

دور محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية وصعوبات استخدامها بالمستشفيات  
دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية بمدينة الأبيض في السودان

*The role of cost accounting in determination of health services cost and  
difficulties of using it in hospitals: A field study on governmental  
hospitals in Elobeid City in Sudan*

الصادق محمد ادم علي

[elsadigshubka@yahoo.com](mailto:elsadigshubka@yahoo.com)، جامعة كردفان (السودان)،

تاريخ النشر: 2024/07/31

تاريخ القبول: 2024/06/17

تاريخ الاستلام: 2024/01/27

**ملخص:**

هدفت الدراسة إلى الاستقصاء عن الصعوبات التي تواجه المستشفيات عينة الدراسة في استخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية، كما هدفت إلى معرفة دور محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالسودان. ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج التاريخي، الاستنباطي، الاستقرائي والمنهج التحليلي الوصفي، كما اعتمدت الدراسة على الاستبانة في جمع بيانات الدراسة الميدانية. توصلت الدراسة لعدد من النتائج منها توجد بالمستشفيات الحكومية الكوادر المدربة لاستخدام محاسبة التكاليف كما تدعم الإدارة العليا ذلك واستخدام محاسبة التكاليف بالمستشفيات الحكومية يساعد في تحديد عناصر تكلفة الخدمات الصحية.  
**كلمات مفتاحية:** محاسبة، تكاليف، خدمات، صحية.

**Abstract:**

*The study aimed to investigate the difficulties facing the hospitals of the study sample in usage of cost accounting in determining the cost of health services and also it aimed to know the role of cost accounting in determining the cost of health services in government hospitals in Sudan. In order to realize the study purposes, the historical, deductive, inductive and descriptive analytical approaches had been used. The study also relied on the questionnaire to collect field study data. The study reached a number of results, including that there are governmental hospitals trained personnel to use cost accounting, and senior management supports this, and the use of cost accounting in government hospitals helps in determining the elements of the cost of health services.*

**Keywords:** Cost, accounting, Health, services.

## 1. مقدمة :

تعتبر المحاسبة بصفة عامة نظام لتوفير المعلومات والمساعدة في تحقيق الأهداف وأن محاسبة التكاليف كفرع من أفرع المحاسبة يعتمد على عدد من الأساليب التي تمكنه من الإدارة في وظائفها المتعددة ونسبة لزيادة الأنشطة الصحية والاهتمام بها تحتاج المستشفيات بصفة مجملية والمستشفيات الحكومية بصفة أخص إلى الاستفادة من محاسبة التكاليف في عملية تحديد وقياس تكلفة الخدمة الصحية والاعتماد على تقارير محاسبة التكاليف في عملية التخطيط والرقابة وضبط التكلفة وتقييم الأداء وترشيد القرارات بهذا القطاع المهم ولذلك تناولت هذه الدراسة دور محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية وصعوبات التطبيق على المستشفيات الحكومية العاملة في مدينة الأبيض بالسودان.

### 1.1 مشكلة الدراسة :

تم صياغة المشكلة في السؤال الرئيسي هل توجد صعوبات بالمستشفيات لاستخدام محاسبة التكاليف كأداة مساعدة للإدارة وما دورها في تحديد تكلفة الخدمات الصحية؟ وتفرعت منه الأسئلة الآتية:

- هل توجد صعوبات لاستخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات؟

- ما دور محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات السودانية؟

### 2.1 أهمية الدراسة:

الأهمية العلمية : تنبع أهمية الدراسة العلمية من الاهتمام بالمفاهيم العلمية لمحاسبة التكاليف ومحاسبة تكاليف الخدمات الصحية .

الأهمية العملية للدراسة : تتمثل في أهمية الوقوف على المشاكل التي تواجه الممارسة العملية لمحاسبة التكاليف في قياس وتحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات السودانية .

### 3.1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى:

- الاستقصاء عن الصعوبات التي تواجه المستشفيات عينة الدراسة في استخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية.

- معرفة دور محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالسودان.

### 4.1 فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى : لا توجد صعوبات لاستخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالسودان.

الفرضية الثانية : تساعد محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالسودان.

### 5.1 منهجية الدراسة :

شملت المناهج المستخدمة في الدراسة المنهج التاريخي حيث تم استخدامه في عملية استعراض وتحليل بعض المنهج ويستخدم الدراسات العلمية السابقة، المنهج الاستنباطي ويستخدم لتحديد طبيعة المشكلة، لاختبار فرضيات الدراسة، المنهج التحليلي الوصفي ويستخدم في تحليل بيانات الدراسة الميدانية .

### 6.1 مصادر جمع المعلومات:

المصادر الأولية الملاحظة والاستبانة والمصادر الثانوية المراجع والمجلات العلمية المحكمة والرسائل العلمية .

### 7.1 حدود الدراسة :

حدود زمانية : العام الجامعي 2021-2022م

حدود مكانية : دراسة ميدانية علي المستشفيات الحكومية بمدينه الأبيض \_ السودان

### 8.1 هيكل الدراسة :

يتكون هيكل الدراسة من المقدمة، الإطار المفاهيمي ، الدراسة الميدانية والخاتمة .

### 9.1 الدراسات السابقة:

استعرض الباحث عدد من الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة الحالية وتحليل تلك الدراسات وبيان أوجه الاختلاف بينها وبين دراسة الباحث وقد تم ترتيبها تاريخياً على النحو التالي:

هدفت الدراسة التي قدمها حسن (2005) إلى التعرف على الجدوى من تطبيق مدخل المحاسبة عن التكلفة علي أساس النشاط في القطاع الإقتصادي للخدمات الصحية بمصر، ومدى قدرته علي تقديم خدمات بمستوى أفضل قد لا تتوافر في حالة تطبيق المداخل التقليدية للمحاسبة عن التكلفة، وتحسين جودة الخدمات الصحية المقدمة وما يرتبط بها من أنشطة. ومن النتائج أن استخدام هذا المدخل في قطاع الخدمات الصحية يساعد في تحقيق عملية الرقابة على تكاليف الأنشطة المختلفة وتخفيض التكاليف لمواجهة المنافسة والمساعدة على التسعير السليم للخدمة الصحية، وأوصت الدراسة قطاع الخدمات الصحية بتبني استراتيجيات تنافسية ملائمة والاهتمام بتطبيق مفاهيم إدارة التكلفة الشاملة. ويتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على الاهتمام بمدخل المحاسبة على أساس النشاط كأحد الأساليب المعاصرة لمحاسبة التكاليف. وهدفت دراسة Atuly (2006) إلي وضع نموذج لإدارة التكاليف استراتيجياً من خلال التكامل بين التكلفة علي اساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن وتطبيقه في مؤسسات الرعاية الصحية بكندا، توصلت الدراسة إلى العديد من

