

قياس وتقييم الأداء في القطاع الصحي في إطار الحوكمة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

measurement and evaluation of health sector performance in governance through the use of the ABC Activity Based Costing system

Mesurer et évaluer les performances du secteur de la santé en matière de gouvernance à l'aide du système de calcul du coût de revient par activité (ABC)

د. عريوة محاد

استاذ محاضر "أ"

جامعة محمد بوضياف- بسكرة-

ariouamohad@yahoo.fr

الملخص

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

Abstract

The purpose of this study is to define the importance of the ABC system and to identify and measure the costs of accurately produced units and services in the public health sector in the context of governance and the equitable distribution of Indirect Industrial Costs, The Sector Must Make sound management decisions, which will ensure optimal use of its resources while maintaining the social and service role assigned to it.

Keywords: ABC, health sector, indirect costs, activities, governance

Résumé

Le but de cette étude est de définir l'importance du système ABC et d'identifier et de mesurer les coûts des unités et des services produits avec précision dans le secteur de la santé publique dans le cadre de la gouvernance et par une répartition équitable des coûts industriels indirects, ce qui contribue à la réussite des décisions administratives. Le secteur doit prendre de bonnes décisions de gestion qui permettront une utilisation optimale de ses ressources tout en maintenant le rôle social et de service qui lui est attribué.

Mots-clés: ABC, secteur de la santé, coûts indirects, activités, gouvernance.

مقدمة

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

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

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

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

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

إشكالية الدراسة

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

لذا لبد على هذا القطاع البحث عن تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديثة من أجل الرقابة على تسيير الموارد المتاحة، وهي أدوات مناسبة لتخفيض التكلفة عن طريق التحكم في النفقات الخدمة العمومية في القطاع الصحي من خلال تحديد التكاليف اللازمة لذلك مع الحفاظ على عنصر الجودة والنوعية، ومنه يمكن طرح الإشكالية التالية: كيف يمكن قياس وتقييم الأداء في القطاع الصحي في إطار الحوكمة باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؟

أهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى تحقيق مايلي:

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

أهمية الدراسة

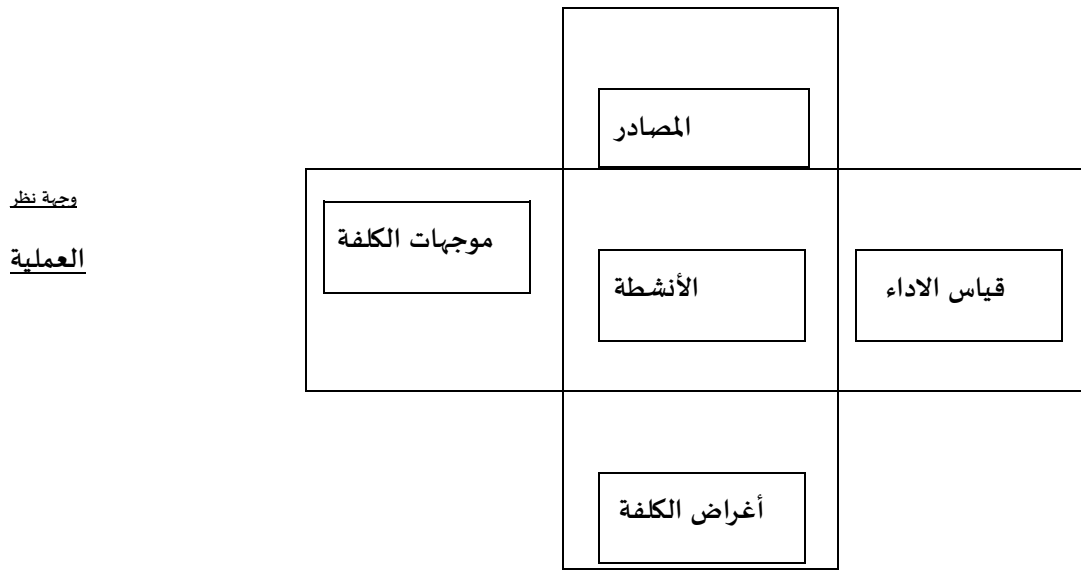
تبرز أهمية هذه الدراسة من كونها تبحث في تطبيق نظم التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في إطار الحوكمة في القطاع العمومي الصحي، وهذا من خلال محاولة اقتراح نموذج لتحديد تكاليف الخدمات المقدمة بشكل دقيق وتكييفه وفق مبادئ الحوكمة، إن الرقابة على التسيير في هذا القطاع لها بأهمية كبيرة كونها تعمل على تحديد التكاليف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

1. نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): جاء مدخل نظام التكلفة على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج والخدمات وأساليب التسيير الحديثة، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على القرارات الإدارية.
- يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على فكرة أساسية تعمل على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج أو الخدمة النهائية¹.
- وعرف أيضا بأنه ذلك النظام الذي يقوم أولا بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة².
- يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على فلسفة ان الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم هي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وان المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسب التكاليف المختلفة الى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المنظمة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي الى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من اجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج أو الخدمة ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها³.
- من خلال هذه التعاريف يمكن القول ان نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام معلوماتي متكامل، يعمل على الحصول المعلومات المالية والتشغيلية التي تستخدم لقياس الأداء من خلال ملائمة ومعالجة التكاليف الغير مباشرة وتحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد، وهو ما يعطي نتائج دقيقة لتكاليف الخدمات في المنظمات مما يؤدي الى اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، ومن خلال ما سبق يمكن ان نستنتج:
- ان نظام التكاليف على الأساس الأنشطة يركز على محورين أساسيين مفادهما ان الأنشطة تستهلك الموارد وان المنتجات تستهلك الأنشطة.
- الهدف الأساسي من هذا النظام هو ربط الأنشطة بالتكاليف، ثم ربط الخدمات والتكاليف بالأنشطة الأساس الذي يميز هذا النظام بأنه يسمح بتتبع التكاليف وتخصيصها وتحديدتها وتوزيعها بشكل عادل.
- نظام (ABC) يركز على مسببات التكلفة على اعتبار ان الأنشطة هي التي تتسبب في التكلفة وان المنتجات تتسبب في الأنشطة، وتحمل بالتكلفة بقدر احتياجها من تلك الأنشطة.
- يشتمل نموذج (ABC) على وجوبي نظريهما وجهة نظر التكلفة، ووجهة نظر العملية، حيث يتم توضيح مصادر (ABC) ملخص وجهة نظر التكلفة هي تتضمن الخطوات الأساسية لعملية التكاليف أولا، ثم تخصص هذه التكاليف باستخدام موجبات التكلفة إلى الأنشطة، وأخيرا التكاليف تخصص إلى أغراض التكلفة، الهدف الرئيس من هذه العملية هو تحديد التكاليف والأنشطة وإغراض التكلفة.
- اما وجهة النظر الثانية (وجهة نظر العملية) التي يمكن أن ينظر إليها كمرحلة استخدام بناء النموذج في المرحلة الأولى، حيث أن خطوات هذه الوجهة تشمل اكتشاف وتحديد موجبات تكلفة الأنشطة، واستخدام المعلومات لغرض قياس الأداء، والعلاقة بين هاتين الوجهتين موضحة في الشكل رقم (01):

الشكل رقم (01): وجهتي نظر انموذج (ABC)

وجهة نظر التكلفة



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

■ **مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):** يعمل نظام التكاليف على اساس الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، ومن خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص اهم مزايا هذا النظام بمايلي⁴:

- فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة طالما انه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج او تقديم الخدمات النهائية، الامر الذي يزيد من إمكانية تلافي أي انحرافات.
- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث ان أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة.
- يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، كما يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف من خلال فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها.
- يوفر نظام (ABC) مجموعو من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجودة، كما يساعد هذا النظام على اعداد الموازنات المبنية على الأنشطة (ABB) باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء.
- ان تحليل الانحرافات حسب نظام (ABC) والذي يعتمد على منطق المخرجات تستهلك الأنشطة، وان الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، انما يعتمد في ذلك علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة، اما في ظل نظام التكاليف التقليدي فان تحليل الانحرافات يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول ادا عناصر التكاليف.
- من اهم نتائج تطبيق واستخدام نظام (ABC) في المنظمات ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد.

■ **الاختلاف بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)**

نظم التكاليف التقليدية تقوم بتخصيص المصادر (التكاليف) الى المنتجات بطريقتين، الكلف المباشرة مثل المواد والأجور المباشرة تنسب مباشرة الى المنتج او الخدمة، والمصادر الأخرى (التكاليف) الأخرى تخصص للمنتج بطرق اعتباطية باستخدام

نماذج ساعات العمل المباشر، أجور العمل المباشر، ساعات اشتغال المكائن المبيعات، وهذا يمثل جوهر نظام التكاليف التقليدي.

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

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

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

فنظام (ABC) يزود المدراء بالمعلومات التي تجعل التقديرات دقيقة وذات موثوقية أكثر، كذلك هو يساعد على فهم وتحديد الاحتياجات الحقيقية لعملية الرقابة على التكاليف.⁵

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

1. الأثر في تخفيض التكاليف

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

1. تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط.

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

3. انتقاء الأنشطة ذات الكلفة الواطنة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه.⁶

لقد قام الباحثان (Cooper & Kaplan) بتطوير هذا النظام في جامعة هارفارد إذ وضعوا مدخلاً جديداً لاحتساب وتجميع التكاليف غير المباشرة، حيث يتطلب ذلك فهم سلوك التكاليف ويؤكد عليه ويحدد مسببات نشوء التكلفة غير المباشرة، وكان المقوم الأساس للنظام الجديد أن معظم التكاليف يمكن وضعها في مجموعات على أساس تكاليف متغيرة، إما طويلة الأجل أو قصيرة الأجل، وقد اتفقا على أن مسببات نشوء التكاليف على أساس ارتباطها بحجم الإنتاج هي غير مناسبة للتتبع لمعظم التكاليف المتغيرة طويلة الأجل للمنتجات، وإن اعتماد الأنشطة أساس نشوء التكاليف غير المباشرة واستهلاك الموارد، وقد أثبتنا ذلك من خلال تطبيق النظام الجديد على أحد المنتجات باستخدام خطين إنتاجيين مختلفين واعداد مختلفة من الأجزاء والوحدات وإثبات سوء التقدير والقياس للتكاليف ضمن النظم التقليدية، إذ أشارت نتائج التطبيق إلى اختلاف تكلفة المنتج في النظام التقليدي عنها في نظام تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة كالآتي:⁷

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

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

المصدر: محمد علي السعيدية، منى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد 2، العدد 3، العراق، 2006، ص 122.

