

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

ما زالت 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) يسبب هدرًا وضيقاً 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 بتطوير 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 19

العدد 71

الصفحات 474-499



المقدمة

بعد أن 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 استفاد 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 المسألة 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 فإن 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 المذكورة آنفاً.

المبحث الأول / منهجية البحث

1-1-1 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 وبندوها 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)".

1-2 فرضية البحث

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

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

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

1-1-3 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.



4-1-1 أهمية البحث

تتعلق أهمية البحث من الاهتمام بمستوى كفاءة أداء الوحدات الحكومية الخدمية والأشخاص المسؤولين عن الإتفاق ولا تقتصر على الأداء المالي وما سيتربط 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.

5-1-1 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 تجربته مع أسلوب الموازنة التقليدية المعتمد في العراق.

2-1 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

1-2-1 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، فضلاً عن المستشفيات والجامعات والمدارس العامة. ويتم إنشاء هذه الوحدات بموجب القانون وفقاً لإدارة السلطة التشريعية. (السلطان وأبو المكارم، 1990، 25) 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.



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

1-2-2 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 وبمنص قانوني هي المصدر للإيرادات في الوحدات الحكومية، بينما يعتبر إيرادات المبيعات المتولد عن بيع البضاعة هي المصدر الأساسي في المنظمات 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.

1-2-3 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 للإتفاق تخضع للمحاسبة أو الرقابة على الاعتمادات للتأكد من أنها تستخدم المال طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات الإدارية (Freeman and 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 محاسبية. (السلطان وأبو المكارم، 1990، 54)



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

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 لا بد 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.

1-2-4 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:

1- 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).

1- 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 الأسلوب 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).

1-3-5 مستخدمو التقارير المالية في الوحدات الحكومية:

حدد GASB مجموعتين أساسيتين لمستخدمي 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 وكالاتي:

أولاً: الجهات الخارجية وتشمل:

1- 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.

2- 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.



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

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، 2005، 67-70).

3- 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).

4- 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، فضلاً عن ذلك يهتمون بمعوقية الحكومة سابقاً في الوفاء بالتزاماتها التعاقدية والقانونية لضمان لهم القدرة الإيفائية والوفاء بالتزاماتها المالية مستقبلاً. (Freeman and Shoulders, 2003: 31)

5- 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:

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

2- الإدارات العليا (الوزارات المعنية).

3- الإدارة التنفيذية (إدارة الوحدات الحكومية ذاتها).

3-1 استعمال محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية الخدمية في ظل الموازنة التقليدية

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

1-3-1 مفهوم محاسبة المسؤولية وأهميتها:

إن نظام محاسبة المسؤولية مصمم لقياس كل مراكز المسؤولية داخل الهيكل الإداري ويعمل لفكرة مفادها المساءلة عن الأداء الذي يقع تحت رقابة مدير معين، فضلاً 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.



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

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

- 1- 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.
- 2- تساعد على قياس العمليات التشغيلية ومعرفة مواطن القوة والضعف لمراكز المسؤولية ووضع المعايير مستقبلاً واتخاذ القرارات الموضوعية.
- 3- 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)

1-2-3 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**: ويعرف بأن المركز الذي تقع على مديره مسؤولية الربح، وبما أن الربح هو حصلة 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**: ويعرف 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 كثيرة منها العائد على الاستثمار وفضلة الربح **Residual Income** والقيمة الاقتصادية المضافة. أما في الوحدات الخدمية فإن الاستثمارات تقيم على أساس البدائل الأقل كلفة والتي تحقق النتائج نفسها.



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

1-2-3 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 المقتنة 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.

1-3-4 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 التنبؤ مع التنبؤ 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:

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

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

3- تتركز فلسفة الموازنة التقليدية على الإنفاق وهذا يقود إلى أنه من الأفضل لمدراء الإدارات أن يلتزموا 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)

4- 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 بالمرجات ونوعية الأعمال المنجزة وقياس النتائج وتأثيرها على الأهداف الموضوعية. (Hay, et. al., 2001: 601)

1-3-5 إعداد موازنة البنود على أساس مراكز المسؤولية:

إزاء الانتقادات المشار إليها أعلاه والتي أكدتها معظم أدبيات المحاسبة الحكومية كان لا بد 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 باتباعها 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 تعترض 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 سلبية 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 كبيراً يجعل 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.

1-3-6 مؤشرات قياس الأداء في الوحدات الخدمية:

إن عملية إعداد الموازنة لأي دولة لا بد 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.



