



وزارة التعليم العالي
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC
في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية
- دراسة تحليلية -

**"The Role of Activity-Based Costing System (ABC) in Increasing
the Efficiency and Effectiveness of Syrian Private Hospitals:
An Analytical Study"**

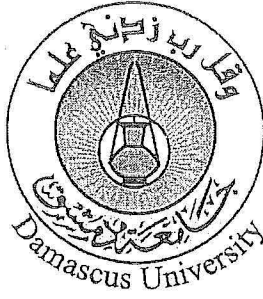
بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة : ريم طعمة

إشراف الأستاذ الدكتور: نبيل الحلبي

كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

العام الدراسي 2019

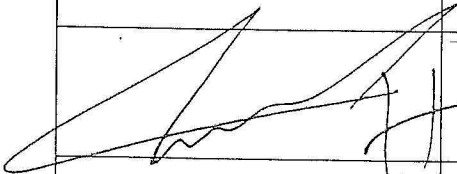
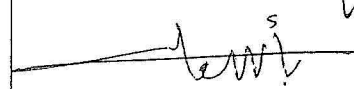
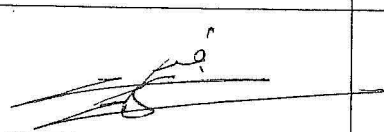


الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

تم إجراء التعديلات المطلوبة على رسالة الماجستير التي ناقشتها الطالبة ريم طعمة بعنوان :
دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تحسين كفاءة وفاعلية
المستشفيات الخاصة في سورية - دراسة تحليلية -

اسم عضو اللجنة	الصفة	التوقيع
د. نبيل الحلبي	عضواً مشرفاً	
د. باسل اسعد	عضواً	
د. قيس عثمان	عضواً	

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا)

الإسراء: 85

الإلهام

إلى من رباني وأدبني وعلمني أن النجاح ممكن دائماً وأن العمل والتواضع والأخلاق

الحميدة والصبر هم أساس كل نجاح (والدي الحبيب)

إلى من ربتي وعلمتني وسهرت عليّ الليالي و أعطتني كل شي من دون مقابل (والدتي

الحبيبة)

إلى رفيق الدرب والملمهم والصديق ومن كانت إرشاداته وصبره علي هو مفتاح نجاحي

وإنجازي لهذه الرسالة (زوجي الحبيب)

إلى نور الحياة والأمل ومن أنعمني الله تعالى بهم وجعلهم بلسماً شافياً لكل متاعبي

(أولادي)

الشكر و التقدير

أتوجه بخالص الشكر والامتنان والتقدير لأستاذي المشرف على هذه الرسالة الأستاذ الدكتور نبيل الحلبي، أولاً لقبولي طالبة علم في فريقه، ثم لكل أنواع الدعم والإرشادات التي زودني بها خلال فترة إعداد الرسالة، فقد كانت ملاحظاته القيمة وتوجيهاته السديدة العناصر الرئيسية لنجاحي في تجاوز العديد من المفاصل المحورية والصعبة في هذا الدراسة.

كما أتوجه بالشكر والتقدير للجنة الحكم الكريمة وأخص بالشكر الدكتور باسل الأسعد والدكتور قيس عثمان ولكافة أساتذتي وزملائي ولكل من كان له دوراً في نجاحي، أولئك الذين كانوا معي حين احتجت مشورتهم ومساعدتهم والذين لولا مساعداتهم القيمة العلمية منها والمعنوية لما كنت قد استطعت إنجاز هذه الرسالة.

ملخص الدراسة

دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية - دراسة تحليلية -

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في حل مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية في المستشفيات الخاصة في سورية وأهمية هذا الدور في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بشكل دقيق بما يساهم في زيادة الكفاءة والفاعلية لتلك المستشفيات. تكون مجتمع الدراسة من جميع المستشفيات الخاصة في سورية وقد اشتملت عينة الدراسة على (9) مستشفيات خاصة و تم تصميم استبانة الدراسة التي احتوت على الأسئلة المتعلقة بالدراسة وباستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS لتحليل البيانات الإحصائية. تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي وطريقة المقابلات الشخصية والملاحظات الشخصية للباحثة لتحقيق أهداف الدراسة، كما عرضت الدراسة حالة عملية كأداة دراسة داعمة على إحدى المشافي لعينة الدراسة في سورية. توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن الاستخدام الكبير للتكنولوجيا الحديثة في المستشفيات الخاصة في سورية أدى إلى ارتفاع نسبة التكاليف الإضافية مما أظهر عدم قدرة نظم التكاليف التقليدية في المستشفيات الخاصة بتخصيص هذه التكاليف تبعاً للأنشطة المختلفة وبالتالي يكون تسعير الخدمات الصحية المقدمة بناءً على تخصيص موضوعي للتكاليف الإضافية على أهداف التكلفة، لذلك فإن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر الحل الأمثل للمستشفيات الخاصة في سورية بما يساهم في تحديد تكلفة خدماتها الصحية المتعددة. توصلت الدراسة إلى عدد من التوصيات التي تفيد الأبحاث المستقبلية ومن أهم التوصيات التي توصلت إليها بأن الإدارة في المستشفيات الخاصة في سورية تحتاج إلى توفر بيانات تفصيلية وكاملة عن هيكل تكلفة خدماتها الصحية وأنشطتها لتتمكن من اتخاذ قرارات التسعير الصحيحة التي تدعم مركزها التنافسي وتمكنها من زيادة كفاءتها وفعاليتها وهذا ما يحققه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تلك المستشفيات.

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
ب	آية قرآنية
ج	الإهداء
د	شكر وتقدير
هـ	ملخص الدراسة
و	قائمة المحتويات
ط	قائمة الجداول
ك	قائمة الأشكال
الفصل الأول: الإطار العام للدراسة	
2	المقدمة
2	1-1 مشكلة الدراسة
3	2-1 أهمية الدراسة
4	3-1 أهداف الدراسة
4	4-1 مصطلحات الدراسة
7	5-1 أنموذج الدراسة ومتغيراتها
8	6-1 فرضيات الدراسة
8	7-1 منهجية الدراسة
الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة	
المبحث الأول: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)	
11	مقدمة
11	1-1-2 مدخل إلى نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
11	1-1-1-2 مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
13	2-1-1-2 أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
14	3-1-1-2 أهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
15	2-1-2 أساسيات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
15	1-2-1-2 مبادئ نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
19	2-2-1-2 الافتراضات التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

19	3-2-1-2 مراحل عمل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
22	4-2-1-2 دوافع العمل بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
22	5-2-1-2 خصائص و مزايا التطبيق الناجح لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة في سورية
24	3-1-2 مقارنة بين نظام التكاليف المبني على أساس لأنشطة وبين نظم التكاليف التقليدية
المبحث الثاني: محاسبة التكاليف في المنشآت الصحية و المستشفيات الخاصة في سورية	
27	مقدمة
27	1-2-2 لمحة عن مفهوم المنشآت الصحية والمستشفيات الخاصة والخدمات الصحية في سورية
27	1-1-2-2 تعريف المنشآت الصحية والمستشفيات الخاصة
28	2-1-2-2 مفهوم الخدمات الصحية والمعايير التي تعتمد عليها
29	2-2-2-2 محاسبة التكاليف في المنشآت الصحية والمستشفيات الخاصة في سورية
29	1-2-2-2-2 مفهوم محاسبة التكاليف وأهدافها والمقومات التي تحددها
31	2-2-2-2-2 التكاليف غير المباشرة في المنشآت الصحية والمستشفيات الخاصة في سورية
32	1-2-2-2-2 خصائص التكاليف غير المباشرة والطرق التقليدية للمحاسبة عنها
34	2-2-2-2-2 الصعوبات المترتبة على تخصيص التكاليف غير المباشرة في المستشفيات الخاصة
المبحث الثالث: العلاقة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وكفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية	
35	مقدمة
35	1-3-2 مفهوم الكفاءة والفاعلية
35	1-1-3-2 تعريف الكفاءة والفاعلية
37	2-1-3-2 أهمية تحقيق الكفاءة والفاعلية للمستشفيات الخاصة في سورية
38	2-3-2 أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحقيق الكفاءة والفاعلية للمستشفيات الخاصة في سورية
39	1-2-3-2 دور خصائص نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية
40	2-2-3-2 دور المزايا التي يتسم بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية

المبحث الرابع: الدراسات السابقة	
42	1-4-2 الدراسات باللغة العربية
46	2-4-2 الدراسات باللغة الأجنبية
49	3-4-2 أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
الفصل الثالث: منهجية الدراسة والدراسة التحليلية	
52	1-3 منهجية الدراسة
53	2-3 حدود الدراسة
53	3-3 مصادر جمع البيانات
54	4-3 مجتمع وعينة الدراسة
55	5-3 أداة الدراسة
56	6-3 صدق أداة الدراسة
57	7-3 ثبات أداة الدراسة
57	8-3 خصائص عينة الدراسة
58	9-3 اختبار التوزيع الطبيعي (K-S)
58	10-3 حالة عملية عن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في إحدى المستشفيات الخاصة السورية
58	11-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة
الفصل الرابع: اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج	
61	1-4 عرض ومناقشة نتائج الإحصاء الوصفي
76	2-4 اختبار فرضيات الدراسة استناداً إلى الإحصاء الاستدلالي
81	3-4 الأداة الرئيسية الثانية - حالة عملية عن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة - دراسة تحليلية على قسم الأشعة في إحدى المستشفيات الخاصة في سورية
الفصل الخامس: النتائج والتوصيات	
102	1-5 نتائج الدراسة
104	2-5 توصيات الدراسة

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1	مقارنة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ونظم التكاليف التقليدية	25
2	ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	50
3	عينة الدراسة من المستشفيات الخاصة في سورية	54
4	مقياس درجة الأهمية والوزن النسبي	56
5	مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي	56
6	درجة المصدقية والثبات لعبارات استنباه الدراسة	57
7	وصف خصائص عينة الدراسة	58
8	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى العلاقة بين محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية	61
9	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى العلاقة بين محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية	64
10	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى العلاقة بين محركات التكلفة النوعية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية	67
11	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى العلاقة بين محركات التكلفة النوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية	70
12	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى العلاقة بين العوامل الديموغرافية (الخبرة) وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية و تخفيض تكلفة الخدمات الصحية	73
13	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين المتغيرات المتعلقة بالفرضية الأولى	76
14	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين المتغيرات المتعلقة بالفرضية الثانية	77
15	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين المتغيرات المتعلقة بالفرضية الثالثة	78

79	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين المتغيرات المتعلقة بالفرضية الرابعة	16
80	الدالات الإحصائية لاختبار فروق التباين الأحادي بين عبارات دور نظام ABC وخبرة أفراد عينة الدراسة	17
82	أقسام المستشفى والعاملين فيه	18
87	التكاليف التي يتحملها قسم الأشعة في المستشفى لعام 2017 (بالليرة السورية)	19
87	تكلفة أنواع الأشعة لسنة 2017 (بالليرة السورية)	20
90	المصاريف غير المباشرة المتعلقة بقسم الأشعة لعام 2017 (بالليرة السورية)	21
92	محركات تكلفة الأنشطة بقسم الأشعة	22
92	تجميع الأنشطة	23
94	تكلفة محركات الموارد لقسم الأشعة خلال سنة (2017) بالليرة السورية	24
95	تحديد تكلفة مركز نشاط تحضير وتحميض الأفلام لقسم الأشعة لعام 2017 (بالليرة السورية)	25
96	تكلفة (معدل) محرك النشاط لكل مركز خلال سنة (2017) بالليرة السورية	26
97	تحديد نصيب الخدمات من مراكز النشاط خلال سنة (2017) بالليرة السورية	27
99	مقارنة بين تكلفة الخدمات بقسم الأشعة وفقاً للطريقة المطبقة بالمستشفى (النظام التقليدي) ونظام (ABC)	28

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
7	أنموذج الدراسة ومتغيراتها	1
84	الهيكل التنظيمي للمستشفى	2

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المقدمة

1-1 مشكلة الدراسة

2-1 أهمية الدراسة

3-1 أهداف الدراسة

4-1 مصطلحات الدراسة

5-1 أنموذج الدراسة ومتغيراتها

6-1 فرضيات الدراسة

7-1 منهجية الدراسة

مقدمة

تعتبر محاسبة التكاليف الأساس الحيوي التي تعتمد عليه كافة المنشآت الصناعية والخدمية في إدارة مواردها ومراقبة تكاليفها والسيطرة عليها ومساعدة إدارات تلك المنشآت على اتخاذ القرارات الصحيحة في ظل المنافسة الكبيرة التي تتعرض لها. وتعتبر ضرورة للقطاع الصحي وخاصة المستشفيات الخاصة بسبب الطبيعة الخاصة المتعلقة بتعدد خدماتها الصحية وتنوع الأنشطة المرتبطة بتأديتها، علاوة على الاستخدام الكبير للتكنولوجيا الحديثة حيث يواجه المسؤولين فيه صعوبات كبيرة لتحديد العمليات الخاصة باستنفاد الموارد والمحاسبة عنها بشكل دقيق (تيشوري، 2016، ص12).

ويعد القطاع الصحي من القطاعات الهامة لدوره في توفير الخدمات الصحية المتنوعة بالنسبة للأفراد وهذا ما يضيف عائقاً كبيراً من المسؤولية على إدارة المنشآت الصحية لتقديم خدماتها بجودة عالية وبأسعار مناسبة تمكنها من المحافظة على مكانتها وسمعتها في ظل التطورات الكبيرة التي يشهدها هذا القطاع.

تركز هذه الدراسة على جزء هام من القطاع الصحي الخاص في سورية وهو المستشفيات الخاصة التي سعت حديثاً إلى إدخال العديد من التقنيات الحديثة واستخدام المعدات المتطورة لتضمن تقديم خدمات عالية الجودة تمكنها من دعم مركزها التنافسي ونتيجة ذلك اضطرت لتحمل تكاليف إضافية إلى تكلفة الخدمات الصحية المقدمة وانعكاس ذلك سلباً على تكلفة الخدمات الصحية المقدمة.

تقوم هذه الدراسة على بيان دور نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية لكونه نظام تكاليف متطور يركز على تحديد محركات التكلفة ضمن النشاط الصحي بما يؤدي إلى تحديد دقيق لتكلفة الخدمات الصحية المقدمة و التغلب على مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية .

1-1 مشكلة الدراسة

إن المشكلة الأساسية التي تحاول الدراسة معالجتها هي محاولة إيجاد الحل المناسب لتخصيص التكاليف الإضافية على الخدمات الصحية المقدمة التي لم يعد بالإمكان تجاهلها نظراً لضخامة مبلغها في ظل الاستخدام الكبير لبيئة التصنيع الحديثة التي تُعد الداعم الأساسي لتقديم الخدمات في المستشفيات الخاصة في سورية في

ظل بيئة تنافسية وإيضاح الدور الفعال لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في حل مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف الإضافية لتكلفة الخدمات الصحية المقدمة مما يساهم في تحسين كفاءة وفاعلية أداء المستشفيات باعتباره المحور الأساسي التي تحاول الدراسة معالجته.

إن من أهم عناصر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو تحديد محركات التكلفة الكمية والنوعية والتي قد تواجه عملية اختيارها لكل نشاط بعض الصعوبات في تحديد أنسب محرك أو محركات للتكلفة ويعكس سلوك التكاليف الإضافية لكل نشاط يضيف قيمة، وهل من ضرورة لتخفيض عدد محركات التكلفة أو إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يؤدي إلى زيادة الكفاءة (من خلال تخفيض تكاليف النشاط الصحي كنسبة من إجمالي التكاليف الإضافية للأنشطة الصحية) والفاعلية (من خلال تحقيق أهداف المستشفيات المتمثلة بتقديم أفضل الخدمات ومواجهة المنافسة وتحقيق أهداف المستشفيات).

ولتحقيق الغرض من هذه الدراسة يمكن معالجة المشكلة بالإجابة على التساؤلات الآتية:

1. هل توجد علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية؟
2. هل توجد علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية؟
3. هل توجد علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية؟
4. هل توجد علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية؟
5. هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لدور نظام التكاليف المبني على أساس في تحسين الكفاءة والفاعلية في المستشفيات الخاصة السورية تعزى إلى عامل الخبرة ؟

1-2 أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذا الدراسة في إظهار دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في زيادة فعالية وكفاءة المستشفيات الخاصة في سورية حيث يساعد على فهم أعمق لمسببات التكاليف الإضافية والتحديد الدقيق

للأنشطة التي تستهلك هذه التكاليف وبالتالي إلغاء الأنشطة غير الضرورية بما يساهم في تخفيض كلفة الخدمات الصحية المقدمة، حيث أن أقسام ومراكز الخدمات لا تستهلك الموارد وإنما الأنشطة هي التي تستهلك هذه الموارد وبالتالي فإن التركيز على الأنشطة يساعد في إدارة وتخفيض تكاليف الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة السورية.

ومن هنا تتضح الأهمية العملية لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

1. يعدّ نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة تقنية من تقنيات إدارة التكلفة وتتبع أهميته من المنافع التي يحققها بسبب تقديمه معلومات دقيقة عن تكلفة المنتج أو الخدمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات الرشيدة.
2. تعد المستشفيات الخاصة من أهم وأكثر المنشآت التي تسعى لاستخدام التكنولوجيا الحديثة وإدخال أحدث الآلات المتطورة لزيادة جودة الخدمات الصحية المقدمة ولدعم مركزها التنافسي، لذلك أصبح من الضروري إدخال نظم محاسبة تكاليف متطورة لحساب تكلفة خدماتها بما يتوافق مع التكنولوجيا الحديثة وبالتالي ضبط هذه الكلفة وتدقيقها وإيقاعها ضمن الحدود المنطقية ومحاولة تخفيضها.

1-3 أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة بالآتي:

1. معالجة مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية في المستشفيات الخاصة في سورية بما يساهم في تحسين كفاءة الأنشطة الصحية.
2. توضيح الدور الفعال الذي يقوم به نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحسين فاعلية المستشفيات الخاصة في سورية.

1-4 مصطلحات الدراسة

1. نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC:

"أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجموعات التكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة مما يؤدي

إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة" (بوخلة، 2013، ص7).

2. الأنشطة:

"هي الأحداث، أو المهام، أو وحدات العمل المرتبطة بعلاقة مباشرة مع هدف التكلفة (الذي هو منتج أو موقع أو مريض) أو موضوعها، مثل نشاط شراء المواد الأولية الذي قد يحدد كنشاط أساسي مستقل ليشمل عدة مهارات مختلفة كتحديد الموردين، وإعداد أوامر الشراء، والاستلام ومتابعة طلبات الشراء" (Raiborn, kinney, Kinsey, 2006, P156).

3. محركات التكلفة:

تتناول نوعين من محركات التكلفة في الشركات الخدمية بشكل عام والمستشفيات الخاصة بشكل خاص، محركات تكلفة نوعية ومحركات تكلفة كمية وقد بينت دراسة (قورين، 2007، ص16) أنها "السبب الجوهري الذي أدى إلى خلق أو تكوين التكلفة":

- محركات تكلفة كمية (خاصة بالفترة الزمنية): "هي المحركات التي تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط وتستخدم في حال اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف كمية ونوع المنتج أو الخدمة النهائية، كعدد ساعات عمل المختبرات" (عدس، 2007، ص29).

- محركات تكلفة نوعية (خاصة بالعمليات): "هي المحركات التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط وتستخدم إذا كانت مجموعة الخدمات أو المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط عدد أوامر الصيانة" (عدس، 2007، ص29).

4. مجتمعات التكلفة:

"هو مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة تمهيداً لتوزيعها على أهداف الكلفة المختلفة باستخدام مسبب كلفة واحد" (أبو مغلي، 2008، ص24).

5. **التكاليف الإضافية:** هي كافة التكاليف التي لا تدخل بصورة مباشرة في الإنتاج أو تأدية الخدمة ويتم حسابها عن طريق إيجاد محمل لها مثل تكلفة المياه الإنارة والكهرباء (أبو حشيش، 2012).

6. **الأنشطة ذات القيمة المضافة:**

"هي تلك الأنشطة التي تؤدي إلى زيادة في قيمة الخدمة للمستهلك النهائي"

(Raiborn, kinney, Kinsey, 2006, P156).

7. **الفاعلية:**

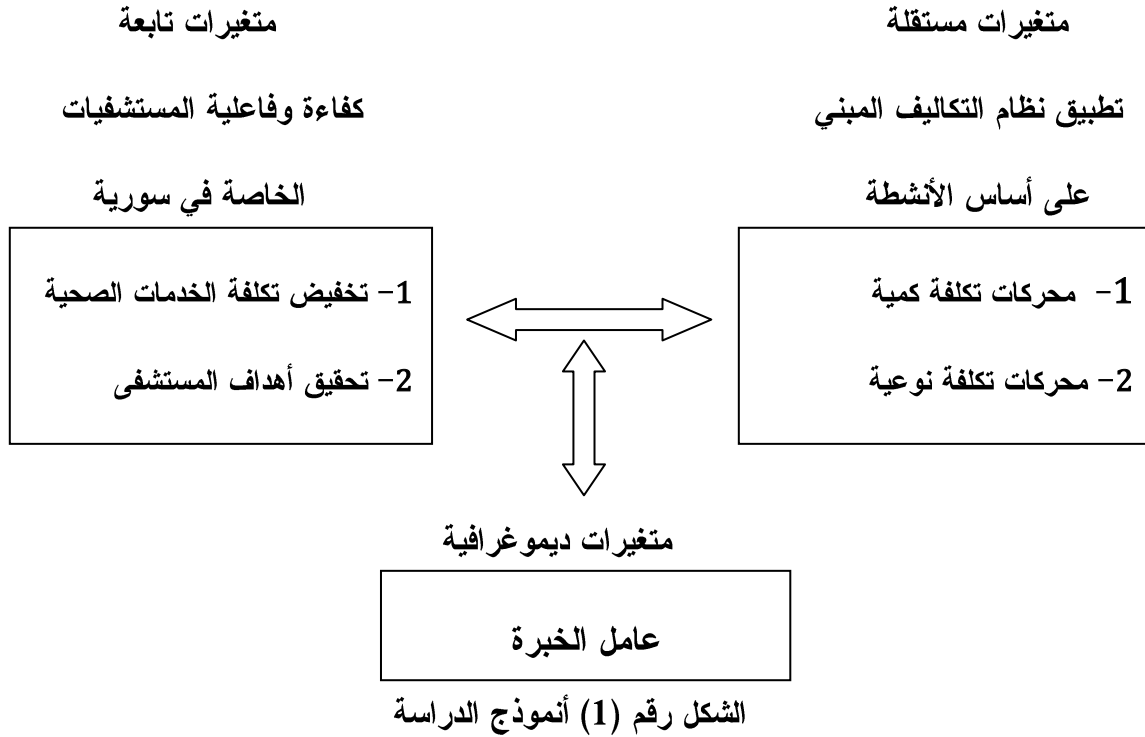
"ويقصد بفاعلية الخدمات أن يحقق كل إجراء صحي مكاسب صحية ملموسة" (حمدي، 2011، ص17)

8. **الكفاءة:**

" أن تحقق الخدمات الصحية الكفاءة الاقتصادية والفنية أي تحقيق نفس النتيجة بإجراءات مختلفة، أي تقديم خدمات أكثر بنفس التكلفة" (حمدي، 2011، ص17).

5-1 نموذج الدراسة ومتغيراتها

استناداً إلى متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة المتعلقة بدور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في زيادة كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية تم إعداد نموذج الدراسة وفق الشكل رقم (1)



المصدر : من إعداد الباحثة استناداً إلى دراسة (أبو زايد، 2015)

1-6 فرضيات الدراسة

1. لا توجد علاقة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وبين 1- تحسين الكفاءة و 2- زيادة الفاعلية للمستشفيات الخاصة في سورية.

ويتفرع عن هذه الفرضية الرئيسية الفرضيات الفرعية التالية:

1.1. لا توجد علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية.
1.2. لا توجد علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية.

1.3. لا توجد علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية.
1.4. لا توجد علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية.

2. لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى إلى العوامل الديموغرافية (الخبرة) وتؤدي إلى تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية.

1-7 منهجية الدراسة

تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لعينة من المستشفيات الخاصة في سورية وعددها تسعة مستشفيات خاصة. كما تم الاعتماد على أداة الدراسة المؤلفة من استبيان وملاحظات الباحثة والاعتماد على دراسة سابقة وإسقاطها على إحدى المستشفيات الخاصة من عينة الدراسة الحالية وهذا ما سيتم شرحه مفصلاً في الفصل الثالث من الدراسة الحالية وذلك بهدف بيان دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية.

تمثلت الحدود العلمية في الصعوبات التي واجهتها الباحثة من خلال الحصول على كامل المعلومات للاستبيانات واضطرار الباحثة للعودة للمشاركين لضمان استكمال النواقص في بعض الاستبيانات مما ساهم بالحصول على كامل المعلومات المطلوبة، كما قامت الباحثة بدعم دراستها بما قامت به من زيارات ميدانية

على المستشفيات الخاصة في مدينة دمشق وتكررت الزيارات واستفادت بالملاحظات التي قدمتها من خلال مقابلات أجرتها مع المشاركين بالدراسة وخصوصاً بعدد من الأسئلة التي دعمت فقرات الدراسة :

- 1- ما هي أهمية زيادة الكفاءة والفاعلية بالنسبة للمستشفيات الخاصة في سورية.
- 2- ما هو الأسلوب المتبع في تحديد تكاليف الخدمات الصحية المقدمة.
- 3- ما هي المزايا المترتبة على تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بجانب تطبيق نظام التكاليف التقليدي أو بشكل منفصل عنه.
- 4- ما هي الصعوبات التي تواجه المستشفيات الخاصة فيما يتعلق باستخدام نظم التكاليف التقليدية التي تتبعها في تخصيص التكاليف الإضافية بشكل اعتباطي وغير علمي.
- 5- هل تتوفر شروط التطبيق الناجح لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المستشفيات الخاصة السورية.

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

المبحث الأول : نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف في المنشآت الصحية و المستشفيات الخاصة في سورية

المبحث الثالث: العلاقة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وكفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية

المبحث الرابع: الدراسات السابقة

المبحث الأول

نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

مقدمة

نظراً للعيوب التي برزت في الطرق التقليدية لمحااسبة التكاليف، ظهرت طرق جديدة تعمل على تقدير التكاليف الإضافية وتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة ومن ثم دعم اتخاذ القرارات الإدارية (وقيس، 2013، ص15). ومن هذه الطرق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يقوم بتجميع التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة وتحميلها للمنتجات أو الخدمات على أساس حجم تلك المنتجات من هذه الأنشطة، وبالتالي فإن الهدف الأساسي لهذا المدخل من خلال تحديد محركات التكلفة الكمية والنوعية وغيرها تخصيص موضوعي للتكاليف الإضافية وبالتالي ربط التكاليف بالخدمات، حيث يُبنى مدخل التكاليف على أساس الأنشطة على عملية الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والخدمة، وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف أمراً أكثر موضوعية .

2-1-1 مدخل إلى نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

يبين هذا المبحث شرحاً لمفهوم وأهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) والذي يمثل نقطة تركيز لهذه الدراسة.

2-1-1-2 مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

اتجهت التغيرات التي أحاطت بالبيئة الصناعية الحديثة والتكنولوجيا بشكل كبير إلى المنشآت الصحية وهذا التغيير فرض على تلك المنشآت تطوير أنظمة التكاليف التقليدية التي تتبعها لكي تتلاءم مع الظروف المحيطة وكان ظهور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) كنظام حديث لتحديد تكلفة الخدمات (حمدي، 2011، ص38). وقد جرت محاولات تطبيقه في كثير من بلدان العالم ضمن المنشآت الصحية سعياً

لزيادة كفاءة وفاعلية عملياتها وتحقيق أهدافها وتحسين قراراتها في تسعير الخدمات المقدمة في بيئة تنافسية (محجر، 2011، ص50).

فهل يساهم تطبيقه في المستشفيات الخاصة في سورية في تحسين كفاءتها وفعاليتها؟

وقد بدأت فكرة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) عندما قام الباحثان كوبر و كابلان في عام 1987 ولاحقاً 1992 في الولايات المتحدة الأمريكية بابتكار نظام جديد لتوزيع التكاليف الغير مباشرة والذي انتشر استخدامه في العديد من الدول، حيث يسعى هذا النظام إلى هدف رئيس وهو التخلص من مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية وتحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة بشكل دقيق مما يساعد المنشآت في تحقيق أهدافها (وقيس، 2013). يعمل نظام ABC على تزويد إدارة المنشأة الصحية بالمعلومات، والبيانات الأكثر شمولية لدعم الأنشطة التي من الممكن أن تقدم خدمات متنوعة لأكبر عدد من مستهلكي هذه الخدمات وعليه أصبح هذا النظام يهتم بقياس كل الموارد المستخدمة للنشاطات التي تدعم تقديم الخدمات الصحية وتسعيها، وتحديد ربحيتها (Atkinson, Kaplan, Matsumura, Young, 2007).

