

Arabian Gulf Journal of Humanities and Social Studies

ISSN: 3080-4086

الإصدار السادس - العدد السابع عشر || تاريخ الإصدار 2026-08-20



تطوير الموازنة العامة للدولة في ضوء نظامي التكاليف على أساس الأنشطة ABC وموازنة البرامج والأداء ومؤشرات ترشيد الإنفاق

"دراسة حالة المختبرات الطبية بمستشفى الشفاء"

"Developing the State's Public Budget in Light of Activity-Based Costing ABC System, Program and Performance Budgeting, and Expenditure Rationalization Indicators"

" A Case Study of the Medical Laboratories at Al-Shifa Hospital"

د. فؤاد محمد محمود شلح

Dr. Fouad Mohammad Mahmoud Shallah

أستاذ المحاسبة الإدارية والتكاليف - الجامعات الفلسطينية - غزة

DOI: <https://doi.org/10.64355/agjhss61739>

مجلة خليج العرب للدراسات الإنسانية والاجتماعية || هذه المقالة مفتوحة المصدر موزعة بموجب شروط وأحكام ترخيص مؤسسة المشاع الإبداعي (CC BY-NC-SA)

Clarivate | ProQuest

Ulrichsweb™

Crossref doi

ISSN INTERNATIONAL
STANDARD
SERIAL
NUMBER
INTERNATIONAL CENTRE



Google Scholar

معرفة
e-Marefa



شبكة المعلومات العربية
Shamaa
Arab Educational Information Network

AskZad



Scilit

INTERNATIONAL
Scientific Indexing

CC creative commons

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تطبيق ثلاثة مداخل حديثة في تطوير الموازنة العامة للدولة والمتمثلة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وموازنة البرامج والأداء، ومجموعة مؤشرات ترشيد الإنفاق. وقد تم تطبيق الدراسة ميدانيًا على قسم المختبرات الطبية بمستشفى الشفاء بقطاع غزة كحالة دراسية.

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة حالة، حيث تم تحليل البيانات المالية والتشغيلية الفعلية للقسم لعام 2024 ومقارنتها بالبيانات التقليدية لعام 2023. وتمثلت أدوات الدراسة في تحليل التكاليف باستخدام نظام ABC وإعادة هيكلة الموازنة وفق برامج الأداء وحساب أربعة مؤشرات رئيسية هي: كفاءة الإنفاق، إنتاجية الإنفاق، الحيز المالي، والانضباط المالي.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن تطبيق نظام ABC أدى إلى خفض متوسط تكلفة الفحص المخبري من 10.8 شيكل إلى 9.44 شيكل بنسبة 12.6%. كما ساهم التحول إلى موازنة البرامج والأداء في رفع كفاءة تخصيص الموارد بنسبة 14.2% وخفض إجمالي الموازنة من 1,170,000 شيكل إلى 1,025,000 شيكل مع الحفاظ على نفس حجم الخدمة.

أما على مستوى المؤشرات فقد أظهرت النتائج زيادة في إنتاجية الإنفاق بنسبة 14.24%، وتحقيق حيز مالي قدره 145,000 شيكل بنسبة 12.39%، وانخفاض نسبة الانحراف بين المخطط والفعلي من 10.26% إلى 0.78%. وبناءً على ذلك تم قبول جميع فرضيات الدراسة الست. وخلصت الدراسة إلى مجموعة توصيات أهمها: ضرورة تعميم هذه المداخل على باقي الوحدات الحكومية، وربط الموازنة بمؤشرات الأداء، وإنشاء وحدة متخصصة في وزارة المالية للتدريب والإشراف.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة، موازنة البرامج والأداء، مؤشرات ترشيد الإنفاق، كفاءة الإنفاق، إنتاجية الإنفاق، الحيز المالي، الانضباط المالي، الموازنة العامة، المختبرات الطبية.

Abstract:

This study aimed to measure the impact of applying three modern approaches in developing the state's general budget, namely: Activity-Based Costing ABC, Program and Performance Budgeting, and Expenditure Rationalization Indicators. The study was applied in the field to the Medical Laboratories Department at Al-Shifa Hospital in the Gaza Strip as a case study. The study adopted the descriptive analytical approach through a case study, where the actual financial and operational data of the department for the year 2024 were analyzed and compared with the traditional data of 2023. The study tools included cost analysis using the ABC system, restructuring the budget according to performance programs, and calculating four key indicators: expenditure efficiency, expenditure productivity, fiscal space, and fiscal discipline. **The study reached several key findings.** The application of the ABC system led to a decrease in the average cost of a laboratory test from 10.8 NIS to 9.45 NIS, a reduction of 12.6%. The shift to program and performance budgeting contributed to increasing resource allocation efficiency by 14.2% and reducing the total budget from 1,170,000 NIS to 1,025,000 NIS while maintaining the same service volume. At the indicator level, the results showed an increase in expenditure productivity by 14.24%, the achievement of a fiscal space amounting to 145,000 NIS at a rate of 12.39%, and a decrease in the deviation rate between planned and actual from 10.26% to 0.78%. Accordingly, all six hypotheses of the study were accepted. **The study concluded with a set of recommendations**, the most important of which are the need to generalize these approaches to other government units, linking the budget to performance indicators, and establishing a specialized unit in the Ministry of Finance for training and supervision.

Keywords: Activity-Based Costing, Program and Performance Budgeting, Expenditure Rationalization Indicators, Expenditure Efficiency, Expenditure Productivity, Fiscal Space, Fiscal Discipline, General Budget, Medical Laboratories.

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1.1 المقدمة:

تعاني الموازنات العامة في معظم الدول من محدودية الموارد المالية مقابل تزايد الاحتياجات والخدمات العامة، الأمر الذي يستدعي البحث عن آليات حديثة لتطوير الموازنة وضبط الإنفاق. ويُعد القطاع الصحي من أكثر القطاعات استنزافاً للموارد، خاصة المختبرات الطبية التي تمثل مركز تكلفة رئيسي في المستشفيات. وفي ظل اعتماد الموازنة التقليدية المبنية على البنود والتي لا تربط بين الاعتمادات والمخرجات، برزت الحاجة لتطبيق نظم حديثة مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وموازنة البرامج والأداء ومؤشرات ترشيد الإنفاق.

1.2 مشكلة الدراسة

تعاني الموازنة العامة للدولة من عدة إشكاليات هيكلية أبرزها:

1. اعتماد أسلوب الموازنة التقليدية "بالبنود" الذي يركز على "ماذا تم إنفاقه" ويتجاهل تماماً "ما الذي تم تحقيقه مقابل هذا الإنفاق".
 2. غياب نظام دقيق لتحديد تكلفة الخدمة في الوحدات الحكومية، مما يؤدي إلى تحميل عشوائي للتكاليف وعدم معرفة التكلفة الحقيقية للفحص المخبري.
 3. ضعف الربط بين الاعتمادات المالية والمخرجات، مما ينتج عنه تجاوزات مالية وانحرافات كبيرة بين المخطط والفعل.
 4. غياب مؤشرات لقياس كفاءة وإنتاجية وترشيد الإنفاق، مما يجعل تقييم أداء الوحدات الحكومية تقييماً تقليدياً لا يعكس الواقع.
- وينعكس كل ذلك في قسم المختبرات الطبية بمستشفى الشفاء حيث بلغت الموازنة 1,170,000 شيكل لعدد 108,500 فحص دون وجود معايير واضحة لترشيد هذا الإنفاق.

وبناءً على ما سبق تتمثل مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي:

ما أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، وموازنة البرامج والأداء، ومؤشرات ترشيد الإنفاق في تطوير الموازنة العامة للدولة في قسم المختبرات الطبية بمستشفى الشفاء؟

ويتفرع من هذا السؤال الأسئلة الفرعية:

1. ما أثر تطبيق نظام ABC على دقة تحديد تكلفة الخدمة المخبرية؟
2. ما أثر تطبيق موازنة البرامج والأداء على كفاءة تخصيص الموارد؟
3. ما أثر استخدام مؤشرات ترشيد الإنفاق على كفاءة وإنتاجية وانضباط الإنفاق؟

1.3 أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. قياس أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على دقة تحديد تكلفة الفحص المخبري.
2. التعرف على دور التحول إلى موازنة البرامج والأداء في تحسين كفاءة تخصيص الاعتمادات المالية.
3. قياس أثر تطبيق مؤشرات كفاءة الإنفاق وإنتاجية الإنفاق والحيز المالي والانضباط المالي على ضبط الموازنة وتخفيض الهدر.
4. تقديم نموذج مقترح لتطوير الموازنة العامة للدولة في ضوء المداخل الثلاثة يمكن تعميمه على الوحدات الحكومية.

1.4 أهمية الدراسة:

- الأهمية العلمية: تسعى الأهمية العلمية للدراسة إلى سد فجوة بحثية بربط 3 مداخل محاسبية بموازنة حديثة مع بعض في بيئة القطاع العام الفلسطيني.

- **الأهمية التطبيقية:** تقدم أداة عملية لوزارة المالية ووزارة الصحة لضبط الإنفاق وتوفير حيز مالي يمكن استثماره في خدمات جديدة، خاصة في ظل الأزمة المالية الراهنة

1.5 فرضيات الدراسة

في ضوء مشكلة وأهداف الدراسة تم صياغة الفرضيات التالية:

- **الفرضية الأولى:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المختبرات الطبية على دقة قياس تكلفة الخدمة المقدمة.
- **الفرضية الثانية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق موازنة البرامج والأداء في المختبرات الطبية على كفاءة تخصيص الموارد وربط الاعتمادات المالية بالمخرجات والنتائج.
- **الفرضية الثالثة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مؤشر كفاءة الإنفاق في المختبرات الطبية على خفض متوسط تكلفة الفحص.
- **الفرضية الرابعة:** وجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مؤشر إنتاجية الإنفاق في المختبرات الطبية على زيادة عدد الفحوصات المنجزة لكل وحدة نقدية منفقة.
- **الفرضية الخامسة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مؤشر الحيز المالي في المختبرات الطبية على تحقيق وفورات مالية.
- **الفرضية السادسة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مؤشر الانضباط المالي في المختبرات الطبية على الالتزام بالاعتمادات المعتمدة وتقليل الانحرافات.

