

تمهيد

تعد الخدمات الصحية من السلع غير الملموسة، التي تشمل كافة الخدمات التي تقدم لإشباع الحاجات الصحية، سواء كانت خدمات طبية، تشخيصية، علاجية، و ترميزية، يتم تقديمها من خلال منافذ متعددة منها المستشفيات.

و تعتبر المستشفيات مؤسسة تقدم خدمات خاصة، وأهم ما يميزها عن غيرها الجانب الإنساني النبيل، إستمرارية أنشطتها على مدار العام (24/سا/24سا)، إلى الجانب حساسية أنشطتها لتعلقها بحياة الإنسان.

كما يخضع نشاط المستشفيات لطبيعة خاصة، تؤثر على مقومات نظام المحاسبة المالية و نظام محاسبة التكاليف. و بالتالي هناك ضرورة لتوفيق بين المفاهيم، المبادئ و الطرق المحاسبية المتعارف عنها مع طبيعة نشاط المستشفيات، و لكي تحقق المستشفيات الهدف من وجودها.

و بناء على ما سبق قمنا من خلال هذا الفصل بدراسة المستشفيات من عدة جوانب، حيث تم تقسيمه إلى ثلاثة (03) مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: ماهية المستشفيات
- المبحث الثاني: النظام المحاسبي في المستشفيات
- المبحث الثالث: نظام التكاليف في المستشفيات

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاستشفائية

سننظر في هذا المبحث إلى ما يلي:

- مفهوم المؤسسة الاستشفائية
- الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية
- تصنيف و مهام المؤسسة الاستشفائية

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الاستشفائية و اهدافه

أولاً: مفهوم المؤسسة الاستشفائية

هناك عدة تعاريف بهذا الخصوص، سنذكر بعضها فيما يلي:

التعريف 01: مستشفيات جمع مشفى من فعل (شفى) و شفى كل شيء حرفه، قال الله تعالى [و اعتصموا على شفا حفرة] و (شفاه) الله من المرض، يشفيه (شفاه) و (أشفى) على الشيء أشرف عليه، أشفى المريض من الموت، و إشتفى طلب الشفاء ، و يصح إستخدام الكلمتين مشفى أو مستشفى.¹

التعريف 02: كما إستخدمت بعض البحوث و الدراسات و الكتابات العلمية مدخل النظم Apaches des systemes في تعريف المستشفى و ذلك باعتباره نظاما مركبا من مجموعة من نظم فرعية لكل منها طبيعة مميزة و خصائص مختلفة، كما تعتبر أيضا بمثابة نظام مفتوح لأنه يعمل على حل مشكلات تعترض صحة الأفراد الذين يتفاعلون معه و يتأثرون به و يؤثرون فيه.²

التعريف 03: هي عبارة عن مجموعة من الوسائل المادية و البشرية و المالية، المنظمة بصفة عقلانية لتحقيق هدف معين، و هي في ذلك تمارس نشاطا لبلوغ هذا الهدف.³

¹ محمد الصيرفي، إدارة المستشفيات العامة و الخاصة و كيفية تمييز العاملين بها، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2009، ص05.

² بحدادة نجاة، تحديات الإمداد في المؤسسة الصحية، رسالة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص41.

³ Pastre Olivier, et autres, **Economie de l'entreprise**, Economica, France, 2008, p16.

ثانيا: أهداف المؤسسة الاستشفائية

مرت اهداف المستشفى بتطور دائم و انتقال عبر مسلسل تطور المستشفى نفسه و يجتمع المهتمون على خمسة (05) أهداف للمستشفى الحديث. و حدد فريدمان ما يلي:

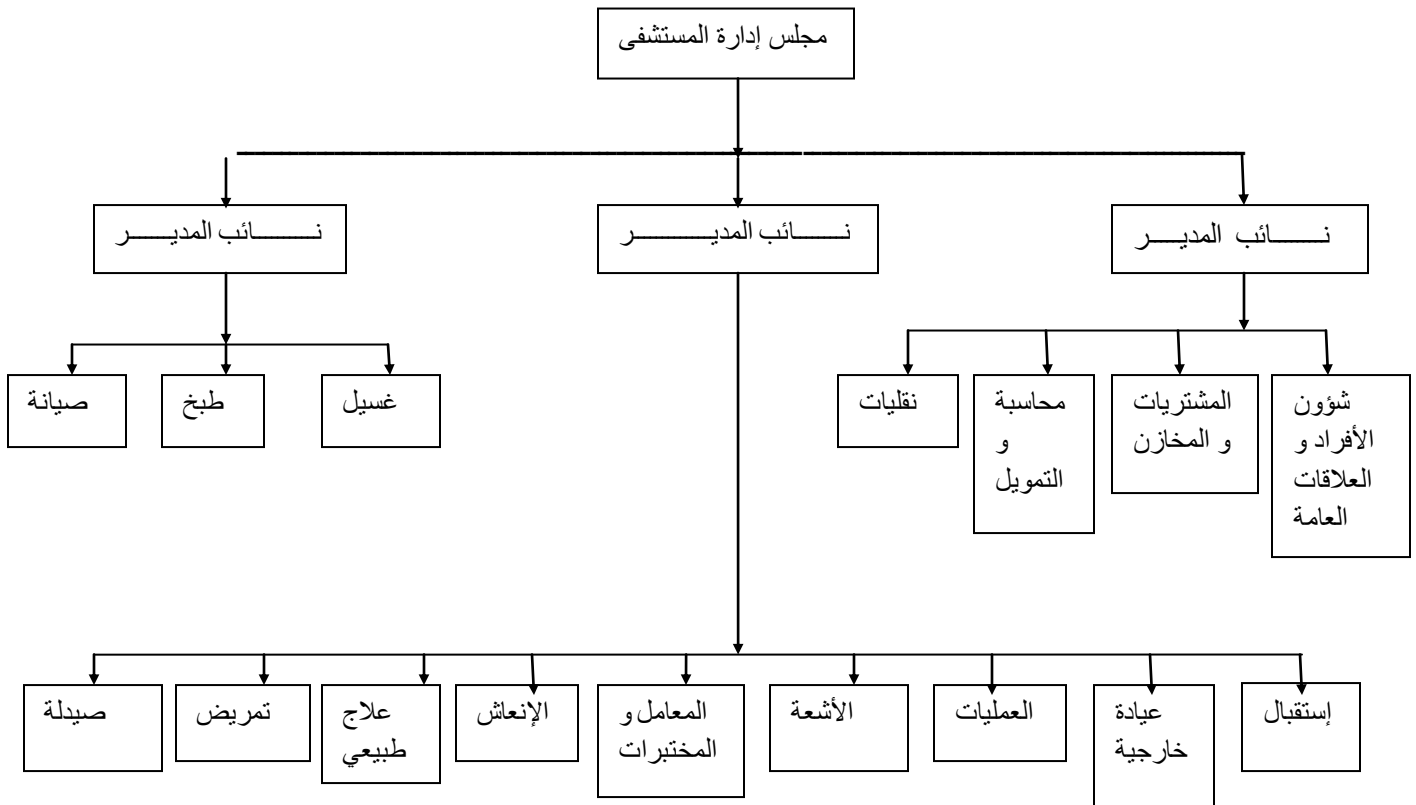
1. تقديم خدمات التشخيص و العلاج للمرضى الداخليين.
2. تقديم خدمات التشخيص و العلاج للمرضى الخارجيين.
3. القيام بأنشطة التدريب و التعليم للمهنيين الصحيين و العاملين في القطاع الصحي.
4. رفد المعرفة الطبية و الصحية من خلال ما يقوم به من أنشطة بحثية في هذا المجال.
5. الوقاية من الامراض و يشمل ذلك وقاية المرضى في المستشفى و وقاية افراد المجتمع.¹

¹فريد توفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، طبعة أولى، 2014، ص ص.67،68.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية

عملية التنظيم الداخلي في المستشفيات تختلف في بعض الجوانب عن غيرها من المنظمات، و ذلك لأن المشفى يعمل على تقديم خدمات تخصصية، تتصف بطبيعتها المستعجلة و الطارئة و الغير قابلة للتأجيل في أكثر الأحيان، و بالتالي يجب أن يضمن التنظيم الداخلي في المستشفى انسيابية العملية الإدارية و السرعة في إتخاذ القرارات العاجلة و كذلك وضوح الأدوار و تنسيق و تكامل الجهود بين التخصصات المختلفة مع المحافظة على جودة الخدمات الصحية المقدمة¹.

