



تحليل وتقييم دور المعلومات المحاسبية لزيادة فعالية القرارات

الاستثمارية بالقطاع الصحي

أ. روماني أنيس مراد بقطر

مدرس مساعد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة أسيوط

Romany_am@aun.edu.eg

د. شريف شفيق يني

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة جامعة أسيوط

أ.م.د عبد اللاه فراج عبد الرحيم الليثي

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد ووكيل

الكلية لشئون خدمة المجتمع وتنمية البيئة

(سابقاً) كلية التجارة جامعة أسيوط

المجلة العلمية لكلية التجارة

كلية التجارة – جامعة أسيوط

العدد السابع والسبعون – مارس ٢٠٢٣

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

بقطر، روماني أنيس مراد، الليثي، عبد اللاه فراج عبد الرحيم، يني، شريف شفيق (٢٠٢٣). تحليل وتقييم دور المعلومات المحاسبية لزيادة فعالية القرارات الاستثمارية بالقطاع الصحي. *المجلة العلمية لكلية التجارة*، كلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد ٧٧، ٤٧-٨٩.

رابط المجلة: <https://sjcf.journals.ekb.eg/>

تحليل وتقييم دور المعلومات المحاسبية لزيادة فعالية القرارات الاستثمارية بالقطاع الصحي^١

أ. روماني أنيس مراد بقطر

أ.م.د عبد اللاه فراج عبد الرحيم الليثي ، د. شريف شفيق يني

مستخلص الدراسة:

المحاسبة هي نظام لقياس وتوصيل المعلومات والتي قد يكون لها دور مهم في تقييم وترشيد القرارات الاستثمارية؛ فالنظرة الحديثة لمهمة المحاسب تتمثل في دوره في توفير المعلومات اللازمة للإدارة، وهذا يعني أن وظيفة المحاسبة تتسع لتشمل مجال اتخاذ القرارات، ولقد ترتب على ذلك حدوث تغييرات مهمة في وظيفة المحاسب من مجرد أداة لتسجيل البيانات بغرض إعداد القوائم المالية إلى أداة لتحليل المعلومات وتقديم المؤشرات المالية وغير المالية التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات.

ولكي تتمكن إدارة المشروع من اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة يجب أن تتوفر لها البيانات والمعلومات الدقيقة عن البدائل الاستثمارية المتاحة لكل نوع من أنواع القرارات الاستثمارية سواء كانت قرارات إنشاء أو قرارات توسع أو إحلال... إلخ.

ويعد التوصيف الدقيق للمشكلات التي تعترض إجراء التقييم المحاسبي للمشروعات الاستثمارية بصفة عامة والقطاع الصحي العام بصفة خاصة هو المدخل الرئيس لبناء إطار علمي يضمن إجراء التقييم المحاسبي من خلال مجموعة من المؤشرات والأساليب المحاسبية المناسبة.

وقد هدف البحث إلى إبراز أهمية استخدام المعلومات المحاسبية في كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار الاستثماري والمشكلات التي تواجه التقييم المحاسبي للقرارات الاستثمارية وما هي الأساليب المستحدثة التي يمكن استخدامها في مجال المفاضلة بين القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة. وقد خلص البحث إلى أن المعلومات المحاسبية يمكن أن تلعب دوراً مهماً في عملية اتخاذ القرار الاستثماري في المنظمات الصحية العامة وذلك من خلال

^١ بحث مستل من رسالة دكتوراه بعنوان "دور المعلومات المحاسبية في تقييم قرارات الاستثمار بالتطبيق على المستشفيات الجامعية بأسيوط"، كأحد متطلبات الحصول على الدرجة العلمية.

المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد ٧٧، مارس ٢٠٢٣

استخدام الأساليب المحاسبية المتقدمة والملائمة في نفس الوقت والتي تساعد في عملية تقييم وترشيد القرارات الاستثمارية في تلك المنظمات، ومن أهمها أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، وأسلوب فاعلية التكلفة، وأسلوب المؤشر الاستراتيجي للمشروع الاستثماري.

الكلمات المفتاحية:

المفهوم	المصطلح باللغة الإنجليزية	المصطلح باللغة العربية
استخدام للأصول في إقامة مشروعات جديدة أو منشآت قائمة بدر من ورائه عائداً أو فائدة إضافية لها، والاستثمار يتضمن ثلاث مجموعات مختلفة: مشروعات جديدة لم تكن موجودة من قبل، مشروعات استكمال تضاف أصولها إلى مشروعات قائمة، مشروعات إحلال وتجديد. (محمد عبد اللطيف، ٢٠٠٠: ١٣)	Investment	الاستثمار
القرار الذي يقوم على اختيار البديل الاستثماري الذي يعطي أكبر عائد أو منفعة من بين بدائلين على الأقل والمبني على مجموعة من دراسات الجدوى التي تسبق عملية الاختيار (عبد المطلب عبد الحميد، ٢٠٠٢: ٣٩)	Investment Decisions	قرارات الاستثمار
عملية وضع المعايير اللازمة التي يمكن من خلالها التوصل إلى البديل أو المشروع المناسب من بين عدة بدائل مقترحة، الذي يضمن تحقيق الهدف المحدد استناداً إلى أسس علمية (Abdullah. B., 2055: 15)	Evaluation	عملية التقييم
مجموعة من المقاييس التي تعطي كبار المديرين منظورا شاملا عن أداء المنظمة، وذلك من خلال أربعة أبعاد (المالي، العملاء، الأعمال الداخلية، الابتكار والتعلم). (Kaplan & Norton, 1992 : 72)	Balance Score Card (BSC)	بطاقة الأداء المتوازن
أداة مهمة لتحديد درجة أهمية المشروع الاستثماري المقترح من الناحية الاستراتيجية، ويعتمد هذا المؤشر على تحديد وتقييم المنافع أو العوائد للمقترح الاستثماري (Alkaraan & Northcott., 2007 : 136)	Strategic Index	المؤشر الاستراتيجي للمشروع
الأسلوب الذي يستخدم للمقارنة بين البدائل في حالة صعوبة قياس بعض العوائد؛ حيث تتم المقارنة على أساس تكاليف هذه البدائل على أن يتم اختيار البديل الذي يحقق الأهداف المرجوة بأقل تكلفة (Harvery, S ., 1999 :240).	Cost Effectiveness	فاعلية التكلفة

The Techniques and Obstacles of Providing Accounting Information to Rationalize Investment Decisions in Public Health Organizations

Mr. Romany Anees Mourad Boktor

Prof. Abedallah Farrag Abdul-Rahim, Dr. Sherif Shafek Yani

Romany_am@aun.edu.eg

Abstract:

Accounting is an information system that works on providing and communicating information, which may have an important role in evaluating and rationalizing investment decisions. The modern view of the accountant role is to provide the necessary information for management, this means that the accountant job extends to include decision-making, and this has resulted in significant changes in his job. The accountant job is transformed from being merely a tool for recording data and preparing financial statements to a tool for analyzing information and providing financial and non-financial indicators that help management in making decisions.

In-order for the project management to make sound investment decisions, there must be accurate information about the investment alternatives available for each type of the different investment decisions, whether they are construction decisions, expansion decisions, or replacement decisions... etc.

An accurate description of the problems that stands against making the accounting evaluation of investment projects in general and the

public health sector in particular is the main way for constituting a scientific framework that ensures conducting the accounting evaluation through set of appropriate accounting techniques and indicators.

The research aimed to highlight the importance of using accounting information at every phase of investment decision-making and the problems facing the accounting evaluation of investment decisions. In addition to addressing the advanced techniques that can be used in differentiating between (choosing from) the different investment decisions in public health organizations. The research concluded that accounting information can play an important role in the investment decision-making process in public health organizations through the use of advanced and appropriate accounting techniques which help in evaluating and rationalizing investment decisions in those organizations, the most important of which is the balanced scorecard, cost effectiveness, and the strategic indicator for the investment project.

A research extracted from a thesis under preparation for a PhD in Accounting, entitled “The role of accounting information in evaluating investment decisions and the application to university hospitals in Assiut.

Keywords: Investment, Evaluation, Balance Score Card (BSC), Strategic Index, Cost Effectiveness.

الإطار العام للبحث

موضوع البحث وأهميته

يقوم القطاع الحكومي بدور مهم في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع لما يقوم به من تنفيذ لمشروعات تهدف بصفة أساسية إلى خدمة المجتمع، وبصفة خاصة في مجالات الصحة والتعليم والدفاع، وفي سبيل تحقيق القطاع الحكومي لهذه المشروعات يحتاج إلى موارد ضخمة قد تعجز الموارد الذاتية للدولة عن توفيرها، ومن هنا تظهر الحاجة إلى ترشيد النفقات العامة وتنمية الموارد العامة للدولة حتى يمكن تحقيق تلك المشروعات.

ويتطلب التخصيص الأمثل لهذه الموارد ضرورة الاهتمام بتقييم المشروعات الاستثمارية؛ نظرا للطبيعة الخاصة التي تتسم بها هذه المشروعات، وأيضاً لضخامة المبالغ المستثمرة فيها، وأخيراً لصعوبة الرجوع في القرارات الاستثمارية المتعلقة بها.

فبينما نجد أنه من السهل تقييم عملية تحديد أولويات الإنفاق في الوحدات الاقتصادية التي تهدف إلى تحقيق الربح، وذلك باستخدام أهم المقاييس في هذا المجال وهو مقياس الربح، إلا أن هذا الوضع يكون أكثر صعوبة عند تقييم الإنفاق في وحدات الخدمات الصحية العامة التي لا تهدف أساساً لتحقيق الربح؛ إنما تهدف إلى تقديم خدمة عامة للمجتمع. وفي ظل غياب حافز الربح بوصفه احد المعايير المهمة للحكم على كفاءة وفاعلية عملية الإنفاق، يتطلب الأمر ضرورة توافر مداخل وأساليب أخر لتقييم مدى كفاءة وفاعلية عملية الإنفاق الاستثماري الصحي العام.

وتتبع أهمية البحث من ندرة الموارد المتاحة للدولة مع زيادة حجم الطلب عليها؛ مما يستدعي الحاجة إلى تقييم الإنفاق الحكومي وترشيده. ولذا فإن الوصول إلى إطار متكامل لتقييم عمليات الإنفاق الاستثماري الصحي العام يعد من الأمور المهمة والتي تساعد على حسن استغلال الموارد المتاحة، كما ترتبط أهمية البحث بالدور الذي يمكن أن تلعبه المعلومات المحاسبية في تمثيل المواقف القرارية الخاصة بالاستثمار بدون أي تحيز لأي استثمار، إضافة إلى دور المشروعات الصحية العامة في تحسين الأحوال الصحية في المجتمع وقاية وعلاجاً.

وقد أشارت دراسة (Lefley. F, 2000, 29) إلى ضرورة النظر إلى قرار الاستثمار كامتداد طبيعي لعملية التخطيط الاستراتيجي للمنظمة. وذلك يرجع إلى أن قرار الاستثمار يعني المبادلة بين إنفاق حالي أو مبدئي بسلسلة من المنافع والعوائد المستقبلية في الأجل الطويل. كما أشارت دراسة (Lefley, F., 2000a, 32) إلى أن المشروعات الاستثمارية لها نوعان من المنافع:

- منافع ذات أبعاد مالية أو كمية يمكن التعبير عنها بصورة مالية.
- منافع استراتيجية لها تأثير كبير على أداء المنظمة في الأجل الطويل لكن يصعب التعبير عنها في صورة مالية.