النتائج منها يعتبر نظام التكاليف علي أساس النشاط عنصراً مهماً لإدارة التكاليف استراتيجياً، كما يعمل علي التكامل بين نظام التكاليف علي اساس النشاط وبطاقة الاداء المتوازن, كما يقود المؤسسات إلى وضع أفضل في بناء ميزتها التنافسية, واوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق نموذج التكامل بين نظام التكاليف علي اساس النشاط وبطاقة الاداء المتوازن في مؤسسات أخرى غير مؤسسات الرعاية الصحية ويرى الباحث أن تلك الدراسة اهتمت بالتكامل بين نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ومدخل بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسات الرعاية الصحية. بينما دراسة حمدية (2011) هدفت إلى بيان كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الصحية وبيان دورها في معالجة مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة، وخلصت الدراسة الى زيادة الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف في القطاع الصحي نسبة لزيادة الطلب على هذه الخدمات الصحية وبناءً على ذلك أوصت بأهمية تطبيق نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قياس تكاليف الخدمات الصحية بالمؤسسات الصحية بالجزائر. ويرى الباحث أن تلك الدراسة اهتمت بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره أحد الأساليب الحديثة للتكاليف بينما الدراسة الحالية اهتمت بتوفر مقومات نظام محاسبة التكاليف بصفة عامة التقليدي أو الحديث ودوره تحديد تكلفة الخدمات الصحية في السودان. الدراسة التي قدمها محاد وفاتن (2016) تناولت الأهمية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في تحديد وقياس تكلفة الخدمة الصحية في القطاع العمومي الصحي من خلال تصميم نظري لنظام (ABC) بالمستشفيات وأشارت الدراسة إلى الحاجة لهذا النظام للتوزيع العادل للتكاليف غير المباشرة والحاجة لتوفير المعلومات التي تمتاز بالدقة في اتخاذ القرارات الرشيدة ويلاحظ أيضاً هذه الدراسة اقتصرت على دور المحاسبة على أساس الأنشطة في الوحدات التي تنتج خدمات صحية دون الإشارة إلى الأساليب الأخرى لمحاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمة الصحية. أما دراسة Luiza (2017) هدفت إلى مناقشة جوهر محاسبة التكاليف في المستشفيات في بولندا وبالأخص نظام تكاليف الأنشطة وأوضحت الدراسة بأنه توجد في المستشفيات البولندية معايير واضحة لمحاسبة التكاليف والتي يمكن استخدامها لإعادة نقل المعلومات حول التكاليف وتسعير خدمات الرعاية الصحية بشكل صحيح. يتبين أن هذه الدراسة اهتمت بمعايير نظام محاسبة التكاليف في المستشفيات البولندية بينما تهتم الدراسة الحالية بإمكانية الاستفادة من دور محاسبة التكاليف وصعوبات استخدامها بالمستشفيات السودانية. كما تناولت دراسة Josef (2020) ممارسة المحاسبة الإدارية في الرعاية الصحية بالمستشفيات العامة بجمهورية التشيك وأفادت الدراسة بأنه أدت الأهمية المتزايدة لإدارة الأداء في صناعة الرعاية الصحية في زيادة التركيز على ممارسات المحاسبة الإدارية القادرة على تقديم المديرين بالمعلومات ذات الصلة لدعم نشاط صنع القرار الخاص بهم. وأشارت

نتائج الدراسة الى أن المحاسبة الإدارية راسخة وتستخدم في وضع الميزانيات بالمستشفيات العامة بالتشبيك ورأت الاستفادة من كفاءة ممارستها. ويرى الباحث أن الدراسة السابقة اهتمت بممارسة المحاسبة الإدارية في تكاليف الرعاية الصحية بينما الدراسة الحالية اهتمت بدور محاسبة التكاليف في المستشفيات. أشارت دراسة Meiryani وآخرون (2020) أن المستشفيات في سبيل القيام بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية لا يمكن فصلها عن التكاليف وهناك أنواع مختلفة من الخدمات في المستشفيات تحمل تكاليف وبما أن المستشفى هي منظمة هدفها الرئيسي هو تقديم الخدمات في شكل فحوصات وعلاج وإجراءات طبية وغيرها من التداوير التشخيصية التي يحتاجها كل مريض في حدود القدرات التكنولوجية والمرافق التي يوفرها المستشفى وبالإضافة إلى ذلك، يقدم المستشفى أيضاً خدمات استشارية توفر المعلومات والمشورة للمرضى الأمر الذي يتطلب تنفيذ الدورة التشغيلية والاستثمارية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. ويلاحظ الباحث أن هذه الدراسة عنيت بأهمية النظام المحاسبي في المستشفيات ولم تهتم بالدور الخاص لنظام محاسبة التكاليف في المستشفيات. كما استهدفت دراسة إيمان ويوسف (2021) عملية تقدير حدود الإنتاج وقياس الكفاءة التقنية للمستشفيات المتخصصة في الجزائر وذلك بالاعتماد على أسلوب المقاربة العملية بالتركيز على طريقة تحليل الحدود العشوائية وتوصلت الدراسة إلى أن المدخلات من تكاليف العمل ورأس المال تحمل المستشفيات عينة الدراسة تكاليف غير مستغلة. يلاحظ الباحث أن الدراسة السابقة استهدفت قياس الكفاءة التقنية للمستشفيات في الجزائر بينما استهدفت الدراسة الحالية الاستقصاء عن صعوبات استخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية في السودان.

