

استخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABCS) في تحديد تكلفة الخدمات الطبية (دراسة حالة).

د/ نبيل سعيد عبده المعمري

أستاذ المحاسبة المساعد، كلية العلوم الإدارية، جامعة تعن

ملخص البحث:

تزايد أهمية المعلومات التكاليفية في بيئة المنظمات الخدمية وتحولها من مستهلكة للموارد الاقتصادية إلى منظمات منتجة ، وذلك بتقديم خدمات متميزة ، مما يستوجب عليها عملية التطوير والتحسين المستمرين في أدواتها الخدمية ، من خلال تطوير نظم معلوماتها التكاليفية بالتحول من استخدام نظم محاسبة التكاليف التقليدية ، إلى نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بهدف تحقيق فاعلية محاسبة التكاليف كأداة رئيسية لقياس تكاليف الخدمات المقدمة . بالإضافة إلى توفير معلومات تستند على الأنشطة ، وذلك بتكامل نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مع الإدارة على أساس النشاط ، وتحليل القيمة بهدف خدمة أغراض الإدارة الإستراتيجية لدعم إدارة التكاليف وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمنظمات الخدمية .

وبالتالي فإن هذا البحث يهتم بتطبيق نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المنظمات الخدمية . وذلك لمواجهة الانتقادات المتزايدة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية ، والتي لم تعد أداة فعالة لقياس تكلفة الخدمات المقدمة ، وتوفير معلومات تستند على أساس الأنشطة. وتؤدي إلى دعم إدارة التكاليف وتلبية متطلبات الإدارة الإستراتيجية في المنظمات الخدمية .

كما أن تقديم الخدمة لا تقل أهمية عن إنتاج المنتجات في المنشآت الصناعية على اعتبار أن الخدمة تلبى متطلبات المجتمعات ، والتي منها المجتمع اليمني الأمر الذي يستدعي معها اهتمام الباحثين في مجال المحاسبة بالتركيز على المنظمات الخدمية لأنها تعد من ضمن توجهات الدولة واهتمامها بمنظمات المجتمع المدني الحكومية وغير الحكومية ، بهدف تطوير أدائها وخلق قيمة مضافة للمنظمة وعملائها . والتنافس في تقديم الخدمات .

طبيعة المشكلة وأهميتها :

تركز نظم محاسبة التكاليف التقليدية في عملية تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة ، وتحميل الخدمات المقدمة على أسس تحميلية غير عادلة ، مما يؤدي إلى تحميل الخدمات المقدمة بتكاليف لا تتناسب مع الخدمات المقدمة .

كما أن نظم التكاليف التقليدية والمطبقة في معظم المنظمات الخدمية في المجتمع المدني تعطي قيم

مطللة عن تكاليف الخدمات المقدمة ، مما يقلل من فاعلية محاسبة التكاليف كأداة رئيسية لقياس التكلفة ، وتوفير معلومات لا تتناسب مع متطلبات الإدارة الإستراتيجية ، مما يستوجب على المنظمات الخدمية الاستناد على نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمات المقدمة ، وتوفير معلومات تستند على الأنشطة وتلبي متطلبات الإدارة الإستراتيجية لدعم إدارة التكاليف .

كما أن نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على مبدأ مؤداه الربط بين أنشطة الخدمات والموارد المستخدمة في تلك الأنشطة ، وينتهي الأمر بتحديد تكاليف تلك الأنشطة ، وفي المرحلة التالية ربط تكاليف الأنشطة وتحميل الخدمات المقدمة بتلك التكاليف ، وذلك بتحديد مسببات تكاليف الأنشطة بهدف تحديد تكاليف الخدمات النهائية المقدمة في المنظمات الخدمية .

بالإضافة إلى زيادة فاعلية نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بتلبية متطلبات الإدارة الإستراتيجية ، وإمدادها بمعلومات تساعد في إدارة التكاليف لا بد من تكامل نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مع الإدارة على أساس النشاط وتحليل القيمة وبما يتناسب وطبيعة نشاط المنظمات الخدمية الهادفة إلى تقديم الخدمات .

وبالتالي تتبلور مشكلة البحث في التعرف على مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ، بهدف تحديد تكلفة الخدمات الطبية المقدمة. وتوفير معلومات تدعم الإدارة الإستراتيجية في إدارة التكاليف ، فضلا عن مقارنة نتائج هذا النظام مع نظم محاسبة التكاليف التقليدية المطبقة حاليا .

أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

- 1- بيان استخدام نظم محاسبة التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة على الخدمات الطبية وتحديد تكلفة الخدمات ، والوقوف على أوجه قصور هذه الأنظمة في قياس التكلفة ، وتلبية متطلبات الإدارة الإستراتيجية في إدارة التكاليف.
- 2- بيان استخدام نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمات الطبية المقدمة ، وتكامل هذا النظام مع الإدارة على أساس النشاط ، وتحليل القيمة بهدف توفير معلومات تستند على الأنشطة وتلبي متطلبات الإدارة الإستراتيجية في إدارة التكاليف.

3- مقارنة نتائج النظامين لتحديد تكاليف الخدمات الطبية ، ومدى مقدرتهما على تلبية متطلبات الإدارة الإستراتيجية .

فروض البحث : يمكن صياغة فروض البحث بهدف تحقيق أهدافه ، كما يلي :

1 - يقلل نظام محاسبة التكاليف التقليدية من فاعلية محاسبة التكاليف كأداة رئيسية لقياس تكلفة الخدمات الطبية ، وتوفير معلومات لتلبية متطلبات الإدارة الإستراتيجية لدعم إدارة التكاليف .

2 - نظام محاسبة تكاليف الأنشطة التكاليف تعد أداة فعالة لقياس تكلفة الخدمات الطبية ، وتوفير معلومات لتلبية متطلبات الإدارة الإستراتيجية لدعم إدارة التكاليف .

منهجية البحث: بهدف تحقيق أهداف البحث وفروضه ، تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي لدعم الإطار النظري للبحث ، والوقوف على ما توصلت إليه تلك الدراسات من خلال الدوريات الأجنبية والعربية .

بالإضافة إلى الاعتماد على مدخل دراسة الحالة ، والتي يعد أداة مناسبة لتطبيق نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد تكلفة الخدمات الطبية في الواقع العملي ، ومقارنة نتائجه مع النظام التقليدي في المستشفى .

خطة البحث: يتكون البحث من مقدمة وثلاثة مباحث موزعة ، كما يلي :

مقدمة: وتشمل طبيعة المشكلة، وأهميتها، وأهداف البحث وفروضه، ومنهجية البحث، وخطته. أما البحث الأول يتناول الأدب المحاسبي وما توصلت إليه تلك الدراسات، وما تضيفه الدراسة الحالية. كما أن المبحث الثاني يتناول نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المنظمات الخدمية، وعملية التكامل بين هذا النظام والإدارة على أساس النشاط، وتحليل القيمة. وخصص المبحث الثالث لتناول دراسة الحالة لتطبيق نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد تكلفة الخدمات الطبية، ومقارنة نتائجه مع نظم محاسبة التكاليف التقليدية. وينتهي البحث بملخص وتوصيات.

المبحث الأول:مراجعة الأدب المحاسبي لتكاليف الأنشطة

يهدف التركيز على نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومجالات تطبيقها ، فإنه لا بد من استعراض الدراسات السابقة ، بغرض الوقوف على ما توصلت إليه تلك الدراسات ، وما تضيفه الدراسة الحالية من تطبيق لنظم محاسبة تكاليف الأنشطة في المنظمات الخدمية . كما يلي :-

1 . الأدب المحاسبي لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة في المجال الصناعي؛

دراسة (Cooper and Kaplan,1991) ركزت على دور مدخل التكلفة على أساس الأنشطة في دعم اتخاذ القرارات التي تستهدف تحسين وزيادة الربحية ، وقد حاول الباحثان بيان مدى قدرة هذا المدخل على توفير معلومات مفيدة تخدم عملية التخطيط والمفاضلة بين الوسائل المتاحة للمديرين وتحسين الربحية من خلال اختيار وسيلة أو أكثر من بين عدة وسائل ، وقد توصل الباحثان إلى النتائج التالية :-