وعلى الرغم من أهمية النوع الثاني من تلك المنافع فإن اغلب الدراسات لا تأخذ في الاعتبار عند عمليات التقييم للمشروعات الاستثمارية، ويرجع ذلك إلى صعوبة التعبير عنها مالياً كما سبق القول. وهو الأمر الذي يبرز القصور الحالي في الطرق المستخدمة في تقييم وترشيد قرارات الاستثمار في المنظمات الصحية ذات النفع العام وضرورة البحث عن التطوير الملائم لها.

تحليل نتائج الدراسات السابقة، وموقف البحث الحالي

فيما يأتي عرض موجز لأهم الدراسات السابقة ذات الصلة، والتي اهتمت بأهمية ودور المعلومات المحاسبية في عملية تقييم وترشيد القرارات الاستثمارية والأساليب المحاسبية الحديثة التي يمكن استخدامها في عملية تقييم وترشيد القرارات الاستثمارية وذلك كما يأتي:

نتائج الدراسة	منهج الدراسة	عنوان الدراسة	الباحث والسنة
توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ضعف اعتماد الجامعات الحكومية المصرية على المؤشرات المبنية على المعلومات المحاسبية في تخطيط وتقييم مصادر التمويل اللازم لتمويل برامجها الاستثمارية.	دراسة نظرية تطبيقية على قطاع التعليم الجامعي.	دور المعلومات المحاسبية في الحكم على كفاءة الإنفاق الاستثماري بقطاع التعليم الجامعي دراسة تطبيقية على الجامعات الحكومية في مصر.	(١) محمد زيدان إبراهيم، محمد إبراهيم (٢٠٠٣)
توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أهمية التقييم الاقتصادي بالاستناد إلى أسعار الظل الاقتصادية.	دراسة نظرية تطبيقية على قطاع الري الزراعي.	تقييم المشروعات الاستثمارية في قطاع الري الزراعي بالجزائر.	(٢) دراسة مبارك لسلوس (٢٠٠٣)
توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم استخدام الأساليب العلمية الحديثة عند وضع الخطط الاستثمارية للإنفاق الاستثماري بالهيئة موضوع التطبيق والاعتماد على الخبرات السابقة والأساليب التقليدية وعدم مراعاة المؤشرات المحاسبية المستخدمة بالهيئة عند تنفيذ المشروعات الاستثمارية	دراسة نظرية تطبيقية على الهيئة القومية لسكك حديد مصر.	دور المعلومات المحاسبية في ترشيد الإنفاق الاستثماري في الهيئة القومية لسكك حديد مصر.	(٣) دراسة إيمان علي جبارة (٢٠٠٦)

<p>توصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها: توجد علاقة بين استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية وتوفير معلومات ملائمة لقرارات جدوى المشروعات الصناعية.</p>	<p>دراسة نظرية ميدانية على الهيئة العامة للصناعات بالكويت.</p>	<p>المنظور الاستراتيجي للمعلومات المحاسبية لترشيد قرارات الحكم على جدوى المشروعات الصناعية دراسة ميدانية على الهيئة العامة للصناعات بدولة الكويت.</p>	<p>(٤) دراسة فهد محمد العجمي (٢٠١٠)</p>
<p>توصلت الدراسة إلى: أهمية استخدام معدل العائد على الاستثمار في تقييم المشروعات الاستثمارية في المجال الصحي إلا أن هذا المعيار لا يخلو من التحديات والصعوبات خاصة أنه لا يأخذ في الاعتبار المنافع غير القابلة للقياس.</p>	<p>دراسة نظرية ميدانية على خدمات الرعاية الصحية في الولايات المتحدة الأمريكية.</p>	<p>"Return on Investment in Systems of care for children with behavioral health challenges.</p>	<p>(٥) دراسة (Beth.A., Sheila.A, Simon. B,(2014)</p>
<p>توصلت الدراسة إلى أن عملية اختيار المشروعات الاستثمارية تستند إلى معايير متعددة، وتلك المعايير لا تشمل فقط المعايير المالية، بل يجب أن تمتد إلى ما هو أكثر من ذلك، وهي المعايير غير المالية.</p>	<p>دراسة نظرية</p>	<p>"Capital budgeting research and practice: The state of art</p>	<p>(٦) دراسة (Clancy) & Collins (2014)</p>

بعد عرض نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع بحث تبين الآتي:

* أهمية الدور الفعال للمعلومات المحاسبية ودراسات الجدوى الاقتصادية والمالية في عملية تقييم وترشيد قرار الإنفاق الاستثماري الملائم.

* المشروعات الاستثمارية لها نوعان من المنافع، منافع ذات أبعاد مالية وكمية يمكن التعبير عنها في صورة نقدية، ومنافع استراتيجية غير مالية وغير كمية لها تأثير على أداء المنظمة في الأجل الطويل، ولكن يصعب التعبير عنها في صورة نقدية.

* أغلب الدراسات التي تناولت تقييم المشروعات الاستثمارية لا تأخذ في الاعتبار النوع الثاني من المنافع (المنافع الاستراتيجية غير المالية وغير الكمية)، ويرجع ذلك إلى صعوبة التعبير عنها ماليا وكميا، وهو الأمر الذي يبرز القصور الحالي في الطرق التقليدية لتقييم القرارات الاستثمارية وضرورة البحث عن التطوير الملائم لها.

موقف البحث الحالي من الدراسات السابقة (الفجوة البحثية)

يعد البحث الحالي امتدادا للدراسات السابقة غير أنه يركز على كيفية تقييم وترشيد القرار الاستثماري في المنظمات الصحية العامة باستخدام أساليب محاسبية متقدمة والتي منها أسلوب المنافع الاستراتيجية وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) وأسلوب فاعلية التكلفة.

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة البحث في عدم فعالية الأساليب المستخدمة حاليا في تقييم وترشيد القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة؛ حيث إنها تركز بشكل أساس على المنافع والتدفقات القابلة للقياس المالي والكمي وهو الأمر الذي قد يؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرار خاطئ. بل أن هناك كثيراً من المشروعات الاستثمارية العامة قد يصعب قياس المنافع المالية فيقتصر الأمر على مؤشرات تحليل تكاليف الاستثمار، وهذا غير كافٍ لتقييم تلك المشروعات.

هدف البحث

يسعى الباحث من خلال هذا البحث إلى إبراز أهمية استخدام المعلومات المحاسبية والمشكلات التي تواجه الدور المحاسبي لتقييم المشروعات الاستثمارية واستخدام أساليب المحاسبة المتقدمة في زيادة فاعلية عملية تقييم وترشيد القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة. وينبثق من هذا الهدف الأهداف الفرعية الآتية:

- إبراز أهم المشكلات التي تواجه الدور المحاسبي لتقييم المشروعات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة.

- بيان دور المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.

- استخدام أساليب المحاسبة المتقدمة في تقييم وترشيد القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة.

منهج البحث

تحقيقاً لهدف البحث، فإن الباحث سوف يعتمد على استخدام المنهج الاستقرائي، والذي يتم على أساسه تحليل الدراسات المحاسبية التي تم تناولها في الأدبيات والكتابات والدوريات العلمية المحاسبية والمتعلقة بأساليب المحاسبة الإدارية وأثرها على عمليات اتخاذ القرارات الاستثمارية، وكذلك استنباط النتائج التي تعاون في إبراز أهمية وكيفية الإفادة من أساليب المحاسبة الإدارية المتقدمة في ترشيد القرارات الاستثمارية.

تبويب محتوى البحث

بغرض تحقيق أهداف البحث سيتم تقسيمه إلى النقاط الآتية:

أولاً: طبيعة وخصائص ومراحل اتخاذ قرارات الاستثمار في المنظمات الصحية العامة.

ثانياً: المشكلات التي تواجه الدور المحاسبي لتقييم المشروعات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة.

ثالثاً: دور المعلومات المحاسبية في تقييم وترشيد القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة.

رابعاً: استخدام أساليب مستحدثة في تقييم وترشيد القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة.

أولاً: طبيعة وخصائص ومراحل اتخاذ قرارات الاستثمار في المنظمات الصحية العامة:

(أ) طبيعة قرارات الاستثمار في المنظمات الصحية العامة:

عرف (عبد المطلب عبد الحميد، ٢٠٠٢: ٣٩) القرار الاستثماري بأنه "قرار حيازة وسائل الإنتاج المادية الموجهة للاستعمال وبصفة دائمة في المنشأة"، ويعرف أيضاً بأنه "القرار الذي يقوم على اختيار البديل الاستثماري الذي يعطي أكبر عائد

ومنفعة من بين بديلين على الأقل، والمبني على مجموعة من دراسات الجدوى التي تسبق عملية الاختيار.

فالقرارات الاستثمارية تمثل مجالاً مهماً من مجالات اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وحيث إن القرار الجيد هو الذي يحقق الهدف من اتخاذه، فإن متخذ القرار يجب أن يأخذ في اعتباره كل ردود الفعل التي يمكن أن تترتب على اتخاذ القرار في المستقبل.

وتتمثل القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية كإحدى المنظمات الخدمية في إنشاء المستشفيات والمراكز الصحية الجديدة، أو التوسع في الوحدات القائمة التي تهتم بوقاية وعلاج أفراد المجتمع من مختلف الأمراض، وتقديم خدمات لهم، والتي تعد من أهم ضروريات الحياة، وتعد في الوقت نفسه استثماراً في رأس المال البشري، فهي تهدف إلى الحفاظ على صحة الأفراد وعلاجهم ومن ثم الحفاظ على ما يقدمون من إنتاج للمجتمع ككل.

وتختلف المشروعات الاستثمارية التي يتخذ بشأنها القرار الاستثماري باختلاف مدى التكامل بينها، ويمكن تقسيمها إلى أنواع مختلفة حسب عدد من المعايير أهمها: قابلية مخرجات المشروع الاستثماري للقياس، والعلاقات التبادلية، والبعد الاجتماعي.

فمن حيث قابلية مخرجات المشروع الاستثماري للقياس، هناك مشروعات لها مخرجات قابلة للقياس وأخرى غير قابلة للقياس. أما من حيث العلاقات التبادلية، فتتقسم المشروعات الاستثمارية إلى ثلاثة أنواع: مشروعات مانعة بالتبادل، ومشروعات مستقلة، ومشروعات متكاملة، وفيما يتعلق بالبعد الاجتماعي، تنقسم المشروعات التي يمكن القيام بها إلى نوعين: مشروعات الإنتاج المباشر، وهي تلك المشروعات التي تنتج سلعا أو

تقديم خدمات يمكن بيعها مباشرة للجمهور على أساس فردي، بحيث لا يكون البعد الاجتماعي فيها ظاهراً، والنوع الثاني هو مشروعات البنية الأساسية مثل: الطرق، والجسور، والمطارات والموانئ والكهرباء والمياه، والمشروعات الحكومية ذات الطابع الاجتماعي (أمين احمد لطفي السيد، ١٩٩٨: ٧).

