

إمكانية استعمال محاسبة المسؤولية في إطار أسلوب

الموازنة التقليدي المتبع في العراق

"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

م.م. أسماء محمد عبدالرزاق

م.د. سعد سلمان

كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة بغداد

الكلية التقنية الادارية

المستخلص :

ما زالت الموازنة العامة للدولة في العراق تعد 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، موجدات) بمخرجاتها (كمية، نوعية) يُسبب هدر وضياح في الموارد المتاحة. لذلك كان لابد تكييف مخرجات الموازنة العامة للدولة بالشكل الذي يحقق الربط بين مدخلاتها ومخرجاتها وبما يلاءم الهيكل التنظيمي للدولة وبدون تغيير جوهري في أعمالها، وذلك بتطويع محاسبة المسؤولية في الوحدات الخدمية، وبهذا يستند البحث إلى فرضية أساسية مفادها بأنه يمكن إعداد الموازنة العامة للدولة على أساس مراكز المسؤولية من خلال تقسيم أعمال الوحدات الحكومية الخدمية إلى مراكز مسؤولية وتخصيص الموارد المتاحة على أساس ربط عنصر النفقة بالأساس الملائم لها وحسب 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.

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 (quantities and qualities)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: 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 .

المقدمة

بعد ان تركزت معظم جهود الباحثين في المحاسبة و المالية العامة على التحول من أسلوب الموازنة التقليدي لإعداد الموازنة العامة إلى الأساليب المتطورة للإعداد. و نتيجة فشل المحاولات من الناحية العملية في العراق في تطبيق موازنة البرامج و الأداء أو موازنة التخطيط و البرمجة ، على الرغم من استقدام خبراء متخصصين لديهم خبرة طويلة في هذا المجال و من 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 ، و يندرج في تحقيق هدف المسائلة التي ينبغي ان تمارسه السلطة التشريعية و الأجهزة الرقابية التابعة لمعرفة مواطن القوة و الضعف لمراكز المسؤولية وتحديد مستوى الكفاءة لدى المديرين في الوحدات الحكومية . ومع ذلك فإن مخرجات النظام المحاسبي الحكومي الحالي يشمل على تقارير لا تساعد ربط عنصر النفقة بحجم النشاط كما لا يمكنها تحديد كلفة و انجازات الخدمة المقدمة من قبل الوحدات الخدمية إلا في مجال واحد وهو المجال المالي (النقدي). هذا البحث يحاول تحقيق الحد الأدنى من المتطلبات آنفة الذكر .

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 وبنودها وليس على استخدامات الأموال وأهدافها. ومع فشل المحاولات الكثيرة في استعمال الأساليب المتطورة لإعداد الموازنات في العراق كموازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة والموازنة وعدم وجود مؤشرات تدل على استعمالها في الأمد القريب فإن مشكلة البحث تتركز في

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

2-1 فرضية البحث:

تستند فرضيات البحث على فكرة مفادها بأنه يمكن 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.

3-1-1 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:

تنطلق أهمية البحث من الاهتمام بمستوى كفاءة أداء الوحدات الحكومية الخدمية والأشخاص المسؤولين عن الإنفاق وليس اقتصرها على الأداء المالي وما سببته 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 تجريبه 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 نظامياً محاسبياً ملائم التطبيق 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 كلاً من مفهوم وخصائص هذه الوحدات.

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، بالإضافة إلى 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.

2-2-1 خصائص الوحدات الحكومية:

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

Non-profit motivation غياب حافز الربح

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 principal sources of revenue

تعد الضرائب المفروضة على المواطنين التي يتم تحصيلها إجباراً وبنص قانوني هي المصدر للإيرادات في الوحدات الحكومية، بينما يعتبر إيراد المبيعات المتولد عن بيع البضاعة هي المصدر الأساسي في 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 إليه 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 التي يتم تخصيصها عن طريق موازنة تقديرية، والتي تمول من الأموال القابلة للإنفاق تخضع للمحاسبة أو الرقابة على الاعتمادات للتأكد من أنها تستخدم المال طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات الإدارية (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)

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

2- أموال غير قابلة للإنفاق Non-expendable Funds:

وهي موارد مالية ساهمت به الدولة من أموالها القابلة للإنفاق بهدف توفير خدماتها بمقابل، لذا يعد المال بمثابة رأس المال لها، إذ يستغل 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 كونها معتمدة أساساً على رأس مالها، يختلف من 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 بالأنظمة 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.

