

إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات الجزائرية
-دراسة استطلاعية على مستوى المؤسسات الاستشفائية-

The possibility of applying the cost system based on activities in Algerian
hospitals-Survey at the level of hospital institutions-

خلادي زوليخة¹ درحمون هلال²

¹ طالبة دكتوراه، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية، جامعة لونيبي علي-

البليدة، الجزائر. Ez.khelladi@univ-blida2.dz

² أستاذ محاضر أ، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية، جامعة لونيبي علي-

البليدة، الجزائر. Doyen-fac .sc.eci@unv-blida2.dz

تاريخ النشر: 2020/7/1

تاريخ القبول: 2019/3/3

تاريخ الاستلام: 2019/1/30

المخلص

تهدف هذه الدراسة والمعونة بإمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات الجزائرية إلى الإحاطة بإحدى موضوعات المحاسبة الإدارية في القطاع الصحي وبالأخص المؤسسات الاستشفائية وقد قمنا بدراسة استطلاعية من خلال توزيع استبانات على فئة العاملين في المستشفيات من أجل اظهار مدى امكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الاستشفائية حيث أثبتت الدراسة على أنه يوجد أثر ذو دلالة احصائية لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية عند مستوى معنوي 0.05 وهذا ما يحفز الطاقم الاداري للمستشفيات من أجل تبني هذا الأسلوب
كلمات مفتاحية: محاسبة التكاليف، الخدمة الصحية، المستشفيات، الأنظمة التقليدية، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تصنيف JEL: M41، I1

Abstract:

This here study titled "The Possibility of Applying Activity Based Costing in Algerian Hospitals" aims to tackle one of the topics of management accounting in the health sector, namely hospitals. We have conducted a survey in the form of questionnaires answered by hospital employees in order to demonstrate the possibility of applying the Cost Accounting System in hospitals. The study proved that there is a statistically significant effect of applying Activity-Based Costing in hospitals at 0.05 significance level which motivates the hospital administrative .staff to adopt this method

Keywords: Cost Accounting, Health Service, Hospitals, Traditional Systems, Activity Based Costing
Jel Classification Codes :I1,M41

المؤلف المرسل :خلادي زوليخة ،الايمل: zoulikhahelladi2017@gmail.com

1. المقدمة:

نظرا للانفتاح العالمي وزيادة القدرة التنافسية وتوسع الأسواق لتعبر كافة الحدود واتفاقيات التجارة العالمية دفع جميع المؤسسات في مختلف القطاعات الاقتصادية إلى الاهتمام بنظم التكاليف ، باعتبارها إحدى المصادر الرئيسة للمعلومات المالية الضرورية لإدارة المؤسسات ولذلك أصبحت المحاسبة التكاليف أمرا ضروريا بالنسبة لأي وحدة اقتصادية. حيث تنوع التكاليف التي يمكن أن تتكبدتها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير تبعا لتغيرات حجم النشاط. ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج وهناك أيضا تكاليف عامة تخص جميع المنتجات، وإن عملية تحديد التكاليف بشكل دقيق وملائم يتطلب توفير الوسائل والأساليب المناسبة والتي تعتبر ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات وأن معظم طرق تخصيص التكاليف الواردة في الأدبيات تتعلق بالمؤسسات الصناعية. أما المؤسسات الخدمية عامة وتلك العاملة في المجال الصحي خاصة، فتواجه مشكلة كبيرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وبالتالي يصعب تحديد تكاليف أنشطتها وخدماتها بشكل صحيح، وينعكس ذلك على تقييم وقياس الأداء وحساب الأرباح والخسائر للأنشطة الخدمية بالمستشفيات لذلك تم استحداث أنظمة حديثة من بينها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لمواجهة المشكلات الناجمة عن الأنظمة التقليدية بحيث يسعى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى دراسة وتحليل الأنشطة ويوفر طريقة ملائمة لقياس تكاليف الخدمات بالشكل الذي يعطي تقريرا دقيقا عن تكلفة الخدمة وحجم الموارد التي استنفدت في إنتاجها مع إمكانية الحصول على المعلومات لمقابلة احتياجات الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة بالإضافة إلى توفير أساليب رقابية جديدة تستخدم للحفاظ على موارد المؤسسة.