الشكل رقم (02-01): الهيكل تنظيمي للمؤسسة الاستشفائية



المصدر: حسين سليمان زكي وآخرون، المحاسبة في المستشفيات و الفنادق، دار الإصدار العلمي للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، طبعة أولى، 2014،

ص20.

¹ عامر بن عياد بن مناحي العتيبي، إدارة المستشفيات و المرافق الصحية المبادئ الأساسية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، طبعة أولى، 2006، ص113.

المطلب الثالث: تصنيف و مهام المؤسسة الاستشفائية

أولاً: تصنيف المؤسسة الاستشفائية

يختلف تصنيف المستشفيات من دولة إلى أخرى و من كاتب إلى آخر. و هذا الإختلاف في التصنيفات يعتمد على أسس تتبناها من هذه الجهة أو تلك. إضافة إلى الهدف المراد تحقيقه من التصنيف، ومهما كانت هذه الأهداف أو الأسس لتصنيفات المستشفى فإنها لا تتعدى التصنيفات التالية¹:

¹صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات و المراكز الصحية، دار الفكر ناشرون و موزعون، عمان، طبعة أولى، 2009، ص208.

الجدول رقم (01-02) : تصنيف المستشفيات

التصنيف	الأساس
مستشفيات حكومية: هي المستشفيات التي تملكها الدولة. مستشفيات خاصة: هي مستشفيات التي تعود ملكيتها لشخص أو عدة أشخاص. مستشفيات خيرية: هي المستشفيات التي تعود ملكيتها إلى جهات خيرية تطوعية.	على أساس الملكية
مستشفيات كبيرة الحجم: غالبا ما يكون عدد أسرته أكثر من 500 سرير، و تحتوي على أقسام طبية تخصصية تتراوح بين 08 إلى 10 أقسام. مستشفيات متوسطة الحجم: غالبا ما يكون عدد أسرته أكثر من 200 سرير و أقل من 500 سرير، إضافة إلى 05 أقسام طبية رئيسية تخصصية. مستشفيات صغيرة الحجم: عدد أسرته أقل من 200 سرير، و 05 أقسام تخصصية و أحيانا تخصص واحد.	على أساس الحجم
مستشفيات عامة: هي تلك التي تقدم تخصصات طبية ثانوية، و كذلك خدمات الرعاية الصحية الأولية إضافة إلى الخدمات التخصصية. مستشفيات تخصصية: هي تلك التي تقدم تخصص معين واحد فقط.	على أساس التخصص
مستشفيات تعليمية: هي التي يطبق فيها برامج الإقامة و التعليم و التدريب لطلبة كليات الطب و التمريض...إلخ. مستشفيات غير تعليمية: هي التي لا يطبق فيها برامج الإقامة و التعليم و التدريب لطلبة كليات الطب و التمريض...إلخ	على أساس التدريب و التعليم
مستشفيات عمودية: هي المتعددة الطوابق و تتميز بضيق مساحتها. مستشفيات أفقية: هي ذات طابق واحد و تتميز بمساحتها الواسعة.	على أساس البناء

المصدر: إعداد الطالبة بالإعتماد على كتاب صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات و المراكز الصحية، دار الفكر ناشرون و موزعون،

عمان، طبعة أولى، 2009، صص 208..210.

ثانيا: مهام المستشفيات

تتمثل مهام المؤسسة العمومية الإستشفائية بالتكفل بصفة كاملة و متسلسلة بالحاجات الصحية للسكان، و في هذا الإطار تتولى على الخصوص المهام الآتية:

❖ ضمان تنظيم برمجة و توزيع العلاج الشفائي و التشخيص و إعادة التأهيل الطبي و الإستشفاء.

❖ تطبيق البرامج الصحية الوطنية للصحة.

❖ ضمان حفظ الصحة و مكافحة الأضرار و الآفات الإجتماعية.

❖ ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة و تجديد معارفهم، كما يمكن إستخدام المؤسسة

العمومية الإستشفائية ميدانا للتكوين الطبي و الشبه الطبي و التكوين في التسيير الإستشفائي على

أساس إتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين¹.

و يمكن ايجاز و ضائف المستشفيات في ثلاثة وظائف:

❖ الرعاية الطبية الصحية.

❖ التعليم و التدريب.

❖ البحوث الطبية و الإجتماعية.²

و من خلال التعاريف السابقة للمستشفى يمكن استنباط المهام التالية:

❖ **الخدمات الوقائية:** و تنقسم الى ثلاثة (03) مستويات:

(1) الخدمات الوقائية الأولية: و هي خدمات محددة و مباشرة و يجري التخطيط لها و تقديمها لوقاية الأفراد من مرض معين³.

(2) خدمات الوقاية الثانوية: و تشمل خدمات التشخيص و الكشف المبكر لأمراض قبل استفحالها.

(3) خدمات الوقاية من الدرجة الثالثة: و هي خدمات متخصصة تهدف إعادة تأهيل المرضى لتمكينهم من ممارسة حياة طبيعية نشطة الى حد ما.

❖ **الخدمات العلاجية:** تنقسم هذه الخدمات الى قسمين (02) :

¹ المرسوم التنفيذي رقم 140/07 المؤرخ في 19مايو 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و تنظيمها و سيرها المادة 04.

² عبد العزيز مخيمر وآخرون، الإتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات (المفاهيم و التطبيقات)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2014، ص07.

³ ثامر ياسر البكري، ادارة المستشفيات، دار اليازوري و العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص. 23.

- 1) خدمات الرعاية الطبية المقدمة للمرضى الخارجيين: من خلال العيادات الخارجية التي تديرها المستشفيات و المراكز الطبية و المستوصفات المرتبطة بها.
- 2) خدمات الرعاية الطبية المقدمة للمرضى الداخليين: و تصنف حيث درجاتها الى ثلاث مستويات:
 - خدمات الرعاية الأولية: هي الخدمات التي يقدمها الأطباء العاملين و المراكز الطبية الملحقة بالمستشفى و العيادات الخارجية.
 - خدمات الدرجة الثانية: يقدمها أطباء اختصاصيون و يجري تقديمها من خلال العيادات الداخلية و الخارجية.
 - خدمات الدرجة الثالثة: هي خدمات أكثر تعقيدا و يجري تقديمها في مراكز طبية محددة.
 - ❖ خدمات التأهيل و الرعاية الطويلة الأجل: يجري تقديم هذه الخدمات في مراكز التأهيل المتخصصة و وحدات التأهيل و الرعاية طويلة الأجل و الملحقة بالمستشفى العام في الغالب.
 - ❖ خدمات الإرتقاء بالصحة: تركز هذه الخدمات بالارتقاء بصحة الفرد من خلال العوامل الغير طبية.¹

رابعا: خصائص أنشطة المؤسسات الاستشفائية

طالما كانت المنشأة بصفة عامة و المستشفيات بصفة خاصة تعمل في بيئة ديناميكية، و هادفة الى البقاء و الاستمرار لبلوغ ما خطط لها من اهداف ، فان ذلك يتطلب قيامها بالعديد من الانشطة لكي تستطيع تحقيق ما تصبو اليه من اهداف، و الانشطة التي تقوم بها المستشفيات تتميز بمجموعة من الخصائص تميزها عن أنشطة المنشآت الأخرى، و اهم هذه الخصائص ما يلي:

- **نشاط المستشفيات نشاط خدمي:** يتميز نشاط المستشفيات بصفة عامة بكونه نشاطا خدميا من خلال تقديمه الخدمات الطبية المختلفة من رعاية طبية للمرضى، و تقديم الخدمات الطبية الفنية و الخدمات العامة المكملة للخدمات الطبية.
- **موسمية نشاط المستشفيات:** يتسم نشاط المستشفيات بالموسمية لكونه نشاطا غير ثابت على مدى الفترة الزمنية، حيث يرتفع حجم النشاط في بعض فصول السنة و ينخفض في فصول أخرى.
- **تأثر نشاط المستشفيات بالظروف الخارجية:** تعمل المستشفيات في ظل بيئة معقدة، تحتوي على مجموعة كبيرة من المتغيرات التي يكون لها تأثيرا كبيرا في القرارات التي¹، تتخذها إدارة المستشفى فعلى سبيل

¹ثامر ياسر البكري، مرجع سابق، ص26.25.

المثال القرارات و القوانين السياسية تكون ملزمة للمستشفى مثل الإلتزام بالحملات الخاصة بالتطعيم، و هذا بدوره يؤدي الى زيادة الطلب على الخدمات الطبية و بالتالي تآثر الانشطة التي يقوم بممارستها المستشفى.

