



الرقابة والضبط الداخلي بالمستشفيات

الدكتور

محمود عبد الرحمن

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة
قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة – جامعة عين شمس
٢٠٢٠-٢٠٢١

الفصل الأول

أنواع المستشفيات ووظائفها وأهدافها

الأهداف التعليمية

- ١- تعريف الطالب بالقطاع الصحي.
- ٢- تعريف الطالب بما هي المستشفى.
- ٣- تعريف الطالب بوظائف المستشفيات وأهدافها.

المقدمة

يمكن تصنيف أو تقسيم المستشفيات على أساس عدة معايير من أهمها معيار التخصص أو نوع الخدمة التي تقدمها المستشفى أو على أساس الملكية.

أنواع المستشفيات ووظائفها

تعريف المستشفى

هي مؤسسة للرعاية الصحية وتوفير العلاج للمرضى من قبل طاقم طبي وتمريض متخصص ومعدات طبية، تحتوي المستشفى على كافة التخصصات الطبية، كما يشترط أن تكون مجهزة بالمرافق التالية غرف للعمليات وغرف للإنعاش وغرف للمرضى عامة أو خاصة، كما يوجد في بعضها عيادات خارجية لإستقبال المرضى غير المقيمين وفيها المختبرات وأقسام الأشعة وأقسام الطوارئ وبعمل فيها طاقم عالي الكفاءة من الأطباء والتمريض.

أنواع المستشفيات

١ - المستشفيات العامة: General Hospitals

من أكثر المستشفيات شيوعاً وهي التي تتعامل مع مختلف الأمراض والإصابات، كما تحتوي على وحدة للطوارئ تتعامل بشكل فوري مع الحالات الصحية الحرجة والطارئة.

المستشفيات العامة هي أكبر مؤسسات الرعاية الصحية وبها وحدة للرعاية المركزة ووحدات متخصصة في الجراحات العامة، وبصفة عامة يوجد هذا النوع من المستشفيات في المدن الكبرى، وعن حجمها وكم المرافق بها فهي تختلف من مستشفى إلى أخرى حسب توافر الإمكانيات والخدمات التي تقدمها.

٢- المستشفيات المتخصصة: Specialized Hospitals

وهي المستشفيات التي تقدم خدمات الرعاية الصحية والطبية في فرع واحد من فروع الطب مثل:

- مستشفى المرضى النفسيين.
- مستشفى الأطفال.
- مستشفى أمراض النساء.
- مستشفى القلب.
- وغيرها.

٣- المستشفيات التعليمية: Teaching Hospitals

وهذا النوع يجمع بين تقديم خدمات الرعاية الطبية للمرضى وخدمة التعليم لطلبة كلية الطب والتمريض، وتتبع هذه المستشفيات كليات الطب وتوفر التدريب العملي لدارسي الطب، كما تقدم التسهيلات للأبحاث الطبية.

٤- المستشفيات الحكومية: Governmental Hospitals

وهي التي تدار بواسطة جهة حكومية بمعنى أنها تدار بواسطة مؤسسة من مؤسسات الإدارة العامة، ولذلك تسمى بالمستشفيات المملوكة ملكية عامة، وفي بعض الأحيان تكون تابعة رأساً لوزارة الصحة.

٥- المستشفيات الخاصة: Private hospitals

وهي التي تكون مملوكة لأفراد أو هيئات أو جمعيات دينية أو خيرية أو شركات خاصة ويتم إدارتها وفقاً لنمط الإدارة في القطاع الخاص في حدود الإطار العام المنظم للقطاع الصحي في الدولة.

٦- مستشفيات استثمارية: Investment hospitals

وهي التي يمتلكها ويديرها أفراد أو شركات خاصة بهدف تحقيق الربح من الخدمة التي تقدمها وقد تكون في شكل شركة مساهمة أو شركة ذات مسئولية محدودة وقد يشارك فيها بعض الأطباء بحصص تأسيس جنباً إلى جنب مع غيرهم من المساهمين الذين لا صلة لهم بمهنة الطب.

الوظائف التي تقدمها المستشفيات

أ- الخدمات العلاجية

- توفير الرعاية الصحية للمرضى.
- تقديم الخدمات الصحية والطبية مثل إجراء الفحوصات من أجل التشخيص المبكر وتقديم التوعية.

ب- الخدمات التعليمية

تتمثل في إقامة الدورات التعليمية والتدريب لطاخم الرعاية الصحية والطبية لرفع أداء المستوى الطبي وكذلك تعليم وتدريب طلبة كليات الطب والتمريض.

ج- الخدمات البحثية

إجراء الأبحاث العلمية التي تستهدف تقديم الخدمات الصحية في المجالات الطبية المختلفة بالمستشفى.

٧- مستشفيات القطاع العام

مستشفيات القطاع العام: (مستشفيات وزارة الصحة - المستشفيات الجامعية تعليم طبي - خدمات طبيه بمقابل أو بدون مقابل).

٨- مستشفيات قطاع الأعمال العام

مستشفيات التأمين الصحي - تابعه المؤسسات علاجية بالمحافظات - شركات الهيئات العامه).

٩- مستشفيات القطاع الخاص

هي وحدات إقتصاديه تهدف لتحقيق الربحوتقديم الخدمات في أي دوله وهي الأكثر إنتشاراً والتي سوف يكون موضوع حديثنا عن نظم الرقابيه بها.

أهداف المستشفيات

- ١- تقديم الخدمات الطبية والعلاجية.
- ٢- السعي في تقديم خدمة علاجية متميزة.
- ٣- إعداد كوادر طبية قادرة على مواكبة العلم.
- ٤- تخريج الأطباء القادرين على علاج المرضى.
- ٥- تقديم الدعم الاجتماعي والنفسي للمرضى وذويهم وحل مشكلاتهم.
- ٦- رفع مستوى الوعي الصحي من خلال تقديم خدمات التوجيه والإرشاد.
- ٧- المشاركة في المؤتمرات والندوات والمحاضرات على المستوى المحلي والعالمي.

الفصل الثاني

الرقابة الداخلية وماهيتها ومراحل تطورها

الأهداف التعليمية

- ١- تعريف الدارس بنظام الرقابة الداخلية.
- ٢- تعريف الدارس بمراحل تطور نظام الرقابة الداخلية.

مقدمة

أدى التقدم التكنولوجي الذي يصاحب هذا العصر إلى زيادة الوحدات الإقتصادية ومنها المستشفيات، وزيادة المسؤوليات الملقاة على عاتقها في تحقيق أهدافها، فضلاً عن تعقد المشاكل الإدارية الناتجة عن تنوع نشاطها وزيادة حجم أعمالها، ولعدم تأخر نتائج عمليات المراجعة الداخلية والخارجية.

الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية أمر حتمي تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة للمحافظة على الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، حيث أن قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية يتوقف عليه توسيع نطاق الرقابة أو عدم توسيع هذا النطاق، كما يتوقف على هذا النظام أيضاً نوع الرقابة المناسب لحالة المنشأة.

إن أهمية هذه الدراسة تنبع من الإهتمام المتزايد وكثرة الحديث عن ظاهرة الفساد التي أصبحت هاجس الإنسان العادي قبل المفكر، ولها دعايات أو ترويج حتى على المستوى العالمي، فالشركات الكبرى ترصد مبالغاً في موازنتها لرشوة المفاوضين من الدول النامية تحت باب الهدايا والعمولات. والمواطن العادي هاجسه أن ما ترصده الدولة للخدمات سيبتلعه الفساد المالي والإداري، والمسئول يتخوف من الإنفاق لكي لا يقع في دائرة المساءلة عن الفساد بكل أنواعه.

وهنا لابد من: -

بيان أشكال الفساد المالي والإداري، وأسبابه، وأهم آثاره السيئة ثم تبين الرقابة الداخلية من حيث مفاهيمها وإجراءاتها وإختصاصاتها ومدى إمكانية الإعتماد عليها في مكافحة ذلك الفساد، ودور الإدارة العليا في دعم الرقابة الداخلية.

بتوفير المخصصات المالية وغير المالية التي يستوجبها عمل الرقابة في مكافحة الفساد في القطاع الصحى بكافة أنواعه وفي عدم التهاون في محاسبة المخالفين وإحالتهم إلى القضاء والمساءلة.

بالإضافة إلى المراجعة الداخلية وهي وظيفة مستقلة داخل المشروع تهدف إلى فحص الأمور المالية والمحاسبية والعمليات الأخرى الخاصة بالمشروع بهدف خدمة الإدارة، فهي نوع من أنواع الرقابة المحاسبية والإدارية وتهدف إلى قياس وتقويم درجة كفاية أنظمة الرقابة الأخرى بكافة أنواعها.

وغالبا ما يعتمد المراجع بدرجة كبيرة على نظام الرقابة والمراجعة الداخلية وكذلك على نتائج إختبارات الإلتزام بالإجراءات الرقابية الموضوعية للتأكد بدرجة معقولة من أمانة عرض أرصدة القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، نظرا لإرتفاع تكلفة إجراءات الإختبارات الأساسية للمراجعة لكافة العمليات المالية التي تقوم بها المستشفى.

لذا يعتمد على إستخدام أسلوب العينة الإحصائية بدلا من فحص العمليات المالية بالكامل والذي يعتبر مكلفا ويحتاج إلى وقت طويل ولا داعي له في ظل وجود نظام رقابة داخلية قوي، أي أن طبيعة نظام الرقابة الداخلية هي التي تحدد أسلوب المراجع في عملية المراجعة التي يقوم بها.

وذلك لأن الغرض الأساسي للرقابة الداخلية هو مساعدة الإدارة على تأدية مسئولياتها بطريقة فعالة من خلال البيانات والتقارير الصحيحة عن نشاط المشروع بشكل عام.

بجانب أنه يقع على عاتق إدارة المنشأة إقامة نظام سليم للرقابة الداخلية، بما أن من مسئولياتها المحافظة على هذا النظام والتأكد من سلامة تطبيقه، كما أن هناك إلزاما قانونيا يقع على عاتق المنشأة بإمسك حسابات منتظمة، وبصفة خاصة في حالة الشركات المساهمة والمستشفيات الكبيرة، وليس من المتصور وجود حسابات منتظمة بدون وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.

بالإضافة إلى:

أن الرقابة الداخلية عملية ضرورية، حيث يتم عن طريقها مقارنة الواقع بالمستهدف وتحديد الانحرافات وإتخاذ القرارات الرقابية، والتمكن من إتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بالعنصر البشري وقدراته، وإكتشاف تلك القدرات وإمكانية الإستفادة منها.

ونظرا للظروف السيئة والمتدنية من الخدمات الطبية والصحية المقدمة كان لابد من التطرق إلى الرقابة في المستشفيات والمنشآت الصحية، شأنها كشأن باقي المنشآت التي تحتاج إلى الرقابة الداخلية الفعالة لمنع الفساد المالي والإداري بها والإرتقاء بالخدمات الطبية والصحية إلى المستوى المرجو منها على نحو يحقق أعلى كفاءه وأعلى جوده للمرضى والمجتمع ككل.

ويهدف وضع نظام الرقابة في المستشفيات والمنشآت الصحية إلى علاج الفساد بشكل عام وبكل أنواعه والقضاء عليه نهائيا، وذلك بالتركيز على كل جوانب ومقومات العمل في المؤسسات الصحية المختلفة، من تشخيص المشكلات، وتحديد حجم التدني والثغرات بالنظام المالي والإداري ومستقبل تلك المشكلات، والإقتراحات الواجبة لحلها ومعالجتها وتحسين الوضع الرقابي داخل المنشآت الصحية والمستشفيات، وكذلك التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية والمالية وإمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات المتعلقة بكل عملية، وكذلك الإشراف التام على الأقسام الفنية المختلفة بالمنشأة الصحية، والجوانب الإجتماعية ، والنشاطات الخدمية من فندقه، إقامه، صيدلية ومغسلة...إلخ).

ماهية الرقابة الداخلية:

غالبا ما يعتمد المراجع بدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية وكذلك على نتائج إختبارات الإلتزام بالإجراءات الرقابية الموضوعية للتأكد بدرجة معقولة من أمانة عرض أرصدة القوائم المالية والملاحظات المرفقة بها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، نظرا لإرتفاع تكلفة إجراءات الإختبارات الأساسية للمراجعة لكافة العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، لذا يعتمد على إستخدام أسلوب العينة الإحصائية بدلا من فحص العمليات المالية بالكامل والذي يعتبر مكلفا ويحتاج إلى وقت طويل ولا داعي له في ظل وجود نظام رقابة داخلية قوي، أي أن طبيعة نظام الرقابة الداخلية هي التي تحدد أسلوب المراجع في عملية المراجعة التي يقوم بها.

تعريف الرقابة الداخلية

لقد عرفت لجنة طرائق التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها:

تشمل الخطة التنظيمية ووسائل التنسيق و المقاييس المتبعة في المشروع بهدف حماية أصوله و ضبط و مراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الإعتماد عليها وزيادة الكفاية الإنتاجية و تشجيع العاملين على التمسك بالسياسات الإدارية الموضوعية. ومن جهة أخرى، فإن هذا التعريف يخدم عملية المراجعة الخارجي و جوانبها:

"تعد خطة تنظيمية إدارية محاسبية الضبط الداخلي عند إستخدام عوامل الإنتاج المتاحة لدى المنشأة وصولاً إلى أعلى معدلات ممكنة من الكفاية الإنتاجية."

فالرقابة الداخلية هي خطة تضعها الإدارة وهي عبارة عن إجراءات وأساليب توضع لضمان سير العمل، ومن أجل حماية الأصول، والمحافظة على القدرة النقدية والمحاسبية وفق المعايير والنظم الصحيحة.

مراحل تطور مفهوم الرقابة الداخلية

تطور مفهوم الرقابة الداخلية تاريخياً ليساير التطور الكبير في النشاط الإقتصادي والتجاري وما رافقه من نمو في حجم المشروعات والوحدات الإقتصادية وإتساع نطاقها، ومواكبة التطور في علم الإدارة. وبصورة عامة، يمكن تلخيص المراحل التي مر بها تعريف الرقابة الداخلية في العصر الحديث بأربعة مراحل، على النحو التالي:

المرحلة الأولى:

وقد تضمنت المفهوم الضيق للرقابة الداخلية، والذي تتناسب مع طبيعة المشروعات الفردية الصغيرة التي سادت في حينه، ومن هنا إقتصرت تعريف الرقابة الداخلية على الطرق والوسائل التي تتبناها بقصد حماية النقدية، تم إمتدت لتشمل باقي أصول المنشأة والقواعد التي

تضعها إدارة المشروع بهدف المحافظة على أمواله وتحقيق الدقة المحاسبية في تسجيل عمليات المشروع وسجلاته.

المرحلة الثانية:

وفي المرحلة التي شهدت نمو في حجم المشروعات و المستشفيات وزيادة أنشطتها وعملياتها واتساع نطاقها الجغرافي، وهو ما إقتضى تطوير في مفهوم الرقابة الداخلية ليشمل مجموعة الوسائل والإجراءات التي تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها من النقدية، والمحزون السلعي من السرقة والإختلاس وسوء الإستخدام والإهمال والتي عرفت في حينه بإسم الضبط الداخلي، إضافة إلى الوسائل الكفيلة بضمان الدقة الحاسبية لما هو مقيد بالسجلات، وإستعمال النظريات المحاسبية وتطبيقها للحصول على البيانات المالية الصحيحة، ومن تعاريف هذه المرحلة ما صدر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين في العام ١٩٣٦، حيث عرف الرقابة الداخلية بأنها "مجموعة الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع من أجل الحفاظ على النقدية والأصول الأخرى، بجانب التأكد من الدقة الكتابية لعملية إمساك الدفاتر."

المرحلة الثالثة:

وقد تضمنت هذه المرحلة طفرة في مفهوم ونطاق الرقابة الداخلية شملت القاعدة لإرساء المفهوم الشامل للرقابة الداخلية، حيث تميزت بالإهتمام بالجوانب التنظيمية والإدارية وإتساع أهدافها لتشمل تحقيق كفاءة

إستخدام الموارد المتاحة ، والإرتقاء بالكفاية الإنتاجية إلى جانب الأهداف التقليدية بالمحافظة على أصول المنشأة (المستشفى) وضمان الدقة الحسابية للعمليات والسجلات.

وقد شكل التقرير الذي أصدره المعهد الأمريكي المحاسبين سنة ١٩٤٩ الأساس لهذه المرحلة، حيث عرفت الرقابة الداخلية بأنها " تنطوي على الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المنشأة لحماية الأصول، ومراجعة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها والإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية والتشجيع على الإلتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدما".

المرحلة الرابعة:

وتتضمن المفهوم الحديث للرقابة الداخلية وهو ما أطلق عليها منهج النظم في الرقابة الداخلية، ويعتقد أن العام ١٩٥٣ يمثل الأساس لظهور هذا المنهج والذي يقوم على ما يسمى بالنظم الإجمالية أو الكلية والتي تركز على العلاقات والإرتباطات بين مجموعة النظم الفرعية، والعلاقات والإرتباطات بين هذه النظم والنظام الإجمالي. ويرتكز مبدأ الرقابة الداخلية على الفكرة التي تقول أن لأداء أي نشاط مسؤولية أساسية في تأدية مهامها الخاصة بطريقة معينة وبدرجة من الكفاءة لتسمح لها بالإستعمال الإقتصادي الفعال والمفيد.

وقد تعددت مفاهيم الرقابة الداخلية ومنها:

تعريف لجنة طرق التدقيق التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين:

الخطة التنظيمية وجميع الطرق والمقاييس المتناسقة التي تتبناها المؤسسة لحماية الأصول ومراجعة البيانات المحاسبية والتأكد من دقتها ومدى الإعتماد عليها وزيادة الكفاءة الإنتاجية وتشجيع العاملين على الالتزام بالسياسات الإدارية المحددة مقدما.

تعريف نشرة معايير المراجعة الدولية

خطة تنظيمية وكافة الطرق والأساليب التي تتبعها المؤسسة من أجل حماية أصولها، والتأكد من دقة وإمكانية الإعتماد على بياناتها المحاسبية، وتنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية.

تعريف الجمعية الأمريكية للمحاسبين عام ١٩٢٩

هي الإجراءات والطرق المستخدمة في المشروع من أجل الحفاظ على المقدرة النقدية والأصول الأخرى، بجانب التأكد من الدقة الكتابية كعملية إمساك الدفاتر.

تعريف معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا

يشير نظام الرقابة الداخلية إلى نظام يتضمن مجموع عمليات مراقبة مختلفة من مالية ومحاسبية وضعتها الإدارة لضمان حسن سير العمل في المنشأة.

ومما سبق يمكن القول أن

الرقابة الداخلية

هي خطة تضعها الإدارة وهي عبارة عن إجراءات وأساليب توضع لضمان سير العمل، ومن أجل حماية الأصول، والمحافظة على القدرة النقدية والمحاسبية وفق المعايير والنظم الصحيحة.

ويعتبر الغرض الأساسي للرقابة الداخلية في مساعدة الإدارة على تبني مسؤولياتها بطريقة فعالة وذلك من خلال البيانات والتقارير الصحيحة عن نشاط المشروع بشكل عام، بالإضافة لإجراءات فهم الرقابة الداخلية والعوامل التي أدت إلى الإهتمام بها.

أهداف الرقابة الداخلية

- ١ - حماية أصول المنشأة (النقدية وغير النقدية) من أي تلاعب أو إختلاس أو سوء إستخدام.
- ٢ - التأكد من دقة البيانات المحاسبية المسجلة بالدفاتر لإمكان تحديد درجة الإعتماد عليها قبل إتخاذ أي قرارات.
- ٣ - الرقابة على إستخدام الموارد المتاحة.
- ٤ - زيادة الكفاءة الإنتاجية للمنشأة.

- ٥- وضع نظام للسلطات والمسؤوليات وتحديد الاختصاصات.
- ٦- حسن إختيار الأفراد للوظائف التي يشغلونها.
- ٧- تحديد الإجراءات التنفيذية بطريقة تضمن إنسياب العمل.
- ٨- تحقيق الكفاءة والفاعلية في التشغيل والحد من الغش والأخطاء
- وسوء الإستعمال. ٩- تحقيق الدقة في المعلومات المالية.
- ١٠- تشجيع الإلتزام بالنظم والسياسات وتعليمات الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة بكفاءة وفعالية وبطريقة منتظمة.

وبالنسبة لنظرة المراجع الخارجى لهذه الأهداف، فإنه يهتم بالهدفين الأول والثاني من الأهداف السابقة، وينبع هذا الإهتمام من طبيعة وأهداف مهام الحسابات والتي تتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى سلامة و صدق إعداد القوائم المالية محل الدراسة وفقا لمجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

أهداف الرقابة الداخلية في الجهات الحكومية

نظراً لأن الوحدات الحكومية تسعى إلى تنفيذ برامج خطة التنمية في الدولة، الإجتماعية والإقتصادية والسياسية، ونظراً لأن هناك عادة ندرة في الموارد الحكومية، وبالتالي فإن ترشيد الإنفاق والحفاظ على المال العام يعتبر من أهم أولويات نظم الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية. بناءً على ذلك فإن أهداف الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية تشمل ما يأتي:

١ - تنفيذ العمليات بكفاءة، وفاعلية، وبطريقة منظمة وأخلاقية وإقتصادية.

٢- حماية الموارد من الخسارة والتلف وسوء الإستخدام.

٣- توفير معلومات تتصف بالدقة لتحقيق أهداف التقرير المحاسبي، على الأخص تحقيق المساءلة.

٤ - الإلتزام بالنظم والقوانين والسياسات والتعليمات.

هذه الأهداف يمكن عرضها بشكل أكثر تحديداً فيما يلي:

١- تنفيذ العمليات بكفاءة، وفاعلية، وبطريقة منظمة وأخلاقية وإقتصادية.

بالنسبة للهدف الأول من أهداف الرقابة فإن الإستفادة من الإنفاق الحكومي بالكفاية والفاعلية المناسبة يعتبر من أهم أهداف نظام الرقابة الداخلية. والمقصود بالعمليات في هذا الهدف هو تحقيق الأهداف المخططة للوحدة الحكومية، وينطوي هذا الهدف على تحقيق الإقتصاد في الإنفاق ومحاولة الإستفادة بأكبر قدر من الخدمة من خلال المصروف المتاح بما لا يؤثر على جودة الخدمة التي تقدمها الوحدة الحكومية (المستشفى).

من الأهداف في الفرعية للهدف الأول للرقابة ما يلي:

(١) تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخططة.

(٢) تحقيق الهدف الأساسي للمنشأة المتمثل في تحقيق الربح.

(٣) رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية.

(٤) تغطية كل مصادر الإسراف والتبذير في الموارد المالية والإقتصادية المتاحة للمنشأة، وهذا يعني صراحة حماية أصول الوحدة من كل مصادر الإسراف والغش ومجالات نقص القيمة المتعمدة وغير المتعمدة.

٢ - حماية الموارد من الخسارة و التلف وسوء الإستخدام

أما فيما يتعلق بالهدف الثاني، فإن آليات الرقابة المفروضة على الموارد المتاحة للوحدات الحكومية تساعد في حماية الأصول وغيرها من الموارد حتى يتم الإستفادة منها فيما يحقق أهداف الوحدة الحكومية. على سبيل المثال فإن نظم المحاسبة الحكومية إعتادت على عدم تسجيل أصول ثابتة أو إهلاك لهذه الأصول الثابتة، وبالتالي فإن الإنفاق على شراء مثل هذه الأصول يعتبر مصروف عادى يتم تمويله من الموارد المخصصة في الموازنة، وهنا فإن عدم الإحتفاظ بسجلات وعدم وجود نظام رقابي على الأصول يمكن أن يترتب عليه إساءة إستخدام الأصول، أو إستخدامها في غير الأغراض المخصصة لها.

من الأهداف الفرعية لهذا الهدف:-

١ - التحقق من تنفيذ الإنفاق وفقا للإعتمادات المخصصة.

٢ - التحقق من الإنفاق على أوجه الصرف المطلوبة.

- ٣- التحقق من جدية الصرف. فرض الرقابة على الأصول الثابتة وعلى تشغيلها.
- ٤- فرض الرقابة على أملاك الدولة وحمايتها من التعديات.
- ٥- فرض الرقابة على العهد والمستودعات.
- ٦- الجرد والمعاينة والتفتيش على العهد والمستودعات والأصول الثابتة.
- ٧- إتخاذ الإجراءات الفورية في حالة وجود أي تعديات أو إستيلاء أو إنحرافات في الموارد والأصول المملوكة للدولة.
- ٣- توفير معلومات تتصف بالدقة لتحقيق أهداف التقرير المحاسبي، على الأخص تحقيق المساءلة.
- و يتضمن هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:-
- (١) توفير المعلومات التي تساعد الجهات المعنية بالرقابة على أداء مهامها الرقابية.
- (٢) توفير المعلومات التي تساعد على تقويم الأداء المالي والتشغيلي.
- (٣) توفير المعلومات التي تساعد في إعداد الموازنات والخطط.
- (٤) توفير المعلومات التي تساعد في رسم السياسة الإقتصادية للدولة.

ويتطلب تحقيق هذا الهدف إتباع الآتي:

- (١) توثيق العمليات المالية للمنشأة
- (٢) الإلتزام بالمعايير المحاسبية في القياس والإفصاح و حماية السجلات المحاسبية من وصول غير المرخص لهم إلى هذه السجلات.
- (٣) إستخدام الوسائل الرقابية التي تكفل محاسبة سليمة عن العناصر المحاسبية.

٤ - الإلتزام بالنظم والسياسات والتعليمات

يرتبط هذا الهدف بالسياسات التي تفرض بالنظم والقوانين على المنشأة كما يرتبط أيضا بالنظم والسياسات التي تضعها الإدارة.
من الأهداف الفرعية لهذا الهدف ما يلي:

- (١) الإلتزام بالنظم السارية المنظمة بنوع النشاط الذي تعمل فيه المنشأة.
- (٢) والإلتزام بالتعليمات الحكومية التي تصدرها جهات حكومية معنية بالإشراف على المنشأة.
- (٣) الإلتزام بالنظم المعمول بها وفقا للنظام الأساسي للمنشأة.
- (٤) والإلتزام بالسياسات والقرارات الإدارية المنظمة للعمل.

بصورة عامة وإستنادا على ما تقدم من تعاريف على إختلافها،
يمكننا وضع إطار عام لمفهوم الرقابة الداخلية من خلال العناصر
التالية:

- ١- إن الرقابة الداخلية هي جزء لا يتجزأ من كل نظام تستخدمه المؤسسة لتنظيم وتوجيه عملياتها، وليس نظام مستقل بحد ذاته.
- ٢- إن الرقابة الداخلية ليست حدثا واحدا بل مجموعة من الأعمال والأنشطة التي تحدث بشكل مستمر.
- ٣- إن الرقابة الداخلية هي عملية يضع أسسها وينفذها ويراقبها ويطورها الأفراد على كافة المستويات بالمؤسسة.
- ٤- إن الرقابة الداخلية تعطي تأكيدا معقولا وليس مطلقا حول تحقيق الأهداف المخططة.
- ٥- إن الرقابة الداخلية تشمل على أمور أكثر من تلك المتعلقة بوظائف النظام المحاسبي والتقارير المالية فهي تمتد لتشمل الجوانب الإدارية والتنظيمية بداية بخطط وبرامج المؤسسة، ومرورا بالهيكل التنظيمي، إنتهاء بوسائل وأدوات الرقابة المالية الإدارية.
- ٦- إن أهداف الرقابة الداخلية تتعدى الثقة في التقارير المالية، والمحافظة على أصول المنشأة، إلى الإلتزام بالقوانين واللوائح، وترشيد إستخدام الموارد المتاحة والإرتقاء بالممارسة الفعلية للأنشطة، وتحقيق الكفاية الإنتاجية.

٧- إن الرقابة الداخلية يجب أن يراعي في تصميم نظمها التكلفة و العائد.

٨- إن الرقابة الداخلية تطبق على الأشياء والأشخاص والتصرفات كافة.

٩- إن الرقابة الداخلية توفر الظروف الملائمة لتحقيق أهداف المؤسسة.

أنواع الرقابة الداخلية وتصنيفاتها

أنواع الرقابة الداخلية:

يقسم نظام الرقابة الداخلية إلى ٣ أقسام:

أ- الرقابة المحاسبية

وهي رقابة مانعة في طبيعتها، حيث أنها مجموعة إجراءات و مقاييس الرقابة والتي يمكن أن تحول دون حدوث الأخطاء في البيانات و الأخطاء في الإجراءات المحاسبية و اللوائح. لقد عرفت لجنة معايير التدقيق الرقابة الداخلية المحاسبية بأنها الخطة التنظيمية و ما يرتبط بها من إجراءات و أساليب تهدف إلى حماية الأصول والتأكد من دقة البيانات المحاسبية المستخدمة في السجلات المحاسبية.

نلاحظ من هذا التعريف أن الرقابة المحاسبية تتكون من الإجراءات التالية:

(١) الإجراءات العامة للرقابة.

(٢) إجراءات الرقابة على التطبيقات.

٣) الرقابة الداخلية المحاسبية يمكن أن تسمى الرقابة الوقائية (المانعة) وذلك كونها تمكن من حماية الأصول و الموارد من سوء الاستخدام و كذلك التحقق من صحة الحسابات ومصادقيتها ومدى إمكانية الإعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية لذلك يتم تصميم نظام الرقابة المحاسبية لتوفير التأكد من:

٤) تنفيذ العمليات عن طريق تصريح عام من الإدارة.
٥) أن تسجل العمليات كما يجب و ذلك لتسهيل إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و كذلك لتسهيل المسائلة المحاسبية عن الأصول.

٦) أن لا يسمح بحيازة الأصول إلا بتصريح من الإدارة.
٧) أن تتم عملية مطابقة الأصول الموجودة مع سجلات هذه الأصول خلال فترات مالية محددة و يجب اتخاذ الإجراءات اللازمة عند عدم المطابقة.

فالرقابة المحاسبية:

تختص بالعمل على تحقيق الهدفين الأول والثاني من أهداف الرقابة الداخلية، أي حماية أصول المنشأة من السرقة والتلاعب وسوء الاستخدام، وضمان دقة البيانات المحاسبية من خلال الحد من وقوع عمليات الغش والأخطاء وإكتشافها في حالة حدوثها وبالتالي تصحيحها.

