دور محاسبة المسؤولية كأداة للرقـابـة وتقييم الأداء

بحث تطبيقي في الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية

هدى خليل ابراهيم

رقيب مالي اقدم – ديوان الرقابة المالية

ماجستير في المحاسبة الضريبية ، طالبة دكتوراه– جامعة بغداد

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى بيان مقومات ومزايا تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء، وإبراز أهمية وأهداف هذا الأسلوب .

ولتحقيق هذا الهدف تم دراسة المقومات الأساسية التي يقوم عليها أسلوب محاسبة المسؤولية، وتمثلت المقومات في تحديد مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي، وإعداد الموازنات التخطيطية ومعايير الأداء لمراكز المسؤولية ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات وتحليلها، وبيان أهمية وجود نظام معلومات محاسبي شامل ومتطور يتوافق مع أسلوب محاسبة المسؤولية، وإعداد التقارير الرقابية وتقارير الأداء.

وقد تم وضع مجموعة من التوصيات التي تساهم في توفير دعائم تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية من أهمها، توعية العاملين في الوحدات الاقتصادية بمفهوم ومقومات تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية والعمل على تطوير الهياكل التنظيمية في الوحدات الاقتصادية ونظم المعلومات المحاسبية بما يتناسب وتطبيق محاسبة المسؤولية، وبناء الموازنات التخطيطية ونظام للتقارير الرقابية على أسس علمية ومهنية وكذلك إقرار نظام حوافز فعال، حتى تتمكن الإدارة العليا من مساءلة الأفراد عن أي انحراف أو أي قصور في الأداء.

Abstract:

This research objective at showing the basics and advantages of applying the procedure of responsibility accounting as a tool for monitoring and evaluating performance and displaying the importance and objectives of this procedure.

To achieve this objective the substantial basics on which the responsibility accounting procedure is based were studied, and the basics were represented in determining the responsibility centers in the organizational structure, preparing the planned budgets and performance criteria of the responsibility centers, and comparing the actual performance with the planned performance to determine the deviations and analysis them, and showing the importance of existing a comprehensive and developed accounting information system conforming with responsibility accounting procedure, and preparing the monitoring reports and the performance reports.

A set of recommendations were put which participate in providing basis for applying the responsibility accounting procedure, the most important of them, enlightening the workers in the economical units in the concept and basics of applying the responsibility accounting procedure, and working on developing the organizational structures in the economical units and accounting information systems in what is proportional with applying the responsibility accounting, and building the planned budgets and the system for monitoring reports on scientific and professional bases, as well as deciding effective incentives system, so that the higher management could hold individuals accountable for any deviation or failure in performance.

المبحث الأول: منهجية البحث

تمهيد :

نشأت محاسبة المسؤولية كأسلوب يهدف إلى الرقابة وتقييم أداء العاملين في الوحدة الاقتصادية بمستوياتهم الإدارية المختلفة لمساءلتهم عن نتيجة أعمالهم مقارنة بالأداء المخطط ويتطلب تطبيق هذا الأسلوب تطوير الأنظمة المحاسبية بهدف مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط لدى مختلف المستويات الإدارية.

لقد ارتبط مفهوم محاسبة المسؤولية بمفهوم اللامركزية في العمل وبالرقابة وتقييم الأداء أيضا،وتقييم الأداء حسب مفهوم محاسبة المسؤولية هو تقييم الأداء على المستوى الجزئي أي كل مركز مسؤولية على حدة ومن ثم على المستوى الكلي للوحدة الاقتصادية.

وحسب أسلوب محاسبة المسؤولية يتم تقسيم الوحدة أو المؤسسة إلى مراكز مسؤولية بحيث تتفق تلك المراكز مع الهيكل التنظيمي للوحدة لضمان كفاءة استغلال الموارد المتاحة من خلال عمل الموازنات التخطيطية أو الموازنة العامة كما هو متعارف عليه في القطاع العام، ويتم ترجمة الموازنة التخطيطية إلى أوامر واعتمادات مالية يتم تخصيصها للوحدات الاقتصادية .

ويقوم أسلوب محاسبة المسؤولية على تقييم الأداء لمراكز المسؤولية من خلال:

- إعداد موازنات تخطيطية لمراكز الأداء المختلفة وتحديد المهام والمسؤوليات من خلالها.
- المقارنة بين مؤشرات الأداء التخطيطية وبين البيانات الفعلية وتحديد الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها ومسبباتها.
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لإزالة أسباب الخلل وتكريس النتائج الإيجابية.
- محاسبة المسئولين عن الانحرافات وتقويمهم والبحث عن نقاط الضعف لديهم ومحاولة علاجها وتلاشيها ومعرفة نقاط القوة وتعزيزها.

اولاً- مشكلة البحث :

تتركز مشكلة البحث بوجود قصور كبير في تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية، ويمكن استعراض عناصر مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

١. ما مدى إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في ظل إقرار الهياكل التنظيمية والعمل بموجبها وأن تكون محددة بشكل واضح ودقيق في الوحدات الاقتصادية مما يؤدي إلى تحسن أدائها؟
٢. ما مدى إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في ظل وجود موازنات تخطيطية تساعد على التخطيط والرقابة بشكل فعال مما يؤدي إلى تحسين أداء الوحدات الاقتصادية؟
٣. ما مدى إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام محاسبي ذو كفاءة ومتطور وشامل مما ينعكس على تحسين أداء الوحدات الاقتصادية؟
٤. ما مدى إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في ظل وجود نظام فعال للتقارير الدورية والتقارير الرقابية والأداء يؤدي إلى تحسين أداء الوحدات الاقتصادية؟

ثانياً– أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث بأهمية محاسبة المسؤولية و دورها في تحويل أهداف محاسبة التكاليف من أهدافها التقليدية المتمثلة بتحديد كلفة الإنتاج والرقابة على التكاليف إلى أهدافها المعاصرة حيث أصبحت تهدف إلى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وبما يمكن من تبويب النفقات والإيرادات حسب السلطات المفوضة للمدراء ورؤساء الأقسام في مراكز المسؤولية وقدرتهم في التحكم والرقابة عليها.

كما ترتبط أهمية البحث بأهمية محاسبة المسؤولية كونها أسلوب إسناد لنظام الرقابة الداخلية الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في الوحدات الاقتصادية لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها، وكذلك دورها في تقييم أداء الأقسام والإدارات المختلفة في الوحدات الاقتصادية كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ككل.

ثالثاً– أهداف البحث:

يسعى البحث لتحقيق الأهداف الآتية:–

١. إلقاء الضوء على مفهوم محاسبة المسؤولية .
٢. بيان أهمية أسلوب محاسبة المسؤولية ومقوماته، ومزاياه.
٣. تحليل ومناقشة أسلوب محاسبة المسؤولية وبيان دوره كأساس للرقابة وتقييم الأداء، في الوحدات الاقتصادية.

رابعاً – فرضيات البحث:

في ضوء مشكلة وأهداف البحث يمكن صياغة الفرضيات التالية:

١. توجد علاقة بين إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية وبين إقرار الهياكل التنظيمية والعمل بموجبها.
٢. توجد علاقة بين إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية وبين وجود الموازنات التخطيطية تساعد على التخطيط والرقابة بشكل فعال.
٣. توجد علاقة بين إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل.
٤. توجد علاقة بين إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للتقارير الرقابية الدورية وتقارير الأداء.

خامساً– الأسلوب العلمي :

سيتم اعتماد المنهج الوصفي في تناول مشكلات البحث واثبات فرضياته في الجانب النظري، وسيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب العملي.

المبحث الثاني:الإطار النظري للبحث

تمهيد:

نظرا لكبر حجم الوحدات الاقتصادية وتعقد أعمالها أصبح من الصعب إدارة تلك الوحدات الاقتصادية من قبل الإدارة العليا فقط، لذلك ظهرت الحاجة إلى تفويض الصلاحيات والمسئوليات للأفراد والمستويات الإدارية الأخرى لإدارة العمل بكفاءة وفعالية، هذا ما يطلق عليه اللامركزية في الإدارة، وتعنى أن كل مدير في موقعه يفوض جزء من صلاحياته للأفراد الذين يقعون تحت إدارته، مما يمكنه من إدارة نشاطه بكفاءة وفعالية، لذلك أصبح هناك حاجة ماسة إلى أسلوب لتقييم أداء مدراء الدوائر وموظفيهم والمفوض لهم الصلاحيات ومحاسبة المتسبب في الخلل والانحراف في العمل، ومن هنا جاء أسلوب محاسبة المسؤولية للتركيزعلى الرقابة وتقييم الأداء للمدراء والأقسام.

مفهوم محاسبة المسؤولية:

هناك عدة تعار يف لمحاسبة المسؤولية ومن أهمها :

هي نظام يهدف إلى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدما ونشرها في التقارير وذلك لتقييم أداء الشخص وقدرته على التحكم.(نور وآخرون،٢٠٠٥: ٢٢٠)

وتعرف كذلك بأنها محاسبة النشاط أي ربط المعدلات التخطيطية لعناصر تكلفة النشاط بمراكز المسؤولية ومقارنتها بالمعدلات الفعلية لتلك العناصر لتحديد مسؤولية الانحرافات .

أو أنها عبارة عن أسلوب رقابي محاسبي لخدمة الإدارة في تقييم أداء المسئولين في المستويات الإدارية من حيث مدى التزامه بالتكاليف والإيرادات والأهداف من خلال التقارير. (الحارس، ٢٠٠٤: ٤٢٣)

ويمكن تعريفها ايضاً بأنها أسلوب يقيس الخطط (بواسطة الموازنات) والأداء بالنتائج الفعلية لكل مركز مسؤولية، ومركز المسؤولية هو جزء أو وحدة فرعية من التنظيم، يمكن مساءلة مديره عن مجموعة من الأنشطة المحددة به.

وعادة ما يكون هناك أربعة أنواع رئيسية من مراكز المسؤولية هي: (Hilton & Platt, 2011: 540 -541)

١. **مركز التكلفة Cost Center** : يتم بمقتضاه محاسبة المدير عن التكاليف فقط.
٢. **مركز إيراد Revenue Center** : يتم بمقتضاه محاسبة المدير عن الإيرادات فقط.
٣. **مركز ربحية Profit Center** : يتم بمقتضاه محاسبة المدير عن الإيرادات والتكاليف.
٤. **مركز استثمار Investment Center** : ويتم بمقتضاه محاسبة المدير عن الاستثمارات والإيرادات والتكاليف.

