



جامعة الموصل
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

دور بيانات التكاليف في زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالتطبيق
على مديرية العيادات الطبية الشعبية / نينوى

عدي فاضل محمد يوسف

رسالة دبلوم عالٍ في التدقيق ومراجعة الحسابات

بإشراف

الأستاذ المساعد الدكتور

خالد غازي التمي

جامعة الموصل
كلية الإدارة والاقتصاد
قسم المحاسبة

دور بيانات التكاليف في زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية
بالتطبيق على مديرية العيادات الطبية الشعبية / نينوى

رسالة تقدم بها

عدي فاضل محمد يوسف

إلى

مجلس كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل

وهي جزء من متطلبات نيل شهادة الدبلوم العالي في التدقيق ومراجعة الحسابات

بإشراف

الأستاذ المساعد الدكتور

خالد غازي التمي

الأهداء

إلى صاحب الفضل الكبير إلى النور الذي يضيء لي درب النجاح

والدي العزيز

إلى صاحبة القلب الصابر الحنون إلى نبض قلبي ونور طريقي

والدتي العزيزة

إلى صاحبة العطاء بلا حدود ، التي غمرتني حباً وتقديراً، إلى رفيقة دربي

زوجتي العزيزة

إلى فلذات كبدي ومهجة قلبي

أولادي

إلى سندي وعوني في هذا الحياة

إخوتي وأخواتي

إلى كل من دعمني وساندي في إنجاز هذا العمل ، إلى كل من تمنى لي الخير والنجاح

أهدي اليهم ثمرة هذا الجهد المتواضع

شكر وعرافان

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على سيد المرسلين سيدنا محمد، وعلى آله الطيبين الطاهرين واصحابه الأخيار، لا يسعني وأنا أنهى دراستي إلا أن أعبر عن فائق شكري وتقديري لأستاذي الفاضل المشرف الأستاذ المساعد الدكتور (خالد غازي التمي) لقبوله الإشراف على هذا البحث، فلولاه لما خرج بالشكل الذي هو عليه، إذ كانت لروحه العلمية ونبيل أخلاقه وتشجيعه، وجهوده القيمة، وحرصه اللا محدود، وملاحظاته، وتقويماته، وتوجيهاته الدقيقة التي أكسبتي نظرة العدل في الامور ومرافقته مرافقة الدليل الخبير في الطريق الصعب الطويل، فجزاه الله خير الجزاء.

وأقدم بشكري وإمتناني إلى أساتذتي عميد كلية الإدارة والإقتصاد الدكتور وحيد محمود رمو ورئيس قسم المحاسبة الدكتور لقمان الدباغ، والدكتور سنان زهير، والدكتورة كبرى محمد طاهر والدكتور طه الأرديني، والدكتور إبراهيم حسين والدكتور بلال أمجد، والدكتورة رباب، وكل الأساتذة الأجلاء لجهودهم الكريمة ولما لقيته من محبة وعون وتشجيع.

وأقدم بالشكر الى دائرة صحة نينوى المتمثلة بجميع مسؤوليها و مديرية العيادات الطبية الشعبية، وموظفيها لدورهم البارز في الإجابة على كافة الإستفسارات، والملاحظات المتعلقة بالجانب التطبيقي.

كما أتقدم بالشكر والتقدير إلى زملائي في الدراسة، وإلى كافة أصدقائي الذين ساعدوني في إتمام هذا البحث.

وأخيراً إلى من ذكرتهم جميعاً وإلى من لم أذكرهم جزيل الشكر والتقدير والاحترام ..

وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين ..

الباحث

المستخلص

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على بيانات التكاليف في مديرية العيادات الطبية الشعبية / نينوى ومن خلال توفر تلك البيانات نتعرف على تحليل بيئة داخلية في مديرية العيادات الطبية الشعبية التابعة لها، وأختصت البيانات على تحديد حجم تكاليف النفقة في مديرية العيادات الطبية الشعبية.

وتكمن الدراسة على إبراز الأمور المهمة الآتية:

١- هل لبيانات التكاليف دوراً في تفعيل نظام الرقابة الداخلية؟

٢- هل هنالك حاجة فعلية لبيانات التكاليف في عمليات التدقيق؟

وتم إختيار (مديرية العيادات الطبية الشعبية/ نينوى) كأنموذج لتحديد تكلفة الخدمات المنفقة وبيان ما إذا كانت بيانات التكاليف تساعد في زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

ومن أهم الإستنتاجات التي توصل اليها الباحث هي استخدام بيانات التكاليف التي تتحملها المديرية لتوظيفها في عمليات التدقيق المالي في مديرية العيادات الطبية الشعبية ويمكن الاعتماد عليها في عملية التدقيق والرقابة الداخلية، وأن بيانات التكاليف في المؤسسات الصحية ذات مطلب أساسي باعتبارها اتجاهات محاسبية ورقابية حديثة على أداء الوحدات الصحية.

ثبت المحتويات

| الصفحة | العنوان |
|--------|--|
| أ | المستخلص |
| ب | ثبت المحتويات |
| ج | ثبت الجداول |
| ١ | المقدمة |
| ٧-٢ | الفصل الأول: المنهجية ودراسات سابقة |
| ٤-٢ | المبحث الأول: المنهجية |
| ٧-٥ | المبحث الثاني: دراسات سابقة |
| ٢٣-٨ | الفصل الثاني: بيانات التكاليف في الوحدات الخدمية الصحية |
| ١٣-٩ | المبحث الأول: الخدمة الصحية المفهوم والخصائص والانواع |
| ١٨-١٤ | المبحث الثاني: بيانات التكاليف في الوحدات الصحية |
| ٢٣-١٩ | المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية المفهوم والمقومات |
| ٣٩-٢٤ | الفصل الثالث: بيانات التكاليف في العيادات الطبية الشعبية ودورها في تفعيل نظام الرقابة الداخلية |
| ٣٦-٢٥ | المبحث الأول: طبيعة الأنشطة المقدمة في مديرية العيادات الطبية الشعبية ، وطبيعة التكاليف التي تتحملها العيادة |
| ٣٩-٣٧ | المبحث الثاني: دور بيانات التكاليف في تفعيل نظام الرقابة الداخلية |
| ٤١-٤٠ | الفصل الرابع: الأستنتاجات والتوصيات |
| ٤٥-٤٢ | المصادر |
| A | Abstract |

ثبت الجداول

| الصفحة | العنوان |
|--------|--|
| ٢٨ | جدول (١) تدقيق بطاقات المراجعة فئة (١٥٠٠ دينار) في العيادة الطبية الشعبية (س) |
| ٢٩ | جدول (٢) يبين أعداد البطاقات في العيادة الطبية الشعبية |
| ٣٢-٣١ | جدول (٣) عينه من عناصر التكاليف الغير المباشرة التي تتحملها مديرية العيادات الطبية الشعبية لثلاثة اشهر |
| ٣٣ | جدول تكاليف الأدوية المزممة في العيادات (النبي يونس، الشيخان، ربيعة) جدول (٤) |
| ٣٤ | جدول تكاليف الأدوية العامة في العيادات (النبي يونس، الشيخان، ربيعة) جدول (٥) |
| ٣٦ | جدول (٦) بيانات التكاليف المباشرة وغير المباشرة |

المقدمة

إنّ توفر بيانات التكاليف عن الاتجاهات المختلفة للإنفاق العام وأثره في الاقتصاد القومي ماهي إلا خدمات أساسية تقدمها محاسبة التكاليف للخدمات والمشروعات العامة، ويمثل نظام التكاليف جزءاً أساسياً لنظام المعلومات في النشاط الصحي عموماً وعلى نشاط العيادات الطبية الشعبية على وجه الخصوص لأنه يعد وسيلة أساسية لتوفير المعلومات وتدعيم عملية التدقيق الداخلي، إنّ الاستخدام المناسب لمحاسبة التكاليف يعد عنصراً أساسياً بيد الرقابة الداخلية لتقييم ورقابة أداء الوحدات الصحية، إنّ زيادة الإنفاق في هذا القطاع والحاجة إلى استعمال أساليب الإدارة الحديثة في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات يتطلب اعتماد نظام رقابة متكامل ومتطور ليتجاوز مع التطور في المجالات الأخرى وتقديم المعلومات المختلفة في الوقت المناسب، إنّ عدم استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الصحية قد يؤدي إلى ضعف كفاءة وفاعلية النظام المحاسبي الموحد في توفير المعلومات في رقابة أدائها، وبذلك أصبحت محاسبة التكاليف مطلباً أساسياً فرضته الاتجاهات المحاسبية الحديثة والرقابة على أداء الوحدات الصحية، وكذلك أهمية بيانات التكاليف في الوحدات الصحية لارتباطها بصلة وثيقة بالموازنة العامة للدولة على إعتبار أن هناك تخصيصات ستدرج ضمن الموازنة التشغيلية أو الأستثمارية، وعليه فإن جميع الوحدات الخدمية بما فيها دوائر الصحة معنية باحتساب الكلفة.

وعليه يتطلب الأمر متابعة ورقابة الأموال المخصصة للوحدات وترشيد إنفاقها باستخدام بيانات التكاليف وصولاً إلى رقابة أداء تلك الوحدات.

الفصل الاول

المنهجية ودراسات سابقة

المبحث الأول:

سيتم تقسيم هذا الفصل على مبحثين

المبحث الأول: منهجية الرسالة

المبحث الثاني: دراسات سابقة

المبحث الأول: منهجية الرسالة

اولاً: مشكلة الرسالة

يمكن إثارة مشكلة الرسالة من خلال تساؤلات عدة على النحو الآتي:

- ١ - هل هنالك دور لبيانات التكاليف في زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مديرية العيادات الطبية الشعبية؟
- ٢ - هل يوجد نظام تكاليف في مديرية العيادات الطبية الشعبية؟
- ٣ - هل يوجد دور لبيانات التكاليف في عملية ألتخطيط للموارد المخصصة في الموازنة العامة للدولة وكفاءة إستغلال مديرية العيادات الطبية الشعبية لتلك الموارد؟
- ٤ - هل يعزز نظام الرقابة ألداخلية في مديرية العيادات الطبية الشعبية أفاعلية أالمطلوبة منه؟

ثانياً: أهمية الرسالة

تتمثل أهمية الرسالة بالآتي:

- ١ - تقدم الرسالة مدخلاً جديداً في الرقابة ألداخلية على عمليات الصرف بالاعتماد على بيانات التكاليف.
- ٢ - اعداد بيانات ألتكاليف المطلوبة من قبل افراد متخصصين وأهمية ذلك في عملية الرقابة والتدقيق ألدخلي في مديرية ألعیادات الطبية الشعبية لما لها من أهمية في رفع مستوى الكفاءة وأفاعلية للعمل ألتدقيقي وألرقابي.

٣- تبرز أهمية هذه الدراسة في الدور الذي تلعبه مديرية العيادات الطبية الشعبية وأهمية الخدمات الصحية المقدمة في تحسين المستوى الصحي العام.

٤- حاجة مديرية العيادات الطبية الشعبية الى القياس الدقيق للتكاليف للمساعدة في ترشيد النفقات والأستخدام الأمثل للموارد.

ثالثاً: أهداف الرسالة

تتمثل بالآتي:

١- تطبيق بيانات تكاليفية دقيقة واهميتها في زيادة فاعلية الرقابة الداخلية في مديرية العيادات الطبية الشعبية.

٢- بيان أهمية ودور بيانات التكاليف في ظل النظام المحاسبي الموحد وتوظيفها في خدمة إدارة مديرية العيادات الطبية الشعبية لإتخاذ القرارات المناسبة، فضلاً عن دورها في تعزيز الرقابة الداخلية.

٣- زيادة كفاءة وفاعلية عمليات الرقابة والتدقيق ولجميع أوجه الصرف في (العيادات الطبية الشعبية).

٤- بيان أهمية تحديد التكاليف التي تتحملها المديرية من أجل تقديم الخدمة الصحية للمريض بشكل أدق للاستفادة منها في عمليات التدقيق واتخاذ القرارات بشكل صحيح بالاعتماد على تلك البيانات.

٥- تقديم توصيات ومقترحات في ظل ماتوصلت اليه الدراسة من نتائج.

رابعاً: فرضيات الرسالة

تستند الدراسة إلى فرضية رئيسية تتمثل بالآتي:

إن الاعتماد على بيانات التكاليف في مديرية العيادات الطبية الشعبية موضوع الدراسة يزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية فيها.