ولكي يحقق نظام الرقابة الداخلية هذين الهدفين يجب إتخاذ الإجراءات الرقابية التي تضمن التأكد من أن:

(١) تنفيذ العمليات يتم وفقا للقرارات الإدارية أي التأكد من التصريح بالعملية.

(٢) العمليات التي تسجل بالدفاتر عمليات حقيقية قد حدثت بالفعل ولها ما يؤيدها من المستندات (وهو ما يعرف بالوجود أو الحدوث).

(٣) العمليات المسجلة بالدفاتر هي كل العمليات التي حدثت، أي التأكد من أن كل العمليات التي حدثت قد تم تسجيلها (وهو ما يعرف بالإكتمال أو الشمول).

(٤) القيم التي تسجل بها العمليات هي القيم الصحيحة (وهو ما يعرف بصحة التقييم).

(٥) العمليات تسجل بالدفاتر بطريقة تسمح بإعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ

(٦) المحاسبية المتعارف عليها (وهو ما يعرف بصحة العرض والإفصاح).

(٧) إقتناء الأصول والتصرف فيها يتم وفقا لإعتماد الإدارة (التأكد من التصريح بالعملية).

٨) الأصول المسجلة بالدفاتر هي الأصول الموجودة فعلا في حيازة المستشفى أي التأكد من الوجود والملكية).

ب- الرقابة الإدارية

تتضمن الرقابة الإدارية السياسات و الخطط التنظيمية والسجلات والتي تكون متعلقة بإتخاذ القرارات المرتبطة بتنفيذ العمليات المالية. وتهدف هذه الأساليب إلى زيادة الكفاءة التشغيلية و تنمية روح الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالمنشأة.

فالرقابة الإدارية:

تختص بتحقيق الهدفين الثالث والرابع من أهداف الرقابة الداخلية أي تنمية الكفاءة الإنتاجية وتشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية المحددة من الإدارة العليا.

وعلي ذلك فإن الرقابة الإدارية تشمل الخطة التنظيمية للمستشفى وكافة الطرق والوسائل التي يستخدمها هذا المشروع بقصد ضمان تنمية الكفاءة الإنتاجية وضمان تنفيذ وتطبيق السياسات والإجراءات التي وضعتها إدارة الشركة وترتبط هذه الرقابة بالسجلات المالية إرتباط غير مباشر.

وتوجد وسائل عديدة يمكن للمنشأة أن تحقق من خلالها الرقابة الإدارية من أهمها:

- الموازنات التخطيطية
- التكاليف المعيارية
- الرسوم البيانية
- التقارير الدورية
- دراسة الوقت والحركة
- البرامج التدريبية للعاملين
- المقارنة بأفضل أداء آخر

وبصفة عامة تعتبر الإجراءات المتعلقة بالرقابة المحاسبية أكثر أجزاء نظام الرقابة الداخلية ملاءمة لمراجعة القوائم المالية. أما السياسات والإجراءات المتعلقة بالرقابة الإدارية فإنها تعتبر ملائمة للمراجعة فقط في حالة إستخدامها بواسطة المراجع لتنفيذ بعض إجراءات المراجعة.

مثال :- ذلك إستخدام المراجع لعدد مندوبي المبيعات لتحليل مدى معقولية المبيعات عن طريق حساب قيمة المبيعات لكل مندوب مبيعات.

ج- الضبط الداخلي Internal Check

ويقصد به تنظيم خطوات العمل وتحديد المسؤوليات بين العاملين في المنشأة بحيث يكلف شخصان أو أكثر للقيام بأية عملية بحيث يراجع ويراقب كل شخص عمل الآخر وذلك بهدف المحافظة على أصول المنشأة وموجوداتها وإكتشاف الغش والأخطاء.

تصنيفات أخرى للرقابة الداخلية أولاً : أنواع الرقابة على حسب المدى الزمني للتنفيذ

١ - الرقابة المستمرة الموجهة.

٢ - الرقابة المرحلية.

٣ - الرقابة بعد التنفيذ.

ثانياً - أنواع الرقابة حسب أهدافها:

١ - الرقابة السلبية.

٢ - الرقابة الإيجابية.

ثالثاً . أنواع الرقابة حسب التخصص:

١ - الرقابة على الأعمال الإدارية.

٢ - الرقابة المحاسبية (المالية على الجهاز التنفيذي).

٣ - الرقابة الفنية

٤ - الرقابة على النشاط الروتيني وطرقها الفنية للتطبيق.

- خريطة توزيع الوقت.

- خريطة تدفق العمل.

- خريطة حصر العمل.

- دراسات الإقتصاد في الحركة

- دراسات التوزيع المكاني.

- الرقابة الإقتصادية على المشروعات.

رابعاً : أنواع الرقابة حسب كمية العمل ونوعيته

- ١- الرقابة على كمية العمل
- ٢- الرقابة على نوعية العمل

خامساً : أنواع الرقابة حسب نوع وسائل جمع المعلومات

- ١- الرقابة على الوثائق والمستندات والسجلات.

- ٢- الرقابة على سلوك العاملين وأدائهم للعمل

سادساً: أنواع الرقابة حسب مصادرها

- ١- رقابة داخلية
- ٢- رقابة خارجية

سابعاً:- أنواع أخرى في الوقاية

- ١ - الرقابة الشاملة
- ٢ -الرقابة الجزئية
- ٣- الرقابة التفصيلية الجزئية
- ٤ - الرقابة المكتبية
- ٥- الرقابة الحقلية

٤- أركان الرقابة الداخلية

- ١- وجود هيكل تنظيمي إداري واضح.
- ٢- وجود نظام محاسبي سليم.
- ٣- إجراءات الرقابة الداخلية.
- ٤- قياس الأداء.
- ٥- إدارة المراجعة الداخلية.
- ٦- توافر الكفاءات اللازمة من الموظفين بالمنشأة.

على عدة عوامل وإعتبارات مثل طبيعة النشاط والحجم ومدي وجود فروع في عدة مناطق جغرافية إلخ.

٢ . مجموعة من العاملين الأكفاء الموثوق فيهم:

يعتبر هذا العنصر من أهم مقومات الرقابة الداخلية، فوجود مجموعة من العاملين الأكفاء ذوي الثقة والأمناء مع ضوابط رقابية ضعيفة سيؤدي حتما إلي عدم حدوث إختلاسات وإلي إعداد قوائم مالية سليمة، أما إذا كان العاملون غير أمناء ويعملون في ظل ضوابط رقابية قوية، فإنهم قد يتحايلون عليها رغم ذلك. وعلي ذلك يجب علي إدارة المستشفى التحري عن شاغلي الوظائف التي تتطلب قدراً من الأمانة والسمعة الطيبة حتي يمكن الوقوف على سيرتهم الشخصية وسمعتهم.

٣ . معايير سليمة للآداء

يعتبر وجود هذه المعايير ضروريا لنظام الرقابة الجيد. وبجانب المعايير يجب أن يكون هناك نظام لمراقبة الآداء يهدف إلى التأكد من إتباع الإجراءات والقواعد التي وضعتها الإدارة لآداء المستويات الإدارية المختلفة.

٤ - الفصل بين الوظائف المتعارضة

هناك عدة وظائف متعارضة بمعنى أن آداء شخص واحد لها يتيح له فرصة تغطية أي تلاعب بحيث يكون إكتشافه صعبا إن لم يكن مستحيلا وكذلك صعوبة إكتشاف الأخطاء التي ترتكب دون قصد ومثال ذلك:

- وظيفة حيازة الأصول ووظيفة التسجيل المحاسبي.

وحتى يكون نظام الرقابة الداخلية سليماً، يجب الفصل بين هذه الوظائف بمعني إلا تسند كل وظيفتين متعارضتين إلى شخص واحد، بل توزع على شخصين.

٥ -التنظيم الداخلي للأقسام

ويفيد التنظيم الداخلي في تسهيل عملية الإشراف وتقليل فرص التواطؤ بين العاملين لتغطية التلاعب. كما يفيد في تسهيل عملية تداول المستندات وأوراق العمل بين العاملين في الأقسام المختلفة للمستشفى.

٦ - تغيير واجبات العاملين (تدوير العاملين)

إن قيام موظف واحد بأداء نفس العمل لمدة طويلة قد يضعة في مركز يسمح له بالتستر على أي تلاعب يكون قد وقع منه لذلك يفضل إجراء حركة تنقلات دورية بين العاملين، ويفيد هذا التغيير في قيام الموظف الجديد باكتشاف أي تلاعب كان الموظف القديم يتستر عليه.

٧ - إجازات العاملين

من الإجراءات التنظيمية المتعارف عليها في مجال الرقابة الداخلية قيام الموظفين بأجازاتهم السنوية مرة واحدة حتى يمكن إحلال موظف آخر مكان الموظف الذي قام بالأجازة، سيخضع لمراجعة الشخص الذي سيقوم بالعمل في فترة الأجازة مما يمكنه من اكتشاف أي تلاعب يكون الموظف الأول تستر عليه.

٨. التأمين ضد المخاطر

يعتبر التأمين ضد المخاطر من الوسائل التي تعوض عن الخسائر التي قد تلحق بها نتيجة وقوع الخطر المؤمن ضده. وهناك أنواع متعددة للتأمينات أبرزها ضد خيانة الأمانة على الموظفين الذين يعهد بالإحتفاظ بالنقدية أو البضاعة، والتأمين ضد السرقة والحريق على الأصول. والتأمين ضد فقد الأرباح نتيجة الظروف غير العادية.

٩- نظام للترخيص بالعمليات

أهم ما يراعى في هذا النظام تطبيق فكرة الرقابة الحدية والرقابة المزدوجة.

الرقابة الحدية هي تحديد سلطة المديرين في اعتماد العمليات، بمعنى أن يحدد لكل مدير الحد الأقصى لقيمة العملية التي تدخل في نطاق سلطاته. أما الرقابة المزدوجة فتقوم على أداء نفس العمل بواسطة شخصين بحيث لا يصلح أولاً يستطيع أحدهما القيام به بمفرده. والأمثلة على ذلك كثيرة لعل أشهرها فتح الخزائن بمفتاحين بهما شخصين مختلفين بحيث لا يمكن فتح الخزينة إلا بوجود هذين الشخصين معاً.

١٠- وجود إدارة أو قسم للمراجعة الداخلية

يميل الأفراد بمرور الزمن إلى نسيان الإجراءات المرسومة أو يصبحوا أقل تمسكاً بتطبيقها مما يؤدي إلى أن النظام المطبق يكون مختلفاً عن نظام الرقابة إلا إذا وجد من يمنعهم من ذلك. يضاف إلى ذلك أن هناك

إحتمالاً لوقوع أخطاء دون قصد أو إختلاسات رغم جودة نظام الرقابة الداخلية.

١١ - وسائل لحماية الأصول من السرقة والحريق

وذلك مثل حفظ النقدية في خزائن يصعب فتحها، وحفظ البضاعة في مخازن بها وسائل حماية.

ثانياً: المقومات المحاسبية

تتمثل هذه المقومات في وجود نظام محاسبي سليم يكفل المحاسبة عن كافة أنشطة المنشأة وإعداد قوائمها المالية وتحقيق الرقابة على العمليات المختلفة. وحتى يكون النظام المحاسبي أحد المقومات الأساسية لنظام سليم للرقابة الداخلية، فإنه يجب أن يتضمن مايلي:

١ - مجموعة متكاملة من المستندات والدفاتر: تعتبر المستندات والدفاتر أحد العناصر التي يتكون منها النظام المحاسبي لأي مستشفى. وبالرغم من إختلافها من مستشفى لأخري من ناحية عددها وأشكالها، إلا أن هناك معايير متعارف عليها يجب أن تراعي عند تصميمها أهمها ما يلي:

- ضرورة الوفاء بالمتطلبات القانونية من حيث إمساك دفتر يومية ودفتر جرد علي الأقل، ثم يمساك من الدفاتر الأخرى ما تقتضيه طبيعة نشاط المنشأة وجمعها.

- ضرورة أن يخدم المستند أو الدفتر غرضا محددا، فمثلا من الخطأ أن يمسك بنك تجاري دفتر يومية للمبيعات. وإذا كانت مبيعات المنشأة تتم كلها نقدا ولا يوجد بيع بالأجل، فمن غير المعقول أن يمسك دفتر يومية للمبيعات الأجلة.

وفي حالة شركة تقوم بخدمة نقل الركاب على خطوط منتظمة، من غير المتصور أن يكون لديها فواتير بيع.

- ضرورة ترقيم المستندات وصفحات الدفاتر قبل إستعمالها ترقيما مسلسلا وذلك لتسهيل الرقابة علي المستندات المفقودة وكوسيلة لإمكان التوصل إلى المستندات عند الحاجة إليها (وقت المراجعة مثلاً). ويحقق هذا المعيار بلا شك هدف الرقابة الداخلية الخاص بضمان تسجيل كافة العمليات التي حدثت فعلا بالدفاتر .

- ضرورة التسجيل وقت حدوث العملية أو بعد ذلك بوقت قصير حيث أن وجود فجوة زمنية بين تاريخ حدوث العملية وتاريخ تسجيلها بالدفاتر يفقد هذه الأخيرة مصداقيتها ويزيد فرصة وقوع الأخطاء. ويحقق هذا المعيار بلا شك هدف الرقابة الداخلية الخاص بضمان تسجيل العمليات بالدفاتر في الوقت المناسب.

- يراعي في تصميم المستندات كافة إستخداماتها المحتملة. فمثلا فاتورة البيع المصممة جيدا يمكن أن تكون أساسا للتسجيل في يومية المبيعات، وكترخيص بشحن البضاعة، وكدليل علي العمولات

المستحقة لمندوبي البيع، وكأساس لإعداد الإحصائيات عن تطور المبيعات وتحليلها علي العملاء و مناطق التوزيع ومندوبي البيع، ويهدف هذا المعيار إلى تقليل عدد المستندات المستخدمة، فلا نضطر إلي إعداد نماذج أخرى تعطي التحليلات المطلوبة بل نكتفي بالمستند الأصلي. وعلي ذلك يتطلب الأمر إعداد عدة صور من المستند(صورة لكل إستخدام) ويفضل أن تكون الصور بألوان مختلفة حتي يمكن توزيعها علي المختصين بسهولة.

- يراعي في تصميم المستندات والدفاتر الوضوح والبساطة بحيث تكون سهلة الفهم لكل من يستخدمها أو يطلع عليها وبحيث تعطي البيانات المطلوبة بدقة وسرعة.

٢- دليل محاسبي: الدليل المحاسبي هو خطة لتبويب الحسابات تبين الحسابات الرئيسية والحسابات الفرعية التي تندرج تحتها مع إعطاء شرح لكل حساب وطبيعة العمليات التي تسجل به. ولا يوجد دليل محاسبي يصلح لكافة المنشآت بل يختلف الدليل حسب طبيعة نشاطها.

٣- دليل إجراءات: يجب أن يوجد دليل مكتوبا للإجراءات يوضح الدورات المستندية لكل عملية والاجراءات التي تتم وفقا لها.

٤- استخدام الوسائل الآلية: استخدام الوسائل الآلية يؤدي إلى إنجاز الأعمال المحاسبية بدقة وبمعدل أخطاء أقل ويرفع كفاءة العمل المحاسبي.

٥- المطابقات الدورية: مثل المطابقات التي تتم على كشوف حسابات البنوك.

٦. الجرد الفعلي للأصول.

٥ . مكونات نظام الرقابة الداخلية

Components of Internal Control System

يتكون نظام الرقابة الداخلية من خمس مكونات هي:

٦- البيئة الرقابية. - وتقييم تحديد المخاطر.

٧- الإجراءات والأنشطة الرقابية.

٨- ومتابعة وتحديث الإجراءات والأنشطة الرقابية.

- والمعلومات والاتصال

١- البيئة الرقابية Control Environment

تشتمل البيئة الرقابية على العوامل التالية:

أ- طرق الرقابة المتعلقة بالإشراف والمتابعة:

يُعتبر وجود قسم للمراجعة الداخلية، واستخدام نظم الموازنات التخطيطية، ونظم محاسبة المسؤولية ونظم تقارير الأداء من أهم طرق الإشراف والمتابعة التي يمكن استخدامها كأساليب رقابية.

وطرق الرقابة المتعلقة بالإشراف والمتابعة، تتطلب تفحص ما يلي:

- الإجراءات المتبعة في إعداد الموازنات التخطيطية، ونظام محاسبة المسؤولية.

- الطرق المتبعة لمقارنة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط.

- معالجة الإدارة للانحرافات عن الأداء المتوقع.

- السياسات والإجراءات التي تتبعها الإدارة لإصلاح النظام المحاسبي، والإجراءات الرقابية لكي تتماشى مع التغيرات البيئية.

أ- الهيكل التنظيمي

يعتبر الهيكل التنظيمي - الذي يحدد السلطات والمسؤوليات داخل الشركة بوضوح وجلاء- دعامة أساسية من دعائم الرقابة الداخلية.

فالهيكل التنظيمي الذي يحدد المسؤوليات، يكون قاعدة مهمة للمساءلة عن نتائج الأعمال، وبالتالي يزيد من فعالية الرقابة.

ج- طرق الإتصال:

لابد لإدارة الشركة أن تستخدم أساليب إتصال فعالة تساعد في التحديد الواضح للسلطات والمسؤوليات في الشركة.

د- الأسلوب الفلسفي والعملي المتبع بواسطة الإدارة:

نظرة الإدارة إلى الرقابة وموقفها منها تؤثر تأثيرا كبيرا على فعالية نظام الرقابة الداخلية.

فلكي تكون هناك رقابة فعالة، لابد لإدارة المنشأة أن تدعم نظام الرقابة الداخلية المطبق، وأن تجعل دعمها لذلك النظام معلومة لدى جميع العاملين في المنشأة. هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى، ينعكس أسلوب الإدارة الداعم للسلوك الأخلاقي في العمل من خلال النموذج الأخلاقي في عمل الإدارة نفسها كقدوة على جميع العاملين بالمنشأة، من حيث تقليل احتمال ارتكاب المخالفات المتعمدة.

هـ- لجان المراجعة:

يشكل مجلس الإدارة لجنة المراجعة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، على أن يكون غالبية أعضاء اللجنة من الأعضاء المستقلين، وألا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة، كما يجب أن يكون من بين أعضائها أحد الخبراء في الشؤون المالية والمحاسبية، ويجوز تعيين عضو أو أكثر من خارج الشركة في حالة عدم توافر العدد الكافي من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين.

تلتزم الشركة أن توفر للجنة المراجعة الموارد الكافية لأداء واجباتها، بما في ذلك التصريح لها بالاستعانة بالخبراء كلما كان ذلك ضروريا. تتولى لجنة المراجعة المهام والواجبات التالية:

- ١ - تقييم نظام الرقابة الداخلية والتحقق من كفايته.
 - ٢ - وضع وتطبيق سياسة التعاقد مع المحاسب القانوني.
 - ٣ - متابعة ومراقبة إستقلالية المحاسب القانوني المراجع الخارجي، ومدى موضوعيته، ومناقشته حول طبيعة ونطاق عملية المراجعة ومدى فعاليتها وفقا لمعايير المراجعة المعتمدة.
 - ٤ - تلعب دور وسيط بين المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة منجهة والمراجع الخارجي (المحاسب القانوني) من جهة أخرى.
- و - السياسات والإجراءات المتعلقة بالعملين:**
- إن وجود قسم مركزي فعال لإدارة شئون الأفراد العاملين بالمستشفى يزيد كثيراً من فعالية الرقابة عن طريق وضع الرجل المناسب في المكان المناسب (الوظيفة التي تناسب مؤهلاته وقدراته)، وعن طريق التدريب يمكن تنمية هذه القدرات.
- ز - المؤثرات الخارجية:**
- هناك مؤثرات بيئية من خارج الشركة تؤثر على فعالية الرقابة الداخلية بالمستشفى، فالمستشفى الخاضعة لنظام الشركات أكثر حرصا على تنفيذ المتطلبات الرقابية التي تفرضها وزارة الصحة، وأيضا الشركات المسجلة بأسواق المال، فهي أيضا تحرص على تنفيذ المتطلبات الرقابية التي تضعها أسواق المال.

ح- الأمانة والقيم الأخلاقية التي يتصف بها العاملون:

وجود مجموعة من العاملين الأكفاء، والموثوق بهم، والذين يتمتعون بقدر كاف من الأمانة والقيم الأخلاقية يعتبر من أهم عناصر نظام الرقابة الداخلية. فإذا كان العاملون ليس لديهم الأمانة والقيم الأخلاقية، فسوف يمكنهم التواطؤ لتخطي أي إجراءات رقابية قد تضعها المنشأة. لذلك يجب على الشركة أن تضع لنفسها سياسة محددة لإختيار العاملين بها، بحيث تقلل احتمالات وجود عاملين لا تتوافر فيهم صفات الكفاءة والأمانة والقيم الأخلاقية المتعارف عليها.

٢ - تحديد المخاطر Risk Determination

يقصد بتحديد المخاطر هنا هو تقدير احتمال أن تتضمن القوائم المالية أخطاء مهمة (مخاطر التقرير المالي مسؤولية المحاسب القانوني فهناك إهتماما مشتركة لكل من الإدارة والمحاسب القانوني).

٣ - الإجراءات والأنشطة الرقابية Control Activities and Procedures

الإجراءات والأنشطة الرقابية هي السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من أن تعليمات الإدارة تم تنفيذها. وهي إجراءات يتم إتخاذها لمقابلة المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف الشركة. والأنشطة الرقابية لها أهداف عديدة، ويتم تطبيقها عند مستويات تنظيمية ووظيفية متعددة، وبصفة خاصة، فإن الإجراءات والأنشطة الرقابية المتعلقة بالسياسات

المالية، هي الإجراءات والأنشطة التي تتعلق بأمر عديدة، أهمها ما يلي:

٩- فحص أداء الشركة

١٠- ومعالجة البيانات.

١١- في الإجراءات الرقابية التي تعتمد على الوجود الفعلي.

- في الفصل بين المسؤوليات والتحديد الواضح للسلطات.

٤- متابعة وتحديث الإجراءات والأنشطة الرقابية

Monitoring and Updating Control Activities and Procedures

المراقبة هي عملية تقويم جودة أداء الرقابة الداخلية بمرور الوقت، وهي تتضمن تصميم وتنفيذ وتقويم وتحديث الإجراءات والأنشطة الرقابية أولاً بأول، وإتخاذ أي إجراءات تصحيحية ضرورية ومراقبة الإدارة لأداء الأنشطة الرقابية.

٥- المعلومات والاتصال

Information and Communication

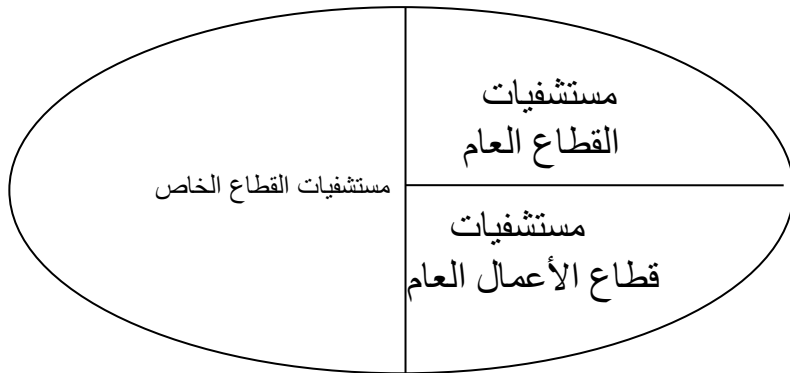
يتكون نظام المعلومات المتعلق بالتقارير المالية بما في ذلك النظام المحاسبي من الطرق المحاسبية الخاصة بمعالجة (تسجيل وتبويب وتلخيص والتقارير) عن عمليات المنشأة. وتؤثر نوعية المعلومات التي يولدها النظام على قدرة الإدارة في إتخاذ قرارات ملائمة للرقابة على أنشطة المنشأة، ولإعداد تقارير مالية موثوق بها.

ويتضمن الإتصال توفير وسيلة لفهم الأدوار والمسئوليات الفردية المتعلقة بالرقابة الداخلية على التقارير المالية.

٦- الهيكل التنظيمي ومتطلبات نظام الرقابة في المستشفى

قبل أن نتطرق للهيكل التنظيمي كان لابد لتوضيح حجم المنشآت الصحية

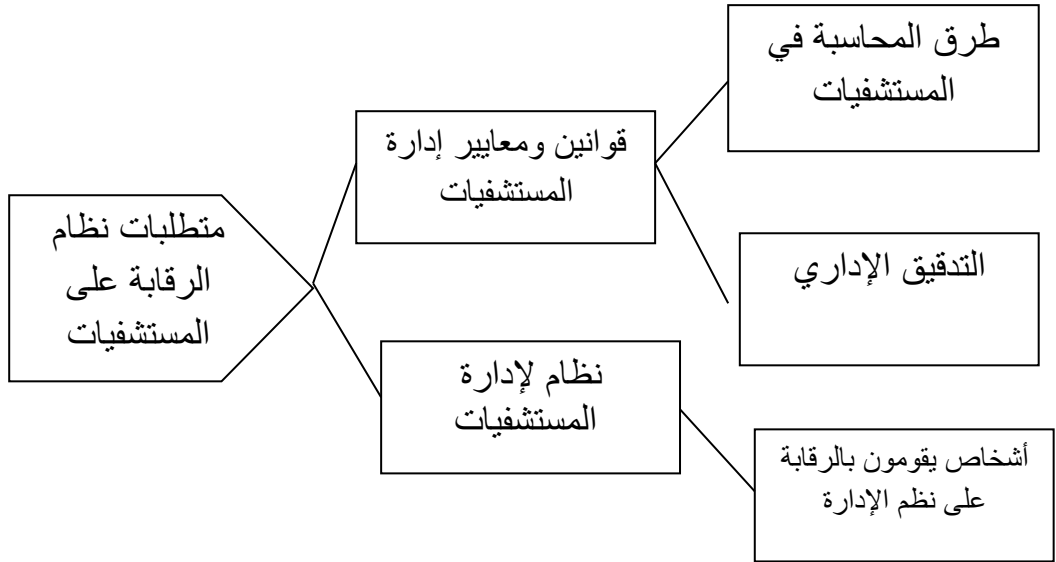
بمختلف تقسيماتها كما يوضح الشكل التالي:



متطلبات نظام الرقابة الداخلي في المستشفيات

١٢- ويهدف وضع نظام الرقابة للمستشفيات والمنشآت الصحية إلى علاج الفساد بشكل عام وبكل أنواعه والقضاء عليه نهائياً، وذلك بالتركيز على كل جوانب ومقومات العمل في المؤسسات الصحية المختلفة. من تشخيص المشكلات، وتحديد حجم التدني والثغرات بالنظام المالي والإدائي ومستقبل تلك المشكلات، والإقتراحات الواجبة لحلها ومعالجتها وتحسين الوضع الرقابي داخل المنشآت

الصحية والمستشفيات، وكذلك التأكد من تطبيق المبادئ المحاسبية والمالية وإمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات المتعلقة بكل عمله، وكذلك الإشراف التام على الأقسام الفنية المختلفة بالمنشأة الصحية، والجوانب الإجتماعية، والنشاطات الخدمية (فندقية وإقامه) والسعي إلى أن تحقق المنشأة الصحية هدفها الأساسي: (جهاز طبي منظم يكفل الراحة، وتسهيلات وخدمات طبيه دائمة) من خدمات للأطباء ... وخدمات التمريض من (تشخيص وعلاج). والشكل التالي يوضح: الشكل متطلبات نظام الرقابه في المستشفيات.



متطلبات نظام الرقابة في المستشفيات

* وتهدف المحاسبة في المستشفيات والمنشآت الصحية إلى قياس وتسجيل وتحليل ما تقوم به المستشفى من أحداث وعمليات مالية، وتوفير معلومات مالية، ومحاسبية في شكل تقارير وقوائم مالية تفصح عن نتائج النشاط والمركز المالي.

جانب تقسيم ضروري لأنشطة المستشفيات والمنشآت الصحية

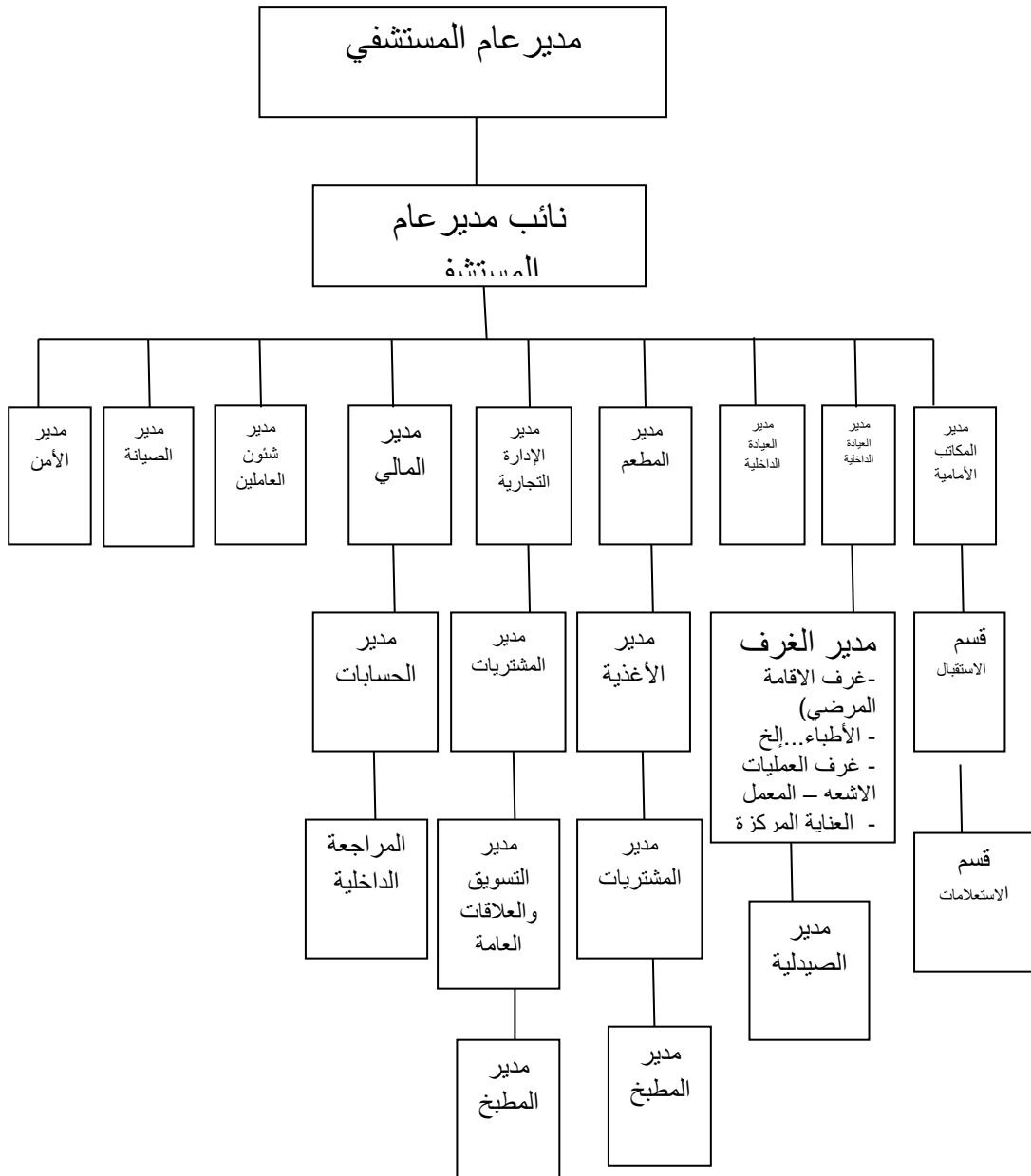
١. أنشطة أساسية: (تقديم الخدمات الطبية للمرضى لتحقيق أهداف المنشأة المباشرة).