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

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 Efforts:

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:

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

2- 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.



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

المبحث الثاني / الكشف المالي 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.

2-1 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، وبالهئية 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 ويلحق بركب الأمم المتقدمة.

بوشر العمل بدائرة مدينة الطب في العهد الملكي وكان مزعم في حينه على تنفيذه وتسميته بالمدينة الطبية الملكية، وعند قيام العهد الجمهوري أنجزت مستشفى بغداد التعليمي في 1/4/1970. في عام 1988 تم إضافة بنايات متعددة تخدم الأغراض الطبية منها المختبرات بعدد ثمانية طوابق ودار لإقامة الأطباء بعشرة طوابق ومدرسة الممرضات بعشرة طوابق أيضاً.

وفي عام 1984 تم إضافة ثلاث مستشفيات وهي:

2-1-1 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.

2-1-2 مستشفى دار التمرريض الخاص، تتألف هذه المستشفى من سبعة طوابق تتسع لمئتان وواحد وأربعين مريضاً، لكل مريض غرفة خاصة، وتحتوي على أربع صالات للعمليات الكبرى، وصالتين للعمليات الصغرى.

2-1-3 مستشفى حماية الأطفال، وتتألف من أربعة طوابق وبطاقة مئتان وستة عشر طابقاً، ويحتوي على صالتين للعمليات الصغرى.

وفي عام 2000 بوشر بمستشفى آخر وهو مستشفى الكبد والجهاز الهضمي وأنجز سنة 2001، ويتألف المستشفى من عيادة خارجية وقاعات تنظير بالناظور وردهاش مشاهدة وردهاش عناية مركزة ومختبرات وأشعة وصالات للعمليات وبطاقة فعلية 100 سرير. وفي الآونة الأخيرة، تم إضافة مستشفىين، بوشرت وأنجزت عام 2008 وهما: مستشفى خاصة للكشف المبكر عن الأمراض السرطانية، وتتألف من أربعة طوابق ومستشفى الحروق التخصصي.



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

2-2 تحديد مراكز المسؤولية في دائرة مدينة الطب

2-2-1 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.

2-2-2 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 ومحلي مختبرات وممرضين ومضمدين، بالإضافة إلى رواتب الموظفين المهندسين والإداريين وموظفي الخدمات. وبالمستوى ذاته، وضع السلع والخدمات والصيانة تحت رقم (02) ثم صنف 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 مزاوله 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 ووسائل 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

2-2-3 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

(*) Government Finance Statistics.



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

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:

- 1- مركز مسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية.
 - 2- مركز مسؤولية مستشفى دار التمريض الخاص.
 - 3- مركز مسؤولية مستشفى حماية الأطفال.
 - 4- مركز مسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد.
 - 5- مركز مسؤولية مستشفى الحروق التخصصي.
 - 6- مركز مسؤولية مستشفى مركز عراقي.
 - 7- 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 التخصصات وصلاحية إنفاقها.

2-2-4 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 (1)



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

جدول (1)

النفقات الخاضعة وغير الخاضعة للرقابة
لمراكز المسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية والجهاز الهضمي والكبد