## 2. الإطار المفاهيمي

### 1.2 مفهوم محاسبة التكاليف:

من حيث الظهور والتطور محاسبة التكاليف تعد ضمن مجموعة العلوم الحديثة التي تأصلت قواعدها ونظرياتها في الآونة الأخيرة إلا أن جذورها تمتد بعيداً في أعماق التاريخ والقرون. فبينما يؤرخ البعض لظهور الوعي التكاليفي الحقيقي في عالم المال والأعمال بنهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي (بباوي، 1978، ص 7). ومن حيث ارتباطها بالعلوم الأخرى والهدف تعتبر محاسبة التكاليف علم من العلوم الاجتماعية تهدف إلى تحديد تكلفة الوحدات المنتجة ومساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة في عملية الإنتاج والتسويق من خلال تحديد الاسعار عبر استخدام نظريات التكاليف المختلفة. ومن حيث ارتباطها بالعبء التكاليفي أن اصطلاح التكاليف يشير إلى مجموع النفقات المدفوعة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة يتوقع منها إيراد أو منفعة إما نتيجة بيعها أو استعمالها وإذا لم يتحقق الإيراد فان النفقات المدفوعة تعتبر خسارة للمشروع

(النور والشريف، 2006، ص 11). ووفقاً لوجهة نظر الباحث أن محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة يعمل على تحقيق الأهداف المرتبطة بخدمة الإدارة داخلياً من خلال مجموعة من الأساليب العلمية.

## 2.2 نظام محاسبة التكاليف:

تضمن الأدب المحاسبي العديد من التعريفات والمفاهيم لنظام محاسبة التكاليف، منها على سبيل المثال هو نظام يهتم في الأساس بتحديد وقياس تكلفة الوحدة المنتجة بغرض تسعير وتخطيط ورقابة الأنشطة المختلفة المتعلقة بعمليات الإنتاج والتوزيع (عبدالخالق، 1975، ص 101). كما تم تعريف نظام محاسبة التكاليف أيضاً بأنه ذلك النظام الذي يتضمن المبادئ والمفاهيم والطرق والإجراءات التي يتم بموجبها تحديد وقياس وتحليل وعرض التحليل بالصور المختلفة (منصور والصادق، 2003، ص 8). كما تشير بعض الدراسات إلى أن إدخال نظام محاسبة التكاليف في أي مؤسسة لا بد أن يوافق مجموعة من العوامل التي تعكس طبيعة نشاط المؤسسة ويصمم بالشكل الذي يمكنه من تحقيق أهدافها ويولي احتياجات إدارتها (بربري وبولحية، 2018، ص 12). ويرى الباحث أن نظام محاسبة التكاليف بأنه مجموعة الإجراءات التي تعمل مع بعضها من أجل تحقيق أهداف محاسبة التكاليف.

## 3.2 أهداف محاسبة التكاليف :

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية هي (السيد، 2009، ص 217): تحديد التكاليف الفعلية للمنتج أو النشاط، الرقابة على التكاليف، توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط والمساعدة في رسم السياسات وترشيد القرارات الإدارية. بينما يرى الباحث أن أهداف محاسبة التكاليف يمكن ربطها بالأهداف الإدارية من تخطيط ورقابة وتقييم الأداء وتنسيق وترشيد القرارات باستخدام الأساليب المختلفة لمحاسبة التكاليف.

## 4.2 أساليب محاسبة التكاليف:

حتى تتمكن محاسبة التكاليف من تحقيق أهدافها تعتمد وتستند على مجموعة من الأساليب والتي تشمل نظريات التكاليف المختلفة وطرق تقدير التكاليف ونظام التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية هذا إلى جانب الأساليب المعاصرة كإدارة الجودة الشاملة، نظم الإنتاج الفوري، نظرية القيود وتكاليف الجودة التي أوجدتها بيئة التصنيع الحديثة والتي تشمل متغيراتها كل من العملاء، المنتجات، الأسواق، المنافسة والتكنولوجيا (حسين، 2004، ص 21). وقد أدت هذه التطورات الحديثة للمحاسبة أو ما يطلق عليه البعض التحليل الاستراتيجي للتكلفة من خلال فهم وتحليل التكلفة الخاصة بالشركة (محمد، قنديل وبلتاجي، 2010، ص 21)، كما أعتبرها آخرون بأنها أساليب متعلقة بمفاهيم إدارة التكلفة من خلال اعتمادها على أدوات وأساليب فنية متطورة مثل تحليل التكلفة على أساس الأنشطة وهندسة القيمة وتحليل سلسلة القيمة

(عبد الرحمن، 2013، ص 19). مما تقدم يرى الباحث أن الأساليب الحديثة للتكاليف تشمل نظام التكلفة على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، تحليل سلسلة القيمة، التحسين المستمر، تكاليف دورة حياة المنتج، إدارة الجودة الشاملة، تكاليف الجودة، نظام الانتاج في الوقت المناسب، نظرية القيود، بطاقة قياس الأداء المتوازن وهندسة القيمة.

## 5.2 مفهوم الخدمات الصحية:

يقصد بمفهوم الخدمة بصفة عامة المنافع التي تقدمها أصول المنشأة (جوهر، 1996، ص 157). وهذا يعني أن الخدمة هي مجموع المنافع التي يتحصل عليها مستخدم الخدمة نتيجة لاستخدام جميع الأصول بالمنشأة. ومن التعريفات التي قدمت فيما يتعلق بمفهوم الخدمات الصحية أنها كل ما يوفره القطاع الصحي في الدولة من خدمات سواء كانت موجهة للفرد أو للمجتمع أو للبيئة (فاطمة وغويبي، 2018، ص 27). بينما يرى الباحث أن الخدمات الصحية هي الخدمات التي ترتبط بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بصحة الإنسان البدنية والنفسية والتي يجب أن توفرها الدول للأفراد من خلال المؤسسات ذات الصلة بالصحة.

## 6.2 مفهوم تكاليف الخدمات الصحية:

هي التكاليف التي تشمل تكاليف مباشرة وغير مباشرة والتي تتحملها المؤسسات الصحية عند تقديم الخدمة وترتبط بعلاقة طردية مع جودة الخدمة المقدمة (إبراهيم، الهادي وعلي، 2023، ص 5). ويشير البعض إلى تعقيد مشكلة التزايد الكبير والمستمر في تكلفة الخدمات الطبية يرجع لكونها متعلقة بمتغيرات مادية، بشرية، مالية وبنظم المعلومات والاتصال (بومرداس، 2018، ص 188). كما يمكن تعريف تكاليف الخدمات الصحية بأنها التكاليف اللازمة لتقديم الخدمات الصحية وتتضمن جميع عناصر التكلفة بتبويباتها المختلفة وفقاً لأساليب ونظم التكاليف المختلفة المستخدمة بالمؤسسة.

