

العنوان باللغة العربية

أثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية وأثرها على الأداء المالي: دراسة تطبيقية على

المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية

إعداد الطالب/

صالحه علي نجعي

243000087

إشراف/

د. الفیصل عبد الحمید

د. فايز جراد

العام الدراسي:

2025

فهرس المحتويات:

الإهداء.....	د
الشكر والتقدير:.....	هـ
المستخلص: Abstract.....	و
الفصل الأول.....	1
المقدمة:.....	1
-مشكلة الدراسة.....	3
-أهمية الدراسة.....	5
تساؤلات الدراسة.....	7
فروض الدراسة:.....	7
-أهداف الدراسة.....	8
-النظرية العلمية المتبعة لإعداد البحث.....	10
الفصل الثاني.....	13
الدراسات السابقة.....	13
-الإطار النظري.....	18
الفصل الثالث.....	37
منهجية الدراسة.....	37
الفصل الرابع.....	43
النتائج والتوصيات.....	43
-التوصيات.....	57
المراجع.....	61
الملاحق.....	65

قائمة الجداول :

جدول رقم (1) أثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية

جدول رقم (2) الأداء المالي للمستشفى

جدول (3) التحديات والمعوقات

جدول (4) اختبار الثبات الداخلي (ألفا كرونباخ)

جدول (5) اختبار الفرضيات

فهرس الأشكال:

شكل رقم (1) أثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية

شكل رقم (2) الأداء المالي للمستشفى

شكل رقم (3) التحديات والمعوقات

شكل رقم (4) اختبار الفرضيات

الإهداء

إلى من غرسا في نفسي بذور الطموح، وسقياها بالصبر والتشجيع والدعاء، إلى من كانا ولا يزالان النور الذي يضيء لي طريق العلم والنجاح...

إلى أبي العزيز، سندي الأول، ومعلمي الصامت في الصبر والكرامة. لقد تعلمت منك أن العطاء لا يحتاج إلى كلام، وأن الإصرار يمكنه أن يفتح كل الأبواب. كنت دائمًا مثالاً للتضحية والالتزان، أستمد منك قوتي كلما شعرت بالضعف، وأستلهم من حكمتك كلما وقفت أمام مفترق طرق.

وإلى أُمي الغالية، ينبوع الحنان، ورفيقة الدعاء، التي رافقتني بروحها في كل خطوة، وأحاطتني بدفئها حتى في أقسى اللحظات. كنت دومًا الحزن الآمن الذي ألوذ إليه في أوقات التعب، ولا تسعفني الكلمات مهما حاولت أن أعبر عن امتنان قلبي لما قدمته من حب غير مشروط، وصبر لا ينفد.

أهدي هذا العمل المتواضع، ثمرة سنوات من الجهد، إليكما أنتما أولًا، لأنه لولاكما لما وصلت إلى ما وصلت إليه. هذا الإنجاز ليس ملكي وحدي، بل هو امتداد لأحلامكما وآمالكما، ودليل على أن ما زرعتماه قد أثمر.

أسأل الله أن يجعل هذا العمل سببًا في رضاكما عني، وذخرًا لكما في الدنيا والآخرة.

الشكر والتقدير:

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، وبتوفيقه تتحقق الغايات، وبعد...

أتوجه بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى من كان لهما الفضل الأكبر، بعد الله سبحانه وتعالى، في إنجاز هذا البحث العلمي، والارتقاء به علمياً ومنهجياً: إلى سعادة الأستاذ الدكتور الفيصل عبد الحميد، المشرف الأول، الذي كان توجيهه الأكاديمي السديد، وخبرته الواسعة، وحرصه الصادق، النبрас الذي استرشدت به طوال مراحل إعداد هذه الدراسة. فقد لمستُ منه الصبر في المتابعة، والدقة في المراجعة، والحرص على جودة المضمون ووضوح المنهج، ما كان له الأثر البالغ في بلوغ هذه الرسالة مستوى علمياً يليق بالجهد والموضوع. جزاه الله عني كل خير، وبارك في علمه وعمره.

كما لا يفوتني أن أعبر عن عظيم امتناني لـ سعادة الأستاذ الدكتور فيصل علي جراد، المشرف الثاني، الذي أمدني بالدعم الفكري، والإشراف العلمي الرصين، والنقاشات المثمرة التي كانت كفيلة بتوسيع مداركي البحثية، وصقل مهاراتي في التحليل والربط والاستدلال. لقد كان لتوجيهاته القيمة وملاحظاته العلمية الدقيقة دور محوري في بناء هيكل هذه الدراسة وتطوير نتائجها.

لقد كان العمل تحت إشراف هذين العلمين شرفاً لي وفرصةً ثمينة لا تُعوّض، تعلمتُ خلالها معنى الالتزام العلمي، والدقة المنهجية، والحرص على العمق في البحث. وكل كلمات الشكر

لا تفيهما حقهما، ولكن أسأل الله أن يجزيهما عني خير الجزاء، وأن يجعل جهودهما في ميزان حسناتهما.

فلهما مني كل الاحترام والتقدير والامتنان، مع وعدي أن تظل هذه الرسالة ثمرة من ثمار غرسهما العلمي النبيل.

المستخلص : Abstract

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف أثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية على الأداء المالي في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية، وذلك في ضوء التحولات الهيكلية والتمويلية التي يشهدها القطاع الصحي ضمن مستهدفات رؤية المملكة 2030. تتزايد أهمية هذا الموضوع مع تصاعد الضغوط التشغيلية وتنامي التنافس بين المستشفيات الخاصة، مما يفرض ضرورة اعتماد ممارسات محاسبية حديثة، تُمكن من تحقيق الكفاءة المالية دون الإخلال بجودة الخدمة الصحية.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الكمي، وتم جمع البيانات باستخدام استبانة أعدت بدقة بناءً على أدبيات محاسبة التكاليف والدراسات السابقة، ووزعت على عينة مكونة من (100) موظف إداري ومالي في عدد من المستشفيات الخاصة في مدن رئيسية. شملت محاور الاستبانة: مدى فعالية إدارة التكاليف، مستوى الأداء المالي، وأبرز التحديات التي تواجه تنفيذ هذه الأنظمة.

أظهرت النتائج أن هناك تبنيًا متوسطًا إلى مرتفع لممارسات إدارة التكاليف، حيث تم استخدام نظام (ABC) جزئيًا، مع وجود أنظمة محاسبية دقيقة وتقارير تكاليف تُستخدم في دعم القرارات. كما أظهرت البيانات أن المستشفيات حققت تحسنًا ملحوظًا في مؤشرات الربحية خلال العامين الماضيين، إلا أن العائد على الاستثمار ظل منخفضًا نسبيًا، ما يعكس ضعفًا في الربط بين الكفاءة التشغيلية والقرار الاستثماري. أما على صعيد التحديات، فكان النقص في الكوادر المتخصصة وضعف الأنظمة التقنية من أبرز المعوقات.

وقد أثبتت التحليلات الإحصائية، باستخدام معامل بيرسون والانحدار الخطي، وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية ودالة إحصائيًا بين فعالية إدارة التكاليف والأداء المالي. كما أن المتغيرات الأكثر تأثيرًا على الأداء المالي كانت دقة المعلومات التكاليفية وجودة النظام المحاسبي.

خلصت الدراسة إلى أن فعالية إدارة التكاليف التشغيلية تُعد أداة استراتيجية لتعزيز الأداء المالي في المستشفيات الخاصة، وأوصت بضرورة تطوير الأنظمة المحاسبية، بناءً على الكفاءات البشرية، وتحقيق تكامل أكبر بين التحليل التكاليفي والتخطيط المالي، بما يدعم استدامة المؤسسات الصحية في بيئة تنافسية متغيرة.

الفصل الأول

المقدمة:

تعد المستشفيات الخاصة ركيزة مهمة في الأنظمة الصحية الحديثة، حيث تلعب دورًا حيويًا في تقديم خدمات صحية نوعية ضمن بيئة تنافسية تتطلب كفاءة تشغيلية واستدامة مالية. إلا أن هذا القطاع يواجه تحديات متعددة، أهمها ارتفاع التكاليف التشغيلية، التي تؤثر بشكل مباشر على مستوى الأداء المالي. ومن هنا تبرز الحاجة الملحة إلى إدارة فعالة لتلك التكاليف، تعتمد على أنظمة معلومات دقيقة ونماذج محاسبية متقدمة قادرة على تحسين الكفاءة دون التأثير على جودة الخدمة الصحية المقدمة.

لقد أثبتت الدراسات أن الاستخدام الفعال لمفاهيم محاسبة التكاليف، مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، يساهم في تعزيز دقة التكاليف وتحسين اتخاذ القرارات. ففي دراسة حالة لمستشفى غزة الأوروبي، أظهر شقفة (2007) أن تطبيق نظام ABC أدى إلى تحسين توزيع التكاليف بدقة، ما ساعد في تحسين الرقابة وترشيد النفقات التشغيلية [شقفة، 2007].

وبالمثل، في السياق الجزائري، بينت دراسة بومعروف وجبار (2011) أن تطبيق محاسبة التكاليف الاستشفائية أسهم في تحسين عمليات الرقابة المالية في المستشفى الجامعي

بسطيف، مؤكدة على أهمية المعلومات التكاليفية كأداة استراتيجية لاتخاذ القرار داخل المؤسسات الصحية [بومعروف وجبار، 2011].

أما في المملكة العربية السعودية، فقد أشار السوافيري والحركان (2009) إلى أن تطوير نظام التكاليف في المستشفيات الحكومية ساعد على رفع كفاءة الأداء المالي من خلال اعتماد تقنيات قياس أكثر دقة وربطها بالموازنات التشغيلية [السوافيري والحركان، 2009]. إلى جانب هذه الأدبيات العربية، تدعم الأدبيات الدولية الحديثة هذه النتائج. فقد أظهرت دراسة حديثة أن الاستحواذ على المستشفيات من قبل شركات استثمار خاص في الولايات المتحدة أدى إلى انخفاض ملحوظ في تكلفة الخدمات وزيادة في هامش الربح التشغيلي، نتيجة تحسين الكفاءة التشغيلية وتقليل الفاقد في الموارد البشرية. (Cerullo et al., 2022) وفي دراسة أخرى، أوضح Cinaroglu & Zengul (2019) أن الأداء المالي في المستشفيات يرتبط بشكل وثيق بكل من أداء الجودة وإدارة التكاليف، حيث تؤثر مؤشرات الرضا الوظيفي والتشغيلي في النتائج المالية النهائية، كما بينت أهمية تبني ممارسات إدارية تعتمد على تحليل العلاقات السببية بين الكفاءة التشغيلية والربحية (Cinaroglu & Zengul, 2019).

كما أظهرت دراسات إضافية مثل دراسة Zhang & Huang (2023) أن إدارة التكاليف المبنية على تحليل القيمة الاقتصادية المضافة (EVA) تسهم في تحسين كفاءة استخدام

الموارد وتحقيق نتائج مالية إيجابية، مع تعزيز القدرة على اتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على مؤشرات الأداء التشغيلي. (Zhang & Huang, 2023)

من جهة أخرى، أشار (Pizzini, 2006) إلى أن تصميم نظم محاسبة التكاليف القادرة على توفير معلومات مفصلة حول التكاليف يساعد المدراء على تحسين الأداء المالي، لا سيما عندما تُستخدم المعلومات المحاسبية في مراقبة وتقييم الإنفاق التشغيلي. (Pizzini, 2006) وفي تركيا، أكدت دراسة حديثة على العلاقة الإيجابية بين ممارسات إدارة التكاليف وأداء الاستدامة المالية في المستشفيات الخاصة، مبينة أن عوامل مثل الأداء اللوجستي والتسويق تؤثر كذلك على النتائج المالية، لكن إدارة التكاليف كانت من بين أبرز المحددات المؤثرة بشكل مباشر. (Çavmak, 2024)

انطلاقاً من كل ما سبق، يتضح أن فعالية إدارة التكاليف التشغيلية ليست مجرد أداة تقنية، بل استراتيجية إدارية شاملة تتطلب تكاملاً بين الأنظمة المحاسبية، وكفاءة الموارد البشرية، وتوافر معلومات دقيقة وفورية، وكلها تسهم بشكل مباشر في تحسين الأداء المالي. لذا، فإن هدف هذا البحث هو استكشاف العلاقة بين هذه الفعالية ومستوى الأداء المالي في المستشفيات الخاصة، وتحليل مدى تأثير نظم إدارة التكاليف في تحسين الربحية، الكفاءة، والاستدامة في هذا القطاع الحيوي.