قسم	1م	2م	3م	4م	5م	اسم الحساب	خاضع للرقابة عند مستوى المسؤولية	غير خاضع للرقابة عند مستوى المسؤولية	المستوى الإداري
2	1	1	1	1	1	الفصل الأول: نفقات الأفراد العاملين	√		مدير عام
						الفصل الثاني: المستلزمات السلعية	√		مدير مستشفى
2	2	1	1	1	1	القرطاسية	√		
2	2	1	1	1	2	اجور الماء	√		
2	2	1	1	2	1	اجور المجاري	√		
2	2	1	1	4	1	الكهرباء	√		
2	2	1	1	5	1	الوقود	√		
2	2	1	1	6	1	ملابس الموظفين	√		
2	2	1	1	7	2	الأغذية الصحية	√		
2	2	1	1	8	1	مواد المكافحة	√		
2	2	1	1	8	2	مواد الوقاية	√		
2	2	1	1	9	1	اللوازم المخبرية	√		
2	2	1	1	9	2	اللوازم الطبية	√		
2	2	1	1	9	6	اللوازم الأخرى	√		
2	2	1	1	10	1	ملابس المرضى	√		
2	2	1	1	10	2	بياضات	√		
2	2	1	1	10	3	مقروشات	√		
2	2	1	1	11	2	الأدوية	√		
2	2	1	1	10	2	مجموع المستلزمات السلعية			
2	2	1	1	10	3	الفصل الثالث: المستلزمات الخدمية			
2	2	2	1	1	1	المخصصات الليلية داخل القطر	√		
2	2	2	1	2	1	المخصصات الليلية خارج القطر			
2	2	2	1	4	2	نفقات الإعلام	√		
2	2	2	1	5	1	إيجار مباني			
2	2	2	1	6	1	إيجار مكان ومعدات	√		
2	2	2	1	6	5	إيجار وسائل نقل وانتقال	√		
2	2	2	1	7	1	الضيافة والوفود والعلاقات	√		
2	2	2	1	7	2	الاحتفالات	√		
2	2	2	1	8	3	البريد	√		
2	2	2	1	9	1	اجور المكالمات الهاتفية	√		
2	2	2	1	9	5	خدمه شبكة المعلومات	√		
2	2	2	1	13	4	الاشتراك في الدورات التدريبية	√		
2	2	2	1	13	7	تنظيف الدائرة	√		
2	2	2	1	13	90	خدمات أخرى متنوعة	√		
2	2	2	1	6	1	مجموع المستلزمات الخدمية			
2	2	2	1	6	5	الفصل الرابع: نفقات الصيانة			
2	2	3	1	2	1	صيانة تاسيسات مائية			
2	2	3	1	2	2	صيانة تاسيسات كهربائية			
2	2	3	1	3	3	صيانة سيارات العمل			
2	2	3	1	5	1	صيانة الأثاث			
2	2	3	1	5	2	صيانة المباني			
2	2	3	1	5	3	صيانة المكان والأجهزة			
2	2	3	1	5	4	صيانة الحدائق			
2	2	3	1	5	10	صيانة الكتب			
2	2	3	1	5	11	صيانة السجلات			
2	2	3	1	5	12	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.



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

2-2-5 عرض موازنة مراكز المسؤولية عينة البحث:

ما زالت الوحدات الحكومية في العراق تعد الموازنة بالأسلوب التقليدي، 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 (2) في الحقلين الثالث والخامس التخصيصات المالية لعام 2009 لكل من مستشفى الجراحات التخصصية ومستشفى الجهاز الهضمي والكبد، أعدت بالأسلوب التقليدي وبالاعتماد على موازنة 2008 مضافاً إليها نسبة عشوائية (8%) وفقاً إلى إستراتيجية الموازنة العامة الاتحادية لجمهورية العراق لسنة 2009 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 للمستشفيات المذكورين. وبذلك يمكن أن نطلق على هذا الأسلوب بأسلوب الموازنة المتزايدة.

جدول رقم (2)

التخصيصات المالية لسنة 2008 و 2009

مستشفى الجراحات التخصصية ومستشفى الجهاز الهضمي والكبد

قسم	1م	2م	3م	4م	5م	اسم الحساب	مستشفى الجراحات التخصصية	مستشفى الجهاز الهضمي والكبد
							2008	2009
							(%8)	(%8)
						الفصل الأول: نفقات الأفراد العاملين		
	2	1	1	1	1	رواتب	8867018909	9576380422
	2	1	1	1	2	مكافئات المنتسبين	10439000	10439000
	2	1	1	1	3	أجور المتعاقدين	106665000	115198200
	2	1	1	2	1	مخصصات خطورة	4051318350	4375423818
	2	1	1	2	2	الأعمال الإضافية	1923000	2076840
	2	1	1	2	9	مخصصات هندسية	10721550	11579274
	2	2	1	1	1	مساهمات التقاعد الحكومية	734154934	792887329
						مجموع نفقات الأفراد العاملين	13782240743	1488478402
						الفصل الثاني: المستلزمات السلعية		
	2	2	1	1	1	القرطاسية	24906150	26898642
	2	2	1	1	2	المطبوعات	-	-
	2	2	1	1	1	الكتب	-	-
	2	2	1	3	1	أجور الماء	م غ م	م غ م
	2	2	1	3	2	أجور المجاري	م غ م	م غ م
	2	2	1	4	1	الكهرباء	238887150	25799812
	2	2	1	5	1	الوقود	30617500	33066900
	2	2	1	6	1	ملابس الموظفين	47999000	51838920
	2	2	1	7	2	الأغذية الصحية	1407038266	1519601327