- **تنوع الأنشطة بالمستشفيات:** حيث تقوم المستشفيات بتقديم خدمات متنوعة للمرضى (كتوفير الرعاية الطبية و تقديم الخدمات الطبية الفنية)، بالإضافة الى ما تقوم به من عمليات الطهي و تركيب الادوية و العقاقير و غيرها.
- **اعتماد نشاط المستشفيات على كفاءة العنصر البشري:** تعد المستشفيات كغيرها من المنشآت الخدمية، حيث يعتمد اداء أنشطتها على كفاءة العنصر البشري بهدف ادارتها باسلوب علمي يحقق نتائج طبية مرضية على اعتبار أن حسن المعاملات و الاستقبال و الامانة المتناهية و الكفاءة العلاجية و التمريضية و غيرها، كلها امور انسانية تميز مستشفى عن اخر و يؤثر بشكل مباشر في تفضيل المرضى لمستشفى عن اخر.
- **عدم قابلية الانتاج في المستشفى للتخزين:** و ذلك على عكس ما هو متاح في المنشآت الصناعية، حيث يمكن تخزين وحدات المنتج النهائي لديها لفترات قادمة، و يتضح ذلك في بعض اقسام المستشفى، فمثلا في الاقسام الداخلية نجد أن وحدة المنتج (غرفة/ليلة) لا يمكن تخزينها لفترة قادمة، فان لم تستطع المستشفى شغلها بالكامل خلال ليلة معينة فانه لا يمكن تخزينها لفترات قامة.
- **تقسيم نشاط المستشفيات الى مراكز:** نظرا لتنوع الانشطة في المستشفيات فانه يمكن تقسيم نشاط المستشفيات الى مراكز انتاجية و مراكز خدمية.
- **صعوبة تقويم نشاط المستشفيات بالمقاييس العادية التي تستخدم في الوحدات الانتاجية:** نظرا لان اطراف الخدمة في المستشفى هم الاطباء و معاونوهم، بالإضافة الى مستهلك الخدمة و هو الفرد، هذا بجانب تقويم الصعوبات بصفة عامة².

¹ خليل ابراهيم عبد الله شفقة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص. 102.

² تامر ياسر البكري، مرجع سابق، ص. 26.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي في المؤسسة الاستشفائية

سنعرض في هذا المبحث أهم المطالب التالية:

- طبيعة، مبادئ، وأهداف النظام المحاسبي في المستشفيات
- الهيكل العام، اعتبارات تصميم للنظام المحاسبي في المستشفيات
- مقومات النظام المحاسبي في نشاط المستشفيات

المطلب الأول: طبيعة، مبادئ، وأهداف النظام المحاسبي في المؤسسات الاستشفائية

أولاً: طبيعة النظام المحاسبي في المستشفيات

يختلف النظام المحاسبي في المستشفيات باختلاف طبيعتها، ما اذا كانت المستشفى تقدم خدمات عامة بلا مقابل او بمبالغ رمزية، او انها مستشفى خاص تقدم خدماتها بأجر يحقق عائد مجزى للمستشفى.

ففي الحالة الأولى: تكون المستشفى وحدة خدمات عامة تقوم الدولة او الجمعيات الخيرية بتمويلها باعتبارها منشأة لا تسعى لتحقيق ربح، و تتبع في الغالب نظام المحاسبة في الوحدات الحكومية و الذي يقوم اساسا على تخصيص اعتمادات مالية و توزيعها على الانشطة المختلفة بالمستشفى، حيث يتم مراقبة الانفاق طبقا للابواب و البنود ، او عناصر المصروفات المختلفة التي تم اعتمادها مسبقا في شكل موازنة تقديرية.

اما في الحالة الثانية: و هي المستشفيات الخاصة فهي تصمم نظامها المحاسبي الخاص بما يوفر احتياجات الادارة من البيانات المحاسبية المختلفة، و ايضا بما يمكن قياس نتائج اعمال المستشفى عن طريق مقابلة الايرادات بالمصروفات عن فترة زمنية منتهية.¹

ثانياً: مبادئ النظام المحاسبي في المستشفيات

تتمثل في مجموعة المبادئ التي يمكن تطبيقها في قطاع المستشفيات و التي تتصف بالإتساق و التوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة عموماً في الممارسة المحاسبية و التي تتضمن ما يلي:

¹ محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات و الوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص. 25.

- 1- الوحدة المحاسبية: يعد المستشفى بمثابة وحدة محاسبية قادرة على الشراء و البيع، حيث يدور في نطاقها مجموعة من الاحداث الاقتصادية التي يمكن المحاسبة و التقرير عنها.
- 2- الاستمرار: يعد المستشفى وحدة مستمرة في نشاطها، حيث يفترض أن أنشطتها تتكون من تيار من العمليات المستمرة.
- 3- الموضوعية: يجب أن تعتمد المعلومات التي تنتجها النظام المحاسبي على حقائق موضوعية، تم قياسها باستخدام الاجراءات المحاسبية المتعارف عليها من تسجيل و تبويب، و تليخيص بهدف التعرف على نتائج العمليات و الاحداث المالية.
- 4- التحفظ: يظل التحفظ احد المفاهيم الاساسية عند تسجيل كل من الايرادات و المصروفات طبقا لنظام القيد المزدوج على الرغم من عدم التأثير الواضح لهذا المفهوم على الاجراءات المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المستخدم في قطاع المستشفيات.¹
- 5- الإتساق: و يعني الثبات في تطبيق الاجراءات المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي المطبق في المستشفيات من فترة الى اخرى و باستمرار، حتى يمكن المقارنة بين نتائج الفترات لنفس الوحدة المحاسبية.
- 6- الافصاح الكامل: ويتطلب انعكاس جميع المعلومات الهامة بصورة واضحة و هامة و كاملة في التقارير المالية التي تعد مخرجات النظام المحاسبي، بما يساهم في تلبية احتياجات مستخدميها في قطاع المستشفيات.
- 7- الاهمية النسبية: و اذا كان التمييز بين العناصر الهامة نسبيا و الغير هامة يعد من الامور الصعبة، الا انه من الواضح أن المعلومات التي لا ترتبط ارتباطا وثيقا باهداف التقارير المالية للمستشفى لا تعتبر معلومات مهمة، و من ثم يمكن القول بان بند ما يكون ذو اهمية نسبية، اذا كان استبعاده من القوائم المالية يؤدي الى استنتاجات خاطئة او مظلة من قبل مستخدمي القوائم المالية.²

ثالثا: أهداف النظام المحاسبي في نشاط المؤسسة الاستشفائية

يهدف النظام المحاسبي في نشاط المؤسسة الاستشفائية إلى:

¹ الأميرة إبراهيم عثمان و آخرون، أنظمة محاسبية متخصصة (فروع، بنوك تجارية، مستشفيات، وحدات حكومية)، قسم المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2001، ص. 252.

² الأميرة إبراهيم عثمان و آخرون، مرجع سابق، ص. 253.

- 8- متابعة التعاملات مع المرضى، و امساك الحسابات الخاصة بهم و تسجيل معاملاتهم مع المرضى اول باول، بحيث يمكن اعداد فاتورة علاج لكل مريض على حدى نظرا لإختلاف الخدمات المقدمة لكل مريض حسب حالته.
- 9- توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط و اعداد الموازنات و متابعة تنفيذها، و ذلك من خلال التقارير الدورية التي تقدم لإدارة المستشفى لتمكنها من متابعة مستوى الإنفاق على الخدمات المختلفة وفقا للموازنة التخطيطية الموضوعة.
- 10- المحافظة على اصول المستشفى و وضع النظم الكفيلة بتوفير الحماية للاصول و منع التلاعب و الاختلاس و سوء الاستخدام عن طريق الطوابط الرقابية الشديدة.
- 11- اعداد الحساب الختامي للمستشفى عن كل فترة زمنية بإعداد حساب الإيرادات و المصروفات.
- 12- اعداد المركز المالي للمستشفى في نهاية كل عام¹.