-مشكلة الدراسة-

تواجه المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية تحديات متزايدة تتعلق بالاستدامة المالية وارتفاع التكاليف التشغيلية نتيجة للضغوط الاقتصادية والتغيرات التنظيمية في القطاع الصحي، مثل التحول إلى نماذج تمويلية أكثر كفاءة، وتعزيز التنافسية في تقديم الخدمات، وزيادة الاعتماد على القطاع الخاص ضمن مستهدفات رؤية المملكة 2030. في هذا السياق، أصبحت الحاجة ملحة لتبني ممارسات متقدمة في إدارة التكاليف التشغيلية تهدف إلى ترشيد الإنفاق وتحقيق كفاءة استخدام الموارد دون التأثير السلبي على جودة الخدمات الصحية.

ورغم أن إدارة التكاليف تعد من الركائز الأساسية التي يمكن أن تدعم الأداء المالي للمستشفيات، إلا أن هناك قصورًا في توظيف أدوات محاسبة التكاليف الحديثة في العديد من المستشفيات الخاصة بالمملكة، حيث تفتقر بعض هذه المؤسسات إلى أنظمة معلومات دقيقة، أو كوادر مؤهلة، أو استراتيجيات واضحة لقياس وتحليل التكاليف التشغيلية بشكل ينعكس بفعالية على الأداء المالي.

وقد أظهرت بعض الدراسات المحلية وجود فجوة في تكامل إدارة التكاليف مع أنظمة التخطيط المالي والتحكم في النفقات داخل المستشفيات الخاصة، ما يؤثر سلبيًا على مؤشرات الأداء المالي كالهامش الربحي، والسيولة، والعائد على الاستثمار. وبذلك تبرز إشكالية هذا البحث في تحديد ما إذا كانت المستشفيات الخاصة في المملكة تُمارس فعليًا إدارة فعالة للتكاليف التشغيلية، ومدى انعكاس تلك الممارسات على نتائجها المالية.

من هنا، تتمحور مشكلة الدراسة حول التساؤل الرئيس التالي:

إلى أي مدى تؤثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية على الأداء المالي في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية؟

-أهمية الدراسة.

أولاً: الأهمية العلمية (الأكاديمية)

تتبع الأهمية العلمية لهذه الدراسة من مساهمتها في إثراء الأدبيات المحاسبية والإدارية ذات الصلة بإدارة التكاليف التشغيلية في القطاع الصحي، خصوصاً في ظل التحديات التي تواجه نظم المحاسبة التقليدية في المؤسسات الخدمية. كما تسعى الدراسة إلى سد فجوة معرفية تتعلق بمدى ارتباط ممارسات إدارة التكاليف بالأداء المالي، وهي قضية لم تحظَ بالقدر الكافي من التحليل في السياق المحلي للمملكة العربية السعودية، رغم ازدياد الحاجة إليها في ظل التحولات التي يشهدها القطاع الصحي.

وتمثل هذه الدراسة أيضاً إضافة نوعية للدراسات السابقة من خلال تركيزها على العلاقة التكاملية بين الكفاءة التشغيلية والنتائج المالية، وتقديم نموذج تحليلي يمكن استخدامه لاحقاً كمرجعية علمية لتطوير دراسات أوسع تتعلق بإدارة الموارد في المستشفيات. كما تساهم في

اختبار فعالية أدوات محاسبة التكاليف الحديثة، مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، في بيئة صحية سعودية ذات خصوصية تنظيمية وتمويلية متميزة.

ثانيًا: الأهمية العملية (التطبيقية)

تتمثل الأهمية التطبيقية للدراسة في أنها تقدم أدوات تقييم وتحليل للممارسات الفعلية في إدارة التكاليف التشغيلية داخل المستشفيات الخاصة، مما يساعد أصحاب القرار والممارسين الماليين على تشخيص مواطن الضعف والقصور، والعمل على تطويرها بما يتوافق مع الأهداف المالية للمؤسسة.

كما توفر الدراسة مؤشرات واقعية وقابلة للقياس حول العلاقة بين تحسين إدارة التكاليف وتحقيق نتائج مالية إيجابية، وهو ما يعزز قدرة المستشفيات الخاصة على:

- ترشيد الإنفاق دون التأثير على جودة الخدمة.

- تحقيق التوازن بين التكلفة والعائد.

- رفع الكفاءة التشغيلية وزيادة الربحية.

- اتخاذ قرارات مبنية على بيانات دقيقة ومنظمة.

وتتسق أهمية هذه الدراسة مع توجهات رؤية المملكة 2030 التي تدعو إلى تعزيز دور القطاع الخاص في تقديم الخدمات الصحية، ورفع كفاءته المالية والتشغيلية. وعليه، يمكن استخدام نتائج الدراسة من قبل إدارات المستشفيات، الجهات التنظيمية، والمستثمرين في

القطاع الصحي، كأداة دعم لاتخاذ قرارات استراتيجية تتعلق بتحسين الأداء المالي والاستدامة طويلة الأجل.

تساؤلات الدراسة

تتمحور الدراسة حول تساؤل رئيسي : إلى أي مدى تؤثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية على الأداء المالي في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية؟
ويتفرع عن هذا السؤال الرئيس عدد من التساؤلات الفرعية:

1. ما مدى تطبيق المستشفيات الخاصة بالمملكة لمفاهيم إدارة التكاليف التشغيلية؟
2. ما هي أدوات وأساليب التكاليف المعتمدة في تلك المستشفيات؟
3. ما العلاقة بين فعالية إدارة التكاليف التشغيلية ومؤشرات الأداء المالي مثل الربحية والسيولة والكفاءة؟
4. ما التحديات التي تواجه المستشفيات الخاصة في المملكة في سبيل تحسين كفاءة التكاليف التشغيلية؟

فروض الدراسة:

انطلاقاً من مشكلة الدراسة وأهدافها، يمكن صياغة الفرضيات التالية لاختبار العلاقة بين إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي في المستشفيات الخاصة:

الفرضية الرئيسية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية.

الفرضيات الفرعية:

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أدوات وأساليب محاسبة التكاليف الحديثة (مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة) وتحسين دقة المعلومات المالية في المستشفيات الخاصة.
- تؤدي فعالية إدارة التكاليف التشغيلية إلى تحسين مؤشرات الربحية (مثل هامش الربح والعائد على الاستثمار) في المستشفيات الخاصة.
- تؤثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية إيجابياً على كفاءة استخدام الموارد وتخفيض التكاليف غير الضرورية في المستشفيات الخاصة.
- توجد علاقة بين جودة نظام المعلومات المحاسبي المستخدم ومستوى فعالية إدارة التكاليف التشغيلية في المستشفيات الخاصة.
- توجد معوقات تنظيمية أو بشرية تحد من تطبيق ممارسات فعالة لإدارة التكاليف التشغيلية في بعض المستشفيات الخاصة.

-أهداف الدراسة-

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل وتقييم مدى فعالية إدارة التكاليف التشغيلية في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية، واستكشاف أثر تلك الفعالية على الأداء المالي لهذه المؤسسات، وذلك في ضوء التحولات التي يشهدها القطاع الصحي السعودي ضمن مستهدفات رؤية 2030. ويمكن تفصيل أهداف الدراسة فيما يلي:

1. تحليل واقع إدارة التكاليف التشغيلية في المستشفيات الخاصة بالمملكة، من حيث الممارسات المحاسبية المتبعة، وأنظمة التكاليف المستخدمة، ومدى تطبيق أدوات وأساليب الإدارة الحديثة.

2. استكشاف أثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية على مؤشرات الأداء المالي في المستشفيات الخاصة، مثل الربحية، السيولة، والكفاءة التشغيلية.

3. التعرف على مدى تبني نظم محاسبة التكاليف المتقدمة (مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC) - وأثرها في تحسين دقة المعلومات المالية واتخاذ القرار داخل المستشفيات الخاصة.

4. رصد أبرز التحديات والصعوبات التي تواجه المستشفيات الخاصة في المملكة عند تطبيق ممارسات فعالة في إدارة التكاليف التشغيلية.

5. تقديم مجموعة من التوصيات العملية التي يمكن أن تساهم في تعزيز كفاءة إدارة

التكاليف وتحسين الأداء المالي في المستشفيات الخاصة، بما يدعم استدامتها

التنافسية والمالية.

-النظرية العلمية المتبعة لإعداد البحث

تعتمد هذه الدراسة على إطارين نظريين رئيسيين يفسران العلاقة بين فعالية إدارة التكاليف

التشغيلية والأداء المالي في المستشفيات الخاصة، وهما: نظرية المحاسبة الإدارية

ونظرية العلاقة بين الأداء المالي والتشغيلي. يوفر هذان الإطاران منظومة متكاملة لفهم

كيف تسهم ممارسات التكاليف في تحسين النتائج المالية داخل المؤسسات الصحية.

أولاً: نظرية المحاسبة الإدارية

تركز نظرية المحاسبة الإدارية على استخدام المعلومات المحاسبية كأداة فاعلة في دعم

القرارات الإدارية المتعلقة بالتخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء داخل المؤسسات. وتُعنى هذه

النظرية بشكل خاص بكيفية معالجة وتحليل البيانات المالية والتكاليفية لتكون ذات صلة

وفائدة للإدارة في البيئة التشغيلية اليومية. (Hornngren, Datar, & Rajan, 2014)

في سياق المستشفيات، تُعد إدارة التكاليف التشغيلية تطبيقاً مباشراً لهذه النظرية، حيث يتم

تحليل التكاليف المتغيرة والثابتة وتوزيعها بدقة على الأنشطة الطبية والإدارية، بما يتيح

للمؤسسة فهم التكلفة الفعلية لكل خدمة صحية. ويساعد هذا التحليل في دعم اتخاذ قرارات دقيقة تتعلق بتسعير الخدمات، وتحديد الجدوى الاقتصادية، وتحسين الربحية (Pizzini, 2006).

كما يُعتبر نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من أبرز الأدوات المحاسبية التي طورتها هذه النظرية، والذي يهدف إلى تحميل التكاليف بناءً على الأنشطة الفعلية وليس فقط وفق تقسيمات وظيفية، مما يوفر صورة أكثر دقة للهيكل التكاليفي (Horngren et al., 2014). وهذا النظام يُستخدم بشكل متزايد في المستشفيات التي تسعى إلى تحسين الشفافية والكفاءة في إدارة مواردها المالية.

ثانيًا: نظرية العلاقة بين الأداء المالي والتشغيلي

ترتكز هذه النظرية على الفرضية القائلة بأن جودة الأداء التشغيلي تُعد محددًا مباشرًا وفعالًا للأداء المالي في المؤسسات. وتُشير إلى أن تحسين العمليات التشغيلية، مثل تقليل الفاقد، وزيادة الكفاءة الإنتاجية، والتحكم في التكاليف، يؤدي إلى تحسين المؤشرات المالية، مثل الربحية والعائد على الاستثمار. (Cinaroglu & Zengul, 2019)

وتتجلى أهمية هذه النظرية في المستشفيات الخاصة بشكل واضح، إذ أن قدرتها على تحقيق نتائج مالية مستدامة تعتمد بدرجة كبيرة على قدرتها في إدارة التكاليف التشغيلية بفعالية، لا سيما في ظل التنافسية العالية والتكاليف المتزايدة للرعاية الصحية.

وقد دعمت دراسات متعددة هذا التوجه، حيث أثبتت Zhang & Huang (2023) أن دمج أدوات إدارة التكاليف مع تقييم الأداء التشغيلي أدى إلى تحسين النتائج المالية في مؤسسات خدمية معقدة كالمستشفيات. كما أظهرت دراسة Cinaroglu & Zengul (2019) أن المستشفيات ذات الأداء المالي المرتفع غالبًا ما تطبق ممارسات إدارية أكثر فاعلية في إدارة الموارد، بما في ذلك نظم محاسبة التكاليف المتطورة، والإجراءات التشغيلية المرنة.

بالتالي، فإن هذه النظرية تقدم دعمًا قويًا لفكرة أن تحسين فعالية إدارة التكاليف لا يؤثر فقط على تقليل النفقات، بل يُعد مدخلًا استراتيجيًا لتحسين الأداء المالي الكلي للمستشفى، وتحقيق استدامة مالية طويلة الأجل.

