

تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي العمومي.

تصميم نظري لنموذج (ABC) في المستشفيات.

د. عربوة محاد جامعة المسيلة أ. سعدوني فاتن جامعة سكيكدة

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ودوره في تحديد وقياس تكاليف الوحدات والخدمات المنتجة بدقة في القطاع الصحي العمومي وذلك من خلال التوزيع العادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة مما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية الناجحة، وحاجة هذا القطاع إلى اتخاذ القرارات الإدارية السليمة التي من شأنها توفير الاستخدام الأمثل لموارده مع المحافظة في الوقت نفسه على الدور الاجتماعي والخدمي المنوط إليه.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، القطاع الصحي، التكاليف غير المباشرة، مجتمعات التكلفة، الأنشطة.

Abstract

This study aimed to shed a light on Activity Based Costing system (ABC) and its role in determining and measuring the cost of productive units and services precisely through In the public health sector a fair distribution of Factory Overhead Costs. And the need for the sector to make decisions expected to be helpful in making successful management decisions, and because their need to make the right administrative decisions that provide the best use of their resources along with preserving their social and service role.

Keywords: Costs system based on activities (ABC), Health sector, indirect costs, the final cost, activities.

مقدمة

تعمل المنظمة على الحفاظ على استمراريته وتحقيق أهدافها من خلال الاستعمال الأمثل لمواردها المتاحة مع الأخذ بالحسبان قدرتها على المنافسة في بيئة العمل التي تنشط فيها، حيث تشهد هذه البيئة تطورات متسارعة جداً، لذا أصبح من الضروري للمنظمة أن تبحث على أدوات حديثة تمكنها من التحكم في إدارة مواردها وتقديم منتجات وخدمات أفضل.

ولعل من أهم هذه الأدوات هي التي تمكن المنظمة من تحقيق تكلفة المنتج أو الخدمة وذلك عن طريق الرقابة والتحكم في تكاليف تقديم المنتجات أو الخدمات، وذلك عن طريق البحث عن مدخلات بأسعار أقل أو ترشيد استخدام الموارد المتاحة وخفض التكاليف غير المباشرة، وهذا دون التأثير على صورة المخرجات النهائية.

إذن نتيجة غياب أدوات مراقبة التسيير والتي بدورها تمكن القطاع العمومي الصحي من التكيف مع متطلبات بيئة العمل وهذا بالتحكم في مداخلاته فيما يخص المشتريات والتمويل، هذا إلى جانب عدم قدرة الدولة على تمويل نفقات الصحة المتزايدة، وهو ما يطرح إشكالية ارتفاع نفقات الصحة ونموها غير المتحكم فيه، ومشكلة تسيير المؤسسات الصحية.

إن الوضعية الصعبة التي تمر بها المؤسسات الصحية العمومية الجزائرية، مرتبطة بمشاكل التنظيم والتسيير والرقابة وليس نقص في الإمكانيات والموارد البشرية والمادية، فهذه الموارد والقدرات مستخدمة استخداماً سيئاً من خلال عدم القدرة على التحكم في تسييرها أو بالأحرى عدم وجود الرشادة في توظيفها، الشيء الذي انعكس على عدم القدرة على حل مشاكل المواطنين الصحية.

إذن مما سبق ذكره نحاول من خلال هذه الورقة البحثية التعرض إلى أحد أدوات مراقبة التسيير الحديثة والمتمثلة في نظام الرقابة على أساس التكلفة (ABC)، وذلك بإبراز دورها في تحديد التكلفة الصحية في المستشفيات من خلال الرقابة على التكاليف بالتحكم في تسيير النفقات والرشادة في استعمال كل الموارد المتاحة من طرف الدولة.

إشكالية الدراسة

إن توسع بيئة العمل التي ينشط فيها القطاع العمومي والتغير المتسارع لمختلف مكوناتها، وضع القطاع العمومي الصحي أمام تحديات كبيرة تفرض على هذا الأخير تحديث أنظمتها الإدارية من خلال تحقيق رقابة فعالة على تكاليف الخدمة العمومية الصحية، إذا ما أراد هذا القطاع مواكبة هذه التغيرات، فالأنظمة الإدارية التقليدية التي تقوم بقياس تكلفة الخدمات أصبحت عاجزة عن تطوير الأداء والاستجابة لمتطلبات بيئة العمل.

لذا لبد على هذا القطاع البحث عن تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة من اجل الرقابة على تسيير الموارد المتاحة، وهي أدوات مناسبة لتخفيض التكلفة عن طريق التحكم في النفقات الخدمة العمومية في القطاع الصحي من خلال تحديد التكاليف اللازمة لذلك مع الحفاظ على عنصر الجودة والتنوع، ومنه يمكن طرح الإشكالية التالية: كيف يمكن تحديد تكلفة الخدمة الصحية استخدام نظام التكاليف على

أساس الأنشطة (ABC) في القطاع العمومي الصحي؟

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق مايلي:

- بيان أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع العمومي الصحي وذلك من خلال التعريف بخصائص ومميزات نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- محاولة اقتراح نموذج خاص بتطبيق نظام (ABC) على القطاع العمومي الصحي بدلاً من نظام التكاليف الكلاسيكي.
- زيادة الوعي الإداري لدى الإدارات العليا للقطاع العمومي الصحي بأهمية نظام (ABC).

أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذه الدراسة من كونها تبحث في تطبيق نظم التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع العمومي الصحي، وهذا من خلال محاولة اقتراح نموذج لتحديد تكاليف الخدمات المقدمة بشكل دقيق، ان الرقابة على التسيير في هذا القطاع لها بأهمية كبيرة كونها تعمل على تحديد التكاليف المرتبطة بالأنشطة من خلال الوصول إلى الرشادة في استعمال الموارد المتاحة لهذا القطاع، وبالتالي مساعدة الإدارة في تحسين عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتكلفة ورقابتها.

I. نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): جاء مدخل نظام التكلفة على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج والخدمات وأساليب التسيير الحديثة، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على القرارات الإدارية.
- يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على فكرة أساسية تعمل على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج أو الخدمة النهائية¹.
- وعرف أيضا بأنه ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة².

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم هي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وان المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسب التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المنظمة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي

يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من اجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج أو الخدمة ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها³.