خامساً: منهجية الدراسة

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الاطلاع على الرسائل والدوريات والمجلات والكتب المتعلقة بموضوع البحث فضلاً عن التصفح في شبكة المعلومات الدولية (الأنترنت) للاعتماد عليها في الجانب النظري، أما الجانب العملي فقد تم الأعتداع على الجداول والبيانات المالية لمديرية العيادات الطبية الشعبية/نينوى كمثال للتطبيق.

سادساً: خطة الرسالة

ولتحقيق هدف الرسالة تم تقسيمها على النحو الآتي:

تناولت خطة البحث تقسيمه الى أربعة فصول تضمن الفصل الأول مبحثين تناول المبحث الأول منهجية الرسالة أما المبحث الثاني فقد تناول دراسات سابقة، وقد تضمن الفصل الثاني ثلاث مباحث تناول المبحث الأول الخدمة الصحية المفهوم والخصائص والأنواع أما المبحث الثاني تناول بيانات التكاليف في الوحدات الصحية وتضمن المبحث الثالث نظام الرقابة الداخلية المفهوم والمقومات، أما الفصل الثالث تضمن مبحثين تناول المبحث الأول طبيعة الأنشطة المقدمة في مديرية العيادات الطبية الشعبية، وطبيعة التكاليف التي تتحملها العيادة اما المبحث الثاني فقد بين دور بيانات التكاليف في تفعيل نظام الرقابة الداخلية والفصل الرابع فقد تضمن الأستنتاجات والتوصيات.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

أولاً: دراسة (الجوعاني ، سعد صالح حسين) (رسالة ماجستير في المحاسبة، ٢٠٠٦)

| | |
|---------------|--|
| عنوان الدراسة | قياس تكلفة الخدمات الصحية في مراكز الرعاية الصحية الأولية -دراسة حالة في مركز الرعاية الصحية الأولية في القيارة |
| هدف الدراسة | <ul style="list-style-type: none">• استعمال أدوات محاسبة التكاليف ووسائلها في قياس تكلفة الخدمة المقدمة للمرضى بصورة أقرب إلى الدقة.• توفير معلومات عن تكلفة الخدمات الصحية امام متخذ القرار بهدف تمكينه من توفير أفضل الخدمات الصحية. وذلك عن طريق دراسة إمكانية عرض المعلومات في المنظمات الصحية على شكل قوائم تكاليفية تساعد في عملية الرقابة على مصروفات المنظمة وتؤدي إلى المساعدة في عملية ترشيد القرارات الإدارية. |
| نتائج الدراسة | <p>أهمية المراكز الصحية في الحياة الاجتماعية والخدمات التي تقدمها للمرضى وما لها من تأثير مباشر في صحة الأفراد وحياتهم .</p> <p>قلة البحوث والدراسات التي تنصب في مجال تكلفة الخدمات في المراكز الصحية بشكل مباشر مما يستلزم التركيز على هذا الجانب</p> <p>استخدام أدوات محاسبة التكاليف ووسائلها لعرض المعلومات التكاليفية والمساعدة في عملية قياس تكلفة الخدمة للمريض والتخطيط والرقابة على مصروفات المنظمة الصحية وموجوداتها والمساعدة في عملية اتخاذ القرارات.</p> |

ثانياً: الدراسة (الافندي، أرسلان إبراهيم عبد الكريم) (رسالة ماجستير في المحاسبة،
٢٠٠٦)

| | |
|--|----------------------|
| <p>متطلبات اقامة نظام معلومات التكاليف لتعزيز فاعلية نظام الرقابة الداخلية</p> | <p>عنوان الدراسة</p> |
| <p>تهدف الدراسة إلى تحقيق اهداف عدة وهي كالآتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • تقديم اطار نظري عن نظام المعلومات المحاسبي ونظام معلومات التكاليف وهيكلية ومكوناتهما. • توضيح اهم متطلبات إقامة نظام معلومات التكاليف. • بيان دور نظام معلومات التكاليف في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في الشركة قيد الدراسة. • التوصل إلى أهم الإستنتاجات وفق معطيات الدراسة الميدانية. • تقديم توصيات ومقترحات في ضوء ماتوصلت إليه الدراسة من استنتاجات. | <p>هدف الدراسة</p> |
| <p>إن البيانات التي يوفرها النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي المطبق الان لا تفي بمتطلبات التخطيط ورقابة الأداء واتخاذ القرارات فهو يوفر بيانات عن مقدار المبالغ المصروفة من قبل الوحدة الحكومية ضمن التخصيصات الواردة في الموازنة العامة للدولة، إذ يوفر رقابة قانونية ومالية تقليدية فقط عن مدى تنفيذ الموازنة، أي لا يوفر بيانات عن كلف الخدمات التي تقدمها الوحدات الحكومية، التي من شأنها توفير مستوى عالٍ من التخطيط والرقابة الفعالة.</p> | <p>نتائج الدراسة</p> |

ثالثاً: بحث دبلوم عالي (الحسين، عبدالله احمد علي، ٢٠١٨)

| | |
|--|---------------|
| أهمية بيانات التكاليف في زيادة كفاءة وفاعلية تدقيق التعاقدات الحكومية دراسة تطبيقية في دائرة صحة نينوى. | عنوان الدراسة |
| تسليط الضوء على نظام التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية، وتحديد أهمية بيانات التكلفة داخل تلك الوحدات، وكذلك تسليط الضوء على تدقيق في الوحدات الحكومية الخدمية، ومنها زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق لبيانات التعاقدات الحكومية داخل تلك الوحدات. | هدف الدراسة |
| لبيانات التكاليف أهمية في جميع المؤسسات والوحدات ، والأهمية تكون الأكبر في الوحدات الحكومية الخدمية وبيانات التكاليف مهمة في تحديد تكلفة القيام بأي نشاط سواء أكان ذلك النشاط خدمياً أو إنتاجياً، وكذلك التدقيق لا يقل أهمية في الوحدات الحكومية الخدمية لأنه مكمل لأهمية بيانات التكاليف. | نتائج الدراسة |

تناولت الدراسات السابقة ما يأتي:

- ١- أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية الخدمية، وكذلك الرقابة على أداء هذه الوحدات ورقابة أداء الأعمال التي تقوم بها.
 - ٢- كفاءة وفاعلية محاسبة التكاليف يؤدي إلى الحد من حالات التلاعب.
- أما الدراسة الحالية تتميز عن الدراسات السابقة بالآتي:
- تناول أهمية بيانات التكاليف في الوحدات الصحية الخدمية(العيادات الطبية الشعبية)، ومنها مديرية العيادات الطبية في ظل الظروف الحالية.

الفصل الثاني

بيانات التكاليف في الوحدات الخدمية الصحية

سيتم تقسيم هذا الفصل على ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: الخدمة الصحية المفهوم والخصائص والانواع

المبحث الثاني: بيانات التكاليف في الوحدات الصحية

المبحث الثالث: نظام الرقابة الداخلية (المفهوم والمقومات)

تلقى محاسبة التكاليف كأداة تحليلية في مجال القياس والرقابة واتخاذ القرارات تطبيقات واسعة المدى في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح إلا أن تطبيقها في الوحدات الصحية يحاط بكثير من القيود وذلك من اجل تحديد وتحليل لطبيعة نشاط المراكز الصحية والخصائص المميزة لها، الأمر الذي يتطلب دراسة الاسس والمبادئ الأكثر ملائمة لتطبيق محاسبة التكاليف في هذه الوحدات و تحديد التكلفة التي تتحملها تلك الوحدات مما يمكن من الحصول على أحسن النتائج في ضوء الاعتمادات المالية المخصصة والتوصل إلى إيجاد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة أو الانتاج والاستفادة منها في تقويم النتائج الفعلية وتشجيع أوجه الكفاية.

إن استخدام بيانات التكاليف في العيادات الطبية الشعبية تفيد في إجراء المقارنات اللازمة لقياس تكاليف الاداء للوحدات التنظيمية المتماثلة وللوحدة الواحدة في فترات زمنية مختلفة وهذا كله يؤدي إلى مساعدة الإدارة والدولة والقائمين على إدارة المراكز الصحية على التنفيذ السليم للمشروعات والبرامج والمخطط لها مسبقاً التي تهدف إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية وتقديم الخدمات الصحية بالمستوى المطلوب وبأقل تكلفة ممكنة.

المبحث الأول

المبحث الأول/ الخدمة الصحية المفهوم والخصائص والانواع

١-١ مفهوم الخدمة: لا يوجد مفهوم محدد متفق عليه نظراً لتباين وكثرة الآراء بين الكتاب والمؤلفين في هذا المجال ولهذا سيعرض الباحث بعض المفاهيم عن الخدمة. تعرف الخدمة بأنها: منتج غير مادي يحتوي في مضمونه على عمل وأداء لا يمكن إمتلاكه مادياً.

ويعرفها الباحثون فوس وزملائه ولورمان بأنها عبارة عن تفاعل اجتماعي بين جهاز الخدمة والعميل، يهدف هذا التفاعل إلى تحقيق الكفاءة لكليهما وعرفتها الجمعية الأمريكية لتسويق الخدمة بأنها: النشاطات أو المنافع التي تعرض للبيع أو التي تعرض لارتباطها بسلعة معينة. (ديوب، ٢٧، ٢٠٠٥)

وقدم Stanton تعريفاً للخدمة بأنها: الأنشطة غير الملموسة التي تحقق منفعة للعميل وهي ليست بالضرورة مرتبطة ببيع سلعة أو خدمة أخرى، أي أن إنتاج أو تقديم خدمة معينة لا يتطلب استخدام سلعة مادية وعرفها Gronroos بأنها " أشياء مدركة بالحواس وقابلة للتبادل تقدمها منظمات معينة بشكل عام بتقديم الخدمات أو تعد نفسها مؤسسات خدمية. (درويش، ٢٠١٣، ٧٧)

وقد ارتبطت الصحة بالمرض فعند مرض الإنسان وظهور علامات المرض عليه من جميع النواحي الفيزيولوجية والعضوية والعقلية والاجتماعية يعني أن الإنسان يتمتع بقدر متفاوت ومتباين من الصحة. وبدأ الاهتمام بقضايا الصحة بعد ظهور الأمراض العضوية منها والاجتماعية التي فرضت على الإنسان هذا الاتجاه سواء أكان وقائياً أم علاجياً لأنه أصبح بحاجة إلى الصحة للابتعاد عن شبح المرض والموت لأن الحاجة ام الاختراع وشعور الإنسان بالصحة يجب أن يكون في جميع ما يتعلق بالإنسان من قضايا مباشرة ومتطورة أو قضايا خفية غير متطورة وبإكتمال جميع النواحي التالية مجتمعة مع بعضها. (خولة، ٢٠١٦، ٢٦)

وعرفها تيسير العجامة أيضاً بأنها منتج غير ملموس يقدم خدمات للمستفيد نتيجة لاستخدام جهد بشري أو آلي، ولا ينتج عن تلك المنافع حيازة شيء مادي ملموس. (العجامة: ٢٠٠٥، ٢٠٠٠)

وعرفت الخدمة أيضاً بأنها أي فعل أو أداء يقدمه أحد الأطراف إلى طرف آخر، ويكون بالأساس غير ملموس ولا ينجم عنه تملك أي شيء ما، وإنتاجه قد يكون أو لا يكون مقروناً بمنتج مادي ويمكن تعريفها بأنها تمثل نشاطاً أو عمالاً يحصل عليه المستفيد من خلال الأفراد في المنظمات أو الأماكن التي تقدم من خلالها إنَّ مستوى الاشباع للمستفيد يرتبط بمستوى أداء الأفراد والأماكن وذلك لعدم ملموسية هذا النشاط أو العمل، وإن هذه الخدمات قد يرتبط تقديمها بمنتج مادي. (درويش، ٢٠١٣، ٧٧)

وبعد عرض مجموعة التعاريف السابقة يعرف الباحث الخدمة بأنها: هي عبارة عن نشاط ملموس يدرك بالحواس وقابل للتبادل بين مقدم الخدمة والعميل، لتحقيق المنفعة للعميل ولا ينتج عن تلك المنفعة حيازة لشيء مادي وإنتاجها قد يكون أو لا يكون مقروناً بمنتج مادي.

