مجالات استعمال محاسبة المسؤولية في ظل الموازنة العامة التقليدي "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

م. د. سعد سلمان عواد المعيني
كلية التقنية الادارية

م. م. أسماء محمد عبد الرزاق/
جامعة بغداد-كلية الادارة والاقتصاد

مستخلص

مازالت الموازنة العامة للدولة في العراق تعد على وفق الأساس التقليدي الذي يخصص مبالغ موازنة السنة الحالية على أساس موازنة سنة سابقة مع زيادة في التقديرات بنسب عشوائية، دون ربط المدخلات (الموارد المالية، بشرية، موجودات) بمخرجاتها (كمية، نوعية) يُسبب هدراً وضياعاً في الموارد المتاحة. لذلك كان لابد تكييف مخرجات الموازنة العامة للدولة بالشكل الذي يحقق الربط بين مدخلاتها ومخرجاتها وبما يلاءم الهيكل التنظيمي للدولة وبدون تغيير جوهري في أعمالها، وذلك بتطويع محاسبة المسؤولية في الوحدات الخدمية، وبهذا يستند البحث إلى فرضية أساسية مفادها بأنه يمكن إعداد الموازنة العامة للدولة على أساس مراكز المسؤولية من خلال تقسيم أعمال الوحدات الحكومية الخدمية إلى مراكز مسؤولية وتخصيص الموارد المتاحة على أساس ربط عنصر النفقة بالأساس الملائم لها وبحسب حجم النشاط المتوقع لكل مركز مسؤولية بما يحقق ربط المدخلات بالمخرجات، مع وضع مؤشرات قياس أداء مراكز المسؤولية لتحقيق الرقابة على كفاءة وفاعلية الخدمات إلى جانب رقابة الأداء المالي.

وقد أظهر البحث الحاجة إلى كشوفات مالية إضافية لتعزيز مخرجات النظام المحاسبي الحكومي الذي يعد أداة لتنفيذ الموازنة العامة، فضلاً عن ذلك فقد استنتج الباحثان إمكانية استعمال محاسبة المسؤولية مع أسلوب الموازنة التقليدي التوجه باعتماد ما جاء في البحث من مقاييس للكفاءة والفاعلية.

المصطلحات الرئيسية للبحث/ الموازنة التقليدية- محاسبة المسؤولية- مراكز المسؤولية

مجلة العلوم
الاقتصادية والإدارية
المجلد ١٩
العدد ٧١
الصفحات ٤٧٤- ٤٩٩

المقدمة

بعد إن تركزت معظم جهود الباحثين في المحاسبة والمالية العامة على التحول من أسلوب الموازنة التقليدي لإعداد الموازنة العامة إلى الأساليب المتطورة للإعداد. ونتيجة فشل المحاولات من الناحية العملية في العراق في تطبيق موازنة البرامج والأداء أو موازنة التخطيط والبرمجة، على الرغم من استقدام خبراء متخصصين لديهم خبرة طويلة في هذا المجال ومن دول متقدمة. كان لابد من البحث عن أساليب واقعية لتطوير الموازنة في وضعها الحالي (الأسلوب التقليدي)، ولعل إحدى آليات التطوير هو البحث عن إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية، ويندرج في تحقيق هدف المسائلة التي ينبغي إن تمارسه السلطة التشريعية والأجهزة الرقابية التابعة لمعرفة مواطن القوة والضعف لمراكز المسؤولية وتحديد مستوى الكفاءة لدى المديرين في الوحدات الحكومية. ومع ذلك فأن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي الحالي يضم على تقارير لا تساعد على ربط عنصر النفقة بحجم النشاط كما لا يمكنها تحديد كلفة وانجازات الخدمة المقدمة من قبل الوحدات الخدمية إلا في مجال واحد وهو المجال المالي (النقدي). هذا البحث يحاول تحقيق الحد الأدنى من المتطلبات المذكوره انفاً.

المبحث الأول/ منهجية البحث

١-١-١ مشكلة البحث

تناولت البحوث السابقة محاسبة المسؤولية في إطار الوحدات الإنتاجية لإمكانية تحديد مراكز المسؤولية (مراكز كلفة، مراكز إيراد، مراكز ربح، مراكز الاستثمار) بوضوح وسهولة، في حين لم يجر تجريبها في الوحدات الحكومية الخدمية لعدم وضوح مخرجات تلك الوحدات، لاسيما في الوحدات الممولة مركزياً (الموازنة العامة للدولة)، فضلاً عن ذلك فإن اعتماد أسلوب إعداد الموازنة التقليدي يجعل الأمر أكثر صعوبة لعدم إمكانية ربط مخرجات تلك الوحدات بمدخلاتها. ولأن الرقابة تتم على الأموال وبنودها وليس على استخدامات الأموال وأهدافها. ومع فشل المحاولات الكثيرة في استعمال الأساليب المتطورة لإعداد الموازنات في العراق كموازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة والموازنة وعدم وجود مؤشرات تدل على استعمالها في الأمد القريب فإن مشكلة البحث تتركز في

"أن الأسلوب التقليدي لإعداد الموازنة لا يحقق الربط بين المدخلات والمخرجات وبالتالي لا يمكن قياس كفاءة وفاعلية استخدام الموارد العامة (تخصيصات الموازنة)."

١-٢ فرضية البحث

تستند فرضيات البحث الى فكرة تعبر عن امكانية ممارسة وتجريب محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية الخدمية وإن استعمالها يعطي مؤشرات حقيقية وواقعية عن أداء هذه الوحدات على وفق فرضيتين هما:

١- تحقق محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية الخدمية الربط بين مخرجات الوحدات الحكومية ومدخلاتها.

٢- تؤدي عملية الربط بين المدخلات والمخرجات إلى قياس كفاءة وفاعلية استخدام الموارد العامة.

١-١-٣ هدف البحث:

يهدف البحث إلى اختبار مدى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية بشكل يتناغم مع أسلوب الموازنة المعد وفق الأساس التقليدي ويحافظ على هيكلية أعمال الوحدات الحكومية الخدمية دون تغيير جوهري وذلك عبر تقسيم أعمال الوحدة الحكومية الخدمية إلى مراكز كلفة (وهي المراكز التي ستكون بارزة في تلك الوحدات لكونها وحدات إنفاق) ومحاولة الربط بين التخصيصات المالية والنفقات مع المعايير والفعاليات والأشخاص المسؤولين عن هذا الإنفاق.

١-١-٤ أهمية البحث

تنطلق أهمية البحث من الاهتمام بمستوى كفاءة أداء الوحدات الحكومية الخدمية والأشخاص المسؤولين عن الإنفاق ولا تقتصر على الأداء المالي وما سيترتب على ذلك في أن منح التخصيصات المالية يتم في ضوء الاحتياج الفعلي كشرط في استعمال الموارد المالية، (أي تحديد التخصيصات المالية الملائمة والموضوعية عند تنفيذ الموازنة)، الأمر الذي يحقق متابعة عمليات صرف التخصيصات من قبل الوحدات الحكومية الخدمية بالشكل الذي يؤمن الكفاءة في تقديم خدماتها.

١-١-٥ معوقات البحث

يواجه الباحثان مشكلة الحصول على بيانات نظرية بشأن الموضوع، بسبب أن معظم البحوث والأدبيات العربية والأجنبية والتجارب العملية في الوحدات الحكومية تناولت الموضوع مع أسلوب موازنة البرامج والأداء، إلا أن إدراك الباحثان بأن تغيير أسلوب الموازنة في العراق لا يمكن حصوله في الأمد المنظور لاسيما بعد فشل التجارب الأولية لأسلوب موازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة والموازنة، ولتحقيق الفائدة المرجوة، فقد ارتأينا تجريبه مع أسلوب الموازنة التقليدية المعتمد في العراق.

١-٢ الإطار العام للمحاسبة عن الأموال في الوحدات الحكومية الخدمية

يعد المال الحجر الأساس في الوحدات الحكومية فهو ينطوي على مجموعة من الإجراءات والمفاهيم التي جعلت منه نظاماً محاسبياً ملائماً للتطبيق في الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح. ويعود السبب في ذلك إلى فشل كل من نظرية الوحدة المالية المستقلة (entity) ومفهوم رأس المال (capital theory) في إعطاء تفسير واقعي لمفهوم وخصائص الوحدات الحكومية غير الهادفة للربح وبالتالي يمكن اعتبار المال وحدة محاسبية ومالية متوازنة ذاتياً...

وبناءً على ما تقدم، سيتناول هذا المبحث مفهوم هذه الوحدات وخصائصها

١-٢-١ مفهوم الوحدات الحكومية

استخدم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB مصطلح التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال Nonbusiness Organization ليعني المنظمات التي لا تسعى إلى تحقيق الأرباح Non-profit Organization ومنها الوحدات الحكومية التي تعرف بأنها: وحدات اقتصادية توفر خدمات ومنافع اجتماعية دون أن تسعى لتحقيق أرباح لأي مالك، وتتصف حقوق الملكية بأنها غير قابلة للبيع أو المتاجرة. وإذا كانت بعض هذه الوحدات تقدم خدماتها بمقابل، فإن أي زيادة في إيراداتها تستخدم في تحسين الخدمة أو توسيع نطاق أدائها (وليس لتحقيق ربح).

وتتكون الوحدات الحكومية من الوزارات والمصالح الحكومية سواء كانت مركزية أم لا مركزية،فضلا عن المستشفيات والجامعات والمدارس العامة. ويتم إنشاء هذه الوحدات بموجب القانون وفقاً لإدارة السلطة التشريعية. (السلطان وأبو المكارم، ١٩٩٠، ٢٥) ومن ثم فإنها تستمد قدرتها الإنفاقية من تلك السلطة بمقدار ما يخصص لها من أموال بموجب الموازنة العامة للدولة وتجدد وتدار تلك التخصيصات سنوياً لضمان استمرار تلك الوحدات في تحقيق الأهداف التي أنشأت من أجلها.

١-٢-٢ خصائص الوحدات الحكومية

هناك العديد من الخصائص التي تميز الوحدات الحكومية عن المنظمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال هي: (Larsen, 2006: 71)

أولاً: غياب حافز الربح Non-profit motivation

إن الوحدات الحكومية تقدم خدماتها إلى المواطنين لا تسعى إلى تحقيق الربح (كونها ممولة من أموال الموازنة العامة للدولة)، على عكس من منظمات الأعمال يكون هدفها الأساس هو تحقيق الربح. (Larsen, 2006: 672)

ثانياً: الضرائب هي المصدر الرئيسي للإيرادات Taxation as the principle sources of revenue

تعتبر الضرائب المفروضة على المواطنين التي يتم تحصيلها إجباراً وبنص قانوني هي المصدر للإيرادات في الوحدات الحكومية، بينما يعتبر إيراد المبيعات المتولد عن بيع البضاعة هي المصدر الأساسي في التنظيمات التي تنتمي إلى قطاع الأعمال. (Larsen, 2006: 715). أما الدول ذات الاقتصادات الريعية ومنها العراق فإن النفط يعد المصدر الرئيسي للإيرادات وتشكل الضرائب مصدراً ثانوياً.

ثالثاً: الخضوع للقواعد القانونية Impact of the legislative process

تخضع الوحدات الحكومية للقواعد التشريعية بدرجة كبيرة، مثل القواعد القانونية المتعلقة بإعداد الموازنة العامة للدولة والقيود الخاصة بالحصول على الضرائب، والقروض، وبالرغم من أن المنظمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال تخضع للقواعد القانونية السائدة في الدولة، وبدرجة أقل، إلا أن ذلك يتم في نطاق النظام العام دون التأثير المباشر على العمليات المالية لهذه المنظمات. (Larsen, 2006: 715)

رابعاً: رعاية العهدة عن الموارد العامة Stewardship for resources

عند إعداد التقارير المالية في الوحدات الحكومية يتم التركيز على المساءلة المحاسبية عن الموارد المتاحة لتلك الوحدات، وعلى الرغم من أن هناك مسؤولية عن الموارد المتاحة في المنظمات التي تنتمي إلى قطاع الأعمال إلا أنها ليس بالدرجة ذاتها الموجودة في الوحدات الحكومية (Larsen, 2006: 715). إذ أن العهدة على الموازنة العامة تقابلها مساءلة عامة.

خامساً: أهمية الموازنات Importance of budget

بناءً على ما أشرنا به من خصائص الوحدات الحكومية فهي تبرر أهمية إعداد الموازنات السنوية لهذه الوحدات. (Larsen, 2006: 715)

مما تقدم أعلاه، يتضح بأن أهمية التمويل، وهدف تحقيق الربح هما الأساس في نشوء التباين والاختلاف في المحاسبة بين المنظمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال عن المنظمات التي تنتمي إلى قطاع الأعمال.

