

## دور أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في تحسين أرباح المستشفيات

### - دراسة تطبيقية -

الدكتورة/ ماجدة متولي محمد  
المدرس بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة- جامعة عين شمس

### القسم الأول

### الإطار العام للبحث

#### أولاً: مشكلة البحث:

يمثل تطوير عملية الرقابة وتخفيض التكاليف أحد أهم القضايا المعاصرة التي تستحوذ على اهتمام الفكر الإداري والمحاسبي في ظل التغيرات الملحوظة والمتلاحقة في خصائص بيئة الأعمال المعاصرة الإقتصادية المحلية والعالمية (زعر، ٢٠١٣). وقد أصبح التركيز على الرؤية الإستراتيجية لإدارة التكلفة أمراً لا مناص منه، وذلك لتحقيق الميزة التنافسية على المدى الطويل، حيث تركز التقارير المالية فقط على النتائج المالية في الأجل القصير، وبالتالي أصبح النموذج التقليدي لمحاسبة التكاليف غير قادر على توفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار أو يوفر معلومات مشوهة أو مضللة تؤدي لاتخاذ قرارات يترتب عليها نتائج سلبية، وأدى ذلك إلى ظهور مدخل إدارة التكلفة والذي يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات. وأصبح مصطلح الإستراتيجية يطلق على إدارة التكلفة، وهي صفة تطلق على الإدارة وليس على التكلفة، لتصبح إدارة التكلفة الإستراتيجية (البشتاوي وجريه، ٢٠١٥). وكننتيجة للتطور في قطاع الخدمات الصحية، وأن المستشفيات تعتبر جزءاً مهماً من البنية التحتية في جميع دول العالم نظراً للدور الإنساني الذي تقوم به من حيث تقديم خدمات الرعاية الصحية لجميع فئات المجتمع، فلا بد لهذا النوع من المنشآت أن يتمتع بدرجة عالية من الاستقرار المالي يضمن استمراريته، ونظراً لكون نظام محاسبة التكاليف يعتبر جزءاً مهماً من النظام المالي وأداة للرقابة سواء من حيث الكفاءة في استخدام الموارد المتاحة أو من حيث ضمان هامش معقول من الربحية لضمان استمرارية العمل داخل المستشفى دون معوقات، وإن نجاح المستشفى يقاس إلى حد كبير بما يحققه من أرباح وذلك عن طريق تخفيض تكاليف تقديم الخدمة، حيث لا يتأتى ذلك إلا من خلال اتباع وسائل

علمية دقيقة لتحديد الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة للخدمة المقدمة وبالتالي تجنبها وعدم هدر الموارد عليها، وإذا ما أرادت المستشفى تعظيم أرباحها والحفاظ على استمراريته ومستوى خدماتها عالية الجودة، أصبح لزاماً على إدارة المستشفى أن تبحث عن السبل والوسائل المناسبة لتخفيض تكلفة الخدمات الصحية المقدمة، مع الحفاظ على عنصر الجودة. ولعل من أفضل المداخل لتحقيق هذا الهدف هو أن تسعى إدارة المستشفى لتخفيض التكاليف غير المباشرة للخدمات الصحية (أبومغلي، ٢٠٠٨). ومن العوامل الواجب مراعاتها في نظام التكاليف المطبق في المستشفيات بصفة خاصة، أن يكون هناك عائد من تطبيق هذا النظام، والذي يتمثل في زيادة العائد على الاستثمار، وتوفير في التكاليف الجارية، أو تجنب بعض أنواع التكاليف غير الضرورية، أي أن المنفعة تفوق التكلفة (درغام وشقفة، ٢٠٠٨).

وتأتي أهمية هذا البحث في محاولة للوصول إلى استكشاف الدور الذي يمكن أن تقوم به أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية المقدمة، ومن ثم تحسين الأرباح لإحدى المستشفيات بجمهورية مصر العربية. ومن ثم يمكن تحديد الجوانب المتعلقة بمشكلة البحث من خلال صياغة التساؤلات التالية:

١- هل آلية العمل المطبقة والمفروضة من قبل إدارة المستشفى تمكّن من تطوير طرق لاحتساب التكلفة؟

٢- هل تطبق المستشفى أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية؟

٣- هل يوجد تأثير لتطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في تحسين أرباح المستشفى؟  
**ثانياً: أهداف البحث:**

تتمثل أهداف البحث في الآتي:

١- الوقوف على واقع تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في المستشفى.

٢- دراسة تأثير تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في تحسين أرباح المستشفى.

**ثالثاً: حدود البحث:**

يقتصر البحث على استكشاف الدور الذي يمكن أن تقوم به بعضاً من أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في تحسين الأرباح لإحدى المستشفيات وليس جميع الأدوات.

**رابعاً: فروض البحث:**

يتمثل الفرض الرئيسي للبحث في أنه "يؤدي تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية إلى تحسين الأرباح في المستشفى".

## الفروض الفرعية:

- ١- يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة إلى تحسين الأرباح في المستشفى.
- ٢- يؤدي تطبيق نظام التكلفة المستهدفة إلى تحسين الأرباح في المستشفى.
- ٣- يؤدي تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد إلى تحسين الأرباح في المستشفى.

## خامساً: منهج البحث:

### ١- الدراسة النظرية:

تتمثل الدراسة النظرية في عرض ما ورد بالدراسات العربية والأجنبية المرتبطة بموضوع البحث.

### ٢- الدراسة التطبيقية:

تهدف الدراسة التطبيقية إلى اختبار فروض البحث، وتتمثل في إجراء دراسة حالة على إحدى المستشفيات بجمهورية مصر العربية.

### سادساً: الدراسات السابقة:

#### ١- دراسة (الرفاعي، ٢٠١٢):

هدف الباحث من هذه الدراسة إلى بيان ما إذا كانت المستشفيات الخاصة الأردنية تدرك مزايا التكلفة المستهدفة كطريقة لإدارة تكاليفها، وإلى بيان ما إذا كانت تمتلك المقومات التي تساعد على تطبيق التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها، بالإضافة إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق التكلفة المستهدفة في التسعير. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتطوير استمارة استقصاء وتوزيعها على الموظفين المعنيين باتخاذ قرارات التسعير. ومن أهم النتائج التي توصل إليها أن إدارة المستشفيات تدرك وبدرجة متوسطة مزايا التكلفة المستهدفة كطريقة لإدارة تكاليفها، وأنها تمتلك شيئاً من المقومات اللازمة لتطبيق تلك الطريقة لتسعير خدماتها الطبية والعلاجية، وأن هناك معوقات في تلك المستشفيات تحول دون استخدام طريقة التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المقدمة. وقد أوصى الباحث بأن تقوم إدارات المستشفيات الخاصة الأردنية بمتابعة الطرق الحديثة في إدارة التكاليف.

#### ٢- دراسة (El-hwaity, 2013):

استهدفت هذه الدراسة بيان أهمية التكامل بين أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لتعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية، ودراسة إمكانية تطبيق هذا المنهج في الشركات الصناعية في قطاع غزة. مع الوقوف على المزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه، والمعوقات التي تحول دون تطبيقه. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام أسلوب استمارات الاستقصاء لجمع البيانات، وأسفرت الدراسة عن مجموعة من النتائج منها: إمكانية تطبيق المنهج وأهمية التطبيق مع وجود بعض المعوقات أهمها: عدم

وجود نظام تكاليفي فعّال في الشركات الصناعية، ويرجع السبب في عدم أخذ الشركات محل الدراسة بفكرة الربط والتكامل بين أدوات وأساليب إدارة التكلفة إلى عدم إمكانية تطبيق بعض الأساليب بشكل منهجي وكامل من ناحية، ولعدم دراية متخذي القرار في بعض تلك الشركات بالمنافع المتوقعة من تحقيق هذا التكامل من ناحية أخرى، وأوصت الدراسة بضرورة بذل الجهود لإعادة النظر في أنظمة التكاليف المطبقة في بعض الشركات الفلسطينية.

### ٣- دراسة (زعر، ٢٠١٣):

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء على مدى تطبيق شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين لمدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، ولإنجاز ذلك قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية، وقد تبين من نتائج الدراسة أن مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية يؤدي دوراً رئيسياً في الوحدات الاقتصادية بغض النظر عن نشاطها حيث يساعد على القيام بالعمليات الإدارية، وتعمل بشكل مستقل ومتوازن في ربط الأهداف الإستراتيجية طويلة الأجل بالأهداف قصيرة الأجل، وأن استخدام إدارة التكلفة الإستراتيجية في تقييم واتخاذ قرارات الإستثمار في ظل نظم تكنولوجيا المعلومات يدعم تطوير مراحل تقييم القرارات الإستثمارية، وأن شركات الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين تقوم بالإجراءات اللازمة لمحاولة تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية، ولكن بشكل مبسط وبدون اتباع خطوات منهجية ومنظمة لاتباع الأدوات الإستراتيجية لإدارة التكلفة. وقد قدم الباحث مجموعة من التوصيات والإقتراحات منها: الإهتمام بالتحليل الإستراتيجي للتكاليف واستخدام أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية وذلك لتخفيض التكاليف وتحسين المركز التنافسي للشركة، وضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم الإدارة الإستراتيجية للتكلفة القائم على خطوات منهجية واضحة بين شركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين حتى يمكنها من مواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال المعاصرة.

### ٤- دراسة (نوري وجمعة، ٢٠١٤):

تناول هذا البحث المفاهيم الأساسية لإدارة التكلفة الإستراتيجية (التكلفة والتكلفة الإستراتيجية وتطبيقات إدارة التكلفة وعملية اتخاذ القرار وتحميل التكلفة الإستراتيجية وإستراتيجية التكلفة الأقل)، فضلاً عن أهم تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية (نظم المحاسبة المستندة على النشاط والإدارة المستندة على النشاط ونظام تحديد تكلفة دورة حياة المنتج ونظام تحديد التكلفة المستهدفة وتحميل سلسلة القيمة وعملية إعادة هندسة الأعمال ونظام الإنتاج في الوقت المحدد وإدارة الجودة الشاملة وبطاقة الأداء المتوازن ونظرية القيود)، وتوصل الباحثان إلى مجموعة استنتاجات أهمها: إن استخدام تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية لا يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكلفة فقط، وإنما يمتد أثرها ليشتمل على تحقيق باقي عوامل النجاح المتمثلة في الجودة، ورضا العميل،

الإبداع والتعلم، وانتهى البحث بمجموعة من التوصيات المناسبة منها: إمكانية تبني نتائج البحث وتطبيقها عملياً في المنظمات عامة، والمنظمات العراقية خاصة، ولاسيما الإنتاجية منها، فضلاً عن الخدمة.

#### ٥- دراسة (البشتاوي وجريه، ٢٠١٥):

هدفت الدراسة إلى بيان أهمية تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم استمارة استقصاء، تم توزيعها على مديري الإدارات المالية والإنتاج والمبيعات لكل شركة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن الإدارة الإستراتيجية للتكاليف بأساليبها المتعددة تؤدي دوراً مهماً في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الإستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وأن الشركات الصناعية تطبق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات الميزة التنافسية بنسب متفاوتة ما بين متوسطة وضعيفة. وقد قدم الباحثان مجموعة من الإقتراحات والتوصيات منها: أن هناك إمكانية لتطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في هذه الشركات وذلك لوجود مقومات أساسية منها: توافر المهارات الأساسية لاستخدام تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية ووجود برامج تدريبية متخصصة لتأهيل وتدريب العاملين، ولكن في المقابل أظهرت الدراسة أن هناك بعض الصعوبات المتعلقة بالتطبيق كارتفاع التكلفة لإعداد وتأهيل المحاسبين الإداريين، وعجز النظام المحاسبي المستخدم عن تقديم بيانات تتعلق بأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية.