٢-١ تعريف الخدمة الصحية:

للخدمة الصحية تعاريف عديدة غير أن مايعتمده البحث منها أنها : "أوجه النشاط غير الملموس التي تقدم للمستهلك (المريض) وتهدف أساساً إلى إشباع حاجاته ورغباته، أي تهدف إلى تحسين الصحة وزيادة فرص الشفاء والتقليل من القلق الذي يساور المستهلك (المريض) والتحرر من المرض والسعي نحو السلامة الجسمانية والعقلية والاجتماعية ويتم الحصول عليها من المؤسسات الصحية سواء كانت عامة أو خاص. (خولة، ٢٠١٦، ٢٩)

إن مفهوم الخدمة الصحية ينبع أساساً من المفهوم العام للخدمات، وهي لا تبتعد عن مضامين التعاريف السابقة للخدمة، إلا أنه يمكن تقسيم الخدمة الصحية على قسمين رئيسيين:

أ. الخدمات الصحية العلاجية.

ب. الخدمات الصحية الوقائية

أ/ الخدمة الصحية العلاجية: تشمل على الخدمات الصحية المرتبطة بصحة الفرد بصورة مباشرة التي تشمل خدمات التشخيص وخدمات العلاج، سواء تم ذلك بالعلاج الدوائي المباشر داخل المنزل أم من خلال خدمات صحية مساندة تحتاج رعاية سريرية داخل المراكز الصحية، أم بالتدخل الجراحي التقليدي أو المعاصر. ويهدف هذا النوع من الخدمات إلى تخليص الفرد من مرض أصابه أو تخفيف معاناة الفرد من آلام المرض. (منظمة الصحة العالمية: ٢٠١٦: ٤)

ب/ الخدمة الصحية الوقائية: هي الخدمات الصحية المرتبطة بصحة المجتمع أو ما يمكن أن نطلق عليه بالخدمات الصحية البيئية، إذ ترتبط تلك الخدمات بالحماية من الأمراض المعدية والأوبئة والحماية من التدهور الصحي الناتج عن سلوك الأفراد والمشروعات التي تمارس أنشطة ملوثة للبيئة، ويرتبط هذا النوع من الخدمات الصحية بصحة الفرد بصورة غير مباشرة. هذه الخدمات هي خدمات صحية مانعة تهدف إلى وقاية الفرد من التعرض للمرض، وهي تشمل على خدمات التطعيم من الأمراض الوبائية، وخدمات رعاية الأمومة والطفولة، وخدمات الرقابة الصحية على متاجر تقديم الغذاء ووحدات الإنتاج الصناعي والزراعي، فضلاً عن خدمات الإعلام ونشر الوعي الصحي. (منظمة الصحة العالمية: ٢٠١٦: ٥)

٣-١ خصائص الخدمة الصحية : تتجسد الخصائص المميزة للخدمة الصحية المقدمة من قبل مديرية أليادات أأطبية أأشعبية في أخصوية تلك الأخدمات، وانعكاس ذلك على الأأسلوب والعمل الإأداري الذي يمكن أن أقدمه إلى الأجمهور، فضلاً عن الأخصائص السابقة المميزة للخدمة العامة وهي الألاموسية، الأالأزم، الأأباين، الأأأهلاك، عدم الأأملك، أأوجد أخصائص أأرى أأميز الأخدمة الصحية عن أأرها من الأخدمات وأمكن أأديد هذه الأخصائص بالأأبي: (الأامري، ٢٠٠٩، ٢٣)

- أأميز أخدمات الأليادات بأونها عامة للأجمهور، وأأسعى من أألال أقديمها إلى أأقيق منفعه عامة ولمأأأل الأأها والأأطراف المسأقيدة منها، وأأميز بأونها على أدرجة عالية من الأأودة لأنها مرأبأه بأياة الإنسان وشفائه، وأليس بأى أأىء مادي أأر

يمكن تعويضه أو إعادة شرائه لذلك فإن معيارية الأداء للخدمة الصحية تكون عالية وتخضع إلى رقابة إدارية وطبية.

- صعوبة تطبيق المفاهيم الاقتصادية المطبقة في خدمات أخرى على الخدمة الصحية، لكونها مرتبطة بالإنسان وهو أعلى شيء.
- نظراً لتذبذب الطلب على الخدمة الصحية في ساعات اليوم أو الأسبوع أو الموسم، ويهدف الاستجابة إلى أقصى حد من الخدمات المطلوبة، فهذا يستوجب الاستعداد المبكر لحشد كل الطاقات الإدارية والطبية لإنتاج الخدمة الصحية لطالبيها، إذ لا يمكن التأخر أو الاعتذار عن الاستجابة للطلب لأن في ذلك اخفاق في مهمة المنظمة الصحية الإنسانية.

٤-١ أنواع الخدمة الصحية:

لما كانت الخدمة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بشخص مقدم الخدمة فإنها تتنوع تنوعاً كبيراً اعتماداً على من يقدم الخدمة، وعلى حالة مقدم الخدمة ولاسيما حالته الجسدية والنفسية وقت تقديم الخدمة، ومما يزيد من درجة التعقد والتنوع في الخدمات اضطرار مقدم الخدمة باستمرار لتعزيز شكل الخدمة على بيانات جديدة من العميل يقوم بترجيح مجموعة من الاحتمالات يصل منها إلى استنتاجات عدة يقوم بناء عليها باتخاذ القرار، فضلاً عن ذلك فإن كل حالة تتطلب معالجة مختلفة حيث تحظى كل خدمة برضا العميل. (عائشة، ٢٠١٢، ٢١)

ويمكن تقسيم خدمات الصحة العامة ومجالاتها على قسمين: (الربيعي، ٢٠١٢، ٤٤)

القسم الأول: الخدمات التي تقدمها الإدارات الصحية سواء كانت منفردة أو بالاشتراك مع غيرها وتشمل مجال صحة البيئة المتمثلة بما يلي :

- المسكن الصحي

- المياه الصالحة للشرب والاستعمال البشري

- جمع وتصريف الفضلات البشرية

- جمع وتصريف القمامة

- حماية الأنهار والترع من التلوث

- مكافحة الحشرات والفئران

- مراقبة المواد الخطرة ومخلفات الصناعة

- حماية الجو من التلوث

القسم الثاني: الخدمات الأخرى التي تساعد على الارتقاء بالمستوى الصحي

توجد العديد من الخدمات التي تساعد على الارتقاء بالمستوى الصحي مثل:
الرعاية الاجتماعية، والتعليم، والتشجيع على الدراسات العليا، وإنتاج وتوزيع الطعام،
وإستصلاح الأراضى الزراعية، وإسغلال الموارد الطبيعية، وخدمات الري والصرف
الصحي، وتحسين خدمات الطب البيطري، ورعاية الشباب، والاهتمام بموضوع
تنظيم الاسرة.

جميع هذه الخدمات والمشاريع تعمل في خدمة الصحة العامة سواء كان

ذلك بصورة مباشرة ام غير مباشرة . (البيسوني: ٢٠١٤: ٢٥)

المبحث الثاني

بيانات التكاليف في الوحدات الصحية

إن قطاع الصحة لم يبقَ حكرًا على الممارسين الصحيين فقط، بل أصبح موضوع الاهتمام الاقتصادي في الآونة الأخيرة ويعد قطاع الرعاية الصحية مكوناً ضخماً في الأداء الاقتصادي الشامل وأهم القطاعات في أي دولة، إذ تسهر الدول على تقديم أفضل وأرقى الخدمات الصحية لأنها تتعلق بالإنسان وتلمس الجوانب الحساسة والأكثر أهمية في حياته.

ونظراً لما يتوفر في العيادات الطبية الشعبية من إمكانيات مادية وتقنية وتكنولوجية وبشرية مرتفعة التكلفة إزداد الاهتمام والتركيز على تلك العيادات وإداراتها وتشغيلها من قبل الجهات الممولة لها والجهات المستفيدة من خدماتها، والجهات المتعاملة معها بهدف ضمان كفاءة استعمال هذه الموارد وفعاليتها، بما يحقق الهدف الأساسي من وجودها وهو تقديم خدمة صحية ذات جودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة، وهذا ما يتطلب وضع الاستراتيجيات والخطط والآليات المناسبة التي من شأنها عقلنة استخدام الموارد المالية والتحكم في التكاليف مع الحفاظ على المستوى المناسب للخدمة الصحية، وتحديد بيانات التكاليف (تكاليف الخدمات) من أجل زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية فيها.

١- محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من الطرق والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتبويب وتفسير واعداد التقارير عن تكاليف النشاط سواء أكانت إنتاجية أم خدمية بهدف قياس تكلفة هذا النشاط لغرض الرقابة عليه وترشيد القرارات الإدارية والمساعدة في التخطيط. (لأفندي، ٢٠٠٦، ١٨)

وتعرف محاسبة التكاليف بأنها العلم الذي يشتمل على مجموعة من الأسس والمبادئ المحاسبية اللازمة لتقدير وتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها لغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والرقابة عليها ومساعدة الإدارة في رسم السياسات والاختيار من بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الإدارية ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط وتنسيق ورقابة واتخاذ القرارات. (الحسين، ٢٠١٨، ١١)

وتعد محاسبة التكاليف إحدى فروع نظام المعلومات المحاسبي الذي يقدم المعلومات المفيدة في الأغراض الإدارية المختلفة، لذا فإن الوحدات الحكومية بحاجة إلى توافر هذه المعلومات ولاسيما إنها تواجه زيادة في الإنفاق على الخدمات التي تقدمها فضلاً عن أن هناك ندرة في هذه الموارد مما يتطلب توافر أدوات تساعد في ترشيد استخدام هذه الموارد، وبعد أن كان الاهتمام بمعلومات محاسبة التكاليف قليلاً ولم تحظ باهتمام واضح ومدروس في هذه الوحدات الحكومية، مما انعكس عنه تجاهل دور معلومات محاسبة التكاليف في التخطيط للموازنة العامة للدولة والتحقق من نتائج تنفيذها ثم قياس كلف الخدمات التي تقدمها هذه الوحدات، ولاسيما الجزء الأكبر من الإنفاق الحكومي مخصص لتقديم المساعدات وسداد المصروفات، وهذا ما يتطلب وجود نظام لمحاسبة التكاليف قادر على توفير المعلومات المفيدة لهذه الأغراض وذلك من خلال تبني مجموعة من الأساليب المتطورة في تحديد التكاليف ومنها نظام إدارة التكاليف المتكامل الذي يعد أحد التطبيقات الحديثة التي تعتمد على تحليل الأنشطة إلى مكوناتها الرئيسية والفرعية مع تحديد موجبات الكلفة التي تتمثل بالعوامل المؤثرة على الكلف بالزيادة أو النقص وبالشكل الذي يسهم في تقديم البيانات والمعلومات التي يمكن استعمالها لغرض إعداد تقديرات أكثر دقة وشمولية لجميع بنود الموازنة على أساس مركز الكلفة وعلى شكل برنامج. (الأغا، ٢٠١٩، ٩)

٢- أهمية بيانات التكاليف في الوحدات الصحية:

تتبع أهمية دراسة محاسبة التكاليف في القطاع الصحي من كونها وسيلة للتخطيط والرقابة على عوامل الإنتاج، (إنتاج الخدمات الصحية) فضلاً عن قياس تكاليف كل عنصر من عناصر التكاليف المستعملة في العملية العلاجية ورفع الكفاءة والفاعلية في وظائف الإدارة وضبط عناصر الأنفاق وترشيد إستعمالها وكشف الاحتياطات الإنتاجية الداخلية وتعبئة الموارد والطاقات الإنتاجية والاستخدام الكفء لوقت العمل، ولغرض التعرف على أهمية دراسة التكلفة ومصطلحاتها ثم محاولة تطويع هذه المصطلحات بما يخدم عملية الدراسة في المنظمة المراد دراسة تكاليفها.

