

إطار مقترح لإستخدام أساس النشاط لإعداد موازنة جامعة الزقازيق بمرجعية
المعايير القومية للجودة

إعداد الباحثة

إيمان عبد الفتاح جودة مشتهرى

قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة الزقازيق

٢٠١٨

إطار مقترح لإستخدام أساس النشاط لإعداد موازنة جامعة الزقازيق بمرجعية المعايير القومية للجودة

للحصول على درجة الماجستير فى المحاسبة

إعداد الباحثة

إيمان عبد الفتاح جودة مشتهرى

تحت إشراف

الدكتور/
عبد الرؤوف العدوى

مدرس المحاسبة بكلية التجارة
جامعة الزقازيق

الأستاذ الدكتور/
حسن عبد الحميد العطار

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
جامعة الزقازيق

إطار مقترح لإستخدام أساس النشاط لإعداد موازنة جامعة الزقازيق المعايير القومية للجودة

إعداد

إيمان عبد الفتاح جودة مشتهري

قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة الزقازيق

١ - إطار البحث

١.١ مقدمة ومشكلة البحث

يتم إعداد الموازنة العامة للدولة وفقا لمدخل البنود "الإعتمادات" وطبقا لقانون ٥٣ لسنة ٧٣ حيث يتم تصنيف النفقات على شكل إعتمادات حسب نوع الإدارة أو المصلحة الحكومية دون النظر للأهداف أو البرامج التفصيلية لهذه الإدارات، حيث تعتبر الموازنة لكل وحدة إدارية كشفا بالإيرادات والنفقات وعليها الإنترام بالصرف والتحصيل وفقا لما هو مسجل في هذا الكشف بما بضمن الرقابة الماليه والقانونيه على موارد الدولة، بحيث لا تتجاوز الوحدة حدود هذه الإعتمادات ، وتكون تقديرات السنة الحالية للموازنة هي نفسها تقديرات السنة الماضية مع بعض التعديلات التي تعكس تغيرات لايمكن تجنبها .

ومن أهم الإنتقادات الموجهة لموازنة البنود :

- أنها لاتحقق المرونة ولاستجيب للظروف والمتغيرات الجديدة
- لاتساعد الإدارة على إتخاذ قرارات سليمة أوالمفاضلة بين البدائل المختلفة لأنها لاتقوم بتحليل التكاليف والعائد لكل برنامج
- تساعد مديري مراكز المسؤولية على التحليل الدقيق لنشاط المركز لأنها لاتقوم بتحليل التكاليف والعائد لكل مركز من المراكز
- لاتمكن من دراسة جدوى الأنشطة والبرامج القائمة ولا المقترحة ولا المقارنه بينهم ولاتمكن من دراسة إمكانيه إعادة النظر في بعض هذه البرامج ومدى فاعليتها أو إمكانية إلغائها أو تخفيض الإعتمادات الخاصة بها .
- لا تعكس هيكل الإتصالات ولافرق العمل ولا مبدأ المشاركة .
- تعكس عيوب النظام الإدارى التقليدى المبني على المركزية وتسلمل الأوامر الرأسيه لذلك ظهرت الحاجة إلى مداخل جديدة لإعداد الموازنة العامة للدولة تساعد القائمين على التخطيط والرقابة في ترشيد القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد .

١.٢ الهدف من الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تقديم إطار مقترح لإستخدام أساس النشاط في إعداد الموازنة العامة لجامعة الزقازيق بمرجعية المعايير قياسية لأداء أنشطة وبرامج الجامعة التي يتم إعدادها في إطار وضع خطط العمل لكل برنامج أو نشاط إستنادا إلى المفاهيم والأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية، بما يضمن فاعلية الأداء وتحقيق الأهداف المرجوة من كافة البرامج، والتي يتم وضعها إستناداً إلى رؤية ورسالة وأهداف

الجامعة، لتحقيق المعدلات المرغوبة لجودة الخدمات التعليمية والمجتمعية التي تقدمها الجامعة، وتحسين مركزها التنافسي بين الجامعات محلياً ثم دولياً.

٣، أهمية الدراسة

تحاول الدراسة تقديم آلية مقترحة لتطوير أسلوب إعداد الموازنة على مستوى الجامعة، يساعد على تحسين وتطوير الأداء عن طريق زيادة كفاءة وفاعلية التخطيط والرقابة على الموارد وتقييم أداء الوحدات وترشيد قرارات الإدارة بما يحقق التخصيص النفع والفعال للموارد بين البرامج التعليمية والخدمية والبيئية للجامعة وتحقيق الأهداف المرجوة من وراء هذا التخصيص.

حيث أن النظم التعليمية في جميع الدول خاصة الدول النامية تحدياً يتمثل في تحسين جودة التعليم الحصول على نوعية متميزة من المخرجات التعليمية تأتي أهمية هذه الدراسة من أهمية اهتمام الدولة بجودة التعليم العالي وضرورة الاستفادة من الموارد المخصصة له بأقصى درجة ممكنة، وتوجه الدولة نحو عمل إصلاحات جذرية في أسلوب إعداد الموازنة العامة، وتطويرها على النحو الذي يساعد في تحقيق الأهداف التخطيطية والرقابية والسلوكية للموازنة العامة، بالتحول التدريجي من أسلوب موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء كمدخل أكثر حداثة وفاعلية.

٤، منهجية وخطة الدراسة

تستخدم الدراسة المنهج الاستنباطي، بتقديم لتقييم المدخل الحالي لإعداد الموازنة العامة للجامعة، وتوضيح أهم المعطيات التي تساهم في تطويره، ودور المداخل الأخرى الأكثر تطوراً وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ذلك.

٢ - الدراسات السابقة

الدراسة	الهدف منها	النتائج والتوصيات التي توصلت إليها الدراسة
Kettunen & kantola 2005, "Management information system based on the balanced scorecard"	- عرض وتحليل نظام المعلومات الإداري وآلية التخطيط المحكم المستخدمة في جامعة كامباس حيث أن الجامعة تستعين ببطاقة الأداء المتوازن كمدخل للتخطيط الاستراتيجي	أسلوب بطاقة الأداء المتوازن : - يزيد من فعالية التخطيط - يخلق الوعي الاستراتيجي بين أعضاء المنظمة - يوف بين الاستراتيجيات في مختلف وحدات الجامعة - يؤدي إلى توسيع نطاق الفهم المشترك من قبل العاملين والإدارة للجهود اللازمة للتغيير والتطوير على مستوى جوانب الأداء المختلفة.
العريضي، ٢٠٠٧ "إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري في إعداد موازنة الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة"	- وضع إطار مقترح لتطبيق الأساس الصفري على موازنة جامعات غزة - التعرف على المقومات اللازمة لتطبيق الموازنة الصفري في الجامعات	- لا بد من استخدام أساليب بحوث العمليات في تخصيص الموارد لتحسين ترتيب مجموعات القرار - ضرورة أخذ الأهداف العلمية والاجتماعية في الاعتبار - يفضل أن يتم التطبيق بصورة جزئية وليس بشكل كامل أولاً - استخدام نظم الحاسب الآلي يمكن أن يزيد من كفاءة وفاعلية التطبيق - سيؤدي التطبيق لترشيد المصروفات وتحديد الإيرادات