2. الأثر في ترشيد الأداء

يوفر نظام (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال المؤشرات غير المالية لقياس مسببات التكلفة حيث شمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والنوعية والكمية ونظر إلى تفاوت تطبيق نظام (ABC) من منظمة لأخرى، فإنه يمكن لكل مؤسسة أن تطور مقاييس أداء خاصة بها وحسب ظروفها، فمثلاً يمكن لشركة ما أن تعتمد متوسط مبلغ المبيعات ومتوسط التكلفة لكل منتج وذلك لقياس الأداء من حيث الربحية، كما أنها قد تعتمد على عدد الأيام مثلاً لقياس الأداء من حيث وقت تصنيع المنتج، وقد تعتمد لقياس الأداء من حيث النوعية على معدل الأجزاء أو معدل المجموعات التالفة لكل دفعة معينة من الإنتاج أو عدد مرات الفحص أو غيرها. إن تحليل مسببات التكلفة يوفر نظرة جديدة لفحص سلوك التكلفة، كما أن التحليل الذي يتبعه يكون مطلوباً من أجل التخطيط وإعداد الموازنة، وفي هذا المجال يبرز دور نظام (ABC) أيضاً في إعداد الموازنة على أساساً لأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء.⁸

■ اختيار موجهات التكلفة المناسبة لتخصيص التكاليف

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

يلاحظ وجود مرحلتين أو مستويين لاختيار مسببات التكلفة هما:⁹

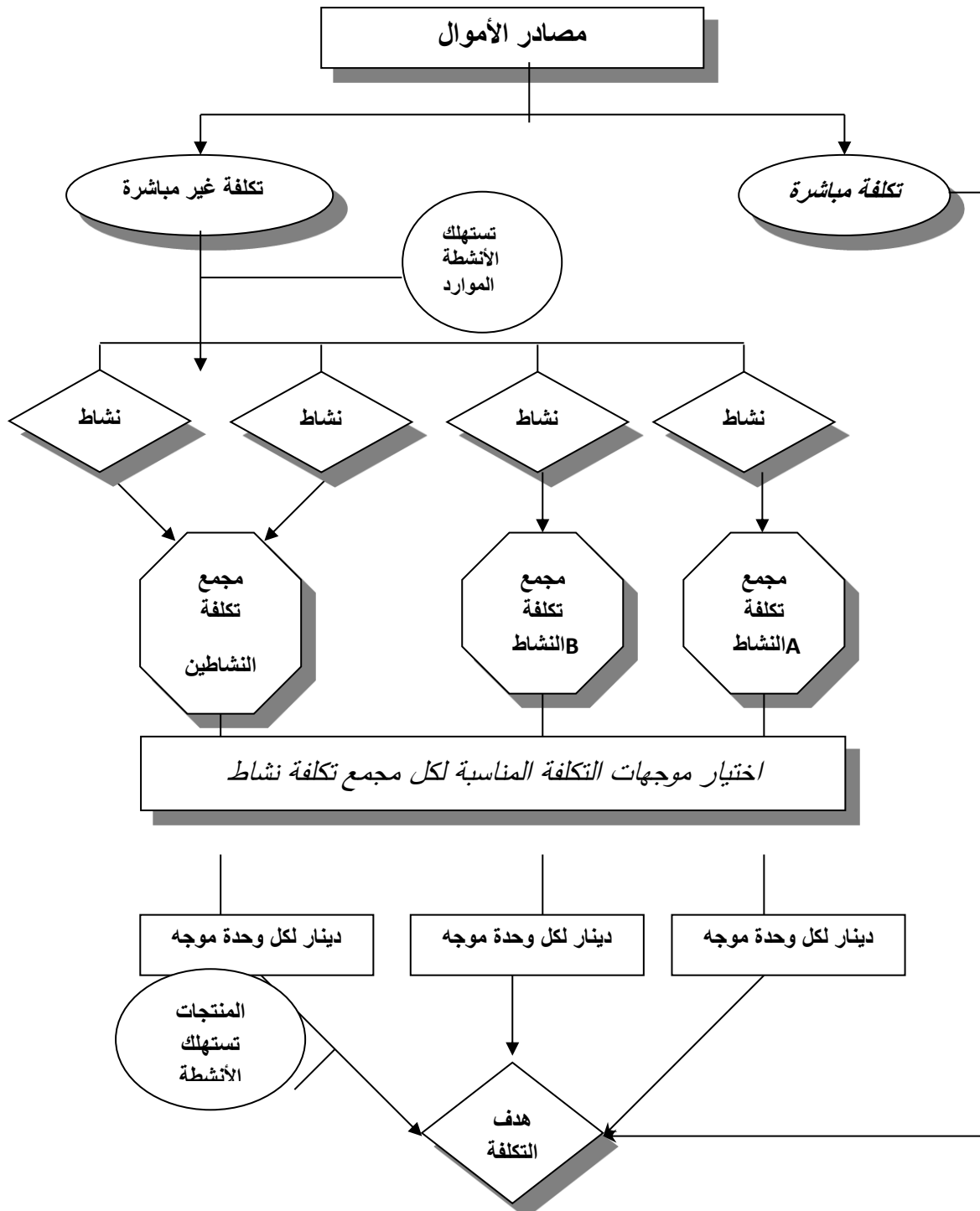
- حيث يتم في هذا المستوى تحديد مسببات التكلفة الملائمة لتخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة (تكاليف استنفاد مصادر المنظمة) على الأنشطة الرئيسية، إذ إن المبالغ العائدة والخاصة بكل نشاط تحدد موجهات التكلفة المستخدمة، وكلما كانت عملية اختيار موجه التكلفة ملائمة كانت النتائج أكثر دقة.
- وقد تكون تكلفة الموارد خاصة بنشاط محدد فترتبط مباشرة بمجموع هذا النشاط أو قد تتم لعدة أنشطة بالتالي توزع عليها في هذه الحالة من خلال عامل موجه ملائم لكل منها.
- فمثلاً تكاليف الأجور أو الإنارة تخلق من قبل عدة أنشطة في المنظمة كنشاط المشتريات أو التخزين فتوزع عليه من خلال تحديد المسبب المحدد لهذه التكاليف، كعدد العاملين في كل قسم.
- حيث يعبر موجه التكلفة في هذا المستوى عن مدى استهلاك المنتج المعين للموارد المستنفدة في الأنشطة، فبعد تحديد التكاليف الخاصة بكل نشاط رئيسي الذي يمثل مجمع تكلفة منفرداً، تأتي عملية اختيار موجهات التكلفة الملائمة لربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات، حيث تستخدم هذه الموجهات في تحديد الأنشطة التي استلزمها عملية إنتاج الوحدة وبالتالي التكاليف المرتبطة بذلك.

