

تطبيقات المحاسبة على أساس الأنشطة في أعداد الموازنات التشغيلية في القطاع الصحي الحكومي - بحث تطبيقي في دائرة صحة محافظة ذي قار

أ.م.د. أسماء مهدي حسين الهاشمي

جامعة الفرات الأوسط التقنية

الكلية التقنية الإدارية / كوفة

Email: kco.asm@atu.edu.iq

م.م. سما باسم محمد الحسن اوي

الجامعة التقنية الجنوبية

الكلية التقنية / ذي قار

Email: oumrugia95@gmail.com

المستخلص

هدف البحث إلى تشجيع القطاع الصحي على استعمال اساليب وادوات التكاليف الحديثة ومنها مدخل التكاليف على اساس الأنشطة (Activity Based Costing - ABC) لكي يتمكن هذا القطاع من توفير معلومات اكثر دقة عن كلفة الخدمات التي يقدمها فضلا عن احكام الرقابة عليها من خلال الموازنات التشغيلية المعدة على أساس الأنشطة، بما يمكن القطاع من تحسين خدماته وتخفيض تكاليفها. وقد سعت الباحثتان لتحقيق هذا الهدف من خلال تصميم مدخل التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مستشفى الحبوبي التعليمي اعتمادا على المعلومات التي تم جمعها من الوثائق والتقارير والسجلات الرسمية للمستشفى فضلا عن الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع عدد من المسؤولين في ادارة المستشفى.

وتمثلت اهم الاستنتاجات التي توصل لها البحث في ان إعداد الموازنة التشغيلية في المنظمات الخدمية بشكل عام والمنظمات الصحية بشكل خاص يختلف عنها في المؤسسات الصناعية نتيجة لاختلاف خواص الخدمات الصحية عن خواص المنتجات حيث أن الخدمة الصحية يتم انتاجها وتقديمها في نفس الوقت، وبالتالي فان تحديد تكاليفها واحكام الرقابة عليها يتطلب تحديد الأنشطة المختلفة التي يتركز عليها تقديم الخدمة الصحية ومن ثم حصر تكاليفها واعداد الموازنة الخاصة بكل نشاط.

الكلمات الدلالية: المحاسبة على أساس الأنشطة، الموازنات التشغيلية، القطاع الصحي الحكومي

**Activity Based Costing applications in the preparation of
operating budget in the public health sector - Applied
research in the Department of Health in Dhi Qar governorate**

Asmaa Mahdi Al-Hashimi

Technical College of Management / Kufa

Email: kco.asm@atu.edu.iq

Sama Basim Mohamme

Technical College/ Dhi Qar

Email: oumruqia95@gmail.com

Abstract

The aim of the research is to encourage the health sector to use modern cost methods and tools such as Activity Based Costing (ABC) to enable the sector to provide more accurate information on the cost of its services as well as strict the cost control through operating budgets prepared based on activities, to be possible for the sector to improve its services and reduce its costs. The researchers sought to achieve this goal by designing an ABC to the Haboubi Teaching Hospital based on information collected from official documents, reports and records of the hospital as well as field visits and interviews with a number of hospital administration officials.

The main conclusions of the research were that the preparation of the operating budget in service organizations in general and health organizations in particular is different from industrial business due to the different characteristics of health services from the characteristics of products, as the health service is produced and delivered at the same time, therefore, the determination and control of its costs requires the identification of the various activities on which the providing of the health service is based and then assigning its costs and preparing the budget for each activity.

Keywords: Activity Based Costing (ABC), Operating Budget, Public Health Sector

المقدمة

يعد مدخل التكاليف المبني على أساس الأنشطة (Activity Based Costing - ABC) طريقة مميزة لتوزيع التكاليف غير المباشرة إذ يتمكن من تفادي عيوب نظم التكاليف التقليدية التي من ضمنها عدم التحديد الدقيق للعلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوث التكلفة بما يؤدي إلى تخصيص غير صحيح للتكاليف نتيجة لغياب العلاقة السببية بين المنتج والموارد التي يستهلكها هذا المنتج. فنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنظمة وتجميع وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة. وقد تم استعمال هذا النظام في مجالات عدة ومنها إعداد الموازنات التشغيلية التي هي عبارة عن خطة تفصيلية شاملة تعد وتوزع قبل

بدء تنفيذ العمليات وتعد كأداة تخطيطية رقابية ومعياري لتقييم الأداء، وبالتالي فإن إعدادها وفق مدخل التكاليف المبني على أساس الأنشطة يكون بغرض التحديد الدقيق لتكاليف كل نشاط ومراقبتها من خلال مقارنة التكاليف الفعلية لكل نشاط مع المخطط لها وفقاً لموازنة النشاط. وعليه تم عرض البحث من خلال المباحث التالية:-

الأول: منهجية البحث

الثاني: التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) – مدخل نظري

الثالث: الموازنة التشغيلية – مدخل نظري

الرابع: إعداد الموازنة التشغيلية على أساس الأنشطة لمستشفى الحنوبي التعليمي

الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً: مشكلة البحث

ان تحديد التكاليف وحصرها وتحديد الأنشطة المسببة للتكاليف أمر مهم في إعداد الموازنات التشغيلية على أساس الأنشطة وتكمن مشكلة الدراسة في أن القطاع الصحي يستعمل نظم تكاليف تقليدية لا توفر معلومات دقيقة حول تكلفة الخدمات المتنوعة التي يقدمها القطاع كون ان هذه النظم التقليدية تنقصر الى التحديد الدقيق للعلاقة بين عنصر التكلفة وسبب حدوث التكلفة ومن ثم فلا بد من تعزيز نظام التكاليف التقليدية في القطاع الصحي بطرق وادوات جديدة لتحديد وتعيين تكاليف الخدمات، مثل مدخل التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لنتمكن من التحديد الدقيق لتكلفة الخدمة لغرض إعداد الموازنات التشغيلية. ويمكن صياغة مشكلة الدراسة من خلال التساؤل الآتي:-
"هل أن المعلومات التي يوفرها مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حول تكلفة الخدمات التي تقدم من قبل القطاع الصحي، معلومات دقيقة وملائمة تسهل من إعداد الموازنة التشغيلية على أساس الأنشطة؟"

ثانياً: فرضية البحث

يوفر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) معلومات دقيقة وملائمة حول تكلفة الخدمات التي تقدم من قبل القطاع الصحي مما يسهل من إعداد الموازنات التشغيلية على أساس الأنشطة.

ثالثاً: أهمية البحث

تكمن أهمية البحث بدراسة امكانية تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات بشكل عام والقطاع الصحي بشكل خاص لقلّة الدراسات العراقية السابقة في هذا المجال وبالأخص فيما يتعلق باستخدام المعلومات التي يوفرها هذا المدخل بإعداد الموازنات التشغيلية على أساس الأنشطة في القطاع الصحي، كون الموازنات التشغيلية إحدى أهم الأساليب لحصر التكاليف وتقليل انحراف المنفذ عن المخطط.

رابعاً: اهداف البحث

هدف البحث إلى تحقيق ما يلي:-

1. تشجيع القطاع الصحي على استعمال ادوات تكاليف حديثة ومنها مدخل التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لكي يتمكن هذا القطاع من توفير معلومات دقيقة تساعده على تحسين خدماته وتخفيض تكاليفها.
2. إيضاح ماهية الموازنات التشغيلية وكيفية إعدادها على أساس الأنشطة وتطبيقها في القطاع الصحي لمحافظة ذي قار.

3. أبرز دور الموازنات التشغيلية المعدة على أساس الأنشطة في حصر التكاليف بدقه أكثر وسهولة الرقابة عليها.

خامساً: حدود البحث

1. حدود البحث الزمانية:- تتمثل الحدود الزمانية للبحث في السنتين الماليتين 2013 و2014 .
2. حدود البحث المكانية:- تم اختيار مستشفى الحنوبي التعليمي كعينة للبحث وذلك لكون هذه المستشفى من المستشفيات المهمة في محافظة ذي قار التي تقدم خدمات طبية وتعليمية متنوعة وبذلك يمكن ان يعد المستشفى مثالياً لتطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومن ثم اعداد الموازنة التشغيلية من المعلومات التي يوفرها هذا المدخل.

سادساً: مصادر جمع المعلومات

1. الجانب النظري :- جرى الاعتماد في الجانب النظري على:-
 - الكتب والمصادر العربية والاجنبية.
 - الرسائل والاطاريح التي تخص موضوع البحث.
 - البحوث المنشورة في المجلات العلمية.
2. الجانب العملي :- جرى الاعتماد في الجانب العملي على المعلومات التي تم جمعها من:-
 - الوثائق والتقارير والسجلات الرسمية للمستشفى عينة البحث.
 - الزيارات الميدانية والمقابلات الشخصية مع عدد من المسؤولين في ادارة المستشفى عينة البحث.

سابعاً: الدراسات السابقة

1. دراسة كاظم، حاتم كريم، 2006، بعنوان "دور المقارنة المرجعية على أساس الأنشطة في تقويم كفاية إداء وحدات الخدمات الصحية دراسة نظرية وتطبيقية لعينة من المستشفيات"
هدفت الدراسة الى اعتماد أسلوب المقارنة المرجعية على أساس الأنشطة في سبيل اجراء المقارنات بين وحدات الخدمات الصحية العراقية والعمل على دراسة وتحليل الأنشطة بشكل يؤدي إلى زيادة موضوعية وعادلة المقارنة لاعتمادها على بيانات كلفية صحيحة وكاملة، وهذا يؤدي إلى تشخيص نقاط الضعف والقوة في أداء أنشطة تلك الوحدات.
وكانت أهم نتائج الدراسة ان استعمال أسلوب (ABC) في المقارنة المرجعية يؤدي إلى تحسين وتطوير أنشطة وحدات الخدمات الصحية لكون المعلومات التي يعتمد عليها لأغراض المقارنة والتحليل معلومات كلفية صحيحة و متكاملة، ومن ثم تصبح المقارنات عادلة وموضوعية.

2. بحث السليم، فيصل زماط حسن، 2007، بعنوان "التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة - نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية".
هدف البحث الى تقديم نموذج تكاليف مقترح يتضمن طرق وإجراءات تطبيق (ABC) في المنظمات الصحية الصغيرة وبالأخص في عينة البحث المتمثلة في (العيادات الطبية الشعبية في العراق).

وكانت أهم نتائج البحث ان (ABC) يقدم معلومات أكثر موثوقية من نظم التكاليف التقليدية، لقابليته على تتبع التكاليف غير المباشرة بشكل موثوق. وان نظام التكاليف المطبق في القطاع الصحي عموماً، وفي عينة البحث بشكل خاص يحتوي على الكثير من الأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، مثل عدم احتساب الاندثار وكذلك احتساب بعض المصاريف الرأسمالية كمصاريف ايرادية، وغيرها من الأخطاء.

3. دراسة بكر، عبد الرحمن محمد عبد الرحمن، 2007، بعنوان "أمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الاردني".
هدفت الدراسة الى معرفة إمكانية تطبيق التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في المستشفيات ومن ثم إمكانية إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة من خلال المعلومات والبيانات التي يوفرها التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في المستشفيات الاردنية.
وكانت أهم نتائج الدراسة ان نظام الإدارة المبنية على الأنشطة ينتج كمحصلة عن إمكانية تطبيق التكاليف المبنية على أساس الأنشطة وذلك من خلال توفير متطلبات تطبيقه، و إذا ما تم ذلك فان تطبيق الإدارة المبنية على الأنشطة يصبح ممكناً بما في ذلك إمكانية إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة.