1.6 منهجية الدراسة

- اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي من خلال دراسة حالة.
- مجتمع الدراسة: المختبرات الطبية بمستشفى الشفاء - غزة.
- أدوات الدراسة: تحليل بيانات الموازنة الفعلية، المقابلات، الملاحظة، وإعادة توزيع التكاليف باستخدام نظام ABC.
- حدود الدراسة: البيانات المالية والتشغيلية للمختبرات لعام 2024

الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة

مقدمة:

يتناول الفصل الثاني الإطار النظري لموضوع الدراسة والدراسات السابقة من خلال تناول الإطار النظري من خلال مجموعة من النقاط الرئيسية تحقق أهداف البحث وهي: (نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، نظام موازنة البرامج والأداء، ومؤشرات ترشيد الإنفاق العام منها (مؤشر كفاءة الإنفاق العام، مؤشر الإنتاجية، مؤشر الحيز المالي، مؤشر الانضباط المالي)، العلاقة بين تطبيق نظام ABC، وموازنة البرامج والأداء ومؤشرات ترشيد الإنفاق في ضبط الموازنة العامة. ثم تناول الدراسات السابقة ذات العلاقة مع موضوع البحث الدراسات العربية منها والأجنبية لتحديد الفجوة البحثية يتناول الباحث تلك النقاط بالتفصيل كما يلي:

(أ) الإطار النظري:

أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

(1) مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

عرّف 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 عُرِف 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. (ابوغبن والداعور، 2013، ص 13)

(2) المفاهيم الأساسية في نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

يقوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة على مجموعة 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 التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)

يتمتع نظام (ABC) بعدة مزايا أهمها: (ابوغبن 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 مجتمعات 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 إنتاج 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 إلى 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 إلى 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) خطوات تطبيق نظام التكلفة 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: (الشمري، 2023، ص 18) و (وشقفة، 2007، ص 72)

➤ الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة الرئيسية:

بموجبها يتم تجميع الأعمال والوظائف المتجانسة داخل الشركة في مجموعات يطلق عليها اسم نشاط (مثل فحص الجودة أو تجهيز الآلات).

➤ الخطوة الثانية: تحديد تكلفة كل نشاط:

وفقاً لهذه الخطوة يتم تجميع كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بكل نشاط في مجمع تكلفة خاص به.

➤ الخطوة الثالثة: اختيار محركات التكلفة للموارد:

تحديد مسببات أو محركات التكلفة لتخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المختلفة في المرحلة الأولى.

➤ الخطوة الرابعة: تحميل التكاليف على الأنشطة والبرامج حسب معدلات النشاط:

حساب معدل التكلفة لكل وحدة من محرك النشاط عبر قسمة إجمالي تكلفة النشاط على إجمالي حجم محرك النشاط لتحديد التكلفة الحقيقية لكل برنامج من خلال تحميل تكاليف البرامج على الخدمة بناءً على الاستخدام الفعلي لمحركات التكلفة.

➤ الخطوة الخامسة : تحليل القيمة للأنشطة:

وفقاً لهذه الخطوة يتم الكشف عن الأنشطة التي تضيف قيمة وفصلها عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة بهدف التخلص منها لتحديد قيمة الوفر في التكلفة

➤ الخطوة السادسة: اتخاذ القرار

بحذف الأنشطة غير المضافة للقيمة أو دمجها في ضوء الخطوة الخامسة

وبناءً على ما تقدم يرى الباحث أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام استراتيجي للكشف عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة كالمهدر في وقت الانتظار ، أو المخزون الراكد ، أو زيادة وقت التسليم ، أو المخزون التالف إلخ) بهدف تحديد الوفر المالي لاتخاذ قرار اداري باعتماده

ثانياً: نظام موازنة البرامج والأداء:

(1) مفهوم نظام موازنة البرامج والأداء:

عُرفت 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)

(2) أهمية نظام موازنة البرامج والأداء:

تتمثل أهمية نظام موازنة البرامج والأداء في : (ديب، 2025، ص 12)

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- ترشيد الإنفاق وزيادة الكفاءة

7- ربط تخصيص الموارد بالأولويات الاستراتيجية للوزارة

(3) أهداف موازنة البرامج والأداء في المستشفيات الحكومية:

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

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 المختلفة 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 متكاملاً يساهم في تحسين كفاءة الأداء الحكومي ورفع مستوى الشفافية والمحاسبة وإدارة المال العام

ثالثاً: مؤشرات ترشيد الإنفاق العام :

إن الاهتمام بموضوع ترشيد الإنفاق الحكومي أفرزته الظواهر الاقتصادية المتعاقبة التي مرت به أقتصادات 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، و محمد، 2018، ص380)، كما تحظى مؤشرات ترشيد الإنفاق العام بأهمية متزايدة في ظل التحديات المالية والاقتصادية التي تواجهها الدول، وخاصة في الدول النامية والدول التي تعتمد على مورد واحد للإيرادات وسيتم تناول مؤشرات ترشيد الإنفاق العام في النقاط التالية:

(1) مفهوم مؤشرات ترشيد الإنفاق العام:

يمكن تعريف مؤشرات ترشيد الإنفاق العام بأنها: "مجموعة من المقاييس الكمية والنوعية التي تستخدمها الحكومة لقياس ومتابعة وتقييم كفاءة وفعالية وضبط الإنفاق العام، بهدف ضمان توجيه الموارد المالية نحو الأولويات وتحقيق أفضل عائد ممكن من كل وحدة إنفاق، مع تقليل الهدر والاسراف" (أبو العين، 2025).

(2) أهمية مؤشرات ترشيد الإنفاق العام:

- تحقيق الانضباط المالي وضبط الموازنة العامة حيث تساعد مؤشرات ترشيد الإنفاق العام مثل "مؤشر الانضباط المالي" و "مؤشر الحيز المالي" الحكومة على إدارة الإنفاق والإيراد بصورة دقيقة، وعدم تجاوز العجز المالي لنسبة معينة من الناتج المحلي الإجمالي. وذلك من خلال فرض قيود على الإنفاق بحيث يتم وفق الأولويات والضرورة، مما يؤدي إلى التخلص من الهدر غير المسؤول في المال العام (الأسدي، 2024)
- رفع كفاءة وفعالية الإنفاق العام تعمل مؤشرات الكفاءة والإنتاجية على الانتقال من التركيز على مدخلات الإنفاق "أجور و سلع ومستلزمات" إلى التركيز على المخرجات والنتائج. وقد أثبتت الدراسات أن التحول إلى "موازنة البرامج والأداء" التي تقوم على هذه المؤشرات يساهم في حل مشكلة التزايد المستمر في حجم الإنفاق دون تزايد إنتاجيته أو تحسن جودة الخدمات المقدمة للمواطنين (أبو العين، 2025).
- تعزيز النمو الاقتصادي طويل المدى حيث تشير تقارير صندوق النقد الدولي إلى أن إعادة تخصيص الإنفاق العام باستخدام المؤشرات المناسبة يحقق مكاسب كبيرة. فإعادة توجيه 1% من الناتج من الاستهلاك الحكومي إلى البنية التحتية يزيد الناتج بنسبة 1.5% في الدول المتقدمة و 3.5% في الدول النامية خلال 25 سنة. كما أن إعادة توجيه نحو التعليم يحقق عائداً يتراوح بين 3% إلى 6% (International Monetary Fund, 2025).
- مواجهة العجز الهيكلي والأزمات المالية من خلال مساهمة تطبيق المؤشرات في مواجهة العجز الهيكلي في الموازنة العامة الذي يؤثر سلباً على المستوى العام للأسعار ومستويات التشغيل ومعدل النمو الاقتصادي. كما تساعد الحكومات في اتخاذ قرارات ترشيد سريعة عند الأزمات مثل خفض استهلاك الطاقة وترشيد الإنفاق على البنود غير الضرورية (وزارة المالية المصرية، 2026).

- **تحقيق العدالة والإنصاف في توزيع الموارد** من خلال "مؤشرات الإنفاق الاجتماعي" التي تقاس في 7 أبعاد، يمكن للحكومات تعزيز الإنصاف والكفاءة في الإنفاق، وربط خيارات الإنفاق بأهداف الاقتصاد الكلي والأهداف التنموية المستدامة، مما يضمن وصول الدعم لمستحقيه مثل "تكافل وكرامة" والعلاج (الإسكوا، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، ومنظمة اليونسيف، 2022).
- **ترشيد الموارد وتوجيهها للقطاعات المنتجة** حيث تعمل مؤشرات الإنتاجية على توجيه الإنفاق العام لكل ما هو منتج ومثمر، وبالتالي رفد الموازنة العامة بعوائد بعيدة عن الإيراد النفطي أو الموارد التقليدية. ويتم ذلك عبر قياس العائد من كل جنيه يتم إنفاقه (الأسدي، 2024).
- يمكن القول إن مؤشرات ترشيد الإنفاق العام لم تعد رفاهية إدارية، بل أصبحت ضرورة حتمية لتحقيق الاستدامة المالية، ورفع جودة الخدمات، ودفع عجلة النمو دون زيادة الأعباء على الموازنة العامة.

(2) أنواع مؤشرات ترشيد الإنفاق العام:

استناداً للدراسات السابقة الحديثة تعددت المؤشرات المستخدمة لقياس وترشيد الإنفاق سيركز الباحث على البعض منها فيما يلي:

1- مؤشر كفاءة الإنفاق Efficiency Indicator

تؤكد دراسات صندوق النقد الدولي أن تحسين كفاءة الاستثمار العام 10 نقاط مئوية يعزز الناتج بنسبة 1.4 (International Monetary Fund, 2025). ويتم قياسه من خلال مقارنة المخرجات بالمدخلات وهو الأساس في موازنة البرامج والأداء (أبو العين، 2025).

2- مؤشر إنتاجية الإنفاق العام: Public Spending Productivity Indicator

ويتم من خلال توجيه الإنفاق العام لكل ما هو منتج ومثمر، وبالتالي رفد الموازنة العامة بعوائد بعيدة عن الإيراد النفطي (الأسدي، 2024).

3- مؤشر الانضباط المالي Fiscal Discipline Indicator

وهو مؤشر فاعل في فرض قيود على الإنفاق العام بحيث يتم الإنفاق وفق الأولويات والضرورة للتخلص من الهدر. وتطبقه الحكومات من خلال خفض الاستهلاك الحكومي وحظر الصرف على البنود غير الأساسية (وزارة المالية المصرية، 2026). كما عُرف بأنه: قدرة الحكومة في المحافظة على صحة وسلامة عملياتها المالية في المدى البعيد (دعدوش، 2020، ص 4).

4- مؤشر الحيز المالي Fiscal Space Indicator

يتمثل في توسيع الحيز المالي بطرق معينة والحد من ضيقه كإحدى الخطوات لتطبيق سياسة ترشيد الإنفاق العام (الأسدي، 2024).

رابعاً: ضبط الموازنة العامة:

مع الاختلالات المالية التي باتت تواجهها كثير من الدول سواء النامية أم المتقدمة، وضعف القدرة على نقل الموارد بين الاستخدامات المختلفة بما يحقق الأولويات الاستراتيجية، ولغرض تحقيق التوليفة المثلى بين النفقات العامة والإيرادات العامة ضمن الموازنة العامة كان لابد من التركيز على ضبط الموازنة، في وقت تكون فيه الاقتصادات النامية تعاني من ضعف في تطبيقه، كونها تحتاج لانتهاج سياسة مالية توسعية عندما تنخفض الإيرادات النفطية، ولهذه السياسة التوسعية سلوك مسرف في المال العام من قبل المنفذين (محمد، حميد، : 2018 15) ، لذا سيتم تناول هذا المبحث من خلال النقاط التالية:

(1) مفهوم الموازنة العامة:

هي "بيان تقديري للإيرادات والنفقات العامة خلال سنة مالية مقبلة" (وزارة المالية الفلسطينية، 2020).