<p>بشكل أفضل حيث أن جانب الإيرادات يعتمد بشكل كبير على جانب المنح والتبرعات</p>	<p>والكليات المتوسطة في غزوة للمساهمة في تطويرها</p>	
<p>- ضرورة أن يكون هناك دعم تشريعي لتطبيق هذا الأسلوب مع توفير الكوادر البشرية المؤهلة للتعامل معه ممن تتوافر لديهم الروح القيادية والقدرة على الإقناع وتحمل المسؤولية والاهتمام بتدريب الموظف العام على علوم الحاسب والأساليب المحاسبية الحديثة المحاسبية الإدارية</p> <p>- ضرورة تطوير الدور الرقابي لممثلي وزارة المالية والاهتمام بتدريبهم قبل وأثناء الحياة العملية - ضرورة اتخاذ الإجراءات العقابية الرادعة ضد من لا يلتزم منهم بتنفيذ ملاحظات الجهاز المركزي للمحاسبات</p>	<p>- تهدف الدراسة بشكل عام لوضع إطار مقترح لتطبيق موازنة البرامج والأداء على مشروعات تطوير التعليم العالي لجامعة الزقازيق "مشروع تطوير نظم تكنولوجيا المعلومات"</p>	<p>سعيد، ٢٠٠٨، "إطار مقترح لنظام موازنة البرامج والأداء" بالتطبيق على مشروع تكنولوجيا الإتصالات والمعلومات CITP بجامعة الزقازيق</p>
<p>إن الأسلوب المقترح لتبويب الموازنة يحافظ على التبويب المتبع حالياً مما يجنب الأضرار الناتجة من التعارض وأن اشتراك الوحدات الحكومية في تقدير الإيرادات، المتوقعة وإعداد واقتراح البرامج يعطى الموازنة صفة الموضوعية في التقدير، كما أن معرفة قيمة الموارد التي يمكن تحصيلها يمكن في ضوءه تحديد البرامج التي يمكن للدولة القيام بتنفيذها دون حدوث مشاكل تمويلية، وأن تحديد الأهداف العامة والفرعية على مستوى كل قطاع وعلى مستوى كل وحدة حكومية يمكن من وضع مجموعة من البرامج والمشروعات طويلة الأجل التي يمكن تحديد أولوياتها وفقاً للمتاح من الموارد</p>	<p>وتهدف هذه الدراسة إلى بناء نموذج محاسبي مقترح لتطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة في جمهورية مصر العربية بضمن الحفاظ على موارد الدولة وصياغتها وتوجيهها نحو أفضل استخدام ممكن</p>	<p>أحمد ٢٠١٠ "تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة في مصر (إطار مقترح)"</p>
<p>- عملية المقارنة المرجعية يجب أن تكون مستمرة حيث أن العلامات المرجعية ذات المستوى الأفضل ليست ثابتة ولا بد من إجرائها بشكل متواصل للبحث على التحسين المستمر كسلوك يومي في العمل.</p> <p>- ضرورة تشجيع المنظمات المحلية على المشاركة في البيانات وفي نتائج المقارنة المرجعية مع المنظمات الدولية المتطورة من نفس المجال وتبادل الزيارات بين المنظمات في هذا الجانب</p> <p>- زيادة المخصصات اللازمة للبحوث والتطوير وعدم التركيز فقط على تقليل التكاليف و المحافظة على مستوى الجودة</p> <p>- يجب تطوير القدرات البشرية والكوادر الإدارية وتوعيتهم حول كيفية تحديد أولويات وركائز الاستراتيجية المستقبلية الفعالة بالتعاون مع</p>	<p>فرضية الدراسة: "يسهم أسلوب المقارنة المرجعية في تشخيص الاستراتيجية الفاعلة التي تقود إلى مرتبة عالمية"</p>	<p>عبد الهادي، ٢٠١٠، "المقارنة المرجعية الاستراتيجية في صناعة الإلكترونيات"</p>

المكاتب الإستشارية والأكاديميين من مختلف الجامعات		
---	--	--

٣- دراسة إنتقادية للمدخل الحالي لإعداد موازنة جامعة الزقازيق

٣.١. الموازنة العامة للدولة وفقاً لمدخل البنود

وفقاً للقانون ٥٣ لسنة ٧٣ هي البرنامج المالي للخطة عن سنه ماليه مقبله لتحقيق أهداف محددة في إطار الخطة العامة للتنمية الإقتصادية والإجتماعية، وتعد الجهة المسؤولة عن إعداد الموازنة العامة في وزارة المالية بالتعاون مع وزارة التخطيط منشور الموازنة ثم تقوم بإرساله الى الجهات الحكومية المختلفة، ثم تعد هذه الجهات مشاريع الموازنة الخاصة بها وتعيد إرسالها الى الجهة المسؤولة عن إعداد الموازنة العامة في وزارة المالية مره أخرى (بحيرى، مراد، ٢٠١٤ : ١١٢)، وعن طريق التفاوض والوصول إلى الحلول الوسطى بين الجهات الحكومية المختلفة ووزارة المالية يتم تحديد اعتمادات كل جهة قبل عرضها على مجلس النواب، ذلك في إطار مرحلة الإعتداد التالية لمرحلة الإعداد (Pedgeon,2010:5)

وفقاً لموازنة البنود تكون تقديرات السنة الحالية للموازنة هي نفسها تقديرات السنة الماضية مع بعض التعديلات التي تعكس تغيرات لا يمكن تجنبها مثل (Pedgeon , 2010 : 5)، ورغم سهولة الفهم والإعداد وجهت لهذا المدخل العديد من الإنتقادات أهمها:

- عدم المرونة ولا تستجيب للظروف والمتغيرات الجديدة ، فإن كانت بيانات الموازنة السابقة غير دقيقة فإن عدم الدقة ستنتقل من سنة لإخرى (يوسف ،على، ٢٠١١ : ٥٨).
- ما تقدمه من معلومات لايساعد الإدارة على إتخاذ قرارات سليمة أو المفاضلة بين البدائل المختلفة لأنها لا تقوم بتحليل التكاليف والعائد لكل برنامج (كامل، ١٩٨٤ : ٢٤) .
- لا تمكن من دراسة جدوى الأنشطة والبرامج القائمة أو المقترحة ولا المقارنه بينهم ولا تمكن من دراسة إمكانية إعادة النظر في بعض هذه البرامج ومدى فاعليتها أو إمكانية إلغائها أو تخفيض نفقاتها (يوسف ،على، ٢٠١١ : ٥٨) .
- لا تساعد الإدارة على توزيع الموارد على الأنشطة والبرامج التوزيع الأمثل لأنها توفر معلومات كافية عن تحليل التكلفة والعائد للبرامج والأنشطة (كامل، ١٩٨٤ : ٢٦) .
- لا تعكس مبدأ المشاركة تعكس عيوب النظام الإدارى التقليدى المبني على تسلسل الأوامر الراسية (يوسف ،على، ٢٠١١ : ٨٦) .
- لا ترتبط تقديرات الموازنة وفقاً لمدخل البنود بأداء وظائف أو أنشطة محددة، مما يجعل تقديراتها غير مدعمة أو مستندة على أساس عملي.

