

الحاسبة

عن المستشفيات والوحدات العلاجية

الدكتور

محمد سامي راضي

المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية

محمد سامي راضي

الدار الجامعية



مستشار مالي للعديد من الشركات
مستشار مادة المراجعة بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين سابقاً
مستشار الجمعية السعودية للمحاسبة سابقاً
صنوه هيئة تحرير مجلة الحجوث المحاسبية ودورية المحاسبة اللتان تصدران عن الجمعية السعودية
للمحاسبة
رئيس تحرير مجلة البيئة بجامعة طنطا
قام بالتدريس في العديد من الجهات مثل جامعة الاسكندرية وجامعة الملك سعود والاكاديمية العربية
للعلوم والتكنولوجيا واكاديمية السادات
سهم في العديد من البرامج التدريبية في مصر والخارج وخاصة في مجال الموازنات التخطيطية والمراجعة
الداخلية وتصميم أنظمة التكاليف والتحليل المالي والإئتماني



المحاسبة

عن المستشفيات والوحدات العلاجية

الدكتور

محمد سامي راضي

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وكيل كلية التجارة - جامعة طنطا

نور المعنوي
Intellectualrevolution

2007

الدار الجامعية

84 شارع زكريا غنيم - الإبراهيمية

e-mail : m20ibrahim@yahoo.com

5907466 - 5917882 ☎

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿شَمَّكَ اللَّهُ أَنَّهُ لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ وَالْمَلَائِكَةُ وَأُولُوا الْعِلْمِ
قَانِمًا بِالْقِسْطِ. لَا إِلَهَ إِلَّا هُوَ الْعَزِيزُ الْحَكِيمُ﴾

بِسْمِ اللَّهِ
الْعَظِيمِ

الآية ١٨ سورة آل عمران

إهداء

إلى زوجتي حنان

نبج العنان والعون والمشورة

إلى أولادي إسلام وأية وأسماء

قرة العين والأمل في المستقبل

استهلال

لم يعد نشاط المستشفيات مقصوراً على مجرد تقديم الخدمة العلاجية فحسب وإنما إمتد إلى الناحية الوقائية وإلى المشاركة فى كافة البرامج التى تكفل الوقاية والتوعية والإهتمام بالنواحي الصحية، بل وإمتد هذا النشاط وتطور سريعاً، وتتنوع وتشعبت الخدمات المختلفة التى تقدمها المستشفيات وبذلك أصبح للمستشفيات دورها البارز فى الحياة الإقتصادية وإسهاماتها المباشرة وغير المباشرة على إقتصاديات الدول المختلفة.

ومن هنا جاء الإهتمام بهذا المؤلف الذى حاول الكاتب من خلاله على إلقاء الضوء على الكثير من مجالات التطبيق المحاسبى فى المستشفيات مثل طبيعة وخصائص المستشفيات والوحدات العلاجية وإنعكاساتها المحاسبية، والنظام التشغيلى فى المستشفيات والتنظيم الإدارى فى المستشفيات، وطبيعة النظام المحاسبى فى المستشفيات والإطار العام للنظام المحاسبى فى المستشفيات سواء من ناحية المقومات أو الإجراءات المحاسبية . كما تم أفراد أجزاء لتناول نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف بالإضافة إلى تناول مخرجات النظام المحاسبى فى المستشفى ودورها فى ترشيد القرارات المختلفة.

ولا يفوتنى أن أشكر أذى وصديقى الأستاذ محمد إبراهيم صاحب الدار الجامعية للنشر على تحفيزه المستمر لى للكتابة والمساهمة فى نشر الفكر المحاسبى، للدرجة التى جعلته يحدد عناوين الموضوعات المطلوب الكتابة فيها، والذى منها هذا المؤلف فالشكر الجزيل لسيادته، كما أشكر ابنى عمرو السيد الذى تولى كتابه هذا المؤلف والذى كان نعم المعين سواء فى الكتابة أو الإخراج.

أرجو من الله العلى القدير أن أكون قد وفقت فى إختيار المنهج الذى تناوله المؤلف، وأن يستفيد منه قراءه بقدر ما بذل فيه من جهد والحمد لله من قبل ومن بعد.

المؤلف

الإسكندرية فى ١/٧/٢٠٠٦

المحتويات

رقم الصفحة

٩	استهلال.....
١١	١- مقدمة.....
١٢	٢- الخصائص المميزة للمنشآت غير الساعية لتحقيق الربح.....
١٤	٣- التعريف بالمستشفيات والوحدات العلاجية.....
١٥	٤- طبيعة وخصائص المستشفيات والوحدات العلاجية.....
١٥	١/٤ أن نشاط المستشفيات والوحدات العلاجية نشاط خدمي.....
١٥	٢/٤ صعوبة قياس وتقويم مخرجات أنشطة المستشفيات والوحدات العلاجية.....
١٦	٣/٤ الاعتماد على العنصر البشري وكفاءة وخبرة القائمين على تقديم الخدمة.....
١٦	٤/٤ ضخامة حجم الاستثمارات في الأصول الثابتة.....
١٦	٥/٤ اختلاف مصادر الأموال في المستشفيات والوحدات العلاجية.....
١٨	٦/٤ تأثير نشاط المستشفيات بالمتغيرات البيئية المحيطة.....
١٨	٧/٤ تنوع طرق التسعير واختلاف طرق تحصيل قيمة الخدمات المؤداة.....
١٩	٨/٤ محدودية تأثير قوى السوق على نشاط المستشفيات.....
١٩	٥- النظام التشغيلي في المستشفيات.....
١٩	١/٥ وظائف طبية.....
٢٠	٢/٥ وظائف فندقية (مساعدة).....
٢١	٣/٥ الوظائف الإدارية والمالية.....
٢٢	٦- التنظيم الإداري للمستشفيات.....
٢٥	٧- طبيعة النظام المحاسبي في المستشفيات.....
٢٥	١/٧ أهداف النظام المحاسبي في المستشفيات.....
٢٦	٢/٧ خصائص النظام المحاسبي في المستشفيات.....
٢٨	٨- الإطار العام للنظام المحاسبي في المستشفيات.....
٢٩	١/٨ النليل المحاسبي.....
٣٦	٢/٨ المجموعة المستندية.....

٣٨	المجموعة الدفترية.....
٤٠	١/٣/٨ الدفاتر المحاسبية.....
٤٧	٢/٣/٨ السجلات الإحصائية والبيانية.....
٤٨	٩- الإجراءات والمعالجات المحاسبية فى السجلات والدفاتر.....
٥٠	١/٩ نظام المحاسبة المالية.....
٥٠	١/١/٩ المحاسبة عن مصادر الأموال الخارجية للمستشفى.....
٥٣	٢/١/٩ المحاسبة عن إيرادات العيادة الخارجية.....
٥٦	٣/١/٩ المحاسبة عن إيرادات العيادة الداخلية.....
٦٣	٤/١/٩ المحاسبة عن التبرعات والهيئات غير المقيدة.....
٦٦	٥/١/٩ المحاسبة عن التبرعات والهيئات المقيدة.....
٦٨	٦/١/٩ المحاسبة عن الأموال الموقوفة.....
٧٠	٧/١/٩ المحاسبة عن الإيرادات الأخرى المتنوعة.....
٧١	٨/١/٩ المحاسبة عن استخدامات الأموال فى المستشفيات.....
٧٢	٩/١/٩ إعداد فاتورة علاج المريض.....
٧٥	١٠/١/٩ أمثلة توضيحية.....
٩٩	١١/١/٩ القوائم المالية فى المستشفيات.....
٩٩	١/١١/١/٩ حساب الإيرادات والمصروفات فى المستشفى.....
١٠٤	٢/١١/١/٩ قائمة المركز المالى.....
١١٠	٢/٩ محاسبة التكاليف بهدف تقديم معلومات ملائمة لإدارة المستشفى.....
١٢٣	٣/٩ نظام إعداد تقارير يقوم على تحليل بيانات التكلفة.....
١٢٣	١/٣/٩ تحليل التعادل.....
١٣٧	٢/٣/٩ التحليل المالى.....
١٧٩	التطبيقات.....

١- مقدمة:

لعل أهم المعايير التى يمكن على أساسها تصنيف المنشآت، هو ذلك للتصنيف الذى يرتكن إلى معيار هدف تحقيق الربح، حيث بات من المؤكد وفقاً لمعيار هدف الربحية تصنيف المنشآت إلى نوعين أساسيين هما:

أولاً: المنشآت الساعية إلى تحقيق الربح، وهى تلك المنشآت التى تنشأ وتزاول نشاطها بقصد تحقيق الربح كهدف أساسى، بل وتعظيمه فى الأغلب الأعم، وتسمى هذه المنشآت بالمنشآت التجارية والتى قد تتخذ صوراً متعددة من حيث الشكل للقانونى مثل المنشآت الفردية وشركات الأشخاص بأنواعها مثل شركات التضامن والتوصية البسيطة وشركات الأموال بأنواعها مثل شركات المساهمة وشركة التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة. كما قد تمارس هذه المنشآت نشاطها فى مجالات عدة ومتنوعة سواء فى مجال الصناعة أو الزراعة أو الخدمات أو سوق المال والاستثمار.

ثانياً: المنشآت غير الساعية لتحقيق الربح Not-For-Profit Entities، وهى تلك المنشآت التى تنشأ وتزاول نشاطها لتحقيق أغراض أخرى خلاف الحصول على الربح، مثل تحقيق أهداف تعليمية أو ثقافية أو اجتماعية ... الخ. مع الأخذ فى الاعتبار أن تصنيف تلك النوع من المنشآت بأنها غير ساعية لتحقيق الربح لا يحول دون تحقيق الربح بصورة مطلقة، وإنما قد يحدث أثناء مزاوله النشاط أن يتحقق ربحاً من جراه، ولكن مثل هذا الربح لا يوزع على القائمين على إدارة تلك المنشآت أو المنتفعين بأنشطتها- كما هو الحال فى المنشآت التجارية - بل يعد مورداً إضافياً يستخدم لتحقيق الهدف الذى تسعى لتحقيقه تلك المنشآت، وتدعيم وتحسين الدور المنطاط بها والغرض الأساسى الذى قامت من أجله سواء كان تعليمياً أو ثقافياً أو اجتماعياً أو رياضياً ... الخ.

مع ملاحظة أنه حتى وقت قريب لم تكن المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً قابلة للتطبيق بالكامل وبوضوح في تلك المنشآت غير الساعية لتحقيق الربح. غير أنه اعتباراً من عام ١٩٧٢ بدأت المبادئ المحاسبية في تلك المنشآت في الاستقرار، وأخذ التطبيق المحاسبي في التحسن والتطور، وذلك على أثر قيام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بإصدار أول دليل لمراجعة حسابات المستشفيات Hospital Audit Guide كنموذج لمنشأة لا تهدف إلى تحقيق الربح^(١) وفي عام ١٩٧٣ صدر دليل مراجعة الحسابات والكلية^(٢). كما صدر في عام ١٩٧٤ دليل مراجعة المنظمات الصحية والخيرية^(٣).

٢- الخصائص المميزة للمنشآت غير الساعية لتحقيق الربح:

تتميز المنشآت غير الساعية لتحقيق الربح بالعديد من الخصائص التي تعتبر خليطاً من بعض خصائص المنشآت التجارية وخصائص الوحدات الحكومية.

ولعل من أهم الخصائص التي تشترك فيها المنشآت غير الساعية لتحقيق الربح مع خصائص الوحدات الحكومية هي:

أ - تقوم هذه المنشآت بتقديم خدمة عامة للمجتمع ككل، حيث تقدم خدماتها إلى عدد محدود من المواطنين كما في النوادي الثقافية والرياضية، أو إلى سكان مدينة بأكملها كما في المستشفيات والمدارس، وقد تمتد خدمات مثل هذه المنشآت إلى محافظة بأسرها مثل الجامعات.

ب - الربح ليس هو الحافز لقيام هذه المنشآت، حيث تسعى إلى تحقيق أهداف أخرى اجتماعية أو ثقافية أو رياضية ... الخ. وهو الأمر الذي حدا بالمشروع إلى إعفاءها من الضرائب.

(١) Hospital Audit Guide ", AICPA, (New York, 1972)

(٢) "Audits of colleges and universities", AICPA, (New York, 1973)

(٣) "Audits of Voluntary Health and welfare Organizations", AICPA, (New York, 1974)

ج- تعتمد هذه المنشآت في الحصول على الجزء الأكبر من إيراداتها من المواطنين، وذلك بحسبان أن الرسوم التي تحصلها نظير تأدية خدماتها لا تغطي التكاليف، مع الأخذ في الاعتبار أنه في حين أن مساهمة المواطنين في إيرادات الوحدات الحكومية يكون بصفة إجبارية عن طريق الضرائب والرسوم، فإن مساهمتهم في إيرادات هذه المنشآت يكون تطوعاً وبصفة اختيارية.

د - أن نظرية الأموال المخصصة Fund Accounting التي تتبع في حسابات الحكومة تصلح للتطبيق في المنشآت غير الساعية لتحقيق الربح.

هـ- تخضع المنشآت غير الساعية لتحقيق الربح لرقابة قانونية من قبل الحكومة باعتبار أن الجزء الأكبر من إيراداتها يكون عن طريق تبرعات المواطنين، بالإضافة إلى دعم الدولة في كثير من الأحيان.

و - لا شك أن الخصائص السابقة تجعل للموازنة الجارية في هذه المنشآت أهمية خاصة كما هو الحال في الوحدات الحكومية، وهو الأمر الذي يتيح إمكانية استخدام الموازنة التقليدية (موازنة الإعتمادات) أو موازنة البرامج والأداء أو موازنة التخطيط والبرمجة.

كما أنه من ناحية أخرى تشترك المنشآت غير الساعية لتحقيق الربح في عدة خصائص مع المنشآت التجارية لعل أهمها:

أ - يتم إدارتها بواسطة مجلس إدارة يتم اختياره عن طريق الانتخاب من بين الأعضاء أو عن طريق التعيين بواسطة جهة إشرافية عليا.

ب - تتبع هذه المنشآت المحاسبة على أساس الاستحقاق Accrual basis كما هو الحال في المنشآت التجارية.

ج- يتم توزيع المصروفات (بما فيها الإهلاك) والإيرادات على الفترات المحاسبية التي تخصها أو المستفيدة من خدماتها كما هو الحال في المنشآت التجارية، ومن ثم فإن المصروف Expense وليس النفقة Expenditure هو الذي يحكم إعداد القوائم المالية.

٣- التعريف بالمستشفيات والوحدات العلاجية:

يقصد بالمستشفيات والوحدات العلاجية مراكز الخدمات الصحية التي تقدم خدمة طبية وقائية أو علاجية، وتتميز هذه الوحدات بأنها ذات طبيعة خاصة تجمع ما بين الخدمة الطبية والخدمة الفندقية. وهذه الوحدات قد تمتلكها الدولة وتدعمها من حيث توفير المعدات الطبية والفنيين والأطباء والمباني والتجهيزات وحتى المصروفات الجارية، وفي هذه الحالة تكون المستشفى أو الوحدة هي منشأة خدمات عامة، أو قد يمتلكها أفراد أو مؤسسات وحينئذ تكون وحدة خاصة وتقدم خدماتها بأجر، أى بمقابل مادي يرتفع عن التكلفة تحقيقاً للربح. ومن هنا يمكن تصنيف المستشفيات والوحدات العلاجية أخذاً في الاعتبار الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه إلى ثلاثة أنواع:

أ- مستشفيات وخدمات علاجية غير ساعية لتحقيق الربح Non For-profit organization وهذا النوع يقدم الخدمة الوقائية والعلاجية مجاناً (بدون مقابل) أو أحياناً بسعر رمزي يقل عن التكلفة يسمى السعر الاجتماعي. وهذه المستشفيات تمتلكها الدولة وتدعمها من حيث توفير المعدات الطبية والفنيين والأطباء والمباني والتجهيزات وحتى المصروفات الجارية، وفي هذه الحالة تكون المستشفى أو الوحدة هي منشأة خدمات عامة.

ب- مستشفيات أو وحدات ساعية إلى تحقيق الربح: وتشمل المستشفيات الخاصة (الاستثمارية) والتي يمتلكها أفراد أو مؤسسات. وتقدم الخدمة الوقائية والعلاجية بمقابل مادي أو سعر يزيد عن التكلفة تحقيقاً للربح.

وهذا النوع انتشر في المجتمع المصري في الآونة الأخيرة، لدرجة أنها أصبحت ظاهرة ملموسة تتميز بزيادة حجم الاستثمارات فيها بشكل واضح، كما باتت تجذب رؤوس الأموال لما تحققه من عائد مرتفع.

ج- المستشفيات التعليمية: والتي تقوم الجامعات بإنشائها لأغراض تعليمية وبحثية، وهي تقدم إلى جانب خدماتها الصحية للمواطنين خدمات تدريبية وتعليمية وبحثية لطلاب القطاع الطبي في الجامعات.

٤- طبيعة وخصائص المستشفيات والوحدات العلاجية:

يتميز نشاط المستشفيات والوحدات العلاجية بالعديد من السمات والخصائص التي تضى عليه خصوصية معينة من ناحية، كما يكون لها انعكاساتها على النظام المحاسبي من ناحية أخرى، ولعل أهم هذه الخصائص الآتي:

١/٤ أن نشاط المستشفيات والوحدات العلاجية نشاط خدمي:

فلا شك أن المستشفيات والوحدات العلاجية منشآت خدمية، تقوم بتقديم العديد من الخدمات والتي من أهمها:

- تقديم الخدمة الطبية الوقائية أو العلاجية.
- تنفيذ برامج الرعاية الصحية لأفراد المجتمع.
- تعليم وتدريب العاملين في مجال الصحة من أطباء وهيئة مساعدة وفنيين لرفع كفاءتهم.
- تطوير أساليب ووسائل العلاج والارتقاء بتقنياته من خلال نشاط البحوث والتطوير.
- تقديم الخدمات الأخرى المصاحبة للخدمات الطبية بالنسبة للمرضى المقيمين في المستشفيات والوحدات العلاجية لفترات معينة، حيث تقدم للمرضى والمرافقين الخدمات الفندقية مثل الوجبات الغذائية والمشروبات وخدمات الغسيل والغرف والتليفون... الخ.

٢/٤ صعوبة قياس وتقويم مخرجات أنشطة المستشفيات والوحدات العلاجية:

فالمستشفيات والوحدات العلاجية شأنها في ذلك شأن سائر الأنشطة الخدمية التي تتميز بصعوبة إيجاد مقاييس قيمية أو كمية لقياس جودة الخدمة المقدمة أو أهميتها، يضاعف من صعوبة ذلك عدم نمطية الخدمة المقدمة، وهو ذات الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة احتساب تكلفة الخدمة نفسها.

٣/٤ الاعتماد على العنصر البشري وكفاءة وخبرة القائمين على تقديم الخدمة.

حيث يتعاظم دور المهارات والكفاءات البشرية في الخدمات الطبية في المستشفيات إذ أن كفاءة الأطباء وجهاز التمريض والخدمات المساعدة يؤثر مباشرة على حياة المريض وتتوقف عليه إيرادات وربحية المستشفى.

٤/٤ ضخامة حجم الاستثمارات في الأصول الثابتة:

بالرغم أن ظاهرة ضخامة حجم الاستثمارات تكاد تكون سائدة في معظم المنشآت الخدمية. إلا أنها تظهر بشكل أكثر وضوحاً في المستشفيات حيث الأجهزة والمعدات الطبية ذات القيمة المرتفعة من ناحية، فضلاً عن التكنولوجيا المتطورة المستمرة والتي تؤدي إلى تقادم الأجهزة والمعدات الطبية وظهور الأجهزة الأحدث والأكثر تطوراً والأعلى تكلفة من ناحية أخرى. وهو الأمر الذي انعكس على ضخامة الاستثمارات في الأصول الثابتة.

٥/٤ اختلاف مصادر الأموال في المستشفيات والوحدات العلاجية:

عادة ما تشمل المنشآت غير الساعية لتحقيق الربح على أنواع الأموال التالية:

أ- المال غير المقيد Unrestricted fund ويطلق عليه أحياناً المال الجارى غير المقيد.

ب- المال المقيد Restricted fund ويطلق عليه أحياناً المال الجارى المقيد.

ج- مال الأوقاف Endowment fund

د- مال الوكالة Agency Fund

هـ- أموال الدخل السنوى المحدد والدخل السنوى المحقق Annuity and life Income funds

و- مال الإقراض Loan fund

ز- مال العقارات والمعدات Plant fund

وفي هذا الخصوص تتميز المستشفيات بتعدد مصادر التمويل، حيث تشمل مصادر التمويل في المستشفيات الآتى:

١- المبالغ والأصول التي يقدمها أصحاب المستشفى، وذلك في حالة المستشفيات الخاصة.

٢- إيرادات التشغيل والمتولدة من مقابل الخدمات التي تقدمها المستشفى.

٣- إيرادات ذاتية أخرى والمتولدة من أنشطة مصاحبة لتقديم الخدمة الطبية في المستشفيات مثل رسوم الدخول، إيراد كافيتريا، إيرادات محلات الهدايا

والزهور التابعة للمستشفى أو تأجير سيارات الإسعاف... الخ.

٤- الاعتمادات والإعانات الممنوحة من الدولة.

٥- تبرعات أو هبات الأفراد والهيئات.

٦- إيراد الأموال الموقوفة لصالح المستشفى.

وهنا يجدر الإشارة إلى أن التبرعات والهبات التي تتلقاها المستشفى، وكذلك إيرادات الأموال الموقوفة تنقسم من حيث كيفية تصرف إدارة المستشفى فيها إلى نوعين من الاعتمادات هما:

- اعتمادات مقيدة: Restricted funds وتشمل الأموال التي تخصص لأغراض معينة مثل استبدال الأجهزة والمعدات أو التوسعات المرتقبة، وعلى إدارة المستشفى أن تحتفظ بهذه الاعتمادات في شكل مبالغ نقدية أو استثمارات مميزة عن باقى أموال المستشفى، وأن يقتصر استخدامها في الأغراض المخصصة لها.

- اعتمادات غير مقيدة Unrestricted funds وتشمل تبرعات الأفراد والهيئات وإيرادات الأموال الموقوفة التي لا يشترط أصحابها تخصيصها لأغراض معينة، ومثل هذه الاعتمادات يكون لإدارة المستشفى حرية استخدامها في كافة الأغراض.

كما أنه فيما يتعلق بالاعتمادات والإعانات الممنوحة من الدولة فإنها تعتبر أموالاً مخصصة لأغراض معينة، وعلى إدارة المستشفى الالتزام بها.

٦/٤ تأثير نشاط المستشفيات بالتغيرات البيئية المحيطة:

يتأثر نشاط المستشفيات بالتغيرات البيئية المحيطة به سواء كانت متغيرات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية.

فعلى صعيد الناحية الاجتماعية فإن المستوى الثقافي وعادات وسلوكيات الأفراد فى المجتمع المحيط بالمستشفى تنعكس على الحالة الصحية لهم وعلى مستوى الوعي الصحى السائد بينهم، وهو الأمر الذى ينعكس بالضرورة على الطلب على الخدمة الطبية ونوعية وحجم ومكونات وتكلفة الخدمات الطبية وبرامج الرعاية الصحية المطلوبة... الخ.

وعلى صعيد الناحية الاقتصادية فلاشك أن نشاط المستشفيات يتأثر بالظروف الاقتصادية فى البيئة المحيطة من حيث مستوى أجور العاملين وتكلفة المواد والمستلزمات الطبية ونوعيتها هذا من ناحية، كما أن مستوى الدخل فى المجتمع المحيط بالمستشفى يعتبر محدد أساسى فى تكلفة الخدمات التى تقدمها المستشفيات فى هذا المجتمع والعائد الذى يمكن الحصول عليه من أداء هذه الخدمات.

كما أنه على الصعيد السياسى يتأثر نشاط المستشفيات بما قد يصدر من قوانين وقرارات سياسية تُلزمها بتأدية خدمات صحية معينة مثل التأمين الصحى، أو تنفيذ برامج صحية معينة مثل حملات التطعيم أو مكافحة الأوبئة، وذلك بصرف النظر عن تكلفة تأدية هذه الخدمات وتنفيذ تلك البرامج.

٧/٤ أنواع طرق التسعير وإختلاف طرق تحصيل قيمة الخدمات المؤداة:

يتصف نشاط المستشفيات ولاسيما الحكومية منها بتعدد أسعار الخدمة الواحدة، ففى الوقت الذى قد تقدم فيه خدمة معينة مجاناً لفئة من المرضى، فإن نفس الخدمة قد تقدم بمقابل رمزى لفئة أخرى، كما قد تقدم بمقابل يساوى تكلفة الخدمة أو بمقابل يزيد عنها لفئة مختلفة.

كما قد تختلف طرق تحصيل الخدمات التى تقدم بمقابل، فقد تحصل قيمتها نقداً أو بالأجل أو وفقاً لتعاقدات طويلة الأجل تتم بين المستشفى وجهات عمل

معينة، بحيث تقدم المستشفى الخدمة للعاملين بهذه الجهات، على أن تحصل قيمة هذه الخدمات من هذه الجهات بعد ذلك وفقاً لشروط التعاقد.

٨/٤ محدودية تأثير قوى السوق على نشاط المستشفيات:

نظراً لخصوصية الخدمات الصحية التى تقدمها المستشفيات من حيث أنها خدمات ذات ضرورة ملحة بغض النظر عن مستوى دخل المريض أو مقدرته على الدفع، فإن مرونة الطلب على الخدمات الصحية تقل إلى أدنى حد ممكن، بل وتتعدم فى بعض الحالات هذا من ناحية، كما أنه من ناحية أخرى فإن الدولة تتدخل لدعم هذه الخدمات وهو الأمر الذى يترتب عليها محدودية تأثير قوى السوق على المعروض من هذه الخدمات وأسعار تقديمها.

٥- النظام التشغيلى فى المستشفيات:

يتعلق النظام التشغيلى فى المستشفيات بطريقة أو كيفية تقديم الخدمات الطبية الوقائية أو العلاجية. هذا ويمكن تلخيص الوظائف التى تقوم بها المستشفيات فيما يلى:

١/٥ وظائف طبية: Medical Function

وتتدرج تحت الوظائف الطبية العديد من الخدمات التالية:

أ- الإسعافات أو العلاج السريع Quick Treatment

وتختص بمعالجة الحالات البسيطة التى لا تتطلب إقامة المريض بالمستشفى.

ب- العمليات الجراحية: Surgeries

ويتطلب هذا النوع من الخدمة إقامة المريض بالمستشفى لفترة معينة قد تبدأ قبل الجراحة، وذلك للإشراف على المريض طبياً وتتهيئة لإجراء الجراحة.

ج- العلاج تحت إشراف طبي Treatment Under supervision

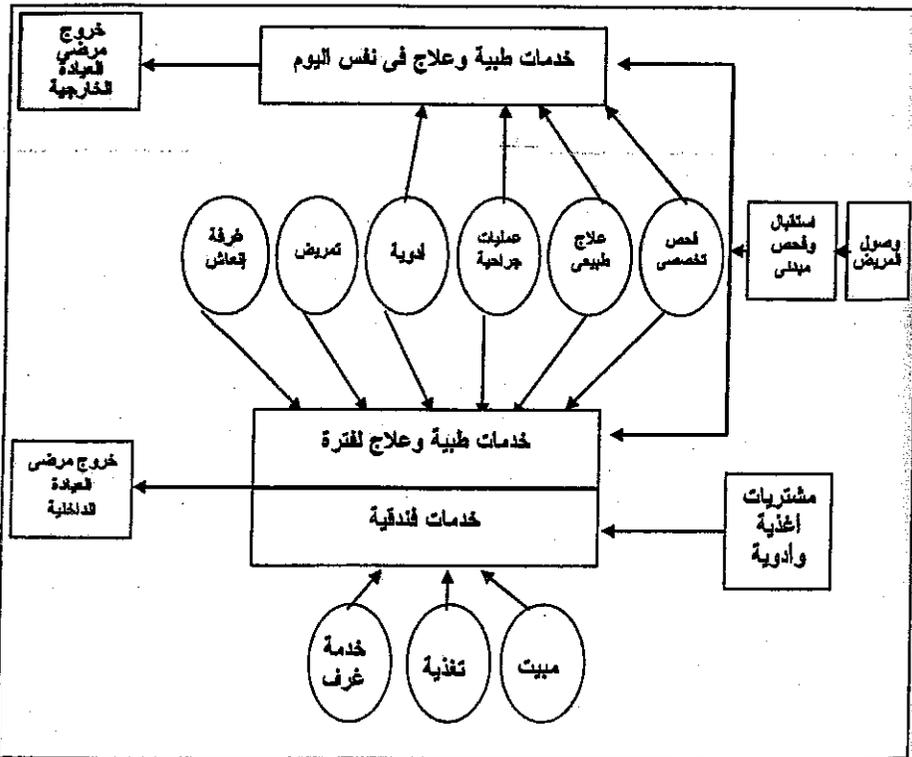
وتتعلق هذه الخدمة بالمرضى الذين يخضعون لعلاج طبي يتطلب إقامة فى المستشفى وإشراف مستمر بالمستشفى.

٣/٥ الوظائف الإدارية والمالية : Administrative functions

ويندرج تحت هذه المجموعة الوظائف الإدارية التقليدية مثل:

- وظيفة العلاقات العامة.
- وظيفة شئون الأفراد أو الموارد البشرية.
- وظيفة المحاسبة والتمويل.
- وظيفة المشتريات والمخازن.
- وظيفة الصيانة والتنظيف.

ويوضح الشكل رقم (١) تدفق الوظائف المختلفة في القطاع التشغيلي للمستشفى



شكل رقم (١) : النظام التشغيلي بالمستشفيات

المصدر: د. سمير رياض هلال، دراسات في النظم المحاسبية، (طنطا: بدون ناشر، ١٩٩٥) ص ٤٢٤

د- العلاج الطبيعي: Physio therapy

ويقدم هذا النوع من العلاج لمرضى العظام والأعصاب في الأغلب الأعم، حيث يتم في شكل جلسات محددة على فترات زمنية. وتحتاج لأجهزة ومعدات خاصة.

هذا ويمكن تقسيم المستفيدين من الخدمات الطبية السابقة إلى نوعين هما:

- مرضى العيادة الداخلية In - Patient

- مرضى العيادة الخارجية Out- Patient

٢/٥ وظائف فندقية (مساعدة) Hoteling (Supporting) Function

وهذه الوظائف تتمثل في خدمات فندقية بطبيعتها، وهي موجهة بطبيعتها لمرضى العيادة الداخلية. وتندرج تحت هذه الوظائف ما يلي:

أ- خدمات الغرف (المبيت)

وتتعلق بالإشراف على الغرف والأثاث والتجهيزات الموجودة وترتيب عمليات النظافة بها.

ب- الوجبات الغذائية والمشروبات: Meals

ويقوم بإعدادها مطبخ المستشفى وتقدم لمرضى العيادة الداخلية، مع ملاحظة إن إعداد الوجبات يخضع لضوابط معينة حسب حالة كل مريض، وهو الأمر الذي يترتب عليه عدم نمطية الوجبات، ومن ثم إختلاف تكلفتها من مريض لآخر.

ج- الغسيل: Laundry

حيث تقوم المستشفى بخدمات الغسيل ليس للأغراض الشخصية للنزلاء، ولكن لمفروشات المستشفى والملابس الخاصة بالأطباء والمرضات والمرضى. وغالباً ما يضاف هذا البند لمصروفات النظافة ولا يظهر كبند مستقل في حساب الإيرادات والمصروفات.

٤- الاستقبال: Reception

وتختص هذه الوظيفة باستقبال المرضى والكشف المبني عليهم وتوجيههم إلى القسم المختص طبقاً للحالة المرضية، وإثبات البيانات الخاصة بهم في سجلات مبدئية.

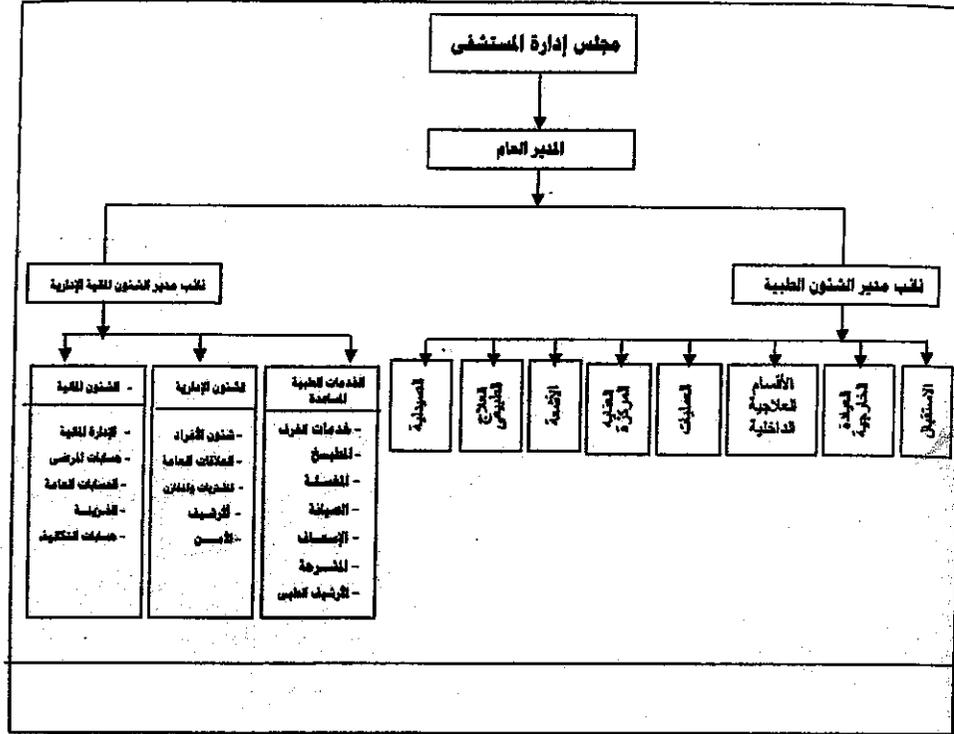
٦- التنظيم الإداري للمستشفيات

يتكون الهيكل التنظيمي للمستشفى من مستويات إدارية وفنية متعددة تقوم بالإشراف على الوظائف المختلفة بالمستشفى وهي الأنشطة الطبية والأنشطة المساعدة والأنشطة الإدارية. وحال إعداد الهيكل التنظيمي للمستشفى يتم تحديد الوحدات التنظيمية الفرعية التي تتولى تنفيذ هذه الأنشطة، كما يتم تحديد علاقة هذه الوحدات ببعضها البعض والمستويات الإدارية التي تتبعها، أي خطوط السلطة والمسئولية التي تحكم العلاقة بين هذه الوحدات.

مع ملاحظة أنه قد يتم تنظيم المستشفى على أساس تبعية كافة الوحدات الفرعية سواء التي تقوم بالأنشطة الطبية أو الأنشطة المساعدة أو الشؤون الإدارية والمالية لمدير عام المستشفى (أو رئيس مجلس الإدارة) الذي يكون غالباً متخصصاً في الشؤون الطبية، وقد يؤدي هذا الوضع التنظيمي إلى وجود بعض المشكلات التي تعوق أداء الإدارة، وذلك نظراً لعدم دراية المدير العام الطبي بالنواحي الإدارية والمالية.

ولذا قد يكون من المناسب تنظيم المستشفى على أساس تخصيص إدارة مستقلة للشؤون الطبية وأخرى على نفس المستوى للشؤون الإدارية والمالية، وعلى أن تكون تبعية الإدارتين لرئيس مجلس إدارة المستشفى أو المدير العام مباشرة.

ويأخذ الهيكل التنظيمي للمستشفى في الحالة الأخيرة الشكل التالي الوارد في الشكل رقم (٢)



شكل رقم (٢) الهيكل التنظيمي للمستشفى

وبالنظر للشكل رقم (٢) السابق فإنه يمكن فصل الوظائف المساعدة عن الشؤون المالية والإدارية ووضعها تحت إشراف نائب مدير للخدمات المساعدة، وبالتالي يظهر الهيكل التنظيمي في الشكل التالي شكل رقم (٣)

٧ - طبيعة النظام المحاسبي في المستشفيات:

يختلف النظام المحاسبي في المستشفيات باختلاف ما إذا كانت المستشفى تقدم خدمات عامة بلا مقابل أو برسوم رمزية أو أنها مستشفى خاص تقدم خدماتها بأجر يحقق عائد مجزى للمستشفى.

ففي الحالة الأولى تكون المستشفى وحدة خدمات عامة تقوم الدولة أو الجمعيات الخيرية بتمويلها باعتبارها منشأة لا تسعى لتحقيق الربح، وتتبع في الغالب نظام المحاسبة في الوحدات الحكومية والذي يقوم أساساً على تخصيص اعتمادات مالية وتوزيعها على الأنشطة المختلفة بالمستشفى، حيث يتم مراقبة الأنفاق طبقاً للأبواب والبند أو عناصر المصروفات المختلفة التي تم اعتمادها مسبقاً في شكل موازنة تقديرية أما في الحالة الثانية وهي المستشفيات الخاصة، فهي تصمم نظامها المحاسبي الخاص بما يوفر إحتياجات الإدارة من البيانات المحاسبية المختلفة وأيضاً بما يمكن قياس نتائج أعمال المستشفى عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات عن فترة زمنية منتهية.

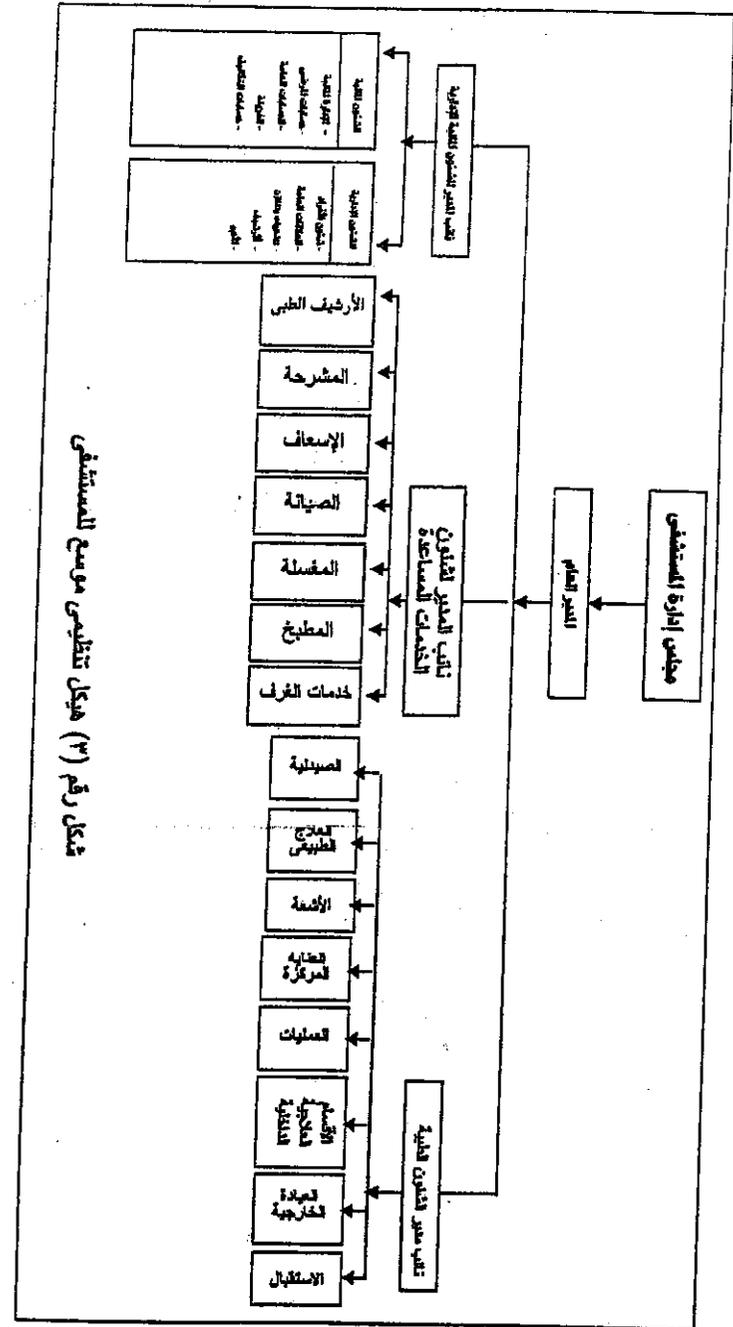
١/٧ أهداف النظام المحاسبي في المستشفيات:

يهدف النظام المحاسبي في المستشفيات إلى:

أولاً: متابعة التعاملات مع المرضى، وإمساك الحسابات الخاصة بهم وتسجيل معاملاتهم مع المستشفى أولاً بأول، بحيث يمكن إعداد فاتورة علاج لكل مريض على حدة نظراً لاختلاف الخدمات المقدمة لكل مريض حسب حالته.

