

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

م. د. سعد سلمان عواد المعيني  
كلية التقنية الادارية

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

## مستخلص

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

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

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



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

العدد ١٩

العدد ٧١

الصفحات ٤٧٤ - ٤٩٩

## المقدمة

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

## المبحث الأول / منهجية البحث

### ١-١-١ مشكلة البحث

تناولت البحوث السابقة محاسبة المسؤولية في إطار الوحدات الإنتاجية لإمكانية تحديد مراكز المسؤولية (مراكز كلفة، مراكز إيراد، مراكز ربح، مراكز الاستثمار) بوضوح وسهولة، في حين لم يجر تجربتها 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)".

### ٢-١ فرضية البحث

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

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

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

### ٣-١-١ 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.

## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

## ١-١-٤ أهمية البحث

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

## ١-١-٥ معوقات البحث

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

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

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

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

## ١-٢-١ مفهوم الوحدات الحكومية

استخدم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB مصطلح التنظيمات التي لا تنتمي إلى قطاع الأعمال Non-profit 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 بحقوق الملكية بأنها غير قابلة للبيع أو المتاجرة. وإذا كانت بعض هذه الوحدات تقدم خدماتها بمقابل، فإن أي زيادة في إيراداتها تستخدم في تحسين الخدمة أو توسيع نطاق أدائها (وليس لتحقيق ربح).

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



## ٢-٢-١ خصائص الوحدات الحكومية

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

### أولاً: غياب حافز الربح Non-profit motivation

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

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

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

### ثالثاً: الخضوع للقواعد القانونية Impact of the legislative process

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

### رابعاً: رعاية العهدة عن الموارد العامة Stewardship for resources

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

### خامساً: أهمية الموازنات Importance of budget

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

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

## ٢-٢-١ أسلوب المحاسبة عن الأموال

إن أسلوب المحاسبة عن الأموال يركز على المال باعتباره وحدة مالية ووحدة محاسبية، إذ أن الوحدات الحكومية التي تمول من التخصيصات (الاعتمادات) Appropriation الذي يتم تخصيصه عن طريق موازنة تقديرية، والتي تمول من الأموال القابلة للإنفاق تخضع للمحاسبة أو الرقابة على الاعتمادات للتأكد من أنها تستخدم المال طبقاً للقوانين واللوائح والتعليمات الإدارية (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، ١٩٩٠، ٥٤)

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

## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

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.

## ١-٢-٤ الأموال في الوحدات الحكومية

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

## ١- أموال قابلة للإنفاق Expendable Funds:

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

## ١- أموال غير قابلة للإنفاق Non-expendable Funds:

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

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

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

## ١-٣-٥ 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 مستخدمي التقارير المالية الحكومية حسب الجهات وكالاتي:

أولاً: الجهات الخارجية وتشمل:

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

٢- المواطنون: وتضم هذه الفئة عدة مستعملين وهم:

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

## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

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

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

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

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

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

ثانياً: الجهات الداخلية: وتشمل إدارات الحكومة وبالمستويات الآتية:

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

٢- الإدارات العليا (الوزارات المعنية).

٣- الإدارة التنفيذية (إدارة الوحدات الحكومية ذاتها).

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

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

١-٣-١ مفهوم محاسبة المسؤولية وأهميتها:

إن نظام محاسبة المسؤولية مصمم لقياس كل مراكز المسؤولية داخل الهيكل الإداري ويعمل لفكرة مفادها المساءلة عن الأداء الذي يقع تحت رقابة مدير معين، فضلاً عن ذلك فإنه يوفر للإدارة العليا المعلومات المفيدة لتحديد مواطن القوة والضعف لمدرء 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 مدرء الوحدات الحكومية في حدود السلطات والصلاحيات المخولة إليهم للوصول إلى تقويم أداؤهم الفعلي بما يجب أن يكون عليه الأداء طبقاً لأهداف محددة مسبقاً.

## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

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

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

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

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

١-٣-٢ أنواع مراكز المسؤولية:

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

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

ويشير **Hilton** وآخرون إلى وجود مركز كلفة آخر وهو مركز كلفة اختياري **Discretionary Cost Center** ويعني به هو مركز مسؤولية الذي يصعب تحديد مخرجاته بسهولة ويسر مقارنة بمدخلاته، ويستخدم بشكل شائع في الوحدات الخدمية، وعلى سبيل المثال الوحدات الحكومية الخدمية، 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 (Horengren et al., 2000: 824) ويقوم أداء هذا المركز بمقارنة الإيراد الفعلي مع المخطط. ويمكن أن تعبر الدوائر الإيرادية كدوائر الضريبة والكمارك مثال على هذا النوع.