المطلب الثاني: الهيكل العام و اعتبارات تصميم النظام المحاسبي في المستشفيات

أولاً: الهيكل العام للنظام المحاسبي في المستشفيات

يتكون النظام المحاسبي للمستشفيات من :

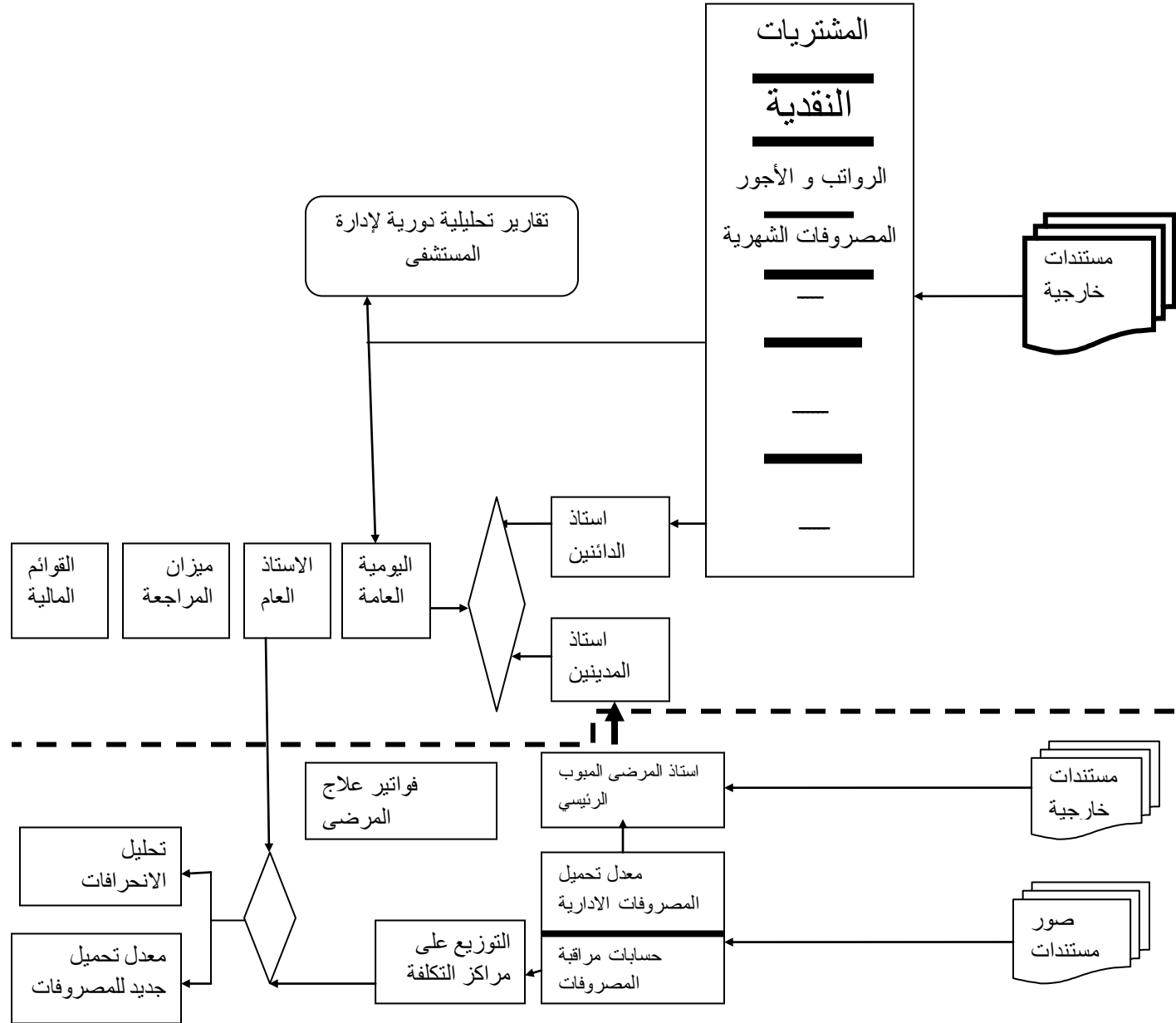
- 1- نظام لمحاسبة التكاليف عن الخدمة المقدمة.
- 2- نظام للمحاسبة المالية لقيد المصروفات و الإيرادات، و تحديد الاصول و الموجودات بالمستشفى في نهاية الفترة المالية.
- 3- نظام لإعداد التقارير و يقوم على تحديد بيانات التكلفة، و اعداد الموازنات التخطيطية و تحليل الانحرافات في الإنفاق الفعلي.

و يوضح الشكل التالي الهيكل العام للنظام المحاسبي في المستشفى:²

¹ محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص. 25.

² سليمان زكي و آخرون، مرجع سابق، ص. 24.

الشكل رقم (02-02): الهيكل العام للنظام المحاسبي في المستشفى



المصدر: حسين سليمان زكي و آخرون، المحاسبة في المستشفيات و الفنادق، دار الإعصار العلمي للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، طبعة أولى، 2014، ص. 24.

ثانياً: اعتبارات تصميم النظام المحاسبي في نشاط المستشفيات

بصفة عامة ينبغي أن يراعى عند تصميم النظام المحاسبي في نشاط المستشفيات عدد من الاعتبارات اهمها:

- 1- الملائمة و التوافق مع طبيعة نشاط المستشفيات و خصائصه، مع عدم التضحية في نفس الوقت بعاملتي الدقة و السرعة في انتاج المعلومات.

- 2- أن يكون النظام قادرا على انتاج كافة المعلومات بالشكل و في الوقت المناسب لأغراض التخطيط و اتخاذ القرارات على مستوى إدارة المستشفى.
- 3- أن يكون النظام مرنا حتى يستطيع استيعاب التغيرات التي تحدث في حجم نشاط المستشفيات سواء بالزيادة او النقصان . دون الحاجة الى اعادة تصميم النظام في كل مرة بالكامل.
- 4- أن يكون النظام قادرا على الوفاء بإحتياجات النشاط الخدمي للمستشفى (الرعاية الطبية العلاجية و الخدمات الطبية الفنية)، و النشاط التجاري للمستشفى (محلات البيع المختلفة)، و النشاط الصناعي البسيط للمستشفى (نشاط المطابخ و التركيبات الادوية)، بنفس درجة الكفاءة و الدقة لكل تلك الأنشطة.
- 5- أن يعطي النظام اهمية لائقة للبيانات الإحصائية لحركة المرضى، و يوفر كل المعلومات عنهم بنفس درجة الاهمية التي يعطيها للبيانات المالية، نظرا لما تلك البيانات من اهمية في تخطيط استغلال طاقات المستشفى افضل استغلال.¹

المطلب الثالث: مقومات النظام المحاسبي في نشاط المستشفيات

لتحقيق الاهداف السابقة ، فإن النظام المحاسبي في مجال نشاط المستشفيات يرتكز على المقومات التالية:

1. دليل الحسابات.
2. المجموعة المستندية.
3. المجموعة الدفترية.
4. موازين المراجعة و حسابات المراقبة الإجمالية.
5. مجموعة من التعليمات و اللوائح الرقابية.
6. مجموعة من التقارير المالية و الإحصائية.

أولاً: دليل الحسابات

هو كشف او قائمة او كتيب يحتوي على كافة حسابات المستشفى الرئيسية و الفرعية ، مبوبة بطريقة سليمة منظمة، تكفل تحديد طبيعة كل حساب من حسابات المستشفى، و تصنيفه بحسب ما اذا كان أحد بنود الأصول او الخصوم او الإيرادات او المصروفات.

و يلزم توافر الخصائص التالية في دليل الحسابات حتى يحقق اهدافه:

¹هاشم أحمد عطية و آخر، دراسات في المحاسبة المتخصصة النظام المحاسبي و نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات، الدار الجامعية طبع نشر توزيع، الاسكندرية، 2000، ص ص57،58.

- المرونة في الإعداد، و القابلية لإضافة او حذف حسابات دون تأثير على ترتيب الدليل.
- وضوح و سهولة استخدام من قبل المحاسبين.
- أن يتناسب نظام ترقيمه مع متطلبات التشغيل الالكتروني للبيانات.

ثانيا: المجموعة المستندية

تعتبر المستندات هي الدليل المادي الذي يثبت و يؤيد صحة و سلامة تعاملات المستشفى، و قد تكون هذه المستندات :

*مستندات مالية: تثبت وقائع و أحداث مالية و تتخذ في هذه الحالة كمصدر للقيود في سجلات المستشفى و الدفاتر.

* مستندات تحتوي على معلومات إحصائية، وتتخذ في هذه الحالة أساسا لإعداد الكشوف و القوائم الإحصائية اللازمة لمتابعة اتجاهات اداء المستشفى.