١-٢-٣ أسلوب المحاسبة عن الأموال

إن أسلوب المحاسبة عن الأموال يركز على المال باعتباره وحدة مالية ووحدة محاسبية، إذ أن الوحدات الحكومية التي تمول من التخصيصات (الاعتمادات) Appropriation الذي يتم تخصيصه عن طريق موازنة تقديرية، والتي تمول من الأموال القابلة للإنفاق تخضع للمحاسبة أو الرقابة على الاعتمادات للتأكد من أنها تستخدم المال طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات الإدارية (Freemanand Shoulders, 2003: 3) أي أن الوحدات الحكومية تهتم وتؤكد على التوازن بين النفقة والاعتماد، وهذا يعني أن الوحدات الحكومية تكون بصدد مستويين من التوازن للمال وهما المستوى الأول يرتبط بالأموال والمستوى الثاني يرتبط بالوحدات الحكومية التي تنجز أهداف المال. فعلى مستوى الأموال يتحقق التوازن بين موارد المال واستخداماته، وعلى مستوى الوحدة الحكومية يتحقق التوازن بين الاعتمادات المقدرة (المخططة) والنفقات الفعلية، أي إن هذه الوحدات تعتبر وحدات حسابية أكثر من أنها وحدات محسابية. (السلطان وأبو المكارم، ١٩٩٠، ٥٤)

ويلاحظ أن أسلوب المحاسبة على المال يركز على جانب المال وليس على جانب أداء أهداف المال، بمعنى يؤكد على أهمية التوازن بين النفقة المخصصة عن طريق الاعتمادات التي تسنها السلطات التشريعية دون الأخذ في الحسبان كفاءة أداء الوحدات في إنجاز أهداف المال.

ولهذا لابد من استعمال أساليب المحاسبة الإدارية في الوحدات الحكومية ومنها محاسبة المسؤولية التي من خلالها يمكن الربط بين المال المخصص لغرض معين وبين أهدافه، والتعرف على كفاءة أداء الوحدات الحكومية في استعمالها للموارد المتاحة.

١-٢-٤ الأموال في الوحدات الحكومية

في صدد الحديث عن الأموال في الوحدات الحكومية ينبغي التمييز بين مصدرين أساسيين من مصادر المال وفقاً إلى طبيعته في الوحدات الحكومية وهي:

١- أموال قابلة للإنفاق Expendable Funds:

وهي أموال تتجدد سنوياً لأنها تحصل إجباراً وفقاً إلى القوانين كالضرائب أو تتولد من إيرادات الثروة الطبيعية، وتتميز الوحدات الحكومية التي تحصل تمويلها من هذه الموارد بتقديم خدماتها من دون مقابل، ثم يجدد هذا التمويل سنوياً تماشياً مع مدة الموازنة من قبل جهة مركزية (السلطة المالية العليا / التمويل المركزي).

١- أموال غير قابلة للإنفاق Non-expendable Funds:

وهي موارد مالية اسهمت بها الدولة من أموالها القابلة للإنفاق بهدف توفير خدماتها بمقابل، لذا يعد المال بمثابة رأس المال لها، إذ تستغل الإيرادات المتولدة من تقديم خدماتها بمقابل في تمويل عملياتها الجارية (التمويل الذاتي) (Gronof, 2007: 49).

ومما تقدم، يلاحظ بأن الوحدات الحكومية التي تقدم خدماتها بمقابل ليس بهدف الربح وإنما لتغطية جزء أو كل تكاليف الخدمة أو جزء منها لأنها معتمدة أساساً على رأس مالها، يختلف هذا الاسلوب عن الوحدات الحكومية التي تمول من الموارد المتجددة سنوياً وتقدم خدماتها بدون مقابل.

إن بحثنا هذا يركز على النوع الثاني من هذه الوحدات وهي الوحدات التي تمول من موارد متجددة سنوية (الموازنة العامة السنوية).

١-٣-٥ مستخدمو التقارير المالية في الوحدات الحكومية:

حدد GASB مجموعتين أساسيتين لمستخدمو التقارير المالية الحكومية وهي الجهات الخارجية وتشمل السلطة التشريعية، المواطنون، المستثمرون والدائنون، والمانحون (المتبرعين بالمال)، وجهات أخرى خارجية كإدارات الحكومة (Freeman and Shoulders, 2003: 28).

ويمكن تحديد طبيعة المعلومات التي يحتاجها مستعملو ومستخدمو التقارير المالية الحكومية حسب الجهات وكالآتي:

أولاً: الجهات الخارجية وتشمل:

١- **البرلمان وأعضاء البرلمان:** وتستعمل هذه الفئة المعلومات المالية الحكومية لمعرفة مدى التزام السلطة التنفيذية للأنظمة والقوانين التي تسنها السلطة التشريعية والوصول إلى الموقف المالي وتقويم أدائها.

٢- **المواطنون:** وتضم هذه الفئة عدة مستعملين وهم:

أ- **الناخبون:** ويستعملون المعلومات المالية الحكومية في تقييم أداء المرشح باعتبار أن سجل الماضي للمرشح يساعد في التنبؤ بأدائه المستقبلي.

ب- **دافعي الضريبة:** وتحتاج هذه الفئة المعلومات المالية الحكومية لمقارنة حجم الموارد المستنفذة في عمليات تقديم الخدمات العامة.

ج- **متلقي الخدمات التي تقدمها الحكومة:** فإن المواطنون يهتمون اهتماماً خاصاً حول عدالة الحكومة في تقديم الخدمات العامة، فربما يلجئون إلى المحاكم لمواجهة حالات عدم العدالة التي قد يواجهونها. (الحيدري، ٢٠٠٥، ٦٧-٧٠).

٣- **هيئات الحكومة (المؤسسات الرقابية):** وتحتاج هذه الفئة الكشوفات المالية الحكومية للتحقق من أن الوحدات الحكومية استعملت الموارد المستلمة على وفق القوانين واللوائح والسياسات الصادرة من السلطة التشريعية ومساءلتها عن أدائها. (Gronof, 2007: 17).

٤- **المستثمرون والدائنون:** إن كل من المستثمرين والدائنين يهتمون بأنشطة الحكومة في أداء أعمالها لضمان وجود الخدمات المقدمة والاستمرار في تأديتها لهم، الاهتمام كذلك بالوضع المالي لتلبية متطلبات خدمة الدين، وفضلاً عن ذلك يهتمون بمعولية الحكومة سابقاً في الوفاء بالتزاماتها التعاقدية والقانونية لضمان لهم القدرة الإيفائية والوفاء بالتزاماتها المالية مستقبلاً. (Freeman and Shoulders, 2003: 31)

٥- **المانحون (المتبرعين للمال):** وتشمل هذه الفئة مقدمي الأمانات والتبرعات للجهات الحكومية، وتحتاج إلى التقارير التي تتضمن المعلومات المالية الملائمة عن مستلمو الإعانات، والمؤسسات الخيرية ومدى مساهمتها لتحقيق الأهداف التي خصصت من أجلها، والتعرف عن مدى كفاءة الوحدات الحكومية في استعمال التخصيصات مع وجود واقعي (مادي) للبرامج المقدمة لتمويلها. (Gronof, 2007: 6)

ثانياً: الجهات الداخلية: وتشمل إدارات الحكومة وبالمستويات الآتية:

١- السلطة المالية العليا (مجلس الوزراء ووزارة المالية).

٢- الإدارات العليا (الوزارات المعنية).

٣- الإدارة التنفيذية (إدارة الوحدات الحكومية ذاتها).

١-٣ استعمال محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية الخدمية في ظل الموازنة التقليدية

جاءت محاسبة المسؤولية لأغراض محاسبة الكلفة والمحاسبة الإدارية لتحديد كلفة المنتوج أو كلفة الخدمة المقدمة والتي تفيد في مجال التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، ولهذا فإن ممارسة وتطويع نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية يحقق أهداف التخصيصات المالية إذ يربط المجهودات بالمنجزات وتقويم أداء مديري مراكز المسؤولية.

١-٣-١ مفهوم محاسبة المسؤولية واهميتها:

إن نظام محاسبة المسؤولية مصمم لقياس كل مراكز المسؤولية داخل الهيكل الإداري ويعمل لفكرة مفادها المساءلة عن الأداء الذي يقع تحت رقابة مدير معين، وفضلاً عن ذلك فإنه يوفر للإدارة العليا المعلومات المفيدة لتحديد مواطن القوة والضعف لمدراء مراكز مسؤولية المنظمة. (Meigs et al., 1996: 1009)

وهذا يعني أن مركز المسؤولية Responsibility center يقصد به هو الجزء أو القطاع أو الوحدة الفرعية في المنظمة الذي يكون المدير مسؤولاً عن نشاط معين. (Horngren et al., 2003) وقد يكون النشاط الذي يقع تحت مسؤولية مدير ما نشاط مالي أو غير مالي. (Hilton et al., 2000: 824)

وهذا يعني ممارسة محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية لغرض الرقابة على النفقات التي هي في الواقع الرقابة على تصرفات مدراء الوحدات الحكومية في حدود السلطات والصلاحيات المخولة إليهم للوصول إلى تقويم أدائهم الفعلي بما يجب أن يكون عليه الأداء طبقاً لأهداف محددة مسبقاً.

وهكذا يمكن تحديد أهمية محاسبة المسؤولية في الوحدات الخدمية بما يأتي:

١- تساعد في عملية التخطيط وتخصيص الموارد المتاحة لغرض استخدامها كمؤشر ودليل للتخطيط وتخصيص الموارد لمراكز المسؤولية والأقسام التي يتوقع أن تساهم في إنتاج مخرجات أكبر وتقديم خدمات ذات جودة أعلى.

٢- تساعد على قياس العمليات التشغيلية ومعرفة مواطن القوة والضعف لمراكز المسؤولية ووضع المعايير مستقبلاً واتخاذ القرارات الموضوعية.

٣- يقيس نظام محاسبة المسؤولية أداء المدراء المسؤولين عن أدائهم، وبهذا يوفر معلومات مفيدة بتحديد مهارات مدراء مراكز المسؤولية والذي يلبي متطلبات الإدارة. (Meigs et al., 1996: 1007)

١-٣-٢ أنواع مراكز المسؤولية:

يمكن أن تقسم مراكز المسؤولية في أية منظمة وحسب طبيعة نشاطها إلى الأنواع الآتية:

أولاً: مركز الكلفة Cost Center: وهو مركز مسؤولية الذي يقع على مديره المسؤولية عن التكاليف، ويتميز هذا المركز بتحديد العلاقة وبدقة بين تكاليف المدخلات وتكاليف المخرجات، وهو شائع الاستخدام في الوحدات الإنتاجية، أو تتمثل مدخلاته بالمواد والأجور المباشرة ومخرجاته الوحدات المنتجة التي يمكن قياسها بسهولة ويسر. (Hilton et al., 2000: 824)

ويشير Hilton وآخرون إلى وجود مركز كلفة آخر وهو مركز كلفة اختياري Discretionary Cost Center ويعني به هو مركز مسؤولية الذي يصعب تحديد مخرجاته بسهولة ويسر مقارنة بمدخلاته، ويستخدم بشكل شائع في الوحدات الخدمية، وعلى سبيل المثال الوحدات الحكومية الخدمية، ويقيم أداء مراكز المسؤولية في هذه الوحدات على أساس الموازنة (التخصيصات المالية) كأعلى حد للإنفاق الذي لا يجوز تجاوزه، أي يقيم أدائها بالمقارنة بين النفقات الفعلية مع الموازنة. (Hilton et al., 2000: 824)

ثانياً: مركز إيراد Revenue Center: وهو مركز مسؤولية الذي يكون فيه المدير مسؤولاً عن تحقق الإيراد في هذا المركز فقط (Horengren et al., 2000: 824) ويقيم أداء هذا المركز بمقارنة الإيراد الفعلي مع المخطط. ويمكن أن تعبر الدوائر الإيرادية كدوائر الضريبة والكمارك مثال على هذا النوع.

ثالثاً: مركز الربح Profit Center: ويعرّف بأن المركز الذي تقع على مديره مسؤولية الربح، وبما أن الربح هو حصيلة المصروف مطروحاً منه الإيراد، فإن المدير يكون مسؤولاً عن كل من الإيراد والمصروف المتعلق في هذا المركز (Hilton et al., 2000: 825). ويلاحظ أن مركز الربح يتمركز في المنظمات الهادفة للربح، وبغياب الربح في الوحدات الحكومية فإنه يختفي أثره في تلك الوحدات.