4. دراسة النمى، ابراهيم سلمان، 2012، بعنوان "مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة - دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة"
هدفت الدراسة الى دراسة مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية والبحث عن المعوقات التي تحول دون تطبيقه وسبل علاجها ومحاولة التغلب عليها.

وكانت أهم نتائج الدراسة ان توافر الموارد البشرية المؤهلة وأنظمة المحاسبة المتقدمة في المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة يعطي مؤشراً إيجابياً على وجود بنية تحتية لتطبيق أنظمة محاسبية متقدمة لدى وزارة الصحة وهذا بدوره يساعد في تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (Activity Based Budget - ABB).

ان الدراسة الحالية جاءت قريبة نوعاً ما الى الدراسات السابقة التي اجريت عربياً في القطاع الخدمي وعلى وجه الخصوص القطاع الصحي من حيث تناول الدراسات السابقة موضوع (ABC) واستعماله في إعداد الموازنات على أساس الأنشطة إلا أن هذه الدراسة جاءت لتتطرق لنوع معين من الموازنات وهي الموازنات التشغيلية في القطاع الصحي وإمكانية إعدادها على أساس الأنشطة في وحدة صحية محلية وذلك بغرض تحسين كفاءة الأداء الصحي وتطوير الخدمات الصحية المقدمة.

المبحث الثاني: التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) – مدخل نظري

أولاً: ماهية وتعريف التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC)

يقوم أسلوب التكاليف المبنية على أساس الأنشطة على فكرة أساسية تستند على التخلي عن مفهوم مراكز الإنتاج كمراكز لتجميع عناصر تكاليف غير متجانسة والتعامل المباشر مع السبب الحقيقي والفعلية لكل عنصر تكلفة وهو النشاط. فالتكلفة لا يمكن أن تنصب على الأقسام أو المراكز الإنتاجية، ولكن يتطلب تحديد العلاقة بين الكلف والأنشطة التي تسببت فيها، ومعلومات عن هذه العلاقة لم تكن متاحة ابداً من نظام التكاليف التقليدي. (Skaik, 2006: 6)

أن التكاليف المبنية على أساس الأنشطة هو نظام لتحليل التكلفة بما يساعد المنظمة على تحليل تكاليفها الأساسية بطريقة ذات معنى، وذلك بشكل أكبر تماماً مما كان يحدث في ظل المحاسبة التقليدية التي تعتمد على تحليل التكاليف حسب الأقسام، فطبقاً لنظام تحديد التكلفة المبنية على أساس الأنشطة يتم تحليل التكلفة حسب الأنشطة، وربط قرارات الإدارة باستهلاك التكلفة، وتمكين القائم بالتحليل من تحديد العناصر التي تسبب في تحمل النفقة. (مايرلي، 2004: 31)

كما يعد التكاليف المبنية على أساس الأنشطة تطور حديث نسبياً في مجال المحاسبة الإدارية والتي تلقت قدراً هائلاً من الأهتمام من جانب كل من الأكاديميين والممارسين المهتمين في تحسين معلومات المحاسبة الإدارية. (Jiambalvo, 2010: 209)

ويتبع مدخل التكاليف المبني على أساس الأنشطة اجراء من مرحلتين لتعيين التكاليف غير المباشرة على المنتجات، ففي المرحلة الأولى يتم تحديد الأنشطة الهامة في انتاج المنتجات وتعيين التكاليف غير المباشرة لكل نشاط تبعاً لاستعمال ذلك النشاط من الموارد المتاحة للمنظمة، والتكاليف التي تم تعيينها لكل نشاط تشكل مجمع تكلفه النشاط. ومن ثم يتم في المرحلة الثانية تحديد موجبات التكاليف المناسبة لكل مجمع تكلفة ثم تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل خط إنتاج بما يتناسب مع كمية مسببات التكلفة المستهلكة من قبل خط الإنتاج. (Hilton, 2008: 176)

وعرف بلاجر واخرون (Blocher et. al., 2005: 136) التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) بأنه منهج الكلفة الذي يعين تكاليف الموارد إلى مسببات التكلفة مثل المنتجات، الخدمات، أو الزبائن على أساس الأنشطة المنجزة لاهداف التكلفة. وفرضية هذا النهج هي أن المنتجات أو الخدمات هي نتائج الأنشطة والأنشطة تستعمل الموارد وتتكد التكاليف. فيتم تعيين تكاليف الموارد للأنشطة التي تستعمل أو تستهلك موارد (مسببات استهلاك الموارد) ثم تعيين تكاليف الأنشطة الى اهداف الكلفة بناء على الأنشطة المنجزة لاهداف الكلفة (مسببات استهلاك النشاط).

بينما عرفه هونجرين واخرون (Horngren et. al., 2011: 146) بأنه ذلك النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى من خلال تحديد الأنشطة الفردية وعدّها اهداف التكلفة الأساسية.

ويعرف جارسون واخرون (Garrison et. al., 2012: 273) التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) بأنه طريقة لحساب التكلفة، صممت لتزويد المدراء بمعلومات التكلفة للقرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى والتي من المحتمل أن تؤثر على الطاقة الإنتاجية، وكذلك التكاليف الثابتة فضلاً عن التكاليف المتغيرة، وأن (ABC) عادة ما يستعمل كمكمل لنظام التكاليف العادي للمنظمة وليس بديلاً عنه.

ومن كل ذلك يمكن القول بان التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) هو مدخل كلفوي جاء لتصحيح الانحرافات في نظامي الأوامر الإنتاجية والمراحل الإنتاجية، وفي الوقت نفسه هو نظام معلومات فرعي يمد الإدارة بالمعلومات الكفوية عن أنشطة المنظمة.

ثانياً: خطوات تنفيذ نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

هناك مجموعة من الخطوات لتنفيذ مدخل (ABC) وهي :-

1. تحديد وتحليل الأنشطة.
2. تحديد تكلفة الأنشطة.
3. اختيار مسببات التكلفة.
4. احتساب كلفة الوحدة من العامل الموجه لكل نشاط.
5. تحديد كلفة المنتجات.

وسوف يتم التطرق إلى هذه الخطوات بشئ من التفصيل وكما يأتي :-

1. تحديد وتحليل الأنشطة

ان الخطوة الأولى من الخطوات الرئيسية والمهمة في بناء وتنفيذ التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) هو تحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية للمنظمة، حيث يتم تحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية من خلال دراسة المنظمة والتعرف على طبيعة عمل كل قسم من أقسام المنظمة وكيفية سير العمل في كل قسم وتحديد الأنشطة المستهلكة للموارد. ويتطلب ذلك فريق عمل متكامل يتضمن أفراد متخصصون في عدة مجالات في المنظمة والمساعدة في الربط بين المهام والأحداث المختلفة، وذلك من خلال تحليل ودراسة العمليات والإجراءات بهدف توضيح التشابه والتجانس في الأنشطة ومدى المقارنة مع الأنشطة الأخرى وغيرها. ويجب ان يكون الاختيار النهائي للأنشطة مسألة تقديرية ولكن من المحتمل ان تتأثر بعوامل مثل اجمالي كلفة النشاط والتي يجب ان تكون ذات اهمية لتبرير اعتبار

النشاط مجمع كلفة مستقل وقدرة موجه كلفة واحد لتزويد تحديد مرضي لتكلفة النشاط، وعندما لا يكون ذلك ممكنا سيكون من الضروري اجراء تحليل اضافي للنشاط. (Drury, 2000: 342)

2. تحديد تكلفة الأنشطة

بعد أن يتم تحديد الأنشطة فإن تكلفة الموارد خلال فترة معينة يجب أن تخصص لكل نشاط والهدف من ذلك هو معرفة مقدار ما تصرفه المنظمة على كل هذه الأنشطة، هناك العديد من الموارد التي تنسب مباشرة إلى نشاط معين ولكن هناك تكاليف غير مباشرة عامة ومشاركة تنفق على عدة أنشطة، هذه التكاليف يجب أن تخصص إلى الأنشطة على أساس علاقة السبب بالنتيجة للوصول إلى تقديرات معقولة للموارد المستهلكة من قبل الأنشطة المختلفة. إذ يكون لكل نشاط مجمع كلفة الذي هو عبارة عن تجميع التكاليف غير المباشرة التي تخصص على نشاط معين مثل مجمع تكلفة نشاط التهيئة أو التصميم أو الشراء. (كاظم، 2006: 59)

3. اختيار موجهات تكاليف الأنشطة

يقوم مدخل التكاليف المبني على أساس الأنشطة بتحميل المنتجات بما يخصها من تكلفة الموارد المستهلكة على خطوتين :-

- 1- تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المستهلكة للموارد .
 - 2- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب استفادتها من هذه الأنشطة.
- ان الخطوة الأولى الخاصة بتخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المستهلكة للموارد تتم من خلال عدد من مسببات التكلفة، كما أن الخطوة الثانية الخاصة بتخصيص تكاليف الأنشطة المشتركة على المنتجات تتم من خلال عدد آخر من مسببات التكلفة الأخرى. ويعد الاختيار الصحيح لمسببات التكلفة هو جوهر رفع كفاءة مدخل التكاليف المبني على أساس الأنشطة. وعلى ذلك يجب العناية التامة باختيار مسببات التكلفة التي تقيس ما تستهلكه الأنشطة من موارد مع العناية أيضا باختيار مسببات التكلفة الأخرى التي تقيس ما تستهلكه المنتجات من الأنشطة، وذلك فان غياب العلاقة السببية بين مسبب التكلفة وبين الاستهلاك الفعلي يؤدي إلى عدم دقة في قياس التكاليف الكلية وللمخرجات النهائية. (العشماوي، 2011: 306)

4. احتساب تكلفة الوحدة من العامل الموجه لكل نشاط

يتم احتساب متوسط تكلفة الوحدة الواحدة من العامل الموجه لكل نشاط بالاعتماد على الخطوة الثانية والخطوة الثالثة أي بعد تحديد مجمع الكلفة لكل نشاط وموجه الكلفة الخاص بكل نشاط وبقسمة مجمع الكلفة لكل نشاط على موجه التكلفة لكل نشاط يتم الحصول على تكلفة الوحدة الواحدة لكل نشاط وكما في المعادلة الآتية:-

تكلفة الوحدة الواحدة من العامل الموجه لنشاط معين = (إجمالي تكاليف النشاط المخططة أو الفعلية ÷ إجمالي كمية العامل الموجه المخطط أو الفعلي)

5. تحديد تكلفة المنتجات

يتم احتساب التكلفة النهائية للمنتج من خلال تحديد التكاليف المباشرة (المواد المباشرة والأجور المباشرة)، وكذلك تحديد التكاليف غير المباشرة من خلال تجميع كلف الأنشطة التي قامت ببناءه باستعمال موجهات الأنشطة وكما في المعادلة الآتية:-

التكاليف غير المباشرة للمنتج = [مقدار العامل الموجه للنشاط الأول × تكلفة وحدة العامل الموجه للنشاط الأول] + [مقدار العامل الموجه للنشاط الثاني × تكلفة وحدة العامل الموجه للنشاط الثاني] + [مقدار العامل الموجه للنشاط (ن) × تكلفة وحدة العامل الموجه للنشاط (ن)]

وبإضافة التكاليف غير المباشرة إلى التكاليف المباشرة للمنتج يتم الحصول على التكلفة الكلية للمنتج. (كاظم، 2006: 64)