وهناك ثلاث طرائق لاختيار مسببات التكلفة:

- 1- تخصيص تكلفة مجمع النشاط على أساس عدد مرات النشاط المؤداة، كعدد مرات تهيئة الآلات، وعدد طلبات الشراء.
 - 2- تخصيص تكاليف الأنشطة وفق الزمن الذي يستغرقه تنفيذ النشاط.
 - 3- القياس الفعلي للموارد المستخدمة في كل مرة يؤدي فيها هذا النشاط كوسيلة لقياس التكلفة.
- وهناك ثلاثة عوامل تؤثر على الاختيار النهائي لمسببات التكلفة أو موجهاتها وهي كالآتي:
- أ- تكلفة قياس موجه التكلفة: فكلما قلت تكلفة الموجه زادت احتمالية اختياره كموجه للتكلفة.
- ب- ارتباط الموجه المختار مع الاستهلاك الفعلي للنشاط: فكلما زاد الارتباط زادت احتمالية استخدامه كموجه للتكلفة.
- ج- الآثار السلوكية المترتبة على اختيار تلك الموجهات.
- تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات:

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

وبتجميع تكلفة الوحدة من كل موجه والخاصة بصنف معين نصل إلى تكلفة الهدف الواحد (الوحدة المنتجة) من الأنشطة التي استهلكها أي بعبارة أخرى نصيبها من التكاليف العامة غير المباشرة. والشكل التالي يوضح آلية عمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال استعراض بياني لأهم الخطوات التي يتضمنها. الشكل رقم (02): آلية عمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة



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

العلاقة بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات

إن تطبيق المؤسسة لمبادئ وأساليب حوكمة الشركات من خلال إتباع مجموعة القوانين والقواعد والمعايير والسياسات التي تحكم عمل الشركات والإفصاح عن المعلومات المرتبطة بالمؤسسة وما يتعلق بها من معاملات مع الغير والمجتمع والبيئة المحيطة سيكون له أثر إيجابي في تحديد العلاقة بين أصحاب المرتبطة بالمؤسسة وهم: إدارة المؤسسة، وحملة الأسهم، وحملة السندات، والعمال، والموردين، والدائنون، والمستهلكون.

وهناك آثار لتطبيق حوكمة الشركات يدعمها تطبيق أدوات إدارة التكلفة تمثل آثار التكامل بينهما مايلي¹⁰:

1. ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين: إن ضمان عدم إساءة الإدارة استغلال أموال المساهمين مطلب رئيسي من متطلبات حوكمة الشركات يبعد المؤسسة عن تعرضها للإفلاس س ويساعد في تحقيق الهدف العام للمؤسسة وهو البقاء والنمو الاستمرار، ويرى الباحث أن تدعيم هذا المطلب يأتي من تكامله مع أداة أو أكثر من أدوات إدارة التكلفة، حيث أن أموال المساهمين ما هي إلا موارد المؤسسة الحالية والمتوقعة، واستخدام مدخل نظرية القيود ومحاسبة استهلاك الموارد يساعدان في استغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل ومعالجة الطاقات العاطلة بالمؤسسة ومحاولة الاستفادة منها إما بالتخلص منها بالبيع أو تحويلها إلى أعمال أخرى.

2. تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى لتعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل: إن تأكد المساهمين من أن الإدارة تسعى ل تعظيم ربحية وقيمة أسهم الشركة في الأجل الطويل مطلب رئيسي من متطلبات حوكمة الشركات يبعد المنشأة عن تعرضها للإفلاس ويساعد في تحقيق الهدف العام للمؤسسة وهو البقاء والنمو الاستمرار، وتدعيم هذا المطلب يأتي من تكامله مع أداة أو أكثر من أدوات إدارة التكلفة، حيث أن إتباع نظام التكاليف على أساس النشاط سيؤدي إلى حساب التكلفة بدقة أكبر مما يؤدي إلى دقة القرارات الإدارية المعتمدة على التكاليف وبالتالي الوصول إلى التشكيلة المثلى للمنتجات من خلال تحديد أي المنتجات يجب إنتاجها وبأي كمية، وأي المنتجات التي يجب استبعادها لأنها غير مربحة، ويتطلب ذلك أيضاً التعرف على المورد النادر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار هذا، مما يظهر أهمية نظرية القيود التي تراعى العنصر النادر.

