



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

جمهورية السودان  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة



شندي  
كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم  
الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية  
دراسة ميدانية على المستشفيات والمراكز الطبية - محلية شندي  
بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

أعداد الطالب :

محمد بابكر حسن محمد علي

إشراف الدكتور:

مهند جعفر حسن حبيب

أستاذ المحاسبة المشارك

1440هـ - 2018م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الاستهلال

قال تعالى : ( إِنَّا عَرَضْنَا الْأَمَانَةَ عَلَى  
السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ وَالْجِبَالِ فَأَبَيْنَ أَنْ  
يَحْمِلْنَهَا وَأَشْفَقْنَ مِنْهَا وَحَمَلَهَا  
الْإِنْسَانُ ۗ إِنَّهُ كَانَ ظَلُومًا جَهُولًا )

صدق الله العظيم

القرآن الكريم - سورة الأحزاب - الآية (72)

## الإهداء

اهدي ثمرة جهدي إلى من أحمل اسمه  
بكل فخر ،، ،  
إلى من علمني أن العطاء الحق الذي لا  
يرجى صاحبه الرد وأن الحب الحقيقي  
في هذه الدنيا هو الذي ينبع من  
القلب نصغر في عينيه كلما كبرنا  
إلى من علمني النجاح والصبر  
إلى من فقدتهم في مواجهة الصعاب ولم  
تمهلهم الدنيا لأرتوي من حنانهم  
أبي وأمي رحمهم الله رحمة واسعة  
إلى أخوتي وأسرتي الكبيرة والصغيرة  
أدام الله محبتكم في قلبي ومحبتني في  
قلوبكم ،، ،

الباحث

## الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على المبعوث رحمة للعالمين سيدنا محمد (ﷺ) وعلى آله وصحبه أجمعين قال تعالى: (وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ 7) سورة ابراهيم.

**أشكر ربي علي أن يسرني لإتمام هذا البحث الذي أرجو أن يرضى به عني.**

أتوجه بالشكر الجزيل إلى كلية الدراسات العليا والبحث العلمي بجامعة شندي لإتاحه فرصة الدراسة والشكر موصول لأمانة المكتبات بجامعة شندي وجامعة النيلين وجامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا وجامعة امدرمان الإسلامية التي فتحت أمامي أبوابها للاستفادة من مقتنياتها. ثم أتوجه بالشكر إلى من راعاني طالباً في برنامج الماجستير، معداً لهذه الدراسة استاذي ومشرفي الفاضل الدكتور/ **مهند جعفر حسن** حبيب الذي له الفضل -بعد الله تعالى- على البحث والباحث منذ كان الموضوع فكرة وعنواناً إلى أن صار رسالة وبحثاً، فله منى الشكر والتقدير. الشكر أجزله لإدارة جامعة شندي ممثلة في مديرها البروفيسور/ **تاج السر حسن محمد أحمد** ووكلها الدكتور/ **ناصر محمد عثمان** لما قدموه من عون ومساعدة.

وشكري موصول للدكتور/ **أحمد المصطفى محمد صالح** الذي كان له الأثر الكبير في سندي وعوني لإكمال مسيرتي التعليمية.

الشكر أجزله للاستاذ والأخ الصديق/ **م حمد صديق حسن** لمجهوده المقدره في تحليل بيانات البحث وكذلك نشكر كل من ساعد على إتمام هذا البحث وقدم لي يد العون والمساعدة وزودني بالمعلومات اللازمة لإتمام هذا البحث، وأخص بالشكر أساتذة كلية الاقتصاد والتجارة وإدارة الأعمال بجامعة شندي والشكر أيضاً لإدارات مستشفى المك نمر الجامعي والعاملين بها، وإدارات مستشفى شندي التعليمي والعاملين بمستشفى المسيكتاب وكل من ساهم في رصد وتحليل

البيانات، وإلى من يدين لها هذا البحث بكثير  
من الفضل في إهداء النص والمشورة لإخراج هذا  
البحث إلى النور أميمة فاروق الحسين.

## المستخلص

تناولت الدراسة أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية وكفاءة نظام الرقابة في الوحدات الحكومية الخدمية ، وهل التقارير التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية تساعد في تقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية ، وهل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد مراكز المسؤولية وجودة العمل الرقابي في الوحدات الحكومية الخدمية .

وقد هدفت هذه الدراسة للتعرف علي مفهوم وأهمية نظام محاسبة المسؤولية ودورها الرقابي علي الموارد المالية والبشرية في المستشفيات الحكومية ، تسليط الضوء علي مدي مساهمة نظام محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء و رفع كفاءته وتحسين عملية إتخاذ القرارات في المستشفيات الحكومية.

وقد اعتمدت الدراسة على عدة مناهج متعددة الجوانب منها المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي .

### توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- ان نظام محاسبة المسؤولية يحدد للادارة العليا مركز المسؤولية الناجح ومركز المسؤولية الفاشل وبالتالي يمكن اتخاذ القرار الملائم للمؤسسات عن طريق تجميع البيانات وحصرتها لمراكز المسؤولية وبالتالي مقارنتها مع المعايير الموضوعية.
- ان تقارير الاداء التي تعد لكل مركز مسؤولية تمكن الادارة من التعرف على كفاءة ادارة مركز المسؤولية في استخدام طرق الانتاج الكفوءة والقدرة على تخفيض التكاليف وبالتالي تحقيق عائد مناسب للمؤسسة.

### وخرجت الدراسة بعدة توصيات أهمها :

- الإسراع في اعتماد الهياكل التنظيمية والوصف الوظيفي للأجهزة الحكومية من الجهات المختصة وتحديد المسؤوليات والصلاحيات المرتبطة بمراكز المسؤولية المختلفة، بفاعلية الأمر الذي يساهم في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية .
- إعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية، وضرورة إشراك العاملين في عملية التخطيط، الأمر الذي يساعد على تحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية مما يساهم بدوره تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.

## Abstract

The study dealt with the impact of the use of accountability system in monitoring and evaluating performance in government service units. The problem of the study was whether there is a statistically significant relationship between the use of the liability accounting system and the efficiency of the control system in government service units. Performance in government service units, and is there a relationship of statistical significance between the identification of responsibility centers and the quality of control work in government service units.

The aim of this study was to identify the concept and importance of the liability accounting system and its supervisory role over the financial and human resources in public hospitals, to highlight the contribution of the liability accounting system in evaluating performance, improving its efficiency and improving the decision-making process in public hospitals.

The study was based on several multi-faceted approaches, including the historical approach, analytical descriptive approach and the inductive method.

### **The study reached a number of results:**

- The liability accounting system determines the status of the successful responsibility and the failed responsibility center for the senior management. Therefore, the appropriate decision can be made for the institutions by collecting the data and allocating them to the responsibility centers and thus comparing them with the established standards.
- The performance reports which prepare each center for responsibility to enable the management to identify the efficiency of the responsibility center management in the use of efficient production methods and the ability to reduce costs and thus achieve a suitable return to the institution.

### **The study came out with several recommendations, the most important of which are:**

- Accelerate the adoption of organizational structures and job description of the government agencies of the competent authorities and identify the responsibilities and powers associated with the various responsibility centers, effectively, which contributes to the application of liability accounting system.
- Give greater importance to the function of planning as it works to develop the general objectives of each responsibility center, and the need to involve the staff in the planning process, which helps to achieve the goals efficiently and effectively, which in turn contributes to the application of liability accounting system.



قائمة الموضوعات

رقم الصفحة	عنوان الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	قائمة الموضوعات
و	قائمة الجداول
ح	قائمة الاشكال
ط	قائمة الملاحق
ي	المستخلص
ك	Abstract
المقدمة	
2	أولاً: الإطار المنهجي للدراسة
8	ثانياً: الدراسات السابقة
الفصل الأول: الإطار النظري لنظام محاسبة المسؤولية	
29	المبحث الأول : مفهوم أهمية نظام محاسبة المسؤولية
38	المبحث الثاني : أهداف وخصائص نظام محاسبة المسؤولية
44	المبحث الثالث : مقومات نظام محاسبة المسؤولية
الفصل الثاني : الاطار النظري للرقابة وتقويم الأداء	
58	المبحث الأول : مفهوم و أهداف و أهمية الرقابة
67	المبحث الثاني : مفهوم وأهداف وأنواع الرقابة المالية
84	المبحث الثالث : مفهوم وأهمية تقويم الأداء
الفصل الثالث : الدراسة الميدانية	
97	المبحث الاول : نبذة تعريفية عن المستشفيات بمحلية شندي
107	المبحث الثاني : تحليل البيانات واختبار الفرضيات

رقم الصفحة	الموضوع
الخاتمة	
132	اولاً: النتائج
133	ثانياً : التوصيات
قائمة المصادر والمراجع	
149	الملاحق

## قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
109	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر	(3/2/1)
110	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي	(3/2/2)
111	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق الخبرة العملية	(3/2/3)
112	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق المسمى الوظيفي	(3/2/4)
113	التوزيع التكراري لإفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي	(3/2/5)
114	يوجد بالمستشفى نظام لمحاسبة المسئولية	(3/2/6)
114	توجد بالمستشفى إدارة تقوم بحفظ السجلات للأصول	(3/2/7)
115	تقوم الإدارة بالمتابعة الدورية للأصول الثابتة لترشيد استخدامها	(3/2/8)
115	تبويب وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل إدارة أو قسم يمكن إدارة المستشفى من الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري	(3/2/9)
116	مشاركة كل المستويات الإدارية في عملية إتخاذ القرار يساعد في عملية الرقابة	(3/2/10)
116	المسؤوليات والواجبات بالمستشفى مطابقة لما هو موجود بالوصف الوظيفي	(3/2/11)
117	تعمل إدارة المستشفى علي تصميم تقارير نظام تقارير رقابية بصورة مستمرة	(3/2/12)
117	توجد تقارير محاسبية بصورة دورية لتقويم الأداء في المستشفيات	(3/2/13)
118	نظام محاسبة المسئولية في المستشفى يساعد في تنمية القدرات الإدارية للمدراء	(3/2/14)
118	تتوفر معلومات كافية عن الأداء لكل قسم في المستشفى.	(3/2/15)
119	توجد موازنة بها الأداء المخطط لكل قسم في المستشفى	(3/2/16)
119	تقاس الإنحرافات عن الأداء دورياً في المستشفى	(3/2/17)
120	تقارير محاسبة المسئولية تمكن إدارة المستشفى من التخلص من المشاكل اليومية	(3/2/18)
120	ربط أداء الأقسام بالمستشفى بالموازنات الخاصة بها يعمل على تحقيق الأهداف.	(3/2/19)
121	تقارير أداء الأقسام والإدارات بالمستشفى تظهر مواطن الخلل في الأداء	(3/2/20)
121	توجد إدارة للمراجعة الداخلية بالمستشفى	(3/2/21)
122	توجد محاسبة للعاملين عن التقصير الإداري	(3/2/22)

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
122	يتم التعيين في المستشفى بصورة عادلة	(3/2/23)
123	توكل المهام داخل المستشفى حسب الكفاءة	(3/2/24)
123	توجد وحدة شبكات ومعلومات لربط الإجراءات داخل المستشفى	(3/2/25)
124	توجد وحدة اتصال هاتفي داخلي بين الإدارات المختلفة في المستشفى	(3/2/26)
124	تراجع صيغة التقارير الرقابية بصورة دورية	(3/2/27)
125	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية وكفاءة نظام الرقابة في الوحدات الحكومية الخدمية	(3/2/28)
127	التقارير التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية تساعد في تقويم أداء الأقسام في الوحدات الحكومية والخدمية	(3/2/29)
129	هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد مراكز المسؤولية وجودة العمل الرقابي في الوحدات الحكومية والخدمية	(3/2/30)

## قائمة الاشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
6	نموذج البحث	(1)
102	الهيكل الإداري لمستشفى المك نمر الجامعي	(2)
109	الشكل البياني لأفراد العينة وفق متغير العمر	(3/2/1)
110	الشكل البياني لأفراد العينة وفق متغير المؤهل العلمي	(3/2/2)
111	الشكل البياني لأفراد العينة وفق الخبرة العملية	(3/2/3)
112	الشكل البياني لأفراد العينة وفق متغير المسمى الوظيفي	(3/2/4)
113	الشكل البياني لأفراد العينة وفق متغير التخصص العلمي	(3/2/5)

## قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
149	الاستبانة	1
154	محكمو الاستبانة	2

# المقدمة

## وتشتمل على

أولاً : الإطار المنهجي للبحث

ثانياً : الدراسات السابقة

## أولاً : الإطار المنهجي للبحث: تمهيد:

مع تطور المحاسبة الادارية وأنظمة المعلومات المالية والإدارية فقد وأكبت محاسبة المسؤولية هذا التطور لتبي حاجات الادارة أصبحت تؤدي دوراً فاعلاً في تقويم الاداء وفعاليتها في عمليات التخطيط والرقابة علي الموارد المتاحة في الوحدات الخدمية. إن نظام محاسبة المسؤولية كأسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية يهدف للرقابة وتقويم أداء العاملين في الوحدة بمستوياتها الإدارية المختلفة ومدى التزامهم بتنفيذ ما هو مخطط، ويرتبط تطبيقها بتطبيق اللامركزية التي تتلاءم مع كبر واتساع حجم الوحدات التي تصبح إدارتها أكثر تعقيداً . وتظهر مشكلة تعدد القرارات والتفاعلات المطلوبة بين الأفراد بشكل لا يمكن الإدارة من إتخاذ جميع القرارات الإدارية الضرورية لإدارتها بصورة مركزية . وللتغلب على هذه المشكلة يتم إتباع نظام اللامركزية في الإدارة التي تؤدي إلي تقسيم المنشأة إلي وحدات فرعية شبه مستقلة يسهل إدارتها. وتعتبر محاسبة المسؤولية تطبيق للفكر المحاسبي الحديث الذي يعمل على خدمة المستويات الإدارية المختلفة بالوحدات الخدمية ،مما يستلزم إستخدامها في مجالات الرقابة وتقويم الأداء لمراكز المسؤولية وتحديد مقومات ومعايير لقياسها وصولاً لإستغلال امثل للموارد المتاحة بما يؤدي لتحقيق الأهداف.

الرقابة هي إحدى مكونات العملية الإدارية ، وتعتبر الرقابة صمام الأمانة لقدرة المؤسسات على تحقيق أهدافها ومخطتها ، كما ترتبط الرقابة بدرجة كبيرة في باقي جوانب العمليات الأخرى ، ولذلك لكونها مرتبطة إرتباطاً وثيقاً بعملية التخطيط ووضع الأهداف العامة للوحدات ، فلا يمكن أن تكون هناك رقابة بدون وجود تخطيط وأهداف محددة وتعتبر عملية تقويم الاداء عبارة عن عملية وضع المعايير اللازمة التي يمكن من خلالها التوصل إلى اختبار البديل المناسب من بين عدة بدائل مقترحة ، حتى يضمن تحقيق الأهداف المقترحة أو المحددة ويعتمد على أسس علمية وهو يعد وسيلة يتم من خلالها تقييم أداء الوحدات.

تعتبر المستشفيات الحكومية إحدى أهم الوحدات الخدمية التي تتصف بتعدد أنشطتها وفعاليتها بالإضافة الي تعدد الادارات والاقسام وكبر حجم العاملين فيها وحتى تتمكن إدارة هذه المستشفيات من القيام بمهامها من تخطيط ورقابة وتقويم الاداء بطريقة جيدة فلا بد لها من الاهتمام باستخدام الاساليب الحديثة وعلي وجه التحديد نظام محاسبة المسؤولية وذلك لماله من دور وأثر واضح في تقويم إدرات والاقسام والرقابة عليها.



## مشكلة البحث:

على الرغم من أهمية وفعالية المفاهيم والأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية فالعملية لإدارية بالخاص نظام محاسبة المسؤولية والذي يساعد الإدارة في الرقابة وقياس الأداء كما يمكنها من التخلص من الأعباء التنفيذية وحل المشاكل اليومية إلا انه لم يجد من الاهتمام والتطبيق من قبل إدارات المستشفيات الحكومية إلا انه لعدم إلمامهم الكافي بأهمية هذا النظام وما يقدمه من فوائد في سبيل ترقية الاداء وتطويره، حيث تسعى الوحدات الحكومية الخدمية إلى توفير المعلومات الملائمة والمناسبة حتى تتمكن الإدارة من عملية اتخاذ القرارات التي تؤدي إلى تحقيق اهداف هذه الوحدات بأقل تكلفة، وهذا راجع بالدرجة الأولى إلى كبر حجم هذه الوحدات من الأشخاص والأقسام . ومن هنا تظهر ضرورة تفويض بعض السلطات في مسؤولية إدارية معينة لإتخاذ القرارات في الوقت المناسب في إدارة النشاط المختص ، مما يسهم في إعداد التقارير الإدارية لقياس أداء الإدارة ومحاسبتها وفقاً للمستويات المؤكدة إليها بما يسهم في عملية تقويم أداء هذه الوحدات ويساهم في عملية الرقابة.

### ويمكن تلخيص مشكلة البحث في التساؤلات الآتية :-

1. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين إستخدام نظام محاسبة المسؤولية وكفاءة نظام الرقابة في الوحدات الحكومية الخدمية ؟
2. هل التقارير التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية تساعد في تقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية ؟
3. هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد مراكز المسؤولية وجودة العمل الرقابي في الوحدات الحكومية الخدمية ؟

أهمية البحث :

يمكن تقسيم أهمية البحث الي:-

أ/ الأهمية العلمية :

تتبع الأهمية العلمية من أهمية نظام محاسبة المسؤولية ولما له من تأثير علي أداء المستشفيات الحكومية من خلال المعلومات والتقارير التي يوفرها والتي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات اللازمة لتجويد الأداء كذلك الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري وذلك بتبويب وتجميع وتلخيص عناصر التكاليف وتوفير أساس موضوعي لتقويم الأداء من خلال رقابة ومتابعة الأداء ومقارنتها بما هو مخطط بطريقة موضوعية .

ب/ الأهمية العملية :

تلعب المستشفيات الحكومية دوراً كبيراً في إقتصاد الدولة وذلك من خلال الخدمات التي تقدمها للمواطنين في مختلف المجالات بالأخص (الجانب الصحي) حيث تبرز الحاجة لنظام محاسبة المسؤولية فهو يمكن من فرض الرقابة الفعالة و يحدد بدقة كل مركز مسؤولية علي حده مما يسهل معرفة أماكن الخلل والانحرافات ومن ثم تسهل عملية التقويم والتصحيح لهذه الانحرافات وتقويم الأداء.مما يؤثر في تحقيق اهداف الوحدات والتي تتمثل في تخفيف التكاليف وذلك من خلال السلطات والصلاحيات، وتنمية الوعي لدي المدراء والعاملين في الوظائف ذات الصلة بالمستشفيات الحكومية بأهمية نظام محاسبة المسؤولية .

أهداف البحث :

**يهدف هذه البحث الي تحقيق الجوانب الآتية:**

1. التعرف علي مفهوم وأهمية نظام محاسبة المسؤولية ودورها الرقابي علي الموارد المالية والبشرية في المستشفيات الحكومية .
2. تسليط الضوء علي مدي مساهمة نظام محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء و رفع كفاءته وتحسين عملية إتخاذ القرارات في المستشفيات الحكومية.
3. المساهمة في ترقية وتطوير العمل المحاسبي في الوحدات الحكومية الخدمية.

4. بيان كيفية استخدام نظام محاسبة المسؤولية والتقارير التي توفرها في كيفية تقييم الأقسام في الوحدات وإدارة المستشفيات الحكومية.
  5. الخروج بنتائج وتقييم توصيات تساعد إدارة المستشفيات الحكومية في تقليل الأعباء التنفيذية.
  6. تنمية المواهب والإمكانيات الإدارية للمدربين في المستشفيات الحكومية.
  7. توضيح المتطلبات اللازمة للتحويل نحو تبني نظام محاسبة المسؤولية وتطبيقه في هذه المستشفيات.
- فرضيات البحث :
- يقوم البحث علي اختبار الفرضيات الآتية:-**

1. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة المسؤولية وكفاءة نظام الرقابة في المستشفيات الحكومية.
  2. التقارير التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية تساعد في تقويم أداء الأقسام في المستشفيات الحكومية.
  3. هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد مراكز المسؤولية وجودة العمل الرقابي في المستشفيات الحكومية.
- منهج البحث :

**يعتمد البحث علي مناهج متعددة منها :**

المنهج التاريخي في عرض الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث ، والمنهج الاستقرائي لصياغة مشكلة البحث ، والمنهج الاستنباطي في صياغة فروض الدراسة ، والمنهج الوصفي التحليلي في تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار فرضياتها .

مصادر جمع البيانات :

**يعتمد البحث علي مجموعتين من المصادر :**

- (1) المصادر الأولية : وتتمثل في أداة الدراسة الاستبانه .
  - (2) المصادر الثانوية : وتتمثل في الكتب والمراجع والدوريات والرسائل الجامعية والبحث في شبكة المعلومات .
- حدود البحث :

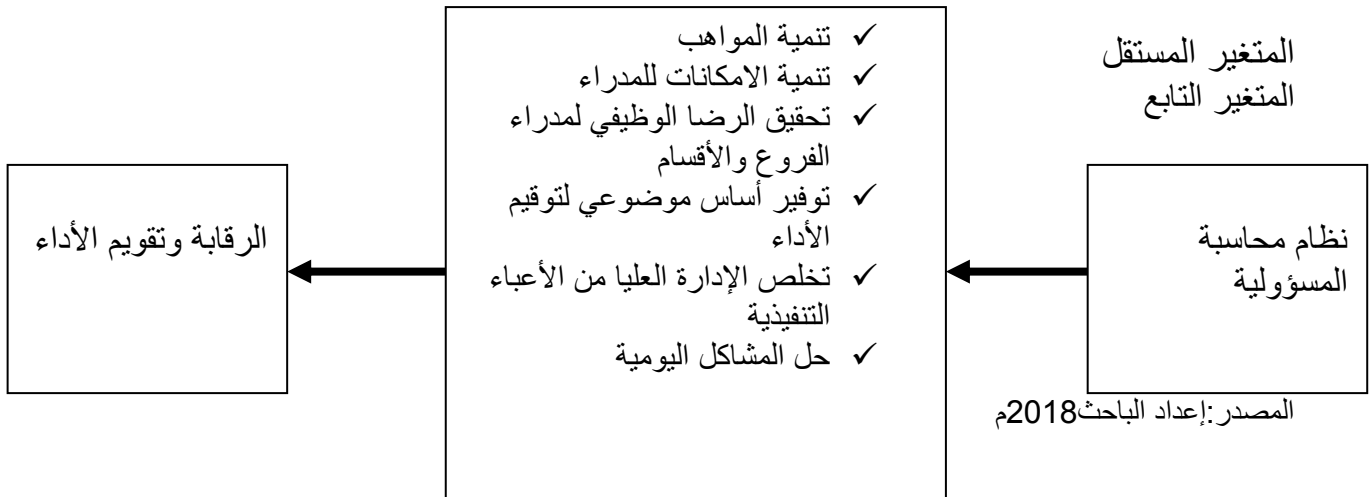
**حدود مكانية:** المستشفيات الحكومية بمحلية شندي (مستشفى المك نمر الجامعي - المراكز العلاجية المتخصصة - مستشفى شندي التعليمي - مستشفى المسيكتاب - مستشفى حوش بانقا).

**حدود زمانية :** 2018 م .

**حدود موضوعية:** محاسبة المسؤولية والرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية.

**حدود بشرية:** المحاسبين بالاقسام المالية والادارية بالمستشفيات عينة الدراسة. التعريفات الإجرائية:

1. محاسبة المسؤولية: هي رقابة على تصرفات الأفراد في تكبد تكاليف كل في حدود السلطات الممنوحة له والمسؤوليات المترتبة عليه.
  2. الرقابة: عبارة عن الإجراءات والوسائل التي تتبع للتأكد من أن تنفيذ الأعمال وفق الخطط والمناهج الموضوعية.
  3. تقييم الأداء: هو الوقوف على العلاقات التي تربط بين الموارد المتاحة وبين كفاءة استخدامها من قبل الوحدات الاقتصادية
- نموذج البحث:



## هيكل البحث :

يتكون البحث من مقدمة وثلاثة فصول وخاتمة ، حيث تشتمل المقدمة : الإطار المنهجي و الدراسات السابقة . أما الفصل الأول فيتناول الإطار النظري لنظام محاسبة المسؤولية ويشتمل علي ثلاثة مباحث حيث يتناول المبحث الأول مفهوم أهمية نظام محاسبة المسؤولية ،والمبحث الثاني أهداف وخصائص نظام محاسبة المسؤولية ، والمبحث الثالث مقومات نظام محاسبة المسؤولية .أما الفصل الثاني فيتناول الاطار النظري للرقابة وتقويم الأداء ويشتمل علي ثلاثة مباحث حيث يتناول المبحث الأول مفهوم و أهداف و أهمية الرقابة ، والمبحث الثاني مفهوم وأهداف وأنواع الرقابة المالية ،و المبحث الثالث تقويم الأداء . أما الفصل الثالث فيتناول الدراسة الميدانية ويشتمل علي مبحثين حيث يتناول المبحث الأول نبذة تعريفية عن المستشفيات الحكومية، و المبحث الثاني تحليل بيانات الدراسة الميدانية ، و الثالث اختبار ومناقشة فرضيات الدراسة . أما الخاتمة فتشتمل علي النتائج و التوصيات.

ثانياً الدراسات السابقة:

يستعرض الباحث بعضاً من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث والتي تمكن الباحث من الإطلاع عليها.

### (1) دراسة أبوزيد (1973م) (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن معظم الشركات الصناعية تفشل في تحقيق هدف الرقابة على التكاليف ، ويعود ذلك إلى عدم توجيه الإهتمام الكافي لأحكام الرقابة على التكاليف في المراكز التي تحدث فيها التكلفة ، حيث هدفت الدراسة إلى دراسة كيفية وضع محاسبة المسؤولية موضع التطبيق باستخدام نظرية التكاليف الحدية المعيارية كأساس لتحديد التكاليف الخاضعة للرقابة وإعداد تقارير المسؤولية.

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي ، كما اعتمد في داراسته على اختبار الفرضيات التالية:

أن الرقابة على التكاليف لم تتم إلا عن طريق الأفراد المسؤولين في مواقع المسؤولية المختلفة بالهيكل التنظيمي للوحدة. وأن أسلوب الرقابة على التكاليف عن طريق الأفراد المسؤولين لا بد أن يستخدم بحيث يمكن إمداد المديرين بالتقارير الرقابية طبقاً لمناطق ووحدات الإشراف والمسؤولية. وفي ظل محاسبة المسؤولية يمكن مواجهة كل أهداف محاسبة التكاليف وذلك بتجميع التكلفة وتبويبها على أساس من المسئول عنها ثم إعادة تبويبها بغرض الوصول إلى تكاليف الإنتاج وتقييم المخزون السلعي .

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها تعتبر محاسبة المسؤولية هي الأسلوب المتقدم للرقابة على التكاليف وبالإضافة إلى ذلك فهي أسلوب واقعي قابل للتنفيذ يقوم على ضرورة إشراك الأفراد المسؤولين بالوحدة الاقتصادية في تنفيذ خطط وموازنات ومعايير الإنتاج والتكاليف والإيرادات كل في موقع عمله. خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان أهمها

يلزم إعداد دليل موحد لمراكز المسؤولية ، يجب أن يتم الربط بين دليل مراكز المسؤولية ودليل مراكز التكاليف بالاسترشاد بالنظام المحاسبي الموحد في المرحلة الأولى

(1) أبوزيد مرسي أبوزيد محمد علي ، استخدام نظرية التكاليف الحدية المعيارية كأساس لتطبيق نظام المحاسبة على المسئوليات في الصناعات التجميعية ، (القاهرة: كلية التجارة ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة جامعة عين شمس، 1973 )

ثم بنظام موحد للتكاليف ، يجب أن يتم إعداد نماذج لتقارير المسؤولية من المستوى الداني حتى أعلى مستوى بالوحدة الاقتصادية توضح به عناصر التكاليف الخاضعة للرقابة عند كل مستوى ، وفي كل مركز من مراكز المسؤولية.

يلاحظ الباحث الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يشتمل في أن هذه الدراسة تناولت استخدام نظرية التكاليف الحدية المعيارية كأساس لتطبيق نظام محاسبة المسؤوليات في الصناعات التجميعية بينما الدراسة الحالية تناولت أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية بالتطبيق على المستشفيات والمراكز الطبية بشندي.

## (2) دراسة تاج الدين (2001م): (1)

تمثلت مشكلة الدراسة في أن أدوار القطاع الصناعي في الاقتصاد السوداني لازال ضعيفا ، وإسهامه في التنمية وفي الناتج المحلي الإجمالي يتناسب وإمكانات هذا القطاع ، بالرغم من أنه يشمل عدداً من الصناعات التي يمكن أن تحقق الإكتفاء الذاتي وتوفر فوائض للتصدير تساهم في تحقيق التنمية المنشودة.

هدفت الدراسة إلى توضيح أهمية تقويم أداء القطاع الصناعي وصناعة السكر في تحقيق الكفاءة واستخدام الموارد المتاحة ، وإبراز أهمية الدور الذي يمكن أن يلعبه في التنمية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ، اعتمدت الدراسة على المنهج الوثائقي والمنهج الوصفي التحليلي والإحصائي والإستنباطي . ولتوفير الإجابة على مشكلة البحث تم اختبار الفرضيات الآتية:

أن تقويم أداء القطاع الصناعي يساعد في رفع كفاءة أداء المنشآت الصناعية وقدرتها على استغلال مواردها المتاحة بأقصى كفاءة ممكنة أو بالرغم من الأهمية الاقتصادية لقطاع الصناعة في السودان إلا أن مساهمته في الناتج المحلي الإجمالي تتناسب وإمكانات هذا القطاع ، وأن قطاع الصناعة عامة وصناعة السكر خاصة يمكن أن يلعب دوراً فعالاً في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، فهناك ارتباط وثيق بين التصنيع والتنمية وتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية ، وأن وجود مؤشرات سليمة لقياس

(1) تاج الدين محمد فيروز ، " تقويم الأداء في القطاع الصناعي " ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، (أم

درمان: جامعة أم دارمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2001 م ).

كفاءة الأداء في صناعة السكر يؤدي لقيامها بوظائفها بأقصى درجة من الكفاءة ويحقق عائد مناسب يمثل نسبة عالية من إيرادات الدولة والخزينة العامة ، مما يزيد من مساهمتها في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وأن تقويم كفاءة الأداء في شركات إنتاج السكر يثبت من ناحية أن العائد من هذه الشركات يتناسب مع ما قدمته الدولة من داعم ومساعدة ومنح وإعفاءات وخدمات مختلفة عند إنشائها ، ومن ناحية قدرتها على أداء مهامها بكفاءة عالية ، مما يؤدي إلى زيادة مساهمتها في الناتج المحلي الإجمالي. توصلت الدراسة لعدد من النتائج كان من أهمها أن الدراسة لها أهمية بالغة لقياس كفاءة أداء القطاع الصناعي في رفع كفاءة أداء المنشآت الصناعية وتحقيق استغلال مواردها بأقصى كفاءة وأقل تكلفة ممكنة وأن المعالجة المحاسبية التي تمت لأداء الأنشطة الاجتماعية في الفكر المحاسبي تركزت على الإفصاح عن الأداء الاجتماعي في القوائم المالية المنشورة خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان أهمها أن تولى الدولة ممثلة في وزارة الصناعة والمنشآت الصناعية المختلفة قياس كفاءة أداء القطاع الصناعي الإهتمام والعناية لدوره في رفع كفاءة أداء المنشآت الصناعية وتحقيق الإستغلال الأمثل لمواردها المتاحة بأقصى كفاءة ممكنة وأقل تكلفة ممكنة وتضمن قوائم التكاليف بالمنشآت الصناعية بتكاليف الأداء الاجتماعي سواء كانت منافع أو تكاليف الحد من أضرار التلوث البيئي.

يلاحظ الباحث أن الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يتمثل في أن هذه الدراسة تناولت تقويم الأداء في القطاع الصناعي بينما الدراسة الحالية تناولت أثر إستخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية بالتطبيق على المستشفيات والمراكز الطبية بشندي.

### (3) دراسة حافظ (3003م): (1)

تمثلت مشكلة البحث حول الرقابة على التكاليف وتحديد مراكز المسؤولية وسلطاتها ومسئولياتها في كل مستوى إداري في المنشأة ، ومدى فاعلية تقويم الأداء على المستوى الجزئي " مراكز المسؤولية " ، وإمكانية تطبيق مفهوم محاسبة المسؤولية في قطاع الإتصالات على الشركة السودانية للإتصالات المحدودة " سوداتل. "

(1) حافظ حامد محمد حامد ، " محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء " ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، (أم درمان: جامعة أم دارمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2003 م).



حيث هدف البحث إلى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الخدمية لتساعد في الرقابة وتقويم الأداء في قطاع الإتصالات بالسودان . وربط المعلومات المحاسبية بالأشخاص بالنظر إلى التكاليف من وجهة نظر المراقبة الشخصية ، والرقابة على التنفيذ عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في الوحدة الاقتصادية.

اعتمد الباحث على المنهج الإستنباطي والإستقرائي والمنهج الوصفي والتاريخي .

اختبر البحث الفرضيات الآتية .محاسبة المسؤولية تساعد الوحدات الإقتصادية في رفع كفاءة أدائها وقدرتها على استغلال مواردها المتاحة بأقصى كفاية ممكنة ، وذلك بتقسيم الوحدة الإقتصادية إلى مراكز إشراف ومسؤولية ، وتقوم محاسبة المسؤولية بدور فاعل في عملية الرقابة ، وتمثل عنصر رقابي على الأداء بالتركيز على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف ، ونظام محاسبة المسؤولية يعمل على توفير معلومات ملائمة تساعد في تقويم الأداء على مستوى مراكز المسؤولية ، والتعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، ونظام محاسبة المسؤولية يمكن تطبيقه على الشركة السودانية للاتصالات المحدودة "سوداتل " لتنفيذ الرقابة على التكاليف وتقويم أدائها على المستوى الجزئي والكلي.

وتوصلت الدراسة على عدد من النتائج كان أهمها تعتبر محاسبة المسؤولية من الأساليب الحديثة في الرقابة وتقويم الأداء ، وتطوير النظم المحاسبية التي تهدف إلى مراقبة الأداء والتعرف على مشاكل تنفيذ الخطط في المراحل المختلفة في العملية الإدارية ، و تقوم محاسبة المسؤولية على فرض رئيسي ، وهو أن الأفراد يجب أن يخضعوا للمساءلة ليس على أدائهم فقط ، بل على أداء مرؤوسيهم أيضاً ، وأن الرقابة تركز ليس فقط على عناصر التكاليف بل على الأشخاص الذين تسببوا في إحداث تلك التكاليف.خرج البحث إلى عدد من التوصيات كان أهمها التخطيط السليم والدقيق للشركة بوضع الأهداف وإعداد المعايير والموازنات التخطيطية المرنة لمراكز المسؤولية المختلفة حتى تكون أساساً للقياس والمقارنة ، وتستخدم هذه المعايير للمحاسبة والمساءلة ولينجح نظام محاسبة المسؤولية بدونها ويجب أن تكون معايير الأداء واقعية وقابلة للتحقق وأن يشارك كل من مدير مركز المسؤولية والعاملين فيه في وضعها ، لأن هذه المشاركة تغذي السلوك الإيجابي للعاملين في المركز وتفتح قنوات الإتصال بين الرئيس والمرؤوسين.

يلاحظ الباحث أن الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يتمثل في أن هذه الدراسة تناولت محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقويم الأداء بينما الدراسة الحالية تناولت أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية بالتطبيق على المستشفيات والمراكز الطبية بشندي.

#### (4) دراسة عبدالرحمن (2003م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود أدوار للرقابة الإدارية وانعدام التقييم الدوري في الأجهزة الإدارية في الشركات مما أدى إلى ركود العمل ، بالإضافة إلى أن التطبيقات الخاطئة لبعض المسؤولين تؤدي إلى إفراز بعض الممارسات السالبة.

