

قياس كلفة الخدمات الصحية باستعمال نظام التكاليف على اساس الأنشطة (ABC)

الخزينة بغى ل فوطك ه طكعكى /طك - ل نغ بطك يب {

خ. علا؟ جـز

جـلع ب غىخ - ك بى لأخرب ع لاف نخ

طك ق لـب

يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة المتقدمة والمتطورة في مجال تخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف الكلفة المختلفة ، وبعد تطبيقه ومن خلال المؤشرات الإيجابية التي قدمها النظام اتضح أنه نظام فعال في تفادي أوجه القصور في الأنظمة التقليدية للتكاليف ، فمن خلال تقسيم المنشأة إلى أنشطة يمكن لمستعملي التقارير من متابعة الأنشطة وتسهيل إدارة التكاليف والرقابة عليها من خلال المعلومات المفصلة التي يتم الحصول عليها نتيجة تقسيم الوظائف وعدم تجمعها ومن خلال استعمال موجهات الكلفة في تخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات أو الخدمات ، وكل ذلك ساهم في تحديد العلاقة بين السبب ممثلاً بالنشاط والنتيجة متمثلة بالكلفة لأن موجه الكلفة هو العنصر الذي سبب حدوث الكلفة فضلاً عن أن التخصيص والتوزيع باستعمال موجهات التكاليف يحقق عدالة أكبر في التوزيع من الأنظمة التقليدية للتكاليف وبالتالي إلى دقة أكبر في احتساب كلفة المنتج أو الخدمة .

ثم إجراء الدراسة في إحدى المنشآت الخدمية وهي مستشفى الشهيد العلفي في محافظة الحديدة وهي إحدى المؤسسات الصحية الحكومية ذات النفع العام التي تهتم بصحة المرضى وتوفير العلاج اللازم ، وقد تم قياس كلفة الخدمات الصحية في

المستشفى وفق النظام التقليديّة التكاليف ووفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وبعد إجراء المقارنة بين نتائج تطبيق النظامين في المستشفى عينة البحث اتضح تفضيل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على النظام التقليدي للتكاليف بسبب الدقة في النتائج التي تم التوصل إليها والبيانات و المعلومات المفصلة المتوفرة إلى الإدارة لاتخاذ القرارات الصائبة والمفيدة لأداء المستشفى .

وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المنشآت المختلفة بشكل عام والمنشآت الخدمية بشكل خاص وتوسيع دور الكوادر المحاسبية من خلال إعطائهم دوراً أكبر في عملية اتخاذ القرارات فضلاً عن ضرورة استحداث قسم خاص بحسابات التكاليف في مستشفى الشهيد العلفي (عينة البحث) وتوفير الكادر المحاسبي الكفوء القادر على القيام بمهام تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أكمل وجه من خلال إدخاله في دورات تدريبية وتطويرية تخصيصية في هذا المجال .

Abstract

Activity-Based Costing System (ABC) is One System Costs Effective Advanced Avoided The Shortcomings Of The Various Traditional Systems Of The Costs By Relying On The Basic Idea Is That Activities Consume Resources And Products Or Services Are Consumed Activities And This Means That Activities That Cause Costs Not Products Or Services, Which Provides Information Detailed And More Accurate For Management To Enable Activities And Facilitate Cost Management And Control It .

Study Was Conducted In The Hospital Alalvi Which Is One Of The Institutions Of Public Health Concerned With The Health Of Patients And Provide Necessary Treatment For The Citizens, Have Been Measured The Cost Of Health Services To The Hospital Alalvi According To The Traditional System Of Costs And Activity-Based Costing (ABC) System, And Found Through A Comparison Between The Two Systems That The System Costs On The Basis Of Activities To Achieve A More Accurate Comparison Of Costs And Provides More Details Through Costs Linking By Causes And Adopt Them On The Basis Of Achieved More Justice In The Distribution

٤٤ ب٢ك

آلج : آه ب٢ك

تتجلى أهمية البحث من خلال المشاركة في تهيئة إطار نظري ومعرفي عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بشكل عام وفي المنشآت الخدمية التي تعد أحد أهم المفاصل الاقتصادية في العالم بشكل خاص وتطبيقه في المجال الصحي لقياس كلفة الخدمات الصحية في مستشفى الشهيد العلفي (عينة البحث) ،

تتموي : ل ك ب٢ك :-

تعد مشكلة تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة من أهم المشاكل في محاسبة التكاليف التي كانت وما زالت موضع اهتمام العديد من الأبحاث المحاسبية ، ونظراً لفشل الأنظمة التقليدية للتكاليف في توزيع التكاليف بشكل عادل في توفير معلومات مفصلة ودقيقة في مجال تحديد كلفة المنتجات أو الخدمات لأغراض التخطيط والرقابة مما دفع العديد من الباحثين والكتاب إلى السعي نحو تحسين طرق توزيع التكاليف لتحديد كلفة المنتجات أو الخدمات بطريقة دقيقة وسليمة وتوفير المعلومات الملائمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

ويعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة من الأنظمة الكفوية المتطورة و الفعالة التي تفادت أوجه القصور المختلفة في الأنظمة التقليدية للتكاليف من خلال الاعتماد على فكرة أساسية هي أن الأنشطة تستهلك الموارد و المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة وهذا يعني أن الأنشطة هي التي تسبب التكاليف وليس المنتجات أو الخدمات ، وهذا النظام يقدم معلومات مفصلة وأكثر دقة إلى الإدارة تمكنها من متابعة الأنشطة وتسهيل إدارة التكاليف والرقابة عليها .

وبعد البحث والتقصي وجد الباحث أن معظم البحوث والدراسات ركزت بشكل كبير على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المنشآت الصناعية أما إجراءات

تطبيقية في المنشآت الخدمية قليلة بشكل عام ونادرة في المجال الصحي في المستشفيات وتحتاج إلى المزيد من البحث والتأصل العلمي ، ولذلك فإن البحث يأتي مساهمة متواضعة من قبل الباحث لتأصيل البحث والدراسة لقياس كلفة الخدمات الصحية في المستشفيات .

ثالثي : غصدئ هكي - : قع طك عئزب عكوطف صدئ هئية ب :-

أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يؤدي إلى تقديم معلومات أكثر دقة في احتساب كلفة الخدمات الصحية مقارنة بالأنظمة التقليدية . إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يؤدي إلى توفير معلومات مفصلة إلى الإدارة عن كلفة الخدمات الصحية تمكنها من متابعة الأنشطة وتسهيل إدارة التكاليف والرقابة عليها .

رابعاً : أهداف البحث :- يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية :-

تسليط الضوء على مفهوم وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ودراسة خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد كلفة المنتجات أو الخدمات لإدارة المنشأة .

المشاركة في تهيئة إطار نظري ومعرفي عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المنشآت الخدمية وبيان مدى إمكانية تطبيقه فيها فضلاً عن أهم الآثار الإيجابية المترتبة من تطبيق النظام فيها .

بيان كيفية قياس كلفة الخدمات الصحية على أساس الأنشطة من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مستشفى الشهيد العلفي (عينة البحث) ومقارنته مع النظام التقليدي للتكاليف للوقوف على أسباب الاختلاف في النتائج بين النظامين وأسباب تفصيل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على النظام التقليدي للتكاليف .

خامساً : مجال الدراسة ومدتها :-

تعد المنشآت الخدمية في بيئة اليوم أحد المفاصل الاقتصادية المهمة لمعظم دول العالم لكونها ذات علاقة مباشرة مع المواطن ومساهمتها الفعالة و الكبيرة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وانسجاماً مع أهداف ومتطلبات البحث فقد تم اختيار مستشفى الشهيد العلفي بمحافظة الحديدة كعينة للبحث وهي إحدى المؤسسات الخدمية الصحية الحكومية ذات النفع العام التي تهتم بصحة المرضى وتوفير العلاج اللازم للمواطنين وتتكون من مجموعة طبية متكاملة وتحتوي على نظام إداري جيد يمكن الاعتماد عليه في تصميم نظام التكاليف المقترح فضلاً عن حاجة المستشفى لنظام التكاليف لقياس كلفة الخدمات الصحية فيها .

أما مدة الدراسة فقد تم اعتماد الدراسة على أساس البيانات المتوفرة لسنة

٢٠٠٦ عن المستشفى .

سادساً : أسلوب البحث :-

اعتمد الباحث المنهج الاستقرائي للمصادر العلمية من كتب ودراسات منشورة في الجانب النظري من الدراسة واعتمد المنهج التحليلي المنطقي في الجانب العملي من الدراسة من خلال الحصول على البيانات والمعلومات المتوفرة عن المستشفى عينة البحث .

