

محاسبة المسؤولية وأثرها في تقويم كفاءة اداء الجامعات الحكومية

بحث تطبيقي في الجامعة المستنصرية

المحاسب القانوني
أ.م.د. سالم عواد هادي
المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية

المحاسب القانوني
م.د. خالد صباح علي
الجامعة المستنصرية

المستخلص

هدف هذا البحث لبيان مدى إمكانية تطبيق الجامعات الحكومية لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقويم الاداء وبيان مدى إمكانية تحديد نقاط القوة والضعف عند تطبيقه وأستند البحث على فرضية مفادها "هنالك علاقة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة رقابية فعالة وبين تحسين كفاءة اداء الجامعات الحكومية" وخلصت الدراسة إلى عدد من الاستنتاجات ابرزها اعتماد تقويم كفاءة الأداء من خلال مراكز المسؤولية يعد واحدا من أهم الركائز التي تبنى عليها عمليات الضبط والمراقبة اذ يعمل على توفير تغذية راجعة لمتخذي القرارات ويفيد في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف داخل المؤسسات التعليمية مما يصب في تطوير وتحسين الأداء، وبناء على الاستنتاجات التي تم التوصل اليها في البحث تم اقتراح مجموعة توصيات من اهمها ضرورة القيام بعملية تقويم كفاءة الأداء في الجامعات الحكومية، وذلك لمعرفة الأسباب وراء الاخفاقات في عملها ومحاولة تصحيحها ومعرفة المسؤولين عن هذه الاخفاقات ومحاسبتهم لكي لا يكون المال العام عرضة للإسراف والتبذير.

Accounting responsibility and its impact in the evaluation of the efficiency of the performance of government universities

Abstract

This research aims to demonstrate the feasibility of the application of public university system accounting responsibility as a tool to control and evaluate performance and demonstrate the possibility of identifying the strengths and weaknesses when applied was based on research on the premise that "there is a relationship between the application of accounting responsibility supervisory tool effective system of improving the efficiency of the performance of government universities," the study concluded a number of conclusions, notably the adoption of evaluating the performance efficiency through positions of responsibility is one of the most important pillars upon which to build control and surveillance operations as it works to provide feedback to decision makers and is useful in diagnosing problems and solve them and find out the strengths and weaknesses within the educational institutions, which is in the development and improvement of performance and based on the conclusions reached in the search it has been proposed a set of recommendations from the most important need for the process of evaluating the performance efficiency of the public universities, so as to see behind the failures of the

reasons in their work and try to correct them and find out those responsible for these failures and hold them accountable in order not to be public money prone to extravagance and waste.

المقدمة

ادى التوسع في عمل الادارات الحكومية الى تفويض بعض الصلاحيات والمسؤوليات الى المسؤولين عن مراكز المسؤولية في المؤسسات الحكومية حتى يتمكنوا من اداء الاعمال الموكلة اليهم وتحقيق اهداف المؤسسة، وانطلاقاً من مبدأ ان الصلاحيات تولد المسؤوليات، ادى بدوره الى ظهور الحاجة الى تقويم الاداء من خلال أدوات تمكن من الحكم على الإنجازات المتحققة لقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمخطط مع تزويد الإدارة العليا بالنتائج المتعلقة بكل مركز بواسطة تقارير المسؤولية وبما يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة، ارتبط مفهوم محاسبة المسؤولية بمفهوم اللامركزية في العمل وبالرقابة وتقويم الاداء ايضا، وتقويم كفاءة الاداء حسب مفهوم محاسبة المسؤولية هو تقويم الاداء على المستوى الجزئي اي (كل مركز مسؤولية على حدة) ومن ثم على المستوى الكلي للمؤسسة وهذا هو نتيجة طبيعية لكبر حجم المؤسسات وكذلك لتضخم الهياكل التنظيمية لها وتعدد الفروع والاقسام والدوائر، وهذا واضح ايضا في مؤسسات التعليم العالي حيث تضخمت الهياكل التنظيمية للجامعات الحكومية وتعددت فروع الكليات والاقسام العلمية بشكل كبير ومتسارع فضلا عن التوسع في إضافة اقسام سائدة جديدة كالجودة وهو ناتج عن التضخم الوظيفي الحاصل في القطاع العام، لذلك ظهرت الحاجة الماسة الى تقويم كفاءة الادارة ومدى فعاليتها في مستوياتها المختلفة، وذلك من اجل تحسين الاداء وتطويره وتخفيض وترشيد الانفاق وخاصة في ظل الندرة التي تعاني منها الدولة في الآونة الأخيرة.

المبحث الاول

منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث

١- مشكلة البحث: ان تطور وتوسع حجم عمل المؤسسات التعليمية بصورة عامة والجامعات بشكل خاص والبدء بتطبيق الهياكل التنظيمية الحديثة فيها فضلاً عن الاساليب التقليدية المتبعة في الرقابة على هذه الادارات في اكتشاف ومعالجة الانحرافات قبل وقوعها والحد منها وتحديد المسؤولين عنها من اجل محاسبتهم وتوجيههم لتفادي ذلك مستقبلاً" ادى بدوره الى ضعف كفاءة وفعالية استخدام الموارد المتاحة.

٢- اهداف البحث: يسعى البحث الى تحقيق الاهداف التالية: -

أ. تسليط الضوء على مفهوم نظام محاسبة المسؤولية ولاسيما في المؤسسات التعليمية.
ب. بيان اهمية نظام محاسبة المسؤولية في تحديد نقاط القوة والضعف في الجامعات الحكومية عند تطبيق هذا النظام.

ج. بيان أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقويم الأداء.

٣- اهمية البحث: يستمد هذا البحث اهميته من اهمية محاسبة المسؤولية ودورها كأداة للرقابة وتقويم الاداء باعتبارها احدى الوسائل الحديثة لتقويم اداء الوحدات الحكومية الخدمية ولمعرفة الانحرافات التي قد تحدث اثناء التنفيذ مقارنة مع المعايير والخطط المحددة والتي بدورها تساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق اهدافها المرسومة.

٤. فرضية البحث: يقوم البحث على فرضية مفادها "هنالك علاقة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية كأداة رقابية فعالة وبين تحسين كفاءة الاداء في الجامعات الحكومية اذ يعمل نظام محاسبة المسؤولية المسؤولين في كشف الانحرافات وايجاد الحلول المناسبة لها لتفاديها مستقبلاً".

٥. حدود البحث:

أ. الحدود المكانية: تناول البحث دراسة تطبيقية لعينة من المؤسسات الحكومية وهي الجامعة المستنصرية.

ب. الحدود الزمانية: تم اختيار السنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣) لتكون عينة البحث بحسب توفر البيانات.

ثانياً: الدراسات السابقة

١. دراسة راشد، صباح نجيب، ٢٠٠٣م، بعنوان (تقويم أداء مراكز المسؤولية): دراسة تطبيقية في الشركة العراقية للسجاد والمفروشات وقدمت الى هيئة الامناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين للحصول على شهادة المحاسبة القانونية. ان هدف هذه الدراسة هو ارساء اسس علمية وعملية في تقويم اداء مراكز المسؤولية وقد توصلت هذه الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات سلطت الضوء على ما تقدمه عملية تقويم الاداء مراكز المسؤولية من دور بارز في الرقابة على الانحرافات والسيطرة على تصرفات الاشخاص المسؤولين من خلال ربط هذه الانحرافات بالأشخاص ومساءلتهم.

٢. دراسة قاسم، عبد الرزاق (٢٠٠٠م)، بعنوان (اليات تحقيق التكامل بين النظام تكاليف الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية): وهي دراسة في مجلة الدراسات التي تصدرها عمادة البحث العلمي في الجامعة الأردنية عام ٢٠٠٠م، وقد هدفت هذا الدراسة لتوضيح أهمية التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام محاسبة المسؤولية من خلال بناء قاعدة بيانات موحدة وعامة، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات اكدت على ان التكامل بين هذين النظامين سيؤدي الى إمكانيات جديدة في تحقيق الرقابة على الأنشطة وتقديم المعلومات حيوية تساعد الإدارة في تنفيذ العديد من الوظائف واتخاذ العديد من القرارات واعداد التقارير المالية واعداد الموازنات التقديرية مما يجعله احد المداخل الهامة في تزويد الإدارة بمعلومات اكثر عدالة ووضوح لأغراض الرقابة وتقويم الأداء.

٣. Mcnair, C.J ، ٢٠٠٩ ، بعنوان (Interdependence and control Traditional Vs. activity-based responsibility accounting):

وهذه الدراسة الى اظهار مقارنة بين نظام محاسبة المسؤولية التقليدي ونظام محاسبة المسؤولية على أساس الأنشطة، وبيان أهمية نظام محاسبة المسؤولية على أساس الأنشطة في عملية الرقابة وتقويم الأداء.

