

دور المحاسبة عن الإنجاز في خفض التكلفة

في القطاع الصحي - دراسة حاله

محمد توفيق على نافع

باحث ماجستير محاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

أ. د / محمود عبدالفتاح إبراهيم رزق

أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف

كلية التجارة - جامعة المنصورة

الملخص:

هدفت الدراسة الى: بيان أثر إستخدام المحاسبة عن الإنجاز على تكلفة الخدمة في القطاع الصحي ، وأثر ذلك على فعالية الأداء .

وتوصلت الدراسة الى: تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز يساعد على خفض التكلفة في المستشفى، تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز يؤدي الى اكتشاف مواطن القصور بجميع الأقسام بالمستشفى ومعالجتها، استخدام المحاسبة عن الإنجاز بالمستشفى يوفر المعلومات الكافية لمتابعة سير النشاط بجميع الأقسام بالمستشفى، استخدام المحاسبة عن الإنجاز بالمستشفى يساعد في دعم اتخاذ القرار، تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز يساعد على اكتشاف الأقسام التي بها تكس والأقسام التي بها عجز وإعادة التوزيع للموارد بما يساعد على التغلب على ذلك، استخدام المحاسبة عن الإنجاز يؤدي الى القضاء على قوائم الإنتظار بالمستشفى، استخدام المحاسبة عن الإنجاز يؤدي الى تحسين العلاقة بين المنظمة وملتقى الخدمة، استخدام المحاسبة عن الإنجاز يؤدي الى الإستفادة بدرجة عالية من كافة الموارد المتاحة.

وأوصت الدراسة: السعي والإهتمام بتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز بجميع وحدات القطاع الصحي، ضرورة استنادة منظمات القطاع الصحي من مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز، ضرورة تدريب وتنمية القدرات والمهارات لدى العاملين بالقطاع الصحي على إستخدام المحاسبة عن الإنجاز والإهتمام بمعايير الجودة والتخلص من الهدر بجميع صورته، العمل على التوعية بأهمية مدخل المحاسبة عن الإنجاز الذي يؤدي الى زيادة الإنجاز والتخلص من القيود بالمنظمات الصحية.

المقدمة

لم تعد هناك حاجة الى التأكيد على أهمية المحاسبة الإدارية في الأدب المحاسبي المعاصر ودورها الهام في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح في مختلف مجالاتها، بل امتدت لتظهر أهميتها بشكل كبير في القطاعات غير الهادفة الى الربح خاصة في ظل وجود سوق مرن مفتوح وعالمي جديد، وظهور العديد من المتغيرات التي تؤثر على كفاءة أداء هذه القطاعات، ولقد شهدت الفترة الأخيرة ظهور العديد من المناهج لتطوير المحاسبة الإدارية والحد من أوجه القصور بها وذلك لتلبية الطلب المتزايد على المعلومات التي توفرها. (أبوليف، ٢٠١١، ص ٣)

وأدت التطورات التكنولوجية السريعة الى الإضطراب فى كثير من المنظمات مما أدى الى ضعف عملية الرقابة والمتابعة فى تنفيذ الأعمال خصوصاً فى التنظيمات الحكومية، ونظراً لأنه قطاع غير هادف للربح وأيضاً لعدم وضوح هدفه العام أو استراتيجيته فلم يصبح يتواكب مع النظام الإقتصادى المفتوح مما ألقى أعباء كثيرة على إدارته، وبالتالي أصبحت أساليب إتخاذ القرارات خصوصاً فى ظل غياب نظم المحاسبة الإدارية وأساليبها الاستراتيجية غير قادرة على وضع القرارات المستقبلية. (أبوالليف، ٢٠١١، ص ٣)

يتميز القطاع الصحى بعدد من السمات التى تميزه عن القطاعات الأخرى لأنه يعتمد على تقديم خدمات غير ملموسة أو مرئية للعميل تختلف عن الخصائص المميزة للقطاع الصناعى الذى يرتبط بمفهوم الجودة ومن أهمها: (نصيرات، ٢٠٠٨، ص ٢١-٢٢)

- الطبيعة الفردية للخدمة الصحية، أى لا بد من تكيف الخدمات الصحية وتخطيطها وتقديمها وفقاً لحاجة كل فرد على حده.
- الطبيعة الشخصية والفردية للخدمة الصحية، يجعل العمل اليومى للمنظمة الصحية مختلف ومتشعب وبالتالي غير خاضع الا للقليل من التتميط والقياس .
- الدرجة العالية من التمهّن والتخصص فى القطاع الصحى، بإعتبار أن الأطباء أكثر العناصر العاملة فى المؤسسات الصحية مهنية - علماء - تخصصاً، مما يعطيهم نفوذاً وسلطة كبيرة تجعل العناصر الأخرى مسؤولون أمامهم، مما يصعب معه إدارة وتنظيم هؤلاء من خلال التشريعات والأنظمة الرسمية المعروفة فى المؤسسات الأخرى.
- تعد المؤسسات الصحية والجهات التى تقدم خدمات الرعاية الصحية، والذى يتطلب مداخل إدارية مختلفة ومتعددة لا يوجد لها مثيل فى القطاعات الأخرى.
- الطلب على الخدمة الصحية والحاجة لها يزداد بزيادة التطور الحضارى لأى مجتمع.
- عدم خضوع الخدمة الصحية لقانون العرض والطلب، الطلب على الخدمة الصحية يبقى دائماً أكثر من المعروض، الطلب على الخدمة الصحية يكون فى الغالب طارئاً وملح ولا يمكن تأجيله.

هذه الخصائص المميزة للقطاع الصحى تجعل الإدارة الصحية متميزة فى أدائها ودورها ومسئولياتها وتجعلها أيضاً تتطلب عناصر قيادية مؤهلة ذات مواصفات عالية تستطيع التعامل مع خصوصيات هذا القطاع وتعقيدهاته وحل المشاكل والقضايا التى تواجهه.

ومما سبق يخلص الباحث الى أن المقاييس المالية غير كافية بمفردها فى عملية تقويم الأداء لذا يجب إدخال مقاييس أخرى غير مالية، فكان من أفضل المداخل التي تجمع بين المقاييس المالية وغير المالية، مقاييس مدخل المحاسبة عن الإنجاز كمدخلاً محاسبياً متكاملأ فى خفض التكلفة.

طبيعة ومشكلة الدراسة

هنالك نوعان من مقاييس الأداء، مقاييس الأداء المالية ومقاييس الأداء غير المالية (التشغيلية) ويقصد بمقاييس الأداء التشغيلية قياس الأداء فى أبسط معانيه هو " النتيجة المحصل عليها فى أي ميدان عمل، كالتائج التي تم تحقيقها لدى ممارسة عمل ما، والمعبر عنها بوحدات قياس معينة " (العامرى، والركابى، ٢٠٠٧، ص ١٢٤).

أما مقاييس الأداء المالية فتعني " تقديم حكماً ذو قيمة على إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتاحة لإدارة المنظمة وعلى طريقة الاستجابة لإشباع رغبات أطرافها المختلفة " أو أنه " تحليل نتائج أعمال المنشآت بهدف الوقوف على مواطن الخلل والانحراف وبيان أسبابها تمهيداً لاتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيحها أي أن تقويم الأداء يساعد فى وضع العلاج اللازم للانحرافات قبل أن تتعد الأمور نتيجة الاستمرار فى التنفيذ الخاطئ" ، (العامرى، والركابى، ٢٠٠٧، ص ١٢٥).

ويمثل مفهوم المحاسبة عن الإنجاز منهجاً محاسبياً متجانساً مع فلسفة الإنتاج فى الوقت المحدد وفى جوهره يفترض أن المدير لديه مجموعة من الموارد المتاحة تشمل (رأس المال، المبانى، المعدات، العمالة) وبإستخدام تلك الموارد يتم شراء الخامات وتحويلها الى منتج تام يتم بيعه لتوليد إيرادات المبيعات وبالتالي فإن أنسب هدف مالى هو تعظيم هامش الإنجاز الذى يساوى المبيعات مطروحاً منها تكلفة المواد المباشرة حيث تعد باقى العناصر الأخرى تكاليف ثابتة (برقو، سيدأحمد، ٢٠١٤، ص ١٠٩).

يمثل تقويم الأداء أداة هامة من أدوات الإدارة وأحد أهم وظائفها فى أى منشأة سواء تلك التي تهدف الى الربح وتلك التي لاتهدف الى الربح، ويتم تقويم الأداء فى المنشآت التي تهدف الى الربح بإستخدام عدة مقاييس وهى:- (غنام، ٢٠٠٧، ص ٩٩، الكاشف، ٢٠١٠، ص ٢٥٣)

نسب السيولة، نسب المديونية، نسب النشاط، نسب الربحية، نسب التقويم

الا أنه يصعب إستخدام نفس مقاييس الأداء فى المنشآت التى لا تهدف الى الربح كالمستشفيات الحكومية لما لها من خصائص تضى عليها طبيعة خاصة وهى:- (أبوالليف، ٢٠١١، ص٤٠-٤٢)

غياب حافز الربح بالمفهوم التجارى أو الإقتصادى، غياب حافز المنافسة، الإعتماد على الموارد السيادية فى التمويل، القيود القانونية المفروضة على إستخدام الموارد، التكامل الترابط بين الأنشطة والبرامج الحكومية، التأثير بالنظم والإعتبرات السيادية والإجتماعية للدولة، عدم توافر نظام محاسبى لإعداد التقارير يوفر المعلومات الملائمة واللازمة للرقابة على الأداء.

