

قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى  
دالة لقياس كفاءة الإداري فيه

- مستشفى البشير نموذجاً -

د. عبد الإله نعمه جعفر  
كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية  
جامعة الزرقاء

بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول الذي تنظمه كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية  
جامعة العلوم التطبيقية تحت عنوان :

- اقتصاديات الأعمال في عالم متغير -

وذلك للفترة من 12 - 14 / 5 / 2003

## قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى دالة لقياس كفاءة الأداء الإداري فيه

- مستشفى البشير نموذجاً -

### مقدمة :

منذ أكثر من عقد من السنين، تبنت وزارة الصحة الأردنية، أهدافاً استراتيجية تقوم على تقديم مجموعة من خدمات الرعاية الصحية، العلاجية منها و الوقائية، لكافة المواطنين في المملكة، و ذلك عن طريق استكمال البنية الأساسية للخدمات الصحية، و المتمثلة في إنشاء العديد من المستشفيات و المراكز الصحية الشاملة، أو توسيع الخدمات القائمة منها، و يرافق ذلك تحسين معدلات الأداء و رفع مستوى جودة الخدمات الصحية المقدمة للمواطنين في هذه المرافق، لتضاهي مستوى جودة الخدمات الصحية المقدمة في العديد من البلدان العربية، كدولة الكويت و المملكة العربية السعودية... و غيرها<sup>(1)</sup>.

و لتحقيق هذه الأهداف الطموحة، لابد من تخصيص مجموعة من الموارد المالية و البشرية و التي أولت الحكومة الأردنية الاهتمام الكافي لها، و ذلك من خلال زيادة نفقات وزارة الصحة من إجمالي الإنفاق العام للدولة عاماً بعد عام، حتى بلغ حجم الإنفاق الصحي الإجمالي لعام 2001 ما مقداره 491 مليون دينار أردني أي ما نسبته 7,8% من الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق هو 1208 دنانير لعام 2001، أي أن حصة الفرد الأردني من الإنفاق الصحي لذلك العام هو 95 ديناراً.

و فيما يلي جدولاً يوضح زيادة نفقات وزارة الصحة الأردنية، خلال السنوات الخمس الأخيرة (1997 - 2001). (جدول رقم 1)

### جدول رقم ( 1 )

تطور موازنة وزارة الصحة الأردنية للسنوات 2001 /1997

( الألف دينار )

البيان	السنة	1997	1998	1999	2000	2001
الموازنة العامة للدولة		1916000	1987000	2160000	2210000	2300000
موازنة وزارة الصحة		1068109	116167	120774	131000	137270
نسبة الزيادة قياساً بنسبة الأساس / 1997 %		-	8	13	6,22	5,28
نسبة موازنة وزارة الصحة من الموازنة العامة للدولة %		6,5	8,5	6,5	9,5	6

المصدر : وزارة الصحة الأردنية، التقرير الإحصائي السنوي لعام 2001، إعداد مركز المعلومات في الوزارة.

(1) يشمل القطاع الصحي العام في المملكة الأردنية الهاشمية ما يلي :

- وزارة الصحة .
- الخدمات الملكية الطبية .
- الخدمات الطبية في الجامعات الرسمية .

- الخدمات الصحية في الوزارات والمؤسسات الحكومية .

(2) وزارة الصحة الأردنية، التقرير الإحصائي السنوي، لعام 2001، إعداد مركز المعلومات في الوزارة . ص3.

وإزاء هذه الزيادة المستمرة في نفقات الخدمات الصحية لوزارة الصحة الأردنية سنة بعد أخرى ، والتي أصبحت تشكل عبئاً اقتصادياً على الموازنة العامة للدولة ، كان لابد من الاهتمام بوضع الأسس العلمية لضبط هذا الإنفاق ومراقبته ، ليعطي أفضل الخدمات الصحية بأقل ما يمكن من التكلفة ، وهذه هي المهمة الرئيسية التي تقع على إدارة مستشفيات الوزارة ومراكزها الصحية الشاملة ، وهي دالة لقياس كفاءتها الإدارية والتنظيمية . ولعل في مقدمة هذه الأسس هو وجود نظام موحد لمحااسبة التكاليف لعموم مستشفيات الوزارة ومراكزها الصحية ، لضبط عملية تدفق التكلفة وقياس مدى الاستفادة منها في تحسين مستوى صحة المواطنين ، إضافة إلى مزايا هذا النظام في الرقابة وتقييم الأداء لعموم مستشفيات الوزارة ومرافقها الصحية المختلفة .

### مشكلة البحث :

مما هو معلوم إن الخدمات الصحية لها العديد من الصفات والسمات التي جعلتها تتميز عن غيرها من الخدمات الأخرى ، كالنقل والتعليم وغيرها ، وذلك لصعوبة إدارتها ، وصعوبة تخطيط ورقابة تكاليف الإنتاج فيها بدرجة عالية من التحليل والدقة والموضوعية ، نظراً للتنوع الكبير في مواصفات الخدمات الصحية ، وتعدد الأمراض ، وأساليب علاجها ، وتعدد التخصصات الطبية من أطباء وفنيين وممرضين وغيرهم .

وإزاء هذا الوضع فقد تركز البحث على تحديد المزايا المرجو تحقيقها من تطبيق نظام موحد للتكاليف لعموم مستشفيات وزارة الصحة الأردنية ، لدعم جهود المسؤولين في الوزارة وأجهزة التخطيط فيها في سعيهم نحو تخفيض تكاليف أداء الخدمات الصحية في هذه المستشفيات مع الاحتفاظ بجودة الخدمة المقدمة ، إضافة إلى وجود معايير لتقييم الكفاءة والأداء بين إدارات هذه المستشفيات ، بهدف ملافاة السلبيات ومعالجتها ، وتدعيم الإيجابيات وتعميمها .

ولابد من الإشارة إلى الصعوبات التي تواجه الباحث عند الانتقال إلى الجانب التطبيقي ، وخضوع هذه المشكلة إلى الدراسة العملية ، بسبب نقص المعلومات والبيانات الصحية المتوفرة في مستشفيات الوزارة ، بشكل عام ، وهذا هو أحد الأسباب التي حدت بالكثير من الباحثين العرب إلى التطرق إلى دراسة تكاليف الخدمات الصحية في المستشفيات الحكومية من الناحية النظرية فقط ، بصفتها منظمات غير هادفة للربح ، وليس هناك مالكين يراقبون أداءها وينتظرون أرباحها ، بل إن هدف هذه المستشفيات هو توفير الخدمات العلاجية والوقائية للمواطنين مجاناً ، أو مقابل عائد بسيط ، لا يغطي إلا جزءاً يسيراً من التكلفة .

### أهمية البحث :

إن زيادة الطلب على الخدمات الصحية من قبل المواطنين ، لابد وان يقابله الارتفاع المتزايد في تكلفة أداء تلك الخدمات ، بالكمية والنوعية المطلوبتين ، وهذه المشكلة لا يعانيها الأردن ، فحسب ، بل هي شاملة لجميع بلدان العالم ، وعلى الأخص منها بلدان العالم الثالث ، ففي الأردن - مثلاً - ارتفع عدد المستشفيات الحكومية التابعة لوزارة الصحة وغيرها من 28 إلى 37 مستشفى ، قابلة ارتفاع في عدد الأسرة فيها من 4820 إلى 5640 سريراً خلال الأعوام 1997-2001 ، هذا إلى جانب الزيادة المتواصلة في عدد المراكز الصحية الشاملة والأولية وعيادات طب الأسنان ومراكز رعاية الأمومة والطفولة .

ويوضح الجدول التالي (رقم 2) تطور الخدمات الصحية التي تقدمها وزارة الصحة الأردنية للسنوات 1997-2001 ، لتعكس دورها واقع وسبب تزايد تكلفة هذه الخدمات عاماً بعد آخر .

جدول رقم (2)  
تطور خدمات مستشفيات وزارة الصحة الأردنية  
خلال الأعوام (1997-2001)

السنة	1997	1998	1999	2000	2001
البيان					
الإدخالات	228200	234500	248250	257270	263980
نسبة أشغال الأسرة %	5.68	7.69	7.73	74	4.76
معدل إقامة المريض/ ليلة	5.3	3.3	4.3	3.3	2.3
عدد العمليات الجراحية	71240	74540	69860	74470	76670
عدد حالات الولادة	60980	63270	64100	67310	68750
عدد الكوادر البشرية	10042	9885	10731	11243	11181
موازنة وزارة الصحة : (بالآلاف دينار) الجارية الرأسمالية	106819 85024 21795	116167 91093 25074	120774 101393 19381	131000 110000 21000	137270 114270 23000

المصدر : وزارة الصحة الأردنية ، التقرير الإحصائي السنوي لعام 2001.

- ويوضح لنا الجدول السابق ، تطور حجم الطلب على الخدمات الصحية في الأردن ، وما يقابله من الزيادة في الإنفاق على هذا الجانب ، وبذلك فإن ارتفاع تكلفة أداء الخدمات الصحية يرجع إلى عدة أسباب ، إضافة إلى زيادة الطلب ، ومنها :
- زيادة تكلفة مدخلات الرعاية الصحية ، من الكوادر البشرية ، وارتفاع أسعار الأجهزة والمعدات الطبية والمستلزمات المعملية باهظة التكاليف ، وما يرافق ذلك من تطور سريع في تقنياتها .
  - ارتفاع متوسط أعمار المواطنين ، وما نتج عنه من تغير هيكلي في التركيبة السكانية .
  - تزايد عدد الإصابات بالأمراض الوبائية سنة بعد أخرى ، كالأمرض السارية ، والتيفوئيد الوبائي ، وأمراض السرطان ، باهضة التكاليف .
  - ارتفاع معدلات التضخم العام في أسعار مستلزمات إنتاج الأجهزة الطبية والمواد الخام اللازمة لتصنيع الدواء ، و مواد الأشعة وغيرها .
  - الهدر في استخدام مدخلات الرعاية الصحية ، وعدم مراقبتها وترشيدها إنفاقها ، والتي تشمل :
  - عدم الاستغلال الأمثل لطاقات الكوادر البشرية ، بما يؤدي إلى تحسين مستوى جودة الخدمة بأقل تكلفة ممكنة .
  - الاستخدام الجائر للأجهزة والمعدات الطبية ، لنقص الخبرة ، وقلة الصيانة .
  - وجود حالات تنويم غير ضرورية في مستشفيات الوزارة ، أي بقاء المريض في المستشفى دون أن تستدعي حالته الصحية ذلك .

فهذه الأسباب مجتمعة ، لا بد وان تمتد بآثارها السلبية إلى تكلفة أداء الخدمات الصحية ، وبالتالي زيادة مخصصاتها السنوية ، الأمر الذي يشكل عبئاً على الموازنة العامة للدولة يزداد تأثيره عاماً بعد آخر ، الأمر يستدعي دراسته ووضع الحلول الصائبة له ، ولا بد للمحاسبة من أن تأخذ دورها المعهود في خدمة هذا القطاع الاجتماعي العام في حياة المواطنين وهو ما يهدف البحث إلى تحقيقه .

