

توظيف أسلوب ما وراء الموازنة في تحسين أداء جامعة الموصل (نموذج مقترح)¹

الباحث أوس سعد وعد الله الطائي

قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل - الموصل / العراق

أ.د. وحيد محمود رمو الأبراهيمي

قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

المستخلص:

يهدف البحث الحالي لتحديد اهم أوجه القصور في الأسلوب التقليدي للموازنة وكيف أدى ذلك الى عدم استيعاب المتغيرات البيئية وتوضيح مفهوم أسلوب ما وراء الموازنة وأهم مبادئ إعدادها بالإضافة الى تقديم نموذج مقترح لتحسين الأداء باستخدام اسلوب ما وراء الموازنة، حيث تتبع أهمية البحث من أهمية الموازنة في تحسين أداء الوحدة الحكومية وبالتالي فإن تطبيق أساليب أكثر مرونة في إعداد الموازنة من شأنه أن يحد من ضغوط المتغيرات البيئية التي يمكن أن تتعرض لها الوحدة الحكومية، ولقد اعتمد الباحثان على فرضية أساسية مفادها أن اعتماد مبادئ (القيادة، الإدارة) وادوات أسلوب ما وراء الموازنة من شأنه أن يسهم في تحسين الأداء في الوحدة الحكومية ويعزز من الدور الرئيسي للموازنة في التخطيط والتنسيق والاتصال والتحفيز والرقابة وتقييم الأداء.

وتمكن الباحثان من تقديم أنموذج مقترح لتطبيق أسلوب ما وراء الموازنة في جامعة الموصل وتوصل الباحثان الى عدد من الاستنتاجات كان أهمها إن استخدام معلومات الأداء في عملية إعداد الموازنة في ظل أسلوب ما وراء الموازنة سيمكن من صنع قرارات تساهم في تحقيق اهداف الموازنة وتحسين الأداء المؤسسي كما أن تطبيق أسلوب ما وراء الموازنة يحتاج الى نظام محاسبي يوفر تكلفة المخرجات التي تستخدم للربط بين الموارد والأداء، واوصى الباحثان بضرورة تطبيق أسلوب ما وراء الموازنة لأنه سوف يوفر معلومات اضافية تساعد متخذي القرار على اتخاذ قرارات في مجال إدارة الأداء وتحسين الأداء المالي وغير المالي مما يحقق الميزة التنافسية المستدامة لجامعة الموصل.

الكلمات المفتاحية: الموازنة، أسلوب ما وراء الموازنة، الأداء، بطاقة الأداء المتوازن

¹ البحث مستل من رسالة ماجستير والموسومة بعنوان " أنموذج مقترح لاستخدام أسلوب Beyond Budget في تحسين أداء الوحدات الحكومية دراسة تطبيقية في جامعة الموصل " مقدمة الى قسم المحاسبة في كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

المقدمة :

تعتبر الموازنات من أقدم أدوات نظم إدارة الأداء في معظم الوحدات الحكومية وغير الحكومية واحدى اساليب المحاسبة الادارية التي تستخدم كأداة للتخطيط، التنسيق، الاتصال، التحفيز، الرقابة، وتقييم الأداء، ويرجع ذلك إلى قدرتها على تجميع كل النواحي المتباينة والمختلفة بالوحدة في خطة شاملة تخدم أغراض عديدة مختلفة وبصفة خاصة تخطيط الأداء والتقييم اللاحق للأداء الفعلي مقارنة بالمخطط، الا انها لم تعد تستطيع مسايرة التغيرات في بيئة الاعمال الحالية وعصر المعلومات (عبد العال، 2013).

وقد تم توجيه العديد من الانتقادات للأسلوب التقليدي لإعداد الموازنات تمثلت في إن إجراءات إعداد الموازنة تستهلك الكثير من الوقت وعدم مرونة الموازنات، كما إنها لا تتناسب مع ما تتسم به بيئة العمل من تغيير مستمر بالإضافة الى عدم الدمج بين الموازنة واستراتيجية الوحدة الحكومية، كما أنها تحد من تشجيع الأفراد على التحسين المستمر، فضلا عن عدم دقة تقديرات الموازنة، واستجابة للتأثيرات البيئية والضغوط التي تتعرض لها الوحدات الحكومية في عصرنا الحالي، فقد تطلب الامر ضرورة الانتقال من الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة الى أسلوب أكثر مرونة قادر على مواكبة كل التغيرات (محاريق، 2016)،

لذا جاء أسلوب ما وراء الموازنة بمجموعة من الإجراءات والممارسات التي تبدأ بتصميم الوحدة ونقل الصلاحيات وتخطيط وإدارة الأداء التي تستخدمها الوحدات التي تخلت عن الأسلوب التقليدي في إعداد موازنتها استجابة للمتغيرات البيئية المختلفة، اذ أدخل هذا الأسلوب العديد من الأدوات الرقابية الجديدة ضمن إطار الأدوات الإدارية التي يستخدمها (حسين، 2016).

وعليه فإن مشكلة البحث تبرز من خلال التساؤل التالي: هل يمكن لأسلوب ما وراء الموازنة أن يساهم في تحسين الأداء والحد من الانتقادات الموجهة الى الموازنة التقليدية وتعزيز دورها في التخطيط والتنسيق والاتصال والتحفيز والرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية؟

ومن هنا يهدف البحث الى تحقيق الاتي:

1. تحديد اهم أوجه القصور في الأسلوب التقليدي وكيف أدى ذلك الى عدم استيعاب المتغيرات البيئية.
 2. توضيح مفهوم أسلوب ما وراء الموازنة وأهم مبادئ إعدادها
 3. تقديم نموذج مقترح لتحسين الأداء باستخدام أسلوب ما وراء الموازنة وتنبع أهمية البحث من أهمية الموازنة في تحسين أداء الوحدة 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.
- 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.
- كما إن البحث الحالي مبني على فرضية أساسية مفادها "أن اعتماد مبادئ (القيادة، الادارة) وادوات أسلوب ما وراء الموازنة من شأنه أن يسهم في تحسين الأداء في الوحدة الحكومية ويعزز من الدور الرئيسي للموازنة في التخطيط والتنسيق والاتصال والتحفيز والرقابة وتقييم الأداء.
- واعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال الاستعانة بمصادر الأدبيات الحاسبية ذات الصلة من الدوريات العلمية والكتب والمصادر الرصينة على الشبكة العنكبوتية.

المحور الأول: الموازنة والأساليب الحديثة في إعدادها

تعتبر الموازنة من الأدوات التي تستخدمها الوحدات الحكومية لتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، والموازنة هي الطريقة الحاسبية لتقدير إيرادات الوحدة ونفقاتها للعام المقبل (جدوع، 2015)، وهي أداة مهمة وأساسية تساعد الوحدات الحكومية في عملية التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، حيث يظهر أثر الموازنة على كافة المستويات الإدارية والقطاعات المختلفة في تلك الوحدات (الحلو، 2017)، وبما أن الموازنة تعمل على

تحقيق عدة وظائف فهي تتيح للوحدات الحكومية فرصة إعادة مراجعة الخيارات الاستراتيجية الأكثر أهمية بالنسبة لها، فضلاً عن ربط القرارات الناتجة بإعادة تخصيص الموارد المتاحة في ضوء حاجة المجتمع، كما أنها توفر أسس منهجية لتحسين عمليات الأداء والارتقاء بمستوى أداء الموظفين وتوفير أيضاً أساساً للمساءلة والمحاسبة. وبالتالي يمكن توضيح وظائف الموازنة من خلال المحاور الرئيسية التالية (غنام، 2006):

1. التخطيط: تستخدم الموازنة كأداة تخطيط، إذ تعمل على تحديد إستراتيجيات وأهداف الدولة، وتحديد أولويات هذه الأهداف، وبلورة هذه الأهداف والتعبير عنها بطرق كمية ومالية، كما يتم استخدامها أيضاً للتنبؤ بالأحداث المستقبلية واختيار ما يتعلق بفترة الموازنة.