حيث هدفت الدراسة إلى بيان مفهوم الأداء وأهميته وعلاقته بالعمل الإداري، ومعرفة العوامل التي تؤثر على أداء الشركات الحكومية وفروعها الداخلية وإداراتها الرئيسية والعاملين بها. اعتمد الباحث في دراسته المنهج الوصفي التحليلي ، أما فرضيات البحث فقد تمت صياغتها: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة الرقابة ومستوى الأداء ، و توجد علاقة بين الخبرة والأداء بالشركة ، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين سياسات الشركة السودانية ، توجد علاقة بين المقدر المالية بالشركة ودرجة الداء ، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الموارد البشرية والأداء بالشركة ، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخدمات العامة والأداء بالشركة ، وتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق الجودة الشاملة ومستوى الأداء بالشركة .تم إثبات جميع الفرضيات عدا الفرضية الثانية التي تم نفيها ، وخرجت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها: أن تقويم الأداء في الفكر الإداري المعاصر قد تطور مفهومه تبعاً للتطورات الاقتصادية والإدارية وما ترتب على ذلك من توسع للحكومات والعمال وظهور وظائف الإدارة الحديثة مثل نظام الإدارة بالأهداف والنتائج وبرامج إدارة الجودة الشاملة ، والهدف منها جميعاً تجويد وتحسين الأداء كنتيجة متوقعة من تقويم الأداء أثبتت الدراسة أن حسن اختيار الموارد البشرية (باعتبارها العنصر الأهم في تنظيم العمل) يؤدي إلى تحسين الأداء بالشركة إذا ما توفر لها الرضا عن المخصصات والمكافآت التي تعطى لها .خرجت الدراسة بعدد

(1) عبدالرحمن الزين النور ، " تقويم الأداء وأثره في تحسين كفاءة العمليات في الشركات ، "رسالة دكتوراه في إدارة الاعمال غير منشورة ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، 2003 م).

من التوصيات كان من أهمها: أن تولي الشركات الموارد البشرية اهتماماً خاصاً خاصة فيما يتعلق باختيار الكوادر للقيام بالأعمال ، وأن توفر الشركات جميع الخدمات العامة للعاملين كالعلاج وإجراءات الأمن والسلامة، ووسائل الإتصالات ، ومعينات العمل ، حتى تضمن أداء جيد من قبل العاملين ، وضرورة تطبيق برنامج الجودة الشاملة حتى تضمن أداء متميز.

يلاحظ الباحث أن الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يتمثل في أن هذه الدراسة تناولت تقويم الأداء وأثره في تحسين كفاءة العمليات في الشركات بينما الدراسة الحالية تناولت أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية بالتطبيق على المستشفيات والمراكز الطبية.

#### (5) دراسة Yahia (2003م):<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في أن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية المتبع بواسطة الشركات العامة السودانية غير واضح في بعضها وغير موجود في البعض الآخر ، مما يؤدي إلى ضعف المعلومات المحاسبية الذي يؤثر بدوره في الأداء المالي. هدفت الدراسة بصورة رئيسية إلى تحديد درجة فعالية وتأثير نظام محاسبة المسؤولية في الشركات التي تم اختيارها للدراسة وتقييم أثر ذلك على تحسين الأداء المالي في هذه الشركات ، وكيفية التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية بحيث يؤدي لتحسين التخطيط واتخاذ القرار والرقابة. استخدم الباحث المنهج الإستنباطي والوصفي والمنهج التاريخي والإستقرائي . كما تم اختبار الفرضيات الآتية: هنالك عناصر أساسية لنجاح التطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية ، وتطبيق محاسبة المسؤولية يحسن نوعية التقارير المالية الداخلية والخارجية ويزيد من موضوعية القرارات الإدارية ، و تعتمد كفاءة نظام محاسبة المسؤولية على قدرته على قياس أداء مراكز التكلفة بطريقة فعالة ، والتطبيق السليم لمحاسبة المسؤولية يؤدي إلى تحسين الأداء الفردي لمراكز المسؤولية. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها:تم التوصل إلى تحديد بعض عناصر النجاح السياسية في عملية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ، واتضح أن

Yahia Yosif Mohamed Osman," Application of Responsibility Accounting and its Effect on the (1) Improvement of Financial Performance",Unpublished Research of Master Degree in Management Technology,College of Graduate Studies, 2003) . Accounting,(Sudan University of Science and

حسابات المسؤولية في معظم شركات الدراسة أما أنها غير كافية أو غير مكتملة ، واتضح أن تأثير هذه الحسابات على القرارات الإدارية كان غير ملحوظاً في معظم هذه الشركات. خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان أهمها: صياغة معايير خاصة بتطبيق محاسبة المسؤولية ،وتطبيق نظام محاسبة المسؤولية بصورة كاملة وليس جزئية ، وتشجيع المدراء للإستفادة من مخرجات النظام للمساعدة في مجال المساءلة الإدارية وتحسين نوعية القرارات.

يلاحظ الباحث أن الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يتمثل في أن في هذه الدراسة تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في تحسين الأداء المالي ، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية بالتطبيق على المستشفيات والمراكز الطبية بشندي.

#### (6) دراسة علي ( 2004م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في أن الكثير من المنشآت سواء كانت شركات مساهمة عامة تهدف إلى تحقيق الأرباح أو المنشآت الخدمية تعاني من مشاكل تتعلق بالرقابة واستغلال مواردها المالية والمادية المتاحة بصورة صحيحة ومكلفة وبدون تخطيط جيد لاستغلالها ، مما جعل هذه المنشآت تتحمل الكثير من الأعباء وينعكس ذلك على أدائها وعدم تمكنها من تحقيق الأهداف المخطط لها.

هدفت الدراسة إلى بحث السبل الكفيلة بإدارة الموارد المتاحة بصورة مثلى وكذلك حسن استخدامها حتى يمكن الوصول بالمنشأة إلى الأهداف المنشودة من تحسين سير العمل في كل أوجهه ومراحله بهدف الحفاظ على موجودات المنشأ.

اتبع الباحث المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والمنهج التاريخي اختبر البحث الفرضيات الآتية:تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يساهم مساهمة كبيرة في لعملية الرقابية واستخدام الموارد المتاحة بصورة جيدة في المؤسسات الحكومية ،وعدم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يؤثر سلباً على تحقيق أهداف المنشأة ،وتحقق محاسبة المسؤولية درجة عالية في إدارة الموارد المتاحة والاستخدام الفضل لها في المؤسسات الحكومية. حيث

(1) علي عبدالله محمد حمادا ، " الدور الرقابي لمحاسبة المسؤولية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة في المؤسسات الحكومية "، بحث ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور ،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2004 م).

تم إثبات صحة جميع هذه الفرضيات. توصلت الدراسة لعدد من النتائج كان من أهمها: أن تحقيق فاعلية الرقابة على الإنفاق على أساس تحديد المسؤولية يؤدي إلى تقليل التكلفة واستغلال مواردها المتاحة بصورة جيدة ، والتقارير الرقابية من المقومات الأساسية لنظام محاسبة المسؤولية وللتقارير دور مهم في تفعيل نظام التغذية العكسية التي تساعد في متابعة الخطة وإجراء التعديلات الضرورية في الوقت المناسب ، يمكن تطبيق محاسبة المسئوليات في كل المشروعات بغض النظر عن نوعها وحجمها. خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان من أهمها: إن اشتراك مراكز المسؤولية في تحديد مقاييس أدائها أفضل وسائل للحصول على المعايير المستخدمة في قياس مراكز المسؤولية وقد يمتد هذا الاشتراك ليشمل تحديد الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية ، السعي نحو تخفيض تكاليف الأداء بالوصول إلى مستوى أقل من مستوى التكلفة الحالية ومن ثم الإستفادة من تكلفة الخفض الناتج في تحقيق أهداف تنمية كفاءة الأداء.

يلاحظ الباحث أن الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يتمثل في أن في هذه الدراسة ضرورة الإهتمام بأسلوب محاسبة المسؤولية عند إدارة المشروعات ، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية بالتطبيق على المستشفيات والمراكز الطبية بشندي.

### (7) دراسة عصام ( 2005م)<sup>(1)</sup>

تمثلت مشكلة الدراسة في أن العديد من المنشآت ليس لديها نظام تكاليف جيد يوفر المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة وبالتالي ليس لديها أيضاً أسس واضحة لقياس أدائها. أما هدف الدراسة فهو إبراز دور المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف لقياس وتقييم كفاءة الأداء عن طريق دراسة أسس قياس وتقييم الأداء المستخدمة ، وإبراز مزايا وفوائد استخدام أسس القياس الملائمة للأداء. اتبع الباحث في تناوله للموضوع المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الإستنباطي . وسعى الباحث إلى اختبار صحة الفرضيات الآتية: وجود نظام تكاليف مبني على محاسبة المسؤولية يساعد على التقارير الدقيقة التي تسهل عملية قياس وتقييم الأداء على مستوى المنشأة والأقسام والأفراد ،

(1) عصام السيد بريمة السيد ، " دور بيانات محاسبة التكاليف في قياس وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية ، بحث ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005 م).

وتستخدم الموازنات التخطيطية كأداة للتخطيط أكثر من كونها أداة لقياس وتقويم الأداء، عدم اختيار أسس القياس المناسبة للمنشأة يؤثر في تقييم كفاءة الأداء للمنشأة ويؤدي إلي انخفاض الحصة السوقية مما يؤثر على المقدرة التنافسية للمنشأة ، حيث تم إثبات صحة جميع الفرضيات. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها: إن أهم عوامل نجاح تطبيق محاسبة المسؤولية هو تقسيم المنشأة إلى وحدات ودوائر نشاط أو مراكز مسؤولية وتحديد الشخص المسئول ومراعاة التنظيم الإداري وحجم الوحدة الاقتصادية ، نظام الموازنات التخطيطية يستخدم بكفاءة عالية كمؤشر لقياس وتقويم الأداء.خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان من أهمها: ضرورة تفعيل دور قياس وتقويم الأداء بالمنشآت واعتماده ضمن السياسات والاستراتيجيات التي تؤدي إلى تنمية حقيقية للموارد البشرية والمادية ، ضرورة الإهتمام بالأجهزة الرقابية ودعمها بالكوادر المؤهلة والمدربة للحصول على أداء متميز بالمنشأة.

يلاحظ الباحث أن الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يتمثل في أن في هذه أهمية ودور الموازنات ومحاسبة المسؤولية كنموذج لبيانات محاسبة التكاليف في قياس الأداء ، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية بالتطبيق على المستشفيات والمراكز الطبية بشندي.

#### (8) دراسة محمد الأمين (2005م): (1)

تمثلت مشكلة البحث في ضعف الإستفادة لبعض المصارف السودانية لمواردها المتاحة مما أثر على أدائها المالي والمحاسبي فيما يتعلق بالسيولة الربحية وتوظيف الأموال. هدف الباحث إلى دراسة تحديد المعايير المستخدمة في تقويم الأداء بالمصارف والآثار المترتبة عليها.

اعتمد الباحث على المنهج الإستنباطي والإستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي.اختبر البحث الفرضيات الآتية: نسبة السيولة (التداول ) للمصارف السودانية داون النسبة النمطية ، تحليل القوائم المالية باستخدام معيار ( CAEL )

(1) محمد الأمين الصادق قسم السيد ، " تقويم الأداء المالي والمحاسبي للقطاع المصرفي السوداني " ، بحث ماجستير في المحاسبة غير منشور ،(الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2005 م).

يوضح قوة أو ضعف المصرف لتقويم أدائه ، النظام المحاسبي للمصارف السودانية يساعد في تقديم معلومات تساهم في عملية تقويم الأداء ، نسبة المصروفات للإيرادات في المصارف السودانية تفوق النسبة النمطية ، حيث تم إثبات صحة جميع الفرضيات. توصلت الدراسة لعدد من النتائج كان من أهمها أن الدراسة لها استثمار جيد للأموال المتاحة للمصارف السودانية وهو ما اتضح من خلال الإرتفاع والإخفاض في قيمة معدل العائد على الأصول وحقوق الملكية ، من خلال التطبيق لمعيار ( CAEL ) في بنوك العينة خلال سنوات الدراسة اتضح أن نسبة المصروفات الإيرادات بجميع بنوك العينة أكبر من النسبة المقبولة عالمياً ( 55 % ) فما دون. خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان أهمها: العمل على زيادة رأس مال المصارف السودانية لتوفير السيولة اللازمة ، الإهتمام بالتحليل المالي واستخدامه في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ، الإهتمام بالكوادر المدربة ووضع وتطوير برامج ونظم التدريب وتوحيد النظم المحاسبية.

يلاحظ الباحث أن الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يتمثل في أن في هذه الدراسة تحديد المعايير المستخدمة في تقويم الأداء بالمصارف ، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية بالتطبيق على المستشفيات والمراكز الطبية بشندي.

(9) دراسة محمد ( 2005م ): (1)

تمثلت مشكلة البحث في أن الكثير من المشروعات الصناعية التي تهدف إلى تحقيق الأرباح تعاني من مشاكل تتعلق بتكاليف الإنتاج وكيفية التحكم فيها مما يجعلها تحمل الكثير من الأعباء مما ينعكس على أدائها. هدف الباحث إلى اقتراح تطبيق محاسبة المسؤولية وبيان أثر ذلك على تخفيض تكاليف الإنتاج في المشروعات الصناعية. اعتمد الباحث على المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي والتاريخي وكذلك المنهج الوصفي التحليلي. اختبر البحث الفرضيات الآتية:

تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يخفض التكاليف الإنتاجية،  
تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يزيد من فاعلية الرقابة الإدارية

(1) محمد البشير إبراهيم احمد ، " تطبيق محاسبة المسؤولية وأثره على تخفيض تكاليف الإنتاج في المشروعات الصناعية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل غير منشور ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا، 2005 م).

والمالية، تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يحقق الكفاءة الإنتاجية ، وأثبتت الدراسة صحة جميع هذه الفرضيات. خرجت الدراسة إلى عدد من النتائج كان من أهمها:تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يؤدي إلى تخفيض التكاليف الإنتاجية ، كما يساعد على الرقابة على المخزون السلعي وتكاليف العمل وتكاليف الخدمات الإنتاجية ، تطبيق محاسبة المسؤولية في المشروعات الصناعية يحقق الكفاءة الإنتاجية. خرج البحث بعدد من التوصيات كان من أهمها:يجب الإهتمام بتحديد معايير الأداء من خلال وضع الموازنات لكل مركز مسؤولية ، ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط ، وتحديد النحرافات ومعرفة أسبابها والعمل على معالجتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ، ضرورة تصميم التقارير الرقابية وفق نموذج مرن الشكل والمحتوى وفقاً للهيكل التنظيمي للمشروع ، ويجب أن تعد بصورة دورية وملائمة للمستوى الإداري للمشروع وبالتالي تتم قابلية المقارنة والمتابعة الفعالة للتكاليف، ضرورة فصل إيرادات وتكاليف كل مركز مسؤولية على حدة من أجل تقويم انجازه بشكل عادل وسليم وتجنباً للتداخل بين أعمال هذه المراكز. كل الدراسات التي كتبت عن محاسبة المسؤولية وتقويم الأداء تؤكد الدور المهم الذي تلعبه محاسبة المسؤولية في تقويم الأداء ، وقد ساهمت هذه الدراسات مساهمة فعالة في توجه هذا البحث.

يلاحظ الباحث أن الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يتمثل في أن في هذه أثر تطبيق محاسبة المسؤولية على تخفيض التكاليف في المشروعات الصناعية، بينما الدراسة الحالية تناولت أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية بالتطبيق على المستشفيات والمراكز الطبية بشندي.

#### (10) دراسة هدى (1997م)<sup>(1)</sup>

تناولت هذه الدراسة استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية ، تمثلت مشكلة الدراسة في بيان كيفية استخدام نظام محاسبة المسؤولية في تقييم أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية في مصر وبيان خصائص هذه الوحدات و معايير التعرف بينها وبين الوحدات الغير حكومية والتركيز على أساليب تقوي

(1) هدى حسين محمد الشيخ ، استخدام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء الوحدات الحكومية الخدمية دراسة تطبيقية في اتحاد الإذاعة والتلفزيون (القاهرة:رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة كلية التجارة،جامعة عين شمس1997م)



ادعاء مراكز المسؤولية في الوحدات الاقتصادية الوطنية ، حيث هدفت الدراسة الي بيان كيفية استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية ، تبنت الدراسة فرضية أن هنالك علاقة ذات دلالة معنوية بين نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية وأداء الوحدات الاقتصادية الخدمية واستخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي و الاستقرائي و المنهج التاريخي، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن الوحدات الاقتصادية الخدمية تحتاج الي أسلوب مناسب لتقويم الأداء بها نظار لطبيعتها الخاصة ، يتطلب استخدام نظام محاسبة المسؤولية تقسيم الوحدات الاقتصادية الخدمية أو الغير خدمية الي مراكز مسئولية وتقويم أداء هذه المراكز ليتلاءم مع الطبيعة الخاصة لهذه الوحدات ، أوصت الدراسة بالتزام الوحدات الاقتصادية الخدمية بتفعيل نظام محاسبة المسؤولية الاجتماعية لضمان تقييم أداء الوحدات واقتراح نموذج لتقويم أداء مراكز الاستثمار للتغلب على بعض عيوب الأساليب التقليدية.

يلاحظ الباحث أن الفرق بين الدراسة والدراسة الحالية يتمثل في أن هذه الدراسة تتناول استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية ، بينما تناولت الدراسة الحالية أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية بالتطبيق على مستشفيات الحكومة الخدمية .

### (11) دراسة إبراهيم (2003): (1)

تناولت هذه الدراسة نظام محاسبة المسؤولية في شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع تطلعات حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم وجود تحديد واضح لمفهوم محاسبة المسؤولية وأهدافها وعدم القناعة الكاملة في أهميتها من قبل شركات المساهمة العامة الصناعية مما أدى الى ضعف تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بسبب عدم وضوح مقومات ومتطلبات تطبيقه وفق الأسس العلمية الصحيحة ، هدفت الدراسة الى تحديد مفهوم محاسبة المسؤولية وتعريفها وبيان أهدافها وخصائصها وأهميتها ودراسة مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية من حيث الهيكل التنظيمي وربطه بمركز المسؤولية و إعداد الموازنات التخطيطية وقياس الأداء الفعلي ومقارنته بالمخطط ، تبنت

(1) إبراهيم عمر حميدة ، نظام محاسبة المسؤولية في شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات )

الدراسة فرضية أن مراكز المسؤولية مرتبطة بالهيكل التنظيمي لشركات المساهمة العامة وهي محددة بشكل دقيق وواضح وذلك على مستوى جميع المستويات الإدارية وان عملية تصنيف التكاليف و الإيرادات و تحليلها تتم حسب مراكز المسؤولية الموجودة في الهيكل التنظيمي ، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج الاستنباطي والاستقرائي، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: أن مراكز المسؤولية المرتبطة بالهيكل التنظيمي للشركات هي محددة بشكل دقيق ولكل المستويات الإدارية ، لا يوجد تصنيف وتحليل للتكاليف و الإيرادات في الشركات على مستوى مراكز المسؤولية وفق الهيكل التنظيمي. خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان من أهمها: أوصت الدراسة على توفير تحديد دقيق ومفصل وواضح للهيكل التنظيمي والسعي في تطبيق محاسبة التكاليف من خلال أقسام مستقلة والعمل على تطبيق نظام الموازنات التخطيطية على مستوى مراكز المسؤولية كل على حدة.

يلاحظ الباحث الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يتمثل في أن هذه الدراسة نظام محاسبة المسؤولية في شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات، بينما تناولت الدراسة الحالية أثر استخدام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية.

## (12) دراسة نمر (2008):<sup>(1)</sup>

تناولت هذه الدراسة دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية تمثلت مشكلة الدراسة في ماهو دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ، هدفت الدراسة في بيان دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية ودورها في ظل تطبيق النظم المحاسبية الأخرى ، تبنت الدراسة فرضية أن هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التقارير الرقابية وتقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية و العلاقة الإحصائية بين التقارير الرقابية وتقييم الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية تختلف عن العلاقة بين التقارير الرقابية وتقييم الأداء في ظل النظم المحاسبية الأخرى ، استخدمت

(1) عبد الناصر نمر عبد الرحمن وادي ، دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية دراسة تحليلية تطبيقية ( الخرطوم : رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، 2008م.)

الدراسة المنهج الاستنباطي و الاستقرائي والوصفي و التحليلي و التاريخي ، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها:-

أن للتقارير الرقابية دوراً هاماً وتأثيراً كبيراً في تقييم أداء المؤسسات بأنواعها التي تطبق نظام محاسبة المسؤولية إلا أن هذا الدور يكوف أكثر أهمية وتأثير في مؤسسات القطاع الخاص، أن للتقارير الرقابية دوراً هاماً وتأثيراً كبيراً في تقييم أداء المؤسسات بأنواعها تطبق الأنظمة المحاسبية الأخرى جنباً الى جنب مع محاسبة المسؤولية. خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان من أهمها:

أوصت الدراسة الى ضرورة وضع نظام جيد لتدريب العاملين و الاهتمام بالتأهيل العملي و التدريب بالمستمر و المتنوع في مجالات العمل الرقابي للمسؤولين عن إعداد التقارير وأيضاً ضرورة الالتزام بإعداد و تقدير التقارير الرقابية بموعدها وفي الوقت المناسب ومراعاة السرعة و الدقة في إعدادها وتقديمها للجهات المستفيدة منها.

يرى الباحث الفرق بين هذه الدراسة دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بينها تناولت الدراسة الحالية أثر استخدام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية.

### (13) دراسة عبد العظيم (2009)<sup>(1)</sup>

تناولت هذه الدراسة دور محاسبة المسؤولية في الرقابة الداخلية بالمنشآت الصناعية دراسة حالة بعض مصانع المشروبات الغازية ، تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مقدرة قسم الرقابة الداخلية بمصانع المياه الغازية على التحكم في نشاط المنشأة وضبطه وصعوبة تحديد مواطن الضعف في تنفيذ الخطط وكذلك صعوبة تحديد الجهات المسؤولة عن أوجه القصور في الأداء ، هدفت الدراسة الي توضيح دور محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة الداخلية بمصانع المياه الغازية وكيفية تطبيقها و التعرف على المقومات و المتطلبات التي يحتاجها تطبيق محاسبة المسؤولية ، تبنت الدراسة فرضية أن تطبيق محاسبة المسؤولية بمصانع المياه الغازية يؤدي الى تسيير عملية الرقابة الداخلية وان تطبيق محاسبة المسؤولية يؤدي أيضاً الى حماية الأصول وترشيد استخدامها ومن ثم

(1) عبد العظيم عثمان ، دور محاسبة المسؤولية في الرقابة الداخلية بالمنشآت الصناعية دراسة حالة بعض مصانع المشروبات الغازية ( الخرطوم : رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، 2009م)

الارتقاء بالكفاءة الإنتاجية ، استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي لتحديد محاور الدراسة وفروضها و الاستقرائي لاختبار مدى صحة الفروض و الوصفي التحليلي لدراسة الحالة و التاريخي للدراسات السابقة ، توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها أن تطبيق محاسبة المسؤولية بمصانع المياه الغازية يؤدي الي تسيير عملية الرقابة الداخلية وأيضاً يؤدي الى حماية الأصول وترشيد استخدامها .خرج الباحث بعدد من التوصيات كان من أهمها الآتي:ضرورة وجود هيكل تنظيمي يوضح خطوط السلطة والمسؤولية داخل مصانع المياه الغازية بالسودان ويقوم على النظام اللامركزي وتفويض السلطات وان يكوف هنالك قسم للمراجعة الداخلية بمصانع المياه الغازية يتابع تقرير محاسبة المسؤولية.

يلاحظ الباحث أن الفرق بين هذه الدراسة الى توضيح دور محاسبة المسؤولية في مجال الرقابة الداخلية بمصانع المياه الغازية وكيفية تطبيقها و التعرف على المقومات و المتطلبات التي يحتاجها تطبيق محاسبة المسؤولية بينها تناولت الدراسة الحالية أثر استخدام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية.

#### (14) دراسة مصطفى (2009)<sup>(1)</sup>

تناولت هذه الدراسة دور محاسبة المسؤولية في ضبط الجودة وادارة تكاليف الإنتاج في قطاع إنتاج السكر ، تمثلت مشكلة الدراسة في دور محاسبة المسؤولية في ضبط الجودة وادارة تكاليف الإنتاج للتطور النوعي بشركة سكر كنانة في إطار إنتاج السكر ، هدفت الدراسة الي استخدام محاسبة المسؤولية في التقرير عن الأداء الفعلي للنشاط بالوحدة الاقتصادية على ضوء الأهداف المخططة لضبط الجودة وادارة تكاليفها، تبنت الدراسة فرضية إن ضعف استنباط سبل و معايير لمحاسبة المسؤولية يؤدي الي اتخاذ قرارات غير هادفة وان ضعف استنباط سبل و معايير لضبط الجودة يؤدي الي اتخاذ قرارات غير هادفة ، استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي للتحقق من دور محاسبة المسؤولية في ضبط الجودة وادارة التكاليف الإنتاج و الاستقرائي لجمع البيانات وتحليلها و الوصفي التحليلي لأسلوب دراسة المادة لمعرفة أسس و قواعد استخدام التكاليف في إدارة الدورة الإنتاجية و التاريخي للدراسات السابقة ، توصلت الدراسة الي مجموعة من النتائج

(1) مصطفى اسحق ادم ، دور محاسبة المسؤولية في ضبط الجودة وإدارة تكاليف الإنتاج في قطاع إنتاج السكر دراسة حالة شركة سكر كنانة المحدودة ،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ( الخرطوم : كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،2009)

أهمها : محاسبة المسؤولية تساهم في بناء قاعدة بيانات محاسبية صالحة لتطبيق مفهوم الإدارة بالأهداف والجودة الشاملة ، تستخدم محاسبة المسؤولية للقياس وتقرير الأداء في وحدات إنتاج السكر. خرجت الدراسة بعدد من التوصيات كان أهمها:أوصت الدراسة الي ضرورة المراجعة الدورية لمعايير وقياس تكاليف الجودة على ضوء تقرير محاسبة المسؤولية للأداء الفعلي لوحدة النشاط وفي الأهداف المرسومة ومدى ملاءمتها مع الجودة المنشودة ، وأيضا لابد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات مما يؤدي الي الإفصاح المحاسبي ورفع كفاءة التقرير العلمي و العملي للإدارات المختلفة بشركة سكر كنانة. لاحظ الباحث أن هذع الدراسة ركزت على استخدام محاسبة المسؤولية في التقرير عن الأداء الفعلي لمنشآت بالوحدة الاقتصادية على ضوء الأهداف المخططة لضبط الجودة وإدارة تكاليفها بينما تناولت الدراسة الحالية أثر استخدام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية .

(15) دراسة هند ( 2009 م ) (1) :

تناولت هذه الدراسة دور نظم المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء الشامل على أساس الجودة الشاملة .هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تقويم أسلوب علمي لتطبيق استخدام نظام المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء الشامل ، وكذلك استخلاص أثر نظم المعلومات المحاسبية موضوع الدراسة في زيادة فعالية تقويم الأداء . حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم قدرة غالبية المنشآت على تقويم أدائها باستخدام نظم محاسبية سليمة بناءً على معايير الجودة الشاملة ، وأيضاً قصور النظم التقليدية على أداء دور فعال في التقويم السليم للأداء .وقد بنيت الدراسة على فرضيات تتمثل في أن تطوير نظم المعلومات المحاسبية يحتاج إلى تكاليف ومزيد من الجهد والخبرة والتطبيق ، أيضاً مبادئ وأنشطة الجودة الشاملة هي الأساس في تحقيق تقويم الأداء . وقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج التاريخي لستعراض الدراسات السابقة ، المنهج الاستنباطي لصياغة فروض الدراسة ، المنهج الوصفي لأسلوب دراسة الحالة . وقد توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها أن نظم المعلومات المحاسبية والمطبقة على أساس الجودة الشاملة هو النظام الأمثل لمواجهة المشاكل التي تواجه الإدارات في تقويم الأداء الشامل عن طريق توفير

(1) هند محمد أحمد ، دور نظم المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء الشامل على أساس الجودة الشاملة ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2009م) .

معلومات ملائمة ، أيضاً استخدام مبادئ ومفاهيم الجودة الشاملة أدى إلى تحسين نوعية مخرجات النظم المحاسبية من حيث السرعة والدقة والملائمة . وقد أوصت الدراسة بضرورة تنمية روح الفريق والعمل الجماعي في الشركات والهيئات التي تتبنى تطبيق النظم المحاسبية على أساس الجودة الشاملة.

أيضاً لا يعني تطبيق النظم المحاسبية على أساس الجودة زيادة التكلفة بل تؤدي إلى تخفيض التكلفة وزيادة الربحية .

يلاحظ الباحث الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يتمثل في أن هذه الدراسة تناولت دور نظم المعلومات المحاسبية في تقييم الأداء الشامل على أساس الجودة الشاملة . أما الدراسة الحالية فقد كانت في أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية.

#### (16) دراسة عصمت ( 2002 م ) (1) :

تناولت هذه الدراسة دور الرقابة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمصارف السودانية . هدفت هذه الدراسة إلى بيان مفهوم الرقابة الداخلية وتقييم الأداء المالي ، أيضاً دراسة أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة في وحدات القطاع المصرفي السوداني لمعرفة ناهي القصور والضعف فيها . حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن الرقابة الداخلية هي نظام لمتابعة ومراقبة الأداء وتقييمه ويتم بمقتضاه التحقق من أن الأداء يتم على النحو الذي حددته المعايير والأهداف الموضوعية ، وضعف الرقابة الداخلية يؤدي إلى تقليل تحقيق تلك الأهداف . ولقد بنيت الدراسة على فرضيات تتمثل في أن هناك علاقة ارتباطية بين الرقابة الداخلية وتقييم الأداء المالي ، أيضاً كلما زادت فعالية الرقابة الداخلية زادت الثقة في نتائج أعمال المنشأة . وقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي لدراسة الحالة ، والمنهج الإحصائي لتحليل البيانات . وقد توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها أن نظام الرقابة الداخلية الجيد في المصرف يساعد على وضع سياسات إدارية رشيدة ، أيضاً الأهمية التي يأخذها التقييم تجعل المنشأة تهتم كثيراً بدقة المعلومات . وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية كأسلوب فعال بالمصارف ، أيضاً

(1) عصمت عباس عبد النور أبوبكر ، دور الرقابة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمصارف السودانية ، الخرطوم ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، ( الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2010م) .

أوصت بضرورة الاستمرار في تطوير المقدرات الرقابية وتقييم الأداء المالي للعاملين بالمصارف .

يلاحظ الباحث الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يتمثل في أن هذه الدراسة تناولت دور الرقابة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمصارف السودانية ، أما الدراسة الحالية فقد تناول أثر استخدام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية.

(17) هند ( 2014م ) ( 1 ) :

تناولت هذه الدراسة دور الضمانات في العلاقة بين الديون المتعثرة والأداء المالي للمصارف . هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على تأثير الديون المتعثرة على الأداء المالي للمصارف ، وأيضاً التعرف على تأثير الضمانات على الأداء المالي للمصارف ، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في تزايد الديون المتعثرة في الجهاز المصرفي السوداني وتأثيرها على الأداء المالي من خلال أثرها على سيولة المصرف في مقابلة السحوبات ومنح التمويل بالصيغ المختلفة ، وتتأثر هذه الديون بالرهن المقدمة وأنواعها وقدرتها على استرداد التمويل المتعثر مما يحسن أداء البنك المالي .

وقد بنيت الدراسة على فرضيات من أهمها تؤثر الديون المتعثرة على الأداء المالي للمصارف ، أيضاً تؤثر الضمانات الممنوحة على الأداء المالي للمصارف . وقد اعتمدت هذه الدراسة المنهج الوصفي ، ومنهج دراسة الحالة . وقد توصلت هذه الدراسة إلى نتائج من أهمها المعلومات المالية المقدمة من العملاء لا تفصح عن حقيقة مراكزهم المالية ما من شأنه الضرر بموقفهم في السداد وعجزهم عن الوفاء بالتزاماتهم ، أيضاً اعتماد البنك على تعدد مصادر الضمانات خلال الخمس سنوات الأخيرة ساهم في تقليل حجم التمويل المتعثر . وقد أوصت الدراسة بضرورة القيام بالمزيد من الأبحاث عن دور الضمانات في استرداد التمويل المتعثر. وأثر تكوين مخصصات التمويل المتعثر على الأداء المالي للمصارف، أيضاً على البنوك احتجاز أرباح معقولة كنسبة ثابتة على كل سنة حتى يتسنى مبدأ الاستمرارية والتوزيع السليم لمخاطر التعثر.

(1) هند محمد محمد السيد ، دور الضمانات في العلاقة بين الديون المتعثرة والأداء المالي للمصارف ، رسالة ماجستير غير منشورة في إدارة الأعمال ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2014م).

تلاحظ الباحثة الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية يتمثل في أن هذه الدراسة تناولت دور الضمانات في العلاقة بين الديون المتعثرة والأداء المالي للمصارف ، أما الدراسة الحالية فقد تناولت أثر استخدام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الحكومية الخدمية.



# الفصل الأول

## الإطار النظري لنظام محاسبة المسؤولية

تناول الباحث هذا الفصل علي ثلاثة مباحث

المبحث الأول : مفهوم وأهمية نظام محاسبة المسؤولية

المبحث الثاني : أهداف وخصائص نظام محاسبة المسؤولية

المبحث الثالث: مقومات نظام محاسبة المسؤولية

## المبحث الاول

مفهوم وأهمية نظام محاسبة المسؤولية

أولاً: مفهوم محاسبة المسؤولية

نظرا لكبر حجم المؤسسات الحكومية والوحدات الاقتصادية وتعدد أعمالها أصبح من الصعب إدارة تلك المؤسسات من قبل الإدارة العليا فقط، لذلك ظهرت الحاجة إلى تفويض الصلاحيات والمسؤولية للأفراد والمستويات الإدارية الأخرى لإدارة العمل بكفاءة وفعالية، هذا ما يطلق عليه اللامركزية في الإدارة، وتعنى أن كل مدير في موقعه يفوض جزء من صلاته للأفراد الذين يقعون تحت إدارته، مما يمكنه من إدارة نشاطه بكفاءة وفعالية، لذلك أصبح هناك حاجة ماسة إلى نظام لتقييم أداء مدراء الدوائر وموظفيهم والمفوض لهم الصلاحيات والمحاسبة في الخلل والانحراف في العمل، ومن هنا جاء نظام محاسبة المسؤولية لتركز على الرقابة وتقييم الأداء للمدراء والأقسام.

تعود فكرة محاسبة المسؤولية إلى قدم المجتمعات الإنسانية، حيث يكلف الشخص بالقيام بعمل معين ويحاسب على أي تقصير في أداء هذا العمل، وهذا واضح جليا في الدين الإسلامي الحنيف حيث هناك مساءلة وحساب للأشخاص المقصرين في العبادات والمعاملات مع البشر ولذلك يحاسبهم الله على أعمالهم الدنيوية في الآخرة، .

ترتبط المحاسبة في القرآن الكريم بالحساب، حيث يجد كل إنسان أعماله يوم القيامة حاضرة ويساءل ويجازى عليها في ضوء ما كلفه به الله في الحياة الدنيا مقابل ما قام به من تصرفات فعلية، مصداقاً لقوله تعالى: (فَأَمَّا مَنْ أُوْتِيَ كِتَابَهُ بِيَمِينِهِ ۖ فَسَوْفَ يُحَاسَبُ حِسَابًا يَسِيرًا 8 (سورة الانشقاق، الآيات 7-8).

يمكن القول بأن ظهور المحاسبة بمعناها العام والشامل للجوانب المعنوية والمادية، كان منذ بدء الخليفة، ومع بدء العلاقات البشرية، وأن مظاهر المحاسبة (المعنوية والمادية) مصدرها ومنبعها الأساسي كتاب الله سبحانه وتعالى، فالجانب المعنوي في المحاسبة يظهر في محاسبة الفرد لنفسه فيما التزم به بينه وبين نفسه وبين الله، قال تعالى: ( وَالَّذِينَ إِذَا فَعَلُوا فَاحِشَةً أَوْ ظَلَمُوا أَنْفُسَهُمْ ذَكَرُوا اللَّهَ فَاسْتَغْفَرُوا لِذُنُوبِهِمْ وَمَنْ يَغْفِرُ اللَّهُ فَسَوْفَ يَرْحَمِ اللَّهُ أُولَئِكَ الَّذِينَ حَرِصُوا أَنْفُسَهُمْ وَالَّذِينَ آمَنُوا بِاللَّهِ وَآتَوْا الْحَقَّ لَهُمْ لَهُمْ أَجْرٌ كَثِيرٌ 135 (سورة آل عمران، الآية 135) حيث تشمل محاسبة الفرد أمام ضميره.

كما يحاسب الفرد أمام ربه عن أعماله وتصرفاته مهما صغرت ، قال تعالى: (سورة الزلزلة، الآيات 7- 8) .

فَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ خَيْرًا يَرَهُ ۖ وَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ شَرًّا يَرَهُ (8) (سورة فصلت، الآية 46)

أما الجانب المادي في المحاسبة فيظهر من خلال محاسبة الفرد على ما التزم به نحو الآخرين، والتزام الآخرين نحوه نتيجة للمعاملات فيما بين كل منهم والآخر. كل إنسان يسأل عما فعله يوم القيامة لقوله تعالى ( وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ) (سورة التوبة، الآية 105).

