

استخدام الادوات المحاسبية في تقييم أداء المستشفيات^١

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

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

المستخلص

تعدّ المستشفيات إحدى الوحدات الخدمية التي تقدم خدمات صحية، ولغرض الوقوف على أداؤها 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 ذاتياً، إذ تعد الأساس في إجراء 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 حالياً من قبل المستشفيات الممولة ذاتياً 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 وإن كانت تفيد في إظهار نتائج أعمال المستشفى عن الفترة المحاسبية المعدة عنها والمركز المالي للمستشفى في نهاية الفترة المحاسبية إلا أنها – من ناحية أخرى – لا تفيد 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 النشاط التمويل الذاتي في المستشفيات"، جامعة الموصل، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، 2001.

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، وتوفير البيانات التي تتيح إجراء المقارنات مع ضمان سلامة هذه البيانات، ثم تحليل البيانات ودراستها، وكشف الانحرافات ومظاهر الضعف، وذلك في ضوء الأهداف والمؤشرات المعتمدة والبيانات التي تعكس النتائج الفعلية، وتحديد أسباب الانحرافات السلبية والإيجابية، 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 مستقبلاً وتعميمها على كامل النشاط.

ولغرض الوصول إلى تحقيق ذلك الهدف سيحاول بحثنا إلقاء الضوء على الجوانب المحاسبية في إبراز أداء تلك المستشفيات الممولة ذاتياً، علماً أن هذا البحث مستل من رسالة أعدت ونوقشت عندما كانت المستشفيات ممولة ذاتياً بموجب قرارات مركزية للفترة من عام 1998 ولغاية عام 2003 م .

مشكلة البحث

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

أهمية البحث

تأتي أهمية البحث من خلال توضيح دور البيانات المحاسبية في تقييم أداء المستشفيات الممولة ذاتياً، إذ 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: الأهداف 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، إذ تسعى المستشفيات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن توضيحها بالآتي (عطية وعبد ربه، 2000، 23) :

1. المحافظة على الصحة العامة بأعلى مستوى ممكن من الرعاية الطبية وبأقل التكاليف.

2. تحقيق مستوى مرضٍ من الربحية – في حالة تقديم الخدمات العلاجية بأجر.

3. توفير خدمات علاجية متميزة تساعد على تحقيق مركز تنافسي قوي.

4. تطوير أداء الكوادر الطبية من أطباء وهيئات تمريض وفنيين.

وتتحقق هذه الأهداف في المستشفيات من خلال:

1. توفير الرعاية الطبية للمرضى سواء رعاية خارجية من خلال العيادات الخارجية أو رعاية داخلية للمرضى من خلال تقديم خدمات الإقامة بالأقسام الداخلية للمرضى.
 2. تقديم خدمات التشخيص، وتمثل في العمليات والأشعة الضوئية، وبنك الدم ووظائف التنفس، والميكروسكوب الإلكتروني، ووحدة المناعة، وزرع الأعضاء.... الخ .
 3. تقديم الخدمات العامة وتمثل بالخدمات المساعدة والمكملة للخدمات الطبية، وتشمل خدمات التغذية والعقيم والمغسلة وخدمات الصيانة والإشراف وخدمات الإقامة.
 4. الوقاية من الأمراض والعمل على تحسين الصحة العامة .
 5. التعليم والتدريب والبحوث .
- ويتميز نشاط المستشفيات بمجموعة من الخصائص تميزه عن غيره من الأنشطة الأخرى وتتمثل بالآتي (عطية وعبد ربه، 2000، 25-33):
1. نشاط المستشفيات نشاط خدمي .
 2. طبيعة الطلب على الخدمات الطبية، لأنها تتأثر بالعوامل الموسمية والجغرافية والسياسية والاجتماعية.
 3. تنوع الأنشطة في المستشفيات، إذ تقوم المستشفى بتقديم خدمات متنوعة للمرضى (لتوفير الرعاية الطبية وتقديم الخدمات الفنية)، إلا 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 يضيف على نشاطها الصبغة الصناعية.
 4. تقسيم نشاط المستشفيات إلى مراكز (أقسام).
 5. الاعتماد بصيغة أساسية على العنصر البشري.
 6. ضخامة الاستثمارات في الأصول الثابتة وسرعة دوران رأس المال العامل
 7. عدم قابلية تخزين إنتاج الخدمة الصحية.
 8. التعاملات النقدية السريعة، إذ يتميز نشاط المستشفيات بخاصية التعامل مع المرضى نقدا علاوة على أنها تتسم بالسرعة، فالمرضى يتعامل مع المستشفى لمدة يوم أو أيام محددة، قد لا تتجاوز في كثير من الأحيان أسبوعا قبل أن يغادر المستشفى ويسدد حسابه.
 9. 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.

