



بسم الله وبعد: تم الرفع بحمد الله من طرف

بن عيسى قرمزي متخرج من جامعة المدية

تخصص: إعلام آلي

التخصص الثاني: حفظ التراث بنفس الجامعة

1983/08/28 بالمدية – الجزائر-

الجنسية الجزائر وليس لي وطن فأنا مسلم

للتواصل **وطلب المذكرات** مجاناً وبدون مقابل

هاتف : +213(0)771.08.79.69

بريدي إلكتروني: benaisa.inf@gmail.com

MSN : benaisa.inf@hotmail.com

فيس بوك: <http://www.facebook.com/benaisa.inf>

سكايب: benaisa20082

دعوة صالحة بظهر الغيب فر بما يصلك ملفي وأنا في التراب

أن يعفو عنا وأن يدخلنا جنته وأن يرزقنا الإخلاص في القول والعمل..

ملاحظة: أي طالب أو باحث يضع نسخاً لصق لكامل المذكرة ثم يزعم أنه المذكرة له

فحسبنا الله وسوف يسأل يوم القيامة وما همدنا إلا النفع حيث كان لا أن تنبئ أعمال

الغير والله الموفق وهو نعم المولى ونعم الوكيل....

لا تنسوا الصلاة على النبي صلى الله عليه وسلم

صلى على النبي – سبحانه الله وبحمده سبحانه الله العظيم-

بن عيسى قرمزي 2012

اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) على تعظيم الربحية:
دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان
**The Impact Of The Activity Based Costing System On Profit
Maximization: An Applied Study On Private Hospitals In Amman
Governance**

إعداد

أشرف عزمي مسعود أبو مغلبي

إشراف

الأستاذ الدكتور عبدالناصر إبراهيم نور

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا

كلية العلوم الإدارية والمالية / قسم المحاسبة

تموز / 2008

التفويض

أنا أشرف عزمي مسعود أبو مغلي ، أفوض جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا بتزويد رسالتي المعنونة بـ " أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية : دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان".
للمكتبات و / أو المؤسسات و / أو الهيئات و / أو الأشخاص عند طلبها.

الإسم : أشرف عزمي مسعود أبو مغلي.

التوقيع :

التاريخ : 26 / 7 / 2008

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها " أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية : دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان " .

وأجيزت بتاريخ : 26 / 7 / 2008

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة :

- | | |
|----------------|--|
| رئيساً ومشرفاً | - الأستاذ الدكتور عبد الناصر ابراهيم نور |
| عضواً | - الأستاذ الدكتور محمد عطية مطر |
| عضواً | - الأستاذ الدكتور محمد عبدالعال النعيمي |
| عضواً خارجياً | - الدكتور أحمد حسن ظاهر |

شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم ، والصلاة والسلام على نبيه الصادق الأمين ، فبعد أن منّ الله عليّ بإتمام كتابة رسالتي هذه ، فإنه لي شرفني ويسعدني أن أتقدم بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذ الدكتور عبد الناصر نور ، الذي أشرف على هذه الرسالة وإحاطته لي برعايته ولطفه وإعطائي الكثير من وقته لإخراجها بهذا الشكل العلمي ، فله مني كل الشكر والاحترام والتقدير ، وجزيل شكري وعظيم امتناني إلى الصرح العلمي الشامخ جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ممثلة ؛ بمجلس أمنائها ، ورئيسها ، ومساعديه، ومجلس عمدائها. كما أتوجه بعظيم الشكر والامتنان إلى الأستاذ الدكتور محمد مطر عميد كلية العلوم الإدارية والمالية لمتابعته الدؤوبة لكافة طلاب هذه الكلية ونصحه الدائم لهم.

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير للخال العزيز يعقوب ناصر الدين لما يبذله من جهود مضيئة لإنشاء هذا الصرح العلمي العظيم ، صرح المعرفة ليكون منبراً للعلم والعلماء. وأتقدم كذلك بوافر الشكر وعظيم الامتنان لأساتذتي أعضاء لجنة المناقشة الكرام لما منحوني من وقت لقراءة رسالتي المتواضعة وإثرائها بتوجيهاتهم القيمة.

وأخيراً أتقدم بخالص الشكر والاحترام لأساتذتي ، الأستاذ الدكتور محمد النعيمي والأستاذ الدكتور كامل المغربي والدكتور عبدالله الدعاس والدكتور منيف قطيشات لما قدموه لي من عون ومساعدة لإنجاز هذه الرسالة.

والشكر الدائم والموصول لزملائي واصدقائي الذين وقفوا معي طوال مشوار دراستي واثناء كتابة الرسالة.

الباحث

الإهداء

قال تعالى: "وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحساناً". (الإسراء 24)

إليهما برأ ورضوانا.

وقال : "ومن آياته أن خلق لكم من أنفسكم أزواجاً لتسكنوا إليها". (الروم 21)

إليها محبة

وقال : "المال والبنون زينة الحياة الدنيا". (الكهف 46)

أسامه ومسعود وفرح

وقال : "واجعل لي وزيراً من أهلي هارون أخي"

إليهم جميعاً محبة واعتزاز

أشرف عزمي أبو مغلي

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	العنوان
ب	التفويض
ج	قرار لجنة المناقشة
د	شكر وتقدير
هـ	الإهداء
و - ح	قائمة المحتويات
ط - ي	قائمة الجداول
ك	قائمة الاشكال
ل	قائمة الملاحق
م - ن	الملخص باللغة العربية
س - ع	الملخص باللغة الانجليزية
1	الفصل الأول : الإطار العام للدراسة
2	1-1 المقدمة
3	2-1 أهمية الدراسة
4	3-1 مشكلة الدراسة
6-5	4-1 أسئلة الدراسة
6	5-1 فرضيات الدراسة
7	6-1 متغيرات الدراسة
9-8	7-1 التعريفات الاجرائية
10	الفصل الثاني : الإطار النظري والدراسات السابقة
11	1-2 المقدمة
13-12	2-2 ما هو نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة
16-13	3-2 تطور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة
17-16	4-2 لماذا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة
19-17	5-2 مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة
20-19	6-2 الانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة تكاليف الأنشطة

26-20	7-2 أهمية محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي
27	8-2 تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات
28-27	9-2 لمحة عن المستشفيات في الأردن
34-28	10-2 خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة
35-34	11-2 متطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة
40-36	12-2 تصميم نموذج نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الخاصه العامله بمحافظة العاصمة - عمان
51-40	13-2 الدراسات السابقة
53-52	14-2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة
54	الفصل الثالث : الطريقة والإجراءات
54	1-3 المقدمة
54	2-3 منهجية الدراسة
56-54	1-2-3 مجتمع وعينة الدراسة
57	2-2-3 مصادر جمع المعلومات
57	3-2-3 أداة الدراسة
58	4-2-3 صدق وثبات الأداة
59	5-2-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة
59	6-2-3 محددات الدراسة
60	الفصل الرابع : مناقشة نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات
61	1-4 المقدمة
63-61	2-4 وصف خصائص عينة الدراسة
64	3-4 اختبار مقياس الاستبيان
65	4-4 عرض النتائج
68-65	1-4-4 عرض النتائج (الفرضية الأولى)
71-69	2-4-4 عرض النتائج (الفرضية الثانية)
76-72	3-4-4 عرض النتائج (الفرضية الثالثة)
84-76	5-4 اختبار الفرضيات

85	الفصل الخامس : النتائج والتوصيات
89-86	1-5 النتائج
91-89	2-5 التوصيات
98-92	قائمة المراجع
110-99	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	المحتوى	الجدول
26	الفروقات بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والنظام التقليدي للتكاليف	1-2
56	عينة الدراسة وعدد الأسرة ونوع الملكية	1-3
62	وصف الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة	1-4
64	مقياس تحديد الأهمية النسبية	2-4
64	مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي	3-4
66-65	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية من وجهة نظر عينة الدراسة	4-4
70-69	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وأهمية الفقرة توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية من وجهة نظر عينة الدراسة	5-4
73-72	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وأهمية الفقرة لوجود معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من وجهة نظر عينة الدراسة	6-4
75	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتعظيم الربحية من وجهة نظر عينة الدراسة	7-4
76	تحليل الانحدار البسيط لمساهمة نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تمكين المستشفيات بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية	8-4

الصفحة	المحتوى	
79	تحليل الانحدار البسيط لمدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية	9-4
81	تحليل الانحدار البسيط لوجود معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC	10-4
83	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة تبعاً لإختلاف نوع الملكية	11-4
84	نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الإختلاف بين متوسطات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة تبعاً لنوع الملكية	12-4

قائمة الاشكال

الصفحة	المحتوى	الشكل
7	متغيرات الدراسة	1-1
14	آلية تخصيص التكاليف على أساس محاسبة تكاليف الأنشطة	1-2
39	نموذج مقترح لتطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة - عمان	2-2
42	نموذج تحديد كلفة الرعاية الصحية باستخدام (ABC)	3-2

قائمة الملاحق

الصفحة	المحتوى	الملحق
104-100	إستبانة الدراسة	1
105	أسماء محكمي الإستبانة	2
110-106	النتائج الإحصائية	3

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، ومدى توفر البنية الأساسية والامكانيات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لقياس تكلفة الخدمات الصحية، وكذلك فيما إذا كان هناك معوقات لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) في هذه المستشفيات.

وقد قامت الدراسة الميدانية على أربع فرضيات، وتم استخدام برنامج الرزم الأحصائية (SPSS) لتحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسة، حيث تم استخدام التكرارات والنسب المئوية، والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، واختبار الانحدار البسيط (Simple Regression)، وتحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA).

وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج وأهمها مايلي:

1. نتيجة للتطور في قطاع الخدمات الصحية، وأهمية هذا القطاع سواء من الناحية الإنسانية أو الإقتصادية، فإنه لا بد لهذه المستشفيات من الحفاظ على عنصر المنافسة وذلك لتقديم خدمات الرعاية الصحية بأسعار ملائمة لتعزيز قدرتها على إدارة إيراداتها والإستمرار بتقديم هذه الخدمات.

2. إن أنظمة التكاليف هي من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى هذه المستشفيات، وذلك لدورها بتزويد الإدارة وصانعي القرار بالمعلومات المالية وغير المالية لتمكّنها من إتخاذ القرارات الاستراتيجية.
 3. إن التنوع والتداخل في مزيج الخدمات الصحية المقدمة من قبل هذه المستشفيات أظهر قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحالية في قطاع المستشفيات.
 4. إن نجاح المستشفى يقاس إلى حد كبير بما يحققه من أرباح وذلك عن طريق تخفيض المصاريف وتكاليف تقديم الخدمة، حيث لا يتأتى ذلك إلا من خلال إتباع وسائل علمية دقيقة لتحديد الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة للخدمة المقدمة وبالتالي تجنبها وعدم هدر الموارد عليها.
 5. يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية.
 6. تتوفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في هذه المستشفيات.
 7. توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).
 8. لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان وبين نوع الملكية.
- وبناءً لما تقدم من نتائج، قدم الباحث مجموعة من التوصيات المناسبة لتحفيز المستشفيات الخاصة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية التي تقدمها للزبائن وذلك كأساس لتسعير تلك الخدمات.

Abstract

This study aimed to explore the impact of the activity based costing system (ABC) on profit maximization as an applied study on private hospitals in Amman through identifying the degree of participation of activity based costing system (ABC) in reducing the cost of healthcare services, the degree of infrastructure availability to implement (ABC) in private hospitals in Amman, and if any obstacles are existed to implement (ABC) in those hospitals.

The field study was based on four hypotheses, and SPSS was used to analyze the results of the study by calculating percentages and repentances, Arithmetic means and standard deviations, Simple regression, And one way ANOVA.

Many conclusions were reported as mentioned hereunder:

1. As a result of rapid growth in health sector industry, and it's humanity and economic importance, these hospitals are in need to keep themselves cost competitive in order to keep suitable prices for healthcare services and to improve their revenue management abilities.
2. Costing systems are considered as an essential need to assure the stability of the financial system to hospitals due to it's role in providing the management and decision makers with both financial and non financial information for strategic decisions.
3. The incompetence of traditional costing systems due to the variety and interference of services rendered by hospitals.
4. Profit maximization is considered as a tool the measure the hospitals success, this will come through cost reduction and control

by following scientific ways to determine costs that dose not value added to healthcare services in order to avoid resources up use.

5. The participation of ABC in reducing healthcare services cost in a way leads to profit maximization.
6. The infrastructure availability to implement ABC in Amman private hospitals.
7. Some obstacles are existed in implementing ABC in private hospitals in Amman.
8. In general no statistical correlation was mentioned to implement ABC depending on hospitals legal structure.

As a result, the researcher has reached many recommendations to motivate private hospitals to implement activity based costing system in determining the cost of healthcare services more accurately to improve the pricing decision for it's services.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة

2-1 أهمية الدراسة

3-1 مشكلة الدراسة

4-1 أسئلة الدراسة

5-1 فرضيات الدراسة

6-1 متغيرات الدراسة

7-1 التعريفات الاجرائية

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة:

لم يعد الهدف الرئيس للمحاسبة قاصراً على تسجيل العمليات المالية للمنشأة، وبالتالي تحديد مركزها المالي ونتائج عملياتها في نهاية فترة زمنية معينة، بل تعدى ذلك خصوصاً في العقود الاخيره ليصبح اداة قياس لعمليات المنشأة وربحيته. ولما كان الشغل الشاغل لإدارة المنشأة هو استمراريتها وتعظيم ربحيتها مع الاخذ في الحسبان قدرتها على المنافسة في السوق الذي تعمل فيه، لذا اصبح من الضروري لها ان تبحث عن بدائل اخرى لتعظيم ربحيتها وضمان استمراريتها غير البديل التقليدي المعروف وهو رفع الاسعار. ولعل من اهم هذه البدائل السعي لتخفيض تكلفة المنتج وذلك عن طريق فرض الرقابة والسيطرة على تكاليف تقديم الخدمة او المنتج او كلاهما سواء بالبحث عن مدخلات بديلة بأسعار اقل او ترشيد استخدام الموارد المتاحة وخفض التكاليف غير المباشرة و دون التأثير على جودة المخرجات النهائية.

ان ما سبق يتطلب من المنشأة بذل جهد اكبر للحفاظ على عملائها وثبات او زيادة ايرادات خدماتها وبالتالي تعظيم ربحيتها دون المساس بجودة المخرجات النهائية. من جهة أخرى ينتج عن ذلك زياده في المصاريف التشغيلية للمنشأة. الا ان هدف المنشأة الرئيس من زيادة النفقات التشغيلية هو الامل في زيادة ايرادات خدماتها وبالتالي زيادة ربحيتها.

وبما ان انظمة التكاليف التقليدية تعتمد في توزيع التكاليف الاجماليه على اسس قد تكون غير مدروسة او اعتباطية مما يؤدي الى تحميل المنتج النهائي بتكاليف غير مبررة او مرتبطة به سواء بشكل مباشر او غير مباشر. وهنا يرى العديد من المؤلفين والباحثين في مجال المحاسبة الادارية انه يمكن لنظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) ان يساعد المنشأة في تقييم وتقنين التكاليف من خلال دراسة وتحليل الانشطة التي تتطلب تكاليف اضافية لتحقيق قيمة مضافة و التخلص من تلك الانشطة التي لا تحقق قيمة مضافة وتوجيه الاهتمام بتلك الانشطة التي تحقق هذه القيمة المضافة وبالتالي تعظيم الربحية.

1-2 أهمية الدراسة:

تعتبر المستشفيات جزءاً مهماً من البنية التحتية في جميع دول العالم نظراً للدور الانساني الذي تلعبه من حيث تقديم خدمات الرعاية الصحية لجميع فئات المجتمع. ومن هنا لا بد لهذا النوع من المنشآت ان يتمتع بدرجة عالية من الاستقرار المالي يضمن استمراريته، ونظراً لكون نظام محاسبة التكاليف يعتبر جزءاً مهماً من النظام المالي واداة للرقابة سواء من حيث الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة او من حيث ضمان هامش معقول من الربحية لضمان استمرارية العمل داخل المستشفى دون معوقات.

وبناءً عليه فإن أهمية هذه الدراسة تنبع من كونها محاولة يسعى من خلالها الباحث الى استكشاف الفرص المتوفرة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان. واما اذا كانت هناك معوقات تحول دون تطبيق هذا النظام. من هنا فإن النتائج التي ستكشف عنها الدراسة ومن ثم التوصيات التي ستبنى على تلك النتائج ستخدم جميع الفئات ذات العلاقة بتلك المستشفيات.

فمن ناحية ستخدم المستثمرين في تلك المستشفيات وبقدر يساهم في تعظيم العائد على استثماراتهم الموظفة فيها، كما ستخدم المواطنين المنتفعين من تلك الخدمات أيضاً وذلك من زاوية ان توفير الفرص المناسبة لاستمرارية تلك المستشفيات سيشجعها على تحسين جودة الخدمات التي تقدمها لهم وبشكل يخدم أيضاً الاقتصاد الوطني الذي يعتبر القطاع الصحي مصدراً هاماً للإيرادات الداعم لهذا الاقتصاد. كذلك ومن أجل تحقيق الاهداف المرجوة من البحث، سيسعى الباحث الى تطوير نموذج لتطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة يلائم طبيعة عمل المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة - عمان.

1-3 مشكلة الدراسة:

أن ازدياد حدة المنافسة في سوق الخدمات الصحية يضع المستشفيات أمام تحديات كبيرة اذا ما ارادت تعظيم ربحيتها والحفاظ على استمراريته ومستوى خدماتها عالية الجودة. لذا ومن اجل تدعيم مركزها التنافسي ومن ثم تحقيق أهدافها في مجالي الربح والاستمرارية أصبح لزاماً على ادارة المستشفى ان تبحث عن السبل والوسائل المناسبة لتخفيض تكلفة الخدمات الصحية المقدمة لمرضاها مع الحفاظ على عنصر الجودة او النوعية. ولعل من افضل المداخل لتحقيق هذا الهدف هو ان تسعى ادارة المستشفى لتخفيض التكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية.

ونظراً لنواحي القصور التي تعاني منها أنظمة التكاليف التقليدية (Traditional Costing Systems) المطبقة حالياً في معظم المستشفيات الاردنية الخاصة والمتمثلة بإستخدامها لالية توزيع التكاليف غير المباشرة لمراكز الخدمات الصحية على المرضى المستفيدين منها بأساليب تحكمية تهمل العلاقة السببية (Cause And Effect Relationship) في تخصيص التكاليف وبشكل يؤدي غالباً الى حدوث اخطاء في تحميلها للمريض او الخدمة المقدمة، لذا

يعتبر استخدام نظام التكاليف المبنية على الأنشطة (Activity Based Costing System) بمثابة الوسيلة المناسبة لتلافي نواحي القصور تلك. إذ بموجب هذا النظام يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على اسس دقيقة ومبرمجة وبشكل يكفل للمستشفى تحقيق ميزتين اساسيتين، الاولى تحقيق مبدأ العدالة في تخصيص تلك التكاليف على الأنشطة المنتجه للخدمات الصحية بموجب مسببات او موجبات للتكاليف (Cost Drivers) تراعي العلاقة السببية؛ والثانية والاهم تخفيض تلك التكاليف عن طريق الغاء الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة (Non-Value Added Activities) وذلك ضمن ما يعرف بمفهوم سلسلة القيمة (Value Chain).

1-4 أسئلة الدراسة:

بناء لما تقدم يمكن حصر العناصر الرئيسية لمشكلة الدراسة في البحث عن اجابات للاسئلة التالية:

1- هل يساهم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تمكين المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان من تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي الى تعظيم الربحية في حال تطبيقه؟

2- هل تتوفر لدى المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان البنية الاساسية والامكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة خدماتها الصحية؟

3- هل توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)؟

4- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على

الأنشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان وبين نوع

الملكية؟

1-5 فرضيات الدراسة:

يقصد الاجابة على اسئلة الدراسة المطروحة في مشكلتها، تقوم هذه الدراسة على الفرضيات

الآتية:

الفرضية الاولى:

H0: لا يساهم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تمكين المستشفيات الخاصة

العاملة في محافظة العاصمة عمان على تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي الى

تعظيم الربحية في حال تطبيقه.

الفرضية الثانية:

H0: لا تتوفر لدى المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان البنية الاساسية

والامكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات

الصحية.