٣- النظام الصحي وتكاليف الرعاية الصحية

٣-١ النظام الصحي هو جميع الفعاليات التي تهدف مبدئياً الى تعزيز الصحة او استعادتها بالمعالجة أو المحافظة عليها، والنظام الصحي الفعال، يوفر الصحة الجيدة ويلبي احتياجات السكان ويلتزم بمبدأ العدالة في الإسهامات المالية للأفراد، والعدالة في المساهمة المالية مبنية على مفهوم مفاده ان كل اسرة تدفع قسطاً عادلاً من دخلها للصحة وما يعد قسطاً عادلاً يعتمد على النظرة المرجعية للأفراد حول كيفية تمويل النظم الصحية. ومهما يكن من أمر فإن العدالة في المساهمة المالية تتضمن عنصرين مهمين هما: (الجوعاني، ٢٠٠٦، ١٩)

أ: تعتمد مساهمة الأفراد في تمويل النظام الصحي على دخل الفرد.

ب: أن لا تكون هذه المساهمة متوقفة على حالتهم الصحية.

وتختلف درجة العدالة في المساهمة المالية من نظام صحي لآخر، فإتاحة الخدمات الصحية تكلف مالياً قد يؤدي إلى اضطرار بعض الاسر لدفع جزء كبير من دخلهم على الخدمات الصحية. (جمعة، وآخرون، ٢٠٠٠، ٧)

ويرى الباحث أنه في حالة تطبيق النظام الصحي في العراق سيؤدي إلى تعزيز الخدمة الصحية الى كافة المواطنين بما يضمن العدالة الاجتماعية وهنا يأتي دور مجلس النواب العراقي في تشريع هذا القانون.

٣-٢ تكاليف الرعاية الصحية

وحدات التكلفة لبعض الأقسام في المؤسسة الصحية

| وحدة التكلفة | مركز التكلفة |
|----------------|------------------|
| سرير / ليلة | الرعاية المركزة |
| الأشعة النوعية | الأشعة |
| ساعات التشغيل | العيادة الخارجية |
| جلسة | الغسيل الكلوي |

٣-٣ حجم التكاليف في المؤسسات الصحية

من الطبيعي أن يصاحب التطور المتسارع في الخدمات الصحية ارتفاع كبير في تكاليفها وهذا يرجع إلى الأسباب الآتية: (الفاخري، ١٩٩٩، ١٩)

- الزيادة المستمرة في مستوى الحجم السكاني ويترتب عليه زيادة الطلب على الخدمات الصحية.
- التغيير الحاصل في نمط الأمراض، لاسيما في ضل الظروف الإستثنائية التي واجهت البلد.
- إزدياد التحديات والمشاكل الطبية التي تتطلب رعاية طويلة مثل رعاية المسنين وتأهيل المعاقين وذوي الأمراض المزمنة.
- استعمال عدد من الأجهزة والمعدات المتطورة.
- ارتفاع التكلفة الرأسمالية لأنشاء المرافق الصحية والأجهزة والمعدات
- ارتفاع رواتب الموظفين في الحقل الصحي من أطباء وممرضين وفنيين بمختلف الاختصاصات.
- محدودية الموارد الصحية في واقع وجود المنافسة على تقديم الخدمات الصحية، ونتيجة للزيادة المستمرة في تكلفة الخدمات الطبية في ظل الظروف الاقتصادية العالمية الراهنة، توجب إيجاد مصادر بديلة للإنفاق واحتواء التكاليف وترشيد الأعمال لأجل مواكبة الطلب المتزايد على الخدمة الصحية، ورفع مستوى الأداء وتوفير المرونة اللازمة إدارياً، ومالياً، ورفع مستوى الكفاءة الاقتصادية والإنتاجية للمرافق الصحية، وتحقيق اعلى مستوى من الجودة في نشاطات المرافق الصحية جميعها.

٢-٥ أهمية بيانات التكاليف في العيادات الطبية الشعبية

تعد العيادات الطبية الشعبية أصغر وحدة صحية متوفرة في البلد، وتعد الداعم الأساس والفعال للمستشفيات، لسد حاجة الفرد المتمثلة في الخدمة الطبية، وذلك لوقوع هذه العيادات بمناطق جغرافية أقرب ما تكون إلى سكن الأفراد، وتمارس هذه العيادات المهام الطبية المختلفة ما عدا العمل الجراحي، وعليه فان هذه العيادات تؤدي دورا مهما في خدمة

تتعلق بحياة المريض، إذ أنها توجد بما يعادل أربعة أضعاف المستشفيات الموجودة في المنطقة التي تتوافر فيها هذه العيادات، وأنه يمكن تحسين خدمة هذه العيادات التابعة إلى مديرية العيادات الطبية الشعبية من خلال السيطرة على التكاليف وتوجيهها نحو الأنشطة الأكثر فاعلية بما يضمن تقديم الخدمات الصحية في هذه المديرية بالشكل الأمثل في ظل استخدام نظم تكاليفية متطورة وتجاوز النظم التقليدية للتكاليف السائدة حاليا في المؤسسات الصحية ولا سيما في القطاع العام، الأمر الذي يؤدي الى زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مديرية العيادات الطبية الشعبية (السليم، ٢٠٠٧، ٣٦)

المبحث الثالث

نظام الرقابة الداخلية (المفهوم والمقومات)

مرت الرقابة بشكل عام والرقابة الداخلية بشكل خاص بمراحل عدة نتيجة لتطور الأعمال لمقابلة الإحتياجات والتوسعات في مجال الأعمال، فكانت أول الأمر رقابة لصاحب المشروع لمنع السرقة والتلاعب، ثم إلى الرقابة المحاسبية التي تهدف إلى المحافظة على الأصول والتحقق من صحة العمليات التي تقوم بها الشركة، ثم إلى رقابة اللاتحة عن طريق اللوائح والتعليمات بغية تحديد المسؤولية والمحاسبة عن الإنحرافات، وأخيرا الرقابة الإدارية التي تهدف إلى التحقق من أن المهام قد تم أدائها على أحسن ما يكون أي أصبحت الرقابة مهتمة بكفاءة الأداء والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتهيئة الظروف المناسبة لتحقيق التوافق بين تصرفات العاملين وسلوكهم وأهداف الوحدة الاقتصادية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها، وقد ساهمت عوامل عديدة في تطوير الرقابة الداخلية، حيث كان اتساع الوحدات الاقتصادية وظهور الشركات المساهمة ذات الإمكانية المادية والمالية سببا في انفصال الملكية عن الإدارة وتشعب الهيكل التنظيمي وحاجة الجهات الحكومية والحاجة إلى بيانات دقيقة وموثوق فيها .وتطور اجراءات التدقيق وحاجة الإدارة إلى حماية أصول الوحدة كانت جميعها سببا رئيسا لحاجة الوحدة إلى الرقابة الداخلية. (الافندي ٢٠٠٦ : ٤٦)

١-١ مفهوم نظام الرقابة الداخلية

مفهوم وتعريف نظام الرقابة الداخلية: لقد خضع مفهوم نظام الرقابة الداخلية للعديد من التطورات وذلك استجابة للتغيرات الحاصلة في نظم الرقابة الداخلية، وزيادة اهتمام الوحدات الحكومية في الوقت الحاضر بالتوجه نحو الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، ونتيجة لذلك تطور مفهوم الرقابية الداخلية ليشمل الطرائق والأساليب للارتقاء بالكفاية الإنتاجية ألى جانب حماية الموارد المادية والبشرية وحماية موجودات الوحدة بصفة عامة وضمان الدقة الحسابية للعمليات وبهذا توسع مفهوم الرقابة الداخلية وأصبح اكثر شمولا وتجلي ذلك في التعاريف الأتية:

عرفت لجنة إجراءات المراجعة التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين (AICPA) نظام الرقابة الداخلية بأنه: خطة التنظيم وكل الطرق والإجراءات والأساليب التي تضعها إدارة الوحدة التي تهدف إلى المحافظة على موجودات الوحدة وضمان دقة المعلومات المحاسبية وصحتها وزيادة درجة الاعتماد عليها وتحقيق الكفاءة التشغيلية والتحقق من التزام العاملين بالسياسات الإدارية التي وضعتها الإدارة. (خالد، ٢٠١٦: ١٤)

وعرف النظام من قبل هيئة خبراء المحاسبين المقبولين الفرنسية عام ١٩٧٧ بأنه : "مجموعة الضمانات من تعليمات مالية وقرارات فردية وطرق محاسبية مساهمة في توجيه الوحدة والهادفة إلى ضمان المحافظة على موجوداتها وتنويع المعلومات وحمايتها من جهة وتطبيق تعليمات الإدارة وتدعيم تحسين الأداء من جهة أخرى ، وتنطبق طرائق كل نشاط وإجراءاته في المحافظة على استمراريتها. (السامرائي: ٢٠١٦: ١٥)

وعرف نظام الرقابة الداخلية بموجب الدليل المحلي العراقي بأنه: أنواع السياسات والإجراءات التي اتخذتها الإدارة التي تكفل تحقيق أهداف المنشأة وتضمن التنفيذ المنتظم والعملي للعمليات بما في ذلك الالتزام بالسياسات الإدارية والمحافظة على الموجودات واكتشاف الأخطاء ودقة القيود المحاسبية واكتمال السجلات وتهيئة البيانات المالية المطلوبة الوقت المناسب. (عبد الامير، ٢٠١٧، ١٤٠)

٢-١ أهداف نظام الرقابة الداخلية:

لقد اجمعت دراسات المنظمات المهنية المهمة بشؤون الرقابة الداخلية على أربعة أهداف أساسية يعتمدها أي نظام فعال وناجح للرقابة الداخلية التي تلقى قبولا عاماً وهي: (عودة، ٢٠١٢، ١٨٠)

أ/حماية موجودات الوحدة الاقتصادية من الاختلاس والتلاعب والمحافظة على حقوق الغير بالوحدة الاقتصادية.

ب/الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية التي تشمل القواعد والإجراءات التي تضعها الإدارة للوصول إلى الأهداف المرسومة، والتقليل من الأخطاء والسرقات التي قد تحدث.

ج/ الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة، وتحديد الإجراءات التنفيذية واللوائح والتعليمات بطريقة تضمن انسياب العمل.

٣-١ المقومات الاساسية لنظام الرقابة الداخلية

لكي يحقق نظام الرقابة الداخلية أهدافه فإنه لابد من توفر المقومات الآتية: (الأفندي، ٢٠٠٦، ٥٦)

١- وجود خطه تنظيمية إدارية يراعى في وصفها تسلسل الاختصاصات وتحديد المسؤوليات والواجبات بدقة ووضوح كي لا يكون هناك تداخل بين الاختصاصات والمسؤوليات الوظيفية المختلفة.

٢- وجود نظام محاسبي سليم يقوم على مجموعة كاملة ومنتظمة من الدفاتر والسجلات ونظام مستندي دقيق يتسم بالتنسيق والروابط بين التنظيم المستندي والمحاسبي كي يسهل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين التشكيلية والموضوعية وفي الوقت المناسب.

٣- نظام تكاليف مناسب يتضمن التحديد الواضح لمراكز التكلفة وتبويب سليم لعناصر التكاليف واتباع أسس عادلة ومناسبة لتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة مع تحديد معدلات تحميلها على أسس موضوعية.

٤- نظام فعال للحوافز يتصف بالعدالة للوحدة الاقتصادية وللعاملين ويتصف بالبساطة.

٥- وجود برنامج سليم لاختيار الموظفين وتدريبهم كي يمكن وضع كل موظف في المكان المناسب له. وحتى تتمكن المنشأة من الاستفادة من الكفاءات المختلفة.

٦- وجود مستويات سليمة للأداء في جميع الإدارات ولجميع المستويات وفي كل مراحل المشروع.

٧- وجود نظام دقيق لمراقبة الأداء للتأكد من الالتزام بالمستويات المحددة مقدما وتحديد الانحرافات عنها والتعرف على أسبابها واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتصحيح الأوضاع الخاطئة.

٨- استخدام كافة الوسائل الآلية والإلكترونية بما يكفل ويساعد نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافها.

١-٤ نظام الرقابة الداخلية على خدمة المرضى:

تتمثل خدمة المرضى بتحقيق حاجاتهم وكسب رضاهم من خلال معرفة مواصفات ونوع الخدمة التي يحتاجونها (خدمات علاجية أو تشخيصية أو قائية).