## 3. الدراسة الميدانية

### 1.3 مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الإداريين والمحاسبين والمرجعيين الداخليين في المستشفيات الحكومية بمدينة الأبيض في السودان والتي شملت المستشفى التعليمي والسلاح الطبي ومستشفى الأمل الطبي.

### 2.3 عينة الدراسة:

تم الاختيار لعينة عشوائية بسيطة مكونة من (48) فرد من مجتمع الدراسة حيث تم توزيع استمارات الاستبانة على مفردات العينة حسب المركز الوظيفي (مدير عام, مدير إدارة, مدير مالي, مراجع داخلي ومحاسب) ويعتبر حجم العينة مقبول .

### 3.3 أداة الدراسة:

أعتمد الباحث على استخدام الاستبانة كوسيلة رئيسة لجمع البيانات من العينة.

### 4.3 الأساليب الإحصائية:

استفاد الباحث من البرنامج الإحصائي المعروف الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) واعتمدت الدراسة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات على مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي:

أ- معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach لحساب الثبات والصدق الإحصائي لعبارات الفرضيات.  
ب- الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية Means & Standard deviations للإجابات من أفراد العينة ومقياس ليكرت الخماسي والمدى لحساب درجة الأهمية النسبية للمتوسطات.

ج- اختبار درجة الاستقلالية ( t ) للعينة الواحدة One-Sample Statistics-t test للتحليل لبيانات فرضيات الدراسة ومقياس جوتمان لاختبار الفرضيات .

### 5.3 درجة الأهمية النسبية للأوساط الحسابية حسب مقياس ليكرت الخماسي

تم استخدام المقياس الخماسي لليكرت لكل إجابات أفراد العينة وإعطاء الأوزان لكل مستوى من مستويات المقياس وبيان الأهمية النسبية لكل مستوى منها والجدول (1) يبين ذلك على نحو ما يلي :

الجدول (1) بيان الأهمية النسبية للأوساط الحسابية حسب المقياس الخماسي لليكرت لإجابات أفراد العينة

المقياس	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
مقدار الوزن	5	4	3	2	1
درجة الأهمية النسبية	4.26 فأكثر	3.43-4.25	2.62-3.42	1.81-2.61	1-1.80
تفسير درجة الأهمية	مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً
القرار	القبول بشدة	القبول	المحايدة	الرفض	الرفض بشدة

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

الجدول (1) يبين مستويات إجابات أفراد العينة حسب المقياس الخماسي لليكرت والتي تتمثل في أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق ولا أوافق بشدة. وقد تم إعطاء كل مستوى وزن من 5 الى 1 حسب الترتيب التنازلي وبما أن أعلى فئة وزنها 5 (أوافق بشدة) وأدنى فئة (لا أوافق بشدة) وزنها 1 كان المدى 4 أي الفرق بين أعلى فئة 5 وأدنى فئة 1 ومن ثم تم حساب الأهمية النسبية بقسمة المدى على أعلى فئة (5/4) فكانت النتيجة 0.80 وعند إضافة 1 باعتباره أقل مستوى في المقياس تم حساب درجة الأهمية النسبية لجميع

المستويات وعليه إذا كانت درجة الأهمية النسبية أعلى من الحد الأدنى لمستوى المحايدة (2.62) يتم القبول وإذا كانت أقل منه يتم الرفض ويعنى عدم وجود علاقة إحصائية وسوف يعتمد الباحث على ذلك في التحليل.

### 6.3 صدق وثبات أداة الدراسة:

تم حساب معامل الثبات والصدق الداخلي لعبارات الاستبانة من العينة بموجب معادلة ألفا كرونباخ ويوضح الجدول رقم (2) نتائج الصدق والثبات الإحصائي لإجابات أفراد العينة.

جدول (2) الثبات والصدق الداخلي لعبارات الفرضية

البيان	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ	معامل الصدق	النتيجة
الفرضية الأولى	10	0.98	0.97	صدق وثبات عبارات الفرضية الأولى
الفرضية الثانية	10	0.99	0.81	صدق وثبات عبارات الفرضية الثانية

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2023م .

يتضح من الجدول (2) أن معامل ألفا كرونباخ كان 0.98 للفرضية الأولى و0.99 للفرضية الثانية وهذا يدل على درجة ثبات واتساق عبارات كل فرضية ، كما كانت قيمة معامل الصدق 0.97 للفرضية الأولى و0.81 للفرضية الثانية وهذا أيضاً يشير الى مصداقية عبارات كل فرضية في تحقيق الغرض منها .

### 7.3 تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة :

جدول (3) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب النوع

النوع	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	24	50%
أنثى	24	50%
المجموع	48	100%

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

يلاحظ من الجدول (3) تساوي تكرار نسبة النوع بين الذكور والإناث وهذا يدل على الأخذ في الحسبان الآراء لمختلف الجنسين مما يزيد من شمولية معلومات الدراسة.

جدول (4) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
محاسبة	24	50%
إدارة	3	6,25%
اقتصاد	3	6,25%

## الصادق محمد ادم علي

37,5%	18	أخرى
100%	48	المجموع

المصدر من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2023م

يلاحظ من الجدول (4) أعلاه أن 24 فرداً من أفراد العينة وبنسبة 50% تخصصهم محاسبة، وأن 3 فقط من أفراد العينة تخصصهم إدارة وبنسبة 6,25%، وأيضاً 3 من أفراد العينة وبنسبة 6,25% تخصصهم اقتصاد، كما أن هنالك 18 من أفراد العينة وبنسبة 37,5% من التخصصات الأخرى. ويستنتج مما تقدم أن معظم أفراد العينة تخصصهم محاسبة وهذا يعني المعرفة بمفاهيم محاسبة التكاليف وبالتالي يمكن الإعتماد على بياناتهم.

جدول (5) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي:

النسبة المئوية	التكرار	المركز الوظيفي
6,25%	3	مدير عام
6,25%	3	مدير طبي
12,5%	6	مدير مالي
45,83%	22	محاسب
20,83%	10	مراجع داخلي
8,34%	4	مدير إدارة
100%	48	المجموع

المصدر: الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2023م.