المبحث الثالث: الموازنة التشغيلية – مدخل نظري

أولاً: ماهية وتعريف الموازنة التشغيلية

ان نجاح أي مؤسسة سواء أكانت صناعية أم خدمية أم تجارية يقاس إلى حد كبير بما تحققه من أرباح وذلك عن طريق تخفيض المصاريف وتكاليف الإنتاج، وعملية التحكم في المصروفات وتكاليف الإنتاج ومراقبتها أمر ليس بالهين خاصة في المؤسسات الكبيرة، ولا يأتي ذلك الا من خلال أتباع الوسائل العلمية التي من ضمنها الموازونات. (بكر، 2007: 70)

وعرفت الموازنة بانها خطة كمية لحيازة واستعمال الموارد على مدى فترة زمنية محددة، وتستخدم لغرضين مختلفين – التخطيط والرقابة. (Noreen et, al, 2011: 288)

والموازنة الشاملة هي خطة مالية شاملة تتكون من موازونات الإدارات والأنشطة الفردية المختلفة. ويمكن تقسيم الموازنة الشاملة إلى الموازنة التشغيلية والموازنة المالية. تشمل الموازنة التشغيلية كافة العناصر التي تشكل قائمة الدخل. (Hansen et, al, 2009: 250)

بمعنى أوضح، فالموازنة التشغيلية تشمل الموازونات الفرعية الخاصة بكل مصروفات وإيرادات التشغيل التي هي موازنة المبيعات وموازنة المخزون السلعي وموازنة الإنتاج وموازنة المصروفات الإدارية وموازنة التسويق. هذا في المنشآت الصناعية أما في المنظمات الخدمية يختفي منها موازنة المخزون السلعي للإنتاج التام أو تحت التشغيل ذلك لأن المنظمات الخدمية ليس لديها مخزون انتاج فالخدمة تصرف لحظة أدائها بمعنى ليس هناك فارق زمني بين الإنتاج أو أداء الخدمة وتصريفها لا يتطلب وجود مخزون ومن ثم يكون التركيز في موازنة المنظمات الخدمية على الإيرادات وتكاليف أداء الخدمة. (هيتجر و ماتولتس، 2009: 239)

ويتم إعداد الموازنة التشغيلية لكي تغطي فترة مالية واحدة وتوضح موازنة التشغيل كافة الأنشطة الجارية التي ستقوم إدارات المنظمة بتنفيذها خلال السنة المالية القادمة. (القللي، 2003: 155)

والموازونات التشغيلية تختص بتخطيط الأنشطة الإنتاجية للمنظمة بكل جوانبها من حيث الموارد المتاحة والاستخدام الأمثل لها، والرقابة على الأنشطة بما يكفل كفاءة استغلالها وأدائها، هذا وتعد الموازونات التشغيلية للمدى الطويل أو القصير أو كليهما، كما ويمكن إعدادها بشكل مستمر أو نهائي. (عليان، 2009: 31)

وعرفها (السياعي، 2007: 10) بأنها عبارة عن خطة تفصيلية شاملة تعد وتوزع قبل بدء تنفيذ العمليات وتعتبر كأداة تخطيطية رقابية ومعيار لتقييم الأداء، والموازنة التشغيلية تشمل الموازونات الفرعية الخاصة بإيرادات ومصروفات التشغيل.

وعرف (Skousen and Walther, 2009: 16) الموازونات التشغيلية بانها خطة توفر تعريف عن كل من الإيرادات والنفقات المتوقعة للمنظمة، كما يمكن أن تكون أكثر تفصيلاً إلى مستوى رسم تفصيلي لمشتريات المخزون المحددة، أو خطط التوظيف، وما إلى ذلك. وتصف الموازنة التشغيلية في كثير من الأحيان المستويات المسموح بها من النفقات للاقسام المختلفة.

ويمكن القول ان الموازنة في مختلف الجوانب التي ركزت عليها التعاريف تصب باتجاه التخطيط للتشغيل وتنفيذ النشاطات المختلفة التي تصب باتجاه تحقيق أهداف المنظمة معبراً عن هذه الأهداف بصورة كمية للموارد والتكاليف، لذلك فإن استعمال مدخل (ABC) في إعداد الموازنة الذي يتميز

بتحليل الأنشطة وربطها بأهداف التكلفة سيجعل من الموازنة أكثر دقة وتفصيلاً في التخطيط ومن ثم التنفيذ والرقابة وتقييم الأداء بعد ذلك.

ثانياً: إعداد الموازنة التشغيلية

تتكون الموازنة التشغيلية من مجموعة من الموازنات الفرعية التي يتم إعدادها بعد الانتهاء من إعداد موازنة المبيعات (الطلب) حيث تقوم المنظمة بوضع مجموعة من الموازنات التشغيلية التي من خلالها سيتم تحديد كيفية أداء العمليات والأنشطة في المنظمة. يشير (Hansen, et. al, 2009: 260) الى ان جميع الموازنات التشغيلية والتي وجدت في المنشآت الصناعية يوجد نظرائها في المؤسسات الخدمية، عدا ان في المؤسسات الخدمية الهادفة للربح يكون الفرق غياب موازنة المخزون السلعي للإنتاج، اذ توجد موازنة للمبيعات من ضمن الموازنة التشغيلية للمؤسسات الخدمية التي يتم من خلالها تحديد الخدمة التي يتم تقديمها وعادة ما تكون الخدمات المنتجة مطابقة للخدمات المباعة. أما في المؤسسات الخدمية غير الهادفة للربح فسيكون الفرق هو استبدال موازنة المبيعات بالموازنة التي يتم فيها تحديد مستويات تقديم الخدمة في السنة القادمة. وتشمل هذه الموازنات الآتي:-

1. موازنة الإنتاج

تصف موازنة الإنتاج عدد الوحدات الواجب إنتاجها خلال فترة الموازنة للوفاء بالاحتياجات للمبيعات وفقاً لموازنة المبيعات ولتوفير المخزون المخطط في آخر المدة من البضاعة التامة وفقاً لسياسة المنظمة. (كافي واخرون، 2012: 233)

2. موازنة المواد المباشرة

توضح موازنة المواد كمية كل نوع من أنواع المواد المباشرة التي يحتاجها برنامج الإنتاج المخطط. ويحتاج إعداد هذه الموازنة إلى دراسة فنية تحليلية لمعدلات استخدام المواد المختلفة في الإنتاج. وتعتبر هذه الموازنة احد مسؤوليات قسم الإنتاج. (جمعة، 2011: 255)

ويمكن اعداد موازنة المواد المباشرة في المستشفيات والمتمثلة بالأدوية والأغذية المقدمة للمرضى الراقيين في المستشفى لتأمين أنتاج وتقديم الخدمات الصحية إذا كانت تقدم بشكل مباشر ويمكن تتبعها على وحدة التكلفة بشكل ممكن اقتصادياً.

3. موازنة المشتريات

يتم تقدير المواد المباشرة التي تحتاجها المنظمة من خلال إعداد موازنة المشتريات، حيث يجب تحديد تواريخ الشراء التقديرية في ضوء سياسة التخزين وتعد إدارة المشتريات مسؤولة عن تقدير سعر الشراء المواد المباشرة المختلفة التي تحتاجها المنظمة. (جمعة، 2011: 255)

4. موازنة العمل المباشر

تظهر مجموع ساعات العمل المباشر المطلوبة والتكاليف المرتبطة بها خلال فترة الموازنة. ويعتمد إعداد هذه الموازنة على نتائج موازنة الإنتاج، حيث يفيد إعداد موازنة العمل المباشر في أن تعرف الإدارة مقدماً ما إذا كانت ساعات العمل المباشر المتاحة حالياً تكفي للوفاء بمتطلبات الإنتاج وخطة المبيعات، وأن معرفة عدد ساعات العمل المباشر المطلوبة مقدماً سيجعل من إدارة المنظمة قادرة على تخطيط مواردها لاحتياجات خطة الإنتاج والمبيعات. (Hansen, et.al, 2009: 256)

وتبين موازنة العمل المباشر في المستشفيات تكاليف ساعات عمل الأشخاص المتعاملين بشكل مباشر مع المريض من أجل أنتاج وتقديم الخدمة الصحية وهم الأطباء والملاك التمريضي، لذلك فإن كلاً من أجور الأطباء والملاك التمريضي تمثل أجوراً مباشرة ان امكن تعيينها وتتبعها بشكل مباشر على وحدة التكلفة (المريض).

5. موازنة التكاليف غير المباشرة

توضح موازنة التكاليف غير المباشرة كل التكاليف اللازمة للإنتاج فيما عدا تكاليف المواد المباشرة التي تم تحديدها في موازنة المواد المباشرة وتكاليف العمل المباشرة التي تم تحديدها في موازنة العمل المباشر.

وفي المستشفيات تشمل هذه التكاليف كافة الكلف التي يصعب ربطها بوحدة التكلفة الصحية وإنما يتم تخصيصها وتوزيعها على مراكز التكلفة المختلفة وباستعمال الأسس المناسبة. وحسب نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوجد أربعة مستويات للتكاليف غير المباشرة وهي مستوى وحدة المنتج ومستوى دفعة الإنتاج ومستوى المنتج ومستوى المنظمة ككل. ويتم تصنيف التكاليف غير المباشرة وفقا لهذه المستويات ومن ثم تحميلها على المنتجات بحسب استفادة كل منتج من نشاط الخاص بكل مستوى، وبعد ذلك يتم تصنيف عناصر التكاليف غير المباشرة في كل مستوى إلى عناصر تكاليف متغيرة تتأثر بحجم النشاط (على سبيل المثال عدد ساعات العمل) وعناصر تكاليف ثابتة خاصة بفترة معينة لا تتأثر بالتغيرات في حجم النشاط. (كافي وآخرون، 2012: 239)

6. موازنة المخزون آخر المدة

تظهر هذه الموازنة التكلفة المخططة لمخزون آخر الفترة من الإنتاج التام وتحت التشغيل والمواد الخام، حيث يتم احتسابها من خلال ضرب عدد الوحدات المخططة لمخزون آخر الفترة وفقا لسياسة المنظمة في التكلفة التقديرية للوحدة. لذلك يتطلب تحديد التكلفة الكلية للوحدة من المنتج التام حتى يمكن تحديد المخزون آخر الفترة. (Hansen, et.al , 2009: 257)

7. موازنة تكاليف التسويق

تعتبر موازنة تكاليف التسويق عن التنبؤ بالتكلفة التقديرية لمصروفات بيع وتوزيع منتجات أو خدمات المنظمة عن فترة الموازنة، ولذلك يعتمد أعداد تكاليف التسويق إلى حد كبير على تقدير حجم المبيعات للمنظمة في خلال فترة الموازنة، وتقدر تكاليف التسويق يمكن للمحاسب أن يصور قائمة تكاليف تقديرية توضح تكلفة إنتاج وبيع البضاعة المباعة خلال فترة الموازنة، وذلك بإضافة تكاليف التسويق التقديرية إلى تكلفة إنتاج البضاعة المباعة مع مراعاة تيوب تكاليف التسويق طبقا للبنود المختلفة حتى يسهل إجراء مقارنة تفصيلية للبنود بين التقديري والفعلي. (جمعة، 2011: 257)

8. موازنة التكاليف الادارية

تظهر هذه الموازنة جميع التكاليف الأخرى فيما عدا التكاليف المباشرة وغير المباشرة والتي تظهر في قائمة الدخل ومن ضمن التكاليف الادارية تكاليف البحث والتطوير. وحسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة يوجد أربعة مستويات للتكاليف الادارية وهي مستوى الوحدة المباعة ومستوى دفعة المبيعات ومستوى المنتج المباع ومستوى المنظمة ككل. كما يتم أيضا تصنيف عناصر هذه التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة. (Hansen, et.al, 2009: 259)

ومما تقدم يمكن القول ان إعداد الموازنة التشغيلية في المؤسسات الخدمية بشكل عام والمؤسسات الصحية بشكل خاص يختلف عنها في المؤسسات الصناعية نتيجة لاختلاف خواص الخدمات الصحية عن خواص المنتجات، حيث إن الخدمة الصحية يتم إنتاجها وتقديمها في الوقت نفسه. ونتيجة لذلك سيتم في المبحث التالي اعداد الموازنة التشغيلية في المستشفى عينة البحث بالاعتماد على طبيعة الخدمات الصحية المقدمة وعناصر تكاليف كل خدمة حسب الأنشطة المستهلكة.