*مستندات خارجية: اي يتم اعدادها خارج المستشفى، و تكون صادرة عن الغير و واردة للمستشفى.

*مستندات داخلية: اي يتم إعدادها داخل المستشفى، سواءا للإستخدام الداخلي بين الإدارات و الأقسام المختلفة، أو للإستخدام الخارجي حيث يتم إصدارها للغير.

و يلزم عند تصميم المستندات الأخذ بعين الإعتبار كل الشروط الواجب مراعاتها في هذا المجال من وضوح و بساطة و دقة و موضوعية..الخ.

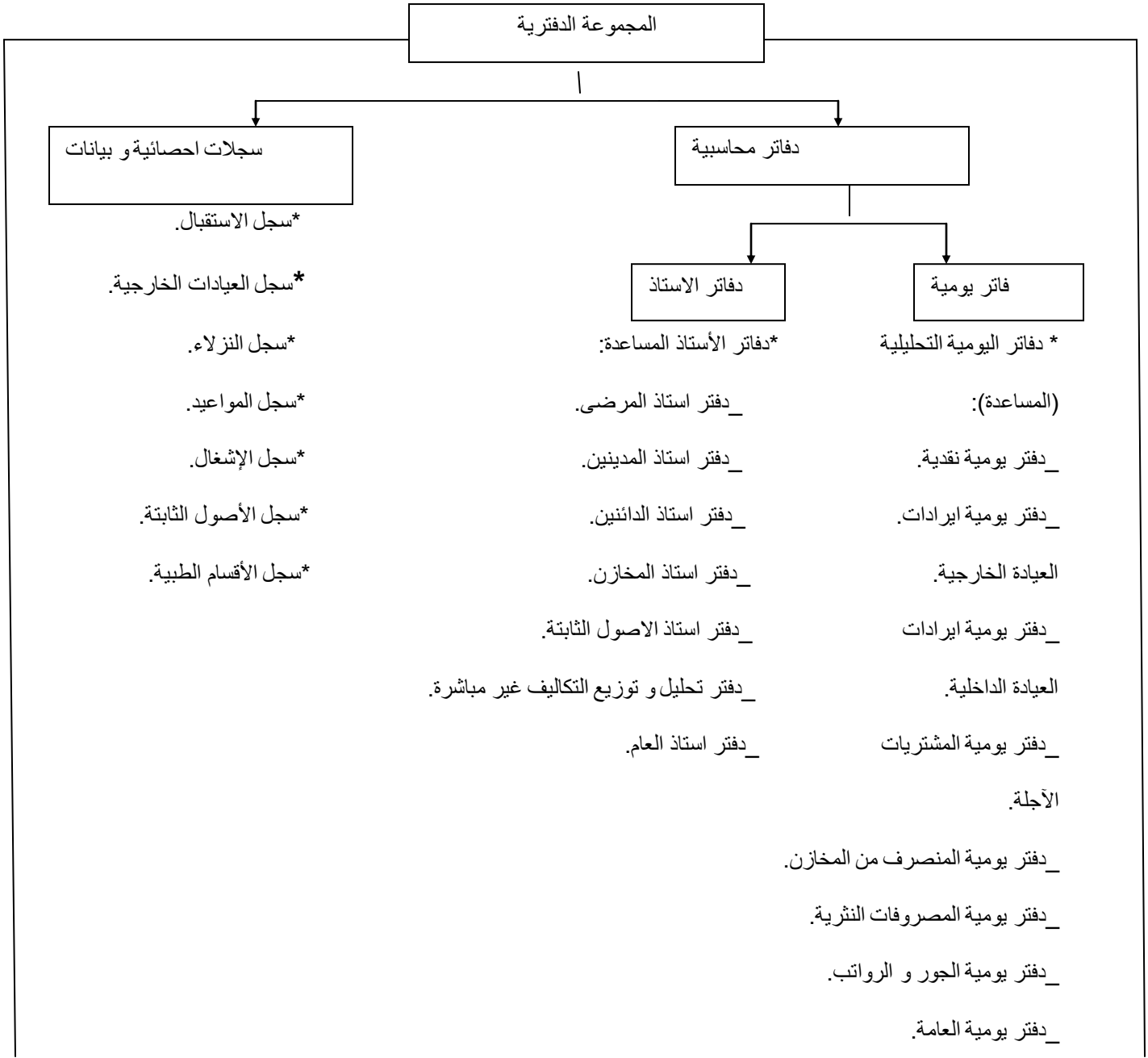
ثالثا: المجموعة الدفترية

هي السجلات التي يتم فيها اثبات عمليات المستشفى و أحداثه المالية. و تختلف هذه الدفاتر من مستشفى لآخر.¹

و يظهر الشكل التالي المجموعة الدفترية في إحدى المستشفيات الخاصة:

¹هاشم أحمد عطية و آخر، مرجع سابق، ص ص 58..-60.

الشكل رقم (02-03): تصور للمجموعة الدفترية في إحدى المستشفيات الخاصة



المصدر: محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات و الوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2007، ص. 39.

رابعاً: موازين المراجعة و حسابات المراقبة الإجمالية

بعد ترصيد حسابات الأستاذ المختلفة يتم إعداد موازين المراجعة للمستشفى، و سواء كانت هذه الموازين بالمجاميع أو الارصدة فان التوازن الحسابي شرط أساسي، و يعد قرينة على صحة و سلامة العمل المحاسبي و الرقابة على الحسابات .

و لتحقيق هدف ضبط و رقابة أرصدة الحسابات الشخصية للمدنيين و الدائنين، يتم استخدام حسابات إجمالية (حسابات المراقبة) حيث تسهم بدور فعال في هذا المجال ، حيث لا بد أن يتطابق أرصدة الحسابات الشخصية للمدنيين الظاهرة بدفتر أستاذ مساعد فرعي المدنيين مع رصيد حساب إجمالي المدنيين الظاهر بدفتر الأستاذ العام.

و لاشك أن التوازن الحسابي لموازن المراجعة و التطابق المحاسبي للحسابات الإجمالية مع الحسابات المساعدة (الفرعية) هي مقومات رقابية هامة و أساسية من مقومات النظام المحاسبي لنشاط المستشفيات.

خامسا: مجموعة من التعليمات و اللوائح الرقابية

يقصد بها التعليمات و اللوائح سواء الداخلية التي تصدرها ادارة المستشفى أو التي تحددها نظم الدولة و مذكراتها التنفيذية، فالإجراءات المحاسبية لا بد أن تتم في حدود هذه التعليمات و اللوائح، و لا بد أن يلتزم بها الأفراد العاملون، فالدولة تصدر تعليمات معينة في تنظيم عمل بالمستشفيات و تطلب ضرورة استيفاء و تقديم بيانات معينة و الالتزام بقواعد معينة.

و الغرض من ذلك هو اخضاع تلك نشاط تلك المنشآت العلاجية لإشراف و رقابة الدولة لضمان اداء ذلك النشاط في الحدود المرسومة له.

و تصدر ادارة المستشفى تعليمات معينة في تنظيم العمل داخل المستشفى، بما يضمن حسن اداء العمل وفقا لما تراه الإدارة و في ضوء فلسفتها في ادارة العمل، و كيفية اداء بعض الخدمات العلاجية للمرضى و غيرهم من طالبي اجراء الفحوصات الدورية، و ضرورة وجود هيكل تنظيمي واضح للمستشفى يرسم و يحدد خطوط السلطة و المسؤولية... الخ.

سادسا: مجموعة من التقارير المالية و الإحصائية

يتحدد شكل التقارير و محتوياتها و نوعيتها و الفترة التي تغطيها و الغرض منها، في ضوء فلسفة إدارة المستشفى و رؤيتها و حاجتها للبيانات و المعلومات، التي ترى انها ضرورية لرسم السياسات المختلفة و اتخاذ القرارات اللازمة.

و بصرف النظر عن الاختلافات السابقة في شكل و محتوى و غرض و مدة التقرير، فان هذه التقارير ما هي في النهاية الا وسيلة لإظهار اداء ماضي أو اداء حاضر أو التنبؤ بأحداث و اداء المستقبل.¹

¹هاشم أحمد عطية و آخرون، مرجع سابق، ص ص..62،63.