ثانياً: توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط وإعداد الموازنات ومتابعة تنفيذها، وذلك من خلال التقارير الدورية التي تقدم لإدارة المستشفى لتمكينها من متابعة مستوى الإنفاق على الخدمات المختلفة وفقاً للموازنة التخطيطية الموضوعية.

ثالثاً: المحافظة على أصول المستشفى ووضع النظم الكفيلة بتوفير الحماية للأصول ومنع التلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام عن طريق تطبيق الضوابط الرقابية الشديدة.



رابعاً: إعداد الحساب الختامي للمستشفى عن كل فترة زمنية بإعداد حساب الإيرادات والمصروفات.

خامساً: إعداد المركز المالي للمستشفى في نهاية كل عام.

٢/٧ خصائص النظام المحاسبي في المستشفيات:

يتميز النظام المحاسبي في المستشفيات بالعديد من الخصائص لعل أهمها:
أولاً: تنوع أسس المحاسبة المطبقة:

تعتمد النظم المحاسبية في المستشفيات على نوعين مختلفين من الأسس المحاسبية هما:

أ - أسس محاسبة الاعتمادات Found Accounting

وهي التي تستخدم في الوحدات الحكومية أو المنشآت غير الساعية لتحقيق الربح، حيث تطبق محاسبة الاعتمادات في المستشفيات الحكومية، وكذلك في المستشفيات التي تمولها الجمعيات الخيرية، فضلاً عن المستشفيات التي تتلقى هبات وتبرعات مقيمة، حيث تكون الأموال المتاحة للمستشفى في شكل اعتمادات مالية تتضمنها موازنة تقديرية، ويتم مراقبة الإنفاق للتأكد من الالتزام في الإنفاق بينود المصروفات المختلفة.

ب- الأسس والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً:

وهي تلك الأسس المتبعة في المنشآت الاقتصادية الساعية إلى تحقيق الربح، وتطبق هذه الأسس في المستشفيات الخاصة. ويترتب على ما سبق أن محاسبة الاعتمادات تعتمد على استخدام الأساس النقدي في قياس إيرادات ومصروفات الفترة، بينما يطبق أساس الاستحقاق في قياس إيرادات ومصروفات الفترة في المنشآت الاقتصادية الساعية لتحقيق الربح.

مع ملاحظة أنه قد يتم استخدام كلا النوعين من الأسس المحاسبية في أن واحد، الأمر الذي يعنى ازدواجية الأسس المحاسبية في حالة المستشفيات التي تقدم خدماتها بأسعار اقتصادية، ولكنها في نفس الوقت تتلقى التبرعات والهبات

المقيدة لتقديم الخدمات العلاجية مجاناً لبعض فئات المرضى ذوي الدخل المحدود.

ثانياً: الخدمات التي تقدمها المستشفيات لمرضاها خدمات غير متجانسة وغير نمطية وتتوقف على حالة المريض والعلاج اللازم، ومن ثم تختلف تكلفة كل مريض عن الآخر، وهو الأمر الذي يستوجب تسجيل تكلفة كل مريض بطريقة مستقلة.

ثالثاً: السرعة والدقة في إعداد وتجهيز البيانات وإستخراج النتائج، حيث تتسم طبيعة العمل في المستشفيات بالسرعة- شأنها في ذلك مثل الفنادق - حيث يتلقى المريض الخدمة العلاجية، وقد يغادر المستشفى بعد ذلك مباشرة مما يقتضى ملاحقة خدمات المستشفى بالتسجيل أولاً بأول، وتحديد المبالغ المستحقة على المرضى ليقوموا بسدادها قبل الخروج حرصاً على مستحقات المستشفى.

رابعاً: يجب تصميم النظام المحاسبي في المستشفى بحيث يسمح بإظهار حجم النشاط اليومي والشهري للمستشفى، وبطريقة تتيح للإدارة فرصة إتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

خامساً: الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية لحماية الأصول المختلفة للمستشفى، حيث أن طبيعة العمل في المستشفيات تتطلب إستخدام العديد من الأدوات والتجهيزات الطبية، وكذا الأدوية والمستلزمات الطبية ومستلزمات الغرف من المفروشات والأدوات وغير ذلك. الأمر الذي يتطلب تضمين النظام المحاسبي ضوابط رقابية تكفل الحماية الفعالة لهذه الأصول.

سادساً: أهمية تحديد مصروفات كل مركز من مراكز الخدمات العلاجية داخل المستشفى لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

سابعاً: ضرورة تطبيق أسس ومفاهيم محاسبة التكاليف في إطار النظام المحاسبي الشامل للمستشفى حيث يساعد ذلك في تحقيق ما يلي:

أ- قياس تكلفة كل قسم على حدة، الأمر الذى يساعد على تحديد تكلفة وحدة الخدمة لأغراض التسعير.

ب- دراسة وسائل تخفيض التكاليف Cost Reduction دون التأثير على جودة الخدمة المقدمة الأمر الذى يؤدي إلى تخفيض تكلفة العلاج وزيادة فرص الربحية أو التوسع فى تقديم الخدمة إذا كانت تقدم بالمجان.

ج- توفير المعلومات التكاليفية اللازمة لكافة المستويات الإدارية المسؤولة بالمستشفى بالشكل الملائم وفى التوقيت المناسب لمساعدتها فى أداء مهامها من تخطيط ورقابة وتقويم أداء.

ثامناً: ضرورة وجود نظام للموازنات يمكن من خلاله تحقيق الرقابة الفعالة على عناصر الأنفاق المختلفة وقياس الانحرافات وتقصى أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

تاسعاً: عند حساب نتائج أعمال المستشفيات تستخدم مصطلحات المصروفات والإيرادات للتعبير عن التدفقات المالية من وإلى المستشفى.

عاشراً: يمكن إعداد ميزانية أو قائمة مركز مالى للمستشفى بصرف النظر عن ملكيتها وطريقة أدائها، حيث يتم حصر أصول المستشفى أو موجوداتها وكذلك التزاماتها المالية والفرق بينهما يكون أموال مخصصة إما من جانب الدولة (إذا كانت مستشفى حكومى) أو من جانب أصحاب المستشفى (رأس المال) إذا كانت مستشفى خاص.

إحدى عشر: يختلف مفهوم تقويم الأداء للمستشفيات عنه للوحدات الأخرى حيث أن التقويم المالى للأداء قد لا يعبر بدقة عن مدى الكفاءة، لأن مفهوم الكفاءة يرتبط بنوعية الخدمة المؤداة، ونظراً لأنها خدمات غير متجانسة فإن التقويم يخضع لإعتبارات كثيرة أخرى.

٨- الإطار العام للنظام المحاسبى فى المستشفيات:

يشتمل النظام المحاسبى - بصفة عامة على مجموعة من المقومات تتمثل فى مجموعة التقارير والدفاتر والسجلات والمستندات والإجراءات والوسائل

التي تستخدم فى تجميع وتسجيل العمليات والأحداث المالية وتبويبها وتلخيصها وتحليلها وتحديد نتائجها والتقارير عنها، وذلك بغية توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة والمستفيدين منها والمتعاملين معها.

ومن البديهي أن هذه المقومات تتأقلم وتتكيف على نحو يتوافق مع طبيعة النشاط الذى يطبق فيه النظام، بالإضافة إلى حجم المنشأة وأنواع الخدمات المقدمة والشكل القانونى لها، والجهة المالكة.

وعلى أى حال فإن النظام المحاسبى فى المستشفيات الخاصة والمستشفيات المملوكة للجمعيات الخيرية يقوم على المقومات الأساسية التالية:

١- دليل محاسبى.

٢- مجموعة مستندية.

٣- مجموعة دفترية.

٤- التقارير والقوائم المالية.

ويمكن تناول كل مقوم من هذه المقومات على النحو التالى:

١/٨ الدليل المحاسبى:

يتضمن الدليل المحاسبى بيان بأسماء وأرقام الحسابات المختلفة المفتوحة بدفتر الأستاذ مبرومة ومرقمة، مع وصف وتحديد محتويات هذه الحسابات، وتحديد العمليات التى تسجل بكل حساب ونوضح فيما يلى نموذجاً للدليل المحاسبى الملائم للتطبيق فى المستشفيات.

أولاً: تصنيف جميع الحسابات المستخدمة فى النظام المحاسبى أو حتى المتوقع

إستخدامها فى مجموعات رئيسية ثلاث على النحو التالى:

المجموعة الرئيسية	المجموعة المتفرعة من الرئيسية	الرقم المخصص فى الدليل
مجموعة حسابات قائمة المركز المالى	حسابات الأصول	١
	حسابات الخصوم	٢
مجموعة حسابات نتائج الأعمال	حسابات المصروفات	٣
	حسابات الإيرادات	٤
مجموعة حساب لأغراض محاسبة التكاليف		٥

ثانياً: تقسيم أو تصنيف الحسابات المكونة لكل مجموعة رئيسية من مجموعتي حسابات قائمة المركز المالى وحسابات نتائج الأعمال إلى حسابات إجمالية وحسابات فرعية مع ترقيمها باستخدام طريقة المجموعات المترابطة، بحيث يكون رقم المجموعة الرئيسية على اليسار ثم يضاف إليه رقم آخر على اليمين ليحدد الحساب الإجمالى، كذلك للحسابات المساعدة التى تحدد أرقامها على يمين رقم الحساب الإجمالى، ثم للحسابات الفرعية التى تحدد أرقامها على يمين رقم الحساب المساعد وهكذا.

ووفقاً لما سبق يأخذ الدليل المحاسبى أو ما يمكن أن نطلق عليه خريطة الحسابات الشكل التالى:

اسم الحساب	حساب رئيسى	الحساب الإجمالى	الحساب المساعد	الحساب الفرعى
الأصول	١			
<u>الأصول المتداولة</u>		١١		
النقدية			١١١	
نقدية بالخزينة				١١١١
نقدية بالبنك				١١١٢
صندوق المصروفات النثرية				١١١٣
مدينون			١١٢	
حساب إجمالى المدينون (المرضى المترددون للعلاج)				١١٢١
حساب إجمالى مدينى التعاقدات				١١٢٢
(جهات متعاقد مع المستشفى)				
مدينون مختلفون (مثل مدينو بيع أصول ثابتة)				١١٢٣
المخزون			١١٣	
مخزون أدوية				١١٣١
مخزون أدوات طبية مستهلكة				١١٣٢
مخزون مواد غذائية				١١٣٣
أصول مقيدة الاستخدام			١١٤	
شهادات مالية متبرع بها للمستشفى				١١٤١
بنك مقيد الاستخدام بغرض إنشاءات				١١٤٢
استثمارات			١١٥	
استثمارات مالية (أسهم وسندات)				١١٥١
(شهادات استثمارية)				١١٥٢
.....				
<u>أصول ثابتة</u>		١٢		
أراضى			١٢١	
مبانى			١٢٢	
آلات ومعدات			١٢٣	

اسم الحساب	حساب رئيسي	الحساب الإجمالي	الحساب المساعد	الحساب الفرعي
الإحتياطيات		٢٤		
احتياطي قانوني			٢٤١	
احتياطي عام			٢٤٢	
احتياطي اتفاقي...			٢٤٣	
حقوق الملكية		٢٥		
رأس مال الأسهم			٢٥١	
(حـ/ الفائض المجمع)				
الأرباح المحتجزة			٢٥٢	
صافي الدخل			٢٥٣	
منح لأغراض خاصة			٢٥٤	
تبرعات لأغراض إنشاء وحدة علاج السرطان			٢٥٥	
المصروفات	٣			
الأجور والرواتب والمكافآت		٣١		
الأجور النقدية			٣١١	
المزايا العينية			٣١٢	
أغذية للعاملين				٣١٢١
سكن للعاملين				٣١٢٢
علاج للعاملين...				٣١٢٣
التأمينات الإجتماعية (حصص المستشفى)			٣١٣	
المستلزمات السلعية		٣٢		
مستلزمات طبية			٣٢١	
مواد غذائية			٣٢٢	
وقود			٣٢٣	

اسم الحساب	حساب رئيسي	الحساب الإجمالي	الحساب المساعد	الحساب الفرعي
آلات ومعدات وتجهيزات طبية				١٢٣١
آلات ومعدات وتجهيزات للمطبخ				١٢٣٢
آلات ومعدات وتجهيزات بالمغسلة				١٢٣٣
أثاث			١٢٤	
أثاث مكاتب				١٢٤١
أثاث عنابر المرضى				١٢٤٢
مفروشات غرف				١٢٤٣
سيارات			١٢٥	
سيارة ركوب				١٢٥٠
سيارة نقل				١٢٥١
سيارة إسعاف				١٢٥٢
.....				١٢٥٣
الخصوم	٢			
الخصوم قصيرة الأجل		٢١		
دائنو أدوية			٢١١	
دائنو أغذية			٢١٢	
قروض قصيرة الأجل...			٢١٣	
الخصوم طويلة الأجل		٢٢		
دائنو شراء أصول ثابتة			٢٢١	
قروض طويلة الأجل....			٢٢٢	
المخصصات		٢٣		
مخصص إهلاك مباني			٢٣١	
مخصص إهلاك آلات ومعدات طبية			٢٣٢	
مخصص إهلاك آلات ومعدات بالمطبخ			٢٣٣	
مخصص إهلاك آلات ومعدات بالمغسلة			٢٣٤	
مخصص إهلاك أثاث			٢٣٥	
مخصص إهلاك سيارات			٢٣٦	

اسم الحساب	حساب رئيسي	الحساب الإجمالي	الحساب المساعد	الحساب الفرعي	اسم الحساب	حساب رئيسي	الحساب الإجمالي	الحساب المساعد	الحساب الفرعي
إشراف وفحص طبي			٤٢٢		قطع غيار ومهمات			٣٢٤	
عمليات جراحية			٤٢٣		مواد صيانة...			٣٢٥	
غرفة عمليات			٤٢٤		<u>المستلزمات الخدمية</u>		٣٣		
عناية مركزة			٤٢٥		مصروفات صيانة			٣٣١	
تمريض			٤٢٦		مصروفات إعلان ودعاية			٣٣٢	
مستلزمات طبية			٤٢٧		تأجير معدات ووسائل نقل			٣٣٣	
تحاليل			٤٢٨		مصروفات خدمة متنوعة...			٣٣٤	
أشعة			٤٢٩		<u>إهلاكات الأصول الثابتة</u>		٣٤		
<u>التبرعات</u>		٤٣			إهلاك مباني			٣٤١	
تبرعات نقدية			٤٣١		إهلاك الآلات والمعدات			٣٤٢	
إيرادات أموال موقوفة			٤٣٢		إهلاك أثاث			٣٤٣	
<u>إيرادات أخرى متنوعة</u>		٤٤			إهلاك السيارات			٣٤٤	
إيجار سيارة إسعاف			٤٤١		<u>مصروفات متنوعة أخرى</u>		٣٥		
إيرادات استثمارات مالية			٤٤٢		إيجارات			٣٥١	
إيرادات الكافيتريا			٤٤٣		مياه وإنارة			٣٥٢	
رسوم دخول أو زيارة			٤٤٤		رسوم ورخص			٣٥٣	
رسوم استخراج شهادات			٤٤٥		فوائد مدينة			٣٥٤	
أرباح رأسمالية			٤٤٦		ديون معدومة			٣٥٥	
<u>حسابات مراكز التكلفة</u>	٥				خسائر رأسمالية			٣٥٦	
مركز تكلفة غرف المرضى		٥١			خصومات ومسموحات			٣٥٧	
مركز تكلفة غرفة العمليات		٥٢			تعويضات وغرامات			٣٥٨	
مركز تكلفة العناية المركزة		٥٣			<u>الإيرادات</u>	٤			
مركز تكلفة خدمات التمريض		٥٤			إيرادات العيادة الخارجية		٤١		
مركز تكلفة المطبخ		٥٥			إيرادات العيادة الداخلية		٤٢		
					إقامة (إيرادات غرف)			٤٢١	

٢/٨ المجموعة المستندية:

تعتمد النظم المحاسبية على مجموعة من المستندات لتجميع وتسجيل وتبويب البيانات المالية والتحقق من صحة العمليات. ويتضمن النظام المحاسبى فى المستشفيات العديد من المستندات التى تختلف من نشاط لآخر داخل المستشفى. ويمكن تقسيم المجموعة المستندية التى تتطلبها طبيعة العمل فى المستشفيات إلى ثلاث مجموعات فرعية هى:

أولاً: مستندات خاصة بمتابعة حركة المرضى:

١- أذن حجز أو كشف:

يستخرج هذا الأذن لمرضى العيادة الخارجية ليقوموا بتسديد قيمة الكشف بموجبه إلى الخزينة، ويتضمن بيانات شخصية عن المريض وعمره وتاريخ الحجز، ونوع الخدمة المطلوبة أو القسم، والمبلغ المطلوب سداه:

٢- أذن دخول (استقبال) مريض: Admission Form

ويعد هذا الأذن لمرضى العيادة الداخلية، ويتضمن بيانات عن المريض وتاريخ التحاقه، والقسم الطبى الذى التحق به، وطريقة دفع تكلفة العلاج.

٣- خطاب تحويل:

ويستخدم فى حالة المرضى المتعاقد مع جهات عملهم، حيث يحصل المريض على خطاب من الجهة المتعاقدة مع المستشفى بالموافقة على حصوله على الخدمات العلاجية المطلوبة، حتى يسمح له بدخول المستشفى والحصول على العلاج المطلوب.

٤- سجل المريض: Patient Record

حيث يخصص لكل مريض سجل يمثل المصدر الأساسى الذى يتم فيه تسجيل الخدمات الطبية والعلاجية التى تقدم للمريض خلال فترة إقامته بالمستشفى كما تدون فيه ملاحظات الطبيب المتابع وتوقيعه.

ويحتوى هذا السجل على بيانات شخصية عن المريض وتاريخ دخوله المستشفى والقسم الطبى المختص فضلاً عن بيانات عن كمية ونوعية

الخدمات الطبية التى حصل عليها. مع ملاحظة أن هذا السجل قد يأخذ شكل

بطاقة تسمى بطاقة المريض Patient Card

٥- بطاقة علاج: Treatment (Service) Card

ويتم تصميمها فى كل قسم من أقسام المستشفى لتلائم بيانات الخدمة الطبية التى يقدمها القسم المختص، وتسجل فيها بيانات الخدمة التى حصل عليها المريض، وترفق بسجل المريض.

٦- فاتورة أو كشف حساب المريض: Patient Statement

ويحتوى على بيان مفصل بتكلفة الخدمات الطبية والإقامة التى حصل عليها المريض منذ دخوله المستشفى وحتى خروجه. حيث يقوم قسم الحسابات بإعداد هذه الفاتورة من واقع سجل المريض وبطاقة العلاج المرفقة، فضلاً عن الإشعارات الأخرى التى ترد لقسم الحسابات عن خدمات أخرى قدمت للمريض مثل التليفون، استخدام سيارات الإسعاف...إلخ.

٧- أذن صرف أدوية من الصيدلية.

٨- مذكرة اعتماد الخصم أو التخفيض الممنوح للمريض.

٩- أذن تحصيل نقدية.

١٠- إيصال إستلام نقدية من المريض.

١١- أذن خروج.

ثانياً: مستندات خاصة بالتبرعات والاعتمادات المقيدة:

١- إيصال إستلام تبرعات نقدية.

٢- عقود التنازل عن الأصول الثابتة المقدمة للمستشفى أو فواتير شراؤها.

٣- استثمارات صرف من الاعتمادات المقيدة.

ثالثاً: المستندات الخاصة بالأنشطة الأخرى بالمستشفيات:

١- بطاقات حصر أنشطة الأطباء.

٢- كشف المرتبات والأجور.

٣- مستندات خاصة بالمشتريات من الأغذية أو الأدوية أو الوقود... الخ.

ويتوقف تحديد وتصميم الدفاتر والسجلات المحاسبية من حيث أنواعها وعددها وشكلها ومحتواها على العديد من العوامل لعل أهمها:-

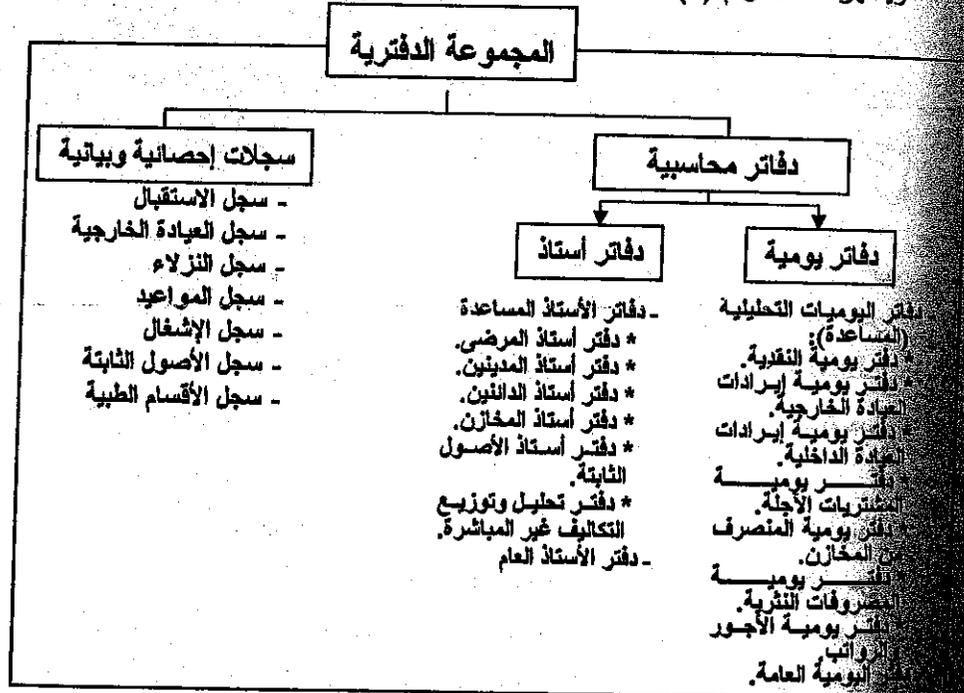
- طبيعة النشاط وحجمه.
- المتطلبات القانونية.
- المعلومات المطلوبة التي تمثل مخرجات النظام.
- الطريقة المحاسبية المستخدمة.

وتتكون المجموعة الدفترية في المستشفيات من مجموعتين من الدفاتر والسجلات هما:

١- الدفاتر المحاسبية .

٢- سجلات إحصائية وبيانية.

ويظهر الشكل رقم (٤) تصور للمجموعة الدفترية في إحدى المستشفيات الخاصة:



شكل رقم (٤) : تصور للمجموعة الدفترية في إحدى المستشفيات الخاصة

أ- طلب الشراء المحرر بمعرفة المخازن.

ب- أمر التوريد المرسل للمورد.

ج- محضر فحص وإستلام.

د- إذن إضافة المخازن.

هـ- فاتورة الشراء من المورد.

و- إيصالات سداد قيمة المشتريات.

٤- مستندات خاصة بالمخازن:

أ- إذن صرف مخزون.

ب- بطاقات الصنف.

ج- محاضر الجرد.

٥- المستندات المتعلقة بالأصول الثابتة:

أ- طلب شراء أصول ثابتة.

ب- فواتير الشراء.

ج- عقود الشراء.

د - مذكرة تخريد أصل ثابت.

ومن الطبيعي أنه بالإضافة إلى المستندات السابقة، فإنه يوجد مستند إضافي لكل عملية يراد إثباتها بالدفاتر المحاسبية وهو " إذن قيد يومية" يوضح به القيد المحاسبى وطرفيه المدين والدائن والقيمة الخاصة بكل حساب ليكون بمثابة سند الإثبات المحاسبى فى دفتر اليومية.

٣/٨ المجموعة الدفترية:

يتم تحديد وتصميم المجموعة الدفترية بشكل يساعد على حصر جميع العمليات والأحداث المالية المتعلقة بنشاط المستشفى، وقياس نتيجة نشاطها، وبيان مركزها المالى، بالإضافة إلى توفير المعلومات اللازمة للإدارة لإتخاذ القرارات الملائمة.

ويمكن تناول كل مجموعة دفترية على النحو التالي:

١/٣/٨ الدفاتر المحاسبية

ترتبط الدفاتر والسجلات التي تستخدم في تسجيل وتبويب العمليات المالية. ببعضها البعض اعتماداً على الطريقة المحاسبية المتبعة، حيث تقوم المستشفى بإتباع الطريقة المحاسبية التي تتناسب مع نوع وحجم النشاط الذي تقوم به، فإذا كان حجم النشاط محدوداً فيمكن إتباع الطريقة الإيطالية (العادية) التي تعتمد على وجود دفترين فقط أحدهما لليومية حيث تقيد به جميع العمليات المالية حسب ترتيب حدوثها الزمني وذلك وفقاً لمفهوم القيد المزدوج، والدفتر الآخر هو دفتر الأستاذ ويحتوى على جميع حسابات المنشأة. كما يمكن إتباع الطريقة الأمريكية التي تعتمد على وجود دفتر واحد يعتبر بمثابة يومية وأستاذ في نفس الوقت، حيث يزود بأعمدة تحليلية يثبت تحت العמוד المناسب منها المصروفات والإيرادات الخاصة بكل وجه من أوجه النشاط، وتمتاز هذه الطريقة بالاكتمال بشخص واحد يقوم بإثبات جميع العمليات والاستغناء عن عملية الترحيل لدفتر الأستاذ.

وإذا كان حجم الأعمال للمستشفى متوسطاً فيمكن إتباع الطريقة الألمانية التي تعتمد على دفترين لليومية أحدهما للعمليات النقدية والثاني لباقي العمليات، ودفتر أستاذ واحد يضم جميع حسابات المنشأة، وتستخدم هذه الطريقة في حالة المنشآت المتوسطة الحجم والتي تكون حجم عملياتها النقدية كبيراً بحيث تستوجب تخصيص يومية خاصة.

في حين إذا كان حجم الأعمال للمستشفى كبيراً ومتنوعاً فيمكن إتباع الطريقة الفرنسية أو الطريقة الإنجليزية ذات اليوميات المساعدة المتعددة. وتتفق كل من الطريقتين الفرنسية والإنجليزية في قيامها على الأسس التالية:

أ - إثبات العمليات من واقع المستندات في دفاتر اليوميات المساعدة أو التحليلية أولاً بأول وبالتفصيل، حيث يخصص دفتر يومية مساعدة لكل وجه من أوجه النشاط المتكرر.

ب - ترحيل القيود أولاً بأول من واقع اليومية المساعدة إلى الحسابات المختصة في دفاتر الأستاذ المساعدة، حيث يضم كل دفتر أستاذ مساعد مجموعة من الحسابات ذات الطبيعة المتشابهة.

ج- في نهاية كل فترة معينة (حسب ظروف المستشفى) يتم تجميع اليوميات المساعدة وترحل مجاميع اليوميات المساعدة إلى الحسابات الإجمالية المناسبة في دفتر الأستاذ العام، باعتبار أن الحسابات الإجمالية تمكن من الرقابة الحسابية الفعالة للحسابات التفصيلية في دفاتر الأستاذ المساعدة.

وتختلف كل من الطريقة الفرنسية والإنجليزية فقط في طريقة ترحيل مجاميع اليوميات المساعدة إلى الحسابات المختصة في دفتر الأستاذ العام، ويتمثل هذه الاختلاف في:

أولاً: في ظل الطريقة الفرنسية يتم توسيط دفتر اليومية العامة، حيث تثبت مجاميع اليوميات المساعدة بقيود إجمالية (مركزية) في اليومية العامة، ثم من واقع القيود الإجمالية في اليومية العامة يتم الترحيل إلى الحسابات المختصة في الأستاذ العام ولذا تسمى هذه الطريقة أحياناً بالطريقة المركزية.

ثانياً: في ظل الطريقة الإنجليزية يتم ترحيل مجاميع اليوميات المساعدة مباشرة إلى الحسابات المختصة في دفتر الأستاذ العام دون توسيط دفتر اليومية العامة.

وفيما يلي يمكن عرض أهم دفاتر اليوميات المساعدة ودفاتر الأساتذة المساعدة التي يمكن استخدامها في النظم المحاسبية بالمستشفيات.

أولاً: دفاتر اليوميات المساعدة

أ- دفتر يومية النقدية (الصندوق والبنك)

حيث يخصص هذا الدفتر لقيود العمليات النقدية للمستشفى من إيرادات ومصروفات يومية وبطريقة تحليلية، فتسجل المتحصلات (الوارد) بالجانب المدين من الدفتر موزعاً على المصادر المختلفة التي تمثل منابع أو مصادر للحصول مثل مرضى العيادة الخارجية، ومرضى الإقامة، المدينون، الجهات المتعاقدة على العلاج.. الخ كما تسجل المدفوعات (المصادر) بالجانب الدائن من الدفتر بصورة تحليلية حسب أوجه الصرف مثل المدفوعات للدائنين، الأجور والمرتببات، مشتريات مستلزمات نقداً أو سداد الإيجار.. الخ.

ويمكن أن يأخذ دفتر النقدية الشكل التالي شكل رقم (٥)

المقبوضات دفتر النقدية المدفوعات

تاريخ	البيان	أوجه المدفوعات						مصادر المقبوضات					المبالغ المحصلة			
		حسابات	مشتريات	الإيجار	مشتريات نقدية	الدائنين	أجور	خزينة	بنك	التاريخ	البيان	حسابات	البنك	الخزينة	تاريخ	مبلغ

شكل رقم (٥) دفتر يومية النقدية (صندوق والبنك)

وكما سبق القول يتم الإثبات في اليومية المساعدة وعلى سبيل المثال يومية النقدية على النحو التالي:

١- يتم إثبات العمليات أولاً بأول من واقع مستندات القيد في دفتر اليومية المساعد المتخصص.

٢- يتم الترحيل من اليومية المساعدة إلى الحسابات الشخصية بدفتر الأستاذ المساعد (مرضى، مدينين، دائنين... الخ) وذلك أولاً بأول.

٣- يتم تجميع مجاميع اليوميات المساعدة في نهاية كل فترة زمنية (حسب ظروف تشغيل المستشفى) وتسجل بقيود إجمالية (مركزية) في دفتر اليومية العامة. بالنسبة ليومية النقدية يكون على النحو التالي:-

حـ/ المقبوضات

من مذكورين		
حـ/ النقدية بالبنك		x
حـ/ النقدية بالخزينة		x
إلى مذكورين		
حـ/ إيرادات مرضى العيادة الخارجية	x	
حـ/ إيرادات مرضى الإقامة	x	
حـ/ المدينون	x	
حـ/ جهات متعاقدة	x	
حـ/ بيع أصل ثابت	x	
حـ/ إيجار سيارة إسعاف	x	
إثبات الجانب المدين من دفتر يومية النقدية		

حـ/ المدفوعات

من مذكورين		
حـ/ الأجور والمرتبات		x
حـ/ الدائنين		x
حـ/ مشتريات مستلزمات نقدية		x
حـ/ الإيجار		x
حـ/ مشتريات أصل ثابت		x
حـ/ مصروفات الصيانة		x
إلى مذكورين		
حـ/ النقدية بالبنك	x	
حـ/ النقدية بالخزينة	x	
إثبات الجانب الدائن من دفتر يومية النقدية		

والراصد للقيود الإجمالية السابق يلاحظ أن خانة الحسابات المتنوعة في جانب المقبوضات هي بمثابة خانة تجميعية وتحليلية في ذات الوقت، فهي تجميعية حيث أن أي مصادر متحصلات ليس لها خانة مخصصة يتم وضعها في هذه الخانة، ثم أنها تحليلية لأنه حال إجراء القيد الإجمالي لليومية المساعدة في اليومية العامة يتم إثبات البنود المختلفة في الجانب الدائن من القيد كل بند في بند مستقل من القيد. وهو نفس الأمر لخانة الحسابات المتنوعة في جانب المدفوعات من اليومية.

٤- يتم الترحيل من دفتر اليومية العامة إلى الحسابات المختصة بـ دفتر الأستاذ العام.

ب- دفتر يومية إيرادات العيادة الخارجية:

يخصص لتسجيل إيرادات العيادة الخارجية مبنية حسب أنواع الخدمات المقدمة للمرضى: فحص طبي، عمليات جراحية، تحاليل، أشعة.. الخ. كما قد يكون من المناسب أيضاً تبويب إيرادات العيادة الخارجية حسب الأقسام الطبية المقدمة للخدمة.

ج- دفتر يومية إيرادات العيادة الداخلية:

يخصص هذا الدفتر لإثبات الإيرادات المستحقة على مرضى الإقامة وذلك حسب الخدمات العلاجية المقدمة لهم. ومن البديهي أن تنتفى الحاجة لمثل هذا الدفتر في المستشفيات التي ليس لديها أقسام داخلية لمرضى الإقامة.

د- دفتر يومية المشتريات الآجلة:

ويسجل به المشتريات الآجلة مبنية تحليلياً بحسب عناصرها المختلفة: مشتريات، مستلزمات طبية، مواد غذائية، أدوات ومهمات صيانة.. الخ.

هـ- دفتر يومية المنصرف من المخازن:

يخصص لإثبات قيمة الأصناف المنصرفة يومياً مبنية نوعياً: مستلزمات طبية، مواد غذائية، مهمات ومواد صيانة.. الخ.

و- دفتر يومية المصروفات النثرية:

يخصص لتسجيل المصروفات النثرية بحسب عناصرها (مصروفات بريد- انتقالات- صحف ومجلات- دمغات...) كما تسجل به السلفة المستديمة.

ز- دفتر الأجور والرواتب:

ويخصص هذا الدفتر لتسجيل الرواتب والأجور للعاملين والفنيين والأطباء بالمستشفى مبنية حسب الأقسام المختلفة ومراكز الخدمات بالمستشفى.

ح- دفتر اليومية العامة (المركزية):

ويخصص لإثبات القيود الإجمالية (المركزية) لليوميات التحليلية (المساعدة) في نهاية الفترة المعمول بها في المستشفى (قد تكون أسبوع أو أسبوعين أو شهر.. الخ)، كما تثبت بها العمليات غير المخصص لها دفتر يومية مستقل حيث تسجل أولاً بأول في دفتر اليومية العامة، كما يثبت بها أيضاً قيود التسوية وقيود تصحيح الأخطاء.

ثانياً: دفاتر الأستاذ المساعدة:

تستخدم دفاتر الأستاذ المساعدة لمتابعة حركة التعاملات بالحسابات الشخصية وأرصدها، وتجرى مطابقة دورية (من خلال موازين مراجعة فرعية) بين مجموع أرصدة الحسابات الشخصية بـ دفتر الأستاذ المساعد، ورصيد الحساب الإجمالي المقابل بـ دفتر الأستاذ العام وذلك لأغراض الرقابة.

أ- دفتر أستاذ المرضى:

وهذا الدفتر من الدفاتر التحليلية التي يتم فيها تسجيل الخدمات المقدمة لكل من العيادة الخارجية وكذلك كل مريض نزيل بالمستشفى. ويتم استخراج تكلفة المريض يوماً بيوم في هذا الدفتر ومنه يتم الترحيل إلى اليومية العامة في الأستاذ العام.

ب- دفتر أستاذ المدينين:

ويشتمل هذا الدفتر على حسابات المرضى الذين غادروا المستشفى وعليهم أرصدة مستحقة من تكلفة علاجهم، ويتم تخفيض هذه الأرصدة بمقدار ما يسد منها. ويستخدم هذا الدفتر في:

- إعداد كشوف حساب دورية إلى المدينين.

- مقارنة الأرصدة الموجودة به مع رصيد حساب إجمالي المدينين في دفتر الأستاذ العام.

ج- دفتر أستاذ الدائنين:

ويشتمل هذا الدفتر على الحسابات الدائنة المستحقة على المستشفى حيث يفتح به حساب لكل مورد من موردي المستلزمات المختلفة للمستشفى، ومنها يمكن تحديد الأرصدة المستحقة لكل منهم، وفي نهاية كل فترة دورية تجرى المطابقة بين إجمالي أرصدة حسابات الموردين في أستاذ مساعد الدائنين مع رصيد حساب إجمالي الدائنين في دفتر الأستاذ العام.

د- دفتر أستاذ المخازن:

حيث يخصص حسابات تحليلية لكل صنف من أصناف المخزون، فيما يوجد حساب إجمالي المخازن بالأستاذ العام، ويتم المطابقة أيضاً بين إجمالي أرصدة أصناف المخزون في دفتر أستاذ المخازن مع رصيد حساب إجمالي المخازن بالأستاذ العام.

هـ- دفتر أستاذ الأصول الثابتة:

نفس فكرة الحسابات التحليلية والتفصيلية يخصص لها حسابات مستقلة في أستاذ الأصول الثابتة، وتطبق فكرة حسابات المراقبة بوجود حساب إجمالي الأصول الثابتة بدفتر الأستاذ العام، ولا بد من حدوث المطابقة بين إجمالي أرصدة الأصول الثابتة في دفتر أستاذ الأصول الثابتة مع رصيد حساب إجمالي الأصول الثابتة بالأستاذ العام.

و- دفتر تحليل وتوزيع التكلفة غير المباشرة:

حيث يختص هذا الدفتر بتحليل وتوزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة بالمستشفى تمهيداً لتحميلها على وحدات التكلفة (قواتير المرضى)

ز- دفتر الأستاذ العام

٢/٢/٨ السجلات الإحصائية والبيانية:

إلى جانب الدفاتر المحاسبية التي تشكل أحد المقومات الرئيسية للنظام المحاسبي، يحتاج العمل في المستشفيات إلى استخدام مجموعة أخرى من السجلات الإحصائية والبيانية لأحكام الرقابة على أوجه النشاط المختلفة بالمستشفى، ولعل أهم هذه السجلات الإحصائية والبيانية الآتي:

أ- سجل الاستقبال:

ويسجل به بيانات المرضى المترددين على المستشفى (عيادة خارجية) النزلاء بها أو مرضى الإقامة (عيادة داخلية)، وكذلك نوع المرض واسم الطبيب المعالج... الخ.

ب- سجل العيادة الخارجية:

ويسجل فيه بيانات مرضى العيادة الخارجية، واسم الطبيب المعالج مع الملاحظات خاصة بحالة كل مريض.

ج- سجل النزلاء (مرضى الإقامة):

ويسجل به بيانات المرضى النزلاء بالمستشفى مع أرقام الغرف التي يقيمون واسم الطبيب المعالج لكل مريض وتاريخ دخول المستشفى، والملاحظات الخاصة بكل مريض.

د- سجل المواعيد:

وتثبت به مواعيد الحجز المسبق لكل طبيب طبقاً لاسم المريض، وعادة ما يسجل هذا السجل على مرضى العيادة الخارجية فقط.

١/٩ التركيز على نظام المحاسبة المالية من حيث المعالجة المحاسبية لمصادر واستخدامات الأموال والإيرادات والمصروفات وقياس نتيجة الأعمال وإعداد المركز المالي في نهاية الفترة المالية.
٢/٩ تناول نظام محاسبة التكاليف بهدف تقديم معلومات ملائمة لإتخاذ القرارات:

حيث يتم تناول كل منهما على النحو التالي:

١/٩ نظام المحاسبة المالية:

يمكن تقسيم أنشطة نظام المحاسبة المالية التي تمارسها المستشفيات من حيث أثرها المحاسبي إلى عمليات تؤثر على الأموال المستثمرة في أصول المستشفى وعمليات ينتج عنها إيرادات وأخرى ينتج عنها مصروفات ويمكن التركيز على العمليات التالية لأنشطة المستشفى:

١/١/٩ مصادر الأموال الخارجية للمستشفيات.

٢/١/٩ إيرادات العيادة الخارجية.

٣/١/٩ إيرادات العيادة الداخلية.

٤/١/٩ التبرعات والهبات الحرة والإيرادات الأخرى.

٥/١/٩ التبرعات المقيدة.

٦/١/٩ الأموال الموقوفة.

٧/١/٩ الإيرادات الأخرى المتنوعة.

٨/١/٩ استخدامات الأموال في المستشفيات.

٩/١/٩ إعداد فاتورة علاج المرضى.

١٠/١/٩ أمثلة توضيحية.

١١/١/٩ القوائم المالية في المستشفيات.

ويمكن تناول كل نوع من العمليات على النحو التالي:

١/١/٩ المحاسبة عن مصادر الأموال الخارجية للمستشفى:

تشمل مصادر الأموال الخارجية للمستشفيات Sources of Funds

البنود التالية:

أ - الأموال المخصصة من الدولة لميزانية المستشفى كوحدة عامة (وذلك في حالة المستشفيات العامة).

ب - المبالغ أو الأصول المقدمة من الملاك في صورة رأس مال في حالة المستشفيات الخاصة.

ج- التبرعات والمنح والهبات التي تحصل عليها المستشفى من أفراد ومؤسسات وجهات أخرى بالمجتمع سواء في شكل نقدي أو عيني.