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

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

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

## ١-٢-٣ تصنيف التكاليف تبعاً للرقابة عليها:

لأغراض الرقابة وتقويم أداء مراكز المسؤولية تصنف التكاليف:

أولاً: تكاليف خاضعة للرقابة **Controllable Cost**:

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

ثانياً: تكاليف غير خاضعة للرقابة **Uncontrollable Cost**:

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

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

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

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

يشير مفهوم الموازنة التقليدي أو ما تسمى بموازنة البنود (Items Budgeting) إلى أن الموازنة يتم إعدادها على شكل بنود مسطرة تتعلق بأنواع المصروفات من جانب وأنواع الإيرادات من جانب آخر مثل (الرواتب والأجور، والمستلزمات السلعية، والمستلزمات الخدمية)، ويم ربط هذا 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:

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

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

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

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

## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

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

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

وعلى وفق ما ورد، فقد اتجهت معظم الدول المتقدمة إلى إتباع الأساليب المتطورة في تخطيط وإعداد الموازنة العامة للدولة باتباعها موازنة البرامج والأداة ولربط المدخلات بالمرجات 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 تعترى تطبيق الأساليب الحديثة في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة التي تتطلب تغييرات جذرية في الهيكل التنظيمي للدولة وتوفير موظفين ذو كفاءات وخبرات عالية، فضلاً عن التغييرات 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 بمحاسبة المسؤولية بالشكل الذي يساعد على تحقيق الرقابة على الأموال والعمليات وإنفاق الموارد المتاحة على شكل مراكز مسؤولية يمكن الإفصاح عنها من خلال التقارير والقوائم المالية إلى الجهات والأطراف المختلفة. إذ يتم تخطيط وتخصيص الموارد المالية حسب حجم النشاط المتوقع لمراكز المسؤولية ويتم تحديد عناصر النفقات من مستلزمات سلبية ومستلزمات خدمية ونفقات الصيانة على أسس علمية مدروسة باختيار أساس ملائم (بحسب طبيعة الخدمة) يمكن أن يتلاءم ويتأثر بعناصر النفقات بزيادتها أو انخفاضها، ثم يتم مقارنة تخصيصات الموازنة لمراكز المسؤولية مع النتائج الفعلية لحجم النشاط نفسه، إذ أن تغير حجم النشاط الفعلي عن الحجم المتوقع (مبالغ الموازنة) تغييراً كبيراً يجعل من عملية المقارنة والنتائج الفعلية عملية غير موضوعية.

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

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

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



## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

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

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

**أولاً: قياس المجهودات (Measures of Efforts):**

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

**ثانياً: قياس الإنجازات (Measures of Accomplishments):**

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

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

إن (GASB) قسم هذا المؤشر إلى مقياسين هما:

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

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

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

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

عند 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.

### ١-٢ 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 ١٩٧٠/٤/١. في عام ١٩٨٨ تم إضافة بنايات متعددة تخدم الأغراض الطبية منها المختبرات بعدد ثمانية طوابق ودار لإقامة الأطباء بعشرة طوابق ومدرسة الممرضات بعشرة طوابق أيضاً.

وفي عام ١٩٨٤ تم إضافة ثلاث مستشفيات وهي:

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

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

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

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



## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

## ٢-٢ تحديد مراكز المسؤولية في دائرة مدينة الطب

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

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

## ٢-٢-٢ تبويب النفقات

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

وضع في المستوى الأول (01) تعويضات الموظفين، ويشمل ما يدفع إلى كادر العمل في المستشفى من رواتب وأجور مخصصات ومكافآت إلى الكادر الطبي من أطباء اختصاص وأطباء ممارسين وأطباء مقيمين سواء مقيم دوري أو مقيم أقدم وصيادلة ومحلي مختبرات وممرضين ومضمدين، بالإضافة إلى رواتب الموظفين المهندسين والإداريين وموظفي الخدمات. وبالمستوى ذاته، وضع السلع والخدمات والصيانة تحت رقم (02) ثم 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 مزاوله أنشطة المستشفى، وكذلك يشمل هذا الفصل نفقات السفر والإيفاد وأجور النقل وأجور الهاتف بالإضافة إلى نفقات خدمة شبكة المعلومات وتنظيف الدائرة وغيرها من الخدمات الأخرى.

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

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

(01) مباني وإنشاءات

(02) آلات ومعدات

(03) موجودات ثابتة أخرى

## ٣-٢-٢ تحديد مراكز المسؤولية:

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

(\*) Government Finance Statistics.



## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

- ١- مركز مسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية.
  - ٢- مركز مسؤولية مستشفى دار التمريض الخاص.
  - ٣- مركز مسؤولية مستشفى حماية الأطفال.
  - ٤- مركز مسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد.
  - ٥- مركز مسؤولية مستشفى الحروق التخصصي.
  - ٦- مركز مسؤولية مستشفى مركز عراقي.
  - ٧- مركز مسؤولية مستشفى الكشف المبكر عن أمراض السرطان.
- وتم التركيز على مركز المسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية و مركز مسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد باعتبار أن الأمر لا يختلف بعدد تلك المراكز ولا بحجمها، إنما يرتبط بأنواع التخصصات وصلاحيه إنفاقها.

