

أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها

م. علي مال الله عبد الله* م. إسراء يوسف ذنون** أ.م. د. خالد غازي التمي***

المستخلص:

تلقي محاسبة التكاليف كأداة تحليلية تطبيقات واسعة المدى في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح، إلا أن تطبيقها في الوحدات الحكومية يحاط بكثير من القيود وذلك لطبيعة نشاط هذه الوحدات والخصائص المميزة لها، مما أدى إلى الاعتقاد بعدم أهمية استخدام محاسبة التكاليف فيها، إلا أن عدم استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية العراقية أدى إلى ضعف كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي العراقي في توفير معلومات تساعد في رقابة أدائها وهذا ما تمثلته مشكلة البحث، الذي يهدف إلى تحديد طبيعة وأسس استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية وبيان دورها في رقابة أدائها وبنى البحث على فرضيتين، الأولى: اختلاف طبيعة وأهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية عنها في الوحدات الهادفة للربح. والثانية: إن محاسبة التكاليف تعد أحد المستلزمات الضرورية للحكم على كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية في استغلال الموارد المخصصة لها، وخلص البحث إلى عدة استنتاجات أهمها: إن استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية أصبح مطلباً أساسياً فرضته الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والرقابة على أداء الوحدات الحكومية

Abstract

There is a belief not to the importance of using cost accounting in government units because of the nature of the activity of these units and characteristics. However, the non-use of cost-accounting units in the Iraqi government led to poor efficiency and effectiveness of the accounting system on Iraqi state in the provision of information to help control their performance and this is what posed the research problem . which aims to determine the nature and foundations of the use of cost accounting in government units and the statement of its role in the oversight of performance, and builds research hypotheses: the first is the different nature and objectives of cost accounting in government units, expressed in units of profit. And the second: that cost accounting is one of the necessities of government on the efficiency and effectiveness of government units in the exploitation of resources allocated to it. The research found to several conclusions: that the use of cost accounting in government units has become a fundamental requirement imposed by recent trends in the accounting and control on the performance of governmental units.

* جامعة الموصل / كلية الإدارة والاقتصاد .

** المعهد التقني / نينوى .

*** جامعة الموصل / كلية الإدارة والاقتصاد .

مقبول للنشر بتاريخ 2012/1/5

المقدمة :

أن توافر البيانات عن الاتجاهات المختلفة للإتفاق العام وأثره في الاقتصاد القومي ما هي إلا خدمات أساسية تقدمها المحاسبة الحكومية في إطار التقييم الاقتصادي والمالي للخدمات والمشروعات العامة. كما أن الاستخدام المناسب لمحاسبة التكاليف في تحليل عناصر التكلفة للخدمات والأعمال التي يتولاها الجهاز الإداري للدولة والتوسع في تحليل عناصر التكلفة للخدمات العامة المتماثلة، يعد من أهم الوسائل الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في إعداد الموازنة العامة للدولة وفق الاتجاهات الحديثة، وعنصراً أساسياً بيد الرقيب المالي لتقييم ورقابة أداء الوحدات الحكومية، إذ أن رقابة الأداء تمثل فحصاً موضوعياً تشخص به السياسات والنظم وإدارة العمليات ونتائج النشاط في الجهات الخاضعة للرقابة وتقارن من خلاله الانجازات بالخطط والنتائج بالقواعد والممارسات بالسياسات، بهدف الكشف عن الانحرافات وبيان أسبابها والتأكد من كفاءة وفاعلية إدارة الموارد الاقتصادية.

مشكلة البحث:

هناك من يرى عدم أهمية استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية وذلك للخصائص المميزة لها خاصة فيما يتعلق بتسعير خدماتها أو الحصول على الموارد اللازمة لتأدية نشاطها، إلا أن عدم استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية العراقية أدى إلى ضعف كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي العراقي في توفير معلومات تساعد رقابة أداء الوحدات الحكومية، وعليه يمكن تحديد مشكلة البحث بالتساؤلات الآتية:

1. ما هو تأثير طبيعة وخصائص الوحدات الحكومية في أهداف ومبادئ استخدام محاسبة التكاليف في هذه الوحدات ؟
2. ما هو دور محاسبة التكاليف في رقابة كفاءة واقتصادية استغلال الوحدات الحكومية لمواردها المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة؟
3. ما هو دور محاسبة التكاليف في رقابة فاعلية استغلال الوحدات الحكومية لمواردها المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة؟

أهداف البحث :

يهدف البحث إلى تحديد طبيعة وأسس استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية وبيان دور محاسبة التكاليف في رقابة أداء هذه الوحدات .

فرضيات البحث :

- يبني البحث على الفرضيتين الآتيتين :
1. اختلاف طبيعة وأهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية عنها في الوحدات الهادفة للربح .
 2. تعد محاسبة التكاليف احد المستلزمات الضرورية للحكم على كفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية في استغلال الموارد المخصصة لها في الموازنة العامة للدولة.

منهج البحث :

يعتمد البحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة وتحليل ما كتب حول موضوع البحث في المراجع العربية والأجنبية، فضلاً عن حالة عملية لاختبار فرضيتي البحث وتحقيق هدفه.

المبحث الأول

طبيعة محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية

تلقى محاسبة التكاليف كأداة تحليلية في مجال القياس والرقابة واتخاذ القرارات تطبيقات واسعة المدى في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح. إلا أن تطبيقها في الوحدات الحكومية يحاط بكثير من القيود وذلك لطبيعة نشاط الوحدات الحكومية والخصائص المميزة لها، الأمر الذي يتطلب دراسة وتحليلاً من أجل تحديد الأسس والمبادئ الأكثر ملائمة لتطبيق محاسبة التكاليف في هذه الوحدات.