من خلال هذه التعاريف يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام معلوماتي متكامل، يعمل على الحصول المعلومات المالية والتشغيلية التي تستخدم لقياس الأداء من خلال ملائمة ومعالجة التكاليف الغير مباشرة وتحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد، وهو ما يعطي نتائج دقيقة لتكاليف الخدمات في المنظمات مما يؤدي الى اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، ومن خلال ما سبق يمكن أن نستنتج:

- ان نظام التكاليف على الأساس الأنشطة يركز على محورين أساسيين مفادها ان الأنشطة تستهلك الموارد وان المنتجات تستهلك الأنشطة.

- الهدف الأساسي من هذا النظام هو ربط الأنشطة بالتكاليف، ثم ربط الخدمات والتكاليف بالأنشطة الأساس الذي يميز هذا النظام بأنه يسمح بتتبع التكاليف وتخصيصها وتحديدتها وتوزيعها بشكل عادل.

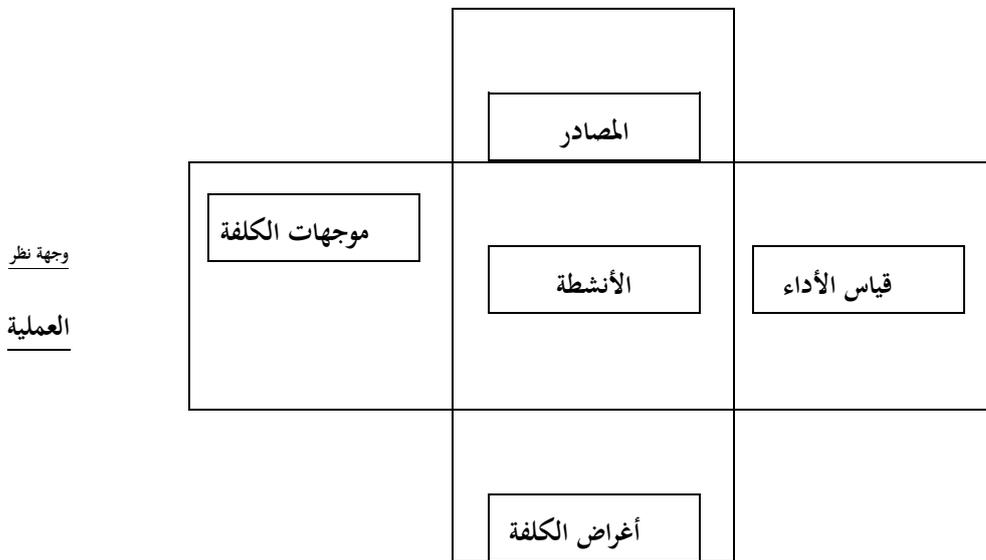
- نظام (ABC) يركز على مسببات التكلفة على اعتبار أن الأنشطة هي التي تتسبب في التكلفة وان المنتجات تتسبب في الأنشطة، وتحمل بالتكلفة بقدر احتياجها من تلك الأنشطة.

يشتمل نموذج (ABC) على وجهتي نظر هما وجهة نظر التكلفة، ووجهة نظر العملية حيث يتم توضيح مصادر (ABC) ملخص وجهة نظر التكلفة هي تتضمن الخطوات الأساسية لعملية التكاليف أولاً، ثم تخصص هذه التكاليف باستخدام موجبات التكلفة إلى الأنشطة، وأخيراً التكاليف تخصص إلى أغراض التكلفة، الهدف الرئيس من هذه العملية هو تحديد التكاليف والأنشطة وأغراض التكلفة.

أما وجهة النظر الثانية (وجهة نظر العملية) التي يمكن أن ينظر إليها كمرحلة استخدام النموذج في المرحلة الأولى، حيث ان خطوات هذه الواجهة تشمل اكتشاف وتحديد موجبات تكلفة الأنشطة، واستخدام المعلومات لغرض قياس الأداء، والعلاقة بين هاتين الواجهتين موضحة في الشكل رقم (01):

الشكل رقم (01): وجهتي نظر نموذج (ABC)

وجهة نظر التكلفة



المصدر: ابوبكر يوسف مُجد، مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط والدور التأثيري لنظم تقييم الأداء الداخلي، مجلة البحوث التجارية، جامعة الرقازيق، مصر، 2004، ص 28.

- **مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):** يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، ومن خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص أهم مزايا هذا النظام بمايلي⁴:
 - فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة طالما انه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أي انحرافات.
 - التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث أن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة.
 - يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، كما يقدم أسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف من خلال فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها.
 - يوفر نظام (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجودة، كما يساعد هذا النظام على إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة (ABB) باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء.
 - إن تحليل الانحرافات حسب نظام (ABC) والذي يعتمد على منطق المخرجات تستهلك الأنشطة، وان الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، إنما يعتمد في ذلك علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة، أما في ظل نظام التكاليف التقليدي فان تحليل الانحرافات يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول أداء عناصر التكاليف.
 - من أهم نتائج تطبيق واستخدام نظام (ABC) في المنظمات ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد.
- **الاختلاف بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)**

نظم التكاليف التقليدية تقوم بتخصيص المصادر (التكاليف) إلى المنتجات بطريقتين، الكلف المباشرة مثل المواد والأجور المباشرة تنسب مباشرة إلى المنتج أو الخدمة، والمصادر الأخرى (التكاليف) الأخرى تخصص للمنتج بطرق اعتباطية باستخدام نماذج ساعات العمل المباشر، أجور العمل المباشر، ساعات اشتغال المكائن المبيعات، وهذا يمثل جوهر نظام التكاليف التقليدي.

أما نظام (ABC) ليس مثله تماماً، بالرغم من بعض نظم محاسبة التكاليف التقليدية تبنى حول مفاهيم (ABC) فمفهوم (ABC) هو أن الأوامر أو الخدمات أو المنتجات تخلق الأنشطة، وتلك الأنشطة تخلق التكاليف، فجميع التكاليف ليست منسوبة بشكل مباشر إلى هذه الأوامر والخدمات والمنتجات، بلي جب أن ترتبط بالأنشطة التي خلقتها هذه الأوامر والخدمات والمنتجات، ثم كل كلف الأنشطة المتراكمة يجب أن ترتبط بالأوامر والخدمات والمنتجات بواسطة أساس منطقي (معادلة أو نسبة).

