

دار المنظومة  
DAR ALMANDUMAH  
الرواد في قواعد المعلومات العربية

|                   |   |
|-------------------|---|
| العنوان:          | إستخدام محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة والتقييم في الأجهزة الحكومية                   |
| المصدر:           | الإدارة العامة  |
| الناشر:           | معهد الإدارة العامة   |
| المؤلف الرئيسي:   | أحمد، إياد عبدالموجود   |
| المجلد/العدد:     | س 21, ع 37  |
| محكمة:            | نعم   |
| التاريخ الميلادي: | 1983  |
| الشهر:            | رجب   |
| الصفحات:          | 130 - 157   |
| رقم MD:           | 212535  |
| نوع المحتوى:      | بحوث ومقالات  |
| قواعد المعلومات:  | EcoLink   |
| مواضيع:           | محاسبة التكاليف، الأجهزة الحكومية، الخدمات الصحية، النفقات، التكاليف                            |
| رابط:             | <a href="http://search.mandumah.com/Record/212535">http://search.mandumah.com/Record/212535</a> |

© 2021 دار المنظومة. جميع الحقوق محفوظة.  
هذه المادة متاحة بناء على الإتفاق الموقع مع أصحاب حقوق النشر، علما أن جميع حقوق النشر محفوظة. يمكنك تحميل أو طباعة هذه المادة للاستخدام الشخصي فقط، ويمنع النسخ أو التحويل أو النشر عبر أي وسيلة (مثل مواقع الانترنت أو البريد الالكتروني) دون تصريح خطي من أصحاب حقوق النشر أو دار المنظومة.

# استخدام محاسبة التكاليف في مجال التخطيط والرقابة والتقويم في الأجهزة الحكومية

د. إياد عبدالموجود أحمد \*

## أولا - المقدمة :

يهدف هذا البحث إلى ايجاد قاعدة عملية لتطبيق قواعد ومبادئ محاسبة التكاليف في الأنشطة والوحدات الحكومية، مع محاولة التطبيق في قطاع الخدمات الصحية كمثال لوحدة حكومية تقدم خدمة عامة للجمهور. وسندرس إمكانية تطبيق هذه القواعد بهدف التخطيط والرقابة على الأنشطة وتطوير الاداء في تقديم الخدمات الصحية الحكومية. تستخدم القواعد والطرق المحاسبية في تسجيل وتحليل البيانات، وتختص محاسبة التكاليف في حساب كلفة\* المنتج أو الخدمة المقدمة للجمهور، حيث تستخدم هذه التكاليف لأغراض عديدة منها التسعير، والرقابة على كفاءة الانتاج، كذلك تستخدم طرق محاسبة التكاليف كمحاولة لخفض الكلف الى أقل مستوى ممكن بهدف تحقيق أكبر عائد في صافي الأرباح.

يحتاج كل من المحاسبين والاقتصاديين والاداريين والمتخصصين من مهندسين وأطباء الى محاسبة التكاليف لحل المشكلات المالية ولقياس كفاءة الانتاج والأداء. وتتطور محاسبة التكاليف استناداً الى احتياجات مختلف الاختصاصات فينبغى تحديد وتعريف محاسبة التكاليف بشكل يوضح أهداف ومجال تطبيقها، وقد عبرت لجنة تحديد مفهوم محاسبة التكاليف في جميعة المحاسبين الأمريكيين عن طبيعة قياس التكاليف بما يلي : تقاس التكاليف المتحققة بمقياس النقد للمصاريف التي تحققت فعلاً أو سوف تتحقق وذلك لبلوغ أهداف محددة<sup>1</sup>.

\* عضو هيئة التدريس بالمعهد.

\* يستخدم اصطلاح تكاليف أو كلفة كتعبيرين مترادفين المقصود بهما النفقات التي تمثل عناصر الانتاج.

1 Report of the Committee on Cost Concept and Standard, The Accounting Review,

Vol 27. No. 2. p 176, 1954.

فمحاسبة التكاليف تسجل البيانات التي تتعلق باحتساب وتجميع المصاريف التي تنفق لتقديم خدمة محددة (تعليم، رعاية صحية) أو إنتاج منتج محدد (مترقماش، طن حديد).

ويشتمل مفهوم محاسبة التكاليف على جميع النفقات التي صرفت فعلاً والمصاريف المحتسبة نتيجة لصرف متوقع أو صرف حديث سابقاً. ويختلف مفهوم التكاليف عن مفهوم المصاريف، فالمصاريف هي جزء من التكاليف. والتكاليف هي النفقات التي تتمثل باستخدام الموجودات والمصاريف الدورية، ومن الممكن أن تعني التكاليف في مرحلة زمنية محددة المبالغ التي صرفت في أوقات أخرى، أي تقوم الوحدات (خدمة أو منتج) بتكاليف محتسبة على أساس مصاريف في مراحل زمنية أخرى. والمصاريف هي المبالغ التي أنفقت فعلاً مقابل الحصول على أحد عناصر الإنتاج الذي يكون أساس تحقق الإيراد. فالمصاريف هي جزء من التكلفة. وتعبير التكاليف يشمل المصاريف بالإضافة إلى عناصر أخرى.

بعد تحديد مفهوم التكاليف تتم عملية تسجيل البيانات وتجميع المعلومات المتعلقة بمحاسبة التكاليف لتسهيل عملية التخطيط والرقابة على أداء العاملين ونوعية الخدمة والسلعة المنتجة، وكذلك تخدم هذه المعلومات عملية احتساب تكاليف السلعة أو الخدمة.

## ثانياً - استخدام المعلومات المحاسبية

بتعريف محاسبة التكاليف يمكن أن نحدد طبيعة المعلومات الممكن الحصول عليها ومن ثم تحديد أوجه استخدام هذه المعلومات.

إن محاسبة التكاليف هي الطرق والقواعد المحاسبية التي تساعد في عملية تسجيل كافة عناصر التكاليف المتحققة لإنجاز غرض محدد أو للقيام بنشاط معين أو عملية معينة أو لإنتاج منتج<sup>1</sup>.

ومحاسبة التكاليف تدون وتلخص كافة البيانات التفصيلية عن معظم النشاطات داخل الوحدة الاقتصادية، وذلك من خلال النظام المحاسبي. وتستخدم المعلومات

---

1) National Committee on Government Accounting, Municipal Accounting and Auditing.

Chicago The Committee 1965, P. 221.

المحاسبية من قبل ادارة الوحدة الاقتصادية في أغراض التخطيط والرقابة على نشاطاتها في سبيل تطوئرها وتقديم أفضل خدمة للجمهور. و يمكن حصر جوانب استخدام المعلومات المحاسبية بما يلي :-

- ١- قياس الأداء الفعلي.
- ٢- الرقابة على التكاليف المتعلقة بكل قسم من الأقسام.
- ٣- قياس نتائج الأعمال السنوية أو خلال فترات دورية قصيرة.
- ٤- تحليل البيانات واتخاذ القرارات.

وبحصر جوانب استخدام بيانات التكاليف يمكن أن نحقق الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف والغرض من تطبيقها في الوحدة الاقتصادية. ولحصر هذه الجوانب تتطلب العملية تحديد الأهداف المرحلية التي تساعد على تحقيق الأهداف الرئيسية لمحاسبة التكاليف في الوحدة الاقتصادية.

## ١.٢- قياس الأداء

تستخدم المعلومات المحاسبية والمستخرجة بوساطة نظام محاسبة التكاليف لقياس الأداء الفعلي لوسائل الانتاج في الوحدة الاقتصادية وذلك من خلال القيام بالاجراءات التالية :-

- ١.١.٢- تحديد التكاليف ومعايير الانتاج التقديرية لكل نوع من نشاطات الوحدة وتفصيل هذه النشاطات الفعلية.
- ٢.١.٢- تحديد التكاليف وقياس الانتاج الفعلي لنشاطات الوحدة الرئيسية والفرعية وذلك باحتساب كلفة الوحدة الواحدة من كافة عناصر الانتاج (عناصر الكلف - مواد - أجور - مصاريف).
- ٣.١.٢- حصر تكاليف الانتاج لكل قسم من أقسام الوحدة الاقتصادية (مركز الكلفة).
- ٤.١.٢- تحديد تكلفة كل نشاط من أنشطة الوحدة الاقتصادية سواء أكانت نشاطات انتاجية أم نشاطات خدمية.
- ٥.١.٢- تسهيل عملية استخراج التكاليف والحسابات الختامية للوحدة الاقتصادية.

- ٦١.٢ - مقارنة النتائج الفعلية مع النتائج التقديرية وتحديد الانحرافات وتحديد كفاءة الأداء.
- ٧١.٢ - مقارنة النتائج الفعلية الحالية مع النتائج الفعلية للسنوات السابقة لتحديد درجة التطور في الأداء وتحسنه.
- ٨١.٢ - تحديد معايير متوسطة للنشاط من خارج الوحدة الاقتصادية ومقارنتها مع أداء الوحدة الاقتصادية لتحديد كفاءة الأداء بشكل عام ولكل النشاط.

## ٢.٢ - الرقابة على التكاليف

يمكن استخدام معلومات التكاليف للرقابة على أعمال ونشاطات كل قسم حسب مسؤوليته، حيث يعتبر كل قسم أو جزء من القسم في الوحدة الاقتصادية مركز مسؤولية، ويكون مدير القسم هو المسئول عن نشاطات قسمه، وبالتالي يمكن حصر مسؤولية كل قسم من الأقسام من خلال تجميع المعلومات وحصرها في كل مركز كلفة (مركز مسؤولية). ولتحقيق هدف أو مجال تطبيق محاسبة التكاليف في الرقابة على كل قسم يجب تحديد ما يلي :-

١-٢.٢ - تحديد مسؤولية كل قسم في تنفيذ نشاطات الوحدة الاقتصادية بصورة واضحة.