3. ضمان اهتمام الإدارة بالمصالح الأساسية للمجتمع في مجالات الصحة والبيئة: إن أي مؤسسة متواجدة في السوق لن تكون منعزلة عن البيئة المحيطة بها، ومن متطلبات حوكمة الشركات ضرورة اهتمام الإدارة بمجالات الصحة والبيئة وإدخال جزء من ميزانية الشركة للإنفاق على تلك النواحي لمراقبة نسب التلوث التي قد تضر بالبيئة، ومن ذلك ظهرت أهمية التكاليف البيئية وإدارتها بكفاءة سوف يخدم في مجالات الصحة والبيئة ويكون له الأثر الكبير في ضمان بقاء واستمرار المؤسسة.

4. تمكين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال: إن تطبيق مبادئ وأساليب حوكمة الشركات يمكن من الرقابة على الإدارة بشكل فعال ويضمن قيامها على تحقيق مصالح حملة الأسهم والأطراف المختلفة ذات المصلحة، ويساعد في ذلك قيام الإدارة باستخدام أدوات إدارة التكلفة كأساليب رقابية على كافة المستويات الإدارية.

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

من خلال تطرقنا فيما سبق الى نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يمكن القول ان منظمات القطاع العمومي تسمح باستخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لإعداد الموازنات التقديرية او التخطيطية إذا ما تم مراعاة الاعتبارات التالية¹¹:

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

- مفهوم التكلفة: يجب ان يأخذ ضمن التكاليف التقديرية كافة التكاليف التي تتعلق بأنشطة القطاع العمومي سواء كانت أنشطة داخلية او خارجية، كما يراعى اخذ التكاليف المشتركة بين هذه النشطة في الموازنات التقديرية وتوزيعها باستخدام معدل التحميل المناسب.
- محرك التكلفة: يجب تحديده بدقة حتى يمكن حساب معدل التحميل المناسب لتوزيع التكاليف المشتركة، ويمكن حسابه بخارج قسمة اجمالي قيمة تكلفة النشاط على محرك التكلفة.

- وحدة القياس: ويجب ان لا تختلف وحدة القياس المستخدمة في اعداد الموازنات التقديرية عن وحدة القياس المستخدمة لقياس المدخلات لأنشطة القطاع العمومي، بمعنى ان تكون ووحدة القياس مترابطة بين هذه الانشطة والموازنات التقديرية فمن المعلوم انه تعد ثلاث موازنات كمية ومالية ونقدية ووحدة القياس تتحدد تبعاً لنوع هذه الموازنات.
- موارد النشاط: وهي تمثل مدخلات الأنشطة المختلفة وعليه يجب توافر القدرة على تحليلها حسب ما تضمنه الموازنات التخطيطية، ويمكن استخدام التحليل الافقي او الرأسي في هذا الشأن ويحقق هذا إمكانية قياس مدخلات النشاط وفقاً للاتجاهات المستقبلية.
- ✓ **ثانياً:** ضرورة تحديد الفروض الأساسية التي تركز عليها عملية التخطيط لتقديرات الأنشطة من مدخلات ومخرجات (نفقات وإيرادات) وذلك على ضوء أهدافها الفرعية والرئيسية.
- ✓ **ثالثاً:** الاهتمام بنظام المعلومات المحاسبية في القطاع العمومي.
- ✓ **رابعاً:** زيادة الاهتمام بنظم التكاليف المعيارية في القطاع العمومي، باعتبارها أساسية عند استخدام أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ولا يعني هذا ان التكاليف المعيارية لا تستخدم لتحديد التقديرات لعناصر مدخلات النشاط، ولكن يقصد من هذا الاتجاه على نحو متزايد نحو استخدامها.
- **نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي:** يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين الخدمة او المنتج النهائي.
- ان فلسفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على أساس ان الموارد المتاحة للقطاع الصحي وبالذات للمستشفيات حيث يتم استخدامها لممارسة أنشطتها المختلفة، فلا بد لنا من التفرقة بين عدة أنواع من الأنشطة¹²:
- **أنشطة مرتبطة بالوحدات (المرضى) مباشرة:** وتحدث هذه الأنشطة عند تقديم كل خدمة حيث تتناسب مع حجم الخدمات المقدمة، وتشمل المواد المباشرة من ادوية او مستهلكات والاجور المباشرة، مما يعني ان استخدام الموارد المتاحة للمستشفى سوف تزداد بزيادة عدد المرضى، ويتم ربط تكاليف هذه الأنشطة مع اعداد المرضى على أساس استخدام او استهلاك المريض للأنشطة.
- **أنشطة تختص بمجموعة من الوحدات (المرضى):** وهي تكاليف الأنشطة التي يتحملها المستشفى لتقديم الخدمة لمجموعة من المرضى، حيث تعتبر تكلفة هذه الأنشطة مشتركة لجميع الوحدات (المرضى) ضمن المجموعة الواحدة، فكلما زاد عدد المجموعات المراد خدمتها ازدادت معها تكلفة ممارسة هذه الأنشطة.
- **أنشطة ترتبط بالإنتاج (المرضى) بشكل عامة:** وهي التكاليف التي ينفقها المستشفى لدعم وتجهيز خدمة معينة بغض النظر عن الوحدات (المرضى) المراد خدمتهم، او عدد المجموعات من هذه الوحدات (المرضى) والتي من أمثلتها كلفة التقييم للخدمات المقدمة وفحصها للتأكد من مطابقتها للمواصفات والمقاييس المحددة، حيث تزداد تكاليف هذه الأنشطة بازدياد وتنوع عدد الخدمات التي يقدمها المستشفى.
- **أنشطة ترتبط بالمنظمة (المستشفى) ككل:** وهي تلك الأنشطة التي لا يمكن تتبعها او تحويلها على مريض بحد ذاته وانما هي التكاليف او الموارد التي تستخدمها المنظمة لدعم جميع عملياتها دون استثناء، مثل الصيانة والكهرباء والمصاريف الإدارية الأخرى، الا ان هذه المصاريف ضرورية لاستكمال عمليات تقديم الخدمات حيث تشترك جميع المخرجات النهائية بالاستفادة منها.
- **تطبيق نظام التكاليف أساس الأنشطة (ABC) في المستشفيات**
- ان عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة في مجال الخدمات الصحية، يساعد بدرجة كبيرة على تحديد تكلفة الخدمات الصحية بشكل ادق، وتقديم المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات، وبالتالي مساهمتها في تحقيق اهداف المنظمة الاستراتيجية، ويعتمد نظام (ABC) على إيجاد علاقة بين التكاليف والمنتجات او الخدمات من خلال توسيط مجموعة من الأنشطة التي تستهلك مواد المستشفى لتقديم الخدمات الصحية المختلفة، لذلك فان تطبيق نظام (ABC) في مجال الخدمات الصحية يستلزم مايلي¹³:

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

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

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

المصدر: رضا إبراهيم صالح، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالمملكة العربية السعودية، 2002، ص78.

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

يرى العديد من الخبراء الذين كتبوا في مجال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ان الية عمل هذا النظام تقوم على أساس خطوتين أساسيتين هما¹⁴:

- **أولاً:** تجميع تكلفة الموارد المستخدمة الى مجموعات التكلفة او النشاط (Activity Cost Pools) ليتم بعدها تخصيص تكاليف هذه الموارد باستخدام موجبات التكلفة الى الأنشطة التي قامت باستخدام هذه الموارد، وذلك لتتمكن من تحديد تكلفة النشاط.

- **ثانياً:** يتم تحميل تكاليف الأنشطة الى المنتج او الخدمة النهائية وعلى أساس موجه تكلفة النشاط ان تصميم نظام التكلفة لا يختلف عما هو عليه في نظم التكاليف الأخرى من حيث كونه نظام محاسبي متكامل حيث تكون نفس الإجراءات والخطوات التي يقوم عليها تصميم أي نظام محاسبي آخر، وتشتما عملية تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على أربعة خطوات أساسية كما يلي¹⁵:

1. تحديد الأنشطة: من خلال الأنشطة الكثيرة التي تمارس في المستشفى فانه كلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة تحديد العلاقة بين النشاط والخدمة المقدمة مما يزيد من تكلفة النظام.
- ان مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ونوع وحجم ومستوى المعلومات المطلوبة لتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة بأقل تكلفة لازمة لتشغيل واستمرار عمل النظام، ومن الأمثلة على الأنشطة التي قد يقوم بها المستشفى نشاط الشراء حيث يتطلب هذا النشاط القيام بعدد من المهام منها طلب الشراء، تحديد

- المورد، اصدار امر الشراء، استلام وفحص المواد...الخ، حيث ان القيام بهذه المهام كلها يكبد المنظمة نفقات واستهلاك لمواردها وذلك لممارسة نشاط الشراء.
2. تحديد تكلفة النشاط: بعد تحديد الأنشطة التي يقوم بها المستشفى، فانه يتوجب توزيع الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على هذه الأنشطة، وذلك بهدف تحديد التكاليف التي تحملها المستشفى للقيام بهذه الأنشطة، حيث ان العديد من الموارد يمكن تتبعها بشكل مباشر الى الأنشطة التي استهلكتها، مثل الادوية التي تم صرفها الى مريض معين، او صور الاشعة التي تم اجرائها له او التحاليل، ومنها مصاريف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر مثل مصاريف الطعام والشراب، وخدمة الغرف، والاستهلاكات ومصاريف الماء والكهرباء.
- ومنه فانه يتوجب على مصمم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في هذه المرحلة مراعاة علاقة السبب والنتيجة لتوزيع هذه المصاريف على الأنشطة المختلفة التي تمت داخل المستشفى، وبعبارة أخرى فان المخرجات النهائية هي التي تستهلك الأنشطة، والأنشطة بدورها تستهلك الموارد والتي تكلفتها تمثل تكلفة النشاط، أي ان الأنشطة عبارة عن حلقة الوصل بين المدخلات (الموارد) والمخرجات (الخدمات الصحية).
3. تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط: حتى يتم توزيع التكاليف على الأنشطة المختلفة فانه لا بد من تحديد مسبب التكلفة وهو ما يسمى بموجه تكلفة النشاط، ومسبب التكلفة يعتبر وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات، وبالتالي هو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.
- وعند اختيار مسبب (موجه) تكلفة النشاط فانه لا بد من مراعاة أمور متعددة منها:
- يجب ان يرتبط (موجه) مسبب تكلفة النشاط برابط منطقي بمجمعات التكلفة، فمثلا ارتباط تكلفة خدمة التمريض بعدد زيارات المريض الواحد في اليوم.
 - إمكانية تحديد مسبب (موجه) تكلفة النشاط بسهولة، فمثلا إمكانية تحديد عدد زيارات الممرض للمريض الواحد في اليوم.
4. تخصيص تكاليف الأنشطة: في هذه المرحلة يتطلب منا تحديد نسبة التحميل من موجبات التكلفة للمخرجات النهائية، وبناء عليه يتوجب ان تكون موجبات التكلفة قابلة للقياس وذلك لاعتمادها كأساس لتحميل المخرجات النهائية بحصتها من مجمعات التكلفة التي تم تحديدها مسبقا، فعلى سبيل المثال يتوجب علينا معرفة عدد الساعات اللازمة لتجهيز غرفة العمليات لإجراء عملية جراحية معينة، وذلك لكي نتمكن من احتساب بشكل دقيق. وبعد ذلك يتم حصر وتحديد مقدار استهلاك المنتجات من موجبات التكلفة ليتم تحديد تكلفة الخدمة المقدمة للمريض والتي تتكون من العناصر التالية:
- تكلفة المواد المباشرة: والتي تتضمن مقدار العلاجات او الادوية التي تم استخدامها للحالة المرضية الواحدة، مثل عدد ونوع الفحوص المخبرية التي تم اجرائها، حيث يتم تحديد الاستهلاك من هذه المواد بواسطة ما يسمى بقائمة المواد المستخدمة.
 - كلفة العمل المباشر: حيث تتميز المستشفيات عن غيرها في تحديد العمل المباشر من كونها ترتبط بعقود مع الأطباء مبنية على أساس الزيارة لمريض محدد.
 - كلفة الأنشطة المستهلكة (التكاليف غير المباشرة): وتتضمن الكلفة التي سيتم تخصيصها من مجمعات التكلفة المختلفة، مثل خدمات المريض، وخدمات الطعام والشراب، وخدمات الإقامة الأخرى، وخدمات الطاقم الإداري وغيرها.
- وقد تم دراسة وحصر عناصر التكاليف الغير مباشرة المستخدمة عادة في المستشفيات، ودراسة الأساس الملزم (موجبات التكلفة) للتوزيع على أساس الأنشطة المحددة وهذا ما يوضحه الجدول رقم (03)¹⁶:

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

الرقم	عناصر التكاليف	موجبات التكلفة
1	رواتب الإداريين والمحاسبين	عدد العاملين
2	رواتب موظفي الاستعلامات والامن	عدد المرضى
3	تجهيزات ادارية ومكتبية	عدد العاملين

4	رواتب عمال الخدمات	المساحة (م ²)
5	أجور الهاتف والماء	عدد العاملين
6	الوقود والكهرباء	المساحة (م ²)
7	صيانة الأبنية	المساحة (م ²)
8	صيانة أجهزة إدارية ومكتبية	عدد العاملين
9	صيانة أجهزة التكييف	المساحة (م ²)
10	صيانة أجهزة طبية	قيمة الأجهزة الطبية
11	صيانة أثاث قيمة الأثاث	قيمة الأثاث
12	تقادم الأجهزة الطبية	قيمة الأجهزة الطبية
13	تقادم أجهزة التكييف	المساحة (م ²)
14	تقادم أجهزة إدارية ومكتبية	عدد العاملين
15	تقادم الأبنية	المساحة (م ²)
16	المنح الممنوحة للموظفين	قيمة المنحة
17	الإعانات الاجتماعية	القيمة السنوية
18	اجتماعات الإدارة العليا والجمعية العامة	عدد المحاضر
19	تقارير الإفصاح السنوية	عدد التقارير والعرض

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

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

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

الرقم	الأنشطة	موجبات التكلفة
1	الاستعجالات	عدد مرضى النشاط
2	الاشعة	عدد الاشعة
3	مخابر التحاليل الطبية	عدد الاختبارات
4	الصيدلية ومخزن الادوية	عدد المرضى
5	الجراحة العامة	عدد مرضى النشاط
6	الإنعاش الطبي	عدد مرضى النشاط
7	الطب الداخلي	عدد مرضى النشاط
8	طب الأطفال	عدد مرضى النشاط
9	طب الامراض المعدية	عدد مرضى النشاط
10	جراحة الاذن والانف والحنجرة	عدد مرضى النشاط
11	طب العظام	عدد مرضى النشاط
12	طب الامراض الصدرية	عدد مرضى النشاط
13	التضميم والتجبير	عدد المرضى
14	طب الاسنان	عدد مرضى النشاط
15	الصيدلية ومخزن الادوية	عدد المرضى

المصدر: من اعداد الباحث

من خلال الجدول السابق نلاحظ انه تم تقييم تكلفة الأنشطة من خلال الاعتماد اما على عدد المرضى او عدد مرضى النشاط أي وفق مع ما يتمشى والنشاط الموجود في المستشفى. ولأجل التطبيق العملي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يتطلب الامر وضع مجموعة جداول أخرى تؤدي بدورها الى تحديد أغراض التكلفة المتمثلة بالمريض، حيث ان الخطوة التالية يتم فيها احداث مصفوفة تبين استفادة كل نشاط من كل نوع من أنواع التكاليف غير المباشرة، والجدول التالي يبين ذلك.

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

مجموع التكاليف غير المباشرة للنشاط	رواتب الإداريين والمحاسبين	رواتب موظفي الاستعلامات والأمن	تجهيزات إدارية ومكتبية	رواتب عمال الخدمات	أجور الهاتف والماء	الوقود والكهرباء	صيانة الأبنية	صيانة أجهزة إدارية ومكتبية	صيانة أجهزة التكييف	صيانة أجهزة طبية	صيانة أثاث القيمة الأثاث	تقادم الأجهزة الطبية	تقادم أجهزة التكييف	تقادم أجهزة إدارية ومكتبية	تقادم الأبنية	التكاليف غير المباشرة للنشاط
	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x		x	x	x	الاستعجالات
	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	الأشعة
	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	مخابر التحاليل الطبية
	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x		x	x	x	الصيدلية ومخزن الأدوية
	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	الجراحة العامة
	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	الإنعاش الطبي
	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x		x	x	x	الطب الداخلي
	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x		x	x	x	طب الأطفال
	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	طب الأمراض المعدية
	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x		x	x	x	جراحة الأذن والأنف والحنجرة
	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x		x	x	x	طب العظام
	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	طب الأمراض الصدرية
	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x		x	x	x	التصميم والتجوير
	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	طب الأسنان
	x	x	x	x	x	x	x	x	x		x		x	x	x	الصيدلية ومخزن الأدوية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المصدر السابق الذكر.