ذكر الله سبحانه وتعالى أن كل إنسان مسئول بصورة فردية (شخصية) عن أفعاله التي تسجل له في كتاب خاص يعطى له ليقراً بنفسه التزاماته ومسئوليته، قال تعالى: ( وَكُلَّ إِنسَانٍ أَلْزَمْنَاهُ طَائِرَهُ فِي عُنُقِهِ وَنُخْرِجُ لَهُ يَوْمَ الْقِيَامَةِ كِتَابًا يَلْقَاهُ مَنشُورًا 13 أَقْرَأَ كِتَابِكَ كَفَىٰ بِنَفْسِكَ الْيَوْمَ عَلَيْكَ حَسِيبًا 14) (سورة الإسراء، الآيات 13 / 14).

نستنتج من الآيات الكريمة أن الإنسان يحاسب ويساءل عن أعماله التي اقترفها في حدود طاقته، وفي نطاق ما كلف به، مصداقاً لقوله تعالى ( لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ ... ) (سورة البقرة، الآية 286)

أي أن الإنسان محاسب على ما جنته يداه ولا تتعدى مسئوليته إلى سواه، ولا يحاسب الإنسان على ما لا قدرة له عليه.

مفهوم محاسبة المسؤولية في السنة النبوية الشريفة ورد في أحاديث الرسول عليه الصلاة والسلام ما يشير بوضوح إلى أسس محاسبة المسؤولية، قال رسول الله صلى الله عليه وسلم ( كلكم راع وكلكم مسئول عن رعيته: الإمام راع ومسئول عن رعيته، والرجل راع في أهله ومسئول عن رعيته، والمرأة راعية في بيت زوجها ومسئولة عن رعيته، والخادم راع في مال سيده ومسئول عن رعيته، فكلكم راع ومسئول عن رعيته ) رواه البخاري ، وقوله عليه الصلاة والسلام ( أيها الناس إن دماءكم وأموالكم حرام عليكم إلى

أن تلقوا ربحكم كحرمة يومكم هذا في شهركم هذا .... وإنكم ستلقون ربكم فيسألكم عن أعمالكم، فمن كانت عنده أمانة فليؤدها إلى من ائتمنه) رواه أحمد بن حنبل.

يتضح مما سبق أن كل إنسان مهما كانت درجته ومكانته لا بد وأن يكون مسئولاً، فالرئيس (الراعي) يكون مسئولاً عن رعيته (مرؤوسين) أي عن أعماله وأعمال مرؤوسيه.

أيضاً الناظر إلى النظام الإسلامي في مجال الوظيفة الإدارية، يكتشف أن هذه الوظائف لا تعطي ميزة لصحابها على غيره من الناس، ولكنها على العكس تزيد من مسؤولياته أمام الله تعالى وأمام الناس، وهو الأمر الذي يتسق مع المبدأ العام الذي يحكم فكرة المسؤولية في النظام الإسلامي، ومؤداه أنه كلما زادت سلطة الإنسان، وعلت منزلته في المجتمع، كلما كان ذلك سبباً في زيادة مسؤولياته وتشديد حسابه والجزاء على أخطائه.

يعرف نظام محاسبة المسؤولية في الاصطلاح الإداري على أن كل مدير وبغض النظر عن مستواه يكون مسؤولاً عن مركز مسؤولية، ومركز المسؤولية هو جزء أو وحدة فرعية من التنظيم، بحيث يمكن مسائلة مديرة عن مجموعة الأنشطة المحددة به. وكلما ارتفع المستوى الإداري للمدير كلما اتسع نطاق مركز المسؤولية الذي يشرف عليه ويديره وكلما زاد ذلك من عدد التقارير التي ترتفع إليه من مرؤوسيه، وعليه فمحاسبة المسؤولية هي نظام يقيس الخطط بواسطة الموازنات والاداء بالنتائج الفعلية لكل مركز مسؤولية.<sup>(1)</sup>

كما يعرف نظام محاسبة المسؤولية على أنه ذلك النظام الذي يتضمن مفاهيم وأساليب يمكن استخدامها من أجل اعداد تقارير عن كفاءة وفعالية مديري الدوائر والاقسام بعدها مراكز المسؤولية على أن تتضمن هذه التقارير العناصر التي يستطيع المدير التحكم فيها.

وعرف نظام محاسبة المسؤولية أيضاً بأنه ذلك النظام الذي بموجبه يمكن اعداد تقارير عن اداء مديري مراكز المسؤولية بقصد تحقيق الرقابة على اعمال هذه المراكز والتكاليف الخاصة بها. وعند تطبيق هذا النظام لابد من مراعاة ان اداء مدير مركز المسؤولية يعتمد على معايير متعددة، منها معايير كمية واخرى نوعية ونظام محاسبة

(1) تشارلز هورنجون واخرون ، ، محاسبة التكاليف، مدخل اداري ، ترجمة وتعريب د .احمد حامد حجاج واخرون، دار

المريخ للنشر ، (الرياض: دار المريخ ، ١٩٩٦) ، ص 75

المسؤولية يركز على المعايير الكمية، اي قياس الاداء المالي للمدير، ويقاس الاداء المالي للمدير بمدى الفعالية والكفاءة في ادارة العوامل الخاضعة لتحكمه ورقابته.(1)

ويتضح مما تقدم ان كل مدير في موقعه يأخذ من الصلاحيات والسلطات ما يكفيه لادارة نشاطه بكفاءة، وفي نفس الوقت يتحمل المسؤولية او المسائلة عما يترتب على قراراته وادارته من نتائج . وهكذا فان محاسبة المسؤولية تعتمد على فرضية وهي ان الافراد يجب ان يكونوا مستعدين للمحاسبة والمسائلة عن ادائهم فضلا عن اداء مرءوسيههم ، كي يمكن اداء تقارير المحاسبة وتقييم الاداء لهذه المسؤوليات كل على حدة ومحاسبة المسؤولية بصفة عامة تقوم على عدة فروض اساسية منها:(2)

1. ان كل مدير يجب ان يتحمل مسؤولية الانشطة التي تتم داخل دائرة التنظيم التي تدخل في نظام تحكمه.
2. ان كل مدير يجب ان يسعى جاهدا لتحقيق الاهداف والغايات المرجوة منه.
3. يجب ان يشترك كافة رجال الادارة في وضع وتقرير الاهداف التي بناءا عليها سيتم محاسبتهم وتقييم ادائهم.
4. كما ان هذه الاهداف يجب ان تكون ممكنة التحقيق في ظل اداء فعال وكفاء.
5. ان تصل تقارير الاداء والتغذية العكسية للمعلومات كل مديرسرعة وفي الوقت المناسب.
6. يجب ان يكون دور محاسبة المسؤولية في تقديم ونمو المنشأة واضحا ومفهوما. و هناك الكثير من التعريفات لنظام محاسبة المسؤولية نورد أهمها كما يلي:  
يعرف (1) (Horngren and others) نظام محاسبة المسؤولية على أنه النظام الذي يقيس ويقارن بين المخطط له (الموازنة التخطيطية ) وبين المنفذ فعليا (النتائج

---

(1) Tack Gray and Don Ricketts, Cost and Managerial Accounting, McGraw –Hill Book Company, New York, 1982.

(2) لستراي وماتولتس هيتجز و سيرج ، المحاسبة الادارية، ترجمة وتعريب د .احمد حامد حجاج ، للنشر، (الرياض: دار المريخ ، ١٩٨٨) ، ص 95

(1)Horngren, Charles T. and others **Management and cost accounting**. Prentice– Hall, Inc., London, 2005.p252

الفعلية ) لكل مركز مسؤولية على حدة، ويقسم مركز المسؤولية إلى أربعة أقسام كما يلي:

- مركز التكلفة : يكون فيها المدير مسئولاً عن التكاليف فقط.
- مركز الإيراد : يكون فيها المدير مسئولاً عن الإيرادات فقط.
- مركز الربحية : ويكون فيها المدير مسئولاً عن الربحية والتكاليف فقط.
- مركز الاستثمار: ويكون فيها المدير مسئولاً عن الإيرادات والتكاليف والاستثمار.

يمكن تعريف نظام محاسبة المسؤولية بأنه اتجاه حديث نسبياً في المحاسبة وإعداد التقارير يرمي إلى تصميم النظام المحاسبي بهدف تحقيق الرقابة الفعالة على الأداء عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية والأشخاص المسؤولين عن الأداء وفقاً لخطة التنظيم الإداري للمنشأة، وينتج عن هذا النظام إعداد تقارير أو قوائم محاسبية لجميع مستويات الإدارة.<sup>(2)</sup>

كما يعد نظام محاسبة المسؤولية أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية يهدف بالدرجة الأولى إلى تدعيم الرقابة على الأداء من خلال ربط المسؤولية عن الإنفاق والإيراد بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في ظل الموازنة التخطيطية بحيث يمكن إصدار التقارير الرقابية على الأداء مقارناً بالمخطط لكل مركز من مراكز المسؤولية مما يمكن من تحديد المسؤولية عن سبب من الانحرافات تحديداً دقيقاً ومعالجتها بكفاءة في الوقت.<sup>(1)</sup>

كما يعرف نظام محاسبة المسؤولية بأنه هو ذلك النظام الذي يقوم على أساس تقسيم المنشأة إلى مراكز قرارات ثم تربط الإيرادات بالأفراد المسؤولين عن اتخاذ القرارات المتعلقة بهذه المراكز، مما يدعو الإدارة العليا إلى تفويض بعض الصلاحيات في اتخاذ

(2) محمد عباس حجازي، محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ( القاهرة: كلية التجارة، جامعة عين شمس، مطبعة جامعة عين شمس، 1975 )، ص 65

(1) محمد أبو العلا الطحان، تطوير الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في دولة الإمارات العربية المتحدة باستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (القاهر: كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، 1995 )، ص

القرارات للإدارات المختلفة مع الاحتفاظ لنفسها بحق مساءلة ومحاسبة المسؤولين عن التقصير والانحرافات التي قد تحدث في تلك المراكز. (2)

كما يعرف نظام محاسبة المسؤولية بأنه ذلك النظام المحاسبي الذي يعكس أهداف المنظمات ويربطها بالمسؤولين في الهيكل التنظيمي في صورة برنامج عمل واجب التنفيذ، ويقيس مدى كفاءة تنفيذ هذه الأهداف بتتبع تدفق الإنفاق والإيراد وفقا لمراكز المسؤولية، ويساعد على تلافي الفروقات عن طريق عرض التقارير بأسلوب يمكن من تشخيص الأداء قبل تفاقمه ومن ثم يساعد المنظمة في تحقيق أهدافها بسهولة وبسر. (3)

كما يعرف نظام محاسبة المسؤولية بأنه المحاسبة التي تنظم في إطار مراكز المسؤولية حيث تهتم بإثبات عناصر المدخلات والنفقات المختلفة التي تخضع لإشراف مستوى إداري معين، ومقارنتها مع مؤشرات الأداء وقياس كفاءته، والتقرير عنها للجهات الإدارية العليا للإطلاع واتخاذ ما يلزم من إجراءات. (4)

لذلك يعتبر نظام محاسبة المسؤولية أداة تحليلية ورقابية هامة تحقق رقابة إدارية على عناصر النفقات والإيرادات من خلال كشف الانحرافات وتحليلها وتحديد أسبابها بدقة حقيقية والمسؤولين عنها.

التعريفات السابقة وغيرها كثير تركز على محاسبة المسؤولية وأركانها بصفة عامة في أي مؤسسة، غير أن هناك بعض التعريفات التي تركز على إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية له في المحاسبة الحكومية، يشتمل نظام محاسبة المسؤولية مجموعة من المساءلات كما يلي: (1)

- نظام مساءلة مهني يتسم بالصرامة.
- نظام إدارة لمحاسبة المسؤولية.

(2) Prentice- Hall, **Management and cost accounting** Horngren, Charles T. and others Inc., London, 2005

(3) مصطفى رضا عبد الرحمن، المحاسبة على أساس المسؤولية، مدخل رئيسي لخفض التكلفة في المنظمات، مجلة البحوث الإدارية، (القاهرة: السادات للعلوم الإدارية، المجلد الثاني، العدد الأول، 1986)، ص 86.

(4) نواف فخر، محاسبة المسؤولية - والظروف الملائمة لتطبيقها، (القاهرة: مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 20، العدد 1، 1998)، ص 22

(4) جمال سعد السيد أحمد خطاب، تفعيل نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الإدارية الحكومية لرفع كفاءة الأداء الحكومي، دراسة ميدانية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2002)، ص 55.

- المساءلة المحاسبية للأقسام الداخلية.
- المساءلة المحاسبية لجميع عمليات الشراء.
- المساءلة المالية الحكومية.
- المساءلة عن الخدمات المقدمة للمستهلكين.

أن محاسبة المسؤولية في الغالب تستخدم بالتوازي أو كمرادف مع نظام التقارير الخارجية أو بعبارة أخرى فمحاسبة المسؤولية المالية تعتبر مفهوم غني ويتشابك مع مفهوم المحاسبة فضلا عن كونه أكثر تعقيدا في التطبيق العملي مقارنة بما هو معترف به مختلفة من الكتابات ومن تحليل التعريفات المختلفة لمحاسبة المسؤولية يمكن للباحث توضيح أهم النقاط المتعلقة باتجاهات نظام محاسبة المسؤولية<sup>(2)</sup>:

• ربط النظام المحاسبي بهيكل التنظيم الإداري ومستوياته الإدارية والتنفيذية المختلفة.

• توزيع سلطة اتخاذ القرارات بصورة محددة وخاصة فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة في عناصر التكاليف والإيرادات في مراكز المسؤولية .

• تتحمل كل وحدة إشراف أو مسؤولية التكاليف والإيرادات المسئول عنها والتي يملك القدرة من خلالها والتحكم فيها ومراقبتها .

• تصميم نظام للمحاسبة يقوم على أساس إمداد الإدارة بالمعلومات الرقابية طبقا لمركز المسؤولية، مما يمكن من تجميع التكاليف وإعداد التقارير التي تمكن من تقييم الأداء وبالتالي المساعدة في اتخاذ القرارات الصحيحة.

• تجنب المسؤولية المشتركة بين مراكز المسؤولية وبصفة خاصة فيما يتعلق بعناصر التكاليف والإيرادات.

• ترابط وتكامل التقارير المقدمة من مختلف المستويات الإدارية حسب تدرج السلطة، مما يمكن من متابعة تقييم الأداء عند المنبع.

• توافر الرقابة الذاتية وامتدادها إلى مختلف المستويات الإدارية من التنظيم الإداري.

ثانياً: أهمية نظام محاسبة المسؤولية:

(2) المرجع السابق ، ص 57



لما كان نظام محاسبة المسؤولية يركز بالمقام الأول على هدف الرقابة على التكاليف وتقديم القوائم المالية والتقارير وربطها بأعضاء الهيكل التنظيمي، الأمر الذي يتطلب تقسيم الوحدة الاقتصادية أو الحكومية إلى مراكز مسؤولية تقوم على أساس ضبط التكلفة والرقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف وهذا بدوره يؤدي إلى محاسبة المسؤولين عن الوحدات التابعة لإدارتهم المباشرة حيث أن الرقابة غير مرتبطة ببنود التكاليف ولكنها مرتبطة بتصرفات الأفراد في إنشاء تلك التكاليف ضمن السلطات المخولة لهم.<sup>(1)</sup> وبالتالي فإن أهمية هذا النظام تظهر من خلال تحويله أهداف محاسبة التكاليف من أهدافها التقليدية إلى أهدافها المعاصرة حيث أصبحت تهدف إلى التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وبما يمكن من تبويب النفقات والإيرادات حسب السلطات المفوضة للمدراء ورؤساء الأقسام في مراكز المسؤولية وقدرتهم في التحكم والرقابة عليها،<sup>(2)</sup> .

أهمية نظام محاسبة المسؤولية تتبع من كونها جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية الذي يوظف لخدمة عمليات التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها، وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإدارات المختلفة في الوحدة الحكومية كما تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية ككل.<sup>(1)</sup>

مما سبق يري الباحث أن محاسبة المسؤولية في الغالب تستخدم بالتوازي أو كمرادف مع نظام التقارير الخارجية أو بعبارة أخرى فمحاسبة المسؤولية المالية تعتبر مفهوم غني ويتشابه مع مفهوم المحاسبة فضلا عن كونه أكثر تعقيدا في التطبيق العملي مقارنة بما هو معترف به مختلفا من الكتابات ومن تحليل التعريفات المختلفة لمحاسبة

(1) فكري عشاوي، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على وحدات القطاع العام - دراسة نظرية تطبيقية، (القاهرة: مطبعة جامعة القاهرة، 1971)، ص 56.

(2) سليمان عطية، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفعالية الإدارة، (المملكة العربية السعودية: مجلة مكنية الإدارة، معهد الإدارة العامة، العدد 57 الرياض، 1988)، ص 46

(1) نائل عبد الله حسين جبريل، "محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - دراسة ميدانية" رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، (عمان : جامعة آل البيت، 1999)، ص 63.

المسؤولية يمكن ،حيث تعتبر ذات أهمية من كونها جزءاً من نظام الرقابة الداخلية داخل الوحدة.

### المبحث الثاني

أهداف وخصائص نظام محاسبة المسؤولية

اولاً: أهداف نظام محاسبة المسؤولية:

تتمثل أهداف نظام محاسبة المسؤولية في الآتي: (1)

يمثل نظام محاسبة المسؤولية مدخلاً متطوراً للمحاسبة وتقاريرها دون تغيير في النظرية المحاسبية ومبادئها، فنظام محاسبة المسؤولية يتطلب إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير المرتبط بالهيكل الإداري للمنظمة.

يهدف الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري في المنظمة إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف المرتبطة بكل مركز مسؤولية على حدة.

يعتمد نظام محاسبة المسؤولية إدارياً على التنظيم اللامركزي، ومحاسبياً على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في كل من نظام المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف المعيارية ونظام محاسبة التكاليف الفعلية إضافة إلى نظام تقارير الأداء مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية في المؤسسة.

ربط كل من الأداء الفعلي والأداء المخطط له بمراكز الإشراف والمسؤولية عند المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي في المؤسسة حتى نستطيع أن نحدد المسؤولية عن أي انحرافات قد حدثت فعلاً ومقارنتها مع المخطط له.

تسمح محاسبة المسؤولية بالرقابة عند المنبع، وبالتالي تحقق رقابة فعالة فمحاسبة المسؤولية تمكن من تتبع بنود التكاليف والإيرادات في النقطة التي يحدث فيها إنفاق أو خلق إيرادات بالنسبة لكل مركز مسؤولية على حدة.

(1) رضوانحلو حنان، وجبرائيل جوزيف كحالة، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، ، عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ، (1997)، ص 122

ثانياً: نظام محاسبة المسؤولية والمفاهيم الإدارية المرتبطة بها:  
ارتبط مفهوم نظام محاسبة المسؤولية ببعض المفاهيم الإدارية والمحاسبية مثل اللامركزية في الإدارة بالاستثناء والإدارة بالأهداف، وهذه المفاهيم الحديثة جاءت مكتملة لنظام محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء في المؤسسات كما يتبين مما يلي:

### 1. نظام محاسبة المسؤولية واللامركزية:

تعني اللامركزية تفويض صلاحيات وسلطات اتخاذ القرارات من الإدارة العليا إلى الإدارة الدنيا والأفراد الذين يعملون فيها وذلك نتيجة لكبر حجم المؤسسات سواء كانت الحكومية أو الاقتصادية وإفساح المجال أمام الإدارة العليا للقيام بعمليات التخطيط الاستراتيجي ورسم السياسات العليا للمؤسسة على أكمل وجه.  
أن كل مدير في موقعه يأخذ من الصلاحيات Decentralization لذلك يقصد باللامركزية والمسئوليات ما يكفيه لإدارة نشاطه بكفاءة، وفي نفس الوقت يتحمل المسؤولية عن قراراته، وفي ظل اللامركزية يكون الدور الأساسي لمحاسبة المسؤولية هو إعداد التقارير اللازمة لقياس أداء الإدارة في الوحدة الاقتصادية أو الحكومية على حد سواء.<sup>(1)</sup> أن الأسلوب الأمثل في اتخاذ القرارات يجب ألا يعتمد على المركزية الكاملة واللامركزية الكاملة بل لابد من الاعتماد على ذلك القدر من اللامركزية الذي تزيد منافعه عن تكاليف تطبيقه.

من خلال ما سبق ذكره عن اللامركزية فإنه من الواضح أن نظام محاسبة المسؤولية يعتمد إدارياً على نظام اللامركزية في الإدارة، حيث أصبح من الصعب مع كبر حجم المؤسسات الحكومية وتعقيد أعمالها واتساعها وانتشارها الجغرافي أن يقوم وزير أو رئيس مجلس إدارة أو مدير عام بإدارة مؤسسة واتخاذ القرارات ورسم السياسات وإعداد الموازنات التخطيطية بصورة مركزية، لذلك كان من الضروري أن يتم التوجه إلى نظام اللامركزية في الإدارة، وبالتالي أصبح من الضروري استخدام نظام محاسبة المسؤولية

(1) هدى حسين محمد محمد الشيخ، استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية، دراسة تطبيقية في اتحاد الإذاعة والتلفزيون، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة، (القاهرة: جامعة عين شمس، 1997)، ص 145.

لتقييم أداء المديرين والأفراد المناطة بهم سلطات وصلاحيات معينة وكذلك الرقابة على أعمالهم.

بمعنى آخر يمكن القول أن نظام محاسبة المسؤولية هو نظام يربط الإدارة العليا بالدوائر والوحدات اللامركزية التابعة لها، فهو الذي يغذي المستويات الإدارية المختلفة بالمعلومات والتقارير اللازمة للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء في مراكز المسؤولية، فمحاسبة المسؤولية هي أساس نجاح نظام الإدارة اللامركزي.

## 2. نظام محاسبة المسؤولية والإدارة بالاستثناء:

إن الأخذ بأسلوب الإدارة بالاستثناء يؤدي إلى التركيز على الانحرافات الشاذة والهامة، ويجذب انتباه الإدارة في اتخاذ خطوات تصحيحية وعلاجية لمواجهة الانحرافات وتقادي حدوثها مستقبلاً لرفع كفاءة الأداء وتحقيق الرقابة الفعالة، وبالتالي فإن الإدارة بالاستثناء تعني عدم تبليغ الإدارة العليا إلا عند الضرورة، أي عند وجود خطأ أو انحراف جوهري يؤثر على أداء المؤسسة ككل يستدعي ذلك تدخلاً سريعاً من قبل الإدارة العليا لمعالجة الانحراف الذي حدث، ووضع الخطط العلاجية لتقادي حدوثه مستقبلاً ومحاسبة المسؤولين عن تلك الانحرافات من خلال معرفة أسباب ومسببات تلك الانحرافات.

لذلك يمكن تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء من خلال نظام محاسبة المسؤولية إذ أنه باستخدام مفهوم محاسبة المسؤولية يتم تقييم الأداء للشخص المسئول عن مركز المسؤولية، من خلال ذلك يتم رفع التقارير، ويتم تقييم الأداء لكل مستوى إداري، وبالتالي فإن نظام محاسبة المسؤولية يحدد الخطوات التنفيذية لتطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء، كما يحول مبدأ الإدارة بالاستثناء من صورة وصفية غير ملموسة إلى صورة كمية تأخذ شكل تصميم النظام المحاسبي وفقاً لخطوط المسؤولية، وإعداد تقارير دورية لتقييم الأداء الشخصي للمسئول عن مركز المسؤولية، وترفع. (للادارة العليا حيث تتم عملية الرقابة وتقييم الأداء لكل مستوى إداري).<sup>(1)</sup>

ومما سبق يتضح أن هناك علاقة وثيقة بين مفهوم محاسبة المسؤولية ومبدأ الإدارة بالاستثناء حيث يتمكن كل مستوى إداري من ممارسة ومراقبة العمليات في نطاق ما يؤهله

(1) المرجع السابق، ص 146.

به موقفه التنظيمي في حدود سلطته، وما عليه من مسؤوليات، مما يؤدي إلى عدم التدخل و الازدواج بين المستويات الإدارية المتعددة بما قد يعوق تنفيذ العمليات.

### 3. نظام محاسبة المسؤولية ونظام الإدارة بالأهداف:

إن عملية الإدارة بالأهداف هي عملية بشتراك فيها الرؤساء والمرؤوسين في تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها في فترة زمنية معينة وتحديد الأساليب أو الطرق التي يجب إتباعها لتحقيق هذه الأهداف، وتحديد مقاييس الأداء، ثم تقييم النتائج الفعلية بناء على هذه المقاييس. (1)

مما سبق يرى الباحث أن نظام محاسبة المسؤولية يساهم بشكل أساسي في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، وذلك بالربط بين الموازنات التخطيطية التي تعتبر من أهم مقومات محاسبة المسؤولية وبين مراكز المسؤولية نفسها، حيث تعد الموازنات التخطيطية هدفا جوهريا يسعى مركز المسؤولية لتحقيقه، وبذلك يتم مقارنة النتائج التي تم التوصل إليها مع الأهداف الموضوعة مسبقا من خلال الموازنة التخطيطية أو الموازنة العامة وهو المصطلح المستخدم في القطاع الحكومي.

ويوضح الشيخ ، العلاقة بين نظام محاسبة المسؤولية، والإدارة بالأهداف في النقاط التالية:

- لكل مستوى إداري أهداف محددة يعمل على تحقيقها، ومن خلال تقارير الأداء يمكن تقييم أداء المسؤولين من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المحددة مسبقا، ومن ثم تحديد الانحرافات في التنفيذ.
- إن تحديد أهداف قابلة للقياس لكل منصب إداري هو جوهر عملية الإدارة بالأهداف، وهذه الأهداف محددة مقدما في المعيار الذي نقارن به الأداء الفعلي عند تطبيق محاسبة المسؤولية.

(1) سليمان عطية ، مرجع سابق ، ص 94.

- تعتمد الإدارة بالأهداف على المتابعة المستمرة لمعرفة تقدم سير العمل، وهذا يتطلب تدفق المعلومات الملائمة إلى مراكز المسؤولية عند تحقيق النتائج في الوقت الملائم<sup>(2)</sup>

### 6-1-2 مزايا تطبيق نظام محاسبة المسؤولية:

- يتضح لنا من التحليلات السابقة لمفاهيم وأهداف وخصائص نظام محاسبة المسؤولية أن هناك سمات ومزايا كثيرة يتسم بها هذا النظام، ومنها:
- التركيز في المقام الأول على هدف الرقابة على التكاليف والإيرادات وإعداد التقارير بعد ربطها بالهيكل التنظيمي.<sup>(1)</sup>
- أن نظام محاسبة المسؤولية يحقق هدف ربط كل من الأداء الفعلي والأداء المخطط بمراكز المسؤولية عند المستويات الإدارية المختلفة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، مما يساعد في تحديد المسؤولية عن أي انحرافات قد تحدث من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط، وبذلك يتم محاسبة المسؤولين عن تلك الانحرافات التي تقع ضمن حدود مسؤولياتهم فقط.
- أن ما يميز نظام محاسبة المسؤولية أيضا هو أنه عند تطبيقه يتم أخذ العامل الإنساني والسلوكي في الاعتبار عند وضع الخطط والأهداف والمعايير، وهذا يتفق مع الاتجاه الحالي للاهتمام بالنواحي السلوكية، ويوفر نظام محاسبة المسؤولية أساسا عادلا للحوافز للعاملين في المؤسسات بشكل عام.<sup>(2)</sup>
- يساعد نظام محاسبة المسؤولية في تطبيق مبدأ الإدارة بالأهداف، حيث يوافق كل مدير على مجموعة أهداف محددة ينبغي أن يحققها، وبالتالي يسهل تقييم أدائه في كل فترة طبقا لمدى التزامه في تحقيق تلك الأهداف، كما يقدم نظام محاسبة المسؤولية للإدارة أداة هامة لتقييم الأداء وذلك باستخدام مبدأ الإدارة بالاستثناء حيث يتم التركيز على الانحرافات الشاذة وتركيز الجهود في تحليلها ومعرفة أسبابها ومسبباتها بدقة لتوفير العلاج المناسب لها وبالسرية الممكنة حتى لا يضيع الجهد في التركيز والاهتمام بانحرافات غير هامة.

<sup>(2)</sup> هدى حسين محمد محمد الشيخ، مرجع سابق، ص 146.

<sup>(1)</sup> سليمان عطية، مرجع سابق، ص 96.

<sup>(2)</sup> هدى حسين محمد محمد الشيخ، مرجع سابق، ص 147.

- تمثل محاسبة المسؤولية مجموعة من المفاهيم والأدوات التي تستخدم لقياس كفاءة الأشخاص والأقسام في المنشأة وذلك لتحقيق الأهداف المطلوبة.<sup>(3)</sup>
  - يصدر نظام محاسبة المسؤولية تقارير توضح أداء مراكز المسؤولية الفعلي والمخطط، والانحراف بينهما بما يخدم الإدارة العليا في اتخاذ القرارات اللازمة.<sup>(1)</sup>
- ثالثاً: خصائص نظام محاسبة المسؤولية:
- تتمثل خصائص نظام محاسبة المسؤولية في الآتي:<sup>(2)</sup>
- أحد أساليب المحاسبة الإدارية ، وهي أداة للرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية.
  - ينتج عن محاسبة المسؤولية إصدار تقارير عن أداء مراكز المسؤولية تقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة.
  - تعتمد محاسبة المسؤولية على الموازنات التخطيطية.
  - ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في الوحدة الاقتصادية من حيث تحديد الأقسام باعتبارها مراكز للمسؤولية

<sup>(3)</sup> ميادة، إبراهيم، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - واقع وتطلعات، مجلة (بغداد: جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 19 ، العدد الثاني، 2003)

<sup>(1)</sup> نائل عبد الله حسين جبريل، ، "محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - دراسة ميدانية" رسالة ماجستير في المحاسبة، (عمان: جامعة آل البيت، 1999)، ص 22

<sup>(2)</sup> المرجع السابق ، ص32

### المبحث الثالث

#### مقومات نظام محاسبة المسؤولية

أولاً: مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

لما كان محور البحث ومشكلته تدور حول مدى توافر المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية الفلسطينية حتى يمكن الحكم على مقدرة تلك الأجهزة من تطبيق هذا النظام، وتتمثل المقومات الأساسية لمحاسبة المسؤولية في وجود هيكل تنظيمي معتمد جيد ومفهوم، وعمل الموازنات التقديرية (الموازنة العامة)، ووجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل، وكذلك وجود نظام حوافز فعال، وأخيراً وجود نظام فعال للتقارير الدورية (تقارير الأداء والتقارير الرقابية)، ففي هذا المبحث سوف يتم إلقاء الضوء على تلك المقومات وما هي المتطلبات التي يجب توافرها في سبيل تحقيق تلك المقومات.

لتطبيق نظام محاسبة المسؤولية في أي مؤسسة اقتصادية أو حكومية لا بد من توافر المقومات الأساسية التي يقوم عليها نظام محاسبة المسؤولية، كما يلي:

#### 1/ وجود هيكل تنظيمي معتمد وجيد ومفهوم:

يعد الهيكل التنظيمي أولى خطوات نجاح تطبيق نظام محاسبة المسؤولية والتي تسعى إلى ربط معدلات الأداء المخططة بمراكز مسؤولية محددة ثم ربط معدلات الأداء الفعلي بنفس المراكز لمتابعة الأداء وقياسه وتحقيقاً للرقابة الداخلية الكاملة التي تساعد على تصحيح المسار إذا انحراف وفي الوقت المناسب لذلك. (1)

فبوجود هيكل تنظيمي معتمد وسليم وواضح للوحدة الحكومية تتضح الأهداف والمهام والصلاحيات وتوزع المسؤوليات وفق مراكز المسؤولية التي يتألف منها الهيكل التنظيمي، بالإضافة إلى وضوح الإجراءات والسياسات من ناحية المتطلبات التنظيمية التي تقرها الإدارة العليا، وكل مدير أو مسئول مركز مسؤولية تناط به صلاحيات ومسئوليات وفقاً لمؤهلاته العلمية والمهنية لتنفيذ السياسات والإجراءات المعتمدة من قبل الإدارة العليا، لذلك يعتبر الهيكل التنظيمي بالنسبة للوحدة الحكومية محورياً أساسياً يبنى عليه نظام محاسبة المسؤولية، الأمر الذي يساعد في تحديد مراكز المسؤولية كإحدى

(1) مصطفى رضا عبد الرحمن، مرجع سابق، ص 88.



المقومات الأساسية لهذا النظام ويساعد أيضا في إلغاء التعارض في الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد والأخذ بالإجراءات المثالية.<sup>(1)</sup>

ولكي يتمكن نظام محاسبة المسؤولية من تحقيق أهدافه بنجاح لابد من توفر خريطة تنظيمية (أو خريطة مسؤولية)، توضح سلطات واختصاصات مراكز المسؤولية التي تتكون منها المؤسسة<sup>(2)</sup>، لذلك يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على وجود تنظيم داخلي سليم وخريطة مسؤولية تعمل على توضيح السلطات التي يتم تفويضها لكل فرد أو مستوى إداري معين، ويتضح دور الخريطة التنظيمية في نظام محاسبة المسؤولية فيما يلي:<sup>(3)</sup>

- تحديد إطار الوحدة الحكومية والوحدات الإدارية بداخلها والوظائف التي تؤديها تلك الوحدات والأقسام والمراكز.
- بيان كيفية تقسيم العمل بين العاملين في الوحدة الحكومية.
- توضيح خطوط السلطة والمسؤولية والعلاقات بين الأقسام والإدارات ومراكز المسؤولية في الوحدة الحكومية.
- تعريف العامل برئيسه المباشر وتعريف الرئيس بالمرؤوسين التابعين له.
- تحديد عدد المستويات الإدارية في الوحدة الحكومية.
- المساعدة في اكتشاف ومعالجة الأخطاء الموجودة في التنظيم الإداري.

### ثانياً: مراكز المسؤولية والهيكل التنظيمي:

من الجدير ذكره أنه ليس هناك شكل واحد للهيكل التنظيمي يمكن استخدامه في جميع الوحدات الحكومية، وذلك لطبيعة الوحدات الحكومية وظروفها وحجمها وانتشارها الجغرافي، ومن الملاحظ أن أول الاعتبارات التي يهتم بها مصمم نظام محاسبة المسؤولية هي تحديد خطوط وأبعاد الهيكل التنظيمي الذي يصف العلاقة بين الأنشطة المختلفة ومستويات اتخاذ القرارات وحدود السلطة والمسؤولية لكل منها ولكن هناك أسس عامة لبناء الهيكل التنظيمي، وكذلك هناك اعتبارات يجب مراعاتها في الهيكل التنظيمي

(1) إبراهيم ميده، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، مرجع سابق، ص 55.

(2) محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط 3، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2004)، ص 25.

(3) نائل عبد الله حسين جبريل، "مرجع سابق"، ص 56.

ليتناسب مع تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وكذلك يجب تبويب المستويات الإدارية في المؤسسة وهو ما يتم عرضه كما يلي:

### 1. الأسس العامة التي يبني عليها الهيكل التنظيمي:

التنظيم الوظيفي: أي تقسم الوحدة الحكومية والاقتصادية إلى أقسام حسب طبيعة كل قسم، مثل قسم المالية، وقسم الشؤون الإدارية وقسم الحركة والصيانة، الخ. التقسيم حسب نوع الخدمة التي تقدمها الوحدة الحكومية، مثلاً خدمات صحية، خدمات اجتماعية، خدمات رياضية، خدمات أمنية، وهكذا.

التقسيم حسب المناطق الجغرافية: أي أن التقسيم يتم حسب أماكن وجود المراكز والوحدات الحكومية وانتشارها جغرافياً. ففي فلسطين الوحدات والوزارات الحكومية منتشرة على مستوى الضفة الغربية وقطاع غزة، لذلك يجب مراعاة ذلك عن بناء الهيكل التنظيمي (1)

### 2. الاعتبارات الواجب مراعاتها في الهيكل التنظيمي:

لكي يكون الهيكل التنظيمي ملائماً لأغراض نظام محاسبة المسؤولية فلا بد أن يراعى فيه ما يلي: (2)

- تعادل السلطة والمسؤولية.
- مراعاة الاستقلال والتنسيق بين الأنشطة والمسؤولية لمنع التضارب بين المراكز.
- أن يكون هناك شخص مسئول مسؤولية مباشرة أمام شخص واحد.
- الاستقلال التام بكل مركز من مراكز المسؤولية.
- أن تعكس الخريطة التنظيمية الوضع الحقيقي للتنظيم في الوحدة الحكومية.
- أن يكون الهيكل التنظيمي مرناً ليسمح بأي تغييرات حتمية تطرأ عليه.
- أن يتوافر وصف وظيفي لكل وظيفة في الهيكل التنظيمي يسمح ببيان الوظائف والمسؤوليات.