#### ٦- دراسة (بن سعيد ونجيب، ٢٠١٥):

هدف الباحثان من خلال البحث إلى إبراز العلاقة القائمة بين التكاليف المستهدفة وتحديد سعر المنتج، التعريف بالأساليب المختلفة لحساب التكاليف، والتوصل إلى مجموعة من المقترحات التي يمكن أن تفعل دور التكاليف المستهدفة في تحديد سعر المنتج، وقد قاما باختبار صحة فرضيات البحث كما يلي:

-إختبار الفرضية الأولى: أن التكلفة المستهدفة تهدف لتخفيض تكلفة المنتج قبل عملية الإنتاج. تم إثبات أن التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المرحلة التالية لها.

-إختبار الفرضية الثانية: أنه توجد علاقة مباشرة بين التكلفة المستهدفة وسعر المنتج. تم إثبات أن التكلفة المستهدفة هي طريقة للتسعير وأداة لتخطيط الربحية.

-إختبار الفرضية الثالثة: أسلوب التكلفة المستهدفة له دور هام في تحديد سعر المنتج. تم إثبات صحة هذه الفرضية حيث تعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة لتسعير المنتجات في الأسواق التي تتميز بدرجة عالية في المنافسة، حيث تسمح بزيادة فرص واحتمالات نجاح المنتج قبل إنتاجه على خلاف الأساليب التقليدية.

٧- دراسة (عبد الله ومنصور، ٢٠١٥):

استهدفت الدراسة قياس تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط في الشركة السودانية للتوليد الحراري كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية، ولقد اعتمد البحث على المنهج الإستنباطي للوقوف على أنماط المشاكل المرتبطة بموضوع البحث، ثم المنهج الإستقرائي للوقوف على المشاكل المرتبطة بقياس تكلفة إنتاج الكهرباء، بالإضافة إلى دراسة الحالة. ولقد توصل الباحثان إلى عدد من النتائج منها: أن الشركة تستخدم الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف التي لا توفر قياسات دقيقة لتحديد تكلفة إنتاج الطاقة الكهربائية، إضافة إلى ذلك إن تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط بالشركة يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة، ومن أهم التوصيات التي قدمها الباحثان أن تتبنى الشركة الأساليب الحديثة في قياس التكاليف ومنها التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط وذلك بغرض التوصل إلى تكلفة دقيقة للوحدة المنتجة.

٨- دراسة (Sulanjaku & Shingjergji, 2015):

تمثل الهدف من هذا البحث في دراسة استخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في الشركات الألبانية. ووجد أن إدارة التكلفة الإستراتيجية هو مفهوم مألوف في ألبانيا وأدواتها يتم تكييفها نسبياً بنجاح من قبل السوق الألبانية، ووفقاً للمستجيبين تمثلت أكثر الأدوات استخداماً من قبل شركات التصنيع الألبانية في: Benchmarking بمتوسط ٢,٧، Strategic Pricing بمتوسط ٢,٤، Customer Accounting و Target Costin بمتوسط ١,٨. والسبب وراء ذلك كان هذا الاختيار من الأدوات يرتبط في المقام الأول بتكاليف التنفيذ واستخدام المعلومات غير المالية، وليس العوامل الدافعة للتكلفة عاملاً مهماً للغاية في تحديد سعر المنتج. أشارت النتائج إلى أن الأعمال الألبانية في السنوات الأخيرة اعتمدت بنجاح على التغييرات الإقتصادية والتكنولوجية الجديدة من خلال اعتماد أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لتحسين ميزتها التنافسية في السوق.

٩- دراسة (ذيب وشوقي، ٢٠١٦):

تمثل الهدف الرئيسي من هذه الدراسة في البحث عن كيفية تطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسة الصحية العمومية بالجزائر، وإظهار الفروق الناتجة

عن تطبيق هذه الأنظمة مقارنة بالطرق التقليدية. استندت الدراسة بالدرجة الأولى على المنهج الوصفي التحليلي بهدف الفهم والتمعن في العناصر المكونة للموضوع وللكشف عن ما يتعلق بجوانب الدراسة، كما تم الاعتماد على المنهج الإستنباطي لدراسة إمكانية استخدام تكاليف الأنشطة لتوفير البيانات اللازمة لمعالجة قصور الأنظمة التقليدية واستنباط أوجه التطوير الممكنة لتحديد وترشيد تكلفة الخدمات الصحية، إضافة إلى الإعتماد على منهج المقارنة وذلك من خلال مقارنة مخرجات كل من طريقة الأقسام المتجانسة ونظامي التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ونظام التسيير على أساس الأنشطة ABM. وتبين من الدراسة التطبيقية أن تطبيق هذين النظامين قد ساهما بشكل واضح في تحديد التكلفة النهائية بأكثر دقة وتفصيل مقارنة مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة، ومن ثم يمكن القول بأن هذين النظامين يمكن أن يكونا بديلين فعالين عن الأنظمة التقليدية في ترشيد والتحديد الدقيق للتكلفة.

١٠- دراسة (عريوة وسعدوني، ٢٠١٦):

هدف الباحثان من هذه الدراسة إلى التعريف بأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ودوره في تحديد وقياس تكاليف الوحدات والخدمات المنتجة في القطاع الصحي العمومي وذلك من خلال التوزيع العادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة مما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية الناجحة، وحاجة هذا القطاع إلى اتخاذ القرارات الإدارية السليمة التي من شأنها توفير الإستخدام الأمثل لموارده، مع المحافظة في الوقت نفسه على الدور الإجتماعي والخدمي المنوط إليه. ومحاولة اقتراح نموذج خاص بتطبيق هذا النظام على القطاع العمومي الصحي بدلاً من نظام التكاليف الكلاسيكي. وتوصل الباحثان إلى عدة نتائج من أهمها:

١- فشل الأنظمة التقليدية للتكاليف في تحديد العلاقة بين السبب متمثل في النشاط والنتيجة متمثلة في التكلفة.

٢- تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة.

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

## ١١- دراسة (Henri et al., 2016):

بناءً على مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية، وفي سياق التكاليف البيئية بحثت هذه الدراسة على وجه التحديد الروابط بين تتبع التكاليف البيئية (إدارة التكاليف التنفيذية)، تنفيذ المبادرات البيئية (إدارة التكاليف الهيكلية)، والأداء المالي من خلال الإجابة على تساؤلات البحث الرئيسية:

الأول: إلى أي مدى تؤثر إدارة التكلفة التنفيذية والهيكلية على الأداء المالي؟

الثاني: إلى أي مدى تتوسط إدارة التكاليف الهيكلية في الربط بين إدارة التكاليف التنفيذية والأداء المالي؟. بناءً على عينة من ٣١٩ شركة تصنيع، أشارت النتائج إلى الآتي:

- ١- يُعد تتبع التكاليف البيئية أحد أهم أدوات إدارة التكلفة التنفيذية التي تساعد على التوفيق بين موارد الشركة وهيكل التكاليف المرتبطة بها مع التكتيكات قصيرة الأجل من خلال تخفيض التكاليف.
- ٢- تتبع التكاليف البيئية يؤثر بشكل غير مباشر على الأداء المالي من خلال تنفيذ المبادرات البيئية. لذلك تعمل إدارة التكلفة التنفيذية والهيكلية معًا للتأثير على الأداء المالي.
- ٣- من الناحية التجريبية، أشارت النتائج إلى وجود ارتباط إيجابي وهام بين تتبع التكاليف البيئية والأداء المالي، ووجود ارتباط إيجابي وهام بين تنفيذ المبادرات البيئية والأداء المالي.

١٢- دراسة (مفتي، ٢٠١٦):

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد المداخل المستخدمة في تحديد تكلفة وتسعير خدمات الرعاية الصحية ببعض مستشفيات القطاع الخاص الهادفة للربح بالمملكة العربية السعودية، وتحديد ما إذا كانت هذه المستشفيات تطبق مدخل محاسبي محدد عند حساب تكلفة خدمات الرعاية الصحية التي تقدمها للمرضى، وما إذا كانت تطبق المداخل الحديثة لتحديد التكلفة وتسعير خدمات الرعاية الصحية أم لا، ولتحقيق هدف الدراسة تم صياغة عددًا من الأسئلة حول مداخل حساب التكلفة المستخدمة في تلك المستشفيات وعن الذي تفتقده المنظومة الصحية بالمملكة لتتمكن من تحقيق أداء أفضل على المستوى الإداري والخدمي، وتم عقد لقاءات مباشرة مع المسؤولين الإداريين أو الماليين بتلك المستشفيات، وقد أوضحت نتائج الدراسة أن مستشفيات المملكة بوجه عام لا تزال تطبق مداخل تقليدية لحساب التكلفة تعتمد على تحديد تكلفة الخدمة الصحية، ثم يضاف إليها هامش ربح معتدل يخضع لسعر السوق التنافسي ويتناسب مع سعر الخدمة المقدمة في الأعوام السابقة، وهو ما يعني غياب المناهج الحديثة مثل مدخل التكلفة المستهدفة. وقد أوصت الدراسة بعقد المزيد من الدراسات المستفيضة عن طرق تقييم الأداء والتي تُعد أحد المداخل العلمية لتحسين طرق حساب التكلفة وتسعير الخدمات الصحية، كما أوصت بالسعي الجاد لتطبيق نظم حديثة لتسعير خدمات الرعاية الصحية تحافظ على جودة الأداء من جهة، وتخفيض التكلفة وتحقق الربح وتحافظ على الوضع التنافسي من جهة أخرى.



### ١٣- دراسة (لكموته وآخرون، ٢٠١٨):

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية خاصة في المؤسسات الصحية العمومية، وذلك من خلال التعرف على محاسبة التكاليف بصفة عامة ومحاسبة التكاليف الصحية بصفة خاصة، بالإضافة إلى طرق ووسائل مراقبة هذه التكاليف وتطبيقها في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالطالب العربي. حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في تقديم مختلف المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف والمنهج التاريخي في التطورات في التسعيرة داخل المؤسسات الصحية، كما تم الإعتداد على المنهج التحليلي في الدراسة التطبيقية التي تناولت عينة من المؤسسات الصحية العمومية في الجزائر وهي المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالطالب العربي، وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية هي طريقة معتمدة في المؤسسات الصحية الجزائرية، ولكنها مطبقة في المؤسسات الصحية الخاصة بطريقة فعالة أكثر مما عليه في المؤسسات الصحية العمومية، إلا أنه لا يزال هناك اعتماد على طرق تقليدية في حساب التكاليف الصحية.

