

تطوير أنظمة إدارة التكاليف في المستشفيات الحكومية السعودية بغرض زيادة فعالية الأداء وأدوات التقييم - مع التطبيق على منطقة القصيم

أ. د. فتحي رزق السوافيري*، و د. أحمد عبد الكريم الحركان**

* أستاذ، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم، بريدة، المملكة العربية السعودية

** أستاذ مساعد، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة القصيم، بريدة، المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر ٢٠/٣/٢٠٠٧م؛ وقبل للنشر ٤/٥/٢٠٠٨م)

ملخص البحث. يتناول البحث أحد الموضوعات القومية وذات طابع استراتيجي؛ لأنه يمس أحد القطاعات الخدمية الهامة والتي تستنفذ جزءا كبيرا من اعتمادات الموازنة العامة سنويا، بل وتتزايد بصورة كبيرة من سنة لأخرى حتى أن بعض التوقعات تقدر أن الإنفاق القومي على القطاع الصحي سوف يصل إلى ٧٠ مليار ريال سنة ٢٠١٥ ميلادي، بالإضافة إلى أنه يرتبط بسلامة وصحة الموارد البشرية. يعتمد البحث على فرضية عدم كفاية المعالجة المحاسبية المالية الحالية لقطاع المستشفيات الحكومية، وأن الأمر يتطلب إجراء دراسة استقرائية للدراسات التي تمت في هذا المجال سواء من حيث طبيعة وماهية الأنظمة التكاليفية، غرض ونطاق تلك الأنظمة، الإطار العام الذي تعمل فيه تلك الأنظمة، المقاييس المتوازنة المستخدمة، مراحل تصميم وتطبيق أنظمة القياس وتقييم الأداء في الوحدات الصحية، وكيفية تصميم وبناء تلك الأنظمة. ولقد أوضح البحث أن المطالبة بضرورة تصميم أنظمة لإدارة التكاليف في المستشفيات الحكومية السعودية تنبع من حكمة تكاليفية بأن إدارة أي وحدة اقتصادية تصبح صعبة إن لم تكن مستحيلة ما لم يتم قياس تكلفة وحدة المخرجات، سواء كانت تلك المخرجات في صورة منتجات أو خدمات. كما أوضح البحث ضرورة التعرف على أهداف ومقومات ومراحل تصميم أنظمة إدارة التكاليف في المنظمات الصحية عامة وفي المستشفيات الحكومية السعودية خاصة.

ومن خلال الدراسة التجريبية تم التوصل إلى أن إدارة القطاع الصحي بالمملكة وفي المستشفيات الحكومية خاصة والتي تعتمد على اعتمادات الموازنة العامة في الإنفاق على أداء خدماتها إلى ضرورة تبني مشروعا قوميا ينطوي على تصميم أنظمة لإدارة التكاليف تقوم بتحليل البيانات المالية وعمل الموازنات التخطيطية القائمة على المعايير العلمية والعملية، واستحداث أفضل الطرق المحاسبية في عمليات إثبات وتحليل وتقدير ومقارنة وتقييم الأداء. كما أوضحت الدراسة التجريبية أهم العناصر التي ينبغي التركيز عليها كمخرجات لنظام إدارة التكاليف في المستشفيات الحكومية السعودية

١ - مقدمة

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي أحد الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات الإداري في الوحدة الاقتصادية، كما يعتبر نظام إدارة التكاليف أحد الأنظمة الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي. وفي سبيل ذلك يصعب إن لم يكن مستحيلا تصور عملية اتخاذ قرارات صائبة في ظل عدم وجود نظام لإدارة التكاليف في الوحدة الاقتصادية المعنية وأن الأخذ بتبرير أن المنظمات الصحية الحكومية لا تسعى أساسا لتحقيق الربح لا يشفع لها بعدم وجود أنظمة لإدارة التكاليف لديها؛ لأن الهدف من وجود أنظمة تكاليف لا يقتصر فقط على إمداد القائمين على اتخاذ القرارات بتكاليف الخدمات النهائية وإنما يمتد الهدف ليشمل توفير معلومات عن تكاليف الخدمات النهائية والوسيلة لأغراض التسعير الداخلي أيضا، لأغراض الرقابة على عناصر التكاليف، لأغراض تقييم الأداء، لأغراض قياس التكاليف الاجتماعية التي تتحملها الدولة في حالة مجانية توفير الخدمات الصحية أو توفيرها بأسعار زهيدة للمواطن. ودعنا نؤكد في هذا النطاق على أن نظام المعلومات المحاسبي باعتباره نظاما رئيسيا يمكن تفريعه إلى ثلاثة أنظمة معلومات محاسبية فرعية هي: نظام معلومات محاسبي يختص بمجال المحاسبة المالية للتعرف على الأحداث الاقتصادية وإتمام الدورة المحاسبية بجميع خطواتها، ونظام معلومات محاسبي يختص بمجال إدارة التكاليف من حيث قياس عناصر التكاليف المختلفة وتحليلها وتوفير المعلومات ذات الخصائص المطلوبة من دقة، ملائمة، وقتية، واقتصادية لمتخذي القرارات. بالإضافة إلى المكون الفرعي الثالث لنظام المعلومات المحاسبي والذي يرتبط بتنفيذ الدورات التشغيلية للإنفاق، الإيرادات، التحويل، و التمويل.

وتأسيسا على ضرورة تواجد نظام تكاليفي لدى المنظمات الصحية بصفة عامة، بغض النظر عن عدم استهداف تلك المنظمات لتحقيق الربح لكونها وحدات حكومية تتلقى الاعتمادات المالية من الموازنة العامة للدولة بصفة خاصة، فإن الأمر يتطلب من الباحثين تركيز الاهتمام حول أنظمة إدارة التكاليف، وبيان الخلفية العلمية لتلك الأنظمة وطبيعة مخرجاتها والدراسات التي أجريت في هذا النطاق وما يمكن الخروج به من نتائج من ناحية، وتوصيات يمكن الأخذ بها في هذا المجال من ناحية أخرى.

٢ - مشكلة البحث

تكمن مشكلة البحث في القصور الواضح في مجال محاسبة تكاليف قطاع الخدمات بصفة عامة، وفي مجال توفير الخدمات الصحية الحكومية منها بصفة خاصة. وربما يمكن تبرير تلك المشكلة من خلال عدم اقتناع القائمين على إدارة الأجهزة الحكومية بأهمية توافر تلك الأنظمة التكاليفية طالما أن معظم إن لم يكن كل تلك الخدمات تقدم للمواطنين بدون مقابل أو أن المقابل الذي يتم استرداده ضعيفا إذا ما تم مقارنته بتكلفة تجهيز تلك الخدمة. إلا أن ما يدعم مشكلة البحث وجود فجوة المعالجة بين ما يتم من قبل إدارة المستشفيات السعودية الحكومية وبين ما يفصح عنه استقراء الدراسات والبحوث التي أجريت في هذا النطاق.

وإذا ما تم تأييد عملية تطوير أنظمة إدارة التكاليف في حالة وجودها، أو تصميم أنظمة إدارة تكاليف جديدة في حالة عدم توافرها، فإن مشكلة البحث في هذه الحالة تمتد لتشمل الكشف عن

الأهداف التي تسعى إدارة المنظمات الصحية لتحقيقها من خلال تفعيل وتشغيل أنظمة إدارة التكاليف لديها. أيضا فإن ترجمة الأهداف المتفق عليها يتطلب امتداد مشكلة البحث لتشمل التعرف على المقومات الأساسية التي يبنى عليها النظام التكاليفي سواء ارتبطت تلك المقومات بوحدة النشاط، مراكز التكاليف، عناصر التكاليف، المجموعة المستندية، المجموعة الدفترية، ومجموعة القوائم والتقارير. ولا يخفى على القارئ أن جزءا كبيرا من مشكلة البحث ينطوي على تحديد وحدات مخرجات الخدمات المتنوعة وغير المتجانسة التي تنتج عن الأقسام والمراكز الطبية وغير الطبية والإدارية والتمويلية و التي تشكل الهيكل التنظيمي للمنظمات الصحية، بالإضافة إلى تحديد أسس تحميل عناصر التكاليف المتعددة والمتباينة.

٣- أهمية البحث

تشير جريدة الشرق الأوسط في عددها رقم ٨١٧٤ في الخامس عشر من أبريل عام ٢٠٠١ (جريدة الشرق الأوسط، ٢٠٠١) [١] ومن خلال تصريح لوزير الصحة السعودي أن طريقة العلاج المجانية المتبعة في السعودية حاليا غير قابلة للاستمرار، وأن هناك تجارب خليجية تدل على أن فرض رسوم صغيرة على تقديم الخدمة سوف يساهم في تقليل عدد المراجعات المتكررة وغير الضرورية للمستشفيات أو المستوصفات، كما أشارت أيضا إلى أن متوسط الإنفاق السنوي الصحي على الفرد في هذا التاريخ بلغ ١٨٠٠ ريال. أما ضمن العدد رقم ٩٠٤٨ من الجريدة نفسها في السادس من سبتمبر عام ٢٠٠٣م (جريدة الشرق الأوسط، ٢٠٠٣م) [٢] فقد تم الإفصاح على أن الإنفاق الصحي بلغ في هذا العام ٣٠,٣ مليار ريال بنسبة ٤,٨ % من حجم الناتج المحلي وأن الإنفاق السنوي الصحي للفرد ١٩٣٢ ريال، كما وأن نسبة الإنفاق العام ٨٠ % بينما نسبة الإنفاق الخاص تصل إلى ٢٠ % تقريبا.

أما جوهر معلومات الشرق الأوسط التجارية (www.ameinfo.com) (فيشير إلى أن الإنفاق السنوي الصحي لعام ٢٠٠٩م بلغ ٥٠ مليار ريال منها ٣١ مليار ضمن الموازنة العامة والباقي ١٩ مليار تمويل خاص. ومن المنتظر أن يصل حجم هذا الإنفاق عام ٢٠١٥م إلى ٧٠ مليار، وأشارت تلك المعلومات إلى أن السعودية تحتل المرتبة الرابعة ضمن دول الخليج وفق تقرير منظمة الصحة العالمية من حيث نسبة الإنفاق السنوي الصحي، حيث بلغ الإنفاق السنوي الصحي على الفرد ٢٠٩٨ درهم أي ما يعادل ٣,٤ % من الدخل القومي. كما أفاد ذات المرجع بأنه من المتوقع أن يصل الإنفاق السنوي السعودي على القطاع الصحي عام ٢٠١٥م إلى ٧٠ مليار ريال. يتضح من الفقرات السابقة أهمية البحث المرتبط بتطوير أنظمة إدارة التكاليف في المستشفيات الحكومية السعودية، طالما أن حجم الإنفاق السنوي الصحي الممول من الموازنة العامة في تزايد مستمر من ناحية وللعديد من الأسباب من ناحية أخرى:

- الزيادة المستمرة في عدد السكان.
- التطور المتسارع في الخدمات الصحية.
- التغير في أنماط الأمراض غير السارية كأمراض القلب الوعائية والسكري والسرطان والشيخوخة والفشل الكلوي وإصابات الحوادث.
- زيادة المشاكل الطبية والتي تتطلب رعاية لفترة زمنية طويلة.

- ضرورة الاستخدام المتنامي لأحدث التقنيات الطبية.
- ارتفاع التكلفة الرأسمالية لإنشاء المرافق الصحية والأجهزة والمعدات وارتفاع مرتبات وأجور العاملين.
- طالما تتميز الموارد المتاحة بالندرة النسبية، فإن الأمر يتطلب مراعاة النواحي الاقتصادية عند الأخذ بأي من بدائل التمويل وصولاً للأهداف المبتغاة بكفاءة وفاعلية، وبأقل تكلفة ممكنة مع المحافظة على جودة الخدمة الصحية.
- ضرورة مراعاة الاحتياجات الفعلية والكثافة السكانية والحصص الدقيق للاحتياجات، وعدم التوسع العشوائي في إنشاء المستشفيات.
- استخدام البطاقات الضوئية والتي تشمل كافة المعلومات المرتبطة بالمريض والتي تساعد في خفض عدد مرات المراجعة وإجراء العمليات الجراحية البسيطة وخروج المريض في نفس اليوم وترشيد استعمال الدواء.
- الأخذ بأسلوب الشراء التأجيري للأجهزة المتخصصة وتجنب الازدواجية في الاقتناء.
- التفكير في إستراتيجية تقديم الخدمات الصحية للمواطنين مقابل رسوم معينة كأحد البدائل لإصلاح النظام الصحي وكمصدر تمويلي له.

٤- هدف البحث

انطلاقاً من عرض مشكلة البحث وأهميته يمكن القول بأن هدف إدارة تكاليف وتبرير ضرورة الإسراع في تبني إدارة المستشفيات السعودية الحكومية بجانب اعتمادها على اعتمادات الموازنة وما تتطلبه من تقارير، العمل على تصميم أنظمة إدارة تكاليف من شأنها قياس تكلفة وحدات المخرجات المتعددة لأقسام الخدمات الصحية والمساعدة والإدارية والتمويلية، الرقابة على عناصر التكاليف المختلفة والمتعددة، توفير المعلومات الملائمة والدقيقة والوقائية والاقتصادية لمتخذي القرارات، بالإضافة إلى تقييم الأداء ومتابعة والتأكد من الاستخدام الأمثل لتلك المعلومات.

كما يمتد هدف البحث ليشمل إيضاح الخصائص التي تميز أنظمة إدارة تكاليف المنظمات الصحية عامة والمستشفيات السعودية الحكومية خاصة. أيضاً بيان المقومات الأساسية لتلك الأنظمة وكيفية تبويب عناصر التكاليف، وطبيعة القوائم والتقارير المطلوب إعدادها.

٥- منهج البحث

طالما أن البحث يسعى لتطوير أنظمة إدارة التكاليف لدى المستشفيات السعودية الحكومية مع التطبيق على منطقة القصيم، فإن تطبيق المنهج الاستقرائي سوف يتكفل باستقراء الدراسات والبحوث التي أجريت في هذا المجال واستخلاص الدافعية لضرورة وجود تلك الأنظمة التكاليفية من ناحية، والتعرف على مقوماتها وخصائصها وطرق تبويب عناصر التكاليف فيها بالإضافة إلى محتويات القوائم والتقارير كمخرجات لها من ناحية أخرى. أما تطبيق المنهج الاستنباطي فسوف يتكفل باستنباط نوعية وخصائص المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي

التكاليفي وذلك من خلال نتائج قوائم الاستقصاء التي ينوي الباحثان توزيعها على عينة من منتجي ومستخدمي المعلومات المحاسبية التكاليفية.

