

## محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الخدمات الطبية دراسة حالة مستشفى الرباط الجامعي بولاية الخرطوم

ايمن عمرعلي عبد الباقي و فتح الرحمن الحسن منصور

\*جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا

### المستخلص :

تمثلت مشكلة البحث في عدم الدقة في تحديد وقياس تكلفة الخدمات الطبية في مستشفى الرباط الجامعي. هدف البحث إلى دراسة محاسبة التكاليف وطرقها في قياس تكلفة الخدمات الطبية، ودراسة مدى قدرة إمكانية نظام محاسبة التكاليف التقليدي في قياس تكلفة الخدمات الطبية، وأيضاً اقتراح الحلول لمعالجة مشاكل قياس تكلفة الخدمات الطبية.

اعتمد الباحث على المناهج العلمية التالية: المنهج الاستنباطي لتحديد مشكلة البحث وصياغة الفرضيات، والمنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات البحث، والمنهج التاريخي لنتائج الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، والمنهج الوصفي باستخدام أسلوب دراسة الحالة لمعرفة محاسبة التكاليف وأثرها في قياس تكلفة الخدمات الطبية بمستشفى الرباط الجامعي بولاية الخرطوم.

قام الباحث باختبار الفرضيات التالية:

1. المحاسبة الحكومية لا تصلح لقياس تكلفة الخدمات الطبية.
  2. نظام محاسبة التكاليف التقليدي لا يقيس تكاليف الخدمات الطبية بدقة.
  3. هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة على أساس النشاط ودقة قياس تكلفة الخدمات الطبية.
- توصل الباحث من خلال هذا البحث إلى عدة نتائج منها:
1. لا يطبق مستشفى الرباط الجامعي نظام محاسبة التكاليف في قياس تكلفة الخدمات الطبية.
  2. تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في مجال الخدمات الطبية يساعد في قياس تكلفة الخدمات الطبية.
- بناءً على النتائج توصل الباحث إلى عدة توصيات منها:
1. على إدارة مستشفى الرباط الجامعي تطبيق نظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن من قياس تكلفة الخدمات الطبية بدقة.
  2. الاستفادة من أسلوب التكلفة على أساس النشاط في قياس تكلفة الخدمات الطبية بمستشفى الرباط الجامعي.
  3. الاهتمام بتدريب وتأهيل المحاسبين بمستشفى الرباط بنظام محاسبة التكاليف.

### Abstract:

The research problem is represented in the lack of accuracy in determining and measuring medical services cost in Aribatt University Hospital.

The research aimed to study cost accounting, as well as its methods in measuring the medical services cost and the extent to which the traditional accounting system is capable of measuring the medical services cost; besides proposing solutions to resolve the problems of measuring the medical services cost.

The researcher used the following research methodologies:

The deductive approach to determine the research problem and set the hypotheses, the inductive approach to test the research hypotheses, the historical approach to review previous studies related to research subject; and the analytical descriptive approach through using case study method in order to know the cost accounting and its effect in measuring the medical services cost in Aribatt University Hospital in Khartoum State.

To achieve the research objectives the following hypotheses have been tested:

1. Government accounting is not valid to measure the medical services cost.
2. Traditional cost accounting does not measure the medical services cost accurately.
3. There is a correlation of statistical significance between the activity based costing and the accuracy of measurement of medical services cost.

The researcher has reached a number of findings, the most important of which are the following:

1. Aribatt University Hospital does not apply the cost accounting system to measure the medical services cost.
2. Application of activity based costing method to the field of medical services may help to measure the medical services cost.

Based on the above-mentioned findings the researcher recommended the following:

1. Aribatt University Hospital management should apply the cost accounting system, in order to measure the medical services cost accurately.
2. To benefit from activity based costing method in measuring the medical services cost in Aribatt University Hospital more attention should be given to the training and qualifying the accountants.

**الكلمات المفتاحية :** تكلفة الخدمات الطبية - محاسبة التكاليف - أسلوب التكلفة على اساس النشاط  
المقدمة:

تشتمل المقدمة على الآتي:

**أولاً: الإطار المنهجي:**

النظام المحاسبي المطبق في مستشفى الرباط الجامعي هو نظام المحاسبة الحكومية ولذلك يهدف هذا البحث للتأكد من صلاحية المحاسبة الحكومية في قياس تكلفة الخدمات الطبية. ودراسة مشاكل نظام محاسبة التكاليف التقليدي الذي لا يصلح لقياس تكلفة الخدمات الطبية.

كذلك التأكد من مقدرة أسلوب التكلفة على أساس النشاط على قياس تكلفة الخدمات الطبية بدقة.

**مشكلة البحث:**

هناك عدم وضوح في تحديد تكلفة الخدمات الطبية في مستشفى الرباط الجامعي، مما يجعل التكلفة بهذه الخدمات غير ثابتة ومستقرة، والسبب في ذلك لأن عملية قياس تكلفة الخدمات الطبية لا تتم وفقاً للأسس ومعايير محاسبة التكاليف. وربما يتم قياس التكلفة بالتركيز على التكاليف المباشرة دون الاهتمام بالتكاليف غير المباشرة. كما يتم قياس تكلفة الخدمات الطبية وفقاً للمحاسبة الحكومية لذلك تكلفتها غير حقيقية، أو يتم قياس تكلفة الخدمات الطبية وفقاً لنظام محاسبة التكاليف التقليدي الذي يفتقر للدقة في قياس تكلفة الخدمات الطبية، وأيضاً عدم المعرفة بأساليب محاسبة التكاليف الحديثة وقررتها في قياس تكلفة الخدمات الطبية بدقة كأسلوب التكلفة على أساس النشاط.

ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

1/ هل تصلح المحاسبة الحكومية لقياس تكلفة الخدمات الطبية؟.

2/ هل يقيس نظام محاسبة التكاليف التقليدي تكاليف الخدمات الطبية بدقة؟.

3/ هل هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة على أساس النشاط ودقة قياس تكلفة الخدمات الطبية؟.

**أهمية البحث:**

يمثل هذا البحث أحد المحاولات لدراسة أثر محاسبة التكاليف على قياس تكلفة الخدمات الطبية في مستشفى الرباط الجامعي. هنالك دراسات سابقة عن محاسبة التكاليف لقياس تكاليف أنواع الخدمات الأخرى، ولكن هذه الدراسات لم تتناول قياس تكاليف الخدمات الطبية في هذا المستشفى. ومن ثم توجد ثغرة كذلك تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية قياس تكلفة الخدمات الطبية وتحديدتها في مستشفى الرباط الجامعي.

