



P-ISSN: 2789-1240 E-ISSN:2789-1259

NTU Journal for Administrative and Human Sciences

Available online at: <https://journals.ntu.edu.iq/index.php/NTU-JMS/index>



Use of Performance Focused Activity Based Costing (PF-ABC) Method in Measuring / The Costs Health Service - Practical Study Ibn Al-Atheer Educational Hospital for Children

1st, Mohanad Hameed Fareis Al-Obaidy ¹

2nd, Asst .Prof. Dr. Khalis Hasan Yousif Al-Jarjary ²

1st. University of Mosul, Collage of Administration & Economics

2nd University of Mosul, Collage of Administration & Economics

Article Informations

Received: 22 – 11 - 2023

Accepted: 06 – 12 -2023

Published online: 01 – 04 - 2024

Corresponding author:

Name: Mohanad Hameed Fareis

Affiliation : College of
Administration & Economics

Email:

mohanad.21bap140@student.uo
mosul.edu.iq

Key Words:

keyword1, Performance Focused

Activity Based Costing Method

keyword2, , Cost of health
services.

A B S T R A C T

The research aims to measure the cost of health services for the main activities and assistance at Ibn al-Athir educational hospital for children by applying performance-based activity-based costing method (PF-ABC), the research assumes that the use of the performance-based activity-based costing method (PF-ABC) assist in accurately measuring the cost of health services for the main activities and assistance in the hospital sample research, and the research is based on inductive method through applying at Ibn al-Athir educational hospital for children, and the research reached a set of conclusions, the most important of which is the use of the (PF-ABC) method which helps to measure the cost of health services for key activities and assistance more accurately, as a result, this contributes to reduce the utilized energy through the optimal utilization of the elements of the health institution this leads to the achievement of the objective of improving the quality of the service produced and reducing its cost for the hospital itself.



استخدام أسلوب التكاليف على اساس الأنشطة المرتكز على الاداء (PF-ABC) في قياس كلفة الخدمات الصحية- دراسة تطبيقية في مستشفى ابن الأثير التعليمي للأطفال

الباحث. مهند حميد فارس العبيدي أستاذ مساعد دكتور خالص حسن يوسف الجرجري

المستخلص:

يهدف البحث الى قياس كلفة الخدمات الصحية للأنشطة الرئيسية والمساعدة في مستشفى ابن الاثير التعليمي للأطفال من خلال استخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PF-ABC)، ويفترض البحث أن استخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PF-ABC) يساعد في دقة قياس كلفة الخدمات الصحية للأنشطة الرئيسية والمساعدة في المستشفى عينة البحث، واعتمد البحث على المنهج الاستقرائي من خلال التطبيق على مستشفى ابن الاثير التعليمي للأطفال، وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن استخدام أسلوب (PF-ABC) يساعد على قياس كلفة الخدمات الصحية للأنشطة الرئيسية والمساعدة بصورة اكثر دقة، وبالنسبة فان هذا يسهم في تقليل الطاقة غير المستغلة من خلال الاستغلال الأمثل لعناصر المؤسسة الصحية ويؤدي ذلك الى تحقيق هدف تحسين قيمة الخدمة المنتجة وتخفيض كلفتها في المستشفى عينة البحث.

الكلمات المفتاحية: أسلوب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الاداء (PF-ABC)، كلفة الخدمات الصحية.

المبحث الأول: منهجية البحث والدراسات السابقة

أولاً. منهجية البحث

مشكلة البحث

هناك العديد من المشاكل التي يواجهها القطاع الصحي في محافظة نينوى، والتي تتمثل بارتفاع كلفة الخدمات الصحية والطلب المتزايد عليها بسبب الكثافة السكانية لمحافظة نينوى، فضلاً عن وجود موارد محددة تخصصها وزارة الصحة لتوفير هذه الخدمات، بالإضافة الى قصور أنظمة التكاليف التقليدية في قياس التكاليف والتي تضلل متخذ القرار في اتخاذ القرارات الملائمة وبناءً عليه يمكن تحديد مشكلة البحث من خلال السؤال الآتي: "هل يؤدي استخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PF-ABC) في تحسين عملية قياس وتحليل كلفة الخدمات الصحية للأنشطة الرئيسية والمساعدة في المستشفى عينة البحث؟"

اهداف البحث

يهدف البحث الى تحقيق ما يأتي:

1. عرض اطار نظري لأسلوب (PF-ABC).
2. بحث أسلوب (PF-ABC) بالخطوات التسع في قياس كلفة الخدمات الصحية للأنشطة الرئيسية والمساعدة في المستشفى عينة البحث.

أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في الآتي:

1. **الأهمية العلمية للبحث :** يتناول البحث واحد من ابرز اساليب ادارة الكلفة الحديثة وهو أسلوب (PF-ABC) ودوره في قياس التكاليف وتقديم معلومات تكاليف صحيحة للإدارة، وان اعتماد هذا الأسلوب من شأنه ان يساعد الإدارة في تحقيق أهدافها والتي تدعم عملية تخفيض الكلفة.
2. **الأهمية العملية للبحث :** حاجة القطاع الصحي بشكل عام وعينة البحث بشكل خاص الى استخدام وتطبيق اساليب حديثة في مجال محاسبة الكلفة والادارية وبرزه في هذا المجال أسلوب (PF-ABC) وما يشكل هذا الأسلوب في قياس كلفة الخدمات الصحية في المستشفى عينة البحث.

فرضية البحث : انطلاقاً من مشكلة البحث المطروحة يركز البحث على الفرضية الرئيسية الآتية: "يؤدي استخدام أسلوب التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PF-ABC) في تحسين عملية قياس وتحليل كلفة الخدمات الصحية للأنشطة الرئيسية والمساعدة في المستشفى عينة البحث".

منهج البحث

يعتمد البحث على منهجين وهما:

1. المنهج الاستنباطي: متمثلاً بالاعتماد على المراجع والمصادر والدوريات والبحوث العربية والاجنبية.
2. المنهج الاستقرائي: متمثلاً بالعديد من وسائل الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لإنجاز هدف البحث واختبار فرضيته ومن اهم تلك الوسائل:

- المقابلات الشخصية مع المسؤولين والعاملين في المستشفى عينة البحث.
- السجلات المحاسبية وتقارير التكلفة في المستشفى عينة البحث.

الدراسات السابقة

1-دراسة : (فراج : 2022)

جاءت هذه الدراسة تحت عنوان اطار مقترح لقياس تكاليف وجودة الخدمات الصحية في ظل جائحة فيروس كوفيد19 (دراسة تطبيقية)، كلية التجارة، جامعة دمياط. دراسة تطبيقية في احدى المستشفيات في مصر.

هدفت الدراسة الى استخدام إطار مقترح للتكامل بين اسلوب (PF-ABC) ومنهج ستة سيجما لتحسين قياس تكلفة الخدمات الصحية وتحسين جودة الخدمات الصحية في ظل جائحة فيروس كوفيد19. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات من اهمها أن استخدام الإطار المقترح للتكامل بين اسلوب (PF-ABC) ومنهج ستة سيجما، يساهم في تحسين قياس تكلفة الخدمات الصحية، كما توصلت النتائج الى أن الإطار المقترح يساهم في تحسين جودة أداء الخدمات الصحية.

2- دراسة: (نوري وحسون: 2020)

جاءت هذه الدراسة تحت عنوان التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الاداء (PF-ABC) ودوره في تقويم الأداء -دراسة تطبيقية في مصنع الجلدية/معمل الأحذية المدينة المتطورة رقم 7 في العراق. هدفت دراسة إلى بيان دور اسلوب التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الاداء (PF-ABC) في قياس و تقويم أداء أنشطة الوحدة الاقتصادية بصورة واضحة وشاملة وبالتالي تحسين كفاءة وفاعلية أداء الوحدة الاقتصادية ككل، إذ تم تطبيق نظام (PF-ABC) لبيان هذا الدور في إحدى شركات القطاع العام العراقية، إذ توصل الباحثان الى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن اسلوب (PF-ABC) 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 و إنتاجية كل نشاط وبالتالي توفير المعلومات اللازمة لإدارة الوحدة الاقتصادية لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح المسار ومتابعة تنفيذ هذه القرارات لتحقيق أقصى مستوى من الكفاءة والفاعلية لتحسين القدرة التنافسية والبقاء في السوق.

3- دراسة : (Mohsenei & vafaei :2019)

جاءت هذه الدراسة بعنوان تحديد أولويات العوامل المؤثرة على الجيل الثالث من حساب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)، دراسة حالة في مستشفى شيراز نمازي في ايران. هدفت الدراسة الى استكشاف وتحديد أولوية العوامل الأكثر تأثيراً على الجيل الثالث لمدخل حساب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PF-ABC)، وذلك باستخدام دراسة الحالة بالتطبيق على مستشفى شيراز نمازي في إيران، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها أن المؤشر الاقتصادي معبرا عنه بالهيكل الحالي للتكاليف له تأثير كبير على مدخل حساب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PFABC)، في حين كان المؤشر التنظيمي له أقل تأثيراً على مدخل حساب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء، ويؤكد ذلك على أن هيكل التكاليف الحالية وحدثة نظام التكاليف والموارد الفعلية المستخدمة في كل نشاط هي من العوامل الأكثر تأثيراً على الجيل الثالث لمدخل حساب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء.

