



دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت: دراسة ميدانية

The Role of Performance Focused Activity Based Costing in Measuring Performance of Health Services in Kuwait: A Field Study

أ/ طارق أحمد عبد الله العنزي

د/ محمد موسي سلطان
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

أ.د/ علي مجاهد احمد السيد
أستاذ التكاليف والمحاسبة الإدارية
وعميد كلية التجارة
جامعة كفر الشيخ سابقا

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
المجلد (١١) - العدد (٢١) - الجزء الثالث
يوليو ٢٠٢٥ م

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

ملخص البحث

تمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في دراسة أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت. ولتحقيق هدف البحث فقد قام الباحثون بإختبار الفرض الرئيسي للبحث المتمثل في وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت. وتم إجراء دراسة ميدانية لاختبار الفرض الرئيسي للبحث وذلك من خلال توزيع قائمة استبيان علي عينة الدراسة (المتثلة في ١٨٢) مفردة من الأكاديميين، ومحاسبي التكاليف، والمدراء الماليين، وأعضاء مجلس الإدارة في منشآت الخدمات الصحية الكويتية) لجمع البيانات حول متغيرات الدراسة وتحليلها ومن ثم الوصول الي النتائج.

وقد توصلت النتائج الي وجود أثر جوهري ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) علي قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، قياس الأداء، الخدمات الصحية.

Abstract

The Main Objective of this Research is to Study the Impact of Implementing the Performance-Focused Activity-Based Costing (PFABC) system on measuring the performance of healthcare services in the State of Kuwait. To achieve the research objective, the researchers tested the main hypothesis of the research, which posits that there is a statistically significant impact of implementing the Performance-Focused Activity-Based Costing (PFABC) system on measuring the performance of healthcare services in Kuwait.

A field study was conducted to test this main hypothesis through the distribution of a questionnaire to a sample consisting of 182 individuals,

including academics, cost accountants, financial managers, and board members in Kuwaiti healthcare service institutions. The purpose was to collect data on the study variables, analyze them, and derive the results.

The results found that there is a statistically significant impact of applying Performance Focused Activity Based Costing (PFABC) in measuring performance of health services in Kuwait.

Keywords: Performance-Focused Activity-Based Costing (PFABC), Performance Measurement, Healthcare Services.

١. الإطار العام للبحث

١/١ مقدمة البحث

في ظل ما يشهده الوقت الحاضر من تغيرات بيئية حديثة في كافة جوانب البيئة الاقتصادية، وما تبع ذلك من ظهور للعديد من المداخل والأنظمة المختلفة في المحاسبة الإدارية، أصبح هناك ضرورة ملحة لتطوير نظم قياس وتقييم الأداء المطبقة بالوحدات الاقتصادية والتي تعاني من أوجه قصور تحول دون الوفاء بمتطلبات البيئة الحديثة، مما أدى إلى ضرورة الاتجاه نحو تطوير نظم لتقييم الأداء بشكل أكثر فعالية (شعلان، ٢٠١٥).

وتعد عملية قياس الأداء من أهم وظائف المحاسبة الإدارية التي ينبغي علي الوحدة الاقتصادية القيام بها لقياس مدي نجاح الخطط التي وضعت مقدماً لتحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية المرجوة، وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد نقاط الضعف واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها والعمل علي عدم تكرارها في المستقبل، وتحديد نقاط القوة والعمل علي دعمها وتعميمها علي الجوانب التي ظهرت فيها نقاط الضعف، مما يؤدي ذلك إلي تحسين أداء الوحدات الاقتصادية من خلال التوصل إلي أفضل مستويات الكفاءة والفاعلية في ممارسة أنشطتها المختلفة (نوري وحسون، ٢٠٢٠).

ولا تقتصر عملية قياس الأداء علي الوحدات الاقتصادية الصناعية فقط، بل امتدت أيضاً لتشمل الوحدات الاقتصادية الخدمية، وذلك لتحقيق عدة أهداف أهمها: دقة تسعير الخدمات من خلال إمداد القائمين علي اتخاذ القرارات بمعلومات عن تكاليف الخدمات النهائية والوسيلة، الرقابة علي عناصر التكاليف، قياس وتقييم أداء الخدمات ومن ثم تقويم الأداء من خلال التغذية العكسية، تحقيق ميزة تنافسية للوحدات الاقتصادية الخدمية (السوافيري، ٢٠٠٩).

إن محاسبة التكاليف قد واكبت التطورات التي حدثت في بيئة الأعمال الحديثة وأظهرت مرونة في تبني النظم المختلفة التي تعالج التكاليف والتي ساعدت الإدارة العليا في تحقيق الكثير من المزايا، ولقد ظهرت

في السنوات الأخيرة بعض نظم التكاليف مثل نظام التكلفة على أساس النشاط (Activity Based Costing (ABC والذي نال انتشاراً واسعاً في التطبيق في الكثير من الوحدات الاقتصادية، ومع هذا فقد ظهر العديد من الانتقادات لهذا النظام، مما أدى إلي ظهور الجيل الثاني له والذي يُعرف بنظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (Time Driven Activity Based Costing (TDABC، وذلك لمعالجة المشاكل التي ظهرت عند استخدام نظام ABC (السيد وآخرون، ٢٠١٩).

ويتبنى نظام TDABC النظرة الشاملة للموارد بأنواعها المختلفة وتُعالج كأنها مورد واحد، ويُستخدم الوقت لتخصيص تكاليف الموارد مباشرة لموضوع التكلفة الأمر الذي يؤدي إلي حذف خطوة تعيين تكاليف الموارد للأنشطة قبل تخصيصها لموضوعات التكلفة، وبالإضافة إلي ذلك فإن الإدارة بحاجة إلي معلومات لتحديد تكاليف المنتج وتقييم الأداء والرقابة عليه، فتطلب الأمر تصميم أنظمة توفر مقاييس أداء مستمدة من إستراتيجية المنشأة وتحقق تحسن في الأداء التنافسي. وللتغلب علي الصعوبات التي واجهت نظام TDABC فقد قدم Namazi عام ٢٠٠٩ نظام التكلفة على أساس النشاط المرتكز علي الأداء (Performance Focused Activity Based Costing (PFABC حيث يعمل هذا النظام علي التوسع في تطبيقات نظام ABC وحل الصعوبات التي واجهت نظام TDABC، حيث يعتبر هذا النظام دعامة أساسية في توفير المعلومات اللازمة لقياس التكلفة بشكل دقيق ولقياس وتقييم الأداء، حيث تساعد معلومات نظام PFABC في عمليات التطوير والتحسين المستمر ومن ثم يُمكن تحقيق ميزة تنافسية للمنشأة (الحمروني، ٢٠١٦).

٢/١ مشكلة البحث

لقد شهدت بيئة الأعمال المعاصرة تغيرات استراتيجية عديدة، لعل من أبرزها ظهور العولمة والتطور التكنولوجي والمنافسة الشديدة، بالإضافة إلي حاجة العملاء إلي منتجات وخدمات جديدة ذات جودة عالية، مما جعل الوحدات الاقتصادية تسعى بصورة مستمرة نحو التطور والإبداع والتحسين المستمر، وأصبحت تلك التغيرات تشكل تحديات وضغوطات تواجه مختلف أنواع الوحدات الاقتصادية، وحتى يتم الاستجابة لهذه التغيرات والبقاء في بيئة الأعمال التنافسية يتطلب من تلك الوحدات الاقتصادية أن تنتهج أساليب حديثة في مجال التخطيط والرقابة وقياس الأداء بالشكل الذي يتناسب مع تلك التغيرات (حسين، ٢٠١٩).

وتُعد الخدمات الصحية إحدى الدعائم الرئيسية للخدمات الاجتماعية التي تحرص كل الدول علي تقديمها وتمويلها، أو إدارتها والإشراف عليها وضمانها، وذلك تبعاً لاختلاف نظمها الاقتصادية، باعتبار أن الخدمات الصحية المناسبة لأفراد المجتمع إنما يعني في النهاية المحافظة علي الثروة البشرية التي تعد الركيزة الأساسية للتنمية الاقتصادية لأي مجتمع. ولقد ازداد الطلب علي الخدمات الصحية نتيجة عوامل عديدة تزامنت مع التطور الصناعي والاقتصادي، وتمثلت في حدوث طفرات متلاحقة في علوم وأساليب الطب والصحة والعلاج، وظهور المبتكرات من الأجهزة والمعدات الطبية الحديثة، وزيادة الوعي الطبي لدي الأفراد نتيجة ارتفاع مستوي التعليم، وتنوع الأمراض التي يتعرض لها نتيجة التلوث البيئي، وتشخيص أنواع جديدة من الأمراض لم تكن معروفة من قبل، وما تستلزمه من تكاليف باهظة لإجراء البحوث والتجارب للوصول إلي أنسب الطرق لعلاجها (صالح، ٢٠٠٢).

حيث تكتسب الخدمات الصحية أهميتها من ارتباطها الدقيق بحياة وصحة المواطنين، وما لذلك من آثار إيجابية على الإنتاج وعملية النمو والتطور الاقتصادي، وهو ما يفسر ارتفاع النفقات العامة المخصصة لهذا القطاع الأمر الذي يؤدي إلى ضرورة وضع النظم العلمية السليمة للرقابة على هذه النفقات والتأكد من إن تكلفة أي خدمة صحية قد قابلت العائد منها وهو الوصول إلى مستوى صحي جيد لعموم المواطنين (جعفر، ٢٠٠٣).

وعلى الرغم مما شهدته الخدمات الصحية في البيئة الكويتية من تطور في مستوى جودتها باستفادتها من التطورات التكنولوجية وإدخالها في عمل المستشفيات، وكذلك التطوير في مجال الكادر الصحي واستقدام المهارات والكفاءات المحلية والأجنبية للعمل في هذه المستشفيات، إلا أنه مازال هناك الكثير من الانتقادات الموجهة من قبل المتعاملين مع هذه المستشفيات عن مستوى خدماتها وضعف جودتها وبعض الجوانب السلبية فيها، مما دفع الباحث للبحث عن نظام يعمل على قياس وتقييم جودة أداء الخدمات الصحية في المستشفيات الكويتية ويحقق ميزة تنافسية لها.

حيث إن عملية قياس الأداء هي عملية أساسية من العمليات الإدارية التي لا تقل أهمية عن باقي العمليات الإدارية الأخرى، لذلك كان من الضروري وضعها من الخطوط العريضة لكل وحدة اقتصادية تريد أن تحقق نجاحات مختلفة في جوانب معينة، وإن التطبيق الناجح لأساليب قياس وتقييم الأداء يعتبر أحد أهم عناصر نجاح وتطور الوحدة الاقتصادية واستمرارها (حسين، ٢٠١٩).

ولقد شهدت نظم التكاليف مجموعة من التطورات نتج عنها إعادة النظر في نظم محاسبة التكاليف التقليدية والتي تعرضت للعديد من الانتقادات نتيجة لما تقدمه من معلومات تفنقر إلى الدقة والملائمة في ظل البيئة الحديثة، وفي ضوء تلك الانتقادات الموجهة لنظم التكاليف التقليدية ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، ولكن تعرض هذا النظام لكثير من الانتقادات خاصة فيما يتعلق بارتفاع تكاليف المسح الشامل والمقابلات مع العاملين لتجميع البيانات والمعلومات اللازمة لإتمام نظام التكاليف، وصعوبة صيانة والحفاظ على النظام نتيجة التغيرات التي تحدث في العمليات التشغيلية وكذلك التغير في حجم الإنفاق على الموارد مثل إضافة أنشطة جديدة وزيادة تنوع المنتجات وقنوات التوزيع والعملاء، وعدم ربط التكلفة بتغير المدى الزمني حيث أن عنصر الوقت أصبح من الركائز الأساسية التي تتحكم في التكلفة (Grasso, 2005).

