

مدى ملائمة إجراءات إعداد الموازنة في جامعة الموصل لأغراض تقييم الأداء

دراسة حالة(*)

أ.د. وحيد محمود رمو الإبراهيمي

جامعة الموصل
كلية الإدارة والاقتصاد

Dr.wheed.ramo@gmail.com

الباحث: أوس سعد وعبدالله الطائي

جامعة الموصل
كلية الإدارة والاقتصاد

awssaad65255@gmail.com

ISSN 2709-6475 DOI: <https://dx.doi.org/10.37940/BEJAR.2023.4.2.17>

تأريخ النشر ٢٠٢٣/٢/٢٨

تأريخ قبول النشر ٢٠٢٢/٩/١٧

تأريخ استلام البحث ٢٠٢٢/٩/٩

المستخلص

يهدف البحث الحالي لتحديد أهم أوجه الضعف والقصور في الأسلوب الحالي لإعداد الموازنة وكيف أدى ذلك إلى عدم استيعاب المتغيرات البيئية، إذ تتبع أهمية البحث من أهمية الموازنة في تقييم أداء الوحدات الحكومية، إذ إن تطبيق أساليب أكثر مرونة في إعداد الموازنة من شأنه أن يحد من ضغوط المتغيرات البيئية التي يمكن أن تتعرض لها الوحدة، ولقد اعتمد الباحثان على التحليل النوعي لإجابات المستجيبين على أسئلة المقابلة، وتمكن الباحثان من معرفة نقاط الضعف والقصور في الأسلوب الحالي المعتمد في إعداد الموازنة لجامعة الموصل، وتوصل الباحثان إلى عدد من الاستنتاجات كان أهمها عجز الأسلوب الحالي المعتمد في إعداد موازنة جامعة الموصل في أن يكون أداة فعالة للتقييم وتقديم معلومات تساعد على اتخاذ القرار، مما يتطلب الانتقال إلى الأساليب الحديثة في إعداد الموازنات.

ويوصي الباحثان بضرورة التحول من الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة (موازنة البنود) وما رافقه من جوانب القصور إلى أسلوب آخر في إعداد الموازنة، بحث تركز على تحقيق مقابلة التكاليف بالمنافع المتوقعة بغرض تقييم وتحسين الأداء، وترتيب الأهداف حسب أولويتها والربط بين الاعتمادات والغايات المطلوبة منها، وتوفيره مؤشرات مالية وغير مالية يستفاد منها في عملية تقييم وتحسين الأداء.

الكلمات المفتاحية: الموازنة، تقييم الأداء، موازنة جامعة الموصل.



مجلة اقتصاديات الأعمال
المجلد (٤) العدد (٢) ٢٠٢٣
الصفحات: ٣٠٥-٣٢٢

(*) البحث مستل من رسالة ماجستير للباحث الأول.

The suitability of Budget Preparation Procedures at the University of Mosul for Performance Evaluation Purposes

A Case Study

Abstract

The current research aims to identify the most important weaknesses and shortcomings in the current method of preparing the budget and how this led to the lack of understanding of environmental variables, Where the importance of research stems from the importance of the budget in evaluating the performance of government units, The application of more flexible methods in the preparation of the budget would reduce the pressures of environmental variables that the unit can be exposed to, The researchers relied on qualitative analysis of the respondents' answers to the interview questions, The researchers were able to identify the weaknesses and shortcomings of the current method adopted in preparing the budget for the University of Mosul, The researchers reached a number of conclusions, the most important of which was the inability of the current method adopted in preparing the budget of the University of Mosul to be an effective tool for evaluation and provide information that helps decision-making, Which requires a transition to modern methods in preparing budgets.

The researchers recommend the need to shift from the traditional method of preparing the budget (item budgeting) and the accompanying shortcomings to another method of preparing the budget, Research focused on achieving cost matching with expected benefits for the purpose of evaluating and improving performance, Prioritize objectives and link funds to required targets, And provide financial and non-financial indicators to be used in the process of evaluating and improving performance.

Key words: Budget, Performance Appraisal, Mosul University Budget.

المقدمة:

تُعد الموازنات أداة مهمة من أدوات المحاسبة التي تساعد إدارة الوحدات الحكومية على القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط، اتصال، تنسيق، رقابة، وتقييم أداء، وذلك باعتبارها خطة عمل تفصيلية تعبر عن أهداف الوحدة الحكومية، خلال الفترة القادمة في شكل رقمي (كمي وقيمي)، باعتبارها أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات إلى المستويات الإدارية المختلفة بالوحدة، وتضع الأساس الذي يتم بناء عليه تخصيص الموارد على الوحدات والإدارات المختلفة، كما تساعد الإدارة على القيام بوظيفة الرقابة، تقييم الأداء، عن طريق وضع مستويات الأداء والقيم المستهدفة والتي تمثل معايير في ضوءها يتم مقارنة الأداء الفعلي بهدف تحديد الانحرافات وتقويمها (عبدالعال، ٢٠١٣: ٢)، إذ عن طريق اعتماد الأسلوب التقليدي للموازنة في ظل المتغيرات الجديدة غير فاعل في قياس كفاءة أداء الإنفاق الحكومي (شكارة، ٢٠١٠: ٢)، كما أنه يعاني من أوجه قصور متعددة، وأن النقص في التخصيصات المالية الذي تعاني منه الوحدات الحكومية عموماً ولاسيما الجامعات، يجعلها مجبرة على إعادة النظر باستخدام الأسلوب التقليدي الذي وضع في إطار افتراضات النمو في الموارد المالية (رمو، ٢٠١٢: ٥)، ونتيجة السلبات التي يعاني منها الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة والتي اتفق عليها الباحثين والمتخصصين كافة في مجال الموازنات (الموسوي، ٢٠٢٠: ٢)، أصبح من الضروري الانتقال من الأسلوب التقليدي إلى أسلوب آخر لإعداد الموازنة (محاريق، ٢٠١٦: ٥)، وفي ضوء ذلك يمكن صياغة مشكلة البحث على النحو الآتي "ما هي أوجه القصور التي يعاني منها أسلوب إعداد الموازنة في الوحدات الحكومية بشكل عام والجامعات بشكل خاص؟".

ومن هنا يهدف البحث إلى تحقيق عدد من الأهداف وكالاتي:

١. تحديد أهم أوجه القصور في الأسلوب الحالي لإعداد الموازنة في جامعة الموصل، وكيف أدى ذلك إلى عدم استيعاب المتغيرات البيئية.
 ٢. اقتراحات لتفعيل دور الموازنة في تقييم الأداء.
- وتتبع أهمية البحث من أهمية الموازنة في تقييم أداء الوحدات الحكومية، وبالتالي فإن تطبيق أساليب أكثر مرونة في إعداد الموازنة من شأنه أن يحد من ضغوط المتغيرات البيئية التي يمكن أن تتعرض لها الوحدات الحكومية.
- واعتمد البحث على المنهج الوصفي** عن طريق الاستعانة بمصادر الأدبيات المحاسبية ذات الصلة من الدوريات العلمية والكتب والمصادر الرصينة التي تتعلق بمجال البحث، وكذلك الدراسة الميدانية عن طريق القيام بإجراء المقابلات في جامعة الموصل عينة البحث واعتمد الباحث على التحليل النوعي للمقابلات.
- وتم اختيار جامعة الموصل عينة للبحث بوصفها إحدى الوحدات الحكومية الخدمية ذات النفع العام وهي من أكبر المراكز التعليمية والبحثية في الشرق الأوسط، وثاني أكبر جامعة في العراق، بعد جامعة بغداد، وهي من الجامعات العريقة على النطاق المحلي والعربي.

المحور الأول: الجانب النظري:

أولاً: الموازنة بين الفكر التقليدي والمعاصر:

يقع أسلوب إعداد الموازنة التقليدية ضمن أكثر المواضيع المهمة التي تتعامل معها الوحدات الحكومية، فالموازنة هي أداة هامة تساعد الإدارة في عملية التخطيط، التنسيق، الرقابة، تقييم الأداء عن طريق وظائفها، مما يدعم من عملية اتخاذ القرارات الإدارية.

فالموازنة عبارة عن بيان يتعلق بتقدير الأداء المراد تحقيقه على مستوى وحدة معينة في الفترة المنصوص عليها في التدابير المالية، تعتبر عملية الموازنة نشاطاً مهماً لأن الموازنة لها تأثير محتمل من الناحية الوظيفية والمواقف المحتملة وسلوك أعضاء الوحدة (Yuni,2016:150).

وتعرّف بأنها: مجموعة من البرامج والأهداف المعبر عنها بأرقام، ترغب الوحدة الحكومية في تنفيذها بأقل التكاليف خلال مدة قادمة، وبحجم كلفة كل هدف أو برنامج، مع بيان مصادر التمويل التي تمول البرامج والمشاريع للوحدات الحكومية (جدوع، ٢٠١٥: ١٠).