طلبى لآك

لخ م ع م لآك ك عو آزذ زى لآم ب (ABC)

Activity – based Costing

طلبى لآك

فله ل مآهـ م لآك ك عو آزذ زى لآم ب (ABC)

يمكن إبراز مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال التعاريف التي تناولتها الأدبيات المحاسبية بالشكل الآتي :-

وعرفه Maher & Deakin بأنه طريقة تخصص فيها التكاليف على الأنشطة ثم على المنتجات بمدى استفادة المنتج من هذه الأنشطة وتعتمد هذه الطريقة على مفهوم أن المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد .
(Maher & Deakin , ١٩٩٤ : ٨٦)

وعرفه Henke & Jopoede بأنه عبارة عن نظام لتجميع وتوزيع التكاليف يتم بموجبه تخصيص التكاليف على المنتجات اعتماداً على الأنشطة المنجزة عليها والغرض من هذا النظام تزويد الإدارة بالمعلومات الكفوية اللازمة لتلبية متطلبات اتخاذ القرارات الاستراتيجية والتصميم والرقابة على التشغيل .
(Henke & Jopoede , ١٩٩١ : ٨٦٨)

وعرفه (Horngren . et . al) بأنه عبارة عن نظام يركز على الأنشطة كهدف كلفي رئيسي ثم توجيه أو تخصيص تكاليف تلك الأنشطة كتركيبية كلفوية لأهداف كلف أخرى كالمنتجات وبالإمكان تطبيقه ضمن أنظمة التكاليف (الأوامر والمراحل) .
(Horngren et . al , ١٩٩١ : ١٥٠)

أما Davidson فقد عرفه بأنه نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على أحواض (مجمعات)

التكاليف والتي تمثل مراكز الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها .

(Davidson, ١٩٩٤: ٣١٢)

وفي ضوء ما تقدم نستنتج أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام يركز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ومن ثم الربط بين تكاليف هذه الأنشطة وبين المنتجات النهائية أو الخدمات النهائية ولذلك نرى أن عملية تخصيص التكاليف على المنتجات أو الخدمات تتم من خلال مرحلتين الأولى يتم فيها توزيع التكاليف على الأنشطة بوصفها مجمعات للتكاليف (Cost Pool) باستعمال موجه الكلفة (driver Cost) والثانية يتم فيها تخصيص تكاليف الأنشطة على أهداف الكلفة مثل المنتجات أو الخدمات باستعمال موجه الكلفة للمرحلة الثانية .

وتعرف مجمعات الكلفة (Cost Pool) بأنها عبارة عن مجمع لمجموعة من التكاليف المتجانسة يتم توزيعها على أكثر من هدف واحد للكلفة .

(Hilton , ١٩٩١: ١٦٠)

ويعرف موجه الكلفة (Cost driver) بأنه العامل الذي يسبب حدوث الكلفة ولذلك يسمى مسبب الكلفة أي أنه ذو صلة سببية مع الكلفة التي يوزعها ، أما هدف الكلفة فهو أي شيء يراد قياس كلفته بصورة مستقلة كان يكون منتجاً من المنتجات أو خدمة من مجموع من الخدمات أو خطأ إنتاجياً أو قسماً إنتاجياً وغير ذلك .

(Horngren et . al, ١٩٩٧: ٩٤)

إن أهم أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) توفير معلومات مفصلة ويتم ذلك في ضوء ما يقدمه النظام من تفاصيل أكثر للمعلومات مقارنة بالأنظمة التقليدية للتكاليف من خلال تقسيم المنشأة إلى أنشطة وتوزيع التكاليف عليها ثم تخصيصها على المنتجات وذلك باستعمال موجهات التكاليف

المختلفة ولكل نوع من أنواع التكاليف بدلاً من توزيع التكاليف عبر المباشرة بصورة إجمالية وباستعمال أساس واحد على المنتجات أو الخدمات ومن دون تحديد كلفة كل نشاط أو قسم وما استفده منه ، ولذلك فإن هذا التفصيل في الإجراءات سيؤدي إلى تقديم معلومات أوسع عن كل نشاط ويمكن الاستفادة منه في مجالات أكثر مثل اتخاذ قرار تخفيض التكاليف . (سلمان ، ٢٠٠٩ : ٣٢٨)

إن الهدف الأساسي الثاني للنظام هو تزويد المدراء بمعلومات كلفية دقيقة لغرض تحسين مستوى قراراتهم من خلال استعمال النظام لموجهات التكاليف في توزيع كل نوع من أنواع التكاليف والذي سيكون أكثر دقة نسبياً في توزيع هذه التكاليف مما هو عليه في الأنظمة التقليدية للتكاليف التي توزع مجمل التكاليف عبر المباشرة باستعمال أساس واحد والذي غالباً لا يمثل الموجه الأصلي المسبب لكل تلك الأنواع من التكاليف مما يفتح المجال أمام مستخدمي معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لاختيارات أكثر لاتخاذ القرارات الاستراتيجية طويلة الأمد مثل إلغاء منتج أو إلغاء خط إنتاجي أو تخفيض سعره وغيرها (سلمان ، ٢٠٠٩ : ٢١٠)

وقد أكد Cooper & Kaplan إن المدراء في العديد من الشركات التي تطبق النظام يعتقدون أن هذا النظام يقدم معلومات أكثر دقة عن كلفة المنتجات من الأنظمة التقليدية للتكاليف وهذا ما يؤدي بالنتيجة إلى احتمال اتخاذ المدراء لقرارات صائبة وصحيحة وإلى أن تكون فائدة تطبيق النظام أكبر من كلفته مما سيبرر استعماله بالرغم من كلفته العالية. (Cooper & Kaplan , ١٩٩١ : ٢٧٧)

وتعد موجّهات مستوى الوحدة مقاييس للأنشطة التي تتغير مع عدد الوحدات المنتجة والمباعة لذلك فإن جميع موجّهات مستوى الوحدة تتمثل بمقدار حجم المخرجات مثل ساعات العمل المباشرة ، الوحدات المنتجة وساعات عمل المكائن وغيرها .

٢) الأنشطة على مستوى الدفعة Batch-Level Activities :

وتشمل الأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرة تنتج فيها وحدات منتجة ، وهي تمثل واجبات معينة على مستوى دفعة الإنتاج مثل إصدار أوامر الشراء أو إعداد الآلات وشحن البضاعة للعملاء واستلام المواد وتولد التكاليف على مستوى دفعات الإنتاج تبعاً لعدد دفعات الإنتاج وليس تبعاً لعدد الوحدات المنتجة أو المباعة أو أي مقاييس أخرى للحجم وكذلك لا تتأثر بحجم الدفعة فكلية إصدار أمر الشراء واحدة بغض النظر عما إذا كان أمر الشراء يتضمن بند واحد أو مائة بند ، فلذلك فإن كلفة النشاط على مستوى الدفعة للإنتاج مثل كلفة أوامر الشراء تعتمد على عدد أوامر الشراء وليس حجم هذه الأوامر .

(جارلسون ونورين ، ٢٠٠٠ : ٢٢٨)

٣) الأنشطة على مستوى المنتج Product-Level Activities :

وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات ، أي أنها الأنشطة التي ترتبط بالإنتاج بشكل عام مثل مواصفات المنتج وتصميم المنتج ، وهذه الأنشطة تنشأ نتيجة لدعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات بهذه الأنشطة إذ يمكن أن ترتبط ببعض المنتجات دون الأخرى مثل نشاط الفحص فبعض المنتجات تحتاج للفحص في حين لا تحتاج أخرى لنشاط الفحص .

(Garrison, ١٩٩٤: ١٢٣)

٤) الأنشطة على مستوى التسهيلات (مساندة) Facilities-Level Activities : وهي التي توفر التسهيلات لعملية التصنيع بصفة عامة ، أي تلك الأنشطة والعمليات المؤداة على مستوى العملية الإنتاجية ككل ويصعب تخصيصها على منتج معين دون غيره كالأنشطة الإدارية والحراسة والتأمين إذ تعد كلفتها كلفاً تستفيد منها جميع المنتجات ويصعب تخصيصها على المنتجات لذلك يتم تنزيلها بشكل إجمالي من قائمة الدخل لجميع خطوط الإنتاج (أي بمستوى المنشأة ككل) كتكاليف فترة .

(Drury, ١٩٩٢: ٢٧٩)

ومما سبق اتضح أن المستويات الثلاثة الأولى (الوحدة ، الدفعة ، المنتج) هي الأنشطة التي تدخل في بناء المنتج أي يمكن أن تعد من أنشطة العمليات الإنتاجية والمباشرة وأما المستوى الرابع (التسهيلات) فهي أنشطة تخدم العمليات الإنتاجية وليس لها ارتباط مباشر في إنتاج المنتج لذلك يمكن اعتبارها من الأنشطة غير المباشرة .

ب- الخطوة الثانية تجميع تكاليف الأنشطة في مجموعات التكاليف : بعد إتمام عملية تحديد وتحليل الأنشطة في المنشأة وتعيين فعالية كل نشاط يتم تحديد مركز كلفة لكل نشاط ومن خلاله يتم تسجيل تكاليف الأنشطة وبشكل مفصل وتسمى المراكز التي يتم تجميع التكاليف فيها بأحواض (مجموعات) التكاليف Cost Pools ويعرف مركز النشاط بأنه وحدة أو قسم في المنشأة ينجز نشاط فيها أو إنه عبارة عن مجمع للمبلغ الذي سوف يتم توزيعه على المنتجات في المرحلة الثانية من عملية التوزيع.

(Helnkamp, ١٩٨٧: ٥٢٨)

وإذا كانت الأنشطة قليلة العدد في المنشأة فإنه يمكن تخصيص تكاليف الأنشطة باستعمال موجه للتكاليف الخاصة بها على المنتجات وأما إذا كانت الأنشطة كبيرة العدد فإنه يمكن تجميع الأنشطة في مجتمعات تكاليف Cost Pools بإذ يحتوي كل مجمع كلفة على عدد من الأنشطة بإذ يستخدم موجه كلفة واحد لكل مجمع كلفة على أن يراعي التناسب والتجانس في الأنشطة في مجمع الكلفة الواحد.

