مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: استخدام الادوات المحاسبية في تقييم أداء المستشفيات
اسم الكاتب: أ.م. مقداد احمد الجليلي، م.م. طه أحمد حسن أرديني
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3095
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 16:45 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تـنمية الرافدين ٨٤ (٢٨) ٢٠٠٦
ص ص [٢٣-٤٢]

استخـــدام الادوات المحاسبيـــة
في تقييم أداء المستشفيات(*)

مقداد احمد الجليلي
استاذ مساعد - قسم المحاسبة
كلية الادارة والاقتصاد -جامعة الموصل
Mqjalili@yahoo.com

طه احمد حسن أرديني
مدرس مساعد - قسم المحاسبة
كلية الادارة والاقتصاد -جامعة الموصل
Ardiny 2003@yahoo.com

المستخلص

تعدّ المستشفيات إحدى الوحدات الخدمية التي تقدم خدمات صحية ، ولغرض الوقوف على أدائها ومدى تحقيق أهدافها لابد من تقييم هذا الأداء باستخدام مجموعة من الطرق والأساليب والمؤشرات والمعايير التي تعطي معلومات مفيدة تصلح لترشيد القرارات على مختلف المستويات،وتأتي أهمية البحث من خلال توضيح دور البيانات المحاسبية في تقييم أداء المستشفيات الممولة ذاتيا ، اذ تعد الأساس في أجراء عملية تقييم الأداء ،ولغرض الوقوف على هدف البحث، سيحاول البحث إلقاء الضوء على الجوانب المحاسبية لإبراز أداء تلك المستشفيات، والمشكلة تكمن في قصور البيانات التي توفرها القوائم المالية المعدة حاليا من قبل المستشفيات الممولة ذاتيا عن توفير البيانات المحاسبية اللازمة لتقييم الأداء. وينطلق البحث من فرضية مفادها: إن وجود مؤشرات ومعايير لتقييم الأداء معيارية ومخصصة في المستشفيات سوف يؤدي إلى الاستفادة من القوائم المالية في عمليات تقييم الأداء.

ولقد خلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها ان الأرقام المطلقة لنتائج أداء المستشفى ومركزها المالي الواردة بالقوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية أرقام تعطي فائدة ودلالة محدودة للغاية، فتلك الأرقام وان كانت تفيد في إظهار نتائج أعمال المستشفى عن الفترة المحاسبية المعدة عنها والمركز المالي للمستشفى في نهاية الفترة المحاسبية ألا أنها – من ناحية أخرى لاتفيد في إظهار الاتجاهات العامة لأداء المستشفى أو تعطي معنى ودلالة لتلك النتائج في ضوء نتائج المستشفيات المماثلة.

(*) البحث مستل من رسالة الماجستير الموسومة "تقييم الأداء باستخدام البيانات المحاسبية للرقابة على النشاطالتمويل الذاتي في المستشفيات "، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، ٢٠٠١.

تاريخ التسلم ٢٠٠٥/٦/٢٠_____ تاريخ قبول النشر ٢٠٠٦/٣/٦

THE USE OF ACCOUNTANCY TOOLS IN EVALUATING THE HOSPITAL PERFORMANCE

Moqdad A. Al – Jalili
Assistant Professor
Collage of Administration and Economics
University of Mosul

Taha A. Ardiny
Assistant Lecturer
Collage of Administration and Economics
University of Mosul

ABSTRACT

Hospitals are considered to be one of the facilities that offer health services. To find out their performance and the extent to which accomplish the goals, their performance should be evaluated using several techniques, methods, parameters and standards that may offer useful information which helps to make good decisions on various levels. The importance of the current research is manifested through clarifying the accounting data role in assessing the self - financed hospitals that are the basis of evaluating performance. In order to obtain that goal, the present research highlights the accounting aspects to show the performance of hospitals. The problem lies in the shortage of data provided by the financial lists of the self - financed hospitals. The research draws upon the hypothesis that there are several indicators and standards to evaluate the performance. They will lead to make use of the financial lists used in evaluating the performance in general.

The research concluded a group of results. The most important of them are that the absolute numbers of the hospital performance results and their financial status in the financial lists at the end of the accounting period are numbers that give a limited significance and benefit. These numbers -although they show the results of the hospital activity of the accounting period and show the financial status of the hospital at the end of the accounting period - are not useful in showing the general tendencies of the hospital performance and showed no significant results in lights of the similar hospitals. To evaluate the hospital performance and to accomplish the optimum benefit from the numbers in the financial lists of the hospital, it is possibly use a technique called the financial analysis which uses the financial rates.

المقدمة

تبنى عملية تقييم الأداء على أركان أساسية هي وجود خطة وأهداف واضحة، وتوافر المؤشرات والمعايير وحسن صياغتها، وتوفر البيانات التي تتيح أجراء المقارنات مع ضمان سلامة هذه البيانات، ثم تحليل البيانات ودراستها، وكشف الانحرافات ومظاهر الضعفوذلك في ضوء الأهداف والمؤشرات المعتمدة والبيانات التي تعكس النتائج الفعلية، وتحديد أسباب الانحرافات السلبية والايجابية، ثم وصف العلاج المناسب الذي يضمن القضاء على أوجه الانحرافات السالبة واقتراح السبل التي تضمن تفادي تكرار مثل هذه الانحرافات، والعمل على تشجيع الانحرافات الموجبة المعبرة عن درجة ملائمة من الكفاءة والفاعلية في أداء النشاط وإرساء القواعد التي تضمن تأييدها واستمرارها مستقبلا وتعميمها على كامل النشاط.

ولغرض الوصول إلى تحقيق ذلك الهدف سيحاول بحثنا إلقاء الضوء على الجوانب المحاسبية في إبراز أداء تلك المستشفيات الممولة ذاتيا ،علما أن هذا البحث مستل من رسالة أعدت ونوقشت عندما كانت المستشفيات ممولة ذاتيا بموجب قرارات مركزية للفترة من عام ١٩٩٨ ولغاية عام ٢٠٠٣ م .

مشكلة البحث

قصور القوائم المالية المعدة حاليا من قبل المستشفيات الممولة ذاتيا عن توفير البيانات المحاسبية اللازمة لتقييم الأداء.

أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من خلال توضيح دور البيانات المحاسبية في تقييم أداء المستشفيات الممولة ذاتيا، اذ تعد الأساس في إجراء عملية تقييم الأداء .

هدف البحث

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على أهم أسس وأساليب وأدوات تقييم الأداء في المستشفيات محاسبياً .

فرضية البحث

إن وجود مؤشرات ومعايير لتقييم الأداء معيارية ومخصصة في المستشفيات سوف يؤدي إلى الاستفادة من القوائم المالية في عمليات تقييم الأداء.

وتحقيقاً لهدف البحث فقد تضمن الآتي :

أولاً: الاهداف والخصائص المميزة لنشاط المستشفيات.

ثانياً: خطوات وأسس تقييم الأداء في المستشفيات.

ثالثاً: أساليب تقييم الأداء في المستشفيات.

رابعاً: أدوات تقييم الأداء في المستشفيات.

