

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح : إطار محاسبي مقترح

دكتورة

تهانى محمود عبده النشار

مدرس بقسم التكاليف

قياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح: اطار محاسبي مقترح

١. مقدمة

ان أهم التحديات التي تواجه المحاسبة فى الآونة الأخيرة، قضية صعوبة قياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح Nonprofit Firms، تتمثل هذه الصعوبة فى:

أولاً: كيفية قياس المنافع الناتجة من انفاق الموارد المخصصة لها. ان تعظيم قيمة الموارد التي يتم استخدامها، بتحقيق أكبر منافع مقابلة، يمكن قياسه على أساس الثلاثة جوانب الآتية والتي يمكن أن يطلق عليها الـ (3 Es) حيث تبدأ جميعها بحرف الـ E وهي مرتبطة ببعضها البعض: (Wise, 1995:52) (أ) الاقتصاد فى الانفاق Economy ويتضمن الحد الأدنى من الانفاق الذى يتناسق مع الأهداف، (ب) الكفاءة Efficiency وتعبّر عن العلاقة بين المخرجات والمدخلات، (ج) والفعالية Effectiveness وتعبّر عن العلاقة بين المخرجات والأهداف. ويمكن القول أنه، بينما تعد الكفاءة الجانب الأساسى فى قياس أداء المنشآت الهادفة لتحقيق ربح، فان الفعالية تعد الجانب الأساسى فى قياس أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح.

ثانياً. وتتمثل الصعوبة الأخرى فى عدم توفر الحافز المباشر لتحقيق العوامل الثلاثة السابقة، حيث أن تحقيق المهمة الأساسية لتلك النوعية من المنشآت يتم عن طريق انفاق أموال وموارد الآخرين لصالح ومنفعة الآخرين، وذلك تبعاً لتقسيم Milton Friedman لآوجه الانفاق كما يتضح ذلك من الشكل التالى: (Wise, 1995:53)

الشكل رقم (١)

منفعة الأخرين	منفعة خاصة	موارد خاصة
يتحقق الجانب الأول ويتحقق الثاني بدرجة أقل	تتحقق الجوانب الثلاثة	
ليس هناك حافظاً مباشراً لتحقيق الجوانب الثلاثة	لا يتحقق الجانب الأول ويتحقق الجانب الثالث	موارد الأخرين

يتضح من الشكل رقم (١)، أن مشكلة قياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح تنتمي إلى الخلية الرابعة، حيث يتم انفاق تبرعات وهبات مالية وعينية - يتم الحصول عليه من أفراد، هيئات حكومية وغير حكومية لتحقيق منفعة لمجموعة أفراد من المجتمع، أو لمنفعة المجتمع ككل.

إن المنشأة غير الهادفة لتحقيق ربح A Nonprofit firm هي "تلك الوحدة الاقتصادية التي تقوم من أجل تحقيق مهمة اجتماعية Social Mission، بدون تحقيق أرباح لصالح المؤسسين Founders أو المساهمين Contributors بالتبرعات، المنح، والهبات، وذلك لتقديم خدمات تفيد المجتمع ككل أو تقديم خدمة مرغوباً فيها اجتماعياً A Socially Desirable Service في منطلق معينة بالذات. وهي تلك الوحدة التي يتم تمويلها بواسطة حقوق ملكية Equity Interests غير قابلة للبيع أو التبادل بواسطة الأفراد أو الوحدات الأخرى. كما أنها لا تسعى لتحقيق أرباح، وقد تحقق الوحدة أرباحاً نتيجة زيادة إيراداتها عن نفقاتها، ولكن يجب استخدامها في تحقيق أهداف وبرامج المهمة الاجتماعية الأساسية لها و/أو التوسع في تقديم برامج وخدمات اجتماعية أخرى." (AAA, 1971:94 and Henke, 1977:1-2)

تبعاً لهذا التعريف، فإنه يمكن اعتبار الهيئات الحكومية، المعاهد العليا والجامعات، الهيئات الدينية (كالجوامع والكنائس)، المستشفيات والهيئات الصحية وتحقيق الرفاهة العامة Health and Welfare Agencies، مؤسسات، أو منشآت غير هادفة لتحقيق ربح. لها حقوق ملكية لا يمكن امتلاكها، غير قابلة للبيع، أو التصرف فيها. ولكن لكي يحدث تناسق بين تلك النوعية من المنشآت والبيئة التي تعمل فيها، وحتى يمكن التأكد من تحقيقها للمهمة الاجتماعية التي أقيمت من أجلها، فإنه يجب أن تعكس تقاريرها المالية نوعية الخدمة التي تقدمها، وذلك عن طريق تحديد الموارد المتاحة لها وتحديد أين تم انفاق واستخدام هذه الموارد بالتفصيل، كما يستلزم ضرورة توفير الأساليب التخطيطية والرقابية الملائمة لمساعدتها على استخدام الموارد المتاحة لها أفضل استخدام وذلك لتحقيق أفضل منفعة اجتماعية ممكنة.

لقد ازدادت حدة الانتقادات الموجهة للمنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، بافتقارها للإدارة السليمة الواعية Fical mismanagement، وأيضاً عدم توفر الأساليب الملائمة للتخطيط مما ينتج عنه عدم توفر مقاييس ملائمة للأداء، كما أن تلك النوعية من المنشآت تعد غير خاضعة للرقابة مثل منشآت الأعمال، بسبب غياب الآليات الطبيعية للرقابة والمتمثلة في عنصر الملكية الخاصة Private Ownership، الأسواق التنافسية Competitive Markets، ومجموعة العملاء الممكن معرفتها وتحديدها A Knowledgeable Consumer Group الذين يمكنهم القيام بالمقارنة بين الخدمات الاجتماعية المقدمة من المنشآت المختلفة (Herzlinger and Nitterhouse, 1995:6). أيضاً عدم توفر المعلومات الكافية واللازمة لقياس وتقييم الأداء المالى والتشغيلي لها، مما يتطلب ضرورة قيام

المحاسبة بدور فعال لتوفير النظم المحاسبية اللازمة لتقديم المعلومات الملائمة التي تساعد على تحسين، قياس، ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، حتى يمكن التحقق والتأكد من مدى التزامها بالمهام والأهداف الاجتماعية التي أنشئت من أجل تحقيقها.

١-١. مشكلة البحث

ان المشكلة الأساسية التي تواجه القطاع غير الهادف للربح أفرزتها الطبيعة المختلفة للأهداف، حيث قامت المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، أساساً، لتقديم برامج اجتماعية متعددة في شكل خدمات اجتماعية مختلفة وليس بغرض تحقيق أرباح. ان الخدمة `Service` مصطلح معير وغامض وأقل قابلية للقياس، نتيجة لهذا أصبح قياس ورقابة الأداء في تلك النوعية من المنشآت صعباً. كما تواجهها أيضاً مشكلة الاختيار الرشيد بين البدائل والطرق المتاحة لتقديم الخدمات الاجتماعية المرغوبة (Anthony, 1975:14). تنتج هذه الصعوبات من عدم وضوح العلاقة بين تكاليف الخدمة المقدمة وبين المنافع الاجتماعية التي يحصل عليها العملاء المنتفعين، وأيضاً لصعوبة قياس تلك المنافع المحققة من تقديم الخدمات الاجتماعية.

بالرغم من تلك المشاكل والصعوبات، إلا أنه يجب رقابة وتقييم أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، وذلك للتأكد من استخدامها للموارد المتاحة لها بكفاءة وفعالية. لقد أنشئ هذا القطاع لتقديم مهمة اجتماعية A Social Mission ولهذا فان المجتمع الذي يخدمه هذا القطاع يتوقع الحصول على خدمات ذات جودة عالية High Quality Services، ولكن في ظل غياب الخصائص الأساسية لتحديد مجالات المسؤولية والمحاسبة عنها، وجه الانتباه لضرورة أن يكون للمحاسبة دوراً هاماً لمواجهة مشاكل وصعوبات قياس أداء

تلك المنشآت والرقابة عليه. ولهذا فان المشكلة الاساسية لهذا البحث تتمثل في تحديد الفلسفة الادارية الملائمة لادارة وتنظيم تلك النوعية الخاصة من المنشآت، وتبعاً لذلك تحديد الاداة المحاسبية أو النظام المحاسبى الملائم واللازم لتوفير مقاييس للاداء تتماشى مع طبيعة تلك المنشآت والتي تمكن من الرقابة على أدائها، بالرغم من المشاكل والحدود والصعوبات التي قد ساهمت لحد كبير فى بُعد البحوث وخاصة المحاسبية من مجرد المحاولة لحل مشاكل قياس ورقابة الاداء لتلك النوعية من المنشآت. وبذلك فان البحث يحاول الاجابة على السؤاين البحثيين التاليين:

(أ) ما هو الاطار الملائم الذى يضمن افراز النظام المحاسبى لمعايير ملائمة لقياس ورقابة المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح؟

(ب) مدى ملائمة مدخل تقويم الاداء على أساس الأنشطة
An Activity-Based performance Evaluation Approach

للاجابة على المشكلة البحثية الاولى؟

١-٢. هدف البحث:

يتمثل الهدف الاساسى للبحث فى بناء اطار مقترح لقياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح باستخدام مدخل تقويم الاداء على أساس الأنشطة، والذي يتطلب استخدام مدخل اعداد الموازنات على أساس النشاط، ومفهوم الموازنة ذات الأساس الصفرى، ونظام الموازنة الرقابية.

١-٢. أهمية البحث

تشارك المنشآت غير الهادفة للربح الحكومة فى تقديم خدمات اجتماعية وانسانية كثيرة للمجتمع، ان نمو وزيادة حجم مؤسسات هذا القطاع وجه نظر

كثير من المهتمين به كالهيئات الحكومية، المؤسسين والمتبرعين والمتطوعين، العملاء، الصحافة، والمجتمع، الى ضرورة الاهتمام بتحديد المسئولية وقياس الاداء فى القطاع غير الهادف للربح، وأيضاً قياس أداء المتطوعين. ان الاهتمام بقضية قياس ورقابة أداء القطاع غير الهادف للربح، ليس بالظاهرة الحديثة، ولكن الجديد يتمثل فى المطالبة بقياس القيمة المضافة لأداء هذا القطاع *The Value-Added Performance of Nonprofit Sector* متمثلاً فى شكل النتائج الفعلية وتأثيراتها الاجتماعية، التأكد من أن الادارة والعاملين والمتطوعين *Volunteers* يحققون الهدف القانونى والمهنى من وجودهم (Kearns, 1994:185). وأيضاً التأكد من تحقيقها لالتزاماتها الصريحة والضمنية بناءً على الاعانات والهبات والمنح التى تحصل عليها من مصادر التمويل المختلفة.