(سلمان ، ٢٠٠٩ : ٣٣٣)

ج- الخطوة الثالثة تحديد مقاييس الأنشطة (موجهات التكاليف): ويتم في هذه الخطوة اختيار موجهات التكاليف للأنشطة وموجه الكلفة Cost drive هو مصطلح يستخدم لوصف الأحداث أو القوى التي تؤثر بصورة مباشرة على تكاليف الأنشطة ولذلك يجب أن يكون هنالك ارتباط قوي بين موجه (مسبب) الكلفة والنشاط المعني .

ويقصد بموجه التكاليف الأساس الذي يتم توزيع التكاليف بموجبه ويشترط

في العنصر الذي يكون موجهاً للتكاليف أن تغيره زيادة أو نقصان يؤدي إلى تغيير في الكلفة الكلية لأهداف الكلفة .

(blocher. et .al , ٢٠٠٢:٩٥)

ولذلك يجب عند اختيار موجهات التكاليف الأخذ بنظر الاعتبار

العوامل الآتية : (Drury, ٢٠٠٠:٣٤٣)

(١) يجب أن يوفر تفسير جيد للتكاليف في كل مجمع كلفة نشاط .

(٢) يجب أن يكون قابل للقياس بيسر والحصول على البيانات

بشكل سهل نسبياً وتكون كلفة القياس مناسبة .

(Horngren et . al , ١٩٩٧:٩٤)

وبصورة عامة يوجد نوعان من موجّهات التكاليف هما :-

(١) موجّهات التكاليف المالية : وهي الموجّهات التي تكون على شكل مقاييس

مالية مثل كلفة الأجر المباشرة وكلفة المواد المباشرة والمبيعات وغيرها

(٢) موجّهات التكاليف غير المالية : وهي الموجّهات التي تكون على شكل

متغيرات غير مالية مثل عدد الوحدات المنتجة أو عدد الوحدات المباعة أو

عدد الأجزاء وغيرها ، وتقسّم موجّهات التكاليف غير المالية إلى نوعين هما

الموجّهات الكمية (الحجمية) والموجّهات الفترية إذ يتم الحصول على

الموجّهات الكمية من احتساب عدد مرات إنجاز النشاط أو استعماله مثل

عدد مرات الفحص أو عدد مرات التهيئة بينما الموجّهات الزمنية تستخدم

الوقت المطلوب لإنجاز كل حدث في النشاط لتخصيص التكاليف مثل

ساعات العمل وأوقات التهيئة أو ساعات الفحص .

ويفضل استعمال موجّهات التكاليف غير المالية على موجّهات التكاليف

المالية عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وذلك لأن

موجّهات التكاليف المالية تؤدي إلى زيادة الانحرافات الحاصلة من جراء عملية

التوزيع للتكاليف لوجود القيم المالية والتي تؤدي في كثير من الأحيان إلى عدم

العدالة وعدم المنطقية في التوزيع بسبب عدم تساويها في أهداف التكاليف المختلفة

فمثلاً إن استعمال قيمة المبيعات في التوزيع بعد غير مفضل لأن عدد الوحدات

المباعة ستكون مرجحة بسعر البيع الذي يكون من دون علاقة سببية مع التكاليف

الموزعة و إن اختلاف سعر البيع في المنتجات المختلفة سيؤدي إلى عدم العدالة في التوزيع لعدم وجود علاقة سببية بين المعدل المرجح (سعر البيع) والتكاليف الموزعة وهذا بدوره سيؤدي إلى تخفيض دقة النتائج .

د- الخطوة الرابعة تحديد كلفة المنتجات (أهداف الكلفة) : بعد تجميع التكاليف المتحققة وتحميلها على الأنشطة بواسطة موجهات التكاليف للمرحلة الأولى يتم توزيعها تكاليف الأنشطة على المنتجات وفق موجهات التكاليف للمرحلة الثانية (النهائية) التي تعد حلقة الوصل ما بين الأنشطة النهائية والمنتجات .

ويعتمد تحديد نوعية موجه الكلفة المختار على نظم القياس المستخدم لقياس كلفة الوحدات المرتبطة لكل موجه كلفة ودرجة الارتباط بين موجه الكلفة المختار والاستهلاك الفعلي للمنتجات المتمثلة من ذلك النشاط وكذلك تأثيره السلوكي ، و أما بالنسبة لعدد موجهات الكلفة فيعتمد على مستوى الدقة المطلوبة في قياس كلفة الوحدة المنتجة ودرجة تنوع المنتجات والكلفة النسبية لمختلف الأنشطة والعلاقة الارتباطية المتداخلة بين موجهات الكلفة نفسها .

(Kaplan & Atkinson, ١٩٩٨: ١٠٥)

بنفس عدد المنتجات وأما بالنسبة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة فإن هدف الكلفة الأول الأنشطة ولكون المنتج يتكون من خلال مروره في أكثر من نشاط لذلك سيكون هنالك أكثر من حوض واحد للكلفة لكل منتج من المنتجات بينما سيكون حوض واحد للكلفة لكل منتج في ظل الأنظمة التقليدية .

(Horngrn et.al, ٢٠٠٠:١٥٣)

٣) إن الأنظمة التقليدية تركز على المنتجات أو الخدمات باعتبارها هدفاً للكلفة مما يؤدي إلى تقديم النتائج بصورة إجمالية ولا تقدم أي تفاصيل عنها بينما في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم التركيز على المنتجات أو الخدمات بوصفها الهدف الثاني للتكاليف مما يعطيه ميزة في تقديم معلومات أكثر تفصيلاً سواء كانت مالية أو غير مالية .

(Jems & Marrow, ١٩٨٩:٤٢)

٤) يتم استعمال أسس التوزيع المالية (النقدية) بصورة واسعة مثل كلفة الأجور المباشرة وكلفة المواد المباشرة وغيرها في ظل الأنظمة التقليدية للتكاليف بينما يتم في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة استعمال أسس التوزيع (موجهات التكاليف) عبارة عن متغيرات غير مالية (الكمية) مثل عدد أجزاء المنتج أو عدد الوحدات المنتجة وغيرها مما سيؤدي إلى التخلص من التوزيع غير العادل والذي سيحصل بسبب استعمال الأسس المالية في التوزيع وهذا لا يعني أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يستخدم أسس مالية أحياناً ولكنه يفضل الأسس غير المالية تفادياً للانحرافات في التوزيع وزيادة في الدقة .

(Horngrn et.al,٢٠٠٠:١٥٢)

٥) إن عملية التوزيع في ظل الأنظمة التقليدية للتكاليف تتم على مرحلتين يتم في الأولى توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز الكلفة ومن ثم يتم توزيع تكاليف المراكز الخدمية على المراكز الإنتاجية و أما في المرحلة الثانية يتم توزيع تكاليف المراكز الإنتاجية على الوحدات المنتجة بالاعتماد على معدلات تحميل مقدرة على أساس ساعات العمل المباشرة أو كلفة الأجور المباشرة وغيرها بينما يتم توزيع وتخصيص التكاليف في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مرحلتين يتم في الأولى توزيع وتخصيص التكاليف على أحواض التكاليف بينما يتم في المرحلة الثانية تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وذلك باستعمال موجهات التكاليف .

(Drury,١٩٩٨:٣٤٣)

٦) لا تستخدم الأنظمة التقليدية الحاسوب بشكل واسع عند تشغيل النظام بسبب بساطة العمليات وعدم وجود تعقيدات تواجه مستخدم هذه الأنظمة للتكاليف بينما في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة تستخدم الحاسبات المتقدمة جداً بشكل واسع بسبب كثرة الأنشطة والتعقيدات التي تواجه مستخدم ومصمم النظام وتعدد موجهات التكاليف وبالتالي ستكون كلفة استعمال الحاسوب أكبر إلا أن المنافع ستكون كبيرة من إذ سرعة إنجاز العمليات وتقديم البيانات بتفاصيل أكثر ودقة أفضل مقارنة بالأنظمة التقليدية للتكاليف .

(Hilton, ١٩٩٩:٩٠)

٧) لا يتطلب بشكل كبير تجانس التكاليف في حوض التكاليف في ظل الأنظمة التقليدية للتكاليف بينما يتطلب بشكل دقيق التجانس والترابط في التكاليف ضمن حوض التكاليف لكل نشاط .

٨) يتم التركيز على المنتجات أو الخدمات كمولدات للكلفة في ظل الأنظمة التقليدية للتكاليف بينما يتم التركيز على الموارد والأنشطة كمولدات للتكاليف في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة .
أما محددات استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة :-

١) إن كفاءة استعمال النظام تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمحركات التكاليف وذلك ليس بالأمر السهل ولذلك من الضروري تحديد أفضل محرك لكلفة (مسبب لها) النشاط ودراسة الآثار السلوكية له .

(Maher, ١٩٩٧:٢٣٨)

٢) إن النظام لا يستطيع تخصيص بعض التكاليف على الأنشطة والتي تجمع عند مستوى التسهيلات ويتم اختيار أساس معين لتوزيع هذه التكاليف .

٣) إن كلفة تطبيق النظام مرتفعة عموماً لذلك يجب الموازنة بين الكلفة والمنفعة للنظام ولكن في الآجل الطويل يحقق النظام منافع جيدة في مجال الرقابة على التكاليف وتحسين الأداء الإداري وفتح مجالات واسعة لتخفيض التكاليف .

(Jiambalvo, ٢٠٠١:١٧٥)

ولذلك فإن تطبيق النظام يمكن أن يقابل بتحد كبير ويمكن أن تقرر الإدارة أن تكاليفه كبيرة لدرجة لا تبرر المنافع المتوقعة منه .