٢-٢.٢ - تحديد وسائل الرقابة والسيطرة لكل عنصر من عناصر الانتاج في القسم (مركز المسؤولية). وذلك من خلال الرقابة على الكلف الممكن السيطرة عليها والتي تتحقق بصورة دورية في هذا المركز.

٣-٢.٢ - اعداد سلسلة من التقارير الدورية التي تقوم عمل وانجاز العاملين ووسائل الانتاج في القسم. وللالتزام بمجال استخدام بيانات التكاليف في الرقابة على مركز المسؤولية ينبغي إعطاء الصلاحيات وتحديد المسؤوليات بشكل واضح بالنسبة لكل قسم من الأقسام. وبذلك يمكن اعتماد الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية كأساس لتحديد مراكز المسؤولية والرقابة على التكاليف في كل قسم.

## ٣.٢ - قياس نتائج الأعمال

لقياس نتائج الأعمال والأرباح السنوية بصفة دورية للوحدة الاقتصادية نحتاج الى مقارنة الكلف والإيرادات المتحققة خلال كل فترة زمنية موضوع البحث. هذه المقارنة

تحتاج الى التمييز بين التكاليف التي تتحقق خلال فترات طويلة الأمد وفترات قصيرة الأمد. إن الكلف التي تتحقق خلال فترات طويلة تتطلب الدقة في احتسابها لتحديد حصة كل فترة زمنية يغطيه التقرير الدوري. وبالنسبة للكلف التي تتحقق خلال الفترات القصيرة تتطلب الدقة والسرعة في تسجيلها أولاً بأول تجنباً لتداخل الكلف بين فترة وأخرى. إن قياس الكلف المتحققة خلال فترات قصيرة تكون مصاريف فعلية أو مقدرة والتي سوف تتحقق فعلاً، بينما تختلف الكلف التي تتحقق لتغطي فترات طويلة وبالتالي تكون كلف محتسبة بالنسبة لكل فترة زمنية، ويكون أساس احتساب كلف الفترات الطويلة الطاقة الانتاجية والامكانيات التي توفرها هذه الكلف. وان تحديد طاقة كل قسم أو الوحدة الاقتصادية تكون عاملاً أساسياً في احتساب حصة كل فترة زمنية من الكلف المتحققة خلال الفترة الزمنية المراد قياس نتائج أعمالها، حيث أن الإيرادات مرتبطة بحجم النشاطات المنجزة (الإيراد = سعر الوحدة × عدد الوحدات المباعة)، وبالتالي يزداد الإيراد كلما زادت الطاقة المستغلة (عدد الوحدات) على فرض أن كل الانتاج له سوق جاهز وقابل للبيع فيه. وزيادة الطاقة المستغلة تتطلب زيادة في الكلف طويلة الأمد. وعليه لقياس نتائج الأعمال بشكل دقيق تتطلب العملية الحصول على بيانات تكاليف دقيقة وواضحة.

#### ٤-٢. تحليل البيانات واتخاذ القرارات

كل ادارة تكون مسئولة عن اتخاذ القرارات وتحديد السياسات العامة والتفصيلية لادارة نشاطاتها. وعليه تكون المعلومات المحاسبية وبيانات التكاليف مهمة وأساسية في عملية اتخاذ القرار. فكل ادارة تقوم بالتخطيط لنشاطاتها وإعداد الموازنة للقسم والمشاركة في إعداد الموازنة للوحدة الاقتصادية ككل. وتحمل بيانات التكاليف دوراً مهماً في تحديد أنواع النشاطات وأسلوب تنفيذ النشاط بهدف تحقيق أقل الكلف وذلك لزيادة صافي الأرباح الممكن تحقيقها في القسم أو بالنسبة أو بالنسبة للوحدة الاقتصادية، وتحدد مراحل اتخاذ القرار في مجال الشؤون المالية بما يلي :-

١- تحديد البدائل وجمع البيانات.

٢- تقويم البدائل من الناحية المحاسبية والاقتصادية.

٣- المفاضلة بين البدائل المتاحة.

إن عملية اتخاذ القرار وتحديد البديل المناسب تحتاج الى معلومات فعلية (تاريخية) وتقديرات والتنبؤ لكل بديل من البدائل بحيث تكون معلومات فعلية وتقديرية لكل بديل

وذلك لتسهيل عملية اتخاذ القرار وتحديد البديل المناسب حيث أن أي قرار يجب أن يبنى على أساس قوي لأنه غالباً ما ينتج عن القرارات المتخذة التزامات مالية وعلاقات اقتصادية وذلك يتطلب بيانات تكاليف ومعلومات محاسبية دقيقة.

### ثالثاً. القواعد المالية في الدوائر الحكومية

شاع تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الاقتصادية، الصناعية والانتاجية أكثر من الوحدات الخدمية الحكومية، إلا أن تطبيق مبادئ وقواعد محاسبة التكاليف في الوحدات الاقتصادية الحكومية يحقق العديد من الفوائد منها :-

١ - تقدم محاسبة التكاليف معلومات وبيانات تعتبر مهمة وضرورية في إعداد ومتابعة تنفيذ الموازنة.

٢ - المعلومات المقدمة توضح ما اذا كانت الأعمال والنشاطات المنجزة قد نفذت بشكل جيد وبأي درجة من الكفاءة، حيث يمكن مقارنة كلف الفترة الحالية مع فترات سابقة لنفس مستوى النشاط المنفذ عبر فترات زمنية مختلفة وذلك لقياس وتحديد مقدار التذبذبات والتغيرات التي حصلت خلال الفترات الزمنية مع تحديد أسباب ذلك.

٣ - الامام والمعرفة بقواعد وطرق محاسبة التكاليف واستغلال البيانات المتوفرة يعطي المرونة والمقدرة للمدير المسئول على اتخاذ القرار المناسب والصحيح بحيث يحقق أكبر فائدة للوحدة الحكومية. كذلك بإمكان المدير أن يقرر ما إذا كان من الممكن تنفيذ عمل معين بأسلوب أو بأخر أو عدم تنفيذه.

فقد يكون أحد البدائل المتاحة لإدارة أحد المستشفيات للقيام بتنظيف مبنى المستشفى والساحات باستخدام الأيدي العاملة المتوفرة أو بإدخال المكننة بعملية التنظيف (مع الأخذ بنظر الاعتبار نفس مستوى التنفيذ) وهذا يؤدي إلى أن تتم المقارنة بسرعة كما تؤدي إلى قلة كلف التنفيذ من خلال البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف.

٤ - المعرفة بمبادئ محاسبة التكاليف واستخدام بيانات التكاليف يوضح مقدار الكلف الثابتة وقيمة الموجودات الثابتة والانشاءات الأخرى في الوحدة الحكومية.

٥ - الكثير من الوحدات الحكومية تحمل المستهلك بكلف نشاطاتها أو انتاجها دون أن تحقق أرباحاً. لذلك من مصلحة إدارة الوحدة التأكد من حقيقة وصحة الكلف المصروفة ولذلك لتجنب تحقق خسائر فادحة تعرقل العمل وتؤخر الوحدة الحكومية في الاستمرار في اداء نشاطاتها.

٦ - محاسبة التكاليف تكون مفيدة في عملية تقديم التقارير عن نشاطات الوحدات الاقتصادية الحكومية للجمهور وللحكومة المركزية والادارات الاخرى في الدولة. وتجب هذه التقارير على السؤال المطروح من قبل قارئ التقارير عما اذا تحصل من خدمات مقابل الإيرادات التي تحصل عليها الدولة. فتبين التقارير حجم المبالغ المصروفة على كافة الخدمات (الصحية والتعليمية والبلدية الخ).

بالرغم من الفوائد الكثيرة التي تقدمها محاسبة التكاليف في التخطيط والرقابة في الوحدات الاقتصادية الصناعية، إلا أن تطبيق قواعد ومبادئ محاسبة التكاليف يحاط بالكثير من القيود في الوحدات الحكومية وذلك لطبيعة عملها الخدمي وصعوبة قياس انتاج هذه الوحدات وصعوبة تحديد وحدة الانتاج. ففي الوحدات الصناعية يكون المنتج النهائي (سيارة، حديد بناء) وأجزائها (محرك سيارة، اطارات سيارة، طن حديد اسفنجي) وهي عبارة عن وحدة انتاج تقاس بموجبها انتاجية الوحدة. إن طبيعة عمل الوحدات الحكومية المتمثلة بتقديم الخدمات وهدفها البعيد عن الربح كان دافعاً غير مشجع لتطبيق محاسبة التكاليف، إلا أن الدافع لتطور الخدمات وتحسين كفاءة الأداء والتخطيط السليم لنفقات الدولة ووحداتها الاقتصادية والرقابة على الانفاق بشكل يرتبط بكفاءة الانجاز كان دافعاً لتطبيق مبادئ وقواعد محاسبة التكاليف. ويتمثل عمل الدوائر الحكومية بتقديم خدمات الأمن والرعاية الاجتماعية والخدمات الطبية والخدمات التعليمية والنظافة وغيرها من الخدمات الأخرى، إن هذه النشاطات يصعب قياس حجمها أو تحديد وحدة انتاج ملموسة فيها، إنما يمكن قياس وتقدير جودة هذه الخدمات وعدد الأفراد المستفيدين منها. كما أن هناك بعض الوحدات الحكومية التي تقوم بتنفيذ أعمال مكتبية فقط بهدف تسيير أعمال الدولة ولخدمة حاجة الأفراد في ادارة أمورهم الاجتماعية والوظيفية. ويقاس انتاج هذه الوحدات الحكومية بمقدار رضا المراجعين عن سير الأعمال وعدد المراجعين المنجزة أعمالهم والوقت المستغرق لانجاز هذه الأعمال.

