أثر الحوافز الضريبية على القياس المحاسبى لتكلفة الإنتاج فى المشروعات الصغيرة مع دراسة تطبيقية للمراكز الطبية الممولة من صندوق التنمية الاجتماعية

د. فؤاد السيد المليجى(*)
كلية التجارة – جامعة الإسكندرية.

مقدمة :

التشريعات الضريبية لها دور كبير فى تحقيق أهداف الدولة فى الإصلاح الإقتصادى وزيادة الإستثمار من خلال مايقدم للمستثمرين الأجانب أو الوطنيين من مزايا وإعفاءات ضريبية تساهم فى جذب رؤوس الأموال العربية والأجنبية، وتشجع النشاط السياحى والصناعى مما ينعكس أثره بالتالى على زيادة الصادرات وتدبير العملات الحرة اللازمة لتنفيذ المشروعات الضخمة كمشروع توشكا التى يتطلب توفير الموارد المالية لها.

وقد صدر بمصر العديد من التشريعات الضريبية ابتداء من القانون ٦٥ لسنة ١٩٧١ الذى يمنح إعفاءات لمشروعات المناطق الحرة، ثم القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ فى شأن استثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة، وقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ الخاص بالاستثمار، والقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ الخاص بحوافز الاستثمار، وقد تضمن هذا القانون الأخير بعض الإعفاءات والمزايا الضريبية باعتبارها من الحوافز التى تشجع على الاستثمار فى مصر. حيث تنص المادة الأولى من القانون بأنه يسرى على جميع المنشآت والشركات أيا كان الشكل القانونى لها التى تنشأ بعد تاريخ العمل به لمزاولة نشاطها فى بعض المجالات. حيث تضمنت (١٧) مجالاً ومن بين

(*) كلية التجارة – جامعة الإسكندرية.

هذه المجالات أنشطة المستشفيات والمراكز الطبية والعلاجية التى تقدم ١٠٪ من طاقتها بالمجان.

كما تنص المادة (٢) من القانون «بأن يكون تمتع الشركات والمنشآت ذات الأغراض والأنشطة المتعددة بضمانات وحوافز الاستثمار، بما فى ذلك إعفاءات ضريبية مقصورة على نشاطها الخاص بالمجالات المشار إليها، وتلك التى يضيفها مجلس الوزراء». كذلك تنص المادة (٣) منه «بأن لاتخل أحكامه بأية مزايا أو إعفاءات ضريبية أو غيرها من ضمانات وحوافز أفضل مقررة بتشريعات أخرى أو إتفاقيات». أما عن الإعفاءات فقد نصت المادة (١٦) من القانون «بأن يعفى من الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال ... وذلك لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج. ويكون الإعفاء لمدة ١٠ سنوات بالنسبة للشركات والمنشآت التى تقام داخل المناطق الصناعية الجديدة والمجتمعات العمرانية النائية التى يصدر بتحديدها قرار من السلطة المختصة. وطبقاً للمادة (١٧) من القانون يكون الإعفاء لمدة عشرين سنة تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج بالنسبة للمنشآت التى تمارس نشاطها خارج الوادى القديم. أى أن الإعفاء الوارد بهذه المادة لمدة عشرين سنة هو إعفاء للنشاط الذى يزاول خارج الوادى القديم وحده. واستثناء من عدم سريان هذا القانون إلا على الشركات أو المنشآت التى تنشأ بعد العمل بهذا القانون فإن المادة (١٨) قررت أن تستكمل الشركات والمنشآت والمشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية، والتى تزاول نشاطها فى المجالات المشار إليها فى المادة الأولى من القانون.

وكما سبق الإشارة إلى أن أحد الأمور الهامة التى تتدخل فى تحديد سياسات الاستثمار وإتجاهاته هو النظام الضريبى المطبق. ولا يقصد بذلك منح المزيد من الإعفاءات والمزايا. إلا أن الأهم من ذلك هو استقرار النظام وسهولته وحسن تطبيقه.

وللمحاسب دور هام فى إيضاح مدى الإستفادة من مزايا قانون حوافز الاستثمار، وذلك لتشجيع المستثمرين على الاستثمار. ويتناول هذا البحث المقومات المطلوبة فى النظام الضريبى الناجح التى تساعد كافة الأطراف على العمل بيسر وكفاءة بحيث يتحقق للدولة أهدافها من فرض الضريبة سواء كانت أهدافاً اجتماعية أو إقتصادية، وذلك بتوفير المناخ الملائم للعمل ويتحقق للممولين الثقة فى عدالة الضريبة ومنطقها وسهولة تحصيلها مما يقلل من إحساسهم بالقلق والتفكير فى كيفية التهرب من عبء الضريبة أو العزوف عن استثمار أموالهم وتنمية أعمالهم وكذلك التشجيع على الاستثمار فى المشروعات الصغيرة،وقد أنشئ الصندوق الاجتماعى للتنمية لتشجيع الشباب وخصوصاً الخريجين على إقامة المشروعات الإستثمارية وذلك بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١. والذى يهدف إتاحة فرص عمل للشباب والعمل على إمتصاص البطالة وتقليل فرص التعيين بالجهاز الحكومى. ورغبة من المشرع الضريبى فى دعم الصندوق نحو تحقيق أهدافه فقد استخدم الضريبة كوسيلة من وسائل تحقيق هذه الأهداف بأن منح المشروعات الممولة من الصندوق إعفاءاً يتراوح مابين ٥ ، ١٠ ، ٢٠ سنة طبقاً لقانون حوافز الاستثمار. ويقتصر هذا البحث على الحوافز الضريبية للمشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعى للتنمية مع دراسة تطبيقية على أحد المراكز الطبية القائمة(١).

هدف البحث :

يهدف البحث إلى الإجابة عن الأسئلة الآتية :

السؤال الأول : ماهو الأثر التحفيزى لقانون حوافز الاستثمار على تكوين رأس المال فى ظل ظروف التأكد وفى ظل ظروف عدم التأكد.

السؤال الثانى : هل تؤثر الضرائب على تعظيم منفعة المستثمر ؟

---

(١) مصلحة الضرائب العامة : تعليمات رقم (٢) لسنة ١٩٩٨ بشأن الإعفاءات للمشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعى للتنمية (مايو ١٩٩٨).

السؤال الثالث : ماهو دور المحاسب فى إيضاح أهمية الاستثمار فى أحد المجالات التى نص عليها قانون حوافز الاستثمار وخصوصاً فى مجال المشروعات الصغيرة للشباب الممولة عن طريق الصندوق الاجتماعى للتنمية.

خطة البحث :

لتحقيق هدف البحث تنقسم الدراسة إلى فصلين : يتناول الأول منهما الاستثمار – المخاطرة وفرض الضرائب، أما الثانى فيتناول دور المحاسب فى كيفية الاستفادة من قانون حوافز الاستثمار وذلك بدراسة تطبيقية لتحديد تكلفة الخدمة الطبية لمشروعات الشباب فى مجال المراكز الطبية والممولة من الصندوق الاجتماعى للتنمية..

الفصل الأول
أثر ضريبة الدخل على الاستثمار
فى ظل المخاطرة وعدم التأكد

تجمع الآراء على المستويين الفكرى والمهنى، على أن ضريبة الدخل تعتبر أحد المؤثرات الهامة فى الاستثمار، وتعتبر الضريبة المسددة من مصروفات النشاط من وجهة النظر المحاسبية، حيث يوضح تعريف مجلس معايير المحاسبة (FASB) أن ضريبة الدخل ينبغى أن تعالج محاسبياً على أنها من المصروفات الفترية، وذلك بسبب عدم وجود فروق جوهرية بين مصروف ضريبة الدخل وبين المصروفات الأخرى، باعتبار أن ضريبة الدخل التى تتحملها الشركة المعنية هى مقابل السماح بالاستمرار فى تحقيق الإيراد وبالتالى فإن هذه الضريبة تعتبر مصروف. وبهذه المعالجة فإن الإعفاء من الضريبة سيؤثر بالإيجاب على الأرباح وبالتالى على تشجيع الاستثمار.

وتنقسم الدراسة فى هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلى :

المبحث الأول

الدراسات السابقة التى تناولت أثر الضريبة على التكوين الرأسمالى

تناولت العديد من الدراسات التكوين الرأسمالى والمخاطرة وأثر فرض الضرائب وذلك بهدف دراسة الأثر التحفيزى لها على تكوين رأس المال فى ظل ظروف التأكد كما فى دراسة «سنن» [١] ١٩٨٧ والتى أوضحت أنه فى ظل ظروف التأكد التام فلا يوجد أثر محدد لأنظمة الضرائب المختلفة على التكوين الرأسمالى أى أن الأثر حيادى. كما تناولت دراسة «دومار وموسجراف» [٢] كيف تغير الضرائب المختلفة بين هيكل محفظة الأوراق المالية، وأثبتت هذه الدراسة أن الضريبة على الدخل تخفض كلاً من عائد وخطر محفظة الأوراق المالية، ويترتب على ذلك حث المستثمر لنقل موارده من فرص الاستثمار الآمنة إلى الاستثمار الأكثر خطورة وذلك للاستفادة من المزايا الضريبية. وناقشت هذه الدراسة عرض رأس المال والمخاطرة فى ظل ظروف عدم التأكد. وأوضحت هذه الدراسة أن الاستثمار والخطر يرتبطان معاً كأحد عناصر النشاط الاقتصادى، فالاستثمار والخطر داخل العملية الإنتاجية قد يكونان متلازمان ومكملان لبعضهما البعض Perfect Complements فكلما زاد الاستثمار كلما زاد الخطر، وفى هذه الحالة فإن فرض ضريبة على الفرق بين عوائد الاستثمار وتكلفة الفرصة البديلة يخلق الحافز لمزيد من الإضافات الرأسمالية، أما فى حالة إذا كان رأس المال والمخاطرة غير متلازمان أى أن كل منهما بديل عن الآخر Close Substitute فهذا يعنى أن المزيد من الاستثمارات الإضافية تخفض من المخاطرة.

---

(1) Sinn, Hans - Werner, **Capital Income Taxation and Resource Allocation**, (Amsterdam; North Holland), 1987.

(2) Domar, Evsey D., & Richard A. Musgrave, Profortional Income and Risk - Taking, **Quanterly Journal of Economics**, 1984, Vol. 58. PP. 389 - 422.

وقد تناولت دراسة «كونراد» [١] ١٩٩١ تطويراً لدراسة دومار حيث ناقش أثر ضرائب الدخل المختلفة ومخصصات الإهلاك على كل من رأس المال والمخاطرة وقد حاولت هذه الدراسة الإجابة عن الأسئلة التالية :

(١) هل الضرائب على الدخل حيادية التأثير على التكوين الرأسمالى فى ظل ظروف عدم التأكد كما هو الحال فى ظل ظروف التأكد؟

(٢) كيف تؤثر الضرائب المختلفة على هيكل تكوين محفظة الأوراق المالية؟

(٣) هل تعتبر الضرائب على الاستثمار الخطر حافزاً لمزيد من التكوين الرأسمالى إذا كان الخطر ورأس المال بدائل قريبة Close Subsitute كما هو الحال عندما يكون الخطر ورأس المال مكملان لبعضهما بصورة تامة Perfect Complements ؟

وقد اهتمت هذه الدراسة بحالة التوازن المؤقت (الوقتى) Intertemporal Equilibrium مع حالة عدم التأكد. (وذلك تطويراً لنموذج سنن والذى إهتم بالتوازن المؤقت مع وجود حالة التأكد). وقام «كونراد» بتعميم النتائج التى تم الحصول عليها والخاصة بأثر الضرائب على المخاطرة للحالة الوقتية. كذلك قام بتعميم حيادية الأثر الضريبى على التكوين الرأسمالى على حالة عدم التأكد.

وقد أخذ «كونراد» فى الاعتبار كلاً من مخصصات الإهلاك العادى (والتى تتساوى مع الإهلاك الاقتصادى الحقيقى) ومخصصات الإهلاك المعجل [٢] كما أخذ فى الاعتبار أثر الضريبة التى تفرض على علاوة الخطر (الفرق بين الإنتاج الخطر فى ظل التأكد (الآمن).

ويعرض الباحث باختصار نتيجة هذه الدراسة كما يلى :

---

(1) Konrad, Kai, A., "The Domar - Musgrave and Adverse Selection", European Journal of Political Economy, 1991, PP. 151 - 174.

(2) Kai, A., Konrad, "Capital Formation, Risk Taking & Taxation", Public Finance, Finances Publiques, 1991, PP. 252 - 267.

أولاً : التوازن المؤقت للضريبة مع الأرباح :

حيث تم تحليل أثر الضرائب على الأرباح مع أخذ مخصص إهلاك الأصول فى الإعتبار وذلك بالنسبة للمستثمر من خلال الأثر على الإستهلاك، والإدخار، والإنتاج وأعطى مثالاً على ذلك يفترض أن أحد المستثمرين فى القطاع العائلى خلال الفترة t = o يمتلك مصنع ينتج نوعين من الإنتاج يمثل الأول طريقة الإنتاج الآمنة ويرمز له (s) أما الثانى فيمثل طريقة الإنتاج الخطرة ويرمز لها (u) . وتمثل دالة الإنتاج لكلا المصنعين كما يلى :

معادلة رقم (١) $Y^{s}(t) = F[J^{s}(t), N^{s}t]$

معادلة رقم (٢) $Y^{u}(t) = [1 + \delta(t)]\, F[K^{u}(t), N^{u}(t)]$

حيث : رأس المال K ، معدل إهلاك رأس المال الثابت (δ)

العمل N الاستثمار الكلى Ibr

الإنتاج الآمن s إهلاك رأس المال (δ k)

الإنتاج الخطر u صافى الاستثمار (1 = Ibr - δ k)

ويلاحظ أن قرار الاستثمار فى الفترة (t) من وجهة نظر المستثمر لايعتمد على قصر الفترة δ (t) ، وإنما يعتمد على الخطر المتحقق من الفترات السابقة δ (t - Δ) . وعند استخدام علاقة الإرتباط بين المخاطرة فى الفترات المختلفة لتعديل نمط الاستثمارات، قد يؤدى ذلك إلى عدم إستقرار رأس المال للاستثمارات وبالتالى قبول المخاطرة. وأوضحت هذه الدراسة أنه لايوجد دليل واضح أن المخصصات للإهلاك يجب أن تغير من النتائج المتعلقة بأثر التغير فى معدلات الضرائب.

ويلاحظ أن مخصص إهلاك الأصول الثابتة لأغراض الضريبة يكون مساوياً للإهلاك الإقتصادى بالإضافة إلى الإهلاك المعجل، حيث يتم حساب الإهلاك المعجل كجزء من إجمالى الاستثمار (α) أما الباقى (α - 1) يتم إستبعاده من الإيرادات بما يتمشى مع الإهلاك الاقتصادى = δ k (a - 1) ويرمز إلى إجمالى الإهلاك المعجل والإقتصادى بالرمز δKaaI .