رابعاً: مركز الاستثمار Investment Center: ويعرّف بأن المركز الذي يكون المدير فيه مسؤولاً عن الاستثمار والإيرادات والتكاليف المتحققة في هذا المركز. (Horngren et al., 2003: 1411)، كما يخول هذا المركز صلاحية شراء الموجودات كالمباني والمعدات المستخدمة في تشغيل مركز المسؤولية. (Hilton, et al., 2000: 825).

ويقاس أداء مراكز الاستثمار بطرائق كثيره منها العائد على الاستثمار وفضلة الربح Residual Income والقيمة الاقتصادية المضافة. أما في الوحدات الخدمية فإن الاستثمارات تقيّم على أساس البدائل الأقل كلفة والتي تحقق النتائج نفسها.

١-٢-٣ تصنيف التكاليف تبعاً للرقابة عليها:

لأغراض الرقابة وتقويم أداء مراكز المسؤولية تصنف التكاليف:

أولاً: تكاليف خاضعة للرقابة Controllable Cost:

وهي التكاليف التي تخضع لرقابة أو سيطرة مستوى إداري ويمكن أن يؤثر بقراراته على التكاليف سواء كانت بالزيادة أو النقصان كونها تقع ضمن مسؤولية المدير وصلاحياته.

ثانياً: تكاليف غير خاضعة للرقابة Uncontrollable Cost:

وهي التكاليف التي لا يمكن لمدير عند مستوى إداري معين أن يسيطر أو يؤثر على التكاليف بقراراته كونها خارج صلاحياته. (Hilton, 2005: 63)

وفي الوحدات الحكومية تكون النفقات خاضعة للرقابة إذا كان المدير في الوحدة الحكومية له حرية التصرف في مبلغ محدد، في حين أن النفقات المقننة والمحددة من قبل السلطة التشريعية هي نفقات غير خاضعة للرقابة بشكل مطلق.

وبالنسبة إلى التكاليف العامة التي يستفيد منها مراكز المسؤولية كافة في الوحدة الحكومية فهي لا تسهم في تقويم أداء مراكز المسؤولية كونها خارج سيطرة المدراء.

١-٣-٤ إعداد الموازنة بالأسلوب التقليدي (موازنة البنود):

يشير مفهوم الموازنة التقليدي أو ما تسمى بموازنة البنود (Items Budgeting) إلى أن الموازنة يتم إعدادها على شكل بنود مسطرة تتعلق بأنواع المصروفات من جانب وأنواع الإيرادات من جانب آخر مثل (الرواتب والأجور، والمستلزمات السلعية، والمستلزمات الخدمية)، ويم ربط هذا التبويب مع التبويب الإداري بحسب الهيكل الإداري للوحدات الحكومية وبحسب النشاطات الاقتصادية (نشاط التعليم والتربية، والصحة والبيئة وغيرها).

والهدف الأساس للموازنة التقليدية تحقيق الرقابة المالية والقانونية وذلك للتأكد من تحصيل الإيرادات على وفق القوانين ثم إنفاقها في الأغراض المخصصة لها على التخصيصات المقترحة. ويعاني أسلوب الموازنة التقليدية من عيوب عدة في مجال بحثنا، فإن العيب الرئيسي الذي تظهره يتمثل في أنها:

١- تهتم ببنود الصرف وعناصر الإنفاق وممارسة الرقابة المالية دون الاهتمام بنتائج الإنفاق المصروفة لبرامج وأنشطة وسياسات الوحدات الحكومية.

٢- تهتم بالإنفاق بدلاً من الاقتصادية لأن هدفها الأساس توفير الأموال لشراء السلع والخدمات وليس الهدف من عملية الشراء.

٣- تتركز فلسفة الموازنة التقليدية على الإنفاق وهذا يقود إلى أنه من الأفضل لمدراء الإدارات أن يلتزمون بالصرف بحدود مبالغ الموازنة وإنفاق المبالغ خلال السنة وحتى لو كان الصرف غير ضرورياً، لأن المبالغ غير المصروفة تعد مؤشراً سيئاً للمدراء. (Tudorand mihai, 2004: 86)

٤- في الأسلوب التقليدي يتم تخصيص مبالغ السنة الجارية على أساس موازنة السنة الماضية مع زيادة في التقديرات بنسبة معينة يتناقض مع المداخل المنطقية لإعداد الموازنة Rational Budgeting Approaches الذي يربط علاقة المدخلات بالمخرجات ونوعية الأعمال المنجزة وقياس النتائج وتأثيرها على الأهداف الموضوعة. (Hay, et. al., 2001: 601)

١-٣-٥ إعداد موازنة البنود على أساس مراكز المسؤولية:

إزاء الانتقادات المشار إليها أعلاه والتي أكدتها معظم أدبيات المحاسبة الحكومية كان لابد من اعتماد أسلوب آخر يحقق أهداف الوحدة الخدمية ويحقق الكفاءة المطلوبة بتوزيع الاعتمادات المالية على أساس مراكز المسؤولية من خلال حصر وقياس التكلفة حسب الأهداف والأنشطة التي يؤديها كل مركز مسؤولية والرقابة على النفقات المالية وتصرفات المدراء لمساءلة مدراء المسؤولية عن أدائهم المالي وغير المالي، أي بمعنى تنمية الشعور بالمسؤولية والإنفاق العام نظراً لربط النفقة بالخدمة المقدمة والعمل المنجز وضمان تخصيص واستعمال الموارد.

وعلى وفق ما ورد، فقد اتجهت معظم الدول المتقدمة إلى إتباع الأساليب المتطورة في تخطيط وإعداد الموازنة العامة للدولة بإتباعها موازنة البرامج والأداة ولربط المدخلات بالمخرجات وترشيد الإنفاق بالشكل الذي يحقق المزيد من الكفاءة والفاعلية في استخدام الموارد المتاحة وموازنة التخطيط والبرمجة والموازنة (PPB) التي تركز على التخطيط طويل الأمد وتربط بين الأهداف (التخطيط) ووسائل تحقيقها (البرامج) والأموال المتاحة لتمويل البرامج (الموازنة) والموازنة ذات الأساس الصفري التي تركز على إعادة النظر في المشاريع الخدمية كافة ومن نقطة الصفر.

ولكن، وبسبب الصعوبات التي تعتري تطبيق الأساليب الحديثة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة التي تتطلب تغيرات جذرية في الهيكل التنظيمي للدولة وتوفير موظفين ذو كفاءات وخبرات عالية، فضلاً عن التغيرات المطلوبة في التشريعات والأنظمة، وغيرها من المقومات، فمازال الأسلوب التقليدي هو الأسلوب المتبع في إعداد الموازنة العامة في العراق، وعلى ذلك يرى الباحثان أن أفضل أسلوب يمكن اعتماده لتخطيط وإعداد الموازنة العامة للدولة في الوقت الحاضر، وكخطوة تطويرية هو الإبقاء على موازنة البنود وربطها بمحاسبة المسؤولية بالشكل الذي يساعد على تحقيق الرقابة على الأموال والعمليات وإنفاق الموارد المتاحة على شكل مراكز مسؤولية يمكن الإفصاح عنها من خلال التقارير والقوائم المالية إلى الجهات والأطراف المختلفة. إذ يتم تخطيط وتخصيص الموارد المالية حسب حجم النشاط المتوقع لمراكز المسؤولية ويتم تحديد عناصر النفقات من مستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية ونفقات الصيانة على أسس علمية مدروسة باختيار أساس ملائم (بحسب طبيعة الخدمة) يمكن أن يتلاءم ويتأثر بعناصر النفقات بزيادتها أو انخفاضها، ثم يتم مقارنة تخصيصات الموازنة لمراكز المسؤولية مع النتائج الفعلية لحجم النشاط نفسه، إذ أن تغير حجم النشاط الفعلي عن الحجم المتوقع (مبالغ الموازنة) تغييراً كبيراًيجعل من عملية المقارنة والنتائج الفعلية عملية غير موضوعية.

إن تخطيط وإعداد الموازنة على أساس مراكز المسؤولية يربط المدخلات (المالية، البشرية، المادية) مع المخرجات، ويحقق الكفاءة والفاعلية وتقليل النفقات من خلال قياس كفاءة الوحدات الحكومية في إنجاز مهامها المناطة بها، ووضع مقاييس أداء يمكن من خلالها الحكم على سلامة وحسن سير التنفيذ وهو ما نحاول تطبيقه في الجانب العملي من هذا البحث.

١-٣-٦ مؤشرات قياس الأداء في الوحدات الخدمية:

إن عملية إعداد الموازنة لأي دولة لابد وأن يرافقه قياس المخرجات عن حجم ونوعية ما تم إنجازه لغرض توصيل معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية الحكومية من جانب، ومدى تلبية التخصيصات المالية لحاجة الاقتصاد الوطني واستجابة الوحدات الحكومية لأهدافها ودرجة وكفاءة إنجازها من جانب آخر. وفي ضوء ذلك تم تعريف أداء الموازنة العامة بأنه أية مبادرة أو محاولات التطوير لقياس مخرجات القطاع العام أو نتائجه والبرامج الصريحة لهذه المخرجات مع النتائج في عملية إعداد الموازنة.

ولهذا، فإن مجلس معايير المحاسبة الحكومية توسع في تفسير مفهوم المساءلة عن أداء الوحدات الحكومية واستعمل مؤشرات تتضمن الجهود، والكلفة، وإنجازات الخدمة Service Efforts and Accomplishment Indicators ويرمز له اختصاراً (SEA)، ولهذا اشترط أن توفر "التقارير المالية التي تساعد مستخدمو التقارير جهود وكلفة وإنجازات الخدمة المقدمة من قبل الوحدات الحكومية". (Hay, et. Al., 2001: 597).

واستناداً للتجارب التي خاضها والبحوث التي أجراها في مختلف ميادين أعمال الوحدات الحكومية والتي شملت التعليم في كافة مستوياته، العدالة، السياسة، المستشفى، الصحة العامة... الخ، فقد حدد ثلاثة مجموعات أساسية لقياس أداء الوحدات الحكومية (Gronof, 2007: 599) وهي:

أولاً: قياس المجهودات Measures of Effirts:

ويقصد به قياس المدخلات التي تكون مالية مثل النقد وغير المالية مثل الموظفين والموجودات الثابتة (الموجودات البشرية والموجودات المادية).

ثانياً: قياس الإنجازات Measures of Accomplishments:

ويقصد به قياس المخرجات والنتائج التي تعكس الأهداف التشغيلية استناداً إلى المدخلات.

ثالثاً: قياس علاقة المجهودات إلى الإنجازات Measure that Relate Effort to Accomplishment:

إن (GASB) قسم هذا المؤشر إلى مقياسين هما:

١- قياس الكفاءة Efficiency Measures ويعني قياس علاقة المدخلات (الجهود) إلى المخرجات (الإنجازات).

٢- قياس كلفة النتائج Cost-outcome Measures ويعني قياس علاقة المخرجات إلى النتائج.

ومما تقدم، يلاحظ بأن قياس الكفاءة في الوحدات الحكومية يتحقق في محاسبة المسؤولية وعبر أربعة مطالب هي:

- ما هي المدخلات؟
- ما هي المخرجات؟
- هل يمكن إنتاج أكبر قدر من المخرجات بالموازنة ذاتها؟
- هل يمكن إنتاج المستوى ذاته من المخرجات بتكلفة أقل؟

عند ذاك يمكن إبلاغ السلطة التشريعية بمدى كفاءة مدراء الوحدات في استعمال الموارد المتاحة بما ينسجم مع الأهداف والبرامج الحكومية والقوانين والسياسات المتبعة، وبالتالي يزيد من بذل العناية المهنية لكل من المدراء والعاملين في الوحدات الحكومية لكون أن نشاطهم يخضع للقياس من قبل سلطة إدارية عليا، كما لابد من ربط التكاليف والنتائج بالأهداف لقياس فاعلية الأداء.

إن قياس الأداء غير المالي سيتكامل مع قياس الأداء المالي، إذ يوفر رؤية واضحة لدى السلطة التشريعية والبرلمان عن استعمال الوحدات الحكومية الموارد المتاحة لوقف استغلال وتقديم خدماتها إلى المواطنين بالكمية والنوعية الملائمة وفي الوقت المناسب.

المبحث الثاني/ الكشوفات المالية على أساس مراكز المسؤولية في الوحدات الحكومية

يتناول هذا الفصل الجانب التطبيقي لعينة البحث المتمثلة بدائرة مدينة الطب كونها من المستشفيات التي يتوافر فيها العديد من الاختصاصات الطبية وتقديم الخدمات العلاجية للمرضى، كمعالجة العيون، الكسور، أنف وأذن وحنجرة، تجميلية وغيرها من الخدمات الطبية.