إن طبيعة عمل الوحدات الحكومية يتطلب دراسة وتحليلاً أكثر في تحديد مهام عملها وذلك لتقريب مبادئ وقواعد محاسبة التكاليف، من أجل تحديد مجال التطبيق في الوحدات الحكومية. كما أن الوحدات الحكومية ملتزمة بتطبيق قواعد المحاسبة الحكومية، المتميزة بطابع خاص يصعب دمجها وصهرها مع مبادئ وأساليب محاسبة التكاليف. فاساس تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الاقتصادية هي طبيعة



المعلومات المسجلة أي المدخلات في نظام التسجيل، فمحااسبة التكاليف تأخذ المعلومات المالية المسجلة في السجلات وملفات الإدارات المختصة لتقوم بتحليلها والتنبؤ على أساسها بالاجراءات المستقبلية. إلا أن المدخلات في المحاسبة الحكومية والمطبقة في الوحدات الحكومية تتصف بصفات خاصة تحد من عملية تطبيق محاسبة التكاليف، وأهم صفات المعلومات المسجلة تحت إطار المحاسبة الحكومية هي ما يلي<sup>١</sup> :-

- ١ - أسلوب التسجيل القائم على الأساس النقدي.
- ٢ - الاندثارات (الاستهلاكات) لا تحتسب وتؤخذ بنظر الاعتبار عند التسجيل.
- ٣ - كلف شراء الموجودات الثابتة والمصاريف عليها تعتبر مصروفاً عادياً دورياً.
- ٤ - المصاريف العامة تسجل بشكل موحد لكل الوحدة الحكومية دون تخصيص هذه المصاريف على الأقسام.

إن خصائص عملية تسجيل البيانات في الوحدات الحكومية تعقد أساليب تطبيق قواعد محاسبة التكاليف، وبالتالي لتحقيق فوائد وأهداف محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية. تتطلب العملية تحديد وتطوير عملية ادخال البيانات في السجلات والملفات وذلك باعادة تنظيم النظام المحاسبي وفق أحد الأسلوبين :

#### أ - التقسيم الوظيفي

#### ب - التقسيم النوعي للمصاريف

ويعتمد تطبيق أي من الأسلوبين على الامكانيات المتاحة ومرونة التعليمات والقواعد المحاسبية. فقد تتخذ اجراءات من أجل تطبيق واستخدام مبادئ وقواعد محاسبة التكاليف ضمن وداخل النظام المحاسبي أو خارج النظام المحاسبي. فاذا ما كان تطبيق قواعد واستخدام أساليب محاسبة التكاليف داخل النظام المحاسبي الحكومي فيجب تعديل النظام المحاسبي المطبق واصدار تعليمات مالية جديدة على نطاق الوحدة الحكومية أو بشكل عام لكل الوحدات حسب عمومية التطبيق. وفي حالة الاتجاه نحو تطبيق محاسبة التكاليف خارج النظام المحاسبي فبالامكان استخدام بيانات النظام المحاسبي الحكومي المطبق حالياً وذلك باعادة تبويبها حسب حاجة واستخدامات نظام التكاليف، وتحلل هذه البيانات والمعلومات بشكل يخدم أهداف الإدارة في اتخاذ القرارات وتقويم الأداء وتحسين نوعية الانتاج بتطوير الخدمات المقدمة، وهذا البديل هو الأكثر

1) TENNER I. and LYNN, E.S. Muncipal and Government Accounting, Prentice Hall, P. 261 1960.

واقعية لأنه لا يحتاج الى تعديل اللوائح والانظمة المالية المستخدمة في الأجهزة الحكومية.

#### رابعاً - مفاهيم التكاليف

بمعرفة طبيعة النظام المالي في الوحدات الحكومية (الخدمية) وبهدف تطوير أداء هذه الوحدات باستخدام قواعد ومبادئ محاسبة التكاليف، ينبغي دراسة - وبشكل مبسط - مفاهيم وطبيعة مبادئ محاسبة التكاليف وذلك لاختيار الأساليب والقواعد الملائمة لتطبيقها في الوحدات الحكومية.

إن مجموع النفقات المصروفة لانتاج منتج محدد وتقديم خدمة معينة تجزأ وتقسّم الى عناصر وأنواع متعددة من التكاليف ويمكن تبويب (تقسّم) هذه التكاليف الى :

عنصر المواد الخام.

عنصر الأجور.

عنصر المصاريف.

وهذا التقسيم يظهر بوضوح في الوحدات الصناعية حيث يمر الانتاج بمراحل محددة تتحقق خلالها هذه التكاليف. ونعطي شرحاً لهذه التكاليف فيما يلي :

١٠٤ عنصر المواد الأولية : هي المواد الخام التي تستخدم لانتاج الوحدة المصنعة، وعادة تستعمل في بداية الانتاج. وفي أغلب الصناعات تكون المواد الأولية الخام هي العنصر الرئيسي في تكوين الوحدة المنتجة. وتشكل كلف المواد الأولية أعلى نسبة من مجموع كلف الصنع في معظم الصناعات، ففي صناعة الغزل والنسيج تكون المواد الخام (قطن، صوف، مواد صناعية) نسبة ٥٠ - ٦٠٪ من مجموع الكلف<sup>١</sup>. وتحمل كلف المواد الأولية على المنتج النهائي بتكاليف شراء المواد الخام واصلة الى المصنع مضافاً اليها كلف النقل والخزن والخدمات الأخرى حتى تصل الى المصنع. وتحسب كلف المواد بخصر كمية المواد الصادرة خلال فترة زمنية محددة بعد ترجيح سعر الوحدة (كغ، وحدة واحدة) بسعر الوحدة في الكمية المستخدمة، وتحدد كمية المواد اللازمة لانتاج وحدة واحدة وفق أسس علمية تبعاً لطبيعة الصناعة وترجح هذه الكمية بكلفة الوحدة الواحدة من المواد

(١) إياد الموجود، تكاليف الغزول - بحث غير منشور لنيل دبلوم عال محاسبة التكاليف - جامعة بغداد ١٩٧٤، ص ١٠٢.

الأولية. وتكون عملية احتساب كلف المواد الأولية في الوحدة المنتجة وكجزء من إجمالي التكاليف واضحة وسهلة مقارنة مع عناصر التكاليف الأخرى.

٢٠٤ عنصر الأجور : هو كلفة العمل أو كلفة الجهد الانساني المبذول لانتاج المنتج النهائي، وقد تكون كلفة العمل هذه لعامل ماهر أو فني مختص أو عامل غير ماهر، وتختلف مستويات الأجور إستناداً الى طبيعة الصناعة ومرحلة التسلسل في عملية الصنع. وتحتسب كلفة العمل (الأجور) بحصر المبالغ المدفوعة كأجور نقدية وكلف الخدمات المقدمة للعمال خلال فترة زمنية محددة. كما يمكن أن تحسب كلفة العمل بترجيح الوقت المصروف لانتاج وحدة واحدة (ن) في كلفة الوحدة الزمنية (ر) لذلك النوع من العمل. ثم ترجيح كلفة الوحدة في العمل (ج) في عدد الوحدات المنتجة (ع) خلال الفترة الزمنية للوصول الى كلفة الأجور الكلية (ك ج)

$$(١) \quad \text{ج} = \text{ن} \times \text{ر} \dots \text{الوقت} \times \text{المعدل} = \text{كلفة الوحدة}$$

$$(٢) \quad \text{ك ج} = \text{ج} \times \text{ع} \dots \text{كلفة الوحدة} \times \text{عدد الوحدات} = \text{كلف الأجور الكلية}$$

$$(٣) \quad \text{ك ج} = \text{ن} \times \text{ر} \times \text{ع}$$

بذلك يمكن احتساب كلفة العمل على أساس حصر الوقت ولكل نوع من أنواع العمل، فقد يختلف معدل الأجر (ر) مع اختلاف مهارة العامل وتخصصه. ويتم تحديد معدل الأجر (ر) على أساس الخبرات السابقة وبالاستفادة من المعلومات التاريخية حيث تحصر الأجور المصروفة خلال فترة زمنية محددة (اسبوع، شهر، سنة) وتقسم على عدد الوحدات أو حجم الوقت المصروف خلال نفس الفترة.

٣٠٤ المصاريف : هي كلف الخدمات التي تساعد على الانتاج وتقديم المنتج النهائي أو الخدمة النهائية، وتتمثل هذه الخدمات بالاضاءة، والقوة الكهر بائية، والتكليف، والخدمات المقدمة للعمال، وصيانة وسائل الانتاج، والتنظيف ... الخ. ويمكن حصر كلف هذه الخدمات على أساس تحققها ومن واقع أوامر الصرف وذلك بعد تحقق الصرف فعلاً، بعكس كلف المواد والأجور التي يمكن تقديرها مسبقاً بعد تحديد كلفة الوحدة الواحدة من المواد والأجور نتيجة للخبرات السابقة. ويمكن تحديد معدلات تقديرية من نسبة المواد أو الأجور ككلف للخدمات على أساس الخبرات السابقة وتسمى هذه بمعدلات

تحميل المصاريف. وتبقى عملية احتساب وتحميل كلف الخدمات (المصاريف Overhead) من أعقد العمليات في محاسبة التكاليف.

