

استعمال معايير محاسبة الاستدامة في تطوير مؤشرات تدقيق الأداء في القطاع الصحي (بحث تطبيقي)

أ.م.د. سعد سلمان عواد المعيني

الباحث / كامل مجيد محسن

جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

جامعة بغداد / المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية

تاريخ النشر: 2022/10/1

تاريخ القبول: 2022/2/13

المستخلص:

عرفت الاستدامة أو التنمية المستدامة في تقرير Brundtland (مستقبلنا المشترك) على أنها "تنمية تلبي حاجات الحاضر دون المساس بقدرة الأجيال القادمة على تلبية حاجاتهم الخاصة"، لأغراض مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB)، تشير الاستدامة إلى أنشطة الشركات التي تحافظ على قدرة الشركة أو تعززها خلق قيمة على المدى الطويل. تشير محاسبة الاستدامة إلى قياس، وإدارة، وإعداد تقارير عن أنشطة الشركة هذه. حيث هدف البحث إلى عدة أهداف أهمها هو تحديد نقاط الضعف بالمقاييس والمؤشرات المعتمدة حالياً من الجهات التي تقوم بعملية تدقيق الأداء للمؤسسات الصحية، تطوير مؤشرات تدقيق الأداء في القطاع الصحي على وفق معايير محاسبة الاستدامة. وان الباحثان استخدمتا الأسلوب الاستقرائي في تطبيق البحث من خلال تحليل تقارير الأداء الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادية الخاصة بتدقيق الأداء ومقارنتها مع مؤشرات ومقاييس معايير محاسبة الاستدامة وتكمن أهمية البحث في تطوير مؤشرات ومقاييس الأداء المستخدمة حالياً من الجهات المختلفة التي تقوم في عملية تدقيق الأداء للمؤسسات الصحية. وقد استنتج الباحثان عدة استنتاجات كان من أبرزها لم تعد مقاييس الأداء الحالية للمؤسسات الصحية كافية لقياس أداء تلك المؤسسات، لأنها تستند أساساً على مقاييس الامتثال للقوانين، والأنظمة، والتعليقات، ومن ثم فإن المؤشرات المستخدمة لهذه المعايير لا تساعد المدقق في تدقيق أداء تلك المؤسسات الصحية بصورة كافية، والاقتصادية كأساس لتدقيق الأداء، أما التوصيات التي أوصى بها الباحثان كام من أبرزها التركيز على تحديد مؤشرات تظهر نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف للنهوض بأداء المؤسسات الصحية وتحقيق رضا الزبائن.

Abstract:

Sustainability or sustainable development is defined in (Our Common Future) as "development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs." For the purposes of the Sustainability Accounting Standards Board (SASB), sustainability refers to the activities of companies that maintain or enhance a company's capacity To create long-term value. Sustainability accounting refers to the measurement, management, and reporting of these company activities. Where the research aimed at several goals, the most important of which is to identify weaknesses in the standards and indicators currently approved by the authorities that perform the performance audit process for health institutions, develop performance audit indicators in the health sector according to sustainability accounting standards. The researchers used the inductive method in applying the research by analyzing the performance reports issued by the Federal Financial Supervision Bureau for performance auditing and comparing them with the indicators and standards of sustainability accounting standards. The researchers drew several conclusions, the most prominent of which was that the current performance measures of health institutions are no longer sufficient to measure the performance of these institutions, because they are based mainly on measures of compliance with laws, regulations, and instructions, and therefore the indicators used for these standards do not help the auditor in auditing the performance of these health institutions in a better way. Sufficient, and economic

¹ (بحث مستل من رسالة ماجستير)

as a basis for performance audit. As for the recommendations recommended by the researchers, the most prominent of which is to focus on identifying indicators that show strengths and address weaknesses to advance the performance of health institutions and achieve customer satisfaction.

الكلمات المفتاحية: (تدقيق الأداء، الاستدامة، القطاع الصحي)

Keywords: (performance audit, sustainability, health sector)

مقدمة:

تمثل محاسبة الاستدامة إحدى التطورات التي طرأت في العمل المحاسبي بوصفها مصدراً للمعلومات اللازمة لتحقيق الشفافية والمساءلة في منظمات الأعمال المختلفة، وكذلك تعد إحدى العناصر الرئيسة المؤثرة في التخطيط، ووضع الاستراتيجيات لأعمال المنظمة للمدة المقبلة من أجل الاستدامة في أعمالها. إذ تولى مجلس معايير محاسبة الاستدامة (The Sustainability Accounting Standards Board) عملية الإصدار لتلك المعايير، ومن دراسة والبحث عن معايير محاسبة الاستدامة الصادرة عن المجلس، والتي بلغت أكثر من (80) معيار مقسمة إلى (11) قطاع، إذ وضعت تلك المعايير بعد إجراء تحليلاً قائماً عن الأدلة مع إجراء أبحاث متعمقة في الصناعة، والمشاركة مع مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة، ومن جانبه شمل القطاع الصحي عدداً من المعايير التي وضعت من قبل المجلس بلغ عددها (6) معايير وهي (المعدات وال لوازم الطبية، التكنولوجيا الحيوية والصيدلية، تقديم الرعاية الصحية، موزعو الرعاية الصحية، تجارة المخدرات، الإدارة المدارة). وكل معيار من المعايير يتضمن مجموعة من الموضوعات المستقلة وكل موضوع يتضمن مجموعة من المقاييس والمؤشرات التي تسعى المسائلة والشفافية عن محاسبة الاستدامة من منظمات الأعمال. حيث اعتمد الباحثان في إعداد البحث إلى تقسيم البحث إلى أربع مباحث تضمن المبحث الأول منهجية البحث أما المبحث الثاني فتطرق إلى الجانب النظري بعنوان الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة وتدقيق الأداء في القطاع الصحي فيما تضمن المبحث الثالث الجانب العملي وكان عنوانه تحليل وتطبيق معايير محاسبة الاستدامة على عينة من مؤسسات وزارة الصحة بينما كان المبحث الرابع والأخير يتحدث عن الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها الباحثان.

المبحث الأول / منهجية البحث والدراسات السابقة

يعرض هذا المبحث منهجية البحث التي تستند إلى إطار البحث العلمي متضمنة مشكلة البحث وأهميته، وأهدافه، وفرضياته، والعينة المختارة لتطبيقه وحدوده المكانية والزمانية وأساليب جمع البيانات والمعلومات ذات الصلة بالموضوع، فضلاً عن منهج البحث، وعلى النحو الآتي:

1-1 مشكلة البحث:

لقد أفرزت الأوضاع الصحية التي ألمت بالعالم بعد ظهور جائحة كورونا مقاييس الأداء للمؤسسات الصحية المستخدمة حالياً غير كافية في القياس الحقيقي للأداء، فلقد انهارت الكثير من النظم الصحية في دول العالم المختلفة على الرغم من أن المقاييس السابقة قد أشارت إلى كفاءة وفعالية عالية لهذه النظم، إلا أنها لم تستطع الصمود أمام إفرازات هذه الجائحة (COVID-19 coronavirus) وعلى أثر ذلك سارعت المنظمات الصحية المهتمة بالقطاع الصحي إلى البحث عن مقاييس أخرى، ومن جانب آخر فإن تدقيق أداء المنظمات الصحية ينبغي أن يشمل مقاييس مالية وغير مالية والآخر قد لا تجدها في القوائم المالية الأساسية. ومن ثم يمكن صياغة المشكلة على وفق التساؤلات الآتية:

- (1) هل إن مقاييس الأداء الحالية للمنظمات الصحية كافية لقياس أداء تلك المنظمات؟
- (2) ما هي عيوب مقاييس الأداء الحالية المستخدمة في تدقيق الأداء للمؤسسات الصحية؟
- (3) هل إن المقاييس والمؤشرات المعتمدة حالياً من الجهات المختلفة التي تقوم بمهمة تدقيق الأداء للمؤسسات الصحية تظهر أسباب ضعف الأداء لتلك المؤسسات؟

- (4) كيف يمكن أن تسهم مقاييس محاسبة الاستدامة في تطوير مؤشرات تدقيق الأداء في القطاع الصحي؟

2-1 أهمية البحث:

تتأتى أهمية البحث من أهمية المؤسسات الصحية لخدمة المجتمع ودورها في تقديم وتوفير الخدمات والرعاية الصحية لمختلف الزبائن وضرورة استدامة أدائها بجودة عالية ومن الجانب التدقيقي تأتي أهمية تدقيق الأداء بوصفه المرآة العاكسة لأداء المنظمات وكيفية تدقيق الأداء على وفق لمعايير محاسبة الاستدامة في المؤسسات الصحية ودور المدقق في التحقق من تطبيق مؤشرات التي توفر الاستدامة على نحو واضح.

ندرة الدراسات السابقة في موضوع تدقيق الأداء على وفق معايير محاسبة الاستدامة في القطاع الصحي الصادرة عن مجلس معايير محاسبة الاستدامة في حدود علم الباحث فضلاً عما ستفسر- عن هذا البحث من التوصل الى نتائج، ومقترحات تعمل في وضع مؤشرات لتدقيق الأداء على وفق معايير محاسبة الاستدامة في القطاع الصحي، وكذلك تُساعد المدقق الخارجي في التحقق من ذلك في مؤسساتنا الصحية.

3-1 أهداف البحث:

تسعى هذه الدراسة الى تحقيق الاهداف الآتية:

- (1) تحديد نقاط الضعف بالمقاييس والمؤشرات المعتمدة حالياً من الجهات التي تقوم بعملية تدقيق الاداء للمؤسسات الصحية ؟
- (2) دراسة معايير محاسبة الاستدامة في القطاع الصحي، والصادرة عن مجلس معايير محاسبة الاستدامة.
- (3) مناقشة، وتحليل مقاييس تدقيق الاداء المتبعة على وفق معايير محاسبة الاستدامة في القطاع الصحي.
- (4) تطوير مؤشرات تدقيق الاداء في القطاع الصحي على وفق معايير محاسبة الاستدامة.

4-1 فرضية البحث:

يؤدي تبني مقاييس محاسبة الاستدامة في القطاع الصحي الصادرة عن مجلس معايير محاسبة الاستدامة في تحسين مؤشرات الاداء وتعزيز دور المدقق في تدقيق أداء المؤسسات الصحية في البيئة المحلية.