**أهداف البحث:**

يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- 1/ دراسة محاسبة التكاليف وطرقها في قياس تكلفة الخدمات الطبية.
- 2/ دراسة مدى قدرة نظام محاسبة التكاليف التقليدي في قياس تكلفة الخدمات الطبية.
- 3/ اقتراح الحلول لمعالجة مشاكل قياس تكلفة الخدمات الطبية.

**مناهج البحث:**

استخدم في هذا البحث المنهج الاستنباطي في تحديد مشكلة البحث، وصياغة الفرضيات المتعلقة بموضوع البحث، كما تم استخدام المنهج الاستقرائي لاختبار فرضيات البحث، كذلك استخدم المنهج التاريخي للدراسات السابقة، والمنهج الوصفي أسلوب دراسة الحالة لمعرفة الأسس والقواعد المطبقة في مستشفى الرباط الجامعي لتحديد تكلفة الخدمات الطبية.

**فرضيات البحث:**

يهدف البحث إلى اختبار الفرضيات التالية:

- 1/ المحاسبة الحكومية لا تصلح لقياس تكلفة الخدمات الطبية.
- 2/ نظام محاسبة التكاليف التقليدي لا يقيس تكاليف الخدمات الطبية بدقة.
- 3/ هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة على أساس النشاط ودقة قياس تكلفة الخدمات الطبية.

**وسائل جمع البيانات:**

اعتمد الباحث على مصادر البيانات التالية:

**1/ البيانات الأولية:**

استخدم لجمع البيانات الأولية الوسائل التالية:

- أ. الاستبانة.
- ب. المقابلة الشخصية.
- ج. الملاحظة.

**2/ البيانات الثانوية:**

تتمثل في التقارير والبيانات والقوائم المالية المنشورة عن مستشفى الرباط الجامعي، كما اعتمد على المصادر الثانوية مثل الكتب والدوريات والبحوث غير المنشورة.

**حدود البحث:**

**الحدود المكانية:** مستشفى الرباط الجامعي بولاية الخرطوم.

**الحدود الزمانية:** العام 2011م.

**الحدود البشرية:** كل العاملين بالوحدة الحسابية بمستشفى الرباط الجامعي.

ثانيا: الدراسات السابقة:

**دراسة د. محمد نبيل علام (1997م) :**

تمثلت مشكلة الدراسة في زيادة الطلب على الخدمات الصحية وارتفاع تكاليف تلك الخدمات بالولايات المتحدة وأوروبا مما أثر ذلك على شركات التأمين الصحي. هدفت الدراسة لتقديم إطار لغرض إخضاع الخدمات الصحية بالمستشفيات للقياس التكاليفي بدرجة عالية من الدقة والموضوعية.

تمت صياغة فرضيات البحث الآتية: البيانات والمعلومات المحاسبية التي توفرها أنظمة المحاسبة المالية والحكومية بالمستشفيات هي بيانات قاصرة ولا يمكن استخدامها لقياس التكاليف. هنالك صعوبات ومحددات تحيط بعملية القياس التكاليفي للخدمات الصحية بالمستشفيات. هنالك اختلاف بين المستشفيات العامة والخاصة وهذا الاختلاف يؤثر في تسعير الخدمات الصحية.

وصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: البيانات التي تقدمها أنظمة المحاسبة المالية على الرغم من قصورها إلا أنها تظل مصدراً أساسياً لحصر عناصر التكاليف. إخضاع عناصر تكاليف الخدمات الصحية للقياس التكاليفي.

**دراسة (حمدي شحده زعرب، 2002):**

تتمثل مشكلة الدراسة حول معرفة أفضل الطرق العلمية لمعالجة التكاليف في المستشفيات وفي مقدمتها مشكلة قياس التكلفة وتحديد تكلفة مراكز الخدمات وإعادة تحميلها على الوحدات المنتجة (الخدمات) باعتبارها السبب في وجود تلك التكاليف.

هدفت الدراسة إلى توضيح الإطار العلمي لاستخدام محاسبة التكاليف في المستشفيات، وتوضيح الأهداف التي تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيقها في المستشفيات.

تم صياغة فرضيات الدراسة كالاتي: تطبيق العمل في المستشفيات يتطلب كغيرها من المنشآت الأخرى تحقيق الرقابة اللازمة على أنشطتها باستخدام أساليب متطورة ومعاصرة لأنظمة التكاليف، تفتقر مستشفيات قطاع غزة إلى المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف، تعاني المستشفيات في قطاع غزة تحديات وصعوبات جوهرية في الجوانب التنظيمية والإدارية والمحاسبية تعيق تطبيق نظام محاسبة التكاليف.

وصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: أن المستشفيات كمنشآت خدمية في حاجة إلى نظام محاسبة التكاليف، وجميع مستشفيات قطاع غزة لا تطبق محاسبة التكاليف سوى الحكومية أو غير الحكومية.

وبناءً على هذه النتائج أوصت الدراسة: أن يراعى عند تصميم نظام محاسبة التكاليف الخصائص المميزة لطبيعة نشاط المستشفى، ولا بد من تطبيق نظام محاسبة التكاليف في مستشفيات قطاع غزة.

**المحور الأول: مفهوم وأهمية ومقومات محاسبة التكاليف****أولاً: مفهوم ونشأة وتطور وأهداف محاسبة التكاليف.****1/ مفهوم محاسبة التكاليف:**

يختلف مفهوم محاسبة التكاليف وفقاً لاختلاف وجهات نظر الكتاب والباحثين. عرفت محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها فيما بين مراكز النشاط المختلف داخل المنشأة، وتحليلها ثم عرضها، بهدف تحديد (قياس) تكلفة المنتجات النهائية، والرقابة على التكاليف، ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرار (السباعي، محمود، 2010).