## أهداف البحث :

### سعى الباحث في دراسته هذه نحو تحقيق الأهداف الرئيسية التالية :

1. تحديد مستوى الاستخدام الأمثل لموارد المستشفيات المادية منها والبشرية ، لرفع مستوى جودة الخدمة الصحية بتكلفة اقل ، ولما كانت عملية قياس تكلفة أداء الخدمات الصحية دالة لقياس كفاءة الاداء الإداري للمستشفى ، فان هذه العلاقة بين هذين المتغيرين ، يحتمل إخضاع هذه التكاليف لعملية قياس على درجة عالية من الدقة والموضوعية ، يتيح لإدارة التخطيط والرقابة في وزارة الصحة استخدام هذا الإطار لترشيد ورقابة تكلفة مستشفياتها ، والتعرف على العوامل المؤثرة في الكفاءة الإنتاجية للمستشفى ، لغرض تعميمها على بقية مستشفيات الوزارة .
  2. تصميم نظام موحد لمحاكاة التكاليف ، يجري تطبيقه على عموم المستشفيات - وعلى مراحل - ليضع الأسس العلمية السليمة لقياس تكلفة الخدمات الصحية ، من خلال مراكز التكلفة في كل مستشفى ، ليكون هذا النظام رافداً علمياً لقياس تكلفة الاداء وإجراء المقارنات السليمة بين المستشفيات والأقسام العلاجية المختلفة ، لأغراض الرقابة وتقييم الاداء .
  3. تحديد مقومات قياس الكفاءة الإدارية للمستشفى ، والعوامل المؤثرة فيها، من خلال استغلال مخرجات نظام التكاليف الموحد من التقارير والقوائم المالية الواردة من المستشفيات ، لهذا الغرض .
- وقد اتخذ الباحث مستشفى البشير بعَمَّان العاصمة ، نموذجاً امثل لتحقيق أهداف هذه الدراسة ، نظراً للأهمية النسبية لهذا المستشفى ، من بين باقي المستشفيات وزارة الصحة الأردنية ، والبالغ عددها 26 مستشفى ضمت في مجملها 3357 سريراً ، حصة مستشفى البشير منها 811 سريراً أي بنسبة 24% من مجموع أسرة مستشفيات الوزارة في المملكة وذلك حتى نهاية عام 2001<sup>(1)</sup> .

(1) تتحدد معايير الأهمية النسبية للمستشفى فيما يلي :

- حجم العمل من حيث عدد المترددين عليه ، وعدد العمليات الجراحية ، وعدد الأسرة.
- حجم المخصصات المالية السنوية اللازمة لإدارته وتشغيله.
- المنطقة الجغرافية والسكانية التي يخدمها المستشفى.

## خطة البحث :

تم تقسيم البحث إلى ما يلي :

- المبحث الأول - مصطلحات البحث الأساسية.
- المبحث الثاني - تقييم تجربة حساب التكلفة العلاجية في المستشفيات .
  - مستشفى البشير نموذجاً -
- المبحث الثالث - مقومات القياس الفعلي للتكلفة العلاجية في المستشفى.
- المبحث الرابع - مخرجات نظام التكاليف الموحد لعموم المستشفيات.

نتائج وتوصيات البحث .

ملاحق البحث وتشمل :

- الملحق رقم (1) - نموذج مقترح لدليل الحسابات في المستشفى .
- الملحق رقم (2) - الدليل المقترح لمراكز التكلفة في المستشفى .
- الملحق رقم (3) - قائمة التكاليف للخدمات الصحية في المستشفى .

مراجع البحث.

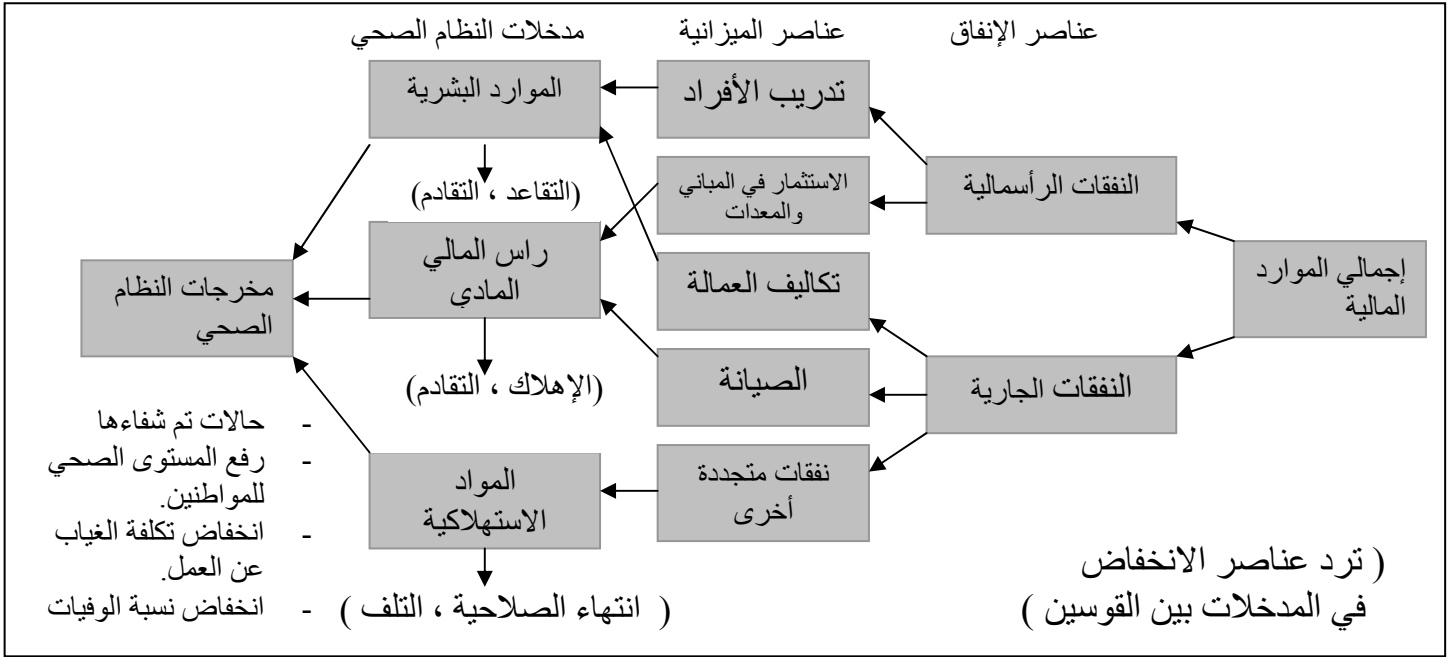
# المبحث الأول

## مصطلحات البحث الأساسية:

يهدف هذا البحث إلى إيضاح بعض المصطلحات ذات الارتباط بالخدمات الصحية ، وعلاقتها بالكفاءة الإدارية والإنتاجية للقائمين على إدارة المستشفيات ، أو المراكز الصحية الشاملة ، ومن أهم هذه المصطلحات :

**1. المدخلات والمخرجات في النظام الصحي :**

إن المدخلات الأساسية في النظام الصحي ، هي الموارد البشرية ورأس المال المادي ( وهي المعدات والأجهزة والمباني ) ثم الموارد الأخرى ذات الاستخدامات الصحية المتعددة . ويأتي على رأس هذه المدخلات الموارد المالية الضرورية لتدبير هذه المدخلات ، والتي تخصصها الدولة سنوياً للنظام الصحي فيها ، من ميزانيتها العامة ، لغرض الإنفاق على نوعين من المدخلات هما النفقات الجارية والنفقات الرأسمالية . ويوضح الشكل التالي ( رقم 1 ) مدخلات النظام الصحي ومخرجاته الرئيسية :-



شكل رقم ( 1 )

## مدخلات النظام الصحي ومخرجاته الأساسية

ولزيادة كفاءة مدخلات النظام الصحي ، كان لابد من ربط قرارات تخصيصها بأحدث الأساليب العلمية في التحليل والتي تعتمد في الأساس على وجود نظام كفاء للمعلومات الصحية ، يتيح للإدارة أفضل مجال لترشيد قراراتها في توزيع الموارد المحدودة على الاستخدامات غير المحدودة لها ، وبأقل تكلفة ممكنة .

ومصدر المعلومات في المنظمات الصحية متنوع ، سواء كانت المعلومات داخلية أو خارجية ، ومثال الأولى تلك المعلومات التي تحصل عليها المنظمة من النظام المحاسبي القائم ومعلومات صحية وطبية من سجلات المرضى أو سجلات المخازن أو الصيانة أو

غيرها ، أما المعلومات الخارجية فهي تلك التي تحصل عليها المنظمة الصحية من الوزارات كالصحة والتعليم والشؤون الاجتماعية ، كذلك المؤسسات المتخصصة كشرركات الأدوية ومراكز الأبحاث الطبية والمعامل المركزية وكليات الطب والتشريعات الطبية والصحية السائدة .

ويأتي في مقدمة النظام المحاسبي القائم في المستشفى ، هو نظام محاسبة التكاليف ، والذي بواسطته يتم تحديد المدخلات، وتحليلها، ثم توزيعها على العمليات التشغيلية ، بالصورة التي تحقق أعلى مستوى ممكن من الكفاءة والفعالية في الاداء .

## 2. عناصر التكاليف في المستشفى :

عناصر التكاليف هي إحدى المقومات الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف في أية منشأة اقتصادية ، وهي الأساس في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة ، وبالتالي الوصول إلى التكلفة الكلية للتشغيل . وتبويب عناصر التكاليف في المستشفى وفقاً لعلاقتها بحجم النشاط الخدمي فيه ، إلى ما يلي :-

### أ. التكاليف المتغيرة :

وهي النفقات المرتبطة ارتباطاً مباشراً بمخرجات النظام الصحي للمستشفى ، وقد أخذت هذه الصفة ، لارتباطها بمستوى الطلب على الخدمات الصحية في المستشفى ، أي إنها تتناسب طردياً مع عدد المستفيدين من الخدمات الصحية للمستشفى، وتشمل :

- الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والحوافز المدفوعة للكادر الطبي العامل في المستشفى والمرضى والفنيين ، ولا تشمل الرواتب والأجور المدفوعة للجهاز الإداري في المستشفى .
  - تكلفة المواد ( المستلزمات الطبية ) :
- وهي مجموع الأدوية واللوازم الطبية المصروفة للمستشفى في سبيل قيامه بخدماته الطبية في الظروف الطبيعية ، وخلال فترة زمنية محددة ، أي فترة التكاليف المقررة وهي سنة في الغالب.

### ب. التكاليف الثابتة :

وهي النفقات المرتبطة بشكل غير مباشر بمخرجات النظام الصحي للمستشفى ، وبالتالي فهي لا تتأثر بمستوى الطلب على الخدمات الصحية التي يقدمها للمواطنين ، بل هي تنشأ خلال فترة زمنية معينة بهدف تجهيز الطاقة الإنتاجية أو الإدارية للمستشفى ، وهي تتضمن أجور العاملين في الإدارة ، وأقساط إهلاك الأجهزة والمباني والسيارات ، إضافة لمصروفات الصيانة الدورية ، فهذه النفقات يتحملها المستشفى بصفة ثابتة مهما تغير عدد المترددين عليه بالزيادة أو النقص .

ويتم توزيع التكاليف الثابتة على مراكز الإنتاج في المستشفى ، وفقاً لاسس توزيع معينة ، باعتبارها نفقات غير مباشرة على هذه المراكز ، للوصول إلى التكلفة الكلية ، والتي يمكن بعدها تحديد تكلفة وحدة الخدمة الصحية في مراكز الإنتاج في المستشفى .



ج. تكاليف شبه متغيرة ( أو شبه ثابتة ) :  
وهي تكاليف الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للمستشفى ، لتمكينه من تقديم خدماته العلاجية للمواطنين حين طلبها .

### 3. الكفاءة الإدارية :

هي درجة المهارة في تحويل المدخلات أو الموارد إلى مخرجات ، وفقاً لمعايير أداء معينة ، من حيث التكلفة والجودة لبلوغ أهداف محددة سلفاً ؛ وهي الوجه الآخر لما يدعى بالكفاءة الإنتاجية للمستشفى ، والتي هي قدرة الإدارة على التعامل أو توجيه موارد المستشفى أو المدخلات خلال فترة معينة ، بما يؤدي إلى زيادة المخرجات مع ثبات حجم المدخلات ، أو زيادة المدخلات مع تحقيق مخرجات بنسبة أعلى من نسبة زيادة المدخلات ، أو تقليل المدخلات مع ثبات أو زيادة المخرجات ؛ هذا مع الالتزام بالمعايير المخططة لكل من التكلفة وجودة الخدمة الصحية المقدمة للمواطنين ، وبذلك فإن معيار الكفاءة الإدارية هو تحقيق الكفاءة الإنتاجية في إدارة الموارد واستغلالها الاستغلال الأمثل .