1-1: أهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية

- يمكن تحديد أهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية بما يأتي: (كامل، 2004، 2)
1. تحديد تكلفة القيام بالنشاط مما يمكن من الحصول على أحسن النتائج في ضوء الاعتمادات المالية المخصصة والتوصل إلى إيجاد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة أو الإنتاج والاستفادة منها في تقويم النتائج الفعلية وتشجيع أوجه الكفاءة.
 2. إجراء المقارنات اللازمة لقياس تكاليف الأداء للوحدات التنظيمية المتماثلة وللوحدة الواحدة في فترات زمنية مختلفة وهذا كله يؤدي إلى مساعدة الإدارة والدولة على التنفيذ السليم للمشروعات والبرامج الذي يهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتقديم الخدمات الحكومية بالمستوى المطلوب وبأقل تكلفة ممكنة.
 3. توفير وسائل السيطرة والرقابة على ملكية الأصول الثابتة واقتصاديات استعمالها. وخاصة أن ارتفاع مستوى الاستثمار الحكومي في الدول النامية وفي المشاريع ذات الطابع الاقتصادي أدى إلى أهمية النظر إلى محاسبة الأصول الثابتة وربطها بمحاسبة التكاليف على نطاق الوحدة المحاسبية (باعتبار أن تكاليف اندثار الموجودات الثابتة السنوية تعد جزءاً من تكاليف إنتاج الخدمات وتنفيذ البرامج من قبل الوحدات الحكومية) وبما يساهم في تقويم الدقيق للأداء ورفع الكفاءة الإنتاجية للبرامج الحكومية مما يساعد الإدارة في تأمين الرقابة على الأموال العامة.
 4. زيادة فاعلية تقييم البرامج الحكومية والرقابة عليها عن طريق استخدام نظام محاسبة المسؤولية ضمن نظام محاسبة التكاليف الشامل لرقابة أنشطة المشروع وتبويب التكاليف عند كل مستوى إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة.

2-1: المبادئ الأساسية لقياس التكلفة في الوحدات الحكومية:

حددت لجنة الجمعية الوطنية لمسؤولي أنشطة الكليات والجامعات الأمريكية (NACUBO*) اثنا عشرة معياراً لقياس التكلفة في الجامعات والكليات الحكومية والتي يمكن أن تعتمد كأساس لقياس وتحديد التكلفة في الوحدات الحكومية وهي: Gross & (Martin, 1978, 16-17).

1. تحديد هدف استخدام بيانات التكاليف وإطار تطوير معلومات التكاليف: يركز هذا المعيار على اختيار الطريقة التي يتم من خلالها قياس التكلفة وتحديد مراكز التكلفة وقياس وحصر التكاليف في كل مركز والأسلوب الأمثل لتتبعها أو تحميلها على الخدمات المقدمة أو البرامج المنفذة مع مراعاة معيار الكلفة / المنفعة. ولتحديد مراكز التكلفة في الوحدات الحكومية هناك مجموعة اعتبارات يجب مراعاتها وهي: (مرعي وآخرون، 2003، 318-319)

- أ. ينبغي أن تكون مراكز التكلفة وحدات إدارية واضحة في الهيكل التنظيمي للوحدة الحكومية.
- ب. ينبغي أن تكون مراكز التكلفة ذات حجم ملائم بدرجة يمكن معها تخصيص نسبة معقولة من التكاليف عليه مباشرة.
- ج. يجب أن يكون نوع ونطاق الأنشطة مشتركاً بالنسبة للمراكز المتشابهة في أكبر عدد من الوحدات الحكومية المتماثلة.
- د. يجب أن يتولى كل مركز تأدية نوع واحد من النشاط كلما كان ذلك ممكناً فمثلاً نشاط العلاج بالأشعة في مستشفى حكومي يتم فصله عن نشاط التشخيص بالأشعة.
- هـ. يجب تحديد مراكز التكلفة بطريقة تعكس مدى التغير في التكلفة من ناحية علاقتها بحجم النشاط فعلي سبيل المثال تكلفة التعليم في جامعة الموصل يمكن أن تكون طالب / سنة دراسية في قسم المحاسبة

* National Association of College and University Business Officers.

ولكن تكلفة الطالب / سنة دراسية في قسم الاقتصاد قد تكون أعلى منها في قسم المحاسبة نتيجة زيادة عدد طلاب قسم المحاسبة عن عدد طلاب قسم الاقتصاد وقد تختلف تكلفة الطالب في قسم المحاسبة في الصف الرابع عن تكلفة الطالب في الصف الأول والثاني والثالث وهنا قد يتطلب الأمر اعتبار كل صف في كل قسم علمي مركز تكلفة.

و. معيار التكلفة / المنفعة وذلك من خلال مقارنة حاجة إدارة الوحدة الحكومية أو السلطة التنفيذية للمعلومات التحليلية والتفصيلية عن تكاليف الخدمات الحكومية وتكاليف تحليل وتجميع بيانات التكاليف على مستوى كل مركز من مراكز التكلفة.

2. استخدام أساس الاستحقاق في قياس وتحديد التكاليف :حدد هذا المعيار العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ، فإذا كانت الوحدة الحكومية تستخدم أساس الاستحقاق التام يمكن اعتماد طريقة الاندماج في المحاسبة عن التكاليف ، أما كانت تستخدم الأساس النقدي فيجب اعتماد طريقة الانفصال في المحاسبة عن التكاليف ، وإذا كانت تستخدم الأساس النقدي المعدل أو أساس الاستحقاق المعدل فيمكن اعتماد الطريقة الإحصائية أو طريقة القيد الثالث في المحاسبة عن التكاليف.

3. يجب أن تكون بيانات التكلفة قابلة للتسوية مع بيانات المحاسبة المالية :يراعى هذا المعيار بشكل أساسي عند إعداد دليل عناصر التكلفة إذ يجب أن يؤخذ في الاعتبار عند إعداد دليل عناصر التكلفة تسهيل عملية المطابقة بين سجلات نظام المحاسبة المالية وسجلات محاسبة التكاليف وذلك من خلال التوافق بين دليل عناصر التكلفة ودليل الحسابات للنظام المحاسبي الحكومي الذي يرتبط بشكل مباشر بتقسيمات النفقات في الموازنة العامة للدولة ، ولتحقيق هذا التوافق في الوحدات الحكومية العراقية مثلاً، يفضل تبويب عناصر التكلفة حسب التصنيف الطبيعي لعناصر التكاليف (أجور ، مواد ، مصروفات) لأنه يتوافق مع الدليل المحاسبي للمصروفات في النظام المحاسبي الحكومي والتصنيف الاقتصادي النوعي المعتمد في تبويب النفقات في الموازنة العامة للدولة في العراق إذ وفقه تم تصنيف النفقات في الموازنة العامة للدولة في ثمانية أبواب، وتعد الأبواب الثلاثة الآتية أكثر الأبواب استخداماً من قبل الوحدات الحكومية :

الباب الأول :تعويضات العاملين ويشمل الرواتب والأجور وما في حكمها.
الباب الثاني :السلع والخدمات ويضم ثلاث مواد هي ،المستلزمات الخدمية، المستلزمات السلعية، مصروفات الصيانة.
الباب الثامن:المصروفات الأخرى.