أشار كل من (العريني، ٢٠٠٧: ٢٢) (سلوم والمهايني، ٢٠٠٧: ١٠٦) (البشيتي، ٢٠٠٩: ٣٤) (عثمان، ٢٠١١: ٤) (الحسن، ٢٠١٥: ١٨) (جدوع، ٢٠١٥: ٢٣) (الطلو، ٢٠١٧: ٣٦) عدداً من جوانب الضعف والعيوب الأكثر شيوعاً بالأسلوب التقليدي لإعداد الموازنات، منها:

الموازنات التقليدية لا تساعد على توضيح السياسة المالية للوحدة الحكومية، كما ان في الأسلوب التقليدي توجد صعوبة في قياس كفاءة أداء الوحدات والعاملين فيها بسبب نقص وسائل المتابعة، عدم دقة التقديرات، إذ يتم تقدير النفقات بشكل اعتباطي دون الاعتماد على أسس علمية في وضع التقديرات، تشجع الموازنات التقليدية المسؤولين على الإنفاق بدلاً من تحقيق الوفورات، لا تركز الموازنة التقليدية على كفاءة استخدام الموارد العامة، مما يؤدي إلى زيادة الإنفاق العام وتضخمه غير المبرر أو تجاوزات في الإنفاق، مما قد يؤدي إلى حدوث عجز في الموازنة، والتركيز على الجوانب القانونية والمالية، عدم قدرة الأسلوب التقليدي على توفير البيانات والمعلومات التي تساعد في دعم القرارات الإدارية، لان عملية اتخاذ القرار في ظل موازنة البنود تكون منفصلة عن عملية إعداد الموازنة، كما أنها لا توفر المعلومات عما تقوم به الحكومة فعلاً، ولا تبين النتائج التي تحصل عليها الوحدات الحكومية مقابل إنفاقها للأموال.

وقد ذكر بعض الباحثين عدداً من الاساليب البديلة للموازنات التي يمكن استخدامها في معالجة مجالات القصور للموازنات التقليدية منها: (رمو، ٢٠١٢: ٤٨-٤٩)

١. موازنة التخطيط والبرمجة:

جاءت فكرة موازنة التخطيط والبرمجة لمعالجة أوجه القصور في موازنة البرامج والأداء، وربط الموازنات الفرعية للوحدات الإدارية الحكومية بالأهداف الوطنية، فضلاً عن اقتصار موازنة البرامج والأداء على المدى القصير فقط، وعدم اختيار البرامج المراد تضمينها في الموازنة وفق الأسلوب العلمي لاتخاذ القرارات عن طريق اختيار أفضل البدائل (أبو محسن، ٢٠٠٩: ٦١).

تُعرف موازنة التخطيط والبرمجة بأنها: "نظام إدارة متكامل يركز على استخدام التحليل لاتخاذ قرارات البرنامج، الغرض من موازنة التخطيط والبرمجة هو تزويد الإدارة بأساس تحليلي أفضل لاتخاذ قرارات البرنامج ولتنفيذ هذه القرارات عن طريق تكامل وظائف التخطيط والبرمجة. لذلك فإن الهدف الرئيس من موازنة التخطيط والبرمجة هو توحيد وظائف الموازنة عن طريق التخطيط والبرمجة" (Zinyama & Nhema,2016:37).

وُعرِفَ "أنها منهج علمي لاتخاذ القرارات يُمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع استخدام تلك المعلومات بصفة مستمرة ومنظمة في رسم السياسات واتخاذ القرارات وتدبير الأموال في الوحدات الإدارية الحكومية" (عزالدين وبيرش، ٢٠٢٠: ٤١٨).

٢. الموازنة التشاركية:

ظهرت الموازنة التشاركية بشكل رسمي في عام ١٩٨٩ في عدد من المدن البرازيلية خاصة في مدينة "بورتو أليغري" ومن ثم في الأوروغواي عام ١٩٩٠، إذ إن السكان دعوا لضرورة توفير دليل لاستعمال الموارد البلدية في خططها الخماسية (نجد، ٢٠١٨: ١٤).

عرّفت الموازنة التشاركية على "أنها نهج تشاركي يتضمن مشاركة موظفين من المستويات الدنيا في الوحدة الحكومية، إذ تبدأ الإدارة العليا في عملية الموازنة وتقدم إرشادات عامة ولكن الموظفين من المستويات الدنيا هم الذين يطورون الموازنة لوحداتهم الخاصة" (Mohd & Othman, 2012:54).

فالموازنة التشاركية هي أداة تواصل جيدة لأنها تتيح للإدارة العليا فهم المشاكل التي تواجه الموظفين. هذه الطريقة يمكن أن تزيد من تحفيز الموظفين لتحقيق الأهداف التنظيمية (Yuni, 2016: 151).

وعرّفت أيضاً بأنها: "عملية صنع قرار مشتركة بين طرفين أو أكثر والتي ستدخل حيز التنفيذ في المستقبل لاتخاذ القرار بشأن الموازنة" (Rokhman, 2017:41). وذكر (يوسف وحسن، ٢٠٢٠: ١٩٨) الموازنة التشاركية هي الموازنة التي تعتمد على مشاركة المرؤوسين في جميع مراحل عملية إعداد الموازنة، مما يحفزهم على تحقيق أهداف الموازنة.

ويرى الباحثان أنه يمكن تعريف الموازنة التشاركية على أنها: "عملية ديمقراطية تسمح للمواطنين المشاركة في إعداد الموازنة العامة واتخاذ القرار بشأن مخصصات الموازنة، إذ يسمح للمواطنين بتحديد مجالات الإنفاق وتحديد المشاريع العامة وترتيبها حسب الأولوية".

٣. ما وراء الموازنة (Beyond Budgeting):

وفقاً لكلاً من Hope & Fraser فإن مفهوم أسلوب ما وراء الموازنة هو مفهوم جديد ناشئ لإدارة الأداء والذي تم تطويره من قبل هيئة المائدة المستديرة لأسلوب ما وراء الموازنة (BBRT)، فهو ينطوي على الانتقال من تركيز الأداء على الأرقام إلى التركيز على الموظفين، كما أنه يفترض أن تحسين الأداء يأتي بشكل أفضل عن طريق تمكين الموظفين، وإعطائهم صلاحيات اتخاذ القرارات (ومحاسبيتهم على النتائج)، بدلاً من مجرد الاعتماد على حوافز ومقاييس ثابتة (صالح وسليم، ٢٠١٨: ٢١٨).

وعرّف (Goode & Malik, 2011) أسلوب ما وراء الموازنة بوصفه "منهج أكثر تكيفاً للإدارة، حيث يقوم على تحويل الهيكل التنظيمي المركزي والهرمي إلى أسلوب إدارة لا مركزي مما يدفع بالسلطة وعملية اتخاذ القرار إلى المستويات الدنيا في الهيكل التنظيمي للوحدة، إذ يمكن ملاحظة تأثير هذا التمكين في زيادة الإنتاجية والتحفيز لدى العاملين" (Goode & Malik, 2011:210)، أما عبدالعال (٢٠١٣) فقد عرف أسلوب ما وراء الموازنة بأنه "منهج متكامل لإدارة الأداء يحل محل الموازنة كأداة وحيدة مهيمنة للقيام بوظائف التخطيط والقياس والرقابة وتقييم الأداء (٣٠٩)

مع مجموعة متكاملة من الأدوات الإدارية الحديثة التي يتم تطبيقها في ضوء مجموعة من مبادئ تفويض السلطة والمسؤولية والتي يستلزم اعتمادها الوصول إلى المنظمات اللامركزية القادرة على التكيف والتميز وتلبية متطلبات المنافسة في البيئة المعاصرة" (عبدالعال، ٢٠١٣: ٥١)، ويرى الباحثان ان أسلوب ما وراء الموازنة هو "أسلوب يقوم على تحويل الوحدة الاقتصادية من النظام المركزي إلى النظام اللامركزي ومنح وتفويض صلاحيات اتخاذ القرار إلى المستويات الإدارية الدنيا مما يجعل الوحدات أكثر مرونة للاستجابة للمتغيرات البيئية السريعة في السوق والمنافسة واحتياجات الزبائن، وأكثر تماسكاً واتساقاً بهدف الوصول إلى تحقيق الأهداف بأقل تكلفة وأكثر منفعة، مما يؤدي إلى تحسين نظم إدارة الأداء في الوحدة الاقتصادية".

وذكر صالح وسليم (٢٠١٨) أن تطبيق أسلوب ما وراء الموازنة يؤدي زيادة قدرة الوحدات الحكومية على التكيف، ومساعدة تلك الوحدات على التحسين المستمر في أدائها في بيئة العمل، لتحقيق المنافسة المستدامة للوحدة (صالح وسليم، ٢٠١٨: ٢١٨).