٣.٢. توجهات الدولة نحو تطبيق مدخل البرامج والأداء في الجامعات

تشتمل موازنة البرامج والأداء على مايلي :

- ١- الشق الأول وهو موازنة البرامج program budgeting، ويتعلق بتحديد تكاليف الأنشطة والبرامج، حيث يتم تصنيف النفقات وتوزيعها على البرامج بعد تحديد الأنشطة التي يشملها كل

برنامج وتحديد تكاليف كل نشاط من الأنشطة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة (متولى ٢٠٠٨، ٤٣ - ٤٥)، حيث يتم تصنيف وقياس التكاليف المباشرة **direct costs** الناتجة من العمليات التشغيلية داخل كل وحدة عمل **work unit** بالإضافة إلى تكاليف إنشاء الوحدة، ونصيب كل وحدة من النفقات الحكومية العامة أو غير المباشرة **overheads or indirect costs**، ثم يتم توزيع أو تخصيص التكاليف المباشرة وغير مباشرة على كل نشاط - حيث يتكون النشاط من وحدة عمل أو أكثر - باستخدام منهجية وأسس متفق عليها لتخصيص التكاليف، ومن ثم تجميع تكاليف الأنشطة الخاصة بكل برنامج، حيث يتكون البرنامج من عدة أنشطة، وهو ما يشبه نظام التكلفة على أساس النشاط **ABC**.

٢- الشق الثاني وهو موازنة الأداء **performance- Based Budgeting** ويتعلق بالأداء أو مقاييس الأداء، حيث قدمت لجنة هوفر **Hoover Commission** التابعة لوزارة المالية الأمريكية عام ١٩٤٩ مقترحا بالموازنة على أساس الأداء أو موازنة الأداء مع استمرار العمل وفقا لمدخل البرامج (Hagen , 1968 : 2-6)، فيعد القيام بتحليل البرامج والأنشطة، يهتم هذا المدخل المقترح لاحقا بتحديد مقاييس الأداء الخاصة بكل نشاط ومواصفات جودة المدخلات والمخرجات والعمليات التشغيلية، ثم قياس مستوى الأداء والتقرير عنه ليتم الإستعانة بهذه المعلومات لاحقا في إتخاذ القرارات المتعلقة بكل من :

- الإدارة والتخطيط **Management and Planning Decisions**

- تخصيص الموارد **Allocation Decisions**

- خطط الحوافز **Incentive Schemes**

ويجب أن تتوفر العناصر التالية في مرحلة إعداد الموازنة وفقا لمدخل البرامج والأداء :

- المعلومات الخاصة بمدخلات كل نشاط ومواصفاتها، معبرا عن هذه المدخلات في صورته نقدية **inputs(measured by monetary terms)**

- المعلومات الخاصة بمخرجات كل نشاط أو الوحدات المنتجة ومواصفاتها **(outputs(units of) outputs**

- المعلومات المتعلقة بالتكاليف ومواصفات الخاصة بالعمليات التشغيلية لكل نشاط.

وقد التزمت جامعة الرزايق بتوصيات وزارة المالية، وتم إعداد مشروع موازنة الجامعة على أساس البرامج بدءاً من العام المالي ٢٠١٥/٢٠١٦، ويوضح (ملحق ١) من الدراسة الحالية النموذج الذي تبنته الجامعة كنواة لتطبيق موازنة البرامج والأداء بالكامل ومستوى أعلى من التحليل لكافة الأنشطة والبرامج الفرعية للجامعة، ويتضمن النموذج المطروح توزيعاً لتكاليف البرامج الرئيسية والداعمة على مستوى أبواب المصروفات وفقاً للنسب التي تحددها وزارة المالية، كما يتضمن تحليلاً لمصروفات البرامج الرئيسية والداعمة، وتوزيعاً لتكاليف البرامج الرئيسية والداعمة على مستوى وحدات الموازنة العامة حتى العام المالي ٢٠١٩/٢٠٢٠.

وقد تم إختيار قطاع التعليم العالي والبحث العلمي كأهم القطاعات المعنية بتقديم مشروع موازنتها للعام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ على أساس البرامج وذلك إمتداداً للمرحلة الأولى في العام المالي ٢٠١٥/٢٠١٦، وذلك نظراً لإرتباط الجامعات إرتباطاً مباشراً بالمواطنين ومصالحهم، ووجود برامج فعلية وخطط إستراتيجية على المدى المتوسط تقوم الجامعات بتنفيذها، بما يسهل القيام بإعداد موازنتها على أساس البرامج. على أن تراعى هذه الجامعات المعايير التالية :

- تقديم مشروع موازنة على أساس البرامج بحيث تشمل كافة المصروفات بحسب التقسيم الإقتصادي موزعة على البرامج المختلفة.

- عرض هيكل برامج الوزارة والجهات التابعة لها، وبحيث يشمل العرض أسماء البرامج، وأهدافها، وملخص لأهم مخرجات كل برنامج على حدة.
- عرض توضيحي عند إجراء المناقشات حول الإطار الإستراتيجي للبرنامج وأهم التحديات المتوقع مواجهتها عند التنفيذ.
- عرض إستراتيجية الجامعة على المدى المتوسط (3 - 5 سنوات) وتشمل البرامج الحالية والمستقبلية، وأهم أهدافها ومخرجاتها، والتفديرات المتوقعة لتوقيتات التنفيذ، والتكلفة، وأي مصادر تمويل متوقعة من خارج الموازنة.
- البدء بإعداد بعض مؤشرات الأداء يمكن من خلالها قياس مدى تحقيق المستهدف لكل برنامج.
- نشر مشروع موازنة هذه الجهات على أساس البرامج وبحيث تستفيد منها الجهات الأخرى تمهيداً لتعميم هذا النظام على باقى جهات الدولة فى الموازنات المقبلة، بالإضافة للسماح للمتابعة المجتمعية وللرقابة البرلمانية خلال التنفيذ حول مدى التقدم في تحقيق هذه البرامج.

٤- أساس النشاط كأهم الأدوات الحديثة للتحسين المستمر فى الجامعات

٤,١. أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC)

٤,١,١ تعريف نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

يمكن مما سبق تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) إجرائياً على أنه "أحد أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الذي يهتم بتخصيص التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة المختلفة Cost Objects بشكل أكثر دقة وإعتمادية من النظام التقليدى، وبحسب ما يستهلكه كل مركز من أنشطة متنوعة، تقوم بدورها بإستنفاد أنواع متعددة من التكاليف، بعد تصنيف هذه التكاليف إلى مجموعات، تمثل كل مجموعة نوع معين أو عناصر متجانسة من التكاليف لها نفس ذات الطبيعة، تسمى هذه المجموعات بأوعية أو مجمعات التكلفة Cost Pools، ويتم تحميل ما فى الأوعية من تكاليف على مراكز التكلفة بإستخدام محركات التكلفة الملانمة Cost Drivers، بحيث يعتبر كل محرك بمثابة سبب لإستهلاك نشاط معين داخل المركز لأنواع أو نوع معين من التكاليف"

٤,١,٢ خطوات العمل داخل نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC)

مما سبق يتضح أنه يجب القيام بالمهام (4 : Schoute, 2009 ; Cooper, Kaplan, 1998):

- التحديد الدقيق لمراكز التكلفة، سواء كانت عبارة عن منتجات أو خدمات أو أقسام أو وظائف
- عمل دليل للأنشطة، عن طريق عمل قائمة بكل الأنشطة، يتم من خلالها تحديد وتعريف كل نشاط وطبيعته ومركز التكلفة المرتبط به.
- حساب ما يستهلكه كل نشاط من موارد أو تكاليف، حيث يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التى تستهلكها بإستخدام محركات التكلفة المناسبة لكل نشاط سواء كانت محركات تتعلق بتكرار أداء النشاط، أو بوقت الأداء، أو مستوى الأداء.
- تحديد ما يستهلكه كل مركز من تكاليف، عن طريق تجميع تكاليف الأنشطة التى يستغرقها.