كذلك عرفت محاسبة التكاليف بأنها مجموعة من المستندات والسجلات والقوائم والتقارير والإجراءات التي تتفاعل معها لحصر وتسجيل البيانات الخاصة بالتكاليف وتحليلها وتخفيضها وتحميلها على وحدات حساب التكلفة،

وذلك وفقاً لقواعد وطرق معينة بهدف تحديد تكلفة المنتج وتوفير المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الإدارية بصفة عامة (حجاج ، احمد حامد، بدون تاريخ)  
2/ نشأة وتطور محاسبة التكاليف:

لقد برزت أهمية محاسبة التكاليف وضرورتها منذ بداية الثورة الصناعية، مع ما لازمها من تعقد الأعمال وتضخمها، واتساع حجم المنشآت وانتشارها، بحيث أصبح من الصعب أن يلم صاحب المنشأة بكل جزئيات منشأته. وقد دفعت تلك الحاجة إلى البحث عن طرق وأساليب Methods ونظم محاسبية Systems تعتمد على مجموعة من القواعد والمبادئ والفروض والسياسات التي يمكن أن يسترشد بها عند تحديد تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو العمليات الإنتاجية، بقصد معرفة نتائج أعمال أنشطة المنشأة من ربح أو خسارة (باسيلي ، مكرم عبدالمسيح 2007)

مما تقدم يرى الباحث أن محاسبة التكاليف في المستقبل سوف تشهد تطوراً كبيراً يواكب جميع التطورات التي حدثت في كافة المجالات التي تحتاج إلى خدمات محاسبة التكاليف.

3/ أهداف محاسبة التكاليف:

أن محاسبة التكاليف تحقق مجموعة من الأهداف أهمها (السباعي، 2010):

أ. قياس التكاليف، يتمثل أول الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف في قياس الأداء في المنشأة أيًا كانت طبيعة نشاطها من أجل التوصل إلى نتيجة هذا النشاط.

ب. الرقابة على التكاليف، قد تكون الرقابة على التكاليف مانعة أو رقابة متابعة أو رقابة مصححة وذلك على حسب المرحلة التي تتطلب الرقابة.

ج. توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية، تتعرض إدارة المنشأة بمستوياتها المختلفة لعدد من المواقف والمشكلات التي تتطلب منها ضرورة التصرف باتخاذ قرار معين، قد يتعلق الأمر بتغيير حجم الإنتاج أو الاتفاق على أعمال جديدة وغيرها، لذلك يتم الرجوع إلى معلومات التكاليف التي على ضوئها يتم اتخاذ القرار السليم.

ثانياً: أهمية محاسبة التكاليف وأسس تبويب عناصر التكاليف:

1/ أهمية محاسبة التكاليف:

تطبق نفس الأهمية على محاسبة التكاليف، فإتساع دائرة النشاطات في الوحدة المحاسبية، وازدياد درجات الانفصال بين مستويات الهيكل الإداري بها فرض أهمية محاسبة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج، ولأغراض توفير البيانات اللازمة لممارسة إدارة الوحدة لنشاطات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وقياس وتقييم الأداء (ديبان ، السيد عبدالمقصود 2004)

2/ أسس تبويب عناصر التكاليف:

يمكن أن تبويب عناصر التكاليف إلى الأسس الآتية ( منصور ، فتح الرحمن الحسن 2007):

أ. التبويب النوعي لعناصر التكاليف: تتمثل عناصر التكاليف في:

i. تكلفة المواد.

ii. تكلفة العمل.

iii. تكلفة الخدمات.

ب. التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف: وفقاً لهذا التبويب فإن عناصر التكاليف تصنف على حسب وظائف المشروع والتصنيفات هي:

- أ. عناصر تكاليف الإنتاج، وتتمثل في كافة التكاليف المرتبطة بالإنتاج من مواد إنتاجية، وأجور إنتاجية، وخدمات إنتاجية.
- ب. عناصر تكاليف التسويق، وتضم تكاليف التسويق المواد التسويقية، الأجور التسويقية، والخدمات التسويقية.
- ج. عناصر تكاليف إدارية وتمويلية، وتشمل التكاليف الإدارية كل من المواد الإدارية، والأجور الإدارية، والخدمات الإدارية.
- د. تبويب عناصر التكاليف وفقاً لعلاقتها بوحدة الإنتاج: وفقاً لهذا التبويب تصنف عناصر التكاليف إلى:
- أ. عناصر تكاليف مباشرة.
- ب. عناصر تكاليف غير مباشرة.
- ج. تبويب عناصر التكاليف وفقاً لعلاقتها بحجم النشاط: حيث تصنف عناصر التكاليف وفقاً لهذا التبويب إلى:
- أ. عناصر تكاليف متغيرة.
- ب. عناصر تكاليف ثابتة.
- ج. عناصر تكاليف مختلطة. وتصنف إلى تكاليف شبه متغيرة وتكاليف شبه ثابتة.
- د. تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت مقارنتها بإيرادات الفترة: حيث تبويب التكاليف وفقاً لهذا التبويب إلى:
- أ. تكاليف منتج.
- ب. تكاليف زمنية.
- و. تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت استيفائها: وتبويب عناصر التكاليف وفقاً لهذا التبويب إلى:
- أ. عناصر تكاليف إيرادية.
- ب. عناصر تكاليف إيرادية مؤجلة.
- ج. عناصر تكاليف رأسمالية.
- ز. تبويب عناصر التكاليف وفقاً لتوقيت قياسها مقارنة بتوقيت الإنتاج: وتبويب عناصر التكاليف لهذا التبويب إلى:
- أ. تكاليف محددة مقدماً.
- ب. تكاليف فعلية.
- ح. تبويب عناصر التكاليف وفقاً لإمكانية التحكم فيها: وتصنف عناصر التكاليف وفقاً لهذا التبويب إلى:
- أ. عناصر تكاليف يمكن التحكم فيها.
- ب. عناصر تكاليف لا يمكن التحكم فيها.
- ثالثاً: مقومات وأساليب محاسبة التكاليف:
- يمكن عرض مقومات محاسبة التكاليف في الآتي (الخطيب ، احمد ،2003):
1. دليل التكاليف: يعني الترميز والترقيم لكافة الحسابات التي توضح حركة عناصر التكاليف، ويساعد هذا الدليل في التعرف على العناصر والوحدات وسرعة تجميعها وفرزها وتشغيلها طبقاً للنظام المحدد، ويمكن تقسيم هذا الدليل إلى ثلاثة أجزاء وهي:
- أ. دليل وحدات التكلفة.
- ب. دليل مراكز التكاليف.
- ج. دليل عناصر التكاليف.