ونتيجة للدور الهام الذى تقوم به هذه المنشآت فى خدمة المجتمع وتقديم الخدمة الصحية المتميزة الى أبناءه، وللتأكد من تحقيق الأهداف، فكان لابد أن يكون هناك وقفة تقييمية منتظمة ومستمرة لتقويم أداء هذه المنشآت وخفض تكلفة الخدمة، والمساعدة فى تحسين عملية إتخاذ القرار، وتحديد مؤشرات تحقيق الأهداف، والتخطيط لتحسين الأداء ورفع مستوى الكفاءة.

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة فى محاولة الإجابة على التساؤل الآتى:-

✓ هل يؤثر إستخدام المحاسبة عن الإنجاز على تكلفة الخدمة فى القطاع الصحى؟

هدف الدراسة

يتمثل هدف الدراسة فى بيان أثر إستخدام المحاسبة عن الإنجاز على تكلفة الخدمة فى القطاع الصحى.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة من الناحية الأكاديمية فى ندرة الدراسات والكتابات المحاسبية التى تناولت محاسبة الإنجاز فى خفض التكلفة فى القطاع الصحى - فى حدود علم الباحث - وتمتد أهمية الدراسة الى الجانب التطبيقى حيث أنه يمكن تطبيق نتائج الدراسة على المستشفيات الحكومية بما يساعد على خفض التكلفة بها.

حدود الدراسة الميدانية: تم إعداد الدراسة الميدانية فى ضوء الحدود التالية :

حدود زمنية: تمت الدراسة على الفترة من ٢٠١٤/١/١ حتى ٢٠١٩/٣/٣١

حدود موضوعية: تم الإقتصار على تكلفة المريض من أجور الأطباء دون باقى التكاليف الأخرى.

منهج الدراسة

تعتمد الدراسة على منهجين أساسيين من مناهج البحث العلمي هما:

المنهج الوصفي التحليلي: ويقصد بالمنهج الوصفي هو محاولة الوصول الى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لعناصر مشكلة أو ظاهرة قائمة للوصول الى فهم أفضل وأدق أو وضع السياسات والإجراءات المستقبلية الخاصة بها وهذا المنهج يعتمد دراسة الظاهرة في الواقع وتحليلها ويسهم في وصفها وصفاً دقيقاً ويوضح خصائصها عن طريق جمع المعلومات وتحليلها وتفسيرها ويأتي استخدام هذا المنهج في الدراسة بهدف دراسة المحاسبة عن الإنجاز وأثرها في خفض التكلفة، ودورها في اتخاذ القرارات في المستشفيات. (البغدادى، ٢٠١٤، ص ١١٤)

والمنهج التطبيقي (دراسة حالة): منهج دراسة الحالة يهتم هذا الأسلوب بدراسة حالة فرد ما أو جماعة ما أو أسرة أو مؤسسة اجتماعية أو مجتمع محلي، فعن طريق استخدام عدد من أدوات البحث تجمع المعلومات والبيانات عن الوضع الحالي للحالة والأوضاع السابقة لها ومعرفة العوامل التي أثرت فيها والظروف التي مرت بها وتحلل نتائج هذه البيانات والمعلومات ومن ثم نتوصل لصورة شاملة أو متكاملة لوحدة الدراسة. (البغدادى، ٢٠١٤، ص ١٢٨)

الدراسات السابقة

دراسة (فهمي، ٢٠٠١) هدفت الدراسة الى: استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز في قياس التكاليف في الشركات الصناعية والمقارنة بالقياس وفق الأسلوب التقليدي، ووفق نظام التكاليف على أساس النشاط، وكذلك تقييم الأسلوب المقترح لقياس التكلفة والمتغيرات الجديدة في ظل بيئة التصنيع الحديثة وعجز الأساليب التقليدية في متابعة هذا التطور، **وتناولت الدراسة:** أسلوب المحاسبة عن الإنجاز كمدخل لقياس التكلفة ومدى تأثير استخدام هذا الأسلوب على القرارات الإدارية، وتناولت أيضا ماهية المحاسبة عن الإنجاز وأهدافها وعيوبها ومميزاتها ومعوقات استخدامها، **منهجية الدراسة:** قامت الدراسة بالتطبيق على مصنع الأيس كريم بشركة مصر للألبان والأغذية بجمهورية مصر العربية، **وأنتهت الدراسة الى:** أن أسلوب المحاسبة عن الإنجاز يوفر معلومات عن أماكن القيود والإختناقات ولفت نظر الإدارة لمعالجة هذه القيود والإختناقات وبالتالي تخفيض التكلفة وتحسين الإنجاز وزيادة الربحية

دراسة (أبوشناف، ٢٠٠١) هدفت الدراسة الى: التعرف على مدخل المحاسبة عن الإنجاز ومدى فعاليته في مجال تحديد التكلفة من خلال التأصيل العلمي لهذا المفهوم وبيان مدى الإختلاف بينها وبين أدوات المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف، **تناولت الدراسة:** كيف يمكن

تحديد التكلفة من خلال مدخل المحاسبة عن الإنجاز، وأنتهت الدراسة الى: أن المحاسبة عن الإنجاز تقدم رؤية شاملة عن المنشأة ككل كأداة لتقييم الأداء غير المالى، وكذلك الترابط بين الأقسام المختلفة للمنشأة فى عمليات التشغيل.

دراسة (Olli – Pekka, 2007) هدفت الدراسة الى: التعرف على بيان مدى جدوى استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز فى المدى القصير فى شركة تصنيع الإلكترونيات وتحليلها فى المركز الأمريكى للإنتاجية باستخدام نموذج تحسين الأسعار والإنتاجية، وتناولت الدراسة: مدى أهمية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز فى خفض التكلفة وتحسين الأسعار وزيادة الإنتاجية، وقدرتها على إمداد إدارة الشركة بالمعلومات اللازمة التى تدعم اتخاذ القرارات فى المدى القصير، منهجية الدراسة: قامت الدراسة بالتطبيق على شركة تصنيع الإلكترونيات وتحليلها فى المركز الأمريكى للإنتاجية، وأنتهت الدراسة الى: استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز يؤدى الى توفير المعلومات اللازمة لدعم إتخاذ القرارات وتحسين الأداء عن غيره من الأساليب المحاسبية الأخرى، ويؤدى ذلك لزيادة الإنتاجية وتحسين الربحية وإنتعاش الأسعار.

دراسة (زيد، ٢٠١٢) هدفت الدراسة الى: تحديد وتوصيف نوع وقوة العلاقة بين أهم العناصر المؤثرة على استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وبين القدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب، تحديد الوزن المعيارى للإنجاز فى مراحل المشروعات المختلفة والتي تنعكس على تدعيم القدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب، تناولت الدراسة: المنظور المحاسبى للقدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب ومدخل المحاسبة عن الإنجاز، وتقييم القدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب فى ظل معلومات المحاسبة عن الإنجاز، منهجية الدراسة: قامت الدراسة بالتطبيق على شركة المقاولون العرب والتي تعمل فى مجال المقاولات العامة – جمهورية مصر العربية، وأنتهت الدراسة الى: عدم وجود علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية بين أهم العناصر المؤثرة على استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز فى تدعيم القدرة التنافسية، يساعد مدخل المحاسبة عن الإنجاز فى خفض التكلفة ودعم القدرة التنافسية، يساعد مدخل المحاسبة عن الإنجاز على توفير المعلومات اللازمة لتحديد التكلفة وإدارة الأنشطة، يساعد فى تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بشكل دقيق، وأوصت الدراسة ضرورة القيام بدراسات أخرى فى هذا المجال لإثبات ما توصلت اليه هذه الدراسة من نتائج، بالإضافة الى ضرورة إزالة القيود والإختناقات التي تؤدى الى زيادة تكلفة المنتج أو الخدمة.

دراسة (Jayakumar & Sekar,2012) هدفت الدراسة الى: بيان مدى فعالية التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز وتقنية الإنتاج فى الوقت المحدد (JIT) وأثره على تخفيض مستويات المخزون وبيان فوائده وأثره على زيادة الإنجاز، وتناولت الدراسة: مدخل المحاسبة عن الإنجاز وتقنية الإنتاج فى الوقت المحدد (JIT) وأهمية التكامل بينهما ودورهما فى تخفيض المخزون ومعالجة القيود والإختناقات، وأنتهت الدراسة الى: التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز وتقنية الإنتاج فى الوقت المحدد (JIT) أدت الى تخفيض المخزون والتكلفة وزيادة الإنتاج وتعظيم ربحية المنشأة.

دراسة (الخفاجى، ٢٠١٣) هدفت الدراسة الى: إظهار مدى فعالية مدخل المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود فى توفير المعلومات لدعم القرارات التشغيلية، والتأصيل النظرى لكل من المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود، وبيان أهمية التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود فى دعم القرارات التشغيلية وتحديد التكاليف، وتناولت الدراسة: مدخل المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود وأهمية التكامل بينهما فى توفير المعلومات، ودعم وترشيد القرارات التشغيلية، وكذلك فوائد ومزايا والإنتقادات الموجهة لكل من المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود، منهجية الدراسة: قامت الدراسة بالتطبيق فى الشركة العامة لصناعة البطاريات بجمهورية العراق، وأنتهت الدراسة الى: تكامل المحاسبة عن الإنجاز مع نظرية القيود يؤدي الى تعظيم الإنجاز وزيادة الربحية حيث تركز المحاسبة عن الإنجاز على الجوانب المالية وكذلك توفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات التشغيلية، وتركز نظرية القيود على معالجة القيود والإختناقات بالإضافة الى توفير مقاييس جديدة مثل نسبة الإنجاز والعائد وتكلفة وقت الإنجاز.

