

دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط

والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية

"دراسة اختبارية"

إعداد

د. جمال السيد إبراهيم رطبه

مدرس المحاسبة

كلية التجارة – جامعة الزقازيق

مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية

كلية التجارة – جامعة بني سويف

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

رطبه، جمال السيد إبراهيم (٢٠٢٤). دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية: دراسة اختبارية. مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة، جامعة بني سويف.

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

الملخص:

يهدف البحث إلى دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية ضمن منظومة التأمين الصحي الشامل الجديدة والتي طبقت في ستة محافظات انطلاقاً من محافظة بورسعيد في عام ٢٠١٩ مروراً بمحافظات الأقصر والإسماعيلية وجنوب سيناء والسويس وانتهاءً بمحافظة أسوان في عام ٢٠٢٣ وذلك كمرحلة أولى لتطبيق المنظومة وتعميمها على كافة محافظات الجمهورية بحلول عام ٢٠٣٢.

ولاشك أن نظام التكلفة على أساس النشاط تم تقديمه كحل للتحديات الخاصة بالنظام التقليدي الخاص بتحديد التكلفة على أساس حجم الإنتاج VBC حيث كان التحدي الرئيسي للنظام التقليدي يتمثل في كيفية توزيع وتحمل عناصر التكاليف غير المباشرة على المطالبة المالية الخاصة بالخدمات الطبية المقدمة للمريض أو المنتفع، لما في ذلك من أثر مباشر على حساب وحصر التكاليف الفعلية عن الخدمات المؤداة للمريض ومن ثم التسعير العادل لتلك الخدمات، فالمستشفيات والمراكز الطبية التي تعمل بفكر اقتصادي وفي بيئة تنافسية تكون إدارتها بحاجة إلى معلومات ذات قيمة عن الأداء المالي والتشغيلي لترشيد قراراتها، وتلك المعلومات تتعلق باستخدام موارد الجهة العلاجية ومدى تلبيتها لاحتياجات ورغبات المرضى من الخدمات الصحية والفندقية وغيرها من الخدمات، ويقع على عاتق محاسب التكاليف في المستشفى أو المركز توفير تلك المعلومات التي تتسم بأنها معلومات داخلية وتحمل طابع السرية إلى الإدارة عند طلبها، وعليه أن يتحقق من دقة وموضوعية وملاءمة تلك المعلومات بما يمكن من اتخاذ قرارات رشيدة تستهدف الوصول لتقديم خدمة طبية متميزة وبتسعير عادل مع تحقيق العائد المستهدف على الاستثمار بتلك الجهات.

ولهذا الغرض تم إجراء الدراسة الاختبارية في نطاق هذا البحث بهدف دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي في نطاق مجتمع الدراسة المتمثل في المنشآت الطبية الحكومية، والتي يبلغ عددها (٦٦٢) مستشفى ومركز طبي؛ منها عدد (٩٥) مستشفى ومركز طبي تابعين للهيئة العامة للرعاية الصحية في المحافظات الستة لتطبيق منظومة التأمين الصحي الشامل كمرحلة أولى، وذلك في الفترة من عام ٢٠٢٠ إلى عام ٢٠٢٣.

وقد تم الاعتماد في البحث على عينة من المستشفيات والمراكز الطبية الحكومية الممثلة لمجتمع البحث بنسبة ١٤٪ وذلك خلال فترة الدراسة والتي بلغ عددها (٩٥) مستشفى ومركز ضمن منظومة التأمين الصحي الشامل، وذلك لما لتلك المستشفيات والمراكز من طبيعة خاصة في التشغيل والعمل وفقاً لأسس اقتصادية فأصبح لزاماً عليها تطبيق نظم محاسبة التكاليف ومتابعة الأداء المالي والتشغيلي بشكل دائم وتحسين مواردها الذاتية لتمويل أنشطتها، وذلك على خلاف طبيعة باقي المستشفيات والمراكز الطبية الحكومية التي تعمل وفقاً للنمط الخدمي في حدود التمويل المتاح من الخزنة العامة للدولة، وبالتالي لا تهتم بتطبيق أي أنظمة لمحاسبة التكاليف، وقد تم توزيع عدد (٢٠٠) استمارة استقصاء رأي على المديرين الماليين ومديري أقسام التكاليف بالمستشفيات والمراكز الطبية التي تمثل عينة الدراسة، تبين أن منها صالح للدراسة والتحليل الإحصائي بعد الفرز عدد (١٩٢) استمارة استقصاء، وقد تم الاستعانة ببرنامج SPSS وبعض أساليب الإحصاء الوصفي في تحليل نتائج الردود على أسئلة استمارات الاستقصاء، والتي تبين منها التزام عدد (٣٣) جهة علاجية بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في قياس وتتبع التكاليف، في حين وجد أن عدد (٦٢) جهة علاجية تمسك دفاتر وحسابات للتكاليف لكنها لا تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط، كما تم جمع كافة البيانات اللازمة لقياس الأداء المالي والتشغيلي من القوائم المالية للجهات العلاجية الممثلة لعينة البحث عن فترة الدراسة.

وتوصلت الدراسة الاختبارية إلى عدم وجود علاقة معنوية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية، ويعزي الباحث ذلك إلى حداثة الجهات العلاجية محل الدراسة وأن نظام التكلفة على أساس النشاط المطبق في بعض الجهات العلاجية مازال في مرحلة الأولى وفي طور تدريب وتأهيل المختصين على استخدامه، وأيضاً قد يكون اعتماد الدراسة على حجم عينة صغير وإنها تمت على سلسلة زمنية مالية قصيرة هو السبب وراء هذه النتيجة، حيث أنه لا يُتصور أن تفعيل نظام التكلفة على أساس النشاط لا يسهم في تحسين الأداء المالي والتشغيلي للمستشفيات الحكومية.

الكلمات الدالة:

نظام التكلفة على أساس النشاط، الأداء المالي، الأداء التشغيلي، نظام التكلفة على أساس حجم الإنتاج.

The Relationship between Activity-Based Costing System And the financial and operational performance of government hospitals "Test Study"

Abstract:

The research aims to study the relationship between the application of the ABC activity-based costing system and the financial and operational performance of government hospitals affiliated with the General Authority for Health Care within the new comprehensive health insurance system, which was implemented in six governorates, starting with Port Said Governorate in 2019, Passing through the governorates of Luxor, Ismailia, South Sinai, and Suez, and ending with the Governorate of Port Said. Aswan in 2023, as a first stage for implementing the system and disseminating it to all governorates of the Republic by 2032.

For this purpose, a pilot study was conducted within the scope of this research with the aim of studying the relationship between the application of the activity-based costing system and financial and operational performance within the study population represented by Egyptian government hospitals, which number (662) hospitals and medical centers. Among them are (95) hospitals and centers affiliated with the Health Care Authority in the six governorates to implement the comprehensive health insurance system as a first stage, in the period from 2020 to 2023.

The research relied on a sample of government hospitals and medical centers representing the research community by 14% during the study period, which numbered (95) hospitals and centers within the comprehensive health insurance system, A number of (200) opinion survey forms were distributed to financial managers and managers of cost departments in hospitals and medical centers that represent the study sample. It was found that some of them were suitable for study and statistical analysis after sorting (192) survey forms. The SPSS program and some descriptive statistics methods were used in An analysis of the results of the responses to the questions of the survey forms showed that a number of (33) treatment agencies are committed to applying the activity-based costing system in measuring and tracking costs, while it was found that (62) treatment agencies maintain books and accounts for costs but do not apply the costing system based on Activity. All data necessary to measure financial and operational performance was collected from the financial

statements of the treatment agencies representing the research sample for the study period.

The study found that there is no significant relationship between the application of the activity-based costing system and the financial and operational performance in government hospitals. The researcher attributes this to the modernity of the therapeutic agencies under study and that the activity-based costing system applied in some therapeutic agencies is still in its early stages and in the process of training and qualifying specialists. On its use. Also, the study's reliance on a small sample size and the fact that it was conducted on a short financial time series may be the reason behind this result, as it is inconceivable that activating the activity-based costing system does not contribute to improving the financial and operational performance of government hospitals.

Key Words:

Activity-Based Costing System, Financial Performance, Operational Performance, Production Volume-Based Costing System.

القسم الأول الإطار العام للبحث

أولاً: مقدمة ومشكلة البحث:

تحظى الخدمات الصحية في الآونة الأخيرة بمكان بارز في خطط التنمية القومية لمعظم بلدان العالم ولا سيما جمهورية مصر العربية، حيث يتم تخصيص لها النصيب الوافر من الموازنة والموارد البشرية والتكنولوجية على أساس أن النمو الاقتصادي المرتبط بزيادة الإنتاجية يمثل منحنى متصاعداً مع المنحنى الهابط للمرض وسوء التغذية ونسبة الوفيات من الأطفال، وهو ترجمة لما أعلنه دستور منظمة الصحة العالمية قبل أكثر من خمسين عاماً؛ من أن الحكومات مسئولة عن صحة شعوبها وأن التمتع بأعلى مستوى من الصحة هو أحد الحقوق الأساسية لكل إنسان، ولهذا كان توجه الدولة المصرية بإطلاق منظومة التأمين الصحي الشامل وذلك بإصدار القانون رقم (٢) لسنة ٢٠١٨ الأمر الذي معه توسعت الدولة في ضخ الاستثمارات الموجهة نحو الخدمات الصحية والاتجاه نحو دعم التكنولوجيا الحديثة في علاج الأمراض والوقاية منها والتوسع في تطبيق المبادرات الصحية التي تستهدف علاج الأمراض الشائعة والاكتشاف المبكر لها. (جعفر، ٢٠١٧)

لكن في ضوء ندرة الموارد وارتفاع التكاليف المرتبطة بتقديم الخدمات الصحية نظراً لزيادة معدلات التضخم وكذلك تغير أسعار الصرف والاعتماد في القطاع الصحي على أجهزة وأدوات وأدوية ومستلزمات يتم استيرادها من الخارج بعملات أجنبية، فقد أصبح لزاماً على الجهات العلاجية اعتماد أساليب علمية لتوفير بيانات دقيقة عن مدى فعالية الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في القطاع الصحي لأداء الخدمات الطبية المطلوبة بمستوى أفضل، ولا شك أن اعتماد نظام لمحاسبة التكاليف في تلك الجهات العلاجية لهو الاختيار الأمثل لتوفير البيانات الصحية اللازمة لترشيدهم القرار وتقديم الخدمات الصحية للمواطنين بأقل تكلفة ممكنة. (الباقر، ٢٠١٣)

ولما كانت نتائج القياسات التي يقدمها نظام معلومات التكاليف التقليدي ملائمة في حينها لمتخذي القرارات، والتي كان الطابع الغالب فيها هو الاعتماد على عنصر العمل البشري حيث كان أساس التحميل الذي شاع استخدامه في تحميل التكاليف غير المباشرة هو ساعات العمل المباشر أو الأجر المباشرة، غير أنه مع تغير التكنولوجيا المتبعة وظهور الأجهزة والمعدات التكنولوجية المتقدمة زادت نسبة التكاليف غير المباشرة وانخفضت نسبة التكاليف المباشرة في هيكل التكلفة،

ولم يعد عنصر العمل هو الأساس المناسب لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة مما أدى إلى تشوهات في التكاليف المقاسة بنظام التكاليف التقليدي. (الشافعي، ٢٠١٩)

ولما كانت النتيجة الحتمية للانتقادات المستمرة الموجهة إلى النظام التقليدي وعدم توافر الثقة في المعلومات التي يقدمها؛ أهمية التركيز على نظام التكلفة على أساس النشاط كنظام ملائم لظروف وخصائص الكثير من النظم الحديثة التي تسعى إلى الحد من الافتراضات والأسس الحكيمة بهدف الوصول إلى مستوى مقبول من الموضوعية في بيانات التكاليف، وذلك من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وقياس وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، حيث يقوم نظام تكاليف النشاط على أساس ربط التكاليف بالأنشطة التي يتطلبها تقديم المنتج أو الخدمة المراد تحديد تكلفتها. (عبدالغني، ٢٠١٢)

ومن ثم فقد حاول الباحث تناول مشكلة البحث الحالي والتي تقضي بدراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية وذلك للسعي نحو اقتراح تعميم استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في قياس وتتبع عناصر التكاليف بالمستشفيات، حيث يعد هذا النظام هو الأكثر ملائمة لتحديد تكلفة الخدمات لأنه يقوم على تتبع التكاليف على أساس الموارد التي تستهلكها الأنشطة المطلوبة لأداء تلك الخدمات، وبالتالي يمكن تحقيق تحسن في تخصيص التكاليف غير المباشرة على الخدمات الصحية المقدمة في نطاق المستشفيات والمراكز الطبية الحكومية. (المحي، ٢٠١٦)

في ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات البحثية التالية:

هل توجد علاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي

بالمستشفيات الحكومية؟

ثانياً: أهمية ودوافع البحث:

ترجع أهمية البحث إلى عدة عوامل واعتبارات علمية وعملية لعل من أهمها ما يلي:

١- العمل على تخفيض التكاليف وضمان جودة الخدمات المقدمة بالمستشفيات الحكومية من خلال بيان جدوى العمل بنظام التكلفة على أساس النشاط في قياس وتتبع عناصر التكاليف للخدمات الصحية المؤداة بالمستشفيات والمراكز الطبية الحكومية وتأثير ذلك

على تسعير تلك الخدمات وكذلك النتائج المرتبطة بقياس الأداء المالي والتشغيلي لتلك المؤسسات العلاجية.

٢- ندرة الدراسات السابقة في البيئة العربية ومن بينها جمهورية مصر العربية والتي تناولت دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية.

ثالثاً: أهداف البحث:

في ضوء مشكلة البحث يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية، بالإضافة إلى التعرف على التحديات التي تواجه النظام التقليدي لقياس وتتبع التكاليف.

رابعاً: فروض البحث:

في ضوء تساؤل البحث وسعيًا نحو تحقيق أهدافه فقد تم صياغة فروض البحث في الفرض الرئيسي التالي: " توجد علاقة معنوية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية " .

خامساً: نطاق البحث:

يتمثل نطاق وحدود البحث في الجوانب التالية:

١- يقتصر تطبيق البحث على المستشفيات والمراكز الطبية الحكومية في إطار تطبيق منظومة التأمين الصحي الشامل والتابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية.

٢- يركز البحث على فصل عينة الدراسة لمجموعتين الأولى تجريبية وهي تلك التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط في قياس وتتبع تكاليف الخدمات الصحية، والثانية ضابطة وهي تلك التي لا تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط.