٢-١ نبذة تعريفية لدائرة مدينة الطب

تعد مدينة الطب في مقدمة المؤسسات الصحية في القطر والشرق الأوسط، إضافة إلى كونها صرحاً علمياً وذلك لوجود الملاكات الطبية الاستشارية التعليمية وارتباطها بكلية الطب (جامعة بغداد) الكلية الأم، وبالهيئة العراقية للاختصاصات الطبية، وهي زاخرة برواد الطب والعلماء، بالإضافة إلى وجود المراكز التخصصية الدقيقة المتعددة. كما أن هذه المؤسسة تتحمل العبء الأكبر في تهيئة جيل جديد سليم الجسم والعقل ليسهم في نهضتنا الاقتصادية والثقافية وليلحق بركب الأمم المتقدمة.

بوشر العمل بدائرة مدينة الطب في العهد الملكي وكان مزمع في حينه على تنفيذه وتسميته بالمدينة الطبية الملكية، وعند قيام العهد الجمهوري أنجزت مستشفى بغداد التعليمي في ١٩٧٠/٤/١. في عام ١٩٨٨ تم إضافة بنايات متعددة تخدم الأغراض الطبية منها المختبرات بعدد ثمانية طوابق ودار لإقامة الأطباء بعشرة طوابق ومدرسة الممرضات بعشرة طوابق أيضاً.

وفي عام ١٩٨٤ تم إضافة ثلاث مستشفيات وهي:

٢-١-١ مستشفى الجراحات التخصصية، وتختص هذه المستشفى بإجراء العمليات الجراحية كجراحة الأنف والأذن والحنجرة، جراحة الكسور والعظام، جراحة الصدرية، جراحة البولية، جراحة الوجه والفكين، جراحة العيون، بالإضافة إلى مركز زرع الكلى، فضلاً عن علاج الجملة العصبية والعناية المركزة. تتألف هذه المستشفى من ثمانية عشر طابقاً بارتفاع اثنان وسبعون متراً، وفيها ستة وعشرون صالة للعمليات موزعة على تسعة طوابق مجهزة بأحدث المعدات الطبية.

٢-١-٢ مستشفى دار التمريض الخاص، تتألف هذه المستشفى من سبعة طوابق تتسع لمئتان وواحد وأربعون مريضاً، لكل مريض غرفة خاصة، وتحتوي على أربع صالات للعمليات الكبرى، وصالتين للعمليات الصغرى.

٢-١-٣ مستشفى حماية الأطفال، وتتألف من أربعة طوابق وبطاقة مئتان وستة عشر طفلاً، ويحتوي على صالتين للعمليات الصغرى.

وفي عام ٢٠٠٠ بوشر بمستشفى آخر وهو مستشفى الكبد والجهاز الهضمي وأنجز سنة ٢٠٠١، ويتألف المستشفى من عيادة خارجية وقاعات تنظير بالناظور وردهات مشاهدة وردهات عناية مركزة ومختبرات وأشعة وصالات للعمليات وبطاقة فعلية ١٠٠ سرير. وفي الآونة الأخيرة، تم إضافة مستشفيين، بوشرت وأنجزت عام ٢٠٠٨ وهما: مستشفى خاصة للكشف المبكر عن الأمراض السرطانية، وتتألف من أربعة طوابق ومستشفى الحروق التخصصي.

٢-٢ تحديد مراكز المسؤولية في دائرة مدينة الطب

٢-٢-١ النظام المحاسبي المتبع في المستشفى عينة البحث

النظام المحاسبي الحكومي هو المتبع في المستشفى عينة البحث الذي يقوم على الأساس النقدي في تسجيل العمليات المالية للوحدات الحكومية (مع وجود بعض الاستثناءات). وبموجب هذا الأساس يتم تحميل السنة المالية بجميع النفقات والإيرادات التي دفعت أو قبضت فعلاً بغض النظر عن استحقاقها أو كونها تعود لهذه السنة أو السنة التي سبقتها أو تلتها.

٢-٢-٢ تبويب النفقات

ولأجل تصنيف النفقات حسب مراكز المسؤولية وتمييزها إلى خاضعة وغير خاضعة للرقابة، يتطلب الأمر معرفة العناصر المكونة للنفقات، فقد أفرد الدليل المحاسبي الجديد للوحدات الحكومية المعتمد على نظام GFS(*) قسماً مستقلاً للنفقات وتحت رقم (2)، ثم توسع في تبويبها على خمسة مستويات.

وضع في المستوى الأول (01) تعويضات الموظفين، ويشمل ما يدفع إلى كادر العمل في المستشفى من رواتب وأجور مخصصات ومكافآت إلى الكادر الطبي من أطباء اختصاص وأطباء ممارسين وأطباء مقيمين سواء مقيم دوري أو مقيم أقدم وصيادلة ومحللي مختبرات وممرضين ومضمدين، بالإضافة إلى رواتب الموظفين المهندسين والإداريين وموظفي الخدمات. وبالمستوى ذاته، وضع السلع والخدمات والصيانة تحت رقم (02) ثم صنفت في المستوى الثاني إلى ثلاثة أنواع وهي:

المستلزمات السلعية 01: كلفة الأدوية والأغذية والمستلزمات الطبية والمختبرية التي يتم صرفها على المريض، كما ويشمل هذا الفصل نفقات القرطاسية والمطبوعات بالإضافة إلى أجور الماء والكهرباء وغيرها من النفقات.

المستلزمات الخدمية 02: ويشمل هذا الفصل كلف الخدمات المقدمة من الغير لغرض المساعدة في مزاولة أنشطة المستشفى، وكذلك يشمل هذا الفصل نفقات السفر والإيفاد وأجور النقل وأجور الهاتف بالإضافة إلى نفقات خدمة شبكة المعلومات وتنظيف الدائرة وغيرها من الخدمات الأخرى.

صيانة الأصول الثابتة 03: ويشمل هذا الفصل على خدمات الصيانة للأصول الثابتة كالمباني والمعدات والآلات ووسائط النقل والعدد والأثاث والتأسيسات الكهربائية وغيرها.

أما فيما يتعلق بالموجودات الثابتة فقد أفرد لها النظام قسماً مستقلاً تحت رقم (31) وتحت تسمية الموجودات غير المالية، وتم التوسيع في تبويبها ضمن خمسة مستويات، كذلك أعطي الرقم (01) للموجودات الثابتة، و(02) للأصول الطبيعية (غير المنتجة)، وفي المستوى الثالث ذكرت الموجودات الثابتة الآتية:

(01) مباني وإنشاءات

(02) آلات ومعدات

(03) موجودات ثابتة أخرى

٢-٢-٣ تحديد مراكز المسؤولية:

تم تحديد مراكز المسؤولية في دائرة مدينة الطب استناداً إلى صلاحيات المدراء المخولة لها من وزارة الصحة، وبالاعتماد على طبيعة التنظيم الإداري (مركزي، لا مركزي)، لكي يمكن ربط النفقة بمركز المسؤولية، ومحاسبة المدير المسؤول عن مركز المسؤولية من إحداث النفقات في حدود صلاحيته، ولذا فإن مركز المسؤولية في دائرة مدينة الطب تمثل بالأقسام العلاجية على النحو الآتي:

(*) Government Finance Statistics.

١- مركز مسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية.
٢- مركز مسؤولية مستشفى دار التمريض الخاص.
٣- مركز مسؤولية مستشفى حماية الأطفال.
٤- مركز مسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد.
٥- مركز مسؤولية مستشفى الحروق التخصصي.
٦- مركز مسؤولية مستشفى مركز عراقي.
٧- مركز مسؤولية مستشفى الكشف المبكر عن أمراض السرطان.

وتم التركيز على مركز المسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية و مركز مسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد باعتبار أن الأمر لا يختلف بعدد تلك المراكز ولا بحجمها، إنما يرتبط بأنواع التخصيصات وصلاحية إنفاقها.

٢-٢-٤ تحديد التكاليف الخاضعة للرقابة:

يتم تصنيف التكاليف إلى خاضعة للرقابة وغير خاضعة للرقابة لمراكز مسؤولية عينة البحث على أساس صلاحية مدراء مراكز المسؤولية بالصرف، أي أن المدير الذي يتمتع بصلاحيات ومسؤوليات واضحة ومحددة ضمن الهيكل التنظيمي تكون له قدرة الرقابة والتحكم على النفقات ضمن مستوى إداري معين وخلال فترة من الزمن، في حين التكاليف غير خاضعة لرقابة مستوى إداري معين تكون خاضعة لرقابة مستوى إداري أعلى، ويمكن تصنيف التكاليف إلى خاضعة للرقابة وغير خاضعة للرقابة لمراكز المسؤولية عينة البحث وكما هي موضحة في الجدول رقم (١)

جدول (١)
النفقات الخاضعة وغير الخاضعة للرقابة
لمراكز المسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية والجهاز الهضمي والكبد

قسم	م١	م٢	م٣	م٤	م٥	اسم الحساب	خاضع للرقابة عند مستوى المسؤولية	غير خاضع للرقابة عند مستوى المسؤولية	المستوى الإداري	
									مدير مستشفى	مدير عام
٢	١	١	١	١	١	الفصل الأول: نفقات الأفراد العاملين		√		
						الفصل الثاني: المستلزمات السلعية	√			
٢	٢	١	١	١	١	القرطاسية	√			
٢	٢	١	١	١	٢	أجور الماء	√			
٢	٢	١	١	٢	١	أجور المجاري	√			
٢	٢	١	١	٤	١	الكهرباء	√			
٢	٢	١	١	٥	١	الوقود	√			
٢	٢	١	١	٦	١	ملابس الموظفين	√			
٢	٢	١	١	٧	٢	الأغذية الصحية	√			
٢	٢	١	١	٨	١	مواد المكافحة	√			
٢	٢	١	١	٨	٢	مواد الوقاية	√			
٢	٢	١	١	٩	١	اللوازم المختبرية	√			
٢	٢	١	١	٩	٢	اللوازم الطبية	√			
٢	٢	١	١	٩	٦	اللوازم الأخرى	√			
٢	٢	١	١	١٠	١	ملابس المرضى	√			
٢	٢	١	١	١٠	٢	بياضات	√			
٢	٢	١	١	١٠	٣	مفروشات	√			
٢	٢	١	١	١١	٢	الأدوية	√			
٢	٢	١	١	١٠	٢	مجموع المستلزمات السلعية				
٢	٢	١	١	١٠	٣	الفصل الثالث: المستلزمات الخدمية				
٢	٢	٢	١	١	١	المخصصات الليلية داخل القطر		√		
٢	٢	٢	١	٢	١	المخصصات الليلية خارج القطر				
٢	٢	٢	١	٤	٢	نفقات الإعلام	√			
٢	٢	٢	١	٥	١	إيجار مباني				
٢	٢	٢	١	٦	١	إيجار مكائن ومعدات	√			
٢	٢	٢	١	٦	٥	إيجار وسائط نقل وانتقال	√			
٢	٢	٢	١	٧	١	الضيافة والوقود والعلاقات	√			
٢	٢	٢	١	٧	٢	الاحتفالات	√			
٢	٢	٢	١	٨	٣	البريد	√			
٢	٢	٢	١	٩	١	أجور المكالمات الهاتفية	√			
٢	٢	٢	١	٩	٥	خدمة شبكة المعلومات	√			
٢	٢	٢	١	١٣	٤	الاشتراك في الدورات التدريبية	√			
٢	٢	٢	١	١٣	٧	تنظيف الدائرة	√			
٢	٢	٢	١	١٣	٩٠	خدمات أخرى متنوعة	√			
٢	٢	٢	١	٦	١	مجموع المستلزمات الخدمية				
٢	٢	٢	١	٦	٥	الفصل الرابع: نفقات الصيانة				
٢	٢	٣	١	٢	١	صيانة تأسيسات مائية				
٢	٢	٣	١	٢	٢	صيانة تأسيسات كهربائية				
٢	٢	٣	١	٣	٣	صيانة سيارات العمل				
٢	٢	٣	١	٥	١	صيانة الأثاث				
٢	٢	٣	١	٥	٢	صيانة المباني				
٢	٢	٣	١	٥	٣	صيانة المكائن والأجهزة				
٢	٢	٣	١	٥	٤	صيانة الحدائق				
٢	٢	٣	١	٥	١٠	صيانة الكتب				
٢	٢	٣	١	٥	١١	صيانة السجلات				
٢	٢	٣	١	٥	١٢	صيانة الوثائق				√
						مجموع مصروفات الصيانة				
						الموجودات غير المالية				

* تعد المصروفات عن نفقات الأفراد العاملين (الرواتب والمخصصات) نفقات معينة بحسب الاستحقاق والدرجة وليس لأي مستوى إداري القدرة على الرقابة عليها.