المبحث الثالث: اهمية محاسبة التكاليف في المستشفيات

سنعرض في هذا المبحث ما يلي

- اهداف ومبادئ محاسبة التكاليف في المستشفيات
- مقومات محاسبة التكاليف في المستشفيات
- مشكلات القياس التكاليفي في المستشفيات و محدداته

المطلب الأول: اهداف و مقومات محاسبة التكاليف في المستشفيات

محاسبة التكاليف هي احد فروع محاسبة المؤسسة، الذي يعمل على تطبيق اسس و قواعد محاسبية خاصة، في تسجيل و تحليل الأعباء و التكاليف بطرق محددة، لأغراض تسييرية و إدارية خاصة¹.

أولاً: اهداف محاسبة التكاليف في المستشفيات.

يهدف نظام تكاليف المستشفيات الى: تحديد التكلفة للوحدة، تحليل التكاليف لإتخاذ القرارات، المقارنة فيما بين المستهلك، تجميع و تحاليل التكلفة بهدف الرقابة على التكلفة². كما يمكن تجميعها في ثلاث مجموعات رئيسية على النحو التالي:

1. تحديد تكلفة نشاط المستشفيات: و ذلك من خلال تحديد تكلفة الاقسام المختلفة، و تحديد تكلفة الأنشطة و العمليات و الخدمات التي يؤديها المستشفى.
2. الرقابة و ضبط عناصر التكاليف: و ذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية لتكلفة نشاط المستشفيات بالأرقام المخطط لها.
3. ترشيد القرارات الإدارية: و ذلك بتوفير البيانات و المعلومات اللازمة و التي تحتاجها ادارة المستشفى للقيام بالوظائف التالية:

أ- التخطيط: لمصادر الاموال و استخداماتها و تخطيط ربحية المستشفى.

ب- تقييم الأداء: للتعرف على ربحية الأنشطة العلاجية المختلفة.

ت- إتخاذ القرارات: في ضوء تقييم اداء نشاط المستشفيات.

¹ناصر دادي عدوي و آخر، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة، دار المحمدية العامية للنشر، الجزائر، طبعة أولى، 2008، ص35.

²ثناء على القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، طبعة أولى، 2009، ص67.

ثانيا: قواعد و مبادئ محاسبة التكاليف في المستشفيات

تتمثل القواعد و المبادئ التي تشكل الإطار العام لمحاسبة التكاليف في نشاط المستشفيات فيما يلي:

1. الإستحواذ على عناصر التكاليف

تتمثل تكلفة الاستحواذ على عناصر التكاليف في جميع المبالغ و المطالبات النقدية، او ما يعادلها للحصول على خدمة او منفعة معينة لنشاط المستشفيات.

2. استخدام عناصر التكاليف

يتم استخدام عناصر التكاليف خلال فترة معينة، فمقابلة احد المرضى لموظف الاستقبال لبحث طلب حجز خدمة علاجية يستغرق فترة زمنية، تحسب تكلفة المرتبات و الاجور لها من خلال مرتب هذا الموظف عن الشهر بالقسمة على عدد ساعات عمله في الشهر.

3. تحميل عناصر التكاليف على الخدمة العلاجية المؤداة

لتحديد التكلفة التي يستلزمها تقديم كل خدمة علاجية بدرجة عالية من الدقة يلزم تحميل عناصر التكاليف على الخدمة العلاجية المؤداة¹.

المطلب الثاني: مقومات نشاط محاسبة التكاليف في المستشفيات

تتمثل مقومات محاسبة التكاليف في نشاط المستشفيات فيما يلي:

أولا : تحديد مراكز التكلفة و وضع دليل خاص بها

يقصد بليل مراكز في نشاط المستشفيات، المراكز التي يتم فيها تنفيذ عمليات متجانسة كالاقامة، او العيادات الخارجية، او التغذية و الكافيتيريا، او الصيدلية...الخ، و يكون اطار المسؤولية عنها محدد و واضح المعالم و يشرف عليها موظف يتحمل المسؤولية عن عمليات التنفيذ التي تنفذ فيها.

¹هاشم أحمد عطية و آخرون، مرجع سابق، ص.242.

فمركز التكلفة هو مركز نشاط او مسؤولية ، فقد يتمثل مركز التكلفة في قسم ذي نشاط انتاجي محدد يضم عملية انتاجية او خدمية، او مجموعة من العمليات المتكاملة، و قد يكون مركز التكلفة جزءا من قسم يعبر عن عملية او آلة تقوم بعمل محدد داخل القسم ، و قد يتحدد مركز التكلفة طبقا للتنظيم الاداري للوحدة الاقتصادية، حيث يمثل وحدة مسؤولية ترتبط بمشرف له سلطات و مسؤوليات محددة¹.

ثانيا: تحديد وحدات التكلفة و وضع دليل خاص بها

تهدف الوحدات الاقتصادية الى انتاج السلع و الخدمات، باعتبار أن النشاط الاقتصادي ككل يوجه لخلق منافع للسلع و الخدمات الاقتصادية. و تعتبر وحدة التكلفة هي المقياس الذي يتم على اساسه قياس تكلفة المنتجات او الخدمات المختلفة.

فوحدة التكلفة هي الوحدة التي يتم على اساسها تجميع التكاليف، تمهيدا لقياس تكلفة انتاج سلع او خدمات معينة، فالتكاليف لا تحدد الا اذا كان هناك الشيء الذي تحدد تكاليفه، و هذا الشيء هو وحدة التكلفة².

ثالثا : تحديد عناصر التكاليف و وضع دليل لحسابات التكاليف

عناصر التكلفة : هو تحمل عناصر نفقات معينة ذات قيمة مالية، فالتكاليف هي تضحية اختيارية مادية او معنوية، يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية تبذل في سبيل الحصول على منفعة.

و بالتالي فانه يشترط في العنصر لكي يكون تكلفة امران هاما:

- ✓ واقعية الاستفادة: اي الاستخدام الفعلي في انتاج سلع او تقديم الخدمات.
- ✓ معيارية الاستخدام: اي أن الكمية المستخدمة من العنصر تكون محددة طبقا للمقررات المعتمدة و المواصفات المحددة.

رابعا : تحديد طريقة القياس و اسس التحميل

من بين طرق قياس التكاليف التي شهدت تداولاً لدى المؤسسات الصحية، نجد طريقتي تكاليف المراحل و تكاليف الاوامر .

¹محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص.183.

²نفس المرجع، ص.185.

1. طريقة تكاليف المراحل : تتبع طريقة تكاليف المراحل في الوحدات التي يتم الانتاج فيها على مراحل متسلسلة و متتابعة، على أن يمر الانتاج بها جميعا حتى يخرج من المرحلة الاخيرة في شكله النهائي المعد للبيع، كما تعتبر طريقة تكاليف المراحل ملائمة لقياس التكلفة في أنشطة الخدمات التي تقدم عددا محدودا من الخدمات، يؤدي كل منها الى مركز مستقل، حيث يمكن حصر التكاليف المختلفة في مراكز انتاج الخدمات الاصلية، بالاضافة الى نصيبها من تكاليف المراكز المعاونة الاخرى، و بقسمة هذه التكاليف على مجموع وحدات الخدمة. يمكن الحصول على متوسط تكلفة وحدة الخدمة المؤداة في كل مركز من مراكز النشاط الخدمي¹.

و تتميز طريقة تكاليف المراحل بالبساطة و السهولة من الناحية العملية، بشرط أن يكون هناك تجانس في مخرجات كل مركز من المراكز.

2. طريقة تكاليف الأوامر: تتبع تكاليف الاوامر في الوحدات المتعددة المنتجات غير النمطية، والتي تعتمد الى حد كبير على طلبات العملاء في تحديد مواصفاتها، و غالبا ما تكون العملية الإنتاجية غير مستمرة بصفة منتظمة، و يتم قياس تكلفة كل امر عن طريق تخصيص عناصر التكاليف على الاوامر المنتجة.

و هناك بعض الأنشطة الخدمية الأخرى، يكون حجم العمل بها كبيرا، مع اختلاف انتاج كل وحدة خدمية عن الاخرى ، كما أن قيمة عناصر التكاليف المستخدمة في انجاز هذه الخدمات تكون كبيرة ، مما يمكن معه تبرير استخدام طريقة الاوامر في هذه الأنشطة لقياس التكاليف، و ذلك عن طريق متابعة الخدمة ذاتها مباشرة و المحاسبة عن تكاليفها من عناصر التكاليف المختلفة من كل مركز من مراكز التكلفة التي يلزم مرورها عليه، و يحسب ما استفادته من هذه العناصر، و ذلك بدلا من حصر تكلفة المراكز و قسمتها على الخدمات التي تمر في هذا المركز للوصول الى متوسط تكلفة وحدة خدمية.

