

أثر التكامل بين نظام موازنة البرامج والأداء ونظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد الإنفاق العام "دراسة تطبيقية على قسم غسيل الكلى بمجمع الشفاء الطبي"

د. فؤاد محمد محمود شلح

(جامعة الأقصى - فلسطين - غزة)

المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار متكامل يجمع بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC ونظام موازنة البرامج والأداء PBB لترشيد الإنفاق العام في وزارة الصحة الفلسطينية، وتطبيق هذا الإطار عملياً على قسم غسيل الكلى بمجمع الشفاء الطبي. واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي باستخدام أسلوب دراسة الحالة من خلال تحليل البيانات المالية والتشغيلية لقسم غسيل الكلى للعام 2023. وتم بناء نموذج يقوم على 5 خطوات: تحديد الأنشطة، تجميع وتوزيع التكاليف، ربط التكلفة بمؤشرات الأداء، التحليل واتخاذ القرار، والمتابعة والتقييم. وتوصلت الدراسة إلى مجموعه من النتائج منها: أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أظهر أن تكلفة الجلسة الواحدة الفعلية تبلغ 222.2 شيكل، وأن 35% من التكاليف غير مباشرة وتتعلق بالكهرباء والوقود، وأن الحالة العملية أثبتت أن زيادة مخصص الوقود بمبلغ 50,000 شيكل يؤدي إلى تخفيض تكلفة الجلسة إلى 173.6 شيكل وتوفير 350,000 شيكل ربعياً مع زيادة عدد المرضى المعالجين، وأن التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام موازنة البرامج والأداء كشف عن وجود فجوة بين الطاقة الاستيعابية النظرية والفعلية بلغت 27.4% بسبب انقطاع التيار الكهربائي، وأن الترشيح المقترح لم يؤثر على جودة الخدمة حيث بقيت مؤشرات العدوى ورضا المرضى ضمن المستهدف. كما توصلت الدراسة إلى مجموعه من التوصيات منها: ضرورة اعتماد الإطار المقترح كأداة رسمية لإعداد الموازنة في وزارة الصحة، وإنشاء وحدة متخصصة للتكلفة والأداء في كل مستشفى، وتخصيص موازنة مرنة لبنود التشغيل الحرجة في قسم الغسيل، وتعميم التجربة على باقي الأقسام عالية التكلفة.

الكلمات المفتاحية: التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، موازنة البرامج والأداء (PBB)، ترشيد الإنفاق، وزارة الصحة الفلسطينية، قسم غسيل الكلى.

Abstract:

This study aimed to propose an integrated framework that combines Activity-Based Costing (ABC) system and Program and Performance Budgeting (PBB) system to rationalize public expenditure in the Palestinian Ministry of Health, and to apply this framework practically to the Hemodialysis Department at Al-Shifa Medical Complex. The study adopted the descriptive analytical approach using the case study method through analyzing the financial and operational data of the Hemodialysis Department for the year 2023. A model was built based on 5 steps: identifying activities, collecting and allocating costs, linking cost to performance indicators, analysis and decision-making, and follow-up and evaluation. The study reached a set of results, including: that the Activity-Based Costing (ABC) system showed that the actual cost per session is 222.2 NIS, and that 35% of the costs are indirect and related to electricity and fuel, and that the practical case proved that increasing the fuel allocation by 50,000 NIS leads to reducing the session cost to 173.6 NIS and saving 350,000 NIS quarterly with an increase in the number of treated patients, and that the integration between the Activity-Based Costing system and the Program and Performance Budgeting system revealed the existence of a gap between the theoretical and actual capacity of 27.4% due to power outages, and that the proposed rationalization did not affect the quality of service as infection and patient satisfaction indicators remained within the target. The study also reached a set of recommendations, including: the necessity of adopting the proposed framework as an official tool for preparing the budget in the Ministry of Health, and establishing a specialized cost and performance unit in each hospital, and allocating a flexible budget for critical operating items in the dialysis department, and generalizing the experience to the rest of the high-cost departments .

Keywords: Activity-Based Costing (ABC), Program and Performance Budgeting (PBB), Expenditure Rationalization, Palestinian Ministry of Health, Hemodialysis Department.

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1- مقدمة الدراسة:

يشهد القطاع الصحي في ظل التحديات الاقتصادية الحالية ضغوطاً متزايدة لترشيد الإنفاق ورفع كفاءة استخدام الموارد. ويُعد قسم غسيل الكلى أحد أكثر الأقسام استخداماً للموارد في وزارة الصحة الفلسطينية، نظراً لارتفاع تكلفة الأجهزة والمستلزمات الطبية والتشغيلية الخاصة به، وتعاني النظم المحاسبية التقليدية المطبقة حالياً من قصور في تحديد التكلفة الحقيقية لجلسة الغسيل الكلوي، حيث يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس معيار واحد مثل عدد الجلسات، مما يؤدي إلى تشويه معلومات التكلفة واتخاذ قرارات غير دقيقة.

ومن هنا يبرز دور كل من موازنة البرامج والأداء التي تربط بين المخصصات المالية ومخرجات الأداء، ونظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC الذي يوفر معلومات دقيقة عن تكلفة كل نشاط داخل القسم، ويهدف هذا البحث إلى دراسة إمكانية التكامل بين النظامين لتقديم نموذج تطبيقي لقسم غسيل الكلى يساهم في تحسين جودة الخدمة وترشيد التكاليف.

2- مشكلة الدراسة:

تتمثل مشكلة الدراسة في أن وزارة الصحة لا تزال تستخدم أسلوب الموازنة التقليدية (البنود) في إعداد موازنة قسم غسيل الكلى، دون ربط الاعتمادات المالية بنتائج ومؤشرات الأداء. كما أن نظام التكاليف المطبق لا يعكس التكلفة الفعلية للخدمة المقدمة للمريض. ويترتب على ذلك عدم القدرة على تحديد التكلفة الدقيقة لجلسة الغسيل الواحدة، وضعف الرقابة على بنود الإنفاق وعدم القدرة على تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد، صعوبة تقييم أداء القسم وقياس كفاءته

وبناءً على ما سبق يتمثل سؤال الدراسة الرئيس في:

هل يؤثر تطبيق التكامل بين نظام موازنة البرامج والأداء ونظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) على ترشيد الإنفاق العام وتحسين الأداء في الوحدات الحكومية العاملة في وزارة الصحة الفلسطينية (قسم غسيل الكلى)؟
ويتفرع عن هذا السؤال الرئيس مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- 1- هل يوجد أثر لتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء على ترشيد الإنفاق العام في وزارة الصحة الفلسطينية (قسم غسيل الكلى)؟
- 2- هل يوجد أثر لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) على ترشيد الإنفاق في وزارة الصحة الفلسطينية (قسم غسيل الكلى)؟

3- أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بشكل أساسي إلى تصميم نموذج مقترح يوضح أثر التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) لترشيد الإنفاق العام وتقييم أداء الوحدات الحكومية في وزارة الصحة الفلسطينية (قسم غسيل الكلى).

وذلك من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف منها:

- أ- التعرف على نظام موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيد الإنفاق العام في وزارة الصحة الفلسطينية (قسم غسيل الكلى).
- ب- التعرف على نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ودوره في تحديد وقياس التكلفة الحقيقية للخدمة في وزارة الصحة الفلسطينية (قسم غسيل الكلى).
- ت- التعرف على المدخل المقترح وأهميته في ترشيد الإنفاق وتحسين الأداء في الوحدات الحكومية في وزارة الصحة الفلسطينية (قسم غسيل الكلى).
- ث- التعرف على تحديات ومعوقات تطبيق المدخل المقترح بين موازنة البرامج والأداء ونظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في وزارة الصحة الفلسطينية (قسم غسيل الكلى).

4-أهمية البحث:

ترجع أهمية البحث لأهمية حادثة الموضوع متناولاً الأهمية العلمية والعملية كما يلي:

أولاً: الأهمية العملية:

تتمثل الأهمية العملية للبحث كما يلي:

- يعمل البحث على توفير معلومات ملائمة عن البرامج الرئيسية والفرعية والأنشطة الرئيسية والفرعية ومؤشرات الأداء المستهدفة، والتكاليف المستهدفة لقسم غسيل الكلى بمجمع الشفاء الطبي، من خلال تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء، بالإضافة إلى توضيح مزايا تطبيقه والنتائج المتوقعة من تطبيقه.
- يعمل البحث على توفير معلومات ملائمة للأفراد والجهات التنفيذية والرقابية بشأن أهمية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بقسم غسيل الكلى، بالإضافة إلى مزايا تطبيقه والنتائج المتوقعة من تطبيق هذا النظام.
- يركز البحث على أهمية ودور مدخل التكامل بين نظام موازنة البرامج والأداء ونظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد الإنفاق بالتطبيق على أحد الوحدات الحكومية القطاع الصحي (قسم غسيل الكلى) "كدراسة حالة" حيث تتطلب أهمية إدارة منظومة القطاع الصحي وجود نظام يدعم الاستخدام الأمثل للموارد وضبط وترشيد إستخدامها والعمل بكفاءة وفعالية خاصة مع تزايد أعداد المرضى.

ثانياً: الأهمية العلمية:

وتتمثل أهمية البحث العلمية كما يلي:

- يوفر البحث أدلة إضافية بشأن أوجه القصور في النظام التقليدي لإعداد الموازنة العامة للدولة على نحو يفتح المجال أمام المزيد من البحوث والدراسات المحاسبية، والتي تستهدف الكشف عن سبل معالجة هذا القصور.
- يساعد البحث في إعداد الموازنة العامة للدولة من خلال الاعتماد على الأساليب الحديثة والمعاصرة للمحاسبة الإدارية والتكاليف تتمثل في موازنة البرامج والأداء ونظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) كنظم حديثة لمواجهة تحديات ومشكلات النظم التقليدية.
- تشجيع الدراسات المستقبلية في مجال المحاسبة الحكومية المعنية بمناهج إعداد الموازنة العامة للدولة.
- يعد هذا البحث إمتداداً لبحوث ودراسات المحاسبة الحكومية التي تناولت أهمية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الحكومي لإستخدامه في تقييم أداء الوحدات الحكومية في محاولة لمعالجة أوجه القصور في النظام المحاسبي التقليدي
- يساعد هذا البحث في التطرق لمجالات بحثية جديدة تستهدف دور العنصر البشري في إنجاح تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء ونظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الحكومي في وزارة الصحة الفلسطينية (قسم غسيل الكلى)؟

5-منهجية البحث:

اعتمد الباحث في هذا البحث على منهجين:

- **المنهج الأول:** المنهج الاستباطي من خلال الاطلاع على الكتب والمراجع والأدبيات التي تتعلق بأدبيات الدراسة.
- **المنهج الثاني:** اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة حالة تطبيقية على قسم غسيل الكلى في وزارة الصحة، باستخدام البيانات المالية والتشغيلية للسنة المالية 2023م.

6. حدود الدراسة

1. **الحدود الموضوعية:** التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام التكلفة على أساس الأنشطة.
2. **الحدود المكانية:** قسم غسيل الكلى - وزارة الصحة الفلسطينية.
3. **الحدود الزمنية:** البيانات الخاصة بالسنة المالية 2023.

يتناول الفصل الثاني الإطار النظري لموضوع الدراسة والدراسات السابقة من خلال تناول أربعة مباحث أساسية يتمثل المبحث الأول منها (نظام موازنة البرامج والأداء) موضوعاً مفهوماً وأهداف وأهمية وهيكل النظام ، وأوجه الاختلاف بين موازنة البرامج والأداء والموازنة التقليدية (موازنة البنود) ، وأسباب التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء، كما سيتم تناول متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء وخطوات تطبيقها، وتحديات ومعوقات تطبيقها. ويتمثل المبحث الثاني منها في (نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC) موضوعاً مفهوماً ومزايا وأهمية وعيوب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وخطوات تطبيقه، وتحديات ومعوقات التطبيق. كما سيتم تناول المبحث الثالث (الإنفاق العام وترشيده) موضوعاً أولاً: الإنفاق العام ك مفهوم وأهميه وعناصر النفقات العامة وصور وأشكال النفقات العامة ، وواقع النفقات العامة في وزارة الصحة (فلسطين)، والعوامل الأساسية التي تؤدي إلى زيادة الإنفاق العام، وثانياً: مفهوم وأهداف وأهمية الترشيح العام ، ومقومات نجاح ترشيح الإنفاق العام ، كما سيتم تناول المبحث الرابع المتعلق (بالدراسات السابقة) المرتبطة بموضوع الدراسة موضوعاً ما يميز الدراسة الحالية عنها وصولاً للفجوة البحثية وسيتم تناول جميع مباحث الفصل الثاني كما يلي:

المبحث الأول: موازنة البرامج والأداء

تمهيد:

تعد موازنة البرامج والأداء مرحلة متقدمة في تطور أنظمة الموازنة العامة للدولة، حيث تتحول من مجرد أداة للرقابة المالية إلى أداة متكاملة لقياس وتقييم الأداء الحكومي، وتهدف الموازنة إلى تحقيق الأهداف المخططة بأقل التكاليف الممكنة مع التركيز على مخرجات الأعمال والأنشطة الحكومية بدلاً من الوسائل والإجراءات التنفيذية (مطوع وآخرون، 2024، ص12)

1. مفهوم موازنة البرامج والأداء

عرفت موازنة البرامج والأداء بأنها أسلوب لتنظيم بنود الموازنة يركز على البرامج الحكومية وما تقوم به من أعمال رئيسية من خدمات أو سلع تقدمها، فهي تركز على الهدف النهائي وليس على وسائل التحقيق فقط، على عكس المنهج التقليدي للموازنة الذي يظهر ما تنفقه الحكومة دون إيضاح البرامج التي تم الإنفاق من أجلها أو مدى فعالية هذه البرامج وتحقيق الأهداف (Shah, 2007, P143)

كما عرفت منظمة OECD بأنها: "موازنة تربط بين تمويل البرامج العامة والنتائج المقاسة".