٣- يشتمل نطاق البحث الزمني على نتائج الجهات العلاجية محل الدراسة في الفترة من ٢٠٢٠ وحتى ٢٠٢٣.

سادساً: خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث، وتحقيقاً لأهدافه، تسيّر خطة البحث على النحو التالي:

• القسم الأول: الإطار العام للبحث

- القسم الثاني: التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات - إطار نظري.
- القسم الثالث: مراجعة الدراسات السابقة.
- القسم الرابع: الدراسة الاختبارية.
- القسم الخامس: نتائج الدراسة والتوصيات والبحوث المستقبلية.

القسم الثاني

التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات - إطار نظري

في هذا القسم سيتم تناول نظام التكلفة على أساس النشاط وأسلوب تطبيقه وخطوات ومراحل تنفيذه والمزايا والتحديات المرتبطة به، يلي ذلك التعرف على مؤشرات قياس الأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات، وذلك من خلال العرض التالي:

أولاً: مفهوم نظام التكلفة على أساس النشاط وخطوات تطبيقه والعوامل التي أدت لظهوره والمزايا والتحديات المرتبطة به:

يُعرف نظام التكلفة على أساس النشاط ABC على أنه نظام لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة على مرحلتين: المرحلة الأولى هي تحديد التكاليف غير المباشرة للموارد وتحديد الأنشطة وتحميل الأنشطة بتكاليف الموارد باستخدام محركات تكلفة الموارد، أما المرحلة الثانية فهي تحديد وحدات التكلفة النهائية وتحميل تكاليف الأنشطة إلى وحدات التكلفة التي تتسبب فيها الأنشطة باستخدام محركات تكاليف الأنشطة. (سعيد، ٢٠١٠)

ويركز التعريف على: أنواع محركات التكلفة سواء كانت محركات موارد أو أنشطة، وأنه كلما زادت عدد محركات (مسببات) التكلفة كلما زادت درجة الموضوعية المطلوبة وذلك لوجود علاقة ارتباط طردية بين عدد مسببات التكلفة وبين درجة الموضوعية المطلوبة في تحديد التكلفة، كما يركز التعريف على أن الأنشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة وليس المنتجات، بمعنى أن كل عنصر تكلفة يرتبط ارتباطاً مباشراً بالنشاط الذي تسبب في وجود هذا العنصر ومن هنا يمكن تتبع عنصر التكلفة إلى وحدة المنتج أو الخدمة المقدمة، كما يشير التعريف إلى أن هناك خطوات

لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بداية من تحديد تكاليف الموارد والأنشطة حتى تحميل تكاليف الأنشطة على وحدات التكلفة النهائية.

ويرجع ظهور نظام التكلفة على أساس النشاط إلى ضرورة حتمية اقتضتها عملية التغيير الملحوظ في بيئة نظام التكاليف، وذلك لأنه نتيجة التغيير في طبيعة المعلومات التي تحتاج الإدارة إليها للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من حيث عدالة تكلفة المنتج والخدمة، ونتيجة زيادة حدة المنافسة التي فرضتها العولمة، والتغيرات المستمرة في الأسواق العالمية، والزيادة في تصنيع المنتجات وتقديم الخدمات حسب احتياجات العملاء، وعدم قدرة نظم التكاليف التقليدية على تقديم المعلومات المفيدة للإدارة في الوقت المناسب والموضوعية اللازمة لأغراض اتخاذ القرارات مثل تسعير المنتجات والخدمات، كان من الضروري تحديث نظم التكاليف التقليدية لتتواءم مع تلك التغيرات حتى ظهر نظام التكلفة على أساس النشاط. (الشافعي، ٢٠١٩)

ولا شك أن قياس التكلفة على أساس النشاط يساعد على نجاح جهود إدارة المنشأة في مجال خفض التكلفة، وأن نجاح الإدارة في هذا المجال يتطلب الكفاءة في تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد وأيضاً تحديد مسببات التكلفة، وعلاقة التكاليف بمسبباتها، ويتحقق خفض التكلفة من خلال الآليات التالية: (جعفر، ٢٠١٧؛ سعيد، ٢٠١٠؛ صبرة، ٢٠٠٥)

- استبعاد الأنشطة غير الضرورية: حيث أن استبعاد الأنشطة غير الضرورية يؤدي إلى تخفيض التكلفة الكلية وتكلفة المنتجات والخدمات التي لم تعد تستخدم تلك الأنشطة.
- اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة: في حالة وجود أنشطة بديلة فإنه تتم المفاضلة بينها واختيار النشاط الأقل تكلفة.
- مشاركة الأنشطة: وذلك عن طريق عمل التغييرات اللازمة في نظام التشغيل بما يسمح باستفادة أكثر من منتج من نفس النشاط.
- تخفيض زمن النشاط: وذلك عن طريق تخفيض الزمن اللازم لأداء النشاط أو الموارد الأخرى المخصصة له.
- إعادة توزيع الموارد غير المستخدمة: ويعنى ذلك أنه في حالة وجود موارد غير مستغلة، فإنه يجب الاستفادة منها في أنشطة أخرى، أو إعادة توزيعها على أنشطة أخرى، أو استبعادها بشكل مؤقت.

كما أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC يساعد المديرين ومتخذي القرار على اتخاذ عدد من القرارات الهامة حيث أنه يمد المديرين بالمعلومات الاستراتيجية التي تساعدهم في معرفة ربحية الخدمات والمنتجات في الأجل الطويل، كما يساعد المديرين في معرفة تدفق العمل داخل المنشأة من خلال الأنشطة المؤداة، كما يساعد المديرين على اتخاذ القرارات الخاصة بالمنافسة في ظل ظروف العولمة والتحديات الخارجية. (الشافعي، ٢٠١٩)

ولقد أوضحت عدد من الدراسات السابقة مزايا تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والتي تتمثل في أنه: (جعفر، ٢٠١٧؛ الباقر، ٢٠١٣؛ عبدالغني، ٢٠١٢؛ سعيد، ٢٠١٠؛ Davis & Revellstan, 2003) يساهم في عملية التصميم للمنتجات والخدمات، كما أنه يساعد في العمليات التالية بكفاءة: تسعير الخدمات والمنتجات وتحديد ربحيتها، عمليات تقييم الأداء (أداء الأنشطة)، تحسين التدفقات النقدية عن طريق استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، حساب التكلفة العادلة للمنتجات والخدمات، بالإضافة إلى أن نظام ABC يساهم في عمليات تخفيض التكاليف Cost Reduction، كما يساعد على تقديم معلومات تساعد في رسم السياسات التسويقية الخاصة بالمنشأة، وكذلك يستخدم كأداة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية وذلك لاعتماده على معلومات أكثر موضوعية من تلك المتولدة من النظام التقليدي، كما يساعد نظام التكلفة على أساس النشاط المنشآت في فهم التكاليف الخاصة بكل خدمة أو منتج، والقياس العادل للتكلفة، مما يساعد في استخدام أساليب التسعير المناسبة، بالإضافة إلى أن نظام ABC يساعد في تحليل العوائد الخاصة بكل منتج أو خدمة مقدمة وذلك لمعرفة لماذا منتج أو خدمة معينة أكثر ربحية من الآخر، كما يساهم في توفير بيانات تكلفة أكثر عدالة وملائمة للوحدة المنتجة من خلال استخدام المحركات الخاصة بتكلفة كل نشاط وتخصيص أمثل للموارد المتاحة بالمنشأة، كما تبين لدى عديد من الدراسات فاعلية نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية مع تطوير نظم المعلومات الإدارية والتكاليفية مع المساعدة في اتخاذ القرارات بشكل أفضل خصوصاً في مجالات التسعير والمزيج السلعي، كما أن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط يساعد في تحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة مما يساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الأنشطة خاصة في ظل نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT، كما أنه يساهم في زيادة أهمية ودور المحاسبين حيث أن هذا النظام يوفر بيانات أكثر موضوعية وواقعية عن استخدامات المنشأة وعن الأنشطة المسببة للتكاليف ولاشك أن ذلك ساعد على زيادة قدرة إدارة

المنشأة على إدارة هذه الموارد وزيادة كفاءة العمليات التشغيلية وبالتالي زيادة النظرة الإيجابية لأهمية ودور المحاسبين في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فضلاً عن أن نظام ABC يساعد في إنتاج المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات حيث تساعد هذه المعلومات التي يوفرها النظام في ترشيد اتخاذ القرارات مثل قرارات التسعير أو قرارات تقديم منتجات جديدة أو إيقاف منتجات أو تحسين عمليات التصنيع أو التغيير في تصميم المنتجات، كما يساهم في تنمية روح العمل كفريق حيث يمكن أن يساعد تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على تغيير ثقافة المنشأة من خلال إزالة الحواجز بين العاملين في الوظائف المختلفة.

مما سبق يتضح أن نظام التكلفة على أساس النشاط يتمتع بعدد من المزايا، ورغم ذلك إلا أنه يكتنف تطبيقه عدد من التحديات، كما تم توجيه له عدد من الانتقادات من قبل بعض الدراسات سوف يتم عرضها فيما يلي: (حماد، ٢٠٠٥؛ صبرة، ٢٠٠٥؛ الحسيني، ٢٠٠٦)

التحديات التي تواجه تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط:

يواجه تطبيق نظام ABC مجموعة من التحديات لعل أهمها: أنه يتطلب تطبيق هذا النظام ضرورة تجميع عدد من الأعمال في نشاط واحد متجانس حيث يصعب ولا يقبل من الناحية الاقتصادية استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، ويؤدي تزايد الأعمال المجمعة في نشاط واحد إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على التتبع العادل للموارد المستهلكة على المنتجات والخدمات، كما توجد بعض المشكلات العملية لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط دون حل، مثل اختيار بعض محركات التكلفة والمحرك العام لمجموعة من الأنشطة، بالإضافة إلى إنه مازالت محاولات تطبيق هذا النظام في مجالات تخفيض التكلفة واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل، فضلاً على أن المعلومات الناتجة عن نظام التكلفة على أساس النشاط تعتبر معلومات داخلية وهي تعتمد على تقديرات وشبكة من الأعمال يتوقع حدوثها بين أنشطة المنشأة، ويجب الحذر عند استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمنشأة. (عبدالغني، ٢٠١٢)

كما يعتمد نظام التكلفة على أساس النشاط على أسس حكيمة تعتمد على أحجام الإنتاج في تخصيص بعض التكاليف على الأنشطة وعلى المنتجات، وهو ما أدى إلى عدم القناعة التامة من

كثير من المنشآت لتطبيق هذا النظام حيث قد توجد صعوبة في تطبيقه نظراً لعدم استيعاب وفهم فلسفته، بالإضافة إلى الصعوبة في تحديد مسببات بعض التكلفة. (حماد، ٢٠٠٥)

الانتقادات التي توجه إلى نظام التكلفة على أساس النشاط:

وجهت عدد من الانتقادات إلى نظام ABC لعل من أهمها: أن نظام التكلفة على أساس النشاط ما هو إلا طريقة لإعادة توزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة أفضل ويتطلب تطبيقها كم هائل من المعلومات والتفاصيل يلزم معه الميكنة الكاملة للمعلومات مما يشكك في اقتصاديات تطبيق هذا النظام و يجعل تكلفة تطبيقه مرتفعة. (جعفر، ٢٠١٧)

كما أن نظام التكلفة على أساس النشاط يفترض أن العلاقة بين الموارد والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات أو الخدمات هي علاقات خطية، وأن النظام ما هو إلا إطار لفكرة قديمة وأسلوب حديث لتوزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة حديثة تعتمد على أكثر من منهج بهدف الوصول إلى توزيع وتحميل شبه عادل للتكاليف غير المباشرة وذلك للوصول إلى تحديد دقيق لتكلفة المنتجات والخدمات. (صبرة، ٢٠٠٥)

كما أن نظام التكلفة على أساس النشاط مازال يعتمد على أسلوب التحميل الشامل للتكاليف مما لا يفيد في كثير من القرارات الإدارية والاستراتيجية، وكذلك وجد مع تطبيقه صعوبة في تتبع التكاليف جميعها على الأنشطة ثم على الوحدات، وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة.

وبالرغم من التحديات المرتبطة بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وكذلك الانتقادات الموجهة له، إلا أن مزاياه تجعل منه أسلوب محفز وملئم لظروف وخصائص كثير من نظم التصنيع الحديثة وجهات تقديم الخدمات المتخصصة لا سيما الجهات العلاجية- المستشفيات- وذلك لكونه يسعى إلى الحد من الافتراضات والأسس الحكيمة بهدف الوصول إلى مستوى مقبول من الموضوعية في بيانات التكاليف، وذلك من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وقياس وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، حيث يقوم نظام ABC على أساس ربط التكاليف بالأنشطة التي يتطلبها تقديم الخدمة أو إنتاج المنتج المراد تكلفته. (صالح، ٢٠٠٢)

وتستند فلسفة نظام تكلفة النشاط إلى استخدام الأنشطة كأساس لقياس التكلفة، فالأنشطة هي التي تستهلك موارد المنشأة في حين أن المنتجات والخدمات تستهلك تلك الأنشطة، لذلك فإن

تحميل المنتجات والخدمات بالتكاليف غير المباشرة يجب أن يكون على أساس الأنشطة التي تستنفذها هذه المنتجات، وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة في أرقام التكلفة، وبذلك يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط أكثر ملائمة لتحديد تكلفة المنتجات والخدمات من النظام التقليدي لأنه يقوم على تتبع التكاليف إلى المنتجات أو الخدمات على أساس الموارد التي تستهلكها الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه المنتجات أو تقديم تلك الخدمات، وبالتالي يمكن تحقيق تحسن في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات والخدمات، بالإضافة إلى تغيير طبيعة الكثير من عناصر التكاليف التي تصنف وفقاً للنظام التقليدي على إنها تكاليف غير مباشرة على المنتجات بحيث يمكن التوسع في مفهوم التكاليف المباشرة حيث أن غير المباشرة على وحدات التكلفة تكون مباشرة على الأنشطة، فكل عنصر تكلفة وفقاً لنظام الأنشطة سيرتبط ارتباطاً مباشراً بالنشاط الذي يتسبب في وجود هذا العنصر، وبالتالي يمكن تتبع هذا العنصر من التكلفة إلى وحدة المنتج أو إلى أمر الإنتاج أو إلى الخدمة المقدمة، أي يمكن اعتباره من التكاليف المباشرة. (الباق، ٢٠١٣)

ولعل ذلك هو ما دفع العديد من الشركات اليابانية وكذلك عدد كبير من الشركات الأمريكية والإنجليزية إلى تبني تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتطويره وذلك للدور الإيجابي الذي استتبع تطبيقه في تتبع وحصر التكاليف والتحكم فيها وإمكانية تخفيضها بما لا يؤثر على جودة المنتج أو الخدمة المقدمة، والتأثير الإيجابي لذلك على مؤشرات قياس الأداء المالي والتشغيلي.