الفصل الثاني

الدراسات السابقة

الدراسات السابقة

شهدت العقود الأخيرة اهتمامًا متزايدًا بإدارة التكاليف التشغيلية في المؤسسات الصحية، نتيجة لتزايد الأعباء المالية والضغط على الموارد، وارتبط هذا الاهتمام بالحاجة إلى تحسين الأداء المالي من خلال تبني ممارسات أكثر فاعلية ودقة في إدارة الموارد. وقد عالجت العديد من الدراسات هذا الموضوع من زوايا متعددة، بعضها من خلال تحليل نظم التكاليف، وأخرى من خلال دراسة العلاقة بين الأداء التشغيلي والأداء المالي. في هذا السياق، يُستعرض فيما يلي مجموعة من أبرز الدراسات ذات الصلة.

تُعد دراسة **شقفة (2007)** من أوائل المحاولات العربية الجادة في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) داخل مستشفى حكومي، حيث تمحورت مشكلة الدراسة حول ضعف دقة احتساب تكلفة الخدمات الطبية باستخدام الأنظمة التقليدية، مما يحد من قدرة المستشفيات على التخطيط المالي السليم. هدفت الدراسة إلى اقتراح نموذج تطبيقي لنظام ABC في مستشفى غزة الأوروبي، باستخدام المنهج الوصفي التحليلي مع دراسة حالة تطبيقية. جمعت البيانات من خلال استبيان وتحليل وثائق داخلية. وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام ABC أدى إلى تحسين دقة احتساب التكاليف وسهّل عملية اتخاذ القرار، مما يعكس أثرًا إيجابيًا مباشرًا على الأداء المالي.

أما دراسة **بومعروف وجبار (2011)** فقد ركزت على المستشفيات العمومية الجزائرية، وبالتحديد المستشفى الجامعي سعادنة عبد النور بولاية سطيف. وقد طرحت الدراسة مشكلة

غياب نظم رقابة فعالة نتيجة ضعف تطبيق محاسبة التكاليف الاستشفائية، مما يفتح المجال لهدر الموارد. هدفت الدراسة إلى توضيح دور المحاسبة الاستشفائية في تعزيز الرقابة وتحقيق ترشيد للموارد. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي مع تحليل وثائق ومقابلات مع كوادر مالية. وأظهرت النتائج أن اعتماد المحاسبة الاستشفائية ساهم بشكل ملحوظ في رفع مستوى الشفافية والرقابة على التكاليف، مما ينعكس إيجاباً على كفاءة الأداء المالي والإداري.

وفي السياق السعودي، تناولت دراسة السوافيري والحركان (2009) واقع أنظمة التكاليف في المستشفيات الحكومية بمنطقة القصيم، حيث حددت المشكلة في ضعف كفاءة نظم التكاليف التقليدية وعدم مواكبتها لاحتياجات الإدارة الحديثة. سعت الدراسة إلى اقتراح تطويرات في النظام المحاسبي بما يعزز الأداء المالي ويخفض الهدر. تم استخدام استبانة ومقابلات لجمع البيانات، وبيّنت النتائج وجود فجوة كبيرة بين الممارسات الحالية والمتطلبات الفعلية لإدارة فعالة للتكاليف، ما يستدعي تحديث الأدوات المحاسبية وتبني تقنيات أكثر دقة، مثل نظم التكاليف المتقدمة.

أما على المستوى الدولي، فقد قدمت دراسة Cinaroglu & Zengul (2019) نموذجاً تحليلياً للعوامل المؤثرة في الأداء المالي للمستشفيات في الولايات المتحدة، مع التركيز على العلاقة بين العوامل التشغيلية والمالية. اعتمدت الدراسة على تحليل كمي باستخدام بيانات تشغيلية ومالية من عدد كبير من المستشفيات، بهدف تحديد أبرز المحددات المؤثرة في

الأداء المالي. وقد أظهرت النتائج أن جودة الأداء التشغيلي، وكفاءة الموارد البشرية، ومستوى الحوكمة الإدارية، تمثل عناصر رئيسية تؤثر على النتائج المالية للمستشفيات، مما يبرز أهمية إدارة التكاليف كوسيط أساسي في هذه العلاقة.

كما ركزت دراسة حديثة أجراها **Zhang & Huang (2023)** على تحليل أثر تطبيق أدوات إدارة التكاليف في المؤسسات الخدمية، بما فيها المستشفيات، على تحسين الكفاءة التشغيلية والأداء المالي. هدفت الدراسة إلى تقييم مدى فعالية استخدام نظم تحليل التكاليف كمدخل لتطوير الأداء المؤسسي. اعتمدت على استبانة وتحليل بيانات فعلية من مؤسسات خدمية متعددة، وأثبتت النتائج أن تبني أدوات إدارة التكاليف الحديثة أدى إلى تحسين القدرة التشغيلية للمؤسسات، وتقليل الهدر، ورفع مؤشرات الأداء المالي.

من ضمن الدراسات الدولية ذات الصلة، جاءت دراسة **Butler & Leong (2000)** التي تناولت العلاقة بين أولويات التنافس التشغيلي (مثل تقليل التكاليف وتحسين الخدمة) والأداء المالي والتشغيلي في المستشفيات غير الربحية في الولايات المتحدة. ووجدت الدراسة أن التركيز الإداري على تقليل التكاليف وتحسين الخدمة ينعكس بشكل مباشر على تحسن الأداء المالي، في حين أن الجودة، رغم كونها أولوية إدارية أساسية، لم تظهر تأثيراً قوياً على الأداء المالي عند غياب كفاءة تنفيذية واضحة.

أما دراسة **Stock & McDermott (2011)** فقد ركزت على المتغيرات التشغيلية والسياقية المؤثرة على كلفة المرضى في المستشفيات، مستخدمة بيانات من مستشفيات ولاية

نيويورك. أظهرت الدراسة أن العوامل التشغيلية مثل طول مدة الإقامة وعدد المرضى تلعب دوراً جوهرياً في تحديد التكلفة، كما أن الأداء في تقليل معدلات الوفيات ارتبط بانخفاض تكلفة العلاج، وهو ما يبرز أهمية تحسين الكفاءة التشغيلية لتقليل الكلفة دون المساس بجودة الخدمة.

كما توصلت دراسة (Ahmad & Khan (2023 إلى أن بعض المؤشرات التشغيلية لها تأثيرات واضحة على الربحية، حيث كشفت عن وجود علاقة إيجابية بين عدد العمليات الجراحية والربحية، بينما لم يكن لتقليص مدة الإقامة بالمستشفى تأثير مباشر على تحسين الربحية. وأوضحت الدراسة أيضاً أن عدد المرضى المنومين لكل طبيب يرتبط إيجابياً بالربحية، في حين لم يظهر عدد المراجعين الخارجيين لكل طبيب نفس الأثر .

من خلال مراجعة هذه الدراسات، يتضح وجود اتفاق عام حول الدور الحاسم الذي تلعبه أنظمة إدارة التكاليف في تعزيز الأداء المالي للمستشفيات، سواء من خلال تحسين دقة احتساب التكاليف، أو من خلال دعم القرارات التشغيلية والمالية. وتُظهر هذه الدراسات أيضاً تنوعاً في المنهجيات المستخدمة، بين دراسات حالة وتحليلات كمية، مما يؤكد أهمية الجمع بين التحليل الميداني والنماذج الإحصائية لفهم العلاقة المعقدة بين إدارة التكاليف والأداء المالي. وبالرغم من ذلك، فإن معظم الدراسات السابقة ركزت على المستشفيات الحكومية أو السياقات غير السعودية، مما يعزز من أهمية الدراسة الحالية في سد هذه

الفجوة، من خلال تحليل هذه العلاقة في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية ضمن سياق تنظيمي وتمويلي محلي خاص

-الإطار النظري

1.1 المقدمة العامة

في ظل تسارع التحولات الاقتصادية والتكنولوجية، باتت المؤسسات الصحية، وخصوصًا المستشفيات الخاصة، مطالبة بتحقيق التوازن بين جودة الخدمات المقدمة وكفاءة الأداء المالي. فمع ازدياد تكلفة التشغيل في المجال الصحي، والتوسع في استخدام التكنولوجيا الطبية المتقدمة، والنقص النسبي في الموارد البشرية المتخصصة، أصبحت الحاجة إلى إدارة مالية رشيدة أمرًا ملحًا لبقاء واستمرارية المؤسسات الصحية في بيئة تنافسية معقدة. وفي هذا السياق، تبرز إدارة التكاليف التشغيلية كأحد أهم الأدوات المحاسبية والإدارية التي يمكن من خلالها ضبط المصروفات، وتعزيز القدرة على التنبؤ المالي، وتحقيق أهداف الاستدامة المالية.

تُعد إدارة التكاليف أحد المحاور الأساسية في المحاسبة الإدارية، وتهدف إلى مراقبة وتقييم الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، بحيث يتم تخصيص الموارد بأقصى كفاءة ممكنة. وتُعد المستشفيات من أكثر المؤسسات تعقيدًا من حيث الهيكل المالي، نظرًا لتعدد مصادر

التكاليف، وتنوع الخدمات الطبية، وتباين مستوى التدخل الطبي بين الحالات. ولهذا، فإن تطبيق منهجيات دقيقة في إدارة التكاليف يُعد ضرورة ملحة لضمان سلامة القرارات الإدارية وتحقيق مردود مالي إيجابي.

تشير دراسات حديثة إلى أن المستشفيات التي تعتمد على أدوات متقدمة في تحليل التكاليف، مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Activity-Based Costing)، تحقق نتائج مالية أفضل من تلك التي تستخدم أنظمة تقليدية (Cinaroglu & Zengul, 2019). وتكتسب هذه الممارسات أهمية متزايدة في السياقات الصحية الخاصة، حيث يكون الربح والاستدامة المالية شرطين أساسيين لبقاء المنشأة، على عكس المؤسسات الحكومية التي تتلقى دعمًا ماليًا مباشرًا.

إن إدارة التكاليف التشغيلية ليست مجرد عملية حسابية لتحديد النفقات؛ بل تمثل نظامًا تحليليًا واستراتيجيًا يستهدف تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد، وتحليل العائد الناتج عنها، ومن ثم اتخاذ قرارات مبنية على بيانات مالية دقيقة. وتُعتبر هذه الإدارة أداة مركزية في بناء الهياكل المالية المستدامة، حيث تسمح بتحديد التكاليف الفعلية للخدمة الطبية المقدمة، وتقييم فعالية العمليات التشغيلية المختلفة، وتوجيه الاستثمار نحو الأنشطة الأكثر ربحية.

في السياق الصحي، تشير الدراسات إلى أن الجزء الأكبر من ميزانية المستشفيات يُنفق على التكاليف التشغيلية مثل الرواتب، الإمدادات الطبية، الصيانة، الطاقة، والمستلزمات المكتبية والإدارية (Stock & McDermott, 2011). وتُعد الرقابة الفعالة على هذه البنود

أمرًا أساسيًا ليس فقط لضبط المصروفات، بل كذلك لتحقيق القدرة على المنافسة والاستثمار في تطوير الخدمات.

وفي المقابل، يُعتبر الأداء المالي انعكاسًا مباشرًا لكفاءة إدارة التكاليف. فكلما زادت قدرة الإدارة على التحكم في النفقات، كلما ارتفع مستوى الأداء المالي من حيث الربحية، العائد على الاستثمار، والملاءة المالية. وتُشير دراسات متعددة إلى أن المستشفيات التي تطبق نظم إدارة التكاليف بطريقة منهجية، تحقق مؤشرات مالية أفضل على المدى الطويل (Das, 2009).

واقع المستشفيات الخاصة

تُعد المستشفيات الخاصة جزءًا حيويًا من منظومة الرعاية الصحية في العديد من الدول، خاصة في المملكة العربية السعودية، حيث تسعى رؤية 2030 إلى تعزيز مساهمة القطاع الخاص في تقديم خدمات صحية متميزة، وزيادة الاستثمارات في البنية التحتية الطبية، ورفع كفاءة الإنفاق. غير أن هذا التوسع يتطلب في المقابل قدرة مالية وإدارية متقدمة لإدارة التكاليف التشغيلية بشكل علمي ومنهجي.