ويتضح مما سبق أن موازنة البرامج والأداء تستند على مجموعة من الاعتبارات منها: (ديب، 2025، ص 12)

- 1- تصميم برامج وأنشطة ذات صلة مباشرة بالوظائف والمهام الرئيسية للوحدة الحكومية والإدارية والاقتصادية.
 - 2- الإفصاح الواضح والدقيق عن أهداف العمل في مختلف الوحدات
 - 3- تحسين النظام المحاسبي والإدارة المالية.
 - 4- تطوير مقاييس ومؤشرات أداء تتيح كفاءة كل برنامج وأنشطته.
- كما يتضح أن موازنة البرامج والأداء تركز على مخرجات الأعمال والأنشطة التي تقوم بها الوحدات الحكومية وليس على مدخلاتها أو وسائل التنفيذ فقط أما على مستوى الرعاية الصحية (المستشفيات) فيمكن تطبيق الموازنة من خلال:

- 1- تحديد رؤية ورسالة وأهداف القطاع الصحي (المستشفيات)
- 2- ربط النتائج المستهدفة بتلك الرؤية والأهداف الاستراتيجية.
- 3- تعزيز آليات المساءلة والمحاسبة.
- 4- الاهتمام بمستوى الجودة في أداء البرامج الفرعية والرئيسية
- 5- قياس الأداء السنوي لكل برنامج أو مشروع بمؤشرات كمية مثل عدد الجلسات، زمن الانتظار، نسبة العدوى
- 6- تحقيق التكامل والترابط بين المدخلات والمخرجات للبرامج الفرعية والرئيسية.
- 7- ترشيح الإنفاق وزيادة الكفاءة
- 8- ربط تخصيص الموارد بالأولويات الاستراتيجية للوزارة

ويمكن القول أن موازنة البرامج والأداء تمثل خطة عمل شاملة تجسد أهداف الوحدات الإدارية والحكومية في شكل برامج ومشاريع قابلة للتنفيذ والقياس وهي بذلك تجمع بين جانبي التخطيط والرقابة

2. أهداف موازنة البرامج والأداء:

تعد موازنة البرامج والأداء أداة متطورة تهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف الاستراتيجية في إدارة الموارد الحكومية منها: (Trenovski & Nikolov, 2015, P8)

1- تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية المتاحة، والكشف عن الموارد غير المستغلة بشكل كافٍ، مما يوفر قاعدة معلوماتية داعمة لاتخاذ القرارات الرشيدة.

2- تعزيز آليات الرقابة على البرامج والمشاريع لمختلفة ومتابعة معدلات تقدمها في تحقيق الأهداف المخططة بما يمكن من تقييم الأداء بشكل موضوعي.

3- الارتقاء بمستوى جودة الخدمات المقدمة للمواطنين، وضمان تلبية احتياجات المجتمعية المتطورة.

4- تحسين جودة البيانات والمعلومات المقدمة للإدارة، مما يدعم عمليات تخصيص الموارد ويسهل التخطيط الاستراتيجي على أسس واقعية.

5- زيادة درجة المساءلة من خلال تحديد أوجه القصور ومكامن الخلل، وربط تخصيص الاعتمادات.

6- إضفاء المرونة اللازمة في تنفيذ البرامج والمهام مع تعزيز مفهوم المساءلة والمسؤولية لدى القائمين على التنفيذ.

ويمكن القول أن هذه الأهداف مجتمعة تمثل إطاراً متكاملًا يساهم في تحسين كفاءة الأداء الحكومي ورفع مستوى الشفافية والمحاسبة وإدارة المال العام.

3. هيكل تبويب موازنة البرامج والأداء:

يمكن تبويب موازنة البرامج والأداء وفق التالي: (غياضة، 2022، ص 267)

1- الوظائف: جزء رئيسي من النشاط الكلي للحكومة، والتي توجه إليها النفقات العامة دون الوضع في - الحسابان الجهة الحكومية التي تقوم بالإنفاق، فكل وظيفة تنقسم إلى مجموعة البرامج.

2- البرامج فهي تعبر عن الأهداف التي أنشئ من أجلها القسم أو المؤسسة وتحاول البرامج تحقيق هذه لأهداف، وهي مجموعة الأعمال التي تتم داخل كل وظيفة، وكل برنامج ينقسم إلى مجموعة من الأنشطة.

3- الأنشطة الرئيسية: وتكون هذه الأنشطة مناسبة لتخصص كل مؤسسة أو هيئة، فهي الجهود المتناسقة التي تؤدي إلى تحقيق برنامج رئيسي معين، وت قسم الأنشطة الرئيسية إلى مجموعة من الأنشطة الفرعية.

4- الأنشطة الفرعية: جزء من النشاط الرئيسي تقوم به وحدة إدارية أقل في المستوى الإداري.

5- وحدات الأداء: جزئيات النشاط الفرعي وهي وسيلة قياس النشاط الفرعي من خلال تحليل الأعمال والمهام بما يسمح بربط التكلفة بالأداء

يمكن القول أن موازنة البرامج والأداء تعمل على على ترجمة الأهداف العامة للدولة إلى خطط تنفيذية محددة مع تخصيص الموارد اللازمة وتعيين مسؤوليات المتابعة والمساءلة ومن ثم قياس الأداء الفعلي نهاية المدة المحددة

4. أوجه الاختلاف بين موازنة البرامج والأداء والموازنة التقليدية (موازنة البنود):
يمكن توضيح أوجه الاختلاف بين موازنة البرامج والأداء والموازنة التقليدية في الجدول التالي:

أوجه الاختلاف	الموازنة التقليدية (موازنة البنود)	موازنة البرامج والأداء
تخصيص الاعتمادات	تخصص الاعتمادات وفق البنود التفصيلية سنوياً	تخصص الموارد على أساس الأنشطة والبرامج وفق التخطيط متعدد السنوات
مراحل اعداد الموازنة	تُعد مرحلة التنفيذ أساسية ومحورية	تُعد مرحلة الإعداد استثنائية ومحورية
أساس الصرف	تعتمد على أنماط الإنفاق السابقة	تعتمد على تحليل التكاليف والمؤشرات
الربط الاستراتيجي	غياب الربط الاستراتيجي بين الاعتمادات والمخرجات المستهدفة	وجود ربط استراتيجي بين الأهداف ونتائج الأداء المتوقعة
آليات الرقابة	الرقابة على المدخلات بالتفصيل	الرقابة على المدخلات والمخرجات لتحقيق المخرجات المطلوبة
الفريق المسؤول عن إعداد الموازنة	يعتمد إعدادها على المحاسبين برقابة وتوجيه وزارة المالية	يعتمد إعدادها على مبدأ المشاركة من قبل فريق متخصص متعدد الصلاحيات من (مهندسين، محاسبي تكاليف، إداريين ، فنيين) بمشاركة وزارة المالية

المرجع: دعيم وآخرون، 2023، ص 616

5. أسباب التحول من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء:

إن من أسباب التحول من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء هو نتيجة القيود والثغرات في نظام الموازنة التقليدية، مما حدا بالوحدات الحكومية والإدارية والاقتصادية نحو تطبيق المفاهيم الحديثة في القطاع الحكومي كموازنة البرامج والأداء لضمان القيام بواجباتها ومسؤولياتها بأعلى كفاءة ومسؤولية، مع تحسين جودة الخدمات المقدمة وتعزيز آليات الرقابة عليها ويأتي هذا التوجه استجابة للعجز المالي المتزايد وارتفاع الإنفاق العام حتى يصبح التركيز على العائد من الإنفاق ومستوى الأداء المتحقق أمراً ضرورياً (يونس، 2020، ص 57).

6. متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء:

يتطلب تطبيق موازنة البرامج والأداء مجموعة من المتطلبات منها: (مطاول وآخرون، 2024، ص 13)

- استثمار مكثف في بناء القدرات البشرية المؤهلة لقياس وتحليل الأداء
 - توافر كوادر بشرية كفؤة قادرة على تطبيق منهجيات قياس الأداء
 - وجود بنية تحتية تكنولوجية ملائمة لدعم عمليات الرقابة والتقييم
 - وجود نظام محاسبي متطور متوافق مع متطلبات هذا النوع من الموازنات
 - وجود بيئة مؤسسية داعمة وقيادة إدارية قادرة على إدارة عملية التغيير
- وقد حدد آخرون مجموعه أخرى من المتطلبات: (غياضة، 2022، ص 267)
- الجمع بين أهداف الرقابة المالية التي تسعى إليها موازنة البنود التقليدية وبين أهداف الرقابة الإدارية التي تسعى إليها موازنة البرامج والأداء
 - إتباع أساس الاستحقاق
 - ضرورة الانتقال من التويب الإداري إلى تبويب الأداء

7. الخطوات الأساسية لتطبيق نظام موازنة البرامج والأداء:
يُمر تطبيق موازنة البرامج والأداء بأربع خطوات أساسية تتمثل في: ((مطووع وآخرون ، 2024 ، ص 18))
الخطوة الأولى: مرحلة التخطيط وتحديد الأهداف:

- صياغة الأهداف العامة والفرعية للوحدة الحكومية.
- ربط خطط العمل بالاستراتيجيات الوطنية أو المؤسسية.
- تحديد الأنشطة والخدمات المراد إنجازها خلال السنة المالية.

الخطوة الثانية: مرحلة تصميم البرامج وتحديد التكاليف:

- تقسيم الأنشطة إلى برامج رئيسية وفرعية واضحة.
- وضع مؤشرات أداء دقيقة وكمية لقياس إنجاز كل برنامج.
- ربط الاعتمادات المالية والنفقات المقدرة بتكلفة كل برنامج على حدة.

الخطوة الثالثة: مرحلة التنفيذ والإقرار:

- اعتماد الموازنة رسمياً من الجهات المختصة.
- البدء بتنفيذ البرامج المقررة ميدانياً ومالياً.
- توجيه الموارد والمصروفات حسب الأنشطة المخطط لها.

الخطوة الرابعة: مرحلة المتابعة وتقييم الأداء:

- رصد ومتابعة سير العمل ومقارنة النتائج الفعلية بالمؤشرات المحددة.
- قياس مدى كفاءة وفاعلية الإنفاق العام في تحقيق الأهداف.
- إعداد التقارير الرقابية لتصحيح الانحرافات وتحسين الأداء المستقبلي.

8. تحديات ومعوقات تطبيق موازنة البرامج والأداء:

يواجه تطبيق موازنة البرامج والأداء في القطاع الحكومي مجموعة من التحديات والمعوقات تتمثل في: (شقيقة، 2021، ص 58)

- عدم ملاءمة الهياكل التنظيمية الحالية، حيث تتنوع البرامج والأنشطة بين عدة وزارات وهيئات حكومية مما يؤدي إلى تداخل الاختصاصات وتكرار البرامج الحكومية بين أكثر من جهة حكومية.
- الحاجة إلى كوادر بشرية مؤهلة يتمتعون بمستوى عالٍ من الخبرة والكفاءة وقادرين على إعداد التقارير المحاسبية المتخصصة على مستوى البرامج والأنشطة وهو ما يشكل نقصاً في العديد من المؤسسات الحكومية.
- تعقيد عملية الإعداد حيث يحتاج إعداد موازنة البرامج والأداء إلى جهد كبير في إعدادها ووقت أطول مقارنة بالموازنة التقليدية.
- مقاومة التغيير التنظيمي حيث يمثل هذا التحدي مقومة من الموظفين لقبول التغيير خاصة عند الانتقال من النمط التقليدي إلى النمط الحديث.
- ضعف التخطيط الاستراتيجي نتيجة معاناة العديد من الوزارات والهيئات الحكومية من قصور في برامجها ومشاريعها بالأهداف الاستراتيجية الشاملة والأولويات الوطنية مما يحد من فعالية الموازنة الحديثة.

يمكن القول أن التحديات والمعوقات مجتمعة تشكل تحدياً كبيراً أمام نجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء مما يتطلب تطويراً شاملاً للنظم الإدارية والهياكل التنظيمية القدرات البشرية في القطاع الحكومي.

المبحث الثاني: نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

تمهيد:

أصبحت الأنظمة المحاسبية التقليدية التي تقوم بقياس تكلفة الخدمات أو المنتجات بشكل إجمالي وتشكيل موازنات تقديرية للمؤسسة ككل عاجزة عن تطوير الأداء والاستجابة لمتطلبات المرحلة الجديدة نظراً لأن التقديرات غير دقيقة، ولأن تخصيص التكاليف وتحميلها لا يتم بصورة دقيقة وموضوعية مما لا يوفر البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة من أجل التخطيط والرقابة والمتابعة وتطوير العمل بشكل ملائم. (زوده، 2026، ص 64).

ونتيجة للإنتقادات التي وجهت للأنظمة التقليدية وضرورة قياس وتحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات بدقة ظهرت أنظمة التكاليف الحديثة منها (نظام التكلفة على أساس الأنشطة (Activity Based Costing (ABC) لتلافي عيوب التخصيص التقليدي، إذ تميز نظام ABC بالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات أو الخدمات من خلال التخصيص الأمثل للموارد ويعتمد على فهم الأنشطة التي تستهلك الموارد وتخصيصها على أهداف التكلفة (إسماعيل، مسلم و البياتي، غازي، 2022، ص 273)

1. مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

عُرفت نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بأنه ذلك النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع التكلفة الأساسي (Horngren et. al., 2011)، كما عُرف بأنه: نظام استراتيجي لتخصيص وتوزيع التكاليف، يسهم بشكل فاعل في تزويد الشركة بمعلومات أكثر دقة، تزيد من قدرة الشركة على التخطيط والرقابة ورسم السياسات التشغيلية والإنتاجية والاستراتيجية من خلال التخصيص الجيد للتكلفة، كما يخفض التكاليف من خلال تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المتسببة بها، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات المتسببة بها وبالتالي التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة. (ابوغين والداعور، 2013، ص 13)

2- المفاهيم الأساسية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يقوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة على مجموعه من المفاهيم تشكل الإطار العملي للتطبيق وتستخدم هذه المفاهيم في تحليل العمليات وربط التكاليف والأنشطة الفعلية التي تستهلك الموارد وهي: (زوده، 2026، ص 67-69).

1-الموارد (Resources): هي العناصر التي تستخدمها الوحدة في تنفيذ العمليات كـ (العمالة والآلات)
2-الأنشطة (Activities): هي مجموعة من المهام والعمليات المتكررة داخل الوحدة الاقتصادية التي تستهلك الموارد لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة.

3-مسببات التكلفة (Cost Drivers): العوامل أو المقاييس التي تسبب حدوث التكلفة وتوضح العلاقة السببية بين النشاط والمنتج المستفيد منه.

4-مستويات الأنشطة (Activity Levels): تقسيم الأنشطة إلى مستويات تشمل مستوى الوحدة، مستوى الدفعة، مستوى المنتج، ومستوى خدمة المنشأة ككل.

5-موضوع التكلفة (Cost Object): الهدف النهائي الذي توزع عليه التكاليف مثل المنتج، الخدمة، العميل، أو خط الإنتاج.