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 بعدالة الحكومة في تقديم الخدمات العامة، فربما يلجأون إلى المحاكم لمواجهة حالات عدم العدالة التي قد يواجهونها. (الحيدري، 2005، 67-70).

3- هيئات الحكومة (المؤسسات الرقابية): وتحتاج هذه الفئة الكشوفات المالية الحكومية لضمان والتحقق من أن الوحدات الحكومية استعملت الموارد المستلمة وفقاً إلى القوانين واللوائح والسياسات الصادرة من السلطة التشريعية ومساءلتها عن أدائها. (Gronof, 2007: 17).

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

5- المانحون (المتبرعين للمال): وتشمل هذه الفئة مقدمي الإعانات 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 والمستويات 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 وتقييم الأداء، ولهذا فإن ممارسة وتطويع نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الحكومية يحقق أهداف التخصيصات المالية إذ يربط المجهودات بالمنجزات وتقييم أداء مدراء مراكز المسؤولية.

1-3-1 مفهوم وأهمية محاسبة المسؤولية:

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

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

أو غير مالي. (Hilton et al., 2000: 824)

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

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

- 1- يساعد 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- يساعد 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)

1-3-2 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، ويقوم 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 (Horengrren et al., 2000: 824) ويقوم أداء هذا المركز بمقارنة الإيراد الفعلي مع المخطط. ويمكن أن تعبر الدوائر الإيرادية كدوائر الضريبة والكمارك مثال عن هذا النوع.

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

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

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

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 المقننة والمحددة من قبل السلطة التشريعية هي نفقات غير خاضعة للرقابة بشكل مطلق.

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

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)، ويتم 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 ببند 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 يلتزمون بالصرف بحدود مبالغ الموازنة وإنفاق المبالغ خلال السنة

وحتى لو كان الصرف غير ضرورياً، لأن المبالغ غير المصروفة تعد مؤشراً سيئاً

للمدراء. (Freeman and Shoulders, 2003: 79)

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

بالمخرجات ونوعية الأعمال المنجزة وقياس النتائج وتأثيرها على الأهداف

الموضوعة. (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 بإتباعها موازنة البرامج والأداء 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 ذوي كفاءات وخبرات عالية، فضلاً عن التغيرات المطلوبة في التشريعات والأنظمة، وغيرها من المقومات، فمزال 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 بحاسبة المسؤولية بالشكل الذي يساعد على تحقيق الرقابة على الأموال والعمليات وإنفاق الموارد المتاحة على شكل مراكز مسؤولية يمكن الإفصاح عنها من خلال التقارير والقوائم المالية إلى الجهات والأطراف المختلفة. إذ يتم تخطيط وتخصيص الموارد المالية حسب حجم النشاط المتوقع لمراكز المسؤولية ويتم تحديد عناصر النفقات من مستلزمات سلعية ومستلزمات خدمية ونفقات الصيانة على أسس علمية مدروسة باختيار أساس ملائم (بحسب طبيعة الخدمة) يمكن أن يتلاءم ويتأثر بعناصر النفقات بزيادتها أو انخفاضها، ثم يتم مقارنة تخصيصات الموازنة لمراكز المسؤولية مع النتائج الفعلية لنفس حجم النشاط، إذ أن تغير حجم النشاط الفعلي عن الحجم المتوقع (مبالغ الموازنة) تغييراً كبيراً أصبح عملية المقارنة والنتائج الفعلية 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 تُعرّف أداء الموازنة العامة بأنها أية مبادرة أو محاولات التطوير لقياس مخرجات القطاع العام أو نتائجه والبرامج الصريحة لهذه المخرجات مع النتائج في عملية إعداد الموازنة.