وقد أكد (Alsharari, 2019) على أن الغرض من وراء الموازنة ليس فقط التخلص من الموازنات التقليدية، بل الهدف هو إنشاء وحدات حكومية أكثر مرونة، لأن هذا أمراً جيداً وضرورياً لأداء جيد في عصرنا الحالي ولكنه يتطلب تغييراً جذرياً في الإدارة التقليدية: (Alsharari, 2019: 168)، ويرى الباحثان أن من أسباب الدافعة للتحويل من الموازنة التقليدية إلى أسلوب ما وراء الموازنة تتمثل بالآتي:

١. يركز أسلوب ما وراء الموازنة على إعداد قادة للوحدات الحكومية ووضع استراتيجية للوحدة والعمل على تحقيقها.
٢. يعمل أسلوب ما وراء الموازنة على خلق القيمة أكثر من تركيزه على تخفيض التكاليف عن طريق تقليبه للوقت المستغرق في إنجازه.
٣. يعمل أسلوب ما وراء الموازنة على جعل الوحدات الحكومية أكثر مرونة واستجابة للمتغيرات في بيئة المنافسة.

ثانياً: الأداء في الوحدات الحكومية وأهميته:

ونظراً للتحديات الكبيرة التي تواجه الوحدات الحكومية بسبب كثرة المتغيرات في بيئة العمل والتحولات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، فإن الوحدة مطالبة بمعرفة موقعها ومكانتها مقارنة بالوحدات الأخرى العاملة في نفس المجال عن طريق تقييم أداء فعال للوحدة لتخرج بنتيجة عن موقعها في بيئة العمل.

فالأداء هو: السلوك الرئيسي الظاهر الذي يمكن ملاحظته وتقديره وتقويمه أي أن الأداء دالة للتمثيل الناجح، ويمكن اعتباره قدرة الوحدة على تحقيق أهدافها عن طريق استخدام الموارد المتاحة بطريقة كفاءة وفعالة. والأداء الحكومي هو محصلة لكل من الأداء الفردي واداء الوحدات التنظيمية الحكومية التي يعمل بها الأفراد (الربيعي، ٢٠١٩: ٧٤).

عرفت المنظمة العربية للتنمية "تقييم الأداء" بأنه "التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة عن طريق دراسة مدى جودة الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بما يحقق الأهداف المرجوة منها" (سماي وإبراهيم، ٢٠١٦: ٤٧).

ويرى (حريجة وآخرون، ٢٠١٩: ٣٩٠-٣٩١) أن تقييم الأداء يتم للأحداث والأنشطة المالية للفترة السابقة عن طريق جمع المعلومات التي تقدمها القوائم المالية ومقارنتها بما هو مخطط من أجل تحديد وتعزيز نقاط القوة في الأداء المالي، وتحديد نقاط الضعف والتخلص منها، أو تقليصها، من خلالها يمكن تحديد مدى قدرة الوحدة على الاستفادة المثلى من الموارد المتاحة لها، وبالتالي فإن عملية تقييم الأداء ما هي إلا قياس لما تم تحقيقه، أو النتائج المتوقعة في ضوء معايير محددة مسبقاً والحكم على إدارة الموارد المالية المتاحة للوحدة.

ويرى الباحثان أنه يمكن تعريف تقييم الأداء على أنها عملية يتم من خلالها مقارنة الأداء المتحقق مع الأداء المتوقع والمخطط له بالموازنة أو مع الأداء القياسي وتحديد الانحرافات والاختلافات وبيان أسبابها والعمل على اتخاذ إجراءات مصححة من قبل الأجهزة المختصة للوصول إلى تحسين الأداء بهدف ضمان تحقيق الكفاءة والفاعلية.

وتتسم عملية تقييم الأداء بأهمية كبيرة، إذ شدد البعض على أهمية تقييم الأداء في الوحدات الحكومية على النحو الآتي: (حامد، ٢٠٠٩: ١٢٣-١٢٤)

١. تُساعد في توجيه انتباه كبار مسؤولي الإدارة إلى الإدارات التي تحتاج إلى قدر أكبر من الإشراف، إذ يكون الإشراف أكثر إنتاجية.

٢. يعمل على ترشيد الطاقة البشرية في الوحدة مستقبلاً، إذ يتم إبراز العناصر الناجحة وتطويرها، وكذلك العناصر غير المنتجة التي يجب الاستغناء عنها. أو محاولة إصلاحها لزيادة كفاءتها، إذ يمثل تقييم الأداء أساساً موضوعياً لتطوير أنظمة الحوافز والمكافآت التحفيزية.

٣. يساعد مسؤولي الإدارة على اتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف عن طريق توجيه نشاطهم نحو المجالات التي سيتم قياسها والحكم عليها.

ولعملية تقييم الأداء أهمية كبيرة في الوحدات الحكومية، حيث عن طريق تقييم الأداء فيها ضماناً لنجاح العمل، إذ عن طريق تقييم الأداء تستطيع الوحدة تحديد الاحتياجات التدريبية الفعلية التي تساعد في وضع الخطط والسياسات التي تعالج أوجه القصور، والوقوف على الاتجاهات الحديثة للموظفين نحو الوحدة التي يعملون فيها، وتحديد ما تملكه الوحدة من مهارات، والحصول على المعلومات الدقيقة اللازمة لتقييم الأداء.

ويمكن تحديد المؤشرات التي من الممكن استخدامها في عملية تقييم الأداء للوحدات الحكومية في القطاع العام كما يأتي:

١. **مؤشرات الفاعلية:** وتعني الفعالية أن تكون الوحدة قد حققت نتائج مرضية عن طريق منتجاتها وخدماتها مقارنة بالأهداف التي سبق تحديدها، ويتم قياسها بقسمة الأهداف الفعلية على الأهداف المخططة (التميمي وعلي، ٢٠١٩: ٥٢٨).

٢. **مؤشرات الكفاءة:** هو قياس العلاقة بين مخرجات السلع والخدمات والمدخلات أو الموارد التي تم استخدامها في إنتاجها كمياً ونوعاً، سواء كانت الموارد مادية أو بشرية (علاقة المدخلات والمخرجات)، وما إذا تم الحصول على الموارد بالكمية والنوعية المناسبين وبأقل تكلفة وفي أقصر وقت ممكن (خليل، ٢٠٠٥: ١٢٠).

٣. **المؤشرات الاقتصادية:** المتعلقة بتوفير المدخلات، أي توفير السلع أو الاحتياجات البشرية بأقل تكلفة ممكنة، حسب المواصفات المطلوبة (التميمي وعلي، ٢٠١٩: ٥٢٨)، كما إنه أحد مؤشرات تقييم الأداء الأكثر قابلية للتطبيق. تركز هذه المؤشرات على العلاقة بين التكلفة والمنفعة، وعلى العائد الاقتصادي لتلك التكلفة. يمكن قياس هذه العلاقة ومقارنتها بطريقة مجمعة بحيث تتناول

النشاط الإجمالي للكيان الخاضع للإشراف، ويمكن أن تأخذ شكلاً جزئياً لكل قسم أو فرع أو برنامج في تلك الجهة (خليل، ٢٠٠٥: ١٢٠).

المحور الثاني: نموذج البحث:

لمعالجة مشكلة البحث تم الاعتماد على التحليل النوعي عن طريق مناقشة الإجراءات الإعداد الموازنة للأغراض التقييم الإداء في الجامعة الموصل عينة البحث التي تم اختيارها عن طريق اجراء المقابلات، إذ تم التحضير للمقابلات عن طريق بناء (دليل موضوعي) وهو قائمة بالموضوعات التي سيتم مناقشتها مع المستجيبين، ولقد كان هذا الدليل على شكل مجموعة من الأسئلة تناولت الواجه القصور في أسلوب إعداد الموازنة الحالية لمجال تقييم الأداء. وتم الاعتماد في إعداد الدليل على المراجعة المنهجية للأدبيات فيما يخص موضوع البحث الحالي. وتم تنفيذ المقابلة الفعلية التي أجريت مع (27) مشاركاً من المستجيبين وكما مبين بالجدول (1).

الجدول (1) تفاصيل الشهادة للمستجيبين في جامعة الموصل

ت	الشهادة	العدد	النسبة (%)
١	دكتوراه	2	7
٢	ماجستير	3	11
٣	دبلوم عالي	2	7
٤	بكالوريوس	18	67
٥	محاسب قانوني	2	7
٦	الإجمالي	27	100

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

ولقد تمت مراعاة مسألة أن يكون الدخول في المقابلة بشكل تدريجي، إذ كانت الخطوة الأولى هي تعريف الباحث بنفسه، وإعطاء فكرة بسيطة عن البحث وأهدافه، ومن ثم البدء بالأسئلة التمهيدية (التعريفية) عن الموازنة، ومن ثم الدخول في الأسئلة المعمقة. ومن الأمور المهمة التي تمت مراعاتها في المقابلة هو إعطاء ضمانات للمبحوثين بالحفاظ على سرية المعلومات وعدم نشر أية معلومة شخصية (مثل الاسم) تتعلق بالمستجيب. والسبب في ذلك هو إعطاء المستجيب نوع من الطمأنينة لتشجيعه على تزويد الباحث بأكثر قدر ممكن من المعلومات عن أسلوب إعداد الموازنة في الجامعة.