3-مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يتمتع نظام (ABC) بعدة مزايا أهمها: (ابوغين والداعور، 2013، ص 13-14)

1- يعتبر نظام (ABC) نظاماً شاملاً كاملاً، لأنه يعمل على توضيح ماهية عمل المنشأة وتقسيمها إلى أنشطة، وكذلك توزيع عناصر الأعباء الإضافية (التكاليف غير المباشرة) على الأنشطة التي تستهلك الموارد بعد تحديدها على أساس مجمعات التكاليف (Cost Pools)، وإنشاء مصدر تكلفة لكل نشاط، أو لمجموعة من الأنشطة، كذلك تحديد مسببات استهلاك لكل نشاط للموارد، وإعداد معدل تحميل مناسب لجميع تكاليف كل نشاط من الأنشطة المتجانسة، وتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات عن طريق مسبب تكلفة (Cost Driver) لمجمع تكلفة كل نشاط.

2-يصنف نظام (ABC) الأنشطة حسب القيمة المضافة مما يتيح الفرصة لإدارة الشركة لدراسة تكاليف الأنشطة بعمق، ويجعلها قادرة على التحليل الملائم، ومحاولة استبعاد الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تضيف قيمة، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

- 3-يساعد على اتخاذ قرارات إدارية أفضل من خلال التحديد الدقيق لتكاليف المنتجات وبالتالي اتخاذ قرارات تتعلق بالتوقف عن انتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو شرائه من الخارج .
- 4-يساعد المدراء في خفض وترشيد الموارد المستنفذة من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ عمليات البيع والتسويق، بالإضافة الى رفع كفاءة أداء الوحدات الاقتصادية من خلال استخدام المناهج الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة. كما أن هذا المنهج يساهم في توفير المعلومات المالية وغير المالية عن الوحدات الاقتصادية مما يؤدي الى زيادة الربحية وتحسين أداء وانسياب العمل في عمليات وأنشطة الوحدات الاقتصادية .
- 5-يقدم هذا النظام معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة، كما يزود المدراء بأسباب نشوء التكلفة مما يزودهم برؤية واضحة بتحليلات التكلفة والمنفعة، ويمكن كذلك من الاستغلال الأفضل للموارد النادرة .
- 4-عيوب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)
- رغم المزايا التي يتمتع بها نظام التكاليف المبني على الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن الدراسات أجمعت على وجود العديد من العيوب الموجهة له، والتي من أهمها: (شقفه، 2007، ص 69)
- 1- أن كفاءة استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة يعتمد بصفة رئيسة على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وفي الواقع العملي من الصعوبة اختيار مسببات التكلفة الأمر الذي يترتب عليه الاستعانة بخبرات خارجية بالإضافة إلى إعادة تدريب للكادر المحاسبي لضمان نجاح تطبيق النظام.
 - 2-عدم قدرته على حل جميع المشكلات المتعلقة بالتخطيط المستقبلي، حيث يعتمد الأسلوب التحليلي على البيانات التاريخية، وبذلك يتفق مع الأوجه المختلفة للمحاسبة بوجود بعض النواحي السلبية للاعتماد على القياس بناء على الأرقام التاريخية، وكون ذلك لا يناسب القرارات المتعلقة بالفترات المستقبلية
 - 3-نظام التكاليف المبني على الأنشطة ما زال يعتمد على أسلوب التحميل الشامل للتكاليف، مما لا يفيد في كثير من القرارات الإدارية والإستراتيجية.
 - 4-عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي تكاليفي ودراية كافية من المحاسبين والممارسين، وهذا ما يفتقر إليه من يستخدمون نظام التكاليف التقليدي
 - 5-مقاومة العنصر البشري للتغير وعدم قناعتهم بتطبيق الأنظمة المتطورة، سواء □ بسبب نقص الخبرة لديهم أو عدم كفاءتهم في تطبيق النظام بكفاءة وفعالية)
 - 6-الصعوبة النسبية في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المنشآت الخدمية وذلك بسبب مشكلتين: أولهما الصعوبة الكبيرة في الحصول على البيانات في المنشآت الخدمية، حيث إن الكثير من الأنشطة تميل إلى أن تشتمل على مهام بشرية غير متكررة والتي لا يمكن تسجيلها أوتوماتيكياً، أما الثانية فتتمثل في أن نسبة كبيرة من التكاليف في الصناعات الخدمية تميل إلى أن تكون تكاليف أنشطة على مستوى التسهيلات والتي لا يمكن تتبعها إلى أي من الخدمات التي تقدمها المنشأة
 - 7-يتطلب نظام التكاليف المبني على الأنشطة سجلات محاسبية تفصيلية، ونظام جيد للترميز، وترقيم التكاليف، من أجل تخصيص التكاليف بصورة دقيقة على الأوعية التكاليفية، ومن ثم المنتجات، ويتطلب ذلك الاستثمار في نظام معلومات ليفي بهذا الغرض وبالتالي يترتب عليه تكلفة مالية مرتفعة بالإضافة إلى ارتفاع تكلفة التشغيل الخاصة بالنظام وبالتالي تتأثر اقتصاديات تطبيقه سواء في القطاع الخدمي أو الصناعي أو التجاري
 - 8-أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يفترض أن العلاقات بين الموارد والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقات خطية
 - 9-نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلاً قد يكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظراً لصعوبة تحديد مسبب التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة، مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك مباني المصنع أو الضريبة السنوية المدفوعة على مباني المصنع وما شابه

5- الخطوات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يتطلب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مجموع من الخطوات المنظمة التي تهدف إلى نظام دقيق يعكس العلاقة بين الأنشطة والتكاليف، ويساعد في قياس التكاليف بدقة، وتتمثل تلك الخطوات في: (الشمرى، 2023 ، ص 18) و (وشقفة ، 2007 ، ص 72)

- تحديد الأنشطة:
- تجميع الأعمال والوظائف المتجانسة داخل الشركة في مجموعات يطلق عليها اسم نشاط (مثل فحص الجودة أو تجهيز الآلات).
- تحديد تكلفة كل نشاط:
- تجميع كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بكل نشاط في مجمع تكلفة خاص به.
- اختيار محركات التكلفة للموارد:
- تحديد مسببات أو محركات التكلفة لتخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المختلفة في المرحلة الأولى.
- حساب معدلات النشاط:
- حساب معدل التكلفة لكل وحدة من محرك النشاط عبر قسمة إجمالي تكلفة النشاط على إجمالي حجم محرك النشاط.
- تخصيص التكاليف لعناصر التكلفة النهائية:
- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء بناءً على الاستخدام الفعلي لمحركات التكلفة.

6- الصعوبات والتحديات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

هناك العديد من الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، وقد أوجزها فيما يلي: (شقفة، 2007، ص 76)

1- توافر البيانات:

حيث تعد مشكلة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات لنظام التكاليف المبني على الأنشطة من أهم المشكلات التي تواجه تطبيق هذا النظام، فقد يجد صعوبة بل يستحيل في بعض الأحيان توفير بيانات تفصيلية عن الموارد وعن الأنشطة المستهلكة للموارد وعن كل مسبب من مسببات التكلفة. ويمكن التغلب على ذلك من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة جزئياً بهدف تقليل مشاكل القياس حتى يتم تطبيقه على المنشأة ككل.

2- تكلفة النظام:

حيث إن زيادة تكلفة تطبيق هذا النظام يكون أهم عائق يواجه إدارة المنشآت الصناعية أو الخدمية التي قد ترغب في تطبيق هذا النظام المتطور. ويمكن تجاوز هذه الصعوبة من خلال عدم التمسك بضرورة تحقيق الدرجة المرغوب فيها من الدقة والتعقيد في نظام تحديد تكلفة المنتجات مرة واحدة وإنما بشكل تدريجي.

3- المقاومة والاعتراض على التغيير:

يواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بمقاومة واعتراض كبير من الأقسام التي لا ترغب في التغيير والتمسك بنظام التكاليف التقليدي، إلا أنه يمكن تجاوز ذلك من خلال عقد برامج للتعليم والتدريب لمن هم متوقع تعاملهم مع هذا النظام، وكذلك دعم وتشجيع الإدارة العليا للنظام الجديد من خلال مشاركتها مع كافة الأقسام والإدارات في تحديد أهداف تطبيق النظام.

وبالرغم من الصعوبات والتحديات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة نرى أن مميزات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تفوق عيوبه وأن منفعته تفوق تكاليف تطبيقه ومن الممكن الاستفادة من مميزات تطبيقه بالتكامل مع الأنظمة الاستراتيجية الحديثة للمحاسبة الإدارية كنظام موازنة البرامج والأداء الذي يقوم إعدادها على مبدأ الشراكة الذي يعتمد على فريق متعدد التخصصات من محاسبين وإداريين وفنيين ومدراء ماليين بهدف ترشيد الإنفاق العام وتحسين الأداء على مستوى المؤسسة الكلي.

المبحث الثالث: ترشيد الإنفاق العام

يعد الإنفاق العام أحد أدوات السياسة المالية المهمة؛ حيث تستطيع الدولة من خلال تبني سياسات إنفاقية مختلفة تتعلق بحجمه وهيكله ومصادر تمويله تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال التأثير في محدداته الاقتصادية الكلية المختلفة، ومنها: معدلات التضخم والبطالة والنمو الاقتصادي... إلخ، رغم ذلك قد يتسم الإنفاق العام بعدم الكفاءة إذا لم تكن هناك من الإجراءات والضوابط الكفيلة بمواجهة الإسراف والهدر الذي يعرقل تحقيق الأهداف المرجوة منه (ابوالعنين، 2025، ص 355)

إن الاهتمام بموضوع ترشيد الإنفاق الحكومي أفرزته الظواهر الاقتصادية المتعاقبة التي مرت به اقتصادات الدول المختلفة وفي مقدمة هذه الظواهر تأتي حالة الكساد الاقتصادي التي عمت الكثير من دول العالم، إضافة إلى الأزمات والانهيarts المالية والتي أدت بمجملها إلى انخفاض حاد في حجم الإيرادات العامة وضياع الأموال العامة. (سلطان، ومحمد، 2018، ص 380)

(1) مفهوم ترشيد الإنفاق العام:

إن ترشيد الإنفاق العام بمعناه الإصطلاحي مشتق من كلمة (الرشد الاقتصادي) ويعني ذلك حسن التعامل مع الأموال كسباً وإنفاقاً أي (ترشيد الإنفاق العام، وترشيد الإيرادات العامة) فقد عُرف ترشيد الإنفاق العام بأنه: تأهيل النفقة العامة لتحقيق أقصى منفعة ممكنة بأقل تكاليف ممكنة مع مراعاة جودة السلع أو الخدمات أي زيادة إنتاجية النفقة العامة ورفع مردودها، وينبغي وضع برنامج دقيق ومناسب يسمح بمحاربة كل صور الإسراف والتبذير لا سيما في بنود الإنفاق الاستهلاكي. (حميدة، 2016، ص 60)

كما عُرف ترشيد الإنفاق العام بأنه: خط الدفاع الأول للحد من العجز في الموازنة وتوفير المال العام حيث يقدم الأهم على المهم فيها ويرتب أولويات الإنفاق العام مع إلغاء أو تأجيل الأنشطة التي ليس لها قيمة اجتماعية واقتصادية. (البركي، والشمري، 2022، ص 169)

(2) أهداف وأهمية ترشيد الإنفاق العام:

تهدف معظم الدول النامية ومنها فلسطين إلى ترشيد الإنفاق العام باعتباره السبيل الوحيد لهذه البلدان في ضوء قدراتها التحويلية المحدودة وصعوبة تخفيض انفاقها العام من أجل تجنب الآثار السلبية المرتبطة بمحاولات عجز الموازنة من خلال: فرض المزيد من الضرائب والرسوم وغيرها، كما يعتبر ترشيد الإنفاق العام السبيل الأمثل للتخصيص الأمثل للموارد وكفاءة الاستخدام، وإعادة هيكلة المصروفات من خلال تقليص حجم ونوعية المصروفات التي لا تحقق مردود كبير، الحد من الإسراف والتبذير وكل مظاهر وأشكال سوء استخدام السلطة والمال العام، تجنب مخاطر الدين العام وآثاره حيث تعاني الكثير من البلدان النامية من مشكلة تسديد ديونها (Hambli, 2018, p76)

(3) خصائص ترشيد الإنفاق العام في النظام الحكومي الفلسطيني:

يحتل ترشيد الإنفاق في النظام الحكومي الفلسطيني أهمية كبيرة جداً خصوصاً مع محدودية الموارد والاعتماد الكبير على التمويل الخارجي وتتمثل تلك الخصائص في: (وزارة المالية الفلسطينية، 2024)

- 1- **الطابع الإلزامي:** حيث أن ترشيد الإنفاق العام ضرورة حتمية وملزمة نتيجة العجز المزمن في الموازنة العامة وتراجع المساعدات.
- 2- **التركيز على النفقات الجارية:** أكثر من 70% من الإنفاق الحكومي يتعلق برواتب وتشغيل الموظفين والعاملين، لذا يكون الترشيح متعلق بتلك البنود.
- 3- **المركزية:** وزارة المالية هي الجهة المركزية التي تضع سياسات الترشيح بالتنسيق والمتابعة مع كافة الإدارات المختلفة.
- 4- **الارتباط بالوضع السياسي:** قيام سلطات الاحتلال الإسرائيلي بمنع المقاصة أو إقطاع منها يؤثر علة قدرة الحكومة على الإنفاق بشكل مباشر.
- 5- **التركيز على الخدمات الأساسية:** حيث أن قطاع الصحة والتعليم تتصدران الأولوية في ترشيح الإنفاق بالمقارنة مع القطاعات الأخرى.