2. المجموعة المستندية: فالمستندات هي الأدلة على حدوث عملية معينة تؤثر على المركز المالي للمنشأة أو نتيجة أعمالها، وتصمم المستندات بمعرفة المنشأة من الداخل أو يأتي التصميم من خارج المنشأة لتقرير تصرفاً معيناً يتعلق بها من الخارج.
3. المجموعة الدفترية: يقصد بها كافة السجلات والدفاتر المحاسبية المستخدمة في إثبات وتحليل العمليات المالية للمنشأة، ويتفاوت حجم وعدد المجموعة الدفترية باختلاف الطريقة المحاسبية المطبقة.
4. المجموعة البشرية: البشر هم الذين يحققون الأهداف ويكفلون النجاح للمنشأة، ويعتبر العنصر البشري من أهم العناصر التي يتكون منها النظام الحسابي.
5. مجموعة التعليمات: وهي مجموعة التعليمات والإجراءات الخاصة بقواعد قيد وتحليل البيانات وتنظيم طرق القيد والفهرسة وأساليب ورقابة ومراجعة العمل المحاسبي.
6. مجموعة التقارير: هي مجموعة تقارير وقوائم التكاليف والتي تعتبر الوسيط الذي ينقل المعلومات من منابعها إلى مصبها.
7. بنك المعلومات: أي ما كان أسلوب تطبيق نظام التكاليف يدوياً أو باستخدام الحاسب، فإن قيمة بنك المعلومات تبقى واضحة وضرورية، ويعبر البنك عن الوسائل التي يتم وفقها حفظ البيانات والمعلومات السابق تشغيلها، وتحديد الاستفادة منها واستعادتها عند الحاجة لها.

#### أساليب محاسبة التكاليف:

من أساليب محاسبة التكاليف:

#### 1/ الأسلوب التقليدي:

يرى (صبره، مراد ، 2005م). وفقاً لهذا الأسلوب يتم تجميع التكاليف غير المباشرة في مجموعة واحدة على مستوى الشركة أو في مجموعات على مستوى الأقسام، مما يؤدي إلى عدم وجود تجانس بين بنود التكاليف غير المباشرة التي يتضمنها وعاء التكلفة الواحد، ويتم بناءً على هذا الأسلوب استخدام أسس لتحميل التكاليف معتمدة على الحجم مثل ساعات دوران الآلات، ساعات العمل المباشرة، على الرغم من وجود بعض التكاليف غير المباشرة مثل هندسة الإنتاج وتجهيز الآلات - لا تتغير مع التغير في حجم الإنتاج، مما يؤدي إلى تحميل المنتج ذو حجم الإنتاج الكبير بتكلفة أكبر مما يجب والمنتج ذو حجم الإنتاج الصغير بتكلفة أقل، مما قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة فيما يتعلق بتسعير المنتجات وتحديد المزيج الأمثل للإنتاج.

#### 2. أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

هذا الأسلوب يعتمد أساساً على النشاط، والنشاط يقصد به أي هدف أو مهمة أو جزء من مهمة ذات عرض محدد. وتصنف الأنشطة من حيث القيمة التي تؤديها إلى أنشطة تصيف قيمة وأنشطة لا تصيف قيمة. ونظام ABC هو نظام كلفوي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة المنتج من المنتجات.

ويهدف هذا النظام إلى (التكريني ، اسماعيل يحيى 2006)

أ. تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

ب. تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

ج. تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.

د. يساعد في تخفيض التكاليف.

بجانب هذه الأهداف لأسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC أيضاً فوائد وخصائص هي:

أ. يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء.

ب. يساعد ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخطيط التكاليف.  
 ج. يساهم ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة.  
 د. يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية.  
 يرى الباحث أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC يعتبر الأسلوب الأمثل لتخصيص التكاليف غير المباشرة وتحميلها على المنتجات بصورة دقيقة، وأيضاً من أكثر الأساليب دقة في تحديد التكاليف. بالرغم من ارتفاع تكاليف تطبيقه إلا أنه أكثر منفعة وفوائد وهو من الأساليب الحديثة.  
 المحور الثاني: مفهوم وطرق قياس تكلفة الخدمات الطبية  
 أولاً: مفهوم وأهمية الخدمات الطبية:

#### 1/ مفهوم الخدمات الطبية:

يختلف المفهوم للخدمات الطبية وفقاً لاختلاف وجهات نظر وآراء الكتاب، لذا يرى كاتب أن الخدمات الطبية هي (الرعاية التي تقدم للمريض أو السليم في أول نقطة لقاء بينه وبين الهيئة الطبية التي تتوفر بها العلاجات البسيطة وإجراءات الوقاية من الأمراض). (رمسيس، عبدالحليم 2006)  
 أن الخدمات الطبية (هي أنشطة ومنافع يقدمها طرف لطرف آخر وتتميز بأنها غير ملموسة وتتم الاستفادة منها وقت تقديمها ولا يمكن تخزينها) (هاني بيان حرب )  
 كذلك عرفت الجمعية الأمريكية للتسويق بأنها (نشاطات أو منافع أو إشباعات يتم تقديمها للبيع أو يتم توفيرها مقترناً ببيع السلعة) (Cowell , Donald 1985)  
 يرى الباحث أن الخدمات الطبية هي الرعاية التي تقدم إلى المريض عندما يطلبها في وقتها، كما أنها غير ملموسة ويتم تقديمها عبر مؤسسات الرعاية الطبية في المستشفيات والمستوصفات وغيرها.

#### 2/ أهمية الخدمات الطبية:

أن أهمية الخدمات الطبية تنبع من احتياج المجتمع لهذه الخدمات، لذلك نجد المجتمعات المتطورة تكون في هم دائم عن مدى توفر الخدمات الطبية التي يحتاجها كل فرد في هذا المجتمع، والسعي أيضاً لمعرفة ما هي الخدمات الطبية المفقودة وكيفية توفيرها، والتنبؤ بالخدمات الطبية التي سوف يحتاج إليها في المستقبل والعمل على توفير الكوادر الطبية من (أطباء، ممرضين، ومهن طبية مساعدة)، ويكون ذلك التنبؤ بالطرق العلمية الصحيحة والبرامج التي تحقق ذلك التنبؤ، وأيضاً توفير المصادر المادية التي يستطيع من خلالها توفير الأجهزة والمعدات الطبية، كل ذلك نسبة لأهمية الخدمات الطبية في حياة الفرد والمجتمع ككل (دياب ، صلاح محمود 1995)

ثانياً: طرق قياس تكلفة الخدمات الطبية:

تقاس تكلفة الخدمات الطبية وفقاً لطرق معينة ومتعارف عليها ومن هذه الطرق:

#### 1. طريقة التكاليف الإجمالية:

يرى (نايل، عوض -2010م). وفقاً لهذه الطريقة تحمل الوحدات المنتجة للخدمة الطبية خلال فترة زمنية معينة بإجمالي تكاليف الإنتاج مباشرة أو غير مباشرة، وثابتة أو متغيرة على أساس أن التكاليف حدثت لهذا الإنتاج ولذلك عليه أن يتحملها حتى تكون التكلفة فعلية وسليمة.