المبادئ التي ترتكز عليها محاسبة المسؤولية :

هناك عدة مبادئ ترتكز عليها محاسبة المسؤولية هي:- (حسين، ٢٠٠٠: ١٣٢- ١٣٥)

١-وحدات الإشراف والمسؤولية ((مراكز المسؤولية)) :

ويتم ذلك بتقسيم الوحدة الاقتصادية إلى وحدات إشراف ومسؤولية حتى يمكن تحديد المسؤول عن الإنفاق والإيراد في حدود منطقة نفوذه مع مراعاة أن تمثل هذه المراكز أقساما طبيعية للمنشأة.

٢- **تقييم الأداء في كل مركز من مراكز المسؤولية** بعد تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز المسؤولية يتم وضع الأنماط أو المعايير للأداء المستقبلي وذلك بالنسبة لكل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات في كل مركز من مراكز المسؤولية وبمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط أولا بأول وبمعرفة المشرف على مركز المسؤولية يمكن التعرف على الانحرافات عن الأداء المخطط مما يمكن من اتخاذ الإجراءات المصححة أولا بأول و يتم وضع معدلات الأداء بصورة تكاليف معيارية وبهذا يمكن تحقيق الرقابة المانعة قبل الأداء والرقابة على الأداء. ويلي عملية وضع المعايير عملية القيام بتقييم الأداء وتتم على ثلاث خطوات وهي :

أ- إجراء مقارنات بين الخطط والأهداف الموضوعة وبين نتائج الممارسة الفعلية للنشاط كما تعكسها البيانات المجمعة بعد تحليلها من ناحية أخرى وعلى ضوء المقارنة يتم تحديد مدى تحقق الخطط والأهداف ومدى الانحراف عن التنفيذ.

ب- تفسير الانحرافات الناتجة عن التنفيذ الفعلي بالمقارنة مع الأهداف والخطط ويعتبر تفسير الانحرافات ركنا أساسيا لعملية التقييم لأنه يؤدي إلى تتبع العلاقات السببية لهذه الانحرافات حتى مصادرها الفعلية.

ت- لتحديد الواضح لمراكز المسؤولية أي المراكز التي تسببت قراراتها وأنشطتها في حدوث الانحرافات في النتائج.

٣- فصل عناصر التكاليف التي يمكن مراقبتها عند كل مستوى إداري عن التكاليف التي لايمكن مراقبتها أو التحكم بها :

وتشتمل التكاليف التي يمكن التحكم بها على تلك العناصر التي يمكن تغييرها بصورة فعالة من أحد المسئولين في مستوى إداري معين وليس بشكل مطلق بل الشخص الذي له تأثير واضح وكبير على مقدار التكاليف، فالمشرف يكون مسئولا فقط عن التكاليف التي يمكن التحكم بها فعلا ومع ذلك تشتمل تقارير المراكز على التكاليف التي لايمكن التحكم بها إلا أن هذه التكاليف تكون خاضعة لرقابة مستوى إداري أعلى ومن ثم تدخل في نطاق مسؤوليته.

٤-إتباع مبدأ الإدارة بالاستثناء:

يقتضي بضرورة التركيز على تلك الانحرافات التي ترى أنها ذات أهمية خاصة من ناحية القيمة أو التأثير على الأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية.

وتعتبر أهمية الانحراف هي الأساس في اتخاذ القرار وتقصي أسبابه ومحاولة تصحيحه ويعتبر هذا المبدأ تطبيقا لمبدأ التكلفة والمنفعة حيث تقوم الإدارة عادة بتقصي أسباب الانحراف إذا كان مهما أو جوهرياً.

أهداف محاسبة المسؤولية :

يمكن تحديد أهداف محاسبة المسؤولية بالنقاط الآتية:- (باسيلي، ٢٠٠٧: ٣١٨-٣٢٠)

١- تمثل محاسبة المسؤولية مدخلاً لتطوير المحاسبة وتقاريرها الرقابية دون تغيير في نظرية المحاسبة ومبادئها فتطبيق هذا الأسلوب يتطلب فقط إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير من أجل الربط المباشر بالهيكل الإداري للمنظمة الاقتصادية .

٢- يهدف الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية على حدا للرقابة على التنفيذ بالمقارنة بين المخطط والمنفذ بهدف تحديد حجم الانحرافات وتشخيص أسبابها والتقرير عنها تمهيدا لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لاستبعاد مثل هذه الانحرافات .

٣- يعتمد أسلوب محاسبة المسؤولية على إيجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والإيرادات وبين الأشخاص المسئولين عن إنشائها فهذه العلاقة المباشرة هي أساس الحكم والمساءلة الموضوعية لذلك يتم تقسيم التكاليف والإيرادات إلى بنود قابلة للتحكم والرقابة وغير قابلة للرقابة فالقابلية للتحكم والرقابة تسمح بتتبع المسؤولية وتتبع البنود نفسها .

٤- يعتمد أسلوب محاسبة المسؤولية إداريا على التنظيم اللامركزي ومحاسبيا على المبادئ المحاسبية المقبولة في كل من المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف المعيارية والفعلية إضافة إلى نظام التقارير لتقييم الأداء مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية .

٥- تسمح محاسبة المسؤولية بالرقابة عند المنبع وبذلك تحقق رقابة فعالة لأنها تتبع بنود التكاليف والإيرادات في النقطة التي يحدث فيها إنفاق التكاليف أو خلق الإيرادات بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدا.

٦- تساعد على تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة وتقييم أداء الوحدة الاقتصادية ككل. فمحاسبة المسؤولية هي أسلوب رقابي يهدف إلى متابعة تنفيذ الخطط والتقرير عن الانحرافات الطارئة وصعوبات التنفيذ لاتخاذ القرارات التصحيحية.

٧- تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق الإدارة بالأهداف وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية وبين مراكز المسؤولية. وتعد الموازنة التخطيطية لمركز المسؤولية هدفا يسعى المركز لتحقيقه فتقارن النتائج التي تم التوصل إليها بالأهداف التي سبق تحديدها .

٨- يؤدي تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية إلى تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء فأي مركز مسؤولية لا يمارس ولا يراقب من العمليات إلا ما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك ويجب عدم تبليغ الإدارة العليا إلا عند الضرورة لتصحيح الانحرافات .

مقومات محاسبة المسؤولية:

ترتكز محاسبة المسؤولية على المقومات الآتية:- (الحارس، ٢٠٠٤: ٤٢٥- ٤٢٧)

١- تحديد مراكز المسؤولية:

وهذا يتطلب وجود هيكل تنظيمي إداري واضح يتناول بالتفصيل تحديد المسؤوليات في وحدات إدارية مستقلة وتحديد السلطات لكل مستوى إداري أو مركز مسؤولية على حدا مع توضيح الاتصالات في التنظيم ككل سواء أكانت الاتصالات رأسية أو أفقية وبصورة يراعى فيها تكافؤ السلطة مع المسؤولية لتكون عملية التقييم والمسائلة موضوعية.

٢-تحديد معايير الأداء :

وهذا يتطلب وضع موازنة تخطيطية لكل مركز من مراكز المسؤولية لتصبح هذه الموازنة هدفا يسعى المركز لتحقيقه وفي هذا المجال تقدم محاسبة التكاليف المعيارية البيانات اللازمة لوضع الخطة والحكم على كفاءة الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات عن الخطة الموضوعة .

٣- تصميم نظام للتقارير الرقابية وفقا لنطاق المسؤولية

وبشكل يتطابق مع النظام المحاسبي والهيكل التنظيمي للمنشأة باعتبارها وسيلة الاتصال بين مراكز المسؤولية المختلفة في المنظمة ويوضح المشاكل والصعوبات التي تواجه الإدارة في كل مركز وأسباب هذه المشاكل واقتراح سبل معالجتها .

مزايا تطبيق محاسبة المسؤولية:

أن محاسبة المسؤولية هي عبارة عن مجموعة من الفوائد والمزايا نتيجة تطبيق نظم الإدارة ومحاسبة التكاليف والموازنات التخطيطية والتقارير ولتمكين أقل المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي من الرقابة على التكاليف والإيرادات من أهم المزايا: (عبد اللطيف، ٢٠٠٤: ٣٥٨- ٣٦٠)

١- توضح للإدارة المشرفين المناسبين لتولي مراكز و مسؤوليات أكبر والمشاركة في اتخاذ القرار.

٢- تمكن المستويات الإدارية المختلفة في التنظيم من التعرف على مسؤولياتهم والعناية بها.

٣- خلق الشعور بالوعي ألتكاليفي عند أقل مستويات الإشراف في التنظيم نظراً لأن كثيراً من البنود التكاليفية يمكن للمستويات الدنيا أن تكون في موقف أحسن للرقابة عليها .

٤- تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المختلفة حول مفهوم تحليل التكلفة و الربح أو الشراء أم الصنع أو الاستمرار في تشغيل المركز أو الاستغناء عنه أو شراء خدماته من الخارج .

٥- إمكانية الرقابة على مختلف العمليات وبنود التكاليف والإيرادات وذلك بإلقاء الضوء على الانحرافات مما يمكن من اتخاذ الإجراء المصحح المناسب .

٦- تؤدي إلى المساعدة في وضع نظم المكافآت و الحوافز والأجور.

٧- تؤدي إلى المساعدة في اكتشاف الشخصيات الصالحة للقيادة وتفويض السلطات والمسؤوليات.

٨- نتيجة لتوفر الكثير من المعلومات المالية والكمية مما يتولد لدى المستويات الإدارية المختلفة بالتنظيم الرغبة في الفحص والتحليل حيث تقارن تكلفة المنتج في كل مركز من المراكز فيما بين فترة وأخرى وتكوين رأي الإدارة عن نجاح أو فشل المشرف على المركز في نفقاته وزيادة إنتاجيته وتحقيقه للأهداف المرسومة مقدماً.

وترى الباحثة أن محاسبة المسؤولية من الأساليب المتقدمة للإدارة، وتظهر في تحليلها النهائي تقييم الأداء بالنسبة لكل عضو في ضوء النتائج المحققة. وهي بذلك أسلوب يربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري القائم في الوحدة الاقتصادية، ويرتكز على أساس تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى مراكز مسؤولية ترتبط بالمستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي، يقوم على أساس ربط عناصر النشاط المختلفة بالمسؤولية عنها على أساس إمكانية التحكم والرقابة.

مستويات الرقابة:

يمكن تصنيف العملية الرقابية إلى ثلاث مستويات على أساس البعد التنظيمي الذي يتوافق مع محاسبة المسؤولية على النحو التالي: (أبو قحف،2003 :477)، (الصحن وآخرون،341:2002)

أ .الرقابة على مستوى الفرد:

يختص هذا النوع من الرقابة بتقييم أداء الأفراد والرقابة على نتائج أعمالهم وأدائهم،وتوجد العديد من المعايير الرقابية التي من الممكن استخدامها في تقدير كفاءة أداء الأشخاص مثل تقارير الكفاءة والأداء المعدة من قبل الرؤساء في مختلف الأقسام، كما يمكن الاعتماد على معايير الحضور والغياب، أو ساعات التأخير على سبيل المثال.