4. يجب أن تكون البيانات غير مالية قابلة للتسوية مع السجلات الرسمية الأخرى في الوحدة الحكومية: ويرتبط هذا المعيار بعملية تحديد وحدة التكلفة إذ هناك صعوبة في تحديد وحدة التكلفة في الوحدات الحكومية لتأثر الكثير من الأنشطة الحكومية بصفة عامة بالعوامل النوعية غير القابلة للقياس أكثر من ارتباطها بالنواحي الكمية ،مثل جودة الخدمة المقدمة مستوى ،انجاز البرنامج وغيرها ،وفي هذا المجال يمكن الاعتماد على علاقة السبب والنتيجة بين التكلفة والنشاط المسبب لها كأساس في تحديد وحدة التكلفة ، لذلك ينبغي قياس الارتباط بين التكاليف في مركز تكلفة معين ومقياس أو أكثر من المقاييس التي تبدو ملائمة لطبيعة النشاط المسبب لها (مرعي وآخرون، 2003، 320) ويوضح الجدول الآتي أمثلة لوحدة التكلفة التي تكون ملائمة لطبيعة نشاط الوحدات الحكومية .

جدول (1)

أمثلة لوحدة قياس التكلفة في الوحدات الحكومية

قطاع أو النشاط	وحدة التكلفة
المستشفيات	مريض /يوم أو سرير /يوم
التعليم	طالب/سنة دراسية أو طالب /فصل دراسي
ري الأراضي الزراعية	دونم / موسم زراعي
خدمات النظافة	كيلومتر / يوم
رعاية الأيتام	يتيم / سنة

المصدر : إعداد الباحثون

5. يجب أن تكون مفاهيم التكلفة المستخدمة في قياس وتحديد التكلفة مطبقة على نحو منسجم :يرتبط هذا المعيار بالمعيار رقم (3) إذ يؤكد على مراعاة الدقة والثبات في استخدام مفاهيم التكلفة عند تبويب عناصر التكاليف مما يسهل من عملية الرقابة على التكاليف والمقارنة بين الفترات.

6. يجب أن تغطي معلومات التكاليف ووحدات التكلفة المرتبطة بها نفس الفترة : يركز هذا المعيار على تحديد فترة التكاليف وعلاقتها بوحدة التكلفة فمثلاً في التعليم الجامعي إذا كانت فترة التكاليف سنة

- دراسية تكون وحدة التكلفة طالب/سنة دراسية وإذا كان فترة التكاليف فصل دراسي تكون وحدة التكلفة طالب /فصل دراسي، كما يبين هذا المعيار أهمية اعتماد أساس الاستحقاق التام في المحاسبة عن التكاليف للوصول إلى مقياس دقيق للتكلفة خلال الفترة.
7. يجب تحديد وقياس التكلفة وفق أسس متسقة وموحدة: ويرتبط هذا المعيار بالمعيار رقم 6 إذ يؤكد أن تكون فترة قياس التكلفة متسقة مع طبيعة النشاط وموحدة خلال الفترات ومع الوحدات الحكومية الأخرى المماثلة بحيث يمكن من مقارنة أداء الوحدة خلال فترات مختلفة ومقارنة أدائها مع أداء الوحدات الحكومية المماثلة.
8. يجب أن تكون التكلفة منسوبة إلى هدف الكلفة بالاستناد إلى علاقة السبب بالنتيجة: يرتبط هذا المعيار بغرض التكلفة إذ يجب أن تتوفر علاقة السبب والنتيجة بين التكلفة والنشاط المسبب لها بصورة تجزم أن العوامل التي تؤثر في مقدار التكلفة هي التقلبات في حجم النشاط على أساس القياس المختار.
9. يجب أن تكون التكاليف الغير مباشرة مخصصة على أساس مقاييس والتي يمكن أن تكون مطبقة بأسلوب معين: يتعلق هذا المعيار بتخصيص التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة من خلال اختيار أساس التوزيع الملزم، ويفضل عموماً استخدام مقاييس كمية لأنها أكثر ضماناً لخاصية استقلال وحدة النشاط.
10. يجب تخصيص التكاليف المشتركة الناشئة عن تقديم أكثر من خدمة بأسلوب عادل على الخدمات المقدمة: يركز هذا المعيار على التكاليف المشتركة بين الخدمات. فبخلاف الوحدات الصناعية، قد يكون من الصعب تحديد نقطة الانفصال بين تكاليف الخدمات المقدمة من قبل الوحدات الحكومية لذلك يتم تقدير نقطة الانفصال بالاستناد على أسس موضوعية. فعلى سبيل المثال يقوم عدد من التدريسيين في قسم المحاسبة بجامعة الموصل بالقاء محاضرات على طلبة الدراسة الأولية وطلبة الدراسات العليا أو على طلبة الدراسات الأولية في أكثر من مرحلة دراسية أو عدد من الأقسام العلمية ويتقاضون راتباً محدداً عن هذه الخدمات وهنا يتطلب الأمر اختيار أسس موضوعية لتخصيص تكاليف خدماتهم على وحدات التكلفة ومن هذه الأسس عدد الساعات الدراسية، عدد الطلبة في كل مرحلة دراسية ونسبة الجهد المبذول من قبل التدريسي.
11. يجب احتساب كلفة رأس المال عند اعتماد كلفة الفرصة البديلة كأساس لبيان الجدوى الاقتصادية للخدمات المقدمة من قبل الوحدة الحكومية: يبين هذا المعيار دور محاسبة التكاليف في تخصيص الموارد النادرة بين البرامج والخدمات من خلال الأخذ بنظر الاعتبار تكاليف الفرصة البديلة وتكون المفاضلة على أساس العائد الاجتماعي المتوقع من الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة وهنا يتطلب الأمر تبويب التكاليف إلى تكاليف تفاضلية وتكاليف غير تفاضلية فضلاً عن تحديد التكاليف الغارقة والتكاليف غير المستنفذة، كما يؤكد على ضرورة احتساب تكاليف اندثار الموجودات الثابتة عند قياس الكلفة.
12. الإفصاح العادل عن التكاليف في القوائم والتقارير المالية الحكومية: يركز هذا المعيار على دور نظام التكاليف كنظام معلومات من خلال تقديم المعلومات عن كلفة الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة والتي تفيد في تقييم أداء الوحدة الحكومية في الاستغلال الأمثل للموارد المخصص لها.