ثم ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت (TDABC)، لكنه لم يتمكن من حل المشاكل المتعلقة بإدارة وتنفيذ نظام ABC التقليدي من دون التخلي عن جزء من المبادئ الجوهرية الخاصة بنظام ABC، ولقد كانت من أبرز مشاكل نظام TDABC هي مشكلة الاعتماد على الوقت بصورة مفرطة إضافة إلى تخصيص التكاليف باستخدام نفس المعدل، ولقد اتضح من البحوث التجريبية بأن الواقع العملي يشير إلى حاجة الإدارة إلى معلومات رقابية وكانت هذه هي واحدة من نقاط الضعف المرتبطة بنظام TDABC حيث إن الإدارة يجب أن يكون لديها نظامين محاسبين منفصلين يكون أحدهما لتحديد التكاليف للمنتجات أما النظام الآخر فهو لأغراض الرقابة وتقييم الأداء وهذا ما دعا إلى ظهور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) (الحمروني، ٢٠١٦).

لذلك فقد اتجه الباحث إلى محاولة اختبار تطبيق نظام PFABC في قياس أداء الخدمات الصحية في

المستشفيات الكويتية، وذلك لأن نظام PFABC يعتبر نظام متكامل حيث يجمع ما بين مزايا نظام ABC في تحليله للأنشطة وتعدد مسببات التكلفة، وبين مزايا نظام TDABC حيث البساطة في قياس دقة تكلفة المنتجات وقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة، متلافياً الانتقادات الموجهة لهما (أحمد، ٢٠١٩). بالإضافة إلى أن نظام PFABC قادر على إعطاء معلومات عن التكاليف الفعلية ومعلومات رقابية لقياس وتقييم الأداء وتحديد الانحرافات في نفس الوقت دون الحاجة إلى الجمع بين نظامين منفصلين (Sarokolaei et al., 2013). ومن هنا يمكن بلورة طبيعة مشكلة البحث في السؤال البحثي الرئيسي التالي:

ما أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت؟

٣/١ هدف البحث

يسعى هذا البحث إلى دراسة أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت.

٤/١ أهمية البحث

١/٤/١ الأهمية العلمية

١. يعتبر البحث الحالي امتداد للدراسات السابقة التي تناولت دراسة أثر تطبيق نظم التكاليف المختلفة وخاصة نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء المنشآت، كما أنه يعتبر نواه لإجراء المزيد من البحوث المستقبلية.
٢. يستمد هذا البحث أهميته من حداثة الموضوع والندرة النسبية للدراسات السابقة التي تناولته بصفه عامة وفي البيئه الكويتية بصفه خاصة، وذلك في حدود علم الباحث و ما اضطلع عليه من دراسات سابقة.

٢/٤/١ الأهمية العملية

١. تنبع الأهمية العملية لهذا البحث من أهمية الدور المتوقع لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس وتقييم الأداء وتحقيق ميزة تنافسية للمنشآت الصحية في دولة الكويت.
٢. توجيه نظر المنشآت الصحية في دولة الكويت نحو أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) لما له من مزايا عديدة حيث أنه يجمع بين مزايا نظام ABC ونظام TDABC. أهمية جودة المراجعة في جعل الأسواق المالية كفاء من خلال التأكيد على المعلومات المالية وغير المالية المقدمة من قبل الشركات.

٥/١ فروض البحث

من خلال طبيعة مشكلة البحث وهدف البحث، يمكن صياغة الفرض الرئيسي للبحث على النحو التالي:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت.

٦/١ منهجية البحث

من أجل تحقيق هدف البحث، يبنى البحث على المنهجين التاليين:

أولاً: المنهج الاستنباطي: اعتمد الباحثون على المنهج الاستنباطي لبناء الإطار النظري لأبعاد مشكلة الدراسة وهدفها، وصياغة فروض البحث وذلك من خلال تحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، وكذلك من خلال الاعتماد على المراجع والأبحاث العلمية المنشورة والدوريات التي تخص موضوع البحث بهدف دراسة دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت.

ثانياً: المنهج الاستقرائي: اعتمد الباحثون على المنهج الاستقرائي لبناء الدراسة الميدانية عن طريق تصميم قائمة استبيان والتي تعد أداة الدراسة وتوزيعها على عينة الدراسة التي تتكون من عينة من الأكاديميين، ومحاسبي التكاليف، والمدراء الماليين، وأعضاء مجلس الإدارة في منشآت الخدمات الصحية الكويتية وكذلك تم إجراء مقابلات شخصية مع بعض أفراد العينة، وذلك لدراسة دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت.

٧/١ تنظيم البحث

من أجل تحقيق هدف البحث تم تقسيم هذا البحث إلى النقاط التالية:

١. الإطار العام للبحث
٢. الدراسات السابقة
٣. الإطار النظري للبحث
٤. الدراسة الميدانية
٥. الخلاصة والنتائج والتوصيات

٢. الدراسات السابقة

١/٢ دراسة (الحمروني, ٢٠١٦)

تناولت الدراسة دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء PFABC في تحسين الأداء التنافسي بالمنشأة وتم التطبيق على الصناعات البتروكيمياوية بليبيا من خلال دراسة ميدانية على الشركات البتروكيمياوية بليبيا. حيث هدفت الدراسة إلى عرض وتحليل لنظام PFABC والدور الذي يؤديه في خفض التكلفة ومراقبة الموارد ومن ثم تحسين الأداء.

وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام PFABC يعمل على تحسين الأداء التنافسي من خلال إدارة أفضل للطاقة الزائدة والاستغلال الأمثل لموارد المنشأة وتحليل الأنشطة والتعرف على الأنشطة المضيفة وغير المضيفة للقيمة وإعادة هيكلة الأنشطة بما يؤدي إلى تدفق العمل بشكل يحقق أقل وقت وأقل تكلفة وتخفيض وقت الاستجابة لطلب العملاء وترجمة الفاقد إلى تكاليف والعمل على تخفيض هذه التكاليف.

٢/٢ دراسة (القسطاوي, ٢٠١٦)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على قياس وإدارة الأداء في قطاع المقاولات. ولتحقيق هدف البحث فقد تم إجراء دراسة تطبيقية على قطاع المقاولات في مصر.

وقد توصلت الدراسة إلى أهمية تطبيق نظم حديثة لقياس وتقييم التكاليف والأداء في شركات المقاولات، وأشارت النتائج كذلك إلى أن الجيل الأول والثاني لنظام التكاليف على أساس الأنشطة يهمل تقييم الأداء والذي يعد حجر الزاوية للحفاظ على القدرة التنافسية وزيادة الحصة السوقية. كما أشارت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يهتم بتقييم الأداء، كما يهتم نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء بسلوك التكلفة.

٣/٢ دراسة (Ali, 2019)

هدفت هذه الدراسة بصفة أساسية إلى استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) لغرض تحسين الإنتاجية وتقييم الأداء في القطاع الصناعي في العراق. وذلك من خلال إجراء دراسة حالة على الشركة العامة لصناعة الاطارات في النجف - العراق. وقد تم الاستعانة بنموذج (Namazi, 2009) والذي يتكون من تسع خطوات في إجراء دراسة الحالة، حتى يتم اختبار الفروض والتوصل إلى النتائج.

من خلال دراسة الحالة، فقد تم التوصل إلى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء PFABC في بيئة التصنيع العراقية. حيث أنه إذا تم تطبيقه فسيحقق العديد من المزايا في القطاع الصناعي مثل تقليل التكاليف وزيادة الإنتاجية وتحسين عملية تقييم الأداء.

٤/٢ دراسة (التمي، ٢٠٢٠)

هدف هذا البحث إلى تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) لغرض تقييم الأداء وتحسينه، وقد تم إجراء دراسة حالة علي معمل ألبان الموصل، حيث تم الاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من معمل ألبان الموصل الخاصة بشهر تموز لسنة ٢٠١٩ وذلك لاختبار فروض الدراسة والتوصل إلي النتائج.

وتوصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات وأهمها إمكانية تطبيق أسلوب (PFABC) في الوحدات الصناعية لتخفيض تكلفة المنتجات والذي يساعد في تخفيض سعر البيع ومن ثم زيادة المبيعات والذي سوف يؤدي إلى زيادة الربحية وتحسين الموقع التنافسي للمعمل، ويساعد في احتساب انحراف الكمية وانحراف السعر والإنتاجية لكل نشاط بشكل منفصل مما يساعد على معالجة هذه الانحرافات والعمل على تعديل المعايير للفترة المقبلة كما يوفر معلومات تساعد في عملية الرقابة والتخطيط وتقييم وتحسين الأداء، كما يوصي البحث باستخدام أسلوب (PFABC) في الوحدات الصناعية لتخفيض التكاليف وزيادة الربحية وتحديد الانحرافات والعمل على معالجتها لغرض تحسين الأداء.

٥/٢ دراسة (نوري وحسون، ٢٠٢٠)

هدفت هذه الدراسة إلي بيان دور نظام التكلفة علي أساس النشاط المرتكز علي الأداء (PFABC) في قياس وتقويم أداء أنشطة الوحدة الإقتصادية بصورة واضحة وشاملة وبالتالي تحسين كفاءة وفاعلية أداء الوحدة الإقتصادية ككل، إذ تم تطبيق نظام (PFABC) بخطواته التسعة حسب نموذج (Namazi, 2009) لبيان هذا الدور في إحدى شركات القطاع العام العراقية (مصنع الجلدية/ معمل الأحذية المدينة المتطورة رقم ٧) أحد مصانع الشركة العامة لصناعة النسيج والجلود. وقد اعتمد الباحثان علي بيانات مصنع الجلدية لعام ٢٠١٨ والتي تم الحصول عليها من خلال الزيارات والمعايشة الميدانية في المصنع.

وقد توصلت الدراسة إلي مجموعة من النتائج أهمها أن نظام (PFABC) هو أداة رقابية مهمة تساهم بشكل كبير في عملية تقويم أداء أنشطة الوحدة الإقتصادية من خلال تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في أداء كل نشاط وبالتالي توفير المعلومات اللازمة لإدارة الوحدة الإقتصادية لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح المسار ومتابعة تنفيذ هذه القرارات لتحقيق أقصى مستوي من الكفاءة والفاعلية لتحسين القدرة التنافسية والبقاء في السوق.

أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

ندرة الدراسات السابقة التي تناولت دراسة أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء المنشآت الخدمية وخاصة في البيئة الكويتية، وذلك في حدود علم الباحثين، حيث أن جميع الدراسات السابقة قد تم تطبيقها علي القطاع الصناعي وليس القطاع الخدمي، بالإضافة إلى اختلاف زمن الدراسة.

٣. الإطار النظري للبحث

١/٣ مفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء

يعرف نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على أنه نظام جديد يوفر معلومات متكاملة يمكن استخدامها في رقابة الأداء، وحل بعض المشاكل المتعلقة بنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، وتحقيق المزيد من الآثار المترتبة على نظم التكاليف على أساس النشاط ونظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت. (Namazi, 2009).

ويعرف (خطاب، ٢٠١٣) نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء بأنه نظام يخدم النواحي الإدارية مثل قياس وإدارة الأداء ويعالج الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، ويتكامل معه للحصول على معلومات تكاليفية تتميز بجودة أعلى وتفيد في قياس وإدارة الأداء.

ويستخلص (Carroll & Lord, 2016) أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء هو الجيل الثالث لنظام التكاليف على أساس النشاط ويحاول معالجة نواحي القصور في كل من (TDABC/ABC) ويعمل على توسيع قيمة نظم التكاليف لكي تشمل فحص الأداء التنظيمي، كما يعتبر عملية منظمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل صحيح.