دراسة (برفو، وسيدأحمد، ٢٠١٤) هدفت الدراسة إلى: اقتراح واستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز لزيادة كفاءة قياس التكلفة فى الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة، مع مقارنته بالقياس وفقا للإسلوب التقليدى، اقتراح واستخدام المعلومات المتولدة عن أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز فى إتخاذ القرارات المتعلقة بقياس التكلفة، وتناولت الدراسة: التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن الإنجاز لزيادة كفاءة قياس التكلفة، منهجية الدراسة: قامت الدراسة بالتطبيق على الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة وذلك باستخدام المنهج الاستنباطى لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات، المنهج الاستقرائى لاختبار الفرضيات، والمنهج التاريخى لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة، والمنهج الوصفى باستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز لزيادة كفاءة قياس

التكلفة، وانتهت الدراسة إلى: أن استخدام التكلفة على أساس النشاط يواجه صعوبة فى اختيار وتحديد التكلفة بصورة دقيقة، أن التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب المحاسبة عن الإنجاز يوفر معلومات سليمة عن التكاليف يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات، ومن خلال النتائج أوصت الدراسة بتوعية إدارة الشركة العربية السودانية للزيوت النباتية المحدودة بأهمية التكامل بين الأساليب الحديثة وضرورة استخدامها ومزاياها والمنافع المتوقعة منها.

دراسة (العزازى، ٢٠١٤) هدفت الدراسة الى: الربط والتكامل بين محاسبة تكلفة النشاط والمحاسبة عن الإنجاز بحيث تغطى جوانب القوة والجودة فى إحداها جوانب الضعف والقصور فى الأخرى بما يودى الى تخفيض تكلفة المنتج أو الخدمة وتعظيم ربحية المنشأة، تناولت الدراسة: محاسبة تكلفة النشاط ومحاسبة الإنجاز فى إدارة تكلفة وتعظيم ربحية المنشآت الخدمية، فحص ودراسة محاسبة تكاليف النشاط بإيجاز، مفهومها، خطوات التطبيق، المزايا، مجالات الإستخدام، ومناقشة محاسبة الإنجاز تفصيلاً، تعريفها، المفاهيم المستحدثة، الأفاق الزمنية للقرارات التي تخدمها، والانتقادات التي وجهت اليها، ثم تناولت الإطار المقترح الذي يربط بين محاسبة النشاط والمحاسبة عن الإنجاز فى محاولة لتلافي أوجه القصور لكليهما، منهجية الدراسة: قامت الدراسة بالتطبيق على دار الأوبرا المصرية ، والتي تقوم بتقديم العديد من الخدمات الثقافية على المسارح التابعة لها بالقاهرة والأسكندرية، وأنتهت الدراسة الى: أن المحاسبة عن الإنجاز تركز على إدارة القيود ومواضع حدوث الإختناقات ومحاولة التغلب عليها وذلك للوصول الى تخفيض تكلفة الخدمة وتعظيم الربحية، وأوصت الدراسة إدارة الخدمات الفنية بدار الأوبرا المصرية، وكذا المنشآت الخدمية على إختلافها بإستخدام الإطار المقترح بما يمكنها من الحصول على المنافع المتعددة التي يقدمها.

التعليق على الدراسات السابقة:

تعددت أهداف هذه المجموعة من الدراسات السابقة ومجالات تطبيقها ونتائجها.

حيث تناولت دراسة (فهمى، ٢٠٠١)، مدخل المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وأثره فى دعم القرارات الإدارية، وتناولت أيضا ماهية المحاسبة عن الإنجاز ومميزاتها وعيوبها ومعوقات تطبيقها، متفقة فى ذلك مع دراسة (Olli – Pekka, 2007)، فى مدى أهمية استخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز وأثره فى دعم القرارات الإدارية الى تودى الى خفض التكلفة وتحسين الأسعار وزيادة الإنتاجية، وتناولت دراسة (أبوشناف، ٢٠٠١)، مدخل المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وبيان مدى الإختلاف بينها وبين أدوات المحاسبة الإدارية ومحاسبة

التكاليف، وتناولت دراسة (زيد، ٢٠١٢) مدخل المحاسبة عن الإنجاز ومدى فعاليته فى تقييم القدرة التنافسية لشركة المقاولون العرب، وتناولت دراسة (Jayakumar & Sekar,2012)، مدخل المحاسبة عن الإنجاز وتقنية الإنتاج فى الوقت المحدد (JIT) وأهمية التكامل بينهما ودورهما فى تخفيض المخزون ومعالجة القيود والإختناقات، وتناولت دراسة (الخفاجى، ٢٠١٣) مدخل المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود وأهمية التكامل بينهما فى توفير المعلومات، ودعم وترشيد القرارات التشغيلية، وأختلقت دراسة (برقو، وسيدأحمد، ٢٠١٤)، مع دراسة (العزازى، ٢٠١٤) حيث تناولت الأولى التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن الإنجاز لزيادة كفاءة قياس التكلفة فى المنشآت الصناعية، وتناولت الثانية تكامل المحاسبة عن الإنجاز وأسلوب التكلفة على أساس النشاط فى إدارة تكلفة وتعظيم ربحية المنشآت الخدمية.

وعلى الرغم من الإسهامات الكبيرة التي قدمتها هذه المجموعة من الدراسات السابقة الا أنها لم تتناول دور المحاسبة عن الإنجاز فى خفض التكلفة فى القطاع الصحى ومن ثم تبقى الفجوة البحثية قائمة، وعليه يمكن صياغة فرض الدراسة والذي ينص على:

هناك أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام المحاسبة عن الإنجاز على خفض التكاليف بشكل عام ومنها القطاع الصحى.

مقاييس مدخل المحاسبة عن الإنجاز (TA) (العجلة، ٢٠١١، ص ٢٥ - ٢٩):

تم تطوير مفهوم المحاسبة عن الإنجاز فيما بعد ليتم استخدامه فى مجال قياس التكاليف وترشيد القرارات الإدارية، وتحقيق هدف المنشأة وهو الحصول على المال حالياً وفى المستقبل مع تحقيق الأمان ورضا العاملين وإشباع المستهلكين وذلك من خلال ثلاث مقاييس للأداء وهى الإنجاز ، والمخزون، وتكاليف التشغيل ويمكن تناولها على النحو التالى:

المقياس الأول الإنجاز: عرف الإنجاز بأنه معدل حصول المنشأة على المال عن طريق المبيعات أو الخدمات التي يقدمها المشروع وليس الإنتاج ويقاس بطرح تكلفة المواد المباشرة من إيراد المبيعات ولحساب الناتج يجب طرح جميع الأموال التي لم تولد أو تحقق بواسطة المنشأة ومبالغ أخرى يتم خصمها من إيرادات المبيعات عند حساب الإنجاز مثل:

تكاليف التعاقد من الباطن، المكافآت المدفوعة لمندوبى المبيعات، الرسوم الجمركية، مصاريف النقل وخاصة إذا كانت المنشأة لا تمتلك وسائل نقل خاصة بها.

وحيث أن المحاسبة عن الإنجاز تعتمد على الربط بين مقدار الإنجاز المحقق خلال فترة زمنية معينة والموارد التي استنفذت في سبيل تحقيق ذلك الإنجاز فأصبح من الضروري الاهتمام بالإنجاز المحقق والذي يمكن قياسه من خلال هامش المساهمة، ومعدل الإنجاز:

أولاً هامش الإنجاز: أن هامش الإنجاز الفعلى للمنشأة ينتج من سلسلة القيمة الى أضافتها للمواد المباشرة بتحويلها الى منتج مباع، ومن ثم يتم حسابه بالفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة هذه المواد فقط، وذلك بافتراض أن المواد المباشرة هي عنصر التكلفة المتغير الوحيد وباقي عناصر التكاليف الأخرى بما فيها الأجور تمثل عناصر ثابتة في الأجل القصير، ويركز مفهوم المحاسبة عن الإنجاز على المبيعات باعتبارها المصدر الوحيد الذى يتحقق من خلاله هامش الإنجاز، مما يتطلب عدم التركيز على كميات الإنتاج فقط بغض النظر عما إذا كان قد تم بيعها أم لا، وتحويل الاهتمام الى المبيعات كأساس لقياس الكفاءة والفاعلية الحقيقية لإدارة المنشأة، حتى لا يؤخذ المخزون في الحسبان عند تحديد وحساب هامش الإنجاز كما يلي:

نسبة هامش الإنجاز لأى منتج = هامش الإنجاز لكل ساعة تشغيل فى المورد / التكلفة لكل ساعة تشغيل فى المورد

هامش الإنجاز لكل ساعة تشغيل فى المورد = سعر البيع - تكلفة المواد الخام / وقت تشغيل المنتج فى المورد

التكلفة لكل ساعة تشغيل فى المورد = إجمالي تكلفة التصنيع للمنتج / وقت التشغيل المنتج فى المورد

وللتعرف على كفاءة عمليات التشغيل التي تقوم بها المنشأة والحكم على مدى ربحيتها من عدمه تم استحداث نسبة عامة للإفصاح عن العلاقة بين هامش الإنجاز الكلى للمنشأة وبين إجمالي تكلفة التصنيع، وتحسب كما يلي:

نسبة هامش الإنجاز العامة = هامش الإنجاز الكلى / إجمالي تكلفة التصنيع

مع ملاحظة أنه إذا كانت هذه النسبة أكبر من واحد الصحيح فإنها تشير الى جدوى القيام بعمليات الإنتاج والقدرة على تحقيق أرباح، والعكس صحيح فى حالة انخفاض هذه النسبة عن الواحد الصحيح، فإنها تنذر بعدم الجدوى وتحقيق خسائر، مع الأخذ فى الاعتبار بأن زيادة حجم المبيعات لابد أن يتضمنها تحسين فى الجودة وتعدد فى المنتجات واستغلال الموارد والطاقات

المتاحة وذلك بهدف تخفيض التكاليف عن طريق تخفيض وقت التصنيع وتخفيض المخزون وبالتالي يؤدي ذلك الى تعظيم هامش الإنجاز .