ونظراً لما تتمتع به المستشفيات من خصوصية في الأداء وحساسية في تسعير الخدمات الصحية المقدمة للمواطنين، فهي أحوج ما تكون إلى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط لتحميل المصروفات أو التكاليف غير المباشرة على وحدات ومراكز تكلفة الخدمة الصحية المتعددة في أنواعها وخصائصها ومراحل إنتاجها، لغرض تحقيق العدالة في التسعير وتقييم الأداء المالي والتشغيلي لتلك المستشفيات، حيث يساهم نظام التكلفة على أساس النشاط بصورة كبيرة في عملية تخفيض تكاليف الأنشطة بالمستشفيات ومن ثم تخفيض تكاليف العلاج مما يسهم ذلك في زيادة العوائد، كما يسهم في عمليات التحسين المستمر للأنشطة الموجودة داخل المستشفى سواء عن طريق تخفيض الأنشطة أو استبعاد الأنشطة أو اختيار الأنشطة أو المشاركة في الأنشطة.

ثانياً: مؤشرات قياس الأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات:

تقييم الأداء والرقابة عليه بالمستشفيات يتم من خلال مجموعة من المفاهيم وأدوات ومؤشرات القياس المتعارف عليها والتي ينبغي الالتزام بها لأغراض تقييم نشاط أي مستشفى بشكل سليم وفعال، وقد تكون هذه المفاهيم أو مؤشرات القياس محلية أو دولية، لكن كلها تصب في هدف واحد وهو رقابة الأداء وتقييمه لأغراض التطوير ورسم السياسات السليمة للمستقبل على ضوء ما تقدمه نتائج القياس من معطيات، إيجابية كانت أو سلبية، لغرض تعزيز الإيجابي منها ومعالجة السلبي للوصول إلى أفضل خدمات صحية تقدم للمواطنين. (جعفر، ٢٠١٧)

إن أداء المستشفيات لهو أحد أهم الأهداف الرئيسية التي تعمل المستشفيات دائماً على تحسينه والارتقاء به كمطلب أساسي لتحقيق رضا المواطنين، ويتم التعبير عن هذا الأداء من خلال جوانب متعددة لتشمل جوانب مالية وتشغيلية وإدارية واجتماعية، ولكل جانب مجموعة مؤشرات ومقاييس تمثل نظاماً يتم تقييم الأداء من خلالها، إلا أنه ليس كل نظام لتقييم الأداء يعطى نتائج دقيقة عن أداء المنشأة محل التقييم حيث أن كثير من المنشآت التي تعثرت كانت تستخدم مؤشرات كانت صالحة في حينها، لكنها أصبحت فيما بعد غير ملائمة لعدم مقدراتها على إعطاء الصورة العادلة لأداء المنشأة. (إيثان راسل، بول فريجه، ٢٠٠٢)

ويعبر الأداء المالي عن الجوانب المالية للمستشفيات والتي يتم التعبير عنها من خلال القوائم المالية، وتهدف المستشفيات الحكومية من خلال هذا الأداء إلى تتبع الاستخدام الأمثل للموارد المالية وتمييزها سواء الاعتمادات المخصصة من وزارة المالية أو تلك المحققة كموارد ذاتية، وللتعبير عن هذا الأداء فقد شاع استخدام مقاييس الأداء التي تعتمد على المعلومات المالية والمحاسبية الداخلية بالمستشفيات والتي تستخدم في تقييم الأداء المالي مثل: معدل العائد على الأصول ROA، ومعدل العائد على حقوق الملكية ROE، ومعدل العائد على الاستثمار ROI، علاوة على هامش مجمل الربح GPM، وهامش صافي الربح NPM، فضلاً عن مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة EVA. (معوض، أبوزيد، ٢٠٢٠؛ بلعباس، هشام، ٢٠٢٣)، ولما كان النجاح الحقيقي لأي منشأة لا يعتمد فقط على امتلاك فكر جديد جيد بل يعتمد بصورة كبيرة على اختيار نظام سليم لتقييم أدائها ليس المالي فحسب، بل أيضاً أدائها التشغيلي، فالأداء المالي فقط غير كافي من وجهة نظر العديد من الأطراف (كالمساهمين والمستثمرين)، فإن معظم المنشآت بدأت

تستخدم مؤشرات تشغيلية (غير مالية) بجانب المؤشرات المالية والتي تدعم أو تكمل المقاييس المالية باعتبارها أداة رئيسية للرقابة الاستراتيجية والمتعلقة بعوامل النجاح الأساسية للمنشأة. (Kaplan&Norton,1992)

بالإضافة إلى إنه لا يمكن استخدام المقاييس المالية لأغراض قياس وتقييم الأداء بمفردها نظراً لتعرضها لعدد من الانتقادات لعل أهمها: (منصور، ٢٠٠٢؛ معوض، أبوزيد، ٢٠٢٠) أنها مقاييس تاريخية تركز على التقرير عن الأنشطة التي حدثت في الفترة السابقة مما يجعلها تعطي إشارات مضللة عن تحسين العمليات التشغيلية الحالية، كذلك تلك المقاييس هي انعكاس لنتائج تاريخية تتعلق بالأداء الماضي وليست مستقبلية تتعلق بالأداء الاستراتيجي، بالإضافة إلى أن مقاييس الأداء المالي لا تترجم استراتيجية مشروعات الأعمال والخطط المرسومة للإدارة والعاملين، وبالتالي فهي لا تصلح لتقييم الأهداف الاستراتيجية للمنشأة حيث تتجه نحو تعظيم الاهتمام بالنتائج قصيرة الأجل وتتجاهل النتائج طويلة الأجل عند قياس وتقييم الأداء، فضلاً على إن هذه المقاييس مستوحاه في الأصل من قوائم مالية تعاني من عيوب جوهرية مثل استخدام القيم التاريخية والتقديرات الشخصية وإهمال المحاسبة عن الأصول والموارد البشرية.

ولذلك اتجهت معظم المنشآت إلى استخدام المقاييس التشغيلية جنباً إلى جنب مع المقاييس المالية، حيث أنه لا يمكن الاستغناء عن مقاييس الأداء المالية لأنها تخدم في المقام الأول اهتمامات ملاك المنشأة، فمقاييس الأداء غير المالية لا تلغى أو تحل محل مقاييس الأداء المالية لكنها تدعمها وتكملها، فهي تغطي جوانب عديدة تتعلق بعوامل النجاح الأساسية للمنشأة مثل التوقيت المناسب وجودة المنتجات والخدمات المقدمة.

ومن أهم المؤشرات المستخدمة في قياس الأداء التشغيلي في المستشفيات ما يلي: (جعفر، ٢٠١٧؛ الحسيني، ٢٠٠٦) معدل إشغال الأسرة، معدل الإقامة في المستشفى، معدل دوران السرير، نسبة الوفيات و تكلفة المطالبة لكل مريض.

وفيما يلي عرض لأهم مؤشرات القياس المستخدمة في قياس الأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات والتعريف الإجرائي لها ومبررات استخدامها، وذلك للوقوف على مؤشرات القياس المستخدمة في الدراسة الحالية وفقاً لطبيعة عينة الدراسة: (بلعباس و هشام، ٢٠٢٣؛ معوض، ٢٠٢٠؛ جعفر، ٢٠١٧؛ سعيد، ٢٠١٠)

جدول رقم (١)

مؤشرات قياس الأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات

المؤشر	التصنيف	القياس/ التعريف الإجرائي
معدل العائد على الأصول ROA	مؤشر مالي	نسبة صافي الدخل إلى إجمالي الأصول
يقيس هذا المعدل درجة الإنتاجية النهائية للأصول أي يقيس الأداء الكلي للمستشفى ومدى فاعليتها في استخدام الموارد المتاحة لتوليد الدخل، وهو يرتبط إلى حد كبير بالعائد على الخدمات الصحية المقدمة، ويدوران إجمالي الأصول.		
معدل العائد على حقوق الملكية ROE	مؤشر مالي	نسبة صافي الدخل إلى حقوق الملكية
يقيس هذا المؤشر ربحية أموال المساهمين في المستشفى، ويعتبر مؤشر هام لأنه يبين نسبة العائد على الاستثمار المتمثل في حقوق المساهمين، فكلما انخفضت هذه النسبة كلما كان ذلك مؤشراً سيئاً عن أداء المستشفى المالي، ويجب أن يقارن هذا المؤشر بمعدل العائد على حقوق المساهمين في القطاع الطبي، وإذا كان منخفض فإن الأمر يتطلب إعادة النظر في سياسات المستشفى، وإذا استمر في الانخفاض فإن الأمر يتطلب إعادة النظر في كيان المستشفى ككل.		
معدل العائد على الاستثمار ROI	مؤشر مالي	نسبة صافي الدخل إلى إجمالي الإنفاق الاستثماري
يقيس هذا المؤشر معدل العائد الذي حققته الشركة على جميع الأموال المستثمرة بها، ويتميز هذا المؤشر بإمكان إعداده من واقع القوائم المالية المنشورة، كما يمكن تحليل هذا المعدل إلى مكوناته باستخدام البيانات الداخلة والتي تقيد في تقييم الأداء وفي التخطيط والرقابة.		
هامش مجمل الربح GPM	مؤشر مالي	نسبة مجمل الدخل إلى صافي قيمة الخدمات الطبية المباعة
يعبر هذا المؤشر عن تحليل الاتجاه الداخلي للأداء وأيضاً يساعد في عمل المقارنات الخارجية، ويُظهر معدل ربحية مبيعات المستشفى من الخدمات بعد خصم تكلفة تلك المبيعات، فهو يمثل الربح المتاح لتغطية نفقات التشغيل الأخرى الخاصة بالمستشفى بمعنى أنه يظهر معدل ربحية إيرادات أنشطة المستشفى بعد خصم تكلفة تلك الأنشطة.		
هامش صافي الربح NPM	مؤشر مالي	نسبة صافي الدخل إلى صافي قيمة الخدمات الطبية المباعة
يوضح هذا المؤشر قدرة المستشفى على تحقيق ربح نتيجة لمبيعات الخدمات الصحية، حيث يعد هامش صافي الربح مؤشراً هاماً لإظهار كفاءة إدارة المستشفى بعد أخذ كل المصروفات والضرائب في الاعتبار وقد يكون هامش مجمل الربح عالياً بينما هامش صافي الربح منخفضاً وذلك لأن تكلفة المبيعات لا تشمل التكاليف الإضافية من تسويق ومصاريف إدارية وفوائد قروض، وفي هذه الحالة يكون هذا مؤشر على نجاح العملية الأساسية		

د. جمال السيد رطبه دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء

المتمثل في الخدمة الطبية؛ بينما فشل المستشفى في النواحي الأخرى، بمعنى وجود تكلفة إضافية محملة على مصاريف المستشفى لا علاقة لها بتكلفة الخدمة الأساسية.		
القيمة الاقتصادية المضافة = صافي الدخل الناتج عن عمليات التشغيل بعد الضرائب- (رأس المال المستثمر × التكلفة المرجحة لرأس المال)	مؤشر مالي	القيمة الاقتصادية المضافة EVA
يعتبر هذا المؤشر مقياس أداء مالي يعتمد على الدخل التشغيلي بعد الضرائب و الاستثمار في الأصول المطلوبة لتوليد الدخل، بالإضافة إلى تكلفة الاستثمار في الأصول (المتوسط المرجح لتكلفة رأس المال) مقياس لقدرة الوحدة التشغيلية و الأقسام الفرعية والمستشفى ككل على خلق وتوليد الثروة للمساهمين، ويعتمد هذا المؤشر أهميته من كونه مقياس شمولي يستهدف تقييم كفاءة الإدارة في توليد أرباح اقتصادية صافية تتجاوز تكلفة رأس المال المستثمر (حقوق الملكية والقروض طويلة الأجل)، هذا بالإضافة إلى نجاح هذا المؤشر في تحقيق الموازنة بين طرفي علاقة الوكالة (الإدارة والمساهمين)، وذلك من خلال تحفيز الإدارة على تعظيم القيمة الاقتصادية مما يترتب عليه زيادة القيمة السوقية لأسهم المستشفى من ناحية وزيادة قيمة الحوافز والمكافآت المدفوعة للإدارة من ناحية أخرى.		
يقاس بنسبة عدد الأسرة المشغولة × ٣٦٥ ليلة إلى عدد الأسرة المتاحة بالمستشفى	مؤشر تشغيلي	معدل إشغال الأسرة
يعتبر هذا المؤشر مقياس أداء تشغيلي للتعرف على كفاءة إدارة المستشفى في حوكمة فترة إقامة المريض في المستشفى والتي لا يجب أن تطول لتخفيف الضغط على الأسرة وكذلك على الموارد التي تتسم بالمحدودية، فضلاً عن إتاحة الفرصة لعدد مرضى أكبر خلال السنة لتلقي العلاج وتجنب حالات الإدخال غير الضرورية لمستشفيات القطاع الحكومي.		
يقاس بنسبة مجموع أيام الإقامة بكل قسم من أقسام المستشفى إلى عدد المرضى الراقدين بكل قسم	مؤشر تشغيلي	معدل الإقامة في المستشفى
تختلف أيام العلاج والإقامة من قسم لآخر من أقسام المستشفى حسب طبيعة مرضى ذلك القسم، ويعبر هذا المؤشر عن كفاءة رؤساء الأقسام والأطعم الطبية في تقديم العلاج المناسب للمرضى لما له من أثر مباشر على تقليل فترة إقامتهم وسرعة خروجهم من المستشفى، وأثر ذلك أيضاً على حساب التكلفة للخدمات الطبية المقدمة داخل أقسام المستشفى، وبالتالي تسعير تلك الخدمات.		
يقاس بنسبة الحالات التي تم شفاؤهم في السنة إلى إجمالي عدد الأسرة المتاحة في نفس السنة	مؤشر تشغيلي	معدل دوران السرير
يعتبر هذا المؤشر مقياس أداء تشغيلي لبيان عدد الحالات التي تلقت العلاج بالمستشفى خلال عام مالي كامل، وكفاءة إدارة المستشفى في توظيف أصول المستشفى ومواردها المعبر عنها بعدد الأسرة في تقديم الخدمات الطبية لعدد أكبر من المرضى خلال العام.		