٤) إن البيانات التي يقدمها النظام تعد ملائمة فقط إذا كانت التكاليف يمكن تجميعها بأنشطة متجانسة ذلك أن هذه التكاليف المجمعة في مجتمعات التكاليف متناسبة بشكل تام مع الأنشطة وهذا الافتراض لا يصح دائماً لا سيما عندما يتم توحيد تكاليف نشاطين أو أكثر غير مترابطين بصورة كبيرة فضلاً عن أنه يتطلب بيانات تشغيلية كثيرة وتكنولوجيا حاسوب عالية واستعمال رموز تسهل تجميع المعلومات .

(Rayburn, ١٩٩٦:٣٧٨)

كك طئؤظ

م لئك ك عو آزذ زئ لأم بغيك ء قك ل ب

إن دراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة منذ بدايتها كانت في مجال القطاع الصناعي إلا أنه يمكن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال القطاع الخدمي طالما أن هناك أنشطة ومخرجات يمكن تطبيق مفاهيم نظام التكاليف على أساس الأنشطة عليها ولا يختلف المدخل العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المنشآت الخدمية عنه في المجالات الصناعية إذ يتم تقسيم المنشأة الخدمية إلى أنشطة وتحديد مجتمعات الكلفة للأنشطة المختلفة وتصنيف التكاليف على مستويات الأنشطة المختلفة ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على أهداف الكلفة (الخدمات) باستعمال موجه الكلفة بالاعتماد على علاقة السبب والنتيجة بين موجه الكلفة والخدمات .

(Horngrn et.al, ٢٠٠٠: ١٥٣)

إن أنظمة التكاليف التقليدية تعد الكثير من التكاليف في المنشآت الخدمية على أنها تكاليف ثابتة وغير مرتبطة بمعظم القرارات ، ولذلك فإن المعلومات التي توفرها هذه الأنظمة لا تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة ولا توفر المعلومات اللازمة لتحسين العمليات ورسم السياسات الإدارية المختلفة الأمر الذي أدى بالمنظمات الخدمية نحو تبني أنظمة تكاليف حديثة منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

(Drury, ١٩٨٩: ٦٦)

وتحتوي المنشآت الخدمية على مجموعة من الأقسام أو الوحدات التي يتم فيها تحقيق أهداف المنشأة الرئيسية والتي تعد أقسام إنتاجية مثل أقسام الجراحة والباطنية والقلب والأطفال في المستشفيات وأقسام مرحلة البكالوريوس والدراسات

العليا في الجامعات وقسم الأطفعة والمشروبات وقسم الغرف في الفنادق وعلى العكس من ذلك فإن الإدارات أو الأقسام الخدمية لا تعمل بشكل مباشر في الأنشطة التشغيلية (الإنتاجية) ولكنها تقدم المساعدات و الخدمات التي تسهل عمل هذه الأنشطة مثل المراجعة الداخلية وحسابات التكاليف والصيدلية في المستشفيات ، وعلى الرغم من أن الأقسام الخدمية لا تشترك بصورة مباشرة في الأنشطة الرئيسية التشغيلية بالمنشأة إلا أن التكاليف التي تتحملها هذه الأقسام تعد جزء من كلفة الخدمة المقدمة

(جاريسون ونورن ، ٢٠٠٠ : ٨٥٠)

ويتم تحديد الأنشطة التي تسبب التكاليف في الأقسام الخدمية ومن ثم قياس استهلاك الأقسام الأخرى من هذه الأنشطة بالاعتماد على موجهات الكلفة (مسبب الكلفة) في الأقسام الخدمية و الذي قد يكون ساعات العمل المباشرة أو عدد العاملين أو المساحة أو أي مقياس آخر لقياس أنشطة الأقسام ، و يختار المدراء موجه الكلفة الملائم الذي يعكس أكبر قدر ممكن من الدقة المنافع التي تستفيد منها الأقسام الإنتاجية من القسم الخدمي .

إن الأهداف الكبيرة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في المنشآت الخدمية لا تختلف عنها في المنشآت الصناعية فالمدراء في المنشآت الخدمية بحاجة إلى معلومات أكثر دقة عن كلفة الخدمات التي تقدمها منشآتهم لاستعمالها في تحسين العمليات وتلبية احتياجات زبائنهم بشكل أفضل فضلاً عن اكتشاف الطرق

المختلفة إلى تخفيض التكاليف دون التأثير على جودة الخدمة وتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات .

ويقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات كلفوية أكثر تفصيلاً في المنشآت الخدمية مقارنة بالأنظمة التقليدية للتكاليف التي توضح كلفة كل نوع من أنواع الخدمات بينما في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة سوف يتم توضيح كلفة الخدمات الإجمالية المختلفة فضلاً عن كلفة كل نشاط دخل في إنجاز تلك الخدمة ومعلومات تفصيلية عن الأنشطة المختلفة لإنجاز تلك الخدمة مما يؤدي إلى توفير مقاييس للإدارة لمراقبة الأداء غير المالي للأنشطة الهامة ففي المستشفيات مثلاً يوفر معلومات هامة عن مدة انتظار المريض قبل إجراء الكشف الطبي عليه أو عمل فحص فني كما هو الحال عليه في قسم الأشعة و قسم المختبر.

ويوضح الشكل رقم (٤) الأنشطة الخدمية وموجهات الكلفة المستخدمة لها .

شكل رقم (٤)

الأنشطة الخدمية وموجهات الكلفة المستخدمة لها

موجهات الكلفة	الأنشطة الخدمية
---------------	-----------------

وزن أو عدد القطع المغسولة	المغسلة
عدد الرحلات	الخدمات الأرضية في المطار
التحليل الدوري للحالات أو عدد العاملين أو عدد ساعات العمل	الخدمات الطبية
التحليل الدوري للخدمات المقدمة أو عدد ساعات العمل المباشرة .	الهندسية
التحليل الدوري للخدمات المقدمة أو عدد ساعات العمل المباشرة .	تخطيط ورقابة الإنتاج
ساعات العمل أو عدد العملاء المقدم لهم الخدمة	محاسبة التكاليف
عدد العاملين ، معدل دوران العمل ، عدد ساعات التدريب	الموارد البشرية
عدد ساعات العمل	الصيانة

المصدر (جاريسون ونورين ، ٢٠٠٠ : ٨٥١) بتصريف

طلب طلب نمي

د ز ك بكي لئكي بغى ل فوطك ه طعكي

(ع بكي)

كك ي لأك

مب تع بع ل فوطك ه طعكي

تم اختيار مستشفى الشهيد العلفي بمحافظة الحديدة كعينة للبحث تماشياً مع أهداف البحث وهي إحدى المؤسسات الصحية الحكومية ذات النفع العام التي تهتم بصحة المرضى وتوفير العلاج اللازم للمواطنين ولها شخصية معنوية مستقلة وتتمتع بجميع الحقوق و الامتيازات التي تتمتع بها المؤسسات ذات النفع العام .
تأسس مستشفى الشهيد العلفي في عام ١٩٧٠ وتم افتتاحها والعمل بها عام ١٩٧٤ وتتكون من مجموعة طبية متكاملة ذات اختصاصات متنوعة ومعدات و أجهزة طبية ومواد دوائية ومجموعة إدارية متكاملة .

ولقد تم اختيار مستشفى الشهيد العلفي كعينة للبحث للأسباب التالية :-

- ١- إن هذا المستشفى يعد من المستشفيات ذات النفع العام ولها أهمية كبيرة في تقديم الخدمات الصحية في محافظة الحديدة واحتواءها على معظم التخصصات المهمة الموجودة في الأقسام المختلفة وكبر حجمها.
 - ٢- يحتوي هذا المستشفى على نظام معلومات إداري جيد يمكن الحصول من خلاله على البيانات و المعلومات اللازمة للبحث .
 - ٣- حاجة المستشفى لنظام محاسبة التكاليف لاحتساب كلفة الخدمات الطبية و العلاجية المقدمة من قبل المستشفى لمساعدتها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات إذ لا يوجد نظام لمحاسبة التكاليف في المستشفى .
- وتدار المستشفى من خلال مجموعة متكاملة من الأقسام التي يتم تنظيمها على أساس الوظائف المحدد من قبل إدارة المستشفى وتحمل المستشفى تكاليف مختلفة لإدارة المستشفى .

ويتكون الهيكل التنظيمي للمستشفى من الأقسام الطبيعية العلاجية وخدمة المرضى والتي تتضمن الباطنية ، الجراحة ، القلب ، الصدر ، النسائية ، العيون ، الأطفال ، الخدج ، الإنعاش ، الاستشارات والطوارئ ، الأشعة ، المختبر ، الأيكو ، الصيدلانية ، المناظير وبنك الدم وأقسام الخدمات الإدارية والعامه مثل الإدارة ،

المحاسبة ، المراجعة الداخلية ، المطبخ ، الغسيل ، الاستعلامات ، الخدمات العامة وخدمة الأطباء .

وبعد دراسة الهيكل التنظيمي للمستشفى والذي يعتبر أحد الأركان الرئيسية والمهمة التي يعتمد عليها في تصميم نظام التكاليف التقليدي لأنه يوضح طبيعة وحجم الأعمال و الأقسام ويبين التقسيمات الداخلية في المستشفى ووضوح المسؤوليات و السلطة وكيفية الحصول على البيانات والمعلومات المختلفة من إدارة المستشفى تم تقسيم المستشفى إلى مراكز كلفة يمثل كل مركز موقع أداء متميز يتخذ أساساً لحصر عناصر التكاليف فيه .