تختلف خدمة المرضى عن الخدمات في المؤسسات غير الصحية لتأثيرها المباشر على صحة المريض التي لا تتحمل الخطأ أو التأخير في تقديم الخدمة، لذلك لابد من تشديد الرقابة على هذه الخدمات لمنع حدوث أي إنحرافات أو أخطاء تنعكس مباشرة على حياة وصحة الأفراد، وتساعد الرقابة في هذا الجانب في التأكد من التزام العاملين في القطاع الصحي بسلوكيات وأخلاقيات المهنة والسياسات واللوائح والتعليمات الصادرة لتقديم خدمات متكاملة عالية الجودة لكل مريض، وللرقابة دور مهم في التأثير على سلوك العاملين وادائهم، فمن حيث السلوك تساعد الرقابة الفعالة في معرفة طرق التعامل مع المرضى والاهتمام بهم والمعاملة اللطيفة وتلبية إحتياجاتهم والرد على إستفساراتهم. أما عن الأداء فإن للرقابة أثراً هاماً في إلتزام العاملين بتأدية الواجبات بالشكل الصحيح وكشف أي إنحرافات غير مقبولة في التعامل مع المرضى ومعرفة أسبابها. (عمر، ٢٠١٤، ٣٢)

للخدمة الصحية المميّزة خصائص هي: (ذيب، ٢٠١٦، ٨٨)

١- اللاملموسية: تتسم الخدمة الصحية بأنها ليست مادية فلا يمكن للمريض مشاهدتها او لمسها او تذوقها قبل شرائها

٢- عدم الأنفصال بين وقت انتاج واستهلاك الخدمة الصحية (التلازم): أي ان انتاج الخدمة الصحية سببه هو الحاجة الفورية لأستهلاكها من قبل المريض

٣- عدم تجانس الخدمة الصحية: تختلف الخدمات الصحية المقدمة باختلاف الغرض منها وبإختلاف مقدميها وطالبيها، فضلاً عن زمان ومكان طلبها ودوافع الحصول عليها فهي خدمة غير متجانسة.

- ٤- عدم قابلية الخدمة للتخزين: نظراً لكون الخدمة الصحية منتج غير ملموس وتستهلك وقت انتاجها، اذاً فهي خدمة غير قابلة للتخزين.
- ٥- تكامل عناصر الخدمات الصحية: تتكون الخدمة الصحية من عدد من الخدمات المكملة لبعضها البعض، فخدمة الأشعة والتحاليل المختبرية مثلاً مكمله لخدمة التشخيص وهكذا بالنسبة لبقية الخدمات المساندة.
- ٦- الطبيعة الإحتكارية للخدمة الصحية: هذا ينتج بسبب قلة المنتجين مع زيادة الطلب على هذه الخدمة.
- ٧- كثافة عنصر العمل: من الخصائص الهامة للخدمة الصحية انها تعتمد على الطبيب والمرضى والأداري والصيدلاني والمخبري وغيرهم.

الفصل الثالث

بيانات التكاليف في العيادات الطبية الشعبية ودورها في تفعيل نظام الرقابة

الداخلية

إن طبيعة العمل في مديرية العيادات الطبية الشعبية لا توضح بدقة تفاصيل الأموال المنفقة ولا على من أنفقت عليه تلك الأموال، أي أن هنالك اخفاقاً في التقارير المعدة عن الكلف التي تتحملها المديرية، وهذا يعني عدم الإعتماد على بيانات التكاليف في تحسين عملية الرقابة الداخلية.

لقد تناولت هذه الدراسة آلية عمل نظام الرقابة الداخلية في مديرية العيادات الطبية الشعبية، إذ تم اختيار هذه المؤسسة الصحية كأساس للحصول على بيانات التكاليف، ودورها في زيادة فاعلية الرقابة الداخلية، إذ يمكن تعميمها على مؤسسات صحية أخرى، وتتكون بيانات التكاليف في مديرية العيادات الطبية الشعبية من مجموعة من مراكز الكلف التي تمثل العيادات الطبية الشعبية وعيادات التامين الصحي والتي تمثل مراكز الخدمة الطبية.

إنّ بيانات التكاليف بإعتبارها بيانات تاريخية تخدم عملية الرقابة والتدقيق والاستفادة منها بالمقارنة مع البيانات الفعلية الحالية لتحديد الانحرافات لمعالجتها، وأيضاً انها تزود الإدارة بالمعلومات التي تجعل التقديرات دقيقة وموثوقة أكثر وكذلك تساعد في تحديد الاحتياجات الحقيقية لعملية الرقابة على التكاليف.

وقد تم تقسيم هذا الفصل على مبحثين:

المبحث الأول: طبيعة الأنشطة المقدمة في مديرية العيادات الطبية الشعبية، وطبيعة التكاليف التي تتحملها العيادة

المبحث الثاني: زيادة فاعلية الرقابة الداخلية بإستخدام بيانات التكاليف

المبحث الأول

طبيعة الأنشطة المقدمة في مديرية العيادات الطبية الشعبية، وطبيعة التكاليف التي

تتحملها العيادة

١-١ نبذة تاريخية عن العيادات الطبية الشعبية:

تمتد جذور العيادات الطبية الشعبية في العراق إلى العام ١٩٥١م عندما وافقت مديرية الصحة العامة المرتبطة بوزارة العمل والشؤون الاجتماعية في حينها (لعدم وجود وزارة للصحة) على اطلاق تسمية العيادة الشعبية على العيادة الخاصة بالدكتور إسماعيل ناجي وذلك بالكتاب المرقم ٥٣٩٤ في ١٩٥١/٣/٦ الموجه إليه شخصياً وأعربت الدائرة عن خالص تقديرها لهذا العمل الأنساني وتمنت له النجاح المضطرد في هذا المسعى.

وتضمنت أسس عمل هذه العيادة بأنها تهدف الى تيسير معالجة ذوي الدخل المحدود وعوائلهم ولاسيما من العمال والفلاحين فضلاً عن العسكريين والموظفين لقاء بدل إشتراك شهري قدره مائة وخمسون فلساً للعائلة تسدد في بداية كل شهر بصرف النظر عن عدد افراد العائلة وعدد المراجعات وقد تم التنسيق مع العديد من الأختصاصيين والأساتذة للأنضمام لهذا المشروع الأنساني، وتقدم العيادة الخدمات المختبرية البسيطة فضلاً عن زرق الأبر ويستمر دوام هذه العيادة ما بين الساعة الثالثة بعد الظهر وحتى التاسعة مساءً ومن بين الخدمات الأخرى التي كانت تقدمها العيادة ختان الأطفال وإجراء التلقيحات وتوزيع النشرات التثقيفية في المجال الصحي. فضلاً عن ذلك إمكانية انتقال الطبيب إلى مسكن المريض إذا تعذر عليه الحضور لقاء أجر رمزي قدره نصف دينار بضمنه أجور النقل وضمت العيادة الخدمات الطبية في فروع الباطنية والعصبية والجراحية والنسائية والتوليد والأنف والأذن والحنجرة والعيون والكسور والأسنان ويتم حصول المراجعين على الدواء من الصيدليات الأهلية لعدم وجود صيدلية ضمن العيادة، وكان المشروع يهدف إلى تأسيس مستشفى بمختلف الإختصاصات تيسر مراجعة المواطنين ومعالجتهم من ذوي الدخل المحدود، وبذلك فإن تأسيس أول عيادة شعبية كان مشروعاً متكاملماً لتقديم الخدمات الطبية العلاجية والوقائية بما في ذلك تأسيس مستشفى يضم مختلف الإختصاصات ولم يكن مقتصراً على تأسيس

عيادة فقط. وتعد مديرية العيادات الطبية الشعبية/ نينوى، المقر العام للعيادات الطبية الشعبية، البالغ عددها ٢٤ عيادة طبية شعبية وخمسة عيادات تأمين صحي موزعة في أفضية ونواحي الموصل وترتبط بدائرة العيادات الطبية الشعبية، بغداد، يدير شؤونها طبيب بدرجة مدير يعينه الوزير، ويحق لمديرية العيادات الطبية الشعبية/ نينوى فتح عيادات طبية شعبية في مركز المحافظة، وعيادات تأمين صحي في أفضيتها ونواحيها كلما دعت الحاجة إلى ذلك، وترتبط بمديرية العيادات.

مهام وواجبات القسم المالي في مديرية العيادات الطبية الشعبية

يمكن توضيح مهام وواجبات القسم المالي كالآتي: (مديرية العيادات الطبية الشعبية)

١-٢-١ التوقيع على القيود والتسويات وسندات الصرف والصكوك والقوائم و الكشف المنظمة في القسم المالي كافة.

١-٢-٢ مسك سجل محاسبة ١٦ لتسجيل تسلسلات دفاتر الصكوك ووصولات القبض المستلمة وحفظها في خزنة محكمة خاصة لذلك.

١-٢-٣ متابعة عمل مخزن البطاقات في توفير المطبوعات اللازمة للعيادات الطبية الشعبية التابعة لها، ومفاتحة دائرة العيادات الطبية الشعبية، بغداد وبالتنسيق مع لجان متابعة المطبوعات والمخزن لتزويدهم بالإحتياج الفعلي للمطبوعات.

١-٢-٤ متابعة استلام قوائم الجرد السنوي لعيادات التابعة للمديرية.

١-٢-٥ متابعة الحسابات الخاصة بالعيادات الشعبية التابعة للمديرية، فضلاً عن عيادات التأمين الصحي.

١-٢-٦ متابعة الإجابة على ملاحظات ديوان الرقابة المالية الاتحادي المثبتة في التقارير السنوية.

١-٢-٧ استحصال الموافقات اللازمة على الصرف بالنسبة للجان المشتريات في مقر المديرية ولجان المشتريات في العيادات.

١-٢-٨ تقديم المشورة المالية استناداً إلى التعليمات والضوابط التي تحكم عمل المديرية.

١-٢-٩ متابعة الموقف المالي للعيادات الشعبية وتحديد الوفرة والعجز المالي ورفع الموقف بها إلى دائرة العيادات الطبية الشعبية /بغداد.

١-٢-١٠ مقابلة الراغبين في التعيين في العيادات الشعبية كملاحظين وشرح الأعمال المناطة بهم والتأكد من إمكانيتهم للقيام بهذه الأعمال بأشراف مدقق المديرية.

١٢-٢-١ متابعة تسوية الملاحظات المالية الواردة في التقارير التفتيشية لمنسبي الدائرة على العيادات الشعبية والإجابة عليها.

١٣-٢-١ متابعة إنجاز الحسابات الختامية للمديرية وارسالها الى دائرة العيادات الطبية الشعبية بغداد في نهاية السنة المالية.

١٤-٢-١ فتح سجلات للأجنحة الخاصة في المستشفيات العامة ضمن دائرة الصحة لتسجيل تفاصيل الإيرادات والمصروفات وصولاً إلى صرف الاستحقاقات و بحسب النسب المقررة.

١٥-٢-١ إدخال البيانات المالية في النظام المحاسبي الموحد ضمن برنامج الالكتروني محوسب، فضلاً عن بيانات رواتب الموظفين وحركة المخازن والمشتريات.

٣-١ واقع نظام الرقابة الداخلية في مديرية العيادات الطبية الشعبية/نينوى

تطبق مديرية العيادات الطبية الشعبية النظام المحاسبي الموحد في إعداد حساباتها (الهادف إلى تحقيق الأرباح) ولا تطبق النظام المحاسبي الحكومي ، وإستناداً لذلك ورغم صغر حجم المديرية فإن تطبيق النظام المحاسبي الموحد يعود إلى المديرية بأرباح كبيرة حيث تحقق إيرادات تتفاوت من فترة الى أخرى بحسب حجم الخدمات المقدمة تحتسب نهاية كل شهر ما بين ٣٥,٠٠٠,٠٠٠ و ٤٥,٠٠٠,٠٠٠ تتحقق تلك الإيرادات عن طريق تقديم الخدمات الطبية مثلاً وحدة المفراس في مستشفى ابن سينا التعليمي، والإيرادات المتحققة من لجان السياقة (فحص النظر) وأيضاً الإيرادات المتحققة من بيع العلاجات للأمراض المزمنة، التي غالباً ما يتم استلامها من مذكر دائرة العيادات الطبية الشعبية /بغداد بأسعار محددة مسبقاً ضمن قوائم إخراج مخزني منظمة.