2. الرقابة: تستخدم الموازنة كأداة رقابية لضمان تنفيذ أهداف الدولة التي تم وضعها، ومن ثم المقارنة بين الأنشطة الفعلية والأنشطة التي تم التخطيط لها مسبقاً، والتقارير الناتجة التي توضح الانحرافات وأسبابها من خلال إجراء التحليلات اللازمة لتحديد أبعادها والبحث عن الحلول اللازمة لها.

3. التنسيق: تستخدم الموازنة كأداة لتحقيق التكامل والتناغم بين الإدارات والاقسام والدوائر التي تتكون منها الدولة، ويتم بلورة هذه الأنشطة وصياغتها في إطار خطة واحدة، والتنسيق له فائدة أساسية تتمثل في توحيد الجهد والوقت والتكلفة نحو أهداف موحدة.

ويلاحظ اهتمام هذا الأسلوب بالجانب الرقابي، ففي ظل هذه الموازنة يتم التركيز على التخصيصات بحيث تأتي الموازنة في شكل تخصيصات (اعتمادات) وبنود ويتم التأكد من قبل أجهزة الرقابة المالية من أن الصرف يتم في حدود الاعتمادات المدرجة وفي الأغراض المخصصة لها. وإن إجراءات الصرف تتم بصورة سليمة وقانونية، حيث اهتم هذا الأسلوب بالجانب الرقابي أكثر من الاهتمام بالخدمات نفسها والتي تم الإنفاق من أجلها، إذ إن التبويب على أساس نوع المصروف لا يوضح ما إذا كانت المصروفات قد حققت الهدف من إنفاقها أم أنها مجرد مصروفات تم سدادها.

ويمكن تبويب حسابات الموازنة وفق الاسس التالية :

1. التبويب الإداري: ويتم بموجبة تقسيم التخصيصات على أساس التقسيمات الإدارية للدولة ووحداتها المتمثلة بالوزارات فضلاً عن الهيئات التابعة للحكومة التي لا تنتمي لوزارة (الجميل، 2018: 32).

2. التبويب النوعي: ويتم بموجبه تقسيم التخصيصات وفقاً لطبيعة الإنفاق، وتتمثل ميزة هذا التبويب في أنه تستطيع تحديد نفقات الدولة وفقاً لطبيعتها (علي، 2014).

3. التبويب الوظيفي: ويتم بموجبه تقسيم التخصيصات وفقاً للخدمات والوظائف الرئيسية التي تؤديها الدولة، مثل الأمن والدفاع والعدالة (شكارة، 2010).

4. التبويب الاقتصادي: ويتم بموجبه تقسيم النفقات والإيرادات العامة على أساس طبيعتها الاقتصادية بهدف توفير المعلومة المناسبة لمتخذ القرار، وأنها قد أدت هدفها الاقتصادي، بناء عليه يتم تقسيم النفقات والإيرادات إلى نفقات (جارية، رأسمالية) وإيرادات (جارية، رأسمالية) وأعتمد هذا التبويب في العراق (الجميل، 2018).

وتشير أدبيات إعداد الموازنة إلى وجود العديد من المبادئ التي تقوم عليها عملية إعداد الموازنة، حيث يدعمها قانون يسمى في معظم الدول قانون الموازنة، بالإضافة إلى تعليمات الموازنة السنوية التي تتضمن ضوابط لتنفيذ الموازنة العامة أيضاً، توجد العديد من المبادئ المتعارف عليها في أدبيات الموازنة، ويجب أخذها في الاعتبار في مراحل الإعداد، يمكن إيضاحها كما يأتي:

1. مبدأ سنوية الموازنة: يعني هذا المبدأ أن الموازنة يتم إعدادها لفترة زمنية مقبلة (سنة مالية)، وهي الفترة الزمنية التي جرت العادة على اعتبارها مدة زمنية كافية لإعداد التوقعات المالية إيراداً ومصروفاً (غانم، 2006).

2. مبدأ الشمولية: يعني هذا المبدأ أن جميع النفقات والإيرادات العامة المقدره تظهر في وثيقة واحدة، بغض النظر عن مصدرها أو نوعها دون إجراء مقاصة بينهما، فمبدأ الشمولية يهدف إلى قيد كل تقدير النفقة أو إيراد دون أن يحدث مقاصة بين النفقات والإيرادات (الحلو، 2017).

3. مبدأ عدم التخصيص: يعني هذا المبدأ عدم تخصيص موارد معينة في الموازنة لمواجهة نفقات محددة، بل يهدف إلى جمع جميع الموارد في جانب معين وتعويض في الجانب الآخر الاستخدامات، حيث أن ربط إيرادات معين بمصروف معين يقيد ويتحكم في مستوى الخدمة (محمود، 2021).
4. مبدأ وحدة الموازنة: يعني هذا المبدأ أن يرد نفقات الدولة وإيراداتها ضمن وثيقة واحدة تعرض على السلطة التشريعية لإقرارها فلا تنظم الدولة سوى موازنة واحدة تتضمن مختلف أوجه النفقات والإيرادات مهما اختلفت مصادرها ومهما تعددت المؤسسات والهيئات العامة التي يقتضيها تنظيم الدولة الإداري (هادي، 2014).
5. مبدأ توازن الموازنة: يعني هذا المبدأ أن يتحقق التوازن بين الإيرادات العامة والنفقات العامة، وحقيقية هذا المبدأ هو أقرب للنظرية أكثر منه للواقع العملي وخاصة في الدول النامية والتي دائماً ما يظهر هناك عجز بسبب زيادة النفقات العامة عن الإيرادات العامة المتوقعة، وبالتالي يظهر العجز، وهنا يتوجب على الدولة البحث عن مصادر التمويل لسد هذا العجز (غانم، 2006).
- وذكر بعض الباحثين عدداً من الأساليب الحديثة في إعداد الموازنات لمعالجة أوجه القصور في الأسلوب التقليدي لإعداد الموازنة بضمنها أسلوب ما وراء الموازنة:
1. موازنة البرامج والأداء: ظهر هذا الأسلوب لمعالجة أوجه القصور في الموازنة التقليدية من خلال بيان البرامج والمشروعات والأنشطة لكل تخصيص مالي مع المعلومات الخاصة بالأداء. وبالتالي فإن موازنة البرامج والأداء تظهر الأهداف والغايات التي طلبت الاعتمادات من أجلها وتكاليف البرامج المقترحة لتحقيق هذه الأهداف، كما توفر بيانات كمية لقياس الإنجازات والعمل الذي يتم في إطار كل برنامج وتبويب اعتمادات الموازنة على أساس الوظائف الرئيسية للدولة مثل التعليم والصحة والأمن والدفاع والعدالة ثم تحديد البرامج الرئيسية والفرعية تحت كل وظيفة. وبالتالي يمكن تحديد الأنشطة والمشاريع التي يتكون منها كل برنامج (السعبري وفخرالدين، 2017)، وتعرف موازنة البرامج والأداء بوصفها "أسلوب يربط الاعتمادات بنتائج البرنامج والتي بموجبها تضع الإدارة الحكومية

أهدافاً عامة طويلة المدى ثم أهدافاً أخرى أكثر تحديداً وقصيرة المدى لتحقيق الأهداف الأولى" (Zinyama & Nhema, 2016). وقد عرفت جمعية المحاسبة الحكومية الأمريكية موازنة البرامج والأداء على أنها "الموازنة التي يتم فيها تحديد النفقات على أساس قابل لقياس أداء الأنشطة وتنفيذ البرامج وموازنة الأداء قد تتضمن أسساً أخرى لتبويب النفقات مثل (طبيعة المصروف والهدف من المصروف) ولكن يعطي لهذه الأسس اهتماماً أقل من أداء النشاط" (البشيتي، 2009).

