

The Use of Activity-Based Management in Reducing Healthcare Service Costs and Improving Profits: An Applied Study at Wasit Investment Hospital

Karima Abbas Jaila¹, Mohammed Alwan Raheema², Salah Jayyad Kadhem³, Hussein Falah Hassan⁴

¹College of Administration and Economics, Uruk University, Baghdad, Iraq.

^{2&3}College of Administration and Economics, University of Wasit, Wasit, Iraq

⁴Federal Board of Supreme Audit, Baghdad, Iraq.

Karema60abas@gmail.com

Abstract Due to intense competition and technological advancements, particularly in the field of modern administrative and accounting systems, current systems have been unable to keep pace with these developments. This has necessitated an urgent need to find alternatives. The research problem lies in the inability of current administrative and accounting systems to meet the challenges posed by the use of modern technology and the information it provides for advanced economic units. This calls for the development of modern administrative and accounting tools to address these challenges, including activity-based management (ABM) to manage and reduce costs and improve profits. The research aims to determine the impact and importance of using BBM in providing appropriate and necessary information to achieve cost reductions by economic units, particularly the availability of appropriate and necessary information to improve and increase profits. To test the basic hypotheses of the research, a practical case study was adopted in a service organization, through which the impact of BBM on reducing costs and improving profits was investigated. The research reached a set of conclusions, the most important of which was that analyzing activities according to the activity-based costing (ABC) system helps identify areas where costs can be reduced and efficiency improved. This is achieved through employee and worker training. Then comes the role of activity-based management in managing activities, improving the value provided to customers, and enhancing profitability. The research concluded with a set of recommendations, the most important of which was: The researchers recommend implementing the ABC system and the value analysis process because they constitute the basis for implementing activity-based management (ABM) in the economic unit under study.



  10.36371/port.2025.special.16

Keywords: Activity-Based Management, Activity-Based Costing, Cost Reduction, Profit Improvement

استعمال الإدارة على اساس الانشطة في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية وتحسين الارباح بحث تطبيقي في مستشفى واسط الاستثماري

كريمة عباس جعيلى¹ & محمد علوان رحيمة² & صلاح جياذ كاظم³ & حسين فلاح حسن⁴

¹كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة اوروك الاهلية ، بغداد ، العراق .

^{2&3}كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة واسط ، واسط ، العراق .

⁴ديون الرقابة المالية الاتحادي ، بغداد ،

الخلاصة: نتيجة لشدة المنافسة والتقدم التكنولوجي، لا سيما في مجال النظم الإدارية والمحاسبية الحديثة، أدى إلى أن النظم الحالية لم تكن قادرة على مواكبة هذه التطورات، مما أصبحت الحاجة ملحة لإيجاد بدائل لها، إذ تمثلت مشكلة البحث في عدم قدرة النظم الادارية والمحاسبية الحالية على مواجهة التحديات في ظل استعمال التكنولوجيا الحديثة للوحدات الاقتصادية المتقدمة والمعلومات التي توفرها، والذي يستدعي البحث عن أدوات إدارية ومحاسبية حديثة لغرض مواجهة هذه التحديات ومنها الإدارة على اساس الانشطة بهدف إدارة وتخفيض التكاليف وتحسين الارباح، أذ يهدف البحث إلى تحديد أثر وأهمية استعمال الإدارة على اساس الانشطة في توفير المعلومات الملائمة واللائمة لتحقيق تخفيض التكاليف من قبل الوحدات الاقتصادية، ولاسيما توافر المعلومات الملائمة واللائمة في تحسين وزيادة الأرباح. ولغرض اختبار الفرضيات الاساس للبحث تم اعتماد دراسة حالة عملية في مؤسسة خدمية، تم من خلالها استبيان تأثير الإدارة على اساس الانشطة في تخفيض التكاليف وتحسين الارباح. وقد خلص البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها: أن تحليل الأنشطة وفق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC يساعد في تحديد المجالات التي يمكن تخفيض التكاليف فيها وتحسين الكفاءة، ويكون هذا من خلال تدريب الموظفين والعاملين، ومن ثم يأتي دور الادارة على اساس الانشطة بكيفية إدارة الانشطة وتحسين القيمة المقدمة للربون وتحسين الربحية. وخلص البحث إلى مجموعة من التوصيات كان أهمها: يوصي الباحثين بتطبيق نظام ABC وعملية تحليل القيمة لأنها تعد الاساس لتطبيق الادارة على اساس الانشطة ABM في الوحدة الاقتصادية محل البحث.

الكلمات الدالة: الإدارة على اساس الانشطة، التكاليف على اساس الانشطة، تخفيض التكاليف، تحسين الارباح.

المقدمة

الإدارة على اساس الأنشطة هي نهج إدارة يركز على تحليل وتحسين الأنشطة التي تؤديها الوحدة الاقتصادية لتحقيق اهدافها والذي يهدف إلى تحسين الكفاءة والفعالية وتخفيض التكاليف، لذا لما كان الاهتمام المتزايد لإدارة الوحدات الاقتصادية هو استراتيجيتها وتحسين ربحيتها مع الأخذ بالحسبان القدرة على المنافسة في القطاع الذي تعمل به، إذ أصبح من الضروري البحث عن طرائق أو أدوات أخرى لتخفيض تكاليفها وتحسين ربحيتها وضمان استراتيجيتها غير البدائل التقليدية، بعد ظهور نظام التكاليف على اساس الأنشطة Activity-Based Costing (ABC) بمدة قصيرة ونتيجة لتركيز هذا النظام على تحليل الأنشطة، فقد توجه اهتمام الادارة الى ادارة الكلفة على اساس النشاط الامر الذي ادى الى ظهور مدخل الإدارة على اساس الأنشطة (ABM) Activity-Based Management والذي يعتمد على معلومات نظام ABC بشكل مباشر في تلبية احتياجات الادارة من المعلومات اللازمة لغراض اتخاذ القرارات، ومع زيادة الخبرة في التعامل مع الأنشطة فقد توجه اهتمام الادارة الى ادارة الأنشطة نفسها بدلاً من ادارة الكلفة، وبذلك فقد ظهر مدخل ABM والذي يتعامل مع معلومات الأنشطة المالية وغير المالية مثل الوقت، النوعية، الكلفة، المرونة، وخدمات الزبون.

يمكن القول ان مدخل ABM ما هو الا خطوة لاحقة لنظام ABC، ففي نظام ABC يتم تقديم معلومات كلفوية كفاءة والتي يتم الاستفادة منها في الخطوة اللاحقة لتنفيذ الادارة على اساس النشاط وهي استعمال هذه المعلومات لادارة الأنشطة، والغاية منها هي تحسين القيمة التي يستلمها الزبون عن طريق زيادة قيمة المنتج الذي يفتنيه وهي بدورها تؤدي الى دعم الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية. كما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يهتم بالأنشطة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج فبالجمع والإبلاغ عن الأنشطة المهمة من الممكن فهم وإدارة الكلف بكفاءة لذلك ظهر ABM الذي يعتمد بشكل مباشر على معلومات ABC في اتخاذ القرارات إلا إن هدفها هو إدارة الأنشطة بدلاً من إدارة الكلفة أي بمعنى إدارة القوى التي تسبب الأنشطة. ومما تقدم يمكن استعراض منهجية البحث على وفق الآتي:

أولاً: مشكلة البحث

تمثلت مشكلة البحث في عدم قدرة النظم الادارية والمحاسبية الحالية على مواجهة التحديات في ظل استعمال التكنولوجيا الحديثة للوحدات الاقتصادية المتقدمة والمعلومات التي توفرها، والذي يستدعي البحث عن أدوات إدارية ومحاسبية حديثة لغرض مواجهة هذه التحديات ومنها الإدارة على اساس الأنشطة بهدف إدارة وتخفيض التكاليف وتحسين الارباح. وفي ضوء مشكلة البحث يمكن صياغة التساؤلات الآتية:

- 1- ما المقصود بالادارة على اساس الأنشطة؟ وما مستوى ادراك الوحدات الاقتصادية العراقية لأهمية المعلومات التي توفرها الإدارة على اساس الأنشطة للمساعدة في تحقيق تخفيض التكاليف وتحسين الارباح؟.
- 2- هل أن تطبيق الادارة على اساس الأنشطة والمعلومات التي توفرها تساعد في تحقيق تخفيض التكاليف وتحسين الارباح في الوحدة الاقتصادية محل البحث؟.

ثانياً : أهداف البحث

في ضوء مشكلة البحث والتساؤلات المطروحة، فإن البحث يهدف أساساً إلى دراسة تأثير استعمال الادارة على اساس الأنشطة وأهميتها في توفير المعلومات الملائمة واللازمة لتحقيق تخفيض التكاليف من قبل الوحدات الاقتصادية، ولاسيما توافر المعلومات الملائمة واللازمة في تحسين وزيادة الأرباح، فضلاً عن السعي إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1- دراسة وتحليل الإدارة على اساس الأنشطة ومتطلباتها وفوائدها وتأثيرها في تخفيض التكاليف وتحسين الأرباح.
- 2- دراسة وتحليل أهمية استعمال الإدارة على اساس الأنشطة في توفير المعلومات الملائمة واللازمة لتحقيق تخفيض التكاليف وتحسين الارباح في الوحدات الاقتصادية.

ثالثاً: أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية تطبيق الإدارة على اساس الأنشطة في القطاع الصحي لما لها من دور في تحليل تكاليف هذه الأنشطة وادارتها والذي ينعكس على تخفيض تكاليفها ومن ثم تحسين وزيادة ارباحها، فضلاً عن تحسين القرارات من خلال تحليل البيانات وتحديد المجالات التي يمكن تحسينها، كذلك تحسين الاداء من خلال تحليل وتحسين الأنشطة وتحسين الجودة من خلال تحديد الأنشطة التي تؤثر على جودة المنتجات والخدمات، وتحسين الرقابة والتقييم، والتواصل والتعاون، وتحسين المرونة والاستجابة للتغيرات التي تطرأ على الوحدة الاقتصادية.