### 4. دالة القياس :

إن الارتباط ما بين تكلفة التشغيل في المستشفى ، وبين الكفاءة الإدارية فيه ، تحدد قوة واتجاه العلاقة بين متغيرين أو أكثر ، وإن دراسة دالة هذا الارتباط تتطلب مراجعة بسيطة للدالة ، والتي يمكن تعريفها بأنها العلاقة بين فئتين ، بحيث يتناظر ( أو يقترن ) كل عنصر من عناصر أحدهما ، مع عنصر من عناصر الأخرى .  
وللتعبير عن دالة قياس كفاءة الاداء الإداري للمستشفى ، بصيغة واضحة ، للدلالة على وجود علاقة بين متغيرين هما  $(x,y)$  ، يمكن استخدام المعادلة التالية :

$$y = f(x)$$

فهذا يعني انه لدينا متغيرين ، أحدهما ثابت ، والآخر مستقل ، فبينما تمثل  $x$  المتغير المستقل ، وهي تكلفة التشغيل في المستشفى ، حيث تتحدد قيم التكلفة بصورة مستقلة ، بينما  $y$  هي المتغير التابع ، وتمثل كفاءة الاداء الإداري ، وتتحدد بقيم المتغير المستقل ، ويتم قياسها بموجبه ، أما  $f$  فهي رمزاً لهذه الدالة أو العلاقة بين المتغيرين ، والتي تعني رفع مستوى النوعية الحالية للخدمات الصحية للمستشفيات ، إلى مستوى النوعية المستهدفة ، أو ما يقابلها ، مع الالتزام بالمعايير المخططة للتكلفة ، حيث يهدف البحث إلى تحقيق قوة واتجاه العلاقة بين هذين المتغيرين .

## المبحث الثاني

### تقييم تجربة حساب التكلفة العلاجية في المستشفيات

- مستشفى البشير نموذجاً -

لاشك في إن المدخل الرئيسي لتصميم أي نظام جديد للتكاليف في أية منشأة دافعه الأول ، هو قصور النظام المحاسبي ( أو التكاليفي ) القائم ، عن أداء وظائفه الأساسية ، في حساب دقيق لتكلفة وحدة المنتج ، وفقاً للأسس العلمية الصحية ، بما يخدم الإدارة العليا في أداء وظائفها الخاصة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء .

وفي مجال سعي الباحث ، نحو تصميم نظام موحد للتكاليف لعموم مستشفيات وزارة الصحة ، سيكون طبيعياً البدء في تحديد المشكلات او العوائق التي حالت وتحول دون أي مسعى سعت إليه الوزارة للوصول إلى تكلفة حقيقية لوحد الخدمة الصحية أو العلاجية التي تقدمها للمواطنين ، من خلال مستشفياتها ومراكزها الصحية المختلفة ، والتي بلغت حتى نهاية عام 2001 ، 26 مستشفى ضمت 3357 سريراً ، إضافة إلى 1245 مركزاً صحياً وعيادة لطب الأسنان ، حيث بلغ حجم العمل في هذه المستشفيات والمراكز الصحية الأخرى أكثر من 45% من الخدمات الصحية المقدمة للمواطنين ، بينما شكل القطاع الخاص 32% ، وتوزع الباقي بين الخدمات الطبية الملكية والمستشفيات الجامعية في المملكة .

وإزاء اهتمام وزارة الصحة الأردنية ، في تقديم أفضل الخدمات الصحية للمواطنين ، بمواردها المتاحة ، البشرية منها والمادية ، فقد سعت ، إلى جانب ذلك ، إلى الوقوف على تكلفة التشغيل وتكلفة الوحدة العلاجية في مستشفياتها ومراكزها الصحية ، بهدف توفير البيانات والمعلومات المرشدة نحو تخصيص الموارد المتاحة لها لأفضل الاستخدامات ، وبأقل ما يمكن من التكلفة ، فقد بدأت الوزارة ، في عام 1995 ، بالقيام بمجموعة من دراسات تكلفة التشغيل في مراكز الخدمات المختلفة ، فقد تم إجراء دراسة لتحليل تكلفة التشغيل وتكلفة الوحدة الواحدة في مستشفى الحسين / السلط ، وتكلفة تشغيل مستشفى الزرقاء الحكومي ، إضافة إلى المراكز الصحية في محافظة البلقاء . وكان من أهم تلك الدراسات التي قام بها مجموعة من الباحثين ، هي التي شملت مستشفى البشير ، بصفته أكبر مستشفيات الوزارة و أهمها من حيث حجم العمل والإمكانات المتوفرة فيه وبالتالي حصته المتميزة من نفقات وزارة الصحة على مستشفياتها (1) .

(1) في عام 2001 بلغت نسبة الاسرة في مستشفى البشير 20% من اسرة وزارة الصحة ، ونسبة الدخول إليه 24% من حجم الإدخالات لعموم المستشفيات ، وحجم العمليات أكثر من 27% من العمليات الجراحية لمستشفى الوزارة . وهذه النسب تعكس حجم الإنفاق الإجمالي الذي تتحمله وزارة الصحة في إدارة وتشغيل المستشفى .

## وقد خلّصت الدراسة إلى ما يلي :-

- الارتفاع المتزايد والمستمر لتكلفة التشغيل في المستشفى ، حيث بلغ معدل تكلفة الليلة المرضية الواحدة حوالي 50 دينار ( تراوحت ما بين 27 دينار و128 دينار ) كما بلغت تكلفة المراجع الواحد للعيادات الخارجية والإسعاف ما معدله 7,300 دينار ، لعام 1995 ، وهي السنة التي شملتها الدراسة .
- العجز الجاري والمتزايد ما بين إيرادات التامين الصحي ونفقاته ، مما يدل على ضرورة القيام بإعادة النظر في تسعيرة الخدمات الصحية من قبل الوزارة وعملية تحصيل الأجور الطبية في مستشفيات ومراكز الوزارة .
- إن الدراسة لم تستطع استخدام أسس دقيقة في عملية توزيع التكلفة غير المباشرة والتكلفة الإدارية على الأقسام العلاجية للمستشفى ، وذلك لقلّة المعلومات المتوفرة . كما إن الدراسة لم تعتمد الأسس المحاسبية المتعارف عليها لتحديد نسبة الاستهلاك ( لان معظم المباني هي مستهلكة دفترياً بالكامل ) . حيث تم تقييم المباني بالقيمة السوقية لها ، من واقع الخبرة المتوفرة .
- اعتمدت الدراسة نظرية التكلفة الإجمالية في توزيع تكاليف المراكز الإدارية في المستشفى ، لعدم وجود معالم واضحة لمراكز التكلفة في المستشفى . حيث أخذت التكلفة الإجمالية لكافة المراكز الإدارية وقامت بتوزيعها على الأقسام العلاجية بصورة إجمالية ، وفقاً لمساحة كل قسم علاجي .
- إن تحديد تكلفة التشغيل وتكلفة الوحدة الواحدة من الخدمات الصحية ، تؤدي بالضرورة إلى وضع تصور لدى متخذي القرار عن التكلفة المعيارية لتقديم هذه الخدمات ، ومن خلال المتابعة المستمرة يمكن تحديد أي انحراف ملموس عن هذه التكلفة المعيارية ، (موجباً كان أم سالباً ) لتحديد المشاكل التي تساعد الإدارة على ضبط النفقات مع الاحتفاظ بجودة الخدمة الصحية المقدمة للمواطنين .

وتأسيساً على ما تقدم ، ومن خلال الدراسة التي أجراها الباحث لظروف وطبيعة العمل في مستشفى البشير ، والذي يعد النموذج الأمثل – من بين مستشفيات الوزارة- للقيام بأية دراسة تهدف الى تصميم نظام محاسبي سليم لحصر تكاليف أداء الخدمات الصحية لعموم مستشفيات وزارة الصحة ، فقد توصل الباحث إلى الملاحظات التالية:-

1- مستشفى البشير ، هو واحداً من المستشفيات الحكومية العامة ، غير الهادفة للربح، وتطبق فيه أنظمة وقواعد المحاسبة الحكومية . وبالتالي فلا يوجد في المستشفيات العامة ، نظم تكاليف فعلية لقياس التكلفة العلاجية المقدمة ، او نظم تكاليف محددة مقدماً ، تهدف إلى الرقابة على تكاليف الخدمات الصحية لترشيد الاستخدام الأمثل لها .

فعلى الرغم من اهتمام وزارة الصحة الأردنية بالوقوف على تكلفة خدماتها الصحية المقدمة للمواطنين ، تمهيداً للرقابة عليها ، إلا إن هذه الرغبة تصطدم بالعديد من المشكلات التي تحد من دقة وموضوعية القياس في المستشفيات بشكل عام . ومنها ما أشارت إليه الدراسة الأنفة الذكر ، من صعوبات واجهت عملية الوصول إلى قياس دقيق إلى هذه التكلفة .

2- إن الأرقام المالية الإجمالية المستخرجة من سجلات المحاسبة المالية للمستشفى (سجل الرواتب والأجور - سجل المواد واللوازم - سجل المصروفات الأخرى) لا يمكن الاستفادة منها إلا في إيجاد بعض المتوسطات لاستخدامها كقياس تقريبي لحساب تكلفة الخدمة الصحية للمستشفى ، يقوم على قسمة أجمالي نفقات القسم على عدد المستفيدين من خدمات هذا القسم من المرضى . وهي نتيجة لا تمت إلى محاسبة التكاليف وأهدافها بصلة .

3- تحدد الرقابة على نفقات مستشفيات في حصر إجمالي الإنفاق على الخدمات الصحية في نهاية السنة المالية ، بهدف التحقق من إن الإنفاق يتم في حدود وأغراض الاعتمادات المخصصة ، ووفقاً للتعليمات المالية الصادرة من الجهات المختصة .

4- يفقر النظام الصحي في المستشفيات الحكومية ، إلى وجود نظم معلومات متكاملة توفر كافة البيانات المالية والإحصائية اللازمة لإغراض القياس الدقيق لتكاليف الأنشطة الصحية المختلفة التي تقدمها المستشفيات ، ومنها :-

- حساب معدلات التحميل المناسبة ، لتوزيع عناصر التكاليف المشتركة بين أقسام المستشفى العلاجية والإدارية .
- اختيار أسس التوزيع الملائمة ، وتحديد الطاقات المستغلة والمتوقعة ، وتغيرات الطلب الموسمية على الخدمات الصحية .
- دراسة التكاليف الإدارية للمستشفى دراسة دقيقة ، بكونها تشكل عنصراً مهماً من عناصر التكلفة المتغيرة في المستشفى ، إلى جانب تكلفة المستلزمات الطبية، والرقاد غير الضروري في أجنحة المستشفى الداخلية ، وغيرها من عناصر التكلفة الأخرى .

5- عدم وجود توصيف دقيق وعلمي لوحدات التكلفة الصحية في المستشفى وكذلك لمراكز التكلفة ، إضافة إلى عدم وجود دليل واضح للحسابات يساعد على توجيه القيد المحاسبي نحو حصر وقياس تكلفة كل نشاط في أنشطة المستشفى .

6- إن مستندات وسجلات القطاع الصحي الحكومي - بشكل عام - ليست مخصصة لخدمة عملية الرقابة على النفقات ، أو مقومات التخطيط وتقييم كفاءة الأداء الإداري فيه فالمستندات والسجلات المستخدمة والبيانات الناتجة عنها ، قد تم تصميمها لغرض أساسي آخر ، هو الرقابة على الموارد المخصصة بالموازنة السنوية والتحقق من إن الأنفاق يتم في حدود الاعتمادات المحددة بالموازنة وضمان الرقابة قبل الصرف ، والتأكد من مراعاة أسس الضبط الداخلي .

ولعل هذه الملاحظات ، والعديد غيرها - والتي توفرت للباحث ، يفسر افتقار وزارة الصحة الأردنية إلى نظام شامل وموحد للتكاليف يغطي كافة النشاط الصحي في مستشفياتها ومراكزها الصحية الأخرى ، لتوفير المعلومات المناسبة لترشيد قرارات تخصيص وتوزيع الموارد الصحية المحدودة للوزارة على الاستخدامات غير المحدودة لها حالياً ومستقبلاً . وهو ما يهدف هذا البحث إلى تحقيقه .