**2. طريقة التكاليف المتغيرة:**

وفقاً لهذه الطريقة يتم تبويب عناصر التكاليف الطبية من حيث علاقتها بمستوى النشاط في المستشفى إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وتكاليف مخططة، ويقصد بمستوى نشاط المستشفيات عدد المرضى بالمستشفى وما يترتب على ذلك العدد من تقديم الخدمات المختلفة لهم من خدمات علاجية ( السجاعي ، محمود 2008).

**3. طريقة التكاليف المستغلة:**

هي عملية للتوفيق بين طريقة التكاليف الإجمالية وطريقة التكاليف المتغيرة، وفقاً لطريقة التكاليف المستغلة تحمل تكاليف الإنتاج بنصيبها من التكاليف الثابتة محسوبة على أساس نسبة الطاقة المستغلة فعلاً في الإنتاج إلى الطاقة المتاحة خلال فترة زمنية معينة، وبذلك يكون الإنتاج قد استفاد فعلاً من التكاليف الثابتة بقدر ما استغل من طاقة، والطاقة المستغلة هي الطاقة الفعلية المستخدمة في الإنتاج خلال فترة زمنية معينة، ويعتبر حجم الإنتاج أو مستوى النشاط من الخدمة هو العامل المتغير المرتبط بالطاقة، بمعنى أن حسن استخدام الطاقة المتاحة للمستشفى يؤدي إلى زيادة حجم الخدمات الطبية أو مستوى النشاط والعكس صحيح (عمارة ، مجدى 1992).

**المحور الثالث: الدراسة الميدانية**

أولاً: نبذة تعريفية عن مستشفى الرباط الجامعي:

مر مستشفى الرباط الجامعي بمراحل تطور منذ بدايته وحتى أصبح من أهم الإدارات بوزارة الداخلية، لأنه يقوم بتقديم الرعاية الصحية لمنسوبي الشرطة سواءً بالخدمة أو المعاش، وأيضاً تقديم الخدمات الصحية للمواطنين، تمت إضافة أقسام جديدة في الآونة الأخيرة وهي قسم الرنين المغناطيسي، وقسم جراحة المخ والأعصاب والعمود الفقري (كتاب مستشفى الرباط الجامعي ، 2004).

ثانياً: تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

**1/ تحليل البيانات:**

بيانات الدراسة اعتمدت على المصادر الأولية واشتملت على جمع البيانات بواسطة الاستبانة حيث بلغ حجم العينة (96) استبانة جمعت من مجموعة ضمت محاسبين، ورؤساء حسابات، ومدراء ماليين، ومدراء مراجعة، ومراجعين بمستشفى الرباط الجامعي من جملة مجتمع العينة البالغ عدده (119)، وتم تحديد حجم العينة بواسطة سجلات الإدارة بالوحدة الحسابية بالمستشفى، وتم المسح الشامل لكل مجتمع الدراسة.

كما تم تحكيم الاستبانة بواسطة أكاديميين متخصصين، ومن ثم وزعت على مجتمع الدراسة.

تم توزيع أداة الدراسة على مجتمع الدراسة بشكل مباشر ، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة عدد (119) استبانة، المسترجعة منها عدد (98) استبانة، فوجد المؤلف منها عدد (2) استبانة تم استبعادها لأنها غير صالحة لغايات التحليل، ولهذا تم اعتماد ما مجموعه (96) استبانة للتحليل بنسبة 80.67% من الإستانات الموزعة وهي نسبة مقبولة في العرف الإحصائي. وهذه النسبة تمثل عينة الدراسة من حجم مجتمع الدراسة.

توزيع أداة الدراسة:

جدول رقم (1): توزيع أداة جمع البيانات

الاستبانات	الموزعة	المسترجعة	المستبعدة	المعتمدة
العدد	119	98	2	96
النسبة	100.00%	82.35%	1.68%	80.67%

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2012م.

قام الباحث بتحليل البيانات باستخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences) اختصاراً (SPSS) .

استخدمت الدراسة في التحليل منهجية التحليل الوصفي لتحديد الخصائص العامة من حيث العمر، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والمركز الوظيفي، وسنوات الخبرة، وقد تم ذلك في صورة جداول تكرارية ورسومات بيانية.

تم استخدام اختبار النسبة التائية (اختبار ت) والنسبة الفئوية (إختبار ف) لمعرفة دلالات الفروق الإحصائية لبيانات عينة الدراسة.

كما استخدم أسلوب الفحص العيني العشوائي ( Random sample checking ) للتأكد من دقة إدخال البيانات.

## 2/ اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: المحاسبة الحكومية لا تصلح لقياس تكلفة الخدمات الطبية.

لإثبات الفرضية أعلاه قام الباحث بتحليل إختبار النسبة التائية لعينة واحده حيث قام بدمج كل المتغيرات الخاصة بمحور الفرضية والتي بلغ عددها (6) متغيرات.

جدول رقم (2): اتجاهات آراء المبحوثين حول عبارات الفرضية الأولى: المحاسبة الحكومية لا تصلح لقياس

### تكلفة الخدمات الطبية

العبارات	الوسط الحسابي	الوسط الفرضي	الانحراف المعياري	قيمة ت	القيمة الاحتمالية
قصور المحاسبة الحكومية في تحميل التكاليف غير المباشرة يؤدي إلي عدم الدقة في حساب تكلفة الخدمات الطبية.	4.28	3	.690	18.61	0.00
وجود نظام تكاليفي في الخدمات الطبية يؤدي إلي قياس تكلفة الخدمة الطبية.	3.94	3	.900	9.91	0.00
عدم اشتمال المحاسبة الحكومية علي عناصر التكاليف فإنها لا تساعد في تحديد ودراسة عناصر التكاليف.	3.90	3	.840	10.45	0.00
المحاسبة الحكومية تهتم بالحسابات الحكومية التي لا تهدف إلي تحقيق الربح بل تهدف إلي تقديم خدمات فقط .	3.89	3	1.12	7.73	0.00
مخرجات نظام المحاسبة الحكومية لا يساعد في تحديد تكلفة الخدمة الطبية.	3.85	3	1.01	8.11	0.00
المحاسبة الحكومية لا تهتم بتحديد التكلفة وذلك لأن نفقاتها تمول من مالية الدولة.	3.80	3	1.09	7.20	0.00

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2012م.