يتضح من الجدول (5) أن تكرار المدير العام والمدير الطبي 3 بنسبة 6,25% لكل من الوظيفتين وأن مركز المدير المالي تكراره 6 من أفراد العينة وبنسبة 12,5%، وأن وظيفة المحاسب بتكرار 22 من أفراد العينة وبنسبة 45,83%، ووظيفة المراجع الداخلي بتكرار 10 من أفراد العينة وبنسبة 20,83% ومدير إدارة أخرى بتكرار 4 من أفراد العينة وبنسبة 8,34%. ويستنتج مما تقدم أن المكون الأكبر من وظيفة المحاسب والمراجع الداخلي وبالتالي يزيد من إمكانية الإعتماد على بياناتهم في التحليل.

جدول رقم (6) التوزيع التكراري لأفراد عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
22.91%	11	( اقل من 5 سنوات )
16.67%	8	من (5 – 10 سنة)
10.42%	5	من (10 – 15 سنه)
50%	24	من (10 سنه فاكثر)
100%	48	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2023م.

يلاحظ من الجدول (6) أن 11 من أفراد العينة وبنسبة 22.91% يعملون بخبرة عملية أقل من 5 سنوات ، بينما بتكرار 8 من أفراد العينة وبنسبة 16.67% يعملون بخبرة عملية تقع بين 5 وأقل من 10 سنوات ، بينما كان التكرار 5 من أفراد العينة وبنسبة 10.42% يعملون بخبرة عملية تتراوح بين 10 وأقل 15 سنه ، بينما كان أعلى تكرار 24 من أفراد العينة وبنسبة 50% يعملون بخبرة عملية من 15 سنه فاكثر . ويتضح من ذلك ارتفاع خبرة الباحثين مما يجعل المعلومات في درجة عالية من الدقة ويزيد نسبة الإعتماد عليها في التحليل الإحصائي.

### 8.3 التحليل الإحصائي لعبارات فرضيات الدراسة:

بغرض التحليل الإحصائي للبيانات واختبار فرضيات الدراسة تم حساب الأوساط الحسابية ، الانحرافات المعيارية ، الترتيب ، قيمة  $F$  ، مستوى المعنوية ومعامل الارتباط وذلك لكل عبارة من عبارات الفرضيات كما هو موضح بالجدول المتعلقة بكل فرضية على النحو التالي:

أ- التحليل الإحصائي لعبارات الفرضية الأولى :

تنص الفرضية الأولى للدراسة على أنه: لا توجد صعوبات لاستخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالسودان. وقد تم وضع عشر عبارات لإثبات صحة هذه الفرضية ويبين الجدول رقم (7) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لكل عبارة من عبارات الفرضية الأولى عند مستوى المعنوية 0.00 ودرجة الحرية 47 على نحو ما يلي :

جدول (7) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لعبارات الفرضية الأولى

الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
1	0.74	4.00	يوجد بالمستشفى نظام مستندات لتسجيل تكاليف الخدمات الصحية
4	0.95	3.84	توجد مجموعة دفاتر لتسجيل تكاليف الخدمات الصحية
7	0.93	3.65	يوجد بالمستشفى أقسام تنسب إليها التكلفة
9	1.18	3.40	يتم تحديد الخدمة الصحية كمقياس لتحديد التكلفة
2	0.84	3.94	يتم إعداد تقارير لتكاليف الخدمات الصحية بالمستشفى
8	1.06	3.64	توجد أسس لقياس تكلفة الخدمات الصحية
10	1.02	3.19	يوجد تقرير لتحديد الانحرافات في التكاليف بالمستشفى
5	1.02	3.75	توجد تقارير لإتخاذ القرارات في تكاليف الخدمات الصحية
3	1.14	3.88	توجد كوادر مدربة لاستخدام محاسبة التكاليف في المستشفى
6	1.04	3.67	تدعم الإدارة العليا نظم محاسبة التكاليف بالمستشفى

تشير نتائج الجدول (7) إلى الآتي :

1- أن العبارة يوجد بالمستشفى نظام مستندات لتسجيل تكاليف الخدمات الصحية كانت في الترتيب الأول بين بقية العبارات وبمتوسط حسابي 4 وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وانحراف معياري 0.74 وكانت قيمة (ت) 5.50 وبمستوى معنوية أقل من 0.05 وهذا يشير إلى أنه توجد علاقة معنوية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقة لهذه العبارة مما يمكن اعتمادها في التحليل واختبار الفرضيات .

2- يتم إعداد تقارير لتكاليف الخدمات الصحية بالمستشفى كانت في المرتبة الثانية وبمتوسط حسابي 3.94 وهذا يمثل نسبة عالية من الوسط الفرضي وذلك بانحراف معياري 0.84 ومستوى معنوية 0.00 عند درجة حرية 47 وذلك يشير إلى وجود علاقة معنوية بين اجابات المبحوثين في اتجاه الموافقة ولصالح الفرضية الأولى.

3- في حين أنه جاءت العبارة توجد كوادر مدربة لاستخدام محاسبة التكاليف في المستشفى في المرتبة الثالثة وبوسط حسابي 3.88 ومقياس تشتت بانحراف معياري 1.14 ومستوى معنوية أقل من 0.05 عند درجة الحرية 47 وهذا يعني أن العبارة تشير إلى وجود علاقة معنوية بين اجابات أفراد العينة وفي اتجاه يدعم الفرضية الأولى للدراسة.

4- توجد مجموعة دفاتر لتسجيل تكاليف الخدمات الصحية كانت في المرتبة الرابعة وبمتوسط حسابي 3.84 وانحراف معياري للتشتت 0.95 وبمستوى معنوية 0.00 عند درجة حرية 47 وهذا يدل على أنه توجد علاقة معنوية بين اجابات المبحوثين حول هذه العبارة ولصالح اثبات الفرضية الأولى للدراسة .

5- أما الترتيب الخامس للعبارة توجد تقارير لإتخاذ القرارات في تكاليف الخدمات الصحية وبوسط حسابي 3.83 وانحراف معياري 1.02 ومستوى معنوية أقل من 0.05 وعند درجة حرية 47 وهذا يدل على وجود علاقة معنوية بين آراء أفراد عينة الدراسة ولصالح الموافقة على ما جاء بهذه العبارة وبالتالي يمكن الإعتماد عليها في اختبار الفرضية الأولى للدراسة.