(ب) خصائص الخدمات التي تقدمها المنظمات الصحية والقرارات الاستثمارية الخاصة بها:

تتصف المنظمات الصحية، وما يرتبط بها من قرارات استثمارية بعدة خصائص، ومن أهم هذه الخصائص ما يأتي (سعيد عبد العزيز عثمان، ٢٠٠٠: ٦٢):

١- صعوبة قياس كل الآثار الخارجية Externalities: يترتب على الخدمات الصحية المتولدة عن المشروعات الاستثمارية كثيراً من الآثار الخارجية المتمثلة في التكاليف والمنافع الاجتماعية، وقد تكون هذه الآثار موجبة في صورة منافع تعود على المجتمع، أو سالبة في صورة تكاليف إضافية يتحملها المجتمع، والمنافع والتكاليف الإضافية لا يستطيع نظام السوق إظهارها، ومن ثم فإن السعر السوقي لا يعكس مثل هذه الأسعار.

٢- عدم القدرة على الاستبعاد Non-Excludability: تتمتع الخدمات التي تقدمها المنظمات الصحية بخاصية عدم القدرة على استبعاد أحد الأشخاص أو فئة ما من الاستفادة بها، ويترتب على ذلك أنه إذا تم تقديم الخدمة الصحية وتقديمها إلى أحد الأفراد فسوف يفيد بها الآخرون دون القدرة على استبعادهم من الانتفاع بها لأي أسباب قد تكون مبدية.

٣- عدم وجود تنافس في الاستهلاك Non-Rival Consumption: أي وجود ما يسمى بظاهرة الاشتراك في الاستهلاك، في هذه الحالة فإن المنفعة التي يستمتع بها أحد الأفراد من الاستفادة بالخدمات الصحية لا تؤثر على المنافع المتاحة للآخرين.

٤- تنوع وعدم تجانس الخدمات الصحية والمنافع الصحية المقدمة: تختلف الخدمات الصحية من مريض إلى آخر حسب متطلبات حالته الصحية؛ لذلك فإنه يصعب الاعتماد على مقاييس كمية مثل الزمن؛ للتعبير عن دقة الخدمة أو جودتها.

٥- عدم خضوع الخدمات الصحية العامة لآليات السوق: هناك جانب كبير من الخدمات الصحية العامة قد لا تخضع لآليات السوق (العرض والطلب)؛ لعدم تماثل مثل هذه الخدمات مع خصائص الخدمات التي يقدمها القطاع الخاص.

٦- عدم السعي إلى تحقيق الأرباح وغياب عامل المنافسة: لا تسعى المنظمات الحكومية الصحية إلى تحقيق الأرباح، بل تسعى إلى تقديم خدمات عامة اجتماعية لا يستطيع قطاع الأعمال تقديم ما تنسم به هذه الخدمات من طبيعة اجتماعية، وعلى

ذلك فإن غياب هدف الربح إلى جانب غياب عامل المنافسة بين قرارات الاستثمار الحكومي يتطلب ضرورة توافر مجموعة من المعايير المحاسبية المناسبة خلاف معيار الربح لتقييم نتائج تلك القرارات.

٧- عدم قابلية الخدمات الصحية للتخزين: تتميز الخدمات الصحية بأنها تنتج وتستهلك في الوقت نفسه، ويترتب على ذلك عدم وجود وسيط بين مرحلة الإنتاج ومرحلة الاستهلاك وهو التخزين.

٨- الاعتماد على العنصر البشري: تعتمد الخدمات الصحية في جانب كبير منها على العنصر البشري. لذلك يعد عنصر العمل من عناصر المدخلات المهمة لتقديم الخدمة الصحية بالمقارنة بباقي العناصر الأخرى.

(ج) مراحل اتخاذ قرارات الاستثمار في المنظمات الصحية العامة:

تبدأ عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة بتحديد الموارد المالية المتاحة، ثم يتبع ذلك تحديد فرص المشروعات الصحية ذات المنفعة والعائد، ثم تقييم تلك المشروعات المقترحة، حتى الموافقة على أحد أو أكثر من هذه المشروعات المقترحة، على أن يلي ذلك الرقابة والمتابعة المستمرة لتلك المشروعات.

١- مرحلة نشأة الفكرة الاستثمارية:

يبدأ أي مشروع استثماري باقتراح فكرة استثمارية معينة، ثم من واقع الفكرة المقترحة تبدأ المناقشة؛ حيث تعد الفكرة الاستثمارية هي بداية سلسلة من التحليلات الكمية والوصفية تنتهي باتخاذ قرار الاستثمار الرأسمالي.

٢- مرحلة دراسة الجدوى التمهيدية:

يبدأ المشروع الاستثماري المقترح بفكرة استثمارية، وتمثل هذه الفكرة النواة الأساسية لسلسلة من التحليلات الكمية والوصفية التي ينتج عنها قرار تنفيذ فرصة استثمارية معينة، وتعرض الفكرة الاستثمارية في نطاق دراسة الجدوى التمهيدية إلى مزيد من التحليل والمناقشة.

٣- مرحلة دراسة الجدوى التفصيلية:

تعتبر دراسة الجدوى التفصيلية امتداداً للدراسة المبدئية، والهدف من دراستها هو تحديد مدى صلاحية المشروع الاستثماري في ضوء المتاح من الموارد المادية والبشرية في إطار البيئة المحيطة به. وتتضمن دراسات الجدوى التفصيلية مجموعة من المكونات المتكاملة تهدف إلى وضع صورة شاملة للمشروع الاستثماري المقترح، أو لمجموعة البدائل التي تخضع للدراسة، بغرض التوصل إلى اتخاذ قرار سليم بشأنها على أساس البيانات والتحليلات التي تتسم بأكبر قدر من الدقة والواقعية. وتضم دراسة الجدوى التفصيلية عدة جوانب منها: الدراسة القانونية، والدراسة السوقية، والدراسة الفنية، والدراسة التمويلية، والدراسة المالية والاقتصادية (التجارية)، وأخيراً الدراسة الاجتماعية.

٤- مرحلة تقييم البدائل، واتخاذ القرار الاستثماري:

من خلال هذه المرحلة يتم اتخاذ القرار بشأن استبعاد المشروع الاستثماري أو الاستثمار فيه، والمفاضلة بين المشروعات المقبولة (عند دراسة الجدوى)، وعملية التقييم تهدف إلى اتخاذ القرار النهائي بإقامة المشروع أو العدول عنه، وتختلف نماذج التقييم حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وهولاً يخضع لقواعد ثابتة، وهناك الكثير من النماذج لقياس مدى كفاءة المشروعات الاستثمارية وقياس ربحيتها من وجهة نظر المستثمر الفردي، أو وجهة نظر المجتمع، كما تختلف عملية التقييم واختيار المشروعات باختلاف الهدف من القيام بها.

٥- **مرحلة متابعة تنفيذ القرار الاستثماري:** في هذه المرحلة يتم متابعة التنفيذ للقرار الاستثماري الذي تم اتخاذه.

٦- **مرحلة التقييم اللاحق للاستثمار:** ذلك لمعرفة مدى جدوى القرار الذي تم اتخاذه.

ثانياً: المشكلات التي تواجه الدور المحاسبي لتقييم المشروعات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة:

يمكن تصنيف المشكلات التي تواجه التقييم المحاسبي للمشروعات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة في مجموعات كما يأتي:

المجموعة الأولى: مشكلات تتعلق بطبيعة الخدمة الصحية.

المجموعة الثانية: مشكلات تتعلق بطبيعة مخرجات الاستثمار الصحي الحكومي.
المجموعة الثالثة: مشكلات تتعلق بمعدل الخصم المناسب ومخاطر الاستثمار
الصحي الحكومي.

المجموعة الأولى: مشكلات تتعلق بطبيعة الخدمة الصحية.

يرتبط تنوع الخدمة الصحية بمجموعة مشكلات على النحو الآتي:

- صعوبة التوصل إلى طبيعة المنتج النهائي الذي تقدمه الوحدات الصحية على اختلاف أنواعها؛ حيث لا يمكن تحديد المنتج وتمييزه؛ فقد يكون للمنتج النهائي لخدمة معينة عدة صور تختلف في نوعها بحيث تصبح الوحدات غير متجانسة حتى ولو كانت الاختلافات بسيطة.
- يتم تنفيذ البرامج والمشروعات الصحية العامة بغرض توفير الخدمات الصحية المختلفة، وذلك باستخدام الموارد المتاحة، ومن ثم فإن درجة النجاح أو الفشل تقاس بكمية وجودة الخدمة المقدمة؛ بمعنى أن تنفيذ البرامج الصحية العامة لا يهدف إلى تحقيق الأرباح، وإنما يهدف إلى تقديم خدمة بأعلى كفاءة ممكنة.
- يتم تقييم وتنفيذ برامج المشروعات الصحية الحكومية بغرض تحقيق أهداف معينة، ويتطلب الأمر ضرورة قياس مدى إمكانية تحقيق هذه الأهداف المحددة مقدماً؛ حيث إن درجة فعالية تلك البرامج تقاس بمدى تحقيقها لهذه الأهداف، إلا أن إخضاع هذه الأهداف للقياس الكمي يواجهه الكثير من الصعوبات، وذلك بسبب تعدد وتداخل واتساع البرامج الصحية الحكومية مما يزيد من صعوبة قياس العوائد الأساسية والثانوية للأهداف المحددة، وصعوبة تحديد وحدات النشاط أو وحدات المخرجات، ولهذا يتم قياسها غالباً باستخدام مقاييس غير كمية أو بالتقدير الشخصي (Rebecca, T & Kavasseri, V., 1994: 123).
- صعوبة فصل النتائج المتداخلة؛ ذلك لأن كثيراً من البرامج الصحية تتصف بتعدد العوامل المتداخلة في البرامج بشكل يصعب معه معرفة العامل المؤثر في نتيجة معينة.
- من ناحية مكان تقديم الخدمة الصحية: تظهر المشكلة الآتية، وهي صعوبة تحديد المدى الجغرافي للبرامج الصحية وآثاره الاجتماعية المتسعة؛ فقد يصل تأثير البرنامج

الصحي المتخذ بشأنه القرار الاستثماري إلى حدود ابعد من المنطقة التي قدرت في البداية، أو قد لا يصل إلى هذه الحدود.

- من ناحية المستفيد من الخدمة الصحية: صعوبة قياس أثر منافع المشروع أو البرنامج الصحي المتخذ بشأنه قرار الاستثمار؛ حيث إن معظم هذه النتائج قد تكون غير محسوبة أو يصعب قياسها بالدقة الكافية؛ فقد نجد أن من أهداف بعض البرامج الصحية مثلا تغيير بعض العادات والتقاليد والقيم والاتجاهات النفسية للمواطنين، ومثل هذه البرامج يصعب تقييمها بشكل يوضح أثرها على المستفيدين.

المجموعة الثانية: مشكلات تتعلق بطبيعة مخرجات الاستثمار الصحي الحكومي، وتشمل:

(أ) طبيعة مخرجات الاستثمار الصحي الحكومي (تهاني محمود النشار، ١٩٩٦: ١٥):

ترتبط مخرجات المشروعات الاستثمارية الصحية الحكومية بمجموعة من المشكلات أهمها:

- صعوبة الحصول على البيانات الدقيقة واللازمة لعملية قياس هذه المخرجات.
- صعوبة قياس مقدار الخدمات المقدمة.
- صعوبة قياس جودة الخدمات المقدمة؛ حيث يصعب وضع معايير جودة مستهدفة لها.
- صعوبة ربط النتائج المحققة إلى برنامج بعينه فقد ترتبط البرامج الصحية العامة ببعضها البعض.