وهناك العديد من التعريفات لنظام (ABC) فهو "طريقة جديدة لتوزيع التكاليف الإضافية بحيث يتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية الأمر الذي يساهم برقابة أفضل على الموارد والطاقات المتاحة" (حمزة، 2015، ص4). وعرف أيضاً "بأنه ذلك النظام الذي يقوم بتقسيم كل عملية، أو وظيفة إلى عدد من الأنشطة الفرعية، وذلك من خلال التعرف إلى تكلفة النشاط أو القيمة التي يضيفها كل نشاط للسلعة أو الخدمة، ومحاولة التخلص من الأنشطة التي لا تساهم بأية منفعة مما يخفض التكاليف المنفقة من قبل المنشأة" (أبو نصار، 2010، ص34) وعرفه البعض على أنه " أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع التكاليف غير المباشرة، إذ يتم تجميعها في مجموعات للتكلفة، ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناء على موجهات الكلفة" (Hilton, Plall, 2011, p206).

والجدير بالذكر أن البعض يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف الإضافية، وهناك من يعتبر أن ABC نظام متكامل وليس مجرد طريقة، لكونه يتكون من مدخلات،

عمليات تشغيل (معالجة)، مخرجات وتغذية عكسية، والتي تعد العناصر الضرورية لأي نظام فمدخلات نظام (ABC) تتمثل في البيانات المالية المتمثلة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتمثلة بالبيانات والمعلومات الخاصة بمحركات التكلفة، أما عمليات التشغيل فتتمثل بكافة العمليات الحسابية والإجراءات اللازمة لاستخدام كلفة الوحدة من محركات التكلفة واستخراج كلفة كل نشاط، أما مخرجات نظام ABC فتتمثل في تحديد كلف أهداف التكلفة والمتمثلة بكلف الأنشطة وتحديد تكلفة كل خدمة (التكريتي، 2006، ص161). ومما سبق توصلت الدارسة أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) تقوم بتنقيح (Refining) نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة وبحسب هذا النظام تكلفة هذه الأنشطة ومن ثم يخصص تكلفة هذه الأنشطة لأهداف التكلفة مثل الخدمات والمرضى (مسعود، 2010) و (بوخلة، 2013). ترى الباحثة أن تطبيق هذا النظام قد يساهم في إيجاد حل لمشكلة تخصيص التكاليف الإضافية في المستشفيات الخاصة في سورية بشكل أساسي على تقسيم العمليات ضمن المستشفى وعلى كافة البيانات من أجل الوصول إلى تحديد دقيق لتكلفة الخدمات الصحية المقدمة.

2-1-1-2 أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو نظام تكلفة متطور لذلك فهو يحظى بأهمية كبيرة في كثير من الدول الأجنبية والعربية لمحاولة تطبيقه في المنشآت الصحية الخاصة بسبب الطبيعة الخاصة للخدمات الصحية والاستخدام الكبير للتكنولوجيا في مجال تأديتها لخدماتها لذلك فإن البحث يسعى إلى إظهار هذه الأهمية. وتبرز هذه الأهمية من خلال النقاط الرئيسية التي يركز عليها هذا النظام فهو يهتم بشكل أساسي بتحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية وتحديد تكلفتها عن طريق محركات تكلفة مناسبة أي تخصيص الموارد على الأنشطة وفقاً لهدف كل نشاط كما يهتم أيضاً بكافة الطرق المتبعة للرقابة على العمليات عن طريق إلغاء العمليات والأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنشأة وبالتالي مساعدتها بتحقيق أهدافها بكفاءة وفاعلية عالية وبالنتيجة زيادة الربحية والمحافظة على المركز التنافسي (بوخلة، 2013).

في الحقيقية، إن سبب تغير مكونات وهيكل التكلفة هو انخفاض الاعتماد على عنصر العمل المباشر نتيجة الزيادة الكبيرة في استخدام التجهيزات الطبية الحديثة، علاوة على التنوع الكبير في الخدمات الصحية المقدمة والاختلاف فيما بينها من حيث الحجم والمواصفات أدى إلى اختلاف أنواع الأنشطة لتأديتها لوظائفها المختلفة، لذلك فإن دراسة العلاقة السببية بين التكاليف وبين الأنشطة المتسببة فيها أصبح أمراً ضرورياً فالأنشطة هي التي تستهلك الموارد المسببة للتكلفة، أي الخدمات الصحية تستهلك الأنشطة، وبالتالي يجب تحديد الأنشطة الرئيسية والمساندة لكي يتم تحديد مسببات التكلفة تحديداً دقيقاً (أبو حشيش، 2012، ص95).

كما أن حتمية مواكبة ركب التكنولوجيا تزيد من التكاليف الإضافية بشكل كبير وخاصة بالنسبة للمستشفيات الخاصة لأن التجهيزات الطبية الحديثة في كافة أقسام المستشفى حلت مكان الكثير من العاملين في تقديم الخدمات الصحية مما عكس كفاءة عالية لتأدية تلك الخدمات لكنه أثر بشكل كبير على تكلفتها والحل لهذه المشكلة هو تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) الذي يفيد في إلغاء الكثير من العمليات التي لا تدخل في تكلفة الخدمات الصحية المقدمة مما يعكس انخفاضاً ملموساً في أسعارها (درويش، 2011).

2-1-1-3 أهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة حلاً ملائماً لمشكلة تخصيص التكاليف الإضافية وذلك تماشياً مع التطورات التقنية التي شهدتها العصر الحالي وخصوصاً بالنسبة لمنشآت القطاع الصحي الخاص وذلك للوصول إلى الدقة في تخصيص وتحديد تكاليف خدماتها، فقد أصبح ضرورياً مع زيادة حدة المنافسة بين تلك المنشآت وعدم دقة الأنظمة التقليدية التي تستخدمها للتخصيص العادل لهيكل تكاليفها (بوخلة، 2013، ص11).

كما أن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يمكن أن يساهم في تحقيق العدالة في توزيع وتخصيص التكاليف الإضافية بين الخدمات الصحية المختلفة وذلك عن طريق التخلص من التقدير غير العلمي في توزيع التكاليف الإضافية بين الخدمات الصحية المختلفة، ويساعد إدارة المستشفيات الخاصة في إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب الخدمات الصحية المقدمة من كل

نشاط على حدة وتمكن إدارة المستشفيات الخاصة من تخفيض التكاليف وذلك من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للخدمات الصحية المقدمة بشكل فعلي والعمل على تخفيض تكاليف هذه الأنشطة مما يساهم في تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة بالدقة المطلوبة (الكريتي، 2006، ص164).

تري الباحثة أنّ الهدف الأساسي الذي يستطيع أن يقدمه نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات الخاصة هو تحميل الخدمات الصحية بنصيبها من التكاليف الإضافية والناجمة عن استخدام التجهيزات الطبية الحديثة لتحقيق أهدافها في تحسين كفاءتها وذلك في تقديم أفضل الخدمات بأسعار منخفضة وتحقيق أهداف المستشفى.

2-1-2 أساسيات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على مجموعة من المبادئ والافتراضات ويمر عبر عدة مراحل، ويستعرض البحث هذه الجوانب فيما يلي.

2-1-2-1 مبادئ نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

توجد مجموعة من المبادئ التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وهذا ما يميزها عن غيرها من أنظمة محاسبة التكاليف وهذه المبادئ يمكن تطبيقها على المستشفيات الخاصة في سورية وهي:

أولاً: النشاط: يعتبر النشاط الدعامة الأساسية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة فهو بشكل عام حدث أو مجموعة من الأحداث التي تتكامل لأداء وظيفة معينة (حمزة، 2015، ص19). فحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المستشفى إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة الرئيسية والمساعدة، حيث أن طريقة (ABC) تعد المستشفى كلها كسلسلة مترابطة من الأعمال في إطار عمليات معروفة بوضوح.

ويقصد بالنشاط بأنه أي طلب تأخذه المستشفى لتأدية خدمة، أو هو هدف أو مهمة أو جزء من مهمة ذات غرض محدد، ومن أمثلة هذه الأنشطة: استقبال المريض، التحليل المخبري، الفحص بالأشعة وغيرها من الأنشطة، ومنه يمكن استخلاص أنّ النشاط هو مجموعة من المهام الأصلية التي أنجزها فرد أو مجموعة من

الأفراد و تتطلب معرفة كيفية خاصة وهي متجانسة من حيث سلسلة التكاليف والأداء و تسمح بإعطاء مخرجات إلى الزبون انطلاقاً من مجموعة من المدخلات (التكريتي، 2006، ص162).

ويمكن تبويب الأنشطة وفقاً لأسس عديدة وقد ذكرت العديد من الدراسات تبويب للأنشطة في المستشفيات وفقاً لطريقتين (معرف، 2017، ص50-52):

1- التبويب حسب تسلسل الأنشطة:

- الأنشطة على مستوى وحدة الخدمة (المريض): وهي الأنشطة المرتبطة بتقديم الخدمة العلاجية للمريض بشكل مباشر وتتناسب مع عدد المرضى وتشمل تكاليفها الموارد والعمل مثل (أجور الأطباء والممرضين والأدوية وغيرها).

- الأنشطة على مستوى مجموعة من المرضى: وترتبط بمجموعة من المرضى بغض النظر عن عددهم حيث تعد تكلفة النشاط مشتركة لجميع المرضى مثل (تهيئة غرفة العمليات، فحص المرضى وغيرها)

- الأنشطة على مستوى الخدمة: وهي الأنشطة التي ترتبط بقسم معين دون أن يستفيد منها باقي الأقسام حيث يتم استخدام محركات تكلفة خاصة بتأدية تلك الخدمة مثل (عملية القلب المفتوح).

- الأنشطة على مستوى المستشفى ككل: وهي الأنشطة التي تدعم وتساعد كافة العمليات في المستشفى مثل (التدفئة والإضاءة، وصيانة المعدات والآلات).

2- التبويب حسب القيمة المضافة:

- أنشطة تضيف قيمة : حيث تضيف خصائص وقيمة للخدمة الصحية وتساهم في تحقيق الأهداف التي تسعى إليها إدارة المستشفى.

- أنشطة لا تضيف قيمة: حيث أن إلغائها لا يؤثر على تحقيق أهداف إدارة المستشفى.

ثانياً: مركز النشاط (مجمع التكلفة):

إن تعدد عمليات المستشفيات الخاصة وتنوعها يتطلب العمل إلى إعادة تصنيفها وفقاً لأسس محددة تتوافق مع نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وذلك لاختصار عدد الأنشطة ، حيث أن مركز النشاط هو الذي

تجمع فيه التكاليف الإضافية ليتم توزيعها على أهداف التكلفة باستخدام محرك تكلفة واحد أو أكثر تكون الأنشطة فيه متجانسة ومرتبطة مع بعضها وبذلك تتحقق أعظم منفعة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (معرف، 2017، ص52).

ثالثاً: هدف التكلفة:

هو الهدف النهائي الذي يراد معرفة تكلفته حيث يتم الربط بينه وبين تكاليف الأنشطة من خلال محركات تكاليف الأنشطة وإن الهدف الأساسي الذي يسعى له نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة هو تحديد دقيق لتكلفة الخدمة الصحية المقدمة باستخدام محركات تكلفة مناسبة ومثال عليها الخدمات الصحية المقدمة والمرضى والمواقع (معرف، 2017، ص53).

رابعاً: محركات التكلفة:

يقوم نظام ABC على ركيزة أساسية تتمثل في تحديد محركات التكلفة حتى يتم ربط التكاليف بالخدمات الصحية المقدمة، ويقصد بمحرك التكلفة بأنه السبب الجوهرى لتكوين التكلفة وطالما أمكن تحديد محرك التكلفة بدقة فإن استخدام الأنشطة كأساس عادل لتوزيع التكاليف الإضافية يصبح من الأمور الأكثر موضوعية في زيادة الدقة في تحديد تكاليف الخدمات الصحية المقدمة ، إذ أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يتميز عن غيره بمستوى الدقة والموضوعية بالنسبة لمعلومات ومخرجات النظام (معرف، 2017، ص54).

- تعريف محركات التكاليف:

يُعرف محرك التكلفة بأنه الحدث الذي يتسبب في جلب التكلفة إلى الأنشطة. أو بطريقة أخرى هو يمثل العامل المتعلق بالنشاط والذي يؤثر بشكل مباشر في حجم النشاط وكذلك يؤثر في التكاليف المتعلقة بذلك النشاط (منصور، موسى، 2008، ص9).

كما أنه المقياس الذي يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء التكلفة، وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفدة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة، بحيث توفر مسببات التكلفة جزء من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المتكبدة بعد اختيار

مسببات التكلفة المناسبة للنشاط الصحي، بحيث ينطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص، بصورة تعكس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة (عطية، 2000، ص80).

- تصنيف محركات التكاليف:

وكما ذكرنا بالنسبة للنشاط الصحي توجد عدة تصنيفات لهذه المحركات (حجازي، سعاد، 2013، ص79):

1- محركات تكلفة على مستوى الخدمة المقدمة: وهي محركات تستهلك بعض الموارد بالتناسب مع حجم الخدمات الصحية المقدمة وبالتالي فهي تتعلق بالأنشطة التي يتم أداؤها في كل مرحلة تقدم فيها خدمة مثل (إجراء صورة أشعة).

2- محرك تكلفة على مستوى الدفعة الخدمية (مجموعة الخدمات ذات نفس الطبيعة) وهي محركات تستهلك الموارد في كل مرحلة يتم فيها تقديم مجموعة من الخدمات مثل (تهيئة غرفة العمليات).

3- محرك تكلفة على مستوى نوعية الخدمات المقدمة: وهي المحركات التي تنشأ نتيجة الحاجة إلى دعم تقديم كل نوع من الخدمات الصحية المقدمة مثل (التحاليل المخبرية)

4- محركات التكلفة على مستوى المستشفى ككل: وهي المحركات التي تتعلق بأنشطة الدعم العليا، التي تعتبر ضرورية لدعم عمليات تقديم الخدمات في المنشأة الصحية ككل (كصيانة التجهيزات الطبية) ويقوم مفهوم محركات التكلفة على العديد من المبادئ الدقيقة التي تحدها فمحركات التكلفة يجب أن تكون قابلة للقياس ويجب أن تكون التكاليف الإضافية التي توزع عن طريقها دقيقة ويجب الانتباه أن تنوع الخدمات المقدمة يؤدي إلى زيادة عدد محركات التكلفة وأيضاً تقسم محركات التكلفة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) إلى مستويين وهما محركات تكلفة المرحلة الأولى وتستخدم لربط تكاليف الموارد بالأنشطة وتسمى محركات الموارد وأيضاً هنا محركات تكلفة المرحلة الثانية وتستخدم لربط تكلفة الخدمات بالأنشطة وتسمى محركات الأنشطة.

لقد أثبتت العديد من التطبيقات لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC أنه استطاع أن يتغلب على المصاعب وأن يوفر طريقة شفافة وسهلة في التطبيق والتحديث، وأنه يحث على إيجاد قاعدة بيانات لدمج الميزات التي يحتاجها المرضى (Kaplan, Anderson, 2004, P131-138) مما يشجع بشكل كبير على تطبيقه في المستشفيات الخاصة في سورية حيث أن تطبيقه يحتاج إلى دراسة مفصلة لأنشطة المستشفيات الخاصة مما يعطي صورة واضحة وفهم أكبر لعملياتها ولتدفق التكاليف فيها.

2-2-1-2 الافتراضات التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

إن المفهوم السائد لنظام ABC هو أن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف وأن الخدمات الصحية تستهلك الأنشطة لذلك فإن نظام ABC هو نموذج استهلاك وليس إنفاق حيث أن مضمون هذا الافتراض قد يكون الأكثر أهمية، ولكي تنخفض التكاليف يجب أن يكون هناك تغيير في الإنفاق (التكريتي، 2006). وأن طريقة ABC لا تقيس الإنفاق وإنما تقيس الاستهلاك وتوجد العديد من محركات الاستهلاك للموارد وتوجد العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها وقياسها بحيث يمكن تحديد العديد من مجتمعات التكلفة بدلا من مجمع تكلفة واحدة وأن مجتمعات التكاليف تكون متجانسة أي بمعنى أن كل مجمع تكلفة يمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة وجميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة متناسبة تماما مع النشاط الصحي (التكريتي، 2006، ص185).

بعد التعرف على المبادئ والافتراضات التي يقوم عليها نظام ABC يمكن التطرق إلى مراحل عمل هذا النظام باعتبارها عناصر ضرورية في عمل نظام ABC.

2-2-1-3 مراحل عمل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يعتمد نظام ABC على العديد من المراحل، وأن عددها يختلف حسب طبيعة المنشأة إلا أنها في الحقيقة تبقى محتفظة بنفس المبدأ. وقد بينت العديد من الدراسات المراحل التي يتم اتباعها لتحديد تكلفة الخدمات الصحية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حيث يمكن تلخيصها على النحو التالي:

1- تحليل التكاليف غير المباشرة والأنشطة:

يتم تحديد وتحليل التكاليف غير المباشرة وتجميعها ضمن مجموعات تكلفة خاصة بها وتكون تلك التكاليف ذات خصائص وصفات متشابهة، كما يتم تحديد الأنشطة حيث تعد الخطوة الأساسية والهامة في نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لاعتماده على التحليل الدقيق والجيد للأنشطة ويتم ذلك من خلال التعرف على طبيعة عمليات المستشفى بكافة أقسامه وتجميع الأنشطة المتشابهة ضمن مجمع تكلفة النشاط الواحد (مركز نشاط)، وغالبا ما ينشأ عن عملية تحديد الأنشطة كم هائل ومتنوع من الأنشطة، ونظرا لعدم الجدوى الاقتصادية لاستخدام عدد كبير من الأنشطة ومع صعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة والخدمات النهائية وتعقدها، يلجأ مصمم الطريقة إلى تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس الطبيعة والتجانس والارتباط في مركز تجميع واحد، أو بحوض أو إطار تكلفة حيث يكون لها نفس الطبيعة. ومن أمثلة تجميع الأنشطة في المستشفيات الخاصة أخذ صورة الأشعة، إجراء تحليل مخبري وغيرها.

2- تحديد محركات التكلفة:

إن تحديد محركات التكلفة من الخطوات الهامة في تحديد كيفية تخصيص التكاليف الإضافية على أهداف التكلفة فهي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم عمل النشاط أو الأنشطة، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، ومن أهم محركات النشاط في المستشفيات الخاصة نذكر (عدد مرات الصيانة ، عدد مرات الفحص المخبري). وهناك شرطين أساسيين يتم الاعتماد عليها في تحديد محركات التكاليف (عطية، 2000، ص29):

1- شروط اختيار محرك التكلفة: يجب اختيار محرك التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق نظام ABC أقل ما يمكن وهناك مجموعة من الشروط الأخرى يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار لمحركات التكلفة نذكر منها: القابلية للقياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها، مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط، وأن يعبر مسبب التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس.

2- شروط تحديد عدة محركات للتكلفة: من أجل تحقيق الدقة في التخصيص يمكن اللجوء إلى عدة محركات تكلفة النشاط، ويتم مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد عدد من محركات التكلفة وهي: الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، تنوع الخدمات، نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة وتكلفة تجميع بيانات مولدات التكلفة.

3- تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي تستهلك موارد المنشأة الصحية:

يتم في هذه المرحلة تحديد تكاليف الأنشطة من خلال توزيع تكاليف الموارد المستخدمة عليها ويمكن تتبع هذه الموارد إما بشكل مباشر على الأنشطة مثل الأدوية والتحليل المخبرية، أو بشكل غير مباشر على الأنشطة مثل خدمة الغرف والمياه والكهرباء. ويتم تتبع الموارد على الأنشطة من خلال استخدام محركات الموارد فمثلاً، تكلفة المحركات تدخل ضمن تكاليف إقامة المريض ويتم تحميلها عن طريق قسمة إجمالي تكلفة المحركات على إجمالي مساحة المستشفى ثم ضربها بمساحة غرفة المريض (معرف، 2017).

4- تخصيص تكاليف الأنشطة على تكلفة الخدمات الصحية المقدمة:

يتم في هذه المرحلة تحميل تكلفة كل نوع من الخدمات الصحية المقدمة وفقاً لحاجة كل نشاط من الأنشطة اللازمة لتأديتها من الموارد التي يستنفذها عن طريق استخدام معدل محرك تكلفة مناسب للمصاريف غير المباشرة لكل نشاط (معدلات محركات الأنشطة) ويتم حساب معدل تحميل تكلفة النشاط من خلال قسمة مجموع تكاليف مركز النشاط على عدد الوحدات التي تسبب النشاط، ومن ثم يتم تحديد نصيب كل خدمة صحية (صورة أشعة) من التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد كافة الأنشطة التي تستفيد منها ويتم ذلك بضرب معدل تحميل مركز النشاط بعدد وحدات محرك النشاط الخاصة بالخدمة وهنا يتم تحديد تكلفة الخدمات الصحية من خلال الجمع بين نصيبها من المصاريف المباشرة وغير المباشرة (معرف، 2017).

2-1-2-4 دوافع العمل بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

إن المستجدات الحديثة التي طرأت على بيئة المستشفيات الخاصة ومحاولات العديد من الباحثين نحو دراسة طريقة لتحسين طرق تخصيص التكلفة حتى يمكن تحديد تكلفة الخدمات بطريقة دقيقة وموضوعية وتوفير المعلومات المناسبة للأغراض الإدارية، لذلك ظهرت العديد من الدراسات التي أوضحت الدوافع التي اقتضت العمل بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (أبو نصار، 2008، ص192):

1- زيادة نسبة التكاليف الإضافية إلى إجمالي التكاليف كانعكاس للاستخدام الكبير للتجهيزات الطبية الحديثة والتي حلت محل تكاليف العمل المباشر.

2- التنوع الكبير في الخدمات المقدمة أظهر عجز أنظمة التكاليف التقليدية في تخصيص التكاليف الإضافية عليها بشكل دقيق.

3- الاتجاه الكبير في السنوات السابقة نحو دراسة التكاليف ومحاولة الرقابة عليها وتخفيضها نتيجة زيادة المنافسة.

4- زيادة وعي الإدارة ودعمها بأهمية موضوع التكاليف، وأهمية بيانات التكاليف في مساعدة الإدارة في وظائف التخطيط والرقابة والتقييم واتخاذ القرار.

لذلك، يعد تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ضرورة رئيسة للمستشفيات الخاصة في سورية لأنه لم يعد بالإمكان تجاهل المنافسة الكبيرة التي تتعرض لها في تقديم خدماتها الصحية في ظل اتجاه منشآت القطاع الصحي نحو استخدام أفضل التقنيات والمعدات الحديثة والذي فرض عليها تقديم أفضل الخدمات وبأسعار مناسبة وتنافسية.

2-1-2-5 خصائص و مزايا التطبيق الناجح لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في

المستشفيات الخاصة في سورية

تقوم فكرة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على أن تقديم المنتجات والخدمات يتطلب القيام بعدد من الأنشطة حيث أن الفكرة الرئيسية التي يركز عليها هذا النظام أن المنتجات والخدمات تستهلك

الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وهناك العديد من السمات التي يتميز بها هذا النظام ونذكر منها (العشاوي، 2013، ص287-289):

- 1- تحديد التكلفة الدقيقة للخدمات وذلك لتمكين الإدارة من القيام بجميع وظائفها من تخطيط ورقابة وتسعير.
 - 2- رقابة التكاليف وذلك بالتحليل الدقيق للأنشطة المتسببة في هذه التكاليف.
 - 3- قياس تكلفة الأنشطة المستخدمة وغير المستخدمة للتمكن من إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
 - 4- التركيز على محركات التكلفة ومجمعاتها التي تمثل أساس زيادة التكلفة.
 - 5- كفاءة و فاعلية الإدارة في تحليل ودراسة أنشطتها ومدى كفاءة هذه الأنشطة.
 - 6- تعزيز المشاركة بين كافة مستويات الإدارة وتوفير نوع من التعاون الفعلي بين جميع العاملين بهذه المستويات كفريق في إدارة المنشأة وتوعيتهم نحو أهمية هياكل الأنشطة، وهياكل تكاليفها، وهياكل مسببات التكلفة ومجمعاتها ضمانا لزيادة الوعي التكاليفي للعاملين.
 - 7- تخفيض التكاليف عن طريق دراسة تحليل الأنشطة، وتخفيض زمن أدائها، ثم تخفيض تكلفتها والتخلص أيضا من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، والإبقاء على الأنشطة ذات العائد الاقتصادي والعمل على ترشيد استهلاكها من الموارد.
- وتوجد العديد من المزايا التي يحققها تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المنشآت الصحية وخاصة في المستشفيات الخاصة (حمزة، 2015) أهمها:
- 1- تحليل معمق للأنشطة وربطها بمحركات التكلفة الخاصة بكل منها مما يؤدي إلى مراقبة التكاليف بصورة أفضل والعمل على تخفيضها مما يدعم المركز التنافسي بشكل أكبر.
 - 2- أن التركيز على الأنشطة والتكامل فيما بينها يساهم في إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنشأة مما يدعم خطة الإدارة المتجهة نحو تخفيض تكاليفها.
 - 3- يساعد الإدارة في فهم أكبر لكيفية توليد الأرباح واختيار مزيج الخدمات المقدمة لتلبية عدد أكبر من المستهلكين لهذه الخدمات.

4- يتلاءم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC مع النظم الحديثة المطبقة لدعم أهداف الإدارة وإستراتيجيتها على المدى الطويل.

5- مساعدة الإدارة في الاستفادة من الطاقة الغير المستغلة والاستفادة من كافة الأنشطة لتقديم خدماتها على أفضل وجه.

6- يساعد الإدارة في تسعير خدماتها بشكل أفضل بسبب إلغاء الكثير من التكاليف التي لا تتعلق بتقديم هذه الخدمات.

7- مساعدة الإدارة في حل مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية عن طريق اختيار محركات التكلفة المناسبة.

8- دعم الإدارة في اتخاذ قراراتها مثل التنوع أكثر في تقديم الخدمات بسبب المعلومات الدقيق التي يوفرها عن التكلفة وفي عملية التخطيط والرقابة وإعداد الموازنات.

لكن، على الرغم من المزايا الكثيرة التي حققها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة إلى أن هناك بعض الانتقادات التي وجهت إليه (الدلاهمة، 2014، ص294) أهمها:

1- التكاليف المرتفعة التي يتطلبها تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC والمجهود الكبير الذي يتطلب تطبيقه لذلك فإن كثير من المنشآت تتردد في تطبيقه.

2- الصعوبة في تحديد واختيار محركات التكلفة المناسبة لكل نشاط والعلاقة السببية بينها وبين النشاط

3- يعتبر فقط تطوير لنظم التكاليف التقليدية مع التركيز على مراكز الأنشطة.

ترى الباحثة ضرورة وجود حاجة ماسة لإدارة المستشفيات الخاصة في سورية لاتخاذ القرار المناسب لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتحديد تكلفة خدماتها الصحية المقدمة للمزايا الكبيرة التي ستحققها في مجال رقابة التكاليف الإضافية وتخفيضها وللاتجاه نحو الهيكلية الأفضل لعملياتها.

2-1-3 مقارنة بين نظام التكاليف المبني على أساس لأنشطة وبين نظم التكاليف التقليدية

يمكن تحديد أهم الفروقات بين نظام تكاليف الأنشطة ونظم التكاليف التقليدية، فنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط أما نظم التكاليف التقليدية فتقدم معلومات تكاليف كاملة

عن كل وظيفة أو مركز تكلفة تكون تجميعية لكافة المراكز في مختلف الأقسام. وفيما يلي جدول يلخص أهم تلك الفروقات (عباس، 2013، ص73) و(عبد الله شقفة، 2007، ص90-92):

جدول رقم (1) مقارنة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) و نظم التكاليف التقليدية.