6- العبارة تدعم الإدارة العليا نظم محاسبة التكاليف بالمستشفى كانت في الترتيب السادس وبمتوسط حسابي 3.67 وانحراف معياري 1.04 ومستوى معنوية 0.00 عند درجة حرية 47 وهذا يدل على أنه توجد علاقة معنوية بين اجابات المبحوثين حول هذه العبارة ولصالح الموافقة على ما جاء بهذه العبارة مما يدعم صحة الفرضية الأولى للدراسة .

7- يوجد بالمستشفى أقسام تنسب إليها التكلفة جاءت هذه العبارة في المرتبة السابعة وبوسط حسابي 3.65 وانحراف معياري 0.93 ومستوى معنوية أقل من 0.05 عند درجة الحرية 47 وهذا يعني أن هذه العبارة تشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين إجابات أفراد عينة الدراسة حول هذه العبارة وفي اتجاه الموافقة على ما جاء بها ولصالح إثبات الفرضية الأولى للدراسة.

8- العبارة توجد أسس لقياس تكلفة الخدمات الصحية كانت في الترتيب الثامن بين عبارات الفرضية الأولى وبمتوسط حسابي 3.64 أعلى من الوسط الفرضي وانحراف معياري 1.06 وقيمة مستوى المعنوية 0.00 عند درجة حرية 47 وهذا يدل على أنه توجد علاقة معنوية بين إفادات الباحثين بالموافقة على ما جاء بهذه العبارة ولصالح الفرضية الأولى للدراسة .

9- عبارة يتم تحديد الخدمة الصحية كمقياس لتحديد التكلفة كانت في الترتيب التاسع وبمتوسط حسابي 3.40 وانحراف معياري 1.18 ومستوى معنوية 0.00 عند درجة حرية 47 وهذا يدل على أنه توجد علاقة معنوية بين إجابات الباحثين حول هذه العبارة ولصالح الموافقة على ما جاء بهذه العبارة مما يدعم صحة الفرضية الأولى للدراسة .

10- يوجد تقرير لتحديد الانحرافات في التكاليف بالمستشفى كانت في المرتبة العاشرة وبمتوسط حسابي 3.19 وانحراف معياري 1.02 وبمستوى معنوية 0.00 عند درجة حرية 47 وهذا يدل على أنه توجد علاقة معنوية بين اجابات الباحثين حول هذه العبارة ولصالح إثبات الفرضية الأولى للدراسة .

ب- التحليل الإحصائي لعبارات الفرضية الثانية :

تنص الفرضية الثانية للدراسة على أنه: تساعد محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالسودان. وقد تم أيضاً وضع عشر عبارات لإثبات صحة هذه الفرضية ويبين الجدول رقم (8) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والرتبة لكل عبارة من عبارات الفرضية الثانية وعند مستوى المعنوية 0.00 أقل من 0,05 ولكل عبارة من عبارات الفرضية الثانية على نحو ما يلي :

جدول(8) الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لعبارات الفرضية الثانية

الرتبة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبارة
3	0.75	3.90	استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد تكلفة الخدمات الصحية من المواد المباشرة
8	0.92	3.56	استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد تكلفة الخدمات الصحية من المواد غير المباشرة
4	0.95	3.89	استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد تكلفة الخدمة الصحية من الأجور المباشرة
7	1.00	3.65	استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد تكلفة الأجور غير المباشرة للخدمة الصحية

## الصادق محمد ادم علي

9	0.82	3,52	استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد التكلفة الإضافية المباشرة للخدمات الصحية بالمستشفى
10	1.07	3.31	استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد التكلفة الإضافية غير المباشرة للخدمات الصحية
1	0.90	4.00	استخدام محاسبة التكاليف يساعد على الدقة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية
5	0.95	3.83	استخدام محاسبة التكاليف يساعد في الرقابة على تكلفة الخدمات الصحية
6	1.10	3.75	استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد تكلفة الخدمة الصحية في الوقت المناسب
2	0.87	3.96	استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد تكلفة الخدمة الصحية في مراكز التكلفة المختلفة

المصدر: من إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2023م .

تشير نتائج الجدول (8) أعلاه إلى الآتي :

1- أن العبارة استخدام محاسبة التكاليف يساعد على الدقة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية قد حصلت على الترتيب الأول بين بقية العبارات وبمتوسط حسابي 4 وهو أعلى من الوسط الحسابي الفرضي وبانحراف معياري 0.90 وكانت قيمة مستوى المعنوية أقل من 0.05 وهذا يشير إلى أنه توجد علاقة معنوية بين استخدام محاسبة التكاليف والدقة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية ولصالح الفرضية الثانية للدراسة.

2- استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد تكلفة الخدمة الصحية في مراكز التكلفة المختلفة كانت هذه العبارة في المرتبة الثانية وبمتوسط حسابي 3.96 وهذا يمثل نسبة أعلى من الوسط الفرضي وذلك بإنحراف معياري 0.87 ومستوى معنوية 0.00 عند درجة حرية 47 وذلك يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين اجابات المبحوثين ولصالح الموافقة على ما جاء بهذه العبارة ولخدمة الفرضية الثانية للدراسة.

3- في حين أنه جاءت العبارة استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد تكلفة الخدمات الصحية من المواد المباشرة في المرتبة الثالثة وبوسط حسابي 3.90 ومقياس تشتت بإنحراف معياري 0.75 وكانت قيمة مستوى المعنوية أقل من 0.05 عند درجة الحرية 47 وهذا يعني أن العبارة تشير إلى وجود علاقة معنوية بين استخدام محاسبة التكاليف وتحديد تكلفة الخدمات الصحية من المواد المباشرة في اتجاه يدعم الفرضية الثانية للدراسة.

4- العبارة استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد تكلفة الخدمة الصحية من الأجور المباشرة كانت في المرتبة الرابعة وبمتوسط حسابي 3.89 وانحراف معياري 0.95 وبمستوى معنوية 0.00 عند درجة حرية 47 وهذا يدل على أنه توجد علاقة معنوية بين اجابت أفراد العينة حول هذه العبارة وبالموافقة ولصالح الفرضية الثانية للدراسة .