ثالثاً:- مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

لادارة التكلفة بشكل اكثر فعالية فان المنظمات التي تطبق التكلفة على اساس الانشطة (ABC) تتبنى ايضا الموازنة على اساس الانشطة (ABB) والهدف من هذه الموازنة هو تحويل فقط تجهيز تلك الموارد المطلوبة لانجاز الانشطة الملائمة لموازنة الانتاج وحجم المبيعات. وفي حين ان (ABC) يعين تكاليف الموارد الى الانشطة ومن ثم يستخدم موحهات التكلفة لتعيين تكلفة النشاط الى اهداف التكلفة، فان اعداد الموازنة على اساس الانشطة ما هو إلا معكوس هذه العملية، أهداف التكلفة تكون هي نقطة البداية. فمخرجاتها الموجودة في الموازنة من شأنها أن تحدد الأنشطة الضرورية والتي تستعمل فيما بعد لتقدير الموارد المطلوبة لفترة الموازنة. (Drury, 2000: 568)

ويؤكد كوبر وكابلان (Cooper and Kaplan, 1998: 115) بأن الموازنة على أساس الأنشطة تمكن المدراء من تحديد الطاقة العملية وتجهيز الموارد اللازمة لأداء الأنشطة في المنظمة لفترة قادمة من الزمن حتى يمكن على أساسها من مراقبة الإنفاق الفعلي وفقاً لما حدد في الموازنة من كميات ومصاريف لأداء هذه الأنشطة".

وعرف (اغا، 2006: 26) الموازنة على أساس الأنشطة بأنها "أسلوب يجري فيه إعداد الموازنة لكل نشاط يضيف قيمة بشكل مستقل عن الأنشطة الأخرى والضرورية لإنتاج وبيع المنتجات والخدمات".

وعرفها (Kaplan and Anderson, 2008: 1) على أنها تكتيك تمكن الشركات من التنبؤ بالتغيرات في متطلبات الموارد من الكفاءات المتوقعة في العمليات والتغيرات في حجم ومزيج المعاملات.

وعرفها أتكينسن (Atkinson, et.al, 2007: 254) بأنها ذلك النهج في اعداد الموازنة والتي تبنى على التكاليف على اساس الانشطة (ABC) وتستعمل المعرفة حول العلاقة بين كمية وحدات الانتاج والانشطة المطلوبة لانتاج هذه الوحدات من اجل تطوير تقديرات تفصيلية عن متطلبات الانشطة على اساس خطة انتاج مقترحة.

ومن التعاريف أعلاه يمكن القول ان الموازنة على أساس الأنشطة وان اختلف التعبير في كونها أسلوب أو تكتيك أو نهج فهي طريقة لاعداد الموازنة من خلال تحديد أهداف التكلفة حيث تكون هي نقطة البداية لتحديد الأنشطة الضرورية المتوقعة التي تتكبد تكاليف في كل مجال وظيفي في المنظمة وتعريف العلاقة فيما بينها وتحليلها. ويمكن تطبيقها في المنظمات الصناعية والخدمية.

وبناء على ذلك يمكن تحديد الخطوات الواجب اتباعها لإعداد الموازنة في المنظمات الخدمية والصحية بما يأتي:- (بكر، 2007: 280)، (الجعلب، 2007: 53)

1- تبدأ عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة بتحديد أهداف التكلفة التي تتمثل بالخدمات العلاجية والرعاية الصحية ضمن تخصص معين وهي خدمات المنظمة الصحية/المستشفى.

2- تقدير حجم الخدمة العلاجية المقدمة.

3- تقدير حجم محركات الأنشطة التي يتطلبها كل هدف تكلفة من كل نشاط من الأنشطة التي تساند عملية إنتاج الخدمة في المستشفى، حيث تقيس محركات الأنشطة مقدار استهلاك الأنشطة من قبل اهداف التكلفة بافتراض ثبات السعر.

4- تقدير حاجة الأنشطة من الموارد وكمياتها التي تساعد على انجاز الأنشطة المقدر.

5- تخصيص الموارد على الأنشطة لتحديد تكلفة كل نشاط ويتم ذلك بعكس طريق تخصيص التكاليف حسب مدخل ABC.

6- تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات لمعرفة تكاليف هذه المخرجات.

7- يتم تحديد الإيرادات السنوية وذلك بالاعتماد على كميات المخرجات وأسعارها في فترة الموازنة.

8- ترتيب وتنظيم جانبي المصاريف والإيرادات ينتج موازنة معدة على أساس الأنشطة.

المبحث الرابع: إعداد الموازنة التشغيلية على أساس الأنشطة لمستشفى الحبوبى التعليمي

أولاً: نبذة تعريفية

يعد هذا المستشفى من المنظمات الصحية الرئيسية في محافظة ذي قار، لما لها من دور كبير في تحقيق الرفاهية الاجتماعية، وذلك عن طريق ما يقدمه من خدمات صحية للمواطنين. وتأسس مستشفى الحبوبى التعليمي عام 1958، و أطلق عليه عدد من المسميات منها المستشفى الجمهوري، مستشفى الجراحة العامة ثم بعد ذلك الحبوبى العام، وفي عام 2013 أطلق عليه الحبوبى التعليمي. ويعد من المستشفيات الحكومية العامة التي تحتوي على جميع الأقسام الطبية المختلفة إذ يعالج هذا المستشفى جميع أنواع الأمراض الباطنية والجراحية العامة منها والتخصصية لعمليات العيون وعمليات الأذن والأنف والحنجرة والنسائية والاطفال وكافة الأمراض الأخرى بفروعها المختلفة. كما أن المستشفى يحتوي على عدد كبير من الأجهزة الحديثة والمتطورة مثل جهاز المفراس الحلزوني وجهاز الرنين وجهاز السونار وجهاز الأشعة الرقمية DDR. ويقدم المستشفى العديد من الخدمات منها:-

1. خدمات علاجية
2. خدمات تعليمية
3. خدمات التطوير والبحوث

وتتكون المستشفى من ثلاثة أقسام رئيسة هي:-

أ. **القسم العلمي:** ويشمل هذا القسم عدد من الأقسام الفرعية التي تحتوي على العديد من الشعب وهي كما يأتي:-

- **قسم الجراحة العامة:-** ويتألف هذا القسم من عدد من الشعب ومن ضمنها:-
 1. شعبة الجراحة العامة.
 2. شعبة التخدير.
 3. شعبة صالة العمليات.

● **قسم الباطنية:-** ويتألف هذا القسم من عدد من الشعب لا يقل عن ثلاثة شعب، تتألف الشعبة الواحدة من عدد من الوحدات، عدد الأسرة لكل وحدة من خمس عشرة إلى عشرين فيكون مجموع أسرة الباطنية وفروعها خمسين سريراً. والوحدات التابعة لقسم الباطنية هي:-

1. وحدة فرعيات الباطنية.
2. وحدة انعاش القلب (العناية المركزة (CCU).

● **قسم النسائية:-** عدد الأسرة في قسم النسائية لا يزيد عن خمسين سريراً يتألف القسم من عدد من الشعب لا يقل عن شعبتين، وتتألف الشعبة من عدد من الوحدات بما لا يقل عن ثلاث وحدات وهذه الوحدات كما يأتي:-

1. وحدة النسائية: عدد الأسرة لكل وحدة عشر أسرة.
2. وحدة صالة الولادة و الكورتاج: عدد الأسرة من ثلاث إلى خمس أسرة

● **قسم الأطفال:-** عدد الأسرة في قسم الأطفال أربعين سريراً ويتألف من شعبة واحدة هي شعبة الأطفال، التي تتألف من وحدتي كما يأتي:-

1. وحدة الأطفال: عدد الأسرة لكل وحدة عشر أسرة.
2. وحدة رعاية حديثي الولادة و الخدج: عدد الأسرة لكل وحدة أربع إلى خمس أسرة.

ب. **القسم الفني:-** ويشمل هذا القسم كل ما يتعلق بالخدمات الاستشارية وفحص المرضى المراجعين من العيادات الاستشارية، الأشعة، السونار ويشمل الشعب الآتية:-

1. شعبة الاستشارية

2. شعبة الصحة العامة والسيطرة على التلوث
 3. شعبة الأشعة و السونار
 4. شعبة الصيدلية
 5. شعبة المختبرات.
- ج. القسم الإداري:** يقوم هذا القسم بتقديم خدماته إلى الأقسام الأخرى وإلى المرضى المراجعين ويشمل الشعب الآتية:-
1. الشعب الإدارية و المالية و القانونية
 2. شعبة التدقيق
 3. شعبة الصيانة
 4. شعبة الخدمات الفندقية

ثانياً: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لمستشفى الحبوبى التعليمي

ليتم أعداد الموازنة التشغيلية على أساس الأنشطة لمستشفى الحبوبى التعليمي لابد من تصميم التكاليف المبني على أساس الأنشطة للمستشفى. وأن خطوات تصميم (ABC) في هذه المستشفى هي:-

1. تحديد وتحليل أنشطة المستشفى الرئيسية والفرعية.
2. تحديد موجهاً تكاليف الموارد في المستشفى.
3. تخصيص تكاليف الموارد على أنشطة المستشفى.
4. اختيار موجهاً تكاليف أنشطة المستشفى وتحديد حجمها ومعدلاتها.
5. تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات.
6. احتساب تكلفة المنتج الواحد.

1. تحديد وتحليل أنشطة المستشفى الرئيسية والفرعية:-

من خلال الزيارات الميدانية للمستشفى عينة البحث وبمساعدة الكوادر الطبية والفنية والهندسية والإدارية، ومن واقع الهيكل التنظيمي للمستشفى تمكنت الباحثان من تحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية لمستشفى الحبوبى التعليمي كما يأتي :-

- أ. النشاط الجراحي:- ويندرج تحته ثلاث أنشطة فرعية هي: التخدير، تهيئة صالة العمليات، وردهاً قسم الجراحة العامة.
- ب. النشاط الباطني:- ويندرج تحته ست أنشطة فرعية هي: الجلدية، الطوارئ، الانعاش، الحميات، الغدد الصم والسكري، والنفسي.
- ج. نشاط الأمراض النسائية والتوليد:- ويندرج تحته نشاطين فرعيين هما: الأمراض النسائية، و التوليد والكورتاج.
- د. نشاط الأطفال وحديثي الولادة:- ويندرج تحته نشاطين فرعيين هما: الأطفال، وحديثي الولادة.
- هـ. النشاط الطبي:- ويندرج تحته ثلاث أنشطة فرعية هي: العيادات الاستشارية، الرعاية التمريضية، وزيارة الأطباء للمرضى.
- و. النشاط التشخيصي للأمراض:- ويندرج تحته ست أنشطة فرعية هي: فحص الدم، الأشعة، السونار، المختبر، تخطيط القلب، والرنين.
- ز. نشاط الخدمات الطبية:- ويندرج تحته ثلاث أنشطة فرعية هي: التعقيم والتطهير، الغازات الطبية، وتجهيز أكياس الدم.
- ح. نشاط خدمات المرضى:- ويندرج تحته ثلاث أنشطة فرعية هي: الغسيل، التغذية، واستقبال المرضى.

