

مساهمة تحليل الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة الاستشفائية

دراسة حالة قسم الأشعة بمصحة طبية جراحية خاصة

الأستاذة: بكوش لطيفة - جامعة الوادي-

المقدمة

تقع المؤسسات الاقتصادية بشكل مستمر تحت ضغط كبير لتخفيض تكاليفها ورفع مستويات كفاءتها التسييرية خاصة تلك التي تعمل في بيئة تنافسية شديدة. من أجل تحقيق هذا الهدف استخدمت المؤسسات أنظمة تكاليف متنوعة، لكن التغيرات المتسارعة للبيئة الاقتصادية أظهرت عدم قدرة أغلب هذه الأنظمة على توفير المعلومات اللازمة لمواجهة تلك التغيرات. وما إن أُقترح نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based Costing; ABC) كنظام حديث حتى سعت المؤسسات إلى تطبيقه لأنه يوفر آلية أفضل لتعقب استهلاك الموارد؛ ويعمل على إحكام الرقابة على كل من الموارد والأنشطة والمنتجات؛ ويحدد الطاقات المتاحة ويوضح آليات إستغلالها كما يظهر فرص التحسين في جميع المستويات.

ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من بين أهم أنظمة إدارة التكلفة لتقديمه قاعدة معتبرة من المعلومات في عدة اتجاهات. حيث يقوم بتحليل الأنشطة (Activity Analysis) كإحدى هذه الاتجاهات من أجل تحديد وتوصيف للأنشطة الموجودة داخل المؤسسة وهي معلومات غير مالية توضح الأنشطة المنفذة، الوقت المطلوب لإنجازها. وبذلك يساعد هذا النظام على تقديم رؤية تفصيلية عن المؤسسة ويزود الإدارة بفهم أفضل حول كيفية إنجاز الأعمال والعوامل المؤدية إلى زيادة التكاليف أو تخفيضها.

1- الإطار المفاهيمي للدراسة

تعتبر تحليل الأنشطة البداية الفعلية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث يتم خلال هذه المرحلة التعرف على طبيعة العمل في كل جزء منها وكيفية سير العملية الإنتاجية بها. وعموماً يقوم هذا النظام بتحديد وتحليل الأنشطة من بداية طلب المواد مروراً بالعملية الإنتاجية انتهاءً بأنشطة تسليم المنتج للسوق. ولكن مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على طبيعة المعلومات المطلوبة لقرار الإدارة في ذلك غالباً ما يحترم هدف الحصول على أعلى منفعة بأقل تكلفة لتشغيل وإدامة ذلك النظام.

1- تحليل الأنشطة كأحد مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

تحليل الأنشطة هو عملية تحديد ووصف وتقييم الأنشطة المؤداة في المؤسسة¹، كما يعتبر القلب النابض لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وأسلوب التسيير على أساس الأنشطة (ABM)، فهو يحدد الفرص المتاحة لإدخال التحسينات في جميع المستويات الإدارية². كما يساعد هذا التحليل على فهم: (1) لماذا يتم العمل، (2) إلى أي مدى يتم ذلك، (3) التعرف على المفاتيح إدارة التكاليف وتعزيز الموقع الاستراتيجي للمؤسسة فهو المفتاح لإزالة كل النفايات في العملية الإنتاجية³.

ووفقاً لكوبر وكابلن (Cooper & Kaplan) فإن تحليل الأنشطة يشرح الأعمال بطرق مختلفة عن طريق منتج أو مجموعة من المنتجات المتماثلة؛ أو من خلال عميل واحد أو مجموعة عملاء؛ أو حتى عن طريق قناة توزيع. حيث يقدم للمسيرين نظرة عن قرب لكل الأنشطة أين كانت الرؤية التي يبحثون عنها. كما يظهر أيضاً الأنشطة المرتبطة بالأعمال المنجزة وكيف تترابط فيما بينها من أجل تحقيق استهلاكات الموارد أثناء تحقيق أهداف التكلفة⁴.

وبذلك تسمح عملية تحليل الأنشطة بالتعرف على أربعة مخرجات هي: (1) طبيعة الأنشطة التي يجب أداؤها؛ (2) الأشخاص الذين يقومون بأداء تلك الأنشطة؛ (3) الوقت والموارد اللازمة لأداء تلك الأنشطة؛ (4) تقدير قيمة أنشطة المؤسسة⁵. فهو إذن يقدم المكونات

الأساسية لأي نظام وبالمقابل فإن فحص هذه المكونات يسمح بفهم والتحكم في أي تحليل للأنشطة⁶. من هذا المنطلق استعمل (Brimson) سبع خطوات للقيام بتحليل الأنشطة وهي:⁷

1. **تحديد نطاق الأنشطة (Determine Activity Scope):** من خلال تقديم تعريف واضح ومحدد ولكل الأنشطة المؤداة من قبل المؤسسة بالإضافة إلى وصف دقيق وكامل لمجموعات الأنشطة.

2. **تحديد مجموعات الأنشطة (Activity Units)، نهجها (Activity Approach) وجمع البيانات (Data Collection):**

- **تحديد مجموعات الأنشطة:** وهو قرار استراتيجي من شأنه أن يؤثر على كل الإجراءات التي تليه ضمن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ويحدد درجة دقة وتعقيد النظام. حيث يجب تحليل وحدات الأنشطة إلى مجموعات والتي يجب أن تكون لها هدف واحد محدد. على الرغم من أن وحدات الأنشطة غالباً ما تطابق الوحدات التنظيمية، فمن الضروري إعادة تقاطع وحدات التنظيمية مع الوحدات الأنشطة المناسبة وبذلك سيكون التحليل شاملاً وفعالاً؛

- **تحديد نهج الأنشطة:** هو أيضاً قرار استراتيجي يؤثر على الإجراءات اللاحقة له هو على العموم يشكل العمليات، الوظائف والتنظيم؛

- **تحديد تقنيات جمع بيانات الأنشطة:** تقنية تجميع البيانات عادة ما تكون عن طريق الملاحظة، المقابلة، الاستبيان، السجلات أو من خلال مزج كل هذه الأساليب؛ واختيار أي التقنيات أكثر مناسبة يخضع لدرجة الدقة وتكلفة القياس كمعايير رئيسية.

3. **تعريف الأنشطة (Define Activities):** عموماً يجب تعريف الأنشطة باسم أو فعل كما يجب أن لا تكون لها تسميات عامة مثل "نشاط الإخراج" بل يجب أن تكون محددة مثل "نشاط إخراج المادة الأولية"؛

4. **ترشيد الأنشطة (Rationalize Activities):** يتم تجميع بيانات تحليل الأنشطة في قائمة تدعى قائمة الأنشطة (Activity List) أو قاموس الأنشطة (Activity Dictionary) ويتم ترشيد أنشطة المؤسسة من خلال هيكلية ومراجعة ذلك القاموس. عموماً يجب تحقيق التوازن بين الخصائص الكثيرة للتفصيل الذي قد يكون مكلفاً وبين الاختصار الذي لا تنتج إجابات دقيقة وكافية للإدارة؛

5. **تصنيف الأنشطة (Classify Activities):** كتصنيفها إلى أساسية/مساعدة حيث يجب تصنيف كل نشاط ثم تحديد العلاقة بينها ثم ربط كل نشاط بالآخر؛

6. **إنشاء خريطة الأنشطة (Create an Activity Map):** توضح خريطة الأنشطة العلاقة بين الوظائف، العمليات، والأنشطة حيث تعكس هذه الخريطة تنظيم الأنشطة وهيكلية تكاليفها لأنها توضح طريق استهلاك الأنشطة والموارد؛

7. **الإنهاء وتقديم وثيقة الأنشطة (Finalize and Document Activities):** الخطوة الأخيرة هي وضع قائمة مركبة للأنشطة التي تدعم جميع متطلبات التحليل قاموس الأنشطة.