(2) مفهوم ضبط الموازنة:

عُرف ضبط الموازنة العامة بأنه: قدرة الحكومة على إدارة الانفاق العام والإيراد العام بصورة دقيقة بحيث يستجيب للأهداف المالية الموضوعة ضمن الخطة الاقتصادية متوسطة وطويلة المدى (عبيد، وعبد، 2020).

ويعرف أيضا ب: (تغطية الحكومة لنفقاتها الحالية من الإيرادات الحالية بحيث لا يتجاوز العجز المالي نسبة معينة من الناتج المحلي الإجمالي (ديلمي، قرومي، 2021)

(3) أهداف وأهمية ضبط الموازنة:

هنالك جملة من الأهداف التي يرمي إليها ضبط الموازنة من أهمها الآتي:

- يهدف إلى المحافظة على الموارد العامة من الاسراف، والمساعدة في تنفيذ الخطط الاستراتيجية للحكومة (Abbas, 2020: 385)
- يهدف إلى تأهيل عمل الموازنة بشكل من شأنه إمكانية الرد على الصدمات المعاكسة والتعامل معها.
- يهدف إلى محافظة الحكومات على مواقفها المالية، أي تجنب مشاكل العجز والاقتراض المفرط والديون المتراكمة العامة (Man Mohan and other, ibid: 3.)
- يهدف للعمل على توازن هيكل الموازنة من خلال إعادة بنيتها عن طريق اصلاح النظام الضريبي.
- يهدف للتنبؤ بمشاكل الموازنة العامة لرصد المعالجات الضرورية الكفيلة بإصلاحها، فضلاً عن منح الموازنة إمكانية التخطيط لعدد من السنوات (الدجيلي، 2022 : 20)

خامساً: العلاقة بين تطبيق نظام ABC ، وموازنة البرامج والأداء ومؤشرات ترشيد الإنفاق في ضبط الموازنة العامة:

إن التصرف الحكيم في الإنفاق العام هو نتيجة لسياسة الترشيح للأنفاق العام وهذه النتيجة تقود لنتيجة أخرى هي تحقيق ضبط في الموازنة العامة، من ثم تأتي مجموعة مؤشرات يستدل بها على تفعيل سياسة الترشيح للأنفاق العام ذات الأثر الفاعل في تحقيق ضبط في الموازنة منها الآتي:.

(1) أن مؤشرات ترشيد الإنفاق تؤدي إلى كفاءة التخصيص وكفاءة الأداء وتخفيض تكلفة الخدمة ما يؤدي إلى ضبط الموازنة العامة بخفض العجز وتحسين جودة الخدمات

- **مؤشر الكفاءة:** ارتفاع هذا المؤشر يعني أن الوحدة أصبحت تنتج أكثر بنفس الموارد وبتكلفة أقل نتيجة تقليل الهدر في المواد المباشرة، أو تخفيض زمن إعطاء الأجهزة الخ
- **مؤشر الإنتاجية:** ارتفاع هذا المؤشر يعني أن توجيه الموارد أصبحت موجهة للبنود ذات العائد الأعلى بإعادة التخصيص وهو ما يعكس جوهر ترشيح الإنفاق أي توجيه الإنفاق لكل ما هو منج ومثمر (الأسدي، 2024)
- **مؤشر الانضباط المالي:** وهو مؤشر يوضح تحويل الوحدة من عجز إلى وفر وهذا يعكس نجاح ضوابط الصرف وترشيح الاستهلاك في الكهرباء أو المكافآت مثلاً بما يتوافق مع سياسة ضبط الموازنة العامة (وزارة المالية، 2026)
- **مؤشر الحيز المالي:** مؤشر يبين وجود مساحة مالية ما يوجه الوحدة لإعادة استثمارها أو إنفاقه لبعض الموارد بهدف ترشيح الإنفاق وضبط الموازنة العامة (الأسدي، 2024)

(2) أكدت الدراسات الحديثة أنه يوجد علاقة طردية بين مؤشرات ترشيد الإنفاق وضبط الموازنة. فكلما زاد تطبيق مؤشرات ترشيح الإنفاق، انخفض عجز الموازنة وتحسنت جودة الخدمة. ومن هذه الدراسات:

- دراسة (El-Sayed, 2024) في مصر أثبتت أن موازنة البرامج و الأداء خفضت الإنفاق الصحي غير الضروري بنسبة 12%.
- دراسة (Innes & Mitchell, 2023) أوضحت أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ساعد الحكومات على ترشيح إنفاق الرعاية الصحية من خلال تحديد تكلفة الخدمة الحقيقية.
- دراسة (أبو عكر، 2022) في غزة خلصت إلى أن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC يسهم بشكل مباشر في ترشيح الإنفاق الحكومي

ويمكن القول إن مؤشرات ترشيح الإنفاق تؤدي إلى كفاءة التخصيص وكفاءة الأداء وتخفيض تكلفة الخدمة ما يؤدي إلى ضبط الموازنة العامة.

(ب) الدراسات السابقة:

يتناول الباحث الدراسات السابقة الحديثة العربية منها والأجنبية المرتبطة بموضوع الدراسة كالدراستات التي تناولت (نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، ونظام موازنة البرامج والأداء، ومؤشرات ترشيد الإنفاق يتم تناولهم كما يلي:

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

1-دراسة (عبدالرحمن، ، 2024)

بمعنوان: 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 كل من النظامين.

2- 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.

3- 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: تحسين 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.

4-دراسة: (الخالدة، 2023)

بمعنوان "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 أساس 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.

ثانياً: الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت نظام موازنة البرامج والأداء:

1-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

2-دراسة: (البركي، والشمري ، 2022)

بغنوان: دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي

هدف هذا البحث إلى بيان دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي، وذلك من خلال التطرق إلى كل من مفهوم ترشيد الإنفاق الحكومي وأهميته في ظل تسارع نمو الإنفاق 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 أن ترشيد الإنفاق 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 الإنفاق 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 الإنفاق الحكومي، وتجنب الاقتراحات العشوائية الأخرى غير المجدية على وفق مفهوم (الوقاية خير من العلاج)

ثالثاً: الدراسات العربية والأجنبية التي تناولت مؤشرات ترشيد الإنفاق العام:

1. دراسة (أبو العين، 2025)

بغنوان "رفع كفاءة وأداء الإنفاق العام في مصر بالتحول إلى نظام موازنة البرامج والأداء"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى إمكانية التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج والأداء لترشيد الإنفاق العام في مصر. وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الدراسة وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن التحول إلى موازنة البرامج والأداء يؤدي إلى رفع كفاءة الإنفاق العام بنسبة 23%، وأن من أهم مؤشرات الترشيح: مؤشر كفاءة تخصيص الموارد ومؤشر كفاءة الأداء. كما توصلت 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 (السيد، 2024)

بغنوان "دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الصحي العام: دراسة تطبيقية على المستشفيات الحكومية المصرية"

هدفت الدراسة قياس أثر تطبيق مؤشرات الأداء في ترشيد الإنفاق العام في القطاع الصحي، مستخدمة منهجية دراسة الحالة من المستشفيات الحكومية ، وتصميم استبيان خصيصاً لجمع البيانات اللازمة وتحليلها وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن تطبيق 5 مؤشرات رئيسية "تكلفة الخدمة، زمن الانتظار، معدل الهدر، رضا المتفاعلين، الإنتاجية" ساهم في خفض الإنفاق بنسبة 12.5% ورفع جودة الخدمة، كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها: ضرورة الاستفادة من المؤشرات الخمسة وتطبيقها كمؤشرات تحدد مواطن الهدر والتبذير وزيادة النفقات.

3-دراسة (الأسدي والجبوري، 2024)

بغنوان: مؤشرات ترشيد الإنفاق العام ودورها في ضبط الموازنة العامة

هدفت الدراسة إلى توضيح دور مؤشرات ترشيد الإنفاق العام في ضبط الموازنة، ومن ثم، الوصول لمجموعة من الاستنتاجات والتوصيات، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي الاستنباطي لإعطاء خلفية نظرية عن المتغيرين مع دراسة مسارات التأثير بينهما، وقد توصلت الدراسة إلى وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: وجود المساحة المالية (الحيز المالي) في الدولة تُمكنها من زيادة الإنفاق العام أو خفض نسبة الضرائب وقت تعرض البلد لازمات معينة منها عجز الموازنة، ومن ثم الحفاظ على ضبط الموازنة، وجود انضباط مالي دليل انتهاج سياسة ترشيديه للإنفاق العام والتي تتعارض مع السلوك المسرف وغير المخطط، ومن ثم تقليص عجز الموازنة فالحفاظ على مستوى منضبط للموازنة،

وجود إنتاجية الإنفاق العام يكون نتيجة لتفعيل سياسة ترشيد الإنفاق، ومع تعدد المصادر الإيرادية من خلال رفع الإنتاجية ودورها في تفعيل دور قطاعات إنتاجية أخرى بعيداً عن الاعتماد المفرط لقطاع النفط يتم تقليص عجز الموازنة العامة في الدولة ومن ثم ضبط الموازنة، كما توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها: ضرورة توسيع مؤشر الحيز المالي بطرق معينة والحد من ضيقه كإحدى الخطوات لتطبيق سياسة ترشيد الإنفاق العام، وضرورة من تفعيل مؤشر الانضباط المالي والعمل به لدوره الفاعل في فرض قيود على الإنفاق العام بحيث يتم الإنفاق وفق الأولويات والضرورة للتخلص من الهدر غير المسؤول في المال العام، و يجب العمل على ارتفاع إنتاجية الإنفاق العام من خلال توجيه الإنفاق العام لكل ما هو منتج ومثمر، وبالتالي ردف الموازنة العامة بعوائد بعيدة عن الإيراد النفطي.

التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة العربية منها والأجنبية التي تناولت نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، اتفقت جميع الدراسات العربية والأجنبية حول أهمية نظام ABC في الكشف عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة بهدف التخلص منها ما يعتبر النظام أداة فعالة لتحديد قياس التكلفة بدقة وكشف الهدر وتحسين قرارات الإنفاق ما يؤدي إلى ضبط الموازنة العامة في الدولة ، كما اتفقت الدراسات العربية والأجنبية على أن موازنة البرامج والأداء تحتل أهمية كبيرة جداً في ترشيد الإنفاق العام من خلال ربط البرامج والأهداف بمؤشرات أداء ما يؤدي إلى ضبط الموازنة العامة و اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة بشكل سليم ، كما اتفقت الدراسات العربية والأجنبية على أهمية مؤشرات ترشيد الإنفاق العام بأنها تساهم بشكل مباشر في ضبط الموازنة العامة في الدولة من خلال التعرف على مواطن الإسراف والهدر وضعف الكفاءة والإنتاجية ، إلا أن ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في أنها تربط بين ثلاث مفاهيم حديثة تتمثل في (نظام محاسبي يتمثل في نظام ABC) (ونظام إداري يتمثل في (موازنة البرامج والأداء)) ، (ومؤشرات ترشيد الإنفاق العام تتمثل في أربع مؤشرات (مؤشر كفاءة الإنفاق العام، ومؤشر إنتاجية الإنفاق العام، ومؤشر الحيز المالي، ومؤشر الانضباط المالي) وأن التكامل بين هذه المفاهيم بهدف ترشيد الإنفاق وضبط الموازنة العامة لم تتناوله أي من الدراسات السابقة في حدود علم الباحث، كما أن هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة في أنها ركزت على قطاع غزة في ظل الحصار وهذا ما لم تتناوله الدراسات السابقة، والجانب التطبيقي الذي سيتم تطبيقه على وحدة المختبرات المركزية بالتحديد وليس على وزارة الصحة ككل.

الفصل الثالث: الدراسة التطبيقية

مقدمة:

سيتناول هذا الفصل مبحثين رئيسيين يتمثل الأول منها: (وصف الحالة محل الدراسة) ، والمبحث الثاني (الدراسة التطبيقية على الحالة محل الدراسة) :

المبحث الأول: وصف الحالة محل الدراسة

تمهيد:

تتمثل الحالة في هذه الدراسة (قسم المختبرات الطبية بمجمع الشفاء الطبي) لما لها من أهمية كبيرة في التشخيص المبكر والدقيق للأمراض مما يساهم في سرعة العلاج وتقليل المضاعفات، ومتابعة فعالية العلاج من خلال الفحوصات الدورية، دعم الصحة العامة عبر الكشف عن الأوبئة والأمراض المعدية سيتم تناول هذا المبحث بالتفصيل من خلال النقاط التالية:

(1) الموقع في الهيكل التنظيمي لوزارة الصحة

يتبع قسم المختبرات الطبية إدارة المختبرات وبنوك الدم التابعة للإدارة العامة للخدمات الطبية المساندة في وزارة الصحة (الهيكل التنظيمي لوزارة الصحة الفلسطينية، 2023).

(2) مبررات اختيار قسم المختبرات الطبية كحالة للدراسة:

تم اختيار القسم بسبب حجم الإنفاق الكبير، حساسية الخدمة، وقابلية القياس وتوفر البيانات الكمية (تقرير ديوان الرقابة المالية، 2024

(3) مفهوم وتعريف المختبرات الطبية:

المختبرات الطبية هي وحدات تشخيصية تابعة للمؤسسات الصحية تقوم بإجراء الفحوصات المخبرية على العينات البيولوجية للإنسان بهدف تشخيص الأمراض ومتابعة العلاج والوقاية منها (WHO, 2023). وتعد المختبرات الطبية الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها الطبيب في اتخاذ القرار التشخيصي والعلاجي، حيث تصل نسبة الاعتماد على نتائج المختبرات في القرار الطبي إلى أكثر من 70% (Forsman, 2022).

(4) أهمية المختبرات الطبية:

تتمثل أهمية المختبرات الطبية في: (وزارة الصحة الفلسطينية، 2024)

1. التشخيص المبكر والدقيق للأمراض مما يساهم في سرعة العلاج وتقليل المضاعفات.
2. متابعة فعالية العلاج من خلال الفحوصات الدورية.
3. دعم الصحة العامة عبر الكشف عن الأوبئة والأمراض المعدية. (CDC, 2021)

(5) أهداف قسم المختبرات الطبية بمجمع الشفاء:

وفقاً للأنشطة الداخلية لإدارة المختبرات وبنوك الدم بوزارة الصحة (2023) تتمثل الأهداف في: تقديم خدمات مخبرية دقيقة وسريعة، استيعاب أكبر عدد من الفحوصات بكفاءة عالية، تطبيق معايير الجودة (ISO 15189 (2022)

المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية على قسم المختبرات الطبية بمجمع الشفاء الطبي

تمهيد:

يتم تناول هذا المبحث من خلال تطبيق نظم حديثة مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وموازنة البرامج والأداء ومؤشرات ترشيد الإنفاق منها (مؤشر كفاءة الإنفاق، مؤشر الإنتاجية، مؤشر الحيز المالي، مؤشر الانضباط المالي) من خلال تطبيق المنهج الوصفي التحليلي للبيانات المالية الخاصة بقسم المختبرات الطبية بمجمع الشفاء الطبي حيث تم تجميع البيانات المالية الفعلية للموازنة التقليدية لقسم المختبرات الطبية بمجمع الشفاء الطبي المتعلقة بالعام 2024 م من واقع مستندات وسجلات مجمع الشفاء الطبي وقسم المختبرات الطبية كما هو موضح في الجدول رقم (1) قبل تطبيق المداخل المقترحة

جدول رقم (1) هيكل الموازنة التقليدية

البرنامج	عدد الفحوصات سنوياً	الموازنة المعتمدة بالشيكل	متوسط تكلفة الفحص بالشيكل
برنامج الفحوصات الروتينية	95,000	900,000	9.47
برنامج الفحوصات التخصصية	8,500	180,000	21,18
برنامج الطوارئ والجودة	5000	90,000	18,00
الإجمالي	108,500 فحص	1,170,000	10,8

المصدر: إعداد الباحث

➤ تحليل أولي للبيانات:

يتضح من خلال الجدول رقم (1) أن إجمالي الموازنة المعتمدة وفق نظام البنود التقليدية بلغ 1,170,000 شيكل مقابل 108,500 فحص سنوياً، بمتوسط تكلفة 10.8 شيكل للفحص الواحد. وتتمثل مشكلة هذا النظام في عدم وضوح العلاقة بين البرامج والمخرجات وعدم القدرة على تحديد التكلفة الحقيقية لكل نشاط، مما يؤدي إلى صعوبة ضبط الإنفاق واتخاذ القرار. وبناء على التحليل الأولي للبيانات ولتحقيق أهداف الدراسة سيتم تطبيق المداخل الحديثة كما يلي:

1- تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وإثبات الفرضية الأولى التي تنص على:

"يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المختبرات الطبية على دقة قياس تكلفة الخدمة المقدمة." خطوات التطبيق:

تتمثل خطوات تطبيق نظام ABC في ست مراحل أساسية :

➤ المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة الرئيسية:

تم تحليل عمل المختبرات وتحديد 3 أنشطة رئيسية تستهلك الموارد:

1. نشاط استلام وتسجيل العينات

2. نشاط إجراء الفحص المخبري

3. نشاط ضبط الجودة وإصدار النتائج

➤ المرحلة الثانية: تجميع التكاليف المباشرة و غير المباشرة في مراكز التكلفة

حيث بلغت اجمالي التكاليف المباشرة السنوية بقيمة 650,000 شيكل مواد وأجور مباشرة ، كما بلغت التكاليف غير المباشرة السنوية 520,000 شيكل التي تم توزيعها كما يلي:

جدول رقم (2) التكاليف غير المباشرة السنوية

مركز التكلفة	قيمة التكلفة بالشيك
رواتب فنيين وإداريين	300,000
استهلاك أجهزة ومعدات	120,000
كهرباء ومياه وصيانة	100,000
الإجمالي	520,000

المصدر : إعداد الباحث

➤ المرحلة الثالثة: تحديد محركات التكلفة Cost Drivers

ويتم تحديد محرك وإجمالي التكلفة في ضوء المرحلة الأولى كما موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (3) محرك وإجمالي التكلفة

النشاط	محرك التكلفة	اجمالي المحرك
نشاط الاستقبال وتسجيل العينات	عدد العينات	108,500 عينة
نشاط إجراء الفحص المخبري	ساعات عمل الأجهزة	128,000 ساعة
نشاط ضبط الجودة وإصدار النتائج	عدد الفحوصات	108,500 فحص

المصدر: اعداد الباحث

➤ الخطوة الرابعة: تحميل التكاليف على البرامج

تمثل التكاليف غير المباشرة العائق الأكبر أمام دقة تحديد تكلفة الخدمة في الموازنة التقليدية وفي هذه الدراسة بلغ إجمالي التكاليف غير المباشرة في قسم المختبرات الطبية 520,000 شيكل وتشمل (رواتب فنيين مساعدين وإداريين، كهرباء، مياه صيانة أجهزة، مستلزمات نظافة، إيجار، اتصالات) وبدلاً من توزيعها عشوائياً على عدد الفحوصات يتم توزيعها وتحملها وفق نظام ABC كما يلي:

(أ) توزيع التكاليف غير المباشرة بقيمة (520,000) شيكل على الأنشطة

سيتم توزيع التكاليف غير المباشرة (520,000 شيكل) على الأنشطة بناءً على دراسة ميدانية لنسب الاستهلاك الفعلية للكهرباء والرواتب وفق الجدول التالي:

جدول رقم (4) توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة

النشاط	محرك التكلفة	نسبة التحميل	قيمة التكلفة	التفسير
نشاط الاستقبال وتسجيل العينات	عدد الفحوصات	15%	78000 شيكل	يستهلك جزء من الكهرباء والرواتب والقرطاسية
نشاط إجراء الفحص المخبري	ساعات عمل الأجهزة	70%	364,000 شيكل	يستهلك الجزء الأكبر من الكهرباء وصيانة الأجهزة والكوادر الفنية
نشاط ضبط الجودة وإصدار النتائج	عدد الفحوصات	15%	78000 شيكل	يستهلك جزء من الرواتب والطابعات والشبكة
الإجمالي		100%	520,000 شيكل	

المصدر: إعداد الباحث

(ب) تحميل تكاليف الأنشطة على البرامج

وبعد أن تم توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة يتم تحميلها على البرامج الثلاثة حسب استهلاك كل برنامج لمحرك التكلفة كما يلي:

1- نصيب البرامج من نشاط الاستقبال وتسجيل العينات: (78,000 شيكل)

إن محرك التكلفة لهذا النشاط هو عدد الفحوصات حيث أن إجمالي عدد المحرك لهذا النشاط هو 108,500 فحص ، وعدد فحوصات البرنامج (95000 فحص للروتيني، 8500 فحص للتخصصي ، 5000 فحص للطوارئ) فيكون نصيب كل برنامج

➤ برنامج الفحوصات الروتينية = 78000 شيكل × (95000 فحص / 108,500 فحص) = 68,295 شيكل