ط. نشاط الخدمات العامة:- ويندرج تحته سبع أنشطة فرعية هي: الإداري، التنظيف، الحراسة، صيانة مباني المستشفى، صيانة الأجهزة الطبية، توفير المستلزمات الطبية، والمطبخ.
تحديد موجّهات تكاليف الموارد في المستشفى

لابد أن تكون هنالك مجموعة من الموارد التي بدونها لا تستطيع المنظمات الصحية من إنتاج وتقديم خدماتها، ووفقا للنظام المحاسبي الحكومي المتبع في المستشفى فان عناصر التكاليف التي تغطي عملية إنتاج وتقديم الخدمة الصحية تتكون من فصول النفقات الاجمالية التالية:

الفصل الأول :- نفقات الأفراد العاملين.

الفصل الثاني :- المستلزمات الخدمية.

الفصل الثالث :- المستلزمات السلعية.

الفصل الرابع :- صيانة الأصول الثابتة.

الفصل الخامس :- النفقات الرأسمالية.

وفي هذه الخطوة سوف يتم تحديد بنود التكاليف الفرعية ضمن هذه الفصول والموجّهات الملائمة التي ترتبط بعلاقة السبب والنتيجة مع الأنشطة الرئيسية والفرعية التي تستهلك هذه الموارد، ويبين الجدول رقم (1) التكاليف الفعلية وموجّهاتها وحجم كل موجّه للمستشفى عن السنة المنتهية 2013/12/31.

جدول (1)

أرصدة التكاليف الفعلية وموجّهات الكلف لمستشفى الحبيبي التعليمي لسنة 2013

ت	اسم الحساب	التكلفة (دينار)	موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة
1	الرواتب	1148605933	حسب قائمة الرواتب	715 موظف
2	أعمال إضافية	40846011	ساعات العمل الإضافية	35640 ساعة
3	مخصصات الخطورة	201211422	حسب قائمة الرواتب	632 موظف
4	نفقات بدل خطورة أمنية	1611020	حسب قائمة الرواتب	279 موظف
5	أيجار وسائل النقل	1453200	كيلو متر	76 كيلو متر
6	تنظيف الدائرة	7288188	المساحة	1475 م ²
7	خدمات أخرى	41233731	عدد الاجهزة والمعدات	78 جهاز
8	قرطاسية	686000	عدد المواد المطلوبة	15 مادة
9	وقود	3208280	عدد الاليات والمكانن	32 آلية
10	اللوازم المختبرية	14419602	عدد المواد المطلوبة	4337 مادة
11	اللوازم الطبية	37040152	عدد المواد المطلوبة	57404 مادة
12	اللوازم الاخرى	114292700	عدد المواد المطلوبة	13425 مادة
13	صيانة المباني	53530341	المساحة	672 م ²
14	صيانة التأسيسات الكهربائية	27610930	حجم التأسيسات	122 مادة كهربائية
15	صيانة التأسيسات المائية	8632650	حجم التأسيسات المائية	121 مادة مائية
16	صيانة المكانن والأجهزة	3569011	عدد الاجهزة والمكانن	7 جهاز
17	المستلزمات السلعية	19414436	حسب احتياج كل قسم	86 سلعة
18	خدمات شبكة المعلومات	658000	مدة الاتصال بالشبكة	360 يوم

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على الحسابات الختامية للمستشفى والتقارير الادارية

2. تخصيص تكاليف الموارد على أنشطة المستشفى

بعد أن تم تحديد تكاليف إنتاج وتقديم الخدمة الصحية في الخطوة السابقة تأتي هذه الخطوة لكي يتم من خلالها تخصيص الموارد على أنشطة المستشفى واستنادا الى تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالنشاط وكما يأتي:

- إذا كان النشاط سببا واضحا ومباشرا في حدوث التكلفة فإن عملية تخصيص التكاليف سوف تكون مباشرة للنشاط الذي تسبب في حدوث التكلفة وهذا ما يسمى بالتكلفة المباشرة.
- اما في حالة عدم وجود علاقة سببية مباشرة بين التكلفة والنشاط الذي تسبب في حدوثها ففي هذه الحالة لا بد من استعمال موجهات مناسبة للتكلفة لتعيينها على الأنشطة التي استفادت منها في القيام بمهامها وهذا ما يعرف بالتكلفة غير المباشرة. وسيتم استعمال موجهات الكلفة التي حددت في الخطوة 2 لتخصيص هذه البنود من التكاليف على أنشطة المستشفى التي حددت في الخطوة 1.

ولاغراض هذا البحث سيتم اعتماد النشاط الجراحي كعينة يمكن اعتماد نتائجها للانشطة الاخرى، والجدول (2) يوضح تخصيص الموارد على الانشطة الفرعية للنشاط الجراحي وحسب حجم الموجهات المستهلكة من كل نشاط:

جدول (2)

تخصيص تكاليف الموارد الى الانشطة الفرعية للنشاط الجراحي في مستشفى الحبوبى التعليمي

ت	الانشطة بنود التكاليف	التخدير		تهينة صالة العمليات		ردهات قسم الجراحة	
		حجم موجه التكلفة (دينار)	حجم موجه التكلفة (دينار)	حجم موجه التكلفة (دينار)	حجم موجه التكلفة (دينار)	حجم موجه التكلفة (دينار)	حجم موجه التكلفة (دينار)
1	الرواتب	5 موظف	39346312	21 موظف	26230875	36 موظف	65577188
2	أعمال إضافية	1800 ساعة	2062929	1080 ساعة	1237757	2160 ساعة	2475515
3	مخصصات الخطورة	5 موظف	919351	21 موظف	1161094	36 موظف	4644375
4	نفقات بدل خطورة أمنية	5 موظف	291200	21 موظف	414720	36 موظف	615888
5	أيجار وسائط النقل	-	-	-	-	-	-
6	تنظيف الدائرة	-	-	2181 مريض	232268	1438 مريض	153141
7	خدمات أخرى	1 جهاز	528638	2 جهاز	1057275	3 جهاز	1585913
8	قرطاسية	-	-	-	-	-	-
9	وقود	-	-	-	-	-	-
10	اللوازم المختبرية	-	-	-	-	-	-
11	اللوازم الطبية	720 مادة	464583	1440 مادة	929166	1080 مادة	696874
12	اللوازم الأخرى	-	-	-	-	-	-

3823596	2م48	2389747	2م 30	-	-	صيانة المباني	13
-	-	-	-	-	-	صيانة التأسيسات الكهربائية	14
-	-	-	-	-	-	صيانة التأسيسات المائية	15
1274647	3 جهاز	849764	2 جهاز	424882	1 جهاز	صيانة المكائن والأجهزة	16
-	-	-	-	-	-	المستلزمات السلعية	17
-	-	-	-	-	-	خدمات شبكة المعلومات	18
80847137		34502666		44037895		اجمالي تكلفة النشاط	

المصدر : إعداد الباحثان بالاعتماد على جدول (1)

- يلاحظ انه تم اختيار موجهات التكلفة لكل بند من بنود التكلفة وفق العلاقة بين بند التكلفة والنشاط وفقا لما يأتي:-
- امكن تعيين الرواتب ومخصصات الخطورة ونفقات بدل خطورة أمنية من قائمة الرواتب وبذلك تكون تكلفة مباشرة.
 - تم تحديد ساعات العمل الإضافية كموجه تكلفة للأعمال الإضافية حيث تم تحديد ساعات العمل الإضافي من واقع سجلات كل نشاط وضربها في تكلفة الساعة الإضافية الواحدة وحسب اجر الفئة الوظيفية لكل موظف في كل نشاط.
 - لاتستفيد أنشطة القسم الجراحي من أيجار وسائل النقل، قرطاسية، وقود، اللوازم المختبرية، اللوازم الأخرى، وخدمات شبكة المعلومات.
 - تم تحديد موجه التكلفة لمصايف تنظيف الدائرة حسب عدد المرضى كونها تمثل تكلفة مستلزمات التنظيف المطلوبة لاجراء مهام التنظيف التي ترتبط بتهيئة صالة العمليات او اسرة الردهات من قبل المنظفين العاملين في أنشطة المستشفى من خارج متعهد التنظيف الذي يتولى نشاط التنظيف ادارته والاشراف عليه.
 - تم تحديد موجه التكلفة لمصايف صيانة المباني وفق المساحة المشغولة من كل نشاط، مع ملاحظة ان نشاط التخدير لايشغل مساحة خاصة وانما يقدم كادر هذا النشاط خدماتهم للقسم الجراحي ضمن صالة العمليات.
 - تم تحديد موجه التكلفة لمصايف صيانة المكائن والأجهزة حسب عدد المكائن والأجهزة والآلات التي تحتاج الى فحص وصيانة دورية ثابتة من قبل النشاط.
 - خدمات أخرى تشمل مصاريف مثل الماء والكهرباء ولصعوبة قياس مقدار الاستهلاك الفعلي لكل نشاط ولكون الجزء الأكبر من هذه الأجر هي اجور كهرباء تم اختيار عدد الاجهزة والمعدات المستهلكة للكهرباء كموجه تكلفة لتعيين تكاليف هذه الخدمات.

- نفقات التأسيسات الكهربائية والمائية والمستلزمات السلعية في أغلبها هي كلف مباشرة لأنشطة الخدمات العامة ذات العلاقة، لذلك يتم تخصيصها مباشرة للأنشطة المختصة ومن ثم تحمل على المنتجات والخدمات التي تكون ذات قيمة لها.

3. اختيار موجهات تكاليف أنشطة المستشفى وتحديد حجمها ومعدلاتها

بعد أن تم تحديد تكاليف أنشطة المستشفى عينة البحث تأتي هذه الخطوة ليتم من خلالها اختيار موجهات التكلفة المناسبة لكل نشاط وتحديد أحجامها اعتماداً على ما متوفر من بيانات في الوثائق والسجلات الخاصة بتنفيذ الأنشطة المختلفة في المستشفى، وبموجب هذه الموجهات يتم التوصل إلى معدل تحميل التكلفة لكل نشاط من أنشطة المستشفى من خلال المعادلة الآتية:-

$$\text{معدل تحميل تكلفة النشاط} = \frac{\text{تكلفة النشاط}}{\text{كمية موجه التكلفة للنشاط}}$$

والجدول (3) يوضح موجهات التكلفة وأحجامها ومعدلات التحميل لكل نشاط فرعي للنشاط الجراحي:

جدول (3)

موجهات تكلفة الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي في مستشفى الحبوبى التعليمي

ت	الأنشطة	تكلفة الأنشطة	موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة	معدل تحميل تكلفة النشاط
1	التخدير	44037895	عدد جرعات التخدير	2225 جرعة	19792.312
2	تهيئة صالة العمليات	34502666	عدد مرات التهيئة	2181 مرة	15819.654
3	ردهات قسم الجراحة	80847137	عدد المرضى	1438 مريض	56221.931

المصدر :- إعداد الباحثان بالاعتماد على التقارير الإدارية في مستشفى الحبوبى التعليمي

4. تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

في هذه المرحلة سيتم تخصيص تكاليف كل نشاط من الأنشطة على المنتجات التي ساهم في إنتاجها بحسب استفادة كل منتج منه باعتماد مقدار وحدات موجه تكلفة النشاط كمقياس لمدى استفادة المنتج من النشاط، وبذلك يمكن استبعاد تكلفة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج. وتتمثل منتجات النشاط الجراحي بكافة أنواع العمليات الجراحية التي يقوم باجرائها من عمليات فوق الكبرى أم عمليات كبرى أم عمليات وسطى أم عمليات صغرى. والجدول (4) يوضح تخصيص تكاليف كل نشاط فرعي من النشاط الجراحي على المنتجات المستفيدة حسب عدد وحدات موجه التكلفة لكل منتج من المنتجات.