ورغم هذا التطور، إلا أن العديد من المستشفيات الخاصة لا تزال تعتمد على نظم تقليدية في الإدارة المالية والمحاسبية، مما يؤدي إلى صعوبات في احتساب التكلفة الحقيقية للخدمة الطبية، وضعف في التحكم في المصروفات، ومحدودية في اتخاذ قرارات مالية دقيقة. وهو ما أظهرته دراسات متعددة في بيئات مشابهة، حيث تبين أن ضعف نظم المعلومات

المحاسبية، ونقص الكوادر المحاسبية المؤهلة، تمثل عوائق رئيسية أمام تفعيل إدارة التكاليف التشغيلية بالشكل المطلوب. (Cerullo et al., 2022)

المفاهيم الأساسية والمصطلحات

تُعد المفاهيم والمصطلحات العلمية الركيزة الأولى التي تُبنى عليها أي دراسة أكاديمية، خصوصًا عندما يتعلق الأمر بموضوع معقد ومتداخل مثل العلاقة بين "إدارة التكاليف التشغيلية" و"الأداء المالي" داخل مؤسسات خدمية ذات طابع إنساني وتجاري مثل المستشفيات الخاصة. فيما يلي نعرض تحليلًا مفاهيميًا دقيقًا للمصطلحات الأساسية المستخدمة في هذه الدراسة:

إدارة التكاليف التشغيلية (Operational Cost Management)

المفهوم

تُعرّف إدارة التكاليف التشغيلية على أنها "مجموعة من العمليات والأنشطة التي تهدف إلى تخطيط وتنظيم ومراقبة النفقات الجارية المرتبطة بالأنشطة اليومية للمؤسسة بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وتحقيق الكفاءة التشغيلية والمالية. (Hilton, 2017) "

في السياق الصحي، تشير إلى إدارة تكاليف الأطباء والممرضين، الأدوية، الأدوات الطبية، خدمات الصيانة، الطاقة، المياه، والنفقات الإدارية اليومية الأخرى. الهدف الرئيس منها ليس

فقط تقليص التكاليف، بل تحسين العلاقة بين التكاليف والعوائد بما يدعم جودة الخدمة ويحقق نتائج مالية مستقرة ومستدامة.

الأبعاد المحاسبية لإدارة التكاليف

تتضمن إدارة التكاليف التشغيلية عددًا من الوظائف المحاسبية الفرعية:

- تحديد مراكز التكلفة. (Cost Centers)

- إعداد الموازنات التشغيلية.

- تحليل الانحرافات التكاليفية.

- احتساب تكلفة الوحدة (المريض/الخدمة).

- تطبيق نظم محاسبية متقدمة كـ ABC.

يشير (Kaplan & Cooper 1998) إلى أن استخدام نظم مثل ABC يتيح إعادة توزيع

التكاليف بطريقة أكثر واقعية بناءً على استهلاك الموارد الحقيقية، مما يقلل من تشوهات

التكاليف التي تعاني منها الأنظمة التقليدية.

الفارق بين إدارة التكاليف وخفض التكاليف

من المهم الـ قـلـتـمـيـز بين "إدارة التكاليف" و"خفض التكاليف". فبينما يشير الثاني إلى تقليص

النفقات غالبًا بشكل مباشر، فإن الأول مفهوم استراتيجي يهدف إلى تحقيق التوازن بين

الكفاءة التشغيلية وجودة الأداء. أي أن الإدارة الفعالة قد تقود أحيانًا إلى زيادات مدروسة في بعض التكاليف (مثل الاستثمار في نظم محاسبة دقيقة) لتحقيق وفورات مستقبلية وأداء مالي أفضل.

التحديات الخاصة بالمستشفيات

يُعد القطاع الصحي من أكثر القطاعات تعقيدًا من حيث إدارة التكاليف، للأسباب التالية:

- الطبيعة الإنسانية للخدمة تمنع الترشيد العشوائي للنفقات.
- صعوبة توقع حجم الطلب.
- حساسية العلاقة بين الجودة والتكلفة.
- التغير السريع في التكنولوجيا والأنظمة العلاجية.

وقد أشارت دراسة (Zhang & Huang, 2023) إلى أن المستشفيات التي تطبق نظامًا تكاليفيًا دقيقًا تكون أكثر قدرة على التنبؤ بالنفقات، وقياس الربحية الفعلية، وتحديد التكاليف غير الضرورية أو المهدرة. (Zhang & Huang, 2023)

الأداء المالي (Financial Performance)

التعريف المحاسبي

يُعرف الأداء المالي بأنه "القدرة على تحقيق نتائج مالية إيجابية من خلال الإدارة الفعالة للموارد، وقياسها باستخدام مؤشرات رقمية تتعلق بالربحية، الكفاءة، السيولة، والعائد على الاستثمار". (Brigham & Ehrhardt, 2016)

مؤشرات الأداء المالي في المستشفيات

من أبرز المؤشرات المستخدمة لقياس الأداء المالي في المؤسسات الصحية:

- هامش الربح التشغيلي: نسبة الربح بعد خصم التكاليف المباشرة.
- العائد على الاستثمار (ROI): يعكس قدرة المؤسسة على تحقيق عوائد من استثماراتها التشغيلية.
- نسبة السيولة: قياس القدرة على تغطية الالتزامات قصيرة الأجل.
- نسبة دوران الأصول: مدى كفاءة استخدام الموارد المادية والبشرية.

خصائص قياس الأداء المالي في المؤسسات الصحية

يختلف قياس الأداء المالي في المستشفيات عن القطاعات الأخرى، نتيجة وجود مزيج معقد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية. فمثلاً، قد تتطلب الرعاية الصحية تقديم خدمات غير ربحية أو منخفضة الربحية، وهو ما يفرض معايير محاسبية أكثر دقة للتفريق بين الأنشطة المدرة للدخل وغير المدرة.

تشير دراسة (Offodile et al. (2022 إلى أن المستشفيات التي تعتمد على نظام مالي مرّن، قادر على التمييز بين مصادر الإيرادات والتكاليف حسب نوع النشاط الطبي، تتمتع بأداء مالي أعلى مقارنة بالمؤسسات التي تعتمد على نظام مالي عام ومجتزأ (Cerullo et al., 2022).

دور الإدارة المالية في تعزيز الأداء المالي

تُعد الإدارة المالية في المؤسسات الصحية بمثابة العمود الفقري الذي يربط بين النفقات والعوائد. وكلما زادت كفاءة استخدام الموارد، وأحسن توجيه الإنفاق وفقاً لأولويات استراتيجية واضحة، انعكس ذلك على الربحية والسيولة والاستدامة.

المصطلحات الداعمة ذات الصلة

إضافة إلى المفهومين المركزيين، تستخدم الدراسة مجموعة من المصطلحات الداعمة:

التكاليف الثابتة والمتغيرة

- **الثابتة:** لا تتغير بتغير عدد المرضى (مثل الإيجارات والرواتب الثابتة).
- **المتغيرة:** ترتبط مباشرة بحجم النشاط (مثل الأدوية، المستلزمات الطبية، الكشوفات).

نظام ABC

نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حيث يتم احتساب تكلفة الخدمة بناءً على الأنشطة الفعلية التي تم تنفيذها، بدلاً من توزيع التكاليف بشكل تقديري.

مؤشرات الكفاءة التشغيلية

مثل معدل إشغال الأسرة (BOR) ، ومتوسط مدة البقاء، ونسبة استخدام العيادات الخارجية - وكلها تؤثر في تحليل التكاليف.

أهمية إدارة التكاليف التشغيلية في المستشفيات الخاصة

تُعد إدارة التكاليف التشغيلية من المحاور الأساسية التي لا غنى عنها في أي مؤسسة تسعى لتحقيق الاستدامة المالية، لكن أهميتها تتعاظم على نحو خاص في المستشفيات الخاصة، لعدة اعتبارات متداخلة تتعلق بطبيعة النشاط الصحي، وتعقيد العمليات التشغيلية، والتحديات التمويلية التي تواجه هذا النوع من المؤسسات. ونظرًا لأن المستشفى لا يقدم منتجًا ماديًا يمكن التحكم في تكاليفه ببساطة، بل يقدم "خدمة صحية" معقدة تتضمن عناصر متشابكة من الكوادر البشرية والتقنيات والأدوية والبنية التحتية، فإن الحاجة لإدارة فعالة للتكاليف تصبح أمرًا وجوديًا يحدد بقاء المؤسسة واستمراريتها.

ضغوط التكاليف المتزايدة

يشهد القطاع الصحي في العقدين الأخيرين ارتفاعًا مستمرًا في التكاليف التشغيلية، نتيجة عدة عوامل، منها:

• تطور التكنولوجيا الطبية :إدخال تقنيات تشخيصية وعلاجية جديدة يتطلب استثمارات ضخمة، وتكاليف صيانة متكررة.

• الاعتماد على كوادر بشرية عالية الكفاءة :تحتاج المستشفيات الخاصة إلى جذب أفضل الأطباء والممارسين الصحيين، ما يعني مستويات أجور أعلى.

• ارتفاع أسعار الأدوية والمستلزمات الطبية :خصوصًا تلك المستوردة، والتي تُستخدم بشكل مكثف في الإجراءات العلاجية اليومية.

• زيادة المطالب التنظيمية :حيث تفرض وزارات الصحة وهيئات الاعتماد معايير جودة صارمة تتطلب نفقات تشغيلية إضافية لتحقيقها والامتثال لها.

وقد أشار تقرير صادر عن منظمة الصحة العالمية (WHO, 2020) إلى أن ما يقرب من 60-80% من ميزانيات المستشفيات في الدول النامية تُستهلك في البنود التشغيلية، مما يجعل إدارتها محورًا أساسيًا لنجاح المؤسسة الصحية واستقرارها المالي.

الحاجة إلى التوازن بين الجودة والتكلفة

في القطاع الصحي، لا يُمكن تقليل التكاليف ببساطة دون التأثير المحتمل على جودة الرعاية المقدمة. ولذلك، فإن إدارة التكاليف لا تعني خفض النفقات فحسب، بل تتطلب إعادة تصميم للعمليات التشغيلية بما يحقق أقصى استفادة من الموارد دون المساس بجودة الخدمات.

تؤكد دراسة (Cerullo et al. (2022) أن المستشفيات التي تطبق مبادئ الإدارة الرشيدة (Lean Management) بالتوازي مع أدوات تحليل التكاليف الدقيقة، مثل ABC ، تستطيع أن تحسن الكفاءة التشغيلية وتقلل الهدر دون التضحية بجودة الرعاية (Cerullo et al., 2022).

التنافسية في سوق الخدمات الصحية

في البيئة الصحية التنافسية، تعتمد المستشفيات الخاصة على قدرتها في تقديم خدمة صحية عالية الجودة بتكلفة مناسبة للمرضى، وخاصة في بيئات تزداد فيها خيارات التأمين الطبي الخاص. ولذلك، فإن التسعير الاستراتيجي للخدمات (مثل العمليات، الكشف، الفحوصات) لا يمكن أن يتم بدون معرفة دقيقة بالتكلفة الحقيقية للخدمة، وهو ما يتحقق من خلال نظم إدارة التكاليف الفعالة. وفقًا لـ (Zhang & Huang (2023) ، فإن المستشفيات التي تطبق نظم محاسبة تكاليف متقدمة تحقق قدرة أعلى على التسعير العادل، مما يعزز من رضا المرضى، ويمنحها ميزة تنافسية في السوق. (Zhang & Huang, 2023)

دعم اتخاذ القرار الإداري

تعتمد الإدارة العليا للمستشفى على المعلومات المالية في اتخاذ قرارات حاسمة مثل:

- التوسع في خدمات معينة.
- شراء أجهزة طبية جديدة.

- التعاقد مع أطباء متخصصين.

- فتح فروع جديدة.

كل هذه القرارات تتطلب معرفة دقيقة بتكلفة التشغيل والقدرة على تقدير الأثر

المالي المتوقع، وهو ما توفره تقارير إدارة التكاليف.

دراسة (Kaplan & Porter (2011 أشارت إلى أن ضعف نظم المعلومات المالية يؤدي

إلى قرارات استثمارية غير دقيقة، مما يُكبّد المؤسسة خسائر كبيرة على المدى الطويل.