يقاس بنسبة عدد الوفيات حسب المرض إلى عدد مرضى الأقسام الداخلية	مؤشر تشغيلي	نسبة الوفيات
تعتبر هذه النسبة مقياس للأداء التشغيلي ومعبرة عن قدرة المستشفى على تقديم الخدمات الطبية بجودة عالية والاهتمام بمعايير الجودة ومكافحة العدوى والسلامة والصحة المهنية، بالإضافة إلى قدرتها على توفير الأدوية والمستلزمات وكافة الاحتياجات اللازمة لضمان إتمام الخدمة المقدمة للمرضى وفقاً للمعايير الحاكمة وبروتوكولات العلاج المعتمدة، لما له من أثر مباشر على تقليل عدد حالات الوفاة بأقسام المستشفى المختلفة.		
يقاس بنسبة التكاليف الكلية لتشغيل المستشفى إلى عدد مرضى الأقسام الداخلية	مؤشر تشغيلي	تكلفة المطالبة لكل مريض
تشير تلك النسبة إلى كفاءة استخدام الموارد المتاحة بالمستشفى وضبط الإنفاق وعدم إهدار الأدوية والمستلزمات وتحميل الخدمة الطبية تكاليف إضافية تجعل من قيمة المطالبة الخدمة ما يفوق سعرها والمتوسطات المحلية للتكلفة المعيارية لتلك الخدمة.		

مما سبق يتضح أن الهدف الرئيسي من استخدام مؤشرات قياس الأداء المالي والتشغيلي ومتابعتها بشكل دوري بالمستشفيات خاصة الحكومية منها؛ هو تتبع ضمان تقديم خدمة طبية للمرضى بشكل يتوافق مع معايير الجودة وبروتوكولات العلاج المعتمدة وبتكاليف منخفضة وفي الوقت المناسب، ولعل ذلك هو الدافع للدراسة الحالية من محاولة البحث عن علاقة الارتباط المتوقعة بين نظام التكلفة على أساس النشاط ومؤشرات الأداء المالي والتشغيلي كنظام معلومات تكاليف ترتبط معلوماته بالجوانب المالية والتشغيلية بالمستشفى، حيث أن هذا النظام يؤدي إلى ترشيد القرارات بالمستشفى الذي يؤدي بدوره إلى تحسين مؤشرات التشغيل ومؤشرات الربحية والتدفقات النقدية بالمستشفى مما يسهم في تعظيم القيمة السوقية للمستشفى؛ أي أن هذا النظام له علاقة بالأداء.

وسوف يتم من خلال الدراسة الاختبارية بالقسم الرابع من هذا البحث الوقوف على دراسة واختبار العلاقة محل الدراسة، وفيما يلي في القسم التالي استعراض لعدد من نتائج الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة محل الاختبار بالدراسة الحالية.

القسم الثالث

مراجعة الدراسات السابقة

يهدف هذا القسم من البحث إلى دعم الإطار النظري الذي تم تناوله في القسم السابق؛ بدراسات سابقة ركزت على دراسة نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي، حيث سيتم استعراض تلك الدراسات ذات الصلة بمشكلة البحث الحالي وذلك للتعرف على المنهجية التي اتبعتها والمتغيرات التي اخضعتها للدراسة، وأهم النتائج التي توصلت إليها، وذلك من خلال الجدول التالي رقم (٢) والذي يعرض ملخصاً لأهم هذه الدراسات مرتبة تاريخياً حسب أهميتها وتداخلها ودرجة ارتباطها مع موضوع البحث:

جدول رقم (٢)

ملخص الدراسات السابقة

(١) دراسة (باوزير؛ بن صالح، ٢٠٢٣)	
هدف الدراسة	استهدفت الدراسة تحديد أثر محاسبة تكاليف الجودة من خلال أبعادها المتمثلة في: (تكاليف التقييم- تكاليف الوقاية- تكاليف الفشل الداخلي- تكاليف الفشل الخارجي) في تحسين جودة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة بمحافظة حضر موت اليمنية.
منهجية الدراسة	اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها وشمل مجتمع الدراسة عدد (٨) مستشفيات خاصة من المستشفيات العاملة بمحافظة حضر موت، ونظراً لصغر حجم مجتمع الدراسة فقد تم اعتماد أسلوب الحصر الشامل لتحديد عينة الدراسة والتي شملت (٨٦) موظفاً من العاملين المرتبطين بالإدارة المالية بالمستشفيات محل الدراسة، وتم استخدام برنامج SPSS في التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها ما يلي: أن مستوى تطبيق محاسبة تكاليف الجودة في المستشفيات محل الدراسة وكذلك مستوى جودة الخدمات الصحية كان عالياً حسب تقديرات عينة الدراسة، مما يعني وجود علاقة ارتباط بين محاسبة تكاليف الجودة والأداء، كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير لتكاليف الجودة بأبعادها المختلفة على جودة الخدمات الصحية في المستشفيات محل الدراسة، وقد اتفقت العينة مع ما توصلت إليه الدراسة من نتائج.
(٢) دراسة (الشافعي، ٢٠١٩)	

هدف الدراسة	تهدف الدراسة إلى استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت لتحسين قياس وترشيد تكلفة الخدمة الصحية في مصر.
منهجية الدراسة	تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الأشخاص الذين تتوافر لديهم الخبرة العملية والعلمية من محاسبي التكاليف، المديرين الماليين، أعضاء مجلس الإدارة والأكاديميين (أعضاء هيئة التدريس في الجامعات والمعاهد المصرية)، وجميعهم من العاملين في المنظمات الخدمية بالقطاع الصحي، وذلك من خلال توزيع عدد (٢٥٥) استمارة استقصاء على عينة الدراسة، كذلك تم إجراء مقابلات شخصية مع الفئات التي تمثل عينة الدراسة للتحقق من مدى إدراك الفئات المستهدفة لمضمون ومحتوى الأسئلة من جهة، والتأكد من مدى ملائمة صياغة أسئلة استمارة الاستقصاء من جهة أخرى، وتم تحليل البيانات احصائياً باستخدام برنامج SPSS الإحصائي.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى أن استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت يساهم في تحسين قياس وترشيد تكلفة الخدمة الصحية، كما توصلت إلى أنه يساهم في تحديد تكلفة الموارد غير المستغلة للأنشطة الخدمية وذلك من خلال توفير المعلومات التكاليفية التي تساعد في فهم العلاقة بين تكلفة الموارد المتاحة والطلب عليها بالشكل الذي يسفر عن تخفيض معدل تكلفة الطاقة وبالتالي خفض التكلفة النهائية للخدمة المقدمة للعميل.
(٣) دراسة (المحي، ٢٠١٦)	
هدف الدراسة	تهدف الدراسة إلى التعرف على أهم النظم الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف المبنية على إطار علمي سليم وأثرها في تحديد تكلفة الخدمات الطبية المقدمة بالمستشفيات الخاصة في السودان، كذلك التعرف على أهم الأهداف التي تتبناها الإدارة المالية بالمستشفيات الخاصة، وتحليل أوجه التباين بين تلك الأهداف وأثر ذلك على تحديد تكلفة الخدمات الطبية.
منهجية الدراسة	اتبعت الدراسة ثلاثة مناهج بحثية: <ul style="list-style-type: none"> • المنهج الاستنباطي للوقوف على أنماط المشاكل موضوع البحث ووضع الفروض. • المنهج الاستقرائي لاختبار مدى صحة فرضيات البحث. • المنهج التاريخي لمتابعة الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث. وكانت العينة (٧٠) مفردة تم توزيع عليهم استبيان لجمع البيانات من المجتمع المتمثل في الإدارات التنفيذية في المستشفيات الخاصة وممن لديهم اهتمام بمجال تكلفة الخدمات الطبية.
نتائج	توصلت الدراسة إلى أن معظم المستشفيات الخاصة في السودان تتبع أسلوب تقليدي في حساباتها

<p>والتي لا تشمل على كافة عناصر التكاليف للخدمات الطبية، وأن معظمها لا يتبع الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، والتي تقضي إلى القياس الأفضل لتكلفة الخدمات، لذا أوصت الدراسة بأهمية قياس التكلفة الفعلية للخدمة الطبية بما يمكن متخذي القرار من تحديد أسعار الخدمة بكل شفافية، كما تجعل من طرفي الخدمة -مقدمها ومتلقيها- مقتنعاً بتكلفتها وسعرها.</p>	<p>الدراسة</p>
<p>(٤) دراسة (صالح، ٢٠١٤)</p>	
<p>استهدفت الدراسة تحليل ودراسة دور محاسبة التكاليف في قياس تكلفة الخدمات الطبية في ظل تبني دولة السودان لنظام إحصاءات مالية الحكومة GFS والبدء في تطبيقه اعتباراً من العام المالي ٢٠٠٧ / ٢٠٠٨ لمعرفة أفضل الطرق المستخدمة في القياس المحاسبي لتكاليف الخدمات الطبية من خلال وضع نظام لمحاسبة التكاليف.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>دراسة تطبيقية تمت بالتطبيق على الصندوق القومي للتأمين الصحي التابع لوزارة الرعاية الاجتماعية وشئون المرأة والطفل بدولة السودان خلال عام ٢٠١٣.</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>أظهرت الدراسة التطبيقية وجود اختلاف حول كيفية قياس تكاليف الخدمات الطبية بالصندوق القومي للتأمين الصحي بالرغم من أن هناك اتفاقاً عاماً في اللوائح المالية والإجراءات المحاسبية والمالية والإدارية، وقد تلاحظ أن هناك أكثر من طريقة متبعة في القياس كما أن هناك اختلاف في كيفية توزيع بنود التكاليف المشتركة، وأشارت الدراسة إلى أن كثير من المهتمين بتطوير النظم المالية بدولة السودان قد اتفقوا على أن تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS بالصندوق القومي للتأمين الصحي قد قدم حلاً لمشاكل قياس تكاليف الخدمات الطبية، لما وفره من بيانات مالية وإحصائية صالحة لأن تكون مدخلات لنظام التكاليف بالصندوق القومي للتأمين الصحي.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>(٥) دراسة (بن موسى، ٢٠١٣)</p>	
<p>تستهدف الدراسة التعرف على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من حيث التعريف الشامل لهذا النوع من أنظمة إدارة التكلفة، وخطوات تطبيقه، ومدى إمكانية تطبيقه بالمستشفيات، كما تسعى الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق ذلك النظام في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء بالمؤسسة الاستشفائية المتخصصة (مستشفى الأم والطفل - تقرت - الجزائر).</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>اعتمدت الدراسة على منهج وصفي تحليلي وذلك لمراجعة أدبيات الدراسة، كما تم استخدام الأسلوب التجريبي لدراسة مدى أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ومدى توفيره للبيانات اللازمة لمعالجة القصور من تطبيق الأنظمة التقليدية.</p>	<p>منهجية الدراسة</p>

<p>توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:</p> <ul style="list-style-type: none"> • إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وذلك باستخدام نظام تكاليف الأنشطة في استخراج معدلات تكلفة لكل نشاط على حسب محركات التكلفة المناسبة لكل منها. • يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى حساب تكلفة الخدمة العلاجية بشكل أكثر دقة ومن ثم تقييم الأداء بشكل أفضل. • لا توجد صعوبات جوهرية تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات. • يمكن الاعتماد على النتائج المترتبة على استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية السليمة بما يساهم في ترشيد الأداء، وذلك للدور الذي يقوم به هذا النظام في إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية على وحدات التكلفة مما أدى إلى اختلاف التكلفة المحددة لكل مريض على مستوى كل نشاط بالمستشفى عن تلك التكلفة السابق حسابها وفقاً للأنظمة التقليدية. 	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>(٦) دراسة (الباقر، ٢٠١٣)</p>	
<p>تمثلت مشكلة الدراسة في عدم الدقة في تحديد وقياس تكلفة الخدمات الطبية في مستشفى الرباط الجامعي، وتستهدف الدراسة التعرف على طبيعة محاسبة التكاليف والتعرف على الطرق المستخدمة في قياس تكلفة الخدمات الطبية، ودراسة قدرة نظام محاسبة التكاليف التقليدي على قياس تكلفة الخدمات الطبية، وأيضاً اقتراح الحلول لمعالجة مشاكل قياس تكلفة الخدمات الطبية.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>اعتمدت الدراسة على المناهج العلمية التالية: المنهج الاستنباطي لتحديد مشكلة البحث وصياغة الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات البحث، والمنهج التاريخي لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة محاسبة التكاليف وأثرها في قياس تكلفة الخدمات الطبية بمستشفى الرباط الجامعي بولاية الخرطوم. وقد قامت الدراسة باختبار الفرضيات التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> • المحاسبة الحكومية لا تصلح لقياس تكلفة الخدمات الطبية. • نظام محاسبة التكاليف التقليدي لا يقيس تكاليف الخدمات الطبية بدقة. • هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة على أساس النشاط ودقة قياس تكلفة 	<p>منهجية الدراسة</p>

<p>الخدمات الطبية.</p> <p>توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها:</p> <ul style="list-style-type: none"> • لا يطبق مستشفى الرباط نظام محاسبة التكاليف في قياس تكلفة الخدمات الطبية. • تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في مجال الخدمات الطبية يساعد في قياس تكلفة الخدمات الطبية. <p>وبناءً على النتائج توصلت الدراسة إلى عدة توصيات منها:</p> <ul style="list-style-type: none"> • على إدارة مستشفى الرباط الجامعي تطبيق نظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن من قياس تكلفة الخدمات الطبية بدقة. • الاستفادة من أسلوب التكلفة على أساس النشاط في قياس تكلفة الخدمات الطبية بمستشفى الرباط الجامعي. • الاهتمام بتدريب وتأهيل المحاسبين بمستشفى الرباط بنظام محاسبة التكاليف. 	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>(٧) دراسة (سعيد، ٢٠١٠)</p>	
<p>تستهدف الدراسة اختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ومؤشرات الأداء المالي والتشغيلي في الشركات المصرية، وذلك من خلال: اختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي، وكذلك اختبار العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء التشغيلي.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>اعتمدت الدراسة على أسلوب الدراسة الاختبارية لعينة مكونة من (٣٠ شركة) مساهمة مصرية في مدينتي العاشر من رمضان والعبور مقسمة إلى مجموعتين: مجموعة تجريبية (١٥ شركة) ومجموعة ضابطة (١٥ شركة) وذلك عن العام ٢٠٠٨، وقد تم الاعتماد على بيانات عن المنشآت المالية متمثلة في قائمتي الدخل والمركز المالي والتي تم الحصول عليها من شركة مصر لنشر المعلومات، هيئة سوق المال، هيئة الاستثمار و موقع مباشر.</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>توصلت الدراسة الى أنه لا توجد فروق معنوية في مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي بين شركات المجموعة التجريبية (التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط) والمجموعة الضابطة (التي لا تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط)، بمعنى أنه لا توجد علاقة معنوية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي للشركات المساهمة الصناعية المصرية، وهذا لا يعني أن نظام التكلفة على أساس النشاط لا يسهم في تحسين الأداء في البيئة المصرية، حيث قد تكون</p>	<p>نتائج الدراسة</p>