## المبحث الثالث

### مقومات القياس الفعلي للتكلفة العلاجية في المستشفى

حيث ترتبط عناصر التكلفة العلاجية بالاحتياجات المهنية لمواجهة الطلب على الخدمات الصحية المختلفة ، فان ضرورة القياس الفعلي لتكاليف هذه الخدمات ، تقتضي وجود نظام كفاء لمحاسبة التكاليف ، يتم من خلاله تجميع البيانات والمعلومات المحاسبية عن كافة اوجه النشاط العلاجي للمستشفى ، وفقا لاسس ومقومات هذا النظام ، والذي يقترحه الباحث ليكون نظاما موحدا للتكاليف لعموم مستشفيات الوزارة ومراكزها الصحية الشاملة ، ورافدا علميا لأجهزة التخطيط والرقابة في وزارة الصحة لأغراض تقييم الكفاءة الإدارية للمستشفيات ، وقاعدة سليمة للتخطيط .

ومقومات نظام التكاليف في مجال الخدمات الصحية ، لا تختلف عنها في أي مجال إنتاجي آخر ، سلعياً كان أم خدمياً . وهذه المقومات هي :

- دليل لحسابات التكاليف في المستشفى .
- دليل لمراكز التكلفة في المستشفى .
- توصيف لوحدات التكلفة ( وهي مخرجات لمراكز التكلفة في المستشفى ) .
- توصيف للدورة المستندية والمجموعة الدفترية للمستشفى .

هذا إلى جانب تحديد الفترة التكاليفية الخاصة بنظام التكاليف ، والتي تعني حصر جميع تكاليف مراكز إنتاج الخدمات المساعدة لفترة زمنية معينة لتوزيعها على مراكز الخدمات العلاجية ، وفقا لاسس توزيع معينة ، تمهيدا لاستخراج تكلفة الناتج الخدمي النهائي لكل مركز علاجي في المستشفى ، ومن المفضل في بداية تطبيق نظام التكاليف أن تتوافق فترة التكاليف مع الفترة المالية المقررة ، وهي من 1/1 حتى 12/31 من السنة . وإذا ما بلغ الكادر المحاسبي للمستشفى مستواً جيداً من التدريب والكفاءة ، يمكن أن تخفض هذه الفترة إلى ستة شهور ، أو اقل من ذلك . إذ كلما قصرت فترة التكاليف ، كلما تمكنت الإدارة من دراسة نتائج قوائم التكاليف وتقييم النشاط لرفع مستوى أداء المستشفى نحو الأفضل .

وفيما يلي توصيفاً موجزاً لهذه المقومات ، باستثناء الدورة المستندية والمجموعة الدفترية ، ففي المستشفى لا تختلف عنها في أي مجال إنتاجي آخر من حيث الوظيفة والهدف .

#### أولاً - دليل حسابات التكاليف في المستشفى :

دليل الحسابات هو عبارة عن قائمة بالحسابات ، مصنفة بطريقة قابلة للاستخدام في المنظمة الخاصة بها ، ويمكن عن طريقها معرفة الحسابات وأرقامها عند الحاجة إليها .

وفي مجال الخدمات الصحية ، يهدف دليل حسابات التكاليف إلى تجميع الحسابات في مجموعات متجانسة ، وهي من أهم مستلزمات نظام الرقابة على التكاليف ، فعن طريق هذا الدليل ، تتم متابعة حركة استغلال كل عنصر من عناصر

التكاليف في المستشفى ، ومعرفة مركز التكلفة التابع له ، وتحديد المسؤولية عن كل انحراف في أسلوب استغلال الموارد المتاحة ، وعن طريق هذا الدليل يتم استخراج قوائم وتقارير التكاليف في نهاية الفترة التكاليفية .

وقد يوضع دليل حسابات خاص لكل مقوم من مقومات نظام التكاليف مثل دليل لعناصر التكاليف ودليل لمراكز التكاليف وثالث لمراكز المسؤولية ، بهدف دقة القياس والمراقبة والتقييم .

ولما كانت المستشفيات وحدات إنتاجية صغيرة ، مهما بلغ حجم العمل فيها ، فإن أسلوب دمج حسابات التكاليف ودفاتها مع الجهاز المالي للمستشفى ، يؤدي بنا إلى وضع دليل عام لحسابات التكاليف في المستشفى ، يكون مرشدا لتوجيه القيد المحاسبي لكل من المحاسب المالي ، ومحاسب التكاليف في المستشفى . على أن يتم تصميم مستند التوجيه المحاسبي وفقاً لأرقام هذا الدليل الرئيسية منها والفرعية . ويشتمل هذا الدليل على أهم حسابات أصول وخصوم المستشفى ، وكذلك الحسابات الخاصة بالاستخدامات والإيرادات ، ومن ثم تتمثل المجموعات الرئيسية لدليل حسابات التكاليف في المستشفى في أربع مجموعات عامة ، لكل منها رقم محدد هي :

- حسابات الأصول ... ويرمز لها برقم (1)
- حسابات الخصوم ... ويرمز لها برقم (2)
- حسابات الاستخدامات ... ويرمز لها برقم (3)
- حسابات الإيرادات ... ويرمز لها برقم (4)

وفي نفس الوقت يكون لكل حساب من الحسابات العامة ، مجموعة من الحسابات المساعدة ، كما يتفرع من كل حساب مساعدة عدد من الحسابات الفرعية وتسمى مجموعات هذه الحسابات بحسابات المركز المالي<sup>(1)</sup> .

## ثانياً - دليل لمراكز التكلفة في المستشفى :

يعتمد منهج القياس الفعلي للتكلفة العلاجية ، على دليل لمراكز التكلفة ، لتجميع البيانات المحاسبية عن تكاليف النشاط في المستشفى ، وفقاً لهذه المراكز ، كأساس لحصر وتجميع عناصر التكاليف في إطار محدد لغرض الرقابة على استخدام عناصر إنتاج الخدمات العلاجية من مواد وأجور وخدمات أخرى لكل مركز على حده ، وإجراء المقارنات بين المراكز المتشابهة في المستشفيات الأخرى ، او لفترات متعاقبة ضمن المستشفى الواحد .

وعلى ضوء تقسيم المستشفى إلى أقسام عمل مختلفة ، يمكن إعداد دليل لمراكز التكلفة يضم المجموعات الرئيسية التالية ، والتي يمكن ربطها بدليل الحسابات الأنف الذكر ، وهي :

---

(1) يعرض الباحث دليل الحسابات المقترح للمستشفى في الملحق رقم (1) من ملاحق البحث .

- مراكز الخدمات العلاجية ... ويرمز لها برقم (5)
- مراكز الخدمات المساعدة ... ويرمز لها برقم (6)
- مراكز الخدمات التسويقية ... ويرمز لها برقم (7)
- مراكز الخدمات الإدارية والتحويلية ... ويرمز لها برقم (8)

ووفقاً لهذا التقسيم ، تتفرع مراكز التكلفة التابعة لكل مجموعة رئيسية إلى مراكز مساعدة ، ومنها إلى مراكز فرعية ، كما هو الحال في دليل حسابات التكاليف ، وقد يختلف دليل مراكز التكلفة من مستشفى لآخر ، ووفقاً لعدد مراكز التكلفة التي يضمها النشاط العلاجي للمستشفى<sup>(1)</sup> .

ووفقاً للدليل الرقمي لمراكز التكلفة وبالارتباط مع النظام المحاسبي الحكومي يمكن حصر وتجميع البيانات المالية عن عناصر التكلفة العلاجية بالنسبة لكل مركز تكلفة من واقع مستندات إثبات العمليات المالية وذلك بإثبات الدليل الرقمي لمراكزه إلى جانب أرقام الدليل المحاسبي الحكومي ، ووفقاً للتبويب التقليدي لعناصر التكاليف في علاقتها بوحدة الناتج من النشاط ، تحلل عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة ، وحسب علاقة عناصر التكاليف بحجم النشاط ، تحلل عناصر التكاليف إلى تكاليف متغيرة وثابتة وشبه متغيرة أو شبه ثابتة ، لذلك فإنه يمكن إجراء التوجيه المحاسبي على مستند إثبات العملية المالية بالنظام المحاسبي الحكومي وفقاً لأرقام الكود الملائمة لتحديد مركز التكلفة وتحديد عنصر التكلفة الذي تجمع إليه العناصر المالية .

وبعد تحديد أرقام التكاليف الخاصة بكل مركز تكلفة تبدأ عملية توزيع تكلفة الخدمات المتبادلة فيما بين المراكز المستفيدة لتحديد أرقام التكلفة المخصصة إلى كل مركز تكلفة مقابل الاستفادة بخدمات المراكز الأخرى ، ويتعين أن يتم ذلك وفقاً لاسس تحميل تتناسب مع طبيعة ناتج النشاط بكل مركز تكلفة .

وحيث تعبر مراكز تكلفة الخدمات الطبية عن مراكز إخراج الناتج النهائي للمستشفى ، فإنه يتعين توزيع تكلفة المراكز غير الطبية إلى مراكز تكلفة الخدمات الطبية وفقاً لاسس تحميل معبرة عن مؤشرات الاستفادة فيما بين هذه المراكز تمهيداً لتحديد تكلفة الناتج النهائي لخدمات المستشفى .

(1) يعرض الباحث دليل (مقترح) لمراكز التكلفة في المستشفى ، في الملحق رقم (2) من ملاحق هذا البحث .

### ثالثا - توصيف لوحدات التكلفة في المستشفى :

وحدة التكلفة ، هي وحدة كمية من إنتاج سلعي أو خدمات أو زمن ، تحدد على أساس التكاليف ، وهي قد تكون وحدة منتج أو مجموعة من المنتجات . وتتخذ وحدة التكلفة أساسا لمعالجة النفقات المباشرة وغير المباشرة للمنتج النهائي ، سواء كان هذا المنتج سلعة أو خدمة . كما تتخذ أيضا معيارا لقياس تكلفة الخدمات الرئيسية والفرعية ، وهي في هذا ، لا تختلف وحدة التكلفة في المستشفيات عنها في المنظمات الإنتاجية الأخرى<sup>(1)</sup> .

ففي المستشفيات تؤدي العديد من الخدمات الرئيسية والمساعدة لها في ضوء المواصفات المقررة لها علميا ومهنيا ، كما إن هذه الخدمات تتميز بالتمطية لكل نوع منها ، ويمكن التعبير عن نوعين من الخدمات العلاجية في المستشفى هما :

أ. الخدمة كمنتج نهائي .

ب. الخدمة كمنتج فرعي .

#### أ. الخدمة كمنتج نهائي :

وهي الهدف الأساسي من قيام المستشفى ، وأهم مخرجات مراكز النشاط فيه ، كالخدمات المقدمة في الأقسام الداخلية ، او غرفة العمليات ، او العيادة الخارجية ، ويعبر عن وحدة التكلفة في هذه المراكز بالعناصر المميزة لكل خدمة من الخدمات التي تؤديها . والتي من أجلها تصرف النفقات وتخصص لتلك المراكز .

#### ب. الخدمة كمنتج فرعي :

وتتمثل في الخدمات التي تؤديها الإدارات والأقسام الفنية المساعدة في المستشفى والتي من شأنها تسهيل مهمة مراكز النشاط الرئيسية ، مثل قسم المختبر ، وقسم الأشعة ، والإدارة والصيانة ... الخ.

ولاشك في إن عملية تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف العلاجية تحتم الاستقرار على وحدة تكلفة موحدة لجميع مستشفيات الوزارة ، تدور حولها العناصر المباشرة وغير المباشرة من التكلفة ، مما يسهل العمل أمام المحاسبين في هذه المستشفيات للقيام بعملية التسجيل والتحليل ، لغرض استخدام البيانات بسهولة وسرعة ، بما يمكن إدارة المستشفى من الرقابة على عناصر التكلفة ، وكذلك يتيح لأجهزة الرقابة في وزارة الصحة من إجراء المقارنات على مستوى الأنشطة المتجانسة لعموم مستشفيات الوزارة ، وهذا ما لم يجر العمل به في وزارة الصحة الأردنية حتى الآن .

---

(1) يقابل "أمر التشغيل" في منظمات الأعمال "الأمر العلاجي" في المستشفيات ، والذي يحدد الإجراءات العلاجية للمريض خلال مراحل العلاج بالمستشفى ، من حيث التشخيص ، ووصف العلاج ، والخدمات التمريضية ، خلال فترة تواجده بمراكز الإقامة الداخلية ، او من خلال مراجعته لمركز العيادة الخارجية ، او عيادة طب الأسنان ، او غيرها .