وتتمتاز عملية تحليل البيانات وتفسيرها في البحوث النوعية بأنها تعتمد على تحليل النصوص، ويشتمل التحليل على وضع محاور، ويتم تفسير النتائج بشكل واسع وعريض. أن البيانات تأتي من صور، أو نصوص مكتوبة أو منطوقة. ويستعمل الباحث مدخلاً آخر لتحليل البيانات حيث يجمع قاعدة بيانات نصية، لذا فهو يحلل النص بتقسيمه لأجزاء عبارة عن مجموعة جمل تسمى Text Segment، ويحدد معنى كل مجموعة من الجمل بدلاً من استعمال الإحصاء. ويصف الباحث الظاهرة موضع البحث بتحليله لها، وتكون النتائج عبارة عن وصف للأفراد المشاركين. وفي بعض الدراسات النوعية يكون تقرير البحث في معظمه عبارة عن وصف مطول للأفراد في شكل محاور، أو فئات عريضة تمثل في حد ذاتها نتائج البحث، وتكون الصورة المقدمة أكثر ثراء حينما يفسر الباحث معاني البيانات بالتأمل فيها، وتوضيح ما ارتبطت بها في خبراته الشخصية، وإسقاط تأملاته، وآرائها، واستخلاص نتائج عريضة عامة (البرزنجي، ٢٠٢١: ١٢٧).

وهذا الأسلوب سوف يتم اعتماده في البحث الحالي، إذ سيتم جمع البيانات على شكل نصوص، ومن ثم القيام بتحليل هذه النصوص وإيجاد محاور رئيسية (Themes) وفرعية يتم من خلالها التعرف على أوجه الضعف والقصور في الأسلوب الحالي لإعداد الموازنة في جامعة الموصل وكالاتي:

١. أسلوب البنود ليس له معيار يتم بواسطته تحديد احتياجات الوحدة واعتماده على الأساس النقدي فقط دون أساس الاستحقاق مما يشجع على الهدر والتبذير:

هناك العديد من التحديات التي تواجه الوحدات الحكومية، وتحد من كفاءة استخدامها وتخصيصها لمواردها المتاحة، والتي باتت من الضروري مواجهتها بأساليب حديثة ضماناً لبقاء واستمرارية تلك الوحدات، الأمر الذي يتطلب اعتماد أساليب علمية جيدة لتحديد احتياجات الوحدة، ومحاولة تخفيضها دون الإخلال بمتطلبات الجودة وتحقيق الأهداف، من هنا ظهرت أساليب جديدة في إعداد الموازنات وتوظيفها في ترشيد اتخاذ القرارات وتقييم الأداء (احمد، ٢٠١٨: ١٩٤)، إذ يؤدي الأسلوب التقليدي إلى تشجيع المسؤولين على الإنفاق بدل من تحقيق الوفورات في التخصيصات، إذ يشعر هؤلاء بضرورة إنفاقهم لتخصيصاتهم بالكامل سواء تم الحاجة إليها أم لا، ويرجع ذلك لأن تقييم الأداء يميل إلى التركيز على الإنفاق (العزي، ٢٠١٤: ١٥). ومن هنا يمكن صياغة فرضية البحث على النحو الآتي: فرضية رقم (١): "أن اعتماد الأسلوب التقليدي في إعداد موازنة جامعة الموصل يؤدي قصور في مجال تقييم الأداء نتيجة وجود الانفاق غير المبرر".

٢. الأسلوب التقليدي يفتقر للمرونة لأنه يوجب الالتزام بأبواب وتبويات الصرف المحددة:

وذكر (صانوري، ٢٠١٧: ٤٩) و(العزي، ٢٠١٤: ١٥) إن الموازنة المعدة وفق أسلوب البنود لا تمتاز بالمرونة الكافية عند التنفيذ، باعتبار ان النفقات مخصصة لبنود محددة، وان عملية الانتقال من باب لآخر أو من بند لآخر تحتاج إلى وقت بسبب الإجراءات التشريعية، وهذه إجراءات ليست سهلة وتحتاج إلى موافقة جهات عليا، لذا فإنها تحدد من حرية تصرف الوحدات الحكومية في الأموال وتعيق أحيانا تنفيذ بعض المشاريع، ومن هنا يمكن صياغة فرضية البحث على النحو الآتي: فرضية رقم (٢): "أن اعتماد الأسلوب التقليدي في إعداد موازنة جامعة الموصل يؤدي قصور في مجال تقييم الأداء نتيجة للافتقار للمرونة الكافية".

٣. لا يأخذ الأسلوب التقليدي بنظر الاعتبار طبيعة النشاط في الوحدة:

الأسلوب التقليدي يهمل مفهوم التخطيط العلمي، إذ يتم إعدادها بناءً على مستويات وأنماط الإنفاق الجاري، وهذا يؤدي إلى تكرار النشاطات السابقة سواء كانت مناسبة أم لا، الأمر الذي يؤدي إلى الفشل في تحديد الأهداف لأنه لا يأخذ بنظر الاعتبار طبيعة عمل الوحدة، كما يمتاز الأسلوب التقليدي بالتشدد في الرقابة أدى إلى زعزعة الثقة بين الرئيس والمرؤوس والالتزام الحرفي بالقواعد والتعليمات، خوفاً من الوقوع بالخطأ، والحصول على العقاب قلل من روح المبادرة والإبداع في العمل (العريني، ٢٠٠٧: ٢٢-٣٣)، فهي تركز على الاحتياجات قصيرة الأجل لجهة معينة ولا تركز على الاحتياجات طويلة الأجل، فهي لا تقبل اهتماماً كاف، بسبب عدم أخذ طبيعة نشاط الوحدة بنظر الاعتبار عند إعداد الموازنة، لذا فالرقابة الزائدة تكون على حساب التخطيط وتقييم الأداء (حاتم، ٢٠١٤: ٥١)، ومن هنا يمكن صياغة فرضية البحث على النحو الآتي: فرضية رقم (٣): "أن اعتماد الأسلوب التقليدي في إعداد موازنة جامعة الموصل يؤدي قصور في مجال تقييم الأداء نتيجة عدم الأخذ بنظر الاعتبار خصوصية الأداء في الجامعة".

٤. إعداد الموازنة وفقاً للأسلوب التقليدي تأخذ وجهه:

الموازنات التقليدية المعدة وفق أسلوب البنود مكلفة وتتطلب الكثير من الوقت ليتم إعدادها والموافقة عليها، بسبب الإجراءات الكثيرة والروتينية (Radonić, 2018: 144)، مما يؤدي إلى صعوبة قياس كفاءة الموظفين وأداء الوحدات الحكومية ككل التي تقوم بتقديم الخدمات والأنشطة (أبو محسن، ٢٠٠٩: ٥٩)، لذا فهي لا توفر معلومات تساعد على دعم عملية تقييم الأداء، ومن هنا يمكن صياغة فرضية البحث على النحو الآتي: فرضية رقم (٤): "إن اعتماد الأسلوب التقليدي في إعداد موازنة جامعة الموصل يؤدي قصور في مجال تقييم الأداء نتيجة العمليات الروتينية والتكرار وقيود الزمن".

٥. اختلاف السنة المالية عن السنة الدراسية في الجامعات:

من مبادئ الموازنة المعدة وفق الأسلوب التقليدي، مبدأ سنوية الموازنة، يعني هذا المبدأ أن الموازنة يتم إعدادها لفترة زمنية مُقبلية (سنة مالية)، وهي الفترة الزمنية التي جرت العادة على اعتبارها مدة زمنية كافية لإعداد التوقعات المالية إيراداً ومصروفاً، وهذا يعود إلى الجهد والوقت الكبير الذي يتم استغراقه في إعداد تلك الموازنة والمناقشات بين وزارة المالية والوحدات الحكومية، إذ تستغرق ستة أشهر في المتوسط خلال مرحلة الإعداد ولا يفترض أن يتم إعدادها لفترة زمنية تزيد عن سنة مالية واحدة للتأكد من دقة التنبؤات المتعلقة بالإيرادات والنفقات (غنام، ٢٠٠٦: ٢٩)، إذ يتوافق مبدأ سنوية الموازنة مع المبدأ المحاسبي المعروف بتقسيم عمر المشروع أو الوحدة الاقتصادية إلى فترات محاسبية دورية، كل منها ١٢ (اثني عشر شهراً) واستقلالية السنوات المحاسبية، والفترة المحاسبية (السنة المالية) تمثل دورة كاملة من المواسم والفصول الزمنية المتجانسة، ويتفق مبدأ سنوية الموازنة مع (الأساس النقدي) السائد تطبيقه في المحاسبة الحكومية، فضلاً عن أن السنة المالية مناسبة للتنبؤ بالإيرادات والنفقات، ولكن إذا تجاوزت العام يصبح من الصعب التنبؤ بها، خاصة في ظل التقلبات الاقتصادية التي تسود اقتصادات دول العالم (الطو، ٢٠١٧: ٣٠)، ومن هنا يمكن صياغة فرضية البحث على النحو الآتي: فرضية رقم (٥): "أن اعتماد الأسلوب التقليدي في إعداد موازنة جامعة الموصل يؤدي قصور في مجال تقييم الأداء نتيجة الاختلاف بين سنوية الموازنة وطبيعة النشاط".