إن هذه الإيرادات يتم استيفاؤها من مصادرها المذكورة أعلاه وتعد إيرادات فقط بدون حساب للتكاليف التي تحملتها المديرية من أجل الحصول على تلك الإيرادات، وتلك احدى نقاط الضعف في المديرية وهي عدم حصر التكاليف وتحديدتها بصورة دقيقة للاستفادة منها ولا سيما في عمليات التدقيق. وقد اقتصرت عمليات التدقيق في مديرية العيادات الطبية الشعبية (نظام الرقابة الداخلية) على أمور محددة روتينية، مثل:

١-٣-١ تدقيق الوثائق المالية ومستندات الصرف والتأكد من كافة الاليات المرفقة

٢-٣-١ فتح سجلات خاصة بعمل المدقق والمعتمدة في المديرية وحفظها مع الاختام في أماكن أمينة ومحكمة.

٣-٣-١ تكليف المدقق بأعمال أخرى مثل (الإشتراك في لجان غير مالية).

٤-٣-١ تدقيق رواتب المنتسبين.

٥-٣-١ تدقيق صرف بطاقات المراجعة في العيادات الشعبية التابعة إلى المديرية ،

ذلك بإجراء الجرد المفاجئ وبحسب الجدول (١)

الجدول (١) مطابقة بطاقات المراجعة فئة (١٥٠٠ دينار) في العيادة الطبية الشعبية

| الجانب الدائن | | الجانب المدين | |
|---------------|--------------------|--------------------|----------|
| ٣٠٠٠٠٠٠٠ | المسدد خلال الفترة | الرصيد الإفتتاحي | ١٥٠٠٠٠٠٠ |
| ٦٠٠٠٠٠٠ | النقد الموجود | المجهز خلال الفترة | |
| ٤٥٠٠٠٠٠ | البطاقات في المخزن | نيسان ٢٠١٩ | ٤٥٠٠٠٠٠ |
| | | أيار ٢٠١٩ | ٣٠٠٠٠٠٠ |
| | | تموز ٢٠١٩ | ٦٠٠٠٠٠٠ |
| | | ايلول ٢٠١٩ | ١٢٠٠٠٠٠٠ |
| ٤٠٥٠٠٠٠٠ | | المجموع | ٤٠٥٠٠٠٠٠ |

المصدر: سجلات مديرية العيادات الطبية الشعبية نظام excel

من الجدول أعلاه يمكن توضيح كيفية مطابقة بطاقات المراجعة فئة ١٥٠٠ في العيادات الطبية الشعبية ضمن برنامج تم تصميمه على نظام الإكسل ويحتوي على معادلات مختلفة، ويتم التعامل مع البطاقات على قيمتها المالية وبالطريقة نفسها يتم تحويل مبالغ البطاقات إلى أعداد وليس مبالغ والجدول رقم (٢) يوضح ذلك

الجدول (٢) أعداد البطاقات في العيادة الطبية الشعبية

| | |
|-------------------------|--------------|
| الرصيد الافتتاحي | ١٠٠٠ بطاقة |
| المجهز خلال الفترة | ١٧٠٠ بطاقة |
| المجموع | ٢٧٠٠ |
| يطرح المسدد خلال الفترة | (٢٠٠٠) بطاقة |
| يطرح النقد | (٤٠٠) بطاقة |
| البطاقات في المخزن | (٣٠٠) بطاقة |
| النتيجة | صفر مطابق |

المصدر: سجلات مديرية العيادات الطبية الشعبية نظام excel

فضلاً عن تدقيق صرف البطاقات من مخزن المديرية إذ يطبق أسلوب الجرد نفسه في أعلاه، وتتبع مديرية العيادات الطبية الشعبية خمسة وعشرون عيادة طبية موزعة داخل مدينة الموصل ماعدا عيادتين في قضاء الشخان وأخرى في ناحية فايدة، فضلاً عن خمسة عيادات للتأمين الصحي موزعة في أفضية مدينة الموصل ونواحيها (عيادة التأمين الصحي، ربيعة وعيادة التأمين الصحي، الشورى و عيادة التأمين الصحي، الحمدانية وعيادة التأمين الصحي، تكليف وعيادة التأمين الصحي، بعشيقه).

إن حجم العمل كبير جداً ويحتاج الى عدد مدققين بما لا يقل عن أربعة مدققين حيث أنه لا يوجد سوى مدقق واحد في المديرية مما يتسبب في عدم تغطية العمل التدقيقي لكافة العيادات، وتعد هذه النقط السلبية في مديرية العيادات الطبية الشعبية وهي قلة عدد المدققين، علماً ان الأعمال المذكورة أعلاه من المفترض أن جميعها تخضع للتدقيق، أما بخصوص إرتباط المدقق في المديرية فإنه وحسب هيكلية المديرية التي تم الحصول عليه من إدارة المديرية يرتبط بمسؤول الوحدة الحسابية.

١-٤ طبيعة عناصر التكاليف في العيادات الطبية الشعبية:

تعد العيادات الطبية الشعبية أصغر وحدة صحية متوفرة في البلد، وتعد الداعم الأساس والفعال للمستشفيات، لسد حاجة الفرد المتمثلة في الخدمة الطبية، وذلك لوقوع هذه العيادات بمناطق جغرافية أقرب ما تكون إلى سكن الأفراد، وتمارس هذه العيادات المهام

الطبية المختلفة ما عدا العمل الجراحي، وعليه فإن هذه العيادات تؤدي دورا مهما في خدمة تتعلق بحياة المريض، إذ أنها توجد بما يعادل أربعة أضعاف المستشفيات الموجودة في المنطقة التي تتوفر فيها هذه العيادات، وأنه يمكن تحسين خدمة هذه العيادات التابعة إلى مديرية العيادات الطبية الشعبية من خلال السيطرة على التكاليف وتوجيهها نحو الأنشطة الأكثر فاعلية بما يضمن تقديم الخدمات الصحية في هذه المديرية بالشكل الأمثل في ظل استخدام نظم تكاليفية متطورة وتجاوز النظم التقليدية للتكاليف السائدة حاليا في المؤسسات الصحية ولا سيما في القطاع العام، الأمر الذي يؤدي الى زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية في مديرية العيادات الطبية الشعبية.

تتكون العيادات الطبية الشعبية حالها حال المؤسسات الصحية من ثلاثة أنشطة مختلفة ذات تكاليف خاصة بها وهي كالآتي:

١-٤-١ أنشطة الخدمات الطبية: وهي المراكز التي تتعامل بشكل مباشر مع المريض وتمثل النشاط الرئيس للعيادات وتتكون من مجموعة اختصاصات طبية يمثل كل منها مركز كلفة مثل طب الأسنان و الباطنية و الأطفال و المفاصل و رعاية الأمومة و التلقيح.

١-٤-٢ أنشطة الخدمات الطبية المساعدة: وهي المراكز التي تساعد مراكز الخدمة الطبية في تسهيل عملية التشخيص وأداء الخدمة الطبية على أفضل وجه، وتتكون من المختبر والأشعة والسونار، وقد تلحق بها الصيدلانية كمركز خدمة طبية مكمل.

١-٤-٣ أنشطة الإدارية والعامية: وهي المراكز التي تعمل لأجل تسهيل عمل مراكز الخدمة الطبية والطبية المساعدة وتنظيم إنبائية الخدمات الطبية وتتكون من الأفراد والذاتية، والاستعلامات والتذاكر والخدمات والصيانة.

١-٥ عناصر تكاليف العيادات الطبية الشعبية فتتكون من:

١-٥-١ الأجور المباشرة: وهي عبارة عن الأجور الممنوحة للأطباء، والمعاونين الطبيين و الصيدلانية، وهي الأجور المصروفة في مراكز الخدمة الطبية ومراكز الخدمات الطبية المساعدة.

٢-٥-١ المواد المباشرة: وهي عبارة عن المواد المصروفة في بعض مراكز الخدمات الطبية مثل طب الأسنان، ومراكز الخدمات الطبية المساعدة والمتمثلة في مواد الأختبار والأشعة والأدوية.

٣-٥-١ الأجور غير المباشرة: وهي كل الأجور المصروفة في مراكز الخدمات الإدارية والعامية مثل أجور الإداريين وأجور عمال الخدمات وأجور موظفي الاستعلامات والتذاكر وأجور عمال الصيانة.

٤-٥-١ المواد غير المباشرة وهي كل المواد المصروفة عدا المواد المباشرة التي تساعد في تسيير عمل العيادات لتقديم الخدمة مثل تجهيزات إدارية ومواد تنظيف والأدوية التالفة والأدوات الاحتياطية، والوقود.

٥-٥-١ المصاريف غير المباشرة وتتمثل في مصاريف الهاتف، وأجور الماء والكهرباء، وصيانة المباني، والأجهزة الطبية واندثارها، وصيانة المولدات الكهربائية، والاثاث وأجهزة التكيف واندثارها، ومصاريف الطبع والبريد وغيرها.

وقد تم دراسة وحصر مكونات عناصر التكاليف غير المباشرة المستخدمة في مديرية العيادات الطبية وهذا ما يوضحه الجدول (٣) الذي يوضح عناصر التكاليف التي تتحملها مديرية العيادة الطبية الشعبية خلال فترة ثلاثة اشهر.

الجدول (٣) عين' من عناصر التكاليف الغير المباشرة التي تتحملها مديرية العيادات الطبية الشعبية لثلاثة اشهر.

| عناصر التكاليف | المبلغ/ دينار |
|---|---------------|
| رواتب مدير العيادات ومفتش العيادات (العدد ٢) | ٢٧٠٠٠٠٠ |
| رواتب الإداريين والمحاسبين العاملين في المديرية | ٩٠٠٠٠٠٠ |
| رواتب عمال الخدمات | ٧٢٠٠٠٠ |

| | |
|----------|-------------------------|
| ١٥٠٠٠٠٠ | تجهيزات إدارية و مكتبية |
| ٧٥٠٠٠ | أجور الهاتف والماء |
| ٤٥٠٠٠ | وقود مولدات وكهرباء |
| ٦٠٠٠٠ | صيانة مولدات كهربائية |
| ٩٠٠٠٠ | صيانة أثاث |
| ٣٠٠٠٠ | مواد تنظيف |
| ٢٧٥٠٠٠٠ | ايجارات |
| ٩٠٠٠٠ | القرطاسية |
| ١٤١٩٠٠٠٠ | إجمالي التكاليف |

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على سجلات المديرية

ولغرض تحديد التكاليف الاجمالية للأدوية في الوحدة محل الدراسة لابد من تقسم الادوية على قسمين:

١- أدوية مزمنة. ٢- أدوية عامة.

إذ يتم استلام الادوية العامة والمزمنة من مخازن دائرة العيادات الطبية الشعبية بغداد وفق قوائم إخراج مخزني منظمة ومسعرة، ثم يتم توزيع تلك الادوية إلى العيادات الطبية الشعبية وعيادات التأمين الصحي البالغ عددهم (٢٩) عيادة طبية كلاً بحسب حاجته. إن طريقة حساب تكلفة الادوية المصروفة إلى العيادات الطبية الشعبية ولمدة ثلاثة أشهر التي سيتم فيها اختيار العيادة الطبية الشعبية (النبي يونس) العيادة الطبية الشعبية (الشيخان) عيادة التأمين الصحي (ربيعة) من خلال تحديد اسم وسعر الدواء المصروف للعيادة من قوائم الاخراج المخزني ثم تحديد الكمية المراد صرفها وضرب الكمية في السعر للتوصل إلى سعر الدواء النهائي الذي تستلمه العيادة الطبية وتوحيد ذلك في قوائم مفصلة للتوصل إلى تكلفة الدواء الحقيقية المصروف إلى العيادة الطبية الشعبية، والجدول (٤) يوضح كمية الادوية المزمنة وسعرها واسمها، ويتم حساب الأدوية العامة المصروفة إلى العيادات أعلاه

كذلك بالاعتماد على بيانات تكاليف الادوية المدونة ضمن الاخراج المخزني من دائرة العيادات الطبية الشعبية/ بغداد للتوصل إلى القيمة النهائية للأدوية المصروفة من مذكر مديرية العيادات الطبية الشعبية/ نينوى.