كما يحتل تحليل الأنشطة ضمن نظام التكاليف على أساس الأنشطة مكانة مهمة، حيث يقدم البيانات الأساسية والتي لا غنى عنها في المحاسبة الأنشطة. كما يمثل هذا التحليل منهجية مهمة لتحليل مخرجات المؤسسة وتحديد عملياتها والتي تولد تلك المخرجات. أما الغرض من إعداده فهو تحديد الأنشطة الهامة في المؤسسة والذي يمثل أساساً لوصف العمليات وتحديد تكلفتها وأدائها. وبذلك يقدم تحليل الأنشطة آخر قدراً كبيراً من المعلومات حول المنظمة، بما في ذلك:⁸

- نوع العمل المنجز؛
- كمية العمل المنجز؛
- كيفية إنجاز العمل؛
- تكلفة إنجاز العمل؛
- نوعية العمل المنجز؛
- الوقت اللازم لأداء العمل؛
- مخرجات العمل؛
- طبيعة العلاقات التي تربط الزبائن بالموردين؛

2- الكفاءة التسييرية: المفهوم والتطبيق

تسعى المؤسسة الاقتصادية مهما اختلف حجمها إلى تحقيق الإستمرارية في ممارسة نشاطها الإقتصادي، ومن أجل تحقيق هذا الهدف فهي بحاجة دائمة إلى التفاعل مع بيئتها الخارجية. ولعل من أبرز هذه التفاعلات هو الحصول على مدخلات عملياتها الإنتاجية والتي تكون أساس تحقيق مخرجاتها. ويعد معيار مدى قدرة المؤسسات على التعامل العقلاني مع تلك المدخلات من أهم معايير تقييم نجاح المؤسسة في التفاعل مع بيئتها، هذا المعيار يعبر عن مفهوم الكفاءة. فمفهوم الكفاءة مستمد من قدرة المؤسسة على التعامل بعقلانية مع مواردها المتاحة خاصة وأن هذه الموارد تتسم بالحدودية.

وقد عرف بلوشي (Plauchet) الكفاءة على أنها: "القدرة على القيام بالعمل المطلوب بقليل من الإمكانيات، والنشاط الكفء هو النشاط الأقل تكلفة"⁹. أما فلاح حسن الحسني ومؤيد عبد الرحمان الدوري فاعتبراها: "القدرة على تحقيق أقصى المخرجات من مدخلات محددة، أو القدرة على تحقيق الحجم نفسه باستخدام أدنى قدر من المدخلات"¹⁰. من خلال هذه التعريفات يتضح أن الكفاءة هي العمل على تحقيق التندية في الموارد المستعملة أثناء أداء المهام، ويتجسد ذلك إما بتحقيق أقصى المخرجات من مدخلات محددة، أو بتحقيق أدنى مدخلات لمخرجات معينة.

تاريخياً يعود مفهوم الكفاءة إلى الاقتصادي الإيطالي باريتو (Pareto) حيث طور هذا المفهوم وأصبح يعرف "بأمثلية باريتو"، وحسب باريتو فإن أي تخصيص للموارد فهو إما تخصيص كفء أو تخصيص غير كفء للموارد¹¹. والتخصيص الكفء للموارد هو الذي يؤدي إلى تحسين حال الفرد وجعله أكثر غنى، دون جعل فرد آخر أسوأ حالاً أو أكثر فقراً. ويمتد هذا المفهوم عند دراسة الكفاءة لدى المستهلك أو المنتج أو للإقتصاد ككل¹². أما على مستوى التسييري فالمؤسسة تسعى الإدارة إلى تحقيق الكفاءة من خلال تسيير الموارد الاقتصادية المحدودة بالاعتماد على أفضل الأساليب التي تؤدي للمحافظة على هذا المورد مع الحصول على أكبر عائد ممكن من إستغلالها. وتشمل الكفاءة الاقتصادية للمؤسسة ما يلي:¹³

1. **الكفاءة في التخصيص:** ويقصد بها الكفاءة التخصييبية* (*Allocative Efficiency*) والتي تُعنى بتوجيه الموارد المتاحة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة دون سلعة أو خدمة أخرى وفقاً لرغبات المستهلكين. فهي الوصول إلى أفضل تخصيص ممكن للموارد المتاحة في ضوء الأسعار والتكاليف النسبية للموارد الإقتصادية. ومحل إهتمام هذا النوع هو تقسيم المدخلات بأمثلية بين المنتجات المتعددة بحيث لا تقتصر عملية تخصيص الموارد على منتج واحد بل على جميع المنتجات التي تقدمها المؤسسة. فهذا النوع من الكفاءة الاقتصادية يتعلق بمجموعة من القرارات الهامة من بينها إختيار نوعية المنتج ويعتبر مرحلة سابقة للعملية الإنتاجية.

2. **الكفاءة في الإنتاج:** ويقصد بها الكفاءة الإنتاجية (*Production Efficiency*) وهي الإستفادة المثلى من عناصر الإنتاج المتاحة للوصول إلى أفضل إنتاج ممكن، وتعتبر مرحلة لاحقة تأتي بعد إختيار السلعة أو الخدمة التي سيتم إنتاجها. وهذا النوع من الكفاءة يهتم بوسيلة إنتاج السلعة أو الخدمة وإختيار الطريقة التي تؤدي إلى تخفيض التكلفة إلى أدنى مستوياتها أي إتمام العملية الإنتاجية بأقل تكلفة ممكنة أو إلى تعظيم الناتج مع ثبات التكاليف. وينصب الإهتمام هنا على التكاليف التي تتحملها المؤسسات لإنتاج السلعة أو الخدمة وكيفية الوصول إلى التندية فيها. وتشمل الكفاءة الإنتاجية للمؤسسة جانبين؛ الأول تقني الكفاءة التقنية (*Technical Efficiency*) والثاني تكاليفي يتمثل في الكفاءة سعريّة (*Price Efficiency*).

● **الكفاءة التقنية*:** وتعبّر عن: "إنتاج أقصى كمية من المخرجات باستخدام كمية معينة من المدخلات، وهذا ما يقابله إستعمال أدنى كمية ممكنة من المدخلات لإنتاج كمية معينة من المخرجات"¹⁴. هذا ما يعني مراعاة نفس التكنولوجيا ونفس البيئة الخارجية دون هدر في الموارد المتوفرة في إنتاج المدخلات المستهدفة¹⁵. فهي الإنتقال من مستوى إنتاجي إلى مستوى إنتاجي آخر يكون أفضل من الأول بإستنفاد مواقع الوفرة.

• **الكفاءة السعيرية:** ويقصد بها: "درجة نجاح المؤسسة في إختيار المجموعة المثلى من المدخلات، والتي من شأنها أن تقلل تكاليف الإنتاج إذا كانت المنتجة عند الحدود التقنية"¹⁶. أي أنها القدرة على إستخدام المزيج الأمثل للمدخلات بإفتراض أن النظام المدروس يعمل بكفاءة تقنية كاملة.