ويفترض أن (F) والتى تمثل دالة الإنتاج الآمن تمثل جزء من دالة الإنتاج الخطر كما يفترض أن (F) دالة خطية متجانسة ذات مشتقات جزئية أى أن :

$$F(k) > o\ ,\ F(N) > o\ ,\ F(kk) < o,\ F(NN) < o,\ FKN = FKN > o$$

والفرق بين المعدالة (١) ، (٢) أن دالة الإنتاج الخطر تختلف عن دالة الإنتاج الآمن، لمعامل $1 + d(t)$ والذى يعبر عن وجود مخاطر.

ونظراً لأن بعض الضرائب قد تؤدى إلى خلق حوافز للمخاطرة، وفى نفس الوقت تخفض من حافز الاستثمار، لذلك يمكن حدوث تغيرات فى أى من هذين المتغيرين (الخطر والاستثمار) بصورة مستقلة عن الآخر أى لايفترض أنهما متلازمان، ويلاحظ كذلك أن الإهلاك المعجل ماهو إلا خصم مبكر للإهلاك ولايغنى بأى حال من الأحوال عن الإهلاك الإضافى. أى أن **المحصلة النهائية أن رأس المال فقط هو الذى يتم إستهلاكه.**

وجدير بالذكر أن الإهلاك العادى [١] من البنود واجبة الخصم من الوعاء الضريبى ويقصد به المبالغ التى تخصص لمقابلة النقص التدريجى الذى يصيب الأصول الثابتة بها والتى تخصص لمقابلة النقص التدريجى نتيجة مرور الزمن أو الإستعمال أو النقص الطارئ للأصول نتيجة الإختراعات الجديدة. والمعالجة الضريبية للإهلاك العادى فى الشركات التابعة لقطاع الأعمال العام تتم على أساس النسب الواردة بالنظام المحاسبى الموحد ولايسمح بخصم إهلاك الأصول المستهلكة دفترياً بالكامل ومازالت مستعملة فى الإنتاج. أما الإهلاك الإضافى[٢] فيقصد به المبالغ التى يتم خصمها من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة بنسبة معينة من هذه التكلفة حددها المشرع فى البند (٣) من المادة ١١٤ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وهى

---

(١) د. زكريا محمد بيومى ، **قانون الضرائب على الدخل**، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٧، ص ٢٤٢.

(٢) د. محمد عباس بدوى، المحاسبة الضريبية : **أسس قياس الربح الخاضع للضريبة - دراسة إنتقادية - الجزء الثانى**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية، ١٩٩٧، ص ٢٥٠.

نسبة ٢٥ ٪ من تكلفة الآلات والمعدات المشتراة جديدة أو التى يتم تصنيعها داخلياً، وذلك لتشجيع الشركات على استبدال وتجديد التجهيزات الآلية المملوكة لها وذلك بشروط معينة. أما الإستهلاك المالى فهو النقص التدريجى فى قيمة رأس المال نتيجة قيام شركة الإمتياز بتسديد رأسمالها خلال فترة الإمتياز وعادة ماينص النظام الأساسى للشركة على مقدار مايتم إستهلاكه سنوياً من رأس المال، وقد راعى المشرع الضريبى الطبيعة المميزة لشركات الإمتياز وأعفى الإستهلاك المالى من الخضوع للضريبة على أرباح شركات الأموال . مادة ١١٩ من القانون وذلك بشروط معينة.

أثر ضريبة الدخل على اختيار الاستثمار :

أوضحت الدراسة نفسها كيف يمكن للمستثمر اختيار الاستثمار الأكثر أمناً، وذلك بإيجاد العلاقة بين الإستهلاك، والإنتاج، والإدخار. فالإستهلاك المتاح للأفراد هو إجمالى المخرجات (y) بعد طرح الإستثمارات (Ibr) ونظراً لأن إجمالى المخرجات (y) = مخرجات الإنتاج الآمن (y_s) + مخرجات الإنتاج الخطر (y_u) والضرائب (T_p) على إجمالى المخرجات بعد خصم الإهلاكات (العادية المؤجلة) وبالتالى فإن صافى الإستهلاك يعبر عنه بالمعادلة رقم (٣) الآتية :

$$C = Y - (Ibr - Tp)$$

حيث يتوقف الإستهلاك على الإستثمار (I)، ونسبة الإنتاج الخطر (yu) من إجمالى الإنتاج (y) ويرمز له بالرمز n. ويقوم المستهلك بتحديد المنافع المتوقعة من الإستهلاك ثم تحديد القيمة الحالية لها والعمل على تعظيم منفعته من الإستهلاك وبالتالى تحديد حجم الاستثمار الأمثل (I) ونسبة الإنتاج الخطر من مزيج الإنتاج (h). أما الإدخار فإن الفرد يختار خطة الإدخار فى الفترة الزمنية t = o والتى تظل المثلى لاحقاً. واستخدمت الدراسة نماذج رياضية لأثر الضريبة على الاستثمار فى حالة الاستقرار، ويستنتج من هذه النماذج مايلى:

١ - فى حالة الاستقرار، وعند مستوى أقل من n (نسبة الإنتاج الخطر فى المزيج المستخدم من الإنتاج الآمن والخطر)، فإن المنفعة المتوقعة لايمكن زيادتها عن طريق زيادة أو تخفيض المدخرات.

٢ - فى حالة التأكد n = o تتحقق حالة الإستقرار مع وجود ضرائب على الدخل ومخصصات الإهلاك للأصول للأغراض الضريبية.

٣ - فى حالة الإهلاك المعجل يتحقق شرط التوازن التلقائى ويصبح صافى الإنتاجية الحدية لرأس المال (بعد خصم الإهلاك مسوياً للمعدل الشخصى للتفضيل الزمنى، أى أن المستثمر يقارن بين المنفعة نتيجة قيامه بالإستهلاك الحالى (تفضل زمنى) وبين المنفعة نتيجة قيامه بالإستثمار والإنتاج والذى يعبر عنه بالإنتاجية الحدية لرأس المال.

٤ - فى حالة عدم وجود إهلاك معجل (a = o) يتحقق التوازن عندما يكون صافى الإنتاجية الحدية لرأس المال بعد الضريبة مساوياً للمعدل الشخصى للتفضيل الزمنى..

ويعد النموذج الذى اقترحه «كونراد» تطويراً لنموذج «سنن» فى الفترة من (١٩٨٤ - ١٩٨٩) [١].

يخلص الباحث من عرض هذه الدراسات لما يلى :

١ - أن حيادية الضرائب على الأرباح الرأسمالية فى ظل ظروف التأكد يمكن أن تتمشى أيضاً فى ظل ظروف عدم التأكد باعتبار أن وجود زيادة فى الضريبة على الدخل مع وجود إهلاك معجل يؤدى إلى وجود حالة من الإستقرار فى رأس المال.

٢ - يوجد اتساق بين حالتى التأكد وعدم التأكد فى حالة الضرائب على الدخل مع إهلاك للأصول يتساوى مع الإهلاك الاقتصادى وقد أوضحت

---

(1) Sinn, Hans - Werner, "Neue Wage der Unternehmensbesteuerung - Eine Replik", Wirschofisdienst, 1989, Vol. 69, PP. 159 - 164.

دراسة «ساندم» عام ١٩٧٤ [١] أن الإهلاك المعجل يؤدى إلى زيادة حالة الاستقرار فى رأس المال.

٣ - يسمح قانون الضريبة الموحدة على الدخل فى مصر (الضريبة على أرباح شركات الأموال) بخصم الإهلاك المعجل، لذلك فإن الزيادة فى الضريبة على الأرباح تؤدى إلى زيادة جزء من (h) الخاص بالإنتاج الخطر وذلك إذا كان هناك ميل متزايد لتجنب الخطر، بمعنى أن أى زيادة فى الضريبة على الربح تؤثر على المخاطرة بينما يتم الإحلال التام بين رأس المال والخطر فى حالة عدم زيادة الضريبة على الدخل حيث لاتتغير من حالة استقرار رأس المال ولكنها تزيد من المخاطرة والتى تؤدى بالتالى إلى زيادة الإنتاجية لرأس المال.

وهذه الدراسات من وجهة نظر الباحث تشجع المستثمر على الإستفادة من الحوافز الضريبية على الدخل وذلك لمزيد من الإستثمارات الآمنة حيث أوضحت نتائج الدراسة أن الضرائب على الدخل فى ظل ظروف التأكد يمكن أن تطبق فى حالة عدم التأكد، والتى تؤدى فقط إلى مستوى أقل من الإستقرار. وفى حالة إذا كان الخطر ورأس المال بينهما إحلال تام فإن الضرائب على الدخل لاتؤدى إلى حالة استقرار عند تكوين رأس المال. والنماذج التى افترضتها هذه الدراسات لكل من «سنن وكونراد» تعتبر نماذج تجمعية مع افتراض تماثل بين قطاعى الأعمال والعائلات، إلا أنها أوضحت حقيقتين : أولهما أثر وجود إهلاك معجل وضريبة الدخل على زيادة الإستثمار، والحقيقة الثانية أن رأس المال والمخاطرة لايمثلان إستقلالاً تاماً بينهما وأن الزيادة فى المخاطرة تؤدى إلى زيادة الإنتاجية لرأس المال والعكس صحيح.

ونظراً لأهمية المحاسبة عن الضريبة المؤجلة فى ظل استخدام الإهلاك المعجل (الإضافى) كحافز ضريبى فإن المبحث الثانى يتناول ذلك.

---

(1) Sandmo, Agnar, "Investment Incentives and the Corporate Income Tax", **Journal of Political Economy**, 1974, Vol. 82, PP. 287 - 302.

المبحث الثانى

المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة

تناولت دراسة ناش عام ١٩٨٦ [1] الضريبة المؤجلة وعلاقتها بالقياس الضريبى لوعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال، حيث أوضح أن لجنة معايير المحاسبة المالية قامت بالعديد من المحاولات للوصول إلى طريقة مقبولة للمحاسبة عن الضرائب المؤجلة Deferred Tax، وذلك فى المعيار رقم (١١) لسنة ٧٣، (١٥) لسنة ١٩٧٨ والمعدل برقم ١٥ لسنة ١٩٨٥، وذلك لما لأثر الضريبة المؤجلة على الأرباح. وقد أعطى مثالاً يفترض أن إحدى الشركات أصدرت فى ١٩٩٣/١/١ ٥٠٠٠٠ سهم عادى القيمة الإسمية للسهم ١٠٠ جنيه، واشترت فى نفس الوقت آلات بمبلغ ١٨٠٠٠٠٠ جنيه يقدر عمرها الإنتاجى بثلاث سنوات بدون القيمة كخردة، وأن الأرباح قبل الضرائب والإهلاك ٢٤٠٠٠٠٠ جنيه لكل عام من الأعوام الثلاثة من بداية التشغيل. وأن معدل ضريبة على أرباح الشركات ٥٠٪. ولم يتم شراء أصول أخرى فما أثر الإهلاك المعجل للأصول على عائد السهم لكل من السنوات الثلاث ؟

والجدول الآتى رقم (١) يوضح ضريبة الشركات على الأرباح باعتبار أن القانون الضريبى يسمح بتخفيضات على الإستثمار Capital Allowances تعادل قيمة الإستثمارات الجديدة أى نسبة ١٠٠٪.

---

(1) A. M. Nash, "Accounting for Company Taxation : Deferred Tax ", Management Accounting, September, 1986, PP. 43 - 54.

جدول (١)

الضريبة على أرباح شركات الأموال واجبة السداد

القيمة بالألف جنيه

البيـــــان	١٩٩٣	١٩٩٤	١٩٩٥	الإجمالى
الربح قبل الإهلاك	٢٤٠٠	٢٤٠٠	٢٤٠٠	٧٢٠٠
تخفيضات ضريبية على الاستثمار (١٠٠٪ من الأصول الجديدة)	(١٨٠٠)	----	----	(١٨٠٠)
وعاء ضريبة الشركات	٦٠٠	٢٤٠٠	٢٤٠٠	٥٤٠٠
الضريبة على أرباح الشركات ٥٠٪	(٣٠٠)	(١٢٠٠)	(١٢٠٠)	(٢٧٠٠)
الربح بعد الضريبة	٣٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	٢٧٠٠

والجدول رقم (٢) يوضح أثر الضريبة المؤجلة على عائد السهم سنوياً.

جدول (٢)

أثر الضريبة المؤجلة على عائد السهم

القيمة بالألف جنيه

البيـــــان	١٩٩٣	١٩٩٤	١٩٩٥	الإجمالى
الربح قبل الإهلاك والضريبة	٢٤٠٠	٢٤٠٠	٢٤٠٠	٧٢٠٠
– الإهلاك (١٨٠٠ ÷ ٣)	(٦٠٠)	(٦٠٠)	(٦٠٠)	(١٨٠٠)
صافى الربح قبل الضريبة	١٨٠٠	١٨٠٠	١٨٠٠	٥٤٠٠
– ضريبة أرباح الشركات (جدول ١)	(٣٠٠)	١٢٠٠	١٢٠٠	(٢٧٠٠)
الربح بعد الضريبة والإهلاك	١٥٠٠	٦٠٠	٦٠٠	٢٧٠٠
÷ عدد الأسهم (سهم)	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
عائد السهم (جنيه)	٣٠	١٢	١٢	٥٤
نسبة الضريبة	١٦,٦٪	٦٦,٦٪	٦٦,٦٪	٥٠٪

ومن الجدولين ١ ، ٢ يلاحظ مايلى :

١ – أن الشركة ذات كفاءة ثابتة من حيث الربحية حيث استقر الربح قبل الضريبة عند ٢٤٠٠٠٠٠ جنيه سنوياً، بينما انخفض عائد السهم من ٣٠ جنيه فى بداية النشاط إلى ١٢ جنيه فى السنتين التاليتين ويرجع هذا الإنخفاض إلى النظام الضريبى وليس إلى أداء الشركة.

٢ – أن تغير نسبة الضريبة إلى صافى الربح قبل الضريبة من ١٦,٦ ٪ فى بداية النشاط إلى ٦٦,٦ ٪ فى السنتين التاليتين بالرغم أن إجمالى الأرباح خلال السنوات الثلاث ٥٤٠٠٠٠٠ جنيه وأن الضريبة عليه ٢٧٠٠٠٠٠ جنيه بنسبة ٥٠ ٪. وهذا يوضح أن نظام الضرائب قد أجل دفع الضريبة على أرباح السنة الأولى مما يؤدى إلى زيادة العائد على الاستثمار فى السنة الأولى فقط بينما ينخفض إلى أكثر من ٥٠ ٪ من السنوات التالية. لذلك يجب أن تتسم المعالجة المحاسبية بالواقعية كما يلى :

المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة :

فى حالة إعتبار ضريبة الدخل مصروفاً فهل يتم تحميل إيرادات الفترة بقيمة ضريبة الدخل واجبة السداد من وجهة النظر الضريبية وصولاً لصافى الدخل المحاسبى، أو يتم تحميل إيرادات الفترة بقيمة مصروفات الضريبة عن الفترة المحاسبية ؟ وغالباً يكون هناك فروقاً بين القيمتين، وهذا سوف يتعارض مع مبدأ المقابلة وهو أحد المبادئ الأساسية التى يستند إليها عند قياس صافى الدخل المحاسبى.

