحدات الحكومية على تنفيذها لتحقيق خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ويعرض الباحث فى هذا المبحث خطوات إعداد موازنة البرامج والآداء فى الوحدات الحكومية بصفة عامة وفى جامعة عين شمس موضع الدراسة التطبيقية بصفة خاصة كالآتى:-

١. تحديد الأهداف العامة للوحدات الحكومية ويتم التفرقة بين نوعين من الأهداف :
 - أهداف قصيرة الأجل، ويطلق عليها النواتج Outcomes وتنصب النواتج في الحصول على مخرج معين، بحيث تتوافر فيه الشروط والمواصفات المطلوبة للمخرج الجيد سواء كان هذا المخرج طالب جامعي مؤهل لسوق العمل، أو أبحاث علمية قابلة للتطبيق وحل المشاكل الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.
 - أهداف طويلة الأجل، ويطلق عليها الآثار Impacts والتي تقيس تأثير موازنة البرامج والآداء على المجتمع من خلال تنفيذ البرامج المختلفة، ولابد لنا من الإشارة هنا إلى ضرورة تقييم هذه البرامج لمعرفة تأثير كل برنامج ومدى مساهمته في تحقيق أهداف الجامعة .

٢. تحديد البرامج :

ويجب التفرقة بين هيكل البرامج Program Structure وتحليل البرامج Program Analysis. فهيكل البرامج يزودنا بإطار يربط الموارد والأنشطة بالأهداف. ولذلك من الضروري بيان العلاقة بين الوسائل والغايات بحيث غالباً ما تكون الموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج ما موزعة بين عدد من دوائر وأقسام الوحدة الحكومية. فموازنة البرامج والآداء تعتمد على الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية من خلال تجميع الموارد الضرورية معاً لتحقيق الهدف المحدد فعلى سبيل المثال تشمل البرامج الجامعية (الدراسة باللغة العربية والإنجليزية والفرنسية وتمثل هذه البرامج) :

- برنامج أعضاء هيئة التدريس .
- برنامج المناهج العلمية الأكاديمية والعملية .

- برنامج القبول للطلبة .
 - برنامج الكتب والمجلات العلمية .
 - برنامج العلاقات الثقافية الخارجية والمحلية .
 - برنامج الشؤون الإدارية - الإجراءات والصلاحيات والسياسات .
 - برنامج القاعات الدراسية والمختبرات والندوات .
 - برنامج الأصول الرأسمالية .
 - برنامج الصيانة لمعدات وآلات ومرافق الجامعة .
 - برنامج الإستشارات العلمية والفنية .
 - برنامج الدراسات العليا .
 - برنامج شؤون الطلبة .
 - برنامج الإسكان الجامعي .
 - برنامج الرعاية الصحية .
 - برنامج الخريجين .
- وعملية تحليل البرامج تتضمن تحليل للتكلفة والمنفعة لكل برنامج على حده، وذلك من أجل إختيار البديل الأنسب والأفضل. فعندما يواجه متخذ القرار إزدياد الطلب على الكثير من الخدمات في ظل ندرة الموارد المتوفرة، لابد له من معرفة تأثير صرف هذه الموارد على الأنشطة المختلفة في تحقيق هدف البرنامج .
- فعلى سبيل المثال إذا أخذنا برنامج القبول للطلبة بالكليات المختلفة فإنه ليس كافياً أن نقيس كفاءة هذا البرنامج بعدد الطلبة المقبولين كوحدة ناتجة، وإنما لابد من معرفة الطاقة الإستيعابية لكل كلية وكذلك الربط بسوق العمل بعد التخرج، وأيضاً مدى كفاءة الخريج في العمل .

٣. الأنشطة. وينقسم كل برنامج إلى عدد من الأنشطة، وهي التي ينفذ من خلالها البرنامج، والأنشطة هي التي تستهلك تكاليف البرنامج .

وسوف يتم تحديد وتحليل الأنشطة في الفصل الرابع من هذا البحث .

٤. قياس الأداء. من خلال مقاييس الكفاءة والفعالية وهو يرتبط بالهيكل التنظيمي، لإمكانية تحديد المسؤولية وتطبيق مبدأ الثواب والعقاب .