وتقوم الوحدات الحكومية عادة بإعداد وصف وظيفي للهيكل التنظيمي باستخدام قائمة للوظائف والمسؤوليات لكل وحدة تنظيمية حتى يمكن القضاء على ظاهرة التداخل

(1) Rickts Don & Jack Gray، 'Managerial Accounting'، HoughtonMifflin Co.، Boston، 1988، p123.

(2) هدى حسين محمد محمد الشيخ، مرجع سابق، ص 149.

التي تشوب هيكل التنظيم الإداري ويمكن أيضا الاستعانة بها في تحديد قابلية البنود للرقابة بواسطة المسئول للوحدة الاقتصادية. (1)

### 3. تبويب المستويات الإدارية:

يتم تبويب المستويات الإدارية عادة في ثلاث مستويات. (2)

#### مستوى الإدارة العليا:

ويمثل هذا المستوى السلطة الإدارية العليا في الوحدة الحكومية التي ترسم السياسة العامة لتحقيق أهدافها، وغالبا يضم هذا المستوى رئيس الدائرة الحكومية ومساعديه والمدراء، حيث هم صناع القرار في الوحدة الحكومية وهم المناط بهم رسم السياسات وإقرار التعليمات المنظمة لشئون العمل.

#### مستوى الإدارة الوسطى:

ويمثل هذا المستوى السلطات الإدارية التي تقوم بالعمليات التنفيذية طبقا للسياسة الموضوعية بمعرفة الإدارة العليا. وغالبا يضم هذا المستوى مدراء الدوائر في الوحدات الحكومية، حيث هم المناط بهم تنفيذ السياسات والتعليمات الصادرة من الإدارة العليا.

#### مستوى الإدارة الدنيا:

ويمثل هذا المستوى مواقع العمل الأمامية ويشرف عليها المشرفون ورؤساء الأقسام الذين يقومون بالرقابة عن طريق الملاحظة المستمرة خلال التنفيذ الفعلي للسياسات والتعليمات، وتقديم الخدمات أيضا.

من العرض السابق يتبين أهمية وضرورة الربط بين مراكز المسؤولية بأنواعها وبين الهيكل التنظيمي بمستوياته المختلفة حتى يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بصورة أفضل بالإضافة إلى تحديد ما يلي:

- تحديد نوعية البيانات التي تقدم للمسئول عن مركز المسؤولية في شكل تقرير، والتي ستختلف باختلاف نوع مركز المسؤولية.
- تحديد أساليب القياس المختلفة وتقييم الأداء في مراكز المسؤولية بأنواعها المختلفة.

(1) سليمان عطية، مرجع سابق ، ص 99.

(2) هدى حسين محمد محمد الشيخ، مرجع سابق ، ص 149.

ومما سبق يتضح أنه لكي يكون الهيكل التنظيمي للمؤسسة جيدا ويحقق الأغراض المرجوة منه، لابد أن يصمم على أسس سليمة ويرتكز على أصول علمية، لذلك يجب على من يقوم بتصميم ووضع الهيكل التنظيمي للمؤسسة أن يكون ملما بالمبادئ والأسس العلمية في هذا المجال، ومن هذه الأسس والمبادئ ما يلي: (1)

**التنسيق:**

وهو الترتيب المنظم لجهود المجموعة لكي توحد الجهود في التنفيذ لتحقيق الهدف المحدد، ويعتبر هذا المبدأ هو المبدأ الأساسي الشامل من مبادئ التنظيم، ويجب أن يكون التنسيق على أساس الرغبة الحقيقية والجدادة لدى أفراد التنظيم لتحقيق الهدف المنشود.

**التدرج في السلطة.**

ويقصد بهذا المبدأ تدرج الواجبات وفقا لتدرج السلطة وما يقابلها من مسؤولية، ونتيجة لوجود السلطة والقيادة تظهر عملية التفويض وهي علاقة طبيعية بين الرؤساء والمرؤوسين، لذلك حتى يتم مساءلة موظف ما عن عمل معين يجب أن تعطى له الصلاحيات الكاملة وتخويله سلطات معينة لأداء هذا العمل وتنفيذه.

ويرى الباحث أنه نتيجة لمبدأ التدرج في السلطة تظهر في المنشأة عدة مستويات إدارية تتكون منها المؤسسة، وهذه المستويات الإدارية تتولى تنفيذ الوظائف الإدارية المناطة بها والتي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة ككل.

#### **تحديد الاختصاصات الوظيفية:**

ويقصد به التفرقة الوظيفية بين أنواع الواجبات والأعباء المختلفة، ولا شك أن تحديد الواجبات وتعريفها بوضوح يعد ضرورة لازمة لحسن سير الأعمال بالمؤسسة وتحقيق أهدافها المنشودة.

ويجب أن يتم التعرف على واجبات كل وظيفة وعلاقتها بالواجبات والاختصاصات الأخرى، وذلك حتى لا يحدث تعارض وتداخل بين واجبات الأفراد مما يؤدي إلى نقص الكفاءة والفعالية في المؤسسة والقصور في تحقيق الأهداف.

(1) عبد المنعم فليح عبد الله ، المنهج الإسلامي لمحاسبة المسؤولية لرقابة وتقييم الأداء في الوحدات الاقتصادية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، (القاهرة: جامعة القاهرة، 1989)، ص 154.

أن هناك متطلبات أخرى لتصميم الهيكل التنظيمي بشكل جيد يتناسب مع نظام محاسبة المسؤولية، وهي: (1)

- تحديد أنواع الأنشطة في الوحدة الاقتصادية أو الحكومية، حيث يؤدي القيام بهذه الأنشطة بالوجه الصحيح إلى تحقيق أهداف المؤسسة.
  - تقسيم وتجميع أوجه النشاط في وحدات إدارية تسمى مراكز المسؤولية، يراعى في ذلك طبيعة عمل مراكز المسؤولية، ووجه التخصص فيها والأهداف المطلوبة منها.
  - تركيز السلطة وتفويضها وهو ما يطلق عليه المركزية واللامركزية في الإدارة، حيث أن محاسبة المسؤولية تتناسب اللامركزية في الإدارة.
  - التنسيق بين مختلف الإدارات والأقسام ومراكز المسؤولية، لمنع الازدواج أو التعارض في تنفيذ الأنشطة، وتحقيق الأهداف المطلوبة بسهولة.
- ومن خلال ما سبق يتضح أهمية تصميم الهيكل التنظيمي الرسمي بشكل جيد وواضح، غير أنه ولتعميق الفهم بمحاسبة المسؤولية وعلاقتها بالهيكل التنظيمي في المؤسسة، فإن محاسبة المسؤولية ترتبط بالمرجات التي يلتزم شاغل الوظيفة بتحقيقها، وتنشأ بحسب الموقع الوظيفي لها وهي: (2)

- وجود وظيفة (أداء معين).
  - وجود سلطة لأداء الوظيفة.
  - تحديد المسؤولية عن أداء الوظيفة.
  - تحديد مستلزمات أداء الوظيفة.
  - وجود شاغل الوظيفة (الموظف).
  - التعرف على البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالوظيفة.
  - العمل على تحقيق التوازن بين العناصر السابقة.
- ومما سبق يتبين أنه يجب أن يكون لكل مؤسسة هيكل تنظيمي مبني على أسس علمية وواضحة وأن يكون هناك توصيف دقيق للوظائف ومراكز المسؤولية التي يتكون منها الهيكل التنظيمي المطلوب.

(1) نائل عبد الله حسين جبريل، " ، مرجع سابق ، ص 62.

(2) منذر المعتوق، محاسبة المسؤولية، (بغداد:مجلة المحاسب، العدد الأول، السنة الثانية عشرة، 1987)، ص 156

## 2/ عمل الموازنات التقديرية (الموازنة العامة):

حتى يمكن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل سليم في أي مؤسسة سواء كانت مؤسسة حكومية أو اقتصادية يجب أن يتم إعداد موازنات تخطيطية (تقديرية)، تساهم في رسم الطريق الذي من خلاله يتم تحقيق أهداف المؤسسة الإستراتيجية والعامة. وتعرف الموازنة على أنها تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها خلال فترة العمل المقبلة، وحتى تقوم الإدارة بالقيام بواجباتها فإن عليها تنفيذ وظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وتنظيم وإشراف واتخاذ القرارات الإدارية بطريقة كفؤ. ويطلق على الموازنة عدة مسميات منها الموازنة التخطيطية، والموازنة التقديرية والموازنة الرقابية، فكل صفة من الصفات السابقة للموازنة تشير إلى معنى معين، فالموازنة التقديرية تغطي ما يتوقع حدوثه في المستقبل. وأطلق عليها اسم موازنة تقديرية لأنها تحتوي على بيانات تقديرية وليست فعلية، أما الموازنة الرقابية فهي تستخدم كأداة للرقابة حيث تمثل الأساس الذي تقارن به التكاليف الفعلية مع التكاليف التقديرية لكشف الانحرافات ومساعدة الإدارة على مزاولة الرقابة بالاستثناء حيث يتم التركيز على الانحرافات المهمة فقط. (1)

(1) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية - المعلومات اللازمة للتخطيط، ، (عمان : مطابع الشمس

## ثالثاً: أهداف الموازنة العامة:

هناك أهداف متعددة للموازنة العامة منها المساعدة في التخطيط ومزاولة الرقابة واتخاذ القرارات، وكذلك أهداف اجتماعية واقتصادية، هذه الأهداف يمكن تلخيصها كالتالي، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين<sup>(1)</sup>.

### 1. خلق عادة التخطيط:

إن خلق عادة التخطيط لدى الإدارة يجعلها تنظر إلى المستقبل باستمرار مما يؤدي إلى تقليل عدد المفاجئات، حيث أن التفكير المسبق يساعد الإدارة على تغيير الأحوال والظروف نحو الأفضل.

### 2. تقسيم جهودات الإدارة والأقسام المختلفة في المنشأة:

يؤدي ذلك إلى التنسيق بين جميع الأقسام المختلفة في المؤسسة والعمل كوحدة واحدة مما يجعلها تعمل في نفس الاتجاه ومن ثم تحقيق الأهداف المراد تحقيقها بكفاءة وفعالية.

### 3. خدمة وظيفة الرقابة:

تساعد الموازنة في خدمة وظيفة الرقابة فهي تحتوي على أرقام التكاليف والإيرادات التي يتوقع حدوثها خلال فترة الموازنة، والخاصة بكل إدارة أو قسم في المؤسسة، وتتم الرقابة عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام الواردة في الموازنة لتحديد الانحرافات بينهما وتحديد أسبابها والتقرير عن ذلك.

### 4. توجيه الموارد المالية:

تساعد الموازنة في توجيه الموارد المالية بصورة سليمة لأنه باستخدام الموازنة تعلم الإدارة ما هي الوحدات الإدارية التي يجب دعمها من حيث الموارد وما هي الوحدات التي ليست بحاجة إلى ذلك.

هذا ولكي تحقق الموازنة أهدافها المذكورة لا بد عند وضع الموازنات أن تراعى الجوانب السلوكية حيث أشارت الدراسات النظرية أنه لا بد أن تكون الموازنة مقبولة من قبل الأشخاص الذين سوف يتأثرون بها، حيث أن الأشخاص الذين يشاركون في إعداد

(1) ستيفن أ. موسكوف، ومارك ج. سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، مفاهيم وتطبيقات، ترجمة

الدكتور كمال الدين سعيد ، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2002) ، ص 50

الموازنة يلتزمون بها ويحققون نتائج أفضل من الأشخاص الذين لم يشاركوا في إعدادها، لذلك يجب أن تكون الأهداف المرسومة في الموازنة أهدافا واقعية يحتاج تحقيقها إلى بذل المجهود الممكن وليس المستحيل، وباحتواء الموازنة على أهداف واقعية وتم استخدامها في قياس أداء الوحدات الإدارية فإن رؤساء تلك الوحدات سوف يقبلون نتائج التقييم لأنه سبق لهم المشاركة في إعداد تلك الموازنة، أما إذا لم يشاركوا في وضع الموازنة أو أن الموازنة فرضت عليهم أهدافا يصعب عليهم تحقيقها فإنهم سوف ينشغلون في إيجاد المبررات لمهاجمة نظام الموازنة والنتائج المترتبة عليها. (1)

### الموازنة التخطيطية السمات والمميزات والمقومات:

هناك العديد من السمات والمميزات والمقومات التي يجب أن تتوفر في الموازنة التخطيطية حتى تزيد من فاعليتها وبالتالي تزيد من فعالية نظام محاسبة المسؤولية.

#### 1. السمات التي يجب أن تتوفر في الموازنة هي ما يلي: (2)

- أن تعكس الموازنة الأهداف التفصيلية المراد إنجازها في صورة رقمية قابلة للقياس.
- يجب أن تكون نسبة المشاركة من المستويات الإدارية عالية وخاصة في مرحلة تحديد الأهداف وهذا يخلق نوعا من الارتياح النفسي بين التقديرين والمسئولين ومن ثم يكون التقبل والفهم والإقناع والالتزام كاملا.
- ضرورة وضوح المراحل المختلفة لإعداد الموازنة حتى تمام تنفيذها.
- يجب أن تكون التقديرات تفصيلية على مستوى الفترة الزمنية والنشاط الرئيسي والفرعي.
- أن تعكس التقديرات والصلاحيات الخاصة بكل مركز مسؤولية مع ضرورة الربط بين الأهداف المحددة لكل وحدة تنظيمية والأهداف الكلية.
- أن يتم ربط الأنشطة بمجموعة من المعايير مع ضرورة التمييز بين النفقات الخاصة لكل مستوى.

(1) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، مرجع سابق، ص 122

(2) مصطفى رضا عبد الرحمن، المحاسبة على أساس المسؤولية، مدخل رئيسي لخفض التكلفة في المنظمات، مجلة البحوث الإدارية، المجلد الثاني، العدد الأول، (القاهرة: أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 1986)، ص 34.



■ يجب أن يدعم نظام الموازنة نظام لجمع وتتبع الإنجاز أولاً بأول بحيث يمكن تدارك الخلل فور حدوثه أو بعد حدوثه مباشرة مع ضرورة ربط تحقيق الأهداف 2.

### مميزات استخدام الموازنات التخطيطية لمراكز المسؤولية:

لكي تتوافق الموازنات التخطيطية مع أهداف نظام محاسبة المسؤولية لا بد أن تكون مرنة وقابلة للتكيف مع ظروف المؤسسة الداخلية والخارجية، وأن تبنى على أسس واقعية وشاملة لجميع أقسام المؤسسة، وأن يتم ربط هذه التقديرات بمراكز المسؤولية، وفي النهاية يجب أن يقتنع العاملون بهذه الموازنة وأن يوفر لهم حوافز تشجيعية لتحقيقها. (1) وباستخدام الموازنات التخطيطية تحقق المؤسسة عدة مميزات لكل مركز من مراكز المسؤولية أهمها ما يلي: (2)

■ تحقيق الرقابة على كل مركز من مراكز المسؤولية، حيث يتم استخدام الموازنة التخطيطية أساساً لمقارنة الأنشطة الفعلية مع التقديرية بما يحقق الرقابة أثناء التنفيذ (الرقابة قبل الصرف بالنسبة لجميع النفقات والرقابة قبل التحصيل بالنسبة لجميع الإيرادات).

■ تعمل الموازنة التخطيطية على ترجمة أهداف المؤسسة وتوزيعها على مراكز المسؤولية، حيث يتم تحديد أهداف مركز المسؤولية والأنشطة المطلوب تحقيقها بصورة كمية ورقمية.

■ تعد الموازنة التخطيطية حافزاً للعاملين في مراكز المسؤولية، وخاصة إذا استخدمت هذه الحوافز التشجيعية لحث العاملين على تحقيق الأداء المطلوب.

■ إتاحة الفرصة لتوضيح الظروف المتغيرة لتؤخذ بعين الاعتبار عند إعداد الخطة المقبلة لمراكز المسؤولية، وكذلك إعادة النظر في التقديرات نفسها إذا تبين خلال دراسة الانحرافات أن سببها يعود إلى تغير في بعض الظروف المتوقعة، أو خطأ في عملية التقدير نفسها.

■ تقدير الاحتياجات المختلفة لمراكز المسؤولية للفترات المستقبلية، وأخذ الوقت الكافي للإعداد لهذه الحاجات سواء من حيث تأمين مصادر لها أو مصادر لتمويلها.

(1) نائل عبد الله حسين جبريل، مرجع سابق، ص 50

(2) سليمان عطية، مرجع سابق، ص 82

يمكن القول أن هناك مميزات أخرى تحققها الموازنات التخطيطية عند إعدادها على مستوى مراكز المسؤولية، وتتمثل فيما يلي: (1)

- تعطي الموازنات مدراء مراكز المسؤولية فرصة التخطيط الدوري لأنشطتهم والتعرف على كيفية انجازها بكفاءة وفاعلية، من خلال الاستغلال الأمثل للموارد.
- تمنح الموازنات التخطيطية عند إعدادها تبادل الأفكار والمعلومات والأهداف بين كافة مدراء مراكز المسؤولية وذلك من شأنه تقادي التعارض بين الأهداف.
- تبين الموازنات التخطيطية للمستويات الإدارية، مراكز المسؤولية ذات الكفاءة والفاعلية من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالمخطط وبالتالي تخصيص موارد إضافية لها باعتبارها ذات الاستغلال الأمثل لمواد الوحدة الاقتصادية.

### 3. أسس إعداد الموازنات التخطيطية:

هناك أسس عامة يجب مراعاتها عند إعداد الموازنات التخطيطية بما يتفق مع متطلبات نظام ومحاسبة المسؤولية، وتحقيق أهدافه، وهذه الأسس هي (2) بناء الموازنة على أساس أهداف المؤسسة، والتي يجب أن تكون محددة وواضحة وقابلة للتنفيذ، ويفضل أن يتم توصيف الأهداف على أساس كمي قابل للقياس، وأن يكون ربط الموازنة بأهداف الوحدة الاقتصادية مؤدياً إلى جعل مسؤولية تحقيق الأهداف العامة مسؤولية جماعية يسعى إلى تحقيقها كل فرد يعمل في المؤسسة.

ملاءمة الموازنة وشمولها للهيكل التنظيمي في المؤسسة، وذلك لتسهيل عملية ربط الأداء المحدد مقدماً بمراكز المسؤولية، ومنع التعارض والازدواجية في تنفيذ الخطة وأن تكون الموازنات التخطيطية شاملة لكل الأنشطة في المؤسسة، ولا يجوز أن يخطط لنشاط دون آخر، وذلك بما يحقق الارتباط والتكامل بين الأنشطة وبعضها البعض.

ربط نظام الموازنة التخطيطية بنظام حوافز العاملين في مختلف المستويات الإدارية للمؤسسة، لتشجيعهم على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاءة والإنتاجية مما يعود عليهم بالنفع.

### رابعاً: وظائف الموازنة العامة:

(1) ليستر هيتجر، وماتولتس، مرجع سابق، ص 88.

(2) نضال رشيد صبري، مبادئ الموازنات، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف، (القدس: مطبعة المعارف 1984)،

للموازنة العامة للدولة مجموعة من الوظائف الهامة منها: (1)

■ تعتبر الموازنة العامة للدولة أداة للتخطيط، حيث تعتبر بمثابة الخطة التي تعدها الدولة التي تحتوي على الأهداف التي تسعى الحكومة إلى تحقيقها.

■ تعتبر الموازنة العامة للدولة أداة للرقابة، حيث أن تقديرات المصروفات التي تحتوي عليها الموازنة العامة تعتبر بمثابة قيود على الإنفاق، فيجب التأكد من التزام الوحدات الحكومية بالإنفاق في ضوء ما سبق وأن يتم اعتماده من السلطات التشريعية دون تجاوز.

■ تعتبر الموازنة العامة أداة للتنسيق بين الوزارات والوحدات الحكومية حتى يتم التركيز على إنجاز الأهداف ذات البعد القومي دون التركيز على الأبعاد الجزئية فقط.

■ تؤدي الموازنة العامة أحد أهم وظائف نظام المحاسبة في الوحدات الحكومية وهي وظيفة الاتصال، فمن خلالها تبلغ كل وحدة حكومية الأهداف المطلوب تحقيقها خلال الفترة، وكذلك البرامج المطلوب تنفيذها.

مما سبق يتبين أن وظائف الموازنة العامة التي تعد في الأجهزة الحكومية لا تختلف كثيرا عن الموازنات التقديرية التي تعدها الوحدات الاقتصادية، حيث كلا النوعين يمثل أداة للتخطيط والرقابة وكذلك أداة لتقييم الأداء من حيث تحديد الانحرافات ووضع خطط علاجية لتصويب تلك الانحرافات والحد من حدوثها مستقبلا، كما يمكن من خلال الموازنة العامة تقييم الأجهزة الحكومية على المستوى الكلي، حيث يمكن تقييم أداء جميع الوزارات في آن واحد من خلال التنفيذ الفعلي للموازنة العامة فضلا عن تقييم الأداء على المستوى الجزئي لكل مركز مسؤولية في الوحدة الحكومية.

**خامساً: وجود نظام معلومات محاسبي متطور وشامل:**

ترتكز فكرة نظام المعلومات بشكل عام على وجود مجموعة من المتغيرات تمثل استخدامات النظام أو مدخلاته، وعلى وجود مجموعة من العمليات التي يقوم النظام بأدائها على هذه المدخلات في ظل ظروف بيئية معينة ومعايير أداء محددة، ومجموعة

(1) حسين بهجت الشاذلي وآخرون، المحاسبة في الجهاز الإداري والهيئات الخدمية، ( القاهرة: الدار العربية للنشر،

من النتائج التي تمثل الإنتاج النهائي للنظام، وبذلك يقوم أي نظام على ثلاثة أركان أساسية هي: (1)

- مجموعة مدخلات النظام.
- مجموعة العمليات التي يقوم النظام بأدائها والظروف البيئية المحيطة بالأداء (عمليات التشغيل).
- مجموعة مخرجات النظام.

مما سبق يرى الباحث أنه لا يمكن أن يكون هناك دور فاعل لنظام محاسبة المسؤولية ولا يمكن محاسبة وتقييم أداء المسؤولين والموظفين عن أعمالهم دون أن يكونوا جميعاً مشتركين في وضع ورسم الخطة المستقبلية للعمل في المؤسسة، حيث أنه من غير المعقول أن يتم محاسبة مسئول معين عن تنفيذ خطة معينة أو عمل معين دون إشراكه في رسم هذا العمل، كما يتعين وضع آلية لتقييم الأداء ومحاسبة المقصرين في المؤسسة وربط تلك الآلية بنظام حوافز فعال حتى يتم تشجيع المسؤولين على تحسين وتطوير أدائهم بما يحقق أهداف المؤسسة.

كما يرى الباحث من خلال استعراض الدراسات السابقة في هذا المجال أن من أهم العوامل التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند إعداد الموازنة هو مشاركة جميع الأقسام والدوائر ومراكز المسؤولية الأخرى، ومناقشة المقترحات والبنود التي تشتمل عليها الموازنة، وفي القطاع العام الحكومي الفلسطيني يتم البدء كخطوة أولى في إعداد الموازنة العامة بقيام كل وزارة بإعداد موازنتها السنوية بمشاركة جميع الأقسام والدوائر في نفس الوزارة، ومن ثم يتم تقديم تلك الموازنة لوزارة المالية، ثم تقوم وزارة المالية بإعداد الموازنة بعد مناقشتها مع المسؤولين في كل وحدة حكومية حيث بعد ذلك يتم تقديمها إلى المجلس التشريعي لمناقشتها مبدئياً واعتمادها كمشروع قانون يعرض على المجلس التشريعي للتصويت عليه، ومن ثم يصبح مشروع القانون قانوناً ملزماً لجميع الوزارات والمؤسسات الحكومية بعد موافقة المجلس التشريعي عليه، وبعدها يبدأ التنفيذ حسب الإجراءات والأسس المتبعة والمعمول بها في السودان.

(1) هدى حسين محمد محمد الشيخ، مرجع سابق، ص 38.

# الفصل الثاني

## الاطار النظري الرقابة وتقويم الأداء

تناول الباحث هذا الفصل على ثلاثة مباحث

المبحث الأول : مفهوم وأهداف وأهمية الرقابة

المبحث الثاني : مفهوم وأهداف وأنواع الرقابة المالية

المبحث الثالث: مفهوم وأهمية تقويم الأداء

## المبحث الأول مفهوم وأهداف وأهمية الرقابة

أولاً مفهوم الرقابة :

الرقابة هي إحدى مكونات العملية الإدارية ، وتعتبر الرقابة صمام الأمانة لقدرة المؤسسات على تحقيق أهدافها ومخططها ، كما ترتبط الرقابة بدرجة كبيرة في باقي جوانب العمليات الأخرى ، ولذلك لكونها مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بعملية التخطيط ووضع الأهداف العامة للمؤسسة ، فلا يمكن أن تكون هنالك رقابة بدون وجود تخطيط وأهداف محددة ، كما لا يمكن ضمان نجاح تحقيق الأهداف والخطط المرسومة بدون وجود رقابة تقارن بين ما أنجز وما هو مخطط له والرقابة كوظيفة تمارس فقط حينما تؤدي وظائف الإدارة الأخرى كالتخطيط ، والتنظيم ، والقيادة ، واتخاذ القرارات وبذلك فإن الرقابة لا يمكن أن تخدم الإدارة الفاشلة أو أ تكون بديلاً عنها<sup>(1)</sup> .

وقد كانت الرقابة في الماضي عبارة عن بحث عن الأخطاء لغرض معاقبة الموظف للخصم من راتبه أو فصله أو غير ذلك من الإجراءات العقابية ، ولكن نظرة الإدارة الحديثة للرقابة قد تغيرت ولم تعد العقوبة هدفاً بل أصبح تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية وتصحيح الأخطاء هي الغاية من عملية الرقابة<sup>(2)</sup> .

وعلى الرغم من التطور الكبير في علم الإدارة الكثير من المدراء لازالوا يطبقون المناهج التقليدية للرقابة حيث ينظر للرقابة على أنها عملية تفتيش وبحث الأخطاء وتهديد الموظفين من خلال هذا المنظور فإن المدير يستخدم سلطته ، أو قوته في إرغام الموظفين على تنفيذ التهليلات والأوامر ومحاسبة المخطئين . أما الأفراد وهم يقومون بأعمالهم خوفاً من الوقوع تحت طائلة العقوبة ، وليس رغبة في إنجاز المهام. وبتطبيق هذا المفهوم فإن الإدارة تفصل بين الرقابة والوظائف الإدارية الأخرى وهي بذلك تفقد المعيار السليم في تقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة حدوث أخطاء أو تجاوزات وبالتالي ستفشل المؤسسة في تحقيق أهدافها .

تهدف الرقابة إلى الحصول على المنتجات المطلوبة في المواعيد المحددة بالكمية المطلوبة والمحافظة على درجة الجودة المطلوبة وبأقل تكاليف ممكنة .

(1) عبد الكريم درويش ولبلي تكللا، أصول الإدارة العامة، ط 4، (القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية ، 1982م)، ص 506 .

(2) حديد محمد موفق ، إدارة الأعمال الحكومية ، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع ، 2002م) ، ص 225 .

المعنى الاصطلاحي لكلمة الرقابة : فنجد أن علماء الاقتصاد ، والمحاسبة ، والإدارة ، طرحوا عدد كبير من التعريفات لمفهوم الرقابة ويمكن أن نستعرض منها نلخص لمفهوم شامل وواضح لها وقد عرفت بالآتي :

فلا يوجد تعريف جامع مانع للرقابة فلقد تعددت التعاريف التي ذكرت بشأنها الرقابة بشكل عام وتتنوع بحسب الزاوية التي ينظر إليها كل منهم ولقد عرفت الرقابة بأنها التحقق مما إذا كان كل شيء يسير وفقاً للخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والقاعدة المقررة ، أما مضمونها فهو تبيان نواحي الضعف أو الخطأ من أجل تقويمها ومنع تكرارها<sup>(1)</sup> .

كما يمكن تعريفها بأنها وظيفة تقوم بها السلطة المختصة بقصد التحقق من أن العمل يسير وفقاً للأهداف المرسومة بكفاءة وفي الوقت المحدد لها<sup>(2)</sup> . وكما عرفت بأنها التأكيد بأن كل شيء يتم حسب الخطة المرسومة والتعليمات الصادرة والمبادئ القائمة ، وهذف الرقابة هو تشخيص نقاط الضعف والأخطاء وتصحيحها ومنع حدوثها في المستقبل ، وتمارس الرقابة على الأشياء والناس والإجراءات<sup>(3)</sup> .

كما تعني الرقابة قياس وتصحيح أداء المرؤسين بغرض التأكد من أن الأهداف والخطط التي وضعتها المنشأة قد تم تحقيقها<sup>(4)</sup> . كما عرفت الرقابة أيضاً بأنها " النشاط الذي تقوم به الإدارة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعة وتقييمها والعمل على إصلاح ما قد يعثرها من ضعف حتى يمكن تحقيق الأهداف المشودة"<sup>(5)</sup> .

كما عرفت بأنها " قياس نتائج المرؤسين وتصحيح أخطائهم بغرض التأكد من أن الخطط المرسومة قد نفذت وأن الأهداف الموضوعة قد تحققت على أكمل وجه"<sup>(1)</sup> .

(1) إبراهيم عبد العزيز شيحا ، الإدارة العامة ، (بيروت،الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع،1983م)، ص415.

(2) فؤاد العطار ، مبادئ الإدارة العامة ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1974م) ، ص 179 .

(3) Henri Fayol , Genera and Indgustrial Management,(New York.Mc Graw,Hill,1949),P107

(4)KOOM ZHAROID Odonntl Cyril, Weihrichheinz,Management,(NewYorkMcGraw,Hill,1984),P 549

(5) عبد العزيز صالح بن حنتور ، أصول ومبادئ الإدارة العامة ، (عمان : الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 47 .

(1) كامل محمد المغربي ، المدخل لإدارة الأعمال ، أسس ووظائف ، (عمان : مكتبة عمان ، 1974م)، ص268 .

ويتضح من ذلك أنه لا يمكن للرقابة أن تعمل بمعزل عن وجود خطط وسياسات وإجراءات واضحة ومتكاملة مما يعني أن هنالك عناصر تشكل الرقابة تتمثل في الآتي:-

- 1- وضع مقاييس أو معايير تمثل النتائج المطلوبة .
- 2- قياس الأداء الكلي ومقارنته بالمعايير الموضوعية .
- 3- تصحيح الأخطاء والانحرافات ما بين النتائج المطلوبة والأهداف المرسومة .
- 4- تحليل وتقييم الوضع الحالي ورفع النتائج الفعلية والنتائج المطلوبة وتحديد المسؤولية عن وقوع هذه الأخطاء والانحرافات ، ولنجاح عملية الرقابة لابد من تحديد الأهداف ووضوحها ، وتحديد سلطة ومسؤولية كل فرد وكل قسم ، وشمول عملية الرقابة للأعمال التي يمكن قياس نتائجها بصورة كمية والأعمال التي لا تخضع للقياس الكمي مثل الروح المعنوية والقدرات ، إذا لابد من تقييم هذا العامل تقييماً صحيحاً ، ولمقاييس الرقابة تكون أكثر فاعلية إذا نسبت إلى إنجازات الفرد حتى يتمكن هذا الفرد من معرفة أخطائه.

كما عرفت الرقابة أيضاً بأنها " تتضمن الوظيفة الإدارية للرقابة مختلف أوجه النشاط اللازم للتأكد من أن الأهداف قد تحققت وفقاً للخطة الموضوعية الموضوعية والرقابة تعني تقرير ما إذا كانت الخطط قد نفذت وما إذا كانت هنالك تقدم نحو تحقيق الأهداف والتعرف إذا كان ذلك ضرورياً لتصحيح الانحرافات والأخطاء"<sup>(2)</sup>.

كما يمكن تعريف الرقابة على المشروع " هي التأكيد من أوجه النشاط المختلف تسيير طبقاً للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة والأسس المتفق عليها ، والغرض من الرقابة هو اكتشاف الأخطاء وتصحيحها والعمل على عدم تكرار حدوثها مرة أخرى"<sup>(3)</sup> .  
وأيضاً تعني الرقابة " التأكد من مدى الالتزام بالخطط الموضوعية ومدى الكفاءة في تحقيق الأهداف"<sup>(1)</sup> .

(2) كمال حمدي أبو الخير ، الإدارة بين النظرية والتطبيق ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، د.ت)، ص 123 .

(3) عبد المنعم محمد حمودة، تخطيط ومراقبة الإنتاج في الصناعة،(الإسكندرية: دار الجامعات المصرية،1985م)، ص240 .

(1) أحمد ماهر وجلال الهجرس وآخرون ، الإداة المبادئ والمهارات ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع

، 2002م) ، ص 18 .



والرقابة في النهاية يمكن وصفها بأنها " عملية مقارنة للإنجاز الفعلي بالخطط وإعادة المعلومات المختصة بالإنحرافات إلى الذين في موضع يمكنهم من اتخاذ الإجراءات المصححة "(2).

مما سبق يخلص الباحث إلى تعريف الرقابة على أنها " هي اعمليات المنظمة التي تهدف إلى التحقق من تنفيذ خطط المؤسسة اللازمة لتحقيق الأهداف المرسومة ، والتأكد من كفاءة استغلال موارد المؤسسة ، والكشف عن الإنحرافات والعمل على تزييلها في أقصر وقت ممكن وعدم تكرارها ، وتساعد الإدارة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية " .  
ثانياً – التطور التاريخي للرقابة :

نبتت الحاجة إلى رقابة عمل الغير من قدم الزمان حيث كان العمل والاحتفاظ بالأصول يتم بواسطة أفراد لحساب الدولة ، وتطلب الأمر رقابة على عمل هؤلاء الأفراد حيث يقومون بالاحتفاظ بالأصول وتسجيل تحركاتهم ، وفي المرحلة الأولى للتقدم البشري وكانت طرق التنفيذ بدائية يتوالها أصحابها بسبب قلة العمليات التجارية وعدم اتساعها ، وبذلك كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت إلا أن التقدم البشري وانتشار التجارة العالمية واتساع نطاق التجارة الداخلية أدى إلى فصل الملكية عن الإدارة وبالتالي إزداد الحاجة إلى الرقابة ، وكذلك الرقابة لصالح أصحاب رأس المال وزيادة رأس المال المستثمر في العمل التجاري أو الصناعي أو الخدمي وظهور الملكية الاجتماعية في صورة شركات فردية أو مساهمة ألزم إسناد إدارة المشروع إلى نخبة من الإداريين للقيام بالوظائف المختلفة تساعدهم في ذلك مجموعة من العاملين في المشروع وأصبحت وظائف الإدارة تنحصر في رقابة أعمال العاملين ومحاسبتهم على أخطائهم وتصحيح تلك الأخطاء ، وأيضاً تطلب الأمر متابعة أصحاب رأس المال للمديرين في نجاحه أو فشلهم في إدارة المشروع ويتطلب تنظيمياً داخلياً في المشروع يتيح رقابة ومتابعة أعمال القائمين بالتنفيذ للسياسات الموضوعة لصالح المديرين كما أصبحت الحاجة ماسة إلى من يراقب هؤلاء المديرين نيابة عن أصحاب رأس المال على أن يقدم لهم تقريراً عما لمس أثناء رقبته ويمكن حصر مراحل تطور عمليات الرقابة في الآتي (1):-

(2) منصور فهمي ، إدارة الإنتاج وتنظيم المصانع ، ط 2 ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1982م) ، ص 336 .

(1) عبد الفتاح محمد الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، (الإسكندرية : دار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع ،

2005م) ، ص 13- 14 .

المرحلة الأولى قبل سنة ( 1500م ) :

كانت الأهداف المالية تسجل في سجلين منفصلين بواسطة أشخاص مستقلين يتولى كل منهم التسجيل لنفس العمليات مستقلاً عن الآخر ، وكان الغرض من وجود سجلين حتى يمكن تطابقهما وبالتالي يمنع التلاعب والاختلاس وكانت وظيفة الرقابة الداخلية تتحقق داخلياً وليس هنالك من يراقب العمل من خارج المشروع ولتطوير النشاط التجاري وازدياد حجم الاتصالات نتيجة فتح آفاق جديدة عن طريق النقل البحري واستعمار أماكن جديدة تطلب الأمر محاسبة العائدين من قباطنة السفن والعائدين بالثروات باستخدام مراجعين لغرض محاسبة قباطنة السفن ومنع اختلاس الثروات ، ويتحتم وجود الرقابة في ذلك الوقت للتحقق من أمانة الأشخاص الذين عهد إليهم المسؤوليات المالية وفي ذلك الوقت يشار إلى أي نظام يتعلق برقابة داخلية أو نظام محاسبي ، فالأسلوب الذي كان متبعاً في المراجعة هو تحقيق مفصل لكل عملية أو حدث مالي معين .