ثانيا نموذج معدل الإنجاز: يعتبر معدل الإنجاز أحد أهم مقاييس الأداء غير المالية الى تساعد على استمرار عملية التحسين المستمر للأداء وترشيد القرارات التشغيلية وبيانات تقييم أداء كثير من المنشآت والذي يركز في الواقع على مسببات الأداء المالى ولايركز على النتائج المالية فقط كما فى مقاييس الأداء المالية ويؤدى تطبيقه الى زيادة فعالية دور المحاسبة الإدارية بشكل عام فى مجال تقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة، فهو يعتبر مقياس لسرعة دوران الأموال فى المنشأة أو كمية المبيعات فى وحدة الزمن من وقت التصنيع الكلى، أي منذ بداية عملية الإنتاج وحتى الانتهاء من تصنيع وإتمام المنتج، سواء كان هذا الوقت يضيف قيمة للمنتج أو لا يضيف قيمة، فأنشطة الإنتاج المختلفة تخدم كلاً من الإنتاج الجيد والتالف، والإهتمام بالعلاقة بين كمية الإنتاج المباعة وبين وقت التصنيع الكلى تؤدي بالإدارة الى التعرف على الأنشطة التي تستغرق أوقات أطول وتكلفة أكبر، والتي قد تعوق التدفق الطبيعي للإنتاج، بدلا من الإقتصار فقط على معدلات التشغيل الفعلية التي قد تخفى أو تحجب كفاءة استغلال الوقت الكلى كأحد الموارد الهامة، ومستوى جودة الأداء فى العملية الإنتاجية، ويحسب معدل الإنجاز كما يلي:

معدل الإنجاز = معدل التشغيل الفعلى × كفاءة دورة التصنيع × نسبة الناتج الجيد المباع
عدد الوحدات المنتجة / وقت التشغيل الفعلى × وقت التصنيع الكلى / وقت التشغيل الفعلى ×
عدد الوحدات الجيدة المباعة / عدد الوحدات المنتجة
ومن ثم فإن:

معدل الإنجاز = عدد الوحدات الجيدة المباعة / وقت التصنيع الكلى

المقياس الثانى المخزون: ويشمل الاصول التي تمتلكها المنشأة مثل الآلات والمعدات والمستلزمات، فكل تلك تسمى مخزون وليس أصول، كما تشمل الإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام، وجميع الاستثمارات التي تقوم بها المشأة بالإضافة الى ماسبق من الأدوات والمباني والمعدات الرأسمالية والأثاث.

لقد كان المفهوم التقليدي ينادى بالإحتفاظ بالمخزون كنوع من الأمان بين العمليات لتعظيم كفاية استخدام الموارد، كمخزون تحت التشغيل ومخزون المواد الخام، ومخزون أمان بين السوق

والمصنع حتى نستطيع مواجهة تأثير تقلبات السوق، وأدى ذلك الى ارتفاع التكلفة نتيجة الاحتفاظ بهذا المخزون من ناحية، والى احتساب أرباح غير فعلية نتيجة تأجيل تحميل جزء من التكاليف وهو المتعلق بتكاليف المخزون من ناحية أخرى، وطبقاً لمدخل المحاسبة عن الإنجاز فإن المخزون يعتبر إنتاج غير متزامن تم تصنيعه فى وقت غير مناسب، ويقف عائقاً فى سبيل تعظيم الربحية نظراً لأن الربح يمثل دالة عكسية فى وقت التصنيع وزيادة المخزون تؤدي الى زيادة هذا الوقت، فكأن الربح يتناسب عكسياً مع مستوى المخزون، وبالتالي يجب تخفيض المخزون الى أدنى حد له، وهذا يتناسب مع التطور التكنولوجى والإعتماد على نظم التصنيع الحديثة من حيث القدرة على تحديد الطلب على المنتجات بدرجة عالية من الدقة وأصبح الإنتاج على قدر الحاجة فقط، الأمر الذى يمنع تكديس المخزون من الإنتاج التام وتحت التشغيل، وبالتالي تحقيق وفورات فى التكلفة، إضافة الى:

- سد الثغرة التي ينفذ منها بعض المديرين للتحايل على زيادة الربحية بهدف تعظيم المنفعة الذاتية لهم وتعظيم مكافأتهم من خلال الإنتاج بكميات كبيرة تؤدي الى تراكم المخزون بأنواعه المختلفة، لأن تقييم المخزون بتكلفة المواد فقط سوف يؤدي الى استبعاد تأثيره على الأرباح، وأيضاً الغاء عملية التلاعب فى الأرباح عند زيادة حجم الإنتاج عن المبيعات الفعلية طبقاً لاحتياجات العملاء.
- تحسين التدفق المستمر للإنتاج وتحقيق الترابط والتناسق بين سلسلة عمليات التشغيل فالمخزون لا يمثل تعطيلاً للموارد المتاحة فحسب بل يؤدي الى إعاقة تدفق الإنتاج ومن ناحية أخرى يؤدي وجود المخزون بكميات كبيرة الى تحمل المنشأة لتكاليف الاحتفاظ بالمخزون.

المقياس الثالث تكاليف التشغيل: هي كافة التكاليف اللازمة لتحويل المواد الخام الى منتجات مباعه أو تلك المتعلقة بتحقيق الإنجاز خلال فترة معينة، وتتضمن الاجور المباشرة، والتكاليف الصناعية غير المباشرة، ولكن من منظور المحاسبة عن الإنجاز هو إعتبار كل تكاليف التشغيل فيما عدا تكلفة المواد المباشرة بمثابة تكلفة ثابتة ومحددة فى الأجل القصير طبقاً للمبررات التالية:

- غالباً ما تمثل تكلفة المواد المباشرة النسبة الكبرى من إجمالي تكلفة الإنتاج حيث تتراوح فى بعض الصناعات بين ٧٠٪ الى ٧٥٪ وقد تصل فى بعض الأحيان الى ٨٠٪ وتتغير هذه التكلفة مع التغير فى مزيج أو حجم الإنتاج، أما تكاليف التشغيل الأخرى كالعامل والخدمات الأخرى فإنها ترتبط بالطاقات المتاحة للموارد المختلفة التي تم استثمارها

بالفعل، ويؤدي إفتراض ثبات هذه الطاقات نسبياً فى الأجل القصير الى ثبات التكاليف المرتبطة بها بغض النظر عن حجم وتشكيلة الإنتاج.

- تميل تكلفة العمل فى ظل بيئة التصنيع الحديثة الى الثبات أكثر منه للتغير نظراً للإعتماد على العمالة متعددة المهارات التي يمكنها القيام بأنشطة متعددة إنتاجية وخدمية، بدلاً من الإعتماد على العمالة المتخصصة المرتبطة بأداء نشاط معين دون سواه، فالعامل أصبح أكثر إرتباطاً بالألة منه بالنسبة للمنتج وانحصر دوره فى قيامه بمراقبة عدد كبير من الألات أكثر من قيامه بتحويل المواد الخام الى منتجات، إضافة الى إمكانية قيامه بأعمال لا ترتبط بحجم الإنتاج كتجهيز وإعداد الألات وصيانتها، ورقابة الجودة أثناء التشغيل.

- تتجه الإدارة فى المنشآت المعاصرة الى الإحتفاظ بالقوى العاملة المدربة، وتتحمل أجورهم فى فترات إنخفاض الطلب على المنتجات المنشأة بدلاً من إقالتهم ثم إعادة تعيينهم أو تعيين عمال جدد فيما بعد.

- لم تعد الإجور المباشرة تدفع على أساس القطعة ولا ترتبط مباشرة مع تغير حجم الإنتاج خصوصاً فى ظل نظم التصنيع المتقدمة.

- يساعد ارتفاع درجة مرونة العمل نتيجة لتعدد مهاراتهم الى تحويل العاملين من قسم ينخفض فيه الطلب على العمل الى قسم آخر لتدعيم التدفق المستمر للإنتاج، كما أن هذه المرونة تمكن من مقابلة التغيرات فى الطلب على المنتجات، مما يعنى عدم الإستغناء عن العاملين كنتيجة لتأثير التغير فى المزيج الإنتاجى، والحالة الوحيدة التي يمكن أن يحدث فيها زيادة الطاقة العاطلة للعاملين هي حالة نقص الطلب الفعلى على منتجات المنشأة.