الجدول رقم (2) يوضح الاختلاف في مستويات رأي المبحوثين في بند المحاسبة الحكومية لا تصلح لقياس تكلفة الخدمات الطبية مرتبة ترتيباً تنازلياً، من أكثر البنود إرضاء للمستطلعين إلى أقل البنود. حيث نجد أن مستويات الرضا حول قصور المحاسبة الحكومية في تحميل التكاليف غير المباشرة يؤدي إلي عدم الدقة في حساب تكلفة الخدمات الطبية، ووجود نظام تكاليفي في الخدمات الطبية يؤدي إلي قياس تكلفة الخدمة الطبية، وعدم اشتمال المحاسبة الحكومية علي عناصر التكاليف فإنها لا تساعد في تحديد ودراسة عناصر التكاليف، والمحاسبة الحكومية تهتم بالحسابات الحكومية التي لا تهدف إلي تحقيق الربح بل تهدف إلي تقديم خدمات فقط،

ومخرجات نظام المحاسبة الحكومية لا يساعد في تحديد تكلفة الخدمة الطبية، والمحاسبة الحكومية لا تهتم بتحديد التكلفة وذلك لأن نفقاتها تمول من مالية الدولة كان "عاليًا" مما يؤكد تقارب مستويات رأي المبحوثين حول أن المحاسبة الحكومية فعلاً لا تصلح لقياس تكلفة الخدمات الطبية.

### جدول رقم (3) : اتجاهات آراء المبحوثين حول المحاسبة الحكومية لا تصلح لقياس تكلفة الخدمات الطبية

عدد البنود	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	قيمة ت	القيمة الاحتمالية	درجة الرضا	مستوى الرضا
6	23.79	2.93	18	18.47	0.00	79.3%	عال

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2012م.

من الجدول رقم (3) فإن متوسط آراء المبحوثين حول المحاسبة الحكومية لا تصلح لقياس تكلفة الخدمات الطبية بلغ (23.79) وهو مستوى "عالٍ" مقارنةً مع المستوى الفرضي أو المقارن (18)، وقد بلغت النسبة التالية (18.47) بقيمة احتمالية (0.00) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 5% ، وبلغت درجة الرضا 79.3% وهي كذلك درجة عالية مما يؤكد على أن المحاسبة الحكومية لا تصلح لقياس تكلفة الخدمات الطبية وهو يؤكد إثبات صحة هذه الفرضية.

بعد إجراء عملية التحليل الإحصائي والتأكد من صحة الفرضية الأولى: المحاسبة الحكومية لا تصلح لقياس تكلفة الخدمات الطبية. مما يؤكد أن محاسبة التكاليف هي التي تصلح لقياس تكلفة الخدمات الطبية. وبذلك يتضح أثر محاسبة التكاليف على قياس تكلفة الخدمات الطبية.

الفرضية الثانية: نظام محاسبة التكاليف التقليدي لا يقيس تكاليف الخدمات الطبية بدقة.

لإثبات الفرضية أعلاه قام الباحث بتحليل اختبار النسبة التائية لعينة واحدة حيث قام بدمج كل المتغيرات الخاصة بمحور الفرضية والتي بلغ عددها (6) متغيرات.

### جدول رقم (4): اتجاهات آراء المبحوثين حول عبارات الفرضية الثانية: نظام محاسبة التكاليف التقليدي لا

#### يقيس تكاليف الخدمات الطبية بدقة

العبارات	الوسط الحسابي	الوسط الفرضي	الانحراف المعياري	قيمة ت	القيمة الاحتمالية
تطور الخدمات الطبية المتواصل يتطلب وجود نظام تكاليفي منطور يواكب تطور الخدمات الطبية ويساعد في قياس تكلفتها.	4.21	3	.800	14.67	0.00
نظام محاسبة التكاليف التقليدي يحتاج إلى جهد ووقت في قياس تكلفة الخدمات الطبية.	4.18	3	.780	14.15	0.00
بناء على معلومات نظام محاسبة التكاليف التقليدي يتم اتخاذ قرارات خاطئة تكون عبء على الخدمات الطبية.	4.02	3	4.90	10.55	0.00
اعتماد نظام محاسبة التكاليف التقليدي على لعنصر البشري بصورة أكبر يؤثر في دقة قياس تكاليف الخدمات الطبية.	3.95	3	.890	10.63	0.00
وجود التقديرات الشخصية بنظام محاسبة التكاليف التقليدي يؤدي إلى عدم الدقة في قياس تكاليف الخدمات الطبية.	3.94	3	1.90	10.50	0.00
نظام محاسبة التكاليف التقليدي يؤدي إلى معلومات غير حقيقية في قياس تكلفة الخدمات الطبية.	3.79	3	4.90	8.14	0.00

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2012م.

الجدول رقم (4) يوضح الاختلاف في مستويات آراء المبحوثين في بند نظام محاسبة التكاليف التقليدي لا يقيس تكاليف الخدمات الطبية بدقة مرتبة ترتيباً تنازلياً، من أكثر البنود إرضاء للمستطلعين إلى أقل البنود. حيث أن مستويات الرضا حول تطور الخدمات الطبية المتواصل يتطلب وجود نظام تكاليفي متطور يواكب تطور الخدمات الطبية ويساعد في قياس تكلفتها، ونظام محاسبة التكاليف التقليدي يحتاج إلي جهد ووقت في قياس تكلفة الخدمات الطبية، وبناء علي معلومات نظام محاسبة التكاليف التقليدي يتم اتخاذ قرارات خاطئة تكون عبء علي الخدمات الطبية، واعتماد نظام محاسبة التكاليف التقليدي علي العنصر البشري بصورة أكبر يؤثر في دقة قياس تكاليف الخدمات الطبية، ووجود التقديرات الشخصية بنظام محاسبة التكاليف التقليدي يؤدي إلي عدم الدقة في قياس تكاليف الخدمات الطبية، ونظام محاسبة التكاليف التقليدي يؤدي إلي معلومات غير حقيقية في قياس تكلفة الخدمات الطبية كان "عالياً" مما يؤكد تقارب مستويات رأي المبحوثين حول نظام محاسبة التكاليف التقليدي لا يقيس تكاليف الخدمات الطبية بدقة.