وفيما يلي الدليل المقترح لوحدات التكلفة في مراكز النشاط الرئيسية والمساعدة في المستشفيات :

الدليل المقترح لوحدات التكلفة  
في مراكز النشاط الرئيسية بالمستشفى

وحدة التكلفة	مركز التكلفة
	<b><u>مراكز الخدمات العلاجية :</u></b>
سرير / ليلة	- القسم الداخلي
عملية جراحية / نوع - ذات مهارة خاصة	- مركز العمليات
- كبرى	
- متوسطة	
- صغرى	
تحليل / نوع	- مركز المختبر (التحاليل الطبية)
فيلم / نوع	- مركز الأشعة
ساعة / علاج	- مركز العيادة الخارجية
جلسة / مريض / ساعة	- مركز العلاج الطبيعي
ساعة / تشغيل	- الصيدلية والتموين الذاتي
	<b><u>مراكز الخدمات الإنتاجية :</u></b>
	- المطبخ والمطعم
ساعة / تشغيل	- المطبخ
وجبة / مريض / درجة	- المطعم
الوزن / بالكيلو	- المغسل والمكوى
طالبة	- مدرسة التمريض <sup>(1)</sup>
ساعة / تشغيل	- الاستقبال

(1) تعتبر مدرسة التمريض ضمن مراكز الخدمات الإنتاجية ، عندما يكلفن الطالبات بأعمال التمريض التابعة لها المدرسة، تدريب عملي لهن ، وبالعكس من ذلك تعتبر المدرسة ضمن مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية .

## المبحث الرابع

### مخرجات نظام التكاليف الموحد للمستشفيات

يهدف هذا المبحث إلى عرض المخرجات الأساسية لنظام التكاليف الموحد لعموم مستشفيات وزارة الصحة ، حيث تقاس كفاءة أي نظام للتكاليف بمدى قدرته على عرض البيانات والمعلومات أمام الإدارة العليا بالأسلوب الذي يتصف بالدقة في المحتوى والتوقيت السليم في العرض بما يتلائم واحتياجات متخذي القرارات وتقييم الاداء . وبذلك فان هذا المبحث سوف يتطرق إلى ما يلي :

- أولاً - قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى .
- ثانياً - قائمة التكاليف للخدمات العلاجية في المستشفى .
- ثالثاً - تقارير كفاءة الاداء في المستشفى .

#### أولاً - قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى :

من اجل تحديد وقياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى ، لأغراض تقييم كفاءة الاداء الإداري فيه ، لابد من تحديد تكلفة النشاط العلاجي لكل مركز من مراكز الخدمات العلاجية ، على أساس إن الناتج النهائي للمستشفى يتمثل في علاج مريض بأحد الأقسام الداخلية ، أو علاج مريض متردد على أحد أقسام العيادة الخارجية . ولذلك ن فان قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى تعبر عنها بالنسبة لمراكز الإقامة الداخلية بتكلفة علاج : مريض / سرير / ليلة ، وبالنسبة لمراكز العيادة الخارجية ، بتكلفة علاج : مريض / زيارة . وفقاً لذلك ، سوف يتناول هذا المبحث بدراسة البندين التاليين :

- 1- قياس تكلفة التشغيل بمراكز الإقامة الداخلية .
- 2- قياس تكلفة التشغيل بمراكز العيادة الخارجية .

#### 1- قياس تكلفة التشغيل بمراكز الإقامة الداخلية :

تتمثل وحدة التكلفة في كل مركز من مراكز الإقامة الداخلية في علاج مريض / سرير / ليلة . وبتجميع عناصر تكاليف النشاط على مستوى مركز الخدمة الطبية بالإقامة الداخلية ، يتعين تحليل عناصر التكاليف وظيفياً إلى مجموعات ثلاث، هي كما يلي :-

- تكاليف رعاية المرضى ( وهي تكاليف متغيرة ) .
- تكاليف إدارية وأعباء عامة ( وهي تكاليف ثابتة ) .
- تكاليف تشغيل مركز النشاط ( وهي تكاليف شبه متغيرة ) .

وحيث تعبر التكاليف المتغيرة عن تكاليف رعاية المرضى ، والتكاليف الثابتة عن تكاليف إعداد الطاقة الخدمية لمراكز الإقامة الداخلية في وضع استعداد لاستقبال المرضى ، فإنه يمكن قياس تكلفة علاج مريض \ سرير\ ليله وفقا للمعادلة التالية :

$$\text{تكلفة علاج مريض / سرير / ليله} = \frac{\text{إجمالي التكاليف الثابتة}}{\text{عدد الأسرة} \times \text{ايام الإقامة المتاحة}} + \frac{\text{إجمالي التكاليف المتغيرة}}{\text{عدد المرضى} \times \text{ايام الإقامة الفعلية}}$$

وحيث يتحدد معدل التكلفة الثابتة في هذه المعادلة وفقا لعدد وحدات الطاقة المتاحة، التي تمثل إمكانيات المستشفى في حالة الاستعداد لاستقبال المرضى ، فإنه وفقا لنظرية الطاقة المستغلة قد يختلف عدد وحدات الطاقة المستخدمة عن المتاحة ، لذلك يمكن استخراج تكلفة الطاقة غير المستغلة وفقا للمعادلة التالية :

$$\text{تكلفة الطاقة غير المستغلة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة الفعلية}}{\text{عدد وحدات الطاقة المتاحة}} - \left( \frac{\text{التكاليف الثابتة الفعلية}}{\text{عدد وحدات الطاقة الفعلية}} \right)$$

وباستخراج تكلفة الطاقة غير المستغلة وفقا للمعادلة السابقة ، يمكن النظر إلى استبعاد هذه التكلفة من إجمالي تكاليف النشاط بالمستشفى ، الذي توضحه قائمة التكاليف المقترحة للمستشفى ، حتى تعبر التكلفة العلاجية للمرضى عن التكلفة المستنفذة في علاج الحالات المرضية التي وصلت الى المستشفى .  
أما بالنسبة لتكاليف تشغيل مركز النشاط (أي اشغال الأسرة) في المستشفى فإنه على افتراض حدوث تقلبات في عناصر الشق المتغير وفقا لنسبة استخدام الطاقة في مركز النشاط ، بحيث انه في حالة نسبة اشغال صفر % فإن التكلفة شبه المتغيرة ستكون نصف قيمتها عند نسبة اشغال 100% ، ووفقا لذلك يصاغ التعبير الجبري للفصل بين الشق المتغير والشق الثابت من التكلفة شبه المتغيرة كما يلي :

$$\text{تكلفة الشق المتغير} = \text{التكلفة شبه المتغيرة} \times \frac{\text{نسبة اشغال الطاقة}}{100 + \text{نسبة اشغال الطاقة}}$$

$$\text{تكلفة الشق الثابت} = \frac{100}{100 + \text{نسبة اشغال الطاقة}} \times \text{التكلفة شبه متغيرة}$$

وبانضمام الشق المتغير من التكلفة شبه المتغيرة إلى التكاليف المتغيرة (تكاليف رعاية المرضى) تتحدد التكاليف المتغيرة بمركز التكلفة ، وبانضمام الشق الثابت من التكلفة شبه المتغيرة إلى التكاليف الثابتة (التكاليف الإدارية والأعباء العامة) تحدد التكاليف الثابتة بمركز التكلفة.

ويرى الباحث انه حيث ترتبط محددات هذه المعادلة بالدراسة التجريبية المهنية، فان الفرض النسبي لهذه المعادلات قد يتحدد بصورة مختلفة في دراسات تجريبية أخرى ، إلا انه يمكن استخدام هذه المعادلات بصورتها الحالية بصفة تجريبية لتحديد التكاليف الثابتة والمتغيرة للنتائج الخدمية بالمستشفى الحكومي ، مع إمكانية تطويرها حسب نسب المشاركة بين شقي التكلفة شبه المتغيرة (في مجال النشاط العلاجي) التي قد تكشف عنها دراسات معينة أخرى في مجال المستشفيات الحكومية .

## 2- قياس تكلفة التشغيل بمراكز العيادة الخارجية :

تضم مراكز الخدمات الطبية بالمستشفى مراكز العلاج بالعيادة الخارجية إلى جانب مراكز الإقامة الداخلية ، وعن طريق مراكز العلاج بالعيادة الخارجية تقدم المستشفى خدماتها العلاجية للمرضى من خلال أسلوب الزيارات العلاجية ، التي يلتقي فيها المريض بالطبيب ، ووفقاً لقائمة التكاليف الخاصة بكل مركز من مراكز العيادة الخارجية تتحدد التكاليف الإجمالية لعلاج المترددين من المرضى بالمركز المختص ، وللوصول إلى المتوسط الإجمالي لتكلفة علاج مريض / زيارة يقسم إجمالي تكاليف المركز على عدد الزيارات العلاجية للمرضى ، وبذلك يمكن تحديد معدل التكلفة الإجمالية لكل زيارة علاجية بالمركز المختص . وباعتبار إن مراكز الخدمات الطبية هي مراكز إخراج الناتج النهائي للمستشفى ، فان تكلفة المراكز غير الطبية يتم تحميلها إلى مراكز الخدمات الطبية وفقاً للأسس الملائمة ، وبذلك يمكن إعداد قائمة التكاليف لمركز الخدمة الطبية تمهيداً لتحديد تكلفة علاج مريض / سرير / ليلة بمراكز الإقامة الداخلية ، وتكلفة علاج مريض / زيارة بمراكز العيادة الخارجية . ويلاحظ إن منهج القياس الفعلي للتكلفة العلاجية الموضح في هذا المبحث يستند في تحديد معدل التكلفة الإجمالية لعلاج المريض إلى افتراض تجانس الاحتياجات العلاجية لمرضى مركز الخدمة الطبية ، على خلاف ما يمكن أن يحدث في الواقع حيث تختلف الاحتياجات العلاجية للحالة المرضية الواحدة عن الحالات المتشابهة الأخرى ، وبالتالي تختلف التكلفة العلاجية للحالة المرضية من حالة إلى أخرى .

## ثانياً - قائمة التكاليف للخدمات الصحية في المستشفيات :

تمثل قائمة التكاليف - المقترحة - أحد أهم المخرجات الدورية المستهدفة من نظام التكاليف الموحد في المستشفيات . ووفقاً للتبويب التقليدي لعناصر التكاليف ، فان قائمة التكاليف تشتمل على أربعة عناصر للتكلفة ، وهي : الأجور-المستلزمات الطبية-المستلزمات الخدمية-المصروفات التحويلية الجارية . وبهدف إجراء التحليل والمقارنة بين المستشفيات لابد من تبويب التكاليف حسب علاقتها بوحدة التكلفة الخدمية إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة ، وحسب علاقتها بحجم النشاط إلى تكاليف متغيرة وثابتة ، وتكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة . سواء كانت قائمة التكاليف معدة لمراكز التكلفة على حده ، أو للمستشفى كوحدة علاجية متكاملة . بالإضافة إلى ضرورة توحيد مكونات قوائم التكاليف للحصول على بيانات موحدة للوقوف على كفاءة النشاط داخل الأقسام العلاجية في المستشفى ، ومقارنته بالأقسام أو المراكز المناظرة لها في المستشفيات الأخرى ، او بين المستشفيات بعضها ببعض .

- ووفقا لذلك فان قائمة التكاليف للخدمات الصحية لابد ان تحتوي على مايلي :-
1. تبويب عناصر التكاليف في المستشفى .
  2. مكونات قائمة التكاليف في المستشفى .

### 1. تبويب عناصر التكاليف في المستشفى :

يعتبر تبويب عناصر التكاليف بحسب علاقتها بحجم النشاط الصحي الجاري في المستشفى ، أحد مجالات الرقابة على أداء هذه الخدمات ، ووفقا للتقسيم النمطي للاستخدامات ، يمكن أن يتم تبويب عناصر التكاليف في المستشفى إلى ثلاث مجموعات رئيسية هي :-

- أ- مجموعة تكاليف أداء الخدمات الصحية المباشرة (التكاليف المتغيرة).
- ب-مجموعة التكاليف الإدارية وأعباء الخدمات العامة (التكاليف الثابتة).
- ج- مجموعة تكاليف الصيانة والمحافظة على الطاقة في حالة متاحة في أي وقت (تكاليف شبه متغيرة).