تتبع أهمية هذا البحث ، من أن هناك نقصاً كبيراً فى الكتابات والأبحاث الخاصة بكيفية قياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، وأيضاً كيفية المحاسبة عن المسئولية الاجتماعية *Social Responsibility* لهذا القطاع. قد يمكن ارجاع هذا لسببين: الأول، غياب التعريف الوصفى والتحليلى، السليم والواضح لمعنى لفظ المسئولية *Accountability* بالنسبة للقطاع غير الهادف للربح، باعتبار أنه يختلف فى المهمة، والسياسة، والهيكل، وأيضاً اجراءات تشغيل البرامج الاجتماعية عنه فى القطاع الهادف للربح. والثانى، غياب الاطار التحليلى الواضح واللازم لتحديد القضايا المتعلقة بقياس المسئولية الاجتماعية وأيضاً القضايا الجدالية الكثيرة المثارة منذ فترات طويلة بالنسبة للقطاع غير الهادف للربح. ان القطاع غير الهادف لتحقيق ربح فى حاجة أكثر من القطاعات الأخرى للتخطيط والرقابة باعتباره يخدم قطاعاً

كبيراً من أفراد المجتمع، يفتقد المجموعات ذوات المصلحة Interested Economic Group وبالتالي يفتقد التقويم المستمر لمدى فعاليته، ثم ان بعض منشآت هذا القطاع لديها السلطة والقوة التي تجعلها تظهر بأنها تقدم أفضل أداء اجتماعي بالرغم من عدم كفاءة Inefficient الاداء الفعلى لها (AAA, 1971:127). لقد وجه كل هذا نظر الباحثة الى مدى الحاجة وضرورة البحث كمحاولة لايجاد حل للمشاكل التي تواجه هذا القطاع.

١-٤. منهج البحث:

لتحقيق هدف البحث، وللإجابة على الأسئلة البحثية التي تضمنتها مشكلة البحث، سوف يتمثل منهج البحث في الآتي:

(١) اعتمدت الباحثة على المنهج الاستقرائي The Inductive Approach لتحديد أهم أسباب صعوبة قياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، وذلك عن طريق استقراء المشاكل التي أفرزتها طبيعة تلك المنشآت و/أو نوعية المخرجات التي تقدمها، وأيضاً استقراء المشاكل المحاسبية التي تواجهها.

(٢) كما اتبعت الباحثة المنهج العياري The Normative Approach، لأغراض بناء الاطار المقترح الذي يتضمن المقومات اللازمة لاستخدام مدخل اعداد الموازنات على أساس النشاط An Activity-Based Budgeting Approach، وما يتبع ذلك من تقويم الاداء على أساس النشاط، وذلك لاستخدامه كأساس لتوفير معايير لقياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح.

١-٥. تنظيم البحث

لتحقيق هدف البحث وللإجابة على الأسئلة البحثية، سيتناول البحث

الموضوعات الآتية:

أ. المشاكل التي تواجه قياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، من حيث المشاكل التي تفرزها الطبيعة الخاصة لتلك النوعية من المنشآت، وأيضاً المشاكل المحاسبية التي تواجهها.

ب. عرض الاطار المقترح لقياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، من حيث:

* الفلسفة المتبناه

* المقومات الواجب توافرها

* الأدوات المحاسبية المقترحة

* المنهج الاجرائي

ج. خلاصة البحث والتوصيات

٢. مشاكل قياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح

١-٢. مشاكل تفرزها الطبيعة الخاصة لتلك المنشآت

يمكن للباحثة استعراض المشاكل الناتجة عن الطبيعة الخاصة للمنشآت

غير الهادفة لتحقيق ربح على النحو التالي:

(١) نادراً ما تقوم ادارات المنشآت غير الهادفة للربح بتخطيط الاستراتيجيات

اللازمة وذلك نتيجة افتقادهم لوجهة نظر العميل A Customer

Perspective، حيث يتم التركيز على ما يجب تقديمه من منتجات

وخدمات للعملاء بناءً على تحديد الموارد المتاحة لديهم، تحديد

المنتجات و/أو الخدمات التي يمكن تقديمها للعملاء بهذه الموارد، ثم تحديد كيف يمكن تسويقها، أي يعتمدون على مدخل التوجه بالانتاج أو بالبيع A Product or Selling Oriented Approach وذلك يستلزم اقناع المنتفعين بقبول ما يتم تقديمه من منتجات وخدمات باعتباره أفضل البدائل المتاحة. على سبيل المثال، فإن المسؤولين عن ادارة متحف معين (باعتباره منشأة غير هادفة للربح)، فانه عادة ما يكون هدفهم الاساسى هو تقديم نشاط تعليمى An Educational Task، وبالتالي يتم تجميع الأعمال^{الفنية} المتاحة لديهم وتجميعها فى مجموعات تبعاً للزمن أو النوع وتحديد مدى التشابه أو الاختلافات بين الفنون وبعضها على مدار العصور المتتابعة، ويتم طبع الكتلوجات واعداد البرامج والمحاضرات التي تتمشى مع تحقيق الهدف الذي تم وضعه بواسطة المسؤولين ألا وهو التعليم، ويتم تقديمه للعملاء. يتضح من ذلك التركيز على ما يرغب المسؤولين عن ادارة المتحف فى أن يعرفه ويتعلمه العملاء، بصرف النظر عن الاحتياجات والرغبات الفعلية للعملاء المنتفعين بالخدمة (Andreasen, 1982:106). ان هذا المدخل يختلف تماماً عن التوجه التسويقي الحديث الذي يتبنى منهجاً عكسياً لها هو متبع فعلا فى المنشآت غير الهادفة للربح.

(٢) يواجه مديرو المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح مشكلة أساسية جداً تتمثل فى افتقادهم للأهداف الواضحة Clear Goals لمؤسساتهم، مما يقلل من فعاليتهم ويخفض من أدائهم. انهم يوافقون على أى فكرة `Idea` اجتماعية يتم طرحها ويعتبرونها هدفاً، وغالباً ما تفشل الادارة والذين وافقوا على هذه الافكار فى تحديدها كميأ، وتحديد معايير لها لقياس

مدى التقدم فى تحقيقها من عدمه. يمكن ارجاع صعوبة وضع وتحديد
أهداف واضحة للمنشآت غير الهادفة للربح للأسباب الآتية:
(Harvey & Snyder, 1987:16)

١. يرفض العديد من المسئولين عن تلك المنشآت تحمل المسئولية.
٢. الاستمرار فى تقديم بعض البرامج الاجتماعية حتى ولو لم تعد تخدم
الأهداف الاجتماعية والمهمة الأساسية للمنشأة.
٣. عادة ما يتم القيام ببرامج اجتماعية معينة نتيجة التبرع بصفة خاصة لها،
حتى ولو لم تكن البيئة التى تخدمها فى حاجة لمثل هذه البرامج.
٤. ان المنشآت غير الهادفة للربح ليس لديها نظاماً مناسباً لاعداد التقارير
التي توضح كيف يقومون بالأنشطة والأعمال التي تتطلبها البرامج
الاجتماعية الواجب تقديمها.

ان عدم تحديد الأهداف والبرامج بدقة، يؤدي لصعوبة تحديد
معايير للأداء مما يؤدي الى الفشل فى الرقابة Control Failure على
أداء العاملين بها (Ben-Ner & Hoomissen, 1994:406).
وتحديد مدى تحقيقهم لأهداف البرامج المسئولين عن تقديمها. ان فشل
المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح فى الرقابة على الأداء يمكن ارجاعه الى
الاسباب الآتية: (Herzlinger & Nitterhouse, 1995:17)

- أ. عدم توفر النظم الملائمة لتخصيص الموارد Systems of
Resource Allocation، حتى يمكن التأكد من استخدام الموارد فى
تحقيق المهمة والاستراتيجية الرئيسية للمنشأة ولم تستخدم لتحقيق
أغراض أخرى.
- ب. عدم توفر النظم الملائمة للحوافز والمكافآت System of

Motivation and Reward، التي تساعد على تحقيق الرفاهة الخاصة -بالنسبة للمنشأة والعاملين بها- والتي بها تتحقق الرفاهة العامة في المدى الطويل.

ج. عدم توفر النظم التي تضمن الامانة Integriety في مباشرة الأنشطة والأعمال الاجتماعية، النظم التي تحمي من النش واستغلال الموارد في غير الأهداف المخصصة لها، حيث أن هدف تلك المنشآت هو تحقيق مجتمع أفضل.

(٢) يرى البعض عدم تعرض المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح لمشاكل تخطيط، ورقابة وقياس الأداء، التي تواجه المنشآت الهادفة للربح بسبب أن مؤسسيها Founders - كاليئات الحكومية التي تقدم خدمات اجتماعية Social Services لأفراد الشعب المختلفة، الآباء الذين يؤسسون داراً للحضانة، أو مدير المسرح الذي يقدم الفن الراقى الهادف لفئات الشعب المختلفة ولا يرغب في تحقيق أرباح- هم المسئولين عن تحديد الأهداف، ورسم السياسات والخطط ووضع البرامج التي تحقق المهمة الأساسية، وبالتالي تقع عليهم مسئولية التخطيط والرقابة. أو هم الذين يحددون أعضاء مجلس ادارة المنشأة، وباعتبارهم هؤلاء الأعضاء وكلاء Trustees عنهم فانهم سيحققون حتماً الأهداف والبرامج الاجتماعية التي يرغبون فيها، مما يخفض من مخاطر تبنيهم لأهداف وبرامج أخرى لا تتشى مع الأهداف والبرامج الرئيسية للمنشأة (Ben-Ner & Hoomissen, 1994:402). نتيجة لما سبق ذكره، يمكن التكهن بمدى ضعف الرقابة في تلك المنشآت مما قد يكون أدعى لضرورة قيام اداراتها بالتخطيط وقياس ورقابة الأداء.

(٤) ان القائمين بادارة المنشآت غير الهادفة للربح، يعتبرون أنفسهم حراساً لاموال المتبرعين، وأحياناً قد يكون هم أنفسهم المتبرعون، ولهذا يجب استخدام وانفاق هذه الاموال تبعاً لما يرونه ملائماً من وجهة نظرهم (Drucker, 1990:55)، بصرف النظر عن مدى حاجة المجتمع لما يقدمونه من برامج وخدمات اجتماعية. كما ان معظم القائمين على ادارة تلك المنشآت، يرغبون فى أداء الاعمال والأنشطة الروتينية والتي اعتادوا على أدائها دون محاولة التفكير فى تطوير وتحسين طرق أداء تلك الاعمال والأنشطة، ودون تحديد الأنشطة الأكثر انتاجية وتلك الأقل، أو تحديد ما هى الأنشطة الروتينية التي يمكن الاستغناء عنها أو حتى تخفيضها، كما قد لا يهتمون بالمراجعة المستمرة لتحديد نوعية الأنشطة التي تحقق أهداف البرنامج المرغوب تقديمه وتلك التي لا تحققها، كل هذا قد يتسبب فى ابتعادهم عن الغرض الأساسى من وجودهم (Ashkenas & Schaffer, 1982:102). وبالرغم من ذلك يعتقدون أنهم يحققون أهدافهم الاجتماعية التي قاموا أساساً من أجلها.