- 1- تحليل التكلفة على أساس الأنشطة تسهم في التخطيط والتحسين وتطوير الأنشطة التي تؤثر على الإنتاجية والأرباح .
- 2- تحليل التكلفة على أساس الأنشطة تؤدي إلى تحديد وتخصيص الموارد المطلوبة لإنجاز كل نشاط من الأنشطة المختلفة والتي تؤدي إلى مساعدة المديرين على اكتشاف وسائل لتخفيض مقدار الموارد المطلوبة لإنجاز تلك الأنشطة والتي بدورها تحقق أرباحاً من خلال تخفيض الإنفاق على تلك الموارد أو زيادة الإنتاجية .
- 3- تحليل التكلفة على أساس الأنشطة - يخدم الإدارة الإستراتيجية في اتخاذ القرارات - يبين أن الأنشطة التي تستهلك الموارد والمنتجات التي تستهلك الأنشطة. ويتم تبويب الأنشطة هرمياً إلى أربعة مستويات هي : أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج ، وأنشطة على مستوى النشاط المخصص له ، وأنشطة على مستوى الدفعات الإنتاجية ، بالإضافة إلى الأنشطة الداعمة.
- 4- إن عملية التحسين والتطوير ترتبط بالأنشطة التي تؤدي على مستوى الدفعة أو نوعية المنتجات كأنشطة إعداد وتجهيز الآلات وتصميم المنتجات والمناولة وتحسين الجودة ، وإن أي تحسين في هذه الأنشطة يكشف عن مقدار التخفيض في الموارد المطلوبة للتعامل مع الدفعات أو نوعية المنتجات ، بالإضافة إلى اتخاذ قرارات أفضل لمزيد من المنتجات التي تحقق أقل موارد مطلوبة لتنفيذ الأنشطة للعملية الإنتاجية ومن ثم زيادة الربحية .

كما أن دراسة (Cooper and Kaplan, 1992) قدم من خلالها الباحثان دراسة تحليلية لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة في قياس تكاليف الموارد ، وما يقدمه هذا المدخل من معلومات في مجال اتخاذ القرارات التخطيطية لاستخدام الموارد المتاحة ، وتحقيق أفضل تخصيص لهذه الموارد على الأنشطة المختلفة مما يؤدي إلى تخفيض التكلفة وزيادة الإنتاجية ، وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي :

1- إن مدخل التكلفة التقليدي لا يحدد كمية الموارد المتاحة أو المستخدمة في كل نشاط . ويعبر في تقريره بصورة مالية إجمالية على مستوى المنشأة ، كما أن الطاقة المتاحة يعبر عنها في صورة حجم الإنتاج المخطط من خلال ساعة العمل اليومي ، أو الآلي وتحديث الطاقة غير المستغلة عند عدم التساوي بين الإنتاج الفعلي والإنتاج المخطط .

2- أن مدخل التكلفة على أساس الأنشطة يقدم مفهوما جديدا لقياس الطاقة داخل المنشأة من خلال التفرقة بين الإنفاق على الموارد والذي يعكس إجمالي التكاليف لكمية الموارد المطلوبة لأداء الأنشطة داخل المنشأة ، بالإضافة إلى استخدام الموارد والذي يشير إلى تكلفة الموارد المستخدمة داخل كل نشاط من الأنشطة .

3- يرى الباحثان أن مدخل التكلفة على أساس الأنشطة يزودنا بالتقارير الآتي :

- 1- تقارير كمية الموارد المستخدمة في مختلف الأنشطة .
- 2- تقارير تكلفة الموارد المستخدمة داخل كل نشاط من الأنشطة.
- 3- تقارير المخزونات المتاحة من الموارد والطاقة المستخدمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات تخصيص أفضل للموارد المتاحة لكل نشاط داخل المنشأة .

4 - توفير معلومات تفصيلية عن كمية الموارد المستخدمة في كل نشاط . مما يؤدي إلى تعديل تلك الكمية بما يحقق التعادل بين الطلب على الأنشطة والموارد المتاحة .

أما دراسة (Sharman, 1993) هدفت إلى مقارنة نتائج الدراسات المماثلة التي أجريت على ثمان من الشركات الصناعية الكندية ، مع دراسته التي أجريت على الشركات الكندية والإنجليزية والأمريكية وذلك بهدف المقارنة والتعرف على مدى تطبيق هذه الشركات لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة ، وقد أجرى دراسة استقصائية على عدد من هذه الشركات .

وقد توصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية :-

- 1- أكدت نتائج الدراسة السابقة فيما يخص دور مدخل التكلفة على أساس الأنشطة .
- 2- انتشار تطبيق هذا المدخل على عينة الشركات محل الدراسة .
- 3 - يؤكد الباحث على ضرورة استمرار الدراسات الميدانية والتطبيقية لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة باعتباره أداة مناسبة للمحاسب الإداري في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

واستهدفت دراسة (أبو شناف ، 1995) تطوير مدخل التكلفة على أساس الأنشطة بهدف تحسين دوره لتحقيق مزايا القياس العادل والدقيق في تحديد تكلفة المنتجات، وتوفير معلومات ملائمة لمتطلبات الإدارة بهدف دعم عملية التحسين المستمر. ولغاية تحقيق أهداف البحث تناولت الدراسة النقاط الآتية :-

- 1- طبيعة وأهداف عملية التحسين المستمر .
- 2- تقييم مدخل التكلفة على أساس الأنشطة في ضوء اعتبارات عملية التحسين المستمر .
- 3- تطوير مدخل التكلفة على أساس الأنشطة للملائمة للاستخدامات الإدارية في مجال التخطيط والرقابة .

وقدم الباحث إطار مقترح ثنائي الأبعاد لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة مع الأخذ بعين الاعتبار مجتمعات التكلفة. وذلك باستخدام مفهوم الأنشطة الفرعية والتجميعية حتى يتسنى الاستفادة من مخرجات النموذج في عملية التخطيط والرقابة وعملية التحسين المستمر .

وقد أكد الباحث في دراسته على ما يلي :-

- 1- زيادة فعالية الرقابة على التكاليف بما يتماشى مع الأنشطة الفرعية .
 - 2- إن تجميع الأنشطة الفرعية في مجتمعات متجانسة تمثل نقطة البداية لتحديد أولوية الموارد المستخدمة للأنشطة وتحسين أدائها ضمن عملية التحسين المستمر لأداء المنشأة.
- وتناولت دراسة (سامي ، 2000) أبرز كيفية توظيف نظام تكاليف النشاط كنظام للمعلومات ، مع التركيز على الوظيفة الرقابية :

- 1 - بيان دور نظام تكاليف النشاط في التغلب على مشاكل النظام التقليدي .
- 2 - تحليل دور نظام التكاليف على أساس النشاط في الجانب الرقابي .

وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والمنهج المعياري، بالإضافة إلى دراسة حالة افتراضية، وخلص في دراسته إلى ما يلي :

- 1 - يمثل نظام تكاليف النشاط أكثر الأنظمة التكاليفية ملائمة لترشيده القرارات الإدارية الداخلية والخارجية بما يوفره من معلومات مالية وغير مالية، بالإضافة إلى دقته في تحديد تكلفة المنتجات.
- 2 - مواكبة النظام للأساليب الإدارية الحديثة لاتسامه بتلبية متطلباتها من المعلومات.
- 3 - ساعد النظام في توفير معلومات تساعد في وضع الإستراتيجية.
- 4 - ضرورة تعديل النظام التقليدي في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- 5 - ضرورة توافر مجموعة من المقومات الأساسية لضمان نجاح نظام تكاليف النشاط أهمها توافر بيئة مناسبة لنظام فعال يعكس بيئة التصنيع الحديثة.
- 6 - ضرورة تطوير نظم المعلومات المستخدمة للملائمة تطبيق نظام تكاليف النشاط وتوفير تقارير تلي تطبيق نظام تكاليف النشاط.

2. الأدب المحاسبي لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة في مجال

الخدمات:

يعد تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ضئيلاً بسبب إن مجال الخدمات متباين في مسيبيات تكاليفه، وعلى حسب علم الباحث وما تتوافر فيه من دراسات فإن هناك دراسة حديثة إلى حد ما هي:

دراسة (محمد، 2005) : والتي أجريت على المصارف العمانية، وهدفت الدراسة إلى تحسين أداء المصارف باستخدام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة وذلك من خلال اختبار مضامين تلك الاستخدام في القطاع المصرفي العماني، وقد اختار الباحث أحد المصارف لإجراء الدراسة الميدانية.