2. الموازنة التعاقدية: كانت أول محاولة لتطبيق أسلوب الموازنة التعاقدية في وزارة المالية النيوزيلندية في عام 1996، وهي محاولة لإعادة تشكيل الموازنة العامة كنظام لصفقات التعاقد بين وكالة منفذة والحكومة المركزية، مما يعني أن الحكومة تقدم المشاريع والبرامج المستقبلية للجميع (القطاع العام والخاص) لغرض الفوز بالمقاولين، يقومون بتنفيذ تلك المشاريع والبرامج بأقل تكلفة ممكنة وفي الوقت المناسب بشرط أن تحقق تلك البرامج والمشاريع الأهداف المخطط لها (عز الدين وبيرش، 2020)، ويمكن تعريف الموازنة التعاقدية بكونها "أسلوب يستند على العلاقة المتبادلة بين الموازنة العامة للدولة كخطة سنوية وتخطيط اقتصادي طويل المدى وأهداف على المستوى الوطني، ويعتمد ذلك على اختيار المشاريع الأكثر أهمية للمجتمع وإجراء دراسات جدوى اقتصادية لها ومن ثم طرح هذه المشاريع أمام الجهات المنفذة للتعاقد معها لتنفيذها بأعلى جودة ممكنة على أن يؤخذ بعين الاعتبار عاملي الزمن والتكلفة في التنفيذ بطريقة قابلة للقياس الكمي" (ياسين، 2018). ويرى الباحثان أنه يمكن تعريف الموازنة التعاقدية على أنها الموازنة القائمة على أساس العقد المبرم بين الحكومة والأجهزة التنفيذية لتنفيذ مشاريع عامة ضمن خطة سنوية أو لسنوات طويلة الأجل، حيث تؤدي هذه الموازنة حلولاً للمشاكل الإدارية وتنفيذ المشاريع بكفاءة وفعالية لتحقيق أهداف على المستوى القومي وتحقيق المنافع العامة بحث تكون هذه الأهداف قابلة للقياس والتقييم.

3. الموازنة التشاركية: ظهرت الموازنة التشاركية بشكل رسمي في عام 1989 في عدد من المدن البرازيلية خاصة في مدينة "بورتو أليغري" ومن ثم في الأوروغواي عام 1990، حيث إن السكان دعوا لضرورة توفير دليل لاستعمال الموارد البلدية في خططها الخماسية (نجد، 2018). وتم تعريف الموازنة التشاركية بأنها "نهج تشاركي يتضمن مشاركة موظفين من المستويات الدنيا في الوحدة الاقتصادية حيث تبدأ الإدارة العليا في عملية الموازنة وتقدم إرشادات عامة ولكن الموظفين من المستويات الدنيا هم الذين يطورون الموازنة لوحداتهم الخاصة" Mohd and (Othman, 2012: 54)، كما يمكن تعريفها بوصفها "عملية تقوم في الأساس على تمكين المواطنين من المشاركة في عملية اتخاذ القرار بشأن مخصصات الموازنة" (Krenjova and Raudla, 2013)، ويرى الباحثان انه يمكن تعريف الموازنة التشاركية على انها "عملية ديمقراطية تسمح للمواطنين المشاركة في اعداد الموازنة العامة واتخاذ القرار بشأن مخصصات الموازنة، حيث يسمح للمواطنين بتحديد مجالات الإنفاق وتحديد المشاريع العامة وترتيبها حسب الأولوية".
4. الموازنة على أساس النتائج: تشكل الموازنة على أساس النتائج أداة مهمة لتحقيق الشفافية وتطبيق المساءلة وفق أسس موضوعية، وأداة لتحديد مساهمة الحكومة في تحقيق الأهداف الوطنية، وربط الموازنة بالتخطيط الاستراتيجي، وقياس كفاءة الإنفاق على البرامج والمشاريع، عن طريق نظام مؤشرات قياس الأداء، وتهدف الموازنة على أساس النتائج إلى استخدام الأموال الحكومية بأسلوب أكثر فاعلية وكفاءة (علي، 2014)، اذ عرفت بأنها "الموازنة التي تعتمد على الربط بين الإنفاق على نشاطات الأجهزة الحكومية كافة ونتائج هذا الإنفاق من خلال وضع منظومة مؤشرات لقياس الأداء لكافة المستويات لتحقيق كفاءة وفعالية الإنفاق والوصول الى الأهداف والأولويات الوطنية" (إسماعيل وعدس، 2010)، كما تم تعريفها على أنها "الموازنة التي تقوم على ربط الإنفاق العام على البرامج والأنشطة الحكومية بنتائج هذا الإنفاق من خلال تضمين نظام مؤشرات قياس الأداء لكافة المستويات بما يحقق الكفاءة والفاعلية في الإنفاق ويحقق الأهداف الوطنية للحكومة" (الجعيفري، 2016).

5. أسلوب ما وراء الموازنة: تعود نشأة أسلوب ما وراء الموازنة لكل من Hope and Fraser مؤسسي منظمة الطاولة المستديرة لما وراء الموازنة في عام 1998 وهي منظمة غير هادفة للربح منبثقة عن الاتحاد العالمي للتصنيع المتقدم الذي يستهدف تطوير أدوات المحاسبة الإدارية لتعظيم الاستفادة منها في مجال خدمة متخذي القرار والتي تتخذ من الولايات المتحدة مقراً لها. وتضم تلك المنظمة في عضويتها ممارسين من 300 كيان حول العالم، فضلاً عن ممثلين لكبرى المكاتب الاستشارية، وعدد قليل من الأكاديميين من مختلف دول العالم بهدف تطوير أسلوب ما وراء الموازنة ومساعدة أعضائها في تطبيقه، ويتم تمويلها من مساهمات الأعضاء (عبد اللطيف، 2014). لقد جاءت فلسفة هذا الأسلوب رداً على السخط المتزايد ضد أسلوب الموازنة التقليدية وبدأت الرحلة إلى النموذج الجديد في منتصف التسعينيات محور المناقشات حول إعداد الموازنة التي نظمها الاتحاد الدولي للتصنيع المتقدم (Etim, 2018). وعرف Goode and Malik (2011) أسلوب ما وراء الموازنة بوصفه "منهج أكثر تكيفاً للإدارة، حيث يقوم على تحويل الهيكل التنظيمي المركزي والهرمي إلى أسلوب إدارة لامركزي مما يدفع بالسلطة وعملية اتخاذ القرار إلى المستويات الدنيا في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية إذ يمكن ملاحظة تأثير هذا التمكين في زيادة الإنتاجية والتحفيز لدى العاملين" (Goode & Malik, 2011)، أما عبد العال (2013) فقد عرف أسلوب ما وراء الموازنة بأنه "منهج متكامل لإدارة الأداء يحل محل الموازنة كأداة وحيدة مهيمنة للقيام بوظائف التخطيط والقياس والرقابة وتقييم الأداء 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" (عبد العال، 2013)، ويرى الباحثان أن أسلوب ما وراء الموازنة هو "أسلوب يقوم على تحويل الوحدة الاقتصادية من النظام المركزي إلى النظام اللامركزي ومنح تفويض صلاحيات اتخاذ القرار إلى المستويات الإدارية الدنيا مما يجعل الوحدات أكثر مرونة للاستجابة للمتغيرات البيئة السريعة في

السوق والمنافسة واحتياجات الزبائن، وأكثر تماسكا واتساقا بهدف الوصول إلى تحقيق الأهداف بأقل تكلفة وأكثر منفعة، مما يؤدي على تحسين نظم إدارة الأداء في الوحدة الاقتصادية".