(ب) صعوبة تسعير المخرجات الصحية الحكومية في صورة نقدية:

يعتبر تحديد القيم المناسبة لتسعير المخرجات للمشروعات الاستثمارية الصحية الحكومية من أهم المشكلات المتعلقة بتقييم تلك المشروعات.

وعلى الرغم من أن وحدات قياس المدخلات معروفة فإن مخرجات المشروعات الصحية الحكومية يصعب التعبير عنها ماليا؛ حيث يغلب عليها الوصف النوعي لا الكمي. وقد تستخدم النقود كمقياس للتعبير عن المدخلات والمخرجات، إلا أن هناك جوانب عدة يصعب التعبير عنها نقداً، وقد يفيد سعر السوق أحيانا، كأساس لقياس المدخلات والمخرجات في حالة وجوده إلا أن هذا المؤشر غالبا ما يفشل في أن يعكس

القيمة الحقيقية التي قد يصل إليها الاقتصادي للقيم الاجتماعية التي تترتب على المشروع الحكومي (محمد جلال السيد، ١٩٩٥: ١١٦٣).

ويمكن القول إن تعدد المشكلات المتعلقة بطبيعة مخرجات الاستثمار الصحي الحكومي يعكس مدى الصعوبة التي تعترض تقييم هذه الاستثمارات من منظور محاسبي ووفقاً لأسس موضوعية.

(ج) مراعاة الأنواع المختلفة للمنافع والتكاليف:

يجب مراعاة الأنواع المختلفة للمنافع والتكاليف عند تقييم المشروع الاستثماري الصحي ذي النفع العام، فمنافع المشروع أو تكاليفه قد تكون مباشرة أو غير مباشرة، والمباشر منها هو الذي يكون على علاقة وثيقة بالهدف الرئيس للمشروع، أما غير المباشرة فهو الذي يكون له طبيعة الناتج الثانوي، وعلى ذلك فإنه عند المقارنة بين المشروعات المختلفة لا يتم اتخاذ قرار المفاضلة بينها إلا بعد دراسة المنافع والتكاليف الإضافية المترتبة على كل مشروع بما يحقق اختيار وتحديد أولوية المشروعات المختلفة، والتي تؤدي إلى التخصيص الكفء للموارد المتاحة.

(د) صعوبة تحديد العلاقة بين التكاليف والمنافع:

كما هو معروف أن عناصر التكاليف في علاقتها بحجم النشاط يتم تقسيمها إلى تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة، وأيضاً تكاليف شبه ثابتة أو شبه متغيرة، إلا أنه في حالة البرامج والمشروعات الحكومية الصحية قد يصعب قياس هذه العلاقة؛ بسبب صعوبة قياس مستويات النشاط الخاصة بتلك البرامج، وذلك لصعوبة قياس مخرجاتها.

المجموعة الثالثة: مشكلات تتعلق بمعدل الخصم الملائم ومخاطر الاستثمار الصحي الحكومي:

يعكس معدل الخصم الملائم التناقض النسبي في قيم المنافع والتكاليف المستقبلية لخصم المنافع والتكاليف المتوقعة من المشروع الحكومي، ويقابل تحديد هذا المعدل صعوبات متعددة. ذلك أنه من الصعب افتراض أن الدولة ستعيد استثمار عائد مشروعاتها عند معامل الخصم نفسه في المستقبل، كما هو الحال في المشروع الخاص، كما أن الاستثمار الحكومي يكون مقيداً بالاعتمادات المخصصة بالموازنة العامة للدولة، وأيضاً نجد أن اختيار معدل الخصم نفسه في القطاع الخاص لا يأخذ في الحسبان اعتبارات

أخرى متعلقة بقرار الإنفاق الاستثماري الحكومي، ومنها الاعتبارات السياسية والاجتماعية. (محمد احمد، ٢٠٠١: ١٢).

على الرغم من أن متخذ قرار الاستثمار يمكن أن يحول حالة عدم التأكد التي يتسم بها الاستثمار الحكومي إلى حالة مخاطرة، وذلك بأن يضع توزيعات احتمالية شخصية للنتائج المتوقعة للاستثمار.

ثالثاً: دور المعلومات المحاسبية في تقييم قرارات الاستثمار في المنظمات الصحية العامة:

تلعب المعلومات المحاسبية دوراً مهماً في مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية وخاصة في المنظمات الصحية؛ حيث تساعد متخذ القرار على اكتشاف وتحديد أهداف المنظمة الصحية محل القرار الاستثماري وإزالة عدم التأكد والمخاطر المرتبطة بتحقيق هذه الأهداف والمشاركة في تقييم البدائل الاستثمارية واتخاذ القرار الاستثماري السليم، ومن ثم المعلومات المحاسبية حلقة موصلة للهدف، هذا إلى جانب أنها تساعد على اكتشاف الأهداف المراد تحقيقها.

ولقد نشأت الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد الملازمة للنشاط الاقتصادي، وبذلك فإن الهدف من توفير وتقديم المعلومات المحاسبية تحدد في: تخفيف حالة القلق لدى مستخدمي تلك المعلومات ولاسيما متخذي القرارات، وكذلك لإمدادهم بمزيد من المعرفة؛ حيث إن توافر المعلومات الضرورية إما أن تؤدي إلى زيادة المعرفة المسبقة لما سيحدث مستقبلاً، واما تقليل حجم التباين في الخيارات. وعدم توافر المعلومات الكافية والصحيحة التي يعتمد عليها من أهم أسباب فشل الكثير من القرارات الإدارية والقصور في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء (جمعه وآخرون، ٢٠٠٣: ١٠).

وتعد مهمة توفير المعلومات المحاسبية الملائمة التي تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات إعداد البرامج والمشروعات الاستثمارية من المهام التي يضطلع بها المحاسب الإداري ذلك أن النظام المحاسبي التقليدي يقف عاجزاً عن تلبية احتياجات متخذ القرار لارتكازه على الأخذ بمفاهيم التكلفة التاريخية التي لا تتفق ومتطلبات عملية تقييم الفرص الاستثمارية وإعداد البرامج ورسم السياسات الاستثمارية وخاصة في ظلالات الاتجاه

المتزايد نحو الاعتماد على أساليب التحليل الكمي في ترشيد القرارات الإدارية ، وما تتطلبه من بيانات لا يمكن توفيرها عن طريق النظام المحاسبي التقليدي.

ولا يعتمد اتخاذ القرارات والمفاضلة بين الفرص الاستثمارية في المنظمات الصحية على التكاليف الفعلية بدرجة كبيرة، بل يعتمد على التكاليف المستقبلية؛ لذلك فالأمر يتطلب إحداث توازن مستمر بين تطور وظائف الإدارة ونوعية المعلومات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي لخدمة أغراضها المتعددة.

وتتطلب عملية اتخاذ قرارات الإنفاق الاستثماري الصحي معلومات تعكس أهداف المنظمة الصحية والقيود المفروضة عليها، والبدائل المتاحة لها، وأيضاً يحتاج اتخاذ قرار استثماري صحي إلى معلومات داخلية تدور حول المتغيرات التنظيمية المالية والإدارية والتسويقية، ومعلومات خارجية تعكس المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والقانونية والفنية، ومن ثم يكون للمعلومات الخارجية أهمية المعلومات الداخلية نفسها من وجهة نظر بدائل الإنفاق الاستثماري الصحي.

وتختلف المعلومات المحاسبية اللازمة لكل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار الاستثماري في المنظمات الصحية:

- في مرحلة نشأة الفكرة الاستثمارية: في حالة وجود منظمة صحية قائمة تكون المعلومات المطلوبة (معلومات فعلية مالية وداخلية) عن عمليات التشغيل والتي تساعد في استكشاف الأفكار الاستثمارية الجديدة كالتوسع أو الإحلال لأحد أقسام المنظمة الصحية، أما في حالة اقتراح إنشاء منظمة صحية جديدة تكون المعلومات المطلوبة فعلية (مثل القوائم المالية المنشورة لمنظمات صحية مماثلة) وتقديرية (مثل تقدير احتياجات المجتمع من الخدمات التي سوف تقدمها المنظمة الصحية) ، ومعلومات داخلية (مثل الإنفاق الاستثماري المتوقع) ، ومعلومات خارجية (مثل المعلومات عن المنظمات الصحية التي تعمل في التخصص نفسه) ومعلومات مالية (مثل تحديد مستويات التكاليف والأسعار) وغير مالية (مثل تقدير درجة الخطر وعدم التأكد المرتبطة بالبدائل المتاحة للاستثمار).
- في مرحلة دراسة الجدوى التمهيديّة المبدئية: فهي تتطلب معلومات فعلية (مثل حجم السوق الحالي)، وتقديرية (مثل التكاليف والتدفقات المتوقعة من المقترح الصحي)، ومالية (مثل تكاليف التشغيل المتوقعة)، وغير مالية (مثل معلومات عن طبيعة

المنظمات الصحية المماثلة)، داخلية (مثل تكاليف أداء الخدمة الصحية)، وخارجية (مثل تحديد مدي الحاجة إلى تلك المقترح في ظل المنظمات الموجودة بالفعل، والتي تعمل في التخصص نفسه).

● وفي مرحلة دراسة الجدوى التفصيلية: تتصف المعلومات المطلوبة في هذه المرحلة بما يأتي:

- داخلية تتعلق بالمقترح الصحي نفسه.

- مالية تتعلق بأرقام التكاليف والمنافع المتوقعة من المقترح الاستثماري الصحي.

- تقديرية تعبر عن المتوقع في المستقبل.

بينما في مرحلة تقييم البدائل واتخاذ القرار الاستثماري الصحي: في هذه المرحلة تتطلب استخدام معايير ونماذج تقييم ملائمة.

ولقد توصلت دراسة (Cauwenbergh, A, 1996 : 170) إلى أن نماذج التحليل المالي، ونماذج التحليل الاستراتيجي، بالإضافة إلى الخبرة والحكم الشخصي لمتخذ القرار هي أساليب متكاملة لا يمكن الاستغناء عنها لإجراء التقييم السليم.

● ثم تأتي مرحلة متابعة التنفيذ؛ وذلك لمتابعة ما تم إنجازه ومقارنته بما جاء في الدراسات الفنية والاقتصادية للمقترح الاستثماري، ومتابعة التنفيذ الفعلي، بهدف التعرف على الاختناقات والمشكلات التي قد تحدث، وتسبب عرقلة عملية التنفيذ.

● وأخيراً مرحلة التقييم اللاحق للاستثمار بعد التنفيذ وذلك لمعرفة مدى جدوى المقترح الاستثماري وتحقيقه للأهداف التي سبق تحديدها، وهذا يساعد في تحديد الانحرافات عن الأهداف المحددة مسبقاً إن وجدت، ومحاولة إيجاد الحلول المناسبة لها.

ويتضح مما سبق أهمية المعلومات المحاسبية عند اتخاذ القرارات الإستراتيجية ولأسيما قرارات الإنفاق الاستثماري الصحي؛ لما يترتب عليها من مخاطر وما يكتنفها من عدم تأكيد؛ لارتباطها بالمستقبل واعتمادها على التنبؤ المبني على المعلومات المعززة، وتأثيرها القوي على الأهداف الاستراتيجية للمنظمة.