3-1 : نظم قياس التكلفة في الوحدات الحكومية :

يعتمد اختيار نظام قياس التكلفة في الوحدات الحكومية على اعتبارات عديدة أهمها ، عدد الخدمات المقدمة من قبل الوحدة الحكومية ، كمية الموارد المستخدمة في تقديم كل خدمة ومدى تكرار الخدمة وتجانسها. (مرعي وآخرون، 2003، 327)

هناك نظامان لقياس التكلفة في الوحدات الحكومية هما:

أولاً : نظام تكاليف المراحل في الوحدات الحكومية

يتم استخدام نظام تكاليف المراحل في الوحدات الحكومية التي تختص بتقديم خدمة محددة أو عدد محدد من الخدمات يتم تأديتها بشكل نمطي في وحدة إدارية أو قسم إداري مستقل أو عدد من الأقسام والوحدات الإدارية بشكل متتابع ، ومن الوحدات الحكومية التي يمكن أن تستخدم هذا النظام مديرية الماء والمجاري ، مشاريع الري ، المدارس والكلية وغيرها.

ثانياً : نظام تكاليف الأوامر في الوحدات الحكومية

يتم حساب تكلفة الخدمات وفق هذا النظام من خلال النظر إليها على أنها أمر إنتاجي منفصل عن باقي الخدمات الأخرى ويتم تحديد التكاليف مباشرة على الخدمة كما تحمل بنصيبها من التكاليف غير المباشرة ، ويعد هذا الأسلوب مناسباً للوحدات الحكومية التي تقدم خدمات متنوعة مثل مديريات الأشغال والبلديات كما يمكن اعتماده في قياس كلفة البرامج الحكومية إذ يمكن اعتبار كل برنامج بمثابة أمر إنتاجي . وقد تستخدم بعض الوحدات الحكومية كلا النظامين مثل المستشفيات الحكومية كان يتم استخدام نظام الأوامر في قسم الجراحة والطوارئ ويتم استخدام نظام المراحل في الأقسام الأخرى .

المبحث الثاني

رقابة أداء الوحدات الحكومية

2-1 : مفهوم رقابة الأداء:

عرف ديوان الرقابة المالية في المملكة المتحدة رقابة الأداء بأنها تقويم اقتصادية وكفاءة وفاعلية الوحدات الحكومية في استغلال مواردها البشرية والمادية ونظم المعلومات من خلال مقاييس الأداء والترتيبات والإجراءات المتبعة من قبل المدققين في معالجة نواحي القصور المكتشفة. (الجبوري، 1995، 30).

وعرفها ديوان الرقابة المالية العراقي بأنها فحص موضوعي تشخص بموجبه السياسات والنظم وإدارة العمليات ونتائج النشاط في الجهات الخاضعة للرقابة ويقارن من خلالها الانجاز بالمخطط، والنتائج بالقواعد والممارسات بالسياسات من اجل تحديد الانحرافات ومعالجة أوجه الإسراف وتوجيه الأداء نحو تحقيق الفاعلية والكفاءة والاقتصادية. (ديوان الرقابة المالية، 2006، 57) كما عرفت منظمة الانتوساي بأنها فحص مستقل و موضوعي لأعمال الحكومة أو أنظمتها أو برامجها أو مؤسساتها التي تتعلق بجوانب ثلاثة أو أكثر هي: الاقتصادية، الكفاءة والفاعلية وذلك بهدف تطوير الأداء. (الانتوساي، 2004، 3).

من الملاحظ أن التعريف الأول جعل من تقويم أداء الوحدات الحكومية مدخلاً لتقويم أنشطتها، أما التعريفين الثاني والثالث فقد جعل من تقويم أنشطة الوحدة الحكومية مدخلاً لتقويم أدائها. ويؤيد الباحثون وجهة النظر الثانية ذلك أن وظيفة الرقابة الأساسية هي المتابعة من اجل التقويم الذي يعد عملية تفرسها الضرورة التي تنبع من أن التخطيط مهما تضمن من أساليب وأدوات لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، فانه إنشاء عملية التنفيذ قد تظهر عوامل بتأثيرات اقل أو أكثر مما كان مخططاً له، ويكون دور الرقابة هنا الترشيد العلمي للقرارات لمعرفة مدى ملائمة الخطط للواقع وتحقيقها للأهداف المرجوة. ومن جهة أخرى فان وضع السياسات وتحديد النشاطات وتوفير الموارد لا يعني بالضرورة أن التنفيذ سوف يتم مطابقاً تماماً لأهداف الإدارة العليا، ودور الرقابة في هذا المجال يكون بتتبع سير التنفيذ لمعرفة مدى قدرة الإدارة التنفيذية على استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة بكفاءة اقتصادية وكفاءة إدارية لتحقيق الأهداف المخطط لها.