وذكر اللهبي (2018) أن تطبيق أسلوب ما وراء الموازنة يؤدي إلى تحقيق الأهداف الآتية (اللهبي، 2018):

1. توفير وقت للفريق المالي والمديرين بالإدارة العليا واستخدام الوقت المتبقي في فهم ما يحدث في الوحدة الاقتصادية بدلا من أنفاقه على مقارنة الأداء الفعلي بالتنبؤات.

2. الاستجابة والمزيد من التركيز على الزبائن.

3. تمكين وتفويض أكثر نجاحا للمديرين.

4. تقليل الوقت المنفق على أنشطة الموازنة غير المفيدة، وتحسين الوضع المالي للإدارة واستخدام الوقت المتبقي من خلال مساعدة الإدارة على التحليل واتخاذ القرارات.

5. توفيركم هائل من المعلومات.

6. إدارة للمخاطر بشكل أفضل وتنبؤات أفضل.

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

1. يركز أسلوب ما وراء الموازنة على إعداد قادة للوحدة الاقتصادية ووضع استراتيجية للوحدة الاقتصادية والعمل على تحقيقها.

2. يعمل أسلوب ما وراء الموازنة على خلق القيمة أكثر من تركيزه على تخفيض التكاليف من خلال تقليله للوقت المستغرق في إنجازها.

3. يعمل أسلوب ما وراء الموازنة على جعل الوحدة الاقتصادية أكثر مرونة واستجابة للمتغيرات في بيئة الأعمال.

ويضم أسلوب ما وراء الموازنة اثنا عشر مبدأ مقسماً إلى مجموعتين وكالتالي (Hope & Fraser, 2003) :

1. مبادئ القيادة: لتوليد هيكل تنظيمي لا مركزي مرن من خلال توجيه تركيز الموظفين في الوحدة على تحقيق احتياجات الزبائن، والتنظيم لامركزي السلطة، وتمكين وتفويض الموظفين من التفكير والتصرف كقائد، واعطاء الفرق الحرية بالعمل، هذه الفرق تُحكم من خلال عدد من الأهداف والقيم واضحة الحدود، تشجع بتدفق المعلومات إلى المستويات الإدارية كافة.
2. مبادئ العملية: تتمثل مبادئ تصميم عمليات إدارية قادرة على التطبيق والتأقلم وتحقيق أهداف التحسين المستمر، وينبغي تحديد المكافآت على الأداء النسبي (التنافسي)، والتخطيط يجب أن يكون على جميع عمليات الوحدة وبصورة مستمرة وشاملة.

ويمكن تلخيص مبادئ أسلوب ما وراء الموازنة في الجدول أدناه.

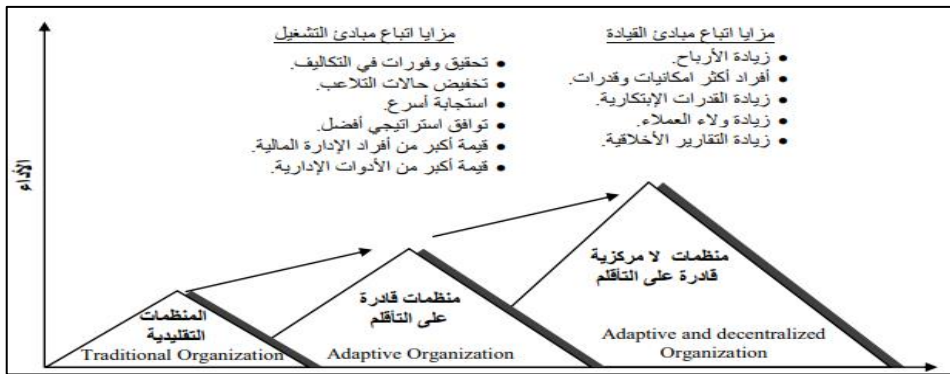
الجدول (1): مبادئ أسلوب ما وراء الموازنة

مبادئ القيادة		مبادئ الإدارة (التشغيل)	
الزبون	تركيز الموظفين في الوحدة على تعظيم القيمة من وجهة نظر الزبون الخاص به، وليس على الوفاء بالمتطلبات الداخلية.	الأهداف	الأهداف طموحة تهدف إلى التحسين النسبي للأداء، وليست أهداف سنوية ثابتة لتعظيم قيمة الوحدة على المدى الطويل.
المسؤولية	تكوين فريق عمل ذات سلطة لا مركزية تعمل على تحقيق النتائج المطلوبة بدلا من هيكل هرمي مركزي.	المكافآت	مكافأة النجاح الذي يتحدد على أساس الأداء النسبي ضمن المستويات الإدارية وليس المكافآت القائمة على أساس الأهداف الثابتة.
الأداء	تكوين بيئة ملائمة وأكثر مرونة تقوم على المقارنة فيما بين الوحدات الرائدة وأفضل المنافسين، وليس توجيه الأداء نحو الوفاء بمستهدفات الموازنة.	التخطيط	تعتبر التخطيط والعملية الاستراتيجية على أنها عملية شاملة تغطي جميع عمليات الوحدة وليس حدث سنوي يتم بشكل هرمي من الأعلى إلى الأسفل.
حرية التصرف	تفويض صلاحية اتخاذ القرارات لفريق العمل بالإدارات المباشرة وليس فقط إلزامهم بالخطة الموضوعية.	الموارد	إمداد العمليات بالموارد عند الحاجة إليها، وإدارة الموارد تكون على أساس تعظيم القيمة على مدى فترة الاستثمار لا على أساس الموازنة (قصير الأجل)
حوكمة الوحدة	وضع إطار للحوكمة قائم على حدود وقيم واضحة للعمل، وليس على أساس	التنسيق	تحقيق التنسيق بإدارة علاقات السبب والنتيجة عبر وحدات الأعمال ومراكز

المسؤولية، وليس من خلال دورة الموازنات السنوية.		قواعد الموازنات.	
استخدام آليات رقابية على عدد محدد من محددات الأداء الرئيسة لتقييم الأداء وعدم اعتماد تقارير الانحراف عن المخطط بالموازنات.	الرقابة	تشير كافة المعلومات إلى كافة المستويات الإدارية وليس قصرها فقط على أولئك الذين يرغبون في المعرفة.	المعلومات

Sources: Valdiansyah, R. H., and Augustine, Y. (2021). *Modelling of Beyond Budgeting, Competitor Accounting, Transparency, Competitive Advantage, and Organizational Performance: The Case of Indonesia SMEs. Technium Soc. Sci. J., 22, 334.*

إذ تهدف مبادئ أسلوب ما وراء الموازنة الى تغيير الهيكل التنظيمي والثقافة في الوحدة الاقتصادية نحو كفاءات ومسؤوليات أعلى وقريبة من وحدات أعمال السوق وحتى الموظفين لتسريع عمليات صنع القرار وتحسين توقعات الزبائن (Guruge, 2021: 10)، ويشار إلى المجموعتين السابقتين من المبادئ بمصطلح قمتي أسلوب ما وراء الموازنة، حيث تمكن مبادئ الإدارة (التشغيل) من الوصول إلى وحدة حكومية قادرة على التكيف (القمة الأولى)، في حين تسمح مبادئ القيادة بالوصول إلى وحدة لامركزية (القمة الثانية)، وهو ما يعني أن تسلق قمتي الموازنة يؤدي إلى الوصول إلى وحدة حكومية لا مركزية قادرة على التكيف (Player, 2003),(Hope & Fraser, 2003) وهو ما يمكن توضيحه في الشكل أدناه.