4- دراسة: (Namazi :2009)

جاءت هذه الدراسة تحت عنوان اسلوب التكلفة على اساس النشاط المرتكز على الأداء الجيل الثالث لـ ABC لإدارة التكلفة - دراسة حالة على شركات (نموذج افتراضي) في ايران. هدفت الدراسة الى عرض الإطار العام لهذا الأسلوب وكيفية عمله مع التركيز على مزايا وعيوب أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-ABC) وتقديم اسلوب يعالج انتقادات الجيل الأول والثاني لأسلوب التكاليف على أساس النشاط، وتقديم الجيل الثالث الأسلوب (PF-ABC) لتوزيع التكلفة غير المباشرة والرقابة عليها. توصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات اهمها أن استخدام اسلوب (PF-ABC) هو تقديم الجيل الثالث لأسلوب التكلفة على أساس النشاط والذي يطلق عليه أسلوب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء، وتحديد خطوات تطبيقه بغرض تحديد كفاءة وفعالية الأنشطة، وتحديد الأنشطة التي تؤدي بشكل ملائم والأنشطة التي يجب إعادة النظر في أدائها لتحسين كفاءة وفعالية أدائها.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

إن أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة يمكن تلخيصه بالآتي:

- 1- تعد هذه الدراسة من الدراسات القلائل التي تناولت تطبيق اسلوب (PF-ABC) بشأن قياس كلفة الخدمات الصحية، وهذا مؤشر بأن هناك ندرة واضحة في الدراسات وخاصة الجانب التطبيقي في المؤسسة الصحية.
- 2- ما يزيد من أهمية هذا البحث هو اثر أسلوب (PF-ABC) في قياس التكاليف، حيث سيفرز نوعية من المعلومات المتعلقة بمعالجة التكاليف غير المباشرة تساعد في التوصيف والتجميع والقياس، وتلافي اوجه القصور في الاسلوب التقليدي لقياس التكاليف والمتبع في المستشفى عينة البحث من جهة والعمل على ترشيد التكلفة مع الحفاظ على الجودة المطلوبة من جهة أخرى.

المبحث الثاني: أسلوب التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PF-ABC)

يقوم هذا الأسلوب بتخصيص التكاليف الفعلية لكل نشاط على حده وهو بخلاف أسلوب (TD-ABC) الذي يركز على الوقت باعتباره موجه التكلفة الوحيد بل يعتمد على العديد من موجهات التكلفة، فضلاً عن موجهات الوقت، مما يعطي مرونة أكثر في عملية تخصيص التكاليف لأهداف التكلفة، ومع ذلك فإن هذا الأسلوب كغيره من أنظمة تقدير التكاليف يواجه الغموض، وعدم اليقين في تقدير المعايير كمدخلات للأسلوب (Sarokolaei, 2013: 346)، إن أسلوب (PF-ABC) له ارتباط وثيق بالعمليات والأنشطة التشغيلية الخاصة بالوحدات الاقتصادية، وذلك عن طريق قيامه بتوفير معلومات ملائمة وجيدة عن تكلفة المنتجات أو الخدمات فإنه بذلك يعطي صورة جيدة عن الأعمال التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية (نايف ومنهل، 2021: 671). وسيتناول هذا المبحث الفقرات الآتية (فلسفة (PF-ABC)، وخصائص (PF-ABC)، وأخيراً يتناول خطوات (PF-ABC)).

أولاً: فلسفة أسلوب (PF-ABC)

في الآونة الأخيرة ازداد الاهتمام بـ أسلوب (PF-ABC) بحيث يعمل هذا الأسلوب على تحديد التكاليف الفعلية لكل نشاط بشكل منفصل وبدقة عالية، كما إنه يأخذ في الاعتبار موجه التكلفة المناسب (Cost Driver) وحتى في حالة لم يكن هذا الموجه الفترة الزمنية، بمعنى أنه يختار أنسب موجهات لحساب التكلفة، ويمثل أيضاً أداة للتخطيط وتقييم الأداء فهو يعمل على توحيد الأداء ويمكن من خلاله التعرف على انحرافات التكلفة، كانحرافات الكفاءة وحجم الإنتاج. وفق هذا الأسلوب يتعين على المديرين إدارة اثنين من أنظمة المحاسبة منفصلين، هما تحديد نفقات هذه المنتجات، ومراقبة وتقييم الأداء (صالح وصالح، 2022: 8).

وتمتد فلسفة أسلوب (PF-ABC)، الى تحديد سلوك الموارد الفعلية وتكلفتها على وفق موضوع القياس التكاليفي في نوعين أساسيين من الموارد، وهما موارد مرنة وموارد ملزمة (AL-Sanafawy, 2013: 55)، حيث يعد أسلوب (PF-ABC) أداة قوية للتخطيط وتقييم الأداء، ويعمل على التعرف على الانحرافات المهمة مثل انحراف الكفاءة والفعالية، فضلاً عن المعلومات غير المالية 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 (TD-ABC) في دقة تحديد تكلفة المنتجات وقياس تكلفة الطاقة غير المستغلة في أسلوب متكامل يحقق القياس الدقيق للتكلفة (الحمروني، 2016: 441).

ثانياً: خصائص أسلوب (PF-ABC) : توجد مجموعة من الخصائص المتعلقة بأسلوب (PF-ABC) ومنها الآتي:

1- يوفر الآلية المناسبة لتحسين القدرة على تقييم الأداء الفعلي ومقارنته بشكل أفضل مع الأداء المخطط، الأمر الذي يحسن من كفاءة الإدارة في استغلال الموارد وفعاليتها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

2- تحديد سلوك الموارد الفعلية التي تم استخدامها بواسطة موضوع القياس التكاليفي في نوعين أساسيين من الموارد، وهما (مرنة أم ملزمة) والمرونة في قياس طاقة الموارد التي قد تكون (كيلو غرام، وقت، متر مربع).

3- وفق أسلوب (PF-ABC) يتم تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مجموعة من مجموعات التكلفة بشرط تجانس التكاليف داخل المجمع، ثم يتم توزيع هذه التكاليف على المنتجات وفق محركات التكلفة التي لا تعتمد بالأساس على الحجم وإنما تختلف باختلاف طريقة استهلاك الموارد وفق مجموعات التكلفة المختلفة (فراج، 2022: 721-722).

4- وفق أسلوب (PF-ABC) تكون الرقابة أكثر دقة، لأنها تكون على مسبب التكلفة وليس على نتيجة التكلفة، فيتم بناء معدلات التحميل للتكاليف الصناعية غير المباشرة على أساس استخدام طرق التخصيص التي يوفرها هذا الأسلوب، كطريقة التخصيص وفق التكاليف المرنّة، أو وفق محرك التكلفة، وطريقة المتوسط المرجح وطريقة صافي القيمة القابلة للتحقق.

5- أن أسلوب (PF-ABC) يبين الطاقة المستغلة وغير المستغلة لكل نشاط، بحيث إن الطاقة المستغلة تركز على التكاليف المنفذة للموارد المرنّة والحتمية، أما الطاقة غير المستغلة تحدد بالفرق بين المستهلك والمخطط من الموارد الحتمية (الالزامية) (نايف ومنهل، 2020: 677).

6- إن أسلوب (PF-ABC) ليس مجرد أسلوب، يحدد من خلاله التكاليف بدقه عالية، إنما هو أداة لتخطيط ولقياس الاداء اعتمدتها الإدارة في التعرف على انحرافات التكاليف، مثل انحراف المعدل وانحراف الكفاءة وانحراف حجم الإنتاج، ويعد أسلوب (PF-ABC) أداة قوية تساعد في تحديد انتاجية كل نشاط أو الوحدة الاقتصادية ككل، عن طريق تحليل العناصر المهمة للإنتاجية (الكفاءة والفاعلية) (نوري، وحسون: 2020: 65).

ثالثاً: الخطوات الأساسية لتطبيق أسلوب (PF-ABC)

تتمثل خطوات تطبيق أسلوب (PF-ABC) في (تسع) خطوات رئيسة هي:

1- تحديد الأنشطة الأساسية

هذه الخطوة مشابهة للخطوة الأولى لأسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) التقليدي، والتي تم تجاهلها في الجيل الثاني منه، والمتمثل في أسلوب التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت (TD-)

(ABC) (Kowsari, 2013: 2526) وهذه المرحلة ضرورية لسببين: (الجمهوري وآخرون، 2019: 292)

أ- عادة ما تكون طبيعة وسلوك التكاليف لكل نشاط مختلفة عن الأخرى.

ب- إنه أحد المكونات الرئيسة لـ (ABC) من أجل المحافظة على استمرار عملية الإنتاج الإداري.

2- تحديد الموارد الفعلية المستخدمة لكل نشاط

وتشمل هذه المرحلة تحديد سلوك الموارد الفعلية اللازمة لتكلفة النشاط المتعلقة بهذه الأنواع من الموارد وهما: (صالح وصالح، 2021: 9)

أ- موارد مرنة لها نفس سلوك التكاليف المتغيرة.

ب- موارد ملزمة لها نفس سلوك التكاليف الثابتة.

3- تحديد المعدل الفعلي من الموارد لكل نشاط

يعتمد أسلوب (PF-ABC) على تحديد معدلات التكلفة الفعلية بشكل منفصل لكل نشاط على أساس المسببات مع الأخذ في الاعتبار نوع الموارد وسلوك تكلفتها، فعلى سبيل المثال يمكن النظر إلى معدل التكلفة الفعلي 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 فإن معدل التكلفة بالنسبة لاندثار مباني الوحدة الاقتصادية يتم النظر إليه على أنه تكلفة ثابتة، ويتم أخذه في الاعتبار بشكل مختلف عن تكاليف عملية التدقيق لأنه يتم معالجته على أنه تكاليف ثابتة (Namazi, 2009: 37).