شركات الدراسة الحالية في بداية تطبيق النظام، وايضاً قد يكون اعتماد الدراسة على حجم عينة صغير وأنها تمت على فترة مالية واحدة هو السبب وراء هذه النتيجة.	
(٨) دراسة (Rajiv et.al, 2008)	
هدف الدراسة	استهدفت الدراسة دراسة أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على الممارسات التي تعتمد عليها الشركات العالمية والأداء، وقد قدمت هذه الدراسة نموذج لدراسة دور الممارسات التي تعتمد عليها الشركات العالمية كوسيط لتأثير نظام التكلفة على أساس النشاط على الأداء.
منهجية الدراسة	اعتمدت الدراسة على أسلوب الدراسة الاختبارية لعينة من الشركات الكبرى العالمية بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى إنه لا يوجد تأثير مباشر ذو دلالة لنظام التكلفة على أساس النشاط على الأداء، وقد تم قياس الأثر بواسطة التحسن في تكاليف وحدة التصنيع ودورة الوقت وجودة المنتج ووجد أن هذه الممارسات هي الوسيط الرئيسي للتأثير الموجب لنظام التكلفة على أساس النشاط على الأداء، وبالتالي فإن ممارسات التصنيع تمثل الحلقة الحاسمة المفقودة لفهم التأثير العام (الشامل) لنظام التكلفة على أساس النشاط، ومن ذلك فإن نتائج هذه الدراسة مختلفة لتقييم العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء حيث تشير إلى أن تطبيق نظام ABC في حد ذاته لا يؤدي إلى تحسن في الأداء.
(٩) دراسة (الحسيني، ٢٠٠٦)	
هدف الدراسة	تهدف هذه الدراسة إلى اختبار ومناقشة إمكانية تطبيق ومزايا نظام ABC في المستشفيات، بالتطبيق على إحدى المستشفيات الأردنية.
منهجية الدراسة	تم اتباع المنهجين الوصفي والعملي في الدراسة، حيث تم تطبيق نظام ABC في أحدث المستشفيات في الأردن على قسم التحليلات المرضية والذي يقوم بإجراء أربعة أنواع رئيسية من التحليلات (الدم، البول، البراز والخصوبة)، وتم قياس تكلفة كل نوع من التحليلات السابقة بموجب النظام التقليدي ونظام ABC.
نتائج الدراسة	جاءت نتائج قياس التكلفة متباينة في ظل النظامين التقليدي ونظام ABC، والسبب الجوهرى في اختلاف النتائج هو اختلاف منهجية تحميل التكاليف غير المباشرة في النظامين، حيث أنه في النظام التقليدي يتم الاعتماد على أساس واحد في تحميل التكاليف غير المباشرة (ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات)؛ في حين أنه في نظام ABC يتم تحميل التكاليف على أساس

د. جمال السيد رطبه دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء

أكثر من عامل (مسبب التكلفة) ويكون عامل التحميل مناسب لنوع التكلفة.	
(١٠) دراسة (صبرة، ٢٠٠٥)	
هدف الدراسة	تهدف الدراسة بصورة أساسيه إلى التعرف على جدوى تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في القطاع الاقتصادي للخدمات الصحية بمصر، ومدى قدرة مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط على تقديم خدمات بمستوى أفضل من خلال إمداد الإدارة بمجموعه من المعلومات قد لا تتوافر في حالة تطبيق المداخل التقليدية المتعارف عليها للمحاسبة عن التكلفة.
منهجية الدراسة	اعتمدت الدراسة على أسلوب الدراسة الاختبارية لاختبار تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة على اساس النشاط في احدى مقدمي الخدمات الصحية التابعة للقطاع الخاص.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى أن استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط في مجال الخدمات الصحية يؤدي إلى تحسين جودة الخدمات الصحية المقدمة، والتحديد الدقيق لتكلفة تلك الخدمات ومن ثم اتخاذ قرارات تسعير ملائمة.
(١١) دراسة (Cagwin & Bouwman, 2002)	
هدف الدراسة	تهدف الدراسة إلى بحث أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط على الأداء المالي -معدل العائد على الاستثمار "ROI".
منهجية الدراسة	دراسة اختبارية اعتمدت على استخدام نموذج انحدار متعدد لبحث واختبار العلاقة المستهدفة للتعرف على أثر استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط على الأداء المالي مقيساً بمعدل العائد على الاستثمار لعينة مكونة من عدد (٢٠٤) شركة أمريكية تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط.
نتائج الدراسة	توصلت الدراسة إلى انه يوجد ارتباط موجب بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والتحسين في معدل العائد على الاستثمار عندما يستخدم النظام مع استراتيجيات أخرى وعندما يطبق في شركات معقدة ومتنوعة وعندما يستخدم في منشآت تكون التكاليف عنصر مهم نسبياً، ويكون هناك عدد محدود من المعاملات الداخلية للشركة، بالإضافة لذلك فإن النجاح في استخدام النظام في الدراسات السابقة أظهر وجود تحسن في الأداء المالي.
(١٢) دراسة (Ittner et al., 2002)	
هدف الدراسة	تهدف هذه الدراسة إلى بحث ودراسة العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط وأداء الشركات الصناعية بالولايات المتحدة الأمريكية.

<p>اتبعت الدراسة أسلوب الدراسة الاختبارية لبحث ودراسة العلاقة موضوع البحث، وقد تمت بالتطبيق على الشركات الصناعية بالولايات المتحدة الأمريكية والتي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط في العام ٢٠٠١.</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>توصلت هذه الدراسة إلى أن الاستخدام الموسع لنظام التكلفة على أساس النشاط يرتبط بمستويات جودة عالية وتحسن كبير في دورة الوقت والجودة ويرتبط ارتباطاً غير مباشر مع تخفيض تكاليف التصنيع من خلال التحسن في الجودة ودورة الوقت، ومع ذلك فإن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط لا يرتبط ارتباطاً مباشراً (ذو دلالة) مع العائد على الأصول، بالإضافة إلى ذلك وجدت هذه الدراسة دليل ضعيف على الارتباط بين نظام التكلفة على أساس النشاط والربحية.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>(١٣) دراسة (صالح، ٢٠٠٢)</p>	
<p>استهدفت الدراسة بشكل عام تقديم إطار لبيان كيفية قياس تكاليف الخدمات الصحية بناء على أسس موضوعية دقيقة وبشكل يتيح إمكانية استخدام هذا الإطار في مجال ترشيد ورقابة تكلفة تلك الخدمات الصحية، وبالتالي تحديد أسعارها اعتماداً على بيانات التكلفة المقيسة على أسس علمية.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>اعتمدت الدراسة على المنهج الاستقرائي حيث تم تتبع أهم الدراسات التكاليفية التي تمت في دول العالم المتقدم، سواء تلك الدراسات التي تناولت المشكلة من خلال التطبيق على وظيفة أو نشاط معين باعتباره أحد المسببات الرئيسية لارتفاع تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفى، أو تلك الدراسات التي تناولت المشكلة من منظور شامل على مستوى أنشطة المستشفى ككل، ولقد بُذلت العديد من المحاولات لتحسين الخدمات الصحية المقدمة خصوصاً من جانب الدول المتقدمة، حيث شمل ذلك محاولات تسعير الخدمات الصحية المقدمة وذلك عن طريق الاستفادة من بيانات التكاليف بالمستشفيات وتطوير نظام لمحاسبة التكاليف، وبما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والحفاظ عليها، وفي إطار التنظيم الإداري للمستشفيات فإنه يجب مشاركة الأطباء بصورة فعالة في إدارة موارد المستشفى من أجل تحمل مسؤولية قراراتهم بشأن استخدام الموارد المتاحة بالمستشفيات، وتأثير ذلك على إمكانية تصنيف عناصر التكاليف بالمستشفى حسب المسؤولية عنها، وبما يساهم في إعداد تقارير تكاليف يتم اتخاذها كأساس لتحديد أسعار الخدمات الصحية. ونتيجة تميز أنشطة الخدمات الصحية بسمات خاصة عن أوجه النشاط الأخرى، فلقد ظهرت العديد من المشاكل المرتبطة بقياس وتحليل عناصر التكاليف الخاصة بها مثل اختيار الأسلوب الملائم لتحليل عناصر التكاليف كالتحليل النوعي أو الوظيفي أو بحسب علاقة التكاليف بحجم الخدمات المقدمة، وما</p>	<p>منهجية الدراسة</p>

<p>يرتبط بذلك من مشاكل تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة.</p>	
<p>أوضحت الدراسة إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وذلك باستخدام مدخل المحاسبة على تكاليف الأنشطة في استخراج معدلات تكلفة لكل نشاط على حسب محركات التكلفة المناسبة لكل منها، ويتطلب العمل بهذا المدخل تقسيم أنشطة الخدمات الصحية إلى مجموعة متجانسة من الأنشطة، واختيار محركات التكاليف المناسبة لكل منها، مع مراعاة نسب تبادل الخدمات بين الأنشطة المختلفة، كما أوضحت الدراسة إمكانية التغلب على مشكلة التحميل الرأسمالي، وذلك عن طريق قياس وتحميل تكلفة الأصول الثابتة بالمستشفيات ضمن تكاليف الخدمات الصحية، واختيار طريقة الاستهلاك التي تتناسب مع عامل التقادم لبعض الأجهزة بالمستشفيات، وكذلك نسب استغلال الطاقة المتاحة بها، أما فيما يتعلق بمشكلة اختيار وحدة النشاط المستخدمة لتحميل عناصر التكاليف فيمكن تحميل عناصر التكاليف حسب كل حالة مع التفرقة بين مرضى الإقامة الداخليين ومرضى العيادات الخارجية، ويمكن تصميم بطاقة تكلفة لكل مريض يتم استيفاؤها بمعرفة الأطباء المسؤولين عن العلاج، وتتم مطابقة البيانات الواردة بالبطاقات مع البيانات الواردة بالمستندات عن نشاط الأقسام المختلفة.</p> <p>وفى حالة تقديم الخدمات الصحية بنظام التعاقد الجماعي، يمكن تحميل التكاليف حسب كل تعاقد مع ضرورة تحديد تكلفة كل حالة من الحالات التي يشملها كل تعاقد جماعي على حده، وفى إطار تسعير الخدمات الصحية فلقد أوضحت الدراسة أن التسعير على أساس بيانات التكاليف يفيد كل من إدارة المستشفى والمتعاملين معها وبما يساهم في زيادة الوعي التكاليفي، والذي ينعكس أثره على الاستخدام والتشغيل الاقتصادي للموارد المتاحة والمستخدمه بالمستشفيات بما يحقق الأهداف المرغوبة منها، كما أوضحت الدراسة إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال تسعير بعض الخدمات الصحية، وذلك بدراسة العوامل السوقية المؤثرة على أسعار الخدمات المقدمة، وطبقاً لذلك يتم تقدير سعر الخدمة المرغوبة وصولاً إلى تقدير تكاليف تقديمها، مما يمثل ترشيداً لتكاليف الخدمات الصحية والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، وذلك في إطار اتجاه العديد من المستشفيات لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في أوجه نشاطها، ويستدعى ذلك التخطيط والتدريب والمتابعة المستمرة للعاملين والمسؤولين بالمستشفيات على تطبيق النظم المقترحة، ووفقاً لدراسة وتحليل عناصر التكاليف والعوامل السوقية المؤثرة في أسعار تلك الخدمات، فإنه يمكن تحديد</p>	<p>نتائج الدراسة</p>

<p>أسعار الخدمات الصحية بدرجة عالية من الدقة والموضوعية استناداً إلى الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، على أن يتم مراجعة تلك الأسعار من قبل المسؤولين بصورة دورية، وذلك بما يساهم في رقابة وترشيد عناصر التكاليف واستغلال الطاقات والموارد المتاحة.</p>	
<p>(١٤) دراسة (Kennedy & Graves, 2001)</p>	
<p>استهدفت الدراسة التعرف على أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على أداء الشركات في المملكة المتحدة "UK" ومن ثم القيمة للمساهمين (أي دراسة العلاقة بين نظام التكلفة على أساس النشاط والقيمة السوقية للمنشأة).</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>دراسة اختبارية تمت على مجموعتين إحداهما تجريبية والأخرى ضابطة، لعدد (٤٧) شركة إنجليزية تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط، وعدد (١٨٧) شركة إنجليزية لا تطبق النظام.</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>توصلت الدراسة إلى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يوفر معلومات هامة تساعد في زيادة قيمة المساهمين من خلال دور هذه المعلومات في الآتي: إدارة القرارات التشغيلية داخل المنشأة، توجيه الاستثمارات إلى الأنشطة التي تضيف قيمة، وضع أساس للتصورات الخاصة بالتدفقات النقدية المستقبلية وكذلك المشاركة في إعداد مقاييس الأداء المالي وغير المالي. وتوصلت أيضاً الدراسة إلى وجود تحسن نو دلالة في أداء الشركات التي تطبق نظام (ABC)، بمعنى وجود اختلاف في أداء الشركات التي تطبق والشركات التي لا تطبق النظام، وأنه في الثلاث سنوات التالية لتطبيق النظام حققت الشركات التي تطبق النظام عائد بلغ ٦١٪ على عمليات المنشأة مقابل ٣٤٪ لمن لا يطبق النظام، وأظهرت أيضاً الدراسة أن التحسن في أداء الأسهم الممتازة للشركات المطبقة للنظام ليس فوري ولكن يأخذ بعض الوقت ليتحقق التحسن.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>

ويلاحظ على الدراسات السابق عرضها ما يلي:

١. يتبين أن الدراسات التي قامت بدراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي محدودة جداً، بالإضافة إلى أنها طبقت في بيئات أجنبية، وهذه الدراسات استخدمت بعض المؤشرات المختلفة عن الدراسة الحالية في قياس الأداء.
٢. الدراسات في البيئة المصرية التي استهدفت دراسة وتحليل العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء كانت بالتطبيق على الشركات الصناعية ولم يتم التطبيق على القطاع الصحي، وهو ما سوف تركز عليه الدراسة الحالية.