أولاً - الأهداف والخصائص المميزة لنشاط المستشفيات

يعدّ نشاط المستشفيات من الأركان الأساسية لإنجاح برامج الصحة العامة والطب الوقائي في بلدان العالم كافة، اذ تسعى المستشفيات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن توضيحها بآلاتي (عطية وعبد ربه، ٢٠٠٠، ٢٣) :

١. المحافظة على الصحة العامة بأعلى مستوى ممكن من الرعاية الطبية وبأقل التكاليف.
٢. تحقيق مستوى مرضٍ من الربحية – في حالة تقديم الخدمات العلاجية بأجر.
٣. توفير خدمات علاجية متميزة تساعد على تحقيق مركز تنافسي قوي.
٤. تطوير أداء الكوادر الطبية من أطباء وهيئات تمريض وفنيين.

وتتحقق هذه الأهداف في المستشفيات من خلال:

١. توفير الرعاية الطبية للمرضى سواء رعاية خارجية من خلال العيادات الخارجية أو رعا ية داخلية للمرضى من خلال تقديم خدمات الإقامة بالأقسام الداخلية للمرضى.
٢. تقديم خدمات التشخيص وتتمثل في العمليات والأشعة الضوئية، وبنك الدم ووظائف التنفس، والميكروسكوب الإلكتروني، ووحدة المناعة، وزرع الأعضاء ....الخ .
٣. تقديم الخدمات العامة وتتمثل بالخدمات المساعدة والمكملة للخدمات الطبية ، وتشمل خدمات التغذية والعقيم والمغسلة وخدمات الصيانة والإشراف وخدمات الإقامة.
٤. الوقاية من الأمراض والعمل على تحسين الصحة العامة .
٥. التعليم والتدريب والبحوث .

ويتميز نشاط المستشفيات بمجموعة من الخصائص تميزه عن غيره من الأنشطة الأخرى وتتمثل بالآتي (عطية وعبد ربه، ٢٠٠٠، ٢٥ -٣٣):

١. نشاط المستشفيات نشاط خدمي .
٢. طبيعة الطلب على الخدمات الطبية ، لأنها تتأثر بالعوامل الموسمية والجغرافية والسياسية والاجتماعية.
٣. تنوع الأنشطة في المستشفيات ، اذ تقوم المستشفى بتقديم خدمات متنوعة للمرضى(لتوفير الرعاية الطبية وتقديم الخدمات الفنية)، إلاّ أن أداء ذلك النشاط الخدمي يستلزم أن تباشر المستشفيات نشاطا تجاريا في صورة:
   - شراء الأدوية وتقديمها من خلال الصيدلية.
   - محلات الهدايا والزهور الموجودة داخل المستشفى.
   - شراء المواد الغذائية اللازمة لتقديم الوجبات –خدمة التغذية . كما إن ما تقوم به المستشفيات من عمليات الطهي والطبخ وعمليات تركيب الأدوية والعقاقير التي يتم تحضيرها بالمستشفى يشبه إلى حد كبير ما تقوم المشرعات الصناعية من تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع مما يضفي على نشاطها الصبغة الصناعية.
٤. تقسيم نشاط المستشفيات إلى مراكز (أقسام).
٥. الاعتماد بصيغة أساسية على العنصر البشري.
٦. ضخامة الاستثمارات في الأصول الثابتة وسرعة دوران رأس المال العامل
٧. عدم قابلية تخزين إنتاج الخدمة الصحية.
٨. التعاملات النقدية السد ريعة، اذ يتميزنشاط المستشفيات بخاصية التعامل مع المرضى نقدا علاوة على أنها تتسم بالسرعة، فالمريض يتعامل مع المستشفى لمدة يوم أو أيام محددة ، قد لا تتجاوز في كثير من الأحيان أسبوعا قبل أن يغادر المستشفى ويسدد حسابه.
٩. الإحلال والتجديد حيث يتميز نشاط المستشفيات بخاصية نظام الإحلال والتجديد حيث إن الأصول الثابتة بالمستشفى تستهلك وبمعدلات مرتفعة وإن إدارة

المستشفى ترغب في إن تكون هذه الأصول في حالة جيدة بصفة مستمرة لإرضاء رغبات المرضى.

١٠. صعوبة قياس المخرجات وتقييمها:

يتميز نشاط المستشفيات بخاصية صعوبة قياس المخرجات وتقييمها، اذ إنه:

أ. يصعب الاعتماد على المقاييس الكمية – كالزمن - للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها فقد يستغرق إجراء عملية جراحية زمناً مساوياً لزمن إجراء فحص طبي على أحد المرضى مع اختلاف أهمية وإيراد كل من المريضين.

ب. يصعب الاعتماد على تكلفة الخدمة للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها، اذ تتفاوت تكلفة عنصر العمل المدفوعة للأطباء مقابل تقديم الخدمات الطبية نفسها نظرا لتفاوت خبرة ومهارة كل منهم.

ت. يصعب الاعتماد على تكلفة عنصر الخدمة للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها، اذ تسعر الخدمات الطبية من خلال مجموعة من العوامل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية بحيث قد لا يعبر السعر عن القيمة الاقتصادية الحقيقية للخدمة.

ثانياً - خطوات تقييم الأداء في المستشفيات وأسسها

تقوم عملية تقييم الأداء على عدة أسس منها الآتي (قلعاوي، ١٩٩٨، ٢٨٥) :

١. ضمان سلامة البيانات المحاسبية وتطبيق مبادئ المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها في إعداد تلك البيانات.

٢. الثبات على إتباع الأساليب المحاسبية والإجراءات خلال فترة المقارنة التي يشملها التقييم.

٣. وحدة المبادئ والإجراءات المالية والمحاسبية على مستوى القطاع أو النشاط الواحد ما أمكن ذلك في سبيل ضمان جدوى وفعالية المقارنات الفرعية.

والجدير بالذكر أن استخدام الأسس العامة للتقييم في مجال الخدمات العامة ومنها المستشفيات دون اخذ الخصائص المميزة لهذه الخدمات في الاعتبار، قد يعد عملا غير ملائم، فضلا عن أنه لا يحقق النتائج المرجوة ، فمن المتعارف عليه أن الربح لا يعد محور الاهتمام في القياس المحاسبي للوحدات الحكومية - باعتبار أن المستشفيات وحدات حكومية – فضلا عن أن المدخلات والمخرجات تأخذ بعدا مختلفا عن السائد في قطاع الأعمال، الأمر الذي ينبغي أخذه في الاعتبار عند تقرير قواعد وإجراءات تقييم الأداء للخدمات (الشاذلي وآخرون، ١٩٩٤، ١٦٠-١٦٦).

كما تقوم عملية تقييم الأداء على عدة خطوات هي:

١. تحديد الأهداف الرئيسة والأهداف التفصيلية للمستشفيات: تتمثل الخطوة الأولى في عملية تقييم الأداء في ضرورة التعرف على مدى تحقيق المستشفيات للأهداف المرسومة لها، فالأهداف تعد المعايير والمؤشرات الرئيسة التي ستقارن بها النتائج، والأهداف إما أن تكون وصفية أو كمية ومحددة ، كما قد تكون عامة كلية

أو تفصيلية جزئية ،كما قد تكون نهائية أو مرحلية ، ويمكن توضيحها بالآتي (قلعاوي، ١٩٩٨، ٢٧٢ -٢٧٣):

أ. الأهداف الوصفية : هي الأهداف التي يعبر عنها وصفاً دون تحديد كمي أو قيمي، كما أنه لا يمكن استخدامها معياراً أو مؤشرا للقياس بشكل مباشر، وإنما تستنبط في ضوئها المؤشرات الكمية أو القيمية (المحددة) المناسبة ومن ثم يتم استخدامها كمعيارأو مؤشراً تقاس به النتائج وتقو يّم فاعلية الأداء.