4- تحديد التكلفة لكل نشاط

يأخذ أسلوب (PF-ABC) في الاعتبار سلوك تكلفة الموارد عند تحديد التكلفة لكل نشاط، ويمكن توضيح ذلك على النحو الآتي:

أ- **تكلفة الموارد المرنة:** تحدد من خلال المعادلة الآتية: (الجمهوري وآخرون، 2019: 292)

عندما تكون تكلفة الموارد متغيرة، يتم احتساب تكلفة عناصر المدخلات بضرب الموارد الفعلية المكتسبة الموارد المستخدمة في كل نشاط (AR) × السعر الفعلي للموارد المستهلكة (AP)

ب- **تكلفة الموارد الملزمة:** تتطلب اتباع طريقة من الطرق الآتية (طريقة التخصيص بالتكاليف المرنة، طريقة التخصيص بمسبب التكلفة المناسب لكل نشاط، طريقة التخصيص القائمة على المتوسط المرجح، طريقة التخصيص القائمة على صافي القيمة البيعية القابلة للتحقيق، طريقة التخصيص القائمة على التعددية) (السيد، 2019: 508).

5- حساب المعدل المعياري للنشاط

هذه الخطوة لا توجد في أسلوب التكلفة على أساس النشاط (ABC) بصورته التقليدية، وكذلك لا توجد في أسلوب (TD-ABC)، إلا أنها تمثل الخطوة الرئيسية في أسلوب (PF-ABC)، ففي هذه الخطوة يجب تقدير معدل معياري لكل نشاط والذي يعتمد على عدة وسائل وأساليب مختلفة، مثل أساليب قياس العمل وميكانيكية السوق، والمقاييس المرجعية الداخلية والخارجية والأساليب الإحصائية ونماذج السلاسل الزمنية. ويجب حساب هذا المعيار بدقة، لأنه يستخدم كمعيار للمقارنة مع المعدلات الفعلية والتكاليف الفعلية (السيد، 2019: 508).

6- حساب انحراف السعر للأنشطة

هذه الخطوة لا توجد في أسلوب (ABC) بصورته التقليدية، وكذلك لا توجد في أسلوب (TD-ABC) وتعد هذه الخطوة أيضاً من الخطوات الأساسية التي تميز أسلوب (PF-ABC)، 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 فلا يوجد انحراف سعر لأنها ثابتة (Namazi, 2009: 40)، ففي حالة كون الناتج النهائي موجباً، هذا يعني وجود انحراف سعر نشاط غير ملائم أو غير مفضل، وفي حالة كون الناتج النهائي سالباً، هذا يعني وجود انحراف سعر نشاط ملائماً أو مفضلاً، أما في حالة كون الناتج النهائي صفراً فهذا يعني عدم وجود انحراف سعر نشاط (نوري وحسون، 2020: 130).

7- حساب تكلفة الأنشطة المحملة

يتم حساب التكلفة المحملة للموارد المرنة المخصصة لنشاط معين عن طريق ضرب التكلفة المعيارية اللازمة للمورد (SR) مع العمل الفعلي (AW) مضروباً في السعر المعياري المكتسب (SPI) (صالح وصالح، 2021: 11).

8- حساب انحراف الكمية

تعد هذه الخطوة من الخطوات الأساسية التي تميز أسلوب (PF-ABC)، نظراً لأنها غير متوفرة في كلا من (TD-ABC, ABC) حيث يتم قياس انحراف الكمية من خلال مقارنة التكاليف المحملة Absorbing Cost بالموازنة المرنة Flexible Budget (Namazi, 2009: 41)، كونها تقيس أداء مدير الإنتاج فيما إذا كان قد استخدم أكثر من الكمية المعيارية المسموح بها للإنتاج الفعلي من الموارد لإنتاج منتج أو تقديم خدمة أو إنتاجاً مساوياً لهذه الكمية، أو أقل من هذه الكمية، ففي حالة استخدام مدير الإنتاج كمية فعلية من الموارد المستهلكة أكثر من الكمية المعيارية المسموح بها للإنتاج الفعلي من الموارد، فإن ذلك يشير إلى انحراف غير ملائم أو غير مفضل وتقييم أداء سلبي، وفي حالة استخدام مدير الإنتاج كمية فعلية من الموارد المستهلكة أقل من الكمية المعيارية المسموح بها للإنتاج الفعلي من الموارد فإن ذلك يشير إلى انحراف ملائم أو مفضل وتقييم أداء إيجابي، أما في حالة كون

الكميتين متساويتين (الفعلية والمعيارية)، فإن ذلك يعني عدم وجود أي انحراف وتقييم الأداء لا سلبي ولا إيجابي (نوري وحسون، 2020: 131).

9- حساب الإنتاجية على مستوى كل نشاط

تعد هذه خطوة من الخطوات الأساسية التي تميز أسلوب (PF-ABC) نظراً لأنها غير موجودة في كل من (TD-ABC, ABC)، وكما مبين بالمعادلات الآتية:

قياس إنتاجية كل نشاط = انحراف الكفاءة + انحراف الفاعلية (Namazi, 2009: 41)

انحراف الكفاءة = انحراف السعر + انحراف الكمية

انحراف الفاعلية = تكاليف الأنشطة المنفذة - تكاليف الأنشطة المخططة.

ويتمثل انحراف الفاعلية بالفرق بين العمل الفعلي الذي تم إنجازه والأعمال المدرجة في الميزانية والمتعلقة بالتكاليف الملتزم بها، وإن انحراف فاعلية النشاط يمثل الفرق بين العمل الفعلي المنجز والأعمال المخططة (حسون، 2018: 34-35)، والتي تحدث بثلاث حالات هي: بتصرف (خطاب، 2013: 27):

1- الاحتمال الأول المنفذة < المخطط، فانه يشير الى انحراف مفضل وفاعلية إيجابية.

2- الاحتمال الثاني المنفذة > المخطط، فانه يشير انحراف غير مفضل وفاعلية سلبية.

3- الاحتمال الثالث المنفذة = المخطط، فانه يشير الى عدم وجود انحراف وعدم وجود فاعلية.

إن استخدام أسلوب (PF-ABC) يوفر معلومات دقيقة عن قياس التكلفة اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات على عناصر التكاليف على مستوى الأنشطة، مع وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط، مما يجعل قياس وتحليل الانحرافات وتحليل كفاءة وفاعلية أداء الأنشطة في ظل أسلوب التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء، ومن ثم التركيز على العمليات في الأنشطة، وذلك من خلال خطواتها وتصنيفها إلى أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة، وإن استخدام أسلوب (PF-ABC) يساهم بالآتي:

1- القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة: وهنا يجري القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والابقاء على الأنشطة التي تضيف قيمة، فنشاط التعجيل بالإنتاج يبدو ضرورياً جداً لضمان تلبية احتياجات المستفيدين، إلا أن هذا النشاط ضروري فقط بسبب فشل الوحدة الاقتصادية في الإنتاج بكفاءة، عن طريق تحسين المهلة الزمنية للتسليم، وبالنسبة خفض التكاليف (ذيب، 2016: 65).

2- التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة: تتضمن اختيار الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة، بأنها تلك الأنشطة الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها، ويتم تأديتها بكفاءة، ويترتب عليها كلف يعتقد المستفيدون أنها مفيدة وتضيف قيمة للسلع أو الخدمات التي يحصلون عليها، وتؤثر مسببات التكلفة لهذه الأنشطة وما توفره من معلومات في تفسير سلوك تكلفتها، ومن ثم يجب رقابة هذه المسببات للتعرف على سلسلة القيمة طبقاً للاستراتيجية المختارة (خضر، 2013: 194).

3-تخفيض التكاليف: هذه الطريقة تقلل من الوقت والموارد التي تتطلبها، وتهدف إلى تحسين كفاءة الأنشطة في المقام الأول بوصفها استراتيجية قصيرة الأجل لخفض التكاليف، وذلك بالقضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة، فمثلاً تحسين جودة المنتج يؤدي إلى تخفيض شكاوى المستفيدين وبالنتيجة، فإن تكاليف التعامل مع شكاوى المستفيدين ستخفيض (المسعودي والقصير، 2016: 123-122).

المبحث الثالث: الجانب العملي للبحث

المحور الأول: وصف عينة البحث مستشفى ابن الاثير التعليمي للأطفال

أولاً: نبذة تعريفية

تأسس مستشفى ابن الأثير التعليمي للأطفال بالموصل عام (1985)، حيث افتتحت مستشفى للطوارئ أولاً، ثم مستشفى للأمراض الصدرية، تم تحويله إلى مستشفى للأطفال عام (1979-1980). وقد كان في بدايته يتكون من الأقسام الآتية (الإدارة والأشعة والمختبر والعيادات الاستشارية والصيديات وأربع ردهات للأطفال) بسعة (112) سريراً في عام (1997) ثم استحدثت ردهة لإمراض الدم الوراثية (الثلاسيميا)، وفي عام (1999) تم فتح وحدة للأسنان ونصب جهاز أسنان فيه. وفي عام (2000) تم استحداث صالة للولادة والعمليات وأغلقت في عام (2007)، وفي سنة (2009) كان المستشفى مغلقاً من الشهر الأول لغاية الشهر السادس للترميم، وفي مطلع (2007) افتتحت وحدة إمراض الدم في المستشفى وعدد أسرته (33) سرير موزعة على سبع غرف مع وجود وحدة طوارئ. وبعد تحرير الموصل عام (2017) قام برنامج الأمم المتحدة الإنمائي بالتعاون مع الحكومة العراقية بإعادة تأهيل مبنى المستشفى للفترة من (تموز 2019 - ايلول 2022) وبتمويل من جمهورية ألمانيا الاتحادية والمقدمة من خلال بنك التنمية الألماني.