البيان	نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)	نظم التكاليف التقليدية
أسلوب التحليل	أسلوب التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة التي تمارسها المستشفى وبشكل متعمق ومفصل.	أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف الإضافية وليس للأنشطة.
مجمعات التكلفة	يعمل على تجميع التكاليف ضمن مجموعات تكلفة بحيث تكون متجانسة داخليًا بالخصائص، و كل مجموعة من هذه المجموعات خاصة بعدد معين من الأنشطة ويكون محرك هذه التكاليف عامل واحد فقط.	يعمل على تجميع التكاليف بشكل إجمالي أو تكاليف كل قسم على حدة ولا يوجد تجانس بالخصائص ولا بالأحجام بين تكاليف هذه المراكز، لا يمكن تخصيص هذه التكاليف لعدد من الأنشطة ويكون محرك تكلفة كمي لهذه التكاليف.
محركات التكلفة	يستخدم عدة محركات تكلفة كمية ونوعية بحيث يكون لكل واحدة من محركات التكلفة الخاص بها والتي تحمل التكاليف على أساسه ويمكن في بعض الأحيان أن يستخدم أكثر من محرك واحد.	عادة ما يعتمد على محرك كمي واحد أو اثنين من محركات التكلفة لتحليل التكاليف وذلك لافتقاره للعلاقة المسببة بين التكلفة والنشاط وبين النشاط والخدمة وعدم التمييز بين الأحجام المختلفة للخدمات المقدمة.
أساس التحميل	يقوم بتحميل التكاليف الإضافية الموجودة في محركات التكلفة على الخدمات التي تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف عن طريق استخدام أساس تحميل يتوافق معها.	يقوم بتحميل التكاليف على الخدمات باستخدام أساس تحميل واحد مثل عدد ساعات الفحص المخبري.

اتخاذ القرار	يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وخصوصاً قرارات تسعير الخدمات الصحية وتجعلها أكثر صحة.	غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية الأمر الذي يؤدي في الغالب إلى حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المنخفضة وتشويه عملية تخصيص التكاليف الإضافية.
السيطرة على التكاليف	بسبب تجميع التكاليف ضمن مجتمعات تكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة والدقة.	تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة
التسلسل الهرمي للتكاليف	ليست جميع التكاليف مصدرها أو مسببها الرئيسي للخدمات، أي أن العلاقة بين التكلفة والخدمات المقدمة قد غير مباشرة	جميع التكاليف في المستشفى يكون مصدرها أو محركها الرئيس عدد الخدمات المقدمة، أي من خلال العلاقة بين التكلفة والخدمات دائماً مباشرة
هدف النظام	1- تصميم هيكل تكاليفي 2- التأكد من القيمة الحقيقية للخدمة	يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم التكلفة، ولا توفر معلومات لخدمة أغراض الإدارة

المبحث الثاني

محاسبة التكاليف في المنشآت الصحية و المستشفيات الخاصة في سورية

مقدمة

تعتبر عملية تخصيص التكاليف الإضافية بشكل دقيق والسعي إلى تخفيضها غاية في الأهمية بالنسبة للمستشفيات الخاصة مما يدعم ويحسن تقديم الخدمات الصحية المقدمة وبالتالي أصبح السعي وراء تطوير نظم التكاليف المتبعة في حساب وتخصيص هيكل التكلفة من أهم السبل التي تسعى لها المنشآت الخدمية وخاصة المستشفيات الخاصة لدعم خدماتها وتحسين مركزها التنافسي. كما تؤدي المنافسة بين المنشآت الصحية وخاصة المستشفيات الخاصة في سورية إلى تحسين الأداء الاقتصادي ويظهر ذلك بشكل واضح من خلال تقديم خدمات ذات جودة عالية بالإضافة إلى زيادة عدد الخدمات المقدمة وتوفيرها بسعر أقل (أسماء، 2011).

2-2-1 لمحة عن مفهوم المنشآت الصحية والمستشفيات الخاصة والخدمات الصحية

في سورية

2-2-1-1 تعريف المنشآت الصحية والمستشفيات الخاصة

تعد المنشآت الصحية من أهم المنشآت في المجتمع حيث تهتم بتقديم مزيج من الخدمات الصحية وتساعد في زيادة الوعي الصحي للمواطنين حيث عرفت الهيئة الأمريكية للمستشفيات بأنها "مؤسسة تحتوي على جهاز طبي يتمتع بتسهيلات طبية دائمة لتقديم التشخيص والعلاج اللازمين للمرضى" (حمدي، 2011، ص5) حيث يمكن بيان الوظائف المتعددة التي تقوم بها المنشآت الصحية من رعاية صحية شاملة وبحوث علمية وطبية وتدريب مهني بالإضافة إلى خدمات الرعاية الاجتماعية التي تهدف إلى المحافظة على صحة الأفراد في المجتمع وزيادة الوعي الصحي لدى المواطنين، ولكن هناك العديد من الصعوبات التي تواجه إدارة المنشآت الصحية في تأدية خدماتها ومنها الإقبال الكثيف عليها من المرضى والأمراض المستجدة التي تحاول معالجتها

والاستخدام الكبير للتكنولوجيا الحديثة في مجال تقديم الخدمات الصحية ومع ذلك فإن المنشآت الصحية تسعى دائماً إلى تقديم أفضل الخدمات الصحية للمواطنين بأقل الأسعار الممكنة. وقد ركزت هذه الدراسة على المستشفيات الخاصة السورية التي تعد عنصراً فعالاً في تقديم الخدمات الصحية في القطاع الصحي الخاص السوري بسبب تنوع وجودة الخدمات الصحية التي تقدمها.

ومن خلال المقابلات الشخصية للباحثة مع الكادر الإداري للمستشفيات الخاصة السورية أنها تعاني الكثير من المصاعب في المحاسبة عن تكلفة الخدمات الصحية المقدمة بسبب إتباعها لطرق تقليدية في المحاسبة عن تكاليفها ما يؤدي إلى تحميل خدماتها بتكاليف لا تخصها حيث نتج عن ذلك تسعير الخدمات الصحية المقدمة بأسعار غير دقيقة قد يؤثر على المركز التنافسي للمستشفيات الخاصة وعلى إقبال مستهلكي الخدمات الصحية عليها.

2-2-1-2 مفهوم الخدمات الصحية والمعايير التي تعتمد عليها

هناك العديد من العوامل التي تؤدي إلى تزايد الطلب على الخدمات الصحية في القطاع الصحي السوري ومنها العوامل البيئية كانتشار الأمراض المعدية والعوامل المادية والكثافة السكانية وكلها تؤدي إلى التحكم بحجم الطلب على الخدمات الصحية المقدمة، ومن أجل تحقيق الأهداف الموضوعة مسبقاً تعتمد المستشفيات على العديد من المعايير التي تحدد تقديم الخدمات الصحية مثل معيار التكلفة - معيار الفاعلية - معيار العدالة - معيار الأمان الصحي (الدمرداش، 2006، ص39-43). وحول معيار التكلفة كأحد سمات كفاية تكلفة الخدمات الصحية المقدمة التي تعد عنصراً هاماً في إقبال مستهلكي الخدمات الصحية عليها لذلك فقد كان السعي إلى تخفيضها الهاجس الأهم للمستشفيات الخاصة في كثير من البلدان العربية والأجنبية حيث سعت تلك المشافي إلى تطبيق نظم تكاليف متطورة أدت إلى تحديد دقيق لتكلفة الخدمات الصحية المقدمة ومنها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (البكري، 2006، ص59). وهناك معيار الفاعلية لتحقيق أهداف المستشفى والذي يعتبر من أهم المعايير التي ارتبطت بتقديم الخدمات الصحية المقدمة وذلك لتحقيق الأهداف المطلوبة منها حيث أثبتت العديد من الدراسات المرتبطة بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في

المستشفيات الخاصة في العديد من الدول أنه يساعد بشكل كبير على زيادة فعالية المستشفيات الخاصة في تقديم خدماتها الصحية بسبب الأسلوب المتطور الذي يتبعه في تقسيم العمليات في المستشفى وفي تخصيص التكاليف الإضافية وتحميلها على العديد من الخدمات الصحية المقدمة. كما يوجد معيار العدالة حيث يتم تقديم الخدمات الصحية بنفس المستوى لجميع المستهلكين، حيث أثبتت الدراسات أن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أنه يساعد بشكل كبير على تحقيق العدالة في تقديم الخدمات الصحية المقدمة. ويرتبط هذا المعيار بمعيار الأمان الصحي حيث يتم تقديم الخدمات الصحية بكفاءة وفاعلية تمكن المستهلكين من الاستفادة منها وأن تكون متناسبة و مستوى الدفع لديهم حيث يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحقيق مستوى عال من الكفاءة والفاعلية للمستشفيات الخاصة في تقديم الخدمات الصحية عن طريق التركيز على الأنشطة وعلى تخصيص التكلفة على الخدمات باستخدام محركات التكلفة المناسبة (الأسدي، 2015).

وترى الباحثة أنه في ظل التقدم العلمي الذي شهده قطاع الخدمات الصحية توجب على مؤسسات القطاع الصحي وخاصة المستشفيات الخاصة التطلع نحو استخدام أفضل التكنولوجيا نحو تقديم وتحسين جودة خدماتها الصحية والتأكيد على تقديمها بكفاءة وفاعلية عالية مما يؤثر إيجابياً على المركز التنافسي للمستشفيات ويساعد الإدارة في اتخاذ قرارات صحيحة فيما يتعلق بأسعار الخدمات الصحية المقدمة وطريقة تقديمها وهذا ما سيتم مناقشته في الدراسة العملية لاحقاً.

2-2-2 محاسبة التكاليف في المنشآت الصحية والمستشفيات الخاصة في سورية

2-2-2-1 مفهوم محاسبة التكاليف وأهدافها والمقومات التي تحددها:

تعد محاسبة التكاليف في المنشآت الصحية ضرورية بسبب الطبيعة المتميزة للخدمات الصحية التي تقدمها وخاصة المستشفيات الخاصة في الكثير من الدول الأجنبية والعربية ومنها سورية التي اتجهت في الآونة الأخيرة إلى إدخال التكنولوجيا الحديثة في عملياتها باعتمادها على التجهيزات الطبية الحديثة لتقديم خدماتها الصحية، مما يتوجب عليها اعتماد أنظمة تكاليف حديثة تمكنها من التوزيع العادل للتكاليف الإضافية وتوفير معلومات دقيقة تدعم الإدارة في اتخاذ قراراتها الإدارية المختلفة.

وقد تعددت تعريفات محاسبة التكاليف (النجار، 2007، ص56) فهي " تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها". وعُرفت أيضا بأنها "مجموعة من المبادئ والمفاهيم والأساليب الفنية والطرق التحليلية وأنظمة التكاليف، التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتبويب البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف والتي تنتفع بها إدارة المنشآت على اختلاف أنواعها سواء كانت تجارية أو خدمية، في رسم السياسات الإدارية وفي التخطيط والرقابة واتخاذها بغرض تحديد سليم لتكاليف المنتجات لنتائج الأعمال من ربح أو خسارة عن فترة تكاليف معينة" (بوخلة، 2013، ص4).

وقد ركزت الكثير من الدراسات السابقة على الأهداف العامة التي تسعى إليها محاسبة التكاليف والتي يمكن تطبيقها على كافة المنشآت ومنها المنشآت الصحية وخاصة المستشفيات الخاصة في سورية (التكريتي، 2006، ص26) فهي تساعد الإدارة في عملية التخطيط والرقابة لعملياتها عن طريق التقارير التي تقدمها للإدارة والتي تساعد في معرفة واكتشاف العمليات التي تشكل إسرافاً للمنشأة أكثر من أن تعطي ربحاً لها وهي أيضاً تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بعملياتها ومركزها التنافسي كالتخطيط لتقديم مزايا أكبر لخدمة معينة وتقوم بشكل رئيسي بقياس أداء المنشأة بشكل كلي يشمل كافة أنشطتها وعملياتها مما يعطي صورة واضحة عن أعمال المنشأة ويساعدها في تحقيق أهدافها (أبو شنف، 2015).

وتقوم محاسبة التكاليف بشكل رئيسي على بيان وحدة التكلفة أي الوحدة الرئيسية التي يتم تحميل التكاليف عليها وتعد الخدمات الصحية المقدمة في المستشفيات الخاصة في سورية هي الوحدة الرئيسية للتكلفة وتتصف هذه الخدمات بأنها تقسم إلى خدمات طبية مباشرة وخدمات مساعدة للخدمات الطبية المباشرة حيث أن تجانس هذه الخدمات يعد أساساً لتحديد وحدة التكلفة (محجر، 2011). وتقوم محاسبة التكاليف أيضاً على تحديد مجتمعات للتكاليف حيث يتم حصر وتصنيف التكاليف وتجميعها بالاعتماد على تجانس العمليات والأنشطة في تلك المراكز، وتعد العيادات الخارجية وقسم الأشعة والمختبر من مراكز التكاليف الرئيسية في المستشفيات الخاصة في سورية وتتحدد من خلالها التكاليف بقائمة تشمل كافة عناصر التكاليف من مواد ومستلزمات لازمة

وضرورية لتأدية الخدمات مثل المواد والمستلزمات الطبية وكافة التكاليف اللازمة لتأدية الخدمة الصحية، ويتم تسجيل هذه التكاليف في مجموعة من الدفاتر المستندية أو عن طريق برامج بسيطة لتحديد وتوضيح التكاليف المرتبطة بالعمليات والأنشطة التابعة لها، ويتم حصر التكاليف المرتبطة بهذه الفترة وتحميلها على وحدات التكلفة النهائية وتقوم الإدارات بالتعبير عن التكاليف الخاصة بالفترة الزمنية المعينة عن طريق إعداد قوائم التكاليف التي توفر المعلومات اللازمة التي تحتاجها الإدارة لمعرفة تكاليف عملياتها وأنشطتها المختلفة.

ومن خلال ملاحظات الباحثة تبين أن المستشفيات الخاصة في سورية لا تعطي الأهمية اللازمة لمحاسبة التكاليف ولل فوائد الكبيرة التي تحققها للإدارة عن طريق المعلومات الدقيقة والقيمة التي توفرها عن تكلفة الخدمات الصحية المقدمة ولأهمية تحليل هيكل التكاليف ولضرورة وجود قسم خاص بمحاسبة التكاليف ووجود محاسبين مختصين بذلك ولكن الاتجاه نحو استخدام التكنولوجيا الحديثة وارتفاع نسبة التكاليف الإضافية نتيجة استخدام التجهيزات الطبية المتطورة في كافة العمليات سينعكس في رغبة ودعم الإدارات في المستشفيات الخاصة السورية في اعتماد وتطوير النظم المحاسبية لديها. ومن خلال متابعة المقابلات التي أجرتها الباحثة مع وحدات العينة لهذه الدراسة في المستشفيات الخاصة السورية تبين أن هناك تقبل نسبي لدى تلك الإدارات لفكرة تطوير نظم التكاليف والرغبة في التعرف بشكل أكبر على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وعلى الفوائد المقترنة بتطبيقه فيما يتعلق بتحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة بعد أن قامت الباحثة بشرح الفوائد والميزات الكبيرة التي يحققها وخصوصاً في مجال تخصيص التكاليف الإضافية على الخدمات الصحية المقدمة للخدمات الصحية المتنوعة التي هدفها المستشفيات الخاصة السورية.

2-2-2-2 التكاليف غير المباشرة في المنشآت الصحية والمستشفيات الخاصة في سورية

كما بينا سابقاً فإن من أهم أهداف محاسبة التكاليف في المستشفيات الخاصة هو مساعدة الإدارة في عملية التخطيط والرقابة لعملياتها مما يساهم في تحديد هيكل تكلفة الخدمات الصحية المقدمة بشكل دقيق وتشكل التكاليف غير المباشرة جانباً مهماً من التكاليف التي تتحملها المستشفيات الخاصة في سورية وخصوصاً في ظل المستجدات الحديثة في القطاع الصحي الخاص واستخدام التكنولوجيا الحديثة الذي يؤثر بشكل كبير على

تكاليف خدماتها الصحية. ويتطرق هذا المبحث إلى التعرف بمفهوم وخصائص التكاليف غير المباشرة والصعوبات المترتبة على تخصيصها على تكلفة الخدمات الصحية المقدمة.

2-2-2-2-1 خصائص التكاليف غير المباشرة والطرق التقليدية للمحاسبة عنها

تعد المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة الهم الأكبر لمحاسبي التكاليف في كافة المنشآت وقد تعددت الدراسات التي حاولت إيجاد حل لمشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات وذلك بسبب الصعوبات المرتبطة بتحميلها وتحديد نصيب المنتجات والخدمات منها (أبو شنف، 2015). ويعد تحديد نصيب الخدمات الصحية في المنشآت الصحية والمستشفيات الخاصة من التكاليف غير المباشرة هاماً في ظل التطورات الحديثة في المجال الطبي والذي انعكس بالاستخدام المكثف للتكنولوجيا الحديثة واستخدام الأجهزة والمعدات الطبية المتطورة في كافة العمليات المرتبطة بتقديم الخدمات الصحية، وتعرّف التكاليف غير المباشرة بأنها التكاليف التي لا يمكن تحميلها بشكل مباشر على خدمة صحية معينة ولكن يتم تحديد نصيب الخدمة منها عن طريق إيجاد معدلات تحميل مناسبة وتشمل المواد غير المباشرة مثل المواد اللازمة لصيانة المعدات الطبية ومواد التنظيف والأجور غير المباشرة مثل أجور عمال الصيانة وموظفي قسم الاستقبال وقسم الأمن والحراسة في المستشفى، وهناك بقية المصاريف الأخرى مثل الكهرباء وغيرها (حمزة، 2015).

وتتميز التكاليف غير المباشرة بالعديد من الخصائص وتتشابه بشكل عام بين المنشآت الصناعية والخدمية (المسحال، 2005، ص41). ومن خلال أسلوب المقابلات للباحثة وملاحظاتها تبين أن التكاليف غير المباشرة بالمستشفيات الخاصة في سورية تتميز بصفات عامة وأنه لا يمكن بسهولة تحميلها على تكلفة الخدمات الصحية المقدمة، وأنها ترتبط بشكل كبير بالفترة الزمنية اللازمة لتأدية الخدمات الصحية ومن الصعب تحديد أساس محدد لتحميلها على الخدمات الصحية حيث يعتمد كل نوع منها على معدل تحميل يتناسب مع طبيعتها ولكن رغم الصعوبات المرتبطة بتحميل التكاليف غير المباشرة إلا أن العديد من الدراسات أوضحت العديد من الطرق المتبعة لحساب تكلفة الخدمات الصحية وتحميل التكاليف غير المباشرة والتي تتبع في كثير من المنشآت والتي تفقر إليها المستشفيات الخاصة في سورية.

كما أن وجود العديد من الطرق التقليدية المتبعة في كثير من المنشآت في العديد من الدول لتحديد التكلفة وتحمل التكاليف غير المباشرة ومنها المدخل الكلي الذي يقوم على أساس تحميل الخدمات الصحية بكافة التكاليف التي تتحملها المنشأة بغض النظر عن طبيعة تلك التكاليف حيث يركز على تقسيم المنشأة إلى أقسام متجانسة حسب نشاط كل قسم وأهدافه، منها أقسام رئيسية ترتبط مباشرة بتأدية الخدمات الصحية وأقسام مساعدة تساعد الأقسام الرئيسية في تأدية مهامها حيث يتم تحميل المصاريف غير المباشرة على الخدمات المقدمة ومن ثم توزيع المصاريف غير المباشرة على الأقسام وتحديد تكلفة خدماتها وتتميز هذه الطريقة بسهولة وأنها تعطي التكلفة الكلية للخدمات الصحية ولكنها لا تساعد المنشأة في الفصل بين تكاليفها المباشرة وغير مباشرة ولا تمد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ قراراتها (السجاعي، 2005، ص127).

كما أن هناك المدخل الجزئي والذي يركز بشكل أساسي على تحميل الخدمات الصحية بجزء من التكاليف التي تتكبدها المؤسسة أما الجزء الباقي فيتم ترحيله إلى قائمة الدخل (لتكاليف فترية) ويقوم على فصل المصاريف حسب طبيعتها ومنها الطريقة التي تقوم على الفصل بين المصاريف المباشرة وغير مباشرة أو المصاريف المتغيرة والثابتة وتحمل الخدمات بالجزء من المصاريف المباشرة أو المتغيرة فقط وتعتبر طريقة سهلة ولكنها لا تساعد الإدارة في اتخاذ قرارات روتينية فيما يتعلق بتسعير خدماتها وتطوير عملياتها (الجبالي، السامرائي، 2000، ص124).

واستناداً إلى الزيارات التي قامت بها الباحثة والمقابلات مع مفردات العينة توصلت إلى أن المستشفيات الخاصة في سورية - عينة الدراسة - تفتقر إلى استخدام طرق تكاليف محددة لتحديد تكلفة خدماتها الصحية المقدمة وأن كثير منها لا تهتم عموماً بمحاسبة التكاليف مما يؤدي إلى تحديد تكلفة الخدمات المقدمة وتسعيرها بشكل غير دقيق وهذه كله أثر بشكل على فاعلية وكفاءة المستشفيات الخاصة في تأدية خدماتها وتحقيق أهدافها .

2-2-2-2-2 الصعوبات المترتبة على تخصيص التكاليف غير المباشرة في المستشفيات الخاصة

نظراً لكون التكاليف غير المباشرة في كافة المنشآت وخاصة المستشفيات الخاصة تتصف بصفات عديدة تؤدي إلى الصعوبة في تحميلها على المنتجات والخدمات وأن التركيز في هذه الدراسة على المستشفيات الخاصة في سورية تشكل التكاليف غير المباشرة جزءاً كبيراً من تكاليفها بسبب الاستخدام الكبير للتكنولوجيا الحديثة والآلات المتطورة في تقديم الخدمات الصحية (المسحال، 2005، ص 29-30) وقد استنتجت الباحثة من المقابلات مع المحاسبين في قسم المحاسبة أن التكاليف غير المباشرة في المستشفيات الخاصة في سورية تتميز بتعديدها وأنه لا يمكن تخصيصها على نوع معين من الخدمات الصحية المقدمة لأنها تستنفذ بشكل كبير لتقديم مزيج من الخدمات الصحية المقدمة وتتميز العديد من التكاليف غير المباشرة باحتوائها على قسم منها يتأثر بحجم الخدمات الصحية المقدمة حيث يزداد بازديادها وقسم آخر لا يتأثر بحجم الخدمات المقدمة. وتتعدد الأسس المحاسبية التي تقوم على تخصيص التكاليف غير المباشرة على الخدمات الصحية المقدمة مما يؤدي إلى صعوبة في تحميلها بشكل دقيق على الخدمات الصحية الفعلية.

المبحث الثالث

العلاقة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وكفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية

مقدمة

يقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة العديد من المزايا للمنشآت الصحية وخاصة المستشفيات الخاصة ومن بين المزايا العديدة لنظام ABC أنه يساعد المنشآت الصحية على الاستغلال الأمثل لمواردها وتحقيق الكفاءة والفاعلية في تخصيصها للتكاليف الإضافية على وجه الخصوص ويتضمن هذا المبحث مدخلين، حيث سنخصص المدخل الأول إلى مفهوم الكفاءة والفاعلية والمدخل الثاني إلى دور الخصائص والمزايا التي يتمتع بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة والفاعلية للمستشفيات الخاصة في سورية.

2-3-1 مفهوم الكفاءة والفاعلية

عادة ما تسعى المنشآت إلى إحداث التوازن بين أهدافها وبين رغبات مستهلكي المنتجات والخدمات التي تقدمها حيث تسعى بشكل مستمر إلى إشباع حاجة الأفراد عن طريق تقديم أفضل المنتجات والخدمات بكفاءة وفاعلية عالية تسهم في زيادة ربحيتها وتحسين مركزها التنافسي، لذلك نستنتج أن مصطلحات الكفاءة والفاعلية مرتبطة بالإدارة حيث أنه كلما زادت الكفاءة والفاعلية كلما كانت هناك إدارة ناجحة والعكس صحيح.

2-3-1-1 تعريف الكفاءة والفاعلية

يرتبط مفهوم الكفاءة والفاعلية بالأمور الناجحة في كل منشأة حيث أن الغاية من أي نشاط هو تحقيق الكفاءة والفاعلية ولا بد من التمييز بينهما والتعرف على طبيعة العلاقة بينهما.

1- تعريف الفاعلية:

تعددت تعريفات الفاعلية وقد اختلفت المفاهيم التي تناولت تعريفها ويرجع هذا الاختلاف إلى وجود اختلاف في وجهات نظر المنشآت في تحديد أهدافها ويعتبر (Barnard 1938) أول من حاول تقديم تعريف

للفاعلية حيث عرفها "بأنها تحقيق الهدف المحدد". بينما عرفتھا المنظمة العربية للعلوم الإدارية بأنها "مدى صلاحية العناصر المستخدمة (المدخلات) للحصول على النتائج المطلوبة (المخرجات)" (محمد، 2015). كذلك فإن قاموس الإدارة (1972) عرف الفاعلية بأنها "تحقيق الأهداف الصحيحة من وجهة نظر أفضل التفسيرات الممكنة لظروف التجارة وإمكانات الربح". وتعتمد المنشآت في تحقيق الفاعلية على مدى التزامها بتقديم أفضل الخدمات بأسعار مناسبة مما يساعدها في تحقيق الأهداف المرجوة، مما يعني أداء الأعمال الصحيحة، أي أن الفاعلية تقاس بقدرة المنشأة على أداء كافة العمليات لديها بشكل صحيح لتتمكن من تقديم أفضل المنتجات والخدمات (أخوار، 2006، ص79).

وهناك العديد من الشروط والمتطلبات الواجب توافرها لتحقيق الفاعلية في أي منشأة فقد اقترحت إحدى الدراسات أن هناك خمسة متطلبات يجب أن تتوافر في المنشأة لتتمكن من تحقيق الفاعلية وهي : إدارة الوقت التوجه بالنتائج، تحديد وترتيب الأولويات، صنع القرار، تعزيز وتقوية البناء التنظيمي بحيث تتمكن المنشأة من إدارة عملياتها بشكل صحيح وبالتالي تحقيق الفاعلية (Roghanian, Rosli, Gheysaria, 2012, P55)

وأظهرت بعض الدراسات أن الفاعلية تقاس بالأداء الناجح وينعكس هذا التعريف على المنشآت بفاعليتها في تقديم المنتجات والخدمات بالجودة المناسبة والكمية المطلوبة والوقت المناسب لتحقيق أهدافها وإرضاء رغبة المستهلكين لمنتجاتها وخدماتها (Simpas, Garcia, Ramiro, 1981, P182).

بينما بينت دراسة أخرى الفعالية من رؤية خارجية بحيث تفترض أن تحقيق الأهداف والاستجابة لمتطلبات الزبائن هي من أهم مقاييس الفاعلية (Johnston, 2017, P16).

وترى الباحثة أن الفاعلية ترتبط بالمدخلات والمخرجات وتحقيق الأهداف النهائية للمنشأة حيث ينظر إلى الفاعلية باعتبارها عملية مستمرة تربط المنشأة بالبيئة المحيطة بها من ناحية وقدرة المنظمة على تلبية رغبات المستهلكين بجودة عالية من ناحية أخرى.

2- تعريف الكفاءة:

اتفقت التعريفات التي قدمت تعريفاً للكفاءة في المنشآت على أنها "فعل الأشياء بطريقة صحيحة" حيث تركز على أنشطة المنشأة وعملياتها (Roghanian, Rosli, Gheysaria, 2012, P551). وقد ركزت دراسات أخرى في تعريف مفهوم الكفاءة على المدخلات فمنها من يرى أن الكفاءة تشير إلى قدرة المنظمة على تخصيص الموارد وخفض التكاليف و الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بهدف تحسين أداء المنشأة (Abedian, Biggs, 1998, P481).

وبينت دراسة أخرى تعريفاً لمفهوم الكفاءة والتي اتفقت في معظمها حول أن المقصود بالكفاءة هو تخصيص الموارد المتاحة بشكل صحيح مما يحقق أقصى إشباع لرغبات المستهلكين ويساهم أيضاً بتحقيق أعظم ربح للمنشآت (رجب، 2003). بينما تميز الدراسات التي تتناول مفهوم الكفاءة بين كل من الكفاءة الفنية و الكفاءة التخصيصية حيث تتحقق الأولى في ظل المنافسة بين المنشآت التي تقدم نفس الخدمات وبنفس الأسعار مما يدفعها نحو استخدام أفضل التكنولوجيا وإدخال التحسينات في عملياتها من أجل تخفيض تكاليف الخدمات المقدمة في حين تتحقق الكفاءة التخصيصية عن طريق تخصيص الأمثل للموارد الذي يعكس رغبات مستهلكي الخدمات والمنتجات ويؤدي ذلك تخفيض التكاليف والكفاءة في استخدامها (رجب، 2003، ص21).

وترى الباحثة أنه ومن خلال التعريفات السابقة فإن الكفاءة تتحقق إذا تمكنت المنشأة من تقديم أكبر قدر ممكن من الخدمات بأقل قدر من المدخلات حيث تركز الكفاءة على التغير الحاصل في كمية المنتجات والخدمات المقدمة دون التركيز على جودة تلك الخدمات.