٢. أنشطة مساعده: (تسهيل تقديم الخدمات الطبية - خدمات الأدوات الطبية والصحية - خدمات الجانب الدوائي والعلاجي - خدمات المبيت - خدمات المغسله - خدمات الطعام - خدمات التليفون... إلخ).

الهيكل التنظيمي للمستشفيات

يعد الهيكل التنظيمي من المقومات الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية (أساس عملية الرقابة) لتحديد الواجبات والمسؤوليات لكافة المستويات الإدارية والتنظيمية بالمنشآت الصحية. ونوضح صوره للهيكل التنظيمي بالمنشآت الصحية من خلال النموذج التالي كما يوضح الشكل التالي

* نموذج عام للنظام الإداري بالمستشفيات (مستشفى إستثمارى)



الهيكل التنظيمي للمستشفى

٧- تصميم نظم الرقابة الداخلية بالمستشفيات

ويتم ذلك من خلال عدة مراحل نوجزها فيما يلي:

أولاً: خطوات تصميم نظم الرقابة الداخلية بالمستشفيات.

ثانياً: صفات الرقابة الفعالة بالمستشفيات.

ثالثاً: أركان نظم الرقابة بالمستشفيات.

رابعاً: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

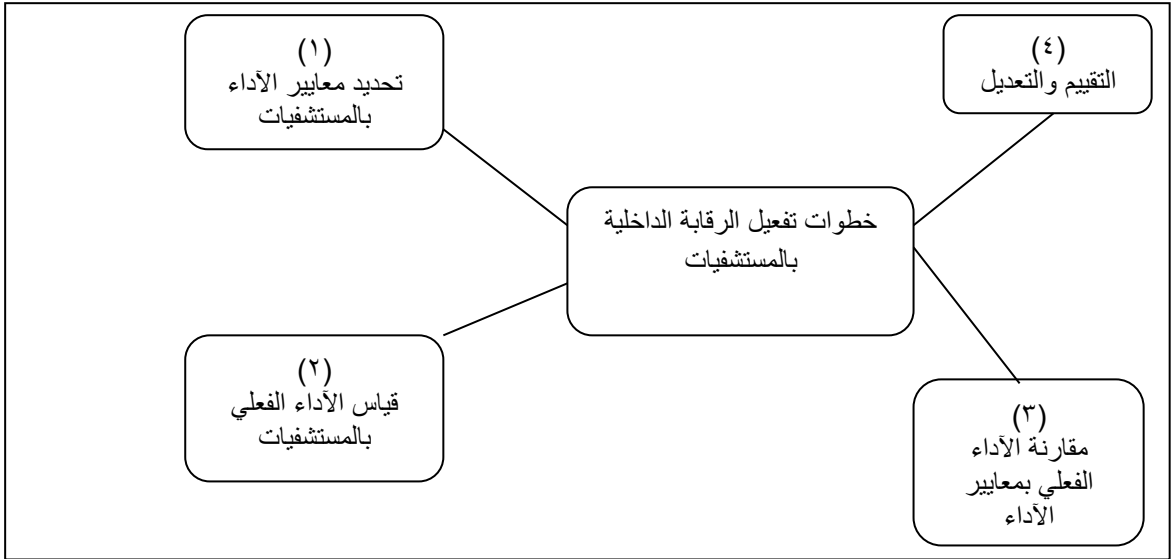
خامساً: نظم تطبيق الجودة بالمستشفيات وتصور نهائي لنظام الرقابة الداخلية بالمستشفيات.

سادساً: كيف تكون الرقابة الداخلية الفعالة؟

أولاً: خطوات تصميم نظم الرقابة الداخلية:

- (١) تحديد معايير الأداء بالمستشفيات.
- (٢) قياس الأداء الفعلي بالمستشفيات (فعالية - كفاءة - إقتصاد).
- (٣) مقارنة الأداء الفعلي بمعايير الأداء.
- (٤) التقييم والتعديل.

كما يوضح ذلك الشكل التالي



- ١- أن تكون الرقابة إيجابية.
- ٢- أن تكون واضحة وسهلة ومفهومة للجميع وتتناسب مع إمكانيات قدرات المسؤولين وخبراتهم.
- ٣- أن تكون إقتصادية غير مكلفة.
- ٤- أن تتضمن حماية الموظفين من الإجراءات التعسفية.
- ٥- أن يتحلى ممارس الرقابة بالنزاهة والكفاءة والخبرة الإدارية والرقابية للأعمال التي يقوم بالرقابة عليها.

٦- أن تساعد الرقابة الموظفين على تحسين أدائهم وأن لا تتحول لوسيلة تخويف وتهديد.

٧- أن تكون قائمة على أسس موضوعية وواقعية من خلال وضع معايير محددة لمراقبة الأعمال.

٨- أن تعكس الرقابة حجم النشاط ونوعه.

٩- أن تضمن الرقابة الحصول التغذية الإسترجاعية.

ثالثاً: أركان نظم الرقابة بالمستشفيات

١- الوضع التنظيمي وكذا الهيكل التنظيمي لإدارة المنشأ الصحية أو المستشفيات وتحديد المسئوليه.

٢- تخطيط الإحتياجات من الكوادر الفنية والعلمية وكذلك الإحتياجات من الأدوات الطبية والصحية.

٣- الأنماط القيادية الطبية وأثرها في إتخاذ القرارات الطبية الرشيدة.

٤- درجة توثيق وشفافية ومصادقية دفاتر وسجلات المنشأ الصحيه.

٥- مدى كفاءة وفعالية الإجراءات الرقابية الداخلية بالمنشأ الصحيه.

٦- نظم الصحية والإدارية زدقتها والسرعه في التعامل معها.

٧- توافرت الكفاءات الإدارية اللازمة لإدارة المنشأة الصحية.

٨- إدارة المخاطر وتقييمها حد أدني لها وتطوير الحلول لمواجهتها.

٩- ضوابط رقابية كاشفه ووقائية ضد المخاطر.

رابعاً: - فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر

تتكون من جزئيهما:-

الأول: - معرفة وفهم الإجراءات والطرق الموصفة في النظام، بمعنى

جمع المعلومات عن نظام الرقابة الداخلية وتوثيقها ودراستها.

الثاني: - الحصول على درجة معقولة من التأكد بأن هذه الإجراءات

والطرق مطبقة وفقاً لما هو موصف في النظام.

أما الجانب الخاص بإدارة المخاطر فمهمته كالتالي:

وهي تحقيق الأهداف الآتية:

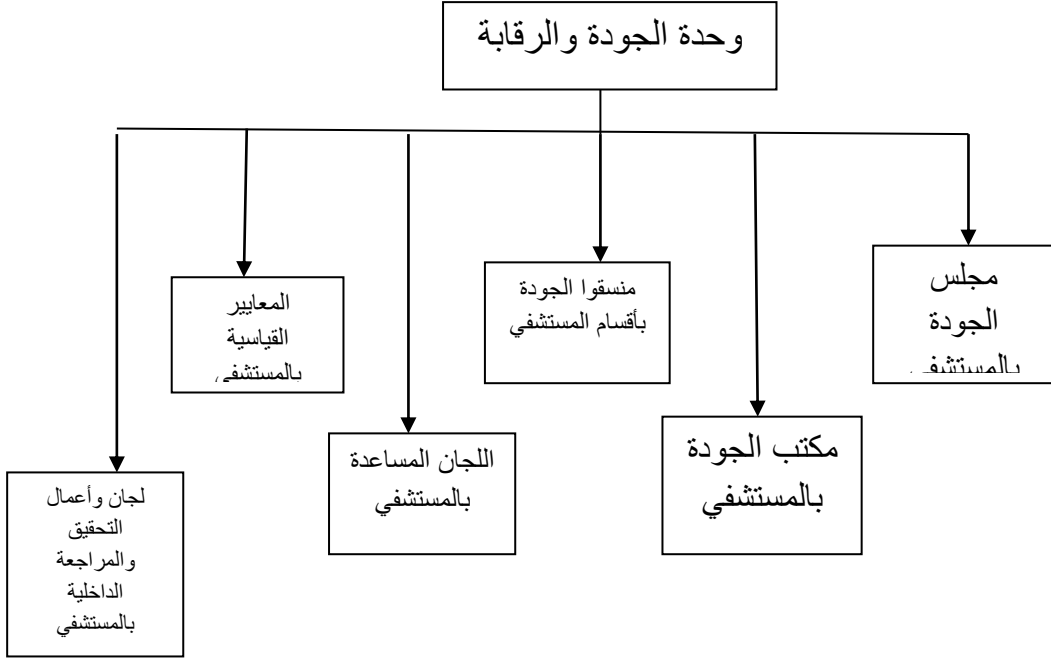
- ١- تحديد مفهوم إدارة المخاطر وعلاقته بحوكمة الشركات.
- ٢- تحديد الجهات التي يمكن أن تساهم في تحديد وقياس وفحص وتقييم إدارة المخاطر.
- ٣- التعرف على مدى إلتزام كل من مجالس الإدارة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي ولجان المراجعة بمتطلبات حوكمة الشركات في إدارة المخاطر لبعض الوحدات الإقتصادية.
- ٤- تشخيص الجوانب السلبية والإيجابية للتطبيقات العملية لإدارة المخاطر وتديم المقترحات التي من شأنها زيادة إدارة المخاطر في الوحدات المبحوثة.

بإيجاز شديد يمكن تعريف المخاطر بالمنشآت الصحية على النحو التالي: -

بأنها احتمالية مستقبلية قد تعرض المنشأة الصحية إلى خسائر غير متوقعة وغير مخطط لها أو تدهور في الخدمات الصحية والطبية بما قد يؤثر على تحقيق أهداف المنشأة الصحية وعلى تنفيذها بنجاح، وقد تؤدي في حال عدم التمكن من السيطرة عليها وعلى آثارها إلى القضاء على المنشأة الصحية.

خامسا: نظم تطبيق الجوده بالمستشفيات (مقترح)

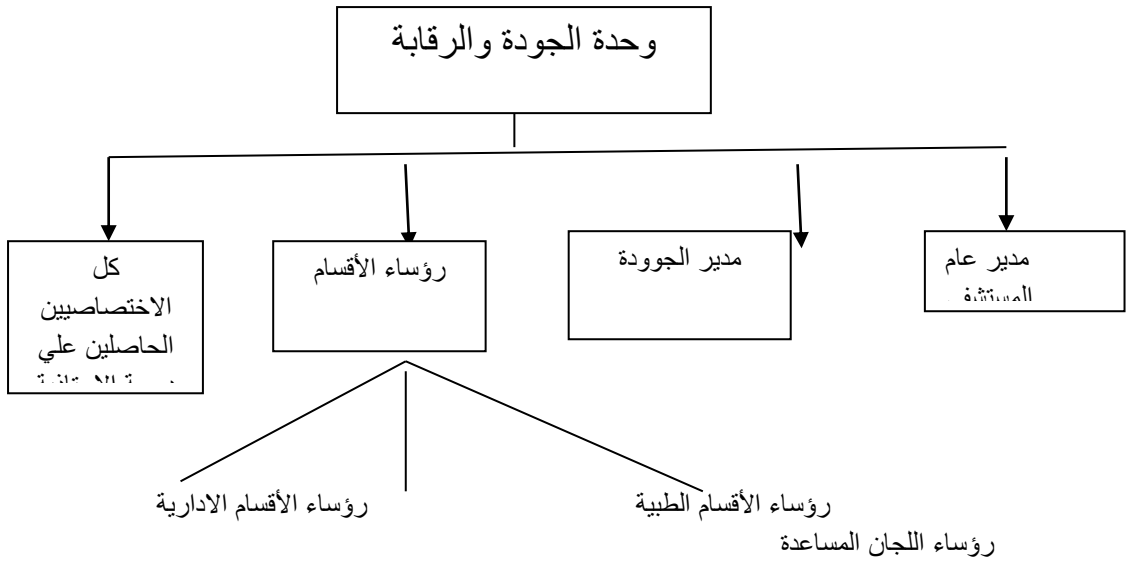
لتطوير المنشأة الصحية هذا نموذج مقترح وهو إنشاء وحدة جوده ورقابه كامله بالمنشأة الصحية.



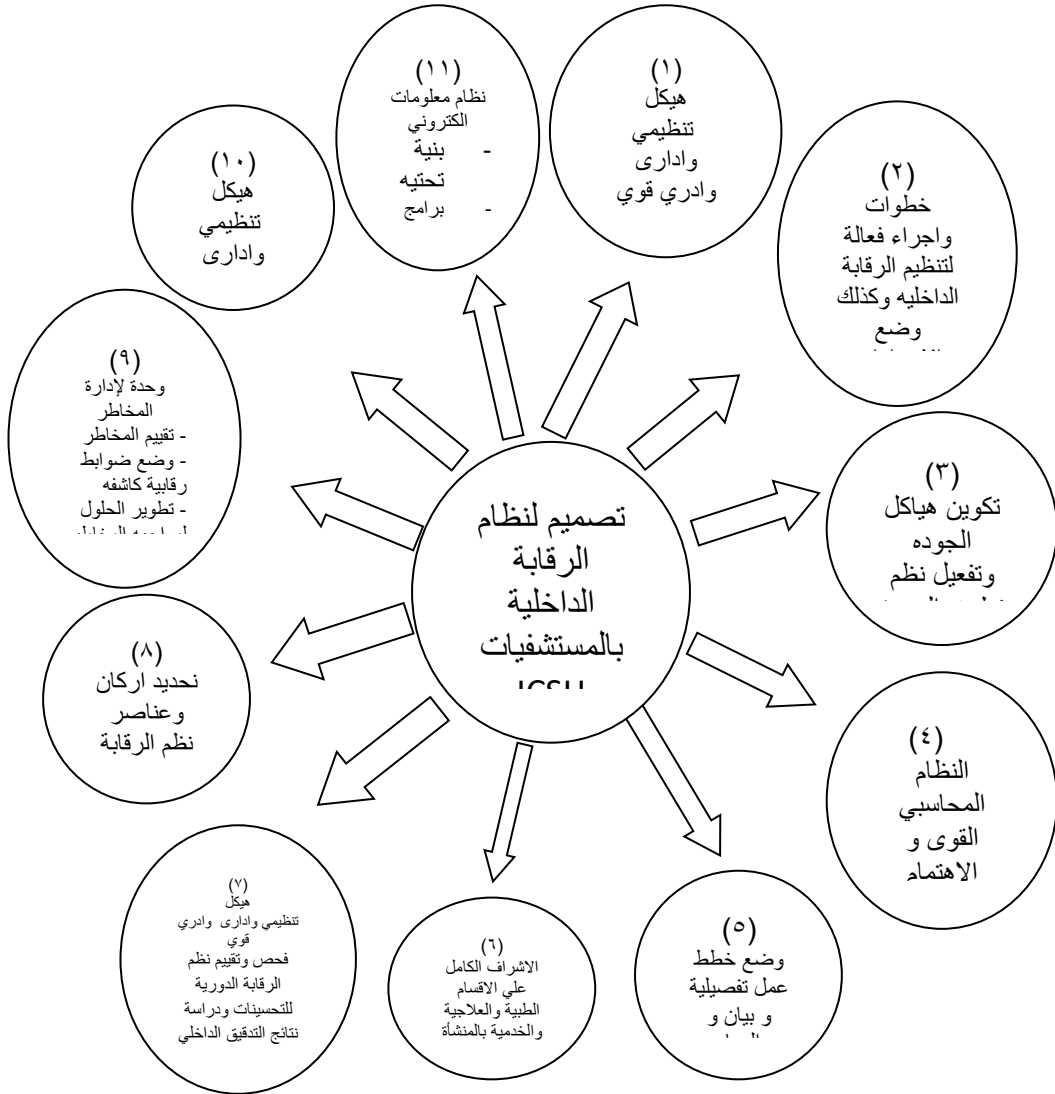
وحدة الجودة والرقابة

ومن ضمن إقرار الفعالية الرقابية بالمستشفيات وتحسين الرقابة الداخلية تشكيل لجنة ضمان الجودة بالمستشفيات.

ثم بعد ذلك يتم تشكيل لجنة للتأهيل للإعتماد داخل المستشفى برئاسة منسق الجودة ... إلى غير ذلك من الإجراءات الرقابية المعتمدة في هذا المجال وهذا توضيح لمكونات مجلس الجوده بالمستشفى أو المنشأه الصحه بشكل عام.



مكونات مجلس الجودة



سادسا: كيف تكون الرقابة الداخلية فعالة؟

لا بد أن نقر هنا بصعوبة التحديات التي تواجه برامج تحسين الجودة والرقابة الداخلية في مصر في ظل ما رسخ فيها من ممارسات وثقافات إدارية متوارثة عبر الأجيال، وهناك الكثير من المعوقات التي تعرقل مساعي تحسين الجودة في المؤسسات الصحية نرصد منها الآتي:

- عدم إلزام الإدارة العليا بتطبيق نظم الجودة ونظم الرقابة الداخلية.
- عدم إنتشار ثقافة الجودة بين كل من مقدمي الخدمة الصحية وكذلك المستفيدين من الخدمة والمجتمع ككل.
- صعوبة في تسويق مفهوم الجودة بين العاملين في المجال الصحي.
- ندرة الكوادر البشرية المؤهلة في هذا المجال والقادرة على قيادة برامج تحسين الجودة في المؤسسات الصحية.
- ضعف المخصصات المالية حيث أنه بالرغم من أن تحسين الجودة يحد من الفاقد في الموارد ويزيد مردود الخدمة على المدى البعيد، إلا أن بداية التطبيق يحتاج إلى دعم البنية التحتية.
- وربما يحتاج الأمر في الدول النامية إلى دعم سياسى قوى.
- كذلك توفير نموذج عملى مطبق وناجح يمكن تعميمه.

كيف نحقق الرقابة الداخلية الفعالية ؟

- ١- مشاركة المرؤوسين في وضع المعايير الرقابية.
- ٢- قناعة الموظفين بعدالة مقاييس الأداء.
- ٣- أن تكون رقابة موضوعية إيجابية.
- ٤- إستخدام أسلوب الإدارة بالأهداف.

ما هي مقومات نظام الرقابة الفعال... ما أقترح لكي يكون نظام الرقابة فعال؟

ماهي العوامل الفعالة في تصميم نظم الرقابة الداخليه؟

- ١- وجود خطة تنظيمية سليمة.
- ٢- دقة توزيع العمل وتحديد المسؤوليات.
- ٣- حسن إختيار العاملين ووضعهم في المكان المناسب.
- ٤- وجود نظام محاسبي سليم وفحص المستندات والقيود المحاسبية.
- ٥- وجود نظام دقيق للتأكد من تنفيذ الإجراءات الموضوعه.
- ٦- وجود نظام للمراجعة الداخلية وتقييم الأداء.
- ٧- إتخاذ الإجراءات الوقائية الكافية.
- ٨- تقييم مخاطر الرقابة الداخلية لتحديد الحد الأقصى للمخاطره
(بمعنى تحديد

مستوى مخطط لعدم فعالية النظام في إكتشاف الأخطاء في ضوء
إختبارات معينه (الإستبيانات - المذكرات - خرائط التدفق).

الرقابة والضبط الداخلي ضرورة أم ترف

لا شك أن أحد أسباب عدم إستقلال مستشفيات وزارة الصحة يعود
لسوء التطبيق والبيروقراطية التي لم تتخلص منها المستشفيات.
فإستقلال مستشفيات لابد له من مناخ مرن يسرع إتخاذ القرار وإلا كان
حالتها كما قال القائل "ألقاه في اليم مكتوفا ثم قاله له إياك إياك أن تبتل

بالماء". البعض قد يتوجس خيفة من توسيع دائرة الصلاحيات فيعتقد أن المرونة تقود إلى الفوضى وغياب الضبط الإداري والرقابة.

من هنا تأتي أهمية تأسيس إدارة تهتم بالرقابة المالية والإدارية والتشغيلية كما تهتم بوضع السياسات والأنظمة داخل المستشفيات سواء على مستوى الأقسام أو داخل الإدارة الواحدة. فالدور الرقابي والتنظيمي مهم جدا خصوصا في ظل سعي وزارة الصحة لإستقلال مستشفياتها. بل إن أحد متطلبات نجاح التشغيل الذاتي وجود إدارة محايدة تهتم بوضع السياسات والأنظمة، كما تقوم بدور رقابي حقيقي على مستوى المستشفيات. لذا فإن وزارة الصحة في حاجة لإدارة التنظيم والمراقبة العامة مهمتها متابعة الخلل في النواحي التنظيمية والرقابية في مستشفيات التشغيل الذاتي.

فأول مهام إدارة الرقابة الذاتية وضع ومتابعة السياسات والأنظمة الداخلية للمستشفيات التشغيل الذاتي، إضافة إلى دور الإدارة في تحديد طبيعة عمل الأقسام بعضها مع بعض. فالأنظمة الداخلية للإدارات أو الأنظمة المطروحة على مستوى المستشفيات بمثابة الفيصل للوصول إلى توقعات أداء مشتركة بين الإدارات والأقسام فيما بينها. علاوة على ذلك فإن الأنظمة الداخلية بمثابة الوسيط بين الإدارات التقاسم الأدوار فيما بينها للوصول للتوقعات أداء مشتركة. فسياسات الأنظمة الداخلية بمثابة الإشارات التي تحدد النتخليه بمثابة الإشارات التي تحدد السيرفي

الطرق والإرشادات التي ينبعها قاندي المركبات. فكل طريق له هدف محدد من أجل إيصال الخدمة من مكان إلى مكان آخر. فالسرعة لكل طريق معلومة والتقاطعات منضبطة بنظام معلوم لدى كل قاندي المركبات. بل لا يمكن لقائد المركبة السير دون الحصول على رخصة قيادة من أجل التأكد من معرفته بالأنظمة المرورية الخاصة بالسير.

ولعلي أجد أن أحد أسباب عدم نجاح التشغيل الذاتي غياب إدارة توضح العلاقة بين الأقسام المختلفة فغياب الأنظمة الإدارية سوء على مستوى الأقسام أو على مستوى المستشفيات قاد إلى تخبطات إدارية وتنظيمية كبيرة. كما أن وجود الأنظمة والسياسات الصحية يساعد على توحيد التوقعات أو المخرجات سواء على مستوى الأقسام أو المستشفيات.

يمكن تشبيه السياسات والأنظمة الصحية بمثابة البرتوكول العلاجي للمشكلات الإدارية والتنظيمية على مستوى المستشفيات. لقد كان الأجدى أن تبدأ وزارة الصحة بتأسيس الخطوط العريضة للإدارات وعلاقتها مع بعض قبل أن ترمي الحمل على مديري المستشفيات خصوصا أن معظمهم ليس لديهم دراية في كيفية وضع الأنظمة والسياسات الإدارية فضلا عن متابعتها. فالعمى الإداري يمكن تخفيف وطأته بوجود أنظمة إدارية تضبط العلاقات بين الأقسام وداخل كل إدارة كالعصا للأعمى."

كما أن لهذه الإدارة دور آخر في ضبط الخلل على مستوى التنظيم الإداري. فالتخطيط التنظيمي وارد في ظل قلة المتخصصين في ضبط العلاقة بين الإدارات الفنية والتشغيلية والرقابية. فمثلا في أحد المستشفيات وبسبب غياب الوعي الإداري تم بضم إدارتى المشتريات والتموين مع الإدارة الفنية تحت مظلة واحدة.

فالأقسام الفنية تضع المواصفات الفنية عن شراء الأجهزة. بينما تقوم إدارة التموين وعبر قسم المشتريات بالتفاوض مع الشركات من أجل الحصول على أفضل المنتجات أو الأجهزة بأقل الأسعار إختلاف التوقعات بين الأقسام الفنية وقسم المشتريات والأقسام طالبة الخدمة يتسبب عادة في إختلافات في وجهات النظر لكنها إختلافات إيجابية. فلا شك أن ليس كل خلاف مذموم فضم القسم الفني مع قسم المشتريات قرارا يدعو إلى الريبة والتوجس لأن التنظيمات الإدارية لا تنتظر للأشخاص بقدر ما تنتظر للسياسات وإنعكاساتها فمعظم مشكلاتنا منبعها الأنظمة وليس الأشخاص. لذا فإن غياب إدارة فاعلة تضبط التنظيم الإداري قاد إلى ممارسات إدارية خاطئة وخلل تنظيمي في مستشفيات التشغيل الذاتي.

كما أن لهذه الإدارة دور رقابي على مستوى التنظيم والخدمة. فالمشكلة التي تعاني منها معظم دوائرننا الحكومية خصوصا الخدماتية منها غياب الدور الرقابي. لذا نجد أن الأنظمة الإدارية تقرر شيئا لكن

التنفيذ شيء آخر من هنا تأتي أهمية الرقابة التأكد من صحة التنفيذ فالرقابة المالية على المصروفات المالية مهم جدا للتأكد من نظاميتها وفق الأنظمة المالية المتبعة. كما أن الخلل في النواحي التشغيلية محور آخر يحتاج إلى مراقبة كجدولة مواعيد المرضى والتأكد من أن إشغال عدد الأسرة ينعكس على الخطة المتفق عليها ووفق الميزانية الموضوعة وغيرها. كما أن دور الرقابة مهم جدا خصوصا في التأكد من الالتزام بالمعايير الصحية والطبية ولعل هذا النوع من الرقابة يساعد كثيرا على الحد من الأخطاء الطبية. ولا شك أن هذه الإدارة يمكن أن تلعب دورا حيويًا في رفع الدولة المدنية المستشفيات وزارة الصحة بالتعاون مع إدارة الجودة الصحية.

فإدارة المراجعة والرقابة الداخلية مهمة جدا خصوصا في ظل سعي الوزارة إلى اللامركزية في تشغيلها. فنحن في مرحلة تتطلب زيادة الرقابة مع وضع الأنظمة التي تساعد على زيادة الإنتاجية وتقليل التكلفة فهذه الإدارة هي من ستساعد الوزارة لتحقيق الرقابة ومتابعة الجودة في الأداء.

الفصل الثالث

الرقابة الداخلية والضبط الداخلي

الأهداف التعليمية

- ١- تعريف الدارس بمفهوم الرقابة الداخلية وتقسيماتها وأهدافها
- ٢- تعريف الدارس بمكونات الرقابة الداخلية والعوامل التي أدت إلى تطورها
- ٣- تعريف الدارس بمفهوم الضبط الداخلي وأهدافها
- ٤- تعريف الدارس بماهية لجنة COSO
- ٥- تعريف الدارس بمكونات الرقابة الداخلية

مفهوم الرقابة

مفهوم الرقابة يشير بشكل عام إلى أن الرقابة هي وظيفة إدارية منظمة ومستمرة تهدف إلى تقديم درجة معقولة بأنه قد تم إنجاز الأهداف حسب ما تم تحديده لهذه الأهداف. وتعتبر نظم الرقابة الداخلية النظام الرئيسي لتمكين وظيفة الرقابة مفهوم الرقابة يشير بشكل عام إلى أن الرقابة هي وظيفة إدارية منظمة ومستمرة تهدف إلى تقديم درجة معقولة بأنه قد تم إنجاز الأهداف حسب ما تم تحديده لهذه الأهداف. وتعتبر نظم الرقابة الداخلية النظام الرئيسي لتمكين وظيفة الرقابة بالمنشأة.

خصائص الرقابة

والرقابة وظيفة وأداة هامة في يد الإدارة. والرقابة هي عملية منظمة ومستمرة تتم في إطار خطة شاملة. الرقابة تعمل في ظل أهداف محددة. وتنطوي الرقابة على تقويم الأداء الفعلي في ظل الأهداف المحددة. يفهم من ذلك أن الرقابة تتطور بتطور الأساليب والاستراتيجيات الإدارية و تطور الأهداف التنظيمية أيضا. الرقابة الداخلية هي محور الوظيفة الإدارية للرقابة.

تقسيمات الرقابة

من حيث طبيعة الرقابة: تقسم إلى رقابة إدارية ورقابة محاسبية
من حيث النوعية والتوقيت: رقابة هادفة، ورقابة وقائية، ورقابة
تصحيحية:

الرقابة الهادفة : تعمل على حفز العاملين على تحقيق الأهداف.

الرقابة الوقائية : تعمل على منع حدوث الأخطاء والتجاوزات وتقلل من حدوث المخاطر

الرقابة التصحيحية: تعمل على اكتشاف الأخطاء وتصحيحها بشكل فوري وتقوم بالإصلاحات الهيكلية التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء.

تقسيمات الرقابة

من حيث الأداة المنفذة: تقسم الرقابة إلى رقابة يدوية، ورقابة تعتمد الرقابة اليدوية بصفة أساسية على العامل البشري في إجراء المهام الرقابية وتنفيذ ما تسفر عنه تلك العملية تعتمد الرقابة الآلية على الأساليب التكنولوجية في تنفيذ مهام الرقابة.