ثانياً: النظام المحاسبي المطبق في المستشفى

النظام المطبق في المستشفى هو النظام المحاسبي الحكومي اللامركزي الصادر عن وزارة المالية/ دائرة محاسبة حيث يطبق هذا النظام على جميع الوحدات الاقتصادية غير الهادفة للربح في القطاع العام منها (وزارة الصحة) التي تتعامل على أسس القطاع الخدمي ويطبق المستشفى هذا النظام بوصفه أحد تشكيلات دائرة صحة نينوى المرتبطة بدورها بوزارة الصحة.

ثالثاً: وصف الأنشطة الرئيسية والمساعدة في مستشفى ابن الاثير التعليمي للأطفال.

يهدف هذا المبحث الى استخدام اسلوب (PF-ABC) في قياس كلفة الخدمات الصحية للأنشطة الرئيسية والمساعدة في مستشفى ابن الاثير التعليمي للأطفال، من خلال بيانات شهر اذار -2023،

ويتمثل مجتمع البحث بدائرة صحة نينوى، وذلك نظراً لضخامة هذا القطاع وتعدد مستشفياته، وتم اختيار عينة البحث (مستشفى ابن الاثير للأطفال التعليمي) انسجاماً مع هدف البحث وصياغة المشكلة واجراء الجانب التطبيقي فيها. ويتكون مستشفى ابن الاثير التعليمي من الأنشطة الرئيسية والمساعدة الآتية:

1- الأنشطة الرئيسية: هي الأنشطة التي تتعامل بشكل مباشر مع المريض والتي تمثل نشاطاً رئيسياً للمستشفى يمثل كل منها مركز كلفة على النحو الآتي:

أ- طب الأطفال: وهو النشاط الذي تتعامل بشكل مباشر مع المريض، يمثل مركز كلفة ويتضمن هذا النشاط الردهة الأولى.

ب- حديثي الولادة: وهي النشاط الذي تتعامل بشكل مباشر مع المريض والتي تمثل نشاطاً رئيسياً للمستشفى يمثل مركز كلفة، ويتضمن هذا النشاط ردهة الحاضنات.

2- الأنشطة المساعدة: وهي أنشطة تقدم خدماتها للمرضى والتي تساعد الأنشطة الرئيسية في تسهيل عملية تقديم الخدمات الصحية على أفضل وجه وتتضمن، المختبر والأشعة والصيدالية والتغذية والخدمات الفندقية (التنظيف) والحسابات والإدارة.

المحور الثاني: استخدام أسلوب (PF-ABC) في مستشفى ابن الاثير التعليمي للأطفال

تتمثل خطوات تطبيق أسلوب (PF-ABC) في (تسع) خطوات رئيسية هي:

الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة الاساسية

تقسم أنشطة المستشفى عينة البحث على قسمين من الأنشطة (الرئيسية، والمساعدة)، والأنشطة الرئيسية هي الأنشطة التي تسهم في علاج المرضى بشكل مباشر، وتتمثل بـ طب الأطفال (الردهة الاولى)، وحديثي الولادة (وردهة الحاضنات)، والأنشطة المساعدة وتتمثل بـ (المختبر، والصيدالية، الأشعة، والتغذية، والخدمات الفندقية (التنظيف)، والحسابات، والإدارة). وهي مهمة لغرض تحديد طبيعة وسلوك التكاليف بالنسبة لكل نشاط كما هو مبين في الأنشطة.

الخطوة الثانية: تحديد الموارد الفعلية المستخدمة لكل نشاط

في هذه الخطوة يتم احتساب كلفة الموارد الفعلية اللازمة لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية والمساعدة التي تم تحديدها في الخطوة الأولى، والجدولان (1، 2) يوضحان ذلك:

الجدول (1) كلفة الموارد اللازمة للأنشطة الرئيسية

البيان	مواد مباشرة	أجور المباشرة	التكاليف غير المباشرة
طب الاطفال (الردهة الاولى)	20,353,500	36,578,607	14,482,567
حديثي الولادة (ردهة الحاضنات)	13,569,750	42,968,543	17,483,635

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

الجدول (2) كلفة الموارد اللازمة الفعلية للأنشطة المساعدة

البيان	مواد مباشرة	أجور مباشرة	التكاليف غير المباشرة
المختبر	3,967,445	67,625,394	5,727,891
الأشعة	1,049,664	20,496,955	17,541,583
الصيدلية	-	25,374,100	1,671,403
التغذية	3,235,200	2,042,385	3,065,767
الخدمات الفندقية (التنظيف)	1,048,000	12,099,004	4,146,867
الحسابات	-	18,830,158	386,083
الادارة	-	36,143,272	1,526,333

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى

الخطوة الثالثة: تحديد المعدل الفعلي من الموارد لكل نشاط

في هذه الخطوة يتم تحديد المعدل الفعلي لتكلفة كل نشاط عن طريق قسمة التكاليف للأنشطة الفعلية الرئيسية او المساعدة لكل نشاط على موجّهات التكلفة في كل نشاط ولعناصر التكلفة الثلاثة، المعادلة الاتية والجدول (3، 4) يوضحان ذلك:

معدل التحمل الفعلي للنشاط = التكاليف الفعلية للنشاط ÷ موجه التكلفة المناسب

الجدول (3) احتساب معدل التحميل الفعلي للأنشطة الرئيسية

البيان	عناصر التكلفة	موجه التكلفة	معادلة احتساب معدل الفعلي	معدل التحميل الفعلي
طب الاطفال (الردهة الاولى)	مواد مباشرة	عدد المرضى	$456 \div 20,353,500$	43,770.97
	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	$1271 \div 36,578,607$	28,779.39
	ت.غ.م	عدد المرضى	$465 \div 14,482,567$	31,145.31
حديثي الولادة (ردهة الحاضنات)	مواد مباشرة	عدد المرضى	$248 \div 13,569,750$	54,716.73
	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	$1209 \div 42,968,543$	35,540.56
	ت.غ.م	عدد المرضى	$248 \div 17,483,635$	70,498.53

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

الجدول (4) احتساب معدل التحميل الفعلي للأنشطة المساعدة

البيان	عناصر التكلفة	موجه التكلفة	معادلة احتساب معدل الفعلي	معدل التحميل الفعلي
المختبر	مواد مباشرة	عدد الفحوصات	$10633 \div 3,967,445$	373.13
	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	$1891 \div 67,625,394$	35,761.71
	ت.غ.م	عدد الفحوصات	$10633 \div 5,727,891$	538.69
الأشعة	مواد مباشرة	عدد الاشعة	$620 \div 1,049,664$	1,693.01
	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	$496 \div 20,496,955$	41,324.51
	ت.غ.م	عدد الاشعة	$620 \div 17,541,583$	28,292.88
الصيدلية	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	$775 \div 25,374,100$	32,740.77
	ت.غ.م	عدد الوصفات الطبية	$713 \div 1,671,403$	2,344.18
	مواد مباشرة	عدد الوجبات المجهزة	$465 \div 3,235,200$	6,957.42
التغذية	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	$62 \div 2,042,385$	32,941.69
	ت.غ.م	عدد الوجبات المجهزة	$465 \div 3,065,767$	6,593.05

البيان	عناصر التكلفة	موجه التكلفة	معادلة احتساب معدل الفعلي	معدل التحميل الفعلي
الخدمات الفندقية (التنظيف)	مواد مباشرة	عدد المرضى والمطالبات لكل حالة	$217 \div 1,048,000$	4,829.49
	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	$775 \div 12,099,004$	15,611.62
	ت.غ.م	عدد المرضى والمطالبات لكل حالة	$217 \div 4,146,867$	19,109.99
الحسابات	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	$558 \div 18,830,158$	33,745.80
	ت.غ.م	عدد فعلي للموظفين	$248 \div 386,083$	1,556.79
الإدارة	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	$1116 \div 36,143,272$	32,386.44
	ت.غ.م	العدد الفعلي للمرضى خلال الشهر	$713 \div 1,526,333$	2,140.72

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

الخطوة الرابعة: تحديد التكلفة لكل نشاط من الأنشطة

يتم تحديد التكلفة الفعلية للموارد المستهلكة لكل نشاط من خلال ضرب الموارد المستهلك لكل نشاط في المعدل الفعلي لكل نشاط والذي تم احتسابه بالخطوة الثالثة، المعادلة الآتية والجدول (5 ، 6) يوضحان ذلك:

التكلفة الفعلية للنشاط = كمية الموارد الفعلية المطلوبة للنشاط × السعر الفعلي للموارد المستهلكة بواسطة النشاط

الجدول (5) تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة الرئيسية

البيان	عناصر التكلفة	موجه التكلفة	كمية الموارد الفعلية (AR)	المعدل الفعلي (AP)	التكلفة الفعلية (AC)
طب الاطفال (الردهة الاولى)	مواد مباشرة	عدد المرضى	330	43,770.97	14,444,419.35
	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	902	28,779.39	25,959,011.42
	ت.غ.م	عدد المرضى	330	31,145.31	10,277,950.77
حديثي الولادة (ردهة الحاضنات)	مواد مباشرة	عدد المرضى	176	54,716.73	9,630,145.16
	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	858	35,540.56	30,493,804.71
	ت.غ.م	عدد المرضى	176	70,498.53	12,407,740.97