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

—		م غ م	م غ م	مواد مكافحة	1	8	1	1	2	2
—		م غ م	م غ م	مواد الوقاية	2	8	1	1	2	2
216108540	200100500	22660560	20982000	اللوازم المختبرية	1	9	1	1	2	2
291747960	270137000	369878140	342470500	اللوازم الطبية	2	9	1	1	2	2
109533870	101420250	165878982	153591650	اللوازم الأخرى	6	9	1	1	2	2
3214620	2976500	70200000	65000000	ملابس المرضى	1	10	1	1	2	2
48600	45000	73558800	68110000	بياضات	2	10	1	1	2	2
347760	322000	99678600	92295000	مفروشات	3	10	1	1	2	2
108000000	48000000	م غ م	م غ م	الأدوية	2	11	1	1	2	2
660459312	668401400	2459050683	2491897216	مجموع المستلزمات السلعية						
				الفصل الثالث: المستلزمات الخدمية						
518400	480000	3628800	3360000	مخصصات الليلة داخل القطر	1	1	1	2	2	2
	—	810000	75000	وسائط النقل	2	1	1	2	2	2
	—	968760	897000	نفقات السفر	3	1	1	2	2	2
540000	500000	2320000	4000000	النفقات الأخرى	4	1	1	2	2	2
25991280	24066000	89060088	82463045	مخصصات الليلة خارج القطر	1	2	1	2	2	2
3496954	3237920	9935405	9199449	وسائط النقل	2	2	1	2	2	2
454960	421260	3834611	3550566	نفقات السكن	3	2	1	2	2	2
17408304	16118800	13487906	12488802	نفقات أخرى	4	2	1	2	2	2
	—	810000	750000	إيجار مكائن ومعدات	1	6	1	2	2	2
7747434	7173550	639360	5920000	إيجار وسائط نقل وانتقال	5	6	1	2	2	2
			م غ م	الضيافة والوقود والعلاقات	1	7	1	2	2	2
522720	484000	428220	396500	الاحتقالات	2	7	1	2	2	2
		170640	158000	البريد	3	8	1	2	2	2
6166530	5715050	9407410	8710565	أجور المكالمات الهاتفية	1	9	1	2	2	2
6172254	80000	18050688	16713600	خدمة شبكة المعلومات	5	9	1	2	2	2
86400	103973500	356400	330000	الاشتراك في الدورات التدريبية	4	13	1	2	2	2
112291380	12910250	451251540	417825500	تنظيف الدائرة	7	13	1	2	2	2
م غ م	5709750	80874182	74881650	خدمات أخرى متنوعة	90	13	1	2	2	2
180856616	180370080	683712010	518619315	مجموع المستلزمات الخدمية						
				الفصل الرابع: نفقات الصيانة						
6284790	5819250	259175700	239977500	صيانة تأسيسات	1	2	1	3	2	2



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

				مائية						
16222140	15020500	143320760	225297000	صيانة تأسيسات كهربائية	2	2	1	3	2	2
540540	500500	25781220	23871500	صيانة سيارات العمل	3	3	1	3	2	2
27000	25000	13968720	12934000	صيانة الاثاث	1	5	1	3	2	2
70915500	65662500	240998490	223146750	صيانة المباني	2	5	1	3	2	2
97455150	90236250	599333468	554938396	صيانة المكنائن والأجهزة	3	5	1	3	2	2
-		2705400	2505000	صيانة الحدائق	4	5	1	3	2	2
-		-	م غ م	صيانة الكتب	10	5	1	3	2	2
-		-	م غ م	صيانة السجلات	11	5	1	3	2	2
-		-	م غ م	صيانة الوثائق	12	5	1	3	2	2
197729910	181768500	1385238758	1282670146	مجموع مصروفات الصيانة						
				الفصل الخامس: الموجودات الثابتة						
7716600	7145000	36316080	33626000	الأثاث الخشبي	1	2	2	1	1	31
1528200	1415000	47066400	43580000	الأثاث المعدني	2	2	2	1	1	31
11242800	10410000	42202320	41854000	الأثاث الأخرى	3	2	2	1	1	31
78993360	73142000	320898600	213795000	الأجهزة	5	2	2	1	1	31
	م غ م	5913810	2950000	أجهزة الاستنساخ	6	2	2	1	1	31
	5475750	م غ م	11755000	الحاسبة الإلكترونية	8	2	2	1	1	31
	-	م غ م	-	الأسلحة والأعتدة (الشرطة)	10	2	2	1	1	31
	م غ م	م غ م	-	معدات أمنية أخرى	13	2	2	1	1	31
	99185250	381874200	347560000	مجموع الموجودات الثابتة						

2-2-6 إعداد الموازنة التخطيطية للمستشفيات عينة البحث على أساس مراكز المسؤولية

لمعالجة أوجه القصور التي تعترضها تنفيذ الموازنة تقليدياً، وتوفير موازنة عامة مصنفة بشكل يمكن الإدارة المالية من تحقيق أهدافها المتمثلة الربط بين المدخلات والمخرجات، 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 للمستشفيات 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 (3)، ويتم إعداد الموازنة المالية لسنة 2009 استناداً إلى مراكز المسؤولية، أي ربط عنصر النفقة بأساس الملائم له الذي يوضحه الجدول رقم (4).