ب .الرقابة على مستوى الأنشطة الوظيفية:

ويقيس هذا النوع من الرقابة الأداء اليومي للعمليات المختلفة في كافة الأنشطة داخل المؤسسة وتحدد الانحرافات لكل قسم بالمقارنة مع المعايير والأهداف الموضوعة.

جـ .الرقابة على مستوى المؤسسة ككل:

ويسعى هذا النوع إلى محاولة تقييم أداء المؤسسة على المستوى الكلي لها أو على مستوى الأقسام الهامة فيها خلال فترة زمنية محددة، ويظهر هذا النوع مدى تحقيق الأهداف الموضوعة، وقياس التطور في الأداء الكلى للمنظمة.

تدرج عمليات الرقابة وفقاً لأسلوب محاسبة المسؤولية :

تبدأ الرقابة في أسلوب محاسبة المسؤولية من المستويات الإدارية الدنيا في الهيكل التنظيمي وتظل تتصاعد إلى أن تصل إلى أعلى مستوى في الوحدة الاقتصادية، ويزداد عدد بنود التكاليف والإيرادات التي يمكن اعتبارها خاضعة للرقابة كلما ارتفعنا في المستويات الإدارية وهذا يعكس الشكل المتصاعد للرقابة من أدنى المستويات الإدارية إلى أعلاها، ويعنى المفهوم السابق للتدرج في عملية الرقابة ضمنيا بأن كل مدير يعتبر مسؤول عن إيرادات ومصاريف مركز المسؤولية الخاص به وعن الوحدات الفرعية التابعة لمركز مسؤوليته . (Horngren,et. al., 2009: 224- 225)

دور محاسبة المسؤولية في بناء الأنظمة الرقابية:

هناك دور فاعل لمحاسبة المسؤولية في بناء الأنظمة الرقابية سواء في المؤسسات الخدمية أو الإنتاجية أو حتى الحكومية وهذا يتضح من خلال النقاط التالية: (مرتجى،2007 : ١٣٠)

- يعمل أسلوب محاسبة المسؤولية على تقسيم الوحدة الاقتصادية لمجموعة من مراكز المسؤولية ووضع شخص مسؤول عن إدارة هذا المركز وإدارة نشاطه، مما يزيد من فاعلية عملية الرقابة.
- يتطلب تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية وجود أهداف محددة لكل مركز مسؤولية حيث يتم وضع هذه الأهداف بالاستناد إلى الخطط الموضوعة، وبعد تنفيذ هذه الخطط تبدأ عملية الرقابة، وبذلك فإن توفير متطلبات عملية الرقابة يتطلب وجود أسلوب محاسبة المسؤولية يحدد الخطط والأهداف التي يسعى إلى تنفيذها.
- في ظل أسلوب محاسبة المسؤولية توضع الأهداف بعد مناقشتها مع مدراء مراكز المسؤولية لكي تكون هذه الأهداف واقعية وقابلة للتنفيذ من قبلهم الأمر الذي يساهم في تطبيق مفهوم الرقابة على مدراء مراكز المسؤولية.

وترى الباحثة أن تطبيق مفهومي محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف يعتبران ضروريان لتحميل كل مركز مسؤولية بالتكاليف التي تدخل في نطاق رقابة هذا المركز، وبالتالي لا مكان لوجود فكرة التكاليف غير الخاضعة للرقابة في الوحدات الاقتصادية التي تطبق أسلوب محاسبة المسؤولية، فكافة التكاليف ضمن مفهوم محاسبة المسؤولية تخضع للرقابة.

أبعاد العملية الرقابية في ظل محاسبة المسؤولية:

يرى البعض بأن هناك بعدين أساسيين للعملية الرقابية من خلال أسلوب محاسبة المسؤولية وهما: (Horngren,et. al., 2009: 224)

- **بعد كمي** :ويقوم هذا البعد على أساس أن البنود المختلفة للتكاليف والإيرادات لا تخضع للرقابة في مستوى واحد فقط ، ولكنها تخضع للرقابة في مستويات متعددة، فما لا يخضع للرقابة عن مستوى ما ، يخضع للرقابة في المستويات الأخرى أو المستويات العليا.
- **بعد كيفي** :ويقوم هذا البعد على أساس أن نفس بنود التكاليف والإيرادات تخضع للرقابة، باستخدام أساليب الرقابة المختلفة (الملاحظة، الموازنات التخطيطية، التقارير العينية، التقارير المالية، تقارير الأداء) وذلك في المستويات الإدارية المختلفة.

شروط تحقيق الرقابة في ظل أسلوب محاسبة المسؤولية:

لكي تسير العملية الرقابية في المسار الصحيح وتحقق الأهداف المطلوبة منها بكفاءة وفاعلية ولكي تتوافق مع أسلوب محاسبة المسؤولية أيضا يجب أن تتوافر فيها بعض الشروط هي: (صالح،2000 :26)

- يجب أن تكون أساليب الرقابة منسجمة مع طبيعة التنظيم في الوحدة الاقتصادية، وذلك لتلبية احتياجات الإدارات المختلفة بكافة مستوياتها وأقسامها ومراكزها، حيث تختلف أنظمة الرقابة تبعا لحجم الوحدة وطبيعة نشاطها، كما يجب أن ينسجم نظام الرقابة مع فلسفة الإدارة في الميل نحو المركزية أو اللامركزية في الإدارة.

- أن تكون الأساليب الرقابية المطبقة واضحة ومفهومة من قبل المستخدمين لها والعاملين على تنفيذ الأنشطة.
- أن تكون الأساليب الرقابية مرنة لكي تتأقلم مع التغيير في خطة العمل والتغيرات في ظروف الوحدة الاقتصادية الخارجية والداخلية.
- أن يكون نظام الرقابة ذا جدوى اقتصادية، فيجب مقارنة تكاليف نظام الرقابة بالفوائد التي يمكن أن تعود من جراء تطبيقه، فقد يكون من غير المجدي وضع نظام رقابي ذي تكاليف عالية، إذا كان العائد أقل من التكاليف.

كما انه توجد ثلاث شروط أخرى إضافية هي : (الخطيب،2010 :6)

- يجب أن يكون القصد من وراء رقابة الأداء العمل على معالجة الانحرافات أثناء التنفيذ وأن لا يكون القصد من الرقابة فرض العقاب وتوجيه اللوم للعاملين.
- أن يكون النظام الرقابي قادرا على اكتشاف الانحرافات بسرعة مع إمكانية تصحيحها، وذلك من خلال:-
  - تحديد الانحرافات وبيان مواقع حدوثها وتحليلها.
  - تعيين الجهة المسؤولة عن وقوع الانحرافات.
  - عمل إجراءات لتصحيح الانحرافات.
  - اتخاذ التدابير اللازمة للحيلولة دون وقوع هذه الانحرافات مستقبلا.
- يجب أن تكون عملية تحليل الانحرافات موضوعية، ولا تنطلق من نتائج مفترضة مسبقا وأن تبنى على حقائق موثقة.

وترى الباحثة أن القيام بعملية الرقابة من خلال أسلوب محاسبة المسؤولية يؤدي إلى سهولة إعداد تقارير الأداء والتعرف على الانحرافات ومسبباتها وتحديد من الشخص المسئول عن الخطأ، بالإضافة إلى توفير المعلومات التي تهدف إلى مساعدة المسئولين في تحسين الأداء مما يفتح أمامه مجالاً ايجابيا من العلاقات الإنسانية (علاقات وظيفية ايجابية).

مستويات تقييم أداء مراكز المسؤولية:

هناك ثلاث مستويات لتقييم أداء مراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية وهي على النحو التالي:
(Garrison, et. al., 2008: 517)

- **مستوى تقييم الأداء الفعلي :** ويتم ذلك من خلال تقييم المسؤول عن مركز المسؤولية لنفسه ومعرفة مواطن القصور والضعف في أدائه والعمل على تحسينه وتفادى الانحرافات الموجودة
- **مستوى تقييم أداء الإدارة التنفيذية :** يتم هذا النوع من التقييم بواسطة المستويات الإدارية الأعلى ليتعرف كل مسؤول على مستوى أداء كل مركز مسؤولية يقع تحت مسؤوليته، ومدى مساهمته في تحقيق أهداف المشروع.
- **مستوى تقييم أداء الأنشطة :** يتم هذا النوع من التقييم من خلال الإدارة العليا للوحدة الاقتصادية حيث يتم التعرف على سير النشاط في مراكز المسؤولية المختلفة ومدى مطابقته للأسس والمعايير الموضوعة.

أسس تقييم أداء مراكز المسؤولية:

يراعى في عملية تقييم الأداء توفر عدة أسس يجب الأخذ بها حتى تكون عملية التقييم سليمة وواضحة وموضوعية، وأن تكون متوافقة مع أسلوب محاسبة المسؤولية في الوحدة الاقتصادية، وهذه الأسس هـ : (هيتجر& ماتولتش، ٢٠٠٠ :437)

- **أن تبنى عملية التقييم على أساس معايير أو موازنات تقديرية :**

من خلال هذا الأساس يتم وضع المعايير الكمية والنوعية للأداء المرغوب به سلفا بناء على متطلبات واحتياجات العمل، كما يتم تحديد النتائج ومخرجات النشاط بشكل مسبق، وتصبح هذه المعايير التقديرية أساسا يعتمد عليه في مقارنة الأداء الفعلي بعد التنفيذ، ومعرفة مدى التزام الأفراد المسئولين عن هذا النشاط بتحقيق المعايير الموضوعة.

- **أن تبنى عملية التقييم على أساس أداء الغير من المهام المماثلة :**

في هذه الحالة يتم مقارنة أداء مركز مسؤولية بأداء مركز مسؤولية آخر في ظروف مماثلة، مع الأخذ بعين الاعتبار عند تطبيق هذا المعيار أي متغيرات أخرى قد تؤثر على جودة العمل.

- **أن تبنى عملية التقييم على أساس الأداء في الماضي :**

يعمل هذا المعيار من خلال مقارنة أداء الحاضر بالأداء في فترة سابقة كأن نقارن أداء الأسبوع الأول للشهر الحالي بأداء الأسبوع الأول من الشهر الماضي للتعرف على التغيرات الحاصلة في الأداء سلباً أو إيجاباً.