وقد تم تقسيم مراكز الكلفة في المستشفى إلى المجموعات الرئيسية الثلاثة الآتية كما موضح في الشكل رقم (٢) :-

- ١- مراكز التكاليف الطبية والعلاجية : وتمثل الأقسام الإنتاجية في المستشفى والتي تحقق أهدافها الرئيسية في الاهتمام بصحة المرضى وتوفير العلاج اللازم لهم وتتكون من أقسام الباطنية ، الجراحة ، القلب ، الصدر ، النسائية ، العيون وغيرها ...
- ٢- مراكز تكاليف الخدمات الطبية و المرضى : وتمثل الأقسام الخدمية للمراكز الإنتاجية إذ تقوم بتقديم المساعدة وتسهيل عمل المراكز الإنتاجية وتتمثل في حالات العمليات ، الولادة ، شعبة الأشعة و المختبر ، الصيدلانية فضلاً عن وحدة الأيكو و المناظير وبنك الدم
- ٣- مراكز تكاليف الخدمات الإدارية والعامة : وتمثل مجموع الأقسام الإدارية و العامة التي تقدم خدماتها لعموم المستشفى وتشمل مركز تكاليف الإدارة العامة التي تتكون من الإدارة والمحاسبة والمراجعة الداخلية والاستعلامات ومراكز تكاليف الخدمات العامة و الصيانة ومركز تكاليف المطبخ والغسيل .

تخصيصها على مراكز الكلفة المختلفة بالاعتماد على البيانات التي تم الحصول عليها من سجلات المستشفى و بالاستعانة بمحاسبي وإداري المستشفى وبالرجوع إلى المستندات المرفقة مع القيود المسجلة كما موضح في الجدول رقم (١) .

جدول رقم (١)

تخصيص التكاليف على مراكز الكلفة المختلفة

المراكز الإنتاجية (مراكز التكاليف الطبية والعلاجية)				
مراكز الكلفة الإنتاجية	كلفة مباشرة	المواد كلفة المباشرة	الأجور	التكاليف الإضافية الإجمالي
الباطنية	١٠٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢٧٠٠٠٠٠
الجراحة	١٢٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢٧٠٠٠٠٠
القلب	٥٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٥٥٠٠٠٠
الصدر	٦٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠
النسائية	٦٠٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠٠٠
العيون	٢٥٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠٠
الأطفال	٤٠٠٠٠٠	٦٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٢٥٠٠٠٠
الخدج	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٧٠٠٠٠٠
الإنعاش	٢٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠
الاستشارات والطوارئ	٣٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠
مجموع كلفة المراكز الإنتاجية	٥٢٥٠٠٠٠	٨١٥٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠٠
مراكز الخدمات الإنتاجية (الخدمات الطبية والمرضى)				
مراكز الخدمات الإنتاجية	كلفة مباشرة	المواد كلفة المباشرة	الأجور	التكاليف الإضافية الإجمالي
حالات العمليات	٢٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠٠
الولادة	٣٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠
الأشعة والمختبر	٧٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	١٨٠٠٠٠٠
الصيدلانية	٨٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠
الأيكو والمناظير وبنك	٦٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠٠

مجلة واسط للعلوم الإنسانية - العدد (٢٠)

مراكز الخدمات الإدارية والعامة				
م. الخدمات والعامة	الإدارية كلفة المباشرة	المواد كلفة المباشرة	الأجور تكاليف الإضافية	الإجمالي
الإدارة العامة	٣٠٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	٤٢٠٠٠٠٠
الصيانة والخدمات العامة	٦٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
المطبخ والغسيل	٥٠٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠٠
م.ك. الخدمات الإدارية والعامة	١٤٠٠٠٠٠٠	٥٣٠٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠٠٠	٧٦٠٠٠٠٠٠
م.ك. الخدمات الإنتاجية	٢٦٠٠٠٠٠٠	٤٤٠٠٠٠٠٠	٣١٠٠٠٠٠٠	١٠١٠٠٠٠٠٠

الخطوة الثانية : توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على المراكز الإنتاجية:-

يتم توزيع تكاليف المراكز الخدمية على المراكز الإنتاجية في المستشفى وفق الطريقة المباشرة بسبب تميز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة وشيوع استعمالها في الحياة العملية وكذلك تلائم طبيعة عمل المستشفى فضلاً عن كلفة استعمالها المناسبة حسب مبدأ الكلفة و المنفعة ، وإن أهم فوائد توزيع تكاليف المراكز الخدمية على المراكز الإنتاجية هو استخراج الكلفة الكلية للخدمات الصحية ومساعدة المستشفى في تحديد أسعار خدماتها فضلاً عن قياس الدخل وتحليل ربحية الخدمات الصحية .

وبالاعتماد على استخراج الأسس المحددة لكل مركز خدمة في المستشفى كما موضح في الجدول رقم (٢) تم توزيع تكاليف المراكز الخدمية على المراكز الإنتاجية كما موضح في الجدول رقم (٣) .

الخطوة الثالثة : احتساب كلفة الخدمات الصحية في مستشفى الشهيد العلفي : -
يتم في هذه الخطوة إضافة حصة كل مركز إنتاجي (مراكز التكاليف الطبية والعلاجية) من كلفة الخدمات الموزعة إلى كلفة كل مركز إنتاجي للوصول إلى الكلفة الكلية لكل مركز إنتاجي والتي يتم تقسيمها على عدد المرضى لذلك القسم الإنتاجي للوصول إلى كلفة المريض الواحد لكل قسم إنتاجي وهو الهدف النهائي من تصميم نظام التكاليف التقليدي ، والجدول رقم (٤) يوضح الكلفة الكلية لكل مركز إنتاجي ومعدل كلفة المريض الواحد لكل مركز كلفة إنتاجي ونلاحظ من خلاله

الآتي :-

لقد تبين من المعاينة الموقعية والاطلاع على سير العمليات في المستشفى عينة البحث التعرف على الأنشطة الرئيسية في المستشفى التي تمثل الأحداث أو الفعاليات المرتبطة بأداء مهمة معينة كاملة في المستشفى .

وفي ضوء تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة تم تصنيف الأنشطة

الرئيسية ضمن أربعة مستويات بالشكل الآتي :-

أ- الأنشطة على مستوى الوحدات : وتشمل تلك الأنشطة المرتبطة بتقديم خدمات العلاج اللازم للمرضى وتتكون من نشاط التمريض الداخلي الذي يعتمد على عدد ساعات التمريض كموجه (مسبب) للكلفة له فضلاً عن نشاط التمريض الخارجي الذي يرتبط مباشرة بالاستشارات والطوارئ .

ب- الأنشطة على مستوى الدفعة : وهي الأنشطة التي تخص دفعة أو مجموعة معينة وتتمثل بنشاط حالات العمليات في المستشفى والتي تعتمد على عدد ساعات العمليات لكل حالة كموجه للكلفة والذي يمثل مقياس لنشاط حالات العمليات

ج- الأنشطة على مستوى الخدمات الطبية : وتمثل الأنشطة التي ترتبط بتقديم الخدمات الطبية في المستشفى ولها خصوصية واضحة في المستشفيات والتي يمكن تقسيمها إلى : -

١- نشاط الأشعة : وقد تم تحديد موجه الكلفة له بعدد الأفلام المصورة .

٢- نشاط المختبرات : وقد تم تحديد موجه الكلفة له بعدد التحاليل .

٣- نشاط الصيدلية : وقد تم تحديد موجه الكلفة له بعدد الوصفات الطبية .

٤- نشاط الأيكو : وقد تم تحديد موجه الكلفة له بعدد دفاتر التخطيط .

٥- نشاط المناظير : وقد تم تحديد موجه الكلفة له بعدد مرات الفحص .

- ٦- نشاط بنك الدم : وقد تم تحديد موجه الكلفة له بعدد لترات الدم المصروفة .
- ٧- نشاط التغذية : وقد تم تحديد موجه الكلفة له بعدد أيام إقامة المرضى .
- ٨- نشاط الغسيل : وقد تم تحديد موجه الكلفة له بعدد القطع المعقمة .
- ٩- نشاط الاستعلامات : وقد تم تحديد موجه الكلفة له بعدد المرضى .
- ١٠- نشاط حالات الولادة : وقد تم تخصيصه مباشرة على قسم النسائية .
- د- الأنشطة الداعمة العامة : وهي الأنشطة والعمليات المؤداة على المستوى العام في المستشفى ولخدمة جميع الأقسام إذ تم حصرها في الأنشطة الآتية :
- ١- نشاط الصيانة : وقد تم تحديد موجه الكلفة له عدد طلبات الصيانة .
- ٢- نشاط الإدارة العامة : وقد تم تحديد موجه الكلفة له عدد الفواتير والمطالبات لكل حالة .
- ٣- نشاط الخدمات العامة : وقد تم تحديد موجه الكلفة له بالمساحة
- ونلاحظ مما سبق تم تحديد الأنشطة الرئيسية الخدمية في المستشفى والتي تمثل مجتمعات التكاليف التي يتم تجميع التكاليف فيها وموجهات التكاليف لها والتي تمثل مقاييس للنشاط على أساس السبب والنتيجة وذلك لأن الأنشطة هي التي تسبب التكاليف وموجهات التكاليف لها تمثل الأساس الذي يقاس على أساسه التكاليف ويؤثر فيه بالزيادة أو النقصان ولذلك يتم توزيع تكاليف الأنشطة على أهداف الكلفة المتمثلة بالأقسام الطبية بالاعتماد على موجهات الكلفة (مسبب الكلفة) .
- والشكل رقم (٣) يوضح الأنشطة الرئيسية الخدمية للمستشفى مصنفة على أربعة مستويات وموجهاتها .