10. صعوبة قياس المخرجات وتقييمها:

يتميز نشاط المستشفيات بخاصية صعوبة قياس المخرجات وتقييمها، إذ إنه:
أ. يصعب الاعتماد على المقاييس الكمية - كالزمن - للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها فقد يستغرق إجراء عملية جراحية زمناً مساوياً لزمناً إجراء فحص طبي على أحد المرضى مع اختلاف أهمية وإيراد كل من المريضي.

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

ت. يصعب الاعتماد على تكلفة عنصر الخدمة للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها، إذ 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، 1998، 285):

1. ضمان سلامة البيانات المحاسبية وتطبيق مبادئ المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها في إعداد تلك البيانات.
2. الثبات على إتباع الأساليب المحاسبية والإجراءات خلال فترة المقارنة التي يشملها التقييم.
3. 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 عملاً غير ملائم، فضلاً 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 - فضلاً عن أن المدخلات والمخرجات تأخذ بعداً مختلفاً عن السائد في قطاع الأعمال، الأمر الذي ينبغي أخذه في الاعتبار عند تقرير قواعد وإجراءات تقييم الأداء للخدمات (الشاذلي وآخرون، 1994، 160-166).

كما تقوم عملية تقييم الأداء على عدة خطوات هي:

1. تحديد الأهداف الرئيسية والأهداف التفصيلية للمستشفيات: تتمثل الخطوة الأولى في عملية تقييم الأداء في ضرورة التعرف على مدى تحقيق المستشفيات للأهداف المرسومة لها، فالأهداف تعد المعايير والمؤشرات الرئيسية التي ستقارن بها النتائج، فالأهداف 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، 1998، 272-273):

- أ. الأهداف الوصفية : هي الأهداف التي يعبر عنها وصفاً دون تحديد كمي أو قيمي، كما أنه لا يمكن استخدامها معياراً أو مؤشراً للقياس بشكل مباشر، وإنما تستنبط في ضوءها المؤشرات الكمية أو القيمية (المحددة) المناسبة ومن ثم يتم استخدامها كمعيار أو مؤشراً تقاس به النتائج وتقويم فاعلية الأداء.
- ب. الأهداف العامة أو 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، وتستقر الأهداف النهائية عادة من القوانين والأنظمة والخطة العامة للدولة وتوجيهاتها (موسى، 1973، 310)

2. 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، تركز على تحديد الموارد الإنتاجية اللازمة وكيفية الحصول عليها من ناحية، ثم تحديد أوجه استخدام تلك الموارد من ناحية أخرى بفرض تحقيق الأهداف المحددة (جواد، 1998، 10)، كما أن إمكانية تقدير مدى نجاح الوحدة الاقتصادية ومن ثم تقييم أدائها متوقف - إلى حد بعيد - على مدى سلامة ودقة هذه الخطط التفصيلية، وبما أن الخطط هذه متعددة فيقتضي ذلك ضرورة التنسيق للخروج بالخطة الرئيسية المتكاملة للوحدة الاقتصادية (سلطان، 1990، 34).

3. تحديد مراكز المسؤولية: تعدّ مسألة تحديد مراكز المسؤولية من الخطوات التي تؤثر في موضوعية النتائج العملية لتقييم الأداء، إذ إن مركز المسؤولية يتيح المحاسبة على الانحرافات وحصرها في حدود معينة (التمي، 1987، 25)

4. تحديد معايير ومؤشرات واضحة للأداء: إن من أهم مستلزمات عملية تقييم الأداء هو وضع معدلات ومعايير يتم القياس في ضوءها، 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، 1991، 136).

5. 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 لا شك فيه أن فاعلية أي جهاز يتم إنشاؤه لغرض تقييم الأداء يتوقف على مدى سلامة ونوعية البيانات الفعلية، إذ تعتمد نتائج تقييم الأداء في

موضوعيتها ودقتها وتفصيلها على الدقة في جمع وتسجيل البيانات وطريقة جمعها إلى حد كبير (موسى، 1973، 648).