خامسا : تحديد فترة التكاليف

هي الفترة الزمنية المتخذة كأساس لتجميع و حصر عناصر التكاليف، لإعداد حسابات و قوائم التكاليف و نتائج الاعمال بصفة دورية، و قد تكون هذه الفترة شهرية او ربع سنوية او سنوية، و قد ترتبط بطول دورة الانتاج او الخدمات.

¹ هاشم أحمد عطية و آخرون، مرجع سابق، ص ص... 187، 188.

و يرتبط تحديد فترة التكاليف بعدة عوامل من بينها، احتياجات الوحدة الاقتصادية من البيانات اللازمة للرقابة و المتابعة و اتخاذ القرارات، و طبيعة العمليات الانتاجية او الخدمية.

و القاعدة العامة في تحديد فترة التكاليف، هي انه كلما قصرت تلك الفترة كلما ارتفعت اهمية البيانات لإدارة الوحدة الاقتصادية، حيث تمكنها من متابعة التنفيذ و اكتشاف الانحرافات أولا بأول، و قبل تراكمها، و تحليل مسبباتها لاتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة لتفاديها مستقبلا¹.

المطلب الثالث: مشكلات القياس التكاليفي في المستشفيات و محدداته

ان قياس و تحديد تكلفة الخدمات العلاجية تمهيدا للرقابة عليها، تصطم علميا بالعديد من المشكلات التي تحد من دقة القياس و موضوعيته في المستشفيات عامة، و ان كانت حدة هذه المشكلات تظهر بشكل اوضح في المستشفيات الحكومية خاصة، و التي من اهمها ما يلي:

اولا : عدم وجود نظم تكاليف خاصة

المستشفيات العامة هي وحدات حكومية غير هادفة للربح، تطبق انظمة و قواعد المحاسبة الحكومية، و بالتالي في الغالبية العظمى من الاحوال لا يوجد بالمستشفيات العامة نظم تكاليف فعلية لقياس التكلفة الفعلية للخدمات الصحية المؤداة ، او نظام تكاليف محددة مقدما للرقابة على عناصر التكاليف تلك الخدمات الصحية بهدف تحقيق الاستخدام الامثل لها، و انما تعتمد تلك الوحدات على سجلات المحاسبة المالية (سجل اجور، سجل مستلزمات، سجل مصروفات). لخصر اجمالي الانفاق على الخدمات الصحية في نهاية كل فترة زمنية بهدف التحقق من الانفاق، يتم في حدود و اغراض الاعتمادات المخصصة، و وفقا لتعليمات الصادرة من الجهات المختصة.

ثانيا : عدم وجود نظم معلومات متكاملة

يفتقر القطاع الصحي الحكومي لنظم معلومات متكاملة توفر جميع البيانات المالية و الاحصائية اللازمة لأغراض القياس التكاليفي و حساب معدلات التحميل المناسبة و توزيع عناصر التكاليف المشتركة و اختيار اسس التوزيع الملائمة و تحديد الطاقات المستغلة و المتوقعة و التنبؤ بالتقلبات المتوقعة و تغييرات الطلب و ما شابه ذلك من بيانات و معلومات لازمة لأغراض القياس و الرقابة التكاليفية و اتخاذ القرارات.

¹هاشم أحمد عطية و آخر، مرجع سابق، ص189.

ثالثاً: عدم ملائمة الأساس المحاسبي المستخدم

المستشفيات العامة كوحدات حكومية ملزمة بإتباع الأساس النقدي في المحاسبة عن إيراداتها و مصروفاتها، و لهذا فان النظم المحاسبية المستخدمة بالقطاع الصحي الحكومي تعني بإثبات العمليات المالية التي تحدث بمراكز النشاط المختلفة في الدفاتر و السجلات المختصة من واقع المستندات المؤيدة لها، بهدف تلخيص و تبويب تلك العمليات، و اعداد التقارير اللازمة لمتابعة نتائج تنفيذ الموازنة، فأساس الاستحقاق لا يطبق في هذا القطاع، الا فيما يتعلق بالعمليات الخاصة بالمشروعات الاستثمارية، و ذلك فيما يتم توريده او انجازه منها سواء كان السداد مصاحباً للتوريد او في وقت سابق او لاحق عليه.

بناءً عليه من الممكن إثبات عمليات مالية في دفاتر و سجلات المستشفى ، في حين أن هذه العمليات المالية لا ترتبط بتكلفة الخدمات الصحية و لا تخص الفترة محل التسجيل. كدفع مبالغ هي اجور مستحقة تخص سنوات سابقة، كاستخدامات تمت الاستفادة منها خلال الفترة المالية الحالية. الا أن واقعة الدفع النقدي للمبالغ المستحقة لم تتم خلال نفس الفترة المالية. و في ظل اساس هذا الأساس المحاسبي السابق تصبح البيانات المتوافرة بسجلات تلك المستشفيات العامة بيانات محدودة -او حتى عديمة الجدوى- لأغراض القياس التكاليفي¹.

رابعاً: عدم ملائمة المستندات و السجلات المستخدمة

أن مستندات و سجلات القطاع الصحي الحكومي، ليست مصممة لخدمة عملية الرقابة على مستوى او كيفية اداء الخدمة الصحية بالمستشفى او خدمة مستويات التخطيط المختلفة. و بالتالي فان البيانات التي يولدها النظام المحاسبي الحكومي المطبق بالمستشفيات لا تخدم او تساهم في عملية الرقابة على اعمال هذه الوحدات من منظور تكاليفي، فالمستندات و السجلات المستخدمة و البيانات التي يوفرها النظام قد تم تصميمها لغرض اخر اساسي هو الرقابة على الموارد المقدره بالموازنة و التحقق من أن تم الانفاق في حدود الاعتمادات المحددة بالموازنة و ضمان الرقابة قبل الصرف و التأكد من مراعاة اسس الضبط الداخلي.

¹ حسين سليمان زكي وآخرون، مرجع سابق، ص ص..69،70.

خامسا: تنوع و اختلاف الخدمات الطبية المقدمة

ان إنتاج المستشفى من كل خدمة من الخدمات الطبية على حدى ليست انتاجا نمطيا له نفس الخصائص و المواصفات، و لا يمر بالمراحل العلاجية بالنسبة نفسها لكل الحالات، و انما يتنوع و يختلف هذا الانتاج باختلاف الشخص المستفيد من الخدمة من حيث جنس المريض و عمره و حالته الصحية و خطورة المرض و المرحلة التي وصل اليها و ما الى ذلك من امور تختلف من حالة لأخرى، بل أكثر من ذلك فإن الابعاد الإنسانية و الاجتماعية و النفسية التي تحكم العلاقة بين الطبيب و المريض هي من الاعتبارات المهمة ذات التأثير المباشر على اختلاف مراحل الانتاج من الخدمة الصحية المقدمة، و تولد كل تلك الاختلافات في النهاية صعوبات تكاليفية في عملية القياس.

سادسا : انه في كثير من الحالات لا يمكن للمستشفى تأجيل تقديم الخدمة لوقت لاحق او الاعتذار عن تقديمها بسبب زيادة غير متوقعة في حجم الطلب أو أحداث فجائية. فالأصل أن يقوم المستشفى العام بتقديم الخدمة الطبية لطالبيها و لو اضطر لتقديمها بتكلفة غير اقتصادية، اذ يحمل مثل هذا الاعتذار أو التأجيل - و لو لمجرد ساعات محدودة- في طياته مخاطر كبيرة قد تصل الى حد يفتقد طالب الخدمة حياته، كما هو الحال بالنسبة لحالات الوضع و الازمات القلبية و ازمات الربو و التهابات الزائدة الدودية و غيبوبة مرضى السكري و حالات الفشل الكلوي و ما شابه ذلك من حالات، تحتم تقديم الخدمات الطبية اللازمة لأصحابها دون إبطاء أو تأجيل و دون النظر لاعتبارات التكلفة¹.

المطلب الرابع : نموذج لتطبيق نظام ABC في المؤسسات الاستشفائية

لتصميم نظام التكاليف المبني على الانشطة بالمستشفيات نتبع الخطوات الاربعة التالية :

أولا : تحديد الأنشطة

في الحياة العملية يمكن تحديد عدد كبير من الأنشطة التي يتم ممارستها داخل المستشفى ، و قد بينت الدراسات أنه كلما زادت الأنشطة تعقيدا و صعوبة تحديد العلاقة بين النشاط و الخدمة المقدمة مما يزيد من التكلفة تطبيق النظام ، و قد تبين بانه يتم تحديد الأنشطة الرئيسية من خلال دراسة المؤسسة و التعرف على طبيعة العمل في كل قسم و كيفية سير العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للمواد ، و غالبا فان ذلك

¹حسين سليمان زكي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 70-72.