وفى حالة تحميل إيرادات الفترة الزمنية المعنية بمصروف ضريبة الدخل وليس بالضريبة المسددة، فإن البعد الزمنى للفروق الضريبية الوقتية الناتجة عن أسلوب الأهلاك المعجل كحافز ضريبى – يترتب عليه ضريبة مؤجلة Deferred Tax ، ويوجد مفهومان للإعتراف بهذه الضريبة وهما مفهوم **التخصيص الشامل** والذى يعترف بكافة الفروق الضريبية الوقتية، ومن ثم الضريبة المؤجلة المرتبطة بها. وينبغى الإعتراف بهذه الفروق الوقتية حتى إذا تم التأكد بدرجة عالية أن هذه الفروق سيزول أثرها فى الفترات التالية. وقد اقترح معيار رقم

(١١) SSAP سنة ١٩٧٣ استخدام مفهوم التخصيص الشامل لكل الفروق الضريبية وبالتالى يتم تحميل الربح المحاسبى بالضريبة بصرف النظر عن واقعة السداد، ويستخدم لذلك حساب الضريبة المؤجلة. ويتم معالجة الضريبة المؤجلة وفقاً للمعيار رقم (١١) كما يظهر بالجدول رقم (٣) الآتى :

جدول (٣)

المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة

وفقاً لمعيار رقم ١١ لسنة ١٩٧٣

القيمة بالألف جنيه

البيـــــان	محاسبياً	ضريبياً	الفرق	
الربح قبل الضريبة لعام ١٩٩٣	٢٤٠٠	٢٤٠٠	—	
تخفيضات الضريبة على الاستثمار	—	(١٨٠٠)	١٨٠٠	
إهلاك الأصول الثابتة (٣ سنوات)	(٦٠٠)	—	(٦٠٠)	
الربح قبل ضريبة الشركات	١٨٠٠	٦٠٠	١٢٠٠	(الفروق الضريبية الوقتية)

ويلاحظ أن مبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه يمثل أصل الفروق الضريبية وللوصول إلى مخصص الضرائب المؤجلة يحتسب بضرب الفروق × معدل الضريبة على أرباح الشركات = ١٢٠٠٠٠٠ × ٥٠٪ = ٦٠٠٠٠٠ جنيه. ويتم تكوين هذا المخصص لمعالجة الفروق فى السنوات التالية.

ويوضح المعاير رقم (١١) أن لهذه الفروق الضريبية الوقتية تأثيراً على الفترات المالية التالية ويمكن الحصول على أصل الفروق الضريبية بطرق أخرى كما يلى :

	جنيه
تخفيضات الضريبة على الاستثمار الجديد	١٨٠٠٠٠٠
يطرح الإهلاك العادى	٦٠٠٠٠٠
الفروق الضريبية الوقتية	١٢٠٠٠٠٠

والجدول رقم (٤) الآتى يوضح أثر الضريبة المؤجلة ٦٠٠٠٠٠ جنيه على أرباح السنتين التاليتين :

جدول رقم (٤)

أثر الضريبة المؤجلة على أرباح السنتين ٩٤ ، ١٩٩٥

القيمة بالألف جنيه

البيـــــان	محاسبياً ١٩٩٤ و١٩٩٥	ضريبياً ١٩٩٤ و١٩٩٥	الفرق
الربح قبل الضريبة والإهلاك	٢٤٠٠	٢٤٠٠	--
تخفيضات ضريبة على الإستثمار	--	--	--
إهلاك الأصول الثابتة	(٦٠٠)	--	(٦٠٠)
ربح قبل الضريبة	١٨٠٠	٢٤٠٠	(٦٠٠)
الضريبة على أرباح الشركات ٥٠٪	٩٠٠	١٢٠٠	٣٠٠

ويلاحظ أن فروق الضريبة الوقتية أثرت على الربح الخاضع لضريبة أرباح الشركات هذا العام، لذا يجب معالجة ذلك، بتخفيض ضرائب هذا العام من ١٢٠٠٠٠٠ جنيه إلى ٩٠٠٠٠٠ جنيه خصماً من مخصص الضريبة المؤجلة السابق تكوينه وهكذا فى السنة التالية. وقد اعتمد المعيار رقم (١١) على قاعدة الفروق الضريبية المؤقتة والتى يجب أن تظهر فى حـ/ إحتياطى ضريبة مؤجلة يتم تكوينه فى بداية وجود هذه الفروق، ولكن يوجه إلى هذا المعيار أنه يؤدى إلى ظهور إلتزامات ضريبة مبالغ فيها كما أن حاجة المنشأة إلى تكرار عمليات شراء الأصول الجديدة والتى تحقق تخفيضات ضريبة على الاستثمار وتكرار هذه التخفيضات مع عمل التسويات بين الدخل المحاسبى والدخل الضريبى سوف تستمر الضريبة المؤجلة.

والمفهوم الثانى للمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة هو مفهوم التخصيص الجزئى حيث يقضى هذا المفهوم بالإعتراف فقط بالفروق الضريبية

الوقتية غير المتكررة التى تسبب ضريبة مؤجلة سيتم تسويتها فى خلال فترة قصيرة من ٣ إلى ٥ سنوات أما الفروق الضريبية المتكررة فلا يترتب عليها ضريبة مؤجلة، باعتبار أن قيمة مصروف الضريبة الذى يتم التقرير عنه محاسبياً للفترة المعينة هو نفسه قيمة الضريبة واجبة السداد عن تلك الفترة.

وقد اشتملت الدراسات المحاسبية فى السنوات الأخيرة على عدة طرق للمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة كطريقة الإلتزامات، وطريقة الإئتمان المؤجل. ولشرح هاتين الطريقتين : يفترض فى المثال السابق نفس البيانات مع تعديل لمعدلات ضريبة الشركات بحيث تكون ٥٠٪ فى السنة الأولى، و ٤٠٪ فى السنة الثانية ، ٣٠٪ فى السنة الثالثة. والجدول رقم (٥) الآتى يوضح المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة فى حالة استخدام طريقة الإلتزامات والتى تناولتها دراسة ناش ١٩٨٧ .

جدول (٥)

حساب الضريبة المؤجلة للسنوات الثلاث

باستخدام معدلات ضريبية مختلفة

القيمة بالألف جنيه

البيـــــان	١٩٩٣	١٩٩٤	١٩٩٥
تخفيضات ضريبة على الإستثمار	١٨٠٠	ـــــ	ـــــ
- إهلاك الأصول (٣ سنوات)	(٦٠٠)	(٦٠٠)	(٦٠٠)
أصل فروق ضريبة مؤقتة	١٢٠٠	(٦٠٠)	(٦٠٠)
ضريبة مؤجلة	٥٠٪ (٦٠٠)	٤٠٪ (٢٤٠)	٣٠٪ (١٨٠)

ويلاحظ أنه فى نهاية سنة ١٩٩٥ سيظل هناك رصيد قدره ١٨٠٠٠٠ جنيه لحساب الضريبة المؤجلة رغم إنتهاء العمر الإنتاجى للأصل فى ١٩٩٥/١٢/٣١ ويظهر هذا المبلغ بالميزانية العمومية كضريبة مؤجلةغير قابلة

للسداد وهذا لايتمشى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. وحتى يتم معالجة هذه الفروق فقد تم صياغة طريقة الإئتمان المؤجل، حيث يرى مجلس مبادئ المحاسبة المالية أن الضريبة المؤجلة يجب أن لاتظهر ضمن الإلتزامات بالميزانية ويتم الإفصاح عنها ضمن الملاحظات الهامشية بالميزانية العمومية. وذلك باستخدام معدل الضريبة عند إقتناء الأصل، لتعديل كل الضرائب المؤجلة الخاصة بالأصول الثابتة. والجدول رقم (٦) الآتى يوضح المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة فى السنوات الثلاث طبقاً لطريقة الإئتمان المؤجل والتى تناولتها دراسة ناش عام ١٩٨٧ .

جدول (٦)

المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة

طبقاً لطريقة الائتمان المؤجل

القيمة بالألف جنيه

البيـــــان	١٩٩٣	١٩٩٤	١٩٩٥
أصل الفروق الضريبية المؤقتة	١٢٠٠	(٦٠٠)	(٦٠٠)
معدل ضريبة أرباح الشركات ٥٠٪	٥٠٪	٥٠٪	٥٠٪
	٦٠٠	(٣٠٠)	(٣٠٠)

وباستخدام هذا الأسلوب لن يظهر رصيد للضريبة المؤجلة فى نهاية العمر الإنتاجى للأصل حيث يستخدم سعر ضريبى واحد عند الإقتناء ويستمر خلال فترة الحياة الإنتاجية للأصل.

الإفصاح عن الضريبة المؤجلة :

تناولت العديد من الدراسات الطرق المختلفة للإفصاح عن أثر الضريبة المؤجلة حيث تنطوى عملية الإفصاح على مرحلتين : أحدهما تتمثل فى طبيعة الضريبة المؤجلة بغرض تبويبها، والثانية تنطوى على الكيفية التى يتم بها توصيل نتائج هذا التحليل إلى مستخدمى المعلومات المحاسبية المهتمين

بالنواحى المالية للسياسة الضريبية وقد اختلفت الآراء فيما يتعلق بالإفصاح. ففريق يرى أن الضريبة المؤجلة لاتعتبر التزاماً يجب سداده مستقبلاً، وبالتالى لاينبغى الإفصاح عنه، ويتم تسويته فى حساب الإهلاك المختص، ويظهر صافى قيمة الأصل بالميزانية العمومية بعد الأخذ فى الإعتبار تلك الآثار، والفريق الآخر يرى إعادة تقييم الأصل الرأسمالى سنوياً بقيمة المستنفد من تكلفة الإقتناء والذى يتمثل فى الإهلاك المحاسبى إلى جانب القيمة المعادلة لتأثير الضريبة المرتبطة بالتغير فى الإهلاك الضريبى عن الإهلاك المحاسبى.

يخلص الباحث أن للضريبة المؤجلة أثر على عائد السهم فى الإستثمارات الجديدة. فقد أوضح الجدول رقم (١) أن عائد السهم فى بداية الاستثمار ٣٠ جنيه بينما السنوات التالية أصبح ١٢ جنيه فقط، ويرجع أثر ذلك للضريبة المؤجلة على الاستثمارات الجديدة حيث ينص القانون الضريبى على منح تخفيض ضريبى يمثل ١٠٠ ٪ من قيمة الاستثمارات فى المعدات والآلات الجديدة (بالنسبة للقانون الضريبى المصرى النسبة ٢٥ ٪). ولكن عند المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة كالتزام يجب تسويته مما يؤدى إلى إحتساب عائد السهم لجميع السنوات بطريقة تعكس الأداء الفعلى للشركة والجدول رقم (٧) توضح طريقة المعالجة المقترحة.

جدول (٧)

المعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة وعائد السهم

القيمة بالألف جنيه

البيـــــان	١٩٩٣	١٩٩٤	١٩٩٥
الأرباح قبل الضريبة	١٨٠٠	١٨٠٠	١٨٠٠
الضريبة المسددة على أرباح الشركات	(٣٠٠)	(١٢٠٠)	(١٢٠٠)
الضريبة المؤجلة	(٦٠٠)	٣٠٠	٣٠٠
الربح بعد الضريبة	٩٠٠	٩٠٠	٩٠٠
÷ عدد الأسهم (سهم)	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
عائد السهم (جنية)	١٨	١٨	١٨

وبالتالى تعكس هذه المعالجة أداء الشركة والعائد الحقيقى للسهم فى الاستثمارات الجديدة وذلك بعد الاستفادة من الحافز الضريبى للإهلاك المعجل للأصول الجديدة.

ونظراً لأن قانونى الحوافز الضريبية رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ وقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ بإنشاء الصندوق الإجتماعى للتنمية قد تضمنتا العديد من المزايا الضريبية التى يجب التعرض لها فإن المبحث الثالث من هذه الدراسة يتعرض لهما بإيجاز.

المبحث الثالث

الحوافز الضريبية للمشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية

صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ والذى ينص على إنشاء الصندوق الإجتماعى للتنمية يختص بتعبئة الموارد المالية والفنية العالمية والمحلية للمعاونة فى تنمية الموارد البشرية ورفع المعاناة عن محدودى الدخل بإعداد وتنفيذ مشروعات محددة لزيادة فرص عمل وتحسين المستوى المعيشى لهم، وكذلك دعم برنامج الإصلاح الإقتصادى وذلك بتوفير فرص عمل لمن استفادوا بالمعاش المبكر نتيجة لتنفيذ برامج الخصخصة، أو الخريجين من الشباب. ويحاول هذا البحث التركيز على تشجيع الخريجين من الأطباء للاستثمار فى مجال الخدمات الطبية بإنشاء المراكز الطبية الشاملة فى المناطق التى تحتاج إلى خدماتهم وذلك بالاستفادة من الحوافز الضريبية التى يوفرها القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ ، وكذلك الإعفاءات والمزايا الضريبية للقانون ٤٠ لسنة ١٩٩١ (الصندوق الإجتماعى للتنمية) مع تقديم خدمة طبية مناسبة بأقل تكلفة وذلك على النحو الآتى :

أولاً : الإعفاءات الضريبية الواردة بقانون الضريبة على الدخل :

منح المشرع فى القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ إعفاء من الضريبة بالنسبة لأرباح المشروعات الجديدة التى أقيمت أو تقام بعد تاريخ العمل بالقرار رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ بإنشاء الصندوق الإجتماعى والممولة كلياً أو جزئياً من الصندوق وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط. ويلاحظ أن الأطباء عند السماح لهم بالعمل بعد الحصول على الترخيص اللازم من وزارة الصحة يخضعون للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية وهم يتمتعون فقط بإعفاء ضريبى مدته ثلاث سنوات بالإضافة إلى مدة التمرين. أما إذا تم تمويل المشروع الجديد عن طريق الصندوق الإجتماعى للتنمية بإعتباره يزاول نشاط تجارى أو صناعى بالإضافة إلى النشاط المهنى، فإنه يتمتع بالإعفاء الضريبى عن إيرادات النشاط التجارى أو الصناعى فقط. ويجب أن يكون المشروع قد حصل على تمويل من الصندوق الإجتماعى، والإعفاء قاصر على النشاط الممول من الصندوق. ويشترط ألا يكون المشروع قد زاول النشاط قبل ١٩٩١/١/٢٩ تاريخ صدور قرار رئيس الجمهورية بإنشاء الصندوق الإجتماعى للتنمية، وينصرف الإعفاء للمشروع دون النظر لشخص مالكه وعلى ذلك فالمشرع الضريبى ينظر إلى قيام المشروع بمزاولة النشاط قبل ١٩٩١/١/٢٩ ثم حصوله على القرض بعد ذلك سواء عن طريق مالكه أما التنازل عنه للغير الحاصل على القرض أو بدخول شريك حاصل على قرض فلا يعتبر ذلك داعياً للحصول على الإعفاء لأن المشروع كان قائماً قبل صدور قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩٩١ فى ١٩٩١/١/٢٩.