من حيث الجهة المنفذة: داخلية وخارجية المقصود بالجهة الداخلية المنفذة للرقابة الداخلية هنا هو الأقسام والإدارات الداخلية للمنشأة وفي مقدمتها إدارة المراجعة الداخلية. أما الجهات المنفذة للرقابة من خارج المنشأة فإنها قد تتمثل في المراجعة الخارجية، ديوان المراقبة، ووزارة المالية.

الرقابة الداخلية

- المنظور التقليدي الذي ساد الفكر المحاسبي لفترة طويلة، قبل إصدار منظور COSO حول الرقابة الداخلية ينظر إليها باعتبارها نظام ينطوي على مجموعة من السياسات والطرق والوسائل التي توجه

نحو فرض نوعا من السيطرة على مجريات التشغيل بالمنشأة بما يضمن كفاءة التشغيل والإلتزام بالسياسات ويؤكد الدقة في المعلومات التي ينتجها النظام بشكل عام، وتنقسم الرقابة الداخلية إلى :-

- رقابة إدارية

- رقابة تنظيمية

أهداف الرقابة الداخلية

- المنظور التقليدي: للرقابة الداخلية حدد أربعة أهداف أساسية للرقابة الداخلية .

- رفع الكفاءة التشغيلية للعاملين.

- تشجيع الإلتزام بالسياسات الإدارية.

- توفير الدقة في البيانات المحاسبية.

- توفير الحماية للأصول.

الرقابة الإدارية

- تهتم الرقابة الإدارية بالأداء التشغيلي ومدى كفايته ، وبانضباط العمل والتزام العاملين بالسياسات والمعايير المحددة.

أدوات الرقابة الإدارية

- الأهداف العامة للمنشأة .
- سياسات واستراتيجيات الإدارة.
- الخرائط والكتيبات ودليل السياسات والإجراءات والتوصيف الوظيف .
- نظم الجودة وفحص الأداء.
- والموازنات التخطيطية.
- التقارير الدورية وإستخدام نظم الحوافز.
- تحديد الإختصاصات والمسئوليات وحدود السلطة .
- التقسيم الدقيق للعمل.

الرقابة المحاسبية

تتمثل في الرقابة على البيانات المحاسبية بإستخدام الأدوات المحاسبية التي تمكن من تطبيق نوعا من المساءلة عن الأداء ، وعن جودة الأداء ، وعن الموارد المتاحة. وتتمثل أدوات الرقابة المحاسبية في الآتي:

أدوات الرقابة المحاسبية

- حسابات المراقبة الإجمالية
- الترقيم المسبق للمستندات.
- استخدام صور متعددة من المستندات.
- إجراء المطابقات الدورية إجراء الجرد الدوري.
- استخدام أساليب الرقابة المزدوجة.
- استخدام الوسائل الآلية في تشغيل البيانات.
- إجراءات حماية وحفظ الدفاتر والمستندات.
- فرض رقابة على إجراءات الوصول للمستندات والدفاتر.

مقومات الرقابة الداخلية

- وجود خطة تنظيمية تكفل حسن سير العمل وانتظامه.
- وجود مجموعة من الموظفين والعاملين الأكفاء على درجة عالية من التأهيل.
- وجود نظام مستمر لتدريب العاملين ورفع كفاءتهم التشغيلية.
- تقسيم العمل وتحديد اختصاصات كل فرد في التنظيم بوضوح تام والعمل على عدم تداخل أو تضارب تلك الاختصاصات.
- وجود نظام محاسبي يتيح رقابة محاسبية فاعلة ويمكن من إجراء نوعاً من المساءلة المحاسبية

- وجود إدارة للمراجعة الداخلية على درجة من الإستقلال التنظيمي وينتمي إليها مجموعة من المراجعين على درجة عالية من التأهيل العلمي والعملية والإدراية بالأنشطة التشغيلية للمنشأة.

العوامل التي أدت إلى تطور الرقابة الداخلية ١٩٩٢

- زيادة أحجام الشركات وانفصال الملكية عن الإدارة وتباعدها المستويات التنظيمية.
- نمو وظيفة الرقابة كأحد وظائف الإدارة.
- تطور الهياكل التنظيمية للشركات وظهور ما يعرف بنظرية التنظيم.
- تطور أهداف المراجعة الخارجية وزيادة اعتمادها على الرقابة الداخلية في إبداء رأى عن القوائم المالية.
- ظهور مهنة المراجعة الداخلية ككيان مستقل وله وظائف كه محددة عام ١٩٤١.
- الرقابة الداخلية هي عملية متكاملة.
- الرقابة الداخلية هي جزء من عمليات التشغيل اليومية.
- تتأثر الرقابة بالعاملين .
- وتهتم الرقابة بالقيم الأخلاقية ومعايير السلوك الإداري.
- لا تتأثر الرقابة بمشاركة مجلس الإدارة والإدارة العليا.

الرقابة الداخلية والضبط الداخلي

يتميز الضبط الداخلي بمجموعة من الخصائص أهمها:

- مجموعة من الإجراءات المحددة.
- توجه إجراءات الضبط الداخلي نحو الأخطاء.
- يهتم الضبط الداخلي بالبيانات المحاسبية بصفة أساسية.
- إجراءات الضبط بطبيعتها وتصميمها تعمل على منع الأخطاء آلية الضبط تتمثل في اكتشاف الخطأ بصورة تلقائية فور حدوثه.

إجراءات الضبط الداخلي

- مراجعة كل موظف لعمل من سبقوه في سلسلة النشاط.
 - الالتزام بمبدأ المسؤولية المشتركة عن تنفيذ الأعمال.
 - إجراء جرد مفاجئ للأصول والعهد بواسطة شخص مستقل.
 - أن يقوم طرف ثالث بإجراء المطابقة الدورية للأعمال.
 - استخدام مجموعة من المستندات والنماذج المرقمة مسبقاً.
 - إعداد أكثر من صورة للمستندات والنماذج.
 - ختم المستندات بما يفيد التنفيذ.
 - استخدام أدوات المراقبة المتمثلة في الحسابات الإجمالية.
 - لا التوسع في النظم الآلية.
- تهدف الوحدة التدريبية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف نوجزها فيما يلي :

- التعريف بلجنة COSO.
- تقرير الرقابة الداخلية - الإطار المتكامل، الصادر عن لجنة COSO.
- التدريب على التعامل مع المفاهيم الحديثة لمكونات الرقابة الداخلية .

لجنة COSO

لجنة (COSO) هي لجنة تتكون من أعضاء الهيئات المهنية المعنية بالأمر المالية والمحاسبية للمنظمات والهيئات الراعية التي لها أعضاء في تلك اللجنة هي :

- معهد المراجعين الداخليين IIA.
 - معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA.
 - جمعية المحاسبة الأمريكية AAA.
 - معهد المحاسبين الإداريين IMA.
 - معهد المحللين الماليين FEI.
- المادة الأولى : المادة رقم ٣٠٢.**
- تناولت المادة النقاط الآتية فيما يتعلق بمسؤولية الإدارة
 - الإدارة مسؤولة عن تصميم الرقابة الداخلية .
 - أنه يتم تصميم الرقابة الداخلية بما يسمح بتبليغ الإدارة بالمعلومات الهامة عن طريق المعنيين بالتعامل مع مثل هذه المعلومات.
 - أنه تم تقويم الرقابة الداخلية خلال مدة لا تزيد عن ٩٠ يوما قبل تصدير التقرير عنها.

- ما أنه قد تم تضمين التقرير إستنتاجات الإدارة عن فاعلية كتاب الرقابة الداخلية الناتجة عن عملية التقييم.

عناصر تقرير COSO

يتضمن التقرير الصادر عن لجنة COSO عام ١٩٩٢ تصورات شاملة لمفهوم الرقابة الداخلية وتقويم الرقابة الداخلية. يمكن تحديد النقاط الأساسية الآتية لفهم الرقابة الداخلية وفقا لتقرير COSO:

- تعريف الرقابة الداخلي
- أهداف الرقابة الداخلي .
- مفاهيم الرقابة الداخلي.
- مكونات (معايير) الرقابة الداخلية.
- الحدود الرقابة الداخلية.

تعريف الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي عملية تتأثر بكل من، مجلس إدارة الوحدة، الإدارة التنفيذية، وكل الأفراد المعنيين العاملين في الوحدة، وذلك بهدف تقديم تأكيد معقول حول تحقيق العديد من الأهداف التي تدرج تحت واحدة أو أكثر من الأهداف.

المفاهيم الأساسية للرقابة الداخلية

- الرقابة الداخلية تعتبر عملية : process .
- وأنها تتأثر بالمستويات العليا من الإدارة .
- وبكافة الأفراد العاملين في الوحدة .
- الرقابة الداخلية عملية مستمرة ومتطورة.
- أن الرقابة تقدم تأكيدا معقولا.

أهداف الرقابة الداخلية

- أهداف ترتبط بكفاءة وفاعلية العمليات التشغيلية .
- أهداف ترتبط بدقة وموثوقية التقارير المالية .
- أهداف ترتبط بالالتزام بالنظم والقوانين والتعليمات السارية والتي تلتزم بها الوحدة.

تحقيق الكفاءة في التشغيل

من الأهداف الفرعية للرقابة ما يلي :

- تحقيق معدلات الأداء التشغيلي المخططة.
- تحقيق الهدف الأساسي للمنشأة المتمثل في تحقيق الربح.
- رفع معدلات الأداء التشغيلي الفعلية.
- تدنية كل مصادر الإسراف والتبذير في الموارد المالية والإقتصادية المتاحة للمنشأة ، وهذا يعني صراحة حماية أصول الوحدة من كل

مصادر الإسراف والغش ومجالات نقص القيمة المتعمدة وغير المتعمدة.

تحقيق دقة المعلومات المالية

الهدف الثاني

المتمثل في دقة المعلومات المالية بصفة عامة والمحاسبية بصفة خاصة ينطوي على الأهداف الفرعية الآتية:

- توثيق العمليات المالية للمنشأة .
- الالتزام بالمعايير المحاسبية في القياس والإفصاح .
- حماية السجلات المحاسبية من وصول غير المرخص لهم إلى هذه السجلات .
- استخدام الوسائل الرقابية التي تكفل محاسبة سليمة عن العناصر المحاسبية.

الالتزام بالنظم والسياسات والتعليمات

يرتبط هذا الهدف بالسياسات التي تفرض بالنظم والقوانين والسياسات التي تفرض على المنشأة كما يرتبط أيضا بالنظم والسياسات التي تضعها الإدارة من الأهداف الفرعية لهذا الهدف ما يلي :

- الالتزام بالنظم السارية المنظمة للصناعة التي تعمل فيها الالتزام بالتعليمات الحكومية التي تصدرها جهات حكومية معنية بالإشراف على المنشأة.

- الإلتزام بالنظم المعمول بها وفقا للنظام الأساسي للمنشأة.
- الإلتزام بالسياسات والقرارات الإدارية المنظمة للعمل.

مكونات الرقابة الداخلية

- بيئة الرقابة .
- تقدير المخاطر.
- الأنشطة الرقابية.
- المعلومات والاتصال
- المراقبة.

عناصر بيئة الرقابة

- الأمانة والقيم الأخلاقي
- الإلتزام بالكف .
- اشتراك مجلس الإدارة ولجنة المراجعة.
- فلسفة ونمط الإدارة في التشغيل .
- ملائمة الهيكل التنظيمي-
- تعيين حدود السلطة والمسئولي إلى ملائمة سياسات وإجراءات الموارد البشرية.

تقدير الخطر

تحديد الأهداف الرئيسية للمنشأة ، عرفتها COSO بالأهداف العريضة Entity Wide تجزئة هذه الأهداف على مستوى الأنشطة

لأدنى وحدة فرعية ، عرفت COSO بالأهداف على مستوى الأنشطة Activity تحليل الأنشطة التشغيلية والمالية والأنشطة الأخرى التي تقوم بها المنشأة لتحقيق الأهداف الفرعية تصور ما قد يطرأ عليها من أحداث تؤدي إلى نقص القيمة وتحديد تكرار حدوث هذه الأحداث. تقدير احتمالات المخاطر وتقدير لأثر هذه المخاطر على أهداف الوحدة. تصور الآليات والأنشطة التي تقلل من فرص حدوث هذه المخاطر، وتقلل أيضا من آثارها على أهداف الوحدة.

الأنشطة الرقابية

الأنشطة الرقابية هي العمليات التي توجه بصفة أساسية للتعامل مع المخاطر، وتعمل على تحقيق الأهداف المحددة للرقابة الداخلية. تنطوي هذه الأنشطة على إجراءات تفصيلية يتم تنفيذها في سياق العمليات التشغيلية للسيطرة على المخاطر والحفاظ عليها عند الحدود المقبولة .

- حددت لجنة COSO الخصائص الآتية للأنشطة الرقابية.
- أنها إجراءات تساعد في تأكيد تنفيذ توجيهات الإدارة.
- أنها تمثل الأفعال التي تتخذ للتعامل مع المخاطر.
- أنها إجراءات تضمن تشغيل المعلومات بصورة سليمة وصحيحة.

مكونات الأنشطة الرقابية

- تتضمن الأنشطة الرقابية وفقا لمفهوم COSO خمسة عناصر تشمل:
- الترخيص بالأعمال وإعتمادها.

- فحص الأداء المطابقات والتسويات.

- التحقق.

- الفصل الوظائف.

المعلومات والاتصال

التعامل مع نظام المعلومات والاتصال يتطلب الآتي:

- التعرف على الاحتياجات من المعلومات للإستخدام الخارجي أو

للإستخدامات الداخلية.

- تحديد توقيت ودورية الحصول على المعلومات.

- تصميم نظام المعلومات بصورة تسمح بإنتاج هذه المعلومات سواء كانت

معلومات مالية أو غير مالية أو معلومات عن الإلتزام .

- تحديد شكل تقارير المعلومات التي يجب توصيلها.

مراقبة الأنشطة الرقابية

يجب أن تخضع أنشطة وإجراءات الرقابة الداخلية العمليات مراقبة مستمرة. المراقبة هي عملية تقدير فاعلية أداء الأنشطة وجودتها في التعامل مع الأنواع المحتملة من المخاطر.

تم إنجاز عملية المراقبة عن طريق المتابعة المستمرة أو التقويم المستقل أو الجمع بينهما.

يجب أن يتبع عملية المراقبة تقرير يوضح أي تجاوزات ال أو قصور في أنشطة وإجراءات الرقابة ، كما يوضح البدائل المناسبة للقرار.

الرقابة المرنة

أمثلة الرقابة المرنة:

هناك العديد من الرقابة المرنة التي قدمتها COSO تتضمن هذه الأمثلة ما يلي:

- تمسك العاملين بكفاءة التشغيل .
- سيادة القيم الأخلاقية في أرجاء التنظيم. و المشاركة في نفس المبادئ والقيم الأخلاقية. و وجود القيادة القوية .
- التمتع بمستوى عالي من التوقع.
- تبادل الرأي والعمل بعقول مفتوحة.

الرقابة الصلبة Hard Control

أمثلة الرقابة الصلبة:

- السياسات والإجراءات المرسومة للتشغيل والرقابة.
- الهيكل التنظيمي.
- نظام الترخيص بالأعمال وإعتمادها.
- المطابقات والمقارنات والتسويات.
- فحص ومراجعة المدخلات والمخرجات.
- التفتيش والجرد.

التقويم الذاتي للرقابة

- يتم التقويم الذاتي على مستوى الوحدة Entity Wide أو تتم على مستوى الأنشطة Activity level .
- التقويم على مستوى الأنشطة تتولاه الإدارات التشغيلية حيث تراجع أدائها بصفة مستمرة، كما تشارك فيه أقسام المراجعة الداخلية.
- أن التقويم الذاتي يرتبط بالأنشطة المرنة والصلبة على مستوى الوحدة وعلى مستوى الأنشطة .
- التقويم على مستوى الوحدة هو مراجعة ذاتية للنظام ككل وتشارك فيه الإدارة العليا ولجنة المراجعة والمراجع الداخلي.
- أوضحت COSO أن مكونات الرقابة تختلف أهميتها بحسب مستوى التقويم.

إنجاز عملية التقويم الذاتي

خطوات عملية التقويم:

- استناداً إلى الأسس السابقة يمكن أن يتبع مقوم الرقابة الخطوات الآتية:
- تحديد هدف التقويم : على مستوى الوحدة أم على مستوى الأنشطة .
 - تحديد المكونات الهامة الأساسية لكل نوع من التقويم.
 - تحديد المبادئ التي تحكم كل عنصر من عناصر كل مكون أمن مكونات الرقابة الداخلية.
 - التفرقة بين العناصر المرنة والعناصر الصلبة.

الفصل الرابع

المراجعة الداخلية

الأهداف:

- بعد دراسة هذا الفصل؛ يجب أن يكون الدارس قادرة على:
- التعرف على نشأة مهنة المراجعة وتطورها في مصر.
- تعريف المراجعة.
- التعرف على أهداف المراجعة وأهم الجهات المستفيدة منها.
- التعرف على أنواع المراجعات.
- التعرف على طبيعة العلاقة بين المحاسبة والمراجعة.
- التعرف على الاطار العام لنظرية المراجعة.

- العناصر

مقدمة

- نشأة المراجعة.
- مفهوم وماهية المراجعة.
- أهداف المراجعة.
- الطوائف المستفيدة من خدمات المراجعة.
- أنواع وتصنيفات المراجعة.
- علاقة المحاسبة بالمراجعة.
- إطار نظرية المراجعة.

المراجعة الداخلية

مقدمة:-

إن التطور الكبير الذي شهدته منشآت الأعمال عبر الزمن وكذلك التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المنشآت تتعامل مع أطراف عديدة مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر بها مما أوجب على هذه المنشآت تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بتوفير معلومات لكل هؤلاء المتعاملين معها بكل التطورات داخل المنشأة وكذلك الأنشطة التي تقوم بها.

ولكي تتم هذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة منشآت الأعمال على تلبية هذه المتطلبات.

نشأة المراجعة

مع قيام الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر اتسع حجم المنشآت الصناعية اتساعا كبيرا نتيجة لظهور وإستخدام الآلات في الصناعة مما أدى إلى تكوين شركات المساهمة لتدبير الأموال اللازمة للصناعة، ومع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين أصبح هذا النوع من

الشركات يمثل الشكل الغالب للنشاط التجاري والصناعي في معظم دول العالم.

وتتسم شركات المساهمة بانفصال الملكية عن الإدارة وبالمسؤولية المحدودة للمساهمين ويترتب على ذلك أن المساهمين لا يديرون الشركات بأنفسهم لتعذر ذلك من الناحية العملية ولكنهم يوكلون مجلسا للإدارة يفوضونه عنهم في إدارة الشركة، ويكون للمساهمين حق الرقابة على الإدارة وحضور اجتماع الجمعية العامة السنوية للمساهمين حيث تعرض عليها نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي.

ولما كان من المتعذر من الناحية العملية أن تمارس الجمعية العامة للمساهمين الرقابة على مجلس الإدارة ظهرت الحاجة إلى الاستعانة بالية مهنية لها من التأهيل العلمي والعملية والاستقلال ما يمكنها من فحص أعمال الشركة وتدقيق السجلات والمعلومات المالية التي أعدت بمعرفة الإدارة وإعداد تقرير بنتائج ذلك الفحص والتدقيق حتى يستطيع المساهمون الوقوف على مدى كفاءة إدارة الشركة وأمانتها، وتمثلت هذه الآلية في المحاسبين والمراجعين القانونيين الذين يطلق عليهم البعض مراقبي الحسابات المراجعون الخارجيون.

ولقد ظلت المراجعة الخارجية اختيارية بالنسبة لشركات المساهمة في إنجلترا حتى أواخر القرن التاسع عشر، ومع بداية القرن العشرين أصبحت إلزامية لجميع شركات المساهمة بموجب قانون الشركات الصادر عام ١٩٠٠م.

أما عن تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، فإنها قد مرت منذ نشأتها بمراحل من التطور على مر السنين ، فقد عرف المصريون القدماء بعض أشكال المحاسبة والمراجعة، ورغم ذلك فقد تأخر التنظيم

المهني الحديث لها ، فلم تظهر بواكير العمل المحاسبي في مصر إلا منذ أواخر القرن التاسع عشر. ولقد مرت أعمال الخبرة الحسابية في مصر بعدة مراحل، فبدأت مزاولتها دون قانون ينظمها إلى أن صدر القانون رقم (١) لعام ١٩٠٩ م الذي يقضي بأن تعد كل محكمة جدولاً بالخبراء الموجودين أمامها غير أنه لم يكن يشترط في الخبير الحصول على مؤهلات علمية إلا ما تراه لجنة القيد كافياً.

وفي عام ١٩٣٩ م صدر أول قانون الضرائب على الدخل الذي كان له أثره الكبير في ازدهار مهنة المحاسبة والمراجعة والإقبال على خدماتها، حيث ألزم المشرع الضريبي الممولين بتقديم إقرارات سنوية بنتائج أعمالهم - معتمدة من محاسب قانوني.

إلى مصلحة الضرائب ، ثم تلى ذلك صدور القانون رقم ٥٢ لعام ١٩٤٢ م والخاص بإنشاء "ديوان المحاسبة" باعتباره هيئة مستقلة تختص بمراقبة إيرادات الدولة ومصروفاتها

كما صدر القانون رقم ١٥٦ لعام ١٩٥٠م والخاص بالرقابة والإشراف على هيئات التأمين وتكوين الأموال الذي نص على وجوب أن يقوم بمراجعة حسابات هذا النوع من الشركات مراجع تختاره الشركة من كشف يعده وزير المالية لهذا الغرض.

وفي عام ١٩٥١ صدر القانون رقم ١٣٣ والخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، ويمثل هذا القانون أول تشريع قانوني ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر. ثم في عام ١٩٥٥ صدر القانون رقم ٤٣٩ الخاص بإنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين والتي تمثل أول تنظيم مهني للمشتغلين بمهنة المحاسبة والمراجعة وأصبحت مزاولتها مقصورة على المصريين فقط.

وفي عام ١٩٥٨ صدر أول دستور لمهنة المحاسبة والمراجعة حدد واجبات وحقوق المراجع والأمور التي تتصل بالمهنة وآدابها.

وبصدور القوانين الاشتراكية عام ١٩٦١م آلت ملكية معظم منشآت القطاع الخاص إلى الدولة ونتيجة لذلك صدر القانون رقم ١٢٩ لعام ١٩٦٤م الخاص بإنشاء الجهاز المركزي للمحاسبات ليتولى الرقابة على حسابات الوحدة الحكومية ووحدات القطاع العام والهيئات التي تحصل على تمويل من الدولة.

وفي عام ١٩٧٢م تم إنشاء نقابة التجاريين بمقتضى القانون رقم ٤٠ لعام ١٩٧٢، والذي الغي اقانون ٣٩٤ لعام ١٩٥٥. وتهدف نقابة التجاريين إلى الارتقاء بالمستوى العلمي والمهني للتجاريين ووضع ضوابط تنظيم العمل المهني والمحافظة على كرامة المهنة حيث أصبحت شعبة المحاسبين والمراجعين القانونيين واحدة من الشعب التي تضمها هذه النقابة.

مفهوم وماهية المراجعة:

تعددت التعريفات الخاصة بالمراجعة واختلفت ما بين وجهة النظر العلمية والمهنية ولكنها تلاقى في المضمون والاهداف ويعد تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية.

American Accounting Association عام ١٩٧٢م من التعريفات الأكثر شمولاً للمراجعة ونصه كما يلي:

المراجعة هي العملية المنظمة لتجميع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية". ويتضح من هذا التعريف ما يلي:

- عمومية التعريف حيث لم يحدد نوع معين من المراجعات وانما جاء ليشمل عملية المراجعة بكافة اشكالها ومستوياتها .
- المراجعة عملية منهجية منظمة تتضمن مجموعة من الاجراءات المتتابعة وذلك في اطار نظري ثابت .
- أن المراجعة عملية منظمة أي أنها عملية تتم وفقا لخطة وبرنامج معد مسبقا وليست عملا عشوائيا ومرتبلا تهدف إلى ما يلي:

- التأكد من مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحددة.
- جمع وتقييم أدلة الإثبات.
- تكوين رأي عن نتائج الفحص.
- توصيل وإبلاغ هذا الرأي إلى الأطراف المعنية من خلال تقرير المراجعة.
- يمثل جمع وتقييم أدلة الإثبات جوهر واساس عملية المراجعة ، والتي يجب أن تتم في ضوء الموضوعية وعدم التحيز .
- تتضمن عملية المراجعة بالاضافة الى فحص المعلومات المالية ضرورة فحص النظام المحاسبي المنتج لهذه المعلومات وبصفة خاصة نظام الرقابة الداخلية.
- تتم عملية المراجعة في ضوء مجموعة من المعايير المقررة والمعتمدة والمقبولة قبولا عاما والتي تشتمل على معايير المحاسبة ومبادئها ومعايير المراجعة المقررة المراجعة المنشآت المختلفة.
- تنتهي عملية المراجعة باعداد تقرير يقدم لاصحاب الشأن لابلغهم بنتيجة عملية المراجعة.
- المراجعة علم ومهنة ، ويمكن بصفة عامة تعريف المراجعة على هذين المستويين على النحو التالي:

❖ **المستوى الأول** وهو المستوى العلمي: حيث تعرف المراجعة على أنها مجموعة المفاهيم والفروض والمبادئ والمعايير التي تعني بفحص المستندات والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف إبداء رأي بشأنها؛ حيث إن ذلك الرأي مفيد لفئات وأطراف متعددة ومختلفة.

❖ **المستوى الثاني وهو المستوى المهني**: ويمكن تعريف المراجعة من الناحية المهنية العملية (بأنها عبارة عن فحص انتقادي مستقل ومنظم الأنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية بهدف:

- تحديد مدى دقة أنظمة الرقابة الداخلية.
- تحديد مدى سلامة وصحة المستندات.
- تحديد مدى سلامة وصحة الدفاتر والسجلات. –
- تحديد مدى سلامة وصحة المعلومات.

أهداف المراجعة

ظل الهدف الرئيس والوظيفة الأولى للمراجعة منذ أن نشأت الحاجة إليها في العصور الأولى إلى منتصف القرن التاسع عشر هو تعقب الغش واكتشاف الأخطاء التي تقع من جانب المسؤولين والعاملين بالمنشآت وذلك من خلال فحص ومراجعة قائمة المركز المالي التي كانت غالبا القائمة المنشورة وكانت تتم عملية المراجعة من خلال الفحص المستندي الكامل للعمليات المالية.

ولكن بتطور الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية والتكنولوجية في بيئة الأعمال و ظهور شركات المساهمة التي تميزت بانفصال الملكية عن الإدارة، ازدياد أهمية مراقبة الحسابات باعتبارها أداة الرقابة المهنية

التي تطمئن المساهمين على مدى صحة نتائج الأعمال والمركز المالي، تطور الهدف الرئيس للمراجعة المالية الخارجية وأصبح إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة.

ويمكن تفصيل هذا الهدف في الآتي:

- (١) إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة.
- (٢) إبداء رأي فني محايد عن مدى كفاءة أداء إدارة المنشأة.
- (٣) التحقق من أن الوحدة أو النشاط أو البرنامج الخاضع للمراجعة حصل على احتياجاته من الموارد بصورة إقتصادية وأن استخدامه لهذه الموارد تم بكفاءة.
- (٤) التحقق من أن النتائج المستهدفة تحققت بأكبر قدر من الفعالية مع تقديم التوصيات اللازمة لتحسين الفعالية.
- (٥) فحص المعلومات المتعلقة بالأنشطة الإجتماعية والبيئية للمنشأة بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى دقة هذه المعلومات.

الطوائف المستفيدة من خدمات المراجعة

تأسيسا على ما سبق فإن المراجعة لها قيمه ومنفعة يمكن اجمالها في تحسين دقة معلومات القوائم المالية ، وزيادة الثقة فيها، والاعتماد عليها دون تضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية ومتخذي القرارات. هذا ويستفيد من الخدمات التي تقدمها المراجعة طوائف متعددة مختلفة تتمثل فيما يلي:

(١) **الإدارة:** إن وجود المراجعة يعمل على توفير المعلومات الموثوق فيها التي تحتاج إليها الإدارة في التخطيط لأنشطة المنشأة المختلفة ورقابتها وفي اتخاذ القرارات.

(٢) **المستثمرون والمحللون الماليون:** تعتمد هذه الفئة على القوائم المالية والحسابات الختامية التي تمت مراجعتها لاتخاذ قراراتها المتعلقة بكيفية استثمار الأموال.

(٣) **أصحاب حقوق الملكية:** تعتمد هذه الفئة على تقرير مراجع الحسابات للاطمئنان إلى مدى دقة وسلامة الحسابات الختامية والميزانية وعدالة إفصاحها عن نتيجة أنشطة المنشأة ومركزها المالي.

(٤) **الإدارة الضريبية:** توفر الحسابات التي تمت مراجعتها بواسطة مراجع خارجي مستقل قدرا كبيرا من الثقة والاطمئنان لموظفي الإدارة الضريبية.

(٥) **البنوك والدائنون والموردون:** تعتمد هذه الفئة على القوائم المالية المنشورة والمعتمدة من المراجع الخارجي في تحديد المقدرة الائتمانية للمنشأة والتحقق من مقدرة المنشأة على سداد إلتزاماتها.

(٥) **العمال ونقاباتهم:** تعتمد هذه الفئة على وجود المراجعة للتحقق من حسن سير أعمال المنشأة وعدالة نصيبهم في الربح.

(٧) **أجهزة التخطيط والرقابة والمتابعة على المستوى القومي:** تعتمد هذه الأجهزة على المعلومات التي تمت مراجعتها وتأكيدا في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء ومنها وزارات التخطيط والجهاز المصرفي وهيئة الرقابة المالية وغيرها.

أنواع المراجعات:

تعددت تصنيفات المراجعة بتعدد وجهات النظر إليها، و يمكن عرض هذه التصنيفات على النحو التالي:

- تصنيف المراجعة من حيث مدى الإلزام بها:

تصنف المراجعة من حيث مدى الإلزام بها الى:

أ. **المراجعة الإلزامية:** وهي المراجعة الملزمة بموجب النصوص القانونية، ذلك أنه يمكن القول أن كافة الشركات والهيئات والجمعيات والأشخاص الاعتبارية التي تتفصل فيها الملكية عن الإدارة تنص القوانين واللوائح المنظمة لأعمالها على ضرورة تعيين مراقب حسابات خارجي لها. وفي هذه الحالات يعد عدم تعيين مراقب للحسابات من المخالفات القانونية الجسيمة.