وقد قام نوري وحسون (٢٠٢٠) بتعريف نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء بأنه نظام يدمج بين مميزات كل من نظام (ABC) ونظام (TDABC) ويعمل على تلافي أوجه القصور في كلا النظامين وخصوصاً في عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات ويوفر المؤشرات اللازمة عن الطاقة الإنتاجية المستغلة وغير المستغلة لكل نشاط.

من خلال التعريفات السابقة يمكن للباحث أن يعرف نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على أنه الجيل الثالث لنظام التكاليف على أساس النشاط ويعمل على تحديد تكلفة المنتج وقياس ورقابة الأداء بحيث يهتم بسلوك التكاليف وتخصيص تكاليف الموارد لكل نشاط بشكل منفصل باستخدام مسببات موارد متعددة، ويوفر مقاييس لحساب انحرافات الموارد المرنة والملزمة، كما يوفر مقاييس لقياس الإنتاجية الخاصة بكل نشاط وعناصرها المتمثلة في الكفاءة والفعالية، وبالتالي يعتبر نظام ذو توجه إداري.

٢/٣ خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء

تتمثل خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في ٩ خطوات رئيسية وهي:

١. التعرف على الأنشطة الرئيسية:

يتشابه في ذلك مع الخطوة الأولى في نظام التكاليف على أساس النشاط، ولكن تم التغاضي عنها في نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت، وتعتبر هذه الخطوة هامة لسببين أساسيين وهما (Kowsari, 2013):

- طبيعة وسلوك التكلفة الخاصة بأي نشاط تختلف عن التكاليف الخاصة بالأنشطة الأخرى في نفس القسم .
 - تعتبر العنصر الأساسي في نظام التكاليف على أساس النشاط وضروري لتخصيص التكاليف للأنشطة المختلفة حيث يتم على أساسه رسم خريطة الأنشطة.
- ويرى الباحث أن هذه الخطوة هامة جدا في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة حيث تساعد في تحليل الأنشطة للتعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة وأخرى التي لا تضيف قيمة ومحاولة تعزيز كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة، ونظرا لذلك تم الاحتفاظ بها في هذا النظام.

٢. تحديد الموارد الفعلية المستخدمة في كل نشاط

في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يتم تحديد الموارد الفعلية بطريقة مختلفة عن نظام التكاليف على أساس النشاط حيث أن الموظفين الذين يؤدون النشاط هم الذين يقومون بتحديد نوع وكمية الموارد المستخدمة فعلا في كل نشاط بناء على سلوكهم أو من خلال نظم المعلومات بالمنشأة و خصوصا نظم المعلومات المحاسبية . وقد تكون الموارد الوقت أو كمية الموارد الأولية أو أي مقياس آخر مناسب بشرط أن يعكس علاقة السبب والنتيجة مع موضوع القياس التكاليفي مما يعطى المرونة . وتشتمل هذه الخطوة على تحديد سلوك الموارد الفعلية وتكلفتها وفقا لموضوع القياس التكاليفي حيث تقسم الموارد إلى الموارد المرنة والموارد الملزمة (الحمروني, ٢٠١٦).

وتعرف الموارد المرنة Flexible Resources على أنها : الموارد التي لا يتطلب الحصول عليها من مصادر خارجية التزامات طويلة الأجل، ولذلك تمتلك المنظمة مطلق الحرية في شراء ما تحتاجه وعندما تحتاجه، بمعنى أن كمية الموارد المتوفرة تساوي كمية الموارد المطلوبة، كما لا توجد طاقة عاطلة لهذا النوع من الموارد بمعنى أن الموارد المستخدمة تساوي الموارد المتوفرة، لذا تأخذ تكلفة الموارد المرنة ملوك التكلفة المتغيرة، ومن أمثلتها المواد الخام، بمعنى الموارد المتوفرة = الموارد المستخدمة = الموارد المطلوبة (Hansen & Maryanne, 2005).

وتعرف الموارد الملزمة Committed Resources على أنها الموارد التي يتم التعاقد عليها قبل الحاجة لاستخدامها (حيث تتوافر قبل الاستخدام ويتم التعاقد للحصول على كمية معينة) بغض النظر عن ما إذا كانت الكمية المتوفرة مستخدمة بالكامل أم لا ، وقد تظهر طاقة غير مستغلة نتيجة توافر كمية أكبر من الكمية التي تم استخدامها (Hansen & Maryanne, 2005).

٣. تحديد معدل فعلى لكل نشاط من الموارد

يتم تحديد معدلات التكلفة الفعلية بشكل منفصل لكل نشاط على أساس مسببات مختلفة، ويعتمد في ذلك على المعلومات المستمدة من نظم المعلومات القائمة على أساس المعلومات الفعلية وطبقا لنوع الموارد وسلوك تكلفتها. فعلى سبيل المثال يمكن النظر إلى معدل التكلفة الفعلى لكل ساعة بالنسبة لأداء وظيفة المراجعة على أنها تكاليف متغيرة وهذا المعدل يتغير من نشاط

إلى آخر مثل الضرائب أو الخدمات الاستشارية الإدارية، وعلى الجانب الآخر معدل التكلفة بالنسبة لإهلاك مباني المنشأة يتم النظر إليه على أنه تكلفة ثابتة ويتم أخذه في الاعتبار بشكل مختلف عن تكاليف عملية المراجعة لأنه يتم معالجته على أنه تكاليف ثابتة (2009 ، Sarokolaei et al., 2013; Namazi).

٤. تحديد التكلفة لكل نشاط

يأخذ نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في الاعتبار سلوك تكلفة الموارد عند تحديد التكلفة لكل نشاط.

٥. حساب المعدل المعياري للنشاط

هذه الخطوة غير موجودة في كل من (TD-ABC/ABC) ولكنها تعتبر خطوة رئيسية في ظل نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء حيث يتم تقدير المعدل المعياري للنشاط ، وتوجد أساليب مختلفة لتقدير المعدل المعياري والتي من أهمها مقاييس وأدوات قياس العمل، ميكانيكية السوق، المقاييس المرجعية الداخلية والخارجية، الأساليب الإحصائية مثل تحليل الانحدار ونماذج السلاسل الزمنية، ويجب حساب المحل المعياري بدقة لأنه سيستخدم كأساس للمقارنة مع المعدلات الفعلية (Sarokolacia et al., 2013 ; Namazi, 2009).

٦. حساب انحراف السعر للأنشطة

هذه الخطوة غير موجودة في كل من (TD-ABC/ABC) ولكنها تعتبر خطوة رئيسية في نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، ولتحديد انحراف السعر للموارد المرنة يتم حساب كمية الموارد الفعلية المطلوبة بواسطة النشاط مضروبة في السعر المعياري للموارد المستهلكة ثم يتم طرح من التكلفة الفعلية للنشاط، أما فيما يتعلق بالموارد الملزمة لا يوجد انحراف سعر لأنها ثابتة (Namazi, 2009).

٧. حساب التكلفة المحملة للأنشطة

ينظر نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء بدقة في سلوك الموارد المستهلكة فتقسم إلى موارد مرنة وملزمة. وتتمثل المهمة الأولى في تحديد الكمية المعيارية من الموارد المستهلكة لأداء النشاط ، وينبغي تحديد الكمية المعيارية بأعلى درجة ممكنة من الدقة لأنها سوف تستخدم كمقياس مرجعي للمقارنة مع الموارد الفعلية المستخدمة . ويمكن استخدام مقاييس العمل أو الأساليب الإحصائية مثل تحليل الانحدار في حساب الكمية المعيارية، ثم يلي ذلك حساب التكلفة المحملة (Sarokolaei et al., 2013).

٨. حساب انحراف الكمية

تعتبر خطوة جديدة في نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، ويتم فيها قياس انحراف الكمية من خلال مقارنة التكاليف المحملة بالموازنة المرنة، ويوضح انحراف الكمية

ما اذا كان مدير الإنتاج بالشركة قد استخدم موارد أكثر من الكمية المعيارية من الموارد لإنتاج المنتجات أو الخدمات، بمعنى انه يقيس أداء مديري الإنتاج (Namazi, 2009).

٩. حساب إنتاجية النشاط

تعتبر إنتاجية النشاط من المعلومات الأكثر أهمية في عملية تقييم أداء الإدارة والتي لا توجد في كل من (TD-ABC/ABC) ولكنها تعتبر خطوة حيوية في نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، ويتم قياس الإنتاجية من خلال المعادلة الآتية: الإنتاجية = الكفاءة + الفعالية (Namazi, 2009).

٣/٣ مزايا نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء

يتميز نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء بمجموعة من المزايا، يمكن تلخيصها في النقاط التالية (الحمروني، ٢٠١٦):

- إحدى الجوانب الهامة في نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء هو أنه يتضمن تحديد سلوك الموارد الفعلية المكتسبة بالنسبة للنشاط من ناحية نوعين من الموارد: الموارد المرنة والموارد الإلزامية فيتم الفصل بين التكاليف المرنة ذات صفات التكاليف المتغيرة والتكاليف الإلزامية ذات صفات التكاليف الثابتة مما يؤدي إلى تحديد أكثر دقة لتكاليف كل نشاط وبالتالي تحليل الربحية بشكل دقيق.
- يحدد نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء التكاليف الفعلية لكل نشاط بشكل منفصل وبدقة من خلال النظر بعين الاعتبار إلى المورد الملائم ومحرك التكلفة.
- يمكن توسعة نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء ليأخذ بعين الاعتبار هرم التكاليف وفقاً ل ABC وبالتالي يتم تحديد سلوك تكاليف الموارد المرنة والإلزامية بدقة من خلال النظر إلى أربعة مستويات وهي أنشطة على مستوى الوحدة، أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية، أنشطة على مستوى المنتج ككل، أنشطة على مستوى التسهيلات، وتمثل الأنشطة التي يتم أدائها لتوفير التسهيلات اللازمة لعملية التصنيع، وهذا بدوره يؤدي إلى التحليل والتخطيط وإعداد الميزانية الأكثر دقة.
- لا يعتبر نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء مجرد تقنية لتحديد التكاليف بدقة عالية فقط، ولكنه أداة تخطيط وقياس أداء قوية عندما نتبناها الإدارة للتعرف على مستويات انحرافات التكاليف الهامة، وكذلك هو تقنية قوية يمكن استخدامها في تحديد إنتاجية النشاط أو المنشأة ككل من خلال تحليل العناصر الهامة للإنتاجية وهما: الكفاءة والفعالية.
- يبين نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء الطاقة الإنتاجية المستخدمة والغير مستخدمة لكل نشاط على حده، حيث أن الطاقة الإنتاجية المستخدمة تركز على التكاليف المطبقة للموارد المرنة والإلزامية. ووفقاً لنظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء فإن كمية الطاقة الغير مستغلة هي عبارة عن انحراف الطاقة الإنتاجية بالنسبة للتكاليف الإلزامية.