ويلاحظ أن المساواة فى الإعفاء للمشروعات الجديدة سواء كان المشروع ممولاً كلياً أو جزئياً يخل بالقدرة التنافسية وبمبدأ المساواة نظراً لتساوى المشروع الممول بنسبة ١٠٪ مع المشروع الممول بنسبة ١٠٠٪ من

الصندوق فى حصول كل منهما على الإعفاء الضريبى، وفى ذلك ثغرة للتهرب الضريبى، لذلك يجب مراعاة ذلك حيث يقترح أن يتمتع بالإعفاء المشروعات الجديدة التى تكون ممولة بنسبة أكبر من ٥٠٪ من رأس المال من الصندوق الإجتماعى للتنمية حتى يمكن تحقيق الأهداف المرجوة من الإعفاء الضريبى ويستفيد منه فقط المستحق للإعفاء.كما يجب مراعاة التزامن بين الحصول على التمويل الكلى أو الجزئى، وبين تاريخ بداية النشاط الفعلى للمشروع أى أن سبب الحصول على القرض هو مزاولة النشاط الفعلى وبالتالى يتمتع بالإعفاء المقرر لذلك. باعتبار أن مدة الإعفاء خمس سنوات تبدأ من تاريخ بداية المزاولة الفعلية الذى يحدد بمعرفة مأمورية الضرائب المختصة.

ثانياً : الإعفاءات الضريبية للمشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية والواردة بقانون حوافز الإستثمار :

نصت المادة الأولى من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمانات وحوافز الإستثمار على أن يتمتع بالإعفاء جميع الشركات والمنشآت أياً كان النظام القانونى الخاضعة له والتى تنشأ بعد تاريخ العمل به لمزاولة نشاطها فى أى من المجالات الآتية:

- المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية.

- وكذلك المستشفيات والمراكز الطبية التى تمنح ١٠٪ من طاقتها بالمجان وغيرها من المشروعات التى تضمنتها المادة الأولى من القانون.

وحددت اللائحة التنفيذية للقانون شروط وحدود المجالات المشار إليها. فكل مشروع يزاول نشاطه فى الصناعات الصغيرة أو المكملة أو المغذية ويكون أغلب تمويله من الصندوق الإجتماعى للتنمية، وقد أوضح الباحث فى مقدمة البحث شروط المواد ١٦ ، ١٧ ، ١٨ ، ١٩ من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧

ويستفاد من هذه النصوص أنه يتعين توافر ضوابط وشروط محدودة لمنح الإعفاء الضريبى كما يلى :

١ – أن تنشأ المشروعات بعد ١٩٩٧/٥/١٢ تاريخ العمل بقانون ضمانات وحوافز الإستثمار وبالتالى المشروعات المقامة قبل ذلك لاتتمتع بالإعفاء الضريبى.

٢ – أن يكون النشاط فى الصناعات الصغيرة أو المغذية أو المكملة. ويقصد **بالصناعات الصغيرة** : «العمليات التى تؤدى إلى ظهور منتج جديد أو إحداث تغير فى الشكل أو الحجم أو المكونات عن طريق المزج أو المعالجة. ولاتحتاج إلى رأس مال ضخم أو عمالة زائدة أو جهد فائق يدوى أو آلى. أما **الصناعات المغذية** : فهى العمليات التى تؤدى إلى تصنيع منتجات وسيطة تدخل مكونات المنتج بصفة أساسية وتستلزم جميعاً القيد بالسجل التجارى. أما **الصناعات المكملة** هى العمليات الصناعية اللازمة لجعل المنتج صالح للإستخدام أو التداول أو الحفظ.

٣ – أن يكون أغلب تمويلها من الصندوق الإجتماعى للتنمية أى تكون أزيد من ٥٠٪ طالما أن المشرع لم يحدد هذه النسبة.

٤ – مدة الإعفاء عشر سنوات تزداد إلى عشرين سنة فى حالة مزاولة النشاط خارج الوادى القديم سواء انتقلت منه أو نشأت خارجه. وتاريخ بداية الإنتاج أول سنة مالية تالية له هو بداية الإعفاء.

٥ – الإعفاء يتضمن الإعفاء من إيرادات النشاط التجارى والصناعى وكذلك الضريبة على أرباح شركات الأموال، فى حين أن الإعفاء فى قانون ضريبة الدخل يكون فقط على إيرادات النشاط التجارى والصناعى **فقط**.

ويقترح الباحث أن يكون الإعفاء الضريبى من إيرادات النشاط التجارى والصناعى وكذلك النشاط المهنى لبعض المهن التى تتطلب المجتمعات الجديدة تواجدها مثل مشروعات المستشفيات والمراكز الطبية الخاصة. كما يجب أن يكون التمويل لمثل هذه المشروعات كلياً وأن يكون الإعفاء الضريبى إذا كانت المشروعات الصغيرة ممولة بأكثر من ٥٠٪ من رأس مال المشروع. وفى حالة تكوين الشركة فإنه يتمتع بإعفاء الشريك الحاصل على قرض دون باقى الشركات مع إشتراطات أن تكون حصته فى الشركة يساهم فيها الصندوق بنسبة أكثر من ٥٠٪ ولايحق للشريك التنازل عن القرض لشريك آخر. وأن ينص صراحة على الإعفاء لأصحاب المشروعات التى لم تزاول النشاط فعلاً قبل الحصول على القرض.

وقد صدرت تعليمات مصلحة الضرائب رقم (٢) لسنة ١٩٩٨ حددت الإعفاءات الخاصة بالمشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية كما يلى:

١ - أرباح المشروعات الجديدة التى أقيمت أو تقام بعد تاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ بإنشاء الصندوق الإجتماعى للتنمية والممولة كلياً أو جزئياً من الصندوق تعفى من الضريبة الموحدة (أرباح تجارية وصناعية) لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط.

٢ - أرباح مشروعات الإنتاج الداجنى وحظائر المواشى وتسمينها ومشروعات مصايد الأسماك تعفى لمدة ١٠ سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط.

٣ - أرباح المشروعات الممولة التى تزاول نشاطها فى الصناعات الصغيرة أو المكملة أو المغذية، ويكون أغلب تمويلها من الصندوق الإجتماعى

للتنمية ونشـأت بعـد القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ أى بعد ١٩٩٧/٥/١٢ تعفى من الضـريبة لمـدة عشر سنوات ابتداء من أول سنة مالية تالية لمزاولة النشـاط.

٤ - المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية القائمة فى تاريخ العمل بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ تستكمل مدة إعفائها الضريبى إلى عشر سنوات وتزاول نفس النشاط فى الصناعات الصغيرة أو المكملة أو المغذية.

وفى الفصل الثانى يعرض الباحث لدراسة تطبيقية لأثر الحوافز الضريبية وتحديد تكلفة الخدمة الطبية فى المراكز الطبية الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية. والتى حصلت على ترخيص بالعمل من وزارة الصحة.

الفصل الثانى

دراسة تطبيقية

أثر الحوافز الضريبية على تحديد تكلفة الخدمة بالمراكز الطبية الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية

المركز الطبى جزء أساسى من تنظيم اجتماعى وصحى يهتم بتقديم الرعاية الصحية الكاملة للمواطنين سواء بالأجر أو بالمجان، ويعتبر مركز تدريب فى مجال الصحة أى أن المركز الطبى يقدم خدمات طبية وعلاجية وتعليمية بالمستويات التى تلبى إحتياجات المجتمع.

وتتعدد أنواع الرعاية الطبية التى يقوم بها المركز الطبى وتتزايد مع زيادة فئات المجتمع. ويوجد مراكز طبية حكومية ومراكز طبية خاصة بأفراد أو جمعيات أو هيئات خاصة ويقوم المركز الطبى باستقبال المرضى بعيادة الفحص الأولى، فإذا كانت الحالة عادية يحول للطبيب المختص ويصرف له الدواء ويغادر المركز فى نفس اليوم، أما إذا كانت الحالة تستدعى دخول المركز فيتم إعداد ملف لكل مريض ويوجه إلى العيادات المتخصصة (عناية مركزة – عمليات – علاج فورى)، ويتم إعداد التحاليل والفحوصات اللازمة لعمليات الفحص حسب كل حالة. وفى كل من الحالات السابقة يوضح إذا كان المريض يعالج بالأجر أو بالمجان، ويتم إحتساب التكاليف فى كلا الحالتين. والمركز الطبى يستمر فى تقديم الخدمة طول اليوم ويعتمد نظام التكاليف فى المراكز الطبية على محاسبة تكلفة النشاط Activity (ABC) Based Costing . وقد تناولت العديد من الدراسات الإطار العام لمحاسبة تكلفة النشاط ومستوى دقة بيانات التكلفة المستخرجة منه ومن هذه الدراسات : (Spoede 1994), (Babad 1993), (Drury 1993), (Petty J. 1993).

وطبقاً لهذا النظام يستخدم الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة فى حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة. وقد اقترحت دراسة (محمد يوسف ١٩٩٥) نموذج لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبة تكالف النشاط حيث أوضحت الدراسة أن أفضل مستوى لهذه العلاقة عند إستخدام محرك التكلفة الفردى وليس المركب، ويتحقق كذلك فى حالة دمج بعض الأنشطة معاً فى ضوء خصائص الأنشطة التى يشملها الدمج ويؤدى ذلك إلى أن تكلفة الأنشطة المندمجة تكون أقل مايمكن وبالتالى يتحقق أفضل مستوى لدقة البيانات.

وتعتمد المراكز الصحية الخاصة على الأطباء، فهم حلقة الوصل بين المركز الطبى والمرضى، فالطبيب هو الذى يقوم بتخصيص الموارد لما يحتاجه المركز الطبى للقيام بالعلاج، والطبيب يحتاج كذلك إلى دعم ومساندة الآخرين الذين تؤثر أعمالهم وتصرفاتهم فى إنتاجية وكفاءة الطبيب وكذلك توفير التعليم المستمر للطبيب.

وقد تناولت العديد من الدراسات أهم العوامل التى تؤثر فى طبيعة خدمات تكاليف المركز الطبى وهى :

(١) الخدمات المتنوعة المؤداة تختلف باختلاف من تقدم إليه، أى حسب نوعية الحالة المرضية.

(٢) تحكم العلاقة بين الطبيب والمريض العديد من العوامل النفسية والإنسانية والاجتماعية.

(٣) عدم وجود مخزون بالنسبة للخدمات المؤداة وبالتالى يمكن تتبع التكاليف الخاصة بالخدمة وبالتالى حصر تكالف مرضى الأقسام الداخلية، وكذلك حصر لتكاليف وإيرادات المركز الطبى خلال الفترة المحاسبية.

(٤) صعوبة وضع معدلات أداء فى الكثير من الحالات وكذلك عدم القدرة على وضع وحدات قياس دقيقة للتكلفة. مما يستوجب أن يكون نظام التكاليف مرن بحيث يسمح باستخدام الطاقة الكاملة للمركز الطبى مما يساهم فى خفض متوسط التكلفة أى الإعتماد على التكلفة المتغيرة والتفرقة بين تكلفة العلاج وتكلفة الإقامة كما سيرد فى النموذج المقترح للباحث.

حدود الدراسة التطبيقية:

إن حدود هذا البحث تقتصر على وجود نظام للتكاليف وحسابات منتظمة بالمركز الطبى تعطى بيانات فى صورة إجمالية.وقد أتيح للباحث تطوير نظام التكاليف بأحد المراكز الطبية بالأسكندرية بهدف خفض تكلفة الخدمة وباستخدام نفس التقارير والقوائم التكاليفية للمركز. فقد أعد الباحث هذه الدراسة الميدانية حيث يحتوى هذا المركز الطبى على ٤٤٦ سريراً منها أكثر من ٥٠ ٪ بالمجان والباقى بأجر إقتصادى.وبه جميع التخصصات الطبية المعروفة ومركز متكامل لأنواع الأشعة والمختبرات والعناية المركزة وعيادات خارجية ومركز للأطفال. ورغبة من الباحث تشجيع شباب الخريجين من الأطباء فى الإستفادة من قانون الحوافز الضريبية والتمويل اللازم من الصندوق الإجتماعى للتنمية،فإن هذه الدراسة الميدانية تساعد فى إعداد دراسات الجدوى للمركز الطبى عند بداية التفكير فى إنشاء المركز الطبى وكذلك المساعدة فى إعداد الميزانيات التقديرية بالإضافة إلى قياس الأداء داخل المركز الطبى. ويمكن الإستعانة بالجهود الذاتية لما لها من أثر كبير فى إعداد المكان بالعديد من المناطق التى تحتاج للخدمة الطبية كذلك المساهمة فى تمويل الأصول والمعدات.

وقد حدد قانون حوافز الإستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ مجالات المشروعات

التى يمكن لشباب الخريجين تكوين مشروعات فى شكل منشآت وشركات أيا كان الشكل القانونى لها والتى تنشأ بعد تاريخ العمل به ١٩٩٧/٥/١٢ لمزاولة نشاطها فى المجالات الآتية :

١ - استصلاح واستزراع الأراضى البور والصحراوية أو إحداهما.

٢ - الإنتاج الحيوانى والداجنى والسمكى.

٣ - الصناعات التعدينية.

٤ - الفنادق والموتيلات والشقق الفندقية والقرى السياحية والنقل السياحى.

٥ - النقل المبرد للبضائع والثلاجات الخاصة بحفظ الحاصلات الزراعية والمنتجات الصناعية والمواد الغذائية ومحطات الحاويات.

٦ - النقل البحرى لأعالى البحار.

٧ - الخدمات البترولية المساندة كعمليات الحفر والإستكشاف ونقل وتوصيل الغاز.

٨ - الإسكان الذى تؤجر وحداته بالكامل خالية لأغراض السكن غير الآدمى.

٩ - البنية الأساسية من مياه شرب وصرف وكهرباء وطرق واتصالات.

١٠ - المستشفيات والمراكز الطبية والعلاجية التى تقدم ١٠٪ من طاقتها بالمجان (يشترط الحصول على ترخيص مزاولة المهنة من وزارة الصحة).