ب. **المراجعة الاختيارية:** هي المراجعة التي تتم بمحض إرادة أصحاب المنشأة ودون تدخل أو الزام من أي جهة، مثل شركات الأشخاص حيث تتم الإدارة بشكل عام بحسب اتفاق الشركاء دون تدخل قانوني.

تصنيف المراجعة من حيث نطاق وحجم المراجعة

تصنف المراجعة من حيث نطاق وحجم المراجعة إلى :-

أ) **المراجعة الكاملة:** وهي المراجعة التي تتم على كافة المستندات وكافة الدفاتر والسجلات وكافة المعلومات وعادة لا يتم اللجوء إليها الا في حالات خاصة نظرا لارتفاع تكلفتها.

ب) **المراجعة الجزئية:** وهي المراجعة التي تشمل جزءا من المستندات والقيود والمعلومات ، وهي مراجعة اختبارية تعتمد على فحص جزء

من العمل المحاسبي ويتم تعميم النتيجة التي يتوصل إليها المراجع من مراجعة وفحص العينة على العمل المحاسبي الكامل. هذا وقد تحولت المراجعة المعاصرة الى مراجعة اختباريه بفعل ضغوط الوقت والإتاعاب.

تصنيف المراجعة من حيث الجهة التي يقوم بها:

تصنف المراجعة من حيث الجهة التي تقوم بها الى:

(أ) **المراجعة الخارجية:** وهي المراجعة التي يتم إسنادها إلى مراجع مستقل عن إدارة الشركة يعرف بالمراجع الخارجي أو المحاسب القانوني أو مراقب الحسابات.

(ب) **المراجعة الداخلية:** وهي المراجعة التي يقوم بها مراجع من داخل الشركة وهو موظف تابع لإدارة الشركة أو قسم أو الإدارة تابعة للدارة الشركة وجزء من هيكلها التنظيمي.

تصنيف المراجعة من حيث توقيتها إلى:

تصنف المراجعة من حيث توقيت أدائها إلى:

(أ) **المراجعة المستمرة:** وهي المراجعة التي تتم على مدار الفترة المحاسبية ودون الانتظار الى نهاية الفترة المالية .

(ب) **المراجعة النهائية:** وهي المراجعة التي تتم في نهاية الفترة المحاسبية بعد إقفال الدفاتر والحسابات وإجراء التسويات الجردية وإعداد القوائم المالية النهائية .

تصنيف المراجعة من حيث دوريتها إلى :

تصنف المراجعة من حيث مدى دورتها إلى:

(أ) **المراجعة العادية الدورية**: وهي المراجعة التي تتم بشكل دوري سنوي بهدف إبداء رأي فني يعرضه في تقرير دوري سنوي.

(ب) **المراجعة (الفحص) لأغراض خاصة**: وهي المراجعة التي تتم بشكل غير دوري الغرض خاص يحدده طالب الفحص.

تصنيف المراجعة من حيث طبيعة المهام التي يتم مراجعتها:

تصنف المراجعة من حيث طبيعة المهام التي يتم مراجعتها إلى :-

(أ) **مراجعة الأداء أو المراجعة الإدارية أو مراجعة الالتزام** : ويقصد بمراجعة الأداء فحص الأداء للتعرف على مدى التنفيذ أو مدى الالتزام في الأداء بسياسات معينة ومن أمثلتها مايقوم به المراجع الداخلي للتأكد من تنفيذ الموظفين للسياسات الموضوعة من قبل ادارة المنشأة.اي تتمثل مراجعة الالتزام في التحقق من تنفيذ القواعد التنظيمية الموضوعة بواسطة الإدارة والسلطات العليا .

(ب) **المراجعة التشغيلية وتتمثل في فحص أية إجراءات تشغيلية بالمنشأة** بهدف تقييم كل من الكفاءة والفاعلية ويتم رفع توصيات نتيجة المراجعة إلى الإدارة للعمل على تحسين التشغيل ومن أمثلتها مراجعة أعمال إدارة المشتريات .

(ج) **المراجعة المالية (مراجعة القوائم المالية)**: وهي المراجعة التي تتم على العمل المحاسبي بكافة عناصره للتأكد من مدى صحة المستندات وصحة الإثبات والتسجيل المحاسبي لعمليات المنشأة

وكذلك صحة الترحيل والترصيدالخ. ويتم مراجعة القوائم المالية لتحديد ما اذا كان تم اعدادها وفقا للمعايير المتعارف عليها.

- مقارنة بين المحاسبة المراجعة

* **المحاسبة :** هي علم إنشائى يتكون من مجموعة من النظريات والمبادئ التي تبحث في تسجيل وتبويب العمليات المختلفة التي تجريها المنشأة ثم عرض نتائج هذه العمليات في قوائم مالية تبين نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة، ومركزها المالي في نهاية هذه الفترة.

• **المراجعة:** هي علم تحليلي يتكون من مجموعة من القواعد التي تنظم عملية فحص وتدقيق البيانات والمعلومات المحاسبية للتأكد من صحتها ودرجة الإعتماد عليها وعن مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي.

فعمل المراجع يبدأ إذن من حيث ينتهي عمل المحاسب، أي أنه على المحاسب أن يطبق القواعد والمبادئ المحاسبية لإستخراج نتيجة أعمال المنشأة وتصوير مركزها المالي وبعد ذلك يأتي دور المراجع الذي يعني بالتحقق والتأكد من تطبيق المحاسب للقواعد العلمية الصحيحة.

إطار نظرية المراجعة:

تتكون نظرية المراجعة من خمسة عناصر أساسية هي الفروض والمفاهيم والمعايير الأهداف والإجراءات ، والتي تساعد على وصف قرارات المراجع التي يتخذها عند اجراء عملية المراجعة ويتحدد كل عنصر منها في ضوء مايسبقه من عناصر وذلك على النحو التالي:

فروض المراجعة:

تمثل فروض المراجعة المعتقدات والمتطلبات السابقة والاساسية التي تعتمد عليها افكار المراجع ومقترحاته والقواعد الأساسية لعمله ، ومن أهم هذه الفروض ما يلي :

- عدم وجود تعارض في المصالح بين الفئات المختلفة سواء التي تقوم بإعداد القوائم المالية أو تلك الفئات المستفيدة منها .
- ضرورة إعتقاد المراجع في عمله على الشك المهني والذهني .
- التزام المراجع بقواعد واداب المهنة .
- يعتبر ما يحدث في الماضي مؤشرا لما قد يحدث في المستقبل .
- العرض الصادق والعادل للقوائم المالية يعني ضمنا الاعتماد على المعايير المحاسبية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً عند إعدادها.

مفاهيم المراجعة

وهي عبارة عن تعميمات عريضة مستمدة من الفروض السابقة وتعد أساساً لتحديد الإجراءات وتتمثل هذه المفاهيم في:

- السلوك الأخلاقي.
- الإستقلال .
- العناية المهنية الواجبة.
- الإستقلال .
- ادلة الاثبات .

• العرض الصادق والعادل.

معايير المراجعة

وهي عبارة عن الأنماط التي يعتمد عليها المراجع أثناء ادائه لمهام المراجعة والتي تستنتج من الفروض والمفاهيم (سيتم تناول المعايير بالتفصيل في فصل لاحق).

أهداف المراجعة

وهي الغايات المرجو تحقيقها من عملية المراجعة (وقد سبق ايضاح الهدف الرئيس للمراجعة وتطوره وما يشتمل عليه من أهداف ثانوية)، ولتحقيق هذه الأهداف يتطلب الأمر التحقق من التأكيدات التالية:-

○ عدالة عرض القوائم المالية.

○ شرعية وصحة العمليات المالية.

• الملكية.

• الوجود.

○ التقييم.

○ الإفصاح.

• استقلال الفترات المالية.

إجراءات المراجعة:

وهي الممارسات التي يجب أدائها لتحقيق أنشطة المراجعة وتنفيذها، وهي تعبر عن سلوك المراجع عند أدائه لعملية المراجعة والتي تتمثل في وضع برنامج المراجعة والخطوات اللازمة لتنفيذها (سيتم توضيحه في فصل لاحق).

الفصل الخامس

القوائم المالية في المستشفيات

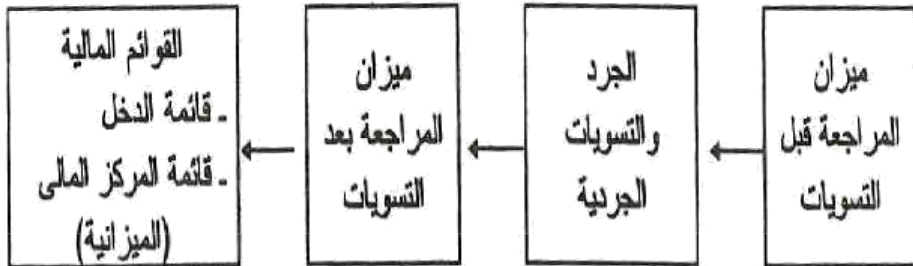
الأهداف التعليمية

- ١- تعريف الدارس ما هي القوائم المالية
- ٢- تعريف الدارس قائمة الدخل لكل قسم من أقسام المستشفى
- ٣- تعريف الدارس بمفهوم قائمة الدخل للمستشفى
- ٤- تعريف الدارس قائمة المركز المالي للمستشفى
- ٥- حالات عملية

ومتى تم إعداد ميزان مراجعة سليم ومتوازن الجانبين، فإن الخطوة التالية تصبح هي القيام بالجرد الفعلى، وإجراء التسويات الجردية اللازمة - لعناصر القوائم المالية - فى ضوء ما يظهره الجرد من حقائق ومعلومات حول أرصدة تلك الحسابات الظاهرة بميزان المراجعة.

وعند هذه النقطة تكون إدارة المستشفى فى موقف يسمح لها بإعداد القوائم المالية للمستشفى.

ويمكن توضيح الخطوات السابقة فى الشكل التالى:



ويهدف إعداد القوائم المالية إلى تحقيق ما يلي:

- تحديد نتائج أعمال المستشفى من ربح أو خسارة عن الفترة المحاسبية.
- تحديد المركز المالي للمستشفى في نهاية الفترة المحاسبية.
- إمداد الإدارة بالمعلومات التي تساعد في تقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية المصححة اللازمة.

وتتكون مجموعة القوائم المالية الأساسية في نشاط المستشفيات من:

- قائمة الدخل.

- قائمة المركز المالي (الميزانية).

هذا إلى جانب الملاحظات والتفسيرات اللازمة بخصوص الإفصاح عن التطابق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ونظراً لاختلاف المستشفيات في أحجامها وطبيعة نشاطها، وانعكاس ذلك على مكونات النظام المحاسبى من مستندات ودفاتر وقوائم، فإن مجموعة القوائم المالية التي نتعرض لها بالمناقشة - في هذا الجزء - هي للاسترشاد فقط، حيث أنه سيكون غير عملي أن يتقرر نموذج واحد لكل موقف يحتمل حدوثه.

ونوضح فيما يلي هذه القوائم من حيث ماهيتها، ومحتوياتها، وكيفية

إعدادها.

أولاً: قائمة الدخل حسب الأقسام

هي عبارة عن كشف منفصل يبين إجمالي الإيرادات والمصروفات للأقسام التشغيلية التي تحقق الإيرادات الرئيسية للمستشفى.

وتتبع الخطوات الآتية في إعدادها:

١- مقارنة إيرادات كل قسم من الأقسام التشغيلية بمصروفات التشغيل المتعلقة بها، لتحديد ربح أو خسارة كل قسم.

وبالطبع فإن ذلك يتطلب إعداد مجموعة من القوائم للإيرادات والمصروفات التفصيلية لأقسام التشغيل بالمستشفى وذلك بالنسبة لقسم الإقامة، وقسم العيادات الخارجية ، وقسم التغذية والكافيتريا، وقسم الصيدلية.

٢- إضافة إجمالي الإيرادات الأخرى المتنوعة، وذلك للوصول إلى إجمالي ربح التشغيل.

وفيما يلي عرض للنماذج المقترحة التي تبين شكل ومحتوى كل قائمة من قوائم الإيرادات والمصروفات للأقسام التشغيلية المختلفة بالمستشفيات، يتبعها نموذج رقم (١) الذي يوضح شكل ومحتوى قائمة الدخل حسب الأقسام.

نموذج رقم (١)

مستشفى		
قائمة إيرادات ومصروفات قسم الإقامة		
عن الفترة المحاسبية المنتهية في		
xx	xx	الإيرادات
	xx	مرضى - عاديين
	xx	مرضى - حالات خاصة
	xx	مرضى - تعاقدات
	xx	الصالات والقاعات
	xx	مجموع إيرادات قسم الإقامة
	(xx)	ناقصاً : المسموحات والخصومات
		صافي إيرادات قسم الإقامة
		المصروفات
	x	مرتبات وأجور
	x	تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايأ عينية)
	xx	مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
	xx	عمولات
	xx	مهمات التشغيل
	xx	غسيل وتنظيف
	xx	مصروفات حجز
	xx	انتقالات المرضى
	xx	مطبوعات وأدوات كتابية
	xx	تكلفة ملابس العاملين
	xx	مصروفات أخرى متنوعة
(xx)		مجموع المصروفات
xx		صافي ربح قسم الإقامة

نموذج رقم (٢)

مستشفى			
قائمة إيرادات ومصروفات قسم التغذية والكافيتريا			
عن الفترة المحاسبية المنتهية في			
			إيرادات المبيعات
	xx		إيراد مبيعات الأطعمة
	xx		إيراد مبيعات المشروبات
xx			مجموع إيرادات الأطعمة والمشروبات
(xx)			ناقصا : المسموحات والخصومات
xx			صافي إيرادات الأطعمة والمشروبات
xx			إيراد إيجار الكافيتريا
xx			إيرادات أخرى متنوعة (مبيعات الحلوى والسجائر)
xx			صافي إيرادات قسم التغذية والكافيتريا
	xx		تكلفة الأطعمة والمشروبات
	(xx)		(-) تكلفة وجبات مقدمة للعاملين
(xx)			صافي تكلفة مبيعات الأطعمة والمشروبات
xx			إجمالي ربح قسم التغذية والكافيتريا
			المصروفات :
		xx	مرتبات وأجور
		xx	تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزاي عينية)
	xx		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
			مصروفات أخرى :
		xx	إهلاك أواني وأدوات المطبخ
		xx	إهلاك مهمات وأدوات المائدة
		xx	مصروفات تزيين الكافيتريا
		xx	غسيل وكى بياضات الكافيتريا
		xx	تكلفة الوقود
		xx	أدوات كتابية ومطبوعات
		xx	رخص ورسوم تفتيش
		xx	عمولات
	xx		مصروفات أخرى متنوعة
(xx)			مجموع المصروفات الأخرى
xx			مجموع المصروفات
			صافي ربح قسم التغذية والكافيتريا

نموذج رقم (٣)

مستشفى			
قائمة إيرادات ومصروفات العيادات الخارجية			
عن الفترة المحاسبية المنتهية في			
			الإيرادات
	xx		إيراد عيادة
	xx		إيراد أشعة
	xx		إيراد تحاليل
	xx		مجموع الإيرادات
	(xx)		ناقصا المسموحات والخصومات
xx			صافي الإيراد
			تكلفة الخدمات العلاجية
	xx		فواتير مستلزمات المعامل والتحاليل
	xx		فواتير مستلزمات الأشعة
	xx		إيجار أجهزة
	xx		مجموع تكلفة العيادات الخارجية
	(xx)		ناقصا : تكلفة الخدمات العلاجية للعاملين
(xx)			صافي تكلفة العيادات الخارجية
xx			إجمالي ربح قسم العيادات الخارجية
		xx	المصروفات
		xx	المرتبات والأجور
		xx	تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايا عينية)
	xx		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
			مصروفات أخرى :
		xx	أدوات كتابية ومطبوعات
		xx	مصروفات أخرى متنوعة
	xx		مجموع المصروفات الأخرى
(xx)			مجموع المصروفات
xx			صافي ربح قسم العيادات الخارجية

نموذج رقم (٤)

مستشفى			
قائمة إيرادات ومصروفات قسم الصيدلية			
عن الفترة المحاسبية المنتهية في			
xx	xx		إجمالي الإيرادات
	(xx)		ناقصاً : المسموحات والخصومات
		xx	صافي الإيرادات
			المصروفات
			المرتبات والأجور
			تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايا عينية)
	xx		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
			مصروفات أخرى :
			تكلفة مستلزمات طبية وأدوية
			أدوات كتابية ومطبوعات
(xx)	xx		مصروفات أخرى متنوعة
			مجموع المصروفات الأخرى
			مجموع المصروفات
	xx		صافي ربح قسم الصيدلية

ونود أن نلفت النظر - في هذا المجال - إلى أنه عند معالجة إيرادات

الصيدلية، ينبغي التفرقة بين حالتين:

- حالة وجود صيدلية خاصة بالمستشفى وأخرى للمرضى.
- حالة وجود صيدلية واحدة للمستشفى والمرضى معاً.

ويمكن توضيح كيفية المعالجة فى ظل الحالتين السابقتين من خلال

المثالين التاليين:

مثال (١):

فيما يلى البيانات المتعلقة بقسم الصيدلية (للمرضى) فى إحدى

المستشفيات الكبرى عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٢/٣١/١٩٩٩:

- إيرادات مبيعات للمرضى ١٥٠٠٠٠ جنيه.
- خصم ومسموحات ٧٥٠٠ جنيه.
- مرتبات وأجور ١٥٠٠٠ جنيه.
- مزايا عينية للعاملين ٢٢٥٠٠ جنيه.
- مستلزمات طبية وأدوية ٤٥٠٠ جنيه.
- محاليل ومواد طبية ٩٠٠٠ جنيه.
- مهمات التشغيل ١٥٠٠٠ جنيه.
- أدوات كتابية ومطبوعات ٦٠٠٠ جنيه.
- تكلفة ملابس للعاملين ٦٠٠٠ جنيه.
- تكلفة وجبات غذائية للعاملين ٣٠٠٠ جنيه.
- مصروفات أخرى متنوعة ٧٥٠٠ جنيه.

المطلوب :

حساب صافى ربح (أو خسارة) قسم صيدلية (المرضى) عن الفترة

المحاسبية المنتهية فى ١٢/٣١/١٩٩٩، علماً بأن هناك ما قيمته ٣٠٠٠ جنيه

محاليل ومواد طبية باقية آخر الفترة و ١٥٠٠ جنيه أدوات كتابية غير مستهلكة.

الحل

قائمة إيرادات ومصروفات قسم الصيدلية (للمرضى)

عن الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١

١٤٢٥٠٠	١٥٠٠٠		إجمالي الإيرادات
	(٧٥٠٠)		ناقصاً : خصم ومسموحات
			صافي إيرادات قسم الصيدلية
			المصروفات :
		١٥٠٠٠	أجور ومرتبات
		٢٢٥٠٠	مزايا للعاملين
		٣٠٠٠	تكلفة وجبات مقدمة للعاملين
	٤٠٥٠٠		مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
			مصروفات أخرى :
		٤٥٠٠	مستلزمات طبية وأدوية
(٨٤٠٠٠)		٦٠٠٠	محاليل ومواد طبية
		١٥٠٠٠	مهمات التشغيل
		٤٥٠٠	أدوات كتابية ومطبوعات
		٦٠٠٠	تكلفة ملابس للعاملين
		٧٥٠٠	مصروفات أخرى متنوعة
	٤٣٥٠٠		مجموع المصروفات الأخرى
			مجموع المصروفات
٥٨٥٠٠			صافي ربح قسم الصيدلية

مثال (٢):

البيانات التالية مستخرجة من دفاتر إحدى المستشفيات الكبرى والمتعلقة
بقسم الصيدلية الذى يتولى تقديم الأدوية والمستلزمات الطبية (لأقسام المستشفى
والمرضى) عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٢/٣١/١٩٩٩:

- المرتبات والأجور ١٥٠٠٠ جنيه. - تأمينات اجتماعية ١٢٠٠٠ جنيه.
- مكافآت ٣٠٠٠ جنيه. - محاليل ومواد طبية ٤٥٠٠ جنيه.
- مستلزمات طبية وأدوية ١٠٥٠٠ جنيه.
- أدوات كتابية ومطبوعات ٣٠٠٠ جنيه.
- تكلفة ملابس للعاملين ٤٥٠٠ جنيه.
- مصروفات أخرى متنوعة ١٥٠٠ جنيه.

فإذا علمت أن:

- تكلفة وجبات مقدمة للعاملين بقسم الصيدلية تبلغ ٦٠٠٠ جنيه.
- يتم تحميل تكلفة قسم الصيدلية بالمستشفى على المرضى، وقسم الإقامة،
وقسم التغذية، والأقسام الأخرى بنسبة ٤٠٪، ٣٠٪، ٢٠٪، ١٠٪ على
التوالى.
- إن إجمالى إيرادات قسم الصيدلية للمرضى التى تخص الفترة المحاسبية
٦٧٥٠٠ جنيه، والمسموحات ٧٥٠٠ جنيه.

المطلوب:

- إعداد قائمة لبيان تكلفة قسم الصيدلية وتوزيع هذه التكلفة على الأقسام
المستفيدة عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٢/٣١/١٩٩٩.
- تحديد صافى ربح قسم الصيدلية للمرضى عن الفترة المحاسبية المنتهية فى
١٢/٣١/١٩٩٩.

الحل

تكاليف قسم الصيدلية

عن الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١

	١٥٠٠٠	المرتبات والأجور
	١٢٠٠٠	تأمينات اجتماعية
	٣٠٠٠	مكافآت
	٦٠٠٠	تكلفة وجبات مقدمة للعاملين
٣٦٠٠٠		مجموع الأجور والمرتبات وملحقاتها
		مصرفات أخرى :
	٤٥٠٠	محاليل ومواد طبية
	١٠٥٠٠	مستلزمات طبية وأدوية
	٣٠٠٠	أدوات كتابية ومطبوعات
	٤٥٠٠	تكلفة ملابس للعاملين
	١٥٠٠	مصرفات أخرى متنوعة
٢٤٠٠٠		مجموع المصروفات الأخرى
٦٠٠٠٠		إجمالي تكلفة قسم الصيدلية

يتم تحميل تكلفة الصيدلية على الأقسام المستفيدة كما يلي:

- نصيب قسم المرضى = $40\% \times 60000 = 24000$ جنيه.
- نصيب قسم الإقامة = $30\% \times 60000 = 18000$ جنيه.
- نصيب قسم التغذية = $20\% \times 60000 = 12000$ جنيه.
- الأقسام الأخرى = $10\% \times 60000 = 6000$ جنيه.

قائمة إيرادات ومصروفات قسم الصيدلية

عن الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١

	٦٧٥٠٠	إجمالي الإيرادات
	(٧٥٠٠)	ناقصاً : المسموحات والخصم
		صافي الإيرادات
		ناقصاً : تكلفة الصيدلية
٦٠٠٠٠		
(٢٤٠٠٠)		
٣٦٠٠٠		صافي ربح قسم الصيدلية

نموذج رقم (٥)

مستشفى قائمة الدخل حسب الأقسام عن الفترة المحاسبية المنتهية في							
بيان	صافي الإيرادات	صافي تكلفة المبيعات	مرتبك وأجور	مصرفات أخرى	مجموع المصروفات	الدخل (ربح) أو خسارة	
الأقسام التشغيلية							
قسم الإقامة	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx
قسم العيادات الخارجية	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx
قسم التغذية والكافيتريا	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx
قسم الصيدلية	xx	xx	xx	xx	xx	xx	xx
إيرادات متنوعة أخرى	xx	-	-	-	-	xx	xx
إجمالي ربح أو خسارة التشغيل						xx	xx

ثانياً: قائمة الدخل للمستشفى

عبارة عن كشف يتضمن إيرادات المستشفى مبنية حسب الأقسام، وتكاليف التشغيل المتعلقة بها، والمصروفات غير المباشرة المتعلقة بالأقسام الخدمية. وبطرح مجموع التكاليف من مجموع الإيرادات نحصل على صافي الربح قبل الضرائب، وبطرح ضرائب الدخل نصل إلى صافي الربح بعد الضرائب.

ويوضح النموذج رقم (٦) شكل محتويات هذه القائمة.

نموذج رقم (٦)

مستشفى		
قائمة الدخل		
عن الفترة المحاسبية المنتهية في		
		الإيرادات :
	xx	إيرادات قسم الإقامة
	xx	إيرادات قسم العيادات الخارجية
	xx	إيرادات قسم التغذية والكافيتريا
	xx	إيرادات الصيدلية
	xx	إيرادات أقسام تشغيلية أخرى
	xx	إيرادات أخرى متنوعة
xx		إجمالي الإيرادات
		تكاليف التشغيل :
	xx	تكاليف قسم الإقامة
	xx	تكاليف قسم العيادات الخارجية
	xx	تكاليف قسم التغذية والكافيتريا
	xx	تكاليف قسم الصيدلية
	xx	تكاليف أقسام تشغيلية أخرى
	xx	تكاليف أخرى متنوعة
(xx)		إجمالي تكاليف التشغيل
xx		الربح الناتج عن التشغيل
		مصروفات غير مباشرة :
	xx	مصروفات إدارية وعمومية
	xx	مصروفات تسويقية
	xx	مصروفات الصيانة
	xx	مصروفات الطاقة
	xx	مصروفات معالجة البيانات
(xx)		إجمالي المصروفات غير المباشرة
xx		صافي الربح قبل الضرائب
(xx)		ضرائب الدخل
xx		صافي الربح بعد الضرائب

ثالثاً: قائمة المركز المالي (الميزانية)

عبارة عن قائمة توضح المركز المالي للمستشفى في لحظة إعدادها. ولا تختلف قائمة المركز المالي (الميزانية) في المستشفيات بدرجة جوهرية عن تلك التي تعد للمنشآت التجارية، إلا في بعض الاختلافات الطفيفة التي تعكس طبيعة أصول المستشفى.

فالأصول الثابتة بالمنشآت العلاجية يمكن تقسيمها إلى مجموعتين أساسيتين هما:

- الأصول الثابتة (التقليدية)، وهي تشمل: الأراضي، والمباني، والأثاثات، والسيارات، والآلات والمعدات، والعدد والأدوات.
- الأصول الثابتة (علاجية)، وهي تشمل: معدات ومستلزمات طبية، أجهزة الأشعة ومستلزمات الإقامة من الأغذية والمفروشات.

وتبدو أهمية التفرقة بينهما إلى الاختلاف في طريقة حساب الاستهلاكات لكل منهما، ولكن يظل في النهاية أن كل هذه السجلات تمثل أصول ثابتة للمستشفى، وما عدا ذلك لا تختلف الميزانية العمومية للمستشفيات في تبيياناتها أو طريقة العرض لعناصر مفرداتها عما هو متبع في المشروعات الأخرى، وإن كان من الملاحظ أن الأصول الثابتة تمثل نسبة عالية من إجمالي قيم أصول المستشفى نظراً لما تتميز به المستشفيات من ضخامة رأس المال الثابت بالنسبة للأصول المتداولة، مع ارتفاع سرعة معدل دوران الأصول المتداولة.

ويوضح النموذج رقم (٧) قائمة المركز المالي لإحدى المستشفيات، مع ملاحظة أن كل الحسابات الظاهرة بالنموذج ليس من الضروري وجودها في

جميع المستشفيات، وعلى العكس، قد يكون لدى بعض المستشفيات حسابات أخرى لم يتضمنها النموذج.

وعادة ما يتم تبويب قائمة المركز المالى (الميزانية) بطريقة تساعد الإدارة فى أداء وظائفها المختلفة من خلال البدء بالأصول التى يمكن تحويلها إلى نقدية بسرعة خلال فترة معينة (الأصول المتداولة)، يلى ذلك الأصول الثابتة، وبنفس المنطق فى الجانب الآخر من الميزانية وهى الخصوم وحقوق الملكية، حيث تظهر الخصوم (الالتزامات) قصيرة الأجل، يليها (الالتزامات) طويلة الأجل، ثم حقوق الملكية.

نموذج رقم (٧)

مستشفى قائمة المركز المالي في/.../....					
أصول متداولة					
نقدية بالخرينة	xx				
نقدية بالبنك	xx				
استثمارات نقدية مؤقتة	xx				
حسابات جارى المرضى	x				
(-) مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها	x				
مخزون (مؤن-مشروبات-عام)		xx			
مصرفات مدفوعة مقدماً		xx			
إيرادات مستحقة		xx			
مجموع الأصول المتداولة			xx		
أصول ثابتة					
أصول ثابتة فندقية					
معدات طبية	x				
مستلزمات أشعة	x				
أغطية ومفروشات	x				
ديكورات وزخرفة	x				
أصول ثابتة تقليدية					
أثاثات	x				
سيارات	x				
آلات ومعدات	x				
مبانى	x				
أراضى	x				
ناقصاً : مجمع الإهلاك				xx	
مجموع الأصول الثابتة				(xx)	
مجموع الأصول					xx
خصوم متداولة (قصيرة الأجل)					
أوراق دفع	xx				
دائتتون (موردون)	xx				
بنك سحب على المكشوف	xx				
مصرفات مستحقة	xx				
إيرادات مقدمة	xx				
مجموع الخصوم المتداولة		xx			
خصوم ثابتة (طويلة الأجل)					
قروض طويلة الأجل	xx				
سندات	xx				
مجموع الخصوم الثابتة		xx			
حقوق الملكية					
رأس المال	xx				
أرباح متحجرة	xx				
احتياطيات	xx				
مجموع حقوق الملكية		xx			

ولمزيد من الإيضاح، نورد المثال التطبيقي التالي لبيان كيفية إعداد القوائم المالية للمستشفيات:

البيانات التالية مستخرجة من قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية لمستشفى الإسراء عن الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١.