٦- حدود البحث

نظرا لأن البحث يسعى لتطوير أنظمة إدارة التكاليف في المستشفيات السعودية الحكومية فسوف يخرج من نطاق البحث الجانب الآخر من المنظمات الصحية وهي التي تندرج كقطاع خاص من ناحية، كما يخرج عن نطاق البحث أيضا المستوصفات الخيرية نظرا لطبيعتها الخاصة من ناحية ثانية، كما تمتد حدود البحث من حيث الدراسة التجريبية لتقتصر على المستشفيات السعودية الحكومية العاملة في منطقة القصيم فقط من ناحية ثالثة.

٧- الدراسات السابقة

يمكن تصنيف الدراسات السابقة التي تناولت موضوع تطوير أنظمة إدارة التكاليف في الوحدات العامة التي لا تهدف للربح أساسا، وبصفة عامة تلك التي تعمل في القطاع الصحي، ويمكن تصنيف تلك الدراسات من حيث : طبيعة وماهية الأنظمة التكاليفية، غرض ونطاق تلك الأنظمة، الإطار العام، المقاييس المتوازنة لقياس وتقييم الأداء، كيفية تصميم وبناء تلك الأنظمة من خلال ثمانية دراسات فرعية في هذا النطاق، وذلك على النحو التالي :

(٧،١) دراسات سابقة مرتبطة بطبيعة وماهية الأنظمة التكاليفية

تري دراسة سميث و جودرات (Smith & Goddard, 2002) [٣] أن عملية قياس وتقييم الأداء تمثل نشاطا إداريا من قبل المستويات العليا نحو المستويات الدنيا، وذلك بغرض تحقيق الرقابة الإدارية. وأن هذا النشاط من شأنه أن يعكس مدخلا إداريا أكثر إستراتيجية ويغطي جوانب متعددة للوحدة الاقتصادية. ويذكر نيلى (Neely, 2005) [٤] بأن موضوع قياس وتقييم الأداء حظي باهتمام متزايد من الكتاب والباحثين، حيث ظهر أكثر من ٣٦٠٠ مقالة في هذا الخصوص خلال أعوام ٩٤ - ١٩٩٦م ميلادي، كما تم نشر كتاب في هذا المجال كل أسبوعين، الأمر الذي ترتب عليه

تحقيق زيادة في مستوى رضا المستهلكين. كما تنبأ اكيلس (Eccles, 1991) [٥] باتساع و انتشار التطبيقات المحاسبية في مجال القياس وتقييم الأداء. ويرجع جودارد و آخرون (Goddard, et al., 1999) [٦] إلى أن زيادة الاهتمام والتركيز بعمليات القياس وتقييم الأداء، يتمثل السبب الأول في قصور النماذج التقليدية نحو الوفاء بمتطلبات متخذي القرارات. أما السبب الثاني فهو خاص بضرورة زيادة فعالية الأنظمة المرتبطة بالقياس وتقييم الأداء المحاسبي.

ورغم تبني دراسة بانزرينو (Panzarino, 1996) [٧] للعديد من النماذج المحاسبية إلا أنها لم تقم بالتركيز على التطبيقات المصاحبة لها. إلا أن دراسة هولوي (Holloway, 2001) [٨] انطوت على عدد منها بالإضافة إلى التركيز على المشاكل التطبيقية وإيجاد الحلول البديلة لها. كما يرى مارتن (Martin, 1998) [٩] أن التطور الكبير الذي حدث في الأنظمة المحاسبية الحكومية في الولايات المتحدة الأمريكية إنما يرجع إلى إصدار القوانين الفدرالية الملزمة والتي اكتسبت

عملية التطبيق الشرعية صفة الالتزام. ويذكر لوتون وميكفيت (Lawton & Mckevitt، 2000) [١٠] أنه تم إصدار العديد من التشريعات المرتبطة بقياس وتقييم الأداء في مجال قطاع الأعمال العام في الولايات المتحدة، وما تبع ذلك من إصدارات محاسبية متخصصة. كما ركزت مجموعة من الدراسات حول المنافع والمشاكل والتحديات التي تواجه عملية تطبيق أنظمة قياس و تقييم الأداء في مجال القطاع العام من الناحية الفلسفية والنظرية (Johnson & Slog 2000) و (Boyne, 2002) و (Macadam & Saunters, 2000) و (Titer, 1998) و (Jules & Holier, 2001) و (Berman & Wang, 2000) [١١].

وعلى الرغم من الحاجة لتصميم أنظمة تكاليفية وبصفة خاصة في القطاع العام أو الحكومي فإن معظم الدراسات أشارت إلى أن ذلك يعتبر استهلاكاً للوقت والتكاليف وأن تلك الأنظمة في حالة وجودها غير قادرة على توفير المعلومات (Holzer & Lee, 2004) [١٢]. ويرى شنيدر وآخرون (Schneider, et al., 1999) [١٣] أن قياس الجودة وتقييم الأداء في مجال الخدمات الصحية يعتبر من أهم التحديات التي تواجه المحاسبين في السنوات التالية، كما أن بعض الدراسات (Minion & Davies 2002) [14] تؤكد على ضرورة توجيه الاهتمام نحو العمليات والممارسات التطبيقية عند تصميم الأنظمة المحاسبية بصفة خاصة في القطاع الحكومي.

(٧،٢) دراسات سابقة مرتبطة بغرض ونطاق الأنظمة التكاليفية في الوحدات الصحية

يرى ماكلافلين وآخرون (McLaughlin، 2001) [15] أنه يمكن تلخيص الأهداف التي يسعى إليها النظام التكاليفي في مجال الخدمات الصحية في تحديد مناطق تركيز الانتباه و حصر الموارد بغرض تحسين الجودة، توفير المعلومات الخاصة بالاقتراعات، مساعدة الإدارة في رقابة العمليات، توفير المعلومات الخاصة بالمساءلة، توفير المعلومات الخاصة بالمرضى، بالإضافة إلى توفير المعلومات الخاصة بالبيئة والأمراض المحتملة. كما اتفقت دراسات كل من (Utlely، 1999) [١٦] و (Meyer & Gupta, 1994) [١٧] حول أثر اختلاف المرجعيات الفكرية التي تستند إليها أنظمة التكاليف في الوحدات الصحية، سواء كانت تلك المرجعيات سياسية أو سلوكية أو اقتصادية. وأيضاً يدور الهدف حول ضرورة التعرف على الكيفية التي تتم بها عملية القياس وتحديد المكان والتوقيت والاتصالات المستخدمة في ذلك.

أما دراسة (Adair et al., 2006) [١٨] فترى ضرورة الربط بين الإستراتيجية التي تتبناها إدارة الوحدة الصحية وبين نظام القياس الذي تعتمد عليه الأنظمة التكاليفية، وأشارت تلك الدراسة لضرورة التركيز على الأهداف الأساسية والتعرف على الإستراتيجية وتأثيرها على عملية القياس وأهداف القياس ذاته.

ومن حيث نطاق النظام التكاليفي المقترح للوحدة الصحية فإن كل من الدراسات التالية (Neely et al., 1995) [١٩] و (Holloway, 2001) [٢٠] و (Legnini et al., 2000) [٢١]، حيث طالبت بتوسيع نطاق تلك الأنظمة لتشمل كل مستويات الوحدات الصحية من خلال توحيد الرؤية الإستراتيجية، وضرورة تفاعل النظام لتكاليفي مع البيئة المحيطة، طالما أن اختلاف المستويات التي يغطيها النظام التكاليفي يمكن أن يترتب عليه تباين الأولويات التي يسعى النظام إلى تحقيقها. كما اقترحت دراسة (uttman, 1998) [٢٢] نماذج وأطر مختلفة لوصف المقاييس الخاصة بالأداء عند كل مستوى من المستويات التنظيمية التي يغطيها النظام التكاليفي، وأيضاً الأدوات الممكن

استخدامها للتقرير عن انجازات كل مستوى من المستويات التنظيمية لدى الوحدة الصحية موضع التقرير. فقد تعد التقارير على مستوى المريض الفرد، وقد تعد على مستوى العالمي (أنظمة منظمة الصحة العالمية) أو المستوى القومي، أو المستوى المحلي، أو المستوى الخاص بالوحدة الصحية ذاتها. وتنتقد دراسة (Nutley and Smith, 1998) [٢٣] من يطالبون القائمين على الأنظمة التكاليفية بضرورة تغطية كافة مستويات الوحدة الصحية بدءاً من الإدارة العليا حتى الوحدات التشغيلية، ذلك أن هذا الإجراء من شأنه إحداث تعقيداً في الوحدة الصحية وارتفاع التكلفة المرتبطة بتصميم النظام و تطويره وتطبيقه.

ويرى الباحثان أنه من الصعب تحديد المستوى الموحد الذي تعد عنده البيانات التكاليفية أو تقارير الأداء طالما يوجد اختلاف في طبيعة المريض والخدمة المؤداه والهدف الذي تعد من أجله تلك التقارير، وأن الأمر يتطلب ترك نطاق ذلك المستوى وفق كل حالة على حدة بما يحقق الأهداف المطلوبة.

(٧،٣) دراسات سابقة مرتبطة بتحديد الإطار العام للأنظمة التكاليفية في الوحدات الصحية

يعتبر تحديد الإطار العام الذي يعمل فيه نظام التكاليف خطوة هامة وضرورية قبل القيام بعملية اختيار المقاييس. حيث يقصد بالإطار أنه بمثابة هيكل مفاهيمي أساسي ووسيلة لتصنيف المقاييس لتحقيق التوازن بينها وأيضاً أداة لتخطيط عملية القياس، كذلك فإن الإطار ينطوي على مجالات قياس وتقييم الأداء مثل الجودة والتكلفة والرضاء.

ومن حيث التسلسل التاريخي، يمكن عرض ١٠ مداخل استخدمت نحو تحديد الإطار الذي يشغله نظام التكاليف الخاص بالقياس وتقييم الأداء:

- نموذج ميسيل (Maisel, 1992) [٢٤] والذي ينطوي على أربعة جوانب أساسية هي الموارد البشرية لقياس الابتكار والإبداع، بالإضافة إلى الجوانب المالية، العملاء، وعمليات التشغيل الداخلية.

- نموذج قياس التقدم والأداء الفعال (Adams & Roberts, 1993) [٢٥] وذلك من خلال أربعة جوانب هي المقاييس الخارجية، المقاييس الداخلية، مقاييس من أعلى إلى أسفل، و مقاييس من أسفل لأعلى.

- نموذج دي بورد (Epstein & Manzoni, 1998) [٢٦] حيث يمثل هذا النموذج أداة مستقبلية توفر مجموعة من المعايير لتحديد التطور في الأعمال ومقارنتها بالأهداف المحددة مقدماً واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

- نموذج قياس أداء العمليات (Kueng, 2000) [٢٧] ويعتمد هذا النموذج على تحسين العمليات التشغيلية وإعادة هندسة العمليات وقياس الأداء المتوازن ونظرية أصحاب المصالح.

- بطاقة قياس الأداء المتوازن (Kaplan & Norton, 2006) [٢٨] وتضم تلك البطاقة مجموعة متوازنة من المقاييس للتقرير عن الأداء المتوازن ويشمل أربعة جوانب أساسية هي المالية، العملاء، عمليات التشغيل الداخلية، و الابتكار و التعلم.

- إطار فترزجيرالد للنتائج و المحددات (Fitzgerald et al., 2002) [٢٩] حيث يصنف هذا الإطار المقاييس كنتائج (كنتائج وأداء مالي) ومحددات (الجودة والمرونة واستخدام الموارد والابتكارات) ويعتمد هذا الإطار على قاعدة السببية من حيث إن النتائج ناتجة عن محددات معينة.

• مصفوفة كيجان للأداء (Neely, 2002) [٣٠] تشبه تلك المصفوفة نموذج كابلان ونورترون والذي أطلق عليه بطاقة تقييم الأداء المتوازن، إلا أن الجوانب الأربعة مختلفة وتتمثل في الجوانب الخارجية، الجوانب الداخلية، الجوانب المالية، والجوانب غير المالية.

• بطاقة الأداء المتوازن لكانجي (Kanji & Moura, 2002) [٣١] حيث تهدف تلك البطاقة إلى التركيز على التجميع الوظيفي، والربط بين التحسين المستمر والشرابة مع شبكات العملاء والموردين، مع التركيز على المسؤولية الاجتماعية.

• تقرير الأداء (Neely, 2002) [٣٢] حيث يركز هذا التقرير على أصحاب المصالح مقارنة بالمداخل السابقة الأخرى، ويتكون هذا التقرير من ٥ جوانب هي رضا أصحاب المصالح، مساهمة أصحاب المصالح، الاستراتيجيات، العمليات والقدرات المتاحة.

• هرم الأداء (Pun K. & A. Sydney White, 2005) [٣٣] حيث يتكون من أربعة مستويات للأهداف والمقاييس بهدف إحداث ربط فعال بين الإستراتيجية والعمليات من خلال ترجمة الأهداف الإستراتيجية من أعلى لأسفل، كما يتم إيجاد ربط بين المقاييس من أسفل لأعلى.