الفرضية الثالثة:

H0: لا توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام

محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

الفرضية الرابعة:

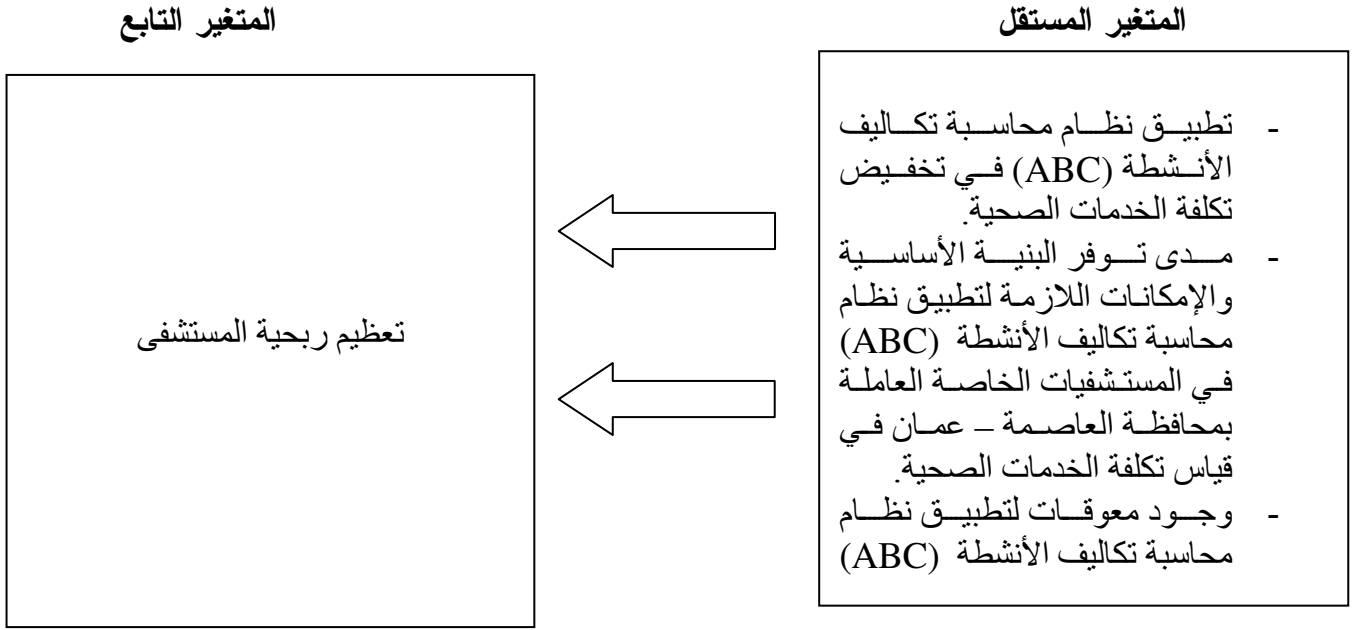
H0: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على

الأنشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان وبين نوع الملكية

6-1 متغيرات الدراسة:

تحدد متغيرات الدراسة بالشكل (1-1) التالي:

الشكل (1-1)



7-1 التعريفات الاجرائية:

- نظام التكاليف المبني على الانشطة (Activity Based Costing): هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجموعات للتكلفة (Cost Pools) ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي او الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات او موجبات مبنية على العلاقة السببية. (Horngren, 2005, p.131).
- هدف (موضع) الكلفة (Cost Object): هو الشيء -النشاط أو المنتج النهائي - المراد احتساب كلفته (Atkinson, 2007,p.140).
- مسبب (موجه) الكلفة (Cost Driver): هو الحدث او النشاط الذي يسبب حدوث تكلفه والذي بناءً عليه يتم تحديد معدلات التحميل للتكاليف غير المباشرة (Hilton, 1994, p.210).
- الانشطة (Activities): الاحداث أو المهام أو وحدات العمل المرتبطة بعلاقة مباشرة مع هدف او موضع التكلفة (ظاهر، 2002، ص 190).
- مجمع - وعاء - الكلفة (Cost Pool): هو مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة تمهيداً لتوزيعها على اهداف الكلفة المختلفة باستخدام مسبب كلفة واحد. (Horngren, 2005, p.141).
- التكاليف المباشرة (Direct Cost): هي التكاليف التي يمكن ربطها بهدف الكلفة بشكل بسيط وواضح. (Drury, 2005, p. 28).
- التكاليف غير المباشرة (Indirect Cost): هي التكاليف التي لا يمكن ربطها بهدف الكلفة بشكل بسيط وواضح. (Drury, 2005, p. 28).

- أنشطة ذات قيمة مضافة (Value Added Activites): هي تلك الأنشطة التي تؤدي إلى زيادة في قيمة المنتج أو السلعة للمستهلك النهائي. (Raiborn,2006,P.156)

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

1-2 المقدمة:

2-2 ما هو نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؟

3-2 تطور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

4-2 لماذا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

5-2 مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

6-2 الانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة تكلفة الأنشطة:

7-2 أهمية محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي:

8-2 تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات

9-2 لمحة عن المستشفيات في الاردن:

10-2 خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

11-2 متطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

12-2 تصميم نموذج نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الخاصه

العامله بمحافظة العاصمه - عمان:

13-2 الدراسات السابقة:

14-2 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

الإطار النظري:

1-2 المقدمة:

إن عملية تحديد التكاليف بشكل دقيق وملائم ومن ثم توفر الأدوات والوسائل لتخفيضها تعتبر ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمستشفيات حتى تتمكن من الحفاظ على مركزها التنافسي في السوق وبالقدر الذي يساهم في تعظيم ربحيتها. ونظراً للاخفاقات الكبيرة التي تسببت بها أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية كان لا بد لهذه المستشفيات من البحث عن طرق بديلة لتحديد تكاليفها وبالتالي مساعدتها على اتخاذ القرارات بشكل سليم وواضح. ولعل من أهم هذه الطرق هو استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC). ومن هذا المنطلق وقبل اعتبار نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) كبديل مقترح لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية هناك العديد من التساؤلات التي لا بد من الإجابة عليها قبل اعتباره كبديل فعال وهي:

- ما هو نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؟
- تطور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.
- لماذا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؟
- مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.
- محددات نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

2-2 ما نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؟

في جميع الاحوال تتكون كلفة المنتج من التكاليف المباشرة سواء أكانت من المواد الاولية او العماله والتي يمكن تتبعها او تحميلها على كلفة المنتج بشكل واضح، ومن التكاليف غير المباشرة التي يصعب توزيعها على المخرجات النهائية نظراً لارتباطها بأكثر من سلعة واحدة. ففي أنظمة التكاليف التقليدية يتم تحميل المنتج النهائي بحصته من التكاليف غير المباشرة على افتراض أن المنتج النهائي هو الذي يسبب حدوث التكلفة والتي يتم توزيعها بناءً على حجم الانتاج ، مما يؤدي إلى إيجاد علاقة ترابطية طردية بينهما . أما في نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) فإنه ولإنتاج السلعة لا بد لنا من ممارسة أنشطة مختلفة والتي بدورها تؤدي إلى إحداث التكاليف.

وقد عرف (Horngren,2006, P144) نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) بأنه ذلك النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع الكلفة الأساسي.

وكذلك عرفها (عبد اللطيف ،2006،ص218) بأنه "ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة".

أما (Hilton, 1994, P97) فقد عرف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على أنه " أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع الكلفة غير المباشرة حيث يتم تجميعها في مجتمعات للتكلفة ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناءً على موجهاً الكلفة".

ونظراً للتغير المطرد في بيئة الاعمال اضحى من الضروري للمنشآت الاحتفاظ بقواعد بيانات سليمة ودقيقة لغايات مساعدتها في اتخاذ القرارات الملائمة، وفي الوقت المناسب.

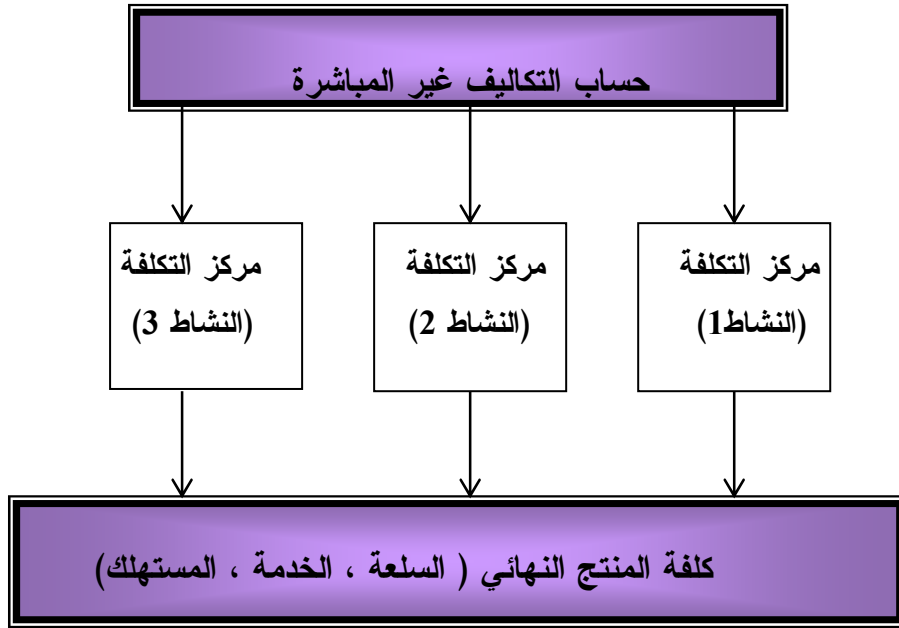
ومما لا شك فيه ان الجانب المتعلق بالتكاليف سواء أكانت الإدارية منها ام الانتاجية ان تحظى بنصيب كبير من هذا الاهتمام، حيث انها تعتبر مقاييس ملائمة لاتخاذ القرار وقياس الاداء في المنشأة، حيث توفر بيانات التكاليف لادارة المنشأة الاسس السليمة لتحسين كفاءة الانتاج وتوزيع الموارد المتاحة على عملياتها ذات الربحية الاعلى مما يساعد الى الاستناد على ثوابت علمية لاتخاذ القرار والابتعاد بالتالي عن الاحكام الشخصية.

مما سبق فإنه يمكن تعريف نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) من وجهة نظر الباحث على انه ذلك النظام الذي يقوم على اساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في مواضع الكلفة (Cost Centers) ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة (Cost Drivers) وذلك للوصول الى الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي الى دعم اتخاذ القرارات الادارية السليمة.

و يمكن توضيح الآلية المتبعة في تخصيص التكاليف على أساس محاسبة تكاليف الأنشطة بالرسم البياني التالي:

الشكل (1-2)

آلية تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس محاسبة تكاليف الأنشطة



المصدر: (Drury, colin, (2005) , Management Accounting For Business, 3rd.ed. , Bath; Uk. Patrick Bond.)

2-3 تطور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

يرتكز نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد ، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي.

وكننتيجة للتطورات التكنولوجية التي شهدها العالم خلال العقدين الماضيين وتوجه المستشفيات إلى تقديم أكثر من خدمة واحدة للمريض، فكان لا بد من العمل على تطوير الأنظمة المحاسبية بهذه المستشفيات وخاصة فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف وذلك لغايات الرقابة بشكل خاص على التكاليف غير المباشرة والتي من أمثلتها تكلفة التحسين والتطوير، وتكلفة مقاييس الجودة

الشاملة ، وتكلفة تقديم الخدمة بدون اخطاء وما إلى ذلك من تكاليف أخرى غير مباشرة تؤثر بشكل كبير على سعر الخدمة.

وحيث أن فلسفة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تقوم على أساس أن الموارد المتاحة للمستشفى يتم استخدامها لممارسة أنشطتها المختلفة فلا بد لنا من التفرقة بين عدة أنواع من هذه الأنشطة(Horngren,2006, P 147-148):-:

1. أنشطة مرتبطة بالوحدات (المرضى) مباشرة:

وتحدث هذه الأنشطة عند تقديم كل خدمة حيث تتناسب بشكل طردي مع حجم الخدمات المقدمة، و تشمل هذه المجموعة المواد المباشرة من أدوية او مستهلكات والأجور المباشرة مما يعني بان استخدام الموارد المتاحة للمستشفى سوف تزداد بنسبة مساوية لزيادة اعداد المرضى، ويتم ربط تكاليف هذه الأنشطة مع اعداد المرضى بشكل سهل ومباشر استناداً إلى استخدام أو استهلاك المريض لهذه الأنشطة.

2. أنشطة تختص بمجموعة من الوحدات (المرضى):

وهي تكاليف الأنشطة التي يتكبدها المستشفى لتقديم الخدمة لمجموعة من المرضى والتي من أمثلتها تجهيز ادوات الفحص والتشخيص للبدء بعمليات الكشف السريري، وطباعة النشرات التعريفية الخاصة بالمستشفى للتعريف به أو بخدماته وتعتبر تكلفة هذه الانشطه مشتركة لجميع الوحدات (المرضى) ضمن المجموعة الواحدة فكلما زادت عدد المجموعات المراد خدمتها ازادات معها تكلفة ممارسة هذه الأنشطة.

3. أنشطة ترتبط بالإنتاج (المرضى) بشكل عام:

وهي تكاليف الأنشطة التي ينفقها المستشفى لدعم وتجهيز خدمة معينة بغض النظر عن عدد الوحدات (المرضى) المراد خدمتهم أو 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.

4. أنشطة ترتبط بالمنشأة (المستشفى) ككل:

وهي تلك الأنشطة التي لا يمكن تتبعها أو تحميلها على مريض بحد ذاته وإنما هي التكاليف أو الموارد التي تستخدمها المنشأة لدعم جميع عملياتها دون استثناء، ومن الأمثلة عليها نفقات الصيانة ، والكهرباء ، والمصاريف الإدارية المختلفة الأخرى، إلا أن هذه المصاريف ضرورية لاستكمال عمليات تقديم الخدمات حيث تشترك جميع المخرجات النهائية بالإستفادة منها.

2-4 لماذا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؟

لقد أدت التطورات التقنية التي شهدها العالم خلال عقد الثمانينات إلى تعقيد وتشعب عمليات الإنتاج ، حيث أصبحت أنظمة التكاليف التقليدية لا تلبى حاجات مستخدمي القرار، ذلك أن التكاليف غير المباشرة أصبحت تشكل جزءاً كبيراً من مصاريف المنشأة (Drury.2005,P146) حيث بدأت بعض المنشآت إلى استخدام أنظمة محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة وذلك لتفادي اتخاذ القرارات الخاطئة بما يتعلق بمخرجاتها من الإنتاج ولمساعدتها بوضع سياسة سعرية مناسبة لمنتجاتها أو خدماتها لتعظيم ربحيتها. مما سلف يمكن تحديد أهم الأسباب التي أدت إلى استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (Hilton .1994, P 203):

1. عدم ثقة المدراء بالتكاليف المستخرجة من أنظمة المحاسبة العامة.

2. عدم رغبة مدراء المبيعات باستخدام التكاليف المستخرجة من أنظمة المحاسبة العامة عند اتخاذ قرارات التسعير.
3. إظهار أن بعض المنتجات تزيد من ربحية المنشأة بالرغم من تسعيرها بدون هامش ربح مقبول.
4. انخفاض الأرباح بالرغم من الزيادة في حجم المبيعات.
5. إن بعض المنتجات التي تحقق هوامش ربحية مرتفعة لاتباع من المنافسين.
6. التكاليف غير المباشرة مرتفعة بشكل كبير.
7. التنوع في خطوط الإنتاج.
8. إن كلفة العمالة المباشرة تشكل نسبة ضئيلة من إجمالي كلفة المنتج.
9. إن بعض منتجات الشركة تباع بأسعار منخفضة مقارنة بالمنافسين.
10. إن المحاسبة العامة تستغرق وقت طويل لتسعير بعض أوامر البيع الخاصة.

2-5 مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

- يعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص أهم مزايا هذا النظام بمايلي (درغام، 2007، ص679-725):
1. فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أي انحرافات.

2. التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث إن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة.
3. الأستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات ماليه تاليه على تكاليف الفتره الحاليه، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي.
4. يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالأنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العاليه وغير الضروريه، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضه. كما يقدم اسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف هو فهمها ومعرفه الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصه بها.
5. يوفر نظام (ABC) مجموعه من مقاييس الأداء غير الماليه من خلال مؤشرات غير ماليه لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجوده. كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنات المبنيه على الأنشطة (ABB) بإعتبارها أداة تخطيطيه ورقابيه تساعد في تقويم الأداء.
6. يؤثر نظام (ABC) بصورة فعاله على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقه، حيث برهن هذا النظام على أن هناك كثيراً من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات، وغيرها من العوامل المسببه لوجود التكاليف.
7. يعمل نظام (ABC) على زيادة النظره الإيجابيه لأهميه دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات إتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركه، كما يعمل على تنمية

روح العمل كفريق، حيث أنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما يمتد الى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.

8. إن تحليل الانحرافات حسب نظام (ABC)، والذي يعتمد اساساً على منطق مؤداه ان المخرجات تستهلك الأنشطة، وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، أنما يعتمد في ذلك علاقة حقيقه يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة، أما في ظل نظام التكاليف التقليدي فإن تحليل الانحرافات يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول أداء عناصر التكاليف.

9. من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام (ABC) في الشركات العالميه ما يعرف بالأدارة الاستراتيجيه للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي، وإدارة الموارد.

2-6 الانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة تكاليف الأنشطة:

على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها من تخطيط ورقابة على التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى نظام التكلفة على أساس الأنشطة (درغام، 2007، ص679-725) ومنها:

1. يركز نظام (ABC) على القرارات الاستراتيجيه في الأمد الطويل الأجل، بينما تحتاج الشركات ايضاً إلى اتخاذ القرارات الخاصه بالرقابه والتخطيط في الأمد القصير.

2. لا يساهم نظام (ABC) في توضيح العلاقه بين الأنشطة وبين رضا المستهلك، حيث أن الاخير يعد بمثابة الهدف الرئيس والعامل المشترك لجميع الشركات الهادفه للربح.

3. إن نظام (ABC) يفترض أن العلاقات بين الموارد الاقتصادية والأنشطة، وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقة خطية طردية.

4. يستبعد نظام (ABC) بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل، مثل: التسويق، والإعلان، وخدمة ما بعد البيع، والبحوث والتطوير، وهندسة الإنتاج، ولذلك يجب على هذا النظام تعديل التحليل لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتى يتمكن من التوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج ويتوقف ذلك أساساً على قاعدة التكلفة والمنفعة.

5. إن تطبيق نظام (ABC) قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ القابلية للتحقق. وبالتالي يجب على أي منشأة تطبيق نظام (ABC) أن تصمم نظامين الأول للاستخدام الداخلي، والثاني للاستخدام الخارجي (التقارير المالية)، وهذا مكلف جداً.

6. تكلفة تطبيق نظام (ABC) مرتفعة جداً، وكذلك صعوبة اختيار وتحديد مسببات التكلفة واعتماده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخلياً.

7. يتم تعريف الأنشطة في الغالب على مفاهيم عامه، حيث يعد النشاط مجمع تكلفه على مستوى المنشأة يعكس مجموعه من الأنشطة الفرعية، وهذا لا يوفر معلومات تكلفه مفصلة حول تلك الأنشطة.

2-7 أهمية محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة (ABC) في القطاع

الصحي:

إن الارتفاع المستمر في تكاليف الرعاية الصحية هي نتيجة طبيعية لما يواجهه مقدموا هذه الخدمة من الضغوطات التي يمارسها مستهلكي هذه الخدمات لرغبتهم بالحصول على هذه الرعاية بكفاءة وجودة عالية وبكلفة معقولة.

وحتى يحقق هذا القطاع الغاية من وجوده والمتمثلة بتقديم رعاية صحية ضمن كلفة منخفضة مع ضمان جودة الخدمة المقدمة آخذين بعين الاعتبار تحقيق هامش ربحي معقول فلا بد من وجود نظام رقابة جيد على العمليات التشغيلية والذي يمكن تحقيقه من خلال ضبط التكاليف وبيّن (Ramsey, 1994) ان نظام محاسبة التكاليف في القطاع الصحي يجب ان يحقق ثلاثة اهداف ممثلة بإدارة الكلفة بشكل فعال ، وتمكين المنشأة من تعظيم مواردها من خلال الإدارة السليمة للخدمات المقدمة للمراجعين، وبيان فرص التطوير المستمر للعمليات التشغيلية. وان هذه الأهداف لا تتحقق باستخدام أنظمة التكاليف التقليدية. حيث وضح انه ولتحقيق هذه الاهداف فإنه لا بد من تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بالمستشفيات نظراً لما يتمتع به من قدرة على تحليل وفهم الأنشطة ومسببات التكلفة.

كما بيّن (Brimson & Burtha,1992,P1-37) ان فهم الأنشطة وادارتها بشكل فعال يتطلب الاجابة الدقيقة على الاسئلة التالية:

1- ما هي الموارد التي تستخدمها الأنشطة؟

2- ما هي مخرجات او اهداف ممارسة النشاط؟

3- كيف يتم ممارسة النشاط؟

حيث وبالاجابة على هذه التساؤلات يمكن للمستشفى تحديد كلفة الخدمة المقدمة وذلك بتمكينه من معرفة اي الأنشطة التي تؤدي الى قيمة مضافة وايها لا يؤدي الى ذلك وبالتالي الاستمرارية بممارسة الأنشطة التي تعمل على تحسين العمل وتجنب تلك التي تؤدي الى زيادة في استخدام الموارد وبالتالي زيادة الانفاق التشغيلي وتقليل الربحية.

حيث لابد لمقدمي خدمات الرعاية الصحية من بذل الجهود لإدارة الموارد المتاحة لهم بشكل فعال ومعرفة كلف أنشطتهم بشكل دقيق للتأكد من أن المردود الذي سيحققونه ملائم لضمان استمراريتهم . ونتيجة لذلك كان لزاماً على المستشفيات أن تقوم بتصنيف أعمالها حسب أنشطتها وذلك لبيسط الرقابة على كلف الخدمات المقدمة للمريض وكذلك كمية الموارد المستخدمة من قبل كل قسم من أقسامها.