مع ملاحظة أن الأموال الواردة للمستشفى من المصادر السابقة أموالاً حرة Free Funds، بمعنى أن لمجلس إدارة المستشفى توجيهها للأغراض المختلفة واستخدامها في نشاطها. أما إذا كانت هذه الأموال مشروطة باستخدامها في غرض معين مثل تبرعات لشراء جهاز طبي، أو منحه لإقامة مبنى أو هبة لإستخدامها في التوسعات، ففي مثل هذه الحالات تكون الأموال مخصصة فقط للغرض الذي جاءت من أجله ولا تعتبر أموالاً حرة، وأن كانت تمثل زيادة في الأموال المملوكة للمستشفى على أن تظهر في بنود منفصلة في قسم حقوق الملكية في الجانب الأيسر أو جانب الخصوم في الميزانية.

وفيما يلي بعض الأمثلة على كيفية إثبات مصادر الأموال:

أ- في حالة قيام ملاك المستشفى الخاص بتقديم رأس مال المستشفى في صورة:
١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه أراضى ومباني، ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه سيارات،
٢٠٠٠٠٠٠ جنيه نقدية بالبنك.

يتم إثبات هذه العملية بالقيود التالي:

من مذكورين		
حـ/ المباني والأراضى	١٠٠٠٠٠٠	
حـ/ السيارات	٣٠٠٠٠٠	
حـ/ النقدية بالبنك	٢٠٠٠٠٠	
إلى حـ/ رأس المال	١٥٠٠٠٠٠	
إثبات مساهمة أصحاب المستشفى		

٢/١/٩ للحاسبة من إيرادات العيادة الخارجية:

هناك إجراءات يتم إتباعها لضمان الرقابة على إيرادات العيادة الخارجية تتمثل في الآتي:

أ - يتوجه المريض إلى وحدة الحجز حيث يستخرج له موظف الحجز "أذن حجز أو كشف" ليقوم بموجبه بتسديد الكشف بالخبزينة.

ب- يسدد المريض المبلغ المطلوب بالخبزينة مقابل "إيصال سداد" يحرر من أصل وصورتين، يتسلم المريض أصل وصورة وتحفظ الصورة الأخرى بدفتر الإيصالات بالخبزينة.

ج- يحتفظ المريض بأصل إيصال السداد، ويسلم الصورة التي معه إلى موظف الحجز الذي يحرر له "بطاقة علاج مريض" يسجل بها اسم المريض والتاريخ وأسم الطبيب المعالج.

د- إذا تطلبت حالة المريض الحصول على خدمات طبية أخرى، كالتحاليل أو الأشعة وخلافه، فإنه يحصل على تأشيرة من الطبيب المعالج بنوع الخدمة المطلوبة، وعليه التقدم إلى موظف الحجز بوحدة العيادة الخارجية مرة أخرى لإستخراج "أذن حجز" يوضح به نوع الخدمة الطبية المطلوبة والمبلغ المحدد كمقابل، وعلى المريض تسديد قيمة الخدمة بالخبزينة، والحصول على إيصال السداد الذي يعد من أصل وصورتين والذي يحصل المريض على أصل وصورة منه.. وهكذا كما ذكر أعلاه حال الحصول على الخدمة الطبية ويتقدم المريض بصورة إيصال السداد إلى موظف الحجز الذي يستخرج له "أذن تقديم الخدمة" والذي بمقتضاه يتوجه المريض إلى القسم المختص للحصول على الخدمة المطلوبة.

هـ- في نهاية اليوم يقوم الموظف المختص بوحدة العيادة الخارجية بإعداد "كشوف تفريغ" بيانات عن الخدمات الطبية المختلفة، وذلك على النموذج الظاهر في الشكل رقم (٧) حيث تتضمن كشوف التفريغ بيانات عن الخدمات

ب- تلقت المستشفى تبرعات لإنشاء وحدة لعلاج أمراض السرطان قيمتها ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه. وفي هذه الحالة يتم إثباتها بالقيود التالي:

٦٠٠٠٠٠	من حـ/ النقدية بالبنك- إنشاءات	
٦٠٠٠٠٠	إلى حـ/ تبرعات لأغراض إنشاء وحدة علاج أمراض السرطان	
	إثبات تبرعات لأغراض خاصة	

ج- بفرض أن إحدى مؤسسات المجتمع المدني قامت بمنح المستشفى منحه في شكل أرض قدرت قيمتها ١٢٠٠٠٠٠٠ جنيه مشروطة بعدم بيعها وتخصيصها لبناء توسعات عليها فقط. في هذه الحالة تثبت بالقيود التالي:

١٢٠٠٠٠٠	من حـ/ الأراضى- المخصصة للبناء	
١٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/ منح لأغراض خاصة	
	إستلام أرض مكنحة مشروطة بأغراض خاصة	

مع ملاحظة أنه في الحالتين السابقتين سواء التبرعات لأغراض إنشاء وحدة علاج أمراض السرطان أو المنح لأغراض خاصة فإنهما يظهران كبنود منفصلة في قسم حقوق الملكية في الجانب الأيسر أو جانب الخصوم في الميزانية وذلك على النحو التالي:

الميزانية في.....

حقوق الملكية	
رأس مال	١٥٠٠٠٠٠
تبرعات لأغراض إنشاء وحدة علاج أمراض السرطان	٦٠٠٠٠٠
منح لأغراض خاصة	١٢٠٠٠٠٠

من مذكورين		xx
ح/ النقدية بالخبزينة		xx
ح/ الخصم الممنوح		xx
إلى ح/ مرضى العيادة الخارجية	xx	
إثبات تحصيل وتسوية قيمة إيرادات العيادة الخارجية		

ط- بالنسبة لمرضى العيادة الخارجية التابعين لجهات وهيئات متعاقدة مع المستشفى، فإن المريض يقدم "خطاب التحويل" إلى الموظف المختص بالعيادة الخارجية، حيث يقوم الموظف باستخراج "بطاقة حجز" يثبت فيها جهة التعاقد المسؤولة عن تسديد أتعاب الخدمات الطبية التي تقدم للمريض التابع لها. وتتبع نفس إجراءات التسجيل فى يومية إيرادات العيادة الخارجية. مع ملاحظة أنه يمكن إعداد كشوف تفرغ مستقلة للمرضى التابعين لجهات متعاقد معها على غرار نفس كشوف التفرغ المعروضة فى النموذج الموضح فى الشكل رقم (٧).

وحال إجراء القيد المركزى فى اليومية العامة يتم تحميل جهات التعاقد بقيمة الخدمات بالقيد التالى:

xx	من ح/ المدينين شركة.....	xx
	إلى ح/ مرضى العيادة الخارجية	
	إثبات تسوية أو استحقاق إيرادات العيادة الخارجية	

أو كان يمكن أن يتم القيد المركزى فى اليومية العامة بالشكل التالى:

xx	من مذكورين	
xx	ح/ النقدية بالخبزينة	
xx	ح/ إجمالى المدينين - شركة.....	
xx	ح/ الخصم الممنوح	
	إلى ح/ مرضى العيادة الخارجية	xx
	إثبات تحصيل وتسوية قيمة إيرادات العيادة الخارجية	

الطبية المختلفة التى قدمت خلال اليوم لمرضى العيادة الخارجية، وذلك من واقع إيصالات السداد، ويرسل أصل الكشوف مرفقاً به صور إيصالات السداد إلى قسم الحسابات.

و- يقوم الموظف المختص بقسم الحسابات بعد مطابقة كشوف التفرغ المعدة من قبل الموظف المختص بوحدة العيادة الخارجية على كشوف تحصيل النقدية المعدة بواسطة أمين الخبزينة بإعداد "أذن قيد يومية إيرادات"، حيث يوضح بالإذن المبالغ المحصلة ونوع الإيراد والحساب المدين الذى تقيد عليه القيمة. وتثبت هذه الأذون أولاً بأول فى دفتر اليومية المساعد لإيرادات العيادة الخارجية.

ز- فى حالة منح خصم معين لبعض المرضى يحرر بذلك مذكرة اعتماد خصم تعتمد من الشخص المختص بهذه الصلاحية وترسل صورتها إلى قسم الحسابات للتسجيل.

ح- فى نهاية كل فترة (يوم - أسبوع - شهر ..) تجمع يومية الإيرادات ويعد "أذن قيد يومية" بمجموع اليومية يتم بموجبه تسجيل قيد مركزى بإجمالى إيرادات الفترة فى اليومية العامة (المركزية) كما يلى:

xx	من ح/ مرضى العيادة الخارجية	
xx	إلى ح/ إيرادات العيادة الخارجية	
	xx ح/ فحص طبي وتمريض	
	xx ح/ أشعة	
	xx ح/ تحاليل	
	xx ح/ عمليات جراحية	
	xx ح/ العلاج الطبيعى	
	xx ح/ مقابل المصروفات الإدارية	
	إثبات الخدمات المقدمة لمرضى العيادة الخارجية	
	مبوبة حسب أنواع الإيرادات	

المريض، سبب الدخول، عمر المريض، أسم الطبيب المعالج، الدفعة المقدمة المطلوبة منه.

ب- يقوم المريض بسداد الدفعة المقدمة إلى الخزينة مقابل "إيصال سداد" بنفس الطريقة المتبعة مع مرضى العيادة الخارجية حيث يعد الإيصال من أصل وصورتين، يعطى المريض الأصل والصورة الأولى ويحتفظ أمين الخزينة بالصورة الثانية في دفتر إيصالات السداد.

ج- يحتفظ المريض بدوره بأصل إيصال السداد، ويسلم الصورة التى معه لموظف الحجز الذى يستخرج له "إذن دخول" من أصل وثلاث صور.
- يتسلم المريض الأصل.

- وترسل الصورة الأولى إلى الموظف المختص بالقيود فى "سجل المرضى" شكل رقم (٨).

- ترسل الصورة الثانية إلى الموظف المختص بالقيود فى "سجل الأشغال" شكل رقم (٩).

- يتم حفظ الصورة الثالثة من إذن الدخول لدى موظف الحجز بالوحدة.

د- فى نهاية كل يوم يقوم الموظف المختص بوحدة العيادة الداخلية بإعداد "كشوف تفريغ إيرادات إداخلية" شكل رقم (١٠)، وذلك من واقع إيصالات السداد، وترسل هذه الكشوف إلى قسم الحسابات مرفقاً بها صور إيصالات السداد.

هـ- لأغراض الرقابة والمتابعة ينبغى إجراء مطابقة دورية بين بيانات سجل الأشغال وسجل المرضى.

و- بالنسبة للمرضى التابعين للجهات والهيئات المتعاقدة مع المستشفى، يقوموا بالتوجه "بخطابات التحويل" إلى وحدة العيادة الداخلية لإستخراج "إذن دخول" بنفس الطريقة المتبعة مع باقى المرضى، مع ملاحظة أن

مستشفى الشفاء العاجل

وحدة مرضى العيادة الخارجية

رقم.....

كشف تفريغ إيرادات العيادة الخارجية

" مرضى النقد "

عن يوم / /

مسلسل	رقم الإيصال أو المستند	المبلغ		نوع الخدمة
		مليم	جنيه	

الموظف المسئول

الاسم:

التوقيع:

شكل رقم (٧) نموذج كشف تفريغ إيرادات العيادة الخارجية

٣/١/٩ للحاسبة عن إيرادات العيادة الداخلية:

أيضاً هناك إجراءات يتم إتباعها فى وحدة العيادة الداخلية لضمان الرقابة على إيرادات العيادة الداخلية أو مرضى الإقامة وهى:

أ- يتقدم المريض إلى موظف الحجز بناء على موافقة الطبيب المختص، حيث يقوم الموظف باستخراج "أذن حجز" بعد مراجعة سجل الأشغال للتأكد من وجود مكان للمريض. ويدرج فى أذن الحجز البيانات الهامة مثل أسم

هؤلاء المرضى لا يقومون بسداد أية مبالغ، حيث يقوم قسم الحسابات بقيد قيمة الخدمات المقدمة لهم على حساب الجهات المتعاقدة التابعين لها.

ز- يعد موظف بوحدة العيادة الداخلية سجل لكل مريض "سجل مريض" تقيد به نوعية الخدمة التي يحصل عليها، وتثبت هذه الخدمات بوحدات عينية فقط، وتوقيت وتاريخ تقديمها للمريض.

ح- يقوم قسم الحسابات بفتح ملف لكل مريض، يجمع به المستندات الخاصة بالخدمات التي يحصل عليها من مختلف أقسام المستشفى، والتي تشكل في النهاية بنود أو عناصر فاتورة العلاج كما يفتح له حساب شخصي "بدفتر أستاذ المرضى" ترحل إليه أولاً بأول قيمة الخدمات التي يحصل عليها المريض.

ط- إجراءات خروج مرضى الإقامة، وذلك بعد موافقة الطبيب المعالج تتم على النحو التالي:

١- يتقدم المريض إلى قسم الحسابات لإستخراج فاتورة العلاج، ويتم إستخراجها من واقع البيانات المثبتة في الحساب الشخصي للمريض وبعد مطابقتها مع المستندات بملف المريض.

وعند إعداد فاتورة المريض ينبغي ملاحظة الآتي:

- أن بعض الخدمات تحدد قيمتها على أساس فعلى مثل الأدوية والأغذية وثمان الأشعة والتحليل وأتعاب الأطباء، في حين أن بعضها الآخر تحدد تكلفته على أساس تقديري باستخدام معدلات تحميل تقديرية مثل إيجار غرفة العمليات والإشراف الطبي العام والتمريض.

- يتم إضافة نسبة معينة من قيمة الخدمات نظير المصروفات الإدارية في المستشفى عادة ما تتراوح بين ٥% و ١٠%.

- بالنسبة للخدمات التي تحمل على أساس تقديري ينبغي إعادة النظر في معدلات التحميل التقديرية كل فترة محاسبية. وذلك بقياس الإنفاق الفعلى

ومقارنته بما تم تحميله تقديرياً بفواتير المرضى خلال الفترة، وفي ضوء الانحرافات المستخرجة يتم تعديل معدلات التحميل التقديرية.

٢- بالنسبة لمرضى التعامل النقدي يقوموا بسداد القيمة المحددة بالفاتورة في الخزينة مقابل إيصالات سداد من أصل وصورتين، يحصل المريض على أصل وصورة وتبقى صورة للحفظ في دفتر إيصالات السداد بالخزينة. يحتفظ المريض بالأصل ويقدم الصورة إلى قسم الحسابات.

يقوم قسم الحسابات بالتأشير على الفاتورة بما يفيد سداد القيمة المستحقة بها، ويسلم المريض أمر الخروج. ثم يحتفظ القسم بصورة فاتورة الحساب وصورة إيصال السداد بملف المريض.

وعلى المريض التوجه بعد ذلك إلى وحدة العيادة الداخلية حيث يحرر له "أذن خروج" يمكنه من مغادرة المستشفى.

٣- بالنسبة لمرضى التعاقد "فإنهم يحصلون على "أمر الخروج" من قسم الحسابات الذي يقوم بتسوية حساباتهم، وتحديد المستحق عليهم واستخراج فواتير الحساب" التي تسجل قيمتها على حساب جهات التعاقد، وعليهم التوجه مباشرة بعد ذلك لوحدة العيادة الداخلية لإستخراج "إذن الخروج"

٤- في حالة وجود مبالغ مستحقة للمريض (أى أن المبلغ المدفوع منه مقدماً يتجاوز تكلفة علاجه) فإنه يقوم بصرف الفرق من الخزينة بمقتضى "إذن صرف" يحصل عليه من قسم الحسابات.

ط- وفيما يتعلق بالتسجيل المحاسبى لإيرادات العيادة الخارجية، فإنه الموظف المختص بقسم الحسابات بعد مطابقة كشوف التفريغ المعدة من قبل الموظف المختص بوحدة العيادة الداخلية على كشوف تحصيل النقدية المعدة بواسطة أمين الخزينة يقوم بإعداد "إذن قيد يومية إيرادات" حيث يوضح بالإذن المبالغ المحصلة ونوع الإيراد، والحساب المدين الذي تقيد عليه القيمة،

وتثبت هذه الأذن أولاً بأول فى دفتر اليومية المساعد لإيرادات العيادة الداخلية.

و- وفى نهاية كل فترة دورية (يوم- أسبوع- شهر...) تجمع يومية إيرادات العيادة الداخلية، ويعد "أذن قيد يومية" بمجموع اليومية يتم بموجبه تسجيل قيد مركزى بإجمالى إيرادات الفترة فى اليومية العامة (المركزية) كما يلي:

من حـ/ مرضى العيادة الداخلية إلى حـ/ إيرادات العيادة الداخلية ×× حـ/ فحص وتمريض ×× حـ/ عمليات جراحية ×× حـ/ النقدية ×× حـ/ الإقامة ×× حـ/ تحاليل ×× حـ/ أشعة ×× حـ/ عناية مركزة ×× حـ/ مقابل المصروفات الإدارية إثبات إيرادات العيادة الداخلية مبنوية حسب أنواع الإيرادات	××	××
من مذكورين حـ/ النقدية حـ/ المدينين- جهات التعاقد أو الحسابات الشخصية للمرضى المدينين حـ/ الخصم الممنوح إلى حـ/ مرضى العيادة الداخلية قيد تحصيل وتسوية إيرادات العيادة الداخلية	××	××

مستشفى الشفاء العاجل
العيادة الداخلية

سجل المرضى

م	اسم المريض	تاريخ الدخول	سبب الدخول	القسم	الدرجة	رقم الحجرة	تاريخ الخروج	ملاحظات

شكل رقم (٨) صفحة من سجل المرضى

مستشفى الشفاء العاجل

سجل الأشغال

القسم: ----- الدرجة: -----

يوم / /

حجرة رقم:		حجرة رقم:		حجرة رقم:		حجرة رقم:	
رقم السرير	اسم المريض						

شكل رقم (٩) صفحة من سجل الأشغال

كشف تفريغ إيرادات العيادة الداخلية

(مرضى النقد)

يوم / /

م	اسم المريض	القسم	الدرجة	رقم الحجرة	المبلغ المقدم		سبب الدخول
					قرش	جنيه	

الموظف المسئول

الاسم:

التوقيع:

٤/١/٩ الحاسبة عن التبرعات والهبات غير المقيدة:

إلى جانب إيرادات العيادة الداخلية والعيادة الخارجية، توجد بعض الإيرادات الأخرى التي تكون لإدارة المستشفى حرية استخدامها في كافة أغراض المستشفى مثل التبرعات والهبات غير المقيدة باستخدام معين.

وتمثل التبرعات والهبات غير المقيدة مصدراً أساسياً تعتمد عليه المستشفيات، ولاسيما الخيرية. وتتحصل المستشفيات على هذه التبرعات من الأفراد والهيئات هذا من ناحية، كما قد تكون هذه التبرعات في شكل نقدي أو في شكل عيني شريطة عدم تخصيصها في أغراض معينة.

ويمكن تناول هذان الشكلين على النحو التالي:

أ- التبرعات والهبات غير المقيدة النقدية:

يقوم أمين الخزينة باستلام التبرعات النقدية سواء نقداً أو بشيك من المتبرع مقابل تحرير إيصال إستلام نقدية بالمبلغ المتبرع به يعطى للمتبرع.

وبعد ذلك يعد إذن قيد يومية من واقع إيصالات تحصيل التبرعات، بموجبه يتم إثباتها في دفتر يومية النقدية بجانب المقبوضات في خانة الخزينة أو البنك حسب طريقة تحصيل المبلغ المتبرع به، كما تثبت نفس القيمة في خانة التبرعات بنفس الجانب من دفتر يومية النقدية.

وفي نهاية كل فترة زمنية (شهر أو أسبوع... الخ) تجمع خانة التبرعات بدفتر النقدية التحليلي (ضمن القيد الإجمالي ليومية النقدية (جانب المقبوضات) ويجري القيد التالي باليومية المركزية (فيما يخص التبرعات):

من -/ الخزينة (أو البنك)	x	x
إلى -/ التبرعات غير المقيدة	x	

شكل رقم (١٠) كشف تفريغ إيرادات العيادة الداخلية

وقد يحدث أحياناً أن تكون هناك مصروفات لازمة لجمع التبرعات، وفي هذه الحالة فإنه يتم إثباتها وخصمها من قيمة التبرعات المحصلة، حيث يتم إثباتها كالتالي:

من -/ مصروفات جمع التبرعات		×
إلى -/ الخزينة (أو البنك)	×	

مع ملاحظة أن يتم إقفال هذه المصروفات أو تحميلها على -/ التبرعات غير المقيدة بالقيد التالي:

من -/ التبرعات غير المقيدة		×
إلى -/ مصروفات جمع التبرعات	×	

ب- التبرعات العينية غير المشروطة أو المقيدة:

حيث تتلقى المستشفى هذا النوع من التبرعات في شكل عيني مثل مبنى أو أجهزة طبية أو سيارات إسعاف... الخ دون وجود قيود أو شروط على ملكية هذه الأصول للمستشفى مثل اشتراط استخدامها في غرض معين أو بشكل محدد وحال إستلام مثل هذه التبرعات تشكل لجنة فنية لفحص الأصل وتقدير قيمته العادلة، حيث تعد اللجنة محضراً يتضمن البيانات الخاصة بالأصل والحالة التي عليها والقيمة العادلة له. كما يعد "إذن قيد يومية" من واقع عقد نقل الملكية أو مستند التنازل ومحضر لجنة الفحص للقيد بموجبه في دفتر اليومية العامة (المركزية).

وتختلف المعالجة المحاسبية لهذه التبرعات حسب نوعية الأصل ثابت أم متداول هذا من ناحية، وكذلك حسب نوع المستشفى خيرى أم خاص، وذلك على النحو التالي:

١- المستشفيات الخارجية:

يتم إثبات التبرعات العينية غير المقيدة سواء كانت في شكل أصول متداولة

أو ثابتة كالتالي:

من -/ الأصل (المتبرع به)		×
× -/ أراضي		
× -/ مباني		
× -/ سيارات إسعاف		
× -/ أجهزة طبية		
× -/ مخزون مستلزمات سلعية (مهمات، أدوية،....)		
إلى -/ الفائض المتجمع	×	

وبموجب القيد السابق تضاف قيمة هذه الأصول إلى قيمة ما تمتلكه المستشفى من أصول، وتظهر ضمن قائمة المركز المالي في جانب الأصول ويقابلها في جانب الخصوم -/ الفائض المتجمع.

٢- المستشفيات الخاصة:

أولاً: الأصول الثابتة:

يتم إثبات الأصل الثابت المتبرع به بجعله مديناً و-/ رأس المال دائناً، وأن كان يفضل عدم تعليه حساب رأس المال بقيمة هذه الأصول، وإنما تجمد في حساب تبرعات عينية ثابتة غير مقيدة وذلك حتى تكون بعيدة عن تصرف الملاك، ومن ثم يتم إثباتها بالقيد التالي:

من -/ الأصل (المتبرع به)		×
× -/ أراضي		
× -/ مباني		
× -/ سيارات إسعاف		
× -/ أجهزة طبية		
إلى -/ تبرعات عينية ثابتة غير مقيدة	×	

وغنى عن البيان القول أن الأصول المقدمة كتبرع تظهر في جانب الأصول في قائمة المركز المالي في حين يظهر -/ تبرعات عينية ثابتة غير مقيدة في جانب الخصوم.

ثانياً: الأصول المتداولة:

يتم إثباتها في حساب تبرعات عينية متداولة غير مقيدة بالقيد التالي:

من حـ/ مخزون مستلزمات سلعية (أدوية، مهمات...)	×	×
إلى حـ/ تبرعات عينية متداولة غير مقيدة	×	

على أن يقفل حساب التبرعات العينية المتداولة غير المقيدة في

حـ/ الإيرادات والمصروفات في نهاية العام بالقيد التالي:

من حـ/ تبرعات عينية متداولة غير مقيدة	×	×
إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات	×	

٥/١/٩ الحاسبة من التبرعات والهبات المقيدة:

يقصد بالتبرعات أو الهبات المقيدة تلك الأموال التي تتلقاها المستشفى والمشروطة أو المقيدة في عقد التبرع أو سند التنازل بشروط أو استخدامات معينة أو أغراض محددة، مثل التبرع بمبلغ نقدي لإنشاء وحدة معالجة مرض السرطان، أو التبرع بقطعة أرض لبناء وحدة الغسيل الكلوي. ويمكن تناول التبرعات المقيدة بشكلها النقدي والعيني على النحو التالي:

أ - التبرعات والهبات المقيدة النقدية:

حال تلقى تبرع أو هبة مقيدة ينبغي فتح حساب خاص لها في البنك تمييزاً لها عن الحساب الجاري للمستشفى بالبنك. ويتم إثبات التبرعات النقدية المقيدة بالقيد التالي:

من حـ/ النقدية بالبنك - إنشاء وحدة معالجة مرضى السرطان	××	××
إلى حـ/ تبرعات نقدية مقيدة	××	
×× حـ/ وحدة معالجة مرضى السرطان		

ويظهر حـ/ البنك - إنشاء وحدة لمرضى السرطان في قائمة المركز المالي في جانب الأصول، في حين يظهر حـ/ التبرعات النقدية المقيدة في جانب الخصوم، ويجدر الإشارة في هذا الصدد أن حـ/ التبرعات النقدية المقيدة

يظل ظاهراً في جانب الخصوم في قائمة المركز المالي ولا يقفل في حـ/ الإيرادات والمصروفات إلا بعد إستيفاء الغرض منها.

وعند استخدام التبرعات النقدية المخصصة فإنه ينبغي التفرقة بين حالتين وهما: حالة استخدامها في الإنفاق الجاري أو حالة استخدامها في الإنفاق الرأسمالي.

أولاً: استخدام التبرعات النقدية المقيدة في الإنفاق الجاري:

من حـ/ مصروفات معالجة مرضى السرطان	×	×
× حـ/ أشعة	×	
× حـ/ تحاليل		
إلى حـ/ البنك - معالجة مرضى السرطان		

ويستتبع هذا القيد تخفيض حـ/ التبرعات النقدية المقيدة لهذا الغرض بمقدار المنصرف منها، ويتم ذلك بتحويل هذه القيمة إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات بالمستشفى بالقيد التالي:

من حـ/ تبرعات نقدية مقيدة	×	×
×× حـ/ وحدة معالجة مرضى السرطان	×	
إلى حـ/ الإيرادات والمصروفات		

كما يقفل حـ/ مصروفات معالجة مرضى السرطان في نهاية العام في حـ/ الإيرادات والمصروفات بالقيد التالي:

من حـ/ الإيرادات والمصروفات	×	×
إلى حـ/ مصروفات معالجة مرضى السرطان	×	

ثانياً: استخدام التبرعات النقدية المقيدة في الإنفاق الرأسمالي:

عند حدوث الاتفاق الرأسمالي يجرى القيد التالي:

من حـ/ مباني - وحدة معالجة مرضى السرطان	×	×
إلى حـ/ البنك - معالجة مرضى السرطان	×	

ويستتبع هذا القيد تخفيض حساب التبرعات النقدية المقيدة لهذا الغرض بمقدار المتصرف منها، أو حتى إلغاء الحساب الخاص بها حال إنتهاء الغرض منها، وذلك بالقيد التالي:

من -/ تبرعات نقدية مقيدة			×
× وحدة معالجة مرضى السرطان			
إلى -/ الفائض المجمع (المستشفيات الخيرية)	×		
أو إلى -/ احتياطي رأسمالي (المستشفيات الخاصة)			

ب- التبرعات والهبات المقيدة العينية:

بعد تقدير قيمة التبرعات العينية المقيدة بمعرفة لجنة فنية تشكل خصيصاً لذلك وتعد محضر بالقيمة العادلة لهذه التبرعات العينة يتم إجراء القيد التالي:

من -/ الأراضى - بناء وحدة غسل كلوى			×
إلى -/ الفائض المجمع (فى حالة المستشفيات الخيرية)	×		
أو إلى -/ تبرعات عينية مقيدة (فى حالة المستشفيات الخاصة)	×		

مع ملاحظة ظهور حساب التبرعات العينية المقيدة فى جانب الخصوم فى قائمة المركز المالى كبنء مستقل ضمن مجموعة حقوق الملكية فى المستشفيات الخاصة.

ومن المناسب استخدام دفتر أستاذ مساعد للتبرعات والهبات المقيدة، بحيث يحتوى على الحسابات التفصيلية لهذه الأموال، ويتم من خلالها متابعة المنصرف من كل حساب والرصيد المتاح منه أولاً بأول.

٦/١/٩ للحاسبة عن الأموال الموقوفة:

تشتمل الأموال الموقوفة على الموارد غير القابلة للإنفاق والتي تستثمر أو يجب أن تستثمر لتحقيق دخل يستخدم فى تحقيق أهداف المستشفى بصفة عامة وذلك إذا كان الوقف غير مقيد. ويمكن تعريف الأموال الموقوفة بأنها تلك

الأموال التي يشترط فيها المانع أو الواهب أن لا يتم التصرف فيها، ولكن تستثمر بغرض إنتاج دخل فى الحاضر والمستقبل، بحيث ينفق هذا الدخل أو يضاف إلى الأصل وفقاً للشروط التي يضعها المانع. (١)

ومن ثم تمثل الأموال الموقوفة الأصول أو الممتلكات التي يقوم أصحابها بالتبرع بها للمستشفى والتي تدر دخلاً سنوياً مثل العقارات أو الأسهم والسندات أو الودائع من البنك أو الأراضى الزراعية، وبحيث يتم وقف الإيراد أو الربح الذى تحققه هذه الأموال الموقوفة لاستخدامه فى أغراض المستشفى.

وفى هذه الحالة لا يحق لإدارة المستشفى التصرف فى الأموال الموقوفة بالبيع أو الهبة أو الرهن... الخ، وإنما حق المستشفى مقصوراً على استخدام الإيراد أو الربح المدرور من تلك الأموال فى أغراض المستشفى.

وتعالج محاسبياً على النحو التالي:

أ- عند تلقى هذه الأموال الموقوفة:

يتم تسجيل هذه الأموال فى دفاتر بيانية بحيث يتضح منها طبيعة هذه الأموال وأنواعها وكميتها وقيمتها وتاريخ التنازل عنها وأى بيانات أخرى قد تكون لها أهميتها.

كما أن هناك معالجة أخرى بديلة وذلك بإثباتها محاسبياً بقيد نظامى على النحو التالي:

من -/ الأصل الموقوف (حسب نوعه)			×
إلى -/ أموال موقوفة لغرض.....	×		

(١) د.سلطان المحمد السلطان، د. وصفى حسن أبو المكارم، "المحاسبة فى الوحدات الحكومية والتنظيمات الاجتماعية الأخرى"، (الرياض: دار المريخ للنشر، ١٩٩٠)

وفى نهاية العام يتم إقفال حساب الإيرادات الأخرى في حـ / الإيرادات
والمصروفات بالقيد التالي:

من حـ / الإيرادات الأخرى	xx
xx رسوم دخول	
xx رسوم استخراج شهادات	
..... xx	
..... xx	
xx إيرادات أوراق مالية	
إلى حـ / الإيرادات والمصروفات	xx

٨/١/٩ للحاسبة عن استخدامات الأموال في المستشفيات:

تستخدم المستشفيات الأموال استخدامات عديدة والتي يمكن تصنيفها في
بوعين من الاتفاق أو المصروفات هما: مصروفات رأسمالية (استثمارية)
أو مصروفات إيرادية (جارية)، وتتعلق المصروفات الرأسمالية باقتناء الأصول
الثابتة مثل المباني والسيارات والأجهزة الطبية والمعدات والأثاث... الخ. أما
المصروفات الإيرادية فإنها تشمل كافة التكاليف والأعباء التي يستلزمها ممارسة
النشاط الجارى خلال الفترة المحاسبية مثل الأجور والمرتبات والمستلزمات
اسلمعية (من مشتريات أغذية وأدوية ومستلزمات طبية) والمستلزمات الخدمية
(من مصروفات صيانة ونظافة... الخ) وتتم المعالجة المحاسبية لهذه
المصروفات أو المدفوعات على النحو التالي:

ب- معالجة الإيرادات المحققة من الأموال الموقوفة:

وتتوقف المعالجة المحاسبية لهذه الإيرادات على ما ينص عليه عقد الوقف،
فقد تكون لإدارة المستشفى حرية استخدامها في كافة أغراض المستشفى، وقد
ينص عقد الوقف على استخدامها في أغراض محددة بعينها.
وعلى هذا الأساس تعالج إيرادات الأموال الموقوفة، أما كتبرعات نقدية
غير مقيدة في الحالة الأولى، أو تبرعات نقدية مقيدة في الحالة الثانية كما سبق
توضيح القيود في كل حالة منهما.

٧/١/٩ للحاسبة عن الإيرادات الأخرى المتنوعة:

هناك مصادر أخرى للإيرادات في المستشفيات مثل:

- رسوم الدخول أو الزيارة.
- رسوم استخراج شهادات أو تقارير طبية.
- إيراد الكافيتريا.
- رسوم تأجير سيارات الإسعاف.
- إيجارات أو إيرادات محلات الزهور والهدايا.
- إيرادات أوراق مالية.

ويتم إثبات هذه الإيرادات بعد إعداد "إذن قيد يومية" من واقع مستندات
تحصيل أو إستحقاق هذه الإيرادات يوضح به نوع الإيراد وقيمته والحساب
المدين وتثبت الإيرادات بالقيد التالي:

من مذكورين	
حـ / النقدية بالخبزينة	xx
حـ / النقدية بالبنك	xx
إلى حـ / الإيرادات الأخرى	xx
xx رسوم الدخول	
xx رسوم استخراج شهادات	
..... xx	
..... xx	
xx إيرادات أوراق مالية	

ومن الناحية العملية يتم إعداد بطاقة علاج من القسم الطبي المختص، وذلك من واقع سجل القسم الطبي ومرفقاتها مستندات الخدمات المقدمة.

مع ملاحظة أن المستندات لا تتضمن التكلفة حيث يتم احتساب التكلفة من قبل قسم الحسابات بالمستشفى عن طريق تحويل كمية ونوعية الخدمة المقدمة إلى قيم بموجب قائمة الأسعار المعمول بها. وبعد ذلك يتم إثبات هذه المستندات في دفتر أستاذ المرضى المبوب اليومي، وتستخرج من واقعة فاتورة علاج المريض.

وتأخذ الفاتورة النموذج الوارد في الشكل رقم (١١) التالي:

من مذكورين		
حـ/ المباني		×
حـ/ الأجهزة الطبية		×
حـ/ سيارات إسعاف		×
حـ/ مشتريات الأدوية		×
حـ/ مشتريات التغذية		×
حـ/ الأجور والمرتببات		×
حـ/ مصاريف الصيانة		×
حـ/ مصاريف النظافة		×
إلى مذكورين		
حـ/ النقدية بالخرينة	×	
حـ/ النقدية بالبنك	×	
حـ/ إجمالي الدائنين	×	

٩/١/٩ إعداد فاتورة علاج المريض:

يتم إعداد فاتورة علاج المريض عن طريق تقدير تكلفة الخدمات الطبية وخدمات الإقامة التي حصل عليها المريض. ونظراً لأن هذه الخدمات تقدم للمريض من خلال أقسام متخصصة بالمستشفى لذلك يقوم كل قسم بإعداد مستند بنوع الخدمة المقدمة للمريض وكميتها سواء بالوحدات أو بالساعات أو أى طريقة تقدير أخرى تناسب طبيعة الخدمة المقدمة من القسم. فعلى سبيل المثال خدمات التحاليل والأشعة تحسب بالوحدة، فى حين أن تكلفة التمريض قد يتم احتسابها بالساعة بينما العمليات الجراحية يتم احتسابها بالساعة بالنسبة لإيجار غرفة العمليات أو بعدد مرات فتحها، وبالوحدة بالنسبة لأتباع الأطباء... وهكذا وكذلك ينطبق نفس المفهوم على الخدمات المقدمة من الأغذية والمشروبات والتليفونات... الخ.

فاتورة علاج

اسم المريض :
رقم الغرفة :
القسم/ الدرجة :
تاريخ الدخول :
رقم الفاتورة :
الجهة المتعاقدة :
الطبيب المعالج :
تاريخ الخروج :

ملاحظات	البيان	سعر الوحدة		عدد وحدات الخدمة	المبلغ	
		قرش	جنيه		جنيه	قرش
	إقامة مريض					
	إقامة مرافق					
	فحص طبي					
	خدمات معمل تحليل					
	خدمات أشعة					
	فحوصات: رسم قلب - مناظر					
	ذبذبات فوق صوتية - علاج طبيعى					
	عمليات / ولاء					
	رسم حجرة العمليات (صغرى - متوسطة - كبرى)					
	خدمات تخدير (عام - نصفى - موضعى)					
	أجور تخدير					
	زيارات واستشارات					
	عناية مركزة/ حضانة					
	رعاية طبية وخدمة طبيب مقيم					
	أدوية وتحاليل طبية					
	مستلزمات طبية					
	تليفون/ بوفيه					
	خدمات أخرى					
	الإجمالى					
	١٢,٥% خدمة					
	(مقابل مصروفات إدارية)					
	جملة الفاتورة المطلوبة					
	المبلغ المسدد					
	الصافى المستحق/المسترد					
	توقيع المسئول					

شكل رقم (١١) فاتورة علاج مريض

١٠/١/٩ أمثلة توضيحية:

بغية ترسيخ أسس ومفاهيم النظام المحاسبى فى المستشفيات يمكن عرض بعض الأمثلة التوضيحية التى توضح المعالجات المحاسبية وذلك على النحو التالى:

مثال توضيحي رقم (١):

فى ٢٠٠٤/٣/١ تلقت إحدى المستشفيات الخيرية تبرعات نقدية من بعض أهل الخير قيمتها ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه وذلك بغرض بناء وحدة علاج جديدة لمرضى السرطان، حيث تم إيداع هذه التبرعات بحساب خاص بالبنك.

وفى نهاية ٢٠٠٤/١٢/٣١ نهاية السنة المالية بلغت جملة المبالغ المنصرفة على بناء وحدة العلاج الجديدة ١٣٠٠٠٠٠ جنيه.

وفى خلال عام ٢٠٠٥ تم استكمال بناء الوحدة بالكامل حيث بلغت التكاليف الكلية لها ٢٧٨٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

- ١- إجراء قيود اليومية اللازمة.
- ٢- تصوير الحسابات اللازمة فى دفتر الأستاذ العام.
- ٣- بيان أثر العمليات السابقة على قائمة المركز المالى وحساب الإيرادات والمصروفات فى نهاية عامى ٢٠٠٤، ٢٠٠٥.

إجابة المثال التوضيحي رقم (١):

١- إثبات قيود اليومية للعمليات المالية:

٢٠٠٤/٣/١	من ح/ البنك - إنشاء وحدة مرضى السرطان	٣٠٠٠٠٠	
	إلى ح/ تبرعات نقدية مقيدة - إنشاء وحدة مرضى السرطان		٣٠٠٠٠٠
	من ح/ مبانى - وحدة مرضى السرطان	١٣٠٠٠٠	
٢٠٠٤/١٢/٣١	إلى ح/ البنك - إنشاء وحدة مرضى السرطان	١٣٠٠٠٠	

ح/ تبرعات نقدية مقيدة - إنشاء وحدة مرضى السرطان

من ح/ بنك - إنشاء وحدة مرضى السرطان ٢٠٠٤/٣/١	٣٠٠٠٠٠	إلى ح/ الفائض المجمع ٢٠٠٤/١٢/٣١	١٣٠٠٠٠
		رصيد مرحل ٢٠٠٤/١٢/٣١	١٧٠٠٠٠
	٣٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠
رصيد منقول ٢٠٠٥/١/١	١٧٠٠٠٠	إلى ح/ الفائض المجمع ٢٠٠٥	١٤٨٠٠٠
		إلى ح/ تبرعات نقدية غير مقيدة	٢٢٠٠
	١٧٠٠٠٠		١٧٠٠٠٠

ح/ بنك جارى

	٢٢٠٠٠	إلى ح/ بنك - إنشاء وحدة مرضى السرطان ٢٠٠٥/١٢/٣١
--	-------	---

ح/ تبرعات نقدية غير مقيدة

من ح/ تبرعات نقدية مقيدة إنشاء وحدة مرضى السرطان ٢٠٠٥/١٢/٣١	٢٢٠٠٠	إلى ح/ الإيرادات والمصروفات ٢٠٠٥/١٢/٣١	٢٢٠٠٠
	٢٢٠٠٠		٢٢٠٠٠

٢٠٠١/١٢/٣١	من ح/ تبرعات نقدية مقيدة - إنشاء وحدة مرضى السرطان إلى ح/ الفائض المجمع	١٣٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠
٢٠٠٥/١٢/٣١	من ح/ مبانى - وحدة مرضى السرطان إلى ح/ البنك - إنشاء وحدة مرضى السرطان	١٤٨٠٠٠	١٤٨٠٠٠
	من ح/ تبرعات نقدية مقيدة - إنشاء وحدة مرضى السرطان إلى ح/ الفائض المجمع	١٤٨٠٠٠	١٤٨٠٠٠
٢٠٠٥/١٢/٣١	من ح/ تبرعات نقدية مقيدة - إنشاء وحدة مرضى السرطان إلى ح/ تبرعات نقدية غير مقيدة	٢٢٠٠٠	٢٢٠٠٠
٢٠٠٥/١٢/٣١	من ح/ البنك - جارى إلى ح/ بنك - إنشاء وحدة مرضى السرطان	٢٢٠٠٠	٢٢٠٠٠
٢٠٠٥/١٢/٣١	من ح/ تبرعات نقدية غير مقيدة إلى ح/ الإيرادات والمصروفات	٢٢٠٠٠	٢٢٠٠٠

٢- تصوير الحسابات فى دفتر الأستاذ العام:

ح/ بنك إنشاء وحدة مرضى السرطان

من ح/ مبانى - وحدة مرضى السرطان ٢٠٠٤/١٢/٣١	١٣٠٠٠٠	إلى ح/ تبرعات نقدية مقيدة - إنشاء وحدة مرضى السرطان ٢٠٠٤/٣/١	٣٠٠٠٠٠
رصيد مرحل ٢٠٠٤/١٢/٣١	١٧٠٠٠٠		
	٣٠٠٠٠٠		٣٠٠٠٠٠
من ح/ مبانى - وحدة مرضى السرطان ٢٠٠٥	١٤٨٠٠٠	رصيد منقول ٢٠٠٥/١/١	١٧٠٠٠٠
من ح/ البنك - جارى ٢٠٠٥/١٢/٣١	٢٢٠٠٠		
	١٧٠٠٠٠		١٧٠٠٠٠

قائمة المركز المالي في ٢٠٠٥/١٢/٣١

٢٧٨٠٠٠	مبانى - وحدة مرضى السرطان	٢٧٨٠٠٠	الفائض المجمع
٢٢٠٠٠	بنك- جارى		

ح/ الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١

٢٢٠٠٠	من ح/ التبرعات النقدية غير المقيدة		
-------	------------------------------------	--	--

مثال توضيحي رقم (٢):

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر أحد المستشفيات عن شهر يناير ٢٠٠٦:

١٨٠٠٠ جنيه إجمالي فواتير مرضى العيادة الخارجية (تم تحصيل

٩٥ % ومنح خصومات ٥%)

٣٥٢٠٠ جنيه إجمالي فواتير مرضى العيادة الداخلية (منها ٤٠ % مطالبات

لشركات البترول)

٢٤٠٠٠ عمليات جراحية

٢٢٠٠ فحص طبي

٤٠٠٠ أشعات

٥٠٠٠ تحاليل

١٢٠٠ جنيه رسوم دخول الزوار

٨٥٠ جنيه إيراد كافيتريا

٥٠٠ جنيه إيرادات أوراق مالية

٩٦٠ جنيه رسوم تأجير عربات إسعاف

المطلوب: إجراء قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة.