وقد أورد القانون مشروعات أخرى كما يجوز لمجلس الوزراء زيادة مشروعات أخرى.

وسبق الإشارة إلى أن هذه المشروعات التى تبدأ من تاريخ ١٩٩٧/٥/١٢

معفاة من الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى .و أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة تالية لبداية الإنتاج. ويمكن أن يمتد الإعفاء إلى عشرين سنة طبقاً لظروف مكانية معينة. كذلك يساهم الصندوق الإجتماعى للتنمية فى منح مزايا ضريبية للمشروعات الممولة كلياً أو جزئياً من الصندوق، كما أن هناك إعفاءات فى قانون الضريبة على الدخل ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والخاصة بالإهلاك الإضافى (المعجل) فى حالة شراء أصول جديدة.

وبالتالى فإن هذا المناخ من الحوافز الضريبية يشجع الشباب على الإستثمار والإنتاج. وتعرض الدراسة التطبيقية فى هذا البحث إلى كيفية الإستفادة من الحوافز الضريبية والتمويل الكامل للمشروع من الصندوق الإجتماعى للتنمية،وذلك لمجموعة من الشباب الأطباء الخريجين فى إنشاء مراكز طبية يحتاج إليها فى كافة المناطق بمصر بحيث يستوفى متطلبات القانون بعلاج ١٠٪ من طاقتها بالمجان،وكذلك تقديم خدمة طبية مناسبة بتكلفة مناسبة فى الوقت المناسب والمكان المناسب للمريض. مع مراعاة الحصول على الترخيص من وزارة الصحة إدارة العلاج الحر وتتناول الدراسة التطبيقية ما يلى:

أولاً : دراسة الوضع الحالى لأسعار الخدمات الطبية الإقتصادية فى المستشفيات العامة والمؤسسات العلاجية:

إن تقديم خدمة علاجية شاملة لكل المستويات والعمل من أجل مستشفى أو مركز طبى أفضل بحيث يكون الصرح الطبى الذى يلجأ إليه المواطن للحصول على خدمة متكاملة يجب تناسب جميع الدخول دون التأثير على مستوى الخدمة الطبية على أن تكون أسعار العلاج فى المستشفيات أو المراكز الطبية فى متناول محدودى الدخل وتوفير بديل للمستشفيات الإستثمارية والخاصة.

وتعتمد موارد المستشفى أو المركز الطبى التى تقدم خدمة للجمهور بسعر اقتصادى على مايلى :

١ - إيرادات الكشف والعلاج والفحوص والتحاليل للأقسام الداخلية والخارجية.

٢ - حصيلة الأتعاب التى تؤديها الجهات المختلفة المتعاقدة مع المستشفى مقابل الخدمات الطبية.

٣ - نسبة الربح المسموح بها فى الأدوية من مبيعات الأدوية بالصيدلية.

٤ - إعانة الحكومة للأسرة المجانية والمخفضة.

٥ - الإعانات والهبات والوصايا والتبرعات.

٦ - أى إيرادات أخرى.

وقد حددت بعض الهيئات التى تقدم خدمات للجمهور أسعار الخدمة الطبية على أساس توزيع إجمالى التكلفة كما يلى :

من ٣٦٠ جنيه إلى ٨٣ جنيه للعملية ذات المهارة الخاصة) بـ ٥٠ جنيه - ١٢ جنيه للتخدير ، (من ١٨٠ جنيه إلى ٣٨ جنيه للعملية الكبرى) + ٣٠ جنيه - ٧ جنيه للتخدير. ومن ١٢٤ جنيه إلى ٢٣ جنيه) للعمليات المتوسطة + (٢٠ جنيه - ٥ جنيه) للتخدير. ومن ٥٩ جنيه إلى ١٥ جنيه) للعمليات الصغرى+(١٥ جنيه - ٤ جنيه) للتخدير.

كما يحدد رسم حجرة العمليات الموضح بعاليه بحيث لايشمل مايصرف للمريض من أدوية علاجية أو أدوية تخدير أو ثمن المحاليل أو ثمن الدم أو إعطائه مهمات خاصة تتطلبها حالة المريض داخل حجرة العمليات. وللمريض الحق فى طلب التشاور الطبى من خارج المستشفى حسب الضوابط الآتية :

١ - أن يتم التشاور بموافقة الطبيب المعالج وبعد إخطار مدير المستشفى والحصول على موافقة كتابية منسبقة بذلك.

٢ - يتحمل المريض أتعاب الطبيب الخارجى بالكامل، وفى حالة قيام المستشفى بإستدعاء الطبيب الإستشارى يتحمل المريض ٤٠ جنيه قيمة إستدعاء الإستشارى فى الحالة الواحدة.

وتحدد أسعار العناية المركزة على أساس العناية الطبية والمصروفات الإدارية وأتعاب الأخصائى والإشراف الطبى بواقع ٦٥ جنيه يومياً. كذلك أسعار وحدة الغسيل الكلوى للجلسة الواحدة ١٥٠ جنيه، ١٨٠ جنيه للغسيل البروتونى لجميع الدرجات.

والجدول رقم (١) يوضح أسعار إستخدام بعض الأجهزة الطبية.

جدول (١)

أسعار إستخدام بعض الأجهزة الطبية

فى أحد المراكز الصحية

نوع الجهاز الطبى	قيمة الاستخدام جنيه
جهاز التشخيص بالموجات الصوتية	٤٠
أشعة موجات فوق صوتية للقلب	٤٠ – ٢٠
جهاز مبين للجنين	٢٠ – ١٠
الأجهزة الخاصة بفحوص قاع العين	٦٥
تصوير قاع العين	٤٠ – ٢٠
جهاز ميدان النظر المركزى	٢٠ – ١٠
جهاز عمل النظارة الطبية بالكمبيوتر	٢٠
الليزر للعيون (أشعة قاطعة)	١٠٠ – ٥٠
الليزر للعيون (كريبتون)	(١٥٠ – ٧٥)
جهاز تقوية الإبصار (عدسات تتغير يومياً)	٣٥
العدسة الواحدة بدون محاليل	٨٠ – ١٣٠
عدسات طويلة المدى	١٠٠ – ١٥٠
رسم إستخدام الأجهزة الخاصة بالجهاز الهضمى	٦٥ – ٢٠
رسم القلب	٧ – ٣
جهاز تحليل البروتينات والدهنيات	٢٥ – ١٥
إختبار الإيدز	١٢ – ٥
جهاز التليفزيون للعمليات الجراحية	١٠٠ – ٤٠

والجدول رقم (٢) الآتى يوضح أسعار التحاليل الطبية.

جدول (٢)

أسعار التحاليل الطبية بالمراكز الصحية

البيـــــــان	سعر التحليل جنيه
تحليلات أمراض الدم ونسبة الهيموجلوبين	١٥ – ٧
بذل قص، الفصل الكهربائى للهيموجلوبات	٥٠
تقدير الحديد فى المصل، فاعلية المصل للإتحاد بالحديد	٣٠
إختبار Asot, Latex L.E.	٢٥
إختبار بروتين ح C.R.P.	١٥
إختبار روزودالر H.B.S.A4	٣٠
إختبار AIDS	٤٠
توكوبلازما أوروبلا	٣٥
سكر فى الدم، بولينا فى الدم	٨
كربانتين فى المصل، بروتينات فى المصل	١٠
كولسترول فى المصل، بميلبروبين فى المصل	١٢
بيلبروبين فى المصل، فوسفاتير قلوى L.P.H.	١٥
إزاحة الكيراتين ، ترايجلسرايد فى المصل، فوسفاتير حمضى	٢٠
ترانسانيد O أو P ، إنبلاز فى المصل	٣٠
فصل كهربائى للدهنيات	٣٥
منحنى السكر فى الدم، فصل كهربائى للبروتينيات	٤٠
هرمونات FSH, T3, T4 إستروجين وبول ١٧ كيتوستروبد	٥٠
تحليل السوائل المختلفة	٢٠

وتتراوح أسعار عينات البيانولوجى مابين ٤٠ – ٢٠ جنيه

وتحاليل الحساسية Total J G E ٥٠ – ٢٠ جنيه

وتحاليل الحساسية Specific I G E ٥٥ – ٢٥ جنيه

بالنسبة لأسعار فحوص الأشعة :

فى حالة إستخدام فيلم واحد تتراوح الأسعار مابين (٢٧,٥ جنيه – ١٢,٥) وإذا تم إستخدام الفحص النظرى عند تصوير أى من الحالات الخاصة بالفحوص الأشعة تزاد بنسبة ٣٠٪ من سعر الفيلم. وإذا تمت الأشعة بحجرة المريض أو العناية المركزة تضاف (١٢,٥ جنيه إلى ٧,٥ جنيه) حسب الحالة.

أما بالنسبة لفحوص الحنجرة والمرئ والمعدة والأمعاء والتى تتطلب مزيد من الأفلام فإن الأسعار تتراوح مابين (٣٧,٥ جنيه، ٤٥ جنيه، ٦٠ جنيه).

أما حالات إجراء فحص الزائدة الدودية فتم المحاسبة على أساس الفيلم الواحد ٨٠ جنيه. ويطبق نفس الأسعار بالنسبة لفحوص المسالك البولية ومجرى البول.

أما الفحوص الدقيقة كفحص المرارة وفحص الشعب الهوائية وفحص النخاع الشوكى والتى تتطلب أكثر من أربعة أفلام فيتراوح متوسط التكلفة ٦٣,٥ جنيه بينما الفحوص التى تطلب ٦ أفلام كفحص شرايين الأورطى وشرايين المخ وشرايين أورطى الأطراف وفحص الأوعية الليمفاوية تتراوح التكلفة مابين ١٧٥ جنيه إلى ١٥٠ جنيه. وهذه الفحوص غير شاملة لأتعاب الأخصائى وكذلك قيمة الصبغات والسرنجات وأى مستلزمات طبية يتطلبها الفحص.

وبالنسبة للعيادات الخارجية فالجدول رقم (٣) الآتى يوضح أسعار الشكف حسب التخصصات.

جدول (٣)

أسعار الكشف حسب التخصصات بالمراكز الصحية

البيـــــان	القيمة جنيه	البيـــــان	القيمة جنيه
كشف عيادة والحقن	٢	قسم الباطن	١٠,٥
عمليات جراحية صغيرة	١٠	قسم المسالك وفحص المثانة	١٣,٥
العيون والعمليات الصغيرة	١٢	قسم الأسنان (الخلع والحشو)	٧
أمراض النساء	٨	قسم الأسنان (تركيبات)	٣٥
الأنف والأذن والحنجرة	١٣	قسم الأمراض الجلدية	٦
قسم العظام والجبس	٢٧		

ويلاحظ أنه فى حالة إجراء عملية للمريض ويتطلب الأمر إجراء عملية أخرى فى نفس الوقت يحاسب المريض على أجور العملية الأكبر. وفى حالة الإتفاق على إجراء عمليتين فى نفس الوقت لاتوجد علاقة بينهما يحاسب المريض على العملية الأكبر مع إضافة ٥٠٪ من رسم العملية الثانية.

ونجد أن بعض المستشفيات العامة والمؤسسة العلاجية التى يتم العلاج بها بأجر تعطى خصم ٣٠٪من رسوم الإقامة لأعضاء ونقابات المهن الطبية وأفراد أسرهم المباشرين. ويتم محاسبة المرافق بنسبة ٥٠٪ من أسعار الإقامة والخدمات المقدمة.

ويقوم النظام الحالى على محاسبة الأطباء المعالجين كما يلى :

١ – فى حالة المستشفى توزع حصيلة الأتعاب للأقسام العلاجية بنسبة ٥٠٪ للأطباء وبالنسبة لقسم الأسنان تجنب نسبة ٢٥٪ من إجمالى حصيلة

القسم لمواجهة المصروفات وما يتبقى بعد ذلك توزع ٥٠٪ على الأطباء بالقسم، وبالنسبة لأقسام الأشعة والمعمل تجنب نسبة ٢٥٪ من إجمالى الحصيلة ويخصص من الباقى ٥٠٪ لتوزع على الأطباء العاملين بشروط معينة.

٢ - بالنسبة للحالات الخاصة تحصل المستشفى على نسبة ١٠٪ من مستحقات الأطباء والمتعاقدين.

ثانياً : الأسلوب المقترح لإحتساب تكلفة العلاج الإقتصادى بأحد المراكز الطبية المتخصصة:

يتطلب الأسلوب مايلى :

أولاً : إعداد حسابات التكاليف موزعة على مراكز الإنتاج والخدمات والخدمات الإدارية والتمويلية (نموذج ١).

ثانياً : توزيع مصروفات المركز الطبى طبقاً لهيكل التكاليف المقترحة (نموذج٢).

ثالثاً : كيفية حساب تكلفة الفندقة لمركز الإقامة (نموذج ٣).

رابعاً : حساب التكلفة العلاجية للأقسام المختلفة (نموذج ٤).

