

جامعة قاصدي مرياح - ورقة
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التسيير

مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة

بغنوان :

**أهمية نظام التكاليف المبني على أساس
الأنشطة (ABC) في مراقبة
التسيير في المستشفيات
- دراسة مقارنة للقطاع العام والخاص بتقرت -**

من إعداد الطالبة: درويش حسناء

نوقشت واجيزت علنا بتاريخ : 29 سبتمبر 2011

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الدكتور / قريشي محمد الجموعي (استاد محاضر - جامعة ورقلة) مقررا
الاستاد / شربي محمد الأمين (أستاذ مساعد 1 - جامعة ورقلة) رئيسا
الدكتور / عرابة الحاج (استاد محاضر - جامعة ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية 2010 / 2011

إهداء

أهدي هذا العمل المتواضع إلى:

أغلى ما في الوجود والدي الكريم رحمة الله عليه، والدتي أطلال الله في عمرها ومنتعها بالصحة
والعافية، اخوتي وأخواتي. عمي وعمتي، خالاتي وأخوالي، جدتي . والى كلا أقرباني .

صديقاتي وزملائي الأوفياء .

إلى اساتذتي الكرام .

إلى كل محبي العلم و التعلم .

والى كل من شجعني في المضي قدما وبكل صدق .

المفحة	خطة البحث
ج	الاهداء.....
د	الشكر.....
هـ	الملخص.....
و	خطة البحث.....
ط	قائمة الجداول.....
ي	قائمة الأشكال.....
ك	قائمة الملاحق.....
1	المقدمة.....

الفصل الأول : نظم التكاليف التقليدية وأهميتها في مراقبة التسيير

9	تمهيد.....
10	المبحث الأول : مفاهيم حول المحاسبة التحليلية.....
10	المطلب الأول : مفهوم المحاسبة التحليلية.....
12	المطلب الثاني : أهداف المحاسبة التحليلية.....
13	المطلب الثالث : أنظمة المحاسبة التحليلية.....
17	المبحث الثاني : الطرق التقليدية لحساب التكاليف.....
17	المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة).....
22	المطلب الثاني : طريقة التحميل العقلاني.....
24	المطلب الثالث : طريقة التكاليف المتغيرة.....
28	المطلب الرابع : طريقة التكاليف المعيارية.....
31	المبحث الثالث : أهمية الطرق التقليدية لحساب التكاليف في مراقبة التسيير.....
31	مطلب الأول : أهمية طريقة التكاليف الكلية في مراقبة التسيير.....
32	المطلب الثاني : أهمية طريقة التحميل العقلاني في مراقبة التسيير.....
32	المطلب الثالث : أهمية طريقة التكاليف المتغيرة في مراقبة التسيير.....
34	المطلب الرابع : أهمية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير.....
36	خلاصة الفصل.....

38.....	تمهيد
39.....	المبحث الأول : نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)
39.....	المطلب الأول : مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)
43.....	المطلب الثاني : تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
48.....	المطلب الثالث : تقييم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
51.....	المبحث الثاني : التسيير على أساس الأنشطة (ABM)
51.....	المطلب الأول : سير طريقة (ABM)
53.....	المطلب الثاني : أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة التسيير
54.....	المطلب الثالث : الفروق الجوهرية بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة
58.....	المبحث الثالث : نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المستشفيات
58.....	المطلب الأول : تعريف وخصائص المستشفى
60.....	المطلب الثاني : وظائف وأنواع المستشفيات
64.....	المطلب الثالث : مقومات نظام الخاسبة عن التكاليف في المستشفيات
68.....	المطلب الرابع : تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات
70.....	خلاصة الفصل

الفصل الثالث : محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في قطاع المستشفيات العام والخاص " بتقرث "

72.....	تمهيد
	المبحث الأول : دراسة نظام حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات " بتقرث "
73.....	المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات " بتقرث "
80.....	المطلب الثاني : نظام حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات " بتقرث "
93.....	المطلب الثالث : تقييم نظام حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات " بتقرث "
	المبحث الثاني : محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات " بتقرث "
94.....	