الجدول (٤) قيمة الأدوية المزمدة في عيادات (النبي يونس، الشيخان، ربيعة)

| ت | العيادة | أسم الدواء | الكمية | سعر المفرد/ دينار | الوجبة | اجمالي السعر /دينار |
|--------------------------------------|----------------------------|--------------------|--------|----------------------|--------|------------------------|
| 1 | العيادة الشعبية النبي يونس | Awopher | 86 | 886.5 | 0048 | 76239 |
| 2 | | Asprin 100 g | 550 | 110 | 5 | 60500 |
| 3 | | Awaravvil | 30 | 1500 | 4007 | 45000 |
| 4 | | Gaptopri 100g | 40 | 1050 | 3002 | 42000 |
| 5 | | Iveomarca2015 | 40 | 340 | 1076 | 13600 |
| مجموع قيمة الأدوية لعيادة النبي يونس | | | | | | 237339 |
| 1 | العيادة الشعبية الشيخان | Acetazolamide 100g | 201 | 886.5 | 0048 | 178186.5 |
| 2 | | Acetazolamide 50 g | 1400 | 110 | 5 | 154000 |
| 3 | | Mononitrate | 40 | 1050 | 4007 | 42000 |
| 4 | | Nitroglycerate | 75 | 340 | 3002 | 25500 |
| 5 | | Dinitrate | 36 | 4491.6 | 6 | 161697.6 |
| مجموع قيمة الأدوية لعيادة الشيخان | | | | | | 561384.1 |
| 1 | العيادة ربيعة الشعبية | Rosatmwa | 250 | 3000 | 6530 | 750000 |
| 2 | | Awaturosem 40 gm | 7 | 570 | 64800 | 3990 |
| مجموع قيمة الأدوية لعيادة ربيعة | | | | | | 753990 |

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مذكر العيادات الطبية الشعبية.

الجدول (٥) قيمة الأدوية العامة في عيادات (النبي يونس، الشيخان، ربيعة)

| ت | العيادة | اسم الدواء | الكمية/ ثبيت | سعر المفرد/دينار | الوجبة | اجمالي السعر/دينار |
|--|----------------------------|---------------|-----------------|---------------------|--------|-----------------------|
| 1 | العيادة الشعبية النبي يونس | Awopher | 20 | 1500 | 004 | 30000 |
| 2 | | Asprin 100 g | 50 | 180 | 656 | 9000 |
| 3 | | Awaravvil | 20 | 500 | 8899 | 10000 |
| 4 | | Gaptopri 100g | 10 | 2060 | 007 | 20600 |
| 5 | | Iveomarca2015 | 10 | 105 | 007 | 1050 |
| مجموع تكاليف الأدوية لعيادة النبي يونس سبعة الاف وستمئة وخمسون دينار | | | | | | 70650 |
| 1 | العيادة الشعبية الشيخان | Natrilix | 1000 | 240.2 | 4545 | 240200 |
| 2 | | Lasix | 400 | 250.5 | 4545 | 100200 |
| 3 | | Burinex | 700 | 33.5 | 007 | 23450 |
| 4 | | Cidamex | 89 | 56.2 | 8899 | 5001.8 |
| 5 | | Cephalexin | 22 | 700 | 656 | 15400 |
| ثلاثمئة وأربعة وثمانون ومائتان وواحد وخمسون وثمانية دينار | | | | | | 384251.8 |
| 1 | العيادة الشعبية ربيعة | Mexipillin | 48 | 639 | ----- | 30672 |
| 2 | | Cephalexin | 240 | 750 | ----- | 180000 |
| 3 | | Amoxyillin | 34 | 590 | ----- | 20060 |
| 4 | | Mucolve | 60 | 650 | ----- | 39000 |
| فقط مائتان وتسعة وستون الف وسبعمائة واثنان وثلاثون دينار | | | | | | 269732 |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مذكر العيادات الطبية الشعبية .

نلاحظ مما تقدم أنه تم تحديد إجمالي قيمة الأدوية المزمّنة لكل عيادة على حدة
يضاف إليها ما تتحمله كل عيادة من أجور نقل الوجبة المخصصة لها من الأدوية :

إجمالي سعر أدوية عيادة الشيخان + أجور نقل الأدوية = التكلفة النهائية للأدوية

$$945635.9 + 25000 = 970635.9 \text{ دينار}$$

إجمالي سعر أدوية عيادة النبي يونس + أجور نقل الأدوية = التكلفة النهائية للأدوية

$$307989 + 25000 = 332989 \text{ دينار}$$

إجمالي سعر أدوية عيادة ربيعة + أجور نقل الأدوية = التكلفة النهائية للأدوية

$$1023722 + 25000 = 1048722 \text{ دينار}$$

وبذلك تم تحديد تكلفة الأدوية التي تستلمها العيادات والذي يمثل أساس عملها في
صرف (بيع) تلك الأدوية على المسجلين لديها من مراجعي الأمراض المزمّنة والعامّة .

فضلاً عن بيانات التكاليف (التكاليف المباشرة وغير المباشرة) التي تم تحديدها في
جدول (٣) والذي تضمن التكاليف التي تتحملها المديرية من رواتب وأجور بالرجوع إلى قوائم
الرواتب التي تم إعدادها في وحدة الحسابات في المديرية.

ويمكن إيجاد التكلفة النهائية وحسابها مع تكاليف الأدوية التي تتحملها العيادة التي

تم ذكرها آنفاً في ٢-٤ للتوصل إلى التكاليف النهائية ، من خلال الجدول (٦)

| ت | اسم العيادة | الرواتب | | | تكاليف غير مباشرة | تكاليف مباشرة الأديوية | | | المواد غير المباشرة | | المصاريف غير المباشرة | ت |
|----|----------------|---------|---------|---------|-------------------|------------------------|-----------|---------|---------------------|---------------|-----------------------|--------|
| | | اطباء | م.طبي | م.صيدلي | | الإداريون | م.الخدمات | المزمنة | العامة | مواد تنظيف | | |
| ١- | مديرية | ٢٧٠٠٠٠٠ | ٨٢٥٠٠٠ | ٧٥٦٠٠٠ | ١٦٥٠٠٠٠ | ٧٢٠٠٠٠ | صفر | صفر | ٧٥٠٠٠٠ | ٣٧٥٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | ٢٥٠٠٠ |
| ٢- | رعيعة | ١٥٥٢٥٠٠ | ٨٢٥٠٠٠ | ٧٥٦٠٠٠ | ١٦٥٠٠٠٠ | ٧٢٠٠٠٠ | ٣٩٩٠ | ٢٥١٦٧٨ | صفر | صفر | صفر | ٦٠٠٠٠ |
| ٣- | نبي يونس | ٦٠٠٠٠٠ | ٨٢٥٠٠٠ | ٧٥٦٠٠٠ | ١٦٥٠٠٠ | ٧٢٠٠٠٠ | ٢٣٧٣٣٩ | ٧٠٦٥٠ | صفر | صفر | صفر | ٨٠٠٠٠ |
| ٤- | شيخان | ٧٥٠٠٠٠ | ٨٢٥٠٠٠ | ٧٥٦٠٠٠ | ١٦٥٠٠٠ | ٧٢٠٠٠٠ | ٥٦١٣٨٤ | ٣٨٤٢٥١ | صفر | صفر | صفر | ٦٠٠٠٠ |
| | | ٥٦٠٢٥٠٠ | ٣٣٠٠٠٠٠ | ٣٠٢٤٠٠٠ | ٦٦٠٠٠٠٠ | ٢٨٨٠٠٠٠ | ٨٠٢٧١٣ | ٧٠٦٥٧٩ | ٧٥٠٠٠٠ | ٣٧٥٠٠٠ | ٧٥٠٠٠ | ٢٢٥٠٠٠ |

الجدول (٦) بيانات التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمديرية والعيادات الطبية الشعبية التابعة لها

المبحث الثاني

زيادة فاعلية الرقابة الداخلية باستخدام بيانات التكاليف

تعد بيانات التكاليف التي توصل إليها الباحث في الفصل الثالث بيانات تاريخية (لفترات سابقة) يتم الاحتفاظ بها والاستفادة منها في عمليات التدقيق المالي إذ تتم مراقبة توسع حجم الأرباح المتحققة للمديرية من خلال ملاحظة الزيادة أو النقصان في حجم الإيراد المتحقق بالمقارنة مع التكاليف، وبما أن مديرية العيادات الطبية الشعبية تطبق النظام المحاسبي الموحد يتوجب عليها معرفة ومتابعة ما اذا كانت العيادة تحقق أرباح أم أنها تتحمل خسائر نتيجة قلة الإيراد المستند إلى قلة عدد المراجعين اذا ما علمنا ان تكاليف الأجور المباشرة المتمثلة برواتب الموظفين فضلاً عن باقي المصاريف غير المباشرة مثل الماء والكهرباء وبقية المصاريف الأخرى ما عدا الأدوية فهي تكاليف مقطوعة لا تتغير بتغير حجم الإيراد وأيضاً تساعد المحاسب والمدقق في ملاحظة الزيادة في الصريفات العامة وتحري الأسباب المؤدية لذلك، ومن خلال بيانات التكاليف التي تم تحديدها يمكن للمدقق معرفة حجم العجز الحاصل في أية عيادة طبية وذلك من خلال مقارنة الإيراد المتحقق للعيادة مع التكاليف وبذلك يتوجب كتابة تقرير مفصل عن عمل العيادة وإيراداتها المتحققة ومقارنة ذلك مع التكاليف التي تحملتها العيادة من تكاليف مباشرة وغير مباشرة.

وللوصول إلى بيانات كلفوية أكثر دقة وتفصيل يستوجب الأمر استخدام برنامج EXCEL المحوسب واختيار موظفين اكفاء وتدريبهم على هذا البرنامج، فضلاً عن وجود نظام دقيق لمراقبة الأداء للتأكد من الالتزام بالمستويات المحددة مقدماً وتحديد الانحرافات عنها والتعرف على أسبابها واتخاذ الإجراءات الكفيلة بتصحيح الأوضاع الخاطئة، واستخدام كافة الوسائل الآلية والالكترونية لتحديد التكاليف بما يكفل ويساعد نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهدافه.

ويلاحظ مما ذكر سابقاً أن نظام الرقابة الداخلية قد يتأثر بشكل واضح بعد إدخال

بيانات التكاليف عليه ولاسيما في الفقرات:

١-١ عمليات التخطيط وتنظيم العمل ولاسيما في مديرية العيادات الطبية الشعبية. فلا توجد خطة عمل في المديرية تساعد في عمليات التخطيط والتنظيم.

٢-١ عند تطبيق نظام تكاليفي يعتمد على تجميع البيانات واحتسابها بدقة عن طريق استخدام برامج تكاليفي محوسب يتضمن التحديد الواضح والدقيق للبيانات، وتبويب سليم لعناصر التكاليف، وإتباع أسس عادلة ومناسبة لتوزيع التكاليف العامة وغير المباشرة بشكلها الصحيح.

٣-١ إن بيانات التكاليف توفر مؤشراً دقيقاً لمراقبة الأداء من خلال مقارنة البيانات الكفوية المخططة مع الفعلية.

٤-١ تعد محاسبة التكاليف أداة تحليلية لتطبيقات واسعة المدى في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح ومنها مديرية العيادات الطبية الشعبية إلا أن تطبيقها يحاط بكثير من القيود وذلك يكون بسبب قلة المعرفة المهنية من قبل الكادر الحسابي الذي يتسبب بقلّة نشاط هذه الوحدات في إعداد بيانات التكاليف التي تزيد من فاعلية نظام الرقابة الداخلية فيها، وهذا يؤدي إلى الاعتقاد بعدم أهمية استخدام بيانات التكاليف وانعكاسه على كفاءة وفاعلية النظام الرقابي في مديرية العيادات لما لها من أهمية في توفير معلومات تساعد في رقابة أدائها وهذا ما تمثله مشكلة البحث الذي يهدف إلى تحديد طبيعة وأسس استخدام بيانات التكاليف في العيادات الطبية وبيان دورها في زيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية.

٥-١ إن بيانات التكاليف تعد إحدى المستلزمات الضرورية للحكم على كفاءة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في استغلال الموارد المخصصة لها.

ويرى الباحث أنّ هنالك دوراً كبيراً لبيانات التكاليف في زيادة فاعلية وكفاءة أداء العيادات الطبية الشعبية.

ولزيادة فاعلية نظام الرقابة الداخلية بالإعتماد على البيانات التكاليفية في المديرية يتطلب الآتي:

١- قياس أداء العيادات الطبية عن طريق تحديد التكاليف ومقارنتها مع المخطط والايادات لتحديد ناتج النشاط.

٢- استخدام وفتح سجلات ودفاتر جديدة تخدم عملية حصر عناصر التكاليف وتجميعها بشكل عام وبشكل مفصل.