رابعاً: فرضيات البحث

يستند البحث في معالجة مشكلته واتساقاً مع أهدافه على الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استعمال الادارة على اساس الأنشطة و تخفيض التكاليف".

الفرضية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استعمال الادارة على اساس الأنشطة و تحسين الارباح".

الفرضية الثالثة: "يوجد أثر ذو دلالة معنوية لأستعمال الادارة على اساس الأنشطة على تخفيض التكاليف".

الفرضية الرابعة: "يوجد أثر ذو دلالة معنوية لأستعمال الادارة على اساس الأنشطة على تحسين الارباح".

خامساً: منهج البحث

في إطار محاولة تحقيق أهداف البحث وإثبات صدق فرضياته تمّ اعتماد منهجين:

1. المنهج الاستقرائي: لمراجعة الأدبيات التي تناولت مواضيع وفقرات البحث لغرض التوصل إلى تحليلات واستنتاجات نظرية تدعم أفكار الباحثين وتصوراتهم.

2. المنهج الوصفي (التحليلي): لدراسة واقع النظام المحاسبي ومدى ملائمة لتقييم الإدارة على اساس الأنشطة في البيئة العراقية وتحليله في ضوء متطلبات ومؤشرات تخفيض التكاليف وتحسين الارباح للتوصل إلى النتائج المرجوة من البحث.

سادساً: حدود البحث

1. الحدود المكانية: تضمن البحث دراسة حالة عملية في مستشفى واسط الاستثماري الواقع في مدينة الكوت مركز محافظة واسط التابع إلى وزارة الصحة العراقية.

2. الحدود الزمانية: جرى البحث خلال عام 2025 بالاعتماد على تحليل واختبار إجابات العاملين في قسم الحسابات والعاملين ضمن عينة البحث على محاور أسئلة استمارة الاستبانة التي وزعت عليهم.

سابعاً: مصادر جمع البيانات

اعتمد الباحثين في عرض الإطار النظري للبحث على إسهامات الكتاب والباحثين التي تم جمعها من المصادر التي تمثلت بالكتب والمجلات والدراسات والرسائل والإطاريح العلمية والبحوث ذات الصلة المتوفرة منها داخل البلد أو خارجه وما منشور منها على شبكة المعلومات (الإنترنت)، أما فيما يتعلق بالجانب العملي فقد تمّ الاعتماد على دراسة وتحليل واقع النظام المحاسبي للمستشفى محل البحث وقياس مدى ملائمة ما يوفره من معلومات بجانبه الكفوي لغرض دعم تطبيق الادارة على اساس الأنشطة، فضلاً عن تعزيز ذلك بتحليل واختبار إجابات وآراء العاملين في هذا المستشفى على استمارة استبانة خاصة لهذا الغرض أعدت من قبل الباحثين.

المبحث الأول

الإطار النظري للبحث

المحور الأول: فكرة ومفهوم الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

قبل التطرق إلى مفهوم الإدارة على اساس الأنشطة وآلياتها، ينبغي بيان بعض المفاهيم عن نظام التكاليف على اساس الأنشطة، كونه يشكل الاساس لمدخل (ABM)، لذا سيتم تناول الفقرات الآتية:

أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

1- تطور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

تتكون كلفة المنتج في أغلب الأحيان من التكاليف المباشرة سواء كانت العمالة أو المواد والتي يمكن تتبعها أو تحميلها على كلفة المنتج بشكل مباشر، والتكاليف غير المباشرة التي يصعب توزيعها على المخرجات النهائية نظرا لارتباطها بأكثر من خدمة واحدة. يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتج النهائي في أنظمة التكاليف التقليدية بافتراض أن المنتج النهائي هو سبب حدوث التكلفة والتي يتم توزيعها بناءً على حجم الإنتاج، بما يؤدي إلى إيجاد علاقة ترابطية طردية بينهما، أما في نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) فإنه ولغرض إنتاج السلعة لا بد من ممارسة أنشطة مختلفة والتي بدورها تؤدي إلى إحداث التكاليف (عبد اللطيف، 2006: 218).

وقد عرف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه أداة استراتيجية لإدارة التكاليف، تُساعد الوحدات الاقتصادية على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يتيح لها تحسين العمليات باستمرار، وخفض تكاليف الإنتاج، وتعزيز الأداء على المدى الطويل (Ly & Nguyen, 2024: 1715).

ومما لا شك فيه أن الجانب المتعلق بالتكاليف سواء كانت الإدارية منها أو الانتاجية ينبغي أن يحظى بنصيب كبير من هذا الاهتمام حيث أنها تعد مقاييس ملائمة لاتخاذ القرار وقياس الأداء في الوحدة الاقتصادية، إذ أن توافر بيانات التكاليف لإدارة الوحدة الاقتصادية يعد من الأسس السليمة لتحسين كفاءة الإنتاج وتوزيع الموارد المتاحة على عملياتها ذات الربحية الأعلى مما يساعد على الاستناد على ثوابت علمية لاتخاذ القرار ومن ثم الإبتعاد عن الأحكام الشخصية (Horngren, 2006:144)

2- مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استعمال الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، لذا يمكن تلخيص أهم مزايا هذا النظام بالآتي (مخلوفي، 2023: 535):

- أ. أستعمال عدد كبير من مسببات التكلفة (معدلات التحميل) بعضها مرتبط بحجم المنتج وبعضها الآخر لا يرتبط به.
- ب. يوفر معلومات هامة حول أنشطة الوحدة الاقتصادية وتكاليفها، التي تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات مناسبة بشأن خفض تكاليف بعض الأنشطة وغيرها.
- ج. أن قياس التكلفة على أساس الأنشطة يساعد على ترشيد إدارة التكلفة وربط نماذج مختلفة للتكلفة بنماذج أو توجهات مختلفة للربحية، فضلاً عن ذلك أن هذا القياس يساعد على إمكانية ودقة وقياس الإدارة لأداء الأنشطة وتحديد تشكيلة مناسبة للمخرجات.
- د. التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى قرارات تسعير المنتجات بشكل أفضل للوصول إلى الربح المرغوب.
- هـ. التحسين في رقابة التكاليف غير المباشرة، فمعرفة الأنشطة المرتبطة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف، ومن ثم أخضاعها إلى الرقابة بسبب معرفة الجهة المسؤولة عنها.
- و. يؤدي وجود العديد من محركات التكلفة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى قياس المنتج بدقة أكبر، ويقلل من التكلفة (Messaoud & Mourad, 2021: 12).
- ز. يحسن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من الوضع التنافسي للوحدة الاقتصادية، ويحسن الأرباح (Messaoud & Mourad, 2021: 127).

يتضح مما سبق أن نظام الكلفة على اساس النشاط يعالج مشكلة تحديد وقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل أكثر دقة، فضلاً عن ترشيد التكاليف وتخفيضها والذي ينعكس على ترشيد القرارات الادارية منها التسعير وغيرها، وله مزايا كثيرة جعلت منه نظام فعال في العديد من الوحدات الاقتصادية، وهذا لا يعني أن يخلوا هذا النظام من الانتقادات، والتي سيتم تناولها في الفقرة القادمة.

3- الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على اساس الأنشطة:

على الرغم من مزايا نظام التكاليف على اساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها من تخطيط ورقابة على التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إليه (رحيمة، 2021: 16-17):

أ – تعقيد الإجراءات وصعوبة الوصول إلى المعلومات والحاجة إلى أفناعات المديرين والعاملين، كما أن تحديد أنشطة الوحدة الاقتصادية بدقة نظام ABC ووضوحه يعد من أهم التحديات التي تواجه ذلك النظام.

ب - يعتمد نظام الـ ABC أيضاً في اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد قصير الأجل.
ج - تكلفة تطبيق نظام ABC مرتفعة جداً وكذلك صعوبة اختيار مسببات التكلفة وتحديدتها، واستناده كغيره على بيانات تاريخية تُعدّ داخلياً.

د - يتم تعريف الأنشطة بالغالب بمفاهيم عامة، إذ أن النشاط مجمع تكلفة على مستوى الوحدة الاقتصادية يعكس مجموعة من الأنشطة الفرعية، وهذا لا يوفر معلومات تكلفة مفصلة عن تلك الأنشطة.

هـ - إن تطبيق نظام الـ ABC قد يؤدي إلى إغفال برامج التطوير وإعادة الهندسة الحالية، كما أنه لا ينطوي على استراتيجية خفض التكلفة. يتبين مما سبق بالرغم من مزايا نظام (ABC) والمتمثلة في توفير معلومات دقيقة وتساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف، إلا أن هنالك انتقادات وجهت إلى النظام، أذ ينظر إليه على أنه تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب والنتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة، وان كفاءة إستعماله تعتمد بصفة رئيسة على التحديد الصحيح لمسببات التكلفة، ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية له، وان تطبيقه يتطلب تكلفة مرتفعة وجهداً كبيراً وهذا ما يجعل العديد من الوحدات الاقتصادية تتردد في استعماله. لذا وجدت ضرورة للبحث عن مداخل أو أساليب محاسبية جديدة لتبسط أو تسهل استعماله وليست بديل عنه، ومن هذه المداخل الإدارة على اساس الانشطة.

ثانياً: مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

يُعرف مدخل الادارة على اساس الانشطة بأنه مدخلاً متكاملًا للنظام بأكمله، ويركز على اهتمام الإدارة بمختلف الأنشطة لزيادة القيمة للربائز والأرباح المُتحققة من خلال هذه القيمة (4: Maksum, 2022).

وعُرف بأنه مدخل متكامل يعتمد على النظام ويركز اهتمام الإدارة على الأنشطة التشغيلية التي تهدف إلى زيادة قيمة الربائز وتوليد الأرباح كنتيجة (137: Febriani et al, 2024).