ح/ مبانى - وحدة مرضى السرطان

١٣٠٠٠٠	إلى ح/ البنك - إنشاء وحدة مرضى السرطان ٢٠٠٤/١٢/٣١	١٣٠٠٠٠	رصيد مرحل ٢٠٠٤/١٢/٣١
١٣٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠	
١٣٠٠٠٠	رصيد منقول ٢٠٠٥/١/١	١٣٠٠٠٠	رصيد مرحل ٢٠٠٥/١٢/٣١
١٤٨٠٠٠	إلى ح/ البنك - إنشاء وحدة مرضى السرطان ٢٠٠٥	١٤٨٠٠٠	
٢٧٨٠٠٠		٢٧٨٠٠٠	
٢٧٨٠٠٠	رصيد منقول ٢٠٠٦/١/١	٢٧٨٠٠٠	

ح/ الفائض المجمع

١٣٠٠٠٠	رصيد مرحل ٢٠٠٥/١٢/٣١	١٣٠٠٠٠	من ح/ تبرعات نقدية مقيدة لإنشاء وحدة مرضى السرطان ٢٠٠٥/١٢/٣١
١٣٠٠٠٠		١٣٠٠٠٠	
١٣٠٠٠٠	رصيد ٢٠٠٥/١/١	١٣٠٠٠٠	
٢٧٨٠٠٠	رصيد مرحل ٢٠٠٥/١٢/٣١	٢٧٨٠٠٠	من ح/ تبرعات نقدية مقيدة لإنشاء وحدة مرضى السرطان
٢٧٨٠٠٠		٢٧٨٠٠٠	
٢٧٨٠٠٠	رصيد منقول ٢٠٠٦/١/١	٢٧٨٠٠٠	

(٣) الأثر على قائمة المركز المالي وح/ الإيرادات والمصروفات:

قائمة المركز المالي في ٢٠٠٤/١٢/٣١

١٣٠٠٠٠	مبانى - وحدة مرضى السرطان	١٣٠٠٠٠	الفائض المجمع
١٧٠٠٠٠	بنك - إنشاء وحدة مرضى السرطان	١٧٠٠٠٠	تبرعات نقدية مقيدة - إنشاء وحدة مرضى السرطان

إجابة المثال التوضيحي رقم (٢):

أولاً: بالنسبة لمرضى الإقامة بالعيادة الداخلية:

١- بيانات المرضى:

رصيد سابق	إيجار الحجره اليومى		الدرجة/ الحجره	القسم	اسم المريض
	المرافق	المريض			
					أ- مرضى نزلاء من قبل:
٣٦٠ (مدین)	-	٨٠	١١٠	الباطنة	محمد إسماعيل
٢٥٠ (دائن)	٦٠	٨٠	١٢٠	الباطنة	سمير الفقى
٣٠٠ (مدین)	-	١٢٠	٢١٠	عظام	محمد زينهم
٢٤٠ (مدین)	-	٨٠	١٣٠	أعصاب	محمد شكر
مبالغ مقدمة					ب- مرضى نزلاء فى نفس اليوم:
١٠٠٠	٩٠	١٢٠	٢٢٠	مسالك	محمد أبو العزم
٥٠٠	-	٨٠	١٤٠	الباطنة	احمد الجنجيهى

من مذكورين		
حـ/ النقدية بالخزينة	١٧١٠٠	
حـ/ الخصم الممنوح	٩٠٠	
حـ/ شركات البنترول	١٤٠٨٠	
حـ/ إجمالى المدنين	٢١١٢٠	
إلى مذكورين		
حـ/ إيرادات العيادة الخارجية	١٨٠٠٠	
حـ/ إيرادات العيادة الداخلية	٣٥٢٠٠	
٢٤٠٠٠ عمليات جراحية		
٢٢٠٠ فحص طبي		
٤٠٠٠ أشعات		
٥٠٠٠ تحاليل		
إثبات إيرادات الخدمات الطبية		
من حـ/ النقدية	٣٥١٠	
إلى حـ/ إيرادات أخرى	٣٥١٠	
١٢٠٠ رسوم دخول زوار		
٨٥٠ إيراد كافتيريا		
٥٠٠ إيرادات أوراق مالية		
٩٦٠ رسوم تأجير سيارات إسعاف		
إثبات إيرادات المستشفى الأخرى		

٢- بيان الخدمات المقدمة لنزلاء العيادة الداخلية يوم ٢٠٠٦/٦/٦

اسم المريض	فحص طبي وتمريض	أدوية ومستلزمات طبية	عمليات جراحية	أشعة	تحاليل	علاج طبيعى	أغذية	تليفون
محمد إسماعيل	٢٨	٤٢			١٠		٢٠	-
سمير الفقى	٢٢	٣٠		٥٠			٣٥	٥
محمد زينهم	٢٥	١٨		٤٠		٣٠	٤٠	٧
محمد شكر	٢٨	١٢	٨٠٠	٣٠	٢٠		٢٠	-
محمد أبو العزم	٣٦	٤٠		٤٠	٤٠		٥٥	-
احمد الجنجيهى	٢٨	٢٢	٥٠٠	٥٠	٢٠		٢٠	-

مثال توضيحي رقم (٣):

فيما يلى البيانات المستخرجة من سجلات مستشفى الشفاء العاجل الخاصة

عن يوم ٢٠٠٦/٦/٦:

علماً بأن المريض يحمل بمبلغ إضافى يعادل ١٠% من تكلفة الخدمات المقدمة له نظير المصروفات الإدارية.

٣- مرضى غادروا المستشفى نفس اليوم:

محمد إسماعيل وقد قام بسداد المستحق عليه نقداً.

محمد زينهم قام بسداد المستحق عليه بعد إعطائه خصم قدره ٥٦ جنيه.

محمد شكر قام بسداد مبلغ ٢٤١ جنيه على أن تقوم هيئة التأمين الصحى بتسديد

باقي المستحق عليه.

ثانياً: بالنسبة لمرضى العيادة الخارجية:

١- الخدمات المقدمة لمرضى العيادة الخارجية كانت على النحو التالي:

فحص طبي	٨٠٠ جنيه
عمليات جراحية	١٢٠٠ جنيه
تحاليل معملية	٢٦٠ جنيه
أشعة	٢٧٠ جنيه
علاج طبيعى	١٨٠ جنيه
عيادة العيون	٢٢٠ جنيه

بالإضافة إلى ١٠% نظير المصروفات الإدارية.

٢- تم تحصيل وتقييم قيمة خدمات العيادة الخارجية على النحو التالي:

- تم تحصيل مبلغ ٩٥٠ جنيه نقداً من المرضى.

- تم تحميل جهات متعاقدة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

- باقى الإيرادات تخص أحد المرضى التى قررت إدارة المستشفى إعفاءه

لاعتبارات إجتماعية وإنسانية.

ثالثاً: العمليات المالية الأخرى التى تمت خلال نفس اليوم:

أ- شراء مستلزمات طبية وأدوية للصيدلية بمبلغ ٥٣٠٠ جنيه من شركات

أدوية سدد منها مبلغ ٢٠٠٠ جنيه.

ب- وصلت إلى المستشفى فاتورة مطالبة بمشتريات أغذية من أحد الموردين

بمبلغ ٢٨٠٠ جنيه.

ج- حصلت المستشفى نقداً ١١٥ جنيه نظير تأجير سيارة الإسعاف لنقل أحد المرضى.

د- تم سداد فاتورة كهرباء بمبلغ ١٣٠٠ جنيه، وكذلك فاتورة مياه بمبلغ ٦٠٠ جنيه.

هـ- تم تحصيل مبلغ ٤٠٠ جنيه نقداً رسوم دخول زوار، وكذلك مبلغ ٢٥٠ جنيه إيراد البوفيه.

المطلوب:

١- الإثبات المحاسبى للعمليات الخاصة بنزلاء العيادة الداخلية " فى يومية إيرادات العيادة الداخلية".

٢- تصوير حسابات النزلاء بدفتر أستاذ مساعد حسابات المرضى.

٣- إعداد كشف إيرادات العيادة الداخلية اليومى.

٤- إعداد كشف إيرادات العيادة الخارجية اليومى.

٥- إثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية العامة بالمستشفى.

٦- تصوير حساب إجمالى مرضى العيادة الداخلية بدفتر الأستاذ العام.

٧- إعداد فاتورة حساب المريض محمد شكر. علماً بأن الخدمات التى قدمت له

خلال فترة إقامته (السابقة على اليوم الأخير) كانت كالاتى:

فحص طبي وتمريض	١٨٠ جنيه
أدوية ومستلزمات طبية	٢٧٠ جنيه
تحاليل معملية	١٢٠ جنيه
أشعة	١٨٠ جنيه
علاج طبيعى	١٥٠ جنيه
أغذية	١٠٠ جنيه
إقامة	٤٠٠ جنيه
مقابل المصروفات الإدارية ١٠%	١٤٠ جنيه

وكان المريض قد سدد مبلغ ١٣٠٠ جنيه مقدماً عند الدخول يوم ٢٠٠٦/٦/١.

القسم: مسالك اسم المريض: محمد أبو العزم رقم الحجرة: ٢٢٠							
الدرجة: أولى رقم السرير: ---							
التاريخ	البيان	المستند	رقم المستند	الحركة			ملاحظات
				مدین	دائن	الرصيد	
٢٠٠٦/٦/٦	مبالغ مدفوعة مقدماً					رصيد دائن	
٢٠٠٦/٦/٦	فحص طبي وتمريض			٣٦		١٠٠٠	
٢٠٠٦/٦/٦	أدوية ومستلزمات طبية			٤٠		٩٦٤	
٢٠٠٦/٦/٦	أشعة			٤٠		٩٢٤	
٢٠٠٦/٦/٦	تحاليل			٤٠		٨٨٤	
٢٠٠٦/٦/٦	أغذية			٥٥		٨٤٤	
٢٠٠٦/٦/٦	إقامة			٢١٠		٧٨٩	
٢٠٠٦/٦/٦	مقابل مصروفات ١٠%			٤٢		٥٧٩	
						رصيد دائن ٥٣٧	

القسم: الباطنة اسم المريض: أحمد الجنبی رقم الحجرة: ١٤٠							
الدرجة: ثانية رقم السرير: ---							
التاريخ	البيان	المستند	رقم المستند	الحركة			ملاحظات
				مدین	دائن	الرصيد	
٢٠٠٦/٦/٦	مبالغ مدفوعة مقدماً					رصيد دائن	
٢٠٠٦/٦/٦	فحص طبي وتمريض			٢٨		٥٠٠	
٢٠٠٦/٦/٦	أدوية ومستلزمات طبية			٢٢		٤٧٢	
٢٠٠٦/٦/٦	عمليات جراحية			٥٠٠		٤٥٠	
٢٠٠٦/٦/٦	أشعة			٥٠		٥٠	
٢٠٠٦/٦/٦	تحاليل			٢٠		١٠٠	
٢٠٠٦/٦/٦	أغذية			٢٠		١٢٠	
٢٠٠٦/٦/٦	إقامة			٨٠		١٤٠	
٢٠٠٦/٦/٦	مقابل مصروفات ١٠%			٧٢		٢٢٠	
						رصيد مدین ٢٩٢	

القسم: عظام اسم المريض: محمد زينهم رقم الحجرة: ٢١٠							
الدرجة: أولى رقم السرير: ---							
التاريخ	البيان	المستند	رقم المستند	الحركة			ملاحظات
				مدین	دائن	الرصيد	
٢٠٠٦/٦/٦	رصيد مدین						
٢٠٠٦/٦/٦	فحص وتمريض			٢٥		٣٠٠	
٢٠٠٦/٦/٦	أدوية ومستلزمات طبية			١٨		٣٢٥	
٢٠٠٦/٦/٦	أشعة			٤٠		٣٤٣	
٢٠٠٦/٦/٦	علاج طبيعى			٣٠		٣٨٣	
٢٠٠٦/٦/٦	أغذية			٤٠		٤١٣	
٢٠٠٦/٦/٦	تليفون			٧		٤٥٣	
٢٠٠٦/٦/٦	مقابل مصروفات ١٠%			١٦		٤٦٠	
٢٠٠٦/٦/٦	خصم نقدي			٥٦		٤٧٦	
٢٠٠٦/٦/٦	سداد نقدي			٤٢٠		٤٢٠	
						غادر اليوم	

القسم: أعصاب اسم المريض: محمد شكر رقم الحجرة: ١٣٠							
الدرجة: ثانية رقم السرير: ---							
التاريخ	البيان	المستند	رقم المستند	الحركة			ملاحظات
				مدین	دائن	الرصيد	
٢٠٠٦/٦/٦	رصيد مدین						
٢٠٠٦/٦/٦	فحص وتمريض			٢٨		٢٤٠	
٢٠٠٦/٦/٦	أدوية ومستلزمات طبية			١٢		٢٦٨	
٢٠٠٦/٦/٦	عمليات جراحية			٨٠٠		٢٨٠	
٢٠٠٦/٦/٦	أشعة			٣٠		١٠٨٠	
٢٠٠٦/٦/٦	تحاليل			٢٠		١١١٠	
٢٠٠٦/٦/٦	أغذية			٢٠		١١٣٠	
٢٠٠٦/٦/٦	مقابل مصروفات ١٠%			٩١		١١٥٠	
٢٠٠٦/٦/٦	سداد نقدي			٢٤١		١٢٤١	
٢٠٠٦/٦/٦	صاحب هيئة التأمين لصحي			١٠٠٠		١٠٠٠	
						غادر اليوم	

٣- إعداد كشف إيرادات العيادة الداخلية عن يوم ٢٠٠٦/٦/٦:

كشف إيرادات العيادة الداخلية عن يوم ٢٠٠٦/٦/٦

ملاحظات	كلى	جزئى	البيان
أرصدة مدينة ١٠٠ أرصدة دائنة ٢٥٠	٦٥٠		رصيد منقول من اليوم السابق
			خدمات مقدمة للزلاء عن اليوم:
		١٦٧	فحص طبي وتمريض
		١٦٤	أدوية ومستلزمات طبية
		١٣٠٠	عمليات جراحية
		٢١٠	أشعة
		٩٠	تحاليل
		٣٠	علاج طبيعى
		١٩٠	أغذية
		١٢	تليفون
		٤٣٠	إقامة
		٢٥٩	مقابل المصروفات الإدارية ١٠%
	٢٨٥٢		
	٣٥٠٢		المجموع المدين لحسابات المرضى النزلاء
		٢٦٣١	ح/ النقدية
			تسديدات من المرضى ١١٣١
			مبالغ مدفوعة مقدماً ١٥٠٠
			حسابات المدنيين
			أرصدة مدينة (٢٩٢+٦٠)
		٣٥٢	ح/ هيئة التأمين الصحى
		١٠٠٠	خصم ممنوح
		٥٦	رصيد مرهل لليوم التالى
		(٥٣٧)	
	٣٥٠٢		
			رصيد دائن

٤- إعداد كشف إيرادات العيادة الخارجية اليومى:

كشف إيرادات العيادة الخارجية عن يوم ٢٠٠٦/٦/٦

كلى	جزئى	البيان
		الخدمات المقدمة لمرضى العيادة الخارجية:
	٨٠٠	فحص طبي
	١٢٠٠	عمليات جراحية
	٢٦٠	تحاليل معملية
	٢٧٠	أشعة
	١٨٠	علاج طبيعى
	٢٢٠	عيادة العيون
	٢٩٣٠	إجمالى قيمة الخدمات الطبية المقدمة
	٢٩٣	بضاف: ١٠% مقابل المصروفات الإدارية
٣٢٢٣		إجمالى إيرادات العيادة الخارجية
	٩٥٠	ح/ النقدية المحصلة
	٢٠٠٠	ح/ المدنيين (جهات تعاقد)
	٢٧٣	ح/ إعفاءات إجتماعية
٣٢٢٣		

٥- إثبات العمليات بدفتر اليومية العامة للمستشفى:

٢٠٠٦/٦/٦	من ح/ مرضى العيادة الخارجية إلى ح/ إيرادات العيادة الخارجية	٣٢٢٣
	٨٠٠ ح/ فحص طبي	
	١٢٠٠ ح/ عمليات جراحية	
	٢٦٠ ح/ تحاليل معملية	
	٢٧٠ ح/ أشعة	
	١٨٠ ح/ علاج طبيعى	
	٢٢٠ ح/ عيادة العيون	
	٢٩٣ ح/ مقابل المصروفات الإدارية	
	إثبات الخدمات المقدمة لمرضى العيادة الخارجية	
	مبوية حسب أنواع الإيرادات	

٢٠٠١/٦/٦	من حـ/ النقدية بالخرزينة إلى مذكورين		٦٥٠
	حـ/ إيراد رسوم دخول زوار	٤٠٠	
	حـ/ إيراد البوفيه	٢٥٠	
٢٠٠١/٦/٦	من مذكورين		
	حـ/ مصروفات الكهرباء	١٣٠٠	
	حـ/ مصروفات مياه	٦٠٠	
	إلى حـ/ النقدية بالخرزينة	١٩٠٠	

٦- تصوير حـ/ إجمالي مرضى العيادة الداخلية بدفتر الأستاذ العام:

حـ/ إجمالي مرضى العيادة الداخلية

٦٥٠	رصيد ٢٠٠٦/٦/٦	١١٣١	من حـ/ النقدية بالخرزينة
٢٨٥٢	إل حـ/ إيرادات العيادة الداخلية	١٥٠٠	من حـ/ النقدية بالخرزينة
		٨١٥	رصيد
٣٥٠٢		٣٥٠٢	

٢٠٠٦/٦/٦	من مذكورين		
	حـ/ النقدية بالخرزينة	٩٥٠	
	حـ/ المدينين- جهات التعاقد	٢٠٠٠	
	حـ/ الخصم أو الإعفاءات الممنوحة	٢٧٣	
	إلى حـ/ مرضى العيادة الخارجية		٣٢٢٣
	إثبات تحصيل وتسوية قيمة إيرادات العيادة الخارجية		٢٨٥٢
٢٠٠٦/٦/٦	من حـ/ مرضى العيادة الداخلية		
	إلى حـ/ إيرادات العيادة الداخلية		
	١٦٧ حـ/ فحص طبي وتمريض		
	١٦٤ حـ/ أدوية ومستلزمات طبية		
	١٣٠٠ حـ/ عمليات جراحية		
	٢١٠ حـ/ أشعة		
	٩٠ حـ/ تحاليل		
	٣٠ حـ/ علاج طبيعى		
	١٩٠ حـ/ أغذية		
	١٢ حـ/ تليفون		
	٤٣٠ حـ/ إقامة(مبيت)		
	٢٥٩ حـ/ مقابل مصروفات إدارية		
	إثبات إيرادات العيادة الداخلية مبنية حسب أنواع الإيرادات		
٢٠٠١/٦/٦	من مذكورين		
	حـ/ النقدية	٢٦٣١	
	حـ/ إجمالي المدينين	٨١٥	
	حـ/ الخصم أو الإعفاءات الممنوحة	٥٦	
	إلى حـ/ مرضى العيادة الداخلية		٣٥٠٢
	إثبات تحصيل وتسوية قيمة إيرادات العيادة الداخلية		٥٣٠٠
٢٠٠١/٦/٦	من حـ/ مستلزمات طبية وأدوية- صيدلية		
	إلى مذكورين		
	حـ/ النقدية بالخرزينة	٢٠٠٠	
	حـ/ إجمالي الدائنين	٣٣٠٠	
	إثبات مشتريات مستلزمات وأدوية للصيدلية		١١٥
٢٠٠١/٦/٦	من حـ/ النقدية بالخرزينة		
	إلى حـ/ إيراد تأجير سيارات إسعاف	١١٥	
٢٠٠١/٦/٦	من حـ/ مشتريات الأغذية		
	إلى حـ/ إجمالي الدائنين	٢٨٠٠	

٧- إعداد فاتورة حساب المريض محمد شكر:

مستشفى الشفاء العاجل

فاتورة علاج

اسم المريض: محمد شكر

رقم الغرفة: ١٣٠

القسم/ الدرجة: أعصاب/ثانية

تاريخ الدخول: ٢٠٠٦/٦/١

رقم الفاتورة:

الجهة المتعاقدة: التأمين الصحي

الطبيب المعالج: إبراهيم عبد الحميد

تاريخ الخروج: ٢٠٠٦/٦/١

ملاحظات	البيان	سعر الوحدة		عدد الوحدات	المبلغ	
		قرش	جنيه		قرش	جنيه
	إقامة مريض	٨٠	-	٥	٤٠٠	-
	إقامة مرافق	-	-	-	-	-
	فحص طبي				٢٠٨	-
	خدمات معمل تحليل				١٤٠	-
	خدمات أشعة				٢١٠	-
	فحوصات: رسم قلب-					
	مناظير					
	نظريات فوق صوتية - علاج طبيعى				١٥٠	
	عمليات / ولادة				٨٠٠	
	رسم حجرة العمليات					
	(صفري- متوسطة- كبرى)					
	خدمات تخدير					
	(عام- نصفى- موضعى)					
	أجور تخدير					
	زيارات واستشارات					
	رعاية طبية وخدمة طبيب مقيم					
	أنوية وتحاليل طبية				٢٨٢	
	مستلزمات طبية				-	
	تليفون				-	
	خدمات أخرى				١٢٠	
	الإجمالى				٢٣١٠	
	١٠% مقابل مصروفات إدارية				٢٣١	
	جملة الفاتورة				٢٥٤١	
	جملة المسدد				١٥٤١	
	الصافى المستحق والمقيد على				١٠٠٠	
	ح/ هيئة التأمين الصحى					
	٢٤١+١٣٠٠					

توقيع المسئول

الاسم

مثال توضيحي رقم (٤):

فيما يلى بيان الأنشطة التي تمت بمستشفى " السلامة والعافية" عن يوم

٢٠٠٦/٦/١٦:

أولاً: بيانات المرضى النزلاء:

١- مرضى نزلاء موجودين من قبل وما زالوا مقيمين وبياناتهم كما يلى:

الاسم	القسم	رقم الحجرة	سعر الإقامة للمريض	سعر الإقامة للمرافق	رصيد سابق
ستيتة عبد البر	أمراض نساء	١٠	٦٠	٤٠	٢٤٠
إبراهيم متولى	الباطنة	١٥	٧٠	-	٤٠٠
عبد عيود	مسالك	١٨	٥٠	-	٣٦٠
جنات إبراهيم	أطفال	١١	٥٠	٤٠	٢٠٠

٢- مرضى نزلاء جدد تم دخولهم المستشفى فى ذات اليوم ٢٠٠٦/٦/١٦

وبياناتهم كالتالى:

الاسم	القسم	رقم الحجرة	سعر الإقامة للمريض	سعر الإقامة للمرافق	دفعة مقدمة
محمد منصور	عظام	٩	٥٠	-	٣٠٠
محمود الطيب	جراحة	١٢	٥٠	٤٠	٥٠٠
أحمد عبد السلام	الباطنة	١٣	٦٠	-	٥٠٠

٣- كانت الخدمات المقدمة للمرضى النزلاء وبالإضافة إلى مرضى العيادة الخارجية على النحو التالي:

البيان	فحص طبي وتمريض	عمليات جراحية	تحاليل معملية	أشعة	علاج طبيعى	أدوية ومستلزمات طبية	أغذية	تليفون
ستيته عبد البر	٢٠		١٠	٢٠		٣٠	٤٠	-
ابراهيم متولى	١٥					٢٥	١٠	-
عبد عيود	٢٠		٢٠	٢٥		٣٠	٢٠	٥
جنات ابراهيم	١٥		٢٠			٢٠	٢٥	١٠
محمد منصور	٢٥		٢٠	٤٠	٢٠	٢٠	١٥	-
محمود الطيب	٢٠	٥٠٠	٣٠	٤٠		٦٠	-	-
احمد عبد السلام	١٥		١٠	٢٥		٣٠	١٠	-
مرضى العيادة الخارجية	٢٥٠		١٢٠	١٠٠	١٤٠	٥٠		

٤- تضاف ١٠% من قيمة الخدمات المقدمة للمرضى نظير المصروفات الإدارية.

٥- فيما يلى بيانات إضافية عن نشاط المستشفى خلال اليوم:

أ - غادر المستشفى اليوم المريض ابراهيم متولى وقام بسداد حسابه نقداً.

ب- كما خرجت الطفلة جنات ابراهيم بعد تصفية حسابها وتحميله على حساب شركة سابك للبتروال المتعاقد مع المستشفى.

ج- دفع مرضى العيادة الخارجية رصيد حسابهم نقداً عدا مبلغ ٧٦ جنيهاً تم إعفاء المرضى من دفعها بقرار من مدير عام المستشفى طبقاً للاتحة العلاج.

د- تم شراء أدوية للمستشفى من الشركة المصرية للأدوية على الحساب بمبلغ ١٢٠٠ جنية، كما تم شراء مواد ومستلزمات تغذية ٤٨٠ جنية سدد نصفها نقداً والباقي على الحساب.

هـ- قامت المستشفى بسداد فاتورة كهرباء نقداً قيمها ٨٦٠ جنية.

المطلوب:

١- إعداد صفحة أستاذ المرضى المبوب اليومى عن يوم ٢٠٠٦/٦/١٦.

٢- إثبات العمليات السابقة حـ/ أغذية فى دفتر اليومية العامة للمستشفى.

٣- إعداد فاتورة المريض ابراهيم متولى علماً بأن الخدمات التى قدمت له خلال فترة أقامته السابقة على يوم ٢٠٠٦/٦/١٦ كانت على النحو التالى:

أدوية ومستلزمات طبية	٥٠ جنية
فحص طبي وتمريض	١٣٠ جنية
إقامة	١٤٠ جنية
عملية جراحية	٥٠٠ جنية
أشعة	٨٠ جنية
تحاليل معملية	١٠٠ جنية
١٠% مقابل مصاريف إدارية	١٠٠ جنية

وكان المريض قد سدد مبلغ ٧٠٠ جنية مقدماً عند الدخول يوم ٢٠٠٦/٦/١٤.

إجابة المثال التوضيحي رقم (٤):

١- إعداد صفحة من دفتر أستاذ المرضى المبوب اليومي.

صفحة من دفتر أستاذ المرضى المبوب عن يوم ٢٠٠٦/٦/١٦

المجموع	التاريخ	أحمد عبد السلام	محمد قطوب	محمد منصور	جنت إبراهيم	عده عويد	إبراهيم متولي	سنية عبد البر	اسم المريض وبياناته
		باطنة (١٣)	جرحة (١٢)	عظام (٩)	أطفال (١١)	مسالك (١٨)	باطنة (١٥)	نساء (١٠)	بيانات الخدمة المقدمة
١٢٠٠					٢٠٠	٣٦٠	٤٠٠	٢٤٠	رصيد منقول (مأقبلة)
٣٨٠	٢٥٠	١٥	٢٠	٢٥	١٥	٢٠	١٥	٢٠	فحص طبي وتمريض
٥٠٠			٥٠٠						عمليات جراحية
٢١٠	١٢٠	١٠	٢٠	٢٠		٢٠		١٠	تحاليل معملية
٢٧٠	١٠٠	٢٥	٤٠	٤٠	٢٠	٢٥		٢٠	أشعة
١٦٠	١٤٠			٢٠					علاج طبيعي
٢٦٥	٥٠	٣٠	٦٠	٢٠	٢٠	٣٠	٢٥	٣٠	أدوية ومستلزمات طبية
١٢٠	-	١٠	-	١٥	٢٥	٢٠	١٠	٤٠	أغذية
١٥	-	-	-	-	١٠	٥	-	-	تليفون
٣٥٠	-	٦٠	٩٠	٥٠	-	٥٠	-	١٠٠	إقامة
٢٢٧	٦٦	١٥	٧٤	١٩	٩	١٧	٥	٢٢	مقابل المصروفات الإدارية ١٠%
٣٦٩٧	٧٢٦	١٦٥	٨١٤	٢٠٩	٢٩٩	٥٤٧	٤٥٥	٤٨٢	الإجمالي
٢٤٠٥	٦٥٠	٥٠٠	٥٠٠	٣٠٠			٤٥٥		النقدية المسددة
٢٩٩					٢٩٩				شركات البترول المدنيين
٧٦	٧٦								خصم مملوح
٩١٧		(٢٣٥)	٣١٤	(٩١)		٥٤٧		٤٨٢	رصيد منقول
٣٦٩٧	٧٢٦	١٦٥	٨١٤	٢٠٩	٢٩٩	٥٤٧	٤٥٥	٤٨٢	الإجمالي

٢- قيود اليومية العامة عن يوم ٢٠٠٦/٦/١٦:

٢٠٠٦/٦/١٦	من مذكورين		
	حـ/ مرضى العيادة الداخلية	١٧٧١	
	حـ/ مرضى العيادة الخارجية	٧٢٦	
	إلى مذكورين		
	حـ/ فحص طبي وتمريض	٣٨٠	
	حـ/ عمليات جراحية	٥٠٠	
	حـ/ تحاليل معملية	٢١٠	
	حـ/ الأشعة	٢٧٠	
	حـ/ علاج طبيعي	١٦٠	
	حـ/ أدوية ومستلزمات طبية	٢٦٥	
	حـ/ أغذية	١٢٠	
	حـ/ تليفون	١٥	
	حـ/ إقامة (مبيت)	٣٥٠	
	حـ/ مقابل مصاريف إدارية ١٠%	٢٢٧	
	إثبات إيرادات للخدمات المقدمة للمرضى		
٢٠٠٦/٦/١٦	من مذكورين		
	حـ/ النقدية بالخزينة	١٧٥٥	
	حـ/ إجمالي المدين (٢٩٩ + ٩١٧)	١٢١٦	
	إلى حـ/ مرضى العيادة الداخلية	٢٩٧١	
	من مذكورين		
	حـ/ النقدية بالخزينة	٦٥٠	
	حـ/ الخصم المملوح	٧٦	
	إلى حـ/ مرضى العيادة الخارجية	٧٢٦	
	من حـ/ مشتريات الأدوية	١٢٠٠	
	إلى حـ/ إجمالي الدائنين - الشركة المصرية للأدوية	١٢٠٠	

١١/١/٩ القوائم المالية في المستشفيات:

من واقع الحسابات المفتوحة في دفتر الأستاذ العام يتم إعداد ميزان المراجعة قبل التسويات والتأكد من توازنه بإعتبار أن توازن ميزان المراجعة قرينة على صحة وسلامة خطوات الدورة المحاسبية السابقة على إعداده مع الأخذ في الحسبان أن توازن الميزان ليس دليلاً قاطعاً على صحة الإجراءات المحاسبية بحسبان أن هناك أخطاء لا تؤثر على توازن ميزان المراجعة.

وبعد التأكد من توازن ميزان المراجعة قبل التسويات، يتم إجراء التسويات الجردية لتحديد ما يخص الفترة من مصروفات وإيرادات تطبيقاً لمبدأ الفترة المحاسبية ومبدأ الإستحقاق وهو الأمر الذي ينعكس في تحقيق هدفين أساسيين هما:

١- إعداد قائمة الإيرادات والمصروفات بصورة سليمة بحيث تحمل بما يخص الفترة من مصروفات وما يخص ذات الفترة من إيرادات ومن ثم التحديد السليم لنتيجة الفترة من ربح أو خسارة.

٢- تحديد المركز المالي للمستشفى في نهاية الفترة وبحيث يعبر عن المركز المالي للمستشفى في هذا التاريخ تعبيراً صادقاً.

وبعد إجراء التسويات الجردية يتم إعداد ميزان المراجعة بعد التسويات والذي يمثل نقطة البداية الحقيقية لإعداد القوائم المالية في المستشفى.

١/١١/٩ حساب الإيرادات والمصروفات في المستشفى:

وهو عبارة عن كشف منفصل يبين إجمالي الإيرادات والمصروفات للمستشفى عن السنة المالية أو الفترة المحاسبية المنتهية والفرق بينهما يمثل صافي ربح أو صافي خسارة للمستشفى.

ويمكن إعداد حساب إيرادات ومصروفات مجزأ (حسب الأقسام) للمستشفى بحيث يظهر نتيجة كل قسم تشغيلي على حدة، وبحيث يظهر إجمالي الإيرادات والمصروفات للأقسام التشغيلية التي تحقق الإيرادات الرئيسية للمستشفى. فيظهر صافي الربح التشغيلي للمستشفى موزعاً حسب مساهمة كل قسم تشغيلي

٢٠٠٦/٦/١٦	من حـ/ مشتريات الأدوية إلى مذكورين	٢٤٠	٤٨٠
	حـ/ النقدية بالخزينة	٢٤٠	
	حـ/ إجمالي الدائنين		
٢٠٠٦/٦/١٦	من حـ/ مصاريف الكهرباء إلى حـ/ النقدية بالخزينة	٨٦٠	٨٦٠

٣- إعداد فاتورة حساب المريض إبراهيم متولى:

مستشفى الشفاء العاجل		فاتورة علاج		المبلغ		
اسم المريض: إبراهيم متولى		رقم الفاتورة:		جنيه	قرش	
رقم الغرفة: (١٥)		الجهة المتعاقدة:				
القسم/ الدرجة: أعصاب/ثانية		الطبيب المعالج:				
تاريخ الدخول: ٢٠٠٦/٦/١٤		تاريخ الخروج:				
ملاحظات	البيان	سعر الوحدة		عدد الوحدات		
		جنيه	قرش			
	لدوية ومستلزمات طبية				٧٥	-
	لخص طبي وتمريض				١٤٥	-
	إقامة	٧٠	-	٢	١٤٠	
	عملية جراحية				٥٠٠	
	أشعة				٨٠	
	تحاليل معملية				١٠٠	
	أغذية				١٠	
	الإجمالي				١٠٥٠	
	١٠% مقابل مصروفات إدارية				١٠٥	
	جملة الفاتورة				١١٥٥	
	النقدية المسددة				٧٠٠	
	المبلغ المستحق السداد				٤٥٥	
توقيع المسئول						
الاسم						
التوقيع						

ويتم إضافة إجمالي الإيرادات الأخرى المتنوعة، وذلك وصولاً إلى إجمالي ربح التشغيل ثم تطرح منه المصروفات غير المباشرة المتعلقة بالأقسام الخدمية للوصول إلى صافي الربح قبل الضرائب، وبطرح ضرائب الدخل نصل إلى صافي الربح بعد الضرائب.

وتوضح الأشكال أرقام (١٢)، (١٣)، (١٤)، (١٥) شكل ومحتوى حساب الإيرادات والمصروفات على مستوى الأقسام، في حين يوضح الشكل رقم (١٥) حساب الإيرادات والمصروفات على مستوى المستشفى ككل.

مستشفى الشفاء العاجل		
حـ/ الإيرادات والمصروفات لقسم الإقامة		
عن الفترة المنتهية في.....		
		الإيرادات:
	xx	مرضى - عاديين
	xx	مرضى - حالات خاصة
	xx	مرضى - تعاقدات
	xx	إجمالي إيرادات قسم الإقامة
	(xx)	يطرح: الخصومات والإعفاءات
xx		صافي إيرادات قسم الإقامة
		يطرح: المصروفات:
	xx	مرتبات وأجور
	xx	تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايا عينية)
	xx	مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
	xx	مهمات التشغيل
	xx	غسيل وتنظيف
	xx	مصروفات حجز
	xx	إنتقالات المرضى
	xx	تكلفة ملابس العاملين
	xx	أدوات كتابية ومطبوعات
	xx	مصروفات أخرى متنوعة
	xx	إجمالي المصروفات
(xx)		صافي ربح قسم الإقامة
xx		

شكل رقم (١٢) حـ/ الإيرادات والمصروفات لقسم الإقامة

مستشفى الشفاء العاجل		
حـ/ الإيرادات والمصروفات لقسم العيادات الخارجية		
عن الفترة المحاسبية المنتهية في.....		
		الإيرادات:
	xx	إيرادات عيادة...
	xx	إيرادات عيادة...
	xx	إيراد أشعة
	xx	إيراد تحاليل
	xx	إيراد علاج طبيعى
	xx	إجمالي الإيرادات
	(xx)	يطرح: الخصومات والإعفاءات
xx		صافي الإيراد
		يطرح: المصروفات:
	xx	تكلفة الخدمات العلاجية
	xx	فواتير مستلزمات المعامل والتحليل
	xx	فواتير مستلزمات الأشعة
	xx	إيجار أجهزة
(xx)		إجمالي المصروفات
xx		إجمالي ربح قسم العيادات الخارجية
		يطرح: المصروفات الأخرى
	xx	مرتبات وأجور
	(xx)	تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايا عينية)
	xx	مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
	xx	أدوات كتابية ومطبوعات
	xx	مصروفات أخرى متنوعة
	xx	تكلفة ملابس العاملين
xx		إجمالي المصروفات الأخرى
xx		صافي ربح قسم العيادات الخارجية

شكل رقم (١٣) حـ/ الإيرادات والمصروفات لقسم العيادة الخارجية

مستشفى الشفاء العاجل

حـ/ الإيرادات والمصروفات لقسم الصيدلية
عن الفترة المحاسبية المنتهية في.....

	xx	إجمالي الإيرادات
	(xx)	يخصم: الخصومات والإعفاءات
xx		صافي الإيرادات
		يطرح المصروفات:
(xx)		تكلفة مستلزمات طبية
xx		إجمالي ربح قسم الصيدلية
		يطرح: المصروفات الأخرى:
	xx	مرتبات وأجور
	xx	تكلفة وجبات مقدمة للعاملين
	xx	مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
	xx	أدوات ومهمات كتابية
	xx	مصروفات أخرى متنوعة
xx		إجمالي المصروفات الأخرى
xx		صافي ربح قسم الصيدلية

شكل رقم (١٥) حـ/ الإيرادات والمصروفات لقسم الصيدلية

مستشفى الشفاء العاجل

حـ/ الإيرادات والمصروفات لقسم التغذية والبوفيه
عن الفترة المحاسبية المنتهية في.....

	xx	الإيرادات:
	xx	إيراد مبيعات أطعمة
	xx	إيراد مبيعات مشروبات
	(xx)	إجمالي إيرادات التغذية والبوفيه
xx		يطرح: الخصومات والإعفاءات
		صافي إيراد التغذية والبوفيه
(xx)		يطرح المصروفات:
xx		تكلفة الأطعمة والمشروبات
		إجمالي ربح قسم التغذية والبوفيه
		يطرح: المصروفات الأخرى:
	xx	مرتبات وأجور
	xx	تكلفة وجبات مقدمة للعاملين (مزايا عينية)
	xx	مجموع المرتبات والأجور وملحقاتها
	xx	إهلاك معدات وأدوات المطبخ
	xx	إهلاك مهمات وأدوات المائدة
	xx	مصروفات غسل وكى
	xx	تكلفة وقود وغاز
	xx	أدوات كتابية ومطبوعات
	xx	رخص ورسوم تفتيش
	xx	تكلفة ملابس العاملين
	xx	مصروفات أخرى متنوعة
xx		إجمالي المصروفات الأخرى
xx		صافي ربح قسم التغذية والبوفيه

شكل رقم (١٤) حـ/ الإيرادات والمصروفات لقسم التغذية والبوفيه

ويظهر الشكل رقم (١٦) حـ/ الإيرادات والمصروفات للمستشفى ككل وذلك حسب الأقسام

مستشفى الشفاء العاجل

حـ/ الإيرادات والمصروفات حسب الأقسام

عن الفترة المحاسبية المنتهية في.....