لا يغير طريقة معالجة المواد والعمالة المباشرة المنسوبة إلى المنتجات (ABC) نلاحظ أن المصنعة، باستثناء أن العمالة المباشرة تفقد مكانها الخاص، حيث تم اعتبارها أحد التكاليف المشتركة الأخرى التي يمكن تخصيصها إلى العمليات والمنتجات وفق أسلوب منطقي غير مختلف عن أي مصدر تكلفة آخر، كما أن الطرق التقليدية تستخدم فقط نظرة تتعلق بمحاصيل حجم المنتج عند تحميلها التكاليف دون أن تأخذ أي اعتبار للخصائص الأخرى غير بعض الأمثلة لموجهات التكلفة ليست ذات علاقة بالحجم، مثل (ABC) المتعلقة بالحجم، بينما في ساعات النصب والتهيئة، عدد مرات النصب والتهيئة، ساعات الطلب، عدد الطلبات، وهذه الناحية مهمة جداً إذ أن تخصيص تكاليف غير متعلقة بالحجم باستعمال طرق أساسها الحجم يجعل تكاليف المنتجات أو الخدمات محرفة.

إن أفضلية نظام (ABC) تكمن في إعطاءه المدراء نظرة واضحة للطريق الذي يربط التكاليف غير الواضحة وغير السهلة بالوظائف.

فنظام (ABC) يزود المدراء بالمعلومات التي تجعل التقديرات دقيقة وموثوقة أكثر، كذلك هو يساعد على فهم وتحديد الاحتياجات الحقيقية لعملية الرقابة على التكاليف⁵.

■ أثر تطبيق نظام (ABC) على تخفيض التكاليف وترشيد الأداء

1. الأثر في تخفيض التكاليف

إن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها بشكل جيد، وذلك ما يتحدث عنه نظام (ABC) من خلال تحليل الأنشطة إذ أن معرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها تحدد كيفية سلوك التكاليف، وبالتالي تسهيل مهمة تخفيضها والخطوات الآتية تبين كيفية تخفيض التكاليف عن طريق تنظيم الأنشطة، وكما يأتي:

1. تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط.

2. إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات التي يطلبها المستهلك.

3. انتقاء الأنشطة ذات الكلفة الواطئة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه⁶.

لقد قام الباحثان (Cooper & Kaplan) بتطوير هذا النظام في جامعة ها رفارذ إذ وضعوا مدخلاً جديداً لاحتساب وتجميع التكاليف غير المباشرة، حيث يتطلب ذلك فهم سلوك التكاليف ويؤكد عليه ويحدد مسببات نشوء التكلفة غير المباشرة، وكان المقوم الأساس للنظام الجديد كما أسماه أن معظم التكاليف يمكن وضعها في مجموعات على أساس تكاليف متغيرة، إما طويلة الأجل أو قصيرة الأجل، وقد اتفقا على أن مسببات نشوء التكاليف على أساس ارتباطها بحجم الإنتاج هي غير مناسبة للتبع لمعظم التكاليف المتغيرة طويلة الأجل للمنتجات، وإن اعتماد الأنشطة أساس نشوء التكاليف غير المباشرة واستهلاك الموارد، وقد أثبتنا ذلك من خلال تطبيق النظام الجديد على أحد المنتجات باستخدام خطين إنتاجيين مختلفين وإعداد مختلفة من الأجزاء والوحدات وإثبات سوء التقدير والقياس للتكاليف ضمن النظم التقليدية، إذ أشارت نتائج التطبيق إلى اختلاف تكلفة المنتج في النظام التقليدي عنها في نظام تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة كالآتي⁷:

الجدول رقم (01): اختلاف تكلفة المنتج في النظام التقليدي عنها في نظام التكاليف المبني على الأنشطة

التكلفة نظام	تكلفة المنتج (أ)	تكلفة المنتج (ب)	تكلفة المنتج (ج)
النظام التقليدي	70,38 دينار	85,57 دينار	41,19 دينار
نظام (ABC)	56,65 دينار	79,68 دينار	13,9 دينار

المصدر: مُجد علي السيدية، منى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم

الإدارية والاقتصادية المجلد 2، العدد 3، العراق، 2006، ص 122.

2. الأثر في ترشيد الأداء

يوفر نظام (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال المؤشرات غير المالية لقياس مسببات التكلفة حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والنوعية والكمية ونظراً لتفاوت تطبيق نظام (ABC) من منظمة لأخرى، فإنه على كل منظمة أن تطور مقاييس أداء خاصة بها وحسب ظروفها، فمثلاً يمكن لشركة ما أن تعتمد متوسط مبلغ المبيعات ومتوسط التكلفة لكل منتج وذلك لقياس الأداء من حيث الربحية، كما أنها قد تعتمد على عدد الأيام مثلاً لقياس الأداء من حيث وقت تصنيع المنتج، وقد تعتمد لقياس الأداء من حيث النوعية على معدل الأجزاء أو معدل المجموعات التالفة لكل دفعة معينة من الإنتاج أو عدد مرات الفحص أو غيرها.

إن تحليل مسببات التكلفة يوفر نظرة جديدة لفحص سلوك الكلفة، كما أن التحليل الذي يتبعه يكون مطلوباً من أجل التخطيط و إعداد الموازنة، وفي هذا المجال يبرز دور نظام (ABC) أيضاً في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء⁸.

■ اختيار موجهات التكلفة المناسبة لتخصيص التكاليف

تخصيص التكاليف لكل مركز تكلفة نشاط ومن ثم للمنتجات فإنه يجب اختيار موجه التكلفة لكل مركز نشاط، وموجه التكلفة يسمى أيضاً مسبب حدوث التكلفة في أغلب الأدبيات، وهو وحدة قياس المستوى أو كمية النشاط المنجز، وهو عامل متغير يؤثر على التكاليف ويرتبط معها بعلاقة (سبب-نتيجة) قوية وواضحة، أي أن التغير في هذا المسبب يؤدي إلى التغير في إجمالي التكاليف المتعلقة بهدف التكلفة.

يلاحظ وجود مرحلتين أو مستويين لاختيار مسببات التكلفة هما⁹:

- حيث يتم في هذا المستوى تحديد مسببات التكلفة الملائمة لتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة (تكاليف استنفاد مصادر المنظمة) على الأنشطة الرئيسية، إذ إن المبالغ العائدة والخاصة بكل نشاط تحدد موجهات التكلفة المستخدمة، وكلما كانت عملية اختيار موجه التكلفة ملائمة كانت النتائج أكثر دقة.