ويتطلب قياس الأداء تقسيم النشاط إلى مراكز مسئولية، وكذلك تحديد أسلوب القياس والمتابعة الإحصائية، تحديد أسس توزيع التكاليف باستخدام التكاليف على أساس النشاط ABC. ويشمل تقييم الأداء أيضاً :

- معايير للمدخلات وتشمل حجم الموارد المستخدمة وإجمالي النفقات والتكاليف اللازمة لتحقيق برنامج ما .
- معايير المخرجات وتعني أن مخرجات الجامعة مؤهلة لسوق العمل وأن النفقات المعتمدة للصرف على الطالب قد أعطت النتيجة المرجوة .
- معايير الفعالية وهي تعني كيفية تحقيق البرنامج لأهدافه .
- معايير الكفاءة وهي مقارنة وحدات المخرجات بما تم إنفاقه على المدخلات ومن أمثلة معايير كفاءة الأداء في الجامعة .
- عدد الطلبة المقبولين مقارنة إلى خطة القبول .
- عدد الطلبة المتخرجين إلى خطة التخرج المتوقعة .
- عدد البحوث المنجزة للأساتذة .
- فترة بقاء الطالب بالكلية إلى مدة الدراسة بكل كلية .
- عدد الكتب المؤلفة والمنجزة للأساتذة .
- عدد المؤتمرات والندوات العلمية الفعلية إلى المخططة .
- تكلفة المؤتمر الفعلية إلى التكلفة المخططة للمؤتمر .
- إجمالي تكلفة الرواتب لهيئة التدريس إلى عددهم .
- عدد الترقيات العلمية الفعلية إلى المخططة بكل قسم .
- عدد الدوريات والمجلات العلمية الفعلية إلى المخططة لكل كلية وللجامعة
- معايير العلاقات الدولية مع المؤسسات والجامعات .
- عدد الخريجين الذين لم يحصلوا على فرص عمل إلى عدد الخريجين السنوي .

-عدد الطلبة المقيمين فعلاً في المدينة الجامعية إلى الطاقة الإستيعابية .

ومن معايير قياس الأداء لبعض البرامج الجامعية .

م	البرنامج	معايير قياس الأداء
1	برنامج تنمية قدرات أعضاء هيئة التدريس	-المستوى العلمي والخلفية المعرفية .
		-إدراك إحتياجات الطلاب .
		-الإنظام في العملية التعليمية .
		-الالتزام بالمنهج العلمي .
		-تقبل التغذية المرتدة .
		-تنمية الحس الوطني والوازع الديني والأخلاقي.
		-تنمية درجة التفاعل مع الطلاب .
		-تنمية الإتجاه التحليلي والإبداعي .
		-درجة تغطية المواضيع الأساسية .
2	برنامج تطوير المناهج العلمية	-التناسب مع القدرة الإستيعابية للطلاب .
		-الإرتباط بالواقع العملي والحدثة .
		-الإلمام بالمعارف الأساسية .
		-إلمام الطالب بمعارف عصر العولمة .
		-المستوى العلمي والتوثيق .
3	برنامج تحديث الكتب والمجلات العلمية (المراجع العلمية)	-شكل وأسلوب إخراج المراجع العلمي .
		-وقت توفير المراجع العلمية .
		-سعر المراجع العلمي .
		-أصالة المادة العلمية .
		-الإتجاهات التي ينميها المراجع العلمي .
		-المناخ الجيد لممارسة العمل .
4	برنامج تنمية وتطوير الشؤون الإدارية	-مدى الإلمام بالإختصاصات والمسؤوليات.
		-كفاءة وفعالية النظام الإداري .
		-تلقى الشكاوى والتعامل معها .