كذلك عرف ABM بأنه نموذج يركز على رقابة الإنتاج أو أداء الأنشطة لتحسين القيمة المستلمة من قبل الربون وتعزيز ربحية الوحدة الاقتصادية (114: Kinney & Raiborn, 2011).

كما عرف (Blocher et al) بأنه يدير الموارد والأنشطة لتحسين قيمة المنتجات أو الخدمات للربائز، وزيادة القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية وربحيتها (138: Blocher et al, 2010).

وعرفه (Hansen et al.) بأنه مدخل متكامل على مستوى النظام، يركز اهتمام الإدارة على الأنشطة بهدف تحسين قيمة الربون وزيادة الربح المُحقق من خلال توفير هذه القيمة (430: Hansen et al, 2009).

ويمكن القول ان نظام ABM هو خطوة لاحقة لنظام ABC، ففي نظام ABC يتم تقديم معلومات كلفوية كفاءة والتي يتم الاستفادة منها في الخطوة اللاحقة لتنفيذ الادارة على اساس النشاط وهي استعمال هذه المعلومات لادارة الانشطة، والغاية منها هي تحسين القيمة التي يستلمها الربون عن طريق زيادة قيمة المنتج الذي يقتنيه وهي بدورها تؤدي الى دعم الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية.

1- مبادئ الإدارة على اساس الانشطة (ABM)

وُضعت المبادئ الأساسية لمدخل الإدارة على اساس النشاط (ABM) والتكاليف على اساس النشاط (ABC) بناءً على مشاريع بحثية رعتها عدد من الوحدات الاقتصادية حول العالم، تمثلت بالآتي (2014: Capusneanu):

أ- مبدأ تحديد أسباب الأنشطة: وفقاً لهذا المبدأ، نادراً ما يكون أسباب الأنشطة تحت سيطرة الموظفين، ولا يمكن لإلغاء جزء من الموظفين حل مشكلة التكاليف الناتجة عن تلك الأنشطة، كما يعتمد مبدأ الادارة على اساس الانشطة أن "الأنشطة تستهلك التكاليف والمنتجات والخدمات، يستهلكها الربون".

ب- مبدأ تحديد الربون المرتبط بالنشاط/العملية: وفقاً لهذا المبدأ، يتم تقييم درجة رضا الربائز عن التكاليف والجودة ومستوى الخدمات ووقت تسليم المنتج. بعد تحديد رضا الربون، ثم الانتقال إلى تحديد أنشطة القيمة المحددة. لتنفيذ أنشطة التحسين وتلبية متطلبات الربائز.

ج- مبدأ الإدارة المشتركة: وفقاً لهذا المبدأ، يتم تحديد مسؤوليات المديرين من خلال إنشاء فرق إدارية (مجتمعات) تقود أنشطة وظيفية متزامنة من خلال روابط وظيفية. سيؤدي ذلك إلى إنشاء عمليات إدارية بسيطة وفعالة ومرنة، تهدف إلى تلبية طلبات الزبائن المتعددة.

د - مبدأ استبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة: بموجب هذا المبدأ، يتم العمل على تقليل، بل وحتى التخلص، من تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة. ونتيجة لذلك، يتم إعادة تخصيص الموارد لزيادة وتحسين أداء (أرباح) هذه الأنشطة.

هـ - مبدأ التحسين المستمر للأنشطة: وفقاً لهذا المبدأ، تُحافظ الوحدة الاقتصادية على قدرتها التنافسية من خلال التحسين المستمر لأنشطتها. ويعني هذا تحليلاً مستمراً للعمليات والإجراءات وحصر جميع النتائج المتحققة خلال تنفيذ الأنشطة، والبحث عن سبل تحسين أداء الوحدة الاقتصادية.

و- مبدأ تحديث المعلومات: بموجب هذا المبدأ، ينبغي تحديث جميع المعلومات، وتجنب أي بيانات إحصائية ليس لها ارتباط، أو مقارنات غير مبنية على أسس صحيحة. وينبغي أن يستند قياس الأداء إلى بيانات محدثة لتمكين اتخاذ قرارات فعالة.

ز- مبدأ تحديد الأهداف. يشير هذا المبدأ إلى مراقبة الأنشطة التي تُحسن الأداء وتُحقق الأهداف المحددة للوحدة الاقتصادية. ويُعرّف بأنه وحدات قياس الأنشطة اللازمة لتحقيق الخطة الاستراتيجية وأنشطة الميزانية.

ح - مبدأ الرضا الوظيفي: وفقاً لهذا المبدأ، سينجز موظفوا الوحدة الاقتصادية نشاطاً فعالاً ما دام عملهم يكافئ ويكافأ بما يتناسب مع النتائج المتحققة. إذ سيوفرون لهم جميع الأدوات اللازمة لتحقيق النتائج المرجوة وزيادة فعالية أنشطة القيمة المضافة. كل هذا يؤدي إلى الحفاظ على مناخ ملائم، ويساهم في تحسين أداء الوحدة الاقتصادية.

يتضح مما سبق بأن مدخل الإدارة على أساس النشاط يركز على مجموعة من المبادئ التي لها دور أساس ومهم في التعامل مع الموارد وكيفية أدائها والتي تبدأ من الزبون والانشطة اللازمة واستبعاد منها غير المضيف للقيمة، وصولاً إلى المعلومات والأهداف ومن ثم الرضا الوظيفي، كل ذلك يحقق أهداف مهمة في الوحدة الاقتصادية ومنها تخصيص الدقيق لعنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة بشكل أكثر دقة عند تطبيق هذا المدخل، لذا من الضروري المقارنة بين ABC و ABM لمعرفة الارتباط فيما بينهما.

3- مقارنة بين نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) والإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

يُعدّ كلٌّ من مدخل الإدارة على أساس النشاط (ABM) والتكاليف على أساس النشاط (ABC) مفهومين مرتبطين بأبعاد كثيرة، ويستعملان غالباً معاً في المحاسبة الإدارية الحديثة (Mohammed, 2024: 20):

أ - التكاليف على أساس النشاط (ABC) هي نظام محاسبة تكاليف تُخصّص التكاليف لأنشطة وعمليات مُحدّدة بناءً على استهلاكها الفعلي للموارد، بدلاً من تخصيصها بناءً على متوسط تكلفة بسيط. صُممت التكاليف على أساس النشاط (ABC) لتوفير معلومات تكلفة أكثر دقة لأغراض اتخاذ القرارات وإدارة التكاليف.

ب - الإدارة على أساس النشاط (ABM) هي مدخل إداري يستعمل بيانات التكاليف على أساس النشاط (ABC) لتحسين كفاءة وفعالية عمليات الوحدة الاقتصادية، كما تتضمن الإدارة على أساس النشاط (ABM) تحديد وتحليل الأنشطة والعمليات الرئيسية التي تؤثر على التكاليف، ثم اتخاذ الإجراءات اللازمة لإدارة هذه الأنشطة وتحسينها.

يمكن للنظامين معاً مساعدة الوحدات الاقتصادية على فهم تكاليفها وعملياتها بشكل أفضل، وتحديد المجالات التي يمكن تحسينها. باستعمال التكاليف على أساس النشاط (ABC) لتخصيص التكاليف بدقة، كما يمكن للوحدات الاقتصادية تحديد الأنشطة الأكثر تكلفة وتركيز جهود التحسين عليها باستعمال الإدارة على أساس النشاط (ABM). إذ أظهرت دراسات حديثة أن استعمال مدخل الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) ونظام التكاليف على الأنشطة (ABC) يمكن أن يؤدي إلى تحسينات كبيرة في إدارة التكاليف والأداء التشغيلي. على سبيل المثال، وجدت دراسة أجراها (حافظ والسيد، 2019) أن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومدخل الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في المستشفيات أدى إلى انخفاض التكاليف بنسبة 25٪ وتحسين رضا المرضى بنسبة 34٪ (Mohammed, 2024: 20).

3- علاقة الإدارة على اساس النشاط بنظام ABC وعملية تحليل القيمة PVA

أن مدخل الادارة على اساس الانشطة (ABM) هو مزيج من نظام ABC وتحليل قيمة العملية (PVA). ويتكون تحليل القيمة على أساس العمليات من ثلاثة مكونات رئيسية هي (Wina & Hermawan, 2022: 520):

أ- تحليل المسببات: يبدأ بتحديد الأسباب الجذرية والظروف التي تسبب تغييراً في التكاليف أو بدء الأنشطة.

ب- تحليل الأنشطة: يتضمن تحديد الأنشطة المنفذة، وعدد الافراد المشاركين، والمدة والموارد المطلوبة، فضلاً عن قيمة الأنشطة للوحدة الاقتصادية. وبناءً على هذا التحديد، يمكن التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة. إذ تُصنف الأنشطة التي تضيف قيمة إلى إلزامية وغير اختيارية، بينما تشمل الأنشطة التي لا تضيف قيمة الجدولة، والنقل، والانتظار، والتفتيش، والتخزين.

ج- قياس الأداء: يشمل الجوانب المالية وغير المالية، فضلاً عن القياس من حيث الكفاءة والجودة والوقت اللازم.

كما تعتمد الإدارة على اساس الأنشطة (ABM) على نظام (ABC) كمصدر رئيسي للمعلومات، وتُركز على كفاءة وفعالية العمليات والأنشطة التجارية الرئيسية. باستعمال (ABM)، يُمكن للإدارة تحديد سبل تحسين العمليات، وخفض التكاليف، أو زيادة القيمة للزبائن. ومن خلال تحديد الموارد المُنفقة على الزبائن والمنتجات والأنشطة، تُحسّن (ABM) تركيزها على عوامل النجاح الرئيسية للوحدة الاقتصادية، وتُعزز ميزتها التنافسية (Blocher et al, 2010: 138).