أولاً: تحديد المخرجات المتوقعة وتعني تحديد المدى (العدد، ألكم) لكل عنصر من عنصر من عناصر التخصيصات المالية لكافة عناصر النفقات والجدول رقم (3) يوضح ذلك .

جدول (3)

تحديد المخرجات المتوقعة



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

وتحديد الأساس الملائم لتوزيع الكلف على المخرجات

اسم الحساب		مركز مسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية		مركز مسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد	
		2009	2008	2009	2008
الموظفين / حسب المهن					
ذوي المهن الطبية		162	188	46	34
ذوي المهن الصحية		850	908	139	115
الكوادر الأخرى		247	269	72	76
الطاقة المتاحة للأسرة المهيئة		169560	182520	32040	32040
الأسرة المهيئة		471	507	74	89
الطاقة المتاحة لصالة العمليات		16560	16560	2160	2160
عدد العمليات		9042	9076	412	411
الراقدين		21049	16524	2657	2445
المكوث		94413	77815	-	-
عدد الفحوصات المختبرية		190625	149015	10949	9381
الوفيات		319	280	88	
عدد أوامر الإيفاد داخل القطر		20	18	6	5
عدد أوامر الإيفاد خارج القطر		46	40	16	10
عدد الكتب الصادرة		41100	32265	12330	9680
استهلاك السنوي kv		90000	90000	70000	70000
استهلاك السنوي (لتر ماء)		120000	120000	90000	90000
مساحة البناية الكلية		61299	61299	8000	8000
مساحة الحديقة		70	70	50	50
عدد العقود		107	122	8	8
عدد السيارات		15	15	7	7
عدد المكاتب الإدارية		40	40	11	11
ساعات تشغيل المكنان		1816396	1816396	64175	64175



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

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

وبعني 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 2008 فيما يخص عنصر النفقة ملابس الموظفين مقسوماً على الأساس الملائم هو عدد الموظفين لسنة 2008 مضروباً بالأساس الملائم لسنة 2009 للوصول إلى مبلغ تقديري لعنصر ملابس الموظفين وكذلك الحال بالنسبة للوازم الطبية فالوصول إلى مبلغ تقديري مبني على أساس ربط المدخلات بالمخرجات يتم قسمة مبلغ التخصيصات المالية 2008 على الأساس الملائم لنفس السنة ثم يتم ضربه في الأساس الملائم وهو عدد الفحوصات المختبرية لسنة 2009 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 المقدّر لحجم نشاط متوقع مع الحجم الفعلي، إلا أنه عند إعداد الموازنة لمراكز المسؤولية للمستشفيات 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 2009 عن سنة 2008 ولهذا تم اعتماد التخصيصات المعتمدة لسنة 2009. والجدول رقم (4) يوضح ذلك.

جدول رقم (4)

الموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية للمستشفيات

الجراحات التخصصية والجهاز الهضمي والكبد للسنة المالية 2009

رقم الدليل	اسم الحساب	الأساس الملائم	مركز مسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية	مركز مسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد
			الانحراف	الانحراف
			لجنة 2009	لجنة 2009
			لجنة 2009	لجنة 2009
	الفصل الأول: نفقات الأفراد العاملين			
	الرواتب	عدد الموظفين	1216358946	9496250000
	أجور المتعاقدين	عدد المتعاقدين	93550450	70000000
	مجموع نفقات الأفراد العاملين	مجموع نفقات الأفراد	1309906396	9496320000
	الفصل الثاني: المستلزمات السلعية			
	القرطاسية	عدد المكاتب الإدارية	24906150	18000000
	المطبوعات	نسبة معينة	2008	غ م
	أجور الماء	استهلاك الماء	53000000	—
	أجور المجاري	نسبة معينة	6409682	—
	أجور الكهرباء	kv	238887150	10000000
	الوقود	kv	30617500	35000000
	ملابس الموظفين	عدد الموظفين	30437363	41000000
	الأغذية الصحية	عدد المرضى الراقدين	1592305132	515000000
	مواد مكافحة	نسبة معينة	3344182	—
	مواد الوقاية	نسبة معينة	3344182	—
	اللوازم المختبرية	عدد الفحوصات	115131027	50000000
	اللوازم الطبية	عدد الحالات المرضية	342470500	335000000
	اللوازم الأخرى	عدد الحالات المرضية	153591650	260000000