### ١٤- دراسة (El-Haddad & Elewa, 2019):

استهدف البحث دراسة تأثير أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية على الأداء المالي لمشاريع الشراكة بين القطاعين العام والخاص Public-Private Partnership. استعرض الباحثان ٣١ دراسة لفحص تأثير أدوات التكلفة بما في ذلك أدوات التكلفة التقليدية وأدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية على جودة وربحية هذه المشاريع. أكدت الدراسات تأثير أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية على جودة وربحية مشاريع الشراكة. قام الباحثان بإدراج أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية الأكثر شيوعًا، كما هو موضح في الدراسات التي تمت مراجعتها، وتم إجراء تحليل لمحتوى البيانات، وقد أشارت النتائج إلى أن أسلوب المقارنة المعيارية ونظام التكاليف المبني على الأنشطة هي أكثر الأدوات المناسبة التي تشير إلى أهمية عالية لأنها تتجج في الحد من التكاليف، تحسين جودة المنتج، وتحسين ربحية مشاريع الشراكة بين القطاعين العام والخاص.

### ١٥- دراسة (حسن، ٢٠١٩):

استهدفت هذه الدراسة دعم القدرة التنافسية لمنظمات الخدمات الصحية من خلال استخدام أدوات إدارة التكلفة المستحدثة. وقد كان اتجاه الدراسة هو التركيز على محورين معًا هما تحسين جودة وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وذلك بالإستناد إلى أدوات إدارة التكلفة المستحدثة. ولتحقيق الأهداف قام الباحث بإرساء إطارًا محاسبيًا مقترحًا للتكامل بين منهجية ستة سيجما ونموذج قياس تكاليف الأنشطة الموجه بالوقت، ليوكل إليه مهمة التعرف على مصادر التباين بأداء أنشطة الخدمات الصحية

والعمل على استبعادها، وبالتالي تخفيض التكاليف المرتبطة بتلك المصادر. فضلاً عن تحديد الطاقة غير المستغلة واستبعادها، وبالتالي تخفيض التكاليف المرتبطة بها. وهو ما ينعكس في النهاية على زيادة جودة الأداء الخدمي وانخفاض تكلفته، وفي سبيل اختبار الفروض العلمية للبحث، فقد أجرى الباحث الدراسة التطبيقية المتمثلة بدراسة حالة على أحد الصروح الطبية الكبرى التابعة لأمانة المراكز الطبية المتخصصة بوزارة الصحة والسكان، وتحديدًا بقسم تحاليل الفيروسات به. وقد أسفرت نتائج الدراسة التطبيقية عن قبول الفرض الرئيسي للبحث والمتمثل في أنه "يؤدي التكامل بين منهجية ستة سيجما ونموذج قياس تكاليف الأنشطة الموجه بالوقت إلى دعم القدرة التنافسية في قطاع الخدمات الصحية".

### يخلص الباحث من عرض الدراسات السابقة لما يلي:

- ١- يُعد هذا البحث امتداداً وتطويراً للدراسات السابقة.
- ٢- ركز البعض من الدراسات السابقة على اتباع أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية بهدف تأثيرها على الأداء المالي أو تعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية، بينما يركز البحث الحالي على اتباع أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية بهدف تأثيرها على تحسين الأرباح.
- ٣- تركيز الدراسات السابقة على القطاع الصناعي بشكل أكبر من القطاع الخدمي، بينما سوف يركز البحث الحالي على القطاع الخدمي وبصفة خاصة المستشفيات.
- ٤- يركز البحث الحالي على واقع تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في إحدى المستشفيات العاملة بجمهورية مصر العربية.

### سابعاً: خطة البحث:

القسم الأول : الإطار العام للبحث.

القسم الثاني : أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية.

القسم الثالث : نظام محاسبة التكاليف في المستشفيات.

القسم الرابع : الدراسة التطبيقية.

- الخلاصة والنتائج والتوصيات.

- مراجع البحث.

## القسم الثاني

### أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية

تم التطرق من خلال القسم السابق إلى أهم الدراسات السابقة للبحث باللغة العربية واللغة الأجنبية والهدف منها وأهم النتائج التي توصلت إليها، وما قدمته من توصيات، وإبراز ما يميز البحث الحالي عنها، وسوف يتطرق الباحث في هذا القسم إلى التعرف على مفهوم وأهم أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية.

#### مقدمة:

تُعد الإدارة الإستراتيجية للتكلفة أحد المداخل المستحدثة في مجال التوجه الإستراتيجي الذي يقدم المعلومات التي تساعد الإدارة علي تحقيق زيادة في الأرباح وتدعيم المركز التنافسي في الأجل الطويل، وكذلك المعلومات التي تحتاج إليها إدارة الشركة في اتخاذ القرارات المناسبة لتدعيم العلاقة مع العملاء بجانب تخفيض التكاليف في ذات الوقت (زعر، ٢٠١٠)، وقد ظهر مدخل الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ليحول الإتجاه التقليدي لرقابة وإدارة التكلفة إلي إتجاه لإدارة التكلفة من منظور إستراتيجي يحقق للمنشأة ميزة تنافسية تكاليفية ويحقق لها البقاء والاستمرار في الأسواق من خلال تحديد أهداف المنشأة طويلة الأجل ووضع الإستراتيجيات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف في ظل بيئة المنافسة الشديدة والإمكانيات الداخلية للمنشأة، ثم تطبيق تلك الإستراتيجيات والرقابة عليها لضمان تنفيذها (صالح، ٢٠١٤). وسوف يتم تناول أحد الأمور التي يمكن أن تساعد الإدارة على تخفيض التكاليف والتي قد تؤدي إلى تحقيق زيادة في الأرباح، وهي إدارة التكلفة الإستراتيجية من حيث (مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية - أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية).

#### أولاً: مفهوم إدارة التكلفة الإستراتيجية: Strategic Cost Management Concept

توجد مجموعة من المفاهيم لإدارة التكلفة الإستراتيجية منها: أنها "اتخاذ قرار مدروس يهدف إلى مواءمة هيكل تكاليف الشركة مع إستراتيجيتها" (Henri et al., 2016)، وأنها عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة والتحكم فيها على مدار دورة حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول بالتكلفة إلى أدنى حد لها، مع التركيز أيضاً على تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بهدف تقديم منتجات (خدمات) بمواصفات وخصائص تلبي احتياجات العملاء، وتعكس لهم قيمة من وجهة نظرهم بهدف تحسين الوضع الإستراتيجي للمنشأة وإيجاد ميزة تنافسية باستخدام أدوات وأساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيها، وفي تعريف آخر إدارة التكلفة الإستراتيجية هي عبارة عن "مجموعة من الأساليب التي يمكن الاعتماد عليها، فهذه الأساليب يمكن أن تستخدم بمفردها لتدعيم هدف محدد أو تستخدم معاً لخدمة الأهداف العامة

وأنشطة الشركة، فمجموعة أساليب إدارة التكلفة التي تستخدم معاً لخدمة الأهداف العامة وأنشطة الشركة تسمى بنظام الإدارة الإستراتيجية للتكلفة (زعر، ٢٠١٠).

ثانياً: أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية:

### ١- نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Activity Based Costing (ABC):

بما أن أنظمة التكاليف التقليدية تعتمد في توزيع التكاليف الإجمالية على أسس قد تكون غير مدروسة مما يؤدي إلى تحميل المنتج النهائي بتكاليف غير مبررة أو مرتبطة به سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، فيرى العديد من المؤلفين والباحثين في مجال المحاسبة الإدارية أنه يمكن لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أن يساعد المنشأة في تقييم وتقنين التكاليف من خلال التخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة، ودراسة وتحليل الأنشطة التي تتطلب تكاليف إضافية لتحقيق قيمة مضافة، وتوجيه الإهتمام بها وبالتالي تعظيم الربحية (أبومغلي، ٢٠٠٨). ينص المبدأ الرئيسي لنظام التكاليف المبني على الأنشطة على أن الأنشطة تسبب التكاليف وللتحكم في التكاليف يجب التحكم في الأنشطة، ويُعد نظام ABC تقنية من تقنيات إدارة التكلفة، وتتبع أهميته من المنافع التي يحققها بسبب تقديمه معلومات عن تكلفة المنتج أو الخدمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات، كذلك يُعد مفيداً من ناحية الرقابة حتى عندما تكون تكلفة المنتج أو الخدمة كبيرة، حيث يتم رقبته من خلال الرقابة على العوامل التي تحرك العناصر الأكثر أهمية للتكلفة، فضلاً عن كونه أداة إدارية قيمة تفصح عن جميع النشاطات في المنشأة لكون تطبيقه يتطلب تقسيم المنشأة إلى عدد من الأنشطة لغرض حصر تكلفة كل نشاط بشكل سليم (زعر، ٢٠١٠، Archana Mohan، يوسف وعودة، ٢٠١٤).

### - نظام (ABC) في المستشفيات:

تُعد المستشفيات إحدى المنشآت الخدمية والتي احتلت جزءاً مهماً من الصناعات الرئيسية في العديد من بلدان العالم، حيث أصبح لها دور بارز في الحياة الاقتصادية، ولقد نشأت الحاجة إلى تطبيق نظام (ABC) في المستشفيات نتيجة عاملين أساسيين هما:

- ١- حدوث تغيرات كبيرة جداً خلال العقدين الماضيين من القرن العشرين في مجال البيئة التنافسية التي واجهت أكثر المنشآت الخدمية، وحرية وضع الأسعار، وتحديد تشكيلة المنتجات أو الخدمات المؤداة.
  - ٢- حاجة مديري المنشآت الخدمية إلى المعلومات لتحسين جودة وتوقيت وكفاءة الأنشطة التي ينجزونها، ولفهم الدقيق لتكلفة وريحية منتجاتهم وخدماتهم (درغام وشقفة، ٢٠٠٨).
- بموجب هذا النظام يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أسس دقيقة ومبرمجة وبشكل يكفل للمستشفى تحقيق ميزتين أساسيتين، الأولى تحقيق مبدأ العدالة في تخصيص تلك التكاليف على الأنشطة المنتجة للخدمات الصحية بموجب مسببات أو موجبات للتكاليف (Cost Drivers) تراعي

العلاقة السببية، والثانية والأهم تخفيض تلك التكاليف عن طريق إلغاء الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة (أبومغلي، ٢٠٠٨).

#### - تحديد الأنشطة في المستشفيات:

يمكن تقسيم الأنشطة المؤداة داخل المستشفى لتقديم الخدمات العلاجية إلى خمس مجموعات

رئيسية هي:

#### ١- الأنشطة على مستوى وحدة الخدمة Unit-Level Activities:

وهي الأنشطة المرتبطة بتقديم الخدمة العلاجية للمريض بشكل مباشر، ويتناسب حدوثها طردياً مع عدد المرضى، وتكاليف هذه الأنشطة تتضمن التكاليف المباشرة (المواد والعمل) وأي تكلفة يمكن تتبعها بسهولة مثل: أجور الأطباء والمرضى والأدوية،... الخ.

#### ٢- الأنشطة على مستوى الدفعة الخدمية (مجموعة من المرضى) Batch-Level Activities:

وهي الأنشطة المرتبطة بمجموعة من المرضى (مرضى العيون، مرضى القلب،... الخ) بغض النظر عن عدد المرضى بكل مجموعة (٥-٢٠ مريض مثلاً)، مثل: تهيئة غرفة التشخيص، وتهيئة غرفة العمليات، وفحص المرضى،... الخ، كل هذا يمثل مجتمعات تكلفة النشاط. وتعد تكلفة هذه الأنشطة مشتركة لجميع المرضى ضمن المجموعة الواحدة، وبناءً على ذلك فإن مسببات تكاليف هذه الأنشطة هي على التوالي: عدد مرات تهيئة غرفة التشخيص، عدد مرات تهيئة غرفة العمليات، زمن فحص المريض.