٣- يمكن الإفادة من بيانات التكاليف لأغراض المقارنة بين التكاليف التاريخية للسنوات السابقة مع التكاليف الفعلية لتحديد الانحرافات ومعالجتها.

٤- تساعد في تزويد المدراء بالمعلومات التي تجعل التقديرات دقيقة وموثوقة أكثر.

٥- تساعد في تحديد الإحتياجات الحقيقية لعملية الرقابة على التكاليف.

الفصل الرابع

الاستنتاجات والتوصيات

سيتم تقسيم الفصل الى مبحثين:

المبحث الأول: الإستنتاجات

المبحث الثاني: التوصيات

المبحث الأول

الاستنتاجات

- ١- إن نظام التكاليف المطبق والمستند إلى النظام المحاسبي الموحد هو نظام تقليدي لا يفي بمتطلبات الرقابة الداخلية الفاعلة.
- ٢- نظام التكاليف إذا طبق بالشكل الصحيح يكون أكثر موثوقية ويمكن الاستفادة منه في عمليات التدقيق المالي.
- ٣- نظام التكاليف المطبق في القطاع الصحي عموماً، يحتوي على الكثير من الأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، مثل عدم احتساب الاندثار.
- ٤- إن نظام التكاليف يمكن تطبيقه على مستوى أدنى وحدة صحية، وهي العيادة الطبية الشعبية، ولا يتطلب الكثير من الوقت والجهد والنفقات.
- ٥- إذا تم الاستفادة من بيانات التكاليف في العيادة الطبية الشعبية يعني ذلك أنه يمكن الاستفادة منها في الوحدات الأخرى كالمستشفيات، أو الأقسام المختصة في كل مستشفى، بوصفها وحدة صحية مستقلة ذات إنتاج مختلف.
- ٦- إن استخدام نظام التكاليف على مستوى العيادات الطبية الشعبية، يعد من الضرورات، لأنه يؤدي في النهاية إلى إعطاء بيانات تكاليفية دقيقة ومهمة يمكن الاستفادة منه فضلاً عن عمليات التدقيق في عمليات التخطيط واتخاذ القرار للارتقاء بالواقع الصحي.
- ٧- عدم وجود هيكل تنظيمي في مديرية العيادات الطبية الشعبية في الموصل الذي على أساسه يتم تحديد الصلاحيات والمسؤوليات للموظفين في المديرية.

المبحث الثاني التوصيات

وتتمثل التوصيات بالآتي:

- ١- ضرورة تطبيق نظام تكاليفي متطور يأخذ بنظر الاعتبار توزيع التكاليف على الأنشطة ويتجاوز النظام التقليدي المستند على توزيع الكلف على المراكز .
- ٢- ضرورة حساب تكاليف الخدمات بشكل دقيق ومفصل لتحديد حجم الارباح الشهرية أو السنوية أو النصف سنوية.
- ٣- ضرورة ارتباط المدقق بأعلى مستوى إداري في المديرية وهذا ما نصت عليه الدراسات الحديثة بخصوص ارتباط المدققين بالإدارة العليا أو لجنة التدقيق إن وجدت.
- ٤- تفعيل دور نظام الرقابة الداخلية للحد من حالات الفساد المالي والإداري.
- ٥- إقامة دورات تدريبية للقائمين على عملية الرقابة والتدقيق بشكل دوري للتعرف والاطلاع على المحاسبة الحديثة ومحاسبة التكاليف وطرق الرقابة الحديثة.
- ٦- ضرورة وجود هيكل تنظيمي واضح ومحدد يبين الصلاحيات والمسؤوليات في مديرية العيادات الطبية الشعبية.
- ٧- ضرورة تكليف محاسب متخصص بمحاسبة التكاليف في مديرية العيادات الطبية الشعبية.
- ٨- ضرورة الإعتماد على الأنظمة المحوسبة في إدخال بيانات التكاليف وتوزيع هذه التكاليف المباشرة وغير المباشرة على مراكز الكلف بصورة عادلة لما لها من سرعة ودقة في معالجة البيانات.

ثبت المصادر

أولاً: سجلات المنظمة المبحوثة للعام ٢٠١٩

- ١- سجلات مديرية العيادات الطبية الشعبية - الموصل
- ٢- سجلات مذكر مديرية العيادات الطبية الشعبية
- ٣- سجلات العيادات (عيادة النبي يونس، عيادة الشيخان، عيادة ربيعة)

ثانياً: الرسائل والأطاريح

- ١- أبو النصر، مدحت، ٢٠٠٨، إدارة الجودة الشاملة، مجموعة النيل، العربية للنشر والتوزيع، ص: ٣٥، القاهرة، مصر.
- ٢- الأغا، رواد أحمد يوسف، ٢٠١٩، دور بيانات التكاليف في رقابة الأداء في الوحدات الخدمية الحكومية، بحث دبلوم عالٍ في التدقيق ومراجعة الحسابات، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- ٣- الأفتدي، أرسلان إبراهيم عبد الكريم، ٢٠٠٦، إقامة نظام معلومات التكاليف لتعزيز فاعلية نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
- ٤- البسيوني، عائشة يوسف محمود، ٢٠١٤، اسهامات التمويل الدولي في تطوير قطاع الرعاية الصحية في وزارة الصحة الفلسطينية في قطاع غزة من وجهة نظر المدراء العاملين فيها رسالة ماجستير في إدارة الاعمال منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، ص: ٢٥ فلسطين غزة
- ٥- جلاب خولة، ٢٠١٦، الخدمة الصحية وضغوط العمل في المؤسسة الاستشفائية، دراسة ميدانية في المؤسسة الاستشفائية عاليا صالح -تبسة-مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة العربي التبسي-تبسة.
- ٦- الجوعاني، سعد صالح حسين محمود، ٢٠٠٦، قياس تكلفة الخدمات الصحية في مراكز الرعاية الصحية الأولية - دراسة حالة في مركز الرعاية الصحية الأولية في القيارة، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

٧- الحسين، عبدالله احمد علي، ٢٠١٨، أهمية بيانات التكاليف في زيادة كفاءة وفاعلية تدقيق التعاقدات الحكومية، دراسة تطبيقية في دائرة صحة نينوى، بحث دبلوم عالي في التدقيق ومراجعة الحسابات، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.

٨- السامرائي، محمد حامد مجيد ، ٢٠١٦، اثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، كلية الاعمال، المملكة الأردنية الهاشمية.

٩- خالد، مقدم، ٢٠١٦، نظام الرقابة الداخلية، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي

مرباح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجمهورية الجزائرية
١٠- درويش، علاء عادل، ٢٠١٣، دور تخطيط الموارد البشرية في تحسين جودة الخدمات الصحية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، الجمهورية العربية السورية.

١١- العامري، نجات، ٢٠٠٩، تسويق الخدمات الصحية، دراسة حالة: مصحة أبو القاسم بسكيكة، رسالة ماجستير، جامعة 20 اوت 1955 .

١٢- العجارمة، تيسير ٢٠٠٥، التسويق المصرفي، عمان، دار الحامد، الطبعة الأولى، ٢٠٠٥

١٣- عتيق، عائشة، ٢٠١٢، جودة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية الجزائرية -دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية لواليه سعيدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجاري، جامعة أبو بكر بلقايد - تلمسان، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

١٤- عمر، نسرین محمد، ٢٠١٤، أثر نظم الرقابة الإدارية في تحسين جودة الرقابة الصحية (دراسة ميدانية في مستشفى البشير)، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

ثالثاً: الدوريات

١- أحمد، اشرف عبد ربة، ٢٠١٧، مجلة المثلى للعلوم الإدارية والاقتصادية - فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية على وفق اطار (COSO) في التعليم الجامعي الأهلي، كلية شط العرب، الجامعة الأهلية، البصرة.

٢- احمد، نوفل عوده، ٢٠١٤، كفاءة وفاعلية الرقابة الداخلية في تقييم أداء المؤسسات الحكومية، مجلة كلية التراث الجامعة العدد العشرون

- ٣- الربيعي، عباس حسين مغير، ٢٠١٢، (تعريف الصحة والصحة العامة / م١)،
مجلة التربية الصحية، قسم الجغرافية، كلية التربية الأساسية.
- ٤- السليم فيصل زماط حسن مجلة الإدارة والاقتصاد العدد ٦٧ / ٢٠٠٧.
- ٥- مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، ٢٠١٦، العدد ٢.
- ٦- منظمة الصحة العالمية: جمعية الصحة العالمية التاسعة والستون، البند ١٦-١ من
جدول الاعمل المؤقت، ٢٠١٦، ٤ اطار الخدمات الصحية التي تركز على الناس.
- ٧- ديوب، محمد عباس إدارة تسويق الخدمات الطبية بالتطبيق على مشفى الأسد
الجامعي باللاذقية ومشفى الباسل بطرطوس (مجلة جامعة تشرين للدراسات
والبحوث العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد ٢٧، العدد ٢،
٢٠٠٥)
- ٨- عبد الأمير، علي ناظم، ٢٠١٧: مجلة المثني، كفاءة وفاعلية نظام التدقيق الداخلي
واثره في تطبيق حوكمة الشركات، المجلد السابع العدد الرابع،
- ٩- عودة احمد نوفل مجلة كلية التراث الجامعة العدد عشرون، ١٨٠، ٢٠١٢،
ثالثاً : الكتب

د.اسماعيل إبراهيم جمعة، د.زينات محمد محرم، د.عمرو عباس العتر، ٢٠٠٠
"محاسبة التكاليف مدخل اداري"، الدار الجامعية،الأسكندرية.

رابعاً : معلومات الشبكات الدولية

١- <http://www.uobabylon.edu.iq/uobColleges>

٢ - <https://www.univ-msila.dz/ar/?p=7183>

٣- <http://www.gosca.co>

رابعاً: المقابلات الشخصية:

- ١- مقابلة مع المسؤولين في مذكر مديرية العيادات الطبية الشعبية وعيادة التأمين
الصحي ربيعة والعيادة الطبية الشعبية(النبي يونس)وعيادة الشبخان للحصول على
بيانات تكاليف الأدوية والمصاريف العامة في تلك العيادات والمذكر.
- ٢- مقابلة مع مدير قسم التدقيق دائرة صحة نينوى بتاريخ ١٠/٧/٢٠١٩.

٣- مقابلة مع مدير مديرية العيادات للتعرف على طبيعة العمل وانسيابية السلطة بتاريخ

.٢٠١٩/٩/١٦

٤- مقابلة مع موظفي قسم التدقيق في مديرية العيادات الطبية الشعبية بتاريخ

.٢٠١٩/٨/٧

٥- مقابلة مع موظفي في مديرية العيادات الطبية الشعبية.

Abstract

The study aims to concentrate on the cost data in the directorate of Popular Medical Clinics - Nineveha and through the availability of these data we identify the weaknesses and strengths of the Directorate and its popular medical clinics, and the data concerned with determining the size of the costs of health services provided to the patient.

The main activities of the study include:

1. Do cost data have a role in activating the internal control system?
2. Are cost data used in the audit?
3. Is there an actual need for cost data in audits?

Was selected (The Directorate of Medical Clinics in Nineveha) as a model to determine the cost of services provided to the patient and does this cost data help to increase the effectiveness of the system of internal control?

One of our main conclusions is the use of service cost data to be used in the Financial Audits of the Popular Medical Clinics Directorate. It is practically reliable and reliable in the audit and control process. Performance of health units.

University of Mosul
College of Administration and Economics
Department of Accounting

The role of cost data in increasing the effectiveness of the internal control system by applying it to the Directorate of Popular Medical Clinics/Nineveha

Oday Fadhel Mohamed Yousif

High Diploma \ Thesis

In Auditing and Control of Accounts

Supervised By

Assistant. Prof.

Dr. Khaled Ghazi Al-Tami

2019 A.D. _____ 1441 A.H.

University of Mosul

College of Administration and Economics

Department of Accounting



The role of cost data in increasing the effectiveness of the internal control system by applying it to the Directorate of Popular Medical Clinics/Nineveha

A thesis Submitted

By

Oday Fadhel Mohamed Yousif

To

Council of College of Administration and Economics University of Mosul as a partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of High Diploma in Auditing and Control of Accounts

Supervised By

Assistant. Prof.

Dr. Khaled Ghazi Al-Tmi

2019 A.D. ————— 1441 A.H.