6. توافر نظام مناسب لمتابعة التنفيذ وجمع البيانات: إن توافر نظام كفوء لمتابعة عمليات التنفيذ الفعلية وتسجيل النتائج في المستندات والسجلات، وفحص وتحليل هذه النتائج، وتوصيلها في الوقت المناسب إلى الجهات المسؤولة يعدّ أمراً ضرورياً لغرض تقييم الأداء، إذ إن المعدلات والمعايير الخاصة بالأداء تكون بدون فائدة إذا لم يتم مقارنتها بالأداء الفعلي وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها (التمي، 1987، 27).

ويمثل النظام المحاسبي نظاماً جيداً للمعلومات المحاسبية ولكي تكتمل كفاءة وفاعلية هذا النظام يستلزم الأمر سلامة ودقة التطبيق بالشكل الذي يؤمن وصول البيانات المطلوبة - الموازنات التخطيطية، القوائم المالية، الحسابات الختامية وتقارير الأداء - إلى الجهات المسؤولة عن التقييم بفترة زمنية معقولة (سلطان، 1990، 35).

ثالثاً- أساليب تقييم الأداء في المستشفيات

إن الحكم على الأداء في المستشفيات لا يمكن أن يتم دون مقارنة الأداء الفعلي بأداء معين يكون منفق عليه بوصفه مؤشراً أو معياراً للأداء، وفي هذا المجال توجد أساليب عديدة لتقييم الأداء هي:

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

في ظل هذا الأسلوب تتم المقارنة بين بيانات الأداء الفعلي للوحدة الخدمية مع بيانات أداء السنة السابقة أو متوسط أداء الفترات السابقة نفسها التي يتم تحديدها، أو يتم اختيار سنة أساس تتميز باستقرار ظروفها، وتنظر الوحدة الخدمية إلى ذلك الأداء هدفاً أو مقياساً تقارن به الأداء الفعلي لاعتبارات منها (مصطفى وآخرون، 1991، 137-138):

- أ. إن الإدارة عدت ذلك الأداء مقبولاً 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.

2. 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 شائع لمقارنة وتحليل بيانات الوحدة أو الوظيفة أو القسم إذ تقارن مع بيانات وحدة أو وظيفة أخرى أو قسم آخر يؤدي نشاطاً مشابهاً للنشاط الأول (مصطفى وآخرون، 1991، 137-138).

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 إلا 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، 1987، 29-30).

3. أسلوب المقارنة ببيانات الأداء المعياري

تعبر المعايير عن مستوى الأداء الكفاء الذي يجب أن يصل إليه الأداء، فهي تمثل أهدافاً على المنفذين الوصول إليها، وفي الوقت نفسه تعدّ مقياساً 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 المسؤولون عنها، وتتم محاسبتهم في حدود خضوعها للرقابة، بعدها تتخذ القرارات المحسّنة للأداء استناداً الى ذلك. ويعد هذا الأسلوب من أفضل الأساليب في مجال الرقابة وتقييم الأداء لان المعايير يتم تحديدها مقدماً وقبل التنفيذ وبتابع إجراءات معينة هي(مصطفى وآخرون، 1991، 139-140):

- 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 والإمكانات 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 وإمكاناتها المادية والبشرية ومدى كفاءة نظم المعلومات فيها، إلا أن الجمع بين أكثر من أسلوب سيرشد عملية التقييم ويجعل 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 هذه الأدوات التي يمكن إتباعها في تقييم الأداء إلا ان الباحث يرى استعراض الادوات الاتية التي يراها مناسبة في تقييم أداء المستشفيات الممولة ذاتياً:

1. التحليل المالي باستخدام النسب المالية.
2. الموازنات التخطيطية لتحليل انحرافات التكاليف والإيرادات.
3. تحليل حساسية الربحية في المستشفيات.
4. معايير ومؤشرات تقييم الأداء في المستشفيات.

1. التحليل المالي باستخدام النسب المالية

يعرف التحليل المالي بأنه "عبارة عن معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستعمل في عملية اتخاذ القرارات، وتقييم أداء المؤسسات في الماضي والحاضر وتوقع ما تكون عليه في المستقبل" (الحيالي والبطمة، 1996، 20).