مما لا شك فيه وجود طرق لقياس كلفة الخدمات المقدمة للمريض والتي من أمثلتها معرفة نسبة الاشغال للمستشفى ، أو الكلفة المباشرة لممارسة نشاط معين ، أو الكلفة المباشرة الكلية لحالة معينة ومقارنتها مع مستشفيات أخرى وذلك يهدف الى قياس مدى ملائمة نظام التكاليف المعمول به مع أنظمة التكاليف المستخدمة في مستشفيات أخرى . إلا ان هذه الطرق قد تعتبر غير ملائمة، ذلك أن الطريقة المتبعة لتجميع التكاليف تختلف من مستشفى إلى آخر .

وبما أن أساس الإختيار لدى متلقي الخدمات المقدمة من قبل المستشفيات لا يتأثر بقوى العرض والطلب وإنما بنوعية وسرعة الخدمة المقدمة فكان لابد لهذه المستشفيات من إيجاد الأسس أو الطرق الملائمة لتسعير خدماتها المقدمة لمرضاها، ومن هنا كان لزاماً على هذه المستشفيات من الاستجابة لرغبات مرضاها عن طريق دراسة آلية استخدام مواردها وتعظيم ربحيتها . ونتيجة لذلك فلا بد للمستشفيات من تقسيم أنشطتها و معرفة أيها يؤدي إلى قيمة مضافة للخدمة وأيها لا يؤدي لذلك وبالتالي تجنب هذه الأنواع من الأنشطة.

وحيث تمارس المستشفيات أنشطة متعددة والتي غالباً ما تكون متكررة بطبيعتها فإنه يعتبر من الضروري لإدارة المستشفى إيجاد نظام تكاليف ملائم لاتخاذ القرار، حيث فشلت أنظمة التكاليف التقليدية المطبقة حالياً في المستشفيات عن تقديم المعلومات الكافية عن الأنشطة التي تمت لخدمة المريض لأن ممارسة هذه الأنشطة هي التي تؤدي لحدوث الكلفة، كما أن نظام

التكاليف التقليدية يعتمد على أساس تحميل الكلفة من دائرة لأخرى لاحتساب الكلفة النهائية بدلاً من اعتماده لأساس النشاط الذي تم ممارسته لتقديم الخدمة للمريض والذي يعتبر هدف الكلفة النهائي.

كما إن أهم ما يميز المستشفيات عن سواها في قطاع الخدمات هو تقديمها للعديد من الخدمات المترابطة التي ترتبط بالمنشأة ككل مما يزيد من التكاليف غير المباشرة لهذا النوع من منشآت الخدمات.

ونظراً لما تتمتع به المستشفيات من الخصوصية في بيئة الاعمال حيث يرتبط جزء من اهدافها بجودة الرعاية الصحية المقدمة للمرضى، حيث تكون تكلفة تقديم هذه الرعاية من الامور الثانوية آخذين بعين الاعتبار العوامل الانسانية المرتبطة بصحة المريض وبين كلفة الموارد المتاحة وكيفية استخدامها لضمان ديمومة المنشأة وتعزيز قدرتها على الاستمرار بتقديم خدمات الرعاية الصحية. حيث بيّن (Ross,2004,P1) ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات يساعد على تجسير الهوة بين هذين المفهومين عن طريق تقديم معلومات دقيقة وملائمة للعاملين بهذه المنشآت مع التأكيد على توجيه الموارد المتاحة لضمان استمراريتها وتطويرها.

وبناءً على ماتم طرحه وضمن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة فإن ممارسة أي نشاط هو الذي يؤدي إلى استخدام الموارد المتاحة وبالتالي حدوث التكلفة، لذا فإن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة سوف يساعد إدارة المستشفى على تحديد الأنشطة التي تستخدم مواردها وبالتالي الاستغناء عن تلك الأنشطة التي تسبب هدراً لهذه الموارد دون المساس بجودة أو نوعية الخدمة المقدمة مما ينتج عنه تعظيم لربحية هذا المستشفى.

وقد بيّن (James,1995,P50) ان اهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة في القطاع الصحي تكمن في كونه يساعد على تحديد التكاليف وفق الاجراءات او الانشطة التي تمت ممارستها لتقديم خدمة الرعاية الصحية للمرضى، حيث وبتطبيق هذا النظام فإن العاملون في هذه المستشفيات يصبح لديهم فهم اكبر للتكاليف المرتبطة بتقييم الحالة المرضية. ولقد ذكر (أبو خشبه ،1999) بأنه " يمكن تطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط وليس فقط على المنشآت الصناعية بل وعلى المنشآت الخدمية كالمستشفيات ، وعلى المنشآت التمويلية كالبنوك التجارية ، حيث أن أغلب منتجات المنشآت الخدمية ليس لها مواد مباشرة ملموسة أو عمالة مباشرة تعمل على المنتج ، فإنه يمكن تحميل كل تكاليف المنتج إليه بناء على العمليات أو الأنشطة التي أحدثها المنتج في المنشأة".

وقد بيّن (King، 1994) في دراسته لمناقشة مدى إمكانية وكيفية قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات ، أنه رغم أن المعلومات المتاحة عن تطبيق مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات بصفة خاصة قليلة ، إلا أن التطبيق ممكن جداً ويبنى على ثلاثة محاور رئيسية وهي :

1. تحديد الأنشطة والتكاليف الخاصة بكل نشاط.
 2. تجانس مجتمعات التكلفة بحيث يمكن استخدام سبب تكلفة واحد لكل مجمع تكلفة.
 3. إمكانية ربط مسببات التكلفة بالمخرجات.
- وقد توصل الباحث إلى أن محصلة تطبيق مدخل قياس التكلفة على أساس النشاط في كثير من المستشفيات التخصصية في أمريكا الشمالية والمملكة المتحدة في منتصف الثمانينات ، ساعد على تصويب معدل تكلفة اليوم من أيام إقامة المرضى، لأن هذا المدخل ساعد على تطوير نظام التكاليف ، حيث يعكس كافة الأنشطة المطلوبة لتقديم الخدمة العلاجية للمريض ،

كما ساعد هذا المدخل أيضاً على تحديد وتصويب أهم مجالات التعسف وعدم الدقة في إجراءات التخصيص التقليدي للتكاليف غير المباشرة.

وقد وضح (West, 1997) ان حساب تكلفة الخدمة الصحية بشكل أكثر دقة أمر في غاية الأهمية حيث أن هذا النظام يستخدم حالياً في عدة مؤسسات صحية.

وتساعد المعلومات المستخرجة من تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المجالات التالية:

1. قياس وتحسين كفاءة أداء أقسام المستشفى ، وذلك عن طريق تحديد فرص تخفيض التكلفة ، خاصة المرتبطة بالأنشطة السائدة ، وذلك بالاعتماد على تقديرات لمسببات التكلفة لمراقبة مستويات الموارد المقدمة ، ومتابعة اتجاهات تكلفة النشاط باستمرار .
2. تحديد وتوضيح ملفات الأنشطة ، خاصة النشاط الذي يمد النشاط الآخر المستفيد ، وذلك عن طرق استخراج معلومات عن مسببات تكلفة النشاطين ، والاعتماد عليهما في دعم الإدارة في مجال إدارة الجودة الشاملة.
3. إدارة التكاليف والتخطيط الاستراتيجي ، وذلك عن طريق توفير معلومات مفيدة لبناء نماذج تشكيلة المخرجات ، ووضع الموازنة وعقد مقارنات بين أداء الأقسام داخل المستشفى .
4. اتخاذ القرارات عن طريق مد الإدارة بأساس مناسب للاختيار بين بدائل أداء الخدمة أو استئجارها.
5. الربط بين التكلفة والمسبب ، مما يساعد على سهولة تحليل تكاليف المخرجات ، وفهم كيفية استهلاك الموارد ، وتحسين قدرات المدراء والأطباء على مواجهة متغيرات بيئة أداء الخدمة الصحية خاصة في حالة المنافسة.

ووفقاً ل (Granof, 2000 ,P.9) فإنه يمكن تحديد أهم الفروقات بين نظام محاسبة

تكاليف الأنشطة وبين النظام التقليدي للتكاليف، كما هي مبينه بالجدول (1-2) أدناه

الفروقات بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والنظام التقليدي للتكاليف
الجدول (1-2)

وجه الإختلاف	النظام التقليدي	نظام تكلفة الأنشطة
مجمع التكلفة Cost Pool	يتم تجميع التكاليف في مجموعات تكلفه أو مراكز تكلفه وتكون التكاليف المجمعه في المركز الواحد غير متجانسه ولا تعود الى عامل واحد.	يتم تجميع التكاليف في مجموعات تكلفه على اساس مسببات التكلفة بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس موجه او مسبب التكلفة.
تخصيص التكلفة غير المباشرة Cost Allocation	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس حجم الإنتاج أو على أساس العمل المباشر أو على أساس ساعات دوران الآلات.	يتم تخصيص التكاليف على المخرجات من واقع مجموعات تكلفة الأنشطة باستخدام أساس يتناسب مع مسببات التكلفة.
موضع التكلفة Cost Object	يتم تركيز جميع التكاليف على عنصر واحد وهو وحدة المنتج أو الخدمة.	يتعدد موضع التكلفة فقد يكون مخرجات العمليات، الدفعات، أو خطوط الإنتاج، أو التكاليف المتعلقة بالعملاء،...، الخ.
دعم عملية اتخاذ القرارات Decision Support	قد تتسبب هذه الطريقة في تحميل التكاليف على المنتجات بالزيادة أو النقصان بالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام وبالتالي فإن هذا النظام لا يدعم ترشيد إتخاذ القرارات.	تساعد بشكل افضل في ترشيد القرارات الإداريه بسبب وفرة وجودة دقة وشفافية المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام.
تكلفة التطبيق Implementation Cost	منخفضه وبالتالي هي مناسبة اكثر للمنظمات الصغيره والتي تتصف بمزيج بسيط للمنتجات.	مرتفعه ولكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصه بالنسبه للمنظمات الكبيره التي تتعدد منتجاتها والتي تعتمد على الاتمه في انتاجها.

المصدر: (Granof, Michael H., Platt, David E., Vaysman, Igor, Using Activity – Based Costing To Manage More Effectively,2000, P.9)

2-8 تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات

تعتبر المعلومات والبيانات التي تزودنا بها أنظمة التكاليف غاية في الأهمية والتأثير، حيث تستند إليها الإدارة في اتخاذ قراراتها لتحقيق أهدافها، ومن هنا كان لا بد أن تكون هذه المعلومات غاية في الدقة. ونتيجة للتطور السريع في بيئة الأعمال وخاصة المستشفيات فإنه لا بد لها من توفير نظام محاسبي جيد يزودها بمعلومات ذات دقة عالية لمساعدتها في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

وبطبيعة الحال فإن المستشفيات تعد من منشآت الأعمال الخدمية، حيث يتمتع هذا القطاع بخصوصيته عن سواه من المنشآت الصناعية، وبوضوح أكثر وكما بيّن (Atkinson,2007,p.13) أن منشآت الخدمات لا تقوم بإنتاج سلع ملموسة أو الاحتفاظ بمخزون نهاية المدة، وعادة ما يكون الموظفون العاملون بهذه المنشآت على علاقة مباشرة مع مستهلكي الخدمة، ولهذا فإنه لا بد على هذا النوع من المنشآت مراعاة توقيت تقديم الخدمة مع الانتباه إلى جودتها حيث يلاحظ المستهلك لهذه الخدمة وجود العيوب والتأخير في الخدمة المقدمة بسهولة كبيرة مما قد يدفعه إلى البحث عن مزود آخر وبالتالي فقدان المنشأة لفرصة تحقيق إيراد.

وبهذا الفصل سوف يقوم الباحث بإستعراض لأهم خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من واقع الدراسات السابقة ومن واقع المقابلات الشخصية والدراسه لواقع الحال التي قام بها الباحث على بعض المستشفيات ضمن عينة الدراسة.

2-9 لمحة عن المستشفيات في الاردن:

تعتبر المملكة الأردنية الهاشمية من افضل الدول العربية من حيث الرعاية الصحية، حيث تقدم خدماتها للمراجعين على الصعيد المحلي والاقليمي، هذا وتعتبر المستشفيات الخاصة

العاملة في محافظة العاصمة عمان الملاذ الاول لطالبي خدمات الرعاية الصحية من الدول الشقيقة المجاورة.

وبطبيعة الحال فإن المستشفيات مدار البحث تعتبر مؤسسات استثمارية هدفها تحقيق هامش مقبول من الربحية، حيث تقدم خدمات الرعاية الصحية مقابل اتعاب واجور محدد بههدف تحقيق ربح معقول وعائد ملائم على رأس المال.

ومن خلال الدراسة فقد استطاع الباحث من ملاحظة الاختلاف الموجود بين المستشفيات من حيث طبيعة الخدمات الصحية التي تقدمها للمرضى، او من حيث حجم الخدمات المقدمة، وكذلك من حيث تعقيدها وتخصصها. فبعض هذه المستشفيات متخصص في مجال معين ومحدد، كمستشفيات خاصة بالولادة، والعيون، وجراحة القلب، وغيرها. وبالرغم من وجود هذا التخصص في المستشفيات فإن هناك عدداً كبيراً منها يعمل على تقديم خدمات صحية متنوعة وشاملة، والذي يؤدي الى تعدد الأنشطة الواجب عليها ممارستها لغايات تقديم خدمة الرعاية الصحية. كما تختلف مستشفيات القطاع الخاص العاملة بمحافظة العاصمة عمان عن بعضها من حيث طاقتها الاستيعابية كذلك فمثلاً بعدد الاسره المتوفره فيها. وبالرغم من هذه الاختلافات من حيث طبيعة الخدمة المقدمة، والأنشطة، والحجم فإن هذه المستشفيات تتشابه في الغايه من وجودها وعملها والتمثله في تقديم خدمات الرعايه الصحيه بجوده وكفاءة عاليه وتوقيت ملائم لطالبيها.

2-10 خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

يرى العديد من الخبراء الذين كتبوا في مجال تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنيه على الأنشطة ومنهم (Horngren, 2005, p.144) و (Drury, 2005, p.149) أن آلية عمل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تقوم على اساس خطوتين اساسيتين، حيث

يتم في الخطوه الاولى تجميع كلفة الموارد المستخدمه الى مجمعات التكلفة او النشاط (Activity Cost Pools) ليتم بعدها تخصيص كلف هذه المواد بإستخدام موجهات الكلفة الى الأنشطة التي قامت بإستخدام هذه الموارد وذلك لتتمكن من تحديد كلفة النشاط، وفي الخطوة الثانية يتم تحميل تكاليف الأنشطة الى المنتج او الخدمة النهائية وعلى اساس موجه تكلفة النشاط.

ويرى (Udpa, 2001) انه ولتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المنشآت الصحية كالمستشفيات فإنه لا بد من القيام اولاً بعملية تحليل أنشطة المستشفى لما لهذا التحليل من فائدة واهمية. حيث تحليل هذه الأنشطة ستمكن المستشفى من تحديد اي الأنشطة ستعمل على اضافة قيمة لخدمة الرعاية الصحية كزيادة الرعاية المقدمة للمريض، وزيادة رضاه، وأيها لا يعمل على اضافة قيمة للخدمة المقدمة للمريض مثل اجراء فحوصات غير ضرورية أو اطالة فترة الانتظار وبالتالي هدر الموارد المتاحة.

ان تصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة لا يختلف عما هو عليه في نظم التكاليف الأخرى من حيث كونه نظاماً محاسبياً متكاملأ، حيث تكون نفس الاجراءات والخطوات التي يقوم عليها تصميم أي نظام محاسبي آخر، وتشتمل عملية تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على الخطوات الأربعة التاليه (Drury, 2005, p.154):

أولاً: تحديد الأنشطة

في الحياه العملية يمكن تحديد عدد كبير من الأنشطة التي يتم ممارستها داخل المستشفى، وقد بينت الدراسات أنه كلما زادت عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة تحديد العلاقة بين النشاط والخدمة المقدمة مما يزيد من تكلفة تطبيق النظام. وقد بيّن (Deakin, 1994, p.24) بأنه يتم تحديد الأنشطة الرئيسية من خلال دراسة المنشأة والتعرف على طبيعة العمل

في كل قسم وكيفية سير العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للمواد وغالباً فإن ذلك الجزء هو الأكثر أهمية وتحدياً في عملية تصميم النظام إذ يتطلب عدد كبير من الأشخاص لفهم الأنشطة التي يتم ممارستها لتقديم الخدمة أو السلعة.

إن مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة ونوع وحجم ومستوى المعلومات المطلوبه لتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة بأقل تكلفه لازمه لتشغيل وإدامة استمرار عمل النظام. ومن الأمثلة على الأنشطة التي قد يقوم بها المستشفى نشاط الشراء، حيث يتطلب هذا النشاط القيام بعدد من المهام ومنها إعداد طلب شراء من القسم المعني، وتحديد المورد، وإصدار أمر الشراء، واستلام وفحص المواد، والتخزين، والمناول، وغيرها. حيث أن القيام بهذه المهام كلها يؤدي الى تكبد المنشأ نفقات واستهلاك لمواردها وذلك لممارسة نشاط الشراء.

فإذا كان عدد الأنشطة المؤداه داخل المستشفى كبير جداً فإنه قد يتطلب من مصمم نظام التكاليف تجميع العديد من الأنشطة في مجموعه معينة وغالباً ما يتوجب عليه مراعاة تجانس هذه الأنشطة في ما يسمى بمجمعات التكلفة (Cost Pools) وذلك لغايات تبويبها الى أنشطة ذات قيمة مضافة وأخرى لا تضيف قيمة وبالتالي تجنبها وخفض كلفة تأدية النشاط.

ثانياً: تحديد تكلفة كل نشاط

بعد تحديد الأنشطة المختلفة التي يقوم بها المستشفى، فإنه يتوجب توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على هذه الأنشطة وذلك بهدف تحديد التكاليف التي تكبدها المستشفى للقيام بهذه الأنشطة. حيث أن العديد من هذه الموارد يمكن تتبعها بشكل مباشر الى الأنشطة التي استهلكتها، مثل الأدوية التي تم صرفها لمريض معين، أو صور الأشعة التي تم إجراؤها له أو من الفحوص المخبرية التي تمت، ومنها مصاريف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر

ومنها مصاريف الطعام والشراب، وخدمة الغرف، والاستهلاكات، ومصاريف المياه والكهرباء.

وبناءً عليه فإنه يتوجب على مصمم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في هذه المرحلة مراعاة علاقة السبب والنتيجة (Cause And Effect Relationship) لتوزيع هذه المصاريف على الأنشطة المختلفة التي تمت داخل المستشفى. وبعبارة أخرى فإن المخرجات النهائية هي التي تستهلك الأنشطة والأنشطة بدورها تستهلك الموارد والتي تكلفتها تمثل تكلفة النشاط، أي أن الأنشطة عبارة عن حلقة الوصل بين المدخلات (الموارد) والمخرجات (خدمة الرعاية الصحية).

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن بعض الموارد قد يتم استهلاكها من قبل عدة أنشطة داخل المستشفى حيث يتم تحميل كلفة هذه الموارد إلى الأنشطة عن طريق ما يسمى بموجه كلفة الموارد (Resource Cost Driver). حيث يجب مراعاة أمرين عند استخدام هذا الموجه، الأول العلاقة المنطقية بين استخدام هذه الموارد وبين الأنشطة، فعلى سبيل المثال إن كلفة استخدام المحروقات لغايات التدفئة تدخل في عملية احتساب كلفة الإقامة للمريض والتي يمكن تحديد استخدام هذا المورد عن طريق قسمة إجمالي كلفة المحروقات على إجمالي مساحة المستشفى ثم ضربها بمساحة غرفة المريض الواحد. والاعتبار الثاني هو وجود المعلومات الإحصائية لدى إدارة المستشفى وذلك من خلال البيانات التاريخية لكمية استخدام هذه الموارد.

ثالثاً: تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط

حتى يتم توزيع التكاليف على الأنشطة المختلفة فإنه لا بد من تحديد مسبب التكلفة (Cost Driver) حيث تسمى مسببات التكلفة المستخدمة في هذه المرحلة بموجهات - مسببات - كلفة النشاط (Activity Cost Drivers)، ومسبب التكلفة يعتبر وسيلة الربط بين تكلفة

النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

وعند اختيار موجه - مسبب - النشاط فإنه لا بد من مراعاة أمور متعددة منها:

أ. يجب أن يرتبط موجه - مسبب - كلفة النشاط برابط منطقي بمجمعات التكلفة، فمثلاً

ارتباط كلفة خدمه التمريض بعدد زيارات المريض الواحد في اليوم.

ب. إمكانية تحديد موجه - مسبب - كلفة النشاط بسهولة، فمثلاً إمكانية تحديد عدد

زيارات كادر التمريض للمريض الواحد في اليوم.

ويتوقف نجاح نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مدى الدقة في تحديد موجهات -

مسببات - التكلفة لكل نشاط وذلك لأن الصفة المميزة لهذا النظام والتي تفضله على غيره من

الأنظمة هي مستوى الدقة المتميز الذي تتصف به معلومات ومخرجات هذا النظام.

ويرى (Drury,2006) الى أن اختيار موجهات التكلفة أو تعددها يعتمد على أساس الكلفه

والمنفعة المتوقعه من تعدد هذه الموجهات وقد بيّن ايضاً الى أن موجهات التكلفة تنقسم الى

قسمين اساسيين وهما:

أ- موجهات كميّه: حيث تقوم على اساس اعتماد عدد مرات ممارسة النشاط، مثل عدد

مرات القيام بعمليات الشراء للمستشفى ككل، وعدد مرات تقديم خدمات الطعام

والشراب للمرضى. ويعتبر هذا النوع من الموجهات اقل كلفة حيث انه مبني على

اساس أن استخدام الموارد هو نفسه في كل مره يتم فيها مزاوله نشاط معين. وبجميع

الاحوال اذا كان الانحراف في استخدام الموارد من قبل موضع التكلفة (Cost

Object) قليل فإن هذه الطريقه ستؤدي الى حساب الكلفه بشكل دقيق نوعاً ما.