٤.٤. تبويب التكاليف : إن مجموع كلف المواد والأجور والمصاريف تشكل الكلف الاجمالية أو الكلية ويمكن الحصول على الكلف الكلية من خلال اعداد خلاصات ونتائج الحسابات في المحاسبة المالية حيث يمكن تحديد مجموع الكلف من واقع حسابات النتيجة، إذ يبين حساب التشغيل (في الصناعة) الكلف الكلية في المصنع، و يبين حساب الأرباح والخسائر الكلف الكلية للوحدة الاقتصادية ككل بما فيها المصنع والتسويق والادارة العامة. إلا أن محاسبة التكاليف تقدم تحاليل وتفاصيل أكثر عن هذه الكلف. فمحاسبة التكاليف يمكن أن تبوب وتجمع المعلومات وتلخصها بموجب عدة طرق لتبويب التكاليف (نظريات التكاليف) ويمكن تصنيفها كما يلي :-

١ - تقسيم الكلف على أساس النشاط الاداري.

أ - تكاليف صناعية.

ب - تكاليف التسويق.

ج - تكاليف ادارية.

و يمكن أن تجزأ وتصنف التكاليف الى تقسيمات فرعية بالنسبة لكل مستوى

٢ - تقسم التكاليف على أساس علاقتها بحجم الانتاج أو حجم الخدمة المقدمة :

أ - تكاليف متغيرة.

ب - تكاليف ثابتة.

٣ - تقسيم التكاليف على أساس علاقتها بالوحدة المنتجة والأقسام الانتاجية :

أ - تكاليف مباشرة.

ب - تكاليف غير مباشرة.

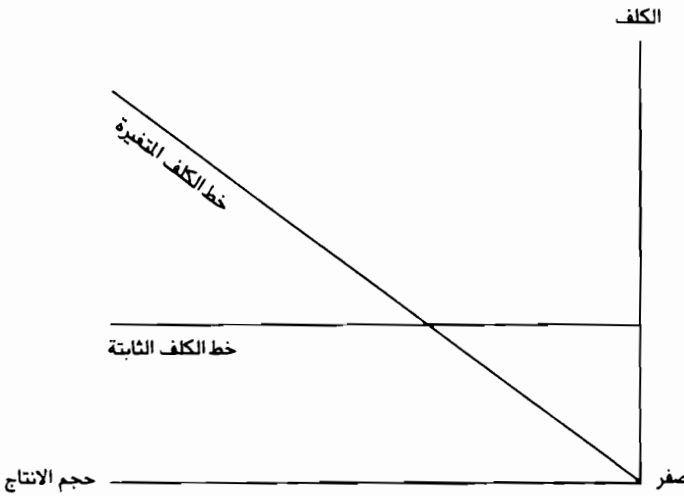
### الكلف الثابتة :

هي الكلف التي تصرف بشكل دوري وبمرور الزمن ولا تتأثر بحجم الانتاج، حيث تنفق بنفس المستوى مهما كان حجم الانتاج. وتتغير حصة الوحدة الواحدة كلما تغير حجم الانتاج. إلا أن المبلغ الاجمالي لهذه الكلف ثابت خلال فترة زمنية محددة و بحدود الطاقة وإمكانية انتاج محدودة.

## الكلف المتغيرة:

هي الكلف التي تصرف عند وجود الانتاج وتزداد كلما زاد حجم الانتاج وتنخفض كلما انخفض حجم الانتاج، فهي مرتبطة طردياً بحجم الانتاج. تكون حصة الوحدة الواحدة من الكلف المتغيرة ثابتة، وتكون الكلفة المتغيرة صفراً عندما يكون حجم الانتاج صفراً.

ويبين الشكل رقم (١) العلاقة الخطية بين الكلف الثابتة والكلف المتغيرة وحجم الانتاج.



شكل رقم (١)

العلاقة الخطية بين الكلف وحجم الانتاج

## الكلف المباشرة:

وتشمل الكلف التي تنفق بصورة مباشرة على الوحدات المنتجة أو في القسم الانتاجي، حيث تحمل هذه النفقات بشكل مباشر على المنتج وفي القسم الانتاجي، وتكون هذه الكلف ملموسة وأساسية في العملية الانتائية وعملية تقديم الخدمة.

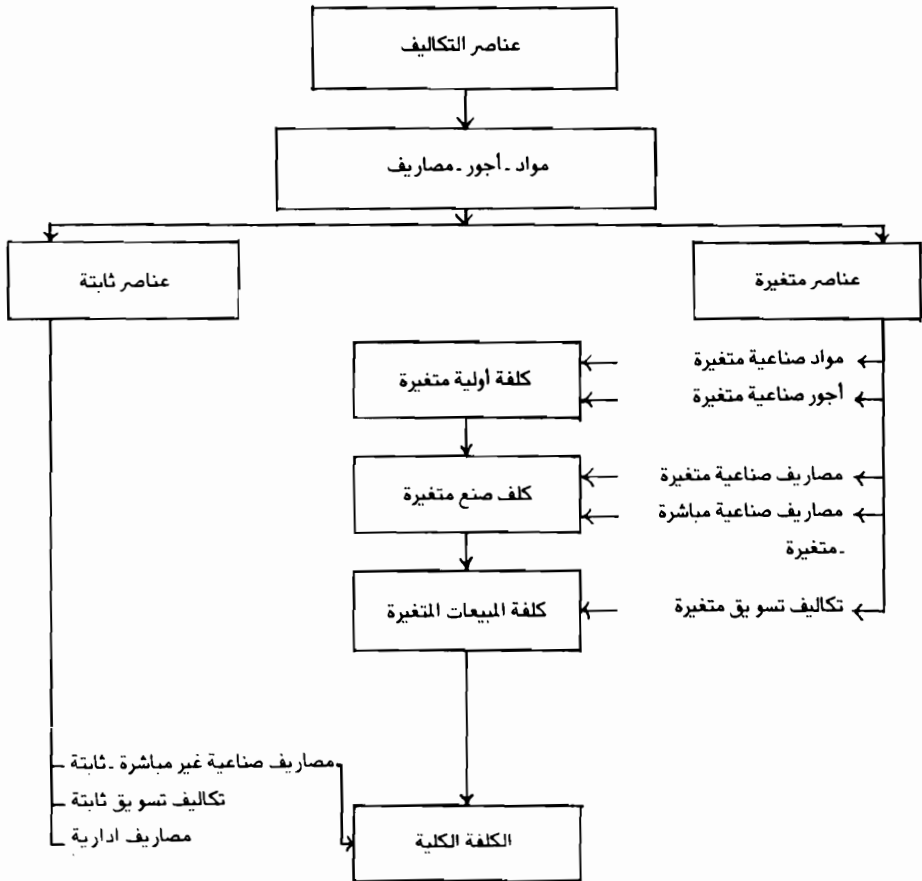
## الكلف غير المباشرة:

تشمل الكلف التي تنفق خلال العمليات الانتاجية والتي لا يمكن حصرها على قسم محدد ولا يمكن ربطها أو اقتفاء أثرها الى الوحدة المنتجة أو المرحلة الانتاجية، وتوزع هذه

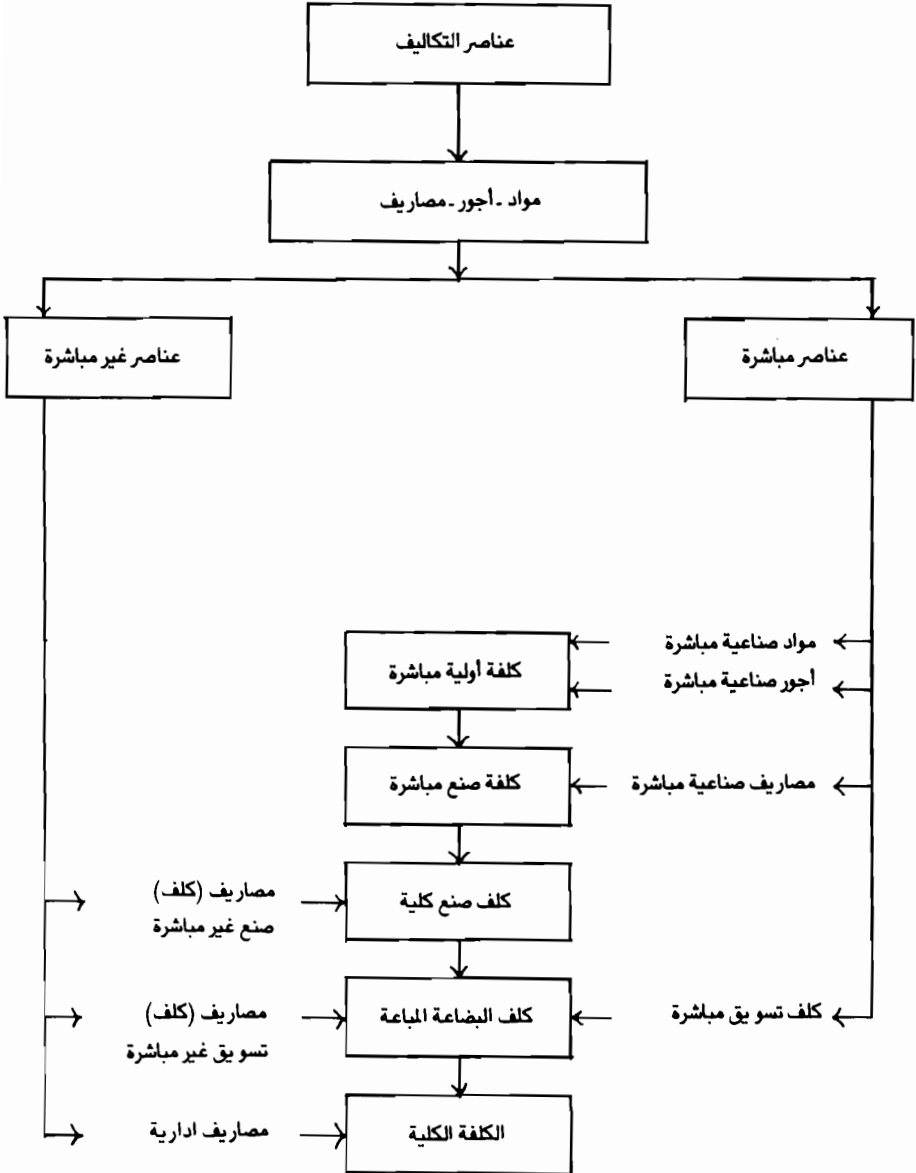
النفقات على الاقسام الانتاجية أو الوحدات المنتجة وتتطلب العملية استخدام طرق تقديرية وتحكيمية لتوزيعها على الوحدات المنتجة.  
 إن جميع عناصر التكاليف والتي تشمل المواد والأجور والمصاريف قد تصنف الى كلف متغيرة وكلف ثابتة أو كلف مباشرة وكلف غير مباشرة، و يمكن تجميع الكلف بمجاميع فرعية ورئيسية حسب تسلسل عملية ومرحلة تحقق النفقة والشكلان رقم (٢) ورقم (٣) يوضحان أسس تقسيم عناصر التكاليف الى متغيرة وثابتة والى عناصر تكاليف مباشرة وغير مباشرة مرتبطة بالتقسيم الاداري (الوظيفي) لعناصر التكاليف.