(٥) من أهم المشاكل التي تواجه المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، تأثير مصدر التمويل Funding Source على القرارات المرتبطة بنوعية الخدمات الاجتماعية المختلفة التي يجب تقديمها للمجتمع ومدى تمشيها مع احتياجات البيئة الخارجية. ان التمويل عن طريق الهيئات الحكومية قد يتحكم فى طريقة توزيع الاموال المتاحة على الخدمات المقدمة، مما قد يستلزم تنويع مصادر الاموال. (Hadina, 1993:73-82)

(٦) أيضاً فان من أهم المشاكل التي تواجه المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، غياب الآليات الرئيسية للرقابة The Absence of the Three

Accountability Mechanisms، والمتمثلة في:
(Herzlinger & Nitterhouse, 1995:6-7)

- * الملكية الخاصة Private Ownership، ان عدم توفر عنصر الملكية، لا يساعد تلك المنشآت على الاستفادة من الاشراف الحاد والحذر والدقيق الذي يمارسه أصحاب المصلحة في المنشآت الهادفة للربح.
- * السوق التنافسي Competitive Market، ان معظم تلك المنشآت لا تعمل في ظل أسواق تنافسية، بالتالي لا يستطيع العملاء غير الراضين عن الخدمة المقدمة التعبير عن عدم رضائهم هذا بالتوجه للتعامل مع المنافسين.
- * القدرة على تحديد ومعرفة مجموعة العملاء الواجب خدمتهم، ان هذه المنشآت تخدم تلك النوعية من العملاء التي يصعب تحديدها ومعرفتها بدقة، العملاء الذين ليس لديهم القدرة على حرية الاختيار لافتقادهم أو عجزهم عن توفير التمويل اللازم للحصول على الخدمة المقدمة.

٢-٢. مشاكل المحاسبة في المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح
يمكن أن تتبلور المشاكل المحاسبية في المنشآت غير الهادفة
لتحقيق ربح في النقاط الآتية:

(١) عدم توفر المقياس المرضي للأداء A Satisfactory Measure of Performance، الذي يقابل مقياس الربح وهو يعد أحد المقاييس الهامة للأداء في المنشآت الهادفة للربح، حيث أن تلك المنشآت -بالتعريف- لا تسعى لتحقيق ربح وإنما يتم اتخاذ القرارات الخاصة بنوعية الخدمة المقدمة، وتحديد الأسعار بناءً على نوع ومستوى الخدمة المرغوب اجتماعية The Social Desirability، ولهذا فان اختبار الربحية غير متوافر The Profitability Test is Missing (AAA, 1971:102).

(٢) صعوبة قياس العلاقة بين تكاليف البرامج الاجتماعية والمنافع الاجتماعية التي تحققها. بل الأكثر من ذلك، صعوبة قياس المنافع في حد ذاتها، ومن هنا يصعب توفير معياراً لقياس أداء تلك المنشآت. (Anthony, 1983:745)

(٣) تتعرض تلك النوعية من المنشآت لنفس المشاكل التي تقابل المنشآت الخدمية - حيث أن معظمها تميل الى تقديم خدمات - وبالتالي فإن انتاج وبيع الخدمة الاجتماعية يحتوى على العديد من المشاكل، تتمثل فى: (Anthony, 1983:681-83)

* ان الخدمة هي تلك النوعية من المخرجات غير الملموسة.
* أنها غير قابلة للتخزين، فإذا كانت الخدمة الاجتماعية متاحة اليوم ولم يستفد منها العملاء المنتفعين، فقد تم فقدها تماماً (كخدمات الأطباء).

* صعوبة قياس مقدار الخدمة Quantity Measurement الاجتماعية المقدمة، يمكن قياس عدد المرضى الذين تم معالجتهم فى اليوم بواسطة طبيب معين، ولكن هذا لا يعبر عن مقدار الخدمة الفعلية التي قدمها الطبيب، وبالتالي لا تعد معياراً ملائماً لقياس الأداء.

* صعوبة قياس جودة الخدمة Quality Measurement الاجتماعية المقدمة، ان الحكم على جودة الخدمة غير موضوعى، حيث يصعب وضع معايير جودة مستهدفة لها.

* ثبات الطاقة الخدمية المتاحة، ان عدد الحجرات أو الأسرة فى مستشفى حكومى محدود، وأيضاً عدد الفصول الدراسية فى المدارس والجامعات غير الهادفة لتحقيق ربح - خلال الفترة القصيرة - ولا يمكن زيادتها أو خفضها تبعاً لحالة الطلب عليها، مما يساعد على صعوبة تخطيط الخدمات الاجتماعية المتاحة.

(٤) ان أهم مشكلة محاسبية تواجه هذه النوعية من المنشآت، تتمثل فى الافتقار للمعلومات الملائمة واللازمة لتحديد:

* مقاييس لمخرجاتها ونتائجها، متمثلة فى مقدار الخدمة، جودتها، مدى رضا العملاء Customer Satisfaction عنها.

* مقاييس للانجازات Accomplishments الاجتماعية.

* مقاييس للانتاجية Measures of Productivity ، ان عدم توفر بيانات عن العلاقة بين المدخلات والمخرجات يعد أصعب مشكلة فى المنشآت غير الهادفة للربح، ومن هنا سيصعب قياس كفاءة الأداء.

(٥) ان المعلومات التى يمكن أن تصف أداء تلك المنشآت، محدودة للغاية حيث يتم الحصول عليها من القوائم المالية فقط، وهذه عادة ما يصعب فهمها وتفسيرها وأحياناً ليس من السهل الحصول عليه، حتى فى حالة تقديم القوائم المالية، فانها تختلف فى الشكل والمحتوى من منشأة لأخرى، بينما نجد أن آخر اصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية رقمى ١١٦، ١١٧ لسنة ١٩٩٣ (FASB, 116-117)، طالبت بضرورة اجراء معاملات موحدة للصفقات المتشابهة فى جميع أنواع المنشآت غير الهادفة للربح، والافصاح عن النتائج الاجمالية. (Anthony, 1995:50)

(٦) ان توصيات واصدارات المجامع المحاسبية العلمية، تهتم عادة بالأداء المالى فقط، لتلك النوعية من المنشآت، فبينما نجد أن اصدارات معهد المحاسبين القانونيين لسنة ١٩٧٨، حددت القوائم المالية للمنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح بالميزانية العمومية لتوضيح المركز المالى، وقائمة الأنشطة وهى عبارته عن التقرير المالى للاضافات الرأسالية،

والايرادات، والمصروفات على أساس الوظائف، وقائمة التغيرات فى المركز المالى، وتهتم بتقديم ملخص عن الموارد المتاحة واستخداماتها (AICPA, 1978:12-15). نجد ان اصدارات نفس المعهد لسنة ١٩٩٤ (AICPA, 1994)، اهتمت بضرورة تقديم هذه المنشآت لقائمة للتدفقات النقدية A Statement of Cash Flows. كما أن آخر اصدارات مجلس معايير المحاسبة المالية رقمى ١١٦، ١١٧ لسنة ١٩٩٢ (FASB, 116-117)، حيث اهتم الاصدار رقم ١١٦ بتحديد التبرعات Contributions، واهتم الاصدار رقم ١١٧ بمعايير اعداد القوائم المالية. ان الحكم على أداء المسئولين عن المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح على أساس مالى Financial Based Performance، يجعلهم يهتمون بالنجاح المالى على حساب النجاح التشغيلى (تحقيق المهام الاجتماعية التى وجدت من أجلها). (Herzlinger & Nitterhouse, 1995:23)

مما سبق يتضح لنا القصور المحاسبى فى توفير معايير لقياس أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، حيث يصعب تحديد معايير يمكن استخدامها كأساس لنظام التكاليف المعيارية، وتحليل الانحرافات. ان المنشآت غير الهادفة للربح تحصل على ما تحتاجه من رأس مال من مصادر مختلفة، ولكنها غير مطالبة بسداد أى توزيعات مثلما يحدث فى المنشآت الهادفة للربح، كما أنها قد تعقد نفس الصفقات التشغيلية وتتحمل مصروفات وقد تحقق أرباحاً أو خسائراً (Anthony, 1995:45). ولهذا فانه يجب أن تلعب المحاسبة الدور الأساسى لتوفير المعايير الملائمة لقياس أداء تلك المنشآت مثلها مثل المنشآت الهادفة للربح تماما.

٣. الاطار المقترح

يتناول هذا الجزء الاطار المقترح لقياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، من حيث الفلسفة القائم على أساسها، المقومات الأساسية، الأدوات المحاسبية، ثم المنهج الاجرائي.

٣-١. الاطار المقترح: لماذا ؟

يمكن، بل يجب، أن يكون للمحاسبة دوراً هاماً في حل مشاكل وصعوبات قياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، وذلك لأسباب أهمها:

* ان هذه المشاكل تواجه وتؤثر على قطاع كبير من القطاعات الأساسية في أى مجتمع وهناك ضرورة ملحة لحلها، لمساعدتها على أداء مهامها بكفاءة وفعالية. يعد المحاسب وخاصة المحاسب الادارى هو المؤهل الوحيد Uniquely Qualified للاستجابة لتلك الاحتياجات (Herzlinger & Nitterhouse, 1995:22). وذلك لقدرته على توفير الأساليب المناسبة (كالموازنات) التي تقدم معايير ملائمة لقياس الاداء والرقابة عليه، وأيضاً تقديم المعلومات المطلوبة لمقابلة احتياجات جميع الأطراف المهتمة بأنشطة المنشأة مثل المتبرعين، المتطوعين، المملاء المتفهمين، والادارة، ان ذلك يساعد المنشأة على البقاء والاستمرار في مباشرة مهامها وأهدافها الاجتماعية. لقد تخصص المحاسبون الاداريون في توفير وتطوير نظم المعلومات ونظم الرقابة التي تعد هذه المنشآت في أمس الحاجة اليها.

* ان المحاسبة عن الاداء في تلك المنشآت، تتطلب معلومات مالية ومعلومات مرتبطة بالمهمة الرئيسية لها Financial and Mission Data، قد تتوفر المعلومات المالية بتوفير القوائم والتقارير المالية المعدة على أسس محاسبية سليمة، ولكن هناك افتقار للمعلومات اللازمة لتتبع، قياس، ورقابة الاداء المرتبط بالمهمة الأساسية Mission Related Performance للمنشأة. ان

توفير النظم والأساليب الملائمة لتوفير تلك النوعية من المعلومات، يعد المهمة والدور المنتظر من المحاسبة في هذا المجال.

٢-٢. الأطار المقترح: الفلسفة المتبناه

ان الفلسفة القائم على أساسها الأطار المقترح تعتمد على فلسفة الادارة على أساس النشاط (ABM) Activity-Based Management. ان فلسفة الادارة على أساس النشاط قائمة على مفهوم مؤداه استخدام الأنشطة Activities كأساس في عملية التخطيط، اعداد الموازنات، في تحديد التكاليف، وأيضاً كأساس لقياس وتحسين الاداء. ان هذا المفهوم يركز على الأنشطة التي تحدث أثناء القيام بعملية انتاج/ أداء الخدمات الاجتماعية The Production/Performance Process، كوسيلة لتحسين القيمة التي يحصل عليها العملاء المنتفعين. في كلمات أخرى، فان مضمون فلسفة الادارة على أساس النشاط يعنى ادارة ورقابة أداء المنشأة باستخدام المعلومات على أساس النشاط كوسيلة لاتخاذ ودعم القرارات. (Hixon, 1995:30)

ويقصد بالأنشطة Activities، الاعمال المتكررة التي يتم القيام بها لانجاز البرامج المرتبطة بأهداف ومهمة المنشأة. ويمكن الحكم على نشاط ما بأنه يضيف أم لا يضيف قيمة، بالاعتماد على القيمة التي يحصل عليها العملاء من أداء هذا النشاط، بحيث يمكن التخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة، بدون التأثير على قيمة أو جودة المنتج/ الخدمة (Raiborn, et al., 1993:129). ان هذه الفلسفة يمكن أن تساعد ادارات المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح على تقديم برامج وخدمات اجتماعية بكفاءة أفضل، تحديد التكاليف بدقة أكثر، وأيضاً تساعد على تحقيق فعالية الرقابة وتقويم الاداء.