ب. الأهداف العامة او الكلية والأهداف الجزئية التفصيلية: يقصد بالهدف العام أو الكلي، الهدف الأساسي الذي يسعى إليه النشاط والذي يمكن تحقيقه من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف الجزئية أو التفصيلية ، فالهدف العام أو الكلي يعد محصلة مجموعة من الأهداف الجزئية أو التفصيلية.

ت.الأهداف النهائية والمرحلية : الهدف النهائي هو الهدف الذي يروم النشاط بلوغه في نهاية مدة زمنية معينة (سنة في الغالب) ولضمان تحقيق هذا الهدف في نهاية المدة، يوزع عادة على عدة أهداف يحقق في مراحل زمنية أقصر ربع سنوية أو شهرية أو حتى أسبوعية أو يومية، وتستقرا الأهداف النهائية عادة من القوانين والأنظمة والخطة العامة للدولة وتوجيهاتها (موسى، ١٩٧٣، ٣١٠)

٢. تحديد الخطط التفصيلية لإنجاز الأعمال: بعد أن يتم تحديد الأهداف، يتطلب الأمر ضرورة وضع خطط تفصيلية للعمل ، وذلك من خلال وضع خطة أو أكثر لكل مجال من مجالات النشاط في ضوء سياسة إدارية معينة ، ترتكز على تحديد الموارد الإنتاجية اللازمة وكيفية الحصول عليها من ناحية،ثم تحديد أوجه استخدام تلك الموارد من ناحية أخرى بفرض تحقيق الأهداف المحددة (جواد، ١٩٩٨، ١٠)، كما أن إمكانية تقدير مدى نجاح الوحدة الاقتصادية ومن ثم تقييم أدائها متوقف – إلى حدٍ بعيد - على مدى سلامة ودقة هذه الخطط التفصيلية، وبما أن الخطط هذه متعددة فيقتضي ذلك ضرورة التنسيق للخروج بالخطة الرئيسة المتكاملة للوحدة الاقتصادية (سلطان، ١٩٩٠، ٣٤).

٣. تحديد مراكز المسؤولية: تعدّ مسألة تحديد مراكز المسؤولية من الخطوات التي تؤثر في موضوعية النتائج العملية لتقييم الأداء ، اذ ان مركز المسؤولية يتيح المحاسبة على الانحرافات وحصرها في حدود معينة (التمي،١٩٨٧، ٢٥)

٤. تحديد معايير ومؤشرات واضحة للأداء: إن من أهم مستلزمات عملية تقييم الأداء هو وضع معدلات ومعايير يتم القياس في ضوئها، وربط هذه المعدلات والخطط والبرامج التفصيلية للوحدة الاقتصادية ككل، ولكل مركز على حدة لغرض إتاحة الفرصة لتقييم فاعلية وكفاءة الأداء في مراكز المسؤولية (مصطفى وآخرون، ١٩٩١، ١٣٦).

٥. تحديد الجهة المسؤولة عن تقييم الأداء: من الطبيعي أن فاعلية تنفيذ عملية تقييم الأداء تتطلب ضرورة وجود جهاز يختص بعملية المتابعة والرقابة على الأداء

الفعلي، ومما لاشك فيه أن فاعلية أي جهاز يتم إنشاؤه لغرض تقييم الأداء يتوقف على مدى سلامة ونوعية البيانات الفعليــة،إذ تعتمــد نتــائج تقيــيم الأداء فــي موضوعيتها ودقتها وتفاصيلها على الدقة في جمع وتسجيل البيانــات وطريقــة جمعها إلى حد كبير (موسى، ١٩٧٣، ٦٤٨).

٦. توافر نظام مناسب لمتابعة التنفيذ وجمع البيانات: إن توافر نظام كفوء لمتابعــة عمليات التنفيذ الفعلية وتسجيل النتائج في المستندات والسجلات، وفحص وتحليل هذه النتائج، وتوصيلها في الوقت المناسب إلى الجهــات المــسئولة يعــدّ أمــراً ضرورياً لغرض تقييم الأداء، إذ إن المعدلات والمعايير الخاصة بــالأداء تكــون بدون فائدة إذا لم يتم مقارنتها بالأداء الفعلي وتحديد الانحرافات ومعرفة أســبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها (التمي، ١٩٨٧، ٢٧) .

ويمثل النظام المحاسبي نظاما جيدا للمعلومات المحاسبية ولكي تكتمل كفــاءة وفاعلية هذا النظام يستلزم الأمر سلامة ودقة التطبيق بالشكل الذي يؤمن وصــول البيانات المطلوبة –الموازنات التخطيطية، القــوائم الماليــة ، الحــسابات الختاميــة وتقارير الأداء - إلى الجهات المسئولة عن التقييم بفترة زمنيــة معقولــة (ســلطان، ١٩٩٠، ٣٥).

ثالثاً - أساليب تقييم الأداء في المستشفيات

إن الحكم على الأداء في المستشفيات لايمكن أن يتم دون مقارنة الأداء الفعلي بأداء معين يكون متفق عليه بوصفه مؤشراً أو معياراً للأداء، وفــي هــذا المجــال توجد أساليب عديدة لتقييم الأداء هي:

١. مقارنة بيانات الأداء الفعلي للوحدة الخدمية مع الأداء الفعلي للفترة أو الفترات السابقة

في ظل هذا الأسلوب تتم المقارنة بين بيانات الأداء الفعلي للوحدة الخدميــة مع بيانات أداء السنة السابقة أو متوسط أداء الفترات الــسابقة نفــسها التــي يــتم تحديدهاأو يتم اختيار سنة أساس تتميز باستقرار ظروفها ، وتنظر الوحدة الخدميــة إلى ذلك الأداء هدفا أو مقياساً تقارن به الأداء الفعلي لاعتبارات منهــا (مــصطفى وآخرون، ١٩٩١، ١٣٧ -١٣٨):

أ. إن الإدارة عدت ذلك الأداء مقبولا وأن ظروف الفترة كانت مناسبة.

ب. لا يتوافر لدى الإدارة أي بديل آخر للبيانات لأغراض المقارنة والتقييم.

وتفيد المقارنة هنا في تحديد الاتجاه العام للأداء في التنبؤ بالمستقبل إذا كانت الظروف مستقرة نسبياً.

٢. أسلوب المقارنة مع بيانات الأداء الفعلي للوحدات الخدمية المماثلة

يستخدم في ظل هذا الأسلوب بيانات الأداء الفعلي للوحدات التي تؤدي نشاطاً مماثلاً لمقارنتها ببيانات الأداء الفعلي لوحدات أخرى، وهو أسلوب شــائع لمقارنــة وتحليل بيانات الوحدةأو الوظيفة أو القسم اذ تقارن مع بيانــات وحــدة أو وظيفــة

أخرى أو قسم آخر يؤدي نشاطاً مشابهاً للنشاط الأول (مصطفى وآخرون، ١٩٩١، ١٣٧-١٣٨).

ويمكن استخدام هذا الأسلوب داخلياً ، إذ يساعد في تحسين الأداء عن طريق المنافسة بين الوحدات الفرعية، وبالإمكان استخدامه في تقييم فاعلية وكفاءة الأداء، ولاسيما إذا تم التحكم في الظروف وتحديد المتغيرات بصورة دقيقة.