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

4132925م	15000000	10867075	52799867م.غ	30000000	82799867	عدد المرضى الراقيين	ملابس المرضى
0	20000000	20000000	10325444م	80000000	69674556	عدد الأسرة المهياة	بياضات
8348315م	15000000	6651685	53899408م.غ	39000000	92899408	عدد الأسرة المهياة	مفروشات
2000000م.غ	50000000	48000000	5000000م	50000000	450000000	عدد الحالات المرضية	الأدوية
164153876م.غ		529571763	1307920436م.غ		2786818349		مجموع المستلزمات السلعية
							الفصل الثالث: المستلزمات الخدمية
0	35000000	3500000	11078222م.غ	10944000	22022222	عدد الموظفين	مخصصات إيفاد داخل القطر
2833333م	18000000	15166667	9562370م.غ	134187630	143750000	عدد الموظفين	مخصصات إيفاد خارج القطر
584620م	5000000	415380	7846958م.غ	3000000	10846958	نسبة معينة	إيجار المكنان
5422222م.غ	1000000	11422222	7145788م.غ	3000000	10145788	عدد العاملين	إيجار وسائل نقل وانتقال
3338696م	500000	1661304	440566م.غ	2000000	2440566	نسبة معينة	احتفالات
---	-	286596	137706م.غ	180750	318456	عدد الكتب الصادرة	بريد
---	-	2284444	---	---	3689377	عدد العاملين	أجور المكالمات الهاتفية
3691275م.غ	500000	8691275	2032920م	18000000	15967080	عدد الموظفين (نوي المهن الطبية والصحية)	خدمة شبكة المعلومات
9422222م.غ	2000000	1142222	2397377م.غ	1292000	3689377	عدد الموظفين	الاشتراك في الدورات التدريبية
9026500م	113000000	103973500	147825500م.غ	270000000	417825500	المساحة	تنظيف الدائرة
7015111م	8000000	4848889	15039560م.غ	32000000	47039560	عدد الموظفين	خدمات أخرى متنوعة
67398541م	183000000	166130378	199441127م.غ	231604380	677934884		مجموع المستلزمات الخدمية
							الفصل الرابع: نفقات الصيانة
0	5819250	5819250	0	94100000	94100000	عدد المآخذ (البواري)	صيانة تأسيسات مائية
0	15020500	15020500	0	1017000000	101700000	عدد الأمتار	صيانة تأسيسات كهربائية
0	4255000	4255000	0	20000000	20000000	عدد السيارات	صيانة سيارات العمل
0	25000	25000	0	15000000	15000000	عدد المكاتب الإدارية	صيانة الأثاث
0	65662500	65662500	0	442205325	442205325	مساحة المباني	صيانة المباني
0	90236250	90236250	0	210789963	210789963	ساعات الاشتغال	صيانة المكنان والأجهزة والمعدات
-	-	-	0	42572000	42572000	مساحة الحديقة	صيانة الحدائق
-	-	-	-	-	-	عدد الكتب	صيانة الكتب
-	-	-	-	-	-	عدد السجلات	صيانة السجلات
-	-	-	0	49500000	49500000	عدد الوثائق	صيانة الوثائق
-	-	-		-			مصاريف صيانة متنوعة
0	177403500	177403500	0	926367288	926367288		مجموع نفقات الصيانة
		1843528013			5701029917		مجموع الموجودات المالية
		53000000			614126952		مجموع الموجودات غير المالية
		1848828013			6315156869		مجموع التخصيصات المالية



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

2-3 مؤشرات الأداء لمراكز المسؤولية في عينة البحث

1-3-2 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:

1- 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 منسوبة إلى النتائج المفترض تحقيقها في ضوء المدخلات المستخدمة (الكلف أو التخصيصات) للوصول إلى مستوى تحقيق الأهداف، والجدولين (5) و(6) يظهر نتائج هذا المؤشر.

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

والجدولين الآتيين يوضحان الاحتساب الخاص بمراكز المسؤولية.