- يكون نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء أكثر دقة باستخدامه محرك المدة الزمنية لتحديد الوقت المعياري المطلوب.
 - يعكس نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء الطبيعة الحقيقية للنشاط بدقة باستخدامه لمحركات الموارد المتعددة.
 - العمل على الفصل الدقيق لبنود التكاليف الثابتة والمتغيرة على أساس الأنشطة له دور مهم في الرقابة على تكاليف الأنشطة من خلال تكامله مع نظم الموازنات المرنة وتحليل الانحرافات لأن تفسير سلوك التكاليف لا يكون لتكلفة الموارد المتاحة كما كان يحدث تقليدياً، ولكنه يتم في ضوء تكلفة الموارد المستخدمة في أداء الأنشطة مما يتيح الفرصة للتعرف على مدي استغلا الطاقة لكل نشاط على حده ومن ثم أداء النشاط.
 - وأخيراً يمكن القول بأن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يعتبر أكثر اكتمالاً من ABC و TDABC حيث أنه يأخذ في الاعتبار سلوك تكاليف الموارد وتحديد التكاليف الفعلية لكل نشاط بشكل منفصل ودقيق، الأمر الذي ينتج عنه تحليل الربحية بشكل أكثر دقة.
- ويعتبر نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء أداة قوية للتخطيط وتقييم الأداء، حيث يعمل على التعرف على الانحرافات الهامة مثل انحراف الكفاءة والفعالية، بالإضافة إلى المعلومات الغير مالية التي يتم توفيرها عن كل نشاط مثل مسببات أو محركات تكلفة الأنشطة، فهو أسلوب يعمل على دمج مزايا ABC في تحليله للأنشطة وتعدد مسببات التكلفة، وبساطة أسلوب TDAB في دقة تحديد تكلفة المنتجات وقياس تكلفة الطاقة الغير مستغلة في أسلوب متكامل يحقق القياس الدقيق للتكلفة.
- كما يقدم نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء معلومات لها دور مهم في عملية التحسين المستمر وذلك بسبب تحليله للأنشطة فيساعد على الحد من الإسراف والضياع والتخلص منه بمجرد اكتشافه في الأنشطة، مما يساعد على تحقيق الأرباح من خلال خفض التكلفة، ويعم على ترشيد القرارات الاستثمارية، نظراً لقدرته على توضيح تكلفة الأنشطة التشغيلية والاستثمارية، مما يساهم في تحليل سلسلة القيمة، حيث يتم تحديد الأنشطة الاستراتيجية في المنشأة وفهم سلوك التكاليف الأمر الذي يجعل الإدارة على دراية أين وكيف يتم خفض التكلفة مما يعكس إيجابياً على تحسين الأداء بالمنشأة.

٤/٣ تعريف الخدمات الصحية

عرفت الخدمات الصحية على أنها مجموعة من البرامج والأنشطة الصحية التي تهدف إلى وقاية المجتمع من المشكلات الصحية وعلاج هذه المشكلات في حال حدوثها (أبو النصر، ٢٠١٥). وأيضاً عرفت الخدمات الصحية بأنها كافة الخدمات التي تقدم لإشباع حاجات أو رغبات صحية لطالبي الخدمة الصحية (الغزوي، ٢٠٠٥)

كما عرفت الخدمات الصحية بأنها عبارة عن خطط وبرامج تدخل إلى المجتمع بهدف مكافحة الأمراض ومعالجة المرضى أو وقاية المجتمع منها (Metzner & Darks 2006). كما أشار زكي (٢٠٠٨) إلى أن الخدمات الصحية هي أوجه النشاط غير الملموس التي تُقدم للمريض، والتي تهدف أساساً إلى إشباع

حاجاته ورغباته، أي تهدف إلى تحسين الصحة وزيادة فرص الشفاء والتقليل من القلق الذي يساور المريض، والتعافي من المرض والسعي نحو السلامة الجسدية والعقلية والاجتماعية... الخ، ويتم الحصول عليها من المؤسسات الصحية، سواء كانت عامة أو خاصة.

كما يمكن تعريف الخدمات الصحية على أنها جميع الخدمات التي يقدمها القطاع الصحي على مستوى الدولة، سواء كانت علاجية موجهة للفرد، أو وقائية موجهة للمجتمع والبيئة أو إنتاجية مثل إنتاج الأدوية والأجهزة الطبية وغيرها، بهدف رفع المستوى الصحي للأفراد وعلاجهم ووقايتهم من الأمراض (عدمان، ٢٠٠٨).

وتعرف الخدمات الصحية أيضاً على أنها الخدمات العلاجية أو الاستشفائية أو التشخيصية التي يقدمها أحد أعضاء الفريق الطبي إلى فرد واحد أو أكثر من أفراد المجتمع، مثل معالجة الطبيب لشخص مريض سواء كان ذلك في مركزه الصحي الخاص، أو في مؤسسة صحية عمومية، أو العناية التمريضية التي يقدمها طاقم التمريض، أو التحاليل المخبرية التشخيصية التي يقدمها فني المختبر لشخص ما، أو لعدة أشخاص، غير أن الخدمات الصحية قد تقدم رعاية صحية وقائية، حيث يقدم الطبيب المعالج لشخص ما معلومات حول مرض ما وطرق انتشاره، وكيفية الوقاية منه، لتجنب الوقوع فيه مستقبلاً، وبذلك يقوم الطبيب بدور الرعاية الصحية إلى جانب الخدمة الصحية (سفيان، ٢٠٠٦).

٣/٥ قياس أداء الخدمات الصحية

إن عملية قياس الأداء هي عملية أساسية من العمليات الإدارية التي لا تقل أهمية عن العمليات الإدارية الأخرى كاتخاذ القرارات وبناء فرق العمل وغيرها، ومن ثم لزم وضعها من الخطوط العريضة إذا أرادت المؤسسة أن تحقق نجاحات مختلفة في جوانب معينة، حيث أن التطبيق الناجح لأساليب قياس وتقييم الأداء يعتبر أحد أهم عناصر نجاح وتطور المؤسسة واستمرارها (حسين، ٢٠١٩).

وفي هذا الإطار نجد أن المؤسسات قد استخدمت العديد من أنظمة قياس وتقييم الأداء بهدف جمع المعلومات الصحيحة لدعم عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية، إلا أنه مع ذلك لا يزال قياس وتقييم الأداء تحدياً مستمراً بالنسبة للمؤسسات والباحثين بسبب الطبيعة المعقدة التي تميز المؤسسات وخاصة الخدمة من جهة، والعدد المتزايد من المتغيرات المؤثرة فيها من جهة أخرى.

وقد تم تطبيق الطرق التقليدية لقياس الأداء في ظروف ميزها الاستقرار، وقد اقتصر على عملية التقييم في ذلك الوقت على المقاييس المالية فقط، غير أن هذه الأساليب أصبحت غير قادرة على العمل في البيئة الجديدة التي تتميز بالاضطراب والتغير السريع، بل أصبحت عائقاً أمام قدرة المؤسسة على خلق قيمة اقتصادية على المدى الطويل، وشكلت هذه الظروف الدافع الأساسي في البحث عن أنظمة جديدة تواكب هذا التغير.

٣/٥/١ مفهوم قياس الأداء

تعتبر عملية قياس الأداء من العمليات الإدارية الهامة التي تمكن المنشأة من التعرف على مدى تحقيقها لأهدافها واستراتيجياتها وبالتالي تكوين صورة كاملة عن مدى كفاءتها، كذلك اكتشاف الأخطاء ومواطن الضعف والعمل على معالجتها بما يمكن من تحسين الأداء مستقبلاً (عبد القادر، ٢٠١٥). حيث شهدت

بيئة الأعمال الحديثة العديد من التغيرات والتطورات في كافة الجوانب مثل التطور التكنولوجي السريع والاهتمام بالنظم الحديثة، مما أدى إلي جعل عملية تقييم الأداء محل الكثير من التساؤلات حول مدى كفاءتها وفعاليتها للاستخدام في ظل هذه التغيرات والتطورات ومن ثم أهمية وفعالية المعلومات اللازمة لأغراض اتخاذ القرارات (سويلم، ٢٠٢٠).

وتعتبر عملية قياس وتقييم الأداء من أهم الوظائف الإدارية، لأنها تكشف عن مدى سلامة الأداء في مختلف جوانب نشاط المؤسسة، وتحدد مدى نجاح الأثرة في تعبئة الموارد والإمكانيات المتاحة لتحقيق الأهداف، بالإضافة إلي مواطن الخلل ونقص كفاءة وفعالية الأداء لإتخاذ الإجراءات الكفيلة بتخفيض أو تلافي الآثار السلبية لها (العبادي، ٢٠٠٢).

ولقد تناولت العديد من الدراسات مفهوم قياس وتقييم الأداء من جوانب مختلفة فبعض الدراسات تناولت هذا المفهوم كعلاقة بين ما هو قائم فعلاً وبين ما هو مستهدف في شكل علاقات نسبية لقياس حجم ومستوي ما ينجز كمياً ونوعاً وجوداً، وبعض الدراسات الأخرى اعتبرت قياس وتقييم الأداء علي أنه طريقة لقياس أداء العاملين، وبعض الدراسات الأخرى أشارت إلي أن قياس وتقييم الأداء هو متابعة القرارات بما يسهم في تحفيز القائمين عليها بصنع ما هو أحسن في المستقبل، ولقد اجتمعت معظم التعريفات علي أن عملية تقييم الأداء هي تحليل شامل وفحص لخطط وأهداف وطرق التشغيل واستخدام الموارد بكفاءة وفعالية، وبالتالي فهي متابعة مستمرة لتنفيذ الأهداف وبيان الانحرافات التي تحدث وتحديد أسبابها واقتراح سبل لعلاجها (عبد القادر، ٢٠١٥).

وقد أشارت دراسة ثابت (٢٠٠١) إلي أن قياس وتقييم الأداء هو قياس الأداء الفعلي ومقارنة النتائج المحققة بالمعايير التي سبق تحديدها والمستمدة من الأهداف المتوقعة وتحديد الانحرافات ووضع الخطط اللازمة لتحسين الأداء. ويمكن أن تتم عملية قياس وتقييم الأداء في أي وقت من أوقات العمل سواء عند الانتهاء منه أو في أي مرحلة من مراحله أو أثناء أدائه، وتعتبر هذه العملية في جوهرها مقارنة ومصدرا للمعلومات ومن خلالها ينجح القائمون علي التقييم من معرفة مدى تحقيقهم للأهداف المخطط لها. ويعتبر الأداء أحد أهم العناصر في العملية الانتاجية التي تركز علي الاستخدام الأمثل لهذه العناصر، وهو ما يعرف بالكفاءة الإنتاجية بشقيها المادي المتمثل في الجانب الفني المرتبط بآلية تنفيذ العمل ومستوياته والتكنولوجيا المستخدمة في ذلك، أما الشق الثاني فهو المتعلق بالعنصر الإنساني في أداء العمل (علي، ٢٠٠٤).

وتشير بعض الدراسات إلي أن تقييم الأداء في المؤسسات الصحية لا يختلف عن تقييم الأداء بشكل عام، إذ يرتبط بحد كبير إلي قدرة هذه المؤسسات في تحقيق أهداف الرعاية الصحية التي تسعى إلي تحقيقها من حيث إعداد البرامج الصحية، ومستوي جودة الخدمات الصحية المقدمة، ومدى تنوع الخدمات الصحية المقدمة، وذلك من خلال المقارنة بين النتائج والأهداف بهدف اكتشاف الانحرافات والعمل علي تصحيحها، مما يعكس استراتيجيتها وأهدافها في النتائج المحققة من سير عملها، وعليه فإن تقييم الأداء في المؤسسات الصحية ينصب نحو تحسين البرامج والخدمات الصحية المقدمة في حدود الموارد المتاحة (البركري، ٢٠٠٥؛ كواديك، ٢٠٢١).