وقد قام الباحث باختيار أحد المراكز الطبية بالأسكندرية الذى يقدم خدمة اقتصادية ويتم العلاج به بالمجان لبعض الحالات وذلك لتطبيق النموذج المقترح حيث لدى المركز حسابات تكاليف إجمالية وقد تم الحصول على الحسابات الختامية للمركز الطبى الموضحة بالجدول رقم (٤) التالى:

جدول (٤)

نموذج (١) تكاليف وموارد أحد المراكز الطبية

عن السنة المنتهية فى ١٩٩٧/٦/٣٠

(القيمة بالجنيه)

المراكز الطبية	المصروفات			الإيرادات			الفرق بين الموارد والمصروفات
	خدمات مؤداه بالثمن	خدمات مجانية	جملة المصروفات	خدمات مباعة	إعانة	جملة الموارد	
الإقامة	٢٣٦٦٨٧٨	٤٠١٨٨٨	٢٧٦٨٧٦٦	٩٩٦٧٥٢	١٩٧٩٢٣	١١٩٤٦٧٥	-١٥٧٤٠٩١
العناية المركزة	٣٤٠٧١٥	١٤٦٠٢١	٤٨٦٧٣٦	١٢٧٠٩٣	٧٩١٦٩	٢٠٦٢٦٢	-٢٨٠٤٧٤
الغسيل الكلوى	٤٧٩٧٤٤	٣٢١٠٠	٥١١٨٤٤	٦٣١٠١٠	—	٦٣٠١٠	+١١٩١٦٦
وحدة الأطفال	٨٠٦٧٥	٨٠٦٧٥	١٦١٣٥٠	٣١٥٠٣	٦٩٢٧٣	١٠٠٧٧٦	-٦٠٥٧٤
العمليات	١٠٢٥١٤٩	٨٤٠٨٧	١١٠٩٢٣٦	٤٧٤٦٧٩	١٨٨٠٢٦	٦٦٢٧٠٥	-٤٤٦٥٣١
المعمل	١٩٣٣٦٦	٢٤٠٢٥	٢١٧٣٩١	٤٦٣٠٩٢	—	٤٦٣٠٩٢	+٢٤٥٧٠١
بنك الدم	١٦٥٢٧١	١٢٠١٢	١٧٧٢٨٣	٥٩٧٨١	١٣٨٥٤٦	١٩٨٣٢٧	+٢١٠٤٤
الأشعة	١٢٥٣٠٠	٥٤٠٥٦	١٧٩٣٥٦	١٢٦٢٨٨	١٠٨٨٥٧	٢٧١٨٤٥	+٩٢١٨٩
الإستقبال	—	٣٤٤٥٨٥	٣٤٤٥٨٥	٣٢٨٦٤	١١٨٧٥٣	١٥١٦١٧	-١٩٢١٦٨
العيادة الخارجية	٣١٢٤٣٠	—	٣١٢٤٣٠	١٠٨٩٨٢	٥٩٣٧٧	١٦٨٣٥٩	-١٤٤٠٧١
العلاج الطبيعى	٣٤٨٣٢	١٢٠١٢	٤٦٨٤٤	٣٧٧٧٦	١٩٧٩٢	٥٧٥٦٨	+١٠٧٢٤
الصيدلية	٨٩٥٦٣٢	٦٥٣٨٨٤	١٥٤٩٥١٦	٢٠٦٥٨٠٨	٩٨٩٦	٢٠٧٥٧٠٤	+٥٢٦١٨٨
الإجمالى	٦٠١٩٩٩٢	١٨٤٥٣٤٥	٧٨٦٥٣٣٧	٥١٩٢٠٢٨	٩٨٩٦١٢	٦١٨١٦٤٠	-١٦٨٣٦٩٧

التقرير الموضح بعاليه يوضح تكاليف المراكز العلاجية وموارد تلك المراكز بإحدى المراكز الطبية التى تقدم الخدمة العلاجية الإقتصادية مع بعض الأقسام المجانية/ويوضح كذلك الزيادة أو العجز السنوى. وذلك بصورة إجمالية النموذج رقم (٢) يوضح توزيع نفس التكاليف بدراسة قام بها الباحث لنفس البيانات وتوزيعها على مراكز الإنتاج والخدمات الإنتاجية والإدارية والتمويلية طبقاً للهيكل المقترح. مع تحديد كيفية إحتساب متوسط التكلفة وذلك بإحتساب التكلفة الفندقية والتكلفة العلاجية (جدول ٥).

جدول (٥)

تحديد تكلفة مراكز الإنتاج بالمركز الطبى

البيـــــان	الصيدلية	العلاج الطبيعى	العيادة الخارجية	الاستقبال	الأشعة	بنك الدم	المعامل	العمليات	الأطفال المبتسرين	الغسل الكلوى	العناية المركزية	الإقامة
الأجور	٧١٤١٢	٢٠٠٨٥	١٤٢٨٢٣	٦٤٧١٧	٤٢٤٠١	٢٢٣١٦	٧٣٦٤٣	١٨٧٤٥٦	٤٢٤٠١	٢٩٠١١	٥٥٧٩٠	٨٧٤٧٩٢
مصاريف الصيانة	—	٣٠٠	—	٥٠٣١٣	١١٢٩٦	٧٥٠	٣٨٣٤	٩٨٠	٥١٦٦	١٤٨٠٦	٢٩٢٨	٣٣٣٦٦
الإهلاك	٦٢٨٩	٦٢٨٩	٣١٤٤٦	٢٥٩١١	٣١٤٤٦	٥١٨٩	١٢٥٧٨	١٢٥٧٨٢	٦٢٨٩	٩٤٣٣٧	٣١٤٤٦	١٣٢٠٧١
مصاريف مباشرة تخص المركز	٣١٧٤٦٥	٤٦٤٥	١١٣٣٦	٨٤٩٠١	٦٢٦٦٠	١٣٥٢٩٩	٨٨١٤٦	٥٤٩٧٢٥	٧٠٣٣٠	٣٣٧٩٣٥	٣٣٦٨٢٦	٩٥١١٩٣
مشتريات بغرض البيع												
مصاريف غير مباشرة موزعة :	٢٦١	٢٦١	١٥٦٧	٢٦١٣	١٠٤٥	٥٢٢	٥٢٢	٣١٣٥	١٠٤٥	١٥٦٨	٢٦١٣	٣٧٠٩٦
نصيب المركز من قسم المطبخ	٢٨٣٩	٣٨٤٠	٣٨٤٠	٢٧٥٨	٥٧٥٨	٢٨٧٩	٢٨٧٩	١٨٧٩٢	٣٨٤٠	٥٧٥٨	٩٥٩٧	١١٥١٦٩
نصيب المركز من قسم المغسلة	—	—	٣٧٦٤٨	٧٥٢٩٥	—	—	—	١١٢٩٤٢	٧٥٢٩	١١٢٩٤	١٨٨٤٢	١١٢٩٤٢
نصيب المركز من مدرسة التمريض	١٧٠٦٤	٤٦٥٤	٣٤١٢٩	١٥٥١٣	١٠٠٨٤	٥٤٣٠	١٧٨٤٠	٤٤٩٨٨	١٠٠٨٤	٦٩٨١	٧٧٥٤	٢٠٨٦٥١
نصيب المركز من الحسابات والمخازن	١٤٧٨٦	٤٠٣٣	٢٩٥٧٢	١٣٤٤٢	٨٧٣٧	٤٧٠٥	١٥٤٥٨	٣٨٩٨١	٨٧٣٧	٦٠٤٩	١٣١٨٦	١٨٠٧٩٢
نصيب المركز من الورش	١٠٠٣٥	٢٧٣٧	٢٠٠٦٩	٩١٢٢	٥٩٢٩	٣١٩٣	١٠٤٩١	٢٦٤٥٥	٥٩٢٩	٤١٠٥	٧٧٥٤	١٢٢٦٩٤
	١٥٤٩٥١٦	٤٦٨٤٤	٣١٢٤٣٠	٣٤٤٥٨٥	١٧٩٣٥٦	١٧٧٢٨٣	٢١٧٣٩١	١١٠٩٢٣٦	١٦١٣٥٠	٥١١٨٤٤	٤٨٦٧٣٦	٢٧٦٨٧٦٦

جدول (٦)

تحديد تكلفة مراكز الخدمات الإنتاجية والإدارية والتمويلية

البيـــــان	مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية				مراكز الخدمات الإنتاجية			
	الإجمالى	الورش والجراجات	الحسابات والمخازن	الإدارة والمالية	الإجمالى	مدرسة التمريض	المغسلة	المطبخ
الأجور	٤٤١٨٥٩	١٤٧٢٨٦	١٨٥٢٢٤	١٠٩٣٤٩	١٦٢٩٠٨	٢٢٣١٦	٩١٤٩٦	٤٩٠٩٦
مصاريف الصيانة	٢٤٠٠	٢١٠٨	ـــــ	ـــــ	٨٨٢٢	ـــ	٨٤٣٢	٣٩٠
الإهلاك	٣١٤٤٥	٦٢٨٩	١٢٥٧٨	١٢٥٧٨	٦٢٨٦٢	٦٢٥٩	٢٥١٥٧	٣١٤٤٦
مصاريف أخرى	٣٢٢٢٥٩	٩٥٦٠٧	١٨٦٧٥٣	٢٩٨٩٩	٥٤١٩٥٠	٥٤٥٢	١٧٣٥٠	٥١٩١٤٨
إجمالى التكلفة	٧٩٧٩٦٣	٢٥١٢٩٠	٣٨٤٥٥٥	١٦٩١١٨	٧٧٦٥٣٢	٣٤٠٢٧	١٤٢٤٣٥	٦٠٠٠٨٠

وعلى ضوء الجدولين (٥ ، ٦) فى توزيع تكاليف مراكز الخدمات الطبية على مراكز الإنتاج (الطبية) وفيما يلى دراسة تفصيلية لبعض وحدات الإنتاج بالمركز الطبى.

أولاً : العناية المركزية (١/ب):

أ – تكلفة شراء المستلزمات الطبية:

وحدة متكاملة تحتوى على عشرة أسرة مجهزة على النحو التالى :

كل سرير يحتوى على :

١ – جهاز مونيتور (مدة التشغيل ٢٤ ساعة سعر الجهاز ١٠٦٣١ جنيه.

٢ – مديور سعر ١١٦٤٢ جنيه (قائم يحتوى على) :

أ – ثلاث برطمانات شفط.

ب – ثلاث مخارج للأكسجين.

جـ – جهاز ضغط معلق.

د – جهاز أكسجين بالرطوبة.

هـ – عدد ٢ حامل للمحاليل.

و – لمبة صغيرة للإضاءة.

ز – حامل لتذكرة المريض العلاجية.

٣ – سرير مجهز وترابيزة غذاء للمريض سعر السرير ١٨٢٥ جنيه والترابيزة ١٨٢ جنيه.

ب – الوجبات الغذائية :

لكل مريض عدد ٣ وجبات بالنسبة للمريض العادى وفى حالة أنبوبة معدة حسب أوامر الطبيب متوسط كل ٢ ساعة /وجبة ومتوسط تكلفة الوجبة ٤ جنيه.

جـ – تكلفة (المغسلة) :

لكل مريض فى الحالات العادية ثلاث غيارات للفرش. ويتكون الفرش من عدد ١ ملاية، عدد ١ كوفرتة، عدد ١ كيس مخدة، عدد ١ بطانية ومتوسط التكلفة ١,٨ جنيه

- سعر الإقامة للسرير فى اليوم ٦٣ جنيه.

د - تكلفة العمالة :

لكل مريض ممرضة مخصوص فى أوقات العمل من ٨ - ٣ ، ٣ - ٨ ممرضة لكل ٣ مرضى كذلك من ٨ مساء وحتى ٨ صباحاً ممرضة لكل ثلاثة مرضى، مشرفة تمريض طوال اليوم.

الأطباء : طبيب مقيم بالوحدة طوال ٢٤ ساعة.

معاونى الخدمة فى أوقات العمل الصباحية ٨ - ٣ عدد ٢ عمال (من ٣ - ٨، من ٨ - ٨ عدد ١ عامل واحد لكل فترة).

- أدوات النظافة كل شهر.

وفيما يلى دراسة ميدانية لإحتساب تكلفة وحدة الفشل الكلوى بأحد المراكز الطبية حيث تساعد هذه التفضيلات شباب الخريجين فى التعرف على الإحتياجات الضرورية من المستلزمات الطبية لكل وحدة علاجية:

ثانياً - وحدة الفشل الكلوى ١/٥/جـ :

١ - تحتوى الوحدة على عدد ٢١ جهاز بالسرير + جهاز آخر للغسيل البريتونى (الإجمالى ٢٢ جهاز) - مدة تشغيل الجهاز لكل مريض من ٥ - ٦ ساعات مرتين فى الأسبوع (أحياناً ثلاث مرات) فى حالات الغسيل الدموى كل مريض يحتاج :

- واحد مرشح بسعر ٣٢,٧٢٥ جنيه وأحياناً مرشحين فى حالة التجلط.
- واحد وصلة شرايين وريدية سعر ٨,٢ جنيه (أحياناً ٢ فى حالة التجلط).
- عدد ٢ مستلزمات وريدى × ١,٣٢٠ جنيه.
- المرضى الجدد يتم عمل قسطرة وريد فخذ للغسيل تتكون من :
- سلكة إدخال ١٣,٩٠٠ جنيه. ومستلزمات مساعد ٥ جنيه.

- قسطرة فخذ ٤٠ جنيه، حرير على إبرة - جوانتى ١ جنيه - زيلوكايين ٢ سم - شاش معقم - ٢ سرنجة ١٠ سم - بلاستر.

بعض المرضى الجدد فى حالة فشل قسطرة وريد الفخذ يجرى لهم قسطرة تحت الترقوة وهى عبارة عن القسطرة السابقة + جوانتى + زيلوكايين ٥ سم، شاش معقم، ٢ سرنجة ١٠ سم + حرير ٣ أكبر - بلاستر وثمنها يعادل ٣٨٠ جنيه.

- إسطوانات أكسوجين لبعض المرضى سعر الإسطوانة ٧,٩٥٠ جنيه.

- إحتياجات المريض على الماكينة أثناء الغسيل.

١ - عدد ١ زجاجة محلول ملح ٢,٣٠٠ جنيه وأيضاً واحد جلوكوز ٥٪ ٢,٣٠٠ جنيه.

٢ - عدد ٣ أمبول هيبارين ٣ × ٠,٨٥٠ جنيه (أحياناً خمسة) فى حالة قسطرة وريد وقسطرة تحت الترقوة.

٣ - محلول كونسنتريت ٤ لتر لكل مريض سعر اللتر ١,٥٠٠ جنيه.

٤ - بعض المرضى يحتاج إلى الأدوية الآتية فى الحالات العاجلة أثناء الغسيل (إثيل - كالسيوم - نوفالجين - بسكوبان - إيتافلين .... إلخ).

٢ - ملحق بالوحدة عدد ٢ وحدة معالجة المياه يحتوى كل منها على :

١ - فلتر تنقية مياه بأنواعه ٥٠ جنيه - ملح طعام حوالى ٥٠٠ ك شهرياً سعر الكيلو ٠,١٩٧ جنيه مع ملاحظة : عدد الفلاتر حسب درجة تنقية المياه.

٢ - يلزم كهرباء وماء لمدة ٢٤ ساعة.

٣ - هيبوصوديوم سعر اللتر ٠,٥٠٠ جنيه كل ماكينة ٢٥٠ سم.

٤ - عدد ٤ زجاجات فورمالين لتعقيم الأجهزة أسبوعياً سعر الزجاجة ٤ جنيه.

٥ – صابون ومطهرات شهرياً ٤,٥٠ جنيه.

ثالثاً – وحدة الأطفال المبتسرين (ناقصى النمو) ١/١/٢ د :

وفيما يلى دراسة ميدانية لوحدة الأطفال المبتسرين بأحد المراكز الطبية :

وحدة متكاملة تحوى ١٠ حضانات مجهزة. والأسعار ٢٣ جنيه يوم الإقامة، ٥ جنيه رسم الجهاز، ٧٧ جنيه جهاز شفط بالخدمة (فى حالات العزل)، ١٧٥ جنيه جهاز تغيير الدم (عند الحاجة).

– المستلزمات :

أجهزة محاليل – أجهزة تغيير دم – سرنجات وكحول – صبغة يود – لكل طفل ببرونة – أنابيب معدة للطعام والتشفيط – قطن – شاش – بنسلين ج – كونالجين – مضاد حيوى – كالفورام.

– أكسوجين على مـدى ٢٤ ساعة على ٦٠٪ من الحالات بمتوسط تكلفة ٣٥,٢٠٠جنيه.

– مغسل تغيير على مدى ٢٤ ساعة حفاضات وملايات كل نصف ساعة.