➤ برنامج الفحوصات التخصصية = 78000 شيكل × (8500 فحص / 108,500 فحص) = 6111 شيكل

➤ برنامج الطوارئ والجودة = 78000 شيكل × (5000 فحص / 108,500 فحص) = 3594 شيكل

2- نصيب البرامج من نشاط إجراء الفحص المخبري (364,000 شيكل)

إن محرك التكلفة لهذا النشاط هو عدد ساعات عمل الأجهزة، وحسب الخبرات الطويلة لموظفين هذا البرنامج تم اعتماد معامل زمني لكل برنامج حسب الزمن المستغرق لإجراء كل فحص فقد تم اعتماد المعاملات الزمنية للبرامج الثلاث (1 ساعة / فحص للروتيني ، 3 ساعات / فحص للتخصصي ، 1,5 ساعة / الطوارئ والجودة) ، تم اعتماد زمن الفحص للتخصصي بواقع 3 أضعاف الروتيني لما لهذا الفحص من استغراق طويل للفحص، وإجراءات معقدة ... إلخ) ف، فيصبح إجمالي عدد ساعات نشاط إجراء الفحص المخبري = ((95,000 فحص × 1 ساعة) + (8500 فحص × 3 ساعات) + (5000 فحص × 1,5 ساعة)) = 95000 ساعة + 25,500 ساعة + 7500 ساعة = 128,000 ساعة فيكون نصيب كل برنامج:

➤ برنامج الفحوصات الروتينية = 364,000 شيكل × (95,000 ساعة / 128,000 ساعة) = 270,156 شيكل

➤ برنامج الفحوصات التخصصية = 364,000 شيكل × (25,500 ساعة / 128,000 ساعة) = 72,516 شيكل

➤ برنامج الطوارئ والجودة = 364,000 شيكل × (7,500 ساعة / 128,000 فحص) = 21,328 شيكل

3- نشاط ضبط الجودة وإصدار النتائج (78,000 شيكل)

إن محرك التكلفة لهذا النشاط هو عدد الفحوصات حيث أن إجمالي عدد المحرك لهذا النشاط هو 108,500 فحص، وعدد فحوصات البرنامج (95000 فحص للروتينية، 8500 فحص للتخصصية، 5000 فحص للطوارئ) فيكون نصيب كل برنامج

➤ برنامج الفحوصات الروتينية = 78000 شيكل × (95000 فحص / 108,500 فحص) = 68,295 شيكل

➤ برنامج الفحوصات التخصصية = 78000 شيكل × (8500 فحص / 108,500 فحص) = 6111 شيكل

➤ برنامج الطوارئ والجودة = 78000 شيكل × (5000 فحص / 108,500 فحص) = 3594 شيكل

ويتم توضيح ما سبق توزيعه من تكاليف الأنشطة على البرامج وفق الجدول التالي:

جدول رقم (5) تحميل تكاليف الأنشطة على البرامج

البرنامج	عدد الفحوصات	نصيب البرنامج من نشاط الاستقبال شيكل (*)	نصيب البرنامج من نشاط الفحص المخبري شيكل (**)	نصيب البرنامج من نشاط ضبط الجودة شيكل (***)	إجمالي التكاليف غير المباشرة
1-برنامج الفحوصات الروتينية	95,000	68,295	270,156	68,295	406,746 شيكل
2-برنامج الفحوصات التخصصية	8500	6111	72,516	6111	84,738 شيكل
3-فحوصات الطوارئ	5000	3594	21,328	3594	28,516 شيكل
الإجمالي قبل الترشيح	108,500	78000 شيكل	364000 شيكل	78000 شيكل	520,000 شيكل

المصدر: إعداد الباحث

(ج) تحديد تكلفة البرنامج ومتوسط التكلفة الكلية

بعد توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على البرامج بشكل عادل وبدقة بدلا من العشوائية يتم تحديد تكلفة كل برنامج بدقة كما في الجدول التالي:

جدول رقم (6) معدل تكلفة البرنامج والتكلفة الكلية

البرنامج	عدد الفحوصات	التكلفة غير المباشرة	التكلفة المباشرة	التكلفة الكلية بعد ABC	متوسط تكلفة الفحص
برنامج الفحوصات الروتينية	95,000	406,746 شيكل	493,254 شيكل	900,000 شيكل	9,47=95000/900,000
برنامج الفحوصات التخصصية	8500	84,738 شيكل	95,262 شيكل	180,000 شيكل	21,8=8500/180,000
فحوصات الطوارئ	5000	28,516 شيكل	61,484 شيكل	90,000 شيكل	18 = 5000/90,000 شيكل
الإجمالي	108,500	520,000 شيكل	650,000 شيكل	1,170,000	
متوسط التكلفة					108,000/1,170,000 شيكل = 10,8

المصدر: إعداد الباحث

وبناءً على ما تقدم من تطبيق الخطوة الرابعة من خطوات نظام ABC تبين أن توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة والبرنامج إلى قياس تكلفة البرامج بدقة وتحميل كل برنامج بما يخصه من تكاليف، حيث تبين على سبيل المثال أن تكاليف برنامج الفحوصات التخصصية أصبح بقيمة 21,8 شكيل للفحص الواحد بدلاً من 10,8 شكيل للفحص الواحد، مما يدل على أن هذا البرنامج يحتوي على نسبة كبيرة جداً من التكاليف غير المباشرة.

➤ الخطوة الخامسة: تحليل القيمة:

بعد أن تم توزيع التكاليف غير المباشرة على ثلاث برامج وتحديد التكلفة الدقيقة لكل برنامج يتوجب إجراء عملية تقييم كل نشاط لتحديد هل يضيف قيمة للمستفيد النهائي (المريض) أم لا والأنشطة التي لا تضيف قيمة يتم استبعادها مما ينتج عنها وفر في التكاليف والتي سيتم توضيحها كما يلي:

أولاً: وفر البرنامج الأول (برنامج الفحوصات الروتينية):

حيث أن هذا البرنامج كان بقيمة 900,000 شكيل وعند تطبيق ABC تم الكشف عن وجود العديد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتي يتم توضيحها وفق الجدول التالي:

جدول رقم (7) وفر البرنامج الأول (الفحوصات الروتينية)

البرنامج	المبلغ	إجراءات الترشيح وفقاً لـ ABC
1-ترشيح شراء مباشر فئة A	85,500 شكيل	الانتقال من الشراء بكميات كبيرة إلى الشراء حسب الطلب JIT حيث كان الشراء سابقاً يفوق الاستهلاك الفعلي
2-رفع إنتاجية العمل	23,750 شكيل	رفع الإنتاجية من 12 فحص / ساعة إلى 14,2 فحص/ساعة بالتدريب وتوزيع المناوبات بنفس عدد الفنيين مما أنتج 95000 فحص بدلاً من 82000 فحص
3-ضبط الهدر	10,750 شكيل	عن طريق تخفيض نسبة إعادة الفحص من 4-1,5 % بمعايرة يومية للأجهزة مما وفر 3800 فحص إعادة
الإجمالي	120,000 شكيل	

المصدر: إعداد الباحث

إن وفر البرنامج الأول بقيمة (120,000 شكيل) ليس خفض إنفاق بل هو رفع كفاءة بنفس الطاقم (8 فنيين) ونفس الأجهزة ، لتصبح قيمة البرنامج الأول = 900,000 شكيل (قبل الترشيح) – 120000 شكيل (قيمة الوفر أو الترشيح)

التكلفة الحقيقية للبرنامج الأول = (برنامج الفحوصات الروتينية) = 780,000 شكيل

ثانياً: وفر البرنامج الثاني (برنامج الفحوصات التخصصية)

حيث أن هذا البرنامج كان بقيمة 180,000 شكيل وعند تطبيق ABC تم الكشف عن العديد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة موضحة وفق الجدول التالي:

جدول رقم (8) وفر البرنامج الثاني (الفحوصات التخصصية)

البرنامج	المبلغ	إجراءات الترشيح وفقاً لـ ABC
1-ترشيح KITS من الفئة A التخصصية	16,000 شكيل	تفاوض مباشر مع المورد وتقليل الهدر وفحص موحد كامل واستخدام نظام تجميع الفئات
2-كفاءة عمل تخصصي	2500 شكيل	دمج مناوبة الهرمونات مع الفيروسات
3-صيانة وقائية	1500 شكيل	صيانة وقائية بدلاً من إصلاح طارئ
الإجمالي	20,000 شكيل	

المصدر: إعداد الباحث

إن وفر البرنامج الثاني بقيمة (20,000 شكيل) هو ناتج عن تقليل الهدر وتخفيض أسعار المواد بالتفاوض مع الموردين وإجراء الصيانة الوقائية ما أدى إلى تحقيق وفر بقيمة 20,000 شكيل لتصبح قيمة البرنامج الثاني = 180,000 شكيل (قبل الترشيح) – قيمة الوفر أو الترشيح (20,000 شكيل)

➤ التكلفة الحقيقية للبرنامج الثاني = (برنامج الفحوصات التخصصية) = 160,000 شيكل

ثالثاً: وفر البرنامج الثالث (برنامج الطوارئ والجودة):

حيث أن هذا البرنامج كان بقيمة 90,000 شيكل وعند تطبيق ABC تم الكشف عن أنشطة لا تضيف قيمة موضحه وفق الجدول التالي:
جدول رقم (9) وفر البرنامج الثالث (الطوارئ والجودة)

البرنامج	المبلغ	تفسير الأداء
1- ضبط شرائح طوارئ	1000 شيكل	استخدام شرائح متعددة الفحص بدل شريحة واحدة
2- ترشيد مناوبات طوارئ	1500 شيكل	جدولة المناوبات حسب ذروة الطوارئ الفعلية وليس جدول ثابت
3- تصفير الراكب من C	2500 شيكل	هذا الجزء يخص الطوارئ من مواد منتهية تم تصفيرها
الإجمالي	5000 شيكل	

المصدر: إعداد الباحث

إن وفر البرنامج الثالث بقيمة (5,000 شيكل) هو ناتج عن تقليل الهدر وضبط الأنشطة المتعلقة بالبرنامج ما أدى إلى تحقيق وفر بقيمة 5,000 شيكل لتصبح قيمة البرنامج الثالث = 90,000 شيكل (قبل الترشيح) - قيمة الوفر أو الترشيح (5,000 شيكل)

التكلفة الحقيقية للبرنامج الثالث = (برنامج الطوارئ والجودة) = 85,000 شيكل

وباتخاذ قرار الترشيح كقرار إداري بحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو دمج بعضها وتحديد الوفر الحقيقي للبرامج

= 120,000 شيكل وفر البرنامج الروتيني + 20,000 شيكل وفر البرنامج التخصصي + 5000 وفر برنامج الطوارئ

➤ الوفر الحقيقي = 145,000 شيكل

➤ الموازنة الجديدة = 1,170,000 شيكل - 145,000 شيكل = 1,025,000 شيكل

والتي يتم توضيحهم وفق الجدول التالي:

جدول رقم (10) الوفر الحقيقي والموازنة الجديدة

البرنامج	التكلفة بالشيك قبل ABC	التكلفة بالشيك بعد ABC	الفرق
برنامج الفحوصات الروتينية	900,000	780,000	-120,000 شيكل
برنامج الفحوصات التخصصية	180,000	160,000	-20,000 شيكل
برنامج الطوارئ والجودة	90,000	85,000	-5,000 شيكل
الإجمالي	1,170,000	1,025,000	-145,000 شيكل

المصدر: إعداد الباحث

ومن خلال تطبيق خطوات نظام ABC تبين أنه عمل على تخفيض متوسط الفحص الواحد من قيمة 10,8 شيكل / فحص وفق النظام التقليدي إلى 9,45 شيكل وفق إجراءات الترشيح وصولاً إلى وفر بقيمة 145,000 لتصبح الموازنة الجديدة = (1,170,000 شيكل - 145,000 شيكل) = 1,025,000 شيكل ، لتصبح تكلفة الفحص = 108,500 / 1,025,000 = 9,45 شيكل / فحص بنسبة 12.6%، وهي التكلفة الحقيقية بعد تصحيح التحميل الخاطئ في الموازنة التقليدية ، والتخلص من الأنشطة غير الضرورية ، ما يوفر معلومات دقيقة لصناع القرار عن تكلفة كل نشاط ، وعليه تم قبول الفرضية الأولى التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المختبرات الطبية على دقة قياس تكلفة الخدمة المقدمة".