## ٢-٤-٤ تحديد التكاليف الخاضعة للرقابة:

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



## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

## جدول (١)

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

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

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





## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

				المستلزمات السلعية						
				الفصل الثالث: المستلزمات الخدمية						
٥١٨٤٠٠	٤٨٠٠٠٠	٣٦٢٨٨٠٠	٣٣٦٠٠٠٠	مخصصات الليلية داخل القطر	١	١	١	٢	٢	٢
	-	٨١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠	وسائط النقل	٢	١	١	٢	٢	٢
	-	٩٦٨٧٦٠	٨٩٧٠٠٠	نققات السفر	٣	١	١	٢	٢	٢
٥٤٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٢٣٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	النققات الأخرى	٤	١	١	٢	٢	٢
٢٥٩٩١٢٨٠	٢٤٠٦٦٠٠٠	٨٩٠٦٠٠٨٨	٨٢٤٦٣٠٤٥	مخصصات الليلية خارج القطر	١	٢	١	٢	٢	٢
٣٤٩٦٦٩٥٤	٣٢٣٧٩٢٠	٩٩٣٥٤٠٥	٩١٩٩٤٤٩	وسائط النقل	٢	٢	١	٢	٢	٢
٤٥٤٩٦٠	٤٢١٢٦٠	٣٨٣٤٦١١	٣٥٥٠٥٦٦	نققات السكن	٣	٢	١	٢	٢	٢
١٧٤٠٨٣٠٤	١٦١١٨٨٠٠	١٣٤٨٧٩٠٦	١٢٤٨٨٨٠٢	نققات أخرى	٤	٢	١	٢	٢	٢
	-	٨١٠٠٠٠	٧٥٠٠٠٠	إيجار مكائن ومعدات	١	٦	١	٢	٢	٢
٧٧٤٧٤٣٤	٧١٧٣٥٥٠	٦٣٩٣٦٠	٥٩٢٠٠٠٠	إيجار وسائط نقل وانتقال	٥	٦	١	٢	٢	٢
			م غ م	الضيافة والوقود والعلاقات	١	٧	١	٢	٢	٢
٥٢٢٧٢٠	٤٨٤٠٠٠	٤٢٨٢٢٠	٣٩٦٥٠٠	الاحتفالات	٢	٧	١	٢	٢	٢
		١٧٠٦٤٠	١٥٨٠٠٠	البريد	٣	٨	١	٢	٢	٢
٦١٦٦٥٣٠	٥٧١٥٠٠٠	٩٤٠٧٤١٠	٨٧١٠٥٦٥	أجور المكالمات الهاتفية	١	٩	١	٢	٢	٢
٦١٧٢٢٥٤	٨٠٠٠٠	١٨٠٥٠٦٨٨	١٦٧١٣٦٠٠	خدمة شبكة المعلومات	٥	٩	١	٢	٢	٢
٨٦٤٠٠	١٠٣٩٧٣٥٠٠	٣٥٦٤٠٠	٣٣٠٠٠٠	الإشتراك في الدورات التدريبية	٤	١٣	١	٢	٢	٢
١١٢٢٩١٣٨٠	١٢٩١٠٢٥٠	٤٥١٢٥١٥٤٠	٤١٧٨٢٥٥٠٠	تنظيف الدائرة	٧	١٣	١	٢	٢	٢
م غ م	٥٧٠٩٧٥٠	٨٠٨٧٤١٨٢	٧٤٨٨١٦٥٠	خدمات أخرى متنوعة	٩٠	١٣	١	٢	٢	٢
١٨٠٨٥٦٦١٦	١٨٠٣٧٠٠٨٠	٦٨٣٧١٢٠١٠	٥١٨٦١٩٣١٥	مجموع المستلزمات الخدمية						
				الفصل الرابع: نققات الصيانة						
٦٢٨٤٧٩٠	٥٨١٩٢٥٠	٢٥٩١٧٥٧٠٠	٢٣٩٩٧٧٥٠٠	صيانة تأسيسات مائية	١	٢	١	٣	٢	٢
١٦٢٢٢١٤٠	١٥٠٢٠٥٠٠	١٤٣٣٢٠٧٦٠	٢٢٥٢٩٧٠٠٠	صيانة تأسيسات كهربائية	٢	٢	١	٣	٢	٢
٥٤٠٥٤٠	٥٠٠٠٠٠	٢٥٧٨١٢٢٠	٢٣٨٧١٥٠٠	صيانة سيارات العمل	٣	٣	١	٣	٢	٢
٢٧٠٠٠	٢٥٠٠٠	١٣٩٦٨٧٢٠	١٢٩٣٤٠٠٠	صيانة الأثاث	١	٥	١	٣	٢	٢
٧٠٩١٥٥٠٠	٦٥٦٦٢٥٠٠	٢٤٠٩٩٨٤٩٠	٢٢٣١٤٦٧٥٠	صيانة المباني	٢	٥	١	٣	٢	٢
٩٧٤٥٥١٥٠	٩٠٢٣٦٢٥٠	٥٩٩٣٣٣٤٦٨	٥٥٤٩٣٨٣٩٦	صيانة المكائن والأجهزة	٣	٥	١	٣	٢	٢
-	-	٢٧٠٥٤٠٠	٢٥٠٥٠٠٠	صيانة الحدائق	٤	٥	١	٣	٢	٢
-	-	-	م غ م	صيانة الكتب	١٠	٥	١	٣	٢	٢
-	-	-	م غ م	صيانة السجلات	١١	٥	١	٣	٢	٢
-	-	-	م غ م	صيانة الوثائق	١٢	٥	١	٣	٢	٢
١٩٧٧٢٩٩١٠	١٨١٧٦٨٥٠٠	١٣٨٥٢٣٨٧٥٨	١٢٨٢٦٧٠١٤٦	مجموع مصروفات الصيانة						
				الفصل الخامس: الموجودات الثابتة						
٧٧١٦٦٠٠	٧١٤٥٠٠٠	٣٦٣١٦٠٨٠	٣٣٦٢٦٠٠٠	الأثاث الخشبي	١	٢	٢	١	١	٣١
١٥٢٨٢٠٠	١٤١٥٠٠٠	٤٧٠٦٦٤٠٠	٤٣٥٨٠٠٠٠	الأثاث المعدني	٢	٢	٢	١	١	٣١



## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

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

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

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

أولاً: تحديد المخرجات المتوقعة وتعني تحديد المدى (العدد، الكم) لكل عنصر من عناصر من عناصر التخصيصات المالية لكافة عناصر النفقات والجدول رقم (٣) يوضح ذلك .

## جدول (٣)

## تحديد المخرجات المتوقعة

## وتحديد الأساس الملائم لتوزيع الكلف على المخرجات

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



## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

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

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

وبهذا فإن إعداد الموازنة التقديرية بالاعتماد على عنصر النفقة بالأساس الملانم 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 الملانم أو غير الملانم فيعني الملانم التخصيصات المالية لعنصر نفقة ما استناداً إلى مراكز المسؤولية أقل من التخصيصات على الأساس التقليدي، والعكس صحيح أما بالنسبة لنفقات الصيانة ولكون الأساس الملانم لم يتغير لسنة ٢٠٠٩ عن سنة ٢٠٠٨ ولهذا تم اعتماد التخصيصات المعتمدة لسنة ٢٠٠٩. والجدول رقم (٤) يوضح ذلك.

## جدول رقم (٤)

الموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية للمستشفيات

الجراحات التخصصية والجهاز الهضمي والكبد لسنة المالية ٢٠٠٩

رقم الدليل	اسم الحساب	الأساس الملانم			مركز مسؤولية مستشفى الجراحات التخصصية			مركز مسؤولية مستشفى الجهاز الهضمي والكبد		
		عدد الموظفين	عدد المتعاقدين	مجموع نفقات الأفراد	الانحراف	الأساس التقليدي لسنة ٢٠٠٩	موازنة المسؤولية لسنة ٢٠٠٩	الانحراف	الأساس التقليدي لسنة ٢٠٠٩	موازنة المسؤولية لسنة ٢٠٠٩
	الفصل الأول: نفقات الأفراد العاملين									
	الرواتب	١٢١٦٣٥٨٩٤٦	٩٤٩٦٢٥٠٠٠٠	٨٢٧٩٨٩١٠٤٥ م	٩٤٩٦٢٥٠٠٠٠	٩٥٥٥٠٣٦٢٢٢	٨٢٧٩٨٩١٠٤٥ م	٣٧٩١٠٠٠٠٠	٥٠٧٦٤٠٣٦٢٢٢ م	
	أجور المتعاقدين	٩٣٥٥٠٤٥٠	٧٠٠٠٠٠٠٠	٢٣٥٥٠٤٥٠ م	٧٠٠٠٠٠٠٠	١٤٩١٨٧٥٠	٢٣٥٥٠٤٥٠ م	٤٠٠٠٠٠٠٠	٢٥٠٨١٢٥٠ م	