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

الجدول (6) تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة المساعدة

البيان	عناصر التكلفة	موجه التكلفة	كمية الموارد الفعلية (AR)	المعدل الفعلي (AP)	التكلفة الفعلية (AC)
المختبر	مواد مباشرة	عدد الفحوصات	7546	373.13	2,815,606.13
	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	1342	35,761.71	47,992,215.10
	ت.غ.م	عدد الفحوصات	7546	538.69	4,064,954.90
الأشعة	مواد مباشرة	عدد الاشعة	440	1,693.01	744,922.84
	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	352	41,324.51	14,546,226.13
	ت.غ.م	عدد الاشعة	440	28,292.88	12,448,865.35
الصيدلية	أجور مباشرة	عدد الايام الفعلية لكل الموظفين	550	32,740.77	18,007,425.81
	ت.غ.م	عدد الوصفات الطبية	506	2,344.18	1,186,156.97
التغذية	مواد مباشرة	عدد الوجبات المجهزة	506	6,957.42	3,520,454.19

البيان	عناصر التكلفة	موجه التكلفة	كمية الموارد الفعالية (AR)	المعدل الفعلي (AP)	التكلفة الفعالية (AC)
	أجور مباشرة	عدد الايام الفعالية لكل الموظفين	330	32,941.69	10,870,758.87
	ت.غ.م	عدد الوجبات المجهزة	506	6,593.05	3,336,081.94
الخدمات الفندقية (التنظيف)	مواد مباشرة	عدد المرضى والمطالبات لكل حالة	154	4,829.49	743,741.94
	أجور مباشرة	عدد الايام الفعالية لكل الموظفين	550	15,611.62	8,586,389.94
الحسابات	ت.غ.م	عدد المرضى والمطالبات لكل حالة	154	19,109.99	2,942,937.87
	أجور مباشرة	عدد الايام الفعالية لكل الموظفين	396	33,745.80	13,363,337.94
الإدارة	ت.غ.م	العدد الفعلي للموظفين	176	1,556.79	273,994.39
	أجور مباشرة	عدد الايام الفعالية لكل الموظفين	792	32,386.44	25,650,064.00
	ت.غ.م	العدد الفعلي للمرضى خلال الشهر	506	2,140.72	1,083,204.06

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

الخطوة الخامسة: حساب المعدل المعياري للنشاط

في هذه الخطوة سيتم حساب المعدل المعياري للأنشطة الرئيسية والمساعدة فضلا عن تحديد الموارد المعيارية اللازمة لكل نشاط، المعادلة الآتية والجدولان (7،8) يوضحان ذلك:

المعدل المعياري لعناصر كل نشاط = كمية الموارد المعيارية اللازمة لكل نشاط ÷ موجه التكلفة للموارد المعيارية اللازمة

الجدول (7) احتساب كلفة الموارد المعيارية اللازمة لإنجاز الأنشطة الرئيسية

البيان	مواد مباشرة	الأجور المباشرة	التكاليف غير المباشرة
طب الاطفال (الردهة الاولى)	21,133,250	37,050,250	15,030,750
حديثي الولادة (ردهة الحاضنات)	14,579,500	43,002,750	13,330,750

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى

الجدول (8) احتساب كلفة الموارد المعيارية اللازمة لإنجاز الأنشطة المساعدة

البيان	مواد مباشرة	الأجور المباشرة	التكاليف غير المباشرة
المختبر	4,150,200	65,210,500	5,105,250
الأشعة	1,035,500	19,500,250	18,005,250
الصيدلية	-	24,250,750	1,870,250
التغذية	3,235,200	2,500,250	3,065,767
الخدمات الفندقية (التنظيف)	1,020,700	13,500,000	4,005,250
الحسابات	-	17,899,500	410,750
الإدارة	-	35,080,250	1,330,250

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى

بعد أن تم تحديد الكلفة المعيارية لكل نشاط، سيتم احتساب المعدل المعياري لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية والمساعدة والجدولان (7،8) يوضحان ذلك.

الجدول (9) احتساب معدل التحميل المعياري اللازم لإنجاز الأنشطة الرئيسية

البيان	عناصر التكلفة	موجه التكلفة	معادلة احتساب المعدل المعياري	معدل التحميل المعياري
طب الاطفال (الردهة الاولى)	مواد مباشرة	عدد المرضى	$527 \div 21,133,250$	40,101.04
	أجور مباشرة	عدد ايام المعيارية لكل الموظفين	$1395 \div 37,050,250$	26,559.32
	ت.غ.م	عدد المرضى	$527 \div 15,030,750$	28,521.35
حديثي الولادة (ردهة الحاضنات)	مواد مباشرة	عدد المرضى	$279 \div 14,579,500$	52,256.27
	أجور مباشرة	عدد ايام المعيارية لكل الموظفين	$1395 \div 43,002,750$	30,826.34
	ت.غ.م	عدد المرضى	$279 \div 1,330,250$	4,767.92

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

الجدول (10) احتساب معدل التحميل المعياري اللازم لإنجاز للأنشطة المساعدة

البيان	عناصر التكلفة	موجه التكلفة	معادلة احتساب المعدل المعياري	معدل التحميل المعياري
المختبر	مواد مباشرة	عدد الفحوصات	$10199 \div 4,150,200$	406.92
	أجور مباشرة	عدد الايام المعيارية لكل الموظفين	$2015 \div 65,210,500$	32,362.53
	ت.غ.م	عدد الفحوصات	$10199 \div 5,105,250$	500.56
الأشعة	مواد مباشرة	عدد الاشعة	$527 \div 1,035,500$	1,964.90
	أجور مباشرة	عدد الايام المعيارية لكل الموظفين	$620 \div 19,500,250$	31,452.02
	ت.غ.م	عدد الاشعة	$527 \div 18,005,250$	34,165.56
الصيدلية	أجور مباشرة	عدد الايام المعيارية لكل الموظفين	$682 \div 24,250,750$	35,558.28
	ت.غ.م	عدد الوصفات الطبية	$806 \div 1,870,250$	2,320.41
	مواد مباشرة	عدد الوجبات المعيارية المجهزة	$465 \div 3,235,200$	6,957.42
التغذية	أجور مباشرة	عدد الايام المعيارية لكل الموظفين	$93 \div 2,500,250$	26,884.41
	ت.غ.م	عدد الوجبات المعيارية المجهزة	$465 \div 3,065,767$	6,593.05
	مواد مباشرة	عدد المرضى والمطالبات لكل حالة	$527 \div 1,020,700$	1,936.81
الخدمات الفندقية (التنظيف)	أجور مباشرة	عدد الايام المعيارية لكل الموظفين	$1023 \div 13,500,000$	13,196.48
	ت.غ.م	عدد المرضى والمطالبات لكل حالة	$527 \div 4,005,250$	7,600.09
	أجور مباشرة	عدد ايام المعيارية لكل الموظفين	$775 \div 17,899,500$	23,096.13
الحسابات	ت.غ.م	عدد معياري للموظفين	$496 \div 410,750$	828.13
	أجور مباشرة	عدد ايام المعيارية لكل الموظفين	$1240 \div 35,080,250$	28,290.52
	ت.غ.م	عدد المعياري للمرضى خلال الشهر	$806 \div 1,330,250$	1,650.43

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

الخطوة السادسة: احتساب انحراف السعر للأنشطة

يتم حساب انحراف سعر النشاط من خلال ضرب كمية الموارد الفعلية لكل الانشطة المستهلكة بالمعدل المعياري ثم يطرح الناتج من التكلفة الفعلية المستهلكة، بعدها يتم مقارنة التكلفة الفعلية مع تكلفة الموازنة المرنة لتحديد مقدار انحراف السعر، والمعادلة الاتية والجدولان (11،12) يوضحان ذلك:

انحراف سعر النشاط = (التكلفة الفعلية للموارد المستهلكة فعلياً - كمية الموارد المستهلكة الفعلية) × المعدل المعياري لكل عنصر

الجدول (11) احتساب انحراف السعر لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية

البيان	عناصر التكلفة	انحراف السعر التكلفة الفعلية - (الموارد الفعلية × السعر الفعلي)	مقدار الانحراف	طبيعة الانحراف
طب الاطفال (الزدهة الاولى)	مواد مباشرة	14,444,419.35 - (40,101.04 × 330)	1,211,074.95	انحرف غير ملائم
	أجور مباشرة	25,959,011.42 - (26,559.32 × 902)	2,002,505.68	انحرف غير ملائم
	ت.غ.م	10,277,950.77 - (28,521.35 × 330)	865,906.18	انحرف غير ملائم
حديثي الولادة (زدهة الحاضنات)	مواد مباشرة	9,630,145.16 - (52,256.27 × 176)	433,041.22	انحرف غير ملائم
	أجور مباشرة	30,493,804.71 - (30,826.34 × 858)	4,044,801.48	انحرف غير ملائم
	ت.غ.م	12,407,740.97 - (4,767.92 × 176)	11,568,586.85	انحرف غير ملائم