- إيرادات الإقامة ٤٥٠٠٠٠ جنيه.
- إيرادات العيادات الخارجية ٣٠٠٠٠٠ جنيه.
- إيرادات التغذية والكافيتريا ١٥٠٠٠٠ جنيه.
- إيرادات الصيدلية ١٧٠٠٠٠ جنيه.
- إيرادات أخرى متنوعة ١٥٠٠٠٠ جنيه.
- مسموحات الإقامة ٤٥٠٠٠٠ جنيه، مسموحات العيادات الخارجية ٣٠٠٠٠٠ جنيه، مسموحات التغذية ٣٠٠٠٠ جنيه.
- مصروفات قسم الإقامة ١٢٠٠٠٠ جنيه.
- مصروفات قسم العيادات الخارجية ٤٥٠٠٠٠ جنيه.
- مصروفات قسم الصيدلية ١٥٠٠٠٠ جنيه.
- مصروفات قسم التغذية والكافيتريا ٢٧٠٠٠٠ جنيه.
- تكلفة مبيعات العيادات الخارجية ١٥٠٠٠٠ جنيه.
- تكلفة مرتبات وأجور قسم الإقامة ٣٧٥٠٠٠ جنيه.
- تكلفة مرتبات وأجور قسم العيادات الخارجية ٤٥٠٠٠٠ جنيه.
- تكلفة مرتبات وأجور قسم التغذية والكافيتريا ٥٧٠٠٠٠ جنيه.
- تكلفة مرتبات وأجور قسم الصيدلية ٢٢٥٠٠٠ جنيه.
- مصروفات إدارية وعمومية ٧٥٠٠٠٠ جنيه.
- مصروفات تسويقية ٤٥٠٠٠٠ جنيه.
- مصروفات صيانة وإصلاحات ٣٠٠٠٠٠ جنيه.

- مصروفات الطاقة ١٥٠٠٠ جنيه.
- مصروفات غير مباشرة أخرى ٢٢٥٠٠ جنيه.
- ضرائب عقارية ٧٥٠٠ جنيه.
- تأمينات ٧٥٠٠ جنيه.
- مبانى ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه، أثاثات ٧٥٠٠٠٠٠ جنيه.
- وفيما يلى المعلومات الجردية التى توافرت فى ١٩٩٩/١٢/٣١:
- هناك أجور ومرتبات ٧٥٠٠ جنيه تخص قسم الإقامة مدفوعة عن شهر يناير ٢٠٠٠.
- تتضمن تكلفة مبيعات العيادات الخارجية تكلفة خدمات مقدمة للعاملين بأقسام المستشفى كما يلى:
- ١٥٠٠٠ جنيه قسم الإقامة.
- ١٢٠٠٠ جنيه قسم العيادات الخارجية.
- ٩٠٠٠ جنيه قسم الصيدلية.
- ٩٠٠٠ جنيه قسم التغذية والكافيتريا.
- هناك مصروفات عمومية مستحقة بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه.
- معدل إهلاك المباني ٥٪، والأثاث ١٠٪.
- هناك إيرادات لم تقيد ١٥٠٠٠٠ جنيه منها ٩٠٠٠٠ جنيه تخص قسم الإقامة، والباقي يخص قسم العيادات الخارجية.
- ضرائب الدخل ٢٠٪.
- المطلوب إعداد :
- قائمة الدخل حسب الأقسام.
- قائمة الدخل للمستشفى عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١
- بيان أثر العمليات السابقة على قائمة المركز المالى (الميزانية).

الحل
مستشفى الإسراء
قائمة الدخل حسب الأقسام
عن الفترة المحاسبية المنتهية في ١٢/٣١/١٩٩٩

الدخل (ربح أو خسارة)	مجموع المصروفات	مصروفات أخرى	مرتبات وأجور	صافي تكلفة المبيعات	صافي الإيرادات	بيان
٣٣٠.٠٠٠	١٦٥.٠٠٠	١٢.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	-	٤٩٥.٠٠٠	الأقسام التشغيلية
١٢٣.٠٠٠	٢٠٧.٠٠٠	٤٥.٠٠٠	٥٧.٠٠٠	١.٥٠٠	٣٣٠.٠٠٠	قسم الإقامة
٥٤.٠٠٠	٩٣.٠٠٠	٢٧.٠٠٠	٦٦.٠٠٠	-	١٤٧.٠٠٠	قسم العيادات الخارجية
٧.٥٠٠	٤٦٥.٠٠	١٥.٠٠٠	٣١٥.٠٠	-	١١٧.٠٠٠	قسم التغذية والكافيتريا
١٥.٠٠٠		-	-	-	١٥.٠٠٠	قسم الصيدلية
						إيرادات متنوعة أخرى
٧٢٧٥.٠٠						صافي ربح التشغيل

ملاحظات على الحل:

- صافى إيرادات أقسام التشغيل = إجمالى الإيرادات + إيراد لم يقيد - مسموحات

- قسم الإقامة = $450000 + 9000 - 40000 = 490000$ جنيه

- قسم العيادات الخارجية = $300000 + 60000 - 30000 = 330000$ جنيه

- قسم التغذية والكافيتريا = $150000 - 30000 = 147000$ جنيه

- قسم الصيدلية = 117000 جنيه

- المرتبات والأجور =

تكلفة مرتبات وأجور + تكلفة وجبات مقدمة للعاملين - المسدد مقدماً

- قسم الإقامة = $375000 - 75000 + 150000 = 450000$ جنيه

- قسم العيادات الخارجية = $120000 + 450000 = 570000$ جنيه

- قسم التغذية والكافيتريا = $570000 + 90000 = 660000$ جنيه

- قسم الصيدلية = $225000 + 90000 = 315000$ جنيه

مستشفى الإسراء

قائمة الدخل للمستشفى

عن الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١

١٢٣٩.٠٠٠	٤٩٥.٠٠٠	صافي الإيرادات :
	٣٣.٠٠٠	قسم الإقامة
	١٤٧.٠٠٠	قسم العيادات الخارجية
	١١٧.٠٠٠	قسم التغذية والكافيتريا
	١٥.٠٠٠	قسم الصيدلية
(٥١١٥.٠٠)	١٦٥.٠٠٠	إيرادات أخرى متنوعة
	٢٠٧.٠٠٠	مجموع الإيرادات
	٩٣.٠٠٠	تكاليف التشغيل :
	٤٦٥.٠٠	قسم الإقامة
		قسم العيادات الخارجية
٧٧٧٥.٠٠		قسم التغذية والكافيتريا
		قسم الصيدلية
		مجموع تكاليف التشغيل
		إجمالي ربح التشغيل
		مصرفات غير مباشرة :
(١٩٥.٠٠)	٨٢٥.٠٠	مصرفات إدارية وعمومية (٧٥.٠٠ + ٧٥.٠٠)
	٤٥.٠٠٠	مصرفات تسويقية
	٣.٠٠٠	مصرفات صيانة وإصلاحات
	١٥.٠٠٠	مصرفات الطاقة
	٢٢٥.٠٠	مصرفات غير مباشرة أخرى
٥٣٢٥.٠٠		مجموع المصروفات غير مباشرة
		الربح قبل خصم التكاليف الثابتة
		التكاليف الثابتة :
	٧٥.٠٠	ضرائب عقارية
	٧٥.٠٠	تأمينات
(٢٤.٠٠٠)	١٥.٠٠٠	إهلاك مباني $5\% \times 300000$
	٧٥.٠٠	إهلاك أثاث $10\% \times 75000$
		صافي الربح قبل خصم ضرائب الدخل
	٢٩٢٥.٠٠	ضرائب الدخل 20%
	(٥٨٥.٠٠)	صافي الربح بعد الضرائب
٢٣٤.٠٠٠		

بيان الأثر على قائمة المركز المسمى (مستشفيات) في ١٩٩٩/١٢/٣١

على الوحدة التعليمية السادسة

في ١٩٩٩/١٢/٣١

١- ذكر أهداف إعداد القوائم المالية في المستشفيات.	
٢- عرف قائمة الدخل حسب الأقسام وخطوات إعدادها في المستشفيات.	١٥٠٠٠ إيرادات مستحقة أصول ثابتة
٣- ارسم شيفراً إيضاحياً يبين مكونات قائمة إيرادات ومصروفات قسم العيادات الخارجية في أحد المستشفيات.	٧٥٠٠ مصروفات عمومية مستحقة
٤- قوماً على البيانات المتعلقة بقسم الصيدلية (للمرضى) في إحدى المستشفيات الكبرى عن الفترة المحاسبية المنتهية في ١٩٩٩/١٢/٣١ :	٧٥٠٠٠ أرباح ٧٥٠٠٠ (-) مجمع إهلاك ٦٧٥٠٠٠ إيرادات مبيعات للمرضى ١٦٢٠٠٠ جنيه. خصم ومسموحات ٩٢٠٠ جنيه. مرتبات وأجور ١٦٨٠٠ جنيه. مزايا عينية للعاملين ١٥٦٠٠ جنيه. مستلزمات طبية وأدوية ٧٨٠٠ جنيه. محاليل ومواد طبية ١٠٣٠٠ جنيه. مهمات التشغيل ١٩٨٠٠ جنيه. أدوات كتابية ومطبوعات ٦٨٠٠ جنيه. تكلفة ملابس للعاملين ٨٩٠٠ جنيه. تكلفة وجبات غذائية للعاملين ٤٧٠٠ جنيه. مصروفات أخرى متنوعة ٩٤٠٠ جنيه.

المطلوب :

حساب صافى ربح (أو خسارة) قسم صيدلية (المرضى) عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١، علماً بأن هناك ما قيمته ٤٣٠٠ جنيه محاليل ومواد طبية باقية آخر الفترة و ٢٨٠٠ جنيه أدوات كتابية غير مستهلكة.

٥- فيما يلى البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المستشفيات الكبرى والمتعلقة بقسم الصيدلية الذى يتولى تقديم الأدوية والمستلزمات الطبية (لأقسام المستشفى والمرضى) عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١ :

- المرتبات والأجور ١٨٢٠٠ جنيه.
- تأمينات اجتماعية ١١٨٠٠ جنيه.
- مكافآت ٤٢٠٠ جنيه.
- محاليل ومواد طبية ٦٨٠٠ جنيه.
- مستلزمات طبية وأدوية ١٨٦٠٠ جنيه.
- أدوات كتابية ومطبوعات ٤٢٠٠ جنيه.
- تكلفة ملابس للعاملين ٦٨٠٠ جنيه.
- مصروفات أخرى متنوعة ٢٦٠٠ جنيه.

فإذا علمت أن :

- تكلفة وجبات مقدمة للعاملين بقسم الصيدلية تبلغ ٤٨٠٠ جنيه.
- يتم تحميل تكلفة قسم الصيدلية بالمستشفى على المرضى، وقسم الإقامة، وقسم التغذية، والأقسام الأخرى بنسبة ٤٥% ، ٣٥% ، ١٥% ، ٥% على التوالى.

- إن إجمالى إيرادات قسم الصيدلية للمرضى التى تخص الفترة المحاسبية ٧٥٨٠٠ جنية، والمسموحات ٦٨٠٠ جنية.

المطلوب :

- إعداد قائمة لبيان تكلفة قسم الصيدلية وتوزيع هذه التكلفة على الأقسام المستفيدة عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.
- تحديد صافى ربح قسم الصيدلية للمرضى عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.

٦- فيما يلى البيانات المستخرجة من قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية لمستشفى المحمدى عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١:

- إيرادات الإقامة ٦٢٨٠٠٠ جنية.
- إيرادات العيادات الخارجية ٤٨٠٠٠٠ جنية.
- إيرادات التغذية والكافيتريا ١٦٠٠٠٠ جنية.
- إيرادات الصيدلية ٤٩٠٠٠٠ جنية.
- إيرادات أخرى متنوعة ٢١٠٠٠٠ جنية.
- مسموحات الإقامة ٤٨٠٠٠ جنية.
- مسموحات العيادات الخارجية ٤٠٠٠٠ جنية.
- مسموحات التغذية والكافيتريا ١٠٠٠٠ جنية.
- مصروفات قسم الإقامة ٢١٠٠٠٠ جنية.
- مصروفات قسم العيادات الخارجية ١٨٠٠٠٠ جنية.
- مصروفات الصيدلية ١٣٠٠٠٠ جنية.

- ١٢٠٠٠ جنيه قسم الصيدلية.
- ٩٠٠٠ جنيه قسم التغذية والكافيتيريا.
- هناك مصروفات عمومية مستحقة بمبلغ ١٣٠٠٠ جنيه.
- معدل إهلاك المباني ٥٪ ، والأثاث ١٠٪.
- هناك إيرادات لم تقيد ٢٠٠٠٠٠ جنيه منها ١٢٠٠٠٠٠ جنيه تخص قسم الإقامة، والباقي يخص قسم العيادات الخارجية.
- ضرائب الدخل ٢٠٪.
- المطلوب :
- إعداد قائمة الدخل حسب الأقسام.
- إعداد قائمة الدخل للمستشفى عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ١٩٩٩/١٢/٣١.
- بيان أثر العمليات السابقة على قائمة المركز المالى (الميزانية).

- مصروفات التغذية والكافيتريا ٢٠٠٠٠ جنيه.
 - تكلفة مبيعات العيادات الخارجية ١٨٠٠٠٠ جنيه.
 - تكلفة مرتبات وأجور قسم الإقامة ٤٠٠٠٠ جنيه.
 - تكلفة مرتبات وأجور قسم العيادات الخارجية ٤٥٠٠٠ جنيه.
 - تكلفة مرتبات وأجور قسم التغذية والكافيتريا ٤٨٠٠٠ جنيه.
 - تكلفة مرتبات وأجور قسم الصيدلية ٢٦٠٠٠ جنيه.
 - مصروفات إدارية وعمومية ٨٣٠٠٠ جنيه.
 - مصروفات تسويقية ٥٢٠٠٠ جنيه.
 - مصروفات صيانة وإصلاحات ٣٦٠٠٠ جنيه.
 - مصروفات الطاقة ١٨٠٠٠ جنيه.
 - مصروفات غير مباشرة أخرى ٢٦٠٠٠ جنيه.
 - ضرائب عقارية ٨٤٠٠ جنيه.
 - تأمينات ٩٠٠٠ جنيه.
 - مبانى ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه.
 - أثاثات ٦٠٠٠٠٠ جنيه.
- وفيما يلى المعلومات الجردية التى توافرت فى ١٩٩٩/١٢/٣١:
- هناك أجور ومرتببات ٤٠٠٠ جنيه تخص قسم الإقامة مدفوعة عن شهر يناير ٢٠٠٠.
 - تتضمن تكلفة مبيعات العيادات الخارجية تكلفة خدمات مقدمة للعاملين بأقسام المستشفى كما يلى :
 - ١٦٠٠٠ جنيه قسم الإقامة.
 - ١٨٠٠٠ جنيه قسم العيادات الخارجية.

الفصل السادس

تحليل التعادل

الأهداف التعليمية

- ١- تعريف الدارس بماهية تحليل التعادل
- ٢- تعريف الدارس كيف يمكن التخطيط والتنبؤ بالمستقبل
- ٣- تعريف الدارس كيفية الربط بين التكاليف والربح وحجم النشاط
- ٤- تعريف الدارس بأحد طرق تقييم الأداء من خلال التعادل

تحليل التعادل

يعتبر تحليل التعادل من أهم الدراسات التي يجب الإهتمام بها عند التخطيط والرقابة، فمن الممكن تفسير إصطلاح تحليل التعادل في معنيين أحدهما ضيق والآخر واسع، والمعنى الضيق يقصر تحليل التعادل على دراسة و تحليل و تحديد نقطة التعادل في المستشفى.

أما المعنى الواسع فيشير إلى نظام لدراسة العلاقة بين التكاليف و الربح و حجم النشاط بالنسبة لكافة أوجه نشاط المستشفى، و على النحو الذى يمكن من التنبؤ بالنشاط المستقبل و تقييم الأداء الماضى، و الغرض من هذا الفصل هو تحديد إمكانية التحليل المالى و المحاسبى عند دراسة العلاقة بين التكاليف و الربح و حجم النشاط.

ويمكن تعريف التعادل بأنها "النقطة التى تتعادل عندها التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية، بحيث لا تحقق المستشفى ربحاً أو خسارة"، وبالتالي عند نقطة التعادل: الإيرادات الكلية = التكاليف الكلية.

وتكون معادلة الأرباح: صافى الدخل = الإيرادات الكلية – التكاليف الكلية.

و هنا تكون الأرباح صفر

و يتكون هذا الفصل من:

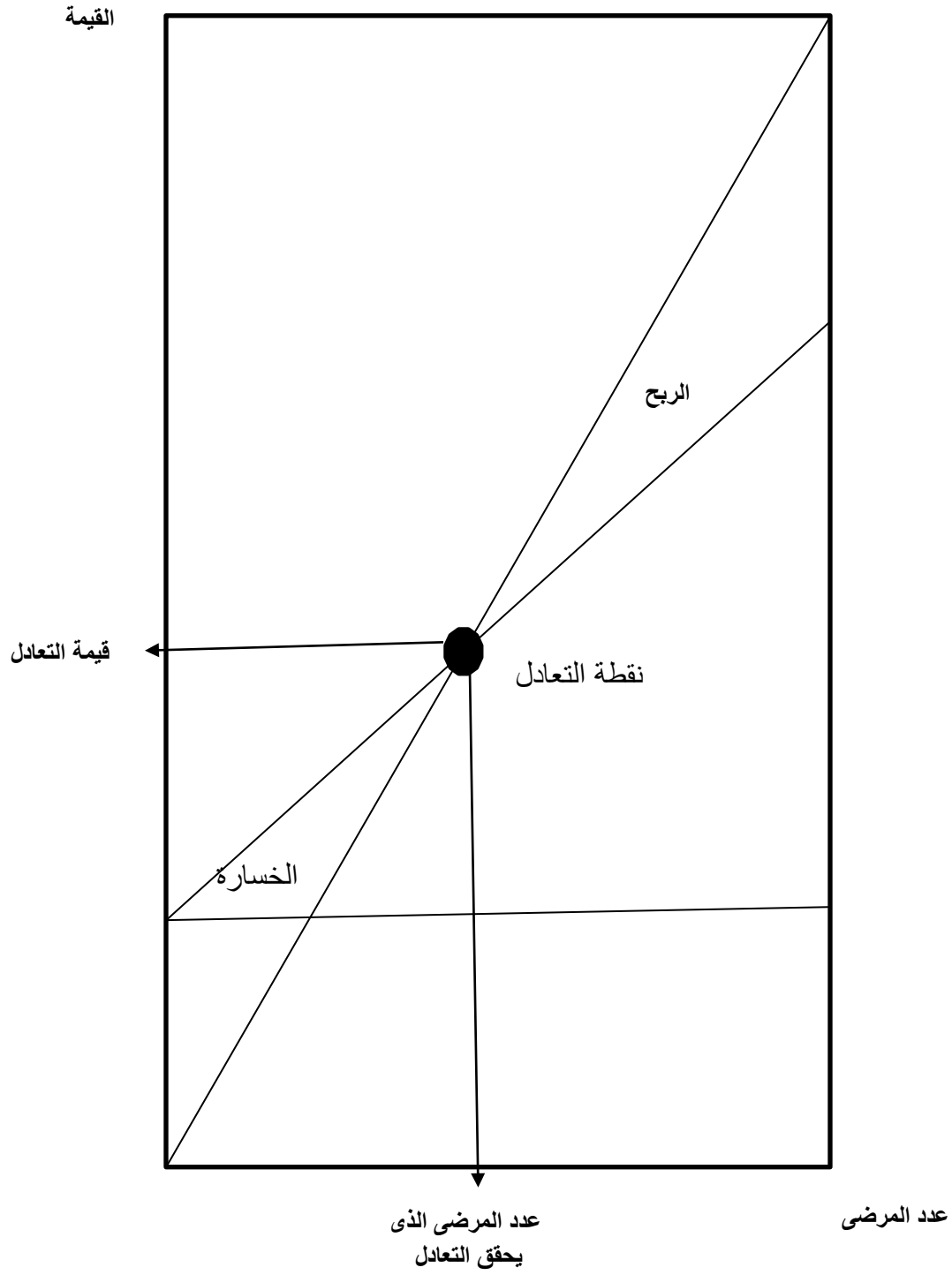
أولاً:- تحديد نقطة التعادل بيانياً ورياضياً

ثانياً:- الفروض التى يستند إليها تحليل التعادل وتطويرها

ثالثاً:- استخدام التحليل المحاسبى للتعادل في التخطيط وتقييم الأداء

أولاً:- تحديد نقطة التعادل

التعادل بيانياً



التعادل رياضياً:

يمكن تحليل التعادل رياضياً من خلال:-

$$١ - \text{عدد المرضى الذى يحقق التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{سعر البيع للوحدة} - \text{التكاليف المتغيرة للوحدة}}$$

$$٢ - \text{قيمة التعادل (إيرادات المستشفى التى تحقق التعادل)} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة هامش الربح}}$$

$$* \text{هامش الربح} = \text{سعر البيع للوحدة} - \text{التكاليف المتغيرة للوحدة}$$

$$* \text{نسبة هامش الربح} = \frac{\text{هامش الربح}}{\text{سعر البيع}} \times ١٠٠$$

٣ - الإيرادات التى تحقق هدف ربح مخطط:

$$\text{أ- بالكمية} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{هدف الربح المخطط}}{\text{سعر البيع} - \text{التكاليف المتغيرة}}$$

$$\text{ب- بالقيمة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{هدف الربح المخطط}}{\text{نسبة هامش الربح}}$$

٤ - هامش الأمان:

هو الإيرادات الفعلية المحققة بعد نقطة التعادل:

$$\text{أ- بالكمية} = \text{عدد المرضى الفعلى} - \text{عدد المرضى الذى يحقق التعادل}$$

$$\text{ب- بالقيمة} = \text{قيمة الإيرادات الفعلية} - \text{قيمة إيرادات التعادل}$$

ثانياً:- الفروض التى يستند إليها تحليل التعادل وتطويرها

يعتمد إعداد خرائط التعادل علي مجموعة من الفروض النظرية والتي يجب تطويرها بحسب الواقع العلمي ، ويمكن أن نلخص أهم هذه الفروض علي النحو التالي:

(أ) أن المنشأة قد تمكنت من الفصل بنجاح بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة ومشكلة الفصل بين عناصر التكاليف ليست بالأمر اليسير ، فطبيعة بعض عناصر التكاليف تؤدي إلي وجود الكثير من التكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة ، وتتبع المنشآت العديد من الطرق للفصل بين الجزء الثابت والجزء المتغير من هذه التكاليف.

(ب) تتحقق نقطة التعادل عند قيام المنشأة بإنتاج الحجم المتوقع للأعمال Relevant Range of Activity فالعلاقة بين التكاليف والأرباح وحجم النشاط لا تظل علي نفس المنوال عند التوقف المنشأة جزئياً أو عدد إستغلالها الكامل لطاقتها.

فعند إضطرار المنشأة إلي تخفيض حجم الإنتاج بدرجة كبيرة تقوم الإدارة بإتخاذ بعض الإجراءات الحاسمة التي تؤثر علي طبيعة العلاقة بين التكاليف وحجم الإنتاج ، فيمكن علي سبيل المثال تخفيض مرتبات الإدارة العليا وإغلاق بعض الأقسام وبيع بعض عناصر الأصول الثابتة وغير ذلك من قرارات إستثنائية، وكذلك الحال عند إستغلال الطاقات القصوي بالمستشفى فدرجة الكفاية لا تزيد بنفس درجة زيادة حجم الإنتاج وبالتالي تضطرب العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط، والمثال الواضح علي ذلك هو علاقة تكاليف الوقود "البنزين" بسرعة السيارة فالسرعة المثلي للسيارة المتوسطة الحجم تقدر بحوالي من ٥٠ إلي ٩٠ كيلو متر في الساعة كما أن كثرة التوقيفات وتخفيض السرعة سيؤدي إلي نفس النتيجة.

(ج) يفرض عند إعداد نقطة التعادل أن سعر البيع سيظل ثابتاً لا يتأثر بحجم النشاط وذلك علي أساس أن المستشفى تعمل في ظل المنافسة الكاملة. والواقع العملي يحتم اعتبار الطلب علي المبيعات من العوامل غير المؤكدة وكذلك الحال بالنسبة للعرض من عناصر التكاليف سواء كانت تكاليف ثابتة أو متغيرة ، ولذلك تعتمد دراسات الجدوي الإقتصادية علي تقدير حجم الطلب والقيمة المتوقعة للمبيعات عند إختلاف أسعار البيع.

(د) يفترض لتحقيق حجم التعادل أنه قد تم بيع جميع الإنتاج ولا يوجد تغيرات في حجم المخزون. إلا أن الواقع العملي يشير إلي إمكانية إختلاف حجم الإنتاج عن حجم النشاط. ووفقاً لنظرية التكاليف الحدية يتم اعتبار عناصر التكاليف كعناصر

تكاليف زمنية تستنفذ بمرور الفترة المحاسبية وهي السنة عادة. أما التكاليف المتغيرة فهي تحمل علي الوحدات المنتجة وتستنفذ بيع الوحدة وتخزين الإنتاج بدلا من بيعه يؤدي إلي زيادة تكلفة المخزون.

ويقتضي التحديد الدقيق لحجم التعادل بأن يتم استخدام المساهمة الحدية لحجم المبيعات فقط في تغطية التكاليف الثابتة التي تخص الفترة المحاسبية .

هـ) يظل التحليل المحاسبي للتعادل ساري المفعول في الأجل القصير فقط وذلك بإفترض عدم وجود تغيرات جوهرية في الفن الإنتاجي ومستوي الأسعار والسياسات الإدارية التي تنتهجها المنشأة وغير ذلك.

أما في الأجل الطويل فإن هذه الإفتراضات تفقد فاعليتها وبالتالي تطرأ بعض التعديلات الضرورية علي حجم التعادل بإعتبار أن التكاليف الثابتة تتحول إلي تكاليف متغيرة بحكم الواقع العملي كنتيجة لعمليات الإحلال والتجديد التي تطرأ علي أصول المستشفى وإختلاف السياسات الإنتاجية والتسويقية والظروف الإقتصادية العامة.

ثالثاً:- استخدام التحليل المحاسبي للتعادل في التخطيط وتقييم الأداء

يعد التحليل المحاسبي للتعادل إدارة المنشأة بالكثير من البيانات الضرورية للقيام بوظيفتي التخطيط وتقييم الأداء، فالتحليل المحاسبي يشكل عنصراً أساسياً في دراسات الجدوي الإقتصادية للمشروعات الجديدة أو لمشروعات التوسع في المنشآت القائمة. كما أن إدارة المنشأة تقوم بتحليل النتائج المحاسبية للأعمال التي تم القيام بها بعد إنتهاء السنة المالية لتقييم درجة الكفاية التي صاحبت التنفيذ.

ومن الجديد بالذكر أن أساليب التحليل المحاسبي للتعادل المستخدمة في التخطيط تفوق عن الحصر ، فهي تمثل ركيزة أساسية لأي دراسة تقوم بها المنشأة وتهدف إلي التوسع أو الإنكماش علاوة علي المقارنة بين البدائل المختلفة عند إتخاذ معظم القرارات.

وستوضح الحالات التالية والمتعلقة بدراسات الجدوي الإقتصادية لأحد المستشفيات دور التحليل المحاسبي عند مناقشة بعض العوامل المتوقعة عند البدء في التشغيل.

حالة عملية

في إحدى المستشفيات إستخرجت البيانات التالية: -

التكاليف الثابتة	٣٠٠٠,٠٠٠ جنية
سعر بيع التذكرة	١٢٥ جنية
التكاليف المتغيرة	٧٥ جنية
هامش الربح	٥٠ جنية

الحل:

$$\begin{aligned} \text{عدد المرضى الذى يحقق التعادل} &= \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{سعر البيع} - \text{التكاليف المتغيرة}} \\ &= \frac{3,000,000}{125 - 75} \\ &= \frac{3,000,000}{50} = 60,000 \text{ وحدة} \\ \text{قيمة التعادل} &= \text{عدد المرضى الذى يحقق التعادل} \times \text{سعر البيع} \\ &= 60,000 \times 125 = 7,500,000 \text{ جنية} \end{aligned}$$

أو

$$\begin{aligned} \text{قيمة التعادل} &= \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة هامش الربح}} \\ \text{نسبة هامش الربح} &= \frac{\text{هامش الربح}}{\text{سعر البيع}} \times 100 \\ &= \frac{50}{125} \times 100 = 40\% \end{aligned}$$

$$\text{قيمة التعادل} = \frac{300,000}{40\%} = 750,000 \text{ جنية}$$

حالات إختلاف سعر البيع

تؤدي زيادة سعر البيع إلي زيادة الأرباح الحدية التي تحققها أي مستشفى من بيع خدماتها وبالتالي تصل المستشفى إلي حجم التعادل عند بيع كمية أقل من الإنتاج.

وبالنسبة للمستشفى فإن أثر زيادة بيع تذكرة الخدمة من ١٢٥ جنية الـ ١٤٠ جنية سيؤثر علي حجم التعادل كما يلي:-

سعر البيع	بالجنية	النسبة المئوية
التكاليف المتوقعه	١٤٠	١٠٠%
الربح الحدي	٧٥	٥٣,٦%
	٦٥	٤٦,٤%

$$\text{حجم مبيعات تعادل الوحدة} = \frac{300,000}{65} = 46154 \text{ وحدة}$$

$$\text{قيمة مبيعات التعادل بالجنية} = \frac{300,000}{53,6\%} = 56074 \text{ جنية}$$

ويتضح من ذلك أن زيادة سعر البيع ستؤدي إلي إنخفاض إيرادات التعادل بما يزيد عن مليون جنية وصلت قيمة مبيعات التعادل عند سعر البيع الاصلي (١٢٥ جنية) إلي ٧,٥ مليون جنية .

حالة الاختلاف التكاليف المتغيرة

تؤدي ويادة التكاليف المتغيرة إلي نقص الربح الحدي المتوقع من بيع الوحدة من الإنتاج وبالتالي لا تصل المنشأة إلي حجم التعادل إلا بزيادة كمية وقيمة الإيرادات.

فإذا افترضنا أن هذه المستشفى ترغب في بيع الخدمة ٣ كمات تكلفتها ثلاثة جنيهاً مع عدم تغيير سعر البيع الأصلي فإتخاذ هذا القرار سيؤثر علي حجم التعادل كما يلي:

بالجنية	النسبة المئوية	سعر البيع
١٤٠	١٠٠%	التكاليف المتغيرة
٧٨	٦٢,٤%	الربح الحدي
٤٧	٢٨,٦%	

$$\text{حجم إيرادات تعادل الوحدة} = \frac{٣٠٠٠٠٠٠}{٤٧} = ١٣٨٣٠ \text{ وحدة}$$

$$\text{قيمة إيرادات التعادل بالجنية} = \frac{٣٠٠٠٠٠٠}{١ - ٦٢,٤\%} = ٧٩٧٨٧٢٣ \text{ جنية}$$

ويتضح من ذلك أن زيادة التكاليف المتغيرة ستؤدي إلي زيادة المبيعات التعادل بحوالي ٤٢٩ ألف جنية .