(4) معوقات وتحديات ترشيد الإنفاق العام:
يتم تحديد معوقات وتحديد ترشيد الإنفاق العام وفقاً للجدول التالي: (ابوعكر، 2022، ص 651)

معوقات إدارية وفنية	معوقات سياسية واقتصادية	معوقات اجتماعية
1- ضعف نظام المعلومات المالية: غياب الربط بين نظام الإنفاق ونظام الأداء يصعب قياس الأداء	1- الاعتماد على المقاصة والمساعدات: حيث أن تأخيرها أو الإقطاع منها يؤدي إلى أزمة سيولة، ويجبر الحكومة على التقليل الفجائي.	1- الضغط الشعبي والنقابي: أي محاولة لتقليص التوظيف أو الترفيات أو الرواتب يواجه بالرفض.
2- الموازنة التقليدية: بسبب إعتادها على بند "الإنفاق" وليس على بنود (البرنامج والنتائج) مما يصعب من الحكم على العائد	2- الالتزامات الثابتة: كالرواتب، فاتورة الكهرباء، الديون، فالترشيد فيها محدود	2- ثقافة الحقوق المكتسبة: صعوبة تقبل الغاء بعض الإعفاءات أو الدعم.
3- غياب قواعد بيانات دقيقة للتكاليف: ليتم من خلالها تحديد التكلفة الفعلية للخدمة	3- الوضع الأمني والحصار: يزيد تكاليف الخدمات ، ويخلق نفقات طارئة ليس مخططاً لها.	
4- ضعف الكوادر المالية والتدريب: على أدوات الترشيح الحديثة	4- الازدواجية في بعض الخدمات: تتمثل في معوقات وتحديث الإزدواجية في الخدمات بين السلطة والوكالة والمنظمات.	

(5) مقومات نجاح ترشيد الإنفاق العام:

ولمواجهة معوقات وتحديات ترشيد الإنفاق العام يستوجب وجود مجموعة من المقومات لنجاح ترشيد الإنفاق العام هي: (Hambli , 2018, p76)، (قدوري، 2016، ص 126-127)

- تحديد الأهداف المراد تحقيقها بصورة دقيقة ومستمرة.
- ترتيب الأهداف وفق أهميتها النسبية مع الأخذ بعين الاعتبار المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها المجتمع
- إعادة تقييم برامج الإنفاق على فترات وفقاً لما يطرأ من متغيرات على أولويات الأهداف
- دقة إعداد تقديرات بنود الموازنة الحكومية: يتطلب اتباع منهج التقدير والتقييم الموضوعي القائم على المعرفة والخبرة الجيدة لجميع أوجه الأنشطة المختلفة.
- تحديد الدور الاقتصادي للإدارة المالية مما يساعد في توفير البيانات التحليلية اللازمة لإجراء الترشيح المطلوب من خلال الاعتماد على عدة اعتبارات منها: وجود نظام محاسبي يعتمد على نظام التكاليف ونظام إداري يساعد في استخدام محاسبة المسؤولية ، ربط أوجه الإنفاق العام بوحدة الأنشطة المختلفة، موازنة قيمة المخرجات بتكلفة المدخلات
- رفع مستوى كفاءة وفعالية عناصر الإنفاق من خلال تحقيق أفضل النتائج الممكن تحقيقها بأقل التكاليف من خلال القضاء على جذور التبذير والاسراف والاستخدام الأمثل للموارد.

سيتم عرض الدراسات السابقة منها العربية والأجنبية المرتبطة بعنوان الدراسة كما يلي:
أولاً: الدراسات العربية التي تناولت نظام موازنة البرامج والأداء:

(أ) الدراسات العربية

1- دراسة: (ابوالعنين، 2025)

بعنوان: رفع كفاءة وأداء الإنفاق العام في مصر بالتحول إلى نظام موازنة البرامج والأداء ، مجلة بحوث الشرق الأوسط، العدد 114، ص ص 353-392

تناول البحث موازنة البرامج والأداء كأحد الأنظمة الحديثة من أنظمة الموازنة العامة لحل مشكلة التزايد المستمر في حجم الإنفاق العام دون تزايد إنتاجيته أو تحسن جودة السلع والخدمات التي تقدمها الحكومة، وينجم عن ذلك عجز هيكلي في الموازنة العامة؛ مما يؤثر بالسلب على بعض المتغيرات الاقتصادية الكلية والتي من أهمها المستوى العام لأسعار ومستويات التشغيل ومعدل النمو الاقتصادي، واستعرض البحث موازنة البنود أو الموازنة التقليدية وأبرز أهم مميزاتها، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: عدم قدرة الموازنة التقليدية (موازنة البنود) على ترشيد لإنفاق العام ورفع كفاءته، ويرجع ذلك إلى تركيز هذا النوع من الموازنات على الرقابة دون الأداء؛ أي التركيز على مدخلات الإنفاق المختلفة من أجور و سلع ومستلزمات دون التركيز على مخرجات ونتائج هذا الإنفاق، ثم تناول البحث موازنة البرامج والأداء كأسلوب بوصفه من الأساليب الحديثة للموازنة العامة مبيناً المقصود بها من جانب رجال الفقه المالي وبعض المؤسسات الدولية، واستعرض أسباب التحول إلى موازنة البرامج والأداء من أجل ترشيد الإنفاق العام ومواجهة الهدر والإسراف فيه والتي كان من أهمها تركيز موازنة البرامج والأداء على الأداء دون الرقابة وحدها؛ أي بتركيزها على مخرجات الإنفاق وتقييم كفاءته ونتائجه كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها: ضرورة توعية جميع العاملين بالموازنة العامة نحو قبول التحول الحقيقي من الموازنة التقليدية لموازنة البرامج والأداء وليس تحول ظاهري لإصلاح المالية العامة، ودعم القيادة السياسية العليا للتحول نحو موازنة البرامج والأداء وتذليل كافة الصعوبات التي تواجه تطبيق الموازنة العامة بشكل شامل، يجب الاستفادة من التجارب المحلية والدولية المختلفة للدول التي تشبه ظروف بلادنا من الناحية الاقتصادية والاجتماعية.

2-دراسة: (البركي، والشمري ، 2022)

بعنوان: دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي

يهدف هذا البحث إلى بيان دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي، وذلك من خلال التطرق إلى كل من مفهوم ترشيد الانفاق الحكومي وأهميته في ظل تسارع نمو الانفاق العام في العراق ولا سيما بعد العام 2003 الذي أحدث صعوبات مالية لا يمكن تجاهلها الأمر الذي انعكس سلباً على الموازنة العامة بشكل مباشر؛ حيث توسعت الفجوة بين الواردات والنفقات وما استتبع ذلك من تزايد ظاهرة العجز في الموازنة العامة وبنسب كبيرة تتجاوز النسبة المحددة في القوانين المالية النافذة (3%) فضلاً عن انحسار قدرة الحكومات المتعاقبة على الالتزام ببرامجها ومشاريعها التطويرية؛ ويزداد الأمر حرجاً في عدم قدرتها في بعض الأحيان على توفير الدعم المالي المطلوب لتقديم الخدمات الأساسية للمجتمع نتيجة لأعبائها المتزايدة؛ وتأتي أهمية هذا البحث في أنّ ترشيد الانفاق العام يُعد السبيل الوحيد للدولة للحد من العجز في الموازنة العامة وتجنب الآثار السلبية الملازمة لمحاولات علاج عجز الموازنة سواء من خلال فرض المزيد من الضرائب والرسوم ، أو اللجوء إلى القروض وغيرها؛ الأمر الذي يُحتم على الحكومة ترشيد الانفاق في كل الوحدات الحكومية دون تمييز، كونها ضرورة مالية لا بد من تحقيقها ويعتبر التحول نحو نظام موازنة البرامج والأداء في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة من أفضل الطرق لترشيد الانفاق الحكومي، وتجنب الاقتراحات العشوائية الأخرى غير المجدية على وفق مفهوم (الوقاية خير من العلاج)

بعنوان: دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد القرارات المالية لدى وزارة المالية الفلسطينية في المحافظات الجنوبية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد القرارات المالية لدى وزارة المالية الفلسطينية، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وعلى كل من المقابلات الشخصية والاستبانة كأداة لجمع البيانات، حيث تم توزيع الاستبانة على كافة أفراد مجتمع الدراسة، وبذلك تم توزيع (89) استبانة، وقد تم استرداد (71) استبانة، ما يمثل (79.77%) كنسبة استرداد، وهي نسبة جيدة للإجابة على أسئلة الدراسة، واختبار فروضها، وقد تم تحليل نتائج الاستبانة باستخدام برنامج الحزم الإحصائية (SPSS)، حيث تمثل مجتمع الدراسة في العاملين في الإدارات العامة المختلفة بوزارة المالية ممن يستوجب عملهم ارتباطاً وثيقاً باستخدام موازنة البرامج والأداء. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن تطبيق موازنة البرامج والأداء يساعد في تحسين عمليات التخطيط والرقابة وترشيد القرارات المالية لدى وزارة المالية الفلسطينية من خلال تحديد الأهداف في ضوء الإيرادات والنفقات، ومقارنة ما هو وارد بالموازنة بما هو متحقق واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، كما أن نماذج إعداد موازنة البرامج والأداء توفر مقاييس تساعد في الحكم على فعالية وكفاءة الأداء، وأيضاً توجد متطلبات ضرورية لنجاح تطبيق موازنة البرامج والأداء، وهذا يتفق مع نتائج الدراسات السابقة كضرورة توفر نظام محاسبة تكاليف، ومحاسبة إدارية، واعتماد أساس الاستحقاق للقياس المحاسبي للأنشطة الحكومية، والتوجه نحو القياس الكمي للأداء الحكومي. وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بصورة أكبر نحو استخدام الموازنة في مجالات التخطيط والرقابة ضمن خطة استراتيجية تعكس الأهداف المطلوب تحقيقها على مدى أطول من السنوات، وكذلك العمل على تطوير مقومات النظام المحاسبي، بما يتضمن تطوير السياسات المالية وإيجاد نظام إجرائي لتطبيق محاسبة التكاليف

4-دراسة: (الهادي، آدم محمد وآخرون، 2021)

بعنوان: الإنتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء زأثرها على الأداء المالي (دراسة حالة وزارة المالية – القوى العاملة)، ولاية شرق دارفور، الضيعين

تناولت الدراسة آثار استمرار الوحدات الحكومية في السودان لموازنة البنود التقليدية ونتائج تطبيق موازنة البرامج والأداء كنظام حديث للموازنات في وزارتي المالية والقوى العاملة على كفاءة وفعالية الإنفاق العام، توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن سبب أسلوب الموازنة التقليدي المتبع كان سبباً في ضعف كفاءة الأداء المالي بالوحدات الحكومية؛ ومن ثم الاستمرار المتواصل في حجم الإنفاق العام، وأن تطبيق موازنة البرامج والأداء في وزارة المالية ووزارة القوى العاملة يؤدي إلى زيادة الكفاءة المالية والإدارية للوحدات الحكومية، وزيادة زيادة كفاءة المؤشرات المالية، كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها: سرعة التحول نحو موازنة البرامج والأداء لضبط الإنفاق العام في حدود احتياجات أفراد المجتمع مع التأكد من سلامة المعلومات المالية والمحاسبية وترسيخ مبدأ الشفافية.

4-دراسة: (سلطان، ومحمد، 2018)

بعنوان: إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي "دراسة ميدانية"

هدف البحث إلى تسليط الضوء على مفهوم وأهمية موازنة البرامج والأداء كأحد الأساليب الحديثة لإعداد الموازنات العامة والتي فرضتها الحاجة الفعلية لتطوير أسس إعداد الموازنة العامة نتيجة لزيادة تدخل الدولة في مفاصل حياة المجتمع لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، إذ أن استمرار الدول باتباع الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة يؤدي بتوالي السنوات إلى تضخم حجم النفقات العامة دونما حاجة فعلية إلى هذه الزيادة. عليه وبغية ترشيد الإنفاق الحكومي في موازنة إقليم كردستان جاء البحث لتوضيح كيفية تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء وذلك بعد اجراء استقراء تحليلي لواقع الموازنة العامة في الإقليم من حيث خصائصها وموطن القوة والضعف فيها. هذا إلى جانب تصميم استبانة من ثلاثة محاور وزعت على عينة من الدوائر الحكومية التي ترتبط موازنتها بالموازنة العامة للإقليم للوقوف على المشاكل التي تكتنف الأسلوب التقليدي في إعداد الموازنة العامة من جهة، وبيان مدى إمكانية تطبيق أسلوب موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيد الأنفاق العام من جهة أخرى. وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج منها: وجود زيادة مستمرة في النفقات العامة سنة بعد أخرى بسبب التوسع في بند الرواتب والأجور نتيجة التعيينات الكثيرة في القطاع العام، و ضعف القطاع الخاص في جذب الاستثمارات وأستقطاب الأيدي العاملة، كما

توصل البحث إلى مجموعة من التوصيات منها: ضرورة الاتجاه نحو تطبيق موازنة البرامج والأداء على اعتبار أنها أكثر الأساليب الحديثة استخداماً سواء في الدول المتقدمة أو النامية إلى جانب تهيئة المتطلبات والظروف اللازمة لتطبيقها سواء من الناحية الفنية أو الإعلامية من خلال توعية قيادات الأجهزة الحكومية بأهمية تقبل التغيير.

(ب) الدراسات الأجنبية

1- دراسة (El-Sayed, H ; 2024)

The role of performance-based budgeting in rationalizing public health expenditure: A case study of Egypt

بعنوان: دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الصحي العام: دراسة حالة مصر

هدفت الدراسة إلى البحث كيف يمكن لموازنة البرامج والأداء أن تساعد في ترشيد الإنفاق الصحي العام مستخدمة منهجية دراسة حالة ومقابلات مع المدراء الماليين في وزارة الصحة، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن موازنة البرامج والأداء ساعدت في تحديد البرامج منخفضة الأداء وإعادة تخصيص 18% من الموازنة للخدمات ذات الأولوية، كما توصلت إلى مجموعة من التوصيات منها: ضرورة التطبيق التدريجي بدءاً بالأقسام عالية التكلفة مثل الغسيل الكلوي والأورام.

2- دراسة (Khan, A., & Ahmed, 2023)

هدفت الدراسة إلى بحث أثر موازنة البرامج والأداء في السيطرة على الإنفاق الصحي في المستشفيات الحكومية. واستخدمت المنهج الوصفي التحليلي مع دراسة حالة على 5 مستشفيات حكومية. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن تطبيق موازنة البرامج والأداء أدى إلى تخفيض 14% من الإنفاق غير الضروري وتحسين تخصيص الموارد من خلال ربط الموازنة بالمخرجات القابلة للقياس، ومجموعة من التوصيات منها: تطبيق موازنة البرامج والأداء يتطلب نظام معلومات قوي وتدريب للموظفين.

ثانياً: الدراسات العربية التي تناولت نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

(أ) الدراسات العربية:

1-دراسة (عبدالرحمن، ، 2024)

بعنوان: دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين كفاءة الإنفاق في القطاع الصحي: دراسة حالة مستشفيات وزارة الصحة المصرية

هدفت الدراسة في البحث عن دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الطبية بدقة وترشيد قرارات الإنفاق. مستخدمة منهجية دراسة حالة في 3 مستشفيات تابعة لوزارة الصحة المصرية باستخدام أسلوب تحليل التكاليف. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ساهم في تخفيض تكلفة المريض الواحد بنسبة 12% وكشف عن أنشطة لا تضيف قيمة يمكن الاستغناء عنها كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها: ضرورة التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وموازنة البرامج والأداء لأنه يحقق أقصى استفادة ممكنة من مميزات كلٍ من النظامين.