ب-موجهات زمنيته: حيث تقوم على أساس اعتماد الوقت اللازم للقيام بنشاط ما، فعلى سبيل المثال احتساب الوقت اللازم لتجهيز او اعادة تجهيز غرفة العمليات بعد القيام بعملية جراحية معينة.

رابعاً: تخصيص تكاليف الأنشطة

كما أسلفنا الذكر فإن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يقوم على فكرة أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وبالتالي فإن تكلفتها مرتبطه بتكلفة الموارد المستخدمة ، وان المنتج او الخدمة النهائيه هي التي تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميل المنتجات بتكلفة هذا الاستهلاك، وبالتالي فإن هذه الخطوه تعني تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات طبقاً لحاجة كل منها للموارد المستنفذه في تنفيذ النشاط.

وفي هذه المرحلة يتطلب علينا تحديد نسبة التحميل من موجهات التكلفة للمخرجات النهائيه، وبناءً عليه يتوجب أن تكون موجهات التكلفة قابله للقياس وذلك لإعتمادهها كأساس لتحميل المخرجات النهائيه بحصتها من مجمعات التكلفة التي تم تحديدها سابقاً، فعلى سبيل المثال يتوجب علينا معرفة عدد الساعات اللازمة لتجهيز غرفة العمليات لإجراء عملية جراحية معينة وذلك لكي نتمكن من احتساب الكلفه بشكل دقيق.

وبعد ذلك يتم حصر وتحديد مقدار استهلاك المنتجات من موجهات التكلفة ليتم تحديد تكلفة الخدمة المقدمه للمريض والتي تتكون من العناصر الآتية:

أ- كلفة المواد المباشره: والتي تتضمن مقدار العلاجات أو الادويه التي تم استخدامها للحاله المرضيه الواحده، مثل عدد ونوع الفحوص المخبريه التي تم اجراءها، وباقي الفحوصات السريرييه الأخرى كصور الأشعه وغيرها حيث يتم تحديد الاستهلاك من هذه المواد بواسطة ما يسمى بقائمة المواد المستخدمه (Bill of Material).

ب- كلفة العمل المباشر: حيث تتميز المستشفيات عن غيرها في تحديد العمل المباشر من كونها ترتبط بعقود مع الاطباء مبنية على أساس الزياره لمريض محدد.

ج- كلفة الأنشطة المستهلكه (التكاليف غير المباشره): وتتضمن الكلفه التي سيتم تخصيصها من مجمعات التكلفة المختلفه مثل خدمات التمريض، وخدمات الطعام والشراب، وخدمات الاقامه الأخرى، وخدمات الطاقم الإداري وغيرها.

2-11 متطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

إن التطور السريع الذي واجهه قطاع الرعاية الصحية في العقدين الأخيرين لا بد له من أن يعكس اثاره على أنظمة المحاسبة المستخدمه في هذه القطاعات، فالتحول الذي شهده هذا القطاع من حيث الاعتماد على الموارد البشرية الى الاعتماد على العمليات الآليه أصبح كبيراً جداً، حيث غزت التقنيات المتطوره هذا القطاع مثل اجراء العمليات الجراحية بواسطة المناظير مما أدى الى اعتماد هذا القطاع على الآلات أكثر من اعتماده على الموارد البشرية. وقد استطاع (Esrtin, 1994, P.42) من تحديد أهم الخصائص الواجب توفرها في بيئة العمل حتى تكون ملائمة لتطبيق مدخل التكلفة على أساس النشاط وهي:

1- قيام المنشأه بإنتاج تشكيله متعدد من الخدمات اضافة الى التعقيد في العمليات التشغيليه.

2- استخدام الأنشطة المتقدمه (الآليه) في العمليات التشغيليه.

3- استخدام الأنشطة المساعده او المقدمه من طرف ثالث في المنشأه.

4- الزيادة في التكاليف غير المباشره والمرتبطة بمخرجات الانتاج.

5- الاختلاف في كميات الانتاج مع زياده في حدة المنافسه السوقيه.

6- اعتماد المنشأه على العمل الآلي ونظم الانتاج المتقدمه.

7- اعتقاد الاداره بأن أنظمة التكاليف التقليديه والتي تعتمد عليها تشوه تكلفة المنتج الحقيقي.

أما (Cooper, 1991, P196) فقد بيّن أن أهم متطلبات وزيادة فاعلية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تتلخص بمايلي:

1- توفر نظام محاسبي يمكّن من توفير البيانات اللازمه والتفصيليه لغايات تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة وموجهاتها.

2- التغيير في البيئه الصناعيه من حيث ارتفاع درجة التقنيه والامتته مما يؤدي الى زيادة نسبة التكاليف غير المباشره.

3- تنوع المنتجات.

4- زيادة عدد الاقسام المسانده للانتاج.

5- ارتفاع حدة المنافسه السوقيه مما يؤدي الى التوجه لخفض الكلفة وتحسين نوعيه المنتجات.

6- توجه الادارة الى التطوير المستمر والتكيف مع المتطلبات الجديده للسوق.

7- الاختلاف في حجم الكميات المنتجه.

8- أن تمثل التكاليف المشتركه نسبه كبيره من اجمالي تكاليف المنشأه.

9- الانخفاض في أسعار المنتجات المنافسه في السوق.

10- عدم المقدره على تفسير نسبة الربح المتأتيه من بعض المنتجات.

2-12 تصميم نموذج نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في

المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة - عمان:

تبدأ عملية تصميم نموذج نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بشكل أساسي بتحديد العناصر المكونة لهذا النموذج وبفهم بيئة العمل داخل المنشأة من حيث تدفق المعلومات من بداية العمل وحتى نهايته.

وقبل البدء بعملية تحديد عناصر نموذج نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة - عمان فإنه لا بد من التعرف على سمات المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان، وكيفية القيام بالعمل بداخلها لغايات تقديم خدمات الرعاية الصحية، ونوع تلك الخدمات التي تقدمها، ونظم التكاليف المستخدمه بها - إن وجدت -، ومن خلال قيام الباحث بالزيارات الميدانية لهذه المستشفيات لإستطلاع واقع الحال واجراء بعض المقابلات الشخصية مع العاملين في هذه المستشفيات فقد استطاع الباحث من تحديد بعض سمات هذه المستشفيات والتي يمكن تلخيص أهمها بما يلي:

1- أن جميع المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان تأسست على أساس

شركات تهدف إلى تحقيق الربح من خلال تقديم خدمات الرعاية الصحية لمراجعيها.

2- إن جميع هذه المستشفيات تعمل على تقديم خدمات الرعاية الصحية سواء للمقيمين بها

(In Patients) أو للمراجعين على الأساس اليومي (Out Patients or day Case)

والتي تتمثل بالاستشارات الطبية، والتحليل المخبرية، والعمليات الجراحية، والعلاج

الطبيعي.

3- تتضمن معظم هذه المستشفيات أقسام مختلفة تمارس عدة أنشطة طبية مثل العلاج

الباطني، والعيون، والعظام، والأمراض النسائية وغيرها.

4- بعض هذه المستشفيات تتميز بالتخصص بنوع الخدمة المقدمة للمريض مثل
مستشفيات العيون، والنسائية والتوليد، والقلب والجراحة.

5- اختلاف الطاقة الاستيعابية للمستشفيات من حيث قدرتها على التعامل مع النزلاء من
المرضى من مستشفى لآخر.

6- تتعامل معظم هذه المستشفيات مع شركات التأمين على أساس عقود تكون سنوية في
الغالب وتحدد أسعار تقديم خدمات الرعاية الصحية بشكل مسبق وطيلة مدة سريان
العقد.

7- معظم هذه المستشفيات لا تقوم بإعداد موازنات تقديرية لعملياتها التشغيلية.

8- لا يوجد في أي من هذه المستشفيات قسم خاص يتعامل مع محاسبة التكاليف وأن
خدمات الرعاية الصحية تتحدد بموجب أسعار موقعة مسبقا وغالبا ما تعتمد على الحد
الأعلى من التسعيرة الصادرة عن وزارة الصحة.

9- هناك فرق كبير بين هذه المستشفيات من حيث أسعار تقديم الخدمات المساندة
(الفندقة).

10- لا يوجد في معظم هذه المستشفيات أسس لترويج وتسويق خدماتها للمجتمع
المحلي أو الدولي.

11- يمكن تقسيم النشاطات التي تقوم بها هذه المستشفيات من خلال تطبيق هرم
التكاليف كالتالي:

أ- أنشطة على مستوى الوحدة الواحدة: مثل نشاط المعالجة والرعاية لمريض معين.

ب- أنشطة على مستوى الدفعة: مثل أنشطة التغذية، وتقديم الصرف.

ج- أنشطة على مستوى الإنتاج: مثل أنشطة الأشعة بأنواعها، وأنشطة الإدخال، وأنشطة الخداج.

د- أنشطة على مستوى المستشفى: مثل نشاط الإدارة، ومراقبة الجودة، والمحاسبة، وشؤون الموظفين، والأمن والحماية وغيرها.

وبعد أن تم التعرف على سمات المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان، فقد استطاع الباحث من وضع نظام مقترح لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أنشطته وكما بالشكل (2-2) ادناه، حيث يمكن تلخيص النظام المقترح بإستناد الباحث على نوعية الخدمات الطبية المقدمة في المستشفيات الخاصة التي تستند على مصادرها الاساسيه من خلال ثلاث مصادر رئيسيه:

1- تكاليف الموارد البشرية (الطاقم الطبي): والمتمثله بالاطباء وجهاز التمريض والاختصاصيين.

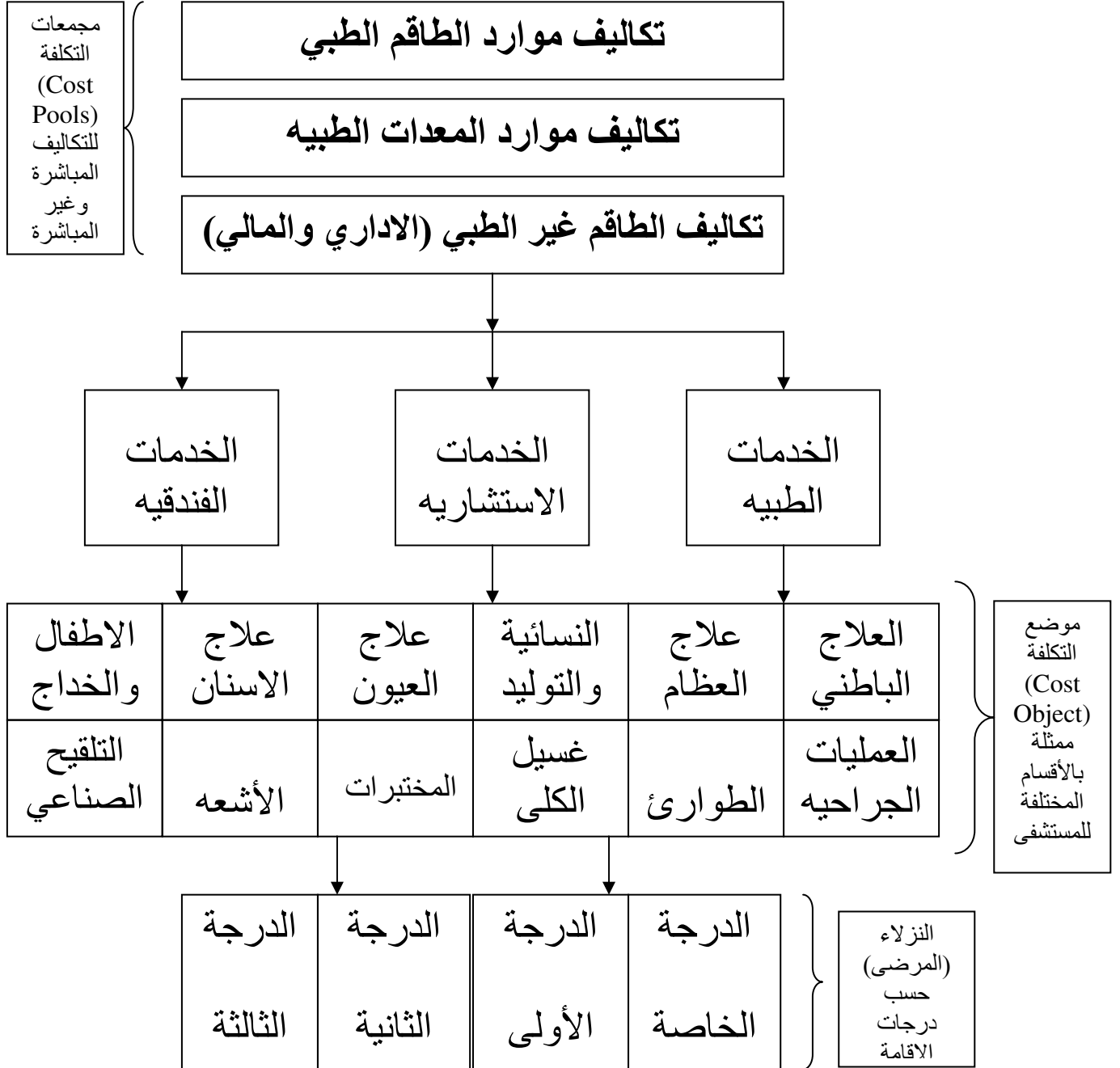
2- تكاليف موارد المعدات الطبيه: والمتمثله بأصول المستشفى من أجهزه ومعدات وادوات طبيه بما فيها المستهلكات الطبيه المستخدمه في عملية تقديم خدمات الرعايه الصحيه.

3- تكاليف الطاقم غير الطبي (الاداري والمالي ومتعلقاته).

حيث يتم توزيع جميع تلك الموارد على الأنشطة الرئيسيه (الخدمات الطبيه، والخدمات الأستشاريه، والخدمات الفندقية) كل حسب كمية استهلاكه من تلك الموارد بناءً على موجه كلفة المرحله الأولى.ومن ثم يتم توزيع الخدمات الرئيسيه على شتى الخدمات المقدمه (هدف التكلفة) في المستشفى مروراً بمستوى نوعية خدمه وذلك لغايات احتساب الكلفه النهائيه لهدف التكلفة.

نموذج مقترح لتطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة

العاصمة - عمان



الشكل (2-2)

(من تصميم الباحث)

ويرى الباحث ومن خلال خبرته العملية المتواضعة أن القطاع الصحي بشكل عام قطاع لا يستهان به في عدد من الجوانب، أهمها التقدم التكنولوجي واستخدام أحدث الأساليب الطبيه الحديثه وأمتلاكه لأفضل رافد للموارد البشرية في العالم العربي، ولن يبالي الباحث إن قال بأنه أصبح يوازي مستويات الدول الغربية المتقدمه. وقد أصبحت الخدمات الصحيه ذات الجوده العاليه متوفره بين أيادي جميع طالبيها سواء على الصعيد المحلي أو الدولي.

وقطاع المستشفيات كجزء من القطاع الصحي هو الأداة الرئيسيه التي تعكس الصوره الأيجابيه بشكل عام لهذا القطاع وتمتلك أنظمه طبيه متكامله، ولكن هذا التكامل قد ينقصه تكامل شبيه في النظام المالي حيث يعتقد الباحث بأن تطبيق نظام (ABC) ومن قبل جميع أنواع المستشفيات (الخاصه، والحكوميه، وغير الهادفه للربح) يساهم بشكل أفضل بإدارة الإيرادات من جهه وتخفيض التكاليف من جهة أخرى، وقد ينعكس ذلك على توفير جوده للخدمات الطبيه بشكل كبير.

2-13 الدراسات السابقة:

لم يتطرق الكثير من الباحثين والدارسين بشكل موسع إلى دراسة انظمة التكاليف المبنية على الانشطة واثرها على تعظيم الربحية ، الا ان بعضهم تناول هذا الموضوع من جوانب اخرى ومنهم:

1- دراسة (ابو الهيجاء، 2001) بعنوان "نظام التكاليف المبنى على اساس الانشطة (ABC) في الشركات الصناعيه الاردنيه".

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى صحة مخرجات انظمة التكاليف التقليديه المستخدمة في الشركات الصناعيه المساهمة العامه في الاردن. ومدى صحة ودقة القرارات المتخذة اعتماداً على هذه المخرجات، وهل هنالك هدر للموارد المتاحة في هذه الشركات نتيجة

لضبطها ورقابتها لتكاليفها اعتماداً على أنظمة التكاليف التقليدية. وقد توصلت الدراسة الى ان هناك ضعفاً في نظم التكاليف التقليدية المتبعة في تلك الشركات وذلك من خلال استنتاج موافقة اغلب ادارات تلك الشركات المساهمة العامة على عدم دقة نتائج تكاليف الوحدات المنتجة التي يتم احتسابها بموجب هذه النظم، وموافقتها على انه ينتج عن ذلك انها تتخذ قرارات ادارية خاطئة اعتماداً على هذه التكاليف بأن هناك هدراً للموارد الاقتصادية المتاحة في الشركة وفقاً للنظم التقليدية للتكاليف، لأن هذه النظم لا تراعي الابقاء على الانشطة ذات القيمة المضافة والتخلص من تلك التي لا قيمة مضافة لها.

وقد اوصت الدراسة الشركات الصناعية المساهمة العامة بتطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة لما ينطوي على تطبيقه من:

- ✓ الحصول على تكاليف اكثر دقة لوحدات الانتاج.
- ✓ اتخاذ قرارات ملائمة مبنية على مخرجات صحيحة.
- ✓ المحافظه على موارد الشركة من الهدر بحذف الانشطة التي لا قيمة مضافة لها من مجمل الانشطة التي تمارس داخل الشركة.

2- دراسة (Udpa,2001) بعنوان "تحليل تكاليف الأنشطة: اداة لتحديد كلفة الخدمات الصحية وتحسين جودتها".

لقد قام الباحث باستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة نتيجة عجز أنظمة التكاليف المبني على الأنشطة نتيجة عجز أنظمة التكاليف التقليدية على تحديد كلفة أنشطة الرعاية الصحية بشكل دقيق ووافٍ، حيث تبين أن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يركز على كلف الأنشطة التي تم ممارستها لغايات تقديم هذه الرعاية معتمداً على ما تستخدمه هذه

الأنشطة من الموارد بدلاً من حجم التكرار في ممارسة النشاط ذاته ، إذ وعند تطبيق نظام

محاسبة تكاليف الأنشطة فإنه لابد من القيام بالإجراءات التالية:

1. تحديد الأنشطة الرئيسية التي يتم ممارستها في مجتمعات التكلفة.
2. تحميل المصاريف غير المباشرة لمجتمعات التكلفة الخاصة بها عن طريق استخدام موجه تكلفة أولي.

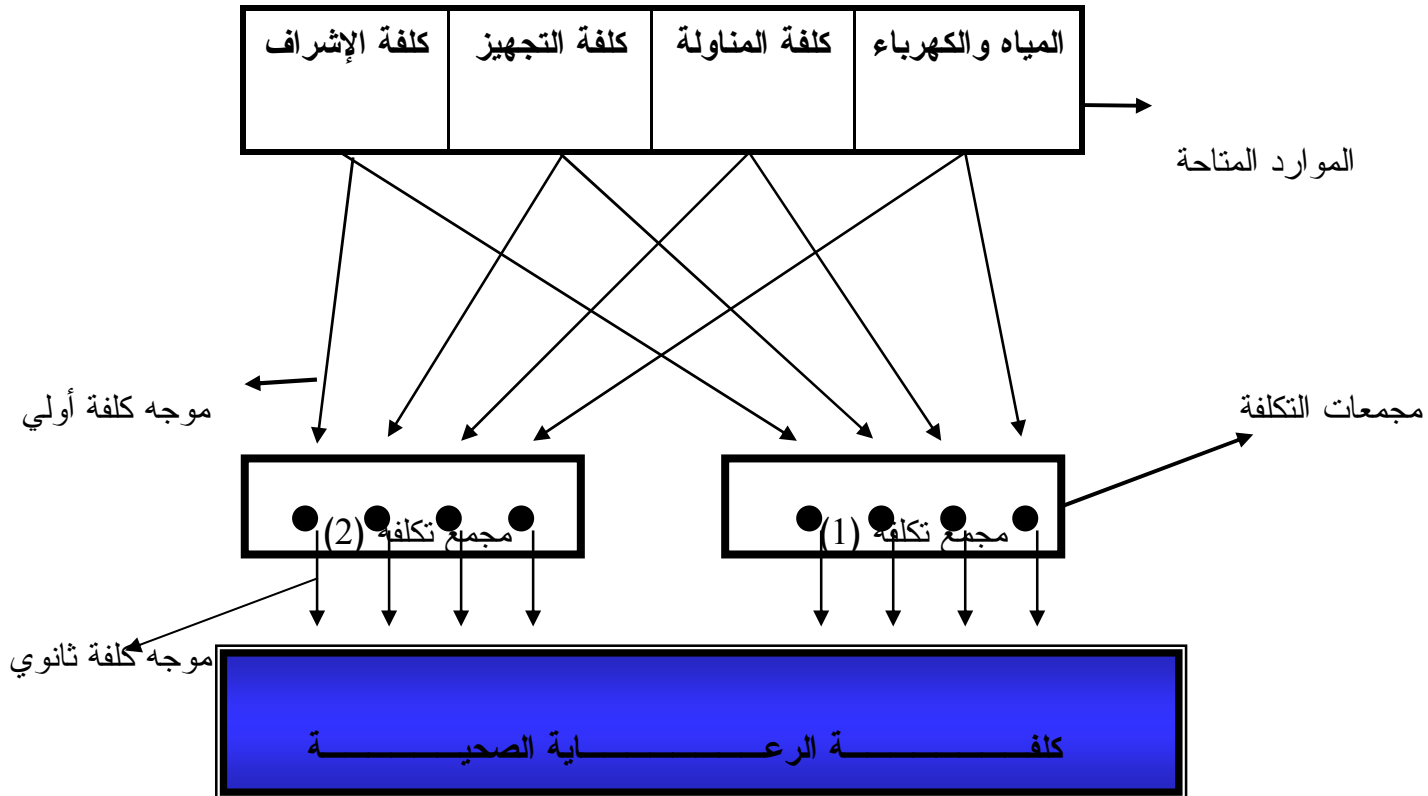
3. استخدام موجه تكلفة ثانوي لتوزيع هذه الكلف على أنظمة الرعاية الصحية.