شكل رقم (٢)

يوضح تبويب عناصر التكاليف الى عناصر متغيرة وعناصر ثابتة



شكل رقم (٣)  
يوضح تبويب عناصر التكاليف الى  
عناصر مباشرة وعناصر غير مباشرة



إن تصنيف الكلف الى متغيرة وثابتة والى مباشرة وغير مباشرة يسهل الكثير من عملية تحقيق أهداف محاسبة التكاليف في الرقابة والسيطرة على التكاليف وفي تحسين وتطوير كفاءة الأداء. ان أي أسلوب لتبويب وتصنيف التكاليف يتطابق ويخدم أهدافاً محددة حسب طموح ادارة الوحدة الاقتصادية. إن عملية القياس والتسجيل لا تنحصر في تدوين المعلومات التاريخية بل تتجاوزها الى عملية التخطيط للمقبل والرقابة على التنفيذ، كما أن هناك ظروفاً تلحيط بالعمل وتختلف هذه الظروف من وحدة اقتصادية الى أخرى وحسب طبيعة عملها انتاجية أم خدمية. وعليه ينبغي دراسة وتحليل طبيعة عمل الوحدات وحصص أهدافها لتحديد أي من توبيبات التكاليف تتماشى وأهداف الوحدة الحكومية إلا أنه قبل البحث في طبيعة قواعد محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية يفضل البحث في أسلوب قياس وتجميع التكاليف.

#### ٥.٤ - حصر التكاليف

للحصول على معلومات وبيانات محاسبية يجب أن تجمع المعلومات بأسلوب يكون سهلاً في حصر هذه المعلومات، وعلى أن تتصف المعلومات المجمعة بالوضوح والصدق. ويمكن حصر البيانات وفق أسلوبين :

١- وحدة الكلفة

٢- مركز الكلفة

١-٥-٤ وحدة الكلفة : كل نشاط يكون فيه منتج نهائي وقد يكون خدمة محددة أو وحدة منتجة (خدمة تعليم، أو رعاية صحية، أو مترقماش الخ). كما أن كل نشاط ممكن أن يجرأ ويمر عبر مراحل في تكوينه، وعليه يمكن تحديد وحدة قياس عند كل مرحلة. ومن الطبيعي أن هذه الوحدة المنتجة غير كاملة في نهاية مرحلة معينة. وفي ظل مفهوم وحدة الكلفة يمكن حصر النفقات المتعلقة بأداء النشاط وتنفيذ الخدمة. فتربط الكلف بالنفقة وتحدد بالنسبة لوحدة القياس فاما أن تكون الكلف متغيرة وثابتة بالنسبة للوحدة الواحدة أو أن تكون الكلف مباشرة وغير مباشرة بالنسبة للوحدة الواحدة.

٢-٥-٤ مركز الكلفة : إن كل نشاط انتاجي أو خدمي يمر بمراحل، وكل مرحلة أو جزء من هذا النشاط يكون تحت مسؤولية قسم أو ادارة مستقلة لتنفيذ



جزء من النشاط (منتج أو خدمة). ان كل قسم يكون مركز كلفة حيث تجمع وتحصر فيه جميع النفقات التي تنفق لتنفيذ النشاط والتي تشمل جميع المواد والأجور والمصاريف الأخرى. و يعرف مركز الكلفة بأنه عامل أو ماكنة أو مجموعة عمال ومكائن أو أنشطة معينة تقوم بتنفيذ مهما محددة لتقديم المنتج أو الخدمة النهائية. وبموجب مفهوم مركز الكلفة يمكن أن تنسب الكلف على أساس أنها متغيرة وثابتة أو مباشرة وغير مباشرة على مركز الكلفة.

### خامساً - خصائص قواعد محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية

ان جميع الوحدات الحكومية تقدم خدمات للجمهور، وعملية حصر الخدمة في هذه الوحدات الحكومية وتتبع مراحل تنفيذها يكون أقل وضوحاً منها عن منتجات الوحدات الاقتصادية الصناعية. ومع صعوبة تتبع تكوين الخدمة النهائية في الوحدة الحكومية يمكن تحديد الأقسام الرئيسية التي تنفذ النشاطات في الوحدات الحكومية، وعليه تكون مسئولية القسم بحيث يختص بتقديم خدمة معينة أو جزء من الخدمة التي تقدمها الوحدة الحكومية للجمهور.

و يكون أسلوب مركز الكلفة لحصر الكلف وتجميعها في الوحدات الحكومية هو الأسلوب المناسب، حيث تكون التقسيمات الادارية أكثر وضوحاً. كما يفضل اتباع أسلوب حصر الكلف على أنها مباشرة وغير مباشرة بالنسبة لمركز الكلفة حيث تتصف التكاليف المنفقة في الوحدات الحكومية بالثبات والتي تتمثل بالمرتبات وأجور العاملين وكلف أجهزة ومعدات اشترت للمساعدة في أداء الخدمة.

وتصنف الكلف المتحققة في الوحدات الحكومية الى مباشرة وغير مباشرة، ويكون هذا الأسلوب بسيطاً حيث يتم حصر الكلف في الأقسام وادارات الوحدات الحكومية (مركز الكلف) وفي الوحدة الحكومية ككل.

١٠٥ - تتميز نشاطات الوحدات الحكومية من حيث أدائها للخدمة وطبيعة النفقات بما يلي :-

١ - نظراً لكون معظم النشاطات الحكومية تتصف بالخدمة، يضطرنا ذلك الى تصنيف معظم نفقاتها الى ثابتة مثل الرواتب والايجازات واندثارات الاثاث، والانارة

والتكثيف الخ، حيث أن معظم هذه الكلف تتحقق بمرور الزمن فهي كلف دورية ثابتة.

٢- يصعب حصر وربط الكلف بالخدمة المقدمة (وحدة الانتاج) وذلك لصعوبة حصر وحدات الخدمة المقدمة بالنسبة لكل قسم أو نشاط فغالباً ما تكون الوحدة الحكومية مسئولة عن تقديم خدمة معينة للجمهور (الحماية الأمنية، خدمة صحية، التعليم، النظافة الخ).

٣- يصعب قياس عدد أو حجم الخدمات المقدمة أولاً بأول وربطها مع حجم النفقات التي صرفت خلال فترة زمنية واحدة.

إن أي وحدة حكومية يمكن تقسيمها الى أقسام وظيفية وادارية وبالتالي يمكن ان تنسب الكلف الى كل قسم لتكون كلف مباشرة على ذلك القسم المحدد، والكلف التي يصعب تخصيصها على قسم معين تكون كلفاً غير مباشرة على الاقسام الادارية في الوحدة، حيث توزع هذه الكلف على الأقسام الأخرى وتحمل بشكل اجمالي على الخدمة النهائية التي تقدمها الوحدة الحكومية.

٥. ٢- تتميز عملية تصنيف الكلف الى مباشرة وغير مباشرة (فوائد التصنيف) في الوحدات الحكومية بما يلي :-

١- تقسم معظم الوحدات الحكومية الى أقسام ادارية ضمن التنظيم الاداري، وذلك يسهل عملية نسب الكلف المباشرة وغير المباشرة الى كل قسم اداري، وذلك بتحديد أجور العاملين في كل قسم وكلفة المعدات في كل قسم، كما يمكن حصر الكلف غير المباشرة التي لا تخصص على قسم اداري واحد مثل رواتب الادارة العامة والصيانة والخدمات الأخرى.

٢- الوحدات الحكومية لا تهتم بحجم الوحدات المقدمة (المنتجة) بقدر اهتمامها بنوعيتها وبالتالي فلا داع لربط تباين الكلف بحجم الانتاج.

٣- إن حصر الكلف المباشرة على الخدمة المقدمة أو الأقسام يمكن بزيادتها (زيادة طاقة العمل) تحسين نوع الخدمة وزيادة كفاءة أدائها.

٤- سهولة الرقابة على الكلف المباشرة في الأقسام يؤدي الى موضوعية الرقابة وقياس كفاءة الأداء لكل الخدمات المقدمة.