4- أبعاد الإدارة على اساس الانشطة (ABM)

يتضمن مدخل ABM عدة أبعاد رئيسية تدعم تنفيذ هذا المدخل والتي تتضمن (Asih, 2025: 410-411):

أ. تحليل محركات التكلفة: تحديد العوامل التي تسبب حدوث التكاليف.

ب. تحليل النشاط: فهم الأنشطة التي تساهم في العمليات التنظيمية.

ج. قياس الأداء: قياس أداء النشاط بناءً على مؤشرات معينة.

د. تخصيص التكلفة: مدخل توزيع التكلفة بشكل أكثر دقة بناءً على النشاط.

هـ. تحسين العملية: تحديد الفرص لتحسين كفاءة العملية.

و. تحليل قيمة الزبون: تقييم القيمة التي يتلقاها العميل.

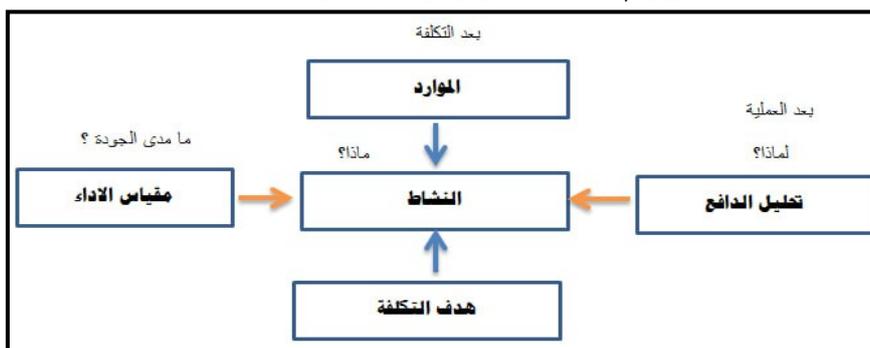
ز. اتخاذ القرارات الاستراتيجية: دمج نتائج تحليل النشاط لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

يلحظ من خلال تكامل هذه الأبعاد، يمكن للوحدات الاقتصادية فهم هياكل التكلفة بشكل أفضل، وتحسين الكفاءة التشغيلية، وإيجاد قيمة مضافة للزبائن وأصحاب المصلحة. كما يُعدّ نظام ABC وسيلةً لحساب تكلفة المنتج بدقة، بينما يُعدّ مدخل ABM وسيلةً لزيادة الربحية. إذ ركّز (Wina & Hermawan) على بعدين لمدخل الإدارة على أساس النشاط ABM منها (Wina & Hermawan, 2022: 520):

1- بعد التكلفة لتحسين دقة تخصيص التكلفة.

2- أبعاد العملية تهدف إلى خفض التكاليف من خلال التحسين المستمر. والشكل رقم (1) يوضح أبعاد مدخل الإدارة على اساس الانشطة ABM.

الشكل رقم (1) أبعاد مدخل الإدارة على اساس الانشطة ABM.



Source: Wina & Ancella A. Hermawan, (2022), "Cost Management Analysis In The Production Activities Of Pt. Xyz Using An Activity-Based Management Approach", Contemporary Accounting Case Studies, p.520.

يوضح الشكل اعلاه بُعد التكلفة ضمن مدخل ABM يوفر معلومات تتعلق بموارد أنشطة محددة وهدف التكلفة، مثل المنتجات والزبائن والموردين وقنوات التوزيع. بينما يهدف بُعد التكلفة ضمن نظام ABC إلى تحسين دقة تخصيص التكاليف من خلال تتبع وإعادة تخصيص تكاليف الأنشطة لإهداف التكلفة. إذ أن هذا البُعد يقدم تسهيلات للوحدة الاقتصادية للمشاركة في التحسين المستمر وقياسه. يتبين مما تم استعراضه من جوانب نظرية لمدخل الإدارة على أساس الأنشطة، أنه يركز على مبادئ أساسية وأبعاد تمكن الوحدات الاقتصادية من تحديد وتخصيص المتصف بالدقة بعنصر التكاليف الصناعية غير المباشرة، كذلك أخذ بالحسبان كل جوانبها وليس فقط تخصيص التكلفة، كما أن مدخل الإدارة على أساس الأنشطة يُعد طريقة لتحديد وتقييم الأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، لذا ينبغي بيان دور الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف ولا سيما تكلفة الخدمات الصحية وأنعكاس ذلك على تحسين الربحية، وهذا ما سيشكل محور النقاش في المحور القادم.

المحور الثاني: استعمال الإدارة على أساس الأنشطة لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح

قبل استعراض كيف تؤثر الإدارة على أساس الأنشطة على تخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، ينبغي بيان مفاهيم تخفيض التكاليف ومتطلباتها، فضلاً عن بيان مفهوم الربحية وتحليل ربحية الزبون، وبيان طرائق التخفيض، والقياس في ظل مدخل الإدارة على أساس الأنشطة والعلاقة بين الخدمات الصحية والتكاليف والأرباح، على وفق الفقرات الآتية:

أولاً: مفهوم وأهمية فلسفة تخفيض التكاليف

تتعدد الوسائل التي تساعد الوحدات الاقتصادية في تحقيق وزيادة الربحية، منها زيادة أسعار بيع المنتجات، أو زيادة كمية المبيعات من خلال استعمال استراتيجيات التمييز والتي تهدف إلى تحسين جودة المنتجات التي تقدمها الوحدة الاقتصادية وتمييزها عن المنتجات المماثلة لها في الوحدات الاقتصادية الأخرى، أو تغيير نسب المزيج السلعي لتحديد أفضل تشكيلة من المنتجات التي تساهم في تحقيق أكبر ربح ممكن، أو التخلص من المنتجات والأنشطة التي تحقق الأرباح المرغوب فيها، ومع ذلك قد تستطيع الوحدات الاقتصادية التحكم في الأساليب والادوات السابقة بسبب ظروف العرض والطلب على المنتجات، ومن ثم تعد فلسفة تخفيض التكاليف أفضل وسيلة أمام الوحدات الاقتصادية لتحسين الربحية، وتدعيم المركز التنافسي لها. ولقد نال تخفيض التكاليف اهتمام الكثير من الباحثين فقد عرف أحد الباحثين فلسفة **تخفيض التكاليف** على أنها عملية تحقيق الوفورات في تكاليف الأنشطة من خلال تخفيض الوقت والجهد لإتمامها، أو من خلال إستبعاد بعض الأنشطة المتداخلة والتي لا تضيف أي قيمة للمنتجات بشرط أن يكون إستبعادها غير مؤثر على جودة وخصائص المنتج (الحيوشي وآخرون، 2019: 7-8).

كما يمكن تعريف **تخفيض التكاليف** بأنه "تقليل النفقات بما يحقق الوفورات في التكاليف أو الزيادة في الأرباح عن السابق أو حتى التوقف عن حدوث الخسائر، ويمكن تحقيقه عن طريق التخطيط والتنظيم الجيدين لأقسام المشروع ومراحل الإنتاج، وعن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع، فضلاً عن البحث الدائم عن مظاهر الإسراف والأنشطة التي لا تضيف قيمة والتخلص منها." (راجحان، 2002: 75).

يتضح مما سبق أن تخفيض التكاليف هو استراتيجية هامة للوحدات الاقتصادية لتحسين أدائها المالي والتشغيلي، ويمكن أن يؤدي تخفيض التكاليف إلى تحسين الأرباح وزيادة الكفاءة وتحسين جودة الخدمات. لذا ينبغي أن يتم تخفيض التكاليف بطريقة مدروسة ومتوازنة لضمان عدم المساس بجودة الخدمات أو رضا الزبائن. كما ينبغي على الوحدات الاقتصادية أن تبحث عن فرص لتحسين الكفاءة وتخفيض التكاليف دون المساس بالجودة أو الأداء.

ثانياً: طرائق تخفيض تكلفة أداء الخدمات

نظام الـ ABM حدد أربعة طرائق لتخفيض تكلفة أداء الخدمات وذلك من خلال (البشتاوي، 2014: 1875):

- 1 – إلغاء الأنشطة المزدوجة في الإداء.
- 2 – تبسيط العمليات المشتركة.

3 - توحيد الأنشطة المستعملة في أداء العمليات.

4 - تطبيق نظام الأتمتة على الأنشطة المستعملة في أداء العمليات.

فجاءت اتجاهات الإدارة على أساس الأنشطة ABM لتمثل ثلاثة اتجاهات وهي:

1 - اتجاهات إستراتيجية وتشغيلية لتصميم الخدمات وتحديد الأنشطة الضرورية لأدائها.

2 - اتجاهات إستراتيجية وتشغيلية للزبائن والعلاقات معهم وتحليل ربحيتهم وتحديد أثرهم على الربحية.

3 - اتجاهات إستراتيجية وتشغيلية نحو التطوير والتحسين المستمرين.

كما يمكن استعمال ABM لتحديد الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف قيمة واستبعادها، فالأنشطة التي لا تضيف قيمة هي عمليات إما غير ضرورية ويمكن الاستغناء عنها، أو ضرورية ولكنها غير فعالة وقابلة للتحسين. أما التكاليف التي لا تضيف قيمة، الناتجة عن هذه الأنشطة، فهي تكاليف الأنشطة التي يمكن استبعادها دون تدهور جودة المنتج أو أدائه أو قيمته المدركة (Hilton et al, 2011: 186).

ثالثاً: القياس في ظل مدخل الإدارة على أساس الأنشطة

يتم القياس في ظل مدخل الإدارة على أساس الأنشطة وذلك لتقييم الأنشطة القائمة وتحليلها لتحديد التكاليف والكفاءة والقيمة المتولدة، تتضمن هذا المقاييس الآتي (Asih, 2025: 411):

أ. قياس تكلفة الأنشطة: تقييم التكاليف المتولدة من كل نشاط.

ب. قياس أداء الأنشطة: قياس أداء الأنشطة بناءً على الكفاءة والإنتاجية.