٤,٢ الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budgeting (ABB)

٤,٢,١ مفهوم الموازنة على أساس النشاط (ABB)

يقوم إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB على أساس تحديد الطاقة المطلوب من كل نشاط أن ينفذها ثم تخصص الموارد الضرورية لتنفيذ هذا النشاط عند مستوى معين، وتوضع المدخلات المادية والتكاليف فى الموازنة كدالة للنشاط المخطط، ويتم تقدير المصادر اللازمة فقط لتلبية حاجات أنشطة

المنظمة لكي تلبى الاهداف التي تسعى إليها المنظمة، وبالتالي فهو أسلوب ممتد من نظام توزيع التكاليف على أساس الأنشطة ABC والذي يعتمد على مخرجاته الفعلية لكي يقدم تقديرات لفترات زمنية قصيرة عن الموارد والأنشطة الضرورية للمشاريع المستقبلية للمنظم حيث يسعى إلى تعظيم الإيرادات وتقليل التكاليف من خلال التنبؤ بالمصادر المطلوبة للمشروع بناء على التغيرات المتوقعة في الأنشطة والعمليات داخل المنظمة (1) Kaplan and Anderson, 2008.

٤,٢,٢ التكامل بين التكلفة على أساس النشاط(ABC) والموازنة على أساس النشاط(ABB)

نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يعد بمثابة حجر الأساس الذي يرتكز عليه إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB فالخطوة اللاحقة لخطوة التكاليف على أساس الأنشطة ABC هي الموازنة على أساس الأنشطة ABB حيث أن كلاهما يستندان إلى معرفة إحتياجات الأنشطة للموارد خلال فترة إعداد الموازنة، حيث في نظام ال ABC هو ذلك النظام الذي يقوم على إجراءات من تتبع الأنشطة الفعلية والمصادر الفعلية التي قد حققت هدف التكلفة والإجراءات التي تقوم على توزيع التكاليف المباشرة وغير مباشرة على، إلا أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC ينسب الموارد إلى الأنشطة بهدف تحديد تكلفة المنتجات والخدمات المقدمة للزبائن، أما أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة ABB فينسب الموارد إلى الأنشطة حيث يهدف تقويم الأنشطة يبدأ بالتنبؤ بالإحتياجات من المنتجات أو الخدمات المقدمة للزبائن والتي تستخدم في تخطيط الأنشطة لمدة الموازنة ومن ثم تحديد الموارد الضرورية لهذه الأنشطة(Cooper and Kaplan, 1998: 124)

كما يمكن تحقيق إستراتيجية التمايز من خلال نظامي ABC و ABB عن طريق تحسين جودة المنتج وتحليل الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تصنيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة، ويمكن أن توجه إنتباه الإدارة إلى الأنشطة التي تضيف قيمة للعميل، والعمل على إعادة توزيع المواد عليها وإدارتها بكفاءة بما يضمن تقديم المنتج أو خدمة تقدم تلبى طلبات وتوقعات العملاء حيث أن إكتساب رضا العملاء يعد الغاية التي تعمل عليها ويتمكن النظامين من تحقيق إستراتيجيتي الريادة في تخفيض التكلفة والتمايز فإيهما يحققان إستراتيجية التركيز، وبالتالي ينعكس الأثر الإستراتيجي للموازنات على أساس الأنشطة ABB من خلال :

- زيادة المقدرة الربحية، والتي تقاس عن طريق مجموعة من المؤشرات التي تبين الربحية التي تضيفها الموازنات على أساس الأنشطة ABB إلى الوحدات الاقتصادية فضلا عن بيان الأثر على الربحية التشغيلية، ويقاس عن طريق بيان الإيرادات مطروحا منها التكلفة.
- زيادة المقدرة التنافسية، والتي يمكن قياسها من خلال مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية والتي تشكل مجموعها مؤشرات النجاح الحاسم التي يمكن تحقيقه من خلال إنتهاج الإستراتيجيات التنافسية والتي شملتها بطاقة الأداء المتوازن BSC وتتضمن :
 - المؤشرات المالية
 - مؤشرات خدمة العملاء
 - مؤشرات العمليات الداخلية
 - مؤشرات التعلم والتطور والابتكار

٤,٢,٣. مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB

يجب على الشركات والمنظمات قبل الإنتقال إلى الموازنة على أساس الأنشطة، العمل على خلق الأرضية المناسبة لها، والمتمثلة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي يوفر وصفا للأنشطة

والمصادر الحالية، والتي يتم الاعتماد عليها في التنبؤ ببنود الموازنة المستقبلية، ويمر إعداد الموازنة على أساس الأنشطة بعدة مراحل تتلخص فيما يلي :

- تقدير كمية المواد اللازمة لإنتاج السلع أو الخدمات عبر تقدير حجم المبيعات المتوقعة كما ونقدا فكلهما من المكونات الأساسية للموازنة.
- تقدير الأنشطة التشغيلية اللازمة لكل مستوى في الوحدة استنادا إلى هيكل الأنشطة المحدد وفقا لنظام ABC
- تحديد الموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة، ويشمل ذلك تحديد نوع المصدر المطلوب والكمية المطلوبة من هذه المصادر
- تجميع إجمالي تكاليف الأنشطة المقدر وإجمالي الموارد المقدر.
- تحيد الطاقة الإنتاجية المتوقعة بناء على إجمالي الأنشطة والمصادر، وبالتالي تحديد الطاقة الإنتاجية غير المستغلة

٣.٤. المعايير المرجعية لقياس وتقييم الأداء الجامعي

حتى تستطيع الوحدات الإدارية أن تنجح وتستمر وتؤدي عملها بكفاءة، ويعتبر مدخل القياس المرجعي أحد المداخل الحديثة لتحقيق هذا الهدف حيث يبحث القياس المرجعي عن أفضل الممارسات داخل الأنشطة وأفضل الممارسات الخاصة بالآخرين (العطاس، ٢٠٠٤: ٧٧)

يعرف القياس المرجعي على أنه عملية مقارنة منتظمة تتم بشكل مستمر بمقتضاه تحدد الوحدة ترتيبها بالنسبة للوحدات الأخرى وبناء عليه تتخذ الخطوات اللازمة للوصول إلى مستوى الوحدات الأفضل منها بالتعلم من الآخرين ومشاركة المعلومات وتغيير الأداء ليتفق مع أفضل الممارسات ومن التعريف السابق يمكن القول أن القياس المرجعي قائم على تحسين التخطيط الإستراتيجي عن طريق (أبو العلا، ٢٠١٤: ٢٤ - ٤٨) :

- التقييم المستمر والمنتظم، وتحديد فجوات الأداء، أو الفرق بين الأداء الحالي على المستوى المالي والتشغيلي، وأداء أفضل الممارسين
- تنفيذ التحسينات ومتابعة ومراقبة التقدم ومراجعة المنافع
- التحسين المستمر في العمليات التشغيلية الداخلية، ومراقبة التقدم على مستوى الأداء الداخلي
- تحسين الأداء الخارجي، وزيادة المقدرة التنافسية الخارجية
- قياس وتقييم الأداء التشغيلي والمالي ومراعاة تنوع المقاييس المختارة لتشمل المقاييس المالية والتشغيلية لكي تعبر بصدق عن حقيقة مستوى الأداء
- تحقيق درجة عالية من الرضا الوظيفي ومراعاة أن تعكس مقاييس الأداء وجهة نظر الأطراف ذات المصلحة من مساهمين، وإداره، وعاملين، وعملاء
- دعم أساليب إدارة الجودة الشاملة والحصول على شهادة المواصفات القياسية الدولية الأيزو ISO