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

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

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

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

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

الرقم	الأنشطة	تكلفة النشاط			موجبات التكلفة المريض	تكلفة
		غير المباشرة	المواد المباشرة	الأجور المباشرة	مجموع التكاليف	
1	الاستعجالات				عدد مرضى النشاط	
2	الأشعة				عدد الأشعة	
3	مخابر التحاليل الطبية				عدد الاختبارات	
4	الصيدلية ومخزن الأدوية				عدد المرضى	
5	الجراحة العامة				عدد مرضى النشاط	
6	الإنعاش الطبي				عدد مرضى النشاط	

7	الطب الداخلي				عدد مرضى النشاط
8	طب الأطفال				عدد مرضى النشاط
9	طب الامراض المعدية				عدد مرضى النشاط
10	جراحة الاذن والانف والحنجرة				عدد مرضى النشاط
11	طب العظام				عدد مرضى النشاط
12	طب الامراض الصدرية				عدد مرضى النشاط
13	التضيق والتجبير				عدد المرضى
14	طب الاسنان				عدد مرضى النشاط
	الصيدلية ومخزن الادوية				عدد المرضى

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على زمامات حسن السليم، 2007، ص 42

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

- تكلفة المريض من كل نشاط = مجموع تكاليف النشاط / موجه تكلفة النشاط

وعليه فان تكلفة المريض الكلية تساوي مجموع تكاليف الأنشطة التي استفاد منها المريض في المستشفى.

نتائج الدراسة

من خلال ما سبق يمكن الوصول إلى استنتاج ما يلي:

- فشل الأنظمة التقليدية للتكاليف في تحديد العلاقة بين السبب متمثل بالنشاط والنتيجة متمثلة بالتكلفة وذلك من خلال استعمالها مجمع واحد للتكاليف والذي يتم تجميع التكاليف غير المباشرة ومن ثم تحديد معدلات التحميل التي ستكون مضللة وغير واضحة بسبب فشله في إعطاء صورة واضحة عن علاقة السبب والنتيجة وذلك بسبب وجود تكاليف غير متجانسة في مجمع التكاليف الذي لا يرتبط مع النشاط بعلاقة واضحة.
- ازدياد أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الصحية بسبب ازدياد الإنفاق على القطاع الصحي والذي يعود بشكل أساسي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.
- يقوم نظام (ABC) على فكرة أساسية وهي أن المنتجات (الخدمات) هي التي تستهلك إلا نشاطاً وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وهذا على عكس الطرق التقليدية التي تقوم على فكرة أن المنتجات (الخدمات) هي التي تقوم باستهلاك الموارد.
- تطبيق نظام التكاليف على أساس التكلفة (ABC) في إطار الأخذ بعين الاعتبار مبادئ الحوكمة (مؤشرات القياس) يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة وحساب تكلفة الخدمة العلاجية في القطاع الصحي وبالذات في المستشفيات.
- نظام التكاليف على أساس التكلفة (ABC) قادر على توفير معلومات خاصة بتكلفة الخدمات الصحية أكثر دقة خاصة عند الأخذ بعين الاعتبار مؤشرات الحوكمة، مما يساهم بمساعدة متخذي القرار باتخاذ قراراتهم الإدارية بالشكل الصحيح وفي الوقت المناسب.
- زيادة فاعلية الدور الرقابي عند استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في إطار تبني مؤشرات مبادئ الحوكمة، 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.

المراجع المعتمدة

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

- ² ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 218.
- ³ زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 394.
- ⁴ درغام ماهر موسى، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، ص 679.
- ⁵ فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 67، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، 2007، ص 33.
- ⁶ محمد علي السيدية، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد 2، العدد 3، 2006، ص 120.
- ⁷ محمد علي السيدية، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد 2، العدد 3، 2006، ص 122.
- ⁸ محمد علي السيدية، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد 2، العدد 3، 2006، ص 125.
- ⁹ - Datar Srikant M. Foster George Horngren Charles T, CostAccounting, Prentice-Hall, 2000, p144.
- ¹⁰ - Sundaram, Venkataramani, " Essentials of Design Phase Cost Management and Budget Control", Cost Engineering, Academic Journal, February 2008, Vol. 50, No. 2, pp. 24-28
- ¹¹ - محمد فؤاد الليثي، مدخل اعداد الموازنة التخطيطية للتكاليف الاجتماعية باستخدام نموذج (بوكس- جنكيتز) المتكاملة، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، العدد 57، المملكة العربية السعودية، 1988، ص 106-107.
- ¹² - Horngren.C.T, and all, CostAccounting A Managerial Emphasis, UpperSaddle River, 12th Ed, New Dersey, USA, 2006, pp:147-148
- ¹³ - رضا إبراهيم صالح، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالمملكة العربية السعودية، 2002، ص 77.
- ¹⁴ - Horngren C.T, and all, op.cit., p144.
- ¹⁵ - Drury Colin, Management Accounting for Business, 3rd Edition, Bath: U K, Patrick Bond, 2006, p154.
- ¹⁶ - فيصل زماط حسن السليم، مدخل محاسبة التكاليف على أساس النشاط والدور التأثيري لنظم تقييم الأداء الداخلي، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، مصر، 2004، ص 28.