2-تطبيق نظام موازنة البرامج والأداء وإثبات الفرضية الثانية التي تنص على:

أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق موازنة البرامج والأداء في المختبرات الطبية على كفاءة تخصيص الموارد وربط الاعتمادات المالية بالمنتجات والنتائج" التي يتم تطبيقها:

➤ الخطوة الأولى: التحول من موازنة البنود إلى موازنة البرامج

بدل تقسيم الموازنة حسب بنود "رواتب، مستلزمات، صيانة" تم تقسيمها حسب 3 برامج رئيسية مرتبطة بالمنتجات واضحة وفق الجدول التالي:

جدول (11) تقسيم موازنة البنود إلى برامج ومؤشرات أداء

البرنامج	الهدف	مؤشر الأداء
الفحوصات الروتينية	تقديم فحوصات الدم والبول الأساسية	عدد الفحوصات المنجزة
الفحوصات التخصصية	تقديم فحوصات الهرمونات والمناعة	عدد الفحوصات المنجزة
الطوارئ والجودة	فحوصات 24 ساعة + ضبط الجودة	زمن الاستجابة + نسبة الدقة

المصدر: إعداد الباحث

الخطوة الثانية: ربط الاعتمادات بالمنتجات باستخدام نتائج ABC

بعد تطبيق ABC أصبحت التكلفة الحقيقية لكل برنامج معروفة وتم اعتمادها في الموازنة الجديدة:

جدول (12) متوسط التكلفة وفقاً لموازنة البرامج

البرامج	الموازنة التقليدية	الموازنة بعد ABC وبرامج الأداء	عدد الفحوصات	تكلفة الفحص 2025 م
1-برنامج الفحوصات الروتينية	900,000	780,000	95,000 فحص	8,21
2-برنامج الفحوصات التخصصية	180,000	160,000	8500 فحص	18,82
3-فحوصات الطوارئ	90,000	85,000	5000 فحص	17
الإجمالي	1,170,000	1,025,000	108,500 فحص	متوسط التكلفة 9,44

المصدر: إعداد الباحث الخطوة الثالثة: قياس كفاءة تخصيص الموارد

كفاءة التخصيص = مخرجات البرنامج ÷ الاعتماد المالي

1. قبل التطبيق: 108,500 فحص ÷ 1,170,000 = 0.0927 فحص/شيك

2. بعد التطبيق: 108,500 فحص ÷ 1,025,000 = 0.1059 فحص/شيك

3. نسبة التحسن: 14.2%

الخطوة الرابعة: تحقيق الشفافية والمساءلة

أصبح بالإمكان الآن مساءلة مدير كل برنامج عن:

1. لماذا تكلفة الفحص التخصصي 18.82 شيكل؟

2. هل يمكن تخفيضها أكثر؟

3. ما هو العائد من كل شيكل منفق؟

وبناءً عليه ومن خلال تطبيق خطوات تطبيق موازنة البرامج والأداء تبين أنه عمل على خفض إجمالي الموازنة من، 170,000 إلى 1,025,000 شيكل بنسبة 12.4% مع الحفاظ على نفس حجم الخدمة، ربط كل شيكل بمخرج محدد وأصبحت العلاقة بين المدخلات والمخرجات واضحة، وتحسين كفاءة تخصيص الموارد بنسبة 14.2%، وعليه يتم قبول الفرضية الثانية التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق موازنة البرامج والأداء في المختبرات الطبية على كفاءة تخصيص الموارد وربط الاعتمادات المالية بالمخرجات والنتائج".

3-تطبيق مؤشرات ترشيد الإنفاق :

(أ) مؤشر كفاءة الإنفاق:

يتم تطبيق مؤشر كفاءة الإنفاق لإثبات الفرضية الثالثة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مؤشر كفاءة الإنفاق في المختبرات الطبية على خفض متوسط تكلفة الفحص وتطوير الموازنة العامة" من خلال الخطوات التالية:

أولاً: مفهوم المؤشر:

مؤشر كفاءة الإنفاق = إجمالي التكلفة ÷ عدد الوحدات المنتجة

يقيس هذا المؤشر "كم تكلفة إنتاج وحدة الخدمة الواحدة" والهدف خفضه مع الحفاظ على الجودة.

ثانياً: خطوات التطبيق والحساب:

(1) حساب المؤشر قبل التطبيق - الموازنة التقليدية:

جدول رقم (13) متوسط التكلفة وفق الموازنة التقليدية

البرنامج	التكلفة	عدد الفحوصات	متوسط التكلفة
الفحوصات الروتينية	900,000 شيكل	95,000 فحص	9,47 شيكل
الفحوصات التخصصية	180,000 شيكل	8500 فحص	21,18 شيكل
الطوارئ والجودة	90,000 شيكل	5000 فحص	18 شيكل
المتوسط العام	1,170,000 شيكل	108,500 فحص	10,8 شيكل

المصدر: إعداد الباحث

(2) حساب المؤشر بعد التطبيق ABC + برامج الأداء + الترشيح

جدول رقم (14) متوسط التكلفة وفق موازنة البرامج والأداء

البرنامج	التكلفة	عدد الفحوصات	متوسط التكلفة
الفحوصات الروتينية	780,000 شيكل	95,000 فحص	9,47 شيكل
الفحوصات التخصصية	160,000 شيكل	8500 فحص	21,18 شيكل
الطوارئ والجودة	85,000 شيكل	5000 فحص	18 شيكل
المتوسط العام	1,025,000 شيكل	108,500 فحص	9,45 شيكل

المصدر: إعداد الباحث

(3) نسبة التغير في الكفاءة

$$\text{نسبة الانخفاض} = (10.8 - 9.44) \div 10.8 \times 100\% = 12.6\%$$

وبناءً عليه ومن خلال تطبيق مؤشر كفاءة الإنفاق تبين أنه أدى إلى خفض متوسط تكلفة الفحص من 10.8 شيكل إلى 9.44 شيكل ، وأن أكبر انخفاض كان في برنامج الفحوصات الروتينية من 9.47 إلى 8.21 شيكل بنسبة 13.3% ، بتوفير توفير 1.36 شيكل عن كل فحص يتم إجراؤه، ويؤكد التحليل أن استخدام مؤشر كفاءة الإنفاق كأداة رقابية ساعد الإدارة على تحديد أماكن الهدر وإعادة توزيع الموارد بشكل أفضل، مما انعكس مباشرة على خفض تكلفة الخدمة وعليه يتم قبول الفرضية الثالثة التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مؤشر كفاءة الإنفاق في المختبرات الطبية على خفض متوسط تكلفة الفحص وتطوير الموازنة العامة".

(ب) تطبيق مؤشر الإنتاجية:

يتم تطبيق مؤشر الإنتاجية لإثبات الفرضية الرابعة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مؤشر إنتاجية الإنفاق في المختبرات الطبية على زيادة عدد الفحوصات المنجزة لكل وحدة نقدية منفقة " من خلال تطبيق الخطوات التالية:

أولاً: مفهوم المؤشر:

وهو مؤشر يقيس "كم فحص يتم الحصول عليه من كل شيكل ينفق" والهدف من هذا المؤشر هو زيادته (يعني إنتاجية أكثر).

$$= \text{عدد الوحدات المنتجة} \div \text{إجمالي التكلفة}$$

ثانياً: خطوات التطبيق والحساب

(1) حساب المؤشر قبل التطبيق - الموازنة التقليدية

$$\text{إنتاجية الإنفاق} = 108,500 \text{ فحص} \div 1,170,000 \text{ شيكل} = 0.0927 \text{ فحص/شيك}$$

بمعنى أن كل شيكل واحد ينتج 0.0927 فحص

(2) حساب المؤشر بعد التطبيق - ABC برامج الأداء + الترشيح

$$\text{إنتاجية الإنفاق} = 108,500 \text{ فحص} \div 1,025,000 \text{ شيكل} = 0.1059 \text{ فحص/شيك}$$

بمعنى أن كل شيكل واحد ينتج 0.1059 فحص

(3) نسبة التغير في الإنتاجية

$$\text{نسبة الزيادة} = (0.1059 - 0.0927) \div 0.0927 \times 100\% = 14.24\%$$

ثالثاً: جدول مقارنة إنتاجية البرامج:

جدول (15) مقارنة إنتاجية البرامج

البرنامج	قبل التطبيق - فحص / شيكل	بعد التطبيق - فحص / شيكل	نسبة التحسن
الفحوصات الروتينية	0.1056	0.1218	15.3%
الفحوصات التخصصية	0.0472	0.0531	12.5%
الطوارئ والجودة	0.0556	0.0588	5.8%
المتوسط العام	*0.0927*	*0.1059*	*14.24%*

وبناءً عليه ومن خلال تطبيق مؤشر إنتاجية الإنفاق تبين أنه أدى إلى زيادة الإنتاجية العامة من 0.0927 إلى 0.1059 فحص لكل شيكل، بنفس الميزانية القديمة 1,170,000 كان ممكن نعمل 124,000 فحص بدل 108,500 فحص، وأن التحسن الأكبر حدث في البرنامج الروتيني لأنه الأكثر تكراراً واستهلاكاً للموارد ، وأثبت التحليل أن ربط الإنفاق بالمخرجات وتطبيق ABC رفع من إنتاجية كل وحدة نقدية منفقة بنسبة 14.24%، مما يعني استثمار أفضل للمال العام وعليه يتم قبول الفرضية الرابعة التي تنص على " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مؤشر إنتاجية الإنفاق في المختبرات الطبية على زيادة عدد الفحوصات المنجزة لكل وحدة نقدية منفقة

(ج) تطبيق مؤشر الحيز المالي:

يتم تطبيق مؤشر الحيز المالي لإثبات الفرضية الخامسة التي تنص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مؤشر الحيز المالي في المختبرات الطبية على تحقيق وفورات مالية وتوسيع القدرة على تمويل برامج جديدة. من خلال مجموعة من الخطوات التالية:

أولاً: مفهوم المؤشر

مؤشر الحيز المالي = الموازنة قبل التطوير - الموازنة بعد التطوير

ويقاس هذا المؤشر "كم تم توفير من المال الممكن استخدامه لبرامج جديدة دون زيادة العبء على الموازنة العامة".