2-دراسة (الحوالدة، ، 2023)

بعنوان: أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ترشيد الإنفاق العام في المستشفيات الحكومية الأردنية.

هدفت الدراسة إلى قياس مدى مساهمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف غير المباشرة وترشيد الإنفاق في المستشفيات الحكومية. مستخدمة المنهج الوصفي التحليلي واستبانة على 120 مدير مالي ومحاسب في 6 مستشفيات حكومية. كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن تطبيق نظام التكاليف على أسس الأنشطة ABC يؤدي إلى تحديد مراكز التكلفة بدقة وتخفيض الهدر في الموارد بنسبة 17%، وتحسين قرارات تسعير الخدمة. كما توصلت إلى مجموعة من التوصيات منها: ضرورة تدريب الكوادر المالية وتطوير نظام المعلومات المحاسبي لدعم التطبيق.

بمعنوان: مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في وزارة الصحة الفلسطينية: دراسة ميدانية

هدفت الدراسة إلى تقييم جاهزية وزارة الصحة الفلسطينية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتحديد المعوقات. مستخدمة منهجية دراسة ميدانية باستخدام الاستبانة والمقابلات على عينة من العاملين في الإدارة المالية بوزارة الصحة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: وجود قابلية عالية للتطبيق بنسبة 68%، وأن أبرز معوقات التطبيق هو ضعف نظام المعلومات ونقص الخبرة الفنية. كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: البدء بالتطبيق التجريبي في الأقسام عالية التكلفة مثل غسيل الكلى والعناية

(ب) الدراسات الأجنبية:

1- دراسة: (Gunasekaran, A., & Sarhadi ; 2024)

بمعنوان:

Activity-Based Costing as a Tool for Fiscal Discipline in Public Health Organizations

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كيف يدعم الانضباط المالي والشفافية في التكلفة في الصحة العامة مستخدمة منهجية الاستبانة وتحليل البيانات المالية في 6 منظمات صحية عامة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC زاد الشفافية بنسبة 30% وقلل تجاوزات الموازنة من خلال محركات تكلفة دقيقة. كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها: ضرورة دمج نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مع مؤشرات الأداء يعزز المساءلة.

2- دراسة: (Innes, J., & Mitchell, F. (2023))

The Impact of Activity-Based Costing on Expenditure Rationalization in Government Healthcare

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ترشيد الإنفاق العام داخل هيئة الخدمات الصحية الوطنية (NHS) مستخدمة منهجية التحليل الكمي لبيانات التكلفة قبل وبعد تطبيق ABC في 5 مؤسسات صحية تابعة لـ NHS. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: تحسن دقة التكلفة بنسبة 15% وتخفيض إجمالي الإنفاق بنسبة 9% بعد سنتين من تطبيق ABC. كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها: دعم الإدارة العليا وتدريب الموظفين عوامل نجاح حرجة.

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة العربية منها والأجنبية لنظام موازنة البرامج والأداء اتفقت الدراسات السابقة على أن موازنة البرامج والأداء تساهم بشكل مباشر في ترشيد الإنفاق وزيادة كفاءة تخصيص الموارد، إلا أن الدراسات العربية ناقشت المعوقات والصعوبات التي تواجه التطبيق كضعف الأنظمة ومقاومة التغيير وعدم وضوح الأهداف بشكل أوسع بينما ركزت الدراسات الأجنبية على قياس الأثر المالي، ومن خلال عرض الدراسات السابقة العربية والأجنبية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، اتفقت جميع الدراسات العربية والأجنبية حول أهمية نظام ABC في ترشيد الإنفاق يعتبر أداة فعالة لتحديد قياس التكلفة بدقة وكشف الهدر وتحسين قرارات الإنفاق، إلا أن الدراسات العربية ركزت على المعوقات وبيئة العام ونقص البنية التحتية. بينما ركزت الدراسات الأجنبية على قياس الأثر التراكمي وربط النظام بمؤشرات الأداء وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أنها تربط بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وموازنة البرامج والأداء من خلال تطبيق التكامل بين نظام موازنة البرامج والأداء ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على قسم غسيل الكلى في وزارة الصحة الفلسطينية في ظل أزمة تمويل وحصار.

الفصل الثالث: الإطار المقترح بين نظام موازنة البرامج ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والحالة محل الدراسة

يتناول الفصل الثالث الإطار المقترح للدراسة من خلال تناول مبحثين أساسيين يتمثل المبحث الأول منها (الإطار المقترح لنظام موازنة البرامج والأداء ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) موضحاً مفهوم وأهمية الإطار وخطوات تطبيقه والمعوقات والصعوبات التي تواجه تطبيقه ، ويتمثل المبحث الثاني منها في (الحالة محل الدراسة) موضحاً أهمية القسم ، والتكاليف الخاصة به سيتم تناولهم كما يلي:

المبحث الأول : الإطار المقترح بين نظام موازنة البرامج والأداء ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تمهيد:

شهدت وزارة الصحة الفلسطينية ضغوطاً متزايدة على موازنتها نتيجة لارتفاع الطلب على الخدمات الصحية، وزيادة كلفة الأدوية والمستلزمات، وارتفاع فاتورة التحويلات الطبية للخارج، في ظل أزمة تمويل مزمنة وعدم انتظام التحويلات. وأمام هذه التحديات، أصبح من الضروري البحث عن أدوات إدارية ومحاسبية حديثة تمكن متخذي القرار من ترشيد الإنفاق ورفع كفاءة استخدام الموارد المتاحة. ولقد برز في هذا السياق نظامان متكاملان يعتبران من أهم مداخل الإصلاح المالي والإداري الحديث:

أولاً: نظام موازنة البرامج والأداء PBB

وهو نظام يربط بين تخصيص الموارد المالية والمخرجات والنتائج القابلة للقياس. ويساهم في زيادة الشفافية والمساءلة، ويوجه الإنفاق نحو البرامج ذات الأولوية ويقلل من الهدر الناتج عن التمويل العشوائي (Robinson & Last, 2021).

ثانياً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

وهو نظام يهدف إلى تحديد تكلفة الخدمة بدقة من خلال تتبع استهلاك الموارد للأنشطة ثم للخدمات. ويساعد في كشف الأنشطة التي لا تضيف قيمة وتخفيض التكاليف غير المباشرة، مما يوفر بيانات دقيقة لصناعة القرار (Kaplan & Anderson, 2022). وسيتم تناول التكامل بين النظامين من خلال النقاط التالية:

1- مفهوم إطار التكامل بين نظامي موازنة البرامج والأداء والتكاليف على أساس الأنشطة:

هو عبارة عن إطار يجمع بين نظامين حديثين للمحاسبة الإدارية والتكاليف المتقدمة يتمثل الأول منه في نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يهدف إلى توفير البيانات التكاليفية الدقيقة لكل برنامج ونشاط ، كمدخلات في النظام الثاني المتمثل في (نظام موازنة البرامج والأداء) بهدف ترشيد الإنفاق العام واتخاذ قرارات تمويلية رشيدة. بمعنى آخر، أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يجيب على سؤال "كم تكلفنا الخدمة؟" و "أين يحدث الهدر؟"، بينما تجيب موازنة البرامج والأداء على سؤال "هل النتائج تبرر التكلفة؟" و "أين يجب أن ننفق؟".

2- أهمية التكامل بين نظامي موازنة البرامج والأداء والتكاليف على أساس الأنشطة:

تكمن الأهمية الحقيقية عند التكامل بين النظامين:

في أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يوفر البيانات التكاليفية الدقيقة لكل برنامج ونشاط، بينما توفر موازنة البرامج والأداء الإطار الذي يتم من خلاله توجيه هذه البيانات لاتخاذ قرارات تمويلية رشيدة.

إن تطبيق هذا التكامل في وزارة الصحة الفلسطينية وتحديدًا في الأقسام عالية التكلفة مثل قسم غسيل الكلى، من شأنه أن يحقق الآتي:

1. رفع دقة الموازنة: من خلال بناء الموازنة على أساس تكلفة فعلية للبرامج وليس على أساس بنود تاريخية.

2. ترشيد الإنفاق: بتحديد البرامج منخفضة الكفاءة وإعادة توجيه الموارد لها.

3. زيادة الشفافية والمساءلة: بربط كل شيكل يتم إنفاقه بنتيجة صحية محددة.

4. دعم قرارات التحويل الطبي: بمعرفة التكلفة الحقيقية للعلاج داخل الوزارة ومقارنتها بتكلفة التحويل للخارج.

3-خطوات تطبيق التكامل بين نظامي موازنة البرامج والأداء والتكاليف على أساس الأنشطة:

تتمثل خطوات تطبيق التكامل بين نظام موازنة البرامج والأداء ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC قابلة للتطبيق العملي على الوحدات الحكومية لتحقيق هدف ترشيد الإنفاق العام وتحسين الأداء العام خمس خطوات أساسية:

- **الخطوة الأولى:** تحديد الأنشطة والتكاليف وفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
- **الخطوة الثانية:** تجميع وتوزيع التكاليف وفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
- **الخطوة الثالثة:** ربط التكلفة بمؤشرات الأداء وفقاً لنظام موازنة البرامج والأداء (PBB)
- **الخطوة الرابعة:** التحليل واتخاذ القرار
- **الخطوة الخامسة:** المتابعة والتقييم

ويتم توضيح الخطوات الخمس التطبيقية على (قسم غسيل الكلى من أجل التوضيح بالأمثلة) كما يلي:

الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة والتكاليف وفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

وهي مرحلة تهدف إلى تحديد الأنشطة والتكاليف بهدف تحديد التكلفة الحقيقية (جلسة غسيل الكلى) من تحديد الأنشطة الخاصة (استقبال المريض، تحضير الجهاز، تركيب المريض، عملية الغسيل، المتابعة، التعقيم، صيانة الأجهزة، معالجة المياه في قسم غسيل الكلى)

الخطوة الثانية: تجميع وتوزيع التكاليف وفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

بموجب هذه الخطوة يتم تحديد التكاليف المباشرة ("مستهلكات مواد طبيه ، والأجور المباشرة مثل رواتب الأطباء والمرضى ، و التكاليف غير مباشرة مثل (الكهرباء ، الصيانة، الاستهلاك، رواتب إدارية وإشرافية..... إلخ ، ومحركات التكلفة لكل نشاط مثل (عدد الجلسات، عدد ساعات تشغيل الجهاز ، عدد المرضى، المساحة) ثم توزيع التكاليف على الأنشطة ثم على وحدة الخدمة، مثال تحديد تكلفة الجلسة الواحدة لغسيل الكلى والتي تساوي 200 شيكل (140 شيكل تكاليف مباشرة + 60 شيكل تكاليف غير مباشرة)

الخطوة الثالثة: ربط التكلفة بمؤشرات الأداء وفقاً لنظام موازنة البرامج والأداء (PBB)

وهي مرحلة تهدف إلى ربط الموازنة بالمرجات وليس بالبنود فقط ولتوضيح هذه المرحلة نورد الخطوات التالية بتوضيحها على برنامج (جلسة غسيل الكلى) كما يلي:

- 1- تحديد البرنامج "برنامج علاج مرضى الفشل الكلوي"
- 2- تحديد الأهداف ومؤشرات الأداء كـ (هدف كمي تنفيذ 50,000 جلسة غسيل سنوياً، وهدف نوعي نسبة العدوى أقل من 2% ونسبة رضا المرضى 90% ، وهدف مالي تخفيض تكلفة الجلسة 10%)
- 3- اعداد الموازنة على أساس البرنامج:

وفقاً لهذه الخطوة يتم اعداد الموازنة بناءً على:

عدد الجلسات المتوقعة (للبرنامج) ، وتكلفة الجلسة الفعلية وفقاً لنظام (ABC)

وللتوضيح فإن الهدف الكمي للموازنة (50,000 جلسة) وتكلفة الجلسة المفترضة وفقاً لـ ABC (200 ش)

فإن الموازنة يستوجب إعدادها على أساس البرنامج = 50,000 جلسة × 200 شيكل = 10 مليون شيكل

الخطوة الرابعة: التحليل واتخاذ القرار

وفقاً لهذه المرحلة يتم توفير المعلومات اللازمة لدعم القرار من خلال إعداد موازنة برامج وأداء واقعية وليست تقديرية اعتماداً على التكلفة الحقيقية التي يزودها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ثم تأتي مرحلة الترشيح ورفع الكفاءة ولتوضيح هذه الخطوة بافتراض أن التكلفة الحقيقية لجلسة غسيل الكلى داخلية (200 شيكل) ، وتكلفة جلسة الغسيل إذا ما تمت خارج القسم (350 شيكل) ، يكون القرار (قرار التوسع الداخلي) ، نشاط "صيانة الأجهزة" مكلف ، إذن يستوجب إعادة جدولة الصيانة الوقائية، - يلي هذه المرحلة مرحلة المساءلة والشفافية لرئيس القسم المسؤول عن البرنامج المدرج في الموازنة .

الخطوة الخامسة: المتابعة والتقييم

وفقاً لهذه الخطوة يتم مقارنة "الفعلي بالموازنة" و "المخرجات بالمستهدفات" كل 3 شهور.

ويمكن توضيح ما سبق من خطوات للإطار المقترح في الشكل التالي:

(4) المتطلبات المسبقة لتطبيق خطوات التكامل بين نظامي موازنة البرامج والأداء والتكاليف على أساس الأنشطة:

1. دعم الإدارة العليا من الوزير ووكيل الوزارة.
2. نظام معلومات محاسبي يربط بين الدائرة المالية والإدارات الأخرى.
3. تدريب الكوادر المالية والإدارية على نظامي التكاليف على أساس الأنشطة وموازنة البرامج والأداء.

4. بيانات دقيقة عن عدد البرامج والأنشطة المختلفة ومحركات ومجمعات تكاليفها.