أهداف استخدام أسلوب المحاسبة عن الإنجاز (TA) فى القطاع الصحى:

المحاسبة عن الإنجاز هي فلسفة تؤسس على محاولة تعظيم الهدف الكلى للمنشأة وذلك من خلال تحقيق عدة اهداف يمكن تلخيصها فى ما يلى: (أبوقاسم، ٢٠١٦، ص ٤٨)،(برقو، وسيداحمد، ٢٠١٤، ص ١١١)،(مؤمنة، ٢٠٠٤، ص ٩٣):

- الكشف عن نقاط الإختناقات والقيود وتحديد أسبابها وعلاجها.
- تعظيم هامش الإنجاز من خلال زيادة حجم المبيعات (الخدمات)، وتخفيض المخزون، وتخفيض تكاليف التشغيل.

- الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وإدارة القيود بكفاءة وفعالية، وتعظيم أرباح المنشأة.
- الاهتمام بكل المقاييس التشغيلية التي تتعلق بالإنتاج والمقاييس المالية لقياس الأداء.
- استغلال الفرص المتاحة بفعالية بهدف التحسين المستمر في أداء تلك الوحدات.
- قياس وتحديد تكلفة الإنتاج سواء كانت سلعة أو خدمة.
- مساعدة الإدارة في القيام بوظيفتها التخطيطية.
- مساعدة الإدارة في الرقابة على التكاليف.
- مساعدة الإدارة في قياس وتقويم الأداء.

ويرى الباحث أن مدخل المحاسبة عن الإنجاز يهدف في النهاية الى تعظيم هامش الإنجاز الكلى للمنشأة، وذلك من خلال زيادة حجم المبيعات، (الخدمات) وتخفيض المخزون الى أقصى حد ممكن، وتخفيض تكاليف التشغيل، وكذلك إمداد الإدارة بما تحتاجه من تقارير للقيام بوظائفها التخطيطية والرقابية، ومساعدة الإدارة في قياس وتقويم الأداء وخفض التكلفة وبالتالي تعظيم الأرباح الكلية للمنشأة.

دور المحاسبة عن الإنجاز في خفض التكلفة

أشارت دراسات Rajan ، Jons ، Goldratt الى أن ممارسات أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية تسبب كثيراً من المعوقات، لتشجيعها على زيادة الإنتاج لا على زيادة المبيعات، فإستخدام أسلوب التحميل الكلى لحساب تكلفة المنتج إضافة الى حساب حوافز الإدارة على أساس الربحية المحققة هو ما يدفع الإدارة الى إتخاذ قرارات زيادة الإنتاج دون مراعاة للطلب السوقى على المنتجات الأمر الذى يؤدي الى زيادة المخزون وتراكمه والتأثير على جودة وفعالية عمليات التصنيع والتدفق المستمر للإنتاج. (العزازى، ٢٠١٤، ص ١٤)

وبدأت أفاق جديدة تقوم على طرح المبادئ التقليدية مثل التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الحجم الإقتصادى، القيمة المضافة للمخزون، وتبتغى الوصول لمداخل تحقق ربحية أكثر من تصنيع المنتجات والتي تباع فوراً للعملاء وتركز على زيادة هامش الإنجاز المتمثل فى معدل توليد المنظمة للأموال من خلال المبيعات (إيراد المبيعات - المواد الخام) مع خفض المخزون لأدنى حد، والذى يقصد به كافة الأصول والإستثمارات، وإعتبار تكاليف التشغيل التي تحتوى الإجور المباشرة والتكاليف الإضافية تكاليف ثابتة فى الأجل القصير، وعلى أن تعتبر المواد الخام هي التكلفة المتغيرة (الوحيدة)، أي أن هدف المنظمة المتمثل فى خلق الأموال يتحقق إجمالاً بتعظيم هامش الإنجاز وتدنية المخزون وتخفيض تكاليف التشغيل، وبمعنى آخر، إقتضت

هذه الأفاق الجديدة الإنتقال من نظرية القيود الضيقة ذات التركيز على جدولة الإنتاج فقط، الى مفهوم أرحب وأوسع وهو عالم الإنجاز Throughput world ينصب على التحسين المستمر للأداء وترشيد القرارات التشغيلية، وإفتراض ثبات الطاقة المتاحة للموارد المختلفة في الأجل القصير، وإعطاء الأولوية لهامش الإنجاز المحقق كأساس لإتخاذ القرارات بدلاً من التركيز على تحليلات التكاليف. (العزازی، ٢٠١٤، ص ١٤-١٥)

ويرى مؤيدى محاسبة الإنجاز أن هامش الإنجاز Throughput Margin يتحدد في القيمة المضافة للمواد المباشرة عبر سلسلة القيمة وتحويلها الى منتج مباع أو خدمة وتحتسب من ثم بالفرق بين المبيعات وتكلفة هذه المواد فحسب وبالتالي يركز هامش الإنجاز على المبيعات كمقياس للكفاءة، لا على كمية الإنتاج، وهذا يعنى أن محاسبة الإنجاز قدمت مصطلحات ومفاهيم مستحدثة تغاير تلك المتعارف عليها بأدييات محاسبة التكاليف التقليدية، (العزازی، ٢٠١٤، ص ١٥) مما يؤدي الى خفض التكلفة وزيادة الربحية.

وبناء على ماسبق يرى الباحث أن تطبيق أسلوب المحاسبة عن الإنجاز له دور كبير في إدارة وخفض التكلفة في المنظمات الخدمية والإنتاجية على حد سواء وبالتالي يؤدي الى تعظيم وزيادة الربحية وقدرة المنظمة على المنافسة والبقاء.

ويمكن للمنشأة تخفيض التكلفة بإستخدام المحاسبة عن الإنجاز من خلال:-

- قياس معدلات الإنجاز للمنشأة والمتمثل في المعدل الذي تتمكن المنشأة عنده من توليد النقدية وليس الإنتاج من خلال المورد عند أداء نشاط ما.
- تحديد المخزون الذي يعبر عن حجم الأموال المستثمرة في شراء المواد الخام.
- تحديد نفقات التشغيل اللازمة لتحويل المخزون الى منتج والمتمثل في التدفقات النقدية الخارجة.
- يتم الربط بين معدلات الإنجاز الفعلية خلال فترة ما والموارد المستنفدة لتحقيق ذلك الإنجاز ويمكن قياسه من خلال هامش الإنجاز (الفرق بين قيمة المبيعات وتكلفة المواد فقط) حيث يتم حساب هامش الإنجاز لكل ساعة تشغيل ($\frac{\text{سعر البيع-تكلفة المواد}}{\text{وقت التشغيل للمنتج}}$) ثم يتم حساب تكلفة ساعة التشغيل ($\frac{\text{إجمالي تكلفة التصنيع}}{\text{وقت تشغيل المنتج}}$)
- يتم التحسين المستمر حيث يتم تحديد مواطن الإسراف والضياع في المواد والوقت والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على التخلص منها ثم قياس هامش الإنجاز لكل

ساعة تشغيل وتكلفة ساعة التشغيل بعد عمليات التحسين ثم قياس مقدار الخفض فى التكلفة كمردود لإستخدام المحاسبة عن الإنجاز .

وتعتبر عملية اتخاذ القرار السليم من أهم العوامل المؤثرة فى نشاط المنشأة، فالقرار هو عملية اختيار بديل واحد من بين عدة بدائل، فإذا كان الاختيار وفق معايير واضحة ومحددة ومدعمة بمعلومات دقيقة ومتوفرة فى الوقت المحدد كان القرار صائب، ونظراً لعدم استطاعة النظام التقليدي لحساب التكاليف ومنذ ظهوره فى عقود سابقة مجارة ومواكبة التطورات التي تحدث فى البيئة الصناعية والخدمية على حد سواء خاصة منذ دخول التكنولوجيا الحديثة فى التصنيع أدى إلى ظهور فلسفات إدارية بديلة، من شأنها معالجة الإخفاقات التي أحاطت بذلك النظام التقليدي ومن أجل تحسين القدرة على صنع القرارات الإدارية. (العجلة، ٢٠١١، ص ٤٣)

فالربح المحاسبي مثلا لا يمثل الحقيقة، كما يطلق عليه الربح الاقتصادي الذي ينادى به البعض وأن الأفضل هو الاعتماد على بعض المفاهيم الحديثة مثل تعظيم صافى قيمة المنشأة وأن الاعتماد على مقياس واحد قد يؤدي إلى تقديم نتائج مضللة لعملية التقييم ويجب الاعتماد على عدة أبعاد مختلفة عند التقييم كذلك ارتباط هذه المقاييس بقسم أو مركز مسؤولية من شأنه إعاقة المنشأة من تحقيق هدفها النهائي. (مؤمنة، ٢٠٠٤، ص ١١١)

وعليه يجب الاتجاه إلى مقاييس أكثر شمولية للحكم على مدى صحة القرارات الإدارية سواء كانت هذه القرارات: (العجلة، ٢٠١١، ص ٤٤)

· **تشغيلية:** وهى تلك القرارات المتعلقة بعمليات التشغيل اليومية مثل تحديد مجموعة معينة من الآلات لأداء مهام معينة وغيرها من العمليات التشغيلية.

· **أم تتعلق بالبرامج:** وهى تلك القرارات التي تتعلق بإدخال منتجات أو خدمات جديدة أو برامج تحسين الجودة.