المبحث الثاني

الجانب النظري للبحث

١ - مفهوم محاسبة المسؤولية: Responsibility Accounting

نشأت محاسبة المسؤولية من خلال المفهوم الحديث للرقابة الذي يعني ان الرقابة تتعلق بالأشخاص قبل الأشياء ومادامت تتعلق بقياس الاداء لهؤلاء الأشخاص وفقاً لمعدلات التخطيط الموضوعة، او بمعنى اخر من هو الشخص المسؤول عن حدوث الانحرافات وهو اهم من معرفة العنصر او الشيء الذي حدث فيه الانحراف (Blocher, J. & other, ٢٠١٠: ٦٨).

وحسب نظام محاسبة المسؤولية يتم تقسيم المؤسسة الى مراكز مسؤولية بحيث تتفق تلك المراكز مع الهياكل التنظيمية للمؤسسة لضمان كفاءة استغلال الموارد المتاحة من خلال عمل الموازنات التخطيطية او الموازنة العامة كما هي متفق عليها في القطاع العام، ويتم تقسيم الموازنة التخطيطية الى اوامر واعتمادات مالية يتم تخصيصها للوحدات الاقتصادية او الحكومية (ميدة، ٢٠٠٣، ٤٥).

ويعرف (Horngren) نظام محاسبة المسؤولية على انه النظام الذي يقيس ويقارن بين المخطط له (الموازنة التخطيطية) وبين المنفذ فعلياً (النتائج الفعلية) لكل مركز مسؤولية على حدة (٢٢٥: ٢٠٠٨، Horngren and others).

وعرفت محاسبة المسؤولية بأنها نظام يعمل على توفير المعلومات المحاسبية الخاصة بأداء المدراء في الأقسام من خلال تقارير الأداء بالاعتماد على مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط للوصول الى الانحرافات (سلبية أو ايجابية) وربطها مع الشخص المسؤول في المؤسسات (الخطيب، ٢٠٠٨: ٢). كما عرفت بأنها محاسبة تقويم الأداء بموجب الصلاحية والمسؤولية الممنوحة لصاحبها أو هي المحاسبة التي تستعمل في تقويم الأداء (٤٤٥: ٢٠١١، Copley). ومن التعاريف السابقة يمكن تعريف محاسبة المسؤولية بأنها نظام يعمل على توفير المعلومات الخاصة بأداء مراكز المسؤولية من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط والوصول الى الانحرافات وربطها مع الجهة المسؤولة في مركز المسؤولية بالاعتماد على تقارير الأداء.

٢- نظام محاسبة المسؤولية والمفاهيم الادارية المرتبطة بها:

ارتبط مفهوم نظام محاسبة المسؤولية ببعض المفاهيم الادارية والمحاسبية مثل اللامركزية والادارة بالاستثناء والإدارة بالأهداف، وهذه المفاهيم الحديثة جاءت مكتملة لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقويم الأداء في المؤسسات وكما يتبين مما يأتي:-

أ- نظام محاسبة المسؤولية واللامركزية:

تعني اللامركزية (Decentralization) تفويض صلاحيات وسلطات اتخاذ القرارات من الادارة العليا الى الادارة الدنيا والافراد الذين يعملون فيها وذلك نتيجة لكبر حجم المؤسسات سواء كانت حكومية أو اقتصادية وافساح المجال امام الادارة العليا للقيام بعمليات التخطيط الاستراتيجي ورسم السياسات العليا للمؤسسة على اكمل وجه (الشيخ، ٢٠٠٧: ٢٨)، كما تعني ان السلطات موزعة على جميع مستويات الهيكل التنظيمي بمعنى ان كل طبقة من المديرين لديها صلاحيات كبيرة (العتيبي، ٢٠١٣: ١٢٠).

وتعتمد محاسبة المسؤولية ادارياً على نظام اللامركزية في الادارة، فهو الذي يغذي المستويات الادارية المختلفة بالمعلومات والتقارير اللازمة للتخطيط والرقابة وتقويم الأداء في مراكز المسؤولية، فمحاسبة المسؤولية هي اساس نجاح نظام الادارة اللامركزية (٤٥٦: ٢٠٠٥، Granof).

ب- نظام محاسبة المسؤولية والادارة بالاستثناء:

ان الاخذ بأسلوب الادارة بالاستثناء يؤدي الى التركيز على الانحرافات الهامة، ويجذب انتباه الادارة في اتخاذ خطوات تصحيحية وعلاجية لمواجهة الانحرافات وتقادي حدوثها مستقبلاً لرفع كفاءة الأداء وتحقيق الرقابة الفعالة لذلك يمكن تطبيق مبدأ الادارة بالاستثناء من خلال نظام محاسبة المسؤولية، اذ انه باستخدام مفهوم محاسبة المسؤولية يتم تقييم الاداء للشخص المسؤول عن مركز المسؤولية من خلال يتم رفع التقارير، ويتم تقويم الاداء لكل مستوى اداري، وبالتالي فان نظام محاسبة المسؤولية يحدد الخطوات التنفيذية لتطبيق مبدأ الادارة بالاستثناء بالشكل الذي يحول دون التدخل والازدواج بين المستويات الادارية المتعددة بما قد يعوق تنفيذ العمليات (عطية، ٢٠٠٨: ٢٤).

ج- نظام محاسبة المسؤولية والادارة بالأهداف:

ان عملية الادارة بالأهداف هي عملية يشترك فيها الرؤساء والمرووسين في تحديد الاهداف التي يجب تحقيقها في فترة زمنية معينة وتحديد الاساليب او الطرق التي يجب اتباعها لتحقيق هذه الاهداف، وتحديد مقاييس الاداء، ومن ثم تقييم النتائج الفعلية بناء على هذه المقاييس، ويساهم نظام محاسبة المسؤولية بشكل اساسي في تطبيق نظام

الإدارة بالأهداف وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية التي تعتبر من أهم مقومات محاسبة المسؤولية وبين مراكز المسؤولية نفسها (الشيخ ٢٠٠٧ : ٣٥).

ويرى الباحثان أن تبني اللامركزية يعني تنفيذ الأعمال بواسطة الوحدات الفرعية للمؤسسات من خلال خلق مراكز المسؤولية وتفويض هذه المراكز سلطات اتخاذ القرار، وهذا بدوره سيساعد في تقويم كفاءة وفاعلية أداء الوحدات الفرعية أو المراكز التابعة لها.

٣- أهداف محاسبة المسؤولية:

تتمثل أهداف محاسبة المسؤولية في الآتي:

- أ. ربط عناصر النشاط بالمسؤولين عنها على أساس مفهوم القابلية للرقابة (صالح، ٢٠٠٠ : ٤٥١)، ويكون ذلك من خلال ربط الأداء الفعلي والأداء المخطط له بمراكز الإشراف والمسؤولية عند المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في المؤسسة حتى نستطيع أن نحدد المسؤولية عن أي انحرافات قد حدثت فعلاً ومقارنتها مع المخطط له (حنان وكحالة، ٢٠٠٧ : ٤١٤).
- ب. توفير المعلومات اللازمة لغرض اتخاذ القرارات الإدارية، عن طريق إيجاد العلاقة المباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها (حنان، ٢٠٠١ : ٤١٥).
- ج. التحقق من مستوى الكفاءة من خلال إعطاء صورة واضحة من مستويات العملية الإنتاجية والفاعلية في تحقيق الأهداف من خلال مقارنة بين النتائج التي يتوصل إليها وبين الأهداف السابق تحديدها (Romney & Stenbart, ٢٠٠٩ : ٤٦٠).
- د. تطبيق نظام الحوافز، والعمل على خلق روح المنافسة والابتكار بين مراكز المسؤولية بشكل يؤدي إلى تحقيق الأهداف الكلية للمؤسسة.

٤- مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في أي مؤسسة اقتصادية أو حكومية لابد من توافر المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية وكما يلي:-

- أ. وجود هيكل تنظيمي معتمد وجيد ومفهوم: تلعب الهياكل التنظيمية دوراً هاماً في تحقيق الاستراتيجيات والأهداف المختلفة التي تسعى إليها الكيانات الإدارية على كافة أنواعها وأشكالها (Chan, ٢٠٠٣ : ١١٠)، وبوجود هيكل تنظيمي معتمد وواضح للوحدة الحكومية تتضح الأهداف والمهام والصلاحيات وتوزيع المسؤوليات وفق مراكز المسؤولية التي يتألف منها الهيكل التنظيمي، وكل مدير أو مسؤول تتناط به الصلاحيات ومسؤوليات وفقاً لمؤهلاته العلمية والمهنية لتنفيذ السياسات والإجراءات المعتمدة من قبل الإدارة العليا (ميدة، ٢٠٠٣ : ٣٢٧).
- ونظراً للدور الذي تلعبه الهياكل التنظيمية في تحقيق الأهداف من خلال إيجاد التكامل والتناسق بين الأغراض الرئيسية للإدارات والتقسيمات الداخلية فإن أي قصور في تحقيقها يرجع إلى وجود خلل أو ضعف في الهياكل التنظيمية وهذا بدوره يعمل في قياس العلاقة بين الأغراض الرئيسية للوحدات التنظيمية بالمؤسسات ومدى قدرة الهيكل التنظيمي على تحقيق هذه الأغراض ومن ثم تحقيق تطوير الأداء.
- ويرى الباحثان أن تحقيق أهداف نظام محاسبة المسؤولية لا بد من توفر خريطة تنظيمية (خريطة المسؤولية) توضح سلطات المسؤولية والاختصاصات التي تتكون منها المؤسسة لكونه الأساس الذي يبنى عليه نظام محاسبة المسؤولية والذي بدوره يلغي التعارض في المصالح.