ولغرض تشجيع تحسينات الإنتاج والسيطرة على التكاليف وتقييم الأداء تطبق الوحدات الاقتصادية أسلوب محاسبة المسؤولية من خلال: (Garrison, et. al., 2008: 518)

١. ثبات التكاليف والربح المستهدف.
٢. تحويل التكاليف المستهدفة إلى مدراء مراكز الكلفة.
٣. تقييم أداء مدراء مراكز المسؤولية على أساس قدرتهم لتحقيق الأهداف.
٤. استخدام الحوافز للعاملين لتحسين معدل الأداء.

أهداف عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية:

إن لعملية تقييم الأداء العديد من الأهداف يتم تحقيقها من خلال تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية داخل الوحدة الاقتصادية، والأهداف هي كما يلي: (الجدبة، ٢٠٠٧: ٩٧– ٩٨)

١. تعريف المدراء العاملين في مراكز المسؤولية بالدور والمهام المطلوبة منهم لتحقيقها، ويتم ذلك من خلال التعليمات الخاصة بكل مركز مسؤولية على حدة والوصف الوظيفي لكل وظيفة في المؤسسة.
٢. إيجاد معايير لقياس الأداء الفعلي، وذلك باستعمال المقاييس المناسبة حسب طبيعة نشاط مركز المسؤولية، وقد ساهمت المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بإيجاد أدوات مناسبة لقياس الأداء الفعلي.
٣. استخدام معايير تقييم الأداء يراعى الموضوعية والدقة، حيث إن مجرد قياس الأداء الفعلي ليس له معنى إلا إذا قورن بمعيار معين كاستخدام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وأدوات التحليل المالي.
٤. توصيل النتائج إلى المسئولين، وذلك عن طريق تقارير الأداء في الوقت المناسب.

مزايا تقييم أداء مراكز المسؤولية:

إن عملية تقييم الأداء التي تنبثق من جراء تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية تحقق عدة مزايا هامة للوحدات الاقتصادية المطبقة لهذا الأسلوب داخل مراكز المسؤولية، ومن أهم تلك المزايا التي تحققها الوحدات هي: (نور وآخرون، ٢٠٠٥: ٢٣٠- ٢٣١)

١. تشجيع مديري مراكز المسؤولية للعمل بجد ونشاط ، حيث أن تقارير المسؤولية والتي تبين نتائج عملية التقييم تمكن الوحدة الاقتصادية من وضع نظام حوافز ملائم لتشجيع الموظفين وزيادة كفاءتهم في العمل.
٢. تحقيق التوافق والانسجام بين أهداف مراكز المسؤولية وأهداف الوحدة الاقتصادية ككل،حيث أن معايير الحكم على انجاز مراكز المسؤولية تتفق مع أهداف الوحدة.
٣. التعرف على قدرة مدير كل مركز مسؤولية على تحقيق الكفاءة المناسبة في انجاز مسؤولياته ومهامه الموكلة له.
٤. التعرف على كفاءة مراكز المسؤولية في استخدام واستغلال الموارد المتاحة.

وبذلك يتبين أن عملية تقييم الأداء في أسلوب محاسبة المسؤولية لا تغفل الجوانب السلوكية ، حيث يشجع أسلوب محاسبة المسؤولية مشاركة العاملين في وضع الخطط والأهداف لعمل الوحدة الاقتصادية لمرحلة مستقبلية ، فمشاركتهم في وضع الخطط والأهداف تحقق النتائج المرغوب في تحقيقها.

مقاييس تقييم أداء مراكز المسؤولية:

أن تقييم الأداء يرتكز على ثلاثة مقاييس أساسية هي: (نور وآخرون، ٢٠٠٥: ٢٣٣)

- **الكفاءة** :وتعني القدرة على استخدام الموارد المتاحة لإنجاز الأداء المطلوب كما يجب.
- **الفاعلية** :ويقصد بها مستوى تحقيق الإدارة للأهداف التي حددت لها.
- **الاقتصاد** :ويعني التأكد من استخدام الموارد المتاحة للحصول على المخرجات المطلوبة بالجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة.

ويتطلب قياس كفاءة الأداء ضرورة وجود علاقة واضحة بين المدخلات و المخرجات وتستخدم هذه العلاقة في وضع معايير للأداء.

وتتأثر كفاءة وفاعلية الأداء بما يلي:

- درجة المرونة في اتخاذ القرارات التي تتوفر لمركز المسؤولية.
- درجة عدم التأكد التي تحيط بالعوامل التي تؤثر على الأداء.
- الفترة التي تتأثر بالقرارات التي يتخذها مركز المسؤولية.
- مدى الرقابة التي يستطيع مركز المسؤولية ممارستها على العوامل التي تؤثر على أدائه وتزداد أهمية هذا العامل في حالة تداخل أنشطة الأقسام المختلفة.

وترى الباحثة أن أسلوب محاسبة المسؤولية يساعد في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية بالهيكل التنظيمي بصورة مستقلة، وتقييم الأداء للوحدة الاقتصادية ككل. فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الإحداث وتقييم أداء كل مركز مسؤولية والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة.

المبحث الثالث: الجانب التطبيقي

تمهيد :

من اجل تحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج التحليلي والذي يعرف بأنه طريقة في البحث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي ، حيث يتم التفاعل معها فيتم وصفها وتحليلها بهدف قياس إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية ، وذلك بالاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من الشركة موضوع الدراسة اللازمة لإغراض البحث.

نبذة تاريخية عن الشركة:

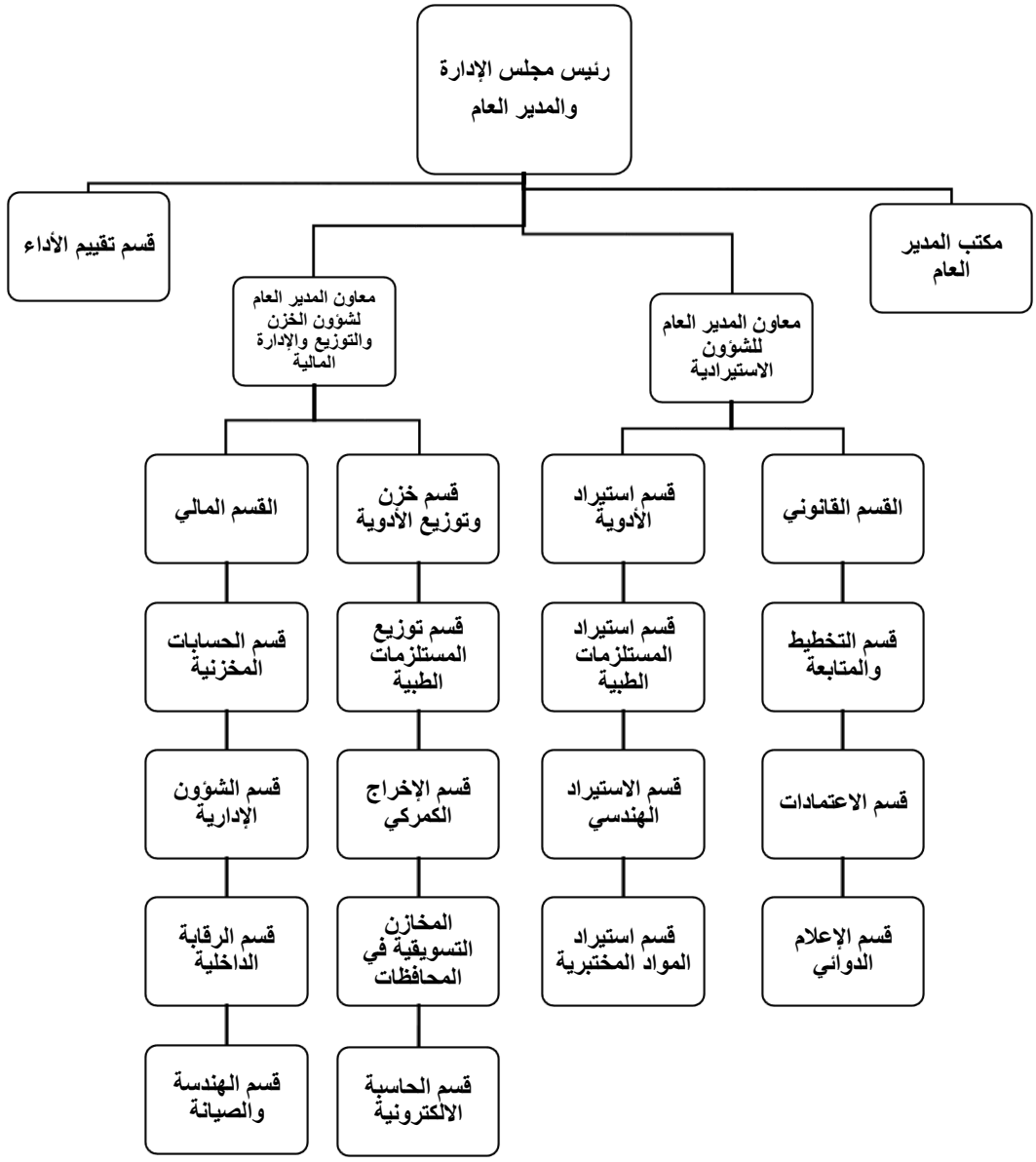
تأسست الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية في عام/ ١٩٨٣ بموجب قانون المؤسسة العامة للأدوية والمستلزمات الطبية رقم (٩) لسنة/١٩٨٣، تهدف الشركة إلى توفير الأدوية والكيمياويات الدوائية والمستحضرات الطبية والمستلزمات والتجهيزات الطبية التي تدخل في صناعة الأدوية والسموم، سواء استعملت للأغراض الطبية والعلمية أو لأغراض أخرى عن طريق استيراد هذه المواد من الخارج أو صنعها في العراق أو المساهمة في صناعات أخرى للأدوية وتوزيعها على الجهات المعنية بما فيها المؤسسات الصحية الحكومية والخاصة.

للشركة شخصية معنوية ذات استقلال مالي وأداري ونظام مالي وحسابي خاص يقره مجلس أدارتها، يراعى فيه النظام المحاسبي الموحد وهي خاضعة لرقابة وتدقيق ديوان الرقابة المالية.

يقتصر نشاط الشركة في الوقت الحالي على دور الوسيط في توفير الأدوية والمستلزمات الطبية عن طريق استيرادها من الجهات الخارجية المختصة سواء كانت عربية أو أجنبية، ولا تقوم الشركة بأي تصنيع.

أن الإيرادات التي تحققها الشركة عبارة عن نسبة مقطوعة مقدارها (٦,٥%) من قيمة كل عقد تبرمه خلال السنة المالية وتقوم الشركة بتوزيع الأدوية والمستلزمات الطبية على المؤسسات الصحية الحكومية بدون مقابل، وتجدر الإشارة إلى إن الشركة لا توفر الأدوية للقطاع الخاص في الوقت الحالي بالإضافة إلى عدم ممارستها لنشاط التصنيع.