شكل رقم (٣)

مستويات الأنشطة الرئيسية الخدمية في المستشفى وموجهاتها

مستوى النشاط	النشاط	موجه الكلفة	
الوحدات	نشاط التمريض الداخلي	عدد ساعات التمريض	
	نشاط التمريض الخارجي	مباشر	
الدفعات	نشاط حالة العمليات	عدد ساعات العمليات	
الخدمات الطبية	نشاط الأشعة	عدد الأفلام	
	نشاط المختبرات	عدد التحاليل	
	نشاط الصيدلانية	عدد الوصفات الطبية	
	نشاط المناظير	عدد مرات الفحص	
	نشاط الايكو	عدد دقات التخطيط	
	نشاط بنك الدم	عدد لترات الدم	
	نشاط التغذية	عدد أيام إقامة المرضى	
	نشاط الغسيل	عدد القطع المعقمة	
	نشاط الاستعلامات	عدد المرضى	
	نشاط حالات الولادة	مباشر	
	نشاط الصيانة	عدد طلبات الصيانة	
	الداعمة العامة	نشاط الإدارة العامة	عدد الفواتير والمطالبات لكل حالة .
		نشاط الخدمات العامة	المساحة

الخطوة الثانية : تحديد كلفة الأنشطة وموجهاتها : -

ويعد عملية تحديد كلفة الأنشطة وموجهاتها مهمة جداً في المستشفى عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لأن الأنشطة تستهلك الموارد والخدمات تستهلك الأنشطة وعليه يعد الأنشطة كحلقة وصل لتحديد كلفة الخدمات ،

ولذلك تم تحديد كلفة الأنشطة الرئيسية الخدمية في المستشفى وعدد أحداث أو عمليات موجّهات الكلفة ومجموع الكلفة كما موضح في الجدول رقم (٥) بعد أن تم الحصول على تلك البيانات من سجلات المستشفى .

الخطوة الثالثة: تحديد معدلات موجّهات الكلفة للأنشطة الرئيسية الخدمية : -
يتم استخراج معدل الأحداث أو العمليات لموجّهات الكلفة المختلفة لأنشطة المستشفى من خلال قسمة كلفة كل نشاط على مجموع الأحداث أو عمليات موجّهات الكلفة لذلك النشاط والتي تستخدم كأساس في توزيع تكاليف الأنشطة على أهداف الكلفة (الأقسام الطبية)
وكما موضح في الجدول رقم (٦) الذي يمثل معدلات موجّهات الكلفة للأنشطة الرئيسية الخدمية في المستشفى .

الخطوة الرابعة: توزيع تكاليف الأنشطة على الأقسام الإنتاجية (الطبية) : -
ويتم في هذه الخطوة توزيع تكاليف الأنشطة على الأقسام الإنتاجية (الطبية) وذلك بالاعتماد على معدلات موجّهات الكلفة المستخرجة في الخطوة الثالثة إذ يتم ضرب معدل موجه الكلفة لكل نشاط بعدد الأحداث أو العمليات لموجه الكلفة لكل قسم إنتاجي لاستخرج نصيب كل قسم إنتاجي من تكاليف كل نشاط .
وكما موضح في الجدول رقم (٧) الذي يوضح توزيع تكاليف الأنشطة على الأقسام الإنتاجية (الطبية) .

ويتم إضافة حصة كل قسم إنتاجي (طبي) من كلفة الأنشطة الموزعة إلى الكلفة المخصصة لكل قسم إنتاجي للوصول إلى الكلفة الكلية لكل قسم إنتاجي والتي يتم تقسيمها على عدد المرضى لاستخراج كلفة المريض الواحد لكل قسم إنتاجي كما موضح في الجدول رقم (٨) .

ونلاحظ من خلال الجدول رقم (٨) الآتي :

(١) أن معدل الكلفة المرتفعة لكل مريض في الجراحة ٢٩٢٧ ريال لكل مريض وفي القلب ٢٩٠٧ ريال لكل مريض ويدل ذلك على ارتفاع تكاليف المريض في هذه الأقسام الإنتاجية .

(٢) أن معدل الكلفة المنخفضة لكل مريض كانت في الإنعاش ٩٣٦ ريال لكل مريض وفي قسم الأطفال ١٢٥٠ ريال لكل مريض وفي الباطنية ١٢٧٨ ريال لكل مريض .

(٣) لقد بلغ معدل الكلفة الإجمالية لكل مريض في المستشفى ١٥٥٧ ريال لكل مريض وهو معدل متوسط نسبياً .

كلفة الأنشطة وموجهات التكاليف

جدول رقم (٦)

معدلات موجبات الكلفة لأنشطة المستشفى

الأنشطة (١)	موجه الكلفة (٢)	كلفة الأنشطة (٣)	إجمالي موجبات الكلفة (٤)	معدل موجه الكلفة ٥=٤÷٣
نشاط التمريض الداخلي	ساعات التمريض	١٩٩٥٣٠٠	٦٦٥١	٣٠٠ ريال/ساعة تمريض
نشاط التمريض الخارجي	مباشر على الاستشارات والطوارئ	٤٥٤٧٠٠		
نشاط حالة العمليات	ساعات العمليات	١٨٠٠٠٠٠	١٨٠٠	١٠٠٠ ريال/ساعة عمليات
نشاط الأشعة	عدد الأفلام	٧٠٠٠٠٠٠	١٧٨٠	٣٣.٢٥٨ ريال/ فلم
نشاط المختبرات	عدد التحاليل	٨٠٠٠٠٠٠	١٨٦٠	٤٣٠.١٠٨ ريال/ تحليلي
نشاط الصيدلانية	عدد الوصفات الطبية	١٥٠٠٠٠٠٠	٥١٥٠	٢٩١.٢٦٢ ريال/ وصفة
نشاط الايكو	عدد دفاتر التخطيط	٧٠٠٠٠٠٠	٥٥٠	١٢٧٢.٧٢٧ ريال/ دفتر
نشاط المناظير	عدد مرات الفحص	٦٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠ ريال/فحص
نشاط بنك الدم	عدد لترات الدم	٦٥٠٠٠٠٠	٢١٥٠	٣٠٢.٣٢٦ ريال/ لتر دم
نشاط التغذية	أيام إقامة المرضى	٨٠٠٠٠٠٠	٤٤٧٠	١٧٨.٩٧١ ريال/ مريض إقامة
نشاط الغسيل	عدد القطع المعقمة	٤٠٠٠٠٠٠	١١٥٠	٣٤٧.٨٢٦ ريال/ قطعة
نشاط الاستعلامات	عدد المرضى	٧٠٠٠٠٠٠	٢١٠٠٠	٣٣.٣٣٣ ريال/ مريض

تحقيق العدالة في عملية التوزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام الإنتاجية الطبية في مستشفى الشهيد العلفي .

٢- تم الاعتماد على معيار السبب والنتيجة في تخصيص وتوزيع تكاليف الأنشطة على الأقسام الإنتاجية الطبية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إذ تم تقسيم المستشفى إلى ١٦ نشاطاً خدمياً تم تخصيص تكاليف الأنشطة على الأقسام الإنتاجية بحسب استفادة كل قسم إنتاجي من كل نشاط خدمي بالاعتماد على القوة أو القدرة التي تقود ذلك النشاط والتي تسمى موجهاً الكلفة والتي تم تحديدها على أساس معيار السبب والنتيجة فمثلاً نشاط الأشعة كان موجه الكلفة له عدد الأفلام ونشاط المختبرات كان موجه الكلفة له عدد التحاليل وهكذا لبقية الأنشطة ، بينما تم الاعتماد على ثمانية مراكز خدمية في النظام التقليدي للتكاليف والاعتماد على أسس توزيع عامة لتوزيع تكاليف المراكز الخدمية على الأقسام الإنتاجية الطبية .

جدول رقم ٩

مقارنة نتائج تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مع النظام التقليدي للتكاليف في احتساب كلفة الأقسام الإنتاجية الطبية

الفرق ٣ = ٢ - ١	نظام التكاليف التقليدي للتكاليف (٢)	نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (١)	الأقسام الإنتاجية الطبية
-----	٣٢٧٠٠٠٠٠	٣٢٧٠٠٠٠٠	الكلفة الإجمالية
١٣٤٨٤٢٦	٥٥٥٠٣١٧	٦٨٩٨٧٤٣	الباطنية
٧٢٦٢٦٤	٤٥٤٢٧٨٦	٥٢٦٩٠٥٠	الجراحة
١٩٤٢٣٠	٢٨١٠٨٩٣	٢٦١٦٦٦٣	القلب
٢٣١٤٤٠	٢٥٧٦٦٩١	٢٨٠٨١٣١	الصدر
(٧٣٣٦٥٦)	٥٩٢٦٨٢١	٥١٩٣١٦٥	النسائية
(١٧٤٧٧٩)	٢٤٠٥٦٧٩	٢٢٣٠٩٠٠	العيون
(٣٦٨٨٣٠)	٣٠٦٨٨٤٣	٢٧٠٠٠١٣	الأطفال
(٤٨٢٣٧٩)	١٦٨٥٩٥٧	١٢٠٣٥٧٨	الخدج
(٤٩٩٠٩٦)	٢٠١٥٣٧٧	١٥١٦٢٨١	الإنعاش
١٤٦٨٤٠	٢١١٦٦٣٦	٢٢٦٣٤٧٦	الاستشارات والطوارئ

٣- زيادة فاعلية الجهد الرقابي عند استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال زيادة درجة التفضيل في المعلومات المقدمة إلى الإدارة عن أنشطة المستشفى وضرورة الأخ بنظر الاعتبار التوقيت المبكر في التحكم في الأنشطة من خلال زيادة الرقابة على موجهات الكلفة المختلفة للأنشطة ومحاولة التخلص من الأنشطة غير الضرورية أو

تخفيضها قدر الإمكان وزيادة التركيز على الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمستشفى وزيادة فعاليتها .