#### ٣- الأنشطة على مستوى الخدمة بشكل عام (أقسام التخصصات العلاجية): Service- Sustaining-Level Activities

وهي الأنشطة المرتبطة بقسم تخصصي معين، ولا يستفيد منها باقي الأقسام الأخرى، على سبيل المثال قسم القلب، تنتوع فيه الأنشطة، مثل: القسطرة، تركيب الشرايين، وعملية القلب المفتوح، ويتم تحميل هذه التكاليف على القسم المعني باستخدام مسببات تكلفة مناسبة مثل: زمن القسطرة، زمن تركيب الشرايين، وزمن العملية. كذلك قسم العيون تنتوع فيه الأنشطة العلاجية المقدمة، مثل: تصحيح النظر بالليزر، تركيب العدسات اللاصقة والشبكات، إزالة المياه الزرقاء، وتركيب القرنيات، ويتم تحميل هذه التكاليف على القسم المعني باستخدام مسببات تكلفة مناسبة، مثل: زمن عمليات التصحيح، عدد العدسات اللاصقة، وعدد القرنيات.

#### ٤- الأنشطة على مستوى العميل (مريض معين) Customer-Level Activities:

وهي الأنشطة المرتبطة باحتياجات مريض معين ولا يستفيد منها المرضى الآخرون مثل: عمليات التجميل مثل: تجميل الأنف، حيث إن كل عملية تجميل تخص مريضاً محدداً يختلف

عن مريض آخر، زراعة الشعر، وشفط الدهون،... الخ. ويتم تحميل هذه التكاليف على المريض باستخدام مسببات تكلفة مناسبة، مثل: حجم الأنف بالسنتيمترات، وعدد الشعر في السنتيمتر الواحد، وحجم الدهون المشفوفة كأساس لربط هذه التكاليف بالمريض.

٥- الأنشطة على مستوى المستشفى ككل Facility-Sustaining-Level Activities وهي الأنشطة اللازمة لدعم عمليات المستشفى ككل، وتوفير البنية التحتية الإدارية والفنية التي تجعل من عملية تقديم الخدمة العلاجية ممكنة، مثل: رواتب الإدارة، استهلاك المعدات، صيانة المعدات والآلات، التدفئة والإضاءة، العلاقات العامة، النظافة والأمن، البوفيه، وتجهيز التقارير. ولصعوبة تخصيص تكاليف هذه الأنشطة يتم معالجتها على أنها تكاليف عامة لجميع الخدمات العلاجية، وبالتالي يتم حسابها كمبلغ إجمالي من قائمة الدخل لجميع خطوط الخدمة كتكاليف فترة أو يتم تخصيصها بشكل عشوائي (درغام وشفقة، ٢٠٠٨). والجدول التالي يوضح الأنشطة الأساسية في المستشفيات (عريوة وسعدوني، ٢٠١٦):

جدول رقم (١)

الرقم	الأنشطة الأساسية في المستشفيات
١	الاستعدادات
٢	الأشعة
٣	مخابر التحاليل الطبية
٤	الجراحة العامة
٥	الإنعاش الطبي
٦	الطب الداخلي
٧	طب الأطفال
٨	طب الأمراض المعدية
٩	جراحة الأنف والأذن والحنجرة
١٠	طب العظام
١١	طب الأمراض الصدرية
١٢	التضميم والتجبير
١٣	طب الأسنان
١٤	الصيدلانية ومخزن الأدوية

## ٢- التكلفة المستهدفة (TC) Target Costing:

تعتبر التكاليف المستهدفة عن منهج منظم لتحديد التكلفة التي يجب على الشركة أن تقوم بتصنيع المنتج المقترح في حدودها لتقديم وظيفة معينة وبمستوى جودة محدد، ومن أجل المساعدة في توليد الربحية المرجوة خلال دورة حياة هذا المنتج وفي حدود سعر بيعه المتوقع، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة أداة مساندة لأغراض التخطيط وإدارة الأرباح بالإضافة إلى كونها في الأساس أسلوب لإدارة التكاليف (شاهين، ٢٠١٧).

أسلوب التكلفة المستهدفة من أساليب إدارة التكلفة الإستراتيجية الحديثة التي تمكن إدارة الشركة من تخفيض التكاليف بدءاً من مرحلة التخطيط للمنتج والتصميم وحتى تسليمه للمستهلكين، إلى جانب تحقيق الربحية للمنتجات بشكل تفوق تكاليفها (صالح، ٢٠١٤). أسلوب التكلفة المستهدفة هو الأداة التي تعتمد على السعر السائد في السوق في تحديد سعر البيع المستهدف، وتعتبره العامل المتحكم في خفض التكلفة من خلال التركيز على إدارة التكاليف في مرحلة التخطيط وتصميم المنتج، مع مراعاة العلاقة المباشرة بين الوضع التنافسي في السوق وأرباح الشركة وعملية إدارة التكاليف في الأجل الطويل، حيث أن هذا الأسلوب يأخذ في اعتباره ثلاثة متغيرات يتم استهدافها هي:

أ- سعر السوق المستهدف: وهو نقطة البداية، والذي يتم تحديده في ضوء الوضع التنافسي في السوق، وإشباع رغبات العملاء وقدرتهم على الدفع، واستراتيجية الوحدة الاقتصادية.

ب- هامش الربح المستهدف: والذي يتحدد وفقاً لعملية تخطيط الربحية، والذي يجب أن يأخذ في الاعتبار عدة أطراف ورغبتهم في تحقيق أعلى عائد ممكن للشركة، منها: المستثمرين وإدارة الشركة.

ج- التكلفة المستهدفة: وهي التكلفة المسموح بها، والتي يتم تحديدها بالفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، والتي لا يجب تجاوزها عند القيام بعملية الإنتاج (غنيمي، ٢٠١٤).

يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكاليف فهو يعمل على تخفيضها قبل حدوثها أي في مرحلة تصميم المنتج وذلك لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها، ووفقاً لهذا المدخل فإنه ينبغي أن تخضع التكاليف في كافة مراحل دورة حياة المنتج للتحميل والتقييم بدءاً من التخطيط الأولي للمنتج وحتى مرحلة ما بعد البيع، ويُعد مدخل التكلفة المستهدفة نظاماً متميزاً عن غيره من الأنظمة التكاليفية التقليدية، حيث كانت تلك الأنظمة تحدد تكلفة المنتج أولاً ثم تضيف هامش الربح المرغوب به للوصول إلى سعر البيع، جاء مدخل التكلفة المستهدفة ليقوم بعكس تلك الخطوات فانطلق من تحديد السعر الذي

يقبله السوق ثم طرح منه هامش الربح المطلوب تحقيقه للوصول للحد الأقصى للتكاليف المسموح بها لإنتاج ذلك المنتج (حمزات، ٢٠١٦).

أما عن نظام التكلفة المستهدفة في المستشفيات فقد أوضحت دراسة (الرفاعي، ٢٠١٢) أن المستشفيات الخاصة الأردنية تدرك بأن استخدام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف وبالتالي زيادة الأرباح التي تسعى إلى تحقيقها، وأن هناك منافسة محلية تستدعي تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وذلك إما البقاء على الأسعار السائدة في السوق الطبي أو تخفيض التكاليف وبالتالي تخفيض الأسعار للخدمة المقدمة وبنفس الجودة والنوعية، بحيث تلزم جميع الأقسام والإدارات بتخفيض التكاليف للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

### ٣- نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) Just In Time:

لا يقتصر نظام (JIT) فقط علي وظيفة الإنتاج بل يمكن استخدامه في مناطق وظيفية أو مجالات أخرى مثل الشراء والتوزيع، يعتمد هذا النظام علي توضيح نظام الإختناق ومشاكل الجودة والإمداد وغيرها من المشاكل، والعمل علي حلها، بحيث تؤدي إلي تخفيض وقت الإنتاج وتحسين القرارات الإنتاجية (المصري، ٢٠١٦). كما يؤدي تطبيق هذا النظام إلى تخفيض حجم المخزون، تحسين الجودة، تخفيض التكاليف، تقليل وقت الإنتظار، زيادة الإنتاجية، الإستخدام الأفضل للموارد البشرية، وزيادة التنوع في أشكال المنتجات (نوري وجمعة، ٢٠١٤).

أما عن نظام (JIT) في المستشفيات فقد أوضحت دراسة (LeBlanc et al., 2008) أن تعبئة الموارد العلاجية في الوقت المناسب أدى إلى تخفيض تكاليف الرعاية الصحية مع الاستمرار في تزويد المرضى بالرعاية المناسبة.

### ٤- إدارة الجودة الشاملة (TQM) Total Quality Management:

تعرف TQM بأنها فلسفة إدارية تشمل كافة أنشطة المنشأة تقوم بخلق ثقافة متميزة في الأداء تتضافر فيها جهود جميع العاملين وعلى كافة المستويات وفي جميع الوحدات والأقسام للقيام بالأعمال بشكل صحيح ومن المرة الأولى بالشكل الذي يلبي الحاجات والتوقعات الحالية والمستقبلية للعملاء والمجتمع ويحقق أهداف المنشأة وبأعلى درجة كفاءة ممكنة مع الاعتماد على تقييم العميل في معرفة مدى تحسن الأداء". ويُعد نظام إدارة الجودة الشاملة من أهم الأنظمة التي تسعى لجودة المنتج والمنشأة ككل، ويركز على الجودة من المنبع، وعلى الإنتاج الصحيح من المرة الأولى (حمزات، ٢٠١٦).

### ٥- بطاقة الأداء المتوازن (BSC) Balanced Scorecard:

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أحد الأساليب والتقنيات الإدارية الحديثة التي ساهمت في ضبط أداء المنشآت. وهي تُعد نظامًا إداريًا وخطة إستراتيجية لتقييم أنشطة وأداء المنشأة وفق رؤيتها



وإستراتيجيتها، يوازن هذا النظام ما بين الجوانب المالية ورضا العملاء، وفاعلية العمليات الداخلية، وجوانب التعلم والتطوير والإبداع في المنشأة سواء كانت ربحية أو غير ربحية، خدمية أو صناعية، حكومية أو غير حكومية، صغيرة أو كبيرة. تهدف بطاقة الأداء المتوازن إلى تحديد أهداف دورية سنوية مثلاً للمنشأة، بحيث لا يطغى جانب أو نشاط واحد على الجوانب أو الأنشطة الأخرى وتهيئة إطار عمل لترجمة الرؤية والرسالة إلى مفاهيم تنفيذية يمكن ربطها واتصالها بالخطط الإستراتيجية، مع توضيح خط ومسار الرؤية والرسالة لجميع العاملين في الشركة ليدعموا تنفيذها، كلٌ فيما يخصه. الدور الأكثر وضوحاً لبطاقة الأداء المتوازن هو "مكون بطاقة الأداء" على سبيل المثال لتسجيل وتوضيح عدد قليل من التقييم الرئيسي الذي يسمح للمديرين تقييم ما يجري في مجال تنظيمهم (الدويك، ٢٠١٤ ، Bilbas, 2018).