وفيما يلي مخطط للهيكل التنظيمي للشركة المصادق عليه من قبل الإدارة العليا :



الشكل رقم (١)

اولاً- الهيكل التنظيمي :

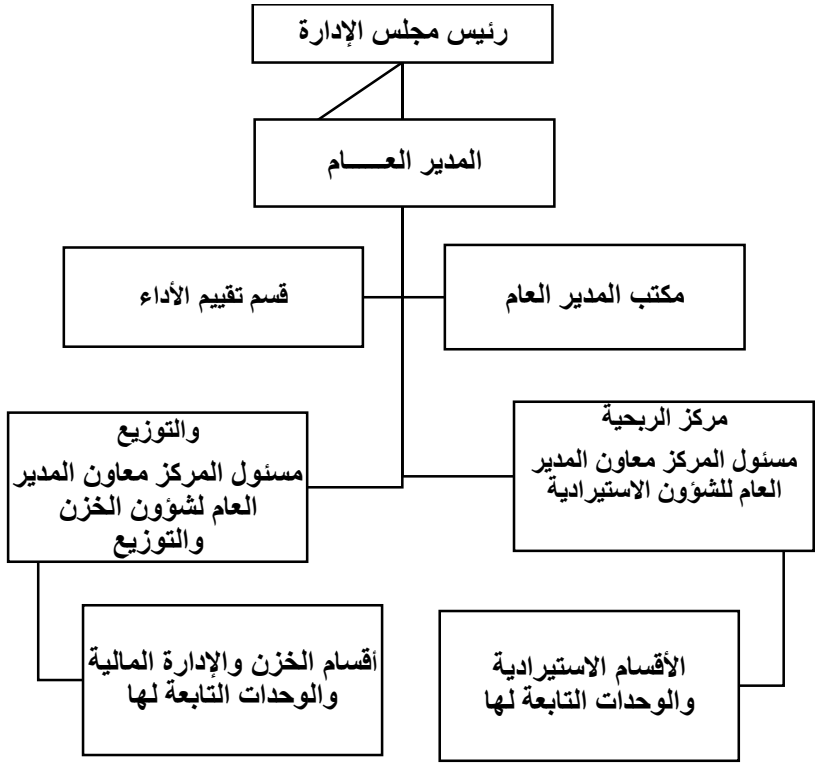
من خلال الاطلاع على الهيكل التنظيمي للشركة لاحظت الباحثة عدم تقسيم هذا الهيكل إلى مراكز مسؤولية محددة، وبذلك لا يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية.

لإغراض البحث قامت الباحثة بتقسيم الهيكل التنظيمي للشركة إلى مركزين للمسؤولية **الأول** مركز ربحية يتضمن عدد من الأقسام الاستيرادية، مسئول هذا المركز هو معاون المدير العام للشؤون الاستيرادية، و**الثاني** مركز كلفة يتضمن أقسام الخزن والتسويق والتوزيع والأقسام الإدارية مسئول هذا المركز معاون المدير العام لشؤون الخزن

والتوزيع. وذلك نظراً لوجود كافة أقسام الشركة في ذات المكان مما يسهل عملية الإشراف عليها، وقد تبين للباحثة ما يلي:

١. طبيعة العمل في الأقسام الخاضعة لمراكز المسؤولية متجانسة في كل مركز مسؤولية.
٢. يوجد تحديد واضح للمسؤوليات والصلاحيات في الأقسام الخاضعة لمراكز المسؤولية وذلك ضمن التوصيف الوظيفي للشركة.
٣. يوجد تفويض واضح للسلطة واتخاذ القرارات لمسئولي مراكز المسؤولية المتمثلة في معاوني المدير العام للشركة المشار إليهما أعلاه.

وفيما يلي مخطط للهيكل التنظيمي للشركة بعد تقسيمه إلى مراكز للمسؤولية:



الشكل رقم (٢)

(المخطط من إعداد الباحثة).

بالنظر إلى الفقرات الأنفة الذكر نجد أن التقسيم الذي قامت به الباحثة لمراكز المسؤولية هو تقسيم واضح بالتناسق مع الهيكل التنظيمي للشركة، و وجود مدير مختص مسئول عن كل مركز مسؤولية، بالإضافة إلى امتلاك موظفي مراكز المسؤولية الكفاءة والخبرة للقيام بإعمالهم، وأن هناك تنسيق بين مراكز المسؤولية وإدارات الأقسام فيما

بينها وكذلك أداء الإعمال في أماكن محددة يسهل الإشراف عليها وهذا دليل ايجابي يساعد في عملية إقرار واعتماد الهيكل التنظيمي لمراكز المسؤولية والعمل بموجبه.

ثانياً- الموازنات التخطيطية :

لقد لاحظت الباحثة بأن الشركة تقوم بإعداد موازنة تخطيطية لكل سنة مالية ويتم استخدام هذه الموازنة أساساً لإعداد الموازنة للسنة اللاحقة.

وبعد دراسة وفحص الموازنة التخطيطية للشركة توصلت الباحثة إلى ما يلي:

١. عدم أشراك العاملين في مختلف مراكز المسؤولية في إعداد الموازنة التخطيطية.
٢. عدم الدقة في إعداد الموازنة التخطيطية لغرض استخدامها كأداة فاعلة للرقابة على نشاط الشركة.
٣. عدم استخدام الموازنة التخطيطية أساساً لمقارنة الأنشطة الفعلية مع المخطط لتحقيق الرقابة إثناء التنفيذ.
٤. بالرغم من التخطيط لبعض المصروفات إلا انه لوحظ عدم الصرف عليها خلال سنة التخطيط.
٥. عدم الدقة في إعداد الموازنة التخطيطية لإيرادات الشركة.
٦. تحقق بعض المصروفات والإيرادات في نشاط الشركة لم يخطط لها في الموازنة التخطيطية للشركة.

بالنظر إلى الفقرات أعلاه ترى الباحثة بأن الموازنة التخطيطية للشركة لا تصلح لأن تكون أساساً لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التخطيطية بما يحقق الرقابة إثناء التنفيذ، وهو أساس مهم جداً يجب إن تبنى عليه الموازنات التخطيطية مما يسهل من أمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركة.

بالإضافة إلى انه لا يراعى في إعداد الموازنة التخطيطية معايير تحقيقها من قبل العاملين بما يحدد أهداف كل مركز مسؤولية على حدة ويعود السبب في ذلك إلى عدم وجود دراية وفهم كافيين من قبل العاملين في الشركة للموازنات التخطيطية وأهميتها وكيفية إعدادها وفقاً للأسس العلمية.

وقد تبين بأن الشركة تقوم بإعداد تقديرات سنوية للإيرادات والمصروفات ولكن لا يتم ربطها ببعض، الأمر الذي يتنافى مع أسلوب محاسبة المسؤولية ويعيق تطبيقه بشكل سليم ومجدي ويعود سبب ذلك إلى عدم الاهتمام من قبل مسئولي مراكز المسؤولية بالموازنة التخطيطية وإعدادها بشكل يتناسب مع احتياجات الشركة والافتقار إلى فهم الأسس العلمية السليمة في بناء الموازنات التخطيطية.

ثالثاً- نظام المعلومات المحاسبي :

من خلال دراسة نظام المعلومات المحاسبي المستخدم من قبل الشركة لاحظت الباحثة بأن الشركة لديها نظام معلومات محاسبي يتناسب مع طبيعة نشاطها وهذا النظام يعمل على حصر وتسجيل وتبويب كافة عناصر المصاريف والإيرادات ويتم ذلك وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، بالإضافة إلى إن البيانات المالية المصادق عليها من قبل ديوان الرقابة المالية لكل سنة تعكس كافة المعاملات المالية التي تمت خلال الفترة.

لكن على الرغم مما تقدم إلا انه لا يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي والهيكل التنظيمي والموازنات التخطيطية وذلك للأسباب الآتية:-

١. أن الموازنة التخطيطية المعدة من قبل كل قسم في الشركة استناداً للهيكل التنظيمي غير دقيقة ولا تعتمد على تحديد الاحتياجات الفعلية لكل قسم وبالتالي لكل مركز مسؤولية.
٢. لا تعتمد الموازنة التخطيطية المعدة من قبل كل قسم على المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي بل يتم تقديرها بشكل تخميني غير مدروس عن طريق زيادة المبالغ الواردة في الموازنة التخطيطية للسنة السابقة.

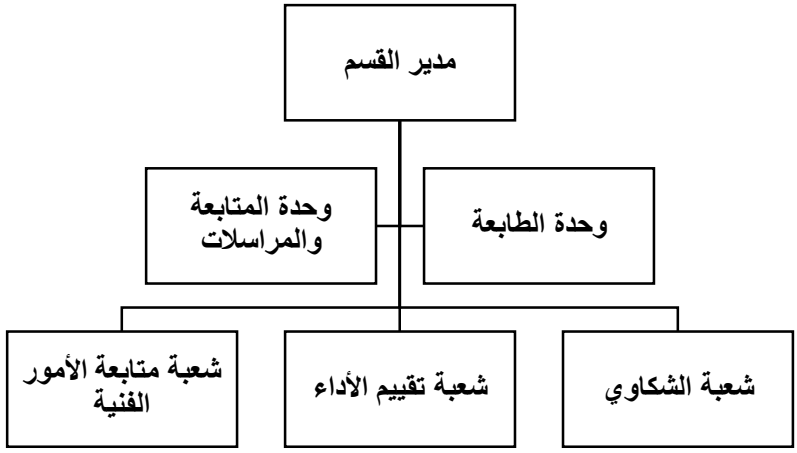
رابعاً- التقارير الرقابية وتقارير تقييم الأداء :

تبين للباحثة إن التقارير الرقابية سواءً الصادرة من قسم الرقابة الداخلية في الشركة وديوان الرقابة المالية تسمح بتوفير البيانات اللازمة في الوقت المناسب، كما يوجد وصف وتحليل ودراسة للمعلومات والبيانات التي تتضمنها التقارير المشار إليها حيث يتم دراسة وتحليل الملاحظات والانحرافات الواردة فيها.

في حين تبين للباحثة عدم وجود تقارير لتقييم أداء الشركة سواء من قبل قسم تقييم الأداء في الشركة أو من قبل قسم تقييم الأداء والجودة في مقر وزارة الصحة، الأمر الذي يؤدي إلى فقدان الهدف الأساسي من وجود تقارير تقييم الأداء، وهذا دليل على عدم التمكن من معرفة مركز المسؤولية ذو الأداء الجيد من الضعيف لتتمكن الإدارة العليا للشركة من وضع سياسات لمراكز المسؤولية ذات الأداء الضعيف وتقويتها وتحديد المسئول عن الضعف والانحراف في الأداء.