ولهذا، فإن مجلس معايير المحاسبة الحكومية توسع في تفسير مفهوم المساءلة عن أداء الوحدات الحكومية واستعمل مؤشرات تتضمن الجهود، والكلفة، وإنجازات الخدمة Service Efforts and Accomplishment Indicators ويرمز له اختصاراً (SEA)، ولهذا

اشترط أن توفر "التقارير المالية التي تساعد مستخدمو التقارير جهود وكلفة وإنجازات الخدمة المقدمة من قبل الوحدات الحكومية". (Hay, et. Al., 2001: 597).

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

أولاً: قياس المجهودات Measures of 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 ذلك 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 لا بد من ربط التكاليف والنتائج بالأهداف لقياس فاعلية الأداء.

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

المبحث الثاني

الكشوفات المالية على أساس مراكز المسؤولية في الوحدات الحكومية
يتناول هذا الفصل الجانب التطبيقي لعينة البحث المتمثلة بدائرة مدينة الطب كونها من المستشفيات التي يتوافر فيها العديد من الاختصاصات الطبية وتقديم الخدمات العلاجية للمرضى، كمعالجة العيون، الكسور، أنف وأذن وحنجرة، تجميلية وغيرها من الخدمات الطبية.

1-2 نبذة تعريفية لدائرة مدينة الطب

تعد مدينة الطب في مقدمة المؤسسات الصحية في القطر والشرق الأوسط، إضافة إلى كونها صرحاً علمياً وذلك لوجود الملاكات الطبية الاستشارية التعليمية وارتباطها بكلية الطب (جامعة بغداد) الكلية الأم، وبالهيئة العراقية للاختصاصات الطبية، وهي زاخرة برواد الطب والعلماء، بالإضافة إلى وجود المراكز التخصصية الدقيقة المتعددة. كما أن هذه المؤسسة تتحمل العبء الأكبر في تهيئة جيل جديد سليم الجسم والعقل ليسهم في نهضتنا الاقتصادية والثقافية 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 1970/4/1. 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:

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

2-1-3 مستشفى حماية الأطفال، وتتألف من أربعة طوابق وبطاقة مئتان وستة عشر طفلاً، 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 وردهات مشاهدة وردهات عناية مركزة ومختبرات وأشعة وصالات للعمليات وبطاقة فعلية 100 سرير. وفي الآونة الأخيرة، تم إضافة مستشفين، بوشرت وأنجزت عام 2008 وهما: مستشفى خاصة للكشف المبكر عن الأمراض السرطانية، وتتألف من أربعة طوابق ومستشفى الحروق التخصصي.

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⁽²⁾ 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.

(2) Government Finance Statistics.

وبالمستوى ذاته، وضع السلع والخدمات والصيانة تحت رقم (02) ثم صنفت في المستوى الثاني إلى ثلاثة أنواع وهي:

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

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

صيانة الأصول الثابتة 03: ويشمل هذا الفصل على خدمات الصيانة للأصول الثابتة كالمباني والمعدات والآلات 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

3-2-2 تحديد مراكز المسؤولية:

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

- 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 وصلاحيات 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).

جدول (1)

النفقات الخاضعة وغير الخاضعة للرقابة

لمراكز المسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية والجهاز الهضمي والكبد

المستوى الإداري		غير خاضع للرقابة عند مستوى المسؤولية	خاضع للرقابة عند مستوى المسؤولية	اسم الحساب	5م	4م	3م	2م	1م	قسم
مدير عام	مدير مستشفى									
		√		الفصل الأول: نفقات الأفراد العاملين	1	1	1	1	1	2
			√	الفصل الثاني: المستلزمات السلعية						
			√	القرطاسية	1	1	1	1	2	2
			√	أجور الماء	2	1	1	1	2	2
			√	أجور المجاري	1	2	1	1	2	2
			√	الكهرباء	1	4	1	1	2	2
			√	الوقود	1	5	1	1	2	2
			√	ملابس الموظفين	1	6	1	1	2	2
			√	الأغذية الصحية	2	7	1	1	2	2
			√	مواد المكافحة	1	8	1	1	2	2
			√	مواد الوقاية	2	8	1	1	2	2
			√	اللوازم المختبرية	1	9	1	1	2	2
			√	اللوازم الطبية	2	9	1	1	2	2
			√	اللوازم الأخرى	6	9	1	1	2	2
			√	ملابس المرضى	1	10	1	1	2	2
			√	بياضات	2	10	1	1	2	2
			√	مفروشات	3	10	1	1	2	2
			√	الأدوية	2	11	1	1	2	2
				مجموع المستلزمات السلعية	2	10	1	1	2	2
				الفصل الثالث: المستلزمات	3	10	1	1	2	2