الإشكالية

باعتبار أن المؤسسات الصحية تعاني من عدة مشاكل همها عدم التحديد الدقيق للتكاليف والتحكم فيها يمكن أن تتمحور إشكالتنا الرئيسية للدراسة حول التساؤل التالي:

هل النظام التكاليف المعتمد في المؤسسات الإستشفائية الجزائرية فعال وملائم في تحديد تكاليف مختلف الخدمات الصحية المقدمة أم هناك إمكانية لانتهاج نظام التكاليف على أساس الأنشطة

كنظام بديل للنظام المطبق؟

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كون استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في القطاع الصحي من الموضوعات الحديثة نسبياً والتي يمكن أن تكون لها إضافة علمية من خلال التطرق إلى أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ومدى إمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية وبالأخص في مستشفيات باعتبارها مؤسسات خدمية

أهداف الدراسة

- التعرف بشكل تفصيلي على نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال استعراض النظام من جميع جوانبه، وكذلك التعرف على أهم الدراسات المحاسبية التي أجريت في المؤسسات الصحية التي طبقت أو سعت لتطبيق لنظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- بيان مدى إمكانية استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكاليف الخدمات الصحية وترشيد عملية اتخاذ القرارات وتوفير المعلومات اللازمة
- التعرف على مدى توفر المقومات الأساسية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، وكذلك الصعوبات التي قد تواجه تطبيق النظام في المستشفيات الجزائرية، ومن ثم طرح الحلول لكيفية معالجتها والتغلب عليها.
- تبيان أهمية التكاليف غير المباشرة، ودورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة

فرضية الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بطرح فرضية واختبار صحتها احصائياً. حيث تتمثل هذه الفرضية في:

الفرضية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية عند مستوى معنوية 0.05

منهج الدراسة:

من أجل بلوغ أهداف الدراسة وبغية الإجابة على الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضية، قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي وهذا من خلال وصف الظاهرة المراد دراستها وتحليل النتائج المتوصل إليها وتفسيرها للوصول إلى توصيات ذات فائدة خاصة وأن أسلوب

التكلفة على أساس الأنشطة من المواضيع الحديثة التي تحتاج إلى دراسة وإضافة رصيد

معرفي حوله

2. محاسبة التكاليف

1.1. مفهوم محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف على أنها أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما ثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز التكلفة من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات (إسماعيل يحي التكريتي، 2006، صفحة 23)

2.2. أهمية محاسبة التكاليف

يمثل نظام التكاليف وسيلة يمكن من خلالها قياس وتحليل الخدمات والمنتجات بالاعتماد على مجموعة من المبادئ والأسس التي تحكم محاسبة التكاليف من خلال تبويب وتسجيل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف الثلاثة من مواد وأجور ومصاريق وإن وجود نظام محاسبة التكاليف يحقق الآتي (يعقوب و بجاي، 2017، صفحة 4)

- قياس تكاليف المنتج (سلعة أو خدمة): يساعد نظام التكاليف في توفير بيانات تفصيلية عن أنشطة الوحدة الاقتصادية المختلفة التي تساعد في معرفة النتائج النهائية للوحدة الاقتصادية ومقدار ما تحققه من ربح أو خسارة.

ب- تساعد محاسبة التكاليف في تحليل البيانات الإجمالية التي تقدمها المحاسبة المالية.

ج- ضبط عناصر التكاليف وتحقيق الرقابة عليها: يؤدي نظام التكاليف إلى ضبط التكاليف وراقبتها فهو أداة لتحقيق الرقابة الداخلية من خلال تحديد مراكز المسؤولية

3.2 وظيفة محاسبة التكاليف

إن وظيفة نظام محاسبة التكاليف هي حصر وتبويب وتوزيع أنواع التكاليف التي نشأت والتي ستنشأ خلال فترة معينة، ولتحقيق هذه الوظيفة فإن التكاليف تحصر وتبويب وفقا لتصنيفات مختلفة سواء صناعية أم غير صناعية، مباشرة أم غير مباشرة، تكاليف الفترة أم تكاليف المنتج أم غير ذلك من التصنيفات لمختلف أنواع التكاليف، حيث أنها تساعد على معرفة حجم ونسبة ومكان نشوء كل نوع من أنواع التكاليف، كما تسهل عملية توزيع وتخصيص التكاليف على المنتج النهائي (عمر محمد هديب، 2009، صفحة 18)