جدول (4)

تخصيص تكاليف الأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي على المنتجات في مستشفى الحبوبى التعليمي

ت	الأنشطة / المنتجات	التخدير		تهيئة صالة العمليات		ردهات قسم الجراحة	
		حجم موجه التكلفة	التكلفة (دينار)	حجم موجه التكلفة	التكلفة (دينار)	حجم موجه التكلفة	التكلفة (دينار)
1	عملية خاصة	375 جرعة	7422117	369 مرة	5837452	369 مريض	20745893
2	عملية فوق الكبرى	448 جرعة	8866956	432 مرة	6834091	432 مريض	24287874
3	عملية كبرى	659 جرعة	13043134	637 مرة	10077120	637 مريض	35813370
4	عملية صغرى	743 جرعة	14705688	743 مرة	11754003	-	-
5	المجموع	2225 جرعة	44037895	2181 مرة	34502666	1438 مريض	80847137

المصدر :- إعداد الباحثان بالاعتماد على التقارير الادارية في مستشفى الحبوبى التعليمي

ولابد من الاشارة هنا الى ان عملية تخصيص تكاليف الانشطة على المنتجات تتضمن تخصيص تكاليف كافة الانشطة التي اضافت قيمة الى المنتج سواء كان نشاط انتاجي ام نشاط خدمي، فلغرض احتساب كلفة كل منتج من منتجات النشاط الجراحي لابد من تحديد مدى استفادتها من الانشطة التي تصيف قيمة للمنتج من أنشطة المستشفى الاخرى، فعلى سبيل المثال هنالك عدد من الأنشطة التي تصيف قيمة لمنتجات النشاط الجراحي من الأنشطة الفرعية للنشاط الطبي او النشاط التشخيصي للإمراض او أنشطة الخدمات الطبية وخدمات المرضى، فان كان عدد من المرضى الذين اجريت لهم اي نوع من العمليات قد تم تحويلهم من نشاط العيادات الاستشارية واجري لهم فحص دم او تحاليل مخبرية او اشعة وتم تزويدهم باكياس الدم والتغذية خلال رقدومهم في ردهات قسم الجراحة، فان كل ذلك يتطلب تحديد عدد موجهات الكلفة لقياس مدى استفادة كل منتج من تلك الانشطة التي اضافت قيمة له.

ولأن الهدف من تخصيص تكاليف الأنشطة وفقاً (ABC) في هذا البحث ليس لتحديد كلفة المنتج النهائي وإنما لاعداد الموازنة التشغيلية على اساس الأنشطة، لذلك تم تحديد كلفة كل منتج من منتجات النشاط الجراحي على اساس استفادته من الأنشطة الفرعية التي تصيف قيمة لكل منتج من هذا النشاط وكما تم تحديدها في جدول (4).

5. احتساب تكلفة المنتج الواحد

يتم احتساب تكلفة المنتج الواحد من خلال جمع التكلفة الكلية للأنشطة التي اضافت قيمة لكل نوع من المنتجات ومن ثم تقسيمها على عدد الوحدات المنتجة، ويوضح الجدول (5) عدد الوحدات المنتجة وتكلفة الوحدة من كل منتج في نشاط الجراحة العامة:-

جدول (5)

تكلفة الوحدة لمنتجات النشاط الجراحي في مستشفى الحبوبى التعليمي

ت	المنتجات	عدد الوحدات المنتجة	تكلفة الأنشطة (دينار)			تكلفة وحدة المنتج
			التخدير	تهيئة صالة العمليات	ردهات قسم الجراحة	
1	عملية خاصة	369 عملية	7422117	5837452	20745893	92156
2	عملية فوق الكبرى	432 عملية	8866956	6834091	24287874	92567
3	عملية كبرى	637 عملية	13043134	10077120	35813370	92517
4	عملية صغرى	743 عملية	14705688	11754003	-	35612

المصدر: اعداد الباحثان بالاعتماد على السجلات الاحصائية للمستشفى والجدول (4)

ثالثاً: الموازنة التشغيلية على أساس الأنشطة لمستشفى الحبوبى التعليمي

هنالك عدة خطوات يمكن أتباعها من أجل إعداد الموازنة التشغيلية لمستشفى الحبوبى التعليمي على أساس الأنشطة لعام 2014 بالاعتماد على معلومات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لعام 2013 والتي تم توصل لها في الفقرة ثانياً من هذا المبحث وهذه الخطوات هي:

1. تقدير حجم اهداف الكلفة او المنتجات
2. تقدير احجام موجهات الانشطة التي يتطلبها كل منتج.
3. تقدير حاجة الانشطة من الموارد وحجم موجهاتها.
4. تقدير تكلفة كل نشاط بتخصيص الموارد على الانشطة.
5. تقدير تكلفة كل منتج بتخصيص تكاليف الانشطة على المنتجات.

6. اعداد الموازنة التشغيلية على اساس الانشطة.

تقدير حجم اهداف الكلفة او المنتجات

ان الموازنة التشغيلية هي خطة لفترة مستقبلية لذا فإن إعدادها لمستشفى الحبوبى التعليمي يتطلب اولاً تقديراً لاحجام اهداف الكلفة او المنتجات لكل نشاط من أنشطة المستشفى، ولاغراض البحث تم اعداد الموازنة التشغيلية للنشاط الجراحي لسنة 2014 كعينة يسترشد بها لاعداد الموازنات التشغيلية للأنشطة الأخرى في المستشفى، وقد تم الحصول على التقديرات اللازمة لإعدادها من خلال اللقاءات مع مختلف الكوادر الطبية والهندسية والإدارية للاسترشاد بتوقعاتهم للواقع الصحي والحصول على تقديرات الادارة للمتغيرات التي تؤثر على حجم المنتجات المقدمة ومن ثم حجم الأنشطة والموارد المطلوبة لتقديم تلك المنتجات بشكل افضل ووفقا لتقديرات وموازنة منطقية.

قدرت احجام منتجات النشاط الجراحي وفقا للمتغيرات التي امكن تحديدها لعام 2014 حول أهداف التكلفة المتمثلة بمختلف العمليات الجراحية والخدمات العلاجية والرعاية الصحية ضمن تخصص النشاط الجراحي وتلخصت بان هنالك زيادة متوقعة في عدد العمليات المتوقع أجراءها خلال عام 2014، وتختلف هذه الزيادة من منتج لآخر حيث من المتوقع ان تكون النسبة الأكبر في الزيادة للعمليات الصغرى ثم الكبرى نتيجة للحوادث المختلفة من نزاعات عشائرية وحوادث طرق وارهائية، الا ان الزيادة ستكون بسيطة في عدد العمليات فوق الكبرى والخاصة كون ان هناك منافسة من قبل المستشفيات الخاصة في اجراء مثل هذه العمليات بالإضافة الى الرغبة لدى المرضى لاجراء هذه العمليات في المستشفيات الخاصة لنوعية الخدمات المقدمة وسرعة مواعيد انجازها.

والجدول (6) يوضح تقدير احجام منتجات النشاط الجراحي لسنة 2014 مقارنة مع احجامها لسنة 2013

جدول (6)

أحجام منتجات النشاط الجراحي المقدرة في مستشفى الحبوبى لعام 2014

ت	المنتجات	عدد الوحدات المنتجة 2013 (عملية)	عدد الوحدات المنتجة 2014 (عملية)
1	عملية خاصة	369	380
2	عملية فوق الكبرى	432	450
3	عملية كبرى	637	770
4	عملية صغرى	743	900
	اجمالي المنتجات	2181	2500

المصدر: اعداد الباحثان بمساعدة الكوادر الطبية والادارية والفنية في مستشفى الحبوبى التعليمي

1. تقدير احجام موجبات الأنشطة التي يتطلبها كل منتج

نتيجة لاختلاف الزيادة المتوقعة في عدد العمليات المتوقع أجراءها خلال عام 2014 ستختلف نسب الزيادة المتوقعة في احجام موجبات الأنشطة التي يتطلبها كل منتج والمتمثلة بعدد جرعات التخدير وعدد مرات التهئية وعدد مرضى ردهات قسم الجراحة، ويوضح الجدول (7) أحجام الموجبات التقديرية للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي لسنة 2014 مقارنة مع احجامها لسنة 2013

جدول (7)

أحجام الموجبات المقدرة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي في مستشفى الحبوبى لعام 2014

ت	الانشطة	موجهات الانشطة	حجم موجه التكلفة 2013	حجم موجه التكلفة 2014
1	التخدير	عدد جرعات التخدير	2225 جرعة	2550 جرعة
2	تهيئة صالة العمليات	عدد مرات التهيئة	2181 مرة	2500 مرة
3	ردهات قسم الجراحة	عدد المرضى	1438 مريض	1600 مريض

المصدر :- إعداد الباحثان بمساعدة الكوادر الطبية والادارية والفنية في مستشفى الحبوبى التعليمي

2. تقدير حاجة الانشطة من الموارد وحجم موجهاتها

لتحديد حاجة الانشطة من الموارد يتطلب اولاً تحليل التكاليف حسب علاقتها بحجم موجه التكلفة والتفرقة بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الثابتة وذلك ليكون بالامكان الاعتماد على تكلفة وحدة موجه التكاليف غير المباشرة المتغيرة واجمالي التكاليف غير المباشرة الثابتة لسنة 2013 عند اعداد الموازنة التشغيلية لسنة 2014 والجدول رقم (8) يوضح تحليل عناصر التكاليف وحسب حاجة الانشطة الفرعية للنشاط الجراحي الفعلية من الموارد التي اسهمت في انجازها لسنة 2013 وبالاعتماد على جدول رقم (2). ولأغراض التبسيط ولأن الهدف اعداد نموذج موازنة تشغيلية حسب الانشطة تم تجاهل احتمال وجود تكاليف شبه متغيرة او شبه ثابتة.

جدول (8)

تحليل التكاليف حسب علاقتها بحجم موجه التكلفة

اسم الحساب	نوع التكلفة	التحليل
الرواتب	ثابتة	تخضع الى تعليمات سلم الرواتب وهي ثابتة شهريا عدا ما يتعلق بالتغييرات البسيطة المتعلقة بالعلوات والترفعات واجمالا امكن تعيينها على الانشطة حسب قوائم الرواتب للموظفين العاملين بكل نشاط.
أعمال إضافية	متغيرة	معدل اجر الساعة الاضافية ثابت ومحدد حسب التعليمات لكل فئة وظيفية ويتغير عدد هذه الساعات حسب حجم العمل المطلوب للنتاج.
مخصصات الخطورة	ثابتة	تخضع الى تعليمات سلم الرواتب وهي ثابتة شهريا واجمالا امكن تعيينها على الانشطة حسب قوائم الرواتب للموظفين العاملين بكل نشاط.
نفقات بدل خطورة أمنية	ثابتة	
تنظيف الدائرة	متغيرة	تمثل تكلفة مستلزمات التنظيف التي ترتبط بتهيئة صالة العمليات او اسرة الردهات وتتغير حسب عدد المرضى المستفيدين من خدمات كل نشاط.
خدمات أخرى	متغيرة	تمثل تكلفة الاستهلاك الفعلي من الطاقة الكهربائية مقاسة بعدد الاجهزة المستهلكة للطاقة وساعات عملها بكل نشاط، فهي تكاليف متغيرة كون ان ادارة المستشفى لها خطة توسعية في اضافة اجهزة حديثة تستخدم في مختلف العمليات الجراحية.
اللوازم الطبية	متغيرة	تتغير تبعا لعدد المواد المطلوبة للنتاج في كل نشاط.
صيانة المباني	ثابتة	تمثل تكلفة الصيانة السنوية للمباني وهي ثابتة حسب المساحة المستغلة لكل نشاط.