من خلال فحص و دراسة أعمال قسم تقييم الأداء في الشركة توصلت الباحثة إلى ما يلي:-

١. لم يقم القسم بأداء مهمته في تقييم أداء الشركة على مستوى الأقسام أو على المستوى الإجمالي.
٢. اقتصرت أعمال القسم على المهام التفتيشية حيث تم تحويل شعبة التفتيش في الشركة إلى قسم تقييم الأداء بموجب الأمر الإداري المرقم (٥٧٨٧) في ٢٠٠٨/١٠/٩.
٣. عدم تناسب التوصيف الوظيفي للقسم مع الواجبات والمهام الفعلية والمعروفة بتقييم أداء الشركة على مستوى الأنشطة والعاملين وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها و وضع المقترحات لمعالجتها.
٤. تمثلت واجبات شعبة تقييم الأداء بما يلي:
   أ- متابعة العقود الاستيرادية.
   ب- متابعة أداء الموارد البشرية.
   ت- متابعة صرف الموارد المالية.
٥. تضمن القسم عدد من الشعب حسب التوصيف الوظيفي وكما موضح في المخطط أدناه:



(المخطط من أعداد الباحثة) الشكل رقم (٣)

٦. عدم تناسب عدد موظفي القسم البالغ (٣٨) موظف مع مهام القسم .

ونظراً لما تقدم فقد قامت الباحثة بإجراء تقييم أداء لوضع وأعمال الشركة وحسب مراكز المسؤولية التي سبق وتم تقسيم الهيكل التنظيمي للشركة إليها وهي كل من (مركز الربحية ومركز الكلفة) بالاعتماد على المعلومات والبيانات المتوفرة من قبل الشركة وذلك للسنوات ٢٠٠٨، ٢٠٠٩، ٢٠١٠ على التوالي.

بداية قامت الباحثة باستخدام مقياس ألتمان (Z– Score) وهو مقياس عالمي يستخدم لمعرفة وضع الشركة الناجحة والقوية اقتصادياً وإداريا، من بين الشركات الأخرى غير الناجحة، يتم احتسابه وفقاً لنموذج معادلة (Z– Score) التي تستند إلى احتساب خمس نسب مالية بموجب المعادلة الآتية:-

$$\mathbf{Z = 0.717X1 + 0.847X2 + 3.107X3 + 0.420X4 + 0.998X5}$$

حيث أن:

X1= رأس المال العامل ÷ إجمالي الموجودات

X2 = الإرباح المحتجزة ÷ إجمالي الموجودات

X3 = الإرباح قبل الضرائب والفوائد ÷ إجمالي الموجودات

X4 = حقوق الملكية ÷ إجمالي الموجودات

X5 = صافي المبيعات ÷ إجمالي الموجودات

لسنة/ ٢٠٠٨ = ٠,٥٢١

لسنة/ ٢٠٠٩ = ١,٤٦٧

لسنة/ ٢٠١٠ = ٠,١٤٨

وفقاً لهذه النتائج فأن وضع الشركة للسنوات ٢٠٠٨ و ٢٠١٠ ضعيف ومتعثر ، إما وضعها للسنة/٢٠٠٩ فهو متوسط.

حيث أن نموذج المعادلة يعتمد على نتيجة المعادلة، يمكن اعتبار الشركة ناجحة وقوية اذا كان ناتج المعادلة اكبر من (٢,٩) وتعتبر الشركة ذات مركز متوسط إذا كان ناتج المعادلة بين (١,٢٠ – ٢,٩٠)، بينما تعتبر الشركة ضعيفة ومتعثرة إذا كان ناتج المعادلة اقل من (١,٢٠).

تقييم أداء مركز الربحية :

يضم مركز الربحية الأقسام الاستيرادية والوحدات التابعة لها،ويتميز هذا المركز بأنه يمكن مساءلة مديره عن الأنشطة المحددة به والمتمثلة بالإيرادات والمصروفات.

بالنسبة للإيرادات قامت الباحثة بمقارنة الإيرادات الفعلية مع المخططة للسنوات ٢٠٠٨ ، ٢٠٠٩، ٢٠١٠ وكما موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم (١)

نوع الإيراد	٢٠٠٨		٢٠٠٩		٢٠١٠	
	المبلغ المخطط ألف دينار	الإيراد الفعلي ألف دينار	المبلغ المخطط ألف دينار	الإيراد الفعلي ألف دينار	المبلغ المخطط ألف دينار	الإيراد الفعلي ألف دينار
أيراد نشاط الإنتاج السلعي	١٢٠٠٠٠٠	١٩٧	١٠٠٠٠	٢٦	٥٠٠٠٠	٢٧
إيراد النشاط التجاري	٧٥٠٠٠٠	٣٩٦٥١	٨٣٢٩٠٣٨٠٠	٢٤٦٥٩١٨	١٠٦٠٠٠٠٠	(١٠٢٢٤٠٤)
إيراد النشاط الخدمي	٩٤٤٦٥٥٠٠٠	٤١٨٧٦٥٨١	٥٤٦٥٠٠٠٠	٣٢٨١٩٣٢٤	٨٩٦٥٠٠٠٠	٦٩٢٢٥٤٤٦
فوائد دائنة	٢٠٠٠	١٠١١	ـــــ	١٠٦٨	ـــــ	١٢٧٢
إيرادات تحويلية	ـــــ	٩٠٨٢٢	٥٠٠٠٠	٢٧٨٣٢٣	ـــــ	٣٥
إيرادات أخرى	٥٠٠٠٠٠٠	٩١١٨٠٣	٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٨٥٧٨٩	٥٠٠٠٠	١٠٣٥٤٣٩

من الملاحظ من الجدول أعلاه عدم الدقة في تقدير الإيرادات وبالتالي عدم الدقة في إعداد الموازنة التخطيطية الخاصة بالإيرادات، بالإضافة إلى تحقق بعض الإيرادات في نشاط الشركة المتمثلة بالفوائد الدائنة والإيرادات التحويلية لم يتم تخمينها في الموازنة التخطيطية.

والجدول أدناه يوضح نسب النمو في إيرادات مركز الربحية، وقد اعتبرت سنة/٢٠٠٨ هي سنة الأساس في إجراء عملية المقارنة:

جدول رقم (٢)

نوع الإيراد	٢٠٠٩ نسبة النمو %	٢٠١٠ نسبة النمو %
أيراد نشاط الإنتاج السلعي	**(٨٧)**	**(٨٦)**
إيراد النشاط التجاري	**٦١١٩**	**(٢٦٧٨)**
إيراد النشاط الخدمي	**(٨)**	**٦٥**
فوائد دائنة	**٦**	**٢٦**
إيرادات تحويلية	**٢٠٦**	**(١٠٠)**
إيرادات أخرى	**١٢٩**	**١٤**

وترى الباحثة إن نسب النمو في الإيرادات متباينة ومتفاوتة بشكل كبير، وهذا دليل على عدم الدقة في إعداد الموازنة التخطيطية الخاصة بإيرادات الشركة.

إما بالنسبة لمصروفات هذا المركز فهي كما موضحة في الجدول أدناه:

جدول رقم (٣)

نوع المصروف	٢٠٠٨ ألف دينار	٢٠٠٩ ألف دينار	٢٠١٠ ألف دينار
الرواتب والأجور	٢٣٦١٨٢٣٤	٢٣٧٣٧٤٤١	٢٥٥٨٩٦٢٨
المستلزمات السلعية	١٢١٧٦٠٦	٩٥٥٩٨٧	٩٧٠٥٨٧
المستلزمات الخدمية	٢٠٦٦٢٩٩	٣١٩٢١٥٦	٢٢٨١٥٢٨
مشتريات بغرض البيع	ـــــ	٥٩٧٢	ـــــ

والجدول أدناه يوضح نسب النمو في مصروفات مركز الربحية، وقد تم اعتبار سنة/٢٠٠٨ هي سنة الأساس لإغراض المقارنة:

جدول رقم (٤)

نوع المصروف	٢٠٠٩ نسب النمو %	٢٠١٠ نسب النمو %
الرواتب والأجور	٠,٥	٨
المستلزمات السلعية	(٢١)	(٢٠)
المستلزمات الخدمية	٥٤	١٠
مشتريات بغرض البيع	ـــ	ـــ

من خلال النسب أعلاه نلاحظ أن غالبية المصروفات قد قلت حيث إن نسب النمو قد انخفضت في السنة/٢٠١٠ عنه في السنة/٢٠٠٩ .

ومن خلال دراسة الأرقام الواردة في الجدول رقم (٣) تبين للباحثة ما يلي:

٧. بالرغم من التخطيط لبعض المصروفات إلا إن الشركة لم تقم بالصرف عليها خلال سنوات التخطيط وكما يلي:

جدول رقم (٥)

اسم الحساب	٢٠٠٨ المبلغ المخصص ألف دينار	٢٠٠٩ المبلغ المخصص ألف دينار	٢٠١٠ المبلغ المخصص ألف دينار
استئجار وسائط نقل	١٠٠٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠
مشتريات بضائع بغرض البيع	—	—	٢٠٠٠٠٠٠٠

٨. التدني في نسب الصرف عن المبالغ المخصصة وكما يلي:

جدول رقم (٦)

اسم الحساب	٢٠٠٨			٢٠٠٩			٢٠١٠		
	المبلغ المخطط ألف دينار	المصروف الفعلي ألف دينار	نسبة التنفيذ %	المبلغ المخطط ألف دينار	المصروف الفعلي ألف دينار	نسبة التنفيذ %	المبلغ المخطط ألف دينار	المصروف الفعلي ألف دينار	نسبة التنفيذ %
الكتب التعليمية	٥٠٠٠٠	٧٨٣	١,٥	—	—	—	١٠٠٠٠٠	٣٩١٥	٤
خدمات أبحاث واستشارات	—	—	—	—	—	—	١٠٠٠٠٠	٢٤٨٠	٢,٤
مشتريات محلية	٤٩٢٣٣	٤٨١٢	١٠	٥١١٠٤	٢٠٨١٢	٤١	٥٢١٧٠	٧٤٤٩	١٤
مشتريات مستوردة	٥٩٦٣٩٠	٦٤٨٣١	١١	٥١٧٦٦٦	٢١٠٧٣	٤	١٠٠٤١١٠	٢٣٨٩٤	٢

ويؤشر لنا الجدول رقم (٦) ما يلي:

- عدم استغلال التخصيصات بالشكل الأمثل.
- انخفاض كفاءة توفير حاجة المؤسسات الصحية من الأدوية والمستلزمات الطبية وهذا واضح بالنسبة للمشتريات المحلية والمستوردة.
- حجز مبالغ من الموازنة العامة للدولة دون الاستفادة منها.
- عدم وجود خطة علمية واضحة ومدروسة لتقدير الحاجة من الأدوية والمستلزمات و الأجهزة الطبية.