5-1 الدراسات السابقة:

جرى الاستفادة من الدراسات، والبحوث السابقة في بناء بعض أركان الاطار النظري للبحث، إذ إنها تعد جزءاً من التراكم المعرفي لموضوع البحث، وقد أعطت للباحث فرصة في المعرفة، والانطلاق منها وتكوين بعض الافكار والمفاهيم ذوات العلاقة بموضوع البحث، استناداً لما تقدم يمكن القول بأن الدراسات السابقة، على الرغم من تبنيها لاتجاهات مختلفة، إلا أنها بشكل عام لها طبيعة اختيارية طوعية، اذ هدفت الى تطبيق معيار محدد دراسة (الابراهيمي، 2018) التي ذهبت باتجاه تحسين الإفصاح الشفافية وتحسين ثقة المستخدمين، ودراسات أخرى اتخذت جوانب مختلفة للتنمية المستدامة (جاسم، 2016) بعنوان تدقيق أداء خدمات المؤسسات الصحية ودوره في التنمية المستدامة) إذ إنّ موضوعات المحاسبة الاستدامة، وتدقيق الأداء والربط فيما بينها لكل دراسة، او بحث اتجاه، او موضوع ركزت عليه مختلفة عن الاخر في التطبيق وأن معظم الدراسات كانت تركز على كيفية تطبيق، وتحليل الاستدامة على وفق مؤشرات ومعايير مختلفة ومتخصصة لما تم تنظيمه من منظمات دولية، وإقليمية مثل دراسة (حميد، 2019) بعنوان تدقيق أداء المؤسسات الصحية على وفق معايير الاعتماد الصحي الاساسية الصادرة من مجلس اعتماد المؤسسات الصحية (HCAC) وحتى المحلية بعض المؤشرات التي تقدم وأن جرى استخدامها من ديوان الرقابة المالية الاتحادي في تدقيق الأداء (مؤشرات تدقيق الأداء التخصصية المقسمة حسب القطاعات المختلفة للمؤسسات الحكومية) وهناك دراسات أخرى ركزت على تقييم الأداء وليس تدقيق الأداء دراسة (Veillard et.al)، في حين يركز البحث الحالي على تدقيق الأداء وفقاً لمعايير محاسبة الاستدامة والتي تعتمد على المسائلة والشفافية في عمل تلك المعايير وهناك دراسات أخرى ركزت على التنمية المستدامة دراسة (جاسم 2016) (الأنها عرضت جانب الخدمات الصحية تحديداً في حين يركز بحثنا الحالي على محاسبة الاستدامة في تطبيق معايير محاسبة الاستدامة الصادرة عام 2018 عن مجلس معايير محاسبة الاستدامة في المجال الصحي كخزمة واحدة من المعايير بمكوناتها الستة، وهي تهتم في تقييم اية مؤسسة صحية يمكن أن تعمل على استخدام أحد هذه المكونات، أو عدد منها في تدقيق أداء تلك المؤسسة، من جانب اخر ينفرد هذا البحث في تطوير مؤشرات تدقيق الأداء في الجانب الصحي على وفق معايير محاسبة الاستدامة وخصوصاً بأن العالم متجه في الفترة الاخيرة الى التنمية المستدامة والمحافظة على البيئة والمحافظة على موارد للأجيال القادمة ويمكن القول بأن البحث الحالي هو مكمل للدراسات والبحوث السابقة ولا يخلُ من بعض الفقرات في التطبيق، لأن موضوع من المواضيع الجديدة على البيئة العراقية.

المبحث الثاني: النظري (الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة وتدقيق الأداء في القطاع الصحي)

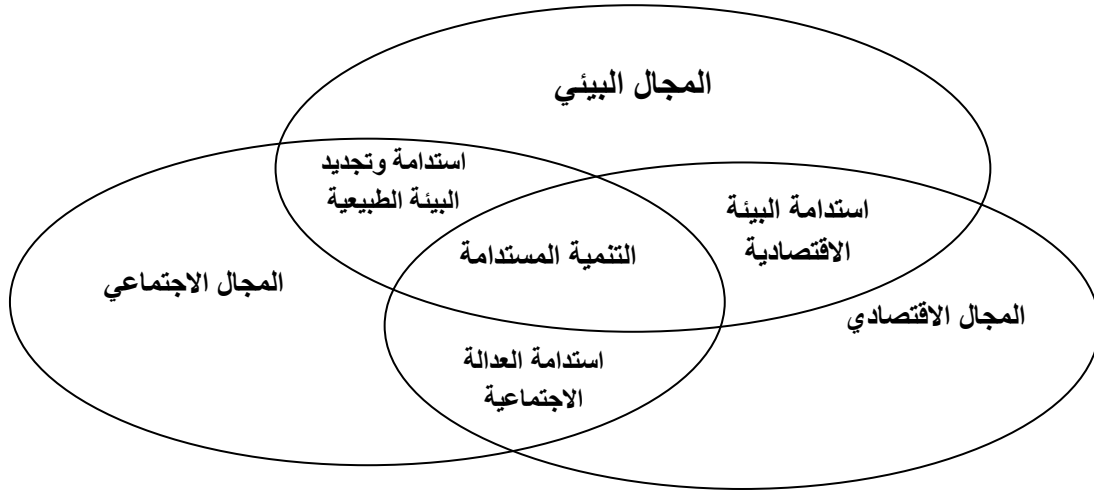
1-2 : محاسبة الاستدامة ومعاييرها

تعد التنمية المستدامة من المفاهيم التي نالت اهتماماً واسعاً سواء أكان من الناحية الاقتصادية، أم من الناحية البيئية أم من الناحية الاجتماعية، ومن الناحية المحاسبية، ففي مرحلة التطور التي رافقت ظاهرة الركود الاقتصادي، تحول اهتمام المحاسبة من مفهوم الملكية الذي

يتجور في تعظيم المصلحة الذاتية للملاك بوصفها المسؤولية الأولية للإدارة، إلى مفهوم الوحدة المحاسبية الذي يعد الملاك أحد أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية، ومن ثم فإن المسؤولية الإدارية في تلك المدة ركزت على تحقيق التوازن بين حقوق، والتزامات أصحاب المصالح المختلفة أكثر من مسؤوليتها عن السعي إلى زيادة ثروة ملاك الوحدات الاقتصادية، فعلى الرغم من وجود الربح كهدف للوحدة الاقتصادية، إلا أن تحقيق هذا الهدف تحكمه قيود يفرضها المجتمع عليها تتمثل في مسؤوليتها تجاه جميع الذين يتأثرون بنشاطها، لذلك كان عليها قبل مسؤولياتها البيئية والاجتماعية سواء المفروضة بالتزام قانوني، أم تلك التي ترتبط بمصلحتها الذاتية على أساس أن عدم مقابلتها لهذه المسؤوليات قد يهدد بقائها واستمراريتها، فالعقد المبرم بين المجتمع، والوحدات الاقتصادية قد تغير على نحو كبير إلى المدى الذي أصبحت معه الوحدات الاقتصادية مطالبة بأن تسهم اسهاماً فاعلاً في تحسين نواحي الحياة المختلفة في مجتمعاتها، والارتقاء بها، وليس فقط مجرد تقديم السلع، والخدمات اللازمة لهذا المجتمع.

2-2 التنمية المستدامة في الفكر المحاسبي

يدور جوهر مفهوم التنمية المستدامة (Sustainable Development) بالنسبة فيما يخص الوحدات الاقتصادية حول مقابلة حاجات الوحدة من الموارد دون الإضرار بحق الأجيال القادمة في تلك الموارد، أي يكون الاستخدام في الحدود التي تجعل هذه الموارد قابلة للتجدد ذاتياً، كذلك يمكن لتلك الوحدات تحقيق الكفاءة عن طريق انتاج أكبر قدر ممكن من المخرجات بأقل قدر من المدخلات مما يقلل من مقدار المخلفات الضارة المنتجة، ويؤدي الاهتمام بكل ما تقدم إلى تقليل النفقات الإجمالية للوحدة وزيادة أرباحها على المدى الطويل (عبد الرحمن، 2011: 49). لقد حدد مؤتمر القمة العالمي للتنمية المستدامة في جوهانسبرج عام 2012 مجالات التنمية المستدامة بثلاثة أبعاد رئيسية هي: البيئة والاقتصاد والمجتمع مع الاعتراف بوجود حدود للقدرة على توفير الموارد، إذ أصبح هناك اعتقاداً قوياً بأن فعالية التنمية المستدامة تعتمد على تضافر الجهود في ثلاث مجالات هي: المجال الاجتماعي، والمجال الاقتصادي، والمجال البيئي، وأن كل مجال من هذه المجالات الثلاثة يشمل عدداً من الأنشطة التي تتداخل مع بعضها بما يحقق التنمية المستدامة وهو ما يوضحه الشكل رقم (1) الآتي:



شكل رقم (1) مجالات التنمية المستدامة

المصدر: بدوي، محمد عباس، والبلتاجي، يسرى محمد، "المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق". الطبقة الأولى، دار الكتب والوثائق القومية، دار النشر المكتبة الجامعي الحديث، (2013: 22)

يتبين مما تقدم أن هناك علاقة ارتباط قوية بين المجالات الأساسية التي تعتمد عليها عملية التنمية المستدامة، إذ تعد هذه العلاقة علاقة شرطية، ولكي تكون التنمية متواصلة لابد وأن يكون هناك توازن بين الأنظمة المتضمنة للعلاقات بين المجتمعات البشرية والطبيعية والتي تضم المحيط الحيوي Bio Sphere والمحيط التقني Techno Sphere والمحيط الاجتماعي Socio Sphere.

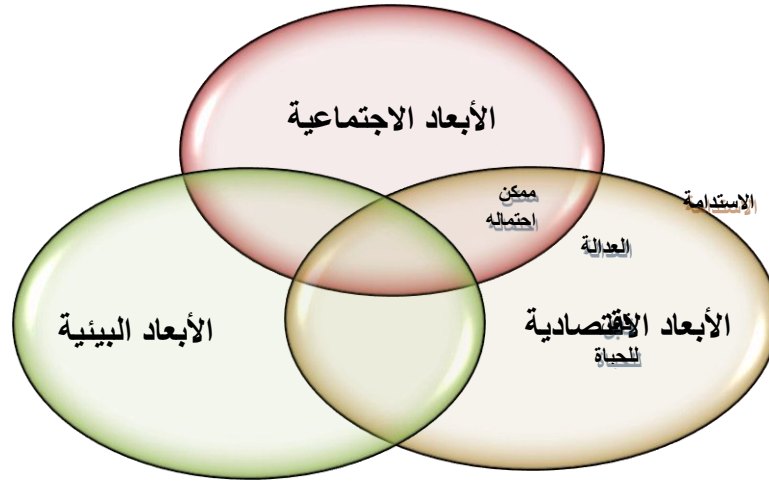
ولقد كثرت التعريفات الخاصة بالمحاسبة عن التنمية المستدامة فقد عرفت بحسب الآتي:

عزفها (Heeren, 2004: 145) بأنها عملية تتبع المواد والنشاطات البيئية واستخدام المعلومات الناتجة عنها لاتخاذ القرارات البيئية، بهدف البحث عن التأثيرات البيئية السلبية، ونظمها، ونشاطاتها.