2-2 : أهداف رقابة الأداء

تتصف رقابة الأداء بسعة المهام التي تغطيها خلافاً لأنواع الرقابة التقليدية إذ أنها تشمل الرقابة على مستوى الأنشطة الكلية للوحدة الاقتصادية زيادة على الأهداف والخطط الفرعية ومن جانب آخر فان الرقابة لا تنحصر بمشروعية تأثير نتائج الأداء على الوحدة ذاتها وإنما تتعدى ذلك إلى رقابة تأثير نتائج أداء الوحدة على الناتج القومي، ويمكن حصر الأهداف الأساسية لرقابة الأداء بما يأتي: (الجبوري، 1995، 30-31)

1. التحقق من كفاءة وضع الخطط ومن التزام الوحدة الحكومية بالمسار الذي حددته الخطة لبلوغ الأهداف، وأنها اتخذت ما يلزم من إجراءات تصحيحية يتطلبها الموقف أثناء التنفيذ.
2. التحقق من أن أنظمة العمل ووسائل التنفيذ في الوحدة الحكومية تؤدي إلى تحقيق أكبر عدد من الأهداف وبأقل التكاليف وبأقصر وقت ممكن وبأعلى مستوى ممكن من الجودة.
3. التأكد من أن الإنفاق العام يجري وفقاً للقرارات والسياسات المرسومة، وإن الأهداف المقررة تتحقق بشكل اقتصادي وكفاءة عالية.
4. مراجعة إدارة البرامج الحكومية وفحص مواطن الضعف الظاهرة في الأداء والإبلاغ عنها وتحديد أسباب الممارسات غير الاقتصادية وغير الكفوءة.
5. تقديم المعلومات إلى السلطة التشريعية بما يمكنها من مساعدة السلطات التنفيذية في الدولة عن مدى عن استخدامها للموارد المتاحة تحت تصرفها وبيان مدى تحقيق الإنفاق العام لأهداف المحددة في الموازنة العامة للدولة.

2-3 : عناصر رقابة الأداء

تتضمن رقابة الأداء ثلاث عناصر رئيسية هي :-

1. رقابة الاقتصاد في استخدام الموارد

يركز هذا الجانب على علاقة التكلفة بالمنفعة الناجمة عنها وبمدى المردود الاقتصادي لتلك المنفعة، ويمكن قياس هذه العلاقة ومقارنتها بصورة إجمالية بحيث تتناول مجمل نشاط الجهة الخاضعة للرقابة، كما يمكن أن يتخذ القياس شكل التقييم الجزئي المفصل لكل قسم أو فرع أو نشاط أو برنامج أو مهمة في تلك الجهة، كذلك يمكن تصور اهتمام هذا الجانب من التقييم بدراسة مدى الترشيد بالتكلفة أو

الإنفاق وذلك عندما يصعب مقارنة التكلفة والنفقة والمنفعة التي تقابلها أو عندما يتعذر تحديد المردود الاقتصادي للتكاليف والنفقات. (ديوان الرقابة المالية، 2006، 3)

وتوفر عملية رقابة الاقتصاد في استخدام الموارد إجابات عن أسئلة مثل: (الانتوساي، 2004، 15)

- هل أن الوسائل المختارة أو التجهيزات المقتناة تمثل الاستخدام الأكثر اقتصادية للأموال العامة؟
- هل تم استخدام الموارد البشرية أو المالية أو المادية بطريقة اقتصادية؟
- هل تم تنفيذ النشاطات الإدارية طبقا للمبادئ والسياسات الإدارية السليمة والجيدة؟

2. رقابة الكفاءة في استخدام الموارد

وتتناول قياس العلاقة بين المنتجات من السلع والخدمات وبين الموارد التي استخدمت في إنتاجها للوصول إلى تحديد درجة الإنتاجية ومدى الكفاءة في إدارة موارد الوحدات الخاضعة للرقابة، سواء كانت هذه الموارد بشرية أو مادية وما إذا كان الحصول عليها قد تم بنوعية وكمية مناسبتين وبأقل مستوى من الكلفة. (ديوان الرقابة المالية، 2006، 4)

ويقاس هذا العنصر العلاقة بين المدخلات والمخرجات أي أن العملية الكفوءة هي التي تنتج أكبر كمية من السلع والخدمات بأدنى كمية ممكنة من المدخلات، وأنها تنتج الكمية المطلوبة من المخرجات بأدنى استهلاك للمدخلات، فهو بذلك يعد مقياسا نسبيا لمدى التشغيل الاقتصادي أو الاستخدام الأمثل لموارد الوحدة البشرية والمالية والمادية.

كما يرتبط هذا العنصر بعنصر رقابة الاقتصاد في استخدام الموارد إذ يتضمن الإجابة على الأسئلة الآتية (الانتوساي، 2004، 16)

- هل تتبع الوحدة ممارسات تمويلية سليمة؟
- هل تقتنى الوحدة الموارد المناسبة نوعا وجودة وكما بالتكلفة المناسبة؟
- هل تحافظ الوحدة على مواردها بالطريقة المناسبة؟
- هل تستخدم الوحدة الكم الأفضل من الموارد البشرية والمادية في إنتاج السلع والخدمات وتقديمها بالجودة المطلوبة وفي الوقت المحدد؟

3. رقابة فاعلية استخدام الموارد:

إن مصطلح الفاعلية يتعلق بتحقيق الأهداف إذ يهتم بتحديد العلاقة ما بين النتائج المستهدفة والنتائج الفعلية للمشروعات والبرامج والنشاطات الأخرى، أي مستوى النجاح الذي حققته المخرجات من السلع والخدمات أو النتائج المستهدفة في تحقيق أهداف السياسة وغايات العمليات والنتائج المستهدفة الأخرى، وتهدف رقابة فاعلية استخدام الموارد إلى التحقق من مدى نجاح الوحدة الحكومية في الوصول إلى أهدافها، والتحقق كذلك من أن البرامج والمشاريع قد حققت الأهداف المطلوبة منها، وأن تنفيذها تم في حدود التكاليف المقدرة لها. فضلا عن تحديد مدى التقارب أو الانحراف بين إنجازات الجهة الخاضعة للرقابة والأهداف المتوخاة وبالتالي تبليغ الجهات الرسمية في الوقت المناسب بأسباب الانحراف. وذلك عن طريق مقارنة الأهداف المخططة بالتنفيذ الفعلي لتحديد مدى التقارب أو الانحرافات بين الإنجازات والأهداف المطلوبة لتنبيه الجهات المعنية في الوقت المناسب بالمخالفات أو الانحرافات التي تكتشف لتداركها ومعالجتها.