وقد تكون تكلفة الموارد خاصة بنشاط محدد ترتبط مباشرة بمجموع هذا النشاط أو قد تتم لعدة أنشطة بالتالي توزع عليها في هذه الحالة من خلال عامل موجه ملائم لكل منها.

فمثلاً تكاليف الأجور أو الإنارة تخلق من قبل عدة أنشطة في المنظمة كنشاط المشتريات أو التخزين فتوزع عليه من خلال تحديد المسبب المحدث لهذه التكاليف، كعدد العاملين في كل قسم.

- حيث يعبر موجه التكلفة في هذا المستوى عن مدى استهلاك المنتج المعين للموارد المستنفدة في الأنشطة، فبعد تحديد التكاليف الخاصة بكل نشاط رئيسي الذي يمثل مجمع تكلفة منفرداً، تأتي عملية اختيار موجهات التكلفة الملائمة لربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات، حيث تستخدم هذه الموجهات في تحديد الأنشطة التي استلزمها عملية إنتاج الوحدة وبالتالي التكاليف المرتبطة بذلك. وهناك ثلاث طرائق لاختيار مسببات التكلفة:

1- تخصيص تكلفة مجمع النشاط على أساس عدد مرات النشاط المؤداة، كعدد مرات تهيئة الآلات، وعدد طلبات الشراء.

2- تخصيص تكاليف الأنشطة وفق الزمن الذي يستغرقه تنفيذ النشاط.

3- القياس الفعلي للموارد المستخدمة في كل مرة يؤدي فيها هذا النشاط كوسيلة لقياس التكلفة.

وهناك ثلاثة عوامل تؤثر على الاختيار النهائي لمسببات التكلفة أو موجهاتها وهي كالتالي:

أ- تكلفة قياس موجه التكلفة: فكلما قلت تكلفة الموجه زادت احتمالية اختياره كموجه للتكلفة.

ب- ارتباط الموجه المختار مع الاستهلاك الفعلي للنشاط: فكلما زاد الارتباط زادت احتمالية استخدامه كموجه للتكلفة.

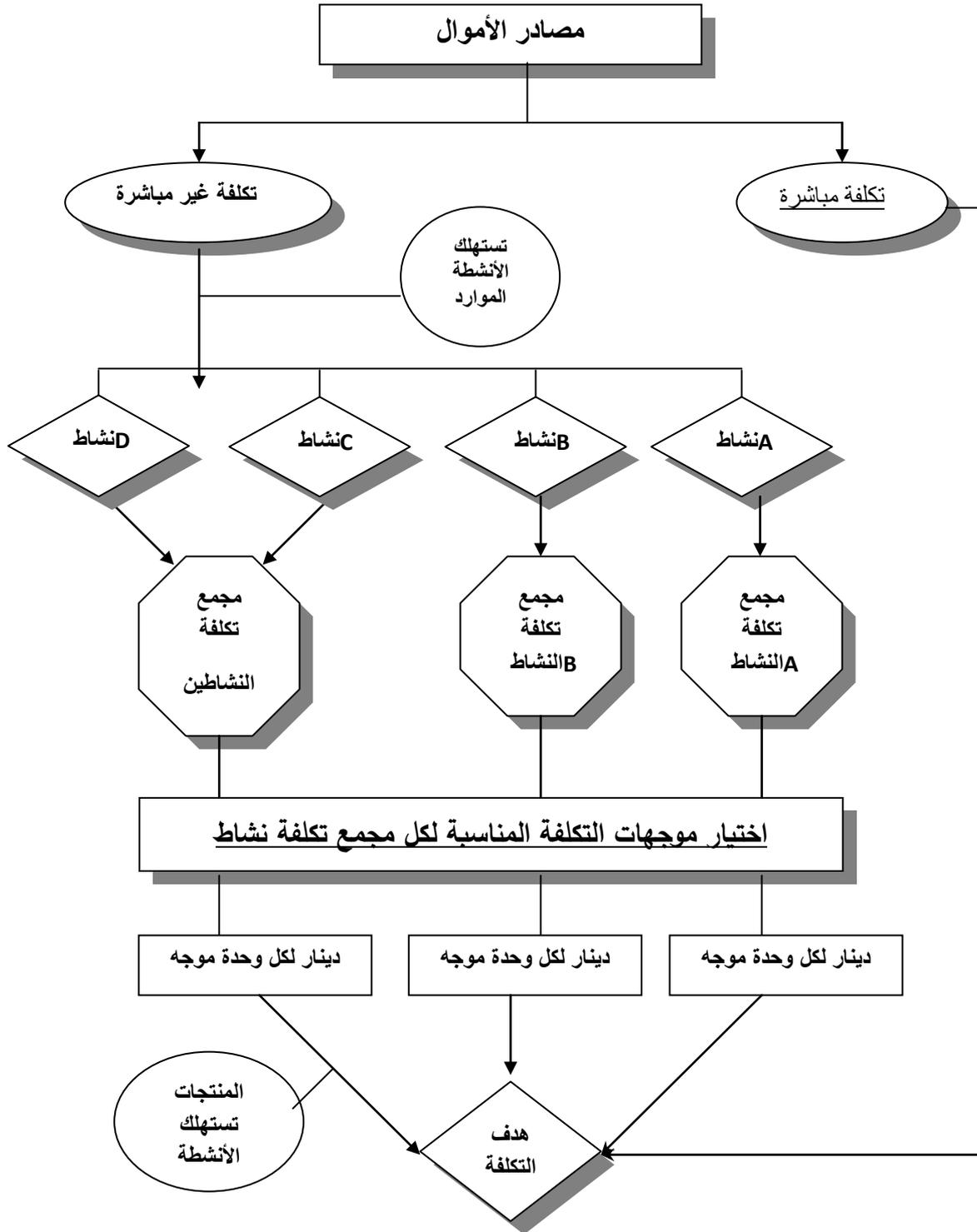
ج- الآثار السلوكية المترتبة على اختيار تلك الموجهات.

- تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات: بعد تحديد موجهات التكلفة الملائمة لكل مركز تكلفة نشاط، يتم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من الموجه، وذلك بقسمة إجمالي تكاليف ذلك النشاط على مجموع عدد وحدات موجه النشاط.

وبتجميع تكلفة الوحدة من كل موجه والخاصة بصنف معين نصل إلى تكلفة الهدف الواحد (الوحدة المنتجة) من الأنشطة التي استهلكتها أي بعبارة أخرى نصيبها من التكاليف العامة غير المباشرة.