وعزفها (حسن، 2007: 79) على أنها تختص وتهتم بالأنشطة والطرق والنظم لكي يتم تسجيل وتحليل والتقرير عن الأبعاد البيئية والاجتماعية التي تؤثر على الاداء المالي. وعزفها كذلك (SASB, 2016, 1) أنها تُشير الى أنشطة الوحدات الاقتصادية التي تحافظ، أو تعزز قدرتها على انشاء القيمة على المدى الطويل والإبلاغ عنها. ومن التعاريف أعلاه يمكن القول أن الاستدامة مصطلح يدل على بقاء الوحدة الاقتصادية واستمرارها بعملها وتحقيقها لأهدافها بكفاءة وفاعلية، إذ تعمل على دمج الأبعاد البيئية والاجتماعية والاقتصادية في آن واحد انشطتها التشغيلية والاستراتيجية كلها، لأن هذه الأبعاد مترابط، وتتكامل مع بعضها، وفي بيئة أعمال اليوم لا يمكن للوحدات الاقتصادية الاستمرار بإعمالها دون مراعاتها، وتحمل مسؤولياتها تجاه مجتمعاتها لتكسب دعمها.

3-2 أبعاد الاستدامة

تتكون الاستدامة من ثلاثة أبعاد مترابط، وتتكامل مع بعضها البعض، ولها تأثير في نتائج أعمال الوحدات الاقتصادية، وتبلغ عنها بموجب تقارير الاستدامة، وهذه الأبعاد وإن اختلفت في المسميات، إلا أن جوهرها واحد تتمثل بالأبعاد البيئية، والاقتصادية، والاجتماعية والتي صدرت عن (AICPA. org) و(مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، 2004) و(GRI. Org) و(SASB. org) و(الاتحاد الدولي لمحاسبة البيئة) وكما في الشكل الاتي (Lendrevie , & Levy, 2011,3):



شكل رقم (2) أبعاد محاسبة الاستدامة

Source: - Lendrevie, Jacques & Levy, Julien ,2011 " Marketing ETD Development Durable: Transformation OU Recuperation? Dunod. pares. P3.

الاقتصادية فأنها تساعد على النمو، والاستقرار في العمل، ومراعاة الأبعاد الاجتماعية مع الأبعاد الاقتصادية تحقق العدالة للمجتمع، والوحدة الاقتصادية وهذا فان مراعاة الأبعاد الاقتصادية، والبيئية، والاجتماعية تؤدي الى تحقيق الاستدامة بمرور الوقت، وفي مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة، والتنمية عام/1992م جرى وضع عدة مؤشرات للتنمية المستدامة لتوفير عدد من المؤشرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية يمكن من خلالها تحقيق الاستدامة والمؤشرات هي وسائل للاتصال وتوفير المعلومات من تجميع البيانات المتعددة، والمختلفة على نحو يؤدي الى تبسيط المعلومات، وتسهيل فهمها، وبشكل خاص المعقد منها فيما يخص أبعاد الاستدامة (Environment.org.2017,1)، والمؤشر هو وسيلة تعبر تعبيراً كياً عن حالة معينة بما يعكسها في الواقع على نحو حقيقي، وحساس للتغير في الوقت، والمكان (محمد، 2010، 43-44)، وهو معلومة بسيطة ومختصرة لوصف نشاط ما، ونتائج هذا النشاط بهدف تقيمه ومقارنته على مستوى الوحدة الاقتصادية لفترات متعاقبة او مع منافسها وللمؤشرات وظيفتين اساسيتين هما (الحد من عدد القياسات والمعايير الضرورية لقياس النشاط وتبسيط الاجراءات عند عرض نتائج القياس لأصحاب المصلحة المختلفين). (Environment.org.2017,2) ان تحقيق الاستدامة او مدى التقدم الذي حققته الوحدة الاقتصادية باتجاه الاستدامة يعتمد على عدة مؤشرات تقيس بها أبعادها البيئية والاقتصادية والاجتماعية، وتحديد المؤشرات تعتبر المشكلة الرئيسية التي يعاني منها الباحثين والاقتصاديين لكل بعد من أبعاد الاستدامة ولا توجد مؤشرات متفق عليها على نحو كامل، بل تستطيع

كل وحدة اقتصادية تحديد المؤشرات التي ترى أنها تتلاءم مع طبيعة أعمالها. وبناءً على نتائج هذه المؤشرات تضع السياسات والطرأق وتتخذ القرارات المناسبة (هاشم، 2011، 250) والحاجة إلى تحديد مؤشرات الاستدامة يمكن الوحدات الاقتصادية من قياس الترابط والتكامل بين أبعادها، فضلاً عن تحديد مدى التقدم من عدمه في مجال الاستدامة في عملها (بشارة، 2015، 3) ومؤشرات الاستدامة تتكون من المؤشرات للأبعاد الاجتماعية، والأبعاد الاقتصادية والأبعاد البيئية وهذه المؤشرات ينبغي أن تتصف بالآتي (مُجد، 2010، 43):

- (أ) أن تكون قابلة للقياس بشكل نقدي أو كمي وتقدم بيانات يمكن تجميعها وقابلة للمقارنة.
- (ب) تعكس بشكل واضح الأبعاد الاجتماعية أو البيئية والاقتصادية.
- (ت) تكون مفهومة ودقيقة ويمكن التنبؤ بها والتحكم فيها.

4-2: مفهوم تدقيق الأداء وما يميزه عن التدقيق المالي

إن تدقيق الأداء أحد حلقات العملية الإدارية التي تستند إلى مجموعة من مقاييس الأداء التي يجري وضعها لتحقيق أهداف الوحدة وبرامجها بكفاءة، والتي يجري من خلالها مقارنتها بالأداء الفعلي وتحديد درجة الانحراف ومداه وتحليل أسبابه وتحديد المسؤول عنه واتخاذ إجراءات معالجة (صادق، 2011: 5) (SAEU, 2005: 257).

إن تدقيق الأداء يعني "تدقيق مستقل لاقتصادية وكفاءة العمليات وفاعلية البرامج أو المشاريع أو الوحدات الاقتصادية العامة بهدف زيادة التنظيم وإضفاء التحسينات" (Sarowar, 2010: 2).

أما معهد المدققين الداخليين (IIA) عرّف تدقيق الأداء بالآتي "هو عملية نظامية لتقييم فاعلية وكفاءة واقتصادية عمليات الوحدة الخاضعة لرقابة الإدارة، وتقديم التقرير إلى أفراد متخصصين من أجل تقييم النتائج بغية تقديم توصيات عن إجراء التحسينات اللازمة" (الغربان، 2009: 30). أما أهداف تدقيق الأداء فهي مجموعة من الأهداف التي ينبغي تحقيقها بأكثر قدر ممكن من الفاعلية كي تتمكن الجهات المطبقة له من تحسين طرائق استغلالها للموجودات (الغربان، 2009: 33). وتنبع أهمية تدقيق الأداء من أنها تبرز من خلال الجهات التي تهتم بنتائجه، ومن الأهداف التي يحققها، وعليه فإن أهمية تدقيق الأداء تكمن بابتكار الطرائق التي تساعد على تحفيز الأفراد، ورفع معنوياتهم ومن ثم تحسين أدائهم، وإيجاد روح المنافسة، وتنمية روح الإبداع والابتكار بين أفراد الوحدة الاقتصادية، والكشف عن مدى موضوعية تصميم الوظائف، وسلامة أسس الاختيار، ومدى فاعلية الاختيار في انتقاء الأفراد الأكفاء لإشغال الوظائف وكذلك في إظهار التطوير الذي تحققه الوحدة الاقتصادية عن طريق مقارنة الانجاز الفعلي للأداء زمنياً من مدة إلى أخرى ومكانياً بالمقارنة مع الوحدات الاقتصادية المماثلة (الرزق، 2019: 29). أما عن أنواعه فقد سعى الكثير من الكتاب والباحثين إلى تقسيم تدقيق الأداء إلى عدة أقسام، وذلك بحسب الغرض منها، وهذه التقسيمات هي (الخرزجي، 2012: 9) :-

- (1) من حيث المستوى التنظيمي، يقسم تدقيق الأداء إلى (تدقيق أداء وحدة تنظيمية، تدقيق أداء وزارة، تدقيق أداء قطاع)
- (2) من حيث التوقيت يقسم تدقيق الأداء إلى (تاريخي، جاري، مستقبلي).
- (3) من حيث الجهة القائمة بعملية تدقيق الأداء يقسم على (داخلي، خارجي).
- (4) من حيث الشمول، يقسم تدقيق الأداء إلى (تدقيق الأداء الجزئي، تدقيق الأداء الشامل).
- (5) من حيث طريقة إجراء التدقيق، يقسم تدقيق الأداء إلى (تدقيق الأداء الإداري، تدقيق الأداء الميداني).
- (6) من حيث نوعية الانحراف، يقسم تدقيق الأداء إلى (تدقيق الأداء الإيجابي، تدقيق الأداء السلبي).
- (7) من حيث الهدف، يقسم تدقيق الأداء على نوعين رئيسيين هما (تدقيق الأداء ذي الهدف الخاص، تدقيق الأداء المستمر)

5-2: جوانب الاختلاف بين التدقيق المالي وتدقيق الأداء

إن من الأهمية بمكان هو إبراز الفروقات الأساسية بين التدقيق المالي وتدقيق الأداء لأثرها البحث والإحاطة بالأمور المتعلقة جميعها بتدقيق الأداء محل البحث، وجوانب الاختلاف هي كما يأتي (القريشي، 2011: 438):-

أولاً: الهدف:

- (1) الهدف من الاختبارات: إذ يهدف التدقيق المالي من دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الى تحديد مدى الاختبارات الجوهرية في حين يهدف تدقيق الأداء من ذلك التقييم الى تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ورفع التوصيات المناسبة للإدارة.
- (2) يهدف التدقيق المالي الى التأكد من أن المعلومات التاريخية مثبتة على نحو عادل في حين إن تدقيق الأداء يؤكد على الفاعلية والكفاءة والاقتصادية في تحقيق الأهداف المخطط لها.
- (3) يركز التدقيق المالي على الماضي في حين يتم تدقيق الأداء بأنجاز العمليات للمستقبل فضلاً عن الى الحاضر والماضي.