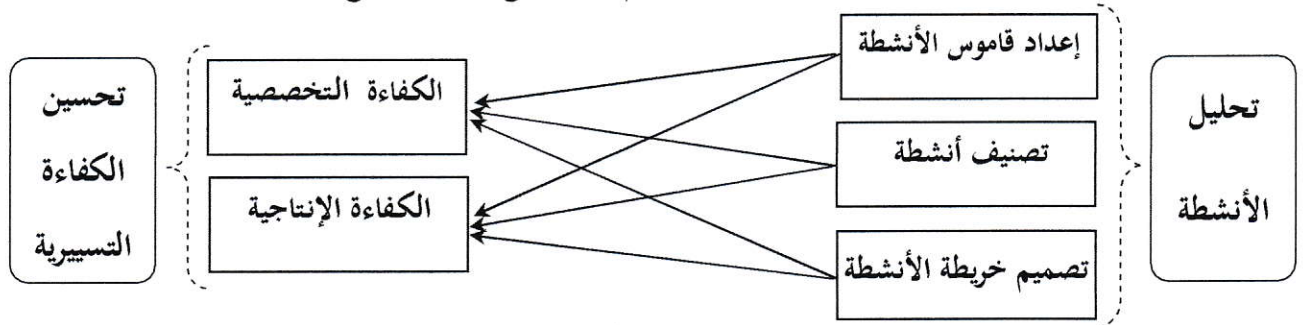
3. **الكفاءة التسييرية*:** يُستخدم مفهوم الكفاءة التسييرية (*Managerial Efficiency*) للدلالة على كفاءة المؤسسة في تشغيل المستخدمات الإنتاجية، ومواجهة المشاكل الإدارية والقيام بكل نشاطاتها بأقل تكلفة¹⁷. كما تعرف الكفاءة التسييرية بأنها درجة المهارة في تحويل المدخلات أو الموارد إلى مخرجات وفقاً لمعايير أداء معينة من حيث التكلفة والجودة لبلوغ أهداف محددة سلفاً؛ وهي الوجه الأخر لما يدعى بالكفاءة الإنتاجية...، وبذلك فإن الكفاءة التسييرية تشمل تحقيق الكفاءة الإنتاجية في إدارة وتوجيه الموارد نحو الاستغلال الأمثل¹⁸. فالكفاءة التسييرية إذن هي العمل على توجيه هذه الموارد نحو الإستغلال الأمثل من خلال توجيه هذه الموارد نحو المنتجات الأكثر طلباً في السوق. كما أنها تعبر عن العلاقة بين نسبة الموارد المستخدمة في العملية الإنتاجية والمخرجات المتولدة عن هذه العملية، فهي بذلك محصلة للكفاءة المثلى في مختلف مستويات وأنشطة وعمليات المؤسسة. أي أنها تحمل في طياتها كل من الكفاءة التخصيضية والكفاءة الإنتاجية معاً ويمكن رفع مستواها من خلال:¹⁹

- زيادة كمية المخرجات مع بقاء كمية المدخلات ثابتة؛
- زيادة كمية المخرجات بنسبة أعلى من نسبة زيادة كمية المدخلات؛
- تخفيض كمية المدخلات مع بقاء كمية المخرجات ثابتة؛
- تخفيض كمية المدخلات بنسبة أعلى من نسبة إنخفاض كمية المخرجات.

3- مساهمة تحليل الأنشطة في تحقيق الكفاءة التسييرية

إن إمكانيات تحقيق الكفاءة التسييرية بإستخدام تحليل الأنشطة لا تقتصر فقط على تخفيض التكاليف بل يتعداها إلى معرفة أساليب التحسين الممكنة لعمليات وأنشطة المؤسسة بهدف تحسين كفاءة التسييرية ويتم ذلك من خلال: إعداد قاموس الأنشطة، تصنيف الأنشطة وتصميم خريطة الأنشطة. سنحاول من خلال هذه الدراسة التعرف على الكيفية التي يعتمد عليها تحليل الأنشطة في تحقيق الكفاءة التسييرية من خلال تفاعل العناصر الثلاث وذلك حسب الشكل التالي:

الشكل رقم (1): نموذج الدراسة المقترح



ويعبر الشكل عن نموذج الدراسة المقترح في عملنا هذا والذي يترجم تصورنا الخاص لطبيعة العلاقة الرابطة بين مرحلة تحليل الأنشطة و تحقيق الكفاءة التسييرية والتي تم صياغتها في شكل اقتراحات أو افتراضات تبرز نوع العلاقة الرابطة بين الطرفين. انطلاقاً من هذا النموذج، يمكننا دراسة هذه العلاقة من خلال تفاعل محتوى المتغير المستقل المتمثل في تحليل الأنشطة والذي يشمل المراحل التالية: إعداد قاموس الأنشطة، تصنيف الأنشطة، تصميم خريطة الأنشطة ومحتوى المتغير التابع المعبر عنه بالكفاءة التسييرية والتي تشمل على الكفاءة التخصيضية والكفاءة الإنتاجية. فإذا ثبتت العلاقة بين محتوى نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومحتوى الكفاءة التسييرية توصلنا إلى إثبات العلاقة الكلية.

- مساهمة قاموس الأنشطة في تحقيق الكفاءة التسييرية

يصف قاموس الأنشطة كافة الأنشطة اللازمة للعملية الإنتاجية بعد تحديد نطاقها ومجموعاتها وتعريفها، فهو هو قائمة تعرض الأنشطة التي يتم تنفيذها في المؤسسة وتشمل اسم النشاط، تعريف النشاط، مخرجات النشاط، تصنيف النشاط،... وأي معلومات أخرى لها فائدة فعلى سبيل المثال يكون قاموس الأنشطة كالتالي²⁰:

اسم النشاط:	إعداد تقارير الأداء الشهرية
وصف النشاط:	إعداد وتوزيع وعرض تقارير شهرية التي توضح الأداء الفعلي مقارنة بالأهداف المخططة
مخرجات النشاط:	تقارير الأداء الشهرية
تصنيف النشاط:	نشاط مساعد، غير مضيف للقيمة، يشكل جزءا من العمل الإداري.

كما يساهم قاموس الأنشطة في تحديد امتداد كل نشاط والتعرف على المهام التي يحتويها ووصف كل ما يحدث من إجراءات في المؤسسة بشكل دقيق ومفصل. فهو يعرفنا عما يحدث بالمؤسسة. مما يسمح لنا بالتعرف على الأنشطة المكررة أو الأنشطة غير الضرورية والتي يمكن الاستغناء عنها أو التي يجب تبرير تنفيذها. إن هذا التفصيل يسمح لنا بتوجيه الموارد نحو الأنشطة المهمة قبل العملية الإنتاجية وهو ما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة التخصيصية، كما يسمح لنا أيضا بتحقيق الكفاءة الإنتاجية بشقيها التقني والتكاليفي لأنه سييسر لنا بالاستفادة المثلى من عناصر الإنتاج المتاحة للوصول إلى أفضل إنتاج ممكن.

وبالتالي يمكننا اقتراح الفرضية التالية:

"يساهم قاموس الأنشطة في التحكم القبلي والبعدي لاستهلاك الموارد في المؤسسة"

- مساهمة تصنيف الأنشطة في تحقيق الكفاءة التسييرية

تصنف الأنشطة وفقا نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى ثلاث تصنيفات أساسية هي:

- **تصنيف بورتر:** أوضح بورتر (Porter) أثناء حسب مفهوم سلسلة القيمة الذي اقترحه أن أنشطة المؤسسة تصنف إلى:
 - الأنشطة المضيفة للقيمة: يختلف تعريف الأنشطة المضيفة للقيمة (*Value Add Activity*) باختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية والمواقف والأحداث التي تتعرض لها، إلا أنها تتميز بكونها: (1) أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون؛ (2) أنشطة تؤدي إلى تحقيق الهدف الأساسي للمؤسسة.
 - الأنشطة التي لا تضيف قيمة: تعرف الأنشطة غير المضيفة للقيمة (*Non Value add Activity*) بأنها الأنشطة التي يمكن إستبعادها بدون فقد رضا الزبون ولا تضيف قيمة للمنتج ودون أن تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة.
- **تصنيف كابلان وكوبر:** قدم كل من كابلان وكوبر (Kaplan & Cooper) تصنيف أول للأنشطة في أربعة مستويات هرمية هي:²¹

- أنشطة على مستوى وحدة الإنتاج (*Unit-Level Activities*): وهي مجموع الأنشطة التي يتم أدائها في كل مرة يتم فيها إنتاج وحدات جديدة، أي أن هذا المستوى يشمل كافة الأنشطة التي يتم القيام بها وتكرارها كلما تكرر الإنتاج؛
- أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج (*Batch-Level Activities*): تعرف بأنها تلك الأنشطة التي يتم أدائها في كل مرة يتم فيها إنجاز دفعة من دفعات الإنتاج حيث لا ترتبط تكاليف هذه الأنشطة بعدد الوحدات التي يتم إنتاجها. وإنما تتوقف على عدد دفعات الإنتاج؛
- أنشطة على مستوى خطوط الإنتاج (*Product-Level Activities*): يتم أداء الأنشطة على مستوى خطوط الإنتاج من أجل دعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات الموجودة في الخط الإنتاجي؛

– أنشطة التسهيلات العامة (Facility-Level Activities): تلك الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم ومساندة كل العمليات المؤسسة حيث تشترك في الاستفادة منها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها، فهي إذن أنشطة عامة ومشاركة لكل المنتجات ولا ترتبط بعمليات الإنتاج فقط.