٢/٥/٣ أهمية قياس الأداء

تسعى المؤسسات بشكل عام إلى قياس الأداء بغرض التحسين والتطوير المستمر لتحقيق الأهداف التنظيمية بكفاءة وفعالية وبما يضمن دعم بقاءها واستمرارها من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة , ويمكن توضيح أهمية قياس وتقييم الأداء في النقاط التالية (حسين, ٢٠١٩):

١. يوفر قياس وتقييم الأداء مقياس لمدي نجاح المؤسسة من خلال سعيها لمواصلة نشاطها بغية تحقيق أهدافها, فنجاح المؤسسة هو مقياس يجمع بين الكفاءة والفعالية بما يضمن بقاء واستمرار المؤسسة.
 ٢. يوفر قياس وتقييم الأداء معلومات لمختلف المستويات في المؤسسة بهدف القيام بعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على معلومات موضوعية ومفيدة.
 ٣. يرسم تقييم الأداء صورة واقعية لما حققته المؤسسة من نجاحات أو إخفاقات وذلك عن طريق مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي للأداء زمنياً في المؤسسة من مدة لأخرى, ومكانياً بالمؤسسات البديلة لها.
- وقد أشارت دراسة كواديك (٢٠٢١) إلى أهمية قياس وتقييم الأداء في المؤسسات الصحية على وجه الخصوص, وتمثلت في النقاط التالية:

١. يعكس تقييم الأداء التطور التاريخي للمؤسسة الصحية وتحليل أنشطتها وفعاليتها للفترة الماضية على نحو يسهل من مهمة معالجة نقاط الضعف وتعزيز نقاط القوة في أدائها.
٢. توفير المعلومات الضرورية لمتخذي القرار على نحو يوضح كيفية سير الأنشطة والفعاليات في المؤسسة الصحية ومدى التزامها بالتوجيهات الصادرة من قبلهم.
٣. كشف الانحرافات عن الأهداف المتوقعة, والممارسات الخاطئة, والسلبيات, والإيجابيات على النحو الذي يسهل من مهمة البحث عن أسباب هذه الانحرافات والمعالجات الضرورية لها.
٤. توفير الفرصة لإيجاد نوع من المنافسة بين المؤسسات الصحية, أو بين العاملين فيها نحو تحسين الجودة وترشيد التكاليف.
٥. تسهيل مهمة تحقيق الوفورات الاقتصادية من خلال تفعيل التكامل بين مختلف أقسام المؤسسة الصحية وأنشطتها على النحو الذي يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المؤسسة.
٦. انعكاس نتائج تقييم الأداء على تحسين الأداء الإداري والطبي في المؤسسات الصحية وجعلها نظاماً ديناميكياً يتفاعل مع المؤثرات الداخلية والخارجية.

٣/٥/٣ تقييم نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في قياس أداء الخدمات الصحية

مثلما دافع الكثير من الباحثين عن أهمية تطبيق نظامي ABC و TDABC في تطوير أنظمة التكاليف التقليدية, وتحقيق العديد من المزايا للمؤسسات, فقد دافع أيضاً الكثير من الباحثين عن نظام PFABC بعد الانتقادات التي وجهت لنظامي ABC و TDABC كنظام تكاليفي جديد يجمع بين مزايا هذين النظامين, فضلاً عن قدرته على تقييم الأداء وتحليل الانحرافات, فنظام

PFABC هو أداة لتحديد التكاليف ولتخطيط وتقييم الأداء, فعند تبني هذا النظام من قبل المنشآت سيتم التعرف علي انحرافات التكلفة كإنحرافات المعدل والكفاءة وحجم الإنتاج, كما أنه سيوفر من تكلفة اقتناء نظامين منفصلين: نظام لتخصيص التكاليف غير المباشرة علي المنتجات والخدمات, ونظام آخر لقياس وتقييم الأداء (Kowsari, 2013), فنظام PFABC يجمع بين قدرته علي تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة وتقييم الأداء في وقت واحد Sarokolaei (et al., 2013).

ولقد أشارت العديد من الدراسات إلي أهمية نظام التكاليف علي أساس النشاط المرتكز علي الأداء في قياس وتقييم الاداء وتحليل الانحرافات, فقد تناولت دراسة الحمروني (٢٠١٦) دور نظام التكاليف علي أساس النشاط المرتكز على الأداء PFABC في تحسين الأداء التنافسي بالمنشأة, وقد توصلت الدراسة إلى أن نظام PFABC يعمل على تحسين الأداء التنافسي من خلال إدارة أفضل للطاقة الزائدة والاستغلال الأمثل لموارد المنشأة وتحليل الأنشطة والتعرف على الأنشطة المضيضة وغير المضيضة للقيمة وإعادة هيكلة الأنشطة بما يؤدي الى تدفق العمل بشكل يحقق أقل وقت وأقل تكلفة وتخفيض وقت الاستجابة لطلب العملاء وترجمة الفاقد الى تكاليف والعمل على تخفيض هذه التكاليف.

وقد هدفت دراسة القسطاوي (٢٠١٦) إلى التعرف على اثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء على قياس وإدارة الأداء في قطاع المقاولات, وقد توصلت الدراسة إلى أهمية تطبيق نظم حديثة لقياس وتقييم التكاليف والأداء في شركات المقاولات, وأشارت النتائج كذلك إلي أن الجيل الأول والثاني لنظام التكاليف على أساس الأنشطة يهمل تقييم الأداء والذي يعد حجر الزاوية للحفاظ على القدرة التنافسية وزيادة الحصة السوقية. كما أشارت الدراسة إلي أن نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يهتم بتقييم الأداء, كما يهتم نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء بسلوك التكلفة.

كما تناولت دراسة أحمد (٢٠١٩) التعرف علي مدي تطبيق الشركات المصرية لنظام PFABC وأثر تطبيقه في زيادة كفاءة تحليل الانحرافات, توصلت الدراسة إلي وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (PFABC) وبين زيادة كفاءة تحليل الانحرافات في الشركات المصرية.

كما تناولت دراسة السيد (٢٠١٩) اختبار إمكانية استخدام نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تدعيم استراتيجية ريادة التكلفة بما يساعد الشركات في تحقيق ميزة تنافسية في الأسواق, وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء يساعد في تدعيم استراتيجية ريادة التكلفة عن طريق التخصيص الدقيق للتكاليف, وذلك من خلال توفير معلومات تساعد في تحسين كفاءة وفعالية أداء الأنشطة بغرض تخفيض التكاليف, وأن تلك معلومات تزيد منفعاتها كثيراً عن تكلفة تشغيلها.

وقد هدفت دراسة الفقي (٢٠٢٠) إلى استخدام التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية، مما يساعد الشركات في تحقيق الميزة التنافسية، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن المعلومات التي يوفرها التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل كمتغيرات مستقلة تدعم المتغير التابع الذي يشير إلى دور المراجعة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية.

وقد هدفت دراسة التمي (٢٠٢٠) إلى تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) لغرض تقييم الأداء وتحسينه، وقد توصلت النتائج إلى إمكانية تطبيق أسلوب (PFABC) في الوحدات الصناعية لتخفيض تكلفة المنتجات والذي يساعد في تخفيض سعر البيع ومن ثم زيادة المبيعات والذي سوف يؤدي إلى زيادة الربحية وتحسين الموقع التنافسي للمعمل، ويساعد في احتساب انحراف الكمية وانحراف السعر والإنتاجية لكل نشاط بشكل منفصل مما يساعد على معالجة هذه الانحرافات والعمل على تعديل المعايير للفترة المقبلة كما يوفر معلومات تساعد في عملية الرقابة والتخطيط وتقييم وتحسين الأداء.

كما تناولت دراسة نوري وحسون (٢٠٢٠) بيان دور نظام التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس وتقويم أداء أنشطة الوحدة الاقتصادية، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن نظام (PFABC) هو أداة رقابية مهمة تساهم بشكل كبير في عملية تقويم أداء أنشطة الوحدة الاقتصادية من خلال تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في أداء كل نشاط وبالتالي توفير المعلومات اللازمة لإدارة الوحدة الاقتصادية لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح المسار ومتابعة تنفيذ هذه القرارات لتحقيق أقصى مستوي من الكفاءة والفاعلية لتحسين القدرة التنافسية والبقاء في السوق.

وقد تناولت دراسة جزاع (٢٠٢١) دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق هذا النظام في الوحدات الاقتصادية يؤدي إلى تخفيض التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد محققاً بذلك الميزة التنافسية وبيان أهمية ودور هذا النظام من خلال ما يوفره من معلومات عن كل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية ومن خلال الرقابة على عناصر التكلفة والتركيز على كفاءة الأداء من خلال قياس الانحرافات وفق معايير يتم وضعها بموجب هذا النظام لكل نشاط من الأنشطة وبصورة منفردة. كما توصلت الدراسة أيضاً أن هذا النظام يكشف عن مقدار الطاقة العاطلة وغير المستغلة ويوفر معلومات يتم الاستفادة منها في تحسين جودة المنتجات عن طريق عمليات التحسين المستمر التي تستند إلى قياس وتقييم الانحرافات لتكاليف الأنشطة.

ومما سبق نجد أن لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) دور هام في قياس الأداء، ومن ثم تقييم الأداء وتحقيق ميزة تنافسية للمنشآت المختلفة بما فيها من منشآت خدمية.

٤. الدراسة الميدانية

١/٤ هدف الدراسة الميدانية

تستهدف الدراسة الميدانية الإجابة علي السؤال الرئيسي للبحث واختبار الفرض الرئيسي للبحث التي تم اشتقاقه في الإطار النظري للبحث والمتعلق بأثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت.

٢/٤ فروض الدراسة الميدانية

قام الباحثون بصياغة الفرض الرئيسي للبحث في الصيغة العدمية وذلك بغرض التمكن من إجراء الاختبارات الإحصائية كما يلي:

لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت.

٣/٤ مجتمع وعينة الدراسة

المجتمع عبارة عن مجموعة كاملة من العناصر التي يتم استخراج عينة منها، لأنه من المستحيل جمع البيانات من المجتمع بأكمله بسبب بعض الاعتبارات مثل الدقة والوقت والمال. وتحقيقاً للهدف الرئيسي للدراسة فإن مجتمع الدراسة يتمثل في أربعة فئات أساسية علي النحو التالي:

١. المجموعة الأولى: تتمثل في الأكاديميين (أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم) في أقسام المحاسبة والمراجعة في الجامعات الكويتية.

٢. المجموعة الثانية: تتمثل في محاسبي التكاليف بجميع المنشآت الصحية بدولة الكويت.

٣. المجموعة الثالثة: تتمثل في المديرين الماليين بجميع المنشآت الصحية بدولة الكويت.

٤. المجموعة الرابعة: تتمثل في أعضاء مجلس إدارة جميع المنشآت الصحية بدولة الكويت.

وقد اعتمد الباحث علي أسلوب العينة الحتمية في اختيار عينة الدراسة، لذلك فإن عينة الدراسة تتكون من مجموعة من الأكاديميين ومحاسبي التكاليف والمديرين الماليين وأعضاء مجلس إدارة جميع المنشآت الصحية بدولة الكويت. وقد اعتمد الباحث في توزيع الاستبيانات على التوزيع اليدوي فقط، وتمثلت عينة الدراسة النهائية في ١٨٢ مفردة موزعة علي فئات العينة.