كما يمكن استخدام هذا الأسلوب في تقييم الأداء في المجال الخارجي إلاّ أن استخدامه في تقييم فاعلية الأداء يواجه مشكلة على صلة بالبيانات الخاصة بأهداف الوحدات الأخرى التي تمارس النشاط نفسه وذلك لعدم إعلان تلك الأهداف وعدم تحديدها بوضوح (التمي، ١٩٨٧، ٢٩-٣٠).

٣. أسلوب المقارنة ببيانات الأداء المعياري

تعبر المعايير عن مستوى الأداء الكفء الذي يجب أن يصل إليه الأداء ، فهي تمثل أهدافاً على المنفذين الوصول إليها، وفي الوقت نفسه تعدّ مقياسا للأداء الفعلي خلال مراحل التنفيذ ويقارن بها الأداء بعد اكتمال التنفيذ. وفي ظل هذا الأسلوب يتم تحديد الانحرافات عن طريق المقارنة، ثم تحلل للتعرف على مسبباتها، لكي يتحدد المسئولون عنها، وتتم محاسبتهم في حدود خضوعها للرقابة، بعدها تتخذ القرارات المحسِّنة للأداء استناداً الى ذلك.

ويعد هذا الأسلوب من أفضل الأساليب في مجال الرقابة وتقييم الأداء لان المعايير يتم تحديدها مقدما وقبل التنفيذ وبإتباع إجراءات معينة هي (مصطفى وآخرون، ١٩٩١، ١٣٩-١٤٠):

أ. دراسة البيانات التاريخية وتحليلها لتحديد الاتجاه العام.

ب. تعديل نتيجة الدراسات السابقة بالأصول العلمية والفنية.

ت. تأكيد النتائج السابقة بالتجارب العملية في ظل الظروف والإمكانيات المتاحة .

ث. أخذ أثر الظروف المتوقعة خلال فترة سريان المعايير للوصول إلى المعايير الواقعية والقريبة من الأداء الفعلي.

ومما تقدم يتضح أن اختيار الأسلوب المناسب في المستشفيات يتأثر بعدة عوامل منها، طبيعة النشاط فيها وإمكانياتها المادية والبشرية ومدى كفاءة نظم المعلومات فيها، إلا أن الجمع بين أكثر من أسلوب سيرشد عملية التقييم و يجعل نتائجها أكثر دقة والكفاءة.

كما يلاحظ بأن جميع الأساليب السابقة تعتمد لأغراض المقارنة على بيانات الأداء الفعلي، فضلاً عن ذلك يتطلب كل منها نوعاً معيناً من البيانات وحسب الأسلوب المستخدم في التقييم .

رابعاً - أدوات تقييم الأداء في المستشفيات الممولة ذاتياً

من المعلوم أن كل وحدة اقتصادية لديها حاجة ماسة لقياس مجهوداتها ونتائجها، وحتى يتم ذلك لا بد من الاستعانة بالأدوات التي تمكن من تقييم الأداء

والعمل على دفعه نحو الأفضل، وعلى الرغم من تعدد هــذه الأدوات التـــي يمكـــن إتباعها في تقييم الأداء الا ان الباحث يرى استعراض الادوات الاتية التـــي يراهـــا مناسبة في تقييم أداء المستشفيات الممولة ذاتيا:

١. التحليل المالي باستخدام النسب المالية.
٢. الموازنات التخطيطية لتحليل انحرافات التكاليف والإيرادات.
٣. تحليل حساسية الربحية في المستشفيات.
٤. معايير ومؤشرات تقييم الأداء في المستشفيات.

١. التحليل المالي باستخدام النسب المالية

يعرف التحليل المالي بأنه "عبارة عن معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهـــدف الحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات، وتقييم أداء المؤســـسات في الماضي والحاضر وتوقع ما كون عليه فـــي المـــستقبل " (الحيـــالي والبطمـــة ، ١٩٩٦، ٢٠).

كما عرف بأنه "عبارة عن القيام بدراسة وتحليل الأرقام الناتجة عن العلاقات بين البنود والأرقام المختلفة رأسيا كانت أم أفقياً والتي تشمل القوائم المالية وقائمـــة الدخل خلال فترات مختلفة للحصول على نتائج أفضل ومن خلال هذه النتائج يمكن التعرف على الاتجاه الذي تسير إليه الوحدة الاقتـــصادية إيجابـــاً أو ســـلباً " (عبـــد اللطيف، ١٩٩٩، ٢٣) .

ويوفر التحليل المالي معلومات تساعد في تقدير قيمة الوحدة وتقييم مركزهـــا المالي ومدى فاعلية أنشطتها المختلفة وكفاءتها، ويساعد التحليل المالي في تقييم أداء الإدارات المختلفة في الوحدة الاقتصادية ويحدد مدى كفاءتها في الحـــصول علـــى عائد ملائم على الأموال المتاحة لديها (الخلايلة، ١٩٩٨، ١٠) .

وتجدر الإشارة الى أن القوائم المالية - بوصفها مخرجات النظام المحاسبي - تعد المدخلات لعملية التحليل المالي، ففي الوقت الذي تعد هذه القوائم نهاية المطاف في الدورة المحاسبية، تعد بداية الطريق في التحليل المالي ونقطة الانطلاق في فهـــم الوضع المالي للوحدة الاقتصادية وتفسيره، ومن ثم فان صحة القيـــاس المحاســـبي وسلامته وكفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته شرطان أساسيان وخطوتان لازمتـــان لضمان إمكانية التحليل المالي السليم، والعكس صحيح، إذ إن المبني علـــى الخطـــأ غالباً ما يكون خطئا (الحسني، ١٩٩٨، ٧٣).

أما الأدوات التي يمكن أن تستخدم في التحليل المالي فيمكن تحديدها بـــالآتي (الجوهر، ١٩٩٩، ٧٣) :

أ. المقارنات وبيان التغيرات والاتجاهات ويتم ذلك بمقارنة أرقام سنة مالية بأخرى وتحديد التغيرات ببعضها أو تحديد اتجاهات تلك التغيرات.

ب. التوزيع النسبي لمكونات القوائم المالية ويعني استخدام العلاقات النـــسبية بـــين المجموعات الرئيسة لعناصر المركز المالي ونتيجة الأعمال.

ت. قوائم التدفقات النقدية التي تستهدف بيان الأموال النقدية وأوجه استخدامها.

ث. النسب المالية التي تهتم باستخدام العلاقات بين مفردات عناصر المركز المالي ونتيجة الأعمال، وتعد النسب المالية من ابرز وسائل التحليل المالي وأكثرها شيوعاً.