المرحلة الثانية من سنة ( 1500م إلى سنة 1850م ) :

في هذه المرحلة اتسع استخدام الرقابة لتشمل النشاط الصناعي الذي ظهر بوجود الثورة الصناعية ، وظلت الرقابة تعني اكتشاف الاختلاسات والتلاعب بالمال العام وازداد أهمية ذلك بسبب انفصال الملكية لرأس المال عن الإدارة ، وكانت الرقابة المالية تتركز في فحص مفصل للأحداث المالية ، إلا أن هنالك تغيرات جوهرية في اتجاهات الرقابة وأدواتها تحققت في هذه المرحلة ، حيث كان هنالك اعتراف عام بضرورة وجود نظام محاسبي منتظم لغرض الدقة في التقرير ومنع التلاعب والإختلاس، والتغير الأخير الهام نال القبول للعامة للحاجة إلى استعراض مستقل للنواحي المالية سواء أكان ذلك للمشروعات الكبيرة أو الصغيرة .

المرحلة الثالثة ما بعد ( 1850م ) :

ظهرت في هذه المرحلة تغيرات اقتصادية هامة أدت إلى ظهور المشروع كبير الحجم وبرزت الشركات المساهمة ، وانتقلت الإدارة من أفراد إلى مهنيين وأصحاب رأس المال غائبون عن الإدارة وبالتالي إنصب اهتمامهم على سلامة المحافظة على رأس المال

وتنميته ، وظهرت مهنة المراجعة كرقابة خارجية محايدة واعتراف بالرقابة الداخلية كنظام ضروري لأي تنظيم محاسبي .

ثالثاً – أغراض الرقابة تتمثل في (1) :-

1- اكتشاف الإنحرافات في حينها ثم اتخاذ الإجراءات الفورية لإيجاد حلول مناسبة لها قبل استفحالها وصعوبة تعديلها .

2- التأكد من حسن استخدام الموارد المحددة ، من موارد مادية وبشرية ، والتصرف فيها وفقاً للخطة المقررة والحدود المرسومة .

3- تحقيق الوفرة المادي في تكلفة التنفيذ ، والحد من الإسراف الذي لا مبرر له .

4- تستهدف الرقابة تنفيذ القرارات بأفضل صورة ممكنة ، والتأكد من أنها محل احترام الجميع .

ومما سبق يخلص الباحث إلى إضافة الأغراض الأخرى التالية:

1- المساعدة على تطوير النظم والإجراءات التي تساعد المؤسسة في تحسين خدماتها وزيادة مواردها المالية .

2- اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة وجود ضعف أو قصور في النظام .

3- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك من خلال العمل على تقييم وتدعيم وتقوية أنظمة الضبط الداخلي باعتبارها خط الدفاع الأول للحفاظ على ممتلكات المؤسسة .

(1) طلال سراج الغرياني ، الرقابة الإدارية وأجهزتها في المملكة العربية السعودية ، (الرياض : مجلة الإدارة العامة ، دورية

عملية متخصصة ومحكمة ، العدد 53 ، مارس 1978م) ، ص 37 .

رابعاً – أهمية الرقابة :

لا يمكن تخيل وجود أي منشأة تعمل بصورة خالية تماماً من الرقابة حيث تعتبر الرقابة ضرورية لأي منشأة تسعى لتحقيق أهداف محددة ، لذا لابد من تقصي الأسباب التي تجعل الرقابة مهمة للمديرين .

الرقابة هي الوظيفة التي تحقق توازن العمليات مع المستخرجات المحددة سلفاً وأساس الرقابة هي المعلومات المتوفرة بين أيدي المدير يقال في الكثير من المناسبات أن الرقابة وظيفة الإداري وهي الوظيفة المرتبطة بالتخطيط والرقابة تعتمد أكثر ارتباطاً بالتخطيط والرقابة هي الوظيفة التي تحدد لنا اتجاه الخطة الموضوعة أو الإبقاء على الإنحرافات في النطاق المسموح به والعناصر الأساسية التي تكون الرقابة هي (1) :

1-المستويات و الأهداف .

2-المعلومات عن الظروف القائمة أو الحوادث الجارية .

3-التصرفات الإدارية ، القرارات التي تؤكد أن النشاط والتصرفات والظروف إنما تتجاوب مع الحاجات المحددة سلفاً وهي الأهداف .

إن تحقيق الأهداف المنشودة من وظيفة الرقابة لا يمكن تحقيقها بدون وجود نظام رقابي كفؤ وفعال وكما زاد درجة كفاءة النظام الرقابي كلما ازدادت درجة تحقيقه للأهداف والغايات التي أنبنت من أجلها ، ولكي يكون النظام الرقابي على الأوجه المطلوبة من الكفاءة والفعالية ينبغي أن يشتمل تحديداً واضحاً ومنطقياً للأجهزة الرقابية. وضرورة أن تكون هذه الوسائل وهؤلاء الأشخاص مسلحين بالصلاحيات الكافية والامكانيات اللازمة لاتباع مهامهم بالشكل الصحيح وتتمثل أبرز مكونات النظام الرقابي الفعال في (2) :

1-الأشخاص الذين يقومون بالعمل الرقابي .

2-الأدوات والوسائل التي تمكن هؤلاء الأشخاص من أداء عملهم الرقابي .

3-السلطات والصلاحيات الممنوحة لهم .

4-علاقات واضحة في إطار الهيكل التنظيمي للمنشأة المعنية .

خامساً:خطوات عملية الرقابة:

(1) محمد سعيد عبد الفتاح و فريد الصحن ، الإدارة العامة المبادئ والتطبيق ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2003م) ، ص 243 - 244 .

(2) بشير العلاق ، أسس الإدارة الحديثة ، (عمان : دار البازوري للنشر والتوزيع ، د ن، 1999م) ، ص 333 .

تأتي عملية الرقابة في أربعة خطوات (1):

الخطوة الأولى : تشتمل على وضع معايير الأداء وأساليب القياس وتحتوي على المعايير والقياسات لكل شئ ابتدأ من الأهداف الموضوعية للمبيعات والإنتاج وانتهاء بحضور العاملين وسجلات السلامة ، لضمان فعاليتها لابد من تحديدها في أطر ذات معنى وأن تكون مقبولة لدى الأفراد على أساس أنها تتسم بالدقة .

الخطوة الثانية : هي قياس الأداء لابد أن تتسم بالاستمرارية والتكرار ويعتمد معدل التكرار على نوع وطبيعة النشاط الذي يتم قياسه .

الخطوة الثالثة : هي تعتبر الأكثر سهولة لأنها تسعى للإجابة على السؤال هل يفي الأداء بالمعايير الموضوعية وهنا يتم مقارنة النتائج التي تم قياسها مع المعايير التي تم وضعها مسبقاً .

الخطوة الرابعة : تشمل على اتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا قصر الأداء عن المعايير الموضوعية وإذا أبرز التحليل ضرورة اتخاذ مثل هذه الإجراءات وقد تحتوي على تعديل واحد أو أكثر من أنشطة عمليات المنظمة أو تحتوي على تعديل المعايير التي وضعت أصلاً ويجب أن ينصب التركيز دائماً على تطوير أساليب بناءه لرفع مستويات الأداء لتفي بالمعايير بدلاً من مجرد نقاط الغش في الفترة الماضية .  
سادساً: فوائد الرقابة :

تحقق الرقابة العديد من الفوائد منها(2) :

- 1-تساهم في انجاز الأعمال من خلال الآخرين .
- 2-تعمل على تأكيد أن النتائج الحالية تمت بطريقة طبقاً لما هو مخطط مسبقاً .
- 3-تعمل على سرعة اكتشاف الانحرافات عن التخطيط .
- 4-تسمح باتخاذ إجراء تصحيحي يمكن أن يتم تخطيطه ويكون مؤثراً .
- 5-تساعد في عملية التنسيق .
- 6-تكشف عدم التوافق في الأساسيات والأركان الأخرى للإداري هي التخطيط والتنظيم والتحفيز .

سابعاً : متطلبات النظام الرقابي الفعال :-

(1) عمر أحمد عثمان المقلتي ، مبادئ الإدارة ، (الخرطوم : دن ، 2002م) ، ص 543 .

(2) منصور فهمي ، الإنسان والإدارة ، (القاهرة : مطبعة جامعة القاهرة ، 1988م) ، ص 62 .

إن النظام الرقابي كأى نظام فرعى آخر يم الحكم على مدى جودة وملاءمته بناء على قدرته على تحقيق الأهداف التى أنشأ من أجلها ،وتشمل متطلبات النظام الرقابي فى الآتى (1) :

1- يجب أن تعطى الرقابة تقرير عن الإنحرافات والتجاوزات بسرعة لكى تقلل التأثيرات الضارة لتلك الإنحرافات .

2- التركيز على نقاط الرقابة الاستراتيجية ، نظام الرقابة الفعال يجب أن يعكس ويؤيد الأولويات الكلية للمنظمة ، حيث أن إغفال النشاطات الاستراتيجية وعد إعطائها الأولوية الكافية يؤدي إلى إضرار كبيرة فى المؤسسات .

3- مراعاة التركيز على النتائج الهدف النهائى من عملية الرقابة هو التحقق من تحقيق الأهداف وذلك من خلال تجميع المعلومات ووضع الثوابت وتحديد المشكلات وقياس المعلومات والتقارير .

4- مرونة النظام أى قابلية للتطوير والتعديل فيما يتلائم مع تغيرات الأنظمة الإدارية للمؤسسة .

5- وضوح وسائل الرقابة ومعاييرها وشموليتها لكافة جوانب المؤسسة .

6- مراعاة التأييد الخارجى للنظام الرقابي من الزبائن والمتعاملين مع المؤسسة بحيث يسهل إجراءات التعامل بين المؤسسة والمتعاملين معها .

7- اعتماد مبدأ القاعدة الاستثنائية بحيث لا يتم إشغال الإدارة العليا للأخطاء والتجاوزات البسيطة التى يمكن أن تعالج عند المستويات الإشرافية المختلفة ، وتبليغ الإدارة فقط بالإنحرافات والتجاوزات المهمة .

## المبحث الثاني مفهوم وأهداف وأنواع الرقابة المالية

أولاً : مفهوم الرقابة المالية

يقصد بالرقابة المالية " مجموعة العمليات اللازمة لمتابعة تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية بقصد التعرف على أي انحرافات أو تجاوزات ومعالجتها في الوقت المناسب إضافة إلى المحافظة على المال العام من الإختلاس أو السرقة أو الضياع أو سوء الاستعمال" (1) .

وقد عرفها البعض الآخر على أنها " الرقابة التي تستهدف ضمان سلامة التصرفات المالية والكشف الكامل على الإنحرافات ومدى مطابقة التصرفات المالية على القوانين واللوائح النافذة" (2) .

وقد حدد المؤتمر العربي الأول للرقابة المالية المنعقد عام 1977م مفهوم الرقابة المالية على أنها منهج علمي شامل يتطلب التكامل والاندماج بين المفاهيم القانونية والاقتصادية والمحاسبية والإدارية ويهدف إلى التأكد من المحافظة على الأموال العامة وكفاءة استخدامها وتحقيق الفاعلية في النتائج المحققة على أن يقوم بهذه المهمة جهاز مستقل ينوب عن السلطة التشريعية غير خاضع للسلطة التنفيذية (3) .

كما عرف البعض الآخر الرقابة المالية على أنها " مجموعة العمليات اللازمة لمتابعة أعمال تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعية بقصد التعرف على أي انحرافات ومعالجتها في الوقت المناسب إضافة إلى المحافظة إلى المال العام من عملية الاختلاس أو الضياع أو سوء الاستعمال" (4) .

كما عرفت لجنة الأدلة والمصطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية الرقابة المالية بأنها " الرقابة التي تأخذ أحد الشكلين ، الأول :

(1) حمدي سليمان القبيلات ، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية ، ط 1 ، (عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1998م)، ص 129 .

(2) معهد الإدارة العامة ، أجهزة الرقابة المالية والإدارية ، (الرياض : دن ، 1405هـ) ، ص 16 .

(3) المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، توصيات المؤتمرات والندوات ، 1971م - 1981م ، ص 71 .

(4) محمد أحمد حجازي ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ، ط 2 ، (الإسكندرية : دار الجامعة للطباعة والنشر والتوزيع ، 1995م) ، ص 363 .

رقابة مالية خارجية تقوم بها أجهزة أو هيئات رقابية مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة لها أهدافها التي تسعى لتحقيقها ، ويتضمن عمل الأجهزة أو الهيئات بأنه يرتبط بالمال العام ويحدده قانون . والثاني : رقابة مالية داخلية تقوم بها وحدات إدارية ( إدارات أو أقسام ) تعمل داخل الجهة الخاضعة للرقابة ، وتقدم الإدارة العليا بكل الجهات خدمات مفيدة وبناءة بشأن مدى ومشروعية وسلامة إدارة الأموال ، ودقة الحسابات في تلك الجهات ويتوقف مدى نجاح هذه الوحدات الرقابية على مدى ما تتمتع به من استقلالية وصلاحيات<sup>(1)</sup> .

مما سبق يخلص الباحث إلى تعريف الرقابة المالية على أنها " الرقابة التي تعمل على المحافظة على الأموال العامة من سوء التصرف والاستخدام وذلك عن طريق التحقق من التزام الإدارة بالقوانين المعمول بها " .  
ثانياً – أهمية الرقابة المالية:

تتبع أهمية الرقابة من كونها الإدارة التي تساعد على تحقيق أهداف المؤسسة، بحيث تقوم بالربط الوثيق بين الوسائل والغايات من خلال توحيد الجهود وتنسيقها نحو تحقيق الأهداف التنظيمية البعيدة والقريبة وتهدف الإجراءات الرقابية إلى التأكيد من صحة الإجراءات الإدارية والمالية ومسايرتها من مختلف الخطط والسياسات العليا ، كما تساعد الرقابة في تقييم الأداء الفردي والتنظيمي من الناحي السلوكية والفنية وتعمل على تعزيز قدرات المدراء على اتخاذ القرارات من خلال تحديد الإنحرافات عن الخطط والمعايير<sup>(2)</sup> .  
هذا بالإضافة إلى دورها التقليدي في منع حالات الغش والسرقة وكشف وتحديد المسؤولية عنها في حالة حدوثها ، وبذلك فإن العملية الرقابية ذات ارتباط مباشر ووثيق بكافة نواحي العمليات الإدارية الأخرى وتزداد أهمية الرقابة والحاجة إليها مع كبر حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها وبرامجها تتبع أهمية الرقابة من العوامل التالية<sup>(1)</sup>:

(1) المجموعة العربية للأجهزة الرقابية والمحاسبية ، الحسابات وإدارة الأموال ، تونس ، مجلة الرقابة المالية ، (تونس: العدد 28 يوليو 1996م) ، ص 34 .

(2) نايل عبد الحافظ العوالمه ، إدارة المؤسسات العامة ، الأسس النظرية وتطبيقها في (عمان : زهراء للنشر والتوزيع ، 1993م)، ص 63 .

(1) محمد فريد الصحن وآخرون ، مبادئ الإدارة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2001 – 2002م) ، ص 339 .



1- وجود فجوة زمنية بين الوقت الذي يتم فيه تحديد الأهداف والخطط والوقت الذي يتم فيه التنفيذ ، ونتيجة الفجوة الزمنية قد تحدث ظروف غير متوقعة تسبب إنحراف عن الأداء المرغوب فيه ، وتعمل الرقابة على كشف هذا الإنحراف وتحديد أسبابه واتخاذ الإجراءات اللازمة لمعالجته ومنع تكرار حدوثه .

2- عادة ما تختلف أهداف التنظيم عن أهداف الأفراد العاملين داخل التنظيم فتوقعات الأفراد وأهدافهم الشخصية قد تتعارض مع أهداف المؤسسة ، ومن ثم فإن الرقابة الفعالة تسعى إلى ضمان أن عمل الأفراد موجهاً أساساً وفي المقام الأول نحو تحقيق الأهداف التنظيمية للمؤسسة والنظام الرقابي الفعال هو الذي يحقق المؤاممة بين هذين النوعين من الأهداف حتى يقلل من الصراعات والنزاعات بين الأفراد والمؤسسة .

مما سبق يرى الباحث إضافة إلى ذلك فإن أهمية الرقابة تنبع من كونها توفر المعلومات والبيانات الموثوقة اللازمة لحاجة متخذي القرارات ، كما أنها تمكن من تقويم الخطط والسياسات ومدى ملاءمتها لتحقيق أهداف المؤسسة .  
ثالثاً – أهداف الرقابة المالية :

تهدف الرقابة بصفة عامة إلى المحافظة على الأموال العامة وحمايتها من العيب وتتلخص هذه الأهداف في النقاط الرئيسية التالية<sup>(2)</sup> :

1- التحقق من أن الموارد قد حصلت وفقاً للقوانين واللوائح المعمول بها والكشف عن أي مخالفات أو تقصير .

2- التحقق من أن الإنفاق تم وفقاً لما هو مخطط له ، والتأكد من حسن استخدام الأموال العامة في الأغراض المخصص لها دون إسراف أو انحراف والكشف عما يقع بهذا الصدد من مخالفات .

3- متابعة تنفيذ الخطة الموضوعية وتقييم الأداء في الوحدات للتأكد من أن التنفيذ يسير وفقاً للسياسات الموضوعية ومعرفة نتائج الأعمال والتعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة والكشف عما يقع من انحرافات وما قد يكون في الأداء من قصور وأسباب ذلك ، لاتخاذ الإجراءات الصحيحة اللازمة وللتصرف على فرص تحسين معدلات الأداء مستقبلاً .

(2) إبراهيم عثمان شاهين ، المراجعة دراسات وحالات عملية ، ج 1 ، (القاهرة : جامعة حلوان ، 1980م) ، ص 25 .

4-التأكد من سلامة القوانين واللوائح والتعليمات المالية ، والتحقق من مدى كفايتها وملاءمتها واكتشاف نقاط الضعف فيها لاقتراح العلاج الذي يكفل إحكام الرقابة على المال العام دون تشدد في الإجراءات قد تعوق سرعة التنفيذ أو تسبب يؤدي إلى ضياع الأموال وكثرة حوادث الاختلاس .

ولقد تطورت أهداف الرقابة المالية طبقاً لتطور مفهوم الرقابة الداخلية من مجرد حماية النقدية والأموال الأخرى من السرقة والاختلاس ، ثم من دقة البيانات المحاسبية إلى تحقيق الأهداف التالية<sup>(1)</sup> :

أ. حماية موارد المنشأة من سوء الاستخدام والتأكد من دقة بياناتها المحاسبية .

ب. تنمية وتطوير الكفاءة التشغيلية في المنشأة ضمن تحقيق السياسات والأهداف التي وضعتها المنشأة وبصفة عامة تتمثل أهداف الرقابة المالية في ثلاثة أهداف هي<sup>(2)</sup> :

1-هدف سياسي وهو التحقق من تطبيق ما وقعت عليه السلطة التشريعية فيما يتعلق بموازنة وهو ما يعني استخدام الاعتمادات في الأوجه التي خصصت لها أو جباية الإيرادات حسب القوانين واللوائح .

2-هدف مالي ويقصد به :

أ. التحقق من صحة الحسابات وسلامة التصرفات والإجراءات المالية وكشف الإنحرافات والأخطاء المالية والاختلاسات .

ب.مراقبة الأداء وفقاً للأهداف الموضوعه ، وبالتالي مراقبة الترشيح في الإنفاق .

3-هدف إداري وهو التأكد من أن أنظمة العمل تؤدي أكبر نفع ممكن بأقل النفقات الممكنة وتصحيح القرارات الإدارية مما يؤدي إلى حسن سير العمل في كافة مراحل التخطيط أو التنفيذ أو المتابعة .

إن الهدف الأساسي للرقابة هو تحديد الانحرافات والوقوف على أسبابها لذلك يمكن أن يكون المطلوب من الرقابة أولاً تحقيق الهدفين التاليين :-

(1) أمين السيد أحمد لطفي ، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين ، (القاهرة : دار النهضة العربية، 1992م) ، ص 2 .

(2) معهد الإدارة العامة ، ندوة أجهزة الرقابة المالية ، مرجع سابق ، ص 17 .

(1) : التحقق من توافق المنفذ المخطط .

(2) : إجراء التغيير والتعديل اللازم على أنشطة التنفيذ في سبيل تحقيق المخطط .

إن التحقق من التوافق بين المنفذ والمخطط هو من أهم أهداف الرقابة المالية فهو يسهل أنشطة الرقابة المالية وأعمالها من جهة أخرى يمكن الاستدلال بها على دقة التنفيذ وتوافقه مع التخطيط في الوحدات الاقتصادية المراقبة والاستفادة منها كمؤشر وأدلة تستفيد منها وحدات اقتصادية أخرى إن كانت إيجابية وكفاه هذا وفي حالة ظهور انحرافات واضحة بين المنفذ والمخطط فإن ذلك يتطلب من أنشطة الرقابة تحديد طبيعة تلك الانحرافات وأسبابها وطبيعة التغييرات والإجراءات الواجب اتخاذها<sup>(1)</sup> .

رابعاً - أنواع الرقابة :

1/ الرقابة الخارجية :

تعتبر الرقابة المالية الخارجية أداء يمكن عن طريقها التأكد من تنفيذ الدوائر والمؤسسات الحكومية للمهام المنوطة بها وفقاً للخطة والبرامج الموضوعة مسبقاً وفي ظل الإمكانيات المتاحة ، الرقابة المالية الخارجية هي التي تمارس من قبل جهات رقابية خارجية مستقلة لا تخضع لإدارة المنظمة ، وتمارس من قبل الأفراد أو الجماعات أو المنظمات الشعبية أو الحكومية<sup>(2)</sup> .

وقد عرفت لجنة الأدلة والمصطلحات التابعة للمجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، الرقابة المالية الخارجية بأنها " التي تقوم بها أجهزة أو هيئات رقابية مستقلة عن الجهات الخاضعة للرقابة ، ولها أهدافها التي تسعى لتحقيقها ، ويتصف عمل هذه الهيئات أو الأجهزة بأنه يرتبط بالمال العام ويحدده القانون "<sup>(1)</sup> .

كما عرفت الرقابة المالية الخارجية بأنها " نشاط تقييمي مستقل عن السلطة التنفيذية يهدف إلى التأكد من صحة العمليات المالية والمحاسبية والبيانات المحاسبية ومشروعيتها والتحقق من كفاءة وفاعلية أداء الأجهزة الحكومية في إنجاز أهدافها وبرامجها ومشاريعها " وقد تحولت عملية الرقابة المالية في الوقت الحاضر من كونها عملية تركز على التأكيد

(1) ماهر موسى العبيدة ، مبادئ الرقابة المالية ، (القاهرة : دار المعارف ، 1986م) ، ص 370 .

(2) نعيم نصير ، المنظور الإسلامي والوصفي للرقابة على الإدارة العامة ، (الرياض : مجلة الملك سعود ن المجلد 3 ، العلوم الإدارية 1 ، 1991م) ، ص 145 .

(1) المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبية ، الحسابات وإدارة الأموال، مرجع سابق، ص 13 .

على الالتزام المالي والقانوني إلى تدقيق أكثر شمولاً ، وهي ما يطلق عليه بالتدقيق التشغيلي الذي يركز على إعطاء الرأي المهني الموضوعي بالنسبة للقوائم والتقارير المالية والإجراءات المعنية لحماية الأصول والممتلكات للوحدة موضع التدقيق والتحكم بشكل موضوعي من الكفاءة الإدارية والإنتاجية فيما يتعلق بالعمليات التي قامت الوحدة بتنفيذها ومطابقتها للأهداف المرغوب تحقيقها<sup>(2)</sup>.

والرقابة الخارجية تمارس كحق من حقوق الملكية أو السيادة ، ففي منظمات الأعمال الخاصة تمارس هذه الرقابة بواسطة أصحاب المنظمة أو من يمثلها كحق من حقوق الملكية ، بينما في مؤسسات الجهاز الإداري فتمارس الرقابة الخارجية بواسطة أجهزة السياسة العامة والحكم كحق من حقوق السيادة<sup>(3)</sup> .

أهداف الرقابة المالية الخارجية :-

تهدف الرقابة المالية الخارجية إلى ما يلي<sup>(4)</sup> :

1- فحص العمليات المالية ومدى الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات ومراقبتها من

أجل بيان ما يلي :

أ. التحقق مما إذا كانت القوائم المالية تمثل بصدق المركزي المالي للإدارة الحكومية ، وفيما إذا كانت نتائج العمليات فيها قد تمت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتبعة والمتعارف عليها في الدول .

ب. معرفة مدى كفاءة واقتصاديات العمليات المالية ومراجعتها من أجل بيان مدى قدرة الإدارة الحكومية على استخدام الموارد البشرية والمادية وإدارتها بكفاءة واقتصادية وأسباب التصرفات غير الاقتصادية أو عديمة الكفاءة ، ومدى تطبيق الإدارة للتشريعات المتعلقة بالكفاءة الاقتصادية للعمليات .

2- فحص ومراجعة نتائج البرامج من أجل بيان مدى تحقيق النتائج أو المنافع التي

سبق تحديدها من السلطة التشريعية ، وما إذا كانت الدوائر قد قامت بأخذ البدائل

التي تحقق النتائج المرجوة بأقل تكلفة .

الرقابة الداخلية :-

(2) معهد الإدارة العامة ، مرجع سابق ، ص 169 .

(3) أحمد رشيد ، نظرية الإدارة العامة ، العملية في الجهاز الإداري ، ( القاهرة : دار المعارف ، د ت ) ، ص 271 .

(4) نعيم حسني دهمشي ، الرقابة المالية العليا ، الحكومية ، ( عمان : معهد الإدارة العامة ، 1993م ) ، ص 221 .

كان يدور مفهوم الرقابة الداخلية حول إيجاد أساليب مختلفة لعملية التقويم الداخلي لأنشطة وبرامج المشروع بحيث تتضمن هذه الأساليب مختلف نواحي الأنشطة والبرامج وتعتبر الرقابة الداخلية بصفة عامة أداء لخدمة الإدارة في مجال القياس وتقييم مدى فاعلية أدائها من ناحية ومدى فعالية أدوات الرقابة الأخرى من ناحية أخرى ، ويشير بعض الكتاب إلى مفهوم الرقابة في مجال الإدارة إلى إنها تركز على ثلاثة أفكار أساسية تتمثل فيما يلي (1) :

- 1- إن من يتولى مسؤولية عمل ما عليه أن يقدم تقريراً مسبباً عما استوفاه من أعمال ، أي يجب أن تكون لأعماله دائماً قابلية للتعليل والمساءلة .
- 2- التحقيق من تنفيذ العمل المسند إلى شخص معين بواسطة شخص آخر مستقل.
- 3- القدرة على تفسير البيانات التي يوفرها النظام الرقابي في المنشأة وذلك باستخدام المحاسبة كأداة تساعد في القيام بهذه الوظيفة بغرض اتخاذ القرارات كأساس سليم

كان أصلح الرقابة الداخلية يستخدم حتى وقت قريب كترادف لمصطلح " الضبط الداخلي " غير أنه طرأ في السنوات الأخيرة توسع في مفهوم وأهداف الرقابة الداخلية بحيث أصبح الضبط الداخلي أحد حلقاتها .

كان يقصد بالرقابة الداخلية أو الضبط في بادئ الأمر الإجراءات والطرق المستخدمة في المنشأة للمحافظة على النقدية والأصول الأخرى بالمنشأة واكتشاف الأخطاء للمحافظة على دقة السجلات وقد أكد هذا التعريف أهمية المحافظة على الأصول وبصفة خاصة عنصر النقدية لأن نظام الرقابة الداخلية ، كان يعتبر طريقة لمنع اكتشاف التلاعب في النقدية وما زال العديد من المحاسبين حتى الآن يربط بين نظام الرقابة الداخلية والإجراءات الخاصة باستلام وسداد النقدية .

أ. مسببات خاضعة للرقابة .

ب. مسببات غير خاضعة للرقابة .

(1) كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا ، دراسات مقدمة في المحاسبة والمراجعة ، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ، 2001م) ، ص 232 .

ولا شك أن مسؤولية المختصين المشرفين على الأنشطة المختلفة تنحصر في المسببات الخاضعة للرقابة ، ويمكن عن طريق اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة تفاديها مستقبلاً ، وبالنسبة للمسببات الغير خاضعة للرقابة فإنه لا يمكن لإدارة المشروع عمل شئ بشأنها سواء أخذها في الاعتبار عند تخطيط الأنشطة للفترات المستقبلية . يرى الباحث أن مفهوم الرقابة الداخلية هو الفحص المنظم والدقيق لعمليات المنشأة أو المؤسسة التجارية ودفاتها وسجلاتها ومستنداتها بواسطة هيئة أو إدارة داخلية بهدف اكتشاف الأخطاء أو التلاعب الموجود بالدفاتر والمستندات الخاصة بالمؤسسة التجارية ومنع تكرار حدوثها مستقبلاً .

تعتبر الرقابة المالية ركناً من أركان الإدارة في الدول الحديثة وتحتل مكاناً هاماً بين التخطيط والتوجيه ويرتبط كل منهما بالآخر ارتباطاً وثيقاً فبدون التخطيط لا توجد رقابة حيث لم يسبق تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها والعناصر الواجب استخدامها لتحقيق هدف معين في زمن محدد كما أن التنظيم الجيد والتحديد الواضح للسلطات والمسؤوليات يسهل عملية الرقابة ، لم تعد الرقابة المالية تقتصر على مراجعة الوحدات من الناحية المالية المستندية اللائحية ، بل امتدت لتشمل مراجعة الأداء للتحقيق من مدى كفاءة الإنتاج والحصول على أقصى قدر من المخرجات من السلع والخدمات باستخدام أقل قدر من المدخلات ومن مدى تحقيق البرامج الموضوعة للأهداف المخططة والمستهدف تحقيقها ، وإن كنا نحرص حقاً على وجود هذا النوع من الرقابة فإن الأمر يتطلب ضرورة وضع معايير للأداء مقدماً يتعين الالتزام بها لقياس الأداء الفعلي وتحديد الإنحراف عنها وتحليل أسباب حدوثها وطرق علاجها لمنع تكرارها مستقبلاً<sup>(1)</sup> .

بمعنى آخر تقوم على أساس مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية ، وتحديد الاختلاف بينهما وأسبابه وتقديم تقارير للإدارة كوسيلة لتقييم أداء الأقسام المختلفة بمنشآت الأعمال<sup>(2)</sup> .

ويطلق على الرقابة التي تهدف إلى حماية موارد المنشأة من سوء الاستخدام اسم الرقابة الوقائية أو المانعة أو الرقابة المحاسبية ، يتم وضع هذه الرقابة لمنع حدوث عدم

(1) عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، ط 2، (الإسكندرية: د ن ، 1989م)، ص 12 - 13 .

(2) محمد يوسف حفناوي ، مرجع سابق ، ص 304 .

الكفاءة ومن أمثلة هذا النوع اتباع المنشأة نظام محاسبة التكاليف المعيارية في عملياتها الإنتاجية حيث يزود مدير الإنتاج مقدماً عن المعلومات عن التكاليف المعيارية للموارد والأجور المباشرة والأعباء الصناعية الأخرى الواجب تحقيقها ، وهي تحتوي على الخطة التنظيمية للمؤسسة والإجراءات المتبعة والسجلات المستخدمة التي تتعلق بحماية أصول المؤسسة والتأكد من صحة البيانات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها<sup>(3)</sup>.

مما تقدم يرى الباحث أن مفهوم الرقابة المحاسبية يتمثل في الخريطة التنظيمية وكل الطرق والإجراءات التي تختص أساساً وترتبط مباشرة بحماية أصول وموارد المؤسسة وحمايتها ضد السرقة والاختلاس والضياع ومدى الوثوق في السجلات والتقارير .

مما سبق يرى الباحث أن الأهداف الرئيسية للرقابة الداخلية تتمثل في الآتي :-

1-ضمان صحة سلامة نظام التخطيط والرقابة التي تستخدمها إدارة المشروع وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات .

2-ضمان السيرحسب الخطط والسياسات الموضوعة لتحقيق أهداف المشروع .

3-التأكد من أن الخطة الموضوعة ما زالت كافية لتحقيق الأهداف .

4-حماية أصول المشروع من السرقة والاختلاس والتلاعب .

5-ضمان الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية بما يكفل سلامة المعلومات المحاسبية

التي تعرضها التقارير المحاسبية على مستخدمي هذه المعلومات .

<sup>(3)</sup> ستيفن أ موسكوف ، ماك ج سمكن ، مرجع سابق ، ص 298 - 299 .

### المبحث الثالث مفهوم وأهمية تقويم الأداء

أولاً : مفهوم تقويم الاداء:

نجد أن مفهوم الأداء يتكون من كلمتين ولكل كلمة مدلولها كما يلي: (1)

أ- تقويم ( Evaluation ) : وتعني في اللغة العربية إزالة الإعوجاج حيث يقال قوم الشيء بمعنى جعله مستويًا ، أي جعله مستقيماً وإزالة إعوجاجه والشيء القويم وهو لشيء المعتدل وبهذا المعنى كلمة تقويم أشمل وأعم من كلمة تقييم وهي تعني تثمين أو ثمن الشيء أي قياس الشيء وإعطائه قيمة وإثبات قيمته .

ب- الأداء ( Performance ) : وتعني في اللغة العربية الفعل أو العمل ويقال أدى العمل إذاً قضاهاً وأنجزه ويستخدم مصطلح الأداء في التعبير عن التنفيذ الفعلي لمرحلة العمل ومستوى الكفاءة والجهد المبذول فيه .

يمثل تقويم الأداء مكانة متميزة في الوقت الحالي لما له من أهمية في تحديد كفاءة المنشأة ومدى تحقيقها لأهدافها وقد اختلف الباحثون حول مفهوم تقويم الأداء وأدواته ومعاييرها والأسلوب المنهجي الذي يعتمد عليه في تطبيقه ما إذا كان محاسبياً أو إدارياً أو أحصائياً ، ويعود سبب هذا الاختلاف إلى التباين في وجهات النظر المرتبطة بكل المجالات أعلاه حيث ينظر لكل واحد منها لهذا الأمر من زاويته الخاصة ويمثل تقويم الأداء خطوة أساسية على صعيد العملية الرقابية حيث جوهر عملية تقويم الأداء هي مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مسبقاً للوقوف على الانحرافات .

الجدير بالذكر أن عملية تقويم الأداء تمثل الخطوة الأخيرة من الدورية الإدارية التي تبدأ بتحديد الأهداف ثم وضع الخطة أو البرنامج الزمني لتنفيذها ثم إجراء تنظيم للوحدة ومواردها الاقتصادية لضمان خطة تنفيذ تلك الأهداف ثم الرقابة على التنفيذ بغرض حصر الانحرافات ، ثم تقويم النتائج النهائية(2) .

وقد تناول العديد من الكتاب تعريف تقويم الأداء من مختلف الزوايا فقد عرفها أحدهم بأنها " ما هي الدراسات وبحوث تستهدف الوقوف على العلاقات التي ترتبط بين الموارد

(1) رشا العصار وآخرون ، الإدارة والتحليل المالي ، (عمان: دار البركة للنشر ، 2001م ) ، ص ، 157 .

(2) محمد أحمد الطويل ، الإدارة المعاصرة ، المدخل ، المشاكل ، الكفاءة ، (طرابلس : دار الفرجاني للنشر ، 1997م)

، ص ، 254 .



المتاحة وبين كفاءة استخدامها من قبل الوحدة الاقتصادية وكيفية تطوير هذه العلاقات خلال مدة زمنية معينة عن طريق مقارنة ما تحقق فعلاً مع معايير محددة مسبقاً<sup>(1)</sup> .

كما يعرف تقويم الأداء على أنه " عملية مراقبة ، حيث تعد عملية تقويم الأداء هي جزء مهم في الرقابة والغاية منه تحديد المشكلة التي تعترض أداء لمشروع ، وهو عملية قياس الأعمال المنجزة مع مقارنتها وفقاً لما خطط له سابقاً ، التي تؤدي إلى الكشف نقاط القوة والضعف والانحرافات "<sup>(2)</sup> .

تعريف آخر لعملية تقويم الأداء بأنها " عبارة عن عملية وضع المعايير اللازمة التي يمكن من خلالها التوصل إلى اختبار البديل المناسب من بين عدة بدائل مقترحة ، حتى يضمن تحقيق الأهداف المقترحة أو المحددة ويعتمد على أسس علمية ، وهو يعد وسيلة يتم من خلالها تقييم أداء المشروعات "<sup>(3)</sup> .

مما سبق يرى الباحث أن مفهوم تقويم الأداء يوضح مدى استقلال المنشأة لمواردها الاقتصادية المتاحة بطريقة صحيحة وأكثر كفاءة كما هو وسيلة للتعرف على أوجه نشاطات المنشأة والرقابة عليها للتعرف على أوجه الضعف والانحرافات وأسبابها ومعالجتها وتحديد الجهة المسؤولة عنها ، وهو يعتمد على أسس علمية دقيقة ، حتى يتم استخدام الموارد المتاحة أحسن استخدام بأقل تكلفة وأكبر عائد .