3.5 تحسين الرقابة الداخلية وتقليل الهدر

من خلال تقسيم المستشفى إلى مراكز تكلفة (Cost Centers) ، يمكن تتبع الأداء المالي

لكل وحدة أو قسم (الطوارئ، الجراحة، المختبرات، إلخ) على حدة. هذا التتبع الدقيق يُمكن

الإدارة من:

- تحديد الأقسام الأكثر كفاءة.

- كشف مناطق الهدر المالي.

- إعادة تخصيص الموارد.

- تعزيز الشفافية والمساءلة.

وهو ما تدعمه الأدبيات الحديثة في المحاسبة الصحية، حيث أكدت دراسة Offodile et

al. (2022). أن تطبيق الموازنات التشغيلية الموجهة بالأداء أدى إلى تقليل التكاليف

التشغيلية بنسبة 15-20% في مستشفيات عينة الدراسة خلال عام واحد فقط.

3.6 الامتثال للمعايير الرقابية والحكومية

في كثير من الدول، تفرض الهيئات التنظيمية الصحية معايير محاسبية وتكاليفية يجب

الامتثال لها، منها:

- تقارير التكلفة الفعلية لكل خدمة.

- تقارير الفعالية الاقتصادية.

- تقارير الفجوة بين التكاليف والإيرادات.

وبالتالي فإن امتلاك نظام إدارة تكاليف تشغيلي فعال يُعد عنصرًا حيويًا في تحقيق هذا

الامتثال وتجنب العقوبات أو الإضرار بالسمعة المؤسسية.

3.7 تعزيز المرونة المالية والاستدامة

توفر إدارة التكاليف التشغيلية للمؤسسة القدرة على:

- الصمود في الأزمات المالية.

- إدارة التدفقات النقدية بفعالية.

• التخطيط الاستثماري بعيد المدى.

• الحفاظ على معدلات ربح مستقرة.

وقد برزت هذه الأهمية بشكل خاص أثناء جائحة COVID-19 ، حيث تمكنت المؤسسات ذات النظم التكاليفية الدقيقة من إعادة هيكلة موازاناتها بشكل أسرع واستدامة عملياتها مقارنة بالمؤسسات التي لم تمتلك ذلك.

العلاقة بين إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي في المستشفيات الخاصة

تعد العلاقة بين إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي من أهم الروابط المحورية في الدراسات المالية والإدارية المعاصرة، خصوصاً في القطاعات الخدمية ذات النفقات المتغيرة والمعقدة كقطاع المستشفيات. ففي هذا السياق، لا تقتصر إدارة التكاليف على ضبط المصروفات فحسب، بل تتوسع لتشمل تمكين المؤسسة من اتخاذ قرارات استراتيجية، والتنبؤ بالتحديات المالية، وتعزيز الربحية والاستدامة. ويمثل الأداء المالي بدوره انعكاساً مباشراً لمدى فاعلية إدارة الموارد، وبالتالي فإن تحليل التكاليف يُعد مؤشراً استباقياً لأداء المؤسسة على المدى القصير والطويل.

تؤكد الأدبيات أن المستشفيات التي تطبق نظاماً فعالة لإدارة التكاليف التشغيلية غالباً ما تحقق أداءً مالياً أفضل من غيرها، وتُظهر مرونة أعلى في التكيف مع التحديات الاقتصادية والتقنية. وقد أثبتت دراسات متعددة هذه العلاقة في سياقات متعددة، بما في ذلك المستشفيات

العامة، والخاصة، والأكاديمية، خصوصًا في البيئات التي تشهد ضغطًا متزايدًا على التكاليف.

مسارات العلاقة بين التكاليف والأداء المالي

هناك عدة مسارات رئيسية تشرح كيف تؤثر إدارة التكاليف التشغيلية على الأداء المالي:

المسار المباشر: تقليص التكاليف وتحسين الربحية

أبسط أشكال العلاقة هو المسار المباشر، حيث تؤدي إدارة التكاليف الفعالة إلى تقليل المصروفات التشغيلية، مما يرفع هامش الربح التشغيلي وصافي الربح. وقد وجدت دراسة (Stock & McDermott, 2011) أن المستشفيات التي تُدير نفقاتها بناءً على تحليل دقيق للتكاليف تتمكن من خفض التكاليف بنسبة تصل إلى 18% دون المساس بجودة الخدمة (Stock & McDermott, 2011).

المسار غير المباشر: تحسين كفاءة العمليات التشغيلية

الإدارة الفعالة للتكاليف تساهم في تحسين العمليات التشغيلية، مثل تقليل فترة بقاء المريض في المستشفى، وتحسين نسب إشغال الأسرة، وتقليل الفاقد في الموارد. وهذه التحسينات تؤدي إلى نتائج مالية أفضل من خلال الاستخدام الأمثل للموارد، وتقليل الإنفاق الزائد.

وقد أظهرت دراسة (Das (2009 وجود ارتباط إيجابي بين تحسين العمليات التشغيلية المدعومة بأنظمة التكاليف وتحقيق مؤشرات مالية مستقرة على المدى الطويل (Das, 2009).

المسار الاستراتيجي: دعم اتخاذ القرار المالي

تُوفر تقارير التكاليف التشغيلية معلومات دقيقة تُستخدم في:

- إعداد الموازنات السنوية.
- تحديد أولويات الاستثمار.
- قياس ربحية الأقسام المختلفة.
- تسعير الخدمات الصحية.

وتؤكد دراسة (Zhang & Huang (2023 أن قرارات التسعير القائمة على تحليل واقعي للتكاليف تُسهم في تحقيق عوائد أعلى مقارنة بقرارات التسعير التقديرية، والتي قد تؤدي إما إلى خسائر أو إلى تسعير غير تنافسي للخدمة. (Zhang & Huang, 2023)

أدوات الربط بين التكاليف والأداء المالي

لفهم العلاقة بين التكاليف التشغيلية والأداء المالي بشكل تطبيقي، تستخدم المؤسسات الصحية مجموعة من الأدوات المحاسبية والمالية أبرزها:

نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

يسمح هذا النظام بقياس تكلفة كل خدمة على حدة بناءً على الأنشطة الفعلية، مما يؤدي إلى:

- تخصيص أكثر دقة للموارد.

- تقليل التكاليف غير الضرورية.

- تحسين التسعير.

وقد طبقت بعض المستشفيات السعودية هذا النظام، وحققت تحسناً بنسبة 22% في دقة التسعير وكفاءة الموازنة بحسب تقارير وزارة الصحة. (2022)

الموازنة الصفريّة (Zero-Based Budgeting)

تعتمد على بناء الموازنة من الصفر كل عام بناءً على الاحتياجات الحقيقية، ما يُعزز الرقابة على النفقات.

تحليل الانحرافات

مقارنة التكاليف الفعلية بالمتوقعة لفهم أسباب التجاوزات أو الوفورات وتحسين عملية التخطيط.

تقارير الأداء المالي مقابل الأداء التشغيلي

تتيح معرفة تأثير الأنشطة التشغيلية (مثل عدد المرضى - مدة البقاء) على المؤشرات المالية (مثل الربح - العائد - السيولة).

نتائج الدراسات السابقة الداعمة

هناك من الدراسات التي دعمت وجود علاقة إيجابية وذات دلالة إحصائية بين فعالية

إدارة التكاليف التشغيلية وتحسين الأداء المالي في المستشفيات:

• **Cinaroglu & Zengul (2019):** ربطوا بين الكفاءة التشغيلية وتوفير الموارد

وارتفاع مؤشرات العائد على الاستثمار والربحية في المستشفيات الأمريكية.

• **Fauzi & Putri (2017):** أظهرت أن تحسين نسبة إشغال الأسرة وتحسين

إدارة الموارد يؤدي إلى نتائج مالية أقوى في المستشفيات العامة.

• **Offodile et al. (2022):** أثبتت أن تطبيق الموازنات التشغيلية وتقارير

التكاليف الدقيقة ساهم في رفع الكفاءة التشغيلية وتحسين الربحية بشكل ملحوظ.

العلاقة في السياق السعودي والخليجي

تشهد المستشفيات الخاصة في السعودية توسعاً كبيراً في السنوات الأخيرة، مدفوعاً برؤية

2030 وخصخصة بعض الخدمات الطبية. لكن في المقابل، يواجه القطاع تحديات متعلقة

بارتفاع التكاليف التشغيلية، مما يجعل العلاقة بين الإدارة المالية الدقيقة والأداء المالي أكثر أهمية.

وتُشير تقارير مركز التميز المالي (2023) إلى أن 40% من المستشفيات الخاصة لا تُطبق نظامًا متكاملًا لإدارة التكاليف، وأن هذه المؤسسات تسجل معدلات ربح أقل من متوسط القطاع بنسبة تصل إلى 30%.

الخلاصة

يمكن القول إن العلاقة بين إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي هي علاقة تبادلية ذات اتجاهين:

- إدارة التكاليف الفعالة تؤدي إلى أداء مالي قوي.
 - الأداء المالي الجيد يتيح الاستثمار في نظم إدارة تكاليف أكثر فاعلية.
- ويُظهر التحليل النظري والتطبيقي أن المؤسسات التي تطبق نظامًا تكاليفية دقيقة ومرنة، لديها فرصة أكبر في الحفاظ على استدامة مالية، ورفع قدرتها التنافسية في بيئة صحية تزداد تعقيدًا.

الفصل الثالث

منهجية الدراسة

-المنهجية وطرق البحث.

أولاً: نوع البحث ومنهجه

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، باعتباره الأنسب لتحليل الظواهر الإدارية والمالية في بيئة المؤسسات الصحية، ولفحص العلاقة بين فعالية إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي في المستشفيات الخاصة. كما تسعى الدراسة إلى اختبار فرضياتها باستخدام

المنهج الكمي، وذلك من خلال جمع البيانات الميدانية وتحليلها إحصائيًا لاستخلاص النتائج.

ثانيًا: مجتمع البحث

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المستشفيات الخاصة المرخصة في المملكة العربية السعودية، والتي تمارس نشاطها بشكل فعلي خلال الفترة الزمنية المحددة للدراسة. وسيتم التركيز على المستشفيات التي يتوفر لديها نظام محاسبي داخلي ووحدة مالية فعالة، لضمان الحصول على بيانات دقيقة وموثوقة.

ثالثًا: حدود البحث :

الحدود المكانية:

تقتصر هذه الدراسة على المستشفيات الخاصة العاملة في المملكة العربية السعودية، مع التركيز على عينة مختارة من مدن رئيسية تشمل: الرياض، جدة، الدمام، المدينة المنورة، وذلك نظرًا لما تمثله هذه المدن من مراكز صحية وتجارية رئيسية تضم عددًا كبيرًا من المستشفيات الخاصة ذات النشاط الفعّال.

الحدود الزمانية:

تتناول الدراسة البيانات والممارسات المتعلقة بإدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي خلال الفترة من يناير 2024 إلى ديسمبر 2025، وهي فترة حديثة وذات صلة مباشرة بمرحلة ما بعد جائحة كوفيد-19، وما تبعها من تحولات تنظيمية وتشغيلية في القطاع الصحي.

الحدود البشرية:

تستهدف الدراسة الكوادر الإدارية والمالية العاملة في المستشفيات الخاصة، وتشمل: المدراء الماليين، رؤساء أقسام التكاليف، المحاسبين، ومدراء التشغيل. ويُفترض أن تكون الفئة المستجيبة على دراية بأنظمة التكاليف والأداء المالي الداخلي للمستشفى.

ثالثاً: عينة الدراسة

سُتُخْتار عينة عشوائية طبقية من المستشفيات الخاصة في عدد من المدن الرئيسية مثل (الرياض، جدة، الدمام، المدينة المنورة)، مع مراعاة التنوع من حيث الحجم (كبير، متوسط،

صغير) وعدد الأسرة وطبيعة التخصصات الطبية، بما يعزز التمثيل الحقيقي لواقع القطاع الصحي الخاص في المملكة.

خامسًا: أساليب التحليل الإحصائي

سيتم تحليل البيانات باستخدام برنامج **SPSS** أو ما يعادله، وفق الأدوات التالية:

- التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل الاستجابات الوصفية.
- اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha) لقياس صدق وثبات أداة الاستبانة.
- اختبار الارتباط البسيط (Pearson) لفحص العلاقة بين إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي.
- اختبار الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لاختبار تأثير المتغيرات المستقلة (إدارة التكاليف) على المتغير التابع (الأداء المالي).