بيان	صافي الإيراد	صافي تكلفة فجسة	قمرات والأجر	المصروفات الأخرى	صافي ربح (خسارة) للتشغيل
الأقسام التشغيلية					
قسم الإقامة					
قسم العيادات الخارجية					
قسم التغذية والوقية					
قسم الصيدلية					
الإيرادات الأخرى					
إجمالي الأرباح (الخسائر)					xx
يخصم: مصروفات غير مباشرة					xx
مصروفات إدارية وعمومية				xx	
مصروفات تسويقية				xx	
مصروفات الصيانة				xx	
مصروفات الطاقة					
إجمالي المصروفات غير المباشرة					xx
صافي الربح قبل الضرائب					xx
يخصم: ضرائب الدخل					(xx)
صافي الربح بعد الضرائب					xx

شكل رقم (١٦) حـ/ الإيرادات والمصروفات على مستوى المستشفى ككل

٧/١١/١٩ قائمة المركز المالي

وهي عبارة عن قائمة توضح المركز المالي للمستشفى في لحظة زمنية معينة وهي تاريخ إعدادها. ولا تختلف قائمة المركز المالي في المستشفيات عن تلك التي تعد للمنشآت التجارية، إلا في إختلافات طفيفة تعكس طبيعة أصول المستشفى.

ويوضح الشكل رقم (١٧) قائمة المركز المالي في إحدى المستشفيات، وإن كان ينبغي ملاحظة أن البنود الواردة فيها على سبيل المثال لا الحصر.

مستشفى الشفاء العاجل

قائمة المركز المالي

في ٣١/١٢/....

الأصول المتداولة	خصوم متداولة
xx نقدية بالخبزينة	xx أوراق دفع
xx نقدية بالبنك	xx دائنون
xx استثمارات قصيرة الأجل	xx بنك سحب على المكشوف
xx حسابات إجمالي المدينين	xx مصروفات مستحقة
xx (xx) يطرح:	xx إيرادات مقدمة
xx مخصص ديون مشكوك فيها	
xx مخزون (مؤن-مشروبات-عام)	
xx مصروفات مدفوعة مقدماً	
xx إيرادات مستحقة	
xx إجمالي الأصول المتداولة	xx الخصوم طويلة الأجل
xx الأصول الثابتة	xx قروض طويلة الأجل
xx أصول ثابتة طبية	xx سندات
xx معدات طبية	
xx مستلزمات أشعة	
xx أغطية ومفروشات	
xx أجهزة مختلفة	
xx أصول ثابتة تقليدية	
xx أثاث	
xx سيارات	
xx معدات وآلات	
xx مباني	
xx أراضي	
xx مجموع الأصول	xx مجموع الخصوم وحقوق الملكية

شكل رقم (١٧) قائمة المركز المالي في إحدى المستشفيات

المصروفات الإدارية والعمومية	جنيه	٨٠٠٠٠
المصروفات التسويقية	جنيه	٣٢٠٠٠
مصروفات الصيانة والإصلاح	جنيه	٢٥٠٠٠
مصروفات الطاقة	جنيه	٢٠٠٠٠
مصروفات غير مباشرة أخرى	جنيه	١٨٠٠٠
ضرائب عقارية	جنيه	٩٠٠٠

بلغت قيمة الأراضي والمباني ٣٠٠٠٠٠٠٠ جنيه، قيمة الأثاث ١٠٠٠٠٠٠٠٠ جنيه فإذا علمت أنه عند الجرد في ٢٠٠٥/١٢/٣١ تبين المعلومات التالية:

١- هناك أجور ومرتببات تخص قسم الإقامة مدفوعة عن شهر يناير ٢٠٠٦ قدرها ٨٠٠٠ جنيه.

٢- تتضمن تكلفة مبيعات العيادات الخارجية تكلفة خدمات مقدمة للعاملين بأقسام المستشفى على النحو التالي:

قسم الإقامة	جنيه	١٨٠٠٠
قسم العيادات الخارجية	جنيه	١٥٠٠٠
قسم التغذية والبوليفيه	جنيه	١٠٠٠٠
قسم الصيدلية	جنيه	٨٠٠٠

٣- هناك مصروفات إدارية وعمومية مستحقة قدرها ٩٠٠٠ جنيه.

٤- تبلغ قيمة الأراضي ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه ومعدل إهلاك المباني ٥% والأثاث ١٠%.

٥- هناك إيرادات مستحقة ٦٥٠٠٠٠ جنيه منها ٥٢٠٠٠٠ جنيه تخص قسم الإقامة والباقي يخص قسم العيادات الخارجية.

٦- ضرائب دخل ٢٠%.

المطلوب:

أ - إعداد ح/ الإيرادات والمصروفات للمستشفى حسب الأقسام عن الفترة المحاسبية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١.

ب- بيان أثر العمليات السابقة على قائمة المركز المالي في ٢٠٠٥/١٢/٣١.

وبغية المزيد من الإيضاح حول بيان إعداد القوائم المالية في المستشفى يمكن عرض المثال الإيضاحي التالي:

مثال توضيحي رقم (٥):

فيما يلي البيانات المستخرجة من قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية لمستشفى "الدكتورة آية" عن الفترة المحاسبية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١:

إيرادات قسم الإقامة	جنيه	٣٥٠٠٠٠
إيرادات قسم العيادات الخارجية	جنيه	٤٠٠٠٠٠
إيرادات قسم التغذية والبوليفيه	جنيه	١٣٠٠٠٠
إيرادات قسم الصيدلية	جنيه	١٢٠٠٠٠
إيرادات أخرى متنوعة	جنيه	١١٠٠٠٠
خصومات ممنوحة لمرضى قسم الإقامة	جنيه	١٢٠٠٠
خصومات ممنوحة لمرضى قسم العيادات الخارجية	جنيه	٩٠٠٠
مصروفات قسم الإقامة	جنيه	١٣٠٠٠٠
مصروفات قسم العيادات الخارجية	جنيه	٤٠٠٠٠
مصروفات قسم التغذية والبوليفيه	جنيه	٥٧٠٠٠
مصروفات قسم الصيدلية	جنيه	٢٥٠٠٠
تكلفة مرتببات وأجور قسم الإقامة	جنيه	٣٢٠٠٠
تكلفة مرتببات وأجور قسم العيادات الخارجية	جنيه	٣٦٠٠٠
تكلفة مرتببات وأجور قسم التغذية والبوليفيه	جنيه	٣٠٠٠٠
تكلفة مرتببات وأجور قسم الصيدلية	جنيه	١٨٠٠٠
تكلفة مبيعات قسم العيادات الخارجية	جنيه	١٢٠٠٠٠

أدوات كتابية ومطبوعات ٦٠٠٠٠ جنيه توزع بين أقسام مرضى الإقامة والعيادات الخارجية والتغذية والبوليفيه والصيدلية بنسبة ٢: ٢: ١: ١ على التوالي.

حل المثال التوضيحي رقم (٥):

أ - إعداد حساب الإيرادات والمصروفات للمستشفى حسب الأقسام:

مستشفى الدكتور آية						
ح/ الإيرادات والمصروفات حسب الأقسام						
عن الفترة المحاسبية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١						
بيان	صافي الإيراد	صافي تكلفة الخدمة	المرتبات والأجور	المصروفات الأخرى	إجمالي المصروفات	صافي ربح (خسارة) للتشغيل
الأقسام التشغيلية						
قسم الإقامة	٣٩٠٠٠٠	-	٤٢٠٠٠	١٥٠٠٠	١٩٢٠٠٠	١٩٨٠٠٠
قسم العيادات الخارجية	٤٠٤٠٠٠	٦٩٠٠٠	٥١٠٠٠	٦٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠	٢٢٤٠٠٠
قسم التغذية والبوليفيه	١٣٠٠٠٠	-	٤٠٠٠٠	٦٧٠٠٠	١٠٧٠٠٠	٢٣٠٠٠
قسم الصيدلية	١٢٠٠٠٠	-	٢٦٠٠٠	٣٥٠٠٠	٦١٠٠٠	٥٩٠٠٠
إيرادات أخرى متنوعة	١٠٤٤٠٠٠	٦٩٠٠٠	١٥٩٠٠٠	٣١٢٠٠٠	٥٤٠٠٠٠	٥٠٤٠٠٠
إجمالي ربح التشغيل						١١٠٠٠٠
يخصم: مصروفات غير مباشرة						٦١٤٠٠٠
مصروفات إدارية وعمومية						٨٩٠٠٠
مصروفات تسويقية						٣٢٠٠٠
مصروفات الصيانة والإصلاح						٢٥٠٠٠
مصروفات الطاقة						٢٠٠٠٠
مصروفات غير مباشرة أخرى						١٨٠٠٠
ضرائب مقاربة						٩٠٠٠
مصروفات إهلاك مبانى						١٠٠٠٠٠
مصروفات إهلاك أثاث						١٠٠٠٠٠
إجمالي المصروفات غير المباشرة						٣٩٣٠٠٠
صافي ربح التشغيل قبل الضرائب						٢٢١٠٠٠
ضرائب الدخل ٢٠%						(٤٤٢٠٠)
صافي الربح بعد الضرائب						١٧٦٨٠٠

أضواء على الحل:

(١) تم حساب صافي إيرادات أقسام التشغيل بالمعادلة التالية:

إجمالي الإيراد في القسم - المسموحات والإعفاءات + إيرادات مستحقة (لم تقيد)

$$\text{صافي إيراد قسم الإقامة} = ١٢٠٠٠ - ٥٢٠٠٠ + ٣٥٠٠٠ = ٣٩٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{صافي إيراد قسم العيادات الخارجية} = ٩٠٠٠ - ١٣٠٠٠ + ٤٠٠٠٠ = ٤٠٤٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{صافي إيراد قسم التغذية والبوليفيه} = ١٣٠٠٠٠ = \text{جنيه}$$

$$\text{صافي إيراد قسم الصيدلية} = ١٢٠٠٠٠ = \text{جنيه}$$

(٢) تم احتساب المرتبات والأجور للأقسام التشغيلية بالمعادلة التالية:

تكلفة مرتبات وأجور في القسم + تكلفة خدمات مقدمة للعاملين - المسدد مقدماً

$$\text{المرتبات والأجور قسم الإقامة} = ٨٠٠٠ - ١٨٠٠٠ + ٣٢٠٠٠ = ٤٢٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{المرتبات والأجور قسم العيادات الخارجية} = ١٥٠٠٠ + ٣٦٠٠٠ = ٥١٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{المرتبات والأجور قسم التغذية والبوليفيه} = ١٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{المرتبات والأجور قسم الصيدلية} = ٨٠٠٠ + ١٨٠٠٠ = ٢٦٠٠٠ \text{ جنيه}$$

(٣) المصروفات الأخرى تم تعديلها بتحميل كل قسم تشغيلي بنصيبه من تكلفة

الأدوات الكتابية والمطبوعات حيث تم تحميلها على الأقسام التشغيلية، الإقامة

والعيادات الخارجية والتغذية والبوليفيه والصيدلية بنسبة ٢: ٢: ١ على

التوالي، فتصبح على التوالي ٢٠٠٠٠ جنيه، ٢٠٠٠٠ جنيه، ١٠٠٠٠ جنيه،

١٠٠٠٠ جنيه تضاف إلى قيمة المصروفات الأخرى الواردة في البيانات.

(٤) بالنسبة لمصروفات الإهلاك حسبت على النحو التالي:

$$\text{إهلاك المبانى} = ٣٠٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠} = ١٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{إهلاك الأثاث} = ١٠٠٠٠٠٠ \times \frac{١٠}{١٠٠} = ١٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ب - الأثر على قائمة المركز المالي في ٢٠٠٥/١٢/٣١:

قائمة المركز المالي في ٢٠٠٥/١٢/٣١

أجور ومرتباه مدفوعة مقدماً	٨٠٠٠		
إيرادات مستحقة	٦٥٠٠٠		
أصول ثابتة			
٣٠٠٠٠٠٠ أراضي ومباني			
١٠٠٠٠٠٠ بطرحة: مخصص		٢٩٠٠٠٠٠	
إهلاك			
١٠٠٠٠٠٠ أثاث			
١٠٠٠٠٠٠ بطرحة: مخصص		٩٠٠٠٠٠	
إهلاك			
مصرفات إدارية وصومية مستحقة	٩٠٠٠		
حقوق الملكية			
صافي ربح العام بعد الضرائب	١٧٦٨٠٠		

٢/٩ محاسبة التكاليف بهدف تقديم معلومات ملائمة لإدارة المستشفى:

لا تقل أهمية وجود نظام للتكاليف في المستشفيات العامة عنه في المستشفيات الخاصة، والتي قد تتخذ أساساً لتسعير الخدمة. ففي كلا الحالتين يخدم نظام التكاليف في تحقيق الرقابة عليها ورفع كفاءة استخدام الموارد وإمكانية إعداد الموازنة التخطيطية وتقدير احتياجات السنة القادمة بشكل أكثر دقة.

وتجمع محاسبة التكاليف في المستشفيات ما بين التكلفة الفعلية لبعض العناصر والتكلفة المعيارية لبعضها الآخر.

أي أن تكلفة المريض/ليلة تحتوي على جزئين هما:

الأول: تكلفة فعلية وهي كافة العناصر التي تؤدي بشكل مباشر للمريض ويتم التحاسب عليها بشكل فعلى مثل إيجار الغرفة، المكالمات التليفونية، الأدوية، التغذية، أتعاب العمليات الجراحية.

والثاني تكلفة معيارية وتستخدم فيها معدلات لتحصيل تكلفة العناصر غير المباشرة مثل تكلفة التمريض (لكل ساعة تمريض) أو خدمات العناية المركزة أو الخدمات الإدارية والعامه الأخرى بما فيها إستهلاكات الأصول.

ويتوقف المنهج الملائم للتكلفة على طبيعة النشاط أو التشغيل. وفي المستشفيات نجد أن محور النشاط هو المريض، وأن الهدف هو قياس تكلفة المريض، أي أن المريض في النهاية هو الوحدة التي تحمل عليها عناصر التكاليف المختلفة.

وقد يكون عنصر التكلفة متمثلاً في سلعة (دواء، غذاء، مستلزمات طبية... الخ) أو خدمة (أتعاب طبيب، تمريض، خدمات غسل... الخ).

ولاشك أنه من السهل تحديد تكلفة المريض من عنصر التكلفة إذا كان مباشراً ومخصصاً له مثل الدواء أو الحجرة... في حين أن عناصر التكاليف غير المباشرة غالباً ما يتم تحميلها على مركز تكلفة (مثل خدمات إدارية، خدمات آلات ومعدات... الخ) وتحمل على حساب المريض بنسبة تحميل محددة مقدماً (ساعات الاستخدام أو أيام الإقامة أو أي معدل تحميل مناسب آخر).

ونظراً لعدم نمطية الخدمات العلاجية لكافة المرضى فإن منهج التكلفة الملائم لهذه العملية هو نظام الأوامر أو الطلبات بإعتبار أن وحدة الخدمة هي المريض، وهو بنفسه يعتبر طلبية خاصة أو أمر تشغيل خاص (أمر علاجي).

ويتم تحميل التكلفة على الأمر العلاجي (حساب المريض) باستخدام التبريد الملائم للعناصر (مباشر على الأمر) أو غير مباشر (يحمل بمعدل تحميل محدد مقدماً) مع ملاحظة إمكانية استخدام "دفتر أستاذ المرضى المبوب اليومى" مكان حساب أوامر العلاج، حيث أن خانة كل مريض تعكس حسابه بالمستشفى.

ثانياً: بيانات من البطاقات العلاجية:

- تكاليف العمليات الجراحية:

أ - أتعاب طبيب: على الهوارى	٤٠٠٠ جنية	محمد السقا	٦٠٠٠ جنية
أحمد البدوى	٨٠٠٠ جنية	شوقى الششتاوى	٥٠٠٠ جنية
ب- زمن غرفة العمليات: على الهوارى	٣ ساعات	محمد السقا	٣ ساعات
أحمد البدوى	٤ ساعات	شوقى الششتاوى	٣ ساعات
ج - أدوية: على الهوارى	١٤٠ جنية	محمد السقا	١٧٥ جنية
أحمد البدوى	١٧٥ جنية	شوقى الششتاوى	١٥٠ جنية
د- غرفة العناية المركزة: على الهوارى	١٣ ساعة	محمد السقا	١٥ ساعة
أحمد البدوى	٩ ساعات	شوقى الششتاوى	٨ ساعات

ثالثاً: بيانات من واقع سجل حجز الغرف:

أ - بيان أسعار الغرف والوجبات الغذائية:

غرفة على الهوارى درجة أولى	١٥٠ جنية/ليلة ،	الغذاء ٥٠ جنية/يوم
غرفة أحمد البدوى درجة ثانية ممتازة	١٠٠ جنية/ليلة ،	الغذاء ٤٠ جنية/يوم
غرفة محمد السقا وشوقى الششتاوى عادية	٧٥ جنية فى الليلة والغذاء	٣٠ جنية/يوم

والسعر شاملاً كافة الخدمات اللازمة للغرف.

ب- تحسب خدمات الغسيل بواقع ٥ جنية لكل مريض يومياً.

ج- المكالمات التليفونية:

على الهوارى	٤٠ جنية	محمد السقا	٢٨ جنية
أحمد البدوى	٢١ جنية	شوقى الششتاوى	١٢ جنية

رابعاً: قدمت المستندات التالية من قسم التوريدات والشئون المالية عن الفترة

من ١ - ١٥ يونيو ٢٠٠٦

- مواد غذائية ٦٠٠ جنية بقى منها فى نهاية الفترة مبلغ ١٠٠ جنية
- إيجار مبنى قسم الجراحة العامة الشهرى ٤٠٠٠ جنية

وهكذا يقوم نظام محاسبة التكاليف بالمستشفى بتحديد تكلفة كل أمر علاجى (للمريض) بالإضافة إلى قياس تكاليف أداء كل مركز خدمى بالمستشفى والذي يتم تحميل تكاليفه على الأوامر العلاجية (المريض) التى مرت به أو استقادت من خدماته، ويمكن ذلك استخدام حساب مراقبة عناصر التكاليف لمراقبة عناصر التكاليف المختلفة سواء تم تطبيقها بشكل تفصيلى حسب نوع العنصر واسمه مثل حساب مصروفات النظافة، حساب مصروفات الصيانة، حساب الأدوية، حساب أجور تمريض... الخ أو تقسيم المصروفات على أساس نوعى مواد، أجور، مصروفات أخرى.

وبغية استيضاح آلية تطبيق نظام التكاليف يمكن تناول بعض العمليات الإفتراضية فى أحد الأقسام العلاجية على النحو الوارد فى المثال التالى:

مثال توضيحي رقم (٦):

فيما يلى بعض البيانات المستخرجة من المستندات الخاصة بقسم الجراحة العامة بمستشفى جمال عبد الناصر خلال النصف الأول من يونيو ٢٠٠٦:

أولاً: بيانات من أذن دخول المستشفى والخروج منها:

دخول قسم الجراحة العامة أربعة مرضى هم:

على الهوارى	من ٦/٢	حتى ٦/١٤
محمد السقا	من ٦/٢	حتى ٦/١١
أحمد البدوى	من ٦/٥	حتى ٦/١٣
شوقى الششتاوى	من ٦/١٠	حتى ٦/١٥

- الساعة في غرفة العمليات ٢٠٠ جنيه وفي غرفة العناية المركزة خمسون جنيهاً.
 - المصروفات الإدارية بمعدل ١٠% من تكلفة المريض وبحد أدنى ٢٥٠ جنيه.
 - تكلفة التمريض تحمل بمعدل ٢٠ جنيه يومياً.
- ٢- الغسيل يتم بالتعاقد مع مغسلة قريبة من المستشفى وعلى ذلك فالتكلفة الواردة هي قيمة فعلية لفاتورة الغسيل.
- المطلوب: إعداد حسابات مراكز التكلفة، مراقبة عناصر التكلفة، أوامر العلاج وتحليل الفروق في معدلات وتحميل التكاليف.

حل المثال التوضيحي رقم (٦):

١- حسابات الأوامر العلاجية:

حـ/ الأمر العلاجي للمريض على الهوارى

أتعاب الطبيب	٤٠٠٠	
أدوية	١٤٠	
غسيل	٦٠	
تليفونات	٤٠	
غرفة العمليات	٦٠٠	
العناية المركزة	٦٥٠	
إقامة	١٨٠٠	
تمريض	٢٤٠	
وجبات	٦٠٠	
مصروفات إدارية	٨١٢	
		٨٩٤٣
من حـ/ إجمالى تكلفة الأوامر العلاجية	٨٩٤٣	٨٩٤٣

- فاتورة إضاءة وتدفئة في الشهر ١٢٠٠ جنيه.
- أجور عمال نظافة شهرياً ١٨٠٠ جنيه
- مواد للصيانة وقطع الغيار ٤٠٠ جنيه
- استهلاك أثاث ٦٠٠ جنيه
- أجور العاملين في المطبخ شهرياً ٢٤٠٠ جنيه
- استهلاك معدات شهرياً ٣٠٠ جنيه
- نظافة وصيانة المطبخ ٢٠٠ جنيه
- أجور الممرضين شهرياً ٣٠٠٠ جنيه
- تكاليف إدارية لمكتب التمريض ٤٠٠ جنيه شهرياً
- مستلزمات تمريض تم استهلاكها ٥٠٠ جنيه
- تكلفة تشغيل غرفة العمليات ١٥٠٠ جنيه عن نصف شهر
- إضاءة وتدفئة للمريض ١٠ جنيه/ساعة
- نظافة وتعقيم غرفة العمليات ٢٥ جنيه/ساعة
- تكاليف غرفة العناية المركزة شهرياً: ٨٠٠ جنيه
- نظافة وصيانة ٤٠٠ جنيه
- إضافة وتكثيف ١٦٠٠ جنيه
- أجور تمريض خاص

خامساً: بيانات من واقع بيانات الموازنة وقرارات إدارة المستشفى:

١- تحمل التكاليف غير المباشرة للمرضى بالمعدلات التالية:

- إيجار الغرف يومياً وطبقاً لمستوى الغرفة، كما يقدر إيجار حجرة العمليات شهرياً ٣٢٠ جنيه والعناية المركزة ٤٠٠ جنيه ومكاتب التمريض ٢٥٠ جنيه شهرياً.

حـ/ الأمر العلاجي للمريض محمد السقا

٦٠٠٠	أتعاب الطبيب	٩٥٩٥	من حـ/إجمالي تكلفة الأوامر العلاجية
١٧٥	أدوية		
٤٥	غسيل		
٢٨	تليفونات		
٦٠٠	غرفة العمليات		
٧٥٠	العناية المركزة		
٦٧٥	إقامة		
١٨٠	تمريض		
٢٧٠	وجبات		
٨٧٢	مصرفوات إدارية		
٩٥٩٥		٩٥٩٥	

حـ/ الأمر العلاجي للمريض أحمد البدوي

٨٠٠٠	أتعاب الطبيب	١١٨٤٣	من حـ/إجمالي تكلفة الأوامر العلاجية
١٧٥	أدوية		
٤٠	غسيل		
٢١	تليفونات		
٨٠٠	غرفة العمليات		
٤٥٠	العناية المركزة		
٨٠٠	إقامة		
١٦٠	تمريض		
٣٢٠	وجبات		
١٠٧٧	مصرفوات إدارية		
١١٨٤٣		١١٨٤٣	

حـ/ الأمر العلاجي للمريض شوقي الششتاوي

٥٠٠٠	أتعاب الطبيب	٧٤٩٣	من حـ/إجمالي تكلفة الأوامر العلاجية
١٥٠	أدوية		
٢٥	غسيل		
١٢	تليفونات		
٦٠٠	غرفة العمليات		
٤٠٠	العناية المركزة		
٣٧٥	إقامة		
١٠٠	تمريض		
١٥٠	وجبات		
٦٨١	مصرفوات إدارية		
٧٤٩٣		٧٤٩٣	

ملاحظات على حسابات الأوامر العلاجية:

- ١- تم تحميل كل أمر علاجي بالتكاليف المباشرة الخاصة به.
- ٢- تم تحميل كل أمر علاجي بنصيبه من مراكز التكلفة غير المباشرة على النحو التالي:
 - أ - غرفة العمليات : بمعدل تحميل للساعة ٢٠٠ جنيه/ساعة
 - ب- غرفة العناية المركزة: بمعدل تحميل للساعة ٥٠ جنيه/ساعة
 - ج- غرفة الإقامة: بسعر محدد مقدماً للغرفة
 - د - الوجبات الغذائية : بتكلفة يومية حسب نوع ومستوى الإقامة
 - هـ- تكاليف التمريض : بمعدل تحميل يومي ٢٠ جنيه/يوم
- ٣- تم تحميل كل أمر علاجي بنسبة ١٠% من إجمالي التكاليف السابقة كمعدل لتحميل المصروفات الإدارية.

وفيما يلي إعداد حساب إجمالي الأوامر العلاجية:

حـ/ إجمالي الأوامر العلاجية

إجمالي التكاليف المحملة على الأوامر العلاجية	٣٧٨٧٤	إل حـ/أمر علاجي للمريض علي الهوارى	٨٩٤٣
		إل حـ/أمر علاجي للمريض محمد السقا	٩٥٩٥
		إل حـ/أمر علاجي للمريض أحمد البدوى	١١٨٤٣
		إل حـ/أمر علاجي للمريض شوقى الششتاوى	٧٤٩٣
		الششتاوى	
	٣٧٨٧٤		٣٧٨٧٤

حسابات مراكز التكلفة:

حـ/ مركز تكلفة غرفة المرضى

الأمر العلاجي على الهوارى	١٨٠٠	إيجار	٢٠٠٠
الأمر العلاجي محمد السقا	٦٧٥	إضاءة وتدفئة	٦٠٠
الأمر العلاجي أحمد البدوى	٨٠٠	أجور عمال نظافة	٩٠٠
الأمر العلاجي شوقى الششتاوى	٣٧٥	مواد صيانة وقطع غيار	٢٠٠
إيجار محمل لغرفة العمليات	١٦٠	استهلاك أثاث	٣٠٠
إيجار محمل لغرفة العناية المركزة	٢٠٠	تحميل بالزيادة (وفر)	١٣٥
إيجار محمل لمكاتب التمريض	١٢٥		
	٤١٣٥		٤١٣٥

حـ/ مركز تكلفة غرفة العمليات

الأمر العلاجي على الهوارى	٦٠٠	تكلفة تشغيل	١٥٠٠
الأمر العلاجي محمد السقا	٦٠٠	إضاءة وتدفئة	١٣٠
الأمر العلاجي أحمد البدوى	٨٠٠	نظافة وصيانة	٣٢٥
الأمر العلاجي شوقى الششتاوى	٦٠٠	محمل من مركز تكلفة الغرف	١٦٠
		تحميل بالزيادة (وفر)	٤٨٥
	٢٦٠٠		٢٦٠٠

حـ/ مركز تكلفة غرفة العناية المركزة

نظافة وصيانة	٤٠٠	الأمر العلاجي على الهوارى	٦٥٠
إضاءة وتدفئة	٢٠٠	الأمر العلاجي محمد السقا	٧٥٠
تمريض خاص	٨٠٠	الأمر العلاجي أحمد البدوى	٤٥٠
محمل من مركز تكلفة الغرف	٢٠٠	الأمر العلاجي شوقى الششتاوى	٤٠٠
تحميل بالزيادة (وفر)	٦٥٠		
	٢٢٥٠		٢٢٥٠

حـ/ مركز تكلفة المطبخ

مواد غذائية	٥٠٠	الأمر العلاجي على الهوارى	٦٠٠
أجور العاملين	١٢٠٠	الأمر العلاجي محمد السقا	٢٧٠
استهلاك معدات	١٥٠	الأمر العلاجي أحمد البدوى	٣٢٠
نظافة وصيانة	١٠٠	الأمر العلاجي شوقى الششتاوى	١٥٠
عجز تحميل	٦١٠		
	١٩٥٠		١٩٥٠

حـ/ مركز تكلفة خدمات التمريض

أجور ممرضين	١٥٠٠	الأمر العلاجي على الهوارى	٢٤٠
مستلزمات تمريض	٥٠٠	الأمر العلاجي محمد السقا	١٨٠
تكاليف إدارية	٢٠٠	الأمر العلاجي أحمد البدوى	١٦٠
محمل من مركز تكلفة الغرف	١٢٥	الأمر العلاجي شوقى الششتاوى	١٠٠
عجز تحميل	١٦٤٥		
	٢٣٢٥		٢٣٢٥

حـ/ إجمالي مراكز التكلفة

مركز تكلفة الغرف	٤١٣٥
مركز غرف العمليات	٢٦٠٠
مركز تكلفة العناية المركزة	٢٢٥٠
مركز تكلفة المطبخ	١٩٥٠
مركز تكلفة خدمات التمريض	٢٣٢٥
إجمالي مراكز التكلفة	١٣٢٦٠
	١٣٢٦٠

ملاحظات على حسابات مراكز التكلفة:

١- تكلفة مركز تكلفة غرف المرضى حسبت عن مدة نصف شهر، ومن ثم تم أخذ نصف قيمة المستندات الشهرية، ٢٠٠٠ جنيه إيجار، ٦٠٠ جنيه إضاءة وتدفئة... الخ.

٢- بالنسبة لتكلفة مركز غرفة العمليات تم احتسابها كما يلي:

١٣٠ جنيه تكلفة إضاءة وتدفئة ١٠ جنيه (معدل الساعة) × عدد الساعات (٣+٤+٣+٣)

٣٢٥ جنيه تكلفة نظافة وصيانة ٢٥ جنيه (معدل الساعة) × عدد الساعات (٣+٤+٣+٣)

٣- بالنسبة لتكلفة مركز غرفة العناية المركزة تم ترجيح مدة نصف الشهر عن التكلفة الشهرية الواردة في المستندات.

٤- تكلفة الغسيل هي فواتير تدفعها المستشفى للمغسلة وتحصلها من المرضى

مباشرة ويتم ذلك بقيد يومية.

٣- حساب مراقبة عناصر التكاليف:

حـ/ مراقبة الموارد

مواد غذائية	٦٠٠
مواد صيانة	٢٠٠
الأدوية	٦٤٠
مستلزمات تمريض	٥٠٠
مواد غذائية آخر الفترة	١٠٠
إجمالي التكاليف	١٨٤٠
	١٩٤٠

حـ/ مراقبة الأجور (عن نصف شهر)

أجور أطباء	٢٣٠٠٠
أجور عمال نظافة	٩٠٠
أجور عمال مطبخ	١٢٠٠
أجور مرضيين	١٥٠٠
أجور تمريض خاص	٨٠٠
إجمالي التكاليف	٢٧٤٠٠
	٢٧٤٠٠

حـ/ مراقبة المصروفات الأخرى (عن نصف شهر)

أجور غسيل	١٧٠
تليفونات	١٠١
إيجار مبنى	٢٠٠٠
تدفئة وإضاءة	٦٠٠
إستهلاك أثاث	٣٠٠
إستهلاك معدات المطبخ	١٥٠
نظافة وصيانة المطبخ	١٠٠
تكاليف إدارية للتمريض	٢٠٠
مصروفات تشغيلية للعمليات	١٥٠٠
إضاءة وتدفئة للعمليات	١٣٠
نظافة وصيانة للعمليات	٣٢٥
نظافة وصيانة عناية مركزة	٤٠٠
إضاءة وتدفئة	٢٠٠
مصاريف إدارية	٣٤٤٣
إجمالي التكاليف	٩٦١٩
	٩٦١٩

٢/٩ نظام إعداد تقارير يقوم على تحليل بيانات التكلفة:-

أيضاً يقدم النظام المحاسبى بصفة عامة ونظام التكاليف بصفة خاصة البيانات التي تساعد إدارة المستشفى فى إتخاذ القرارات. ويمكن عرض بعض المجالات التي تساعد فيها تحليل بيانات التكاليف فى إتخاذ القرارات على النحو التالي:

١/٣/٩ تحليل التعادل: Breakeven Analysis

حيث تساعد بيانات التكاليف فى تحليل العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط والأرباح بغرض تخطيط الإنتاج والأرباح فى الفترة القصيرة. ويستند هذا التحليل على ضرورة التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة للمستشفى ومن ثم تحديد هامش الربح أو هامش المساهمة وهو الفرق بين إيراد المبيعات والتكاليف المتغيرة.

ويهدف تحليل التعادل إلى التعرف على حجم الإنتاج والمبيعات الذى تتساوى عنده التكاليف الكلية مع الإيراد الكلى للمستشفى. وكما هو معروف فى أدبيات المحاسبة فإن تحليل التعادل يستند إلى عدة افتراضات أساسية هى:-

- ١- أن التقلبات فى حجم الإنتاج عادة تكون فى حدود مدى إنتاجى معين فى الفترة القصيرة (المدى الإنتاجى الملائم).
- ٢- أن التكاليف الثابتة تظل ثابتة فى مجموعها مهما حدث من تقلبات فى حدود المدى الإنتاجى الملائم.
- ٣- أن متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة يظل ثابت مهما حدث من تقلبات فى حجم الإنتاج فى حدود المدى الإنتاجى الملائم.
- ٤- ثبات أسعار بيع المنتجات بغض النظر عن التقلبات فى حجم المبيعات.
- ٥- أن يقتصر الإنتاج والبيع على منتج أو خدمة نمطية واحدة ، أو أن يكون الإنتاج والمبيعات فى تشكيلة ذات نسبة ثابتة من المنتجات أو الخدمات ولا

حـ/ مراقبة إجمالى التكاليف

إلى حـ/ مراقبة المواد	١٨٤٠
إلى حـ/ مراقبة الأجور	٢٧٤٠٠
إلى حـ/ مراقبة المصروفات الأخرى	٩٦١٩
حـ/ إجمالى تكاليف الفترة	٣٨٨٥٩
	٣٨٨٥٩

ملاحظات على حساب مراقبة عناصر التكاليف:

تم إضافة مبلغ ٣٤٤٣ جنيه مصروفات إدارية متنوعة لحساب مراقبة المصروفات الأخرى، وهو إجمالى ١٠% مقابل المصروفات الإدارية المحملة على حسابات الأوامر العلاجية.

تحقيق الحسابات:-

٣٨٨٥٩ جنيه

٣٧٨٧٤ جنيه

٩٨٥ جنيه

رصيد حساب مراقبة إجمالى التكاليف

يطرح: رصيد حساب إجمالى الأوامر العلاجية

الفرق

ويمثل هذا الفرق محصلة وفورات وعجوزات تحميل مراكز التكلفة والسدى

يمكن بيانه على النحو التالي:

١٣٥

٤٨٥

٦٥٠

(٦١٠)

(١٦٤٥)

٩٨٥

وفر مركز تكلفة غرف المرضى

وفر مركز تكلفة غرفة العمليات

وفر مركز تكلفة غرفة العناية المركزة

عجز مركز تكلفة المطبخ

عجز مركز تكلفة خدمات التمريض

وعملية تحقيق الحسابات هذه تؤكد دقة الحسابات الخاصة بكل من الأوامر

العلاجية وكذلك مركز حسابات مراكز التكلفة.

تختلف النسبة المحددة بين المنتجات أو الخدمات المختلفة لأى سبب من الأسباب.

٦- أن تكون التقلبات فى المخزون فى حدها الأدنى أو طفيفة، أى أن الوحدات التى يتم إنتاجها تعادل الوحدات المباعة. وفى ظل هذه الافتراضات فإنه يتم الوصول إلى وحدات وقيمة نقطة التعادل باستخدام المعادلات التالية:-

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{أ - كمية المبيعات اللازمة لتحقيق نقطة التعادل} = \frac{\text{الربح الحدى للوحدة}}$$

حيث أن:

$$\text{الربح الحدى للوحدة أو (هامش ربح الوحدة)} = \text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}$$

$$\text{ب- قيمة المبيعات اللازمة لتحقيق نقطة التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة الربح الحدى}}$$

حيث أن:

$$\text{نسبة الربح الحدى} = \frac{\text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}{\text{سعر بيع الوحدة}}$$

$$\text{أو} = \frac{\text{التكاليف المتغيرة للوحدة}}{\text{سعر بيع الوحدة}} - 1$$

مثال توضيحي رقم (٧):-

تقدم مستشفى " آية راضى" خدمات علاجية نمطية، التكلفة المتغيرة للخدمة ٦ جنيه سعر بيع الخدمة ١٠ جنيه والتكاليف الثابتة للمستشفى ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه سنوياً.

المطلوب:

أ- تحديد كمية التعادل.

ب- تحديد قيمة التعادل.

حل المثال التوضيحي رقم (٧):

$$\text{أ - كمية التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

$$= \frac{3000000}{10 \text{ جنيه} - 6 \text{ جنيه}} = 750000 \text{ وحدة.}$$

$$\text{ب- قيمة التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة الربح الحدى}}$$

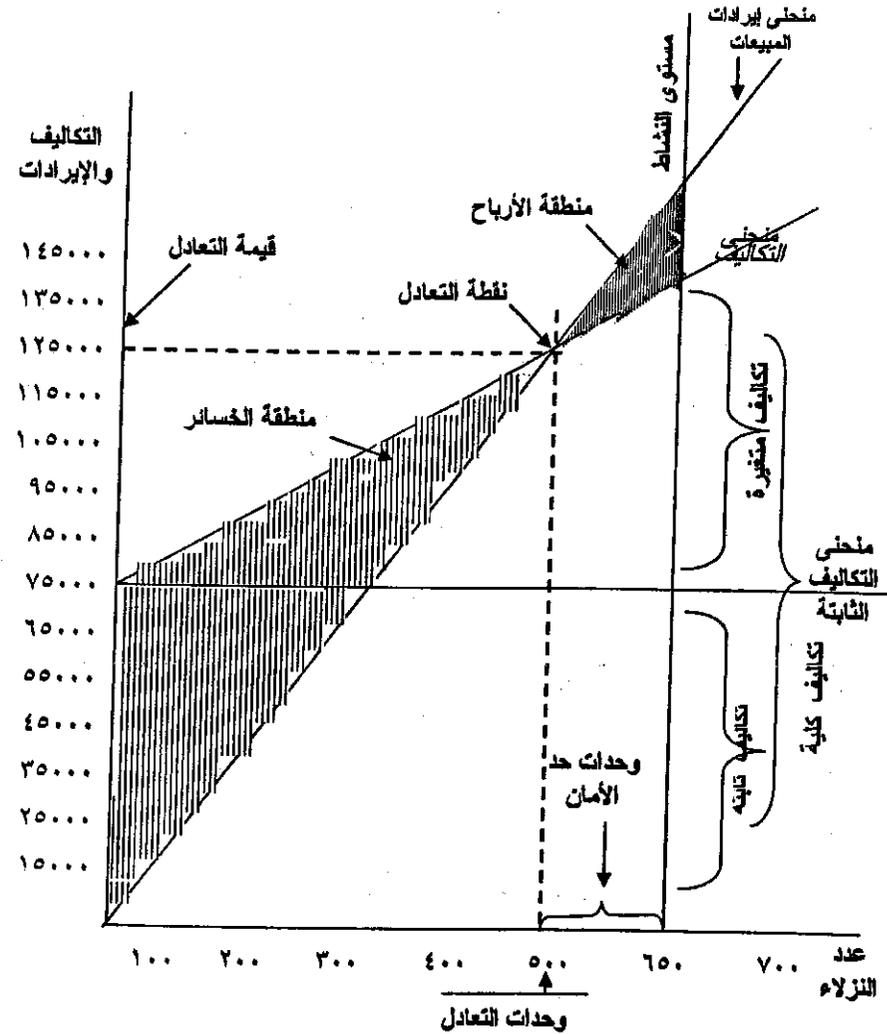
$$= \frac{3000000}{\frac{10 - 6}{10}} = 7500000 \text{ جنيه}$$

مع ملاحظة أن هناك طريقة أخرى يمكن الوصول بها إلى قيمة التعادل وهى:

قيمة التعادل = كمية التعادل × سعر بيع الوحدة

$$75000 = 10 \times 7500 =$$

وهكذا يمكن التعبير عن نقطة التعادل بيانياً كما هو موضح في الشكل رقم (١٨)



شكل رقم (١٨) خريطة التعادل

يوضح الشكل رقم (١٨) خريطة التعادل للمستشفى باستخدام بيانات افتراضية.