٢-٢-٥ عرض موازنة مراكز المسؤولية عينة البحث:

مازالت الوحدات الحكومية في العراق تعد الموازنة بالأسلوب التقليديً، إذ تهتم بموارد مالية (تخصيصات مالية، موارد بشرية، موجودات) دون الاهتمام بالمخرجات (الكمية، النوعية)، بالإضافة إلى استنادها وبشكل جوهري على مؤشرات الموازنة المالية لسنة جارية على أساس الموازنة لسنة ماضية مع زيادة في التقديرات بنسبة معينة (اجتهادية).

ويبين الجدول رقم (٢) في الحقلين الثالث والخامس التخصيصات المالية لعام ٢٠٠٩ لكل من مستشفى الجراحات التخصصية ومستشفى الجهاز الهضمي والكبد، أعدت بالأسلوب التقليدي وبالاعتماد على موازنة ٢٠٠٨ مضافاً إليها نسبة عشوائية (٨%) وفقاً إلى إستراتيجية الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة ٢٠٠٩ دون النظر إلى متغيرات (أسرة، مرضى، عمليات جراحية، فحوصات) وأهداف وكفاءة أنشطة الحكومة التي تم الإنفاق عليها، أي أن إعداد الموازنة اعتمد بشكل كامل على الأداء المالي للمستشفيين المذكورين. وبذلك يمكن أن نطلق على هذا الأسلوب بأسلوب الموازنة المتزايدة.

جدول رقم (٢)
التخصيصات المالية لسنة ٢٠٠٨ و٢٠٠٩
مستشفى الجراحات التخصصية ومستشفى الجهاز الهضمي والكبد

قسم	م١	م٢	م٣	م٤	م٥	اسم الحساب	مستشفى الجراحات التخصصية		مستشفى الجهاز الهضمي والكبد	
							٢٠٠٨	٢٠٠٩ (٨%)	٢٠٠٨	٢٠٠٩ (٨%)
						الفصل الأول: نفقات الأفراد العاملين				
٢	١	١	١	١	١	رواتب	٨٨٦٧٠١٨٩٠٩	٩٥٧٦٣٨٠٤٢٢	١٢٤٢٦٨٤٠٤٠	١٣٤٢٠٩٨٧٦٣
٢	١	١	١	١	٢	مكافئات المنتسبين	١٠٤٣٩٠٠٠	١٠٤٣٩٠٠٠	٦٥٠٠٠٠٠	٧٠٢٠٠٠
٢	١	١	١	١	٣	أجور المتعاقدين	١٠٦٦٦٥٠٠٠	١١٥١٩٨٢٠٠	٦٠٧٦٥٠٥٣٧	٥٣١٢٢٥٠
٢	١	١	١	٢	١	مخصصات خطورة	٤٠٥١٣١٨٣٥٠	٤٣٧٥٤٢٣٨١٨	-	٥٦٥٢٦٢٥٨٠
٢	١	١	١	٢	٢	الأعمال الإضافية	١٩٢٣٠٠٠	٢٠٧٦٨٤٠	-	-
٢	١	١	١	٢	٩	مخصصات هندسية	١٠٧٢١٥٥٠	١١٥٧٩٢٧٤		-
٢	٢	٢	١	١	١	مساهمات التقاعد الحكومية	٧٣٤١٥٤٩٣٤	٧٩٢٨٨٧٣٢٩	١٠٤٨٦١٤٦٧	١١٣٢٥٠٣٤٨
						مجموع نفقات الأفراد العاملين	١٣٧٨٢٢٤٠٧٤٣	١٤٨٨٤٧٨٤٠٢	٢٠٧٧٧١٥٠٨٨	٢١١٧٦٢٥٩٧٧
						الفصل الثاني: المستلزمات السلعية				
٢	٢	١	١	١	١	القرطاسية	٢٤٩٠٦١٥٠	٢٦٨٩٨٦٤٢	١٣٢١٣٠٠٠	١٤٢٧٠٠٤٠
٢	٢	١	١	١	٢	المطبوعات	-	-	٩٨٥٠٠٠	١٠٦٣٨٠٠
٢	٢	١	١	٢	١	الكتب	-	-		٢١٥٤٦٠٠
٢	٢	١	١	٣	١	أجور الماء	م غ م	م غ م		-
٢	٢	١	١	٣	٢	أجور المجاري	م غ م	م غ م		-
٢	٢	١	١	٤	١	الكهرباء	٢٣٨٨٨٧١٥٠	٢٥٧٩٩٨١٢	٨٠٣٤٦٥٠	٨٦٧٧٤٢٢
٢	٢	١	١	٥	١	الوقود	٣٠٦١٧٥٠٠	٣٣٠٦٦٩٠٠	١٢٣٠٧٥٠٠	١٣٢٩٢١٠٠
٢	٢	١	١	٦	١	ملابس الموظفين	٤٧٩٩٩٠٠٠	٥١٨٣٨٩٢٠		-
٢	٢	١	١	٧	٢	الأغذية الصحية	١٤٠٧٠٣٨٢٦٦	١٥١٩٦٠١٣٢٧		-
٢	٢	١	١	٨	١	مواد المكافحة	م غ م	م غ م		-
٢	٢	١	١	٨	٢	مواد الوقاية	م غ م	م غ م		-
٢	٢	١	١	٩	١	اللوازم المختبرية	٢٠٩٨٢٠٠٠	٢٢٦٦٠٥٦٠	٢٠٠١٠٠٥٠٠	٢١٦١٠٨٥٤٠
٢	٢	١	١	٩	٢	اللوازم الطبية	٣٤٢٤٧٠٥٠٠	٣٦٩٨٧٨١٤٠	٢٧٠١٣٧٠٠٠	٢٩١٧٤٧٩٦٠
٢	٢	١	١	٩	٦	اللوازم الأخرى	١٥٣٥٩١٦٥٠	١٦٥٨٧٨٩٨٢	١٠١٤٢٠٢٥٠	١٠٩٥٣٣٨٧٠
٢	٢	١	١	١٠	١	ملابس المرضى	٦٥٠٠٠٠٠٠	٧٠٢٠٠٠٠٠	٢٩٧٦٥٠٠	٣٢١٤٦٢٠
٢	٢	١	١	١٠	٢	بياضات	٦٨١١٠٠٠٠	٧٣٥٥٨٨٠٠	٤٥٠٠٠	٤٨٦٠٠
٢	٢	١	١	١٠	٣	مفروشات	٩٢٢٩٥٠٠٠	٩٩٦٧٨٦٠٠	٣٢٢٠٠٠	٣٤٧٧٦٠
٢	٢	١	١	١١	٢	الأدوية	م غ م	م غ م	٤٨٠٠٠٠٠٠	١٠٨٠٠٠٠٠٠
						مجموع	٢٤٩١٨٩٧٢١٦	٢٤٥٩٠٥٠٦٨٣	٦٦٨٤٠١٤٠٠	٦٦٠٤٥٩٣١٢

						المستلزمات السلعية			
						الفصل الثالث: المستلزمات الخدمية			
٢	٢	١	١	١	١	مخصصات الليلية داخل القطر	٣٣٦٠٠٠٠	٣٦٢٨٨٠٠	٤٨٠٠٠٠	٥١٨٤٠٠
٢	٢	١	١	٢	٢	وسائط النقل	٧٥٠٠٠	٨١٠٠٠٠	-	
٢	٢	١	١	٣	٣	نفقات السفر	٨٩٧٠٠٠	٩٦٨٧٦٠	-	
٢	٢	١	١	٤	٤	النفقات الأخرى	٤٠٠٠٠٠٠	٢٣٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٤٠٠٠٠
٢	٢	١	٢	١	١	مخصصات الليلية خارج القطر	٨٢٤٦٣٠٤٥	٨٩٠٦٠٠٨٨	٢٤٠٦٦٠٠٠	٢٥٩٩١٢٨٠
٢	٢	١	٢	٢	٢	وسائط النقل	٩١٩٩٤٤٩	٩٩٣٥٤٠٥	٣٢٣٧٩٢٠	٣٤٩٦٩٥٤
٢	٢	١	٢	٣	٣	نفقات السكن	٣٥٥٠٥٦٦	٣٨٣٤٦١١	٤٢١٢٦٠	٤٥٤٩٦٠
٢	٢	١	٢	٤	٤	نفقات أخرى	١٢٤٨٨٨٠٢	١٣٤٨٧٩٠٦	١٦١١٨٨٠٠	١٧٤٠٨٣٠٤
٢	٢	١	٢	٦	١	إيجار مكائن ومعدات	٧٥٠٠٠٠	٨١٠٠٠٠	-	
٢	٢	١	٢	٦	٥	إيجار وسائط نقل وانتقال	٥٩٢٠٠٠٠	٦٣٩٣٦٠	٧١٧٣٥٥٠	٧٧٤٧٤٣٤
٢	٢	١	٢	٧	١	الضيافة والوقود والعلاقات	م غ م			
٢	٢	١	٢	٧	٢	الاحتفالات	٣٩٦٥٠٠	٤٢٨٢٢٠	٤٨٤٠٠٠	٥٢٢٧٢٠
٢	٢	١	٢	٨	٣	البريد	١٥٨٠٠٠	١٧٠٦٤٠		
٢	٢	١	٢	٩	١	أجور المكالمات الهاتفية	٨٧١٠٥٦٥	٩٤٠٧٤١٠	٥٧١٥٠٥٠	٦١٦٦٥٣٠
٢	٢	١	٢	٩	٥	خدمة شبكة المعلومات	١٦٧١٣٦٠٠	١٨٠٥٠٦٨٨	٨٠٠٠٠	٦١٧٢٢٥٤
٢	٢	١	٢	١٣	٤	الاشتراك في الدورات التدريبية	٣٣٠٠٠٠	٣٥٦٤٠٠	١٠٣٩٧٣٥٠٠	٨٦٤٠٠
٢	٢	١	٢	١٣	٧	تنظيف الدائرة	٤١٧٨٢٥٥٠٠	٤٥١٢٥١٥٤٠	١٢٩١٠٢٥٠	١١٢٢٩١٣٨٠
٢	٢	١	٢	١٣	٩٠	خدمات أخرى متنوعة	٧٤٨٨١٦٥٠	٨٠٨٧٤١٨٢	٥٧٠٩٧٥٠	م غ م
						مجموع المستلزمات الخدمية	٥١٨٦١٩٣١٥	٦٨٣٧١٢٠١٠	١٨٠٣٧٠٠٨٠	١٨٠٨٥٦٦١٦
						الفصل الرابع: نفقات الصيانة				
٢	٢	٣	١	٢	١	صيانة تأسيسات مائية	٢٣٩٩٧٧٥٠٠	٢٥٩١٧٥٧٠٠	٥٨١٩٢٥٠	٦٢٨٤٧٩٠
٢	٢	٣	١	٢	٢	صيانة تأسيسات كهربائية	٢٢٥٢٩٧٠٠٠	١٤٣٣٢٠٧٦٠	١٥٠٢٠٥٠٠	١٦٢٢٢١٤٠
٢	٢	٣	١	٣	٣	صيانة سيارات العمل	٢٣٨٧١٥٠٠	٢٥٧٨١٢٢٠	٥٠٠٥٠٠	٥٤٠٥٤٠
٢	٢	٣	١	٥	١	صيانة الأثاث	١٢٩٣٤٠٠٠	١٣٩٦٨٧٢٠	٢٥٠٠٠	٢٧٠٠٠
٢	٢	٣	١	٥	٢	صيانة المباني	٢٢٣١٤٦٧٥٠	٢٤٠٩٩٨٤٩٠	٦٥٦٦٢٥٠٠	٧٠٩١٥٥٠٠
٢	٢	٣	١	٥	٣	صيانة المكائن والأجهزة	٥٥٤٩٣٨٣٩٦	٥٩٩٣٣٣٤٦٨	٩٠٢٣٦٢٥٠	٩٧٤٥٥١٥٠
٢	٢	٣	١	٥	٤	صيانة الحدائق	٢٥٠٥٠٠٠	٢٧٠٥٤٠٠	-	
٢	٢	٣	١	٥	١٠	صيانة الكتب	م غ م	-	-	
٢	٢	٣	١	٥	١١	صيانة السجلات	م غ م	-	-	
٢	٢	٣	١	٥	١٢	صيانة الوثائق	م غ م	-	-	
						مجموع مصروفات الصيانة	١٢٨٢٦٧٠١٤٦	١٣٨٥٢٣٨٧٥٨	١٨١٧٦٨٥٠٠	١٩٧٧٢٩٩١٠
						الفصل الخامس: الموجودات الثابتة				
٣١	١	١	٢	٢	١	الأثاث الخشبي	٣٣٦٢٦٠٠٠	٣٦٣١٦٠٨٠	٧١٤٥٠٠٠	٧٧١٦٦٠٠
٣١	١	١	٢	٢	٢	الأثاث المعدني	٤٣٥٨٠٠٠٠	٤٧٠٦٦٤٠٠	١٤١٥٠٠٠	١٥٢٨٢٠٠