حالة ارتباط التكاليف المتغيرة بسعر البيع

ترتبط التكاليف المتغيرة في بعض المستشفيات بسعر البيع ، وذلك في حالة قيام المستشفى بدفع عمولة للمندوبين، ولذلك فإن زيادة سعر البيع تؤدي في نفس الوقت إلي زيادة التكاليف المتغيرة والعكس صحيح.

وتدرس المستشفى أثر دفع عمولة مقدارها ٨% من سعر البيع علي حجم التعادل.

بالجنية	النسبة المئوية	سعر البيع
١٢٥	١٠٠%	التكاليف المتغيرة
٨٥	١٨%	الربح الحدي
٤٠	٤٢%	

حجم إيرادات تعادل الوحدة = $\frac{3000000}{75000}$ وحدة

٤٠

قيمة إيرادات التعادل بالجنية = $\frac{3000000}{7142857}$ جنية

١ - ٦٨ %

فقرار دفع العمولة سيؤدي إلي ضرورة زيادة إيرادات التعادل.

حالة إختلاف التكاليف الثابتة

تصل المنشأة إلي حجم التعادل عند تغطية الربح الحدي للإيرادات المحققة لإجمالي التكاليف الثابتة، وبالتالي فإن زيادة التكاليف الثابتة أو نقصها تؤدي إلي تغير في كمية وقيمة الإيرادات اللازمة لتحقيق التعادل لتناسب مع مقدار الزيادة أو النقص في التكاليف الثابتة.

فإذا اتضح أن المستشفى أن المبالغ المخصصة لعلانات غير كافية وينبغي زيادتها ١٠٠٠٠٠ جنية لإعداد برامج تليفزيونية مآونة للترويج لهذه المستشفى ، فإن قرار زيادة تكاليف الإعلان سيؤدي إلي زيادة التكاليف الثابتة إلي ٣,١ مليون جنية مما يؤثر علي حجم التعادل كما يلي:-

حجم إيرادات تعادل الوحدة = $\frac{3100000}{62000}$ وحدة

٥٠

قيمة إيرادات التعادل بالجنية = $\frac{3100000}{7750000}$ جنية

١ - ٦٠ %

وبالتالي فإن المستشفى تحتاج إلي بيع ٢٠٠٠ آله حاسبة إضافة وقيمتهم ٢٥٠ الف جنية للتوصل إلي حجم التعادل عند إتخاذ قرار زيادة تكاليف الإعلان بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنية.

حالة عملية:

بلغت التكاليف الثابتة في أحد المستشفيات مليون جنية، و التكاليف المتغيرة ٦٠ جنية و سعر البيع ١٠٠ جنية، و ترغب المستشفى في تحقيق هدف ربح ٢٠٠,٠٠٠ جنية علماً بأن الإيرادات الفعلية أربعة ملايين جنية.

المطلوب:

- ١- تحديد عدد المرضى الذى يحقق التعادل
- ٢- تحديد الإيرادات التى تحقق التعادل
- ٣- تحديد عدد المرضى و الإيرادات التى تحقق هدف الربح
- ٤- تحديد هامش الأمان
- ٥- رسم خريطة التعادل للمستشفى

الفصل السابع

قياس وتقييم الأداء في المستشفيات

الأهداف التعليمية

١ - تعريف الدارس بطرق قياس الأداء في المستشفيات .

٢ - تعريف الدارس بكيفية تقييم الأداء في المستشفيات .

المقدمة

نظراً لأهمية الخدمة التي تقدمها المستشفيات لجميع فئات المجتمع وهي الخدمة الطبية العلاجية التي تحافظ على الجانب الصحي لديهم يجب بناء آليات فعالة وذات كفاءة عالية في قياس الأداء داخل هذه المؤسسة ، وكذلك آليات المتابعة والتقييم لهذا الأداء بغرض التطوير وتقديم خدمة أفضل .

قياس وتقييم الأداء في المستشفيات

يتناول هذا الفصل قياس وتقييم الأداء في المستشفيات من زاويتين هما :

- تقييم أداء العاملين في المستشفى .
 - تقييم أداء الوحدات أو الأقسام التي تتكون منها المستشفى .
- لقد سبقت الإشارة إلى أن المستشفى تضم مجموعة من الأنظمة الفرعية التي تغطي جميع أوجه النشاط الطبي والفني والإداري التي تتفاعل وتتكامل معاً من أجل تحقيق أهداف المستشفى وأداء رسالتها ، ومن هنا تأتي أهمية بناء آلية تمكن من قياس وتقييم أداء هذه الأنظمة لمساعدة إدارة المستشفى في التعرف على الجوانب الإيجابية في أدائها لتعزيزها وتحفيزها والحفاظ عليها ، والجوانب التي تحتاج إلى معالجة وتطوير لإتخاذ الإجراءات المناسبة بشأنها وبصفة عامة يجب أن يسير تقييم الأداء في المستشفيات في اتجاهين متوازيين هما :

- ١- تقييم أداء العاملين بمختلف فئاتهم ومستوياتهم الوظيفية والمهنية .
 - ٢- تقييم أداء الوحدات أو الأقسام أو الإدارات التي تتكون منها المستشفى .
- وفيما يلي مناقشة كلاً من هذين الإتجاهين بشيء من التفصيل .

أولاً : تقييم أداء العاملين بالمستشفى .

لا شك أن المصلحة العامة للمستشفى تقضي بأن يعهد بالوظائف الطبية والطبية المساعدة والإدارية إلى الأفراد الأكفاء القادرين على النهوض بأعباء هذه الوظائف والارتفاع إلى مستوى مسؤولياتها ، ويعني غياب هذا المبدأ إهدار الإمكانيات البشرية المتاحة وسوء إستغلالها ، كما أن السبيل إليه هو وجود معايير ومستويات محددة لتقييم أداء العاملين في مختلف التخصصات والمهن وقياس مدى صلاحيتهم للوظائف التي يشغلونها حالياً وتلك التي يمكنهم الانتقال أو الترقى إليها مستقبلاً .

تعتبر عملية تقييم أداء العاملين واحدة من أهم مقررات إدارة القوى البشرية في المستشفيات العامة أو الخاصة ، وتهدف بصورة أساسية إلى معرفة مدى جودة وكفاءة كل فرد في وظيفته وتقييم قدراته لغرض التطوير والترقية ، وهي بهذا المعنى تحمل بعداً حاضراً وبعداً مستقبلياً ، فالبعد الحاضر يعني إصدار حكم على مستوى أداء الفرد كوسيلة مهمة من وسائل الرقابة ، أما البعد المستقبلي فيتضمن إكتشاف القدرات والطاقات الكاملة للموظف لغرض الوقوف على حقيقة إمكانية تطوير وترقية لإستلام مناصب أعلى وفي جميع الحالات فلا بد من التأكيد على أن التقييم الموضوعي هو الأساس في الوصول إلى هذه الغايات ، وليس مستغرباً أن ندعي بأن الواقع في مؤسساتنا العربية يشهد تدنياً ملحوظاً في مستوى موضوعية وتجرد عملية تقييم أداء العاملين الأمر الذي إنعكس سلباً على إتجاهاتهم وآدائهم .

إن نجاح عملية تقييم أداء العاملين تعتمد على عنصرين أساسيين هما البعد الفني والبعد السلوكي ، فالبعد الفني يعني تطوير مجموعة من المعايير والمقاييس الموضوعية في إطار نظام تقييم أداء متكامل لكي يساعد المسؤولين على إنجاز التقييم الموضوعي المبني على تحليل الوظائف والأنشطة والمسؤوليات المطلوبة من كل فرد ، أما البعد السلوكي فيشير إلى قدرة المديرين على إنجاز هذا التقييم بعيداً عن المحاباة أو الخوف من رد فعل المرؤوسين ، الأمر الذي يعني أن يتصف الرؤساء في المستشفى بالجرأة والتجرد من حيث التقييم الموضوعي وقياس مستوى أداء المرؤوسين لكل عنصر من عناصر تقييم الأداء ومن حيث مواجهتهم بنتائج التقييم ومحاسبة المقصرين وتحفيز المجدين .

إن عملية تقييم الأداء عملية مكلفة ، لكنها تستأهل من إدارات المستشفى كل عناية وإهتمام لتحقيق جملة من الأهداف أهمها :

١- الكشف عن الطاقات والقدرات الكاملة وغير المستغلة لدى العاملين بمختلف وظائف وأنشطة المستشفى ، فقد تكون المعلومات التي يوفرها تقييم آدائهم سبباً رئيسياً في إعادة تقييم العمل وتوزيع الأعباء والمسؤوليات والأدوار بين شاغلي الوظائف المختلفة بما يكفل الإستفادة من الطاقات والقدرات البشرية غير المستغلة .

٢- تحسين وتطوير أداء العاملين ، حيث تمثل المعلومات المتوفرة من التقييم الأساس الواقعي الذي يجب أن تبدأ منه جهود التطوير المهني والإداري ، فمن خلال هذه

المعلومات يمكن للمديرين والمشرفين إكتشاف جوانب الضعف والقصور في كفاءة مرؤوسيههم وتحديد نوع ومدى التوجيه اللازم لتنمية مهاراتهم وتقويم سلوكهم وسد جوانب النقص في كفاءتهم ، هذا إلى جانب أن نتائج تقييم الأداء تبصر العاملين ذوي المستوى المتدني بمجالات النقص والضعف التي يعانون منها حتى يسعوا إلى تقوية هذه الجوانب بجهودهم الذاتية أو من خلال المشاركة في البرامج التدريبية الملائمة لظروفهم أو من خلال مساعدة رؤسائهم .

٣- توفير الأساس الموضوعي والعادل للقرارات الوظيفية بما يكفل تحصين هذه القرارات ضد أي ميول أو نزعات شخصية أو غير موضوعية ، ومن أهم هذه القرارات الترقية والنقل والحوافز والمكافآت وتوقيع الجزاءات وغيرها من القرارات التي تستوجب إستبعاد الحكم العشوائي أو المتحيز عند إتخاذها .

٤- إستمرارية الرقابة ومتابعة الأداء ، فطالما أن الرؤساء المباشرون في جميع مجالات العمل بالمستشفى ملزمون بوضع تقديرات عن أداء مرؤوسيههم ، فإن الأمر يتطلب منهم متابعة أدائهم بصفة مستمرة حتى تكون تقديراتهم واقعية وموضوعية ، وليس بخفي أن تقديرات الرؤساء المباشرون عن مرؤوسيههم تمثل بذاتها تقييماً لمقدرة الرؤساء على توجيه العاملين تحت إشرافهم وترشيد سلوكياتهم في العمل .

٥- تحديد الإحتياجات التدريبية وتقييم نتائج التدريب ، حيث تكشف الدراسة التحليلية لنتائج تقييم أداء العاملين عن حاجة بعض العاملين من مختلف الفئات التخصصية والوظيفية إلى التدريب في مجالات معينة لتقوية جوانب الضعف أو القصور التي يعانون منها ، كما أن هذه النتائج يمكن أن تستخدم كمعيار للحكم على كفاءة وصلاحية برامج التدريب ذاتها وما إذا كانت قد حققت النتائج المرجوة منها ، ومن ثم تحديد مدى الحاجة إلى تطويرها ومجالات هذا التطوير .

٦- إشعار وتذكرة مختلف فئات العاملين بمسئولياتهم فطالما أن العاملين في مختلف مواقع العمل بالمستشفى يدركون أن نتائج أدائهم للأعمال الموكلة إليهم وكذا سلوكهم الوظيفي سيكون موضع تقييم من قبل رؤسائهم المباشرين فإنه من المتوقع أن يبذلوا كل جهد في أداء هذه الأعمال ليحظوا بتقدير وإحترام رؤسائهم أو على الأقل لتجنب الوقوع تحت طائلة لوائح الجزاءات أو اللوم والنقد .

٧- رفع معنويات العاملين ودعم الثقة في الإدارة ، فشعور العاملين بأن مختلف القرارات الوظيفية لإدارة المستشفى تؤسس على قواعد ومعايير موضوعية وعادلة جوهرها الكفاءة الوظيفية ، وكذلك شعورهم بوجود معايير عادلة للقياس والحكم على كفاءة العاملين وتجنب المحاباة والأهواء الشخصية للرؤساء المباشرين يؤدي بدون شك إلى تقوية علاقات العمل ودعم الثقة بين العاملين ورؤسائهم ، يمر تقييم العاملين بالمستشفى شأنه في ذلك شأن أي منظمة أخرى بثلاث مراحل أساسية هي:

١- تحديد مستويات الأداء أو المعدلات أو المعايير المطلوب تحقيقها أو الوصول إليها .

٢- قياس الأداء الفعلي أي ما تم إنجازه بالفعل ومقارنته بالمستويات المطلوبة .

٣- إعداد التقرير وإتخاذ الإجراءات التصحيحية في ضوء نتائج المقارنة .

تحديد مستويات الأداء أو وضع المعايير

إن نقطة البداية في أي نظام لتقييم أداء العنصر البشري هي وضع معايير أو توقعات الأداء ، وكمدبر للمستشفى أو كرئيس مباشر للعمل في أحد أقسامها (كل في نطاق إختصاصه الوظيفي) يجب أن يتم الإتفاق بينك وبين الموظفين التابعين لك على الأعمال المطلوبة منهم ، ويجب أن يتضمن هذا الإتفاق وصفاً للمهام المطلوبة ، والنتائج المرغوب في تحقيقها ، وأولويات أداء الأعمال المطلوبة وتنفيذها ، وبصبح هذا الإتفاق بمثابة حجر الزاوية في إدارة الأداء ، وإيجاد الدافع لدى العاملين بمختلف فئاتهم لإنجاز الأعمال المطلوبة منهم .

وحقيقة الأمر أن معظم الموظفين يرغبون في أداء أعمالهم بشكل جيد ، غير أنه في بعض الأحيان لا ترقى نتائج هذا الأداء إلى مستوى توقعات المديرين أو الرؤساء المباشرين ، وغالباً ما يكون السبب في ذلك هو إختلاف مستوى الإدراك بين العاملين ورؤسائهم أو نتيجة وجود خلل في الإتصالات بينهم ، وللتخلص من هذه المشكلة فإنه يجب إتباع أسلوب منظم في وضع معدلات أو معايير الأداء التي تتخذ كأساس للمساءلة وتقويم الأداء ، ويجب أن يتم وضع معدلات الأداء بناء على مراجعة وصف الوظائف المختلفة في المستشفى ، ويلي ذلك تحديد مجالات الأداء والنتائج والمؤشرات الخاصة بكل منها وذلك لمساعدة كل فرد في الإجابة على سؤال أساسي هو ما الذي نتوقه مني الإدارة ، أو ما هي النتائج المطلوب مني تحقيقها ، وكيف سيتم قياسها ؟

الشروط الواجب توافرها في مؤشرات ومعايير الأداء .

هناك مجموعة من الشروط الواجب مراعاتها عند صياغة مؤشرات أو معايير قياس أداء العاملين وتندور هذه الشروط في مجموعها حول صدق وثبات المعايير وقابليتها للقياس وسهولة فهمها من جانب العاملين ورؤسائهم المباشرين ومن أهم هذه الشروط ما يلي :

- ١- أن يكون المعيار المستخدم في تقييم الأداء مستمداً من محتوى العمل وفقاً للمهام والإختصاصات الوظيفية الرسمية الواردة في دليل وصف الوظائف بالمستشفى .
- ٢- أن يكون المعيار قادراً على إيجاد علاقة بين أداء العمل وسلوكيات الموظف في العمل .
- ٣- أن لا يحتوي المعيار على متغيرات أو ظروف خارجية لا يستطيع الموظف التحكم فيها ، أو لا تعبر عن سلوكه الحقيقي في العمل .
- ٤- أن لا يقتصر المعيار على بعض جوانب العمل دون البعض الآخر .
- ٥- توافر تعريفات إجرائية للمعيار المستخدم لضمان عدم تغيير نتيجة الحكم على كفاءة موظف معين بسبب إختلاف الأشخاص القائمين بالحكم على أساس نفس المعيار .
- ٦- سهولة فهم المعيار ووضوحه للرؤساء والمرؤوسين على حد سواء لتفادي حدوث أي إختلاف بينهم بشأن النتائج المطلوب تحقيقها .
- ٧- أن تحتوي المعايير المستخدمة على عناصر تكشف عن مدى مساهمة الفرد في مجال العمل ومدى إرتفاعه إلى مستوى المسؤوليات الملقاه على عاتقه ، وعناصر أخرى تكشف عن صفات الفرد وخصائصه وإتجاهاته نحو العمل والزملاء والرؤساء والمرؤوسين .
- ٨- أن يخلق المعيار في العاملين الحافز والرغبة في تحسين إنتاجيته ، بمعنى أن لا يكون منخفضاً بدرجة تفقده صلاحيته وألا يكون مبالغاً فيه لدرجة إصابة الفرد بالإحباط نتيجة عدم القدرة على تحفيفه .
- ٩- أن يتسم المعيار بالعدالة والموضوعية بناء على دراسة تحليلية للأعمال المطلوبة ومتطلباتها وظروف العمل المحيطة بها .
- ١٠- أن يتصف المعيار بالمرونة ،بمعنى القابلية للتعديل وفق الظروف المتغيرة للعمل .

يمكن تصنيف معايير أداء العاملين بالمستشفيات إلى مجموعتين هما :

- معايير موضوعية (غير حكومية).

- معايير تقديرية (حكومية) .

تتكون هذه المعايير من أشياء أو نتائج عمل يمكن عدّها أو مشاهدتها أو مقارنتها مباشرة بين موظف وآخر ، وتنقسم المعايير الموضوعية إلى فئتين هما المعايير العامة والمعايير الوظيفية أو المهنية ، المعايير العامة لا تمثل نتيجة الأداء بشكل مباشر ولكنها تدخل ضمن مفهوم فعالية الفرد في أداء عمله ، ومن أمثلة المعايير العامة ما يلي :

١ - الانضباط والمواظبة على أوقات العمل ، فلا أحد يستطيع القول بأن الطبيب أو الممرضة والموظف الإداري الذي يتغيب عن العمل أو الذي لا يلتزم بمواعيده الرسمية يكون موظفاً منتجاً ، فالحضور إلى العمل والالتزام بمواعيده يعتبر شرطاً مسبقاً لأداء العمل ، ومن أهم المؤشرات التي يمكن من خلالها التمييز بين طبيب وآخر أو موظف وآخر على أساس هذا المعيار ما يلي :

- معدل حدوث الغياب ، أي درجة تكراره ، ويمكن قياس ذلك بعدد مرات الإنقطاع الكامل عن العمل (يوم / أسبوع / أو بعدد مرات) مخالفة المواعيد الرسمية للعمل .
- شدة الغياب ، بمعنى عدد ساعات العمل المفقودة بسبب غياب الموظف أو الطبيب ، أو حضوره متاخراً أو إنصرافه مبكراً عن الأوقات الرسمية للعمل .
- تكلفة الغياب ، وتحسب على أساس ما يوازي الأجر والمنافع أو المزايا المادية التي يحصل عليها الموظف أو الطبيب من عمله خلال فترة إنقطاعه أو تغيبه عن العمل .
- مواعيد الغياب ، ويتم قياسها على أساس عدد مرات الغياب أو مخالفة المواعيد الرسمية في الأيام الحرجة أو أيام الأجازات والمناسبات أو في بداية أو نهاية الأسبوع وغير ذلك من المناسبات والمواعيد التي يمكن الإستدلال منها على سلوكيات الموظف ، وفي إستخدام معيار أو مؤشر مثل الغياب يجب التمييز بين المنظور الفردي والمنظور التنظيمي ، فبالنسبة للمنظور التنظيمي يعتبر الغياب أو مخالفة مواعيد العمل تكلفة يجب تخفيضها إلى أقل حد ممكن ، ويتركز إهتمام إدارة المستشفى في هذه الحالة على حدوث الغياب ذاته وما يترتب عليه من نتائج بغض النظر عن مسبباته ، أما من المنظور الفردي

فإن الأمر يقتضي التفرقة بين الغياب بعذر أو بدون عذر وذلك لتمكين إدارة المستشفى من استخدام الأسلوب المناسب في العلاج حسب سلوكيات الفرد (كسول ، لا يبالي ، غير أهل لتحمل المسؤولية ، أم أنه أضطر لذلك على غير عادته).

وبصفة عامة يمكن القول بأن مؤشر الغياب يعكس أمرين هما درجة رضا العاملين عن العمل والظروف المحيطة به ، ودرجة إنضباط الإدارة ومدى كفاءتها .

٢- الشكاوى ونتائجها ، تعتبر الشكاوى التي يقدمها المرضى والزائرين أو الزملاء والمروسين لشخص ما مؤشراً من المؤشرات العامة التي يستدل من خلالها على مقدرة تمثيل إنعكاساً لسلوك الموظف في أداء عمله ، ورغم أن بعض الشاكين قد يسحبون شكاوهم بعد تقديمها ، والبعض الآخر قد لا يقدم شكوى رغم إستيائه من أسلوب التعامل ، والبعض يقتصر على الشكاوى الشفوية ، فإن مجرد وجودها يعتبر مؤشراً موضوعياً على عدم قدرة الموظف على إقامة علاقات طيبة مع المتعاملين معه أو بعضهم .

٣- الأضرار أو الخسائر الناتجة عن أداء العمل ، وفي استخدام هذا المؤشر كمعيار لتقييم الأداء يجب عدم الإكتفاء بعدد مرات حدوثها أو تكرارها ، بل يجب التركيز على مسبباتها وتحليلها بهدف معرفة عما إذا كانت راجعة إلى نقص خبرة ومهارة الموظف أو نتيجة إتباعه سلوكيات خاطئة في أداء عمله أم أنها ترجع إلى أسباب أخرى لا دخل له فيها .

أما بالنسبة للمعايير الوظيفية أو المهنية ، فإنها تمثل النتائج المباشرة والملموسة لكفاءة الفرد في أداء عمله ، وكما يتضح من التسمية فإن هذه المؤشرات ترتبط بالوظيفة أو المهنة التي يشغلها الفرد ، ومن ثم فهي تختلف من وظيفة أو مهنة لأخرى ، فالمؤشرات المهنية لوظيفة محاسب تختلف عنها لوظيفة الطبيب ، وحتى على مستوى الأطباء فإن المؤشرات المهنية للجراح تختلف عنها لطبيب التخدير أو التحاليل ، ورغم إختلاف هذه المؤشرات من مهنة لأخرى أو من تخصص لآخر داخل المهنة الواحدة فإنها تدور في عموميتها حول محورين أساسيين هما كمية الأداء وجودة الأداء .

ومن أمثلة المعايير الوظيفية أو المهنية في المستشفيات : عدد المرضى الذين يزورون العيادات الخارجية ولا يحصلون على المساعدة المطلوبة ، وعدد المرضى الذين تم تحويل سجلاتهم الطبية إلى عيادة خاطئة ، عدد المرضى الذين عانوا من مضاعفات بسبب الأشعة

ولم يحصلوا على الإنعكاس اللازم ، وعدد صور الأشعة التي تم إعادتها نتيجة خطأ من قبل أخصائي الأشعة ، عدد المرضى الذين أصابتهم عدوى داخل غرف العمليات ، عدد العمليات التي أجريت دون تواجد ممرضة مؤهلة ومدربة ، وغير ذلك من المعايير التي ترتبط بالمهنة أو الوظيفة التي يؤديها الفرد .

عندما يكون من الصعب قياس مساهمة الفرد في عمله قياساً موضوعياً مباشراً ، فإن قياس الأداء يتم من خلال تقديرات وأحكام الآخرين على الفرد ، ونظراً لأن هناك الكثير من جوانب العمل الطبي والإداري في المستشفى يصعب قياسها بمؤشرات كمية أو رقمية موضوعية ، فإن المقاييس الحكمية أو التقديرية تكون الأكثر إستخداماً في الحياة العملية ، وتعتمد هذه المقاييس على تقدير القائم بالتقييم لدرجة إحتواء أداء الفرد لصفة معينة مطلوب توافرها في عمله مثل السرعة وجودة الأداء أو حسن التصرف في المواقف الحرجة أو التعاون مع الزملاء وغيرها ، وبصفة عامة يمكن القول بأن المعايير التقديرية تستخدم في الكشف عن صفات وخصائص الفرد مثل المبادأة في العمل ، ودرجة الإعتداد عليه ، والولاء للمستشفى ولمهنته أو وظيفته ، وأيضاً الكشف عن الشخصية والإتجاهات نحو المستشفى والعمل والزملاء والرؤساء والمرضى وغيرها من السمات الشخصية للفرد .

يفضل بعض الرؤساء المباشرين لمختلف وحدات العمل بالمستشفيات أن يكون تقييم أداء مرؤوسيهام سرياً ، وكثيراً ما يطلقون على التقرير الذي يعد في هذا الشأن إسم " التقرير السري" وحجتهم في ذلك أن علانية التقييم تؤدي إلى المصادمة أو المواجهة مع المرؤوسين وتفسد العلاقة بينهم خاصة إذا كان أداء الفرد ضعيفاً ، كما يعتقد البعض أن علانية التقييم قد تدفع بعض الرؤساء المباشرين إلى تقدير مستوى أداء المرؤوسين بأكثر مما يستحقون ويعتقد البعض الآخر أن علانية التقييم من المحتمل أن تؤدي إلى إنشغال المرؤوسين الدائم بأمور تقييم أدائهم والإستعداد للرد على تقديرات رؤسائهم وهو أمر قد يؤدي إلى تعطيل العمل .

ومن وجهة نظرنا نعتبر سرية تقارير تقييم الأداء من الأمور المقيدة للكفاءة الوظيفية والمعركة لتطورها ، وأن مميزات العلانية في التقييم يجب عدم التضحية بها خشية المواجهة مع المرؤوسين ، فأى فرد في أي موقع عمل في المستشفى في حاجة لأن يعرف ماذا نتوقع منه إدارة المستشفى ، ثم تقييم نتائج ما حققه بالفعل وما رأي رئيسه في عمله وما هي نقاط قوته أو جوانب ضعفه حتى يحصل على معاونه ونصائح رئيسه في معالجة عيوبه أو سد أوجه النقص في كفاءته الوظيفية ، كما أن عدم علانية التقييم قد تكون سبباً في شك المرؤوسين في تصرفات وسلوك ونوايا رؤسائهم ، إضافة إلى أن مناقشة الرئيس لمرؤوسيه في نتائج أعماله هي أحد المداخل الأساسية في تحسين وتطوير الأداء ، كما أن علانية التقييم ومناقشة نتائجه مع المرؤوسين تعتبر أحد الوسائل الكفيلة للحد من التحيز والمحسوبية وتدخل الأهواء الشخصية في التقييم .

والنتيجة النهائية هي أن علانية تقييم الأداء أمر ضروري لتحقيق أهداف عملية التقييم ذاتها ، وتقتضي علانية التقييم من إدارة المستشفى مراعاة الجوانب الآتية :

- ١ - حسن إختيار إدارة المستشفى للقائمين بعملية تقييم الأداء ، حيث أن هناك بعض الصفات الأساسية الواجب توافرها فيمن يتولى هذه العملية ، ومن أهم هذه الصفات ما يلي :
- أن يكون ملماً إماماً كافياً بتفاصيل العمل الذي يؤديه الفرد الخاضع للتقييم .
- أن يكون قادراً على تحليل وتفهم المواقف التي يقابلها الموظف في عمله .
- أن يكون عادلاً ومنصفاً ويتسم بالحياد والموضوعية والنزاهة .
- أن يكون قادراً على الحكم السليم وتقدير الأمور تقديراً صحيحاً .

وهنا قد يتساءل مدير المستشفى عن الموقف أو كيفية التصرف إذا لم تتوفر هذه الشروط أو الصفات في رئيس أو أكثر من الرؤساء المباشرين المسندة إليهم عملية التقييم ، والإجابة هي أن تقوم الإدارة بإسناد عملية التقييم التي يقوم بها مثل هؤلاء الأشخاص إلى أفراد آخرين مثل مدير الإدارة المختصة أو أن تقوم بتشكيل لجنة مؤقتة من ذوي الخبرة والكفاءة والنزاهة لهذا الغرض .

- ٢ - توفير التدريب المناسب للقائمين بالتقييم ، من خلال عقد إجتماعات دورية أو المشاركة في دورات تدريبية متخصصة لإطلاعهم أو ترشيدهم بالمبادئ الأساسية التي تكفل تطبيق

العدالة والموضوعية ، وتبصيرهم بأهداف النظام ومحتوياته وتزويدهم بالتعليمات والإرشادات اللازمة حول عملية التقييم وأساليبها ومصادر المعلومات اللازمة لها وكيفية إعداد التقارير المرتبطة بها .

٣- إتاحة الفرصة للمناقشة الصريحة والموضوعية لنتائج تقييم الأداء بين الرؤساء المباشرين ومرؤوسيهـم على أساس من الحقائق الموضوعية والأحداث الفعلية .

٤- تأكيد الإدارة العليا للمستشفى على أهمية قيام المسؤولين عن التقييم بمسئولياتهم الكاملة عن سلامة وموضوعية التقارير التي يعدونها ، وضرورة جدية هذه التقارير ووضع نظام لمساءلتهم عن أي تهاون أو إخلال بذلك .

قد تحتفظ إدارة المستشفى بنماذج معدة مسبقاً لتقييم أداء العاملين به ، وقد لا يتوافر لديها مثل هذه النماذج وقد تحتفظ بنموذج واحد للتقييم ، وقد تحتفظ بعدة نماذج حسب الفئات الوظيفية المختلفة (أطباء / صيادلة / فنيين / ممرضات وممرضين / إداريين / عمال) ، وقد تقسم هذه الفئات الوظيفية إلى وظائف إشرافية او وظائف تنفيذية .

وأياً كان الأمر فإنه من المفترض أن يحتوي تقرير تقييم الأداء على أربعة أجزاء رئيسية هي:

١- بيانات شخصية عن الفرد الخاضع للتقييم ومن أهمها اسم الفرد ووظيفته ، وتاريخ الإلتحاق بالوظيفة التي يقيم أداءه لها ، والقسم أو الإدارة التي يتبعها ، والتقدير الحاصل عليه في التقييم عن الفترة السابقة ، والجزاءات التأديبية الموقعة عليه إن وجدت .