3. نظام التكاليف حسب الأنشطة في المستشفيات

يعود تطوير نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC في الأصل إلى أوائل الثمانينات في محاولة لحساب تكاليف المنتج بدقة عندما كانت التكاليف العامة تزايد بسرعة بسبب تنوع المنتجات والتقدم في تقنيات التصنيع و في ظل أنظمة التكاليف التقليدية ، كان يعتقد أنه تم تكبد التكاليف بسبب مسببات التكلفة ، وتم تعيين التكاليف مباشرة على المنتجات مع تخصيص النفقات العامة على أساس التدابير المتعلقة بالحجم (Keun-Hyo Yook, Sung-Wook Yi, Il-woon Kim, 2019, P 2)

1.3 تعريف نظام التكاليف حسب الأنشطة:

يمكن تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على أنه طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة (حجازي ومعالم ، 2013 ، صفحة 99)

2.3 المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف حسب الأنشطة:

1.2.3 النشاط: يمكن تعريف النشاط حسب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بأنه مجموعة من العمليات والإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة. ومن ضروريات تطبيق محاسبة التكاليف حسب الأنشطة هو تحديد الأنشطة وتبويبها إلى مجموعات متجانسة (أحمد صالح عطية ، 2006 ، صفحة 71)

ويعرف أيضا بأنه هو وحدة عمل أو مهمة بهدف محدد مثل شراء مواد خام ، فحص واختبار مواصفات منتج نهائي ، إعداد الآلات وتجهيزها للبدء بإنتاج منتج معين أو طلبية خاصة ، فتح حساب جديد في بنك ، معاينة مريض في عيادة أو مستشفى (حسام الدين بشير الزطمة ، 2006 ، صفحة 63)

2.2.3 مسببات التكلفة: إن مسبب التكلفة يمثل عاملا مرتبطا بالنشاط وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة، وإن نجاح نظام التكاليف على أساس النشاط يرتكز أساسا على تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط بشكل دقيق (حجازي ومعالم ، 2018 ، صفحة 37)

3.2.3 العمليات: هي توليفة من الأنشطة المتسلسلة والمرتبطة مع بعضها بتدفقات من المعلومات الهادفة إلى تقديم منتج محدد (سلعة أو خدمة) يحمل قيمة لزيون داخلي أو خارجي، ويمكن اعتبار كل من التصنيع ، تطوير منتج جديد، الإمداد ، أمثلة عن العمليات العديدة التي يمكن أن توجد في المؤسسة. (حجازي ومعالم ، 2013 ، صفحة 117)

4.2.3 مجمعات التكلفة

هي عبارة عن أوعية يتم تجميع تكلفة الأنشطة فيها، بحيث يخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاء خاص بها، ويحتوي كل وعاء على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال أو الأنشطة الفرعية المتجانسة. وشرط تجميع الأنشطة المتجانسة ضروري لإنجاح عملية تطبيق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (درغام وشقفة، 2008، صفحة 120)

4. نظام التكاليف على أساس الأنشطة في القطاع الصحي:

تم تطوير التكاليف المستندة إلى النشاط في القطاع الصناعي للسماح للمؤسسات بالتركيز على الربحية من خلال تحديد التكاليف غير الضرورية والقضاء عليها و تحدد أساليب تقدير التكاليف المستندة إلى النشاط والعلاقات بين الأنشطة والموارد اللازمة. لكن الرعاية الصحية ليست واضحة تمامًا مثل التصنيع من الناحية المثالية ، يجب أن تنسب التكلفة على أساس النشاط إلى العرض ، والعمالة ، والموارد ، والنفقات العامة ، وكذلك جميع التكاليف المنفصلة التي تدخل في كل تفاعل يقدمه الأفراد والإدارات في المستشفى، ويجب أن تأخذ التكاليف المستندة إلى النشاط في الاعتبار مساهمة جميع الموارد المستهلكة في تقديم الرعاية حتى تكون أكثر فعالية. (Judy Hanover, 2014, P 3)

1.4 محاور إعداد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات:

قبل التطرق إلى محاور إعداد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات ارتأينا تقديم تعريف للمستشفيات

"يعد تنظيمًا صحيًا واقتصاديًا، يتولى القيام بالعديد من الوظائف التي تتطلبها مجموعة من

التخصصات والمهارات الطبية وغير الطبية، تساندها مجموعة من الخدمات والمستلزمات وتشكل بمجموعها مزيجًا من الوظائف الإدارية والطبية لخدمة المرضى المترددين على المستشفى طلبًا للشفاء من الأمراض أو الوقاية منها" (عبد الإله نعمة جعفر، 2017، صفحة 23)