وقد توصلت الدراسة إلى إن هناك علاقة إيجابية بين استخدام نظام محاسبة تكاليف وربحية المصرف، وكفاءته، وقد دلت نتائج بحثه على أن تطبيق النظام يؤدي إلى تحقيق تخفيضات ملموسة في تكلفة كثير من الأنشطة.

كما أشارت الدراسة إلى بعض من تلك الدراسات التي أجريت في الأردن بهدف عملية المقارنة في القطاع المصرفي، وقد أجريت مقارنة طبيعية بين طبيعة المشكلات التي يواجهها تطبيق نظام محاسبة

تكاليف الأنشطة في كلا البلدين - عمان والأردن، وخلصت الدراسة إلى ضرورة الأخذ بنظام محاسبة تكاليف الأنشطة، والاستفادة من تطبيقاته.

كما أن اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، يمكن إيجازه في النقطتين التاليين:

1. هناك دراسات تناولت نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في بيئات عربية وأجنبية، بعضها منها كانت تطبيقية والبعض الآخر دراسات نظيرية، كما تم بيانه في بعد الدراسات في المجال الصناعي.

2. هناك دراسة تناولت القطاع المصرفي العماني، ويغيب عن هذه الدراسة الجانب التطبيقي، بسبب أنها، أخذت جانب الدراسة الميدانية وعلى مصرف عماني واحد فقط.

وبالتالي يختلف هذا البحث عن تلك الدراسات السابقة من خلال مراجعة الأدب المحاسبي بأنه، يهدف إلى استخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في المنظمات الخدمية لتحديد تكلفة الخدمات الطبية. معتمدا على مدخل دراسة الحالة والذي يقوم بتحديد الأنشطة المختلفة لتقديم الخدمات الطبية. بهدف تلبية متطلبات الإدارة الإستراتيجية من المعلومات التكاليفية. وتوفير معلومات تستند على أساس الأنشطة لدعم إدارة التكاليف والناجمة من العلاقة بين تكاليف الأنشطة. ومدخل تحليل القيمة، والإدارة على أساس النشاط. ويهدف دعم المركز التنافسي للمنظمات الخدمية. ووضع الإستراتيجية على أساس الأنشطة

المبحث الثاني: نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

1. نظم محاسبة التكاليف التقليدية:

تستند نظم محاسبة التكاليف التقليدية في عملية تخصيص وتوزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة وفق نظرية مراكز التكلفة. وبعد ذلك تحميل تلك التكاليف على الخدمات المقدمة باستخدام أسس معينة في عملية تحميل التكاليف غير المباشرة. بالإضافة إلى تحميل الخدمات المقدمة النهائية بما يخصها من التكاليف المباشرة. وهذه الأخيرة ليس فيها مشكلة في عملية التحميل لارتباطها مباشرة بعلاقة سببية بالخدمات النهائية المقدمة.

ومن ثم مشكلة نظم محاسبة التكاليف التقليدية تتبلور في تلك التكاليف غير المباشرة بسبب استخدام أسس غير عادلة لتحميل الخدمات المقدمة النهائية. ومنها ساعات العمل، وساعات استخدام الآلات وغيرها. بالإضافة إلى إن قيمة تلك التكاليف لا تتناسب مع الخدمات المقدمة. مما يقلل من فاعلية محاسبة التكاليف التقليدية كأداة رئيسة لقياس تكاليف

الخدمات وتوفير المعلومات للإدارة الإستراتيجية .
ومن الانتقادات الموجهة لنظم محاسبة التكاليف التقليدية وغيرها من الانتقادات تم تطوير نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المنظمات الخدمية والصناعية بهدف معالجة مشاكل نظم محاسبة التكاليف التقليدية . وتلبية متطلبات الإدارة الإستراتيجية لدعم إدارة التكاليف .

2 . نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة :

تهدف نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق فاعلية محاسبة التكاليف كأداة رئيسية لقياس تكاليف الخدمات المقدمة في المنظمات الخدمية على اعتبار أنها أداة دقيقة في تحميل الخدمات المقدمة النهائية بما يخصها من التكاليف . و أمداد الإدارة الإستراتيجية بمعلومات تستند على الأنشطة تساهم في إدارة التكاليف .

كما أن هدف نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة دعم تقديم الخدمات الصحية وتحديد تكاليفها . وذلك بداية من تحديد أنشطة المنظمة على ضوء طبيعة نشاطها . وتتبع نفقات موارد الدعم المستخدمة وربطها بتلك الأنشطة . وينتهي الأمر بحساب التكاليف لمختلف أداء أنشطة دعم المنظمة الخدمية .

وفي المرحلة التالية تتبع تكاليف تلك الأنشطة وربطها بالخدمات المقدمة عن طريق تحديد مسببات تكاليف تلك الأنشطة بهدف تحديد تكاليف الخدمات المقدمة في المنظمات الخدمية .

بالإضافة إلى زيادة فاعلية نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة . وذلك بتكامل هذا النظام مع الإدارة على أساس النشاط ، وكذلك مدخل تحليل القيمة والتي من خلالها يتم تتبع الأنشطة التي تضيف قيمة ، وتلك التي لا تضيف قيمة ، ومحاولة التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة لخدمات المنظمات الخدمية . أو تخفيض تكاليفها . فضلا عن سهولة تحديد الأنشطة ، وتحديد مسببات تكاليف أنشطة الخدمات . وتحديد تكلفة الخدمات المقدمة النهائية . وتلبية متطلبات الأداة الإستراتيجية بتحقيق أهدافها ، وتدعيم إدارة التكاليف وتحسين وتطوير أداء المنظمات الخدمية المستمر .

3. العلاقة بين نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتحليل القيمة (VA):

يمكن الإشارة إلى عملية التكامل بين نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتحليل القيمة كما يلي :

تتحقق علاقة التكامل بين نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتحليل القيمة من خلال تتبع الأنشطة وفصلها إلى أنشطة تضيف قيمة للخدمات المقدمة وأنشطة لا تضيف قيمة لتلك الخدمات في المنظمات الخدمية، وتعد الأنشطة التي لا تضيف قيمة بمثابة أنشطة داعمة لتقديم الخدمات والتي منها نشاط الصيانة وغيره من الأنشطة .

كما أن علاقة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتحليل القيمة تتحدد في اختيار الأنشطة التي تعظم القيمة وتخفف التكلفة من ناحية طالب الخدمة .

كما أن تحليل سلسلة القيمة يرى أن المنظمة الخدمية تتكون من مجموعة الأنشطة المترابطة التي تولد القيمة، والتي من خلالها يتم تجميع الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة أساسية وأنشطة فرعية يؤديان إلى تكوين الخدمة المقدمة . كما أن لكل خدمة سلسلة خاصة بها . وتعتمد على إدراك طالب الخدمة والذي يقوم بدفع تكاليف تلك الخدمة . وبالتالي يجب إن يكون هدف المنظمة الخدمية خفض تكاليف الخدمة . من خلال مجالين : (الجبالي ، 98 & Lawson) .

- أ- التركيز على المهارات الأساسية بالاستفادة من علاقة المنظمة بالموردين بهدف تركيزها على تدعيم واستغلال مهاراتها الأساسية والتي تعطي المنظمة ميزة تنافسية في تقديم الخدمات .
- ب- التركيز على العمليات وليس الإدارات حيث إن ذلك يساعد في فهم ترابط الأنشطة في إدارة معينة وكيف يمكن تحريك تلك الأنشطة والتكلفة في إدارات أخرى . بينما تركز رقابة التكاليف التقليدية على ميزانية وتكاليف الإدارات .

وبالتالي يرى تحليل القيمة أن إدارة التكلفة يمكن أن تكون أكثر فعالية بتركيزها على العمليات . بالإضافة إلى أن : (mores. 2003) يرى انه من الصعب رقابة التكاليف بالتركيز على إدارة ما . بينما العمليات تتطلب أداء أنشطة في إدارات مختلفة، بالإضافة إلى أن التركيز على الإدارات بدلا من الأنشطة والعمليات يؤدي إلى زيادة تكلفة الخدمات أو المنتجات .

ويقترح أن تتضمن تحليل القيمة الخطوات التالية : (Morse, 2003 & Anthony, 2004) .