وفي ضوء الأساليب الحالية المستخدمة في عملية تقييم القرارات الاستثمارية الصحي، نلاحظ أنها تأخذ في الاعتبار فقط المنافع المالية والكمية وتتجاهل المنافع غير المالية وغير الكمية، والتي قد يكون لها دور في نجاح أو فشل المشروع الاستثماري، ومن ثم في عملية التقييم، مما يستدعي الحاجة إلى استخدام أساليب محاسبية تأخذ في الاعتبار المنافع غير المالية وغير الكمية إلى جانب المنافع المالية والكمية وهو ما سوف نشير إليه بعد ذلك.

رابعا: استخدام أساليب مستحدثة في تقييم وترشيد القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة:

يوجد الكثير من أساليب التحليل المختلفة التي يمكن استخدامها في مجال تقييم القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة، ولعل من أهمها ما يأتي:

(١) أسلوب فاعلية التكلفة كمؤشر لتقييم القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة:

عرف (Harvery) مؤشر تحليل فاعلية التكلفة بأنه: "الأسلوب الذي يستخدم للمقارنة بين البدائل في حالة صعوبة قياس بعض العوائد؛ حيث تتم المقارنة على أساس تكاليف هذه البدائل على أن يتم اختيار البديل الذي يحقق الأهداف المرجوة بأقل تكلفة" (Harvery, S., 1999:240).

في ضوء ذلك يرى الباحث أن أسلوب فاعلية التكلفة هو أسلوب يركز على تحليل الموارد المتاحة، وكيفية تحقيق الأهداف بطريقة سليمة، ويتم اختيار المشروع الأفضل الذي يترتب عليه أكبر إنجاز ممكن عند مستوى معين من التكاليف، أو هو الذي يخفض الأموال المستخدمة إلى أقل حد ممكن للوصول إلى مستوي معين من الفاعلية. ويمكن توصيف الخطوات التي يمر بها هذا الأسلوب، وذلك كمؤشر لتقييم القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية وعلى النحو الآتي:

(أ) تحديد الأهداف: إن الخطوة الأولى من خطوات تطبيق أسلوب تحليل فاعلية التكلفة تتمثل في تحديد الأهداف المراد تحقيقها من القرار الاستثماري الصحي تحديدا دقيقا؛ حيث إن إنشاء المقاييس الكمية الملائمة للفاعلية سيعتمد على الأهداف المحددة للقرارات الاستثمارية، وعند تحديد الأهداف الخاصة بالقرار الاستثماري يجب مراعاة الآتي:

- مراعاة الدقة عند إقرار الأهداف، وان تكون محددة تحديداً دقيقاً.
 - أن تكون الأهداف ممثلة للهدف الأساس للمشروع.
 - ترتيب الأهداف وفقاً لأهميتها مع الفصل بين الأهداف المتداخلة.
 - أن تكون الأهداف قابلة للقياس الكمي بقدر الإمكان.
 - أن يتضمن الهدف نتيجة محددة يرجى بلوغها، وكذلك الزمن المتوقع للإنجاز.
- (ب) تحديد البدائل:** يجب عند تحديد البدائل دراسة الطرق البديلة لتحقيق الأهداف المختلفة، وبصفة عامة يجب أن يكون عدد البدائل محدوداً، حيث إن الزيادة في عدد البدائل التي يمكن أن تصل إلى تحقيق الأهداف تمثل أحد الأسباب التي تؤدي إلى تعقيد عملية الاختيار فيما بين البدائل.
- (ج) تحديد مقاييس الفاعلية:** ويقصد بذلك تحديد المقاييس التي من خلالها يمكن قياس فاعلية كل بديل من البدائل السابق تحديدها من حيث تحقيقه للأهداف المحددة، وعلى ذلك فإن مقاييس الفاعلية تحدد الأثر الملموس للبدائل المختلفة.
- (د) تقدير التكاليف:** يتطلب عملية تقدير التكاليف ضرورة الاهتمام بطبيعة التكلفة المناسبة لمواجهة المشكلات المصاحبة لتقييم القرارات الاستثمارية الصحية، وضرورة الاهتمام بتوصيف مجموعة الخصائص التي تتسم بها هذه التكلفة، والتي من أهمها:
- انه إذا ما تم تحديد معني التكلفة لتدل على التدفقات النقدية فقط؛ فقد يكون من الصعب عمل تقييم سليم للبرامج على أساس التكاليف والعوائد لوجود عناصر أخرى من التكاليف قد لا تأخذ شكل النفقات النقدية، ولكنها تمثل جزءاً أساسياً من التكاليف الشاملة الخاصة بالبدائل.
 - لا يمكن لأي قائم على عملية التقييم مقارنة التكاليف مع المنافع ما لم يكن لديه تعريف محدد للتكلفة.
- (هـ) اختيار قاعدة للمفاضلة بين البدائل:** يتم اختيار القاعدة التي تمثل الأساس الذي يمكن عن طريقه تقييم البدائل المختلفة. ويوجد مجموعة من المبادئ الأساسية التي يمكن الاسترشاد بها عند اختيار قاعدة المفاضلة بين نتائج القرارات الاستثمارية (أفكار محمد قنديل، ١٩٩٣: ٥٨):

- تعظيم الفاعلية عند تكلفة معينة.
- تخفيض التكلفة إلى حد أدنى مع ثبات الفاعلية.
- تعظيم الفرق بين الفاعلية والتكلفة في حالة عدم ثبات أيٍّ منهما.
- إعطاء أولوية عند تخصيص الاعتمادات المالية للمشروعات الاستثمارية المؤثرة بدرجة كبيرة على المشروعات الاستثمارية الأخرى مع الأخذ في الاعتبار علاقة الارتباط بينها وبين تلك المشروعات.
- وفي ضوء ما سبق يعد أسلوب فاعلية التكلفة مدخلاً مناسباً؛ لتحديد مدى كفاءة المشروعات الاستثمارية الصحية، والتي يصعب قياس عوائدها بشكل ملائم، وبوحدات كمية أو مالية.

(٢) أسلوب قياس المنافع الاستراتيجية:

تعد المشروعات الاستثمارية أحد أهم الوسائل التي تستخدم في تنفيذ استراتيجيات المنظمات، وتحقيق المنافع من هذه المشروعات يرتبط بقوة نجاح تلك المنظمات. وتعرف عوائد المشروعات بأنها العوائد والمنافع من المشروع ومن ثم فهي بمنزلة مقترحات مستهدفة ومخططة قبل البدء في التنفيذ، ومن المتوقع تحقيقها عند تنفيذ المشروع (Chich., Y., & Zwikael, O., 2015: 352).

تعد عملية صياغة تلك المنافع المستهدفة الخطوة الأولى في قرارات المفاضلة بين المشروعات الاستثمارية. وتعتمد أغلب المنظمات الصحية على مقاييس الأداء المالي الكمي التقليدية عند اتخاذ القرارات، وتتجاهل المؤشرات غير المالية وغير الكمية؛

وذلك لطبيعة مخرجاتها، مما أدى إلى توجيه الكثير من الانتقادات لتلك المقاييس والتي من أهمها، إنها مقاييس ذات بعد تاريخي، وتهتم بتقييم الأداء في الماضي، كما إنها ذات قدرة تنبؤية محدودة على تفسير اتجاهات الأداء المستقبلي، وعدم ربطها بين المقاييس المالية، والمقاييس غير المالية.

تعد نماذج التقييم المالي للمشروعات الاستثمارية أداة مفيدة ومعاونة لعملية تقييم المشروعات الاستثمارية الصحية بصفة عامة إلا أنها تتجاهل المنافع الاستراتيجية لتلك المشروعات، ويتم تحديد تلك المنافع من خلال دراسة الاستراتيجية التنظيمية والأهداف التنظيمية التي تنبع من هذه الاستراتيجية، تلك الأهداف التي يتم عن طريقها وضع

مجموعة من المقاييس التي يمكن على أساسها قبول أو رفض المشروع الاستثماري
(Alkaraan, F., Northcott, D., 2017: 143)

يعد المؤشر الاستراتيجي للمشروع الاستثماري الصحي أداة مهمة؛ لتحديد درجة أهمية المشروع الاستثماري المقترح من الناحية الاستراتيجية، ويعتمد هذا المؤشر في قياسه على تحديد وتقييم المنافع الاستراتيجية للمقترح الاستثماري الصحي بأسلوب موضوعي تمهيدا لإدماج هذا المؤشر مع النماذج المستخدمة في عملية التقييم، وذلك للوصول إلى نموذج متكامل لتقييم المشروعات الاستثمارية الصحية.

يمكن تحديد المراحل اللازمة لتحديد وقياس المؤشر الاستراتيجي للمشروع الاستثماري الصحي العام بالآتي:

**المرحلة الأولى: مرحلة تحديد المنافع الاستراتيجية للمشروع الاستثماري الصحي العام
:Corporate Ranking (CR)**

يتم تحديد المنافع الاستراتيجية للمشروعات الاستثمارية الصحية من خلال دراسة الاستراتيجية والأهداف التنظيمية التي تنبع من هذه الاستراتيجية، ولذا فإن هذه المنافع قد تختلف باختلاف الاستراتيجيات الموضوعية والأهداف المحددة لكل منظمة صحية، ويتم إعطاء كل نوع من هذه المنافع درجة على مقياس موجب (من صفر إلى ١٠) ويشير الصفر إلى عدم أهمية هذا النوع من المنافع قياسا على ما هو موجود باستراتيجية المنظمة الصحية وأهدافها، وترتفع الأهمية كلما كان هذا النوع من المنافع ذا تأثير كبير في تحقيق أهداف المنظمة الصحية.

**المرحلة الثانية: مرحلة تحديد المقياس الاستراتيجي للمشروع الاستثماري الصحي العام
:Project Strategic Score Value (PSSV)**

يتم في هذه المرحلة تحديد درجة توافر كل عنصر من عناصر المنافع الاستراتيجية التي سبق وتم تحديدها في المرحلة الأولى في المنظمة الصحية ذات النفع العام التي يجري تقييمها حيث يتم تكوين الفريق الإداري المسئول عن عملية التقييم، ويقوم كل فرد بتحديد درجة من صفر إلى ١٠ توضح مدى قدرة المقترح الاستثماري محل التقييم على أن يحقق مثل هذا النوع من المنافع.

ويعد تأسيس فريق لتقييم المشروعات الاستثمارية يجمع مديري الأقسام الوظيفية معا في فريق واحد مستقل يتم من خلاله إجراء الحوارات والمناقشات بينهم، ليوضح كل فرد وجهة نظره في المقترح محل التقييم، على أن يدير هذه الحوارات شخص محايد يطلق عليه منسق الفريق.

المرحلة الثالثة: مرحلة قياس قيمة المؤشر الاستراتيجي للمشروع الاستثماري الصحي
: Strategic Index (SI)

يتم التوصل إلى هذا المؤشر الاستراتيجي من خلال المعادلة الآتية:

$$SI = \sum(a \times b) / \sum a$$

حيث:

- SI المؤشر الاستراتيجي.
- a تشير إلى ترتيب المنافع الاستراتيجية من وجهة نظر المنظمة الصحية ذات النفع العام Corporate Ranking، وهي تمثل الترتيب المحدد بواسطة الإدارة العليا للمنظمة للمنافع الاستراتيجية.
- b تشير إلى قيمة المقياس الاستراتيجي للمنظمة الصحية ذات النفع العام (المقترح الاستثماري)، والذي يعكس مستوي المنافع.