تختلف فلسفة الادارة على أساس النشاط عن الفلسفة المتبعة حالياً في ادارة أغلب المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، حيث تفترض الأخيرة أن جميع الأنشطة -التي يحتويها برنامج اجتماعي معين- والتي يتم القيام بها

بصفة عامة، خلال السنوات السابقة والحالية تضيف قيمة، وهذا الافتراض غالباً ما يكون خاطئاً وغير صحيح. ان هذا الافتراض قد يعوق تطوير وتحسين الأداء في هذه المنشآت، لأنه يساعد على اخفاء الأنشطة غير المنتجة Wasteful Activities، بينما في ظل فلسفة الادارة على أساس النشاط، فانه يجب مراجعة كل نشاط من الأنشطة التي يجب القيام بها من أجل تقديم برنامج اجتماعي معين، ولهذا فانه يستلزم التركيز فقط على الأنشطة الأساسية، والتخلص من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو غير ضرورية لتحقيق البرنامج الأساسي للمنشأة. ولهذا فانه يقدم الأساس الملائم لبناء فلسفة سليمة لادارة الاداء A Performance Management، كما أنه يقدم الأساس السليم للرقابة حيث يمكنه تقديم معلومات التغذية الأمامية (القبلية) 'Feedforward' وأيضاً التغذية العكسية (البعدية) 'Feedback'.

يمكن القول أن فلسفة الادارة على أساس النشاط (ABM) تعد الرؤية الملائمة لاعداد الموازنات Budgeting، حيث يتطلب من المسؤولين تحديد مسببات استخدام الموارد The Resource Drivers، أي ما هي المسببات المسنولة عن كمية الموارد المستخدمة (Antos, 1992:16). وهذا يوفر معلومات لها قيمة أمام المحاسبين الإداريين للقضاء على عيوب الأساليب التقليدية المستخدمة في تخصيص الموارد وتحليل ورقابة الاداء. (Dugdale, 1990:37)

٢-٣. الاطار المقترح: المقومات

ان الاطار المقترح يتطلب مجموعة من المقومات تتمثل في:

٢-٣-١. الادارة الاستراتيجية: رؤية محاسبية

في بداية عام ١٩٧٧ وخلال انعقاد مؤتمر الادارة الاستراتيجية في بتسبرج، تم الاقتراح بضرورة الاهتمام واجراء الأبحاث اللازمة لكيفية تطبيق الادارة الاستراتيجية Strategic Management في المنشآت غير الهادفة

لتحقيق ربح، للاستفادة منها في القيام بالتخطيط والرقابة في مباشرتها لمهمتها الاجتماعية التي انشئت من أجل تحقيقها. يعتمد المنهج الإداري في مباشرة أنشطة التخطيط والرقابة على إطار الإدارة الاستراتيجية The Strategic Management Framework، التي تشمل على المجالات الرئيسية الآتية: (Stone & Crittenden, 1993:193 & 199) (أ) تشكيل استراتيجية Strategy Formulation المنشأة، بمعنى الاهتمام وتحديد العلاقة بين المهمة الاجتماعية للمنشأة وتصميم الاستراتيجية الخاصة بها. (ب) المحتوى الاستراتيجي Strategic Content أي تحديد مجموعة الخطط والبرامج والخدمات الاجتماعية المرغوب فيها، والواجب تقديمها وأيضاً تحديد الموارد المالية وغير المالية اللازمة لها. (ج) إنجاز الاستراتيجية Strategy Implementation أي وضع الخطط والبرامج موضع التنفيذ بالاعتماد على الهيكل التنظيمي والنظم الإدارية المتاحة. (د) الأداء التنظيمي Organizational Performance بمعنى مجموعة المعايير المختلفة التي تقيس مدى إنجاز المنشأة لأهدافها. (هـ) الرقابة واتخاذ الإجراءات التصحيحية. من وجهة نظر الباحثة، فإن إطار الإدارة الاستراتيجية للمنشآت غير الهادفة للربح، لحل مشكلة قياس ورقابة أداء تلك النوعية من المنشآت، سيعتمد على أنشطة التخطيط والرقابة المتمثلة في التخطيط الاستراتيجي Strategic Planning، نظم الرقابة الإدارية Management Control Systems، والرقابة التشغيلية Operational Control.

٢-١-٢-١. التخطيط الاستراتيجي للمنشآت غير الهادفة للربح
يعد Charles Hofer أول من أشار عام ١٩٧٦، خلال قيامه بأبحاثه الخاصة بالتخطيط الاستراتيجي، بقلّة الاهتمام ودراسة المشاكل الاستراتيجية للمنشآت غير الهادفة للربح. إن التخطيط الاستراتيجي هو عملية تقييم ودراسة البيئة الخارجية للمنشأة، وضع الأهداف التنظيمية، وتحديد وتشكيل

الاستراتيجيات (Wu, 1983:31). ان تشكل استراتيجية المنشأة غير الهادفة لتحقيق ربح يستلزم الاجابة على الاسئلة الاساسية الآتية: ما هي المهمة الاجتماعية الاساسية للمنشأة؟ ما هي الاهداف التفصيلية للمنشأة؟ تحديد مدى أهمية التعارض بين تلك الاهداف وكيف يمكن حل هذا التعارض أثناء عملية تشكيل الاستراتيجية؟ من هم الأطراف ذوى العلاقات الارتباطية بالمنشأة Stakeholders، ما هي الأحداث المؤثرة، وما هي العوامل التنظيمية والبيئية التي تؤثر على عملية التشكيل؟ وما هي نوعية المعلومات المطلوبة للقيام بتشكيل الاستراتيجية الملائمة؟ (Stone & Crittenden, 1993:195)

هناك عوامل متعددة ومختلفة تؤثر على نجاح المنشآت غير الهادفة للربح في تحقيق مهمتها الاجتماعية تتمثل في التغيرات الاقتصادية، التكنولوجية، التنظيمية، والتشريعية، تعدد الأطراف ذوى العلاقات الارتباطية بالمنشأة (Michael, 1992:6-7). نتيجة لهذا، أصبحت تلك المنشآت في حاجة لاتباع اسراتيجيات ملائمة تمكنها من البقاء والاستمرار في مباشرة أنشطتها الاجتماعية. حيث أنه من خلال تشكيلة الاستراتيجيات يمكن تحديد الاهداف، البرامج، والأنشطة الضرورية والملائمة للأداء.

٢-٢-١-١-١ الاستراتيجيات

ان الاستراتيجيات المقترحة التالية يمكن تبنيها والاعتماد عليها كأساس لتخطيط أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح:

(١) استراتيجية التوجه باحتياجات العملاء المنتفعين Customer Orientation يعتقد القالمون على ادارة المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، أنه ليس هناك حاجة لتسويق خدماتهم، ويرى Andreasen أن تلك النوعية من المنشآت فشلت في اتباع أساليب تسويقية سليمة تمكنها من بناء قاعدة عريضة من العملاء تمكنها من تحسين تدفقاتها النقدية (Andrseasen, 1982:105). ولكن يجب دراسة احتياجات السوق وتحديد نوعية الخدمة التي تقدمها وذلك من وجهة نظر متلقى

هذه الخدمة The Recipient's Point of View، بمعنى تحديد الخدمة التي يحتاجها العميل المنتفع، وهذا يتطلب تحديد نوعية هذا العميل، ماذا يجب بيعه اليه، ومتى يجب تقديم هذه الخدمة (Drucker, 1990:54). ولهذا فانه يمكن القول أن تصميم استراتيجية تسويقية سليمة، هو أحد وأهم المهام التي يجب أن توليها ادارات المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح اهتمامها. في كلمات أخرى، يجب معرفة ودراسة السوق، وضع خطة تسويقية مرتبطة بأهداف محددة، وأيضاً الشعور بالمسئولية التسويقية Marketing Responsibility والتي تتضمن تحديد نوعية العملاء الواجب التعامل مع احتياجاتهم ورغباتهم بجدية، وذلك عن طريق تحديد قيم تلك النوعية من العملاء What are their Values?، وتحديد كيف يمكن الوصول اليهم، أى تحديد الاحتياجات ومحاولة تحقيقها Finding Needs and Filling Them (Drucker, 1990:56). ان هذا يتطلب تبنى برامج خاصة كل سنة لتحديد خطة السنة القادمة وذلك لبحث نوعية العملاء وتحديد احتياجاتهم عن طريق عمل استقصاءات، حضور الندوات والمؤتمرات التي تساعد في تحقيق هذا الهدف.

(٢) استراتيجية تنوع المخرجات

ان تنوع مخرجات المنشآت غير الهادفة للربح ضرورى وهام حتى يمكن اضافة قيمة للعملاء المنتفعين Add Value for Customer، ان ذلك يستلزم تحديد المنتفعين، وتحديد الاحتياجات الفعلية واعتبارها أساس تحديد البرامج الاجتماعية وأساس تحديد فلسفة المنشأة (Zimmermann, 1994:610) ومهمتها وذلك لتقديم المنتجات والخدمات الاجتماعية المناسبة، ان ذلك يتطلب عدم مركزية الخدمة المقدمة Decentralized Service Delivery. غالباً ما يتم التركيز على نوعية خاصة معينة من أفراد المجتمع لخدمتهم فقط، أو تنفيذ برنامج اجتماعى معين ان هذا يؤدي الى تركيز الموارد المتاحة على تلك النوعية من العملاء أو البرامج، ان هذا قد يعرض المنشأة لمخاطر (Herzlinger,

(7-53:1994)، يمكن تجنبها بتنويع الخدمات الاجتماعية الواجب تقديمها دون التركيز على خدمة معينة أو نوعية خاصة من العملاء المنتفعين بالخدمة. إن اتباع هذه الاستراتيجية يضمن جذب العملاء المحتاجين ويحقق رضا الكثير منهم وارتباطهم بالمنشأة نتيجة تقديمها لخدمات اجتماعية متنوعة .

(٢) استراتيجية تحسين الانتاجية

إن انتاجية العاملين في المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح في حاجة الى تطوير وتحسين، إذا كانت هناك رغبة في الاستمرار في مباشرة مهمتها الاجتماعية بنجاح. إنه لتحقيق الانتاجية في أى منشأة، فإنه يستلزم وضع استراتيجية خاصة لكل عامل من عوامل الانتاج المتمثلة في: (Drucker, 1990:61)

(أ) الموارد البشرية: بمعنى تقسيم العمل بين القوة العاملة بحيث يتم وضع كل موظف و/أو عامل و/أو متطوع في المكان المناسب والذي يمكنهم من القيام بالعمل بكفاءة وفعالية وجدية.