#### أ ) مجموعة تكاليف أداء الخدمات الصحية المباشرة (التكاليف المتغيرة) :

تتضمن هذه المجموعة عناصر التكاليف التي ترتبط بالمتغيرات في حجم الخدمات المؤداة ، فتسلك معها سلوكا مطردا بالزيادة أو النقص ، فتتغير تغيرا مباشرا مع معدل استخدام المرضى للطاقة المتاحة في المستشفى ، ويمكن التعبير عن الطاقة المتاحة للاستخدام في مركز القسم الداخلي بعدد الأسرة المجهزة لاستقبال المرضى ، وفي مركز العيادة الخارجية بعدد المرضى (أو الزيارات) الممكن استقبالها وتأدية الخدمة الصحية لها .  
وتشمل هذه المجموعة على تكلفة تغذية المرضى وتكلفة الأدوية والملابس المنصرفة لهم . وتكلفة الأدوات والمستلزمات الجراحية المستهلكة.

#### ب ) مجموعة التكاليف الإدارية وأعباء الخدمات العامة (التكاليف الثابتة) :

تشتمل هذه المجموعة على عناصر التكاليف التي تتحملها المستشفى بصفة لازمة ومستمرة ، دون أن يكون هناك علاقة ارتباط بنسبة استخدام المرضى للطاقة المتاحة بالمستشفى ، فهي لا تزيد أو تنقص بزيادة أو نقص تلك النسبة .  
وتتمثل هذه المجموعة في تكاليف النشاط الفني والإداري اللازم لبقاء المستشفى في وضع استعداد دائم لاستقبال المرضى واداء الخدمة والرعاية الصحية اللازمة لهم ، سواء كانت في مركز الإقامة الداخلية او في مراكز العيادة الخارجية ، وتشمل أجور الدرجات التنظيمية الدائمة ، ونفقات الصيانة ، والإيجار والمستلزمات المكتبية للأقسام المختلفة .

## ج ) مجموعة تكاليف الصيانة والمحافظة على الخدمات (التكاليف شبه المتغيرة) :

هي تلك العناصر التي تقع بين المجموعتين السابقتين . فتجمع صفات العناصر المتغيرة والعناصر الثابتة ، فيحتوي كل منها على مبلغين أحدهما ثابت لا يتأثر بتقلب حجم النشاط والآخر متأثر به .

والمثال على هذه المجموعة ، تكاليف تغذية العاملين في المستشفى ، وتكلفة صيانة الأجهزة والمعدات ، وتكلفة القوى المحركة ، وتكلفة الكهرباء ، ويلاحظ ان تكاليف هذه البنود مرتبطة بعضها بحجم النشاط عنها بنسبة اشغال الطاقة المتاحة في المستشفى . والآخر مرتبط بتجهيز هذه الطاقة ، وجعلها جاهزة للاستخدام لمن يطلبها في أي وقت ، ولهذا أطلق عليها التكاليف شبه المتغيرة او شبه الثابتة .

ومن جهة أخرى ، يعتبر تبويب عناصر التكاليف وفقا لحجم النشاط ، ومن المصادر الهامة للمعلومات في نظام التكاليف بالمستشفى ، والتي تستخدم للأغراض التالية :

- الوقوف على تكلفة الطاقة غير المستغلة في المستشفى ، وذلك عن طريق ضرب عدد الأسرة غير المشغولة x معدل التكلفة الثابتة للسرير / ليلة .
- إن معرفة التكلفة الثابتة للسرير / ليلة بعكس تكلفة المحافظة على الطاقة (الخدمات) لتكون جاهزة للاستخدام في أي وقت .
- ان التكلفة المتغيرة هي الأساس في تحديد أسعار الخدمات العلاجية وكذلك في مجال اتخاذ القرارات الإدارية في الأجل القصير.

## 2. مكونات قائمة التكاليف في المستشفى :

لكي يتسنى حساب تكاليف النشاط فيها ، وتحديد نتائج الاداء عن فترة تكاليفه معينة ، فانه يلزم إعداد قائمة التكاليف بالشكل الذي يتيح للإدارة الوقوف على تكاليف الخدمات الصحية عن عناصر التكاليف التي سبق ذكرها في البند السابق ، من ناحية ، ويساعدها على إعداد الموازنة التخطيطية للفترة القادمة ، من ناحية أخرى .

ويرى الباحث ، إن دليل الحسابات الذي عرضه الباحث فيما سبق ، تتوفر فيه الصلاحية لتحقيق الأغراض المستهدفة من إعداد قائمة التكاليف ، بالإضافة إلى ما يحققه هذا الدليل من الربط ما بين احتياجات وزارة الصحة من بيانات ومعلومات ، والاحتياجات المتوقعة من الأجهزة الخارجية لأغراض الرقابة والتخطيط .

ولذلك فان إعداد نموذج لقائمة التكاليف المقترحة للمستشفيات تتماشى مع ما ورد بالدليل الموحد للحسابات ، يمكن أن يشمل ما يلي :-

- 1) نموذج قائمة التكاليف للخدمات الصحية في المستشفى .
- 2) نموذج قائمة التكاليف على مستوى المراكز العلاجية بالمستشفى .

## 1. نموذج قائمة التكاليف للخدمات الصحية في المستشفى :

وفقا للتقسيم النمطي الذي أورده البحث لعناصر التكاليف في المستشفى ، والتي هي : الأجر والمستلزمات الطبية والمستلزمات الخدمية والمصروفات التحويلية الجارية ، يمكن إعداد قائمة التكاليف - المقترحة - للمستشفى ، بالنموذج الموحد التالي : (ملحق رقم 3).

## 2. نموذج قائمة التكاليف لمراكز الخدمات العلاجية في المستشفى :

استكمالاً للفائدة المتوخاة من قائمة التكاليف الإجمالية ، السابق إيضاحها في البند السابق ، على مستوى المستشفى ، ولغرض الاستفادة من مزايا التئويب التقليدي لعناصر التكلفة حسب علاقتها بوحدة التكلفة الخدمية إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة ، لإتاحة الفرصة أمام الإدارة لدراسة كل بند من هذه البنود وأهميته ، ودرجة تأثيره على إجمالي التكلفة الخدمية الصحية للمستشفى بشكل عام ؛ فإنه يمكن إعداد قائمة تكاليف - مقترحة - على مستوى مراكز الخدمات العلاجية بالمستشفى . وفقاً للنموذج التالي :

مركز تكلفة رقم/.....		قائمة تكاليف المركز العلاجي/.....			عنصر التكلفة <sup>(1)</sup>
مبلغ التكلفة		تبويب عناصر التكلفة			
إجمالي	فرعي	الصيانة والتشغيل	خدمات إدارية وعامة	خدمات صحية مباشرة	
		شبه متغيرة	ثابتة	متغيرة	
X X X	XX	XX	XX	XX	الأجور أجور مباشرة أجور غير مباشرة
	XX			XX	
X X X	XX	XX	XX	XX	مستلزمات طبية بنود مباشرة بنود غير مباشرة
	XX			XX	
X X X	XX	XX	XX	XX	مستلزمات خدمية بنود مباشرة بنود غير مباشرة
	XX			XX	
X X X	XX	XX	XX	-	مصروفات تحويلية جارية إيجار إهلاك
	XX			-	
X X X	XX	XX	XX	XX	إجمالي تكاليف أداء المركز يضاف إليها <sup>(2)</sup> خدمات مشتركة خدمات مراكز غير طبية
	XX			XX	
X X X X				XX XX	

- (1) يحدد بند التكلفة بكونه مباشرا او غير مباشر على مركز التكلفة بموجب مستندات الشراء أو قوائم الأجور أو مستندات الصرف من المخازن .  
(2) وفقا لاسس التحميل المقررة .

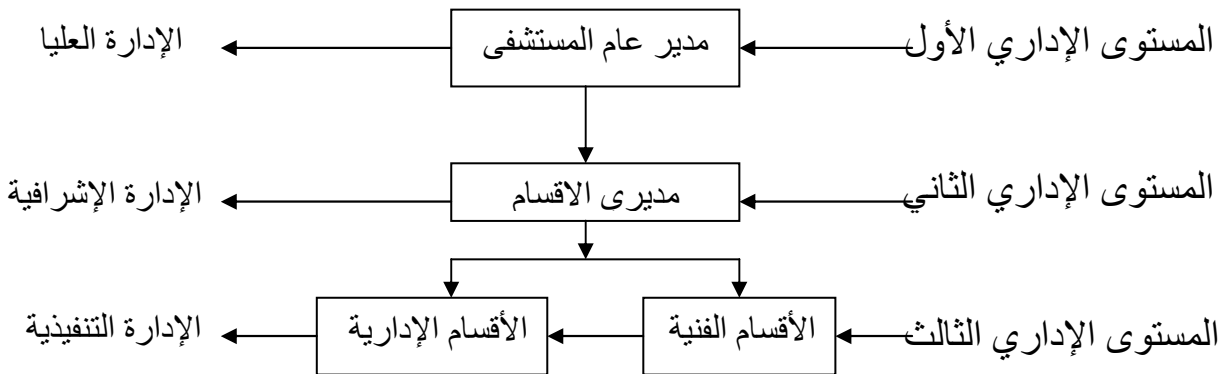
### ثالثا- تقارير كفاءة الاداء في المستشفى :

يمكن تعريف كفاءة الاداء في المستشفيات على إنها قدرة إدارة المستشفى على توفير المستوى المطلوب من الخدمة العلاجية بنفقة اقل ، أو مستوى افضل من الخدمة بالنفقة نفسها . وعرفت منظمة الصحة العالمية الكفاءة في مجال الصحة على إنها : " تعبير عن العلاقات بين النتائج المحرزة من البرنامج أو النشاط الصحي ، والجهود المبذولة فيه من حيث الموارد البشرية والمالية والتكنولوجية الصحية والوقت ."  
وتقاس هذه الكفاءة ، وفقا لمعايير مختلفة ومتعددة ، فيرى نفس المرجع إن تحديد معايير كفاءة الاداء في المستشفى تتمثل في ثلاثة أبعاد هي :-  
أ. مستوى الخدمة العلاجية المقدمة .  
ب. مستوى التكاليف .  
ج. مستوى الإيراد المحقق .

ويضيف هذا المرجع إلى إن تحقيق افضل مستوى من كفاءة الاداء في قطاع المستشفيات يتطلب تقديم افضل مستوى ممكن من الخدمات العلاجية مع تحقيق أدنى مستوى من تكاليف التشغيل .

ولاشك في أن لنظام التكاليف الموحد دوره الهام في قياس كفاءة الاداء لكل مستشفى ، وتيسير مهمة وزارة الصحة إمكانية المقارنة والرقابة على التكلفة العلاجية ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيح مسار التنفيذ وفقا لما هو مخطط له . وعليه فإن إدارة التكاليف في المستشفى عليها إعداد تقارير المتابعة الدورية لكفاءة الاداء لعدة مستويات إدارية ، لاعلام كل مسئول عن مستوى تكلفة النشاط في دائرة اختصاصه أو مسؤوليته ، وفي حدود عناصر التكاليف الخاضعة لرقابته .