2-1-3-2 أهمية تحقيق الكفاءة والفاعلية للمستشفيات الخاصة في سورية

تسعى كافة المنشآت وخصوصاً المنشآت الصحية إلى إحداث الموازنة بين تحقيق أهدافها وحاجات مستهلكي الخدمات الصحية وذلك عن طريق تأمين كافة الوسائل لجعل العمل أكثر قدرة على إشباع تلك الأهداف والحاجات (الأسدي، 2015، ص2) فكل من الكفاءة والفاعلية مرتبطان بالإدارة ، فكلما زادت

الفاعلية والكفاءة كلما كانت هناك إدارة ناجحة (Johnston, 2017) ، ومن أكبر التحديات التي تواجهها إدارات المستشفيات الخاصة في سورية اليوم هي كيفية الارتقاء بمستوى الجودة على اعتبارها الطريق الوحيد لتحقيق رضا المرضى من جهة، والوصول إلى القدرة التنافسية من جهة ثانية حيث أصبحت جودة الخدمات الصحية ضرورة لازمة تزداد قدرتها على إشباع الرغبات الكاملة للمرضى سواء داخل المستشفى أم خارجه، وذلك عن طريق تلبية متطلباتهم واحتياجاتهم (الأسدي، 2015).

ومن طبيعة عمل المنشآت الصحية من حيث حاجتها لرأس المال الثابت من التجهيزات الطبية وما يرافق ذلك من زيادة التكاليف الإضافية التي تم تحميلها على تكلفتها، تأتي أهمية تحقيق الكفاءة والفاعلية للمستشفيات الخاصة من خلال التركيز على بيئة العمل الداخلية وتحقيق شروط الكفاءة والفاعلية كما ويمكنها من تحقيق أهدافها بمستويات عالية من الجودة في خدماتها الصحية، والاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة (الأسدي، 2015، ص3).

ومع ذلك هناك صعوبات تواجهها المستشفيات الخاصة تتمثل في تقييم الخدمات الصحية المقدمة كونها مواصفات نوعية تعتمد على الخبرة كالرضا، السعادة، السرور ويمكن تقييمها من خلال الشراء أو الاستخدام أو الاستهلاك للخدمات الصحية (البكري، 2006، ص211-212).

وعلى الرغم من كل ما سبق، فإن مستهلكي الخدمات الصحية يعتمدون في تقييمهم للخدمات الصحية على أساس مفهومي الفاعلية والكفاءة كونهما من أهم الأبعاد التي تقيس جودة الخدمات الصحية للموارد والاستخدام المتوازن للموارد (البشرية، المالية، والمادية) وتقديم أفضل رعاية صحية بالاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، بتقليل التكاليف عن طريق الخدمات الضرورية والصحية وتلافي الخدمات غير الضرورية.

2-3-2 أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحقيق الكفاءة والفاعلية للمستشفيات الخاصة في سورية

بينت العديد من الدراسات أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يساعد المنشآت الصحية في القيام

بتحسينات في جودة الخدمات الصحية المقدمة كونه يقدم معلومات تكاليفية ومعلومات إدارية ومعلومات مالية عن تكلفة الأنشطة والخدمات و تمثل المستشفيات الخاصة في سورية جزءاً مهماً من النظام الصحي وتسهم إلى جانب المستشفيات العامة وغيرها من مؤسسات الرعاية الصحية في تقديم الخدمات الصحية. تسعى هذه المستشفيات عموماً إلى رفع مستوى جودة خدماتها عن طريق استخدام أحدث التجهيزات الطبية واستقطاب أفضل المهارات الطبية (Waters, Abdallah, Santillán, Richardson, 2003,P1-16). في هذا المجال يمكن من خلال الاستفادة من المزايا والخصائص العديدة التي يتميز بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة دعم جهود تلك المستشفيات في تحسين جودة خدماتها وزيادة كفاءة وفاعلية أنشطتها، لذلك، يستعرض هذا المبحث دور الخصائص والمزايا التي يتمتع بها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية.

2-3-2 دور خصائص نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحسين كفاءة وفاعلية

المستشفيات الخاصة في سورية

يتمثل الدور الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات الخاصة في تتبع التكاليف الإضافية من خلال التركيز على محركات التكلفة الكمية والنوعية وربط الموارد والمستلزمات بالأنشطة و بأهداف التكلفة مما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص التكاليف الإضافية وينعكس بذلك على تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة بدقة عالية مما يسهم في تحقيق الأهداف المرجوة من الخدمات الصحية المقدمة وتخفيض تكلفتها (كفاءة التكلفة) وزيادة فعالية الخدمات الصحية المقدمة لأن يصبح بالإمكان معرفة الأنشطة التي تحدد بدقة تكلفة الخدمات الصحية المقدمة لترشيد قرارات التسعير (الزطمة، 2006، ص61).

ويعد هذا النظام من أفضل الأنظمة التي تتلاءم مع المنشآت التي تستخدم التكنولوجيا الحديثة بشكل كبير لذلك يعتبر استخدامه ضروري لتحديد تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية حيث يعطي معلومات على درجة عالية من الدقة عن تخصيص التكاليف الإضافية الناجمة عن الاستخدام الكبير

للتكنولوجيا الحديثة وإيجاد القيمة المضافة للأنشطة المساعدة لصالح تحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية ولمستهلكي الخدمات الصحية المقدمة ويزيد قدرتها على المنافسة كونه يقدم معلومات مالية وغير مالية لإدارة المستشفيات الخاصة في سورية وترشيد قراراتها الإدارية المختلفة (حمدي، 2011، ص65-66).

2-2-3-2 دور المزايا التي يتسم بها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحسين

كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية

نظراً لحدة المنافسة بين كافة المنشآت الصحية بشكل عام لتقديم أفضل الخدمات الصحية للمواطنين والمستشفيات الخاصة في سورية على وجه الخصوص التي تسعى نحو تقديم أفضل الخدمات الصحية و يعتبر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الداعم لأدائها ما يؤدي إلى فهم إداري أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المستشفى (العامري، 2008، ص12). كما يسمح (ABC) بتحقيق رقابة أفضل على التكلفة واعتماد إستراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة وبالتالي تحقيق الكفاءة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة، وتحليل الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة لا يمكن الاستغناء عنها وأنشطة لا تضيف قيمة يمكن الاستغناء عنها وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن داخل المستشفى ويحقق الكفاءة حيث يتكامل مع خطة تخفيض التكاليف (درغام، 2006، 692-693).

كما يوجه تطبيق نظام (ABC) الإدارة إلى الاهتمام بالطاقات غير المستغلة والمتمثلة في الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية، مما يمكن من التصدي لمشكلة الطاقة المعطلة وتفادي الأنشطة غير المنتجة أو الضرورية والتي تمثل عبئاً على المستشفى (الزطمة، 2006).

استناداً لما سبق، يعتبر تطبيق نظام (ABC) المؤثر الفعال على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة بين الخدمات الصحية المتعددة فقد تبين من تطبيق نظام (ABC) أن هناك كثيراً من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل بدرجة تعقيد وتنوع الخدمات الصحية وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف الإضافية مما يساهم في إعادة توزيع العديد من عناصر التكاليف التي تدخل في هيكل تكلفة

تلك الخدمات مع إبقاء النتائج المرجوة منها كما هي وبالتالي تحقيق الكفاءة في تقديم الخدمات الصحية (الأسدي، 2015). إضافة إلى قدرة نظام (ABC) على تحليل الأنشطة وتسييرها وتوفيره لمعلومات تفصيلية عن الأنشطة والكلف ومحركاتها والتي تمكن من الفهم الجيد للتكاليف ومن ثم السيطرة عليها، من خلال تحليل وتنظيم الأنشطة كما يلي (حمزة، 2015):

- 1- تقليل الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، فمثلاً تقليل الوقت والجهد الخاص بنشاط تهيئة غرفة العمليات من خلال تحسين تدريب المشرفين على تهيئتها من مرضين وأطباء وغيرهم .
 - 2- التخلص من الأنشطة غير الضرورية والأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمات المقدمة.
 - 3- اختيار الأنشطة ذات التكاليف المنخفضة مع اعتبار وجود الكثير من الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه وبأقل تكلفة مما يعتبر جوهر تحقيق الكفاءة والفاعلية في المستشفيات الخاصة في سورية.
- كما يساعد في ترشيد اتخاذ القرارات مثل قرار التوقف عن إنتاج خدمة معينة أو التوسع في إنتاجها وذلك من خلال المعلومات التفصيلية والدقيقة التي يقدمها عن تكاليف الأنشطة والتخصيص الجيد للموارد المطلوبة من قبل الأنشطة من خلال تحديد المجالات التي تحتاج إلى موارد إضافية ومجالات الإسراف بالموارد.

المبحث الرابع : الدراسات السابقة

2-4-1 الدراسات باللغة العربية

1. السعيد، بوخلوة (2013) "دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في إعداد الموازنات وتقييم الأداء المالي - دراسة تطبيقية في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل - تقرت"

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على نظام ABC حيث يعتبر في وقتنا الحالي ضروري ومهم في تحسين وتقييم أداء المنشآت وتسهيل عمل المسيرين ، وأيضاً في توفير إطار تطبيقي لأسلوب التكلفة المبني على أساس الأنشطة بحيث يحقق الفهم الكافي لهذا الأسلوب وتطبيقه في الواقع العملي والمساعدة في إعداد الموازنة للمؤسسات الصحية بما يخدم أهدافها ويؤدي إلى زيادة الكفاءة والفعالية في الأداء وقد تمثلت مشكلة الدراسة حول إمكانية اعتماد نظام ABC في إعداد موازنة المستشفى وتقييم أدائه مالياً من خلال دراسة واقع إعداد موازنة المستشفى ومن ثم تطبيق نظام ABC عليها.

وقد تم اختيار إحدى المنشآت لتطبيق ذلك والمتمثلة في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل - بتقرت والهدف الأساسي من هذه الدراسة هو الدراسة في إمكانية استخدام نظام ABC في المنشآت الخدمية بداية ومحاولة إعداد موازنة وفقاً لنظام ABC وتقييم أداء المنشآت الصحية إضافة إلى دراسة نظام ABC وارتباطه بتقييم الأداء المالي في المنشآت الصحية وقد اعتمدت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وإجراء المقابلات المباشرة مع رؤساء المصالح الصحية في المستشفى ودراسة وتحليل الوثائق والإحصائيات الخاصة بالمستشفى وخلصت هذه الدراسة إلى أن الطريقة المتبعة حالياً في إعداد موازنة المستشفى تفتقر إلى الأسلوب العلمي وبالتالي حرمان المستشفى من الكثير من المزايا التي يتم تحقيقها نتيجة استخدام الأسلوب العلمي وكما تبين أن إعداد موازنة المستشفى حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة يوفر أساساً سليماً لإعداد موازنة المستشفى لما يحققه من مزايا على صعيد تخفيض التكاليف السنوية وتوفير معلومات تفصيلية عن حجم التكاليف وبناءً على النتائج التي توصلت إليها الدراسة

تم التوصية باعتماد نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة كأساس لإعداد موازنة المستشفى حسب خطوات إعداد الموازنة وفق نظام ABC.

وقد استفادت الدراسة منها بإظهار أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المنشآت الاستشفائية الخاصة .

2. خولة وقيس (2013) "محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC وأثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية - مركز الزفت بنفطال - تقرت - نموذجاً".

هدفت هذه الدراسة ببيان ربحية منتجات المؤسسة الاقتصادية التي تتأثر بتغير طريقة حساب التكاليف، إذ تعتبر إمكانية تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC ذات أهمية كبيرة باعتباره أداة تسيير داخلية في المؤسسة الاقتصادية والذي يؤدي إلى التعبير عن الربحية بأكثر دقة.

وتتمثل مشكلة هذا الدراسة من محاولة المنشآت الاقتصادية التي تشهد ارتفاع كبير في نسبة تكاليفها غير المباشرة بأن تحقق ربحية عالية مما توجب عليها أن تنتهج الطرق لمعالجة تكاليفها من أجل معرفة أدق التفاصيل عن التكاليف التي تتحملها منتجاتها لاتخاذ القرارات. وقد هدفت هذه الدراسة إلى:

1. ضبط المفاهيم المتعلقة بنظام التكلفة على أساس النشاط ABC وربحية المؤسسة وإبراز أهم أبعادها.
2. محاولة تطبيق نموذج لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC في مؤسسة اقتصادية جزائرية.
3. محاولة تقييم نظام التكلفة على أساس النشاط ABC مقارنة بنظام التكاليف داخل المؤسسة.

وبغية تحقيق هذه الأهداف تم الاعتماد على " المنهج الوصفي " الملائم للجانب النظري المتعلق بربحية المؤسسة الاقتصادية وكذا نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC واستخلاص أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع والتي تمثلت في أبحاث ومقالات علمية وأما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم اعتماد أسلوب دراسة الحالة من أجل تصميم نموذج لمركز الزفت بنفطال - تقرت وقد خلصت نتائج هذه الدراسة إلى أن الطريقة التقليدية المستخدمة من طرف المؤسسة تشوه توزيع التكاليف غير المباشرة وأن تطبيق

نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ينتج عنه تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة بدقة مما يسهل تتبعها وأن تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة أثبتت فعاليته من خلال تخصيص التكاليف بشكل أنسب وتقديم معدل ربحية أدق للمنتجات مما يساهم في تحسين ربحيتها.

وقد استفاد الدراسة من هذه الدراسة بأن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة أصبح ضرورة لجميع المنشآت الاقتصادية التي تسعى إلى تحسين ربحيتها وتحقيق أهدافها.

3. زينب جبار يوسف وهيفاء عبد الغني عودة (2014) "أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية (دراسة حالة)".

هدفت هذا الدراسة إلى التعرف على المحاور التالية:

المحور الأول: التعرف على الخصائص التي يتميز بها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والتي تميزه عن أنظمة التكاليف التقليدية.

المحور الثاني: التعرف على المؤشرات التي تتطلب استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في عملية الصنع أو تقديم الخدمات.

وتتبع أهميته من المنافع التي يحققها بسبب تقديمه معلومات عن تكلفة المنتج أو الخدمة كبيرة، حيث يتم رقابتها من خلال الرقابة على العوامل التي تحرك العناصر الأكثر أهمية للتكلفة فضلا 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. وتتمثل مشكلة الدراسة في أن أنظمة التكاليف التقليدية تعاني من عدم الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وضعف في عملية الرقابة عليها وما يتبع ذلك من عدم ترشيد عملية اتخاذ القرارات ، مما يتطلب الدراسة عن أنظمة أخرى تعالج نقاط الضعف المذكورة في الأنظمة التقليدية المتبعة في صناعة المنتج أو تقديم الخدمات.

وقد تم استخدام البيانات الخاصة بشركة الأنوار لصناعة الأثاث لسنة والمستلزمات المكتبية لسنة (2011) وتتضمن تلك البيانات والكشوف الخاصة بتطبيق نظام (ABC) فقط وتم استخدام تحليل التكاليف الغير

المباشرة للشركة لغرض التعرف على الفرق في تلك التكاليف قبل استخدام نظام ABC وبعد استخدامه.

ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

1. العمل بالأنظمة التقليدية لا يساعد في التوصل إلى بيانات دقيقة عن كلفة المنتج أو الخدمة المقدمة ولا يساعد في أحكام عملية الرقابة وبالتالي لا يساعد المنشأة في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة خاصة في حالة وجود العديد من السلع أو الخدمات التي تتعامل معها المنشأة.

2. تطبيق نظام ABC يساعد على تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في مواضع الكلفة ليتم توزيعها على السلع والخدمات حسب مقدار الاستفادة استنادا إلى القوائم والمستندات المؤيدة لمقدار التكاليف المنفقة عليها.

3. يساعد تطبيق نظام ABC المنشأة على التعرف مقدار التكاليف المنفقة لكل نشاط وكذلك الربحية المتحققة من كل نشاط فضلا عن التعرف على الأنشطة التي لم تحقق ربحا وبالتالي تستطيع المنشأة اتخاذ القرارات المناسبة باستبعاد النشاط الذي لا يعود بالفائدة عليها.

وقد استفاد الدراسة منها بأن العمل بالأنظمة التقليدية لم يعد كاف وأصبح من الضروري استخدام نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة ABC لضرورته في التوصل إلى بيانات دقيقة للتكلفة المنتج مما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية.

4. دعاء محمد (2015) "التأصيل النظري لمفهومي الكفاءة والفاعلية وتحليل طبيعة العلاقة

بينهما - بحث في تطور الفكر الإداري"

هدفت هذه الدراسة إلى عرض وتحليل التعريفات المختلفة المتعلقة بمفهومي الكفاءة والفاعلية وتحديد أوجه التشابه والاختلاف بين المفهومين وتحديد طبيعة العلاقة بينهما والتمييز بين المفهومين وغيرها من المفاهيم التي قد تتشابه معها. وتمثلت أهمية الدراسة في الناحية العلمية حيث ركزت بشكل رئيسي على البحث والتحليل والنقد لمفهومي الكفاءة والفاعلية والتعريفات المختلفة لكل منهما ومحاولة التمييز فيما بينهما. وبينت مشكلة الدراسة في أنه على الرغم من تأكيد الأستاذة والخبراء في مجال الإدارة العامة من أن الهدف

هو تحقيق الكفاءة والفاعلية لكنه لم يتم التعمق بهذه المفاهيم بوجه الخصوص وتحديد مضمونها والمقصود بها واعتمدت الدراسة على منهج تحليل النظم حيث ركزت على التعريفات التي قدمتها أدبيات الإدارة لمفهومي الكفاءة والفاعلية و استخدمت الباحثة مدخل النظم في تحليل العلاقة الارتباطية بين المفهومين وقد توصلت لباحثة إلى أن تعدد المداخل التي تنظر إلى مفهومي الكفاءة والفاعلية من زوايا مختلفة ومحدودة أدى إلى اختلاف وقصور التعريفات المقدمة للمفهومين مما أدى إلى قدر كبير من التداخل بين المفهومين ، وكما انعكس الخلط بين مفهومي الكفاءة والفاعلية على العلاقة بينهما حيث فسرهما البعض أنهما مستقلان عن بعضهما البعض الآخر بأنهما مترابطان حيث أنه لا يتحقق أحدهما بدون الآخر وتدعم الباحثة هذه العلاقة الارتباطية بهدف تحقيق أهداف المنظمة مع التركيز على الاستخدام الكفؤ للموارد المتاحة.

2-4-2 الدراسات باللغة الإنكليزية

1. Zaman (2009) "The Impact of Activity Based Costing on Firm performance: The Australian Experience"

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على أداء الشركات في القطاع الصناعي الأسترالي وبرزت مشكلة الدراسة في إظهار عجز أنظمة التكاليف التقليدية في تقييم أداء الشركات الصناعية في ظل البيئة التنافسية الشديدة وتطور التكنولوجيا ، لذلك فقد هدفت إلى إظهار دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في لعب دور حيوي في تقييم أداء الشركات وتحليل عملياتها عن طريق التعرف على مسببات التكلفة وقد تم تطبيق الدراسة على (635) موظفاً وموظفة من العاملين في المصانع الأسترالية في مدينة سيدني ، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى النتائج وقد أظهرت نتائج الدراسة أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يساهم في تحسين الإنتاجية في هذه المصانع وخلصت الدراسة بضرورة تدريب المحاسبين الإداريين على تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في شركات القطاع الصناعي الأسترالي.

2. Chea (2011) "Activity – based Costing System in the Service Sector

A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competitiveness"

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ليس ملائماً فقط للشركات الصناعية وإنما أيضاً للشركات الخدمية.

وبرزت مشكلة الدراسة في إمكانية إتاحة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) للمدراء في الشركات الخدمية فهم أفضل للربحية ومساعدة المنشأة على اتخاذ القرار المناسب لأنه يوفر معلومات أكثر دقة وتفصيلاً عن التكاليف.

وكما هدفت هذه الدراسة إلى التعرف لإمكانية وملائمة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الخدمية وقد تم تطبيق الدراسة على عينة من الشركات الخدمية الأمريكية وقد اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى النتائج وخلصت الدراسة بأن التطبيق الناجح لنظام (ABC) في الشركات الخدمية يعتمد على أربعة محاور أساسية وهي:

1. يجب أن يكون التغيير من داخل المنشأة.
 2. يجب أن يكون تبني نظام (ABC) من المدراء التشغيليين قبل الإدارة العليا.
 3. أن على جميع الموظفين تحمل مسؤولية وتطبيق هذا النظام.
 4. يجب إعطاء الموظفين الأهمية القصوى وتدريبهم بكفاءة عالية على تطبيق هذا النظام.
- وقد تم الاستفادة من هذه الدراسة من النتائج التي استخلصها والتي تبين المحاور الرئيسية التي يجب على المنشأة الخدمية إتباعها لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

3. Hardn and Shatnawi (2013) "Impact Of Applying the ABC on Improving The Financial Performance in Telecom Companies"

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتحسين الأداء المالي في الشركات.

وركزت مشكلة الدراسة على أنه هل توجد أية عقبات تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في شركات الاتصالات الأردنية وهدفت هذه الدراسة إلى معرفة إمكانية تأثير تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتحسين النفقات وزيادة الربحية ولقياس تكلفة الخدمات المقدمة, حيث تكونت عينة الدراسة من الشركات (زين، أورانج، أمنية، مدى) وتم قياس متغيرات الدراسة بقياس الباحثان بإجراء المقابلات الشخصية مع كادر المحاسبين الإداريين والدائرة المالية لأفراد العينة لاستخلاص البيانات الملائمة لهذه الدراسة وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لتحليل البيانات وخلصت هذه الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين كل من تطبيق نظام (ABC) والأداء المالي مع وجود معوقات لتطبيق هذا النظام من حيث إمكانية السيطرة على التكاليف وتحسين النفقات وقد استفادت هذه الدراسة من هذه الدراسة من التأكيد على ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير الأداء المالي وقياس تكلفة الخدمات بشكل دقيق.

4. Toit and Botha (2017) "The Adoption of Activity – Based Costing In Private Health Care Facilities In South Africa"

هدفت هذه الدراسة إلى ضرورة استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مؤسسات الرعاية الصحية والمستشفيات الخاصة في جنوب إفريقيا وذلك لمعالجة مشكلة توزيع التكاليف الإضافية وحساب تكلفة الخدمات الصحية بشكل دقيق وركزت مشكلة الدراسة على أنه هل تقوم مؤسسات الرعاية الصحية في جنوب إفريقيا باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وما هي الفوائد المدركة من تطبيقه وما هي المشاكل التي تواجهها بشكل عام من خلال اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

وتعد هذه الدراسة تجريبية بطبيعتها وقد استفادت من الاستبيانات وتحليل البيانات الرقمية لقياس الجوانب المختلفة لتبني نظام ABC في مؤسسات الرعاية الصحية في جنوب إفريقيا وهي دراسة بحثية كمية استفادت من البيانات الأولية وتكونت عينة الدراسة من مؤسسات الرعاية الصحية في جنوب أفريقيا حيث تم توزيع الاستبيانات على المدراء الماليين والمراقبين لمختلف العمليات في مختلف المستشفيات موضوع العينة وخلصت هذه الدراسة على أن تطور صناعة الرعاية الصحية في جنوب إفريقيا وتأثير ذلك على عدد المرضى القادرين على تحمل تكاليف المستشفيات الخاصة فرض عليها توفير معلومات ذات جودة عالية حيث أن التكلفة القائمة على أساس نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC هو الخيار الوحيد لضمان تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة بشكل دقيق وإن الزيادة في معدل تبني ABC يدل على أن الناس على بينة من كافة الفوائد التي حققها تطبيقه.

2-4-3 أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تمتاز هذه الدراسة عن هذه الدراسات السابقة بأنها تبحث عن دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية وحيث تركز على إمكانية المستشفيات الخاصة في سورية من تحقيق أهدافها في تقديم الخدمات الصحية بكفاءة عالية وبنفس الوقت بهدف زيادة ربحيتها والحفاظ على مركزها التنافسي وقد برزت العديد من المحددات لهذه الدراسة ومع ذلك تعتبر من الدراسات القليلة التي درست دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة والفاعلية في المستشفيات الخاصة في سورية وحاولت تعزيز فكرة تطبيقه فيها.

ويبين الجدول التالي أهم الفروقات بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

جدول رقم (2) ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

نواحي الاختلاف	الدراسات السابقة	الدراسة الحالية
البيئة	أجريت الدراسات السابقة في بيئات عربية وأجنبية	أجريت الدراسة الحالية في بيئة العمل السورية
مجال الدراسة	شملت الدراسات السابقة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مختلف القطاعات فقد شملت المنشآت الصناعية والصحية ومؤسسات الاتصالات الخاصة	أجريت الدراسة الحالية على جزء هام من القطاع الصحي الخاص في سورية وهو المستشفيات الخاصة السورية
منهجية الدراسة	تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في معظم الدراسات العربية والأجنبية	تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي
مشكلة الدراسة	ركزت معظم الدراسات السابقة على دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تقييم الأداء المالي وترشيد اتخاذ القرارات وقياس تكلفة الخدمات والمنتجات ولم تهتم بدور نظام ABC في إيجاد حل لتخصيص التكاليف الإضافية	ركزت الدراسة الحالية على إيجاد حل لمشكلة تخصيص التكاليف الإضافية في المستشفيات الخاصة في سورية وذلك في ظل الاستخدام الكبير للتكنولوجيا عن طريق التحديد الدقيق والعاقل لتكلفة الخدمات الصحية المقدمة مما يساهم في تخصيص دقيق للتكاليف الإضافية وتحسين كفاءة وفاعلية أداء المستشفيات

الفصل الثالث

منهجية الدراسة والدراسة التحليلية

1-3 منهجية الدراسة

2-3 حدود الدراسة

3-3 مصادر جمع البيانات

4-3 مجتمع وعينة الدراسة

5-3 أداة الدراسة

6-3 صدق أداة الدراسة

7-3 ثبات أداة الدراسة

8-3 خصائص عينة الدراسة

9-3 اختبار التوزيع الطبيعي (K-S)

10-3 حالة عملية عن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في

إحدى المستشفيات الخاصة السورية

11-3 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

3-1 منهجية الدراسة

تعد هذه الدراسة من الدراسات التحليلية التي تم فيها إتباع المنهج الوصفي التحليلي كونه يتناسب والأغراض التي تسعى إليها هذه الدراسة والمتمثلة بالتعرف على دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية.

أن الدراسة تقوم على المنهجية التالية:

1. تحديد مشكلة الدراسة من خلال الاطلاع على الدراسات والأبحاث ذات الصلة بموضوع الدراسة ومن خلال الاطلاع على واقع النظم المحاسبية المستخدمة في المستشفيات الخاصة في سورية حيث تم تكوين إطار معرفي حول المشكلة المدروسة.

2. تحديد فرضيات الدراسة التي تمثل حلولاً لمشكلة الدراسة حيث تم تحديد فرضيتين رئيسيتين للدراسة ركزت الفرضية الأولى على العلاقة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC وبين تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية وركزت الفرضية الثانية على أن العلاقة بين العوامل الديموغرافية (الخبرة) وبين تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية.

3- وضع الإطار النظري ويتضمن أربعة مباحث، حيث يناقش المبحث الأول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة أما المبحث الثاني فيناقش محاسبة التكاليف في المنشآت الصحية و المستشفيات الخاصة في سورية ويناقش المبحث الثالث عن العلاقة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) و كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية و يتحدث المبحث الرابع عن الدراسات السابقة .

4- تم جمع البيانات من خلال تصميم استبانته للدراسة ثم توزيعها على المستشفيات الخاصة ضمن عينة الدراسة بواقع 5 استبانات لكل مستشفى بالإضافة إلى مجموعة من الأسئلة المتعلقة بأهداف الدراسة التي طرحتها الباحثة من خلال المقابلات الشخصية التي قامت بها من وحدات عينة الدراسة.

5 - تم تضمين حالة عملية عن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في إحدى المستشفيات

الخاصة وتضمنت دراسة تحليلية على قسم الأشعة تم الاستفادة من نتائجها في دعم أهداف الدراسة حول دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية.

6- تحليل البيانات واختبار الفرضيات من خلال برنامج التحليل الإحصائي SPSS.

7- عرض النتائج ووضع التوصيات والمقترحات.

3-2 حدود الدراسة

تتمثل حدود الدراسة بما يلي :

1- الحدود المكانية : عينة من المستشفيات الخاصة في سورية.