- ٥ - حصر الكلف والنفقات المباشرة على كل قسم يسهل عملية إعداد الموازنة العامة للوحدة الحكومية بشكل دقيق وقريب للواقع.
- ٦ - امكانية التخطيط والرقابة لتطویر وتوسيع نشاط الوحدة الحكومية وأقسامها من خلال التحديد الدقيق لهذه الكلف وبمقارنة المخطط مع الفعلي وايجاد الانحرافات وتحديد أسبابها لمعالجتها في سبيل تحسين الخدمة وتحقيق أقصى استفادة في الكلف المصروفة.

### ٥.٣ - عناصر التكاليف في الوحدات الحكومية

لقد علمنا أن عناصر التكاليف هي كلف المواد، والأجور (كلف العمل)، والمصاريف، وكلف الخدمات. إلا أن أهمية هذه العناصر تختلف في الوحدات الحكومية عن الوحدات الصناعية والنشاطات الاقتصادية الأخرى.

إن عنصر المواد في معظم الوحدات الحكومية ضعيف أو معدوم وذلك لطبيعة النشاط الخدمي الذي تقوم به الوحدات الحكومية. فعملية تقديم خدمة التعليم تنحصر في وجود المدرس والأبنية والأثاث وبعض المواد المساعدة على تقديم خدمة التعليم، وهذه المواد لا يمكن أن تعتبر عنصر المواد في التكاليف وذلك لكونها مواداً مساعدة على تقديم الخدمة وليست هي المادة الأساسية في الخدمة ويمكن أن تعتبر الكتب كمواد مساعدة في التعليم. كذلك بالنسبة للخدمات الصحية فإن الطبيب والخدمات الأخرى كالأسرة والأجهزة والأدوية هي معظم مكونات عناصر الخدمة الصحية، فالأدوية هي المواد المساعدة في تقديم الخدمة الصحية وعليه لا يمكن اعتبار الأدوية عنصر المواد في تكاليف الخدمة الصحية. إن خدمة التنظيف التي تقوم بها أجهزة الدولة في المحافظة على نظافة المدن أهم عناصرها عمال التنظيف والسيارات وبعض المعدات كما يمكن استخدام بعض المواد لتحسين مستوى النظافة كالمبيدات والمعقمات وأكياس جمع النفايات، ومن الممكن أن تعتبر المواد المساعدة على تحسين وتقديم خدمة النظافة عنصر المواد من تكاليف تقديم الخدمة خصوصاً عندما تكون هذه المواد ذات قيمة وتشكل نسبة ملموسة في مجموع التكاليف.

وعنصر الأجور في الوحدات الحكومية يعتبر من عناصر التكاليف الرئيسية في تقديم الخدمة، فمعظم النشاطات الحكومية تتطلب وجود جهود بشرية لتقديم الخدمة، فالطبيب هو أساس الخدمة الصحية لا سيما في العيادات الخارجية، المدرس هو الركيزة الأساسية في تقديم خدمة التعليم، وهكذا بالنسبة لجميع الخدمات الأخرى.

إن عنصر المصاريف والتي تمثل كلف الخدمات والأجهزة المساعدة على تقديم الخدمة النهائية للجمهور يعتبر من عناصر التكاليف الأساسية في الوحدات الحكومية لا سيما تلك الوحدات التي تقدم خدمات صحية وتعليمية، فجاناب الأجر تنفق الدولة المبالغ الكبيرة في اقتناء الأجهزة التي تساعد على تقديم أفضل الخدمات للجمهور. ففي المستشفيات يلاحظ أن عنصر المصاريف يشكل جزءاً كبيراً في كلفة الخدمة الصحية، وذلك لكون معظم المراجعين يحتاجون إلى فحوصات مختبرية وأشعات تساعد الطبيب في تقديم خدمة جيدة. كما أن الأجهزة أصبحت تحتل دوراً كبيراً في تقديم خدمة التعليم، فتوفر الأجهزة يمكن الدارس من الحصول على المعرفة بأسلوب أفضل وبذلك تكون عملية تطوير قابليات الفرد مجدية ومفيدة أكثر في تطوير البلد. كما أن خدمات النظافة لا تستغني عن استخدام الأجهزة والمعدات لظهور البلد بالشكل اللائق اجتماعياً وصحياً. إن كثرة الأجهزة المستخدمة في المساعدة على تقديم الخدمة وانجاز نشاط الوحدات الحكومية وارتفاع كلفتها أعطت لعنصر المصاريف أهمية كبيرة في تطبيق محاسبة التكاليف.

تطبق قواعد وأساليب محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية مع الاهتمام والتركيز على عنصري الأجر والمصاريف والتأكيد على أسلوب حصرهما كتكاليف أساسية للخدمة المقدمة للجمهور. يستفاد من المعلومات وبيانات التكاليف المجمعة عن كلف العمل وكلف الخدمات في مجال التخطيط والرقابة على تنفيذ الخدمة وتحسينها. فتحصر وتجمع هذه الكلف في كل قسم من أقسام الوحدة الحكومية، فتبنى أرقام المبالغ المنفقة بالنسبة لكل صنف ونوع من العمل والأجهزة حجم ونوعية الخدمات والنشاطات المتوفرة وامكانيات الاستفادة منها. إن أرقام التكاليف لا تقتصر على إعطاء المعلومات المالية فحسب بل تقدم بيانات التكاليف أيضاً معلومات مالية مرتبطة بحجم وعدد الخدمات والنشاطات المنجزة في كل قسم كما تبين الامكانيات والطاقات المتوفرة لتقديم الخدمات. فربط المبالغ المنفقة كمصاريف وأجر مع حجم الامكانيات المتوفرة (طاقة Copacity) يمكن الإدارة من القيام بالتخطيط للمستقبل عن حجم الخدمة الممكن تقديمها والسبيل لتطوير وتحسين هذه الخدمات، كما يمكن الرقابة على حجم ونوعية الخدمة المقدمة من خلال قياس نوعية وحجم الخدمة المقدمة من خلال معلومات وبيانات. كذلك نقدر نوعية وحجم الخدمة المقدمة من خلال معلومات وبيانات احصائية اضافية تجمع من المستفيدين.

## ٥. ٤. خطوات تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية

- ١ - دراسة وفحص نوع الخدمة المقدمة.
- ٢ - تحليل الامكانيات المتاحة لأداء الخدمة.
- ٣ - تحديد العناصر المتوفرة والمطلوبة لأداء الخدمة.
- ٤ - تقسيم الوحدة الحكومية الى مراكز كلفة، ويكون شخص واحد مسؤولاً ادارياً عن المركز.
- ٥ - حصر عناصر التكاليف في الوحدة الحكومية وفي قسم من الأقسام (مركز الكلفة).
- ٦ - التمييز بين العناصر المباشرة والعناصر غير المباشرة في كل مركز كلفة.
- ٧ - تحديد وحدة قياس للخدمة المقدمة للجسم.
- ٨ - تحديد أسس واضحة وأسلوب مقبول لتوزيع الكلف غير المباشرة لكل مركز كلفة، وان تحدد هذه الأسس بشكل خاص لكل مصروف ولكل نشاط.
- ٩ - اعداد نظام للتقارير الدورية وجمع المعلومات وتقديم بيانات عن حجم ونوع الخدمة المقدمة.
- ١٠ - اعتبار كلفة الخدمة المقدمة ونوعيتها كمقياس للرقابة على تقديم الخدمة وذلك بالمقارنة بين المخطط والفعلي وبمقارنة الفعلي لفترات مختلفة مع الأخذ بنظر الاعتبار التغيرات الاقتصادية والتقنية في البلد.

## سادساً. محاسبة التكاليف في المستشفيات

### ٦. ١. أهمية محاسبة التكاليف في ادارة المستشفيات

ان تطبيق نظم محاسبة التكاليف يخدم ادارة المستشفى في تسيير نشاطاتها بشكل جيد و يساعد على تطوير وتحسين كفاية استخدام الامكانيات المتاحة وذلك باستخدام الرقابة والتخطيط حيث طبق نظام للرقابة المحاسبية في مستشفى برجدند في جنوب ويلز بالمملكة المتحدة (Bridgend Hospital, South Wales) وذلك باستخدام نظام لرفع المعلومات باعتماد قواعد محاسبة التكاليف ثم التغلب على كثير من المشكلات وذلك باعتماد التكاليف كمدلول لتحديد الأسلوب الأفضل في تقديم الخدمة الصحية (الفحوصات المخبرية والتصوير الصوتي). ويمكن لأي نظام للمعلومات بنى على محاسبة التكاليف أن يخدم أهدافاً محددة ومنها<sup>١</sup>:

1) Stephen Day; Health Service Section; Public Finance and Accountancy, Sept. 1982. P. 33.

- ١ - يؤدي معلومات تساعد في المقارنات بين النشاطات الداخلية والعيادات الخارجية بهدف الرقابة وذلك نتيجة لتوزيع تكاليف المستشفى بين أقسام المراجعين الخارجين والمراجعين الداخلين بالإضافة الى الأقسام الأخرى.
  - ٢ - توفر المعلومات وتداولها يؤدي الى تكوين علاقة عمل جيدة بين كافة الأقسام.
  - ٣ - الحاجة الى معلومات تفصيلية تؤدي الى تطوير ادارة المستشفى وتحسين أداء العمل في العديد من الأقسام.
  - ٤ - دقة وتطور المعلومات يوفر عملية حساب التمويل نحو توزيع مصادر التمويل الى مجالات ونشاط العمل في المستشفى وتحويل مجاميع العمل نحو تطوير عمل المستشفى.
  - ٥ - تتأثر قرارات الأطباء والفنيين في المستشفيات بهذا النظام بتوفر المعلومات وبيانات التكاليف مما يؤدي الى الدقة في اتخاذ القرار وصحته.
- إن هذه الفوائد الناتجة عن تطبيق محاسبة التكاليف في المستشفيات أوضحت أهمية بيانات التكاليف لادارة المستشفى في الرقابة على التنفيذ وتحسين الأداء وتسهيل التعامل بين أقسام المستشفى المختلفة والتعاون بينها. ونصل الآن لدراسة تفاصيل نظام محاسبة التكاليف في المستشفيات.