			الخدمية						
	√		المخصصات الليلية داخل القطر	1	1	1	2	2	2
			المخصصات الليلية خارج القطر	1	2	1	2	2	2
		√	نفقات الإعلام	2	4	1	2	2	2
			إيجار مباني	1	5	1	2	2	2
		√	إيجار مكائن ومعدات	1	6	1	2	2	2
		√	إيجار وسائل نقل وانتقال	5	6	1	2	2	2
		√	الضيافة والوفود والعلاقات	1	7	1	2	2	2
		√	الاحتفالات	2	7	1	2	2	2
		√	البريد	3	8	1	2	2	2
		√	أجور المكالمات الهاتفية	1	9	1	2	2	2
		√	خدمة شبكة المعلومات	5	9	1	2	2	2
		√	الاشتراك في الدورات التدريبية	4	13	1	2	2	2
		√	تنظيف الدائرة	7	13	1	2	2	2
		√	خدمات أخرى متنوعة	90	13	1	2	2	2
			مجموع المستلزمات الخدمية	1	6	1	2	2	2
			الفصل الرابع: نفقات الصيانة	5	6	1	2	2	2
			صيانة تأسيسات مائية	1	2	1	3	2	2
			صيانة تأسيسات كهربائية	2	2	1	3	2	2
			صيانة سيارات	3	3	1	3	2	2

العمل							
صيانة الأثاث	1	5	1	3	2	2	
صيانة المباني	2	5	1	3	2	2	
صيانة المكائن والأجهزة	3	5	1	3	2	2	
صيانة الحدائق	4	5	1	3	2	2	
صيانة الكتب	10	5	1	3	2	2	
صيانة السجلات	11	5	1	3	2	2	
صيانة الوثائق	12	5	1	3	2	2	√
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.

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

ما زالت الوحدات الحكومية في العراق تعد الموازنة بالأسلوب التقليدي، إذ تهتم بمراد 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

مستشفى الجهاز الهضمي والكبد		مستشفى الجراحات التخصصية		اسم الحساب	م5	م4	م3	م2	م1	قسم
2009 (%8)	2008	2009 (%8)	2008							
				الفصل الأول: نفقات الأفراد العاملين						
1342098763	1242684040	9576380422	8867018909	رواتب	1	1	1	1	1	2
702000	6500000	10439000	10439000	مكافئات المنتسبين	2	1	1	1	1	2
5312250	607650537	115198200	106665000	أجور المتعاقدين	3	1	1	1	1	2
565262580	-	4375423818	4051318350	مخصصات خطورة	1	2	1	1	1	2
-	-	2076840	1923000	الأعمال الإضافية	2	2	1	1	1	2
-	-	11579274	10721550	مخصصات هندسية	9	2	1	1	1	2
113250348	104861467	792887329	734154934	مساهمات التقاعد الحكومية	1	1	1	2	2	2
2117625977	2077715088	1488478402	13782240743	مجموع نفقات الأفراد العاملين						
				الفصل الثاني: المستلزمات السلعية						
14270040	13213000	26898642	24906150	القرطاسية	1	1	1	1	2	2
1063800	985000	-	-	المطابوعات	2	1	1	1	2	2
2154600		-	-	الكتب	1	2	1	1	2	2
-		م غ م	م غ م	أجور الماء	1	3	1	1	2	2
-		م غ م	م غ م	أجور المجاري	2	3	1	1	2	2
8677422	8034650	25799812	238887150	الكهرباء	1	4	1	1	2	2
13292100	12307500	33066900	30617500	الوقود	1	5	1	1	2	2
-		51838920	47999000	ملابس الموظفين	1	6	1	1	2	2
-		1519601327	1407038266	الأغذية الصدقية	2	7	1	1	2	2