– إستهلاك الإضاءة على مدار ٢٤ ساعة.

– العمالة :

عدد ١ مشرفة تمريض عدد ٦ ممرضات.

عدد ٤ أطباء أخصائيين معينين عدد ٢ عاملة نظافة.

– أدوات النظافة :

صابون ومنظفات مع مراعاة التعقيم كل شهر.

فورمالين عدد ٢ زجاجة فى كل دورة، وإذا استدعى الأمر التعقيم مرتين فى الدورة الواحدة يتم صرف ٤ زجاجات.

- أدوات تستخدم فى قسطرة حرة مثل نقل الدم - نقل المحاليل - جوانتى - غطاء للقدم.

وأسعار المستلزمات فى المتوسط كما يلى :

المحاليل ٤ جنيه - أنبوبة معدة أطفال ٢ جنيه - فورمالين الزجاجة ٤ جنيه - قسطرة حرة ٢ جنيه - جوانتى ٣ جنيه - غطاء للقدم ٠,١٠٠ جنيه - كانيولا ٥ جنيه - أجهزة سالوسيت ٢٠ جنيه - أجهزة تغيير دم ١٧٥ جنيه - بنسلين ج ٨٠ جنيه (عدد ٤ علب) - كوناكين ٦٠ جنيه (٤ علب) - كالفورام ٢٥,٧٥ جنيه (علبة واحدة).

والنموذج الثالث يوضح حساب تكلفة الفندقة بالمركز الطبى، كما يوضح النموذج الرابع حساب تكلفة العلاج وذلك طبقاً للنموذج العلاجى.

جدول (٧) تكلفة الإقامة

جنيه

ثالثاً : حساب التكلفة الفندقية		ملابس للعاملين	٢٠٠٠
لمركز الإقامة (لموذج ٣) :		قطع غيار ومواد صيانة	٥٧٠٥٨
١ - التكلفة الفندقية لمركز		مهمات متنوعة	٩٥٩٨
الإقامة :		مياه وإنارة	١٢٠٠٧
أجور ومكافآت للعاملين	٨٧٤٧٩٢	تليفون وبريد	١٢٥٠٠
مصاريف صيانة مبانى	١٨٢٠	أغذية	٣٧٠٩٦
إهلاكات	٤٨٣٨٦	مغسل ومكوة	١١٥١٦٩
		إجمالى	١١٧٠٤٢٦

والجدول رقم (٨) يوضح عدد الأسرة بالمركز الطبى ونسبة الإشغال.

جدول (٨) عدد الأسرة بالمركز ونسبة الإشغال

البيـــــان	عدد الأسرة	نسبة الإشغال	الأسرة المشغولة
جناح	٩	٪٩٧	٨,٣٧
أولى ممتاز	٤	٪٩٦	٣,٨٤
أولى عادية	٤٣	٪٧٦,٣	٣٢,٨١
ثانية	١٠٢	٪٨٢,٣	٨٣,٩٥
ثالثة	٥٥	٪٨٢,٧	٤٥,٤٩
مجانى بنسبة ٪٥٠	٢١١	٪٨٥,٤	١٨٠,١٩
	٤٢٤		

ونظراً لصعوبة التحديد الدقيق لتكلفة كل درجة فيعطى معامل تفضيل كما يتضح من الجدول رقم (٩).

جدول (٩) معامل التمييز لدرجات الإقامة

البيـــــان	عدد الأسرة	معامل الدرجة	مجموع النقط
جناح	٩	٤	٣٦
أولى ممتاز	٤	٣,٢	١٢,٨
أولى عادية	٤٣	٢,٨	١٢٠,٤
ثانية	١٠٢	٢	٢٠٨
ثالثة	٥٥	١	٥٥
مجانى بنسبة ٪٥٠	٢١١	١	٢١١
مجموع النقط			٦٤٣,٢

وتحتسب تكلفة النقطة كما يلى (جدول ٨ ، جدول ٩):

$$\text{تكلفة النقطة} = \frac{\text{التكلفة الكلية الفندقية}}{\text{مجموع النقط}} = \frac{١١٧٠٤٢٦}{٦٤٣,٢} = ١٨١٩,٧ \text{ جنيه}$$

تكلفة الجناح الفندقية فى السنة = ١٨١٩,٧ × ٤ = ٧٢٧٨,٨ فى اليوم ١٩,٩٤١ جنيه

تكلفة الأولى الممتازة الفندقية فى السنة = ١٨١٩,٧ × ٣,٢ = ٥٨٢٣,٠٤ فى اليوم ١٥,٩٥٣ جنيه

تكلفة الأولى العادية الفندقية فى السنة = ١٨١٩,٧ × ٢,٨ = ٥٠٩٥,١٦ فى اليوم ١٣,٩٥٩ جنيه

تكلفة الدرجة الثانية الفندقية فى السنة = ١٨١٩,٧ × ٢ = ٣٦٣٩,٤ فى اليوم ٩,٩٧١ جنيه

تكلفة الدرجة الثالثة الفندقية فى السنة = ١٨١٩,٧ × ١ = ١٨١٩,٧ فى اليوم ٤,٩٨٥ جنيه

تكلفة المجانى الفندقية فى السنة = ١٨١٩,٧ × ١ = ١٨١٩,٧ فى اليوم ٤,٩٨٥ جنيه

وبنفس الطريقة يتم إحتساب تكلفة الإقامة بالعناية المركزة.

٢ - تكلفة العناية المركزة		مهمات متنوعة	٢٤٠٠
الفندقية فى السنة :		مياه وإنارة	١٠٢٠٢
أجور ومكافآت للعاملين بالوحدة	٥٥٧٩٠	مغسل ومكواه	٩٥٩٧
ملابس للعاملين	١٣٠٠	الإجمالى	٩٦١٦٦
قطع غيار ومواد صيانة	١٤٢٦٤		

تكلفة السرير = ٩٦١٦٦ ÷ ١٠ = ٩٦١٦,٦ جنيه فى اليوم ٢٦,٣٤٦ جنيه

وكذلك يتم إحتساب تكلفة الإقامة بوحدة الأطفال كما يلى :

٢ - تكلفة وحدة الأطفال		مهمات متنوعة	٤٠٨٠
الفندقية فى السنة :		مياه وإنارة	١٠٤٥
أجور ومكافآت للعاملين بالوحدة	٤٢٤١	مغسل ومكواه	٣٨٤٠
ملابس للعاملين	١١٠٠	الإجمالى	١٩٥٥٩
قطع غيار وصيانة	٢٨٥٣		

تكلفة السرير = ١٩٥٥٩ ÷ ١٠ = ١٩٥٥,٩ جنيه فى اليوم ٥,٣٥٨ جنيه

رابعاً : حساب التكلفة العلاجية لمركز الإقامة (نموذج ٤) :

١ - الأقسام العلاجية المختلفة

جملة المصروفات = ١٥٩٨٣٤٠ جنيه (٢٧٦٨٧٦٦ - ١١٧٠٤٢٦)

حساب وحدة التكلفة:

$$\text{تكلفة النقطة} = \frac{١٥٩٨٣٤٠}{٦٤٣,٢} = ٢٤٨٤,٩٨١ \text{ جنيه}$$

تكلفة الجناح الفندقية فى السنة = ٢٤٨٤,٩٨١ × ٤ = ٩٩٣٩,٩٢٤ فى اليوم ٢٧,٢٣٣ جنيه

تكلفة الأولى الممتازة الفندقية فى السنة = ٢٤٨٤,٩٨١ × ٣,٢ = ٧٩٥١,٩٣٩ فى اليوم ٢١,٧٨٦ جنيه

تكلفة الأولى العادية الفندقية فى السنة = ٢٤٨٤,٩٨١ × ٢,٨ = ٦٩٥٧,٩٣٦ فى اليوم ١٩,٠٦٣ جنيه

تكلفة الدرجة الثانية الفندقية فى السنة = ٢٤٨٤,٩٨١ × ٢ = ٤٩٦٩,٩٦٢ فى اليوم ١٣,٦١٦ جنيه

تكلفة الدرجة الثالثة الفندقية فى السنة = ٢٤٨٤,٩٨١ × ١ = ٢٤٨٤,٩٨١ فى اليوم ٦,٨٠٨ جنيه

تكلفة المجانى الفندقية فى السنة = ٢٤٨٤,٩٨١ × ١ = ٢٤٨٤,٩٨١ فى اليوم ٦,٨٠٨ جنيه

٢ - تكلفة السرير فى العناية المركزة (تكلفة علاجية)

جملة المصروفات = ٣٩٠٥٧٠ جنيه (٤٨٦٧٣٦ - ٩٦١٦٦)

تكلفة السرير العلاجية فى السنة = ٣٩٠٥٧٠ + ١٠ سرير = ٣٩٠٥٧ جنيه، فى اليوم ١٠٧ جنيه

٣ - تكلفة سرير وحدة الأطفال العلاجية

جملة المصروفات = ١٤١٧٩١ جنيه (١٦١٣٥٠ - ١٩٥٥٩)

تكلفة السرير العلاجية فى السنة = ١٤١٧٩١ جنيه + ١٠ سرير = ١٤١٧٩ جنيه فى اليوم ٣٨,٨٤٧ جنيه

٤ - الغسيل الكلوى:

عدد الأجهزة بالوحدة ٢١ جهاز.

أسرة الوحدة تعتبر جميعها أسرة علاجية وليس لها خدمة فندقية.

من واقع حسابات التكاليف تم إستخراج تكلفة جلسة الغسيل الكلوى الواحدة ٦٦,٨٠٠ جنيه بينما الأجر الفعلى بالنسبة للدرجات بالأجر والشركات ١٥٠ جنيه، بالنسبة للقومسيون ٨٥ جنيه والمجانى بدون أجر.

عدد الجلسات خلال العام ٦٠٤٩ موزعة كالآتى:

شركات ٧٤٦، حالات خاصة بالأجر ٣٢٣، قومسيون ٤٧٥٤، مجانى ٢٢٦ جنيه.

عدد الدورات اليومية ٢ أيام التشغيل خلال العام ٣٠٠ يوم

الطاقة المتاحة للأجهزة خلال العام = ٢×٢١×٣٠٠ = ١٢٦٠٠

نسبة إستغلال الأجهزة = ٦٠٤٩×٣٠٠ ÷ ١٢٦٠٠ = ٤٨٪

قياس وحدة التكلفة فى مراكز العمليات والأشعة والمعمل والعلاج الطبيعى:

من الملاحظ أن جميع غرف العمليات مهما تعددت فى المركز الطبى فهى تعبر عن مركز تكلفة واحد إذ أنها مهما تعددت فإن إنتاجها يتمثل فى العملية الجراحية مهما كان نوعها أو خطورتها أو بساطتها وكذا بالنسبة للأشعة ومعامل التحاليل فهى وإن تعددت إنما تمثل مركز تكلفة واحد لتجانس إنتاج كل منها وبالتالى فيمكن إعتبار **فيلم الأشعة** هو وحدة إنتاج مركز الأشعة، **والتحليل** هو وحدة إنتاج وحدة المعمل، **والعملية الجراحية** هى وحدة إنتاج مركز العمليات. وهناك تباين واضح جداً بين الأنواع المتعددة والكثيرة من العمليات الجراحية سواء من النوع أو التخصص وكل جراحة نوعية ضمن هذه التخصصات تتباين فى أدائها لأن العنصر الأساسى فى إنتاجها هو الطبيب وهو العامل البشرى الذى يصعب قياس طاقته أو قدرته مما يعقد ويزيد صعوبة إيجاد أساس موحد لقياس تكلفة كل عملية، هذا بالإضافة إلى أن التطور السريع فى العلوم الطبية والجراحية يظهر كل يوم أنواعاً جديدة من الجراحات لذلك فإن الأسلوب الأمثل الذى يمكن الأخذ به فى قياس وحدة التكلفة فى العمليات يتلخص فى العمل على إيجاد وزن كمى لكل عنصر من العناصر التى تدخل فى إنتاج العملية الجراحية وهذه العناصر تتكون من قدرة الطبيب (الخبرة والكفاءة) – الخطوات والوقت – الأجهزة والآلات.

ونظراً لأن نظام العمل بالمركز الطبى فى يتطلب البيانات الإحصائية هو لكافة أنواع العمليات الجراحية حسب (مهارة خاصة – عمليات كبرى – عمليات متوسطة – عمليات صغرى) وهذه التخصصات ليس لها أوزان مرجحة لذا يصعب حساب التكلفة الفعلية لهذه الوحدات.

ويتم مقارنة التكلفة المحسوبة على أساس تكلفة إقامة وتكلفة علاج

حسب الدرجات العلاجية مع الأسعار السائدة بالمركز الطبى وذلك كما يظهر بالجدول رقم (١٠) الآتى:

جدول (١٠)

متوسط تكلفة الفندقية والعلاج للسرير فى اليوم (جنيه)

الدرجة العلاجية	عدد الأسرة	نسبة الإشغال	المعامل الثابت	تكلفة السرير فى السنة			تكلفة السرير فى اليوم			الأجر الفعلى فى اليوم
				إقامة	علاج	إجمالى	إقامة	علاج	إجمالى	
عناية مركزة	١٠	٨٠٪	—	٩٦١٧	٣٩١١٧	٤٨٧٣٦	٢٦	١٠٧	١٣٣	٦٣
وحدة الأطفال	١٠	٥٨٪	—	١٩٥٦	١٤١٧٩	١٦١٣٥	٥	٣٩	٤٤	٢٣
أولى جناح	٩	٩٧٪	٤	٩٩٤٠	١٠٧٢٥	٢٠٦٦٥	٢٧	٣٠	٥٧	٥٤
أولى ممتازة	٤	٩٦٪	٣,٢	٧٩٥٢	٨٥٨٠	١٦٥٣٢	٢٢	٢٣	٤٥	٥٤
أولى عادية	٤٣	٧٦٪	٢,٨	٦٩٥٨	٧٥٠٧	١٤٤٦٥	١٣	٢٧	٤٠	٣٦
ثانية	١٠٤	٨٢٪	٢	٤٩٧٠	٥٣٦٢	١٠٣٣٢	١٤	١٤	٢٨	١٥
ثالثة	٥٥	٨٣٪	١	٢٤٨٥	٢٦٧٩	٥١٦٦	٩	٥	١٤	٦
مجانى ٥٠٪	٢١١	٨٥٪	١	٢٤٨٥		٥١٦٦	٩	٥	١٤	--

تكلفة جلسة الغسيل الكلوى = $\frac{٥١١٨٤٤}{٢١ \times ٣٦٥}$ = ٦٦,٨ جنيه

وتوضح الدراسة التطبيقية أثر إعفاء المركز الطبى من الضرائب على الدخل ويمكن للمركز العمل مع إعفاء ٥٠٪ من طاقته بالمجان حيث أن المركز يحصل على إعانات تمثل ٢٠٪ من الإيرادات. ويتطلب القانون الضريبى للإستفادة من الإعفاء أن يكون ١٠٪ فقط من طاقته بالمجان. ويمكن لمجموعة من شباب الخريجين الأطباء المشاركة فى إنشاء هذه المراكز الطبية المتخصصة وقد أوضحت الدراسة التطبيقية متوسط التكلفة الفندقية وكذلك للعلاج. ويجب مراعاة إشتراطات وزارة الصحة بالعمل على الترخيص لمزاولة المهنة قبل بداية العمل بالمركز الطبى.