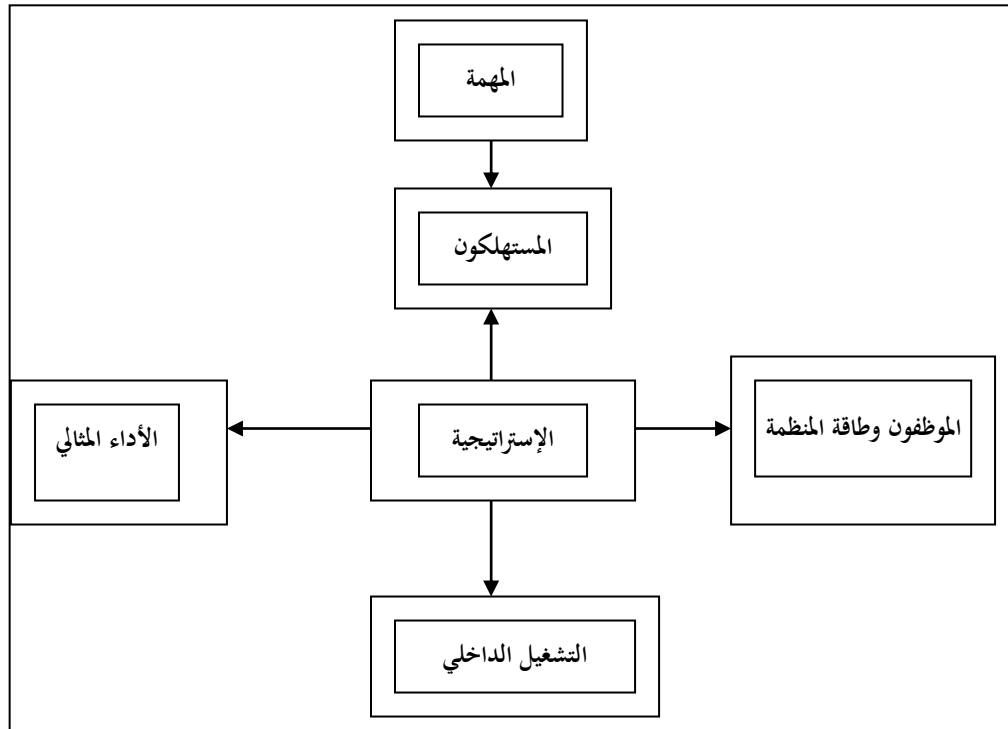
ويعتقد الباحثان أن نموذج بطاقة قياس الأداء المتوازن والذي اقترحه كل من كابل و نور ترون (Kaplan & Norton, 1992) [٣٤] حيث يعتبر هذا النموذج من أكثر النماذج تطبيقاً في الممارسة العملية، وساد اتجاه كبير نحو تدعيم المقاييس غير المالية (Gupta & Zeithaml, 2006) [٣٥] و (Titer and Larker, 2003) [٣٦]. وجدير بالذكر أن الجوانب الأربعة التي استندت إليها تلك البطاقة هي الجانب المالي من وجهة نظر الملاك، والمنظور من وجهة نظر العملاء، الجانب التشغيلي، بالإضافة إلى جوانب النمو والتعلم. كما تجدر الإشارة إلى أن بطاقة تقييم الأداء المتوازن تتعدى نطاق المقاييس العادية التشخيصية Diagnostic Measures إلى المقاييس الإستراتيجية والمبنية على فكرة المقاييس القائدة والوسيط Lead and Lag Measures والتي تربط بين مقاييس العمليات والنتائج عند قياس وتقييم الأداء. إن هذا المدخل يحقق الاتصال والتعلم الفعال نحو إستراتيجية التنظيم ككل، كذلك فإن ذلك النموذج يحقق رؤية مشتركة للمنظمة ككل.

ومن ضمن الانتقادات التي وجهت لنموذج بطاقة الأداء المتوازن (Butler & Neale, 1997) [٣٧] اعتباره نموذجاً عاماً وأنه من الأفضل بناء ذلك النموذج وفق الظروف المحيطة بالمنظمة موضع القياس والتقييم. كما أن دراسة (Norreklit, 2000) [٣٨] شككت في وجود علاقة سببية بين المجالات الأربعة التي يشملها نموذج البطاقة، طالما أن علاقة السبب والنتيجة تتطلب وجود فاصل زمني Time Lag بين الحدث والأثر، وأن هذا الفاصل لا يمثل جزءاً من النموذج. كما أنه من الانتقادات الموجهة (Neely et al., 1995) [٣٩] قلة تركيز النموذج على المنافسين الخارجيين وفشله في مراعاة جميع أصحاب المصالح، بالإضافة لضعف العلاقة بين المقاييس المقترحة والعلاقة السببية، وأيضاً عدم تحديد للحوافز المرتبطة بالأداء، كذلك ضعف الاهتمام بالجوانب السلوكية خلال الممارسة العملية. كما انتقد كيونج (Kueng, 2000) [٤٠] نموذج نورترون و كابلان والخاص بتقديم بطاقة تقييم الأداء المتوازن، من حيث تركيزه على الوحدة التنظيمية بدلاً من تركيزه على العمليات، الأمر الذي دفعه لتقديم نموذجاً يعتمد على قياس العمليات من خلال الأقسام وإدارات التنظيم. كما أن نموذج كيونج يمتاز بتغطيته خمسة مجالات هي: المجال المالي، العملاء، الموظفين، المجتمع، والابتكار.

(٧،٤) دراسات سابقة مرتبطة بالمقاييس المتوازنة لقياس وتقييم الأداء في الوحدات العامة والحكومية

لقد أظهرت الدراسات السابقة إمكانية تصميم بطاقة الأداء المتوازن في وحدات القطاع العام غيرا لهادفة للربح، على اعتبار أن تلك البطاقة تمكن من الوصول إلى حلول عملية لتطوير وتحسين الأداء، حيث يتم الربط بدرجة كبيرة بين الإستراتيجية التي تتبناها الوحدة الاقتصادية وبين النتائج المرتبطة بها، كما أن الاعتماد على تلك البطاقة من شأنه توفير دعم للمديرين التنفيذيين نحو اتخاذ قراراتهم، وأن استخدام تلك البطاقة يساعد في تدعيم نظام المعلومات الإداري وفي كافة المستويات الإدارية المختلفة.

ووضع روهم (Rohm, 2002) [٤١] تصورا لنموذج لبطاقة قياس الأداء المتوازن سواء في القطاع العام أو الحكومة و ذلك كما يوضحه الرسم التالي :



حيث كما يتضح من الشكل السابق أن الإستراتيجية يمكن ترجمتها من وجهة نظر الموظفين، المستهلكون، التشغيل الداخلي، و الأداء المثالي، وبالطبع تتحكم المهنة في تلك المتغيرات. كما اقترحت جنجيليز (Gingilis, 2002) [٤٢] نظاما لقياس وتقييم الأداء يعتمد على شبكة المعلومات لتجميع وعرض معلومات الأداء، ويعتمد هذا النظام على نظامين فرعيين هما نظام قياس الأداء والذي يبنى على تجميع والتقارير عن المدخلات والمخرجات ونتائج الوحدات والأهداف المحددة مسبقا لتلك الوحدات، ويسمى النظام الفرعي الثاني نظام أرشيف المعلومات والذي يمثل أداة اتصال مباشر للمعلومات الملائمة والدقيقة والوقتية للمستخدمين، حيث يهتم هذا النظام الفرعي بتجميع البيانات المبوبة و نشرها على شبكة المعلومات واستخدام أدوات التحليل المناسبة وإجراء التحليل الفوري. أما براون (Brawn, 1996) [٤٣] فقد اقترح أن متغيرات نظام

القياس وتقييم الأداء يمكن أن تكون خمسة بدلا من أربعة هي : قياس الأداء المالي، مقاييس الأداء التشغيلية، رضا المستهلك، رضا الموظفين، و رضا المجتمع وأصحاب المصالح. ويرى الباحثان أن عملية تصميم وتنفيذ أنظمة قياس وتقييم الأداء وفق الإطار لذي أجمعت عليه الدراسات السابقة والذي ينطوي على إطار مفاهيمي محدد وإلا تعرضت تلك العملية لمخاطر كبيرة. واتضح أن تلك العملية تحتاج لترجمة الإستراتيجية والأهداف والأولويات وأيضا المشاكل والتحديات وأن عملية التصميم والتنفيذ لتلك الأنظمة لا ينبغي بالضرورة الاعتماد على أطر فكرية أو مفاهيمية أجنبية، وأن الأمر يتطلب مراعاة البيئة والمتغيرات السائدة فيها.

(٧,٥) دراسات سابقة مرتبطة بمراحل تصميم وتطبيق أنظمة قياس وتقييم أداء الوحدات الصحية العامة

تعددت تلك الدراسات لتشمل أبعاد عملية اختيار وتطوير المقاييس، تجميع بيانات قياس وتقييم الأداء، تحليل تلك البيانات، وأيضا التقرير عن معلومات عملية القياس والتقييم. حيث يرى إبراهيم (Ibrahim, 2001) [٤٤] أن مقاييس الأداء واختيارها تعتبر عملية مثيرة للجدل وأن مجموعات أصحاب المصالح في مجال الخدمات الصحية يقدمون الأفكار والاتجاهات كمشاركة منهم في الأنظمة المحاسبية. وفي هذا النطاق يرى (Keung, 2000) [٤٥] عدم وجود مجموعة مقاييس مثالية تصلح لكافة المنظمات سواء كانت أعمال أو خدمات صحية، وأن كل نوعية من المنظمات لها المقاييس الخاصة بها. ويؤيد كوينج أيضا بأن النتائج الجيدة تتحقق من خلال إجراءات وأنشطة جيدة، وأنه لا توجد طريقة وحيدة مثالية، حيث يجب اختيار الإجراءات الأفضل وفقا للموارد والإمكانيات المتاحة للوحدة الاقتصادية. ويتضح أن أبعاد اختيار المقاييس تتمثل في الوقت، رضا المستهلك، و المرتبطة بالعاملين مثل رضا الموظفين، جودة بيئة العمل والتدريب والابتكار. كما أوضحت العديد من الدراسات المعايير الممكن الاعتماد عليها عند اختيار المقاييس وتقييم الأداء والتي تمثلت في : إمكانية القياس، الصدق، إمكانية تجميع البيانات، الملاءمة، نشر واستخدام معلومات الأداء، الفعالية، إمكانية سهولة الوصول إلى المقاييس، الاستمرارية، حساسية التغيرات، قوة التفسير، وجدوى عملية القياس.

وإذا كانت الفقرة السابقة تناولت عملية اختيار المقاييس وتصميم وتطوير أنظمة القياس، فإن المرحلة التالية تتمثل في تجميع البيانات اللازمة لهذه المقاييس. وتنطوي عملية تجميع البيانات على العناصر الأساسية التالية : التكلفة، مدى التعقيد، نوع البيانات، وجودة البيانات.

(٧,٦) دراسات تناولت كيفية تصميم وبناء نظام لحاسبة التكاليف في المنظمات الصحية

(٧,٦,١) دراسة جعفر (جعفر، ٢٠٠٣م) [٤٦]

تضمنت مشكلة البحث في كيفية تصميم وتطبيق نظام تكاليفي لعموم مستشفيات وزارة الصحة الأردنية، والكشف عن الصعوبات التي تواجه عملية التصميم والتطبيق. ولقد حاول الباحث إيجاد علاقة ارتباط بين تكلفة التشغيل في المستشفى وبين الكفاءة الإدارية فيها، بالإضافة إلى قياس قوة واتجاه تلك العلاقة بين المتغيرين. وأوضحت الدراسة أن مقومات نظام التكاليف في مجال الخدمات الصحية بصفة عامة لا تختلف عنها في أي مجال إنتاجي آخر سواء كان سلعيا أو خدميا وأن هذه المقومات تغطي كل من دليل لحسابات التكاليف في المستشفى، دليل لمراكز التكلفة، توصيف لوحدات التكلفة، توصيف الدورة المستندة و المجموعة الدفترية في المستشفى. كما أن عملية التصميم تتطلب تحديد الفترة الزمنية التي يتم تغطيتها تكاليفيا. وجدير بالذكر أنه تم

تقسيم مراكز التكلفة في المستشفى إلى أربعة أنواع: مراكز الخدمات العلاجية، مراكز الخدمات المساعدة، مراكز الخدمات التسويقية، والخدمات الإدارية والتحويلية. حيث تم تقسيم الخدمات العلاجية إلى خدمة المنتج النهائي كهدف رئيسي لقيام المستشفى والتي تمثل مخرجات مراكز النشاط كالخدمات المقدمة في الأقسام الداخلية أو غرفة العمليات أو العيادة الخارجية. أما النوع الثاني من الخدمات فهي المنتجات الفرعية والتي تتمثل في الخدمات التي تؤديها الإدارات والأقسام الفنية المساعدة في المستشفى والتي من شأنها تسهيل مهمة مراكز النشاط الرئيسية مثل قسم المختبر، وقسم الأشعة والإدارة والصيانة الخ. وأوضحت الدراسة أن تحقيق أفضل مستوى ممكن من الخدمات العلاجية مع تحقيق أدنى مستوى من تكاليف التشغيل. كما أوضحت الدراسة أن تقارير كفاءة الأداء على مستوى مراكز التكلفة، على مستوى مراكز المسؤولية، على مستوى المستشفى ككل، على مستوى العيادات الصحية الشاملة، وعلى مستوى المستشفيات الحكومية العامة بصورة تجميعية. وتوصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف يعتبر جزءا من نظام المعلومات الإداري لأي مستشفى يؤدي دوره بكفاءة أمام الإدارة العليا، ويمكن تصور نجاح هذا النظام دون أن يكون نظام التكاليف جزءا من هذا النظام كي تتمكن المستويات العليا من تقييم الأداء واتخاذ القرارات الأخرى الملائمة، سواء لتخصيص الموارد والرقابة عليها أو لأغراض تسعير الخدمات ومدى ما تحتاجه من دعم مركزي.

(٧،٦،٢) دراسة السجاعي (السجاعي، ٢٠٠٦) [٤٧]

أولى النقاط التي أوردتها تلك الدراسة هي تصنيف المنظمات الصحية. وتتمثل النقطة الثانية في سرد الخصائص التي تميز المنظمات الصحية، سواء كانت انتمائها للمنظمات الفنية الاجتماعية المعقدة، أو كونها نظاما إنسانيا فنيا، أو صعوبة إن لم يكن مستحيلا ميكنة أنشطتها، أو كونها تقدم خدمات مستمرة طول اليوم، أو تميزها بأنها نظم لحل المشاكل رغم اتصاف عمليات التشخيص والتفاعل والاتصال والتفكير بالنواحي الإنسانية، كما أنها تتصف بأنها ذات أنظمة حية نظرا لأنها تشمل عددا من الأشخاص الذين يمارسون أدوارا تنظيمية متداخلة ومن خلال وظائف متنوعة ذات طابع تخصصي. كما تتمتع المنظمات الصحية بوجود خطين للسلطة، أحدهما رسمي والثاني سلطة معرفة ناتجة عن تميز الجهاز الطبي بالتخصص الوظيفي الدقيق. أيضا يمكن القول بأن المنظمات الصحية تدار من خلال أسلوب الإدارة بالآزمات بدلا من أسلوب الإدارة بالأهداف، حيث إن متطلبات العمل في غالبيتها ذات طبيعة طارئة ولا تقبل التأجيل.