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

الجدول (12) احتساب انحراف السعر لكل نشاط من الأنشطة المساعدة

البيان	عناصر التكلفة	انحراف السعر التكلفة الفعلية - (الموارد الفعلية × السعر الفعلي)	مقدار الانحراف	طبيعة الانحراف
المختبر	مواد مباشرة	2,815,606.13 - (406.92 × 7546)	(255,029.15)	انحرف ملائم
	أجور مباشرة	47,992,215.10 - (32,362.53 × 1342)	4,561,698.47	انحرف غير ملائم
	ت.غ.م	4,064,954.90 - (500.56 × 7546)	287,700.61	انحرف ملائم
الأشعة	مواد مباشرة	744,922.84 - (1,964.90 × 440)	(119,631.24)	انحرف ملائم
	أجور مباشرة	14,546,226.13 - (31,452.02 × 352)	3,475,116.45	انحرف غير ملائم
	ت.غ.م	12,448,865.35 - (34,165.56 × 440)	(2,583,980.94)	انحرف ملائم
الصيدلية	أجور مباشرة	18,007,425.81 - (35,558.28 × 550)	(1,549,630.65)	انحرف ملائم
	ت.غ.م	1,186,156.97 - (2,320.41 × 506)	12,029.80	انحرف غير ملائم
	مواد مباشرة	3,520,454.19 - (6,957.42 × 506)	-	لا يوجد انحراف
التغذية	أجور مباشرة	10,870,758.87 - (26,884.41 × 330)	1,998,904.03	انحرف غير ملائم
	ت.غ.م	3,336,081.94 - (6,593.05 × 506)	-	لا يوجد انحراف
	مواد مباشرة	743,741.94 - (1,936.81 × 154)	445,472.87	انحرف غير ملائم
الخدمات الفندقية (التنظيف)	أجور مباشرة	8,586,389.94 - (13,196.48 × 550)	1,328,325.42	انحرف غير ملائم
	ت.غ.م	2,942,937.87 - (7,600.09 × 154)	1,772,523.26	انحرف غير ملائم
	أجور مباشرة	13,363,337.94 - (23,096.13 × 396)	4,217,270.84	انحرف غير ملائم
الحسابات	ت.غ.م	273,994.39 - (828.13 × 176)	128,244.39	انحرف غير ملائم
	أجور مباشرة	25,650,064.00 - (28,290.52 × 792)	3,243,968.84	انحرف غير ملائم
	ت.غ.م	1,083,204.06 - (1,650.43 × 506)	248,084.34	انحرف غير ملائم

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

الخطوة السابعة: احتساب تكلفة الأنشطة المحملة

يتم في هذه الخطوة احتساب تكاليف الأنشطة المنفذة أي المطبقة من خلال المعادلة الاتية والجدولان (14،13) يوضحان ذلك: تكلفة الموارد المطبق لكل نشاط = ((الموارد المعياري المكتسب (Sri) × كمية العمل الفعلي (AW)) × السعر المعياري للموارد (SPi))

الجدول (13) احتساب تكلفة الأنشطة الرئيسية (المحملة) المنفذة

البيان	عناصر التكلفة	(Sri * AW) * SPi	تكلفة الأنشطة (المحملة) المنفذة
--------	---------------	------------------	---------------------------------

البيان	عناصر التكلفة	$(SRI * AW) * SPI$	تكلفة الأنشطة (المحملة) المنفذة
طب الاطفال (الردهة الاولى)	مواد مباشرة	$(40,101.04 * 22) * 17$	14,997,790.32
	أجور مباشرة	$(26,559.32 * 22) * 45$	26,293,725.81
	ت.غ.م	$(28,521.35 * 22) * 17$	10,666,983.87
حديثي الولادة (ردهة الحاضنات)	مواد مباشرة	$(52,256.27 * 22) * 9$	10,346,741.94
	أجور مباشرة	$(30,826.34 * 22) * 45$	30,518,080.65
	ت.غ.م	$(4,767.92 * 22) * 9$	944,048.39

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

الجدول (14) احتساب تكلفة الأنشطة المساعدة (المحملة) المنفذة

البيان	عناصر التكلفة	$(SRI * AW) * SPI$	تكلفة الأنشطة (المحملة) المنفذة
المختبر	مواد مباشرة	$(406.92 * 22) * 329$	2,945,303.23
	أجور مباشرة	$(32,362.53 * 22) * 65$	46,278,419.35
	ت.غ.م	$(500.56 * 22) * 329$	3,623,080.65
الأشعة	مواد مباشرة	$(1,964.90 * 22) * 17$	734,870.97
	أجور مباشرة	$(31,452.02 * 22) * 20$	13,838,887.10
	ت.غ.م	$(34,165.56 * 22) * 17$	12,777,919.35
الصيدلية	أجور مباشرة	$(35,558.28 * 22) * 22$	17,210,209.68
	ت.غ.م	$(2,320.41 * 22) * 26$	1,327,274.19
التغذية	مواد مباشرة	$(6,957.42 * 22) * 15$	2,295,948.39
	أجور مباشرة	$(26,884.41 * 22) * 3$	1,774,370.97
	ت.غ.م	$(6,593.05 * 22) * 15$	2,175,705.61
الخدمات الفندقية (التنظيف)	مواد مباشرة	$(1,936.81 * 22) * 17$	724,367.74
	أجور مباشرة	$(13,196.48 * 22) * 33$	9,580,645.16
	ت.غ.م	$(7,600.09 * 22) * 17$	2,842,435.48
الحسابات	أجور مباشرة	$(23,096.13 * 22) * 25$	12,702,870.97
	ت.غ.م	$(828.13 * 22) * 16$	291,500
الادارة	أجور مباشرة	$(28,290.52 * 22) * 40$	24,895,661.29
	ت.غ.م	$(1,650.43 * 22) * 26$	944,048.39

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

من الجدولين (13،14) المذكورين سابقاً تم استخراج تكاليف الأنشطة المنفذة للأنشطة الرئيسية والمساعدة وذلك من خلال ضرب الموارد المعيارية المكتسبة (عدد المرضى) في العمل الفعلي (المنجز) مضروبة في المعدل المعياري للموارد والذي تم حسابه في الخطوة الخامسة وكما موضح في الجدولين (9،10).

الخطوة الثامنة: احتساب انحراف الكمية

وفق هذه الخطوة سيتم احتساب انحراف كمية الموارد لكل نشاط، حيث يتم أخذ الموازنة المرنة في الاعتبار (FB) والموارد المطبقة (A) للأنشطة المحملة من خلال مقارنة الكمية المعيارية المسموح بها

للإنتاج الفعلي لكل عنصر مع الكمية المنفذة فعلياً من كل عنصر، المعادلة الآتية والجدولان (15,16) يوضحان ذلك:

حساب انحراف الكمية لعنصر كل نشاط = ((الكمية الفعلية للموارد المستهلكة × المعدل المعياري) - (الكمية المعيارية المسموح بها للإنتاج الفعلي من الموارد × المعدل المعياري))

الجدول (15) احتساب انحراف الكمية لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية

البيان	عناصر التكلفة	احتساب انحراف الكمية	مقدار الانحراف	طبيعة الانحراف
طب الاطفال (الردهة الاولى)	مواد مباشرة	$(40,101.04 \times 330) - (40,101.04 \times 374)$	(1,764,445.92)	انحراف ملائم
	أجور مباشرة	$(26,559.32 \times 902) - (26,559.32 \times 990)$	(2,337,220.07)	انحراف ملائم
	ت.غ.م	$(28,521.35 \times 330) - (28,521.35 \times 374)$	(1,254,939.28)	انحراف ملائم
حديثي الولادة (ردهة الحاضنات)	مواد مباشرة	$(52,256.27 \times 176) - (52,256.27 \times 198)$	(1,149,637.99)	انحراف ملائم
	أجور مباشرة	$(30,826.34 \times 858) - (30,826.34 \times 990)$	(4,069,077.42)	انحراف ملائم
	ت.غ.م	$(4,767.92 \times 176) - (4,767.92 \times 198)$	(104,894.27)	انحراف ملائم

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

يلاحظ من الجدول (15) السابق وجود انحراف ملائم لجميع الأنشطة الرئيسية لعناصر التكلفة وأنه ينبغي على إدارة المستشفى أن تدعم انحرافات الكمية الملائمة في الأنشطة الرئيسية.

الجدول (16) احتساب انحراف الكمية لكل نشاط من الأنشطة المساعدة

البيان	عناصر التكلفة	احتساب انحراف الكمية	مقدار الانحراف	طبيعة الانحراف
المختبر	مواد مباشرة	$(406.92 \times 7546) - (406.92 \times 7238)$	125,332.05	انحراف غير ملائم
	أجور مباشرة	$(32,362.53 \times 1342) - (32,362.53 \times 1430)$	(2,847,902.73)	انحراف ملائم
	ت.غ.م	$(500.56 \times 7546) - (500.56 \times 7238)$	154,173.64	انحراف غير ملائم
الأشعة	مواد مباشرة	$(1,964.90 \times 440) - (1,964.90 \times 374)$	129,683.11	انحراف غير ملائم
	أجور مباشرة	$(31,452.02 \times 352) - (31,452.02 \times 440)$	(2,767,777.42)	انحراف ملائم
	ت.غ.م	$(34,165.56 \times 440) - (34,165.56 \times 374)$	2,254,926.94	انحراف غير ملائم
الصيدلية	أجور مباشرة	$(35,558.28 \times 550) - (35,558.28 \times 484)$	2,346,846.77	انحراف غير ملائم
	ت.غ.م	$(2,320.41 \times 506) - (2,320.41 \times 572)$	(153,147.02)	انحراف ملائم
	مواد مباشرة	$(6,957.42 \times 506) - (6,957.42 \times 330)$	1,224,505.81	انحراف غير ملائم
التغذية	أجور مباشرة	$(26,884.41 \times 330) - (26,884.41 \times 66)$	7,097,483.87	انحراف غير ملائم
	ت.غ.م	$(6,593.05 \times 506) - (6,593.05 \times 330)$	1,160,376.33	انحراف غير ملائم
	مواد مباشرة	$(1,936.81 \times 154) - (1,936.81 \times 374)$	(426,098.67)	انحراف ملائم
الخدمات الفندقية (التنظيف)	أجور مباشرة	$(13,196.48 \times 550) - (13,196.48 \times 726)$	(2,322,580.65)	انحراف ملائم
	ت.غ.م	$(7,600.09 \times 154) - (7,600.09 \times 374)$	(1,672,020.87)	انحراف ملائم
	أجور مباشرة	$(23,096.13 \times 396) - (23,096.13 \times 550)$	(3,556,803.87)	انحراف ملائم
الحسابات	ت.غ.م	$(828.13 \times 176) - (828.13 \times 352)$	(145,750)	انحراف ملائم
	أجور مباشرة	$(28,290.52 \times 792) - (28,290.52 \times 880)$	(2,489,566.13)	انحراف ملائم
	ت.غ.م	$(1,650.43 \times 506) - (1,650.43 \times 572)$	(108,928.66)	انحراف ملائم

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

يلاحظ من الجدول (16) الذي يتعلق بالأنشطة المساعدة وجود انحراف غير ملائم للموارد مثلاً وجود انحراف غير ملائم لعنصر ت.غ.م في نشاط (المختبر) والتي يجب دراسة اسبابها وتحليلها، وهكذا لبقية عناصر التكلفة. اما بالنسبة للانحرافات الملائمة للأنشطة المساعدة مثلاً عنصر ت.غ.م لنشاط (الصيدلية) فانه ينبغي على إدارة المستشفى ان تدعم مثل هذه الانحرافات، وهكذا لبقية عناصر التكلفة.