## ٢.٦. تصميم نظام التكاليف

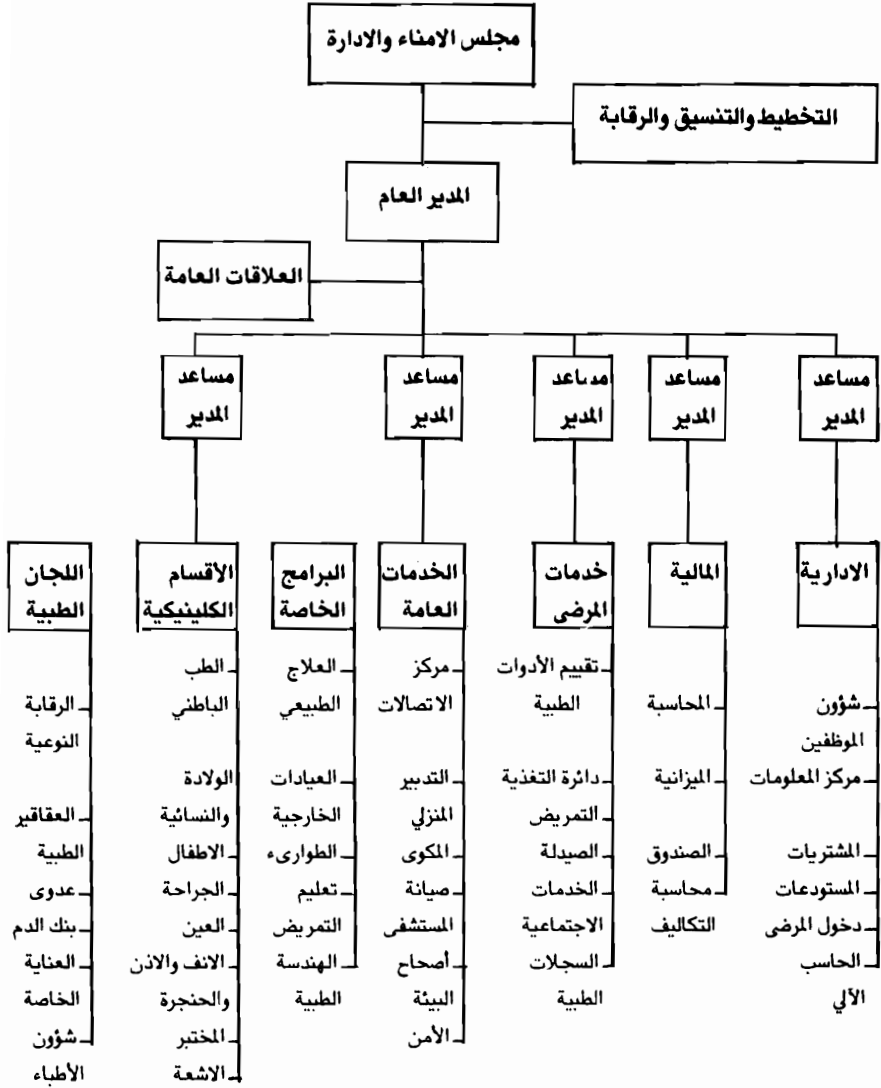
إن اعتماد نظام محاسبي في ادارة أعمال المستشفيات يكون مفيداً في عملية اعداد الموازنات والتخطيط والرقابة على التنفيذ. وباختيار أسلوب أو نظرية مراكز الكلف لتجميع التكاليف ينبغي دراسة الهيكل التنظيمي لأي مستشفى بصورة عامة وذلك بتحديد الأقسام الأساسية والأقسام الخدمية. إن شكل رقم (٤) يبين الهيكل التنظيمي للمستشفى<sup>١</sup>.

وبتحليل الهيكل التنظيمي يتم تحديد الأقسام الأساسية والأقسام المساعدة حيث تحدد مراكز الكلفة في المستشفى بالنسبة للكلف المباشرة والكلف غير المباشرة. فتجمع الكلف المباشرة على الأقسام الرئيسية والأقسام المساعدة والكلف المباشرة تمثل نفقات الخدمات التي تقع تحت سيطرة ادارة القسم (مركز الكلفة). ومراكز الكلفة في المستشفى التي تمثل الأقسام الأساسية تقدم خدمات محددة الى المراجع (المريض). والأقسام

(١) حسان حريستاني، المدخل لعلم الادارة الصحية، معهد الادارة العامة ١٤٠٢هـ - ص ٧٨ - ٧٩.

الشكل رقم (٤)

هيكل تنظيمي لمستشفى عام



المساعدة تقدم خدمات عامة لعموم المستشفى وتكون هذه الأقسام مراكز كلف للمصاريف غير المباشرة على الأقسام الأساسية التي تقدم خدمات مباشرة للمريض. لذلك يطبق نظام محاسبة التكاليف باستخدام قوائم التكاليف لكل مركز كلفة بحيث تجمع الكلف المصروفة على الأقسام التي تقدم خدمات عامة للمستشفى ككلف غير مباشرة بشكل منفصل عن الأقسام التي تقدم خدمات مباشرة الى المريض ككلف مباشرة.

يتم حصر وتجميع الكلف المصروفة في الأقسام التي تقدم خدمات عامة للمستشفى حيث تجمع الكلف غير المباشرة، ثم توزع هذه الكلف على الأقسام التي تقدم خدمات مباشرة للمريض وذلك وفق أسس توزيع متفق عليها حسب طبيعة الخدمة العامة المقدمة. بعد ذلك يتم حصر وتجميع الكلف في الأقسام التي تقدم خدمات مباشرة للمريض. تحسب تكلفة الخدمة المقدمة بتقسيم مجموع الكلف على عدد وحدات الخدمات، وتحدد وحدة قياس الخدمة حسب طبيعة عمل كل مركز كلفة (القسم). والشكل رقم (٥) يبين مراحل تجميع وتحقق النفقات في مراكز الكلف.

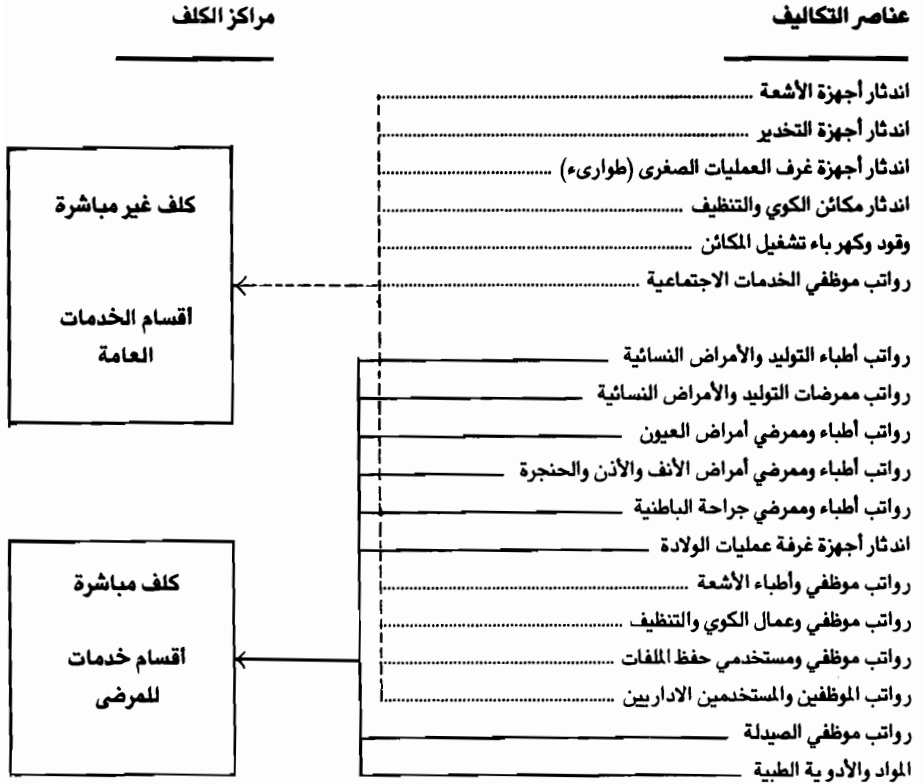
يتم توزيع الكلف المجمعة في أقسام الخدمات (كلف غير مباشرة) على أقسام خدمات المرضى بموجب أسس توزيع محددة وخاصة بالنسبة لكل قسم من الأقسام، وذلك حسب طبيعة عمل ذلك القسم ونوع الخدمة المقدمة لعموم المستشفى.

والجدول رقم (٦) يبين مراكز الكلف غير المباشرة وأساس توزيعها على مراكز الكلف المباشرة.

وتعد قائمة توزيع تكاليف أقسام الخدمات العامة على الأقسام المستفيدة منها بشكل مباشر. وتعد هذه القائمة بشكل يوضح المبالغ المتحققة وأساس التوزيع المستخدم، والشكل رقم (٧) يبين نموذجاً لقائمة تخصيص (توزيع) التكاليف على الأقسام الأساسية. كما تجمع الكلف المباشرة التي تنفق على الأقسام الأساسية (مراكز الكلف المباشرة) وبذلك يتم حصر جميع الكلف في مراكز الكلف المباشرة في الوقت الذي يتم فيه حصر الخدمات المقدمة للمرضى في كل مركز، فتحصر التكاليف في الأقسام التي لها علاقة مباشرة بالمرضى ويمكن أن تحسب كلفة الوحدة في الخدمات المقدمة للمراجعين. والشكل رقم (٨) يبين نموذجاً لعملية تجمع الكلف وحصر الخدمات المنجزة في كل قسم وكلفة الخدمة الواحدة المقدمة للمراجعين.