ب. استعمال الموازنات التقديرية كأداة للرقابة:

تعد الموازنة التخطيطية تقديراً مالياً لخطة المؤسسة لفترة قادمة وهي تعتبر بذلك أداة تخطيطية هامة (موسكوف وسيمكن، ٢٠٠٢ : ٥٠)، وأن استعمال الموازنات باعتبارها أحد الوسائل الرقابية يمكن من تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم وفعال ويتم من خلالها تحديد وقياس الأهداف والخطط والأداء الفعلي والانحرافات ومعالجة الأسباب، مع تزويد الإدارة العليا بالنتائج المتعلقة بكل مركز بواسطة تقارير المسؤولية (ذنيبات، ٢٠٠٣ : ١٦٥).

وهناك مميزات تحققها الموازنات التخطيطية عند اعدادها على مستوى مراكز المسؤولية، تتمثل فيما يلي: (هينجر واخرون، ٢٠٠٤: ٢٣٩)

❖ تعطي الموازنات مدراء مراكز المسؤولية فرصة التخطيط الدوري لأنشطتهم والتعرف على كيفية انجازها بكفاءة وفاعلية، من خلال الاستغلال الامثل للموارد.

❖ تمنح الموازنات التخطيطية عند اعدادها تبادل الافكار والمعلومات والاهداف بين كافة مدراء مراكز المسؤولية وذلك من شأنه تقادي التعارض بين الاهداف.

❖ تبين الموازنات التخطيطية للمستويات الادارية، مراكز المسؤولية ذات الكفاءة والفاعلية من خلال مقارنة الاداء الفعلي بالمخطط وبالتالي تخصيص موارد اضافية لها باعتبارها ذات الاستغلال الامثل لموارد المؤسسة.

ما سبق مناقشته تبين تستخدم الموازنات كإحدى الوسائل الناجمة لتقويم الاداء، حيث يتم مقارنة ما تم تنفيذه فعلياً مع ما هو موجود من تقديرات مخطط لها، وبالتالي تحديد الانحرافات الموجبة والسالبة، وتحديد المسؤولين عن تلك الانحرافات، ومن ثم تقويم اداء الشخص المسؤول فضلاً عن كونها تبين مراكز المسؤولية ذات الكفاءة والفاعلية وبالتالي بالإمكان تخصيص موارد إضافية لها باعتبارها ذات استغلال امثل لموارد المؤسسة. جـ. وجود نظام محاسبي متطور وشامل:

تعرف المحاسبة على انها تحديد وقياس وايصال المعلومات الى متخذي القرارات سواء كانوا داخل التنظيم او خارجه، لذلك يعتبر نظام المعلومات المحاسبي فرعاً من فروع نظام المعلومات الاداري، فنظام المعلومات الاداري ينتج المعلومات الملائمة للقرارات المتخذة، ونظام المعلومات المحاسبي كنظام فرعي يجب ان ينتج معلومات تتصف بالصدق والحياد وامكانية التحقق من تلك المعلومات علاوة على ذلك يجب ان تعطى في الوقت المناسب بحيث يكون لها رقابية وتنبؤية ومكتملة وتلبي احتياجات المستخدمين (المنيف، ٢٠٠٣: ١٢٢).

ويرتكز نظام المعلومات المحاسبي على ثلاث عناصر هي (حماد، ٢٠٠٦: ١٠٥٦)

- ١- المستندات المالية: ويعبر عنها من خلال النظام المحاسبي وهي تمثل المرحلة الاولى لهذا النظام.
 - ٢- السجلات المالية: ويعبر عنها بالعملية المحاسبية او عملية المعالجة والتشغل وهي المرحلة الثانية من مراحل النظام المحاسبي.
 - ٣- التقارير والقوائم المالية: وعبر عنها بمخرجات النظام المحاسبي وتمثل المرحلة الثالثة ومن مراحل النظام المحاسبي.
- ومن الجدير بالذكر ان نظام المعلومات المحاسبي الحكومي يساعد في تقييم مدى تحقيق المؤسسة الحكومية لأهدافها كونه يهدف الى تحقيق العديد من الاهداف التي يمكن تمثيلها في النقاط التالية: (حماد، ٢٠١١: ٩٢٢).
- ✓ تقديم البيانات اللازمة من جميع العمليات المالية المترتبة على انظمة الحكومة المختلفة.
 - ✓ تمكين اجهزة الرقابة الداخلية والخارجية من القيام بمهامها، وتطبيق الرقابة الادارية الفعالة على الاموال العامة للحفاظ على الموجودات.
 - ✓ تقويم اداء الوحدات الحكومية بما يساهم في اتخاذ القرارات المناسبة، وذلك من خلال تقديم البيانات اللازمة لتوضيح النتائج الاقتصادية والمالية المترتبة على أنشطة الحكومة.
- د- وجود نظام حوافز فعال:

يعرف نظام الحوافز بأنه عبارة عن خطة يتم بمقتضاها ربط الاجر بالاداء بقصد زيادة الكفاءة الانتاجية مع مراعات الفترة الزمنية التي قضاها الفرد في العمل وحجم انتاجه (زامل، ٢٠٠٠: ٥٣٢)، ويعتبر نظام الحوافز الفعال من المقومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية فالأفراد الذين توكل اليهم مهمة تنفيذ الاعمال وحدهم القادرون على تطبيق اهداف نظام محاسبة المسؤولية، لذلك يجب على الادارة العليا ان تسعى لربط اهداف الافراد

بأهداف المؤسسة بما يعود على الفرد منفعة تحدد بمدى مساهمته في تحقيق أهداف المؤسسة (عشماوي، ١٩٩٧: ٣٥٧).

هـ- وجود نظام فعال للتقارير الدورية (تقارير الاداء والتقارير الرقابية):

يعتبر نظام التقارير من اهم مقومات نظام محاسبة المسؤولية وبدونها لا يمكن لهذا التطبيق ان يحقق اهدافه، وتظهر اهمية التقارير كأداة لأمداد المستويات الادارية بالمعلومات المالية منها وغير المالية للتعرف على الاداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط مما يعطي صورة عن الانحرافات الموجودة مع تركيز الانتباه على الانحرافات ذات الاهمية النسبية واتخاذ الاجراءات العلاجية لها، لذلك تلعب التقارير دورا كبيرا " في محاسبة المسؤولية التي تتطلب اعداد تقارير لكل قطاع ومركز مسؤولية (عشماوي ٣٠٥: ١٩٩٧)

ولكي تكون التقارير اداة اتصال ذات فاعلية فلا بد ان يراعي عند اعدادها ما يلي (عطية ٢٠٠٦: ١٠٠):

✓ ان يتم توجيهها وفقا " للمستويات الادارية في الهيكل التنظيمي.

✓ الجمع بين الدقة والسرعة عند اعداد التقارير .

✓ مراعات دورية التقارير .

✓ موضوعية البيانات وتكاملها.

✓ الثبات على المبادئ.

✓ ان تتضمن التقارير بيانات مقارنة.

ويرى الباحثان ان التقارير الدورية في حد ذاتها تعد وسيلة يمكن الاستفادة منها في تحقيق اهداف الرقابة وتقويم الأداء واتخاذ الإجراءات اللازمة بالسرعة الممكنة من اجل التخطيط لفترات قادمة.

ومما سبق ذكره يمكن القول انه متى ما توافرت هذه المتطلبات فانه يمكن تصميم نظام لمحاسبة المسؤولية وتحقيق الفوائد المرجوة منه، وتختلف الوحدات الخدمية فيما بينها في مدى توافر هذه المتطلبات، ولذلك يجب السعي لاستكمالها ما لم يكن موجودة منها، كذلك يجب ملاحظة ان هذه العملية ديناميكية متغيرة طبقا " للظروف المحيطة وتغيراتها السياسية والاجتماعية والتكنولوجية والعملية.

٥. محاسبة المسؤولية اساس لتقويم الاداء:

ان جوهر نظام محاسبة المسؤولية هو الرقابة وتقويم الاداء، اذ انه الاساس في ممارسة عملية الرقابة وتقويم اداء المسؤولين ووضع القرار في المؤسسة ومحاسبتهم على اعمالهم المناطة بهم.

ويعتمد اسلوب محاسبة المسؤولية في تقييم اداء مراكز المسؤولية على مقارنة الاداء الفعلي بالأداء المخطط في ظل توافر معايير اداء واقعية وقابلة للتنفيذ (قلعاوي، ١٩٩٨: ١٥)، وينبغي على الادارة تطوير اساليب لتقييم الاداء واستخدام طرق متعددة لتحسين مصداقيته ودرجة الوثوق بها، وذلك باعتماد معايير مناسبة وواقعية (جبريل، ١٩٩٩: ٢٨).