أولاً: توزيع فئات العينة

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة علي الفئات الأربعة، وعدد الاستثمارات الموزعة علي كل فئة، وعدد الاستثمارات المستلمة من كل فئة، وعدد الاستثمارات المستبعدة من كل فئة، وعدد ونسبة الاستثمارات الصحيحة الصالحة للتحليل الإحصائي، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

جدول رقم (١): فئات عينة الدراسة

فئات العينة	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المستلمة	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الصحيحة	نسبة الاستمارات الصحيحة الي إجمالي
الأكاديميين	٦٠	٤٧	٤	٤٣	٪٢٣،٦٣
محاسبي التكاليف	٦٠	٥٤	٣	٥١	٪٢٨،٠٢
المديرين الماليين	٦٠	٥١	٥	٤٦	٪٢٥،٢٧
أعضاء مجلس الإدارة	٦٠	٤٩	٧	٤٢	٪٢٣،٠٨
الإجمالي	٢٤٠	٢٠١	١٩	١٨٢	٪١٠٠

المصدر: إعداد الباحثون

يتضح من جدول رقم (١/٥) انه تم توزيع (٢٤٠) استمارة استبيان علي فئات عينة الدراسة. وقد تم استلام (٢٠١) استمارة استبيان بنسبة (٨٣٪، ٧٥) من إجمالي الاستمارات الموزعة. وبعد فحص القوائم المستلمة تم استبعاد (١٩) استمارة غير مستوفاة، وبالتالي أصبح عدد الاستمارات المستوفاة والصالحة لأغراض التحليل الإحصائي (١٨٢) استمارة أي بنسبة (٧٥،٨٪) من إجمالي الاستمارات الموزعة.

كما يتضح أيضا من الجدول رقم (١/٥) أن النسبة الأكبر من مفردات العينة تتمثل في محاسبي التكاليف حيث بلغ عددهم (٥١) مفردة بنسبة (٢٨،٠٢٪) من إجمالي العينة النهائية، ثم يليهم في المرتبة الثانية المديرين الماليين حيث بلغ عددهم (٤٦) مفردة بنسبة (٢٥،٢٧٪) من إجمالي العينة النهائية، ثم يليهم في المرتبة الثالثة الأكاديميين حيث بلغ عددهم (٤٣) مفردة بنسبة (٢٣،٦٣٪) من إجمالي العينة النهائية، وأخيراً أعضاء مجلس الإدارة في المرتبة الرابعة حيث بلغ عددهم (٤٢) مفردة بنسبة (٢٣،٠٨٪) من إجمالي العينة النهائية.

ثانياً: توزيع عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة علي المؤهلات العلمية المختلفة (بكالوريوس، ماجستير، دكتوراة، أخرى)، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

جدول رقم (٢): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهلات العلمية

المؤهلات العلمية	التكرارات	النسبة المئوية
بكالوريوس	٦٢	٪٣٤،١
ماجستير	٦٧	٪٣٦،٨
دكتوراة	٣٠	٪١٦،٥

أخري	٢٣	١٢,٦ %
الإجمالي	١٨٢	١٠٠ %

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (٢) أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة تم توزيعها علي حاملي درجة الماجستير حيث بلغ عددهم (٦٧) مفردة بنسبة (٣٦,٨%), ثم يليهم في المرتبة الثانية حاملي درجة البكالوريوس حيث بلغ عددهم (٦٢) مفردة بنسبة (٣٤,١%), ثم يليهم في المرتبة الثالثة حاملي درجة الدكتوراه حيث بلغ عددهم (٣٠) مفردة بنسبة (١٦,٥%), بينما تمثل المؤهلات الأخرى نسبة صغيرة من مفردات العينة حيث بلغ عددهم (٢٣) مفردة أي بنسبة (١٢,٦%).

ثالثاً: توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة طبقاً لعدد سنوات الخبرة المختلفة بين مفردات العينة, ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

جدول رقم (٣): توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرارات	النسبة المئوية
أقل من ٥ سنوات	٣٩	٢١,٤ %
من ٥ – ١٠ سنوات	٤٦	٢٥,٣ %
من ١٠ – ١٥ سنة	٥٢	٢٨,٦ %
من ١٥ – ٢٠ سنة	٢٥	١٣,٧ %
أكثر من ٢٠ سنة	٢٠	١١ %
الإجمالي	١٨٢	١٠٠ %

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (٣) أن النسبة الأكبر من عينة الدراسة تم توزيعها علي الأشخاص التي تتراوح عدد سنوات خبرتهم من ١٠ – ١٥ سنة حيث بلغ عددهم (٥٢) مفردة بنسبة (٢٨,٦%), ثم يليهم في المرتبة الثانية الأشخاص التي تتراوح عدد سنوات خبرتهم من ٥ – ١٠ سنوات حيث بلغ عددهم (٤٦) مفردة بنسبة (٢٥,٣%), ثم يليهم في المرتبة الثالثة الأشخاص ذوي الخبرة الأقل من ٥ سنوات حيث بلغ عددهم (٣٩) مفردة بنسبة (٢١,٤%), ثم يليهم في المرتبة الرابعة الأشخاص التي تتراوح عدد سنوات خبرتهم من ١٥ – ٢٠ سنة حيث بلغ عددهم (٢٥) مفردة بنسبة (١٣,٧%), بينما يأتي الأشخاص ذوي الخبرة الأكثر من ٢٠ سنة في المرتبة الأخيرة حيث بلغ عددهم (٢٠) مفردة أي بنسبة (١١%).

٤/٤ تصميم أداة الدراسة

اعتمد الباحثون في هذه الدراسة علي إعداد قائمة استبيان كأداة لجمع البيانات اللازمة من عينة الدراسة, وذلك من خلال الاعتماد علي مجموعة من الأسئلة التي تكونت لدي الباحثين أثناء إعداد الدراسة النظرية لموضوع البحث, وقد قام الباحثون بمراعاة مايلي عند تصميم قائمة الاستبيان:

١. توضيح بعض المصطلحات الخاصة بموضوع البحث.
٢. الحصول علي معلومات عامة من أفراد العينة تتعلق بالوظيفة, والمؤهلات العلمية, وعدد سنوات الخبرة.
٣. اعتمد البحث عند تصميم قائمة الاستقصاء علي مقياس ليكرت الخماسي لقياس إجابات أفراد العينة, وهو مقياس مكون من خمس درجات تبدأ من (١ : ٥) لتحديد درجة موافقة كل مفردة من مفردات العينة علي بنود قائمة الاستبيان, ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	٥	٤	٣	٢	١

٤. كما اعتمد الباحثون علي أسلوب المقابلات الشخصية لتوضيح أي استفسارات واردة من أفراد عينة الدراسة الميدانية التي قامت بالإجابة علي أسئلة الاستبيان.

٥/٤ اختبار الصدق والثبات لقائمة الاستبيان

يجب على الباحثون التأكد من أن قائمة الاستبيان تتمتع بدرجة عالية من الصدق والثبات, وصدق قائمة الاستبيان يُعني مدي صلاحية الاستبيان لقياس الجانب المراد قياسه, فهو مؤشر علي قدرة الاستبيان علي قياس موضوع البحث, أما ثبات قائمة الاستبيان يُعني الحصول علي نفس النتائج في حالة إعادة توزيع الاستبيان علي نفس أفراد العينة وفي نفس الظروف, لذلك قام الباحثون بحساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's alpha) للتأكد من ثبات قائمة الاستبيان, ومنه تم حساب معامل الصدق لقائمة الاستبيان وهو عبارة عن الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (٤): معاملات صدق وثبات قائمة الاستبيان

عدد أفراد العينة	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ (معامل الثبات)	الجذر التربيعي (معامل الصدق)
١٨٢	٢٠	٠,٧٦٩	٠,٨٧٧

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (٤) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع أسئلة قائمة الاستبيان تساوي (٠,٧٦٩) أي أن نسبة ثبات قائمة الاستبيان وصلت الي (٧٦٪, ٩) وهي نسبة مقبولة الي حد كبير حيث أنه كلما اقتربت قيمة هذا المعامل من الواحد الصحيح كلما كان ذلك دليلاً علي ارتفاع درجة الثبات والاتساق الداخلي لبنود المقياس, حيث يتم قبول معامل ألفا كرونباخ كلما زاد عن ٦٠٪ وهذا ما أكدت عليه دراسة (Nokhal, 2013), وقد بلغت نسبة صدق قائمة الاستبيان (٨٧٪, ٧) وهي نسبة مقبولة الي حد كبير, وبالتالي يمكن الاعتماد علي نتائج التحليل الإحصائي لقائمة الاستبيان.

٦/٤ اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات قائمة الاستبيان

حتى يقوم الباحثون بتحديد الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل بيانات الدراسة الميدانية التي تم جمعها, يتطلب من الباحثون أولاً تحديد ما إذا كانت هذه البيانات موزعة بشكل طبيعي أم لا. لذلك قام الباحثون بإجراء اختبار كولموجوروف سيميرنوف Kolmogorov-Smirnov لتحديد ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا, وذلك وفقاً للفرضية الإحصائية التالية:

H_0 : تتبع البيانات التوزيع الطبيعي

H_1 : البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي

حيث أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كان مستوي المعنوية (Sig.) أكبر من (٠,٠٥) وعليه يتم قبول الفرض العدم, في حين أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي إذا كان مستوي المعنوية (Sig.) أقل من (٠,٠٥) وعليه يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل.

ويتضح من الجدول التالي رقم (٥) أن مستوي المعنوية (Sig.) لجميع مفردات العينة أقل من (٠,٠٥), وعليه يتم رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي. لذلك سوف يتم الاعتماد علي الاختبارات اللامعلمية للتحليل الإحصائي. والاختبارات اللامعلمية هي اختبارات لا تعتمد إحصائياً علي معالم المجتمع كما أنها لا تفترض توزيع معين للبيانات.

جدول رقم (٥): نتائج اختبار كولموجوروف سيميرنوف

العبارات	Test Statistic	مستوي المعنوية (Sig.)	العبارات	Test Statistic	مستوي المعنوية (Sig.)	العبارات	Test Statistic	مستوي المعنوية (Sig.)
X1 ₁	٠,٤٣٤	٠,٠٠٠	X2 ₁	٠,٣٨٠	٠,٠٠٠	X3 ₁	٠,٣٠٠	٠,٠٠٠
X1 ₂	٠,٤٠٢	٠,٠٠٠	X2 ₂	٠,٣٤٢	٠,٠٠٠	X3 ₂	٠,٣٦٠	٠,٠٠٠
X1 ₃	٠,٣٤٦	٠,٠٠٠	X2 ₃	٠,٤١٦	٠,٠٠٠	X3 ₃	٠,٣٨٤	٠,٠٠٠
X1 ₄	٠,٢٨٩	٠,٠٠٠	X2 ₄	٠,٤٤٨	٠,٠٠٠	X3 ₄	٠,٣٤٨	٠,٠٠٠
X1 ₅	٠,٣٤٩	٠,٠٠٠	X2 ₅	٠,٣٤٤	٠,٠٠٠	X3 ₅	٠,٢٩٣	٠,٠٠٠
X1 ₆	٠,٣٥١	٠,٠٠٠	X2 ₆	٠,٤٤٢	٠,٠٠٠	X3 ₆	٠,٣٧٠	٠,٠٠٠

العبارات	Test Statistic	مستوي المعنوية (Sig.)	العبارات	Test Statistic	مستوي المعنوية (Sig.)
X17	٠,٣٩٩	٠,٠٠٠			
X18	٠,٣٤٥	٠,٠٠٠			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

٧/٤ التحليل الإحصائي واختبارات الفروض

قام الباحثون بتحليل البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبيانات, وذلك باستخدام الإصدار الواحد والعشرون لبرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية Statistical Package for Social Sciences (SPSS), وقد تم اختبار فروض الدراسة الميدانية باستخدام ثلاث طرق للتحليل الإحصائي والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

١. الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics)

- الإحصاء الوصفي لبيانات الدراسة الميدانية يتضمن التكرارات والنسب المئوية ويستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لمعرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف مجتمع الدراسة.
- الإحصاء الوصفي يتضمن أيضا حساب الوسط الحسابي لإجابات مفردات العينة علي أسئلة قائمة الاستبيان والذي يستخدم كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات قائمة الاستبيان.
- الإحصاء الوصفي يتضمن أيضا حساب الانحراف المعياري هو أحد مقاييس التشتت ويستخدم كمؤشر لتحديد انحرافات القيم عن وسطها الحسابي, ويفيد في قياس مدي التشتت أو التجانس بين الآراء, حيث يزيد التجانس بين الآراء عندما يقل الانحراف المعياري, ويزيد التشتت بين الآراء عندما يزيد الانحراف المعياري.