وتعرف أيضا بأنها جميع الخدمات المقدمة من طرف المؤسسات الصحية وتكون هذه الخدمات علاجية تخص الأفراد أو وقائية موجهة للمجتمع أو حتى إنتاجية مثل إنتاج الأدوية والمستحضرات الطبية وغيرها بهدف رفع المستوى الصحي للأفراد وتلبية الرغبات المرتبطة بهذه الخدمة¹ (دبرون عبد القادر، 2012، صفحة 216)

وقبل تصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات يجب التأكد من توفر ثلاث محاور أساسية والمتمثلة في (عبد الإله نعمة جعفر، 2017، صفحة 242)

1.1.4 الموارد/عناصر التكاليف: وتتمثل جميع الإمكانيات المادية والبشرية والآلية التي يستخدمها

المستشفى لأداء عمله، من خلال مراكز النشاط المختلفة في المستشفى

2.1.4 الأنشطة/مراكز التكاليف: وهي العمليات الإنتاجية أو الأقسام الأساسية والمساعدة التي

تستهلك موارد المستشفى لغرض إنتاج الخدمات الطبية العلاجية وهي مخرجات تلك الأنشطة

3.1.5 المخرجات/مسببات التكلفة: ويقصد بها الخدمات العلاجية المنتجة، والتي كانت سببا في استهلاك موارد المستشفى وهذا ما يجعلها تكون علاقة سببية مباشرة بين وحدة تكلفة العلاج وبين تكاليف التي تضمنتها هذه الوحدات.

- 2.4 عوامل نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات لضمان نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات يجب الأخذ بعين الاعتبار لعدة عوامل أهمها (عبد الرحمن محمد عبد الرحمن بكر، 2007، صفحة 51)
- 1.2.4 توعية الإدارة العليا أو رؤساء الأقسام بمنافع تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة
- 2.2.4 التأكد من أن أنظمة المعلومات الملائمة هي في مكانها المناسب لتتبع تفاصيل تكاليف المنتج أو الخدمة
- 3.2.4 تحديد قطاعات خط الخدمة التي ستطبق عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة
- 4.2.4 إشراك المديرين في تحديد مسببات التكلفة

5. الدراسة التطبيقية (تقديم الاستبانة مجتمع الدراسة، خصائص العينة الدراسة).

1.5 تقديم الاستبيان:

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على الاستبانة والتي تعد أداة من أدوات البحث العلمي، وذلك من خلال الاعتماد على قائمة من الأسئلة المتعلقة بموضوع الدراسة، والتي تم انجازها من طرف الباحثين، ولقد تم استخدام إحدى الأساليب الإحصائية التي تستعمل لتحليل البيانات والمعالجات الإحصائية المتمثل في برنامج Spss-22.

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في إدارة المستشفى وبالأخص قسم حساب التكاليف وقد استخدم الباحثين أسلوب العينة العشوائية البسيطة لتمثل المجتمع وفيما يلي سوف نعرض كل من نموذج وعينة الدراسة وفق الآتي:

قام الباحثان بتصميم استمارة الاستبيان على النحو الآتي:

القسم الأول: عبارة عن البيانات العامة حيث اشتمل على البيانات الشخصية لعينة الدراسة

القسم الثاني: اشتمل على ثلاث فرضيات تحتوي على بيانات الدراسة، المراد استبيان المبحوثين عن رأيهم فيها من أجل إثبات أو نفي الفروض الموضوعية من طرف الباحثين

استخدم الباحثان في تصميم الاستبيان مقياس ليكارت الثلاثي المتدرج في المقاييس التي تناولها الدراسة لتحديد إجابات أفراد العينة بحيث تكون درجة 3 لموافق والدرجة 2 لموافق بشكل متوسط والدرجة 1 لغير موافق

وقد كانت الإجابات لكل فقرة وفقا مقياس ليكارت الثلاثي كالتالي:
الجدول رقم(01): مقياس ليكارت الثلاثي.