الشكل رقم (٥)  
مراحل تجميع الكلف في مستشفى عام



كلفة الخدمة  
الواحدة

الكلف غير المباشرة .....  
الكلف المباشرة .....

شكل رقم (٦)

جدول يبين الكلف غير المباشرة  
وأساس توزيعها في الخدمات الصحية

| أساس التوزيع                 | مراكز كلفة الخدمات العامة - غير مباشرة |
|------------------------------|--|
| مساحة الأقسام                | اندثارات المباني                       |
| استخدام المكائن              | اندثارات المكائن                       |
| عدد العاملين، مجموع الأجور   | خدمات اجتماعية وصحية للعاملين          |
| مساحة الطابق                 | صيانة تسجيلات المستشفى                 |
| مساحة الطابق                 | تشغيل تسجيلات المستشفى                 |
| وزن الملابس المستخدمة        | كوي وتنظيف                             |
| ساعات الخدمة                 | خدمات الاسكان                          |
| عدد وجبات الطعام             | المطبخ والأطعمة للمرضى                 |
| ساعات الخدمة                 | خدمات التمريض                          |
| بموجب الطلبية (مباشرة)       | تجهيزات طبية                           |
| بموجب الطلبية (مباشرة)       | الصيدلية                               |
| ساعات الخدمة                 | التقارير الطبية                        |
| ساعات الخدمة                 | تدريب المرضين                          |
| مجموع الكلف المباشرة للأقسام | الأقسام الادارية                       |

وبتجميع كلف الأقسام الرئيسية وعدد الوحدات المقدمة من الخدمات في هذه الأقسام تعطي لادارة المستشفى تصوراً رقائياً عن حجم الخدمات المنجزة والكلف المصروفة بين فترة وأخرى، وكذلك من الممكن استخدام هذه المعلومات في إعداد الموازنة والتخطيط لنشاطات المستشفى والأقسام للسنة القادمة وذلك بالاعتماد على النتائج الفعلية كمدلول لامكانيات المستشفى المتوفرة. كما يمكن اعتماد هذه المعلومات كأساس لاتخاذ القرارات الادارية الخاصة بتطوير النشاطات والخدمات المهمة والتي يكون عليها طلب كثير، كما يمكن اعتماد هذه البيانات كأساس لتسعير وتحديد ثمن الخدمات التي يقدمها المستشفى وبالنسبة لكل قسم من الأقسام.

### سابعاً - الخلاصة والاستنتاجات

تناول البحث شرح قواعد وأصول محاسبة التكاليف وإمكانية تطبيقها في الأجهزة

شكل رقم (٧)  
جدول تخصيص الكلف غير المباشرة

| مستشفى .....                         |       |                     |             |
|--------------------------------------|-------|---------------------|-------------|
| تخصيص التكاليف                       |       |                     |             |
| قائمة دفع .....                      |       |                     |             |
| مركز كلفة : خدمات التمريض            |       |                     |             |
| للفترة : .....                       |       |                     |             |
| أساس التخصيص : عدد ساعات خدمة المرضى |       |                     |             |
| الملاحظات                            | الكلف | عدد ساعات<br>الخدمة | مركز الكلفة |
|                                      |       |                     |             |
|                                      |       |                     | المجموع     |

الحكومية، وفي القطاع الصحي بشكل خاص. حيث بين البحث قواعد محاسبة التكاليف بشكل عام، كما وضح امكانية تطبيقها في الأجهزة الحكومية والمعوقات أمام مثل هذا التطبيق من حيث تعارضها مع طرق المحاسبة الحكومية، وذلك باختلاف التطبيق باستخدام أساس الاستحقاق أو باستخدام الأساس النقدي في التسجيل.

كما تطرق البحث الى أنواع تبويب التكاليف حسب علاقتها بالخدمة أو بحجم الخدمة، كما تم تحديد أسلوب تبويب الكلف على أساس مركز الكلفة بدلا من وحدة الكلفة. فقد تم اختيار الهيكل التنظيمي لمستشفى عام وتحديد أقسام المستشفى كمراكز كلف.

وباستعراض خلاصة البحث وأهم النقاط الواردة فيه نصل الى استنتاج أن استخدام مبادئ وأساليب محاسبة التكاليف في الوحدات الخدمية الصحية وفي عموم الوحدات

شكل رقم (٨)  
جدول بتوزيع الكلف المباشرة  
واحتساب كلفة الوحدة

| (١)<br>القسم الأساسي<br>(مراكز مباشرة) | (٢)<br>مجموع<br>الكلف<br>ريال | (٣)<br>وحدة الخدمة<br>نوع الوحدة عدد | (٤) = (٢ + ٣)<br>متوسط<br>كلفة الوحدة |
|--|-------------------------------|--------------------------------------|---------------------------------------|
| غرفة العمليات                          | ١٦٠٠٠٠                        | ساعة ٨٠٠                             | ٢٠٠                                   |
| غرفة الولادة                           | ٥٠٠٠٠                         | مولود ١٠٠                            | ٥٠٠                                   |
| العناية الخاصة                         | ٢٤٠٠٠                         | ساعة ٦٠                              | ٤٠٠                                   |
| الأشعة                                 | ٦٠٠٠٠                         | فلم ٢٠٠٠                             | ٢٠                                    |
| المختبر                                | ١٨٠٠٠٠                        | تحليل ٦٠٠٠                           | ٣٠                                    |
| بنك الدم                               | ٤٠٠٠٠                         | لتر ٨٠٠                              | ٥٠                                    |
| علاج تخدير                             | ٥٠٠٠                          | فحص ١٥٠                              | ١٠٠                                   |
| علاج طبيعي                             | ٨٠٠٠                          | ساعة ٨٠٠                             | ١٠                                    |
| مجموع الكلف                            | ٥٢٧٠٠٠                        | -                                    | -                                     |

(ملاحظة: الأرقام الواردة في الجدول فرضية)

الحكومية يهيء الفرصة لادارة الوحدة باستخدام بيانات التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة على نشاطات الوحدة (المستشفى)، كما يمكن أن تساعد هذه البيانات في تقويم الأداء وتطوير كفاءة الأداء في الوحدات الحكومية. إن الصعوبة الوحيدة في تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية هو كون المحاسبة الحكومية تسجل النفقات التي أنفقت فعلا سواء أكانت الخدمة مقابل النفقة قد انجزت فعلا أم لم تنجز بعد، في حين أن محاسبة التكاليف تهتم وتسجل كل ما استحق من نفقات مقابل الخدمات المنجزة فعلا وتستبعد النفقات التي صرفت مقابل خدمات لم تنجز بعد أو أن الاستفادة منها مؤجلة الى فترة لاحقة. فعليه ينبغي تحويل نظام المحاسبة الحكومية بشكل يتماشى ومبادئ محاسبة التكاليف وذلك بهدف تحقيق وظيفة التخطيط والرقابة في ادارة الوحدة الصحية الحكومية. وفي سبيل الحصول على بيانات التكاليف ينبغي تحديد عناصر التكاليف في المستشفى بتحديد المواد والأجور والمصاريف، إن تحديد عناصر التكاليف

يتلازم مع تحديد وحدة الكلفة أو وحدة الخدمة بالنسبة لكل قسم في المستشفى، وبمقارنة الكلف مع وحدات الخدمة المقدمة يمكن تقويم أداء المستشفى ويمكن كذلك استخدام بيانات التكاليف التي تقدم القيم النقدية ووحدات الخدمة لأغراض التخطيط لنشاطات المستشفى والرقابة على أدائها. كما أن تصنيف الكلف الى عناصر تكاليف مباشرة وعناصر تكاليف غير مباشرة يسهل عملية الحصول على المعلومات لأغراض خدمة الإدارة في تطوير أعمال المستشفى وتحسين كفاية الأداء لكل الأقسام العلاجية (الكلينيكية) في المستشفى. وبتوفير هذه المعلومات يمكن بسهولة تحديد كلفة وحدة الخدمة العلاجية المقدمة للمريض، وعلى أساس هذه التكلفة يمكن تحديد ثمن أو قيمة الخدمة للمريض وذلك تبعاً لهدف إدارة المستشفى سواء بتحقيق الربح أو تقديم الخدمة بأقل كلفة ممكنة في سبيل خدمة جمهور المرضى، فإن نظام محاسبة التكاليف يساعد في التخطيط لعمل المستشفى وتطوير العمل بأقل كلفة ممكنة.

## المراجع العربية

- ١ - إياد عبدالموجود : تكاليف الغزول - بحث غير منشور لنيل دبلوم عال محاسبة التكاليف، بغداد - ١٩٧٤.
- ٢ - حسان حرسقاني : المدخل لعلم الإدارة الصحية، معهد الإدارة العامة - ١٤٠٢هـ
- ٣ - د. محمد أحمد خليل : محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية، القاهرة - ١٩٧٨.

## المراجع الأجنبية

1. National Committee on Government Accounting, Municipal Accounting and Auditing, Chicago, The Committee 1965.
2. Report of the Committee on Cost Concept and Standard The Accounting, Review Vol. 27, No 2. 1954.
3. Stephen Day, Health Service Section, Public Finance and Accountancy, Sept. 1982.
4. Tenner, Irving and Lynn, Edwards. Municipal and Government Accounting, Prentice Hall, Englewood Cliff, 1960.