وطالما أن النسب المالية هي إحدى أدوات التحليل المالي والتي تعبر عن علاقات بين بنود الميزانية أو بنود كشف نتيجة الأعمال أو بين بنود الميزانية وبنود كشف نتيجة الأعمال فإنه يمكن أن نتصور عدد العلاقات أو النسب الممكن تركيبها والآتي بعض النسب المالية التي يوفرها التحليل المالي، والتي من الممكن استخدامها لتقييم أداء المستشفيات الممولة ذاتيا مقسمة إلى مجموعات هي:

١. **النسب التشغيلية** (عطية وعبد ربه، ٢٠٠٠، ٣٣٠) :

تختلف وتتنوع النسب التشغيلية في المستشفيات بحسب ظروف كل مستشفى وموقعه ونوع البيانات التحليلية التي من الممكن الحصول عليها من المستندات والقوائم والتقارير المعدة لبيان نتائج تشغيل المستشفى، ومن أهم النسب التشغيلية المستخدمة لتقييم أداء المستشفى هي:

أ.مجموعة نسب ربحية الأنشطة العلاجية

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

$$\text{نسبة ربحية نشاط الإقامة} = \frac{\text{إجمالي ايرادات الإقامة- إجمالي تكاليف الإقامة}}{\text{اجمالي تكاليف الاقامة}} \times ١٠٠$$

$$\text{نسبة ربحية نشاط العيادات} = \frac{\text{اجمالي ايرادات العيادات - اجمالي تكاليف العيادات}}{\text{اجمالي تكاليف العيادات}} \times ١٠٠$$

$$\text{نسبة ربحية نشاط الخدمات الاخرى} = \frac{\text{اجمالي ايرادات الخدمات الاخرى - اجمالي تكاليف الخدمات الاخرى}}{\text{اجمالي تكاليف الخدمات الأخرى}} \times ١٠٠$$

ب . مجموعة نسب تكاليف التشغيل المباشرة للمستشفى

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

$$\text{نسبة تكاليف الاقامة} = \frac{\text{اجمالي تكاليف الاقامة}}{\text{اجمالي ايرادات الاقامة}} \times ١٠٠$$

$$\text{نسبة تكاليف العيادات الاستشارية} = \frac{\text{اجمالي تكاليف العيادات الاستشارية}}{\text{اجمالي ايرادات العيادات الاستشارية}} \times ١٠٠$$

$$\text{نسبة تكاليف الخدمات الاخرى} = \frac{\text{اجمالي تكاليف الخدمات الاخرى}}{\text{اجمالي ايرادات الخدمات الاخرى}} \times ١٠٠$$

ت. مجموعة نسب تكاليف التشغيل غير المباشرة في المستشفى

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

$$\text{نسبة التكاليف العمومية والإدارية} = \frac{\text{اجمالي التكاليف العمومية والإدارية}}{\text{اجمالي إيرادات المستشفى}} \times ١٠٠$$

$$\text{نسبة التكاليف التسويقية} = \frac{\text{اجمالي تكاليف التسويق}}{\text{اجمالي إيرادات المستشفى}} \times ١٠٠$$

$$\text{نسبة تكاليف الطاقة والإنارة} = \frac{\text{اجمالي تكاليف الطاقة والإنارة}}{\text{اجمالي إيرادات المستشفى}} \times ١٠٠$$

$$\text{نسبة تكاليف الصيانة والإصلاحات} = \frac{\text{اجمالي تكاليف الصيانة والإصلاحات}}{\text{اجمالي إيرادات المستشفى}} \times ١٠٠$$

ث. مجموعة نسب النشاط

هناك مجموعة من النسب التي يمكن ان تستخدم في قياس قدرة المستشفيات في استخدام الموارد المتاحة لديها بفاعلية وكفاءة ليتم ذلك بإجراء المقارنات بين

إيراد المبيعات ومستوى الاستثمار في عناصر الموجودات، وتفترض هذه النسب وجود نوع من التوازن بين المبيعات وهذه الأصول.

وتتبع أهمية هذه النسب في كونها تبين كفاءة الأداء والربحية للوحدة الاقتصادية في الأجل الطويل وتشمل(*):

١. معدل دوران المخزون.
٢. معدل دوران الذمم المدينة.
٣. معدل دوران الأصول الثابتة.
٤. معدل دوران إجمالي الأصول .

٢. نسب السيولة

تهدف مجموعة نسب السيولة إلى تحليل وتقييم مركز رأس المال العامل والتعرف على درجة تداول عناصره بهدف الحكم على مقدرة الوحدة الاقتصادية على مقابلة التزاماتها الجارية وهي(**):

أ. نسبة التداول.
ب. نسبة السيولة السريعة.
ت. معدل الفاصل الدفاعي الأساسي.

٣. نسب الربحية (مؤشرات الربحية)

مما لاشك فيه أن رقم الربح في حد ذاته يكون محدود المعنى، فلكي يكتسب الصلاحية من ناحية تقييم الأداء، يقتضي الأمر الربط بينه وبين مؤشر آخر، مثل أرباح الفترات المالية السابقة، أو الربح المخطط، أو المبيعات، أو رأس المال المستثمر،هناك العديد من مؤشرات الربحية من أهمها ما يأتي (كنجو وفهد ، ١٩٩٧، ٤٦) :

أ. معدل نمو الربح.
ب. مؤشر العائد على الاستثمار .

(*) للمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع الى :

١. خالد الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، مراجعة يوسف سعادة ، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن ، ٢٠٠٠.

٢. سيد الهواري، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، الطبعة الثانية، بدون دار نشر، عمان الاردن، ١٩٩٦.

(**) للمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع الى :

محمود عبد الحليم الخلايلة، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، الطبعة الثانية، بدون دار نشر ،عمان الاردن ، ١٩٩٨.

٢. الموازنات التخطيطية لتحليل انحرافات الإيرادات والتكاليف

تعدّ الموازنات التخطيطية من الأدوات المهمة التي يمكن استخدامها لتقييم أداء الوحدات الاقتصادية،ومع أن هذه الموازنات تعد أداة للرقابة فأنها تعد أيضاً معيارا جيدا للأداء، لان تقييم الأداء ما هو إلاّ حلقة من حلقات العملية الرقابية يقوم على تشخيص الانحرافات وتحليل مسبباتها واتخاذ الخطوات اللازمة لتجنبها ، فضلاً عن تحديد الجهات المسئولة عنها.

وتعرف الموازنة بأنها "ترجمة لأهداف المشروع في خطة عمل مستقبلية تعتمد على عدة فروض معينة وتتطلب موافقة المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها (عبد الرحيم، وآخرون، ١٩٩٠، ٤٠٥).

لذلك فقد عدّ النظام المحاسبي الموحد نظام الموازنات التخطيطية، اذ يتم بموجبها عكس الأنشطة المختلفة للوحدة والقطاع القومي من خلال ترجمة المؤشرات الكمية والخطط النوعية لتنفيذ السياسات وتحقيق الأهداف إلى موازنات مالية ونقدية تعتمد لأغراض الدراسة والمقارنة والرقابة وتقييم الأداء، ومن ثم فان نظام الموازنات التخطيطية أصبح نظاماً متكاملاً يتم عن طريقه تحقيق أهداف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء (ديوان الرقابة المالية، ١٩٨٥، ٤١١).

ويرى أحد الكتاب أن استخدام الموازنة أساساً لتقييم الأداء الفعلي ، يعد "معياراً أفضل من استخدام الأداء السابق لاحتواء الأداء السابق على عدم الكفاءة المتعلقة بالفترة السابقة،فضلاً عن أن التغيرات في التقنية المنافسة والإنتاج والظروف الاقتصادية العامة تجعل من الأداء السابق معيارا غير ملائم لتقييم الأداء، لذلك يجب استخدام الموازنة في تقييم الأداء لأنها تساعد المدير على معرفة الجهد المبذول لتحقيق الأهداف ومعرفة مستوى الأداء المطلوب" (Horngern, *et. al.*, 1997, 185) ، وتحقيق المزايا السابقة يستلزم اتخاذ الخطوات الرئيسة الآتية (عطية وعبد ربة، ٢٠٠٠، ٢٩٧):

أ. بناء وتصميم موازنات تفصيلية للإيرادات والتكاليف في صورة معايير (مقاييس) محددة للأداء بحيث تكون قابلة للقياس في صورة كمية - عينية ونقدية - ويمكن عن طريقها تحديد تكلفة – أو إيراد – كل نشاط من أنشطة المستشفى.