(ب) الموارد المالية: أى تحديد مدى امكانية الحصول على أموال أكثر وموارد أخرى، واللازمة لمباشرة مهمتها الاجتماعية، وذلك عن طريق اقناع المتبرعين ومقدمي الهبات بمدى قدرتهم على استخدام هذه الاموال بكفاءة وفي تحقيق الأغراض المخصصة لها.

(ج) الزمن: بالرغم من ملاحظة وادراك مشكلة ضياع وقت الادارة والعاملين بتلك النوعية من المنشآت، نتيجة القيام بأنشطة أو بأعمال غير منتجة Unproductive Works، فإنه يمكن تجنب ذلك أو القضاء عليه عن طريق تنظيم الأنشطة اليومية، تحسين أداء العاملين، ومحاولة جعلهم أكثر انتاجية (Ashkenas & Schaffer, 1982:98)، وذلك عن طريق تحديد أهداف لانتاجية البرنامج الاجتماعى و/أو الخدمة الاجتماعية المرغوب تقديمها، كما يجب أن تتصف تلك الأهداف بالطموح.

إن كمية الموارد المتاحة لكثير من تلك المنشآت تعد ثابتة خلال فترة

زمنية معينة، كما هو الحال بالنسبة للمنشآت ذوات العضوية كالنوادي والاتحادات والنقابات، وأيضاً الهيئات الدينية، حيث عليها أن تنفق في حدود هذه الموارد الثابتة ويتم قياس نجاحها بمقدار الخدمات الاجتماعية التي قدمتها بكمية الموارد المتاحة. طالما يصعب قياس مقدار الخدمات المقدمة، حيث غالباً ما تخضع للحكم الشخصي، فإن ذلك يتطلب تطوير وتوفير مقاييس لمخرجات تلك النوعية من المنشآت. (Anthony, 1975:302)

(٢) استراتيجية التمويل

بالتعريف فإنه لايسمح للمنشأة غير الهادفة للربح بتحقيق فائض، بحجة أن ليس لها ملاكاً. ولكن المعاناة الأساسية تحدث اذا احتاجت للتوسع والنمو، ومع ندرة الأموال المطلوبة لمباشرتها لهمتها وتحقيق أهدافها، فقد أصبح لزاماً على المنظمين لقواعد ومبادئ تلك المنشآت البحث عن وسائل أخرى لتوفير الأموال اللازمة لها (Young, 1982:124). ان تلك النوعية من المنشآت في حاجة الى استراتيجية تمويل متطورة Fund Development Strategy، عن طريق تطوير وتنويع مصادر الحصول على الأموال (Drucker, 1990:56)، حيث أنه بجانب المساعدات الحكومية، التبرعات والمنح، إيرادات من بيع بعض المنتجات و/أو الخدمات الاجتماعية (مثل الأسر المنتجة) وغيرها، فقد طالب البعض (Young, 1982:124, Harvy & Snyder, 1987:14) and Anthony, 1995:45) بأن يسمح للمنشآت غير الهادفة للربح بتحقيق فائضاً Surplus في حدود معينة، لأنها في حاجة ملحة لتحقيق مثل هذا الفائض Nonprofits Need a Bottom Line. بحيث يمكن استخدام هذا الفائض كأساس لقياس النجاح، للحفز وتقديم مكافآت، وأيضاً كأحد أسس قياس الأداء.

٢-٢-١-١-٢. أثر العوامل الداخلية والخارجية

هناك عوامل متعددة ومختلفة داخلية وخارجية تؤثر في تحقيق المهمة الاجتماعية للمنشأة تتمثل في: (١) القوانين واللوائح الداخلية، (٢) الموارد

المتاحة (مادية وبشرية ومعلومات)، (٢) الاستراتيجيات الحالية، (٤) نتائج الأداء الماضى، تلك هى العوامل الداخلية. أما العوامل الخارجية فتتمثل فى: (٥) التشريعات والقوانين التى تحكم نشاطها، (٦) القوى السياسية، الاقتصادية، التنافسية، والاجتماعية، (٧) الأطراف ذوى العلاقات الارتباطية بالمنشأة كالمبتدعين، العاملين، المتطوعين، العملاء المنتفعين، الهيئات الحكومية، والبيئة الاقليمية. (Bryson, 1988:74-6)

٢-٢-١-١-٢-٢. المهمة الاجتماعية والاهداف المرتبطة به

يجب أن تكون للمنشأة غير الهادفة للربح مهمة واضحة جداً، وأيضاً يجب أن تكون لها أهداف واضحة ومرتبطة مباشرة بهذه المهمة الاجتماعية التى أنشئت من أجل تحقيقها. يجب ان يتفق الأطراف ذوى العلاقات الارتباطية بالمنشأة مع أعضاء مجلس الادارة على قائمة الاهداف وأولوياتها Goal and Priorities، التى يجب تتماشى مع احتياجات البيئة، وتحديد الموارد المالية والبشرية اللازمة لتحقيقها (Drucker, 1990:86). فعلى سبيل المثال، اذا كانت المهمة الاساسية لاحدى المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، محاولة تحسين معدل الوفيات الناتجة عن أزمات فجائية Premature Death، فان نوعية الاهداف المرتبطة بتلك المهمة قد تتمثل فى تحديد:

أ. عدد الافراد الذين يجب اقناعهم بالتوقف عن التدخين والفترة اللازمة لذلك.

ب. عدد الافراد الذين يجب منعهم أساساً قبل البدء فى ممارسة عادة التدخين والفترة اللازمة لذلك.

ج. عدد الافراد الذين يحتاجون لتغيير النظم الغذائية المتبعة، والفترة اللازمة لذلك.

د. الأبحاث الخاصة بالأدوية التى يرغبون فى تمويلها أثناء فترة زمنية معينة.

ان تحديد الاهداف، قياس النتائج، وقياس العلاقة بين التكاليف والنتائج Cost Result (أى القيمة الاجتماعية التى تحققها الاهداف الموضوعية لهذه المنشآت)، تعد وسيلة سليمة لأن يسأل متخذو القرار فى تلك المنشأة أنفسهم

باستمرار الاسئلة الرئيسية التالية:

- * هل يتم القيام بالأعمال والأنشطة الملائمة؟
- * ما هي تكاليف أداء تلك الأعمال والأنشطة؟
- * لماذا يتكلف تنفيذ البرامج والأهداف أكثر أو أقل من برامج وأهداف الآخرين؟

٢-١-٣-٢. نظم الرقابة الادارية

ان عملية الرقابة الادارية، او كما أطلق عليها المحتوى الاستراتيجي، فانها عبارة عن عملية انجاز الاستراتيجيات وتحقيق الأهداف، من خلال تحديد البرامج الاجتماعية التي تحقق تلك الاستراتيجيات والأهداف المحددة مقدماً، دراسة البرامج البديلة للاختيار أفضلها تحقيقاً للاستراتيجيات والأهداف، وأيضاً تحديد البرامج الجديدة وتلك التي سيستمر تقديمها لفترة أخرى. ان ذلك يتطلب تحديد الموارد المالية وغير المالية اللازمة والمطلوبة للانجاز، تحديد طرق الحصول عليها، وتخصيصها على البرامج المختارة، بأسلوب يساعد على استخدامها بكفاءة وفعالية. حيث أنه تم تأسيس تلك المنشآت من أجل أداء برامج اجتماعية معينة، فانه يجب تحديد تلك البرامج الاجتماعية وتحديد التكاليف الخاصة بها (Vinter and Kish, 1984:111). تعد البرامج خطط العمل التي يتم تحديدها لمديري مراكز المسئولية، بعد تخصيص البرامج الموضوعه على المراكز أو الأقسام، فانه يمكن ترجمتها واعداد الموازنات المرتبطة بها.

٢-١-٣-٢. الرقابة التشغيلية

تعتبر الرقابة التشغيلية عن عملية انجاز البرامج التي تم تحديدها من خلال مباشرة عملية الرقابة الادارية، حيث يمثل كل برنامج من البرامج الاجتماعية مجموعة من الأنشطة التي تهدف الى تحقيق أهداف محددة ومرتبطة بكل برنامج اجتماعي (Vinter and Kish, 1984:112). يمكن القول أنه من خلال دراسة الطرق البديلة لأداء البرنامج واختيار أفضلها تحقيقاً لهدف البرنامج، يمكن تحديد الأنشطة التي يجب أن يحتويها هذا البرنامج، بالتالي فان أنشطة كل

برنامج مستحدد أنواع وكميات الموارد المطلوبة لانجازها، ومن هنا فان المشكلة تتمثل في كيفية تخصيص الموارد الخاصة بكل برنامج على مجموعة الأنشطة الأساسية التي تمثله، ان ذلك يتطلب تحديد طبيعة مجموعة الأنشطة وعلاقتها بأهداف البرنامج وخطط التشغيل، تحديد مسئوليات وواجبات العاملين والمتطوعين بالنسبة لكل نشاط، وأيضاً تحديد عدد العملاء المتوقع استفادتهم من أداء كل نشاط، ان تحقيق ذلك يمكن أن يتطور في صورة اعداد الخطط المالية للبرامج الاجتماعية التي تحدد تقديرات للانفاق المطلوب لأداء الأنشطة المختلفة التي يحتويها كل برنامج.

٢-٢-٢. مقاييس الأداء Performance Measures

في ظل غياب مقاييس ملموسة لأداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، فانه يمكن وضع منهاجاً خاصاً بها يساعد اداراتها على قياس ورقابة الأداء، يتمثل هذا المنهج في الاجابة على مجموعة الاسئلة الأساسية الآتية: (Herzlinger, 1994:53-7)، التي يمكن اعتبارها معايير لقياس أداء تلك النوعية من المنشآت:

أ. هل تتلائم وتتناسق أهداف المنشأة مع مواردها المالية؟ حيث قد تتبنى العديد من تلك المنشآت أهدافاً اجتماعية متواضعة Modest Social Goals لحد كبير بالنسبة للموارد المتاحة لديها، والعكس، بحيث قد يتبنى بعضها أهدافاً اجتماعية طموحة Ambitious Social Goals لحد بعيد. قد يمكن الاعتماد على كل من نسبة معدل دوران الأصول ونسبة السيولة في قياس مدى تناسق الأهداف مع الموارد المتاحة، ولكن مع توخي الدقة والحذر عند حساب وتفسير هاتين النسبتين بالنسبة لتلك النوعية من المنشآت. ان الاجابة على هذا السؤال تتطلب أيضاً، أن تحدد الادارة الخصائص الاجتماعية والديمغرافية للعملاء The Social and Demographic Characteristics of the users المنتفعين بخدماتها، تحديد التكاليف الادارية واستخدام النظم المحاسبية الملائمة

لحسابها، في بعض الأحيان قد يتم الصرف على ادارة البرنامج أكثر من الصرف على الخدمات التي يقدمها.

ب. هل يتم اجراء مقابلة سليمة بين مصادر الأموال المتاحة وبين استخداماتها؟ توجد بعض النفقات الثابتة -والخاصة بتقديم برامج اجتماعية ثابتة- التي تتحملها تلك المنشآت (كتقديم معاشات لنوعية معينة من المتقاعدين، معاشات خاصة، منح/هبات ثابتة)، يجب تمويلها بواسطة مصادر متاحة بصفة مستمرة ويمكن التحكم بها. ان ذلك يتطلب التفرقة بين المصادر والاستخدامات الثابتة والمتغيرة.