٣.٤. المعايير المرجعية لقياس وتقييم الأداء الجامعي

تتم المقارنات المرجعية بشكل مستمر ومنتظم بين الجامعات المصرية، وينحدد ترتيب كل جامعة بالنسبة لجامعات الأخرى على المستوى المحلي والإقليمي بناء على مدى التزامها بالمعايير المرجعية لقياس وتقييم الأداء الجامعي، وتتخذ كل جامعة الخطوات اللازمة للوصول إلى مستوى أفضل في جميع الممارسات التعليمية والمؤسسية بالتعلم ومشاركة المعلومات وتغيير الممارسات لتتفق مع أفضل

الممارسات، وتقوم فكرة القياس المرجعي على تحسين التخطيط الاستراتيجي عن طريق (أبو العلاء، ٢٠١٤ : ٢٤ - ٤١)، وقد قامت الهيئة القومية لضمان جودة التعليم والإعتماد، بوضع مجموعة من المعايير تمثل مرجعاً، لأداء جميع الجامعات المصرية، ويتم تقييم الأداء الجامعي عن طريق النظر في النتائج التي حققتها كل جامعة فيما يتعلق بمجموعة من المعايير الخاصة بكل من التخطيط الاستراتيجي، والقيادة والحوكمة والإدارة الذاتية، والجهاز الإداري، والموارد المالية و المادية والبنية التكنولوجية، وأعضاء هيئة التدريس والهيئة المعاونة، والطالب والخريجون، والتعليم، والبحث العلمي والأنشطة العلمية.

٥- الإطار المقترح لإستخدام أساس النشاط لإعداد موازنة جامعة الزقازيق

٥،١ أهم الجوانب الواجب أخذها في الإعتبار تمهيدا لتطوير موازنة جامعة الزقازيق

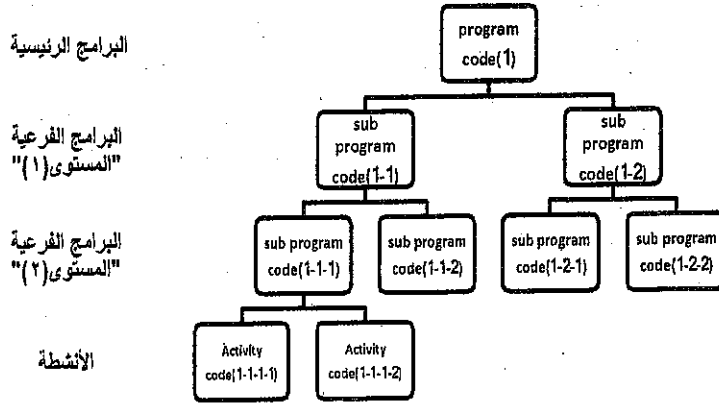
تؤخذ النقاط التالية في الإعتبار كخطوات إستباقية، أو بالأصح خطوط عريضة للتمهيد لتطبيق أى أسلوب حديث للإدارة المالية وأهمها مايلي :

- الإستراتيجية القومية لتطوير التعليم العالي بمصر
- الإطار العام لإستراتيجية جامعة الزقازيق، من رؤية ورسالة الجامعة، وأهدافها وغاياتها الرئيسية، والفجوة بين تلك الأهداف والواقع، وتحديد الأولويات من بين تلك الأهداف، وتحديد الهيكل التنظيمي للبرامج الرئيسية والفرعية للجامعة
- دراسة الفرص والتحديات في ظل العوامل الحاكمة لتطوير مدخل إعداد الموازنة العامة من توافر كافة السلطات اللازمة للتطوير والتطبيق من سلطات تشريعية وإدارية، ومستوى مناسب من القبول على المستوى السياسي والإداري للمدخل الجديد، إلى جانب توافر الإمكانيات التقنية والمادية والبشرية اللازمة (Andrews , 2004 : 338 – 339) .

٥،٢ الإطار المقترح لموازنة الجامعة

٥،٢،١ تحليل البرامج الرئيسية والفرعية والأنشطة التي ستضمنها الموازنة

كما يوضح الشكل التالي :



(الشكل التوضيحي لتحليل البرامج والأنشطة وفقا للدراسة الحالية)

٥,٢,٢. الآلية المقترحة لتحليل المحركات والتنبؤ بالتكاليف والعوائد

بالحديث عن موازنة متكاملة على أساس النشاط، لن يقتصر تحليل المحركات على محركات التكلفة فقط بل لابد من التنبؤ بنتائج الأنشطة أيضا سواء كانت هذه النتائج ملموسة أو غير ملموسة، ووفقا للدراسة الحالية تساهم الموازنة على أساس النشاط في التنبؤ بتكاليف ونتائج كل نشاط على أساس الأداء، أى أن الأرقام التي سيتم التنبؤ بها ستكون مرتبطة بأداء المؤسسة التعليمية (الجامعة) وفقا لما تم تحديده من مواصفات قياسية في خطط العمل لكل البرامج والتي نصت الخطة الإستراتيجية للجامعة ودليل تقويم واعتماد الجامعات المصرية على ضرورة توافرها واعتمادها كأحد أهم الممارسات التطبيقية لمعيار جودة الأداء الجامعي، وضرورة انفاق هذه الخطط التفصيلية مع رؤية ورسالة الجامعة وأهداف الخطة الإستراتيجية.

ويساهم التحليل وفقا للدراسة الحالية في التنبؤ بكل من :

- التكاليف التي سيستغرقها كل نشاط أو برنامج فرعي
- النتائج المتوقعة لكل نشاط أو برنامج فرعي (أو مقدار مساهمة النشاط في النتائج)

ويهدف هذا التحليل لإختيار المحرك الأدق الذى يؤثر على بند معين أو وعاء معين يحتوى على عدة بنود من التكاليف أو الإيرادات (النتائج)، ويتم إختيار المحرك (المؤشر) المناسب من بين المقاييس المرجعية المحددة في خطط العمل الخاصة بكل برنامج.

٥,٢,٣. تحديد المواصفات القياسية للأداء لكل برنامج أو نشاط

وتتضمن هذه الخطوة تحديد مايلي :

- نوع كل نشاط أو برنامج (خدمى، سلعى، إيرادى، تنموى ... وغيره)
- مدخلات كل نشاط أو برنامج، ومواصفاتها القياسية.
- العملاء المستفيدين من كل نشاط أو برنامج، ورغباتهم.
- نتائج كل نشاط أو برنامج، ومواصفاتها القياسية.
- العمليات التشغيلية والمواصفات القياسية لأداء كل عملية.
- عمليات التنمية والتطوير للبرامج أو الأنشطة، ومعاييرها القياسية.