ب. مقابلة الأداء الفعلي – الإيرادات والتكاليف لكل مركز مسؤولية على حدة – بتلك المقاييس المحددة واستنتاج الفروق (الانحرافات) فيما بينهما مع تحليل وتفسير عوامل ومسببات تلك الفروق.

وفي المستشفيات التي تعتمد أسلوب التمويل الذاتي في العراق فقد أكد القرار المرقم ١٢٤ في ١٩٩٧/٨/٢٤ على الأخذ بالموازنة التخطيطية في المستشفيات المشمولة بهذا القرار حيث نرى ذلك واضحا في البندين ثالثا وخامساً منه (دليل عمل مستشفيات التمويل الذاتي، ١٩٩٧، ٣).

ويمكن تقسيم الموازنات التشغيلية في المستشفيات بصورة عامة إلى (عطية وعبد ربه، ٢٠٠٠، ٢٦٦-٢٦٧):

أ. موازنات الإيرادات وتشمل :
- موازنة إيرادات الإقامة.
- موازنة إيرادات العيادات الخارجية .
- موازنة إيرادات الخدمات العلاجية الأخرى.

ب. موازنات التكاليف وتشمل :
- موازنات التكاليف المباشرة وتشمل :
  - موازنة التكاليف المباشرة للإقامة.
  - موازنة التكاليف المباشرة للعيادات الخارجية.
  - موازنة التكاليف المباشرة للخدمات العلاجية الأخرى .
- موازنة التكاليف غير المباشرةوتشمل :
  - موازنة التكاليف الإدارية والعمومية
  - موازنة تكاليف الوقود والقوى المحركة.
  - موازنة تكاليف الصيانة .

ت. الموازنة النقدية:وتظهر هذه الموازنة حركة التدفقات النقدية الداخلة والتدفقات النقدية الخارجة خلال فترة الموازنة.

٣. تحليل حساسية الربحية في المستشفيات

يعدّ أسلوب تحليل حساسية الربحية من الأساليب حديثة الظهور نسبياً، إلاّ أن استخدامه قد انتشر سريعاً في التطبيق العملي وعلى نطاق واسع في كثير من الوحداتالاقتصادية وبصفة خاصة في نشاط المستشفيات (عطية وعبد ربه،٢٠٠٠، ٣١٦-٣١٨).

ويعتمد هذا الأسلوب على تحديد أو قياس مدى تأثير بعض العوامل المتحكمة أو الأساسية في صافي الربح، وهذه العوامل تختلف من نشاط إلى آخر بحسب ظروف وطبيعة كل نشاطوفي نشاط المستشفيات تتمثل العوامل المتحكمة الأساسية على ربحية المستشفى فيما يأتي:

أ. متوسط القوة الانفاقية للمريض.

ب. معدل إشغال السرير.

ت. أسعار بيع الخدمات العلاجية المختلفة (إقامة، عيادات خارجية، أشعة وتحليل، عمليات...الخ).

ويتلخص أسلوب تحليل حساسية الربحية في أن تغيراً بمعدل ١٠% مثلاً في متوسط القوة الانفاقية للمريض سوفيكون له تأثير على الأرباح الصافية للمستشفى، وهذا التأثير يختلف عن تأثير أي عامل آخر من العوامل المتحكمة أو الأساسية بمعدل ١٠%أيضاً في الأشعة والتحليل مثلا ، وتصعب عملية ترتيب هذه العوامل المتحكمة من حيث مدى تأثيرها في الأرباح الصافية للمستشفى نظرا لتعدد هذه العوامل المتحكمة مع ملاحظة أن تأثيرها في الأرباح الصافية يقع كله في مدى صغير ومتقارب.

أما الخطوات الأساسية لتحليل حساسية الربحية فتتمثل بالآتي:

أتحديد العوامل المتحكمة من خلال بيانات القوائم المالية للمستشفى سواء قائمة الدخل أو قائمة التكاليف.

ب. تتبع تأثير كل عامل من العوامل المتحكمة في ربحية المستشفى وذلك بافتراض تغير أحد العوامل المتحكمة بنسبة ١٠% مثلاً مع افتراض ثبات باقي العوامل الأخرى المتحكمة، مع الأخذ في الاعتبار كل المتغيرات الممكن حدوثها نتيجة التغير المفترض في ذلك العامل المتحكم، فمثلا لو أفترضنا تغير عدد المرضى بالزيادة ١٠%، فهذا بالطبع سيؤدي إلى زيادة إيرادات المبيعات بمقدار ١٠% وزيادة عناصر التكاليف المتغيرة بمقدار ١٠% أيضاً مع عدم تأثير عناصر التكاليف الثابتة بذلك،ومن ثم يتم تصوير قائمة التكاليف، ونتائج أعمال جديدة لحساب صافي الربح، يتم حساب مضاعف الربح بالمعادلة الآتية :

$$\text{مضاعف الربح} = \frac{\text{نسبة التغير في العامل المتحكم(عدد المرضى)}}{\text{نسبة التغير في صافي الربح}}$$

ت. ترتيب العوامل المتحكمة بحسب أهميتها وذلك من خلال إعادة الخطوة السابقة عدة مرات بالنسبة لكل العوامل المتحكمة لحساب مضاعف الربح الخاص بكل عامل من العوامل المتحكمة . ويتم ترتيب هذه العوامل المتحكمة تنازليا بحسب رقم مضاعف الربح لها، لتحديد أهمية هذه العوامل المتحكمة في ضوء أرقام مضاعف الربح الخاصة بكل عامل منها.

ن أهمية أسلوب تحليل حساسية الربحية في المستشفيات تتضح من خلال ان هذا الأسلوب يوفر لإدارة المستشفى البيانات والمعلومات التي تفيده في مجال :

١. تحديد ماهية العوامل المتحكمة في إيرادات المستشفى وتكاليفه.

٢. تحديد مدى تأثير كل عامل من العوامل المتحكمة في ربحية المستشفى.

٣. تحديد اكثر تلك العوامل المتحكمة أهمية أو تأثيراً في صافي الربح وأقلها أهمية من خلال الترتيب التنازلي لهذه العوامل.

ومما لاشك فيه أن توافر هذه البيانات والمعلومات ستفيد إدارة المستشفى في رسم وتوجيه مختلف سياسات المستشفى على أسس سليمة.

٤. معايير ومؤشرات تقييم الأداء في المستشفيات

عند مراجعة الأدبيات الرقابية والمحاسبية والإدارية والاقتصادية يلاحظ خلط بين مصطلحي المؤشرات والمعايير، إذ يستخدمان في الغالب كمصطلحين مترادفين، في حين أنكل منهما مدلولاته في القياس ، وعليه يرى الباحث انه من المناسب تحديد مفهوم هذين المصطلحين.

فقد عرف المعيار بأنهكل ما يستخدم في القياس فقد يكون إنموذجا أو مثالا موضوعا بوساطة السلطات المختصة أو نتيجة العرف أو الإتفاق العام بوصفه

أساساً لما يجب اتباعه وقد يتمثل في أحد الأشكال الآتية، وزن، حجم، محتويات محددة، قيمة معينة، طريقة للأداء (الحسني، ١٩٩٩، ٥٤).

وعليه فإن معيار الأداء إذاً هو أنموذج أو مثال أو طريقة أداء معينة موضوعة بوساطة سلطة مختصة أو نتيجة للعرف أو الإنفاق العام لما يجب إتباعه (الحسني وخرابشة، ٢٠٠٠، ٣٤٥).