ج. هل تمارس المنشأة نشاطها بأسلوب يمكنها من خدمة الأجيال الحالية والمستقبلية؟ ان هذا يستلزم بذل كل الجهد لتخفيض النفقات مع عدم التضحية بجودة ومقدار الخدمة الاجتماعية المقدمة، وأيضاً تحقيق الإيرادات (لأغراض التوسع)، وذلك يستلزم اعداد القوائم المالية على أساس سليم حتى يمكن الحفاظ على المنشأة ومساعدتها لمباشرة نشاطها لخدمة الأجيال القادمة.

د. هل تتمتع المنشأة بالثبات والقابلية للبقاء؟ ان ذلك يتطلب اجابات مرضية على جميع الأسئلة السابقة، يتطلب تبني استراتيجيات ملائمة واعداد قوائم وتقارير مالية سليمة، التخطيط للبرامج الاجتماعية الجديدة وتحديد احتياجات كل برنامج من الموارد، تحقيق التكامل بين عملية التخطيط واعداد الموازنات مع ضرورة اشتراك المسؤولين والمتخصصين في عملية الاعداد، للتأكد من استخدام الموارد في انجاز المهمة الاجتماعية التي قامت المنشأة من أجل تحقيقها.

٢-٢-٢. قاعدة للبيانات

ان القائمين بادارة تلك النوعية من المنشآت في ^{عاجه} الى توفير نظم ملائمة للمعلومات، توفر المعلومات الضرورية التي تساعد في بناء الاستراتيجيات الرئيسية، تمكنها من تحديد أهدافها المرتبطة المهمة الأساسية لها، تساعد على تحديد البرامج الاجتماعية والأنشطة المرتبطة بها، تمكنها من تحديد مقاييس للانتاجية وخاصة مقاييس المخرجات. كما أن أصحاب المصلحة من متبرعين،

مساهمين، متطوعين، عاملين، وعملاء في حاجة الى معلومات عن الاداء المالى
Financial Performance والاداء التشغيلى Operating
Performance للمنشآت غير الهادفة للربح التى يتعاملون معها، على الأقل
تماثل ذلك القدر من المعلومات الذى يحصل عليه أصحاب المصلحة فى المنشآت
الهادفة للربح (Anthony, 1995:44). بل ان الحاجة للمعلومات الملائمة
والوقتية والدقيقة، لتحديد معايير صادقة وواضحة للاداء، قد تكون أكثر بالنسبة
لتلك المنشآت، منها بالنسبة للهادفة للربح حيث لا تتوفر الدلائل الكافية للحكم
على كفاءة الاداء فى تلك المنشآت، كما هو متوفر بالنسبة للمنشآت الأخرى.

٢-٢-٤. القوائم والتقارير

* ضرورة توفير قوائم مالية وغير مالية مثل قوائم الأنشطة Statements
of Activities واعداد تقارير تساعد مستخدميها على فهم طبيعة المهمة
والاهداف والبرامج والأنشطة الأساسية للمنشأة، طبيعة وكمية الموارد المتاحة لها
واستخداماتها. كما يجب أن تكون قادرة على مساعدة القارئ على تقويم قدرة
المنشأة على انجاز الاهداف السنوية والأنشطة المرتبطة بها، وأيضاً تحديد درجة
الرقابة التى يمارسها المتبرعين والمساهمين على كيفية استخدام الموارد المتاحة.
(AICPA, 1978:9)

* يجب أن تشمل قوائم الأنشطة على الأنشطة الأساسية -وهى عبارة عن الأنشطة
المرتبطة مباشرة بالبرامج الاجتماعية التى تحقق الاهداف الرئيسية التى بالتالى
تحقق المهمة الأساسية التى وجدت المنشأة أصلاً من أجل تحقيقها- والأنشطة
المساعدة Supporting Activities -وهى الأنشطة اللازمة لمباشرة الأنشطة
الأساسية ولكنها غير مرتبطة مباشرة بالبرامج والاهداف الرئيسية للمنشأة-
والتي يجب القيام بها خلال فترة زمنية معينة. يجب ان تظهر تلك القوائم
المصادر الرئيسية للإيرادات ومقاديرها، كما يجب أن تعد تلك القوائم على أساس
مقارن Comparative Basis.

٢-٤. الاطار المقترح: الأدوات المحاسبية

ان تحقيق المهمة الاساسية والاهداف الاجتماعية للمنشأة واعتماداً على الفلسفة المتبناه، يتطلب تحديد الأنشطة الاساسية والفرعية التي ترتبط بأهداف البرنامج الاجتماعى المرغوب، تحديد الموارد اللازمة لاداء تلك الأنشطة، وتخصيصها عليها بحسب أولوياتها. أى يتطلب القيام بعملية اعداد الموازنات Budgeting Process. ان الموازنة تصف تعهدات المنشأة تجاه الأنشطة المخططة Planned Activities، والموارد المتاحة وكيفية استخدامها (Raiborn, et al., 1993:464). ان اعداد الموازنات يعد جزءاً هاماً فى عملية التخطيط والرقابة، حيث يمكن أن توفر المعايير التي يمكن مقارنتها بالأداء الفعلى لتحديد الانحرافات، كما يمكن استخدامها كأساس لرقابة الأنشطة والموارد المخصصة لاداء تلك الأنشطة، ولهذا فان الباحثة تقترح الاعتماد على الموازنات التي يتم اعدادها على أساس الأنشطة، ومفهوم الموازنة ذات الأساس الصفرى، وأيضاً نظام الموازنة الرقابية، واعتبارها الأدوات المحاسبية الملائمة لتخطيط ورقابة وتقويم أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح.

٢-٤-١. الموازنات على أساس النشاط

Activity-Based Budgets (ABB)

ان الاسلوب المتبع حالياً فى المنشآت غير الهادفة لتحقيق أرباح لاعداد الموازنات، يشوبه الكثير من العيوب والنقائص، ولا يفيد فى قياس ورقابة الأداء، حيث يتم اعدادها عن طريق تحديد مستويات الانفاق الخاصة بالعام الماضى ويتم استخدامها كأساس للتنبؤ بمستويات الانفاق المطلوبة للعام القادم، مع تحديد بعض الزيادات المتوقعة والتي تمثل الحد الأقصى المسموح به للانفاق على برنامج اجتماعى معين فى الفترة القادمة. ان هذا الاسلوب يزدى الى ما يعرف بمشكلة استمرار الالتزام ببرامج عديدة فى آن واحد بالرغم من تضاول جدوى الاستمرار

في تقديم هذه البرامج 'Creeping Commitment Syndorme'. حيث يتم تمويل البرامج والأنشطة بطريقة غير نظامية وبدون الأخذ في الاعتبار الأولويات والطرق والوسائل البديلة لانجاز الاهداف الاجتماعية المرغوبة. كما أنه لا يستجيب لاي تغيرات في عبء العمل Work-Load المرغوب، وذلك للتركيز على كيفية انفاق المبالغ المحددة للتأكد من أن النفقات متساوية تماماً مع الأموال المخصصة. ومن هنا يتضح حاجة تلك المنشآت لأدوات أخرى لتخصيص مواردها وقياس أداؤها (1991:58) (Harr & Godfrey). وذلك للتغلب على هذه المشاكل، يعد اعداد الموازنات على أساس النشاط أهم هذه الأدوات . ان الموازنات التي يتم اعدادها على أساس النشاط تساعد الادارة على:

- * التركيز على الأنشطة المرتبطة بالبرامج الاجتماعية الأساسية.
- * التركيز على تحديد مدخلات ومخرجات الأنشطة، أي التركيز على التكلفة المرتبطة بالأنشطة الاجتماعية الضروري القيام بها (المدخلات)، الزمن اللازم لأدائها (التشغيل)، وكمية ونوعية المنتجات/الخدمات الاجتماعية (المخرجات) التي يساهم النشاط المعين في انتاجها/تقديمها.
- * الربط بين أهداف البرامج الاجتماعية الرئيسية ومخرجات الأنشطة.
- * التمييز بين الأنشطة التي يتضمنها كل برنامج اجتماعي، وذلك لتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لا تضيف قيمة Nonvalue Added Activities للعملاء المنتفعين، للتخلص منها.

٢-٤-١-١. متطلبات اعداد الموازنات على أساس النشاط

- (١) تحديد وتخطيط الأنشطة الاجتماعية للمنشأة، ويتحقق ذلك عن طريق التخطيط من أدنى مستوى تنظيمي الى أعلى مستوى وفي ظل الظروف التنظيمية والبيئية المتاحة. ان هدف هذه الخطوة هو تحديد هيكل قاعدة البيانات الخاصة بالأنشطة Activity Database، وتوفير نموذجاً مبسطاً لربط

الأنشطة بالبرامج الأساسية للمنشأة. ولتحقيق هذا بالنسبة لمنشأة غير هادفة للربح، يستلزم تحديد المهمة الأساسية للمنشأة، بناء الاستراتيجيات ووضع الأهداف، تحديد البرامج الأساسية، ثم تحديد الأنشطة الأساسية والفرعية والأنشطة المساعدة التي تحقق أهداف البرامج الاجتماعية المحددة.

(٢) تحليل الأنشطة الاجتماعية Activity Analysis، بمعنى تصنيف الأنشطة، إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة. يمكن تعريف النشاط الذي لا يضيف قيمة - في ظل ظروف الجودة الشاملة TQ Environment بأنه أي نشاط غير ضروري لأداء الخدمة الاجتماعية ويمكن الاستغناء عنه بدون أحداث أي أضرار لجودة تلك الخدمة (Hixon, 1995:31). إن تحليل الأنشطة يعني تجميعها في شكل مجموعة من الحزم النمطية Standard Packages وذلك لتتبع التكاليف الخاصة بكل نشاط، مع مراعاة توفر عنصر المرونة بدرجة كافية في عملية تحليل الأنشطة. إن تحليل الأنشطة يتطلب الخطوات التالية:

(بتصرف، Turney, 1992:22)

أ. تحليل الأنشطة الاجتماعية الجوهرية Analyze Significant Activities، لدى أي منشأة غير هادفة لتحقيق ربح أنشطة اجتماعية كثيرة جداً، ومن هنا يصعب تحليلها جميعها في آن واحد، لذلك يجب التركيز على الأنشطة الاجتماعية الهامة من وجهة نظر العملاء المنتفعين أو لازمة وأساسية لتشغيل المنشأة، وأيضاً تلك الأنشطة التي قد تتوافر للمنشأة بها فرص تحسين الأداء.

ب. تحديد الأنشطة الاجتماعية غير الأساسية Nonessential Activities، حتى يكون للنشاط الاجتماعي قيمة يجب أن يضيف قيمة بالنسبة للعميل المنتفع بالبرنامج الاجتماعي، أو يكون هذا النشاط أساسياً لمباشرة المنشأة لمهمتها، وبالتالي فإن النشاط الذي لا يحقق أحد هذين الشرطين، فإنه يجب التخلص منه.