وعادة ما تنفذ محاسبة المسؤولية بواسطة اصدار تقارير المسؤولية او تقارير الأداء بمدد متعاقبة وهدف هذه التقارير هو اخبار مديري مراكز المسؤولية بالانحرافات عن المخطط بالموازنة والتي تعكس بدورها التدفق الصاعد من الوحدات الفرعية الى الإدارة العليا للمؤسسة والتي توضح مدى حدود مسؤولية كل مركز (الجبوري وآخرون، ٢٠١٥، ٣١٢)

ويعتبر نظام محاسبة المسؤولية اداء هامة لتقييم الاداء، اذ تؤخذ بعين الاعتبار جميع النواحي السلوكية والتنظيمية والتخطيطية لتقييم الاداء، وتختلف عملية تقييم اداء مراكز المسؤولية باختلاف نوع نشاطها.

ومما سبق يتضح ان عملية تقييم الاداء هي عملية ادارية رقابية توفر معلومات صادقة عن سلوك الافراد وادائهم مما يمكن الاستفادة منها في تقويم وتطوير هذا الاداء عن طريق معرفة نقاط القوة والضعف لديهم وتقديم المشورة المتعلقة بالتطوير وبالتالي زيادة دافعيتهم للعمل، كما يمكن الاستفادة من المعلومات التي توفرها عملية تقييم الاداء في التخطيط للموارد البشرية المستقبلية في جميع المجالات.

لذلك تبين ان تقييم الاداء من خلال نظام محاسبة المسؤولية يؤدي الى زيادة دافعية الافراد للعمل داخل المؤسسة بكفاءة، وذلك لمعرفة المسبقة بحدود مسؤولياتهم واعمالهم الموكلة اليهم والتي تتناسب كفاءتهم ومؤهلاتهم وخبراتهم، مما ينعكس ايجابيا" على اداء الافراد ويزيد من الثقة لديهم بسبب عدالة هذا التقييم.

٦. اهداف عملية تقويم اداء مراكز المسؤولية:

ان لعملية تقييم الاداء العديد من الاهداف يتم تحقيقها من خلال تطبيق نظام محاسبة المسؤولية داخل المؤسسة والاهداف هي كما يلي: (أبو حشيش، ٢٠٠٥: ٩٨)

- أ. تعريف المدراء العاملين في مراكز المسؤولية بالدور والمهام المطلوبة منهم لتحقيقها، ويتم ذلك من خلال التعليمات الخاصة بكل مركز مسؤولية على حدة والوصف الوظيفي لكل وظيفة في المؤسسة.
- ب. ايجاد معايير لقياس الاداء الفعلي، وذلك باستعمال المقاييس المناسبة حسب طبيعة نشاط مركز المسؤولية.
- ج. استخدام معايير تقويم الاداء يراعى الموضوعية والدقة، اذ ان مجرد قياس الاداء الفعلي ليس له معنى إلا إذا قورن بمعيار معين كاستخدام الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وادوات التحليل المالي.
- د. توصيل النتائج الى المسؤولين، وذلك عن طريق تقارير الاداء في الوقت المناسب.

ويرى (الطحان، ١٩٩٥: ٦٦٤) انه من اجل ان تكون عملية تقييم الاداء عملية منظمة ومستمرة وتحقق الاهداف المرجوة منها، يجب ان يواكبها نظام مستمر لتدقيق الاداء الفعلي، ووجود قسم مختص لمراقبة اداء مراكز المسؤولية، وكذلك وجود نظام فعال للحوافز وخلق الدوافع لتحقيق الانجاز المطلوب.

٧. تقويم الاداء في القطاع الحكومي:

ان تقويم الاداء يحظى باهتمام الوحدات الاقتصادية بمختلف انواعها اذ تبنى على اساس مستوى الاداء المتحقق كما يوفر تقويم الاداء معلومات جوهرية تعكس قدرة الوحدة على الايفاء بأهدافها ومدى النجاح الي تحقيقه في استثمار الموارد المادية والبشرية والامكانيات لها، وينبغي على الوحدة الخدمية الاخذ بنظر الاعتبار العناصر والاسس او القواعد الاساسية في نجاح عملية تقويم الاداء للتعرف الى ما انجزته الوحدة الخدمية من نتائج وما حققته من اهداف والذي لا يمكن ان يتم الا من خلال الاعتماد على اسلوب تقويمي شامل يعطي تصورا" واضحا" عن كفاية ادائها وفعاليتها (حسن، ٢٠١١: ١٧)، وان تقييم الاداء يركز على ثلاثة مقاييس اساسية هي:

- الاقتصادية: Economic : ويشير مفهومها الى المحافظة اللازمة على الموارد، وجاءت لأجل تقييم اقتصادية العمليات وما يرتبط بها من تخصيص واستخدام للموارد، ومن ثم التوفير والتحقق من أن جميع الموارد المادية والبشرية قد استخدمت من دون إسراف أو تبذير، وذلك لتحقيق التوازن بين التكاليف والمنافع الناجمة، مع مراعاة الجودة والنوعية المطلوبة (كاظم، ٢٠١٢: ٧).
- الكفاءة: Efficiency: ويرتبط مفهوم الكفاءة بالاستعمال الأفضل للموارد المادية والبشرية، وترتكز على الطريقة التي تُنجز بها الأهداف، وتقيس الكفاءة العلاقة بين المدخلات والمخرجات بمعنى إنجاز أقصى ما يمكن بأقل ما يمكن، وتقليل نسبة الهدر للحد الأدنى (يوسف، ٢٠٠٩: ٩١).
- الفعالية: Effectiveness: وتهتم الفعالية بدرجة إدراك أو بلوغ وتحقيق الأهداف الفعلية، فهي تتناول بوجه خاص التأكد فيما إذا كانت الاهداف المتحققة والاساليب التي اتبعت في تحقيقها متفقة مع الاساليب والخطط والسياسات المحددة مسبقا (سعيد، ٢٠١٣: ٢٩)، كما ويقصد بالفعالية "الدرجة التي من خلالها يتم انجاز المؤسسة لأهدافها" (أرينز وآخرون، ٢٠١٣: ١٣١٨).

من ذلك يتبين لنا ان الاقتصادية تشير الى المحافظة اللازمة على الموارد، وجاءت لأجل تقييم اقتصادية العمليات وما يرتبط بها من تخصيص واستخدام للموارد، ومن ثم التوفير والتحقق من أن جميع الموارد المادية

والبشرية قد استخدمت من دون إشراف أو تبذير، وأن المؤسسة التي توصف بالكفاءة هي تلك التي تحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة لها، مقابل أقل جهد ممكن وتكلفة، أما المؤسسة الفاعلة فهي تلك المؤسسة التي تحقق أهدافها وأهداف جميع الجهات المرتبطة بها.

ويمكن تقويم أداء أي مؤسسة أو وحدة اقتصادية وفق تطبيق محاسبة المسؤولية باتباع الخطوات التالية: (أبو الليف، ٢٠١١: ٣٠٩)

- أ. دراسة التنظيم الإداري والمستويات الإدارية وتحديد احتياجات كل منها لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.
 - ب. تحديد مراكز اتخاذ القرارات في التنظيم، وسلطة كل منها في التأثير على مستويات الأداء المختلفة، وتعتبر هذه بمثابة مراكز مسؤولية التي يصمم نظام محاسبة المسؤولية على أساسها.
 - ج. حصر عناصر التكاليف والإيرادات والاستثمارات، التي يمكن لكل مركز من مراكز المسؤولية أو مراكز اتخاذ القرارات التحكم في مقدارها، والتي بالتالي خاضعة لسلطة مركز المسؤولية، ومن ثم يعتبر مسؤولاً عنها.
 - د. تفصيل الخطط على أساس مراكز المسؤولية، بحيث الهدف المرغوب تحقيقه في كل مركز منها، وتحدد معايير الأداء الواجب على المركز الاهتمام بها بصدد تنفيذ خطته المستهدفة، ثم وضع الموازنة لكل مركز بحيث تستعمل هذه الموازنة لقياس الأداء، والانجاز لمدير هذا المركز أو للمدير نفسه.
 - هـ. وضع نظام محاسبي، يمكن بواسطته تجميع البيانات عن الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية.
 - و. تقارير الأداء: تمثل تقارير الأداء التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية وسيلة الاتصال بين مختلف مراكز المسؤولية في سياق الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية تستعمل بصفة أساسية للأغراض الإدارية الداخلية بهدف تقييم أداء المسؤولية عن مختلف مراكز المسؤولية سواء أكانت كلفة أم ربحية أم استثمار ويتم إعداد تلك التقارير ورفعها إلى المستويات الإدارية الأعلى من خلال نظام تقارير المسؤولية.
- وتعد تقارير الأداء على أساس هرمي، بحيث تتدفق التقارير من الأسفل الأعلى وبالتفصيل المناسب على كل مستوى من المستويات التنظيمية، من خلال المقارنة بين البيانات الفعلية والبيانات المقدرة، وتحديد الانحرافات بنوعها المفضلة وغير المفضلة لكل مركز مسؤولية، مع مراعات تركيز الاهتمام على الانحرافات الجوهرية وذات الأهمية النسبية، ويتم دراسة هذه الانحرافات، ومعرفة أسبابها، واتخاذ القرارات لمعالجتها.