أدوات الدراسة :

تم الاعتماد على استبانة مغلقة كأداة رئيسية لجمع البيانات، وتم تصميمها استنادًا إلى الأدبيات النظرية والدراسات السابقة ذات العلاقة. واحتوت الاستبانة على ثلاثة محاور رئيسية:

1. المحور الأول: معلومات تعريفية عن المستشفى (المدينة، الحجم، التخصص، عدد الأسرة، سنة التأسيس).

2. المحور الثاني: يقيس مستوى فعالية إدارة التكاليف التشغيلية، ويتضمن عبارات تتعلق باستخدام أنظمة التكاليف) مثل (ABC ، وجودة النظام المحاسبي، وأساليب تخفيض التكاليف.

3. المحور الثالث: يقيس الأداء المالي من خلال مؤشرات مثل الربحية، السيولة، نسبة العائد على الأصول، وكفاءة استخدام الموارد.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لتقييم مدى موافقة المستجيبين على العبارات، بدءًا من (1 = لا أوافق بشدة) إلى (5 = أوافق بشدة).

الفصل الرابع

النتائج والتوصيات

-مقدمة

يهدف هذا الفصل إلى تقديم تحليل شامل للبيانات التي تم جمعها ميدانيًا من خلال استبانة صممت لقياس فعالية إدارة التكاليف التشغيلية وأثرها على الأداء المالي في المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية. تم جمع البيانات من عينة مكونة من 100 موظف إداري ومالي من عدد من المستشفيات الخاصة في مدن مختلفة، باستخدام مقياس ليكرت الخماسي. وقد جرى استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة مثل التحليل الوصفي، معامل الثبات (كرونباخ ألفا)، تحليل الارتباط، والانحدار الخطي لاختبار فرضيات الدراسة.

-تحليل البيانات

التحليل الوصفي للمحاور الرئيسية

محور أثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية:

تضمن هذا المحور 10 بنود تم تصميمها لقياس مدى تبني المستشفيات لأنظمة محاسبة التكاليف الحديثة، وفعالية أدوات الرقابة المالية، ودقة المعلومات المحاسبية. أظهرت النتائج أن المتوسط العام للإجابات بلغ (3.74)، وهو ما يعكس مستوى متوسط إلى مرتفع من التبني لهذه الممارسات.

جدول رقم (1) أثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التفسير
يتم استخدام نظام ABC	3.65	0.89	موافقة متوسطة تميل للإيجابية
النظام المحاسبي دقيق ومتكامل	3.90	0.84	مرتفع نسبيًا
تُستخدم تقارير التكاليف في اتخاذ القرار	4.10	0.77	مرتفع
يتم تحليل التكاليف حسب الوحدات	3.55	0.92	متوسط

التفسير:

تشير نتائج هذا الجدول إلى أن المستشفيات الخاصة في المملكة تُظهر درجة متوسطة إلى مرتفعة من تبني ممارسات إدارة التكاليف الحديثة، بمتوسط عام بلغ 3.74. ويلاحظ أن أعلى القيم كانت في بند "تُستخدم تقارير التكاليف في اتخاذ القرار" بمتوسط 4.10، مما يدل على وعي واضح بأهمية استخدام البيانات المحاسبية في دعم القرارات الإدارية. من

ناحية أخرى، يُسجل بند "تحليل التكاليف حسب الوحدات" أدنى متوسط (3.55) ما يشير إلى وجود فجوة محتملة في التعمق بالتحليل التكاليفي داخل الأقسام التشغيلية. هذه النتائج تعكس الحاجة إلى توسيع نطاق التطبيق العملي وتحسين التدريب على أدوات التحليل التكاليفي.



شكل رقم (1) أثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية

محور الأداء المالي

يتضمن هذا المحور 8 بنود تقيس مدى استقرار المؤشرات المالية، مثل الربحية، السيولة،

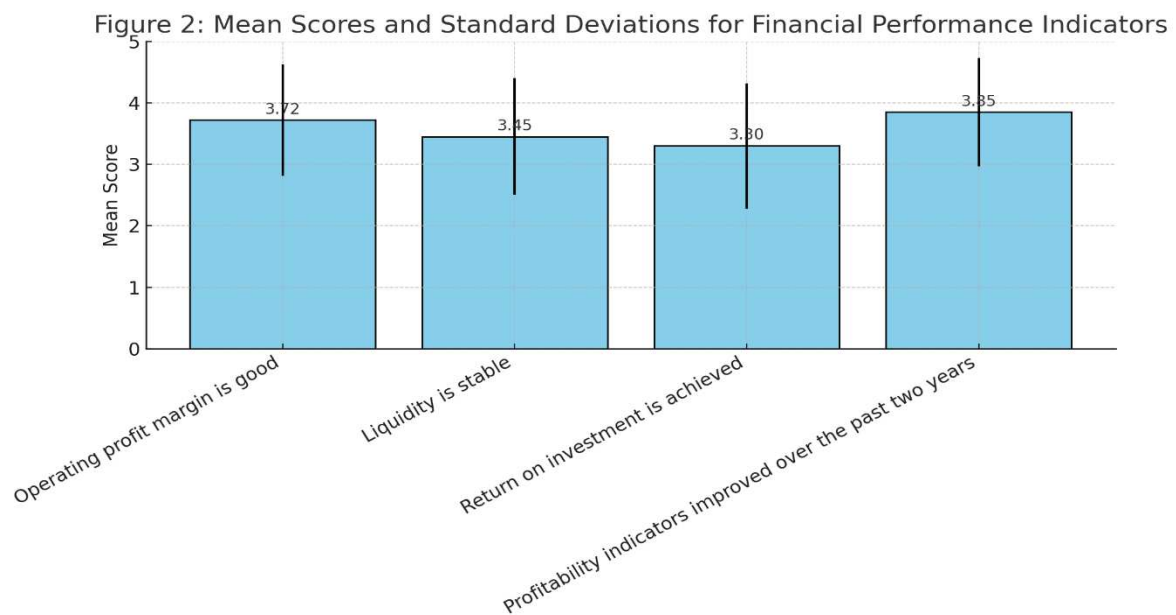
العائد على الاستثمار، وكفاءة استخدام الموارد.

جدول رقم (2) الأداء المالي للمستشفى

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التفسير
هامش الربح التشغيلي جيد	3.72	0.91	متوسط إلى مرتفع
السيولة مستقرة	3.45	0.95	متوسط
تحقيق العائد على الاستثمار	3.30	1.02	متوسط منخفض
تحسين مؤشرات الربحية خلال العامين الماضيين	3.85	0.88	جيد

التفسير:

يُظهر هذا الجدول أن الأداء المالي للمستشفيات يتسم بقدر متوسط من الاستقرار، حيث تراوحت المتوسطات بين 3.30 و3.85. وقد سجل بند "تحسين مؤشرات الربحية خلال العامين الماضيين" أعلى متوسط (3.85)، مما يعكس وجود تقدم ملموس في النتائج المالية، ربما كنتيجة لتحسين كفاءة التشغيل. إلا أن بند "تحقيق العائد على الاستثمار" جاء في المرتبة الأدنى (3.30)، وهو مؤشر على وجود تحديات في استثمار الموارد المالية بشكل فعال. هذه النتائج توحى بأن هناك حاجة لتقوية أدوات التقييم الاستثماري واستراتيجيات العائد، بالتوازي مع تحسين الأداء التشغيلي.



شكل رقم (2) الأداء المالي للمستشفى

محور التحديات والمعوقات

يشمل هذا المحور 5 بنود ترتبط بالصعوبات التي تواجه تنفيذ نظم إدارة التكاليف،

كالنقص في الكوادر أو ضعف الأنظمة التقنية.

جدول (3) التحديات والمعوقات

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	التفسير
نقص الكوادر المحاسبية المؤهلة	4.12	0.73	مرتفع
ضعف النظام المحاسبي	3.88	0.81	مرتفع نسبياً
مقاومة بعض الأقسام لتطبيق الممارسات	3.70	0.85	متوسط إلى مرتفع

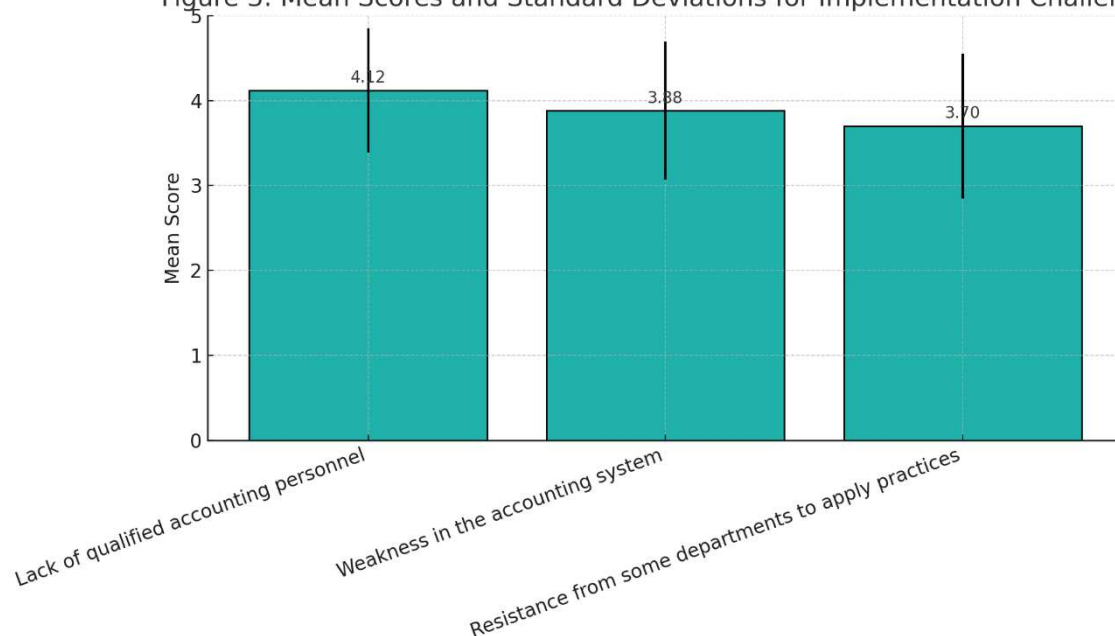
التفسير:

يشير هذا الجدول إلى أن العينة المستجيبة ترى أن هناك معوقات فعلية ومؤثرة تقف أمام التطبيق الكامل لإدارة التكاليف، حيث جاء بند "نقص الكوادر المحاسبية المؤهلة" في المقدمة بمتوسط 4.12، وهو أعلى متوسط في هذا المحور، ما يعكس أهمية البعد البشري والمهني في إنجاح النظام التكاليفي. كما أن ارتفاع متوسط "ضعف النظام المحاسبي (3.88)"

يشير إلى وجود خلل تقني أو تنظيمي يجب معالجته. هذه النتائج تسلط الضوء على ضرورة

تحسين البنية التحتية التقنية وتطوير الكفاءات البشرية.

Figure 3: Mean Scores and Standard Deviations for Implementation Challenges



شكل رقم (3) التحديات والمعوقات

جدول (4) اختبار الثبات الداخلي (ألفا كرونباخ)

المحور	عدد البنود	معامل ألفا كرونباخ	مستوى الثبات
فعالية إدارة التكاليف	10	0.83	مرتفع
الأداء المالي	8	0.78	جيد
التحديات والمعوقات	5	0.74	مقبول

أظهرت معاملات الثبات أن الاستبانة تتمتع بموثوقية مقبولة إلى مرتفعة، حيث تجاوزت جميع المحاور الحد الأدنى المقبول (0.70). وكان أعلى ثبات في محور فعالية إدارة التكاليف (0.83) مما يعكس اتساقًا داخليًا جيدًا في أسئلة هذا المحور. وتدلل هذه النتائج على أن أداة القياس كانت مناسبة ومنسجمة مع أهداف البحث، ويمكن الاعتماد على نتائجها في استخلاص الاستنتاجات الإحصائية.

اختبار الفرضية الرئيسية

• الفرضية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي.

• التحليل : تم تطبيق معامل بيرسون لقياس الارتباط بين المتوسط الكلي لمحور إدارة التكاليف والمتوسط الكلي لمحور الأداء المالي.

• النتيجة : قيمة معامل بيرسون بلغت (0.62)، ومستوى الدلالة = (Sig.) 0.000، وهي أقل من 0.05.