(5) معوقات وتحديات تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظامي موازنة البرامج والأداء والتكاليف على أساس الأنشطة في وزارة الصحة الفلسطينية

رغم أهمية التكامل بين النظامين إلا أن البيئة الفلسطينية تواجه عدة تحديات تحول دون التطبيق الفعال. يمكن تصنيفها إلى 4 مجموعات أساسية:

أولاً: معوقات إدارية وتنظيمية

1. ضعف دعم الإدارة العليا والالتزام القيادي

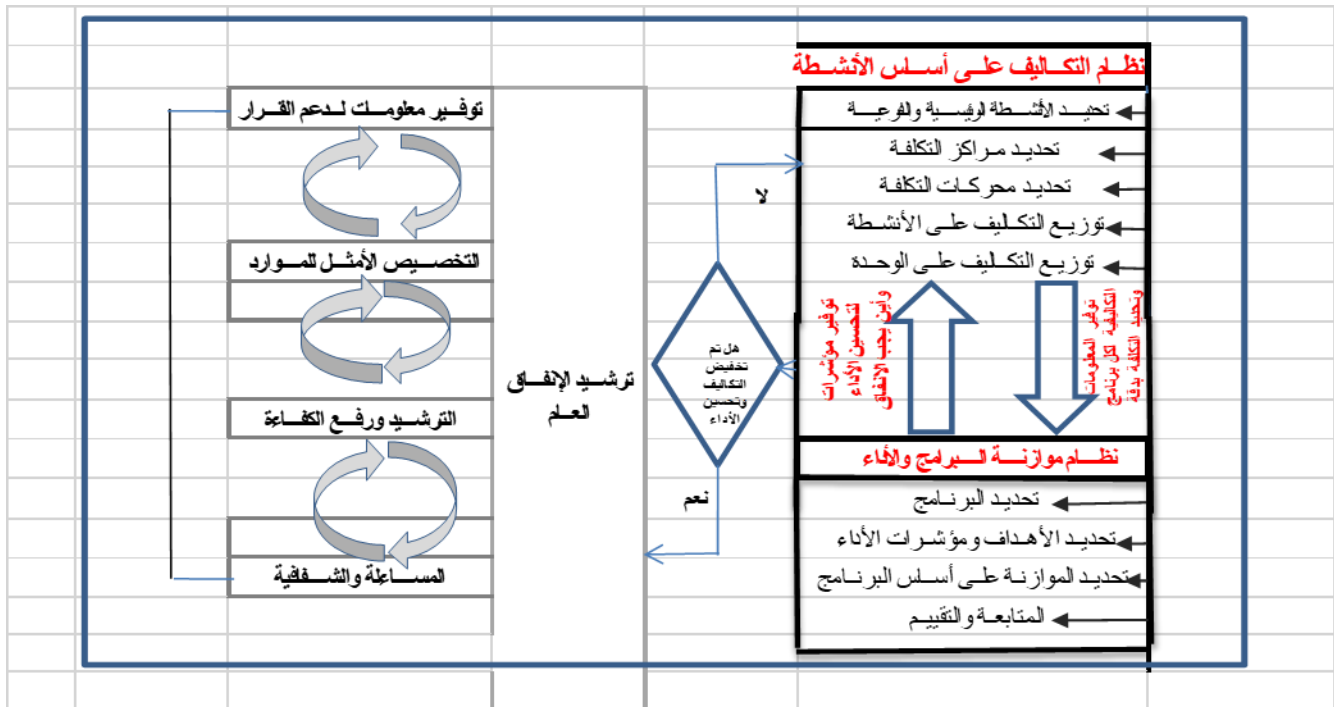
تطبيق النظامين يحتاج قرار سياسي واضح. وفي ظل الأزمات المتكررة يكون التركيز على "إدارة الأزمة اليومية" وليس على "الإصلاح الهيكلي" (السيد، 2024).

2. مقاومة التغيير من العاملين

الخوف من المحاسبة وربط الموازنة بالأداء يولد مقاومة من المدراء ورؤساء الأقسام الذين تعودوا على موازنة البنود التقليدية (أبو عودة وشمال، 2022).

3. تعدد الجهات وعدم وضوح الصلاحيات

تداخل عمل دائرة الموازنة، التمويل، المستشفيات، التحويلات يسبب ازدواجية وتأخير في اتخاذ القرار.



المصدر: إعداد الباحث

ثانياً: معوقات فنية وتقنية

1- ضعف نظام المعلومات المحاسبي والإداري

لا يوجد نظام تخطيط للموارد متكامل يربط بين المخازن، المالية، شؤون الموظفين، وإحصائيات المرضى. وهذا شرط أساسي لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، لأننا نحتاج بيانات دقيقة عن الأنشطة (Innes & Mitchell, 2023).

2- نقص البيانات التاريخية والدقيقة

صعوبة الحصول على بيانات فعلية عن عدد ساعات تشغيل الأجهزة، استهلاك الكهرباء لكل قسم، استهلاك المستهلكات لكل مريض.

3- ارتفاع كلفة التطبيق والتدريب

تدريب الكوادر المالية والإدارية + شراء برمجيات + استشاريين يحتاج تمويل غير متوفر بسهولة.

ثالثاً: معوقات مالية وبينية:

1- عدم انتظام التمويل وأزمة المقاصة

الوزارة تعمل بموازنة غير مستقرة. وهذا يتعارض مع فلسفة موازنة البرامج والأداء التي تحتاج موازنة متعددة السنوات مرتبطة بمخرجات (Robinson & Last, 2021).

2- الحصار والظروف الاستثنائية :

انقطاع الكهرباء، ونقص المستهلكات، الحروب تجعل من الصعب تثبيت محركات التكلفة Cost Drivers لأن الأنشطة تتغير باستمرار.

3- الاعتماد الكبير على التحويلات والمنح الخارجية:

جزء كبير من موازنة الصحة ممول من جهات مانحة بشروط محددة، وهذا يحد من مرونة إعادة توزيع الموارد حسب الأولويات.

رابعاً: معوقات بشرية

1- نقص الكوادر المؤهلة :

قلة المحاسبين والمديرين الذين لديهم خبرة في نظام موازنة البرامج والأداء ونظام التكاليف على أساس الأنشطة داخل وزارة الصحة (الخالدة، 2023).

2- ضغط العمل على الكادر الطبي والتمريضي

في ظل نقص الكادر، يصعب تحميلهم مهام إضافية لتسجيل البيانات المطلوبة للنظامين. بالرغم من ذكر من معوقات وتحديات تطبيق الإطار المقترح بين النظامين لكن تذليلها ومواجهتها ليس مستحيلاً ، الذي يبدأ بالتطبيق التدريجي للبدأ بقسم غسيل الكلى كنموذج ، ثم يتم تعميم النتائج على باقي الأقسام والإدارات ومع الدعم الفني من المنظمات الدولية يمكن تجاوز أغلب التحديات

(6) متطلبات نجاح تطبيق الإطار المقترح للتكامل بين نظامي موازنة البرامج والأداء والتكاليف على أساس الأنشطة في وزارة الصحة الفلسطينية:

لنجاح تطبيق التكامل بين نظامي موازنة البرامج والأداء والتكاليف على أساس الأنشطة لا بد من توفر بعض المتطلبات الأساسية منها: (السيد، 2024) ، (عبد الرحمن، 2024) ، (Innes & Mitchell, 2023) ، (أبو عودة وشمال، 2022) ، (Robinson & Last, 2021)

- دعم والتزام الإدارة العليا وصدر قرار وزاري ملزم بتطبيق إطار التكامل مع متابعة مباشرة من الوزير ووكيل الوزارة. القيادة لازم تؤمن أن التكامل أداة ترشيد وليس أداة عقاب.
- وضوح الهيكل التنظيمي والمسؤوليات بتحديد المسؤول عن كل برنامج ، وثقافة تنظيمية داعمة لنشر ثقافة "المساءلة والشفافية والتركيز على النتائج" بدل ثقافة "صرف الموازنة".
- وجود نظام معلومات محاسبي وإداري متكامل يربط بين شؤون الموظفين و المخازن و المالية و إحصائيات المرضى، ويوفر بيانات دقيقة عن كافة أعمال القسم (الأنشطة، المحركات، التكلفة).

- تدريب المحاسبين على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، كما تدريب المدراء على تقارير موازنة البرامج والأداء.
- ربط الحوافز بالأداء كربط جزء من تقييم المدير ورئيس القسم بتحقيق المستهدفات وتخفيض التكلفة مع الحفاظ على الجودة.
- الاستقرار النسبي في التمويل حتى لو التمويل غير منتظم، لازم يكون في "موازنة تقديرية متعددة السنوات" للبرامج الحرجة.
- توفير موازنة لمرحلة التطبيق بتخصيص بند لتدريب الكوادر، وشراء برمجيات، وتعيين منسقين بيانات.
- توفر المرونة في القوانين واللوائح المالية تسمح بتعديل بنود البرنامج الواحد حسب الأولوية.
- إشراك ديوان الرقابة، ووزارة المالية، الجهات المانحة في تصميم الإطار من البداية لضمان قبوله وانطلاقاً مما سبق، تبرز أهمية وأهداف هذه الدراسة في محاولة قياس أثر التكامل بين النظامين كمدخل متكامل لترشيد الإنفاق العام في وزارة الصحة الفلسطينية (قسم غسيل الكلى)، والمساهمة في تقديم توصيات عملية قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة

المبحث الثاني : الحالة محل الدراسة (قسم غسيل الكلى)

تعد وزارة الصحة الفلسطينية الجهة الحكومية المسؤولة الأولى عن تقديم الرعاية الصحية في دولة فلسطين، وتكتسب أهميتها السيادية والخدمية في ضمان الحق في الصحة حيث تعتبر الضامن الأساسي لحق المواطن الفلسطيني في الحصول على خدمة صحية مجانية أو مدعومة، خاصة في ظل الاحتلال والحصار، كما أنها تدير وتقدم الخدمة لأكثر من 80% من المستشفيات والمراكز الحكومية لنحو 3 مليون مواطن في الضفة وغزة، كما تستحوذ وزارة الصحة على ما يقارب 15% - 18% من الموازنة العامة للدولة، بسبب ارتفاع تكلفة العلاج والأدوية والتحويلات الخارجية، وتحمل الوزارة فاتورة التحويلات الطبية للخارج والداخل والتي تتجاوز 500 مليون شيكل سنوياً وأكبر بنودها: الأورام، القلب، غسيل الكلى (أبو عودة وشمال، 2022)، كما أن الوزارة تتحمل مسؤولية علاج أصحاب الدخل المحدود، والأمراض المزمنة، وضحايا الحروب، وبرامج الأمومة والطفولة، ومسؤولة عن الطوارئ، الأوبئة، التطعيمات، وصحة البيئة، كما تقوم الوزارة السياسات الصحية كوضع الخطط الاستراتيجية، وتحديد أولويات الإنفاق، وبرامج الصحة العامة.

كما تعمل الوزارة في ظروف استثنائية من نقص التمويل، وعدم انتظام المقاصة، والحصار، مما يجعل ترشيد الإنفاق ورفع الكفاءة ضرورة حتمية (الخالدة، 2023).

ونظراً نظراً لارتفاع الضغط المالي على الوزارة، وكون قسم غسيل الكلى أحد أكثر الأقسام استنزافاً للموارد، أصبح وزارة الصحة البيئة الأنسب لتطبيق أدوات إدارية حديثة مثل التكامل بين موازنة البرامج والأداء PBB و نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بهدف ترشيد الإنفاق ورفع كفاءة الخدمة (السيد، 2024؛ Innes & Mitchell, 2023). ولتوضيح الحالة محل الدراسة (قسم غسيل الكلى) سيتم تناوله من خلال النقاط التالية:

(1) مبررات اختيار قسم غسيل الكلى كدراسة حالة :

من مبررات اختيار قسم غسيل الكلى للدراسة في وزارة الصحة الفلسطينية : (WHO, 2024)، (السيد، 2024)، (عبد الرحمن، 2024)، (Innes & Mitchell, 2023)، (وزارة الصحة، 2023)، (الخالدة، 2023). (Robinson & Last, 2021).

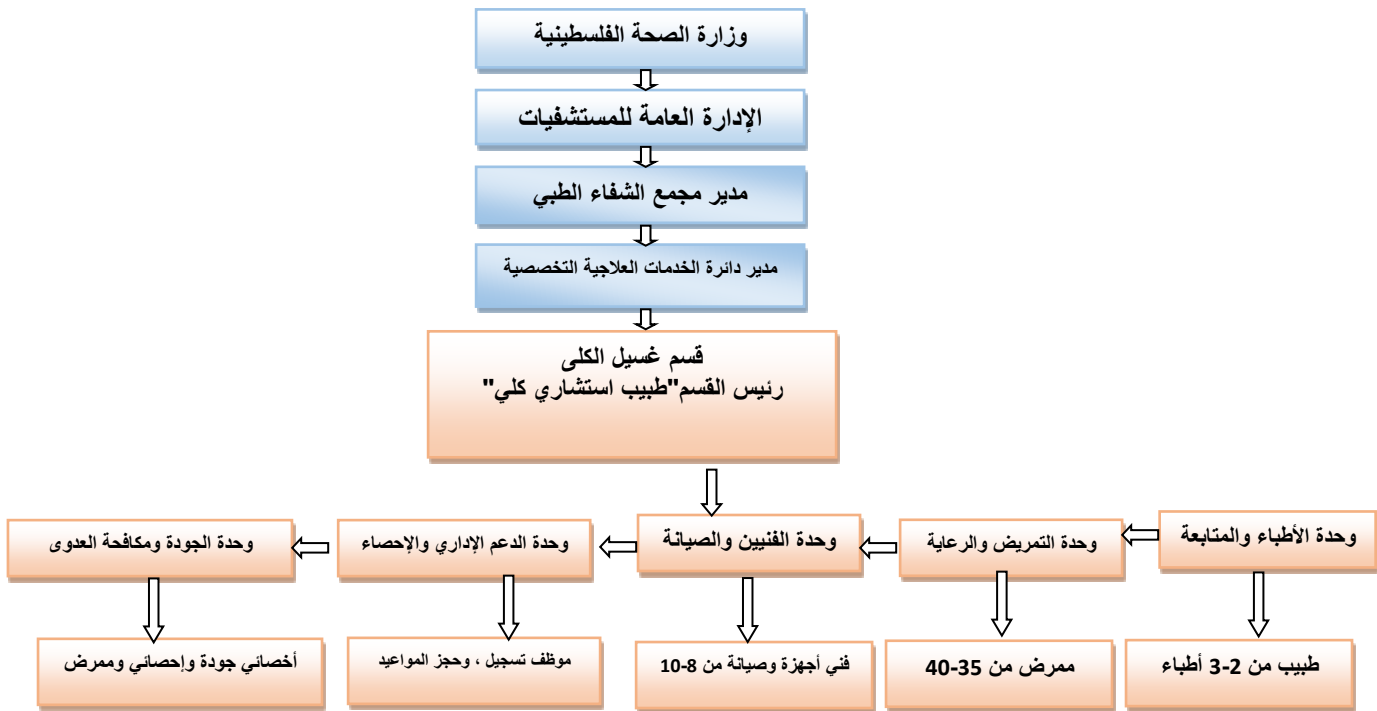
- حيوية الخدمة وعدم إمكانية تأجيلها حيث أن مرض الفشل الكلوي هو مرض مزمن يتطلب غسيل 3 مرات أسبوعياً وأن توقف هذه الخدمة يعني خطر الموت خلال أسبوع. فأى ترشيد يجب أن لا يمس الجودة
- وضوح وتكرار الأنشطة من (استقبال - تحضير الجهاز - تحضير المريض - مدة الغسيل بواقع 4 ساعات - متابعة - تعقيم. وهذا يسهل تحديد "مراكز الأنشطة" ومحركات التكلفة
- قابلية قياس المخرجات بشكل واضح قابل للقياس "عدد الجلسات". عكس باقي الأقسام التي تكون مخرجاتها نوعية. وهذا شرط أساسي لنجاح موازنة البرامج والأداء.