والشكل التالي يوضح آلية عمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال استعراض بياني لأهم الخطوات التي يتضمنها.

الشكل رقم (02): آلية عمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: عماد يوسف أحمد الشيخ، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)،
 المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية - العلوم الإنسانية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، المجلد العاشر، العدد الأول، عمان، الأردن، 2007، ص
 14-13.

■ متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع العمومي

من خلال تطرقنا فيما سبق إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يمكن القول ان منظمات القطاع العمومي تسمح باستخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لإعداد الموازنات التقديرية أو التخطيطية إذا ما تم مراعاة الاعتبارات التالية¹⁰:

✓ أولاً فيما يتعلق بالتوصيف لجوانب ومحددات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

- **مفهوم التكلفة:** يجب أن يأخذ ضمن التكاليف التقديرية كافة التكاليف التي تتعلق بأنشطة القطاع العمومي سواء كانت أنشطة داخلية أو خارجية، كما يراعى اخذ التكاليف المشتركة بين هذه الأنشطة في الموازنات التقديرية وتوزيعها باستخدام معدل التحميل المناسب.
- **محرك التكلفة:** يجب تحديده بدقة حتى يمكن حساب معدل التحميل المناسب لتوزيع التكاليف المشتركة، ويمكن حسابه بخارج قسمة إجمالي قيمة تكلفة النشاط على محرك التكلفة.
- **وحدة القياس:** ويجب أن لا تختلف وحدة القياس المستخدمة في إعداد الموازنات التقديرية عن وحدة القياس المستخدمة لقياس المدخلات لأنشطة القطاع العمومي، بمعنى أن تكون ووحدة القياس مترابطة بين هذه الأنشطة والموازنات التقديرية فمن المعلوم انه تعد ثلاث موازنات كمية ومالية ونقدية ووحدة القياس تتحدد تبعاً لنوع هذه الموازنات.
- **موارد النشاط:** وهي تمثل مدخلات الأنشطة المختلفة وعليه يجب توافر القدرة على تحليلها حسب ما تضمنه الموازنات التخطيطية، ويمكن استخدام التحليل الأفقي أو الرأسي في هذا الشأن ويحقق هذا إمكانية قياس مدخلات النشاط وفقاً للاتجاهات المستقبلية.

✓ ثانياً: ضرورة تحديد الفروض الأساسية التي تركز عليها عملية التخطيط لتقديرات الأنشطة من مدخلات ومخرجات (نفقات وإيرادات) وذلك على ضوء أهدافها الفرعية والرئيسية.

✓ ثالثاً: الاهتمام بنظام المعلومات المحاسبية في القطاع العمومي.

✓ رابعاً: زيادة الاهتمام بنظم التكاليف المعيارية في القطاع العمومي، باعتبارها أساسية عند استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ولا يعني هذا أن التكاليف المعيارية لا تستخدم لتحديد التقديرات لعناصر مدخلات النشاط، ولكن يقصد من هذا الاتجاه على نحو متزايد نحو استخدامها.

■ **نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي:** يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين الخدمة أو المنتج النهائي.

إن فلسفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على أساس أن الموارد المتاحة للقطاع الصحي وبالذات للمستشفيات حيث يتم استخدامها لممارسة أنشطتها المختلفة، فلا بد لنا من التفرقة بين عدة أنواع من الأنشطة¹¹:

- **أنشطة مرتبطة بالوحدات (المرضى) مباشرة:** وتحدث هذه الأنشطة عند تقديم كل خدمة حيث تتناسب مع حجم الخدمات المقدمة، وتشمل المواد المباشرة من أدوية أو مستهلكات والأجور المباشرة، مما يعني أن استخدام الموارد المتاحة للمستشفى سوف تزداد بزيادة عدد المرضى، ويتم ربط تكاليف هذه الأنشطة مع إعداد المرضى على أساس استخدام أو استهلاك المريض للأنشطة.
- **أنشطة تختص بمجموعة من الوحدات (المرضى):** وهي تكاليف الأنشطة التي يتحملها المستشفى لتقديم الخدمة لمجموعة من المرضى، حيث تعتبر تكلفة هذه الأنشطة مشتركة لجميع الوحدات (المرضى) ضمن المجموعة الواحدة، فكلما زاد عدد المجموعات المراد خدمتها ازدادت معها تكلفة ممارسة هذه الأنشطة.
- **أنشطة ترتبط بالإنتاج (المرضى) بشكل عامة:** وهي التكاليف التي ينفقها المستشفى لدعم وتجهيز خدمة معينة بغض النظر عن الوحدات (المرضى) المراد خدمتهم، أو عدد المجموعات من هذه الوحدات (المرضى) والتي من أمثلتها كلفة التقييم للخدمات المقدمة

وفحصها للتأكد من مطابقتها للمواصفات والمقاييس المحددة، حيث تزداد تكاليف هذه الأنشطة بازدياد وتنوع عدد الخدمات التي يقدمها المستشفى.

- **أنشطة ترتبط بالمنظمة (المستشفى) ككل:** وهي تلك الأنشطة التي لا يمكن تتبعها أو تحويلها على مريض بحد ذاته وإنما هي التكاليف أو الموارد التي تستخدمها المنظمة لدعم جميع عملياتها دون استثناء، مثل الصيانة والكهرباء والمصاريف الإدارية الأخرى، إلا أن هذه المصاريف ضرورية لاستكمال عمليات تقديم الخدمات حيث تشترك جميع المخرجات النهائية بالاستفادة منها.

■ تطبيق نظام التكاليف أساس الأنشطة (ABC) في المستشفيات

إن عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة في مجال الخدمات الصحية، يساعد بدرجة كبيرة على تحديد تكلفة الخدمات الصحية بشكل أدق، وتقديم المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات، وبالتالي مساهمتها في تحقيق أهداف المنظمة الإستراتيجية، ويعتمد نظام (ABC) على إيجاد علاقة بين التكاليف والمنتجات أو الخدمات من خلال توسيط مجموعة من الأنشطة التي تستهلك مواد المستشفى لتقديم الخدمات الصحية المختلفة، لذلك فإن تطبيق نظام (ABC) في مجال الخدمات الصحية يستلزم مايلي¹²:

- تحديد الأنشطة الخدمية بالمستشفى، وتجميع الأنشطة المتجانسة في أوعية مميزة (مجموعات للتكلفة).
- تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة (مجموعات التكلفة) على اعتبار أن هذه الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة بصفة مباشرة، وذلك من خلال مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط.
- استخراج معدل تكلفة كل مجمع من مجموعات التكاليف وذلك على أساس وحدات الخدمة المتاحة في كل منها خلال فترة.
- ويمكن عرض بعض مجموعات التكاليف ومسبباتها في المستشفيات كما موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): أمثلة لبعض مجموعات مسببات التكاليف في المستشفيات

مجموعات التكاليف (النشاط)	مسببات (محركات) التكاليف
التمريض	عدد المرضى الداخليين
الصيدلة	الوصفات الطبية
المخابر	عدد التحاليل
بنك الدم	لتر الدم
العناية المركزة	ساعة عناية
الأشعة	عدد الأفلام
غرفة العمليات	ساعة عمليات
الاستشفاء والإقامة الداخلية	عدد الأسرة
الاستقبال والطوارئ	عدد الحالات
العيادة الخارجية	عدد الزيارات
وحدة المناظير	مرات الفحص
العلاج الكيميائي	ساعات العلاج
المغسلة	عدد/أوزان القطع المعقمة
التغذية (المطابخ)	عدد/أوزان الوجبات المجهزة
الصيانة	عدد طلبات الصيانة العادية/ الطارئة
الإدارة العامة	عدد الفواتير والمطالبات لكل حالة

عدد ساعات التشغيل	القوى المحركة
-------------------	---------------

المصدر: رضا إبراهيم صالح، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالمملكة العربية السعودية، 2002، ص 78.

II. خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المستشفيات.

يرى العديد من الخبراء الذين كتبوا في مجال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) إن آلية عمل هذا النظام تقوم على أساس خطوتين أساسيتين هما¹³:

- **أولاً:** تجميع تكلفة الموارد المستخدمة إلى مجموعات التكلفة أو النشاط (Activity Cost Pools) ليتم بعدها تخصيص تكاليف هذه الموارد باستخدام موجهات التكلفة إلى الأنشطة التي قامت باستخدام هذه الموارد، وذلك لتتمكن من تحديد تكلفة النشاط.
- **ثانياً:** يتم تحميل تكاليف الأنشطة إلى المنتج أو الخدمة النهائية وعلى أساس موجه تكلفة النشاط إن تصميم نظام التكلفة لا يختلف عما هو عليه في نظم التكاليف الأخرى من حيث كونه نظام محاسبي متكامل حيث تكون نفس الإجراءات والخطوات التي يقوم عليها تصميم أي نظام محاسبي آخر، وتشتمل عملية تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على أربعة خطوات أساسية كما يلي¹⁴:

1. تحديد الأنشطة: من خلال الأنشطة الكثيرة التي تمارس في المستشفى فإنه كلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة تحديد العلاقة بين النشاط والخدمة المقدمة مما يزيد من تكلفة النظام.

إن مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ونوع وحجم ومستوى المعلومات المطلوبة لتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة بأقل تكلفة لازمة لتشغيل واستمرار عمل النظام، ومن الأمثلة على الأنشطة التي قد يقوم بها المستشفى نشاط الشراء حيث يتطلب هذا النشاط القيام بعدد من المهام منها طلب الشراء، تحديد المورد، إصدار أمر الشراء، استلام وفحص المواد... الخ، حيث أن القيام بهذه المهام كلها يكبد المنظمة نفقات واستهلاك لمواردها وذلك لممارسة نشاط الشراء.

2. تحديد تكلفة النشاط: بعد تحديد الأنشطة التي يقوم بها المستشفى، فإنه يتوجب توزيع الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على هذه الأنشطة، وذلك بهدف تحديد التكاليف التي تحملها المستشفى للقيام بهذه الأنشطة، حيث أن العديد من الموارد يمكن تتبعها بشكل مباشر إلى الأنشطة التي استهلكتها، مثل الأدوية التي تم صرفها إلى مريض معين، أو صور الأشعة التي تم إجرائها له أو التحاليل، ومنها مصاريف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر مثل مصاريف الطعام والشراب، وخدمة الغرف، والاستهلاكات ومصاريف الماء والكهرباء.

ومن هنا فإنه يتوجب على مصمم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في هذه المرحلة مراعاة علاقة السبب والنتيجة لتوزيع هذه المصاريف على الأنشطة المختلفة التي تمت داخل المستشفى، وبعبارة أخرى فإن المخرجات النهائية هي التي تستهلك الأنشطة، والأنشطة بدورها تستهلك الموارد والتي تكلفتها تمثل تكلفة النشاط، أي أن الأنشطة عبارة عن حلقة الوصل بين المدخلات (الموارد) والمخرجات (الخدمات الصحية).

3. تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط: حتى يتم توزيع التكاليف على الأنشطة المختلفة فإنه لا بد من تحديد مسبب التكلفة وهو ما يسمى بموجه تكلفة النشاط، ومسبب التكلفة يعتبر وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات، وبالتالي هو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

وعند اختيار مسبب (موجه) تكلفة النشاط فإنه لا بد من مراعاة أمور متعددة منها:

- يجب أن يرتبط (موجه) مسبب تكلفة النشاط برابط منطقي بمجموعات التكلفة، فمثلاً ارتباط تكلفة خدمة التمريض بعدد زيارات المريض الواحد في اليوم.
- إمكانية تحديد مسبب (موجه) تكلفة النشاط بسهولة، فمثلاً إمكانية تحديد عدد زيارات الممرض للمريض الواحد في اليوم.

4. **تخصيص تكاليف الأنشطة:** في هذه المرحلة يتطلب منا تحديد نسبة التحميل من موجّهات التكلفة للمخرجات النهائية، وبناء عليه يتوجب أن تكون موجّهات التكلفة قابلة للقياس وذلك لاعتمادها كأساس لتحميل المخرجات النهائية بحصتها من مجمعات التكلفة التي تم تحديدها مسبقاً، فعلى سبيل المثال يتوجب علينا معرفة عدد الساعات اللازمة لتجهيز غرفة العمليات لإجراء عملية جراحية معينة، وذلك لكي تتمكن من احتساب بشكل دقيق.