• تصنيف بيبي جونس وهاندر: اعتمد هذا التصنيف على الرؤية الثانية التي قدمها بورتر للأنشطة في سلسلة القيمة:

– الأنشطة الأساسية: تتضمن كل الأنشطة التي ترتبط بشكل مباشر بتقديم المنتجات والأنشطة الضرورية للمحافظة على البنية الأساسية للمؤسسة. والهدف من تحديد هذا النوع من الأنشطة هو التعرف على الأنشطة غير الضرورية التي يجب تبرير تنفيذها على أساس القيمة التي تضيفها؛

– الأنشطة المساندة: وهي تلك الأنشطة التي لا ترتبط بمنتج معين ولكن يتم أداؤها لكي تستمر المؤسسة في مزاوله أعمالها والمحافظة على صورتها في السوق؛

– الأنشطة المنحرفة: يقصد بها الأنشطة الناتجة عن حدوث خطأ عند إنجاز عملية ما وتندرج ضمنها أنشطة تصحيح الأخطاء.

تعد هذه التصنيفات الثلاث للأنشطة إحدى الوسائل لتخفيض التكاليف فهي تعطي نظرة ثلاثية الأبعاد عن كل الأنشطة المؤداة في المؤسسة ويكون أي اتخاذ لقرار نحوها مقيدا بهذه التصنيفات. فمثلا قد لا يمكننا الحكم على تخفيض ممارسة الأنشطة المساعدة إلا بعد معرفة مدى مساهمتها في خلق القيمة للعملاء كذلك الأمر بالنسبة لتصنيفها الهرمي فهو يوضح متى يمارس كل نشاط وعدد مرات تكراره. فبعد التعرف على هذه الأنشطة تكون هنالك حالتين: (1) القضاء على هذه الأنشطة واستبعادها كلياً، (2) تخفيض ممارسة هذه الأنشطة إلى أقصى حد ممكن. كما يعتبر التكريري أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في قيادة التكلفة باستخدام أربع أساليب هي:²²

– تحقيق النشاط: من حيث تحقيق الوقت والجهد المطلوب لإنجاز هذا النشاط؛

– حذف النشاط: أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال وغير ضروري؛

– إختيار النشاط: الكفاء وذلك من خلال البدائل المتوفرة من الأنشطة؛

– مشاركة النشاط: بمعنى إجراء تغيير يسمح لأكثر قدر من المنتجات باستهلاك مشترك لنفس الأنشطة.

وبالتالي يمكننا اقتراح الفرضية التالية:

"يسمح تصنيف الأنشطة في تحديد أهميتها وقيمتها مما يساهم في معرفة المناطق المستهدفة لتخفيض التكلفة"

– مساهمة خريطة الأنشطة في تحقيق الكفاءة التسييرية

تحدد خريطة الأنشطة طبيعة الروابط بين أنشطة المؤسسة وتسمح بفهم العلاقات المتبادلة بينها، كما تظهر موقع وترتيب كل الأنشطة في كل عملية. ويمكن لهذه الخريطة أن توضح مقدار استخدام الموارد وكذا الوقت اللازم لأداء كل نشاط وبالتالي فهي تعمل على:²³

– القضاء على ازدواجية الأنشطة أو الأنشطة غير مضيئة للقيمة وتحسين تدفق العمل؛

– التقليل من أداء الأنشطة غير الأساسية داخل المؤسسة من خلال تخفيض عدد مرات إنجازها؛

– تسليط الضوء على الخطأ والسهو أثناء أداء الأنشطة والعمليات؛

– الجمع بين عمليات منفصلة يمكن إدراجها في إطار واحد وتكاليف أقل.

أوضحت هذه الإجراءات فرص التحسين الممكنة والمتعلقة بتحسين طريقة تنفيذ وأداء الأنشطة، بالإضافة إلى ذلك فإن خريطة الأنشطة تسمح بفحص الأنشطة وتقليل الموارد التي تستهلكها إلى أقصى حد ممكن. إن انخفاض الطلب على استهلاك الأنشطة لتلك الموارد يؤدي إلى تحرير جزء من الموارد المستهلكة؛ مما يعني تحقيق الشق الأول من الكفاءة الإنتاجية حيث يتم تقديم نفس المستوى من المخرجات بمدخلات أقل. وتعتبر عملية خفض استهلاك الموارد لتحقيق الكفاءة الإنتاجية المرحلة الأولى من التحليل يجب أن تعقبها مرحلة ثانية لا تقل أهمية وهي الكيفية التي يتم بها التصرف في هذه الموارد المحررة. وهنا تكون للإدارة بدليين: أما أن تتخلص من هذه الموارد المحررة كلياً أو أن تعيد توزيعها وتوظيفها بما يحقق مخرجات إضافية²⁴ ودليلنا لإعادة توظيف الموارد المحررة هو خريطة الأنشطة. وبعد الاختيار الثاني أكثر صحة لأنه يحقق الشق الثاني من

الكفاءة الإنتاجية حيث يتم تقديم مخرجات أكثر بنفس مستوى المدخلات. بالإضافة إلى تحقيقه للكفاءة التخصيصية لأن خريطة الأنشطة تبين سبل توجيه الموارد الحالية والمستقبلية؛ وطبعاً سيكون هذا التوجيه نحو إنتاج السلع أو الخدمات الأكثر طلباً في السوق. ويمكننا مما سبق اقتراح الفرضية التالية:

"تساهم خريطة الأنشطة في التعرف على الأساليب الحالية لاستهلاك التكاليف وتحديد أفضل الأساليب لاستهلاكها".

II- الاطار المنهجي للدراسة

قصد الإلمام الجيد بكل جوانب الظاهرة، أتبعنا المنهج الاستكشافي والذي يساعد على اكتشاف هيكل دراسة يساعد على: البحث عن التفسير والبحث عن الفهم. في بحثنا عن قدرة تحليل الأنشطة في تحقيق الكفاءة التسييرية تجمع دراستنا بين ظاهرتين وتحاول الربط بينهما، فكلتا الظاهرتين حضيتا بدراسات نظرية سابقة. لكن محاولة الربط بينهما في إطار جديد يجعلها تندرج ضمن التوجه التفسيري للبحث العلمي. وتطبيق أسلوب الاستدلال المسمى بالإبعاد (*abduction*) يجعل تصور الباحث يتعد نوعاً ما عن البحث عن النتائج المثبتة بالمنطق، و يقتصر على البحث عن الافتراضات التي تحدد الروابط بين الظواهر. فهو يهدف إذن إلى محاولة استنتاج من الملاحظة لفرضيات التي سيتم فيما بعد اختبارها ومناقشة نتائجها. وفي إطار دراستنا قمنا بإتباع التحليل الكيفي من خلال استخدام تقنية دراسة الحالة حيث جمعنا بين بيانات ذات طابع كمي وأخرى ذات طابع كيفي قصد الإلمام الجيد بكل متغيرات الدراسة.