وقد استطاع الباحث بناءً على ذلك وضع نموذج لتحديد تكلفة تقديم خدمات الصحية

وحسب ما هو موضح بالشكل (2-3) أدناه:

الشكل (2 - 3)

نموذج تحديد تكلفة الرعاية الصحية باستخدام (ABC)



وقد عرف الباحث الأنشطة (Activities) بأنها جميع الأحداث أو النشاطات التي تؤدي إلى حدوث الكلفة ، وبناءاً على الأنشطة المتنوعة التي تتم ممارستها في المستشفيات سواء تلك التي ترتبط بالمريض بشكل مباشر مثل أجور الطبيب المختص أو الأدوية الخاصة بحالته المرضية أو تلك التي تكون على مستوى المنشأة ككل مثل مصاريف أجور عمال النظافة أو خدمة الطعام والشراب فإنه لا بد من تصنيف هذه التكاليف في مجموعات تكلفة ، وذلك ليتم تحميل هذه التكاليف بواسطة موجهات التكلفة الأولية إلى مجموعات التكلفة في مراكز الأنشطة المتنوعة ومن ثم استخدام موجهات التكلفة الثانوية وذلك لتوزيع هذه التكاليف ومعرفة الكلفة النهائية من تقديم هذه الخدمة.

وبناءً على ما سلف فقد توصل الباحث إلى أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف مبني على الأنشطة يؤدي إلى :

1. تزويد المنشأة بمعلومات أكثر دقة فيما يتعلق بتكلفة تقديم الخدمة من تلك التي يمكن استخراجها باستخدام محاسبة التكاليف التقليدية.

2. يمكن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة القطاع الصحي من تقديم خدمات بجودة عالية مع إبقاء الرقابة المشددة على التكاليف.

3. إن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يؤدي إلى تطوير مخرجات عملية الرعاية الصحية بالإضافة إلى الترشيح في استخدام الموارد المتاحة.

3- دراسة (صالح، 2002) بعنوان "مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات".

لقد هدف الباحث في دراسته بشكل أساسي إلى بيان استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لقياس وترشيح تكلفة الخدمات الصحية ، وتوفير المعلومات للإدارة لمساعدتها

على اتخاذ القرار ، وتحديد أسعار الخدمات الصحية المقدمة بالمستشفيات الخاصة على أسس علمية دقيقة.

وقد أفضت الدراسة إلى النتائج التالية عند تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة:

1. إمكانية التغلب على مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في استخراج معدلات التكلفة لكل نشاط حسب مسببات التكلفة.

2. إمكانية التغلب على مشكلة التحميل الرأسمالي وذلك من خلال قياس وتحميل تكلفة الموجودات الثابتة بالمستشفيات ضمن تكاليف الخدمات الصحية ، واختيار طريقة الاستهلاك التي تتناسب مع عامل تقادم بعض الأجهزة بالمستشفيات ، وكذلك نسب استغلال الطاقة المتاحة بها.

3. إن التسعير على أساس بيانات التكاليف يفيد كلاً من إدارة المستشفى والمتعاملين معها ويزيد من الوعي التكاليفي.

4- دراسة (نور و عدس، 2003) بعنوان " أهمية قياس تكلفة الخدمة باستخدام أنظمة التكاليف في المصارف الاردنية".

هدف الباحثان الى التعرف على مدى اعتماد المصارف التجارية في الاردن على محاسبة التكاليف في احتساب كلفة الخدمة المصرفية، ومزايا تطبيق محاسبة التكاليف في المصارف وأهم المعوقات المالية والادارية والفنية التي تعيق تطبيق نظام محاسبة تكاليف في تلك المصارف. وقد توصل الباحثان الى ان المصارف التي تطبق انظمة محاسبة التكاليف تتمتع بقدرة تنافسية عالية وحصتها السوقية اكبر من تلك المصارف التي لا تطبق انظمة محاسبة التكاليف بالرغم من وجود كلفة اضافية لتطبيق مثل هذه الانظمة في تسعير الخدمات الا ان

المنفعة من تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف أكبر من الكلفة. كما بين الباحثان ان هناك إدراكاً لدى الإدارات العليا في تلك المصارف الى ان تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف المبنية على اساس النشاط (ABC) يعطي معلومات اكثر دقة ومساعدة لاتخاذ القرار.

5- دراسة (الغزوي، 2003) بعنوان " دور هيكل التكاليف المبنية على اساس الانشطة في السياسات الانتاجية وتحسين الربحية في الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة".

وهدفت هذه الدراسة الى ابراز دور نظام التكاليف المبنية على اساس الانشطة في تحسين ربحية الشركات الصناعية الاردنية المساهمة العامة وذلك عن طريق توفير المعلومات الدقيقة لتكلفة المنتجات. وقد خلص الباحث الى وجود تأثير لنظام التكاليف المبنية على اساس الانشطة على السياسات الانتاجية وعلى الربحية، وبأن هناك إدراكاً لأهمية نظام التكاليف المبنى على الانشطة لدى الشركات التي تطبق هذا النظام حيث اوصت الدراسة بضرورة اهتمام الشركات الصناعية التي تطبق نظام (ABC) لهيكل التكاليف عند المستويات المتعددة .

6- دراسة (الحموي والفار، 2004) بعنوان " أثر تطبيق نظام ABC على ربحية الأقسام الانتاجية بشركات التأمين".

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أهم سمات وقواعد وفوائد تطبيق نظام التكاليف المبنى على اساس الانشطة مع تبيان اسباب ظهوره ومراحل تصميمه. حيث انطلقت هذه الدراسة من بيان الاطار النظري الواجب اتباعه عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على اساس الانشطة، مع توضيح الخطوات المتبعة لذلك. ثم قامت ببيان اثر تطبيق هذا النظام على ربحية الاقسام الانتاجية.

ولقد خلصت هذه الدراسة الى أن تطبيق استخدام النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف في شركات التأمين - موضع الدراسة - والقائم على اساس تحميل المصروفات الادارية والعمومية -

التكاليف غير المباشرة - يعطي معلومات مشوهة ومضللة للربحية، كذلك وبطل المنافسة القائمة بين منشآت الاعمال فإنه يتوجب عليها ان تكون قادرة على تحديد ربحيتها وفهم تكاليفها ومعرفة مسببات هذه التكاليف مما يستدعي وجود نظام للتكاليف يلبي هذه الاحتياجات. كذلك بين الباحثان من خلال دراستهما ان اعتماد نظام (ABC) يساعد في تقسيم أنشطة المنشأة الى فئات متعددة وكيفية استخدام هذه الأنشطة للموارد المتاحة لغايات دراسة وتحليل وتحديد اي من هذه الأنشطة تضيف قيمة وايها لا تضيف قيمة حيث لا يتأتى هذا الامر الا من خلال تحليل تكاليف الأنشطة الذي يوفره نظام (ABC) والتي بدورها تساعد في اتخاذ القرارات الادارية المناسبة في مختلف المجالات من حيث التسعير والاستمرار في تقديم الخدمة أم لا. وبين الباحثان انه تزداد أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة في شركات التأمين نتيجة لإرتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة نظراً لطبيعة نشاطها الخدمي.

7- دراسة (Grandlich,2004) بعنوان " استخدام محاسبة تكاليف الأنشطة في العمليات الجراحية".

حيث بين الباحث أنه ونتيجة للمنافسة الشديدة التي يشهدها قطاع الخدمات الصحية في عصرنا الحاضرة ومحدودية الموارد المتاحة ، والإتجاه العام لدى المنشآت إلى خفض موازنة الانفاق لديها وأنه لابد لها من اتخاذ قراراتها بالوقت الملائم لغايات تعظيم ربحيتها. وقد وضح الباحث أنه وعند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات وذلك لمعرفة وتحديد كلفة عملية جراحية معينة فإنه لا بد من تحديد الإجراءات التالية:-

1. معرفة الأقسام (مراكز الكلفة) التي لها علاقة بإجراءات العملية الجراحية مثل فحوصات ما قبل الإدخال ، التخدير، مستهلكات العملية الجراحية ، العناية الحثيثة والمواد المستخدمة.

2. معرفة الموارد التي سيتم استخدامها مثل الجراحين ، الأجهزة ، المعدات والأدوية.

3. تحديد النشاطات التي سيتم ممارستها بشكل دقيق واستهلاكها للموارد المتاحة وذلك عن طريق استخدام قائمة مواد تبين المعدات والأجهزة المستخدمة ، الأدوات المستهلكة ، الأدوية وتحديد واجبات الأشخاص القائمين على إجراء العملية والوقت اللازم لهم للقيام بالنشاط المحدد.

4. احتساب كلفة كل نشاط تتم ممارسته ، فمثلاً يتم احتساب اسعار المواد المستخدمة داخل غرفة العمليات بناءً على سعر إخراجها من المستودع وكذلك أجور العمال بناءً على رواتبهم ومنافعهم الأخرى ، حيث ينتج عن ذلك معرفة التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تكبدها المستشفى لإجراء مثل هذه العملية الجراحية وبالتالي المقدرة على تسعيرها وتحقيق هامش ربحي معقول.

هذا وقد قام الباحث بتطبيق هذه الخطوات على إجراءات عملية جراحية في أحد مستشفيات ميلواكي في الولايات المتحدة حيث أدى تطبيق هذا النظام إلى تعزيز قدرة المستشفى على تحديد كلفة إجراء العملية الجراحية عدا عن قدرته على تحديد استخدام الموارد المتاحة وتعزيز فاعلية استخدامها وبالتالي تخفيض المصاريف سواء المباشرة منها او غير المباشرة بهدف تعظيم الربحية ، وقد استنتج الباحث من أن تطبيق نظام المنشآت الصحية

(المستشفيات) بالأمور التالية:-

1. تمكين المنشآت الصحية (المستشفيات) من تحديد تكاليفها بشكل دقيق.
2. تمكين المنشآت الصحية (المستشفيات) من وضع آلية تسعير ملائمة لخدماتها المقدمة للمرضى.

3. تحديد الإنحرافات السعرية للموردين.

4. إعطاء معلومات مفصلة عن تكاليف الأنشطة داخل المستشفى مما يمكنه من

مقارنة نتائج أعماله مع المنافسين.

8- دراسة (ميدة، 2005) بعنوان "نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في مجال المسؤولية الاجتماعية".

حيث اعتمد الباحث المنهج الاستنباطي الذي يقوم على أساس إجراء مسح للدراسات والبحوث المحاسبية في مجال المسؤولية الاجتماعية، ومجال تصميم أنظمة التكاليف وبشكل خاص نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC). ليقوم الباحث بالتوصل الى مجموعة من الاستنتاجات وأقترح نموذج لتطبيق هذا النظام يعمل على تخصيص تكاليف الأنشطة الاجتماعية بموجب اسس تخصيص محددة ومسببات تكلفة معينة، على أساس مراكز النشاط الاقتصادي.

حيث توصل الباحث الى ضرورة تبني نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) وذلك لأن هذا النظام يوفر بيانات ومعلومات اكثر دقة عن تكاليف الاداء الاجتماعي ومنفعة ومقدار قدرة المنشأة بالوفاء بمسئوليتها الاجتماعية، وبشكل عام اوصى الباحث بضرورة ان تتبنى الجهات الاكاديمية تدريس محاسبة التكاليف وخاصة تلك المبنية على اساس محاسبة تكاليف الأنشطة.

9- دراسة (Martin,2005) بعنوان "العلاقة بين تبني نظام محاسبة تكاليف الأنشطة واداء المستشفى"

ترى الباحثة بأن صناعة الخدمات الصحية في الولايات المتحدة لا تقل اهمية عن باقي الصناعات وبأن محاسبة التكاليف بها تقوم بدور لا يستهان به في عملية التكامل بين النظام المحاسبي واتخاذ القرارات الرشيدة واعطاء صورة اكثر تكاملاً وشفافية عن الاداء.

وقد قامت الدراسة بشكل اساسي على استكشاف العلاقة بين كل من نظام محاسبة تكاليف الأنشطة من جهة ومؤشرات قياس الاداء الاربعة المتمثلة في الربحية، وتعزيز الإيرادات، و محددات التكلفة، و المسؤولية الاجتماعية. كما قامت بفحص اذا ما كان استخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة من قبل المستشفيات يحقق اهدافاً استراتيجية اكثر من النظام التقليدي. حيث استندت الدراسة على تساؤل رئيس مفاده، هل أن تبني استراتيجية نظام محاسبة تكاليف الأنشطة سيعزز من تدفق الإيراد وتخفيض التكلفة وتصحيح الأرباح مع اضعاف التزام أكبر تجاه المجتمع؟، وتساؤل فرعي مفاده هل تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يؤثر على أداء المستشفيات بغض النظر عن كونها منشآت ربحية او غير ربحية؟. وقد توصلت الدراسة بأن الفائدة من تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة تختلف من مستشفى الى آخر، ففي المستشفيات الهادفة للربح ساهم تطبيق النظام الى زيادة مقدار الربحية حيث ساعد على زيادة نسبة الأشغال وبالتالي تم توزيع التكاليف الثابتة على قاعدة أكبر من المراجعين عدا عن مساهمته في فرض رقابة اعلى على تكاليف العمليات التشغيلية في المستشفى وخاصة خلال فترات الأشغال العالية. اما فيما يتعلق بالمستشفيات غير الهادفة للربح فلم يكن للنظام تأثير على زيادة الربحية، الا انه عزز من قدرة هذه المستشفيات على ادارة إيراداتها بشكل امثل مما ساهم في عملية تقليل العجز الحاصل في هذا النوع من المنشآت والاعتماد على مواردها الذاتية.

10- دراسة (زعر، 2006) بعنوان "مدى توافر مقومات أنظمة تكاليف ملائمة في

الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة - دراسة ميدانية-".

بيّن الباحث من خلال دراسته هذه ان الحاجة الى أنظمة تكاليف ملائمة ومناسبة لإتخاذ

القرارات لا تقتصر على المنشآت الصناعية وانما تتعدى ذلك لتشمل ايضاً المنشآت الخدمية

لما لمثل تلك الانظمة من مميزات تظهر علاقة النتيجة بالسبب (Cause – Effect Relationship) واثرها على ادارة الجودة الشاملة (TQM). كما هدف الباحث الى تبيان مدى اهمية تطبيق النظم المحاسبية وبالأخص نظام محاسبة التكاليف في الجامعات وذلك لمساعدة الادارة على القيام بوظائفها الاساسية من تخطيط ورقابة وتقييم للاداء واتخاذ القرارات.

هذا وقد اوصى الباحث الى ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف في جميع المنشآت بغض النظر عن طبيعة عملها سواء أكان صناعياً ام خدمياً وذلك بهدف معرفة كلفة كل نشاط على حدى ومدى استهلاك ذلك النشاط للموارد المتاحة للمنشأة.

11- دراسة (زريقي، 2006) بعنوان "إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تقييم ربحية العملاء في الشركات التجارية الاردنية العاملة في قطاع الأدوية – دراسة ميدانية-".

هدفت الدراسة الى التعرف على امكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة في تقييم ربحية العميل في الشركات التجارية العاملة في قطاع الادوية في الاردن. كما بين الباحث ان نظام التكاليف المبني على الانشطة يساعد في تحديد التكاليف المرتبطة بخدمة عملاء معينين وذلك لتحويلهم من عملاء غير مربحين للمنشأة الى عملاء مربحين.

وقد بينت الدراسة ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة يوفر اساساً لتقييم ربحية العميل، كما بينت أن الشركات الاردنية تملك المقومات الاساسية لتطبيق هذا النظام، كما انه يساعد المنشأة – في حال التطبيق – على تسعير المنتجات وقياس ربحية الاقسام المختلفة وذلك لضمان هامش الربح المطلوب.

12- دراسة (Krishnan, 2006) بعنوان " تطبيق محاسبة تكاليف الانشطة في منشآت

التعليم العالي - دراسة ميدانية -)

لقد بين الباحث بأن اقتصاد معظم دول العلم في الوقت الحاضر اصبح يعتمد على المنشآت الخدمية مثل خدمات التأمين، والخدمات المالية، وخدمات القطاع الصحي، والقطاع التعليمي. وان بعض المنشآت في هذه القطاعات قد عانت من الافلاس بسبب عدم مقدرتها على السيطرة على تكاليفها. وقد وضح الباحث بأن استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة يؤدي الى ايجاد مقومات افضل لإتخاذ القرارات في المنشآت الخدمية وخاصة في مراحل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالاضافه الى كونه اداة فعالة لتتبع التكاليف للمنتج وتطبيق مفاهيم الجودة الشاملة لقياس مدى القيمة المضافة للمستهلك. كما بين الباحث بأن نظام محاسبة التكاليف يوفر اساساً لفرص خفض التكاليف واستبعاد اية أنشطة لا تؤدي الى زيادة القيمة المضافة للسلعة مما يؤدي الى التوفير في الموارد المتاحة. وقد نشأت اهمية الدراسة لدى الباحث من معاناة قطاع التعليم العالي من شدة المنافسة مما تتطلب لدراسة تكاليف الانشطه لديها لإستبعاد الانشطة التي لا تؤدي الى اضافة قيمة دون التأثير على مخرجات التعليم من حيث الجودة. وقد توصل الباحث انه وبتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة يتم توفير اساساً دقيقاً لتحديد واحتساب الكلفة الحقيقية للمنتج - كلفة الطالب الواحد - وانه من الضروري لتطبيق هذا النظام بشكل فعال ايجاد موظفين مختصين بمحاسبة التكاليف وذلك لتحديد الانشطة التي لا تؤدي الى قيمة مضافة وبالتالي استبعادها دون التأثير على المخرجات النهائية.

2-14 ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات القليلة التي تسلط الضوء على تطبيق نظام ال (ABC) في قطاع المستشفيات نظراً لأهميته في رفق البنية التحتية للعديد من المنشآت العاملة في قطاع الخدمات الصحية، ويعتقد الباحث بأن هذه الدراسة تمتاز بمايلي:

1- تعد من الدراسات القليلة من نوعها التي بحثت موضوع تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في قطاع الخدمات بشكل عام، وفي المستشفيات بشكل خاص، علماً بأن معظم الدراسات السابقة تناولت تطبيق هذا النظام في المنشآت الصناعية .

2- بعض الدراسات التي قاست اداء نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات وخاصة في الولايات المتحدة لم تراعى نوع ملكية المستشفيات (خاصة، او حكومية، او غير هادفة للربح) بينما هذه الدراسة ركزت على القطاع الخاص مع مراعاة عنصر الملكية وبشكل ادق ضمن محافظة العاصمة - عمان .

ويرى الباحث وبعد أن اطلع على كل ما طالت يده من مصادر خاصة بموضوع الدراسة بأن جميع شركات العالم المتقدم وبعض شركات دول العالم النامية أدركت أهمية الإستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي فلم يعد الربح هو الهدف الرئيس، بل أصبحت الرؤيا الاستراتيجية هاجساً تسعى الشركات الرائدة للوصول إليها وتوظف كل طاقاتها في سبيل ذلك فتحليل البيئة الداخلية بشكل صحيح وتحديد نقاط القوة والضعف واستغلال القوة وتحسين الضعف للوصول إلى امتلاك قدرة تنافسية وتمييزها ضمن إطار أو خطة استراتيجية هو السر الحقيقي وراء قدرات بعض الشركات العالمية على اختراق جميع الأسواق المحلية والدولية.

وقد يستغرب البعض تكلم الباحث ولو بإسهاب عن التخطيط الاستراتيجي ولكن هذا الاستغراب ينجلي عندما نعرف بأن النظام المالي والمحاسبي بشكله العام هو إدارة لا يستهان

بها ، بل وفي غالب الأحيان هي ركيزة التخطيط الإستراتيجي ، فكلما كانت الشركة تمتلك نظام مالي ومحاسبي متين كلما كان لديها نقطة قوة تساعدنا بإمتلاك ميزة تنافسية عالية الجودة ويساهم في تقوية جميع نقاط الضعف الأخرى ، بل تساند باقي نقاط القوة الأخرى. وحيث أن نظام التكاليف هو جزء لا يستهان به من النظام المالي والمحاسبي واستغلاله بالشكل الأمثل ولجعل الشركة قادرة على السيطرة على مصاريفها بشكل مثالي. قد يكون تطبيق نظام (ABC) بشكله الصحيح والمتكامل يمكّن الشركة من أن يكون لديها نظام تكاليف إن لم يكن مثالياً فعلى الأقل كفوء، وبالتالي أمتلاكها لخبرة تنافسية تساند تخطيطها الاستراتيجي ويمكنها من ان تدخل السوق وتنافس به بشكل قوي جداً.