المبحث الثالث

صور محاسبة التكاليف في رقابة أداء الوحدات الحكومية

إن اهتمام الوحدات الحكومية وتبنيها لرقابة الأداء جاء كنتيجة مباشرة لتطور أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة والمتمثلة بموازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة وأخيرا الموازنة التعاقدية، ويعتمد إعداد الموازنة العامة للدولة على وفق هذه الأساليب بشكل أساسي على قياس كلفة الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية والبرامج التي تنفذها، إذ يتطلب اعتماد أي من هذه الأساليب في إعداد الموازنة العامة للدولة على تصنيف العمليات الحكومية إلى وظائف، والوظائف إلى برامج والبرامج إلى أنشطة، والأنشطة إلى عناصر تكلفة بهدف برمجة العمليات الحكومية إلى أهداف رئيسة محددة يمكن قياسها.

3-1 : دور محاسبة التكاليف في رقابة اقتصادية وكفاءة أداء الوحدات الحكومية

- يمكن بيان دور محاسبة التكاليف في رقابة اقتصادية وكفاءة أداء الوحدات الحكومية من خلال ما يأتي :
1. قياس أداء الوحدات الحكومية عن طريق ربط الأنشطة والبرامج الحكومية مع تكلفة تنفيذها والخدمات الحكومية مع تكلفة تقديمها لتحديد معايير اقتصادية وكفاءة الوحدة الحكومية في استخدام الموارد المخصصة لها والموضوعة تحت تصرفها من خلال تحديد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة أو البرنامج، ومن خلال تحديد وتحليل الانحرافات يمكن تقويم النتائج الفعلية ومعرفة أوجه القصور وأسبابه مما يساعد على تقويم الأداء.
 2. اعتماد نظام محاسبة المسؤولية ضمن نظام محاسبة التكاليف الشامل من خلال تبويب التكاليف عند كل مستوى إلى تكاليف خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة للرقابة، والاعتماد على مفهوم سير المعلومات من القاعدة إلى القمة وتضمينه خطة عمل هرمية للمحاسبة على التكاليف والمنفعة بهدف إحكام الرقابة على تنفيذ البرامج وتقديم الخدمات الحكومية. (كامل، 2004، 5).
 3. التوسع في تحليل عناصر التكلفة لأنشطة الوحدات الحكومية المتمثلة النشاط بعد تحديد الأوجه الرئيسية لنشاطها ثم مقارنة تكاليف الخدمات التي تقدمها هذه الوحدات بهدف التوصل إلى معايير ثابتة أو شبه ثابتة تستخدم في تقييم أدائها، ومن الأمثلة على ذلك الوحدات البلدية - المدارس - المستشفيات وغيرها. (كامل، 2004، 4)

ويمكن توضيح دور محاسبة التكاليف في رقابة اقتصادية وكفاءة أداء الوحدات الحكومية من خلال المثال الآتي :

في برنامج لتنظيف مدينة الموصل تستخدم مديرية بلدية الموصل المدخلات الآتية :

أفراد ، معدات ، سيارات ، محروقات ولوازم ومهمات أخرى .

جميع هذه المدخلات يمكن قياس تكلفتها بشكل دقيق بإتباع الخطوات الآتية :

- أ. تحديد وحدة قياس التكلفة بدينار / كيلومتر مربع.
- ب. تحديد فترة قياس التكلفة بشهر أو فصل أو سنة.
- ج. تقسيم المدينة إلى مراكز مسؤولية يمثل كل مركز مسؤولية قسم بلدي.
- د. تقسيم المناطق داخل كل مركز مسؤولية (قسم بلدي) حسب طبيعتها إلى مناطق سكنية ، مناطق صناعية ، مناطق تجارية ، طرق عامة . وتمثل كل منطقة من هذه المناطق مركز تكلفة .
- هـ. يتم حصر وتحديد عناصر التكلفة داخل كل مركز كلفة ومن ثم تحديد تكلفة تنظيف الكيلومتر المربع الواحد في كل مركز تكلفة. ومن ثم تحديد معدل تنظيف الكيلومتر المربع الواحد لكل قسم بلدي (مركز المسؤولية)

و. يمكن الحكم على اقتصادية وكفاءة كل قسم بلدي (مركز المسؤولية) من خلال مقارنة معدل تكلفة تنظيف الكيلومتر المربع الواحد مع معايير تكلفة محددة مقدما أو مع تكلفة التنظيف في الأقسام البلدية الأخرى أو خلال الفترات المختلفة للقسم البلدي الواحد .

كما يمكن الحكم على اقتصادية وكفاءة الوحدات الحكومية عن طريق تحليل سلوك تكاليف الخدمات المقدمة إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وثم يمكن قياس نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية المتوفرة للوحدة الحكومية .

إن هذه النسبة تعد من أهم الأدوات التي يمكن استخدامها للحكم على كفاءة واقتصادية الوحدة الحكومية في استغلال مواردها المخصصة لها ، إذ إن الوحدات الحكومية تكون غير قادرة بدون هذه النسبة على إدراك حجم الضياع والإسراف في الموارد والتكاليف المتداخلة التي لا علاقة لها بالقيمة المضافة وذلك للأسباب الآتية : (بريمكاند، 1999، 96)، (فايد، 2004، 6)

- أ. التضخم الوظيفي وعدم الاستغلال الأمثل للموارد البشرية ، إذ تقوم أغلب الحكومات في مختلف الدول ومنها العراق بتوظيف المواطنين ليس بسبب الحاجة لخدماتهم ولكن لأسباب أخرى منها القضاء على البطالة، مما أدى إلى زيادة الطاقة الغير مستغلة وارتفاع التكاليف الثابتة وانخفاض مؤشر الكفاءة.
- ب. إن توزيع المواد والمعدات يتم وفق خطة تعد لتشمل كل الوحدات الحكومية التي يمكن إن تستفيد منها بغض النظر عن حاجتها أو عدم حاجتها إليها.
- ج. أن أغلب مدراء الوحدات الحكومية يتصورون إن المبالغ المخصصة لوحداتهم في الموازنة العامة للدولة هي هبة أو عطية من الحكومة وإن دورهم هو صرفها بطريقة منظمة وقانونية، وإنهم في حالة عدم صرفها بالكامل فسوف يؤثر ذلك على حجم المبالغ المخصصة لوحداتهم في الموازنة العامة للدولة في السنة المالية القادمة.
- د. فقد الثقة بين من يقومون بتقدير احتياجات الوحدات الإدارية وبين السلطات المنوط بها اعتماد تقديرات الموازنة مما يؤدي عادة إلى المبالغة في تقدير الاحتياجات انتظاراً لتخفيضها وبصورة غير مخططة وبعيداً عن الاحتياجات الحقيقية.