1- مجتمع وعينة الدراسة

نظراً لأهمية كل من تحليل الأنشطة ودراسة الكفاءة التسييرية في المؤسسات الإستشفائية فقد تم اختيار إحدى هذه المؤسسات لتطبيق دراستنا عليها. ويتمثل مجتمع الدراسة في مصحة خاصة، وقد تم اختيارها لاعتبارات كثيرة أهمها:

- تعد المصحة محل الدراسة بيئة ملائمة للدراسة نظراً لتوفرها على البيانات اللازمة للقيام بتحليل الأنشطة؛
- إمتلاك المصحة للعديد من الأقسام العلاجية مما يهيئ المجال لإمكانية تحليل أنشطة إحدى هذه الأقسام؛
- استعداد وتعاون الطاقم الإداري والمالي والطبي خلال فترة إعداد الدراسة.

لتطبيق هذه الدراسة تم اختيار قسم الأشعة كعينة، حيث لوحظ أن قدرة تحليل الأنشطة على تخفيض التكلفة يكون واضحاً على هذا القسم أكثر من بقية الأقسام نظراً ل:

- كبر حجم الأنشطة الممارسة داخل القسم المختار وتنوعها وارتفاع درجة تعقيدها؛
- اختلاف حجم الخدمات العلاجية المقدمة وتنوعها حيث تندرج من عدد كبير في شعبة التصوير العادي وعدد متوسط في شعبة التصوير بالموجات فوق الصوتية وعدد قليل في شعبة التصوير الطبقي؛
- ارتفاع التكاليف التشغيلية في هذا القسم مقارنة بالأقسام الأخرى مما يتطلب البحث عن آليات لتحكم فيها.

2- تحليل الأنشطة بقسم الأشعة

1. إعداد قاموس الأنشطة

الجدول التالي يظهر قاموس أنشطة قسم الأشعة حيث يحتوي على تعريف مجموعة تصنيف كل نشاط:

الجدول رقم (01): قاموس أنشطة قسم الأشعة

طبيعة النشاط	الرقم	النشاط	تعريف النشاط	مخرجات النشاط	تصنيف النشاط	عدد مرات ممارسة النشاط	% الأنشطة المنحرفة للنشاط
مجموعة الأنشطة العامة		إستقبال المرضى (المرحلة الأولى)	استقبال المريض في قسم الاستقبال الخارجي واستيلاء طلب الأشعة	عدد المرضى المستقبليين/ الشهر	نشاط مساند	652	/
	2	إستقبال المرضى (المرحلة الثانية)	تقديم الطلب إلى فني التصوير وتوجه إلى قاعة الاستقبال الخاصة بالقسم	عدد المرضى المستقبليين/ الشهر	نشاط مساند	652	=652/40 6.13%
	3	تسجيل بيانات المريض	تقليدياً في السجلات والكترونياً في شعبة التصوير العادي فقط	عدد المرضى المسجلين/ الشهر	نشاط مساند	652	/
	4	كتابة وطباعة تقارير الأشعة	كتابة وطباعة تقارير الأشعة باستخدام الكمبيوتر	عدد التقارير المكتوبة	نشاط أساسي	194	/
	5	الاستقبال (المرحلة الثالثة)	استقبال المريض مرة أخرى في قسم الاستقبال الخارجي لإصدار الفاتورة	عدد المرضى المستقبليين/ الشهر	نشاط مساند	652	/
	6	محاسبة المرضى	إعادة تسجيل بيانات المريض في سجلات والكترونياً واستيفاء قيمة الفاتورة وتسليمها إلى المريض	عدد المرضى/ الشهر	نشاط مساند	652	/
مجموعة الأنشطة المباشرة	7	تحضير المريض للصورة فياً	التأكد من توفر الشروط التقنية واستعمال المادة الضليلية في الحالات اللازمة	عدد المرضى/ الشهر	نشاط أساسي	652	=652/40 6.13%
	8	التأكد من جاهزية المريض	التأكد من أن المريض جاهز للصورة فياً	عدد المرضى/ الشهر	نشاط أساسي	652	=652/40 6.13%
	9	تصوير المريض بجهاز التصوير العادي	تصوير المريض بجهاز التصوير العادي	عدد المرضى الشعبة/ الشهر	نشاط أساسي	649,5	
	10	تصوير المريض بجهاز التصوير الطبقي	تصوير المريض بجهاز التصوير الطبقي	عدد المرضى الشعبة/ الشهر	نشاط أساسي	212	/
	11	تصوير المريض بالموجات فوق الصوتية	تصوير المريض بجهاز التصوير بالموجات فوق الصوتية	عدد المرضى الشعبة/ الشهر	نشاط أساسي	617	/
	12	قراءة الصورة	قراءة الصورة في جهاز خاص بشعبة التصوير العادي	عدد الصور المأخوذة	نشاط أساسي	1087	=401087/ 3.68%
	13	التأكد من جودة الصورة	التأكد من مستوى جودة الصورة	عدد الصور المأخوذة	نشاط أساسي	1087	=401087/ 3.68%
	14	تنسيق الصورة	تنسيق الصورة وتعديلها وترتيبها لتهيئتها للطباعة	عدد الصور المطبوعة	نشاط أساسي	1067	/
	15	طباعة الصورة	طباعة الصورة على فيلم خاص	عدد الصور المطبوعة	نشاط أساسي	707	/

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على بيانات مقدمة من طرف عمال ومعلومات من تحليل أنشطة قسم الأشعة

2. تصنيف الأنشطة قسم الأشعة

- (1) تصنيف الأنشطة طبقاً لهرميتها: وهو التصنيف الثاني الذي قدمه كل من كوبر وكابلان حيث قسمت إلى خمس مجموعات هي:
- الأنشطة على مستوى وحدة الخدمة: وهي الأنشطة المرتبطة بتقديم الخدمة العلاجية للمريض مباشرة ويتناسب حدوثها طردياً مع عدد المرضى، وتكاليفها تتضمن التكاليف المباشرة وأي تكلفة يمكن تتبعها بسهولة مثل: أجر العاملين بالقسم، أسعار الأدوية،...
 - الأنشطة على مستوى الدفعة الخدمية: وهي مجموعة الأنشطة المرتبطة بمجموعة من المرضى كمجموعة المرضى المترددين على شعبة التصوير العادي، بغض النظر عن عدد المرضى بكل مجموعة ومثال ذلك نشاط تهيئة غرفة التشخيص الخاصة بكل شعبة. يمارس هذا

النشاط كل يوم مرة واحدة في كل شعبة على حدا ومدة تنفيذه لا تتجاوز دقيقة واحدة (1د) لكل شعبة. ونظراً لعدم أهمية هذا النشاط لأنه مقتصر على توصيل الأجهزة بالكهرباء فان تكلفته تقريباً معدومة فقد تم استبعاده أثناء تطبيق نموذج كوبر. أما بالنسبة لتكاليف النظافة والصيانة والتي قد تندرج ضمن تكاليف في هذا النشاط في بعض الدراسات الأخرى فقد تم تقسيمها على مراكز التكاليف غير المباشرة.

● **الأنشطة على مستوى الخدمة بشكل عام:** وهي الأنشطة المرتبطة بقسم تخصصي معين، ولا يستفيد منها باقي الأقسام الأخرى، فعلى سبيل المثال فإن شعبة التصوير العادي هي الشعبة الوحيدة التي تستفيد من نشاط قراءة الصورة على جهاز (FCR Capsula XL). أما نشاط تنسيق الصورة فبالرغم من تكراره ظاهرياً في كل شعبة إلا أن طريقة تنفيذه في كل شعبة مختلفة على الشعبة الأخرى لاختلاف الجهاز المستخدم في التنسيق. أما بالنسبة لنشاط التأكد من جاهزية المريض للصورة فقد يتم تجاوزه في الصورة العادية التي لا يستخدم فيها أي مادة ضليلية، فحين أن نشاط كتابة وطباعة تقرير الأشعة فهو متعلق فقط بشعبي التصوير الطبقي والتصوير بالموجات فوق الصوتية.