ج. قياس القيمة المضافة: تحليل مساهمة الأنشطة في القيمة المضافة للوحدة الاقتصادية.

د. قياس الأثر الاستراتيجي: تقييم تأثير الأنشطة على استراتيجية الوحدة الاقتصادية.

هـ. قياس الكفاءة التشغيلية: قياس فعالية الأنشطة في تحقيق الأهداف التشغيلية.

و. قياس التحسين المستمر: تقييم التقدم المتحقق في جهود التحسين المستمر للأنشطة.

يمكن للوحدات الاقتصادية من خلال هذا القياس الحصول على بيانات أكثر دقة حول هيكل التكلفة والكفاءة التشغيلية. كما تدعم نتائج القياس تحسين العمليات، وتقليل الهدر، وتحسين الربحية بشكل عام. إذ أن القياس في ظل مدخل الإدارة على أساس الأنشطة يعد أداة هامة لتحديد مدى فعالية الأنشطة وتحسين الأداء، ويمكن أن يساعد القياس في تحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين وتحديد الأنشطة التي تؤثر على التكاليف والأرباح. لذا ينبغي على الوحدات الاقتصادية أن تطور مؤشرات أداء دقيقة ومتوازنة لقياس مدى فعالية الأنشطة وتحسين الأداء، لأن القياس الدقيق يمكن أن يساعد في اتخاذ قرارات مدروسة وتحسين الأداء المالي والتشغيلي للوحدات الاقتصادية.

رابعاً: مفهوم الربحية وكيفية تحليلها

الربحية هدف أساس لجميع الوحدات الاقتصادية، وأمر ضروري لبقائها واستمرارها وغاية يتطلع إليها المستثمرون، ومؤشر يهتم به الدائنون عند تعاملهم مع الوحدة الاقتصادية، وهي أيضاً أداة هامة لقياس كفاءة الإدارة في استعمال الموارد الموجودة، كما أن الربحية أيضاً هي عبارة عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها الوحدة الاقتصادية والاستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الأرباح، وتعد الربحية هدفاً للوحدة الاقتصادية ومقياساً للحكم على كفاءتها (الحسيني والتميمي، 2023: 499).

1- تحليل ربحية الزبون

من الممكن تماماً أن تحقق وحدة اقتصادية ما ربحاً في منتجاتها، وفي الوقت نفسه، تتكبد تكاليف متعلقة بالزبائن تجعل بعض علاقاتهم غير مربحة. إذ يستعمل تحليل ربحية الزبائن نظام التكلفة على أساس النشاط لتحديد الأنشطة والتكاليف والأرباح المرتبطة بخدمة زبائن محددين. يمكن أن تؤدي عوامل عديدة إلى زيادة ربحية بعض الزبائن عن غيرهم. فالزبائن الذين يطلبون كميات صغيرة، أو يطلبون بشكل متكرر، أو يغيرون طلباتهم باستمرار، أو يحتاجون إلى تغليف أو مناولة خاصة، أو يطلبون توصيلاً أسرع، أو يحتاجون إلى قطع غيار أو

تصميم هندسي خاص، يكونون عمومًا أقل ربحية من الزبائن الذين يطلبون خدمات مخصصة أقل. كما تُشكّل مهمة توزيع التكاليف على الزبائن تحديًا. ينبغي وضع نظام يُمكّن الوحدة الاقتصادية من تحديد الزبائن الذين يستعملون خدمات دعم الزبائن ومدى تكرار استعمالهم لها، وما مقدار الوقت الذي ينبغي أن تُخصّصه الوحدة الاقتصادية للزبون لإتمام عملية البيع وتقديم خدمات الدعم المستمر، وتضاف هذه التكاليف إلى تكلفة تصنيع المنتج أو تقديم الخدمة للزبون في البداية (Hilton et al, 2011: 189).

يتبين مما سبق أن الربحية وتحليل ربحية الزبون هما أمران مهمان للوحدات الاقتصادية التي تسعى لتحسين أدائها المالي، إذ يمكن أن يساعد تحليل ربحية الزبون في تحديد الزبائن الأكثر ربحية والذين يحتاجون إلى اهتمام خاص. كما ينبغي على الوحدات الاقتصادية أن تطور استراتيجيات لتحسين ربحية الزبون من خلال تحسين الخدمات والمنتجات وتقديم عروض مخصصة للزبائن الأكثر ربحية، لا سيما فيما يرتبط بالخدمات الصحية وعلاقتها بنظام التكاليف.

2- العلاقة بين الخدمات الصحية ونظام التكاليف والربحية

تعد الخدمات الصحية أحد الأوجه الأساسية التي تثقل كاهل الاقتصاد الوطني، إذ تكمن أهمية الإنفاق على هذا القطاع في المحافظة على صحة المواطن والإلتزام بتقديم الخدمات الطبية اللازمة له في أحسن الظروف، الأمر الذي أدى إلى إنفاق الحكومة الكثير من الأموال بهدف النهوض بهذا القطاع الحساس ومواكبة الخدمات المقدمة في الدول المتقدمة، ومع التحولات السريعة وهيمنة التكنولوجيا والارتفاع الكبير للوسائل المتطورة، صار لزامًا على الوحدات الاقتصادية الصحية الخاصة والعامة منها البحث الجاد عن طرائق وأساليب محاسبية ناجعة وفاعلة تضمن من خلالها ترشيده النفقات والتقليل من الأعباء، مع ضمان تقديم خدمات راقية تليق بحفظ كرامة المواطن، ويعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومدخل الإدارة على أساس الأنشطة من الأنظمة الحديثة التي تحدد التكاليف، لا سيما التكاليف غير المباشرة وتخصيصها، وتعمل على تخفيض التكاليف الذي هو الهدف الأساسي لكل وحدة اقتصادية (هلال ومحمد، 2022: 404).

إذ 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 أن تكلفة أي خدمة صحية قد قابلت العائد منها وهو الوصول إلى مستوى صحي جيد لجميع المواطنين (السيد وآخرون، 2019: 3)، ولقد شهدت نظم التكاليف مجموعة من التطورات نتج عنها إعادة النظر في نظم محاسبة التكاليف التقليدية والتي تعرضت للعديد من الانتقادات نتيجة لما تقدمت من معلومات تفتقر إلى الدقة والملائمة في ظل البيئة الحديثة، وفي ضوء تلك الانتقادات الموجة لنظم التكاليف التقليدية ظهر نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، ولكن تعرض هو الآخر لكثير من الانتقادات خاصة فيما يتعلق بارتفاع تكاليف المسح الشامل والمقابلات مع العاملين اللازم لتجميع البيانات والمعلومات اللازمة لإتمام نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، ووجود تقدير وحكم شخصي لتخصيص الوقت على أنشطة الوحدة الاقتصادية، وصعوبة صيانة والحفاظ على النظام نتيجة التغييرات التي تحدث في العمليات التشغيلية وكذلك التغيير في حجم الإنفاق على الموارد مثل إضافة أنشطة جديدة وزيادة تنوع المنتجات وقنوات التوزيع والزبائن (Grass, 2005: 15).

ويرى الباحثين إن جمود نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة وعدم ربط التكلفة بتغير المدى الزمني، لذا ظهر مدخل الإدارة على أساس الأنشطة ABM لمعالجة بعض أوجه الخلل في النظم التقليدية، إذ أن عنصر الوقت أصبح من الركائز الأساسية التي تتحكم في تكلفة الخدمات الصحية والتي تتمثل في:

أ - بقاء المرضى في المستشفى دون أن تستدعي حالته الصحية ذلك.

ب تخفيض الزمن اللازم في قسم الطوارئ الأمر ينعكس إيجابًا على نوع الخدمة المقدمة وإنجازها بشكل أسرع من قبل.

ج - الوقت اللازم من استقبال المريض وحتى دخوله غرفة الإنعاش.

د - تقديم خدمة الرعاية الصحية للمرضى في الوقت المناسب.

وقد انعكست كل تلك الأسباب مجتمعة في النهاية في شكل ارتفاع تكلفة الخدمات الصحية بمعدلات سريعة متلاحقة، وإذا لم يستطيع القطاع الصحي تطبيق نظم جديدة لإدارة التكاليف فإن الوعد بتقديم خدمة صحية على أساس القيمة لن يتحقق، في ظل ضعف الإمكانيات والموارد المالية المتاحة للدول النامية، وضالمة ما تخصصه معظم تلك الدول من إعتمادات للإنفاق على الخدمات الصحية للإستمرار في تقديم خدمات العلاج للمرضى عند مستوى جودة مرضي.

عليه هنالك حاجة ماسة لضرورة البحث عن أساليب مناسبة لقياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية، لضمان عدم تحميل الأفراد بأعباء تزيد عن تكلفة الخدمات الفعلية، إلا أن هناك قصورا واضحا بشأن معالجة بعض المشكلات المحاسبية في مجال قياس تكلفة الخدمات الصحية، ويرجع ذلك إلى عدة عوامل أهمها (صالح، ٢٠٠٢: ٤٧٠):

1- النشأة التاريخية للخدمات الصحية وتقديمها عن طريق المستشفيات العامة، التي تمول من الموازنة العامة للدولة، وما واكب ذلك من عدم الاهتمام بالنظم المحاسبية المطبقة، وافتقار الإدارة إلى البيانات المحاسبية السليمة التي تخدمها في تخطيط ورقابة الموارد المتاحة لديها .
2- تحديد أسعار الخدمات الصحية (في المستشفيات الخاصة) في أغلب الأحيان على تقديرات شخصية، وليس على أسس موضوعية لقياس تكاليف الموارد المستنفذة أو المستغلة في أداء الخدمة الصحية، الأمر الذي أدى إلى التفاوت الكبير في أسعار نفس الخدمة بين المستشفيات الخاصة.