(٣) بطاقة الأداء المتوازن (BSC) :

تعد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) أداة إستراتيجية لقياس الأداء، وقد شهدت منذ ظهورها على يد (Kaplan & Norton, 1992) انتشارا كبيرا على مستوى الممارسات التطبيقية والأكاديمية، حتى أنها وصفت بالأداة الأكثر شعبية لإدارة وتنفيذ استراتيجيات المنظمات (حسين، ٢٠١٧ : ٥٦). وقد عرفها (Kaplan & Norton, 1992 : 72) بأنها مجموعة من المقاييس التي تعطي كبار المديرين منظورا سريعا وشاملا عن أداء المنظمة، وذلك من خلال أربعة أبعاد هي: (المالي، العملاء، الأعمال الداخلية، الابتكار والتعلم)، وتشتمل هذه البطاقة على المقاييس المالية التي توضح نتائج الإجراءات التي اتخذت بالفعل ثم تستكمل بمقاييس تشغيلية عن رضا العملاء والعمليات الداخلية وأنشطة الابتكار، وتعد هذه المقاييس التشغيلية المسبب للأداء المالي.

وتتميز هذه البطاقة - أيضاً - عن غيرها من نظم القياس الأخرى بأنها تشتمل على مقاييس النتائج، وعلى مسببات تلك النتائج، فتربطهما معا في علاقات السبب والنتيجة. كما تتسم هذه البطاقة بالشمول والتوازن والتكامل، وأنها تعمل من خلال مجموعة مترابطة من المقاييس المالية وغير المالية لتقييم الأداء في ضوء رؤية واستراتيجية المنظمة.

وقد دافع Kaplan & Norton عن بطاقة الأداء المتوازن على اعتبار أنها أداة للإدارة الإستراتيجية ومن ثم فهي أيضاً أداة مفيدة في اتخاذ القرارات؛ مما جعل البعض على سبيل المثال (Milis, K & Merchen, R., 2003) يقترح استخدام بطاقة الأداء المتوازن كأداة يمكن استخدامها في مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية إلا أنهم لم يوضحوا طريقة التطبيق، أو كيفية إدخال البطاقة ضمن نموذج متكامل لتفعيل قرارات الاستثمار الرأسمالي.

ومن ثم يمكن القول: يمكن استخدام بطاقة الأداء المتوازن في عملية تقييم القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية، وذلك لطبيعة مخرجات تلك المنظمات على النحو الآتي: -

(١) يتم وضع مؤشرات بطاقة الأداء المتوازن وتحديدتها مقدما وتقدير مؤشراتها وأوزانها الترجيحية؛ لتؤخذ كمقياس مرجعي لمتابعة تنفيذ المشروع الصحي، وما بعد مرحلة التنفيذ:

وفيما يأتي عرضٌ للأبعاد والمؤشرات الخاصة بكل بعد ببطاقة الأداء المتوازن:

١/١ مؤشرات بعد التعلم والتطور:

١/١/١ نسبة عدد العاملين المتوقع حاجة العمل إليهم إلى إجمالي عدد المستفيدين المتوقع من هذا المقترح الاستثماري، وذلك لكل فئة من الفئات الآتية: (الأطباء - الفنيين - هيئة التمريض - الإداريين والخدميين).

(عدد العاملين المتوقع حاجة العمل إليهم	÷	إجمالي عدد المستفيدين المتوقع من المقترح)	×	١٠٠	=
--	---	---	---	-----	---

يعكس هذا المؤشر مدى ملاءمة إعداد هذه الفئات المختلفة مع حجم الخدمات التي سيقدمها المقترح الاستثماري.

٢/١/١ نسبة عدد العاملين المتوقع تدريبهم إلى إجمالي العاملين وفقا لمتطلبات العمل لكل من الفئات الآتية: (الأطباء - الفنيين - هيئة التمريض - الإداريين والخدميين):

$$= \frac{\text{عدد العاملين المتوقع تدريبهم}}{\text{إجمالي عدد العاملين لكل فئة}} \times 100$$

مع الأخذ في الاعتبار، ضرورة أن تشمل برامج التدريب جميع الفئات التي سوف تعمل بالمقترح الاستثماري، وألا تقتصر على الأطباء فقط؛ وذلك لأهمية كل منهم في أداء العملية الصحية والتي سينعكس على مستوى جودة وكفاءة الأداء المتوقعة من المشروع الاستثماري.

٣/١/١ نسبة التكاليف الاستثمارية الخاصة باقتناء أجهزة ومعدات حديثة متوقعة في المستقبل إلى إجمالي التكاليف الاستثمارية:

$$= \frac{\text{التكاليف الاستثمارية الخاصة باقتناء الأجهزة والمعدات الجديدة المتوقعة}}{\text{إجمالي التكاليف الاستثمارية المتوقعة}} \times 100$$

يوضح هذا المؤشر ما سوف يتحقق من أهداف التطور التي تسعى إدارة المقترح الاستثماري إلى تحقيقها، وذلك من خلال اقتناء أجهزة حديثة مواكبة للتطورات التكنولوجية في بيئة الأعمال الطبية.

٤/١/١ نسبة التكاليف المقدرة للبحوث الطبية إلى إجمالي التكاليف الاستثمارية للمقترح:

$$= \frac{\text{(التكاليف المقدرة للبحوث الطبية)}}{\text{إجمالي التكاليف الاستثمارية للمقترح}}$$

٥/١/١ متوسط عدد الحالات المتوقع فحصها الطبيب تحت التدريب سنويا:

$$\text{عدد المرضى المتوقع سنوياً} \div \text{عدد الأطباء تحت التدريب} =$$

يعكس هذان المؤشران مدى مشاركة ومساهمة المقترح الاستثماري في خدمة وتعليم الباحثين بوصفه مؤسسة تعليمية علاجية.

٢/١ مؤشرات بعد عمليات التشغيل الداخلية:

تعكس مؤشرات بعد عمليات التشغيل الداخلية مدى كفاءة الأداء المتوقع بالمقترح الاستثماري، وتحديد مدى مناسبة تكاليف التشغيل مع حجم الخدمات المتوقعة منه ومقارنته بما تحققه المستشفيات الأخرى القائمة في الدولة والتي تقوم الأنشطة نفسها، وفي ضوء كل من معايير منظمة الصحة المصرية، ومعايير منظمة الصحة العالمية، يجب أن يتضمن هذا البعد المؤشرات الآتية في المقترح الاستثماري: -

٢/١ / بالنسبة لأقسام العيادات الخارجية: -

١/١/٢/١ المتوسط المتوقع لنصيب الطبيب من إجمالي المرضى في اليوم وفقاً للفئات التالية (ممارس عام - أخصائي - استشاري - أستاذ - خبير):

$$\text{متوسط عدد المرضى في اليوم} \div \text{عدد الأطباء في اليوم} =$$

يتم مقارنة هذا المؤشر بأفضل أداء للمستشفيات المماثلة، وفي ضوء معايير الأداء المهنية الخاصة بوزارة الصحة المصرية ومنظمة الصحة العالمية؛ وذلك للوقوف على مدى كفاءة استخدام الموارد البشرية المتاحة (الأطباء).

٢/١/٢/١ متوسط مدة الفحص المتوقعة للمريض:

$$\text{عدد ساعات التشغيل} \times 60 \text{ دقيقة} \times \text{عدد الأطباء المتوقع} \div \text{المتوسط المتوقع للتردد اليومي للمرضى} =$$

$$= \frac{(\text{عدد ليالي شغل الأسرة سنوياً})}{(\text{عدد ليالي الأسرة المتاحة})} \times 100$$

بعد تحديد متوسط مدة الفحص المتوقعة يتم مقارنته لأفضل أداء للمستشفيات المماثلة لتقييم مستوي جودة الخدمة المزمع تقديمها في مرحلة التقييم، أو بعد أداء الخدمة للتقييم اللاحق للمقترح الاستثماري.

٣/١/٢/١ معدل التردد اليومي المتوقع للمريض على العيادات الخارجية:

$$= \frac{(\text{عدد المترددين المتوقع على العيادة الخارجية سنوياً})}{(\text{عدد أيام العمل المتوقعة سنوياً})}$$

٤/١/٢/١ متوسط فترة انتظار المريض المتوقعة :

$$= \frac{\text{إجمالي فترة انتظار المرضى}}{\text{إجمالي عدد المرضى}}$$

تتمثل فترة انتظار المريض في الفارق الزمني بين لحظة وصول المريض إلى لحظة قيام الطبيب بفحصه. وبعد تحديد متوسط فترة الانتظار خلال فترة القياس تتم مقارنته بأفضل أداء للمستشفيات المماثلة، أو مع المعدلات النمطية الموضوعية، وفي ضوء معايير الأداء المهنية الخاصة بوزارة الصحة المصرية ومنظمة الصحة العالمية، لأن هذا المعدل يؤثر بشكل مباشر على الحالة الصحية ورضا المرضى.

٢/٢/١ بالنسبة لأقسام العيادات الداخلية

١/٢/٢/١ معدل التردد المتوقع بالقسم الداخلي بالمقترح الاستثماري:

$$= \frac{(\text{عدد المترددين المتوقع سواء من "القسم المجاني والقسم الاقتصادي" سنوياً العاملين المتوقع تدريبهم})}{(\text{عدد أيام العمل المتوقعة})}$$

٢/٢/٢/١ نسبة شغل الأسرة المتوقعة :

حيث أن عدد ليالي الأسرة المتاحة = عدد الأسرة x ٣٦٥ يوم

يعكس هذان المؤشران درجة كفاءة الاستخدام المتوقعة للموارد المتاحة من الأسرة، حيث يمكن من خلاله التعرف على وجود أو عدم وجود أسرة قد تكون غير مستغلة خلال الفترة، ويدل ارتفاع هذا المؤشر على كفاءة استغلال الأسرة؛ مما يرفع معدل الإفادة من التكاليف الثابتة والعكس صحيح، وهذه النسب مقياس لنسبة الإشغال بالمقترح الاستثماري، لمعرفة مدى استغلال الطاقة المتوقعة به.

٣/٢/٢/١ معدل دوران السرير:

$$\text{معدل دوران السرير} = \frac{\text{(عدد المرضى بالقسم الداخلي "القسم المجاني والاقتصادي")}}{\text{(عدد الأسرة بالقسم الداخلي سنوياً)}}$$

يعكس هذا المؤشر عدد المرات المتوقع أن يشغلها السرير، ويتم مقارنة هذا المعدل بأفضل أداء للمستشفيات المماثلة، وفي ضوء معايير الأداء المهنية الخاصة بوزارة الصحة المصرية ومنظمة الصحة العالمية، مع تصنيف الحالات الصحية التي تستدعي الإقامة بالمستشفى، وتحديد معدل الدوران لكل فئة منها.

٤/٢/٢/١ معدل التغطية المتوقع للأطباء لعدد الأسرة:

$$\text{معدل التغطية المتوقع للأطباء} = \frac{\text{(عدد الأطباء المتوقع سنوياً)}}{\text{(عدد الأسرة المتوقع)}}$$

يعكس هذا المؤشر عدد الأسرة التي قد يخدمها كل طبيب حسب فنته؛ وذلك لقياس المدى المتوقع لكفاءة استغلال الموارد البشرية (الأطباء)، وبعد تحديد هذا المتوسط، يتم مقارنته بأفضل أداء للمستشفيات المماثلة، وفي ضوء معايير الأداء المهنية الخاصة بوزارة الصحة المصرية ومنظمة الصحة العالمية؛ وذلك للحكم على مستوى الكفاءة المطلوب تحقيقه.