● **الأنشطة على مستوى العميل*:** وهي الأنشطة المرتبطة باحتياجات مريض معين ولا يستفيد منها المرضى الآخرون فعلى سبيل المثال نشاط تصوير المريض بجهاز التصوير العادي والذي قد يتكرر حسب احتياجات كل مريض أو حسب درجة استجابته للمواد الضليلية.

● **الأنشطة على مستوى القسم ككل:** وهي الأنشطة اللازمة لدعم كل عمليات قسم الأشعة، وتوفير البنية التحتية الإدارية والفنية التي تجعل من عملية تقديم الخدمة العلاجية ممكنة. وتشمل تكاليف هذه الأنشطة محاسبة رواتب وأجور الإدارة، وإهلاك التجهيزات، تكاليف الصيانة العامة... وتنقسم هذه الأنشطة إلى أنشطة ممارسة داخل القسم وأخرى خارجه:

■ **الأنشطة الممارسة داخل القسم:** تتمثل هذه الأنشطة في:

- إستقبال المرضى (المرحلة الثانية)؛ - تسجيل بيانات المريض.

■ **الأنشطة الممارسة خارج القسم**

- إستقبال المرضى (المرحلة الأولى)؛ - إستقبال المرضى (المرحلة الثالثة)؛ - محاسبة المرضى؛

- مجموعة الأنشطة الإدارية الداعمة لأنشطة قسم الأشعة: ولقد تم توزيع تكاليف هذه المجموعة على مجموعات التكاليف غير المباشرة أثناء تطبيق نموذج كوبر.

(2) تصنيف الأنشطة إلى مضيضة للقيمة وغير مضيضة للقيمة

● **الأنشطة المضيضة للقيمة:** قد تكون أساسية أو مساندة فهي تلك الأنشطة التي تضيف قيمة من وجهة نظر عميل مثل: تصوير المريض، أو التأكد من جاهزيته.

● **الأنشطة غير المضيضة للقيمة:** وقد تكون أيضاً أنشطة أساسية أو مساندة أنشطة غير مضيضة للقيمة من وجهة نظر العملاء كما تشمل الأنشطة غير المضيضة للقيمة أيضاً جميع الأنشطة المنحرفة.

(3) تصنيف الأنشطة إلى أساسية/مساندة/منحرفة

● **الأنشطة الأساسية**

- مجموعة الأنشطة المباشرة الخاصة بشعبة التصوير العادي؛

- مجموعة الأنشطة المباشرة الخاصة بشعبة التصوير الطبقي؛

- مجموعة الأنشطة المباشرة الخاصة بشعبة التصوير بالموجات الصوتية.

● **الأنشطة المساندة:**

- مجموعة الأنشطة الإدارية الداعمة لأنشطة قسم الأشعة مثل أنشطة الإدارة والتنظيم، ...

- الاستقبال (المرحلة الأولى)؛ - الاستقبال (المرحلة الثانية)؛ - الاستقبال (المرحلة الثالثة)؛ - محاسبة المريض؛

- تسجيل بيانات المرضى.

● **الأنشطة المنحرفة:** من خلال التحوار مع العمال ومعاينة نوعية الصور المأخوذة في مختلف شعب قسم الأشعة خلال فترة الدراسة فقد لاحظنا أن هذا النوع من الأنشطة متعلق بشعبة التصوير العادي، ومتعلقة بالصور العادية دون أي مادة ضلالية وهي غير موجودة في شعبي التصوير الطبقي والموجات فوق الصوتية نظراً للتحكم الآني في جودة الصورة المأخوذة بهذه الشعب. عددياً بلغ عدد الصور الخاطئة خلال فترة الدراسة 20 صورة عادية من إجمالي 1087 صورة، وهي ناتجة عن عدم التزام المرضى من فئة النساء بالشروط التقنية للصورة رغم توجيهات فني التصوير. وتقدر نسبة الصور الخاطئة بحوالي 2 % ، وبالرغم من أن هذه النسبة مقبولة إلا أنه يمكن تخفيضها إلى أقل من 0.5 % عن طريق إجراء بسيط يتمثل في إعلام المريض بهذا الشروط من قبل الطبيب الذي وجهه لقسم الأشعة وضرورة التزام بها. وزيادة التأكيد على هذه الشروط من قبل موظفي الاستقبال وخصوصاً وأن كل موظفي قسم الاستقبال من فئة النساء.

3. تصميم خريطة أنشطة قسم الأشعة

إعتماداً على التحليل السابق للأنشطة يمكننا إعداد خريطة الأنشطة قسم الأشعة حسب تسلسل إجراءات العمل منذ دخول المريض إلى المصحة وإلى غاية محاسبته عن الخدمة المقدمة بالشكل التالي:

1- قاموس الأنشطة كوسيلة لتحقيق الكفاءة التسييرية

أثناء إعداد قاموس الأنشطة وبعد التعرف على مجموعات الأنشطة ونهجها لوحظ أن نشاط استقبال المرضى هو نشاط علم الفائدة، ليس من ناحية وجوده كنشاط وإنما بسبب تكراره. حيث يتم إعادة استقبال المرضى في مصلحة الاستقبال والمحاسبة (المرحلة الثالثة). كما يلاحظ أيضاً أن نشاط الاستقبال في قسم الأشعة يكون بوحدة استقبال واحدة لجميع الخدمات وهو تنظيم جيد للعمليات لتوفيره في التكاليف. بعد إعداد هذا القاموس تم التعرف على وجود نشاطين مكررين:

1. نشاط الاستقبال (المرحلة الثالثة): يعاد استقبال المرضى في مصلحة الاستقبال والمحاسبة بعد خروجهم من قسم الأشعة من أجل إعداد فاتورة الخدمة واستيفاء قيمتها. ويمكن توفير تكلفة تنفيذه عند حذف هذا النشاط.

2. في نشاط محاسبة المرضى: ويتم من خلال مهمتين:

- حيث يتم تكرار تسجيل بيانات المريض للمرة الثانية بعد تسجيلها في القسم فلو كانت المصلحة تملك نظاماً لتكنولوجيا المعلومات حيث تربط كل أقسامها بشبكة داخلية لما اضطرت إلى تكرار تسجيل بيانات المريض. وبذلك يمكن تخفيض تكلفة محاسبة المرضى بسبب تكراره.

- كما يتم تسجيل بيانات المريض في هذا النشاط مرتين: مرة يدوياً وأخرى إلكترونياً فلو تم طباعة التسجيل الإلكتروني لما اضطرت عمال القسم إلى هذا التكرار أي من الممكن أن يتم تخفيض تكلفة هذا النشاط على الأقل إلى ربع قيمته الحالية.

ويمكن التخلص من تكرار نشاط استقبال المرضى من خلال القيام به مرة واحدة حيث عند إستقبالهم في المرحلة الأولى يتم إصدار الفاتورة بسعر

الصورة المطلوبة وتسليمها إلى المريض ثم توجيهه إلى قسم المحاسبة حيث يتم استيفاء قيمة الفاتورة وتسليمها للمريض مع وصل بالقيمة المقبوضة.