جدول (5)

مؤشر الفاعلية عدد المرضى لسنة 2009
بالاعتماد على الموازنة التقليدية على أساس مراكز المسؤولية

مراكز المسؤولية (1)	مقياس المخرجات (2)	التخصيصات المالية لسنة 2008 (3)	عدد المرضى لسنة 2008 (4)	كلفة المريض لسنة 2008 (5)=4÷3	التخصيصات المالية لسنة 2009 (6)	مخطط معالجة عدد المرضى لسنة 2009 (7)=5÷6	عدد المرضى الفعلي لسنة 2009 (8)	مؤشر الفاعلية (9) 7÷8
مستشفى الجراحات التخصصية	عدد	1610365002	16524	97456	1894547061	19440	21049	%108
مستشفى الجهاز الهضمي والكبد	المرضى	471451143	2445	192822	554648404	2876	2657	%92



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

ومن الجدول (5) نلاحظ بأن مستشفى الجراحات التخصصية قد اشر مستوى فاعلية بنسبة 108% لكون عدد المرضى الذين تم معالجتهم اكبر من عدد المرضى الذي يفترض معالجتهم . بينما اظهر مستوى الفاعلية لمستشفى الجهاز الهضمي و الكبد نسبة مقدارها 92% وذلك لان عدد المرضى الذين تم معالجتهم فعليا 2657 مريض بينما عدد المرضى الذين يفترض معالجتهم في ظل التخصيصات المرصودة ينبغي 2876 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 (6)

مؤشر الفاعلية عدد العمليات لسنة 2009

بالاعتماد على الموازنة التقليدية على أساس مراكز المسؤولية

مؤشر الفاعلية (9)=7÷8	عدد العمليات الفعلي لسنة 2009 (8)	مخطط معالجة عدد العمليات لسنة 2009 (7)=5÷6	التخصيصات المالية لسنة 2009 (6)	كلفة العملية لسنة 2008 (5)=4÷3	عدد العمليات لسنة 2008 (4)	التخصيصات المالية لسنة 2008 (3)	مقياس المخرجات (2)	مراكز المسؤولية (1)
%84	9042	10677	4420609808	414005	9076	3757518338	عدد العمليات	مستشفى الجراحات التخصصية
%85	412	483	1294179609	2676527	411	1100052668		مستشفى الجهاز الهضمي والكبد

ويلاحظ من الجدول (6) بأن فاعلية عمليات الجراحات التخصصية بمستوى 84% لكون عدد العمليات التي تم اجراءها

9042 عملية بينما عدد العمليات المخطط لها 10677 عملية و كذلك الحال للمستشفى الجهاز الهضمي و الكبد

2- مؤشر الكفاءة

ويمثل مقياس العلاقة بين كلفة المخرجات (كمية × كلفة) وكلفة المدخلات وينبغي أن نحدد الكلفة الكلية للمدخلات والمتمثلة بالتخصيصات الإجمالية لمراكز المسؤولية لسنة 2009، 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:

مخرجات فعلية لسنة 2009 × كلفة فعلية لسنة 2008

= مؤشر الكفاءة

كلفة مدخلات سنة 2009

وعند تطبيق الصيغة على نتائج الموازنة لسنتين 2008 و 2009 يظهر نتائج هذا المؤشر وفق كل من الموازنة المعدة على أساس التقليدي و الموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية و كالآتي:



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

جدول (7)

مؤشر كفاءة عدد المرضى لسنة 2009
بالاعتماد على موازنة مراكز المسؤولية

الكفاءة $\frac{(3) \times (4)}{(5)} = (6)$	مدخلات سنة 2009 (5)	كفاءة المخرجات الفعلية لسنة 2009		مقياس المخرجات (2)	مراكز المسؤولية (1)	أساس الموازنة
		كفاءة فعلية سنة 2008 (4)	مخرجات فعلية سنة 2009 (3)			
%108	1849547061	97456	21049	عدد المرضى	مستشفى الجراحات التخصصية	موازنة على أساس مراكز المسؤولية
%92	554648404	192822	2657		مستشفى الجهاز الهضمي والكبد	
%131	4177116714	261950	21049		مستشفى الجراحات التخصصية	موازنة أساس التقليدي
%46	1536579000	292714	2657		مستشفى الجهاز الهضمي والكبد	