٥/٢/٢/١ المتوسط المتوقع لنصيب الطبيب من العمليات المتوقعة (العمليات ذات دقة متناهية - عمليات كبرى - عمليات متوسطة - عمليات صغيرة) :

$$\frac{\text{عدد العمليات المتوقع حسب تصنيفاتها (عمليات كبرى ، عمليات متوسطة ، عمليات صغيرة)}}{\text{عدد الأطباء المتوقع وفقاً لتصنيفاتهم (أستاذ ، أستاذ مساعد ، مدرس ، مدرس مساعد ، معيد)}} =$$

٦/٢/٢/١ نسبة عدد الطاقم التمريضي ÷ عدد الأطباء = طاقم تمريضي لكل طبيب :

حيث إن زيادة عدد الطاقم التمريضي عن الحدود المقبولة يعني استخداماً سيئاً للطاقم التمريضي والعكس، ويدل على أن هناك إهداراً في استخدام هذا النوع من الموارد البشرية، ويعد هذا المؤشر من المؤشرات اللازمة لقياس فاعلية المستشفى في استخدام الأطباء والطاقم التمريضي؛ نظراً لأهمية الدور الذي يقوم به كل منهما في تقديم الخدمة الصحية. ويتم مقارنة نسبة الطاقم التمريضي إلى الأطباء وفقاً لأفضل أداء للمستشفيات المماثلة، وفي ضوء معايير الأداء المهنية بوزارة الصحة المصرية ومنظمة الصحة العالمية سواء كان ذلك قبل اتخاذ القرار الاستثماري أو بعده في حالة التقييم اللاحق له.

٧/٢/٢/١ متوسط نصيب الطاقم التمريضي المتوقع لأسرة المستشفى المتوقع شغلها:

$$\frac{\text{عدد الأسرة المتوقع إشغالها}}{\text{عدد الطاقم التمريضي المتوقع}} =$$

يعكس هذا المؤشر نصيب الطاقم التمريضي المتوقع لأسرة المستشفى المتوقع شغلها؛ فنقص عدد الأسرة المتوقع شغلها يرفع من مستوى الخدمة المقدمة للمرضى والعكس صحيح ، ويستخدم هذا المؤشر لتقييم مدى فاعلية استخدام الطاقم التمريضي في ضوء عدد الأسرة المتوقع شغلها، ويتم مقارنة متوسط عدد الأسرة لكل طاقم تمريضي وفقاً لأداء أفضل المستشفيات المماثلة، وفي ضوء المعايير المهنية بوزارة الصحة المصرية، ومنظمة الصحة العالمية.

٣/١ مؤشرات البعد البيئي والاجتماعي:

تعكس مؤشرات هذا البعد دور المقترح الاستثماري في تنمية المجتمع والمحافظة على البيئة من خلال ما تقدمه من خدمات، ومن ثم استوجب ذلك توسيع نطاق المحاسبة ليأخذ في الاعتبار الأداء الاجتماعي والبيئي للمنظمة الصحية ذات النفع العام، والذي

يهدف إلى تعظيم المساهمة الاجتماعية. بالإضافة إلى زيادة الاهتمام البيئي في الآونة الأخيرة؛ حيث أصبحت هناك مسؤولية على المنظمات تجاه البيئة المحيطة، وما قد تلحقه بها من أضرار نتيجة لممارستها لأنشطتها. وفي ضوء ذلك يجب أن يتضمن هذا البعد المؤشرات الآتية في المقترح الاستثماري:

١/٣/١ نسبة مرضى القسم المجاني المتوقع إلى إجمالي المرضى بالمستشفى:

$$= \frac{\text{عدد مرضى القسم المجاني المتوقع}}{\text{إجمالي عدد المرضى المتوقع}} \times 100$$

٢/٣/١ نسبة التكاليف المقدرة للبرامج الوقائية:

$$= \frac{\text{التكاليف المقدرة للبرامج الوقائية}}{\text{إجمالي تكاليف التشغيل المتوقعة}} \times 100$$

وتتمثل هذه البرامج في كافة البرامج التي سوف تعدها المستشفى؛ بهدف التنقيف الصحي والتوعية للمواطنين وبرامج خاصة بإعطاء التحصينات للوقاية من الأمراض المختلفة.

٣/٣/١ نسبة العاملين الجدد المتوقع لحاجة العمل إليهم إلى إجمالي العاملين بالمستشفى:

$$= \frac{\text{عدد العاملين الجدد المتوقع}}{\text{إجمالي عدد العاملين}} \times 100$$

لتحقيق أهداف المستشفى تجاه المجتمع، تسعى إدارة المستشفى إلى خلق فرص عمل جديدة من خلال تعيين عاملين جدد؛ وذلك بناء على حاجة المقترح الاستثماري في ضوء التطور والنمو المطلوب والمتوقع من المستشفى خلال فترات القياس.

٤/٣/١ نسبة التكاليف المقدرة لمعالجة النفايات الطبية إلى إجمالي تكاليف التشغيل السنوية المتوقعة:

$$= \frac{\text{التكاليف المقدرة لمعالجة النفايات الطبية الوقائية}}{\text{إجمالي تكاليف التشغيل المتوقعة}} \times 100$$

ذلك تحقيقاً للالتزام المستشفى تجاه البيئة التي تعمل بها، فإنها تسعى لخفض نسبة النفايات الضارة المنبثقة عن تقديم الخدمات المختلفة، من خلال استخدام مواد ومستلزمات طبية صديقة للبيئة.

٤/١ مؤشرات بعد المرضى:

يركز هذا البعد على نظرة المرضى (العلاء) للمنظمة الصحية ذات النفع العام؛ لذلك تهدف المنظمات الصحية إلى إرضاء المرضى وإشباع احتياجاتهم وتحسين القيمة المتحققة لهم نتيجة لحصولهم على الخدمة المطلوبة، بوصفهم مسيئاً أساسياً لنجاح المنظمة في المستقبل. ونظراً لأن رضا العلاء أصبح من الأهداف الأساسية للمنظمة؛ لذا كان من الضروري أن تهتم المنظمات بالمرضى، بدءاً بصياغة استراتيجيتها على أساس احتياجاتهم، وتوقعاتهم، وانتهاءً بمحاولة تلبيةها؛ وذلك من أجل تحقيق منافع مالية وغير مالية مستقبلية للمنظمة. لذلك تركز الأهداف الاستراتيجية الخاصة بهذا البعد على خلق القيمة والتميز من وجهة نظر المريض؛ مما يؤدي إلى كسب ثقته، ومن ثم تكرار تعامله مع المنظمة. وفي ضوء ذلك يجب أن يتضمن هذا البعد المؤشرات الآتية في المقترح الاستثماري:

١/٤/١ بالنسبة لأقسام العيادات الخارجية:

١/٤/١/١ نسبة عدد المرضى المتوقع إلى إجمالي عدد المرضى الحالي بالأقسام الخارجية:

$$= \frac{\text{عدد المرضى المتوقع}}{\text{إجمالي عدد المرضى الحالي}}$$

٢/١/٤/١ نسبة الزيادة المتوقعة في عدد المرضى بالعيادات الخارجية سنويا :

$$\text{الزيادة المتوقعة} = \text{عدد المرضى سنوياً} \div \text{عدد المرضى المتوقع}$$

٢/٤/١ بالنسبة للأقسام الداخلية :

١/٢/٤/١ عدد المرضى المتوقع إلى إجمالي عدد المرضى الحالي بالأقسام الداخلية :

$$\text{عدد المرضى المتوقع} = \text{إجمالي عدد المرضى الحالي} \div \text{عدد المرضى المتوقع}$$

٢/٢/٤/١ نسبة الزيادة المتوقعة في عدد المرضى بالأقسام الداخلية سنويا:

$$\text{الزيادة المتوقعة في عدد المرضى سنوياً} = \text{إجمالي عدد المرضى المتوقع} \div \text{عدد المرضى المتوقع}$$

٣/٢/٤/١ معدل حالات الوفيات المتوقع:

٥/١ مؤشرات البعد المالي:

يمكن القول إذا حقق المشروع مؤشرات عالية في الجوانب السابقة فإن هذا يعني أنه يحقق نجاحات في الأبعاد المالية، ويعكس هذا البعد مدي كفاءة الأداء المتوقع بالمقترح الاستثماري، وهو مدي مناسبة تكاليف التشغيل مع حجم الخدمات المتوقعة، وذلك بمقارنته مع ما هو متحقق من المستشفيات المماثلة القائمة بالدولة، والتي تقوم بالأنشطة نفسها والتخصص، وفي ضوء ما سبق يجب أن يتضمن هذا البعد المؤشرات الآتية:

١/٥/١ بالنسبة لأقسام العيادات الخارجية:

١/١/٥/١ متوسط تكلفة علاج المريض المتوقع:

$$\text{إجمالي مصروفات التشغيل المتوقعة سنوياً} \div \text{إجمالي عدد المرضى المتوقع سنوياً} =$$

٢/١/٥/١ متوسط تكلفة ساعة التشغيل:

$$\text{إجمالي مصروفات التشغيل المتوقعة سنوياً} \div \text{إجمالي عدد ساعات التشغيل المتوقعة سنوياً} =$$

ويقصد بمصروفات التشغيل تلك المصروفات المستنفدة في أداء خدمات المستشفى. ومن أمثلتها الأجور والمكافآت، والأدوية والمواد والمستلزمات الطبية المستهلكة، وإهلاكات الأجهزة والآلات والمعدات.

٣/١/٥/١ نسبة الزيادة المتوقعة في الإيرادات سنوياً:

$$\text{الزيادة في الإيرادات المتوقعة سنوياً} \div \text{الإيرادات المتوقعة} =$$

٢/٥/١ بالنسبة للأقسام الداخلية:

١/٢/٥/١ متوسط تكلفة السرير المتوقعة / يوم (لجميع درجات المستشفى):

$$\text{إجمالي مصروفات الإقامة المقدر} \div (\text{عدد الأيام العلاجية للأسرة المتاحة} \times \text{نسبة الإشغال}) =$$

ويجب أن يتم احتساب هذا المتوسط لجميع درجات المستشفى. ويقصد بمصروفات الإقامة؛ المصروفات المستنفدة في أداء الخدمات بالأقسام الداخلية، وتتضمن أيضاً بنود الفندق من إقامة وتغذية.