وبعد ذلك يتم حصر وتحديد مقدار استهلاك المنتجات من موجّهات التكلفة ليتم تحديد تكلفة الخدمة المقدمة للمريض والتي تتكون من العناصر التالية:

- تكلفة المواد المباشرة: والتي تتضمن مقدار العلاجات أو الأدوية التي تم استخدامها للحالة المرضية الواحدة، مثل عدد ونوع الفحوص المخبرية التي تم إجرائها، حيث يتم تحديد الاستهلاك من هذه المواد بواسطة ما يسمى بقائمة المواد المستخدمة.
 - كلفة العمل المباشر: حيث تتميز المستشفيات عن غيرها في تحديد العمل المباشر من كونها ترتبط بعقود مع الأطباء مبنية على أساس الزيارة لمريض محدد.
 - كلفة الأنشطة المستهلكة (التكاليف غير المباشرة): وتتضمن الكلفة التي سيتم تخصيصها من مجمعات التكلفة المختلفة، مثل خدمات المريض، وخدمات الطعام والشراب، وخدمات الإقامة الأخرى، وخدمات الطاقم الإداري وغيرها.
- وقد تم دراسة وحصر عناصر التكاليف الغير مباشرة المستخدمة عادة في المستشفيات، ودراسة الأساس الملائم (موجّهات التكلفة) للتوزيع على أساس الأنشطة المحددة وهذا ما يوضحه الجدول رقم (03)¹⁵:

جدول رقم (03): عناصر التكاليف وموجّهات التكلفة في المستشفى

الرقم	عناصر التكاليف	موجّهات التكلفة
1	رواتب الإداريين والمحاسبين	عدد العاملين
2	رواتب موظفي الاستعلامات والأمن	عدد المرضى
3	تجهيزات إدارية ومكتبية	عدد العاملين
4	رواتب عمال الخدمات	المساحة (م ²)
5	أجور الهاتف والماء	عدد العاملين
6	الوقود والكهرباء	المساحة (م ²)
7	صيانة الأبنية	المساحة (م ²)
8	صيانة أجهزة إدارية ومكتبية	عدد العاملين
9	صيانة أجهزة التكييف	المساحة (م ²)
10	صيانة أجهزة طبية	قيمة الأجهزة الطبية
11	صيانة أثاث قيمة الأثاث	قيمة الأثاث
12	تقادم الأجهزة الطبية	قيمة الأجهزة الطبية
13	تقادم أجهزة التكييف	المساحة (م ²)
14	تقادم أجهزة إدارية ومكتبية	عدد العاملين
15	تقادم الأبنية	المساحة (م ²)

المصدر: بتصرف الباحثين، فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، نموذج مقارح للعيادات الطبية الشعبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، 2007، ص38.

بالنسبة للخطوة الثانية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تتمثل في تحديد الأنشطة الأساسية في المستشفيات، وتحديد موجهات التكلفة المستخدمة لتخصيص تكاليف تلك الأنشطة إلى المنتج النهائي وهو المريض والجدول التالي يبين ذلك.

جدول رقم (04): الأنشطة الأساسية في المستشفيات وموجهات تكلفتها

الرقم	الأنشطة	موجهات التكلفة
1	الاستعجالات	عدد مرضى النشاط
2	الأشعة	عدد الأشعة
3	مخابر التحاليل الطبية	عدد الاختبارات
4	الصيدلية ومخزن الأدوية	عدد المرضى
5	الجراحة العامة	عدد مرضى النشاط
6	الإنعاش الطبي	عدد مرضى النشاط
7	الطب الداخلي	عدد مرضى النشاط
8	طب الأطفال	عدد مرضى النشاط
9	طب الأمراض المعدية	عدد مرضى النشاط
10	جراحة الأذن والأنف والحنجرة	عدد مرضى النشاط
11	طب العظام	عدد مرضى النشاط
12	طب الأمراض الصدرية	عدد مرضى النشاط
13	التضميم والتجبير	عدد المرضى
14	طب الأسنان	عدد مرضى النشاط
15	الصيدلية ومخزن الأدوية	عدد المرضى

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول السابق نلاحظ انه تم تقييم تكلفة الأنشطة من خلال الاعتماد إما على عدد المرضى أو عدد مرضى النشاط أي وفق مع ما يتماشى والنشاط الموجود في المستشفى.

ولأجل التطبيق العملي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يتطلب الأمر وضع مجموعة جداول أخرى تؤدي بدورها إلى تحديد أغراض التكلفة المتمثلة بالمريض، حيث أن الخطوة التالية يتم فيها إحداث مصفوفة تبين استفادة كل نشاط من كل نوع من أنواع التكاليف غير المباشرة، والجدول التالي يبين ذلك.

جدول رقم (05): مصفوفة تبين العلاقة بين التكاليف الغير مباشرة والنشاط المستفيد منها

مجموع التكاليف غير المباشرة للنشاط	رؤساء الإدارات والخاسين	رؤساء موظفي الاستعلامات والأمن	تجهيزات إدارية ومكتبية	رؤساء عمال الخدمات	أجر طاقف والماء	الوقود والكهرباء	صيانة الأنبية	صيانة أجهزة إدارية ومكتبية	صيانة أجهزة التكييف	صيانة أجهزة طبية	صيانة آلات قيمة الآلات	تقديم الأجهزة الطبية	تقديم أجهزة التكييف	تقديم أجهزة إدارية ومكتبية	تقديم الأنبية	التكاليف غير المباشرة	الأنشطة
------------------------------------	-------------------------	--------------------------------	------------------------	--------------------	-----------------	------------------	---------------	----------------------------	---------------------	------------------	------------------------	----------------------	---------------------	----------------------------	---------------	-----------------------	---------

	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	الاستعمالات
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	الأشعة
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	مخابر التحاليل الطبية
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	الصيدلية ومخزن الأدوية
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	الجراحة العامة
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	الإنعاش الطبي
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	الطب الداخلي
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	طب الأطفال
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	طب الأمراض المعدية
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	جراحة الأذن والأنف والحنجرة
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	طب العظام
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	طب الأمراض الصدرية
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	التصميم والتجبر
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	طب الأسنان
	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	الصيدلية ومخزن الأدوية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المصدر السابق الذكر.

من خلال الجدول السابق نلاحظ عدم وجود علامة (X) في بعض الخانات وهذا نتيجة كون النشاط لن يحمل بهذا النوع من التكاليف المباشرة، وهذا لعدم وجود رابط (موجه التكلفة المعني) بينهما.