ثانياً: التقرير:

- (1) يوجه التقرير في التدقيق المالي الى جهات كثيرة ومن هذه الجهات المالكين، الإدارة، المصارف، جهات حكومية أخرى في حين في تدقيق الأداء يكون على نحو رئيس الى إدارة الوحدة الاقتصادية محل التدقيق.
- (2) التدقيق المالي يقتصر على المعلومات، والبيانات المالية أما تدقيق الأداء يشمل المعلومات غير المالية، وأوجه الفاعلية والكفاءة في الوحدة الاقتصادية فهو يغطي ويشمل مساحة اوسع من النشاط، والجدول (5) يبين الاختلافات بين التدقيق المالي وتدقيق الأداء:

جدول رقم (1) أهم الفروقات بين التدقيق المالي وتدقيق الأداء

ت	أساس المقارنة	تدقيق الأداء	التدقيق المالي
1-	الأساس	يركز على الأهداف	يركز على المستندات
2-	الاختبارات	الفاعلية والكفاءة والاقتصادية في الموارد واختبارات المشروعية	اختبارات الالتزام والاختبارات الأساسية التي تضم الإجراءات التحليلية والاختبارات الجوهرية
3-	البيانات	نوعية وكمية	كمية ونوعية
4-	التحليل	على نحو واسع	محدود
5-	المعايير والمؤشرات	معايير ومؤشرات لقياس الأداء	معايير المحاسبة والتدقيق الدولية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
6-	النطاق	العمليات والوظائف	المستندات والسجلات والنظم المحاسبية
7-	الأحداث	يركز على الأداء التاريخي والحالي والمستقبلي	يركز على الأحداث التاريخية (الماضية)
8-	الهدف	مساعدة الإدارة في تحسين الأداء.	إعطاء رأي فني محايد في مدى عدالة القوائم المالية،
9-	الأجراء	يجري على نحو دوري (ولعدة سنوات)	يجري على نحو سنوي (السنة المالية)

المصدر: من إعداد الباحث

6-2 نطاق تدقيق الأداء

أكد معيار الأنطوساي ذي الرقم (3100) على ضرورة تحديد كل من نطاق التدقيق ووقته وطبيعته بوضوح إذ إن تدقيق الأداء لا يقتصر على تدقيق ما حدث فعلاً وإنما ينبغي أن يتمدد الى ما ينبغي حدوثه أيضاً، ويمكن تحديد نطاق تدقيق الأداء، وذلك حسب النقاط الآتية (تحديد المدى، الشمولية، النوعية، الفترة الزمنية)

6-2 الجهات التي تقوم بتدقيق الأداء

يرى أرينز ولوبيك وآخرون إن هناك ثلاث جهات عادةً تقوم بتدقيق الأداء هي (أرينز ولوبيك: 2005: 1044) (المدقق الداخلي، المدقق الحكومي، شركات التدقيق).

ويرى الباحثان أن مدققي أجهزة الرقابة العليا هم الجهة الأكفأ والأقدر على إجراء تدقيق الأداء على نحو جيد وذلك لثقتهم بالاستقلالية الكاملة ولكونهم غير خاضعين لضغط الإدارة مما يمكنهم من إبداء الرأي على نحو واضح، وصريح.

7-2 عناصر تدقيق الأداء

تعد الكفاءة والفاعلية والاقتصادية هي العناصر الأساسية والرئيسية التي يجري التركيز عليها عند القيام بتدقيق الأداء إذ تمثل الأبعاد الثلاثة للأداء وتشتمل على المقاييس الأساسية التي يجري بموجبها الحكم على حالة الأداء في المنظمة وهي بحسب الآتي:

(أ) **الكفاءة** عرف أرزن الكفاءة بأنها: (الدرجة التي عن طريقها يجري تخفيض التكاليف من دون إجراء تخفيض في الفاعلية) (Arens,2012:843).

(ب) **الفاعلية**: عرف (القريشي) الفاعلية بأنها (هي المدى الذي تحقق فيه الأهداف، أو النتائج المرغوبة، أو المتوقعة للمنظمة، أو النشاط موضوع التقييم) (القريشي:2011:412).

(ت) **الاقتصادية**: تعني الاقتصادية المحافظة اللازمة على الموارد، وجاءت لأجل تقييم اقتصادية العمليات وما يرتبط بها من تخصيص واستخدام للموارد، ومن ثم التوفير والتحقق من أن جميع الموارد المادية والبشرية قد استخدمت من دون إسراف أو تبذير، وذلك لتحقيق التوازن بين التكاليف والمنافع الناجمة، مع مراعاة الجودة والنوعية المطلوبة (كاظم، 2012، 7).

1) محددات قياس الأداء:

هناك محددات تحد من كفاءة وفاعلية برنامج قياس، وتدقيق الأداء عند تصميمه، ويمكن إيجاز تلك المحددات بما يلي: (Parker,2009:78)

- 1) الأنشطة غير القابلة للقياس.
 - 2) ارتفاع كلفة قياس الأداء قياساً بالمنافع المتوقعة الحصول عليها.
 - 3) صعوبة قياس الخدمات الاجتماعية.
 - 4) المقارنة غير السليمة.
 - 5) محدودية البيانات.
 - 6) محدودية الموارد المتاحة.
 - 7) عدم وجود الرقابة على الأداء.
- إذ إن لا فائدة من برنامج قياس الأداء ومن المعلومات والمؤشرات التي يوفرها ما لم تكن هناك قدرة على إحداث التغيير المنشود في الأداء (Department Of Management,2012:19).

المبحث الثالث : تحليل وتطبيق معايير محاسبة الاستدامة على عينة من مؤسسات وزارة الصحة**أولاً: نبذة تعريفية عن المؤسسات الصحية عينة البحث**

جرى اختيار عينة من التقارير الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي والخاصة بتدقيق الاداء على وفق السياسات والبرامج والتي تمثل أنشطة مؤسسات وزارة الصحة، والبيئة في بغداد، والتي تمثل عينة البحث التطبيقية وبما يتلاءم مع معايير محاسبة الاستدامة ولغرض الاستفادة منها في اختبار فرضية البحث والآتي نبذة تعريفية كما وردت ضمن التقارير المختارة:-

1) معهد المصول والقاح

تأسس معهد المصول والقاح عام 1918 ضمن مديرية المعاهد البكتريولوجي في بناية المستشفى الجمهوري وكان يسمى بمعهد باستور، إذ قام المعهد بإنتاج اللقاحات البكتيرية (التيفويد، الكوليرا، الطاعون) لغاية الخمسينات إذ شمل إنتاج اللقاحات الفايروسية بالجذري، وداء الكلب، ودخول العراق في حالة عدم الاستقرار الأمني ووضع البلد تحت البند السابع أدى ذلك الى توقف العمل العلمي والبحثي والإنتاجي للمعهد وأصبح مقتصرًا على إنتاج المحاليل الكيميائية والصبغات فقط وتقوم بتجهيز دوائر ومؤسسات الصحة والمختبرات الأهلية بجاراتها من هذه المحاليل.

2) الأدوية والمستلزمات الطبية

تشمل الصناعات الدوائية عادة إنتاج الأدوية بأنواعها كافة فضلاً عن مواد التطعيم، مواد التشخيص، منتجات الدم، أنسجة حيوية، خلايا حيوية، وغيرها، وهنا تبرز أهمية تطوير الصناعات الدوائية في العراق في دعم الاقتصاد وتوفير الدواء الآمن، إذ إن قيمتها العالية تشكل عبئاً على الاقتصاد الوطني إذا ما استمرت سياسة الاعتماد على استيراد الأدوية بالعملة الصعبة.

3) برنامج الزائر الصحي

برنامج الزائر الصحي هو برنامج إلكتروني يتضمن قاعدة بيانات، ومعلومات شاملة عن تاريخ المرضي للعائلة ولقاحات الاطفال والحوامل وأمور أخرى تتعلق بالإحصائيات، وجدول التلقيحات، والمتسرين، من قاعدة بيانات جرى اجراءها مسبقاً بواسطة فريق الزائر الصحي عن طريق ملأ الاستمارات التي اعدت لهذا البرنامج بزيارة المواطنين من دار الى دار وملأ البيانات الخاصة بهم وان من اهم مزايا البرنامج معرفة كافة الاطفال المهملين من التحصينات ومتابعتهم واعطاء احصائيات دقيقة عن آلية العمل بالمراكز الصحية وحفظ وارشفة جميع بيانات لقاحات الاطفال والامحات بأجهزة الحاسوب والتي تغنيك عن الاوراق والفايلات.

4) توفير وتطبيق المتطلبات والشروط البيئية في مدينة الطب

الدوائر وتشكيلات وزارة الصحة والبيئة المشمولة بعملية توفير وتطبيق المتطلبات والشروط البيئية في مدينة الطب وكانت كالآتي:-

1) دائرة مدينة الطب

نبذة تعريفية

ولدت فكرة انشاء مدينة الطب من الحاجة الى مستشفى تعليمي حديث إذ جرى افتتاحها في 14 تموز/1970، وتعد مدينة الطب اقدم وأكبر مؤسسة صحية علاجية وتعليمية في العراق ومثل اقامتها نقلة نوعية للارتقاء بواقع الخدمات في العراق نظراً لاحتوائها على جميع التخصصات الطبية فضلاً عن كونها اهم الصروح العمرانية التي زينت مدينة بغداد.

2) أهدافها تقديم الخدمات التشخيصية والمختبرية والعلاجي للمواطنين من خلال المستشفيات والمراكز الصحية التخصصية التابعة لها. وتشمل (8) مستشفيات و(16) مركز تخصصي و(3) معاهد.

3) دائرة الامور الطبية، مديرية بيئة بغداد، مركز الوقاية من الاشعاع، المختبر البيئي المركزي / وزارة الصحة والبيئة.

4) دائرة مجاري بغداد / أمانة بغداد.

5) الهيئة العامة للسيطرة على المصادر المشعة.