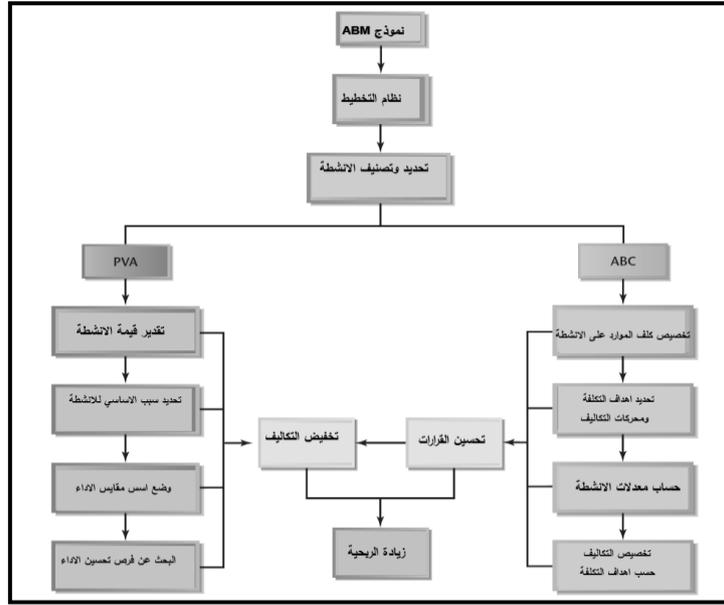
3- تركيز أغلب بحوث محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية على المشاكل الخاصة بالوحدات الاقتصادية الصناعية دون الخدمية وخاصة في مجال الخدمات الصحية وهذا ما يتطلب ضرورة توجيه الاهتمام بدراسة المشكلات المحاسبية في تلك الوحدات الاقتصادية.

يتضح مما سبق أن العلاقة بين الخدمات الصحية ونظم التكاليف والربحية تُعدّ علاقة معقدة ومتعددة الأوجه، لذا ينبغي على الوحدات الاقتصادية الصحية أن توازن بين تقديم خدمات صحية عالية الجودة وتخفيض التكاليف وتحسين الربحية. كما يمكن أن تساعد نظم التكاليف الفعالة في تحديد المجالات التي يمكن من خلالها تخفيض التكاليف دون المساس بجودة الخدمات الصحية، وينبغي على الوحدات الاقتصادية الصحية أن تطور استراتيجيات لتحسين الربحية من خلال تحسين الكفاءة وتقديم خدمات صحية ذات جودة عالية. لذا ينبغي بيان الخطوات اللازمة لتنفيذ الإدارة على أساس الأنشطة بالاعتماد على نظام ABC و عملية تحليل القيمة PVA، لغرض تخفيض التكاليف وتحسين الربحية.

خامساً: الخطوات اللازمة لتنفيذ الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)

الإدارة على أساس الأنشطة هي مدخل اشمل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة، لأنه يضيف وجهة نظر عملية لنظام ABC من خلال استعمال معلومات ABC بشكل رئيس، وأن الهدف الرئيس من تنفيذ الإدارة على أساس الأنشطة هو عملية تحسين صنع القرارات بالإعتماد على معلومات دقيقة وتخفيض التكاليف عن طريق تحسين أداء الأنشطة بشكل مستمر، كما أن الهدف الأول يقع ضمن مجال نظام ABC أما الهدف الثاني يقع ضمن مجال عملية تحليل القيمة Process Value Analysis (PVA) كون المعلومات التي يقدمها غير كافية لعملية اتخاذ القرارات المتعلقة بتخفيض التكاليف وان الهدف العام للإدارة على أساس الأنشطة هو تحسين ربحية الوحدة الاقتصادية وحيث يمكن تحقيق هذا الهدف عن طريق الحصول على معلومات أكثر تفصيلاً حول فرص تحسين الأداء واتخاذ قرارات أفضل من خلال عملية تحليل القيمة للأنشطة (الخفاجي، 2014: 41) والشكل رقم (2) يوضح خطوات تنفيذ الإدارة على أساس الأنشطة.

الشكل رقم (2) الخطوات اللازمة لتنفيذ ABM



Source: Hansen, Don, R., Mowen, Maryanne, M. & Guan, Liming, 2009, "(Cost Management: Accounting and Control)", pp(443) . 6th Edition South – Western.

يتضح مما سبق من استعراض للجانب النظري لموضوع الإدارة على أساس الأنشطة وتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، يلحظ أن عملية تخفيض التكاليف باستعمال مدخل الإدارة على أساس الأنشطة تعتمد بالأساس على نظام التكاليف على أساس الأنشطة، من خلال تحديد وتصنيف الأنشطة وتحديد الأهداف ومركبات التكاليف وتحديد مسببات التكلفة والذي ينعكس على قرارات الوحدة الاقتصادية المتمثلة بتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، وقد يكون هذا افتراضاً نظرياً يصعب التكهن بنتائجه ما يتم من خلال الدراسة العملية، وسيكون هذا محور النقاش في المبحث القادم.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة العملية

أولاً: أداة البحث وأسلوب القياس

من أجل تحقيق أهداف البحث واختبار فرضياته، تم اعتماد أسلوب الاستبانة كأداة للبحث في الحصول على البيانات، أذ تعد الاستبانة الوسيلة الرئيسة لجمع البيانات، والتي تعرف بأنها "أحد أدوات البحث العلمي، وتعد وسيلة لجمع البيانات والمعلومات من خلال طرح أسئلة محددة على المشاركين، بهدف الحصول على معلومات دقيقة وموثوقة حول موضوع معين"، وقد تم تصميم استبانة من النوع المغلق تضمنت فقرة للمعلومات العامة عن أفراد الاستبانة، فضلاً عن ثلاث محاور، تضمن المحور الأول الإدارة على أساس الأنشطة، والمحور الثاني تخفيض تكاليف الخدمة الصحية، والمحور الثالث تحسين أرباح الوحدة الاقتصادية، إذ تم الاعتماد على مقياس (Likert Scale) الخماسي الذي تتراوح مدى نقاط إجابته من (5) مؤثر جداً إلى (1) غير مؤثر على الإطلاق في حين يعبر الرقم (3) عن حيادية المقياس.

ثانياً: محل البحث

تم استبيان آراء عينة من موظفي قسم الحسابات والعاملين في مستشفى واسط الاستثماري لما يمثله هذا النشاط الخدمي من بيئة خصبة لتطبيق تقنيات محاسبة التكاليف وحاجته الماسة لتطوير واقعه الإداري والمالي في ظل ما يواجهه من تحديات اقتصادية عدة وفي مقدمتها حدة منافستها للمؤسسات الخدمية الأخرى وانخفاض تكلفة الخدمة ومن ثم انخفاض أسعارها وزيادة أرباحها، إذ تم تجميع عدد مناسب من استمارات الاستبانة صالحة للتحليل بعد استبعاد الاستمارات غير الصالحة.

ثالثاً: الوسائل الإحصائية المستعملة

تم استعمال المجموعة الاحصائية الجاهزة (SPSS) بشكلٍ أساسٍ لتحليل البيانات واختبار فرضيات البحث، إذ تم الاعتماد على الاختبارات الاحصائية الآتية (الموسوي، والغرباوي، 2015: 19-20):

- 1- **الوسط الحسابي (Arithmetic Mean):** هو أحد مقاييس النزعة المركزية الذي يمكن من خلاله تمثيل مجموعة من البيانات بقيمة واحدة.
- 2- **الوسط الحسابي المرجح (Weighted Mean):** هو أحد مقاييس النزعة المركزية لإعطاء الاجابات الأكثر أهمية ووزناً أكبر عند احتساب الوسط الحسابي.
- 3- **الانحراف المعياري (Standard Deviation):** يمثل الجذر التربيعي الموجب لمتوسط مجموع مربعات انحرافات قيم المتغير العشوائي عن وسطها الحسابي، إذ يستفاد من هذا المقياس لمعرفة مدى تشتت قيم المتغير العشوائي عن وسطها الحسابي.
- 4- **معامل الارتباط البسيط (Simple Correlation Coefficient):** بين المتغيرات المستقلة لتحديد درجة تلك العلاقة ونوعها.
- 5- **معادلة الارتباط المتعدد (Multiple Regression Equation):** لقياس العلاقة بين عدة متغيرات أحدهما تابع (Y) والأخرى متغيرات مستقلة ($x_1, x_2, x_3, \dots, x_n$).

6- **الانحدار الخطي البسيط ويتضمن الآتي:**

أ- **إحصاء الاختبار F:** يستعمل لاختبار معنوية معالم الانحدار المقدر ككل.

ب- **إحصاء الاختبار T:** هو اختبار يستعمل لغرض اختبار كل فرضية على حده.

ج- **معامل التحديد (R):** هو نسبة ما يفسره المتغير المستقل من التغير الحاصل في المتغير التابع نتيجة لتغير المتغير المستقل.

رابعاً: **وصف العينة**

تبيين الجداول إيدناه الوصف الاحصائي لعينة الدراسة تبعاً للعوامل الديموغرافية:

1- **الجنس**

يتبين من الجدول رقم (1) إيدناه أن نسبة الذكور (54%) من حجم عينة الدراسة الكلية، بينما بلغت نسبة الاناث (46%) من حجم عينة الدراسة.

الجدول رقم (1) الجنس

التفاصيل	العدد	النسبة %
ذكر	27	54
انثى	23	46
المجموع	50	100

2- **العمر :** يتبين من الجدول رقم (2) إيدناه أن نسبة (20%) من أفراد عينة الدراسة الكلية اعمارهم من (25) الى (35) سنة، و (34%) اعمارهم

من (36) الى (45) سنة، و (24%) اعمارهم من (46) الى (55) سنة، و (22%) اعمارهم أكثر من (56) سنة.