الاستنتاج :توجد علاقة إيجابية قوية ذات دلالة إحصائية بين فعالية إدارة التكاليف والأداء المالي.

قيمة معامل بيرسون البالغة 0.62، مع مستوى دلالة (Sig = 0.000)، تشير إلى وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية ودالة إحصائية بين فعالية إدارة التكاليف والأداء المالي.

هذا يؤكد الفرضية الرئيسية للدراسة ويعزز الفرض النظري القائل بأن تحسين أدوات وأساليب إدارة التكاليف يسهم بشكل مباشر في تعزيز النتائج المالية للمؤسسات الصحية.

اختبار الفرضيات الفرعية (تحليل انحدار)

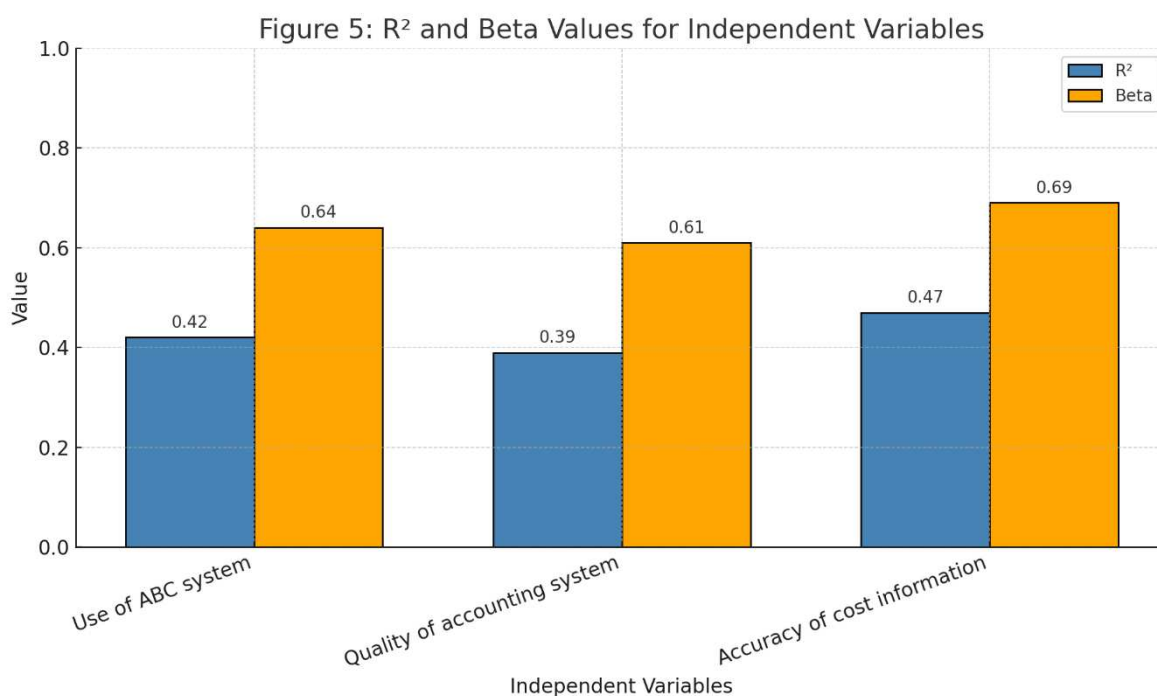
تم استخدام الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لاختبار تأثير مكونات إدارة التكاليف على الأداء المالي.

جدول (5) اختبار الفرضيات

المتغير المستقل	R ²	قيمة Beta	Sig.
استخدام نظام ABC	0.42	0.64	0.000
جودة النظام المحاسبي	0.39	0.61	0.000
دقة المعلومات التكاليفية	0.47	0.69	0.000

التفسير:

تكشف نتائج تحليل الانحدار عن أن كل من استخدام نظام ABC ، وجودة النظام المحاسبي، ودقة المعلومات التكاليفية لها تأثيرات كبيرة على الأداء المالي، حيث سجلت معاملات R^2 بين 0.39 و0.47، وقيم Beta مرتفعة تتراوح بين 0.61 و0.69، وجميعها ذات دلالة إحصائية قوية. ويُعد تأثير دقة المعلومات التكاليفية هو الأقوى، مما يشير إلى أن الشفافية والدقة في البيانات المحاسبية تشكل عاملاً حاسماً في اتخاذ القرارات وتحقيق نتائج مالية إيجابية.



شكل رقم (5) اختبار الفرضيات

المناقشة العام للنتائج في ضوء الأهداف والدراسات السابقة والفرضيات

أظهرت النتائج أن درجة تبني المستشفيات الخاصة في المملكة العربية السعودية لممارسات إدارة التكاليف التشغيلية كانت متوسطة إلى مرتفعة، بمتوسط عام بلغ (3.74) وقد تحقق الهدف الأول من الدراسة، المتمثل في تحليل واقع إدارة التكاليف التشغيلية، من خلال البيانات التي أشارت إلى استخدام نسبي لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) (3.65)، ودقة جيدة للنظام المحاسبي (3.90)، مع تأكيد المستجيبين على توظيف تقارير التكاليف في دعم القرار (4.10). في المقابل، كشفت بعض البنود، مثل تحليل التكاليف حسب الوحدات (3.55)، عن وجود قصور في التوسع التحليلي داخل المستشفى، مما يتطلب تعزيزاً في التطبيق التفصيلي والمحاسبي.

فيما يخص محور الأداء المالي، والذي يتصل مباشرة بالهدف الثاني للدراسة "استكشاف أثر فعالية إدارة التكاليف على الأداء المالي"، فقد أظهرت النتائج أن المستشفيات تحقق مؤشرات ربحية جيدة نسبياً (3.85)، إلا أن مستوى تحقيق العائد على الاستثمار جاء منخفضاً (3.30)، وهو ما يشير إلى أن التأثير المالي لإدارة التكاليف لا يزال غير مكتمل، خصوصاً في الجوانب الاستثمارية. وهذا يدعم أيضاً الفرضية الفرعية الثانية التي تشير إلى أن فعالية إدارة التكاليف تؤدي إلى تحسين مؤشرات الربحية - وهو ما تحقق - لكنها قد لا تكون كافية وحدها لتعظيم العائد الاستثماري.

أما المحور الثالث المتعلق بـ"التحديات والمعوقات"، فقد عكس مدى الصعوبات التي تواجه تطبيق هذه الممارسات، محققاً الهدف الرابع من الدراسة "رصد التحديات التنظيمية والبشرية"، حيث كانت أبرز المعوقات: **نقص الكوادر المحاسبية المؤهلة (4.12)**، وضعف النظام المحاسبي (3.88)، ومقاومة بعض الأقسام لتطبيق النظام (3.70). هذه النتائج تدعم الفرضية الفرعية الأخيرة التي تتوقع وجود **معوقات تنظيمية وبشرية** تحد من فعالية تطبيق إدارة التكاليف.

وبالانتقال إلى اختبار الفرضية الرئيسية، فقد أظهر التحليل الإحصائي باستخدام معامل بيرسون وجود علاقة ارتباط موجبة قوية وذات دلالة إحصائية بين فعالية إدارة التكاليف التشغيلية والأداء المالي ($r = 0.62$) ، $(sig = 0.000)$ وهذه النتيجة تؤكد صحة الفرضية المركزية، وتُعزز من الفرضيات الفرعية المتعلقة بأثر الأدوات المحاسبية الحديثة) مثل (ABC) ودقة المعلومات التكاليفية على الأداء المالي. كما أظهر تحليل الانحدار أن أقوى العوامل المؤثرة على الأداء المالي هو **دقة المعلومات التكاليفية** ($Beta = 0.69$)، يليها نظام (0.64) ABC وجودة النظام المحاسبي (0.61)، وهو ما ينسجم بدقة مع **الهدف الثالث من الدراسة** المتعلق بتحليل أثر تبني نظم التكاليف المتقدمة.

من ناحية أخرى، جاءت هذه النتائج **منسجمة مع الدراسات السابقة**؛ فقد دعمت النتائج ما ورد في دراسة **شقفة (2007)** التي أكدت أهمية نظام ABC في تحسين الرقابة وترشيد التكاليف، ودراسة **بومعروف وجبار (2011)** التي أبرزت أثر المحاسبة التكاليفية في رفع

كفاءة الأداء المالي. كما تؤيد النتائج ما توصل إليه **Cinaroglu & Zengul (2019)** من أن العلاقة بين الأداء المالي والتشغيلي تتأثر بجودة النظم المعلوماتية وكفاءة إدارة التكاليف، وتتسجم كذلك مع **Zhang & Huang (2023)** الذين وجدوا أن أدوات التحليل التكاليفي تحسن الكفاءة التشغيلية والمالية.

وأخيرًا، فإن هذه النتائج تدعم الإطارين النظريين للدراسة بشكل مباشر:

- **نظرية المحاسبة الإدارية** أكدت من خلال الاستخدام الفعلي للمعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات، كما أن ارتباط جودة النظام المحاسبي بدقة المخرجات المالية يعكس تطبيقًا عمليًا لهذه النظرية.
- **أما نظرية العلاقة بين الأداء المالي والتشغيلي**، فقد تم التحقق منها من خلال التأثير الإيجابي لإدارة التكاليف على مؤشرات الأداء المالي، وهو ما يثبت أن الكفاءة التشغيلية - الناتجة عن إدارة الموارد بكفاءة - تنعكس بشكل مباشر على النتائج المالية للمستشفى.

الخلاصة:

تُظهر نتائج تحليل البيانات توافقًا واضحًا مع أهداف الدراسة وفرضياتها، وتؤكد أن إدارة التكاليف التشغيلية ليست مجرد عملية محاسبية، بل استراتيجية متكاملة تؤثر بعمق على استدامة الأداء المالي للمؤسسات الصحية. كما تدعم النتائج التوجه نحو تحسين البنية المحاسبية، تطوير الكوادر البشرية، وزيادة التكامل بين الأنظمة التشغيلية والمالية، بما يعزز من فعالية القرارات الإدارية ويحقق رؤية القطاع الصحي في المملكة ضمن مستهدفات 2030.

-التوصيات-

1. تعزيز تطبيق نظم محاسبة التكاليف الحديثة (ABC) :

ينبغي على المستشفيات الخاصة الاستثمار في تطوير وتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Activity-Based Costing) ، لما له من دور فعال في تحسين دقة احتساب التكاليف وتحليل مصادر الهدر، وهو ما يدعم القرارات الإدارية الاستراتيجية.

2. تطوير البنية التحتية للمعلومات المحاسبية:

يُوصى بتحسين أنظمة المعلومات المحاسبية من حيث التكامل والدقة والتحديث

الفوري، بما يضمن إنتاج تقارير مالية موثوقة تُستخدم في دعم القرارات وتحقيق الشفافية المالية.

3. تأهيل وتدريب الكوادر المحاسبية:

تُعد الموارد البشرية المتخصصة عنصراً حاسماً في نجاح نظم التكاليف؛ لذا يُوصى بتكثيف برامج التدريب المستمر للعاملين في الأقسام المالية والمحاسبية، مع التركيز على مهارات تحليل التكاليف واستخدام البرمجيات المتقدمة.

4. دمج إدارة التكاليف ضمن استراتيجية المؤسسة:

ينبغي اعتبار إدارة التكاليف التشغيلية جزءاً من الخطة الإستراتيجية للمستشفى، وذلك من خلال ربط مؤشرات الأداء التكاليفي بمؤشرات الأداء المالي والتشغيلي، بما يحقق التكامل المؤسسي ويعزز فعالية القرار.

5. تحفيز ثقافة التكاليف بين الإدارات التشغيلية:

يوصى بتطبيق برامج توعوية وتدريبية لغير المتخصصين في المحاسبة، وخاصة في الإدارات التشغيلية، من أجل رفع مستوى الوعي بمفاهيم التكاليف وأثرها على الأداء المالي، وتقليل مقاومة التغيير التنظيمي.

6. تبني أدوات التحليل المالي المتقدمة:

يُوصى باستخدام أدوات تحليل مالي متطورة مثل تحليل القيمة الاقتصادية

المضافة (EVA) ، وتحليل الانحرافات التكاليفية، لتقييم الأداء بدقة وتوجيه الاستثمار إلى الأنشطة الأكثر ربحية.