وتتمثل النقطة الثالثة لتلك الدراسة في الكشف عن العناصر التي تكون نظام المنظمة الصحية، والتي تشمل عنصر المدخلات، التشغيل، المخرجات، والتغذية العكسية. أما النقطة الرابعة التي تم تناولها في تلك الدراسة فتتمثل في خصائص نظام المعلومات المحاسبية السائد في المنظمة الصحية. وتغطي النقطة الخامسة الأهداف التي يمكن تحقيقها عند تصميم وتنفيذ نظام التكاليف في المنظمات الصحية، كما تتناول النقطة السادسة في هذه الدراسة مقومات نظام التكاليف في المنظمة الصحية، وامتدادا للنقطة السادسة والخاصة بمقومات نظام التكاليف في المنظمة الصحية، يجب ربط نظام محاسبة التكاليف بالهيكل التنظيمي للمنظمة الصحية، ومن ثم تقسيمه إلى وحدات إدارية صغيرة يطلق على كل منها مركز تكلفة ويتولى إشراف ومسئولية كل مركز شخص معين لتحقيق الرقابة على عناصر التكاليف. ويمكن تقسيم مراكز التكاليف إلى

أربعة أنواع : مراكز إنتاجية، مراكز خدمات إنتاجية، مراكز خدمات إدارية وتمويلية، ومراكز العمليات الرأسمالية.

أما النقطة السابعة التي شملتها تلك الدراسة فهي عرض وتحليل طرق تبويب عناصر التكاليف. حيث يعني التبويب تقسيم التكاليف في صورة مجموعات متجانسة وفق أساس معين قد يكون هذا الأساس هو الأهداف أو القرارات. وفي المنظمات الصحية يمكن أن يكون الأساس هو طبيعة عناصر التكاليف أو نوعيتها، تبويب عناصر التكاليف وفق العلاقة مع وظائف المنظمة، التبويب وفق علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط أو حجم النشاط ذاته، والتبويب أيضا وفق علاقة عنصر التكاليف بوحدة الإشراف والمسؤولية.

وتتناول النقطة الثامنة والأخيرة لتلك الدراسة كيفية عرض قائمة التكاليف وقائمة الدخل في المنظمات الصحية. حيث تعرض قائمة التكاليف في صورة كشف أو قائمة توضح التكلفة العلاجية للخدمات العلاجية التي تمت معالجتها داخل المنظمة الصحية أو داخل قسم معين، ومعنى ذلك أن القائمة ممكن تعد للمنظمة ككل ويمكن إعدادها لقسم معين، كما أن القائمة تتضمن جميع عناصر التكاليف التي تحملتها المنظمة أو القسم المعين من مواد أو مستلزمات طبية وأجور ومرتبات للأطباء والمساعدين والمصروفات العلاجية سواء مباشرة أو غير مباشرة، كما توضح القائمة تكلفة الخدمات العلاجية التي تم علاجها والتي ما زالت تحت العلاج أول وآخر الفترة. أما قائمة الدخل فهي قائمة توضح صافي الربح أو الخسارة التي يتم تحقيقها في كل قسم أو المنظمة الصحية ككل. ويعبر مجمل الربح عن الفرق بين الإيرادات والتكاليف العلاجية للخدمات التي تم معالجتها خلال الفترة، وبطرح التكاليف الإدارية والتمويلية من مجمل الربح نحصل على صافي الربح أو الخسارة، ثم يتم إضافة أية إيرادات أخرى للحصول على صافي الربح أو الخسارة النهائية.

وطالما أن هدف نظام محاسبة التكاليف لدى المنظمات الصحية هو تحديد تكلفة الخدمات العلاجية، فإن تحققه يحتاج إلى تحميل عناصر التكاليف إما وفق أسلوب التحميل الشامل أو أسلوب التحميل الجزئي. حيث يقصد بأسلوب التحميل الشامل تحميل وحدات النشاط (الخدمات العلاجية) بجميع عناصر التكاليف التي تتحملها المنظمة الصحية خلال الفترة سواء كانت تكاليف مباشرة أو غير مباشرة، وسواء كانت متغيرة أو ثابتة.

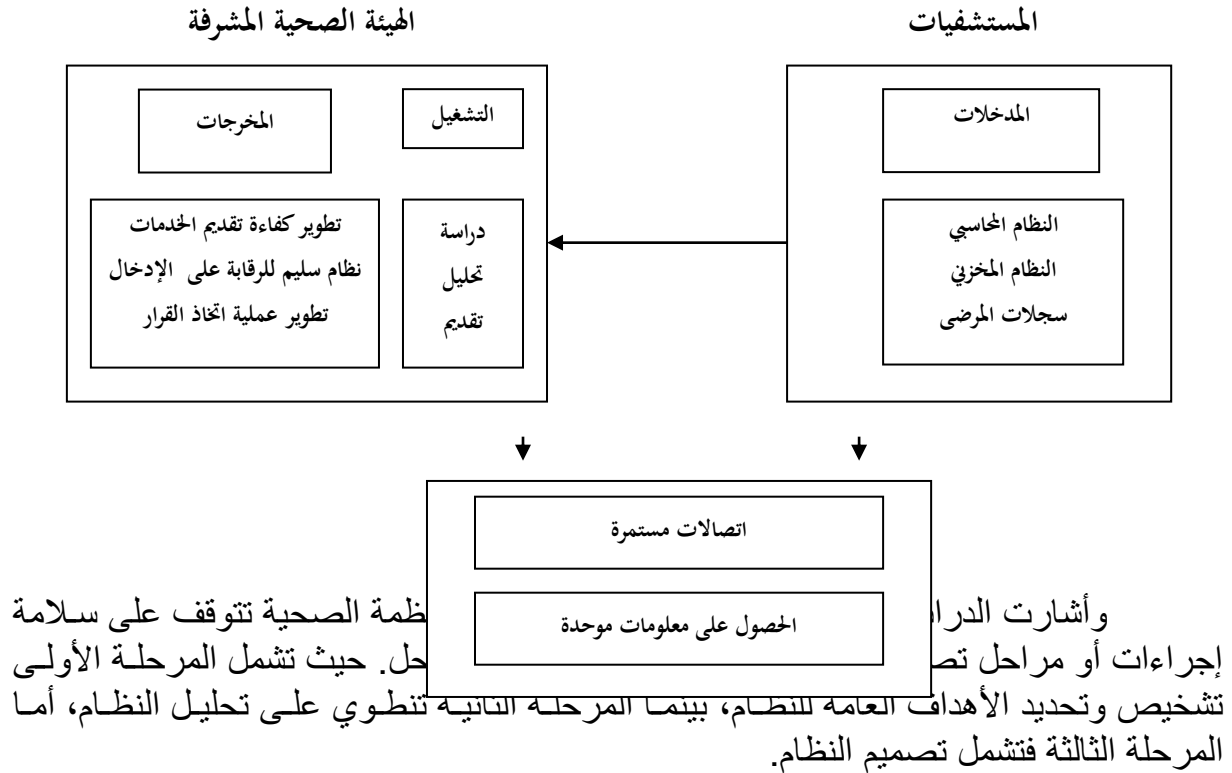
(٧،٦،٣) دراسة الدليل الالكتروني للقانون العربي ArabLawInfo. [٤٨]

تذكر تلك الدراسة أن فاعلية ونجاح أي نظام للمعلومات ترتبط بدرجة تأثيره على أداء الإدارة العليا لوظائفها المركزية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، ويتمثل هذا التأثير فيما يقدمه هذا النظام من بيانات ومعلومات ملائمة عن البدائل المتاحة أمام متخذي القرارات لحل المشاكل القائمة والمستقبلية لتحقيق الأهداف المطلوبة. وفي مجال تقديم الخدمات الصحية شأنها شأن أي مجال آخر فإن مقياس المنفعة وأساس تحقيق الرشد في القرارات الإدارية مرتبط بنوعية المعلومات المقدمة لإرساء قواعد التخطيط السليم للنشاط الصحي، وبالتالي فإن توفير معلومات خاصة بتكاليف أداء الخدمات الصحية للمواطنين بعناصرها الثلاثة المعروفة من مستلزمات طبية وأجور ومكافآت العاملين ومن ثم المصاريف الأخرى المرتبطة بأداء الخدمات الصحية، إنما يمكن القائمين من اتخاذ القرارات المناسبة. ويعتبر هذا البحث أحد الإسهامات الأولية في مجال

الدعوة إلى الاهتمام بنظم المعلومات المحاسبية التي توفر أدق المعلومات عن تكاليف الخدمات الصحية التي تقدمها المستشفيات للمواطنين بهدف دعم مساعي الإدارة نحو تطوير النشاط الصحي نحو الأفضل.

ويسعى هذا البحث إلى تحقيق المفهوم العلمي لنظم المعلومات المحاسبية في نطاق المنظمات الصحية، بيان المنهج الخاص بنظم المعلومات المحاسبية لقطاع الخدمات الصحية، وبيان المفهوم العلمي لنظم المعلومات الصحية.

ويوضح الشكل التالي وبصورة مبسطة عناصر نظام المعلومات الصحية :



(٧,٦,٤) دراسة التجربة السعودية في مجال تشغيل المستشفيات الحكومية (التهامي، ٢٠٠٢) [٤٩]

كشفت التجربة السعودية على حتمية التحول من نظام تشغيل المستشفيات من خلال شركات متخصصة إلى نظام التشغيل الذاتي، حيث قامت وزارة الصحة السعودية منذ ٩ سنوات تقريباً بمراجعة إيجابيات وسلبيات تشغيل تلك المنظمات الصحية واتضح بما لا يجد مجالاً للشك ضرورة مراجعة أوجه القصور والسلبيات التي واكبت مراحل التشغيل المختلفة بهدف تلافي المعوقات ورفع كفاءة الأداء وترشيد الإنفاق، سواء لأعمال التشغيل الطبية وغير الطبية والتغذية والصيانة الطبية. ولذلك صدرت التعليمات بخصوص تشغيل ٣١ مستشفى حكومي في مختلف مناطق المملكة تشغيلاً ذاتياً، كما أظهرت الدراسة التجربة السعودية في تشغيل المستشفيات تعتبر من التجارب الفريدة وهو ما يتلاءم مع خطط التنمية الخمسية.

(٧,٦,٥) دراسة صالح (صالح، ٢٠٠٢) [٥٠]

كان الهدف من هذا البحث هو استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية وتحديد أسعار تلك الخدمات في المستشفيات الخاصة على أسس موضوعية دقيقة. وبالتالي فإن أهمية البحث من وجهة النظر الأكاديمية امتدت لتشمل بيان مدى استخدام أحد أنظمة التكاليف الحديثة (مدخل الأنشطة) في قطاع الخدمات الصحية وما ينعكس تطبيق هذا

المدخل على عملية اتخاذ القرارات من تسعير وتقييم الأداء ورقابة عناصر التكاليف المختلفة. واستخدم البحث المنهج الاستقرائي للتعرف على مساهمة الفكر المحاسبي واستعراض أهم المشاكل التي ارتبطت بقياس التكاليف في مجال توفير الخدمات الصحية، كما تم الاستعانة بالمنهج الاستنباطي لدراسة مدى إمكانية استخدام مدخل الأنشطة لتوفير البيانات اللازمة لمعالجة القصور واستنباط أوجه التطوير الممكنة لقياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية.

لقد استعرض البحث أهم الدراسات التكاليفية التي تمت في دول العالم المتقدم، سواء تلك التي تناولت المشكلة من خلال التطبيق على وظيفة أو نشاط معين باعتباره أحد المسببات الرئيسية لارتفاع تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفى، أو تلك الدراسات التي تناولت المشكلة من منظور شامل على مستوى أنشطة المستشفى ككل. ولقد بذل العديد من المحاولات، لتحسين الخدمات الصحية المقدمة خصوصاً من جانب الدول المتقدمة، حيث شمل ذلك محاولات تسعير الخدمات الصحية المقدمة وذلك عن طريق الاستفادة من بيانات التكاليف بالمستشفيات وتطوير نظام لمحاسبة التكاليف، وبما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والحفاظ عليها. وفي إطار التنظيم الإداري للمستشفيات فإنه يجب مشاركة الأطباء بصورة فعالة في إدارة موارد المستشفى من أجل تحمل مسؤولية قراراتهم بشأن استخدام الموارد المتاحة بالمستشفيات، وتأثير ذلك على إمكانية تصنيف عناصر التكاليف بالمستشفى حسب المسؤولية عنها، وبما يسهم في إعداد تقارير تكاليف يتم اتخاذها كأساس لتحديد أسعار الخدمات الصحية.

ونتيجة تميز أنشطة الخدمات الصحية بسمات خاصة عن أوجه النشاط الأخرى، فلقد ظهر العديد من المشكلات المرتبطة بقياس وتحليل عناصر التكاليف الخاصة بها مثل اختيار الأسلوب الملائم لتحليل عناصر التكاليف كالتحليل النوعي أو الوظيفي أو بحسب علاقة التكاليف بحجم الخدمات المقدمة. وما يرتبط بذلك من مشاكل تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة. وأوضحت الدراسة إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وذلك باستخدام مدخل المحاسبة على تكاليف الأنشطة في استخراج معدلات تكلفة لكل نشاط على حسب محركات التكلفة المناسبة لكل منها، ويتطلب العمل بهذا المدخل تقسيم أنشطة الخدمات الصحية إلى مجموعة متجانسة من الأنشطة، واختيار محركات التكاليف المناسبة لكل منها، مع مراعاة نسب تبادل الخدمات بين الأنشطة المختلفة. كما أوضحت الدراسة إمكانية التغلب على مشكلة التحميل الرأسمالي وذلك عن طريق قياس وتحميل تكلفة الأصول الثابتة بالمستشفيات ضمن تكاليف الخدمات الصحية، واختيار طريقة الاستهلاك التي تتناسب مع عامل التقادم لبعض الأجهزة بالمستشفيات وكذلك نسب استغلال الطاقة المتاحة بها.