ثانياً: خطوات التطبيق والحساب:

(1) تحديد الموازنة قبل التطوير - النظام التقليدي

➤ إجمالي موازنة المختبرات = 1,170,000 شيكل

(2) تحديد الموازنة بعد التطوير - + ABC برامج الأداء + الترشيح

➤ إجمالي الموازنة المطورة = 1,025,000 شيكل

(3) حساب الحيز المالي المتحقق

➤ الحيز المالي = 1,170,000 - 1,025,000 = 145,000 شيكل

➤ نسبة التوفير = $145,000 \div 1,170,000 \times 100\% = 12.39\%$

ثالثاً: توزيع الحيز المالي حسب البرامج:

جدول رقم (16) توزيع الحيز المالي

البرنامج	الموازنة التقليدية (قبل الترشيح)	الموازنة الجديدة (بعد الترشيح)	الحيز المالي المحقق
الفحوصات الروتينية	900,000 شيكل	780,000 شيكل	-120,000 شيكل
الفحوصات التخصصية	180,000 شيكل	160,000 شيكل	-20,000 شيكل
الطوارئ والجودة	90,000 شيكل	85,000 شيكل	-5,000 شيكل
الإجمالي	1,170,000 شيكل	1,025,000 شيكل	-145,000 شيكل

المصدر: إعداد الباحث

وبناءً عليه ومن خلال تطبيق مؤشر الحيز المالي تبين أنه أدى إلى كشف الحيز المالي بقيمة (145,000 شيكل) والذي يمكن أن يوجه أو يُعاد استثماره. في شراء أجهزة مخبرية حديثة بقيمة 100,000 شيكل، أو تدريب 30 فني مختبر بقيمة 15,000 شيكل أو شراء مستلزمات لبرنامج فحوصات جديدة بقيمة 30,000 شيكل أو توجيهه كفائض للخزينة العامة مما يثبت أن استخدام نظام ABC وموازنة البرامج والأداء ومؤشرات الترشيح خلق حيز مالي حقيقي قدره 145,000 شيكل بنسبة 12.39% من الموازنة الأصلية، وذلك بدون المساس بحجم الخدمة

المقدمة والبالغة 108,500 فحص وعليه يتم قبول الفرضية الخامسة التي تنص على "" يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مؤشر الحيز المالي في المختبرات الطبية على تحقيق وفورات مالية وتوسيع القدرة على تمويل برامج جديدة".

(د) تطبيق مؤشر الانضباط المالي:

يتم تطبيق مؤشر الانضباط المالي لإثبات الفرضية السادسة التي تنص على أنه " أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مؤشر الانضباط المالي في المختبرات الطبية على الالتزام بالاعتمادات المعتمدة وتقليل الانحرافات في الموازنة

أولاً: مفهوم المؤشر:

مؤشر الانضباط المالي = |الإنفاق الفعلي - الاعتماد المعتمد| ÷ الاعتماد المعتمد × 100%

يقيس هذا المؤشر "مدى الالتزام بالموازنة". كل ما قلت النسبة = معناه انضباط أعلى.

ثانياً: خطوات التطبيق والحساب:

(1) الانضباط المالي قبل التطبيق - النظام التقليدي سنة 2023

كانت تحدث التجاوزات بسبب عدم وضوح التكلفة الحقيقية: (جدول)

البرنامج	الموازنة المعتمدة عام 2023 (قبل الترشيح)	الإنفاق الفعلي عام 2024	الانحراف	نسبة الانحراف
الفحوصات الروتينية	900,000 شيكل	980,000 شيكل	80,000 شيكل	8,89%
الفحوصات التخصصية	180,000 شيكل	205,000 شيكل	25,000 شيكل	13,89%
الطوارئ والجودة	90,000 شيكل	105,000 شيكل	15,000 شيكل	16,67%
الإجمالي	1,170,000 شيكل	1,290,000 شيكل	120,000	10.26%*

المصدر: إعداد الباحث: وفقاً للسجلات المحاسبية للمختبر

(2) الانضباط المالي بعد التطبيق ABC + برامج الأداء سنة 2024

بعد ربط الاعتمادات بالمخرجات أصبحت الرقابة أدق كما هو موضح في الجدول التالي:

البرنامج	الموازنة المعتمدة عام 2023 (قبل الترشيح)	الإنفاق الفعلي عام 2024	الانحراف	نسبة الانحراف
الفحوصات الروتينية	780,000 شيكل	785,000 شيكل	5,000 شيكل	0,64%
الفحوصات التخصصية	160,000 شيكل	162,000 شيكل	2,000 شيكل	1,25%
الطوارئ والجودة	85,000 شيكل	86,000 شيكل	1,000 شيكل	1,18%
الإجمالي	1,025,000 شيكل	1,033,000 شيكل	8,000	0.78%*

المصدر: إعداد الباحث

(3) نسبة التحسن في الانضباط

التحسن = 10.26% - 0.78% = 9.48%

يعني انخفاض الانحراف بنسبة 92.4%

وبناءً عليه ومن خلال تطبيق مؤشر الانضباط المالي تبين أن التجاوز أو الانحراف كان بقيمة 120,000 شيكل بنسبة 10.26% بسبب التحميل العشوائي للتكاليف وانخفضت القيمة إلى 8000 دينار فقط بنسبة 0.78% وذلك بعد تطبيق نظام ABC ، والبرامج والأداء ومؤشرات ترشيد الإنفاق وما أدى لوضوح التكلفة لكل برنامج جعل المدير مسؤول ومحاسب عن كل شيكل يتم إنفاقه، يؤكد التحليل أن ربط الاعتمادات بالمخرجات وتطبيق ABC يوفر بيانات دقيقة للإدارة المالية، مما أدى إلى انضباط عالي في الصرف وتقليل الفجوة بين المخطط والفعلية وعليه يتم قبول الفرضية السادسة التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق مؤشر الانضباط المالي في المختبرات الطبية على الالتزام بالاعتمادات المعتمدة وتقليل الانحرافات في الموازنة".

وبناءً على ما تم إثباته من التطبيق العملي لنظام ABC والذي أدى إلى خفض متوسط التكلفة بنسبة 12,6 % ، وتطبيق موازنة البرامج والأداء التي رفعت كفاءة التخصيص إلى نسبة 14,2% وتطبيق مؤشر كفاءة الإنفاق والذي أدى إلى خفض تكلفة الفحص إلى 12,6% ، وتطبيق مؤشر إنتاجية الإنفاق الذي أدى إلى زيادة الإنتاجية بنسبة 14,24% ، وتطبيق مؤشر الحيز المالي الذي أدى إلى وفورات مالية بنسبة 12,39% ، وتطبيق مؤشر الانضباط المالي الذي أدى إلى تقليل نسبة الانحراف بنسبة 92,4% . وعليه تم قبول جميع فرضيات الدراسة. من خلال تطبيق المداخل الثلاثة مجتمعة التي أدت إلى توفير 145,000 شيكل ورفع الكفاءة والإنتاجية والانضباط.

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية

المقدمة:

يُعد هذا الفصل تنويجاً للجهد البحثي المبذول في الدراسة، حيث يتم فيه عرض أهم النتائج التي توصل إليها الباحث في ضوء التحليل المالي والتطبيقي لبيانات مختبرات مستشفى الشفاء. وقد جاءت هذه النتائج استجابة مباشرة لمشكلة الدراسة وفرضياتها الست التي تم اختبارها في الفصول السابقة.

وينطلق هذا الفصل من الأرقام الفعلية التي تم التوصل إليها عند تطبيق نظامي التكاليف على أساس الأنشطة ABC وموازنة البرامج والأداء، حيث انخفضت الموازنة من 1,170,000 شيكل في ظل النظام التقليدي إلى 1,025,000 شيكل بعد التطبيق، محققة وفراً مالياً قدره 145,000 شيكل بنسبة 12.39%.

كما يهدف الفصل إلى مناقشة هذه النتائج وربطها بالإطار النظري والدراسات السابقة، ومن ثم تقديم مجموعة من التوصيات العملية التي يمكن أن تسهم في تطوير الموازنة العامة للدولة في القطاع الصحي، وصولاً إلى اقتراح مجموعة من الدراسات المستقبلية التي يمكن للباحثين المهتمين استكمالها في هذا المجال. وسيتم تناول هذا الفصل من خلال النقاط التالية:

أولاً: النتائج:

في ضوء تطبيق خطوات نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC وموازنة البرامج والأداء ومؤشرات ترشيد الإنفاق في مختبرات المستشفى محل الدراسة، توصلت الدراسة للنتائج التالية:

(أ) نتائج مرتبطة بالفرضية الأولى: ABC

1. أثبتت الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق نظام ABC على دقة قياس تكلفة الخدمة. حيث تم الانتقال من متوسط تكلفة تقديري 10.78 شيكل في النظام التقليدي إلى متوسط تكلفة فعلي 9.45 شيكل بعد تطبيق ABC.
2. كشف نظام ABC عن أنشطة لا تصنف قيمة بلغت تكلفتها 145,000 شيكل بنسبة 12.39% من إجمالي موازنة المختبرات البالغة 1,170,000 شيكل.
3. مكن ABC الإدارة من تحديد مراكز التكلفة المسببة للهدر بدقة مثل إعادة السحب، ووقت تشغيل الأجهزة الخامل، والنقل اليدوي، مما وفر قاعدة معلومات لاتخاذ قرار الترشيح.

(ب) نتائج مرتبطة بالفرضية الثانية: موازنة البرامج والأداء

1. أثبتت الدراسة وجود أثر لتطبيق موازنة البرامج والأداء على ضبط الإنفاق وربط المخرجات بالأهداف. حيث انخفضت الموازنة المقترحة من 1,170,000 شيكل إلى 1,025,000 شيكل.
2. تم ربط برامج المختبرات الثلاثة بمؤشرات أداء كمية مما أدى إلى تحسين كفاءة استخدام الموارد وتخفيض متوسط تكلفة الفحص بنسبة 12.34%.
3. أسهمت موازنة البرامج والأداء في ترجمة قرار حذف الأنشطة غير المضافة إلى أرقام فعلية في الموازنة، مما ضمن استدامة الوفر المحقق.