المبحث الثالث

الجانب التطبيقي للبحث

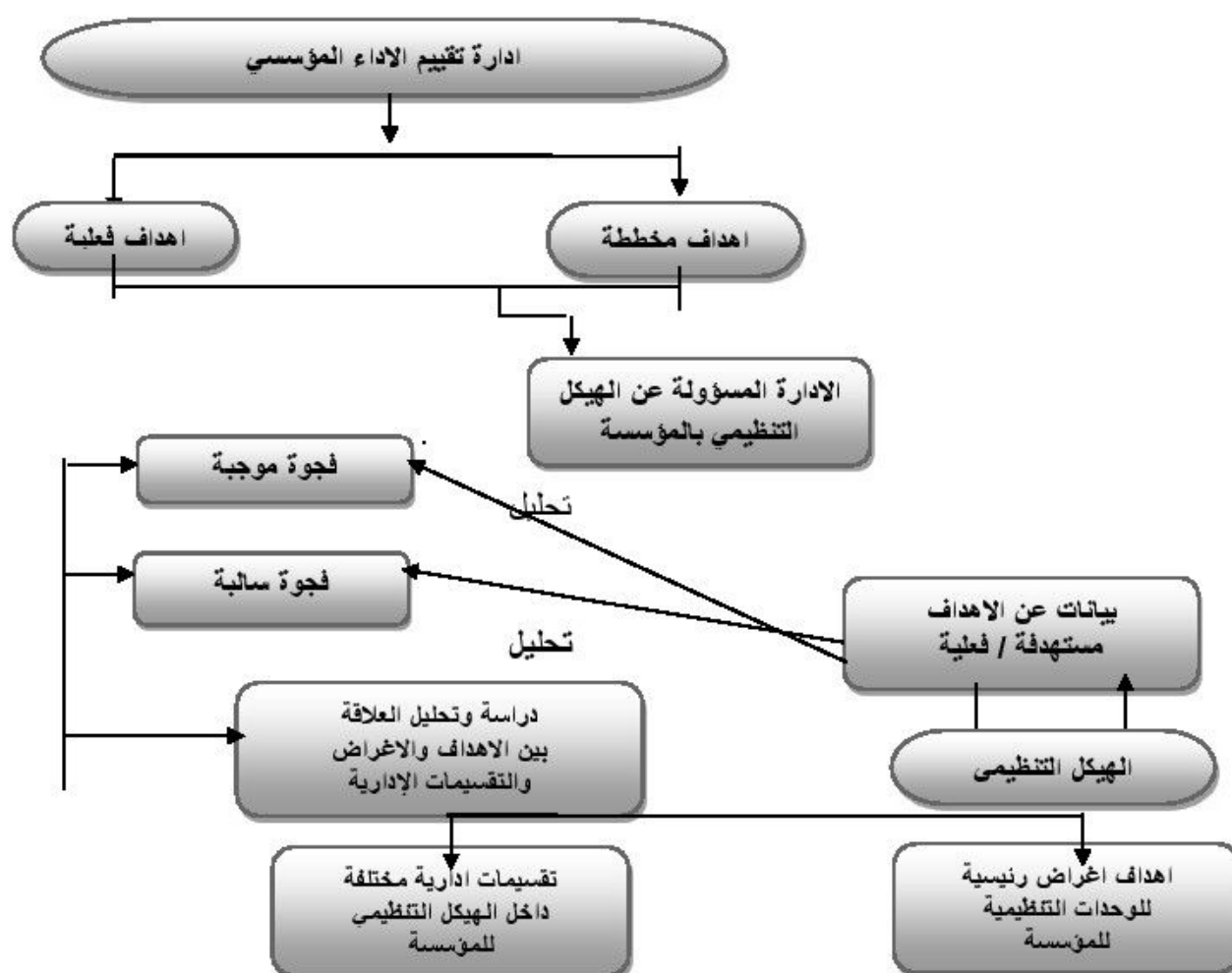
سوف يتم تقويم اداء مراكز المسؤولية للجامعة المستنصرية من خلال بعض المؤشرات، وتعرف الجامعة المستنصرية من خلال مجموعة من المعطيات التي تمثل الركيزة الاساسية لبنائها والتي تتمثل بالآتي:

- ١- تتمتع الجامعة المستنصرية باعتبارها احدى الوحدات الخدمية التعليمية بمجموعة من الخصائص التي لابد من اخذها بالحسبان لغرض تحقيق الاهداف المناطة بها وكذلك في كيفية استغلال مواردها الاقتصادية المتاحة لها والتي يمكن تلخيصها بالآتي: -
 - ٢- انها وحدة خدمية غير هادفة للربح.
 - ٣- تتمتع بالاستقلال المالي والإداري.
 - ٤- تهدف بشكل رئيسي الى تخريج الكوادر العلمية والفنية والمهنية.
 - ٥- ان النظام المحاسبي المطبق فيها هو النظام المحاسبي الحكومي الذي يستند بالدرجة الأساس على الموازنة العامة للدولة.
 - ٦- تحتوي الجامعة على (١٠) وحدات حسابة متكاملة وهي كلية العلوم وكلية الآداب وكلية التربية وكلية الإدارة والاقتصاد وكلية الهندسة وكلية العلوم السياسية وكلية التربية الأساسية وكلية الطب وكلية طب الاسنان فضلاً عن ديوان الجامعة والتي بدورها تعبر عن مراكز مسؤولية للإيرادات والمصروفات.
- وتقوم الجامعة بأعداد موازنتها على مستوى الكليات ليتم توحيدها بوثيقة واحدة تعبر عن اجمالي الجامعة، ويتم تخصيص الموازنة في حال ورودها الى الجامعة بعد المصادقة عليها على مستوى ديوان الجامعة والوحدات الحسابية للكليات بموجب جدول توزيع التخصيصات المعتمد والذي بدوره يعمل على حجز بعض أبواب الصرف لدى ديوان الجامعة ليتم الصرف بصورة مركزية اما الكليات فتعتبر مسؤولة عن الصرف بحدود التخصيصات المرصدة لها.
- ولغرض تطوير الأداء بالمؤسسة التعليمية من منظور محاسبة المسؤولية لابد من تحديد وتقييم اهداف الادارت المختلفة بالمؤسسة التعليمية ومن ثم يمكن الربط بين مدى تحقيق هذه الأهداف وبين تقسيمات الهيكل التنظيمي في الإدارات المختلفة ومدى مناسبتها لتحقيق هذه الأهداف ويمكن تنفيذ ذلك من خلال ما يلي:

جدول (١) تطوير الأداء بالمؤسسات التعليمية من خلال محاسبة المسؤولية

الادارة	الاهداف الفعلية المتحققة	الأهداف المخططة	الانحراف في تحقيق الأهداف	التقسيمات الادارية المسؤولة عنها	ملاحظات
	بيان ادارة تقييم الاداء لكل وحدة تنظيمية في المؤسسة	بيان واقع اهداف الادارات المختصة	+	-	إجراءات
					تحديد التقسيم الإداري المسؤول عن الفجوة في الاهداف وعلاجها اذا كانت سالبة او تدعمها اذا كانت موجبة.

ومن ثم فإن تنفيذ هذا المقترح يوضحه خريطة التدقيق التالية:



شكل (١): خريطة التدفق لإجراء تطوير الأداء وفق محاسبة المسؤولية

وترتكز الجامعة على مراكز المصروفات ومراكز الإيرادات الذي يتم محاسبتها في ضوءه، وتعتمد الجامعة في تمويل نفقاتها على التخصيصات المرسدة سنويا لها من وزارة المالية، ولا يوجد ارتباط بين نفقات الجامعة وبين إيراداتها المحصلة، لذا لا ينبغي المقارنة بين إنفاق الجامعة وإيراداتها كأسلوب لقياس نتيجة النشاط.