صيانة المكائن والأجهزة	ثابتة	تمثل تكلفة الفحص والصيانة الدورية الثابتة للأجهزة والمعدات المستخدمة من كل نشاط
------------------------	-------	---

المصدر: اعداد الباحثان حسب طبيعة كل عنصر تكلفة وباستشارة الكوادر المالية للمستشفى.

وبعد أن تم تحديد موجبات الأنشطة ونوع التكلفة ثابتة ام متغيرة، يتطلب تقدير احجام موجبات الموارد لسنة 2014 للاخذ بنظر الاعتبار متغيرات أهداف التكلفة او المنتجات المشار لها في الخطوة الاولى، والجدول رقم (9) يوضح الموجبات المقدرة لكل مورد كلفة ساهم في انجاز كل نشاط من الأنشطة كما وردت في الجدول رقم (7) حسب علاقتها بحجم موجه التكلفة.

جدول (9)

موجبات الموارد المقدرة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي في مستشفى الحبوبى لسنة 2014

ت	بنود التكاليف	التخدير		تهيئة صالة العمليات		ردهات قسم الجراحة	
		حجم موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة
		2013	2014	2013	2014	2013	2014
1	الرواتب	5 موظف	5 موظف	21 موظف	21 موظف	36 موظف	36 موظف
2	أعمال إضافية	1800 ساعة	2050 ساعة	1080 ساعة	1235 ساعة	2160 ساعة	2465 ساعة
3	مخصصات الخطورة	5 موظف	5 موظف	21 موظف	21 موظف	36 موظف	36 موظف
4	نفقات بدل خطورة أمنية	5 موظف	5 موظف	21 موظف	21 موظف	36 موظف	36 موظف
5	تنظيف الدائرة	-	-	2181 مريض	2500 مريض	1438 مريض	1600 مريض
6	خدمات أخرى	1 جهاز	2 جهاز	2 جهاز	4 جهاز	3 جهاز	4 جهاز
7	اللوازم الطبية	720 مادة	850 مادة	1440 مادة	1650 مادة	1080 مادة	1250 مادة
8	صيانة المباني	-	-	30 م	30 م	48 م	48 م
9	صيانة المكائن والأجهزة	1 جهاز	2 جهاز	2 جهاز	4 جهاز	3 جهاز	4 جهاز

المصدر :- إعداد الباحثان بمساعدة الكوادر الطبية والادارية والفنية في مستشفى الحبوبى التعليمي

3. تقدير تكلفة كل نشاط بتخصيص الموارد على الأنشطة

بعد تقدير حجم موجبات الموارد لكل، ولإعداد الموازنة التشغيلية على أساس الأنشطة للنشاط الجراحي لا بد من احتساب تكاليف الموارد المطلوبة لكل نشاط من أجل تقديم الخدمة الصحية للمنتجات المقدرة لهذه الأنشطة المتمثلة بالعمليات الجراحية المختلفة. والجدول (10) يوضح تقديرات تكاليف الموارد للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي في مستشفى الحبوبى التعليمي لسنة 2014.

جدول (10)

تكاليف الموارد المقدرة للأنشطة الفرعية للنشاط الجراحي في مستشفى الحبوبى لسنة 2014

ت	بنود التكاليف	التخدير		تهيئة صالة العمليات		ردهات قسم الجراحة	
		حجم موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة	حجم موجه التكلفة
		(دينار)	(دينار)	(دينار)	(دينار)	(دينار)	(دينار)
1	الرواتب	5 موظف	39346312	21 موظف	26230875	36 موظف	65577188
2	أعمال إضافية	2050 ساعة	2349447	1235 ساعة	1415399	2465 ساعة	2825067
3	مخصصات الخطورة	5 موظف	919351	21 موظف	1161094	36 موظف	4644375
4	نفقات بدل خطورة أمنية	5 موظف	291200	21 موظف	414720	36 موظف	615888
5	تنظيف الدائرة	-	-	2500 مريض	266240	1600 مريض	170394

2114552	4 جهاز	2114552	4 جهاز	1057275	2 جهاز	خدمات أخرى	6
731718	1250 مادة	1005306	1650 مادة	511687	850 مادة	الولائم الطبية	7
3823596	2م48	2389747	30م2	-	-	صيانة المباني	8
1274647	4 جهاز	849764	4 جهاز	424882	2 جهاز	صيانة المكنان والأجهزة	9
81777425		35847697		44900154		اجمالي تكلفة النشاط	

المصدر :- إعداد الباحثان بالاعتماد على الجدولين (2) و (9)

تم احتساب التكلفة التقديرية لكل نشاط من الأنشطة وفق المعادلة الآتية:-

تكلفة النشاط التقديرية = اجمالي التكلفة غير المباشرة الثابتة + التكلفة غير المباشرة المتغيرة المقدره
= اجمالي التكلفة غير المباشرة الثابتة + (موجه التكلفة التقديري × تكلفة وحدة الموجه المتغيرة)

حيث ان:

تكلفة وحدة الموجه المتغيرة = اجمالي التكاليف المتغيرة للمورد 2013 / حجم موجه المورد 2013

4. تقدير تكلفة كل منتج بتخصيص تكاليف الانشطة على المنتجات.

لتقدير تكلفة كل منتج لابد اولاً من تخصيص اجمالي تكلفة النشاط المقدره في الخطوة السابقة على المنتجات التي ساهم في إنتاجها، والجدول (11) يوضح تخصيص تكاليف كل نشاط فرعي من النشاط الجراحي على المنتجات المستفيدة حسب عدد وحدات موجه التكلفة لكل منتج من المنتجات، كما يوضح الجدول (12) كلفة الوحدة المقدره لكل منتج من المنتجات.

جدول (11)

تخصيص تكلفة الانشطة المقدره للنشاط الجراحي على المنتجات في مستشفى الحبوبى 2014

ت	الانشطة المنتجات	التخدير		تهيئة صالة العمليات		ردهات قسم الجراحة	
		حجم موجه التكلفة	التكلفة (دينار)	حجم موجه التكلفة	التكلفة (دينار)	حجم موجه التكلفة	التكلفة (دينار)
1	عملية خاصة	390 جرعة	6867082	380 مرة	5448850	380 مريض	19422138
2	عملية فوق الكبرى	470 جرعة	8275715	450 مرة	6452585	450 مريض	22999901
3	عملية كبرى	790 جرعة	13910244	770 مرة	11041091	770 مريض	39355386
4	عملية صغرى	900 جرعة	15847113	900 مرة	12905171	-	-
5	المجموع	2550 جرعة	44900154	2500 مرة	35847697	1600 مريض	81777425

المصدر :- إعداد الباحثان بالاعتماد على الجدولين (7) و (6)

جدول (12)

تكلفة وحدة المنتج المقدره لمنتجات النشاط الجراحي في مستشفى الحبوبى 2014

ت	المنتجات	عدد الوحدات المنتجة	تكلفة الانشطة (دينار)			تكلفة وحدة المنتج
			التخدير	تهيئة صالة العمليات	ردهات قسم الجراحة	
1	عملية خاصة	380 عملية	6867082	5448850	19422138	83521
2	عملية فوق الكبرى	450 عملية	8275715	6452585	22999901	83840
3	عملية كبرى	770 عملية	13910244	11041091	39355386	83515
4	عملية صغرى	900 عملية	15847113	12905171	-	31947

المصدر :- إعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (11)

ومن الانخفاض الواضح في تكلفة وحدة المنتج المقدره وفقا للموازنة التشغيلية على اساس الانشطة لكل منتج من منتجات النشاط الجراحي لسنة 2014 عن تكلفة وحدة المنتج وفق الكلف الفعلية على اساس الانشطة لسنة 2013 يمكن اثبات فرضية البحث في ان مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يوفر معلومات دقيقة وملائمة حول تكلفة الخدمات التي تقدم من قبل القطاع الصحي مما يسهل من إعداد الموازنات التشغيلية على أساس الأنشطة.

5. اعداد الموازنة التشغيلية على اساس الانشطة.

كما تم الإشارة اليه في الجانب النظري من البحث فان الموازنة التشغيلية ينبغي ان تشمل الموازنات الفرعية الخاصة بايرادات ومصروفات التشغيل، ويتم تحديد الإيرادات السنوية بالاعتماد على كميات المخرجات واسعارها في فترة الموازنة، وعليه لاعداد الموازنة التشغيلية للنشاط الجراحي لمستشفى الحبوبى التعليمي فان هذه الخطوة تتطلب تحديد ايرادات هذا النشاط والتي تأتي كون ان المستشفى حكومي ويعتمد بالدرجة الاساس على تخصيصات الموازنة اما من هذه التخصيصات او من الرسوم المدفوعة من قبل المرضى عند مراجعة المستشفى مقابل مجموعة من الخدمات في نفس الرسم كالاستشارة الطبية والتحليل المختبرية والعلاج والرقود في الرهات....، ولكن لان كلا المصدرين من الإيرادات يتم تقديرها وتحديدتها على مستوى المستشفى ككل ويصعب تحديد حصة كل نشاط من أنشطة المستشفى بشكل مستقل، فان نموذج الموازنة التشغيلية المقترح في الجدول رقم (13) يتضمن مبالغ الإيرادات المقدره على فرض ان المرضى المراجعين للنشاط الجراحي قد استفادوا من خدمات هذا النشاط فقط وبالتالي فان رسم وصل المراجعة البالغ 2,000 دينار لكل مريض مضروب في عدد المرضى الحاصلين على خدمات هذا النشاط والمقدر عددهم 2,500 مريض يمثل اجمالي الإيرادات المقدره للنشاط الجراحي من الرسوم 5,000,000 دينار، وسيتم توزيعها على الأنشطة حسب نسبة اجمالي موجهات التكلفة لكل نشاط.

جدول (13)

نموذج موازنة تشغيلية مقترح للنشاط الجراحي في مستشفى الحبوبى 2014

ت	الانشطة	النشاط الجراحي	التخدير	تهينة صالة العمليات	ردهات قسم الجراحة
	بنود الإيرادات والتكاليف	المبلغ (دينار)	المبلغ (دينار)	المبلغ (دينار)	المبلغ (دينار)
اولا	<u>الإيرادات</u>				
أ-	الإيرادات من الرسوم	5,000,000	1917293	1879699	1203008
ب-	تخصيصات الموازنة	157525276	42982861	33967998	80574417
	اجمالي الإيرادات	162525276	44900154	35847697	81777425
ثانيا	<u>التكاليف</u>				
أ-	التكاليف الثابتة				
1	الرواتب	131154375	39346312	26230875	65577188
2	مخصصات الخطورة	6724820	919351	1161094	4644375
3	نفقات بدل خطورة أمنية	1321808	291200	414720	615888
4	صيانة المباني	6213343	-	2389747	3823596

1274647	849764	424882	2549293	صيانة المكنائ والأجهزة	5
				التكاليف المتغيرة	ب-
170394	266240	-	436634	تنظيف الدائرة	6
2825067	1415399	2349447	6589913	أعمال إضافية	7
2114552	2114552	1057275	5286379	خدمات أخرى	8
731718	1005306	511687	2248711	اللوازم الطبية	9
81777425	35847697	44900154	162525276	اجمالي تكلفة النشاط	

المصدر :- إعداد الباحثان بالاعتماد على الجدول (10)

المبحث الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

يعرض هذا المبحث اهم الاستنتاجات والتوصيات التي تم التوصل اليها في ضوء الدراسة النظرية والتطبيقية، وهي:-

أ- الاستنتاجات

1- ان لمدخل التكاليف على أساس الأنشطة دور استراتيجي في التخطيط والرقابة بتقديمه المعلومات الدقيقة والملائمة لوضع الموازنة التشغيلية على اساس الأنشطة حسب استفادة تلك الأنشطة من التكاليف وما يحققه كل نشاط من إيرادات بما يمكن من متابعة التنفيذ وتحديد الانحرافات ومعالجتها.