ثانياً : تحليل تقارير الأداء للمؤسسات الصحية الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادية والمؤشرات المعتمدة فيها

1. معهد المصول واللقاح

اولاً: أهداف فريق التدقيق

يسعى فريق التدقيق الى معرفة مستوى التقدم بالخدمات الطبية والصحية المقدمة في معهد المصول واللقاح للفترة (2014 – 2018) من خلال تدقيق ما يأتي:-

أ) معرفة مدى تطبيق الجوانب الادارية على نحو فعلي وانعكاسه على شعب المعهد.

ب) معرفة مدى تفعيل خطوط الإنتاج وتطويره والواقع الحقيقي من الزيارات الميدانية من فريق التدقيق.

ت) معرفة مدى تطبيق شروط السلامة المهنية للملاك.

ث) تشخيص المعوقات والمشكلات التي تواجه معهد المصول واللقاح.

ج) مدى توفر الدعم اللوجستي (الموارد البشرية، الاجهزة، المستلزمات المختبرية، التخصيص المالي).

ثانياً: معايير التدقيق:-

وضع فريق التدقيق المكلف بعملية تدقيق الأداء التخصصي على معهد المصول واللقاح مجموعة من المعايير ومؤشرات التي سيجري الاعتماد عليها في علية التدقيق وهي كالآتي:-

أ) التعليمات، والضوابط والاوامر الادارية الصادرة من معهد المصول واللقاح.

ب) التعليمات والضوابط الوزارية الصادرة من وزارة الصحة والبيئة .

كما تقدم فان المنهجية المعتمدة بالتدقيق ولغرض إنجاز المهمة والتي تعتمد على التحليل والدراسة والمناقشة في الحصول على النتائج الخاصة تعتمد على الملاحظة، والمخاطبات وعدم وجود مؤشرات كمية واقعية للتدقيق.

2) الادوية والمستلزمات الطبية

اولاً: نطاق عملية التدقيق

شملت عملية التدقيق وزارة الصحة والبيئة بوصفها الجهة المستفيدة والمسؤولة عن التقييم للمؤسسات الصناعية الدوائية ووزارة الصناعة والمعادن/الشركة العامة لصناعة الادوية والمستلزمات الطبية بوصفها الجهة المنتجة للدواء حكومياً فضلاً عن الجهات الأخرى ذات الصلة بالموضوع وقد شملت عملية التقييم دراسة وتحليل البيانات والمعلومات للسنوات (2010-2017).

ثانياً: اهداف التدقيق:-

ان الهدف من اجراء عملية تدقيق الأداء تتمثل في الاسهام برفع مستوى الدعم المقدم الى الشركات والمصانع الحكومية المصنعة للأدوية والمستلزمات الطبية والمختبرية بطريقة علمية وكفؤة تضمن وصول الشركات والمصانع الحكومية الى إنتاج ادوية ومستلزمات طبية ومختبرية آمنة ولها فعالية عالية، بما يسد الحاجة الفعلية للسوق العراقي او على الاقل كفاية القطاع العام.

ثالثاً: اسئلة التدقيق:-

اعتمد الفريق المكلف بعملية تدقيق الأداء على مجموعة من الاسئلة للوصول الى اسباب عدم مواكبة المنتج المحلي الحكومي من الأدوية والمستلزمات الطبية حاجة وزارة الصحة والتي تمثلت بالآتي:-

رقم السؤال	السؤال
السؤال / 1	ما هي اسباب عدم مطابقة المصانع الحكومية لجميع شروط متطلبات التصنيع الجيد GMP ؟ وما هو الامر المترتب على ذلك ؟
السؤال / 2	ماهي مناطق الضعف في القدرة الإنتاجية للمصانع الحكومية لمواكبة حاجة وزارة الصحة والبيئة العراقية من الأدوية والمستلزمات الطبية ؟ وماهي اسباب ذلك الضعف ؟
السؤال / 3	ما هي القوانين والتعليمات والاجراءات المتخذة من المؤسسات المعنية في عملية دعم المنتج الوطني الحكومي من الادوية والمستلزمات الطبية ؟ وماهي مناطق الضعف في تطبيقها ؟ واسباب الضعف ؟

رابعاً: معايير التدقيق:-

تم اعتماد التدقيق على المعايير الآتية :-

- القوانين والتعليمات الصادرة في عملية دعم المنتجات الوطنية الحكومية الصادرة من مجلس النواب العراقي ومجلس الوزراء العراقي ووزارة التخطيط ووزارة الصحة والبيئة ووزارة الصناعة والمعادن العراقية.
- الآليات العالمية لاعتماد تطبيقات التصنيع الجيد في مجال الأدوية والمستحضرات الطبية.
- خطة الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية / كباديا.
- خطة الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء .

3) برنامج الزائر الصحي

سياسة وزارة الصحة والبيئة في تطبيق برنامج الزائر الصحي للأعوام 2008 ولغاية 2018:-

اولاً: هدف عملية التدقيق

لقد حدد فريق التدقيق المكلف بعملية تدقيق الأداء الاهداف المتمثلة بمعرفة نقاط الضعف الموجودة ضمن مؤسسات وزارة الصحة والبيئة والمعنية بتنفيذ، ومتابعة تطبيق نظام صحي الكتروني متكامل للمواطنين ضمن مراكز الرعاية الصحية الأولية، والوقوف على أسبابها، ومعالجتها بما يضمن تكامل الخدمة الصحية الالكترونية.

ثانياً: اسئلة التدقيق

وضع فريق التدقيق المكلف بمهمة تدقيق الأداء التخصصي مجموعة من الاسئلة لغرض التوصل عن طريقها الى النتائج المرجوة منه وكانت متمثلة بالآتي:-

رقم السؤال	السؤال
السؤال / 1	ما هي أسباب عدم وجود تخطيط استراتيجي وخطط سنوية ودليل واليات عمل تدعم تطبيق برنامج صحي الكتروني ؟ وما

السؤال / 2	ما هي أسباب عدم وجود تخصيص مالي لدعم البرنامج وتطبيق جميع محاوره ؟ وما مقدار الميزانية المدة من قبل الوزارة لغرض تنفيذه إلى دوائر الصحة في بغداد والمحافظات ؟
السؤال / 3	ما هي أسباب عدم وجود تخصيص مالي لدعم البرنامج وتطبيق جميع محاوره ؟ وما مقدار الميزانية المدة من قبل الوزارة لغرض تنفيذه وتعميمه إلى دوائر الصحة في بغداد والمحافظات ؟
السؤال / 4	ما هي أسباب عدم ضعف إفاءة وزارة الصحة من مخرجات البرنامج ؟ وما هي المخرجات التي ينبغي توافرها أو تقديمها الى الوزارة ؟ ما هي أسباب وجود ضعف في تفعيل جميع مراحل والمطبق في العديد من دوائر الصحة في بغداد والمحافظات ؟ وما هي نسبة تنفيذ البرنامج في دوائر الصحة في بغداد والمحافظات ؟
السؤال / 5	ما هي أسباب ضعف المتابعة والإشراف والتقييم للبرنامج بصورة دورية ؟ وما هي نقاط ضعف البرنامج ؟ وأسبابها ؟

ثالثاً: معايير التدقيق

وضع فريق التدقيق المكلف بمهمة تدقيق الأداء التخصصي مجموعة من المعايير لغرض التوصل بوساطتها الى النتائج المرجوة منه وكانت متمثلة بالآتي:-

- (1) قانون الصحة العامة رقم (89) لسنة 1981.
 - (2) التعليمات والأوامر الادارية الصادرة من دائرة الصحة العامة بأقسامها.
 - (3) التعليمات الصادرة من وزارة الصحة.
 - (4) دائرة مدينة الطب
- سياسة وزارة الصحة والبيئة في توفير وتطبيق المتطلبات والشروط البيئية في دائرة مدينة الطب:-

أولاً: الهدف من عملية التدقيق

أن الهدف الأساسي من إجراء عملية تدقيق الأداء الخاص بظاهرة تدهور وتراجع الواقع البيئي في المستشفيات والمراكز الصحية التابعة لدائرة مدينة الطب هو تقييم الإجراءات المتخذة من قبل وزارة الصحة والبيئة وذلك لتحسين الواقع البيئي في مدينة الطب من خلال تطبيق وتوفير المتطلبات البيئية وذلك لأهميتها الكبيرة في الحد من حالات التلوث وانتشار العدوى والوصول الى بيئة خالية من التلوث في مدينة الطب بالإضافة الى التأكيد من عدم نقل مواد ونفايات ملوثة ومخلفات سائلة الى خارج مدينة الطب مما قد يسبب حالات من التلوث وانتشار العدوى

ثانياً: أسئلة التدقيق

لقد وضع فريق التدقيق مجموعة من الاسئلة الخاصة لتسهيل مهمة انجاز الأعمال المؤكدة اليهم وكانت كالاتي:-

رقم السؤال	السؤال
السؤال / 1	هل هناك وحدات معالجة للمخلفات السائلة؟ وابن تصرف المخلفات في حالة عدم وجودها؟ وما هي نتائج الفحوصات؟
السؤال / 2	ما هي كيات النفايات الطبية والاعتيادية المنتجة؟ هل يوجد فرز وجمع وتخلص صحيح لها؟
السؤال / 3	هل هناك غرامات او عقوبات مفروضة على مدينة الطب من قبل مديرية بيئة بغداد او مراكز الوقاية من الاشعاع؟ كم تبلغ قيمة هذه الغرامات؟ ما هي الاسباب؟ وما هي حالات التسرب للإشعاع؟
السؤال / 4	ما هي الشركات المتعاقدة لتنظيف المستشفيات في دائرة مدينة الطب؟ هل اعداد العاملين كافية؟ هل الاليات متخصصة وكافي؟ هل يتم تطبيق مستلزمات السلامة المهنية للعاملين؟

ثالثاً: معايير التدقيق:-

ان المعايير المعتمدة من فريق تدقيق الأداء التخصصي على سياسة وزارة الصحة والبيئة في توفير وتطبيق المتطلبات والشروط البيئية في دائرة مدينة الطب كانت كالاتي:-

أولاً: التشريعات البيئية الصادرة من دائرة حماية وتحسين البيئة لسنة 1988.

ثانياً: قانون وزارة البيئة رقم (37) لسنة/2008.

ثالثاً: تعليمات رقم (1) لسنة/2015، استناداً لإحكام المادة (38) من قانون حماية وتحسين البيئة رقم (27) لسنة/2007.

رابعاً: قانون الوقاية من الاشعاعات المؤينة رقم (99) لسنة/1980.

خامساً: الدليل البيئي للمؤسسات الصحية.