ويلاحظ على الرسم السابق ما يلي:

- منحنى التكاليف المتغيرة يبدأ مباشرة من نقطة التقاء منحنى التكلفة الثابتة بالمحور الرأسى، على اعتبار أن التكاليف المتغيرة تبدأ من نقطة أعلى من نقطة الصفر، مشيرة إلى تحمل المستشفى التكاليف الثابتة.
- منحنى التكاليف الثابتة يأخذ خط مستقيم، على اعتبار أن حجم التكاليف الثابتة لا يتغير تحت أى مستوى من مستويات نشاط المستشفى.
- منحنى إيرادات المبيعات يبدأ من الصفر، على اعتبار أن الإيرادات تكون صفرًا عندما يكون مستوى النشاط صفرًا.
- نقطة التعادل هي النقطة التي يتلاقى عندها منحنى إيرادات المبيعات مع منحنى التكاليف الكلية (الثابتة والمتغيرة).
- المنطقة التي قبل نقطة التعادل تمثل منطقة الخسائر، والمنطقة التي بعد نقطة التعادل تمثل منطقة الأرباح.
- إذا ما أسقطنا خطأ مستقيماً من نقطة التعادل على المحور الأفقى محور عدد المرضى فإن الخط يتلاقى مع محور عدد المرضى فى نقطة (٥٠٠) مريض وتمثل هذه النقطة وحدات التعادل. أى عدد المرضى الذى لا تحقق عنده المستشفى أرباحاً ولا تحقق عنده خسائر.
- إذا ما أسقطنا خطأ مستقيماً من نقطة التعادل على المحور الرأسى محور الإيرادات والتكاليف فإنه يظهر قيمة المبيعات التعادل ١٢٥٠٠٠ جنيه (٥٠٠ مريض × ٢٥٠٠ جنيه).

استخدامات تحليل التعادل:-

تحليل التعادل ليس غاية فى حد ذاته، كما أنه ليس مقصوراً فقط على حساب نقطة التعادل بالكمية والقيمة. ولكن هناك استخدامات عديدة لهذا التحليل تساعد الإدارة فى إتخاذ العديد من القرارات الملائمة مثل:

أ- تخطيط الأرباح المستهدفة:

تمثل نقطة التعادل الخطوة الأولى في تخطيط الربحية للمستشفيات حيث أنه عند نقطة التعادل الربح يساوى صفر، ونظراً لأن علة وجود المستشفى ولاسيما الخاص- إنما هو تحقيق الربح، بل وتعظيمه في بعض الأحيان، فإنه من الطبيعي أن تهدف إدارة المستشفى إلى تحقيق ربح مستهدف، وأن تقف على ذلك الحجم من المبيعات الذي يحقق ذلك الربح المنشود. ولا تختلف طريقة حساب حجم المبيعات المستهدف عن طريقة حساب نقطة التعادل. وإن كانت تأخذ أسلوبين هما:

أولاً: في حالة تحديد الربح المستهدف في شكل رقم إجمالي ثابت: في هذه الحالة يمكن إضافة الربح المستهدف إلى التكاليف الثابتة والبحث عن حجم المبيعات الذي يغطي مجموع التكاليف الثابتة والربح المستهدف بالمعادلة التالية:

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف}}{\text{هامش المساهمة للوحدة (الربح الحدى للوحدة)}} = \text{حجم المبيعات المستهدفة}$$

ومن البديهي أنه يمكن الوصول إلى قيمة المبيعات التي تحقق الربح المستهدف بالمعادلة التالية:

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف}}{\text{نسبة هامش المساهمة للوحدة (نسبة الربح الحدى للوحدة)}} = \text{قيمة المبيعات المستهدفة}$$

مثال توضيحي رقم (٨):

بفرض أنه في المثال السابق رقم (٧) أن مستشفى " آية راضى" نظراً لوجود طاقة غير مستغلة في المستشفى، فإن إدارة المستشفى تخطط لتحقيق أرباح قدرها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه.

حل المثال التوضيحي رقم (٨):

كمية المبيعات اللازمة لتحقيق الربح المستهدف =

$$= \frac{١٠٠٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠٠٠}{٦ - ١٠} = ١٠٠٠٠٠٠ \text{ وحدة.}$$

قيمة المبيعات اللازمة لتحقيق الربح المستهدف =

$$= \frac{١٠٠٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠٠٠}{\frac{٦ - ١٠}{١٠}} = ١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ومن البديهي أنه كان يمكن حساب قيمة المبيعات بطريقة أخرى هي:

$$١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ وحدة} \times ١٠ \text{ جنيه} = ١٠٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ثانياً: في حالة تحديد الربح المستهدف في شكل نسبة من المبيعات:

في هذه الحالة يتم التعويض عن حجم المبيعات في معادلة التعادل.

مثال توضيحي رقم (٩):

بفرض أنه في المثال السابق رقم (٩) تخطط إدارة مستشفى " آية راضى"

بهدف تحقيق ربح مستهدف قدره ٢٠% من المبيعات.

حل المثال التوضيحي رقم (٩)

بفرض أن حجم المبيعات (س) فإن:

$$س = \text{التكاليف المتغيرة} + \text{التكاليف الثابتة} + ٠,٢٠ س$$

$$١٠ س = ٦ س + ٣٠٠٠٠٠٠ + ٠,٢٠ (١٠ س)$$

$$٢ س = ٣٠٠٠٠٠٠ \text{ وحدة}$$

$$س = ١٥٠٠٠٠٠ \text{ وحدة.}$$

ب- تخطيط الطاقة:

يمكن استخدام تحليل التعادل في تحديد نسبة الطاقة الإنتاجية التي يتحقق

عندها التعادل وذلك باستخدام المعادلة التالية:

٢- تحديد نسبة تشغيل الطاقة اللازمة لتحقيق ربح مستهدف قدره ١٠٠٠٠٠٠ جنيه.

٣- تحديد نسبة تشغيل الطاقة اللازمة لتحقيق ربح صافى ٢٠% من المبيعات.
حل المثال التوضيحي رقم (١٠):

$$١- \text{نسبة الطاقة الإنتاجية التي تحقق التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} \times \text{نسبة تشغيل الطاقة الحالية}}{\text{إيراد المبيعات} - \text{التكاليف المتغيرة}} \times ١٠٠$$

$$١٠٠ \times \frac{١٢٠٠٠٠ \times ٥\%}{٢٤٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠} =$$

$$= \frac{٦٠٠٠٠}{١٦٠٠٠٠} \times ١٠٠ = ٣٧,٥\%$$

٢- نسبة الطاقة الإنتاجية اللازمة لتحقيق ربح مستهدف ١٠٠٠٠٠٠ جنيه

$$\% ٦٨,٧٥ = ١٠٠ \times \frac{\% ٥ \times (١٠٠٠٠٠ + ١٢٠٠٠٠)}{٢٤٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠}$$

٣- نسبة تشغيل الطاقة اللازمة لتحقيق ربح صافى ٢٠% من المبيعات.

$$\% ٧٥ = ١٠٠ \times \frac{\% ٥ \times ١٢٠٠٠٠}{(٢٠\% \times ٤٠٠٠٠٠) + ٢٤٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠}$$

ج- تحديد حد أو هامش أمان: Margin of safety

يقصد بحد الأمان مقدار الزيادة فى المبيعات المستهدفة أو الفعلية عن المبيعات التى تحقق التعادل. ولذلك فهو يبين المقدار الذى يمكن أن تنخفض إليه إيرادات المبيعات دون حدوث خسائر. ومن هنا فإن حد الأمان يظهر مدى سلامة المستشفى بزيادة إيرادات مبيعاتها عن نقطة التعادل، وكلما زادت المبيعات عن نقطة التعادل كلما قوى مركز المستشفى وقدرتها على مواجهة التقلبات الاقتصادية ويمكن تحديد حد الأمان بالمعادلة التالية:

$$\text{نسبة الطاقة الإنتاجية - التى تحقق التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} \times \text{نسبة تشغيل الطاقة الحالية}}{\text{إيراد المبيعات} - \text{التكاليف المتغيرة}} \times ١٠٠$$

كما يمكن كذلك تحديد نسبة تشغيل الطاقة التى تحقق ربحاً معيناً، وذلك باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{نسبة تشغيل الطاقة التى تحقق مقدار ربح مستهدف} = \frac{(\text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف}) \times \text{نسبة تشغيل الطاقة الحالية}}{\text{إيراد المبيعات} - \text{التكاليف المتغيرة}} \times ١٠٠$$

كما يمكن كذلك تحديد نسبة تشغيل الطاقة اللازمة لتحقيق نسبة ربح معينة بالمعادلة التالية:

$$\text{نسبة تشغيل الطاقة اللازمة لتحقيق نسبة ربح معينة} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} \times \text{نسبة تشغيل الطاقة الحالية}}{\text{إيراد المبيعات} - (\text{التكاليف المتغيرة} + \text{الربح المخطط})} \times ١٠٠$$

مثال توضيحي رقم (١٠):

تخطط مستشفى " الأريج " لترشيد استغلال قسم التغذية والكافيتريا، حيث بلغت إيراد مبيعات القسم خلال الفترة ٤٠٠٠٠٠ جنيه وأن التكاليف المتغيرة مبلغ ٦٠%، والتكاليف الثابتة ١٢٠٠٠٠ جنيه. كما أن نسبة تشغيل الطاقة الحالية تبلغ ٥٠%.

المطلوب:

١- تحديد نسبة الطاقة الإنتاجية التى تحقق مبيعات التعادل.

د - تقييم السياسات البديلة:

أيضاً يفيد تحليل التعادل إدارة المستشفى في تقييم السياسات البديلة التي تؤثر في نقطة تعادل المستشفى في الفترة القصيرة، فقد ترى المستشفى أن تخفيض قيمة الخدمة العلاجية قد يترتب عليه زيادة حجم الإيرادات، ويساعد تحليل التعادل في هذه الحالة على تحديد حجم الإنتاج والإيرادات الذي يتحقق عنده تعادل المستشفى في حالة تخفيض قيمة الخدمة المقدمة، ومن ثم تتمكن الإدارة من اتخاذ القرار الملائم في ضوء الطاقة المتاحة وظروف الطلب الفعال على الخدمة.

مثال توضيحي رقم (١٢):

بفرض أن مستشفى "الأريج" تقدم خدمة علاجية نمطية، سعر تقديم الخدمة ١٢ جنيهه للوحدة والتكلفة المتغيرة لوحدة الخدمة ٥ جنيهه والتكاليف الثابتة للمستشفى ١٤٠٠٠٠ جنيهه.

فإذا علمت أن الطاقة المتاحة بالمستشفى ٤٠٠٠٠ وحدة خدمة علاجية وأن الطاقة المستغلة ٢٥٠٠٠ وحدة. وتزعم إدارة المستشفى أن تخفيض قيمة الخدمة بنسبة $\frac{1}{3}$ ٣٣% قد يمكنها من استغلال الطاقة المتاحة بالكامل.

المطلوب: تقييم البديل المقترح والتوصية بالقرار لإدارة المستشفى.

حل المثال التوضيحي رقم (١٢):

أولاً: الوضع الحالي (أداء ٢٥٠٠٠ وحدة خدمة علاجية):

إيراد مبيعات الخدمة	$12 \times 25000 = 300000$ جنيهه
يطرح: التكاليف المتغيرة	$5 \times 25000 = 125000$ جنيهه
الربح الحدى	١٧٥٠٠٠ جنيهه
يطرح: التكاليف الثابتة	١٤٠٠٠٠ جنيهه
صافى الربح	<u>٣٥٠٠٠</u> جنيهه

حد الأمان (بالوحدات) = حجم المبيعات المستهدف - حجم مبيعات التعادل

أو

حد الأمان (بالجنيهات) = قيمة المبيعات المستهدفة - قيمة مبيعات التعادل

كما أنه يمكن التعبير عن حد الأمان في شكل نسبة مئوية كما يلي:

$$\text{نسبة حد الأمان} = \frac{\text{قيمة المبيعات المستهدفة أو الفعلية} - \text{قيمة مبيعات التعادل}}{\text{قيمة المبيعات المستهدفة أو الفعلية}}$$

مثال توضيحي رقم (١١):

تقوم مستشفى "الآية" بتقديم خدمة علاجية نمطية سعر وحدة الخدمة ١٠ جنيهه تبلغ إيرادات المبيعات الفعلية منها ٣٠٠٠٠٠٠ جنيهه في حين أن مبيعات التعادل تبلغ ٢٢٥٠٠٠٠ جنيهه.

فإذا علمت أن نسبة التكاليف المتغيرة ٦٠% المطلوب:

أ - احتساب حد الأمان بالوحدات.

ب - احتساب حد الأمان بالجنيهات.

ج - نسبة حد الأمان.

د - نسبة صافى الربح المتولد من حد الأمان.

حل المثال التوضيحي رقم (١١):

أ - حد الأمان بالوحدات = ٣٠٠٠٠٠ وحدة - ٢٢٥٠٠٠ وحدة = ٧٥٠٠٠ وحدة

ب - حد الأمان بالجنيهات = ٣٠٠٠٠٠٠ جنيهه - ٢٢٥٠٠٠٠ جنيهه = ٧٥٠٠٠٠ جنيهه

ج - نسبة حد الأمان = $100 \times \frac{225000 - 300000}{300000} = 25\%$

د - نسبة صافى الربح = $40\% \times 25\% = 10\%$

لدرجات مختلفة من عدم التأكد - وعدم التأكد يمكن تعريفه بأنه يمثل إنحراف القيم الفعلية عن القيم المتوقعة.

وهناك العديد من الأساليب والنماذج التي تعتمد على نظرية الاحتمالات والتي يمكن استخدامها في تقدير ومواجهة حالات عدم التأكد لعل من أشهرها نماذج المحاكاة Simulation Models، إلا أن استخدام تحليل الحساسية للحل الأصلي يعد أكثر استخداماً في المجال المحاسبي لتحديد الأثر النسبي للإختلاف المتوقع في تقدير كل متغير من متغيرات نموذج تحليل التعادل.

وتحليل الحساسية هو أسلوب "ماذا لو" what if "بمعنى أنه يبحث في كيفية تغيير النتائج (المخرجات) فيما لو أن البيانات المتتبا بها الأصلية لم تتحقق (المدخلات) أو فيما لو تغيرت الافتراضات الأساسية.

مثال توضيحي رقم (١٣):

تقدم مستشفى "التغريد" خدمة علاجية نمطية، سعر بيع الخدمة ٢٠ جنيه التكلفة المتغيرة للخدمة ١٢ جنيه، التكاليف الثابتة تبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه. المطلوب: بيان الأثر على نقطة التعادل في كل حالة من الحالات التالية:

- تخفيض التكاليف المتغيرة للخدمة إلى ١٠ جنيه.
- زيادة التكاليف المتغيرة للخدمة إلى ١٥ جنيه.
- زيادة التكاليف الثابتة بمقدار ٣٠٠٠٠ جنيه.
- انخفاض التكاليف الثابتة بمقدار ٢٠٠٠٠ جنيه.
- زيادة قيمة الخدمة بنسبة ١٠%.

حل المثال التوضيحي رقم (١٣):

$$\text{بداية فإن نقطة التعادل الحالية بالوحدات} = \frac{200000}{12-20} = 25000 \text{ وحدة}$$

$$\text{كما أن نقطة التعادل بالقيمة} = \frac{200000}{\%40} = 500000 \text{ جنيه}$$

$$\text{نقطة التعادل بالكمية} = \frac{140000}{5-12} = 20000 \text{ وحدة}$$

$$\text{نقطة التعادل بالقيمة} = \frac{140000}{\frac{5-12}{12}} = 240000 \text{ جنيه}$$

ثانياً: الوضع في حالة تخفيض قيمة الخدمة بنسبة $\frac{1}{3}$ ٣٣% أداء ٤٠٠٠٠

وحدة خدمة علاجية:

إيراد مبيعات الخدمة	$8 \times 40000 = 320000$ جنيه
يطرح: التكاليف المتغيرة	$5 \times 40000 = 200000$ جنيه
الربح الحدى	١٢٠٠٠٠ جنيه
يطرح: التكاليف الثابتة	١٤٠٠٠٠ جنيه
صافى الخسارة	<u>(٢٠٠٠٠) جنيه</u>

$$\text{نقطة التعادل بالكمية} = \frac{140000}{5-8} = 46666,7 \text{ وحدة}$$

$$\text{نقطة التعادل بالقيمة} = \frac{140000}{\frac{5-8}{8}} = 373333,3 \text{ جنيه}$$

ومن التحليل السابق يتضح أفضلية الوضع الحالى وذلك لسببين هما:

- فى ظل الوضع الحالى تقوم المستشفى بأداء ٢٥٠٠٠ وحدة خدمة - فى حدود الطاقة المتاحة - وتحقق صافى ربح قدره ٣٥٠٠٠ جنيه، بينما فى ظل السياسة المقترحة تؤدي ٤٠٠٠٠ وحدة وتحقق صافى خسارة قدرها ٢٠٠٠٠٠ جنيه. ومن البديهي أن السبب فى تحقيق صافى الخسارة أن المستشفى فى ظل السياسة المقترحة لم تحقق حجم التعادل وقدره أداء ٤٦٦٦٦,٧ وحدة خدمة علاجية، والذي هو خارج حدود الطاقة المتاحة.
 - حتى لو أمكن أداء ٤٦٦٦٦,٧ وحدة خدمة علاجية وهى كمية التعادل فى ظل السياسة المقترحة، فى حين أن نقطة التعادل فى الوضع الحالى ٢٠٠٠٠ وحدة علاجية. ولاشك أن البديل الأقل تعادلاً هو البديل الأفضل.
- هـ- عدم التأكد وتحليل الحساسية:

يتضح من العرض السابق أن هناك العديد من متغيرات نموذج تحليل التعادل تواجه بحالة من عدم التأكد فى تقدير قيمتها، حيث تخضع التقديرات والتنبؤات

٢٠٣/٨ التحليل المالي

يعتبر أسلوب التحليل المالي من أقدم أساليب التحليل المستخدمة في دراسة المركز المالي والائتماني والحكم على كفاءة الأداء بالمشروعات المختلفة.

أهمية التحليل المالي:-

يعتبر التحليل المالي نظاماً لتشغيل المعلومات والبيانات لمساعدة متخذ القرار في التوصل إلى حقيقة الوضع المالي الإقتصادي للمنشأة محل الدراسة، وبالرغم من أن متخذي القرارات يتخذون من القرارات ما يؤثر على المستقبل، إلا أن أفضل بداية منطقية لإتخاذ القرارات هي تفهم أحداث الماضي القريب، ولعل مجرد قراءة القوائم المالية يكون من شأنه إمدادنا بمعلومات هامة، ومع ذلك فإنه لإتخاذ قرارات جيدة ورشيدة لابد من تحليل هذه القوائم سعياً وراء الحصول على معلومات أفضل.

أغراض التحليل المالي:-

يمكن القول بأن التحليل المالي إنما يعنى دراسة الأداء الماضي للمنشأة وتقييم ظروفها الحاضرة، ثم التنبؤ بإمكانية تحقيق أهدافها المرغوبة في المستقبل.

وذلك من خلال تقديم إجابات على ثلاثة أسئلة محددة هي:-

١- ما مدى سلامة المركز المالي للمستشفى؟

٢- ما مدى ما تتميز به المستشفى من إستقرار مالي؟

٣- ما هو موقف الربحية للمستشفى؟

وحتى يكون المركز المالي للمنشأة سليماً فيجب أن تتمكن من الوفاء بالتزاماتها في تاريخ استحقاقها. وتحليل القوائم المالية يمكن الحكم على مدى سلامة المركز المالي للمنشأة وإمكانية محافظتها على ذلك المركز السليم، وينعكس الإستقرار المالي للمنشأة على مقدرتها على الوفاء بما قد يكون هناك من قروض وما يرتبط بها من فائدة.

أ - في حالة تخفيض النكفة المتغيرة للخدمة إلى ١٠ جنيه:

$$\text{نقطة التعادل بالوحدات} = \frac{200000}{10-20} = 20000 \text{ وحدة}$$

$$\text{نقطة التعادل بالقيمة} = \frac{200000}{50\%} = 400000 \text{ وحدة}$$

ب- في حالة زيادة التكاليف المتغيرة للخدمة إلى ١٥ جنيه:

$$\text{نقطة التعادل بالوحدات} = \frac{200000}{15-20} = 40000 \text{ وحدة}$$

$$\text{نقطة التعادل بالقيمة} = \frac{200000}{25\%} = 800000 \text{ وحدة}$$

ج- زيادة التكاليف الثابتة بمقدار ٣٠٠٠٠ جنيه:

$$\text{نقطة التعادل بالوحدات} = \frac{230000}{12-20} = 28750 \text{ وحدة}$$

$$\text{نقطة التعادل بالقيمة} = \frac{230000}{40\%} = 575000 \text{ وحدة}$$

د - انخفاض التكاليف الثابتة بمقدار ٢٠٠٠٠ جنيه:

$$\text{نقطة التعادل بالوحدات} = \frac{180000}{12-20} = 22500 \text{ وحدة}$$

$$\text{نقطة التعادل بالقيمة} = \frac{180000}{40\%} = 450000 \text{ وحدة}$$

هـ - زيادة قيمة الخدمة بنسبة ١٠%:

$$\text{نقطة التعادل بالوحدات} = \frac{200000}{12-22} = 20000 \text{ وحدة}$$

$$\text{نقطة التعادل بالقيمة} = \frac{200000}{22} = 440000 \text{ وحدة}$$

٢- ملاك المستشفى والمستثمرون المحتملون:

حيث يهتم الملاك بالتأكد من:-

(أ) مدى سلامة المركز المالي للمستشفى في الأجل القصير والطويل.

(ب) تعاضم العائد على الأموال المستثمرة.

(ج) كفاءة إدارة المستشفى وصحة تصرفاتها.

في حين يذهب اهتمام المستثمرين المحتملين نحو المجالات المناسبة لتوظيف أموالهم، ومن ثم يلجأون إلى استخدام التحليل في مجال تحديد ملامح حوافظ الأوراق المالية. فنتائج التحليل المالي الجيد لإحدى المستشفيات مقارنة بنتائج للمستشفيات الأخرى ويدفع المستثمر إلى توظيف قدر من استثمارته في شراء أسهمها عن شراء أسهم غيرها من المستشفيات.

٣- دائنو المستشفى والبنوك:

وهؤلاء يهتمون أساساً بالهيكل الخاص بالسيولة بالمستشفى وتشكيله رأس المال المملوكة والمقترضة أو ما يعرف بهيكل رأس المال وذلك للتأكد من:-

(أ) سلامة المركز المالي في الأجل القصير والطويل.

(ب) التطورات المتوقعة لنشاط المستشفى في المستقبل.

(ج) القدرة على الوفاء بالالتزامات في مواعيدها المقررة.

٤- الأجهزة الحكومية:

وهي تهتم أساساً بالتأكد من:

(أ) قوة المستشفى وقدرتها على الاستمرار باعتبارها وحدة في البناء

الاقتصادي للدولة.

(ب) قدرة المستشفى على الوفاء بالتزاماتها تجاه الدولة.

(ج) المحافظة على أموال الغير تجاه المستشفى.

أما الربحية فتقاس بمدى نجاح المنشأة في المحافظة على تنمية حقوق الملكية.

والخلاصة: إن التحليل المالي يستخدم لتحقيق العديد من الأغراض والتي منها:

١- الحكم على المركز المالي والائتماني للمنشأة.

٢- الحكم على مدى صلاحية السياسات المالية والتشغيلية المتبعة.

٣- تقييم أداء إدارة المنشأة.

٤- رقابة السياسات المالية والمساعدة في تخطيطها.

مدخلات نظام التحليل المالي:

يعتمد التحليل المالي على ثلاث مجموعات من المعلومات والبيانات التحليلية

وهي:-

١- المعلومات المحاسبية.

بيانات التكاليف.

البيانات الاقتصادية العامة.

أطراف المستفيدة من التحليل المالي:-

هناك أطراف عديدة يمكن أن تستفيد من التحليل المالي وإن كان يمكن

تقسيمها إلى أربع أطراف رئيسية كالآتي:-

١- إدارة المستشفى:

وهي تستخدم التحليل المالي في مجالات:

(أ) قياس مدى نجاح الإدارة.

(ب) تقييم أداء الأقسام والإدارات الداخلية.

(ج) ترشيد القرارات.

(د) التخطيط الجيد للمستقبل.

أساليب التحليل المالي:

وفيما يلي نتناول ثلاث مداخل لتحليل القوائم المالية وهي:-

- ١- التحليل الأفقي للقوائم المالية.
- ٢- التحليل الرأسي للقوائم المالية.
- ٣- المؤشرات المالية.

أولاً: التحليل الأفقي للقوائم المالية Horizontal Analysis

يقصد بالتحليل الأفقي للقوائم المالية إجراء مقارنات أفقية لحساب التغيير الذي حدث لعناصر هذه القوائم من فترة لأخرى. أي أن التحليل الأفقي تحليل زمني. ويتم هذا التحليل باستخدام النسبة المئوية للتغير وليس القيمة المطلقة له. وتستخرج النسبة المئوية للتغير بقسمة مقدار التغير على قيمة سنة الأساس. ويوضح الشكل التالي كيفية إجراء التحليل الأفقي لعناصر قائمة الإيرادات والمصروفات لمستشفى " الإيمان " عن عام ٢٠٠٤، ٢٠٠٥.

التحليل الأفقي لعناصر قائمة الإيرادات والمصروفات

البيان	نسبة التغير	مقدار التغير	سنة القياس	سنة الأساس
		جنيه	جنيه	جنيه
إيرادات خدمات مبيعة	٢٥%	٣٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
- مسموحات وإعفاءات	(٢%)	٢٠٠٠	١٢٠٠٠	١٥٠٠٠
صافي الإيرادات	٣١,٤%	٢٨٠٠٠	١٣٨٠٠٠	١٠٥٠٠٠
تكلفة الخدمات المبيعة	٣١%	(١٧٠٠٠)	(٢٢٠٠٠)	(٥٥٠٠٠)
مجمل الربح	٢٢%	١١٠٠٠	٦٦٠٠٠	٥٠٠٠٠
- مصروفات بيع وتوزيع	٣٧,٥%	(٣٠٠٠)	(١١٠٠٠)	(٨٠٠٠)
- مصروفات إدارية	١٦,٧%	(٢٠٠٠)	(١٤٠٠٠)	(١٢٠٠٠)
استهلاكات أصول	٩,٢٣%	(٦٠٠)	(٧١٠٠)	(٦٥٠)
صافي الربح	٤٤,٢٥%	١٠٤٠٠	٢٣٩٠٠	٢٩٣٥٠٠

ويتضح من الشكل السابق أن المقارنات تمت لكل عنصر من عناصر القائمة ما بين سنة ٢٠٠٤، ٢٠٠٥ أي أن حساب التغير ونسبته المئوية قد حدث ما بين قيمة السطر الأفقي الواحد ومن هنا كانت التسمية التحليل الأفقي. في هذا التحليل نجد أن بند إيرادات خدمات مبيعة قد زاد من سنة الأساس ٢٠٠٤ إلى سنة المقارنة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه وهذا التغير على إطلاقه لا يوضح ما إذا كانت هذه الزيادة جوهرية أم غير جوهرية.

ولمعرفة ما إذا كان التغير جوهرياً من عدمه تستخدم النسبة المئوية لتغير بدلاً من القيمة المطلقة للتغير - في الحكم على أداء المستشفى. مثلاً:-

$$\text{النسبة التغير في إيرادات خدمات مبيعة في المثال} = \frac{٣٠٠٠٠}{١٢٠٠٠٠} = ٢٥\%$$

ويمكن باستخدام النسب التعرف على التغير بصورة أوضح أي يمكن اعتبار الـ ٢٥% تغيراً جوهرياً أي أن إيرادات الخدمات المبيعة تحسنت بدرجة ملحوظة.

وبنفس الطريقة يمكن النظر إلى التغير في باقي عناصر الإيرادات والمصروفات فنجد زيادة في كل عناصر المصروفات والتكاليف بنسبة تتراوح بين ١٦,٧% و ٣٧,٥% وهذه المعلومات مفيدة لإدارة المستشفى وعليها تحليل أسباب زيادة في التكاليف والمصروفات وإتخاذ قرارات بشأن ما تراه متجاوزاً للزيادة المعقولة المتوقعة.

كما نرى أيضاً من هذا التحليل أن المسموحات والإعفاءات قد نقصت بنسبة ٢٠% وهذا قد يكون مؤشراً على ارتفاع جودة المنتجات أو تحسين العلاقة مع العملاء.

ويمكننا تلخيص القواعد الأساسية للتحليل الأفقي فيما يلي:-

١- يتم إجراء التحليل كالاتي:-

قيمة التغير في العنصر = قيمة العنصر في سنة المقارنة - قيمة العنصر في سنة الأساس.

$$\text{نسبة التغير} = \frac{\text{قيمة التغير}}{\text{قيمة العنصر سنة الأساس}}$$

٢- هذا التحليل يعتمد أساساً على النسبة المئوية للتغير في العناصر حيث المقدر المطلق للتغير قد لا يفيد كثيراً في تقييم أداء المستشفى. وقد يسمى هذا التحليل بتحليل النسب المئوية Percentage Analysis لهذا السبب.

٣- أن سنة الأساس قد تكون سنة سابقة وليست بالضرورة السنة السابقة على سنة المقارنة مباشرة. فمثلاً قد تكون سنة الأساس هي ١٩٩٩ أو ١٩٩٨ وفي هذه الحالة يحسب التغير بين سنة المقارنة وسنة الأساس والتي هي ١٩٩٩ أو ١٩٩٨.

٤- أن هذا التحليل قد يتم لسنوات متتالية وينتج عنه نسب مئوية للتغير المتوالي في العناصر والتي قد تستخدم في عمل بيان لاتجاهات هذه العناصر.

ثانياً: التحليل الأساسي للقوائم المالية:-

Vertical Analysis of financial Statements

يقصد بالتحليل الرأسي إيجاد علاقات ذات معنى بين العناصر المختلفة للقائمة المالية سواء كانت الميزانية العمومية أو قائمة الإيرادات والمصروفات. وتستخرج هذه العلاقات في شكل نسب مئوية. فمثلاً يمكن أن تتسب عناصر قائمة الإيرادات والمصروفات إلى صافي الإيرادات أو إلى إجمالي الإيرادات. وهذا التحليل يجرى على قائمة معينة في تاريخ واحد وليس على أساس مقارنة الفترات ببعضها كما في التحليل الأفقي.

ويوضح الجدول التالي كيفية عمل التحليل الرأسي للقوائم المالية.

بيان العنصر	قيمة العنصر بالجنيه	نسبة العنصر المئوية إلى صافي الإيرادات	نسبة العنصر المئوية إلى إجمالي الإيرادات
إجمالي إيرادات خدمات مباحة	٣٢٠٠٠٠٠	%١٠٦,٧	%٩٦,٩٧
- خصومات	(١٢٠٠٠٠)	%٤	%٣,٦٤
- إعفاءات	(٨٠٠٠)	%٢,٧	%٢,٤٢
صافي إيرادات خدمات مباحة	٣٠٠٠٠٠٠	%١٠٠	%٩٠,٩١
+ إيرادات أوراق مالية	١٨٥٠٠٠	%٦,١٧	%٥,٦١
+ فوائد بنك دائنة	١١٥٠٠٠	%٣,٨٣	%٣,٤٨
إجمالي الإيرادات	٣٣٠٠٠٠٠	%١١٠	%١٠٠
يطرح منها:-			
تكلفة البضاعة المباعة	(١٤٥٠٠٠٠)	%٤٨,٣٣	%٤٣,٩٤
مصاريف بيع وتوزيع	(٢١٠٠٠٠)	%٧	%٦,٣٦
مصروفات إدارية	(٣٨٠٠٠٠)	%١٢,٦٧	%١١,٥٢
فوائد بنك مدينة	(٥٥٠٠٠)	%١,٨٣	%١,٦٧
إستهلاكات أصول ثابتة	(٢٦٥٠٠٠)	%٨,٨٣	%٨,٠٣
ديون معدومة	(٢٤٠٠٠)	%٠,٨	%٠,٧٣
صافي الربح	٩١٦٠٠٠	%٣٠,٥٣	%٢٧,٧٩

وينضح من هذا الجدول ما يلي:-

- إن التحليل الرأسي للقوائم المالية ليس تحليلاً زمنياً بمعنى أنه لا يقارن قوائم مالية مختلفة للتواريخ وإنما يتناول عناصر القائمة الواحدة. وكنتيجة لذلك لا تصلح نتيجة التحليل الرأسي أساساً للتعرف على اتجاهات الأداء.
- إن عدد العلاقات (النسب المئوية) التي يمكن استخراجها بين العناصر المختلفة في القائمة الواحدة، غير محدد إلا بالهدف من التحليل ورغبة القائم به. فمثلاً يمكن نسبة العناصر الموجودة في قائمة الإيرادات والمصروفات إلى العناصر الموجودة بالقائمة إلى عنصر مهم آخر هو إجمالي الإيرادات.

مجموع الالتزامات المتداولة	---	مجموع الأصول الثابتة	---
	---		---
مجموع الالتزامات الثابتة	100%	مجموع الأصول الثابتة	100%
	---		---
مجموع حقوق الملكية	100%	مجموع الأصول	100%
	---		---
مجموع الالتزامات وحقوق الملكية	100%	مجموع الأصول	100%

د- أنه يمكن استخدام التحليل الرأسي لاستخراج النسب المئوية لعلاقات بين عناصر معينة وبعد ذلك تستخدم هذه النسب في عمل مقارنات أفقية مع النسب المستخرجة عن فترات أخرى. وبذلك يتم التحليل الأفقي بعد التحليل الرأسي ويتحقق الهدف من الأسلوبين معاً.

هـ- تستطيع إدارة المستشفى استخدام التحليل الرأسي في قوائم داخلية أخرى تعد خصيصاً لأغراض اتخاذ القرارات وذلك مثل قوائم التكاليف والتي ينسب كل من عناصرها إلى إجمالي التكاليف مثلاً. وقد يتطرق استخدام هذا التحليل إلى أجزاء أخرى من النظام المحاسبي مثل كشوف تحليل المصروفات غير المباشرة أو عناصر المخزون مثلاً.

ففي المثال السابق نجد أن المصروفات الإدارية تشكل ١٢,٦٧% من صافي الإيرادات ولكنها تشكل ١١,٥٢% من إجمالي الإيرادات. والنسبة الأولى قد تعطي معلومات أكثر للمهتم بدراسة العلاقة بين المصروفات الإدارية وما تحققه من إيرادات (أي الإيرادات الكلية)، أما النسبة الثانية فقد تكون أكثر أهمية لمن ينظر إلى المصروفات الإدارية باعتبارها ناتجة عن الهدف الرئيسي للمشروع (وهو البيع) وليس الأنشطة الفرعية الأخرى. وهكذا. وقد يستخدم البعض صافي الربح كأساس ينسب إليه المصروفات مثلاً كالفوائد المدينة أو مصاريف البيع والتوزيع.

والخلاصة:- أنه في ظل هذا التحليل يمكننا تحديد عنصرين:-

- * عنصر الأساس وهو الذي تنسب إليه عناصر أخرى في القائمة.
- * عنصر المقارنة وهو الذي ينسب إلى عنصر الأساس.

ج- لا يقتصر التحليل الرأسي على قائمة الإيرادات والمصروفات بل يتطرق أيضاً إلى الميزانية العمومية وفي هذه الحالة قد يكون عنصر الأساس الذي تنسب إليه عناصر جانب الأصول هو إجمالي الأصول المتداولة أو إجمالي الأصول الثابتة أو الإثنان معاً. أما عناصر الالتزامات فقد تنسب إلى مجموع الالتزامات المتداولة أو إلى مجموع الالتزامات طويلة الأجل أو إلى مجموع حقوق الملكية أو إلى مجموع الثلاثة معاً والشكل التالي يوضح عناصر الأساس في الميزانية العمومية:-

ثالثاً: المؤشرات المالية:-

ما هي المؤشرات المالية:-

المؤشرات أو النسبة هي علاقة رقم بأخر ويقوم هذا التحليل على أساس أن فحص أي رقم من أرقام القوائم المالية (قائمة الدخل أو قائمة المركز المالي) لا يدل في حد ذاته على شيء مهم ولا يقدم لنا معلومات مفيدة ولكن تظهر أهمية هذا الرقم إذا قورن بغيره من الأرقام أو نسب إليها.

وعلى هذا الأساس تكون المستشفى في مركز مالي سليم إذا كان هناك تناسب بين مختلف أنواع الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، وأيضاً بين مختلف أنواع المصروفات والإيرادات، وهذا التناسب يختلف تبعاً لمرور الوقت وأيضاً تبعاً لطبيعة المستشفى.

وبالتالي يتطلب الأمر تتبع الاتجاهات ومراقبة التغيرات التي تحدث في المركز المالي للمستشفى بمضي الوقت، أي بعبارة أخرى مقارنة المؤشرات بين سنة وأخرى. وكذلك ينبغي مقارنة العلاقة بين الأصول والالتزامات، والإيرادات والمصروفات بمثيلاتها في المستشفيات المنافسة وبالمعايير الخاصة بالنشاط الذي تعمل فيه المستشفى موضع التحليل. ومثل هذه المقارنات تزيد من قيمة المؤشرات المالية كأدوات رقابية لتحديد نقاط القوة والضعف في المستشفى.

ويمكن تقسيم المؤشرات المالية طبقاً للغرض منها إلى أربعة مجموعات هي:-

١- مؤشرات السيولة **Liquidity Ratios** وهي مقاييس يمكن بها الاستدلال

على قدرة المستشفى على سداد ديونها المستحقة في الأجل القصير.

٢- مؤشرات النشاط **Activity Ratios** وهي مقاييس يمكن بها الاستدلال

على كفاءة المستشفى في استخدام أصولها.

٣- مؤشرات الربحية **Profitability Ratios** وهي مقاييس يمكن بها

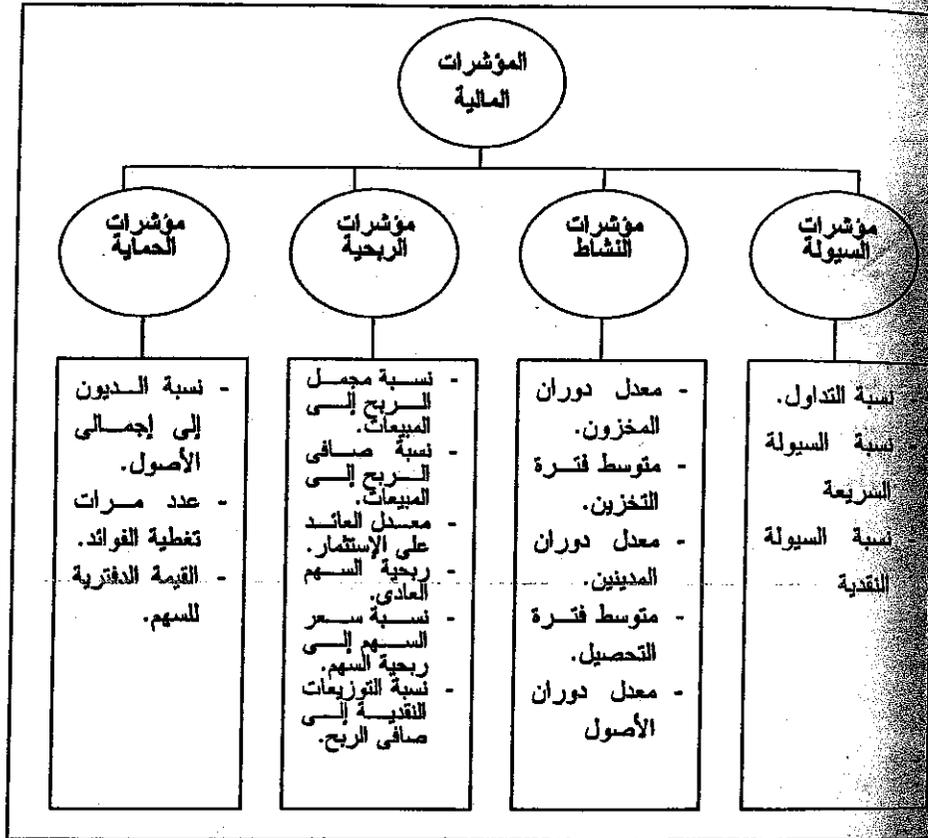
الاستدلال على نجاح المستشفى أو فشلها من تحقيق هدف الربحية.

٤- مؤشرات الحماية: **Coverage Ratios** وهي مقاييس يمكن بها الاستدلال

على درجة الحماية المالية لأصحاب الحقوق سواء المالك أو أصحاب

الديون طويلة الأجل.