· **أو استراتيجية:** وهى قرارات طويلة الأجل وعادة ما تهدف هذه القرارات إلى تخطيط وتنفيذ استراتيجيات الشركة (مثل استراتيجية تنوع المنتجات أو خفض التكلفة) والتي تهدف المنشأة من وراءها تحقيق ميزة تنافسية.

وإن معيار الحكم على صحة القرارات الإدارية فى ظل منهج المحاسبة على الإنجاز يتمثل فى تأثير هذه القرارات على مفاهيم مدخل محاسبة الإنجاز الثلاثة هامش الإنجاز والمخزون

ونفقات التشغيل وذلك من خلال زيادة هامش الإنجاز و أو خفض المخزون و أو خفض نفقات التشغيل. (مؤمنة، ٢٠٠٤، ص ١١١)

ومما سبق يتضح أن المحاسبة عن الإنجاز لها دور بارز في ترشيد وتحسين القرارات الإدارية وذلك لأن المحاسبة عن الإنجاز تقوم بمسح شامل لكل الأنشطة وجميع العمليات والتعرف على المعوقات التي تعوق العملية الإنتاجية أو الخدمية من خلال توافر المعلومات مما يؤدي الى توجيه نظر الإدارة الى هذه المناطق لتصحيح مسارها وبالتالي الدقة في إتخاذ القرارات الإدارية وترشيدها.

دراسة حالة

مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في القطاع الصحى في جمهورية مصر العربية، والذي يحتوى على جميع الوحدات المقدمة للخدمة في جمهورية مصر العربية، والتابعة لوزارة الصحة وهى المستشفيات العامة والمركزية.

عينة الدراسة: نظراً لضخامة القطاع الصحى في مصر فتم إختيار إحدى الوحدات التي تقدم فيها الخدمة وهى مستشفى السنبلوين العام، نظراً لتعدد الخدمات التي تقدمها المستشفى من خدمات علاجية ووقائية وبحثية، كما أنها تتعامل مع عدد كبير من متلقى الخدمة.

قياس وتقويم الأداء طبقاً لمفهوم المحاسبة عن الإنجاز في المستشفى

- يعتمد مدخل المحاسبة عن الإنجاز على إستخدام المقاييس التالية: (عابدين، ٢٠١٥، ص ١٨)
 - **معدل الإنجاز:** وهو ذلك المعدل الذى تتمكن عنده الشركة من توليد الأموال النقدية من المبيعات (وليس الإنتاج) من خلال المورد المقيد عند أداء وظيفة محددة.
 - **المخزون:** وهو يعبر عن حجم الأموال المستثمرة فى شراء المواد الخام والمنتجات تحت التشغيل والمنتجات التامة بغرض إعادة بيعها.
 - **نفقات التشغيل:** وهى تكلفة تحويل المخزون الى إنتاجية الإنجاز وتعبر عن التدفقات النقدية الخارجة ولا ترتبط بوظيفة ما، ويمكن ملاحظة أن محاسبة الإنجاز تعتمد على مفهوم الأموال والتدفقات النقدية فى صياغة المفاهيم الثلاثة السابقة.
- وتدعو محاسبة الإنجاز الى أن تعظيم المبيعات (الخدمات) هو الطريق الوحيد الذى يمكن من خلاله تعظيم هامش الإنجاز ومن ثم تعظيم الأرباح الكلية للمنشأة.

$$\text{معدل الإنجاز} = \frac{\text{عدد الوحدات الجيدة المباعة}}{\text{وقت التصنيع الكلي}} = \frac{\text{عدد الخدمات المقدمة}}{\text{وقت العمل الكلي}}$$

معدل الإنجاز لقسم الجراحة عن شهر مارس ٢٠١٩

$$\text{القسم الخارجي} = \frac{53+35+1435+1571}{31} = 99.8 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{القسم الداخلي} = \frac{21+320}{31} = 11 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{العمليات} = \frac{7+52+6}{31} = 2 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{معدل الإنجاز لكل طبيب (جراحة خارجي)} = \frac{99.8}{18} = 5.5 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{معدل الإنجاز لكل طبيب (جراحة داخلي)} = \frac{11}{18} = 0.61 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{معدل الإنجاز لكل طبيب (جراحة عمليات)} = \frac{2}{18} = 0.11 \text{ مريض / يوم}$$

معدل الإنجاز لقسم العظام عن شهر مارس ٢٠١٩

$$\text{القسم الخارجي} = \frac{1380+2307}{31} = 118.9 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{القسم الداخلي} = \frac{180}{31} = 5.8 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{العمليات} = \frac{26+28}{31} = 1.7 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{معدل الإنجاز لكل طبيب (عظام خارجي)} = \frac{118.9}{9} = 13.2 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{معدل الإنجاز لكل طبيب (عظام داخلي)} = \frac{5.8}{9} = 0.6 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{معدل الإنجاز لكل طبيب (عظام عمليات)} = \frac{1.7}{9} = 0.18 \text{ مريض / يوم}$$

معدل الإنجاز للمستشفى عن شهر مارس ٢٠١٩

$$\text{القسم الخارجي} = \frac{14636+33719}{31} = 1559.8 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{القسم الداخلي} = \frac{3663}{31} = 118 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{العمليات} = \frac{116+99+200}{31} = 13.4 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{معدل الإنجاز لكل طبيب (خارجي)} = \frac{1559.8}{287} = 5.4 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{معدل الإنجاز لكل طبيب (داخلي)} = \frac{118}{164} = 0.71 \text{ مريض / يوم}$$

$$\text{معدل الإنجاز لكل طبيب (عمليات)} = \frac{13.4}{104} = 0.12 \text{ مريض / يوم}$$

قياس تكلفة الخدمة للمريض في المستشفى

تكلفة الخدمة لمريض قسم الجراحة عن شهر مارس ٢٠١٩ قبل تطبيق مدخل المحاسبة

عن الإنجاز

$$\text{عدد مرضى القسم الخارجي} = 3094 \text{ مريض}$$

عدد مرضى القسم الداخلى = ٣٤١ مريض

عدد مرضى العمليات = ٦٥ مريض

اجمالي عدد مرضى قسم الجراحة خلال الشهر = ٣٥٠٠ مريض

يعمل بالقسم ١٨ طبيب بإجمالى أجور = ٧٥٦٤٥ جنيه

$$\text{تكلفة خدمة المريض بالنسبة للطبيب فقط} = \frac{\text{إجمالى الأجر}}{\text{إجمالى عدد المرضى}} = \frac{75645}{3500} = 21.61 \text{ جنيه}$$

تكلفة مريض قسم الجراحة عن شهر مارس ٢٠١٩ بعد تطبيق مدخل المحاسبة عن

الإنجاز

الطبيب يعمل في اليوم ٦ ساعات

الزمن الذى يستغرقه الطبيب للكشف على المريض = ١٥ دقيقة

عدد المرضى للطبيب الواحد ٢٤ مريض في اليوم بمعدل ٤ مريض لكل ساعة

عدد المرضى للطبيب خلال الشهر = ٣١ × ٢٤ = ٧٤٤ مريض

$$\text{احتياج القسم من الأطباء (القسم الخارجى + القسم الداخلى)} = \frac{\text{مرضى داخلى + خارجى}}{\text{عدد المرضى للطبيب}} = \frac{3094}{744}$$

= ٤ أطباء

متوسط الزمن اللازم الذى يستغرقه الطبيب في العملية = ٣ ساعات

عدد العمليات للطبيب في اليوم ٢ عملية

عدد العمليات للطبيب في الشهر ٢ × ٣١ = ٦٢ عملية

$$\text{احتياج القسم من الأطباء (العمليات)} = \frac{\text{عدد مرضى العمليات}}{\text{عدد العمليات للطبيب}} = \frac{65}{62} = 1 \text{ طبيب تقريباً}$$

إحتياج قسم الجراحة من الأطباء ٥ حسب التردد على القسم خلال شهر مارس ٢٠١٩

بالإضافة الى الأجازات والراحات والنوبتجية تصل إجمالى ٨ أطباء.

العدد الفعلى للأطباء في قسم الجراحة ١٨ طبيب يوجد ١٠ أطباء زيادة عن حاجة القسم يتم

توزيعهم الى المستشفيات والمراكز الطبية الأخرى التى فى حاجة لهم.