2-الحدود الزمنية : حيث تم انجاز الدراسة خلال عامي 2018 - 2019

3-الحدود البشرية : تم استخدام أداة الدراسة على عدد من وحدات المعاينة وهم:

المحاسبون الموجودون في قسم المحاسبة بالإضافة إلى المسؤولين على بعض الأقسام (المخبر وقسم الأشعة وقسم العمليات وبعض الإداريين الذين تمكنت الباحثة من الاستفادة من إجاباتهم) وهذا فقد وجدت الباحثة بعض الصعوبات ومنها:

1- محاولة شرح الفوائد الهامة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات الخاصة في سورية ومنها تحسين الكفاءة والفاعلية لوحدات المعاينة.

2- عدم التجاوب من إدارة بعض المستشفيات بالسرعة الممكنة بالسماح لموظفي المستشفى بالإجابة على أسئلة الاستبيان واضطرار الباحثة للعودة من أجل الحصول على إجابات الاستبيان من إدارة المشافي كلما كان ذلك ضرورياً.

3-3 مصادر جمع البيانات

اعتمدت هذه الدراسة على مصدرين للحصول على البيانات، هما المصادر الثانوية والمصادر الأولية.

المصادر الثانوية وهي المصادر النظرية، والوثائقية، والكتب، والمقالات، والدراسات السابقة حول دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية

والعديد من الدول العربية والأجنبية.

المصادر الأولية وهي الدراسات الميدانية التي اعتمد فيها على أداة الاستبانة، حيث تم تصميم استبانة وتوزيعها على أفراد عينة الدراسة، بحيث تم تناول جميع متغيرات الدراسة المستقلة والتابعة والوسيطة.

3-4 مجتمع وعينة الدراسة

تكون مجتمع الدراسة من المستشفيات الخاصة في سورية وعددهم 394 مستشفى وفقاً لإحصاءات وزارة الصحة السورية لعام 2017 وقد اشتملت عينة الدراسة الانتقائية على (9) مستشفيات خاصة (استناداً لإمكانية الحصول على بيانات الدراسة) وتم توزيع استبانة الدراسة عليهم بواقع (5) استبانة لكل مستشفى وبعدها اجمالي قدره (45) استبانة كما هو موضح بالجدول رقم (1) وبلغ عدد ما تم الاستفادة من تلك الاستبيانات لغايات الدراسة وعددها (40) استبانة صالحة للتحليل .

جدول رقم (3) عينة الدراسة من المستشفيات الخاصة في سورية

الرقم	عينة الدراسة
1	مستشفى دار الشفاء
2	مستشفى الأسد
3	مستشفى الايطالي
4	مستشفى القديس لويس
5	مستشفى الطب الحديث
6	مستشفى أمية
7	مستشفى العباسيين
8	مستشفى الأندلس التخصصي
9	مستشفى الرشيد

3-5 أداة الدراسة

تكونت أداة الدراسة بشكل رئيسي من فقرات الاستبيان الذي وزع على وحدات المعاينة لعينة الدراسة وذلك بهدف اختبار فرضيات الدراسة والإجابة على أسئلتها.

كما ثبتت الدراسة أداتين مساعدتين لتحقيق أهداف الدراسة هما أسئلة المقابلات الشخصية وملاحظات الباحثة من جهة وإسقاط حالة عملية من دراسة سابقة على إحدى المنشآت الصحية الخاصة من البيئة السورية بهدف دعم الأداة الرئيسية لهذه الدراسة وقد قسمت الأداة الرئيسية على الشكل التالي (ملحق رقم 1):

القسم الأول: وخصص لمعرفة المتغيرات الديموغرافية بشكل عام وعدد سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة على وجه الخصوص.

القسم الثاني: ويناقش دور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية وتم تقسيم الفقرات على النحو الآتي:

1- لا توجد علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية ويتكون من 4 أسئلة.

2- لا توجد علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية ويتكون من 5 أسئلة.

3- لا توجد علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية ويتكون من 4 أسئلة.

4- لا توجد علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية ويتكون من 4 أسئلة.

5- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لدور نظام (ABC) تعزى إلى عامل (الخبرة) وتؤدي إلى تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية ويتكون من 5 أسئلة.

وقد استخدمت الباحثة مقياس ليكرت الخماسي لمعرفة إجابات المستجيبين لفقرات الاستبانة حيث يعد مقياس ليكرت من أكثر المقاييس المستخدمة لقياس اتجاهات المستجيبين وآرائهم وقد حددت درجات الإجابات كما في الجدول رقم (4)

جدول رقم (4) مقياس درجة الأهمية والوزن النسبي

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

قد تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية وذلك بالرجوع اليه عند تحليل النتائج وكما هو مبين في الجدول (5) التالي:

الجدول رقم (5) مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

طول الفئة والوزن النسبي المقابل له	مستوى الأهمية
من 1- 1.79 (من 20 % - 36 %)	مستوى ضعيف جداً
أكبر من 1.80 - 2.59 (أكبر من 36 % - 52 %)	مستوى ضعيف
أكبر من 2.60 - 3.39 (أكبر من 52 % - 68 %)	مستوى متوسط
أكبر من 3.40 - 4.19 (أكبر من 68 % - 84 %)	مستوى عالٍ
أكبر من 4.20 - 5 (أكبر من 84 % - 100 %)	مستوى عالٍ جداً

المصدر: (Sekaran & Bougie, 2010)

3-6 صدق أداة الدراسة

للتحقق من صحة الدراسة تم عرضها على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص والخبرة من أعضاء الهيئة التدريسية في قسم المحاسبة في كلية الاقتصاد في جامعة دمشق وكان الهدف من تحكيم

الاستبانة، التحقق من ترابط الفقرات إلى متغيرات الدراسة، ومدى دقة الصياغة اللغوية للفقرات وقد أخذت الباحثة بملاحظاتهم حولها حيث تم تعديل الاستبانة بناء على هذه الملاحظات إلى أن وصلت إلى شكلها النهائي كما في الملحق رقم (1).

3-7 ثبات أداة الدراسة

تم استخدام معادلة كرونباخ ألفا لقياس درجة المصدقية والثبات في إجابات مجتمع الدراسة على أسئلة الاستبانة، إذ يقيس مدى الثبات ودرجة الاعتمادية لعبارات الاستبانة.

الجدول رقم (6) درجة المصدقية والثبات لعبارات استبانة الدراسة

المحور	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا
محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات	4	0.95
محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية	5	0.88
محركات تكلفة نوعية وتحقيق أهداف المستشفيات	4	0.89
محركات تكلفة نوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية	4	0.78
لدور نظام ABC	5	0.85

يبين الجدول أن قيم الثبات أكبر من 60 % مما يدل على وجود ثبات واتساق في عبارات الدراسة ضمن

كل محور (Sekaran & Bougie, 2010).

3-8 خصائص عينة الدراسة

تم عرض وتحليل نتائج المعلومات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، من حيث عدد سنوات الخبرة، كما تم استخدام التكرارات، والنسب المئوية لوصف إجابات العينة، وكما هو مبين بالجدول التالي.

جدول رقم (7) وصف خصائص عينة الدراسة

الرقم	الخاصية	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
1	سنوات الخبرة	1 - أقل من 5 سنوات	15	38%
		5 - 10 سنوات	14	35%
		أكثر من 10 سنوات	11	28%
		المجموع	40	100%

وقد تبين من الجدول فيما يتعلق بعدد سنوات الخبرة أن ما نسبته 38% تتراوح خبرتهم بين (1- أقل من 5 سنوات)، و 35% من العينة تتراوح خبرتهم بين (5 - 10 سنوات) والباقي خبرتهم أكثر من 10 سنوات وهذا يدل على معرفة أفراد عينة الدراسة بأحوال المنشأة الصحية والتغيرات الحاصلة فيها مما يعكس قدرتهم على الإجابة على أسئلة الاستبانة بنسبة عالية من الدقة.

3-9 اختبار التوزيع الطبيعي (K-S)

تم استخدام اختبار (K-S) لاختبار مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، حيث بلغت قيمة Sig أكبر من 0.05، مما يدل على إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي.

3-10 حالة عملية عن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في إحدى

المستشفيات الخاصة السورية

وقد شملت على دراسة تحليلية على قسم الأشعة في المستشفى الخاص السوري لعام (2017) بالاستفادة من دراسة مماثلة تمت في دولة عربية ذات بيئة مشابهة وتم الاستفادة من نتائجها في دعم أهداف وفرضيات الدراسة.

3-11 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

بعد أن أتمت الباحثة عملية جمع البيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، تم إدخالها للحاسب الإلكتروني لغرض استخراج النتائج الإحصائية المطلوبة حيث تم الاستعانة ببعض الأساليب الإحصائية الملائمة في برنامج

الرمز الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS.VER23)، بهدف معالجة البيانات التي تم الحصول عليها من

خلال الدراسة الميدانية للعينة، وتحديداً فإن الباحثة قد استخدمت الأساليب الإحصائية الآتية:

1. معامل كرونباخ ألفا: تم استخدامه للتحقق من ثبات أداة الدراسة التي بموجبها تم جمع البيانات.
2. التكرارات والنسب المئوية: تم استخدامها لتحليل النتائج المتعلقة بالعوامل الديموغرافية والتعرف إلى خصائص أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بعامل الخبرة.
3. المتوسط الحسابي: وذلك لمعرفة مدى ارتفاع إجابات أفراد عينة الدراسة أو انخفاضها عن كل فقرة من فقرات الدراسة، مع العلم أنه يفيد في ترتيب الفقرات حسب أعلى متوسط حسابي.
4. الانحراف المعياري: تم استخدامه لتحديد تشتت إجابات أفراد عينة الدراسة عن قيم المتوسط الحسابي.
5. اختبار فروق التباين الأحادي One Way Anova لمقارنة الفروق تبعا لعامل (الخبرة).
6. اختبار كولموكروف – سمرنوف (one simple K-S Test): تم استخدامه للتحقق من أن بيانات متغيرات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution) من عدمه.
- 7- اختبار سبيرمان (Spearman) لقياس الارتباط بين الإجابات لكل فرضية والذي يعتبر مهماً في حالة العينات الصغيرة أو متوسطة الحجم، وسيتم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لتنفيذ الاختبار.

الفصل الرابع

اختبار فرضيات الدراسة ومناقشة النتائج

1-4 عرض ومناقشة نتائج الإحصاء الوصفي

2-4 اختبار فرضيات الدراسة استناداً إلى الإحصاء الاستدلالي

3-4 الأداة الرئيسية الثانية - حالة عملية عن تطبيق نظام التكاليف على أساس

الأنشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة - دراسة تحليلية على قسم الأشعة في

إحدى المستشفيات الخاصة في سورية

4-1 عرض ومناقشة نتائج الإحصاء الوصفي

يبدأ البحث في هذا الجزء عرض النتائج الإحصائية المتحصل عليها من اختبار الفرضيات ويقوم بمناقشتها.

1. عرض ومناقشة نتائج الإحصاء الوصفي للفرضية الأولى:

H01: لا توجد علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في

سورية.

جدول رقم (8) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى العلاقة بين محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية
يساهم استخدام محركات التكلفة الكمية في نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) بتحقيق أهداف النشاط	4.38	.705	88	.000
تستخدم محركات التكلفة الكمية و التي تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط بتخصيص التكاليف	4.28	.751	86	.000
تساهم محركات التكلفة الكمية في نظام (ABC) بتحليل الأنشطة وبالتالي التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة	4.45	.639	89	.000
تحقق المستشفيات الخاصة أهدافها من خلال فاعلية الإدارة في استخدام الموارد المتاحة	4.40	.672	88	.000
محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات	4.38	.69	88	.000

يبين الجدول رقم (8) مستوى العلاقة بين محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في

سورية حيث المتوسط الحسابي 4.38 وانحراف معياري 0.69 والتقييم في الاتجاه الايجابي، ومستوى

الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة 95 % وأفراد العينة تتفق بمستوى تقييم عالي (إيجابي) للعلاقة بين محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية.

وقد جاءت في المرتبة الأولى فقرة " تساهم محركات التكلفة الكمية في نظام (ABC) بتحليل الأنشطة وبالتالي التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو منفعة للمريض (كالوقت اللازم لتجهيز غرفة العمليات) " بمتوسط حسابي بلغ (4.45)، وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي بوزن نسبي 89 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً وانحراف معياري بلغ (0.64) وهذا التقييم يشير إلى إدراك عينة الدراسة إلى ضرورة تحقيق أهداف المستشفى بفاعلية كبيرة وهذا لا يتم من وجهة نظرها إلا بوجود نظام تكاليف متطور يمكن الإدارة من التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تحقيق منفعة للمريض وهذا ما يحققه نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لأنه داعم كبير للإدارة في تحقيق أهداف المستشفى وتطوير أدائه في ظل المنافسة الكبيرة التي تتعرض لها المستشفيات الخاصة في سورية. فيما حصلت الفقرة " تحقق المستشفيات الخاصة أهدافها من خلال فاعلية الإدارة في استخدام الموارد المتاحة" على المرتبة الثانية بمتوسط حسابي (4.40) وانحراف معياري (0.67) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي بوزن نسبي بلغ

88 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً ويستدل من ذلك اقتناع أفراد العينة بوجود نظام تكاليف متطور يمكن الإدارة من تخصيص تكاليفها بشكل فعال على الخدمات الصحية المقدمة.

بينما حصلت فقرة " يساهم استخدام محركات التكلفة الكمية في نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) بتحقيق أهداف النشاط وصولاً إلى تحقيق فاعلية أكبر للمستشفى " على المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي (4.38) وانحراف معياري (0.70) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي بوزن نسبي 88 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم

دال إحصائياً وهذا يؤكد على توافق الرأي بالنسبة إلى أفراد العينة بضرورة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات الخاصة في سورية لأنه نظام متطور يعتمد على محركات التكلفة الكمية والتي تركز بشكل رئيسي على العلاقة السببية بين النشاط وبين التكاليف المرتبطة بشكل مباشر بهذا النشاط وذلك دون إضافة أية تكاليف ليس لها علاقة مباشرة به، وبالتالي تعطي صورة واضحة للإدارة عن النتائج والمنافع التي تحققها هذه الأنشطة مما يدعمها بشكل أكبر لاتخاذ القرارات التي تساعد في تحقيق أهدافها. وتأتي في المرتبة الرابعة فقرة " تستخدم محركات التكلفة الكمية و التي تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط (كعدد ساعات عمل التجهيزات الطبية) بتخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة " بمتوسط حسابي (4.28) وانحراف معياري (0.75) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي بوزن نسبي 86 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً ويأتي بأهمية عالية تدل على اتفاق أفراد العينة بضرورة استخدام محركات التكلفة الكمية التي تعد خطوة أساسية في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) والتي تعتمد على الفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط (كعدد ساعات عمل التجهيزات الطبية) ذلك لتخصيص التكاليف على الأنشطة المرتبطة بها وبالتالي تحديد تكلفة كل نشاط بدقة عالية.

2. عرض ومناقشة نتائج الإحصاء الوصفي للفرضية الثانية:

H02: لا توجد علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية.

جدول رقم (9) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى العلاقة بين محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية
تشكل التكاليف غير المباشرة جانباً مهماً من تكلفة الخدمات الصحية المقدمة	4.30	.687	86	.000
تستخدم محركات التكلفة الكمية للتحديد الدقيق والعادل لتكلفة الخدمات الصحية (عدد ساعات العمل المباشر للتجهيزات الطبية)	4.38	.705	88	.000
هناك علاقة قوية بين التغير المستخدم من محرك التكلفة وبين تكلفة النشاط	4.45	.639	89	.000
يعتبر تحديد نصيب المريض من الأعباء الإضافية أهم العقبات في التحديد الدقيق والعادل لتكلفة الخدمات الصحية	4.45	.597	89	.000
تستطيع المستشفيات الخاصة تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد بأعلى منفعة وأقل تكاليف ممكنة	4.55	.552	91	.000
محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية	4.43	.53	89	.000

يبين الجدول رقم (9) مستوى العلاقة بين محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية حيث المتوسط الحسابي 4.43 وانحراف معياري 0.53 والتقييم في الاتجاه الايجابي، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة 95 %

وأفراد العينة تتفق بمستوى تقييم عالي حيث الوزن النسبي 89% (إيجابي) للعلاقة بين محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية.

وقد جاءت في المرتبة الأولى الفقرة " تستطيع المستشفيات الخاصة تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد بأعلى منفعة وأقل تكاليف ممكنة" بمتوسط حسابي (4.55) وانحراف معياري (0.55) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي جداً بوزن نسبي 91 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً مما يدل على وعي أفراد العينة إلى ضرورة تخفيض التكاليف الإضافية وموضوعية تخفيضها وإلى ضرورة استخدام الإدارة لأحدث الطرق التي تمكنها من تحقيق أعلى المنافع باستخدام أقل التكاليف الممكنة وهذا برأيهم يحققه استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC الذي يقوم بتخصيص التكاليف على الأنشطة حسب استهلاك كل نشاط منها من دون إضافة أي تكاليف إضافية لا ترتبط مباشرة بالنشاط الصحي المعني مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة بالنسبة للموارد الموجودة.

نأتي في المرتبة الثانية فقرة " هناك علاقة قوية بين التغير المستخدم من محرك التكلفة الكمية وبين تكلفة النشاط " بمتوسط حسابي (4.45) وانحراف معياري (0.64) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي بوزن نسبي 89 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً و يعكس أيضاً مستوى عال من الأهمية تدل على اقتناع أفراد العينة بالعلاقة السببية القوية بين محركات التكلفة الكمية في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC وبين التكاليف والتي تؤدي إلى تحميل النشاط بالتكاليف التي تخصه فقط أي أن زيادة عدد ساعات عمل آلة التصوير الشعاعي يؤدي إلى زيادة التكلفة المحملة إلى نشاط الأشعة.

وتليها في المرتبة الثالثة الفقرة " يعتبر تحديد نصيب المريض من الأعباء الإضافية أهم العقبات في التحديد الدقيق والعادل لتكلفة الخدمات الصحية " بمتوسط حسابي (4.45) وانحراف معياري (0.60) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي بوزن نسبي 89 %

ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً مما يدل على التوافق العام بين أفراد العينة لضرورة الدقة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة للمرضى وهذا يحققه استخدام محركات التكلفة الكمية التي تركز على تحميل الأنشطة بالتكاليف التي تخصها وفق العلاقة السببية بين الأنشطة وتلك التكاليف مما يؤدي إلى تحميل كل نشاط بما يخصه فقط من التكاليف مما يؤدي إلى الدقة والعدل في تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة.

وتأتي في المرتبة الرابعة فقرة " تستخدم محركات التكلفة الكمية للتحديد الدقيق والعاقل لتكلفة الخدمات الصحية (عدد ساعات العمل المباشر للتجهيزات الطبية) " بمتوسط حسابي (4.38) وانحراف معياري (0.70) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي بوزن نسبي 88% ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً وهذا يعطي مؤشراً على الرأي العام لأفراد العينة على ضرورة التحديد الدقيق والعاقل لنصيب كل من الخدمات الصحية المقدمة من التكاليف الإضافية التي تتكبدها المستشفيات الخاصة في سورية والتي لا تخص نشاط بحد ذاته أو خدمة صحية مقدمة بل يتم صرفها لاستمرار عمليات المستشفى بشكل عام مثل : فواتير المياه، الكهرباء ومصاريف الإدارة العامة) وصعوبة هذا الأمر برأيهم يمكن حله من خلال استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC التي يركز الهدف فيه بشكل أساس على تحديد تحميل كل نشاط بنصيبه فقط من التكاليف الإضافية باستخدام محركات التكلفة المناسبة مما يؤدي إلى تحديد دقيق وعاقل لتكلفة الخدمات الصحية المقدمة في المستشفيات الخاصة السورية.

وفي المرتبة الخامسة تأتي فقرة "تشكل التكاليف غير المباشرة جانباً مهماً من تكلفة الخدمات الصحية المقدمة" بمتوسط حسابي (4.30) وانحراف معياري (0.69) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي بوزن نسبي 86 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً مما يدل على التوافق العام بين أفراد العينة لضرورة إيجاد الحل المناسب لتخصيص التكاليف غير مباشرة والتي تشكل جزء كبير من تكلفة الخدمات الصحية المقدمة.

3. عرض ومناقشة نتائج الإحصاء الوصفي للفرضية الثالثة:

H03 : لا توجد علاقة بين محركات تكلفة نوعية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في

سورية.

جدول رقم (10) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى العلاقة بين محركات التكلفة النوعية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية
ترتكز محركات التكلفة النوعية على عدد مرات تأدية النشاط الواحد كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية	4.60	.744	92	.000
يساعد تحديد محركات التكلفة النوعية بشكل دقيق (كعدد مرات استخدام التجهيزات الطبية) بالتغلب على مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية	4.55	.815	91	.000
يؤدي استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد مرات تهيئة غرفة العمليات) إلى عدم تحميل الأنشطة بتكاليف لا تخصها	4.43	.874	89	.000
يسمح استخدام محركات التكلفة النوعية في نظام التكاليف ABC (كعدد مرات صيانة التجهيزات الطبية) بتحديد تكلفة الخدمات الصحية	4.65	.580	93	.000
محركات التكلفة النوعية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة	4.56	0.66	91	.000

يبين الجدول رقم (10) مستوى العلاقة بين محركات التكلفة النوعية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة

في سورية حيث المتوسط الحسابي 4.56 وبانحراف معياري 0.66 والتقييم في الاتجاه الإيجابي،

ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة 95 % وأفراد العينة تتفق بمستوى تقييم عالي جداً حيث الوزن النسبي 91% (إيجابي) للعلاقة بين محركات التكلفة النوعية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة الصحية في سورية.

تأتي في المرتبة الأولى فقرة "يسمح استخدام محركات التكلفة النوعية في نظام التكاليف (ABC) (كعدد مرات صيانة التجهيزات الطبية) بتحديد تكلفة الخدمات الصحية وتسعيها بشكل أفضل " بمتوسط حسابي (4.65) بانحراف معياري (0.58) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي جداً بوزن نسبي 93 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً وكما ذكر سابقاً يعد استخدام محركات التكلفة الكمية لتخصيص التكاليف على الأنشطة خطوة أساسية من خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC لذلك فإننا نجد أيضاً توافق بين إجابات أفراد العينة بأن استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد مرات الصيانة) يسمح بتحديد تكلفة الخدمات الصحية بشكل أفضل لأنه يعكس بشكل دقيق مدى استهلاك النشاط من التكاليف الغير مباشرة بالاعتماد على تكرار استهلاكها.

وتأتي في المرتبة الثانية فقرة " تركز محركات التكلفة النوعية على عدد مرات تأدية النشاط الواحد كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية " بمتوسط حسابي (4.60) بانحراف معياري (0.74) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي جداً بوزن نسبي 92 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً ويحمل مستوى عال من الأهمية النسبية تؤكد التوافق بين أفراد العينة على ضرورة استخدام محركات التكلفة النوعية التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC لتخصيص التكاليف الإضافية.

ويأتي في المرتبة الثالثة فقرة " يساعد تحديد محركات التكلفة النوعية بشكل دقيق (كعدد مرات استخدام التجهيزات الطبية) بالتغلب على مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية " بمتوسط حسابي (4.55) بانحراف معياري (0.81) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى

عالي جداً بوزن نسبي 91 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً مما يدل على وعي أفراد العينة بضرورة التغلب على مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية وتحملها بشكل كلي على الخدمات الصحية المقدمة وذلك عن طريق استخدام محركات التكلفة النوعية التي لا توجد بالنظام التقليدي. وتأتي في المرتبة الرابعة فقرة " يؤدي استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد مرات تهيئة غرفة العمليات) إلى عدم تحميل الأنشطة بتكاليف لا تخصها" بمتوسط حسابي (4.43) بانحراف معياري (0.87) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي جداً بوزن نسبي 89 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً وهذا يدل أن هناك توافق كبير بين أفراد العينة حول استخدام محركات التكلفة النوعية والتي تسمح بتحميل كل نشاط بما يخصه فقط من تكاليف إضافية بناء على العلاقة السببية بين النشاط ومحرك التكلفة وعلى عدد مرات تأدية النشاط وكم استهلاك من التكاليف الإضافية.

4. عرض ومناقشة نتائج الإحصاء الوصفي للفرضية الرابعة:

H04: لا توجد علاقة بين محركات تكلفة نوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في

المستشفيات الخاصة في سورية.

جدول رقم (11) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى العلاقة بين محركات التكلفة النوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي	الدلالة المعنوية
إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية)	4.45	.552	89	.000
محرك التكلفة هو العامل المؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل والمتسبب في حدوث التكلفة في المستشفى	4.43	.594	89	.000
يتم استخدام محركات التكلفة النوعية بشكل أكثر من الكمية لبيان التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة كبيرة الحجم	4.70	.464	94	.000
نجاح المستشفيات الخاصة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية يسهم في تحسين المركز التنافسي	4.48	.784	90	.000
محركات التكلفة النوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية	4.51	0.48	90	.000

يبين الجدول رقم (11) مستوى العلاقة بين محركات التكلفة النوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في

سورية حيث المتوسط الحسابي 4.51 وانحراف معياري 0.48 والتقييم في الاتجاه الايجابي، ومستوى

الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة 95 % وأفراد العينة تتفق بمستوى تقييم عالي جداً حيث الوزن النسبي 90% (إيجابي) للعلاقة بين محركات التكلفة النوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في سورية.

تأتي في المرتبة الأولى فقرة " يتم استخدام محركات التكلفة النوعية بشكل أكثر من الكمية لبيان التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة كبيرة الحجم " بمتوسط حسابي (4.70) وانحراف معياري (0.46) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي جداً بوزن نسبي 94 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً وبذلك هذا التوافق على إدراك أفراد العينة للحجم الكبير للتكاليف غير المباشرة التي تنتج عن استخدام المستشفيات الخاصة للتكنولوجيا الحديثة وإدخال الآلات بشكل كبير في تأدية الخدمات الصحية وتفضيلها استخدام محركات التكلفة النوعية التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط لتخصيص هذه التكاليف بشكل عادل على تكلفة الخدمات الصحية المقدمة.

وتأتي في المرتبة الثانية فقرة " نجاح المستشفيات الخاصة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية يسهم في تحسين المركز التنافسي " بمتوسط حسابي (4.48) وانحراف معياري (0.78) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي جداً بوزن نسبي 90 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً مما على التوافق الكبير في رأي أفراد العينة حول الأهمية الكبيرة التي توليها المستشفيات الخاصة لتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وذلك لتحسين مركزها التنافسي وهذا ما يحققه نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث يحمل الخدمات الصحية بالتكلفة الدقيقة والعادلة التي تتناسب مع حجم النشاط مما يساهم بدعم المركز التنافسي لها ومساعدتها في تحقيق أهدافها.

وتأتي في المرتبة الثالثة فقرة " إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف الإضافية يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية) " بمتوسط حسابي (4.45) وانحراف معياري (0.552) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى

عالي جداً بوزن نسبي 89 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً مما يؤكد على التوافقية بالنسبة لأفراد العينة لضرورة استخدام محركات التكلفة النوعية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخصيص التكاليف الإضافية وتحديد حصة كل نشاط من هذه التكاليف بشكل دقيق وعادل.

وتأتي في المرتبة الرابعة فقرة " محرك التكلفة هو العامل المؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل والمتسبب في حدوث التكلفة في المستشفى" بمتوسط حسابي (4.43) وانحراف معياري (0.59) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي جداً بوزن نسبي 89 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً وهذا يدل على التوافقية في رأي أفراد العينة حول أن التكاليف تتحقق بحدوث النشاط ويضبطها محرك التكلفة الذي يتعلق بعدد مرات تأدية النشاط مما يترجم المستويات المختلفة من التشغيل داخل أقسام المستشفى وهذا يدل على أهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المستشفيات الخاصة في سورية.

5. عرض ومناقشة نتائج الإحصاء الوصفي للفرضية الخامسة:

H05 : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى إلى العوامل الديموغرافية (الخبرة) وتؤدي

إلى تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية.