٥,٢,٤. تحديد الوزن النسبى لكل نوع من أنواع المؤشرات وفقا لمفهوم بطاقة الأداء المتوازن

يتم قياس الأهمية النسبية لكل نوع أو جانب من جوانب الأداء، كما يوضح الشكل التالى :

<p>تصنيف المؤشرات المالية</p> <p>"وأهميته النسبية" وفقاً للخطة العمل لكل برنامج أو نشاط</p>	<p>تصنيف المؤشرات الخاصة بالمعامل</p> <p>"وأهميته النسبية" وفقاً للخطة العمل</p>
<p>تصنيف المؤشرات الخاصة بالعمليات التشغيلية</p> <p>"وأهميته النسبية" وفقاً للخطة العمل لكل برنامج أو نشاط</p>	<p>تصنيف المؤشرات الخاصة بخدمة العملاء</p> <p>"وأهميته النسبية" وفقاً للخطة العمل</p>
<p>الخطة الإستراتيجية للجامعة وما تحتويه من مؤشرات مرجعية للأداء المستهدف للأنشطة والعمليات والتي يتم على أساسها إعداد خطط العمل الخاصة بكل البرامج والأنشطة</p> <p>"وتحدد خطة العمل أهمية نسبية لكل مقياس مرجعي أيا كان نوعه"</p>	

(شكل توضيحي لنموذج بطاقة الأداء المتوازن وفقاً للدراسة الحالية)

٥,٢,٥. تحديد الوزن النسبي للمحرك ذاته

لكل مقياس أو مؤشر بدوره أهمية نسبية كما تحدها خطط العمل للأنشطة أو البرامج بما يتفق مع الخطة الإستراتيجية للجامعة، وعلى أساس الأهمية النسبية لكل محرك (مؤشر) سيتم إختيار المحرك الأكثر تأثيراً على كل بند أو نوع من أنواع تكاليف ونتائج لكل نشاط، مع النظر إلى الأهمية النسبية لنوع الأداء الذي ينتمي إليه المؤشر وفقاً لبطاقة الأداء المتوازن لتحديد الرقم النهائي للأهمية النسبية كما سيرد في الفقرة القادمة.

٥,٢,٦. تحديد الرقم النهائي للأهمية النسبية لكل محرك

يتم تحديد الرقم النهائي للأهمية النسبية وفقاً للإطار المقترح للدراسة الحالية عن طريق :

حاصل ضرب الأهمية النسبية للمؤشر (المحرك) كما تحده خطة العمل في البرنامج الفرعي أو النشاط والأهمية النسبية لنوع (تصنيف) الأداء التابع له هذا المؤشر في تحليل بطاقة الأداء المتوازن

" الأهمية النسبية للمؤشر الأهمية النسبية لنوع الأداء "

ويساهم ذلك في التحديد الدقيق للأساس الذي سيتم عليه المفاضلة بين المحركات لإختيار المحرك الأدق والأنسب لتخصيص التكاليف والتنبؤ الدقيق بها وبمساهمة كل نشاط في النتائج أو الإيرادات إن وجدت.

فعلى سبيل المثال؛ إذا كانت الأهمية النسبية للمؤشر (أ) تساوي (٣) ، والأهمية النسبية لنوع الأداء التابع له هذا المؤشر تساوي (١)، يصبح الرقم النهائي للوزن النسبي لهذا المؤشر $(٣ = ١ \times ٣)$ ، وبالتالي لو تمت المفاضلة بينه وبين مؤشر (ب) الذي يتمتع بأهمية نسبية (٢)، وأهمية نسبية (٢) لنوع الأداء ستكون المفاضلة لصالح المؤشر (ب)، لأن رقم الوزن النسبي النهائي لهذا المؤشر يساوي $(٢ \times ٢ = ٤)$ وهو أكبر من الوزن النسبي النهائي للمؤشر (أ)

٥,٢,٧. إختيار المحرك الأديق وفقاً للرقم النهائي للوزن النسبي

ويوضح الجدول التالي الآلية المقترحة لتحليل الأنشطة والمؤشرات المرجعية على أساس أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC، وتحليل المحركات على أساس الأهمية النسبية (الوزن النسبي) النهائي لكل مؤشر (محرك) :

تحليل المحركات		تحليل بطاقة الأداء المتوازن BSC للمؤشرات المرجعية للأداء (المحركات) بنود التكاليف التي تؤثر على بنود التكاليف والإيرادات لكل نشاط				تحليل البرامج والأنشطة			
المحركات المختارة لبنود التكاليف والإيرادات	الرقم النهائي للأهمية النسبية	الأهمية النسبية للمحرك نفسه وفقاً لما تحده خطة العمل	الأهمية النسبية لنوع الأداء	نوع الأداء التابع له المحرك	مؤشرات الأداء (المحركات) المؤثرة على كل بند وفقاً لعلاقة السبب والأثر	بنود التكاليف التي يستغرقها كل نشاط والإيرادات (إن وجدت)	أنشطة	برامج فرعية	برامج رئيسية
المحرك المختار للبنود الأول (وفقاً لأعلى رقم نهائي للأهمية النسبية) هو المؤشر رقم (٢)	٣ * ٢ = ٦ = ٣ * ٣ ٩ = ١ * ٢ ٢	٣	٢	مالي	مؤشر ١	بند ١	نشاط رقم (١)	برنامج فرعي رقم (١)	برنامج رئيسي رقم (١)
المحرك المختار للبنود الثاني				تشغيلي	مؤشر ٢				
				بيئي	مؤشر ٣				
					مؤشر ١	بند ٢			
					مؤشر ٢				

					مؤشر ٣				
					مؤشر ٤				
						نشاط ٢	بند ٣		

٥,٢,٨ تحديد الطاقة الغير مستغلة وأوجه الإستفادة منها

يتم تحديد الفجوة بين المتاح من الموارد والإحتياجات الفعلية لكل نشاط، ويطلق على هذه الفجوة الطاقة الغير مستغلة، ولا بد من تحديد أوجه إستغلال هذه الطاقة حتى لا يتم إهدارها في غير مكانها بصورة لا تفيد الجامعة، حيث أنه لا بد أن يتم إستغلالها في ضوء أولويات أو أهداف الخطة الإستراتيجية للجامعة والتي تحكم خطط العمل لكل برنامج رئيسي وفرعي.

٥,٢,٩ تعديل الوزن النسبي للمحركات

يتم قياس الأداء كل عام على مستوى كل مؤشر من مؤشرات الأداء (المحركات)، ولا بد من تعديل الوزن النسبي للمؤشرات، وفقاً لما تم إنجازه ومستوى التطور في الأداء الخاص بكل محرك، وتشير الدراسة الحالية إلى أن الوزن النسبي للمحركات يمكن تعديله وفقاً لعدة أسس أو عوامل لا بد أن تؤخذ في الإعتبار عند تحديد الأهمية النسبية للمحرك في خطة العمل التفصيلية للأنشطة والبرامج والتي يتم إعدادها إستناداً إلى الخطة الإستراتيجية للجامعة، ومن ثم لا بد أن يتم أخذها في الإعتبار أيضاً عند تعديل وزنه النسبي، وأهم هذه الأسس :

- الرقم السابق للوزن النسبي للمحرك، فهو يمثل نقطة الإنطلاق لحدوث أي تعديل.
- تأثير المحرك على أكثر من نشاط في وقت واحد، فذلك يكسب المحرك أهمية نسبية أعلى من غيره من المحركات.
- أن يسبب المحرك إستهلاك أكثر من بند (نوع) من أنواع التكلفة في نشاط معين، ويزيد ذلك من الأهمية النسبية للمحرك، وتقتصر الدراسة الحالية أن يتم تصنيف بنود التكاليف والموارد في الموازنة فيما بعد في صورة أوعية أو أبواب، كل وعاء منها يرتبط بمحرك معين أو نوع معين من المحركات، وسيساهم ذلك في تسهيل عملية تصنيف التكاليف وتعديل البنود التي يحتوي عليها كل باب من أبواب الموازنة، بما يسهل عملية تخصيص الموارد بتجميع التكاليف المتشابهة من حيث المحرك المؤثر عليها في وعاء واحد.
- تأثير المحرك على محركات أخرى : فد يكون المحرك له تأثير على محركات أخرى على سبيل المثال، تأثير عدد المراجع الأجنبية في مكتبة الجامعة على مستوى رضا طلبة الدراسات العليا، فكلهما مؤشر لأداء نشاط إقتناء الكتب والمراجع في المكتبة، وهنا تمثل وحدة المكتبة أحد البرامج الفرعية في الجامعة.