وبالتالى يمكن حساب تكلفة الخدمة لقسم الجراحة بعد تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز

كالآتى:-

يعمل بالقسم ٨ طبيب بإجمالى أجور = ٣٩٧٧٠ جنيه

$$\text{تكلفة خدمة المريض بالنسبة للطبيب فقط} = \frac{\text{إجمالى الأجر}}{\text{إجمالى عدد المرضى}} = \frac{39770}{3500} = 11.36 \text{ جنيه}$$

وعلى ذلك يكون هناك خفض في تكلفة المريض مقداره = 21.61 - 11.36 = 10.25 جنيه بما يعادل 47.4 %

تكلفة الخدمة لمريض قسم العظام عن شهر مارس 2019 قبل تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز:-

عدد مرض القسم الخارجي = 3687

عدد مرضى القسم الداخلي = 180

عدد العمليات = 54

إجمالي مرضى قسم العظام خلال الشهر = 3921

يعمل بالقسم 9 طبيب بإجمالي أجور = 29778

تكلفة خدمة المريض بالنسبة للطبيب فقط = $\frac{\text{إجمالي الأجور}}{\text{إجمالي عدد المرضى}} = \frac{29778}{3921} = 7.59$ جنيه

تكلفة الخدمة لمريض قسم العظام عن شهر مارس 2019 بعد تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز :-

الطبيب يعمل في اليوم 6 ساعات

الزمن الذى يستغرقه الطبيب للكشف على المريض = 12.5 دقيقة

عدد المرضى للطبيب الواحد 28 مريض في اليوم

عدد المرضى للطبيب خلال الشهر = 868 مريض

احتياج القسم من الأطباء (القسم الخارجي + القسم الداخلي) = $\frac{\text{مرضى خارجي + داخلي}}{\text{عدد المرضى للطبيب}} = \frac{3867}{868}$

= 5 تقريباً

متوسط الزمن اللازم الذى يستغرقه الطبيب في العملية = 2 ساعة

عدد العمليات للطبيب في اليوم = 3 عمليات

عدد العمليات للطبيب في الشهر = 31 × 3 = 93 عملية

إحتياج القسم من الأطباء (العمليات) خلال الشهر = $\frac{\text{عدد مرضى العمليات}}{\text{عدد العمليات للطبيب}} = \frac{54}{93} = 0.5$

طبيب

احتياج القسم من الأطباء بقسم العظام ٥ حسب التردد على القسم خلال الشهر بالإضافة الى الأجازات والراحات يصل الى ٧ أطباء حيث أن العد الفعلى بالقسم ٩ أطباء وبالتالي هناك زيادة في عدد الأطباء يمكن الإستفادة منهم في مستشفيات أخرى.

يعمل بالقسم ٥ طبيب بإجمالى أجور = ٢٣٢٤٥ جنيه

$$\text{تكلفة خدمة المريض بالنسبة للطبيب فقط} = \frac{\text{إجمالى الأجر}}{\text{إجمالى عدد المرضى}} = \frac{23245}{3921} = ٥.٩ \text{ جنيه}$$

وعلى ذلك تكون هناك خفض في تكلفة المريض مقداره = ٧.٥٩ - ٥.٩ = ١.٦٩ جنيه بما يعادل ٢٢.٣٪

تكلفة الخدمة للمريض بالمستشفى عن شهر مارس ٢٠١٩ قبل تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز

عدد مرضى القسم الخارجي = ٤٨٣٥٥ مريض

عدد مرضى القسم الداخلى = ٣٦٦٣ مريض

عدد مرضى العمليات = ٤١٥ مريض

إجمالى عدد المرضى بالمستشفى خلال الشهر = ٥٢٤٣٣ مريض

يعمل بالمستشفى ٢٨٧ طبيب + ١٨ طبيب علاج طبيعى + ٢٧ طبيب أسنان = ١٧٧١٥٤٦ جنيه

$$\text{تكلفة خدمة المريض بالنسبة للطبيب فقط} = \frac{\text{إجمالى الأجر}}{\text{إجمالى عدد المرضى}} = \frac{1771546}{52433} = 33.78 \text{ جنيه}$$

تكلفة الخدمة للمريض بالمستشفى عن شهر مارس ٢٠١٩ بعد تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز

الطبيب يعمل في اليوم ٦ ساعات

الزمن الذى يستغرقه الطبيب للكشف على المريض = ١٥ دقيقة

عدد المرضى للطبيب الواحد ٢٤ مريض في اليوم بمعدل ٤ مريض لكل ساعة

عدد المرضى للطبيب خلال الشهر = ٣١ × ٢٤ = ٧٤٤ مريض

$$\text{احتياج المستشفى من الأطباء (القسم الخارجي + القسم الداخلى)} = \frac{\text{مرضى خارجى + داخلى}}{\text{عدد المرضى للطبيب}}$$

$$= \frac{52018}{744} = 69.9 \text{ طبيب}$$

متوسط الزمن اللازم الذى يستغرقه الطبيب في العملية = ٣ ساعات

عدد العمليات للطبيب في اليوم ٢ عملية

عدد العمليات للطبيب في الشهر ٢ × ٣١ = ٦٢ عملية

إحتياج المستشفى من الأطباء (العمليات) = $\frac{\text{عدد مرضى العمليات}}{\text{عدد العمليات للطبيب}} = \frac{415}{62} = 6.69$ طبيب تقريباً

إحتياج المستشفى من الأطباء ٧٧ حسب التردد على الأقسام خلال شهر مارس ٢٠١٩

بالإضافة الى الأجازات والراحات والنوبتجية تصل الى إجمالي 112 طبيب.

العدد الفعلي للأطباء في المستشفى ٣٣٢ طبيب يوجد بالمستشفى عدد كبير من الأطباء زيادة عن حاجة المستشفى يتم توزيعهم الى المستشفيات والمراكز الطبية الأخرى التي في حاجة لهم.

وبالتالي يمكن حساب متوسط تكلفة الخدمة للمريض بالمستشفى بعد تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز كالأتي:-

يعمل بالمستشفى ١١٢ طبيب بإجمالي أجور = ٦١٤٩٥٢ جنيه

تكلفة خدمة المريض بالنسبة للطبيب فقط = $\frac{\text{إجمالي الأجر}}{\text{إجمالي عدد المرضى}} = \frac{614952}{52433} = 11.72$ جنيه

وعلى ذلك يكون هناك خفض في تكلفة المريض مقداره = ٣٣.٧٨ - ١١.٧٢ = ٢٢.٠٦ جنيه بما يعادل ٦٥٪.

وبذلك يمكن القول أن خفض التكلفة في أقسام المستشفى جاء نتيجة لتقويم أداء العاملين والذي تم من خلال تحديد مستويات الأداء أو المعدلات والمعايير المطلوب تحقيقها، قياس الأداء الفعلي أي ماتم إنجازه بالفعل ومقارنته بالمستوى المطلوب، إتخاذ الإجراءات التصحيحية وإعداد التقرير في ضوء نتائج المقارنة، وتم ذلك بإستخدام معدل الإنجاز والذي حدد قدرة العامل أو الموظف أو الطبيب على إنجاز الأعمال ومقارنتها بالأعمال المفروض عليه إنجازها خلال المدة الزمنية وذلك من خلال المسح الشامل للوظائف والأنشطة والمسئوليات المطلوبة بهدف إكتشاف القيود والمعوقات والتغلب عليها، وإكتشاف الطاقات الكامنة للموظف وتنميتها، وبذلك نكون قد حققنا خفض التكلفة بإستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز.

النتائج والتوصيات

توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج والتوصيات.

أولاً: النتائج

توصلت الدراسة الى عدد من النتائج ومن أهمها أن:

١. تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز يساعد على خفض التكلفة في المستشفى.
٢. تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز يؤدي الى اكتشاف مواطن القصور بجميع الأقسام بالمستشفى ومعالجتها.
٣. استخدام المحاسبة عن الإنجاز بالمستشفى يوفر المعلومات الكافية لمتابعة سير النشاط بجميع الأقسام بالمستشفى.
٤. استخدام المحاسبة عن الإنجاز بالمستشفى يساعد في دعم اتخاذ القرار.
٥. تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز بالمستشفى يساعد على اكتشاف الأقسام التي بها تكس والأقسام التي بها عجز وإعادة التوزيع للموارد بما يساعد على التغلب على ذلك.
٦. استخدام المحاسبة عن الإنجاز يؤدي الى القضاء على قوائم الإنتظار بالمستشفى.
٧. استخدام المحاسبة عن الإنجاز يؤدي الى تحسين العلاقة بين المنظمة ومتلقي الخدمة.
٨. استخدام المحاسبة عن الإنجاز يؤدي الى الإستفادة بدرجة عالية من كافة الموارد المتاحة بالمستشفى.

ثانياً: التوصيات

في ضوء ما توصلت به الدراسة من النتائج يوصى الباحث بما يلي:

١. السعي والإهتمام بتطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز بجميع وحدات القطاع الصحي.
٢. ضرورة استفادة منظمات القطاع الصحي من مزايا تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز.
٣. ضرورة تدريب وتنمية القدرات والمهارات لدى العاملين بالقطاع الصحي على استخدام المحاسبة عن الإنجاز والإهتمام بمعايير الجودة والتخلص من الهدر بجميع صورته.
٤. العمل على التوعية بأهمية مدخل المحاسبة عن الإنجاز الذي يؤدي الى زيادة الإنجاز والتخلص من القيود بالمنظمات الصحية.