جدول رقم (12) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمدى العلاقة بين العوامل الديموغرافية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية و تخفيض تكلفة الخدمات الصحية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي للتقييم	الدلالة المعنوية
لا تتوفر خبرة كافية لدى موظفي قسم التكاليف في المستشفيات الخاصة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	4.45	.677	89	.000
إدارة المستشفيات الخاصة ليست على دراية كاملة بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتخصيص التكاليف الإضافية	4.38	.705	88	.000
يحتاج تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلى دعم الإدارة لتتمكن من تخفيض كلفة خدماتها	4.55	.504	91	.000
لا يوجد في المستشفيات الخاصة إدارة متخصصة لتحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة للمريض	4.58	.501	92	.000
لا يتوفر دورات متخصصة في المستشفيات الخاصة في مجال استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	4.50	.641	90	.000
إدارة نظام ABC	4.49	0.49	90	.000

يبين الجدول رقم (12) مستوى إدارة نظام ABC في سورية حيث المتوسط الحسابي 4.49 وانحراف معياري 0.49 والتقييم في الاتجاه الايجابي، ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً عند درجة ثقة 95 % وأفراد العينة تتفق بمستوى تقييم عالي جداً حيث الوزن النسبي 90% (إيجابي) للعلاقة بين محركات التكلفة النوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في سورية.

وتأتي في المرتبة الأولى فقرة " لا يوجد في المستشفيات الخاصة إدارة متخصصة لتحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة للمريض" بمتوسط حسابي (4.58) وانحراف معياري (0.50) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي جداً بوزن نسبي 92 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً وهذا يعطي الرأي العام لأفراد العينة بأن المستشفيات الخاصة في سورية تفنقر إلى وجود أقسام متخصصة بدراسة وتحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة ولذلك برأيهم أن استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو الحل الأمثل لهذه المشكلة لأنه يركز بشكل كامل على التخصيص الدقيق لتكلفة الخدمات الصحية مما يدفع الإدارة بشكل فعلي إلى النظر حول إيجاد قسم مختص بهذه الوظيفة.

وفي المرتبة الثانية تأتي فقرة " يحتاج تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC إلى دعم الإدارة لتتمكن من تخفيض كلفة خدماتها" بمتوسط حسابي (4.55) وانحراف معياري (0.50) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي جداً بوزن نسبي 91 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً مما يدل على وعي أفراد العينة بشكل كبير إلى الحاجة المثلى لوجود دعم كبير من الإدارات المتخصصة في المستشفيات الخاصة في سورية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC حتى تتمكن من تخفيض تكلفة خدماتها الصحية وتحقيق أهدافها لأن تطبيقه يحتاج إلى إعادة هيكلة كافة العمليات في المستشفى وإلى توافر الموارد البشرية المؤهلة التي تدعم تطبيقه وتدريبها بشكل يمنح أعلى المنافع من تطبيق النظام.

تأتي في المرتبة الثالثة فقرة " لا يتوفر دورات متخصصة في المستشفيات الخاصة في مجال استخدام نظام

التكاليف على أساس الأنشطة ABC" بمتوسط حسابي (4.50) وانحراف معياري (0.64) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي جداً بوزن نسبي 90 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً مما يدل على توافق الرأي بين أفراد العينة على عدم وعي الإدارات في المستشفيات الخاصة في سورية إلى عمل دورات تدريبية متخصصة بتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) لذلك فإن لفت نظر الإدارة إلى هذا الشيء يمكن من ازدياد اهتمامها بتطبيق نظام (ABC) لأنها ستصبح مدركة لأهميته في تحقيق الأهداف المرجوة (الفاعلية) وتخفيض تكاليف الخدمات الصحية المقدمة (الكفاءة في الأداء).

وفي المرتبة الرابعة تأتي فقرة " لا تتوفر خبرة كافية لدى موظفي قسم التكاليف في المستشفيات الخاصة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة " بمتوسط حسابي (4.45) وانحراف معياري (0.68) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي جداً بوزن نسبي 89 % ومستوى الدلالة 0.000 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً مما يدل على اقتناع أفراد العينة بضرورة إيجاد خبرات جديدة في مجال التكاليف تدعم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ليسهل تطبيقه وليؤدي إلى استخلاص أكبر المنافع الممكنة منه لأنه يعتمد بشكل كبير على المرونة في التطبيق وعلى إزالة كل العوائق وهذا يتطلب وجود خبرات كافية تدعم تطبيقه في المستشفيات الخاصة في سورية.

وفي المرتبة الخامسة تأتي فقرة " إدارة المستشفيات الخاصة ليست على دراية كاملة بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتخصيص التكاليف الإضافية " بمتوسط حسابي (4.38) وانحراف معياري (0.70) وبالمقارنة مع المتوسط المفترض 3 نجد أن التقييم يميل نحو الموافقة وهو تقييم بمستوى عالي جداً بوزن نسبي 88 % ومستوى الدلالة 0.00 وهو أقل من 0.05 فالتقييم دال إحصائياً ويدل على وعي أفراد العينة بشكل كبير إلى عدم إدراك الإدارات في المستشفيات الخاصة لضرورة التخلص من مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية وإلى أن استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و الحل

الأمثل لهذه المشكلة وهو المفتاح الوحيد لتحقيق الأهداف وتخفيض تكاليف الخدمات الصحية.

4-2 اختبار فرضيات الدراسة استناداً إلى الإحصاء الاستدلالي

تم في هذا المبحث اختبار فرضيات الدراسة من خلال استخدام اختبار سبيرمان (Spearman) لقياس الارتباط بين متغيرات الدراسة والإجابات لكل فرضية والذي يعتبر مهماً في حالة العينات الصغيرة أو متوسطة الحجم، حيث تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لتنفيذ الاختبار.

1- الفرضية الأولى:

الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية.

قامت الباحثة بإجراء اختبار العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع لهذه الفرضية باستخدام اختبار Spearman (النوعي) عند درجة ثقة 95 % و كانت النتائج التالية:

جدول (13) الدالات الاحصائية لاختبار العلاقة بين المتغيرات المتعلقة بالفرضية الأولى

Correlations

تحقق المستشفيات الخاصة أهدافها من خلال فاعلية الإدارة في استخدام الموارد المتاحة	يساهم استخدام محركات التكلفة الكمية في نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) بتحقيق أهداف النشاط وصولاً إلى تحقيق فاعلية أكبر للمستشفى	
0.989**	1.000	Correlation Coefficient
0.000		Sig. (2-tailed)
40	40	N

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يبين الجدول أن قيمة معامل الارتباط $R=0.989$ وهي قيمة عالية والدلالة المعنوية $\text{Sig}=0.000$ أصغر

من القياسية 0.05 وتدل على وجود ارتباط ذا دلالة معنوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع ونقبل الفرض البديل (توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية)

2- الفرضية الثانية:

لا توجد علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية

قامت الباحثة بإجراء اختبار العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع لهذه الفرضية باستخدام اختبار Spearman (النوعي) عند درجة ثقة 95 % و كانت النتائج التالية:

جدول (14) الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين المتغيرات المتعلقة بالفرضية الثانية

Correlations

تستطيع المستشفيات الخاصة تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد بأعلى منفعة وأقل تكاليف ممكنة	تستخدم محركات التكلفة الكمية للتحديد الدقيق والعادل لتكلفة الخدمات الصحية (عدد ساعات العمل المباشر للتجهيزات الطبية)	
1.000	0.660**	تستخدم محركات التكلفة الكمية للتحديد الدقيق والعادل لتكلفة الخدمات الصحية
40	40	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

بين الجدول أن قيمة معامل الارتباط $R=0.660$ وهي قيمة جيدة والدلالة المعنوية $Sig=0.000$ أصغر من القياسية 0.05 وتدل على وجود ارتباط ذا دلالة معنوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

ونقبل الفرض البديل (توجد علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية).

3- الفرضية الثالثة:

لا توجد علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية.

قامت الباحثة بإجراء اختبار العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع لهذه الفرضية باستخدام اختبار

Spearman (النوعي) عند درجة ثقة 95 % و كانت النتائج التالية:

جدول (15) الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين المتغيرات المتعلقة بالفرضية الثالثة

Correlations

يساعد تحديد محركات التكلفة النوعية بشكل دقيق بالتغلب على مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية	يسمح استخدام محركات التكلفة النوعية في نظام التكاليف ABC بتحديد تكلفة الخدمات الصحية وتسعييرها بشكل أفضل	
1.000	0.905**	Correlation Coefficient
	0.000	Sig. (2- tailed)
40	40	N

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يبين الجدول أن قيمة معامل الارتباط $R=0.905$ وهي قيمة عالية والدلالة المعنوية $\text{Sig}=0.000$ أصغر

من القياسية 0.05 وتدل على وجود ارتباط ذا دلالة معنوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع ونقبل

الفرض البديل (توجد علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية).

4- الفرضية الرابعة:

لا توجد علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية.

قامت الباحثة بإجراء اختبار العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع لهذه الفرضية باستخدام اختبار Spearman (النوعي) عند درجة ثقة 95 % و كانت النتائج التالية:

جدول (16) الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين المتغيرات المتعلقة بالفرضية الرابعة

Correlations

إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية	نجاح المستشفيات الخاصة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية يسهم في تحسين المركز التنافسي
1.000	0.559**
0.000	
40	40
Correlation Coefficient	إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية
Sig. (2-tailed)	
N	

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

يبين الجدول أن قيمة معامل الارتباط $R=0.559$ وهي قيمة وسط والدلالة المعنوية $\text{Sig}=0.000$ أصغر من القياسية 0.05 وتدل على وجود ارتباط ذا دلالة معنوية بين المتغير المستقل والمتغير التابع ونقبل الفرض البديل (توجد علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية).

5- الفرضية الخامسة:

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لدور نظام ABC تعزى إلى عامل (الخبرة) وتؤدي إلى تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية. قامت الباحثة بإجراء اختبار فروق التباين One Way Anova لمقارنة تقييم دور نظام ABC تبعاً لعامل الخبرة (1-5 سنوات، 5-10 سنوات، أكثر من 10 سنوات)

جدول (17) الدالات الإحصائية لاختبار فروق التباين الأحادي بين عبارات دور نظام ABC وخبرة أفراد عينة الدراسة (ANOVA)

Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	
0.921	0.082	0.021	2	.041	Between Groups
		0.250	37	9.235	Within Groups
			39	9.276	Total

يبين الجدول أن قيمة معامل التباين $F=0.082$ (صغيرة) والدلالة المعنوية $\text{Sig}=0.921$ أكبر من القياسية 0.05 إذا نقبل الفرض العدم (لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لدور نظام ABC تعزى إلى عامل (الخبرة) وتؤدي إلى تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية).

4-3 الأداة الرئيسية الثانية - حالة عملية عن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

(ABC) في المستشفيات الخاصة السورية:

تم تطبيق حالة عملية استناداً إلى دراسة جزائرية بعنوان " استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية - دراسة حالة المؤسسة الخاصة الاستشفائية - عيادة الأمل قسم الأشعة - عين البيضاء" لعام 2017، ص 61 - 84 وذلك نظراً لصعوبة حصول الباحثة على البيانات المتعلقة بالدراسة التحليلية من المستشفيات الخاصة السورية ونتيجة الزيارات الميدانية للباحثة و المقابلات الشخصية مع المحاسبين الموجودون في قسم المحاسبة بالإضافة إلى المسؤولين على بعض الأقسام (كالمخبر وقسم الأشعة وقسم العمليات وبعض الإداريين).

ولتوضيح نتيجة الدراسة التحليلية فقد قامت الباحثة بما يلي :

1- عرض البيانات المتعلقة بقسم الأشعة لمستشفى خاص في سورية وتم الاطلاع على أعمال وهيكل تكاليف قسم الأشعة في المستشفى الخاص السوري وتم الاستفادة من بنود وعناصر التكاليف الغير المباشرة للدراسة الجزائرية المشار إليها أعلاه.

2- تم الاطلاع على حجم وطبيعة ونوع ووظيفة التكاليف غير المباشرة لقسم الأشعة في الدراسة المذكورة والمبالغ الكبيرة لتلك التكاليف الإضافية بهدف بيان الاستفادة من الحجم الكبير لتلك التكاليف في قسم الأشعة وإسقاطها على الحالة العملية للمستشفى الخاص السوري .

3- تم تحديد محركات التكلفة الكمية لقسم الأشعة بما يتوافق والبيئة السورية بعد الاستفادة من الدراسة المذكورة مثال (أخذ صورة الأشعة).

4- تم تحديد محركات التكلفة النوعية لقسم الأشعة بما يتوافق وواقع المستشفيات الخاصة السورية (عدد الأقراص الممغنطة).

5- تم تحديد محركات التكلفة وطريقة حسابها وفق ما ورد في القسم النظري وما هو مطبق في الحالة المستقاة وإسقاطها على المستشفيات الخاصة السورية للحالة العملية لدراستنا مع لحظ معدلات محركات التكلفة من واقع البيئة السورية للعينة المختارة من مستشفى خاص في سورية.

6- تم تحديد حجم التكاليف غير المباشرة لقسم الأشعة في المستشفى الخاص السوري وبيان كيفية تخصيص هذه التكاليف وفقاً لما سبق على مراكز التكاليف في المستشفى الخاص السوري باستخدام نظام التكاليف التقليدي القائم على محركات تكلفة كمية فقط وافترض صغر حجم التكاليف الغير المباشرة (الإضافية).

7- تم تحديد حجم التكاليف غير المباشرة لقسم الأشعة في المستشفى الخاص السوري وبيان كيفية تخصيص هذه التكاليف وفقاً لما سبق على مراكز التكاليف في المستشفى الخاص السوري باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يأخذ بعين الاعتبار كل المحركات الكمية والنوعية لقسم الأشعة في المستشفى الخاص السوري المختار وأحجام مختلفة للتكاليف غير المباشرة.

8- استناداً للخطوات السابقة قامت الباحثة بعرض الحالة العملية المستقاة من دراسة " استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية - دراسة حالة المؤسسة الخاصة بالإستشفائية - عيادة الأمل قسم الأشعة - عين البيضاء" لعام 2017، حيث تم ذلك تطبيقاً لكل من الخطوات السابقة أعلاه وفق الحالة العملية وجداولها لاحقاً.

9- يظهر لدينا من خلال الفقرات 6 و 7 أعلاه جدول الفروقات من تخصيص التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة لنشاط الأشعة وفق نظام التكاليف التقليدي وعلى الأنشطة (قسم الأشعة) فيما يتعلق بنظام التكاليف على أساس الأنشطة للمساهمة في بيان الدقة والموضوعية في تخصيص التكاليف الإضافية وأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات الخاصة السورية استناداً لنتائج الحالة العملية للدراسة الحالية.

4-3-1 أقسام والهيكل التنظيمي للمستشفى الخاص

4-3-1-1 أقسام المستشفى :

حيث يبين الجدول التالي وصفاً مختصراً للمستشفى الخاص السوري المختار:

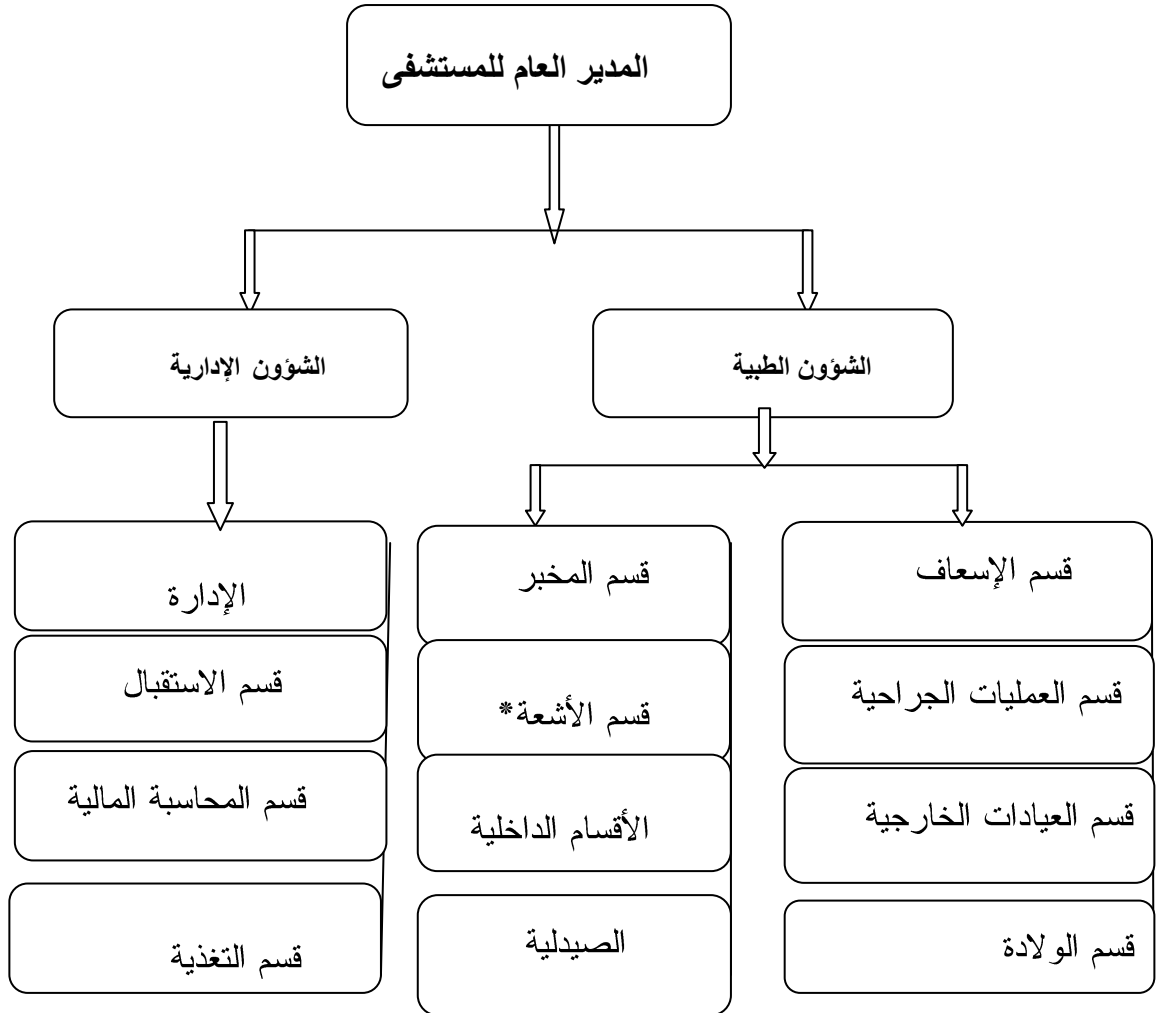
الجدول رقم (18) أقسام المستشفى والعاملين فيه

تقسيم بناء المستشفى	- مكتب المدير - قسم الاستقبال - قسم المحاسبة المالية - قسم الإسعاف - الصيدلية - المطعم	- قسم العمليات الجراحية - قسم العيادات الخارجية - قسم المخبر - قسم الأشعة	- الأقسام الداخلية (30 غرفة بمعدل 2 سرير لكل غرفة)
الخدمات الطبية المقدمة	- وتقسم إلى - الأطفال - التوليد - الهضمية - العصبية - الداخلية - العينية - الغدد - أنف وأذن وحنجرة - الأشعة	الأطباء	باقي العاملين
	10- الأطباء الدائمون 21- الأطباء المتعاقدين	3- صيدلي 30- ممرض 10- إداريين 12- عمال نظافة 5- موظفين الأمن 3- عمال صيانة	

المصدر: من إعداد الباحثة استناداً إلى الزيارات الميدانية للمستشفى الخاص في سورية.

4-3-1-2 الهيكل التنظيمي للمستشفى

ينقسم المستشفى إلى جزأين رئيسيين هما الجزء المتعلق بالشؤون الطبية والجزء المتعلق بالشؤون الإدارية والشكل التالي يظهر الهيكل التنظيمي للمستشفى الخاص السوري.



الشكل (2): الهيكل التنظيمي للمستشفى
المصدر: من منشورات المستشفى

يعد قسم الأشعة من الأقسام الرئيسية في المستشفى الخاص السوري المختار ويتميز بتوافر أحدث النظم وأجهزة التكنولوجيا الطبية لضمان تقديم أفضل الخدمات للمرضى ويعمل فيه مجموعة من أطباء وتقنيي قسم الأشعة.

4-3-2 واقع هيكل التكاليف في المستشفى

4-3-2-1 حسابات التكاليف الخاصة بالمستشفى:

يتم تسجيل وتحليل التكاليف من خلال نظام التكاليف المتبع في المستشفى ويؤدي إلى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف من خلال عدد من الإجراءات المتبعة هي:

أولاً: مراكز التكاليف (أقسام رئيسية وأقسام ثانوية) وتتمثل في :

1- الأقسام الرئيسية

وتتضمن الأقسام الخاصة بالشؤون الطبية ومنها قسم العمليات الجراحية والعيادات الخارجية والمخبر والإسعاف والولادة والأقسام الداخلية وقسم الأشعة.

يعتبر قسم الأشعة من أهم الأقسام الخاصة بالشؤون الطبية حيث أنه مجهز بأحدث أجهزة التصوير الإشعاعي ويحتل المرتبة الثالثة بعد قسم العمليات الجراحية والولادة في تحقيق إيرادات المستشفى.

2- الأقسام الثانوية

وتتضمن:

- الأقسام الخاصة بالشؤون الإدارية : يضم أقسام الإدارة والاستقبال والمحاسبة المالية وقسم التغذية.

- قسم الصيدلية: يضم تكاليف الأدوية وكل المستلزمات الداخلية.

ثانياً: عناصر التكاليف:

ترتبط عناصر التكاليف بالمستشفى وتتنوع تبعاً لطبيعة الخدمات الصحية المقدمة :

1- تكاليف الأجور والرواتب: وعبرة عن تكاليف الأجور والرواتب الخاصة الأطباء والممرضين والإداريين وباقي العاملين بالمستشفى .

2- مصاريف الاستهلاكات الطبية والعامة: وتضم جميع الموارد والمستلزمات الطبية التي تستهلك في عملية التصوير الإشعاعي، بالإضافة إلى معدات الحقن، وتكاليف الأفلام والمغلفات.

3- تكاليف المواد واللوازم والتجهيزات: وتشمل اللوازم المكتبية، أفرشة، وسائد، مواد تنظيف، التجهيزات (مكاتب، كراسي، أجهزة، حاسوب، طاولة الفحص)

4- تكاليف الخدمات العامة: وتشمل تكاليف الكهرباء والغاز، تكاليف المياه، تكاليف المحروقات، تكاليف الإطعام.

5- تكاليف الصيانة : وتشمل جميع تكاليف الصيانة مثل أعمال الترميم، إصلاح المعدات للمستشفى ككل بالإضافة إلى تكاليف صيانة القسم.

6- تكاليف الإهلاك : والتي تشمل أقساط الإهلاك للأجهزة أو المعدات سواء الطبية أو المكتبية الخاصة بقسم الأشعة.

7- التكاليف المشتركة : وتشمل مصاريف الإنارة، مصاريف التدفئة، مصاريف التأمين، وتكاليف المحاسب الخارجي وتكاليف الضرائب والرسوم ، ومصاريف التنقلات والسفر وقطع غيار العتاد الطبي والأدوات الطبية.

ثالثاً: فترة التكاليف

إن قسم الأشعة بالمستشفى يقدم خدمة التصوير الإشعاعي وقد تم اختيار التكاليف الخاصة بسنة 2017 لأنها تعد من أكثر السنوات نشاطاً مقارنة بالسنوات السابقة.

رابعاً: المجموعة المستندية

تتعدد المستندات و الدفاتر المستخدمة في جمع وتسجيل بيانات التكاليف بالمستشفى ومنها : الدفاتر والسجلات المتعلقة بالمحاسبة، دفاتر متعلقة بالمخزون ، دفاتر خاصة بالصيدلية.

خامساً: مجموعة القوائم والتقارير

حيث تصدر قائمة التكاليف السنوية التي توجه إلى مدير المستشفى وفيما يلي جدول يظهر التكاليف التي يتحملها قسم الأشعة:

جدول رقم (19): التكاليف التي يتحملها قسم الأشعة في المستشفى لعام 2017 (بالليرة السورية)

تكاليف المستشفى/قسم الأشعة	المجموع	النسبة المئوية
تكاليف الأجور والرواتب	3,600,000	39%
تكاليف المستهلكات العامة	1,500,000	16%
تكاليف المستهلكات الطبية	1,254,700	14%
تكاليف المواد والتجهيزات العامة	1,125,300	12%
تكاليف الصيانة	478,000	5%
تكاليف الاهتلاك	300,000	3%
تكاليف الخدمات العامة	320,000	4%
تكاليف مشتركة	725,250	8%
المجموع	9,303,250	100%

المصدر: من السجلات الخاصة بقسم الأشعة والمقابلات مع محاسب التكاليف وموظفي قسم الأشعة.

يلاحظ من الجدول أن أكبر قدر من التكاليف كان في تكاليف الرواتب والأجور تليها تكاليف المستلزمات

العامة وتعتبر التكاليف المشتركة عن مصاريف الإنارة، مصاريف التدفئة، مصاريف التأمين وغيرها .

4-3-2 حساب تكلفة الخدمات الخاصة - بقسم الأشعة -

تحديد تكلفة مختلف أنواع الأشعة من خلال الجدول التالي (حيث يظهر المعامل الخاص وهو ثابت لكل نوع

من أنواع الأشعة)

الجدول رقم (20) تكلفة أنواع الأشعة لسنة 2017 (بالليرة السورية)

المعامل	تكلفة فحوصات الأشعة	تكلفة نوع الأشعة
الفك	700	5,600
الساق	700	6,300
الذراع	700	6,300
الكتف	700	5,600
الحوض	700	6,300
الصدر	700	6,300
البطن	700	4,900

4,900	700	7	الجمجمة
6,300	700	9	العمود الفقري
4,900	700	7	الإبهام (الرجل)
5,600	700	8	عظم الأنف
4,900	700	7	الإصبع
5,600	700	8	الإبهام (اليدين)
7,000	700	10	اليدين
5,600	700	8	المعصم
5,600	700	8	ما قبل الساعد
6,300	700	9	الكوع
6,300	700	9	الرجل
6,350	700	9	الركبة

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على وثائق قسم المحاسبة وقسم الأشعة والمقابلات مع العاملين في قسم الأشعة.

3-3-4 المساهمة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية لقسم الأشعة بالمستشفى باستخدام نظام (ABC):

من أجل تطبيق نظام (ABC) في حساب تكلفة الخدمات الصحية بقسم الأشعة بالمستشفى خلال سنة 2017 ثم إجراء مقارنة بين النتائج التي تم الحصول عليها مع ما هو مطبق فعلياً في المستشفى. ولتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على قسم الأشعة يتم إتباع الخطوات التالية:

1- خطوات تحديد التكلفة

لتحديد تكلفة الخدمات بهذا القسم تم إتباع الخطوات التالية:

1-1 تحليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة لنشاط الأشعة

2-1 تحليل الأنشطة المرتبطة بنشاط الأشعة

3-1 تحديد مراكز النشاط المرتبطة بنشاط الأشعة

4-1 تخصيص تكاليف غير المباشرة على مراكز النشاط

5-1 تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات

6-1 حساب تكلفة الخدمات

وفيما يلي شرحاً موجزاً للخطوات المشار إليها أعلاه

1-1 تحليل تكاليف المباشرة وغير المباشرة في قسم الأشعة:

قامت الباحثة بالاطلاع على سجلات قسم الأشعة والسجلات المحاسبية لعام 2017 وتم التوصل إلى تحديد مجتمعات للتكلفة وتحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة المتعلقة بقسم الأشعة.

1-1-1 التكاليف المباشرة

وهي التكاليف التي يمكن تتبعها بشكل مباشر على قسم الأشعة وتقسم إلى ثلاثة مجموعات وهي:

1- المجموعة الأولى (تكاليف الرواتب والأجور): وهي عبارة عن تكاليف أجور ورواتب الخاصة بالأطباء والعاملين في قسم الأشعة.

2- المجموعة الثانية (تكاليف المستهلكات الطبية): وتتضمن هذه المجموعة تكاليف المواد واللوازم المستخدمة في عملية التصوير الإشعاعي.

3- المجموعة الثالثة (تكاليف المستهلكات العامة): وهي عبارة عن تكاليف الأفلام والمغلفات لصور الأشعة.

1-1-2 التكاليف غير المباشرة

وهي التكاليف التي لا يمكن تتبعها بشكل مباشر على قسم الأشعة وتقسم إلى خمسة مجموعات وهي:

1- المجموعة الأولى (تكاليف الخدمات العامة): وتضم هذه المجموعة تكاليف الكهرباء، تكاليف المياه، تكاليف المحروقات وغيرها.

2- المجموعة الثانية (تكاليف الصيانة): وتشمل جميع تكاليف صيانة المستشفى ككل بالإضافة إلى تكاليف صيانة القسم.

3- المجموعة الثالثة (تكاليف الأجور والرواتب غير المباشرة): هي الرواتب والأجور التي يتحملها قسم الأشعة مقابل من أجل تقديم الخدمات ومنها رواتب وأجور الإدارة، رواتب وأجور قسم الاستقبال، رواتب وأجور قسم الصيدلية .