سادساً: الدليل الوطني لمكافحة العدوى.

سابعاً: التقارير الصحية السابقة لديوان الرقابة المالية الاتحادي.

المبحث الثالث : تطبيق معايير محاسبة الاستدامة على المؤسسات الصحية عينة البحث

المقدمة

يركز هذا البحث على تطبيق المقاييس والمؤشرات التي تضمنتها معايير محاسبة الاستدامة على النتائج التي توصل اليها الباحث من نتائج تدقيق على وفق التقارير الصادرة كما جرى عرضها في المبحث الثاني من هذا الفصل، وسيجري عرض المعايير بطريقة أو بشرح مختلف عن المبحثين السابقين من هذا الفصل إذ جرى الاعتماد في تسلسل الفقرات على وفق التقارير الصادرة بينما في هذا المبحث سيجري البحث من قبل الباحث على وفق معايير محاسبة الاستدامة وبذلك سيجاول الباحث ان يظهر المعايير، والمؤشرات التي تكون أكثر فاعلية في تحقيق النتائج والغايات المرجوة من تلك المعايير في التطبيق وسنبين أهم تلك المعايير، والمؤشرات الرئيسة أو أساسية، ومؤشرات تدقيق الأداء الصحي لوزارة الصحة، ومؤشرات تدقيق الأداء المؤسسات الصحية لديوان الرقابة المالية الاتحادي مع التركيز على المعايير محاسبة الاستدامة في التطبيق.

1. معيار المعدات والمستلزمات الطبية

تقوم صناعة المعدات، والمستلزمات الطبية بالبحث وتطوير وإنتاج الأدوات والأجهزة الطبية والجراحية، والأسنان، والعيون، والبيطرية. يجري استخدام المنتجات في الإعدادات، بما في ذلك المستشفيات والعيادات والمختبرات، وتتراوح بين العناصر التي يمكن التخلص منها إلى المعدات عالية التخصص. تعد زيادة معدل انتشار الأمراض المرتبطة بأنماط الحياة غير الصحية وتزايد عمر السكان من العوامل المهمة التي قد تؤثر في النمو في هذه الصناعة. وستسهم الأسواق الناشئة والتوسع في التأمين الصحي في زيادة النمو. ومع ذلك، فإن تمديد برامج التأمين الحكومية، وتوحيد مقدمي الخدمات والدفع، والتأكد التنظيمي على تخفيض التكاليف في جميع الأسواق قد يؤدي إلى ضغط تسعير هبوطي. عند دراسة هذا المعيار، والصناعة التي تقوم بها المؤسسات الصحية فانه يقوم على تطوير وتصنيع وتسويق مجموعة من الادوية ذات العلامات التجارية والادوية العامة، ويجري توجيه جزء كبير من العمل بواسطة البحث والتطوير والمخاطر العالية لفشل المنتج في اثناء التجارب السريرية والحاجة الى الحصول على موافقة الجهات التنظيمية وان هذا المعيار والمقاييس والمؤشرات المعتمدة فيه تنطبق الى حد ما مع تقرير الصادرين عن الديوان وهما:

(1) تقرير نتائج اعمال الرقابة والتدقيق التخصصي على معهد المصول واللقاح للفترة (2014-2018).

(2) سياسة الدولة في دعم المنتج الحكومي من الادوية والمستلزمات الطبية للأعوام (2010 ولغاية 2017).

وفي أدناه جدول يوضح اهم الموضوعات التي عرضها المعيار والمقاييس المحاسبة التي ينبغي أن تتخذ في عملية تدقيق الاداء مقسم على عناصر تدقيق الأداء لإنجاز المهام المكلف بها الفريق، والفئة التي تعني وحدة القياس التي سيجري الحصول عليها في اثناء التطبيق لاستخراج النتائج لعملية التدقيق وكما مبين في الجدول الاتي:

الجدول رقم (2) الجدول يوضح موضوعات الإفصاح عن الاستدامة ومقاييس المحاسبة على وفق معيار المعدات والمستلزمات الطبية

مقاييس المحاسبة	عنصر التدقيق	الفئة	وحدة القياس	مصدر الحصول على البيانات
نسبة المعدل المربح لزيادة صافي السعر (بالنسبة لجميع المنتجات) إلى الزيادة السنوية في مؤشر أسعار المستهلك.	الكفاءة	كمية	نسبة	إدارة الوحدة الاقتصادية

وصف كيفية الكشف عن معلومات السعر لكل منتج للزبائن أو إلى وكلائهم	الكفاءة	تحليل ومناقشة	لا يوجد	دائرة السوق
عدد عمليات الطلبات الصادرة، إجمالي الوحدات المرتجعة.	الفاعلية	كمية	رقم	إدارة المبيعات
قائمة بالمنتجات المدرجة في قاعدة بيانات دائرة الصحة العامة في تحذيرات من سلامة المنتجات الطبية البشرية.	الاقتصادية	تحليل ومناقشة	لا يوجد	تعليمات دائرة الصحة العامة
المبلغ الإجمالي للخسائر التقديرية نتيجة للإجراءات القانونية المرتبطة بمزاعم التسويق الخاطئة.	الفاعلية	كمية	نتيجة النشاط	بيانات الوحدة الاقتصادية
وصف تعليمات الأخلاقيات التي تحكم الترويج للاستخدام خارج التسمية للمنتجات.	الكفاءة	تحليل ومناقشة	لا يوجد	تعليمات دائرة الصحة العامة
مناقشة عملية تقييم وإدارة الاعتبارات البيئية وصحة الإنسان المرتبطة بالمواد الكيميائية في المنتجات، وتلبية الطلب على المنتجات المستدامة.	الكفاءة	تحليل ومناقشة	لا يوجد	التقارير الخاصة بالاعتبارات البيئية من الإدارة
إجمالي كمية المنتجات المقبولة للاسترجاع وإعادة الاستخدام، أو إعادة التدوير، أو التبرع بها، موزعة حسب: (1) الأجهزة والمعدات و(2) المستلزمات.	الاقتصادية	كمية	طن	إدارة المؤسسة الصحية
النسبة المئوية لمراقب المنشأة تسهيلات موردي المستوى الأول المشاركين في برامج تدقيق الجهات الخارجية للتصنيع وجودة المنتج.	الاقتصادية	كمية	نسبة مئوية (%)	إدارة المؤسسة الصحية
وصف للجهود المبذولة للحفاظ على التتبع داخل سلسلة التوزيع.	الفاعلية	تحليل ومناقشة	لا يوجد	إدارة المؤسسة الصحية
وصف لإدارة المخاطر المرتبطة باستخدام المواد الحرجة	الفاعلية	تحليل ومناقشة	لا يوجد	بيانات عن السوق التعامل بالمواد
المبلغ الإجمالي للخسائر التقديرية نتيجة للإجراءات القانونية المرتبطة بالرشوة أو الفساد.	الاقتصادية	كمية	نتيجة النشاط	بيانات الوحدة الاقتصادية
وصف تعليمات الأخلاقيات التي تحكم التفاعلات مع المتخصصين في الرعاية الصحية.	الفاعلية	تحليل ومناقشة	لا يوجد	إدارة المؤسسة الصحية

➤ المصدر من أعداد الباحثان بالاعتماد على معيار المحاسبة الاستدامة / المعدات والمستلزمات الطبية

وبالرجوع إلى المؤشرات والمعايير المستخدمة من فريق التدقيق لديوان الرقابة المالية الاتحادية لإنجاز عملية تدقيق الأداء التخصصي- إذ استخدمت المعايير الاتية في عملية التدقيق لمعهد المصول واللقاح وكالاتي:

(2) التعليمات والضوابط والأوامر الإدارية الصادرة من معهد المصول واللقاح منها (الخطة الاستراتيجية للمعهد، الخطة السنوية والملاك الفعلي والقياسي، الهيكل التنظيمي للمعهد).

- (3) التعليمات والضوابط الوزارية الصادرة من وزارة الصحة والبيئة منها (مؤشرات السلامة المهنية لوزارة الصحة).
- ويرى الباحث بأن معظم المعايير المستخدمة هي معايير وصفية متضمنة او مشتقة من تعليمات وضوابط وزارية وإدارية صادرة من الجهات المختصة بالجهة الخاضعة للتدقيق ويقاس عليها الأداء وهنا يمكن القول بأنه تقييم للأداء، وليس تدقيق الأداء ما قام به فريق ديوان الرقابة المالية.
- بينما كانت المعايير المستخدمة في عملية تدقيق الاداء لسياسة الدولة في دعم المنتج الحكومي من الادوية والمستلزمات الطبية كالآتي:
- (أ) القوانين والتعليمات الصادرة في عملية دعم المنتجات الوطنية الحكومية الصادرة من مجلس النواب العراقي ومجلس الوزراء العراقي ووزارة التخطيط ووزارة الصحة والبيئة ووزارة الصناعة والمعادن العراقية مثلا (قيام مجلس النواب العراقي بإقرار التوصيات الخاصة لدعم المنتج الصناعي الوطني وذلك من قيام وزارة الكهرباء بتجهيز الصناعة الوطنية بالكهرباء وبأسعار مدعومة وتولي الأمانة العامة لمجلس الوزراء متابعة تنفيذ ذلك، قيام وزارة الصناعة والمعادن بالسعي لتخفيض كلف الإنتاج في مصانع القطاع العام، قيام وزارة الصناعة ولجنة الاقتصاد والاستثمار النيابية بإعادة النظر بالتشريعات النافذة وغيرها).
- (ب) الآليات العالمية لاعتماد تطبيقات التصنيع الجيد في مجال الأدوية والمستحضرات الطبية (وذلك من انتاج دواء بمواصفات عالية الجودة، إعادة دراسة وثيقة السياسة الدوائية والتي تمثل الاطار التنظيمي والتشريعي لنظام تداول الادوية).
- (ت) خطة الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية / كباديا.
- (ث) خطة الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية / سامراء.
- إذ لحظ الباحث بأن فريق التدقيق يعتمد على مؤشرات ومقاييس تعتمد على الخطط والتعليمات ومدى الالتزام بها ولا يوجد مقاييس محاسبي للتدقيق في عملهم او مقارنة تعطي نتائج كمية ممكن الاعتماد عليها في التقييم، وان فريق التدقيق يأخذ عند التدقيق النتائج الفعلية ويتكلم عنها ولا يمكن بواسطتها وضع خطط للمستقبل بمعنى اخر هو تدقيق الامثال او تدقيق الالتزام وهو يمثل جزءاً من تدقيق الاداء.
- بينما يمكن استخدام بعض من المؤشرات التي تقدم وان جرى التطرق لها في الجدول السابق أعلاه والجدول اللاحقة بعد التطرق للمعايير محاسبة الاستدامة جرى اعداد جداول مؤشرات التدقيق الأداء على وفق معايير محاسبة الاستدامة مقسمة حسب عناصر تدقيق الأداء الثلاثة (الكفاءة، والفاعلية، والاقتصادية) في عملية تدقيق الأداء، ومقسمة بحسب عناصر الأداء من قبل أي فريق يكلف بمهمة تدقيق الأداء على وفق لمعايير المعدات، والمستلزمات الطبية.