جزء هو الاكثر أهمية و تحديا في عملية تصميم النظام اذا يتطلب عدد كبير من الاشخاص لفهم الانشطة التي يتم ممارستها لتقديم الخدمة .

ان مستوى الدقة و التوسع في تحليل الانشطة يعتمد على قرار الادارة و نوع و حجم و مستوى المعلومات المطلوبة لتحقيق اكبر قدر ممكن من المنفعة باقل تكلفة لازمة لتشغيل و ادامة استمرار هذا النظام . و من أمثلة الانشطة التي يقوم بها المستشفى نشاط الشراء ، حيث يتطلب هذا النشاط القيام بعدد من المهام و منها اعداد طلب الشراء من القسم المعني ، و تحديد مورده ، و اصدار امر الشراء ، و استلام و فحص المواد ، و التخزين و المناولة و غيرها .

حيث ان القيام بهذه المهام كلها يؤدي الى تكبد المستشفى نفقات و استهلاك لمواردها وذلك لممارسة النشاط الشراء، فاذا كان عدد الانشطة المؤداة داخل المستشفى كبير جدا فانه قد يتطلب من المصمم نظام تكاليف تجميع العديد من الانشطة في مجموعة معينة، وغالبا ما يتوجب عليه مراعاة التجانس هذه الانشطة فيما يسمى بمجمعات التكلفة، و ذلك لغايات تبويبها الى أنشطة ذات قيمة مضافة و اخرى لا تضيف القيمة و بالتالي تجنبها ، و خفض تكلفة تأدية النشاط.

ثانيا : تحديد تكلفة كل نشاط

بعد تحديد الانشطة المختلفة الذي يقوم بها المستشفى ، فان يتوجب توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على هذه الانشطة، و ذلك بهدف تحديد التكاليف التي تتكبدها المستشفى للقيام بهذه الانشطة . حيث ان العديد من هذه الموارد يمكن تتبعها بشكل مباشر الى الانشطة التي استهلكتها، مثل الادوية التي تم صرفها لمريض معين او صورة اشعة التي تم اجرائها له ، او من الفحوص المخبرية التي تمت ، و منها مصاريف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر و منها مصاريف الطعام و الشراب ، و خدمة الغرف و الاستهلاكيات ، و مصاريف المياه و الكهرباء.

و بناءا عليه على مصمم نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة في هذه المرحلة مراعاة علاقة السبب و النتيجة لتوزيع هذه المصاريف على الانشطة المختلفة التي تمت داخل المستشفى، و بعبارة اخرى فإن المخرجات النهائية هي التي تستهلك الانشطة و الانشطة تستهلك الموارد، و التي تكلفتها تمثل تكلفة النشاط، اي ان الانشطة عبارة عن حلقة الوصل بين الموارد و الخدمة.

و هنا لابد من الإشارة إلى أن بعض الموارد قد يتم استهلاكها من قبل عدة أنشطة داخل المستشفى ، حيث يتم تحميل تكلفة هذه الأنشطة عن طريق موجه تكلفة الموارد، حيث يجب مراعاة أمرين عند استخدام هذا الموجه، الأول العلاقة المنطقية بين استخدام هذه الموارد و بين الأنشطة، فعلى سبيل المثال ان تكلفة استخدام المحروقات لغايات التدفئة تدخل في عملية احتساب تكلفة الإقامة ، و التي يمكن تحديد استخدام هذا المورد عن طريق قسمة اجمالي تكلفة المحروقات على اجمالي مساحة المستشفى ، ثم ضربها في مساحة غرفة المريض الواحد . و الاعتبار الثاني هو وجود المعلومات الاحصائية لدى ادارة المستشفى ، و ذلك من خلال البيانات التاريخية لكمية استخدام هذه الموارد .

ثالثا : تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط

حتى يتم توزيع التكاليف على الأنشطة المختلفة فإنه لابد من تحديد مسبب تكلفة ، حيث تسمى مسببات التكلفة المستخدمة في هذه المرحلة بموجهات مسببات النشاط ، و مسبب التكلفة يعتبر وسيلة الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من الخدمة او المنتجات، و بالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط .

و عند اختيار موجه ، مسبب، تكلفة نشاط فإنه لابد من مراعاة أمور منها :

أ- يجب ان يرتبط موجه تكلفة النشاط برابط منطقي بمجمعات التكلفة ، فمثلا ارتباط تكلفة خدمة التمريض بعدد زيارات المريض الواحد في اليوم .

ب- امكانية تحديد مسبب تكلفة النشاط بسهولة، فمثلا امكانية تحديد عدد زيارات اطار التمريض للمريض الواحد في اليوم.

ت- يتوقف نجاح نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مدى الدقة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط ، و ذلك لان الصفة المميزة لهذا النظام، و التي تفضله عن غيره من الانظمة ، هي مستوى الدقة المتميز الذي تتصف به معلومات و مخرجات هذا النظام¹.

رابعا : تخصيص تكاليف الأنشطة

في هذه المرحلة يتطلب منا تحديد نسبة التحميل من موجهات التكلفة للمخرجات النهائية ، و بناءا عليه يتوجب ان تكون موجهات التكلفة قابلة للقياس و ذلك لاعتمادها كأساس لتحميل المخرجات النهائية، بحصتها من

¹شرف عزمي مسعود أبو مغلي، مرجع سابق ، ص77.

مجمعات التكلفة التي تم تحديدها مسبقا ، فعلى سبيل المثال ستوجب لدينا معرفة عدد الساعات اللازمة لتجهيز غرفة العمليات لاجراء عملية جراحية معينة، و ذلك لكي نتمكن من احتساب بشكل دقيق.

و بعد ذلك يتم حصر و تحديد مقدار استهلاك المنتجات من موجبات التكلفة، ليتم تحديد تكلفة الخدمة المقدمة للمريض و التي تتكون من العناصر التالية :

أ- تكلفة المواد المباشرة : و التي تتضمن مقدار العلاجات او الادوية التي تم استخدامها للحالة المرضية الواحدة، مثل عدد و نوع الفحوصات المخبرية التي تم اجرائها، حيث يتم تحديد الاستهلاك من هذه المواد بواسطة بقائمة المواد المستخدمة .

ب-كلفة العمل المباشر : حيث تتميز المستشفيات عن غيرها في تحديد العمل المباشر ، من كونها ترتبط بعقود مع الاطباء مبنية على اساس الزيارة للمريض محدد.

ت-كلفة الانشطة المستهلكة (التكاليف الغير مباشرة) : و تتضمن الكلفة التي سيتم تخصيصها من مجمعات التكلفة المختلفة ، مثل خدمات المريض، خدمات الطعام و الشراب، و خدمات الإقامة الاخرى، و خدمات الطاقم الاداري و غيرها¹.

¹عريوة محاد، سعدوني فاتن، تحديد تكلفة الخدمات الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي العمومي تصميم نظري لنموذج (ABC) في المستشفيات،مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة ،جامعة المسيلة، جامعة سكيكدة، العدد02،2016، ص102.

خلاصة

تعتبر المستشفيات بنية تحتية هامة في معظم دول العالم نظرا للدور الانساني الذي تلعبه في تقديم الخدمات العلاجية، حيث أن قياس و تحديد تكلفة الخدمات العلاجية فيها تمهيدا للرقابة عليها؛ تصطدم علميا بالعديد من المشكلات التي تحد من دقة القياس و موضوعيته في المستشفيات عامة.

بصفة عامة ينبغي أن يراعى عند تصميم النظام المحاسبي في نشاط المستشفيات عدد من الاعتبارات منها الملائمة و التوافق مع طبيعة نشاط المستشفيات و خصائصه، مع عدم التضحية في نفس الوقت بعاملتي الدقة و السرعة في انتاج المعلومات. لتحقيق اهداف النظام المحاسبي في مجال نشاط المستشفيات يركز على عدة المقومات .

يهدف نظام تكاليف المستشفيات عموما إلى تحديد التكلفة للوحدة، تحليل التكاليف لإتخاذ القرارات. الا أن هناك مشكلات في محددات القياس التكاليفي في المستشفيات.