المحور الثالث: التحليل ومناقشة النتائج:

بينت نتائج تحليل المستجيبين الأوجه الضعف والقصور في الأسلوب الحالي في الإعداد الموازنة في جامعة الموصل لمجال التقييم الأداء وكانت على النحو الآتي:

١. اختبار الفرضية الأولى:

عدم وجود معيار ظهر بالترتيب الأول من قبل المستجيبين، وهذه إشارة واضحة إلى الدور الكبير الذي يلعبه المعيار في تحديد الاحتياجات، كونه عاملاً حاسماً في تقديرات التخصيصات بدقة، وكذلك سرعة الإنجاز والإعداد، فضلاً عن كونه يلعب دوراً مهماً في تقييم الأداء في نهاية الفترة المالية، وقد بينت نتائج التحليل أن هذا العيب ذكر ما يقارب (65) مرة ونسبة (41%) من إجمالي الإجابات التي تم جمعها من قبل المستجيبين عن أوجه القصور في أسلوب إعداد الموازنة في جامعة الموصل.

أشار بعض المستجيبين الذين تمت مقابلتهم إلى صعوبات العمل في إعداد الموازنة في ظل الأسلوب التقليدي وعدم وجود معيار علمي يعتمد عليه في تحديد احتياجات الكلية بصورة خاصة والجامعة بصورة عامة وكما يأتي:

"لم يكن هناك معيار يتم عن طريقه تحديد الاحتياجات الخاصة بالكلية وكان فقط الاعتماد على الخبرة الشخصية وأساليب فنية في عملية إعداد الموازنة التخطيطية" (المستجيب 12). وفي السياق ذاته فقد ذكر أحد الأفراد المستجيبين أن المشكلة في المعيار هو أن الاعتماد فقط على معيار المصروفات وهو المعيار الوحيد وبالتالي فهي بعيدة عن الأداء؛ لأن المعيار المالي في الوحدات الحكومية لا يعني شيئاً.

"لا يوجد فيها أسلوب علمي يحدد التقديرات بشكل صحيح، إذ يعتمد أسلوب البنود على معيار المصروفات فقط، وبالتالي هناك صعوبة في تقدير اعتمادات الموازنة وهو المعيار الوحيد الموجود وهو يمثل الواقع الحالي وبالتالي تكون بعيدة عن الأداء وحجم النشاط" (المستجيب 1). وربط عدد من الأفراد المستجيبين عدم وجود معيار واستخدام الأساس النقدي بدلاً من أساس الاستحقاق تمثل صعوبة كبيرة في عملية إعداد الموازنة.

"استخدام أساس النقدي وليس الاستحقاق في إعداد الموازنة بالأسلوب التقليدي مما يدفع إلى صرف التخصيصات المتبقية في نهاية السنة حتى لا يتم ارجاع المبالغ إلى وزارة المالية، مما يحدث اسراف وتبذير في صرف التخصيصات، وكذلك الحصول على نفس الاعتماد في السنة القادمة وخاصة إذا لم يتم إقرار الموازنة والاعتماد بالصرف على 12/1" (المستجيب 18).

ويلاحظ من تحليل نتائج المقابلات أنه عدم وجود معيار علمي يتم الاعتماد عليه في تحديد احتياجات الكلية بصورة خاصة والجامعة بصورة عامة تمثل أهم الصعوبات والسلبيات التي يعاني منها أسلوب البنود في جامعة الموصل في مجال تقييم الأداء، وهذا ما يؤثر على مؤشر الاقتصادية من مؤشرات تقييم الأداء في الوحدات الحكومية الذي ينص على الوحدة الحصول على الموارد بأقل تكلفة ممكنة، كما أن تأثيره في الكليات ذات الاحتياجات المالية الكبيرة أكثر تأثيراً على الكليات ذات الاحتياجات المتوسطة والصغيرة، كما أن هذا الأسلوب يبرر أحياناً كمية الهدر والاسراف (الانفاق غير المبرر) لغرض تحقيق نسب انجاز عالية للموازنة، مما يعصب من عملية تقييم الأداء، ويقترح الباحثان وضع معايير علمية من الجهات المختصة تحدد احتياجات الكلية بصورة دقيقة والتحول من أساس النقدي إلى أساس الاستحقاق للتقليل من وجود الانفاق غير المبرر وخاصة في نهاية السنة المالية.

وهذا ما اتفق عليه (ماضي، ٢٠١٦: ٣٠) قائلاً: من الانتقادات الموجهة لأسلوب البنود "عدم اعتماده على مفهوم التخطيط العلمي، إذ يتم إعدادها على مستويات وأنماط الإنفاق الجاري، وهذا يؤدي إلى تكرار الأنشطة السابقة سواء كانت مناسبة أم لا، الأمر الذي يؤدي إلى عدم القدرة على تحديد أهداف واضحة".

أما (محمد وآخرون، ٢٠١٩: ٤) فقد ذكروا: تساعد موازنة البنود على الهدر والاسراف في الإنفاق عن طريق وجود أموال تصرف في مجالات غير ضرورية، لأنها تركز على حجم النفقات وليس على الغرض من الإنفاق، مما يعني نجاح الفرضية الأولى للبحث.

٢. اختبار الفرضية الثانية:

جاء القصور "عديم المرونة" في الترتيب الثاني من بين أوجه القصور في أسلوب إعداد الموازنة في جامعة الموصل بناءً على المقابلات التي تم إجراؤها مع المستجيبين، إذ إن نتائج (٣١٥)

التحليل قد بينت أن "عديم المرونة" قد تم ذكرها قرابة (48) مرة وبنسبة (30%) من إجمالي إجابات المستجيبين عند سؤالهم عن أوجه القصور في أسلوب إعداد الموازنة في جامعة الموصل، وهذا ما يؤكد على الدور الكبير لمشكلة عدم المرونة في الأسلوب الحالي بجعله قاصر في الاستجابة السريعة للمتغيرات البيئية والظروف الطارئة.

وأشار تحليل البيانات مع المستجيبين ان هناك مشكلة في الأسلوب الحالي بأنه جامد وغير مرن ولا يسمح بأي تعديلات عليه:

"هناك صعوبة في تبويب بعض الاحتياجات وفق أسلوب البنود بسبب الالتزام بتبويات الصرف المحددة" (المستجيب 17).

وفيما أكد قسم آخر من الأفراد المستجيبين على سلبية عدم المرونة في أسلوب البنود؛ إذ يذكر أحد الأفراد المستجيبين:

"لا يتناسب أسلوب البنود مع طبيعة العمل في الكلية وبالتالي سوف نواجه صعوبة في عملية تبويب الاحتياجات على سبيل المثال المواد الخاصة بالكلية (س)، إذ يتم تبويب الاحتياجات على بند لوازم أخرى وخدمات أخرى متنوعة، وهذا لم يحقق الهدف الحقيقي (الغرض من الإنفاق)" (المستجيب 8).

ويمكن القول إن سلبية عدم المرونة قد جعلت أسلوب البنود عاجزاً عن الاستجابة للأمور الطارئة والمتغيرات البيئية الحالية، ويذكر أحد الأفراد المستجيبين أن أسلوب البنود فيه بعض المرونة ولكن لا يمكن ان تجعله يتوافق مع الظروف الطارئة والمتغيرات السريعة، إذ يذكر "وفق أسلوب البنود لا يمكن تعديل الاعتمادات فقط يمكن إجراء المناقشات بين النوع وحسب الصلاحيات المخولة للجهات المسؤولة عن الصرف واتخاذ القرار والأفضل منح صلاحية المناقشات إلى السيد رئيس الجامعة لتحقيق مرونة وسرعة في إنجاز العمل وسرعة الاستجابة للأمور الطارئة" (المستجيب 2).