2. معيار التكنولوجيا الحيوية والصيدة

تقوم صناعة التكنولوجيا الحيوية، والأدوية بتطوير، وتصنيع وتسويق مجموعة من الأدوية ذات العلامات التجارية والأدوية العامة. يجري توجيه جزء كبير من الصناعة من البحث والتطوير، والمخاطر العالية لفشل المنتج أثناء التجارب السريرية، والحاجة إلى الحصول على موافقة الجهات التنظيمية. تسببت المخاوف بشأن ممارسات التسعير والتوحيد داخل القطاع في ضغوط تسعير المنخفضة. يقود الطلب على منتجات الصناعة إلى حد كبير التركيبة السكانية للسكان، وملاصم الأمراض، والظروف الاقتصادية.

وإدناه جدول يوضح أهم الموضوعات التي تناولها المعيار والمقاييس المحاسبة التي يجب ان تتخذ في عملية تدقيق الاداء لإنجاز المهام المكلف فيها الفريق والفئة التي تعني وحدة القياس التي سيتم الحصول عليها اثناء التطبيق لاستخراج النتائج لعملية التدقيق، تقوم صناعة التكنولوجيا الحيوية والأدوية بتطوير وتصنيع وتسويق مجموعة من الأدوية ذات العلامات التجارية والأدوية العامة. يتم توجيه جزء كبير من الصناعة من خلال البحث والتطوير، والمخاطر العالية لفشل المنتج أثناء التجارب السريرية، والحاجة إلى الحصول على موافقة الجهات التنظيمية. تسببت المخاوف بشأن ممارسات التسعير والتوحيد داخل القطاع في ضغوط تسعير هابطة. يقود الطلب على منتجات الصناعة إلى حد كبير التركيبة السكانية للسكان، ومعدلات التغطية التأمينية، وملاصم الأمراض، والظروف الاقتصادية، وان هذا المعيار والمقاييس والمؤشرات المعتمدة فيه تنطبق الى حد ما مع التقارير الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي وهي:

- (1) سياسة وزارة الصحة والبيئة في تطبيق برنامج الزائر الصحي للأعوام (2008 ولغاية 2018).
- (2) سياسة وزارة الصحة والبيئة في توفير وتطبيق المتطلبات والشروط البيئة في دائرة مدينة الطب.

الجدول رقم (3) الجدول يوضح موضوعات الإفصاح عن الاستدامة ومقاييس المحاسبة على وفق معيار التكنولوجيا الحيوية والصيدلة

مقياس المحاسبة	عنصر التدقيق	الفئة	وحدة القياس	مصدر الحصول على البيانات
مناقشة حسب المحافظة، لعملية الإدارة لضمان الجودة وسلامة المرضى خلال التجارب السريرية.	فاعلية	المناقشة والتحليل	لا يوجد	إدارة المؤسسة الصحية
عدد عمليات التنقيش التي ترعاها إدارة دائرة الصحة العامة فيما يتعلق بإدارة التجارب السريرية واليقظة الدوائية التي أدت إلى (1) العمل التطوعي و(2) الإجراء الرسمي.	الكفاءة	كمية	رقم	بيانات دائرة الصحة العامة
المبلغ الإجمالي للخسائر النقدية نتيجة الإجراءات القانونية المرتبطة بالتجارب السريرية في البلدان النامية.	الاقتصادية	كمية	رقم	إدارة المؤسسة الصحية
وصف الإجراءات والمبادرات لتعزيز الوصول إلى منتجات الرعاية الصحية للأمراض ذات الأولوية وفي البلد ذات الأولوية كما هو محدد في مؤشر الوصول إلى الأدوية.	الفاعلية	المناقشة والتحليل	لا يوجد	بيانات دائرة الصحة العامة
قائمة المنتجات المدرجة في قائمة منظمة الصحة العالمية للمنتجات الطبية المؤهلة كجزء من برنامج التأهيل المسبق للأدوية.	الفاعلية	المناقشة والتحليل	لا يوجد	تعليمات دائرة الصحة العامة
عدد تسويات الدعاوى القضائية بشأن التطبيق الجديد للأدوية التي تضمنت مدفوعات و/أو أحكاماً لتأخير تقديم منتج عام مرخص إلى السوق لفترة زمنية محددة.	الكفاءة	كمية	رقم	إدارة المؤسسة الصحية
النسبة المئوية للتغير في (1) متوسط الأسعار و(2) متوسط السعر الصافي عبر محفظة المنتجات مقارنة بالعام السابق.	الاقتصادية	كمية	نسبة مئوية (%)	بيانات السوق التي تتم خلالها تداول تلك المحفظة
النسبة المئوية للتغير في (1) قائمة الأسعار و(2) السعر الصافي للمنتج مع أكبر زيادة مقارنة بالعام السابق.	الاقتصادية	كمية	نسبة مئوية (%)	بيانات السوق التي تتم خلالها تداول تلك المحفظة
قائمة المنتجات المدرجة في تحذيرات سلامة إدارة الغذاء والدواء (FDA) لقاعدة بيانات المنتجات الطبية البشرية.	الفاعلية	المناقشة والتحليل	لا يوجد	تعليمات وزارة الصحة
عدد الوفيات المرتبطة بالمنتجات كما جرى الإبلاغ عنه في نظام إدارة الغذاء والدواء (FDA) لإبلاغ الأحداث الضارة.	الكفاءة	كمية	رقم	إدارة المؤسسة الصحية
المبلغ الإجمالي للمنتج المقبول لإعادة أو إعادة الاستخدام أو التخلص.	الاقتصادية	كمية	طن	إدارة المؤسسة الصحية
عدد إجراءات إنفاذ إدارة الأغذية والعقاقير التي جرى	الكفاءة	كمية	رقم	إدارة المؤسسة الصحية

استعمال معايير محاسبة الاستدامة في تطوير مؤشرات تدقيق الأداء في القطاع الصحي (بحث تطبيقي)

				اتخاذها استجابة لانتهاكات ممارسات التصنيع الجيدة الحالية (cGMP)، حسب النوع.
تعليمات اللازمة بهذا الخصوص	لا يوجد	المناقشة والتحليل	الكفاءة	وصف الأساليب والتقنيات المستخدمة للحفاظ على إمكانية تتبع المنتجات عبر سلسلة التوريد ومنع التزيف.
إدارة المؤسسة الصحية	لا يوجد	المناقشة والتحليل	الفاعلية	مناقشة عملية تحديد الزبائن والشركاء التجاريين بالمخاطر المحتملة أو المعروفة المرتبطة بالمنتجات المقدمة
إدارة المؤسسة الصحية	رقم	كمية	الاقتصادية	عدد الإجراءات التي أدت إلى مداخلات وحجز و/أو توقيف و/أو رفع تهم جنائية تتعلق بالمنتجات المزيفة
إدارة المؤسسة الصحية	نتيجة النشاط	كمية	الاقتصادية	المبلغ الإجمالي للخسائر النقدية نتيجة الإجراءات القانونية المرتبطة بمطالبات تسويقية زائفة
بيانات صادر من وزارة الصحة	لا يوجد	المناقشة والتحليل	الاقتصادية	وصف تعليمات الأخلاقيات التي تحكم الترويج لاستخدام المنتجات خارج التسمية
تعليمات الخاصة بالتعيين	لا يوجد	المناقشة والتحليل	الكفاءة	مناقشة توظيف المواهب ومحمود الاحتفاظ بالعلماء وموظفي البحث والتطوير
تعليمات التوظيف والخدمة العامة	نسبة مئوية (%)	كمية	الفاعلية	معدل الدوران الطوعي و(2) معدل الدوران غير الطوعي لـ: (أ) المديرين التنفيذيين / كبار المديرين، (ب) المديرين من المستوى المتوسط، (ج) المهنيين، و(د) جميع الآخرين
تعليمات الخاصة بالتوريد	نسبة مئوية (%)	كمية	الفاعلية	النسبة المئوية (1) لمنشآت الوحدة و(2) مرافق الموردين من المستوى الأول المشاركة في برنامج تدقيق المجموعة الدولية لتوريد سلسلة الكونسورتيوم أو ما يعادله من برامج تدقيق خارجية لسلامة سلسلة التوريد والمكونات
بيانات المؤسسة الصحية	مبلغ مالي	كمية	الاقتصادية	المبلغ الإجمالي للخسائر النقدية نتيجة الإجراءات القانونية المرتبطة بالفساد والرشوة
إدارة المؤسسة الصحية	لا يوجد	المناقشة والتحليل	الفاعلية	وصف تعليمات الأخلاقيات التي تحكم التفاعل مع المتخصصين في الرعاية الصحية

➤ المصدر من إعداد الباحثان بالاعتماد على معيار المحاسبة الاستدامة / التكنولوجيا الحيوية والصيدلة

وبالرجوع الى المؤشرات والمعايير المستخدمة من فريق التدقيق لديوان الرقابة المالية الاتحادي لإنجاز عملية تدقيق الاداء التخصصي- إذ استخدمت المعايير الآتية في عملية التدقيق سياسة وزارة الصحة والبيئة في تطبيق برنامج الزائر الصحي كانت كالآتي:

(5) قانون الصحة العامة رقم (89) لسنة 1981.

(6) التعليمات والأوامر الادارية الصادرة من دائرة الصحة العامة بأقسامها.

(7) التعليمات الصادرة من وزارة الصحة.

بينما كانت المعايير المستخدمة في عملية تدقيق الاداء لسياسة وزارة الصحة والبيئة في توفير وتطبيق المتطلبات والشروط البيئية في دائرة مدينة الطب كالآتي:

- (1) التشريعات البيئية الصادرة من دائرة حماية وتحسين البيئة لسنة/1988.
- (2) قانون وزارة البيئة رقم (37) لسنة/2008.
- (3) تعليمات رقم (1) لسنة/2015، استناداً لإحكام المادة (38) من قانون حماية وتحسين البيئة رقم (27) لسنة/2007.
- (4) قانون الوقاية من الاشعاعات المؤينة رقم (99) لسنة/1980.
- (5) الدليل البيئي للمؤسسات الصحية.
- (6) الدليل الوطني لمكافحة العدوى.
- (7) التقارير الصحية السابقة لديوان الرقابة المالية الاتحادي.