٢. اختبار كاي^٢ (Chi-Square Test)

هو اختبار إحصائي لا معلمي يستخدم لقياس العلاقة بين المتغيرات الوصفية حيث أنه يختبر مدي وجود اختلافات بين استجابات أفراد عينة الدراسة, وذلك عن طريق مقارنة قيمة كاي^٢ المحسوبة لكل عبارة من العبارات مع قيمة كاي^٢ الجدولية, حيث يتم مقارنة مستوي المعنوية (Sig.) المحسوبة لكل عبارة مع مستوي المعنوية (Sig.) الجدولية, حيث تكون العبارة معنوية إذا كان مستوي المعنوية أقل من (٠,٠٥), وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل.

٣. اختبار فريد مان (Friedman Test)

هو اختبار إحصائي لا معلمي يستخدم لتحديد درجة التوافق أو الاختلاف بين آراء العينة ككل حول عبارات قائمة الاستبيان، وذلك من أجل تحديد الأهمية النسبية للعبارات التي تم اختبارها. ويمكن معرفة السبب الأكثر أهمية عن طريق متوسط الرتب أي أن السبب الذي يأخذ أعلى متوسط للرتب يكون هو العنصر الأكثر أهمية من وجهة نظر المستقصي منهم. وعليه ، إذا كان مستوي المعنوية (Sig.) أقل من ٠,٠٥ ، فهذا يعني أن هناك فرقاً كبيراً بين إجابات مفردات العينة حول أهمية المتغيرات، وإذا كان مستوي المعنوية (Sig.) أكبر من ٠,٠٥ ، فهذا يعني أنه لا يوجد فرق كبير بين إجابات مفردات العينة حول أهمية المتغيرات.

أولاً: الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics

جدول رقم (٦): الإحصاء الوصفي

العبارة	٥	٤	٣	٢	١	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
١. يعمل نظام PFABC علي توفير المعلومات اللازمة حول جميع الأنشطة الداخلية والخارجية المرتبطة بتقديرات الخدمات الصحية مما يؤدي إلي قياس أداء هذه الخدمات بدقة عالية	١٢٤	٥٨	٠	٠	٠	٤,٦٨	٠,٤٦٧	موافق تماماً
٢. يعمل نظام PFABC علي قياس وقت الأنشطة بدقة وبالتالي تحديد تكلفة	١١٥	٦٤	٣	٠	٠	٤,٦٢	٠,٥٢١	موافق تماماً

العبارة	٥	٤	٣	٢	١	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
كل نشاط بدقة, مما يؤدي إلي تحديد الانحرافات المختلفة والعمل علي تحسين هذه الانحرافات								
٣. يساهم تطبيق نظام PFABC في تحديد تكلفة كل نشاط بدقة مما يفيد الإدارة في التقرير عن تكاليف الأنشطة وبالتالي قياس الأداء بدقة	التكرار	١٠٩	٦٤	٥	١	٣	٤,٥١	٠,٧٣٤
النسبة %	٥٩,٩	٣٥,٢	٢٤,٧	٠,٥	١,٦			موافق تماما
٤. يساهم نظام PFABC علي تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل علي استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلي	التكرار	٨٩	٧٥	١٠	٨	٠	٤,٣٥	٠,٧٧٧
النسبة %	٤٨,٩	٤١,٢	٥,٥	٤,٤	٠			موافق تماما

العبارة	٥	٤	٣	٢	١	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
قياس الأداء بدقة								
٥. يساعد نظام PFABC الإدارة علي وضع معايير رقابية علي التكاليف داخل كل نشاط علي أساس مستوي الإضافة للقيمة لكل نشاط	التكرار	١٠.٣	٥٩	١٩	١	٠	٤,٤٥	موافق تماما
٦. تطبيق نظام PFABC يساعد علي التخلص من الطاقة غير المستغلة في الموارد المتاحة للاستخدام وتحويلها لاستخدامات أخرى	التكرار	١٠.٢	٦٥	١٥	٠	٠	٤,٤٨	موافق تماما
٧. يساهم تطبيق نظام PFABC في تحسين كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال المعلومات الرقابية التي	التكرار	١١٦	٥٩	٧	٠	٠	٤,٦٠	موافق تماما

العبارة	٥	٤	٣	٢	١	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
يوفرها علي مستوي كل نشاط								
٨. يساهم تطبيق نظام PFABC في التعرف بوضوح علي سلوك التكلفة المختلط لأداء كل نشاط مما يساعد علي قياس الأداء بدقة	٩٧	٧٩	٦	٠	٠	٤,٥٠	٠,٥٦٤	موافق تماماً
النسبة %	٥٣,٣	٤٣,٤	٣,٣	٠	٠			
الإجمالي						٤,٥٢	٠,٦٢١	موافق تماماً

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (٦) أن آراء عينة الدراسة أظهرت إتجاهها بالموافقة تماماً علي أن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) يؤثر في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت, وذلك بمتوسط حسابي بلغ (٤,٥٢), وانحراف معياري قدره (٠,٦٢١).

ثانياً: اختبار كا^٢ Chi-Square Testجدول رقم (٧): اختبار كا^٢

العبارة	قيمة كا ^٢ المحسوبة	مستوي المعنوية (Sig.)
١. يعمل نظام PFABC علي توفير المعلومات اللازمة حول جميع الأنشطة الداخلية والخارجية المرتبطة بتقديم الخدمات الصحية مما يؤدي إلي قياس أداء هذه الخدمات بدقة عالية	٢٣,٩٣٤	٠,٠٠٠

العبارة	قيمة كا ^٢ المحسوبة	مستوي المعنوية (Sig.)
٢. يعمل نظام PFABC علي قياس وقت الأنشطة بدقة وبالتالي تحديد تكلفة كل نشاط بدقة مما يؤدي إلي تحديد الانحرافات المختلفة والعمل علي تحسين هذه الانحرافات	١٠٣,٦٥٩	٠,٠٠٠
٣. يساهم تطبيق نظام PFABC في تحديد تكلفة كل نشاط بدقة مما يفيد الإدارة في التقرير عن تكاليف الأنشطة وبالتالي قياس الأداء بدقة	٢٥٧,٨٩٠	٠,٠٠٠
٤. يساهم نظام PFABC علي تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل علي استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلي قياس الأداء بدقة	١١٩,٣١٩	٠,٠٠٠
٥. يساعد نظام PFABC الإدارة علي وضع معايير رقابية علي التكاليف داخل كل نشاط علي أساس مستوي الإضافة للقيمة لكل نشاط	١٣٥,٦٢٦	٠,٠٠٠
٦. تطبيق نظام PFABC يساعد علي التخلص من الطاقة غير المستغلة في الموارد المتاحة للاستخدام وتحويلها لاستخدامات أخرى	٦٢,٨٤٦	٠,٠٠٠
٧. يساهم تطبيق نظام PFABC في تحسين كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال المعلومات الرقابية التي يوفرها علي مستوي كل نشاط	٩٧,٩٨٩	٠,٠٠٠
٨. يساهم تطبيق نظام PFABC في التعرف بوضوح علي سلوك التكلفة المختلط لأداء كل نشاط مما يساعد علي قياس الأداء بدقة	٧٦,٥٦٠	٠,٠٠٠

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (٧) أن قيمة كا ٢١ المحسوبة لجميع العبارات أكبر من قيمة كا ٢٢ الجدولية، كما أن مستوي المعنوية (Sig.) لجميع العبارات أقل من ٠,٠٥ مما يعني قبول أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرض الفرعي الأول والتي تشير الي وجود أثر جوهري لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت.

ثالثاً: اختبار فريد مان Friedman Test

جدول رقم (٨): اختبار فريد مان

العبارة	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة الجدولية	مستوي المعنوية
١. يعمل نظام PFABC على توفير المعلومات اللازمة حول جميع الأنشطة الداخلية والخارجية المرتبطة بتقديم الخدمات الصحية مما يؤدي إلي قياس أداء هذه الخدمات بدقة عالية	٤,٩٨	١	٣٩,٢٤٠	٠,٠٠٠
٢. يعمل نظام PFABC على قياس وقت الأنشطة بدقة وبالتالي تحديد تكلفة كل نشاط بدقة مما يؤدي إلي تحديد الانحرافات المختلفة والعمل علي تحسين هذه الانحرافات	٤,٧٧	٢		
٣. يساهم تطبيق نظام PFABC في تحديد تكلفة كل نشاط بدقة مما يفيد الإدارة في التقرير عن تكاليف الأنشطة وبالتالي قياس الأداء بدقة	٤,٦٢	٤		
٤. يساهم نظام PFABC على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل علي استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلي قياس الأداء بدقة	٣,٩٨	٧		
٥. يساعد نظام PFABC الإدارة علي وضع معايير رقابية علي التكاليف داخل كل نشاط علي أساس مستوي الإضافة للقيمة لكل نشاط	٤,٢٩	٦		

العبارة	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة الجدولية	مستوي المعنوية
٦. تطبيق نظام PFABC يساعد علي التخلص من الطاقة غير المستغلة في الموارد المتاحة للاستخدام وتحويلها لاستخدامات أخرى	٤,٣٤	٥		
٧. يساهم تطبيق نظام PFABC في تحسين كفاءة الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال المعلومات الرقابية التي يوفرها علي مستوي كل نشاط	٤,٦٧	٣		
٨. يساهم تطبيق نظام PFABC في التعرف بوضوح علي سلوك التكلفة المختلط لأداء كل نشاط مما يساعد علي قياس الأداء بدقة	٤,٣٤	٥		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (٨) أن:

١. مستوي المعنوية أقل من ٠,٠٥ مما يعني أن هناك اختلاف جوهري بين آراء المستقصي منهم حول أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت، أي أنه لا يوجد اتفاق علي الأهمية النسبية لتأثير العبارات الخاصة بتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت.

٢. أعلى متوسط للرتب هو ٤,٩٨ والخاص بالعبارة الأولى والتي تشير الي أن نظام PFABC يعمل علي توفير المعلومات اللازمة حول جميع الأنشطة الداخلية والخارجية المرتبطة بتقديم الخدمات الصحية مما يؤدي إلي قياس أداء هذه الخدمات بدقة عالية، مما يعني أن هذه العبارة هي أهم العبارات تأثيراً في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت.

٣. أقل متوسط للرتب هو ٣,٩٨ والخاص بالعبارة الرابعة والتي تشير الي أن نظام PFABC يساهم في تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل علي استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلي قياس الأداء بدقة، مما يعني أن هذه العبارة هي أقل العبارات تأثيراً في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت.

في ضوء التحليل الإحصائي السابق للفرض الفرعي الأول المتعلق بأثر تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة

الكويت، يمكننا رفض الفرضي الصفري وقبول الفرض البديل الذي يؤكد وجود أثر جوهري ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت.