تقييم أداء مركز الكلفة :

يضم هذا المركز أقسام الخزن والتوزيع والإدارة المالية، ويتميز بأنه يتم مساءلة مديره عن المصروفات فقط.

يختص المركز بإعمال خزن المواد المشتراة المحلية والمستوردة من الأدوية والأجهزة والمستلزمات الطبية وتوزيعها على المؤسسات الصحية.

ومن خلال قيام الباحثة بالاطلاع على ودراسة إعمال هذا المركز توصلت إلى النتائج الآتية:

٩. أن برنامج السيطرة المخزنية المطبق في المخازن (MDR AG) أصبح لا يفي بالخدمة المطلوبة للسيطرة على حركة الخزين بالإضافة إلى عدم أمكانية استخدام شبكة الانترنت للإمكانيات البسيطة للبرنامج المستخدم في مخازن الشركة.

١٠. عدم وجود نظام سيطرة مخزنيه مرتبط بكافة مخازن الشركة للسيطرة على الأدوية والمستلزمات والأجهزة الطبية الواردة والصادرة من المخازن ومتابعتها من حيث الرصيد والنفاذية والاستهلاك والصلاحية وحدود الطلب المخزنية.

١١. ضعف النظام المستخدم على الحاسبة الالكترونية حالياً من حيث إجراءات الرقابة والضبط الداخلي، حيث إن النظام موزع على مخازن الشركة وبهذا يكون لكل مخزن قاعدة بيانات منفصلة عن بقية المخازن الأمر الذي لا يتيح استخراج تقرير موحد لها.

١٢. عدم أتباع نظام محاسبة التكاليف وبما يلاءم طبيعة نشاط الشركة .

١٣. عدم تحديث الاحتياجات السنوية وفق أسس علمية مما يؤدي إلى توريد أدوية تفوق الاحتياج المطلوب والعكس صحيح.

١٤. تأخر المؤسسات والدوائر الصحية باستلام الكميات المخصصة لها والمثبتة بموجب قوائم تقدير الحاجة.

١٥. وجود كميات من المواد المخزنية (المستلزمات الطبية المتنوعة) راكدة دون إن يتم بيان أسباب تعزيز المخازن بكميات من تلك المواد الراكدة بالرغم من عدم وجود طلب عليها.

١٦. بلغ إجمالي أقيام المواد التالفة والمتضررة والنقيصة من المواد المشتراة للسنوات ٢٠٠٨ و٢٠٠٩ و ٢٠١٠ على التوالي كما مدرج في الجدول أدناه:

جدول رقم (٧)

السنة	قيمة المواد التالفة والمتضررة والنقيصة ألف دينـــــار
٢٠٠٨	٣٦٧٦٤٩٥
٢٠٠٩	٢٠٩١٢٨
٢٠١٠	٣٥٠٤٦٣٥٥

من الجدول أعلاه نلاحظ ارتفاع قيمة المواد التالفة والمتضررة وعدم السيطرة عليها من قبل الشركة واتخاذ الإجراءات المناسبة لمعالجة هذا الموضوع المهم والحيوي.

حيث أرتفع المبلغ في السنة/ ٢٠٠٨ ،ثم أنخفض المبلغ في السنة/٢٠٠٩ بمقدار (٣٤٦٧٣٦٧) ألف دينار، ثم عاد المبلغ إلى الارتفاع بشكل كبير نسبياً في السنة/ ٢٠١٠ بمقدار (٣٤٨٣٧٢٢٨) ألف دينار، وهذا مؤشر على ضعف أداء هذا المركز في المحافظة على المشتريات من الأدوية والمستلزمات والأجهزة الطبية المختلفة.

- بلغت مصروفات مركز الكلفة لسنوات التقييم كما مدرج في الجدول أدناه:

جدول رقم (٨)

نوع المصروف	٢٠٠٨ ألف دينار	٢٠٠٩ ألف دينار	٢٠١٠ ألف دينار
الرواتب والأجور	٦٢١٤٩٣	٦٢٤٤٩٣	١٧٥١٩٢٠
المستلزمات السلعية	٣٧٥١٦٠	٣٩٣٥٥٠	٥٣٧٩٠٩
المستلزمات الخدمية	٣٣٦١٨٢٧	٤٢٤٣٠٢٤	٣٧٨٢٣١٤

نسب النمو لمصروفات هذا المركز متفاوتة بشكل كبير خصوصاً للسنة/٢٠١٠ كما موضحة في الجدول أدناه وقد اعتبرت سنة/٢٠٠٨ سنة الأساس لإغراض المقارنة:

جدول رقم (٩)

نوع المصروف	٢٠٠٩ نسب النمو %	٢٠١٠ نسب النمو %
الرواتب والأجور	٠,٤	١٨٢
المستلزمات السلعية	٥	٤٣
المستلزمات الخدمية	٢٦	١٢

أن السبب في زيادة المصروفات يعود إلى تجاوز مركز الكلفة على مبالغ المصروفات المخصصة في الموازنة للسنة/٢٠١٠ ، وكما موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (١٠)

نوع المصروف	المبلغ المخصص ألف دينار	المصروف الفعلي ألف دينار	مبلغ التجاوز ألف دينار
الرواتب والأجور	**١٧٤٨٢٧٤**	**١٧٥١٩٢٠**	**٣٦٤٦**
المستلزمات الخدمية	**٣٧٥٣٣٧٩**	**٣٧٨٢٣١٤**	**٢٨٩٣٥**

ومما تقدم ترى الباحثة ما يلي:

- أن الشركة لا تقوم بوضع آليات لمتابعة الانحرافات الهامة بعد علاجها بناءً على التقارير الرقابية.
- لا يتم استخدام أساليب الإيضاح بالرسم البياني حتى يتم تبسيط قراءة التقارير لمستخدميها.
- عدم وجود تقارير لتقييم أداء الشركة.

كل ذلك من شأنه إن يضعف العمل بالتقارير الرقابية وتقييم الأداء وبالتالي يعيق عملية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركة.

خامساً- مناقشة فرضيات البحث :

الفرضية الأولى: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية وبين إقرارا لهياكل التنظيمية والعمل بموجبها.

هناك علاقة وثيقة وقوية بين الهيكل التنظيمي والعمل بموجبه وبين إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية، حيث لا يمكن تطبيق هذا الأسلوب بدون وجود هيكل تنظيمي و وصف وظيفي معتمد بشكل رسمي تحدد فيه مراكز المسؤولية بدقة ومن ثم تحدد الصلاحيات والمسؤوليات وتفويض السلطات حتى يتم تطبيق أسلوب المساءلة بشكل فعال.

وترى الباحثة بأن الهيكل التنظيمي للشركة بشكله الحالي لا يصلح لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية وكما هو واضح ضمن فقرة الهيكل التنظيمي.

الفرضية الثانية: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية وبين وجود الموازنات التخطيطية تساعد على التخطيط والرقابة بشكل فعال.

أن الموازنة التخطيطية للشركة لا تصلح لأن تكون أساساً لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التخطيطية كما هو واضح في الانحرافات الظاهرة ضمن فقرة تقييم أداء مراكز المسؤولية بما يحقق الرقابة إثناء التنفيذ، وهو أساس مهم جداً يجب إن تبنى عليه الموازنات التخطيطية مما يسهل من أمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركة، بالإضافة إلى أن وجود عملية التخطيط السليم وتحديد الأهداف بدقة في موازنة الشركة يؤدي إلى إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية، إلا أن الملاحظ عدم الدقة في إعداد الموازنات التخطيطية للشركة سواء بالنسبة للإيرادات أو المصروفات للسنوات موضوع التقييم.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل.

من خلال النتائج التي تم التوصل إليها آنفاً ضمن تقييم أداء مراكز المسؤولية ترى الباحثة بأنه لا يمكن تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية بدون وجود نظام محاسبي للمعلومات متطور وشامل، يعمل على تنظيم العمل بشكل سليم ويساعد على التنسيق بين مراكز المسؤولية ويكون مرتبطاً بالموازنة التخطيطية والهيكل التنظيمي حتى يتم تحقيق أهداف الشركة بكفاءة وفاعلية، فبوجود هذا النظام يعمل على تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركة.

الفرضية الرابعة: توجد علاقة بين إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للتقارير الرقابية الدورية وتقارير الأداء.

من خلال قيام الباحثة بتقييم أداء مراكز المسؤولية في الشركة والنتائج التي تم التوصل إليها ترى بأن هناك علاقة قوية بين إمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للتقارير، حيث أن جوهر أسلوب محاسبة المسؤولية هو تطبيق نظام التقارير الفعال القادر على توضيح البيانات بسهولة وسرعة ودقة حتى تكون المعلومات مفيدة لمتخذي القرارات، بوجود نظام التقارير الفعال يمكن معرفة أسباب ومسببات الانحراف في الأداء، وبالتالي العمل على وضع الأساليب العلاجية لنقاط الضعف في الأداء ومساءلة المسئولين عن حدوثها.

وبسبب عدم وجود تقارير لتقييم أداء الشركة ، الأمر الذي يؤدي إلى عدم التمكن من معرفة مركز المسؤولية ذو الأداء الجيد من الضعيف لتتمكن الإدارة العليا للشركة من وضع سياسات لمراكز المسؤولية ذات الأداء الضعيف وتقويتها وتحديد المسئول عن الضعف والانحراف في الأداء.وبالتالي لا يمكن تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركة إلا إذا توفرت تقارير لتقييم الأداء.