الشكل يوضح قمتي أسلوب ما وراء الموازنة

Sources: Hope, J., and Fraser, R. (2003). *Beyond Budget: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap, Harvard Business Press.*

ومحور اعتماد العديد من الوحدات الاقتصادية على أسلوب ما وراء الموازنة في عملية التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، تدافع هذه الموازنة عن وجود العديد من الأدوات والنماذج بالإضافة إلى المبادئ الاثني عشر، حيث أن هنالك ستة أدوات مفيدة للغاية في تنفيذ أسلوب ما محور الموازنة وهي (Gonçalves, 2018)؛

1. نموذج إنشاء القيمة للمساهمين: يوازن هذا النموذج أو الأداة بين قرارات المديرين مع توقعات ومصالح المساهمين من أجل تعظيم قيمة المساهمين، ويشجع المدربون على اتخاذ قرارات بناء على أساس خلق القيمة.

2. المقارنة المرجعية: يسمح لك بمقارنة أداء الوحدة الاقتصادية مع وحدات اقتصادية رائدة.

3. بطاقة العلاقات المتوازنة للأداء (الأداء المتوازن): يقيم أداء الوحدة الاقتصادية في عدة أبعاد، ويحدد الأهداف، ويقدم خطط العمل ويوفر المؤشرات الرئيسية التي تسمح بالتحقق مما إذا كانت الأهداف الاستراتيجية قد تم تحقيقها.

4. الإدارة على أساس الأنشطة: تهتم بالأنشطة ومسببات التكاليف والطاقة الأساسية للأداء لمقابلة احتياجات الزبائن وتعلم المديرين بأصول المنتج وتكاليف الزبون والأنشطة التي تضيف القيمة.

5. أدوات إدارة علاقات الزبائن (إدارة علاقات الزبائن): الإجراءات التي تسمح لك بمعرفة احتياجات الزبائن وتلبيتها.

6. نظم المعلومات التنظيمية والتنبؤات المتجددة: يوفر وجهات نظر متعددة للأعمال ويسمح للمديرين بربط العمل والتكاليف المفروضة على الزبائن في الأعمال التجارية بالمنتجات وتمنح القدرة على عمل اللازم في الوقت المناسب.

وحدد Banovic (2005) مزايا أسلوب ما وراء الموازنة بما يلي (Banovic, 2005)؛

1. الوحدات التي اعتمدت أسلوباً ما وراء الموازنة حققت نتائج مالية فوق المتوسط.

2. يوفر دعماً كبيراً للامركزية في الوحدات التي ترغب في نقل الصلاحيات إلى

المستويات الإدارية الأدنى للزبائن، مما يزيد من دافع الموظفين للعمل.

3. إنها نتائج محاولات ناتجة عن عدم الرضا عن الأسلوب التقليدي لإعداد الموازنة في

بيئة الأعمال الحالية، مما يضمن لها استخدامها العملي.

4. تمكين الموظفين من تحقيق ميزة تنافسية لتصبح الوحدات أكثر ابتكاراً وتطويراً لعملياتها التجارية باستمرار من أجل الوصول إلى الأهداف الاستراتيجية من خلال اتخاذ قرارات سريعة.

بناءً على ما تقدم يري الباحثان أن أهم ما يميز أسلوب ما وراء الموازنة هو دعمها للامركزية وتمكين الموظفين من اتخاذ القرار، مما أعطى فرصة للموظفين للتميز والإبداع وتشجيعهم على الابتكار مما سوف يسهم في تكوين ميزة تنافسية جديدة من خلال الموظفين.

وعلى الرغم من المزايا التي يتمتع بها أسلوب ما وراء الموازنة إلا أن هناك العديد من المحددات وهي كالآتي (Banovic, 2005):

1. إنه ليس حلاً نموذجياً لمشاكل الأسلوب التقليدي، إذ أنه مجموعة من أفضل الإجراءات للتعامل مع أوجه القصور في الأسلوب التقليدي، مما يعني أن كل وحدة عليها أن تجد مزيماً من أدوات الإدارة للتعامل مع أسلوب ما وراء الموازنة.

2. يصعب تنفيذه لأنه يتطلب تنفيذ العديد من الأنظمة الإدارية المعقدة مثل ABC وBSC، ويتطلب أيضاً تكييفها مع هذا النمط بالإضافة إلى تغييرات جذرية في البيئات التنظيمية والثقافية.

واضاف (Úlfarsson (2018) محددات أخرى وكالاتي (Úlfarsson,2018):

1. أسلوب ما وراء الموازنة ليس مناسباً بشكل متساوٍ لجميع الوحدات الحكومية وغير الحكومية.

2. الخوف من التغيير.

3. احتمال مواجهة الصعوبة في الإدارة بدون موازنات تقليدية.

4. عدم وجود معايير داخلية لتقييم أداء مراكز المسؤولية.

ويرى الباحثان انه يمكن تجاوز هذه الانتقادات من خلال استخدام الحاسوب في اعداد وتنفيذ أسلوب ما وراء الموازنة، إذ إن استخدام الحاسوب سوف يسهل من استخدام الأنظمة الإدارية المعقدة فضلاً على العمل على انتشاره في الوحدات الاقتصادية والوحدات الحكومية وسوف يكون للوحدة إطار عمل لتخطيط وتنسيق العمليات وامكانية مراقبتها وتسهيل اللامركزية فيها.

المحور الثاني: دور أسلوب ما وراء الموازنة في اعداد الموازنة من خلال بطاقة الأداء المتوازن.

عرف Kaplan and Norton (1996) بطاقة الأداء المتوازن على أنها "ترجمة واستراتيجية الوحدات الاقتصادية إلى أهداف ومقاييس الحكم من خلال تعاملات أربعة ابعاد هي المحور المالي ومحور الزبائن ومحور التعليم والنمو ومحور العمليات الداخلية" (Kaplan and Norton, 1996) وعرفت أيضا بأنها "اداة إدارية متكاملة لنظام التحكم واستراتيجية نهج التفكير الذي يساعد على تحسين الكفاءات التنظيمية من خلال التفاعل العلاقة بين أبعادها لتحقيق الأهداف الاستراتيجية التنظيمية وتعزيزها الموقف التنافسي التنظيمي للوحدة" (Bahiaa et al., 2020). ويرى الباحثان انه يمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن على انها "نظام حديث يستخدم من قبل الوحدات الحكومية وغير الحكومية لغرض تقييم شامل لأداء الوحدة من خلال أربعة ابعاد رئيسية (الأداء المالي والزبائن والعمليات الداخلية والتعلم والنمو) حيث يكون تنافس الوحدة الحكومية وغير الحكومية على حد سوء في بيئة الاعمال الحديثة قائمة على أساس روح المبادرة والابتكار للوصول الى تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة".

لقد قدم Boblillo et al. (2009) نموذج لبطاقة الأداء المتوازنة يتكون من المحاور التالية (Bobillo et al., 2009):

1. المحور المالي: يهدف هذا المحور من خلال مجموعة من المتغيرات المالية إلى بيان مستوى الرضا عن أهداف الوحدة المالية والقرارات الاقتصادية مثل تقييم المخاطر وحصة السوق وتكلفة البيانات مقارنة بفائدتها.
2. محور العمليات الداخلية: يهدف هذا المحور إلى توضيح المؤشرات التي تدعم تنافسية الوحدة مثل الجودة والتسليم ومرونة التعامل. يولي هذا المحور اهتماماً خاصاً لعملية إنتاج الوحدة.
3. محور التعلم والنمو: يركز هذا المحور على التعلم التنظيمي ونمو الموظفين. يتم تحقيق التعلم التنظيمي للوحدة من ثلاثة أمور أساسية: الموظفون على جميع المستويات، والأنظمة الإدارية، والإجراءات التنظيمية. يسعى هذا البعد إلى استثمار الموارد البشرية في الوحدة، واستخدام نظم وتقنيات المعلومات الداعمة مع

تغيير الإجراءات الروتينية التنظيمية والسعي لتحقيق التطور التكنولوجي والفني للوحدة

4. محور الزبون: يهدف هذا المحور إلى تقييم درجة رضا الزبائن ورضاهم عن نشاط الوحدة.