٣١	١	١	٢	٢	٣	الأثاث الأخرى	٤١٨٥٤٠٠٠	٤٢٢٠٢٣٢٠	١٠٤١٠٠٠٠	١١٢٤٢٨٠٠
٣١	١	١	٢	٢	٥	الأجهزة	٢١٣٧٩٥٠٠٠	٣٢٠٨٩٨٦٠٠	٧٣١٤٢٠٠٠	٧٨٩٩٣٣٦٠
٣١	١	١	٢	٢	٦	أجهزة الاستنساخ	٢٩٥٠٠٠٠	٥٩١٣٨١٠	م غ م	
٣١	١	١	٢	٢	٨	الحاسبة الإلكترونية	١١٧٥٥٠٠٠	م غ م	٥٤٧٥٧٥٠	
٣١	١	١	٢	٢	١٠	الأسلحة والأعتدة (الشرطة)	-	م غ م	-	
٣١	١	١	٢	٢	١٣	معدات أمنية أخرى	-	م غ م	م غ م	
						مجموع الموجودات الثابتة	٣٤٧٥٦٠٠٠٠	٣٨١٨٧٤٢٠٠	٩٩١٨٥٢٥٠	

٢-٢-٦ إعداد الموازنة التخطيطية للمستشفيات عينة البحث على أساس مراكز المسؤولية

لمعالجة أوجه القصور التي تعتريها تنفيذ الموازنة تقليدياً، وتوفير موازنة عامة مصنفة بشكل يمكن الإدارة المالية من تحقيق أهدافها المتمثلة الربط بين المدخلات والمحرجات، يتطلب إعداد موازنة على أساس مراكز المسؤولية، وبموجبها يتم إعدادها بنفس الأسس والتبويبات المعدة على أساس الموازنة تقليدياً، وبدون تغيير جوهري في أعمال الوحدات الحكومية، ولكن يأخذ في الاعتبار عند تخطيط النفقات مراكز المسؤولية للمستشفيين عينة البحث المتغيرات التي تحصل فيها سواء كان بالزيادة أو النقصان فيما يتعلق بالأسرة المهيأة (الطاقة المتاحة التصميمية إذا تطلبت الحاجة إليها) والأفراد العاملين وغيرها من المتغيرات الظاهرة في الجدول رقم (٣)، ويتم إعداد الموازنة المالية لسنة ٢٠٠٩ استناداً إلى مراكز المسؤولية، أي ربط عنصر النفقة بأساس الملائم له الذي يوضحه الجدول رقم (٤).

أولا: تحديد المخرجات المتوقعة وتعني تحديد ألمدى (العدد ،ألكم) لكل عنصر من عنصر من عناصر ألتخصيصات المالية لكافة عناصر ألنفقات والجدول رقم (٣) يوضح ذلك .

جدول (٣)

تحديد المخرجات المتوقعة

وتحديد الأساس الملائم لتوزيع الكلف على المخرجات

اسم الحساب	مركز مسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية		مركز مسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد	
	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠٠٨	٢٠٠٩
الموظفين/ حسب المهن				
ذوي المهن الطبية	١٨٨	١٦٢	٣٤	٤٦
ذوي المهن الصحية	٩٠٨	٨٥٠	١١٥	١٣٩
الكوادر الأخرى	٢٦٩	٢٤٧	٧٦	٧٢
الطاقة المتاحة للأسرة المهيأة	١٨٢٥٢٠	١٦٩٥٦٠	٣٢٠٤٠	٣٢٠٤٠
الأسرة المهيأة	٥٠٧	٤٧١	٨٩	٧٤
الطاقة المتاحة لصالة العمليات	١٦٥٦٠	١٦٥٦٠	٢١٦٠	٢١٦٠
عدد العمليات	٩٠٧٦	٩٠٤٢	٤١١	٤١٢
الراقدين	١٦٥٢٤	٢١٠٤٩	٢٤٤٥	٢٦٥٧
المكوث	٧٧٨١٥	٩٤٤١٣	-	-
عدد الفحوصات المختبرية	١٤٩٠١٥	١٩٠٦٢٥	٩٣٨١	١٠٩٤٩
الوفيات	٢٨٠	٣١٩		٨٨
عدد أوامر الإيفاد داخل القطر	١٨	٢٠	٥	٦
عدد أوامر الإيفاد خارج القطر	٤٠	٤٦	١٠	١٦
عدد الكتب الصادرة	٣٢٢٦٥	٤١١٠٠	٩٦٨٠	١٢٣٣٠
استهلاك السنوي kv	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٧٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
استهلاك السنوي (لتر ماء)	١٢٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٩٠٠٠٠
مساحة البناية الكلية	٦١٢٩٩	٦١٢٩٩	٨٠٠٠	٨٠٠٠
مساحة الحديقة	٧٠	٧٠	٥٠	٥٠
عدد العقود	١٢٢	١٠٧	٨	٨
عدد السيارات	١٥	١٥	٧	٧
عدد المكاتب الإدارية	٤٠	٤٠	١١	١١
ساعات تشغيل المكائن	١٨١٦٣٩٦	١٨١٦٣٩٦	٦٤١٧٥	٦٤١٧٥

ثانياً: إعداد الموازنة على أساس كلف المخرجات المتوقعة وتحديد الانحرافات:

ويعني تحديد المقياس الأساسي في نشوء عنصر النفقة، أي أنه العامل الذي يؤثر بزيادة أو انخفاض تقدير التخصيصات المالية لكل عنصر من عناصر النفقات في ضوء المخرجات المتوقعة. وعلى سبيل المثال، كلما زاد عدد الموظفين زادت تخصيصات الرواتب، وكلما زاد عدد الفحوصات المرضية تطلب الأمر إلى اللوازم المختبرية أكثر، وهكذا لبقية أسس التوزيع،.على سبيل المثال فإن التخصيصات المالية لسنة ٢٠٠٨ فيما يخص عنصر النفقة ملابس الموظفين مقسوما على الأساس الملائم هو عدد الموظفين لسنة ٢٠٠٨ مضروبا بالأساس الملائم لسنة ٢٠٠٩ للوصول إلى مبلغ تقديري لعنصر ملابس الموظفين وكذالك الحال بالنسبة للوازم الطبية فالوصول إلى مبلغ تقديري مبني على أساس ربط المدخلات بالمخرجات يتم قسمة مبلغ التخصيصات المالية ٢٠٠٨ على الأساس الملائم لنفس السنة ثم يتم ضربه في الأساس الملائم وهو عدد الفحوصات المختبرية لسنة ٢٠٠٩ وهكذا الحال لباقي عناصر النفقات.

وبهذا فإن إعداد الموازنة التقديرية بالاعتماد على عنصر النفقة بالأساس الملائم يمكن ربط المدخلات بالمخرجات والكشف عن مواطن الهدر والضياع في الموارد المتاحة ومحاسبة المسؤولين عن أدائهم وذلك من خلال تحديد الانحرافات من المقدر لحجم نشاط متوقع مع الحجم الفعلي، إلا أنه عند إعداد الموازنة لمراكز المسؤولية للمستشفيين عينة البحث تم استخراج الانحراف بين الموازنة التقليدية مع الموازنة التقليدية المعدة على أساس مراكز المسؤولية لمعرفة الزيادة والنقصان في صرف التخصيصات المالية لكل عنصر من عناصر النفقات، وإن الانحراف الملائم أو غير الملائم فيعني الملائم التخصيصات المالية لعنصر نفقة ما استناداً إلى مراكز المسؤولية أقل من التخصيصات على الأساس التقليدي، والعكس صحيح أما بالنسبة لنفقات الصيانة ولكون الأساس الملائم لم يتغير لسنة ٢٠٠٩ عن سنة ٢٠٠٨ ولهذا تم اعتماد التخصيصات المعتمدة لسنة ٢٠٠٩ . والجدول رقم (٤) يوضح ذلك.

جدول رقم (٤)

الموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية للمستشفيين

الجراحات التخصصية والجهاز الهضمي والكبد للسنة المالية ٢٠٠٩

رقم الدليل	اسم الحساب	الأساس الملائم	مركز مسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية			مركز مسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد		
			موازنة المسؤولية لسنة ٢٠٠٩	الأساس التقليدي لسنة ٢٠٠٩	الانحراف	موازنة المسؤولية لسنة ٢٠٠٩	الأساس التقليدي لسنة ٢٠٠٩	الانحراف
	الفصل الأول: نفقات الأفراد العاملين							
	الرواتب	عدد الموظفين	١٢١٦٣٥٨٩٤٦	٩٤٩٦٢٥٠٠٠٠	٨٢٧٩٨٩١٠٤٥م	٩٥٥٥٠٣٦٢٢	٣٧٩١٠٠٠٠٠	٥٧٦٤٠٣٦٢٢غ.م
	أجور المتعاقدين	عدد المتعاقدين	٩٣٥٥٠٤٥٠	٧٠٠٠٠٠٠	٢٣٥٥٠٤٥٠غ.م	١٤٩١٨٧٥٠	٤٠٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٨١٢٥٠م
	مجموع نفقات الأفراد العاملين	مجموع نفقات الأفراد	١٣٠٩٩٠٦٣٩٦	٩٤٩٦٣٢٠٠٠٠	٨٢٥٦٣٤٠٥٩٥م	٩٧٠٤٢٢٣٧.٢	٤١٩١٠٠٠٠٠٠	٥٥١٣٢٢٣٧٢غ.م
	الفصل الثاني: المستلزمات السلعية							
	القرطاسية	عدد المكاتب الإدارية	٢٤٩٠٦١٥٠	١٨٠٠٠٠٠٠	٦٩٠٦١٥٠غ.م	١٣٢١٣٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	٦٧٨٧٠٠٠م
	المطبوعات	نسبة معينة	غ م ٢٠٠٨	-		٩٨٥٠٠٠٠	٥٥٥٠٠٠٠٠	٤٥٥٦٠٠٠٠م
	أجور الماء	استهلاك الماء	٥٣٠٠٠٠٠٠	-	-	٨٠٠٠٠٠٠	-	-
	أجور المجاري	نسبة معينة	٦٤٠٩٦٨٢	-	-	١٣٧٦٨٨٦	-	-
	أجور الكهرباء	kv	٢٣٨٨٨٧١٥٠	١٠٠٠٠٠٠٠	٢٢٨٨٨٧١٥٠غ.م	٨٠٣٤٠٦٥٠	٥٠٠٠٠٠٠	٧٥٣٤٠٦٥٠غ.م
	الوقود	kv	٣٠٦١٧٥٠٠	٣٥٠٠٠٠٠٠	٤٣٨٢٥٠٠م	١٢٣٠٧٥٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠	٢٣٠٧٥٠٠غ.م
	ملابس الموظفين	عدد الموظفين	٣٠٤٣٧٣٦٣	٤١٠٠٠٠٠٠	١٠٥٦٢٦٣٧م	٢٢٨٤٤٤٤	١٠٠٠٠٠٠٠	٧٧١٥٥٥٦م
	الأغذية الصحية	عدد المرضى الراقدين	١٥٩٢٣٠٥١٣٢	٥١٥٠٠٠٠٠٠	١٠٧٧٣٠٥١٣٢غ.م	-	-	---
	مواد المكافحة	نسبة معينة	٣٣٤٤١٨٢	---	---	-	-	---
	مواد الوقاية	نسبة معينة	٣٣٤٤١٨٢	---	---	-	-	---
	اللوازم المختبرية	عدد الفحوصات	١١٥١٣١٠٢٧	٥٠٠٠٠٠٠٠	٦٥١٣١٠٢٧غ.م	٤٩٢٢٧٢	٧٥٠٠٠٠٠٠	٧٤٥٠٧٧٢٨م
	اللوازم الطبية	عدد الحالات المرضية	٣٤٢٤٧٠٥٠٠	٣٣٥٠٠٠٠٠٠	٧٤٧٠٥٠٠غ.م	٢٧٠١٣٧٠٠٠	٧٥٠٠٠٠٠٠	١٩٥١٣٧٠٠٠غ.م
	اللوازم الأخرى	عدد الحالات المرضية	١٥٣٥٩١٦٥٠	٢٦٠٠٠٠٠٠٠	١٠٦٤٠٨٣٥٠م	١٠١٤٢٠٢٥٠	٦٥٠٠٠٠٠٠	٣٦٤٢٠٢٥٠غ.م
	ملابس المرضى	عدد المرضى الراقدين	٨٢٧٩٩٨٦٧	٣٠٠٠٠٠٠٠	٥٢٧٩٩٨٦٧غ.م	١٠٨٦٧٠٧٥	١٥٠٠٠٠٠٠	٤١٣٢٩٢٥م
	بياضات	عدد الأسرة المهيأة	٦٩٦٧٤٥٥٦	٨٠٠٠٠٠٠٠	١٠٣٢٥٤٤٤م	٢٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	٠
	مفروشات	عدد الأسرة المهيأة	٩٢٨٩٩٤٠٨	٣٩٠٠٠٠٠٠	٥٣٨٩٩٤٠٨غ.م	٦٦٥١٦٨٥	١٥٠٠٠٠٠٠	٨٣٤٨٣١٥م
	الأدوية	عدد الحالات المرضية	٤٥٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠م	٤٨٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠غ.م
	مجموع المستلزمات السلعية		٢٧٨٦٨١٨٣٤٩		١٣٠٧٩٢٠٤٣٦غ.م	٥٢٩٥٧١٧٦٣		١٦٤١٥٣٨٧٦غ.م