ويظهر الشكل التالي رقم (١٩) المكونات المختلفة للمؤشرات المالية



شكل رقم (١٩): المكونات المختلفة للمؤشرات المالية

ونعرض فيما يلي لكل من هذه المؤشرات بالتفصيل:-

أولاً: مؤشرات السيولة :-

تعرف السيولة بأنها قدرة المستشفى على سداد التزاماتها قصيرة الأجل ويمكن قياس هذه الخاصية بواحد أو أكثر من النسب التالية:-

١- نسبة التداول.

٢- نسبة السيولة السريعة.

٣- نسبة السيولة النقدية.

ونعرض لكل من هذه النسب على النحو التالي:-

أ- نسبة التداول : Current Ratio

تستخدم نسبة التداول لتحديد المدى الذي يمكن فيه تغطية الالتزامات قصيرة الأجل بواسطة الأصول التي يمكن تحويلها إلى نقدية في مواعيد تتفق مع تواريخ استحقاق هذه الالتزامات ، أو بمعنى آخر تقيس أى مدى يمكن أن تنخفض قيمة الأصول المتداولة عند تحويلها إلى نقدية وذلك قبل أن تصبح المستشفى غير قادرة على سداد التزاماتها المتداولة. ويتم حساب نسبة التداول بقسمة الأصول المتداولة على الالتزامات المتداولة (قصيرة الأجل) أى أن:-

الأصول المتداولة

= نسبة التداول

الالتزامات المتداولة

حيث تتضمن الأصول المتداولة، النقدية والاستثمارات قصيرة الأجل والذمم والمخزون، أما الإلتزامات المتداولة تتضمن عادة حسابات الموردين وأوراق الدفع قصيرة الأجل والمستحقات الجارية للقروض طويلة الأجل والمصروفات المستحقة.

وتعتبر هذه النسبة عن وحدات النقد (جنيهاً مثلاً) التي يمكن تخصيصها من الأصول المتداولة لسداد وحدة نقد واحدة (جنية مثلاً) من الإلتزامات

المتداولة . فإذا كان مجموع الأصول المتداولة ٢٠٠٠٠٠٠ جنية مجموع الإلتزامات المتداولة ٨٠٠٠٠٠ جنية فإن نسبة التداول $2000000 \div 800000 = 2.5$ مرة.

بمعنى أنه يمكن تخصيص جنيهاً ونصف من الأصول المتداولة لسداد جنية واحد من الإلتزامات المتداولة. ولا يمكن - بمجرد النظر- الحكم على هذه النسبة بأنها ملائمة أو جيدة إلا إذا أخذت ظروف أخرى في الحسبان مثل طبيعة المنشأة ومكونات الأصول المتداولة ومتوسط هذه النسبة في المنشآت الأخرى التي تعمل في نفس نوع الصناعة ، فإذا كانت نسبة التداول السائدة في الصناعة تبلغ في المتوسط ٢,٧ فإن نسبة التداول للمستشفى تقل بدرجة قليلة عن ما هو سائد في الصناعة. ولا يجب أن يكون هذا سبباً للقلق إلا إذا كان هناك إتجاه لتدهور النسبة من سنة إلى أخرى أو كان الفرق بين نسبة التداول للمستشفى والنسبة السائدة في الصناعة كبيراً.

ويعنى أن نسبة التداول للمستشفى تبلغ ٢,٥ أنه يمكن للمستشفى فى حالة تصفية أصولها المتداولة بقيمة تقترب كثيراً من القيمة الدفترية - يمكنها سداد الإلتزامات الجارية بالكامل باستخدام قيمة تصفية تعادل ٤٠% من القيمة الدفترية للأصول المتداولة.

ويجب أن نلاحظ أن متوسط الصناعة لا يعتبر رقماً سحرياً يجب أن نلتزم به جميع المنشآت. ذلك أن هناك كثير من الشركات الناجحة والتي تعمل فى ظل نسب تزيد عن متوسط الصناعة. كما وأن هناك الكثير من الشركات الناجحة أيضاً ولكنها تعمل فى ظل نسب تقل عن مستوى الصناعة. وبالتالي فإنه يقع على عاتق المحلل المالى الاستمرار فى الدراسة لتحديد أسباب هذا التباين.

ب- نسبة السيولة السريعة Acid - Test Ratio

يعاب على نسبة التداول افتراضها أن المخزون السلمي يسهل تحويله إلى نقدية، ومثل هذا الافتراض قد لا يكون مقبولاً من الدائنين. أي أن هناك بعض

(١) معدل دوران المخزون

يقيس معدل دوران المخزون عدد مرات إحلال هذا المخزون خلال الفترة، كما أنه يتحدد بقسمة تكلفة البضاعة المباعة (تكلفة المبيعات) على متوسط رصيد المخزون أي أن:-

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة البضاعة المباعة}}{\text{متوسط المخزون}}$$

$$\text{متوسط المخزون} = \frac{\text{مخزون أول الفترة} + \text{مخزون آخر الفترة}}{2}$$

ومع كل مرة يصرف فيها المخزون فإن الربح يتحقق، وبالتالي فإن سرعة دوران المخزون يكون أمراً مرغوباً (حيث سيقبل متوسط فترة بقاء البضاعة بالمخزون وتصبح أكثر سيولة). ولكن إلى حد معين لأن سرعة دوران المخزون إلى حد كبير يؤدي إلى عدم كفاية المخزون وربما نفاذه وبالتالي عدم قدرة المنشأة على تلبية بعض طلبات العملاء في حينها، وعلى العكس فإن بطء دوران المخزون قد يكون معناه تكديس وتعطل هذا المخزون. ومع هذا فإن سرعة أو بطء دوران المخزون إنما يعتمد على سرعة وطبيعة نشاط المنشأة وما تقدمه من إنتاج، بمعنى أن معدل دوران المخزون يجب أن يكون مرتفعاً نسبياً إذا ما كانت المنشأة تتعامل في سلعة مستهلكة أو سريعة العطب أو التلف، في حين أن هذا المعدل يكون بالضرورة أبطأ إذا ما كانت المنشأة تتعامل في سلعة معمرة.

الأصول المتداولة والتي قد لا يمكن تحويلها إلى نقدية بسهولة خلال الفترة القصيرة. في هذه الحالة يجب عدم أخذ هذه الأصول في الحسبان عند احتساب نسب السيولة نظراً لأنها لا يمكن استخدامها كأساس لسداد الالتزامات في الفترة القصيرة.

فإذا كانت المستشفى تجد صعوبة في تحويل المخزون إلى نقدية خلال الفترة القصيرة فإنه يجب استبعاده من الأصول المتداولة عند احتساب نسب السيولة وكذلك المصروفات المدفوعة مقدماً تستبعد لأن إمكانية استعادتها تصاحبها دائماً خسارة كبيرة. وفي هذه الحالة نحصل على ما نطلق عليه السيولة السريعة.

أي أن:-

$$\text{نسبة التداول السريعة} = \frac{\text{الأصول المتداولة} - \text{المخزون} - \text{المصروفات المقدمة}}{\text{الالتزامات المتداولة}}$$

ويعتقد بعض المحللين أن نسبة ١:١ تعتبر نسبة نموذجية للسيولة السريعة، وأن كنا نحذر من استخدام مثل هذه النسب المطلقة ونؤكد على ضرورة أخذ طبيعة الصناعة في الحسبان وتطور النسبة من سنة إلى أخرى. ولكن كيف يمكن تحديد ما إذا كان المخزون يجب استبعاده من الأصول المتداولة أم لا؟ أو بمعنى آخر متى تستخدم نسبة السيولة السريعة بدلاً من نسبة التداول؟

للإجابة على هذا التساؤل نذكر أننا نستبعد المخزون في حالة عدم المقدرة على تحويله إلى نقدية خلال سنة أو دورة تشغيلية أيهما أطول.

ولتحديد ما إذا كان المخزون يحتاج لفترة تزيد عن السنة، فإننا نلجأ إلى بعض مؤشرات المخزون وهي:-

مع ملاحظة أنه كلما كان معدل دوران المخزون مرتفع كلما كان ذلك مؤشراً على سيولة المنشأة والعكس صحيح، ولكن عندما يقل معدل دوران المخزون عن واحد فإن معنى ذلك عدم إمكانية التخلص من المخزون خلال عام وهو الأمر الذي يصعب معه إدراجه ضمن الأصول المتداولة.

٢- متوسط الفترة اللازمة لبيع المخزون:-

وهو قياس لمتوسط عدد الأيام اللازمة لبيع المخزون. ويتم احتساب هذه الفترة بالمعادلة التالية:-

$$\text{متوسط الفترة اللازمة لبيع المخزون} = \frac{360}{\text{معدل دوران المخزون}}$$

فإذا زادت هذه الفترة عن 360 يوماً فإن هذا يعني صعوبة بيع المخزون وبالتالي تحويله إلى نقدية خلال الفترة القصيرة. ويتطلب الأمر في هذه الحالة استبعاده من الأصول المتداولة.

ج- نسبة السيولة النقدية Cash Ratio

وتعتبر هذه النسبة أكثر نسب السيولة تحفظاً. وتستخدم في حالة ما إذا كانت الذمم أيضاً بطيئة الحركة وتحتاج لفترة تزيد عن السنة لتحويلها وتحسب نسبة السيولة النقدية بالمعادلة:-

$$\text{نسبة السيولة السريعة} = \frac{\text{النقدية} + \text{الاستثمارات قصيرة الأجل}}{\text{الالتزامات المتداولة}}$$

ويلاحظ على هذه النسبة أنها تقتصر في بسطها على النقدية والأصول شبه النقدية مثل الاستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن التخلص منها بسهولة وبدون خسارة كبيرة. ويستبعد من بسط المعادلة حسابات الذمم إذا كانت تحتاج

لفترة طويلة نسبياً لتحويلها. وكما يقرر المحلل المالي استخدام هذه النسبة بدلاً من نسبة التداول ونسبة السيولة السريعة فإنه يجب عليه احتساب كل من معدل دوران المدينين ومتوسط فترة التحصيل كما يلي:-

١- معدل دوران المدينين:-

يعد معدل دوران المدينين مقياساً آخر للسيولة، وهو ذلك المعدل الذي يقيس مدى سرعة تحويل المدينين إلى نقدية، أي أن معدل دوران المدينين هو عبارة عن الوقت الذي تستغرقه الدورة الواحدة الكاملة التي تبدأ من تسجيل الديون ثم تحويلها إلى تسجيل ديون أخرى جديدة، وبالتالي فإن اكتمال هذه الدورة بسرعة معناه سرعة تحويل المدينين إلى نقدية. ويحتسب هذا المعدل كما يلي:-

$$\text{معدل دوران المدينين} = \frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط رصيد المدينين} + \text{أوراق القبض}}$$

$$\text{متوسط رصيد المدينين} = \frac{\text{رصيد المدينين أول الفترة} + \text{رصيد آخر الفترة}}{2}$$

مع ملاحظة أنه كلما كان معدل دوران المدينين مرتفع كلما كان ذلك مؤشراً على سيولة المستفى والعكس صحيح، ولكن عندما يقل معدل دوران المدينين عن واحد فإن معنى ذلك عدم إمكانية تحويل المدينين خلال عام وهو الأمر الذي يصعب معه إدراجه ضمن الأصول المتداولة.

٢- متوسط فترة التحصيل:-

وبناءً على ذلك يمكن احتساب متوسط فترة التحصيل كما يلي:-

$$\text{متوسط فترة التحصيل} = \frac{360}{\text{معدل دوران المدينين}}$$

فإذا كانت فترة التحصيل تزيد عن ٣٦٠ يوماً فإنه يجب استبعاد حسابات الذمم من الأصول المتداولة عند تحديد مركز السيولة في المستشفى. ويجب ملاحظة الآتي:-

١- يفضل أن يكون متوسط فترة التحصيل للمستشفى في حدود متوسط التحصيل للصناعة أو أقل منها بالإضافة إلى أن تكون أقل بالنسبة لنفس المستشفى عن الفترات السابقة.

٢- يجب مقارنة فترة التحصيل من العملاء مع فترة الائتمان التي تضعها المستشفى ضمن شروط البيع ومعرفة مدى تجاوزها لفترة الائتمان، حيث أن طول فترة التحصيل يعتبر مؤشراً لكل من انخفاض سيولة المدينين وعدم كفاءة إدارة الائتمان في إختيار عملاء البيع الأجل بالإضافة إلى عدم كفاءة إدارة التحصيل بما يؤدي على تحويل بعض الديون إلى ديون مشكوك فيها وربما ديون معدومة.

ما هي النسبة الأفضل ؟

ليس من السهل إختيار نسبة واحدة من النسب السابقة للاستدلال على سيولة المستشفى، ويرجع السبب إلى أن كل نسبة توفر معلومات مختلفة نسبياً. ويمكن القول أن نسبة التداول هي أكثر النسب عمومية ونسبة النقدية هي أكثرها تحفظاً. ولا يكتمل التحليل إلا بأخذ هذه النسب جميعها في الحسبان مع مراعاة التحفظات التي سوف يرد ذكرها.

ثانياً: مؤشرات النشاط Activity Ratio

من المعروف أن ربحية المستشفى تتوقف على كفاءتها في إدارة أصولها، ويؤثر دوران الأصول بصفة مباشرة على الدورة التشغيلية. ويقصد بالدورة التشغيلية للمشروع الوقت اللازم لتحويل النقدية إلى بضاعة ثم إلى نقدية مرة أخرى، ويسمى هذا الوقت بدورة التشغيل وتستخدم دورة التشغيل الاستدلال على:

(١) أثر النشاط على سيولة المشروع: إذ أن الفترة اللازمة لتحويل

المخزون وحسابات المدينين إلى نقدية، تؤثر بصفة مباشرة على موقف النقدية المتاحة للمنشأة وهذه بالطبع تمس السيولة.

(٢) أثر النشاط على ربحية المشروع: فإن الفترة اللازمة لتحويل النقدية

إلى بضاعة (مشتريات) ثم إلى نقدية مرة أخرى (تخزين وتحصيل)

تؤثر على الربحية الإجمالية للمشروع، ويمكن توضيح ذلك بالمعادلة الآتية:

إجمالي ربح المشروع عن الفترة =

(الربح المحقق في كل دورة تشغيلية × عدد الدورات التشغيلية في خلال الفترة)

وغالباً ما يثار مثال تاجر الذهب وتاجر البقالة لتوضيح أهمية الدورة

التشغيلية، فالربح الذي يحققه تاجر الذهب على قطعة البيع هو ٣٠٠ جنيه مثلاً

بينما يحقق تاجر البقالة ربحاً قدره جنيه واحد على القطعة. وبينما يبيع تاجر

الذهب ٥ مرات (٥ قطع) خلال الفترة فيحقق بذلك ربحاً إجمالياً = ٥ × ٣٠٠

= ١٥٠٠ جنيه، فإن تاجر البقالة يبيع ٢٠٠٠ مرة (أى ٢٠٠٠ قطعة) وبذلك

يحقق ربحاً قدره = ٢٠٠٠ × ١ = ٢٠٠٠ جنيه، وهو ما يزيد عن ربح تاجر

الذهب. ويرجع ذلك أساساً لكثرة مرات المبيعات (الدورات التشغيلية) أي ما

يسمى بمعدل دوران رأس المال بالنسبة لتاجر البقالة.

وعلى ذلك تحسب النسب التالية:

١ - معدل دوران المخزون ومتوسط فترة التحصيل:

يحتسب معدل دوران المخزون أى عدد مرات التخزين خلال العام كما يلي:

$$\text{معدل دوران المخزون} = \frac{\text{تكلفة البضاعة المباعة}}{\text{متوسط المخزون خلال العام (بالتكلفة)}}$$

ويحسب متوسط المخزون بالمعادلة الآتية:

$$\text{متوسط المخزون خلال العام} = \frac{\text{مخزون أول المدة} + \text{مخزون آخر المدة}}{2}$$

ثم يجرى إحتساب متوسط فترة التخزين بالمعادلة:

$$\text{متوسط فترة المخزون} = \frac{360 \text{ يوم (عدد أيام السنة)}}{\text{معدل دوران المخزون}}$$

ب- معدل دوران الحسابات المدينة ومتوسط فترة الإئتمان:

يحتسب معدل دوران الحسابات المدينة (ويقصد بها حسابات المدينين وأوراق القبض) كما يلي:

$$\text{معدل دوران الحسابات المدينة} = \frac{\text{صافى المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط الحسابات المدينة خلال العام (عدد مرات التحصيل)}}$$

فى حين أن:

$$\text{متوسط الحسابات المدينة خلال العام} = \frac{\text{رصيد المدينين وأوراق القبض أول العام} + \text{رصيد المدينين وأوراق القبض آخر العام}}{2}$$

ثم يجرى احتساب متوسط فترة الائتمان (التحصيل) بالمعادلة:

$$\text{متوسط فترة الائتمان} = \frac{360 \text{ يوم}}{\text{معدل دوران الحسابات المدينة}}$$

وتحسب بعد ذلك الدورة التشغيلية للمشروع بإضافة متوسط فترة التخزين إلى متوسط فترة الإئتمان بالمعادلة الآتية:

$$\text{(الدورة التشغيلية للمشروع} = \text{متوسط فترة التخزين} + \text{متوسط فترة الائتمان)}$$

وبصفة عامة فكلما قصرت الدورة التشغيلية كلما زادت سيولة المشروع وربحيته.

ج- معدل دوران الأصول: Assets Turnover

يوضح هذا المعدل مدى كفاءة المنشأة فى إدارة أصولها بصفة عامة ويحتسب هذا المعدل بالمعادلة.

$$\text{معدل دوران الأصول} = \frac{\text{صافى المبيعات}}{\text{متوسط إجمالي الأصول}}$$

$$\text{متوسط إجمالي الأصول} = \frac{\text{إجمالي الأصول أول المدة} + \text{إجمالي الأصول آخر المدة}}{2}$$

وكما ذكرنا سابقاً فإنه للحكم على كفاءة نشاط المشروع يجب أن يشمل

التحليل كل المعادلات السابقة ثم يتم مقارنتها:

١- بالمعادلة المحتسبة لنفس المستشفى عن فترات سابقة.

٢- بالمعادلات المتوسطة المحتسبة لنفس نوع النشاط.

Return on Investment : معدل العائد على الإستثمار :

يعتبر معدل العائد على الإستثمار (ROI) من أكثر المقاييس قبولاً وشيوعاً لقياس ربحية المشروع وكفاءة الإدارة في إتخاذ القرارات المتعلقة بتشغيل المشروع وإدارة أصوله.

وهذا المقياس (المعدل) لا يتأثر بحجم المشروع أى بكمية الإستثمارات فى الأصول وعلى ذلك فهو قابل للمقارنة بين المشروعات المختلفة بغض النظر عن اختلاف حجمها.

ويرتّب هذا المعدل من نسبتين مختلفتين:

$$\text{الأول:} \quad \frac{\text{صافى الربح}}{\text{صافى المبيعات}} = \text{نسبة صافى الربح إلى المبيعات}$$

$$\text{الثانية:} \quad \frac{\text{صافى المبيعات}}{\text{إجمالى الأصول}} = \text{معدل دوران الأصول}$$

وبما أن رأس المال المستثمر يعبر عنه دائماً بإجمالى الأصول، فإن:

$$\text{معدل العائد على رأس المال المستثمر} = \frac{\text{صافى الربح}}{\text{صافى المبيعات}} \times \frac{\text{صافى المبيعات}}{\text{إجمالى الأصول}} = \frac{\text{صافى الربح}}{\text{إجمالى الأصول المستثمر}}$$

على أن هذا المعدل - كما تم احتسابه سابقاً - يوضح النسبة المئوية للربح (العائد) على كل جنيه مستثمر فى الأصول سواء كان من رأس المال السلوك

Profitability Ratios : مؤشرات الربحية :

توضح نسب الربحية بصفة عامة مدى نجاح المشروع أو فشله فى تحقيق الربح وهو الهدف الأساسى للوحدات الإقتصادية وتتناول هذه النسب نواحى مختلفة لقياس الربحية وتتلخص أهم هذه النسب فيما يلى:

(أ) نسبة مجمل الربح إلى المبيعات Contribution Margin to Sales

وتوضح هذه النسبة الربح الإجمالى الذى تحصل عليه المنشأة من كل جنيه من المبيعات وذلك بالطبع قبل خصم المصروفات الثابتة (مصروفات إدارية، استهلاكات،.... الخ) وتحسب كما يلى:

$$\text{نسبة مجمل الربح إلى المبيعات} = \frac{\text{مجمل الربح}}{\text{صافى المبيعات}}$$

صافى المبيعات = المبيعات - مردودات و مسموحات المبيعات - الخصم المسموح به

(ب) نسبة صافى الربح إلى المبيعات : Net Profit to Sales

ويقصد بهذه النسبة الربح الصافى الذى تحصل عليه المنشأة من كل المبيعات. وذلك بالطبع بعد تغطية كل التكاليف والمصروفات بأنواعها المختلفة. وتحسب هذه النسبة كما يلى:

$$\text{نسبة صافى الربح إلى المبيعات} = \frac{\text{صافى الربح عن الفترة}}{\text{صافى المبيعات خلال الفترة}}$$

ومن الواضح أن الفرق بين النسبتين (أ) ، (ب) يمثل النسبة التى تستخدمها المنشأة فى تغطية تكاليفها الثابتة، ويمكن أن يكون هذا المقياس بداية صحيحة لدراسة كيفية تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح.

هذا المعدل المبلغ الذي يعود على السهم العادى الواحد من ربحية المشروع عن الفترة. ويحتسب كما يلي:

$$\text{معدل ربحية السهم (EPS)} = \frac{\text{صافى الربح بعد حساب نصيب الأسهم الممتازة}}{\text{المتوسط المرجح للأسهم العادية المتداولة خلال الفترة}}$$

ويحتسب المتوسط المرجح للأسهم العادية المتداولة خلال الفترة من طريق ترجيح الأسهم المصدرة بالفترة الزمنية (عادة كسر من السنة أو الفترة) التى كانت هذه الأسهم فيها تحت التداول فى السوق فالأسهم المصدرة فى ٧/١ مثلاً تعتبر تحت التداول حتى نهاية السنة المالية فى ١٢/٣١ (المدة نصف سنة) فإذا كان عدد الأسهم المصدرة فى ذلك الحين ٤٨٠٠٠ سهم مثلاً فإنها تدخل الحساب مرجح بالفترة التى قضتها فى التداول (أى ٠,٥) وذلك يجعل الأسهم المرجحة لهذا الإصدار = ٤٨٠٠ × ٠,٥ = ٢٤٠٠٠ سهم/سنة.

(هـ) نسبة سعر السهم لربحية السهم (Price Earning Ratio (PER)

وتعتبر هذه النسبة كمقياس إحصائي يمكن بها الاستدلال على فرص استثمار بالنسبة لمشروع معين. وهذه النسبة تهم الكثيرين من المستثمرين الذين يبحثون عن فرص أفضل لاستثمار أموالهم. وبالطبع فالربحية المنتظرة للسهم منسوبة إلى المبلغ الذى يدفع مقابل السهم (سعره فى السوق) تكون مؤشراً مناسباً للاختيار وتحتسب هذه النسبة كما يلي:

$$\text{نسبة سعر السهم إلى ربحيته} = \frac{\text{السعر السوقى للسهم}}{\text{ربحية السهم (EPS)}}$$

أو القروض المستثمر فى المشروع. فهذا مؤشر عام لقياس كفاءة الاستثمار فى المشروع بصفة عامة.

وطبقاً لهذا المفهوم فإن صافى الربح المستخدم فى المعادلة يجب ألا يكون مستخرجاً من الأرباح والخسائر قبل احتساب الفوائد المدينة على القروض. بمعنى أنه لو كان صافى الربح مستخرجاً بعد خصم الفوائد المدينة يجب إعادة إضافة هذه الفوائد إلى صافى الربح حيث تمثل الفوائد العائد على القروض. وعلى ذلك فإنه طبقاً لتعريف رأس المال المستثمر بأنه إجمالى الأصول فيكون حساب معدل العائد على رأس المال المستثمر كما يلي:

$$\text{معدل العائد على رأس المال المستثمر} = \frac{\text{صافى الربح} + \text{الفوائد المدينة}}{\text{إجمالى الأصول المستثمرة}}$$

وقد يمكن تقسيم هذا المجال إلى مقياس أكثر منطقية كالاتى:

$$\text{معدل العائد على الإلتزامات} = \frac{\text{الفوائد المدينة المحتسبة عن الفترة}}{\text{إجمالى القروض والإلتزامات}}$$

ويجبر ذلك عن العائد على الإلتزامات والذى تدفعه المنشأة لقروضها وإلتزاماتها.

ثم يحتسب معدل العائد على رأس المال المملوك المستثمر كما يلي:

$$\text{معدل العائد على رأس المال المملوك} = \frac{\text{صافى الربح بعد خصم الفوائد المدينة}}{\text{حقوق الملكية (حقوق المساهمين)}}$$

ويكون هذا المعدل مؤشراً لمدى ربحية رأس المال المملوك.

(د) ربحية السهم العادى: (Earning per Share (EPS)

يعتبر هذا المعدل من أكثر المعدلات استخداماً بواسطة القائلين بالتحليل المالى رغم أنه قد لا يكون أكثر المؤشرات دقة على ربحية المشروع. ويوضح

(و) نسبة التوزيعات النقدية إلى صافى الربح Pay Out Ratio

يقصد بهذه النسبة توضيح المبلغ المدفوع نقداً في شكل توزيعات للمساهمين من صافى الربح المحقق عن السنة. ويحتسب كما يلي:

$$\text{نسبة التوزيعات النقدية} = \frac{\text{التوزيعات النقدية على المساهمين}}{\text{صافى ربح المنشأة عن العام}}$$

وقد تكون هذه النسبة على درجة الأهمية كسابقها بالنسبة للمستثمر فهو بالطبع يبحث ليس فقط عن ربحية السهم ولكن عن المبلغ المنتظر توزيعه نقداً على المساهمين. فقد لا يهتم المستثمر بزيادة إحتياطيات الشركة عن طريق حجز الأرباح واستثمارها داخلياً بقدر إهتمامه بما يمكن استلامه نقداً من المنشأة في شكل توزيعات على الأسهم.

رابعاً: مؤشرات الحماية: Coverage Ratios

وتهدف هذه النسب إلى تحليل هيكل رأس المال ودراسة العلاقة بين مصادر التمويل المختلفة والأموال المستثمرة في المشروع، وتشتمل هذه النسب على:

(١) نسبة الديون إلى إجمالي الأصول (نسبة المديونية): Dept to Total Assets

وهذه النسبة تعطي للدائنين فكرة عن قدرة المنشأة على تحمل خسارة دون التعرض لحقوقهم. وكلما إنخفضت هذه النسبة كلما زادت "منطقة الأمان" بالنسبة للدائنين وتحتسب هذه النسبة كالاتي:

$$\text{نسبة الديون إلى إجمالي الأصول} = \frac{\text{مجموع الديون (الإلتزامات)}}{\text{إجمالي الأصول}}$$

على أن هذه النسبة قد تأخذ أشكالاً أخرى مثل:

$$\text{نسبة المديونية} = \frac{\text{مجموع الديون}}{\text{حقوق الملكية}}$$

وكلما انخفضت هذه النسبة أيضاً كلما زاد إطمئنان الدائنين إلى قدرة المنشأة على تغطية أموالهم فيها.

وقد تأخذ هذه النسبة شكلاً عكسياً مثل:

$$\frac{\text{حقوق المساهمين}}{\text{حقوق المساهمين + الإلتزامات}}$$

وكلما ارتفعت هذه النسبة كلما زاد إطمئنان الدائنين إلى موقفهم المالي في المنشأة.

(٢) عدد مرات تغطية الفوائد:

ويقصد بهذا المؤشر التعرف على إمكانية الشركة في سداد تكلفة قروضها من إيراداتها السنوية. أي أن هذا المؤشر يقيس مدى إمكانية تغطية الفوائد وليس القرض نفسه. ويحتسب هذا المؤشر كالاتي:

$$\text{عدد مرات تغطية الفوائد} = \frac{\text{صافى الربح قبل الضرائب وقيل خصم فوائد القروض}}{\text{فوائد القروض والديون}}$$

وكلما زادت قيمة هذا المؤشر كلما زاد إطمئنان الدائنين على قدرة المنشأة على دفع الفوائد المستحقة لهم.

(٤) القيمة الدفترية للسهم Book Value Per Share

من أكثر المقاييس شيوعاً في الحياة العملية هو حساب القيمة الدفترية للسهم، وهذه القيمة تعبر عن ما يخص السهم العادي من أصول المنشأة كما هي مثبتة في الدفاتر. وهذه القيمة بالطبع لا تعبر عن القيمة السوقية للسهم أو القيمة الحقيقية له. وتحتسب القيمة الدفترية كالتالي:

$$\frac{\text{حقوق أصحاب الأسهم العادية}}{\text{مجموع الأسهم العادية المتداولة}} = \text{القيمة الدفترية للسهم العادي}$$

مثال توضيحي شامل رقم (١٤):

فيما يلي الميزانية العمومية لمستشفى الأمل وذلك في نهاية عامي ٢٠٠٤، ٢٠٠٥ وكذلك قائمة الإيرادات والمصروفات المقارنة عن نفس العامين.

مستشفى الأمل (شركة مساهمة مصرية)

الميزانية العمومية في ١٢/٣١ / (بالجنيه)

٢٠٠٤	٢٠٠٥	أصول
		أصول متداولة:
١٢٥٠٠	٢٠٠٠٠	نقدية
١٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	مديون
١٢١٥٠٠٠	١٥٥٠٠٠	مخزون
٣٧٥٠٠	٥٠٠٠٠	استثمارات قصيرة الأجل
١٢٥٠٠	٢٥٠٠٠	مصروفات مدفوعة مقدماً
		أصول ثابتة:
١٥٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠٠	أراضي
٩٦٢٥٠٠	١٠٢٥٠٠٠	آلات ومعدات
(٤٠٠٠٠٠)	(٤٥٠٠٠٠)	مجمع استهلاك آلات ومعدات
١٠٥٠٠٠٠	١١٢٥٠٠٠	مجموع الأصول

٢٠٠٤	٢٠٠٥	الإلتزامات وحقوق الملكية
		الإلتزامات متداولة:
٥٠٠٠٠	٦٢٥٠٠	دائون
١٠٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	أوراق دفع
		الإلتزامات ثابتة
٧٥٠٠٠	١٠٠٠٠٠	قرض طويل الأجل
١٧٥٠٠٠	٢١٢٥٠٠	قرض سندات
		حقوق المساهمين
٧٥٠٠٠	١٣٥٠٠٠	أسهم عادية
٣٢٥٠٠٠	٢٩٥٠٠٠	أس مال إضافي مدفوع
١٥٠٠٠٠	١٩٥٠٠٠	ربح مرحلة
١٠٥٠٠٠٠	١١٢٥٠٠٠	مجموع الإلتزامات وحقوق الملكية

مستشفى الأمل

قائمة الإيرادات والمصروفات عن عام ٢٠٠٥ مقارنة بعام ٢٠٠٤

٢٠٠٤	٢٠٠٥	الإيرادات
٦٧٥٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	صافي المبيعات
١٠٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠	برائد دائنة
١٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠٠	إيرادات أخرى
٧٠٠٠٠٠	٨٣٧٥٠٠	مجموع الإيرادات

٢٠٠٤	٢٠٠٥	التكاليف والمصروفات
٤٢٥٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	تكلفة البضاعة المباعة
٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	استهلاكات أصول ثابتة
٧٦٠٠٠٠	٨٥٠٠٠٠	مصاريف بيع وتوزيع وإدارة
١٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	رائد مدينة
٥٦٦٠٠٠	٦٧٠٠٠٠	مجموع المصروفات
١٣٤٠٠٠٠	١٦٧٥٠٠٠	صافي الربح

٣٠٠٠٠	الفرق الموزع على الأسهم
١٥٠٠٠٠	أرباح مرحلة أول المدة (رصيد ٢٠٠٤/١٢/٣١)
١٦٧٥٠٠	+ أرباح العام الحالي
٣١٧٥٠٠	
١٩٥٠٠٠	- أرباح مرحلة ٢٠٠٥/١٢/٣١
١٢٢٥٠٠	مجموع الموزع نقداً على الأسهم خلال العام

الحل: النسب المحاسبية لعام ٢٠٠٥:

النسبة الصيغة الرياضية التطبيق على المثال
أولاً: نسبة السيولة:

$$\text{نسبة التداول} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الالتزامات المتداولة}} = \frac{٣٧٥٠٠٠}{١٨٧٥٠٠} = ١,٢ \text{ مرة}$$

$$\text{نسبة السداد السريع} = \frac{\text{الأصول المتداولة - المخزون - المصروفات المقدمة}}{\text{الالتزامات المتداولة}} = \frac{١٩٥٠٠٠}{١٨٧٥٠٠} = ١,٠٤ \text{ مرة}$$

$$\text{نسبة النقدية} = \frac{\text{النقدية}}{\text{الالتزامات المتداولة}} = \frac{٧٠٠٠٠}{١٨٧٥٠٠} = ٠,٣٧ \text{ مرة}$$

معلومات إضافية:

- ١- المبيعات كلها آجلة.
- ٢- رأس مال الأسهم العادية مقسم إلى أسهم القيمة الاسمية لأكمل منها ١٠ جنيه وقد تمت زيادة رأس المال في ٢٠٠٥/٩/١.
- ٣- سعر السهم في السوق ثابت تقريباً عند ٤٨ جنيه.
- ٤- تمت توزيعات نقدية للأسهم خلال العام وذلك من رأس المال الإضافي المدفوع ومن الأرباح المرحلة كانت هذه التوزيعات في أول يناير.

تمهيد للحل:

- ١- حساب متوسط عدد الأسهم المتداولة في السوق خلال عام رأس المال في ٢٠٠٤/١٢/٣١ = ٧٥٠٠٠ بقيمة إسمية ١٠ جنيه للسهم. عدد الأسهم في ٢٠٠٤/١٢/٣١ أى في ٢٠٠٥/١/١ = ١٠ × ٧٥٠٠٠ = ٧٥٠٠٠ سهم ٧٥٠٠ سهم متداول من ١/١ حتى ١٢/٣١ / أى سنة واحدة رأس المال ١٣٥٠٠٠ (رصيد آخر المدة) - ٧٥٠٠٠ (رصيد أول المدة)

القيمة الإسمية للزيادة في رأس المال ٦٠٠٠٠ جنيه

$$\text{أى أن عدد أسهم الزيادة} = \frac{٦٠٠٠٠ \text{ جنيه}}{١٠ \text{ جنيه}} = ٦٠٠٠ \text{ سهم}$$

بمعنى أن ٦٠٠٠ سهم كانوا في التداول منذ ٢٠٠٥/٩/١ حتى ٢٠٠٥/١٢/٣١ الأسهم المرجحة المتداولة:

$$= ٧٥٠٠ \times ١ \text{ سنة} = ٧٥٠٠ \text{ سهم مرجح بالسنة.}$$

$$+ ٦٠٠٠ \times ٤ \text{ شهور} = ٢٠٠٠ \text{ سهم مرجح بالسنة}$$

$$\text{المجموع} = ٩٥٠٠ \text{ سهم مرجح بالسنة}$$

٢- توزيعات الأرباح كالاتى:

$$٣٢٥٠٠٠ \text{ رأس مال إضافي مدفوع أول العام (رصيد ٢٠٠٤/١٢/٣١)}$$

$$٢٩٥٠٠٠ \text{ رأس مال إضافي مدفوع آخر العام (رصيد ٢٠٠٥/١٢/٣٠)}$$

ثانياً: نسب النشاط والدورة التشغيلية

معدل دوران المخزون =	$\frac{\text{تكلفة قبضاعة تباعه}}{\text{مخزون أول المدة + مخزون آخر المدة}} \div 2$	$\frac{50.0000}{14.0000} = 3,57$ مرة
متوسط فترة التخزين =	$\frac{\text{طول الفترة 360 يوم}}{\text{معدل دوران المخزون}}$	$\frac{360}{3,57} = 101$ يوم
معدل دوران المدينين =	$\frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{متوسط المدينين وأوراق القبض}}$	$\frac{80.0000}{1375000} = 0,82$ مرة
متوسط فترة الائتمان =	$\frac{360 \text{ يوم للسنة}}{\text{معدل دوران المدينين}}$	$\frac{360}{0,82} = 62$ يوم

(التحصيل)

طول الدورة التشغيلية = متوسط فترة التخزين + متوسط فترة الائتمان
بالأيام = 101 يوم + 62 يوم = 163 يوم

معدل دوران الأصول =	$\frac{\text{صافي المبيعات الآجلة}}{\text{إجمالي الأصول}}$	$\frac{80.0000}{1125000} = 0,70$ مرة
---------------------	--	--------------------------------------

ثالثاً: نسبة الربحية:

نسبة مجمل الربح على المبيعات =	$\frac{\text{مجمول الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$	$\frac{50.0000 - 8375000}{80.0000} = 0,42$
نسبة صافي الربح على المبيعات =	$\frac{\text{صافي الربح}}{\text{صافي المبيعات}}$	$\frac{1675000}{80.0000} = 0,21$
معدل العائد على الاستثمار =	$\frac{\text{صافي الربح + الفوائد المدينة}}{\text{إجمالي الأصول}}$	$\frac{350000 + 1675000}{1125000} = 0,18$

معدل العائد على حقوق الملكية =	$\frac{\text{صافي الربح بعد خصم فوائد حقوق الملكية}}{\text{حقوق الملكية العادية}}$	$\frac{167000}{1250000} = 0,13$
ربحية السهم العادي =	$\frac{\text{صافي الربح}}{\text{متوسط عدد الأسهم العادية المتداولة خلال العام}}$	$\frac{1675000}{95000} = 17,63$
نسبة سعر السهم إلى الربحية =	$\frac{\text{سعر السهم في السوق}}{\text{ربحية السهم}}$	$\frac{48 \text{ جنيه}}{17,63} = 2,72$
نسبة التوزيعات النقدية =	$\frac{\text{التوزيعات النقدية للأسهم}}{\text{صافي الربح}}$	$\frac{1225000}{1675000} = 0,73$

رابعاً: نسب المديونية وحقوق الملكية:

نسبة الديون إلى إجمالي الأصول =	$\frac{\text{مجموع الإلتزامات}}{\text{مجموع الأصول}}$	$\frac{50.0000}{1125000} = 0,44$
عدد مرات تغطية الفوائد =	$\frac{\text{صافي الربح قبل خصم فوائد المدينة}}{\text{فوائد المدينة}}$	$\frac{350000 + 1675000}{350000} = 5,79$ مرة
القيمة الدفترية للسهم =	$\frac{\text{حقوق حملة الأسهم العادية}}{\text{الأسمه المتداولة}}$	$\frac{1250000}{(70000 + 75000)} = 46,10$
لتدفق النقدى للسهم =	$\frac{\text{صافي الربح من التعديلات غير النقدية (*)}}{\text{الأسمه المتداولة}}$	$\frac{50.0000 + 1675000}{135000} = 1,71$

(*) التعديلات غير النقدية هي إضافة المصروفات غير النقدية (الاستهلاكات)

تحفظات على النسب المحاسبية كأداة للتحليل المالي:

لاشك أن سهولة حساب النسب المحاسبية وتوافر البيانات اللازمة لها فى القوائم المالية المنشورة والوضوح النسبى فى معنى هذه النسب، ذلك كله يجعل من النسب أداة شائعة ومقبولة للتحليل المالى والتعرف على أداء المشروع بجوانبه المختلفة من النشاط. ورغم ذلك فهناك إنتقادات كثيرة تتعرض لها النسب المالية كأداة لتحليل أنشطة المشروع المالية، ومن هذه الإنتقادات ما يلى:

1- تتوقف موضوعية وملائمة النسب المحاسبية على موضوعية وملائمة البيانات التى استخدمت فى حساب هذه النسب. وتتعرض هذه البيانات إلى التقدير الشخصى للمحاسبين فى أمور كثيرة منها:

المقرضون والدائنون	الملاك	الإدارة
ويركز على: أولاً: السيولة، من خلال: نسبة التداول السريعة ثانياً: المقدرة على الوفاء بالديون من خلال: نسبة الديون إلى إجمالي الأصول. -معدل تغطية القوائد. -تحليل التدفقات النقدية.	ويركزون على: الربحية: من خلال: ١- العائد على حقوق الملكية. ٢- الربح للسهم وأيضاً توزيعات السهم وسعر السوق للسهم	تركز على: أولاً: كفاءة استخدام الأصول من خلال معدلات دوران الأصول ثانياً: الربحية من خلال: العائد على الأصول

بعض النسب التشغيلية في المستشفيات:

وهي تشير إلى مدى قدرة المستشفى على استغلال طاقته العلاجية للمرضى كنسبة إشغال الغرف أو نسبة إشغال الأسرة أو حماية العاملين من العدوى أو حماية المرضى من العدوى وعلاجهم.. الخ. وتستخدم هذه النسب بياناتها من المستندات والقوائم والتقارير المعدة لبيان نتائج تشغيل المستشفى يومياً أو أسبوعياً أو شهرياً.