١ - إدارة واستخدام الموارد المالية:

١-١ نسب تحقيق خطة النفقات:

ان نسب التنفيذ الإجمالي للموازنة التشغيلية والاستثمارية حسب الحسابات لمركز ديوان الجامعة ووحداتها الحسابية المنتشرة في الكليات وللسنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣) وحسب المعلومات التي جرى الحصول عليها من قسم الشؤون المالية في الجامعة المستنصرية والمبنية تفصيلها في الجداول الآتية:

جدول رقم (٢):

مقارنة بين المصروف والتخصيص للنفقات التشغيلية والاستثمارية
لسنة (٢٠١٢) (المبالغ بالآلاف)

التفاصيل	المصروف ١	التخصيص ٢	الانحراف (-) +	النسبة ٢/١
النفقات التشغيلية				
ديوان الجامعة	٣٣٠٩٠٦٢٠	٣٥١٥٦٦٦١	٢٠٦٦٠٤١	%٩٤
كلية العلوم	٢٣٣١٨١٤٦	٥٤٣١٢٧٩٢	٣٠٩٩٤٦٤٦	%٤٣
كلية التربية	١٩٧٩٢٠١٩	٢٠٩٠٧١٨٧	١١١٥١٦٨	%٩٥
كلية الآداب	١٣٢٢٢٩٢٩	٣١٣١١٩٢٠	١٨٠٨٨٩٩١	%٤٢
كلية العلوم السياسية	٢٨٣٧٥٠٩	٢٩٧٤١١١	١٣٦٦٠٢	%٩٥
كلية الطب	٢٧٧٨٥٠	٤٠٠٠٠٠	١٢٢١٥٠	%٦٩
كلية طب الاسنان	١٦٩٠٧٩٢	١٠١٢٠٠٤	٧٦٥٧٨٩	%٢٤
كلية الإدارة والاقتصاد	١٠٧٩٦٧٢٧	١٣١٠٧٢٨٧	٢٣١٠٥٦٠	%٨٢
كلية الهندسة	١٤٠٤٤٥٥٠	٢٠٥٣٤٤٦٠	٦٤٨٩٩١٠	%٦٨
النفقات الاستثمارية	١٥٦٢٠٠٠	٣٠٣٤٠٠٠	١٤٧٢٠٠٠	%٥١
اجمالي النفقات	١٢٠٦٣٣١٤٢	١٨٢٧٥٠٤٢٢	٦٢١١٧٢٨٠	%٦٦

من الجدول (٢) أعلاه نلاحظ ما يأتي:

- ان نسبة تنفيذ الموازنة العامة لإجمالي النفقات على مستوى الجامعة بلغت (٦٦%) وهي نسبة متدنية إذ لا يوجد ما يشير الى استغلال المبالغ المرصودة للجامعة والاستفادة منها من اجل تقديم أفضل الخدمات.
- وبالمقابل فان نسب تنفيذ الموازنة التشغيلية لديوان الجامعة كانت (٩٤%) وكذا الحال بالنسبة لبعض الكليات التي حققت نسب تنفيذ متميزة ككلية التربية وكلية العلوم السياسية إذ حققت نسب (٩٥%) لكل منهما وهو ما يشير الى استغلال المبالغ المرصودة لديوان الجامعة والاستفادة منها من اجل تقديم أفضل الخدمات.
- في حين نلاحظ ان هناك انخفاض كبيراً جداً في نسبة تنفيذ الموازنة لبعض الكليات مثل كلية العلوم وكلية الآداب وكلية طب الاسنان لتصل الى (٤٣%، ٤٢%، ٢٤%) وهو ما يشير الى عدم استغلال المبالغ المرصودة لهذه الكليات والاستفادة منها من اجل تقديم أفضل الخدمات والذي بدوره أثر بشكل كبير على نسب انجاز على المستوى الإجمالي للجامعة.
- نلاحظ انخفاض في نسبة تنفيذ الموازنة الاستثمارية لتصل الى (٥١%) وهذا مؤشر غير جيد وقد يعود السبب في ذلك الى انخفاض في نسب التنفيذ الفني.

جدول رقم (٣):

مقارنة بين المصروف والتخصيص للنفقات التشغيلية والاستثمارية لسنة
(٢٠١٣) (المبالغ بالآلاف)

التفاصيل	المصروف ١	التخصيص ٢	الانحراف (-) +	النسبة ٢/١
النفقات التشغيلية				
ديوان الجامعة	٣٧٠٠٥٩٤٠	٤١١٥٩٣١٠	٤١٥٣٣٧٠	%٩٠
كلية العلوم	٥٣٥٢٥٣٠٥	٦٤١٢١٩٢٠	١٠٥٩٦٦١٥	%٨٣
كلية التربية	١٩٩٧٨٦٢٥	٢٢٨٠٧١٩٧	٢٨٢٨٤٧٢	%٨٨
كلية الآداب	١٦٥٤٣٩٤٥	٢٠١٤١١٩٢	٣٥٩٧٢٤٧	%٨٢
كلية العلوم السياسية	٣١٣٦٢٠٠	٣٦٧٠١٢١	٥٣٣٩٢١	%٨٥
كلية الطب	٣٤٨٨٩٠	٤٣٠٢٠٠	٨١٣١٠	%٨١
كلية طب الاسنان	١٦٩٩٨٢٠	١٨٠٠٨٠٠	١٠٠٩٨٠	%٩٤
كلية الإدارة والاقتصاد	٢٢٧٣٦٥٥	٣١٠٦٢٩١	٨٣٢٩٣٦	%٧٣
كلية الهندسة	٣٠٥٥١٣٤٦	٣١٥٢٤٤٦٠	٩٧٣١١٤	%٩٧

النفقات الاستثمارية	١٩١٢٣٠٢	٣٠٩٤٢٠٥	١١٨١٩٠٣	٦٢%
اجمالي النفقات	١٦٦٩٤٦٠٢٨	١٩١٥٥٢٣٩٦	٢٤٦٠٦٣٦٨	٨٧%

من الجدول (٣) أعلاه نلاحظ ما يأتي:

- أ. ان نسبة التنفيذ الإجمالي للموازنة ارتفعت بالنسبة عن السنة السابقة لتصل النسبة الى (٨٧%) وهذا مؤشر نمو جيد على مستوى الإدارة العليا للجامعة في استغلال التخصيصات المرسدة للجامعة.
 - ب. مازالت نسب تنفيذ الموازنة التشغيلية لديوان الجامعة مرتفعة كالسنة السابقة اذ بلغت (٩٠%) وهو ما يشير الى استغلال المبالغ المرسودة لديوان الجامعة والاستفادة منها من اجل تقديم أفضل الخدمات.
 - ج. كما نلاحظ ان هناك تحسن كبيراً في نسب تنفيذ الموازنة الكليات ما يشير الى استغلال المبالغ المرسودة لها.
 - د. بالمقابل نلاحظ هناك ارتفاع بسيط في نسبة تنفيذ الموازنة الاستثمارية لتصل الى (٦٢%).
- ٢-١. نسبة تطور النفقات:
- توضح هذه النسبة مدى تطور النفقات من خلال مقارنة النفقات للسنة الحالية مع نفقات السنة السابقة والجدول رقم (٤) يوضح هذه المقارنة ونسب التطور بين السنتين (٢٠١٢-٢٠١٣) وكما يأتي:-

جدول (٤): نسب تطور النفقات

التفاصيل	المصروف الفعلي للسنة ٢٠١٣	المصروف الفعلي للسنة السابقة ٢٠١٢	نسبة تطور المصروفات
النفقات التشغيلية			
ديوان الجامعة	٣٧٠٠٥٩٤٠	٣٣٠٩٠٦٢٠	١٢%
كلية العلوم	٥٣٥٢٥٣٠٥	٢٣٣١٨١٤٦	١٣٠%
كلية التربية	١٩٩٧٨٦٢٥	١٩٧٩٢٠١٩	١%
كلية الآداب	١٦٥٤٣٩٤٥	١٣٢٢٢٩٢٩	٢%
كلية العلوم السياسية	٣١٣٦٢٠٠	٢٨٣٧٥٠٩	١١%
كلية الطب	٣٤٨٨٩٠	٢٧٧٨٥٠	٢٦%
كلية طب الاسنان	١٦٩٩٨٢٠	١٦٩٠٧٩٢	١%
كلية الإدارة والاقتصاد	٢٢٧٣٦٥٥	١٠٧٩٦٧٢٧	١%
كلية الهندسة	٣٠٥٥١٣٤٦	١٤٠٤٤٥٥٠	١١٨%
النفقات الاستثمارية	١٩١٢٣٠٢	١٥٦٢٠٠٠	٢٢%
اجمالي النفقات	١٦٦٩٤٦٠٢٨	١٢٠٦٣٣١٤٢	٣٨%

من الجدول أعلاه نلاحظ ما يأتي:-

- أ. ارتفاع في نسب تطور النفقات بشكل كبير لكليتي العلوم والهندسة اذ شكلت النسبة (١٣٠%، ١١٨%) عن سنة الأساس.
- ب. وبالمقابل يلاحظ أيضا انخفاض في نسب تطور النفقات لعدد من الكليات مثل التربية والآداب وطب الاسنان والإدارة والاقتصاد اذ بلغت (١%، ٢%، ١%، ١%) على التوالي عن سنة الأساس.