البيانات والمعلومات المالية اللازمة لإعداد موازنة البرامج والآداء

من الصعب الحصول على المعلومات من النظام المحاسبي الحكومي القائم بوضعه الحالي الأمر الذي يتطلب ضرورة تطويره بما يفي بهذا الغرض. وفي هذا المجال يوجد إتجاهين:

الإتجاه الأول :

ويهتم بمحاولة تطوير النظام المحاسبي الحكومي بما يجعله أكثر قدرة على توفير المعلومات التي تتلائم مع تطوير وظائف الوحدات الحكومية. وفي هذا المجال يرى أحد الباحثين أنه على النظام المحاسبي الحكومي أن يكون قادراً على توفير المعلومات التي يمكن الإعتماد عليها في تحقيق الأهداف التالية :

١. الإفصاح عن الوضع المالي للوحدة الحكومية .
٢. القدرة على قياس التكلفة للبرامج والأنشطة والخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية.
٣. تحديد مدى التوافق بين التنفيذ الفعلي واللوائح والتشريعات الداخلية المنظمة لذلك.
٤. توفير المؤشرات الكافية لتقييم الأداء وقياس الكفاءة الإدارية والتنظيمية للوحدة الحكومية.
٥. المعاونة في إعداد الخطط والموازنات بما يحقق التخصيص الأمثل للموارد المتاحة بين البرامج المختلفة، ويعتمد تطوير وظائف الوحدات الحكومية تحقيقاً للأهداف السابقة على محاولة تطوير الأساليب والأسس المحاسبية المستخدمة في القياس، وكذلك تصنيف وتبويب وعرض القوائم المالية بحيث يتم الربط بين الإنفاق والبرامج والأنشطة، ويتحول الإهتمام من مدى قانونية الإنفاق إلى مدى تحقيق الإنفاق لأهدافه بالكفاءة والفعالية المناسبة .

الإتجاه الثاني :

وهو الإتجاه الأكثر فعالية حيث يرمي إلى تطوير المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية من خلال تطبيق نظم التكاليف تدعياً للنظام المحاسبي الحكومي، حيث يستطيع النظام المحاسبي للتكاليف في المجالات الحكومية توفير المعلومات المحاسبية التحليلية التي تلائم

الوظيفة الإدارية بأبعادها المختلفة. كما يوفر المعلومات اللازمة لإعداد موازنة البرامج والأداء. ويتطلب ذلك تطوير أساليب النظام المحاسبي الحكومي لأغراض القياس الحقيقي للتكاليف ويؤيد الباحث هذا الإتجاه من خلال تطبيق أساس الإستحقاق.

حيث تمثل النفقة مبلغ نقدي يتم دفعه أو يتم التعهد بدفعه من أجل الحصول على خدمة أو شراء أصل. ولذلك فإن بعض النفقات يمكن أن يتم الإستفادة منها إلى ما بعد الفترة المالية الجارية. أما التكلفة فهي تضحية ناشئة عن إستخدام أو إستهلاك الموارد الإقتصادية. وبالتالي فإن نظام المحاسبة الحكومية الحالي ينظر إلى شراء الأصول غير المالية أو شراء السلع والخدمات على أنها تمثل إنفاقاً والنظام على هذا النحو لا يمكن أن يوفر معلومات مفيدة عن تكلفة البرامج الحكومية .

١. التكاليف المحسوبة. ويقصد بها المبالغ التي يتم تقديرها للإستفادة من خدمات أو

منافع لا يتم دفع مقابلها. وتتعلق هذه التكاليف بالأصول المملوكة التي تستغلها

الوحدة ولا تدفع مقابل هذا الإستغلال .

لذلك يجب أن تتضمن تكاليف البرامج والأنشطة الحكومية قيمة التكلفة المحسوبة. لأن

معظم الوحدات الحكومية تشغل أراضي ومباني حكومية ولا تدفع

عنها إيجار وفي الغالب فإن هذه العناصر تمثل بنداً هاماً من بنود تكلفة البرنامج أو النشاط

وتتمثل الأنشطة الجامعية في :

- الأنشطة التعليمية . - أنشطة البحوث العلمية .

- أنشطة خدمة المجتمع وتنمية البيئة . - أنشطة رعاية الطلاب .

- الأنشطة المالية والإدارية . - أنشطة الرعاية الصحية للطلاب .

- أنشطة توفير الإقامة . - أنشطة الرعاية الإجتماعية .

- أنشطة المكتبة . - أنشطة الكافتيريا .

- أنشطة الصيانة . - أنشطة القبول والتسجيل .

- أنشطة الإدارة العامة . - أنشطة شؤون الطلبة .