ومن الوجهة العملية ، ينبغي أن يتم تحديد مراكز المسؤولية من واقع الهيكل التنظيمي للمستشفى - كما هو الحال في مراكز التكلفة - اي على أساس الأقسام التي يضمها المستشفى ، ومن وجهة نظر وزارة الصحة قد ينظر إلى المستشفى ككل على انه مركز مسؤولية كبير ، يكون مسئولا عن تحقيق أهداف مديره العام ، ثم تتدرج مستويات مراكز المسؤولية بتدرج المستويات الإدارية التي تتولى مهام تقديم الخدمة العلاجية للمواطنين ، ووفقا للتخطيط التالي :



شكل رقم (2)



## مستويات المسؤولية في المستشفى

ويوضح الشكل السابق ، ضرورة وجود ما يعرف بتقارير الأقسام Reports Departmental في النشاط العلاجي ، كأحد مقومات نظام التكاليف للمعلومات ، وتتضمن هذه التقارير عناصر التكاليف الخاضعة لرقابة القسم أو المركز أو المسئول عن إنفاقها ، مع إظهار حجم النشاط المستهدف بجانب هذه التكاليف ، لإظهار مدى كفاءة القسم في القيام بمسئوليته في تحقيق الهدف المطلوب بالإمكانات المتاحة لديه ، ولاشك في إن تحديد معايير النشاط العلاجي بالمستشفيات يتطلب ما يقابلها وجود معايير للتكلفة لأغراض الرقابة والتقييم على مستوى كل قسم من أقسام المستشفى وما يناظرها من أقسام في المستشفيات الأخرى ، وخاصة نشاط القسم الداخلي ، العيادة الخارجية ، غرفة العمليات أو في أقسام ذات اتصال مباشر بالمرضى .

ومن ثم فان تقارير كفاءة الاداء في المستشفى تتناول البندين التاليين :-  
أولا : أنواع تقارير كفاءة الاداء في المستشفى .  
ثانيا : إعداد تقارير كفاءة الاداء في المستشفى .

### أولا :- أنواع تقارير كفاءة الاداء في المستشفى :

إن تحقيق الهدف الذي تصمم من اجله تقارير كفاءة الاداء في المستشفيات ، يرتبط بقدرتها على كونها وسيلة لنقل البيانات والمعلومات الخاصة بمؤشرات الكفاءة إلى المستويات الإدارية المختلفة في الهيكل التنظيمي .  
وهذا مرتبط ، بلا شك ، بقدره نظام التكاليف الموحد على تحقيق هذا الهدف ، باعتبار إن التقارير هي إحدى أهم مخرجاته المستهدفة .  
وفي ضوء ذلك الاعتبار ، فان إعداد تقارير كفاءة الاداء في وزارة الصحة ، لا بد له من أن يشمل المستويات التنظيمية التالية :-

- تقارير كفاءة الاداء على مستوى مراكز التكلفة في المستشفى .
- تقارير كفاءة الاداء على مستوى مراكز المسؤولية في المستشفى .
- تقارير كفاءة الاداء على مستوى المستشفى ككل .
- تقارير كفاءة الاداء على مستوى العيادات الصحية الشاملة .
- تقارير كفاءة الاداء على مستوى مستشفيات الوزارات بشكل عام (تجمعي) .

ولكي تتلائم تقارير كفاءة الاداء مع احتياجات المستويات الإدارية المتعددة سواء على مستوى إدارة المستشفى أو إدارة العيادة الشاملة ، او الوزارة ، فلا بد لهذه التقارير ان تتيح لهذه المستويات إمكانية الوقوف على الانحرافات الناتجة ، وفقا لمراكز التكلفة أو للمراكز المسؤولة عن أحداث هذه التكلفة ، وهو أمر مرتبط بكمية او نوعية المعلومات التي يحتويها كل تقرير ، ومدى ملائمته لاحتياجات متخذي القرارات ، وذلك ما سيتناوله البحث في البند التالي :-

**ثانياً :- إعداد تقارير كفاءة الاداء في المستشفى :-**

لكي يؤدي هذا النوع من التقارير وظيفته أمام الإدارة بكفاءة ، فلا بد أن تكون شاملة لجميع اوجه مراكز النشاط في المستشفى ، وفيما يلي نموذج مقترح لتقرير قياس كفاءة الاداء على مستوى مراكز التكلفة ومراكز المسؤولية في المستشفى .

وزارة الصحة مستشفى / .....								
عام اجمالي تفصيلي								
مركز تكلفة رقم								
الدليل الرقابي رقم المركز								
مركز مسئولية								
تقرير								
قياس كفاءة الاداء في المستشفى ، للفترة من / ..... إلى / .....								
تكاليف الفترة السابقة	التغيير عن التقديري	تقديرات الموازنة	التكلفة الفعلية			البيان	بند التكلفة	
			إجمالي	ثابتة	متغيرة		فرعي	عام
						الأجور الأجور النقدية المزايا العينية المزايا النقدية	- 311 312 313	31
X	x	x	x	x	x	إجمالي البند		
						مستلزمات سلعية: خامات وقود وزيوت قطع غيار ومهمات	- 321 322 323	32
X	x	x	x	x	x	إجمالي البند		
						مستلزمات خدمية : مصروفات الصيانة تشغيل لدى الغير نقل وانتقالات عامة	- 331 332 336	33
X	x	x	x	x	x	إجمالي البند		
						مصروفات تحويلية جارية : الإهلاك	- 352	35
X	x	x	x	x	x	إجمالي البند		
XX	XX	XX	XX	XX	XX	إجمالي تكاليف المركز		

ويلاحظ على نموذج قياس كفاءة الأداء في المستشفى ان تقييم كفاءة الأداء لأي مستوى علاجي تتم على أساسين هما :-  
الأساس الأول :- تقديري .. وفيه يتم مقارنة تكاليف الأداء الفعلي بتقديرات الموازنة التخطيطية ، لقياس مدى الالتزام بتلك التقديرات ، مع أداء افضل خدمة علاجية للمواطنين .  
الأساس الثاني :- زمني .. وفيه يقارن الأداء الحالي بفعليات فترة التكاليف السابقة عليه ، وقياس مدى التغيرات التي حصلت ، حيث يتم توجيه مسارات الأنشطة التي فيها تغيرات سالبة ، بعد دراستها ، نحو الأهداف المقررة ، ودعم الإيجابيات في المراكز الأخرى ، بعد دراستها لتعميمها على المستشفيات المناظرة .

والهدف الأساسي لهذا النوع من التقارير هو توفير المعلومات الخاصة بالرقابة على عناصر التكلفة الخدمية لتقييم أداء مراكز النشاط في المستشفى ، سواء كانت مراكز تكلفة أو مراكز مسؤولية ، وذلك من خلال توضيح الصورة الإجمالية لانحرافات التكاليف في تلك المراكز وربطها بالأشخاص المسؤولين فيها ، والتي قد تؤدي محصلتها النهائية الى الانحراف الكلي في التكلفة الإجمالية لمخرجات الناتج الصحي النهائي للمستشفى ككل ، بصفته مركز مسؤولية كبير أمام وزارة الصحة .

## نتائج وتوصيات البحث :

تكتسب الخدمات الصحية أهميتها من ارتباطها الدقيق بحياة وصحة المواطنين ، وهي من المؤشرات الهامة لرضى المواطنين وسعادتهم في الحياة . وما لذلك من آثار إيجابية على الإنتاج وعملية النمو والتطور الاقتصادي ، وهو ما يفسر ارتفاع النفقات العامة المخصصة لهذا القطاع الهام سنة بعد ، الأمر الذي يؤدي إلى ضرورة وضع النظم العلمية السليمة للرقابة على هذه النفقات والتأكد من إن تكلفة أي خدمة صحية قد قابلت العائد منها ، وهي الوصول إلى مستوى صحي جيد لعموم المواطنين عموماً .

ومن واقع قصور أنظمة الحسابات المالية في مستشفيات الوزارة عن تقديم مخرجات ذات قيمة لمتخذي القرارات في أجهزة التخطيط والرقابة ، فإن الباحث يعرض المقترحات التالية :-

1. العمل على تصميم نظام موحد للتكاليف ، يشمل تطبيقه لعموم مستشفيات الوزارة ومراكزها الصحية الأخرى ، وعلى مراحل زمنية ومكانية متدرجة لإيجاد قاعدة موحدة من البيانات والمعلومات عن تكلفة جميع أوجه النشاط في هذه المستشفيات ومراكزها الصحية المختلفة . يهدف بناء قاعدة موحدة من البيانات لتوفير المعلومات للإدارة العليا في الوزارة لترشيد قراراتها الخاصة بتطوير نظم تقديم الخدمات الصحية للمواطنين بالجودة والنوعية المطلوبتين ، وتسمح في نفس الوقت بأجراء المقارنات السليمة بين أداء المستشفيات ككل ، وكل قسم منها مقارنة بالأقسام المماثلة في المستشفيات الأولى .
2. يركز نظام الموحد على مجموعة من المقومات ، تتمثل في توحيد الأسس التي تقوم عليها مفاهيم مراكز التكلفة ووحدات التكلفة ، وأسلوب قياسها في مجال المستشفيات التي يجري تطبيق النظام فيها ، وهو ما تفتقر إليه مستشفيات وزارة الصحة في الوقت الحاضر .
3. يعتبر تطبيق نظام موحد للتكاليف في عموم مستشفيات ومراكز الوزارة الصحية، من أهم مقومات بناء نظام متكامل للمعلومات الصحية في الوزارة ، نظراً لارتباط هذا النظام بجميع وظائف وأنشطة المستشفيات والمراكز الصحية ، فهو بذلك دالة أساسية لقياس كفاءة الأداء الإداري في هذه المستشفيات . فمن الصعب تصور نظام إداري متكامل للمعلومات الإدارية يؤدي دوره بكفاءة أمام الإدارة العليا ، دون أن يكون نظام التكاليف جزءاً منه ، بحيث تستطيع وزارة الصحة من خلاله ، تقييم أداء مستشفياتها من خلال تقارير المسؤولية الموحدة النماذج والبيانات وهو ما يوضح العلاقة التبادلية بين نظام التكاليف في المستشفى وكفاءة الأداء الإداري فيه .

## مراجع البحث

المراجع العربية:

أولا : الكتب :

1. د. إبراهيم السباعي " الأصول العلمية والعملية في تصميم نظام التكاليف " مكتبة الشباب بالقاهرة ، مصر ، 1998 .
2. د. حازم ياسين " نظام التكاليف في المشروعات الصناعية " دار النهضة العربية بالقاهرة ، مصر ، 1993 .
3. د. حسن احمد غلاب " مقدمة في نظم المعلومات المحاسبية " مكتبة قصر الزعفران بالقاهرة ، مصر ، بدون تاريخ .
4. د. عبد الإله نعمه جعفر " محاسبة التكاليف في البنوك التجارية " مكتبة دار الشروق ، عمان - الأردن ، 2002 .
5. د. محمد توفيق بلبع " النظام الموحد للتكاليف " مطبعة لجنة البيان العربي بالقاهرة ، 1995 .

ثانيا : الدوريات :

1. د. احمد سيد مصطفى " الكفاءة الإنتاجية في إدارة المستشفيات " المجلة العربية للإدارة ، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، المجلد 11 ، العدد الثالث ، 1987 .
2. د. فكري عبد الحميد عشموي " إنشاء نظم التكاليف في المستشفيات كأداة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات " المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية ، كلية التجارة وادارة الأعمال بجامعة حلوان ، مصر ، المجلد الثاني / السنة الثانية ، 1988 .
3. د. عبد الإله نعمه جعفر " مدى تطبيق نظم التكاليف في المنشآت الصناعية الأردنية " مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات ، جامعة الزرقاء الأهلية ، المجلد الرابع / العدد الأول - حزيران 2002 .

ثالثا : الدراسات الميدانية والإحصائيات :

1. دراسات قامت بها وزارة الصحة الأردنية بيانها كآلاتي :

1. تحليل تكلفة التشغيل في الدوائر الرئيسية في مستشفى البشير " إعداد مجموعة من الباحثين ، 1995 .

" تحليل تكلفة التشغيل في مستشفى الحسين / السلط "  
إعداد مجموعة من الباحثين ، 1994 .  
" احتساب تكلفة التشغيل للمراكز الصحية في محافظة البلقاء "  
إعداد مجموعة من الباحثين ، 1995 .

## 2. الإحصاءات الرسمية :

- وزارة الصحة / الأردنية " التقرير الإحصائي السنوي لعام 2001 "  
إعداد مركز المعلومات في الوزارة .  
- دائرة الإحصاءات العامة " الكتاب الإحصائي السنوي لعام 2001 " العدد  
51 ، عمان - الأردن .

## المراجع الأجنبية :

1. Horngren, Charles; "Cost Accounting" Prentice-Hall inter.  
Inc. 1994.
2. John R. Griffithietal "The Concept of Cost Control in  
Hospital" An Arbor, California, U.S.A. 1996.