الخطوة التاسعة: احتساب الإنتاجية على مستوى كل نشاط

وفق هذه الخطوة سيتم احتساب إنتاجية كل نشاط من خلال جمع انحراف الكفاءة والفاعلية، وهي آخر خطوات تطبيق اسلوب (PFABC)، كما مبين في المعادلة الآتية:

إنتاجية كل نشاط = انحراف الكفاءة (الاداء) لكل نشاط + انحراف الفاعلية لكل نشاط

يمكن التوصل الى انحراف الكفاءة من خلال الجمع بين انحراف السعر والكمية للأنشطة الرئيسية والمساعدة والفرق بينهما يمثلان (انحراف الكفاءة) لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية والمساعدة وذلك بحسب المعادلة الآتية:

انحراف الكفاءة (الاداء) كل نشاط = انحراف السعر لكل نشاط + انحراف الكمية لكل نشاط

اما بالنسبة لانحراف الفاعلية وفق هذه الخطوة فتم احتسابه وفقاً للمعادلة الآتية والجدولان (17،18) يوضحان ذلك:

انحراف الفعالية (الفاعلية) = تكلفة الأنشطة المنفذة لكل نشاط - تكلفة الأنشطة المعيارية لكل نشاط

الجدول (17) احتساب انحراف الفاعلية لكل نشاط من الأنشطة الرئيسية

البيان	عناصر التكلفة	احتساب انحراف الفاعلية	مقدار الانحراف	طبيعة الانحراف
طب الاطفال (الردهة الاولى)	مواد مباشرة	21,133,250 - 14,997,790.32	(6,135,459.68)	انحراف غير ملائم
	أجور مباشرة	37,050,250 - 26,293,725.81	(10,756,524.19)	انحراف غير ملائم
	ت.غ.م	15,030,750 - 10,666,983.87	(4,363,766.13)	انحراف غير ملائم
حديثي الولادة (ردهة الحاضنات)	مواد مباشرة	14,579,500 - 10,346,741.94	(4,232,758.06)	انحراف غير ملائم
	أجور مباشرة	43,002,750 - 30,518,080.65	(12,484,669.35)	انحراف غير ملائم
	ت.غ.م	13,330,750 - 944,048.39	(12,386,701.61)	انحراف غير ملائم

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

الجدول (18) احتساب انحراف الفاعلية لكل نشاط من الأنشطة المساعدة

البيان	عناصر التكلفة	احتساب انحراف الفاعلية	مقدار الانحراف	طبيعة الانحراف
المختبر	مواد مباشرة	4,150,200 - 2,945,303.23	(1,204,896.77)	انحراف غير ملائم
	أجور مباشرة	65,210,500 - 46,278,419.35	(18,932,080.65)	انحراف غير ملائم
	ت.غ.م	5,105,250 - 3,623,080.65	(1,482,169.35)	انحراف غير ملائم
الأشعة	مواد مباشرة	1,035,500 - 734,870.97	(300,629.03)	انحراف غير ملائم
	أجور مباشرة	19,500,250 - 13,838,887.10	(5,661,362.90)	انحراف غير ملائم
	ت.غ.م	18,005,250 - 12,777,919.35	(5,227,330.65)	انحراف غير ملائم
الصيدلية	أجور مباشرة	24,250,750 - 17,210,209.68	(7,040,540.32)	انحراف غير ملائم
	ت.غ.م	1,870,250 - 1,327,274.19	(542,975.81)	انحراف غير ملائم

التغذية	مواد مباشرة	2,295,948.39 - 3,235,200	(939,251.61)	انحراف غير ملائم
	أجور مباشرة	1,774,370.97 - 2,500,250	(725,879.03)	انحراف غير ملائم
	ت.غ.م	2,175,705.61 - 3,065,767	(890,061.39)	انحراف غير ملائم
الخدمات الفندقية (التنظيف)	مواد مباشرة	724,367.74 - 1,020,700	(296,332.26)	انحراف غير ملائم
	أجور مباشرة	9,580,645.16 - 13,500,000	(3,919,354.84)	انحراف غير ملائم
	ت.غ.م	2,842,435.48 - 4,005,250	(1,162,814.52)	انحراف غير ملائم
الحسابات	أجور مباشرة	12,702,870.97 - 17,899,500	(5,196,629.03)	انحراف غير ملائم
	ت.غ.م	291,500 - 410,750	(119,250)	انحراف غير ملائم
الادارة	أجور مباشرة	24,895,661.29 - 35,080,250	(10,184,588.71)	انحراف غير ملائم
	ت.غ.م	944,048.39 - 1,330,250	(386,201.61)	انحراف غير ملائم

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

ويمكن احتساب إنتاجية كل نشاط وفق المعادلة الآتية والجدولان (19، 20) يوضحان إنتاجية كل نشاط من الأنشطة الرئيسية والمساعدة:

إنتاجية كل نشاط = انحراف الكفاءة لكل نشاط + انحراف الفاعلية لكل نشاط

الجدول (19) احتساب إنتاجية كل نشاط من الأنشطة الرئيسية

البيان	عناصر التكلفة	احتساب انحراف الانتاجية انحراف الكفاءة + انحراف الفاعلية	انحراف إنتاجية	طبيعة الانحراف	طبيعية الانتاجية
طب الاطفال (الردهة الاولى)	مواد مباشرة	(553,370.97) + (6,135,459.68)	(6,688,830.65)	انحراف غير ملائم	سلبى
	أجور مباشرة	(334,714.39) + (10,756,524.19)	(11,091,238.58)	انحراف غير ملائم	سلبى
	ت.غ.م	(389,033.10) + (4,363,766.13)	(4,752,799.23)	انحراف غير ملائم	سلبى
حديثي الولادة (ردهة حاضنات)	مواد مباشرة	(716,596.77) + (4,232,758.06)	(4,949,354.84)	انحراف غير ملائم	سلبى
	أجور مباشرة	(24,275.94) + (12,484,669.35)	(12,508,945.29)	انحراف غير ملائم	سلبى
	ت.غ.م	11,463,692.58 + (12,386,701.61)	(923,009.03)	انحراف غير ملائم	سلبى

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

نلاحظ من الجدول (19) أن إنتاجية الأنشطة الرئيسية (انحراف الكفاءة + انحراف الفاعلية) هي إنتاجية سلبية، ويلاحظ أن نشاط حديثي الولادة (ردهة الحاضنات) لعنصر الأجور المباشرة هو أكبر انحراف سلبى حيث يبلغ (12,508,945.29) دينار، وهنا ينبغي على إدارة المستشفى تحليل أسباب انحرافات هذه الأنشطة والعمل على معالجتها.

الجدول (20) احتساب إنتاجية كل نشاط من الأنشطة المساعدة

البيان	عناصر التكلفة	احتساب انحراف الانتاجية انحراف الكفاءة + انحراف الفاعلية	انحراف إنتاجية	طبيعة الانحراف	طبيعية الانتاجية
المختبر	مواد مباشرة	(129,697.10) + (1,204,896.77)	(1,334,593.87)	انحراف غير ملائم	سلبى
	أجور مباشرة	1,713,795.74 + (18,932,080.65)	(17,218,284.90)	انحراف غير ملائم	سلبى
	ت.غ.م	441,874.26 + (1,482,169.35)	(1,040,295.10)	انحراف غير ملائم	سلبى
الأشعة	مواد مباشرة	10,051.87 + (300,629.03)	(290,577.16)	انحراف غير ملائم	سلبى

أجور مباشرة	707,339.03 + (5,661,362.90)	(4,954,023.87)	انحراف غير ملائم	سليبي
ت.غ.م	(329,054) + (5,227,330.65)	(5,556,384.65)	انحراف غير ملائم	سليبي
أجور مباشرة	797,216.13 + (7,040,540.32)	(6,243,324.19)	انحراف غير ملائم	سليبي
ت.غ.م	(141,117.23) + (542,975.81)	(684,093.03)	انحراف غير ملائم	سليبي
مواد مباشرة	1,224,505.81 + (939,251.61)	285,254.19	انحراف غير ملائم	سليبي
أجور مباشرة	9,096,387.90 + (725,879.03)	8,370,508.87	انحراف ملائم	إيجابي
ت.غ.م	1,160,376.33 + (890,061.39)	270,314.94	انحراف ملائم	إيجابي
مواد مباشرة	19,374.19 + (296,332.26)	(276,958.06)	انحراف غير ملائم	سليبي
أجور مباشرة	(994,255.23) + (3,919,354.84)	(4,913,610.06)	انحراف غير ملائم	سليبي
ت.غ.م	100,502.39 + (1,162,814.52)	(1,062,312.13)	انحراف غير ملائم	سليبي
أجور مباشرة	660,466.97 + (5,196,629.03)	(4,536,162.06)	انحراف غير ملائم	سليبي
ت.غ.م	(17,505.61) + (119,250)	(136,755.61)	انحراف غير ملائم	سليبي
أجور مباشرة	754,402.71 + (10,184,588.71)	(9,430,186)	انحراف غير ملائم	سليبي
ت.غ.م	139,155.68 + (386,201.61)	(247,045.94)	انحراف ملائم	سليبي

المصدر: إعداد الباحثان بالاعتماد على سجلات المستشفى.