قائمة المراجع

أولا : المراجع باللغة العربية:

١. أبو شناف، زايد سالم، تقييم فعالية المحاسبة عن الإنجاز كأداة لتحديد التكلفة في بيئة الموارد المقيدة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد ٣٨، العدد الأول، ٢٠٠١.
٢. أبو الليف، إيهاب أحمد محمد، " إستخدام الأدوات التحليلية الحديثة في قياس وتقييم أداء الجامعات الحكومية - دراسة تطبيقية على كليات التجارة "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، ٢٠١١.
٣. ابوقاسم، يوسف قاسم، " أثر التكامل بين ستة سيجما الخالية من الفاقد ونظرية القيود على خفض التكلفة في سلسلة التوريد - بالتطبيق على صناعة الأقراص المدمجة السورية "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ٢٠١٦.
٤. الباز، بسمة محمود أحمد، " التكامل بين بطاقة القياس المتوازن للأداء وستة سيجما لتقويم أداء المنشآت الإنتاجية - مع دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ٢٠١٢.
٥. بدران، إبراهيم محمد فريد، " كشفتها معايير تقويم الأداء: لماذا تدهورت أحوال شركات نقل الركاب؟ متى تحصل شركات نقل الركاب على علامة الجودة في تقديم الخدمة؟، الإدارة، مصر، مجلد ٤٥، العدد ١، ٢، ٢٠٠٧.
٦. برقو، نور الشام موسى شايبو، سيدأحمد، معتز ميرغني، " التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والمحاسبة عن الإنجاز لزيادة كفاءة القياس التكلفة - دراسة تحليلية تطبيقية "، مجلة جامعة بحري للآداب والعلوم الإنسانية، السودان، المجلد الثالث، العدد السادس، ٢٠١٤.
٧. البغدادي، محمد، " أساسيات إعداد البحوث العلمية - الجزء الأول: إعداد مشروعات البحوث " كلية التجارة، جامعة المنصورة، ٢٠١٤.
٨. حسين، محمد عبدالكريم، " استخدام المحاسبة عن الإنجاز في دعم الموازنات التشغيلية - دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ٢٠١٦.
٩. الخفاجي، رفل شاكر سلوم، " التكامل بين المحاسبة عن الإنجاز ونظرية القيود في تحديد التكاليف لترشيد القرارات التشغيلية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات "،

- رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، جمهورية العراق، ٢٠١٣.
١٠. سليمان، أحمد حمدي إبراهيم، " تطوير القياس المحاسبي للأصول الفكرية بهدف تحسين دلالة مؤشرات تقويم الأداء - مع دراسة تطبيقية "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ٢٠١٢.
١١. شاكر، أمير صاحب، " التكامل بين حوكمة تكنولوجيا المعلومات وبطاقة القياس المتوازن لتقويم الأداء الإستراتيجي للمنظمة - دراسة تطبيقية على المصارف العراقية "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، ٢٠١٥.
١٢. عابدين، محمد حسني، "مدخل محاسبية الإنجاز لتطوير نظم التكاليف في ضوء الإتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢٠١٥.
١٣. العامري، زهرة حسن، والركابي، السيد على خلف، " أهمية النسب المالية في تقويم الأداء - دراسة ميدانية في شركة المشاريع النفطية "، مجلة الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد الثالث والستون، ٢٠٠٧.
١٤. عبدالسلام، كمال كمال، " إستخدام مدخل المحاسبة عن الإنجاز لتقييم الأداء في الوحدات الإدارية الحكومية بالتطبيق على الهيئة القومية للتأمين الإجتماعي ببورسعيد "، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد الثالث، ٢٠١٤.
١٥. العجلة، عبدالعزيز عرفات، " مدى إمكانية تطبيق مدخل المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية (غزة)، فلسطين، ٢٠١١.
١٦. العزازي، الحسين محمد، " استخدام المبادرات الإستراتيجية - محاسبة تكلفة النشاط ومحاسبة الإنجاز في إدارة وتخفيض تكلفة المنتج وتعظيم الربحية بالمنشآت الخدمية - دراسة تطبيقية " مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، ٢٠١٤.
١٧. العنزي، عبدالله الركوي منوي، " تحليل الرفع التشغيلي لأغراض تقويم الأداء: دراسة تطبيقية على شركة الخزف السعودية "، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، مجلد ٣٣، عدد ٢، ٢٠١١.

١٨. غانم، طارق أحمد أحمد، " التكامل بين منهج إدارة القيمة ومنهج إدارة التكلفة " مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ١٩، عدد ٤، ٢٠١٥.
١٩. غريب، أحمد محمد لطفى، " المحاسبة الإدارية كأداة لتحليل وتطوير نموذج قياس أداء أعضاء هيئة التدريس بالتطبيق على النموذج المصرى "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية، المجلد الواحد والخمسون، العدد الأول، ٢٠١٤.
٢٠. غنام، غريب جبر، " المحاسبة الإدارية - مدخل معاصر " دار الطباعة الحرة، الأسكندرية، مصر، ٢٠٠٧.
٢١. فهمى، صبرى صمويل، " المحاسبة عن الإنجاز كأداة لقياس التكلفة وترشيد القرارات الإدارية " دراسة تطبيقية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، ٢٠٠١.
٢٢. الكاشف، محمود يوسف، " المحاسبة الإدارية - بين الفكر التقليدي والإتجاهات المعاصرة " كلية التجارة، جامعة المنصورة، الطبعة الأولى، ٢٠١٠.
٢٣. الكومي، أمجاد محمد، "أثر استخدام مدخل محاسبة الانجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجما ستة" مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، العدد الثالث، ٢٠١٣.
٢٤. مؤمنة، هبة محمود، " مدى فعالية المحاسبة عن الإنجاز في ضوء مستجدات بيئة التصنيع الحديثة - دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بمدينة جدة "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٤.
٢٥. نصيرات، فريد توفيق، " إدارة منظمات الرعاية الصحية " دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ٢٠٠٨.
٢٦. نعسانى، عبدالمحسن، إسماعيل، عصام، سليمان، محمد معد، " مؤشرات قياس الأداء في المستشفيات " مؤتمر الإتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات الخاصة والحكومية في الوطن العربى " المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، ٢٠٠٢.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

A-Books:

1. Edward & David & Gary, " **cost Management: A strategic Emphasis** ", Fifth Edition, McGraw-Hill companies, 2010
2. Thomas & David, " **Strategic management and Business Policy** ", Thirteenth Edition, Prentice hall- Inc, 2012.
3. Pande, Pete and Holpp, Larry, "**What Is Six Sigma?**",New York: Mc Graw-Hill, 2002.
4. Robet E. Malcom, "**Overhead Control Implications of Activity** ",1991.
5. Belverde, Needles, and other, "**Principles of Accounting**," Houghton, Mifflin Company, Boston, New York, 2002.
6. Anderson and Clancy, " **Cost Accounting** ", New York, Mc Gram Hill Inc, 1991
7. Duddale, **The uses, Activity – Based – Costing management** ", 1990.
8. Jerry, J. Weygant t, Donald, E. Kieso, Paul, D. Kimmel, **Accounting principles**, 6th edition, John Wiley and Sons, Inc, 2002.
9. Takeo, Yoshikawa; et al,**Contemporary Cost Management**, Londo ,Chapman and Hall,1993.
10. Beth. and Talboti, **Activity- Based – costing**, 1999

B-periodicals:

1. Shank, John K., "Strategic Cost Management: New Wine, Or Just New Bottles? ", **Journal Of Management Accounting Research**, Vol.1, 1989.
2. Antony, Jiju Antony, Frenie, Kummar, Maneesh and Cho, Byung, Six Sigma In Service Organization, Benefits, Challenges, anDifficulties", **International Journal Of Quality and Reliability Management**, Vol. 24,No 3, 2007.
3. Austill, David And Kocakulah, Mehmet, " Product Development And Cost Management Using Target costing ",**Journal of Business& Economics**, Vol, 4,No.2 ,University Of Southern Indian & Union University, p61-71, 2006.
4. Shank, J. and Govindarajan, V, " Management Cost Management The Value Chain perspective ",**Journal of Management Research**, Vol.4, 1992.
5. Smith, Wilbur I. and Archie, Lockamy, " Target Costing For Supply Chain Management: An Economic Frame work", **The Journal of Corporae Accounting & Finance**, Samford University, Florida, 2000.
6. Wayne, J. Morse, James, R. Davis, AL, L. Hartgraves, "Management Accounting: A strategic approach", 3th edition, Thompson, South, Western. Costing", **Accounting Horizons** 5, No. 4,2003.

7. Robin Copper, , "Cost Classification in Unit Based and Activity Based manufacturing cost systems", **Journal of Cost Management** 4, No. 3,1990.
8. Zengin, Yasemin and Ada, Erhar, "Cost Management Through Product Desgin Target Cost Approach", **International Journal of Production Research**, Vol.48,No.19,Izmir University of Economics, Izmir, Turkey. (2010),
9. Cooper, and Kaplan (1992) Activity – Based System: Measuring the cost of Reasource usage, **Accounting Horizon**, PP. 1-6.
10. Margarita Isoraite," the Balanced Scorecard Method:from Theory to Practice ",**intellectual Economics**, No. 1, 2008.
11. Pan, J. & Cheng, M., " An Empirical Study for Exploring the Relationship between Balance Scorecard and Six Sigma programs ", **Asia Pacific management Review**, 2008.
12. Kaplan, R & Norton, D., " Using The Balanced Scorecard as a Strategic Management system ", **Hrvard Business Review**, 2007.
13. Olli-Pekka Hilmola., 2007, "Building under standing from throughput accounting with productivity and price recovery: case analysis of electronics contract manufacturer", **International journal of revenue management**,Vol.1, No.4, pp.346-366.
14. Jayakumar, Kavitha & Sekar, S., 2012, " Stocks and Throughput Accounting on Material management and Its Impact on Cost Management " **Globl journal Of Arts and Management**, volume 2, Issue 3.
15. Aghili, Shaun, 2011, Throughput Accounting Meet Six Sigma, **management Accounting Gquarterly**, Volume 12, No 3.

C- Dissertations:

1. Egl Ciuzaiile, " Balanced scorecard Development in Lithuanian Companies: Case study of the Lithuania Consulting Engineering company ", MSc in finance and International Business, **Master thesis**, Aarhus School of Business, University of Aarhus, 2008.