الفصل الثالث الطريقة والاجراءات

1-3 المقدمه

2-3 منهجية الدراسة

1-2-3 مجتمع وعينة الدراسة

2-2-3 مصادر جمع المعلومات

3-2-3 أداة الدراسة

4-2-3 صدق وثبات الأداة

1- صدق الأداة

2- ثبات الأداة

5-2-3 الأساليب الإحصائية المستخدمه

6-2-3 محددات الدراسة

الفصل الثالث الطريقة والاجراءات

1-3 المقدمة:

يهدف هذا الفصل الى إظهار نتائج التحليل الإحصائي لنتائج الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث، علماً بأن الباحث قد قام خلال أعداد الاستبانة بإستشارة اصحاب الخبرة والاختصاص ممن لهم باعاً طويلاً في مجال المحاسبه بشكل عام وفي مجال المحاسبه بالمستشفيات بشكل خاص. وذلك لغايات جمع اكبر قدر ممكن من المعلومات التي مكّنت الباحث من فهم آلية العمل في قطاع المستشفيات وذلك بهدف اضافة القيمة والمصدقية العلمية للدراسة.

2-3 منهجية الدراسة:

1-2-3 مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة - عمان وعددها (39) مستشفى وفقاً للمعلومات المنشورة من قبل وزارة الصحة الاردنية (www.moh.gov.jo)، أما عينة الدراسة وعددها (20) مستشفى فقد تم اختيارها بناءً على عدد الأسره، حيث تم اختيار المستشفيات التي يساوي عدد الأسره فيها (50) سريراً أو أكثر والتي مثلت ما نسبته (51,25%) من مجتمع الدراسة. هذا وقد تم توزيع ثلاث استبانات على كل مستشفى من مفردات عينة الدراسة وبعدد اجمالي قدره (60) استبانة وكما هو موضح بالجدول (1-3) أدناه:

الجدول (3-1)
عينة الدراسة وعدد الأسرة ونوع الملكية

الرقم	عينة الدراسة	عدد الأسره	نوع الملكية
1.	المستشفى الاسلامي	237	أخرى
2.	مستشفى لوزميلا	58	محدودة المسؤولية
3.	مستشفى الشهيد أبو ديه	68	أخرى
4.	مستشفى الهلال الأحمر	64	أخرى
5.	مستشفى القدس	70	أخرى
6.	المستشفى الأهلي	50	محدودة المسؤولية
7.	مستشفى الخالدي	160	محدودة المسؤولية
8.	مستشفى الشميساني	60	محدودة المسؤولية
9.	مستشفى عمان الجراحي	69	محدودة المسؤولية
10.	مستشفى فرح	68	أخرى
11.	المستشفى التخصصي	150	أخرى
12.	مستشفى المركز العربي الطبي	144	محدودة المسؤولية
13.	مستشفى ابن الهيثم	74	مساهمة عامة
14.	مستشفى الأردن	252	محدودة المسؤولية
15.	مستشفى الحياه	90	محدودة المسؤولية
16.	مستشفى المواساه	83	محدودة المسؤولية
17.	مستشفى الأستقلال	100	محدودة المسؤولية
18.	مستشفى الأسراء	125	محدودة المسؤولية
19.	مستشفى تلاع العلي	53	محدودة المسؤولية
20.	المستشفى الاستشاري	108	مساهمة عامة
	المجموع	2083	

3-2-2 مصادر جمع المعلومات:

لغايات لتوصل الى النتائج والتوصيات اعتمد الباحث في دراسته على مصدرين لجمع البيانات وهي:

أ- المصادر الاولية: حيث اعتمد الباحث على جمع البيانات الاولية من خلال اداة قياس - استبانة - والتي تم أعدادها وتصميمها وفقاً لاسئلة وفرضيات الدراسة.

ب- المصادر الثانوية: حيث استعان الباحث بجمع هذه البيانات من الكتب والدوريات والمجلات العلمية المتوافرة بالمكتبات، اضافة الى الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة وكذلك من خلال المقابلات الشخصية مع المبحوثين، ولتناول كل ما هو جديد عن هذا الموضوع فقد تم استخدام الشبكة العالمية للمعلومات كذلك (Internet).

3-2-3 أداة الدراسة:

لتحقيق أهداف دراسته قام الباحث بتطوير وبناء إستبانة دراسته مستفيداً من الأدبيات السابقة المشابهة وإستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال سواء في الحقل الأكاديمي أو المهني.

وقد تكونت هذه الأستبانة من جزأين هما:

الجزء الأول: ويختص هذا الجزء بالبيانات والمعلومات التي تتعلق بعينة الدراسة وبعض المعلومات المتعلقة بالمجيبين أنفسهم، حيث تضمنت المعلومات المتعلقة بعينة الدراسة (أسم المستشفى، ورأس المال، ونوع الملكيه، وعدد الأسره) وتضمنت المعلومات المتعلقة بالمجيبين على أداة الدراسة - الأستبانة- (المؤهل العلمي، والشهادات المهنية، وعدد سنوات الخبرة)

الجزء الثاني: وقد احتوى هذا الجزء على مجموعه من الفقرات والبالغه (30) فقره، حيث تتعلق الفقرات من (1-9) بالفرضيه الأولى، والفقرات من (10-18) بالفرضيه الثانية، و الفقرات من (19-27) بالفرضيه الثالثه. أما الفقرات (28-30) فتتعلق بتعظيم الربحية وكذلك تطبيق النظام تبعاً لإختلاف نوع الملكية.

3-2-4 صدق وثبات الأداة:

1- صدق الأداة

قام الباحث بصياغة الأستبانة بمساعدة المشرف وإرشاداته، وكذلك بالإستعان به بعض المدراء الماليين العاملين في قطاع المستشفيات، كما تم عرض الاستبانة على عدد من ذوي الخبرة والأختصاص لتحكيمها، لإخذ ملاحظاتهم حولها، وقد تم تعديل الأستبانة بناءً على هذه الملاحظات إلى أن وصلت إلى صيغتها النهائيه.

2- ثبات الأداة

للتحقق من ثبات الأداة تم استخدام معادلة كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، وذلك لقياس درجة المصداقيه والثبات في إجابات مجتمع الدراسه على أسئلة الأستبانة، إذ يعتمد هذا الأختبار على مدى الثبات الداخلي ودرجة الأعتماديه لعبارات الأستبانة وذلك ضمن معادله مدخله مسبقاً إلى برنامج الرزم الأحصائيه (SPSS). وقد بلغت قيمة الفا لافراد العينة كوحدة وللأستبانة بشكل عام (81.9%)، وهي نسبة تدل على مستوى عالي من ثبات أداة القياس (سيكاران، 1998).

3-2-5 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لقد استخدم الباحث أسلوب الوصف والتحليل الإحصائي من أجل تحليل البيانات وذلك باستخدام برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) في عملية التحليل واختبار الفرضيات، حيث تم استخدام الوسائل الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية
- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
- اختبار الإنحدار الخطي البسيط لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة (Simple Regression).
- تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) للتحقق عما إذا كان هناك إختلاف في تطبيق نظم التكاليف المبنية على أساس الأنشطة تبعاً لإختلاف نوع الملكية.

3-2-6 محددات الدراسة:

يوجد لهذه الدراسة ثلاثة محددات رئيسية هي:

- 1- أن نطاق الجزء الميداني منها ينحصر فقط على المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان.
- 2- إن ما تتسم به هذه الدراسة من تخصص في مجال المحاسبة تطلب من الباحث صرف الوقت الكبير للبقاء مع الأشخاص المعنيين بالإجابة على استبانة الدراسة وذلك لغايات شرح مفاهيمها ومضامينها لضمان الإجابة الصحيحة على اسئلة الاستبانة.
- 3- أن الجانب الأكبر من المعلومات التي يسعى الباحث الى الحصول عليها لأغراض الدراسة تخضع لضوابط مشددة من قبل ادارات تلك المستشفيات.

الفصل الرابع

مناقشة نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

1-4 المقدمة

2-4 وصف خصائص عينة الدراسة

3-4 إختبار مقياس الاستبيان

4-4 عرض النتائج

1-4-4 عرض النتائج (الفرضية الأولى)

2-4-4 عرض النتائج (الفرضية الثانية)

3-4-4 عرض النتائج (الفرضية الثالثة)

5-4 أختبار الفرضيات

الفصل الرابع

مناقشة نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

1-4 المقدمة

يهدف هذا الفصل إلى عرض نتائج التحليل الإحصائي الذي تم التوصل إليها من خلال أداة القياس - الإستبانة - التي تم إعدادها، حيث تم توزيعها على المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة - عمان (عينة الدراسة) وحسب ما هو مبين في الجدول (1-3).

2-4 وصف خصائص عينة الدراسة

في هذه الفقرة سيتم عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة من حيث رأس المال، ونوع الملكية، وعدد الأسرة في المستشفى، والمؤهل العلمي والتخصص العلمي، وعدد سنوات الخبرة. وكما هو مبين بالجدول (1-4) ادناه.

جدول (1-4)

وصف الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة

النسبة المئوية (%)	التكرار	الفئة	الخاصية	الرقم
0	0	أقل من 100000	رأس المال	1
5	3	من 100001 – أقل من 250000		
5	3	من 250001 – أقل من 500000		
90	54	أكثر من 500000		
0	0	تضامن	نوع الملكية	2
63.16	36	محدودة المسؤولية		
10.53	6	مساهمة عامة		
26.32	18	أخرى		
63.16	36	من 50 الى 100	عدد الاسرة في المستشفى	3
26.32	15	من 101 – 200		
10.53	6	أكثر من 201		
18.33	11	دبلوم متوسط	المؤهل العلمي	4
56.67	34	بكالوريوس		
25	15	دراسات عليا		
0	0	أخرى		
53.33	32	محاسبة	التخصص العلمي	5
28.33	17	إدارة		
13.33	8	تمويل		
5	3	إقتصاد		
0	0	أخرى		
41.67	25	أقل من 5 سنوات	عدد سنوات الخبرة	6
41.67	25	من 5 – أقل من 10 سنوات		
16.67	10	10 سنوات فأكثر		

يتضح من الجدول (4-1) أن ما نسبته (90%) هي من المستشفيات التي يتجاوز رأس مالها 500000 دينار، وأن ما نسبته (5%) هي من المستشفيات التي يتراوح رأس مالها من 250001 – أقل من 500000، وأن ما نسبته (5%) هي من المستشفيات التي يتراوح رأس مالها من 100001 – أقل من 250000 وفيما يتعلق بمتغير الملكية تبين أن ما نسبته (63.16%) هي من المستشفيات ذات المسؤولية المحدودة، وأن ما نسبته (26.32%) هي من المستشفيات ذات الأنواع الأخرى من الملكية، وتبين أيضاً أن ما نسبته (10.53%) هي من المستشفيات المساهمة العامة. وفيما يتعلق بمتغير عدد الأسرة في المستشفى فقد بينت نتائج التحليل الوصفي ان ما نسبته (63.16%) هي من المستشفيات التي تتراوح عدد الأسرة فيها أقل من 100 سرير، وأن ما نسبته (26.32%) هي من المستشفيات التي تتراوح فيها عدد الأسرة من 101 – 200 ، وأخيراً، أن ما نسبته (10.53%) هي من المستشفيات التي عدد الأسرة فيها أكثر من 201 سرير. وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وفيما يتعلق بمتغير المؤهل العلمي أن ما نسبته (56.67%) هم من الحاصلين على درجة البكالوريوس في إختصاصاتهم، وأن ما نسبته (25%) هم من الحاصلين على الدرجة العلمية دراسات عليا، وأخيراً، بينت النتائج أن ما نسبته (18.33%) هم من الحاصلين على درجة الدبلوم المتوسط في إختصاصاتهم. وفيما يتعلق بمتغير التخصص العلمي تبين أن ما نسبته (53.33%) هم من تخصص المحاسبه، وأن ما نسبته (28.33%) هم ممن مختصين بعلم الإدارة، وأن ما نسبته (13.33%) هم من الأفراد المختصين بعلم التمويل، وأخيراً أظهرت النتائج أن (5%) هم من الأفراد المختصين بالإقتصاد. وأخيراً، وفيما يتعلق بمتغير عدد سنوات الخبرة تبين أن ما نسبته (41.67%) هم من ذوي الخبرة أقل من 5 سنوات، وأن (41.67%) من الذين تتراوح خبراتهم من 5 – أقل من 10

سنوات في إختصاصاتهم، واخيراً، أن ما نسبته (16.67%) هم من الذين يمتلكون منحنى خبرة 10 سنوات فأكثر.

3-4 إختبار مقياس الاستبيان

لقد تم اعتماد مقياس ليكرت (Likert Scale) المكون من خمس درجات لتحديد درجة الأهمية النسبية لكل بند من بنود الإستبانة، وذلك كما هو موضح بالجدول رقم (4-2) أدناه مع اعتماد الوسط الفرضي بواقع ثلاث درجات ليكون الحد الفاصل في تفسير النتائج:

الجدول (4-2)

مقياس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	الأهمية
1	غير موافق بشده
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق بشده

كما تم وضع مقياس ترتيبى لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابى مدلولاً بإستخدام المقياس الترتيبى للأهمية، وذلك للرجوع اليه عند تحليل النتائج وكما هو مبين بالجدول (4-3) ادناه:

الجدول (4-3)

مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابى

الوسط الحسابى	مستوى الأهمية
4.50 - 5	مستوى عال جداً
3.75 - أقل من 4.5	مستوى عال
3 - أقل من 3.75	مستوى متوسط
2 - أقل من 3	مستوى ضعيف
1 - أقل من 2	مستوى ضعيف جداً

4-4 عرض النتائج

للتعرف على اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطه (ABC) على تعظيم الربحية في المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان فقد تم تضمين اداة القياس لأسئلة تتعلق بأثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، حيث تم تصنيف إجابات أفراد العينة الى خمسة بدائل تدرجت من موافق بشدة الى غير موافق بشدة.

1-4-4 عرض النتائج (الفرضية الأولى)

للتعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تمكين المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان على تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي الى تعظيم الربحية، إستعان الباحث بكل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وأهمية الفقرة ، وكما هو موضح بالجدول (4-4) أدناه.

جدول (4-4)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية من وجهة نظر عينة الدراسة

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية النسبية
1	تسود سوق الخدمات الصحية في الأردن منافسة شديدة بين المستشفيات الخاصة في سعيها لاستقطاب العملاء	4.68	0.57	1	عالٍ جداً
2	تشكل الاعباء الاضافية (التكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية) جانباً هاماً من تكلفة الخدمة الصحية المقدمة للمريض.	4.20	0.75	6	عالٍ

3	من أهم العقبات لتحديد الدقيق والعاذل لتكلفة الخدمة الصحية المقدمة للمريض هي تحديد نصيبه من الابعاء الاضافية للخدمة الصحية.	4.25	0.65	4	عالٍ
4	يتم تقسيم الخدمة الصحية التي تقدم للمريض الى أنشطة فرعية لتسهيل تحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة له.	4.07	0.84	7	عالٍ
5	تقسيم التكلفة الكلية للخدمة الصحية الى مباشرة وغير مباشرة يحسن من دقة قياس تلك التكلفة.	4.28	0.76	2	عالٍ
6	وجود اسس او موجهات متعددة (Cost Drivers) لتوزيع التكاليف غير المباشرة للخدمة الصحية يؤدي الى قياس ادق لتكلفة تلك الخدمة.	4.27	0.71	3	عالٍ
7	الاسترشاد بمفهوم العلاقة السببية بين عناصر التكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية والانشطة التي تسببت فيها يؤدي الى التخلص من الانشطة التي لا تضيف قيمة او منفعة للمريض.	4.23	0.83	5	عالٍ
8	ان القدرة في تحديد التكاليف غير المستغلة لا تضيف قيمة لخدمات الرعاية الصحية المقدمة.	3.88	1.12	8	عالٍ
9	ان نظام محاسبة تكاليف الانشطة يمكن من تحديد اسعار الخدمات العلاجية المقدمة بشكل افضل.	4.28	0.78	2	عالٍ
		4.23	0.28		
		المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام			

يشير الجدول رقم (4-4) إلى إجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمساهمة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية. فقد جاءت في المرتبة الأولى فقرة " تسود سوق الخدمات الصحية في الأردن منافسة شديدة بين المستشفيات الخاصة في سعيها لاستقطاب العملاء " بمتوسط حسابي بلغ (4.68) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام والبالغ (4.23)، وانحراف معياري بلغ (0.57) وهذا يشير إلى إدراك عينة الدراسة للحالة التنافسية الشديدة، مما يزيد من اهتمامها باستخدام الأساليب التي تخفض تكلفة الخدمات الصحية لتعزيز الربحية، مما يعتبر بالتالي دليلاً لأهمية استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة. فيما حصلت الفقرات " تقسيم التكلفة الكلية للخدمة الصحية الى مباشرة وغير مباشرة يحسن من دقة قياس تلك التكلفة " و " ان نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يمكن من تحديد اسعار الخدمات العلاجية المقدمة بشكل افضل " على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.28) وهي أعلى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (4.23) وانحراف معياري (0.76) و (0.78) على التوالي، وبناءً على ذلك فإن الجهات المسؤولة عن تسعير الخدمات الصحية مقتنعة بفائدة استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وذلك لتقسيم تكاليف هذه الخدمات إلى مباشرة وغير مباشرة ومن ثم استخدام موجهات تكلفة مائة لتوزيع التكاليف غير المباشرة مما يؤدي إلى قياس كلفة الخدمات الصحية بشكل أكثر دقة وبالتالي تحسين فاعلية وكفاءة تسعيرها حيث حصلت فقرة " وجود اسس او موجهات متعددة (Cost Drivers) لتوزيع التكاليف غير المباشرة للخدمة الصحية يؤدي الى قياس ادق لتكلفة تلك الخدمة " على المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي بلغ (4.27) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (4.23) وانحراف معياري (0.71). وجاءت فقرة " من أهم العقبات للتحديد الدقيق والعاقل لتكلفة الخدمة الصحية المقدمة للمريض هي تحديد نصيبه من

الاعباء الاضافية للخدمة الصحية " على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ (4.25) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (4.23) وإنحراف معياري (0.65). وجاءت في المرتبة الخامسة فقرة " الاسترشاد بمفهوم العلاقة السببية بين عناصر التكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية والأنشطة التي تسببت فيها يؤدي الى التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة او منفعة للمريض " بمتوسط حسابي بلغ (4.23) وهو مساوٍ للمتوسط الحسابي الكلي والبالغ (4.23) وإنحراف معياري (0.83). أما بقية الفقرات المتعلقة بمساهمة نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة من تخفيض تكلفة الخدمات الصحية فقد تراوحت متوسطاتها الحسابية بين (4.20 – 3.88) وجميعها أدنى من الوسط الحسابي العام. وبشكل عام يتضح من الجدول أعلاه الى الاتساق في اجابات افراد العينة والذي يعكسه الانخفاض النسبي في الانحراف المعياري لإجابات العينة كوحدة واحدة، كذلك يتضح اقتناع افراد العينة وبمستوى عالٍ لأهمية استخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة لتخفيض تكلفة الخدمات الصحية من أجل تعظيم الربحية حيث مبلغ المتوسط الحسابي لجميع أفراد العينة (4.23).

4-4-2 عرض النتائج (الفرضية الثانية)

ويبين الجدول (4-5) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية.