وتختلف وتتوزع النسب التشغيلية في المستشفيات بحسب ظروف كل مستشفى ونوع البيانات التحليلية التي يمكن الحصول عليها من المستندات والقوائم والتقارير المعدة لبيان نتائج تشغيل المستشفى. ومن أهم النسب التشغيلية المستخدمة لتقييم أداء المستشفى:

أولاً: مجموعة نسب مستويات الأداء في المستشفيات:

وهي توضح مدى كفاءة إدارة المستشفى في استغلال الطاقات العلاجية المتاحة لها، وتشمل:

أ - طرق تقدير المخزون.

ب- طرق حساب استهلاكات الأصول الثابتة.

ج- مبدأ رسملة المصروفات أو احتسابها ضمن المصروفات الإدارية الخاصة بالحصول على الربح.

د - تبويب الإيرادات إلى إيرادات عادية وإيرادات عرضية.

٢- صعوبة تحقيق أساس عادل لاستخدام النسب في المقارنة بين الشركات التي تعمل في نفس نوع الصناعة وذلك بسبب احتمال اختلاف هذه الشركات في القواعد المحاسبية المتبعة في تقويم المخزون أو احتساب استهلاكات الأصول الثابتة أو رسملة المصروفات.

٣- النسب المحاسبية مستخرجة على أساس تقديرات الأصول والالتزامات الموضحة في الميزانية في لحظة معينة، لكنها تستخدم في الاستدلال على ما تم خلال فترة معينة أو ما سيحدث مستقبلاً في فترة معينة وقد لا يكون ذلك دقيقاً. فمثلاً نسبة التداول التي تحتسب من عناصر الميزانية في ١٢/٣١ قد تختلف بالطبع في ١/١ (اليوم التالي) ثم تختلف مرة أخرى في ١/٢ وهكذا. وقد تكون نسب مختلفة تماماً عندما يحين موعد استحقاق الديون قصيرة الأجل. أي أن استخدام النسب المحاسبية من تاريخ معين هو تحليل لموقف ساكن Static بقصد الحصول على استنتاجات وتعميمات على نشاط متحرك Dynamic.

٤- يلاحظ أن أهمية النسب المحاسبية السابقة تتوقف على الأطراف المستفيدة (الإدارة، الملاك، المقرضون، الدائنون) من التحليل المالي، حيث يركز كل طرف من الأطراف على أنواع معينة من النسب كما يظهر بالجدول التالي والذي يوضح مجالات اهتمام كل طرف بدءاً بالنسب الأكثر أهمية.

ثانياً: مجموعة نسب حماية المرضى من العدوى وعلاجهم:
وهي توضح معدلات عدوى المرضى داخل المستشفى وقدرة المستشفى على
تفاديها وعلاج المرضى منها، وتشمل:

$$\text{معدل عدوى الجروح} = \frac{\text{عدد العمليات الجراحية التي حدث بها تلوث خلال الفترة}}{\text{عدد العمليات الجراحية}} \times 100$$

$$\text{معدل الوفيات بعد} = \frac{\text{عدد الوفيات خلال ١٠ أيام من العملية}}{\text{عدد العمليات الجراحية}} \times 100$$

ثالثاً: مجموعة نسب حماية العاملين من العدوى:
وهي توضح معدلات عدوى العاملين بالمستشفى وقدرة المستشفى على
تفاديها، وتشمل:

$$\text{نسبة العدوى بين العاملين} = \frac{\text{إجمالي عدد حالات العدوى للعاملين}}{\text{عدد العاملين}} \times 100$$

$$\text{نسب العدوى من الأدوية} = \frac{\text{إجمالي قيمة الأدوية المنصرفة للتعويض}}{\text{عدد العاملين}} \times 100$$

$$\text{نسب العدوى من الأغذية} = \frac{\text{إجمالي قيمة الأغذية المنصرفة للتعويض}}{\text{عدد العاملين}} \times 100$$

عدد الغرف المشغولة

$$\text{نسبة إشغال الغرف} = \frac{\text{عدد الغرف المتاحة بالمستشفى}}{100 \times \text{عدد الغرف المشغولة}}$$

عدد الأسرة المشغولة

$$\text{نسبة إشغال الأسرة} = \frac{\text{عدد الأسرة المتاحة بالمستشفى}}{100 \times \text{عدد الأسرة المشغولة}}$$

عدد الأجنحة المشغولة

$$\text{نسبة إشغال الأجنحة} = \frac{\text{عدد الأجنحة المتاحة بالمستشفى}}{100 \times \text{عدد الأجنحة المشغولة}}$$

عدد الأيام العلاجية خلال الفترة

$$\text{متوسط مدة الإقامة} = \frac{\text{عدد حالات الدخول} + \text{عدد حالات الخروج}}{\text{عدد حالات الدخول} - \text{عدد حالات الخروج}} \times \text{عدد الأيام العلاجية خلال الفترة}$$

٣٦٠ × نسبة إشغال الأسرة

$$\text{معدل دوران السرير} = \frac{\text{متوسط مدة الإقامة}}{\text{عدد حالات الدخول}} \times 360$$

عدد المترددين خلال الفترة

$$\text{متوسط عدد المترددين} = \frac{\text{عدد المترددين خلال الفترة}}{\text{عدد أيام العمل في الفترة}} \times 100$$

مع ملاحظة إمكانية حساب هذه للمستشفى ككل، أو لكل قسم من الأقسام
الداخلية للمستشفى ولكل عيادة من العيادات الخارجية بالمستشفى على حدة.

$$\text{معدل غياب العاملين} = \frac{\text{عدد العاملين المتغييبين بسبب المرض}}{\text{عدد العاملين}} \times 100$$

رابعاً: مجموعة نسب ربحية الأنشطة العلاجية:

وهي توضح العلاقة بين أرباح وتكاليف كل نشاط من أنشطة المستشفى الرئيسية، لتحديد مدى كفاءة إدارة المستشفى في تنمية هذه الأنشطة، وتشمل:

$$\text{نسبة ربحية نشاط الإقامة} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الإقامة} - \text{إجمالي تكاليف الإقامة}}{\text{إجمالي تكاليف الإقامة}} \times 100$$

$$\text{نسبة ربحية نشاط العيادات الخارجية} = \frac{\text{إجمالي إيرادات العيادات} - \text{إجمالي تكاليف العيادات}}{\text{إجمالي تكاليف العيادات}} \times 100$$

$$\text{نسبة ربحية نشاط الخدمات الأخرى} = \frac{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الأخرى} - \text{إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى}}{\text{إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى}} \times 100$$

خامساً: مجموعة نسب تكاليف التشغيل المباشرة للمستشفى:

وهي توضح العلاقة بين تكاليف التشغيل المباشرة لكل نشاط من أنشطة المستشفى الرئيسية وبين إيرادات كل نشاط، لتحديد مدى كفاءة تشغيل كل نشاط، وتشمل:

$$\text{نسبة تكاليف الإقامة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الإقامة}}{\text{إجمالي إيرادات الإقامة}} \times 100$$

$$\text{نسبة تكاليف العيادات الخارجية} = \frac{\text{إجمالي تكاليف العيادات الخارجية}}{\text{إجمالي إيرادات العيادات الخارجية}} \times 100$$

$$\text{نسبة تكاليف الخدمات الأخرى} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى}}{\text{إجمالي إيرادات الخدمات الأخرى}} \times 100$$

سادساً: مجموعة نسب تكاليف التشغيل غير المباشرة للمستشفى:

وهي توضح العلاقة بين تكاليف التشغيل غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المستشفى المعاونة وبين إيرادات المستشفى، لتحديد مدى كفاءة تشغيل كل نشاط، وتشمل:

$$\text{نسبة التكاليف العمومية والإدارية} = \frac{\text{إجمالي التكاليف العمومية والإدارية}}{\text{إجمالي إيرادات المستشفى}} \times 100$$

$$\text{نسبة التكاليف التسويقية} = \frac{\text{إجمالي التكاليف التسويقية}}{\text{إجمالي إيرادات المستشفى}} \times 100$$

$$\text{نسبة تكاليف الصيانة والإصلاحات} = \frac{\text{إجمالي تكاليف الصيانة والإصلاحات}}{\text{إجمالي إيرادات المستشفى}} \times 100$$

- إجمالي تكاليف المستشفى ٢١٧٦٥٠ جنيه قسم الإقامة.

٢٧٢٨٥٠ جنيه العيادات الخارجية.

٦٧٩٦٠ جنيه خدمات علاجية أخرى.

المطلوب: حساب أهم النسب التشغيلية في هذه المستشفى.

حل المثال التوضيحي رقم (١٤):

أولاً: مجموعة نسب مستويات الأداء في المستشفى:

$$\text{نسب إشغال الغرف} = 100 \times \frac{210}{325} = 64,6\%$$

$$\text{نسبة إشغال الأجنحة} = 100 \times \frac{7}{12} = 58,33\%$$

$$\text{نسبة إشغال الأسرة} = 100 \times \frac{348}{700} = 49,7\%$$

$$\text{متوسط عدد المترددين على عيادة الباطنة} = \frac{4200}{36} = 11,67 \text{ مريض}$$

$$\text{متوسط عدد المترددين على عيادة العظام} = \frac{900}{36} = 2,5 \text{ مريض}$$

ثانياً: مجموع نسب حماية المرضى من العدوى وعلاجهم:

$$\text{معدل عدوى الجروح بعد العمليات الجراحية} = 100 \times \frac{10}{980} = 1,03\%$$

ثالثاً: مجموع نسب حماية العاملين من العدوى:

$$\text{نسبة العدوى بين العاملين} = 100 \times \frac{80}{1950} = 4,1\%$$

$$\text{معدل غياب العاملين بسبب المرض} = 100 \times \frac{120}{1950} = 6,15\%$$

- إجمالي تكاليف المستشفى ٢١٧٦٥٠ جنيه قسم الإقامة.

٢٧٢٨٥٠ جنيه العيادات الخارجية.

٦٧٩٦٠ جنيه خدمات علاجية أخرى.

المطلوب: حساب أهم النسب التشغيلية في هذه المستشفى.

حل المثال التوضيحي رقم (١٥):

أولاً: مجموعة نسب مستويات الأداء في المستشفى:

$$\text{نسب إشغال الغرف} = 100 \times \frac{210}{325} = 64,6\%$$

$$\text{نسبة إشغال الأجنحة} = 100 \times \frac{7}{12} = 58,33\%$$

$$\text{نسبة إشغال الأسرة} = 100 \times \frac{348}{700} = 49,7\%$$

$$\text{متوسط عدد المترددين على عيادة الباطنة} = \frac{4200}{36} = 11,67 \text{ مريض}$$

$$\text{متوسط عدد المترددين على عيادة العظام} = \frac{900}{36} = 2,5 \text{ مريض}$$

ثانياً: مجموع نسب حماية المرضى من العدوى وعلاجهم:

$$\text{معدل عدوى الجروح بعد العمليات الجراحية} = 100 \times \frac{10}{980} = 1,03\%$$

ثالثاً: مجموع نسب حماية العاملين من العدوى:

$$\text{نسبة العدوى بين العاملين} = 100 \times \frac{80}{1950} = 4,1\%$$

$$\text{معدل غياب العاملين بسبب المرض} = 100 \times \frac{120}{1950} = 6,15\%$$

التطبيقات

التطبيق الأول:

فيما يلي بيان الأنشطة التي تمت في مستشفى "الأريج" الدولي

يوم ٢٠٠٦/٧/١:

أولاً: بالنسبة لمرضى الإقامة (العيادة الداخلية):

أ - بيانات المرضى:

اسم المريض القسم الحجرة إيجار الحجرة المرافق رصيد سابق

نزلاء موجودون من قبل:

جلال على	أعصاب	١١٠	١٠٠	٤٠٠ جنيه مدين
محمد عوض	باطنة	١١١	٨٠	٢٠٠ جنيه دائن
عبد الوهاب كريم	عيون	١١٦	٦٠	٤٠٠ جنيه دائن
سنيته عبد البر	ولادة	٢٠٠	٧٠	٢٥٠ جنيه مدين
نزلاء جدد في نفس اليوم:				مبالغ مقدمة
جمدى والى	مسالك	١١٢	٨٠	٤٠
سعيد زكريا	باطنة	١١٥	٦٠	٥٠٠ جنيه
على كامل	عظام	١٢٠	١٠٠	٨٠٠ جنيه

ب- بيان الخدمات التي قدمت لنزلاء العيادة الداخلية يوم ٢٠٠٦/٧/١:

اسم المريض	فحص طبي وتمريض	عمليات جراحية	مستلزمات طبية	تحاليل	اشعة	علاج طبيعى	أغذية	تليفون
جلال على	٣٠		٨٠		٢٥		٢٠	٢٢
محمد عوض	٢٠		٦٠				٣٠	-
عبد الوهاب كريم	٢٠	١٠٠٠	٨٥	٤٠	٦٠		٢٥	-
سنيته عبد البر	١٥	٤٠٠	٩٠				٣٥	-
جمدى والى	٣٠		٧٠			١٢٠	٤٠	١٠
سعيد زكريا	٤٠	٨٠٠	١٢٠	٢٠	٤٠		١٠	-
على كامل	٢٠		٧٠	٢٠			٤٥	١٥

- نصيب العاملين من الأدوية المنصرفة للتعويض = $\frac{٢٥٠٠}{١٩٥٠} = ١,٢٨$ جنيه

- نصيب العاملين من الأغذية المنصرفة للتعويض = $\frac{٦٢٠٠}{١٩٥٠} = ٣,١٨$ جنيه

رابعاً: مجموعة نسب ربحية الأنشطة العلاجية:

- نسبة ربحية نشاط الإقامة = $\frac{٢١٧٦٥٠ - ٣٢٤٦٥٠}{٢١٧٦٥٠} \times ١٠٠ = ٤٩,١٦\%$

- نسبة ربحية نشاط العيادات الخارجية = $\frac{٢٧٢٨٥٠ - ٤٤٤٩٣٠}{٢٧٢٨٥٠} \times ١٠٠ = ٦٣,٠٧\%$

- نسبة ربحية نشاط الخدمات الأخرى = $\frac{٦٧٩٦٠ - ٨٤٣٢٠}{٦٧٩٦٠} \times ١٠٠ = ٢٤,٠٧\%$

خامساً: مجموعة نسب تكاليف التشغيل المباشرة للمستشفى:

- نسبة تكاليف الإقامة = $\frac{٢١٧٦٥٠}{٣٢٤٦٥٠} \times ١٠٠ = ٦٧,٠٤\%$

- نسبة تكاليف العيادات الخارجية = $\frac{٢٧٢٨٥٠}{٤٤٤٩٣٠} \times ١٠٠ = ٦١,٣٢\%$

- نسبة تكاليف الخدمات العلاجية الأخرى = $\frac{٦٧٩٦٠}{٨٤٣٢٠} \times ١٠٠ = ٨٠,٦\%$

سادساً: مجموعة نسب تكاليف التشغيل غير المباشرة للمستشفى:

- نسبة التكاليف العمومية والإدارية = $\frac{١١٢٣٠٠}{٨٥٣٩٠٠} \times ١٠٠ = ١٣,١٥\%$

- نسبة تكاليف التسويق = $\frac{٩٠٤٥}{٨٥٣٩٠٠} \times ١٠٠ = ١,٠٦\%$

علماً بأن كل مريض يحمل بمبلغ إضافي ١٠% من تكلفة الخدمات المقدمة مقابل المصاريف الإدارية.

ج- المرضى الذين غادروا المستشفى اليوم ٢٠٠٦/٧/١:

- جلال على حيث قام بسداد حسابه نقداً.
- ستيتة عبد البر وتم تحويل حسابها المستحق على هيئة التأمين الصحي.

ثانياً: بالنسبة لمرضى العيادة الخارجية:

(أ) قدمت لمرضى العيادة الخارجية الخدمات التالية:

فحص طبي وتمريض	٨٤٠ جنيه
عمليات جراحية بسيطة	١١٠٠ جنيه
تحاليل	١٨٠ جنيه
أشعة	٢٧٥ جنيه
علاج طبيعي	٢٢٥ جنيه

بالإضافة إلى ١٠% مقابل المصاريف الإدارية.

(ب) تم تحصيل وتسوية قيمة خدمات العيادة الخارجية على النحو التالي:

- تم تحصيل مبلغ ١٦٢٠ جنيه.
- تم تحميل جهات متعاقدة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه.

ثالثاً: العمليات المالية الأخرى في نفس اليوم:

- أ- تم شراء مستلزمات طبية وأدوية للصيدلية بمبلغ ٣٦٠٠ جنيه من شركات أدوية، سدد منها ١٦٠٠ جنيه.
- ب- قامت المستشفى بتأجير سيارة إسعاف بمبلغ ٩٠ جنيه لزوم نقل المريض سعيد زكريا.
- ج- تم شراء أغذية على الحساب بمبلغ ٨٠٠ جنيه.

د- سداد فاتورة كهرباء ٣٧٠ جنيه ، ومصروفات صيانة ٢٥٠ جنيه.

المطلوب:

- ١- الإثبات المحاسبى للعمليات الخاصة بنزلاء العيادة الداخلية فى يومية إيرادات مرضى الإقامة.
- ٢- تصوير حساب أوامر علاج المرضى فى دفتر أستاذ مساعد حسابات المرضى.

٣- إعداد كشف إيرادات العيادة الداخلية اليومى.

٤- إعداد كشف إيرادات العيادة الخارجية اليومى

٥- إثبات العمليات السابقة فى دفتر اليومية العامة للمستشفى.

٦- تصوير حـ/ إجمالى أوامر علاج المرضى بـ دفتر الأستاذ العام.

٧- إعداد فاتورة حساب المريضة ستيتة عبد البر، علماً بأن الخدمات التى قدمت

له خلال فترة إقامته (السابقة على اليوم الأخير) كانت كالتالى:

فحص طبي وتمريض	٣٥ جنيه
أدوية ومستلزمات	٣٠ جنيه
تحاليل	٢٠ جنيه
أشعة	٢٥ جنيه
أغذية	٣٠ جنيه
إقامة سابقة	١١٠ جنيه
مقابل مصروفات إدارية	٢٥ جنيه

علماً بأن المريضة لم تدفع أى مبالغ مقدمة حيث أنها دخلت تأمين صحي.

التطبيق الثانى:

فيما يلى البيانات المتعلقة بقسم الصيدلية (المرضى) فى إحدى المستشفيات الكبرى عن الفترة المحاسبية المنتهية فى ٢٠٠٥/١٢/٣١:

- مسموحات الإقامة ٢٥٠٠٠ جنيه، مسموحات العيادات الخارجية ١٥٠٠٠ جنيه، مسموحات التغذية ٣٠٠٠ جنيه.
- مصروفات قسم الإقامة ١٣٥٠٠٠ جنيه
- مصروفات قسم العيادات الخارجية ٦٥٠٠٠ جنيه
- مصروفات قسم الصيدلية ٢٤٠٠٠ جنيه
- مصروفات قسم التغذية والكافيتريا ٣٧٥٠٠ جنيه
- تكلفة مبيعات العيادات الخارجية ١٤٠٠٠٠ جنيه
- تكلفة مرتبات وأجور قسم الإقامة ٣٧٣٠٠ جنيه
- تكلفة مرتبات وأجور قسم العيادات الخارجية ٣٥٠٠٠ جنيه
- تكلفة مرتبات وأجور قسم التغذية والكافيتريا ٤٢٠٠٠ جنيه
- تكلفة مرتبات وأجور قسم الصيدلية ٢٣٩٠٠ جنيه
- مصروفات إدارية وعمومية ٦٢٠٠٠ جنيه
- مصروفات تسويقية ٣١٠٠٠ جنيه
- مصروفات صيانة وإصلاحات ٢٢٠٠٠ جنيه
- مصروفات الطاقة ١٩٠٠٠ جنيه
- مصروفات غير مباشرة أخرى ٢١٢٠٠ جنيه
- ضرائب عقارية ٧٥٠٠ جنيه
- أراضى ومبانى ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه ، أثاث ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه
- وفيما يلي المعلومات الجردية التي توافرت في ٢٠٠٥/١٢/٣١:
- هناك أجور ومرتبات ٨٢٠٠ جنيه تخص قسم الإقامة مدفوعة عن شهر يناير ٢٠٠٦.
- تتضمن تكلفة مبيعات العيادات الخارجية تكلفة خدمات مقدمة للعاملين بأقسام المستشفى كما يلي:
- ١٨٠٠٠ جنيه قسم الإقامة

- إيرادات مبيعات للمرضى ٢٥٠٠٠٠ جنيه
- خصم وإعفاءات ٦٥٠٠ جنيه
- مرتبات وأجور ٢٥٠٠٠ جنيه
- مزايا عينية للعاملين ١٢٥٠٠ جنيه
- مستلزمات طبية وأدوية ٦٥٠٠ جنيه
- محاليل ومواد طبية ١٣٠٠٠ جنيه
- مهمات التشغيل ١٥٠٠٠ جنيه
- أدوات كتابية ومطبوعات ٧٠٠٠ جنيه
- تكلفة ملابس للعاملين ٩٠٠٠ جنيه
- تكلفة وجبات غذائية للعاملين ٤٠٠٠ جنيه
- مصروفات أخرى متنوعة ٦٥٠٠ جنيه
- المطلوب:

حساب صافى ربح (أو خسارة) قسم صيدلية (المرضى) عن الفترة المحاسبية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١، علماً بأن هناك ما قيمته ٢٠٠٠ جنيه محاليل ومواد طبية باقية آخر الفترة و ١٨٠٠ جنيه أدوات كتابية غير مستهلكة.

التطبيق الثالث:

البيانات التالية مستخرجة من قوائم إيرادات ومصروفات الأقسام التشغيلية لمستشفى "الأريج" عن الفترة المحاسبية المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١:

- إيرادات الإقامة ٤٩٢٠٠٠ جنيه
- إيرادات العيادات الخارجية ٣٢٠٠٠٠ جنيه
- إيرادات التغذية والكافيتريا ١٥٣٠٠٠ جنيه
- إيرادات الصيدلية ١١٢٠٠٠ جنيه
- إيرادات أخرى متنوعة ١٤٢٠٠٠ جنيه

بيان	(أ)	(ب)	(ج)	(د)	(هـ)
١- أتعاب أطباء	٤٠٠٠ جنيه	٦٥٠٠ جنيه	٣٨٠٠ جنيه	٣٤٠٠ جنيه	١٥٠٠ جنيه
٢- الأدوية	١٩٠ جنيه	٢٥٠ جنيه	٣٢٠ جنيه	٢١٠ جنيه	١١٠ جنيه
٣- الإقامة جنيه/ليلة	١٢٠ جنيه	٥٠ جنيه	٨٠ جنيه	٨٠ جنيه	٥٠ جنيه
٤- وجبات غذائية (يومية)	٤٠ جنيه	٣٠% من إيجار الغرفة	٣٥ جنيه	٣٠% من إيجار الغرفة	٣٠% من إيجار الغرفة
٥- الغسيل (يومية)	٥ جنيه	٥ جنيه	٥ جنيه	٥ جنيه	٥ جنيه
٦- مكالمات تليفونية	٢٢ جنيه	١٥ جنيه	—	٨٠ جنيه	—
٧- زمن غرفة العمليات	٢ ساعة	٤ ساعات	٣ ساعات	٣ ساعات	ساعة واحدة
٨- زمن غرفة عناية مركزة	ساعتين	٣ ساعات	ساعتين	٣ ساعات	—

كما توافرت هذه البيانات عن التكاليف الحادثة خلال الشهر:

١- تكاليف خاصة بغرف العمليات:

- تكلفة تشغيل غرف العمليات ١٢٠٠ جنيه.

- تكلفة إضاءة وندفنة بمعدل ٨ جنيه لكل ساعة.

- تكاليف نظافة غرف العمليات ١٢ جنيه لكل ساعة.

٢- تكاليف غرفة العناية المركزة:

- نظافة وصيانة ٥٢٠ جنيه

- إضاءة وتكييف ١٥٠ جنيه

- تمريض خاص ١٢٠٠ جنيه

٣- تكاليف هيئة التمريض:

- أجور ومرتبات ٢٤٠٠ جنيه

- مستلزمات مستهلكة ٣٢٥ جنيه

- تكاليف إدارية ١٢٠ جنيه

٤- تكاليف خدمة التغذية (الوجبات الغذائية)

- مواد غذائية ٥٠٠ جنيه بقى منها فى نهاية الشهر ١٥٠ جنيه

- أجور العاملين فى المطبخ شهرياً ١٠٠٠ جنيه

١٣٠٠٠ جنيه قسم العيادات الخارجية.

٨٠٠٠ جنيه قسم الصيدلية.

١٠٠٠ جنيه قسم التغذية والكافيتريا.

- هناك مصروفات عمومية مستحقة بمبلغ ٦٨٠٠ جنيه.

- معدل إهلاك المباني ٥%، وقيمة الأراضي ١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه.

- معدل إهلاك الأثاث ١٠%.

- هناك إيرادات لم تقيد ١١٠٠٠٠٠ جنيه منها ٨٠٠٠٠٠ جنيه تخص قسم

الإقامة، والباقي يخص قسم العيادات الخارجية.

- ضرائب الدخل ٢٠%.

المطلوب:

أ - إعداد قائمة الإيرادات والمصروفات للمستشفى عن الفترة المحاسبية المنتهية

فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ حسب الأقسام .

ب- إعداد بيان أثر العمليات السابقة على قائمة المركز المالى (الميزانية) فى

٢٠٠٥/١٢/٣١.

التطبيق الرابع:

فيما يلى بعض البيانات المستخرجة من دفاتر مستشفى التفريد

(قسم الجراحة) خلال هذا الشهر:

دخل إلى القسم خمس مرضى هم:

(أ) وقد قضى بالمستشفى ١٠ أيام.

(ب) ومدة إقامته بالمستشفى ٨ أيام.

(ج) فترة إقامتها بالمستشفى ٩ أيام.

(د) خرج من المستشفى بعد قضاء ٥ أيام.

(هـ) بلغت فترة علاجها بالمستشفى يومين فقط.

ويخصص الجدول التالى البيانات الخاصة بهم:

التطبيق الخامس:

فيما يلي الميزانية العمومية الموجزة لمستشفى "المكاوي" في ٢٠٠٥/١٢/٣١

الأصول الإلتزامات وحقوق الملكية

نقدية	٦٠٠٠٠	التزامات قصيرة الأجل	١٥٠٠٠٠
عملاء	١٨٠٠٠٠	التزامات طويلة الأجل	٣٠٠٠٠٠
مخزون	٢٧٠٠٠٠	أسهم رأس المال	٦٠٠٠٠٠
مصرفقات مقدمة	٩٠٠٠٠	(القيمة الاسمية ١٠ جنيه)	
أصول طويلة الأجل	٦٠٠٠٠٠	أرباح محتجزة	١٥٠٠٠٠
	١٢٠٠٠٠٠		١٢٠٠٠٠٠

وفي السنة الأخيرة حققت الشركة ربحاً إجمالياً قدره ٩٦٠٠٠٠ جنيه على مبيعات قدرها ٢٤٠٠٠٠٠ جنيه. وبالنسبة لحسابات العملاء والمخزون والأصول الثابتة فقد ظلت نسبياً خلال العام في حين بلغ الربح ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه. المطلوب:

من المعلومات السابقة، احسب مايلي:

أ - نسبة التداول. ب - نسبة السيولة. ج - العائد على إجمالي الأصول. د - معدل دوران المدينون (افتراض أن كل المبيعات تتم بالأجل).

هـ - معدل دوران المخزون. و - ربحية السهم العادي.

المطلوب: $\frac{240000}{96000} = 2.5$ $\frac{240000}{120000} = 2$ $\frac{96000}{120000} = 0.8$ $\frac{96000}{240000} = 0.4$ $\frac{240000}{240000} = 1$ $\frac{240000}{240000} = 1$

- استهلاك معدات المطبخ ٢٠٠ جنيه
- نظافة وصيانة المطبخ ٣٠٠ جنيه
- تكاليف أخرى:

- الإيجار الشهري لمبنى قسم الجراحة ٣٠٠٠ جنيه
- إضاءة وتدفئة ٤٠٠ جنيه
- أجور عمال النظافة ١٢٠٠ جنيه
- مواد الصيانة وقطع الغيار ٤٥٠ جنيه
- مواد نظافة مستهلكة ٧٥٠ جنيه
- استهلاك الأثاث ١٠٠٠ جنيه

فإذا علمت أن التكاليف غير المباشرة يتم تحميلها على المرضى بالمعدلات الآتية:

- الساعة في غرفة العمليات ٢٤٠ جنيه وفي غرفة العناية المركزة ٦٠ جنيه
- إيجار حجرة العمليات ٢٥٠ جنيه، وحجرة العناية المركزة ٢٠٠ جنيه، ومكاتب التمريض ١٥٠ جنيه شهرياً.
- تكلفة التمريض تحمل بمعدل ٢٠ جنيه يومياً.
- المصروفات الإدارية تحمل بمعدل ١٠% من إجمالي تكلفة المريض.
والمطلوب:

١- إعداد حسابات أوامر لعلاج (ح/ المرضي)
٢- إعداد حسابات مراكز التكلفة.

التطبيق السادس:

أعطيت إليك البيانات التالية:

الميزانية العمومية

مستشفى المدينة المنورة كما في ٢٠٠٥/١٢/٣١

الإلتزامات وحقوق الملكية

الأصول

حقوق الملكية			الأصول الثابتة		
رأس المال	---		سيارات	---	
صافي الربح	٧٤٠		الأثاث	٢٠٠	
مجموع جزئي		---	الآلات	٥٠٠	
الإلتزامات طويلة الأجل			مجموع جزئي		---
قروض	٣٠٠	٣٠٠	الأصول المتداولة		
الإلتزامات المتداولة			البنك	١٥٠	
دائنون	---		الصندوق	٥٠	
أوراق دفع	١٣٠		مدنيين	٤٠٠	
مجموع جزئي		---	البضاعة	---	
مجموع الإلتزامات		---	مجموع جزئي		---
وحقوق الملكية		---	مجموع الأصول		---

معلومات إضافية:

١- نسب السيولة السريعة = $\frac{\text{الأصول السريعة التحول إلى نقدية}}{\text{الإلتزامات المتداولة}}$ = ٢%

٢- نسبة للتداول = $\frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الإلتزامات المتداولة}}$ = ٣%

٣- نسبة للخصوم إلى الأصول = $\frac{\text{إجمالي الخصوم}}{\text{إجمالي الأصول}}$ = ٢٥%

المطلوب: تعبئة الفراغات في الميزانية أعلاه باستخدام المعلومات المتوفرة والربط فيما بينها من علاقة بحيث تنتهي بتساوي مجموع الأصول والإلتزامات.

التطبيق السابع:

فيما يلي الميزانية العمومية الموجزة لمستشفى "الخليلى"

الأصول	جنيه	جنيه
الإلتزامات وحقوق الملكية		
التزامات قصيرة الأجل	٧٥٠٠٠	٣٠٠٠٠ نقدية
إلتزامات طويلة الأجل	١٥٠٠٠٠	٩٠٠٠٠ عملاء
أسهم رأس المال القيمة	٣٠٠٠٠٠	١٣٥٠٠٠ مخزون
الإسمية ١٠ جنيه		
أرباح محتجزة	٧٥٠٠٠	
		٤٥٠٠٠ مصروفات مقدمة
		٣٠٠٠٠٠ أصول طويلة الأجل
		(بالصافي)
الإجمالي	٦٠٠٠٠٠	الإجمالي

وفي السنة الأخيرة حققت المستشفى ربحاً إجمالياً قدره ٤٨٠٠٠٠٠ جنيه على مبيعات قدرها ١٢٠٠٠٠٠٠ جنيه. وبالنسبة لحسابات العملاء والمخزون والأصول الثابتة فقد ظلت ثابتة نسبياً خلال العام. في حين بلغ صافي الربح ١٥٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

- نسبة التداول.
- نسبة السيولة السريعة.
- نسبة السيولة النقدية.
- معدل دوران الأصول.
- معدل دوران العملاء (افترض أن كل المبيعات تتم بالأجل).
- معدل دوران المخزون.
- القيمة الدفترية للسهم

التطبيق الثامن:

تقدم مستشفى "آية راضى" خدمات علاجية نمطية، التكلفة المتغيرة للخدمة ١٢ جنيه وسعر بيع الخدمة ٢٠ جنيه، والتكاليف الثابتة للمستشفى ٤٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

- أ - تحديد كمية التعادل، $\frac{400000}{8} = 50000$
- ب- تحديد قيمة التعادل $= 20 \times 50000 = 1000000$ و $\frac{1000000}{7} = 142857$
- ج- تحديد كمية المبيعات اللازمة لتحقيق ربح مستهدف قدرة ٢٠٠٠٠٠ جنيه.
- د - تحديد حد الأمان إذا علمت أن المبيعات الفعلية ٦٠٠٠٠ وحدة. $\frac{1000000}{60000} = 16.67$
- هـ - تحديد نسبة حد الأمان. $1 - \frac{16.67}{17} = 0.176$

التطبيق التاسع:

تخطط مستشفى "الأريج" لترشيد استغلال قسم مرضى الإقامة الداخلية، حيث بلغت إيرادات مبيعات القسم خلال الفترة ٨٠٠٠٠٠ جنيه ونسبة التكاليف المتغيرة ٦٠%، والتكاليف الثابتة ٢٤٠٠٠٠ جنيه. كما أن نسبة تشغيل الطاقة الحالية ٥٠%.

المطلوب:

- ١- تحديد نسبة الطاقة الإنتاجية التي تحقق مبيعات التعادل. $\frac{240000}{800000} = 0.3$
- ٢- تحديد نسبة تشغيل الطاقة اللازمة لتحقيق ربح مستهدف قدره ١٠٠٠٠٠٠ جنيه. $\frac{1000000 + 240000}{800000} = 1.55$
- ٣- تحديد نسبة تشغيل الطاقة اللازمة لتحقيق صافى ربح ٢٠% من المبيعات. $\frac{1000000 + 240000}{800000} = 1.55$

التطبيق العاشر:

تقدم مستشفى "الأختين" خدمة علاجية نمطية، سعر بيع الخدمة ١٠ جنيه والتكلفة المتغيرة ٦ جنيه، التكاليف الثابتة ٢٠٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: بيان الأثر على نقطة التعادل فى كل حالة من الحالات التالية:

- أ - تخفيض التكاليف المتغيرة للخدمة إلى ٥ جنيه.
- ب- زيادة التكاليف المتغيرة للخدمة إلى ٨ جنيه.
- ج- زيادة التكاليف الثابتة بمقدار ٤٠٠٠٠٠ جنيه.
- د - إنخفاض التكاليف الثابتة بمقدار ٢٠٠٠٠٠ جنيه.
- هـ- زيادة قيمة الخدمة بنسبة ١٠%.

التطبيق الحادى عشر:

فيما يلى بعض بيانات مستخرجة من المستندات الخاصة بقسم الجراحة بمستشفى مبارك خلال النصف الأول من يناير ٢٠٠٦:

أولاً: بيانات من أذن دخول المستشفى والخروج منها:

- على ١/٢ حتى ١/١٤
- محمد ١/٢ حتى ١/١١
- محمود ١/٥ حتى ١/١٣
- كامل ١/١٠ حتى ١/١٥

ثانياً بيانات من البطاقات العلاجية:

أ - تكاليف العمليات الجراحية على الوجه التالى:

- أتعاب طبيب: على ٣٠٠٠ جنيه، محمد ٤٠٠٠ جنيه
- محمود ٥٠٠٠ جنيه، كامل ٣٥٠٠ جنيه
- زمن غرفة العمليات: على ساعتين، محمد ٤ ساعات
- محمود ٣ ساعات، كامل ٣ ساعات
- أدوية: على ٣٥٠ جنيه، محمد ٣٢٠ جنيه
- محمود ٣٩٠ جنيه، كامل ٢٨٠ جنيه
- غرفة عناية مركزة: محمد ١٠ ساعات، كامل ٣ ساعات
- محمود ٤ ساعات، على ٨ ساعات

ثالثاً: بيانات من مستندات حجز وخدمات الغرف
مستندات الغرف:

- غرفة على ١٢٠ جنيه في الليلة، درجة أولى.
 - غرفة محمود ١٠٠ جنيه في الليلة، درجة ثانية.
 - غرفة كامل ومحمد ٨٠ جنيه في الليلة، درجة عادية.
- بما في ذلك كافة خدمات الغرف كالنظافة والصيانة والكهرباء... الخ.
- الوجبات الغذائية:
- على (غذاء خاص) ٥٠ جنيه في اليوم.
 - محمود (غذاء خاص) ٤٠ جنيه في اليوم.
 - كامل ومحمد (غذاء عادي) بنسبة ٤٠% من إيجار الغرفة.
- الغسيل:

- لكل مريض منهم ٥ جنيهات يومياً.

المكالمات التليفونية:

- على ٢٥ جنيهات.

- محمود ١٨ جنيهات.

- كامل ١٥ جنيهات.

- محمد ٩ جنيهات.

رابعاً: مستندات مختلفة من قسم التوريدات والشئون المالية عن الفترة من
١٥-١ سبتمبر ١٩٩٤.

- مواد غذائية ٦٠٠ جنيهات بقي منها في نهاية الفترة ما قيمته ٢٠٠ جنيه.

- إيجار مبنى الغرف الشهري ٥٠٠٠ جنيه.

- فاتورة إضاءة وتدفئة في الشهر ٩٠٠ جنيه.

- أجور عمال نظافة في الشهر ١٤٠٠ جنيه.

- مواد للصيانة وقطع غيار ٦٠٠ جنيهات.

- استهلاك أثاث ٨٠٠ جنيهات.

- أجور العاملين في المطبخ شهرياً ٢٠٠٠ جنيه.

- استهلاك معدات شهرياً ٢٠٠ جنيه.

- نظافة وصيانة المطبخ ٢٠٠ جنيه.

- أجور الممرضين شهرياً ٣٠٠٠ جنيه.

- مستلزمات ترميض مستهلكة ٦٠٠ جنيه.

- تكاليف إدارية لمكتب الترميض ٢٥٠ جنيه شهرياً.

- تكلفة تشغيلية غرفة العمليات ١٢٠٠ جنيه (نصف شهر).

- إضاءة وتدفئة ١٠ جنيه لكل ساعة.

- نظافة لغرفة العمليات (أجور ومواد) ١٥ جنيه لكل ساعة.

- تكاليف غرفة العناية المركزة في الشهر:

- نظافة وصيانة ٧٥٠ جنيه.

- إضاءة وتكييف ٢٥٠ جنيه.

- ترميض خاص ١٦٠٠ جنيه.

خامساً: بيانات من مستندات الموازنة وقرارات إدارة المستشفى:

١- تحمل التكاليف غير المباشرة للمرضى بالمعدلات الآتية:

- إيجار الغرف يومياً وطبقاً لمستوى الغرفة الموضح سابقاً ويقدر

إيجار حجرة العمليات مستندياً ٣٠٠ والعناية المركزة ٢٠٠ جنيه

ومكاتب الترميض ٢٥٠ جنيه شهرياً.

- الساعة في غرفة العمليات ٢٥٠ جنيه وفي غرفة العناية المركزة

ستون جنيهات.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- ١- د. سمير رياض هلال، دراسات في النظم المحاسبية: مدخل معاصر، (طنطا: بدون ناشر، ١٩٩٥).
- ٢- د. سلطان محمد السلطان، د. وصفى حسن أبو المكارم، "المحاسبة في الوحدات الحكومية والتنظيمات الإجتماعية الأخرى"، (الرياض: دار المريخ للنشر، ١٩٩٠).
- ٣- د. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٣).
- ٤- _____، د. شوقي السيد فوده، المحاسبة الإدارية: مدخل معاصر، (طنطا: بدون ناشر، ٢٠٠٤).
- ٥- _____، المحاسبة في صناعة الفنادق، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٦).
- ٦- _____، د. مجدى محمد سامي، الأصول العلمية والعملية للمحاسبة المالية، (طنطا: بدون ناشر، ٢٠٠٣).
- ٧- د. نصر محمد جعيسه، د. محمد محمود أحمد صابر، دراسات في تصميم النظم المحاسبية، (طنطا: بدون ناشر، ٢٠٠١).

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- "Audits of colleges and Universities", (New York, 1973).
- 2- Audits of Voluntary Health and Welfare organizations', AICPA, (New York, 1974).
- 3- "Hospital Audit Guide", AICPA, (New York, 1972).
- 4- Richard Kotas and Michael corlan, Hospitality Accounting, (London: THOMSON, 2000)

- المصروفات الإدارية بمعدل ١٠% من إجمالي تكلفة المريض بحد أدنى ٣٠٠ جنيه.

- تكلفة التمريض تحمل بمعدل ٢٥ جنيه يومياً.

٢- الغسيل يتم بالتعاقد مع مغسلة قريبة من المستشفى وعلى ذلك فالتكلفة الواردة هي قيمة فعلية لفاتورة الغسيل.

والمطلوب:

أ - إعداد حسابات أوامر علاج المرضى.

ب- إعداد حسابات مراكز التكلفة.

ج- إعداد حساب مراقبة عناصر التكلفة.