٣. لم يتوصل الباحث لأي دراسة سابقة تمت في دولة عربية أو أجنبية تطرقت لدراسة واختبار وتحليل العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي في القطاع الصحي تحديداً وبالتركيز على المستشفيات الحكومية، ولا شك أن ذلك يشكل فجوة بحثية، وي طرح تساؤلاً حول إمكانية إجراء دراسة اختبارية لدراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات لا سيما التابعة للقطاع الحكومي.
٤. مرور فترة زمنية كافية على ظهور نظام "ABC" وتبني عديد من المؤسسات تطبيقه، وهذا يدعم الحاجة إلى الربط بين تطبيق هذا النظام وتحسين مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي.

القسم الرابع

الدراسة الاختبارية

١. مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المنشآت الطبية الحكومية المصرية، والتي يبلغ عددها (٦٦٢) مستشفى ومركز طبي وعلاجي؛ منها عدد (٩٥) مستشفى ومركز تابعين لهيئة الرعاية الصحية في المحافظات الستة لتطبيق منظومة التأمين الصحي الشامل كمرحلة أولى، وذلك في الفترة من عام ٢٠٢٠ إلى ٢٠٢٣، وذلك لأن تلك الفترة هي فترة التوسع في تطبيق المنظومة فضلاً عن تبني هيئة الرعاية لنظم تشغيل مالية متطورة تشتمل على حسابات تكاليف بالجهات العلاجية التابعة لها؛ تم تصميم جزء منها وفقاً لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC.

وقد تم الاعتماد في الدراسة على عينة من المستشفيات والمراكز الطبية الحكومية الممثلة لمجتمع الدراسة بنسبة ١٤٪ وذلك خلال فترة الدراسة والتي بلغ عددها (٩٥) مستشفى ومركز ضمن منظومة التأمين الصحي الشامل، وذلك لما لتلك المستشفيات والمراكز من طبيعة خاصة في التشغيل والعمل وفقاً لأسس اقتصادية فأصبح لزاماً عليها تطبيق نظم محاسبة التكاليف ومتابعة الأداء المالي والتشغيلي بشكل دائم وتحسين مواردها الذاتية لتمويل أنشطتها، وذلك على خلاف طبيعة باقي المستشفيات والمراكز الطبية الحكومية التي تعمل وفقاً للنمط الخدمي في حدود التمويل المتاح من الخزنة العامة للدولة، وبالتالي أغلبها لا يهتم بتطبيق أي أنظمة لمحاسبة التكاليف.

مرفق: ملحق رقم (١): المنشآت الطبية (المستشفيات والمراكز) التي تمثل عينة الدراسة، ويوضح الجدول التالي توزيعها:

جدول رقم (٣)
توزيع عينة الدراسة

م	القطاع	عدد المنشآت الطبية	النسبة المئوية
١	القطاع العلاجي	٣٣ مستشفى	٣٥%
٢	قطاع الرعاية الأولية والطب الوقائي	٦٢ مركز طبي	٦٥%
	المجموع	٩٥ منشأة طبية	١٠٠%

وتتمثل فئات عينة الدراسة في المديرين الماليين ومديري أقسام التكاليف بالمستشفيات والمراكز الطبية التي تمثل عينة الدراسة، وقد تم توزيع قوائم استقصاء على تلك الفئات والتي بلغت عدد (٢٠٠) قائمة استقصاء رأي بجهات العينة، وقد تم توزيع كافة الاستمارات -قوائم الاستقصاء- من خلال المقابلة الشخصية وتسليمها باليد للفئات المختارة محل الدراسة، وذلك لشرح الهدف من الدراسة وكيفية التعامل مع الاستمارة وتقديم إجابات وافية وملائمة لغرض الدراسة وتعكس الواقع العملي وتجاربهم أثناء تنفيذ نظام التكلفة على أساس النشاط خلال فترة الدراسة، وجاءت نسبة الاستجابة من الفئات المستهدفة هي ١٠٠٪ وكانت نسبة قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل الإحصائي منها هي نسبة ٩٦٪ وهي نسبة جيدة ويمكن الاعتماد على النتائج التي سيتم الحصول عليها منها.

٢. صياغة نموذج الدراسة والتعريفات الإجرائية للمتغيرات:

بشأن اختبار فرض الدراسة والذي ينص على أنه: "توجد علاقة معنوية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية"، فقد تم الاعتماد على اختبار "T.Test" وتحليل التباين ذو الاتجاه الواحد "One Way ANOVA" لاختبار فروض الدراسة بالاعتماد على الحقيبة الإحصائية "SPSS"، للوقوف على مدى وجود علاقة بين المتغير المستقل

والمتغيرات التابعة، وفي ضوء مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها فقد تم الاعتماد على تصميم نموذج الدراسة لمجموعتين من المنشآت الطبية:

مجموعة تجريبية: وهي مجموعة المنشآت الطبية التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط وتم الوصول لهذه المجموعة من المنشآت باستخدام قائمة الاستقصاء لقياس المتغير المستقل، وقد بلغ عددها (٣٣) منشأة طبية.

مجموعة ضابطة: وهي مجموعة المنشآت الطبية التي تمسك حسابات تكاليف لكنها لم تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط وقد بلغ عددها (٦٢) منشأة طبية.

وذلك حتى لا يكون هناك عوامل داخلية تؤثر على نتائج الدراسة بخلاف المتغير المستقل، وبناءً عليه فقد تم تطوير الفرض الرئيسي للدراسة إلى الفرضين الفرعيين التاليين:

• الفرض الأول:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء المالي (معدل العائد على الأصول، معدل العائد على الاستثمار) بين مستشفيات المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة.

• الفرض الثاني:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء التشغيلي (معدل دوران السرير، نسبة الوفيات) بين مستشفيات المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة.

ويُبنى نموذج الدراسة على أن مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي تُعد دالة في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والمتغيرات الضابطة.

وفيما يلي وصفاً لمتغيرات الدراسة (المستقلة، التابعة و الضابطة)، والتعريف الإجرائي لها:

جدول رقم (٤)

التعريفات الإجرائية لمتغيرات الدراسة

التعريف الإجرائي للمتغيرات	المتغيرات	
	رمز المتغير	اسم المتغير
المتغير المستقل:		
تم قياس ذلك المتغير أو التعرف على تطبيق نظام ABC من خلال قائمة الاستقصاء التي تم توزيعها على المديرين الماليين ومديري أقسام التكاليف بالمستشفيات والمراكز الطبية التي تمثل عينة الدراسة، حيث تم توزيع عدد (٢٠٠) قائمة استقصاء رأي، تبين أن منها صالح للدراسة والتحليل الإحصائي بعد الفرز عدد (١٩٢) قائمة استقصاء. (سعيد، ٢٠١٠)	ABC	تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط
المتغيرات التابعة:		
تم قياسه بالمعادلة التالية= صافي الدخل ÷ إجمالي قيمة الأصول (بلعباس و هشام، ٢٠٢٣؛ معوض، ٢٠٢٠)	ROA	معدل العائد على الأصول (مؤشر أداء مالي)
تم قياسه بالمعادلة التالية= صافي الدخل ÷ إجمالي قيمة الإنفاق الاستثماري (بلعباس و هشام، ٢٠٢٣؛ معوض، ٢٠٢٠)	ROI	معدل العائد على الاستثمار (مؤشر أداء مالي)
تم قياسه بالمعادلة التالية= عدد الحالات التي تم شفاؤهم في السنة ÷ عدد الأسرة المتاحة في نفس السنة (جعفر، ٢٠١٧)	BTR	معدل دوران السرير (مؤشر أداء تشغيلي)
تم قياسها بالمعادلة التالية= عدد الوفيات حسب المرض ÷ عدد مرضى الأقسام الداخلية (جعفر، ٢٠١٧)	Mortality	نسبة الوفيات (مؤشر أداء تشغيلي)
المتغيرات الضابطة:		

تم قياسها بالمعادلة التالية = إجمالي الديون طويلة الأجل ÷ إجمالي قيمة أصول المستشفى	LEV	نسبة المديونية (الرافعة المالية)
تم قياسه بصافي قيمة مبيعات الخدمات (المطالبات المالية للخدمات الطبية المقدمة بالمستشفى) والتي تظهر بالقوائم المالية للمستشفى في نهاية كل عام مالي. (الباقر، ٢٠١٣؛ سعيد، ٢٠١٠)	FIRMSIZE	حجم المنشأة الطبية

٣. مبررات إضافة المتغيرات الضابطة إلى نموذج الدراسة:

المتغيرات الضابطة هي تلك المتغيرات التي يحتمل أن تؤثر على المتغيرات التابعة ومن ثم تؤثر على نتائج الدراسة، وقد تم التعامل مع المتغيرات الضابطة من خلال إدخالها في تصميم الدراسة لعزل أثرها عن أثر المتغير المستقل، ويعرض الجدول التالي المتغيرات الضابطة التي تم إضافتها إلى تصميم الدراسة الحالية ومبررات إضافتها:

جدول رقم (٥)

المتغيرات الضابطة ومبررات إضافتها

المتغير	مبررات إضافته
نسبة المديونية (الرفع المالي) LEV	تعتبر الرافعة المالية أحد المتغيرات الهامة التي يمكن أن تؤثر على أداء المنشأة الطبية/ المستشفى، ودرجة تعاملها مع المخاطر المرتبطة باستمرارية تقديم الخدمات الطبية بالجودة المطلوبة، لأنها يمكن أن تؤدي إلى زيادة الأعباء المرتبطة بالمستشفى ومن ثم ضعف قدرتها على الاستمرار بدورها في علاج المرضى. (الباقر، ٢٠١٣)
حجم المنشأة الطبية FIRMSIZE	استخدم حجم المستشفى كمتغير ضابط باعتباره أحد المتغيرات الهامة التي يمكن أن تؤثر على أداء المستشفى وقدرتها على تقديم الخدمة الطبية، حيث يؤثر على مستوى الإيرادات والتكاليف الخاصة بالمستشفى وحجم الخدمات التي تقدمها، ومن ثم التأثير على نتائج قياس الأداء المالي والتشغيلي. (سعيد، ٢٠١٠)

٤. تحليل النتائج:

يناقش هذا الجزء الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة بهدف إظهار خصائصها المميزة على مستوى المنشآت الطبية التي تعبر عن عينة الدراسة، ثم عرض لنتائج اختبار "T.Test" لعينتين مستقلتين (التجريبية والضابطة) في اختبار الفروض وذلك لاختبار الفروق بين المجموعتين، وكذلك تحليل التباين أحادي الاتجاه "One Way ANOVA" لدراسة دلالة اختلاف مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي في كل من المنشآت الطبية بالمجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة، تمهيداً لاختبار فروض الدراسة وإجراء التحليلات الإحصائية لبيانات الدراسة؛ باستخدام برنامج "SPSS" الإحصائي وذلك من خلال المحاور التالية:

أ. الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار T.Test :

فيما يلي الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار T. Test لفروض الدراسة والتي تتمثل في:

ف١: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء المالي (معدل العائد على الأصول، معدل العائد على الاستثمار) بين مستشفيات المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة.

ف٢: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء التشغيلي (معدل دوران السرير، نسبة الوفيات) بين مستشفيات المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة.

جدول رقم (٦)

الإحصاءات الوصفية لمؤشرات الأداء المالي (معدل العائد على الأصول، معدل العائد على الاستثمار) في

المجموعة التجريبية والضابطة ونتائج اختبار "T. Test"

المعنوية	Sig.	T	المجموعة الضابطة		المجموعة التجريبية		مؤشرات الأداء المالي
			انحراف معياري	وسط حسابي	انحراف معياري	وسط حسابي	
غير معنوي	٠.٥٦	٠.٣٢٤	٠.٣٠٩	٠.٤٦	٠.٢٤	٠.٢٧	ROA
غير معنوي	٠.٦٢	٠.٤٩١	٠.٢٧٦	٠.٣١	٠.١٩	٠.٢٢	ROI

من الجدول السابق يتضح أن:

بينت الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار "T.Test" التي تم عرضها أن هناك انخفاض في متوسط معدل العائد على الأصول في المجموعة التجريبية عن المجموعة الضابطة، حيث أن متوسط معدل العائد على الأصول قد بلغ ٢٧٪ في المجموعة التجريبية بينما بلغ هذا المعدل ٤٦٪ في المجموعة الضابطة، كما أظهرت انخفاض متوسط معدل العائد على الاستثمار في المجموعة التجريبية عن المجموعة الضابطة، حيث أن متوسط معدل العائد على الاستثمار قد بلغ ٢٢٪ في المجموعة التجريبية بينما بلغ هذا المعدل ٣١٪ في المجموعة الضابطة.

وقد اتضح أيضاً من النتائج المعروضة بالجدول السابق عدم معنوية الفرق في متوسطات المجموعتين التجريبية والضابطة للمؤشرات المالية (مؤشر معدل العائد على الأصول ومعدل العائد على الاستثمار) عند مستوى معنوية ٥٪، حيث أن الدالة الإحصائية Sig. أكبر من مستوى المعنوية ٥٪ مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء المالي (ROA, ROI) بين المنشآت الطبية بالمجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الأول والذي ينص على:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء المالي (معدل العائد على الأصول، معدل العائد على الاستثمار) بين مستشفيات المجموعة التجريبية (التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط) والمجموعة الضابطة (التي لم تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط).

جدول رقم (٧)

الإحصاءات الوصفية لمؤشرات الأداء التشغيلي (معدل دوران السرير، نسبة الوفيات) في

المجموعة التجريبية والضابطة ونتائج اختبار "T. Test"

المعنوية	Sig.	T	المجموعة الضابطة		المجموعة التجريبية		مؤشرات الأداء التشغيلي
			انحراف معياري	وسط حسابي	انحراف معياري	وسط حسابي	
غير معنوي	٠,٦٠٧	١,١٨-	٣,٧١٥	٢,١١٥	٢,١٣٠	١,٢١٤	BTR
غير معنوي	٠,٧١١	١,٠٥٧	٠,٥٢٨٠	٠,٠١٢	١,٥٤١	٠,٠٤١	Mortality

من الجدول السابق يتضح أن:

بينت الإحصاءات الوصفية التي تم عرضها أن هناك انخفاض في متوسط معدل دوران السرير في المجموعة التجريبية عن المجموعة الضابطة، حيث بلغ متوسط معدل دوران السرير في المجموعة التجريبية ١.٢١٤ مره وبلغ ٢.١١٥ مره في المجموعة الضابطة، كما أظهرت الإحصاءات الوصفية أيضاً زيادة في متوسط نسبة الوفيات في المجموعة التجريبية عن المجموعة الضابطة، حيث بلغت متوسط نسبة الوفيات في المجموعة التجريبية ٤٪ بينما بلغت ١٪ في المجموعة الضابطة.