التصنيف	غير موافق	موافق بشكل متوسط	موافق
الدرجة	1	2	3
المتوسط المرجح	1.66-1	2.33-1.67	3-2.34

أ- معامل الثبات الفا_كرومباخ:

كما تم الاعتماد على معامل الفا_كرومباخ لحساب ثبات الاستبانة حيث وجد أن هذا المعامل قيمته 0.624 مما يعطي استنتاج على أن أداة الدراسة تتمتع بمعامل ثبات جيد وهو ما يلاحظ حسب الجدول أدناه:

الجدول رقم(02) يمثل معامل الثبات بطريقة الفا كومباخ

البعد	عدد الفقرات	معامل الفا كرومباخ
الإجمالي	28	0.624

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الدراسة.

ب- مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من العاملين في المؤسسات الاستشفائية الجزائرية، إذ أننا لجئنا إلى أسلوب أخذ العينات التي تمثل بصدق للمجتمع الأصلي، وذلك من خلال مراعاة نوع العينة التي سنطبق عليها الاستبانة من حيث طبيعتها وما هي النسب التي نحتاجها في هذه الدراسة، وتمثل عدد الإستبانة الموزعة والمقبولة كما يلي:

الجدول رقم (03): عدد الاستبانة الموزعة على المؤسسات الاستشفائية محل الدراسة.

	الموزعة	غير مستردة	القابلة للدراسة
ولاية الجلفة	20	7	13
ولاية البويرة	14	4	10

ولاية الجزائر	20	2	17
---------------	----	---	----

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات الدراسة.

1. دراسة خصائص العينة الديمغرافيا:

أ- توزيع افراد العينة بالنسبة للعمر:

الجدول رقم(04): يوضح توزيع افراد العينة بالنسبة للعمر.

النسبة%	التكرار	السن
10	4	أقل من 25 سنة
55	22	من 25 إلى 35 سنة
27.5	11	من 36 إلى 45
2.5	1	من 46 إلى 55 سنة
5	2	من 55 فأكثر
100	40	لمجموع

من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول أعلاه والذي يوضح العمر الخاص بالفئة المجيبة نلاحظ هناك تنوع ما بين فئة الشباب والكهول أصحاب الخبرة من 25 إلى 45 سنة، والتي كانت النسبة مجتمعة 82.5% مما يعطي مؤشر على اعتماد المصالح الاستشفائية على موظفين أهل خبرة بالإضافة إلى فئة شبانية تعمل جنب إلى جنب مع الفئة السابقة في المقابل هناك فئة أقل من 25 سنة أخذت النسبة الباقية والمتمثلة في 10%.

ب- المستوى العلمي للفئة المجيب:

الجدول رقم(05): يوضح المستوى العلمي للفئة المجيب.

النسبة%	التكرار	المستوى الأكاديمي
30	12	ليسانس

25	10	ماستر
27.5	11	ماجستير
5	2	دكتوراه
12.5	5	مستويات أخرى
100	40	المجموع

من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss. الجدول أعلاه يوضح المستوى العلمي للفئة المجيبة العاملة في المستشفى حيث نلاحظ نسبة 55% هي من حملة الليسانس والماستر أي ما قبل التدرج، أما فئة الدراسات العليا أخذ طور الماجستير نسبة 27.5% و مستوى الدكتوراه فكان نسبته 5% مما يعني أن هناك مستوى مقبول جدا للفئة العاملة في المستشفى مما يسهل التواصل والعمل المشترك بين الجميع.

ت- أهم التخصصات لدى الفئة المجيبة:

الجدول رقم (06): يوضح أهم التخصصات لدى الفئة المجيبة.

النسبة %	التكرار	التخصص العلمي
27.5	11	محاسبة
25.5	10	ادارة مالية
15	6	إدارة أعمال
15	6	ادارة الصحة
17	7	غير ذلك
100	40	المجموع

من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن هناك هيمنة لتخصص محاسبة بنسبة 27.5% أما إدارة مالية بنسبة 25.5% فيما جاءت بقية التخصصات بنسبة 17% تساوت نسبة تخصص إدارة أعمال وإدارة الصحة ب15% ومن خلال هذه المعطيات نستنتج أن إدارة المستشفى تضم العديد من التخصصات العلمية

ث- العمل الممارس لدى الفئة المجيبة:

جدول مساعد رقم (06) يوضح العمل الممارس لدى الفئة المجيبة.