-		م غ م	م غ م	مواد المكافحة	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	سلايس 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 الليلية 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 الليلية 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	الاحتفالات	2	7	1	2	2	2
		170640	158000	البريد	3	8	1	2	2	2
6166530	5715050	9407410	8710565	أجور	1	9	1	2	2	2

				المكالمات							
				الهاتفية							
6172254	80000	18050688	16713600	خدمة شبكة المعلومات	5	9	1	2	2	2	
86400	103973500	356400	330000	الإشتراك 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 مائية	1	2	1	3	2	2	
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 الأثاث	1	5	1	3	2	2	
70915500	65662500	240998490	223146750	صيانة المياني	2	5	1	3	2	2	
97455150	90236250	599333468	554938396	صيانة المكنان 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 الاستساخ	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						

6-2-2 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 المهية (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 أو الكم) لكل عنصر من عناصر النفقات في ضوء المخرجات المتوقعة أو المتوقعة لغرض تقدير التخصيصات المالية لكافة عناصر النفقات، والجدول (3) يوضح ذلك.

جدول (3)

تحديد المخرجات المتوقعة
وتحديد الأساس الملأئم لتوزيع الكلف على المخرجات

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

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

ويعني تحديد المقياس الأساسي في نشوء عنصر النفقة، أي أنه العامل الذي يؤثر بزيادة أو انخفاض تقدير التخصيصات المالية لكل عنصر من عناصر النفقات في ضوء المخرجات المتوقعة. وعلى سبيل المثال، كلما زاد عدد الموظفين زادت تخصيصات الرواتب، وكلما زاد عدد الفحوصات المرضية تطلب الأمر إلى اللوازم المختبرية أكثر، وهكذا لبقية أسس التوزيع، على سبيل المثال فإن التخصيصات المالية لسنة 2008 فيما يخص عنصر النفقة ملابس الموظفين مقسوماً على الأساس الملأئم هو عدد الموظفين لسنة 2008 مضروباً

بالأساس الملائم لسنة 2009 للوصول إلى مبلغ تقديري لعنصر ملابس الموظفين وكذلك الحال بالنسبة للوزم 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 المقدر 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. والجدول رقم (4) يوضح ذلك.

جدول رقم (4)

الموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية للمستشفيات الجراحات التخصصية والجهاز الهضمي والكبد للسنة المالية 2009

رقم الذيل	اسم الحساب	الاساس الملائم	مركز مسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية			مركز مسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد		
			موازنة المسؤولية لسنة 2009	الاساس التقليدي لسنة 2009	الانحراف	موازنة المسؤولية لسنة 2009	الاساس التقليدي لسنة 2009	الانحراف
	الفصل الأول: نفقات الأفراد العاملين							
	الرواتب	عدد الموظفين	1216358946	9496250000	م8279891045	955503622	379100000	م576403622
	أجر المتعاقدين	عدد المتعاقدين	93550450	70000000	م23550450	14918750	40000000	م25081250
	مجموع نفقات الأفراد العاملين	مجموع نفقات الأفراد العاملين	1309906396	9496320000	م8256340595	97042237.2	4191000000	م551322372
	الفصل الثاني: المستلزمات السلعية							
	القرطاسية	عدد	24906150	18000000	م6906150	13213000	20000000	م6787000