7. تعزيز العلاقة بين إدارة التكاليف والتخطيط المالي:

من المهم إدماج مخرجات نظام التكاليف ضمن عمليات إعداد الموازنات التقديرية والخطط التشغيلية، بما يتيح التنبؤ بالتكاليف بدقة ويساهم في اتخاذ قرارات تمويلية فعالة.

8. معالجة المعوقات التنظيمية والتقنية:

يُوصى بإجراء مراجعة دورية للعوائق التنظيمية والتقنية التي تعيق تطبيق إدارة التكاليف، والعمل على تذليلها من خلال تحديث البرمجيات، إعادة هيكلة العمليات، وتفعيل التعاون بين الإدارات المختلفة.

9. إجراء تقييم دوري للأداء المالي والتكاليفي:

يُنصح بتبني آلية تقييم نصف سنوية أو سنوية لمؤشرات الأداء المالي والتكاليفي، بما يسمح بقياس مدى فعالية تطبيق النظام واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

10. مواءمة ممارسات إدارة التكاليف مع رؤية المملكة 2030:

يجب أن تتسجم جهود إدارة التكاليف مع مستهدفات التحول الوطني في القطاع

الصحي، من خلال السعي إلى تحقيق كفاءة تشغيلية واستدامة مالية، تواكب توجه المملكة نحو خصخصة الخدمات الصحية ورفع مستوى الجودة.

المراجع

أولاً: الكتب

1. Brigham, E. F., & Ehrhardt, M. C. (2016). *Financial Management: Theory & Practice* (15th ed.). Cengage Learning.
2. Hilton, R. W. (2017). *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment* (11th ed.). McGraw-Hill Education.
3. Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2014). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (15th ed.). Pearson.
4. Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Harvard Business Press.

ثانياً: أبحاث ودراسات علمية (أجنبية)

1. Ahmad, S., & Khan, I. A. (2023). Analysis of the correlation between operational performance and profitability over time in public hospitals. *Nurture*, 17(1). <https://doi.org/10.55951/nurture.v17i1.163>
2. Anderson, S., & Dekker, H. (2009). Strategic Cost Management in Supply Chains, Part 1: Structural Cost Management. *Accounting Horizons*, 23(2), 201–220. <https://doi.org/10.2308/ACCH.2009.23.2.201>
3. Anderson, S. (2005). Managing Costs and Cost Structure Throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management. SSRN. <https://doi.org/10.2139/ssrn.869070>

4. Brahina, O., & Zabrodnyaya, I. (2021). Developing a Strategic Approach to Enterprise Cost Management. *Economic Journal Odessa Polytechnic University*, (3). <https://doi.org/10.15276/ej.03.2021.3>
5. Butler, T. W., & Leong, G. K. (2000). The impact of operations competitive priorities on hospital performance. *Health Care Management Science*, 3(3), 227–235. <https://doi.org/10.1023/A:1019099027192>
6. Cerullo, M., Offodile II, A. C., Butler, K. A., & Ho, V. (2022). Financial Impacts and Operational Implications of Cost-Accounting in Hospitals. [Link](#)
7. Cinaroglu, S., & Zengul, F. D. (2019). Interrelated factors with hospital financial performance. *Journal of Health Care Finance*. [Link](#)
8. Das, A. (2009). Factor Analysis of Financial and Operational Performance in Hospitals. *International Journal of Business Research*. [Link](#)
9. DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147–160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
10. Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2004). Time-driven activity-based costing. *Harvard Business Review*, 82(11), 131–138.
11. Pizzini, M. J. (2006). The relation between cost-system design and managers' evaluation of the relevance and usefulness of cost data. *Accounting, Organizations and Society*, 31(2), 179–210. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2004.11.003>
12. Stock, G. N., & McDermott, C. M. (2011). Operational and contextual drivers of hospital costs. *Journal of Health Organization and Management*, 25(2), 142–158. <https://doi.org/10.1108/14777261111129406>

13. Zhang, J., & Huang, X. (2023). Investigation on the application of cost management in operational efficiency and performance evaluation. *Manufacturing and Service Operations Management*. Link

ثالثاً: أبحاث ودراسات عربية

1. بومعروف، ف & .جبار، ع. (2011). دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية: دراسة حالة المستشفى الجامعي سعادنة عبد النور - سطيف . *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير*، جامعة قسنطينة.
2. السوافيري، ن. م & .الحركان، ع. س. (2009). تطوير أنظمة إدارة التكاليف في المستشفيات الحكومية السعودية . *مجلة الإدارة العامة*، معهد الإدارة العامة.
3. شقفة، م. (2007). نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي (رسالة ماجستير غير منشورة). الجامعة الإسلامية - غزة.

رابعاً: تقارير ومصادر مؤسسية

1. منظمة الصحة العالمية. (2020). *World Health Statistics Report*. (WHO).

<https://www.who.int>

2. وزارة الصحة السعودية. (2022). *تقرير أداء المستشفيات الخاصة ضمن برنامج التحول الصحي*.

3. مركز التميز المالي - وزارة المالية السعودية .(2023) .تقارير كفاءة الإنفاق الصحي في القطاع الخاص.

الملاحق

-الاستبانة

عزيزي/عزيزتي المشارك/ة،

تهدف هذه الاستبانة إلى جمع البيانات الخاصة بدراسة : أثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية في المستشفيات الخاصة، ومدى انعكاس ذلك على الأداء المالي. إن إجاباتك ستُستخدم لأغراض بحثية فقط، وسيتم التعامل معها بسرية تامة.

الرجاء اختيار الإجابة الأنسب لك لكل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي:

(1) لا أو افق بشدة – (2) لا أو افق – (3) محايد – (4) أو افق – (5) أو افق بشدة

البيانات التعريفية

1. اسم المدينة: ☐ الرياض ☐ جدة ☐ الدمام ☐ المدينة المنورة ☐ أخرى (حدد:

(_____)

2. نوع المستشفى: ☐ عام ☐ تخصصي ☐ جراحي ☐ آخر

3. حجم المستشفى: ☐ صغير (أقل من 100 سرير) ☐ متوسط (100-300 سرير) ☐

كبير (أكثر من 300 سرير)

4. سنة التأسيس _____ :

5. عدد الموظفين الإداريين _____ :

6. هل يوجد وحدة مستقلة لإدارة التكاليف؟ ☐ نعم ☐ لا

المحور الأول: فعالية إدارة التكاليف التشغيلية

(يرجى تقييم مدى انطباق كل عبارة على واقع مستشفاكم) العبارة: 1 2 3 4 5

1. يتم استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المستشفى ☐ | .

| ☐ | ☐ | ☐ | ☐ |

2. لدينا نظام معلومات محاسبي حديث ودقيق | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | .

3. تُستخدم أدوات تحليل التكاليف لتحديد مصادر الهدر | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | .

4. يتم تحديث بيانات التكاليف التشغيلية بشكل دوري | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | .

5. يُراعى التكامل بين النظام المحاسبي وإعداد الميزانية التشغيلية | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | .

| ☐ |

6. تُستخدم تقارير التكاليف في دعم القرارات الإدارية | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | .

7. لدينا كوادر متخصصة في محاسبة التكاليف | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | .

8. يتم تحليل التكاليف لكل قسم/وحدة داخل المستشفى | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ .
9. يُراعى عند التخطيط المالي للمستشفى التكاليف التشغيلية التفصيلية | ☐ | ☐ .
- | ☐ | ☐ | ☐ |
10. تعتمد إدارة المستشفى على مؤشرات التكاليف في تقييم الأداء التشغيلي | ☐ | ☐ .
- | ☐ | ☐ | ☐ |

المحور الثاني: الأداء المالي للمستشفى

(يرجى تقييم مدى موافقتك على العبارات التالية) العبارة: 1 2 3 4 5

1. المستشفى يحقق هامش ربح تشغيلي جيد خلال السنوات الأخيرة | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ .
- | ☐ |
2. السيولة المالية للمستشفى مستقرة | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ .
3. يتم تحقيق العائد المتوقع على الاستثمار في المشروعات الصحية | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ .
- | ☐ |
4. تُستخدم مؤشرات الأداء المالي بشكل منتظم في تقارير الإدارة | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ | ☐ .
- | ☐ |

5. هناك تحسن ملحوظ في مؤشرات الربحية خلال العامين الأخيرين | □ | □ | □ .

| □ | □ |

6. كفاءة استخدام الموارد (مثل الطاقة، المواد، الوقت) عالية | □ | □ | □ | □ | □ .

|

7. تكلفة الوحدة الصحية (السرير/المريض) منخفضة مقارنة بالمعدل العام | □ | □ .

| □ | □ | □ |

8. أداء الأقسام الإدارية يعكس فعالية في التحكم بالنفقات | □ | □ | □ | □ | □ .

المحور الثالث: التحديات والمعوقات

(يرجى تقييم مدى موافقتك على العبارات التالية) العبارة: 1 2 3 4 5

1. تعاني المستشفى من نقص في الكوادر المحاسبية المتخصصة | □ | □ | □ | □ .

| □ |

2. توجد صعوبة في الحصول على بيانات دقيقة عن التكاليف التشغيلية | □ | □ .

| □ | □ | □ |

3. ضعف الوعي الإداري بأهمية محاسبة التكاليف | □ | □ | □ | □ | □ .

4. محدودية الموارد التقنية (البرمجيات والأنظمة) تعيق إدارة التكاليف □ | □ | □ .

| □ | □ |

5. تواجه إدارة التكاليف مقاومة من بعض الأقسام التشغيلية □ | □ | □ | □ | □ .

|

ملاحظات إضافية (اختياري):

.....

.....

.....

Abstract الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف أثر فعالية إدارة التكاليف التشغيلية على الأداء المالي في المستشفيات الخاصة بالمملكة العربية السعودية، وذلك في ضوء التحولات الهيكلية والتمويلية التي يشهدها القطاع الصحي ضمن مستهدفات رؤية المملكة 2030. تتزايد أهمية هذا الموضوع مع تصاعد الضغوط التشغيلية وتنامي التنافس بين المستشفيات الخاصة، مما يفرض ضرورة اعتماد ممارسات محاسبية حديثة، تُمكن من تحقيق الكفاءة المالية دون الإخلال بجودة الخدمة الصحية.

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الكمي، وتم جمع البيانات باستخدام استبانة أعدت بدقة بناءً على أدبيات محاسبة التكاليف والدراسات السابقة، ووزعت على عينة مكونة من (100) موظف إداري ومالي في عدد من المستشفيات الخاصة في مدن رئيسية. شملت محاور الاستبانة: مدى فعالية إدارة التكاليف، مستوى الأداء المالي، وأبرز التحديات التي تواجه تنفيذ هذه الأنظمة.

أظهرت النتائج أن هناك تبنياً متوسطاً إلى مرتفع لممارسات إدارة التكاليف، حيث تم استخدام نظام (ABC) جزئياً، مع وجود أنظمة محاسبية دقيقة وتقارير تكاليف تُستخدم في دعم القرارات. كما أظهرت البيانات أن المستشفيات حققت تحسناً ملحوظاً في مؤشرات الربحية خلال العامين الماضيين، إلا أن العائد على الاستثمار ظل منخفضاً نسبياً، ما يعكس ضعفاً

في الربط بين الكفاءة التشغيلية والقرار الاستثماري. أما على صعيد التحديات، فكان النقص في الكوادر المتخصصة وضعف الأنظمة التقنية من أبرز المعوقات.

وقد أثبتت التحليلات الإحصائية، باستخدام معامل بيرسون والانحدار الخطي، وجود علاقة ارتباط إيجابية قوية ودالة إحصائية بين فعالية إدارة التكاليف والأداء المالي. كما أن المتغيرات الأكثر تأثيراً على الأداء المالي كانت دقة المعلومات التكاليفية وجودة النظام المحاسبي.

خلصت الدراسة إلى أن فعالية إدارة التكاليف التشغيلية تُعد أداة استراتيجية لتعزيز الأداء المالي في المستشفيات الخاصة، وأوصت بضرورة تطوير الأنظمة المحاسبية، بناءً على الكفاءات البشرية، وتحقيق تكامل أكبر بين التحليل التكاليفي والتخطيط المالي، بما يدعم استدامة المؤسسات الصحية في بيئة تنافسية متغيرة.

Midocean University

College of Management

Department of.....

Title in English

Prepared by:

Supervised by:

Year:2025