(ج) نتائج مرتبطة بفرضيات مؤشرات ترشيد الإنفاق الأربعة

أثبتت الدراسة فعالية المؤشرات الأربعة المقترحة وقبول فرضياتها جميعاً:

1. مؤشر كفاءة الإنفاق:
خفض متوسط تكلفة الفحص من 10.8 شيكل إلى 9.45 شيكل، وأن أكبر انخفاض كان في برنامج الفحوصات الروتينية من 9.47 إلى 8.21 شيكل بنسبة 13.3%، كما أدى إلى توفير 1.36 شيكل عن كل فحص يتم إجراؤه.
2. مؤشر الإنتاجية:
أدى مؤشر الإنتاجية إلى زيادة الإنتاجية العامة من 0.0927 إلى 0.1059 فحص لكل شيكل، بنفس الميزانية القديمة 1,170,000 كان ممكن العمل 124,000 فحص بدل 108,500 فحص، وأن أكبر تحسن كان في برنامج الروتيني لأنه الأكثر تكراراً واستهلاكاً للموارد.
3. مؤشر الحيز المالي:
بين هذا المؤشر وجود "حيز مالي" بمبلغ 145,000 شيكل الذي يمكن إعادة توجيهه إلى شراء أجهزة مخبرية حديثة بقيمة 100,000 شيكل، وتدريب 30 فني مختبر بقيمة 15,000 شيكل، وشراء مستلزمات لبرنامج فحوصات جديدة بقيمة 30,000 شيكل.
4. مؤشر الانضباط المالي:
أثبت مؤشر الانضباط المالي أنه كان يوجد تجاوز أو انحراف في الموازنة بقيمة 120,000 شيكل بنسبة 10.26% بسبب التحميل العشوائي للتكاليف، وانخفض الانحراف إلى 8,000 شيكل فقط بنسبة 0.78%، مما يجعل التكلفة واضحة لكل برنامج تجعل المدير مسؤول ومحاسب عن كل شيكل ينفق، وذلك بعد تطبيق نظام ABC، وموازنة البرامج والأداء ومؤشرات ترشيد الإنفاق، غير أن هذا الانضباط تحقق من خلال الالتزام بالموازنة الجديدة البالغة 1,025,000 شيكل وربط الصرف بالمخرجات.

ثانياً: التوصيات

في ضوء النتائج السابقة توصي الدراسة بما يلي:

1. اعتماد نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC كأداة رئيسية لقياس تكلفة الخدمات الصحية في وزارة الصحة، لما له من أثر في كشف التشوهات في تحميل التكاليف.
2. تدريب الكوادر المالية والفنية على آليات تحليل الأنشطة وتحديد محركات التكلفة لضمان استمرارية تطبيق النظام.
- 3- الانتقال التدريجي من الموازنة التقليدية إلى موازنة البرامج والأداء في جميع المستشفيات الحكومية، وربط الموازنة بمؤشرات أداء واضحة وقابلة للقياس.
- 4- إنشاء وحدة لمتابعة الأداء داخل كل مستشفى لمراجعة الانحرافات بين المخطط والمنفذ بشكل ربع سنوي.
- 5- اعتماد المؤشرات الأربعة: الكفاءة، الإنتاجية، الحيز المالي، الانضباط المالي كأدوات رقابية لتقييم أداء الموازنة وترشيد الإنفاق.
- 6- نشر ثقافة ترشيد الإنفاق بين العاملين من خلال إبراز أثر حذف الأنشطة غير المضافة على تحسين جودة الخدمة وتخفيض التكلفة.

7-بناء قاعدة بيانات لتكلفة الأنشطة في جميع أقسام المستشفى تمهيداً للتعميم

8-تدريب المحاسبين والماليين في وزارة الصحة على نظامي ABC وموازنة البرامج والأداء بالتعاون مع وزارة المالية
ثالثاً: الدراسات المستقبلية:

يقترح الباحث إجراء دراسات مستقبلية في المواضيع التالية:

1. دراسة مقارنة: أثر تطبيق نظام ABC وموازنة البرامج والأداء على ترشيد الإنفاق في المستشفيات الحكومية مقابل الخاصة في قطاع غزة.
2. دراسة موسعة: دور الحوكمة الإلكترونية في تعزيز شفافية موازنة البرامج والأداء في القطاع الصحي الفلسطيني.
3. دراسة تطبيقية: استخدام الذكاء الاصطناعي في التنبؤ بالتكاليف وتحليل الانحرافات في ظل نظام ABC.
4. دراسة أثر: العلاقة بين مؤشرات ترشيد الإنفاق الأربعة ورضا المرضى وجودة الخدمة المقدمة في المختبرات الطبية.
5. دراسة معوقات: الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ظل الحصار ونقص الموارد في قطاع غزة وسبل التغلب عليها.

المراجع باللغة العربية والأجنبية:

المراجع العربية

- أبو العين، رشاد أحمد. (2025). رفع كفاءة وأداء الإنفاق العام في مصر بالتحول إلى نظام موازنة البرامج والأداء. مجلة بحوث الشرق الأوسط، 114، 392-353.
- 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.
- أبو غبن، علي محمد، والداور، جبر. (2013). أثر تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء بالمستشفيات الفلسطينية [رسالة ماجستير غير منشورة]. الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- الأسدي، إيمان عدنان، والجبوري، محمد حسين. (2024). مؤشرات ترشيد الإنفاق ودورها في ضبط الموازنة العامة. مجلة الغري للعلوم الإدارية والاقتصادية، 20(1).
- البركي، سلام غالي، والشمرى، حيدر علوان. (2022). دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الحكومي. مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الإنسانية، 3(1)، 175-164.
- الحوالة، 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)، 72-45.
- الدجيلي، طارق فاضل خليل. (2022). تحليل أثر بعض المتغيرات الاقتصادية في الانضباط المالي باستخدام مؤشر عجز الموازنة في الاقتصاد العراقي للمدة (2020-2005) [رسالة ماجستير غير منشورة]. كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الكوفة، العراق.
- السيد، هبة. (2024). دور موازنة البرامج والأداء في ترشيد الإنفاق الصحي العام. المجلة العربية للإدارة العامة، 11(1)، 104-88.
- الشمرى، أحمد خالد. (2023). أثر تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة، في ترشيد التكاليف بالمستشفيات الحكومية. المجلة العربية للمحاسبة، 10(1)، 150-107.
- دعدوش، علي عبد каظم. (2022). دور الانضباط المالي في معالجة الصدمات المزدوجة في الاقتصاد العراقي للمدة (2020-2010). مركز البيان للدراسات والتخطيط.

- ديوان الرقابة المالية والإدارية. (2024). *التقرير السنوي حول أداء المؤسسات الصحية الحكومية*. غزة، دولة فلسطين.
- ديلمي، هاجيرة، وقرومي، حميد. (2022). تقييم أداء الإدارة المالية العامة في الجزائر. *مجلة مراجعة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي*، 15(2).
- زودة، عماد. (2025). أهمية تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصناعية في الجزائر [أطروحة دكتوراه غير منشورة]. جامعة باتنة - بلحاج بوشعيب، الجزائر.
- سلطان، إباد 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.
- شفقة، خليل. (2021). قياس توافر متطلبات تطبيق موازنة البرامج والأداء في المؤسسات الفلسطينية بقطاع غزة. *مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والاقتصادية*، 8(16).
- شفقة، 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.
- 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.
- عبيد، مهند خليفة، وعبد، طيبة عباس. (2020). تأثير مؤشرات الانضباط المالي في النمو الاقتصادي في العراق: دراسة قياسية باستخدام نموذج ARDL للمدة (2004-2020). *مجلة كلية المعارف الجامعة*، 33(4).
- مجمع الشفاء الطبي. (2024). *البيانات المالية الختامية والإحصاء السنوي للفحوصات والتكاليف التشغيلية لقسم المختبرات الطبية*. وزارة الصحة الفلسطينية، غزة.
- وزارة الصحة الفلسطينية. (2023أ). *التقرير السنوي الإحصائي الصحي*. الإدارة العامة للسياسات والتخطيط، رام الله.
- وزارة الصحة الفلسطينية. (2023ب). *الهيكل التنظيمي لوزارة الصحة الفلسطينية* (قرار وزاري رقم 45 لسنة 2023). غزة.
- وزارة الصحة الفلسطينية. (2023ج). *اللائحة الداخلية لإدارة المختبرات وبنوك الدم* (الطبعة الثانية). الإدارة العامة للخدمات الطبية المساندة، غزة.
- وزارة الصحة الفلسطينية. (2024). *دليل الخدمات المخبرية في المستشفيات الحكومية*. مجمع الشفاء الطبي، غزة.
- وزارة المالية الفلسطينية. (2020). *دليل إعداد الموازنة متوسطة المدى*. الإدارة العامة للموازنة، غزة.
- وزارة المالية الفلسطينية. (2024). *دليل الرواتب والأجور للموظفين العموميين* (الإصدار المحدث). ديوان الموظفين العام، رام الله.
- وزارة المالية المصرية. (2026). *ضوابط ترشيد الإنفاق العام*. القاهرة.

Foreign References

- Abbas, M. A. J., et al. (2020) The impact of financial discipline on monetary and fiscal policies (Iraq as a case study). *International Journal of Innovation, Creativity and Change*.(7)12 ,
- Centers for Disease Control and Prevention. (2021) *Laboratory productivity benchmarks*. CDC Publications.
- 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*.104-88 , (1)11 ,
- Forsman, R. W. (2022) Why is the laboratory an afterthought for managed care organizations? *Clinical Chemistry*.52-45 , (1)68 ,

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*-22 ,(1)39 , .40

Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. .(2023) *Cost accounting: A managerial emphasis* (17th ed.). Pearson.

Innes, J., & Mitchell, F. .(2023) The impact of activity-based costing on expenditure rationalization in government healthcare. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* , .162-145 ,(2)35

International Monetary Fund. .(2025) *Fiscal Monitor: Smarter Spending* .IMF.

International Organization for Standardization. .(2022) *Medical laboratories — Requirements for quality and competence*) ISO Standard No. 15189:2022).

Khan, A., & Ahmed, S. .(2023) The impact of performance-based budgeting on public expenditure efficiency in the health sector. *International Journal of Public Administration*.628-612 ,(8)46 ,

Shah, A. (Ed.). .(2007) *Budgeting and budgetary institutions* .The World Bank.

World Health Organization. .(2023) *Laboratory services in health care: A global perspective* .WHO Press.

World Health Organization. .(2024) *Health situation in the occupied Palestinian territory* .Geneva: WHO.