ثانياً: أهمية تقويم الأداء :-

تظهر أهمية تقويم الأداء في أنها تحقق التعرف على مدى تحقيق الأهداف المرسومة من خلال متابعة تنفيذ الأهداف المحددة للوحة الإنتاجية ضمن الخطة المحددة لفترة معينة من الزمن ، تتحقق هذه العملية في المنشآت الاقتصادية من واقع البيانات

(1) فلاح حسن الحسني ومؤيد عبد الرحمن الدوري ، إدارة البنوك ، مدخل كمي معاصر ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 232 .

(2) حمزة محمود الزبيدي ، التحليل المالي ، تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل ، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر ، 2000م) ، ص 69 .

(3) كاظم جاسم العيساوي ، دراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات ، (عمان : دار المناهج للنشر ، 2000م) ، ص 94 .

والمعلومات التي تحفز الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة ويحقق القيام بالعمل على أفضل صورة ممكنة<sup>(1)</sup> .

ويمكن تحديد أهمية تقييم الأداء في النقاط التالية :

1- اكتشاف الإنحرافات ومعرفة أسبابها لكي تتخذ الإجراءات التصحيحية منعاً لتكرارها

2- ترشيد الإنفاق عن طريق متابعة كيفية استخدام المنشأة لمواردها المتاحة ، وهل كان هذا الاستخدام بدون هدر أو ضياع أو عطل .

3- التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه المشروع المستقلة في الإنتاج والتسويق والتمويل والأفراد وذلك ضماناً لتحقيق الوفرة ولتلافي الضياع الاقتصادي والإسراف العالي .

مما تقدم يرى الباحث مدى أهمية القيام بعملية تقييم الأداء من أجل الوصول إلى نتائج موضوعية ومنطقية ، يمكن الاعتماد عليها في الحكم على كفاءة المنشأة ونجاحها ثم التأكد من مقدرتها على تحقيق أهدافها المطلوبة .  
ثالثاً: عناصر تقييم الأداء :-

تتمثل عناصر الأداء في ثلاثة عناصر أساسية :

### 1/ الفعالية :

ويقصد بها فحص مدى تحقيق النتائج المستوفاة أو الأهداف المرجوة بمراقبة فعالية الأداء فيما يتعلق بتحقيق أهداف المنشأة ، بالإضافة إلى مراقبة النتائج الفعلية لنشاطاتها مقارنة بالنتائج المستهدفة<sup>(2)</sup> .

### 2/ الكفاءة :

ويقصد بها فحص العلاقة بين المخرجات من السلع والخدمات والموارد التي استخدمت من أجل إنتاجها ، وكذلك الاهتمام بالحد الأقصى من المخرج بالنسبة لمدخل

(1) يوحنا آل آدم ، دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم كفاءة أداء المنظمات ، (عمان :دار الميسر للنشر ، 2000م)، ص 200 .

(2) أحمد محمد موسى ، تقوم الأدلة الاقتصادية في قطاع الأعمال والخدمات ، (القااهرة : دار النهضة العربية ، 1975م)، ص 635.

معين (1) .

### 3/ الاقتصادية:

ويقصد بها فحص الكيفية التي يتم بها استخدام الموارد للتأكد من تقليل تكلفتها إلى أدنى مستوى ممكن مع الأخذ الاعتبار للجودة المناسبة ، بمراقبة مدى التوفر في الأنشطة الإدارية وفقاً للمباني والممارسات السليمة والسياسات الإدارية<sup>(2)</sup> رابعاً: أهداف تقويم الأداء :-

هدف تقويم الأداء قياس كفاءة استخدام الموارد المتاحة بالإضافة إلى الحكم إلى مدى النجاح في تحقيق الأهداف المخططة بالرغم من أن مصطلح الكفاءة تتحدد مفاهيمه وأبعاده نتيجة للثقافات والمهن والزوايا التي ينظر بها إلى الكفاءة ، وإن كان معناه الواسع النجاح في إحراز أهداف الخطة<sup>(3)</sup> .

يهدف تقويم الأداء إلى معرفة ما تم تحقيقه من أهداف في ظروف الأداء الموجودة لنشاط المشروع ، وإذا أسفرت المرحلة الرقابية ( مراقبة الأداء ) عن اكتشاف الانحرافات جاء دور التقييم مباشرة لاختفاء أثر هذه الانحرافات وذلك بتحليلها بالوقت المناسب حيث يمكن وضع الحلول المناسبة لها قبل أن تتفاقم المشاكل التي تنجم عن الاستمرار في التنفيذ الخاص للنشاط<sup>(4)</sup> .

هناك العديد من الأهداف التي تحققها عملية تقويم الأداء هي :<sup>(1)</sup>

1- يوفر نظام معلومات لمختلف المستويات الإدارية في المنشأة لأغراض التخطيط والرقابة .

2- يظهر تقويم الأداء التطور الذي حققته المنشأة في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوأ .

(1) تاج الدين محمد فيروز أحمد ، تقويم الأداء في القطاع الاقتصادي ، (أم درمان : رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2001م) ، ص 29 .

(2) محمد فضل سعيد ، محاسبة المسؤولية كنظام للبنك المركزي لتطوير الرقابة وتقييم أداء البنوك التجارية ، أم درمان ، رسالة دكتوراه في المحاسبة . غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 1993م ، ص 122 .

(3) R. Amey, the Efficiency of Business, London George Aiien and Vowing, 1970 , 5

(4) تاج الدين محمد فيروز أحمد ، مرجع سابق ، ص 30 .

(1) حمزة محمود الزبيدي ، مرجع سابق ، ص 84 .

3-يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين الأقسام والإدارات والمنشآت المختلفة.

4-يؤدي تقويم الأداء إلى الكشف عن العناصر الكفوءة وتحديد العناصر التي تحتاج

إلى مساعدة من أجل النهوض بأدائها .

5-إن تقويم الأداء يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة .

مما سبق يخلص الباحث أن عملية تقويم الأداء تعد وسيلة يمكن أن تساعد الإدارة

في حسن الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية ، كذلك تساعد في التقليل من درجة

المخاطر واختيار البديل المناسب من بين البدائل المختلفة ، كما تساعد عملية تقويم

الأداء على توجيه الأموال في المشروعات التي تحقق الأهداف المحددة .

عمر أحمد عثمان المقلي ، مبادئ الإدارة، (الخرطوم : دن ، 2002م )، ص 543 .

خامساً:مراحل عملية تقويم الأداء :-

إن عملية تقويم الأداء هي مقارنة بين ما هو مطلوب إنجازه وما تم إنجازه فعلاً

ووصولاً إلى الإنجاز الجيد وهي كما يلي<sup>(2)</sup> :

1-مرحلة دراسة طبيعة نشاط المنشأة تحديد أهدافها .

2-مرحلة إعداد البرامج والخطط على أسس تقديرية ومعيارية .

3-مرحلة التعرف على نتائج التنفيذ خلال مدة محددة .

4-مرحلة الدراسة والتحليل للبيانات التي تعكس الواقع .

5-مرحلة إجراء المقارنة بين المطلوب والنتائج .

6-مرحلة تحديد الخلل والانحرافات وتحديد المسؤولية والأسباب وطرق المعالجة.

سادساً:مستويات تقويم الأداء :-

تساعد معايير الأداء عموماً في إجراء التقويم على ثلاثة مستويات مختلفة هي<sup>(1)</sup> :

1-تقويم الأداء الذاتي .

2-تقويم أداء الإدارة التنفيذية .

3-تقويم أداء الأنشطة .

(2) محمد أحمد الطويل ، مرجع سابق ، ص 439 .

(1) عبد الحي مرعي ، مقدمة في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، (الأسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة

للنشر والتوزيع ، 1993م )، ص 349 .

سابعاً:مجالات تقويم الأداء :-

تشمل عملية تقويم الأداء ثلاثة مجالات (2) :

### المجال الأول :- التحقق من تنفيذ الأهداف :

وهو يعني التحقق من تنفيذ الأهداف الرقمية والقياسية التي تتضمنها الموازنة التخطيطية للمنشأة .

### المجال الثاني :- الرقابة وكفاءة الأداء :

وهو يعني التحقق من تنفيذ المنشآت لأهدافها وممارسة أوجه نشاطها المختلفة بمستوى مرتفع من الكفاءة .

### المجال الثالث :- تقييم النتائج :

وهو يعني الكشف عن التطورات والاتجاهات التي أسفر عنها أداء المنشأة على حقيقتها ومدى مسابقتها للاتجاهات المستهدفة .  
ثامناً: المقومات الأساسية لتقويم الأداء :-

هناك مقومات أساسية لابد أن تتوفر في النظام السليم لتقويم الأداء ومنها (3) :

- 1- الشمول أن يعطي كافة جوانب الأداء أداء المنشأة .
- 2- الارتباط بنشاط المنشأة محل التقويم وأهدافه .
- 3- أن يعكس النواحي الكيفية في الأداء بجانب النواحي الكمية .
- 4- أن يتمكن من الوصول إلى نتائج إيجابية وإلى تحسين الأداء ورفع الكفاءة .
- 5- التكامل مع أنواع الرقابة الأخرى مع مراعاة السهولة والبساطة .
- 6- الاستمرارية في تطبيق النظام المقترح لتقويم الأداء بمعنى عدم الاقتصار على مدة زمنية محددة بل يجب أن يتسم النظام بالدورية والانتظام .
- 7- توفر نظام واضح ومستقر للحوافز المادية .

تاسعاً:أساليب (طرق) وأدوات القياس المحاسبي المستخدمة في قياس كفاءة الأداء :-

تستخدم المحاسبة لقياس كفاءة الأداء أساليب وأدوات عديدة يعتمد عليها في ترشيد أداء المسؤولين عن اتخاذ قرارات الإتفاق ووحدات التكلفة وهي أم فعلية لاحقة أو مخطط لها مسبقاً ، حيث أن الرقابة وتقويم الأداء أصبحت عملية إيجابية تعتمد على أدوات

(2) صلاح الدين حسن السيبي ، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية ، (بيروت: دار

الوسام للنشر ، 1998م )، ص 242 .

(3) المرجع السابق ، ص 244 .

القياس العلمية بدلاً من اعتماده على الاجتهاد الشخصي والعرف والتخمين ، وبذلك اتسمت الرقابة وتقييم الأداء بالموضوعية المؤسسة على العلم والحقائق وهذه الأدوات المحاسبية يمكن تقسيمها إلى قسمين<sup>(1)</sup> :

(1) أدوات القياس المحاسبي الفعلية : والتي تتمثل في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف وي تعتمد القياس الإيجابي والحقائق إلى حد كبير .

(2) أدوات القياس المحاسبي المحددة مقدماً : والتي تتمثل في الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وهي تعتمد على البحوث والدراسات العلمية والتجارب العلمية وهي بذلك تساعد على تحقيق الرقابة المانعة عن طريق اختبار المعايير التي تحقق الكفاءة في الأداء سواء كانت بالنسبة لكل عنصر من عناصر نشاط معين أو مجموعة من العناصر وللمنشأة كوحدة واحدة .

وفيما يلي عرض أهم أدوات القياس المحاسبي الفعلية المستخدمة في قياس كفاءة الأداء :

### 1/ المحاسبة المالية كأداء لقياس كفاءة الأداء :

تعتبر المحاسبة المالية علم يشتمل على مجموعة من المبادئ العلمية المتعارف عليها وتعمل على تحليل العمليات المالية عند حوثها وتسجيل بطريقة منتظمة ثم تجميع وتبويب الحقائق في شكل قوائم وتقارير مالية وذلك بقصد إظهار الأثر الجماعي لهذه العمليات على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة وتصوير المركز المالي في نهاية الفترة<sup>(1)</sup> .

تعرف القوائم المالية بأنها نظام من العلاقة المتبادلة التي تحتوي على مؤشرات تصف المركز المالي للمشروع في تاريخ معين ، وتصف أيضاً الأنشطة الاقتصادية للوحدة المحاسبية خلال فترة محددة وهي عبارة مجموعة من الكشوفات المحاسبية التي تعبر عن البيانات التفصيلية والإجمالية لمستوى أداء المشروع خلال فترة زمنية معينة<sup>(2)</sup>.

(1) السيد عبده ناجي ، الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1995م) ، ص 133 .

(1) السيد عبده ناجي ، مرجع سابق ، ص 149 .

(2) يوحنا آل آدم و صالح رزق ، المحاسبة المالية ، أصول وخصوم وقوائم مالية ، (عمان : دار حامد للنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 427 .

وتعتبر القوائم المالية الناتج النهائي للمحاسبة المالية ، ويخضع إعدادها لمبادئ ومعايير محاسبية متعارف عليها تحدد البيانات التي يجب أن تشملها هذه القوائم وتحكم عمليات تنظيمها وقياسها وتجميعها وتعديلها وعرضها ومنها :<sup>(3)</sup>

1- قائم الدخل ( حساب الأرباح والخسائر ) .

2- قائمة المركز المالي ( الميزانية العمومية ) .

## 2/ محاسبة التكاليف الفعلية كأداة لقياس كفاءة الأداء :-

يقصد بالتكاليف الفعلية تضحية فعلية مقابل عائد وهي تقاس بالنسبة لأي منشأة بقيمة التكاليف التي تحصلتها فعلاً خلال فترة زمنية في تحقيق نشاطها الجاري . تستخدم محاسبة التكاليف الفعلية كأداة لقياس كفاءة الأداء بما تقدم من بيانات ضرورية لتصوير قوائم الدخل السليمة للمنشأة بالإضافة إلى استخدام هذه البيانات في أجزاء المقارنات بين النتائج الفعلية للسنة أو السنوات السابقة ، حيث تقوم محاسبة التكاليف بتقويم الأداء باستخدام أسلوب المقارنات التاريخية الذي يقوم بمقارنة التكاليف الفعلية بتكاليف فعلية مماثلة لفترة أو فترات سابقة<sup>(4)</sup> .

(3) أدوات القياس المحاسبي المحددة مقدماً :-

### 1/ أسلوب التكاليف التقديرية :

يقصد بالتكاليف التقديرية بأنها تكاليف تبنى على أساس بيان الماضي وقراءة المستقبل (البنود) اعتاداً على الخبرة الشخصية ويقوم أسلوب التكاليف التقديرية على ما يلي<sup>(1)</sup>:

1- تقدير التكاليف اعتماداً على بيانات وخبرة التجارب الماضية مع الأخذ في الحسبان

البنود بالظروف التي سوف تسود في المستقبل .

2- يحدد مقدماً تقدير تكلفة كل منتج من المنتجات والتي يمكن الاعتماد عليها من

إدارة الشركة كأساس للتكاليف وتسعير المنتجات وتحقيق رقابة على التكاليف .

<sup>(3)</sup> نعيم حسني دهمشي ، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، قائم التغيرات في المركز المالي من الناحية العلمية والعملية ، (عمان :معهد الدراسات المصرفية ، 1992م) ، ص 5 .

<sup>(4)</sup> محمد محمد الجزار ، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساعد الإدارة في تحقيق الأهداف ، (القاهرة ، دار النصر للطباعة والنشر والتوزيع ، 1961م) ، ص 22 .

<sup>(1)</sup> أحمد فرغلي محمد حسن ، نظم رقابة التكاليف ، (القاهرة:مكتبة الشباب ، 1986م) ، ص 26 - 27 .

- 3- إعداد بطاقة تكاليف لكل منتج من المنتجات توضح بها عناصر المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات غير المباشرة التقديرية .
- 4- في نهاية الفترة تؤخذ بيانات التكاليف الفعلية المسجلة والمبوبة بعد تحليلها وتقارن هذه البيانات التاريخية مع التكاليف التقديرية السابقة إعدادها وتتم إجراء مقارنة على مستوى تكلفة الإنتاج خلال الفترة كرقم إجمالي أو قد تتم مقارنة كل عنصر تقديري بنظيره الفعلي كل على حدا وهذا هو الأفضل .
- 5- وتعتبر نتائج المقارنة بين التكاليف التقديرية والتكاليف الفعلية أساس لمراجعة تقديرات التكاليف وإعادة النظر فيها دورياً بواسطة إدارة المنشأة .

## 2/ نظام الموازنات التقديرية :

الموازنة التقديرية هي أداء تهدف إلى استخدام أصول المنشأة بكفاءة عالية وربحية مرتفعة لذلك قد تتضمن وضع مجموعة من الأنماط أو الأهداف التي يمكن مقارنتها بالنتائج وهو ما يسمى بالرقابة التي تتضمن مراجعة وتقييم الأداء على أساس المستويات التي سبق وضعها<sup>(2)</sup> .

تساعد الموازنة التقديرية في الرقابة المالية وذلك بمقارنة ما سيحدث مستقبلاً بما يتحقق فعلاً ، ( مقارنة الموازنة التقديرية مع الموازنة الفعلية ) لمعرفة حجم الإنحراف إن وجد وأسبابه ومن المسئول عنه<sup>(1)</sup> .

تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة ، وهي تعتبر أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمنشأة ككل أو لوحدات الإدارة فيها<sup>(2)</sup> .

كما هي خطة للعمل في فترة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي لوحدة اقتصادية معينة في حدود الموارد البشرية والمالية والآلية المتاحة ،

<sup>(2)</sup> عبد الغفار حنفي ، الإدارة المالية المعاصرة ، مدخل اتخاذ القرارات ، (الأسكندرية : المكتب العربي الحديث ، 1993م) ، ص 154 .

<sup>(1)</sup> محمد عوض الكريم الحسين ، أعمال المصارف وشركات التأمين في النظام المالي الإسلامي ، ط1 ، (الخرطوم: معهد إسلام للمعرفة ، 2007م) ، ص 56 .

<sup>(2)</sup> جبريل جوزيف كحالة ، التكاليف المعيارية ، (عمان : المؤسسة الأولمبية ، 1993م) ، ص 42 .



بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق أهداف النشاط واستخدام أفضل الوسائل والأساليب التي توصل إلى هذه الأهداف (3) .

الموازنة التقديرية هي خطة تفصيلية للحصول على استخدام الموارد وغيرها خلال فترة مقبلة معبراً عنها بشكل كمي ورسمي (4) . ويمكن القول بأن الموازنة التقديرية تهدف إلى التنسيق بين الأهداف والوسائل بغرض استغلال الإمكانيات المتاحة أفضل إستغلال وهي بهذا تمثل خطة لتنسيق وتوجيه سير العمل ومعيار لتقييم الأداء عن طريق تحليل نتائج النشاط (5) .

ومما سبق يرى الباحث أهمية الموازنات التقديرية لما لها أهمية من كونها أداة شاملة تساعد المسؤولين على التخطيط المالي والرقابة على النشاطات في مختلف عمليات المنشآت الصناعية وعلى التنسيق فيما بينها والرقابة على الأداء فيها .

### 3/ أسلوب التكاليف المعياري كأداة لقياس كفاءة الأداء :-

التكاليف المعيارية هي تكلفة محددة مقدماً محسوبة على أساس فني عملي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه وحدة التكلفة من المنتج أو العملية أو الخدمة خلال فترة سريان مستقبله في ضوء ظروف وتسهيلات إنتاجية معينة وتستند إلى معايير كمية لعناصر التكلفة تحدد مستويات ومواصفات هندسية ومعايير سعرية يحددها التنبؤ بظروف المستقبل ، وتستخدم كأداة قياس خلال التنفيذ وبعده لتحديد الفروق التي تساعد الإدارة في التعرف على مستوى الكفاءة (1) .

ويمكن النظر إلى المعيار أوالمعايير على أنها مجموعة من المقاييس اللازمة لتحديد مدى التقدم في الأداء الفعلي ويمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها تكاليف محددة مقدماً على أساس علمي ومعلمي والتي تعتبر وسيلة من وسائل الضبط والرقابة أي أنها تمثل التكاليف التي يجب أن تكون بشرط أن يتم الأداء بأعلى كفاءة ممكنة (2) .

(3) عبد الحي مرعي ، الموازنة التخطيطية في النظام المحاسبي الموحد ، (الأسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع ، 1986م ) ، ص 8 .

(4) ري اتش جارسون ، أريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة محمد عصام ، (الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع ، 2002م ) ، ص 418 .

(5) عبد الحي مرعي ، الموازنة التخطيطية في النظام المحاسبي الموحد ، مرجع سابق ، ص 10 .

(1) محمد محمد الجزار ، الرقابة على التكاليف ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1981م ) ، ص 25 .

(2) سيد عطا الله السيد ، نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان: دار الرياءة للنشر والتوزيع ، 2009م) ، ص 199

أما المعايير هي عملية إعداد المعايير التي تعد من ناحية أولى عن أفضل ما تقرره الإدارة وأفضل هدف ترغب فيه وتلزم المختصين بتحقيقه ، كما أنها تعبر من ناحية أخرى عن أفضل الأدوات وأعدلها في الحكم على المسؤولين عن التكاليف والإدارة عن طريق قياس الفعليات على المعايير المقابلة لها<sup>(3)</sup> .

#### 4/ محاسبة المسؤولية:

تعرف محاسبة المسؤولية بأنها نشاط محاسبي يهدف إلى تحقيق الرقابة على الأداء عن طريق ربط المسؤولية عن الإنفاق (والدخل) بالمستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية طبقاً لبرنامج محدد أو خطة سابقة أو موازنة تقديرية بحيث يمكن إصدار التقارير المالية عن الأداء المخطط والفعلي لكل مركز مسؤولية عن الأداء ويتم معالجة الانحرافات بكفاءة.<sup>(4)</sup>

#### 5/ تقويم الأداء باستخدام النسب المالية البسيطة:

إن استخدام النسب المالية البسيطة في تقويم الأداء تساهم في التعرف على مصادر القوة التي توضح كفاءة وفعالية أداء المنشأة وقدرتها على مواجهة المخاطر المالية والإنتاجية من نقاط الضعف وعدم الكفاءة وتسهم في تحديد الأسلوب الواجب إتباعه للحد من الآثار السالبة لمصادر الضعف ، كما أن التحليل المالي وتقويم الأداء يمكن من تحويل مصادر الضعف إلى قوة أو على الأقل الحد منها.<sup>(1)</sup> مقاييس تقويم الأداء في ظل التقنيات:

يتطلب تطبيق طرق الإنتاج الحديثة لتحقيق التحكم الكامل في الجودة ، وضع مقاييس للتشجيع على تحقيق هدف الجودة بالإضافة لتقويم ما تم تحقيقه من هذا الهدف.

نود الإشارة في هذا الصدد إلى مقاييس الأداء التقليدية المستخدمة في إعداد تقارير الأداء لا تصلح لبيئة التصنيع الحديثة وذلك للأسباب التالية:<sup>(2)</sup>

تقل أهمية عنصر العمل في بيئة التصنيع الحديثة إلى حد كبير ، كما أن تكلفة هذا العنصر تميل للثبات ، وذلك لن يكون هنالك أهمية لانحرافات العمل التقليدية بل أن

(3) محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1989م )، ص 50 .

(4) عباس شافعي ومنير محمود سالم ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة: مكتبة عين شمس ، 1980م) ، ص 461.

(1) تاج الدين محمد فيروز ، مرجع سابق ، ص 163.

(2) هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2000م) ، ص 252.

التركيز على عنصر مثل إنحراف كفاءة قد يكون العمل غير مرغوب فيه لأنه قد يؤدي إلى المبالغة في الإنتاج والإحتفاظ بمخزون لا توجد حاجة إليه في الوقت الحاضر. مما سبق يتبين الحاجة إلى مقاييس أداء جديدة ، مالية وغير مالية لقياس ورقابة تقويم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة ويمكن تقسيم هذه المقاييس في المجموعات التالية:

- مقاييس رقابة الجودة
- مقاييس رقابة المواد
- مقاييس رقابة المخزون
- مقاييس أداء الآلات
- مقاييس أداء العمال
- مقاييس أداء التسليم

# الفصل الثالث

## الدراسة الميدانية

تناول الباحث هذا الفصل من خلال مبحثين:

المبحث الأول : نبذة تعريفية عن الوحدات الحكومية الخدمية

المبحث الثاني : تحليل البيانات و إختبار ومناقشة الفرضيات

## المبحث الأول

### نبذة عن الوحدات الحكومية الخدمية بمحلية شندي

تُعد محلية شندي من المحليات الرائدة في السودان ، ذات الأهمية الاقتصادية والاجتماعية والتاريخية ، وقد ساعد على ذلك تميزها بالموقع المميز حيث أن لهذه المحلية دور كبير في تاريخ السودان البعيد والقريب ، حيث شهدت مملكة مروى الممتدة آثارها حتى الآن في البجراوية والنقعة والمصورات و ودبانقا، كما أن أبناء هذه المحلية أسهموا في تاريخ السودان الحديث إبان المقاومة الكبيرة للغزو التركي المصري.

كما أن هذه المنطقة تمثل رقماً اقتصادياً مهماً حيث تقوم بإنتاج كثير من المحاصيل الزراعية والبستانية والثروة الحيوانية ، وبعض الصناعات المهمة كصناعة النسيج والصابون ، حيث أن إنتاجها ليس للاستهلاك المحلي فحسب ، وإنما يتعدى ذلك حتى يصل إلى حد التصدير للخارج .

بالإضافة لكل ذلك فهذه المنطقة تمثل منطقة استقبال لهجرات كثيرة من داخل السودان وخارجه ، الأمر الذي جعل مجتمعها مزيجاً من القبائل المختلفة مع بعضها البعض<sup>(1)</sup> ، ومن خلال هذه المقدمة يمكننا أن ننفذ للجوانب المختلفة للمحلية كالموقع الفلكي والجغرافي ، والذي يمثله أمر التأسيس ، وأهم الملامح الاقتصادية والاجتماعية إضافة للهيكل الإداري للمحلية ، والصلاحيات الممنوحة لها بموجب القوانين كجهاز إداري مناط به تقديم خدمات تعليم وصحة ومياة ...إلخ .

وعلى الضفة الشرقية من النيل يصل بينها وبين الخرطوم العاصمة خط السكة الحديد المتجه شمالاً وكذلك طريق بري مسفلت وبها ست وحدات ادارية منها حجر العسل والتي تعتبر بوابة ولاية نهر النيل من الجنوب وتمتد الى اكثر من 75 ك من شلال السبلوقة (السادس) الى وحدة البسابير الادارية وتضم اكثر من ثلاثة وعشرون قرية تتميز بالجناين والغطاء الزراعي الكثيف ..وتعتبر من المدن الزراعية حيث توجد بها اكبر منطقة لزراعة المانجو وكذلك تشتهر بإنتاج الفول المصري والبصل والفاصوليا والعديد من الفواكه وبها العديد من المصانع حيث بها مصنع النسيج والذي يعتبر من اوائل مصانع

(1) محمد الحسن أحمد الحفيان : الاسباب الاقتصادية والاجتماعية لضعف التسجيل والتسرب بمدارس الاساس ،محلية ريفي جنوب شندي ،(شندي: رسالة ماجستير في علم الاجتماع غير منشورة ،كلية الدراسات العليا جامعة شندي)، ص

النسيج في السودان .كذلك بها عديد من المشاريع المروية ومن اهمها مشروع قندتو الزراعي ، ومشروع كبوشية الذي تقع معظم اراضيه في قرية ديم القراي التي تعتبر من اكبر واهم قرى شرق النيل التابعة لمحافظة شندي ، وكذلك مشروع الزيداب وكلي وغيرها من المشاريع الحديثة ومشروع الشهيد يمتد من العوتيب جنوبا الى قرى التضامن شمالا وتعتبر قرية سلمة العدلاناب رئاسة المشروع. وهناك العديد من المشاريع الاستثمارية ( دوكسان، تالا، كروان، شركة كورال للإنتاج الزراعي والحيواني، ومشروع فايت للإنتاج الزراعي).

وبها مصنع صابون الشمالية وبها العديد من الصناعات اليدوية.

ويبلغ عدد سكانها حوالي 269,446 نسمة حسب سجل الإحصاء السوداني للعام

2015م

التفاصيل :

رقم	الوحدة الإدارية	المقر	عدد السكان	عدد الأسر	عدد المنازل
1	وحدة مدينة شندي	مدينة شندي	65263	90000	13053
2	وحدة ريفي جنوب شندي	مدينة شندي	10230	16725	20046
3	وحدة ريفي شمال شندي	مدينة شندي	20165	5620	8554
4	وحدة كبوشية	كبوشية	49632	5979	9926
5	وحدة حجر العسل	حجر العسل	54321	7614	10864

وحدثاً تمت اضافة وحدة البسابير الإدارية لتصبح ست وحدات.

في مجال التعليم :

تعتبر شندي مدينة تعليمية فقد عرفت بالخلوى وتعليم القرآن منذ أمدٍ بعيد، وقد أنشأ بها معهد إعداد المعلمين في عام 1952م كما تضم المدينة مركز تدريب قيادات تعليم الكبار وبلغ عدد المدارس بالمحلية 211 مدرسة منها 27 مدرسة ثانوي و 96 مدرسة أساس و 86 مدرسة مختلطة كما بها جامعة شندي والتي تشتمل على عدد من الكليات ( الطب- الصحة - القانون - الاداب - تربية - اقتصاد - العلوم والتقانة - تنمية المجتمع ) كما بها كلية شندي التقنية وعدد من مراكز التدريب الخاصة .  
مجال الرياضة:

اما في مجال الرياضة فيها العديد من الاندية التي مثلت في دوري السودان وهي اهلي شندي - النيل - سارديّة - حوش بانقا- ومن اشهر المدارس مدرسة شندي الاهلية - عبدالله الحسن - حوش بانقا منذ عام 1976م

كما ان هناك العديد من المناشط الرياضية الأخرى كسباق الخيل والزوارق والعديد من ملاعب الخماسيات بالمدينة والعب وانشطة اخري بالجزيرة الرملية .  
مجال السياحة :

تزرخ المحلية بعدة بمناطق أثرية منها البجراوية والنقعة والمصورات و حدائق فندق الكوثر وحدائق فندق اتلانتيك و حدائق الملتقي وكورنيالاعدات والتقاليد في شندي تختلف العادات والتقاليد على اختلافها بالطبيعة المحافظة و التدين العام و الذي يربط الفرد و المجتمع كما ترتبط العادات و التقاليد بالمناسبات الدينية مثل شهر رمضان و عيد الاضحى و عيد الفطر و أيضا بالمناسبات الاجتماعية الخاصة مثل الزواج و المآتم بالإضافة الي عادة الشهامة والكرم .  
مجال الصحة :

تشهد ايضا تطورا عمرانيا كبيرا وقد انضمت شندي لمنظمة المدن الصحية العالمية وتعتبر اول مدينة صحية في السودان حيث احرزت المرتبة الأولى في اصحاب البيئة للعام 2016م على مستوى محليات السودان كما بها عدد 64 وحدة صحية ومن المستشفيات :

- مستشفى الملك نمر الجامعي.
- مركز معالجة وجراحة الكلي.
- مركز الطب النووي ومعالجة الأورام.
- مركز القلب.
- مستشفى شندي التعليمي.
- المستشفى العسكري . مدينة شندي ( الفرقة الثالثة مشاه ) .
- مستشفى المسيكتاب - بالمسيكتاب
- مستشفى حوش بانقا الريفي - حوش بانقا
- مستشفى كبوشية . كبوشية .
- مستشفى قندتو - قندتو

▪ مستشفى حجر العسل . حجر العسل .

▪ مستشفى البسابير . البسابير .

أولاً: مستشفى المك نمر الجامعي والمراكز العلاجية المتخصصة:

مستشفى حكومي يتبع لجامعة شندي يعمل منذ عام 2002م وهو احدي ثمرات التعليم العالي بالسودان ضمن المشاريع المصاحبة لجامعة شندي، حيث يقوم بتدريب طلبة (الطب والتمريض العالي وعلوم المختبرات الطبية) بتقنيات عالية ليواكبوا تطور المهنة و استيعاب المستشفى للمرضى يغطي منطقة مدينتي شندي المتمه والمحليات المجاورة بالولايات والولايات المتاخمه لمحلية شندي(كسلا- حلفا)، ويضم المستشفى مجموعه من الاقسام والمراكز العلاجية المتخصصة .

**اقسام المستشفى العام:**

1/الاقسام العامة (الباطنية، الاطفال، النساء والتوليد،الانف والاذن والحنجرة، الجراحة

العامة، جراحة العظام، قسم جراحة مناظير الجهاز الهضمي ،وقسم حديثي الولادة)

2/قسم العناية المكثفه (العناية المكثفه الباطنية ،العناية المكثفه الجراحة العامة والعناية

المكثفه قسم القلب والعناية المكثفه حديثي الولادة)

4/ مجمع العمليات الجراحية

5/قسم المختبر البيئي: وهو قسم مجهز بأحدث الاجهزه المعملية.

6/ قسم بنك الدم المركزي وهو احد مراكز بنك الدم الحديثه في السودان تم تأسيسه علي

نظام بنك الدم المركزي استاك.

7/العيادات التخصصية المحولة يوجد بها عيادات للأخصائين لكل التخصصات الموجودة

للأقسام العامة بالمستشفى إضافة لعيادات (العيون ،الجلديه ،النفسيه ، امراض السكري

وسكري الاطفال )



ثانياً: المراكز العلاجية المتخصصة:

### 1/ مركز معالجة وجراحة امراض الكلي:

تأسس في العام 2006م في مستشفى المك نمر الجامعي وهو يتبع للمركز القومي لجراحة وامراض الكلي ووزارة الصحة الاتحادية.سعة المركز 340مريض به عدد22 ماكينة غسيل دموي يعد المركز من المراكز النموذجية في السودان ويسهم بصورة كبيرة علي استقرار اسر مرضي الكلي في محليتي شندي والتمه.لتلقيهم العلاج والغسيل الدوري فيه.

### 2/ مركز معالجة أمراض القلب:

تم افتتاح المركز في العام 2009م وتم جلب كل الأجهزة والمعينات التي يحتاجها المركز لمباشرة عمله ودوره في تقديم خدماته للمرضى بالمنطقة .  
يوجد به جهاز قسطرة القلب .

### 2/ مركز علاج الاورام وابحاث السرطان:

تم افتتاح المركز في العام 2016م وهو ثالث مركز لعلاج الأورام في السودان بعد مركز الذرة بسوبا ومركز الذرة بمدني ، سعة المركز (100 سرير) وبالمركز الأقسام الآتية:

- 1/ قسم العلاج بالأشعة عن قرب ومعالج جميع المرضى من كافة أنحاء السودان وقسم العلاج عن بعد .
- 2/ قسم الإكتشاف المبكر لسرطان الثدي.
- 3/ قسم المسح الذري للأعضاء.
- 4/ قسم العلاج باليود المشع.
- 5/ قسم العلاج الكيميائي.