الفصل الثالث: المستلزمات الخدمية							
مخصصات إيفاد داخل القطر	عدد الموفدين	٢٢٠٢٢٢٢٢	١٠٩٤٤٠٠٠	١١٠٧٨٢٢٢غ.م	٣٥٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠٠	٠
مخصصات إيفاد خارج القطر	عدد الموفدين	١٤٣٧٥٠٠٠٠	١٣٤١٨٧٦٣٠	٩٥٦٢٣٧٠غ.م	١٥١٦٦٦٦٧	١٨٠٠٠٠٠٠	٢٨٣٣٣٣٣م
إيجار المكائن	نسبة معينة	١٠٨٤٦٩٥٨	٣٠٠٠٠٠٠	٧٨٤٦٩٥٨غ.م	٤١٥٣٨٠	٥٠٠٠٠٠٠	٥٨٤٦٢٠م
إيجار وسائط نقل وانتقال	عدد العاملين	١٠١٤٥٧٨٨	٣٠٠٠٠٠٠	٧١٤٥٧٨٨غ.م	١١٤٢٢٢٢٢	١٠٠٠٠٠٠	٥٤٢٢٢٢٢غ.م
احتفالات	نسبة معينة	٢٤٤٠٥٦٦	٢٠٠٠٠٠٠	٤٤٠٥٦٦غ.م	١٦٦١٣٠٤	٥٠٠٠٠٠	٣٣٣٨٦٩٦م
بريد	عدد الكتب الصادرة	٣١٨٤٥٦	١٨٠٧٥٠	١٣٧٧٠٦غ.م	٢٨٦٥٩٦	-	---
أجور المكالمات الهاتفية	عدد العاملين	٣٦٨٩٣٧٧	---	---	٢٢٨٤٤٤٤	-	---
خدمة شبكة المعلومات	عدد الموظفين (ذوي المهن الطبية والصحية)	١٥٩٦٧٠٨٠	١٨٠٠٠٠٠٠	٢٠٣٢٩٢٠م	٨٦٩١٢٧٥	٥٠٠٠٠٠	٣٦٩١٢٧٥غ.م
الاشتراك في الدورات التدريبية	عدد الموظفين	٣٦٨٩٣٧٧	١٢٩٢٠٠٠	٢٣٩٧٣٧٧غ.م	١١٤٢٢٢٢	٢٠٠٠٠٠٠	٩٤٢٢٢٢٢غ.م
تنظيف الدائرة	المساحة	٤١٧٨٢٥٥٠٠	٢٧٠٠٠٠٠٠٠	١٤٧٨٢٥٥٠٠غ.م	١٠٣٩٧٣٥٠٠	١١٣٠٠٠٠٠٠	٩٠٢٦٥٠٠م
خدمات أخرى متنوعة	عدد الموظفين	٤٧٠٣٩٥٦٠	٣٢٠٠٠٠٠٠	١٥٠٣٩٥٦٠غ.م	٤٨٤٨٨٨٩	٨٠٠٠٠٠٠	٧٠١٥١١١م
مجموع المستلزمات الخدمية		٦٧٧٩٣٤٨٨٤	٢٣١٦٠٤٣٨٠	١٩٩٤٤١١٢٧غ.م	١٦٦١٣٠٣٧٨	١٨٣٠٠٠٠٠٠	٦٧٣٩٨٥٤١م
الفصل الرابع: نفقات الصيانة							
صيانة تأسيسات مائية	عدد المآخذ (البواري)	٩٤١٠٠٠٠٠	٩٤١٠٠٠٠٠	٠	٥٨١٩٢٥٠	٥٨١٩٢٥٠	٠
صيانة تأسيسات كهربائية	عدد الأمتار	١٠١٧٠٠٠٠٠	١٠١٧٠٠٠٠٠٠	٠	١٥٠٢٠٥٠٠	١٥٠٢٠٥٠٠	٠
صيانة سيارات العمل	عدد السيارات	٢٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	٠	٤٢٥٥٠٠٠	٤٢٥٥٠٠٠	٠
صيانة الأثاث	عدد المكاتب الإدارية	١٥٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠	٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٠
صيانة المباني	مساحة المباني	٤٤٢٢٠٥٣٢٥	٤٤٢٢٠٥٣٢٥	٠	٦٥٦٦٢٥٠٠	٦٥٦٦٢٥٠٠	٠
صيانة المكائن والأجهزة والمعدات	ساعات الاشتغال	٢١٠٧٨٩٩٦٣	٢١٠٧٨٩٩٦٣	٠	٩٠٢٣٦٢٥٠	٩٠٢٣٦٢٥٠	٠
صيانة الحدائق	مساحة الحديقة	٤٢٥٧٢٠٠٠	٤٢٥٧٢٠٠٠	٠	-	-	-
صيانة الكتب	عدد الكتب	-	-	-	-	-	-
صيانة السجلات	عدد السجلات	-	-	-	-	-	-
صيانة الوثائق	عدد الوثائق	٤٩٥٠٠٠٠٠	٤٩٥٠٠٠٠٠	٠	-	-	-
مصاريف صيانة متنوعة			-			-	-
مجموع نفقات الصيانة		٩٢٦٣٦٧٢٨٨	٩٢٦٣٦٧٢٨٨	٠	١٧٧٤٠٣٥٠٠	١٧٧٤٠٣٥٠٠	٠
مجموع الموجودات المالية		٥٧٠١٠٢٩٩١٧			١٨٤٣٥٢٨٠١٣		
مجموع الموجودات غير المالية		٦١٤١٢٦٩٥٢			٥٣٠٠٠٠٠٠		
مجموع التخصيصات المالية		٦٣١٥١٥٦٨٦٩			١٨٤٨٨٢٨٠١٣		

٣-٢ مؤشرات الأداء لمراكز المسؤولية في عينة البحث

٢-٣-١ مؤشرات قياس الأداء في الوحدات الحكومية

من أجل النهوض بالواقع الصحي في المستشفيات والتعرف على مستوى الخدمات المقدمة يتطلب الأمر استعمال مؤشرات قادرة على إعطاء صورة واضحة لمستوى أداء الخدمة من جانب، وكيفية استعمال الموارد المتاحة من جانب آخر، وهذه المؤشرات هي:

١- مؤشر الفاعلية

ويمكن توضيح مؤشر الفاعلية في مراكز المسؤولية (مركز المسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية ومركز المسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد) من خلال اعتماد النتائج العملية لهذه المراكز والمتمثلة بعدد المرضى، عدد العمليات منسوباً إلى النتائج المفترض تحقيقها في ضوء المدخلات المستخدمة (الكلف أو التخصيصات) للوصول إلى مستوى تحقيق الأهداف، والجدولين (٥) و(٦) يظهر نتائج هذا المؤشر.

$$\text{مؤشر الفاعلية} = \frac{\text{النتائج المتحققة}}{\text{النتائج المخططة}}$$

والجدولين الآتيين يوضحان الاحتساب الخاص بمراكز المسؤولية.

جدول (٥)
مؤشر الفاعلية عدد المرضى لسنة ٢٠٠٩
بالاعتماد على الموازنة التقليدية على أساس مراكز المسؤولية

مراكز المسؤولية (١)	مقياس المخرجات (٢)	التخصيصات المالية لسنة٢٠٠٨ (٣)	عدد المرضى لسنة ٢٠٠٨ (٤)	كلفة المريض لسنة٢٠٠٨ (٥)=٤÷٣	التخصيصات المالية لسنة ٢٠٠٩ (٦)	مخطط معالجة عدد المرضى لسنة ٢٠٠٩ (٧)=٥÷٦	عدد المرضى الفعلي لسنة ٢٠٠٩(٨)	مؤشر الفاعلية (٩) ٧÷٨
مستشفى الجراحات التخصصية	عدد المرضى	١٦١٠٣٦٥٠٠٢	١٦٥٢٤	٩٧٤٥٦	١٨٩٤٥٤٧٠٦١	١٩٤٤٠	٢١٠٤٩	%١٠٨
مستشفى الجهاز الهضمي والكبد		٤٧١٤٥١١٤٣	٢٤٤٥	١٩٢٨٢٢	٥٥٤٦٤٨٤٠٤	٢٨٧٦	٢٦٥٧	%٩٢

ومن الجدول (٥) نلاحظ بأن مستشفى الجراحات التخصيصية قد اشر مستوى فاعلية بنسبة ١٠٨% لكون عدد المرضى الذين تم معالجتهم اكبر من عدد المرضى الذي يفترض معالجتهم . بينما اظهر مستوى الفاعلية لمستشفى الجهاز الهضمي و الكبد نسبة مقدارها ٩٢% وذلك لان عدد المرضى الذين تم معاينتهم فعليا ٢٦٥٧ مريض بينما عدد المرضى الذين يفترض معاينتهم في ظل التخصيصات المرصودة ينبغي ٢٨٧٦ مريضا . مع ملاحظة ان زيادة التخصيصات المفترضة ينبغي ان يصاحبها ثبات في الاسعار وفي حالة العكس ينبغي ان تعدل التخصيصات بما يوازي الارتفاع العام للاسعار تحتسب في ضوء التعديل اللاحق.

جدول (٦)

مؤشر الفاعلية عدد العمليات لسنة ٢٠٠٩

بالاعتماد على الموازنة التقليدية على أساس مراكز المسؤولية

مراكز المسؤولية (١)	مقياس المخرجات (٢)	التخصيصات المالية لسنة٢٠٠٨ (٣)	عدد العمليات لسنة ٢٠٠٨ (٤)	كلفة العملية لسنة ٢٠٠٨ (٥)=٣÷٤	التخصيصات المالية لسنة ٢٠٠٩ (٦)	مخطط معالجة عدد العمليات لسنة ٢٠٠٩ (٧)=٥÷٦	عدد العمليات الفعلي لسنة ٢٠٠٩ (٨)	مؤشر الفاعلية (٩)=٧÷٨
مستشفى الجراحات التخصصية	عدد العمليات	٣٧٥٧٥١٨٣٣٨	٩٠٧٦	٤١٤٠٠٥	٤٤٢٠٦٠٩٨٠٨	١٠٦٧٧	٩٠٤٢	%٨٤
مستشفى الجهاز الهضمي والكبد		١١٠٠٠٥٢٦٦٨	٤١١	٢٦٧٦٥٢٧	١٢٩٤١٧٩٦٠٩	٤٨٣	٤١٢	%٨٥

ويلاحظ من الجدول (٦) بأن فاعلية عمليات الجراحات التخصصية بمستوى ٨٤% لكون عدد العمليات التي تم اجراءها ٩٠٤٢ عملية بينما عدد العمليات المخطط لها ١٠٦٧٧ عملية و كذلك الحال للمستشفى الجهاز الهضمي و الكبد

٢- مؤشر الكفاءة

ويمثل مقياس العلاقة بين كلفة المخرجات(كمية ×كلفة)وكلفة المدخلات وينبغي أن نحدد الكلفة الكلية للمدخلات والمتمثلة بالتخصيصات الإجمالية لمراكز المسؤولية لسنة ٢٠٠٩، ومن ثم تحديد كمية وأنواع المخرجات والمتمثلة عدد المرضى، عدد العمليات.