النسبة %	التكرار	العمل الممارس
30	12	محاسب
10	4	مدير فرع
27.5	11	رئيس مصلحة
12.5	5	مساعد مدير
20	8	غير ذلك
100	40	المجموع

من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

أما فيما يخص العمل الممارس للفئة المجيبة فقد جاءت الفئة العاملة كمحاسب هي الغالب وبنسبة 30 % تليها منصب رئيس مصلحة بنسبة أقل وصلت إلى 27.5 % منصب مدير وكانت نسبة المناصب الأخرى (اكاديمي) حوالي 20% أما منصب مساعد مدير كانت تمثلت نسبته في 12.5% ليحتل منصب مدير فرع نسبة 10%

ه- الخبرة المهنية لدى الفئة المجيبة

جدول مساعد رقم (07) يوضح الخبرة المهنية لدى الفئة المجيبة.

النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
20	8	أقل من 05 سنوات
50	20	من 5 إلى أقل من 15 سنوات
20	8	من 15 إلى أقل من 20 سنة
10	4	20 سنة فأكثر
100	40	المجموع

من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

أما آخر جدول والذي يوضح سنوات الخبرة للفئة المجيبة فيوضح احتلت الفئة من 5 إلى أقل من 15 سنة نسبة 50% لتتقاسم الفئتين أقل من 05 سنوات و من 15 إلى أقل من 20 سنة نسبة 20% لتأتي في الاخير فئة 20 سنة فأكثر بنسبة 10%

ثالثا: عرض النتائج تحليلها:

من خلال هذه الخطوة سنحاول عرض نتائج تحليل الابعاد دون اللجوء للفقرات لمعرفة متوسطات الحساب، الأوزان النسبية، الانحراف المعياري، T ومستوى المعنوية والاتجاه العام من خلال الموافقة أو عدم الموافقة.

الجدول مساعد رقم(08): مدى موافقة أفراد العينة واتجاهات إجاباتهم على ابعاد الدراسة.

الرقم	البعد	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	T	المستوى المعنوي العام	الاتجاه
01	نظام التكاليف المطبق في المؤسسات الاستشفائية	2.75	91.67	0.207	38.172	0.000	موافق
02	أثر تطبيق نظام م التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية	2.622	87.34	0.323	21.973	0.000	موافق
03	تقييم استخدام نظام الكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات	2.572	86.46	0.365	18.577	0.000	موافق
	البعد الكلي	2.6482		0.2295	31.644	0.000	موافق

من اعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

من خلال الجدول السابق والذي يبين المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لمختلف أبعاد محاسبة التكاليف، حيث كانت هناك عوامل ساعدت على تبني إمكانية تطبيق نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة ومرتبة حسب شدة الموافقة كما يلي: نظام التكاليف المطبق في المؤسسات الاستشفائية. أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية، تقييم استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات

حيث بلغ متوسط العام للإجابات المتعلقة بهذه العوامل 2.6482 مما يعني وجود موافقة على إمكانية تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية الجزائرية ويتضح من الجدول السابق مايلي:

1. بلغ المتوسط الحسابي لبعد نظام التكاليف المطبق في المؤسسات الاستشفائية 2.75 وبوزن نسبي 91.67% ويظهر ذلك أيضا في الانحراف المعياري الذي بلغ 0.207، أما مستوى المعنوية

يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ كما بلغ T المحسوبة 38.172 وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.021، وهذا يعني على أن هناك موافقة بشدة من قبل أفراد العينة على هذا البعد كعامل على إمكانية تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية الجزائرية.

2. بلغ متوسط الحسابي لبعد أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية يساوي 2.622 وبوزن نسبي 87.34% ويظهر ذلك أيضا في الانحراف المعياري الذي بلغ 0.323، أما مستوى المعنوية يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ كما بلغ T المحسوبة 21.973 وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.021، وهذا يعني على أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذا البعد كعامل على إمكانية تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية الجزائرية.

3. بلغ متوسط الحسابي لبعد تقييم استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات يساوي 2.572 وبوزن نسبي 86.46% ويظهر ذلك أيضا في الانحراف المعياري الذي بلغ 0.365، أما مستوى المعنوية يساوي 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة $\alpha \leq 0.05$ كما بلغ T المحسوبة 18.577 وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.021، وهذا يعني على أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذا البعد كعامل على إمكانية تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية الجزائرية.