6 . خطوات تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في المنظمات

الخدمية :

بهدف تصميم النظام وتطبيقه فإن على المصمم الاهتمام بخطوات وإجراءات عملية التطبيق للنظام في المنظمات الخدمية وبما يتناسب وطبيعة أنشطتها لتقديم الخدمات الطبية على النحو التالي

1 : تحديد أنشطة تقديم الخدمات:

يعني بتحديد الأنشطة تبويبها وتصنيفها في أنشطة متجانسة ويتم تحديد تلك الأنشطة بناء على طبيعة نشاط المنظمة الخدمية ، وطبيعة الهيكل التنظيمي. وبما يحقق الأهداف الإستراتيجية للمنظمة ، وذلك بهدف ربط الأنشطة بالموارد المستخدمة لتقديم الخدمة . (حسين ، 1994 ، عطية، 1996، Kaplan&Anthony, 1998) كما يلي :

- أنشطة على مستوى وحدة الخدمة : Unit- level activities

وهي تعني تلك الأنشطة المرتبطة بوحدة الخدمة لكل من الخدمات التي يتم تقديمها مقارنة بتلك الإيرادات من هذه الخدمات ومن مسيبتها طلب الخدمة.

- أنشطة على مستوى دفعة الخدمة : Batch – level activities

وهي تلك الأنشطة الخاصة بمجال مزاولة الأنشطة على مستوى دفعة من الخدمات المقدمة والتي يتم فيها إعداد وتجهيز الآلات الطبية وشراء المواد الطبية.

- الأنشطة الداعمة للخدمات الطبية : sustaining activities of Services

وهي تلك الأنشطة المساعدة لتقديم الخدمات الطبية وتشمل خصائص ومواصفات الخدمات بهدف ربط ذلك بالأنشطة الداعمة للعملاء ، مثل شراء المواد وخدمة المريض.

- أنشطة على مستوى دعم تقديم الخدمات : sustaining activities of

Customer

وهي تلك الأنشطة الداعمة لتقديم الخدمة وتكون بمثابة أنشطة عامة على مستوى المنظمة الخدمية ، مثل الإضاءة ، والتدفئة ... الخ.

2 . تحديد مسيبات تكاليف أنشطة الخدمات:

تعني كلمة مسبب التكلفة مقياسا يعكس استهلاك النشاط لتكلفة الموارد المستخدمة، وفي هذه المرحلة يتم تحديد أو اختيار مسيبات تكاليف الأنشطة التي تربط بين أداء الأنشطة و الموارد المستخدمة في تقديم الخدمات بالاستناد على ما تم في الخطوة السابقة "تحديد الأنشطة.

(Kaplan, 1998 & , أبو شناف، 1995 ، سامي ، 2000) كما يلي :

- مسببات تكاليف الأنشطة على مستوى وحدة الخدمات :
وتتمثل مسببات المنظمات الخدمية في ساعات التمريض الداخلي .
- مسببات تكاليف الأنشطة على مستوى دفعة الخدمات :
وتتمثل مسبباتها في عدد ساعات العمليات
- مسببات تكاليف على الأنشطة مستوى الخدمات الطبية :
وتتمثل مسبباتها في شراء المواد الطبية أو عدد الأفلام للأشعة التشخيصية .
- مسببات تكاليف الأنشطة على مستوى الأنشطة الداعمة للخدمات :
وتتمثل مسبباتها في نوع الخدمة المقدمة للمريض .

وبالتالي فإنه لاختيار مسببات تكاليف الأنشطة لا بد من وجود مفاضلة بين عدة مسببات، ويتم على أساسها اختيار مسبب النشاط المناسب. وعند عملية الاختيار يؤخذ بعين الاعتبار ما يلي :

(Kaplan, 1998 & Anthony, 2004 & Kaplan and Anthony, 1998)

- مسببات العمليات :
وتشمل عدد حالات الإعداد والفحوصات وطلبات حالات المرضى وهذا المسبب يعد من الأنواع الأقل تكلفة .

- مسببات الفترة الزمنية :

وتمثل مقدار الوقت اللازم لحالات المريض والتي تعد مسببا لتلك النشاط . ويفضل استخدامها في حالة الاختلافات في عملية النشاط المطلوب والتي منها ساعات إعداد الآلات وتجهيزها والفحوصات .

- مسببات التخصيص :

وهي التي تستخدم لعمليات التحميل المباشر. وتعد أكثر مسببات تكاليف الأنشطة دقة، ولكنها عالية التكاليف لأنها تتطلب استخدام نظام محاسبة تكاليف نشاط معين. وتستخدم في الحالات التي تكون الموارد المستخدمة مرتبطة مع نشاط معين بتكاليف مرتفعه.

3 . تحديد تكاليف أنشطة الخدمات؛

يعني بمجمعات التكلفة وأوعية التكلفة للأنشطة بأنها تلك المجمعات أو الأوعية التي يتم فيها

تجميع تكاليف الأنشطة المتجانسة بهدف تحديد تكاليف كل نشاط.

(Shank , 1993 , & Cokins , 1999 & Kaplan and Anthony, 1998) .

ويتيم في هذه الخطوة الاعتماد على الخطوة الثانية في اختيار مسببات التكلفة بهدف

تخصيص تكاليف الموارد المستخدمة على تلك الأنشطة باستخدام مسبب هذا النشاط وعلى ذلك فإن تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تهدف بصفة أساسية إلى تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة وذلك بتحديد تكلفة تلك الموارد المستخدمة في أداء كل نشاط من الأنشطة التي يتم تحديدها من خلال ربط مسببات تكاليف كل نشاط من الأنشطة على مستوى وحدة الخدمة . ودفعه الخدمة . والخدمات الطبية . ودعم تقديم الخدمات بتلك الموارد المستخدمة في أداء هذه الأنشطة بهدف تقديم الخدمات الطبية ومع مراعاة عوامل تلك المسببات للعمليات والفترة الزمنية والتخصيص .

تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات النهائية المقدمة:

وفي هذه الخطوة وبناءً على بيانات الخطوات السابقة يتم تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات النهائية المقدمة فيما يخص التكاليف غير المباشرة التي تعطي عدالة أكثر في تحديد تكلفة الخدمات . ويتم من خلال استخدام مصمم النظام لمسببات التكاليف التي هي مسببات على أساس العمليات ومسببات على الفترة الزمنية ومسببات التخصيص المباشر.

وعليه يمكن بيان تحديد الأنشطة للخدمات المقدمة ومسبباتها بهدف تحديد تكاليف الأنشطة للخدمات المقدمة ومن ثم تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة النهائية كما في القائمة رقم (1) التالي:

مسبب التكلفة	النشاط	مستوى النشاط
ساعات التعرض مباشرة	التعرض الداخلي التعرض الخارجي	أنشطة على مستوى وحدة الخدمات
عدد ساعات العمليات	حالات العمليات	أنشطة على مستوى دفعة الخدمات
عدد الأفلام عدد التحاليل عدد الوصفات الطبية عدد دفاتر التخطيط	الأشعة المختبرات الصيدلة الايكو... الخ	أنشطة على مستوى الخدمات الطبية
عدد دورات الصيانة عدد ساعات التشغيل عدد الخدمات المقدمة	الصيانة الحركة الخدمات	أنشطة على مستوى دعم تقديم الخدمات

المبحث الثالث تطبيق تكاليف الأنشطة: دراسة حالة التعريف بالمستشفى محل الدراسة :

تم اختيار (مستشفى الشهيد العلفي) بمحافظة الحديدة لتوافر البيانات لتطبيق دراسة حاله استخدام نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة . وقد جاء اختيار المستشفى كنموذج للمستشفيات الحكومية للأسباب التالية : -

- 1 - إن هذا المستشفى يعتبر من ضمن المستشفيات الحكومية وطبيعة نشاطه تقديم الخدمات الطبية مقابل الحصول على إيرادات نظير تقديمها.
- 2 - لتوافر البيانات والمعلومات لعملية تطبيق أداة البحث.

أدوات التطبيق:

بهدف إجراء عملية التطبيق لا بد من التعرف على الهيكل التنظيمي للمستشفى. وطبيعة أنشطته المختلفة كما يلي :

- الهيكل التنظيمي للمستشفى :-

بهدف تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب الأمر معرفة الهيكل التنظيمي ومستوياته الإدارية وشبكة الاتصال فيما بينها. بالإضافة إلى طبيعة نشاط المستشفى في تقديم الخدمات الطبية المختلفة. بهدف تحديد الأنشطة لتقديم تلك الخدمات.