						المكاتب الإدارية	
45560000م	55500000	9850000			2008 غم	نسبة معينة	المطبوعات
-	-	8000000	-	-	53000000	استهلاك الماء	أجور الماء
-	-	1376886	-	-	6409682	نسبة معينة	أجور المجاري
75340650م	5000000	80340650	228887150م	10000000	238887150	kv	أجور الكهرباء
2307500م	10000000	12307500	4382500م	35000000	30617500	kv	الوقود
7715556م	10000000	2284444	10562637م	41000000	30437363	عدد الموظفين	ملابس الموظفين
---	-	-	1077305132غ م.	515000000	1592305132	عدد المرضى الراقدين	الإغذية الصحية
---	-	-	---	---	3344182	نسبة معينة	مواد المكافحة
---	-	-	---	---	3344182	نسبة معينة	مواد الوقاية
74507728م	75000000	492272	65131027م	50000000	115131027	عدد الفحوصات	اللوازم المختبرية
195137000م	75000000	270137000	7470500م	335000000	342470500	عدد الحالات المرضية	اللوازم الطبية
36420250م	65000000	101420250	106408350م	260000000	153591650	عدد الحالات المرضية	اللوازم الأخرى
4132925م	15000000	10867075	52799867م	30000000	82799867	عدد المرضى الراقدين	ملابس المرضى
0	20000000	20000000	10325444م	80000000	69674556	عدد الأسرة المهياة	بياضات
8348315م	15000000	6651685	53899408م	39000000	92899408	عدد الأسرة المهياة	مفروشات
2000000م	50000000	48000000	50000000م	50000000	450000000	عدد الحالات المرضية	الأدوية
164153876م		529571763	1307920436غ م.		2786818349		مجموع المستلزمات السلعية
							الفصل الثالث المستلزمات الخدمية
0	35000000	3500000	11078222م	10944000	22022222	عدد الموفدين	مخصصات إيفاد داخل القطر
2833333م	18000000	15166667	9562370م	134187630	143750000	عدد الموفدين	مخصصات إيفاد خارج القطر
584620م	5000000	415380	7846958م	3000000	10846958	نسبة معينة	إيجار

10145788	3000000	7145788 غ.م	11422222	1000000	5422222 غ.م	عدد العاملين	إيجار ومناطق نقل وانتقال
2440566	2000000	440566 غ.م	1661304	500000	3338696 م	نسبة معينة	احتفالات
318456	180750	137706 غ.م	286596	-	---	عدد الكتب الصادرة	بريد
3689377	---	---	2284444	-	---	عدد العاملين	أجور المكالمات الهاتفية
15967080	18000000	2032920 م	8691275	500000	3691275 غ.م	عدد الموظفين (ذوي المهن الطبية والصحية)	خدمة شبكة المعلومات
3689377	1292000	2397377 غ.م	1142222	2000000	9422222 غ.م	عدد الموظفين	الإشتراك في الدوريات التدريبية
417825500	270000000	147825500 غ.م	103973500	113000000	9026500 م	المساحة	تنظيف الدائرة
47039560	32000000	15039560 غ.م	4848889	8000000	7015111 م	عدد المرشدين	خدمات أخرى متفرعة
677934884	231604380	199441127 غ.م	166130378	183000000	67398541 م		مجموع المستلزمات الخدمية
							الفصل الرابع نفقات الصيانة
94100000	94100000	0	22000000	22000000	0	عدد المآخذ (البوارى)	صيانة تأسيسات مائية
101700000	101700000	0	35000000	35000000	0	عدد الأمتار	صيانة تأسيسات كهربائية
20000000	20000000	0	6000000	6000000	0	عدد السيارات	صيانة سيارات العمل
15000000	15000000	0	0	0	0	عدد المكاتب الإدارية	صيانة الأثاث
457619000	457619000	0	25493000	25493000	0	مساحة المباني	صيانة المباني
212200000	212200000	0	30000000	30000000	0	ساعات الاشتغال	صيانة المكائن والأجهزة والمعدات
42572000	45057000	0	-	-	-	مساحة الحدائق	صيانة الحدائق

-	-	-	-	-	-	عدد الكتب	صيانة الكتب
-	-	-	-	-	-	عدد السجلات	صيانة السجلات
-	-	-	0	49500000	49500000	عدد الوثائق	صيانة الوثائق
-	-	-	-	-	-	-	مصاريف صيانة متنوعة
0	177403500	177403500	-	926367288	926367288	-	مجموع نفقات الصيانة
-	5121930000	1843528013	-	13923722380	5701029917	-	مجموع الموجودات المالية
-	530000000	530000000	-	614126952	614126952	-	مجموع الموجودات المالية غير المالية
-	5352333500	1848828013	-	1546421662	6315156869	-	مجموع التخصيمات المالية

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.

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

والجدولين الآتيين يوضحان الاحتساب الخاص بمراكز المسؤولية.