كما عرف بأنه "عبارة عن القيام بدراسة وتحليل الأرقام الناتجة عن العلاقات بين البنود والأرقام المختلفة رأسياً كانت أم أفقياً والتي تشمل القوائم المالية وقائمة الدخل خلال فترات مختلفة للحصول على نتائج أفضل ومن خلال هذه النتائج يمكن التعرف على الاتجاه الذي تسير إليه الوحدة الاقتصادية إيجاباً أو سلباً" (عبد اللطيف، 1999، 23).

ويوفر التحليل المالي معلومات تساعد في تقدير قيمة الوحدة وتقييم مركزها المالي ومدى فاعلية أنشطتها المختلفة وكفاءتها، ويساعد التحليل المالي في تقييم أداء الإدارات المختلفة في الوحدة الاقتصادية ويحدد مدى كفاءتها في الحصول على عائد ملائم على الأموال المتاحة لديها (الخاليلة، 1998، 10).

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 فهم الوضع المالي للوحدة الاقتصادية وتفسيره، ومن ثم فإن صحة القياس المحاسبي وسلامته وكفاية الإفصاح المحاسبي وملاءمته شرطان أساسيان وخطوتان لازمتان لضمان إمكانية التحليل المالي السليم، والعكس صحيح، إذ إن المبني على الخطأ غالباً ما يكون خطأً (الحسني، 1998، 73).

أما الأدوات التي يمكن أن تستخدم في التحليل المالي فيمكن تحديدها بالآتي (الجوهر، 1999، 73) :

- 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 النسبية بين المجموعات الرئيسية 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 أبرز 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 ذاتياً مقسمة إلى مجموعات هي:

1. النسب التشغيلية (عطية وعبد ربه، 2000، 330) :

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 الرئيسية لتحديد مدى كفاءة المستشفى في تنمية هذه الأنشطة وتشمل :

إجمالي إيرادات الإقامة - إجمالي تكاليف الإقامة

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

اجمالي تكاليف الإقامة

اجمالي إيرادات العيادات - إجمالي تكاليف العيادات

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

اجمالي تكاليف العيادات

اجمالي إيرادات الخدمات الأخرى - إجمالي تكاليف الخدمات الأخرى

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

اجمالي تكاليف الخدمات الأخرى

ب . مجموعة نسب تكاليف التشغيل المباشرة للمستشفى

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

اجمالي تكاليف الإقامة

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

اجمالي إيرادات الإقامة

$$\text{نسبة تكاليف العيادات الاستشارية} = \frac{\text{اجمالي تكاليف العيادات الاستشارية}}{100 \times \text{اجمالي إيرادات العيادات الاستشارية}}$$

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

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:

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

$$\text{نسبة التكاليف التسويقية} = \frac{\text{اجمالي تكاليف التسويق}}{100 \times \text{اجمالي إيرادات المستشفى}}$$

$$\text{نسبة تكاليف الطاقة والإنارة} = \frac{\text{اجمالي تكاليف الطاقة والإنارة}}{100 \times \text{اجمالي إيرادات المستشفى}}$$

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

ث. مجموعة نسب النشاط
هناك مجموعة من النسب التي يمكن ان تستخدم في قياس قدرة المستشفيات في استخدام الموارد المتاحة لديها بفاعلية وكفاءة اذ يتم ذلك بإجراء المقارنات بين إيراد المبيعات ومستوى الاستثمار في عناصر الموجودات، وتفترض هذه النسب وجود نوع من التوازن بين المبيعات وهذه الأصول.

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

1. معدل دوران المخزون.
2. معدل دوران الذمم المدينة.
3. معدل دوران الأصول الثابتة.
4. معدل دوران إجمالي الأصول.

2. 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.

3. نسب الربحية (مؤشرات الربحية)

مما لا شك 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، وهناك العديد من مؤشرات الربحية من أهمها ما يأتي (كنجو وفهد، 1997، 46):

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

2. 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

(*) للمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع الى :

1. خالد الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، مراجعة يوسف سعادة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
2. سيد الهواري، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، الطبعة الثانية، بدون دار نشر، عمان الاردن، 1996.

(**) للمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع الى :

1. محمود عبد الحليم الخلايلة، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، الطبعة الثانية، بدون دار نشر، عمان الاردن، 1998.