- ارتفاع التكلفة الكلية للقسم حيث أن القسم يستهلك نسبة كبيرة من موازنة الأدوية والمستهلكات. تكلفة الجلسة تتراوح بين 180-220 شيكل، ومع 12,500 جلسة سنوياً تصبح التكلفة ضخمة (وزارة الصحة، 2023).
- فرصة كبيرة لترشيد الإنفاق حيث أن الفرق بين تكلفة الجلسة داخلياً 200 شيكل وبين التحويل للخاص 350 شيكل مما يعني توفير 150 شيكل للجلسة الواحدة وأن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساعد على تحديد مكان الهدر والتبذير بدقة (عبد الرحمن، 2024).
- تحتل التكاليف غير المباشرة نسبة عالية من التكاليف (الكهرباء، المياه، الصيانة تمثل 35-40% من التكلفة. وهي يتم حلها عن طريق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالضبط الذي يقوم بتوزيعها بكل دقة.
- الضغط الكبير على القسم بمستشفى الشفاء حيث أن القسم يخدم أكثر من 60% من مرضى القطاع أي أن التحسين في كفاءة القسم ينعكس مباشرة على مئات المرضى
- أن قسم غسيل الكلى لديه سجلات مرضى ومواعيد وإحصائيات أكثر انتظاماً من أقسام أخرى، مما يسهل البدء بالتطبيق التجريبي.
- إن تحسين كفاءة القسم داخلياً توفر ملايين الشواكل التي تصرف على تحويلات غسيل الكلى للخارج.
- نموذج مناسب للتعميم حيث أن نجاح تطبيق التكامل في قسم عالي التعقيد والتكلفة مثل قسم غسيل الكلى يسهل تعميمه على باقي الأقسام — (العمليات، العناية، المختبر) (الخوالدة، 2023).
- أغلب الدراسات الدولية التي طبقت نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الصحة اختارت قسم "غسيل الكلى" كحالة دراسية لأنه نموذج مثالي (Robinson & Last, 2021).

(2) موقع قسم غسيل الكلى في الهيكل التنظيمي لوزارة الصحة الفلسطينية :

يعتبر قسم غسيل الكلى "مركز إسناد مركزي" لوزارة الصحة ويستقبل حالات من جميع محافظات قطاع غزة بسبب نقص الأجهزة في باقي المستشفيات (وزارة الصحة، 2023). ويحتل موقع قسم غسيل الكلى في الهيكل التنظيمي لوزارة الصحة كما يلي :

شكل (الهيكل التنظيمي لوزارة الصحة – قسم غسيل الكلى)



المصدر : إعداد الباحث

(3) مفهوم قسم غسيل الكلى بمستشفى الشفاء:

قسم غسيل الكلى هو وحدة تخصصية تابعة لـ "الإدارة العامة للمستشفيات - دائرة الخدمات العلاجية التخصصية" في وزارة الصحة الفلسطينية. يقدم خدمة تنقية الدم للمرضى المصابين بالفشل الكلوي المزمن والحاد باستخدام أجهزة الغسيل الدموي.

(4) أهداف قسم غسيل الكلى: (عبد الرحمن، 2024)

1. هدف علاجي: تقديم جلسات غسيل دموي منتظمة لمرضى الفشل الكلوي المزمن بمعدل 3 جلسات/أسبوع لكل مريض.

2. هدف وقائي: تقليل المضاعفات مثل فقر الدم وأمراض العظام من خلال المتابعة.

3. هدف مالي: تقليل الاعتماد على التحويلات للخارج وتوفير تكلفة الجلسة التي تصل في الخاص لـ 350 شيكل.

4. هدف تدريبي: تدريب التمريض والفنيين على أجهزة الغسيل والصيانة الوقائية.

(5) أهمية قسم غسيل الكلى: (عبد الرحمن، 2024).

1. الأكبر في القطاع: يخدم أكثر من 60% من مرضى الغسيل في غزة قبل العدوان.

2. إنقاذ حياة: خدمة حيوية لا يمكن الاستغناء عنها. توقفها يعني خطر الموت خلال أيام.

3. ترشيد الإنفاق: تكلفة الجلسة داخلياً أقل بـ 40% من التحويل للقطاع الخاص.

4. مركز تحويل: يستقبل الحالات الحرجة من باقي المستشفيات.

(6) موظفي قسم غسيل الكلى ومهامهم:

يتمثل العدد التقريبي للموظفين من أطباء وممرضين وفنيين وإداريين والذي كان يعمل قبل العدوان الإسرائيلي بـ

(3 وديات) موضحة في الجدول التالي:

الفئة	العدد التقريبي	المهام
وحدة الأطباء والمتابعة	4-5 أطباء	متابعة الحالات ووصف العلاج
وحدة التمريض والرعاية	35-40 ممرض وممرضة	استقبال المريض تركيب الابر متابعة الجلسة 4 ساعات
وحدة الفنيين والصيانة	8 - 10 فنيين	تشغيل أجهزة الغسيل ومعالجة المياه واجراء الصيانة الوقائية
وحدة الدعم الإداري والإحصاء	6 - 8 موظفين	تسجيل المرضى ، المواعيد ، المخازن، تقارير الإحصاء
وحدة الجودة ومكافحة العدوى	1-2	متابعة التقييم، نسبة العدوى ، رضا المرضى
الإجمالي	* 54 - 65 موظف * قبل العدوان	

المصدر: وزارة الصحة الفلسطينية. (2023)

ملاحظة: قل العدد كثيراً حالياً بسبب حالات النزوح والاستشهاد (WHO, 2024)

وغني بالقول أن جميع الوحدات ترفع التقارير لرئيس القسم ، وأن رئيس القسم يرفع تقريره لمدير الدائرة ومنه لمدير المجمع، وأن وحدات (الأطباء ، والتمريض، والفنيين) يعملون كفريق علاجي واحد لكبل مريض، وأن وحدات (الدعم الإداري والإحصاء، الجودة) هما المسؤولان عن تقديم البيانات اللازمة لنظامي التكاليف على أساس النشاط ، وموازنة البرامج والأداء.

(7) موظفي قسم غسيل الكلى ومهامهم:

تتمثل التكاليف المباشرة وغير المباشرة التقديرية سنوياً (لقسم غسيل الكلى) كما يلي: (الحوالدة، 2023)

نوع التكلفة	البند	نسبة تقريبية من تكلفة القسم
(أ) التكاليف المباشرة	- المستهلكات: فلاتر، وصلات، إبر، محاليل - الأدوية، إبر حديد وريدي - رواتب التمريض والأطباء المباشرين	*%60 - %65*
(ب) التكاليف غير المباشرة	- صيانة الأجهزة وقطع الغيار - معالجة المياه + الكهرباء + الوقود للمولدات - تعقيم + نفايات طبية - الإدارة + الإشراف + المبنى	*%35 - %40*
متوسط تكلفة الجلسة التقديرية:	180 - 220 شيكل داخلياً	
متوسط تكلفة التحويل للخاص:	300 - 350 شيكل	

المصدر: (الحوالدة، 2023)

يعني كل جلسة يتم توفيرها داخلياً بنوفر توفر للوزارة ~ 130 شيكل (Innes & Mitchell, 2023)

(8) تحديات قسم غسيل الكلى حالياً 2024-2026 :

1. نقص الوقود والكهرباء: يعطل أجهزة معالجة المياه.

2. نقص المستهلكات: بسبب إغلاق المعابر.

3. تكديس المرضى: لأن عدد الجلسات المطلوبة أكبر من الطاقة الاستيعابية.

ونرى أنه يمكن مواجهة هذه التحديات بتطبيق خطوات التكامل بين نظامي التكاليف على أساس الأنشطة وموازنة البرامج والأداء لأنها يعمل على تحديد تكلفة الجلسة بدقة ما يؤدي إلى ترشيد الإنفاق ، والتي سيتم توضيحها في المبحث القادم إن شاء الله تعالى

المبحث الثالث : الدراسة التطبيقية (قسم غسيل الكلى) كدراسة حالة

إن الطاقة الاستيعابية لجلسات غسيل الكلى شهرياً في قسم غسيل الكلى - مجمع الشفاء الطبي حسب آخر طاقة تشغيلية قبل 2023 ، مع تعديل ظروف الكهرباء والوقود ، ولأن الوضع الحالي تأثر بالعدوان الاسرائيلي 1-حساب الطاقة الاستيعابية النظرية بموجب البيانات المتوفرة عن القسم :

البند	العدد التقريبي قبل 2023 م
عدد أجهزة الغسيل العاملة	28-32 جهاز
عدد الورديات اليومية	3 ورديات
عدد الجلسات لكل جهاز / يوم	3 جلسات
عدد أيام العمل	6 أيام / أسبوع

و يتم احتساب الطاقة الاستيعابية النظرية حسب المعادلة التالية:

- عدد الأجهزة × عدد الورديات × أيام العمل × 4.3 أسبوع = 32 جهاز × 3 ورديات × 6 أيام × 4,3 أسبوع = 2480 جلسة / شهر = 2480 جلسة / شهر × 12 شهر = 29,800 جلسة / سنة هذا الرقم النظري 100%

2. حساب الطاقة الاستيعابية الفعلية:

نتيجة لانقطاع الكهرباء، والصيانة، ونقص المستهلكات بسبب إغلاق المعابر والحروب المتكرره يكون التشغيل الفعلي من 70% - 80%:

البند	التقدير
الطاقة الفعلية الشهرية	1700 – 2000 جلسة / شهر
الطاقة الفعلية السنوية	20,400 - 24,000 جلسة / سنة
عدد المرضى الممكن خدمتهم	140-165 مريض بمعدل 3 جلسات/أسبوع

3. الفجوة الحالية 2024-2025

حسب تقارير وزارة الصحة و (WHO) فإن البيانات الواردة لعدد مرضى الغسيل المسجلين في غزة والحاجة الشهرية وما يوفره مستشفى الشفاء كما يلي:

البند	التقدير
عدد مرضى الغسيل المسجلين في غزة	1100 مريض
الحاجة الشهرية الفعلية	14,300 جلسة
ما يوفره الشفاء حالياً	600-900 جلسة فقط

يعني أن هناك عجزاً بمقدار 14,300 جلسة – 900 جلسة = 13400 جلسة يتم تغطيتها بالتحويل أو تأجيل الجلسة ، والسبب في ذلك العجز هو خروج معظم الأجهزة عن الخدمة ونقص الوقود لتشغيل محطات معالجة المياه. ونتيجة لتحديات وصعوبات إدخال المستهلكات والوقود فإن الأرقام تتغير اسبوعياً ، ولتحقيق أهداف الدراسة من ناحية أكاديمية نستخدم متوسط العام 2023 م بواقع 1800 جلسة / شهر كرقم مرجعي وتقديرى بسبب الظروف الاستثنائية . ويتم تطبيق الخطوات المقترحة للإطار المقترح كما يلي:

الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة والتكاليف وفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

وهي مرحلة تهدف إلى تحديد الأنشطة والتكاليف بهدف تحديد التكلفة الحقيقية (لجلسة غسيل الكلى) كما يلي:

تحديد الأنشطة الرئيسية ومحركات التكلفة لقسم غسيل الكلى كما يلي:

النشاط	الوحدة المسؤولة	محرك التكلفة
1-تحضير المريض	التمريض	عدد الجلسات
2-تنفيذ جلسة الغسيل 4 ساعات	التمريض والأجهزة	ساعات تشغيل الجهاز
3-معالجة المياه	الفنيين	عدد لترات المياه
4-صيانة الأجهزة	الفنيين	عدد ساعات التشغيل
5-الإدارة والتسجيل	الإداريين	عدد الموظفين

الخطوة الثانية: تجميع وتوزيع التكاليف وفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

ويتم وفقاً لهذه الخطوة توزيع التكاليف على الأنشطة ثم على وحدة الخدمة

تم تجميع التكاليف الفعلية التي تم حصرها خلال الربع الأول من العام 2026 والتي تم تحديدها بواقع 1,200,000 شيكل يتم توزيعها وفقاً لنظام ABC كما يلي:

نوع التكلفة	المبلغ (شيكال)	التوزيع على الأنشطة
التكاليف المباشرة	780,000 شيكل	مستهلكات وأدوية ورواتب
التكاليف غير المباشرة	420,000 شيكل	كهرباء ومياه وصيانة وإدارة
الإجمالي	1,200,000 شيكل	

ويتم حساب التكلفة الفعلية للجلسة الواحدة خلال الربع الأول من العام (2026) (1800 جلسة × 3 أشهر = 5400 جلسة) :

$$1,200,000 / 5400 \text{ جلسة} = 222,2 \text{ شيكل} / \text{جلسة}$$

الخطوة الثالثة: ربط التكلفة بمؤشرات الأداء وفقاً لنظام موازنة البرامج والأداء (PBB)

وهي مرحلة تهدف إلى ربط الموازنة بالمرجعات وليس بالبنود فقط ولتوضيح هذه المرحلة نورد الخطوات التالية بتوضيحها على برنامج (جلسة غسيل الكلوي) كما يلي:

1- تحديد البرنامج "برنامج علاج مرضى الفشل الكلوي"

2- تحديد الأهداف ومؤشرات الأداء كـ (هدف كمي لتنفيذ 1800 جلسة × 3 أشهر = 5400 جلسة/ ربع ، بتكلفة مستهدفة 200 شيكل / جلسة ، وهدف نوعي نسبة العدوى أقل من 2% ونسبة رضا المرضى 90% ، وهدف مالي تخفيض تكلفة الجلسة 10%)

3- اعداد الموازنة على أساس البرنامج: وفقاً لهذه الخطوة يتم اعداد الموازنة بناءً على:

لعدد الجلسات المتوقعة (للبرنامج) ، وتكلفة الجلسة الفعلية وفقاً لنظام (ABC)

المحور	مؤشر الأداء	المستهدف	الفعلي	تكلفة للمستهدف الوصول
الكفاءة	تكلفة الجلسة	200 شيكل	222,2 شيكل	فجوة 22,2 شيكل
الفاعلية	نسبة استخدام الأجهزة	90%	75%	هدر 15% من الطاقة
الجودة	نسبة عدوى الدم	2%	1,5%	جيد
الأثر	توفير من التحويل الخاص	500 ألف	350 ألف	فجوة 150 ألف

الخطوة الرابعة: التحليل واتخاذ القرار

وبمقارنة التكلفة الفعلية للجلسة (222,2 شيكل) مع التكلفة المستهدفة (200 شيكل) حسب الموازنة تبين أن الزيادة في التكلفة الفعلية (22,2 شيكل) بسبب الزيادة في التكاليف غير المباشرة (كهرباء ووقود) بنسبة 35% من التكلفة نتيجة تشغيل المولدات، وطاقة مهددة بنسبة 15% يكون القرار بالتوسع الداخلي بزيادة عدد الجلسات بإضافة وردية ثالثة بدل ورديتان ، من شأنه أن يوفر من التحويل الخاص ، ولأن صيانة الأجهزة مكلفة يستوجب إعادة جدولة الصيانة الوقائية ، وعدم تأثر الجودة حيث تقلصت من 2% إلى 1,5% ، بناءً على ماتم توضيحه من تحليل يستلزم إتخاذ القرارات التالية:

• قرار مالي (موازنة برامج وأداء) لزيادة بند وقود المولدات بـ (50 ألف شيكل) في موازنة البرامج والأداء لتشغيل الوردية الثالثة .