جدول (5)
مؤشر الفاعلية عدد المرضى لسنة 2009
بالاعتماد على الموازنة التقليدية على أساس مراكز المسؤولية

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

ومن الجدول (5) يلاحظ بأن مستشفى الجراحات التخصصية قد أشر مستوى فاعلية بنسبة 108% لكون عدد المرضى الذين تم معالجتهم أكبر من عدد المرضى الذي يفترض معالجتهم، بينما أظهر مستوى الفاعلية لمستشفى الجهاز الهضمي والكبد نسبة مقدارها 92% وذلك لأن عدد المرضى الذين تم معالجتهم فعليا 2657 مريض بينما عدد المرضى الذين يفترض معالجتهم في ظل التخصيصات المرصودة ينبغي 2876 مريضاً. مع ملاحظة أن زيادة التخصيصات المفترضة ينبغي أن يصاحبها ثبات في الأسعار، وفي حالة العكس ينبغي أن تعدل التخصيصات فيما يوازي الارتفاع العام للأسعار 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 إجراؤها 9042 عملية بينما عدد العمليات المخطط لها 10677 عملية، وكذلك الحال بالنسبة لمستشفى الجهاز الهضمي والكبد.

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 بعدد المرضى، عدد العمليات. ويمكن توضيح مؤشر الكفاءة في مركز المسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية ومركز المسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد على وفق الصيغة الآتية:

$$\text{مؤشر الكفاءة} = \frac{\text{مخرجات فعلية لسنة 2009} \times \text{كلفة فعلية لسنة 2008}}{\text{كلفة مدخلات سنة 2009}}$$

وعند تطبيق الصيغة على نتائج الموازنة لسنتين 2008 و2009 يظهر نتائج هذا المؤشر وفق كل من الموازنة المعدة على أساس التقليدي والموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية وكالاتي:

جدول (7)
مؤشر كفاءة عدد المرضى لسنة 2009
بالاعتماد على موازنة مراكز المسؤولية

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

نلاحظ من الجدول أعلاه أن مؤشر الكفاءة لمعالجة المرضى في مستشفى الجراحات التخصصية بلغ %108 بموجب الموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية، والسبب في ذلك لحصول زيادة في التخصيصات (المدخلات) 1849547061 د. بينما ازداد عدد المخرجات من الناحية الكمية بنسبة أقل وصلت إلى 21049 مريض. وبالمقارنة مع الموازنة على الأساس التقليدي وصلت نسبة الكفاءة %131 لكون التخصيصات المالية أقل من عدد المرضى الذين تم معابنتهم. أما بالنسبة لمستشفى الجهاز الهضمي والكبد نجد أن مؤشر الكفاءة في عدد المرضى بلغ %92 لكون التخصيصات المالية بمقدار 554648404 د. والمخرجات بلغت 2657 مريض، وهذا يعني وجود التناسب بين التخصيصات المالية مع عدد المرضى الذين يتم معابنتهم. وإذا ما انتقلنا إلى مستوى الكفاءة بموجب الموازنة على الأساس التقليدي نجد أنها بلغت %46 لكون التخصيصات المالية بلغت 1536579000 د. في حين بلغ عدد المرضى 2445 مريض وهذا يعني أن التخصيصات المالية تفوق بكثير عن المخرجات الكمية، ويعني ذلك سوء في التخصيصات المالية لأنها تعد بصورة عشوائية دون ربط المدخلات بالمخرجات مما يسبب هدر في المواد المتاحة.

جدول (8)

مؤشر كفاءة عدد العمليات لسنة 2009
بالاعتماد على موازنة مراكز المسؤولية

الكفاءة $\frac{(3) \times (4)}{(5)} = (6)$	مدخلات 2009 (5)	كفاءة		مقاييس المخرجات (2)	مراكز المسؤولية (1)	أساس الموازنة
		2009				
		كفاءة سنة 2008 (4)	مخرجات 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	