5. المحور البيئي: يهدف هذا المحور إلى فهم أهمية الأضرار التي تلحق بالبيئة من جراء أنشطة الوحدة، ورفع الوعي للحد منها وتقليل التلوث أو استهلاك الموارد الطبيعية.

6. المحور الاجتماعي: أصبح من المحركات الأساسية والمهمة لبقاء واستمرار الوحدات، وان الأداء الاجتماعي أصبح الزاماً قانونياً في بعض الجوانب والزاماً أدبياً في جوانب أخرى، ويعرف الأداء الاجتماعي والبيئي بأنه "التزام متخذ القرار في انتهاج أسلوب للعمل يؤمن من خلاله حماية المجتمع واسباده ككل فضلاً عن تحقيق منفعة الخاصة.

7. محور الابتكار: يهدف هذا المحور إلى تقييم قدرة الوحدة على التعلم والابتكار، وإظهار أنشطة الوحدة في البحث والتطوير، ومؤشرات المسؤولية الاجتماعية وسياسات تدريب الموظفين.

8. محور الجودة: يهدف هذا المحور إلى جعل الجودة أولوية للوحدة، مما يساعد على تحديد نقاط الضعف وتسهيل عمليات التحسين للإنتاج أو تقديم الخدمة، لتقليل التكاليف الناتجة عن الفشل.

ويأتي مفهوم التوازن في بطاقة الأداء المتوازن من حاجة الوحدات الحكومية وغير الحكومية للسعي لتحقيق التوازن في مختلف جوانب الأداء، حيث تحاول بطاقة الأداء المتوازن تحقيق التوازن في جوانبها المختلفة، بما في ذلك: (Atrill & McLaney, 2009) (Gminder & Bieker, 2002)

1. تحقيق الاهتمام والتوازن في الأهداف والمعايير المالية والأهداف والمعايير غير المالية لغرض الاستمرارية والبقاء.

2. تأمين التوازن بين الجوانب الداخلية (العمليات الداخلية والنمو والتعلم) والجوانب الخارجية (الزبائن والمساهمون).

3. تحقيق المساواة بين الأهداف قصيرة ومتوسطة وطويلة المدى ضمن مقاييس الأداء المختلفة.

4. يحاول توفير "عوامل تمكين" تتعلق بهدف استراتيجي مستقبلي (مؤشرات رائدة) وكذلك النتائج (مؤشرات متأخرة) لتوضيح تأثير الأهداف والمقاييس السابقة. ويسهم أسلوب ما وراء الموازنة في تحسين الأداء من خلال استخدام بطاقة الأداء المتوازن، حيث يساهم في تحقيق الآتي (محاريق، 2016):

1. استخدام كفاء للموارد من خلال توضيح العلاقة بين كيفية استخدام الموارد ومنفعة هذا الاستخدام.

2. تحسين أداء العمليات التشغيلية لزيادة المعلومات المتاحة.

3. ترشيد القرارات من خلال القياس الدقيق للتكلفة مثل قرارات الرقابة.

4. فهم طبيعة العلاقات بين العمليات المتداخلة وظيفياً لضمان استخدام أمثل للموارد على مستوى الوحدة وعلى مستوى كل نشاط.

5. المساهمة في دعم الجودة الشاملة من خلال ربط تكاليف الأنشطة بمستوى الخدمة.

ويرى الباحثان انه يمكن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بنجاح وكفاءة ويمكن تحقيق الفاعلية أيضاً، إذا تم ربط عملية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بنظام فعال للمكافآت يعتمد على الأداء النسبي وهذا ما يوفره أسلوب ما وراء الموازنة، حيث أن المكافآت والحوافز المعتمدة على الأداء النسبي تعمل على إصرار الموظفين على تنفيذ الخطط كما مخطط لها، إذ يعتبر نظام المكافآت العامل لنجاح تطبيق البطاقة لأنه يحفز الجهود نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية.

اذ يتم بناء الانموذج المقترح لأسلوب ما وراء الموازنة في اعداد موازنة جامعة الموصل بغرض تحسين أداء الجامعة من خلال اتباع الخطوات التالية:

1. تحديد الرؤية والرسالة والهدف لجامعة الموصل.

2. تحديد الانشطة الرئيسية لجامعة الموصل، وتقسيمها على المحاور الثامنة لبطاقة الأداء المتوازن.

3. تحديد اهداف لكل محور.

4. احتساب التكاليف لكل محور من محاور البطاقة.
5. تحديد مؤشرات أداء بغرض استخدامها في قياس النتائج والتي يجب ان تهدف الى تحسين الأداء.

أولاً: تحديد الرؤية والرسالة والهدف

تم تحديد الرؤية والرسالة والهدف لجامعة الموصل من خلال لقاء اجراه الباحثان مع مدير الاعلام والعلاقات العامة في جامعة الموصل وهي على النحو الاتي:

1. الرؤية: تحقيق الريادة والتميز في مجالات التعليم والتعلم، والبحث العلمي وإنتاج المعرفة ونشرها، وخدمة المجتمع للوصول إلى مركز متقدم بين الجامعات العراقية والعربية والعالمية.

2. الرسالة: توفير برامج متقدمة للتعليم العالي في مخلف التخصصات، وعلى المستويات كافة، وفق معايير عالية، تهدف إلى تأهيل خريجين كفوئين يسهمون في تنمية المجتمع معرفياً واقتصادياً واجتماعياً وتراعي خصوصياته، فضلاً عن الالتزام بالقيم الروحية والأخلاقية والمهنية، وإيجاد بيئة محفزة للتعليم والإبداع الفكري، ودعم حقوق الإنسان، والحفاظ على البيئة، والتوظيف الأمثل للتقنية، وتوفير الحرية الأكاديمية، والسعي إلى إنتاج بحوث إبداعية تسهم في بناء مجتمع المعرفة، وتقديم الاستشارات الفنية.

3. الأهداف: تتمثل أهداف الجامعة وفق ما تم تحديده في المادتين (2) و(9) من قانون وزارة التعليم العالي والبحث العلمي رقم (40) لعام 1988 المعدل والخاص بأهداف الجامعات ووفق تلك الأهداف يمكن تشخيص أهداف جامعة الموصل بالآتي:

1. تهيئة واعداد الكوادر بصورة علمية ومهنية وتربوية وفي مختلف مجالات المعرفة والتخصصات جميعها وفقاً لمواصفات عالية الجودة. والتطوير المستمر للمناهج الدراسية وعلى المستويات كافة وفق المستجدات المنهجية والمعرفية والتقنية المعاصرة

2. تعزيز مكانة البحث العلمي في العلوم النظرية والتطبيقية، وتشجيع إجراء البحوث ذات الصلة ببرامج التنمية، ودعم البحوث المستقبلية بهدف تقليص الفجوة العلمية والتقنية بينها وبين الدول المتقدمة.
3. تفعيل المشاركة مع مؤسسات المجتمع بصورة التفاعل المباشر، وتعزيز برامج التعليم المستمر وتقديم الاستشارات العلمية.