4- المجموعة الرابعة (تكاليف الإهلاك) : تشمل أقساط الإهلاك للأجهزة والمعدات والأثاث التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة بقسم الأشعة.

5- المجموعة الخامسة (التكاليف المشتركة): وتضم التكاليف الغير مباشرة ومنها تكاليف الضرائب والرسوم، تكاليف السفر والتنقلات والمصاريف المشتركة الأخرى .

والجدول رقم (21) يبين المصاريف غير المباشرة المتعلقة بقسم الأشعة لعام 2017 (بالليرة السورية)

مركز النشاط	العناصر	التكاليف	المجموع
أخذ صورة الأشعة	إهلاك آلة الراديو	65,000	65,000
التحضير وتحسين الفيلم	إهلاك آلة تحميض الفيلم	88,800	1,226,200
	إهلاك آلة التأكد من جودة الفيلم	50,500	
	إهلاك تجهيزات المكتب	38,400	
	إهلاك السترة العازلة	9,000	
	الموارد:	-	
	- محلول كاشف	421,500	
	- محلول مثبت	303,000	
	لوازم المكتب	123,000	
	مواد التنظيف	90,000	
	صيانة	102,000	
المجموع			1,291,200

المصدر: تم إعداد الجدول بناء على سجلات قسم الأشعة في المستشفى المختار

1-2 تحليل الأنشطة المرتبطة بنشاط الأشعة:

تحليل الأنشطة في قسم الأشعة لتقديم مختلف خدماته، حيث تم إجراء مقابلات مع العاملين في القسم والإطلاع على كيفية سير الأنشطة وتم التوصل إلى أن حصول مريض على نوع ما من الأشعة يتم وفق مسار عمل قسم الأشعة ومحركاته المرتبطة به كما يلي:

- استقبال المريض في قسم الأشعة

- وضع الفيلم في حاملة الفيلم

- أخذ صورة الأشعة

- تحميض الفيلم

- وضع فيلم آخر في حاملة الفيلم

- فحص جودة الفيلم

- تسجيل المريض وإعطائه الفيلم

- إعداد الأشعة

1-3 تحديد مراكز النشاط المرتبطة بنشاط الأشعة:

وذلك بتجميع الأنشطة التي في مجمع تكلفة واحد بالاعتماد على مسببات الأنشطة كما يلي

1-3-1 تحديد محركات الأنشطة في قسم الأشعة:

من خلال تحديد العلاقة السببية بين النشاط والخدمة ومعرفة سبب أداء النشاط، حيث تم الحصول على هذه المحركات من خلال الزيارة الميدانية ومساعدة العاملين بقسم الأشعة بعد إعطائهم نظرة عامة عن آلية عمل نظام (ABC) بحكم أنه لا توجد لديهم أي فكرة عن هذا النظام أو عمله، وتظهر محركات الأنشطة بالقسم في الجدول التالي:

الجدول رقم (22) محركات تكلفة الأنشطة بقسم الأشعة

النشاط	محرك التكلفة
- استقبال المريض	عدد المرضى
- وضع الفيلم في " حاملة الفيلم "	عدد المرضى
-أخذ صورة الأشعة	نسبة الاستفادة من أنشطة آلة الراديو
- تحميض الفيلم	عدد المرضى
-وضع فيلم آخر في حاملة الفيلم	عدد المرضى
-فحص جودة الفيلم	عدد المرضى
- تسجيل المريض وإعطائه الفيلم	عدد المرضى
-الإعداد للأشعة	عدد المرضى

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على سجلات قسم الأشعة والمقابلات مع العاملين في القسم

من الجدول رقم (22) أعلاه نجد أن أغلب الأنشطة لها نفس محرك تكلفة النشاط (عدد المرضى)

1-3-2 تجميع الأنشطة في قسم الأشعة:

الجدول أدناه يبين الخطوات المتعلقة بمصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومحركاتها كما يلي:

الجدول رقم (23) تجميع الأنشطة

النشاط/محرك النشاط	استقبال المريض	وضع الفيلم في " حاملة الفيلم "	أخذ صورة الأشعة	تحميض الفيلم	وضع فيلم آخر في حاملة الفيلم	فحص جودة الفيلم	تسجيل المريض وإعطائه الفيلم	الإعداد للأشعة
عدد المرضى	*	*		*	*	*	*	*
نسبة الاستفادة من أشعة آلة الراديو			*					

من خلال الجدول نجد أن محرك التكلفة (عدد الأفلام) يمثل ل (07) أنشطة وبالتالي يتم تجميعها في مركز نشاط واحد ذو قاسم مشترك (التحضير وتحميض الفيلم) ويتم الحصول بهذا على مركزي نشاط في قسم الأشعة :

- أخذ صورة الأشعة (محرك تكلفة نوعي ليس له قاسم مشترك مع أنشطة أخرى لقسم الأشعة)
- التحضير وتحميض الفيلم (محرك تكلفة نوعي له قاسم مشترك مع أنشطة أخرى لقسم الأشعة)

1-4 تخصيص تكاليف غير المباشرة على مراكز النشاط في قسم الأشعة

بعد أن تم تحديد محركات التكلفة المناسبة لقسم الأشعة يمكن توزيع المصاريف غير المباشرة على مركزي النشاط أعلاه من خلال تحديد محركات الموارد وتكلفتها والربط بين مجمعات التكلفة ومركزي النشاط، حيث تبرز هنا أهمية العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وإن أي خلل في تفسير هذه العلاقة سوف يؤدي إلى خلل في عملية تحديد تكلفة النشاط الحقيقية ويؤثر ذلك على حساب تكلفة الخدمة الصحية للمستشفيات الصحية في سورية.

1-4-1 تحديد محركات الموارد وتكلفتها

وتتضمن هذه المرحلة تحديد المحركات التي تسمح بتخصيص تكاليف مجموعات التكلفة على مختلف مراكز النشاط كما تبين كيفية استهلاك هذه المراكز لموارد المستشفى، وتظهر محركات التكلفة لمختلف المجموعات وتكلفتها في الجدول التالي:

جدول رقم (24) تحديد تكلفة محركات الموارد لقسم الأشعة خلال سنة (2017) بالليرة السورية

المجموعات	الرقم	مركز تكلفة النشاط	التكاليف ل س	محركات التكلفة المختلفة	عدد المحركات	معدل محرك تكلفة النشاط (ل س)*1
مجموعات تكلفة مباشرة	1	تكاليف الرواتب والأجور	3,600,000	عدد المستخدمين	10	360,000
	2	تكاليف المستهلكات العامة	1,500,000	عدد الاستخدامات	15	100,000
	3	تكاليف المستهلكات الطبية	1,254,700	عدد مرات الإمداد بمواد الطبية	12	104,558
	4	مواد واللوازم والتجهيزات	1,125,300	عدد مرات الإمداد باللوازم والمستلزمات	9	125,033
مجموعات تكلفة غير مباشرة	5	تكاليف الصيانة	478,000	عدد مرات التدخل	5	95,600
	7	تكاليف الخدمات العامة	320,000	نسبة الاستفادة	10	32,000
	8	تكاليف مشتركة	725,250	بالتساوي	15	48,350
			9,003,250			865,541

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على سجلات قسم الأشعة والمحاسبة والمقابلات مع العاملين في القسم.

1* تتحدد تكلفة محرك الموارد (معدل محرك تكلفة النشاط) بالعلاقة التالية :

$$\text{تكلفة المحرك} = \text{تكلفة مركز التكلفة} / \text{عدد المحركات}$$

من الجدول وبالحصول على تكلفة مختلف محركات الموارد يمكن تحديد تكلفة مركزي النشاط بحسب استفادتهما من مجموعات التكلفة.

1-4-2 تحديد تكلفة مراكز النشاط

يتم من خلال هذه الخطوة تحديد العلاقة بين مراكز النشاط والتكلفة لقسم الأشعة وهذا من خلال الجدول التالي:

جدول (25) تحديد تكلفة مركز نشاط تحضير وتحميض الأفلام لقسم الأشعة لعام 2017 (بالليرة السورية)

البيان	تكاليف الرواتب والأجور	تكاليف المستلزمات العامة	تكاليف المستلزمات الطبية	مواد واللوازم والتجهيزات	تكاليف الصيانة	تكاليف الخدمات العامة	تكاليف مشتركة
نوع المحرك التكلفة	عدد المستخدمين	عدد الاستخدمات	عدد مرات الإمداد بمواد طبية	عدد مرات الإمداد باللوازم والمستلزمات	عدد مرات التدخل	نسبة الاستفادة	بالتساوي
تكلفة المحرك	360,000	100,000	104,558	125,033	95,600	32,000	48,350
عدد المحركات مركز النشاط تحضير وتحميض الفيلم	5	10	8	4	3	5	8
نصيب مركز النشاط	1,800,000	1,000,000	836,464	500,132	286,800	160,000	386,800
مجموع تكلفة مركز النشاط				4,970,196			

المصدر: تم إعداد الجدول بالاعتماد على سجلات قسم الأشعة والمحاسبة والمقابلات مع العاملين في القسم

والمحاسب.

من الجدول يلاحظ أن مجموع تكاليف مركز النشاط (التحضير وتحميض الفيلم) قد بلغت 4,970,196 ل س خلال سنة 2017.

1-5 تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات الصحية في قسم الأشعة

وذلك من خلال الخطوات التالية:

1- حساب تكلفة محركات النشاط التي تم تحديدها سابقا

2- تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط التابع لقسم الأشعة

1-5-1 حساب تكلفة محركات النشاط

يتم حساب تكلفة محركات النشاط التابع لقسم الأشعة وفق المعادلة التالية:

تكلفة (معدل) محرك النشاط = تكلفة مركز النشاط / عدد وحدات محرك النشاط المناسب

يظهر الجدول التالي تكلفة محرك النشاط لكل مركز:

الجدول رقم (26) تكلفة (معدل) محرك النشاط لكل مركز خلال سنة (2017) بالليرة السورية

مركز النشاط	المصاريف غير المباشرة الخاصة بالمركز	نصيب المركز من تكاليف مجمعات التكلفة	مجموع مصاريف مركز النشاط	محرك تكلفة النشاط	عدد المحركات للتكلفة	تكلفة مسبب النشاط
أخذ صورة الأشعة	65,000	0	65,000	نسبة الاستفادة من آلة الراديو	100%	65,000
التحضير وتحسين الفيلم	1,226,200	4,970,196	6,196,396	عدد الأفلام	1,080	5,737

1-5-2 تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط

ويتم ذلك من خلال تخصيص تكلفة هذه المراكز على الخدمات بالاعتماد على محركات الأنشطة لكل خدمة،

وتتحدد تكلفة خدمة ما من مركز نشاط معين بالمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الخدمة من مركز النشاط} = (\text{عدد محركات النشاط للخدمة}) \times (\text{تكلفة (معدل) محرك النشاط})$$

ويظهر عدد محركات النشاط لكل خدمة ونصيبها من تكاليف مراكز النشاط في الجدول التالي (بعد العودة إلى

عناصر التكاليف الخاصة بقسم الأشعة المحددة سابقاً):

الجدول (27) تحديد نصيب الخدمات من مراكز النشاط خلال سنة (2017) بالليرة السورية

نوع الأشعة	نسبة استهلاك كل أفلام نوع الأشعة المقدمة، من أشعة الراديو 1%	تكلفة محرك النشاط (نسبة الاستفادة)	نصيب كل أفلام نوع الأشعة المقدمة ، من مركز النشاط (أخذ صور الأشعة)	تكلفة محرك النشاط (عدد الأفلام)	عدد الأشعة المقدمة	نصيب كل أفلام نوع الأشعة المقدمة ، من مركز النشاط (تحضير وتحميض الفيلم) = (6) = (4)*(5)
	(1)	(2)	= (3) = (1)*(2)	(4)	(5)	(5)*(4)
الفك	2.50%	65,000	1,625	5,737	65	372,931
الساق	7.70%	65,000	5,005	5,737	50	286,870
الذراع	4.80%	65,000	3,120	5,737	45	258,183
الكتف	3.50%	65,000	2,275	5,737	40	229,496
الحوض	4.80%	65,000	3,120	5,737	35	200,809
الصدر	6.90%	65,000	4,485	5,737	45	258,183
البطن	5.90%	65,000	3,835	5,737	65	372,931
الجمجمة	7.80%	65,000	5,070	5,737	45	258,183
العمود الفقري	8.90%	65,000	5,785	5,737	60	344,244
الإبهام (الرجل)	3.60%	65,000	2,340	5,737	55	315,557
عظم الأنف	4.60%	65,000	2,990	5,737	70	401,618
الإصبع	4.90%	65,000	3,185	5,737	45	258,183

573,740	100	5,737	3,705	65,000	5.70%	الإبهام (اليد)
286,870	50	5,737	2,535	65,000	3.90%	اليد
401,618	70	5,737	1,755	65,000	2.70%	المعصم
372,931	65	5,737	1,885	65,000	2.90%	ما قبل الساعد
258,183	45	5,737	3,640	65,000	5.60%	الكوع
344,247	60	5,737	3,380	65,000	5.20%	الرجل
401,619	70	5,737	5,265	65,000	8.10%	الركبة
6,196,396	1,080		65,000	–	100%	المجموع

المصدر: تم إعداده بالاعتماد على سجلات قسم الأشعة والمقابلات مع العاملين في القسم

يبين الجدول السابق نصيب كل أفلام نوع الأشعة المقدمة من مركزي النشاط (أخذ صور الأشعة) و (تحضير وتحميض الفيلم) حيث يتباين بحسب عدد المحركات الخاصة بكل نوع من أنواع الأشعة.

1-6 حساب تكلفة الخدمات:

تعتبر نتائج هذه المرحلة النتيجة النهائية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ويتم فيها حساب تكلفة كل نوع من أنواع الأشعة بقسم الأشعة، بعد أن يتم تحديد المصاريف المباشرة لكل نوع.

- تكاليف الأجور والرواتب: وتبلغ 3,600,000 للعاملين بقسم الأشعة (خلال سنة 2017) حيث يتم حساب نصيب كل نوع من أنواع الأشعة من مصاريف تكاليف الرواتب والأجور من خلال العلاقة التالية :

$$\text{نصيب نوع أشعة ما من تكاليف الرواتب والأجور خلال سنة 2017} = \frac{\text{الأجر الإجمالي}}{\text{عدد الأفلام}} = \frac{3,600,000}{1,080} = 3,333$$

حيث تم حساب تكلفة أنواع الأشعة من خلال جمع المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة لمختلف أنواع الأشعة ونلاحظ أن القيمة الإجمالية لمصاريف قسم الأشعة (177,960) تختلف عن قيمة المصاريف المحددة وفق طريقة حساب التكاليف المعتمدة بالمستشفى (110,650).

- تحميل تكلفة الأشعة بمصاريف لم يتم تحميلها بها وفق طريقة حساب التكاليف المعتمدة بالمستشفى

- هنالك العديد من المصاريف التي لم يتم تحميلها على تكلفة الأشعة.

- تتنوع محركات التكلفة لتحميل المصاريف غير المباشرة وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

ويظهر الجدول التالي الفروقات في تكلفة الخدمات بقسم الأشعة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

(ABC) وبين طريقة التكاليف المعتمدة في المستشفى:

الجدول (28) مقارنة بين تكلفة الخدمات بقسم الأشعة وفقا النظام التقليدي بالمستشفى ونظام (ABC)

الفروقات		نظام ABC					النظام التقليدي المتبع في المستشفى					نشاط الأشعة
السالبة	الموجبة	مجموع المصاريف المباشرة والغير مباشرة لكل الأشعة	مجموع المصاريف المباشرة لنوع الأشعة ما	مجموع المصاريف الغير مباشرة لنوع أشعة ما	المحرك النوعي	مجموع المصاريف غير المباشرة لكل الأشعة المقدمة من نوع ما	تكلفة نوع الأشعة	المعامل	التكلفة	المحرك الكمي	الإجمالي	
	3,645	9,245	3,483	5762	65	374,556	5,600	8	700	520	364,000	الفك
	3,071	9,371	3,533	5838	50	291,875	6,300	9	700	450	315,000	الساق
	2,990	9,290	3,483	5807	45	261,303	6,300	9	700	405	283,500	الذراع
	3,677	9,277	3,483	5794	40	231,771	5,600	8	700	320	224,000	الكتف
	3,060	9,360	3,533	5827	35	203,929	6,300	9	700	315	220,500	الحوض
	3,070	9,370	3,533	5837	45	262,668	6,300	9	700	405	283,500	الصدر
	4,479	9,379	3,583	5796	65	376,766	4,900	7	700	455	318,500	البطن
	4,583	9,483	3,633	5850	45	263,253	4,900	7	700	315	220,500	الجمجمة
	3,217	9,517	3,683	5834	60	350,029	6,300	9	700	540	378,000	العمود الفقري
	4,413	9,313	3,533	5780	55	317,897	4,900	7	700	385	269,500	الإبهام (الرجل)
	3,713	9,313	3,533	5780	70	404,608	5,600	8	700	560	392,000	عظم الأنف
	4,441	9,341	3,533	5808	45	261,368	4,900	7	700	315	220,500	الإصبع
	3,757	9,357	3,583	5774	100	577,445	5,600	8	700	800	560,000	الإبهام (اليد)
	2,321	9,321	3,533	5788	50	289,405	7,000	10	700	500	350,000	اليد
	3,745	9,345	3,583	5762	70	403,373	5,600	8	700	560	392,000	المعصم
	3,699	9,299	3,533	5766	65	374,816	5,600	8	700	520	364,000	ما قبل الساعد
	3,151	9,451	3,633	5818	45	261,823	6,300	9	700	405	283,500	الكوع
	3,177	9,477	3,683	5794	60	347,627	6,300	9	700	540	378,000	الرجل
	3,100	9,450	3,633	5813	70	406,884	6,350	9	700	635	444,396	الركبة
	67,311	177,960				6,261,396	110,650				6,261,396	مجموع

1- هنالك فرق جوهري بالزيادة بين تكلفة مختلف أنواع الأشعة وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وبين نظام التكاليف المعتمد بالمستشفى حيث تم تقسيم نشاط قسم الأشعة إلى مركزي نشاط رئيسين تم حساب تكلفتها بالاعتماد على محركات التكلفة الخاصة بكل منهما بعكس النظام التقليدي في المستشفى الذي اعتمد على محرك تكلفة كمي وحيد مما أظهر التكاليف الحقيقية لكل نشاط والتي لم يتم أخذها بعين الاعتبار في النظام التقليدي المتبع.

2- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في التمييز بين المصاريف غير المباشرة والمباشرة والتحديد الدقيق للتكلفة.

3- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في فهم العلاقة السببية بين المصاريف والأنشطة وبين الأنشطة والخدمات المقدمة للمرضى في المستشفيات الخاصة السورية.

ووفق نتائج تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المستشفى الخاص السوري:

4- هنالك العديد من العوامل المتوفرة في المستشفى والتي تساعد على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومنها توافر الخبرات الجيدة واقتناع إدارة المستشفى بضرورة وجود نظام تكاليف متطور يمكن من التحديد الدقيق للتكلفة ويوفر معلومات دقيقة تمكن من اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة.

5- الاعتماد على الطرق التقليدية في تحميل المصاريف غير المباشرة وفي حساب التكلفة مما لا يعكس بشكل دقيق تكلفة الخدمات الصحية المقدمة ولا يساعد الإدارة في الاستفادة من المعلومات المرتبطة بتكلفتها.

6- إن تحديد الأنشطة اللازمة لتقديم الخدمات الصحية في كل قسم من أقسام المستشفى وتحديد محركات التكلفة المناسبة لتحميل تكلفة المصاريف غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم على الخدمات يمكن من الفهم الصحيح والواضح لتكلفة الخدمات الصحية المقدمة.

7- ضرورة إتباع طاقم الإدارة والعاملين في الأقسام المختلفة في المستشفى لدورات تدريبية في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة للمرضى في المستشفيات الخاصة السورية.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

5-1 نتائج الدراسة

5-2 توصيات الدراسة

5-1 نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1- وجود علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية وبالتالي تم رفض فرضية العدم (H01) وقبول الفرضية البديلة والاستنتاج هنا هو أن محركات التكلفة الكمية المتمثلة بعدد ساعات تجهيز غرفة العمليات وعدد ساعات عمل التجهيزات الطبية تساهم في تحديد الأنشطة التي تستهلك موارد المستشفى من التكاليف الإضافية لاتخاذ قرارات تسعير الخدمات بشكل مناسب وتعتبر خطوة أساسية في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

2- وجود علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكاليف الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة السورية وبالتالي رفض فرضية العدم (H02) وقبول الفرضية البديلة والاستنتاج هنا هو إدراك إدارة تلك المستشفيات في الوصول إلى أقصى درجات الكفاءة في أداء الخدمات الصحية من خلال تخفيض تكاليفها والتخصيص الدقيق على الأنشطة، في قسم الأشعة على وجه الخصوص وتحديد دقيق وعادل لنصيب المريض من الأنشطة المساندة لنشاط قسم الأشعة في تلك المستشفيات. كما أن محرك عدد ساعات العمل المباشر للتجهيزات الطبية وعدد ساعات عمل آلة التصوير الشعاعي يساهم في تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة الرئيسية والمساندة والتي تضيف قيمة للوصول إلى خدمات صحية مناسبة ومنافسة للمرضى.

3- وجود علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية (H03) وقبول الفرضية البديلة وبالتالي فالاستنتاج هنا هو أن محركات التكلفة لنشاط الأشعة المتمثلة بعدد مرات صيانة التجهيزات الطبية وعدد مرات تأدية النشاط الواحد وعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية وعدد مرات تهيئة غرفة العمليات تساهم بتخصيص موضوعي ودقيق للتكاليف الإضافية على الأنشطة المساندة والرئيسية لنشاط الأشعة وبالتالي يتم تسعير تلك الخدمات الصحية بشكل عادل ومناسب.

4- وجود علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية وبالتالي رفض الفرضية العدمية (H04) وقبول الفرضية البديلة والاستنتاج هنا هو أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يساهم بشكل فعال في التمييز بين الأنشطة ذات الأحجام الكبيرة مثل (تجهيزات طبية ذات تكنولوجيا حديثة) والأنشطة صغيرة الحجم وبالتالي توافقه مع المفهوم الاقتصادي لاقتصاديات الحجم. فإن استخدام محركات تكلفة نوعية : عدد مرات تأدية النشاط وعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية تساهم بشكل جوهري في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية للمرضى وانعكاس ذلك على قرارات تسعيرها بما يؤدي إلى الوصول إلى درجة عالية من المنافسة في البيئة السورية.

5- عدم وجود فروقات ذات إحصائية لدور نظام (ABC) في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة السورية تعزى إلى عامل الخبرة وبالتالي نقبل الفرضية العدمية (H05) ونرفض الفرضية البديلة والاستنتاج هنا هو أن خبرة إدارة المستشفيات الخاصة السورية تتمحور في وجود سياسات لتدريب العاملين في قسم الأشعة وضرورة وجود قسم مختص ومدرّب على تطبيق ABC بما يساهم في تحسين كفاءة وفاعلية أداء تلك المستشفيات.

6- توصلت الدراسة نتيجة تطبيق حالة عملية على مستشفى واحد من عينة الدراسة لدراسة سابقة وبيان الفروقات نتيجة تطبيق (ABC) ومقارنته بالنظام الحالي لتخصيص التكاليف الإضافية والاستنتاج هنا هو دعم نتائج اختبار فرضيات الدراسة من واقع الاستبيان لعينة الدراسة وتأيد مضمون النتائج الأساسية لفترة الدراسة من مزايا ومنافع ودور تطبيق نظام (ABC).

5-2 توصيات الدراسة

1- ضرورة أن تنظر المستشفيات الخاصة في سورية بشكل جدي إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة نظراً لأهميته في التخلص من الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة لخدماتها الصحية المقدمة والتي تزيد من تكلفتها .

2- لكي تتمكن الإدارة في المستشفيات الخاصة في سورية من اتخاذ قرارات تسعير صحيحة وملائمة لا بد من الحصول على معلومات تفصيلية وموضوعية تخص تكاليف الأنشطة التي تضيف قيمة على خدماتها الصحية وأنشطتها بما يدعم مركزها التنافسي وتمكنها من زيادة كفاءتها وفعاليتها وهذا يحققه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تلك المستشفيات.

3- ضرورة إيجاد قسم مختص في الإدارة المالية للمستشفيات الخاصة السورية يهتم بتطبيق نظام (ABC) إلى جانب النظام التقليدي كخطوة أولية ريثما يتم استبداله بنظام (ABC) بالكامل لضمان التطبيق السليم لهذا النظام (ABC) في المستشفيات الخاصة السورية.

4- تشجيع الشركات والمنشآت الصناعية والخدمية في سورية وإقامة الدورات التدريبية على حالات تطبيقية لنظام (ABC) واستخداماته المختلفة لما له من دور في تحسين كفاءة وفعالية الأداء مع التركيز على مجالات أخرى مثل تنوع محركات التكلفة تناسب وطبيعة عمل تلك الشركات والمنشآت في البيئة السورية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية:

1 - الكتب:

1. أبو حشيش، خليل العواد. (2012). محاسبة التكاليف-تخطيط ورقابة (ط. 1). عمان: دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع.
2. أبو حشيش، خليل العواد. (2010). المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية (ط. 2). عمان: دار وائل للنشر.
3. أبو نصار، محمد. (2008). محاسبة التكاليف (ط. 1). عمان: دار وائل للنشر.
4. أبو نصار، محمد. (2010). المحاسبة الإدارية-المفاهيم الأساسية (ط. 2). عمان: دار الوراق للنشر والتوزيع.
5. أخوار، شيدة. (2006). المساءلة والفاعلية في الإدارة التربوية (ط. 1). عمان: دار مكتبة الحامد.
6. البكري، ثامر. (2006). إدارة المستشفيات (ط. 1). الأردن: دار اليازوري للنشر.
7. التكريتي، إسماعيل ياحي. (2006). محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق (ط. 1). الأردن: دار حامد للنشر.
8. الجبالي، محمود علي، السامرني، قصي. (2000). محاسبة التكاليف (ط. 1). الأردن: دار وائل.
9. الدلاهمة، سليمان مصطفى. (2014). المحاسبة الإدارية (ط. 1). عمان: دار الوراق للنشر والتوزيع.
10. الدمرداش، طلعت. (2006). إقتصاديات الخدمات الصحية (ط. 2). مصر: مكتبة القدس.
11. السجاعي، محمود محمود. (2005). محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية (ط. 1). مصر: المكتبة العصرية.
12. العشماوي، محمد. (2013). محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث (ط. 1). عمان: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
13. النجار، فريد. (2007). إدارة المستشفيات وشركات الأدوية (تكامل العلاج والدواء) (ط. 1). الإسكندرية: الدار الجامعية.
14. عطية، هاشم أحمد. (2000). محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية (ط. 1). الإسكندرية: الدار الجامعية.
15. كورتل، فريد. (2009). تسويق الخدمات (ط. 1). الأردن: دار كنوز المعرفة.
16. حجازي، إسماعيل، سعاد، معاليم. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة (ط. 1). الأردن: دار أسامة النشر والتوزيع.
17. مسعود، حيدر علي. (2010). إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا. (ط. 1). الأردن: دار اليازوري العلمية.

2 - المجلات والصحف:

1. قورين، حاج قويدر. (2007). نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمنشآت الاقتصادية. استرجعت في تاريخ 8 كانون الثاني، 2010 من <http://www.ulum.nl/c99.html>
2. يوسف، زينب جبار، عودة، هيفاء عبد الغني. (2014). أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية (دراسة حالة). مجلة جامعة بابل، 22(4)، 945-932.