تعتبر المعلومات الخاصة الجداول السابقة (3، 4، 5) بمثابة المعايير المستخدمة لتطبيق هذا النظام (ABC) للوصول إلى تكاليف مفصلة تحدد تكلفة النشاط ومن ثم تكلفة المريض بأفضل نتيجة ممكنة لتمكن في النهاية من الرقابة والتخطيط المستقبلي الفعال، كما أن هذه الجداول لا يتم إعدادها فيك مرة يتم فيها إعداد حسابات التكاليف، بل إنما يتم دراستها وتحديد ما مرة واحدة، ليعتمد عليها مستقبلاً، فهي نسبياً تعد من الثوابت، قد تحتاج إلى تحديث إذا ما استحدثت أمر ما.

من خلال الخطوات السابقة يتم التوصل إلى نصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة، وتمثل هذه الخطوات الجزء الأهم من نظام عمل (ABC).

إما الخطوة التالية فيعمل نظام (ABC) على توزيع التكاليف الكلية للأنشطة على أغراض التكلفة المتمثلة (بالمريض)، للوصول إلى كلفة المريض من كل نشاط، وذلك ما يوضحه الجدول الآتي:

جدول رقم (06): توزيع تكاليف الأنشطة على المنتج النهائي (المريض)

الرقم	الأنشطة	تكلفة النشاط			موجّهات التكلفة المريض	تكلفة المريض
		غير المباشرة	المواد المباشرة	الأجور المباشرة		
1	الاستعمالات				عدد مرضى النشاط	
2	الأشعة				عدد الأشعة	
3	مخابر التحاليل الطبية				عدد الاختبارات	
4	الصيدلية ومخزن الأدوية				عدد المرضى	
5	الجراحة العامة				عدد مرضى النشاط	
6	الإنعاش الطبي				عدد مرضى النشاط	
7	الطب الداخلي				عدد مرضى النشاط	
8	طب الأطفال				عدد مرضى النشاط	
9	طب الأمراض المعدية				عدد مرضى النشاط	

10	جراحة الأذن والأنف والحنجرة				عدد مرضى النشاط
11	طب العظام				عدد مرضى النشاط
12	طب الأمراض الصدرية				عدد مرضى النشاط
13	التضيق والتجبير				عدد المرضى
14	طب الأسنان				عدد مرضى النشاط
	الصيدلية ومخزن الأدوية				عدد المرضى

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على زماط حسن السليم، 2007، ص 42

من خلال تطبيق الجدول رقم (06) فإنه يمكن الحصول على تكلفة المريض من كل نشاط وفق المعادلة التالية:

- تكلفة المريض من كل نشاط = مجموع تكاليف النشاط / موجه تكلفة النشاط
وعليه فإن تكلفة المريض الكلية تساوي مجموع تكاليف الأنشطة التي استفاد منها المريض في المستشفى.

نتائج الدراسة

من خلال ما سبق في الدراسة النظرية يمكن الوصول إلى استنتاج ما يلي:

- فشل الأنظمة التقليدية للتكاليف في تحديد العلاقة بين السبب متمثل بالنشاط والنتيجة متمثلة بالتكلفة وذلك من خلال استعمالها مجمع واحد للتكاليف والذي يتم تجميع التكاليف غير المباشرة فيه ومن ثم تحديد معدلات التحميل التي ستكون مضللة وغير واضحة بسبب فشلها في إعطاء صورة واضحة عن علاقة السبب والنتيجة وذلك بسبب وجود تكاليف غير متجانسة في مجمع التكاليف الذي لا يرتبط مع النشاط بعلاقة واضحة
- ازدياد أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الصحية بسبب ازدياد الإنفاق على القطاع الصحي والذي يعود بشكل أساسي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.
- يقوم نظام (ABC) على فكرة أساسية وهي أن المنتجات (الخدمات) هي التي تستهلك الأنشطة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وهذا على عكس الطرق التقليدية التي تقوم على فكرة أن المنتجات (الخدمات) هي التي تقوم باستهلاك الموارد.
- تطبيق نظام التكاليف على أساس التكلفة (ABC) يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة وحساب تكلفة الخدمة العلاجية في القطاع الصحي وبالذات في المستشفيات.
- نظام التكاليف على أساس التكلفة (ABC) قادر على توفير معلومات خاصة بتكلفة الخدمات الصحية أكثر دقة، مما يساهم بمساعدة متخذي القرار باتخاذ قراراتهم الإدارية بالشكل الصحيح وفي الوقت المناسب.
- زيادة فاعلية الدور الرقابي عند استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من خلال زيادة درجة التفصيل في المعلومات المقدمة إلى الإدارة عن أنشطة المستشفى وضرورة الأخذ بعين الاعتبار التوقيت المبكر في التحكم في الأنشطة من خلال زيادة الرقابة على موجبات الكلفة المختلفة للأنشطة ومحاولة التخلص من الأنشطة غير الضرورية وتخفيضها وزيادة التركيز على الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمستشفى وزيادة فاعليتها.

المراجع المعتمدة

¹- ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية: المؤسسة العمومية بالجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر 2010، ص 140.

²- ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 218.

³- زينبات محمد محرم واخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 394.

- ⁴- درغام ماهر موسى، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، ص 679.
- ⁵- فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، 2007، ص 33.
- ⁶- محمد علي السيدية، منى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية المجلد 2، العدد 3، 2006، ص 120.
- ⁷- محمد علي السيدية، منى سالم حسين المرعي، مرجع سابق، ص 122.
- ⁸- محمد علي السيدية، منى سالم حسين المرعي، مرجع سابق، ص 125.
- ⁹- **Datar Srikant M. Foster George Horngren Charles T, CostAccounting, Prentice-Hall, 2000, p144.**
- ¹⁰- محمد فؤاد الليثي، مدخل اعداد الموازنة التخطيطية للتكاليف الاجتماعية باستخدام نموذج (بوكس- جنكينز) المتكاملة، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، العدد 57، المملكة العربية السعودية، 1988، ص ص: 106-107.
- ¹¹- Horngren.C.T, and all, Cost Accounting A Managerial Emphasis, UpperSaddle River, 12th Ed, New Dersey, USA, 2006, pp :147-148
- ¹²- رضا إبراهيم صالح، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالمملكة العربية السعودية، 2002، ص 77.
- ¹³- Horngren C.T, and all, op.cit., p144.
- ¹⁴- Drury Colin, Management Accounting for Business, 3rd Edition, Bath: U K, Patrick Bond, 2006, p154.
- ¹⁵- فيصل زماط حسن السليم، مرجع سابق، ص ص: 38.
- ¹⁶- ابوبكر يوسف محمد، مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط والدور التأثيري لنظم تقييم الأداء الداخلي، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، 2004، ص 28.