- إرتباط المحرك بالمعايير القياسية لجودة الأداء الجامعي، أو قد يكون هو بدوره أحد هذه المعايير، حيث لا بد أن يكسب ذلك المحرك أهمية نسبية أعلى دوناً عن غيره من المحركات، وبإختياره كمحرك رئيسي لتكاليف الأنشطة المرتبط بها يساهم بطريق غير مباشر في المضي نحو تحقيق معدلات أعلى

فى قياسات معايير جودة الأداء الجامعى، حيث يوجه التمويل نحو الأنشطة التى يرتبط بها ويساهم التمويل الموجه للنشاط فى تحسين الأداء على مستوى هذا المحرك.

- مستوى الإنجاز المحقق كل عام على مستوى هذا المحرك، فكلما كان مستوى الإنجاز ضعيفاً كلما استدعى ذلك إعادة التقييم لتعديل الأهمية النسبية للمحرك

على سبيل المثال، فإنة بزيادة عدد المراجع الأجنبية فى الأعوام التالية وبوصولها للعدد المطلوب وفقاً لمعايير جودة الأداء الجامعى المتعلقة بالمكتبات، تقل الأهمية النسبية لعدد المراجع الأجنبية كمحرك لتكاليف نشاط إقتناء الكتب.

ومن هنا تأتى ضرورة إعادة النظر فى تثبيت مستوى التكاليف لبعض الأنشطة من عام إلى عام أو تقلبه مع الحفاظ على نفس مستوى جودة الأداء وفقاً لتعدلات الأهمية النسبية للمؤشرات كل عام، وفيما يلى جدول يوضح آلية تعديل رقم الوزن النسبي للمحركات وفقاً لمعطيات كل عام :

٧ - النتائج

- بالرغم من أن النموذج الحالى للموازنة العامة يتميز بسهولة الإعداد والعرض والتنفيذ كما يتميز بسهولة الفهم وسهولة الرقابة عليه إلا أنه لا يوفر قاعدة أساسية لصانعى القرار نظراً لأنه يعد فى ضوء التقديرات الفعلية التى تمت فى الماضى مما يجعل هذه التقديرات غير دقيقة لكونها غير مستندة على أساس علمى كما أنه لا يقدم تحليلاً كافياً للتكاليف والعائد لكل نشاط أو برنامج، إلى جانب إهتمامه بالأداء المالى فقط، بينما لا بد من اخذ معايير الأداء الغير مالى فى الاعتبار عند قياس وتقييم أداء الوحدات الحكومية، كما لا يدعم النموذج الحالى للموازنة العامة روح الفريق أو مبدأ المشاركة مما يعكس عيوب النظام الإدارى التقليدى المبنى على المركزية وتسلسل الأوامر الرأسية.

- حاولت بعض المداخل الأخرى مثل البرامج والأداء والتخطيط والبرمجة والأساس الصفوى الإصلاح من عيوب النموذج الحالى، وواجهت العديد من الإنتقادات والصعوبات العملية كعدم إقتناع القيادات التنفيذية ونقص الخبرات اللازمة للإعداد والإشراف على، والحاجة لإعادة توزيع العاملين وتغيير حجم العمل بالزيادة أو النقص والمخاوف الناتجة عن ذلك، و مشاكل البيروقراطية فى الجهاز الحكومى وغياب الإتصال المباشر وعدم تطبيق مبدأ المشاركة وعدم ملائمة الهيكل التنظيمى والحاجة لإعادة هيكلته بما لا يتعارض مع هيكل البرامج، والحاجة أيضاً لتوافر نظم معلومات إدارية ومحاسبية متطورة تلائم إعداد ومعالجة البيانات التفصيلية للأنشطة البرامج، وتطوير نظم لقياس وتقييم الأداء الحكومى، خاصة فى مجال الخدمات ووضع مؤشرات أداء تحكم كل برنامج وربطها بقرارات تخصيص الموارد ونظم الحوافز.

- تقدم الدراسة الحالية آلية مقترحة لتطوير أسلوب إعداد موازنة جامعة الزقازيق بصفة خاصة والجامعات بصفة عامة، بحيث يحقق هذا التطور زيادة فى كفاءة وفاعلية دور الموازنة فى التخطيط والرقابة والتحسين المستمر فى الأداء

- تساهم الآلية المقترحة فى تقييم أداء البرامج والأنشطة المختلفة فى الجامعة، وتحقيق أهدافها المرجوة، التى تبنى على أساس الخطة الإستراتيجية للجامعة، خاصة تلك الأهداف المتعلقة بالوصول للتخصيص الأمثل للموارد على مستوى وحدات ومراكز التكلفة، وتحسين جودة الأداء الجامعى على مستوى مؤشرات القدرة المؤسسية والفعالية التعليمية، والوصول إلى مركز تنافسى جيد محلياً ودولياً.