- معياراً جيداً للأداء، لأن تقييم الأداء ما هو إلا حلقة من حلقات العملية الرقابية يقوم على تشخيص لانحرافات وتحليل مسبباتها واتخاذ الخطوات اللازمة لتجنبها، فضلاً عن تحديد الجهات المسؤولة 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، 1990، 405).
- لذلك فقد عدّ النظام المحاسبي الموحد نظام الموازنات التخطيطية، إذ 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 فإن نظام الموازنات التخطيطية أصبح نظاماً متكاملًا يتم عن طريقه تحقيق أهداف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء (ديوان الرقابة المالية، 1985، 411).
- 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 معياراً 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 الرئيسية الآتية (عطية وعبد ربه، 2000، 297):
- 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 124 في 1997/8/24 على الأخذ بالموازنة التخطيطية في المستشفيات المشمولة بهذا القرار حيث نرى ذلك واضحاً في البندين ثالثاً وخامساً منه (دليل عمل مستشفيات التمويل الذاتي، 1997، 3).
- ويمكن تقسيم الموازنات التشغيلية في المستشفيات بصورة عامة إلى (عطية وعبد ربه، 2000، 266-267):
- 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 المباشرة وتشمل :
 - 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.

3. تحليل حساسية الربحية في المستشفيات

يعد أسلوب تحليل حساسية الربحية من الأساليب حديثة الظهور نسبياً، إلا أن استخدامه قد انتشر سريعاً في التطبيق العملي وعلى نطاق واسع في كثير من الوحدات الاقتصادية وبصفة خاصة في نشاط المستشفيات (عطية وعبد ربه، 2000، 316-318).

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 نشاط، وفي 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 تغييراً بمعدل 10% مثلاً في متوسط القوة الانفاقية للمريض سوف يكون له تأثير على الأرباح الصافية للمستشفى، وهذا التأثير يختلف عن تأثير أي عامل آخر من العوامل المتحكمة أو الأساسية بمعدل 10% أيضاً في الأشعة والتحليل مثلاً، وتصعب عملية ترتيب هذه العوامل المتحكمة من حيث مدى تأثيرها في الأرباح الصافية للمستشفى نظراً 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:
أ. تحديد 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 تغيير أحد العوامل المتحكمة بنسبة 10% 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 افترضنا تغير عدد المرضى بالزيادة 10%، فهذا بالطبع سيؤدي إلى زيادة إيرادات المبيعات بمقدار 10% وزيادة عناصر التكاليف المتغيرة بمقدار 10% 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 :

نسبة التغير في العامل المتحكم(عدد المرضى)

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

نسبة التغير في صافي الربح

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

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

1. تحديد ماهية العوامل المتحكممة في إيرادات المستشفى وتكاليفه.
 2. تحديد مدى تأثير كل عامل من العوامل المتحكممة في ربحية المستشفى.
 3. تحديد أكثر تلك العوامل المتحكممة أهمية أو تأثيراً في صافي الربح وأقلها أهمية من خلال الترتيب التنازلي لهذه العوامل.
- ومما لا شك فيه أن توافر هذه البيانات والمعلومات تنفيذ إدارة المستشفى في رسم وتوجيه مختلف سياسات المستشفى على أسس سليمة.

4. 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 أن لكل منهما مدلولاته في القياس، وعليه يرى الباحث انه من المناسب تحديد مفهوم هذين المصطلحين.

فقد عرف المعيار بأنه " كل ما يستخدم في القياس فقد يكون إنموذجاً أو مثالا موضوعاً 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، 1999، 54).

وعليه فإن معيار الأداء إذاً هو أنموذج أو مثال أو طريقة أداء معينة موضوعة بوساطة سلطة مختصة أو نتيجة للعرف أو الإتفاق العام لما يجب إتباعه (الحسني وخرابشة، 2000، 345).

وهناك عدة اعتبارات أساسية من الواجب توافرها في المعيار وهي (الجيلي،

1977، 26):

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 إلا إذا تغيرت الظروف.

ث. أن يكون المعيار ملائما للسريان خلال فترة مستقبلية.

ج. أن يكون المعيار مناسباً 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، 1985، 400) :

أ. تحديد أفضل معايير المقارنة الممكنة من واقع البيانات أو التي يمكن الحصول عليها بتكلفة معقولة في ظل الظروف المحيطة.

ب. 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 دائماً نصب عين مقيم الأداء عندما يحاول قياس الكفاءة على أساس المعايير.