الجدول رقم (2) العمر

التفاصيل	العدد	النسبة %
من 25 الى 35 سنة	10	20
من 36 الى 45 سنة	17	34
من 46 الى 55 سنة	12	24
اكثر من 56 سنة	11	22
المجموع	50	100

3- التحصيل الدراسي

يتبين من الجدول رقم (3) إيدناه أن نسبة (26٪) من إفراد عينة الدراسة الكلية تحصيلهم الدراسي دبلوم، و(36٪) تحصيلهم الدراسي بكوريوس، و (22٪) تحصيلهم الدراسي ماجستير، و (14٪) تحصيلهم الدراسي دكتوراه.

الجدول رقم (3) التحصيل الدراسي

النسبة %	العدد	التفاصيل
26	13	دبلوم
36	18	بكلوريوس
22	11	ماجستير
16	8	دكتوراه
100	50	المجموع

4- الخدمة : يتبين من الجدول رقم (4) إيدناه أن نسبة (18٪) من إفراد عينة الدراسة الكلية سنوات خدمتهم اقل من (5) سنة، و (40٪) سنوات خدمتهم من (5) الى (10) سنة، و (20٪) سنوات خدمتهم من (11) الى (15) سنة، و (22٪) سنوات خدمتهم أكثر من (15) سنة.

الجدول رقم (4) عدد سنوات الخدمة

النسبة %	العدد	التفاصيل
18	9	اقل من 5 سنوات
40	20	من 5 الى 10 سنوات
20	10	من 11 الى 15 سنة
22	11	اكثر من 15 سنة
100	50	المجموع

5- المسمى الوظيفي : يتبين من الجدول رقم (5) إيدناه أن نسبة (2٪) من إفراد عينة الدراسة الكلية يعمل مدير، و (20٪) من إفراد عينة الدراسة يعمل رئيس قسم، و (78٪) من إفراد عينة الدراسة عملهم اداري.

الجدول رقم (5) عدد سنوات الخدمة

النسبة %	العدد	التفاصيل
2	1	مدير
20	10	رئيس قسم
78	39	موظف اداري
100	50	المجموع

خامساً: أختبار ثبات المقياس

الباحثين بحساب ثبات الاستبيان من خلال معامل ألفا كرونباخ.

سادساً: معامل ألفا كرونباخ (Cornbrash Alpha):

من اجل قياس مدى ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) استعمل الباحثين معادلة ألفا كرونباخ (Cornbrash Alpha) للتأكد من ثبات أداة الدراسة على العينة المكونة من (50) استمارة استبيان، ويبين الجدول رقم (6) معاملات ثبات أداة الدراسة.

الجدول رقم (6) معاملات الثبات لمقاييس الدراسة وفقاً لطريقة (ألفا كرونباخ)

معامل ألفا	عدد الاسئلة	المتغيرات
0.725	10	المحور الاول: استعمال الادارة على اساس الانشطة
0.753	10	المحور الثاني: تخفيض التكاليف
0.786	10	المحور الثالث: تحسين الارباح
0.877	30	الاجمالي

يتضح من الجدول اعلاه إلى أن قيم معامل الثبات العام لمحاور الدراسة مرتفع حيث بلغ (0.877) لأجمالي فقرات استمارة الاستبيان حيث كانت (30) فقرة، بلغت درجة ثبات المحور الاول (0.725)، وبلغت درجة الثبات للمحور الثاني (0.753)، فيما بلغت درجة الثبات للمحور الثالث (0.786)، وهذا يدل على أن الاستبيان يتمتع بدرجة عالية من الثبات يمكن الاعتماد عليه في التطبيق الميداني للدراسة بحسب مقياس نانلي الذي أعتمد (0.7) كحد أدنى للثبات (Nunnally & Bernstein, 1994).

سابعاً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

تناول هذا الجانب عرض وتحليل النتائج الاحصائية التي تم التوصل اليها من خلال الاجابة على فرضيات الدراسة والتي تهدف الى معرفة استعمال الادارة على اساس الانشطة في تخفيض التكاليف وتحسين الارباح.

اختبار الفرضيات

1- الفرضية الاولى: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استعمال الادارة على اساس الانشطة و تخفيض التكاليف.

2- الفرضية الثانية: توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين استعمال الادارة على اساس الانشطة و تحسين الارباح.

اختبار علاقة الارتباط بين المتغير المستقل (استعمال الادارة على اساس الانشطة) والمتغيرات التابعة (تخفيض التكاليف وتحسين الارباح)، كما في الجدول الآتي:

الجدول رقم (7) نتائج اختبار علاقة الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع

المتغيرات	الادارة على اساس الانشطة	تخفيض التكاليف	تحسين الارباح
الادارة على اساس الانشطة	1.000	0.554**	0.966**
تخفيض التكاليف	0.554**	1.000	0.562**
تحسين الارباح	0.966**	0.562**	1.000

** دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.01)

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية (0.05)

يتضح من الجدول إعلاه أن معامل الارتباط بين المتغير المستقل (استعمال الادارة على اساس الانشطة) والمتغيرات التابعة (تخفيض التكاليف وتحسين الارباح)، ذو دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0.01)، وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط طردية وقوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، مما يعني أنه كلما تم استعمال الادارة على اساس الانشطة كلما أدى الى تخفيض التكاليف وبالتالي يؤدي الى تحسين الارباح.

3- الفرضية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة معنوية لأستعمال الادارة على اساس الانشطة على تخفيض التكاليف.

ولاختبار هذه الفرضية تم استعمال الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغير المستقل (استعمال الادارة على اساس الانشطة) على المتغير التابع (تخفيض التكاليف).

الجدول رقم (8) نتائج الانحدار الخطي البسيط

Sig.	T	B	المتغيرات
0.025	2.318	0.358	الحد الثابت
0.000	26.065	0.915	استعمال الادارة على اساس الانشطة
0.000	القيمة الاحتمالية	679.363	قيمة اختبار (F)
0.927	معامل التحديد المعدل (R ²)	0.936	معامل التحديد (R ²)
	1.643		Durbin-Watson

تبين النتائج الواردة في الجدول إعلاه من خلال نتائج التحليل الإحصائي معنوية النموذج، حيث كانت قيمة (Sig.) (F-statistic) اقل من (0.05) وكانت (0.000) مما يدل على ان الانموذج صالح للاختبار ونتائجه قابلة للاعتماد. ويتبين ايضاً أن قيمة دوربين واتسون (Durbin-Watson) قد بلغت (1.643) وهي قيمة مثالية حيث تقع بين (1.5-2.5) مما يدل على عدم وجود مشكله ارتباط ذاتي وانحدار زائف في قيم السلسلة الزمنية لنموذج الدراسة. أما بالنسبة لقيمة (R-squared) فكانت (0.936) مما يعني أن القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة بالمتغير الوسيط هي (94٪)، أما قيمة (Adjusted R-squared) فكانت (0.927) مما يعني أن المتغيرات المستقلة تؤثر بالمتغير الوسيط بنسبة (93٪) المتبقي (7٪) يعود الى عوامل أخرى خارج النموذج بالإضافة للأخطاء العشوائية الناتجة عن دقة اختبار العينة ودقة وحدات القياس وغيرها.

تفسير نتيجة الفرضية

تبين نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة (Sig.) للمتغير المستقل استعمال الادارة على اساس الانشطة اقل من (0.05) حيث بلغت (0.000)، مما يدل أن هناك أثر معنوي لأستعمال الادارة على اساس الانشطة في تخفيض التكاليف.

أما معادلة الانحدار الخطي البسيط فيمكن تمثيلها كالآتي:

$$Y = 0.358 + 0.915X1$$

حيث إن:

Y: تخفيض التكاليف.

X1: استعمال الادارة على اساس الانشطة.

4- الفرضية الرابعة: يوجد أثر ذو دلالة معنوية لأستعمال الادارة على اساس الانشطة على تحسين الرباح.

ولاختبار هذه الفرضية تم استخدام الانحدار الخطي البسيط لمعرفة تأثير المتغير المستقل (استعمال الادارة على اساس الانشطة) على المتغير التابع (تحسين الرباح).

الجدول رقم (9) نتائج الانحدار الخطي البسيط

Sig.	T	B	المتغيرات
0.000	4.301	2.094	الحد الثابت
0.000	4.709	0.530	استعمال الادارة على اساس الانشطة
0.000	القيمة الاحتمالية	22.179	قيمة اختبار (F)
0.302	معامل التحديد المعدل (R ²)	0.316	معامل التحديد (R ²)
	2.248		Durbin-Watson

تبين النتائج الواردة في الجدول إعلاه من خلال نتائج التحليل الإحصائي معنوية النموذج، حيث كانت قيمة (Sig.) (F-statistic) اقل من (0.05) وكانت (0.000) مما يدل على ان الانموذج صالح للاختبار ونتائجه قابلة للاعتماد. ويتبين ايضاً أن قيمة دوربين واتسون (Durbin-Watson) قد بلغت (2.248) وهي قيمة مثالية حيث تقع بين (1.5-2.5) مما يدل على عدم وجود مشكله ارتباط ذاتي وانحدار زائف في قيم

السلسلة الزمنية لنموذج الدراسة. أما بالنسبة لقيمة (R-squared) فكانت (0.316) مما يعني أن القوة التفسيرية للمتغيرات المستقلة بالمتغير الوسيط هي (32٪)، أما قيمة (Adjusted R-squared) فكانت (0.302) مما يعني أن المتغيرات المستقلة تؤثر بالمتغير الوسيط بنسبة (30٪) المتبقي (70٪) يعود إلى عوامل أخرى خارج النموذج بالإضافة للأخطاء العشوائية الناتجة عن دقة اختبار العينة ودقة وحدات القياس وغيرها.

تفسير نتيجة الفرضية

تبين نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة (Sig.) للمتغير المستقل استعمال الإدارة على أساس الأنشطة أقل من (0.05) حيث بلغت (0.000)، مما يدل أن هناك أثر معنوي لاستعمال الإدارة على أساس الأنشطة في تحسين الأرباح.