ج. مقارنة الأنشطة الاجتماعية التي تمارسها المنشأة بتلك الأفضل في الممارسة العملية Comparing Activities to the Best Practices، حيث يمكن القول

أنه حتى لو كان النشاط الاجتماعي يضيف قيمة، فإن هذا ليس دليلاً على أنه كفاء، وهذا يتطلب ترتيب الأنشطة بحسب الجودة، الزمن اللازم، رضاء المستهلك، التكلفة، والمرونة. ان هذا يتحقق عن طريق مقارنة الأنشطة المؤداء بأفضل معيار للأنشطة الاجتماعية متوفر فى الممارسة العملية Comparing an Activity to a Benchmark.

د. فحص العلاقة بين الأنشطة Links between Activities، قد يتطلب تحقيق برنامج اجتماعى معين، أداء الأنشطة معاً على هيئة سلسلة وذلك لمقابلة الاهداف المتعددة لهذا البرنامج الاجتماعى، وبالتالي يجب بناء وتحديد العلاقات بين الأنشطة داخل هذه السلسلة (Hergert & Moppis, 1989:178) حتى يمكن تدنية الزمن اللازم لادائها وتجنب تكرار أداء نفس النشاط.

(٢) تحليل مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية Cost Drivers Analysis، بمعنى تحديد التكلفة على أساس النشاط، عن طريق تحليل مسببات التكلفة. ان مسبب التكلفة A Cost Driver هو عبارة عن السبب الرئيسى الذى يتطلب أن يتم أداء نشاط معين. أى العامل الذى يتسبب فى تكلفة أداء نشاط اجتماعى معين أو الذى يفسر سلوك تكلفة أداء هذا النشاط.

(٤) تحديد مقاييس الأداء Performance Measures للأنشطة الاجتماعية الأساسية، ان تحديد مقاييس أداء للأنشطة الاجتماعية الأساسية عند المستوى المرغوب لتشغيل البرنامج الاجتماعى سيسمح برقابة التكاليف الخاصة بتلك الأنشطة. (Turney, 1992:23-24)

٢-٤-٢ مفهوم الموازنة على الأساس الصفري Zero Base Budget (ZBB)

ان اعداد الموزنات على أساس النشاط، يجعل الادارة تأخذ فى الاعتبار الاولويات، البرامج الاجتماعية البديلة، الأنشطة البديلة فى ضوء كل برنامج اجتماعى تم اختياره، وتعديل المستوى المطلوب من البرامج والأنشطة، مما

يتطلب إعادة تقويم جميع الأنشطة Reevaluate all Activities لاتخاذ القرارات بشأن الأنشطة الاجتماعية التي يجب الاستمرار في أداؤها وتلك التي يجب التخلص منها. ان تحقيق ما سبق يتطلب ترجمة الأنشطة الى حزم قرارية Decision Packages، تحتاج لتوفير المعلومات الأساسية لكل نشاط اجتماعي تتمثل في: (أ) أهداف البرنامج التي يجب أن يحققها النشاط، (ب) المنافع الاجتماعية من أداء النشاط، (ج) عواقب عدم تمويل النشاط والقيام به، (د) التكاليف الضرورية لأداء النشاط، (هـ) والهيئة الادارية المطلوبة لتنفيذ وأداء النشاط. ثم يتم ترتيب هذه الحزم القرارية، ووضعها في أولويات على أساس الحاجة، التكاليف، والمنافع، وذلك في ضوء المفهوم الذي تشير اليه الموازنة ذات الأساس الصفري والتي توفر التبرير الملائم لكل جنيه يتم ادراجه ضمن الموازنة، وهذا يستلزم المراجعة المستمرة والدورية لجدوى الاستمرار في تنفيذ البرنامج الاجتماعي، أو الأنشطة التي يحتويها هذا البرنامج.

ان الاعتماد على مفهوم الموازنة ذات الأساس الصفري يتطلب اعداد الخطط حسب الموقف Contingency Plans وذلك بالاجابة على الأسئلة الآتية: (بتصرف 13:1977: Hill)

- * هل يجب التوقف عن تقديم برنامج اجتماعي معين، واستخدام موارده لتقديم برنامج اجتماعي آخر ذو أولوية أعلى؟
- * ما هي عواقب عدم أداء نشاط معين مرتبط ببرنامج اجتماعي معين؟
- * ما هي البرامج والأنشطة المستمرة؟ وما هي الأنشطة الاضافية اللازمة للبرامج المستمرة؟
- * ما هي البرامج الاجتماعية الجديدة والأنشطة المرتبطة بها؟

ان مفهوم الموازنة ذات الأساس الصفري (ZBB)، سيساعد على تعديل البرامج الاجتماعية بانتظام، تحديد البدائل، تحديد الأنشطة البديلة بناءً على الخطط، وأيضاً يمكن الأخذ في الاعتبار العلاقات المتداخلة بين البرامج الاجتماعية المختلفة وبعضها وبين الأنشطة وبعضها. (Duffy, 1989:163)

٣-٤-٣. نظام الموازنة الرقابية Budgetary Control System

بعد ان يتم تحديد المهمة الاساسية والاهداف الاجتماعية للمنشأة لمقابلة احتياجات جميع الأطراف ذوى العلاقات الترابطية مع المنشأة، فإنه يتعين توصيل كل ما يضمن أن يتفهم كل فرد فى المنشأة المهمة الاساسية لها، وتوصيل الاهداف Communicate the Objectives للمسؤولين عن تحقيقها، وكذلك توصيل القيود المختلفة التى يجب أن يراعيها فى أدائه للأنشطة المكلف بها (معايير رقابية، قيود تنظيمية، ...).

٣-٥. الاطار المقترح: المنهج الاجرائى

يتضمن المنهج الاجرائى لتطبيق الاطار المقترح ثلاثة مراحل هى:

٣-٥-١. المرحلة الاولى: التخطيط على أساس النشاط

يضمن الاطار المقترح حصول المسؤولين عن تخطيط أنشطة المنشأة على معلومات تتعلق بالبيئة الخارجية (التشريعات والقوانين المنظمة لهذا القطاع، الأطراف ذوى العلاقات الترابطية مع المنشأة، ...) وذلك لتحديد الفرص المتاحة التى الاستفادة لصالح المنشأة، والضغط التى تواجه المنشأة ويجب الاستجابة اليها. ومعلومات تتعلق بالبيئة الداخلية (الموارد البشرية والمادية المتاحة، ...) وذلك لتحديد نقاط القوة والضعف للأداء الحالى. وذلك لتشكيل الاستراتيجيات، وتحديد الاهداف والبرامج التى تحققها، والأنشطة المرتبطة بتلك البرامج وذلك لاعداد الموازنات على أساسها.

٣-٥-٢. المرحلة الثانية: الأداء الفعلى

يضمن الاطار المقترح ان يتلقى المسؤولون عن تنفيذ الأنشطة (القيام بالأداء الفعلى) التى تحتويها البرامج الاجتماعية، كل ما يكفل حصولهم على المعلومات الآتية:

(١) المتغيرات المختارة التى ترغب الادارة فى اخضاعها للرقابة، والتى يجب أن تكون

موضع اهتمام القائمين بتنفيذ الأنشطة، فمثلا بالنسبة للجامعات، وباعتبار أن مواكبة متطلبات البيئة الاقليمية -بيئة أعمال صناعية أم زراعية- هو المتغير الرقابي، فان هذا يتطلب تخريج طلاب من برنامج البدء فى دبلوم نظم المعلومات والحاسب الالى (الدراسات العليا) مؤهلين لخدمة احتياجات البيئة التى سيعملون بها.

(٢) المعايير الرقابية وهى تلك التى كانت تمثل الأساس فى بناء الموازنة على أساس النشاط، فانه يجب تحديد طبيعة المواد التى يجب تدريسها، عدد ساعات الأساتذة، عدد ساعات معمل الحاسب الالى، عدد ساعات الاشراف على أبحاث الطلاب، وتكلفة كل ساعة. ثم تحديد الأنشطة المساعدة والتى قد تتمثل فى أنشطة لجنة الدراسات العليا، ولجنة شئون الطلاب.

(٣) مجموعة القيود التنظيمية وتتمثل فى مجموعة القوانين المنظمة، والقرارات التى يصدرها مجلس الجامعة، مجلس الكلية، مجلس الدراسات العليا والبحوث، ومجلس القسم.

فى ضوء توفر المعلومات السابقة يتم القيام بالأداء الفعلى (التنفيذ) للأنشطة (بواسطة الاساتذة، الموظفين، والعاملين كل حسب موقعه) التى تحقق أهداف البرنامج.

٢-٥-٣. المرحلة الثالثة: مقارنة الأداء الفعلى بالأهداف

يتم قياس الأداء الفعلى ومقارنته بالأهداف الخاصة بكل برنامج اجتماعى، وذلك استناداً الى المعلومات المالية وغير المالية التى يجب أن توفرها نظم المعلومات المحاسبية وغيرها، والتى تتمثل فى:

(١) المدخلات: تكلفة الموارد المختلفة والمستخدمه فى أداء كل نشاط. سواء الأنشطة الأساسية (كعدد ساعات التدريس، عدد ساعات حلقات البحث والمناقشة، عدد الساعات المكتبية للاجابة على استفسارات الطلاب، وتكلفة الساعة)، تكلفة الأنشطة المساعدة (شئون الطلاب، رعاية الشباب).

(٢) المخرجات متمثلة في عدد الطلاب الحاصلين على هذا الدبلوم الذين تم تعيينهم في شركات خاصة وبمرتبات مجزية، عدد الطلاب المتفوقين والذين تم قبولهم في برنامج متقدم كالمجستير.

(٣) مقابلة المخرجات بأهداف البرنامج، وذلك عن طريق محاولة ايجاد علاقة بين المدخلات والمخرجات، كتحديد تكلفة الطالب، تحديد عدد الطلاب بالنسبة لكل أستاذ.

ويمكن للباحثة أن تقدم تصورهما الكامل للاطار المقترح لقياس وتقويم أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح من خلال الشكل رقم (٢).

٤. خلاصة البحث والتوصيات

تعد مشكلة قياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح، من أهم التحديات التي تواجه المحاسبة الآن. حيث تنبع صعوبة قياس أداء هذا القطاع من عدم توفر مقاييس ملائمة لمخرجاته، متمثلة في المنافع الاجتماعية التي يحصل عليها العملاء المنتفعين، وأيضاً صعوبة الربط بين تلك المخرجات والموارد المختلفة التي ساهمت في انتاجها من خلال مباشرة النشاط الاجتماعي. تنتج هذه الصعوبات من عدم توفر المعلومات الملائمة والأساليب المناسبة لتخطيط الأنشطة المرتبطة بالبرامج الاجتماعية المرغوب تقديمها.