- النظام المحاسبي القائم:

يستخدم المستشفى النظام المحاسبي الموحد ونظام محاسبة التكاليف التقليدي بهدف خدمة نظامه المحاسبي في أعداد القوائم المالية ويعد النظام المحاسبي من الوسائل التي تهدف إلى تحقيق أهداف الرقابة الداخلية . وقياس الأداء . ويسهم في خدمة نظم محاسبة تكاليف الأنشطة عند عملية التصميم والتطبيق.

- أنشطة على مستوى المستشفى :

يهدف المستشفى إلى تقديم الخدمات الطبية نظير الحصول على إيرادات. ويهدف ربط أنشطة المستشفى بمتطلبات نظم تكاليف الأنشطة. يمكن توزيع أنشطة المستشفى كالتالي :

1 - أنشطة على مستوى وحدة الخدمات:

الخدمات الداخلية والخارجية وهي الاستقبال للحالات المرضية لديه. وعملية الحوادث الخارجية.

2- أنشطه على مستوى دفعت الخدمات:

أ (حالة العمليات ب) حالة الولادة ج (شعبة الأشعة د) شعبة لمختبر هـ (شعبة الصيدلة و) وحدة الإيكوز (وحدة المناظير ح) وحدة بنك الدم.

3- أنشطتة على مستوى الخدمات الطبية:

أ (قسم الباطنية ب) قسم الجراحة ج) قسم القلب د) قسم لصدر هـ) قسم النساء و) قسم العيون ز) قسم الأطفال ح) قسم الخدج ط) وحدة الإنعاش
ي) قسم الاستشارية الطوارئ

4- أنشطتة على مستوى دعم تقديم الخدمات:

أ - الإدارة ب - المحاسبة ج - الحكومة د - المطبخ ه - الغسيل و لصيانة ز - الاستعلامات ح - حالة الأطباء ط - الخدمات العامة

ويمكن بيان بعض الإيضاحات حول أنشطة الخدمات الطبية، كما يلي :-

- 1 - ضم مجال أنشطة خدمات الرجال والنساء في نشاط واحد بهدف التسهيل في تعامل النشاط.
- 2 - تعد أنشطة الخدمات الطبية المقدمة في العيادات الداخلية التي يرقدها المريض، ويتلقى العلاج الطبي بصورة مباشرة من قبل الأطباء والممرضين ووحدة تكلفتها هي (مريض / يوم) ووحدة تكلفة العيادات الاستشارية والطوارئ (الزيارة / يوم)، كما إن الحالات الخارجية تقاس بحسب الحوادث اليومية .
- 3 - تم توحيد أنشطة الخدمات العامة في نشاط واحد هو الإدارة نتيجة عملية التجانس. بالإضافة إلى توحيد نشاط (وحدة الحسابات / وحدة المراجعة الداخلية) بنشاط واحد كونهما وظيفتين متكاملتين.

تطبيق نموذج محاسبة التكاليف التقليدية وتكاليف الأنشطة:

بهدف عملية التطبيق تم إعادة تشغيل البيانات ، والمبلغ معبرا عنها بالريال اليمني ، التي تم الحصول عليها من المستشفى ، وذلك لكي تتسنى عملية المقارنة بين النظامين ، كما يلي :

أولا : تحديد تكلفتة الخدمات الطبية وفق نظام محاسبة التكاليف

التقليدية : يتم تحديد تكلفة الخدمات الطبية وفق نظام محاسبة التكاليف التقليدية من خلال تحميل الأقسام المختلفة المنتجة للخدمات الطبية بالتكاليف المباشرة من مواد وأجور. ويمكن تناول ذلك كما يلي :

الخطوة الأولى: تحميل المراكز المختلفة بتكلفة المواد والأجور:

- تكلفة المواد : يتم تحميل كل مركز من مراكز التكلفة بالمواد المباشرة التي يتم صرفها له . وكذا بتكلفة الأغذية التي تصرف للمرضى الموجودين في كل مراكز تقديم الخدمات الطبية . بالإضافة إلى تكلفة الأدوية التي تصرف لكل حالة مرضية .

تكلفة الأجور : فإنها محددة. ويمكن حصرها لكل مركز تقديم الخدمات الطبية . وذلك من

سجلات المستشفى وبنوعين

أجور مباشرة : وهي عبارة عن تكلفة أجور الأطباء والمرضى العاملين في الأقسام العلاجية المباشرة والذين على اتصال مباشرة بالحالة المرضية . أما الأجور غير المباشرة فهي أجور العاملين الذين لا تربطهم علاقة مباشرة بالحالة المرضية. كما هي مبينة بالجدول رقم (1) التالية :

بالتداول (1) تحميل المراكز المختلفة بتكاليف المواد والأجور

الإجمالي	ت - أجور غير مباشرة	ت - أجور مباشرة	ت - مواد مباشرة	مراكز التكلفة مراكز منتجة
2700000	300000	600000	1800000	للخدمات :-
1900000	200000	400000	1300000	قسم الباطنية
950000	150000	300000	500000	قسم الجراحة
900000	100000	200000	600000	قسم القلب
1800000	200000	400000	1200000	قسم الصدر
700000	150000	300000	250000	قسم النساء
1250000	200000	400000	650000	قسم العيون
500000	100000	200000	200000	قسم الخدج
500000	100000	200000	200000	وحدة الإنعاش
500000	100000	200000	300000	قسم الإستشارية والطوارئ
2800000	1800000	800000	200000	مراكز خدمية :-
2100000	1000000	800000	300000	حالة العمليات
1500000	800000	400000	300000	حالة الولادة
1600000	800000	400000	400000	الأشعة
1800000	800000	200000	800000	المختبر
1400000	800000	400000	200000	الصيدلية
1400000	800000	400000	200000	الإيكر
1200000	600000	400000	200000	المناظير
2200000	500000	1500000	200000	بنك الدم
1550000	600000	800000	150000	الإدارة
1150000	600000	400000	150000	المحاسبة
1050000	600000	200000	250000	الحركة
1050000	600000	200000	250000	المطبخ
1150000	600000	400000	150000	الغسيل
1050000	600000	300000	150000	الصيانة
1050000	600000	300000	150000	الإستعلامات

المصدر :- من إعداد الباحث بناء على بيانات المستشفى.

الخطوة الثانية : توزيع تكاليف المراكز الخدمية على المراكز المنتجة للخدمات :

يتم التوزيع باستخدام طريقة التوزيع المباشر لارتباطها بتقديم الخدمات الطبية المختلفة ، بالإضافة إلى تعدد الخدمات التي يقدمها المستشفى ، مما يجعل من الصعوبة استخدام طريق التوزيع التبادلية . ويمكن بيان ذلك بالجدول (2) التالي :

جدول رقم (2) توزيع تكاليف المراكز الخدمية على المراكز المنتجة للخدمات .

المركز الخدمي	التكلفة الكلية	التوزيع	البنطية	للجراحة	القلب	الصدر	النساء	العيون	الأطفال	الخج	الإعجاز
صالة العمليات	2800000	720000	240000	150000	120000	200000	480000	192000	288000	104000	216000
صالة الولادة	2100000	300000	150000	150000	150000	150000	225000	150000	150000	75000	75000
الأشعة	1500000	320000	160000	160000	160000	160000	240000	160000	160000	80000	80000
المختبر	1600000	180000	180000	180000	180000	180000	270000	180000	180000	90000	90000
الصيدلة	1800000	140000	140000	140000	140000	140000	210000	140000	140000	70000	70000
الإيكو	1400000	280000	140000	140000	140000	140000	210000	140000	140000	70000	70000
المنظير	1400000	240000	120000	120000	120000	120000	180000	120000	120000	60000	60000
بنك الدم	1200000	440000	220000	220000	110000	110000	220000	220000	220000	220000	220000
الإدارة	2200000	1500000	310000	155000	77500	77500	155000	155000	155000	155000	155000
المحاسبة	1500000	1150000	115000	115000	115000	115000	172500	115000	115000	115000	115000
الحركة	1150000	1050000	270000	90000	45000	75000	180000	72000	108000	39000	81000
المطبخ	1050000	1050000	270000	90000	45000	75000	180000	72000	108000	39000	81000
الفضيل	1050000	1150000	143750	100625	100625	100625	150937	100625	100625	50312	129375
الصيفة	1150000	1050000	270000	90000	45000	75000	180000	72000	108000	39000	81000
الإستعمالات	1050000	1050000	270000	90000	45000	75000	180000	72000	108000	39000	81000
صالة الأطباء	1050000	270000	90000	45000	75000	75000	180000	72000	108000	39000	81000
الخفمك	950000	118750	83125	83125	83125	83125	124687	59375	106875	71250	106875
الإجمالي	25000000	4707500	2163750	1676250	1876250	1876250	5335000	1991250	2336250	1352500	711250

ويتضح من الجدول أعلاه ما يلي :

- 1 - تم توزيع تكلفة صالة العمليات والمطبخ والغسيل والاستعمالات وصالة الأطباء على أساس عدد المرضى .
- 2 - تم استخدام تكلفة الأدوية كأساس لتوزيع تكاليف المراكز الخدمية التالية : -
(شعبة الأشعة / شعبة المختبر / شعبة الصيدلة / وحدة الإيكو / وحدة المناظير / وحدة بنك الدم).
- 3 - بالنسبة لتكلفة الإدارة ، المحاسبة فقد تم استخدام عدد العاملين كأساس للتوزيع .
- 4 - تم استخدام المساحة كأساس لتوزيع تكلفة الخدمات العامة ، الصيانة .