ملاحق البحث

ملحق رقم (1)

نموذج مقترح لدليل حسابات المستشفى

فرعي	مساعد	عام	
------	-------	-----	--

		1	<b>الأصول</b>
	11		<b>أصول ثابتة طبية</b>
1101			معامل
1102			عناية مركزة
1103			تعقيم
1104			أسنان
1105			كلى صناعية
1106			أشعة
1107			عمليات
1108			عيادات خارجية
1109			مصاعد
1110			كراسي متحركة
1111			تروليات
			..... الخ
	12		<b>أصول ثابتة غير طبية</b>
1201			أراضى
1202			مباني
1203			آلات ومعدات
1204			وسائل نقل
1205			عدد وأدوات
1206			أثاث ومعدات مكتبية
	13		<b>مشروعات تحت التنفيذ</b>
1301			مشروعات طبية تحت التنفيذ
1302			مشروعات غير طبية تحت التنفيذ
	14		<b>مخزون سلعي</b>
1401			مخزون مستلزمات طبية
1402			مخزون مستلزمات غير طبية
	15		<b>مدينون</b>
1501			مرضى أفراد
1502			مرضى هيئات ومؤسسات
1503			مرضى شركات
1504			مدينون بخلاف المرضى
	16		<b>حسابات مدينة</b>
1601			نقدية بالخرائن
1602			نقدية بالبنوك

فرعي	مساعد	عام	
------	-------	-----	--



		2	<b>الخصوم</b>
	21		راس المال
	22		<b>الاحتياطات</b>
2201			احتياطي ارتفاع أسعار
2202			احتياطي قانوني
	23		<b>المخصصات</b>
2301			مخصص مخاطر مهنية
2302			مخصص تعويضات
2303			مخصصات إهلاك
	24		<b>قروض طويلة الأجل</b>
	25		<b>تبرعات وإعانات</b>
	26		<b>دائنون</b>
2601			أطباء
2602			موردين
	27		<b>حسابات دائنة متنوعة</b>
		3	<b>الاستخدامات</b>
	31		<b>الأجور</b>
3101			أجور أطباء
3102			أجور فنيين
3103			أجور إداريين
3104			مزايا عينية
3105			تأمينات اجتماعية
	32		<b>مواد طبية</b>
3201			أدوية ومضادات
3202			أفلام طبية
3203			غازات طبية
3204			كيماويات
3205			مستلزمات طبية متنوعة

فرعي	مساعد	عام	
------	-------	-----	--

	33		<b>مواد غير طبية</b>
3301			وقود وزيوت
3302			قوى محرّكة
3303			شحومات
3304			قطع غيار ومهمات
3305			مواد تعبئة ونظافة
3306			ورق وأدوات كتابية
	34		<b>عناصر متنوعة</b>
3401			كهرباء
3402			مياه
3403			غاز
3404			مصروفات صيانة
3405			مصروفات أبحاث وتجارب
3406			نشر ودعاية
3407			نقل وانتقالات
3408			تليفون وتلغراف
3409			فاكس و تلكس
3410			اشتراكات في هيئات محلية
3411			اشتراكات في هيئات دولية
	35		<b>اهلاكات أصول ثابتة</b>
3501			مباني وإنشاءات
3502			آلات ومعدات
3503			عدد وأدوات
3504			أثاث
3505			وسائل نقل
3506			أجهزة طبية
			.... الخ
	36		<b>إيجارات</b>
	37		<b>تعويضات وغرامات</b>

فرعي	مساعد	عام	
------	-------	-----	--

	38		مخصصات بخلاف الإهلاك
	39		ديون معدومة
		4	الإيرادات
	41		إيرادات الأقسام الداخلية
4101			الجراحة العامة
4102			الجراحة الخاصة
4103			الكلية الصناعية
4104			القلب
4105			الحروق
4106			العظام
			.... الخ
	42		إيرادات العيادات الخارجية
4201			الأسنان
4202			العيون
4203			الأمراض الجلدية
4204			انف وأذن وحنجرة
			... الخ
	43		إيرادات المراكز الفنية
4301			المناظير
4302			الأشعاع
4303			التحاليل
4304			بنك الدم
			... الخ
	44		إيرادات قسم الطوارئ والإسعاف
	45		إيرادات العناية المركزة
	46		إيرادات محل الهدايا
	47		إيرادات الصيدلية
	48		إيرادات الكافتريا
	49		إيرادات محل الزهور

## دليل مراكز التكلفة للمستشفى

مساعد	فرعي	عام	اسم المركز
		5	<u>مراكز الخدمات العلاجية :</u>
	10 / 5		<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ <u>مركز القسم الداخلي :</u></li> <li>- مركز الدرجة الأولى الممتازة (الجناح)</li> <li>- مركز الدرجة الأولى .</li> <li>- مركز الدرجة الثانية .</li> <li>- مركز الدرجة الثالثة .</li> <li>- مركز الدرجة المجانية والحوادث .</li> </ul>
11 / 5			
12 / 5			
13 / 5			
14 / 5			
15 / 5			
	20 / 5		<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ <u>مركز العمليات :</u></li> <li>- غرفة العمليات الكبرى .</li> <li>- غرفة العمليات الصغرى .</li> <li>- التخدير والإفاقة .</li> </ul>
21 / 5			
22 / 5			
23 / 5			
	30 / 5		<ul style="list-style-type: none"> <li>- مركز المختبر ( التحاليل الطبية )</li> </ul>
	40 / 5		<ul style="list-style-type: none"> <li>- مركز الأشعة .</li> </ul>
	50 / 5		<ul style="list-style-type: none"> <li>- مركز العيادة الخارجية ( الشاملة )</li> </ul>
51 / 5			<ul style="list-style-type: none"> <li>- قسم العلاج الباطني .</li> </ul>
52 / 5			<ul style="list-style-type: none"> <li>- قسم أمراض النساء والأطفال .</li> </ul>
53 / 5			<ul style="list-style-type: none"> <li>- قسم الأنف والأذن والحنجرة .</li> </ul>
54 / 5			<ul style="list-style-type: none"> <li>- قسم أمراض القلب .</li> </ul>
55 / 5			<ul style="list-style-type: none"> <li>- قسم المسالك البولية .</li> </ul>
56 / 5			<ul style="list-style-type: none"> <li>- قسم العيون .</li> </ul>
57 / 5			<ul style="list-style-type: none"> <li>- قسم الأسنان .</li> </ul>
58 / 5			
59 / 5			
	60 / 5		<ul style="list-style-type: none"> <li>- مركز العلاج الطبيعي .</li> </ul>
	70 / 5		<ul style="list-style-type: none"> <li>- مركز الصيدلية .</li> </ul>
71 / 5			<ul style="list-style-type: none"> <li>- صيدلية القسم الداخلي .</li> </ul>
72 / 5			<ul style="list-style-type: none"> <li>- صيدلية العيادة الخارجية .</li> </ul>
		6	<u>مراكز الخدمات الإنتاجية :</u>
	10 / 6		<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ <u>مراكز المطبخ والمطعم</u></li> </ul>
11 / 6			<ul style="list-style-type: none"> <li>- مركز المطبخ والمخزن .</li> </ul>
12 / 6			<ul style="list-style-type: none"> <li>- مركز المطعم .</li> </ul>
	20 / 6		

❖ مركز المغسل والمكوى :

21 / 6			- مركز المغسل .
22 / 6			- مركز المكوى .
	30 / 6		- مدرسة التمريض .
	40 / 6		- قسم الاستقبال .
		7	<u>مركز الخدمات التسويقية :</u>
		8	<u>مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية :</u>
	10 / 8		- مركز إدارة المستشفى والسكرتارية
	20 / 8		والعلاقات العامة .
	30 / 8		- مركز الشؤون المالية والإحصاء .
	40 / 8		- مركز شؤون العاملين .
	50 / 8		- مدرسة الممرضات .
	60 / 8		- المخازن والصيانة .

قائمة التكاليف للخدمات الصحية في المستشفى  
عن الفترة من ..... إلى .....

مبلغ التكلفة			البيان	رقم بند التكلفة		
إجمالي	فرعي	جزئي		مساعد	فرعي	عام
			<b>الأجور</b>	-	-	31
			<b>الأجور النقدية :</b>	-	311	
		XX	الدرجات الدائمة	3111		
		XX	المكافآت الشاملة	3112		
		XX	تعويضات العاملين عن جهود غير العادية	3113		
		XX	مكافآت تشجيعية	3114		
		XX	مكافآت أخرى	3115		
		XX	رواتب وبدلات نقدية	3116		
	XXX					
			<b>المزايا العينية :</b>	-	312	
		XX	تكاليف أغذية للعاملين	3121		
		XX	تكاليف ملابس للعاملين	3122		
		XX	تكاليف علاج العاملين واسرهم	3123		
	XXX	XX		3124		
			<b>المزايا النقدية :</b>	-	313	
		XX	حصة المستشفى	3131		
		XX	حصة المستشفى في التأمين الصحي	3132		
		XX	إعانة غلاء المعيشة	3133		
		XX	إصابات العمل	3134		
	XXX					
XXXXX			<b>إجمالي بند الأجور</b>			
			<b>المستلزمات السلعية :</b>	-	-	32
			<b>مستلزمات طبية :</b>	-	321	
		XX	خامات رئيسية	3211		
			32111 ادوية وكيماويات X			
			32112 اغذية المرضى X			
			32113 ملابس المرضى X			
	XXX					

مبلغ التكلفة	البيان	رقم بند التكلفة
--------------	--------	-----------------

إجمالي	فرعي	جزئي	مساعد	فرعي	عام
XXXXX	XXX	XX XX	<b>وقود وزيوت :</b> 3221- مواد بترولية 3222 مواد تزييت وتشحيم	322	
		XX	-		
		XX XX	<b>قطع غيار ومهمات :</b> 3231 قطع غيار ومواد صيانة . 3232 مواد ومهمات متنوعة .	323	
		XXX	-		
		XXX XXX	مواد تعبئة وتغليف . أدوات كتابية وكتب .	324 325	
		XX XX	<b>مياه وإنارة وكهرباء وغاز:</b>	326	
		XX	3261 مياه .		
		XX	3262 إنارة .		
		XX	3263 كهرباء .		
		XX	3264 غاز .		
	XXX	<b>إجمالي بند المستلزمات السلعية</b>	-		
		<b>المستلزمات الخدمية :</b>	-		
		<b>مصرفات الصيانة :</b>	-		
	XX	3311 صيانة وترميم مباني وإنشاءات .	331		
	XX	3312 صيانة آلات ومعدات .			
	XX	3313 صيانة وسائل نقل .			
	XX	3314 صيانة أثاث ومعدات .			
	XX	3315 صيانة أخرى .			
	XXX	مصرفات تشغيل لدى الغير .	332		
	XXX	نشر واطلاق واستقبال .	334		
		<b>نقل وانتقالات عامة :</b>	335		
	XX	3351 نقل مهمات بالطائرة .			
XX	3353 نقل وانتقالات بوسائل أخرى				
XX	3354 بدل انتقال .				
XXX					
	مبلغ التكلفة	البيان	رقم بند التكلفة		

إجمالي	فرعي	جزئي	مساعد	فرعي	عام
			-	336	
			<b>مصرفات خدمية لغير العاملين :</b>		
		XX	3361		
		XX	3363		
	XXX	_____			
			<b>إجمالي بند المستلزمات الخدمية .</b>		
XXXXX			-		35
	XXX				
			-	351	
			-	352	
		XX	3521		
		XX	3522		
		XX	3523		
		XX	3524		
		XX	3525		
	XXX	_____			
			<b>الإيجارات (1)</b>		
		XX	3531		
		XX	3532		
	XXX	_____			
			<b>إجمالي بند المصرفات التحويلية الجارية .</b>		
XXXXX			<b>إجمالي تكاليف الخدمات الصحية في المستشفى .</b>		
XXXXX					

( 1 ) يدخل هذا البند ضمن قوائم التكاليف التي يعدها المستشفى في وزارة الصحة ، وكذلك في قائمة التكاليف العمومية التي تعدها إدارة التكاليف في الوزارة .