للمركز إدارة قائمة بذاتها عن المراكز المتخصصة لمستشفى المك نمر الجامعي تتكون

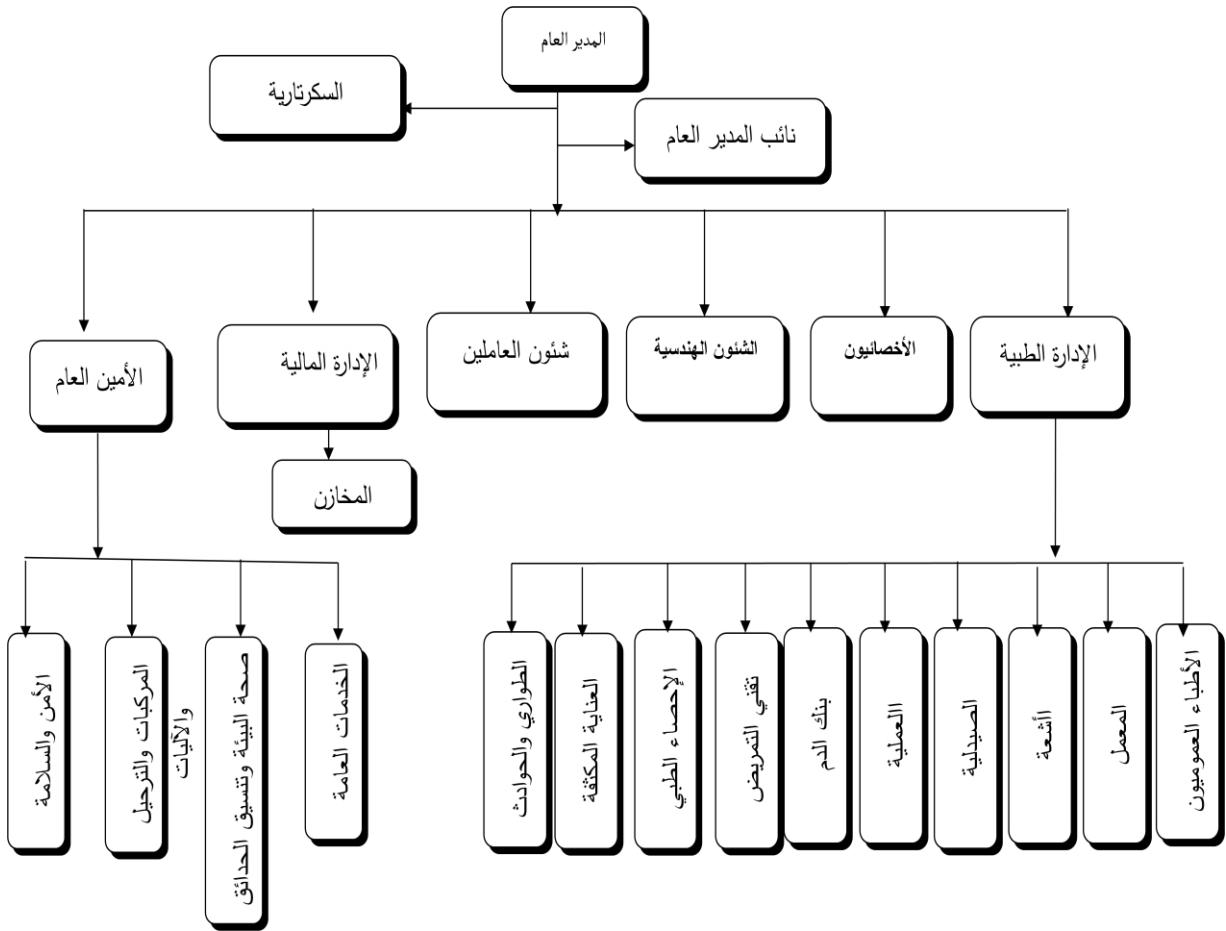
من:

- المدير العام
- الأمين العام
- اخصائيين زائرين
- صيدلي

- معمل مجهز
- احصاء طبي
- مكتب حسابات (مراقب مالي ومحاسبين)
- 

### شكل رقم (1/1/1)

### الهيكل التنظيمي لمستشفى المك نمر الجامعي والمراكز المتخصصة



المصدر: الهيكل التنظيمي والوظيفي لوحدات وإدارات جامعة شندي 2016م

### مستشفى شندي التعليمي:

تأسس مستشفى شندي التعليمي في العام 1952م في مباني الباستيل وكان يتبع في إدارته لجيش الاستعمار الانجليزي وكان يستقبل عساكر الجيش من الرجال فقط وفي ذات الأثناء تم بناء المستشفى التعليمي بالعون الذاتي من أهالي المنطقة على يد المقالول الإنجليزي (المجلع دانيان) وبعد اكتمال المبنى اصبح يتسقبل النساء به واستمر هذا الحال

حتى عام 1955م بعدها تم نقل عنابر الرجال من الباستيل إلى مبنى المستشفى ليصبح مستشفى شندي التعليمي أكبر مستشفى حكومي جنوب الولاية.<sup>(1)</sup>

يحتوي المستشفى على جميع الاقسام: (الجراحة العامة - النساء والتوليد - الباطنية - الأطفال - الأسنان - الأشعة - المعمل - بنك الدم - مشرحة (ثلاثة ثلاجات لحفظ الموتى) - مغسلة للموتى).

يتبع للمستشفى صيدلية الدواء الدوار وصيدلية الطوارئ والعلاج المجاني. هنالك حوادث لاستقبال الحالات الطارئة تتبع إدارته للمستشفى يعمل على تحويل الحالات التي تحتاج لرعاية صحية إلى المستشفيات (شندي التعليمي والمك نمر الجامعي).

يعمل المستشفى في تدريب وتعليم طلاب (الطب والتمريض العالي) ويقوم على تدريب وتأهيل طلاب أكاديمية التمريض ويعمل المستشفى تحت إشراف طبي وإداري متكامل من:

- مدير عام
- مدير طبي
- مدير طبي حوادث
- اخصائيين زائرين
- امين عام
- مراقب مالي
- مدير الوحدة المالية
- مدير الإيرادات
- شؤون العاملين
- الكتبة
- الإحصاء الطبي
- متحصلين

(1) مقابلة شخصية مع محمد البشير أحد أعيان ومؤرخي مدينة شندي بتاريخ 2018/11/24م الساعة الحادية عشرة

- صراف
- صيدلي
- امين مخازن

يصل التردد الشهري للمرضى بالمستشفى حوالي 1700 مريض شهرياً  
مستشفى المسيكتاب:

مستشفى المسيكتاب كان عبارة عن شفاخنة منذ الستينات وتم توسيعه بالعون الذاتي وبجهود أبناء القرية في الداخل والخارج في العام 1994م وأصبح به كمية من العنابر والسراير بسعة (120) لاستقبال المرضى وتوئيمهم وتجرى به عمليات جراحية كبيرة وصغيرة (ولادة قيصرية + زائدة + مرارة وغيرها) بغرفة العمليات ، وأيضاً غرفة الولادة الطبيعية وقسم التحضير والتخدير ويزوره إسبوعياً أخصائون من الخرطوم لتقديم خدمات مجانية للمرضى كما انه اصبح قبلة لكل أهل القرى شمال وجنوب شندي وحتى سكان البطانة والعرب الرحل يستفيدون من خدماته ..

بالمستشفى أقسام : (الجراحة العامة - الباطنية - النساء والتوليد - الأطفال ) ويعمل المستشفى تحت إشراف طبي وإداري متكامل من:

- مدير طبي
- اخصائيين زائرين
- متحصلين
- مراقب مالي
- صراف
- صيدلي
- امين مخازن

يصل التردد الشهري للمرضى بالمستشفى حوالي 1100 مريض شهرياً  
مستشفى حوش بانقا:

بدأ العمل به في العام (2004م) بأيدي أهالي منطقة حوش بانقا ، تبلغ مساحته (6 فدان) يقوم المستشفى بتغطية الريف الجنوبي صحياً وتقديم الخدمات العلاجية والتنقيف الصحي ومحاربة الأوبئة والعادات الضارة بالصحة.

به عدد من العنابر بسعة (60) لاستقبال المرضى وتتوونهم وتجرى به عمليات جراحية كبيرة وصغيرة (ولادة قيصرية + زائدة + مرارة وغيرها) بغرفة العمليات ، وأيضاً غرفة الولادة الطبيعية وقسم التحضير والتخدير ، وبه ثلاثة من الغرف الخاصة بالمجهزة ، كما انه يغطي علاج أهل القرى جنوب شندي وكلهم يستفيدون من خدماته .. بالمستشفى أقسام : (الجراحة العامة - الباطنية - النساء والتوليد - الأطفال والأسنان) ويعمل المستشفى تحت إشراف طبي وإداري متكامل من:

- مدير طبي
- مدير إداري
- قسم الإحصاء
- مكتب الحسابات (مراقب مالي ومحاسبين)
- اخصائيين زائرين
- زائرة صحية
- صيدلي
- امين مخازن

يصل التردد الشهري للمرضى بالمستشفى حوالي 900 مريض.  
الإدارة المالية للمستشفيات:

الإدارة المالية في جميع المستشفيات شأنها شأن كل الأنظمة الحسابية الحكومية بالسودان وهو نظام محاسبي موحد يخضع للقوانين واللوائح الصادرة من وزارة المالية ويخضع النظام الرقابي عبر إدارات المراجعة الداخلية والمراجعة القومية وفق الأسس واللوائح المحددة لضبط الإيرادات والمنصرفات خاصة نظام المقاولات ونظام الشراء والتعاقد.

كما أن المستشفيات الحكومية مؤسسات قومية تقدم الخدمات العلاجية والصحية لا تخضع لنظام الربح والخسارة لذا يستبعد نظام محاسبة التكاليف وتستخدم كل الإجراءات للصرف على الخدمات ، ولكن استخدام نظام محاسبة التكاليف يؤدي إلى تجويد الأداء وضبط المنصرفات والإيرادات بالمستشفيات للمحافظة على أداء المستشفيات الحكومية وللحفاظ على استمرار الخدمات الصحية والعلاجية بفضل استخدام نظام محاسبة التكاليف

لمعرفة الحد الأقصى والأدنى للخدمة العلاجية مما يساعد على تحديد أسعار الخدمة العلاجية للمريض.

تحديد تكلفة الخدمات وأسعارها من قبل المشرعين بالمجالس الولائية في بداية كل سنة مالية وثبات أسعار تقديم الخدمات العلاجية يؤدي إلى توقفها إن لم يكن هنالك حساب ورقابة لحركة الأسعار وتقليل الصرف وتحديد مقارنته مع أسعار المستشفيات والمتطلبات العلاجية.

لا يوجد في كل المستشفيات الحكومية نظام محاسبة المسؤولية في كل الأقسام الإيرادات وفق منظومتها الإدارية المصقوفة في هيكلها.

المبحث الثاني  
تحليل البيانات واختبار الفرضيات  
أولاً: إجراءات الدراسة الميدانية  
أداة الدراسة :

تم تصميم استبانته بشكل خاص لجمع البيانات بالاعتماد على الدراسات السابقة والمراجع للمواضيع المتعلقة بموضوع الدراسة وآراء عدد من أعضاء هيئة التدريس ذوي الخبرة في هذا المجال، وكذلك بعض الأساتذة وأصحاب الخبرة في مجال المحاسبة، وذلك لتحديد فقرات الاستبانة ، وقد تم تحكيم الاستبانة من قبل ذوي الخبرة.

تم توجيه الاستبانة إلى عينة ميسرة تتكون من 126 فرد من الموظفين بمستشفى المك نمر الجامعي ومستشفى شندي التعليمي ومستشفى حوش بانقا ومستشفى المسيكتاب وتتكون الاستبانة من جزئين :

الجزء الأول : يتضمن المعلومات الشخصية للمبحوثين (العمر ، المؤهل العلمي ، سنوات الخبرة ، المستوى الوظيفي و التخصص العلمي ) وذلك للوقوف على أعمار ومؤهلات وتخصصات وخبرات المبعوثين . .

الجزء الثاني: يتضمن أسئلة الفرضيات كلا علي حده.  
عبارات الاستبانة :

تم توجيه عبارات الاستبانة على الموظفين بمستشفى المك نمر الجامعي ومستشفى شندي التعليمي ومستشفى حوش بانقا ومستشفى المسيكتاب (عينة الدراسة) وقد احتوت الاستبانة على (22) سؤال و على كل فرد من عينة الدراسة تحديد إجابة واحدة في كل سؤال وفق مقياس ليكرت الخماسي (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة).

وقد تم توزيع عبارات الاستبانة على فرضيات الدراسة الثلاثة ، وقد اشتملت كل فرضية على عدة عبارات.

صدق وثبات الاستبانة :

جدول رقم (1): الصدق والثبات

0.80	قيمة معامل الارتباط ألفا كرونباخ للثبات
0.655	قيمة معامل الارتباط ألفا كرونباخ للصدق

المصدر: إعداد الباحث

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قيمة معامل ارتباط ألفا كرونباخ للصدق تساوي 0.655 وهي أكبر من 0.5 مما يعني أن إجابات المبحوثين علي عبارات الاستبيان تتميز بدرجة صدق عالية ، نلاحظ أن قيمة معامل ارتباط ألفا كرونباخ للثبات تساوي 0.80 وهي أكبر من 0.5 مما يعني أن إجابات المبحوثين علي عبارات الاستبيان تتميز بدرجة ثبات عالي.

الأساليب الإحصائية المستخدمة :

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها ، تم استخدام الطرق والإجراءات

الإحصائية التالية:

- العرض البياني والتوزيع التكراري للإجابات.

- النسب المئوية.

-الوسط الحسابي.

- الانحراف المعياري

- اختبار مربع كاي لاختبار فرضيات الدراسة.

ولتطبيق الطرق والأساليب الإحصائية المذكورة أعلاه علي البيانات التي تم الحصول

عليها من إجابات العينة تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) Statistical

Package for Social Science والذي يعد من أكثر الحزم الإحصائية دقة في النتائج كما تم

استخدام برنامج Microsoft Office Excel 2007 في عمليات الرسم البياني

تطبيق أداة الدراسة :

وزعت الاستبانة على عينة الدراسة وتم تفرغ البيانات في جداول أعدها الباحث لهذا

الغرض، حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية (أوافق بشدة ، أوافق ، محايد ، لا أوافق، لا أوافق

بشدة ) إلى متغيرات كمية (1، 2، 3، 4، 5) على الترتيب وأعد الباحث الجداول والأشكال

البيانية اللازمة لكل سؤال في الاستبانة.



ثانياً: تحليل البيانات الشخصية :  
1- العمر:-

جدول رقم (3/2/1)

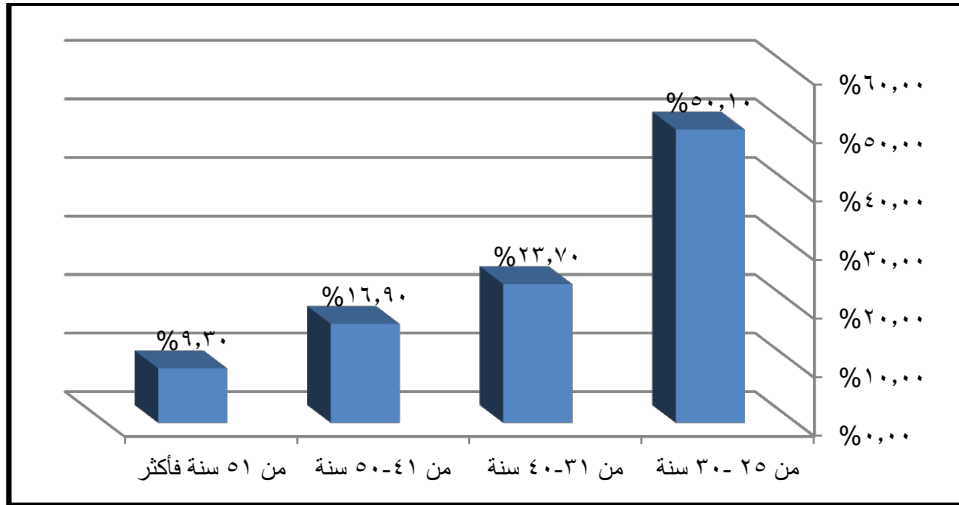
التوزيع لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية
من 25 - 30 سنة	59	50.1%
من 31 - 40 سنة	28	23.7%
من 41 - 50 سنة	20	16.9%
من 51 سنة فأكثر	11	9.3%
المجموع	118	100%

المصدر: إعداد الباحثة من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل رقم (3/2/1)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير العمر



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن هنالك (50.1%) فرد أعمارهم من 25 - 30 سنة، وأن هنالك نسبة (23.7%) فرد أعمارهم من 31 - 40 سنة، وأن هنالك (16.9%) فرد أعمارهم من 41 - 50 سنة ، وأن هنالك (9.3%) فرد أعمارهم من 51 سنة فأكثر .

## 2- المؤهل العلمي:

### جدول رقم (3/2/2)

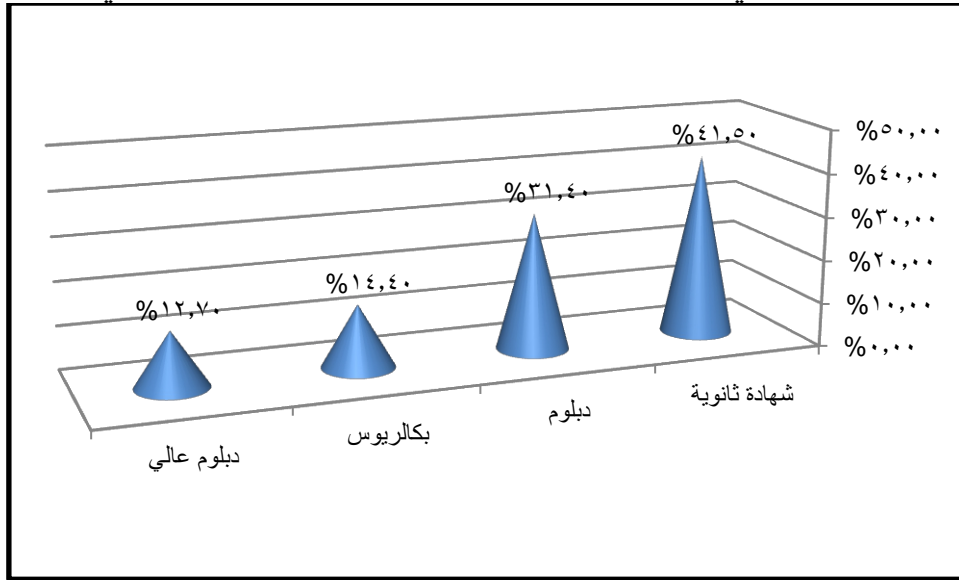
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
41.5%	49	شهادة ثانوية
31.4%	37	دبلوم وسيط
14.4%	17	بكالوريوس
12.7%	15	دبلوم عالي
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

### شكل رقم (3/2/2)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق متغير المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن هنالك (41.5%) فرد مؤهلهم العلمي شهادة ثانوية، وأن هنالك نسبة (31.4%) فرد مؤهلهم العلمي دبلوم، وأن هنالك (14.4%) فرد مؤهلهم العلمي بكالوريوس ، وأن هنالك (12.7%) فرد مؤهلهم العلمي دبلوم عالي .

### 3- سنوات الخبرة:-

#### جدول رقم (3/2/3)

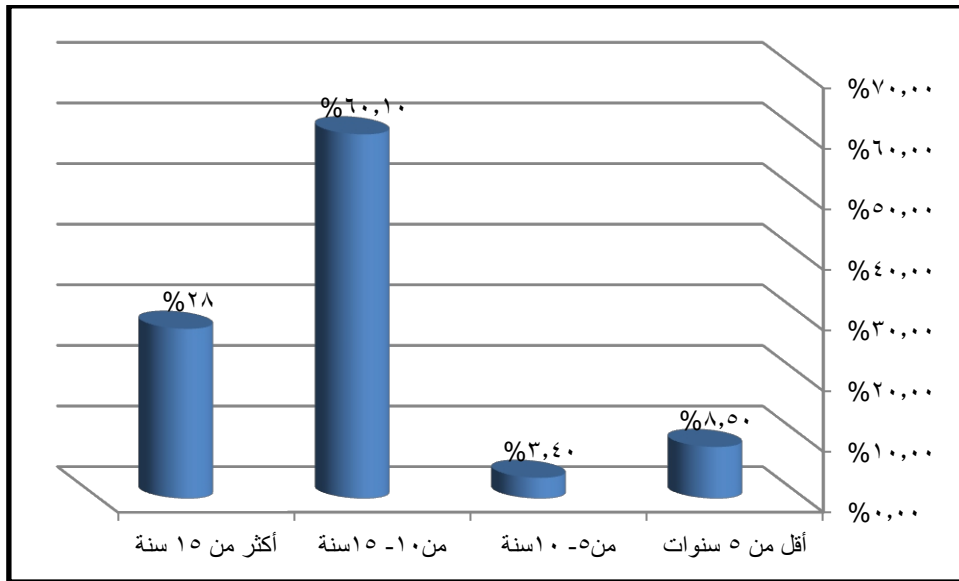
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	10	8.5%
من 5-10 سنة	4	3.4%
من 10-15 سنة	71	60.1%
أكثر من 15 سنة	33	28%
المجموع	118	100%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

#### شكل رقم (3/2/3)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق الخبرة



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن هنالك (8.5%) فرد خبرتهم أقل من 5 سنوات، وأن هنالك نسبة (3.4%) فرد خبرتهم من 5-10 سنوات، وأن هنالك (60.1%) فرد خبرتهم من 10-15 سنة، وأن هنالك (28%) فرد خبرتهم أكثر من 15 سنة .

#### 4- المسمي الوظيفي:-

جدول رقم (3/2/4)

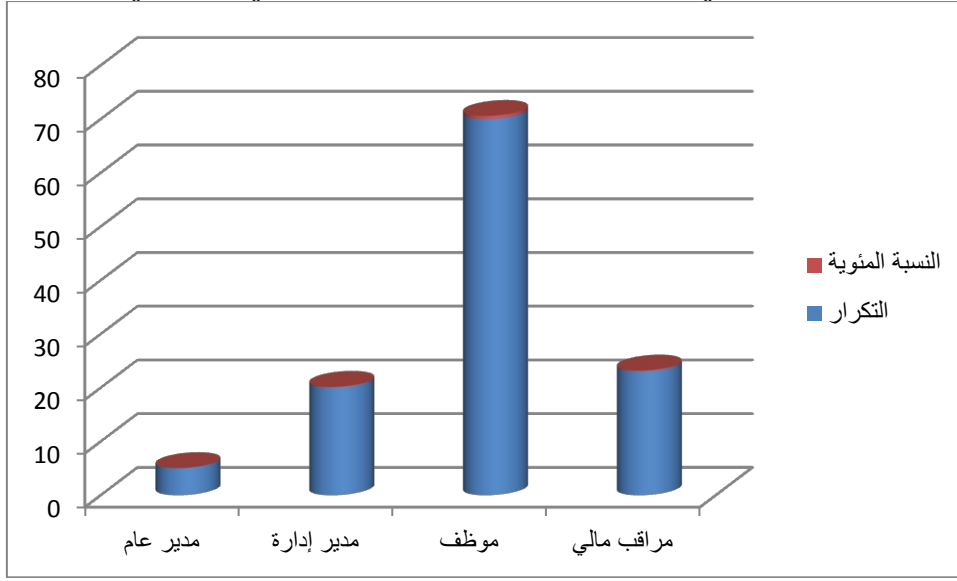
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق المسمي الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	المسمي الوظيفي
4.3%	5	مدير عام
16.90%	20	مدير إدارة
59.30%	70	موظف
19.50%	23	مراقب مالي
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل رقم (3/2/4)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق المسمي الوظيفي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن هناك (4.30%) مستواهم الوظيفي مدير عام، وأن هناك نسبة (16.9%) مستواهم الوظيفي مدير إدارة ، وأن هناك (59.30%) مستواهم الوظيفي موظف، وأن هناك (19.5%) مستواهم الوظيفي مراقب.

## 5- التخصص العلمي:

جدول رقم (3/2/5)

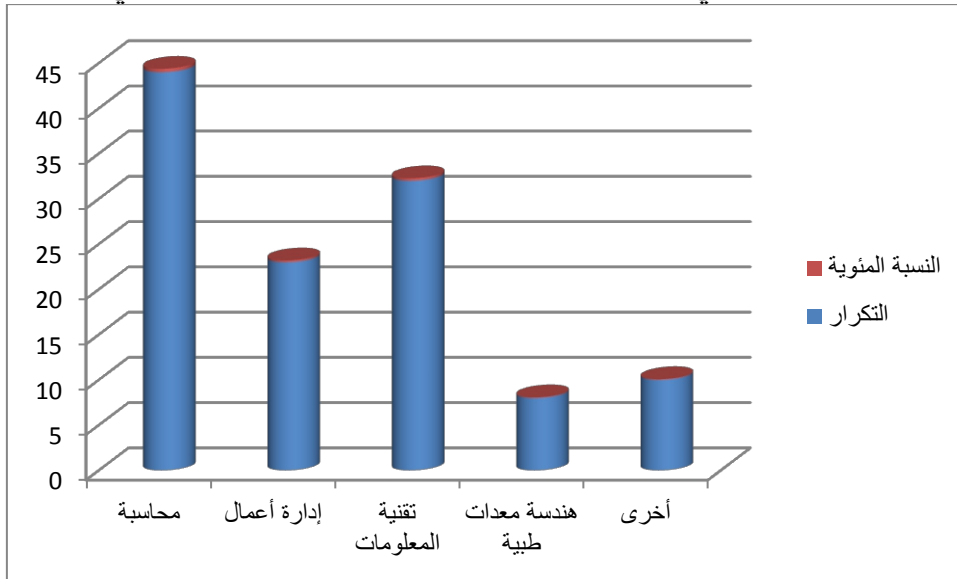
التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي

النسبة المئوية	التكرار	التخصص العلمي
37.3%	44	محاسبة
19.5%	23	إدارة أعمال
27.1%	32	تقنية المعلومات
6.8%	8	هندسة معدات طبية
8.58%	10	أخرى
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

شكل رقم (3/2/5)

الشكل البياني لأفراد عينة الدراسة وفق التخصص العلمي



المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن هنالك (37.3%) تخصصهم العام محاسبة، وأن هنالك نسبة (19.5%) تخصصهم العام إدارة أعمال، وأن هنالك (27.1%) تخصصهم العام تقنية معلومات، وأن هنالك (8.58%) تخصصات أخرى.

ثالثاً: تحليل عبارات الإستبانة:  
العبرة الأولى: يوجد بالمستشفى نظام لمحاسبة المسئولية

جدول رقم (3/2/6)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الأولى

النسبة المئوية	التكرار	مستوي الموافقة
37.3%	44	أوافق بشدة
21.2%	25	أوافق
30.5%	36	محايد
11%	13	لأوافق
0%	0	لأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/6) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبرة الأولى (37.3%) ونسبة الموافقين (21.2%) ونسبة المحايدين (30.5%) ونسبة الغير موافقين (11%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (0%) العبرة الثانية: توجد بالمستشفى إدارة تقوم بحفظ السجلات للأصول

جدول رقم (3/2/7)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثانية

النسبة المئوية	التكرار	مستوي الموافقة
59.3%	70	أوافق بشدة
33.9%	40	أوافق
3.4%	4	محايد
2.5%	3	لأوافق
0.8%	1	لأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/7) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبرة الثانية (59.3%) ونسبة الموافقين (33.9%) ونسبة المحايدين (3.4%) ونسبة الغير موافقين (2.5%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (0.8%)

العبرة الثالثة: تقوم إدارة المستشفى بالمتابعة الدورية للأصول الثابتة لترشيد استخدامها

جدول رقم (3/2/8)

التوزيع التكراري ل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الثالثة

النسبة المئوية	التكرار	مستوي الموافقة
49.2%	58	أوافق بشدة
44.1%	52	أوافق
0.8%	1	محايد
5.1%	6	لاأوافق
0.8%	1	لاأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/8) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبرة الثالثة (49.2%) ونسبة الموافقين (44.1%) ونسبة المحايدين (0.8%) ونسبة الغير موافقين (5.1%) وأن نسبة الغير موافقين بشدة (0.8%) العبرة الرابعة: تبويب وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل إدارة أو قسم يمكن إدارة المستشفى من الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري

جدول رقم (3/2/9)

التوزيع التكراري ل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الرابعة

النسبة المئوية	التكرار	مستوي الموافقة
39.8%	47	أوافق بشدة
39%	46	أوافق
14.4%	17	محايد
5.1%	6	لاأوافق
1.7%	2	لاأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/9) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبرة الرابعة (39.8%) ونسبة الموافقين (39%) ونسبة المحايدين (14.4%) ونسبة الغير موافقين (5.1%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (1.7%)

العبرة الخامسة: مشاركة كل المستويات الإدارية في عملية إتخاذ القرار يساعد في عملية الرقابة

### جدول رقم (3/2/10)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة الخامسة

النسبة المئوية	التكرار	مستوي الموافقة
51.7%	61	أوافق بشدة
40.7%	48	أوافق
4.2%	5	محايد
1.7%	2	لاأوافق
1.7%	2	لاأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/10) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبرة الخامسة (51.7%) ونسبة الموافقين (40.7%) ونسبة المحايدين (4.2%) ونسبة الغير موافقين (1.7%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (1.7%)

العبرة السادسة: المسؤوليات والواجبات بالمستشفى مطابقة لما هو موجود بالوصف الوظيفي

### جدول رقم (3/2/11)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبرة السادسة

النسبة المئوية	التكرار	مستوي الموافقة
36.4%	43	أوافق بشدة
40.7%	48	أوافق
17.8%	21	محايد
3.4%	4	لاأوافق
1.7%	22	لاأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/11) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبرة السادسة (36.4%) ونسبة الموافقين (40.7%) ونسبة المحايدين (17.8%) ونسبة الغير موافقين (3.4%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (1.7%)



العبرة السابعة: تعمل إدارة المستشفى علي تصميم تقارير نظام تقارير رقابية بصورة مستمرة

### جدول رقم (3/2/12)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة علي العبرة السابعة

النسبة المئوية	التكرار	مستوي الموافقة
39%	46	أوافق بشدة
44.1%	52	أوافق
13.6%	16	محايد
2.5%	3	لاأوافق
0.8%	1	لاأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/12) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبرة السابعة (39%) ونسبة الموافقين (44.1%) ونسبة المحايدين (13.6%) ونسبة الغير موافقين (2.5%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (0.8%)

العبرة الثامنة : توجد تقارير محاسبية بصورة دورية لتقويم الأداء في المستشفيات

### جدول رقم (3/2/13)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة علي العبرة الثامنة

النسبة المئوية	التكرار	مستوي الموافقة
43.2%	51	أوافق بشدة
48.3%	57	أوافق
6.8%	8	محايد
0%	0	لا أوافق
1.7%	2	لاأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/13) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبرة الثامنة (43.2%) ونسبة الموافقين (48.3%) ونسبة المحايدين (6.8%) ونسبة الغير موافقين (0%) وأن نسبة الغير موافقين بشدة (1.7%)

العبارة التاسعة: نظام محاسبة المسؤولية في المستشفى يساعد في تنمية القدرات الإدارية للمدراء

جدول رقم (3/2/14)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
46.6%	55	أوافق بشدة
39%	46	أوافق
11.9%	14	محايد
1.7%	2	لاأوافق
0.8%	1	لاأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/14) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة التاسعة (46.6%) ونسبة الموافقين (39%) ونسبة المحايدين (11.9%) ونسبة الغير موافقين (1.7%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (0.8%)

العبارة العاشرة: تتوفر معلومات كافية عن الأداء لكل قسم في المستشفى.

جدول رقم (3/2/15)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العاشرة

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
40.7%	48	أوافق بشدة
42.4%	50	أوافق
8.5%	10	محايد
5.1%	6	لاأوافق
3.4%	4	لاأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/15) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة العاشرة (40.7%) ونسبة الموافقين (42.4%) ونسبة المحايدين (8.5%) ونسبة الغير موافقين (5.1%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (3.4%).

الحادية عشر: توجد موازنة بها الأداء المخطط لكل قسم في المستشفى

### جدول رقم (3/2/16)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية عشر

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
32.2%	38	أوافق بشدة
36.4%	43	أوافق
16.9%	20	محايد
13.6%	16	لأوافق
0.8%	1	لأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/16) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة الحادية عشر (32.2%) ونسبة الموافقين (36.4%) ونسبة المحايدين (16.9%) ونسبة الغير موافقين (13.6%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (0.8%)

الثانية عشر: تقاس الإنحرافات عن الأداء دورياً في المستشفى

### جدول رقم (3/2/17)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية عشر

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
51.7%	61	أوافق بشدة
44.1%	52	أوافق
2.5%	3	محايد
0%	0	لأوافق
1.7%	2	لأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/17) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة الثانية عشر (51.7%) ونسبة الموافقين (44.1%) ونسبة المحايدين (2.5%) ونسبة الغير موافقين (0%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (1.7%).

الثالثة عشر: تقارير محاسبة المسؤولية تمكن إدارة المستشفى من التخلص من المشاكل اليومية

### جدول رقم (3/2/18)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثالثة عشر

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
35.6%	42	أوافق بشدة
41.5%	49	أوافق
12.7%	15	محايد
10.2%	12	لأوافق
0%	0	لأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/18) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة الثالثة عشر (35.6%) ونسبة الموافقين (41.5%) ونسبة المحايدين (12.7%) ونسبة الغير موافقين (10.2%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (0%)

الرابعة عشر: ربط أداء الأقسام بالمستشفى بالموازنات الخاصة بها يعمل على تحقيق الأهداف.

### جدول رقم (3/2/19)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الرابعة عشر

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
35.6%	42	أوافق بشدة
51.7%	61	أوافق
9.3%	11	محايد
3.4%	4	لأوافق
0%	0	لأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/19) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة الرابعة عشر (35.6%) ونسبة الموافقين (51.7%) ونسبة المحايدين (9.3%) ونسبة الغير موافقين (3.4%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (0%).

الخامسة عشر: تقارير أداء الأقسام والإدارات بالمستشفى تظهر مواطن الخلل في الأداء

#### جدول رقم (3/2/20)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الخامسة عشر

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
41.5%	49	أوافق بشدة
50.0%	59	أوافق
8.5%	10	محايد
0%	0	لاأوافق
0%	0	لاأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/20) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة الخامسة عشر (41.5%) ونسبة الموافقين (50.0%) ونسبة المحايدين (8.5%) ونسبة الغير موافقين (0%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (0%).

السادسة عشر: توجد إدارة للمراجعة الداخلية بالمستشفى

#### جدول رقم (3/2/21)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السادسة عشر

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
36.4%	43	أوافق بشدة
39.8%	47	أوافق
16.9%	20	محايد
5.1%	6	لاأوافق
1.7%	2	لاأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/21) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة السادسة عشر (36.4%) ونسبة الموافقين (39.8%) ونسبة المحايدين (16.9%) ونسبة الغير موافقين (5.1%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (1.7%).

السابعة عشر: توجد محاسبة للعاملين عن التقصير الإداري

جدول رقم (3/2/22)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة السابعة عشر

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
46.6%	55	أوافق بشدة
45.8%	54	أوافق
5.9%	7	محايد
1.7%	2	لاأوافق
0%	0	لاأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/22) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة السابعة عشر (46.6%) ونسبة الموافقين (45.8%) ونسبة المحايدين (5.9%) ونسبة الغير موافقين (1.7%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (0%).

الثامنة عشر: يتم التعيين في المستشفى بصورة عادلة

جدول رقم (3/2/23)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثامنة عشر

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
50.8%	60	أوافق بشدة
43.2%	51	أوافق
4.2%	5	محايد
1.7%	2	لاأوافق
0%	0	لاأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/23) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة الثامنة عشر (50.8%) ونسبة الموافقين (43.2%) ونسبة المحايدين (4.2%) ونسبة الغير موافقين (1.7%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (0%).

التاسعة عشر: توكل المهام داخل المستشفى حسب الكفاءة

جدول رقم (3/2/24)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة التاسعة عشر

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
71.2%	84	أوافق بشدة
25.4%	30	أوافق
3.4%	4	محايد
0%	0	لأوافق
0%	0	لأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/24) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة التاسعة عشر (71.2%) ونسبة الموافقين (25.4%) ونسبة المحايدين (3.4%) ونسبة الغير موافقين (0%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (0%)

العبارة العشرون: توجد وحدة شبكات ومعلومات لربط الإجراءات داخل المستشفى

جدول رقم (3/2/25)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة العشرين

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
35.6%	42	أوافق بشدة
50.0%	59	أوافق
9.3%	11	محايد
5.1%	6	لأوافق
0%	0	لأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/25) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة العشرون (35.6%) ونسبة الموافقين (50.0%) ونسبة المحايدين (9.3%) ونسبة الغير موافقين (5.1%) وأن نسبة غير موافقين بشدة (0%).

الحادية والعشرون : توجد وحدة اتصال هاتفي داخلي بين الإدارات المختلفة في المستشفى  
جدول رقم (3/2/26)

التوزيع التكراري ل إجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الحادية والعشرون

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
40.7%	48	أوافق بشدة
49.2%	58	أوافق
10.2%	12	محايد
0%	0	لأوافق
0%	0	لأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/26) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة الحادية والعشرون (40.7%) ونسبة الموافقين (49.2%) ونسبة المحايدين (10.2%) ونسبة الغير موافقين (0%) وأن نسبة الغير موافقين بشدة (0%).

العبارة الثانية والعشرون: تراجع صيغة التقارير الرقابية بصورة دورية

جدول رقم (3/2/27)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على العبارة الثانية والعشرون

النسبة المئوية	التكرار	مستوى الموافقة
35.6%	42	أوافق بشدة
39.8%	47	أوافق
16.1%	19	محايد
5.1%	6	لأوافق
3.4%	4	لأوافق بشدة
100%	118	المجموع

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2018م

يتضح من الجدول رقم (3/2/27) أعلاه أن نسبة الموافقين بشدة عن جميع بيانات العبارة الثانية والعشرون (35.6%) ونسبة الموافقين (39.8%) ونسبة المحايدين (16.1%) ونسبة الغير موافقين (5.1%) وأن نسبة الغير موافقين بشدة (3.4%).