5- أما العبارة استخدام محاسبة التكاليف يساعد في الرقابة على تكلفة الخدمات الصحية في المرتبة الخامسة وبوسط حسابي 3.83 وانحراف معياري 0.95 وقيمة مستوى المعنوية أقل من 0.05 وعند درجة حرية 47 وهذا يدل على وجود علاقة معنوية بين استخدام محاسبة التكاليف والرقابة على تكلفة الخدمات الصحية ولصالح الفرضية الثانية للدراسة.

6- استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد تكلفة الخدمة الصحية في الوقت المناسب هذه العبارة من أسئلة الفرضية الثانية كانت في الترتيب السادس وبمتوسط حسابي 3.75 وانحراف معياري لقياس التشتت 1.10 ومستوى معنوية 0.00 عند درجة حرية 47 وهذا يدل على أنه توجد علاقة معنوية بين إجابات افراد العينة حول هذه العبارة وبالموافقة ولصالح غرض الفرضية الثانية للدراسة .

7- في حين أنه جاءت العبارة استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد تكلفة الأجور غير المباشرة للخدمة الصحية في المرتبة السابعة وبوسط حسابي 3.65 ومقياس تشتت بانحراف معياري 1 وكانت قيمة مستوى المعنوية أقل من 0.05 عند درجة الحرية 47 وهذا يعني أن هذه العبارة تشير إلى وجود علاقة معنوية بين استخدام محاسبة التكاليف وتحديد تكلفة الأجور غير المباشرة للخدمة الصحية في اتجاه لصالح إثبات الفرضية الثانية للدراسة.

8- استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد تكلفة الخدمات الصحية من المواد غير المباشرة هذه العبارة من أسئلة الفرضية الثانية كانت في الترتيب الثامن بين عبارات الفرضية الثانية وبمتوسط حسابي 3.56 وبانحراف معياري للتشتت 0.92 ومستوى معنوية 0.00 عند درجة حرية 47 وهذا يدل على أنه توجد علاقة معنوية بين استخدام محاسبة التكاليف وتحديد تكلفة الخدمات الصحية من المواد غير المباشرة ولصالح إثبات صحة الفرضية الثانية للدراسة .

9- كانت في المرتبة التاسعة وبمتوسط حسابي 3.52 وانحراف معياري للتشتت 0.82 وبمستوى معنوية 0.00 عند درجة حرية 47 العبارة استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد التكلفة الإضافية المباشرة للخدمات الصحية بالمستشفى وهذا يدل على أنه توجد علاقة معنوية بين إجابات الباحثين حول هذه العبارة ولصالح اثبات الفرضية الثانية للدراسة .

10- عبارة استخدام محاسبة التكاليف يساعد على تحديد التكلفة الإضافية غير المباشرة للخدمات الصحية كانت في الترتيب العاشر والأخير وبمتوسط حسابي 3.31 وانحراف معياري 1.07 ومستوى معنوية 0.00 عند درجة حرية 47 وهذا يدل على أنه توجد علاقة معنوية

بين إجابات المبحوثين حول هذه العبارة ولصالح الموافقة على ما جاء بهذه العبارة مما يدعم صحة الفرضية الثانية للدراسة .

### 9.3 إختبار الفرضيات :

لاختبار الفرضيات اعتمدت الدراسة بالإضافة للتحليل أعلاه على نتائج اختبار جوتمان لتجميع عبارات كل فرضية ويتم قبول الفرضية إذا كانت قيمة الارتباط موجبة ومستوى المعنوية يساوي أو أقل من 0.05. إختبار الفرضية الأولى : لا توجد صعوبات لاستخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالسودان. ويوضح الجدول رقم (9) نتائج اختبار جوتمان لتجميع عبارات الفرضية الأولى للدراسة كما يلي:

جدول (9) نتائج اختبار الفرضية الأولى للدراسة

معامل الارتباط	درجة الثقة	قيمة F	درجة الحرية	درجة الحرية الجمعية	مستوى المعنوية
0.98	%95	48.82	47	432	0.00

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2023م .

يتضح من الجدول (9) أعلاه أن نتيجة اختبار فرضية الدراسة الأولى أظهرت معامل ارتباط موجب 0.98 وهو ارتباط قوي وقيمة F كانت 48.82 وبمستوى معنوية 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 عند درجة حرية فردية 47 ودرجة حرية جمعية (تراكمية) لإجابات المبحوثين على جميع عبارات الفرضية 432 وهذا يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الأولى للدراسة وبالإشارة لنتائج تحليل الجدول (7) أعلاه هذا يدل على صحة فرضية الدراسة الأولى والتي تنص على أنه: (لا توجد صعوبات لاستخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالسودان).

. اختبار الفرضية الثانية :يساعد استخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالسودان. ويوضح الجدول رقم (10) نتائج اختبار جوتمان وذلك لتجميع عبارات الفرضية الثانية للدراسة كما يلي:

جدول (10) نتائج اختبار الفرضية الثانية للدراسة

معامل الارتباط	درجة الثقة	قيمة F	درجة الحرية	درجة الحرية الجمعية	مستوى المعنوية
0.98	%95	51.75	47	432	0.00

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الدراسة الميدانية 2023م .

يتضح من الجدول (10) أعلاه أن نتيجة اختبار فرضية الدراسة الثانية أظهرت معامل ارتباط موجب 0.98 وهو ارتباط قوي وقيمة F كانت 51.75 وبمستوى معنوية 0.00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 عند درجة حرية فردية 47 ودرجة حرية جمعية (تراكمية) لإجابات المبحوثين على جميع عبارات الفرضية 432 وهذا يدل على وجود علاقة معنوية بين إجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرضية الثانية للدراسة وبالإشارة لنتائج تحليل الجدول (8) أعلاه هذا يدل على صحة فرضية الدراسة الثانية والتي تنص على أنه: (يساعد استخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالسودان).