وقد اتضح أيضاً من النتائج المعروضة بالجدول السابق عدم معنوية مؤشر معدل دوران السرير وعدم معنوية مؤشر نسبة الوفيات عند مستوى معنوية ٥٪، حيث أن الدلالة الإحصائية Sig. أكبر من ٥٪، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء التشغيلي بين مستشفيات المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الثاني والذي ينص على:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء التشغيلي (معدل دوران السرير، نسبة الوفيات) بين مستشفيات المجموعة التجريبية (التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط) والمجموعة الضابطة (التي لم تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط).

ب. نتائج اختبار تحليل التباين أحادي الاتجاه "One Way ANOVA":

قام الباحث باستخدام البرنامج الإحصائي "SPSS" في إجراء اختبار تحليل التباين وذلك لاختبار فروض الدراسة، وكانت النتائج على النحو التالي:

جدول رقم (٨)

نتائج تحليل التباين بين مؤشرات الأداء المالي (معدل العائد على الأصول، معدل العائد على الاستثمار) للمجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة.

المعنوية	المجموعة الضابطة		المجموعة التجريبية		مؤشرات الأداء المالي
	الدلالة Sig.	F	الدلالة Sig.	F	

غير معنوي	٠.٧٩٧	٠.٤٩٧	٠.٧١١	٠.٥٢٣	ROA
غير معنوي	٠.٧١٣	٠.٤١٦	٠.٦٩٣	٠.٤٨٨	ROI

من الجدول السابق يتضح أن:

بينت نتائج اختبار تحليل التباين التي تم عرضها في الجدول السابق عدم معنوية الفرق بين معدل العائد على الأصول في المجموعة التجريبية وكذلك في المجموعة الضابطة عند مستوى معنوية ٥% حيث أن الدلالة الإحصائية Sig. أكبر من مستوى المعنوية ٥%، وأيضاً عدم معنوية الفرق بين مؤشر معدل العائد على الاستثمار في المجموعة التجريبية وكذلك في المجموعة الضابطة عند مستوى معنوية ٥% حيث أن الدلالة الإحصائية Sig. أكبر من مستوى المعنوية ٥%، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مؤشرات الأداء المالي بالمنشآت الطبية في المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة.

مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الذي ينص على أنه: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء المالي بين مستشفيات المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة.

جدول رقم (٩)

نتائج تحليل التباين بين مؤشرات الأداء التشغيلي (معدل دوران السرير، نسبة الوفيات) للمجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة.

المعنوية	المجموعة الضابطة		المجموعة التجريبية		مؤشرات الأداء المالي
	الدلالة Sig.	F	الدلالة Sig.	F	
غير معنوي	٠.٧١٩	٠.٤٣٧	٠.٧٠٤	٠.٥٠٨	BTR
غير معنوي	٠.٧٠٥	٠.٤٦٤	٠.٧٦١	٠.٤٩٩	Mortality

من الجدول السابق يتضح أن:

بينت نتائج اختبار تحليل التباين التي تم عرضها عدم معنوية الفرق بين مؤشر معدل السرير في المجموعة التجريبية وكذلك في المجموعة الضابطة عند مستوى معنوية ٥٪، حيث أن الدلالة الإحصائية Sig. أكبر من مستوى المعنوية ٥٪، وعدم معنوية الفرق بين مؤشر نسبة الوفيات في المجموعة التجريبية وكذلك في المجموعة الضابطة عند مستوى المعنوية ٥٪، حيث أن الدلالة الإحصائية Sig. أكبر من مستوى المعنوية ٥٪، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مؤشرات الأداء التشغيلي للمستشفيات بالمجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة. مما سبق يتضح عدم صحة الفرض الذي ينص على أنه: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء التشغيلي بين مستشفيات المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة.

ت. مناقشة وتفسير نتائج اختبارات فروض الدراسة:

توصلت نتائج الدراسة إلى رفض الفرض القائل بأنه:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء المالي (معدل العائد على الأصول، معدل العائد على الاستثمار) بين مستشفيات المجموعة التجريبية (التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط)، والمجموعة الضابطة (التي لم تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط)، وذلك بمستوى معنوية ٠.٥٦. لمؤشر معدل العائد على الأصول، ٠.٦٢ لمعدل العائد على الاستثمار وهو (رفض قوى).

كما توصلت نتائج الدراسة الحالية إلى رفض الفرض القائل بأن:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مؤشرات الأداء التشغيلي (معدل دوران السرير، نسبة الوفيات) بين مستشفيات المجموعة التجريبية (التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط)، والمجموعة الضابطة (التي لم تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط)، وذلك بمستوى معنوية ٠.٦١ لمؤشر معدل دوران السرير، ٠.٧١ لمؤشر نسبة الوفيات وهو (رفض قوى).

وقد اختلفت نتيجة الدراسة الحالية مع نتائج الدراسات السابقة، حيث إن نتيجة الاختبار الإحصائي "T. Test" تشير إلى عدم معنوية الفرق في متوسطات مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي بين المجموعة التجريبية والمجموعة الضابطة، حيث لم يقترن الاعتماد على نظام التكلفة على أساس النشاط بزيادة (بتحسن) مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي للمستشفى، فهل معنى هذا أنه لا توجد فائدة من اعتماد المستشفيات الحكومية على الاتجاهات المستحدثة لتحديد التكلفة (نظام التكلفة على أساس النشاط)؟ وإذا كانت الإجابة بنعم؛ فلماذا ظهرت هذه الاتجاهات أم أنها تتماشى مع الكيانات الاقتصادية وليست الخدمية؟ ولماذا اختلفت نتيجة الدراسة الحالية في هذا الصدد مع نتائج معظم الدراسات السابقة التي تناولها الباحث واتصل علمه بها؟، ويمكن تفسير هذا الاختلاف في النتائج عن الدراسات السابقة بأحد الأسباب التالية:

١- عدم توافر المتطلبات الكافية للاعتماد على نظام التكلفة على أساس النشاط وذلك بالنسبة للمستشفيات التي تعتمد على النظام ولم يتحسن الأداء المالي لها، وتبرز الدراسة الحالية بعض متطلبات تفعيل الاعتماد على نظام التكلفة على أساس النشاط ومنها:

- ضرورة توافر نظم إلكترونية حديثة ERP System تساعد على توفير البيانات اللازمة لتطبيق هذا النظام.

• يجب أن يسبق هذا ضرورة اقتناع الإدارة العليا بالمستشفى ودعمها لهذا النظام، وخاصة أن هذا النظام يتطلب ضرورة تفعيل دور المشاركة في تنفيذ وتطبيق النظام والبدء بالتنفيذ من أسفل الهرم التنظيمي لأعلاه.

٢- قد يكون الاختلاف في النتائج عن الدراسات السابقة راجع إلى اختلاف مجتمع التطبيق الذي تناول المستشفيات الحكومية وهو ما لم تتعرض له أي من الدراسات السابقة، فضلاً عن اختلاف منهجية الدراسة الحالية، وبالتالي لا يجب أن تكون نتائج الدراسات السابقة قيد على نتيجة الدراسة الحالية.

٣- أن الدراسة الحالية ركزت على الأداء لسلسلة زمنية قصيرة، في حين أن معظم الدراسات السابقة ركزت على معدل تطور الأداء خلال سلسلة زمنية طويلة.

٤- حادثة المستشفيات محل الدراسة وحادثة نظم الإدارة بها والتي شملت تطبيق نظام ABC .

٥- معظم الدراسات السابقة اعتمدت في قياس أداء المنشآت على الأداء المالي فقط ولم تعتمد على قياس الأداء التشغيلي.

وبناء على ما سبق فقد خلصت الدراسة الحالية إلى النتيجة التالية وهي أنه:

لا توجد فروق معنوية في مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي بين مستشفيات المجموعة التجريبية) التي تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط) والمجموعة الضابطة) التي لم تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط).

بمعنى أنه وفقاً لنتائج الدراسة الحالية تم رفض الفرض الرئيسي للدراسة الذي ينص على:

" توجد علاقة معنوية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية"، وهذا لا يعني أن نظام التكلفة على أساس النشاط لا يسهم في تحسين الأداء المالي والتشغيلي في المستشفيات الحكومية المصرية، حيث أن مستشفيات الدراسة الحالية في بداية تطبيق النظام وأيضاً قد يكون اعتماد الدراسة على حجم عينة صغير وإنها تمت على سلسلة زمنية قصيرة هو السبب وراء هذه النتيجة.

النتيجة النهائية: رفض فروض الدراسة.

وبعد التوصل إلى أنه لا توجد علاقة معنوية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية المصرية ومناقشة هذه النتيجة، فإن ذلك يتطلب معرفة ما هي حدود هذه النتائج وذلك لإمكانية تعميم النتائج ومعرفة أهم التوصيات من وراء هذه النتائج وفي ضوء ذلك ما هي الدراسات التي يمكن إجرائها في المستقبل، وسوف يتم عرض ذلك في القسم التالي.

القسم الخامس

نتائج الدراسة والتوصيات والبحوث المستقبلية

١. نتائج الدراسة:

سعت الدراسة إلى دراسة وتحليل العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية التابعة للهيئة العامة للرعاية الصحية ضمن منظومة التأمين الصحي الشامل الجديدة، وقد لوحظ أن معظم الدراسات التي تمت في موضوع الدراسة كانت في بيئات أجنبية بالتطبيق على قطاع الصناعة والمنشآت الاقتصادية، ونظراً لندرة الدراسات التي اهتمت بدراسة العلاقة محل البحث داخل القطاع الصحي تحديداً لهُو الدافع نحو دراسة وتحليل العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية، لا سيما تلك المستشفيات في نطاق تطبيق منظومة التأمين الصحي الشامل الجديدة.

في ضوء ما سبق، تم إجراء الدراسة الاختبارية في نطاق هذا البحث بهدف بيان دور تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية في نطاق مجتمع الدراسة المتمثل في المستشفيات والمراكز الطبية الحكومية، والتابعة لوزارة الصحة والسكان المصرية، والتي يبلغ عددها (٦٦٢) مستشفى ومركز طبي؛ منها عدد (٩٥) مستشفى ومركز تابعين لهيئة الرعاية الصحية في المحافظات الستة لتطبيق منظومة التأمين الصحي الشامل كمرحلة أولى، وذلك في الفترة من عام ٢٠٢٠ إلى ٢٠٢٣.

وقد تم الاعتماد في الدراسة على عينة من المستشفيات والمراكز الطبية الحكومية الممثلة لمجتمع البحث بنسبة ١٤٪ وذلك خلال فترة الدراسة والتي بلغ عددها (٩٥) مستشفى ومركز ضمن منظومة التأمين الصحي الشامل، وذلك لما لتلك المستشفيات والمراكز من طبيعة خاصة في التشغيل والعمل وفقاً لأسس اقتصادية فأصبح لزاماً عليها تطبيق نظم محاسبة التكاليف ومتابعة الأداء المالي والتشغيلي بشكل دائم وتحسين مواردها الذاتية لتمويل أنشطتها، وذلك على خلاف طبيعة باقي المستشفيات والمراكز الطبية الحكومية التي تعمل وفقاً للنمط الخدمي في حدود التمويل المتاح من الخزنة العامة للدولة، وبالتالي لا تهتم معظمها بتطبيق أي أنظمة لمحاسبة التكاليف، وقد تم توزيع عدد (٢٠٠) استمارة استقصاء رأي على المديرين الماليين ومديري أقسام التكاليف بالمستشفيات والمراكز الطبية التي تمثل عينة الدراسة، تبين أن منها صالح للدراسة والتحليل الإحصائي بعد الفرز عدد (١٩٢) استمارة استقصاء، وقد تم الاستعانة ببرنامج SPSS وبعض أساليب الإحصاء الوصفي (اختبار T و تحليل التباين أحادي الاتجاه) في تحليل نتائج الردود على أسئلة استمارات الاستقصاء، والتي تبين منها التزام عدد (٣٣) جهة علاجية بتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في قياس وتتبع التكاليف، في حين وجد أن عدد (٦٢) جهة علاجية تمسك دفاتر وحسابات للتكاليف لكنها لم تطبق نظام التكلفة على أساس النشاط، كما تم جمع كافة البيانات اللازمة لقياس الأداء المالي والتشغيلي من القوائم المالية والتقارير السنوية الصادرة عن المنشآت الطبية الممثلة لعينة البحث عن فترة الدراسة.

وتوصلت الدراسة الاختبارية إلى عدم وجود علاقة معنوية بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية، ويعزي الباحث ذلك إلى حداثة الجهات العلاجية محل الدراسة وأن نظام التكلفة على أساس النشاط المطبق في بعض الجهات العلاجية مازال في مرحلة الأولى وفي طور تدريب وتأهيل المختصين على استخدامه، وأيضاً قد يكون اعتماد الدراسة على حجم عينة صغير وإنها تمت على سلسلة زمنية مالية قصيرة هو السبب وراء هذه النتيجة، حيث أنه لا يُتصور أن تفعيل نظام التكلفة على أساس النشاط لا يسهم في تحسين مؤشرات الأداء المالي والتشغيلي بالمستشفيات الحكومية.

٢. التوصيات والبحوث المستقبلية:

نظراً للتوسع في تطبيق منظومة التأمين الصحي الشامل وزيادة عدد المستشفيات المنضمة للمنظومة، ونظراً لطبيعة الخدمات الطبية المقدمة في إطار المنظومة وآثارها الواضحة على هيكل تكلفة الخدمات الطبية، وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة منها، وارتباط هذه التكاليف بالأنشطة والعمليات المسببة لها أكثر من ارتباطها بالخدمة الطبية ذاتها، وما ترتب على ذلك من ظهور كثير من جوانب القصور والسلبيات التي كشفت عن عدم ملائمة الأسس والأساليب المحاسبية التقليدية المستخدمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، سواء لأغراض قياس تكلفة الخدمات أو لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء الداخلي، وفي ضوء ما توصلت إليه الدراسة الحالية من نتائج، يشير الباحث إلى بعض التوصيات والمجالات التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث ودراسات مستقبلية، يتمثل أهمها فيما يلي:

- ضرورة إعطاء القطاع الصحي الأهمية اللازمة والأولوية في الدراسات والبحوث الأكاديمية ذات الصلة بمجال المحاسبة خاصة محاسبة التكاليف، وذلك نظراً لأهمية هذا القطاع وتأثيره المباشر على البيئة والمجتمع.
- ضرورة تبني الجمعيات العلمية والمؤسسات والجهات الحكومية المعنية بشئون المحاسبة؛ وضع الآليات المناسبة التي تضمن تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في قياس وتتبع عناصر تكاليف الخدمات المقدمة في القطاع الطبي، وتقديم كافة الحلول المناسبة للتحديات التي تعوق التطبيق أو تنشأ عنه.
- أن يتم استخدام أسلوب التطبيق التدريجي أو المرحلي لنظام التكلفة على أساس النشاط، خاصة في حالة التنوع الكبير في الأنشطة والخدمات كما هو الحال بالمستشفيات، وذلك نظراً لما يستغرقه تخطيط وتصميم تنفيذ وتطبيق هذا النظام من وقت وجهد كبيرين، وإن كانت المنافع والمزايا التي سيحققها في النهاية تبرر تكلفة وجهد التطبيق.
- أن يتم عقد دورات تدريبية للقائمين على تطبيق نظام التكاليف في المستشفيات، للكشف لهم عن سلبيات وأوجه قصور النظام التقليدي للتكلفة، وإبراز مزايا وإيجابيات نظام التكلفة على أساس النشاط وإجراءات ومراحل تطبيقه.