٢. نسب تحقيق خطة الإيرادات:

٢-١. نسب تنفيذ خطة الإيراد:

توضح هذه النسبة مدى تحقق خطة الإيرادات من خلال مقارنة الإيرادات الفعلية المتحققة خلال السنة مع إيرادات المخططة ولل سنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣) والجدول رقم (٥) يوضح هذه المقارنة وكما يأتي:-

جدول (٥):

مقارنة بين الإيرادات الفعلية المتحققة وإيرادات المخططة لسنة (٢٠١٢)

النسبة ٢/١	الانحراف (-) +	الإيرادات المخططة ٢	الإيرادات المتحققة	التفاصيل
				النفقات التشغيلية
٧٢%	١٣٩٤٩٨١٥٠	٥٠٠٠٠٠٠٠	٣٦٠٥٠١٨٥٠	ديوان الجامعة
٣٢%	١٣٥٤٩٢٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	٦٤٥٠٨٠٠٠	كلية العلوم
٤٣%	١١٣٤٩٩٢٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	٨٦٥٠٨٠٠	كلية التربية
٧%	١٨٦٣٤٩٧٥٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٣٦٥٠٢٥٠	كلية الآداب
٧%	١٨٥١٠٤٤٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٤٨٩٥٦٠٠	كلية العلوم السياسية
٨%	١٨٤١٧٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٥٨٢٥٠٠٠	كلية الطب
٦%	١٨٧١٠٥٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٢٨٩٥٠٠٠	كلية طب الأسنان
٩%	١٨٢٠٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٧٩٨٠٠٠٠	كلية الإدارة والاقتصاد
٥%	١٠٠١٨٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	٩٩٨٢٠٠٠٠	كلية الهندسة
٣٦%	١٣٢٦٩١٦١٠٠	٢١٠٠٠٠٠٠٠	٧٧٣٠٨٣٩٠٠	اجمالي النفقات

من الجدول أعلاه نلاحظ ان نسبة تحقيق خطة الإيرادات لديوان الجامعة بلغت (٧٢%) وهو مؤشر جيد لكفاءة ديوان الجامعة في تحقيق الإيرادات وتحقيق خطة القبول اذا ما قورنت بالنسب المتحققة في باقي كليات الجامعة اذ تراوحت بين (٥%-٤٣%) بينما بلغت النسبة على مستوى اجمالي الجامعة (٣٦%).

جدول (٦): مقارنة بين الإيرادات الفعلية المتحققة وإيرادات المخططة لسنة (٢٠١٣)

النسبة ٢/١	الانحراف (-) +	الإيرادات المخططة ٢	الإيرادات المتحققة	التفاصيل
				النفقات التشغيلية
٩٢%	٣٩٤٩٨١٥٠	٥٠٠٠٠٠٠٠	٤٦٠٥٠١٨٥٠	ديوان الجامعة
٤٧%	١٣٥٤٩٢٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	٩٤٨٠٨٠٠٠	كلية العلوم
٤١%	١١٧٤٩٩٩٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	٨٢٥٠٠١٠٠	كلية التربية
٥%	١٨٩٣٠٩٧٥٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٠٦٩٠٢٥٠	كلية الآداب
١٠%	١٨٠١٠٥٤٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٩٨٩٤٦٠٠	كلية العلوم السياسية
٥٤%	١٨٩١٣٤٩٥٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٠٨٦٥٠٥٠	كلية الطب
١٠%	١٨٠١٠٤٢٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٩٨٩٥٨٠٠	كلية طب الأسنان
٩%	١٨١٠١٢٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	١٨٩٨٨٠٠٠	كلية الإدارة والاقتصاد
٤٦%	١٠٨١١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	٩١٨٩٠٠٠٠	كلية الهندسة
٣٩%	١٢٨٩٩٦٩٣٨٠	٢١٠٠٠٠٠٠٠	٨١٠٠٣٠٦٢٠	اجمالي النفقات

من الجدول السابق نلاحظ ان نسبة تحقيق خطة الإيرادات لديوان الجامعة قد ارتفعت بشكل كبير عن مؤشر السنة السابقة لتبلغ (٩٢%) وهو مؤشر جيد لكفاءة ديوان الجامعة في تحقيق الإيرادات وتحقيق الأهداف المخطط لها كما ارتفعت النسبة ذاتها في بعض الكليات كالعلوم والطب اذا ما قورنت بالسنة السابقة ومع باقي الكليات الجامعة بينما بلغت النسبة على مستوى اجمالي الجامعة (٣٩%).

٢-٢. نسبة تطور الإيرادات:

توضح هذه النسبة مدى تطور الإيرادات من خلال مقارنة الإيرادات للسنة الحالية مع إيرادات السنة السابقة والجدول رقم (٧) يوضح هذه المقارنة ونسب التطور بين السنتين (٢٠١٢-٢٠١٣) وكما يأتي:-

جدول (٧): نسب تطور الإيرادات

التفاصيل	الإيرادات الفعلية للسنة ٢٠١٣	الإيرادات الفعلية للسنة السابقة ٢٠١٢	نسبة تطور الإيرادات
النفقات التشغيلية			
ديوان الجامعة	٤٦٠٥٠١٨٥٠	٣٦٠٥٠١٨٥٠	%٢٨
كلية العلوم	٩٤٨٠٨٠٠٠	٦٤٥٠٨٠٠٠	%٤٦
كلية التربية	٨٢٥٠٠١٠٠	٨٦٥٠٠٨٠٠	%٥
كلية الآداب	١٠٦٩٠٢٥٠	١٣٦٥٠٢٥٠	%٢١
كلية العلوم السياسية	١٩٨٩٤٦٠٠	١٤٨٩٥٦٠٠	%٣٤
كلية الطب	١٠٨٦٥٠٥٠	١٥٨٢٥٠٠٠	%٣٢
كلية طب الأسنان	١٩٨٩٥٨٠٠	١٢٨٩٥٠٠٠	%٥٤
كلية الإدارة والاقتصاد	١٨٩٨٨٠٠٠	١٧٩٨٠٠٠٠	%٦
كلية الهندسة	٩١٨٩٠٠٠٠	٩٩٨٢٠٠٠٠	%٨
اجمالي النفقات	٨١٠٠٣٠٦٢٠	٧٧٣٠٨٣٩٠٠	%١٥

من الجدول أعلاه نلاحظ ما يأتي:-

أ. بلغت أعلى نسبة من نسب تطور للإيرادات في لكليتي العلوم وطب الأسنان اذ شكلت النسبة (%٤٦، %٥٤) على التوالي عن سنة الأساس.

ب. وبالمقابل يلاحظ أيضا انخفاض في نسب تطور النفقات لعدد من الكليات مثل التربية والإدارة والاقتصاد والهندسة اذ بلغت (%٥، %٦، %٨) على التوالي عن سنة الأساس.

ومما سبق يتضح ومن خلال نقاط القوة والضعف التي تم تأشيرها عن عينة البحث بان اعتماد محاسبة المسؤولية لتقويم أداء المؤسسات يؤدي الى تحديد وتقييم اهداف الادارات المختلفة وذلك من خلال الربط بين مدى تحقيق هذه الأهداف وبين تقسيمات الإدارية في الهيكل التنظيمي الذي بدوره يؤدي في تحسين وتطوير الأداء فيها، وبذلك يثبت صحة الفرضيتين التي تنبأها الباحثان والتي هي "هنالك علاقة بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وبين وجود نظام فعال للتقارير الرقابية وتقارير الاداء بالشكل الذي يؤدي الى تحسين الاداء الحكومي".

المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- أ. يعد نظام محاسبة المسؤولية أحد المداخل الإدارية إذ يقوم على أساس ربط النظام المحاسبي بالتنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية وتقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتحديد المسؤوليات والصلاحيات في ضوء مراكز المسؤولية من خلال مقارنة النتائج الفعلية مع المخططة لعناصر لغرض الرقابة وتقويم أداء المسؤولين ومساءلتهم.
- ب. تركز عملية تقويم الأداء على مجموعة من المبادئ والاسس التي يعززها نظام محاسبة المسؤولية من خلال القياس الموضوعي لفاعلية وكفاية مراكز المسؤولية لمؤشرات حقيقة عن واقع الأداء الفعلي لهذه المراكز وبما يكفل تحقيق الأهداف المرجوة من عملية التقويم.
- ج. في ظل تطبيق محاسبة المسؤولية يستطيع كل مركز من اعداد موازنته الخاصة به بما يساهم في تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة.
- د. يعد تقويم الأداء من خلال مراكز المسؤولية من أهم الركائز التي تبنى عليها عمليات الضبط والمراقبة إذ يعمل على توفير تغذية راجعة لمتخذي القرارات وبفيد في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف داخل المؤسسات مما يصب في تطوير وتحسين الأداء.
- هـ. تعتمد الجامعة في تمويل نفقاتها على التخصيصات المرسدة سنوياً لها من وزارة المالية، ولا يوجد ارتباط بين نفقات الجامعة وبين إيراداتها المحصلة.
- و. فيما يخص تحقيق المؤشرات المالية ووفقاً لمعيار الكفاءة والفعالية فقد حققت الجامعة نسب نمو مرضية في تنفيذ الموازنة العامة للمصروفات لبعض الكليات، بينما انخفض المعيار ذاته فيما يخص معدل نمو الإيرادات وكما يأتي:-

- ✓ ارتفاع نسبة تطور خطة النفقات ليصل إلى (١٣٠٪، ١١٨) لكلية العلوم والهندسة على التوالي، يقابلها انخفاض في نسب التطور ذاتها لعدد آخر من الكليات مثل التربية والآداب وطب الأسنان والإدارة والاقتصاد إذ بلغت (١٪، ٢٪، ١٪، ١٪) على التوالي عن سنة الأساس.
- ✓ حقق ديوان الجامعة نسب تنفيذ الموازنة التشغيلية مرتفعة إذ بلغت (٩٤٪، ٩٠٪) للسنوات (٢٠١٢، ٢٠١٣) وهذا مؤشر جيد لتحقيق الأهداف المحددة مسبقاً.
- ✓ كما نلاحظ أن هناك تحسن كبيراً في نسب تنفيذ الموازنة الكليات ما يشير إلى استغلال المبالغ المرصودة لها.
- ✓ بالمقابل هناك ارتفاع في نسب تطور تحقيق خطة الإيرادات لبعض الكليات وانخفاضها في البعض الآخر، كما حقق ديوان الجامعة نسبة مرتفعة في تنفيذ خطة الإيرادات لتصل من (٧٢٪) عام ٢٠١٢ إلى (٩٢٪) عام ٢٠١٣.