ث. إصدار الحكم الذي يراه ملائماً في ظل التوصيات السابقة على كفاءة الأداء.

أما مؤشرات الأداء فتعرف "بأنها مجموعة الدلالات التي تؤثر النشاط الذي تقوم بقياسه وتقييم أدائه، ومن هذا يتبين أن المؤشرات تعطي مقياساً عن الإنجاز على شكل نسبة أو معدل هو في الواقع اقل من مقياس الأداء الذي توفره معايير الأداء (الجبوري، 1995، 51).

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 ارتباطها بأهداف الوحدة الاقتصادية، ومدى أهمية ذلك الهدف بالنسبة للمشروع" (الجوهر، 1999، 56) .

كما يجب أن تتضح من خلال المؤشرات المستخدمة الأمور الآتية (القاضي، 1996، 45):

أ. حجم المهام المنجزة مقاسة بالوحدات نفسها المعتمدة في الخطة بما يجعل المقارنة

وتحديد الانحرافات عملية ممكنة .

- ب. التعبير عن حجم عناصر إنتاج الخدمة (التي تشمل الموارد البشرية والمادية 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 لإنتاج الخدمات ومدى توافقها مع الموازنات 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 لا بد لها أن تتم من خلال وجود مقاييس كمية لقياس الظواهر الملموسة، ومقاييس وصفية لقياس الظواهر غير الملموسة تتم على أساسها عملية الرقابة وتقييم الأداء. فعن طريق المقاييس الكمية والوصفية يستطيع القائم بعملية التقييم الحكم على مدى كفاءة وفاعلية الأداء في المستشفيات، هذا فضلاً عن أن نتائج التقييم تكون موضوعية.

ويضيف (علّام، 1997، 47) مؤشراً يستخدم في قياس كفاءة استخدام الموارد المادية وهو تكاليف العلاج للمريض الواحد، ويعد هذا المؤشر من المؤشرات المهمة لقياس كفاءة استخدام الموارد المادية بافتراض ثبات النوعية للخدمة المقدمة، إذ كلما انخفضت تكاليف العلاج كلما كان ذلك مؤشراً أفضل على استخدام الموارد المادية، أي أن زيادة تكاليف العلاج للمريض الواحد من دون أن يصاحب ذلك زيادة نسبة في نوعية أو مستوى الخدمة الطبية المقدمة يوفر مؤشراً مهماً على انخفاض كفاءة الخدمة الصحية.

ويمكن إخضاع الخدمات الصحية للقياس التكاليفي، وذلك من خلال الآتي (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 :

إجمالي تكاليف للإقامة

تكلفة المريض اليومي =

ب. قياس تكلفة مرضى العيادات الاستشارية

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

الكلفة الكلية لجميع العيادات الاستشارية

متوسط تكلفة ساعة التشغيل في العيادات الاستشارية =

إجمالي عدد ساعات التشغيل في
العيادات الاستشارية خلال الفترة

متوسط تكلفة ساعة التشغيل للعيادات الاستشارية

متوسط تكلفة الكشف الواحد في العيادات الاستشارية =

متوسط عدد المرتادين على العيادات الاستشارية في الساعة

- فضلاً عما سبق فإن 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، 1998، 76) :
- بيانات بالمصروفات الدورية للمستشفى عموماً ولكل قسم من أقسامها .
 - بيانات بالإيرادات الذاتية المجمع من أقسام المستشفى كالعيادات الاستشارية والأقسام الداخلية (الإقامة) والمختبرات والأشعة والعمليات... الخ.
 - بيانات بالإيرادات عن الإعانات المقدمة من الدولة وأية إعانات أخرى.

الخلاصة

خلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات هي:

1. 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.
2. يعدّ تقييم الأداء امتداداً متطوراً للرقابة المالية وعلى هذا الأساس فإن ممارسات ديوان الرقابة المالية في إعداد دراسات تقييم الأداء لمختلف المنشآت دليل على هذا الاستنتاج.
3. إن الموازنات التخطيطية نظام متكامل يصلح بوصفه أداة للرقابة وتقييم الأداء.
4. إن إعداد قائمة التدفقات النقدية يسهم في تقييم أداء الوحدة والتدفقات النقدية فيها.
5. تمثل الأرقام المطلقة لنتائج أداء المستشفى ومركزها المالي الواردة بالقوائم المالية والحسابات الختامية في نهاية الفترة المحاسبية أرقام تعطي فائدة ودلالة محدودة للغاية، فنلك الأرقام وإن كانت تفيد في إظهار نتائج أعمال المستشفى عن الفترة المحاسبية المعدة عنها والمركز المالي للمستشفى في نهاية الفترة المحاسبية إلا أنها - من ناحية أخرى - لا تفيد في إظهار الاتجاهات العامة لأداء المستشفى أو تعطي معنى ودلالة لتلك النتائج في ضوء نتائج المستشفيات المماثلة، ومن ثمّ فإنه 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