5 - تكلفة صالة الولادة خصصت مباشرة على مركز النساء

المخرجات	الباطنية	الجراحة	القلب	الصدر	النساء	العيون	الأطفال	الخدج	الإعاش	الإستدرة
تكاليف مباشرة	2700 000	2950 000	9500 00	9000 00	1800 000	7000 00	1250 000	5000 00	5000 00	5000 00
تكاليف غير مباشرة	4707 500	2163 750	1676 250	1876 250	5335 000	1991 250	2336 250	1352 500	1711 250	1850 000
إجمالي التكاليف	7407 500	4063 750	2626 250	2776 250	7135 000	2691 250	3586 250	1852 500	2211 250	2350 000
عدد المرضى	4500	1500	750	1250	3000	1200	1800	650	1350	1500
مقوسط التكلفة (مريض /يوم)	1646	2709	3502	2221	2378	2243	1993	2850	1638	1567

6 - تكلفة الحركة وزعت على المراكز الطبية بالتساوي.

الخطوة الثالثة: تحديد تكلفة الخدمات الطبية المقدمة وفق النظام التقليدي:

من بيانات الجدول رقم (1, 2). يمكن تحديد تكلفة الخدمات الطبية المقدمة من المستشفى، كما بالجدول رقم (3) التالية :

جدول رقم (3) تحديد تكلفة الخدمات الطبية المقدمة وفقا للنظام التقليدي.

المصدر: بيانات الجدول رقم 2,1

ثانياً : تحديد تكلفة الخدمات الطبية وفق نظم محاسبة تكاليف الأنشطة (ABCS) :

كما جاء في الإطار النظري لنظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وخطوات تطبيقه في المنظمات الخدمية بهدف تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة . وكما تبين من طبيعة أنشطة تقديم الخدمات الطبية في المستشفى وتداخلها وتشعبها فقد تم تطبيق هذا النظام مع الاحتفاظ بخصوصية المستشفى باعتباره إحدى المنظمات الخدمية بالخطوات التالية :

1- تحديد الأنشطة لتقديم الخدمات الطبية

بعد التعرف على طبيعة أنشطة تقديم الخدمات الطبية في المستشفى وهيكله التنظيمي توجب استخدام معايير تلاءم طبيعة نشاطه بهدف تحديد أنشطة تقديم الخدمات الطبية. كما يلي :

1- الأهمية النسبية للنشاط قياساً بالأنشطة الأخرى.

2 - إمكانات قياس النشاط وتحديد مسبب تكلفته .

3 - تباع مبدأً لتقليل الأنشطة إلى أنشطة متجانسة لتحقيق انسيابية وسهولة في تطبيق

النظام. ويتبين الجدول رقم (4) تبويب وتحديد أنشطة تقديم الخدمات الطبية في المستشفى كما يأتي:

جدول رقم (4) تبويب وتحديد أنشطة تقديم الخدمات الطبية بالمستشفى .

مستوى النشاط	اسم النشاط	مسيب التكلفة
أنشطه على مستوى وحدة الخدمات	نشاط التمريض الداخلي نشاط التمريض الخارجي	عدد ساعات التمريض مباشر
أنشطة على مستوى دفعة الخدمات	نشاط حالات العمليات	عدد ساعات العمليات
أنشطة على مستوى الخدمات الطبية	نشاط الأشعة نشاط المختبرات نشاط الصيدلة نشاط الإنكوبو نشاط المناظير نشاط بنك الدم نشاط التغذية نشاط الغسيل نشاط الاستعلامات نشاط حالات الولادة	عدد الأفلام عدد التحاليل عدد الوصفات الطبية عدد دفاتر التخطيط عدد مرات الفحص عدد لترات الدم عدد أيام إقامة المرضى عدد القطع المعقمة عدد المرضى مباشر
أنشطة على مستوى دعم الخدمات	نشاط الصيانة نشاط الحركة نشاط الإدارة العامة نشاط الخدمات	عدد طلبات الصيانة عدد ساعات التشغيل عدد الفواتير والمطالبات لكل حالة حجم المساحة

المصدر: - من إعداد الباحث وفق أنشطة المستشفى.

2- مسيبات تكاليف أنشطة الخدمات الطبية:

تم تحديد مسيبات تكاليف أنشطة الخدمات الطبية المقدمة وفق طبيعة نشاط المستشفى وهيكله التنظيمي. كما بالجدول رقم (5) التالي:

جدول رقم (5) مسيبت تكاليف أنشطة المستشفى.

مسيبت التكلفة	أنشطة تقديم الخدمات الطبية									
	الباطنية	الجراحة	القلب	الصدر	النساء	العيون	الأطفال	الخدج	الأطفال	الإستشارية والطو أرض
عدد ساعات التمريض الداخلي	1296	972	810	1143	486	324	810	324	486	
عدد ساعات العمليات	820	560				230	107		83	
عدد الألام	480	610	121		124	45	93		157	150
عدد التحاليل	340	290	145	370	140	90	105		220	160
عدد الوصفات الطبية	1630	870	100	350	470	380	650		400	300
عدد دقائق التخطيط	180	120	50		40	20	70		20	50
عدد مرات الفحص	975						225			800
عدد لترات الدم	170	630	100	520	250		300		180	
عدد أيام إقامة المرضى	1318	1268	184	125	1225	110	240			
عدد القطع المعقمة	175	225	115	335	85	35	140	15	25	
عدد المرضى	450	150	75	125	300	120	180	65	135	150
عدد طلبات الصيانة	36	60	36	24	120	24	72	72	48	60
عدد ساعات التشغيل	1400	1500	1250	600	600	350	1450	350	470	230
عدد الفواتير و المطالبات	1350	650	300	400	800	200	350	250	150	300
حجم المساحة	50	35	35	35	40	25	45	30	45	60

المصدر : - من إعداد الباحث بناءً على بيانات المستشفى .

3- تحديد تكاليف الأنشطة للخدمات الطبية المقدمة :

بعد تحديد الأنشطة لمختلف الخدمات المقدمة يتعين تحديد تكاليف تلك الأنشطة بشكل مباشر وغير مباشر. بما يحقق عملية تناسب تلك الأنشطة من الموارد المستخدمة في أدائها لتقديم الخدمات الطبية وبمسيبتها المحددة، مع مراعاة تقريب المبالغ لسهولة عملية الاحتساب. كما هي مبينة بالجدول رقم (6)

جدول رقم (6) تحديد تكاليف أنشطة الخدمات الطبية .

النشاط	التكلفة	مسبب التكلفة
نشاط التمريض الداخلي	2660400	6651 ساعات تمريض
نشاط التمريض الخارجي	345140	مباشر
نشاط حالات العمليات	1620000	1800 ساعة
نشاط الأشعة	445000	1780 عدد الأفلام
نشاط المختبر	930000	1860 عدد التحاليل
نشاط الصيدلة	128750	5150 عدد الوصفات الطبية
نشاط الإيكو	880000	550 عدد دفاتر التخطيط
نشاط المناظير	700000	2000 عدد مرات الفحص
نشاط بنك الدم	4300000	2150 عدد لترات الدم
نشاط التغذية	1341000	4470 أيام إقامة المرضى
نشاط الغسيل	920000	1150 عدد القطع المعقمة
نشاط حالات الولادة	517710	مباشر
نشاط الصيانة	276000	552 عدد طلبات الصيانة
نشاط الحركة	2826000	7850 عدد ساعات التشغيل
نشاط الاستعلامات	210000	1750 عدد المرضى
نشاط الإدارة العامة	5700000	4750 عدد فواتير المطالبة
نشاط الخدمات	1200000	400 المساحة
الإجمالي	25000000	

المصدر : - من إعداد الباحث بناء على بيانات المستشفى .

4- تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات الطبية المقدمة :

تحميل الخدمات المقدمة الطبية بالتكاليف بناء على مسببات تلك التكاليف لأنشطتها المختلفة، وتعد هذه الخطوة الأخيرة لنظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بعد تحديد تكاليف الأنشطة

ومسببات التكلفة. كما هي في الجدول رقم (7) التالية:

جدول رقم (7) تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات الطبية المقدمة .

الخدمات الأنشطة	البطنية	الجرحة	قلب	المصدر	التسمم	العون	الأطفال	القدح	الأمراض	الاستشارية والطوارئ
المريض الداخلي	518400	388800	324000	457200	194400	129600	324000	129600	194400	345140
المريض الخارجي	738000	504000				207000	96300	74700		
حالة العمليات	120000	162500		48400	49600	11250	26250	39250		37500
الأشعة	170000	145000	72500	186000	70000	45000	52500	110000		80000
المختبر	40750	21750	2500	8750	11750	95000	16250	10000		75000
الصيدلانية	288000	192000	80000		64000	32000	112000	32000		80000
الأبواب	341250						78750			280000
المنظف	340000	1260000	200000	104000	600000		800000	360000		
بنك الدم	395400	380400	55200	37500	367500	33000	72000			
التنظف	140000	180000	92000	268000	68000	28000	112000	12000	20000	
التحليل					517710					
حالة فورا	18000	30000	18000	12000	60000	12000	36000	24000	36000	30000
السيارة	504000	540000	450000	90000	216000	128000	522000	126000	169200	82800
الحركة	54000	18000	9000	15000	36000	14400	21500	7800	16200	18000
الاستعلامات	160000	105000	105000	105000	120000	75000	135000	90000	135000	180000
الخدمات	1620000	780000	360000	480000	960000	240000	420000	300000	180000	360000
الإدارة العامة										
الإجمالي	5437800	4697450	1768200	2746850	3234960	962750	2512650	701400	1364760	1500940

المصدر: من بيانات جدول رقم 5، 6

5- تحديد تكاليف الخدمات الطبية المقدمة وفق ABCS :

ولتحديد تكاليف أنشطة الخدمات الطبية المقدمة فإنه لا بد من توزيع التكاليف غير المباشرة على مسببات أنشطتها والموضحة بالقائمة رقم (7) الذي يبين تحميل أنشطة الخدمات الطبية المقدمة النهائية بتلك التكاليف غير المباشرة . بالإضافة إلى التكاليف المباشرة والذي يوضحه الجدول رقم (1) . وبالتالي فإن تكلفة الخدمات الطبية المقدمة في المستشفى تصبح كما هي بالجدول رقم (8) التالية :

جدول رقم (8) تحديد تكاليف الخدمات الطبية النهائية المقدمة بالمستشفى وفقاً لنظام (ABCS)

المخرجات	الباطنية	الجراحة	القلب	الصدر	النساء	العيون	الأطفال	الخدج	الأمراض	الاستشارية
تكاليف مباشرة	2700000	1950000	950000	900000	1800000	700000	125000	500000	500000	500000
تكاليف غير مباشرة	5437800	4697450	1768200	2746850	324960	962750	2512650	701400	1364750	1500940
إجمالي التكاليف	8137800	6647450	2718200	3646850	5034960	1662750	3762650	1201400	1864750	200940
عدد المرضى	4500	1500	750	1250	3000	1200	1800	650	1350	1500
متوسط التكلفة (مرضى/يوم)	1808	4398	3624	2917	1678	1386	2090	1848	1381	1334

المصدر: من بيانات جدول رقم (1 ، 7).

ثالثاً: التكاليف الكلية للخدمات الطبية المقدمة وفق النظام التقليدي و ABCS :

كما تبين لنا عند تحديد تكلفة الخدمات الطبية المقدمة من المستشفى وكيفية احتساب تكاليفها وفقاً للنظام التقليدي ونظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة. يمكن عرضها كمقارنة كلية بالجدول رقم (9) التالي :

جدول رقم (9) مقارنة النتائج الكلية لتحديد تكاليف الخدمات الطبية وفق النظام التقليدي ونظام ABCS

فروقات	النظام التقليدي	نظام ABC	البيان
-----	36700000	36700000	أجمالي التكاليف تكاليف الخدمات : -
		8137800	قسم الباطنية
+730300	7407500	6597450	قسم الجراحة
+2533700	4063750	2718200	قسم القلب
+91950	2626250	3646850	قسم الصدر
+870600	2776250	5034960	قسم النساء
-2100040	7135000	1662750	قسم العيون
-1028500	3586250	3762650	قسم الأطفال
+176400	3586250	1201400	قسم الخدج
-651100	1852500	1864750	قسم الإنعاش
-346500	2211250	2000940	قسم الاستشارة والطوارئ
-349060	2350000		

المصدر : من بيانات الجدول رقم (3.8)

رابعاً : التحقق من فروض البحث :

كما جاء في دراسة الحالة التطبيقية ، لتحديد تكاليف الخدمات الطبية في ظل نظم محاسبة التكاليف التقليدي، ونظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفى. بهدف الوقوف على مخرجات النظامين من المعلومات. وبيان الاختلاف في قياس تكلفة الخدمات الطبية في المستشفى محل البحث . ويمكن اختبار فروض البحث والتحقق منها ، كما يلي :

1- الفرض الأول : تبين أن معلومات النظام التقليدي غير فعالة كأداة لقياس تكاليف

الخدمات الطبية التي يقدمها المستشفى ، بالإضافة إلى إنها لا تؤدي إلى دعم الإدارة الإستراتيجية في إدارة التكاليف ، كما وردت بالجدول رقم (3) . والذي يبين تكلفة الخدمات الطبية مقارنة بنظام محاسبة تكاليف الأنشطة الواردة بالجدول رقم (8) واللدان يبينان متوسط تكلفة الخدمات الطبية المقاسة على معدل تحملها من تلك التكاليف .

وبناء على ذلك نتحقق صحة الفرض الأول من فروض هذا البحث القائل : " يقلل نظام محاسبة التكاليف التقليدية من فاعلية محاسبة التكاليف كأداة رئيسية لقياس تكلفة الخدمات الطبية ."

2- الفرض الثاني : تبين أن نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قادرة على توفير معلومات دقيقة لقياس تكلفة الخدمات الطبية المقدمة من المستشفى ، وتعد أداة فعالة في تحديد تكلفة الخدمات الطبية ، وان معلوماتها تستند على أساس أنشطه تقديم الخدمات الطبية المختلفة في المستشفى ، كما وردت بالجدول رقم (8) مقارنة بالجدول رقم (3) لنظام محاسبة التكاليف التقليدية ، واللذان يبينان متوسط تكلفة الخدمات الطبية والمقاسة على أساس مسببات الأنشطة.

وبناء على ذلك نتحقق صحة الفرض القائل : " نظام محاسبة تكاليف الأنشطة تعد أداة فعالة لقياس تكلفة الخدمات الطبية ، ويوفر معلومات مستندة على الأنشطة تلبى متطلبات الإدارة الإستراتيجية لدعم إدارة التكاليف ."

كما أن التكاليف الكلية وفق النظامين توضحها الجدول رقم (9) ويعطي مؤشرا على أن نظم محاسبة تكاليف الأنشطة تقدم صورة واضحة في تحديد التكاليف الكلية على مستوى الخدمات الطبية ، مقارنة بنظام محاسبة التكاليف التقليدية.

وعليه فإن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة تدعم الإدارة الإستراتيجية بالمعلومات المناسبة لإدارة التكاليف ، ويتم الاعتماد على معلوماتها في الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات الإستراتيجية في المنظمات الخدمية .

نتائج البحث وتوصياته:

نتائج البحث:

كما تقدم في البحث من إطار نظري ودراسة الحالة التطبيقية ، تتركز نتائجه وتوصياته في الآتي :

- 1 - تبين من دراسة الحالة التطبيقية أن نظام محاسبة التكاليف التقليدية يقلل من فاعلية محاسبة التكاليف كأداة رئيسية لقياس تكلفة الخدمات الطبية في المستشفى وذلك كما وردت بالجدول رقم (3) نتيجة دراسة الحالة التطبيقية ، بالإضافة إلى أن النظام غير مناسبة لتقديم معلومات تنفيذ الإدارة الإستراتيجية في إدارة التكاليف ، وإدارة تكاليف التوزيع المتكامل.