(٧،٦،٦) دراسة هولت (Holt, 2001) [٥١]

طالب هولت "holt" بأن تطبيق مدخل الأنشطة يستلزم:

- تحديد الأنشطة الخدمية بالمستشفى، وتجميع الأنشطة المتجانسة في أوعية مميزة (مجموعات للتكلفة).

- تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة (مجمعات التكلفة) على اعتبار أن هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد المتاحة بصفة مباشرة, وذلك من خلال محركات أو (مسببات) التكلفة المناسبة لكل نشاط.
 - استخراج معدل تكلفة لكل مجمع من مجمعات التكاليف, وذلك على أساس عدد وحدات الخدمة المتاحة في كل منها خلال الفترة.
- ويمكن تصور بعض مجمعات التكاليف ومسبباتها بنشاط الرعاية الصحية كما هو بالجدول التالي:

مجمعات التكاليف	مسببات التكاليف	مجمعات التكاليف	مسببات التكاليف
التمريض	عدد المرضى الداخليين	العيادة الخارجية	عدد الزيارات
الصيدلة	الوصفات الطبية	وحدة المناظير	مرات الفحص
المختبرات	عدد التحاليل	العلاج الكيميائي	ساعات العلاج
بنك الدم	لتر الدم	المغسلة	عدد/ أوزان القطع المعقمة
العناية المركزة	ساعة عناية	التغذية	عدد/ أوزان الوجبات المجهزة
الأشعة	عدد الأفلام	الصيانة	عدد طلبات الصيانة العادية أو الطارئة
غرف العمليات	ساعة العمليات	الإدارة العامة	عدد الفواتير والمطالبات لكل حالة
الاستشفاء والإقامة الداخلية	عدد الأسرة	القوى المحركة	عدد ساعات التشغيل
الاستقبال والطوارئ	عدد الحالات		

[٥٢] (Abernethy, 1996) دراسة أبرنيثي (٧,٦,٧)

فقد أوضحت تلك الدراسة فكرة تحكم الطبيب في تكلفة الخدمات الصحية. وأن الطبيب يمثل العامل الأكبر تأثيراً في ارتفاع أو انخفاض تكلفة الخدمات الصحية. وبالتالي تبنت الدراسة الفروض الثلاثة التالية:

- ١-توجد ضرورة لإحاطة الأطباء علماً بتكلفة الخدمات الصحية المختلفة.
 - ٢-يوجد نوع من الإسراف من جانب الأطباء في كثير من الأحيان في استخدام مواد وتسهيلات المستشفى.
 - ٣-من الممكن تدريب الأطباء على كيفية ترشيد التكاليف.
- ولقد تم تصميم برنامج لاختبار تلك الفروض الثلاثة، ثم تصميم برنامج تدريبي موجه لأطباء المستشفى محل الدراسة يتضمن العديد من أساليب ترشيد القرارات، منها محاضرات في مجال خفض و رقابة التكلفة، وأسلوب يتيح للأطباء مراجعة بيانات التكاليف الخاصة بهم وكذلك مراجعة بيانات التكاليف الخاصة بالمستشفى ككل ومناقشتها بشكل جماعي وإعداد كتيبات توضح تكلفة الإجراءات الطبية المختلفة للرجوع إليها قبل تقرير أي إجراء. وتوصلت الدراسة إلى أن آثار تلك البرامج تظهر في المدى الطويل من ناحية وتنمي شعور بأهمية التكاليف لدى الأطباء من ناحية أخرى، مما يساعد على خفض تكلفة الخدمات الصحية.

[٥٣] (٧,٦,٨) دراسة راضي (راضي، ٢٠٠٧م)

أوضحت الدراسة طبيعة وخصائص المستشفيات والوحدات العلاجية والتي منها أنها تمارس نشاطاً خدمياً، ويصعب فيها قياس وتقويم مخرجات الأنشطة، الاعتماد المتزايد على العنصر البشري وكفاءة وخبرة القائمين على تقديم الخدمة، ضخامة حجم الاستثمارات في الأصول الثابتة المطلوبة، واختلاف مصادر الأموال فيها سواء كانت مقيدة أو غير مقيدة، أموال أوقاف وأموال وكالة، أموال اعتمادات وإعانات ممنوحة من الموازنة العامة للدولة، تبرعات وهبات وإيرادات ذاتية، أموال إقراض وأموال عقارات ومعدات وغيرها من المصادر. كما أوضحت الدراسة أن نشاط المستشفيات تأثر بالمتغيرات البيئية المحيطة، كذلك تنوع طرق التسعير واختلاف طرق تحصيل قيمة الخدمات المؤداة و ذلك في المستشفيات الخاصة الهادفة للربح، كما اتضح أن نشاط المستشفيات يتفاعل بصورة محددة مع قوى السوق.

وتشير الدراسة إلى أن النظام التشغيلي في المستشفيات يتكون من ثلاثة وظائف أساسية هي :

- ١-وظائف طبية تنطوي على إسعافات أو علاجات سريعة، العمليات الجراحية، علاج تحت إشراف طبي، و علاج طبيعي.
 - ٢-وظائف فندقية مساعدة وتنطوي على خدمات الغرف، وجبات غذائية ومشروبات، الغسيل، و الاستقبال.
 - ٣-وظائف إدارية ومالية وتنطوي على وظائف العلاقات العامة، شئون الأفراد، المحاسبة والتمويل، وظيفة المشتريات والمخازن، ووظيفة الصيانة والتنظيف.
- ويمكن أن تشمل أهداف النظام المحاسبي في المستشفيات الآتي:

- ١- متابعة التعاملات مع المرضى، وإمساك الحسابات الخاصة بهم وتسجيل معاملاتهم مع المستشفى أولاً بأول، بحيث يمكن إعداد فاتورة علاج لكل مريض على حدة.
 - ٢- توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط وإعداد الموازنات ومتابعة تنفيذها وذلك من خلال التقارير الدورية التي تقدم لإدارة المستشفى لتمكنها من متابعة الإنفاق.
 - ٣- المحافظة على أصول المستشفى ووضع النظم الكافية لتوفير الحماية للأصول ومنع التلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام.
 - ٤- إعداد الحساب الختامي للمستشفى عن كل فترة زمنية.
 - ٥- إعداد المركز المالي للمستشفى في نهاية كل فترة زمنية.
- كما يمكن القول بوجود مجموعة من الخصائص للنظام المحاسبي في المستشفيات :
- (أ) تنوع أسس المحاسبة المطبقة.
 - (ب) تتصف الخدمات التي تقدمها المستشفيات لمرضاها بأنها خدمات غير متجانسة.
 - (ج) السرعة والدقة في إعداد وتجهيز البيانات واستخراج النتائج.
 - (د) يجب تصميم النظام المحاسبي في المستشفى بحيث يسمح بإظهار حجم النشاط اليومي والشهري للمستشفى.
 - (هـ) الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية لحماية الأصول المختلفة للمستشفى.
 - (و) أهمية تحديد مصروفات كل مركز من مراكز الخدمات العلاجية داخل المستشفى لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.
 - (ز) ضرورة تطبيق أسس ومفاهيم محاسبة التكاليف في إطار النظام المحاسبي الشامل للمستشفى.
 - (ح) ضرورة وجود نظام للموازنات يمكن من خلاله تحقيق الرقابة الفعالة.
 - (ط) عند تحديد نتائج الأعمال، يجب استخدام مصطلحات المصروفات والإيرادات.
 - (ي) يمكن إعداد قائمة المركز المالي للمستشفى بصرف النظر عن ملكيتها أو طريقة أدائها.
 - (ك) اختلاف مفهوم تقويم الأداء للمستشفيات عنه للوحدات الأخرى.

كما يمكن القول بأن المقومات الأساسية لنظام المحاسبة تشمل العناصر التالية:

- (١) الدليل المحاسبي.
- (٢) مجموعة مستندية.
- (٣) مجموعة دفترية.
- (٤) التقارير والقوائم المالية.

٨- الدراسة التجريبية

تحقيقاً للمنهج الاستنباطي المقترح تطبيقه، سوف يتم تصميم قائمة استقصاء تشمل عدداً من الأسئلة الموجهة لعينة من منتجي البيانات والمعلومات والقوائم والتقارير المحاسبية في المستشفيات السعودية في منطقة القصيم، ومستخدمي تلك المعلومات، بالإضافة إلى عدد من أساتذة كليات الاقتصاد والإدارة بغرض الكشف عن المعلومات التي ينبغي على أنظمة إدارة

التكاليف الإفصاح عنها لمستخدميها. حيث شملت القائمة ٩ أسئلة، تتدرج الإجابة عليها وفق ٥ مستويات من الأهمية أو ٥ مستويات للموافقة على الرأي المعين. وقد كانت الأسئلة تدور حول : مجموعة عوامل النجاح الأساسية، مهام نظام إدارة التكاليف، الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها نظام إدارة التكاليف، نوعية المعلومات التي يمكن أن يوفرها النظام، ماهية خصائص المعلومات المطلوب توفيرها، العناصر التي يعتمد عليها القرار الاستثماري، العناصر التي يعتمد عليها القرار التشغيلي، العناصر التي يعتمد عليها قرار تحديد الحوافز والجزاءات، وأخيرا الأغراض التي يحققها توفير المعلومات ضمن أنظمة إدارة التكاليف. ويوضح ملحق البحث قائمة الاستقصاء، وقد شملت العينة العشوائية ٢٩٠ مفردة من العاملين بالإدارات المالية بالمستشفيات الحكومية بالقصيم ومجموعة من أعضاء هيئة التدريس بجامعة القصيم. وقد تم استبعاد ٢٠ قائمة لعدم الرد من ناحية، وعدم استكمال الإجابة على كل الأسئلة من ناحية أخرى، وعلى ذلك بلغت نسبة الرد الصحيحة ٩٣٪ وهي نسبة مرتفعة في مثل هذه الحالات.

تحليل النتائج

تحليل إجابات أفراد العينة للسؤال الأول

يمكن عن طريق تجميع إجابات ٢٧٠ مفردة، الحصول على الملخص التالي والخاص بتحديد أكثر العناصر العشرة التي تشكل عوامل النجاح الأساسية لنظام المعلومات التكاليفي في المستشفيات الحكومية السعودية وفي منطقة القصيم:

الجدول رقم (١)

م	عوامل النجاح الأساسية	مستوى الأهمية				
		(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)
١	تنمية الموارد المالية من موازنة الدولة	-	-	١٠	٢٢	٢٣٨
٢	تنمية الموارد المالية من مصادر أخرى	-	٣١	٨٨	٥٠	١٠١
٣	زيادة وتحديث معدات وأجهزة المستشفى	-	-	٣٢	٧٨	١٦٠
٤	زيادة فعالية نظام معلومات المستشفى الطبية	٢	١٥	١١١	٣٩	١٠٣
٥	زيادة جودة وكفاءة القائمين على انجاز الخدمة الطبية	-	٦	٤١	٧٥	١٤٨
٦	زيادة جودة وكفاءة القائمين على أداء خدمة التمريض.	-	٥	٤٧	٩٢	١٢٦
٧	زيادة جودة وكفاءة أداء الجهاز الإداري بالمستشفى	٣	١٢	٦٥	١٠١	٨٩
٨	تحقيق مستوى عال من العدالة ورضا أفراد المجتمع.	-	١٠	٢٢	٩٥	١٤٣
٩	العمل على اكتساب ترتيب متميز ضمن مستشفيات المملكة.	٢١	٤٢	١٠٣	٧٥	٢٩
١٠	العمل على انجاز عمليات طبية مرموقة.	٥	٣٠	٤١	٦٤	١٣٠

وبإجراء التحليل الإحصائي على البيانات السابقة نحصل على البيانات التالية:

الجدول رقم (٢)

رقم عامل النجاح	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الوسط الحسابي	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54
الانحراف المعياري	103.26	41.31	67.32	50.25	60.55	54.76	44.50	62.21	34.28	47.49
ترتيب العامل	1	9	2	6	4	5	8	3	10	7

وعلى ذلك، يمكن استنتاج أن أكثر عوامل النجاح التي ينبغي التركيز عليها هي تنمية الموارد المالية من موازنة الدولة (١)، زيادة وتحديث معدات وأجهزة المستشفى (٣)، وتحقيق مستوى عال من العدالة ورضاء أفراد المجتمع (٨) وهكذا.

تحليل إجابات أفراد العينة للسؤال الثاني:

يرتبط السؤال الثاني بتحديد أهداف النظام التكاليفي للقياس والتقييم، حيث أمكن الحصول على نتائج الاستقصاء على النحو الآتي :

الجدول رقم (٣)

م	مهام نظام قياس وتقييم الأداء داخل المستشفى	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماماً
١	توفير بيانات مرتبطة بالأمراض والأوبئة والصحة العامة لمتخذي القرارات.	١٢	٧١	٩٥	٨٢	١٠
٢	توفير معلومات مرتبطة بقرارات التشغيل.	٤٢	٨٥	٤٢	٨٠	٢١
٣	توفير معلومات خاصة بتخصيص الموارد	١٠٢	٦٥	٦٧	٢٦	١٠
٤	تحديد مناطق الاهتمام وتحسين الجودة	٩٠	٧٠	٥٠	٣٧	٢٣
٥	توفير بيانات وإحصاءات تفيد الحصول على شهادات الجودة.	١٧٦	٤٥	١٠	٥	٣٤
٦	المساعدة في تحقيق العدالة والشفافية والدقة والموضوعية.	١٥١	٧٥	١٦	٤	٢٤
٧	توفير بيانات خاصة بالاختيار من بين الموردين.	٢٠٥	٤١	٩	١٠	٥

وبإجراء التحليل الإحصائي على البيانات السابقة نحصل على البيانات التالية :-

الجدول رقم (٤)

رقم المهمة في النظام	1	2	3	4	5	6	7
----------------------	---	---	---	---	---	---	---

54	54	54	54	54	54	54	الوسط الحسابي
85.63	60.61	70.18	26.54	36.45	27.45	40.17	الانحراف المعياري
1	3	2	7	5	6	4	الترتيب

ويشير الترتيب إلى ارتفاع الانحراف المعياري للمهمة رقم (٧) تليه المهمة رقم (٥) ثم المهمة رقم (٦) وهكذا. ويمكننا أن نستخلص أن المهام الأكثر طلباً للنظام التكاليفي بالمهمة (٥) ثم المهمة (٦) ثم المهمة (٤) وهكذا.