٢/٢/٥/١ متوسط تكلفة المريض المتوقعة (جميع درجات الإقامة بالمستشفى القسم المجاني -الاقتصادي):

$$\text{إجمالي مصروفات التشغيل المتوقعة} \div \text{إجمالي عدد المرضى المتوقع في كل قسم} =$$

٣/٢/٥/١ نسبة مصروفات التشغيل إلى الإيرادات بالأقسام الداخلية:

$$\text{إجمالي مصروفات التشغيل} \div \text{إجمالي الإيرادات} \times ١٠٠ =$$

٤/٢/٥/١ نسبة الزيادة المتوقعة في الإيرادات بالأقسام الداخلية سنوياً:

$$\text{الزيادة المتوقعة في الإيرادات سنوياً} \div \text{الإيرادات المتوقعة} =$$

- وضع أوزان ترجيحية لأبعاد بطاقة الأداء والمؤشرات الخاصة بها:

حيث يقوم الباحث بإجراء مقابلات متعمقة مع عدد من المسؤولين بالمستشفى موضوع التطبيق، وتشمل المقابلات كلاً من مدير المستشفى، ونائب مدير المستشفى، ومدير إدارة الجودة بكلية الطب، ومدير الحسابات، والذين تم اختيارهم نظراً لأهمية دور كل منهم في تقييم المستشفى، بالإضافة إلى أهمية دور مدير الحسابات في تشغيل البيانات، وتوفير المعلومات، وإعداد التقارير المالية. ويتم سؤالهم عن الأوزان الترجيحية للأبعاد والمؤشرات الخاصة بها، وذلك بعد شرح من الباحث عن ماهية هذه الأبعاد والأهداف الاستراتيجية التي تسعى المستشفى إلى تحقيقها على مستوى كل بعد. وبناء على تحليل نتائج هذه المقابلات، يقوم الباحث بتحديد المتوسط الحسابي لهذه الأوزان.

هذا ويتم وضع نقاط محددة لكل بعد من أبعاد الأداء الخاصة بالبطاقة، وتمثل هذه النقاط الأوزان الترجيحية الخاصة بهذه الأبعاد، على أن يتم توزيع نقاط كل بعد على

المؤشرات الخاصة به، على أساس الأهمية النسبية لكل مؤشر بالنسبة للبعد التابع له. على أن يتم توزيع إجمالي النقاط، وهو ١٠٠ نقطة على كافة أبعاد الأداء، والمتمثلة في خمسة أبعاد لبطاقة المستشفى ككل.

- تحديد نسبة الإنجاز لأبعاد الأداء، والمؤشرات الخاصة بها:

في هذه المرحلة، يتم تحديد نسبة الإنجاز المرجح لكل بعد، والمؤشرات الخاصة به، والتي تعكس ما ستحققه المستشفى من أهدافها الاستراتيجية الخاصة بالبعد في ضوء أهميته النسبية. ويتم ذلك من خلال ما يتوفر من بيانات خاصة بالمستشفى مجال التطبيق. وأخيراً تتم مقارنة نسبة الإنجاز المرجح بالحد الأقصى وهو الوزن الترجيحي لكل بعد ومؤشر، وبالحد الأدنى وهو صفر.

خلاصة ونتائج البحث

خلص البحث إلى أهمية توفير معلومات محاسبية ملائمة تساعد في تقييم وترشيد قرارات الاستثمار في المنظمات الصحية العامة، وذلك من خلال استخدام الأساليب المحاسبية المتقدمة، والتي منها أسلوب فاعلية التكلفة، ومدخل المنافع الاستراتيجية، وبطاقة الأداء المتوازن.

وقد أسفر البحث عن النتائج الآتية

- تقوم المعلومات المحاسبية بدور مهم وفعال في تقييم وترشيد القرارات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة. وتعد مهمة توفير المعلومات المحاسبية الملائمة التي تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات إعداد البرامج والمشروعات الاستثمارية من المهام التي يضطلع بها المحاسب الإداري.
- تحظى عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية باهتمام كبير لدى المنظمات؛ مما يجعل هذه العملية من أصعب المهام؛ نظراً للتعقيدات المحيطة بها، وكثرة التقلبات الاقتصادية.
- يحيط بالقرار الاستثماري الكثير من المتغيرات الاقتصادية المهمة والخطيرة في الوقت نفسه والتي يصعب التنبؤ بسلوكها أحياناً.

- عدم الاهتمام بالأساليب الإحصائية المناسبة، والأساليب المحاسبية المستحدثة عند تقييم المشروعات الاستثمارية في المنظمات الصحية العامة.
- وجود قصور في نماذج التقييم التقليدية المستخدمة عند إجراء عملية تقييم المقترحات الاستثمارية الصحية؛ نظراً لإغفالها إدخال المنافع الاستراتيجية عند إجراء عملية التقييم.
- أن استخدام الأساليب المستحدثة، والتي منها أسلوب فاعلية التكلفة، ومدخل العوائد الاستراتيجية، وبطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى تحسين ودقة عملية تقييم القرارات الاستثمارية.

نقاط مقترحة لبحوث مستقبلية

- (١) دراسة تحليلية عن أهمية التكامل بين الأساليب المحاسبية المتقدمة؛ بهدف تقييم القرارات الاستثمارية.
- (٢) دراسة تطبيقية لترشيد عملية تقييم القرارات الاستثمارية باستخدام أسلوب تحليل مغلف البيانات، وبطاقة الأداء المتوازن.

مراجع البحث

أولاً المراجع العربية

- أحمد جمعة، آخرون، (٢٠٠٣)، "نظم المعلومات المحاسبية، دار المعلومات للنشر، عمان.
- أفكار محمد قنديل (١٩٩٣) " تقييم مشاريع الاستثمار الاجتماعية، مع التطبيق على مشاريع التعليم الجامعي"، رسالة دكتوراه في الاقتصاد، كلية الاقتصاد، جامعة عين شمس.
- الهام أحمد وهبة يوسف (٢٠٠٦) "تقييم محاسبي للمشروعات الاستثمارية الصغيرة في ظل نظام الحضنات التكنولوجية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس بالإسماعيلية.

إيمان علي عبد العزيز جبارة (٢٠٠٦)، "دور المعلومات المحاسبية في ترشيد الإنفاق الاستثماري في الهيئة القومية لسكك حديد مصر"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

سفيان فنيط (٢٠٠٦)، "التقييم الاقتصادي لمشروع كهربية شبكة السكة الحديدية لضواحي الجزائر العاصمة"، رسالة ماجستير في علوم التيسير، جامعة منتوري - قسنطينة.

عبد الكريم منصورى (٢٠١٢)، "محاولة قياس كفاءة البنوك التجارية باستخدام أسلوب التحليل لتطويقي للبيانات"، رسالة ماجستير، جامعة أبوبكر، بلقايد، تلمسان.

عبد المطلب عبد الحميد (٢٠٠٢)، دراسات الجدوى الاقتصادية واتخاذ القرارات الاستثمارية"، الدار الجامعية، الإسكندرية.

فهيد محمد فهاد العجمي (٢٠١٠)، "المنظور الاستراتيجي للمعلومات المحاسبية لترشيد قرارات الحكم على جدوى المشروعات الصناعية، دراسة ميدانية على الهيئة العامة للصناعات بدولة الكويت"، رسالة دكتوراه في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

لسلوس مبارك (٢٠٠٣)، "تقييم المشروعات الاستثمارية في قطاع الريب الجزائر، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية. الجزائر.

محمد زيدان إبراهيم، محمد عبد الفتاح إبراهيم (٢٠٠٣)، "دور المعلومات المحاسبية في الحكم على كفاءة الإنفاق الاستثماري بقطاعات التعليم الجامعي: دراسة تطبيقية على الجامعات الحكومية في مصر"، المجلة العربية للإدارة، العدد الأول.

محمد الحسين الصطوف (٢٠٠٢)، أهم محددات الاستثمار واتجاهات استخدام نماذج المدخلات والمخرجات لتخطيط الاستثمار"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، عدد ٢٧.

محمد عبد المقصود أحمد (٢٠٠١) " التقييم المحاسبي للمشروعات الاستثمارية الحكومية بالتطبيق على مشروعات جامعة المنوفية"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

محمد قريشي (٢٠١٢) " قياس كفاءة الخدمات الصحية في المستشفيات الجزائرية باستخدام أسلوب تحليل البيانات (DEA) – دراسة تطبيقية لعينة من المستشفيات لسنة ٢٠١١، مجلة الباحث، عدد (١١).

نمري نصر الدين (٢٠٠٩)، الموازنة الاستثمارية ودورها في ترشيد الإنفاق الاستثماري "دراسة حالة مشروع كهربية السكك الحديدية لضاحية الجزائر العاصمة": رسالة ماجستير في علوم التيسير – الجزائر.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Alkaraan, F., Northcott, D., (2007), "Strategic investment decision making: The influence of Pre-decision control mechanisms". Qualitative Research in Accounting & Management, Vol. 4, No. 2
- Cauwenbergh, A., (1996), "On the role function of formal analysis in strategic investment decision processes" result from an empirical study in beluim" management accounting Res.
- Charnes A., Cooper W. W., Rhodes E., (1978). "Measuring the efficiency of decision making units, European Journal of Operational Research.
- Chandler Stolp, (1990). "Strengths and weaknesses of data envelopment analysis : an urban and regional perspective, computer, environment and urban systems.
- Cooper, L. M. Seiford, J. Zhu, (2011), Handbook on Data Envelopment Analysis, 2ed, Springer.
- Clancy, K. K. and Collins, D., (2014). "Capital budgeting research and practice: The state of art.", Advances in management accounting, Vol. 24.

- David, F., (1981), "The Perceived importance of select information characteristics for strategic capital budgeting decision "the accounting review.
- David, E., & Alice, E., (1997), "A Multimodal Approach Sensitivity Analysis Of Capital Project Valuation", The Engineering Economist
- Deidda M, Lupiáñez-Villanueva F, Codagnone C, Maghiros I. (2014) "Using data envelopment analysis to analyze the efficiency of primary care units". US National Library of Medicine National Institutes of Health
- Harvey S. Rosen, (1999)"Public Finance" (London :McGraw – Hill.
- Lefley, F. (2000), "The financial appraisal profile (FAP)model of investment appraisal", Management Accounting (UK), Vol.78 No.3
- Lefley, F. (2004a), "A brief introduction to the financial appraisal profile (FAP) model", International Journal of Applied Finance For Non-Financial Managers, Vol. 1 No.
- Lefley, F. (2004b), "An assessment of various approaches for evaluating project strategic benefits: Recommending the strategic Index", Management Decision, London, Vol. 42, Iss 7/8
- Lefely, F. (2013) " The appraisal of ICT and non – ICT capital projects – A study of the current practices of large UK organizations", International Journal of Managing projects in Business, Vol. 6, No. 3
- Lefely, F. (2013) " The appraisal of ICT and non – ICT capital projects – A study of the current practices of large UK organizations",

International Journal of Managing projects in Business, Vol. 6, No. 3,

- MacDougall S.L., and Richard Pike, R.H. (2003), "Consider your options: Changes to strategic value during implementation of advanced manufacturing technology", Omega, Oxford: Vol.3
- Macedo, M & Barbosa, A & Cavalcante, G (2009), Performance of Bank Branches in Brazil : Applying Data Envelopment Analysis to indicators Related to BSC perspectives, Review Economic & Gestapo, Vol. 9.
- Milis, K., and Mercken, R., (2003), "The use of the balance scorecard for the evaluation of information and communication technology projects. "International Journal of project management",
- Shank K. & Peterson, D., (2005), "Strategic cost analysis for capital spending Decisions", Cost Management, Vol.19, No. 4; Jul/Aug
- Shank, J., & Govindarajan, V., (1992a), "Strategic Cost Analysis of Technological Investment", Sloan Management Review.
- Serra, C. E.M. & Kunc, M. (2015), "Benefits Realization Management and its influence on project success and on the execution of business strategies.", International Journal of Project management, volume 33, Issue 1, Jan.
- Yi Chih, Y. and Zwikael, O., (2015), "Project benefit management: A conceptual Frame work of target benefit formulation". International Journal of Project management, volume 33, Issue 2.

المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد ٧٧، مارس ٢٠٢٣