جدول (4-5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وأهمية الفقرة لتوفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية من وجهة نظر عينة الدراسة

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية النسبية
10	يوجد في المستشفى قسم أو إدارة متخصصة لتحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة للمرضى	3.97	1.04	4	عالٍ
11	يتم تحديد سعر الخدمة الصحية التي تقدم للمرضى عن طريق إضافة هامش Markup معين إلى تكلفة الخدمة الصحية المقدمة له.	4.13	1.07	2	عالٍ
12	يتم تحديد سعر الخدمة الصحية التي تقدم للمرضى بموجب عوامل العرض والطلب وليس بناءً إلى تكلفتها.	3.78	1.09	6	عالٍ
13	يوجد في قسم أو إدارة التكاليف في المستشفى دليل خاص لمراكز التكلفة أو مجمعات للتكلفة Cost Pools مربوطة بالأنشطة التي تقدم الخدمات الصحية للمرضى.	3.33	1.07	9	متوسط

متوسط	8	1.26	3.53	تصنّف تكاليف الخدمة الصحية المقدمة للمريض إلى عناصر تكلفة مباشرة، وعناصر تكلفة غير مباشرة.	14
متوسط	7	1.12	3.72	تستخدم في تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة ومعدلات تحميل متعددة تراعي العلاقة السببية بين تلك التكاليف والأنشطة المسببة لها.	15
عالٍ	5	0.98	3.83	يوجد في المستشفى إدارة متخصصة بالرقابة على جودة الخدمات الصحية المقدمة للمرضى.	16
عالٍ	3	0.90	4.10	تخضع الخدمات الصحية المقدمة للمرضى في المستشفى لإعادة هندسة Reengineering بين الفينة والأخرى سعياً وراء التخلص من الخدمات التي لا تحقق منفعة للمريض.	17
عالٍ	1	0.84	4.37	ان الية العمل المطبقة مفروضه من قبل ادارة المستشفى بشكل يمكن معه تطوير طرق لاحتساب التكلفة.	18
			0.54	3.86	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

يشير الجدول رقم (4-5) إلى إجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بتوفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية. حيث جاءت في المرتبة الأولى فقرة " ان الية العمل المطبقة مفروضه من قبل ادارة المستشفى بشكل يمكن معه تطوير طرق لاحتساب التكلفة " بمتوسط حسابي بلغ (4.37) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام والبالغ (3.86)، وانحراف معياري بلغ (0.84)،

ويشير ذلك إلى قناعة عينة الدراسة لضرورة استخدام ادوات وأساليب حديثة لقياس كلفة الخدمات المقدمة، فيما حصلت فقرة " يتم تحديد سعر الخدمة الصحية التي تقدم للمرضى عن طريق إضافة هامش (Markup) معين إلى تكلفة الخدمة الصحية المقدمة له " على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.13) وهي أعلى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.86) وانحراف معياري (1.07). وحصلت فقرة " تخضع الخدمات الصحية المقدمة للمرضى في المستشفى لإعادة هندسة Reengineering بين الفينة والأخرى سعياً وراء التخلص من الخدمات التي لا تحقق منفعة للمريض " على المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي بلغ (4.10) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.86) وانحراف معياري (0.90). وجاءت فقرة " يوجد في المستشفى قسم أو إدارة متخصصة لتحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة للمرضى " على المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي بلغ (3.97) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.86) وانحراف معياري (1.04). أما بقية الفقرات المتعلقة بتوفير البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية فقد تراوحت متوسطاتها الحسابية بين (3.33 – 3.83) وجميعها أدنى من الوسط الحسابي الكلي. وبشكل عام يتضح من الجدول أعلاه إلى الاتساق في اجابات افراد العينة والذي يعكسه الانخفاض النسبي في الانحراف المعياري لإجابات العينة كوحدة واحدة، كذلك يتضح اقتناع افراد العينة وبمستوى عالٍ لأهمية استخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة لتخفيض تكلفة الخدمات الصحية من أجل تعظيم الربحية حيث مبلغ المتوسط الحسابي لجميع أفراد العينة (3.86).

3-4-4 عرض النتائج (الفرضية الثالثة)

ويبين الجدول (4-6) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى وجود معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

جدول (4-6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وأهمية الفقرة لوجود معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من وجهة نظر عينة الدراسة

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية النسبية
19	إدارة المستشفى ليست مقتنعة بجدوى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).	3.71	1.16	1	متوسط
20	تطبيق نظام (ABC) مكلف والفائدة المحققة منه أقل من تكلفة تطبيقه.	2.92	1.39	4	ضعيف
21	تسعير الخدمات الصحية في المستشفى تقوم على عوامل اقتصادية (العرض والطلب والمنافسة) أكثر منه على تكلفة الخدمة.	2.73	1.16	9	ضعيف
22	العاملون في قسم أو إدارة التكاليف ليسوا مؤهلين لتطبيق نظام (ABC).	2.81	1.24	6	ضعيف
23	من الصعب تقسيم تكاليف الخدمة الصحية المقدمة للمريض إلى مباشرة وغير مباشرة.	2.80	1.27	7	ضعيف
24	مراكز التكلفة في المستشفى ليست محددة بالدقة المناسبة لتطبيق نظام	2.78	1.38	8	ضعيف

التكاليف المبني على الأنشطة.					
ضعيف	5	1.49	2.85	ليس بالإمكان تقسيم الأنشطة المنتجة للخدمات الصحية في المستشفى إلى ما يضيف منها منفعة للمريض ومن منها لا يضيف له منفعة.	25
متوسط	3	1.25	3.03	عدم اشراك موظفي المستشفى المعنيين على اختلاف مستوياتهم الادارية في رسم سياسة تسعير الخدمات يحول دون تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.	26
متوسط	2	1.33	3.39	مستوى رواتب الطاقم المالي بالمستشفى يحول دون تطبيق نظام (ABC) لما يحتاجه من وقت واستثمار في العمل.	27
		0.87	3.00	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	

يشير الجدول رقم (4-6) إلى إجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بمدى وجود معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة. حيث جاءت في المرتبة الأولى فقرة "إدارة المستشفى ليست مقتنعة بجدوى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) " بمتوسط حسابي بلغ (3.71) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام والبالغ (3)، وانحراف معياري بلغ (1.16)، فيما حصلت فقرة " مستوى رواتب الطاقم المالي بالمستشفى يحول دون تطبيق نظام (ABC) لما يحتاجه من وقت واستثمار في العمل " على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.39) وهي أعلى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3) وانحراف معياري (1.33). وحصلت فقرة " عدم اشراك موظفي المستشفى المعنيين على اختلاف مستوياتهم الادارية في

رسم سياسة تسعير الخدمات يحول دون تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة " على المرتبة الثالثة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي بلغ (3.03) وهو أعلى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3) وأنحراف معياري (1.25). أما بقية الفقرات المتعلقة بمدى وجود معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة فقد تراوحت متوسطاتها الحسابية بين (2.73 – 2.92) وجميعها أدنى من الوسط الحسابي الكلي. وبشكل عام يتضح من الجدول أعلاه الى الاختلاف في اجابات افراد العينة والذي يعكسه الارتفاع النسبي في الانحراف المعياري لإجابات العينة كوحدة واحدة، كذلك يتضح تردد افراد العينة وبمستوى متوسط لأهمية استخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة لتخفيض تكلفة الخدمات الصحية من أجل تعظيم الربحية حيث مبلغ المتوسط الحسابي لجميع أفراد العينة (3.00).

أما فيما يتعلق بأسئلة أداة القياس - الإستبانة- والخاصة بتعظيم الربحية فقد كانت استجابات أفراد عينة الدراسة كما هي موضحة بالجدول (4-7) أدناه:

جدول (4-7)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتعظيم الربحية من وجهة نظر عينة الدراسة

ت	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	ترتيب أهمية الفقرة	مستوى الأهمية النسبية
28	نجاح المستشفى في تخفيض تكلفة الخدمة الصحية للمريض يساهم في تحسين مركزه التنافسي ومن ثم تعظيم الربحية	4.55	0.62	1	عالٍ جداً
29	يتم التخلص من الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة باستخدام نظام ABC مما يؤدي لتعظيم الربحية	3.97	0.97	2	عالٍ
30	تطبيق نظام ABC مكلف والفائدة المحققة منه تؤدي إلى تعظيم الربحية	3.05	1.46	3	متوسط
	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.86	1.02		

يشير الجدول رقم (4-7) إلى إجابات مفردات عينة الدراسة عن العبارات المتعلقة بتعظيم الربحية. فقد جاءت في المرتبة الأولى فقرة "نجاح المستشفى في تخفيض تكلفة الخدمة الصحية للمريض يساهم في تحسين مركزه التنافسي ومن ثم تعظيم الربحية" بمتوسط حسابي بلغ (4.55) وهو أعلى من المتوسط الحسابي العام والبالغ (3.86)، وانحراف معياري بلغ (0.62)، فيما حصلت فقرة "التخلص من الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة باستخدام نظام (ABC) مما يؤدي لتعظيم الربحية" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (3.97) وهي أعلى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.86) وانحراف معياري (0.97). وحصلت فقرة "تطبيق نظام (ABC) مكلف والفائدة المحققة منه تؤدي إلى تعظيم الربحية" على المرتبة

الثالثة من حيث الأهمية بمتوسط حسابي بلغ (3.05) وهو أدنى من المتوسط الحسابي الكلي والبالغ (3.86) وأنحراف معياري (1.46).

5-4 اختبار الفرضيات

تتركز مهمة هذه الفقرة حول إختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة من خلال إستخدام إختبار الإنحدار البسيط وإختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA، وذلك كما يلي:

الفرضية الأولى:

H0: لا يساهم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تمكين المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان على تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي الى تعظيم الربحية في حال تطبيقه.

لإختبار هذه الفرضية تم إستخدام تحليل الإنحدار البسيط Simple Regression ، وكما هو موضح في الجدول (8-4) أدناه:

جدول (8-4)

تحليل الانحدار البسيط لمساهمة نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تمكين المستشفيات بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية

البيان	R	R ²	B	F	Sig*
	الإرتباط	معامل التحديد	معامل الإنحدار	المحسوبة	مستوى الدلالة
مساهمة نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية	0.516	0.266	1.891	7.617	0.012

يوضح الجدول (4-8) مساهمة نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تمكين المستشفيات بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية. حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود مساهمة ذات دلالة إحصائية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية، إذ بلغ معامل الارتباط (0.516)، وبمعامل تحديد بلغ (0.266)، أي أن ما قيمته (0.266) من التغيرات في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية ناتج عن التغير في نظام التكاليف المبني على الأنشطة، كما بلغت قيمة درجة التأثير (1.891)، وهذا يعني أن الزيادة بقيمة واحدة في الاعتماد على نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يؤدي إلى زيادة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية بقيمة (1.891). وتؤكد معنوية هذه المساهمة قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (7.617) وهي دالة عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$ ، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

"يساهم نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تمكين المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان على تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية"

إن تفسير هذه النتيجة يعود إلى مدى استجابة افراد عينة الدراسة لإدابة القياس - الإستبانة- حيث اظهرت أنه وبتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) سوف تتمكن هذه المستشفيات من:

1- خوض المنافسه فيما بينها وذلك لإستقطاب العملاء مما يؤدي الى ارتفاع

مقدار إيراداتها.

2- كما أنه وبتطبيق هذا النظام فإن هذه المستشفيات سوف تتمكن من تجنب

العقبات التي تواجهها في عملية التحديد الدقيق لنصيب المريض من الأعباء

الأضافية للخدمة الصحية،

3- تقسيم تكلفة الخدمات الصحية الى مباشرة وغير مباشرة مما يحسن من دقة

قياس تكلفة الخدمة الصحية بناءً على العلاقة السببية وبالتالي التخلص من

المصاريف الأضافية والتي لا تضيف قيمة أو منفعة لتلك الخدمة.

4- مساعدة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من تحديد أسعار

الخدمات العلاجية بشكل أفضل.

الفرضية الثانية:

H0: لا تتوفر لدى المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية.

لإختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط Simple Regression ، وكما هو موضح في الجدول (4-9) أدناه:

جدول (4-9)

تحليل الانحدار البسيط لمدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية

البيان	R	R ²	B	F	Sig*
	الإرتباط	معامل التحديد	معامل الإنحدار	المحسوبة	مستوى الدلالة
توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام محاسبية تكاليف الأنشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة - عمان في قياس تكلفة الخدمات الصحية.	0.314	0.098	1.798	6.224	0.016

يوضح الجدول (4-9) مدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة - عمان. حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية يؤدي إلى تعظيم الربحية، إذ بلغ معامل الإرتباط (0.314)، وبمعامل تحديد بلغ (0.098)، أي أن ما قيمته (0.098) من

التغيرات في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية ناتج عن التغير في البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، كما بلغت قيمة درجة التأثير (1.798)، وهذا يعني أن الزيادة بقيمة واحدة في توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى تحسن في قياس تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية بقيمة (1.798). وتؤكد معنوية هذه المساهمة قيمة (F) المحسوبة والتي بلغت (6.224) وهي دالة عند مستوى $(0.05 \geq \alpha)$ ، وعليه نرفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

"تتوفر لدى المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية"

إن تفسير هذه النتيجة يعود إلى مدى استجابة افراد عينة الدراسة لإدابة القياس - الإستبانة- حيث اظهرت أن مدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لقياس تكلفة الخدمات الصحية يعتمد على:

- 1- وجود قسم أو ادارة متخصصة لتحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة للمرضى.
- 2- أن تحديد سعر الخدمة الصحية المقدمة للمرضى تتم عن طريق إضافة هامش (Mark up) معين إلى تكلفة الخدمة الصحية المقدمة.
- 3- بالرغم من أن آلية العمل المطبقة مفروضه من قبل إدارة المستشفى إلا أنه يمكن تطوير طرق لإحتساب التكلفة.

الفرضية الثالثة:

H0: لا توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام

محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

لإختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار البسيط Simple Regression ، وكما هو

موضح في الجدول (10-4).

جدول (10-4)

تحليل الانحدار البسيط لوجود معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة

عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

البيان	R	R ²	B	F	Sig*
	الإرتباط	معامل التحديد	معامل الإنحدار	المحسوبة	مستوى الدلالة
وجود معوقات لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC).	0.424	0.180	0.922	12.475	0.001

يوضح الجدول (10-4) مدى وجود معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة

بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC. حيث

أظهرت نتائج التحليل الإحصائي وجود معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة

العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC، إذ بلغ معامل

الإرتباط (0.424)، وبمعامل تحديد بلغ (0.180)، أي أن ما قيمته (0.180) من التغيرات

في المعوقات يمثل تكلفة على المستشفيات، كما بلغت قيمة درجة التأثير (0.922)، وهذا

يعنى أن الزيادة بمعوقات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يؤدي

إلى الزيادة في التكاليف بقيمة (0.922). وتؤكد معنوية هذه المعوقات قيمة (F) المحسوبة

والتي بلغت (12.475) وهي دالة عند مستوى $(\alpha \geq 0.05)$ ، وعليه ترفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة التي تنص على:

"توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC"

إن تفسير هذه النتيجة يعود إلى مدى استجابة افراد عينة الدراسة لإداة القياس - الإستبانة- حيث اظهرت وجود معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة وذلك بسبب:

- 1- عدم قناعة إدارة المستشفى بجدوى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- 2- عدم إشراك موظفي المستشفى المعنيين على اختلاف مستوياتهم الإدارية في رسم السياسة السعرية للخدمات المقدمة.
- 3- عدم ملاءمة الرواتب المدفوعه للطاقت المالي الموجود بالمستشفى.

الفرضية الرابعة:

H0: لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان وبين نوع الملكية. لإختبار هذه الفرضية تم استخدام تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA)، للكشف فيما إذا كان هناك إختلاف في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة تبعاً لإختلاف نوع الملكية وكما هو موضح في الجدول (4-11).

جدول (4-11)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة تبعاً لإختلاف نوع الملكية

نوع الملكية	تضامن		محدودة المسؤولية		مساهمة عامة		أخرى
	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	
تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة	-	-	3.65	0.34	3.75	0.36	3.69
							0.50

يتضح من الجدول (4-11) أن أعلى المتوسطات الحسابية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة كانت للمستشفيات التي تعود ملكيتها للمساهمة العامة. ولمعرفة دلالة هذا الإختلاف على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة حسب الملكية تم إجراء اختبار تحليل التباين الاحادي (One Way ANOVA) والجدول (4-12) يبين ذلك.

جدول (4-12)

نتائج تحليل التباين الأحادي لدلالة الإختلاف بين متوسطات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة تبعاً لنوع الملكية

مستوى الدلالة Sig.*	قيمة F المحسوبة	درجات الحرية DF	متوسط مجموع المربعات MS	مجموع المربعات SS	مصدر التباين	
0.837	0.178	2	0.027	0.053	بين المجموعات	تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة
		54	0.150	8.106	داخل المجموعات	
		56		8.159	المجموع	

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول (4-12) عدم وجود إختلاف دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لدى المستشفيات تعزى إلى متغير نوع الملكية حيث كانت قيمة المختبر الإحصائي (F) غير دالة عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$) بقيمة بلغت (0.178)، وهي غير دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، وعليه تقبل الفرضية العدمية (الصفريية) والتي تنص على:

"لا يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان وبين نوع الملكية"

الفصل الخامس
النتائج والتوصيات

1-5 النتائج

2-5 التوصيات

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

لقد سعت هذه الدراسة إلى تبيان اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطه (ABC) على تعظيم الربحية في المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان وقد تمكّن الباحث وبعد إجراء الدراسة الميدانية من التوصل إلى النتائج التالية:

1-5 النتائج

وقد أظهرت نتائج الدراسة مايلي:

أولاً: نظراً للتطور السريع الذي شهده قطاع الخدمات الصحية في الأردن بشكل عام وفي محافظة العاصمة عمان بشكل خاص ، ولما لهذا القطاع من أهمية سواء أكانت من الناحية الإنسانية والمتمثلة بتقديم خدمات الرعاية الصحية لطالبيها في الوقت المناسب وضمن جوده عالية وبأسعار ملائمة ، أو من الناحية الاقتصادية نظراً لمحدودية الموارد المتاحة وارتفاع أسعارها عالمياً فإنه لابد على هذه المستشفيات من الحفاظ على عنصر المنافسة وبما يؤدي إلى ضمان تقديم الخدمة بأسعار ملائمة لتعزيز قدرتها على إدارة إيراداتها.

ثانياً: تعتبر أنظمة التكاليف من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي في المستشفيات حيث تقوم بتزويد الإدارة وصانعي القرار بالمعلومات والبيانات المالية وغير المالية والتي تحتاجها لتقييم أداء عملياتها الإدارية والتشغيلية بما فيها التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات بما فيها القرارات الاستراتيجية مثل التسعير، وضبط الجودة و تحديد الشريحة المستهدفة.

ثالثاً: نظراً لتنوع وتداخل مزيج الخدمات التي تقدمها المستشفيات ، واعتمادها على الأساليب التكنولوجية الحديثة في تقديم خدماتها للمرضى أدى ذلك إلى ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة ضمن الهيكل الكلي للتكاليف مما أدى الى وجود قصور في أنظمة التكاليف التقليدية لمعالجة كيفية تخصيص هذه التكاليف على الأنشطة المختلفة التي تقوم بها هذه المستشفيات مما يؤدي بها إلى اتخاذ القرارات الخاطئة في بعض الأحيان وخاصة بما يتعلق بالسياسة السعرية للخدمات المقدمة.

رابعاً: تعتبر ربحية المستشفى من أهم المؤشرات التي تقيس نجاح المستشفى من الناحية الاقتصادية ، وتعتبر عملية تجنب أو تخفيض المصاريف وتكاليف تقديم الخدمة من أهم عوامل زيادة الربحية ، ولا يتأتي ذلك إلا من خلال اتباع وسائل علمية دقيقة لغايات تحديد المصاريف التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة للخدمة المقدمة وبالتالي تجنبها وعدم هدر الموارد عليها.

خامساً: إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يساهم في تمكين المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان على تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية في حالة تطبيقه ، وقد أكدت معطيات إجابات افراد عينة الدراسة لذلك. حيث أن هنالك منافسة شديدة بين منشآت هذا القطاع لإستقطاب العملاء، متزامنة مع ارتفاع في التكاليف الكلية لتقديم الخدمة وصعوبة في توزيع هذه التكاليف على الأنشطة إلا أن استخدام هذا النظام سيساعد المستشفيات على تحديد أسعار الخدمات العلاجية المقدمة بشكل أفضل. وقد بلغ المتوسط الحسابي لكافة أسئلة أداة القياس المتعلقة بهذه الفقرة (4.23) أي ما نسبته 84.6% ، وبانحراف معياري مقداره (0.28) ، وذلك يعني أن هناك اتفاق بين أفراد العينة على مساهمة نظام محاسبة

التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية في حالة تطبيقه.

سادساً: توفر البنية الأساسية والامكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان وقد أكدت معطيات إجابات أفراد عينة الدراسة لذلك ، حيث أن آلية العمل المطبقه والمفروضة من قبل إدارة هذه المستشفيات تمكن من تطوير طرق لاحتساب التكلفة الأمر الذي يعزى إلى استخدام أنظمة محاسبة آلية في العديد من هذه المستشفيات ، كما أن بعض هذه المستشفيات يلجأ على إعادة دراسة هيكلية تكاليفها من حين لآخر عدا عن توفر قسم خاص في بعض المستشفيات لتحديد تكلفة الخدمات الصحية. وقد بلغ المتوسط الحسابي لكافة أسئلة أداة القياس المتعلقة بهذه الفقرة (3.86) أي ما نسبته 77.2% وبانحراف معياري مقداره (0.54). وذلك يعني بأن هناك اتفاق بين أفراد العينة على توفر البنية الأساسية والامكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان.

سابعاً: توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) ، وقد أكدت معطيات إجابات أفراد العينة لذلك. حيث أن هنالك عدم قناعة من قبل إدارة المستشفى بجدوى تطبيق هذا النظام، عدا عن عدم اشراك الموظفين على إختلاف مستوياتهم الإدارية في رسم السياسة السعرية للخدمات المقدمة مع عدم ملائمة الرواتب المدفوعة للطاقم المالي الموجود مما يؤدي إلى عدم بقاء الكادر الكفؤ بها. وقد بلغ المتوسط الحسابي لكافة

أسئلة أداة القياس المتعلقة بهذه الفقرة (3) أي ما نسبته 60% وبانحراف معياري مقدارة (0.87) وذلك يعني بأن هناك اتفاق بين أفراد العينة على وجود معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

ثامناً: بالرغم من اتفاق غالبية أفراد عينة الدراسة على أهمية نظام محاسبة تكاليف الأنشطة وأثره على تحسين نوعية الخدمات المقدمة وطرق تسعيرها وتعظيم الربحية، إلا أنهم لا يزالوا غير قادرين على تطبيق هذا النظام ضمن المستشفيات التي يعملون بها. حيث يعود السبب الرئيس إلى عدم اقتناع الإدارة العليا وأصحاب القرار بجدوى تطبيق هذا النظام إما نظراً للكلفة المرتفعة نسبياً لتطبيقه أو نظراً لعدم قناعتهم ورغبتهم بالتغيير.