#### جدول رقم (5): اتجاهات آراء المبحوثين حول نظام محاسبة التكاليف التقليدي لا يقيس تكاليف الخدمات الطبية بدقة

عدد البنود	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	قيمة ت	القيمة الاحتمالية	درجة الرضا	مستوى الرضا
6	24.20	2.76	18	21.23	0.00	80.66%	عالٍ

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2012م.

من الجدول رقم (5) فإن متوسط رأي المبحوثين حول نظام محاسبة التكاليف التقليدي لا يقيس تكاليف الخدمات الطبية بدقة بلغ (24.20) وهو مستوى "علٍ" مقارنةً مع المستوى الفرضي أو المقارن (18)، وقد بلغت النسبة التائية (21.23) بقيمة احتمالية (0.00) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 5% ، وبلغت درجة الرضا 80.66% وهي كذلك درجة عالية مما يؤكد على أن نظام محاسبة التكاليف التقليدي لا يقيس تكاليف الخدمات الطبية بدقة وهو يؤكد إثبات صحة هذه الفرضية.

بعد إجراء عملية التحليل الإحصائي والتأكد من صحة الفرضية التائية: نظام محاسبة التكاليف التقليدي لا يقيس تكاليف الخدمات الطبية بدقة. مما يؤكد أن محاسبة التكاليف وأساليبها الحديثة هي تقيس تكلفة الخدمات الطبية. وبذلك يتضح أثر محاسبة التكاليف على قياس تكلفة الخدمات الطبية. الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة علي أساس النشاط ودقة قياس تكلفة الخدمات الطبية.

لإثبات الفرضية أعلاه قام الباحث بتحليل اختبار النسبة التائية لعينة واحده حيث قام بدمج كل المتغيرات الخاصة بمحور الفرضية والتي بلغ عددها (6) متغيرات.

**جدول رقم (6): اتجاهات آراء المبحوثين حول عبارات الفرضية الثالثة: هناك علاقة ذات إحصائية بين التكلفة علي أساس النشاط ودقة قياس تكلفة الخدمات الطبية.**

العبارات	الوسط الحسابي	الوسط الفرضي	الانحراف المعياري	قيمة ت	القيمة الاحتمالية
نظام التكلفة علي أساس النشاط يحقق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة مما يساعد ذلك في قياس تكلفة الخدمات الطبية.	4.14	3	.670	816.2	0.00
معرفة المحاسبين لنظام التكلفة علي أساس النشاط وتدريبهم عليه يؤدي إلي الجودة في قياس تكلفة الخدمة الطبية.	3.90	3	41.0	8.33	0.00
يعمل نظام التكلفة علي أساس النشاط عبر الحواسيب وبذلك يكون أكثر دقة في قياس تكلفة الخدمات الطبية.	3.89	3	81.0	7.98	0.00
نظام التكلفة علي أساس النشاط يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل الأقسام المختلفة وبذلك يساعد في قياس تكلفة الخدمات الطبية.	3.81	3	101.	107.	0.00
نظام التكلفة علي أساس النشاط عند تطبيقه في الخدمات الطبية يقوم بقياسها ومن ثم يقوم بتخفيض تكلفتها.	3.79	3	.910	78.2	0.00
نظام التكلفة علي أساس النشاط يحدد تكلفة الخدمات الطبية بالدقة المطلوبة.	3.74	3	.930	7.57	0.00

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2012م.

الجدول رقم (6) يوضح الاختلاف في مستويات آراء المبحوثين في بند العلاقة بين التكلفة علي أساس النشاط وقياس تكلفة الخدمات الطبية مرتبة ترتيبياً تنازلياً، من أكثر البنود إرضاء للمستطلعين إلى أقل البنود. حيث نجد أن مستويات الرضا حول نظام التكلفة علي أساس النشاط يحقق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة مما يساعد ذلك في قياس تكلفة الخدمات الطبية، و معرفة المحاسبين لنظام التكلفة علي أساس النشاط وتدريبهم عليه يؤدي إلي الجودة في قياس تكلفة الخدمة الطبية، ويعمل نظام التكلفة علي أساس النشاط عبر الحواسيب وبذلك يكون أكثر دقة في قياس تكلفة الخدمات الطبية، ونظام التكلفة علي أساس النشاط يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل الأقسام المختلفة وبذلك يساعد في قياس تكلفة الخدمات الطبية، ونظام التكلفة علي أساس النشاط عند تطبيقه في الخدمات الطبية يقوم بقياسها ومن ثم يقوم بتخفيض تكلفتها، ونظام التكلفة علي أساس النشاط يحدد تكلفة الخدمات الطبية بالدقة المطلوبة كان "عاليًا" مما يؤكد تقارب مستويات رأي المبحوثين حول العلاقة بين التكلفة علي أساس النشاط وقياس تكلفة الخدمات الطبية.

**جدول رقم (7): اتجاهات آراء المبحوثين حول العلاقة بين التكلفة علي أساس النشاط ودقة قياس تكلفة الخدمات الطبية**

عدد البنود	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوسط الفرضي	قيمة ت	القيمة الاحتمالية	درجة الرضا	مستوى الرضا
6	23.34	3.21	18	15.78	0.00	77.8%	عالٍ

المصدر: إعداد الباحث من بيانات الاستبانة 2012م.

من الجدول رقم (7) فإن متوسط رأي المبحوثين حول العلاقة بين التكلفة علي أساس النشاط ودقة قياس تكلفة الخدمات الطبية بلغ (23.34) وهو مستوى "عالٍ" مقارنةً مع المستوى الفرضي أو المقارن (18)، وقد بلغت النسبة التائية (15.78) بقيمة احتمالية (0.00) وهي ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 5%، وبلغت درجة الرضا 77.8% وهي كذلك درجة عالية مما يؤكد على أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة

علي أساس النشاط ودقة قياس تكلفة الخدمات الطبية وهو يؤكد إثبات هذه الفرضية. بعد إجراء عملية التحليل الإحصائي والتأكد من صحة الفرضية الثالثة: هنالك علاقة ذات دلالة إحصائية بين التكلفة على أساس النشاط ودقة قياس تكلفة الخدمات الطبية. مما يؤكد أن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يقيس تكلفة الخدمات الطبية بدقة. وهذا الأسلوب من أساليب محاسبة التكاليف الحديثة وبذلك يتضح أثر محاسبة التكاليف على قياس تكلفة الخدمات الطبية.