يساهم قاموس الأنشطة في تحديد امتداد كل نشاط والتعرف على المهام التي يحتويها ووصف كل ما يحدث من إجراءات في المؤسسة بشكل دقيق ومفصل. فهو يعرفنا عما يحدث بالمؤسسة. مما يسمح لنا بالتعرف على الأنشطة المكررة أو الأنشطة غير الضرورية والتي يمكن الاستغناء عنها أو التي يجب تبرير تنفيذها. إن هذا التفصيل يسمح لنا بتوجيه الموارد نحو الأنشطة المهمة قبل العملية الإنتاجية وهو ما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة التخصيضية، كما يسمح لنا أيضاً بتحقيق الكفاءة الإنتاجية بشقيها التقني والتكاليفي لأنه سيسمح لنا بالإستفادة المثلى من عناصر الإنتاج المتاحة للوصول إلى أفضل إنتاج ممكن وهو ما يثبت الفرضية الأولى.

2- تصنيف الأنشطة كأداة لتحسين الكفاءة التسييرية

الجدول التالي يظهر تصنيف الأنشطة الواردة في قاموس الأنشطة

الأنشطة غير المضيفة للقيمة	الأنشطة المضيفة للقيمة	طبيعة النشاط الرقم
إستقبال المرضى المرحلة الأولى	كتابة وطباعة تقارير الأشعة	01
إستقبال المرضى المرحلة الثانية	تحضير المريض للصورة فنياً	02
إستقبال المرضى المرحلة الثالثة	التأكد من جاهزية المريض	03
تسجيل بيانات المريض	تصوير المريض بجهاز التصوير العادي	04
محاسبة المرضى	تصوير المريض بجهاز التصوير الطبقي	05
	تصوير المريض بالموجات فوق الصوتية	06
	قراءة الصورة	07
	لتأكد من جودة الصورة؛	08
	تنسيق الصورة	09
	طباعة الصورة	10

الجدول رقم (02): تحديد طبيعة أنشطة قسم الأشعة

المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على ما سبق.

بعد التعرف على طبيعة هذه الأنشطة يمكن إستخدام هذه المعلومات أثناء عملية توجيه استهلاك التكاليف الحالية والمستقبلية نحو تلك الأنشطة التي تساهم في رفع رضا الزبائن عن القسم كمنشآت تحضير المريض للصورة فنياً. أي يجب أن يتم توجيهها نحو الأنشطة المضيفة للقيمة كما أنه من الضروري العمل على تقليص تكاليف الأنشطة غير المضيفة من خلال التقليل من عدد مرات تنفيذها إلى أدنى حد ممكن مما يجعل التكلفة في أقل مستوياتها حيث يتم من خلال هذا التحليل تخفيض حجم التكاليف اللازمة لإنتاج المستوى الحالي من المخرجات. كما يتم زيادة حجم المخرجات بنفس المستوى الحالي من التكاليف. وبذلك يسمح تحليل القيمة بتحديد الأنشطة المضيفة وغير المضيفة للقيمة والتي يجب التحكم فيها بهدف تخفيض التكلفة.

أما تصنيف الأنشطة حسب هيرميته فهو يقدم لنا قيماً أخرى في طريقة توجيه وتخفيض التكاليف لأنه يوضح أهمية كل نشاط وعدد مرات تكرار أدائها وعلاقتها ببعضها في إطار العملية الإنتاجية. كما هذا التصنيف للأنشطة وبالتالي تصنيف تكاليفها أيضاً هيرمياً إلى التعرف على كل التكاليف باستخدام أساس يعكس سلوك المنتجات طبقاً للطلب على هذه الأنشطة وهو ما يقدم فهماً أفضل لسلوك التكلفة، ويوفر معلومات تساعد على تخطيط ورقابة التكلفة بشكل أفضل. فهو بذلك يسعى إلى تحقيق الكفاءة التسييرية في كل مستوى من المستويات الخمسة للأنشطة.

كما يمكن تدارك ارتفاع التكلفة الذي سببه هذا النوع من الأنشطة المنحرفة من خلال عزل الأسباب الجذرية للمشكلة. وكما سبقت الإشارة فإن سبب هذا النوع من الأنشطة هو عدم التزام بعض الفئات من المرضى بالشروط التقنية للصور السينية والتي من الممكن تداركها من خلال زيادة التأكيد على ضرورة الالتزام بهذا الشروط من قبل الأطباء وعمال قسم الاستقبال وبذلك يمكن لقسم الأشعة أن يخفض من تكاليفه أنه يمكن تخفيض نسبة الصور الخاطئة. مما يعني تقليص المستوى الحالي للتكاليف لتحقيق نفس المستوى الحالي من المخرجات.

إلا أن تحقيق تكلفة أدنى من تلك التي يملكها المنافسون لا يقتصر فقط على تخفيض التكاليف وإنما يتركز أيضاً على إعادة توجيه استهلاك التكاليف الحالية والتكاليف المستقبلية نحو الاستخدام الأمثل من خلال تعزيز الخدمات الحالية التي يقدمها أو ممارسة أنشطة جديدة لم تنفذ حالياً. مما يؤدي إلى تقديم مخرجات أكثر بنفس المستوى الحالي من التكاليف. ويسمح هذا التصنيف أيضاً بإعادة ترتيب الأنشطة الحالية مع الأنشطة المستحدثة للوصول إلى أفضل أسلوب عمل. وبذلك يقوم تصنيف الأنشطة إلى أنشطة أساسية/مساندة/منحرفة بتقييم طريقة العمل الحالية واقتراح أساليب مختلفة لإنجاز كل

أنشطتها بتكلفة أقل من ذي قبل. أي أن تصنيف الأنشطة يسمح بتحديد أولويات إستخدام التكاليف بما يساهم في تحقيق أقل مستو لها وهذا ما يؤكد الفرضية الثانية.

3- خريطة الأنشطة كأسلوب لتحقيق الكفاءة التسييرية

الشكل الموالي يظهر إقتراحاً لتعديل تسلسل الأنشطة بخريطة الأنشطة المعمول بها في قسم الأشعة:

وخريطة الأنشطة المعدة قد أعطت صورة واضحة عن كيفية إستغلال وإستهلاك الموارد الحالية وكذا المستقبلية في هذا القسم. كما قد تساعد هذه الخريطة أيضاً في إزالة التكرار والتعقيد من العمليات. مما يساهم في تحرير جزء من الموارد ما يعني تحقيق الشق الأول من الكفاءة الإنتاجية. حيث في حالة الأخذ بهذه الإقتراحات يمكن للمؤسسة أن تخفض من تكاليفها. وبذلك تكون قد أنتج نفس المستوى من المخرجات بأقل من المدخلات. كما قد تحسن المصححة من مستوى الكفاءة التخصيصية في هذا القسم من خلال توجيه إستهلاك الموارد المحررة أو حتى موارد مستقبلية إلى مناطق أخرى مهمة في المؤسسة. حيث يمكن أن تستخدم هذه الموارد في تحسين نوعية الخدمات المقدمة مما يعني تحقيق الشق الثاني من الكفاءة الإنتاجية والمتمثل في تحقيق مستوى أكبر من المخرجات بنفس المستوى الحالي من المدخلات. أي أن خريطة الأنشطة تساهم في التعرف على الأساليب الحالية لإستهلاك الموارد وكذا تحديد سبل توجيه الموارد الحالية والمستقبلية بما يكفل تحقيق الكفاءة التسييرية المطلوبة وهذا ما يؤكد الفرضية الثالثة.