2- ان إعداد الموازنة التشغيلية في المنظمات الخدمية بشكل عام والمنظمات الصحية بشكل خاص يختلف عنها في المنظمات الصناعية نتيجة لاختلاف خواص الخدمات الصحية وطبيعة الانفاق عليها عن خواص المنتجات وعناصر التكاليف الصناعية، حيث إن الخدمة الصحية يتم إنتاجها وتقديمها في الوقت نفسه، فيكون الهدف من إعداد الموازنة على أساس الأنشطة هو تجهيز الموارد التي تكون مطلوبة لإنتاج وتقديم الخدمة الصحية.

3- يعد مستشفى الحبوبى التعليمي من المنظمات الصحية الرئيسية في محافظة ذي قار، ويعالج جميع أنواع الأمراض الباطنية والجراحية العامة والتخصصية والنسائية والاطفال وكافة الأمراض الأخرى بانواعها المختلفة، كما يحتوي على عدد كبير من الأجهزة الحديثة والمتطورة ويقدم العديد من الخدمات العلاجية والتعليمية وخدمات البحوث والتطوير، الا ان المستشفى وكما هو حال اغلب المؤسسات الحكومية تفقر الى نظام تكاليف يساهم في توفير المعلومات الكفوية الدقيقة والملائمة والتي يمكن الاستفادة منها في التخطيط والرقابة بهدف توجيه الانفاق على الأنشطة الضرورية التي تضيف قيمة لكل خدمة مقدمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي يكون بالامكان تخفيض التكاليف وتشخيص الانحرافات ومعالجتها.

4- وكما تبين من نتائج الدراسة التطبيقية للبحث فان اعداد الموازنة على اساس الأنشطة لمستشفى الحبوبى التعليمي ادى الى تخفيض في تكلفة منتجات النشاط الجراحي المحسوبة وفقا لمدخل التكاليف على اساس الأنشطة من خلال اختيار موجهات التكاليف وتخصيص الكلف على الأنشطة التي اضافت قيمة لكل منتج من المنتجات بمقدار ما استهلكته هذه الأنشطة من موارد وحسب العلاقة السببية بين الموارد وموجهات التكاليف.

5- عدم توفر البيانات المتعلقة بالإيرادات لكل نشاط بشكل مستقل حيث تستوفى الرسوم او الاجور التي تستحصلها المستشفى من المريض عند مراجعته لمرة واحدة عن عدد من الخدمات التي يحصل عليها كالفحص الاستشاري والعلاج واجراء العملية والرقود في الردهات، كما كانت هناك صعوبة في الحصول على البيانات اللازمة لتحديد حجم موجبات الموارد او الانشطة وذلك لضعف البيانات الاحصائية المتوفرة عن تلك الموجبات وبالاخص على مستوى الانشطة المختلفة.

ب- التوصيات

- 1- استخدام المعلومات التي يقدمها مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في اعداد الموازنة التشغيلية حسب الأنشطة في القطاع الخدمي عموما والقطاع الصحي بشكل خاص، لما له من اهمية في حصر التكاليف وتقديم معلومات اكثر دقة عن الموارد التي يستهلكها كل نشاط وما تضيفه تلك الأنشطة من قيمة لكل منتج او خدمة مقدمة.
- 2- اعداد الموازنة التشغيلية حسب الأنشطة في القطاع الخدمي عموما والقطاع الصحي بشكل خاص، لما لها من اهمية في تحديد الموارد التي ينبغي ان يستهلكها كل نشاط ومتابعة استهلاك الأنشطة الفعلي من تلك الموارد واتخاذ الاجراءات الرقابية اللازمة لتشخيص الانحرافات ومعالجتها من اجل تحسين الخدمات او المنتجات التي يقدمها كل نشاط وتخفيض تكاليفها.
- 3- ضرورة قيام الجهات الحكومية المعنية بمحاولات لتطوير نظام تكاليف للقطاع الخدمي عموما والقطاع الصحي بشكل خاص والتشجيع على تطبيق ادوات التكاليف الحديثة مثل مدخل التكاليف على اساس الأنشطة لحصر الموارد وتحديد تكاليف المنتجات لكل نشاط والرقابة عليها من خلال اعداد الموازنة التشغيلية على اساس الأنشطة.
- 4- يمكن لمستشفى الحبوبى التعليمي الاستفادة من مخرجات مدخل التكاليف على اساس الأنشطة في اعداد الموازنة التشغيلية على اساس الأنشطة لكل نشاط من أنشطة المستشفى الاخرى وكما تم اعداده في هذا البحث للنشاط الجراحي من اجل تحديد تكلفة الأنشطة والمنتجات واستخدام البيانات في الرقابة الفاعلة على الانفاق وتخفيضه، كما يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات وبالاخص في مجال تحديد الرسوم والاجور للخدمات المدفوعة الثمن في قسم الجناح الخاص بالمستشفى.
- 5- ضرورة ان تقوم المستشفى بتوفير البيانات اللازمة عن الإيرادات والتكاليف الخاصة بكل نشاط من خلال تحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية ومخرجاتها من الخدمات او المنتجات المقدمة بشكل دقيق، وكذلك تحديد موجبات التكلفة المناسبة لكل نشاط رئيسي وفرعي سواء أكانت أنشطة طبية رئيسية أم أنشطة خدمية عامة، بالإضافة الى تنظيم سجلات احصائية وكفوية وإعداد تقارير دورية ورفعها إلى الإدارة العليا توضح أنشطة المستشفى ومدى كفاءة إدارتها المختلفة في استغلال الموارد وتحقيق المخرجات من خلال مقارنة المنفذ بالمخطط في الموازنة التشغيلية.

المصادر:-

اولاً - المصادر العربية:

أ. الوثائق الرسمية:

- 1- الحسابات الختامية لعام 2013 و 2014 لمستشفى الحبوبى التعليمي.
- 2- مستندات الإخراج المخزني لعام 2013 لمستشفى الحبوبى التعليمي.

- 3- مستندات الصرف لعام 2013 الخاصة ببند النفقات لمستشفى الحبوبي التعليمي
4- سجلات الافراد لعام 2013 لمستشفى الحبوبي التعليمي.

الكتب:

- 5- العشاوي، محمد "محاسبة التكاليف"، الطبعة الأولى، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
6- القلبي، يحيى احمد مصطفى، "اساليب المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، 2003.
7- جمعة، أحمد حلمي، "المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وصنع القرار"، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
8- كافي، مصطفى يوسف؛ بني ياسين، احمد علي؛ حمودة، سمير أحمد؛ و ابوعيد، هاني احمد، "المحاسبة الادارية"، الطبعة الأولى، المجمع العربي للنشر و التوزيع، القدس، فلسطين، 2012.
9- مابرلي، جولي، "تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية"، طبعة مترجمة، ترجمة احمد محمد زامل، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004.
10- هيتجر، ليستر اي؛ و ماتولتس، سيرج، "المحاسبة الادارية"، طبعة مترجمة، ترجمة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009.

ب. الرسائل والأطاريح والدوريات العربية

- 11- الجخلب، درويش مصطفى، "دور اساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تطوير الاداء المالي، دراسة تطبيقية حول اعداد موازنة الجامعة الاسلامية وفقا لأسلوب ABC"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2007.
12- السليم، فيصل زماط حسن، "التكاليف على اساس الانشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة (نموذج مقترح للعيادات الطبية الشعبية)"، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية ، العدد 67، بغداد، 2007.
13- السياغي، حمود محمد، "أعداد الموازنات التخطيطية"، الدورة التدريبية لبرنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية الشابة بالتعاون مع مؤسسة تنمية القيادات الشابة، مركز تطوير الشباب اقتصادياً، صنعاء، اليمن، 2007.
14- النمس، ابراهيم سليمان، "مدى توفر اسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (دراسة ميدانية على المستشفيات الحكومية العاملة في قطاع غزة)"، رسالة الماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الازهر، غزة، 2013.
15- أغا، ندى عبد الرزاق سليمان، "مدى إمكانية تطبيق ABC كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل"، رسالة ماجستير، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2006.

- 16- بكر، عبد الرحمن محمد عبد الرحمن، "أمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الاردني، اطروحة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الاردن، 2007.
- 17- عليان، زيد محمد موسى، "مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الاداء في الصناعة الاردنية العامة المساهمة"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الاردن، 2009.
- 18- كاظم، حاتم كريم، "دور المقارنة المرجعية على اساس الانشطة في تقدير كفاية اداء وحدات الخدمات الصحية دراسة نظرية وتطبيقية لعينة من المستشفيات" رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2006.

ثانياً – المصادر الاجنبية:

a. Books

1. Atkinson, Anthony A., Kaplan Robert S., Matsumura, Ella Mae, & Young, S. Mark, "Management Accounting", 5th ed., Pearson Education Inc., New Jersey, USA, 2007.
2. Blocher, Edward J., Chen, Kung H., Cokins, Gary, & Lin, Thomas W., "Cost Management: A Strategic Emphasis", 3rd ed, McGraw-Hill, New York, USA, 2005.
3. Drury, Colin, "Management and Cost Accounting" 5th ed., Thomson Learning, London, U.K. , 2000.
4. Garrison, Ray H., Noreen, Eric W. & Brewer, Peter C., "Managerial Accounting", 14th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2012.
5. Hansen, Don R, Mowen, Maryanne M., & Guan, Liming, "Cost Management: Accounting & Control", 6th ed., South Western Educational Publishing, 2009.
6. Hilton, Ronald W., "Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment", 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2008.
7. Horngren, Charles T, Datar, Srikant M., & Rajan, Madhav V., "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", 14th ed., Pearson Prentice Hall, New Jersey, USA, 2012.
8. Jiambalvo, James, "Managerial Accounting", 4th ed, International Student Version, John Wiley & Sons Inc., Asia, 2010.

9. Kaplan, Robert S., & Anderson Steven R., "What-If Analysis and Activity-Based Budgeting, Forecasting Resource Demands", Harvard Business Press, Boston, USA, 2008.
10. Noreen, Eric W., Brewer, Peter C., & Garrison, Ray H., "Managerial Accounting for Managers", 2nd ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2011.
11. Skousen, Christopher J., & Walther, Larry M., "Managerial & Cost Accounting ", Ventus publishing ApS, bookboon.com, 2009.

b. The Articles & The Periodicals:-

12. Cooper, Robin, and Kaplan, Robert S., "The promise – and peril – of integrated cost systems", Harvard Business Review, Vol. 76, July – August, 1998.
13. Skaik, Hani Omar, "Activity-Based Costing System and its role in Decision Making in Gaza Strip Factories", A thesis of business administration master degree, Islamic University Gaza, June 2006.