إذ لاحظ الباحثان بان فريق التدقيق يعتمد على مؤشرات ومقاييس تعتمد على الخطط والتعليمات ومدى الالتزام بها ولا يوجد مقياس محاسبي للتدقيق في عملهم او مقارنة تعطي نتائج كمية ممكن الاعتماد عليها في تدقيق الأداء، بل تمثل مؤشرات او مقاييس لتقييم الأداء، حيث لاحظ الباحث بان فريق التدقيق يأخذ عند التدقيق النتائج الفعلية ويتكلم عنها ولا يمكن من خلالها وضع خطط للمستقبل، حيث ان المؤشرات المقترحة تأخذ عدة جوانب منها الجوانب الكمية وجوانب التحليل والمناقشة لإتمام عملية تدقيق الأداء المستدام.

اختبار فرضية البحث وبعد استكمال الجانب العملي للبحث فإنه جرى تحقيق فرضية البحث المثبتة يؤدي تبني مقاييس محاسبة الاستدامة في القطاع الصحي الصادرة عن مجلس معايير محاسبة الاستدامة في تحسين مؤشرات الاداء وتعزيز دور المدقق في تدقيق أداء المؤسسات الصحية، في ضوء النتائج التي توصل اليها الباحث من تحليل التقارير الصادرة عن ديوان الرقابة المالية الاتحادي الخاصة بتدقيق الأداء التخصصي لمؤسسات القطاع الصحي مقارنة ذلك مع المعايير المستخدمة من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي في عملية تدقيق الأداء حيث يتم الاعتماد بشكل كبير على الجوانب الوصفية ومدى تدقيق الامتثال للقوانين والأنظمة والتعليمات الصادرة من الجهات المختلفة والتي تصدرها لعمل المؤسسات الصحية، وبذلك تتحقق فرضية البحث من خلال تبني معايير محاسبة الاستدامة في تطوير مؤشرات تدقيق الأداء في المؤسسات الصحية سيعطي الفائدة المرجوة منها في عمليات التنمية المستدامة.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

الاستنتاجات

- (1) لم تعد مقاييس الأداء الحالية للمؤسسات الصحية كافية لقياس أداء تلك المؤسسات، لأنها تستند اساساً على مقاييس الامتثال للقوانين، والأنظمة، والتعليمات، ومن ثم فإن المؤشرات المستخدمة لهذه المعايير لا تساعد المدقق في تدقيق أداء تلك المؤسسات الصحية بصورة كافية.
- (2) أظهرت تقارير تدقيق الأداء التخصصية التي أجري على هذه المؤسسات الصحية عينة البحث انها لا تتضمن المعايير المستخدمة حالياً لعناصر الكفاءة، والفاعلية، والاقتصادية كأساس لتدقيق الأداء.
- (3) لا تظهر المقاييس، والمؤشرات المعتمدة حالياً نقاط الضعف، أو القوة لدى المؤسسات الصحية لكونها تمثل مؤشرات عامة لسياسات عامة تنطبق على جميع المؤسسات ولا تأخذ بالحسبان طبيعة نشاط كل مؤسسة، فمعهد المصول، والقاح يتطابق نشاطه مع النشاط الإنتاجي، في حين تمثل المستشفيات والمراكز الصحية نشاط خدي صحي صرف وعليه ينبغي إعداد مؤشرات تتلائم مع طبيعة نشاط كل مؤسسة.
- (4) إن النتائج التي أظهرها التدقيق المتخصص لا تسمح باقتراح حلول نحو تطوير المؤسسات الصحية لعدم اعتمادها على مؤشرات مرجعية محلية، أو دولية.
- (5) على الرغم من وجود معايير ومقاييس أداء صادرة من منظمات دولية عالمية عالية المستوى إلا أنها مؤشرات ترتبط بالمدى القصير (سنة أو سنتين) على عكس معايير محاسبة الاستدامة التي تركز على مديات مختلفة (قصيرة، متوسطة، وطويلة الاجل).
- (6) أوضحت المقاييس المقترحة المستندة الى معايير محاسبة الاستدامة أنها مفيدة لاعتمادها في تدقيق الأداء للمؤسسات الصحية لاسيما ما يتعلق منها بالبنى التحتية (معيار المعدات والمستلزمات الطبية) والتقنيات (معيار التكنولوجيا الحيوية والمعدات).

- (7) إن استخدام مؤشرات معايير محاسبة الاستدامة يمكن أن تسهم في استدامة الخدمات الصحية من منظور موزع الخدمة (المؤسسات الصحية نفسها) والمستفيد من الخدمات المواطنون بمختلف شرائحهم.

التوصيات

- (1) تعزيز المقاييس الحالية بمقاييس أخرى وعدم الاكتفاء بمقاييس الامتثال بالقوانين والأنظمة والتعليمات النافذة.
- (2) ضرورة قيام المؤسسات الصحية تبني المؤشرات التي اقترحها البحث، لأنها ترتبط ارتباطاً مباشراً مع مؤشرات تدقيق الأداء (الكفاءة، والفاعلية، والاقتصادية).
- (3) التركيز على تحديد مؤشرات تظهر نقاط القوة ومعالجة نقاط الضعف للنهوض بأداء المؤسسات الصحية وتحقيق رضا الزبائن.
- (4) أن تقوم لجان الأداء المتخصص باقتراح حلول عدم ضعف الأداء، وعدم الاكتفاء بحلول الامتثال بالقوانين والأنظمة والتعليمات.
- (5) وضع مؤشرات تؤدي الى قياس الأداء لمديات مختلفة (قصيرة، متوسطة، وطويلة) لان الأداء على المستوى القصير لوحدة معينة لا يؤشر القدرة على الاستدامة.
- (6) اعتماد المعايير التي أوردها البحث لكونها تأخذ في الاعتبار مؤشرات متوافقة ونشاط كل مؤسسة صحية واعتبار ذلك منهج عمل لتدقيق الأداء في المستقبل.
- (7) تشكيل لجان متخصصة في كل من ديوان الرقابة المالية الاتحادي ووزارة الصحة والبيئة لإعادة النظر بالمؤشرات الحالية المعتمدة وتحديثها في ظل التغيرات التي أصابت القطاع الصحي لاسيما بعد جائحة Covid 19 التي اجتاحت العالم برمته، وتهديد وربما انهيار بعض الأنظمة الصحية في الدول المتقدمة.

المصادر

المصادر باللغة العربية .

ب - الكتب:-

- (1) بدوي، محمد عباس ويسرى محمد البلتاجي ، 2013 " المحاسبة في مجال التنمية المستدامة بين النظرية والتطبيق " . الطبعة الاولى، دار الكتب والوثائق القومية، دار النشر المكتب الجامعي الحديث .
 - (2) الفين وحيمس ، أريز ولوبك ، 2012، " المراجعة مدخل متكامل " ، ترجمة د. محمد عبد القادر الديسبي ومراجعة د. احمد حامد حجاج ، دار المريخ .
 - (3) القريشي، مدحت محمد، 2011، تدقيق الأداء مدخل مفاهيمي معاصر . الطبعة الاولى، عمان : دار وائل.
- ج- الرسائل والاطاريح الجامعية:-

- الرزق: رامي صالح عبد الله ، 2019، "مجالات التدقيق التشغيلي ومدى تطبيقها من قبل المدققين في الأردن"، رسالة ماجستير، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن.
- عبد الرحمن، العايب ، 2011 " التحكم في الاداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة " اطروحة دكتوراه - جامعة فرحات عباس - كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير .
- محمد، عبد الباقي ، 2010 " مساهمة الجباية البيئية في تحقيق التنمية المستدامة " دراسة حالة الجزائر، دراسة ماجستير جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير .

د- البحوث والدوريات والمقالات:-

- صادق، حسن، 2011، "استقلال المراجع دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة"، مجلة دراسات، المجلد (26) العدد(1) كانون الثاني.
- الخزرجي، منير حسين، 2012، "اهمية الرقابة والتدقيق في المصارف"، مجلة الرشيد المصري العدد(2) .

- الغرban، عبد الله، 2009 "اندماج مكاتب التدقيق ودورها في تدقيق الأداء"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد(47).
- كاظم، عبد الرحيم، ايمن، 2012 "التقارير المتكاملة فرصة جديدة للتدقيق الداخلي" مقالة منشورة (Comayman.abdelrahim@outlook).
- مؤتمر الامم المتحدة للتجارة والتنمية، 2004 "كشف البيانات المتعلقة بتأثير الشركات على المجتمع الاتجاهات والقضايا الراهنة"، منشورات الامم المتحدة جنيف - سويسرا.

Sources in English.

Books. A-

- Drury, Colin, 2004, " Management and Cost Accounting " 6th ed, Cengage Learning.
- Kohler, Denise M, 2007, " Epidemiology and the Delivery of Methods and Applications", Second Edition, New York.
- Sarowar, Michael, 2010, "performance management", 3rd Edition, London, United Kingdom.

B- Letters and university papers.

- Department Of Management Contact Office, 2012, System Internal C- Research, periodicals and articles.
- Cesar Heidi L & Touche Penno, 2012, "Electronic Auditing and Fraud Detection Techniques " The Wisconsin CPA Magazine, May.
- GAO, (2011), "Sustainable Russia: A Guide for Multinational Corporations", Moscow School of Management SKOLKOVO, Institute for Emerging Market Studies, Sustainable Business Lab.
- LENDREVIE, Jacques & LEVY, Julien ,2011 " Marketing ETD Developpment Durable: Transformation OU Recuperation? "Dunod, pares. (www.mercator-publicitor.fr/IMG/Mercator__Debat__Developpment__durable.pdf).
- Parker, Ralph P, 2009, "Understanding and Applying the Concept of Sustainable development to Transportation Planning and Decision-Making in the U.S.
- SAEU, 2005, "Accountability and Professional Standards- Measures of Success for the International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI) ", International Journal of Government Auditing, October 2010.
- Sustainability Accounting Standards Board, 2016 " Revision: Conceptual Framework " SASB Exposure Draft, Issue date :7/4/2016, Comments Due:6/7/2016.