- وفى ضوء ماسبق يمكن إقتراح بعض الأفكار لدراسات مستقبلية وذلك على النحو التالي:
- إجراء دراسة أخرى في نفس موضوع الدراسة ولكن باستخدام سلسلة زمنية طويلة وفى بيئة المستشفيات التي تتبع القطاع الخاص؛ وليس الحكومية التي تناولتها الدراسة.
 - إجراء دراسة مقارنة بين ممارسات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات المصرية وممارسته في الدول المتقدمة للوقوف على أهم الاختلافات والاستفادة منها.
 - إجراء دراسة حول تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط على جوانب التكلفة الاجتماعية الناتجة عن علاقة الوحدة المحاسبية بالبيئة التي تنتمي إليها.

قائمة المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية:

الباقر، أيمن عمر، (٢٠١٣)، "محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الخدمات الطبية: دراسة حالة مستشفى الرباط الجامعي بولاية الخرطوم"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، مجلد (١٤)، العدد الثاني، ص.ص. ١٠٠ - ١١٤.

الحسيني، قاسم إبراهيم، (٢٠٠٦)، "إمكانية تطبيق نظام تخصيص التكاليف على أساس النشاط ABC في المستشفيات: حالة تطبيقية"، مجلة جرش للبحوث والدراسات، جامعة جرش، الأردن، مجلد (١١)، العدد الأول، ص.ص. ١٩٧ - ٢١٨.

الشافعي، ياسر زكريا؛ أحمد، علي مجاهد، (٢٠١٩)، "استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت لتحسين قياس تكلفة الخدمات الصحية: دراسة ميدانية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد السابع.

الماحي، علي البشير أحمد، (٢٠١٦)، "الأساليب الحديثة لقياس تكلفة الخدمات الطبية وأثرها في تحديد تكلفة الخدمة بالمستشفيات الخاصة بالسودان"، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، مجلد (٦)، العدد (٢٣).

إيثان راسل، بول فريجه، (٢٠٠٢)، "الإدارة بالقيمة الاقتصادية المضافة: استخدام المؤشرات المالية لاتخاذ القرارات الإدارية"، خلاصات كتب المدير ورجل الأعمال، الشركة العربية للإعلام العلمي، السنة العاشرة.

باوزير، علي أبوبكر؛ بن صالح، محمد خميس، (٢٠٢٣)، "محاسبة تكاليف الجودة وأثرها في تحسين جودة الخدمات الصحية: دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة بمحافظة حضرموت"، مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية، جامعة الأوقاف الحديثة، حضرموت، اليمن، المجلد (١٠)، العدد (٧٧)، ص.ص. ١١٤ - ١٥٤.

بلعباس، حمادي؛ هشام، بوطالبي، (٢٠٢٣)، "الأداء المالي وطرق قياسه"، الملتقى الوطني الافتراضي الأول، المدرسة العليا لإدارة الأعمال، جامعة أبي بكر بلقايد، الجزائر.

بن موسى، عز الدين، (٢٠١٣)، "أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء: دراسة تطبيقية في المؤسسة الإستشفائية المتخصصة: مستشفى الأم والطفل -تقرت-"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر.

بن رمضان، حياة؛ بن السعدي، سامية، (٢٠١١)، "محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المستشفيات"، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في محاسبة العلوم التجارية، جامعة ورقلة، الجزائر.

جعفر، عبد الإله نعمة، (٢٠١٧)، "محاسبة التكاليف في المستشفيات"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى.

حماد، صلاح عبد الفتاح زكي، (٢٠٠٥)، "مدخل نظام التكاليف على أساس النشاط لدعم هدف الرقابة على الجودة الشاملة TQC"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة طنطا.

سعيد، دعاء أحمد، (٢٠١٠)، "العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ومؤشرات الأداء المالي والتشغيلي"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.

صالح، رضا إبراهيم، (٢٠٠٢)، "مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالمملكة العربية السعودية، العدد الثالث.

صالح، زينب زيادة محمد، (٢٠١٤)، "دور محاسبة التكاليف في قياس تكلفة الخدمات الطبية في ظل تطبيق نظام إحصاءات مالية الحكومة GFS: دراسة حالة الصندوق القومي للتأمين الصحي"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان.

صبرة، مراد السيد حسن، (٢٠٠٥)، "استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحسين اقتصاديات تكلفة جودة العلاج الطبي: دراسة تحليلية تطبيقية على المستشفيات الخاصة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

عبدالغني، حسين أحمد، (٢٠١٢)، " النظام المحاسبي للتكاليف في المستشفيات"، منشورات الهيئة العامة للتأمين الصحي، القاهرة.

عبدالغني، محمد محمد، (١٩٩٩)، " تقييم مدى إمكانية وجدوى قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، ص.ص. ١٠٧ - ١٠٩.

معوض، أحمد هشام؛ أبو زيد، عيد محمود، (٢٠٢٠)، "قياس مؤشرات تقييم الأداء المالي والتشغيلي في ظل تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي: أدلة من بيئة الأعمال السعودية"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤)، العدد (٣)، ص.ص. ١ - ٣٨.

منصور، بهاء محمد حسين، (٢٠٠٢)، " المداخل المقترحة لقياس وتقييم الأداء المالي والتشغيلي والاستراتيجي في منشآت الأعمال المصرية الحديثة"، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الأول، ٢٠٠٢، ص.ص. ٢٧٠ - ٣٠٣.

ندا، إسلام محمد كمال، (٢٠٠٩)، " تكامل مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط مع نظرية القيود لتحسين مخرجات نظام التكاليف - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص.ص. ٨٠ - ٩٠.

ثانياً: مراجع باللغة الأجنبية:

Aamer, R. A.,(2002)," Activity Based Costing and Pinancial Institutions: old wine in new Bottlesor corporate panacea?" The Journal of Bank cost Management Accounting, Vol.15, P.P. 12– 29.

Cagwin, D., and, Bowuman J. M., (2002), "The Association between Activity – Based Costing and Improvement in Financial Performance", Management Accounting Research, Vol.13, P.P. 1– 39.

Capt. Stone j., (2010), "Hospital cost accounting and financial", Faber & Faber limited, London.

- Davis, B. and Revellstan, P., (2003) " Benefits of Activity Based costing infomercial services Industry", Cost Management, Vol. 17, PP. 25–32.
- Ittner, Ch. D., Lanen, W. N. and Larcker, D. F., (2002), "The Association Between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance ", Journal of Accounting Research, Vol.40, p.p.711-726.
- Kaplan, R. S. and Anderson, S., (2007), "Time- Driven Activity Based Costing- A simpler and More Powerful Path to Higher Profits ", Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan, R. S. and Norton, P. D., (1992), "The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance", Harvard Business Review.
- Kennedy, T. and Graves, A. J., (2001), "The Impact of Activity– Based Costing Technique on firm performance ", Journal of management Accounting Research, Vol. 13, P.P. 19- 45.
- Rajiv D. B., Indranil, R. B. and Tai- Yuan, Ch., (2008), "The Role of Manufacturing Practices In Mediating The Impact of Activity-Based Costing on Plant Performance", Accounting Organization and Society, p.p.1-19.
- Swenson, D., (1995), "The Benefits of Activity – Based Costing Management to the Manufacturing Industry", Journal of Management Accounting Research, P.P. 167-180.
- Turney, P.,(1999), "Activity Based Costing Cost Control ", Journal of Cost Management, Vol. 4, P. 29.
- Walker, M.,(1991), "ABC Using product Attributes", Management Accounting, Vol. 69, No. 9, P.P. 34 – 35.

ملحق رقم (١)

قائمة بأسماء المنشآت الطبية والتي تمثل عينة الدراسة

م	اسم المنشأة الطبية	الفئة	القطاع	المحافظة
١	مستشفى ٣٠ يونيو	مستشفى	العلاجي	بورسعيد

د. جمال السيد رطبه دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء

	العلاجي	مستشفى	مستشفى السلام بورسعيد	٢
	العلاجي	مستشفى	مستشفى الحياه بورفؤاد	٣
	العلاجي	مستشفى	مستشفى المبرة	٤
	العلاجي	مستشفى	مستشفى التضامن	٥
	العلاجي	مستشفى	مستشفى النصر التخصصي للأطفال	٦
	العلاجي	مستشفى	مستشفى دار صحة المرأة	٧
	العلاجي	مستشفى	مستشفى الرمد التخصصي	٨
	العلاجي	مستشفى	مستشفى الزهور	٩
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز بحر البقر القديمة	١٠
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز الدكتور محمد مشالي	١١
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز العرب	١٢
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز التعاونيات	١٣
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز شرق النوادي	١٤
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز مصطفى كامل	١٥
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز الجوهرة	١٦
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز علي بن ابي طالب	١٧
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز بلال بن رباح	١٨
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز العلاج الطبيعي	١٩
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز القابوطي	٢٠
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز الحي الاماراتي	٢١
الإسماعيلية	العلاجي	مجمع طبي	مجمع الاسماعيلية الطبي	٢٢
	العلاجي	مستشفى	مستشفى ٣٠ يونيو الدولي لأمراض الكلى والمسالك	٢٣
	العلاجي	مستشفى	مستشفى الطوارئ والجراحات الدقيقة أبوخليفة	٢٤

د. جمال السيد رطبه دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء

	العلاجي	مستشفى	مستشفى فايد	٢٥
	العلاجي	مستشفى	مستشفى القصاصين	٢٦
	العلاجي	مستشفى	مستشفى القنطرة غرب	٢٧
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز التل الكبير	٢٨
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز المحسمة القديمة	٢٩
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة أبو صوير	٣٠
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة أبو عطوة	٣١
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طبي الرحمة	٣٢
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة الواصفية	٣٣
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة العرايشية	٣٤
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة المستقبل	٣٥
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة نفيشة	٣٦
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طبي حى السلام	٣٧
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز الشيخ زايد	٣٨
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز الإسماعيلية الجديدة	٣٩
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة فايد	٤٠
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة أبو سلطان	٤١
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة سرايوم	٤٢
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة الشهداء	٤٣
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طبي أبوخليفة	٤٤
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز القنطرة غرب	٤٥
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طبي القنطرة شرق	٤٦
الأقصر	العلاجي	مستشفى	مستشفى الكرنك الدولي	٤٧
	العلاجي	مستشفى	مستشفى ايزيس التخصصي	٤٨
	العلاجي	مستشفى	مستشفى حورس التخصصي	٤٩

د. جمال السيد رطبه دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء

	العلاجي	مستشفى	مستشفى طيبة التخصصي	٥٠
	العلاجي	مستشفى	مستشفى الأطفال التخصصي بالعديسات	٥١
	العلاجي	مستشفى	مجمع الأقصر الطبي الدولي	٥٢
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة العواميه	٥٣
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة منشأة العماري	٥٤
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة الطود	٥٥
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة القرنة	٥٦
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة اسنا	٥٧
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة اصفون	٥٨
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة الدير	٥٩
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة الاقصر	٦٠
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة الكرنك الجديد	٦١
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة ارمنت الحيط	٦٢
الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة ارمنت الوابورات	٦٣	
جنوب سيناء	العلاجي	مستشفى	مستشفى شرم الشيخ الدولي	٦٤
	العلاجي	مستشفى	مستشفى راس سدر	٦٥
	العلاجي	مستشفى	مستشفى طابا المركزي	٦٦
	العلاجي	مستشفى	مستشفى الطور الميداني	٦٧
	العلاجي	مستشفى	مستشفى سانت كاترين المركزي	٦٨
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز الرويسات	٦٩
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز دهب	٧٠
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز المنشية	٧١
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز أبو زنيمه	٧٢
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز المزينة	٧٣
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز رأس سدر	٧٤

د. جمال السيد رطبه دراسة العلاقة بين تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط والأداء

أسوان	العلاجي	مستشفى	مستشفى المسلة (الحميات)	٧٥
	العلاجي	مستشفى	مستشفى أسوان التخصصي (الصدائة)	٧٦
	العلاجي	مستشفى	مستشفى الرمذ	٧٧
	العلاجي	مستشفى	مستشفى النيل التخصصي	٧٨
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	م طبي السيل	٧٩
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	رعاية طفل كوم أمبو	٨٠
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز حضري دراو	٨١
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة المنشية	٨٢
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة بلانة	٨٣
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	المحاميد	٨٤
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	حاجر البصيلي	٨٥
الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز رعاية طفل ادفو	٨٦	
السويس	العلاجي	مستشفى	مجمع السويس الطبي	٨٧
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة الاربعين	٨٨
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة التوفيق	٨٩
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة الشروق	٩٠
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة الايمان	٩١
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة صحة مصر	٩٢
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز طب أسرة الصباح	٩٣
	الرعاية الأولية والطب الوقائي	مركز طبي	مركز السادات	٩٤
العلاجي	مستشفى	مستشفى الجراحات الدقيقة	٩٥	

قائمة اختصارات

الاختصار	المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الأجنبية
----------	------------------------	-------------------------

Activity-Based Costing	التكلفة على أساس النشاط	ABC
Volume– Based Costing	التكلفة على أساس حجم الإنتاج	VBC
Just In Time	نظام الانتاج في الوقت المحدد	JIT
Return on Investment	معدل العائد على الاستثمار	ROI
Return On Assets	معدل العائد على الأصول	ROA
Return On Equity	معدل العائد على حقوق الملكية	ROE
Gross Profit Margin	مؤشر هامش مجمل الربح	GPM
Net Profit Margin	مؤشر هامش صافي الربح	GPN
Economic value added	مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة	EVA
Bed Turnover Rate	معدل دوران السرير	BTR