ثانياً: تحديد الأنشطة الرئيسية لجامعة الموصل وتقسيمها على محاور بطاقة الأداء المتوازن:

ان عملية تحديد الأنشطة الرئيسية لجامعة الموصل من الخطوات الأساسية لغرض استخدام أسلوب ما وراء الموازنة في جامعة الموصل، وتقسيمها على محاور بطاقة الأداء المتوازن الثامنة، إذ تعتبر محاور البطاقة بمثابة برامج او مراكز مسؤولية، وهي تعتبر خطوة مهمة جدا وتتطلب دراية بطبيعة عمل الجامعة، إذ تم تقسيم عمل جامعة الموصل الى أنشطة رئيسة من خلال اشتقاق الأنشطة من اهداف الجامعة وعلى النحو الاتي:

1. نشاط التعليم: هو من أكثر الأنشطة حيوية لأنه يرتبط ارتباطا مباشرة بهدف الجامعة الرئيس المتمثل بتخرج الكوادر المؤهلة لسوق العمل ومتطلباته الحديثة، من خلال التحديث المستمر لمناهج الطلبة، ويكون هذا النشاط على برنامجين الأول على مستوى الدراسات الأولية، والثاني يرتبط بهدف تخرج كوادر متخصصة تحمل شهادة عليا لرفد مؤسسات التعليم العالي في الوزارة، ويقوم هذا النشاط بمتابعة متطلبات طلبة الدراسات العليا من طلبة الدبلوم العالي والماجستير وطلبة الدكتوراه من المرحلة التحضيرية وصولا إلى تخرجهم ، فضلا عن كونه أكثر الأنشطة ثقلاً في الموازنة.
2. نشاط البحث العلمي: يشترك هذا النشاط من الهدف الاستراتيجي المتعلق بالبحث العلمي لأنه يمثل الشطر الثاني من مهام عمل الوزارة، وجامعة الموصل تعني كثيرة بهذا الجانب بل وتشجع عليه وتوفر الإمكانيات كافة اللازمة التي تدفع عجلة البحث العلمي عن طريق عقد المؤتمرات العلمية واثراء المكتبة بالكثير من الكتب والمراجع والدوريات وانشائها المراكز البحثية. إذ تقوم الجامعة بالأنشطة العلمية

والبحث العلمي وفق المستجدات الحديثة لبيئة العمل والمتطلبات التقنية لتعزيز مكانة الجامعة في هذا النشاط وتحقيق التميز والريادة من خلال انتاج البحوث العلمية والإنسانية والنشر في المجالات العالمية ذات التصنيف العالمي.

3. نشاط خدمة المجتمع: يمثل هذا النشاط تنفيذا لشعار (الجامعة في خدمة المجتمع) ويتحقق هذا الشعار بالتطبيق الحي لذلك، وهو مبدأ تحرص عليه الجامعة وتسعى إلى تنميته عبر الحلقات والجسور المتاحة والمبتكرة، إذ تقوم الجامعة بتقديم الخدمات العلاجية والاستشارية في المجالات المختلفة عن طريق تجارب الممارسة الميدانية التي تنتقل فيها فرق الجامعة العلمية إلى قرى منتخبة، فضلا عن تجربة المسح الميداني الشامل لطلبة مدارس نينوى في مجال أمراض اللثة والضم والأسنان واستنهاض الطاقات الإبداعية للطلبة عبر إجراء مسابقة سنوية في فنون القصة والشعر والخطابة والمسرح والموسيقى والخط والنحت والسيراميك والتلاوة وحفظ القرآن الكريم.

ومحور ذلك يتم تصنيف وتقسيم كافة الوظائف المتعلقة بالأنشطة الرئيسة للجامعة على محاور البطاقة الأداء المتوازن، إذ يمثل كل محور مركز مسؤولية ويتم التحاسب على أساسه.

ثالثاً: تحديد اهداف كل محور

يتم تحديد اهداف كل محور من محاور بطاقة الأداء المتوازن من خلال مراجعة الاديبيات المتعلقة ببطاقة الأداء المتوازن.

رابعاً: تحديد التكاليف الخاصة بكل محور من محاور بطاقة الأداء المتوازن

محور تحديد الأهداف الخاصة بمحاور بطاقة الأداء المتوازن وتصنيف بنود الموازنة على أساس تلك الأهداف، يتم اعداد قائمة لكل نشاط من أنشطة الجامعة الرئيسة (التعليم، البحث العملي، خدمة المجتمع) فتتكون لدينا ثلاثة بطاقات أداء متوازن، يتم محور ذلك تجميع البطاقة الثلاثة في بطاقة أداء واحدة وبالتالي سوف نستطيع تحديد التكاليف لكل محور من محاور البطاقة وعلى مستوى الأنشطة.

خامساً: تحديد مؤشرات أداء بغرض استخدامها في قياس النتائج والتي يجب ان تهدف الى تحسين الأداء:

من المعروف أن المؤشرات المستخدمة في موازنة البنود تعتمد على مدى الالتزام بالمخصصات المالية المحددة في الموازنة، بينما يختلف الأمر في أسلوب ما وراء الموازنة، حيث يعتمد على مؤشرات أخرى تعتمد على النتائج والمخرجات المتحققة. لخدمة تحقيق أهداف البرنامج التي هي جزء من الخطة الشاملة للوحدة، ويوضح الجدول (2) المؤشرات الخاصة بأداء الأنشطة الرئيسية في جامعة الموصل

الجدول (2): مؤشرات أداء أنشطة جامعة الموصل

مؤشرات الأداء	الأنشطة
عدد الطلبة الخريجين من الدراسات الأولية عدد الطلبة الخريجين من الدراسات العليا وعلى مستوى كل برنامج (دبلوم، ماجستير، دكتوراة)	التعليم
عدد المكاتب الاستشارية في جامعة الموصل إقامة معارض الكتب عقد الدورات في ضوء خدمة المجتمع تقديم الاستشارات لمؤسسات الدولة البحوث العلمية المنجزة لخدمة مؤسسات الدولة الدورات المقامة لإعادة تأهيل موظفي الدولة	خدمة المجتمع
عدد البحوث المنجزة لجامعة الموصل عدد البحوث المنشورة ضمن مستوعبات سكوبس عدد الألقاب العلمية الممنوحة خلال السنة عدد المؤتمرات العلمية عدد الندوات العلمية عدد الحاصلين على براءات اختراع عدد العقود البحثية التي أبرمت مع المؤسسات والجامعات الأخرى	البحث العلمي

المصدر: من إعداد الباحثين

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

1. ان عملية اعداد الموازنة في الوحدات الحكومية تتم وفق أسلوب البنود والتي بموجبها تقوم الوحدة في فرض الرقابة على الاعتمادات المخصصة لها وعدم تجاوزها دون ان تأخذ بنظر الاعتبار الغرض من الانفاق او تحقيق الهدف منه.
2. يعاني أسلوب موازنة البنود من مجموعة من أوجه قصور تجعله لا يتوافق مع المتغيرات الحالية كان من أهمها التقدير الأعلى مما يجب للنفقات عند اعداد الموازنة وكذلك ان أسلوب البنود يحتاج الى وقت كبير عند الاعداد.
3. بالاعتماد على موازنة البنود تواجه الوحدات الحكومية صعوبة قياس الأداء لان موازنة البنود تعتمد على المؤشرات المالية فقط دون الاخذ بنظر الاعتبار المؤشرات الغير المالية.
4. ان السرعة في إحلال الأساليب الحديثة محل الأسلوب التقليدي دون الاهتمام بإعادة هندسة الأعمال الحكومية لا تساعد السلطات المالية على تحديد الحجم المرغوب فيه من النفقات اللازمة لتأدية البرامج والأنشطة التي تخطط لها.
5. لم تأخذ الأساليب الحديثة في اعداد الموازنات الظروف البيئية الملائمة لتحسين الأداء والشفافية والمساءلة.
6. استخدام معلومات الأداء في عملية اعداد الموازنة في ظل أسلوب ما وراء الموازنة سيمكن من صنع قرارات تساهم في تحقيق اهداف الموازنة وتحسين الأداء المؤسسي.
7. تطبيق أسلوب ما وراء الموازنة يحتاج الى نظام محاسبي يوفر تكلفة المخرجات التي تستخدم للربط بين الموارد والأداء(النتائج).