- تساهم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية كأسلوب الموازنة على أساس النشاط ABB في التحكم في التكاليف والوصول بها إلى أدنى مستوياتها مع الحفاظ على جودة الأداء، ووفقاً للدراسة الحالية، يمكن دعم الموازنة على أساس النشاط بمفاهيم وأساليب أخرى كالتقييم المرجعي وبطاقة الأداء المتوازن BSC لزيادة فعالية الموازنة الأنشطة في الوصول للتخصيص الأمثل للموارد في إطار إعداد الموازنات العامة، والتقييم والتحصين المستمر في الأداء، وإعادة ترتيب الأولويات من بين الأنشطة والبرامج، وإستغلال الطاقة الغير مستغلة أفضل إستغلال ممكن.
- يوضح النموذج المقترح لإعداد موازنة جامعة على أساس الأنشطة إليه التكاملاً بين بطاقة الأداء المتوازن ومعايير الأداء المرجعية لكل نشاط أو برنامج للوصول للمحركات الرئيسية للتكاليف واختيار المحرك الأنسب، والذي سيتم على أساسه تخصيص الموارد.
- يمثل النموذج المقترح للموازنة على أساس النشاط نظاماً للمعلومات الإدارية والمحاسبية، للربط بين الأداء ومستوياته من الجانب المالي والتشغيلي حسب طبيعة كل نشاط وبين تخصيص الأموال وتحديد أولويات الإنفاق على البرامج والأنشطة.
- يجب تطوير الموازنة العامة في إطار التوجهات والإصلاحات المستهدفة والتي يوضحها مشروع إعداد الموازنة العامة في مصر، وإستكمالاً للجهود السابقة والحالية للدولة للتحويل لنظام البرامج والأداء.
- يجب أخذ التجارب الدولية والمصرية في تطوير الموازنة العامة في الاعتبار، والإستعانة بالخبرات المصرية والدولية التي ساهمت في هذا التطوير.
- يجب إعداد موازنة الجامعات المصرية وفقاً للإستراتيجية القومية لتطوير التعليم العالي، والتي تترجم على خطط إستراتيجية للجامعات، توضح رسالة وروية كل جامعة وأهدافها الرئيسية وأولياتها، ويؤخذ كل ذلك في الاعتبار عند وضع خطط العمل التفصيلية للبرامج والأنشطة، ووضع المعايير المرجعية للأداء لكل نشاط وبرنامج، مع تبنى مفاهيم وأساليب إدارية جديدة تأخذ في إعتبارها معايير الأداء الغير مالي.
- لابد من الدراسة العملية للعوامل المتكاملة في تطبيق المداخل والأساليب الحديثة، بالتأكد من وجود السلطة التشريعية والإدارية والإمكانيات المادية والبشرية والقبول على المستوى السياسي والإداري، سيساهم في تحديد نطاق التطبيق والبرامج أو الأنشطة الأنسب لأن يكون تطوير موازنتها وأسلوب التخطيط والعمل بها بشكل عام بمثابة إنطلاقة لتطوير موازنة الجامعة ككل.
- لابد من عمل تحليل تفصيلي للبرامج الرئيسية والفرعية للجامعة إستكمالاً لجهود الإدارة العامة للموازنة والحسابات بجماعة، والتي بدأت بإدراج نموذج لموازنة البرامج والأداء للجامعة منذ العام المالي ٢٠١٥/٢٠١٦، يقف عند مستوى مقبول من تحليل البرامج إلى مستوى رئيسي وفرعي.
- دراسة علاقات السبب والأثر Cause & Effect Relations بين الأنشطة والبرامج المختلفة ومعايير الأداء القياسية لها، للوصول لأكثر المعايير تأثيراً على كل نشاط أو برنامج وتحديد أهم التكاليف التي يحركها كل مؤشر.
- العمل في ضوء مشروع الدولة لميكنة النظام المحاسبي الحكومي، ومشروع تطوير النظام الإداري بالجامعات للحصول على شهادة نظام إدارة الجودة ISO 9001: 2008 السابق الإشارة لهما في الفصل السادس من الدراسة الحالية.

- ضرورة إدراج مشروع تطوير موازنة الجامعة كأحد مشروعات التطوير التابعة للجامعة، وقد خصصت الجامعة إدارة خاصة لمشروعات التطوير والتي تشرف على العديد من المشروعات الإقتصادية والخدمية.

المراجع

- إبراهيم سليمان النمى، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة)، ٢٠١٣، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة
- أبو بكر محمد يوسف، عبد الوهاب خليل، ٢٠١١. محاسبة حكومية وقومية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق
- أبو زيد كامل السيد يوسف، ١٩٨٤، استخدام أسلوب التخطيط والبرمجة في إعداد الموازنة العامة للدولة لأغراض التخطيط والرقابة بالتطبيق على قطاع الخدمات الزراعية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق
- أحمد هانى بحيرى حماد، ١٩٩٥، إطار عام لتطوير الموازنة العامة في مصر في ضوء التطورات الحديثة للموازنة - مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، ص ٤٧-٣٤
- أحمد هانى البحيرى، نعيم فهيم حنا، ٢٠٠٠، أصول المحاسبة الحكومية والقومية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، الطبعة الخامسة
- آلاء الحسين مصطفى أبو العلاء، ٢٠١٤، أسلوب القياس المقارن كمدخل لتحسين الأداء الجامعى في ضوء معايير التقييم والإعتماد (دراسة تطبيقية على بعض كليات التجارة بالجامعات المصرية)، رسالة ماجستير في الإدارة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق
- أمل محمد يوسف خليل، ٢٠١٠، مدخل مقترح للتكامل بين آلية تنظيم الجودة QFD وعملية هرمية التحليل AHP وبطاقة القياس المتوازن BSC لإدارة محفظة مشروعات الخطة الإستراتيجية لتطوير التعليم الجامعى، مع التطبيق على جامعة طنطا، المجلة العلمية للبحوث التجارية، جامعة حلوان، ص ٤٣٦-٣٢٣
- تامر سيد متولى، ٢٠٠٨، إطار مقترح لنظام موازنة البرامج والأداء، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق
- زايد سالم أبو شناف، ١٩٩٥، تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو التحسين المستمر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة عين شمس
- حسن أحمد عبد الرحمن، ٢٠١٠، تطوير أسلوب إعداد الموازنة العامة في مصر (إطار مقترح)، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان
- دليل إعتماد مؤسسات التعليم العالى، ٢٠٠٩، الهيئة القومية لضمان جودة التعليم والإعتماد (ج م ع)، الإصدار الثانى
- سماسم كامل موسى إبراهيم، ٢٠١٤، مدى فاعلية إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء الجامعات الحكومية (دراسة تطبيقية)، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس
- عبد الرحيم البشيتى، ٢٠٠٩، مدى إمكانية تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة (دراسة ميدانية)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة
- طارق عبد العال حماد، ٢٠١٠، موازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، مصر

- فاطمة إبراهيم محمود الدسوقي، ٢٠١٠، أثر تطبيق مدخل المقاييس المرجعية على الأداء المالي والتشغيلي (دراسة اختبارية في البيئة المصرية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- محمد عبد الله محمود أبو رحمة، ٢٠٠٨، مدى توافر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) في بلديات قطاع غزة (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة.
- مصطفى محمود أبو بكر، ٢٠٠٥، الإدارة العامة رؤية إستراتيجية لحماية الجهاز الإداري من التخلف والفساد، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- ندى عبد الرازق سليمان أغا، ٢٠٠٦، مدى إمكانية تطبيق ABC كاسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- هشام محمد محمد العطاس، ٢٠٠٤، مدى تأثير المدخل الشرطي في تطبيق نظم وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بغرض ترشيد القرارات الإدارية (دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السعودية)، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز
- A. Gunasekaran , A framework for the design and audit of an activity – based costing system, Managerial Auditing Journal, Vol 3 Vol 14, 1999 , Pp 118 – 126 .
- Andrews, M. and Hill, H., (2003), "The impact of traditional budgeting systems on the effectiveness of performance-based budgeting: a different viewpoint on recent findings", International Journal of Public Administration, Vol. 26 No. 2, pp. 135-55.
- Colin Pidgeon, (2010), "Methods of budgeting", January research paper 06/10 , Research and library services , Northern Ireland Assembly, pp. 1-18
- Cooper R. and R. Kaplan, (1988), "Measure Costs Right: Make the Right Decisions". Harvard Business Review, Sep./Oct., 96-103.
- Lam, Marco Albright, (2006), "Managerial accounting and continuous improvement initiatives: a retrospective and framework ", Journal of Managerial issues, pp. 1-9.
- Matthew Andrews, (2004) "Authority, acceptance, ability and performance-based budgeting reforms", International Journal of Public Sector Management, Vol. 17 Iss: 4, pp.332 – 344

- Olga Lustsik, Can E- Banking services Be Profitable, Tartu University Press, Tartu, 2004 ,pp3-4.
- Young, R.D. (2003), "Performance based budget systems", Public Policy and Practice, An Electronic Journal Devoted to Governance and Public Policy in South Carolina, Vol. 2 No. 2, pp. 1-24.