ويلاحظ من إجابة المستجيب (2) أن المناقشات بين النوع في الموازنة لم تحقق الغرض منه، لأنها ليست مرونة بالشكل الذي يمكن الاستفادة منه في تحقيق الاستجابة للظروف الطارئة، إذ أكد أحد الأفراد المستجيبين قائلاً وبالنص: "في حال حدوث تغييرات كبيرة حصلت في الأسعار، أسلوب البنود لا عن طريق صالحاً لأنه لا يؤدي الغرض المراد منه، لأنه لا يأخذ بنظر الاعتبار ارتفاع الأسعار أو انخفاض أو أية متغيرات أخرى، وهناك ظروف أخرى بيئية مثل الجوائح أو الحروب أو القوانين التي تفرضها الدول في مجال حماية البيئة" (المستجيب 14).

إن آراء المستجيبين والتفاصيل والتفسيرات التي قدمت من قبلهم عن طريق المقابلات التي أجريت معهم تبين وبشكل واضح قصور أسلوب البنود من ناحية المرونة وعدم استجابته للظروف الطارئة وعدم القدرة على إجراء أية تحديثات أو تغييرات فيه نهائياً، وهذا ما يؤثر على مؤشر الكفاءة أحد مؤشرات تقييم الأداء في الوحدات الحكومية ويجعله قيد على الوحدة، مما جعل الأسلوب التقليدي غير مناسب لأغراض تقييم الأداء في الجامعة.

وهذا ما اتفق عليه (صانوري، ٢٠١٧: ٤٩) قائلاً: لا تمتاز موازنة البنود بالمرونة الكافية، وذلك لأن النفقات مخصصة لبنود محددة، وإن عملية الانتقال من باب إلى آخر أو من بند إلى آخر تحتاج إلى إجراءات طويلة وتشريعات قانونية.

وذكر أيضاً (حريجة وآخرون، ٢٠١٩: ٣٩٦) إن أسلوب البنود يتميز بالجمود، ويمنع القيادات الإدارية التنفيذية الحكومية من الإبداع، وقد يصل الأمر إلى وجود إنفاق على مخصصات

غير ضرورية، مما قد يصل لدرجة الهدر والاسراف، وخصوصاً الإنفاق الذي يتم نهاية السنة المالية، مما يعني اثبات الفرضية الثانية للبحث.

ويرى الباحثان إن تأثير عامل المرونة كبير جداً في الكليات ذات الموارد الكبيرة والمتوسطة، لأن عامل المرونة أصبح قيد على القيادات في مجال الابداع والابتكار للالتزام بمحددات صرف، لذا كان تأثيرها على مؤشر الكفاءة تأثيراً واضحاً مما جعل الأسلوب التقليدي للموازنة غير مناسب لأغراض تقييم الأداء في الجامعة، ويقترح الباحثان التحول نحو أسلوب اخر يوفر المرونة الكافية عند تنفيذ الموازنة ومنح الصلاحيات للمستويات الإدارية.

٣. اختبار الفرضية الثالثة:

الأخذ بطبيعة النشاط التي تمارسه الوحدة عند إعداد الموازنة عامل مهم في نجاحها من الناحية المالية وغير المالية؛ لأن الرقابة والأداء سوف تحققان كفاءة وفعالية في العمليات الخاصة بنشاط الوحدة، وعلى عكس ما هو موجود بأسلوب البنود فهو يركز على جانب الرقابة دون الأداء، وعن طريق تحليل المقابلات وتحليل نتائجها. تبين أنه تم ذكر هذا العامل قرابة (27) مرة وبنسبة (17%) من اجمالي إجابات المستجيبين، وهذه إشارة واضحة إلى أن أسلوب البنود لا يأخذ بنظر الاعتبار طبيعة النشاط الذي تمارسه الجامعة بصورة عامة والكليات بصورة خاصة، إذ أكد عدد الأفراد المستجيبين أن أسلوب البنود لا يأخذ بنظر الاعتبار طبيعة النشاط عند إعداد الموازنة وخاصة الأنشطة العلمية: "الأسلوب التقليدي لا يأخذ بنظر الاعتبار طبيعة النشاط في الجامعة بصورة عامة ولا الكليات بصورة خاصة لهذا فإنه لا يوفر معلومات تساعد في تحسين عملية اتخاذ القرار" (المستجيب 6).

"تركز الموازنة المعدة وفق أسلوب البنود فقط على الرقابة دون الأخذ بنظر الاعتبار جانب الأداء، فبالتالي أسلوب البنود لا يوفر معلومات تساعد على تحسين عملية اتخاذ القرار" (المستجيب 24).

"يتسم أسلوب البنود بالتشديد على المصروفات" (المستجيب 3).

إن الكثير من الإجابات عن هذه التساؤلات كانت إجابات قاطعة بأن أسلوب البنود لا يقدم معلومات تساعد على تحسين عملية اتخاذ القرار؛ لأنه لا يأخذ بنظر الاعتبار طبيعة النشاط الذي تمارسه الوحدة وتركيزه فقط على الرقابة على المصروفات دون الاهتمام بجانب تقييم الأداء والتي هي من وظائف الموازنة، ويلاحظ ان تأثير هذا القصور على كل الكليات بصورة عامة (الكبيرة والمتوسطة والصغيرة)، وكذلك يؤثر على مؤشرات الكفاءة والفاعلية إحدى مؤشرات تقييم الأداء في الوحدات الحكومية. ويقترح الباحثان انه يجب على القائمين على إعداد وتنفيذ الموازنة، التحول نحو أسلوب آخر من أساليب إعداد الموازنة يأخذ بنظر الاعتبار طبيعة النشاط في الوحدة وعلى سبيل المثال أسلوب ما وراء الموازنة لكي يتم تقييم الأداء بصورة صحيحة وناجحة.

وهذا ما اتفق عليه (الفهد وآخرون، ٢٠١٧: ٤٤٠)، إذ ذكر قانلاً: (عدم إمكانية متابعة وتقييم أداء الأنشطة الحكومية نظراً لتوزيع الاستخدامات والموارد على الإدارات الحكومية أو على أنواع الحسابات وليس على الأنشطة، فهي تركز على النواحي المالية والقانونية في مجال الرقابة)، مما يعني نجاح الفرضية الثالثة للبحث.

٤. اختبار الفرضية الرابعة:

جاء عامل الوقت والتكلفة بالترتيب الرابع في أوجه القصور في أسلوب البنود، وبيّنت نتائج التحليل أن هذا العامل تم ذكره قرابة (11) مرة وبنسبة (7%) من إجمالي إجابات المستجيبين وهذه إشارة واضحة أن الموازنة في جامعة الموصل المعدة وفق أسلوب البنود تأخذ وتكلفة عند إعدادها؛ إذ أكد عدد من الأفراد المستجيبين على عامل الوقت والتكلفة: "من سليات أسلوب البنود أنه يأخذ وقتاً وتكلفة" المستجيب (11) المستجيب (9).

في حين أشار البعض من المستجيبين إلى عامل الوقت والتكلفة قائلاً: "عملية إعداد الموازنة في الجامعة تأخذ وقت تصل إلى أكثر من (3) أشهر، إذ تبدأ الاجتماعات لإعداد الموازنة في السنة السابقة للموازنة وتقريباً بحلول الثلث الأخير من السنة" (المستجيب 5).

في حين ذكر أحد الأفراد المستجيبين عن عامل الوقت والتكلفة قائلاً: "عملية إعداد الموازنة في جامعة الموصل بالأسلوب التقليدي تأخذ فترة تتراوح من (3) أشهر إلى (6) أشهر وبالإمكان تخفيض هذه الفترة إذا تم استخدام أساليب أخرى تأخذ بنظر الاعتبار طبيعة النشاط في الجامعة، وكذلك السنة الدراسية فيها واستخدام التقنيات الحديثة للإسراع في إنجاز إعداد الموازنة" (المستجيب 25).

وبلاحظ أن تأثير هذا العامل يكون على مستوى جميع الكليات على حدٍ سواء وبالتالي تأثيره على مؤشرات تقييم الأداء من كفاءة وفاعلية واقتصادية، لذا يقترح الباحثان التحول نحو أسلوب بديل للأسلوب التقليدي وعلى سبيل المثال أسلوب التخطيط والبرمجة لأنه يعتمد على البرمجة في إعداد وتنفيذ الموازنة، مما يقلل من الوقت والجهد المبذولين وكذلك من يقلل من تكلفة الإعداد والتنفيذ. وهذا ما اتفق عليه (Neely, et al., 2003:8) قائلاً: فترة إعداد الموازنة وفق أسلوب البنود تعتمد على حجم عمليات الوحدة وعادة ما تستغرق (20%-30%) من وقت الإدارة في غالبية الوحدات، مما يعني نجاح الفرضية الرابعة للبحث.