نلاحظ من الجدول أعلاه إن مؤشر الكفاءة لمعالجة المرضى لمستشفى الجراحات التخصصية يبلغ %108 بموجب الموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية و السبب في ذلك للحصول زيادة في التخصيصات (المدخلات) 1849547061. بينما ازدادت عدد المخرجات من الناحية الكمية بنسبة أقل وصلت إلى 21049 مريض و بالمقارنة مع الموازنة المعدة على أساس التقليدي و وصلت نسبة الكفاءة %131 لكون التخصيصات المالية أقل من عدد المرضى الذي تم معالجتهم. أما بالنسبة لمستشفى الجهاز الهضمي والكبد نجد أن مؤشر الكفاءة لمعالجة المرضى بلغ %92 لكون التخصيصات المالية بمقدار 554648404 د والمخرجات بلغت 2657 مريض 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 أنه بلغت %46 لكون التخصيصات المالية بلغت 1536579000 د. في حين بلغ عدد المرضى 2445 مريض وهذا يعني التخصيصات الحالية تفوق بكثير عن المخرجات الكمية وهذا يعني سوء في التخصيصات المالية مونها تعد بصورة عشوائية و دون ربط المدخلات بالمخرجات مما يسبب هدر في الموارد المتاحة .

جدول (8)

مؤشر كفاءة عدد العمليات لسنة 2009
بالاعتماد على موازنة مراكز المسؤولية

الكفاءة $\frac{(3) \times (4)}{(5)} = (6)$	مدخلات سنة 2009 (5)	كفاءة المخرجات الفعلية لسنة 2009		مقياس المخرجات (2)	مراكز المسؤولية (1)	أساس الموازنة
		كفاءة فعلية سنة 2008 (4)	مخرجات فعلية سنة 2009 (3)			
%84	4420608808	414006	9042	عدد العمليات	مستشفى الجراحات التخصصية	موازنة على أساس مراكز المسؤولية
%85	1294179609	2676527	412		مستشفى الجهاز الهضمي والكبد	
%10	9746605666	111279	9042		مستشفى الجراحات التخصصية	موازنة أساس التقليدي
%155	1075605300	4053246	412		مستشفى الجهاز الهضمي والكبد	



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

المبحث الثالث/ الاستنتاجات والتوصيات

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

1-3-1 الاستنتاجات

- 1- 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 الجبائية والإيرادات .
- 2- على الرغم من إن الموجودات غير المالية (القسم 31) (الموجودات الثابتة) تعد من الأموال القابلة للإفاق في الوحدات الحكومية، إلا إنها لم تكن خاضعة للرقابة في عينة البحث لكون التخصيصات المالية وصلاحيات الصرف عليها محددة في مركز الوزارة
- 3- 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 حقيقية 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 .
- 4- إن الأسس التي تم تحديدها لتوزيع الكلف على المخرجات تخص الوحدة الحكومية عينة البحث بما ينسجم وطبيعة عمل المؤسسات الصحية . وعليه لا يمكن اعتمادها في الوحدات الحكومية ذات النشاطات المختلفة.
- 5- تمثل الانحرافات الظاهرة في تحليل أداء الموازنة للمستشفيين عينة البحث بين الموازنة التقليدية والموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية ، وبهذا فإن الانحراف الملائم يمثل في إن عنصر النفقة باعتماد أساس مركز المسؤولية أقل منه في الموازنة على الأساس التقليدي ، ولكن يمكن إيجاد انحرافات (ملائمة ، وغير ملائمة) باعتماد الأساس ذاته.
- 6- 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).

2-3-2 التوصيات:

- 1- 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).
- 2- 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 لا يرتبط بالعمليات التشغيلية وإنما تمثل جزءا من البنى الارتكازية التي ينبغي توافرها قبل البدء بتنفيذ أعمال الوحدة الخدمية
- 3- 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.
- 4- 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 البيانات تحدد فيها أولا المدخلات المستخدمة ثم المخرجات و النتائج وبعدها إيجاد رابط بين المدخلات والمخرجات .
- 5- ينبغي توجي 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 :



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

- 1- السلطان ، سلطان محمد العلي ، أبو المكارم ، وصفي عبد الفتاح حسن ، "المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية " دار المريخ ، الرياض ، 1990 .
- 2- الشمري ، حيدر عنوان كاظم، دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي والإدارات المحلية النموذج مقترح بأستخدام مدخل القرار" الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الإدارة و الاقتصاد للجامعة المستنصرية 2005 .

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 , Srikanth 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- edition Wilson , 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 Administrative, 2 (11), 2004.



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