• قرار فني (ABC) بالتعاقد على صيانة وقائية لتقليل إعتال الأجهزة بنسبة 20%

وفي حال تشغيل الوردية الثالثة من المتوقع أن تصبح عدد الجلسات 7200 جلسة (5400 جلسة + 1800 جلسة) ، بتكلفة 1,250,000 شيكل لتصبح تكلفة الجلسة (1,250,000 / 7200 شيكل) = 173,6 شيكل / جلسة مما يعني أنه تم توفير 48,6 شيكل في كل جلسة = 350 ألف شيكل في الربع وخدمة 50 مريض زيادة

الخطوة الخامسة: المتابعة والتقييم

وتتم المتابعة والتقييم للربع السنوي من العام 2026 وفقاً لهذه الخطوة كما يلي كما يلي:

• تقرير نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ، تكلفة الجلسة الفعلية 173,6 شيكل

• تقرير موازنة البرامج والأداء تم تنفيذ 7200 جلسة بنسبة إنجاز 100% ، والجودة ثابتة

• يتم التوصية باعتماد موازنة الربع القادم (7200 جلسة × 173,6 شيكل = 1,249,920 شيكل)

وبناء على ما تم تطبيقه من خطوات التكامل يتضح أهمية التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام موازنة البرامج في حالة التكامل بالمقارنة مع عدم التكامل كما يلي:

النتائج بدون تكامل	النتائج بالتكامل بين نظامي PBB + ABC
يتطلب موازنة أكبر لغلاء ثمن الكهرباء	زيادة الوقود بقيمة 50 ألف شيكل أدى إلى توفير 350 ألف شيكل
قياس الأداء بعدد الجلسات فقط	قياس الأداء والتكلفة والجودة مع بعضها البعض
الترشيد = تقليل البنود	الترشيد هو زيادة الإنتاجية والتخصيص الأمثل للموارد والقضاء على التبذير وتخفيض تكلفة الوحدة

أثبتت الحالة العملية أن :

التكامل حول تكلفة الجلسة من مجرد رقم محاسبي إلى أداة قرار وفقاً للربط بين بين بيانات التكلفة من ABC وأهداف الأداء من موازنة البرامج والأداء تم من خلالها أخذ قرار ترشيد الإنفاق وزيادة الخدمة مع الحفاظ على الجودة بنفس الوقت (عبدالرحمن، 2024) و (Robinson & Last, 2021). والتي سيتم توضيحها من خلال النتائج والتوصيات في الفصل القادم أن شاء الله تعالى

الفصل الرابع: النتائج والتوصيات

في ضوء الإطار النظري والتطبيقي المقترح للتكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام موازنة البرامج والأداء في قسم غسيل الكلى بمجمع الشفاء الطبي توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات التي سيتم توضيحها كما يلي:

أولاً: النتائج :

- 1- أثبت التطبيق أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC مكّن إدارة القسم من تحديد تكلفة الجلسة الواحدة بدقة بلغت 222.2 شيكل، وتبين أن 35% من التكلفة تتمثل في تكاليف غير مباشرة خاصة بالكهرباء والوقود، وهو ما لا يمكن كشفه في النظام التقليدي.
- 2- أظهر الربط مع نظام موازنة البرامج والأداء PBB وجود فجوة بين الطاقة الاستيعابية النظرية 2,480 جلسة/شهر والطاقة الفعلية 1,800 جلسة/شهر بنسبة هدر 27.4%، ويرجع ذلك بشكل أساسي لانقطاع التيار الكهربائي.
- 3- أثبتت الحالة العملية أن زيادة مخصص "الوقود" بمبلغ 50,000 شيكل في الموازنة يؤدي إلى تشغيل الوردية الثالثة، ورفع عدد الجلسات إلى 7,200 جلسة/ربع، وتخفيض تكلفة الجلسة إلى 173.6 شيكل، أي بتوفير إجمالي 350,000 شيكل/ربع .
- 4- لم يؤد الترشيح المقترح إلى التأثير على مؤشرات الجودة، حيث حافظت نسبة عدوى الدم على 1.5% وهي أقل من المستهدف 2%، مما يؤكد أن التكامل يحقق كفاءة دون المساس بجودة الخدمة .
- 5- يعتبر قسم غسيل الكلى نموذجاً مثالياً لتطبيق التكامل المقترح بسبب وضوح الأنشطة وقابلية قياس المخرجات "عدد الجلسات" وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة.

ثانياً: التوصيات

في ضوء النتائج السابقة توصي الدراسة بما يلي:

- 1- اعتماد الإطار المقترح للتكامل بين نظام التكامل على أساس الأنشطة ABC و نظام موازنة البرامج والأداء PBB كأداة رسمية لإعداد وتنفيذ ومتابعة موازنة المستشفيات الحكومية، والبدء بقسم غسيل الكلى كمرحلة تجريبية.
- 2- إنشاء "وحدة تكلفة وأداء" في كل مستشفى مركزية تكون مسؤولة عن جمع بيانات الأنشطة ومحركات التكلفة وربطها بمؤشرات الأداء ربع سنوياً.
- 3- تخصيص موازنة مرنة لبند الوقود والصيانة الوقائية في قسم الغسيل، لأن كل شيكل يُصرف فيه يوفر 7 شيكل من تكلفة التحويل للخارج.
- 4- تدريب الكادر المالي والإداري والتمريضي على مفاهيم مراكز الأنشطة ومؤشرات الأداء لضمان استدامة النظام.
- 5- إجراء دراسات مستقبلية لتعميم الإطار المقترح على أقسام أخرى عالية التكلفة مثل العمليات والعناية المركزة والمختبرات.
- 6- دراسة أثر استخدام البرمجيات المحاسبية المتخصصة في أتمتة نظام ABC وربطه إلكترونياً بنظام PBB في وزارة الصحة.

ثالثاً: المراجع باللغة العربية والأجنبية :

(أ) المراجع العربية:

1. أبو عودة، وشمال (2022). مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في وزارة الصحة الفلسطينية. مجلة البحوث والدراسات المحاسبية، 13(4)، 112-138.
2. أبو العنين، رشاد أحمد. (2025). رفع كفاءة وأداء الإنفاق العام في مصر بالتحويل إلى نظام موازنة البرامج والأداء. مجلة بحوث الشرق الأوسط، 114، 353-392.
3. البركي، سلام غالي، والشمري، حيدر علوان. (2022). دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي. مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية، 3(1)، 164-175.
4. عرام، محمد سليمان. (2022). دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد القرارات المالية لدى وزارة المالية الفلسطينية في المحافظات الجنوبية [رسالة ماجستير منشورة]. جامعة الأقصى، غزة، فلسطين.
5. الهادي، آدم محمد، وآخرون. (2021). الانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء وأثرها على الأداء المالي: دراسة حالة وزارة المالية - القوى العاملة، ولاية شرق دارفور. الضيعين.
6. سلطان، إياد شاكر، ومحمد، محمد حسن. (2018). إمكانية تطبيق موازنة البرامج والأداء ودورها في ترشيد الإنفاق الحكومي "دراسة ميدانية". مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، 15(4)، 374-375.
7. عبد الرحمن، هبة محمد. (2024). دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين كفاءة الإنفاق في القطاع الصحي: دراسة حالة مستشفيات وزارة الصحة المصرية. المجلة العربية للمحاسبة، 27(1)، 89-115.
8. الخوالدة، محمد أحمد. (2023). أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ترشيد الإنفاق العام في المستشفيات الحكومية الأردنية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 31(2)، 45-72.
9. السيد، ه. (2024). دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الصحي العام. المجلة العربية للإدارة العامة، 11(1)، 88-104.
10. وزارة الصحة الفلسطينية. (2023). التقرير السنوي الإحصائي الصحي. رام الله: الإدارة العامة للسياسات والتخطيط.
11. أبو عكر، محمد سليمان. (2022). أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة، في ترشيد الإنفاق الحكومي: دراسة تطبيقية [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة الأزهر، غزة، فلسطين.
12. قبوري، كمال. (2016). أثر استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة في المستشفيات. مجلة المحاسب العربي، 12(3)، 22-45.
13. وزارة الصحة الفلسطينية. (2024). التقرير السنوي الإحصائي الصحي. رام الله: الإدارة العامة للسياسات والتخطيط.
14. حميدة، عبد الغفار. (2016). دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين جودة الخدمات الصحية. المجلة العلمية للبحوث التجارية، 30(1)، 112-140.
15. الشمري، أحمد خالد. (2023). أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة، في ترشيد التكاليف بالمستشفيات الحكومية. المجلة العربية للمحاسبة، 10(1)، 107-150.
16. شقفة، خليل، ودرغام، ماهر. (2007). حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقاً لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي: دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي. مجلة جامعة الأزهر سلسلة العلوم الإنسانية، 9(1)، 1-24.
17. أبو غين، علي محمد، والداعور، جبر. (2013). أثر تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء بالمستشفيات الفلسطينية [رسالة ماجستير غير منشورة]. الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
18. اسماعيل، مسلم، والبياتي، غازي. (2022). إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت TDABC لتحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة استطلاعية لآراء عينة من المختصين في مجموعة الشركات الصناعية في محافظة السلیمانیة. مجلة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، 12(1)، 1-21.
19. زودة، عماد. (2025). أهمية تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية في الجزائر [أطروحة دكتوراه غير منشورة]. جامعة باتنة - بالخضر، الجزائر.

20. مطاوع، أحمد، والبناء، بشير، والغندور، مصطفى. (2024). دور التكامل بين موازنة البرامج والأداء ونظام إدارة المعلومات المالية الحكومية لتحقيق فاعلية التخطيط والرقابة لعناصر الموازنة العامة. مجلة جامعة المنصورة.
21. يونس، إيهاب محمد. (2020). تطبيق موازنة البرامج والأداء بين الواقع والمأمول: حالة مصر. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، 43(3)، 49-82.
22. شقفة، خليل. (2021). قياس توافر متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الفلسطينية بقطاع غزة. مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية، 8(16).
23. ديب، بولين. (2025). أهمية موازنة البرامج والأداء في ضوء التجارب الغربية والعربية. المجلة الدولية
24. دعيم، سرمد، وخليف، محمد، وحمدان، أنس. (2023). آلية الانتقال من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء: نموذج مقترح لجامعة سومر. مجلة الكوت للعلوم الإدارية والاقتصادية، 15(49).
25. غياضة، سائد. (2022). متطلبات التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الحكومية الفلسطينية: دراسة تطبيقية على وزارة الصحة في قطاع غزة [أطروحة دكتوراه غير منشورة]. جامعة تأصيل القرآن، الخرطوم، السودان.
26. وزارة المالية الفلسطينية - الإدارة العامة للموازنة. (2020، 16 أبريل). دليل إعداد الموازنة متوسطة المدى. غزة.

(ب) المراجع الأجنبية :

- 1- Chan, Yee-Ching Lilian. (2021). Improving hospital cost accounting with activity-based costing. Health Care Management Review, 18(1), 71-77.
- 2- El-Sayed, H. (2024). The role of performance-based budgeting in rationalizing public health expenditure: A case study of Egypt. Middle East Review of Public Administration, 11(1), 88-104.
- 3-Gunasekaran, A., & Sarhadi, M. (2024). Activity-based costing as a tool for fiscal discipline in public health organizations. International Journal of Health Planning and Management, 39(1), 22-40.
- 4-Hambli, Z. (2018). The role of fiscal policy in rationalizing public expenditure in developing countries: Case study of Algeria.[2016-2000]
- 5-Horngren, C. T. (2011). Cost accounting: A managerial emphasis (15th ed.). Pearson.
- 6-Innes, J., & Mitchell, F. (2023). The impact of activity-based costing on expenditure rationalization in government healthcare. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 35(2), 145-162.
- 7-Khan, A., & Ahmed, S. (2023). The impact of performance-based budgeting on public expenditure efficiency in the health sector. International Journal of Public Administration, 46(8), 612-628.
- 8-Robinson, M., & Last, D. (2021). Linking budget to results: The case of performance-based budgeting in health services. OECD Journal on Budgeting, 20(2), 1-25. <https://doi.org/10.1787/22214399>
- 9- Shah, A. (Ed.). (2007). Budgeting and budgetary institutions. The World Bank.
- 10-Trenovski, B., & Nikolov, M. (2015). Cost-benefit analysis of performance-based budgeting implementation. Munich Personal RePEc Archive. <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/76350/>
- 11- World Health Organization. (2024). Health situation in the occupied Palestinian territory. Geneva: WHO. <https://www.who.int/publications/i/item/9789240091234>