#### 4. الخاتمة

تناول البحث المفاهيم المرتبطة بمحاسبة التكاليف ونظام التكاليف وأهداف محاسبة التكاليف وأساليبها ومفهوم تكلفة الخدمات الصحية واستخدام برنامج التحليل الإحصائي لتحليل البيانات واختبار الفرضيات وتوصلت الدراسة لعدد من النتائج التي حققت أهداف الدراسة ويمكن عرضها في مجموعتين حيث شملت المجموعة الأولى: يوجد بالمستشفيات الحكومية مجموعة مستندية ودفترية لتسجيل تكاليف الخدمات الصحية، توجد أسس علمية لتحديد وقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالأبيض ، تستخدم المستشفيات الحكومية عينة الدراسة تقارير لتحليل انحرافات التكاليف واتخاذ القرارات وتوجد بالمستشفيات الحكومية الكوادر المدربة لاستخدام محاسبة التكاليف كما تدعم الإدارة العليا ذلك. يلاحظ أن النتائج أعلاه ترتبط بمقومات نظام محاسبة التكاليف والذي يمكن استخدامه بالمستشفيات عينة الدراسة لأنها تجيب عن السؤال الفرعي الأول للدراسة وتحقق الهدف الأول للدراسة وبالتالي إثبات صحة الفرضية الأولى للدراسة بأنه لا توجد صعوبات لاستخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالسودان. بينما المجموعة الثانية من نتائج الدراسة تضمنت: استخدام محاسبة التكاليف بالمستشفيات الحكومية يساعد في تحديد عناصر تكلفة الخدمات الصحية، يساعد استخدام أساليب محاسبة التكاليف على الرقابة والدقة والتوقيت المناسب لتكاليف الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية عينة الدراسة. وأيضاً يلاحظ أن هذه المجموعة تمثل الأدوار التي يمكن أن تساعد الإدارة بالمستشفيات في حالة استخدام محاسبة التكاليف وبالتالي تحقق الهدف الثاني للدراسة وتثبت صحة الفرضية الثانية للدراسة وهي يساعد استخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالسودان. وبناءً على النتائج السابقة توصي الدراسة بالآتي:

أ-على الجهات المسؤولة توجيه المستشفيات الحكومية بالالتزام باستخدام نظام محاسبة التكاليف في تحديد تكاليف الخدمات الصحية.

ب-على المستشفيات الاستفادة من التقارير الرقابية لمحاسبة التكاليف لضبط تكاليف الخدمات الصحية.

ج-ضرورة اعتماد القرارات الإدارية بالمستشفيات الحكومية على تقارير أساليب محاسبة التكاليف.

د-تعزيز وتطوير مقومات وسبل استخدام محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية .

ه-إجراء دراسات تفصيلية باستخدام الأساليب المختلفة لمحاسبة التكاليف في تحسين جودة وكفاءة الخدمات الصحية بالمستشفيات الحكومية بالسودان.

## 5. قائمة المراجع:

### المراجع باللغة العربية:

-إبراهيم لكموتة ، الهادي ضيف الله محمد وعلى، العبسي،(2023)،تكاليف جودة الخدمات الصحية، مجلة المنهل الإقتصادي، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي،الجزائر،6(1).

-إيمان عامر ويوسف صوار(2021)،تقدير حدود الإنتاج وقياس الكفاءة التقنية في المستشفيات المتخصصة في الجزائر باستخدام تحليل الحدود العشوائية خلال الفترة 2011-2015،مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة ،الجزائر،4(2).

-بباوي سمير فهمي ،(1978)، التكاليف المباشرة ،القاهرة ، دار النهضة ، مصر.

-بربري محمد أمين وبولحية الطيب،(2019)، أهمية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية -دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الأخوات باج الشلف، مجلة دراسات العدد-الإقتصادي،الأغواط،1(2).

-بومرداس خدير ونسيمة جامعة،(2018)،إدارة تكلفة الخدمة الصحية كوسيلة للتحكم وترشيد النفقات الصحية، مجلة المقار للدراسات الاقتصادية ، المركز الجامعي تندوف، الجزائر،(2).

-جوهر محمد،(1996)،دليل المحاسبة بالإنجليزية، جامعة عين شمس ،القاهرة، مصر.

-حسن مراد السيد،(2005)، استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحسين اقتصاديات تكلفة جودة العلاج الطبي، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر.

-حسين احمد حسين على،(2004)، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الإسكندرية، الدار الجامعية ، مصر.

-حمدي سعاد(2011)،استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجزائرية (قسم الأشعة)،بسكرة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص المحاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

-السيد سيد عطاء الله،(2009)، المفاهيم المحاسبية الحديثة ،عمان ، دار الياقوت للنشر، الأردن .

- عبد الخالق احمد فؤاد، (1975)، المحاسبة ونظم المعلومات، القاهرة، دار الانسان، مصر .
- عبد الرحمن عاطف عبد المجيد، (2013)، إطار مقترح لإدارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تقييم قيمة المنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي، مصر 17(2).
- فاطمة عشة وغويتي لعربي، (2018)، الأعمال الإلكترونية في المؤسسات الصحية ودورها في تحسين الخدمات الصحية، تجربة استونيا مع قراءة للواقع الجزائري، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، الجزائر، (2).
- محاد عريوة، وفاتن سعدوني، (2016)، تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي العمومي، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، الجزائر، (2).
- محمد محمد الفيومي، قنديل ياسر سعيد وبلتاجي يسري محمد، (2010)، المحاسبة الإستراتيجية، الإسكندرية، دن، مصر .
- منصور فتح الرحمن الحسن والصدیق بابكر إبراهيم، (2003)، محاسبة تكاليف (1)، الخرطوم، دار جامعة السودان المفتوحة، السودان .
- النور عبد الناصر ابراهيم والشريف عليان، (2006)، محاسبة التكاليف الصناعية، عمان، دار الميسرة للنشر والتوزيع الاردن.

#### المراجع باللغة الإنجليزية:

- Luiza Piersial, (2017), Cost Accounting for Management of Health Services
- in a Hospital, Folia Oeconomica 3(329). DOI: <http://dx.doi.org/10.18778/0208-6018.329.14>.
- Meiryani, Gatot Soepriyanto, Dianka Wahyuningtias, Dew, (2020), perspective in hospital. I international journal of online and biomedical Engineering (iJOE), 16(08). DOI: 10.3991/ijoe.v16i08.14721
- Josef, Krupicka, (2020), The management accounting practices in healthcare: The case of Czech public hospitals. European Financial and Accounting Journal, 15(1).
- Atuly Venka Tramanan, (2006), Developing a Strategic Cost Management Mode, Combining The Balance Scorecard And Activity Based Costing, Master Of Science In Management, University Of Leth Bridge.