٥. اختبار الفرضية الخامسة:

من مبادئ الموازنة المعدة وفق أسلوب البنود "مبدأ السنوية"، أي أن تُعد الموازنة عن فترة سنة مالية تبدأ 1/1 وتنتهي 12/31 وهذه الفترة تختلف تماماً عن الفترة الدراسية في جامعة الموصل، إذ تبدأ السنة الدراسية 9/1 وتنتهي 7/1، وهذا الاختلاف سبب مشكلات عديدة من ناحية إعداد وتنفيذ الموازنة، فطبيعة النشاط في الجامعة من ناحية الأنشطة العلمية وناحية السنة الدراسية لا تأخذ بنظر الاعتبار في إعداد الموازنة، لأن أسلوب البنود قائم على أساس مبدأ السنوية. وهذا العامل تم ذكر من قبل بعض الأفراد المستجيبين ما يقارب (8) مرات وبنسبة (5%) من إجمالي إجابات المستجيبين، مما يعطي إشارة إلى أن اختلاف السنة المالية للموازنة عن السنة الدراسية في الجامعة جعلت من أسلوب البنود قاصراً أمام الجامعة في تحقيق موازنة مثلها لها.

وأكد البعض من الأفراد المستجيبين قائلاً: "اختلاف فترة إعداد الموازنة والموازنة الفعلية عن فترة السنة الدراسية (الفترة التعليمية في الجامعة)، إذ إن السنة المالية تبدأ 1/1 وتنتهي 12/31 والسنة الدراسية 9/1 وتنتهي 7/1، فنرى أن نعم الربع الأخير من السنة المالية هو الربع الأول من السنة الدراسية وفي هذه الفترة تحتاج الجامعة إلى احتياجات كبيرة" (المستجيب 6).

بيّنت عملية تحليل المقابلات المعمقة التي أجريت مع عينة من (27) مبحوث من العاملين في الشؤون المالية رئاسة وكليات جامعة الموصل، إذ تم اعتماد المنهج النوعي في جمع بيانات الدراسة وتحليلها وتحديد أوجه القصور في أسلوب إعداد الموازنة. ولقد بيّنت نتائج الدراسة أن أسلوب إعداد

الموازنة الحالي يعاني من مجموعة من أوجه القصور تمثلت بـ: أسلوب البنود ليس له معيار يتم من خلاله تحديد احتياجات الجامعة واعتماده على الأساس النقدي فقط دون أساس الاستحقاق مما يشجع على الهدر والتبذير، عديم المرونة؛ لأنه يجب الالتزام بأبواب وتبويب الصرف المحددة، لا يأخذ بنظر الاعتبار طبيعة النشاط في الكلية ويركز فقط على جانب الرقابة دون الاهتمام بجانب الأداء، تأخذ وقتاً وتكلفة، اختلاف السنة المالية مع السنة الدراسية في الجامعة.

ويرى الباحثان أن الموازنة المعدة وفق الأسلوب التقليدي "البنود" تعرضت للعديد من الانتقادات من قبل الكتاب والباحثين وحتى العاملين في الموازنة، إلا أنها بقيت تستعمل على مجال واسع وكبير لأسباب عديدة: عدم وجود رغبة من قبل الإدارة المالية والحكومة على استخدام الأساليب الحديثة للموازنة باعتبارها خطر يهدد منظومة العمل التي تتميز بالاستقرار منذ فترة طويلة، فضلاً عن بساطة أسلوب البنود على السلطة التشريعية والتنفيذية، صعوبة توفير متطلبات الإصلاحات الجديدة لنظام الموازنة وخاصة البلدان النامية، التكاليف الكبيرة التي تترتب على تطبيق الأساليب الحديثة للموازنة فضلاً عن عدم وجود كادر مؤهل للعمل على هذه الأساليب، صعوبة تقبل سياسية التغيير من قبل الأفراد العاملين والبقاء على الأسلوب التقليدي.

أما عن عملية إعداد الموازنة في جامعة الموصل فيرى الباحث أنها تتضمن الكثير من أوجه القصور أهمها:

1. عدم إشراك مساعد رئيس الجامعة للشؤون العلمية في اللجنة المركزية لإعداد الموازنة لاسيما وأنه مسؤول عن الأنشطة العلمية التي تُعد من العوامل المحددة للموازنة.
 2. عدم قيام اللجنة بمسؤولياتها وهي مسالة غاية في الأهمية؛ لأنها تحدد الأنشطة العلمية والتعليمية للجامعة خلال العام القادم، وإن عدم النجاح في إعداد الموازنة على نحو فاعل وكفء سيؤدي بظلاله على هذه الأنشطة.
 3. عدم إشراك الكليات في عملية إعداد الموازنة وكان يفترض باللجنة المركزية⁽¹⁾ أن تحدد جدولاً زمنياً لمناقشة الموازنة مع الكليات والمؤسسات التعليمية، وأن تقوم بتعميم كتاب يحدد التوقيت المناسب لحضور ممثلي الكلية (إما عميد الكلية أو معاون العميد ومدير الحسابات) لاجتماع يحضره مدير الشؤون الإدارية والمالية دائماً، ومدير شعبة الموازنة وأحد أعضاء اللجنة المشتركة أحياناً، بهدف الوصول إلى اتفاق حول المبالغ المدرجة ضمن الموازنة المقترحة، ويحقق هذا اللقاء الكثير من المزايا أولها إشراك الكليات في عملية الإعداد وهي مسألة مهمة؛ إذ تعطي الحافز لتنفيذ الموازنة وبجدية، فضلاً عن الاطلاع على الاحتياجات الحقيقية للكليات والمؤسسات التعليمية الأخرى، إذ قد توجد الكثير من الأنشطة المهمة التي تتطلب من الجامعة أن توفر لها التخصصات، مما يعني نجاح الفرضية الخامسة للبحث.
- وفقاً لما سبق يمكن عرض نتائج التحليل النوعي أوجه القصور في أسلوب إعداد الموازنة في جامعة الموصل وفقاً للجدول (2).

(1) تتكون اللجنة المركزية كل من السيد المساعد الإداري لرئيس الجامعة والسيد مدير الشؤون الإدارية والمالية والسيد مسؤول شعبة الموازنة والسيد مسؤول الأعمار والمشاريع والسيد مدير شؤون الديوان.

الجدول (2) نتائج التحليل النوعي أوجه القصور في أسلوب إعداد الموازنة في جامعة الموصل

ت	أوجه القصور في أسلوب إعداد الموازنة في جامعة الموصل	التكرار في المقابلات	النسبة (%)
١	أسلوب البنود ليس له معيار يتم من خلاله تحديد احتياجات الكلية واعتماده على الأساس النقدي فقط دون أساس الاستحقاق مما يشجع على الهدر والتبذير.	65	41
٢	أسلوب البنود عديم المرونة لأنه يجب الالتزام بأبواب وتبويب الصرف المحددة.	48	30
٣	لا يأخذ بنظر الاعتبار طبيعة النشاط في الكلية ويركز فقط على جانب الرقابة دون الاهتمام بجانب الأداء.	26	17
٤	عملية إعداد الموازنة في جامعة الموصل تأخذ وقتاً وتكلفة.	11	7
٥	اختلاف السنة المالية مع السنة الدراسية في الجامعة.	8	5
	المجموع	157	100

المصدر: الجدول من إعداد الباحثان.

وفي ضوء الجدول (2) وعن طريق المقابلات الشخصية لعينة البحث، تبين أن أغلب الآراء تتفق على وجود قصور في أسلوب إعداد الموازنة في جامعة الموصل والمتمثلة بـ (عدم وجود معيار لتحديد الاحتياجات، أسلوب عديم المرونة، يركز على الرقابة دون الأداء، اختلاف السنة المالية عن السن الدراسية).

المحور الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

١. بالاعتماد على موازنة البنود تواجه الوحدات الحكومية صعوبة قياس الأداء، لأن موازنة البنود تعتمد على المؤشرات المالية فقط دون الأخذ بنظر الاعتبار المؤشرات غير المالية.
٢. عجز الأسلوب الحالي المعتمد في إعداد موازنة جامعة الموصل في أن يكون أداة فعالة للتقييم وتقديم معلومات تساعد على اتخاذ القرار مما يتطلب الانتقال إلى الأساليب الحديثة في إعداد الموازنات.
٣. يكمن جانب ضعف تخطيط وإعداد موازنة جامعة الموصل في نقص الرؤيا وضعف المفاهيم المستندة عليها، ويتجلى ذلك في ضعف الانسجام بين عملية التبويب للنفقات والواقع الفعلي للإنفاق أدى إلى انفصال العلاقة بين المدخلات والمخرجات وعدم الربط بين الإنفاق والإنجاز.
٤. النظام المحاسبي الحكومي القائم في جامعة الموصل لا يفي بمتطلبات تقييم الأداء، لعدم قدرته على قياس الأداء الفعلي للجامعة والافتقار للمرونة بالتنفيذ.
٥. يستنتج الباحثان عن طريق المقابلات الشخصية لعينة البحث، ان أسلوب الحالي في جامعة الموصل يعاني من أوجه قصور متعددة جعلته غير مناسب لمجال تقييم الأداء المؤسسي، لاعتماده فقط على نسب الإنجاز، وهذه مؤشرات مالية فقط ولا تأخذ بنظر الاعتبار الجوانب غير المالية، مما جعلها قاصرة ان تكون إدارة فعالة للتقييم.