وترى الباحثة بوجوب تفعيل دور قسم تقييم الأداء في الشركة كي يقوم بعمله وفقاً للمنهج العلمي الصحيح في تحديد نقاط الضعف وتشخيص أسبابها و وضع الحلول لمعالجتها، وتحديد نقاط القوة والكفاءة في الأداء والعمل على تعزيزها.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات:

اولاً- الاستنتاجات:

استنتاجات الجانب النظري:

١. أن تطبيق مفهومي محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف يعتبران ضروريان لتحميل كل مركز مسؤولية بالتكاليف التي تدخل في نطاق رقابة هذا المركز، وبالتالي فأن كافة التكاليف ضمن مفهوم محاسبة المسؤولية تخضع للرقابة.
٢. أن القيام بعملية الرقابة من خلال أسلوب محاسبة المسؤولية يؤدي إلى سهولة إعداد تقارير الأداء والتعرف على الانحرافات ومسبباتها وتحديد من الشخص المسؤول عن الخطأ، بالإضافة إلى توفير المعلومات التي تهدف إلى مساعدة المسئولين في تحسين الأداء.
٣. أن عملية تقييم الأداء في أسلوب محاسبة المسؤولية لا تغفل الجوانب السلوكية ، حيث يشجع أسلوب محاسبة المسؤولية مشاركة العاملين في وضع الخطط والأهداف لعمل الوحدة الاقتصادية لمرحلة مستقبلية.
٤. أن تقييم الأداء يتم على أعمال ومسؤوليات تم مشاركة الموظفين المراد تقييم أدائهم في التخطيط لها، لذلك يكون هناك قبول من قبل الموظفين لتقارير الأداء التي تفرزها عملية التقييم ، ومن ثم يتم التعرف من خلال تلك التقارير على مواطن القوة والضعف، وبالتالي يتم تعزيز مواطن القوة وعلاج مواطن الضعف ، ومن ثم تكون عملية تقييم الأداء قد حققت الهدف.
٥. أن الموازنة التخطيطية تستخدم بشكل أساسي في تخطيط الإيرادات والتكاليف ووضع تقديرات سنوية لها.
٦. على الرغم من أن الوحدات الاقتصادية لديها نظام للمعلومات المحاسبية يتناسب مع طبيعة النشاط إلا أنه بحاجة إلى التطوير لمواجهة التطورات في زيادة حجم التعامل لتحسين طرق قياس الأداء الفعلي.

استنتاجات الجانب التطبيقي:

١. ليس هناك إمكانية لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية في وضعها الحالي حيث لا تتوفر فيها جميع المقومات الرئيسية لتطبيقه.
٢. عدم تقسيم الهيكل التنظيمي للشركة إلى مراكز مسؤولية محددة، وبذلك لا يوجد وصف متسلسل لإجراءات العمل في مراكز المسؤولية.
٣. عدم الدقة في إعداد الموازنة التخطيطية للشركة بالإضافة إلى أنه لا يراعى في إعدادها معايير تحقيقها من قبل العاملين بما يحدد أهداف كل مركز مسؤولية على حدة ويعود السبب في ذلك إلى عدم وجود دراية وفهم كافيين من قبل العاملين في الشركة للموازنات التخطيطية وأهميتها وكيفية إعدادها وفقاً للأسس العلمية.
٤. لا يوجد ربط بين نظام المعلومات المحاسبي والهيكل التنظيمي والموازنات التخطيطية في الشركة.
٥. لم يقم قسم تقييم الأداء بأداء مهمته في تقييم أداء الشركة على مستوى الأقسام أو على المستوى الإجمالي.
٦. من خلال عملية تقييم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية التي قامت بها الباحثة فقد تم التوصل إلى ما يلي:

- وجود تباين وتفاوت كبير في نسب نمو الإيرادات والمصروفات لكل من مركز الربحية ومركز الكلفة.
- أن الشركة لا تقوم بوضع آليات لمتابعة الانحرافات الهامة بعد علاجها بناءً على التقارير الرقابية.
- عدم وجود خطة علمية واضحة ومدروسة لتقدير الحاجة من الأدوية والمستلزمات والأجهزة الطبية.
- عدم تحديث الاحتياجات السنوية من الأدوية والمستلزمات والأجهزة الطبية وفق أسس علمية مما يؤدي إلى توريد أدوية تفوق الاحتياج المطلوب وبالعكس.
- عدم أتباع نظام محاسبة التكاليف وبما يلاءم طبيعة نشاط الشركة .
- عدم استغلال التخصيصات بالشكل الأمثل.
- حجز مبالغ من الموازنة العامة للدولة دون الاستفادة منها.

ثانياً- التوصيات:

توصيات الجانب النظري:

١. توعية العاملين في الوحدات الاقتصادية وخاصة الإدارة العليا بمفهوم محاسبة المسؤولية، وضرورة تطبيقه لما له من تأثير في مساعدة الإدارة العليا في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، بطريقة تعمل على استغلال الموارد المتاحة استغلالاً أمثلا لتحقيق أهدافها بأفضل الوسائل الممكنة.
٢. تطوير الهيكل التنظيمي في الوحدات الاقتصادية ليشمل تفصيل عن طبيعة وأنواع مراكز المسؤولية المختلفة الملائمة لتطبيق محاسبة المسؤولية، والعمل على تعريف كل مسئول بالمسؤوليات والصلاحيات التي تنسجم مع طبيعة عمله.
٣. ضرورة إشراك العاملين في عملية التخطيط ، الأمر الذي يساعد على تحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية مما يساهم بدوره في تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية.

٤. ضرورة إشراك العاملين في إعداد الموازنة التخطيطية ومعايير الأداء، مما يعزز من ثقة ورضا الأفراد عن تلك المعايير وتفاعلهم معها ويؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية.
٥. ضرورة الاعتماد في إعداد الموازنات التخطيطية على الأسس والمبادئ العلمية التي تبنى عليها الأمر الذي يحقق الهدف من تلك الموازنات ويساهم في تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية بشكل جيد.
٦. تطوير أنظمة المعلومات المحاسبية للمساهمة في قياس الأداء الفعلي بكفاءة كي تعمل على تتبع التكاليف وربطها على مستوى الأفراد، وتطوير آليات ربط تلك التكاليف على مستوى مراكز المسؤولية بصورة تزيد من كفاءة قياس الأداء الفعلي لهذه المراكز.

توصيات الجانب التطبيقي:

١. العمل على توفير جميع المقومات الرئيسية لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية، كاعتماد الهياكل التنظيمية، وتطوير نظام المعلومات المحاسبي الحالي وجعله أكثر شمولية، وتفعيل نظام تقارير الأداء، حتى تتمكن الشركة من تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء.
٢. العمل على تقسيم الهيكل التنظيمي للشركة إلى مراكز مسؤولية محددة وتحديد مدير مختص مسئول عن كل مركز مسؤولية، بالإضافة إلى امتلاك موظفي مراكز المسؤولية الكفاءة والخبرة للقيام بإعمالهم، ووضع سياسة للتنسيق بين مراكز المسؤولية وإدارات الأقسام فيما بينها لغرض تفعيل تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركة.
٣. إعداد الموازنة التخطيطية للشركة وفقاً للأسس العلمية السليمة بشكل يتناسب مع احتياجات الشركة، بما يحدد أهداف كل مركز مسؤولية على حدة مما يسهل من أمكانية تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركة.
٤. العمل على الربط بين نظام المعلومات المحاسبي والهيكل التنظيمي والموازنات التخطيطية لغرض التنسيق بين مراكز المسؤولية وهذا الترابط يسهل من تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركة.
٥. وضع آليات لمتابعة الانحرافات الهامة بعد علاجها بناءً على التقارير الرقابية، واستخدام أساليب الإيضاح بالرسم البياني حتى يتم تبسيط قراءة التقارير لمستخدميها.
٦. تفعيل دور قسم تقييم الأداء في الشركة كي يقوم بعمله وفقاً للمنهج العلمي الصحيح في تحديد نقاط الضعف وتشخيص أسبابها و وضع الحلول لمعالجتها، وتحديد نقاط القوة والكفاءة في الأداء و تعزيزها، والعمل على تجاوز الخلل الظاهر في عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية ، مما يسهل تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في الشركة.

المصـادر

المصادر العربيـة :

اولاً- القوانين والأنظمة والتعليمات:

قانون المؤسسة العامة للأدوية والمستلزمات الطبية رقم (٩) لسنة/١٩٨٣.

ثانياً- الكتب :

١. أبو قحف، عبد السلام، أساسيات التنظيم والإدارة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2003 .

٢. باسيلي.د.مكرم عبد المسيح. المحاسبة الإداريـة- الأصـالة والمعاصـرة، المكتبـة العصـرية، جمهوريـة مصـر العربية- المنصورة، ٢٠٠٧.

٣. الحارس.د.أسامة. المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، ٢٠٠٤.

٤. حسين. احمد حسين علي. المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعيـة، مصـر- الإسكندرية، الطبعـة الأولـى، ٢٠٠٠.

٥. صالح، سمير أبو الفتوح. المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، المكتبة العصـرية، الإسكندرية، جمهوريـة مصـر العربية، ٢٠٠٠

٦. الصـحن، محمـد فريـد ، وآخـرون، مبـادئ الإدارة، الـدار الجامعيـة، الإسكندرية،جمهورية مصـر العربيـة، 2002.

٧. عبـد اللطيـف. ناصـر نـور الـدين. الاتجاهـات الحديثـة فـي المحاسـبة الإداريـة وتكنولوجيـا المعلومـات، الـدار الجامعية، مصـر- الإسكندرية، ٢٠٠٤.

٨. ليستر& ماتولتش، أي.هيتجر & سيرج، المحاسبة الإدارية، ترجمـة أحمـد حامـد حجـاج، دار المـريخ للنشـر، الرياض- المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٠.

٩. نـور& محـرم& شـحاتة. احمـد محمـد& زينـات محمـد& شـحاتة السـيد. المحاسـبة الإداريـة فـي بيئـة الإعمـال المعاصرة، الدار الجامعية، مصر الإسكندرية، ٢٠٠٥.

ثالثاً: - البحوث والرسائل العلمية:

١٠. الجدبة، علـي حسـن إبـراهيم، قيـاس أمكانيـة تطبيـق نظـام محاسـبة المسـؤولية كـأداة للرقابـة وتقييم الأداء فـي الأجهزة الحكومية/ بحث ماجستير، الجامعة الإسلامية/ كلية التجارة، ٢٠٠٧.

١١. الخطيب، د.خالد، أخلاقيـات الإعمـال وأثرهـا فـي تفعيـل محاسـبة المسـؤولية فـي ظـل التحـديات المعاصـرة، جامعة البتراء، الأردن، ٢٠١٠.

١٢. مرتجـى، أحمـد رمضـان أحمـد، قيـاس إمكانيـة تطبيـق محاسـبة المسـؤولية فـي الجامعـات دراسـة ميدانيـة ، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة آل البيت،2007 .

المصادر الأجنبية :

1. Garrison& Noreen& Brewer, Ray H. & Eric W. & Peter C. , Managerial Accounting, 12 Edition, McGraw- Hill, USA.
2. Hilton & Platt, Ronald W. & David E., Managerial Accounting, 9 Edition, McGraw-Hill, USA.
3. Horngren & Datar & Foster & Rajan & Ittner, Charles T. & Srikant M. & George & Madhav V. & Chtistopher, Cost Accounting A Managerial Emphasis, 13 Edition, Pearson Prentice Hall, USA .