1. أحمد محمد موسى، مؤشرات تقييم الأداء في قطاع الأعمال دراسة تحليلية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1973.
2. 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، 1990.
3. تحسين بهجات الشاذلي، مجدي محمد نصار، نجيبه محمود نمر، المحاسبة في الجهاز

- الإداري والهيئات الحكومية، بدون دار نشر، القاهرة، مصر، 1994.
4. حميد شاکر محمود الجبوري، استخدام بعض الأساليب الكمية في تقويم أداء المنشآت الصناعية في العراق، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد 1995.
 5. خالد الراوي، التحليل المالي للقوائم المالية والإفصاح المحاسبي، مراجعة يوسف سعادة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
 6. 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، 1987.
 7. دليل عمل مستشفيات التمويل الذاتي المشمولة بقرار مجلس قيادة الثورة المرقم 124 في 1997/8/24.
 8. ديوان الرقابة المالية، النظام المحاسبي الموحد، الطبعة الأولى، الدار العربية للطباعة، بغداد، العراق، 1985.
 9. زكي خليل المساعد، تسويق الخدمات الصحية، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، 1998.
 10. سيد الهواري، الإدارة المالية منهج اتخاذ قرارات، ط6، مكتبة عين شمس للتوزيع، القاهرة، مصر، 1996.
 11. صادق الحسني، عبد خرابشة، متطلبات أجهزة الرقابة المالية العليا للقيام برقابة الأداء، مجلة دراسات الاقتصاد والعلوم الادارية، عمادة البحث العلمي، الجامعة الاردنية، المجلد 27، العدد 2، 2000.
 12. صادق الحسني، التحليل المالي والمحاسبي، دراسة معاصرة في الأصول العلمية وتطبيقاتها، ط1، دار المجدلادي، عمان، الأردن، 1998.
 13. صادق الحسني، استغلال المراجع دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة، مجلة دراسات الاقتصاد والعلوم الادارية، عمان، الاردن، المجلد 26، العدد 1، 1999.
 14. صلاح مهدي جواد، تقويم الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1998.
 15. عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 1985.
 16. عبد اللطيف نوري القاضي، تقويم أداء ديوان الرقابة المالية ودوره في تحسين أداء الجهات المشمولة برقبته، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، 1996.
 17. علي عبد الرحيم، يوسف العادلي، محمد العظمة، أساسيات التكاليف والمحاسبة الإدارية، ذات السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990.
 18. غسان قلعاوي، المصارف الإسلامية ضرورة عصرية، دار المكتبي للطباعة والنشر، حلب، سوريا، 1998.
 19. كريمة علي كاظم الجوهري، الرقابة المالية، ط2، دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل، الموصل، 1999.
 20. كمال فتحي عبد اللطيف، التحليل المالي ما له وما عليه، مجلة المحاسب القانوني العربي، معهد المحاسب القانوني، عمان، الأردن، العدد 109، 1999.
 21. كنجو عبود كنجو، إبراهيم وهبي فهد، الإدارة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الاردن، 1997.
 22. محمد نبيل عالم، اطار مقترح لقياس وترشيد تكاليف خدمات الرعاية الصحية في قطاع

- المستشفيات، مجلة الاداري، مسقط، العدد 71، 1997 .
23. محمود عبد الحليم الخلايلة، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، الطبعة الثانية، بدون دار نشر، عمان، الاردن، 1998.
24. 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، 1977 .
25. هاني نذير مصطفى، وضمير قاسم مرعي وخالد غازي عبود، دور البيانات في تقويم كفاءة الأداء، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 32، 1991.
26. هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية والمستشفيات، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2000.
27. وليد ناجي الحياي، محمد عثمان البطمة، التحليل المالي الاطار النظري وتطبيقاته العملية، الطبعة الأولى، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 1996.

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.