3 - رسائل الماجستير والدكتوراة

1. أبو زايد، توفيق زكي. (2015). أثر نظام تكاليف الأنشطة (ABC) في تخفيض سعر بيع المنتج في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان. رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن.
2. أبو شنف، شادي صبحي. (2015). دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
3. أبو مغلي، أشرف مسعود. (2008). أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية: دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان. رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان.
4. الأسدي، طارق. (2015). تأثير أبعاد المناخ التنظيمي في جودة الخدمات الصحية "دراسة ميدانية على بعض المستشفيات الخاصة بمحافظة دمشق". رسالة ماجستير، جامعة دمشق، دمشق.
5. الزطمة، حسام الدين بشير. (2006). نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
6. المسحال، سالم عبدالله. (2005). تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
7. بوخلة، السعيد. (2013). دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في إعداد الموازنات وتقييم الأداء المالي. رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.
8. تيشوري، سلمى. (2017). إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس العمليات في تخطيط خطوط الخدمة - دراسة تطبيقية على إحدى مؤسسات الرعاية الصحية السورية الخاصة. رسالة ماجستير، جامعة البعث، سورية.
9. حمدية، سعاد. (2011). استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) - بسكرة. رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

10. حمزة، جغوبي. (2015). ترشيد النفقات من خلال نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) دراسة حالة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بن عزة بشير "الطبيات". رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر.
- 11- خليل إبراهيم، عبدالله شقفة. (2007). نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأروبي. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
12. درويش، أسماء. (2011). نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وأهميته في مراقبة التسيير في المستشفيات. رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر.
13. رجب، عادل. (2003). آثار تحرير المرافق العامة على الكفاءة الاقتصادية. مسح مرجعي، جامعة القاهرة، مصر.
14. عباس، عبدالله. (2013). أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير (دراسة حالة: المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية سنة 2011). رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر.
15. عدس، صلاح مجدي. (2007). إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية - دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة. رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة.
16. محجر، سليمان. (2011). محاولة إرساء نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية - حالة القطاع الصحي الخاص بورقلة - عيادة الضياء. رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر.
17. محمد، دعاء. (2015). التأصيل النظري لمفهوم الكفاءة والفاعلية وتحليل طبيعة العلاقة بينهما - بحث في تطور الفكر الإداري. رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، القاهرة.
18. منصور، محمود، موسي، شال. (2008). نظام تكاليف الأنشطة أساسيات وملاح. رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، مصر.
19. وقيس، خولة. (2013). محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية - مركز الزفت بنفطال - نقرت - نمودجا. رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر.

ثانياً: قائمة المراجع الانكليزية:

1. Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young S. M. (2007). Management Accounting (5th ed.). Upper New Jersey: Saddle River.
2. Chea, C. A. (2011). Activity – based Costing System in the Service Sector : A Strategic Approach for Enhancing Managerial Decision Making and Competiveness. International Journal of Business and Management 6(11), 3–10.

3. Hardn, A. S., Shatnawi, T. M. (2013). Impact Of Applying the ABC on Improving the Financial Performance in Telecom Companies. *International Journal of Business and Management*, 6(12), 48–61.
4. Hilton, R., Plall, D. (2011). *Managerial Accounting* (9th ed.). Mcgraw–Hill Companies: IncNewyork.
5. Johnston, Kevin. (2017). The Difference Between Efficiency & Effectiveness in Strategic Management, *Chron*, 16–17 .
6. Kaplan, R. S., Anderson, S. R. (2004). Time–Driven Activity Based– Costing– Tool. *Harvard Business Review*, (82), 131–138.
7. Raiborn, C.A., Kinney, M.R., & Kinsey, J.P. (2006). *Cost Accounting* (6th ed.). Thomson South–Western: Singapore.
8. Roghanian, Parastoo, Rosli, Amran, Gheysaria, Hamed.(2012). Productivity Through Effectiveness and Efficiency in The Banking Industry, **Social and Behvioral Sciences**,40(2),551–553.
9. Sekaran, U., & Bougie, R., (2010). "Research Methods for business: A skill Building Approach 5 Edition". NY: John Wiley & Sons Inc, New York.
10. Simpas, Santiago, Garciam, Ramon, Ramiro, Elena.(1981). A study of Efficiency, Effectiveness and Productivity Of Filipino Administrative Agencies, *Science Diliman*, 1, 182.
11. Toit, Elda du, Botha, Gideon. (2017). The Adoption of Activity – Based Costing In Private Health Care Facilities In South Africa, *Pretoria University*, 10(2), 338–355.
12. Waters, Hugh, Abdallah, Hany, Santillan, Diana, Richardson, Paul. (2003). Application of Activity–Based Costing (ABC) in a Peruvian NGO Healthcare System, *Operation Research Results*, 1, 3.
13. Zaman, M. (2009). The Impact of Activity Based Costing On Firm Performance: The Australian Experience. *International Review of Business Research Papers*, 5(4), 200–208.

الملاحق

الملحق (1)

استبانة الدراسة

جامعة دمشق

كلية التجارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

السادة المحترمون ،،،

تحية طيبة وبعد ،،،

إن الاستبانة المرفقة هي جزء من متطلبات مناقشة رسالة الماجستير " دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحسين كفاءة وفاعلية المستشفيات الخاصة في سورية - دراسة تحليلية".

ونظراً للخبرة والدراية الواسعتين التي تتمتعون بها نرجو منكم إيلاء هذه الاستبانة الاهتمام المناسب والتفضل بالإجابة عن الأسئلة الواردة فيها لاستكمال البيانات الضرورية لتحقيق أهداف الدراسة والوصول إلى النتائج المرجوة من الدراسة.

علماً أن كافة المعلومات التي ستجيبون عليها ستعامل بسرية تامة ولأغراض الدراسة العلمي فقط. وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير ،،،

الباحثة ريم طعمة

الجزء الأول : المعلومات الديموغرافية عن عينة الدراسة

يرجى التكرم بالإجابة أو وضع إشارة (✓) أمام الخيار المناسب.

- اسم المستشفى:

- عدد سنوات الخبرة:

☐ أقل من 5 سنوات

☐ من 5 حتى 10 سنوات

☐ أكثر من 10 سنوات

الجزء الثاني : فرضيات الدراسة

يرجى التكرم بوضع إشارة (✓) أمام الإجابة التي تمثل رأيكم وقناعتكم الشخصية.

الفرضية الأولى: لا توجد علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية.

- يساهم استخدام محركات التكلفة الكمية في نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) بتحقيق أهداف النشاط وصولاً إلى تحقيق فاعلية أكبر للمستشفى :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- تستخدم محركات التكلفة الكمية و التي تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط (كعدد ساعات عمل التجهيزات الطبية) بتخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة:

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- تساهم محركات التكلفة الكمية في نظام (ABC) بتحليل الأنشطة وبالتالي التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو منفعة للمريض (كالوقت اللازم لتجهيز غرفة العمليات):

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- تحقق المستشفيات الخاصة أهدافها من خلال فاعلية الإدارة في استخدام الموارد المتاحة .

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

الفرضية الثانية: لا توجد علاقة بين محركات التكلفة الكمية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية.

- تشكل التكاليف غير المباشرة جانباً مهماً من تكلفة الخدمات الصحية المقدمة :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- تستخدم محركات التكلفة الكمية لتحديد الدقيق والعاقل لتكلفة الخدمات الصحية (عدد ساعات العمل المباشر للتجهيزات الطبية):

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- هناك علاقة قوية بين التغير المستخدم من محرك التكلفة الكمية وبين تكلفة النشاط :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- يعتبر تحديد نصيب المريض من الأعباء الإضافية أهم العقبات في التحديد الدقيق والعاقل لتكلفة الخدمات الصحية :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- تستطيع المستشفيات الخاصة تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد بأعلى منفعة وأقل تكاليف ممكنة :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

الفرضية الثالثة: لا توجد علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية.

- تركز محركات التكلفة النوعية على عدد مرات تأدية النشاط الواحد كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- يساعد تحديد محركات التكلفة النوعية بشكل دقيق (كعدد مرات استخدام التجهيزات الطبية) بالتغلب على مشكلة

تخصيص التكاليف الإضافية :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة3

- يؤدي استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد مرات تهيئة غرفة العمليات) إلى عدم تحميل الأنشطة بتكاليف لا تخصها :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- يسمح استخدام محركات التكلفة النوعية في نظام التكاليف ABC (كعدد مرات صيانة التجهيزات الطبية) بتحديد تكلفة الخدمات الصحية وتسعيرها بشكل أفضل :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

الفرضية الرابعة: لا توجد علاقة بين محركات التكلفة النوعية وتخفيض تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في سورية.

- إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية) :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- محرك التكلفة هو العامل المؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل والمتسبب في حدوث التكلفة في المستشفى

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- يتم استخدام محركات التكلفة النوعية بشكل أكثر من الكمية لبيان التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة كبيرة الحجم :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- نجاح المستشفيات الخاصة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية يسهم في تحسين المركز التنافسي :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

الفرضية الخامسة: لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية لدور نظام ABC تعزى إلى عامل (الخبرة) وتؤدي إلى تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وتحقيق أهداف المستشفيات الخاصة في سورية.

- لا تتوفر خبرة كافية لدى موظفي قسم التكاليف في المستشفيات الخاصة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- إدارة المستشفيات الخاصة ليست على دراية كاملة بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتخصيص التكاليف الإضافية :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- يحتاج تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلى دعم الإدارة لتتمكن من تخفيض كلفة خدماتها :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- لا يوجد في المستشفيات الخاصة إدارة متخصصة لتحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة للمريض :

☐ موافق بشدة ☐ موافق ☐ محايد ☐ غير موافق ☐ غير موافق بشدة

- لا تتوفر دورات متخصصة في المستشفيات الخاصة في مجال استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

الملحق (2) النتائج الإحصائية

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	40	100.0
Excluded ^a	0	.0
Total	40	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure

Reliability Statistics

ronbach's Alpha	N of Items
.952	4

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

	N	%
Cases Valid	40	100.0
Excluded ^a	0	.0

Total	40	100.0
-------	----	-------

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.883	5

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	40	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.895	4

Reliability

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	40	100.0

a. Listwise deletion based on all variables
in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.788	4

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
--	---	------	----------------	-----------------

يساهم استخدام محركات التكلفة الكمية في نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) بتحقيق أهداف النشاط	40	4.38	.705	.111
تستخدم محركات التكلفة الكمية و التي تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط بتخصيص التكاليف	40	4.28	.751	.119
ساهم محركات التكلفة الكمية في نظام (ABC) بتحليل الأنشطة وبالتالي التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة	40	4.45	.639	.101
تحقق المستشفيات الخاصة أهدافها من خلال فاعلية الإدارة في استخدام الموارد المتاحة	40	4.40	.672	.106

One-Sample Test

	Test Value = 3				
	T	Df	Sig. (2- tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower

يساهم استخدام محركات التكلفة الكمية في نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) بتحقيق أهداف النشاط	12.338	39	.000	1.375	1.15
تستخدم محركات التكلفة الكمية و التي تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط بتخصيص التكاليف	10.743	39	.000	1.275	1.03
ساهم محركات التكلفة الكمية في نظام (ABC) بتحليل الأنشطة وبالتالي التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة	14.363	39	.000	1.450	1.25
تحقق المستشفيات الخاصة أهدافها من خلال فاعلية الإدارة في استخدام الموارد المتاحة	13.181	39	.000	1.400	1.19

One-Sample Test

	Test Value = 3
	95% Confidence Interval of the Difference
	Upper
يساهم استخدام محركات التكلفة الكمية في نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) بتحقيق أهداف النشاط	1.60

تستخدم محركات التكلفة الكمية و التي تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط بتخصيص التكاليف	1.52
ساهم محركات التكلفة الكمية في نظام (ABC) بتحليل الأنشطة وبالتالي التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة	1.65
تحقق المستشفيات الخاصة أهدافها من خلال فاعلية الإدارة في استخدام الموارد المتاحة	1.61

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
تشكل التكاليف غير المباشرة جانبا مهما من تكلفة الخدمات الصحية المقدمة	40	4.30	.687	.109
تستخدم محركات التكلفة الكمية للتحديد الدقيق والعادل لتكلفة الخدمات الصحية (عدد ساعات العمل المباشر للتجهيزات الطبية)	40	4.38	.705	.111
هناك علاقة قوية بين التغير المستخدم من محرك التكلفة الكمية وبين تكلفة النشاط	40	4.45	.639	.101
يعتبر تحديد نصيب المريض من الأعباء الإضافية أهم العقبات في التحديد الدقيق والعادل لتكلفة الخدمات الصحية	40	4.45	.597	.094

تستطيع المستشفيات الخاصة تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد بأعلى منفعة وأقل تكاليف ممكنة	40	4.55	.552	.087
---	----	------	------	------

	Test Value = 3				
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
تشكل التكاليف غير المباشرة جانبا مهما من تكلفة الخدمات الصحية المقدمة	11.970	39	.000	1.300	1.08
تستخدم محركات التكلفة الكمية لتحديد الدقيق والعادل لتكلفة الخدمات الصحية (عدد ساعات العمل المباشر للتجهيزات الطبية)	12.338	39	.000	1.375	1.15
هناك علاقة قوية بين التغير المستخدم من محرك التكلفة الكمية وبين تكلفة النشاط	14.363	39	.000	1.450	1.25

يعتبر تحديد نصيب المريض من الأعباء الإضافية أهم العقبات في التحديد الدقيق والعاقل لتكلفة الخدمات الصحية	15.361	39	.000	1.450	1.26
تستطيع المستشفيات الخاصة تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد بأعلى منفعة وأقل تكاليف ممكنة	17.747	39	.000	1.550	1.37

	Test Value = 3
	95% Confidence Interval of the Difference
	Upper
تشكل التكاليف غير المباشرة جانباً مهماً من تكلفة الخدمات الصحية المقدمة	1.52
تستخدم محركات التكلفة الكمية للتحديد الدقيق والعاقل لتكلفة الخدمات الصحية (عدد ساعات العمل المباشر للتجهيزات الطبية)	1.60
هناك علاقة قوية بين التغير المستخدم من محرك التكلفة الكمية وبين تكلفة النشاط	1.65
يعتبر تحديد نصيب المريض من الأعباء الإضافية أهم العقبات في التحديد الدقيق والعاقل لتكلفة الخدمات الصحية	1.64
تستطيع المستشفيات الخاصة تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد بأعلى منفعة وأقل تكاليف ممكنة	1.73

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
ترتكز محركات التكلفة النوعية على عدد مرات تأدية النشاط الواحد كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية	40	4.60	.744	.118
يساعد تحديد محركات التكلفة النوعية بشكل دقيق (كعدد مرات استخدام التجهيزات الطبية) بالتغلب على مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية	40	4.55	.815	.129
يؤدي استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد مرات تهيئة غرفة العمليات) إلى عدم تحميل الأنشطة بتكاليف لا تخصها	40	4.43	.874	.138
يسمح استخدام محركات التكلفة النوعية في نظام التكاليف ABC (كعدد مرات صيانة التجهيزات الطبية) بتحديد تكلفة الخدمات الصحية	40	4.65	.580	.092

	Test Value = 3				
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
ترتكز محركات التكلفة النوعية على عدد مرات تأدية النشاط الواحد كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية	13.597	39	.000	1.600	1.36
يساعد تحديد محركات التكلفة النوعية بشكل دقيق (كعدد مرات استخدام التجهيزات الطبية) بالتغلب على مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية	12.029	39	.000	1.550	1.29
يؤدي استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد مرات تهيئة غرفة العمليات) إلى عدم تحميل الأنشطة بتكاليف لا تخصها	10.315	39	.000	1.425	1.15
يسمح استخدام محركات التكلفة النوعية في نظام التكاليف ABC (كعدد مرات صيانة التجهيزات الطبية) بتحديد تكلفة الخدمات الصحية	18.006	39	.000	1.650	1.46

One-Sample Test

	Test Value = 3
	95% Confidence Interval of the Difference
	Upper
ترتكز محركات التكلفة النوعية على عدد مرات تأدية النشاط الواحد كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية	1.84
يساعد تحديد محركات التكلفة النوعية بشكل دقيق (كعدد مرات استخدام التجهيزات الطبية) بالتغلب على مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية	1.81
يؤدي استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد مرات تهيئة غرفة العمليات) إلى عدم تحميل الأنشطة بتكاليف لا تخصها	1.70
يسمح استخدام محركات التكلفة النوعية في نظام التكاليف ABC (كعدد مرات صيانة التجهيزات الطبية) بتحديد تكلفة الخدمات الصحية	1.84

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية)	40	4.45	.552	.087
محرك التكلفة هو العامل المؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل والمتسبب في حدوث التكلفة في المستشفى	40	4.43	.594	.094
يتم استخدام محركات التكلفة النوعية بشكل أكثر من الكمية لبيان التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة	40	4.70	.464	.073
نجاح المستشفيات الخاصة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية يساهم في تحسين المركز التنافسي	40	4.48	.784	.124

	Test Value = 3				
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية)	16.602	39	.000	1.450	1.27
محرك التكلفة هو العامل المؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل والمتسبب في حدوث التكلفة في المستشفى	15.165	39	.000	1.425	1.23
يتم استخدام محركات التكلفة النوعية بشكل أكثر من الكمية لبيان التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة	23.167	39	.000	1.700	1.55
نجاح المستشفيات الخاصة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية يسهم في تحسين المركز التنافسي	11.898	39	.000	1.475	1.22

	Test Value = 3
	95% Confidence Interval of the Difference
	Upper
إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية)	1.63
محرك التكلفة هو العامل المؤثر في تحقيق مستويات مختلفة من التشغيل والمتسبب في حدوث التكلفة في المستشفى	1.62
يتم استخدام محركات التكلفة النوعية بشكل أكثر من الكمية لبيان التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة	1.85
نجاح المستشفيات الخاصة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية يساهم في تحسين المركز التنافسي	1.73

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
لا تتوفر خبرة كافية لدى موظفي قسم التكاليف في المستشفيات الخاصة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	40	4.45	.677	.107
إدارة المستشفيات الخاصة ليست على دراية كاملة بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتخصيص التكاليف الإضافية	40	4.38	.705	.111
يحتاج تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلى دعم الإدارة لتتمكن من تخفيض كلفة خدماتها	40	4.55	.504	.080
لا يوجد في المستشفيات الخاصة إدارة متخصصة لتحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة للمريض	40	4.58	.501	.079
لا يتوفر دورات متخصصة في المستشفيات الخاصة في مجال استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	40	4.50	.641	.101

One-Sample Test

	Test Value = 3				
	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference
					Lower
لا تتوفر خبرة كافية لدى موظفي قسم التكاليف في المستشفيات الخاصة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	13.536	39	.000	1.450	1.23
إدارة المستشفيات الخاصة ليست على دراية كاملة بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتخصيص التكاليف الإضافية	12.338	39	.000	1.375	1.15
يحتاج تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلى دعم الإدارة لتتمكن من تخفيض كلفة خدماتها	19.457	39	.000	1.550	1.39
لا يوجد في المستشفيات الخاصة إدارة متخصصة لتحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة للمريض	19.897	39	.000	1.575	1.41

لا يتوفر دورات متخصصة في المستشفيات الخاصة في مجال استخدام النظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	14.811	39	.000	1.500	1.30
---	--------	----	------	-------	------

One-Sample Test

	Test Value = 3
	95% Confidence Interval of the Difference
	Upper
لا تتوفر خبرة كافية لدى موظفي قسم التكاليف في المستشفيات الخاصة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	1.67
إدارة المستشفيات الخاصة ليست على دراية كاملة بأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتخصيص التكاليف الإضافية	1.60
يحتاج تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلى دعم الإدارة لتتمكن من تخفيض كلفة خدماتها	1.71
لا يوجد في المستشفيات الخاصة إدارة متخصصة لتحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة للمريض	1.74
لا يتوفر دورات متخصصة في المستشفيات الخاصة في مجال استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	1.70

		يساهم استخدام محركات التكلفة الكمية في نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) بتحقيق أهداف النشاط
Spearman's rho	يساهم استخدام محركات التكلفة الكمية في نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) بتحقيق أهداف النشاط	Correlation Coefficient 1.000 Sig. (2-tailed) . N 40
	تحقق المستشفيات الخاصة أهدافها من خلال فاعلية الإدارة في استخدام الموارد المتاحة	Correlation Coefficient .989** Sig. (2-tailed) .000 N 40

Correlations

		تحقق المستشفيات الخاصة أهدافها من خلال فاعلية الإدارة في استخدام الموارد المتاحة
Spearman's rho	يساهم استخدام محركات التكلفة الكمية في نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) بتحقيق أهداف النشاط	Correlation Coefficient .989** Sig. (2-tailed) .000

	N	40
تحقق المستشفيات الخاصة أهدافها من خلال فاعلية الإدارة في استخدام الموارد المتاحة	Correlation Coefficient	1.000
	Sig. (2-tailed)	.
	N	40

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		تستخدم محركات التكلفة الكمية للتحديد الدقيق والعاذل لتكلفة الخدمات الصحية (عدد ساعات العمل المباشر للتجهيزات الطبية)
Spearman's rho	تستخدم محركات التكلفة الكمية للتحديد الدقيق والعاذل لتكلفة الخدمات الصحية (عدد ساعات العمل المباشر للتجهيزات الطبية)	Correlation Coefficient
		1.000
		Sig. (2-tailed)
		.
		N
		40
	تستطيع المستشفيات الخاصة تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد بأعلى منفعة وأقل تكاليف ممكنة	Correlation Coefficient
		.660**
		Sig. (2-tailed)
		.000
		N
		40

Correlations

		تستطيع المستشفيات الخاصة تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد بأعلى منفعة وأقل تكاليف ممكنة
Spearman's rho	تستخدم محركات التكلفة الكمية للتحديد الدقيق والعاقل لتكلفة الخدمات الصحية (عدد ساعات العمل المباشر للتجهيزات الطبية)	Correlation Coefficient .660**
		Sig. (2-tailed) .000
		N 40
	تستطيع المستشفيات الخاصة تحقيق الكفاءة باستخدام الموارد بأعلى منفعة وأقل تكاليف ممكنة	Correlation Coefficient 1.000
		Sig. (2-tailed) .
		N 40

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

	يساعد تحديد محركات التكلفة النوعية بشكل دقيق (كعدد مرات استخدام التجهيزات الطبية) بالتغلب على مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية		
Spearman's rho	يساعد تحديد محركات	Correlation Coefficient	1.000

التكلفة النوعية بشكل دقيق rho (كعدد مرات استخدام التجهيزات الطبية) بالتغلب على مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية	Sig. (2-tailed) .	N 40
يسمح استخدام محركات التكلفة النوعية في نظام التكاليف ABC (كعدد مرات صيانة التجهيزات الطبية) بتحديد تكلفة الخدمات الصحية	Correlation Coefficient .905**	
	Sig. (2-tailed) .000	N 40

Correlations

	يسمح استخدام محركات التكلفة النوعية في نظام التكاليف ABC (كعدد مرات صيانة التجهيزات الطبية) بتحديد تكلفة الخدمات الصحية	
Spearman's rho يساعد تحديد محركات التكلفة النوعية بشكل دقيق (كعدد مرات استخدام التجهيزات الطبية) بالتغلب على مشكلة تخصيص التكاليف الإضافية	Correlation Coefficient .905**	
	Sig. (2-tailed) .000	N 40
يسمح استخدام محركات التكلفة النوعية في نظام التكاليف ABC (كعدد مرات صيانة التجهيزات الطبية) بتحديد تكلفة الخدمات الصحية	Correlation Coefficient 1.000	
	Sig. (2-tailed) .	N 40

Correlations

		إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية)
Spearman's rho	إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية)	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N
		1.000 . 40
	نجاح المستشفيات الخاصة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية يسهم في تحسين المركز التنافسي	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N
		.559** .000 40

Correlations

		نجاح المستشفيات الخاصة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية يسهم في تحسين المركز التنافسي
Spearman's rho	إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية)	Correlation Coefficient Sig. (2-tailed) N
		.559** .000 40

نجاح المستشفيات الخاصة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية يسهم في تحسين المركز التنافسي	Correlation Coefficient	1.000
	Sig. (2-tailed)	.
	N	40

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

	إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية)	
Spearman's rho	إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية)	Correlation Coefficient 1.000 Sig. (2-tailed) . N 40
	نجاح المستشفيات الخاصة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية يسهم في تحسين المركز التنافسي	Correlation Coefficient .559** Sig. (2-tailed) .000 N 40

Correlations

		نجاح المستشفيات الخاصة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية يسهم في تحسين المركز التنافسي
Spearman's rho إن التحديد الدقيق لنصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة يتطلب استخدام محركات التكلفة النوعية (كعدد أوامر الشراء للمستلزمات الطبية)	Correlation Coefficient	.559**
	Sig. (2-tailed)	.000
N		40
نجاح المستشفيات الخاصة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية يسهم في تحسين المركز التنافسي	Correlation Coefficient	1.000
	Sig. (2-tailed)	.
N		40

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الخبرة

N	Valid	40
	Missing	0

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent

Valid 1 - أقل من 5 سنوات	15	37.5	37.5	37.5
5 - 10 سنوات	14	35.0	35.0	72.5
أكثر من 10 سنوات	11	27.5	27.5	100.0
Total	40	100.0	100.0	

ANOVA

دور نظام ABC

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.041	2	.021	.082	.921
Within Groups	9.235	37	.250		
Total	9.276	39			

ملحق (3)

تكلفة أنواع الأشعة وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) للحالة

العملية

البيان	المصاريف المباشرة			المصاريف غير المباشرة					
نوع الأشعة	تكلفة الفيلم المستخدم	العمالة المباشرة	مجموع المصاريف المباشرة	نصيب كل أفلام نوع الأشعة المقدمة ، من مركز النشاط (تحضير وتحميض الفيلم	نصيب كل أفلام نوع الأشعة المقدمة من مركز النشاط (أخذ صورة الأشعة)	مجموع المصاريف المباشرة	مجموع المصاريف الغير مباشرة	عدد الأشعة	مجموع المصاريف المباشرة والمباشرة لكل الأشعة
الفك	150	3,333	3,483	1,625	372,931	374,556	5762	65	9245
الساق	200	3,333	3,533	5,005	286,870	291,875	5838	50	9371
الذراع	150	3,333	3,483	3,120	258,183	261,303	5807	45	9290
الكتف	150	3,333	3,483	2,275	229,496	231,771	5794	40	9277
الحوض	200	3,333	3,533	3,120	200,809	203,929	5827	35	9360
الصدر	200	3,333	3,533	4,485	258,183	262,668	5837	45	9370
البطن	250	3,333	3,583	3,835	372,931	376,766	5796	65	9379
الجمجمة	300	3,333	3,633	5,070	258,183	263,253	5850	45	9483

9517	5834	60	350029	344,244	5,785	3,683	3,333	350	العمود الفقري
9313	5780	55	317897	315,557	2,340	3,533	3,333	200	الإبهام (الرجل)
9313	5780	70	404608	401,618	2,990	3,533	3,333	200	عظم الأنف
9341	5808	45	261368	258,183	3,185	3,533	3,333	200	الإصبع
9357	5774	100	577445	573,740	3,705	3,583	3,333	250	الإبهام (اليد)
9321	5788	50	289405	286,870	2,535	3,533	3,333	200	اليد
9345	5762	70	403373	401,618	1,755	3,583	3,333	250	المعصم
9299	5766	65	374816	372,931	1,885	3,533	3,333	200	ما قبل الساعد
9451	5818	45	261823	258,183	3,640	3,633	3,333	300	الكوع
9477	5794	60	347627	344,247	3,380	3,683	3,333	350	الرجل
9450	5813	70	406884	401,619	5,265	3,633	3,333	300	الركبة
177,960	المجموع								

Abstract

This study aimed to clarify the role of activity based costing system (ABC) in finding a solution to the problem of allocating indirect costs in private hospitals in Syria and clarifying the role of (ABC) in determining the cost of health services in a precise manner which contributes to increasing the efficiency and effectiveness of these hospitals. The population of this study consists of all private hospitals in Syria While the sample consisted of (9) private hospital and the questionnaire was designed and distributed to sampling units using the Statistical package of social science program (SPSS).The study adopted analytical descriptive approach with the use of interviews and techniques and the researcher's observations to achieve the objective of the study. The study presented a case study as a supporting study tool on a hospital for the study sample in Syria.

The study found that the high utilization of modern technology in private hospitals in Syria provided the high indirect costs, that showed inability of traditional costs systems in private hospitals in Syria to allocate these costs according to the activities which lead to the pricing of health services according to descriptive allocating to indirect cost on objective of study. the application of the Activity Based Costing System (ABC) is the best solution for private hospitals in Syria to determine the cost of multiple health services.The study reached a number of recommendations that benefit further researches and one of the most important recommendation that management in private hospitals in Syria needs to provide accurate and complete data on the cost of their health services and activities so that they can make the correct pricing decisions that support their competitive position and enable them to increase their efficiency and effectiveness and this is achieved by applying ABC system in these hospitals.

Ministry of Higher Education

Damascus university

Faculty of Economic

Department : Accounting



**The Role of Activity Based Costing System (ABC) in Increasing
the Efficiency and Effectiveness of Syrian Private Hospitals**

– An Analytical Study –

**A research prepared to fulfill the requirement of The
masters degree in accounting**

**Prepared by
Reem Toameh**

**Supervisor
Prof. Dr. Nabil Al Halabi**

**Faculty of Economic
Damascus University**

2019