لقد قدم هذا البحث اطاراً مقترحاً متمثلاً في، تبني فلسفة الادارة على أساس النشاط واستخدام الادوات المحاسبية الملائمة كالموازنات على أساس النشاط ومفهوم الموازنة ذات الأساس الصفري ونظام الموازنة الرقابية، ومتطلبات هذه الفلسفة وتلك الأدوات متمثلاً في استعراض للمقومات الواجب توافرها كإتباع تلك المنشآت لاستراتيجيات مستحدثة مثل استراتيجية التوجه بمتطلبات العملاء والأخذ في الاعتبار الظروف الداخلية والخارجية وما يستلزمه ذلك من ضرورة توفير نوعية معينة من المعلومات ونوعية معينة من معايير الأداء. ثم استعراض المنهج الاجرائي

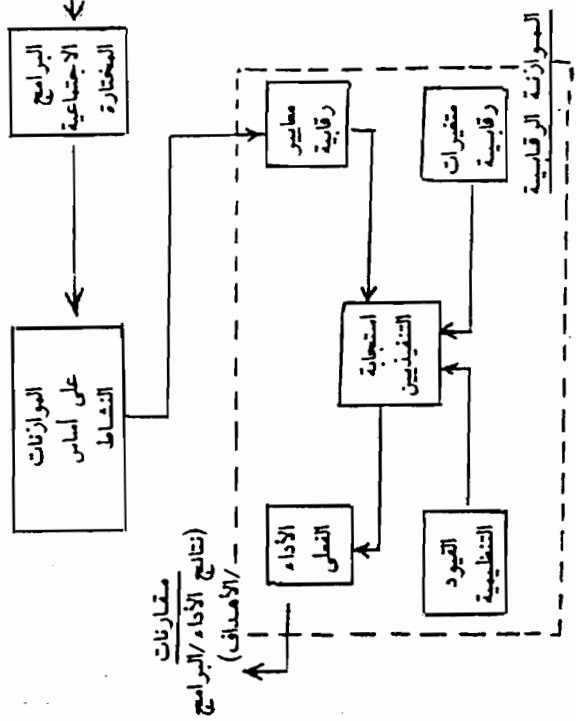
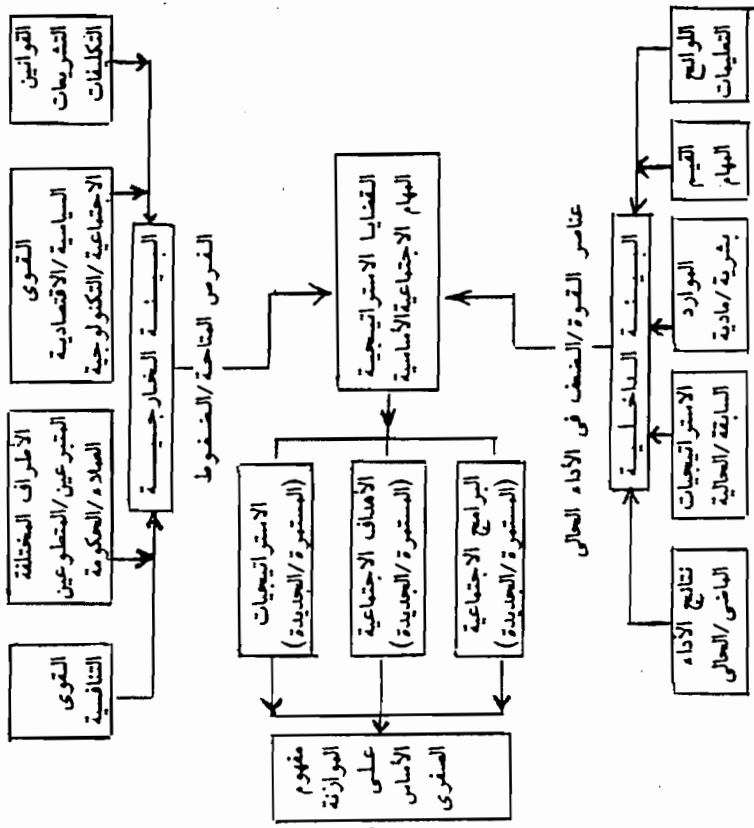
لتوضيح كيفية الربط بين متطلبات الفلسفة المتبناه وعناصر المقومات والأدوات المحاسبية للوصول الى مدخل سليم لقياس ورقابة أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح عن طريق الربط بين الأداء الفعلى والأهداف الاجتماعية لتلك المنشآت واجراء المقارنات وتحديد الانحرافات. ان الاطار المقترح يمكن أن يحقق التناسق بين الأنشطة والبرامج الاجتماعية التي تحقق الأهداف الأساسية للمنشأة، كما أنه يوفر المعلومات الملائمة للرقابة وأيضاً معلومات التغذية العكسية.

وترى الباحثة ان الاطار المقترح قد ساهم في افراز بعض النقاط البحثية التي يمكن للباحثة أو لباحثين آخرين تناولها لتحقيق قياس ورقابة أفضل للأداء فى المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح. وتتمثل توصيات هذا البحث فى:

١. ضرورة اهتمام نظم المحاسبة الادارية بتوفير معلومات تساعد على تحديد المستوى المناسب للخدمة الاجتماعية الممكن قبوله، مثلاً مستوى تعليم الطلاب الممكن قبوله، المستوى الأمثل للنسبة بين الطالب والمدرس The Ideal Student Teacher Ratio. معلومات عن المستوى المناسب للعناية والرعاية الصحية، عن المعدلات المتوقعة والفعلية للوفيات فى المستشفيات غير الهادفة للربح كمحاولة لقياس انتاجيتها. كما يمكن استخدام بطاقات خاصة للتقرير عن عدد و/أو نوعية المرضى الواجب الحفاظ على المستوى الصحى لهم، وهكذا.
٢. ضرورة توفير نظم للرقابة الداخلية السليمة، التي تساعد على تحقيق الأمانة Integrity فى أداء الأنشطة بها يساعد على القضاء على الغش واستخدام الموارد المتاحة فى تحقيق المنافع الاجتماعية المستهدفة.
٣. ضرورة توفير نظم سليمة للحوافز ومكافآت الادارة والعاملين، بحيث يشجعهم على انجاز المهام والأهداف الاجتماعية للمنشأة التي انشئت أساساً من أجل تحقيقها.

الشكل رقم (٧)

الاطار المقترح لقياس ورعاية أداء المنشآت غير الهادفة لتحقيق ربح



REFERENCES

- American Accounting Association (1971) Report of the Committee on Practice of Not-for-Profit Organizations, *The Accounting Review*, Supplement to Vol. XLVI, PP. 80-163.
- American Institute of Certified Public Accountants, (1967) Audits Of Voluntary Health And Welfare Organizations, *American Institute of Certified Public Accountants*, New York, PP. 10-72.
- American Institute of Certified Public Accountants, (1978) Accounting Principles for Certain Nonprofit Organizations, *American Institute of Certified Public Accountants*, PP. 7-113.
- Andreasen, A. (1982), Nonprofits: Check Your Attention to Customers, *Harvard Business Review*, (May-June), PP. 105-110.
- Anthony, R. (1995), The Nonprofit Accounting Mess, *Accounting Horizons*, (June), PP. 44-63.
- Anthony, R. and Herzlinger, R. (1975), "Management Control in Nonprofit Organizations," (Homewood, IL: Richard D. Irwin, INC.)
- Anthony, R., Dearden, J. and Bedford, N. (1983), *Management Control Systems*, Fifth Edition, (Homewood, IL: Richard D. Irwin, INC.)
- Antons, J. (1992), Activity-Based Management for Service, Not-for-Profit, and Governmental Organizations, *Journal of Cost Management*, Vol. 6, No. 2, (Summer), PP. 13-23.
- Ashkenas, R. and Schaffer, R. (1982), Managers Can Avoid Wasting Time, *Harvard Business Review*, (May-June), PP. 98-104.
- Drucker, P. (1990), *Managing the Non-profit Organization: Practices and Principles*, (New York: Harper Collins Publishers)

- Duffy, M. (1989), ZBB, MBO, PPB and Their Effectiveness within the Planning/Marketing Process, *Strategic Management Journal*, Vol. 10, 163-173, PP. 163-173.
- Dugdale, D. (1990), The Uses of Activity-Based Costing, *Management Accounting (UK)*, Vol. 68, No. 9, (October), PP. 36-38.
- Hardina, D. (1993), The Impact of Funding Sources and Board Representation on Consumer Control of Service Deliver in Organizations Serving Low-Income Communities, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol. 4, No. 1, (Fall), PP.69-84.
- Harr, D. and Godfery, J. (1991), "Private Sector Financial Performance Measures and their Applicability to Government Operations," (Nontvale, NJ: National Association of Accountants)
- Harver, P. and Synder, J. (1987), "Charities Need a Bottom Line Too," *Harvard Business Review*, (January-February), PP. 14-22.
- Henk, E. (1977), *Accounting for Nonprofit Organization*, (Belmont, California: Wadsworth Publishing Company, Inc.)
- Hergert, M. and Morris, D. (1989), Accounting Data for Value Chain Analysis, *Strategic Management Journal*, Vol. 10, PP. 176-188. +4
- Herzlinger, R. E. (1994), Effective Oversight: A Guide for Nonprofit Directors, *Harvard Business Review*, (July-August), PP. 62-80.
- Herzlinger, R. and Krasker, W. (1987), Who Profits from Nonprofits? *Harvard Business Review*, (January-February), PP. 93-106.
- Herzlinger, R. and Nutterhouse, D. (1995), Accountability in Nonprofit and Governmental Organizations. An Opportunity For Accounting Researchers and Educators, *American Accounting Association 1995 Annual Meeting*, Orlando, FL, (August), PP. 1-46.
- Hill, W. (1977), *Implementing Zero-Base Budgeting..The Real World: A Case Study*, (Oxford, Ohio: The Planning Executives Institute).
- Kettelhut, M. (1992), Strategic Requirement for IS in the Turbulent Healthcare Environment, *Journal of System Management*, (June), PP. 6-9 & 18.

- Montanari, J., Morgan C. and Bracker J. (1990), *Strategic Management: A Choice Approach*, (Chicago: The Dryden Press)
- Ralborn, C., Barfield, J. and Kinney, R. (1993), *Managerial Accounting*, (New York: West Publishing Company)
- Sink, S. and Tuttle, T. (1990), The Performance Management Question in The Organization of the Future, *Industrial Management*, (January/February), PP. 4-12.
- Smith, H. (1993), The Maturity of Corporate Giving and its Long-Term Consequences, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol.4, No.2 (Winter), PP. 215-227.
- Stone, M. and Crittenden, W. (1993), A Guide to Journal Articles of Strategic Management in Nonprofit Organizations, 1977 to 1992, *Nonprofit Management & Leadership*, Vol.4, No.2 (Winter), PP. 193-213.
- Thompson, J. (1995), Guidelines for Preparing Financial Statements for Non-Profit Organizations, *National Public Accountant*, (May), PP. 24-28 & 48.
- Turney, P. (1992), Activity-Based Management, *Management Accounting*, (January), PP. 20-25.
- Vinter, R. and Kish, R. (1984), *Budgeting For Not-For-Profit Organizations*, (London: Collier Macmillan Publishers)
- Wilson, R. (1990), Strategic Cost Analysis, *Management Accounting (UK)*, (October), PP. 42-43.
- Wood, C. (1982), Relate Hospital Charges to Use of Services, *Harvard Business Review*, (March-April), PP. 123-130.
- Wu, F. (1983), *Accounting Information Systems: Theory and Practice*, (New York: McGraw-Hill Book Company)
- Young, D. (1982), Nonprofits Need Surplus Too, *Harvard Business Review*, (January-february), PP. 124-131.
- Zimmermann, U. (1994), Exploring the Nonprofit Motive (or: What is in it for You?), *Public Administration Review*, Vol. 54, No. 4, (July/August), PP. 398-402.