### النتائج:

بعد الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحث إلى النتائج الآتية:

1. لا يوجد بمستشفى الرباط الجامعي قسم خاص بالتكاليف داخل الوحدة الحسابية.
2. تكاليف الخدمات الطبية بمستشفى الرباط الجامعي غير دقيقة لأنها تعتمد على الأساليب التقليدية والتقديرية الشخصية.
3. هنالك عدم اهتمام بتطبيق محاسبة التكاليف في قياس تكلفة الخدمات الطبية من جانب الإدارة بمستشفى الرباط الجامعي.
4. لا يطبق مستشفى الرباط الجامعي نظام محاسبة التكاليف في قياس تكلفة الخدمات الطبية، بل يطبق المحاسبة الحكومية، لذلك تظهر تكاليف الخدمات الطبية بصورة غير دقيقة.
5. فوائد تطبيق محاسبة التكاليف في مستشفى الرباط الجامعي لا تتوقف عند قياس تكلفة الخدمات الطبية، بل تتعداها إلى خفض تكاليف الخدمات الطبية وذلك بعد استبعاد التكاليف غير الضرورية.
6. تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط في مجال الخدمات الطبية يحقق العدالة في تحميل التكاليف مما يساعد في قياس تكلفة الخدمات الطبية.

### التوصيات:

بناءً على النتائج يوصي الباحث بالآتي:

1. تصميم نظام تكلفي بمستشفى الرباط الجامعي يتم من خلاله قياس تكلفة الخدمات الطبية بصورة دقيقة.
2. على إدارة مستشفى الرباط الجامعي تطبيق نظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن من قياس تكلفة الخدمات الطبية بدقة دون الاعتماد على المحاسبة الحكومية والتقديرية الشخصية في قياس تكلفة الخدمات الطبية.
3. الاستفادة من أسلوب التكلفة على أساس النشاط في قياس تكلفة الخدمات الطبية بمستشفى الرباط الجامعي.
4. فصل التكاليف غير المباشرة من التكاليف المباشرة وتحميلها بصورة دقيقة حتى تتم عملية قياس تكلفة الخدمات الطبية بدقة.
5. الاهتمام بتدريب وتأهيل المحاسبين بمستشفى الرباط الجامعي داخلياً وخارجياً على نظام محاسبة التكاليف وأساليبها الحديثة لإكمال عملية قياس تكلفة الخدمات الطبية بكل دقة.
6. توعية إدارة المستشفى بأهمية محاسبة التكاليف وأساليبها الحديثة حتى تتخذ خطوات جادة في تطبيق محاسبة التكاليف بالمستشفى.
7. الاهتمام بإهلاك الأصول الثابتة من مباني ومعدات طبية وتحديد قيمته سنوياً وخصمه من قيمة الأصول لكي تتم عملية قياس وتحديد تكلفة الخدمات الطبية بالدقة اللازمة.

### المراجع والمصادر:

- 1- علام، محمد نبيل: (1997م) إطار مقترح لقياس وترشيد تكاليف الرعاية الصحية في قطاع المستشفيات مجلة الإداري، معهد الإدارة العامة، مسقط، السنة 19، العدد 71، ص ص 138-140.

- 2/ السباعي، محمود محمود، (2010م)، المحاسبة في المنشآت الفندقية مالية- تكاليف، (مصر، المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع)، ص: 105.
- 3/ حجاج، أحمد حامد، المحاسبة عن التكاليف الأصول والمبادئ العلمية والعملية، (المنصورة، بدون تاريخ)، ص: 36.
- 4/ باسيلي، مكرم عبد المسيح (2007م) ، موسوعة محاسبة التكاليف: إدارة التكلفة الاستراتيجية، مدخل معاصر، (مصر، المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع)، ص: 6.
- 5/ السباعي، محمود محمود، (2010م) المحاسبة في المنشآت الفندقية مالية- تكاليف، (مصر، المنصورة: المكتبة العصرية للنشر والتوزيع)، ص: 107 - 112.
- 6/ ديبان، السيد عبد المقصود، مبارك، صلاح الدين عبد المنعم، عبد اللطيف، ناصر نور الدين، (2004م)، مبادئ محاسبة التكاليف، (مصر، الإسكندرية: مكتبة الدار الجامعية)، ص: 31.
- 7/ منصور، فتح الرحمن الحسن، والصدیق، بابكر إبراهيم، (2007م)، محاسبة التكاليف، (السودان، الخرطوم: جامعة السودان المفتوحة)، ص- ص: 27 - 51.
- 8/ الخطيب، أحمد، (2003 - 2004م)، أصول التكاليف المفاهيم العلمية والاستخدامات العملية، (مصر، القاهرة: د. ن)، ص ص: 59 - 65.
- 9/ التكريني، إسماعيل يحي، (2006م)، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، (الأردن، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع)، ص ص: 162 - 188.
- 10/ رمسيس عبد الحليم جمعة (1987م)، التنمية الصحية، (الكويت، الكويت: دار السلاسل)، ص: 81.
- 11/ هاني بيان حرب، مبادئ التسويق، (الأردن، عمان: الوراق للنشر، د. ت)، ص: 124.
- 12/ Cowell , Donald, (1985), The marketing of Services, London, heinmann, , P. 22.
- 13/ دياب، صلاح محمود، (1995م)، إدارة الخدمات الصحية، (الأردن، عمان: المكتبة الوطنية)، ص: 55.
- 14/ السجاعي، محمود محمود، (2008م)، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية تأصيل علمي وتطبيق عملي، (مصر، دمياط: المكتبة العصرية)، ص: 111.
- 15/ عمارة، مجدي وآخرون، (1992م)، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف، (ليبيا، غريان: جامعة الجبل الأخضر)، ص: 239.
- 16/ كتاب مستشفى الرباط الجامعي، (الخرطوم، دن، 2004م)، ص ص: 3-4.