تحليل إجابات أفراد العينة للسؤال الثالث:

ويتعلق السؤال الثالث بالأهداف التي يسعى نظام قياس وتقييم الأداء إلى تحقيقها، وأمكن الحصول على نتائج الإجابات التالية:

الجدول رقم (٥).

م	الأهداف التي يحاول نظام قياس وتقييم الأداء في تحقيقها	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماماً
١	إدارة وتطوير عمليات التشغيل الداخلي	٠	٢٧	١٢	١٨١	٥٠
٢	الكشف عن الأخطاء وتصحيحها والعمل على ملاقاتها مستقبلاً.	٠	٤٠	٢٠	١٦١	٤٩
٣	الحكم على كفاءة وفعالية الأنشطة والبرامج والأفراد العاملين.	٤	١٠	١٩	٢٠١	٣٦
٤	بيان مدى الالتزام بالإستراتيجية والرؤية والرسالة.	٧	٣١	٣٢	١٥٨	٤٢
٥	صياغة الأهداف والمعايير.	٤٥	٧٨	١٤	١١٠	٢٣

وبإجراء التحليل الإحصائي على البيانات السابقة نحصل على البيانات التالية :

الجدول رقم (٦)

رقم الهدف	1	2	3	4	5
الوسط الحسابي	54	54	54	54	54
الانحراف المعياري	73.41	62.73	83.06	59.54	39.86
ترتيب الهدف	2	3	1	4	5

يتضح أن الهدف الأول والذي يحظى بالأهمية هو ذلك الذي يحتل رقم (٣) يليه الهدف رقم (١) ثم الهدف رقم (٢) ثم الهدف رقم (٤) وأخيرا الهدف رقم (٥). وبالطبع فإن هذا الترتيب يفرض ترتيب الأولوية على مصممي أنظمة التكاليف.

تحليل إجابات أفراد العينة للسؤال الرابع:

يرتبط السؤال الرابع بطبيعة المعلومات التي يوفرها نظام قياس وتقييم الأداء وكانت الإجابات المجمعة لـ ٢٧٠ مفردة على النحو الآتي :

الجدول رقم (٧)

م	طبيعة المعلومات التي يوفرها نظام قياس وتقييم الأداء	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماما
١	درجة تحديد مهام الوحدة الاقتصادية	٠	٣	٥٥	١٥٠	٦٢
٢	كيفية عرض مهام الوحدة الاقتصادية ونشرها	٦	٤٥	٧٦	١١٠	٣٣
٣	درجة وضوح أهداف الوحدة الاقتصادية	٢٢	٢٥	٤٣	١١٥	٦٥
٤	مدى اعتماد أهداف الوحدة الاقتصادية على القيم الكمية.	٣٣	٤٧	١٠٥	٧٤	١١
٥	العلاقة بين الأهداف والنتائج	٢٠	٢٧	٩٥	١٠٣	٢٥
٦	مدى العلاقة بين وضوح الأهداف وتحسين الأداء.	٢١	٣٥	١٤٣	٦٠	١١

وبإجراء التحليل الإحصائي على البيانات السابقة نحصل على:

الجدول رقم (٨)

رقم طبيعة المعلومات	1	2	3	4	5	6
الوسط الحسابي	54	54	54	54	54	54
الانحراف المعياري	60.82	40.14	38.17	36.54	41.26	53.05

2	3	6	5	4	1	ترتيب طبيعة المعلومة
---	---	---	---	---	---	----------------------

وبناء على ذلك فإن طبيعة المعلومات رقم (١) تحظى على الأولوية الأولى ثم الطبيعة رقم (٦) ثم رقم (٥) ثم (٢) ثم رقم (٣) ثم رقم (٤).

تحليل إجابات أفراد العينة للسؤال الخامس:
أمكن تجميع النتائج ضمن الجدول رقم (٩):

الجدول رقم (٩)

م	خاصية المعلومات التي يوفرها نظام قياس وتقييم الأداء	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماماً
١	توفير معلومات مقارنة مع الوحدات المماثلة	٠	٠	٦	١٩	٢٤٥
٢	توفير معلومات من مصادر خارجية	٠	٢٥	١٥	٤٣	١٨٧
٣	توفير معلومات طويلة الأجل	٥	١٥	٣٣	٥٥	١٦٢
٤	توفير معلومات غير مالية	٣	٧	١٧	٤٢	٢٠١
٥	تنصف المعلومات في الوقت المناسب	٠	٠	٣	٩	٢٥٨
٦	تعتبر المعلومات التي يتم توفيرها لأغراض التخطيط وتخصيص الموارد	٠	٠	٨	٧٢	١٩٠
٧	تعتبر المعلومات مناسبة لإجراء المساءلة	٤	٦	١٠	٩٠	١٦٠
٨	تعتبر المعلومات ملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية	٩	٢١	١٠	١٠٠	١٣٠
٩	تعتبر المعلومات ملائمة لأغراض الرقابة المالية	٨	٢٢	٣٠	٧٠	١٤٠
١٠	توصف المعلومات بأنها دقيقة وموضوعية	٥	١٥	١٥	٤٣	١٩٢

وبإجراء التحليل الإحصائي على البيانات السابقة نحصل على:

الجدول رقم (١٠)

رقم خاصية المعلومات	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
الوسط الحسابي	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54
الانحراف المعياري	107.05	75.97	63.30	83.56	114.10	81.80	69.41	56.88	53.31	78.43
ترتيب خاصية المعلومة	1	5	4	10	6	2	3	7	9	8

يلاحظ أن خاصية المقارنة مع الوحدات المماثلة حصلت على الأولوية رقم (١) يليها الخاصية رقم (٦) والخاصة بتوفر المعلومات لأغراض التخطيط وتخصيص الموارد وهكذا.

تحليل إجابات أفراد العينة للسؤال السادس:

ويرتبط السؤال السادس بمحددات القرار الاستثماري من المعلومات، ولذلك تضمن السؤال الاستفسار عن أهمية خمسة محددات من خلال عينة مكونة من ٢٧٠ مفردة من مجتمع البحث المتمثل في أفراد الإدارة المالية للمستشفيات الحكومية وأعضاء هيئة التدريس المهتمين بهذا المجال في منطقة القصيم، حيث:

الجدول رقم (١١)

م	العناصر التي يعتمد عليها متخذ القرار الاستثماري	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماما
١	الخبرة الشخصية بصفة عامة	٢٤	١٠٦	٣٨	٥٥	٤٧
٢	الاعتماد على المعلومات التي تشملها القوائم المالية للوحدة الاقتصادية	٧٨	٩٢	١٣	٢٠	٦٧
٣	الاعتماد على المعلومات التي تشملها التقارير الواردة من خارج الوحدة الاقتصادية	٣	٥	٦	٦٥	١٩١
٤	الاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من المستويات الإدارية العليا بالوحدة الاقتصادية	٥	١٠	٣٤	٩٨	١٢٣
٥	الاعتماد على معلومات من مصادر الانترنت	١٤١	٤٠	٥٠	٢٠	١٩

وبإجراء التحليل الإحصائي الملائم نحصل على النتائج التالية :

الجدول رقم (١٢)

رقم العنصر الذي يعتمد عليه القرار الاستثماري	1	2	3	4	5
الوسط الحسابي	54	54	54	54	54
الانحراف المعياري	31.26	35.45	80.93	53.46	50.40
ترتيب العنصر الذي يتم الاعتماد عليه	5	4	1	2	3

وكما يتضح فإن أكثر العناصر المؤثرة على القرار الاستثماري والتي ينبغي أن يوفرها النظام المحاسبي التكاليفي هي العنصر الذي رقمه (٣) والمتعلق بمعلومات من خارج الوحدة الاقتصادية، يليه العنصر رقم (٤) والخاص بمعلومات متحصل عليها من المستويات الإدارية العليا، يليه عنصر المعلومات المتحصل عليها من الانترنت، ثم معلومات التقارير المالية، وأخيرا عنصر المعلومات الواردة من الخبرة الشخصية.

تحليل إجابات أفراد العينة للسؤال السابع:

ويرتبط السؤال السابع بمحددات القرار التشغيلي من المعلومات، وذلك بهدف تركيز النظام التكاليفي على توفير تلك المعلومات، لذلك تم تجميع إجابات أفراد العينة كالآتي:

الجدول رقم (١٣)

م	العناصر التي يعتمد عليها متخذ القرار التشغيلي	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماماً
١	الخبرة الشخصية	٢٤	١٠٦	٣٨	٥٥	٤٧
٢	إجراء مشاركة مع أفراد آخرين داخل الوحدة الاقتصادية	١	١٢	٥	١١٥	١٣٧
٣	إجراء مشاركة مع أفراد الإدارة العليا	٣٢	٤٥	٩	١٣٢	٥٢
٤	الاعتماد على معلومات من تقارير داخل الوحدة الاقتصادية	٠	٣	١٠	٤٥	٢١٢
٥	الاعتماد على تقارير الإدارة العليا	٢٥	١٢	٣٠	٦٠	١٤٣
٦	الاعتماد على معلومات انترنت بشأن القرارات التشغيلية	١٨١	٥٥	٢٠	١٠	٤

وبإجراء التحليل الإحصائي الملائم نحصل على النتائج التالية :

الجدول رقم (١٤)

رقم العنصر الذي يعتمد عليه القرار التشغيلي	1	2	3	4	5	6
الوسط الحسابي	54	54	54	54	54	54
الانحراف المعياري	31.26	66.30	46.58	90.14	52.77	73.69
ترتيب أولوية العنصر	6	3	5	1	4	2

يتضح أن الأولوية القصوى للعنصر الذي يؤثر على القرار التشغيلي هو الاعتماد على معلومات من تقارير داخل الوحدة الاقتصادية، يليه العنصر السادس والخاص بالاعتماد على معلومات الانترنت، ثم العنصر الثاني والخاص بإجراء مشاركة مع أفراد الإدارة العليا، ثم العنصر الخامس والخاص بالاعتماد على تقارير الإدارة العليا، ثم العنصر الثالث والخاص بإجراء مشاركة مع أفراد الإدارة العليا، وأخيراً العنصر الأول والمرتبط بالخبرة الشخصية.

تحليل إجابات أفراد العينة للسؤال الثامن:

ويرتبط السؤال الثامن بالعناصر الخاصة بقرارات الحوافز والجزاءات، حيث تم حصر ستة عناصر، تم الاستقصاء عن ترتيب هذه العناصر من قبل أفراد العينة، وتم تجميع الإجابات على النحو الآتي:

الجدول رقم (١٥)

م	العناصر التي يعتمد عليها متخذ القرار الخاص بالحوافز والجزاءات	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماماً
١	الخبرة الشخصية	٢٤	١٠٦	٣٨	٥٥	٤٧
٢	إجراء مشاركة مع أفراد آخرين داخل الوحدة الاقتصادية	١	١٢	٥	١١٥	١٣٧
٣	إجراء مشاركة مع أفراد الإدارة العليا	٣٢	٤٥	٩	١١١	٧٣
٤	الاعتماد على معلومات من تقارير داخل الوحدة الاقتصادية	٠	٣	١٠	٤٥	٢١٢
٥	الاعتماد على تقارير الإدارة العليا	٢٥	١٢	٣٠	٩٨	١٠٥
٦	الاعتماد على معلومات انتزعت بشأن القرارات التشغيلية	٢١٢	٢٠	١٠	١٢	٩

وبإجراء التحليل الإحصائي على البيانات السابقة نحصل على النتائج التالية:

الجدول رقم (١٦)

رقم العنصر الذي يعتمد عليه قرار الحوافز والجزاءات	1	2	3	4	5	6
الوسط الحسابي	54	54	54	54	54	54
الانحراف المعياري	31.26	66.30	39.37	90.14	43.93	89.21
ترتيب العناصر	6	3	5	1	4	2

يتضح أن العنصر رقم (٤) يحظى على الأولوية رقم (١) يليه العنصر رقم (٦) والذي يحظى بالترتيب رقم (٢) ثم العنصر رقم (٢) الذي يحظى بالترتيب رقم (٣) ثم العنصر رقم (٥) والذي ينال الترتيب رقم (٤) ثم العنصر رقم (٣) والذي تأتي أولويته رقم (٥) وأخيراً العنصر الأول والذي ترتيبه رقم (٦).

تحليل إجابات أفراد العينة للسؤال التاسع:

ويتعلق السؤال التاسع بالعناصر التي يحققها نظام قياس وتقييم الأداء بالمستشفى، وفيما يلي النتائج المجمعة التي تم الحصول عليها من إجابات أفراد العينة:

الجدول رقم (١٧)

م	تحقق المعلومات التي يوفرها نظام قياس وتقييم الأداء	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماما
١	رضاء الموظفين والكادر الطبي بالمستشفى	٢	٦	١٥	٦٥	١٨٢
٢	رضاء المرضى بالمستشفى	٢	٥	٤١	٧٧	١٤٥
٣	رضاء الموردين الذين تتعامل معهم إدارة المستشفى سواء لتوريد السلع أو خدمات معينة أو كوادرات طبية	٢٨	٥٧	٢٠	٨٠	٨٥
٤	رضاء أفراد الإدارة العليا	٥	١٥	٢٢	٨٧	١٤١

وبإجراء التحليل الإحصائي على نتائج الإجابات السابقة نحصل على:

الجدول رقم (١٨)

رقم المعلومات التي يحققها نظام قياس وتقييم الأداء	1	2	3	4
الوسط الحسابي	54	54	54	54
الانحراف المعياري	75.88	59.34	29.49	58.32
ترتيب المعلومة	1	2	4	3

وعلى ذلك تحظى المعلومة رقم (١) على الأولوية رقم (١)، وتنال المعلومة رقم (٢) على الترتيب رقم (٢)، بينما تحظى المعلومة رقم (٤) على ترتيب رقم (٣)، وأخيرا المعلومة رقم (٣) على الترتيب رقم (٤).