ثانياً: التوصيات:

١. التحول من الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة (موازنة البنود) وما رافقه من جوانب القصور إلى أسلوب اخر في إعداد الموازنة يكون تركزه على تحقيق مقابلة التكاليف بالمنافع المتوقعة بغرض تقييم وتحسين الأداء، وترتيب الأهداف حسب أولويتها والربط بين الاعتمادات والغايات المطلوبة منها، وتوفيره مقاييس مالية وغير مالية يستفاد منها في عملية تقييم وتحسين الأداء.
٢. ربط نظم المكافآت في جامعة الموصل بمؤشرات الأداء لتوليد نوع من الانتماء لدى الموظفين.

(٣٢٠)

٣. ضرورة الاهتمام بإعداد مجموعة من مؤشرات الأداء المؤسسي (مجموعة المقاييس) التي يتم من خلالها التعرف على مدى الفاعلية والكفاءة والجودة في أداء الجامعة والكليات.
٤. العمل على تطوير الكوادر الإدارية والمالية للجامعات العراقية عن طريق المشاركة في الدورات التدريبية والمؤتمرات العلمية لتأهيلهم لقيادة عملية التغيير نحو تطبيق الأساليب الحديثة في إعداد الموازنات.

المصادر والمراجع:

أولاً: المصادر العربية:

١. أبو محسن، احمد محمد، ٢٠٠٦، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.
٢. احمد، عبدالاله مصطفى إبراهيم، ٢٠١٨، الموازنة على أساس النشاط ودورها في تقويم الأداء المالي وترشيد القرارات الاستثمارية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
٣. البرزنجي، احمد كمال نجم الدين، ٢٠٢١، مسببات فشل مشاريع تقانه المعلومات في عدد من مؤسسات القطاع العام في محافظة نينوى: دراسة استقرائية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٤. البشيتي، عبدالرحيم عصام، ٢٠٠٩، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.
٥. التميمي، عباس حميد يحيى وعلي، نهاد حسين احمد، ٢٠١٩، العرض في القوائم المالية على وفق IPSAs وتأثيره على جودة الإبلاغ المالي وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية العراقية، مجلة الاقتصاد والعلوم الإدارية، المجلد ٢٥، العدد ١١٠.
٦. جنوع، ياسر حمد عباس، ٢٠١٥، مدى إمكانية تطبيق الموازنة التعاقدية في إعداد الموازنة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والاعمال، جامعة جدارا.
٧. حاتم، اباد مالك، ٢٠١٤، تفسير ممارسات إعداد الموازنات باستخدام المدخل الشرطي وأثرها على الأداء: دراسة تجريبية في المنشآت الزراعية السورية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين.
٨. حامد، عمرو، ٢٠٠٩، تقييم الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية، اعمال وملتقيات وندوات: قياس وتقييم الأداء كمدخل لتحسين جودة الأداء المؤسسي، ندوة المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر.
٩. حريجة، رعد عبد مسلم والحسناوي، عقيل حمزة حبيب وحواد، وسام هادي، ٢٠١٩، تقييم مقاييس الأداء المالي في الوحدات الحكومية في ظل موازنة البنود: دراسة حالة في المديرية العامة لتربية النجف، مجلة كلية التربية للبنات للعلوم الإنسانية، المجلد ١٣، العدد ٢٥.
١٠. الحسن، الدريدي يوسف محمد، ٢٠١٥، الموازنة على أساس النشاط ودورها في قياس وتقييم الأداء المالي: دراسة ميدانية على مجموعة شركات موندريال العالمية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
١١. الحلو، علاء الدين غازي محمد، ٢٠١٧، مدى توافر مقومات تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات الحكومية في فلسطين: دراسة حالة جامعة الأقصى، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة.
١٢. خليل، حوراء حسين، ٢٠١٩، إمكانية تطوير موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية وفقاً لإطار مقترح، العدد ٥٤.
١٣. الربيعي، كريم جاسم عباس، ٢٠١٩، إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء في الجامعات العراقية: دراسة تحليلية وصفية لجامعة بابل، مجلة بابل للعلوم الصرفة والتطبيقية، المجلد ٢٧، العدد ٣.
١٤. رمو، وحيد محمود، ٢٠١٢، إعادة هندسة عملية إعداد الموازنة الجارية باستخدام تقنيات المعلومات: دراسة ميدانية في جامعة الموصل، أطروحة دكتوراه منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
١٥. شكاره، موفق عباس باقر، ٢٠١٠، استراتيجية إعداد الموازنة التعاقدية لحكومة بغداد المحلية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.
١٦. صالح، أبو الفتوح وسليم، شيماء سامي محمد، ٢٠١٨، التكامل بين نظم ذكاء الاعمال ومدخل ما بعد الموازنة كمنطلق لتحسين نظم إدارة الأداء: دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
١٧. صانوري، اسعد هلال شهاب، ٢٠١٧، مدى تأثير التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج على أداء الحكومة الفلسطينية المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية.

١٨. عبدالعال، محمد عبدالغني عبدالحى، ٢٠١٣، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budget وما بعد الموازنة Beyond Budget بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
١٩. عثمان، حسن زكي احمد، ٢٠١١، تطوير موازنة الوحدات الحكومية الفلسطينية بأسلوب موازنة البرامج والأداء: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
٢٠. العربي، بهاء الدين احمد، ٢٠٠٧، إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة: دراسة تطبيقية على كلية مجتمع العلوم المهنية والتطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.
٢١. عز الدين، بيرش وعطية، احمد، ٢٠٢٠، أساليب إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة: دراسة مقارنة، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد ٦، العدد ٢.
٢٢. العزي، عمار غازي إبراهيم، ٢٠١٤، مدى ملائمة تخصيصات الموازنة في مؤسسات التعليم العالي الحكومية العراقية لتحقيق أهدافها: دراسة حالة على جامعة ديالى وهيئة التعليم التقني، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
٢٣. غنام، فريد احمد عبدالحافظ، ٢٠٠٦، إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة.
٢٤. المهاني، محمد خالد وسلوم، حسن عبدالكريم، ٢٠٠٧، تنفيذ الموازنة العامة وعلاقتها بالنظام المحاسبي، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد ٦٥.
٢٥. الموسوي، احمد حسين صالح، ٢٠٢٠، تطوير أسلوب إعداد موازنة البرامج والأداء باستخدام تقنية المعلومات: دراسة تطبيقية في كلية الإدارة والاقتصاد - الجامعة المستنصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٢٦. النجار، جميل حسن، ٢٠١٣، أثر تطبيق بطاقة الاداء المتوازن (BSC) على تعزيز المركز التنافسي الاستراتيجي: دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد ٢٩.
٢٧. نجود، ٢٠١٨، دور المجتمع المدني في تحقيق الموازنة التشاركية في تونس، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بو ضياف - المسيلة.

ثانياً: المصادر الأجنبية:

28. Alsharari, N.M. (2019). Accounting changes and beyond budgeting principles (BBP) in the public sector: institutional isomorphism. International Journal of Public Sector Management.
29. Goode, Michael & Malik, Ali, (2011). Beyond Budgeting: The Way Forward? Pakistan Journal of Social Sciences (Sandalgaard, PJSS), Vol. 31, No. 2.
30. Hope, J. & Fraser, R. (2003). Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. Harvard Business Press.
31. Mohd Noor, I.H. & Othman, R. (2012). Budgetary participation: How it affects performance and commitment. Accountancy Business and the Public Interest.
32. Radonić, M. (2018). Beyond budgeting: Gaining competitive advantage through strategic changes in budgeting processes. Megatrend revija, 15(2), 141-158.
33. Rokhman, M.T.N. (2017). Improving managerial performance through participation role of budget preparation: a theoretical and empirical overview. Journal of Economics and Finance, 8(1), 39-43.
34. Yuni, Siti, (2016). Participatory Budgeting Role in Improving the Performance of Managerial Head Department East Java, Review of European Studies; Vol. 8, No. 4, pp 148-157.
35. Zinyama, T. & Nhema, A.G. (2016). Zimbabwe Performance-Based Budgeting: Concepts and Success Factors', Public Policy and Administration Review, 4(1), pp. 33-60.