الفرضية الأولى : ( هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية وكفاءة نظام الرقابة في الوحدات الحكومية الخدمية)

جدول رقم (3/2/28)

نتائج مربع كاي والوسط الحسابي والانحراف المعياري لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية الأولى

م	العبرة	قيمة كاي المحسوبة	القيمة الاحتمالية لمربع كاي (sig)	التفسير	الوسط الحسابي للعبارة	التفسير	الانحراف المعياري
1	يوجد بالمستشفى نظام لمحاسبة المسؤولية.	19.517	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	3	إجابات المبحوثين تميل نحو المحايدة	1.060
2	توجد بالمستشفى إدارة تقوم بحفظ سجلات للأصول.	158.56 9	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0.763
3	تقوم إدارة المستشفى بمتابعة دورية للأصول الثابتة لترشيد استخدامها.	141.75	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0.786
4	تبويب وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل إدارة أو قسم يمكن إدارة المستشفى من الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري.	79.25	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0.949
5	مشاركة كل المستويات الإدارية في عملية اتخاذ القرار يساعد في عملية الرقابة.	134.77 6	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0.798
6	المسؤوليات والواجبات بالمستشفى مطابقة لما هو موجود بالوصف الوظيفي.	75.638	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0.912
7	تعمل إدارة المستشفى علي تصميم نظام للتقارير الرقابية بصوره مستمرة.	94.862	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0.825

المصدر: اعداد الباحث من نتائج البرنامج SPSS

من الجدول رقم (3/2/28) نلاحظ أن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي في أغلب عبارات الفرضية (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية وكفاءة نظام الرقابه في الوحدات الحكومية الخدمية) أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي تلك العبارات ، ولمعرفة لصالح من تميل تلك الفروق نلاحظ أن قيمة الوسط الحسابي لأغلب عبارات هذه الفرضية تساوي 4 وذلك يعني أن إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة علي تلك العبارات .

مما سبق نستنتج أن الفرضية (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية وكفاءة نظام الرقابه في الوحدات الحكومية الخدمية) متحققة ولصالح الموافقين .

الفرضية الثانية : (التقارير التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية تساعد في تقويم أداء الأقسام في الوحدات الحكومية والخدمية)

جدول رقم (3/2/29)

نتائج مربع كاي والوسط الحسابي والانحراف المعياري لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية الثانية

م	العبرة	قيمة كاي المحسوبة	القيمة الاحتمالية لمربع كاي	التفسير	الوسط الحسابي للعبارة	التفسير	الانحراف المعياري
1.	توجد تقارير محاسبية بصورة دورية لتقويم الأداء في المستشفى.	80.690	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	3	إجابات المبحوثين تميل نحو المحايدة	0.751
2.	نظام محاسبة المسؤولية في المستشفى يساعد في تنمية القدرات الإدارية للمدراء	106.500	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0813
3.	تتوفر معلومات كافية عن الأداء لكل قسم في المستشفى.	93.052	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0.962
4.	توجد موازنة بها الأداء المخطط لكل قسم في المستشفى	49.690	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	1.038
5.	تقاس الإنحرافات عن الأداء دورياً في المستشفى.	98.276	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0.714
6.	تقارير محاسبة المسؤولية تمكن الإدارة المستشفى من التخلص من المشاكل اليومية.	36.690	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	3	إجابات المبحوثين تميل نحو المحايدة	0.932
7.	ربط أداء الأقسام بالمستشفى بالموازنات الخاصة بها يعمل على تحقيق الأهداف.	70.828	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	3	إجابات المبحوثين تميل نحو المحايدة	0.745
8.	تقارير أداء الأقسام والإدارات بالمستشفى تظهر مواطن الخلل في الاداء .	33.741	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	2	إجابات المبحوثين تميل نحو عدم الموافقة	0.627

المصدر: اعداد الباحث من نتائج البرنامج SPSS

من الجدول رقم (3/2/29) نلاحظ أن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي في أغلب عبارات الفرضية (التقارير التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية تساعد في تقويم أداء الأقسام في الوحدات الحكومية والخدمية) أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي تلك العبارات ، ولمعرفة لصالح من تميل تلك الفروق نلاحظ أن قيمة الوسط الحسابي لأغلب عبارات هذه الفرضية تساوي 4 وذلك يعني أن إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة علي تلك العبارات .

مما سبق نستنتج أن الفرضية (التقارير التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية تساعد في تقويم أداء الأقسام في الوحدات الحكومية والخدمية) متحققة ولصالح الموافقين .

الفرضية الثالثة : (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد مراكز المسؤولية وجودة العمل الرقابي في الوحدات الحكوميه والخدمية.)

جدول رقم (3/2/30)

نتائج مربع كاي والوسط الحسابي والانحراف المعياري لدلالة الفروق لإجابات عن عبارات الفرضية الثالثة

م	العبرة	قيمة كاي المحسوبة	القيمة الاحتمالية لمربع كاي	التفسير	الوسط الحسابي للعبارة	التفسير	الانحراف المعياري
1	توجد إدارة للمراجعة الداخلية بالمستشفى.	77.276	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0.890
2	توجد محاسبة للعاملين عن التقصير الإداري.	86.828	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0.643
3	يتم التعيين في المستشفى بصورة عادلة.	94.414	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	3	إجابات المبحوثين تميل نحو المحايدة	0.650
4	توكل المهام داخل المستشفى حسب الكفاءة.	84.328	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0.537
5	توجد وحدة شبكات ومعلومات لربط الإجراءات داخل المستشفى	69.586	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	3	إجابات المبحوثين تميل نحو المحايدة	0.749
6	توجد وحدة إتصال هاتفي داخلي بين الإدارات المختلفة في المستشفى.	33.172	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0.629
7	تراجع صيغة التقارير الرقابية بصورة دورية.	72.534	0.00	توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي العبارة	4	إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة	0.945

المصدر: اعداد الباحث من نتائج البرنامج SPSS

من الجدول رقم (3/2/30) نلاحظ أن القيم الاحتمالية لاختبار مربع كاي في أغلب عبارات الفرضية (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد مراكز المسؤولية وجودة العمل الرقابي في الوحدات الحكوميه والخدمية) أقل من مستوى المعنوية 0.05 مما يعني وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المبحوثين علي تلك العبارات ، ولمعرفة لصالح من تميل تلك الفروق نلاحظ أن قيمة الوسط الحسابي لأغلب عبارات هذه الفرضية تساوي 3 وذلك يعني أن إجابات المبحوثين تميل نحو الموافقة علي تلك العبارات .

مما سبق نستنتج أن الفرضية (هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية وتقويم الأداء المالي) متحققة ولصالح الموافقين .

# الخاتمة

تشتمل على:  
أولاً: النتائج  
ثانياً: التوصيات

أولاً: النتائج:

من خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصل الباحث الي النتائج الاتية:

1. ان نظام محاسبة المسؤولية يساعد الادارة العليا في المستشفيات فيتقييم الاداء الفعلي لمراكز التكلفة والمسؤولية لتحديد الانحرافات الملائمة وغير الاملائمة كما يساعد في اتخاذ القرارات الادارية
2. كفاءة ادارة مراكز المسؤولية في استخدام طرق الانتاج الكفوءة والقدرة على تخفيض التكاليف وبالتالي تحقيق عائد مناسب للمؤسسة.
3. حققت مراكز التكلفة في المستشفيات انحرافات ملائمة في التكاليف.
4. ان وجود نظام محاسبة المسؤولية في المستشفيات يساعد بشكل موضوعي على تطبيق مبدأ الادارة بالاستثناء لمعالجة الانحرافات غير الملائمة التي تحدث في كل مركز من مراكز المسؤولية.
5. توجد تقارير محاسبية بصورة دورية لتقويم الأداء في المستشفى مما يساعد في تنمية القدرات الإدارية للمدراء. تقاس الإنحرافات عن الأداء دورياً في المستشفى.
6. تقارير محاسبة المسؤولية تمكن الإدارة في المستشفى من التخلص من المشاكل اليومية.
7. ربط أداء الأقسام بالمستشفى بالموازنات الخاصة بها يعمل على تحقيق الأهداف تقارير أداء الأقسام والإدارات مما يظهر مواطن الخلل في الاداء .
8. مشاركة كل المستويات الإدارية في عملية اتخاذ القرار يساعد في عملية الرقابة مما يساعد في تحديد المسؤوليات والواجبات بالمستشفى ومطابقة لما هو موجود بالوصف الوظيفي.
9. توجد وحدة شبكات ومعلومات لربط الإجراءات داخل المستشفى توجد وحدة إتصال هاتفي داخلي بين الإدارات المختلفة في المستشفى.
10. تقوم إدارة المستشفى بمتابعة دورية للأصول الثابتة لترشيد استخدامها. توجد محاسبة للعاملين عن التقصير الإداري.
11. تعمل إدارة المستشفى علي تصميم نظام للتقارير الرقابية بصوره مس



## ثانياً: التوصيات

علي ضوء النتائج التي تم التوصل اليها يوصي الباحث بي الاتي

1. توعية العاملين في الوحدات الحكومية الخدمية وخاصة الإدارة العليا للمستشفيات بمفهوم نظام محاسبة المسؤولية، وضرورة تطبيقه لما له من تأثير في مساعدة الإدارة العليا في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، بطريقة تعمل على استغلال الموارد المتاحة استغلالاً أمثلاً لتحقيق أهدافها بأفضل الوسائل الممكنة .
2. تطوير الهيكل التنظيمي للأجهزة الحكومية ليشمل تفصيل عن طبيعة وأنواع مراكز المسؤولية المختلفة الملائمة لتطبيق محاسبة المسؤولية،
3. العمل على تعريف كل مسؤول بالمسؤوليات والصلاحيات التي تتسجم مع طبيعة عمله داخل المستشفى.
4. الإسراع في اعتماد الهياكل التنظيمية والوصف الوظيفي للأجهزة الحكومية من الجهات المختصة وتحديد المسؤوليات والصلاحيات المرتبطة بمراكز المسؤولية المختلفة، بفاعلية الأمر الذي يساهم في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية .
5. إعطاء أهمية أكبر لوظيفة التخطيط كونها تعمل على وضع الأهداف العامة لكل مركز مسؤولية.
6. ضرورة إشراك العاملين في عملية التخطيط، الأمر الذي يساعد على تحقيق الأهداف بكفاءة وفاعلية مما يساهم بدوره تطبيق نظام محاسبة المسؤولية.
7. العمل علي إشراك العاملين في مختلف الأقسام داخل المستشفى في إعداد الموازنة التخطيطية ومعايير الأداء، مما يعزز من ثقة ورضا الأفراد عن تلك المعايير وتفاعلهم معها ويؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة .
8. ضرورة ربط التكاليف بمراكز المسؤولية للأشخاص الذين خضعت لرقابتهم، مما يقوي فعلياً عملية المساءلة عن الانحرافات التي قد تحدث في التكاليف، ومن ثم

محاسبة المقصرين عن تقصيرهم، ووضع حد لمنع تكرار مثل هذه الانحرافات مستقبلاً ..

9. ضرورة الاعتماد في إعداد الموازنات التخطيطية على الأسس والمبادئ العلمية التي تبنى عليها الأمر الذي يحقق الهدف من تلك الموازنات ويساهم في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية بشكل جيد.

10. إعداد التقارير على مستوى مراكز المسؤولية وبصورة دورية، لتمكين الإدارة العليا من التعرف على كفاءة مسؤول كل مركز في استخدام الموارد المتاحة له وبالتالي تحديد المسؤولية الضعيفة ومعرفة أسباب ضعفها، ووضع الأساليب العلاجية المناسبة لها، وكذلك مراكز تعزيز نقاط القوة لديها ..

### ثالثاً: توصيات بدراسات مستقبلية:

1. دور محاسبة المسؤولية في ضبط الجودة في البنوك السودانية.
2. دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس فعالية الادارة في الشركات الصناعية السودانية.
3. اثر إستخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة الداخلية بالشركات الصناعية السودانية

## قائمة المصادر والمراجع

## قائمة المصادر والمراجع

القرآن الكريم

الأحاديث النبوية.

أولاً: الألكتب باللغة العربية

1. إبراهيم عبد العزيز شيحا ، الإدارة العامة ، (بيروت:الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع،1983م).
2. إبراهيم عثمان شاهين ، المراجعة دراسات وحالات عملية ، ج 1 ، (القاهرة : جامعة حلوان ، 1980م).
3. إبراهيم عشاوي، أساسيات المراجعة والمراقبة الداخلية ،(الإسكندرية : مكتبة عين شمس ، د ت).
4. أبوزيد مرسي أبوزيد محمد علي ، استخدام نظرية التكاليف الحدية المعيارية كأساس لتطبيق نظام المحاسبة على المسئوليات في الصناعات التجميعية ، (القاهرة: كلية التجارة ، جامعة عين شمس،1973 )
5. أحمد رشيد ، نظرية الإدارة العامة ، العملية في الجهاز الإداري ، (القاهرة : دار المعارف ، د ت ) .
6. أحمد فرغلي محمد حسن ، نظم رقابة التكاليف ، (القاهرة:مكتبة الشباب ، 1986م .)
7. أحمد ماهر وجمال الهجرس وآخرون ، الإداة المبادئ والمهارات ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2002م).
8. أحمد محمد موسى ، تقوم الأدلة الاقتصادية في قطاع الأعمال والخدمات ، ( القاهرة : دار النهضة العربية ، 1975م ) .
9. أحمد نور و أحمد رجب عبد العال ، المحاسبة الإدارية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1993م).
10. أمين السيد أحمد لطفي ، أساليب المراجعة لمراقبي الحسابات والمحاسبين القانونيين ، (القاهرة : دار النهضة العربية، 1992م).
11. بشير العلاق ، أسس الإدارة الحديثة ، (عمان : دار البازوري للنشر والتوزيع د ن، 1999م).

12. تشارلز هورنجون وآخرون ، ترجمة وتعريب د .احمد حامد حجاج وآخرون ،  
محاسبة التكاليف، مدخل اداري ، دار المريخ للنشر ، ( الرياض: دار المريخ ،  
١٩٩٦ )
13. جبريل جوزيف كحالة ، التكاليف المعيارية ، (عمان : المؤسسة الأولمبية ،  
1993م ).
14. حديد محمد موفق ، إدارة الأعمال الحكومية ، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع  
، 2002م ).
15. حسين بهجت الشاذلي وآخرون، المحاسبة في الجهاز الإداري والهيئات الخدمية،  
( القاهرة: الدار العربية للنشر ، 1994 ).
16. حمدي سليمان القبيلات ، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية ، ط 1 ،  
(عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع ، 1998م ).
17. حمزة محمود الزبيدي ، التحليل المالي ، تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل ، (عمان:  
مؤسسة الوراق للنشر ، 2000م ).
18. ديوان المحاسبة الوطني باستراليا ، دليل عمل الرقابة المالية الداخلية في القطاع  
العام ، ترجمة، طارق الساطي ، (القاهرة : دار الفكر ، 1994م ).
19. رشا العصار وآخرون ، الإدارة والتحليل المالي ، (عمان: دار البركة للنشر،  
2001م ).
20. رضوان حنان، وجبرائيل كحالة، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية  
وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، (عمان: مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع ،  
1997 ).
21. ري اتش جارسون ، أريك نورين ، المحاسبة الإدارية ، ترجمة محمد عصام ،  
(الرياض: دار المريخ للنشر والتوزيع ، 2002م ).
22. ستيفن أ. موسكوف، ومارك ج. سيمكن، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ  
القرارات، مفاهيم وتطبيقات، ترجمة الدكتور كمال الدين سعيد ، (الرياض: دار  
المريخ للنشر، 2002) ، ص 50

23. السيد عبده ناجي ، الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1995م).
24. سيد عطا الله السيد ، نظم المعلومات المحاسبية ، (عمان: دار الرياء للنشر والتوزيع ، 2009م).
25. صلاح الدين حسن السيبي ، نظم المحاسبة والرقابة وتقييم الأداء في المصارف والمؤسسات المالية ، (بيروت: دار الوسام للنشر ، 1998م) ، ص 242 .
26. طلال سراج الغرياني ، الرقابة الإدارية وأجهزتها في المملكة العربية السعودية ، (الرياض : مجلة الإدارة العامة ، دورية عملية متخصصة ومحكمة ، العدد 53 ، مارس 1978م).
27. عباس شافعي ومنير محمود سالم ، المحاسبة الإدارية ، (القاهرة: مكتبة عين شمس ، 1980م) .
28. عبد الحي مرعي ، الموازنة التخطيطية في النظام المحاسبي الموحد ، (الأسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع ، 1986م) .
29. عبد الحي مرعي ، مقدمة في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، (الأسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة للنشر والتوزيع ، 1993م) .
30. عبد العزيز صالح بن حنتور ، أصول ومبادئ الإدارة العامة ، (عمان : الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ، 2000م).
31. عبد الغفار حنفي ، الإدارة المالية المعاصرة ، مدخل اتخاذ القرارات ، (الأسكندرية : المكتب العربي الحديث ، 1993م) .
32. عبد الفتاح محمد الصحن ، أصول المراجعة الداخلية والخارجية ، (الإسكندرية: مؤسسة شباب الجامعة، 1989م).
33. عبد الفتاح محمد الصحن ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2005م).
34. عبد الفتاح محمد الصحن و محمد السيد سرايا ، الرقابة والمراجعة الداخلية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2005م) .

35. عبد الفتاح محمد الصحن و محمود السيد سرايا ، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2003 – 2004م).
36. عبد الكريم درويش وليلي تكلا، أصول الإدارة العامة، ط 4، (القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية، 1982م).
37. عبد المنعم فليح عبد الله ، المنهج الإسلامي لمحاسبة المسؤولية لرقابة وتقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية، رسالة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، (القاهرة: جامعة القاهرة، 1989) .
38. عبد المنعم محمد حمودة، تخطيط ومراقبة الإنتاج في الصناعة، (الإسكندرية: دار الجامعات المصرية، 1985م).
39. عصام الدين محمد متولي و فتح الرحمن الحسن منصور ، مدخل في مراجعة الحسابات ، (أم درمان: دار جامعة أم درمان الإسلامية للطباعة والنشر ، 2001م) .
40. عطية، سليمان، دور نظام محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة وفعالية الإدارة، مجلة مكنية الإدارة، معهد الإدارة العامة، العدد 57 ، ( المملكة العربية السعودية: الرياض، 1988) .
41. عمر أحمد عثمان المقلي ، مبادئ الإدارة ، (الخرطوم : د ن ، 2002م) .
42. عوف محمد الكفراوي، الرقابة المالية النظرية والتطبيق، ط 2، (الإسكندرية: د ن ، 1989م).
43. فكري عشاوي، محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على وحدات القطاع العام - دراسة نظرية تطبيقية، (القاهرة: مطبعة جامعة القاهرة، 1971) .
44. فلاح حسن الحسني ومؤيد عبد الرحمن الدوري ، إدارة البنوك ، مدخل كمي معاصر ، (عمان : دار وائل للنشر والتوزيع ، 2000م).
45. فهمي محمود شكري، الرقابة المالية العليا، (بغداد : دار مجدي الأولى للنشر والتوزيع ، د ت) .
46. فؤاد العطار ، مبادئ الإدارة العامة ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1974م).



47. كاظم جاسم العيساوي ، دراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات ، (عمان : دار المناهج للنشر ، 2000م).
48. كامل محمد المغربي ، المدخل لإدارة الأعمال ، أسس ووظائف ، (عمان : مكتبة عمان ، 1974م).
49. كمال الدين مصطفى الدهراوي ومحمد السيد سرايا ، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة ، (الإسكندرية: الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع ، 2001م).
50. كمال حمدي أبو الخير ، الإدارة بين النظرية والتطبيق ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، د.ت).
51. لستراي وماتولتس هيتجز و سيرج ، ترجمة وتعريب د .احمد حامد حجاج، المحاسبة الادارية ، للنشر، (الرياض: دار المريخ ، ١٩٨٨)
52. ماهر موسى العبيدة ، مبادئ الرقابة المالية ، (القاهرة : دار المعارف ، 1986م) .
53. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية - المعلومات اللازمة للتخطيط، (عمان: مطابع الشمس، 2001).
54. المجموعة العربية للأجهزة الرقابية والمحاسبية ، الحسابات وإدارة الأموال ، تونس ، مجلة الرقابة المالية ، (تونس: العدد 28 يوليو 1996م) .
55. محمد أبو العلا الطحان، تطوير الرقابة على أداء الوحدات الحكومية في دولة الإمارات العربية المتحدة باستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (مصر: كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهر، 1995).
56. محمد أحمد الطويل ، الإدارة المعاصرة ، المدخل ، المشاكل ، الكفاءة ، (طرابلس : دار الفرجاني للنشر ، 1997م).
57. محمد أحمد حجازي ، المحاسبة الحكومية والإدارة المالية العامة ، ط 2 ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 1995م) .
58. محمد توفيق بليغ ، التكاليف المعيارية ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1989م) .
59. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط 3، (عمان: دار وائل للطباعة والنشر، 2004 ) .

60. محمد سعيد عبد الفتاح و فريد الصحن ، الإدارة العامة المبادئ والتطبيق ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2003م) .
61. محمد سمير الصبان،المراجعة مدخل علمي تطبيقي،(الإسكندرية:الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع،1993م).
62. محمد عباس حجازي، المراجعة ،الأصول العلمية والممارسة الميدانية،(القاهرة: مكتبة عين شمس،1982م).
63. محمد عباس حجازي، محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، ( القاهرة: كلية التجارة، جامعة عين شمس، مطبعة جامعة عين شمس، 1975).
64. محمد عوض الكريم الحسين ، أعمال المصارف وشركات التأمين في النظام المالي الإسلامي ، ط 1 ، (الخرطوم: معهد إسلام للمعرفة ، 2007م) .
65. محمد فريد الصحن وآخرون ، مبادئ الإدارة ، (الإسكندرية : الدار الجامعية للنشر والتوزيع ، 2001 - 2002م).
66. محمد محمد الجزار ، الرقابة على التكاليف ، (القاهرة : مكتبة عين شمس ، 1981م) .
67. محمد محمد الجزار ، محاسبة التكاليف أداة تحليلية تساعد الإدارة في تحقيق الأهداف ، (القاهرة ، دار النصر للطباعة والنشر والتوزيع ، 1961م).
68. معهد الإدارة العامة ، أجهزة الرقابة المالية والإدارية ، (الرياض : د ن ، 1405هـ).
69. منذر المعتوق، محاسبة المسؤولية، (بغداد:مجلة المحاسب، العدد الأول، السنة الثانية عشرة،1987).
70. منصور فهمي ، إدارة الإنتاج وتنظيم المصانع ، ط 2 ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1982م).
71. منصور فهمي ، الإنسان والإدارة ، (القاهرة : مطبعة جامعة القاهرة ، 1988م).
72. المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، توصيات المؤتمرات والندوات ، 1971م - 1981م.

73. نايل عبد الحافظ العوالمية ، إدارة المؤسسات العامة ، الأسس النظرية وتطبيقها في (عمان : زهراء للنشر والتوزيع ، 1993م).
74. نائل عبد الله حسين جبريل ، "محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - دراسة ميدانية" رسالة ماجستير في المحاسبة، (عمان : جامعة آل البيت، 1999) .
75. نضال رشيد صبري، مبادئ الموازنات، الطبعة الأولى، مطبعة المعارف، ( القدس: مطبعة المعارف 1984).
76. نعيم حسني دهمشي ، الرقابة المالية العليا ، الحكومية، (عمان: معهد الإدارة العامة، 1993م).
77. نعيم حسني دهمشي ، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، قائم التغيرات في المركز المالي من الناحية العلمية والعملية ، (عمان :معهد الدراسات المصرفية ، 1992م).
78. هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، (الإسكندرية : دار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، 2000م) .
79. يوحنا آل آدم ، دراسة الجدوى الاقتصادية وتقييم كفاءة أداء المنظمات ، (عمان : دار الميسر للنشر ، 2000م) .
80. يوحنا آل آدم و صالح رزق ، المحاسبة المالية ، أصول وخصوم وقوائم مالية، (عمان : دار حامد للنشر والتوزيع ، 2000م) .

#### ثانياً: الرسائل الجامعية:

1. تاج الدين محمد فيروز أحمد ، تقييم الأداء في القطاع الاقتصادي ، (أم درمان: رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2001م).
2. جبريل، نائل عبد الله حسين، "محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - دراسة ميدانية" رسالة ماجستير في المحاسبة، (عمان: جامعة آل البيت، 1999).

3. جمال سعد السيد أحمد خطاب ، تفعيل نظام محاسبة المسؤولية في الوحدات الإدارية الحكومية لرفع كفاءة الأداء الحكومي، دراسة ميدانية،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، (القاهرة: جامعة عين شمس، كلية التجارة،2002).
4. حافظ حامد محمد حامد ، " محاسبة المسؤولية ودورها في الرقابة وتقييم الأداء "، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، (أم درمان: جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 2003 م).
5. عبد العظيم عثمان ،دور محاسبة المسؤولية في الرقابة الداخلية بالمنشآت الصناعية دراسة حالة بعض مصانع المشروبات الغازية ( الخرطوم : رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، 2009م)
6. عبد الناصر نمر عبد الرحمن وادي ، دور التقارير الرقابية في تقييم الأداء في ظل تطبيق نظام محاسبة المسؤولية دراسة تحليلية تطبيقية ( الخرطوم : رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، 2008م.
7. عبدالرحمن الزين النور ، " تقييم الأداء وأثره في تحسين كفاءة العمليات في الشركات ، "رسالة دكتوراه في إدارة العمال غير منشورة ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا ، 2003 م).
8. عصام السيد بريمة السيد ، " داور بيانات محاسبة التكاليف في قياس وتقييم الأداء في المنشآت الصناعية ، بحث ماجستير في التكاليف والمحاسبة الإدارية غير منشور ، (الخرطوم : جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2005 م).
9. عصمت عباس عبد النور أبوبكر ، دور الرقابة الداخلية في تقييم الأداء المالي للمصارف السودانية ، الخرطوم ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، ( الخرطوم:جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2010م) .
10. علي عبدالله محمد حمادا ، " الدور الرقابي لمحاسبة المسؤولية وكفاءة استخدام الموارد المتاحة في المؤسسات الحكومية " ، بحث ماجستير في المحاسبة

- والتمويل غير منشور ،(الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2004 م).
11. محمد الأمين الصادق قسم السيد ، " تقويم الأداء المالي والمحاسبي للقطاع المصرفي السوداني " ، بحث ماجستير في المحاسبة غير منشور ،(الخرطوم: جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، 2005 م).
12. .
13. محمد البشير إبراهيم محمد ، اثر تطبيق محاسبة المسؤولية على تخفيض التكاليف الإنتاجية في المشروعات الصناعية دراسة تطبيقية على مصنع سكر سنار ،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ( الخرطوم : كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، 2005م).
14. محمد فضل سعد ، محاسبة المسؤولية كنظام للبنك المركزي لتطوير الرقابة وتقييم أداء البنوك التجارية ، أم درمان ، رسالة دكتوراه في المحاسبة .غير منشورة ،(ام درمان: جامعة أم درمان الإسلامية ، كلية الدراسات العليا ، 1993م).
15. مصطفى اسحق ادم ، دور محاسبة المسؤولية في ضبط الجودة وإدارة تكاليف الإنتاج في قطاع إنتاج السكر دراسة حالة شركة سكر كنانة المحدودة ،رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ( الخرطوم : كلية الدراسات العليا ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2009)
16. هدى حسين محمد محمد الشيخ ، استخدام نظام محاسبة المسؤولية لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية الخدمية، دراسة تطبيقية في اتحاد الإذاعة والتلفزيون، رسالة ماجستير في المحاسبة والمراجعة، (القاهرة:جامعة عين شمس ، 1997)
17. هند محمد أحمد ، دور نظم المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء الشامل على أساس الجودة الشاملة ، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2009 م) .

18. هند محمد محمد السيد ، دور الضمانات في العلاقة بين الديون المتعثرة والأداء المالي للمصارف ، رسالة ماجستير غير منشورة في إدارة الأعمال ، (الخرطوم: جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا ، 2014م).

19. محمد الحسن أحمد الحفيان : الاسباب الاقتصادية والاجتماعية لضعف التسجيل والتسرب بمدارس الاساس ،محلية ريفي جنوب شندي ، رسالة ماجستير في علم الاجتماع ، غير منشورة .

ثالثاً:المجلات والدوريات:

1. إبراهيم عمر حميدة ، نظام محاسبة المسؤولية في شركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات (دمشق:مجلة جامعة دمشق ، المجلد 19 ، العدد الثاني ، 2003)

2. مصطفى رضا عبد الرحمن، المحاسبة على أساس المسؤولية، مدخل رئيسي لخفض التكلفة في المنظمات، مجلة البحوث الإدارية، المجلد الثاني، العدد الأول، أكاديمية . (القاهرة:السادات للعلوم الإدارية، 1986) .

3. مصطفى رضا عبد الرحمن، المحاسبة على أساس المسؤولية، مدخل رئيسي لخفض التكلفة في المنظمات، مجلة البحوث الإدارية، المجلد الثاني، العدد الأول، (القاهرة: أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، 1986).

4. ميادة، إبراهيم، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية - واقع وتطلعات، مجلة (بغداد: جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 19 ، العدد الثاني، 2003)

5. نعيم نصير ، المنظور الإسلامي والوصفي للرقابة على الإدارة العامة ، (الرياض : مجلة الملك سعود ن المجلد 3 ، العلوم الإدارية 1 ، 1991م).

6. نواف فخر، محاسبة المسؤولية - والظروف الملائمة لتطبيقها، (القاهرة:مجلة جامعة تشرين . 1998) ، للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 20 ، العدد 1 .

رابعاً:المقابلات الشخصية:

1. مقابلة شخصية مع محمد البشير أحد أعيان ومؤرخي مدينة شندي بتاريخ 2018/11/24م الساعة الحادية عشرة صباحاً.

خامساً:المراجع باللغة الإنجليزية:

1. CHANDAN Js , Management, Theory& Practice (Vikas Publishing House PVT . LDT 1999
2. Henri Fayol , Genera and Indgustrial Management,(New York.Mc Graw,Hill,1949
3. Horngren, Charles T. and others Management and cost accounting, Prentice– Hall, Inc., London,2005.
4. Jain, Dp, Auditing, ( Konark Publishers . PVT . LTD , 1996
5. KOOM ZHAROID Odonntl Cyril , Weihrichheinz , Management, (New York Mc Graw , Hill , 1984)
6. MEGIS W. B and F , Jm , Larson Principles of Auditing uit, ( New Yourk , Ed Homewood rd trwinlne, 1969
7. R. Amey, the Efficiency of Business, London George Ailen and Vowing, 1970
8. Ricktts Don & Jack Gray ,Managerial Accounting ,Houghton Mifflin Co., Boston, 1988.
9. Tack Gray and Don Ricketts, Cost and Managerial Accounting, McGraw –Hill Book Company, New York, 1982.
10. Yahia Yosif Mohamed Osman," Application of Responsibility Accounting and its Effect on the Improvement of Financial Performance", Unpublished Research of Master Degree in Management Accounting,(Sudan University of Science and Technology, College of Graduate Studies, 2003) .

# الملاحق



ملحق رقم (1)



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
جمهورية السودان  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة



شندي  
كلية الدراسات العليا والبحث العلمي

الاخ الكريم / الاخت الكريمة.....المحترم /  
المحترمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته ،،،

### الموضوع: إستبانة

إشارة للموضوع أعلاه يقوم الباحث بأعداد دراسة ماجستير في المحاسبه بعنوان:  
أثر استخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقويم الأداء في  
الوحدات الحكومية الخدمية

بالتطبيق علي المستشفيات والمراكز الطبية - شندي

وحتى تتحقق الفائدة المرجوة من الدراسة فإن الباحث يضع بين أيديكم هذه  
الإستبانة والتي يحاول عبرها الاستفادة من آرائكم من خلال تفضلكم بالإجابة الصريحة  
والدقيقة مع كتابة أي تعليقات ترونها ضرورية.  
ويتقدم الباحث لكم بالشكر والتقدير علي ما تقدمونه من وقت وجهد للإجابة علي  
أسئلة الإستبانة وخدمة البحث العلمي ويؤكد لكم أن بيانات الإستبانة سرية وتستخدم  
لأغراض البحث العلمي فقط.

مع فائق احترامي وتقديري ،،،

الباحث

أولاً : البيانات الشخصية  
الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) أمام الخيار المناسب.

### 1/ العمر:

- أ/ من 25 - 30 سنة ( )      ب/ 31 - 40 سنة ( )  
ج / من 41 - 50 ( )      د / 51 سنة فأكثر ( )

### 2/ المؤهل العلمي:

- أ / شهادة ثانوية ( )      ب / دبلوم وسيط ( )      ج/ بكالوريوس ( )  
د/ دبلوم عالي ( )      هـ/ ماجستير ( )      و/ دكتوراه ( )  
ز/ أخرى أذكرها .....

### 3/ سنوات الخبرة:

- أ/ أقل من 5 سنوات ( )      ب/ من 5 - 10 سنة ( )  
ج/ من 10 - 15 سنة ( )      د/ أكثر من 15 سنة ( )

### 4/ المستوي الوظيفي:

- أ/ مدير عام ( )      ب/ مدير إدارة ( )      ج/ موظف ( )  
د/ مراقب مالي ( )      هـ/ مراجع داخلي ( )  
و/ أخرى ( ) أذكرها .....

### 5/ التخصص العلمي:

- أ/ محاسبه ( )      ب/ ادارة أعمال ( )  
ج/ تقنية معلومات ( )      د/ هندسة معدات طبية ( )  
هـ/ أخرى ( ) أذكرها .....

ثانياً:بيانات الدراسة :-  
الرجاء التكرم بوضع علامة ( ✓ ) أمام الخيار المناسب .

الفرضية الاولى :

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام نظام محاسبة المسؤولية وكفاءة

نظام الرقابه في الوحدات الحكومية الخدمية.

لا أوافق بشده	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشده	العبارة
					1 يوجد بالمستشفى نظام لمحاسبة المسؤولية.
					2 توجد بالمستشفى إدارة تقوم بحفظ سجلات للأصول.
					3 تقوم إدارة المستشفى بمتابعة دورية للأصول الثابتة لترشيد استخدامها.
					4 تبويب وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل إدارة أو قسم يمكن إدارة المستشفى من الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري.
					5 مشاركة كل المستويات الإدارية في عملية اتخاذ القرار يساعد في عملية الرقابة.
					6 المسؤوليات والواجبات بالمستشفى مطابقة لما هو موجود بالوصف الوظيفي.
					7 تعمل إدارة المستشفى علي تصميم نظام للتقارير الرقابية بصوره مستمرة.

الفرضية الثانية :

التقارير التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية تساعد في تقويم أداء الأقسام في الوحدات الحكومية والخدمية.

لا أوافق بشده	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشده	العبارة
					1 توجد تقارير محاسبية بصورة دورية لتقويم الأداء في المستشفى.
					2 نظام محاسبة المسؤولية في المستشفى يساعد في تنمية القدرات الإدارية للمدراء
					3 تتوفر معلومات كافية عن الأداء لكل قسم في المستشفى.
					4 توجد موازنة بها الأداء المخطط لكل قسم في المستشفى
					5 تقاس الإنحرافات عن الأداء دورياً في المستشفى.
					6 تقارير محاسبة المسؤولية تمكن الإدارة المستشفى من التخلص من المشاكل اليومية.
					7 ربط أداء الأقسام بالمستشفى بالموازنات الخاصة بها يعمل على تحقيق الأهداف.
					8 تقارير أداء الأقسام والإدارات بالمستشفى تظهر مواطن الخلل في الاداء .

الفرضية الثالثة:

هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تحديد مراكز المسؤولية وجودة العمل الرقابي في

الوحدات الحكومية والخدمية.

لا أوافق بشده	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشده	العبارة
					1 توجد إدارة للمراجعة الداخلية بالمستشفى.
					2 توجد محاسبة للعاملين عن التقصير الإداري.
					3 يتم التعيين في المستشفى بصورة عادلة.
					4 توكل المهام داخل المستشفى حسب الكفاءة.
					5 توجد وحدة شبكات ومعلومات لربط الإجراءات داخل المستشفى
					6 توجد وحدة إتصال هاتفي داخلي بين الإدارات المختلفة في المستشفى.
					7 تراجع صيغة التقارير الرقابية بصورة دورية.

ملحق رقم (2)  
قائمة محكمو الإستبانة

الجامعة	الدرجة العلمية	الإسم
كلية الأقتصاد والتجارة وأدارة الأعمال جامعة شندي	أستاذ مشارك	د. حسين محمد الطاهر
كلية الأقتصاد والتجارة وأدارة الأعمال جامعة شندي	أستاذ مشارك	د. إشراقة بشير محمد بشير
كلية الأقتصاد والتجارة وأدارة الأعمال جامعة شندي	أستاذ مساعد	د. أبوبكر عثمان محمد عثمان
كلية الأقتصاد والتجارة وأدارة الأعمال جامعة شندي	أستاذ مساعد	د. التجاني الطاهر عبدالقادر
كلية الأقتصاد والتجارة وأدارة الأعمال جامعة شندي	أستاذ مساعد	د. محمد أحمد عبد الله مختار
كلية الأقتصاد والعلوم الأداريه جامعة وادي النيل	أستاذ مساعد	د. هبة جعفر حسن حبيب