2-5 التوصيات

بناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحث يوصي بما يلي:

أولاً: نظراً لعجز أنظمة التكاليف التقليدية على معالجة التكاليف غير المباشرة من حيث آلية تخصيصها على الخدمات النهائية المقدمة للمرضى بشكل يؤدي إلى احتساب تكلفة الخدمة المقدمة بشكل غير دقيق، فقد أصبح الاعتماد على هذه البيانات يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة قد تكون استراتيجية بطبيعتها كتحديد السياسة السعرية وذلك لضمان هامش ربحية معقول، وبالتالي فإن تبني نظم تكاليف حديثة ملائمة مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة سيعمل على تطوير آلية العمل في هذه المستشفيات لما يوفره من بيانات ومعلومات أكثر دقة وملائمة لعملية اتخاذ القرارات بصورة أكثر كفاءة وفاعلية.

ثانياً: لقد أكدت نتائج التحليل التي تم التوصل إليها بتوفر الشروط اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان ، والتي تتمثل بشدة المنافسة ، والقدرة على التخلص من الأعباء الإضافية وتحديد العلاقة السببية بين التكاليف غير المباشرة للخدمة الصحية للتخلص من تلك الخدمات التي لا تضيف قيمة أو منفعة للمريض مما يوجب على تلك المستشفيات العمل على إيجاد أنظمة بديلة للأنظمة التقليدية تتسم بالدقة والملائمة كنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

ثالثاً: ضرورة العمل على توفير الكوادر البشرية المؤهلة والمدربة من ذوي الاختصاص بحيث يكونوا قادرين على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بشكل فعال مع توفير التدريب اللازم لهم في هذا المجال وذلك لضمان التوصل للنتائج السليمة والدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها لمواجهة المنافسة الشديدة في هذا القطاع والبقاء لتحقيق الأهداف التي وجدت لأجلها.

رابعاً: من خلال الزيارات الميدانية التي قام بها الباحث والمقابلات التي أجراها مع أفراد عينة الدراسة فإن الباحث يوصي بضرورة العمل على تأهيل وتدريب القائمين على إدارة هذه المستشفيات على القيام بالمهام الإدارية والمالية بشكل أفضل ذلك لتمكينهم من قراءة وفهم البيانات المالية بشكل دقيق وسليم مما يساعدهم على اتخاذ القرارات بشكل أكثر فاعلية وسرعة ، حيث لوحظ أن القائمين على الإدارة هم من حملة شهادة الطب في غالب الأحيان والذي ينصب تركيزهم في الغالب على تقديم الرعاية الصحية والقيام بالواجب الإنساني تجاه المرضى أكثر من اهتمامهم بالأمور الإدارية الأخرى ، من

عمليات اتخاذ القرارات الإدارية والتخطيط ، والرقابة ، وتقييم الأداء المالي والإداري بشكل مستقل بعيداً عن الأمور المهنية.

خامساً: ضرورة العمل على إقناع إدارات المستشفيات وصانعي القرار بجدوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وأثره على تحسين آلية استخدام الموارد المتاحة، مع تدريب العاملين في هذه المستشفيات على المفاهيم الأساسية لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.

سادساً: يوصي الباحث بضرورة القيام بإجراء دراسات أخرى مماثلة على قطاع الخدمات بشكل خاص وذلك نظراً لارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة فيها وذلك لمساعدتهم على فهم العلاقة السببية بين التكاليف وتأدية الخدمة النهائية للحفاظ على الموارد المتاحة بقدر الإمكان.

قائمة المراجع

اولاً: المراجع العربية

- 1- القرآن الكريم.
- 2- ابو الهيجاء، خالد صبحي، (2001). "نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة (ABC) في الشركات الصناعية الاردنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، الاردن.
- 3- أبو خشبة، عبدالعال بن هاشم، (1999). "دراسة وتقييم مدخل التكلفة على أساس النشاط (ABC) مع إمكانية التطبيق في المملكة العربية السعودية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، المجد 23، العدد 1، جامعة المنصورة، كلية التجارة، جمهورية مصر العربية، ص 286 - 343.
- 4- الحموي، سعيد بن محمد، والفار، عبد المجيد الطيب، (2004)، "اثر تطبيق نظام ABC على ربحية الاقسام الانتاجية بشركات التأمين"، ورقة مقدمة بمؤتمر المحاسبة في عصر المعلوماتية : واقع وتحديات، المنعقد من 12-2004/10/13، جامعة مؤتة - الاردن.

5- درغام، ماهر موسى، (2007). "مدى توفر المقومات الأساسية اللازمه لتطبيق

نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة:دراسه ميدانية".

مجلة الجامعة الاسلاميه (سلسلة الدراسات الأنسانيه)، المجلد الخامس عشر،

العدد الثاني، ص 679 - 725.

6- زريقي، رامي عبدالحليم امين، (2006). "إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني

على اساس الانشطة (ABC) في تقييم ربحية العملاء في الشركات التجارية

الاردنية العاملة في قطاع الادوية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير

منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا - الاردن.

7- زعرب، حمدي شحده محمود، (2006). "مدى توافر مقومات أنظمة تكاليف

ملائمة في الجامعات والكليات المتوسطة في قطاع غزة". المجلة العربية

للادارة، مجلد 26، عدد 1، ص 3-33.

8- سيكاران، أوما، "طرق البحث العلمي في الإدارة: مدخل بناء المهارات

البحثية"، ترجمة إسماعيل بسيوني، وعبدالله العزاز، جامعة الملك

سعود،السعوديه، (1998).

9- صالح، رضا ابراهيم، (2002). "مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس

النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات"، مجلة الإدارة

العامة، مجلد 42، عدد 1.

10- ظاهر، أحمد حسن، المحاسبة الإدارية. عمان : دار وائل للنشر،

(2002).

11- عبداللطيف، ناصر نورالدين. "الاتجاهات الحديثة في المحاسبة

الإدارية وتكنولوجيا المعلومات". الاسكندرية : الدار الجامعية، (2004).

12- الغزاوي، علي محمد، (2003). "دور هيكلية التكاليف المبنية على

اساس الانشطة ABC في السياسات الانتاجية وتحسين الربحية في الشركات

الصناعية الاردنية المساهمة العامة - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير

منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الاردن.

13- القباني، ثناء علي. "مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في ادارة

التكلفة وتحليل الربحية". الاسكندرية : الدار الجامعية، (2006).

14- ميده، ابراهيم،(2005). "نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على

أساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية". مجلة جامعة دمشق

للعلوم الاقتصادية والقانونية،مجلد 21 عدد 4،ص 275 - 313.

15- نور، عبدالناصر ابراهيم، وعدس، نائل،(2003)، "أهمية قياس تكلفة

الخدمة باستخدام أنظمة التكاليف في المصارف الاردنية"، ورقة مقدمة في

مؤتمر واقع منظمات الاعمال العربية فرص وتحديات"، المنعقد من 22-

2003/4/24، جامعة اربد الاهلية - الاردن.

ثانياً: المراجع الاجنبية

- 1- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., and Young S. M., **Management Accounting**, 5th. ed., Upper Saddle River : New Jersey, Prentice Hall , (2007).
- 2- Brimson, J. A., Burtha, M. J.,(1992) "**Activity Accounting**", Cost Management, P1-31, Boston: Warren, Gorham and Lamont,.
- 3- Cokins, Gary, **Activity – Based Cost Management**, New Mexico, John Wiley & Sons, (2001).
- 4- Cooper Robin, Kaplan S. Robert, **The Design Of Cost Management Systems: Text And Readings**, New Jersey, Prentice Hall, (1991).

- 5- Deakin Edward H., Maher Michal W., **Cost Accounting**, 4th. Ed., Irwin, 1994.
- 6- Drury, Colin, (2005), **Management Accounting For Business**, 3rd. ed., Bath : UK, Patrick Bond.
- 7- Esrtrin T., Kantar J., Albers D., Is ABC Sutable For Your Company?, **Management Accounting**, P. 42, April 1994.
- 8- Grandlich, Chery, (2004), "Using Activity – Based Costing In Surgery", **AORN Journal**, P189-192, Vol.79, No.1, Jan. 2004.
- 9- Granof, Michael H., Platt, David E., Vaysman, Igor, "Using Activity-Based Costing To Manage More Effectively", The Business Of Gowerment Forum, University Of Texas, January 2000.
- 10- Hilton, R. W., **Managerial Accounting**, 2nd. Ed., McGraw-Hill, (1994).
- 11- Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., Cost Accounting A Managerial Emphasis, 12th. ed., Upper Saddle River : New Jersey, Prentice Hall, (2006).
- 12- Horngren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., **Introduction To Management Accounting**, 13th. ed., Upper Saddle River : New Jersey, Prentice Hall, (2005).
- 13- James, B.Canby IV,(1995), "Applying Activity – Based Costing To Healthcare Settings", **Healthcare Financial Management**,P.50, Vol. 49, No.2.

- 14- Kaplan, R. S., Atkinson, A. A., **Advanced Management Accounting**, 3rd. ed., Englewood Cliffs : New Jersey, Prentice Hall, (1998).
- 15- King, Alfred M., and Moyes,(1994), "Activity Based Costing In Hospitals", A Case Study Investigation, **The Chartered Institute Of Management Accounting**, P3-44.
- 16- Krishnan, Anbalagan, (2006) "An Application Of Activity Based Costing In Higher Learning Institution: A Local Case Study", **Contemporary Management Research**, P75-90, Vol.2, No.2.
- 17- Lawson, R. A., (1996). "Activity-Based Costing Systems For Hospitals", **The Cost And Management**, March-April,p.15.
- 18- Martin, Melissa, (2005), " The Association Between Activity-Based Costing System Adoption And Hospital Performance", Ph.D Candidate Unpublished, University Of Southren California, 3660 Trousdale Parckway, Los Angeles, CA90089-0441, USA.
- 19- Raiborn, C. A., Kinney, M. R., Kinsey, J. P., "**Cost Accounting**", 6th ed., Thomson Higher Education, 5191 Natorp Boulevard Masson, OH 45040, USA, (2006).
- 20- Raiborn, C. A., Kinney, M. R., Kinsey, J. P., "**Cost Accounting**", 6th ed, Thomson South-Western : Singapore, Thoumson, (2006).
- 21- Ramsey, R. (1994). "Activity Based Costing For Hospitals", **Hospital & health Services Administration**, 39(3): 385-396.

- 22- Ross, K. Thomas, (2004),"Analysing Helth Care Operations Using ABC", **Journal Of Health Care Finance**, P1-20, Vol. 30, Issue 3, Spring.
- 23- Upda, Suneel, (2001), "Activity Cost Analysis: A Tool To Cost Medical Services And Improve Quality Of Care", **Managed Care**, P34-41, Vol.9, No.3.
- 24- West, Timothy, D., West, David A.,(1997), "Applying ABC To Healthcare, **Management Accounting**, Vol. 78, Issue 8, P.22-33.

ثالثاً: المواقع الألكترونيه

- 1- WWW.TRC.GOV.JO.
- 2- WWW.MOH.GOV.JO.
- 3- WWW.SSRN.COM.

الملاحق

الملحق (1) إستبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا
كلية العلوم الادارية والمالية
قسم المحاسبة

السادة الأفاضل،،،

تحية طيبة وبعد،،،

أن الاستبانة التي بين ايديكم هي جزء من متطلبات مناقشة رسالة ماجستير بعنوان " اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطه (ABC) على تعظيم الربحية:دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان".

ونظراً لما تتمتعون به من دراية وخبرة علمية وعملية بحكم موقعكم في المؤسسة التي تعملون بها، فإنكم قادرون ولا شك على المساهمة في إثراء هذا البحث من خلال اجابتم على الاسئلة المرفقة بما يمكن الباحث من الحصول على البيانات الضرورية لتحقيق أهداف البحث والوصول الى النتائج الحقيقية.

راجياً تعاونكم وتفضلكم بالاجابة عليها وإيلاءها الاهتمام المناسب، علماً بأن الاجابة ستعامل بسريه تامه ولاغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،،،

الباحث

أشرف عزمي أبو مغلي

الجزء الأول: المعلومات الديموغرافية عن عينة الدراسة.

يرجى التكرم بوضع اشارة (X) أمام الإجابة المناسبة.

1. أسم المستشفى (أختياري):
2. رأس المال (اختياري):
() أقل من 100000 دينار () من 100001 إلى أقل من 250000 دينار
() من 250001 إلى أقل من 500000 دينار () أكثر من 500000
3. نوع الملكية:
() تضامن () محدودة المسؤولية () مساهمة عامة
() أخرى، حددها
4. عدد الاسرة في المستشفى:
5. المؤهل العلمي:
() دبلوم متوسط () بكالوريوس () دراسات عليا
() أخرى، حددها
6. التخصص العلمي:
() محاسبة () إدارة () تمويل () اقتصاد
() أخرى، حددها
7. اذا كان لديك شهادات مهنية حددها لطفاً
8. عدد سنوات الخبرة:
() اقل من 5 سنوات () من 5 الى اقل من 10 سنوات () 10 سنوات فأكثر

الجزء الثاني: يرجى التكرم بوضع اشارة (X) أمام الأجابة التي تمثل رأيكم وقناعتكم

الشخصية.

السؤال الأول: (يتضمن الفقرات من 1 – 10) ويتعلق بالفرضية الاولى والتي تنص على (لا يساهم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تمكين المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان على تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي الى تعظيم الربحية في حال تطبيقه).

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	تسود سوق الخدمات الصحية في الأردن منافسة شديدة بين المستشفيات الخاصة في سعيها لاستقطاب العملاء.					
2.	نجاح المستشفى في تخفيض تكلفة الخدمة الصحية للمريض يساهم في تحسين مركزه التنافسي ومن ثم تعظيم الربحية.					
3.	تشكل الاعباء الاضافية (التكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية) جانباً هاماً من تكلفة الخدمة الصحية المقدمة للمريض.					
4.	من أهم العقبات لتحديد الدقيق والعاقل لتكلفة الخدمة الصحية المقدمة للمريض هي تحديد نصيبه من الاعباء الاضافية للخدمة الصحية.					
5.	يتم تقسيم الخدمة الصحية التي تقدم للمريض الى أنشطة فرعية لتسهيل تحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة له.					
6.	تقسيم التكلفة الكلية للخدمة الصحية الى مباشرة وغير مباشرة يحسن من دقة قياس تلك التكلفة.					
7.	وجود اسس او موجهات متعددة (Cost Drivers) لتوزيع التكاليف غير المباشرة للخدمة الصحية يؤدي الى قياس ادق لتكلفة تلك الخدمة.					
8.	الاسترشاد بمفهوم العلاقة السببية بين عناصر التكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية والانشطة التي تسببت فيها يؤدي الى التخلص من الانشطة التي لا تضيف قيمة او منفعة للمريض.					
9.	ان القدرة في تحديد التكاليف غير المستغلة لا تضيف قيمة لخدمات الرعاية الصحية المقدمة.					
10.	ان نظام محاسبة تكاليف الأنشطة يمكن من تحديد اسعار الخدمات العلاجية المقدمة بشكل افضل.					

السؤال الثاني: (يتضمن الفقرات من 11 – 20)

ويتعلق بالفرضية الثانية والتي تنص على (لا تتوفر لدى المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان البنية الأساسية والامكانيات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية).

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
11.	يوجد في المستشفى قسم أو إدارة متخصصة لتحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة للمرضى					
12.	يتم تحديد سعر الخدمة الصحية التي تقدم للمرضى عن طريق إضافة هامش Markup معين إلى تكلفة الخدمة الصحية المقدمة له.					
13.	يتم تحديد سعر الخدمة الصحية التي تقدم للمرضى بموجب عوامل العرض والطلب وليس بناءً إلى تكلفتها.					
14.	يوجد في قسم أو إدارة التكاليف في المستشفى دليل خاص لمراكز التكلفة أو مجمعات للتكلفة Cost Pools مربوطة بالأنشطة التي تقدم الخدمات الصحية للمرضى.					
15.	تصنف تكاليف الخدمة الصحية المقدمة للمريض إلى عناصر تكلفة مباشرة، وعناصر تكلفة غير مباشرة.					
16.	تستخدم في تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة ومعدلات تحميل متعددة تراعي العلاقة السببية بين تلك التكاليف والأنشطة المسببة لها.					
17.	يوجد في المستشفى إدارة متخصصة بالرقابة على جودة الخدمات الصحية المقدمة للمرضى.					
18.	تخضع الخدمات الصحية المقدمة للمرضى في المستشفى لإعادة هندسة Reengineering بين الفينة والأخرى سعياً وراء التخلص من الخدمات التي لا تحقق منفعة للمريض.					
19.	يتم التخلص من الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة باستخدام نظام ال (ABC) مما يؤدي إلى تعظيم الربحية.					
20.	إن آلية العمل المطبقه مفروضه من قبل ادارة المستشفى بشكل يمكن معه تطوير طرق لاحتساب التكلفة.					

السؤال الثالث: (يتضمن الفقرات من 21 – 30)

ويتعلق بالفرضية الثالثة والتي تنص على (لا توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة

بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)).

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
21.	إدارة المستشفى ليست مقتنعة بجدوى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).					
22.	تطبيق نظام (ABC) مكلف والفائدة المحققة منه تؤدي الى تعظيم الربحية.					
23.	تسعير الخدمات الصحية في المستشفى تقوم على عوامل اقتصادية (العرض والطلب والمنافسة) أكثر منه على تكلفة الخدمة.					
24.	العاملون في قسم أو إدارة التكاليف ليسوا مؤهلين لتطبيق نظام (ABC).					
25.	من الصعب تقسيم تكاليف الخدمة الصحية المقدمة للمريض إلى مباشرة وغير مباشرة.					
26.	مراكز التكلفة في المستشفى ليست محددة بالدقة المناسبة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.					
27.	ليس بالإمكان تقسيم الأنشطة المنتجة للخدمات الصحية في المستشفى إلى ما يضيف منها منفعة للمريض ومن منها لا يضيف له منفعة.					
28.	عدم اشراك موظفي المستشفى المعنيين على اختلاف مستوياتهم الادارية في رسم سياسة تسعير الخدمات يحول دون تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة.					
29.	مستوى رواتب الطاقم المالي بالمستشفى يحول دون تطبيق نظام (ABC) لما يحتاجه من وقت واستثمار في العمل.					
30.	عدم وجود دورات متخصصة في استخدام نظام محاسبة تكاليف الأنشطة تحول دون معرفة فائدته الحقيقية وبالتالي عدم تطبيقه.					

الملحق (2) أسماء محكمي الإستبانة

الجامعة	المحكم
جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا	الاستاذ الدكتور محمد مطر
الجامعة الأردنية	الدكتور منيف قطيشات

الملحق (3) النتائج الإحصائية

نتائج اختبار الثبات بطريقة كرونباخ ألفا

Reliability

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.819	30

الفرضية الأولى: لا يساهم نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في تمكين المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان على تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	sumone ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: VAR00001

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.516 ^a	.266	.231	.99900

a. Predictors: (Constant), sumone

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.005	1	.005	7.617	.012 ^a
	Residual	22.639	57	.397		
	Total	22.644	58			

a. Predictors: (Constant), sumone

b. Dependent Variable: VAR00001

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.891	.286		6.619	.000
	sumone	11.753	4.259	.516	2.760	.012

a. Dependent Variable: VAR00001

الفرضية الثانية: لا تتوفر لدى المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة العاصمة عمان البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات الصحية

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	sumtwo ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: VAR00002

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.314 ^a	.098	.083	.93140

a. Predictors: (Constant), sumtwo

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	5.400	1	5.400	6.224	.016 ^a
	Residual	49.448	57	.868		
	Total	54.847	58			

a. Predictors: (Constant), sumtwo

b. Dependent Variable: VAR00002

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.798	.871		2.065	.043
	sumtwo	.558	.224	.314	2.495	.016

a. Dependent Variable: VAR00002

الفرضية الثالثة: لا توجد معوقات لدى المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

Variables Entered/Removed^b

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	sumthree ^a	.	Enter

a. All requested variables entered.

b. Dependent Variable: VAR00004

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.424 ^a	.180	.165	1.32975

a. Predictors: (Constant), sumthree

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	22.058	1	22.058	12.475	.001 ^a
	Residual	100.790	57	1.768		
	Total	122.847	58			

a. Predictors: (Constant), sumthree

b. Dependent Variable: VAR00004

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	.922	.627		1.470	.147
	sumthree	.709	.201	.424	3.532	.001

a. Dependent Variable: VAR00004

الفرضية الرابعة: لا يوجد إختلاف ذي دلالة إحصائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان تبعاً لإختلاف نوع الملكية.

Oneway

Descriptives

sumtotal

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
2.00	36	3.6512	.33508	.05585	3.5379	3.7646	2.89	4.26
3.00	6	3.7469	.36169	.14766	3.3673	4.1265	3.33	4.22
4.00	15	3.6889	.50158	.12951	3.4111	3.9667	2.70	4.26
Total	57	3.6712	.38171	.05056	3.5699	3.7725	2.70	4.26

ANOVA

sumtotal

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.053	2	.027	.178	.837
Within Groups	8.106	54	.150		
Total	8.159	56			