وهناك عدة اعتبارات أساسية من الواجب توافرها في المعيار وهي (الجليلي، ١٩٧٧، ٢٦):

أ. أن يمثل المعيار ما يجب أن يكون في ضوء الإمكانيات المتاحة بالوحدة الاقتصادية.
ب. أن يكون المعيار مقبولا من المنفذين.
ت. أن يكون شبه دائم أي لا يتغير من حين إلى آخر إلاّ إذا تغيرت الظروف.
ث. أن يكون المعيار ملائما للسريان خلال فترة مستقبلية.
ج. أن يكون المعيار مناسبا لظروف الوحدة وإمكانياتها.

ومهما كانت المعايير التي يمكن استخدامها في تقييم الأداء في المستشفيات، فإن الأمر لا يمكن أن يخلو بأي حال من الأحوال من الحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي، وبذلك يصبح من الأهمية بمكان الاقتراب من الموضوعية بقدر الإمكان وفي ظل هذه الظروف يكون الاسترشاد ببعض التوصيات العامة في هذا الصدد التي حددها أحد الكتاب والمتمثلة بالآتي (مرعي، ١٩٨٥، ٤٠٠) :

أ. تحديد أفضل معايير المقارنة الممكنة من واقع البيانات أو التي يمكن الحصول عليها بتكلفة معقولة في ظل الظروف المحيطة.
محاولة تحديد العوامل التي يحتمل أن تؤثر في كفاءة الإدارة والتي لم يتم أخذها في الاعتبار عند تحديد معايير المقارنة، إما لصعوبة الحصول على البيانات الكمية الخاصة بها، أو لعدم إمكانية ترجمتها في صورة كمية .
ت. القيام بتقدير أهمية العوامل غير الكمية والتي لا تحتوي عليها المعايير ووضعها دائما نصب عين مقيم الأداء عندما يحاول قياس الكفاءة على أساس المعايير.
ث. إصدار الحكم الذي يراه ملائما في ظل التوصيات السابقة على كفاءة الأداء.

أما مؤشرات الأداء فتعرف "بأنها مجموعة الدلالات التي تؤشر النشاط الذي تقوم بقياسه وتقييم أدائه، ومن هذا يتبين أن المؤشرات تعطي مقياسا عن الإنجاز على شكل نسبة أو معدل هو في الواقع اقل من مقياس الأداء الذي توفره معايير الأداء (الجبوري، ١٩٩٥، ٥١).

ويعد تحديد المؤشرات محور الارتكاز في تقييم الأداء، وتتمثل المشكلة الأساسية المتعلقة بالتحديد النوعي لمؤشرات الأداء في العدد الكبير للأنواع المختلفة من النتائج الفعلية التي يتمخض عنها التنفيذ أو المباشرة الفعلية لنشاط الوحدة الاقتصادية، ولما كان من المحال استخدام جميع مؤشرات الأداء المتاحة فمن الضروري انتقاء المؤشرات التي تعبر أفضل تعبير ممكن عن مستوى الأداء بالنسبة لكل مركز من مراكز المسؤولية وللوحدة الاقتصادية ككل، وكذلك تحديد

المؤشرات التي تتناسب مع طبيعة الأهداف وإمكانية قياسها، وترتيب هذه المؤشرات على أساس أهميتها وتتوقف هذه الأهمية على مدى ارتباطهـا بأهـداف الوحـدة الاقتصادية، ومدى أهمية ذلك الهدف بالنسبة للمشروع" (الجوهر، ١٩٩٩، ٥٦).

كما يجب أن تتضح من خلال المؤشرات المستخدمة الأمور الآتية (القاضـي، ١٩٩٦، ٤٥):

أ. حجم المهام المنجزة مقاسة بالوحدات نفسها المعتمدة فـي الخطـة بمـا يجعـل المقارنة وتحديد الانحرافات عملية ممكنة .
ب. التعبير عن حجم عناصر إنتاج الخدمة (التي تشمل الموارد البشرية والماديـة المطلوبين) باختلاف مكوناتها (المستخدمة بالوحدات الكمية) .
ت. استخدام معدلات ونسب للوحدات المستخدمة في كل عنصر من عناصر الإنتاج اللازمة لإنجاز الخدمات .
ث. التكاليف المالية اللازمة لإنتـاج الخـدمات ومـدى توافقهـا مـع الموازنـات التخطيطية.
ج. الوقت المستغرق لأداء الخدمة مقارنة بالوقت المعياري المعتمد في الخطة.
ح. نوعية الخدمة ومدى كفايتها وتقويمها في الزمان والمكان المناسب.
د. درجة رضا المستفيدين من الخدمة.

ومما سبق يتضح أن عملية تقييم الأداء في المستشفيات لابد لها أن تـتم مـن خلال وجود مقاييس كمية لقياس الظواهر الملموسـة ، ومقـاييس وصـفية لقيـاس الظواهر غير الملموسة تتم على أساسها عملية الرقابة وتقييم الأداء. فعـن طريـق المقاييس الكمية والوصفية يستطيع القائم بعملية التقييم الحكـم علـى مـدى كفـاءة وفاعلية الأداء في المستشفيات، هذا فضلا عن أن نتائج التقييم تكون موضوعية.

ويضيف (علام، ١٩٩٧، ٤٧) مؤشراً يستخدم في قيـاس كفـاءة اسـتخدام الموارد المادية وهو تكاليف العلاج للمريض الواحـد ،ويعـد هـذا المؤشـر مـن المؤشرات المهمة لقياس كفاءة استخدام الموارد المادية بـافتراض ثبـات النوعيـة للخدمة المقدمة، إذ كلما انخفضت تكاليف العلاج كلما كان ذلك مؤشراً أفضل علـى استخدام الموارد المادية، أي أن زيادة تكاليف العلاج للمريض الواحد مـن دون أن يصاحب ذلك زيادة نسبة في نـوعية أو مستوى الخدمة الطبية المقدمة يوفر مؤشـراً مهماً على انخفاض كفاءة الخدمة الصحية.

ويمكن إخضاع الخدمات الصحية للقياس التكاليفي، وذلك من خـلال الآتـي (Ali, 1976, 196):

أ. قياس تكلفة مرضى الإقامة

ويتم احتساب متوسط تكلفة المريض اليومي المقيم على مستوى المستشفى أي للأقسام الداخلية كافة على وفق المعادلة الآتية :

$$\text{تكلفة المريض اليومي} = \frac{\text{إجمالي تكاليف للإقامة}}{\text{عدد أيام المرضى}}$$

ب. قياس تكلفة مرضى العيادات الاستشارية

ويمكن التوصل إلى تكلفة مرضى العيادات الاستشارية على مستوى كل العيادات الاستشارية باستخدام المعادلات الآتية :

متوسط تكلفة ساعة التشغيل في العيادات الاستشارية = الكلفة الكلية لجميع العيادات الاستشارية ÷ إجمالي عدد ساعات التشغيل في العيادات الاستشارية خلال الفترة

متوسط تكلفة الكشف الواحد في العيادات الاستشارية = متوسط تكلفة ساعة التشغيل للعيادات الاستشارية ÷ متوسط عدد المرتادين على العيادات الاستشارية في الساعة

فضلاً عما سبق فان هناك مؤشرات مالية أخرى يمكن استخدامها في تقييم أداء المستشفيات، وهذه المؤشرات يمكن الحصول عليها عن طريق البيانات الخاصة باقتصاديات المستشفى والتي عبر عنها أحد الكتاب بالآتي (المساعد، ١٩٩٨، ٧٦) :

أ. بيانات بالمصروفات الدورية للمستشفى عموما ولكل قسم من أقسامها .