#### ٦- مدخل قياس التكلفة علي أساس الموصفات (ABC II) Attribute Based Costing:

تقنية التكلفة على أساس الموصفات تؤدي إلى تخفيض التكاليف من خلال الإستغلال الأمثل للطاقة المتاحة مع تحديد التوليفة المثلى من مستويات الإنجاز لكل صفة من موصفات المنتج. تُعد تقنية التكلفة على أساس الموصفات خطوة متقدمة عن تقنيتي التكلفة على أساس النشاط (ABC) والإدارة على أساس النشاط (ABM) وامتداداً لهما، حيث تعتبر من أحد المداخل لقياس التكلفة وتحديدها بدقة أكبر وتوفير معلومات تساهم في ترشيد اتخاذ القرارات، وتعتمد هذه التقنية على موصفات المنتج ويُعدّها محور اهتمامه ويتخذها أساساً لقياس وتحديد التكلفة، كما يستخدم مدخل العمليات لتحديد الأنشطة المرتبطة بالمنتجات أو العملاء باستخدام المنتج. وعليه يمكن تعريف تقنية التكلفة على أساس الموصفات على أنها تقنية جديدة يتم من خلالها تتبع عناصر التكاليف على أساس خصائص وموصفات المنتجات. أو قد تعرف على أنها تقنية لقياس تكاليف المنتج من خلال تحليله إلى موصفاته الأساسية وربط جميع الموارد المستنفذة بتلك الموصفات التي تُعد هدف التكلفة (سرور وآخرون، ٢٠١٩).

#### ٧- مدخل هندسة القيمة (VE) Value Engineering:

هندسة القيمة هي تقنية تتضمن تحديد بدائل جديدة لمنتج يصمم بتكلفة منخفضة. ويعرف بأنه تطبيق منهجي للتقنيات المعترف بها التي تحدد وظيفة المنتج أو الخدمة، وتحديد القيمة النقدية لتلك الوظيفة وتوفير الوظيفة اللازمة بأقل تكلفة إجمالية (Anayo, 2016). فهندسة القيمة تعتمد على التحليل الوظيفي لتحديد الوظائف الرئيسية والخصائص المميزة للمنتج ودراسة مكوناته وأجزائه، ومن ثم تقييم البدائل بما فيها تعديل المنتج أو استحداث منتجات بديلة، إذ تتم مقارنة تكلفة هذه البدائل مع ما يكون المستهلك مستعداً لدفعه مقابل هذه المنتجات (محمود، ٢٠١٩).

#### ٨- مدخل سلسلة القيمة (Value Chain (VC):

سلسلة القيمة هي المجموعة الكاملة من الأنشطة المطلوبة لتحقيق المنتج أو الخدمة من خلال مراحل الإنتاج الوسيطة، التسليم النهائي إلى المستهلكين، والتخلص النهائي بعد الاستخدام (Roko et al., 2016). إن سلسلة القيمة تعرض الكيفية التي يتحرك بها المنتج من مرحلة المواد الأولية إلى أن يصبح منتجاً نهائياً. لذلك تقسم المنظمة أعمالها إلى مجموعات من الأنشطة، وكل جزء من أنشطة القيمة يساهم في تحقيق القيمة الكلية المقدمة للعميل، وكذلك يساهم في جزء من الأرباح الكلية، لأن المفهوم الأساسي لسلسلة القيمة هو إضافة أكبر قيمة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة وقياس مقدار المساهمة في القيمة المقدمة والربح لكل جزء في السلسلة (نادية، ٢٠١٧).

#### ٩- مدخل الأداء المقارن (Benchmarking (BM):

يسعى مدخل الأداء المقارن للسيطرة على المقارنات بين أداء المنافسين في السوق من خلال دراسة وتحليل البيئة التنافسية مع الالتزام بمشروع القياس المتوازن والعمل على التعريف بشركاء القياس المتوازن وتجميع المعلومات وطرق المشاركة وصولاً إلى تحديد الإجراءات المتبعة لإجراء المقارنات بين المؤسسات، وذلك بتقييم مواطن الضعف والقوة في الأداء الحالي للشركة وتحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها الشركة أداء غير مرضي مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين، والعمل على دمج مقاييس الأداء المالية وغير المالية للمساعدة في تطوير الأداء وتحسينه في الأجل الطويل (العفيري، ٢٠١٠).

#### ١٠- نظرية القيود (Theory of constraints (TOC):

نظرية القيود أسلوب إداري منتظم يركز على الإدارة الفاعلة للقيود التي تعيق قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها المتمثلة في تعظيم القيمة الكلية المضافة، وتركز هذه النظرية على تحقيق كفاءة العمليات التشغيلية، فضلاً عن معالجة الإختناقات التي تقيد النظام التشغيلي. ولذلك فإن استخدام هذه النظرية يؤدي إلى زيادة الأرباح من خلال الرؤية للصورة الكبيرة عن كيفية إنجاز العمليات التشغيلية عن طريق تعظيم حجم تدفقات العمل، أو تخفيض حجم المخزون والقوى العاملة. تُعد نظرية القيود من التقنيات الإستراتيجية التي تساعد المؤسسات على تحسين أحد أهم عوامل النجاح الحرجة وهو وقت الدورة الإنتاجية، وكذلك تعمل هذه النظرية على مساعدة المؤسسات في تحديد وتقليص مواضع الإختناقات في عملية الإنتاج، وتساعد المدراء على التركيز على عامل السرعة، والذي يُعد أحد أهم عوامل النجاح في البيئة التنافسية الحالية، ويتضمن السرعة في إعداد المنتج، والسرعة في تسليمه، لغرض تحقيق توقعات العملاء في وقت أقصر بالمقارنة مع المنافسين (نوري وجمعة، ٢٠١٤).

## القسم الثالث

### نظام محاسبة التكاليف في المستشفيات

يمثل نظام التكاليف ركنًا أساسيًا في نظام المعلومات لنشاط المستشفيات، حيث يعتبر الوسيلة الأساسية لتوفير المعلومات المدعمة لعملية اتخاذ القرارات، وذلك من خلال توفير المعلومات التكاليفية عن عناصر المصروفات في المستشفى، وعرض بدائل النماذج والأساليب المساعدة في اتخاذ القرارات (محمد، ٢٠٢٠).

**أولاً: مقومات نظام المحاسبة عن التكاليف في نشاط المستشفيات:**

تتمثل مقومات نظام المحاسبة عن التكاليف في نشاط المستشفيات فيما يلي:

#### ١- تحديد مراكز التكلفة ووضع دليل خاص بها:

مركز التكلفة هو مركز نشاط أو مسئولية، وقد يكون مركز التكلفة جزءاً من قسم يعبر عن عملية أو آلة تقوم بعمل محدد داخل القسم، ويقصد بدليل مراكز التكلفة في نشاط المستشفيات المراكز التي يتم فيها تنفيذ عمليات متجانسة كالإقامة، أو العيادات الخارجية، أو التغذية والكافيتريا، أو الصيدلية.... الخ، ويكون إطار المسئولية عنها محدداً، ويشرف عليها موظف يتحمل المسئولية عن العمليات التي تنفذ فيها. وتتقسم مراكز التكاليف في نشاط المستشفيات إلى الآتي:

**أ- مراكز تكاليف رئيسية:** وتتضمن الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية في المستشفيات، والتي لها اتصال مباشر بالمرضى وغيرهم من العملاء، ومنها قسم الإقامة، قسم العيادات الخارجية، قسم التغذية والكافيتريا، وقسم الصيدلية.... الخ.

**ب- مراكز تكاليف مساعدة:** وتتضمن الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة في المستشفى، والتي ليس لها اتصال مباشر بالمرضى، ولكنها تعمل على معاونة الأقسام في القيام بالأنشطة العلاجية ومنها قسم التعقيم، قسم المغسلة، قسم المحلات التجارية، وقسم الترفيه.... الخ.

**ج- مراكز تكاليف عامة:** وتتضمن الأقسام الإدارية المعاونة للأقسام التشغيلية في المستشفى، ومنها قسم الحسابات العامة، قسم شئون الأفراد، قسم العلاقات العامة، قسم المشتريات، قسم الصيانة والإصلاحات وقسم المخازن.... الخ.

**د- مراكز تكاليف حكومية أو إفتراضية:** وتتأشأ بقصد حصر عناصر التكاليف قليلة الأهمية أو غير المنتظمة والتي لا يمكن نسبتها إلى مركز تكاليف معين. وخلق هذه المراكز الحكومية بقي المستشفى مشقة توزيع كل مصروف منها على حدة على مراكز النشاط، ويكفي أن يتم توزيع مجموعها على هذه المراكز (محمد، ٢٠٢٠).

## ٢- تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها:

وحدة التكلفة هي الوحدة التي يتم على أساسها تجميع التكاليف تمهيداً لقياس تكلفة إنتاج سلع أو خدمات معينة. ويلزم أن تتوفر علاقة السبب والنتيجة بين التكلفة والنشاط الذي يتسبب في حدوث التكلفة، وبصورة تجزم بأن أهم العوامل التي تؤثر في مقدار هذه التكاليف هي التقلبات أو التغيرات في حجم النشاط على أساس المقياس المختار. وتتمثل المقاييس العامة في ساعات العمل الإنساني، أو ساعات العمل الآلي، أو عدد المرضى أو العملاء ..... الخ (محمد، ٢٠٢٠).

والجدول التالي يوضح عناصر التكاليف ومسببات (موجهات) التكلفة في المستشفيات (عريوة وسعدوني، ٢٠١٦):

### جدول رقم (٢)

#### عناصر التكاليف وموجهات التكلفة في المستشفيات

الرقم	عناصر التكاليف	موجهات التكلفة
١	رواتب الإداريين والمحاسبين	عدد العاملين
٢	رواتب موظفي الإستعلامات والأمن	عدد المرضى
٣	تجهيزات إدارية ومكتبية	عدد العاملين
٤	رواتب عمال الخدمات	المساحة
٥	الهاتف والماء	عدد العاملين
٦	الوقود والكهرباء	المساحة
٧	صيانة الأبنية	المساحة
٨	صيانة أجهزة إدارية ومكتبية	عدد العاملين
٩	صيانة أجهزة التكييف	المساحة
١٠	صيانة أجهزة طبية	قيمة الأجهزة الطبية
١١	صيانة أثاث	قيمة الأثاث
١٢	تقادم الأجهزة الطبية	قيمة الأجهزة الطبية
١٣	تقادم أجهزة التكييف	المساحة
١٤	تقادم أجهزة إدارية ومكتبية	عدد العاملين
١٥	تقادم الأبنية	المساحة

والجدول التالي يوضح الأنشطة الأساسية في المستشفيات وموجهات تكلفتها  
(عريوة وسعدوني، ٢٠١٦):

جدول رقم (٣)

الرقم	الأنشطة الأساسية في المستشفيات	موجهات التكلفة
١	الاستجالات	عدد مرضى النشاط
٢	الأشعة	عدد الأشعة
٣	مخابر التحاليل الطبية	عدد الإختبارات
٤	الجراحة العامة	عدد مرضى النشاط
٥	الإنعاش الطبي	عدد مرضى النشاط
٦	الطب الداخلي	عدد مرضى النشاط
٧	طب الأطفال	عدد مرضى النشاط
٨	طب الأمراض المعدية	عدد مرضى النشاط
٩	جراحة الأنف والأذن والحنجرة	عدد مرضى النشاط
١٠	طب العظام	عدد مرضى النشاط
١١	طب الامراض الصدرية	عدد مرضى النشاط
١٢	التضמיד والتجبير	عدد المرضى
١٣	طب الأسنان	عدد مرضى النشاط
١٤	الصيدلية ومخزن الأدوية	عدد المرضى

ثانيًا: القواعد والمبادئ التي تشكل الإطار العام لمحاسبة التكاليف في نشاط المستشفيات:

تتمثل تلك القواعد والمبادئ في الإستحواذ على عناصر التكاليف، حيث تتمثل تكلفة الإستحواذ على عناصر التكاليف في جميع المبالغ والمطالبات النقدية، أو ما يعادلها للحصول على خدمة أو منفعة معينة لنشاط المستشفيات، واستخدام عناصر التكاليف فيتم استخدام عناصر التكاليف خلال فترة معينة، ثم تحميل عناصر التكاليف على الخدمة العلاجية المؤداة (محمد، ٢٠٢٠).