جدول رقم ١٠

مقارنة نتائج معدلات كلفة المريض في الأقسام الإنتاجية الطبية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة و النظام التقليدي للتكاليف

الفرق ٣ - ٢ = ١	نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (١)	التقليدي نظام التكاليف (٢)	الأقسام الإنتاجية الطبية
٢٥٠	١٢٧٨	١٠٢٨	الباطنية
٤٠٣	٢٩٢٧	٢٥٢٤	الجراحة
(٢١٦)	٢٩٠٧	٣١٢٣	القلب
١٥٤	١٨٧٢	١٧١٨	الصدر
(٢٠٣)	١٤٤٣	١٦٤٦	النسائية
(١٢٢)	١٥٤٩	١٦٧١	العيون
(١٧١)	١٢٥٠	١٤٢١	الأطفال
(٦١٨)	١٥٤٣	٢١٦١	الخدج
(٣٠٨)	٩٣٦	١٢٤٤	الإنعاش
٨١	١٢٥٧	١١٧٦	الاستشارات والطوارئ

٤- زيادة الدقة النسبية في احتساب كلفة الأقسام الطبية الإنتاجية عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال الاعتماد ١٦ نشاط وموجه كلفة خاص بكل نشاط من أنشطة المستشفى عند إجراء عملية التخصيص والتوزيع لتكاليف الأنشطة على الأقسام الطبية الإنتاجية

مقارنة بالنظام التقليدي للتكاليف الذي استخدم أسس عامة في عملية توزيع تكاليف المراكز الخدمية على الأقسام الإنتاجية ، وبذلك يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات عن تكاليف الأقسام الإنتاجية الطبية تخفض من احتمال اتخاذ قرارات ضعيفة من المدراء بسبب ما يوفره النظام من معلومات كلفوية دقيقة ومفصلة تساهم في اتخاذ القرارات الضرورية والصحيحة .

٥- إن إجمالي التكاليف لمستشفى الشهيد العلفي وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لم تختلف عما كانت عليه وفق نظام النظام التقليدي للتكاليف والتي كانت ٣٢٧٠٠٠٠٠٠ ريال .

٦- شارك نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل الأنشطة التي تتم داخل المستشفى وبالتالي مساعدة الإدارة في التمييز بين تلك الأنشطة التي تضيف قيمة جيدة للمستشفى مثل التمريض الداخلي والأشعة والمختبر والصيدلية وزيادة فعاليتها والأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تضيف قيمة قليلة للمستشفى مثل نشاط الصيانة والخدمات العامة ومحاولة تقليصها قدر الإمكان وبالتالي محاولة تخفيض التكاليف في المستشفى .

٧- استطاع نظام التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة دقة التخصيص المباشر للتكاليف على الأقسام الطبية الإنتاجية بالاعتماد على الأنشطة وموجهاتها إذ كانت ١٧٠٥٤٧٠٠ ريال والتي تشمل ١٥ مليون كلفة الأقسام الإنتاجية الأساسية فضلاً عن ٤٥٤٧٠٠ ريال نشاط التمريض الخارجي الذي خصص مباشرة على الاستشارات والطوارئ وكذلك نشاط الولادة ١٦٠٠٠٠٠٠ ريال خصص مباشرة على قسم النسائية بينما كانت التكاليف المخصص مباشرة على الأقسام الإنتاجية الطبية وفق النظام التقليدي ١٦٦٠٠٠٠٠٠ ريال فتكون من كلفة الأقسام الإنتاجية الطبية

الأساسية ١٥ مليون ريال فضلاً عن كلفة مركز حالة الولادة ١٦٠٠٠٠٠٠ ريال خصص مباشرة على قسم النسائية فضلاً عن ذلك فإن الاعتماد ١٦ نشاط وموجهاتها وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة أدى إلى زيادة دقة التخصيص في عملية التوزيع على الأقسام الطبية الإنتاجية فمثلاً نشاط حالة العمليات وزع على أساس ساعات العمليات على الأقسام المستفيدة منه وهي الباطنية والجراحة والعيون والأطفال والإنعاش فقط بينما نلاحظ أن عملية التوزيع وفق النظام التقليدي للتكاليف تعتمد الأسس العامة وتوزع إلى جميع الأقسام الإنتاجية الطبية فمثلاً حالة العمليات تم توزيعه على أساس عدد المرضى ولجميع الأقسام الإنتاجية الطبية مما يدل على ضعف الدقة والعدالة في التوزيع .

ويفضل استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة على النظام التقليدي للتكاليف بسبب الدقة في النتائج التي توصل إليها والبيانات والمعلومات المفصلة والمتوفرة التي يقدمها إلى الإدارة لاتخاذ القرارات الصحيحة والمفيدة لأداء المستشفى وعليه فإن زيادة مستوى التفصيل في المعلومات والدقة في النتائج الذي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة سيؤدي إلى رفع مستوى المنافع التي يقدمها النظام مقابل النظام التقليدي للتكاليف وهذا ما يسوغ الزيادة في التكاليف عند تطبيقه إذ يجب أن تكون المنافع المتأنية منه تفوق التكاليف الإضافية نتيجة استعماله في المستشفى لكي يتم تسويغ استعماله .

طكك طكك

يلاز نجة طكك شدة

طكك يلاك

الإلزامية

أولاً: - أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يعد من الأنظمة الكفوية الفعالة والمتطورة التي تفادت أوجه القصور المختلفة في الأنظمة التقليدية للتكاليف من خلال الاعتماد على فكرة أساسية هي أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة وهذا يعني أن الأنشطة هي التي تسبب التكاليف وليس المنتجات أو الخدمات وبذلك يقدم معلومات تفصيلية وأكثر دقة إلى الإدارة تمكنها من متابعة الأنشطة وتسهيل إدارة التكاليف والرقابة عليها .

ثانياً: - فشل الأنظمة التقليدية للتكاليف في تحديد العلاقة بين السبب المتمثل بالنشاط والنتيجة متمثلة بالكلفة 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 .

ثالثاً: - يتصف نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إمكانية تطبيقه في أي منشأة كانت صناعية أو تجارية أو خدمية أو مالية وكذلك إمكانية تطبيقه مع الأنظمة الإنتاجية سواء كان نظام الأوامر الإنتاجية أو نظام المراحل الإنتاجية ولذلك فإن النظام ممكن التطبيق مع أي منشأة طالما تحتوي على وظائف يمكن تحليلها إلى أنشطة لأن الأنشطة هي حجر الأساس لبناء وتصميم النظام وتطبيقه .

رابعاً: - يحتاج نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى مبالغ إضافية أكثر من تطبيق الأنظمة التقليدية إلا أن المعلومات التفصيلية التي يوفرها هذا النظام تمكن مستخدميها من إجراء المقارنات بين الأنشطة المختلفة لمعرفة الأفضل منها وإلغاء

الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة للمنتجات أو الخدمات وكذلك عمل التحليلات اللازمة والتي تسهل عمل الإدارات المختلفة في التعامل مع التكاليف المختلفة فضلاً عن مستوى الدقة الأكبر في المخرجات المالية للنظام ، ولذلك فإن مستوى التفصيل في المعلومات والدقة في المخرجات الذي يوفره هذا النظام ستؤدي إلى رفع مستوى المنافع التي يقدمها النظام مقابل الأنظمة التقليدية وهذا ما يبرر الزيادة في التكاليف عند تطبيق النظام بدلاً من الأنظمة التقليدية للتكاليف إذ يجب أن تكون المنافع المتأتية من النظام تفوق التكاليف الإضافية نتيجة استعماله حتى يتم تسويغ استعمال النظام في المنشأة .

خامساً :-

حاجة مستشفى الشهيد العلفي (عينة البحث) إلى قياس كلفة الخدمات الصحية فيها لمساعدتها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات إذ لا يوجد نظام لمحاسبة التكاليف في المستشفى .

سادساً :-

تم احتساب كلفة الخدمات الصحية لمستشفى الشهيد العلفي (عينة البحث) وفق النظام التقليدي للتكاليف ووفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، ومن خلال إجراء المقارنة بينهما اتضح ما يأتي :-

- ١- أن التكاليف الإجمالية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة لم تختلف عما كانت عليه وفق النظام التقليدي للتكاليف إذ بلغت ٣٢٧٠٠٠٠٠٠ ريال .
- ٢- استطاع نظام التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة التخصيص المباشر للتكاليف على الأقسام الطبية الإنتاجية بالاعتماد على الأنشطة وموجهاتها إذ بلغت ١٧٠٥٤٧٠٠ ريال بينما كانت وفق النظام التقليدي للتكاليف ١٦٦٠٠٠٠٠ ريال فضلاً عن ذلك فإن الاعتماد على ١٦ نشاط وموجهاتها وفق نظام التكاليف على

أساس الأنشطة أدى إلى زيادة التخصيص في عملية توزيع تكاليف الأنشطة على الأقسام الطبية الإنتاجية في المستشفى .