IV- تفسير نتائج الدراسة

1. إن إعداد قاموس الأنشطة في قسم الأشعة يؤدي إلى تسريع آلية عمل القسم من خلال إلغائه للأنشطة غير الضرورية أو دمجها في أنشطة أخرى وبذلك يعمل على بتخفيض مستوى الحالي للتكاليف وهذا يتفق مع دراسة (عابورة، 2005)²⁵؛
2. ساعد تصنيف الأنشطة وفقاً لقيمتها في قسم الأشعة بالتعرف على المناطق التي يجب أن يتم توجيه تكاليف نحوها وتلك المناطق التي يجب تخفيض مستوى التكاليف المستهلكة فيها من أجل تحقيق رضا أكبر من قبل الزبائن؛
3. يؤدي تصنيف الأنشطة وفقاً لقيمتها إلى زيادة حجم مخرجات قسم الأشعة مع ثبات تكاليفه أو بزيادة هذه التكاليف بنسبة معقولة في حالة التركيز على تنفيذ الأنشطة المضيفة والتي ترفع من مستويات رضا الزبائن الحاليين وحتى الزبائن المستقبليين مما يعني تحقيق الكفاءة التسييرية؛
4. ساعد تصنيف الأنشطة وفقاً لهرميتها على التعرف طبيعة تكاليف قسم الأشعة باستخدام أساس يعكس سلوك المنتجات طبقاً للطلب على هذه الأنشطة وهو ما يقدم فهماً أفضل لسلوك التكلفة، ويوفر معلومات تساعد على تخطيط ورقابة التكلفة بشكل أفضل
5. يعتبر تصنيف الأنشطة إلى أنشطة أساسية/مساندة/منحرفة أداة لتوجيه الانتباه إلى أماكن وجود الخلل في قسم الأشعة وهذا ما أثبتته (دراسة فرحات، 2004)²⁶. حيث أوضح هذا التصنيف أن شعبة التصوير العادي هي فقط التي تعاني مشاكل في مستوى جودة الصور المأخوذة فيها نظراً لعدم التزام المرضى بالشروط التقنية للصورة؛
6. يحاول تصنيف الأنشطة إلى أنشطة أساسية/مساندة/منحرفة لتقليل تكاليف الأنشطة المساندة والقضاء على التكاليف الناتجة عن الأنشطة المنحرفة كما يعمل على تعزيز الأنشطة الأساسية مما يقدم فهماً أفضل لآليات تخفيض التكلفة؛
7. إن تحليل الأنشطة قد قدم أداة مهمة لتقدير التكاليف هي خريطة الأنشطة حيث تعتبر أداة عملية لتقييم هيكل التكلفة الفعلية للقسم الأشعة، من خلال تقييمها لاستهلاك التكاليف. كما تسمح هذه خريطة بممارسة التغييرات اللازمة للتخفيض المستمر التكاليف وهذا ما تؤكدته دراسة (Lievens et al., 2003)²⁷؛
8. إن أساليب عملية تحليل الأنشطة الثلاث هي أساليب متداخلة لتحقيق الكفاءة التسييرية فلا يمكن الفصل بينها أو الاستغناء على إحداها؛

- ¹ Hansen Don R. and Mowen Maryanne M. (2007), *Managerial Accounting*, 8 ed., Thomson South-Western, USA , p176.
- ² El Kelety I. A. A. (2006), Towards a conceptual framework for strategic cost management , p351.
- ³ Tumey B. B. P. (1992), Activity-Based Management ; ABM puts ABC information to work, *Management Accounting*, 73, 7 , p 20.
- ⁴ Cooper R., and Kaplan R. (1991), Profit priorities from activity-based costing, *Journal of Harvard Business Review*, Boston, p131.
- ⁵ Hansen Don R. and Mowen Maryanne M. (2007), op.cit, p176.
- ⁶ Baker J.J. (1998), Activity-based costing and activity-based management for health care, Aspen Puplichers, Inc, Gaithersburg, Maryland, p11.
- ⁷ Baker J.J. (1998), op.cit, p10-11.
- ⁸ Baker J.J. (1998), op.cit, p29.
- ⁹ الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، العدد السابع، 2009-2010، ص220.
- ¹⁰ فلاح حسن الحسني ومؤيد عبد الرحمان الدوري، إدارة البنوك مدخل كمي وإستراتيجي معاصر، دار وائل، الأردن، ط2، 2003، ص227.
- ¹¹ حسين حساني، دور الإدارة الالكترونية في تعزيز أداء وتنافسية مؤسسات التأمين الجزائرية: دراسة تطبيقية لنظام الكرتوني متكامل لإدارة مؤسسة تأمين، بحث مقدم في المنتدى الدولي حول الحكومة الالكترونية ودورها في أنجاح الخطط التنموية، قسم العلوم التجارية، كلية الحقوق والعلوم التجارية، جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم، الجزائر، يومي 19-20 أبريل 2010، ص2.
- ¹² قياس الكفاءة الاقتصادية في المؤسسات المصرفية: دراسة نظرية وميدانية للبنوك الجزائرية خلال الفترة 1994-2003، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود ومالية (غير منشورة)، معهد العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر، 2005-2006، ص6.
- ¹³ عبد الرحمن بن عمر البراك ومحمد بن عبد الله الهيران، جدلية العلاقة بين تخصيص وكفاءة المؤسسات العامة في ضوء التجربة السعودية، مجلة جامعة الملك سعود (سلسلة العلوم الإدارية)، العدد الأول، المجلد السابع عشر، المملكة العربية السعودية، 2004، ص18-21.
- * كما يطلق عليها أيضا الكفاءة التوزيعية.
- * كما يطلق عليها أيضا الكفاءة الفنية.
- ¹⁴ Ehab A.H. (2007), Measuring the technical efficiency of the banking sector in palestine using the data envelopment analysis approach, A thesis of master in accounting and finance, The Islamic University of Gaza, Palestine, p28.
- ¹⁵ Bhat R. Bhushan B., and Reuben E. (2001), Hospital efficiency and data envelopment analysis: An empirical analysis of district hospitals and grant-in-aid hospitals in Gujarat state of India, Indian Institute of Management, Ahmedabad, India, p25.
- ¹⁶ Southern California Evidence-based Practice Center (RAND) Corporation (2008), Identifying, categorizing, and evaluating health care efficiency measures, final rapport, *AHRQ Publication* n° 08-0030, Santa Monica, CA, p84.
- * هناك من يطلق عليها أيضا مصطلح "الكفاءة الإدارية".
- ¹⁷ عبد العزيز فهيم هيكل، موسوعة المصطلحات الإقتصادية والإحصائية، دار النهضة العربية، لبنان، 1986، ص861.
- ¹⁸ عبد الإله نعمه جعفر، قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى دالة لقياس كفاءة الإداري فيه: مستشفى البشير نموذجاً، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول: إقتصاديات الأعمال في عالم متغير، قسم العلوم الإدارية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن، أيام 12-14 ماي 2003، ص9.
- ¹⁹ ثابت عبد الرحمن إدريس، كفاءة وجود الخدمات اللوجيستية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص146.
- ²⁰ جولي مابرتي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة أحمد محمد زامل، معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، المملكة العربية السعودية، 2004، ص470.
- ²¹ Cooper R., and Kaplan R. (1991), op.cit, p130-135.
- ²² إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، دار حامد، الأردن، ط1، 2007، ص183.
- ²³ Malcolm S. (2005), *Performance measurement & management: A strategic approach to management accounting*, SAGE Publications Ltd, London, p134.
- ²⁴ نفس المرجع ونفس الصفحة.
- * هذا النوع من الأنشطة قد يتواجد وقد لا يتواجد في المؤسسات، فوجوده يكون حسب طبيعة نشاط المؤسسة ومدى تطبيقها لسياسة تمييز المنتجات.
- ²⁵ أشرف جمال فايز عابورة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات: حالة المستشفى الإسلامي في الأردن، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.
- ²⁶ منى خالد فرحات، نظام التكلفة حسب النشاط دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية في سورية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية، 2004.
- ²⁷ Lievens Y. Bogaert W., & Kesteloot K. (2003), Activity-based costing: A practical model for cost calculation in radiotherapy, *International Journal of Radiation Oncology Biology Physics*, Vol. 57, n°02.