الخاتمة:

لقد أظهرت هذه الدراسة في الأخير على إمكانية تبني وتطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية الجزائرية وذلك لتحقيق الدقة في تكاليف الخدمات المؤداة والمساعدة على إجراء التحليلات واتخاذ القرارات وتوفير المعلومات عن مختلف الأنشطة وتبيان الأنشطة التي تحقق قيمة مضافة مما يساعد على الوقوف على الطاقة المستغلة وغير المستغلة وتحسين أداء المستشفيات، كما تقتضي الضرورة بوجود نظام معلومات جيد في المؤسسات الاستشفائية لتوفير المعلومات بالشكل المطلوب وفي الوقت المناسب

نتائج وتوصيات الدراسة

من خلال ماسبق نستنتج أن هناك إمكانية لتطبيق نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة على مستوى المؤسسات الاستشفائية الجزائرية وإثبات صحة الفرضية ومن خلال الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسات الإستشفائية
 - إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن من حساب التكاليف بدقة ووضوح وشفافية وهذا مؤشر جيد على جودة التسيير والإدارة الكفأة
 - أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الإستشفائية يؤدي استبعاد كل الأنشطة التي ليس لها قيمة والتي لا تدخل في حساب التكلفة الصحية
 - أن أنظمة التكاليف التقليدية أصبحت لا تتماشى مع التطورات الحاصلة في بيئة الاقتصاد الحديث
- أما التوصيات فيمكن طرح بعض النقاط كدافع تطبيق هذا النظام ذلك من خلال:
- على إدارة المستشفى أن تحدث أنظمتها المحاسبية وخاصة ذلك الجزء المتعلق ببيانات التكاليف وذلك لأن ترشيد القرار الإداري يأتي من تغذيته بالمعلومات الملائمة في الوقت المناسب.
 - إجراء المزيد من الدراسات حول أسلوب التكلفة على النشاط وتطبيقه في مختلف المؤسسات الاستشفائية الجزائرية لأهميته وحيوية هذا القطاع ومقارنته بأنظمتها المطبقة حاليا
 - التخطيط الجيد لعملية تطبيق أسلوب التكلفة وفق للنشاط في قطاع الصحي وذلك بالاستعانة بالخبراء وذوي التخصص والمؤهلين في مجال استخدام هذا الأسلوب.
 - التطبيق الصحيح لمبادئ أسلوب التكلفة وفقا للنشاط وضرورة تبويب بيانات التكاليف بالطرق المنصوص عليها حتى يتسنى تحليلها ومن ثم استخراج مؤشرات صحيحة عن التكاليف تساعد على اتخاذ القرارات المناسبة على ضوءها.
 - تشكيل لجان على مستوى المصالح داخل المؤسسة بهدف التنسيق والتشاور في كفاءات التطبيق
 - الإستفادة من الآلية المتطورة التي يستخدمها نظام التكاليف على أساس النشاط في الحصول على بيانات تفصيلية ودقيقة عن تكلفة الخدمات الصحية وأنشطتها المختلفة

الهوامش

- أحمد صالح عطية، محاسبة التكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2006
- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال النشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2013
- إسماعيل حجازي، معالم سعاد، نظام التكاليف على أساس الأنشطة عوامل التنبؤ ونجاح التطبيق، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2018
- إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006
- حسام الدين بشير الرطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطارات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، تخصص إدارة أعمال، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006
- دبرون عبد القادر، دور التحسين المستمر في تفعيل جودة الخدمات الصحية، مجلة الباحث، العدد 11، 2012
- عبد الإله نعمة جعفر، محاسبة التكاليف في المستشفيات، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 23
- عبد الرحمن محمد عبد الرحمن بكر، إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2007
- عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009
- فيحاء عبد الله يعقوب، امتثال رشيد بجاي، لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير ABC تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة بحث تطبيق في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني، العدد 41، الفصل الرابع، 2017
- ماهر موسى درغام، خليل ابراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في مستشفى الأوروبي الحكومي، سلسلة العلوم الإنسانية، مجلة جامعة الأزهر، غزة، المجلد 10، العدد 1-2008، A

المراجع باللغة الأجنبية:

- Judy Hanover, Business Strategy: Getting to Goal — The Role of Cost Accounting in U.S. Health Systems' Transformation, IDC HEALTH INSIGHTS OPINION, 2014
- Keun-Hyo Yook, Sung-Wook Yi, Il-woon Kim, A Comparative Study of Traditional Activity-based Costing and Time-driven Activity-based Costing at a University Hospital in South Korea, Research Journal of Finance and Accounting, Vol.10, No.10, 2019