نلاحظ من الجدول (20) السابق أن إنتاجية الأنشطة المساعدة هي إنتاجية سلبية، وهذا الأمر يعني أن الأنشطة التي كانت إنتاجيتها سلبية فإن انحرافات السلبية أكثر من انحرافات الإيجابية بسبب فرق بين انحرافات الكفاءة والفاعلية، ويلاحظ أن نشاط (المختبر) هو أكبر انحراف غير ملائم لعنصر الأجور المباشرة حيث يبلغ (17,218,284.90) دينار، ويلاحظ أن إنتاجية نشاط (التغذية) هو أكبر انحراف ملائم لعنصر التكلفة (الأجور المباشرة) حيث يبلغ (8,370,508.87) دينار، وفي هذه الحالة ينبغي على إدارة المستشفى أن تدعم الإنتاجية الإيجابية ومكافأة العاملين عليها. كما يلاحظ من الجدولين (19،20) السابقين أن الطبيعة الإنتاجية لأغلب عناصر الأنشطة الرئيسة والمساعدة هي طبيعة (سلبية)، وهذا يدل على عدم كفاءة استخدام الموارد مما يتطلب إلى المعالجة هذه الطبيعة الإنتاجية (السلبية).

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: استنتاجات الجانب النظري

- 1- يسهم تطبيق أسلوب (PF-ABC) في توفير معلومات حول ضرورة قياس التكاليف مع تحديد مراكز الأنشطة في كل مرحلة من مراحل الخدمات المنتجة.
- 3- أن لأسلوب (PF-ABC) دوراً استراتيجياً في قياس الكلفة ويعمل على تقليص الفجوة بين التكلفة المعيارية والتكلفة الفعلية بحيث يؤدي إلى تحسين الأنشطة على مستوى كل نشاط.
- 4- أن تطبيق أسلوب (PF-ABC) يساهم في تكوين معرفة سليمة لإدارة الكلفة الاستراتيجية ويساعد باتجاه دقة القياس وتوفير المعلومات وزيادة تقييم كفاءة وفعالية الأنشطة.

ثانياً: استنتاجات الجانب العملي

1- أظهرت نتائج تطبيق أسلوب (PF-ABC) وجود انحراف السعر غير الملائم لأغلب الأنشطة الرئيسية لعنصر التكاليف غير المباشرة، وسجل أعلى انحراف غير ملائم في نشاط (ردهة الحاضنات) وكان بمقدار (11,568,586).

2- أظهرت نتائج تطبيق أسلوب (PF-ABC) وجود انحراف الكمية لكافة الأنشطة الرئيسية لعناصر ت.غ. م انحراف ملائم وسجل أعلى مقدار انحراف ملائم في نشاط (ردهة الحاضنات) حيث بلغ الانحراف (104,894 ديناراً).

3- أظهر تطبيق أسلوب (PF-ABC) أحد مؤشرات عملية تقويم الأداء الكفاءة، إذ أن كفاءة النشاط الرئيسي في (الردهة الاولى) كان انحراف ملائم (كفاءة إيجابية) لعنصر ت.غ.م إذ بلغ الانحراف (389,033 ديناراً).

4- أظهر تطبيق أسلوب (PF-ABC) لغرض تقويم أداء أنشطته أن الإنتاجية أغلب الأنشطة المساعدة هي إنتاجية على مستوى كل نشاط من الأنشطة لـ (الكفاءة + الفاعلية) أيضاً ذات إنتاجية سلبية.

ثانياً: التوصيات : بناءً على الاستنتاجات التي تم التوصل لها، يقترح الباحثان بما يأتي:

1- العمل على ترشيد الإنفاق الصحي في كل مراحل الخدمات الصحية، والحد من الفساد والتبذير وضرورة محاولة تغيير ثقافة العاملين في الوحدة الاقتصادية، والحرص على تحقيق العدالة في توزيع الموارد المالية.

2- إن استخدام أسلوب (PF-ABC) في المؤسسة الصحية، وبما فيها المستشفى يحتاج إلى دعم الإدارة العليا ولها دور كبير في نجاح تطبيقه

3- ينبغي تطبيق أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية في الوحدات الاقتصادية الصحية الحكومية وبالأخص أسلوب (PF-ABC)، لأنه يقيس عناصر التكاليف ويوفر المعلومات اللازمة للإدارة سواء أكانت تلك المعلومات مالية أم غير مالية وتحديد نقاط القوة وتحديد الطاقات العاطلة لديها وذلك من خلال أهداف إدارة التكلفة.

المصادر

أولاً: المصادر العربية.

أ . الرسائل والاطاريح:

1. ذيب، خديجة، (2016)، الطرق الحديثة للمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمات الصحية

دراسة حالة المستشفى العمومي سليمان عميرات -عين مليلة، جامعة العربي بن مهيدي - ام البواقي.

ب . البحوث والدوريات:

1. الجمهوري، ايمان عبدالفتاح، وشاهين، محمود محمد عبد المولى، والسيد، علي مجاهد احمد، (2019)، دور نظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء في تعزيز فلسفة الإدارة على أساس القيمة دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، العدد (6)، يناير.
2. حسون، ليث نعمان، (2018)، التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الاداء (*PF-ABC*) في تحقيق التميز المؤسسي، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (4)، العدد (44)-ج1.
3. الحمروني، مفتاح محمد علي، (2016)، دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء: الصناعية بالمنشأة التنافسي الأداء تحسين في *PFABC* دراسة ميدانية على الصناعات البتروكيمياوية والبيئية، مجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد (7) - العدد (1).
4. خضر، جرجيس مصطفى، (2013)، خفض الكلف باستخدام كلفة دورة حياة المنتج على معمل (X) لتصنيع الكبة، مجلة تنمية الرافدين، المجلد (35)، العدد (112).
5. خطاب، محمد شحاتة، (2013)، تحسين جودة المعلومات التكاليفية بالتكامل بين نظام التكاليف على أساس النشاط الموجه بالوقت ونظام التكاليف على أساس النشاط من منظور الأداء (دراسة حالة التجارة والتمويل)، المجلة العلمية لكلية التجارة، مجلد (2).
6. السيد، علي مجاهد احمد، (2019)، استخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة المرتكز على الأداء (*PF-ABC*) استراتيجية ريادة التكلفة مع دراسة ميدانية، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، المجلد (5)، العدد (7).
7. صالح، هبة جلال عيد، وصالح، سمير أبو الفتوح، (2021)، نموذج مقترح لقياس التكلفة على أساس النشاط المرتكزة على الأداء باستخدام المنطق الضبابي دراسة تطبيقية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد (45)، العدد (3).
8. فراج، منال حامد، (2020)، اطار مقترح قياس تكاليف وجودة خدمات الصحية في ظل جائحة فيروس كورونا (دراسة تطبيقية)، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد (3)، العدد (2)، الجزء 2-يوليو.
9. المسعودي، حيدر علي جراد، والقصير، علي عباس حمزة، (2016)، التكامل بين تقنيات المحاسبة الرشيقة وبطاقة الأداء الاستراتيجي المتوازن المستدامة، مجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد (12)، العدد (50).

10. نايف، احمد رعد، ومنهل، إسماعيل عباس، (2021)، دور نظام التكاليف على أساس النشاط المرتكز على الأداء في تخفيض التكاليف في شركة اور العامة، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد (13)، العدد (42).
 11. نوري، مقداد احمد، وحسون، عامر منصور، (2020)، التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الاداء (PF-ABC) ودوره في تقويم الأداء دراسة تطبيقية في مصنع الجلدية/معمل الأحذية المدينة المتطورة رقم 7، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (10)، العدد (2).
 12. نوري، مقداد احمد، وحسون، عامر منصور، (2020)، التكلفة على أساس النشاط المرتكز على الأداء (PF-ABC) ودوره تكاليف المنتجات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد (16)، العدد (49)، ج 1.
- ثانياً: المصادر الاجنبية.

A-Dissertation and Thesis:

1. Al-sanafawy,Dina Mostafa,(2013),"Improving Performance Measurement using TD-ABC/FPABC:gross model approach :case research",master Thesis ,faculty of commerce , University tanta, Egypt.

B-Periodicals and Researches:

1. Kowsari, Fatemeh.(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, Special Issue on Accounting and Management.
2. Mohsenei, A., & vafaei, P. R., (2019), "Prioritizing the influential factors on third generation of performance focused activity based costing (PFABC), case research of Namazi hospital of shiraz city", Research paper, vol. 12, Issue.41,pp171-184.
3. Namazi, Mohammad, (2009), Performance- Focused ABC A Third Generation Of Activity Based Cost System, Cost Management, Research Gate, VOL. (23), NO. (5), ABI/ Inform Global,Journal, Sep/Oct 2009,23,5,ABI /,INFORM,Global., PP: 34-46,shiraz University, Iran.

4. Sarokolaei, Mehdi Alinezhad, Maryam Bahreini, Fateme Pirmoradi Bezenjani,(2013), Fuzzy Performance focused Activity based Costing (PF-ABC), Procedia – Social and Behavioral Sciences, Research Gate,, NO.75:346–352.