- 2 - تهدف محاسبة التكاليف التقليدية في المستشفى إلى خدمة أغراض المحاسبة المالية بهدف إعداد القوائم المالية بتحديد تكلفة الخدمات الطبية ، وتقييم المخزون في نهاية الفترة المالية ، بدون التركيز على خدمة أغراض الإدارة الإستراتيجية بسبب انه نظام غير فعال في قياس تكلفة الخدمات الطبية . وكذا اعتماد النظام على أسس غير عادلة في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على الخدمات الطبية المقدمة .
- 3 - نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يعد أداة فعالة لقياس تكلفة الخدمات الطبية في المستشفى ، وذلك كما ورد بالجدول رقم (8) نتيجة دراسة الحالة التطبيقية اهتمام النظام بالأنشطة ، وتحديد مستوياتها ، ومسببات تكاليفها ، وصولاً إلى تحديد تكلفة الخدمات الطبية بدقة . بالإضافة إلى أن المعلومات التي يقدمها النظام تستند على أساس الأنشطة وتخدم أغراض الإدارة الإستراتيجية في إدارة التكاليف .
- 4 - يرتبط نظام محاسبة تكاليف الأنشطة بمدخل تحليل القيمة ، والإدارة على أساس النشاط . وتحقق العلاقة من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة وتلك التي لاتضيف قيمة للخدمات الطبية في المستشفى . والتركز على المستوى التشغيلي والاستراتيجي في تقديم المعلومات للإدارة الإستراتيجية .

التوصيات:

- في ضوء نتائج البحث يمكن تقديم التوصيات الآتية :
- 1 - التحول من محاسبة التكاليف التقليدية إلى نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة. لأنها تعد أداة فعالة في قياس تكلفة الخدمات الطبية المقدمة. بالإضافة إلى إمداد الإدارة الإستراتيجية في إدارة التكاليف.
- 2 - تكامل نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مع مدخل تحليل القيمة والإدارة على أساس النشاط. وهندسة القيمة. وتعتمد عملية التكامل في خفض تكاليف الخدمات الطبية المقدمة في المستشفى. وذلك عند تصميم نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كنظام معلومات للمستشفى.
- 3 - تطوير النظام المحاسبي بما يتناسب مع نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة خاصة إذا ما أرادت المنظمات الخدمية والتي منها المستشفى محل الدراسة تحقيق مركز تنافسي وميزة تنافسية على مستوى المستشفيات المنافسة في تقديم الخدمات الطبية .

- 4 - نوصي بدراسة قطاع البنوك ، وغيره من القطاعات لما لذلك من أهمية في إمكانية تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة خاصة إذا ما تم التركيز على الجوانب الإستراتيجية .

مراجع البحث:

- أ- عطية ، احمد صلاح ، " استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في إدارة تكاليف التوزيع المتكامل "، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية تجارة بنها ، جامعة الزقازيق ، السنة 16 ، العدد الثاني 1996 م ، ص 443 - 482 .
- ب- عطية ، احمد صلاح ، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، الطبعة الأولى ، 2006 م .
- ت- مبارك ، صلاح الدين ، " زيادة فعالية مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، تجارة الإسكندرية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد 29 ، مارس 1992 م .
- ث- السوافيري ، فتحي رزق ، " دراسة تحليلية للإطار النظري والعملية لنظم التكاليف القائمة على الأنشطة " ، مجلة التجارة للبحوث العلمية ، الإسكندرية ، المجلد 35 ، سبتمبر 1998 م .
- ج- سامي ، مجدي محمد ، " مدي فعالية تكاليف (ABC) . كنظام لمعلومات التكاليف " ، مجلة البحوث التجارية ، تجارة الزقازيق ، العدد الثاني ، يوليو 2000 م ، ص 375 - 406 .
- ح- الجبالي ، محمد مصطفى ، " نموذج مقترح لتخفيض التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي تحليل القيمة وهندسة القيمة " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية تجارة بني سويف ، جامعة القاهرة ، السنة 8 ، العدد الثالث 1998 م ، ص 209 - 269 .
- خ- عبدا لله ، عبدا لمنعم فليح ، " محاسبة النشاط كمدخل لتطوير نظم المحاسبة على تكاليف المنتجات في ظل بيئة التصنيع المتقدمة " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية تجارة بني سويف ، جامعة القاهرة ، السنة 4 ، العدد التاسع ، 1994 م ، ص 214 - 255 .
- د- حسين ، احمد حسين علي ، " نظام تكاليف الأنشطة لتسعير المنتجات " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، العدد الأول ، 1994 م ، ص 1 - 46 .

ذ- عيسى . حسين محمد . " دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط
" . المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة . جامعة عين شمس . العدد الثالث 1997 م . ص ص .
945 - 999 .

ر- أبو شناف . زايد سالم . " تطوير نظام تحديد التكلفة على أساس النشاط لتدعيم التوجه نحو
التحسين المستمر " . المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة . جامعة عين شمس . العدد الثاني .
1995 م . ص ص . 775 - 805 .

- Kaplan, S.R. and Robin Cooper, ' Cost and Effect Using Integrated Cost System to drive Profitability and Performance, Harvard Business School press, 1998.
- Atkimon, Anthony A., Robret S. Kaplan, and S. Mask Young, Management Accounting , Fourth Edition –Upper Saddle Riness, N.J., Inc. , 2004.
- Kaplan , R. S. and Anthony A. Atkimon, Advanced Management Accounting , thertn Edition – Upper Saddle Riness , New, Inc. , 1998.
- Dekker, Henri C., Value Chain analysis in inter firm Relationships: a filed study. Management Accounting Research No, 14, 2003, pp. 1-23.
- Erbas, Ali and Erdal, Ayhan, Strategic Use of Activity Based Costing , journal of Qafqaz University , Fall, 2000, No. 6 , pp. 15- 22.
- Morgan, M. J. , Testing Activity Based Costing : Pharmaceutical Products Limited – A case study , Management Decision , Vol. 31, No. 3 , 1993, pp. 1- 15.
- Lawson, R., Beyond ABC : Process – Based Costing , Journal of Cost Management , Fall, 1994, pp. 33-43.
- Sharman, Paul, A.,, Activity – Based Costing : A Growing Practice , Management Accounting , March , 1993, pp. 32-36.
- Cooper, Robin, and Robert S. Kaplan , Profit Priorities From Activity Based Costing , Harvard Business Review, May, June, 1991, pp. 130-139.
- Cooper , Robin , and Robert S. Kaplan , Activity Based Systems : Measuring the Costs of Resource Usage , Accounting Horizons, step. 1992, pp . 1-13.
- Turney, peter B., Activity – Based Management , Management Accounting, Jan., 1992, pp. 20-25.
- Turney , Peter B., and Stratton A. J., Using ABC to Support Continuous Improvement , Management Accounting , Sept. 1992, pp. 46-50.
- Drury , Colin and mike Tayles, Cost System Design for enhancing Profitability , Management Accounting, Jan., 1998, pp. 40-42.
- Morse, J., Davis J., and Hartgraves A., Management Accounting: A Strategic Approach, Thomson Learning , 2003, http:" Trial epnet. Com.
- Turney, Ptere B , Activity Based Management ; ABC Puts ABC information to work , Management Accounting , Jan.,1993, pp. 20-25.
- Cokins, Gary, Using ABC to Become ABM, Jouranal of Cost Management , Jan.- Feb., 1999, pp. 29-35.
- Shank, John k., and Vijay Govindarajan, The perils of Cost Allocation Based on Production Value , Accounting Horizons , Des.,1993, pp. 71-79.

- Kaplan, R. S., One Cost System isn't Enough, Harvard Business Review, Jan.,- Feb., 1998, pp. 62-66.
- Mohammad, M. S. Using ABC System to improve the Profitability in Jordanian banks : An Empirical Study, Al- Edary Journal , Sultanate of Oman, 95 ,Des. 2003, pp. 39-88.
- Drury, C, The case for a New Model of Financial Performance bank Accounting and Finance, Fall, 2000, pp.21-28.
- Mohammad, Munir, S. ' Improving Omani Banks Efficiency Using Activity Based Costing Technique, Arab Journal Administrative Sciences, Vol. 12, No. 1, 2005 , pp. 109-143.□