٣- اختلفت النتائج على مستوى الأقسام الطبية الإنتاجية بين الارتفاع والانخفاض كما موضح في الجدول رقم (٩) واختلفت معها معدلات كلفة المريض في الأقسام الطبية الإنتاجية كما موضح في الجدول رقم (١٠) .

٤- زيادة الدقة النسبية في احتساب كلفة الأقسام الطبية الإنتاجية عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال الاعتماد على ١٦ نشاط وموجه كلفة خاص بكل نشاط من أنشطة المستشفى عند إجراء عملية التخصيص في توزيع تكاليف الأنشطة على الأقسام الطبية وذلك بالاعتماد على علاقة السبب والنتيجة بين النشاط والأقسام الطبية في عملية التوزيع مقارنة بالنظام التقليدي للتكاليف الذي استخدم ٥ أسس عامة في عملية توزيع تكاليف المراكز الخدمية على الأقسام الطبية الإنتاجية .

٥- زيادة فاعلية الدور الرقابي عند استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال زيادة درجة التفصيل في المعلومات المقدمة إلى الإدارة عن أنشطة المستشفى وضرورة الأخذ بنظر الاعتبار التوقيت المبكر في التحكم في الأنشطة من خلال زيادة الرقابة على موجهات الكلفة المختلفة للأنشطة ومحاولة التخلص من الأنشطة غير الضرورية وتخفيضها وزيادة التركيز على الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة للمستشفى وزيادة فاعليتها .

المبحث الثاني

التوصيات

أولاً :-

ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المنشآت المختلفة سواء أكانت صناعية أو خدمية أو مالية لأنه من الأنظمة الحديثة والمتطورة الفعالة

التي تفادت أوجه القصور الموجودة في الأنظمة التقليدية ويحقق قياساً أكثر دقة للتكاليف ويوفر معلومات أكثر تفصيلاً من خلال الربط بين التكاليف بمسببات حدوثها ويعتمد على أسس تحقق العدالة في التوزيع .

ثانياً :-توسيع جهد الكوادر المحاسبية من خلال إعطاءهم دور أكبر في عملية اتخاذ القرارات لما يوفروا من معلومات مفصلة ومهمة للإدارة حول كيفية تكوين المنتجات أو تقديم الخدمات والأنشطة التي تدخل في إنتاج كل منتج أو تقديم خدمة فضلاً عن ذلك مشاركة المحاسبين في اختيار موجهات الكلفة وتوجيه الإدارة وتنبئها إلى ضرورة تخفيض موجه الكلفة وأثره في تخفيض التكاليف .

ثالثاً :- يجب الاعتماد على معيار العلاقة بين السبب والنتيجة في تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد العلاقة بين السبب متمثلاً بالنشاط والنتيجة متمثلة بالكلفة بالاعتماد على موجه(مسبب) الكلفة وهو العنصر الذي سبب حدوث الكلفة وهو القوة أو القدرة التي تقود كل نشاط وهو العنصر الأساسي الذي سيتم بواسطته ربط كلفة كل نشاط بكل منتج من المنتجات أو خدمة من الخدمات وبحسب ما استفاد منه كل منتج أو خدمة من كل نشاط ، ولذلك فإن موجهات (مسببات) الكلفة هي المعيار السليم للسبب والنتيجة والتي تتعدد الأنشطة والتي تحل محل معدلات التحميل في الأنظمة التقليدية للتكاليف .

رابعاً :-

يجب تحقيق الموازنة بين الكلفة والمنفعة عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

(ABC) إذ يجب أن تكون المنافع المتأتية من تطبيق النظام من خلال مستوى التفصيل في المعلومات والدقة في المخرجات تفوق الزيادة في التكاليف عند تطبيق النظام بدلاً من الأنظمة التقليدية للتكاليف حتى يتم تبرير استعماله .

خامساً :-

يفضل استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة على نظام التقليدي للتكاليف في مستشفى الشهيد العلفي (عينة البحث) في قياس كلفة الخدمات الصحية بسبب الدقة في النتائج التي توصل إليها في احتساب كلفة الأقسام الطبية في المستشفى والبيانات و المعلومات المفصلة التي توفرت إلى الإدارة لاتخاذ القرارات الصحيحة والمفيدة عن أداء المستشفى .

سادساً :-

ضرورة إلزام المنشآت سواء كانت صناعية أو خدمية أو مالية على اعتماد أنظمة لمحاسبة التكاليف متطورة وكفوءة مبنية على الأسس العلمية والعملية السليمة مع توفير المستلزمات والمعوقات التي تقوم عليها هذه الأنظمة وبما يتلاءم مع طبيعة نشاط كل منها .

سابعاً :-

يجب استحداث شعبة خاصة بحسابات التكاليف في مستشفى الشهيد العلفي (عينة البحث) وتوفير الكادر المحاسبي الكفوء القادر على القيام بمهام تطبيق الأنظمة الكلفوية المتطورة ومنها نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أكمل وجه من خلال إدخاله في دورات تدريبية وتطويرية متخصصة في هذا المجال .

فئ بظك ى جظ

آ - ك ى جظكع د

- ١٠) جند م ، ذىة ، م ن ، م ن ، "ك ن بى لأجذب"ة ج بى ، ع لى كى
بجذ ك حلك ك نص ك مع خ ب ، ١ ١ .
- ١) زك نم ٧ علا؟ جند ((آرزوة ل ن ب ك ك)) ك مع ب ك نم ب ل ك ك
ك دعب ٧ شعء؟ ك ٧ ٨ .
- ٢) زك نم ٧ علا؟ جند ((ل ن ب ك ك ك ق لب : ل خ و ب ن غى ا بى ل ع ك ك ع ن ب
)) ك مع بى ل آفو ل ك ب ك دعب ٧ شعء؟ ك ٧ ٨ .
- ٣) زك نم ٧ علا؟ جند ((م ك ك : ل خ ك ب ن ب ل ن ب ك ك)) ك مع ب
بى ل آفو ل ك ب ك دعب ٧ شعء؟ ك ٧ ٨ .
- ١- ك ك ل ل آج ب
- ٧) Drury , Colin , " Management And Cost Accounting " , ٥th Ed , Business Press , Thomson Learning , ٢٠٠٠ .
- ٨) Drury , Colin , " Management & Cost Accounting " , ٣rd , Chap Man & Hall , London , ١٩٩٢ .
- ٩) Garrison , Roy , " Managerial Accounting " , ٧th Ed , Business Publications Inc , U . S . A , ١٩٩٤ .
- ١٠) Helmkamp , John , " Managerial Accounting " , ١st Ed , John Wiley & Sons , U.S.A , ١٩٨٧ .
- ١١) Horngren , Chales , Foster , George And Srikant , Dater , " Cost Accountig : A Managerial Emphasis " , ٩th Ed , Print Ice – Hall , U . S . A , ١٩٩٧ .
- ١٢) Kaplan , Robert & Atkinson , Anthoy , " Advanced Management Accounting " , ٣rd Ed , Prentice – Hall Inc , ١٩٩٨ .
- ١٣) Jems , John & Michael , Marrow , " The Practicalities Of Using Activity – Based Costing " , Management Accounting , Nov , ١٩٨٩ .
- ١٤) Drury , Colin , " Costing An Introduction " , ٤th Ed , International Thomson Business Press , ١٩٩٨ .

- ١٥) Davidson , sidney , “ Managerial Accounting : An Introduction To Concepts Methods And Uses , ٥th Ed , Business Publishing , U . S . A , ١٩٩٤ .
- ١٦) Henke, Emerson & Jpoede , Charlene , “ Cost Accounting “ Pws – Kent Publishing Company , Boston , Uk , ١٩٩١ .
- ١٧) Horngren , Chales , Foster , George And Srikant , Dater , “ Cost Accountig : A Managerial Emphasis “ , ٧th Ed , Engle Wood Cliffs , Print Ice – Hall, ١٩٩١ .
- ١٨) Hilton , Ronald , “ Managerial Accounting “ , ٤th Ed , Trwin Mc Graw – Hill Co , ١٩٩٩.
- ١٩) Maher , Michael & Deakin , Edward , “ Cost Accounting “ , ٤th Ed Irwin , Inc , U . S . A , ١٩٩٤ .
- ٢٠) Maher , Micheal , “ Cost Accounting : Creating Value For Management “ ٥th Ed , Mc Graw – Hill Companies , U . S . A , ١٩٩٧.
- ٢١) Cooper , Robin & Kaplan , Robert , “ The Design Of Cost Management System , Englewood Cliffs , New Jersey , U . S . A , ١٩٩١ .
- ٢٢) Blocher , Edward , Chem. , Hing & Hin , Thomas , “ Cost Management : A Strategic Emphasis “ , ٢nd Ed , Mc Graw Hill Co , ٢٠٠٢ .
- ٢٣) Drury , Colin , “ Activity – Based Costing “ , Management Accounting “ , Sep , ١٩٨٩ .
- ٢٤) Rayburn , Letricia , “ Cost Accounting Using A Cost Management Approach “ , ٤th Ed , Times Mirror Higer Education Group , Inc , ١٩٩٦ .
- ٢٥) Jiambalvo , James , “ Managerial Accounting “ , John Wiley And Sons , Inc , ٢٠٠١ .
- ٢٦) Horngren , chales , foster , George and Srikant , Dater , “ Cost Accountig : A Managerial Emphasis “ , ١٠th ed , print ice – Hall , U . S . A , ٢٠٠٠ .