2-3 دور محاسبة التكاليف في رقابة فاعلية أداء الوحدات الحكومية.

- يمكن بيان دور محاسبة التكاليف في رقابة فاعلية أداء الوحدات الحكومية من خلال المؤشرات الآتية :
1. مؤشرات فاعلية المدخلات التي تقيس كلفة وحجم الموارد المستخدمة في تقديم الخدمة أو تنفيذ البرنامج مع كمية الوحدات المنتجة والأهداف المتحققة وكمية الوحدات والأهداف المخططة في الفترة المخطط لها. مثال ذلك خدمة إصدار إجازات سوق جديدة تتمثل المدخلات بالموارد البشرية والأجهزة والمواد والمعدات اللازمة لإصدار الإجازات يتم قياس كلفة المدخلات المستخدمة خلال فترة شهر مثلاً ومقارنتها مع عدد إجازات السوق التي تم إنجازها ومن ثم تحديد كلفة إنجاز الإجازة الواحدة ومقارنة ذلك مع عدد إجازات السوق المخطط إنجازها وكلفة إصدار إجازة السوق المخططة.
 2. مؤشرات تأثير استقرار النتائج ، وتقيس مدى قدرة الوحدة الحكومية على الاستمرار في تقديم الخدمة بنفس الجودة والكمية وتأثير ذلك على تكلفة الوحدة الواحدة من الخدمات المقدمة.
 3. مؤشرات تأثير كلفة تحسين الجودة : وتقيس أثر التكاليف التي تحملها الوحدة الحكومية مقابل تحسين جودة الخدمات المقدمة على رضا المواطنين مثال ذلك تكاليف النشرات الخاصة بدليل إجراءات تنفيذ الخدمة ، تكاليف توفير قاعة انتظار مريحة للمراجعين تكاليف قياس معدل زمن تقديم الخدمة للمواطن الواحد وغيرها.

3-3 : حالة عملية :

تتضمن الحالة العملية بيان دور بيانات التكاليف في رقابة أداء مديرية الموارد المائية /نينوى* في تنفيذ برنامج وزارة الموارد المائية لتنظيف قنوات الري والأنهار والجداول في محافظة نينوى من نبات الشمبلان عام 2005 .

بدا البرنامج في 2005/5/17 وانتهى في 2005/ 9/30 بتكلفة تقديرية بلغت (400000000) فقط أربع مائة مليون دينار خصصت لتنظيف مساحة مائة قدرت بـ الف كيلو متر مربع أي أن كلفة تنظيف الكيلومتر المربع الواحد قدرت بـ 400000 دينار.

وقد تم تنفيذ الحملة من خلال خمسة لجان موزعة كما يأتي:

1. لجنة تنظيف الأنهر والجداول في الحدود البلدية لقضاء الموصل.
 2. لجنة تنظيف قنوات ري ومبازل المرحلة الأولى من مشروع ري الجزيرة الشمالي .
 3. لجنة تنظيف قنوات ري ومبازل المرحلة الثانية والثالثة من مشروع ري الجزيرة الشمالي
 4. لجنة تنظيف قنوات ري ومبازل مشروع ري السلامة.
 5. لجنة تنظيف قنوات ري ومبازل مشروع ري الزاب.
- كما تم تشكيل لجنة للإشراف والمتابعة في مركز المديرية .وقد قام الباحثون بقياس كلفة عملية التنظيف وكما موضحة في الجدول من خلال الإجراءات الآتية:
1. تم اعتبار كل لجنة تنظيف مركز كلفة رئيس.
 2. تم تحديد وحدة قياس التكلفة بدينار / كيلو متر مربع.
 3. تم اعتبار لجنة الإشراف والمتابعة مركز كلفة خدمي توزع تكاليفه على مراكز الكلفة الأخرى ، وباستخدام قيمة أجور عمال التنظيف كأساس للتوزيع.

* مديرية الموارد المائية نينوى هي إحدى الوحدات الحكومية المطبقة للنظام المحاسبي الحكومي اللامركزي ويرتبط بها ثلاث مشاريع ري هي : مشروع ري الجزيرة الشمالي ،مشروع ري السلامة ، ومشروع ارواء اراضي الزاب، فضلا عن ذلك هناك شعب ري عائدة للمديرية في جميع اقصية محافظة نينوى.

جدول (2)

تكلفة عملية تنظيف الكيلومتر المربع الواحد من قنوات الري والمبازل والأنهار والجداول

المجموع	شعبة ري الموصل	مشروع ري الزاب	مشروع ري السلامة	مشروع ري الجزيرة (2 - 3)	مشروع ري الجزيرة (1)	البيان
207405000	2130000	16970000	27715000	73810000	86780000	أجور العمال
14613000	479000	504000	1380000	7684000	4566000	تأجير سيارات
17634630	172400	1269350	2099900	7542530	6550450	مواد ولوازم
10521000	946000	1155000	1344000	2828000	4248000	حواجز لجان التنفيذ
16332000	179650	1322900	2188500	5814200	6826750	مصروفات غير مباشرة
266505630	3907050	21221250	34727400	97678730	108971200	اجمالي التكاليف
689.75	17.5	28.625	49.9	285.5	308.225	المساحة المنظفة (كم2)
386380.036	223260	741353.71	695939.9	342132.2	353544	تكلفة تنظيف للكيلومتر المربع

المصدر : إعداد الباحثون بالاعتماد سجلات حسابات مديرية الموارد المائية نينوى ، سجلات متابعة تنفيذ حملة تنظيف قنوات الري والمبازل والأنهار والجداول في محافظة نينوى لعام 2005 / قسم التخطيط مديرية الموارد المائية نينوى .

ومن خلال الجدول السابق نلاحظ إن معدل تكلفة تنظيف الكيلومتر المربع الواحد هي اقل من التكلفة المخططة وقد أدى ذلك إلى تحقيق مديرية الموارد المائية نينوى وفرا مقداره (133649365) دينار ويعد ذلك مؤشرا على اقتصادية وكفاءة المديرية في استخدام الموارد المخصصة لها في عملية التنظيف على الرغم من المساحة المنظفة كانت اقل من المخططة ، إذ ان كلفة تنظيف الكيلومتر المربع الواحد كانت اقل من المخططة إذ شكلت نسبة 96% من الكلفة المخططة ، كما شكلت تكاليف التنظيف الإجمالية نسبة 66.5% من كلفة التنظيف المخططة فيما شكلت المساحة المنظفة نسبة 68.97 من المساحة المخططة .