ثانياً: التوصيات

بناءً على الاستنتاجات التي توصل إليها الباحثان فإنه يمكن تقديم التوصيات الآتية:

1. التركيز على الاستفادة من استخدام التقنيات الحديثة ولاسيما فيما يتعلق بالحاسوب وشبكات الاتصال، لأنها تسهل من عملية اعداد الموازنة وفق أسلوب ما وراء الموازنة.
2. يوصي الباحثان بتطبيق أسلوب ما وراء الموازنة لأنه سوف يوفر معلومات اضافية تساعد متخذي القرار على اتخاذ قرارات في مجال إدارة الأداء وتحسين الأداء المالي وغير المالي مما يحقق التنافسية المستدامة لجامعة الموصل.
3. ان تعتمد نظم الأداء في جامعة الموصل على عقود الأداء النسبي القابل للتعديل.
4. إعادة النظر في أسلوب اعداد الموازنة في جامعة الموصل والاستفادة من أسلوب ما وراء الموازنة لما يوفره من مقاييس مالية وغير مالية يستفاد منها في عملية تقييم وتحسين الأداء.

قائمة المصادر والمراجع

1. إسماعيل، إسماعيل خليل، عدس، نائل حسن، 2010، المحاسبة الحكومية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
2. البشيتي، عبد الرحيم عصام، 2009، 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.
3. جدوع، ياسر حمد عباس، 2015، مدى إمكانية تطبيق الموازنة التعاقدية في اعداد الموازنة العامة الأردنية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والاعمال، جامعة جدارا.
4. الجعيفري، خضر عباس جبار، 2016، تطوير أسلوب اعداد الموازنة العامة على وفق مفهوم الموازنة المستجيبة للنوع الاجتماعي في العراق، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط.
5. الجميل، سرمد كوكب، 2018، الموازنة العامة للدولة مدخل معاصر، الطبعة الأولى، دار الأكاديميون للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
6. حسين، محمد عبد الكريم، 2016، استخدام المحاسبة عن الإنجاز في دعم الموازنات التشغيلية (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
7. الحلو، علاء الدين غازي محمد، 2017، 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.
8. السعبري وفخر الدين، إبراهيم عبد موسى، ولاء معين كاظم، 2017، انموذج مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء بحث تطبيقي في (مديرية بلدية النجف الاشرف)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 19، العدد 1.
9. شكارا، موفق عباس باقر، 2010، إستراتيجية اعداد الموازنة التعاقدية لحكومة بغداد المحلية، أطروحة دكتوراة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد.

10. عبد اللطيف، محمد يس، (2014)، أثر استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تفعيل نموذج التخلي عن الموازنة Beyond Budgeting بغرض تحسين إدارة الأداء وتدعيم الميزة التنافسية: دراسة استطلاعية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 1، العدد 1، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر
11. عبدالعال، محمد عبد الغني عبد الحي، (2013)، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budget وما محور الموازنة Beyond Budget بهدف زيادة فعالية نظم إدارة الأداء بدراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.
12. عز الدين، بيرش، عطية، احمد، 2020، أساليب اعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة (دراسة مقارنة)، مجلة إدارة الاعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 6، العدد 2.
13. علي، سعدي صالح، 2014، إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة / دراسة تطبيقية في جامعة الموصل، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
14. غنام، فريد احمد عبد الحافظ، 2006، إطار مقترح لإعداد وتطبيق موازنة البرامج والأداء في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة.
15. اللهبي، اثير محسن هزاع، (2018)، دور تقنيات إدارة التكلفة للتوجه نحو مدخل ما وراء الموازنة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت.
16. محاريق، هاني احمد. (2016)، إثر التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء ونموذج التخلي عن الموازنة Beyond Budget على تحسين فعالية نظم إدارة الأداء وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة: دراسة نظرية وميدانية، المجلد 3، العدد 1، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.
17. محمود، رأفت سلامة، 2021، المحاسبة الحكومية، الطبعة الثالثة، دار الميسرة للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

18. نجود، 2018، دور المجتمع المدني في تحقيق الموازنة التشاركية في تونس، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد بو ضياف – المسيلة.
19. هادي، سالم عواد، 2014، استخدام اسلوب الموازنة الصفرية لمواجهة تحديات الموازنة الاتحادية في العراق أنموذج مقترح، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 42.
20. ياسين، أيام، 2018، إمكانية استخدام الموازنة التعاقدية كأداة للتخطيط والرقابة في الموازنة الاستثمارية /دراسة ميدانية في مجلس مدينة اللاذقية، مجلة جامعة حماد، المجلد 1، العدد 5.
21. Alsharari, N. M. (2019). Accounting changes and beyond budgeting principles (BBP) in the public sector: institutional isomorphism. *International Journal of Public Sector Management*.
22. Bahiaa, T. H. A., Ahmed, H. H., and Raheem, A. (2020). The Role of the Balanced Scorecard in Improving Organizational Performance: Field Study in Al-Diwaniyah Textile Factory. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 10(10), 388-414.
23. Banovic, D., (2005). Evolution and critical evaluation of current budgeting practices. Master Thesis, University of Ljubljana.
24. Bobillo, F., Delgado, M., Gómez-Romero, J., & López, E. (2009). A semantic fuzzy expert system for a fuzzy balanced scorecard. *Expert Systems with Applications*, 36(1), 423-433.
25. Etim .Raphaelh, 2018, The beyond – Budgeting Controversy: can enterprises function without the budget? department of accounting, university of Oyo , Nigeria. <https://baixardoc.com/documents/beyond-budgeting-articles1-5cb246e064741>
26. Gminder, C. U., & Bieker, T. (2002, June). Managing corporate social responsibility by using the ‘sustainability-balanced scorecard’. In 10th international conference of the greening of industry network, June (pp. 23-26).

27. Gonçalves, M. S. A. (2018). Beyond budgeting no Grupo Efacec: o processo de transformação (Doctoral dissertation).
28. Goode, Michael & Malik, Ali, (2011), Beyond Budgeting: The Way Forward? Pakistan Journal of Social Sciences (Sandalgaard, PJSS), Vol. 31, No. 2.
29. Guruge, E. (2021). Beyond Budgeting in Small and Medium-sized Enterprises: Review and Implications for Future Research (Doctoral dissertation, Auckland University of Technology).
30. Hope, J., & Fraser, R. (2003). Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. Harvard Business Press.
31. Kaplan, S, Robert and Norton David, P. (1996), The Balanced Scorecard Measures Translating Strategy in Action, Harvard Business, Review.
32. Krenjova, J., & Raudla, R. (2013). Participatory Budgeting at the Local Level: Challenges and Opportunities for New Democracies. Halduskultuur, 14(1).
33. Mohd Noor, I. H., & Othman, R. (2012). Budgetary participation: How it affects performance and commitment. Accountancy Business and the Public Interest.
34. Player, S. (2003). Why some organizations go “Beyond Budgeting”. Journal of Corporate Accounting & Finance, 14(3), 3-9.
35. Úlfarsson, A. G. (2018). Beyond budgeting: Critical factors for successful implementations (Doctoral dissertation).
36. Valdiansyah, R. H., & Augustine, Y. (2021). Modelling of beyond budgeting, competitor accounting, transparency, competitive advantage, and organizational performance: The case of Indonesia SMEs. Technium Soc. Sci. J., 22, 334.
37. Zinyama, T. and Nhema, A. G. (2016) ‘Zimbabwe Performance-Based Budgeting: Concepts and Success Factors’, Public Policy and Administration Review, 4(1), pp. 33–60.