٥. خلاصة ونتائج وتوصيات البحث

١/٥ خلاصة البحث

لقد أدى التطور التكنولوجي والتغيرات السريعة في البيئة الداخلية والخارجية لمنشآت الأعمال، وزيادة حدة المنافسة إلى حدوث تأثير كبير على الأنظمة المحاسبية بشكل عام وعلى أنظمة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية بوجه خاص، والتي أصبح من الواجب عليها أن توفر المعلومات المحاسبية الملائمة للمنشأة (الفقي، ٢٠٢٠). وعلى الجانب الآخر، نجد أن الوحدات الاقتصادية المختلفة قد استخدمت العديد من أدوات وأنظمة قياس وتقييم الأداء بهدف جمع المعلومات الصحيحة لدعم عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية، إلا أنه مع ذلك لا يزال قياس الأداء و وضع الاستراتيجيات الفعالة له يمثل تحدياً مستمراً بالنسبة للوحدات الاقتصادية والباحثين أيضاً، وذلك بسبب الطبيعة المعقدة التي تميز الوحدات الاقتصادية من جهة والعدد المتزايد من المتغيرات المؤثرة فيها من جهة أخرى (حسين، ٢٠١٩).

ولقد تناول الأدب المحاسبي العديد من النظم والمداخل المختلفة لقياس وتقييم الأداء في المنشآت الخدمية والتي كان من أهمها: بطاقة القياس المتوازن للأداء، نظام التكلفة على أساس النشاط، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، محاسبة ترشيد الفاقد، أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب القياس المرجعي. وعلى الرغم من تعدد النظم والمداخل المستخدمة في قياس وتقييم الأداء، إلا أنه مازال هناك بعض العيوب لهذه النظم، لذلك كان من الضروري دراسة أثر نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء PFABC في قياس وتقييم الأداء في المنشآت المختلفة وخاصة المنشآت الخدمية.

٢/٥ نتائج البحث

في ضوء الدراسة النظرية وما انتهت إليه الدراسة الميدانية، فإن أهم النتائج التي تم توصل إليها هي وجود أثر جوهري ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في قياس أداء الخدمات الصحية بدولة الكويت.

٣/٥ توصيات البحث

في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في البحث، وفي ضوء أهداف البحث وحدوده، يُوصي الباحثون بما يلي:

١. ضرورة تطوير أنظمة محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية الكويتية وخاصة المنشآت الصحية نظراً للدور الحيوي الذي تلعبه المنشآت الخدمية في دفع عجلة التنمية الاقتصادية حتى يمكن توفير معلومات أكثر دقة.
٢. ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) في المنشآت الخدمية الكويتية وخاصة المنشآت الصحية نظراً لأهميته في عملية قياس وتقييم الأداء لهذه المنشآت بالإضافة إلى قدرته على تحقيق ميزة تنافسية لهذه المنشآت.
٣. العمل على توفير الكوادر البشرية المؤهلة والمدرّبة بحيث يكونوا قادرين على تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) بشكل فعال في المنشآت الخدمية الكويتية.
٤. إجراء المزيد من البحوث والدراسات حول استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) حتى يتم تأصيل الأسس والمفاهيم التي يقوم عليها، خاصة فيما يتعلق بتطبيق هذا النظام في الواقع العملي.

٤/٥ المجالات البحثية المستقبلية المقترحة

يقترح الباحثون عدداً من مجالات البحوث المستقبلية والتي تُعد امتداداً لهذه الدراسة، وذلك على النحو التالي:

١. دراسة أثر التكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب التكلفة المستهدفة على دعم القدرة التنافسية.
٢. إطار مقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء ونظام محاسبة استهلاك الموارد بهدف تحقيق التنمية المستدامة للشركات.
٣. دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في الشركات الصناعية الكويتية وأثره على تحقيق الميزة التنافسية.

أولاً: المراجع باللغة العربية:

١. أبو النصر، مدحت محمد (٢٠١٥)، "إدارة الجودة الشاملة: استراتيجية كايزن اليابانية لتطوير المنظمات"، مصر، المجموعة العربية للتدريب والنشر، الطبعة الأولى.
٢. أحمد، دعاء سعد الدين بكري (٢٠١٩)، "مدى تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (PFABC) بالشركات الصناعية المصرية وفاعلية أثره في زيادة كفاءة تحليل الانحرافات: دراسة ميدانية"، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة*، العدد ٨، ص ص ١١١ - ١٤٢.
٣. التمي، خالد غازي عبود (٢٠٢٠)، "استخدام أسلوب PFABC في تحسين الأداء: دراسة حالة في معمل ألبن الموصل"، *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد*، المجلد ١٦، العدد ٥٢، ص ص ٦٧ - ٨٧.
٤. الحمروني، مفتاح محمد علي (٢٠١٦)، "دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء PFABC في تحسين الأداء التنافسي بالمنشآت الصناعية : دراسة ميدانية على الصناعات البتروكيماوية بليبيا"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة بالاسماعيلية*، المجلد ٧ (ملحق)، ص ص ٤٢٩ - ٤٥٨.
٥. السوافيري، فتحي رزق سالم (٢٠٠٩)، "تطوير أنظمة إدارة التكاليف في المستشفيات الحكومية السعودية بغرض زيادة فعالية الأداء وأدوات التقييم مع التطبيق على منطقة القصيم"، *مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القصيم، كلية الاقتصاد والإدارة*، المجلد ٢، العدد ١، ص ص ٨٩ - ١٢٩.
٦. السيد، علي مجاهد أحمد؛ شاهين، محمود محمد عبدالمولى؛ الجمهودي، إيمان عبدالفتاح حسن قرني (٢٠١٩)، "دور نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة مع دراسة ميدانية"، *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، جامعة كفر الشيخ، كلية التجارة*، العدد ٦، ص ص ٢٦٥ - ٣٢٥.
٧. الغنزي، عوض خلف (٢٠٠٥)، "إدارة الجودة الشاملة للخدمات العامة"، مكتبة الفلاح، الكويت.
٨. القسطاوي، إسراء السيد (٢٠١٦)، "التكلفة علي أساس النشاط لأغراض تقييم الأداء كمدخل مقترح لتطوير إدارة الأداء مع دراسة تطبيقية علي قطاع المقاولات في مصر"، *رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية*.
٩. الفقي، رشا علي إبراهيم (٢٠٢٠)، "استخدام التكامل بين نظام تكاليف النشاط المرتكز على الأداء وأسلوب محاسبة العميل لتدعيم دور المراجعة الاستراتيجية في ترشيد القرارات الإدارية: دراسة ميدانية"، *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة*، المجلد ٢، العدد الثاني، ص ص ٢٣٩ - ٣١٨.

١٠. جزاع, سندس فاضل (٢٠٢١), "دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تحقيق الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية والإلكترونية - بغداد", *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية, جامعة تكريت, كلية الإدارة والاقتصاد*, المجلد ١٧, العدد ٥٦, ص ص ٧٧ - ٩٨.
١١. جعفر, عبدالإله نعمة جعفر (٢٠٠٣), "قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى دالة لقياس كفاءة الإداري فيه - مستشفى البشير نموذجاً", *بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول, جامعة العلوم التطبيقية*.
١٢. حسين, رامز رمضان محمد (٢٠١٩), "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة: دراسة ميدانية", *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية, جامعة قناة السويس, كلية التجارة بالاسماعيلية*, المجلد ١٠, العدد ٤, ص ص ٢٨ - ٧٦.
١٣. خطاب, محمد شحاته خطاب (٢٠١٣), "تحسين جودة المعلومات التكاليفية بالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء: دراسة حالة", *مجلة التجارة والتمويل, جامعة طنطا, كلية التجارة*, العدد ٣, ص ص ٣٦ - ٩٤.
١٤. سفيان, عصماني (٢٠٠٦), "دور التسويق في قطاع الخدمات الصحية من وجهة نظر المستفيدين منها (المرضى)", *رسالة ماجستير في علوم التسيير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية, جامعة محمد بوضياف, المسيلة*.
١٥. سويلم, حسن علي محمد (٢٠٢٠), "إستخدام أبعاد بطاقة القياس المتوازن للأداء BSC كأداة لقياس الأداء في المستشفيات الحكومية في مصر بالتطبيق على مستشفى الجراحة جامعة الزقازيق: دراسة حالة", *مجلة البحوث التجارية, جامعة الزقازيق, كلية التجارة*, المجلد ٤٢, العدد ١, ص ص ٥٦ - ٩١.
١٦. صالح, رضا إبراهيم (٢٠٠٢), "مدخل المحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات" *دورية الإدارة العامة, معهد الإدارة العامة الرياض - المملكة العربية السعودية*, العدد ١, ص ٤٣ - ٩٨.
١٧. شعلان, مجدي عبد المعبود محمد (٢٠١٥), "تأثير التكامل بين مقاييس الاداء المتوازن BSC ومدخل التكلفة على أساس النشاط ABC على قياس وتقييم الأداء: دراسة ميدانية بقطاع إنتاج البترول", *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة, جامعة عين شمس, كلية التجارة*, العدد ٢, ص ص ٥٠٩ - ٥٣١.
١٨. عبد القادر, محمد نور الطاهر أحمد (٢٠١٥), "قياس جودة الخدمات الصحية في المستشفيات الحكومية في السودان من وجهة نظر المرضى والمراجعين : دراسة

- ميدانية على المستشفيات التعليمية الكبرى بولاية الخرطوم", *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*, المجلد ١١, العدد ٤, ص ص ٨٩٩ – ٩٢٠.
١٩. عدمان, مريزق (٢٠٠٨), "واقع جودة الخدمات في المؤسسات الصحية العمومية دراسة حالة المؤسسات الصحية في الجزائر العاصمة", رسالة دكتوراه في علوم التسيير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية, جامعة الجزائر.
٢٠. كواذك, حمزة (٢٠٢١), "مؤشرات تقييم الأداء في المؤسسات الصحية: دراسة حالة القطاع الصحي لولاية المدية للفترة ٢٠١٢ – ٢٠١٨", مجلة الإبداع, المجلد ١١, العدد ٢, ص ص ٢٢٩ – ٢٤٩.
٢١. نوري, مقداد أحمد؛ حسن, عامر منصور (٢٠٢٠), "التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC) ودوره في تقويم الأداء: دراسة تطبيقية في مصنع الجلدية / معمل الأحذية المدنية المتطورة", مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية, جامعة تكريت, كلية الإدارة والاقتصاد, المجلد ١٦, العدد ٤٩, ص ص ١٢٣ – ١٣٧.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

1. Ali, A.M.M. (2019), "The Role of Performance Focused Activity Based Costing (PFABC) in Productivity Improving and Performance Evaluating, Case study in the General Company for tire industry in Najaf – Iraq", *International Journal of Multidisciplinary Research and Publications (IJMRAP)*, Vol. 2, Issue 6, pp. 35-41.
2. Carroll, N. and Lord, J. (2016), "The Growing Importance of Cost Accounting for Hospitals ", *Journal of Health Care Finance*, PP.170-185.
3. Grasso, L.P. (2005), "Are ABC and RCA Accounting Systems compatible with lean management? ", *Accounting Quarterly*, Vol. 7, No. 1, pp. 1-27.
4. Hansen, D.R. and Maryanne M.M., (2005), "Managerial Accounting", Eighth Edition, Southwestern college Nancy E. Coulmas Bloom Sburg University, p.78.
5. Kowsari, F. (2013), "Changing in Costing Models from Traditional to Performance Focused Activity Based Costing (PFABC)", *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, Vol. 2, No. 3, pp. 2479 – 2508.

6. Namazi, Mohammad, (2009), "Performance Focused ABC: A Third Generation of Activity Based Cost System", *Cost Management*, Vol. 23, No. 5, PP: 34-46.
7. Sarokolaei, M., Maryam, F. and Pirmoradi, B. (2013), "Fuzzy Performance Focused Activity Based Costing (PFABC)", *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 75, No. 2, pp. 346 – 352.