ثالثاً: أهداف محاسبة التكاليف في نشاط المستشفيات (محمد، ٢٠٢٠):

يقدم نشاط المستشفيات مجموعة متجانسة من الخدمات العلاجية ينبغي قياس تكلفتها، وتهدف محاسبة التكاليف عند استخدامها في نشاط المستشفيات إلى تحقيق العديد من الأهداف والوظائف يمكن تجميعها في ثلاث مجموعات رئيسية على النحو التالي:

١- **تحديد تكلفة نشاط المستشفى:** وذلك من خلال تحديد تكلفة الأقسام المختلفة، وتحديد تكلفة الأنشطة والعمليات والخدمات التي يؤديها المستشفى.

٢- **الرقابة وضبط عناصر التكاليف:** وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية لتكلفة نشاط المستشفى بالأرقام المخططة لها.

٣- **ترشيد القرارات الإدارية:** وذلك بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة التي تحتاجها إدارة المستشفى للقيام بالتخطيط لمصادر الأموال واستخداماتها وتخطيط ربحية المستشفى، وتقييم الأداء للتعرف على ربحية الأنشطة العلاجية المختلفة، واتخاذ القرارات في ضوء تقييم أداء نشاط المستشفى.

وهناك مجموعة من السمات والخصائص المميزة لنشاط المستشفيات، والتي تترك آثارها على تكاليف المستشفى فتجعل لها خصائص مميزة، ومن أهمها ما يلي:

١- معظم تكاليف نشاط المستشفيات من التكاليف الثابتة: فقيمة التكاليف الثابتة في المستشفيات مرتفعة نسبياً، كالمرتبات والأجور والتجهيزات والمباني.

٢- تغير حجم نشاط المستشفيات: نظراً لموسمية نشاط المستشفيات، فهناك تقلب في حجم العمليات، وحجم النشاط، سواء على مدار أيام الشهر، أو على مدار الفترة المحاسبية، فالأجور والمكافآت وتكلفة التجهيزات تمثل جزءاً كبيراً من مصروفات المستشفى، وهي مرتبطة مباشرة بحجم العمليات، وحجم نشاط المستشفيات.

٣- القدرة على التنبؤ: إمكانية التنبؤ بالتكاليف سهلة نسبياً في نشاط المستشفيات، فالمستشفى يمكنه التنبؤ مستقبلاً بفترات ارتفاع مستوى النشاط، حيث أن النشاط يرتبط عادة بمواسم معينة وأسباب معينة كدايات فصول السنة كالصيف والشتاء، وانتشار الأمراض المعدية وموسم الإجازات.

٤- إمكانية تتبع التكاليف: يمكن تتبع تكاليف المستشفيات إلى الأنشطة العلاجية المختلفة بسهولة نسبياً، إذ يمكن ربط تكاليف المستشفى بالأنشطة العلاجية المختلفة، وبذلك يمكن تحويل معظم بنود التكاليف غير المباشرة إلى تكاليف مباشرة بعد ربطها بمراكز التكلفة.

## القسم الرابع الدراسة التطبيقية

تناولت الدراسة التطبيقية دراسة حالة لإحدى المستشفيات بجمهورية مصر العربية، وتم خلالها إجراء مناقشات مع مدير إدارة التكاليف وبعض من العاملين بإدارة التكاليف فيما يتعلق بنظام التكاليف المطبق بالمستشفى، والخطوات التي يتم بها تحديد تكلفة الخدمات الصحية، وطرح عددًا من الأسئلة عن أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية والوقوف على واقع تطبيقها بالمستشفى، وتمثلت الأسئلة والنتائج في الآتي:

**السؤال الأول: ما هو نظام التكاليف المطبق في المستشفى؟**

أوضح المسئولون بالمستشفى أن نظام التكاليف المطبق هو الأخذ بنظام التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

**السؤال الثاني: ما هي الخطوات التي يتم بها تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفى؟**

حدد المسئولون تلك الخطوات في الآتي:

**الخطوة الأولى:** احتساب تكلفة المستلزمات المباشرة المقدمة في الخدمة.

**الخطوة الثانية:** احتساب نسبة استخدام الجهاز المقدم في الخدمة.

**الخطوة الثالثة:** احتساب نسبة التكاليف غير المباشرة.

**الخطوة الرابعة:** تحديد سعر الخدمة بناءً على ما تقدم من تكاليف مع احتساب هامش ربح.

أي أن واقع تسعير تكلفة الخدمة الصحية بالمستشفى يتطلب:

١- تحديد سعر التكلفة = مجمعات التكلفة المباشرة + مجمعات التكلفة غير المباشرة

٢- حساب تكلفة الخدمة الصحية = سعر التكلفة + هامش الربح

**السؤال الثالث: هل تطبق المستشفى نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) ؟**

أجاب المسئولون بأن المستشفى لا تقوم بتطبيق هذا النظام.

**السؤال الرابع: هل تطبق المستشفى مدخل التكلفة المستهدفة (TC) ؟**

أجاب المسئولون بأنه يتم التطبيق.

**السؤال الخامس: هل تطبق المستشفى نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) ؟**

أجاب المسئولون بأنه يتم العمل بنظام الإنتاج في الوقت المحدد.

وفيما يلي بعض الحالات العملية في المستشفى عن تحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة للمريض:

١- حالة رسم مخ بالفيديو لمدة ٦ ساعات:

المبلغ	البيان
٣٥٠	سعر الخدمة
٨٧,٥	أتعاب الأطباء
٢٧,٣	رسم استهلاك الجهاز للحالة الواحدة
٢٠,٧	مستلزمات طبية
١٢,٦	جل ten20
١,١	شاش
٣	معجون Nuprep
٢	بلاستر
٢	الكتروودز
٢٠	تكاليف غير مباشرة
١٠	خدمات غير مباشرة
١٦٥,٥	إجمالي التكاليف
١٨٤,٥	صافي الربح

٢- حالة رسم مخ بالفيديو لمدة ٢٤ ساعة:

المبلغ	البيان
٨٠٠	سعر الخدمة
٢٠٠	أتعاب الأطباء
١٠٨	رسم استهلاك الجهاز للحالة الواحدة
٢٠,٧	مستلزمات طبية
١٢,٦	جل ten20
١,١	شاش
٣	معجون Nuprep
٢	بلاستر
٢	الكتروودز
٢٠	تكاليف غير مباشرة



١٠	خدمات غير مباشرة
٣٥٨,٧	إجمالي التكاليف
٤٤١,٣	صافي الربح

سعر الجهاز = ٢٠٠٠٠ جنية.

استهلاك الجهاز للحالة الواحدة = (سعر الجهاز ÷ عدد أيام السنة ÷ العمر الافتراضي ÷ عدد الساعات)  
استهلاك الجهاز للحالة الواحدة = (٢٤ ÷ ٥ ÷ ٣٦٥ ٢٠٠٠٠ ÷) = ٤,٥ جنية.  
تم حساب أتعاب الاطباء على نسبة ٢٥٪ عن الحالة الواحدة من سعر الخدمة.

٣- حالة طربوش بورسليين كامل:

م	البيان	المبلغ
١	كيس الجנית	٢
٢	Rubber Baselight	١٠
٣	Rubber Baseheavy	٨
٤	Light Cartelage	٣٥
٥	تيوب مستهلك	١٨
٦	Brotemp	١٦
٧	خيطة بكرة لفتح اللثة	٥
٨	مستلزمات تعقيم	٥
٩	تخدير أمبول	٤
١٠	حقنة معدن	٢
١١	مستلزمات للمريض	٦
١٢	كبسولة للصق الطربوش المستديم	٥
١٣	تركيبات معمل	١٠٠
١٤	مسدس للأسنان	٢
١٥	رسم استخدام الجهاز	٥
١٦	الأجور والمرتببات	٤٠٠

٦٢٣	إجمالي الخدمة	١٧
٦٠٠	سعر الخدمة بالكراسة	١٨
(٢٣)	الفرق(-)	١٩

- أما عن الوقوف على واقع تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في المستشفى، ودورها في تحسين أرباح المستشفى فتمثلت النتائج في الآتي:
- أولاً: نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC):
- ١- لا تطبق المستشفى نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
  - ٢- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أنه يوجد في إدارة التكاليف بالمستشفى دليل خاص لمراكز التكلفة أو مجموعات للتكلفة Cost Pools مربوطة بالأنشطة التي تقدم الخدمات الصحية للمرضى.
  - ٣- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أنه قد يُمكن تطبيق نظام ABC المستشفى من تحديد تكاليفها بشكل دقيق.
  - ٤- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أنه قد يُمكن تطبيق نظام ABC المستشفى من وضع آلية تسعير لخدماتها المقدمة.
  - ٥- كان الرأي محايداً في قدرة نظام ABC على إعطاء معلومات مفصلة عن تكاليف الأنشطة داخل المستشفى.
  - ٦- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أنه يؤدي تطبيق نظام ABC إلى تعزيز قدرة المستشفى على تحديد تكلفة إجراء العمليات الجراحية.
  - ٧- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أنه يُمكن تطبيق نظام ABC من تحديد استخدام الموارد المتاحة وتعزيز فاعلية استخدامها.
  - ٨- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أنه يُمكن تطبيق نظام ABC من توفير معلومات تكاليفية أكثر دقة عن الخدمات الطبية المقدمة.
  - ٩- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن نظام ABC يعكس كافة الأنشطة المطلوبة لتقديم الخدمة العلاجية للمريض.
  - ١٠- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن المعلومات التكاليفية المتولدة من تطبيق نظام ABC تساعد إدارة المستشفى في قياس وتحسين كفاءة أداء أقسام المستشفى.
  - ١١- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن نظام ABC يساهم في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية بشكل يؤدي إلى تحسين الأرباح.

### ثانياً: مدخل التكلفة المستهدفة (TC):

- ١- تطبق المستشفى مدخل التكلفة المستهدفة TC في تسعير خدماتها الطبية.
- ٢- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن مدخل التكلفة المستهدفة TC يساهم في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية.
- ٣- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن مدخل التكلفة المستهدفة TC يوازن ما بين الجوانب المالية ورضا المرضى.
- ٤- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن مدخل التكلفة المستهدفة TC يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية وذلك بتخطيطه للربح المستهدف.
- ٥- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن مدخل التكلفة المستهدفة TC يوفر بيانات تكاليفية ملائمة لاتخاذ قرارات إدارية سليمة.