٩- النتائج والتوصيات

(٩،١) نتائج البحث

١- يعتبر نظام المعلومات التكاليفي بمثابة نظام فرعي لنظام المعلومات المحاسبي. ولأن عملية اتخاذ القرارات من تخطيط وتنظيم وتنسيق ورقابة وتقييم أداء، فإنها تحتاج إلى التعرف على نتائج الدورة المحاسبية وتحليل وتفسير المعلومات، فإن الأمر يتطلب بالضرورة تصميم وتطوير أنظمة إدارة التكاليف لدى المنظمات الصحية وبصفة خاصة قطاع المستشفيات، وسواء كانت المستشفيات هادفة أو غير هادفة لتحقيق الربح. لقد أوضح البحث نتيجة هامة وهي الحاجة

لوجود نظام لإدارة بيانات ومعلومات التكاليف لخدمة قرارات التسعير والتوسع والرقابة وتقييم الأداء وغيرها من القرارات.

٢- يتميز أداء المنظمات الصحية وخاصة المستشفيات الحكومية بتأثرها بالعديد من المتغيرات : الزيادة المستمرة في عدد السكان، التطور المتسارع في الخدمات الصحية، التغير في أنماط الأمراض، ارتفاع التكلفة الرأسمالية لأصول المنظمات الصحية، مراعاة الندرة النسبية في الموارد المتاحة، ضرورة الاستفادة من أنظمة المعلومات المختلفة في الكشف عن المعالجة الطبية الملائمة، ووجود علاقة ارتباط بين الاستراتيجيات والأداء وأنظمة إدارة التكاليف.

٣- أوضحت الدراسات المرتبطة بطبيعة الأنظمة التكاليفية وغرضها ونطاقها، أن من أهم التحديات التي تواجه المحاسبين في السنوات التالية هي قياس جودة الخدمات الصحية من ناحية، وتقييم الأقسام الطبية وغير الطبية المساعدة في المنظمات الصحية من ناحية ثانية، واختيار طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة من ناحية ثالثة.

٤- أجمعت الدراسات السابقة المرتبطة بتحديد الإطار العام لأنظمة إدارة التكاليف على وجود أربعة مفاهيم أساسية لتحقيق التوازن بينها هي: المقاييس المالية، العملاء، عمليات التشغيل الداخلية، والابتكار والتعلم، وإن أضافت بعد ذلك مفاهيم أخرى مثل الموارد البشرية، محددات الجودة والمرونة.

٥- يمكن حصر مقومات أنظمة إدارة التكاليف في المنظمات الصحية في : تحديد وحدة التكلفة، إنشاء دليل لمراكز التكاليف، إنشاء دليل لعناصر التكاليف، تحديد المجموعة المستندية، تصميم المجموعة الدفترية، ومجموعة القوائم والتقارير مثل قائمة التكاليف، قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي.

٦- نظام إدارة التكاليف في المنظمات الصحية إلى تحديد طرق تبويب عناصر التكاليف وذلك في صورة مجموعات متجانسة وفق أساس معين والذي قد يكون الأهداف أو القرارات، طبيعة عناصر التكاليف ونوعيتها وفق وظائف المنظمة، التبويب وفق علاقة عنصر التكلفة بوحدات النشاط أو حجم النشاط أو وحدات الإشراف والمسئولية.

٧- يترتب على زيادة حجم الإنفاق على القطاع الصحي في المملكة سواء كان حكومياً أو بواسطة القطاع الخاص، ضرورة الاهتمام بأنظمة إدارة التكاليف لدى المنظمات الصحية السعودية، حيث وصل إجمالي حجم الإنفاق الصحي للعام الحالي ٢٠٠٩ مبلغ ٥٠ مليار ريال.

٨- أوضحت الدراسة أنه يمكن التخلص من الأنشطة غير الضرورية التي تقوم بها المنظمات الصحية عند تطبيق مدخل الأنشطة بصدد تخصيص التكاليف غير المباشرة الطبية وغير الطبية والأنشطة الفندقية التي يتم ممارستها بجانب الوظائف الطبية.

٩- يمكن تلخيص أهداف أنظمة إدارة التكاليف في المستشفيات الحكومية في متابعة التعاملات مع المرضى، توفير المعلومات لأغراض التخطيط وإعداد الموازنات ومتابعة تنفيذها، المحافظة على أصول المستشفيات ووضع الأنظمة الكافية لحمايتها ومنع التلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام، وإعداد التقارير الدورية والنهائية.

١٠- بصفة عامة يمكن تبويب مراكز التكاليف في المستشفيات إلى أربعة أنواع من المراكز هي: مراكز الإنتاج، مراكز الخدمات الإنتاجية، مراكز الخدمات الإدارية، و مراكز الخدمات

التسويقية. وسوف لا يظهر النوع الأخير في المستشفيات الحكومية، حيث إن المجموعة الخاصة بمراكز تكاليف التسويق تكاد تختفي في هذا القطاع الخدمي الحكومي. كما يمكن القول بأن مراكز الإنتاج في المستشفيات الحكومية تنقسم إلى مجموعتين الأولى مراكز علاجية والتي تؤدي العلاج التخصصي للمريض مثل قسم الطوارئ والعيادات، والثانية مراكز طبية مساعدة أو متخصصة والتي تساعد العلاج مثل الأشعة والمختبرات وبنك الدم. أما مراكز تكاليف الخدمات الإنتاجية فهي التي تخدم مراكز الإنتاج وتوفر المستلزمات إليها، وتنقسم تلك إلى خدمات عامة وخدمات أصول المستشفى. أما مراكز تكاليف الخدمات الإدارية فهي التي تقوم بالإشراف والرقابة على المستشفى.

(٩،٢) توصيات البحث

١- أوضحت الدراسة التجريبية ضعف الوعي التكاليفي لدى الإدارات المالية بالمستشفيات الحكومية، الأمر الذي يجعلنا كباحثين أكاديميين أن نوصي بمشروع قومي على مستوى وزارة الصحة بإعداد دورات تدريبية للمحاسبين لاستيعاب المفاهيم الحديثة والمتطورة في أنظمة إدارة تكاليف الخدمات عامة والقطاع الصحي خاصة.

٢- طالما أن عملية اتخاذ القرارات تنطوي على مجموعة من الوظائف الأساسية كالتخطيط والتنظيم والتشكيل والتنسيق والرقابة وتقييم الأداء، فإن الأمر يتطلب توفير معلومات تساعد القائمين على تنفيذ تلك الوظائف. لهذا فإن تصميم وتنفيذ أنظمة إدارة التكاليف أصبح ضرورة ملحة وخاصة في قطاع الخدمات الذي يتنامى دوره ومشاركته في الاقتصاد القومي وخاصة الشق الحكومي منه. أن هذه الضرورة أصبحت ملحة نظرا للندرة النسبية للموارد المتاحة من ناحية، ولزيادة وتسارع بنود الإنفاق ضمن الموازنة العامة للمملكة من ناحية ثانية، بل ولزيادة الاهتمام بالخدمات الصحية عامة من ناحية ثالثة. إن التأكيد على ضرورة تواجدها أنظمة إدارة التكاليف لدى المستشفيات الحكومية السعودية ينبع من ضرورة الأخذ بالحكمة التكاليفية التي تنادي بأن من لا يستطيع تحديد وقياس وتحليل عناصر تكاليف منتجه أو خدمته، فسوف يصعب عليه أن لم يكن استحالة إدارته للوحدة الاقتصادية التي تتبعه.

٣- يجب أن ينصب اهتمام مصممي أنظمة إدارة التكاليف لدى المستشفيات الحكومية السعودية على الأهداف التي سوف تنشأ من أجلها تلك الأنظمة. وقد أوضحت نتائج الدراسة التجريبية ضرورة تركيز الاهتمام على احتياجات متخذي القرارات من المعلومات التكاليفية ولمختلف الأقسام الطبية وغير الطبية والفندقية، وأن تلك الأهداف تختلف من قسم لآخر، ومن منظمة صحية لأخرى.

٤- يوصي البحث بعدم كفاية مخرجات النظام المالي الحالي لدى المستشفيات الحكومية السعودية والقائم على الموازنة العامة وأن الأمر يحتاج لأوجه رقابة وتقييم أداء وتوفير وتحليل معلومات أكثر مما هو متاح حالياً.

٥- يوصي البحث بضرورة زيادة المساحة التدريبية لأنظمة التكاليف في القطاع الخدمي عامة، وفي قطاع المستشفيات الحكومية خاصة، نظرا لكبر أهمية هذا القطاع من ناحية، وللحاجة الملحة لتحليل البيانات والمعلومات المرتبطة بهذا القطاع من ناحية ثانية.

١٠- مراجع البحث

- [١] قديحي، أنيس، (٢٠٠١)، *جريدة الشرق الأوسط*، العدد رقم ٨١٧٤ في ١٥ ابريل.
- [٢] الجلب، محمد، (٢٠٠٣)، *جريدة الشرق الأوسط*، العدد رقم ٩٠٤٨ في ٦ سبتمبر.
- [٣] Smith, P. , and M. Goddard, (2002), Performance management and operational research: A marriage made in heaven? *Journal of the Operational Research Society* 53, (3): 247-55.
- [٤] Neely, A. (2005), The evaluation of performance measurement research: Developments in the last decade and a research agenda for the. *International Journal of Operations & Production Management* 25, (12):1264-77.
- [٥] Eccles, R. (1991), The Performance measurement manifesto. *Harvard Business Review*: 131-7.
- [٦] Assessing the performance of NHS hospital trusts: The ‘(1999)‘ M., R., Mannion, and P. Smith ‘Goddard (2): 119. ‘ *Health Policy* 48 ‘role of “hard” and “soft” information
- [٧] Panzarino, P., (1996), Outcomes management makes strides in quality accountability, *Behavioral Healthcare Tomorrow* 5, (6): 69-70.
- [٨] Holloway., (2001), investigating the impact of performance measurement. *International Journal of Business Performance Management* 3, (2-4):167-80.
- [٩] Martin, L. (1998), the rush to measure performance. *Journal of Sociology and Social Welfare* 25, (3): 63-74.
- [١٠] Lawton, A., D. McKeivitt, and M. Millar. (2000), coping with ambiguity: Reconciling external legitimacy and organizational implementation in performance in performance measurement. *Public Money & Management* 20, (3): 13-9.
- [١١] Johansson, U., M. Martensson, and M. Skoog, (2001), measuring to understand intangible performance drivers. *European Accounting Review* 10, (3):407-42.
- G., (2002), Concepts and indicators of local authority performance : An evaluation of the ‘- Boyne (2) :17-24. ‘statutory frameworks in England and Wales. *Public Money & Management* 22
- McAdam, R., and R. Saulters, (2000), Quality measurement frameworks in the public sector. *Total Quality Management* 11, (4-6):s652-6.
- Ittner, C., (1998), Innovations in performance measurement: Trends and research implications, *Journal of Management Accounting Research* 10:205-38.
- Julnes, P., and M. Holzer., (2001), Promoting the utilization of performance measures in public organizations: An empirical study of factors affecting adoption and implementation. *Public Administration review* 61, (6): 693-708.
- Berman, E., and X. Wang, (2000), Performance measurement in U.S. counties: Capacity for reform. *Public Administration Review* 60, (5): 409-20.
- [١٢] Holzer, M., and S. Lee, (2004), *Public Productivity handbook, second edition, revised and expanded*. Second ed. CRC Press.
- [١٣] Schneider, E.V. Riehl, S.Courte-Wienecke, D. Eddy, and C. Sennett, (1999), Enhancing performance measurement: NCQA’s road map for a health information framework. *JAMA* 282, (12): 1184-90.
- [١٤] Mannion, R., and H. Davies, (2002), reporting health care performance learning from the past, prospects for the future. *Journal of Evaluation in Clinical practice* 8, (2): 215-28.
- [١٥] and J. Owen,(2001), Improving performance using ‘ K.S. Leatherman, M. Fletcher‘[15] McLaughlin and Australia. *International ‘ the United Kingdom‘indicators: Recent experiences in the United States Journal For Quality in Health Care* 13, (16):455-62.
- [١٦] Otley, D., (1999), Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research* 10, (4): 363-82.

- Meyer M., and V. Gupta, (1994), the performance paradox. *Research in Organizational Behavior* 16:309-69. [١٧]
- Adair, C.E. Simpson, A. Casebeer, J. Birdsell, K. Hayden, and S. Lewis. (2006), Performance measurement in healthcare: Part II- state of the science findings by stage of the performance measurement process. *Healthcare Policy* 2, (1): 56-78. [١٨]
- Neely, A., M. Gregory, and K. Platts. (1995), Performance measurement system design – A literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management* 15, (4): 80-116. [١٩]
- Holloway, J., (2001), investigating the impact of performance measurement. *International Journal of Business Performance Management* 3, (2-4):167-80. [٢٠]
- Legnini, M., L. Rosenberg, M. Perry, and N. Robertson, (2000), Where does performance measurement go from here? *Health Affairs* 19, (3): 173-7. [٢١]
- Luttman, R., (1998), Next generation quality, part 2: Balanced scorecards and organizational improvement. *Topics in Health Information Management* 19, (2): 22-9. [٢٢]
- Nutley, S., and P. Smith, (1998), League tables for performance improvement in health care. *Journal of Health Services & Research Policy* 3, (1):50-7. [٢٣]
- Maisel, L., (1992), Performance measurement: The balanced scorecard approach, *Journal of Cost Management* (2):47-52. [٢٤]
- Adams, C., and P. Roberts. (1993), You are what you measure. *Manufacturing Europe*, Sterling Publications Ltd: 504-7. [٢٥]
- Epstein, A., and J. Manzoni. (1998), implementing corporate strategy: From tableaux de board to balanced scorecards. *European Management Journal* 16, (2):190-203. [٢٦]
- Keung, P., (2000), Process performance measurement system: A tool to support process – based organization. *Total Quality Management* 11, (1):67-85. [٢٧]
- Kaplan, R., and D. Norton, (2006), Alignment: Using the balanced scorecard to create corporate synergies, *Harvard Business School Press*. [٢٨]
- Fitzgerald, L., R. Johnston, S. Brignall, R. Silvestro, and C. Voss. (1991), Performance measurement in service business. London: *The Chartered Institute of Management Accountants*. [٢٩]
- Neely, A., (2002), Business performance measurement : Theory and practice. *Cambridge University Press*. [٣٠]
- Kanji, G., and P. Maura, (2002) Kanji's business scorecard. *Total Quality Management* 13, (1): 13-27. [٣١]
- Neely, A., (2002), Business performance measurement : Theory and practice. *Cambridge University Press*. [٣٢]
- Pun K. & A. Sydney White, (2005), A performance measurement paradigm for integrating strategy formulation: A review of systems and frameworks. *International Journal of Management Review* 7, (1): 49-71. [٣٣]
- (1992), The balanced scorecard – measures that drive performance. *Harvard Business School Press*. [٣٤]
- Gupta, S. & V. Zeithaml, (2006), Customer metrics and their impact on financial performance. *Marketing Science* 25, (6):718-39. [٣٥]
- Ittner, C., and D. Lacker, (2003), coming up short on non financial performance measurement. *Harvard Business Review* 81, (11):88-95. [٣٦]
- Butler R. & L. Neale, (1997), linking the balanced scorecard to strategy. *Long Range Planning* 30, (2):242-53. [٣٧]