٢- وصف موجز لمهام وواجبات الوظيفة التي يشغلها الفرد من واقع وصف الوظيفة كما هو معتمد رسمياً ، وأهم مؤشرات تقييم الأداء إن كانت مشمولة في بطاقة الوصف الوظيفي . ويتم إستكمال بيانات الجزأين السابقين بمعرفة إدارة شؤون الموظفين أو العاملين بالمستشفى من واقع السجلات والملفات الرسمية .

٣- تقييم أداء الموظف (أيا كانت تسميته) في ضوء المعايير المحددة للتقييم والعناصر والمجالات التي يشملها ، ومن المتوقع أن تختلف هذه المعايير والعناصر باختلاف فئات العاملين بالمستشفى ، ورغم صعوبة وضع قائمة شاملة بالمعايير والعناصر للفئات الطبية والطبية المساعدة والإدارية بالمستشفى ، فإن يمكن بناء وتطوير مجموعة من معايير

وعناصر تقييم الأداء الرئيسية والفرعية من خلال الأخذ بعين الاعتبار تضمين المعايير التالية وبصورة متوازنة وهي المعايير الأكثر شيوعاً في الممارسات العملية :

- ١- المعرفة بالعمل والإلمام بمهام الوظيفة .
- ٢- الجهد والحماس في أداء العمل .
- ٣- جودة أداء العمل .
- ٤- المواظبة والانتظام في العمل .
- ٥- تنظيم العمل وتحديد أولوياته.
- ٦- المحافظة على أدوات وأجهزة العمل .
- ٧- الإستجابة للتعليمات والتوجيهات .
- ٨- قدرات التطوير الذاتي لأداء العمل .
- ٩- الرغبة في تحمل المسؤولية.
- ١٠- السلوك الوظيفي .
- ١١- القدرات والمهارات الإشرافية .
- ١٢- الإبداع والتطوير والإبتكار في العمل .
- ١٣- مهارات الإتصال الشفوي والمكتوب .
- ١٤- التجاوب والتفاعل مع التغيير .

ومن الجدير بالذكر في هذا المقام أنه لا يوجد إتفاق عام على كيفية تحديد مستوى أداء الموظف في ضوء هذه العناصر وغيرها ، فالأمر متروك لإدارة المستشفى وفقاً لظروفها ، فقد يتقرر أن يتم التقييم على أساس (ضعيف / متوسط / جيد / ممتاز) ، وقد يتم على أساس درجات او نقاط للأداء في كل عنصر ، وقد تعطي جميع العناصر نفس الأهمية وقد يتم إعطائها أوزان مختلفة حسب أهميتها النسبية من وجهة نظر إدارة المستشفى (مثلاً الإنضباط ١٠ درجات / السلوك الوظيفي ٢٠ درجة ، وهكذا).

ويختتم هذا الجزء من التقرير بملاحظات وإيضاحات القائم بالتقييم وتوصياته بشأن نتيجة تقييم أداء الموظف ، على أن ترفع هذه الملاحظات أو الإيضاحات إلى الرئيس الأعلى لمراجعتها وإبداء أي ملاحظات عليها أو تعديلها .

٤- مقترحات التطوير والتنمية للإرتقاء بأداء الموظف ، وقرار لجنة شئون العاملين أو الموظفين بشأن التقرير ، ويتضمن هذا الجزء النهائي من التقرير النتائج أو التوصيات والقرارات النهائية بشأن الموظف والتي قد تتضمن التوصية بإحاقه بدورة تدريبية أو نقله إلى قسم آخر أو وظيفة أخرى في نفس القسم أو منحه مكافأة أو ترقيته إلى وظيفة أعلى وغير ذلك من القرارات والتوصيات التي تعتمدها لجنة شئون الموظفين .

ومن التساؤلات التي قد تثار حول إعداد تقارير تقييم الأداء التساؤل عن الفترة التي يعد عنها التقرير ، وما إذا كان يعد مرة واحدة سنوياً أو أكثر من مرة ، وفي الحقيقة لا توجد مدة نموذجية لإعداد التقرير ويتوقف الأمر على طبيعة الوظيفة ذاتها ومدى خطورة مهامها ودرجة الحاجة لتقييم أدائها بشكل مستمر ، ورغم أن التقرير غالباً ما يعد سنوياً فليس هناك ما يمنع من إعداده على أساس نصف أو ربع سنوي وما نستطيع قوله في هذا المجال أن تحديد فترة إعداد التقرير يجب أن يحددها مدير المستشفى وفقاً لطبيعة كل وظيفة ، غير أنه يجب مراعاة أن لا تكون الفترة قصيرة وغير كافية لتعكس بوضوح ما يطرأ من تغير على مستوى أداء العاملين ، إلى جانب الأعباء التي تلقى على عاتق القائمين بالتقييم وإحتمال عدم إعطائهم العناية الكافية لعملية التقييم نتيجة كثرة تكرارها ، وفي نفس الوقت يجب أن لا تكون الفترة طويلة للدرجة التي يصعب معها إكتشاف أبعاد التغير في الأداء ، أو تتراكم فيها الأخطاء والمشكلات التي قد تكلف المستشفى الكثير لإصلاحها فيما بعد ، ومن ثم فإن سلطة تحديد مواعيد إجراء التقييم والفترة التي يغطيها تكون سلطة تقديرية لمدير المستشفى حسب نوع الوظيفة ودرجة تفهم الموظفين لطبيعة أعمالهم .

يتعرض تقييم الأداء في المستشفيات شأنه في ذلك شأن باقي المؤسسات لبعض الأخطاء التي يقع فيها الكثير من القائمين بالتقييم ، ومن أهم هذه الأخطاء ما يلي :

١- التأثير بصفة شخصية واضحة في الموظف الخاضع للتقييم ، ويعرف هذا الخطأ بإسم خطأ الهالة (Halo effect) ، وفيه يتأثر القائم بالتقييم بصفة واضحة في الموظف ، وتطغى هذه الصفة على تفكير القائم بالتقييم عند إعداد التقرير ويقوم بتعميمها على جميع عناصر الأداء في الوظيفة .

٢- التساهل أو التشدد (Leniency & Strictness) ، حيث يميل بعض القائمين بالتقييم إلى إعطاء الموظفين تقديرات أعلى مما يستحقون تجنباً للمواجهة معهم أو لكسب ولائهم كما يميل البعض الآخر إلى إعطاء مرؤوسيه تقديرات أقل مما يستحقون إعتقاداً منهم بأن هذا التشدد يكفل استمرار طاعة مرؤوسيهم لهم ، وقد يحدث هذا الخطأ نتيجة شعورهم بأنهم أعلى قدراً وأكثر خبرة من مرؤوسيهم .

٣- التأثير بأخر أداء للموظف ، ويحدث هذا الخطأ نتيجة اعتماد القائم بالتقييم على ذاكرته في تقييم أداء مرؤوسيه وعدم الاحتفاظ بسجلات عن أدائهم طوال فترة التقييم ، ومن ثم يتأثر بمستوى أداء الموظف في الأيام أو الأسابيع القليلة السابقة لإعداد التقرير ويعمم النتيجة على الفترة بأكملها .

٤- التحيز الشخصي ، ويقصد بهذا خطأ ميل بعض القائمين بالتقييم إلى التحيز في إعطاء التقديرات لإعتبارات شخصية لا علاقة لها بالعمل مثل الصداقة والقرابة والزمالة والديانة والنوع وغيرها سواء كان التحيز إيجابياً أم سلبياً .

٥- التأثير بالغرض من التقييم ، ويعني تأثر القائم بالتقييم بالهدف من إجراء التقييم ، فقد يركز البعض على إظهار مواطن الضعف وجوانب القصور في أداء الموظف إذا كان الهدف من التقييم تحديد مدى الحاجة إلى تدريبه ، وقد يتساهل البعض في التقييم إذا كان الهدف ترقية الموظف أو منحه علاوة أو مكافأة وغيرها .

وهنا يطرح التساؤل حول كيفية التغلب على هذه الأخطاء او على الأقل تخفيض احتمالات الوقوع فيها ، ومن أهم التوصيات في هذا الشأن ما يلي :

١- إعطاء العاملين الفرصة لذكر الأعمال أو المساهمات المتميزة التي قاموا بها خلال فترة التقييم ، وأيضاً حق مناقشة نتائج التقييم مع القائمين .

٢- كفالة حق الموظف في النظام بالطرق الرسمية من نتائج التقييم وتقديم حججه ومبرراته أمام سلطة أعلى من الجهة القائمة بالتقييم .

٣- ضرورة وجود معايير موضوعية وواضحة ومفهومة لتقييم الأداء للأطراف المشاركة فيه سواء القائمين بالتقييم أو الخاضعين له .

٤- تدريب القائمين بالتقييم على أسس وطرق التقييم والقواعد السليمة والموضوعية لتنفيذه.

٥- ضرورة عرض تقارير التقييم على سلطات أعلى من القائمة به لمناقشتها وإعتمادها أو تعديلها حينما يقتضي الأمر ذلك .

يعتبر تقييم الأداء على مستوى وحدات العمل بالمستشفى من المفاهيم الحديثة في إدارة المستشفيات فلم يعد الأمر قاصراً على تقييم أداء العاملين ، ذلك أن النظام المتكامل لإدارة المستشفيات يتطلب قياس مدى كفاءة وفعالية وحداتها الطبية والفنية والإدارية في القيام بالمهام المنوطة بها وتحقيق الأهداف أو القيام بالمسؤوليات الملقاة على عاتقها .

ومما لا شك فيه أن تقييم أداء مختلف وحدات العمل بالمستشفى يتطلب صياغة مجموعة من المؤشرات والمقاييس لكل وحدة من هذه الوحدات في ضوء تحليل عمل كل منها وإختصاصاتها الوظيفية .

ومن الجدير بالذكر أن مؤشرات الأداء هذه ليست بمعايير مباشرة لقياس جودة الأداء بقدر ما هي عدسات فاحصة وموضوعية تساعد في التعرف على ما إذا كان العمل الفعلي في مختلف وحدات العمل بالمستشفى يسير وفقاً للمسارات المرسومة لكل تخصص وظيفي .

ويهدف هذا الجزء إلى تزويد القيادات المسؤولة عن إدارة المستشفيات بنماذج وأمثلة لمؤشرات الأداء في مختلف الجوانب الطبية والمالية والإدارية بالمستشفى ، ونظراً لإختلاف الهياكل التنظيمية ومكوناتها من مستشفى لآخر تبعاً لنوع المستشفى وجهة ملكيتها وتخصصها وحجمها ، فسوف يتم ذكر هذه المؤشرات في شكل عام (طبي / مالي / إداري) ، دون تخصيص لوحات العمل أو مسمياتها التي قد تختلف من مستشفى لآخر ، وبصفة خاصة في المجالات المالية والإدارية ، ومنذ البداية يجب التنبيه إلى قوائم أن المؤشرات التي سيرد ذكرها فيما بعد ليست شاملة ، وإنما تمثل مدخلاً ونموذجاً يقتدى به إعداد مؤشرات الأداء لكل مستشفى بما يتفق مع طبيعة أعمالها وحجمها ونوع ملكيتها .

نظراً لحدثة مفهوم تقييم الأداء على مستوى الوحدات التنظيمية بغض النظر عن تقييم أداء العاملين فيها فإنه من المقترح إتباع الخطوات المنهجية التالية في عملية التقييم وتعديلها بالحذف أو الإضافة في ضوء الظروف الخاصة بكل مستشفى .

١- يقوم كل مدير إدارة أو رئيس قسم أو رئيس وحدة عمل في المستشفى (حسب المسميات المستخدمة بها) بإعداد تقرير سنوي متكامل عن إنجازات الوحدة التي يرأسها خلال السنة المالية التي يعد عنها التقرير ، ويجب أن يراعي في إعداد التقرير ما يلي :

- الإطلاع على جوانب الأداء المستهدف ومؤشرات الأداء الخاصة بها قبل إعداد التقرير ، ومن المفترض أن تكون هذه الجوانب والمؤشرات معروفة لجميع الوحدات التنظيمية مقدماً (ما هو المطلوب منها وكيف يتم قياس نتائج التنفيذ).

- جمع كافة البيانات والمعلومات والإحصاءات اللازمة لحساب كل مؤشر وتحديد قيمته ومقارنته بالمعايير المستهدفة أو بالمؤشرات المماثلة في المستشفيات المشابهة سواء محلياً أو عالمياً.

- تقديم أدلة واقعية وامثلة فعلية وبيانات توضيحية لكل مؤشر من مؤشرات الأداء المستهدف لتدعيم ما يرد بالتقرير وتوثيقه .

- تجذب الإطالة والعبارات الإنشائية غير القابلة للقياس ، وكذلك الآراء والإتجاهات التي قد تثير الجدل أو التقدير الشخصي للأمور

- تسجيل جوانب الأداء التي تحتاج إلى تطوير أو المشكلات التي تعوق الأداء الجديد للعمل ، مع تقديم توصيات أو مقترحات العلاج والتطوير .

٢- يقوم مدير المستشفى بتشكيل لجنة محايدة من كبار موظفي المستشفى أو من خارجها من الخبراء أو الممارسين ممن لا تربطهم صلة مباشرة بالوحدات الخاضعة للتقييم ، ويتولى رئيس اللجنة تحديد المنهجية التي تتبع في تقييم أداء مختلف الوحدات في ضوء مستويات الأداء المستهدفة والمؤشرات المحددة للحكم عليها وتقييمها ، ويتم التقييم من واقع التقارير المرفوعة من رؤساء الوحدات التنظيمية بالمستشفى ، ولأعضاء اللجنة طلب أي بيانات وإحصائيات للتأكد من صحة البيانات التي يحتويها التقرير أو لإستكمالها ، ولهم أيضاً القيام بزيارات ميدانية لمواقع العمل بهذه الوحدات .

٣- يقوم كل عضو من أعضاء اللجنة منفرداً بتقييم أداء الوحدات المختلفة في ضوء المنهجية ومستويات الأداء والمؤشرات المتفق عليها ، ثم يجتمع أعضاء اللجنة معاً لمناقشة

تقديراتهم الفردية والتوصل إلى رأي موحد بشأنها وإعطاء درجة إجمالية لكل وحدة من مائة درجة (أو أكثر حسب عدد المؤشرات وأهميتها النسبية) مع إعداد تقرير جماعي يرفع لمدير المستشفى متضمناً الجوانب الآتية :

- درجة كل وحدة من وحدات المستشفى (إدارة قسم / وحدة / مكتب /..... إلخ المسميات المعمول بها) وترتيبها العام بالنسبة لباقي وحدات المستشفى .
- جوانب القوة في أداء كل وحدة وأدلتها .
- جوانب الضعف ونواحي القصور في الأداء ، ومقترحات اللجنة لعلاجها بطريقة عملية يمكن الاستفادة منها مستقبلاً .

٤- يقوم مدير المستشفى بمراجعة نتائج التقييم وإستيضاح ما يرغب فيه من معلومات من اللجنة ، وعقب إعتماده لنتائج أعمال اللجنة يدعو لإجتماع يحضره رؤساء الوحدات الخاضعة للتقييم وذلك لإعلان نتائج التقييم ومنح الجوائز التشجيعية التي يتم إقرارها للوحدة أو الوحدات المتميزة ، وإصدار القرارات المناسبة بشأن الوحدات التي تحصل على تقديرات متدنية .

٥- يتم إرسال الأجزاء الخاصة بجوانب القومية ونواحي القصور ومقترحات العلاج من واقع تقرير التقييم إلى جميع وحدات المستشفى ذات الصلة للاستفادة منها في دعم جوانب القوة والحفاظ عليها ، ومعالجة جوانب القصور ومحاولة التغلب عليها .

ومن الجدير بالذكر أن إستمرارية وجدية تنفيذ هذه الإجراءات يمثل مدخلاً أساسياً للتحسين والتطوير المستمر في أداء مختلف وحدات العمل بالمستشفى .

يمكن لمدير المستشفى الإستعانة بالمؤشرات والمقاييس التالية في الحكم على كفاءة الأداء في الجوانب المالية والإدارية ، وله أن يضيف إليها أو يحذف منها ، وأيضاً له أن يوزعها على مختلف الوحدات العاملة في هذه الحالات حسب ظروف المستشفى وهيكلها التنظيمي .

أولاً : الجوانب المالية .

١- درجة الرضا أو الشكوى من خدمات الشؤون المالية للمتعاملين معها من أطباء وموظفين ومرضى وغيرهم .

- ٢- بساطة وسلامة الإجراءات المالية التي تلتزم بها الشؤون المالية في تعاملاتها وإنعكاسات ذلك على معدلات السرعة في إنجاز المعاملات المالية .
- ٣- درجة الإنتظام والسرعة في صرف مستحقات وحقوق الغير وتحصيل مستحقات المستشفى في مواعيدها .
- ٤- درجة الدقة في إعداد مشروع الموازنة السنوية للمستشفى ومعدلات الخطأ التي تكتشف في هذا المشروع .
- ٥- جودة ومحتوى التقارير الدورية التي تعد حول تنفيذ الموازنة والمقترحات البناء التي تحتويها هذه التقارير والمواعيد التي تقدم فيها لإدارة المستشفى .
- ٦- معدلات التأخير أو الأخطاء أو البيانات الناقصة في القوائم المالية أو الحسابات الخاصة بأنشطة المستشفى والمستندات المؤيدة لها .
- ٧- ملاحظات أجهزة الرقابة المركزية وأجهزة المراجعة والتدقيق المالي .
- ٨- نوع التأهيل التخصصي للأفراد العاملين بالشؤون المالية ومدى ملائمة لطبيعة الأعمال أو المهام التي تقوم بها .

ثانياً : الجوانب الإدارية .

- ١- درجة رضا مختلف وحدات العمل بالمستشفى أو شكاوهم من أنماط تعامل الشؤون الإدارية معهم ومعدلات إستجابتها لطلباتهم في حدود النظم واللوائح المعتمدة .
- ٢- السرعة في إنهاء الإجراءات الخاصة بالشؤون الوظيفية وإصدار القرارات الخاصة بها على مستوى جميع وحدات العمل بالمستشفى .
- ٣- السرعة في تلبية وتوفير إحتياجات مختلف وحدات المستشفى من المواد والمستلزمات التي تشتري من الغير طبقاً للمواصفات المحددة وفي الوقت المحدد وبأقل تكلفة ممكنة.
- ٤- درجة الإنتظام في توفير وصيانة مختلف أجهزة وأدوات المستشفى ومرافقها والإحتفاظ بها في حالة صالحة للإستخدام طول الوقت .
- ٥- مدى كفاءة وإنتظام أعمال المراسلات والبريد الوارد والصادر وسهولة وسرعة تتبع مسارات المراسلات السابقة وقت الحاجة لذلك .

- ٦- مدى إنتظام أعمال الصيانة والنظافة لجميع غرف المرضى ومكاتب الموظفين وأماكن الإنتظار والساحات التابعة للمستشفى .
 - ٧- مدى إنتظام سجلات العاملين بالمستشفى وإحتوائها على البيانات التي تخدم أغراض إتخاذ القرارات التخطيطية والتنفيذية في مختلف المجالات الوظيفية .
 - ٨- كفاءة وجودة تصميم نظم المعلومات لخدمة إحتياجات مختلف وحدات العمل بالمستشفى.
 - ٩- درجة النجاح في إنجاز أعمال ومصالح المستشفى لدى الجهات الحكومية والأهلية الأخرى .
 - ١٠- جودة وسرعة إنهاء الترتيبات الخاصة بسفر وإستقبال الوفود الرسمية من المستشفى وإليها ومتابعة التسويات المالية الخاصة بها .
 - ١١- عدد الإحتفالات واللقاءات والمشاركات الإجتماعية لموظفي المستشفى في المناسبات المختلفة .
 - ١٢- نوع التأهيل التخصصي للعاملين بالشئون الإدارية ومدى ملائمته لطبيعة الأعمال المطلوبة منها والخدمات التي تقدمها للغير .
- إن نقطة البداية في وضع مؤشرات الأداء في مجال الرعاية الطبية هي إختيار مجالات الرعاية التي تحظى بأولويات الحاجة للتحديث والتطوير ، وتمثل المجالات والمؤشرات التالية نماذج وأمثلة يمكن الإقتناء بها في صياغة مجموعة متكاملة من المؤشرات وفقاً للظروف الخاصة بكل مستشفى وطبيعة الخدمات التي تقدمها .

١- الإستقبال والطوارئ .

تعتبر وظيفة الإستقبال والطوارئ من أكثر وظائف المستشفى أهمية نظراً لأنها تهدف إلى تقديم رعاية طبية ذات طابع خاص ، تتمثل في الإنقاذ السريع للمرضى ذوي الحالات الطارئة ، وقد زادت أهمية هذه الوظيفة وحجم العمل بها في الوقت الراهن نظراً للإزداد السريع في الأمراض ذات الصفة الفجائية كالذبحة والتسمم والإغماء ، وكذلك تزايد عدد حوادث الطرق وإصابات العمل وغيرها ، الأمر الذي يستوجب توجيه عناية خاصة لهذه الوظيفة داخل المستشفى .

ومن أمثلة مؤشرات الأداء الخاصة لهذه الوظيفة ما يلي :

- نسبة المرضى الذين حضروا بأمراض فجائية ولم تتوفر لهم مستلزمات العلاج الكافي.
- نسبة المرضى الذين تم تحويلهم لمستشفى آخر بدون إخطار المستشفى المحول إليه .
- نسبة الأدوية التي تحمل تاريخ صلاحية أقل من ثلاثة شهور .

٢- المختبرات ومعامل التحاليل الطبية .

تعتبر الخدمات التي تقدمها المختبرات أو المعامل أساسية في تشخيص الأمراض وإعداد خطة متكاملة للعلاج ، كما أنها توفر معلومات هامة عن المريض قبل البدء بالعمل الجراحي.

ومن ثم فإن هذه الخدمات يجب توفيرها بشكل سليم وفي التوقيت المناسب ، ومن أمثلة أهم مؤشرات أداء هذه الوظيفة مايلي :

- نسبة نتائج التحاليل التي أعدت للطبيب المعالج بعد الوقت الذي طلبت فيه .
- عدد مرات تأجيل الإختبارات نتيجة عدم إخطار المرضى بالتعليمات الواجب مراعاتها قبيل الفحص .
- نسبة الإختبارات التي أجريت للمرضى ولم تتضمن بياناتهم الكاملة .

٣- الصيدلية .

وتهدف هذه الوظيفة إلى تسليم الوصفات الطبية التي قررها الطبيب المعالج والتأكد من سلامتها من حيث مقدار الجرعة ومدى حساسية المريض للدواء وعدم تعارض الأدوية مع بعضها ، وتأمين إحتياجات المستشفى من الأدوية بالكميات المناسبة وفي التوقيت المحدد . ومن أمثلة مؤشرات أداء هذه الوظيفة ما يلي :

- نسبة الأدوية التي تم فتح عبواتها ولم يتم إستخدامها بالكامل .
- نسبة المرضى الذين يعانون من مضاعفات نتيجة تفاعل دوائي .
- كمية الأدوية التي إنتهت صلاحيتها ولم يتم إستبدالها من جهات التصنيع .
- كمية الأدوية التالفة نتيجة سوء التخزين .

- عدد المرضى الذين أعطوا وصفات دوائية غير ملائمة أو خاطئة .

٤- العيادات الخارجية .

تهدف العيادات الخارجية إلى تقديم خدمات طبية شاملة (وقائية وعلاجية وتأهيلية) لخفض حاجة المريض للإقامة بالمستشفى لأدنى حد ممكن ، ومن ثم فإنها تمثل بديلاً لإستخدام أسرة المستشفيات للتقليل قدر الإمكان من الإرتفاع المتزايد في تكاليف العلاج ومن أمثلة مؤشرات الأداء في العيادات الخارجية ما يلي :

- نسبة المرضى الذين يزورون العيادات الخارجية ولا يحصلون على المساعدة المطلوبة ،
- عدد المرضى الذين تم تحويل سجلاتهم الطبية على عيادة أو قسم خاطئ .
- عدد / نسبة المرضى الذين لم يدخلوا حجرة الفحص حسب ترتيب أولوية وصولهم

٥- الأشعة .

تمثل خدمات الأشعة جانباً لا غنى عنه للرعاية الصحية ، وتتطلب هذه الخدمات إجراءات خاصة لحماية المرضى من ناحية والعاملين بها من ناحية أخرى ، ويعتبر توفير هذه الخدمات في حينها وضمان الأمان فيها من العناصر الأساسية لتقديم رعاية طبية متميزة ومن أمثلة مؤشرات أداء هذه الوظيفة ما يلي :

- نسبة عدد صور الأشعة التي تم إعادتها نتيجة خطأ من قبل أخصائي الأشعة .
- نسبة عدد المرضى الذين حصلوا على الأشعة ولم يتم حفظ الفيلم في الملفات الخاصة بهم
- نسبة التالف من أفلام الأشعة التي أعيد أخذها مرة أخرى .
- نسبة عدد المرضى الذين عانوا من مضاعفات بسبب الأشعة ولم يحصلوا على الإنعاش اللازم لعدم توفر الأجهزة الطبية الضرورية .

٦- خدمات الإقامة بالمستشفى ومكافحة العدوى .

تهتم هذه الوظيفة بتوفير الغذاء والنظافة المناسبين للمريض ، وكذلك ملابس أعضاء الهيئة الطبية والتمريضية والعاملين الذين يتعاملون بشكل مباشر مع المرضى لمنع إنتشار العدوى ، ومن أمثلة مؤشرات أداء هذه الوظيفة ما يلي : -

- نسبة المرضى الذين صرح لهم بالخروج من المستشفى دون الحصول على إستشارة الوعي الغذائي اللازم .
- عدد مرتجع صواني وجبات المرضى التي لم تؤكل .
- عدد حالات العدوى في المستشفى بسبب عدم غسل وتعقيم ملابس العاملين بالمستشفى .
- عدد العاملين (نسبتهم) الذين تم تطعيمهم ضد الأمراض المعدية .
- نسبة (عدد) المرضى الذين أصابهم عدوى بسبب تواجدهم في المستشفى .
- عدد المرات التي لم يتم فيها التخلص من النفايات عقب الوردية أو نوبة العمل .
- عدد المرضى بقسم الجراحة الذين أصابهم عدوى داخل غرف العمليات .

٧- السجلات الطبية .

تهدف هذه الوظيفة إلى دعم إتخاذ القرارات الطبية من خلال إنشاء بنك للمعلومات يعمل على توفير المعلومات الصحية والكاملة لضمان تكامل وإستمرارية الرعاية الصحية المقدمة للمريض ، ومن أمثلة مؤشرات أداء هذه الوظيفة ما يلي :

- نسبة السجلات الطبية غير المستوفاة لبيانات المريض .
- نسبة السجلات الطبية التي لم يتم قيدها في حينها .
- نسبة البيانات الخاطئة في السجلات الطبية للمرضى .
- نسبة السجلات الطبية للمرضى التي لا يمكن قرائتها بسبب سوء تدوينها .

٨- خدمات التمريض .

تهدف هذه الوظيفة إلى التنفيذ الدقيق لإرشادات الطبيب المعالج والتنسيق مع الأنظمة الأخرى لتقديم الرعاية الشاملة للمريض ، ومراقبة تطورات الوضع الصحي للمريض ،

والمعاملة الإنسانية للمرضى وتخفيف ألامهم بما يساعدهم على الشفاء العاجل ، ومن أمثلة مؤشرات أداء هذه الوظيفة ما يلي :

- نسبة الممرضات إلى المرضى في وحدة الرعاية المركزة.
- نسبة الممرضات اللاتي تم تهيئتهن وتعريفهن بسياسات وإجراءات المستشفى .
- نسبة المرضى المصرح لهم بالخروج وتلقوا رعاية صحية من الممرضة المختصة .
- نسبة الشكاوي من خدمات التمريض من المرضى أو الزائرين .
- عدد مرات تغيب الممرضات او تاخرهن عن مواعيد العمل أو عدم التواجد به وقت المرور .

٩- الخدمات الجراحية .

تتطوي الخدمات الجراحية على الرعاية السابقة لإجراء العمليات الجراحية وذلك لتصحيح أو إزالة أي حالة أو وضع مرضي ، كما تشمل الخدمات المساعدة الخاصة بإدارة المواد وتوفير بيئة علاجية مناسبة للتدخل الجراحي ، ومن أمثلة مؤشرات أداء هذه الوظيفة ما يلي :

- نسبة العمليات التي لم يتم فيها عد آلات الجراحة والقوط قبل الإقفال .
- عدد العمليات التي طلب فيها توقيع المريض أو عائلته على الموافقة بإجرائها .
- عدد العمليات التي أجريت دون تواجد ممرضة على الأقل مدربة ومؤهلة بشهادة معترف بها .
- عدد العينات التي أرسلت إلى المعمل مصحوبة بنموذج تحليل مستوفى بدقة .
- عدد تقارير العمليات الجراحية الدقيقة والمستوفى للبيانات .
- متوسط الوقت المستغرق في إحضار المريض من قسم الجراحة إلى غرفة العمليات .

١٠- الهندسة الطبية .

تهدف هذه الوظيفة إلى إعداد وتنفيذ برنامج متكامل لصيانة وإصلاح الأجهزة الطبية بالمستشفى ، والتأكد من سلامتها ومن أن الأداء يتم طبقاً لمواصفات الشركات المصنعة ،

والإحتفاظ بالسجلات الخاصة بهذه الأجهزة للرجوع إليها وقت الحاجة ، فضلاً عن تقديم المساعدات الفنية لإدارة المستشفى عند وضع المواصفات اللازمة لشراء أو إستبدال أجهزة معينة ، ومن أمثلة مؤشرات أداء هذه الوظيفة ما يلي :

- الوقت المنقضي بين طلبات الصيانة أو الإصلاح وتلقيته أو القيام بها .
- نسبة الأجهزة والمعدات التي تجري لها صيانة وقائية طبقاً لتعليمات جهات

الصنع

- الفترة التي تستغرقها عملية توريد الأجهزة والمعدات التي تقرر توفيرها .
- نسبة الأجهزة والمعدات المعطلة نتيجة غياب الصيانة أو بطء إجراءاتها .
- متوسط فترة توقف الأجهزة والمعدات بسبب الصيانة أو الإصلاح .
- عدد مرات الصيانة أو الإصلاح التي تم تنفيذها خارج الجدول الزمني المحدد .