والله الموفق ....

النتائج والتوصيات:

تتجه معظم الدول لتشجيع سياسات الإستثمار التى تعتمد إلى حد كبير على سياسة التنمية الإقتصادية والإجتماعية للدولة. وللقطاع الخاص دور هام فى الإسهام فى برنامج التنمية والمساهمة بدور فعال فى إقامة المشروعات التى تساعد على إستيعاب فائض الخريجين فى التخصصات التى يحتاج إليها المجتمع ومنها التخصصات فى المجال الصحى. وقد شجعت الدولة الشباب على الإستثمار وذلك بإنشاء الصندوق الإجتماعى للتنمية بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١. ورغبة من المشرع فى دعم الصندوق نحو تحقيق أهدافه فى إتاحة فرص عمل للشباب خاصة مع تقليل فرص التعيين بالجهاز الحكومى فقد استخدم المشرع الضريبة كحافز وذلك بمنح المشروعات الممولة من الصندو إعفاءاً ضريبياً مدته خمس سنوات تزداد إلى عشرين سنة وذلك بموجب قانون ضريبة الدخل رقم ٨٧ لسنة ١٩٩٣، وكذلك منح المشروعات الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية إعفاءاً ضريبياً لمدة تتراوح من عشر سنوات إلى عشرين سنة وذلك طبقاً للقانون ٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمانات وحوافز الإستثمار.

وتهدف هذه الدراسة إلى إيضاح كيفية إستفادة شباب الخريجين من الإعفاء الضريبى لمشروعات الصندوق الإجتماعى للتنمية، حيث تحدد نطاق الإعفاء الضريبى وشروطه مع تقييم شامل للنصوص التشريعية الضريبية التى تمنح الإعفاء وبالإضافة إلى الإعفاء المقرر وفقاً لقانون الضرائب على الدخل، الذى ينص على إعفاء المشروعات الجديدة التى أقيمت أو تقام بعد تاريخ ١٩٩٣/١/٢٩ ويكون الإعفاء من الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى ويجب أن يكون المشروع قد حصل على قرض من الصندوق الإجتماعى للتنمية، وينصرف الإعفاء للمشروع دون النظر لمالك المشروع، ويتم الإعفاء سواء تم التمويل كلياً أو جزئياً ويجب أن يكون المشروع جديد،

وشرط التزامن بين تاريخ الحصول على التمويل الكلى أو الجزئى وبين تاريخ مزاولـــة النشـاط الفعلـى هـو الأساس لمنح الإعفاء. ومدة الإعفاء خمس سنوات.

أما الإعفاء الضريبى الوارد بالقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمانات حوافز الإستثمار ود تضمن القانون نوعين من الإعفاءات للمشروعات الممولة من الصندوق التى نشأت بعد ١٩٩٧/٥/١٢ حيث يعفى جميع الشركات والمنشآت أيا كان النظام القانونى الخاضع له ود ورد على سبيل المثال ١٧ مشروعاً منها المراكز الطبية التى يكون ١٠ ٪ من طاقتها بالمجان. وقد منح هذا القانون إعفاء آخر لهذه المشروعات من الضريبة على أرباح شركات الأموال وقد عالج الباحث فى الدراسة النظرية الإستثمار والمخاطرة والخطر والمعالجة المحاسبية للضريبة المؤجلة.

وقد أعد الباحث دراسة تجريبية لكيفية إحتساب متوسط تكلفة الخدمة الطبية بأحد المراكز الطبية الذى يمنح ٥٠ ٪ من طاقته بالمجان ويقدم الخدمة الطبية بأجر لبعض الحالات. وقد قسمت التكاليف إلى تكاليف إقامة وتكاليف علاج. واعتمد الباحث على تجربة عملية عايشها لمدة ٦ شهور بأحد المركز الطبية بالأسكندرية ولكى يحقق نظام التكاليف بالمراكز الطبية الأهداف المرجو تحقيقها فى مجالات القياس والتخطيط والرقابة، وإتخاذ القرارات ينبغى توافر مجموعة من المقومات اللازمة لإنشاء هذا النظام التى تحول أهداف محاسبة التكاليف من هدف قياس تكلفة الوحدة إلى أغراض التخطيط والرقابة على التكاليف والذى يقوم أساساً على تقسيم المركز الطبى إلى أقسام علمية وإدارية وتدريبية وربط هذه المراكز بمحاسبة المسئولية. ويتم تقسيم عناصر التكاليف بالمركز الطبى إلى :

١ - العمالة (الأجور النقدية والمزايا العينية والتأمينات الإجتماعية).

٢ – المستزمات الطبية.

٣ – الأدوية.

٤ – المصروفات المباشرة.

٥ – التكاليف الثابتة (إهلاك الأصول الثابتة – إهلاك مواد طبية غير مستهلكة).

وقد أعد الباحث دراسة تحليلية لكل مركز مسئولية وإحتياجاته من المعدات والتجهيزات والعمالة ومتوسط أسعار الشراء ومعدلات الأجور مستعيناً بذلك بالمستندات التى قدمت للباحث وكذلك خبرة المختصين بالمركز الطبى موضوع الدراسة.

ونقترح لتشجيع الشباب بصفة عامة والأطباء الخريجين بصفة خاصة فى تنفيذ هذه المشروعات الهادفة أن يكون الإعفاء الضريبى شامل من كافة الضرائب وخصوصاً المهن الحرة وضرائب الدمغة وذلك بالنسبة للمراكز الطبية الخاصة التى تنشأ فى المجتمعات العمرانية الجديدة والمدن والمحليات التى تحتاج لهذه الخدمات. كذلك نقترح إعادة النظر فى أن تستفيد المشروعات التى قام بها الشباب قبل صدور القوانين المحددة للإعفاءات كذلك تشجيع إدارة العلاج بأجر بوزارة الصحة شباب الخريجين من المكلفين سنوياً على إقامة هذه المشروعات ومنح الترخيص اللازم بذلك بحيث تكون فترة التكليف للطبيب هى فترة إستعداد لتحمل مسئولية المشاركة الفعلية فى تكوين هذه المراكز ولاشك أن وجود نظام لاحتساب متوسط تكلفة الخدمة سيدعم هذا الإستثمار (ومرفق بهذه الدراسة ملحق تفصيلى لجميع بنود التكاليف للمركز الطبى يمكن الحصول عليها من الباحث).

والله الموفق ....

المراجع العربية

١ – المقالات والأبحاث:

١ – د. جمال السيد حمد الله ، مدى أهمية المعلومات المحاسبية للمستثمرين، منهج مقترح لتطوير الإفصاح المحاسبى لتنشيط سوق المال المصرى، **مجلة البحوث التجارية**، العدد الثانى، يوليو ١٩٩٣، ص ٩٥ – ١٥٠.

٢ – د. أحمد هانى بحيرى ، الإفصاح عن المخاطرة فى التقارير المالية المنشورة، **مجلة البحوث التجارية**، العدد الأول، يناير ١٩٩٠، ص ١ – ٥٤.

٣ – رجب دسوقى عبد التواب ، صناديق الإستثمار – الفرص والمعاملة الضريبية، **بحث غير منشور**، وزارة المالية ومصلحة الضرائب العامة، ١٩٩٨.

٤ – عاطف عبد العزيز زكى الشوكى، الإعفاء الضريبى للمشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية، **بحث غير منشور**، وزارة المالية ومصلحة الضرائب العامة، ١٩٩٨.

٥ – عباس حسيب، التشريعات الضريبية وأثرها على الاستثمار، **بحث غير منشور**، وزارة المالية ومصلحة الضرائب العامة، ١٩٩٨.

٦ – د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، «زيادة فعالية مدخل التكلفة على أساس النشاط» كلية التجارة للبحوث العلمية – كلية التجارة العدد الأول ١٩٩٢ ص ١ – ٩٥.

٧ – د. فكرى عبد الحميد عشماوى، «إنشاء نظام للتكاليف فى المستشفيات كأداة للتخطيط والرقابة وإتحاد القرارات – المجلة العلمية للبحوث

والدراسات التجارية – جامعة حلوان كلية التجارة العدد الثانى ١٩٨٨ ص ١١ – ٥٨.

٨ – د. مدحت عبد العزيز حسن، التكلفة والفائدة والتكلفة الفاعلية فى مشروعات الخدمة الصحية «مجلة الدراسات والبحوث التجارية» – كلية التجارة بنها العدد الثانى ١٩٨٦.

٩ – د. مدحت عبد العزيز حسن، محاسبة التكاليف ودورها فى تقويم الأداء وترشيد قرارات الخدمة الصحية مجلة الدراسات والبحوث التجارية – كلية التجارة بنها العدد الأول ١٩٨٧ ص ٤٠ – ٦٩.

١٠ – د. محمد محمود يوسف، «نموذج مقترح لمحاكاة العلاقة بين محركات التكلفة ودقة بيانات محاسبية – تكلفة النشاط «مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الأسكندرية العدد الأول ١٩٩٥.

١١ – محمد حسين محمد، تعارض بعض بنود النظام الضريبى الحالى وسياسة الإستثمار – بحث غير منشور وزارة المالية مصلحة الضرائب العامة ١٩٩٨.

١٢ – ناجى نجيب يوسف، «مراجعة الكفاءة الفاعلية لأداء المستشفيات دراسة ميدانية مجلة البحوث التجارية كلية التجارة – جامعة الزقازيق العدد الأول يناير ١٩٩٥ ص ٢١٥ – ٢٧٤.

١٣ – يحيى أحمد عبد الحافظ، «الضرائب والإستثمار مقومات النجاح لنظام ضريبى يخدم سياسة الإستثمار»، بحث غير منشور وزارة المالية مصلحة الضرائب العامة ١٩٩٨.

٢ – القوانين :

– قانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ (إستثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة).

- قانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ (إصدار سوق رأس المال).
- قانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ (ضرائب الدخل).
- قانون رقم ٩٠ لسنة ١٩٩٦ (إعفاء أرباح صناديق الإستثمار).
- قانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ (تعديل حد الإعفاء للأعباء العائلية).
- قانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ (ضمانات وحوافز صندوق الإستثمار).
- قانون رقم ٥ لسنة ١٩٩٨ (كيفية خصم إيرادات القيم المنقولة من الوعاء الضريبى).

٣ - القرارات:

- قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ (الصندوق الإجتماعى للتنمية).
- قرار وزير الإقتصاد رقم ١٣٥ لسنة ١٩٩٣ (اللائحة التنفيذية لقانون سرق رأس المال).
- تعليمات تفسيرية رقم ٢ لسنة ١٩٩٨ (بشأن الإعفاءات الضريبية لأرباح المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية).

المراجع الأجنبية:

A. Books :

1. Sinn, Hans - Werner, **"Capital Income Taxation and Resource Allocation"**, Amsterdam : North Hellonel, 1987.

B. Periodicals :

1 - Angermeier, A. and Booth, R. W., "Establishing An Aproprite Role for Physician Involvement in Hospital Department Operations", **Hospital and Health Services Administration**, 1993, PP. 60 - 72.

2. Balbad, Yair M. & B. V. Balachandran, Cost Driver Optimazaton in Activity - Based Costing, **The Accounting Review**, Vol. 68, No. 3, July, 1993, PP. 563 - 575.

3. Ahsan, Syed M., Effecient Taxation of Capital Income Under Uncertainty, **Concordia University**, 1988.

4. Beriy, L. Bonarda, New Treatment for Health Care, **Costs, Management Accounting**, April, 1984.

5. Dater, S. M., S. Kehre, et al., "Simultaneouse Estimation of Cost Drivers, **The Accounting Review**, July, 1993), PP. 603 - 614.

6. D. Sharp and F. C. Linda, " A New View of Activity-Based Costing", **Management Accounting**, (Sep. 1991), PP. 32 - 44.

7. Eisele, C. W. Methods of Evaluating Medical Care in Hospitals, **Modern Hospital**, Dec., 1986.

8. Ellowood, Sheila, Costing and Pricing in Health Care, **Management Accounting**, November, 1991.

9. E. Sabban, Mohamed S. et al., "Hospital Cost Accounting Based on Patient Case Mix", **The Bulletin of the High Institute of Public Health**, No. 3, 1985.

10. James A. Brimson, **Activity Accounting, An Activity Based Costing Approach**, (New York : John Wiley & Sons, 1991).

11. Jnnes, John and Falconer Mitchell, "A Survey of Activity Based Costing in the U.K's Largest Companies", **Management Accounting Research**, Vol. 6, No. 2, June, 1995.

12. Kai A. Kondrd, "Capital Formation, Risk Taking, and Taxation", **Public Finance**, 1991, PP. 252 - 265.

13. Kennedy Alison, "Activity Based Management and Short Term Relevant Cost, Clash or Complement", **Management Accounting**, (June, 1995).

14. Fane, G., Neutral Taxation Under Uncertainly", **Journal of Public Economics**, 1997, PP. 99 - 105.

15. Laing, Eric, An Approach to Cost Identification in the Health Service, **Management Accounting**, (Sep. 1991).

16. Lin, S. S., and S. Sunder, Accuracy of Linear Valuation Rules in Industry Segmented Envitionments Industry VS. Economy Weightedindezes, **Journal of Accounting and Economics**, (July, 1990), PP. 67 - 88.

17. Nash, A. M. J., Accounting for Company Taxation : Deferred Tax, **Management Accounting**, September, 1988, PP. 43 - 55.

18. Robin Cooper and Robert S. Kapelan, Activity-Based Systems : Measuring the Costs of Resources Usage, **Accounting Horizons**, (Sep., 1992), PP. 1 - 12.

19. ....., How Cost Accounting Distorts Product Cost, **Management Accounting**, (April, 1988), PP. 20 - 32.

20. Robin Cooper, The Rise of Activity - Based Costing Part Two : When Do I Neal An Activity-Based Cost System ? **Journal of Cost Management**, (Fall, 1988), PP. 41 - 52.

21. Sheridan Jom, Costing in the Service Sector, **Management Accounting**, (May, 1996).

22. Spoede C., E. Henke, and M. Umble, Using Activity Analysis to Locate Profitability Drivers, **Management Accounting**, (May, 1994), PP. 43 - 48.

23. Zinbarg, E. D. Modern Approach to Investment Risk, **Financial Executive**, 41 No. 2, (Feburary, 1993), PP. 44 - 84.