### ثالثاً: نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

- ١- تطبق المستشفى نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT.
- ٢- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT في استغلال الموارد العلاجية له القدرة على تخفيض تكاليف الرعاية الصحية.
- ٣- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT يؤدي إلى توفير واستلام الأدوية في المستشفى حسب الحاجة لها.
- ٤- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT يؤدي إلى تقليل وقت انتظار المرضى.
- ٥- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن استخدام نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT يؤدي إلى الإستخدام الأفضل للموارد البشرية بالمستشفى.

### رابعاً: (تحسين أرباح المستشفى):

- ١- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن المستشفى تنجح في تخفيض تكلفة الخدمة الصحية للمريض.
- ٢- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن آلية العمل المطبقة والمفروضة من قبل إدارة المستشفى تمكّن من تطوير طرق لاحتساب التكلفة.
- ٣- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية يؤدي إلى تخفيض التكاليف، والفائدة المحققة منها تؤدي إلى تحسين الأرباح.

## الخلاصة والنتائج والتوصيات:

تمثلت أهداف البحث في الآتي:

- 1- الوقوف على واقع تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في المستشفى.
  - 2- دراسة تأثير تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية في تحسين أرباح المستشفى.
- ولتحقيق الأهداف قام الباحث بتقسيم البحث إلى أربعة أقسام كما يلي:

### القسم الأول: الإطار العام للبحث:

اشتمل الإطار العام للبحث على كل من مشكلة البحث، أهداف البحث، حدود البحث، فروض البحث، منهج البحث، والدراسات السابقة، تناول فيها الباحث عرض لبعض الدراسات السابقة التي تناولت الموضوعات ذات العلاقة بموضوع البحث، وخلص إلى أن هذا البحث يُعد امتداداً وتطويراً للدراسات السابقة، وأن البعض من هذه الدراسات ركز على اتباع أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية بهدف تأثيرها على الأداء المالي أو تعظيم قيمة المنشأة وتدعيم المزايا التنافسية، كما اتضح تركيز الدراسات السابقة على القطاع الصناعي بشكل أكبر من القطاع الخدمي، بينما ركز البحث الحالي على القطاع الخدمي وبصفة خاصة المستشفيات، واتباع أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية بهدف تأثيرها على تحسين الأرباح فيها من خلال دراسة حالة إحدى المستشفيات العاملة بجمهورية مصر العربية.

### القسم الثاني: أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية:

تناول الباحث في هذا القسم دراسة إدارة التكلفة الإستراتيجية من حيث (المفهوم- الأدوات). حيث توجد مجموعة من المفاهيم لإدارة التكلفة الإستراتيجية منها: أنها "اتخاذ قرار مدروس يهدف إلى مواءمة هيكل تكاليف الشركة مع استراتيجيتها وتحسين أداء الإستراتيجية"، وأنها عملية يتم من خلالها تتبع التكلفة والتحكم فيها على مدار دورة حياة المنتج بجميع مراحلها للوصول بالتكلفة إلى أدنى حد لها، مع التركيز أيضاً على تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بهدف تقديم منتجات (خدمات) بمواصفات وخصائص تلبي احتياجات العملاء، وتعكس لهم قيمة من وجهة نظرهم بهدف تحسين الوضع الإستراتيجي للمنشأة وإيجاد ميزة تنافسية متواصلة باستخدام أدوات وأساليب فنية لتتبع التكلفة والتحكم فيها. أما عن الأدوات فيمكن تلخيصها في كل من نظام التكاليف المبني على الأنشطة، التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد، إدارة الجودة الشاملة، بطاقة الأداء المتوازن، مدخل قياس التكلفة علي أساس المواصفات، مدخل هندسة القيمة، مدخل سلسلة القيمة، مدخل الأداء المقارن، ونظرية القيود. واتضح أنه يمكن القول بأن استخدام أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية لا يؤدي فقط إلى تخفيض في التكلفة، وإنما يكون مفيداً من ناحية الرقابة حتى عندما تكون تكلفة المنتج أو الخدمة كبيرة، تخفيض وقت الإنتاج وتحسين القرارات الإنتاجية، جودة المنتج والمنشأة ككل، والتركيز على الجودة من

المنبع، وعلى الإنتاج الصحيح من المرة الأولى، التوازن ما بين الجوانب المالية ورضا العملاء، وفاعلية العمليات الداخلية، وجوانب التعلم والتطوير والإبداع في المنشأة سواء كانت ربحية أو غير ربحية، خدمية أو صناعية، تخفيض التكاليف من خلال الإستغلال الأمثل للطاقة المتاحة مع تحديد التوليفة المثلى من مستويات الإنجاز لكل صفة من مواصفات المنتج، تحديد بدائل جديدة لمنتج يصمم بتكلفة منخفضة، وإضافة أكبر قيمة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة وقياس مقدار المساهمة في القيمة المقدمة والربح لكل جزء في سلسلة القيمة، المساعدة في تحديد سعر البيع المستهدف، والتحكم في خفض التكلفة، تحديد المجالات الحرجة التي تظهر فيها الشركة أداءً غير مرضي مقارنة بالأداء المتميز لأفضل المنافسين، والعمل على دمج مقاييس الأداء المالية وغير المالية للمساعدة في تطوير الأداء وتحسينه في الأجل الطويل، وكذلك زيادة أرباح المؤسسات من خلال الرؤية للصورة الكبيرة عن كيفية إنجاز العمليات التشغيلية عن طريق تعظيم حجم تدفقات العمل، أو تخفيض حجم المخزون والقوى العاملة.

**القسم الثالث: نظام محاسبة التكاليف في المستشفيات:**

تناول فيه الباحث مقومات نظام المحاسبة عن التكاليف في نشاط المستشفيات، والتي تتمثل في كل من تحديد مراكز التكلفة ووضع دليل خاص بها. وتنقسم مراكز التكاليف في نشاط المستشفيات إلى مراكز تكاليف رئيسية، مراكز تكاليف مساعدة، مراكز تكاليف عامة، ومراكز تكاليف حكومية أو افتراضية، وتمثل المقوم الثاني في تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها. كما تناول الباحث في هذا القسم القواعد والمبادئ التي تشكل الإطار العام لمحاسبة التكاليف في نشاط المستشفيات، وتوضيح للأنشطة الأساسية في المستشفيات، عناصر التكاليف ومسببات (موجهات) التكلفة فيها، وانتهى القسم بمحاولة لتوضيح بعض من أهداف محاسبة التكاليف في نشاط المستشفيات مثل تحديد تكلفة نشاط المستشفيات، الرقابة وضبط عناصر التكاليف، وترشيد القرارات الإدارية.

**القسم الرابع: الدراسة التطبيقية:**

تناول فيه الباحث دراسة حالة لإحدى المستشفيات بجمهورية مصر العربية، وتم خلالها إجراء مناقشات مع مدير إدارة التكاليف وبعض من العاملين بإدارة التكاليف فيما يتعلق بنظام التكاليف المطبق بالمستشفى، والخطوات التي يتم بها تحديد تكلفة الخدمات الصحية، وطرح عددًا من الأسئلة عن أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية والوقوف على واقع تطبيقها بالمستشفى.

#### **النتائج:**

تمثلت النتائج في الآتي:

- 1- أوضح المسئولون بالمستشفى أن نظام التكاليف المطبق هو الأخذ بنظام التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

- ٢- واقع تسعير تكلفة الخدمة الصحية بالمستشفى يتطلب:
- تحديد سعر التكلفة = مجتمعات التكلفة المباشرة + مجتمعات التكلفة غير المباشرة
- حساب تكلفة الخدمة الصحية = سعر التكلفة + هامش الربح
- ٣- لا تقوم المستشفى بتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- ٤- تطبيق المستشفى مدخل التكلفة المستهدفة.
- ٥- يتم العمل في المستشفى بنظام الإنتاج في الوقت المحدد.
- ٦- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن آلية العمل المطبقة والمفروضة من قبل إدارة المستشفى تمكّن من تطوير طرق لاحتساب التكلفة.
- ٧- الموافقة بنسبة ١٠٠٪ على أن تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية يؤدي إلى تخفيض التكاليف، والفائدة المحققة منها تؤدي إلى تحسين الأرباح.
- ٨- الفشل في رفض الأول للبحث والذي ينص على أنه "يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة إلى تحسين الأرباح في المستشفى".
- ٩- الفشل في رفض الثاني للبحث والذي ينص على أنه "يؤدي تطبيق نظام التكلفة المستهدفة إلى تحسين الأرباح في المستشفى".
- ١٠- الفشل في رفض الثالث للبحث والذي ينص على أنه "يؤدي تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد إلى تحسين الأرباح في المستشفى".

#### التوصيات:

- في ضوء نتائج الدراسة التطبيقية، فإن الباحث يقدم التوصيات التالية:
- ١- ضرورة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفى لما له من مزايا تؤدي لتحسين الأرباح فيها.
  - ٢- ضرورة توفير المتطلبات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في أقسام المستشفى.
  - ٣- أهمية العلم بأحدث الطرق لإدارة التكاليف بالمستشفى من خلال إجراء دورات تدريبية وعقد ورش عمل للعاملين بإدارة التكاليف بالمستشفى وللمسؤولين عن تحديد أسعار الخدمات الطبية.
  - ٤- دراسة معوقات تطبيق الأدوات الحديثة لإدارة التكلفة وبحث طرق مواجهتها.

## مراجع البحث

### أولاً: المراجع العربية:

أبوغلي، أشرف عزمي مسعود.(٢٠٠٨). أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية: دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان. رسالة ماجستير، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشارقة الأوسط للدراسات العليا، ١-١٢٦.

البشتاوي، سليمان حسين وجريه، طلال سليمان.(٢٠١٥). أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. مجلة العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، ٤٢(١)، ١٨١-٢٠١.

الدويك، مصعب محمد زهير وقلالوة، سامر.(٢٠١٤). مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تخفيض التكاليف في البنوك التجارية الأردنية. <https://hrdiscussion.com/hr107268.html>

الرفاعي، أحمد محمد أحمد.(٢٠١٢). مدى استخدام التكلفة المستهدفة في المستشفيات الخاصة الأردنية: دراسة ميدانية. رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، ١-١٢٢.

الغفيري، فؤاد أحمد محمد.(٢٠١٠). مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية تحت شعار: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين. كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، ١-٢٧.

المصري، نضال.(٢٠١٦). تقويم مقومات تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد(JIT)(دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة). مجلة جامعة النجاح للأبحاث(العلوم الإنسانية)، ٣٠(٥)، جامعة القدس المفتوحة، غزة، ١٠٧٣-١١١٠.

بن سعيد، هناء ونجيب، دبابش محمد.(٢٠١٥). دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل - ENICAB - بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر - بسكرة، الجزائر، ١-٩٦.

حسن، أماني محمود موسى.(٢٠١٩). إطار مقترح لاستخدام أدوات إدارة التكلفة المستهدفة لأغراض دعم القدرة التنافسية- دراسة تطبيقية في قطاع الخدمات الصحية.رسالة دكتوراة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، جمهورية مصر العربية، ١-٣٠٧.