- [٣٨] Norreklit, H., (2000), the balance on the balanced scorecard: A critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research* 11, (1):65-88.
- [٣٩] Neely, A., M. Gregory, and K. Platts, (1995), Performance measurement system design – A literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management* 15, (4): 80-116.
- [٤٠] , Process performance measurement system: A tool to support process – based (Keung, P., (2000 organizations. *Total Quality Management* 11, (1):67-85.
- [٤١] (2002), “Developing meaning performance measure and communicating performance ‘Rohm, H. information throughout your organization using information technology “, paper presented at the 2002 Washington, D.C. ‘conferences of the performance measurement for government monitor & analyze ‘ web- based system to collect‘(2002), “ How to build A real – time‘Gingilis, K. performance information “, paper presented at the 2002 conferences of the performance measurement for D.C. ‘ Washington‘government
- [٤٢] M.,(1996), Keeping score : Using the right metrics to drive world –class Amacom Div ‘Brawn American Mgmt Assn.
- [٤٣] (2001), performance indicators from all perspectives. *International Journal for Quality in ‘Ibrahim., J. Health Care* 13, (6):431-2.
- [٤٤] Process performance measurement system: A tool to support process – based ‘Keung, P., (2000 organizations. *Total Quality Management* 11 (1):67-85.
- [٤٥] جعفر، عبد الآله نعمة، " قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى – دالة لقياس كفاءة الاداري فيه "، بحث قدم للمؤتمر العلمي الأول الذي نظمته كلية الاقتصاد والادارة – جامعة العلوم التطبيقية، عمان، الاردن، مايو ٢٠٠٣.
- [٤٦] السجاعي، محمود، محمود، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية، المنصورة، ٢٠٠٦.
- [٤٧] الدليل الالكتروني للقانون العربي ARABLAWINFO، www.arablawninfo.com، ص ١ - ١١
- [٤٨] التهامي، شمس، " دراسة حديثة تستعرض التجربة السعودية في مجال تشغيل المستشفيات وأسباب التحول الى نظام التشغيل الذاتي "، جريدة الشرق الأوسط، ١٠ ابريل ٢٠٠٢، العدد ٨٥٣٤.
- [٤٩] صالح، رضا ابراهيم، " مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات "، دورية الادارة العامة، المجلد الثاني والأربعون، العدد الأول، ابريل ٢٠٠٢، ص ٤٣ – ٩٨.
- [٥٠] (2001), “ Developing an Activity – Based Management System for the Army Medical ‘ Timothy‘Holt Gaithersburg : spring : 41-46, <http://proquest.umi.com>. ‘Department “, *Journal of Health Care Finance*
- [٥١] M.A. (1996), “Physicians and Resource Management: The Role of Accounting and [52] Abernethy Non-Accounting Controls”, *Financial Accounting & Management*, 12 (2) May: 41-155.
- [٥٢] راضي، محمد سامي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الاسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٧.

١١- ملحق البحث

قائمة الاستقصاء

بسم الله الرحمن الرحيم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.....

يشرفني الإحاطة لسيادتكم بأن هذا الاستقصاء والمعد لتجميع البيانات حول البحث بعنوان :
 "تطوير أنظمة إدارة التكاليف في المستشفيات الحكومية بغرض زيادة فعالية الأداء وأدوات التقييم
 - مع التطبيق على منطقة القصيم". حيث إن تجميع وتحليل الإجابات المتحصل عليها سوف يفيد
 في الوصول إلى مجموعة من النتائج الإحصائية وبالتالي التوصيات الممكن استخلاصها.
 يسعى البحث إلى تحقيق هدف تطوير أنظمة تكاليف المستشفيات الحكومية في حالة
 توافرها، أو تصميم تلك الأنظمة في حالة عدم وجودها ولذلك يجب توفير نظام معلومات يلبي تلك
 الأهداف. ومن المتعارف عليه أن أهداف نظام التكاليف يجب أن تتمثل في قياس تكلفة الوحدة
 سواء السلع أو الخدمات، الرقابة على عناصر التكلفة المختلفة لضبط وتقييم الأداء، توفير
 المعلومات التكاليفية ذات الخصائص المرغوبة والمستهدفة (الملاءمة، الدقة، التوقيت، اقتصاديات
 المعلومات)، بالإضافة إلى متابعة التأثير في متخذي القرارات.
 وتنطوي قائمة الاستقصاء المرفقة والمطلوب الإجابة عليها، على مجموعة من الأسئلة التي
 تم صياغتها بصورة رتيبة تمهيدا لإجراء التحليل الإحصائي الملائم عليها. ونود أن نشير وبشدة
 أن جميع الإجابات والمعلومات التي يتم الحصول عليها تعالج بطريقة سرية تامة ولن تستخدم إلا
 لأغراض البحث وهذا ما تقتضيه أمانة البحث العلمي بصفة عامة، وما تفرضه طبيعة وشخصية
 الباحثين القائمين بصفة خاصة.

الباحثان

التاريخ ١٤ ذو القعدة ١٤٢٩

الموافق ١٢ نوفمبر ٢٠٠٨

١-يما يلي مجموعة من عوامل النجاح الأساسية والتي يعتمد عليها نجاح أداء أي مستشفى،
 والمطلوب إعطاء ترتيب أهمية يتدرج من ١ حتى ٥ لعوامل النجاح التالية، حيث يشير رقم (١)
 إلى عديم الأهمية، ورقم (٢) إلى أهمية ضئيلة، ورقم (٣) مهم نسبيا، ورقم (٤) مهم في معظم
 الأحيان، ورقم (٥) هام في كل الأحيان، وذلك من خلال وضع علامة (√) تحت الرقم الذي
 تختاره.

م	عوامل النجاح الأساسية				
	مستوى الأهمية				
	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)

١	تنمية الموارد المالية من موازنة الدولة					
٢	تنمية الموارد المالية من مصادر أخرى					
٣	زيادة وتحديث معدات وأجهزة المستشفى					
٤	زيادة فعالية نظام معلومات المستشفى الطبية					
٥	زيادة جودة وكفاءة القائمين على انجاز الخدمة الطبية					
٦	زيادة جودة وكفاءة القائمين على أداء خدمة التمريض.					
٧	زيادة جودة وكفاءة أداء الجهاز الإداري بالمستشفى					
٨	تحقيق مستوى عال من العدالة ورضا أفراد المجتمع.					
٩	العمل على اكتساب ترتيب متميز ضمن مستشفيات المملكة.					
١٠	العمل على انجاز عمليات طبية مرموقة.					

٢- لغرض تطوير أو تصميم نظام تكاليفي يفي بتحقيق أهداف هذا النظام، يجب أن يحقق نظام قياس وتقييم الأداء العديد من المهام (حدد الإجابة الملائمة بوضع علامة (✓) أمام الإجابة الملائمة :

م	مهام نظام قياس وتقييم الأداء داخل المستشفى	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماماً
١	توفير بيانات مرتبطة بالأمراض والأوبئة والصحة العامة لمتخذي القرارات.					
٢	توفير معلومات مرتبطة بقرارات التشغيل.					
٣	توفير معلومات خاصة بتخصيص الموارد					
٤	تحديد مناطق الاهتمام وتحسين الجودة					
٥	توفير بيانات وإحصاءات تفيد الحصول على شهادات الجودة.					
٦	المساعدة في تحقيق العدالة والشفافية والدقة والموضوعية.					
٧	توفير بيانات خاصة بالاختيار من بين الموردين.					

٣- الأهداف التي يسعى نظام قياس وتقييم الأداء إلى تحقيقها يمكن استخلاصها من خلال الإجابة على الأسئلة التالية :

م	الأهداف التي يحاول نظام قياس وتقييم الأداء في تحقيقها.	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماماً
١	إدارة وتطوير عمليات التشغيل الداخلي					

٢	الكشف عن الأخطاء وتصحيحها والعمل على ملاقاتها مستقبلا.				
٣	الحكم على كفاءة وفاعلية الأنشطة والبرامج والأفراد العاملين.				
٤	بيان مدى الالتزام بالإستراتيجية والرؤية والرسالة.				
٥	صياغة الأهداف والمعايير.				

٤- على اعتبار أن نظام قياس وتقييم الأداء هو نظام معلومات فرعي داخل الوحدة الاقتصادية، فإن هذا النظام يجب أن يوفر معلومات عن :

م	طبيعة المعلومات التي يوفرها نظام قياس وتقييم الأداء	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماما
١	درجة تحديد مهام الوحدة الاقتصادية					
٢	كيفية عرض مهام الوحدة الاقتصادية ونشرها					
٣	درجة وضوح أهداف الوحدة الاقتصادية					
٤	مدى اعتماد أهداف الوحدة الاقتصادية على القيم الكمية.					
٥	العلاقة بين الأهداف والنتائج					
٦	مدى العلاقة بين وضوح الأهداف وتحسين الأداء.					

٥- نحو خصائص المعلومات التي يوفرها نظام قياس وتقييم الأداء:

م	خاصية المعلومات التي يوفرها نظام قياس وتقييم الأداء	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماما
١	توفير معلومات مقارنة مع الوحدات المماثلة					
٢	توفير معلومات من مصادر خارجية					
٣	توفير معلومات طويلة الأجل					
٤	توفير معلومات غير مالية					
٥	تنصف المعلومات في الوقت المناسب					
٦	تعتبر المعلومات التي يتم توفيرها لأغراض التخطيط وتخصيص الموارد					

٧	تعتبر المعلومات مناسبة لإجراء المساءلة				
٨	تعتبر المعلومات ملائمة لاتخاذ القرارات التشغيلية				
٩	تعتبر المعلومات ملائمة لأغراض الرقابة المالية				
١٠	توصف المعلومات بأنها دقيقة وموضوعية				

٦-يعتمد القرار الاستثماري الذي يمكن أن يتخذه بشأن شراء الأصول طويلة الأجل أو إحلالها أو استئجارها:

م	العناصر التي يعتمد عليها متخذ القرار الاستثماري	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماما
١	الخبرة الشخصية بصفة عامة					
٢	الاعتماد على المعلومات التي تشملها القوائم المالية للوحدة الاقتصادية					
٣	الاعتماد على المعلومات التي تشملها التقارير الواردة من خارج الوحدة الاقتصادية					
٤	الاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من المستويات الإدارية العليا بالوحدة الاقتصادية					
٥	الاعتماد على معلومات من مصادر الانترنت					

٧-يعتمد القرار التشغيلي الذي يمكن أن يتخذه المدير الإداري بصدد تسيير العمليات التشغيلية المختلفة على :

م	العناصر التي يعتمد عليها متخذ القرار التشغيلي	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماما
١	الخبرة الشخصية					
٢	إجراء مشاركة مع أفراد آخرين داخل الوحدة الاقتصادية					
٣	إجراء مشاركة مع أفراد الإدارة العليا					
٤	الاعتماد على معلومات من تقارير داخل الوحدة الاقتصادية					
٥	الاعتماد على تقارير الإدارة العليا					
٦	الاعتماد على معلومات انترنت بشأن القرارات التشغيلية					

٨-تعتمد قرارات الحوافز والجزاءات على العناصر التالية:

م	العناصر التي يعتمد عليها متخذ القرار الخاص بالخوافر والجزاءات	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماما
١	الخبرة الشخصية					
٢	إجراء مشاركة مع أفراد آخرين داخل الوحدة الاقتصادية					
٣	إجراء مشاركة مع أفراد الإدارة العليا					
٤	الاعتماد على معلومات من تقارير داخل الوحدة الاقتصادية					
٥	الاعتماد على تقارير الإدارة العليا					
٦	الاعتماد على معلومات انتزعت بشأن القرارات التشغيلية					

٩-مدى تحقيق المعلومات التي يوفرها نظام قياس وتقييم الأداء بالمستشفى كل من :

م	تحقق المعلومات التي يوفرها نظام قياس وتقييم الأداء	درجة الموافقة				
		(١) لا أوافق	(٢) غير موافق إلى حد ما	(٣) لا أدري	(٤) أوافق	(٥) أوافق تماما
١	رضاء الموظفين والكادر الطبي بالمستشفى					
٢	رضاء المرضى بالمستشفى					
٣	رضاء الموردين الذين تتعامل معهم إدارة المستشفى سواء لتوريد السلع أو خدمات معينة أو كواادر طبية					
٤	رضاء أفراد الإدارة العليا					

Developing Cost Management Systems at Saudi Governmental Hospitals to Increase Effectiveness of Performance and evaluation Tools – The application on Qassim Area

Prof. Fathi Rezk ElSawafiri and Dr. Ahmad Abd-Elkarim Elharkan

Accounting Department – College of Economics and Administration – Qassim University.

(Received 20/3/2007; accepted for publication 4/5/2008)

Abstract. The research discusses one of the most nationalistic objects, which has strategic perspective, because it treats one of more important service sectors, which needs yearly considerable ratio from funds of budget. Also, the ratio increases, some anticipations include that the national allowances on healthy sector will become 70 milliard rial in 2015. The importance of that object will increase because it joins with healthy of human resources.

The research depends on a main supposition { the current financial accounting treatment for governmental hospitals sector is insufficient }. The research will make induction study around the nature of cost systems, the purpose and scale of these systems, and the general framework used, the balanced measures applied, stages of design and application, how to design and construct the systems.

The research illustrates that the need to design cost management systems in Saudi governmental hospitals proceeds from the cost wisdom which means that any management will be complex or be impossible, if the measurement operation of unit cost does not existed, whether the output units are products or services. The research illustrates also, the necessity of defining the goals, vitals, and stages of design cost management systems in healthy organizations generally and in Saudi governmental hospitals specially.