كما يمكن من خلال الجدول تقييم اقتصادية وكفاءة اللجان في تنفيذ عملية التنظيف ، إذ نلاحظ إن كلفة تنظيف الكيلومتر المربع الواحد في مشروع الزاب اعلى من متوسط تنظيف الكيلومتر المربع الواحد على مستوى المديرية واعلى من المخططة ، في حين كانت كلفة تنظيف الكيلومتر المربع في مشروع ري الجزيرة وفي قضاء الموصل اقل من متوسط التكلفة على مستوى المديرية وكما موضح في الجدول (3) :

جدول (3)

نسبة تكلفة تنظيف الكيلومتر المربع على مستوى لجان التنظيف إلى متوسط التكلفة على مستوى المديرية وإلى الكلفة المخططة

نسبة كلفة تنظيف 1 كم2 إلى متوسط التكلفة على مستوى المديرية	نسبة كلفة تنظيف 1 كم2 إلى متوسط التكلفة على مستوى المديرية	نسبة كلفة تنظيف 1 كم2 إلى الكلفة المخططة
91.5%	88%	88%
88.5%	85%	85%
180%	174%	174%
191.8%	185%	185%
57.8%	55.8%	55.8%
100%	96.6%	96.6%

المصدر، إعداد الباحثون

- ويمكن الحكم على مدى فاعلية أداء مديرية الموارد المائية في تنفيذ هذا البرنامج من خلال :
1. مقارنة كلفة التنظيف لكل لجنة مع حجم الأدغال التي تم رفعها من قنوات الري والمبازل .
 2. بيان اثر عملية التنظيف على كفاءة النقل لقنوات الري وكفاءة التصريف للمبازل .
 3. مقارنة متوسط كلفة التنظيف وحجم الأدغال التي تم رفعها من قبل لجان المديرية مع متوسط كلفة التنظيف وحجم الأدغال التي تم رفعها في مديريات الموارد المائية في محافظات القطر الأخرى.

الاستنتاجات:

- خلص البحث إلى الاستنتاجات الآتية:
1. إن استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية أصبح مطلباً أساسياً فرضته الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والرقابة على أداء الوحدات الحكومية ، وأعداد الموازنة العامة للدولة على وفق الاتجاهات الحديثة لما لها من دور فاعل في زيادة كفاءة النظام المحاسبي الحكومي وتنفيذ الموازنة العامة للدولة بكفاءة وفاعلية.
 2. لا تختلف مبادئ محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية عنها في الوحدات الهادفة للربح إلا أن أهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية تركز بشكل أساسي على رقابة استخدام الموارد بكفاءة وفاعلية .
 3. تتأثر العلاقة بين نظام محاسبة التكاليف ونظام المحاسبة المالية في الوحدات الحكومية بأسلوب إعداد الموازنة العامة للدولة ، وأسس المحاسبة عن المصروفات المعتمدة في النظام المحاسبي الحكومي.
 4. من خلال الحالة العملية تبين أن محاسبة التكاليف لها دوراً أساسياً في رقابة اقتصادية وكفاءة استخدام الموارد المخصصة للوحدة الحكومية وتساهم بدرجة أقل من ذلك في رقابة فاعلية أداء الوحدة الحكومية.
 5. إن الأداء الاقتصادي قد لا يكون أداءً كفوءاً، كما أن الأداء الكفوء قد لا يكون أداءً فاعلاً، إلا أن الأداء الاقتصادي الكفوء لابد أن يكون أداءً فاعلاً.

التوصيات:

- بناءً على الاستنتاجات يوصي الباحثون بما يأتي:
1. استخدام محاسبة التكاليف لقياس تكاليف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية لما لها من دور فاعل في الرقابة على أداء هذه الوحدات ، كما أنها تساهم في زيادة كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الحكومي، فضلاً عن ذلك فإنها تعد أحد مستلزمات إعداد الموازنة العامة للدولة وفق الاتجاهات الحديثة .
 2. محاولة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بالوحدات الحكومية بما يضمن رقابة مباشرة وفعالة وتقييم كفاً للأداء ويكفل إيجاد نظام للإنذار المبكر واكتشاف الانحرافات فور حدوثها ومنعها بالفترات التالية من خلال تقارير دورية فعالة، مع تناسب مدى الدورية وطبيعة البند بهذه الوحدات، إضافة إلى تحفيز العاملين.

المصادر:

1. جمهورية العراق ،قانون ديوان الرقابة المالية رقم (6) لسنة 1990،جريدة الوقائع العراقية ،عدد 3293 في 1990/2/5.
2. الانتوساي 2004 التوجيهات التنفيذية للرقابة المالية على الأداء، www.intosai.org
3. ديوان الرقابة المالية ، 2006 ، دليل رقابة الأداء ،العراق ،بغداد.
4. كامل ، صلاح محمد محمود، 2004 ، موازنة الأداء والبرامج كأداة للقياس، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي ،المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، مصر.
5. أ. بريمكان (1995) المحاسبة الحكومية الفعالة ،ترجمة حسن عبد الرحمن باحص (1999) مركز البحوث والدراسات الإدارية ، معهد الإدارة العامة ، الرياض.السعودية.
6. عبد الحي مرعي وصلاح الدين عبد المنعم مبارك ومحمود مراد مصطفى (2003) أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات ،دار الجامعة الإسكندرية ، مصر.
7. الجبوري ،حميد شكر محمود ،1995 ،استخدام بعض الأساليب الكمية في تقويم أداء المنشآت الصناعية في العراق ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة بغداد.
8. فايد ،عادل طه، 2004 ، ضروريات ومبررات القياس الكمي للأداء الحكومي،ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي ،المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، مصر.

9. Malvern J. Gross &Edward Martin. (1978) Cost Accounting in Nonprofit Organization. Handbook OF Cost Accounting MCGRAW-Hill Book CO.