حمزات، سناء مصلح.(٢٠١٦). أثر تطبيق نظام الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة- دراسة تطبيقية في منشأة صناعية طبية.رسالة ماجستير، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، الجمهورية العربية السورية، ١-١٣٤.

درغام، ماهر موسى وشقفة، خليل إبراهيم.(٢٠٠٨). حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقاً لنظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي). مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، ١٠ (A-١)، ١٠٧-١٥٠.

ذيب، خديجة وشوقي، جباري.(٢٠١٦). الطرق الحديثة لمحاكاة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية (دراسة حالة المستشفى العمومي سليمان عميرات -عين مليلة). رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، الجزائر، ١-١٨٥.

زعرى، حمدي شحدة.(٢٠١٣). مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين: دراسة ميدانية. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الإقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، ٢١ (١)، ٢٩-٧٨.

زعرى، حمدي شحدة. <http://site.iugaza.edu.ps/hzourb/files/2010>

سرور، منال جبار، علي، ميعاد حميد وسلمان، مهدي عبد الرحمن.(٢٠١٩). دور تقنية التكلفة على أساس المواصفات في تحقيق الميزة التنافسية لمواجهة آثار العولمة- التطبيق في شركة الأصباغ الحديثة. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والإقتصادية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة المثنى، ٢٢٦-٢٣٦.



شاهين، محمد أحمد محمد.(٢٠١٧). نحو إطار مفاهيمي مقترح للإدارة المتكاملة للتكاليف (المفهوم، الأهداف، الأدوات). *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس،* ٢١(١)، ٣٦٣-٤٥٣.

صالح، صباح فوزي.(٢٠١٤). الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة- دراسة ميدانية.رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، ١-١٧٣.

عبد الله، خالد محمد أحمد ومنصور، فتح الرحمن الحسن.(٢٠١٥). التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة(TC) والتكلفة وفقاً للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء (دراسة حالة: الشركة السودانية للتوليد الحراري). *مجلة العلوم الإقتصادية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا،* ١٦(١)، ٢١٧-٢٣٤.

عريوة، محاد وسعدوني، فاتن. (٢٠١٦). تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في القطاع الصحي العمومي، تصميم نظري لنموذج (ABC) في المستشفيات، *مجلة الدراسات الإقتصادية المعاصرة، العدد ٢، ٩٢-١٠٦.* dspace.univ-msila.dz

غنيمي، سامي محمد أحمد.(٢٠١٤). مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية- دراسة تحليلية. *مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق،* (١)، يناير، ١-٥٠.

لكموتة، إبراهيم، بوديسة، موسى ونغاق، ياسين.(٢٠١٨). واقع محاسبة التكاليف للخدمات الصحية- دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالطالب العربي. مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، ١-١٣٣.

محمد، محمد محمود عبد ربه.(٢٠٢٠). نظام التكاليف في المنشآت الخدمية (المستشفيات)، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١-٨٠.

محمود، مصطفى محمد يسن.(٢٠١٩). استخدام الأساليب المتكاملة لإداره تكلفة الخدمات الخارجية وأثرها على تحقيق الميزة التنافسية. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، فرع الإسماعيلية، ١٠(٣)، ٢٤-٤٧.... < <https://jces.journals.ekb.eg>

مفتي، محمد حسن علي.(٢٠١٦). محددات التكلفة لخدمات الرعاية الصحية بالمملكة العربية السعودية: دراسة حالة لبعض المستشفيات الخاصة بمدينة جدة. *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠(٨)، ٢٣-٩٠.

نادية، بوغرارة.(٢٠١٧). دور سلسلة القيمة لبورتر في إبراز الميزة التنافسية للمؤسسة (دراسة حالة La Méga Pizza ولاية قسنطينة). رسالة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي- أم البواقي، ١-١٣٧.

نوري، حيدر شاكر وجمعة، محمود حسن.(٢٠١٤). تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية. *مجلة ديالي للبحوث الإنسانية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة ديالي، العراق*، (٦٣)، ٣٤٥-٣٨٤.

يوسف، زينب جبار وعودة، هيفاء عبد الغني.(٢٠١٤). أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية (دراسة حالة). *مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية*، ٢٢(٤)، ٩٣٢-٩٤٥.

## ثانيًا: المراجع الأجنبية:

Anayo, E. C. (2016). Value Engineering and Profitability of Public Limited Companies in Nigeria. *Journal of Poverty, Investment and Development*, 27,58-63.

Archna Mohan <="" div="" style="margin: 0px; padding: 0px; border: 0px; outline: 0px; font-size: 16px; vertical-align: bottom; background: transparent; max-width: 100%;">

Bilbas, S. A. (2018). The Relationship between balanced Scorecard and Cost Reduction. *International journal of Engineering ,Business and Management (IJEEM)*, 2(4), 44-56.

El-Haddad , R., & Elewa, M. (2019). The Effect of Strategic Cost Management Tools on the Performance of Public-Private Partnership Projects . *الفكر المحاسبي*, 23(2), 497-525.

El-hwaity, A. M. (2013). Strategic cost management to maximize the value of the organization and its competitive advantage: applied study at industrial comanies at gaza strip. *Faculty of Commerce, Islamic University ,Gaza*,1-166.

Henri, J. F., Boiral, O., & Roy, M. J. (2016). Strategic cost management and performance: The case of environmental costs. *The British Accounting Review*, 48(2), 269-282.

LeBlanc, L. J., Hoot, N. R., Jones, I., Levin, S. R., Zhou, C., Gadd, C., ... & Aronsky, D. (2008). Simulation Models for Just-in-Time Provision of Resources in an Emergency Department. *Available at SSRN 1154163*.1-19.

Roko, L. P., & Opusunju, M. I. (2016). Value Chain and Performance in Agro Allied Small and Medium Scale Enterprise in Sokoto State, Nigeria. *International Journal of Business and Social Research*, 6(9), 8-19.

Sulanjaku, M., & Shingjergji, A. (2015). Strategic Cost Management Accounting Instruments and their Usage in Albanian Companies . *European Journal of Business, Economics & Accountancy*, 3(5), 44-50.

ملحق  
(استمارة الإستقصاء)

السؤال الأول: ما هو نظام التكاليف المطبق في المستشفى؟

السؤال الثاني: ما هي الخطوات التي يتم بها تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفى؟

أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية:

١- نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Activity Based Costing (ABC):

بموجب هذا النظام يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أسس دقيقة ومبرمجة وبشكل يكفل للمستشفى تحقيق ميزتين أساسيتين، الأولى تحقيق مبدأ العدالة في تخصيص تلك التكاليف على الأنشطة المنتجة للخدمات الصحية بموجب مسببات للتكاليف (COST DRIVERS) وهي أي عامل سببي يزيد في التكاليف الكلية للنشاط، والنشاط هو العملية أو الإجراء الذي يسبب إنجاز أو تنفيذ العمل داخل المستشفى، والثانية تخفيض تلك التكاليف عن طريق إلغاء الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة.

٢- مدخل التكلفة المستهدفة (Target Costing (TC):

التكلفة المستهدفة: وهي التكلفة المسموح بها، والتي يتم تحديدها بالفرق بين سعر الخدمة الطبية المستهدف وهامش الربح المستهدف، والتي لا يجب تجاوزها.

٣- نظام الإنتاج في الوقت المحدد (Just In Time (JIT):

يعتمد هذا النظام علي توضيح نظام الإختناق ومشاكل الجودة وغيرها من المشاكل، والعمل علي حلها، ويؤدي تطبيق هذا النظام إلى تقليل وقت الإنتظار للمرضى، الإستخدام الأفضل للموارد البشرية.

السؤال الثالث: هل تطبق المستشفى نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)؟

السؤال الرابع: هل تطبق المستشفى مدخل التكلفة المستهدفة (TC)؟

السؤال الخامس: هل تطبق المستشفى نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)؟

المتغيرات المستقلة: (أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية)  
 ١- نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC):

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الفقرة
					١- تطبق إدارة التكاليف بالمستشفى نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).
					٢- يوجد في إدارة التكاليف في المستشفى دليل خاص لمراكز التكلفة أو مجمعات للتكلفة Cost Pools مربوطة بالأنشطة التي تقدم الخدمات الصحية للمرضى.
					٣- يُمكن تطبيق نظام (ABC) المستشفى من تحديد تكاليفها بشكل دقيق.
					٤- يُمكن تطبيق نظام (ABC) المستشفى من وضع آلية تسعير لخدماتها المقدمة.
					٥- يساعد نظام (ABC) في إعطاء معلومات مفصلة عن تكاليف الأنشطة داخل المستشفى.
					٦- يؤدي تطبيق نظام (ABC) إلى تعزيز قدرة المستشفى على تحديد تكلفة إجراء العمليات الجراحية.
					٧- يُمكن تطبيق نظام (ABC) من تحديد استخدام الموارد المتاحة وتعزيز فاعلية استخدامها.

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الفقرة
					٨- يُمكن تطبيق نظام (ABC) من توفير معلومات تكاليفية أكثر دقة عن الخدمات الطبية المقدمة.
					٩- يعكس نظام (ABC) كافة الأنشطة المطلوبة لتقديم الخدمة العلاجية للمريض.
					١٠- المعلومات التكاليفية المتولدة من تطبيق نظام (ABC) تساعد إدارة المستشفى في قياس وتحسين كفاءة أداء أقسام المستشفى.
					١١- يساهم نظام (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية بشكل يؤدي إلى تحسين الأرباح.

٢- مدخل التكلفة المستهدفة (TC):

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الفقرة
					١- تطبق المستشفى مدخل التكلفة المستهدفة (TC) في تسعير خدماتها الطبية.
					٢- يساهم مدخل التكلفة المستهدفة (TC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية.

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تمامًا	الفقرة
					٣- يوازن مدخل التكلفة المستهدفة (TC) ما بين الجوانب المالية ورضا المرضى.
					٤- يساهم مدخل التكلفة المستهدفة (TC) في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية وذلك بتخطيطه للربح المستهدف.
					٥- يوفر مدخل التكلفة المستهدفة (TC) بيانات تكاليفية ملائمة لاتخاذ قرارات إدارية سليمة.

### ٣- نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT):

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تمامًا	الفقرة
					١- تطبق إدارة التكاليف بالمستشفى نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT).
					٢- استخدام نظام (JIT) في استغلال الموارد العلاجية له القدرة على تخفيض تكاليف الرعاية الصحية.
					٣- يؤدي استخدام نظام (JIT) إلى توفير واستلام الأدوية في المستشفى حسب الحاجة لها.

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الفقرة
					٤- يؤدي استخدام نظام (JIT) إلى تقليل وقت انتظار المرضى.
					٥- يؤدي استخدام نظام (JIT) إلى الإستخدام الأفضل للموارد البشرية بالمستشفى.

المتغير التابع: (تحسين أرباح المستشفى):

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الفقرة
					١- تنجح المستشفى في تخفيض تكلفة الخدمة الصحية للمريض.
					٢- آلية العمل المطبقة والمفروضة من قبل إدارة المستشفى تُمكن من تطوير طرق لاحتساب التكلفة.
					٣- تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية يؤدي إلى تخفيض التكاليف، والفائدة المحققة منها تؤدي إلى تحسين الأرباح.