	مجموع نفقات الأفراد العاملين	١٣٠٩٩٦٣٩٦	٩٤٩٦٣٢٢٠٠٠	٨٢٥٦٣٤٠٥٥ م	٩٤٩٦٣٢٢٠٠٠	٩٧٠٤٢٢٣٧٠٢	٨٢٥٦٣٤٠٥٥ م	٤١٩١٠٠٠٠٠	٥٠٥١٣٢٢٣٧٢ م	
	الفصل الثاني: المستلزمات السلعية									
	القرطاسية	٢٤٩٠٦١٥٠	١٨٠٠٠٠٠٠	٦٩٠٦١٥٠ م	١٨٠٠٠٠٠٠	١٣٢١٣٠٠٠	٦٩٠٦١٥٠ م	٢٠٠٠٠٠٠٠	٦٧٨٧٠٠٠ م	
	المطبوعات	٢٠٠٨ م	-	-	-	٩٨٥٠٠٠٠	-	٥٥٥٠٠٠٠٠	٤٥٥٦٠٠٠٠ م	
	أجور الماء	٥٣٠٠٠٠٠٠	-	-	-	٨٠٠٠٠٠٠٠	-	-	-	
	أجور المجاري	٦٤٠٩٦٨٢	-	-	-	١٣٧٦٨٨٦	-	-	-	
	أجور الكهرباء	٢٣٨٨٨٧١٥٠	١٠٠٠٠٠٠٠	٢٢٨٨٨٧١٥٠ م	١٠٠٠٠٠٠٠	٨٠٣٤٠٦٥٠	٢٢٨٨٨٧١٥٠ م	٥٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٧٥٣٤٠٦٥٠ م	
	الوقود	٣٠٦١٧٥٠٠	٣٥٠٠٠٠٠٠	٣٨٢٥٠٠٠ م	٣٥٠٠٠٠٠٠	١٢٣٠٧٥٠٠	٣٨٢٥٠٠٠ م	١٠٠٠٠٠٠٠	٢٣٠٧٥٠٠ م	
	ملابس الموظفين	٣٠٤٣٧٣٦٣	٤١٠٠٠٠٠٠	٥٦٢٦٢٧ م	٤١٠٠٠٠٠٠	٢٢٨٤٤٤٤	٥٦٢٦٢٧ م	١٠٠٠٠٠٠٠	٧٧١٥٥٥٦ م	
	الأغذية الصحية	١٥٩٢٣٠٥١٣٢	٥١٥٠٠٠٠٠٠	١٠٧٧٣٠٥١٣٢ م	٥١٥٠٠٠٠٠٠	-	١٠٧٧٣٠٥١٣٢ م	-	-	
	مواد المكافحة	٣٣٤٤١٨٢	-	-	-	-	-	-	-	
	مواد الوقاية	٣٣٤٤١٨٢	-	-	-	-	-	-	-	
	اللوازم المختبرية	١١٥١٣١٠٢٧	٥٠٠٠٠٠٠٠	٦٥١٣١٠٢٧ م	٥٠٠٠٠٠٠٠	٤٩٢٢٢٢	٦٥١٣١٠٢٧ م	٧٥٠٠٠٠٠٠	٧٤٥٠٧٧٢٨ م	
	اللوازم الطبية	٣٤٢٤٧٠٥٠	٣٣٥٠٠٠٠٠٠	٧٤٧٠٥٠٠ م	٣٣٥٠٠٠٠٠٠	٢٧٠١٣٧٠٠	٧٤٧٠٥٠٠ م	٧٥٠٠٠٠٠٠	١٩٥١٣٧٠٠ م	
	اللوازم الأخرى	١٥٣٥٩١٦٥٠	٢٦٠٠٠٠٠٠٠	١٠٦٤٠٨٣٥٠ م	٢٦٠٠٠٠٠٠٠	١٠١٤٢٠٢٥٠	١٠٦٤٠٨٣٥٠ م	٦٥٠٠٠٠٠٠	٣٦٤٢٠٢٥٠ م	
	ملابس المرضى	٨٢٧٩٩٨٦٧	٣٠٠٠٠٠٠٠٠	٥٢٧٩٩٨٦٧ م	٣٠٠٠٠٠٠٠٠	١٠٨٦٧٠٧٥	٥٢٧٩٩٨٦٧ م	١٥٠٠٠٠٠٠	٤١٣٢٩٢٥ م	
	بياضات	٦٩٦٧٤٥٥٦	٨٠٠٠٠٠٠٠٠	١٠٢٢٥٤٤٤ م	٨٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠٠	١٠٢٢٥٤٤٤ م	٢٠٠٠٠٠٠٠٠	٠	
	مفروشات	٩٢٨٩٩٤٥٠٨	٣٩٠٠٠٠٠٠٠	٥٣٨٩٩٤٥٠٨ م	٣٩٠٠٠٠٠٠٠	٦٦٥١٦٨٥	٥٣٨٩٩٤٥٠٨ م	١٥٠٠٠٠٠٠٠	٨٣٤٨٣١٥ م	
	الأدوية	٤٥٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠٠٠ م	٥٠٠٠٠٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠٠٠ م	٥٠٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠٠ م	
	مجموع المستلزمات السلعية	٢٧٨٦٨١٨٣٤٩	٢٧٨٦٨١٨٣٤٩	١٣٠٧٩٢٠٤٣٦ م	٢٧٨٦٨١٨٣٤٩	٥٢٩٥٧١٧٦٣	١٣٠٧٩٢٠٤٣٦ م	٥٢٩٥٧١٧٦٣	١٦٤١٥٣٨٧٦ م	



## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

			الفصل الثالث: المستلزمات الخدمية				
٠	٣٥٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	١١٠٧٨٢٢٢ غ.م	١٠٩٤٤٠٠٠	٢٢٠٢٢٢٢٢	عدد الموظفين	مخصصات إيفاد داخل القطر
٢٨٢٢٢٢٢٢ م	١٨٠٠٠٠٠	١٥١٦٦٦٦٧	٩٥٦٢٢٧٠ غ.م	١٣٤١٨٧٦٣٠	١٤٣٧٥٠٠٠٠	عدد الموظفين	مخصصات إيفاد خارج القطر
٥٨٤٦٢٠ م	٥٠٠٠٠٠٠	٤١٥٣٨٠	٧٨٤٦٩٥٨ غ.م	٣٠٠٠٠٠٠	١٠٨٤٦٩٥٨	نسبة معينة	إيجار المكائن
٥٤٢٢٢٢٢٢ م	١٠٠٠٠٠٠	١١٤٢٢٢٢٢	٧١٤٥٧٨٨ غ.م	٣٠٠٠٠٠٠	١٠١٤٥٧٨٨	عدد العاملين	إيجار وسائط نقل وانتقال
٣٢٢٢٨٦٩٦ م	٥٠٠٠٠٠٠	١٦٦١٣٠٤	٤٤٠٥٦٦ غ.م	٢٠٠٠٠٠٠	٢٤٤٠٥٦٦	نسبة معينة	احتفالات
---	-	٢٨٦٥٩٦	١٣٧٧٠٦ غ.م	١٨٠٧٥٠	٣١٨٤٥٦	عدد الكتب الصادرة	بريد
---	-	٢٢٨٤٤٤٤	---	---	٣٦٨٩٣٧٧	عدد العاملين	أجور المكالمات الهاتفية
٣٦٩١٢٧٥ م	٥٠٠٠٠٠٠	٨٦٩١٢٧٥	٢٠٣٢٩٢٠ م	١٨٠٠٠٠٠٠	١٥٩٦٧٠٨٠	عدد الموظفين (ذوي المهن الطبية والصحية)	خدمة شبكة المعلومات
٩٤٢٢٢٢٢٢ م	٢٠٠٠٠٠٠	١١٤٢٢٢٢٢	٢٣٩٧٣٧٧ م	١٢٩٢٠٠٠	٣٦٨٩٣٧٧	عدد الموظفين	الاشتراك في الدورات التدريبية
٩٠٢٦٥٠٠ م	١١٣٠٠٠٠٠	١٠٣٩٧٣٥٠٠	١٤٧٨٢٥٠٠ م	٢٧٠٠٠٠٠٠	٤١٧٨٢٥٠٠	المساحة	تنظيف الدائرة
٧٠١٥١١١ م	٨٠٠٠٠٠٠	٤٨٤٨٨٨٩	١٥٠٣٩٥٦٠ م	٣٢٠٠٠٠٠٠	٤٧٠٣٩٥٦٠	عدد الموظفين	خدمات أخرى متنوعة
٦٧٣٩٨٥٤١ م	١٨٣٠٠٠٠٠	١٦٦١٣٠٣٧٨	١٩٩٤١١٢٧ م	٢٣١٦٠٤٣٨٠	٦٧٧٩٣٤٨٨٤		مجموع المستلزمات الخدمية
الفصل الرابع: نفقات الصيانة							
٠	٥٨١٩٢٥٠	٥٨١٩٢٥٠	٠	٩٤١٠٠٠٠٠	٩٤١٠٠٠٠٠	عدد المآخذ (البوارى)	صيانة تأسيسات مائية
٠	١٥٠٢٠٥٠٠	١٥٠٢٠٥٠٠	٠	١٠١٧٠٠٠٠٠	١٠١٧٠٠٠٠٠	عدد الأمتار	صيانة تأسيسات كهربائية
٠	٤٢٥٥٠٠٠	٤٢٥٥٠٠٠	٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠٠	عدد السيارات	صيانة سيارات العمل
٠	٢٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	٠	١٥٠٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠	عدد المكاتب الإدارية	صيانة الأثاث
٠	٦٥٦٦٢٥٠٠	٦٥٦٦٢٥٠٠	٠	٤٤٢٢٠٥٣٢٥	٤٤٢٢٠٥٣٢٥	مساحة المباني	صيانة المباني
٠	٩٠٢٣٦٢٥٠	٩٠٢٣٦٢٥٠	٠	٢١٠٧٨٩٩٦٣	٢١٠٧٨٩٩٦٣	ساعات الاشتغال	صيانة المكائن والأجهزة والمعدات
-	-	-	٠	٤٢٥٧٢٠٠٠	٤٢٥٧٢٠٠٠	مساحة الحديقة	صيانة الحدائق
-	-	-	-	-	-	عدد الكتب	صيانة الكتب
-	-	-	-	-	-	عدد السجلات	صيانة السجلات
-	-	-	٠	٤٩٥٠٠٠٠٠	٤٩٥٠٠٠٠٠	عدد الوثائق	صيانة الوثائق
-	-	-	-	-	-		مصاريف صيانة متنوعة
٠	١٧٧٤٠٣٥٠٠	١٧٧٤٠٣٥٠٠	٠	٩٢٦٣٦٧٢٨٨	٩٢٦٣٦٧٢٨٨		مجموع نفقات الصيانة
		١٨٤٣٥٢٨٠١٣			٥٧٠١٠٢٩٩١٧		مجموع الموجودات المالية
		٥٣٠٠٠٠٠٠			٦١٤١٢٦٩٥٢		مجموع الموجودات غير المالية
		١٨٤٨٨٢٨٠١٣			٦٣١٥١٥٦٨٦٩		مجموع التخصيصات المالية

## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

## ٢-٣ مؤشرات الأداء لمراكز المسؤولية في عينة البحث

## ١-٣-٢ مؤشرات قياس الأداء في الوحدات الحكومية

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

## ١- مؤشر الفاعلية

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

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

والجدولين الآتيين يوضحان الاحتساب الخاص بمراكز المسؤولية.

## جدول (٥)

مؤشر الفاعلية عدد المرضى لسنة ٢٠٠٩  
بالاعتماد على الموازنة التقليدية على أساس مراكز المسؤولية

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



## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

ومن الجدول (٥) نلاحظ بأن مستشفى الجراحات التخصصية قد اشر مستوى فاعلية بنسبة ١٠.٨% لكون عدد المرضى الذين تم معالجتهم اكبر من عدد المرضى الذي يفترض معالجتهم . بينما اظهر مستوى الفاعلية لمستشفى الجهاز الهضمي و الكبد نسبة مقدارها ٩٢% وذلك لان عدد المرضى الذين تم معالجتهم فعليا ٢٦٥٧ مريض بينما عدد المرضى الذين يفترض معالجتهم في ظل التخصيصات المرصودة ينبغي ٢٨٧٦ مريضا . مع ملاحظة ان زيادة التخصيصات المفترضة ينبغي ان يصاحبها ثبات في الاسعار وفي حالة العكس ينبغي ان تعدل التخصيصات بما يوازي الارتفاع العام للاسعار تحتسب في ضوء التعديل اللاحق.

جدول (٦)

مؤشر الفاعلية عدد العمليات لسنة ٢٠٠٩

بالاعتماد على الموازنة التقليدية على أساس مراكز المسؤولية

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

ويلاحظ من الجدول (٦) بأن فاعلية عمليات الجراحات التخصصية بمستوى ٨٤% لكون عدد العمليات التي تم اجراءها

٩٠٤٢ عملية بينما عدد العمليات المخطط لها ١٠٦٧٧ عملية وكذلك الحال للمستشفى الجهاز الهضمي و الكبد

## ٢- مؤشر الكفاءة

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

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

$$\text{مخرجات فعلية لسنة ٢٠٠٩} \times \text{كلفة فعلية لسنة ٢٠٠٨}$$

= مؤشر الكفاءة

$$\text{كلفة مدخلات سنة ٢٠٠٩}$$

وعند تطبيق الصيغة على نتائج الموازنة لسنتين ٢٠٠٨ و ٢٠٠٩ يظهر نتائج هذا المؤشر وفق كل من الموازنة المعدة على أساس التقليدي و الموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية و كالآتي:

## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

## جدول (٧)

مؤشر كفاءة عدد المرضى لسنة ٢٠٠٩  
بالاعتماد على موازنة مراكز المسؤولية

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

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

## جدول (٨)

مؤشر كفاءة عدد العمليات لسنة ٢٠٠٩  
بالاعتماد على موازنة مراكز المسؤولية

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

## المبحث الثالث / الاستنتاجات والتوصيات

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

٣-١ الاستنتاجات

## "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

- ١- 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 لوحات الجباية والإيرادات .
  - ٢- على الرغم من إن الموجودات غير المالية (القسم ٣١ ) ( الموجودات الثابتة ) تعد من الأموال القابلة للإفاق في الوحدات الحكومية، إلا إنها لم تكن خاضعة للرقابة في عينة البحث لكون التخصيصات المالية وصلحيات الصرف عليها محددة في مركز الوزارة
  - ٣- إن نسبة الزيادة في تخفيضات الموازنة المعتمدة في الأسلوب التقليدي قد لا تغطي نسبة التضخم السنوية ( الارتفاع في المعدل العام للأسعار ) مما يجعل تلك الزيادة غير حقيقة وبذلك فأنها تؤدي إما إلى عدم تنفيذ نشاطات ضرورية للوحدة الحكومية وإن تنفيذ تلك النشاطات ليكون بالنسبة المطلوبة ، وينتج عن ذلك بأنه ليس بالإمكان وضع نسبة نمو صحيحة وتحديد الزيادة المطلوبة على تخصيصات النسبة السابقة كما هو معتمد حالياً .
  - ٤- إن الأسس التي تم تحديدها لتوزيع الكلف على المخرجات تخص الوحدة الحكومية عينة البحث بما ينسجم وطبيعة عمل المؤسسات الصحية . وعليه لا يمكن اعتمادها في الوحدات الحكومية ذات النشاطات المختلفة.
  - ٥- تمثل الانحرافات الظاهرة في تحليل أداء الموازنة للمستشفتين عينة البحث بين الموازنة التقليدية والموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية ، وبهذا فأن الانحراف الملائم يمثل في إن عنصر النفقة باعتماد وأساس مركز المسؤولية أقل منه في الموازنة على الأساس التقليدي ، ولكن يمكن إيجاد انحرافات ( ملائمة ، وغير ملائمة ) باعتماد الأساس ذاته.
  - ٦- اعتمد البحث على المدخلات والمخرجات كأساسيين لمؤشرات الأداء لمراكز المسؤولية في الوحدات الحكومية ، إذا عدت النفقات (كلف الخدمات المدخلات الأساسية) في حين اعتبرت المخرجات الأساسية هي ( عدد المرضى، عدد العمليات).
- ٢-٣ التوصيات:

- ١- ضرورة التركيز في الوحدات الحكومية على مراكز الكلف كمراكز مسؤولية لأن معظم الوحدات الحكومية وحدات إنفاق، على أن تحدد مخرجات تلك المراكز لتحقيق أهداف المساءلة (المالية، والأدائية).
  - ٢- لأغراض تطبيق مفاهيم محاسبة مراكز المسؤولية في الوحدات الحكومية ينبغي أن تستبعد النفقات الخاصة بالموجودات غير المالية (الموجودات الثابتة) على الرغم من اعتبارها مصروفات سنوية في الوحدات الحكومية وحتى وإن كانت ضمن صلاحية مدير مركز الكلفة نفسه لأن طبيعة الصرف عليها لا يرتبط بالعمليات التشغيلية وإنما تمثل جزءاً من البنى الارتكازية التي ينبغي توافرها قبل البدء بتنفيذ أعمال الوحدة الخدمية
  - ٣- ضرورة أن تدرك الوحدات الحكومية عند إعدادها للموازنة بأنه لا توجد زيادة أو تخفيض مسبق على أي من بنود الموازنة وإن حجم المخرجات المخطط هو الذي يقود اتجاهات الموازنة نحو الزيادة أو النقصان بعد الأخذ بعين الاعتبار مستوى التضخم.
  - ٤- ينبغي أن تقوم هيئات الرقابة الخارجية وبالتسسيق مع الوحدات الحكومية بتحديد الأسس المناسبة لتوزيع الكلف على مخرجات الوحدات الحكومية بما يتناسب وطبيعة عمل ومخرجات كل وحدة من هذه الوحدات وعبر البات تحدد فيها اولاً المدخلات المستخدمة ثم المخرجات و النتائج وبعدها إيجاد رابط بين المدخلات والمخرجات .
  - ٥- ينبغي توحى الدقة عند تحليل انحرافات الموازنة لمراكز المسؤولية، إذ أن التخفيض (الانحراف الملائم) ينبغي أن لا يتم على حساب جودة الخدمة وسرعة تقديمها، وأن ترافق المقاييس المالية التي اعتمدها البحث مقاييس غير مالية ترتبط برضا الزبائن (المستفيدين من الخدمة).
- المصادر العربية :

- ١- السلطان ، سلطان محمد العلي ، أبو المكارم ، وصفي عبد الفتاح حسن ، "المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية" دار المريخ ، الرياض ، ١٩٩٠ .
- ٢- الشمري ، حيدر علوان كاظم، دراسة للإبلاغ المالي الحكومي المركزي والادارات المحلية النموذج مقترح بأستخدام مدخل القرار" الإبلاغ المالي في الوحدات الحكومية ، اطروحة دكتوراه مقدمة إلى كلية الإدارة و الاقتصاد للجامعة المستنصرية ٢٠٠٥ .



## Reference :

### The Books

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

### Internet

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

-www.ivsl-org



"دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب"

## Scope of using accounting of responsibility under contition of public badget

### Abstract

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

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

**Key word/** traditional budget - Responsibility accounting- responsibility centers