ب. بيانات بالإيرادات الذاتية المجمعة من أقسام المستشفى كالعيادات الاستشارية والأقسام الداخلية (الإقامة) والمختبرات والأشعة والعمليات...الخ.

ت. بيانات بالإيرادات عن الإعانات المقدمة من الدولة وأية إعانات أخرى.

الخلاصة

خلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات هي:

١. إن عملية تقييم الأداء باستخدام الأدوات المحاسبية في المستشفيات تتلخص في صورة مجموعة من المؤشرات تعكس مدى نجاحها ونموها وتطورها تمييزها بين مظهرين الأول تقييم فاعلية الأداء والثاني تقييم كفاءة الأداء.

٢. يعدّ تقييم الأداء امتدادا متطورا للرقابة المالية وعلى هذا الأساس فان ممارسات ديوان الرقابة المالية في إعداد دراسات تقييم الأداء لمختلف المنشآت دليل على هذا الاستنتاج.

٣. إن الموازنات التخطيطية نظام متكامل يصلح بوصفه أداة للرقابة وتقييم الأداء.

٤. إن إعداد قائمة التدفقات النقدية يسهم في تقييم أداء الوحدة والتدفقات النقدية فيها.

٥. تمثل الأرقام المطلقة لنتائج أداء المستشفى ومركزها المالي الواردة بالقوائم المالية والحسابات الختامية في نهاية الفترة المحاسبية أرقام تعطي فائدة ودلالة محدودة للغاية، فتلك الأرقام وان كانت تفيد في إظهار نتائج أعمال المستشفى عن الفترة المحاسبية المعدة عنها والمركز المالي للمستشفى في نهاية الفترة المحاسبية ألا أنها – من ناحية أخرى – لا تفيد في إظهار الاتجاهات العامة لأداء المستشفى أو تعطي معنى ودلالة لتلك النتائج في ضوء نتائج المستشفيات

المماثلة، ومن ثم فأنه ولتقييم أداء المستشفى ولتحقيق الاستفادة القصوى من الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية الختامية للمستشفى يمكن استخدام أسلوباً يعرف بالتحليل المالي باستخدام النسب المالية .

المراجع

أولاً - المراجع باللغة العربية

١. أحمد محمد موسى، مؤشرات تقييم الأداء في قطاع الأعمال دراسة تحليلية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ١٩٧٣.

٢. أياد شاكر سلطان، البيانات المحاسبية ومدى صلاحيتها لأغراض الرقابة وتقييم الأداء في منشآت صناعية مختارة، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، ١٩٩٠.

٣. حسين بهجات الشاذلي، مجدي محمد نصار، نجيبة محمود نمر ، المحاسبة في الجهاز الإداري والهيئات الحكومية، بدون دار نشر، القاهرة، مصر، ١٩٩٤.

٤. حميد شاكر محمود الجبوري، استخدام بعض الأساليب الكمية في تقويم أداء المنشآت الصناعية في العراق، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد ١٩٩٥.

٥. خالد الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، مراجعة يوسف سعادة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٠.

٦. خالد غازي التمي، دور التكاليف المتغيرة والمعيارية في تقييم كفاءة الأداء بالتطبيق على معمل الألبسة الجاهزة بالموصل، رسالة ماجستير في المحاسبة ،غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، ١٩٨٧.

٧. دليل عمل مستشفيات التمويل الذاتي المشمولة بقرار مجلس قيادة الثورة المرقم ١٢٤ في ١٩٩٧/٨/٢٤ .

٨. ديوان الرقابة المالية ، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الأولى، الدار العربية للطباعة، بغداد، العراق،١٩٨٥ .

٩. زكي خليل المساعد، تسويق الخدمات الصحية، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، ١٩٩٨.

١٠. سيد الهواري، الإدارة المالية منهج اتخاذ قرارات، ط ٦، مكتبة عين شمس للتوزيع، القاهرة، مصر، ١٩٩٦.

١١. صادق الحسني، عبد خرابشة، متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، مجلة دراسات الاقتصاد والعلوم الادارية، عمادة البحث العلمي، الجامعة الاردنية، المجلد ٢٧، العدد ٢، ٢٠٠٠.

١٢. صادق الحسني، التحليل المالي والمحاسبي، دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها، ط١، دار المجدلادي، عمان، الأردن، ١٩٩٨.

١٣. صادق الحسني، استغلال المراجع دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة، مجلة دراسات الا قتصاد والعلوم الادارية ،عمان، الاردن، المجلد ٢٦، العدد ١، ١٩٩٩.

١٤. صلاح مهدي جواد، تقويم الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ١٩٩٨.

١٥. عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، مؤسسة شباب

الجامعة، الاسكندرية، مصر، ١٩٨٥.
١٦. عبد اللطيف نوري القاضي، تقويم أداء ديوان الرقابة المالية ودوره في تحسين أداء الجهات المشمولة برقابته، أطروحة دكتوراه في المحاسبة ،غير منشورة ، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، ١٩٩٦.
١٧. علي عبد الرحيم، يوسف العادلي، محمد العظمة، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية، ذات السلاسل للنشر والتوزيع ، الكويت، ١٩٩٠.
١٨. غسان قلعاوي، المصارف الإسلامية ضرورة عصرية، دار المكتبي للطباعة والنشر، حلب، سوريا، ١٩٩٨.
١٩. كريمة علي كاظم الجوهر، الرقابة المالية، ط ٢، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، الموصل، ١٩٩٩.
٢٠. كمال فتحي عبد اللطيف، التحليل المالي ما له وما عليه، مجلة المحاسب القانوني العربي، معهد المحاسب القانوني، عمان، الأردن، العدد ١٠٩، ١٩٩٩.
٢١. كنجو عبود كنجو، إبراهيم وهبي فهد، الإدارة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، ١٩٩٧.
٢٢. محمد نبيل علام، اطار مقترح لقياس وترشيد تكاليف خدمات الرعاية الصحية في قطاع المستشفيات، مجلة الاداري، مسقط، العدد ٧١، ١٩٩٧ .
٢٣. محمود عبد الحليم الخلايلة، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، الطبعة الثانية ، بدون دار نشر، عمان ،الاردن، ١٩٩٨.
٢٤. مقداد أحمد يحيى الجليلي، تقييم وتطوير التوحيد المحاسبي في قطاع الأعمال بالجمهورية العراقية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، ١٩٧٧ .
٢٥. هاني نذير مصطفى، وضمير قاسم مرعي وخالد غازي عبود ،دور البيانات في تقويم كفاءة الأداء، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد ٣٢، ١٩٩١.
٢٦. هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية والمستشفيات، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، ٢٠٠٠.
٢٧. وليد ناجي الحيالي، محمد عثمان البطمة، التحليل المالي الاطار النظري وتطبيقاته العملية، الطبعة الأولى، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، ١٩٩٦.

ثانياً - المراجع باللغة الأجنبية

1. Horngren, C. T. and George Faster, Cost Accounting: Managerial Emphasis, Ninth Edition, Prentice - Hall, New Jersey, 1997.
2. Ali, Hussein Zunnun, Hastane Isletmleei Yonetiminde Temel Biligiger Ankara, 1976.