المبحث الثالث

الاستنتاجات و التوصيات

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

1-3 الاستنتاجات

- 1- يشكل غياب الربح في الوحدات الحكومية عائقاً أمام تطبيق محاسبة المسؤولية و يجعل من تطبيقها محفزاً في نوعين من مراكز المسؤولية وهما مراكز كلف (للوحدات الاتفاقية) ، مركز إعداد لوحدات الجبائية و الإيرادات.
- 2- على الرغم من إن الموجودات غير المالية (القسم 31) (الموجودات الثابتة) تعد من الأموال القابلة للإنفاق 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 تخصيصات الموازنة المعتمدة في الأسلوب التقليدي قد لا تغطي نسبة التضخم السنوية (الارتفاع في المعدل العام للأسعار) مما يجعل تلك الزيادة غير حقيقية و بذلك فأنها تؤدي إما إلى عدم تنفيذ نشاطات ضرورية للوحدة الحكومية ا وان

تنفيذ تلك النشاطات ليكون بالنسبة المطلوبة، و ينتج عن ذلك بأنه ليس بالإمكان وضع نسبة نمو صحيحة و تحديد الزيادة المطلوبة على تخصيصات النسبة السابقة كما هو معتمد حالياً.

4- إن الأسس التي تم تحديدها لتوزيع الكلف على المخرجات تخص الوحدة الحكومية عينة البحث بما ينسجم و طبيعة عمل المؤسسات الصحية. وعليه لا يمكن اعتمادها في الوحدات الحكومية ذات النشاطات المختلفة.

5- تمثل الانحرافات الظاهرة في تحليل أداء الموازنة للمستشفتين عينة البحث بين الموازنة التقليدية و الموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية، و بهذا فإن الانحراف الملائم يمثل في إن عنصر النفقة باعتماد و أساس مركز المسؤولية اقل منه في الموازنة على الأساس التقليدي، و لكن 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 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 جزءاً من البنى الارتكازية التي ينبغي توافرها قبل البدء بتنفيذ أعمال الوحدة الخدمية

3- ضرورة أن تدرك الوحدات الحكومية عدد إعدادها للموازنة بأنه لا توجد زيادة أو تخفيض مسبق على أي من بنود الموازنة وإن حجم المخرجات المخطط هو الذي يفوق 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 آليات تحدد فيها أولاً المدخلات المستخدمة ثم المخرجات و النتائج وبعدها إيجاد رابط بين المدخلات والمخرجات .
- 5- ينبغي توخي الدقة عند تحليل انحرافات الموازنة لمراكز المسؤولية، إذ أن التخفيض (الانحراف الملائم) ينبغي أن لا يتم على حساب جودة الخدمة وسرعة تقديمها، وأن ترافق المقاييس المالية التي اعتمدها البحث مقاييس غير مالية ترتبط برضا الزبائن (المستفيدين من الخدمة).

المصادر العربية :

- 1- السلطان، سلطان محمد العلي، أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح حسن، "المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية" دار المريخ، الرياض، 1990.
- 2- الشمري، حيدر، الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الإدارة والاقتصاد للجامعة المستنصرية، 2005 .

Reference :

- 1- Freeman , Robert j ., shoulders , Craig D ., "Governmental and non – profit accounting theory practice " , Seventh edition Pearson education Inc ., P prentice Hall , New Jersey , 2003 .
- 2-Gronof , Michael H ., "Governmental and non for- Profit accounting concept and practice " , Fourth edition , John WILEY & Sons , Inc ., U.S.A., 2007.
- 3-Hilton , Ronald W., Moher, Michael W., Selto , Frank H., "Cost management strategies for business decision", Internatioal edition , McGraw- Hill Co., Inc., U.S.A, 2000.
- 4- Harngren , Charles T., Dator , Srikant M., Foster , George, "Cost accounting Managerial in imphsis" , Prentice Hill , New Jersey, 2003 .

- 5- Larson , E. John, " managerial accounting creating value in a dynamic business environment", sixth edition McGraw- Hill , Irwin, 2005.
- 6- Meiges,Robert f., Meigs ,Mary ,A. ,Bettner , mark , wittington , Ray , "Accounting :The basis for business decision", Tenth edition, McGraw-Hill, Inc., New York, 1996.
- 7- editionWilson ,Earl R., Kattelus, Susank., Hay, Lean, E., "accounting for non-profit entities", 12 edition .