أما معادلة الانحدار الخطي البسيط فيمكن تمثيلها كالآتي:

$$Y = 2.094 + 0.530X1$$

حيث إن:

Y : تحسين الأرباح.

$X1$: استعمال الإدارة على أساس الأنشطة.

يتبين من التحليل الإحصائي اعلاه لبيانات عينة البحث (مستشفى واسط الاستثماري) أن الإدارة على أساس الأنشطة تلعب دوراً هاماً في تخفيض التكاليف وتحسين الأرباح، وأكد ذلك معامل الارتباط بين المتغير المستقل (استعمال الإدارة على أساس الأنشطة) والمتغيرات التابعة (تخفيض التكاليف وتحسين الأرباح)، وكان ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.01)، وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط طردية وقوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، مما يعني أنه كلما تم استعمال الإدارة على أساس الأنشطة كلما أدى إلى تخفيض التكاليف، ومن ثم يؤدي إلى تحسين الأرباح. كذلك تبين نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة (Sig.) للمتغير المستقل "استعمال الإدارة على أساس الأنشطة" أقل من (0.05) حيث بلغت (0.000)، مما يدل أن هناك أثر معنوي لاستعمال الإدارة على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف وتحسين الأرباح. ويكون هذا عملياً من خلال تحليل الأنشطة وتحديد المجالات التي يمكن تحسينها، إذ يمكن أن تساعد الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد الأنشطة غير الضرورية وتخفيض التكاليف وتحسين الكفاءة، والمساعدة في تحسين اتخاذ القرارات من خلال توفير معلومات دقيقة حول التكاليف والأنشطة، ومن ثم تحسين الأداء المالي والتشغيلي للوحدة الاقتصادية.

المبحث الثالث: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات:

يمكن أجمالاً ما توصل إليه البحث من استنتاجات في جانبه النظري والعملي بالآتي:

1. إن تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة يمكن أن يؤدي إلى تخفيض التكاليف وتحسين الأرباح.
2. أن تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة يمكن أن يؤدي إلى تحسين الكفاءة وتحسين جودة الخدمات الصحية.
3. أن مدخل الإدارة على أساس الأنشطة يعتمد بشكل أساسي على نظام التكاليف على أساس الأنشطة وعملية تحليل القيمة، لغرض الوصول إلى التحديد والتخصيص الدقيق للتكاليف الصناعية غير المباشرة.
4. أن تحليل الأنشطة وفق نظام ABC يساعد في تحديد المجالات التي يمكن تخفيض التكاليف فيها وتحسين الكفاءة، ويكون هذا من خلال تدريب الموظفين والعاملين، ومن ثم يأتي دور الإدارة على أساس الأنشطة بكيفية إدارة الأنشطة وتحسين القيمة المقدمة للربون وتحسين الربحية.
5. أستنتج الباحثين بأنه يوجد لدى عينة البحث أدراك لمبادئ الإدارة على أساس الأنشطة وكيفية تطبيقها وأهميتها في إدارة التكاليف وتحسين الأرباح.

ثانياً: التوصيات:

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، يضعُ الباحثين التوصيات الآتية:

1. ينبغي على الوحدات الاقتصادية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة لتخفيض التكاليف وتحسين الإرباح.
2. ينبغي على الوحدات الاقتصادية تحليل الأنشطة بانتظام لتحديد المجالات التي يمكن تخفيض التكاليف فيها وتحسين الكفاءة.
3. يوصي الباحثين بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وعملية تحليل القيمة لأنها تعد الأساس لتطبيق الإدارة على أساس الأنشطة ABM في الوحدة الاقتصادية محل البحث.
4. ينبغي على الوحدات الاقتصادية تدريب الموظفين على تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة وتحليل الأنشطة.
5. زيادة توعية الإدارة العليا والعاملين بأهمية تطبيق مدخل الإدارة على أساس الأنشطة لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح في مستشفى واسط الاستثماري للتوصل إلى المعلومات الصحيحة عن العمليات والأنشطة سواء أكانت معلومات مادية أم مالية والتي من شأنها المساعدة في تقييم القرارات المستقبلية المتخذة.
6. ينبغي على الوحدات الاقتصادية العراقية سواء أكانت صناعية أم خدمية أم تجارية باستعمال مدخل الإدارة على أساس الأنشطة لما لها من أهمية في تخفيض التكاليف وتحسين الأرباح.

مصادر البحث

أولاً: البحوث والرسائل والاطاريح الجامعية العربية:

- [1] البشتاوي، سليمان، (2014)، الاتجاهات الإستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC)&(ABM) نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية) المجلد 28، (8)، ص 1868-1898.
- [2] الجيوشي، أميمة رزاق على، (2019)، " دراسة انتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة في تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد 20، العدد الرابع- الجزء الثاني، ص 53-74.
- [3] الحسيني، عز الدين حسن كاظم والتميمي، محمد تعبان محمد، (2023)، تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة لزيادة الربحية المستدامة- دراسة استطلاعية، بحث منشور في المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، عدد خاص لوقائع المؤتمر العلمي الدولي/ السادس/ السنوي السابع عشر.
- [4] الخفاجي، ناطق جبار سالم، (2014)، " دور مدخل الإدارة على أساس الأنشطة في تحليل وقياس كلف الجودة والرقابة عليها- دراسة تطبيقية في شركة واسط العامة للصناعات النسيجية"، اطروحة دكتوراة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.
- [5] الموسوي، عباس نوار كحيط والغرباوي، سجاد مهدي عباس، (2015)، استعمال أدوات المحاسبة الرشيقة في دعم نظم الإنتاج الرشيق وتقييم أداء الوحدات الاقتصادية، بحث منشور في مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 17.
- [6] راجخان، ميساء محمود محمد، 2002، دور التكاليف المستهدفة في خفض التكاليف وتطوير المنتجات- دراسة استطلاعية، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الإدارة والاقتصاد- قسم المحاسبة.
- [7] رحيمة، العيفة، (2021)، مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في اتخاذ القرار المالي- دراسة حالة، اطروحة دكتوراه، جامعة محمد خضير- بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، قسم العلوم التجارية، الجزائر.
- [8] السيد، علي مجاهد أحمد، ياسر زكريا الشافعي، المعز لدين الله نبيل أحمد، (2019)، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد السابع، يونيو، ص 1-50.

- [9] 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 43-98.
- [10] عبد اللطيف، ناصر نور الدين، (2004)، تالآتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الاسكندرية، الدار الجامعية.
- [11] مخلوفي، نعيمة، (2023)، أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 10، العدد 1، ص 526-550.
- [12] هلال، الساسي ومحمد، دباش، (2022)، دور نظم محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 6، العدد 2، ص 403-422.

ثانياً: المصادر الأجنبية

- [1] Asep Maksum, (2022), Utilization Of The Activity -Based Costing (Abc) System In Determining Over-Costing Or Under-Costing Tuition Fees, Asian Journal of Business and Economics, Volume 18, Number 1, pp. 1-13.
- [2] Babaaddoun Messaoud, Ait-Mohammed Mourad, (2021), The comparison between Activity Based Costing and Traditional Costing that practiced in Algerian Manufacturing Corporation, International journal of economic performance, Vol. 4, Issue 3, pp. 124-137.
- [3] Blocher, Edward J., David E. Stout & Gary Cokins, (2010), Cost Management, Fifth Edition.
- [4] Capusneanu, Sorinel, (2009), Activity-Based Management principles and implementation opportunities of the ABM system, : <https://www.researchgate.net/publication/48375651>.
- [5] Erni Febriani, Rindy Dwi Ladista, Liani Rahmasari, (2024), Bibliometric Analysis of Activity-Based Management (ABM) Research Development Using Vosviewer, KLABAT Accounting Review (KAR), Volume 5, No. 2, pp. 136-148, <https://ejournal.unklab.ac.id/index.php/kar>.
- [6] Grasso, L. P., (2005), " Are ABC and RCA Accounting Systems, Compatible with lean management? " , Accounting Quarterly FALL, (7)1, PP.1-27.
- [7] Hansen, Don R., Mowen Maryanne M. & Liming Guan, (2009), Cost Management Accounting & Control, Sixth Edition.
- [8] Hilton, Ronald W., (2011), Managerial Accounting, Ninth edition.
- [9] Horngren C.T., S.M., Foster, G., (2006), Cost Accounting A managerial Emphasis, 12. ed., Upper saddle River : New jersey Managerial Hall.
- [10] Jeyaraj : Jeyamanthan, (2012), Improving construction productivity with process value analysis (PV A): A study of formwork activities, A Thesis Submitted To The Faculty Of Graduate Studies In Partial Fulfilment Of The Requirements For The Degree Of Master Of Science department Of Civil Engineering Calgary, Alberta.
- [11] Kinney, Michael R., (2011), Cost Accounting, Eight edition.
- [12] Mohammed T Mohammed, (2024), Activity-Based Management: Article Review, ASEAN Journal of Economic and Economic Education 3(1), pp. 17-22.
- [13] Nguyen Thi Hoang Ly & Thanh Thai Nguyen, (2024), Difficulties in the application of activity-based costing method in businesses in Vietnam, Finance & Accounting Research Journal, Volume 6, Issue 9, Pp. 1713-1723.
- [14] Nunnally, J.C. and Bernstein, I.H. (1994) The Assessment of Reliability. Psychometric Theory, 3, 248-292.
- [15] Pure Asih, Hendra Saputra, Dwi Saraswati, (2025), Analysis the Implementation of Activity Based Management in Improving Cost Efficiency at PT Adie Jaya Furindo in Medan, Internasional Journal of Integrative Sciences (IJIS), Vol.4, No.2, pp. 407-418.
- [16] Wina & Ancella A. Hermawan, (2022), Cost Management Analysis In The Production Activities Of Pt. Xyz Using An Activity-Based Management Approach, Contemporary Accounting Case Studies, Vol. 1, No. 1, p. 517-541.