ثانياً: التوصيات

- أ. ضرورة توافر نظام محاسبة المسؤولية يقوم على مجموعة من المقومات التي تتمثل بوجود تنظيم إداري يوضح الصلاحيات والمستويات ووجود نظام محاسبي شامل يعمل على توفير المعلومات المفيدة لأغراض تقويم أداء مراكز المسؤولية.
- ب. ضرورة القيام بعملية تقويم الأداء في الوحدات الحكومية، وذلك لمعرفة الأسباب وراء الاختلافات في عملها ومحاولة تصحيحها وللمعرفة المسؤولين عن هذه الاختلافات ومحاسبتهم لكي لا يكون المال العام عرضة للإسراف والتبذير، وبالمقابل معرفة عوامل النجاحات وتعميمها ومكافأة المسؤولين عنها لكي يكون هناك حافز لكل العاملين في الوحدات الحكومية لتقديم الأفضل.
- ج. ضرورة اعتماد المؤسسات التعليمية على وسائل فاعلة في اعداد وتنفيذ الموازنة بدلاً من الأسلوب التقليدي لموازنة البنود المعتمدة من قبلها وبشكل يتناسب وطبيعة البرامج التي تقدمها كاعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء. فضلاً عن ضرورة تطبيق نظام التكاليف في الكلية للسيطرة على كلف الخدمات التعليمية وتحسين نوعية الخدمات.

- د. ضرورة تطوير الكوادر العاملة في مجال إعداد الموازنات للجامعة وكذلك العاملين في مجال الحسابات على استخدام الموازنات الحديثة وذلك من خلال فتح دورات تدريبية لهم.
- هـ. ضرورة اعتماد المؤسسات التعليمية على وسائل فاعلة في اعداد وتنفيذ الموازنة بدلا من الأسلوب التقليدي لموازنة البنود المعتمدة من قبلها وبشكل يتناسب وطبيعة البرامج التي تقدمها كاعتماد أسلوب موازنة البرامج والأداء. فضلا عن ضرورة تطبيق نظام التكاليف في المؤسسة التعليمية للسيطرة على كلف الخدمات.
- و. ضرورة تحديد وتقييم اهداف الادارت المختلفة بالمؤسسة التعليمية من منظور محاسبة المسؤولية من خلال الربط بين مدى تحقيق الأهداف وبين تقسيمات الهيكل التنظيمي في الإدارات المختلفة ومدى مناسبتها لتحقيق هذه الأهداف.

المصادر

أولاً: الكتب:

- [١] بـأرنز، ألفين والدر، راندال ج وببلسلي، مارك س، (٢٠١٣)، "المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد مدخل متكامل"، ترجمة محمد عبد الفتاح العشماوي وغريب جبر غريب، دار المريخ للنشر، الرياض.
- [٢] أبو حشيش، خليل عواد، (٢٠٠٥)، "المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان.
- [٣] حنان، رضوان، جبرائيل كحالة، (٢٠٠٧)، "المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء"، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن.
- [٤] حسن، احمد حسين علي، (٢٠١١)، "المحاسبة الادارية المتقدمة" كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- [٥] حماد، احمد هاني، والبحر، حصة محمد، (٢٠٠٦)، "اصول المحاسبة الحكومية مع دراسة خاصة لدولة الكويت"، الطبعة الاولى ذات السلاسل، الكويت.
- [٦] حماد، اكرم ابراهيم، (٢٠١١)، "المحاسبة الحكومية وتطبيقاتها"، دار امواج للنشر والتوزيع، عمان.
- [٧] الجبوري، نصيف جاسم محمد، وسرور، منال جبار، وفرح، مشتاق كامل، (٢٠١٥)، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الرابعة، الجزيرة للطباعة والنشر، بغداد-الوزيرية.
- [٨] الخطيب، خالد شحادة، والمهاني، محمد خالد، (٢٠٠٨)، "المحاسبة الحكومية"، دار وائل للنشر.
- [٩] موسكوف، ستيفن، أ.، ومارك ج.، سيمكن، (٢٠٠٢)، "نظام المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مفاهيم وتطبيقات"، ترجمة الدكتور كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- [١٠] زامل، احمد محمد، (٢٠٠٠)، "المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الالى"، معهد الإدارة العامة، الجزء الثاني.
- [١١] العتيبي، نواف محمد البادي، (٢٠١٣)، "تطوير الأداء في المؤسسات التعليمية بين التأصيل المنهجي والتطبيقي"، ط١، دار المسيلة للنشر والتوزيع، الكويت.
- [١٢] عشماوي، فكري، (١٩٩٧)، "محاسبة المسؤولية كاداة للرقابة على وحدات القطاع العام - دراسة نظرية تطبيقية"، مطبعة جامعة القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- [١٣] قلعاوي، غسان، رقابة الأداء، (١٩٩٨)، "المسار للدراسات والاستشارات والنشر، الشارقة، الامارات العربية المتحدة.
- [١٤] هيتجر، ليستر، وماتولتس، سيرج، (٢٠٠٤)، "المحاسبة الإدارية"، ترجمة الدكتور احمد حجاج والدكتور كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- [١٥] الطحان، محمد أبو العلا، (١٩٩٥)، "تطوير الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في دولة الامارات العربية المتحدة باستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.
- [١٦] ذنبيات، محمد جمال، (٢٠٠٣)، "المالية العامة والتشريع المالي"، الطبعة الاولى، الدار العلمية الدولية ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.

- [١٧] عطية، احمد صلاح، (٢٠٠٨)، "اصول المراجعة الحكومية (وتطبيقات بالمنطقة العربية)" القاهرة ٨٤ شارع زكريا غنيم الابراهيمية الاسكندرية – دار الجامعية.
- [١٨] عطية، سليمان، (١٩٩٦)، "دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفعالية الإدارة"، مجلة مكتبة الإدارة، معهد الإدارة العامة، الرياض العدد ٥٧، المملكة العربية السعودية.
- [١٩] الطحان، محمد ابو العلا و ابراهيم، امال محمد كمال، (١٩٩٨)، "المراقبة الداخلية في الاجهزة الحكومية"، القاهرة جامعة القاهرة.
- [٢٠] سعيد، محمد، واحمد، عثمان امين، (٢٠١٣)، "الرقابة المالية والتدقيق بين النظرية والتطبيق"، ط١، عمان، الأردن.
- [٢١] المنيف، عبد الله، (٢٠٠٣)، "دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد ٧٧.
- [٢٢] ميدة، إبراهيم، (٢٠٠٣)، "نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية- واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ١٩، العدد الثاني.
- ثانيا: الرسائل والاطاريح العلمية:
- [١] أبو الليف، إيهاب احمد محمد، (٢٠١١)، "استخدام الأدوات التحليلية الحديثة في قياس وتقييم أداء الجامعات الحكومية" رسالة مقدمة لكلية التجارة، جامعة عين شمس، للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة.
- [٢] جبريل نائل عبد الله حسين، (١٩٩٩)، "محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة ال البيت.
- [٣] الشيخ، هدى حسين محمد محمد، (٢٠٠٧)، "استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية، دراسة تطبيقية في اتحاد الإذاعة والتلفزيون"، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية،
- [٤] عطية سامية محمود، (٢٠٠٦)، "محاسبة المسؤولية كاداة للرقابة على إيرادات وتكاليف الخدمات السياحية مع التطبيق على شركة مصر للسياحة، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية.
- [٥] يوسف، بان رياض، (٢٠٠٩)، "أثر مخاطر التدقيق على جودة أداء مراقب الحسابات"، بحث مقدم الى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، لنيل شهادة المحاسبة القانونية في بغداد.
- [٦] كاظم، أيار حامد كاظم، (٢٠١٢)، "دور تدقيق الأداء في تقويم كفاءة وفاعلية الوحدات الاقتصادية العامة"، ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة بغداد.

Reference

- [1] Blocher, Edward J. , Stout, David E., Cokins, Gary, (2010), "Cost Management: A strategic Emphasis" , 15 Th Ed.,McGraw-Hill Co.
- [2] Horengren, C. Sundem , G . Stratton ,W. Burgstahler, D. Schatzberg, J. (2008), "Introduction To Management Accounting" pearson Education ,Inc. New Jersey, USA, 14th Ed.
- [3] Copley, Paul A., (2011), "Essentials of Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations", McGraw-Hill.
- [4] Granof, Michael H., (2005), "Government and Not –for-profit Accounting- concepts and practices", John Wiley & sons, Inc, Third Edition.
- [5] Romney, Marshall B., & Steinbart, Paul John, (2009), "Accounting Information Systems", eleventh Edition, prentice – Hall, Inc.
- [6] Chan, James L., (2003), "Government *Accounting*: An Assessment of Theory, Purposes and *Standards*", Public Money & Management.