ويمكن توضيح مؤشر الكفاءة في مركز المسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية ومركز المسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد على وفق الصيغة الآتية:

$$\text{مؤشر الكفاءة} = \frac{\text{مخرجات فعلية لسنة ٢٠٠٩} \times \text{كلفة فعلية لسنة٢٠٠٨}}{\text{كلفة مدخلات سنة ٢٠٠٩}}$$

وعند تطبيق الصيغة على نتائج الموازنة لسنتين ٢٠٠٨ و٢٠٠٩ يظهر نتائج هذا المؤشر وفق كل من الموازنة المعدة على أساس التقليدي و الموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية و كالأتي:

جدول (٧)
مؤشر كفاءة عدد المرضى لسنة ٢٠٠٩
بالاعتماد على موازنة مراكز المسؤولية

اساس الموازنة	مراكز المسؤولية (١)	مقياس المخرجات (٢)	كلفة المخرجات الفعلية لسنة ٢٠٠٩		مدخلات سنة ٢٠٠٩ (٥)	الكفاءة $\frac{(3)\times(4)}{(5)}=(6)$
			مخرجات فعلية سنة ٢٠٠٩ (٣)	كلفة فعلية سنة ٢٠٠٨ (٤)		
موازنة على أساس مراكز المسؤولية	مستشفى الجراحات التخصصية	عدد المرضى	٢١٠٤٩	٩٧٤٥٦	١٨٤٩٥٤٧٠٦١	%١٠٨
	مستشفى الجهاز الهضمي والكبد		٢٦٥٧	١٩٢٨٢٢	٥٥٤٦٤٨٤٠٤	%٩٢
موازنة أساس التقليدي	مستشفى الجراحات التخصصية		٢١٠٤٩	٢٦١٩٥٠	٤١٧٧١١٦٧١٤	%١٣١
	مستشفى الجهاز الهضمي والكبد		٢٦٥٧	٢٩٢٧١٤	١٥٣٦٥٧٩٠٠٠	%٤٦

نلحظ من الجدول أعلاه إن مؤشر الكفاءة لمعالجة المرضى لمستشفى الجراحات التخصصية يبلغ ١٠٨% بموجب الموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية و السبب في ذلك للحصول زيادة في التخصيصات (المدخلات) ١٨٤٩٥٤٧٠٦١. بينما ازدات عدد المخرجات من الناحية الكية بنسبة اقل وصلت إلى ٢١٠٤٩ مريض و بالمقارنة مع الموازنة المعدة على أساس التقليدي و صلت نسبة الكفاءة ١٣١% لكون التخصيصات المالية اقل من عدد المرضى الذي تم معاينتهم .أما بالنسبة لمستشفى الجهاز الهضمي والكبد نجد أن مؤشر الكفاءة معالجة المرضى بلغ ٩٢% لكون التخصيصات المالية بمقدار ٥٥٤٦٤٨٤٠٤ د والمخرجات بلغت ٢٦٥٧مريض وهذا يعني وجود تناسب بين التخصيصات المالية مع عدد المرضى الذين يتم معالجتهم. وإذا ما انتقلنا إلى مستوى الكفاءة بموجب الموازنة على الأساس التقليدي نجد انه بلغت ٤٦%لكون التخصيصات المالية بلغت ١٥٣٦٥٧٩٠٠٠ د.في حين بلغ عدد المرضى ٢٤٤٥ مريض وهذا يعني التخصيصات الحالية تفوق بكثير عن المخرجات الكمية وهذا يعني سوء في التخصصات المالية مونها تعد بصورة عشوائية و دون ربط المدخلات بالمخرجات مما يسبب هدر في الموارد المتاحة .

جدول (٨)
مؤشر كفاءة عدد العمليات لسنة ٢٠٠٩
بالاعتماد على موازنة مراكز المسؤولية

أساس الموازنة	مراكز المسؤولية (١)	مقياس المخرجات (٢)	كلفة المخرجات الفعلية لسنة ٢٠٠٩		مدخلات سنة ٢٠٠٩ (٥)	الكفاءة $\frac{(3)\times(4)}{(5)}=(6)$
			مخرجات فعلية سنة ٢٠٠٩ (٣)	كلفة فعلية سنة ٢٠٠٨ (٤)		
موازنة على أساس مراكز المسؤولية	مستشفى الجراحات التخصصية	عدد العمليات	٩٠٤٢	٤١٤٠٠٦	٤٤٢٠٦٠٨٨٠٨	%٨٤
	مستشفى الجهاز الهضمي والكبد		٤١٢	٢٦٧٦٥٢٧	١٢٩٤١٧٩٦٠٩	%٨٥
موازنة أساس التقليدي	مستشفى الجراحات التخصصية		٩٠٤٢	١١١٢٧٩	٩٧٤٦٦٠٥٦٦٦	%١٠
	مستشفى الجهاز الهضمي والكبد		٤١٢	٤٠٥٣٢٤٦	١٠٧٥٦٠٥٣٠٠	%١٥٥

المبحث الثالث/ الاستنتاجات والتوصيات

في ضوء ما تم دراسته في الجانب النظري و العملي فقد تم التوصل إلى :

٣-١ ألاستنتاجات

١- يشكل غياب الربح في الوحدات الحكومية عائقا أمام تطبيق محاسبة المسؤولية و يجعل من تطبيقها محفزا في نوعين من مراكز المسؤولية وهما مراكز كلف (للوحدات الاتفاقية)، مركز إعداد لوحدات الجباية والإيرادات .

٢- على الرغم من إن الموجودات غير المالية (القسم ٣١) (الموجودات الثابتة) تعد من الأموال القابلة للإنفاق في الوحدات الحكومية، إلا إنها لم تكن خاضعة للرقابة في عينة البحث لكون التخصيصات المالية وصلاحيات الصرف علها محددة في مركز الوزارة

٣- إن نسبة الزيادة في تخفيضات الموازنة المعتمدة في الأسلوب التقليدي قد لا تغطي نسبة التضخم السنوية (الارتفاع في المعدل العام للأسعار) مما يجعل تلك الزيادة غير حقيقة وبذلك فأنها تؤدي إما إلى عدم تنفيذ نشاطات ضرورية للوحدة الحكومية وان تنفيذ تلك النشاطات ليكون بالنسبة المطلوبة ، وينتج عن ذلك بأنه ليس بالإمكان وضع نسبة نمو صحيحة وتحديد الزيادة المطلوبة على تخصيصات النسبة السابقة كما هو معتمد حاليا .

٤- إن الأسس التي تم تحديدها لتوزيع الكلف على المخرجات تخص الوحدة الحكومية عينة البحث بما ينسجم وطبيعة عمل المؤسسات الصحية . وعليه لايمكن اعتمادها في الوحدات الحكومية ذات النشاطات المختلفة.

٥- تمثل الانحرافات الظاهرة في تحليل أداء الموازنة للمستشفتين عينة البحث بين الموازنة التقليدية والموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية ، وبهذا فأن الانحراف الملائم يمثل في إن عنصر النفقة باعتماد وأساس مركز المسؤولية اقل منه في الموازنة على الأساس التقليدي ، ولكن يمكن إيجاد انحرافات (ملائمة ، وغير ملائمة) باعتماد الأساس ذاته.

٦- اعتمد البحث على المدخلات والمخرجات كأساسيين لمؤشرات الأداء لمراكز المسؤولية في الوحدات الحكومية ، إذا عدت النفقات (كلف الخدمات المدخلات الأساسية) في حين اعتبرت المخرجات الأساسية هي (عدد المرضى، عدد العمليات).

٣-٢ التوصيات:

١- ضرورة التركيز في الوحدات الحكومية على مراكز الكلف كمراكز مسؤولية لأن معظم الوحدات الحكومية وحدات إنفاق، على أن تحدد مخرجات تلك المراكز لتحقيق أهداف المساءلة (المالية، والأدائية).

٢- لأغراض تطبيق مفاهيم محاسبة مراكز المسؤولية في الوحدات الحكومية ينبغي أن تستبعد النفقات الخاصة بالموجودات غير المالية (الموجودات الثابتة) على الرغم من اعتبارها مصروفات سنوية في الوحدات الحكومية وحتى وإن كانت ضمن صلاحية مدير مركز الكلفة نفسه لأن طبيعة الصرف عليها لايرتبط بالعمليات التشغيلية وانما تمثل جزءا من البنى الارتكازية التي ينبغي توافرها قبل البدء بتنفيذ اعمال الوحدة الخدمية

٣- ضرورة أن تدرك الوحدات الحكومية عند إعدادها للموازنة بأنه لا توجد زيادة أو تخفيض مسبق على أي من بنود الموازنة وإن حجم المخرجات المخطط هو الذي يقود اتجاهات الموازنة نحو الزيادة أو النقصان بعد الأخذ بعين الاعتبار مستوى التضخم.

٤- ينبغي أن تقوم هيئات الرقابة الخارجية وبالتنسيق مع الوحدات الحكومية بتحديد الأسس المناسبة لتوزيع الكلف على مخرجات الوحدات الحكومية بما يتناسب وطبيعة عمل ومخرجات كل وحدة من هذه الوحدات وعبر اليات تحدد فيها اولا المدخلات المستخدمة ثم المخرجات و النتائج وبعدها ايجاد رابط بين المدخلات والمخرجات .

٥- ينبغي توخي الدقة عند تحليل انحرافات الموازنة لمراكز المسؤولية، إذ أن التخفيض (الانحراف الملائم) ينبغي أن لا يتم على حساب جودة الخدمة وسرعة تقديمها، وأن ترافق المقاييس المالية التي اعتمدها البحث مقاييس غير مالية ترتبط برضا الزبائن (المستفيدين من الخدمة).

المصادر العربية :

١- السلطان ، سلطان محمد العلي ، أبو المكارم ، وصفي عبد الفتاح حسن ، "المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية " دار المريخ ، الرياض ، ١٩٩٠ .

٢-الشمري ، حيدر علوان كاظم، دراسة للابلاغ المالي الحكومي المركزي والادارات المحلية النموذج مقترح بأستخدام مدخل القرار" الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية ،اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الإدارة و الاقتصاد للجامعة المستنصرية ٢٠٠٥ .

Reference :

The Books

1- Freeman , Robert j ., shoulders , Craig D ., Governmental and non – profit accounting theory practice " , Seventh edition Pearson education Inc ., P prentice Hall , New Jersey , 2003 .
2-Gronof , Michael H ., "Governmental and non for- Profit accounting concept and practice ", Fourth edition , John WILEY &Sons , Inc ., U.S.A., 2007.
3-Hilton , Ronald W., Moher, Michael W., Selto , Frank H., "Cost management strategies for business decision",Internatioal edition , McGraw- Hill Co., Inc., U.S.A, 2000.
4- Harngren , Charles T., Dator , Srikant M.,Foster , George, "Cost accounting Managerial in imphsis" , Prentice Hill , New Jersey, 2003 .
5- Larson , E. John, " managerial accounting creating value in a dynamic business environment", sixth edition McGraw- Hill , Irwin, 2005.
6- Meiges,Robert f., Meigs ,Mary ,A. ,Bettner , mark , wittington , Ray , "Accounting :The basis for business decision", Tenth edition,McGraw-Hill,Inc., New York, 1996.
7- editionWilson ,Earl R., Kattelus, Susank., Hay, Lean, E., "accounting for non-profit entities", 12 edition .

Internet

- tudor LAZAR, Dan and Mihai Inceu, Adrian, "Bugetul Functional (Line- item Budget) Metodm Buget BazA Zero (Zero base Budgeting- Zbb), Rerista Transilvana de stiinte Administratire, 2 (11), 2004.

-www.ivsl-org

Scope of using accounting of responsibility under contition of public badget

Abstract

The public budget in Iraq is still prepared according to the traditional base that allocates the amounts of budget the current year based on the budget of previous year with an increase in estimations with random proportions without connecting the input (financial, human resources and asset)with their output (quantitatively and qualitatively)this caused waste and lose in the available resources therefore the output of budget showed be adapted is such a way that achieving connection between its input and output and to be appropriate with the organizational structure of the state without intrinsic change in its work .this may be realized by adopting the accounting of responsibility in the service units .thus this research relays on of fundamental hypothesis says:that the budget may be prepared based on the center of responsibility through dividing the works of governmental service units into responsibility centers (cost, revenue, investment) planning and allocating available resource based on connecting the component of expenditure with the base that appropriate to it according to the expected size of the activity in each responsibility center connects input with output and to indications for measuring the performance of responsibility centers to achieve the control of the efficiency and effectiveness of services in addition to the control on current performance to connect the financial allocation with the system of cost from one hand and to connect expenditure with officials from other hand .

The research showed the need to addition financial statement to strengthen the output of governmental accounting system that is regard as a tool to carry out the budget more ever the two researchers concluded the possibility of using the accounting of responsibility with traditional method of budget by adopting measurement of efficiency and effectiveness which mentioned in this research .

Key word/ traditional budget - Responsibility accounting- responsibility centers