94.....	المطلب الأول : تحديد وتحليل الأنشطة والتكاليف
99.....	المطلب الثاني : تحميل التكاليف على الأنشطة
102.....	المطلب الثالث : تحميل الأنشطة لتكاليف على الخدمات
105.....	المبحث الثالث : محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مخبر تحاليل خاص "بنقروث"
105.....	المطلب الأول : التعريف بمخبر التحاليل الخاص
106.....	المطلب الثاني : تحديد وتحليل الأنشطة والتكاليف
108.....	المطلب الثالث : تحميل التكاليف على الأنشطة و تحميل تكاليف الأنشطة الخدمات
112.....	المبحث الرابع : نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
112.....	المطلب الأول : نتائج الدراسة واختبار الفرضيات
113.....	المطلب الثاني : اختبار الفرضيات
114.....	خاتمة
118	قائمة المراجع
124.....	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	
43	مثال توضيحي على مسببات التكلفة	الجدول 1.2
54	الفرق بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة ونظام التكاليف التقليدي	الجدول 2.2
82	الأقسام الرئيسية والثانوية للمؤسسة العمومية الاستشفائية	الجدول 1.3
83	الاعباء المباشرة وغير المباشرة في المؤسسة العمومية الاستشفائية	الجدول 2.3
85	مصاريف الوجبة الغذائية حسب الأقسام لشهر جانفي 2011	الجدول 3.3
86	مصاريف الصيدلية لشهر جانفي 2011	الجدول 4.3
87	المصاريف المختلفة لشهر جانفي 2011	الجدول 5.3
87	مصاريف الصيانة لشهر جانفي 2011	الجدول 6.3
88	المصاريف الإجمالية لشهر جانفي 2011	الجدول 7.3
89	أنشطة المصالح الطبية والفحوصات لشهر جانفي 2011	الجدول 8.3
90	أنشطة الأقسام التقنية لشهر جانفي 2011	الجدول 9.3
91	التوزيع الأولي للتكاليف	الجدول 10.3
92	التوزيع الثانوي لتكاليف	الجدول 11.3
96	إجمالي التكلفة لشهر جانفي و مسببات التكلفة لمجمعات التكلفة الخاصة	الجدول 12.3
97	أنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بقسم المخبر	الجدول 13.3
98	الفحوصات المقدمة في قسم المخبر	الجدول 14.3
98	مهام قسم المخبر	الجدول 15.3
101	الربط بين التكلفة والنشاط من خلال مسببات التكلفة في قسم المخبر	الجدول 16.3
102	حساب تكلفة النشاط في قسم المخبر	الجدول 17.3
103	الربط بين أنشطة قسم المخبر والخدمات التي يقدمها	الجدول 18.3
103	حساب تكلفة كل خدمة بقسم المخبر	الجدول 19.3
107	أنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بمخبر التحاليل الخاص	الجدول 20.3
108	الفحوصات المقدمة في مخبر التحاليل الخاص	الجدول 21.3
109	حساب تكلفة كل نشاط بمخبر التحاليل الخاص	الجدول 22.3
109	الربط بين أنشطة المخبر الخاص والخدمات التي يقدمها	الجدول 23.3
110	حساب تكلفة كل خدمة بالمخبر الخاص	الجدول 24.3

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الشكل
15	دورة الحسابات	الشكل 1.1
16	مبدأ الحسابات الانعكاسية	الشكل 2.1
18	توجيه الأعباء المشملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل	الشكل 3.1
20	توزيع الأعباء على مختلف مراكز التحليل	الشكل 4.1
23	طريقة التحميل العقلاني	الشكل 5.1
26	التمثيل البياني لعتبة المر دودية	الشكل 6.1
45	معالجة التكاليف حسب نظام (ABC) .	الشكل 1.2
48	العلاقة بين مستويات الأنشطة والتكاليف	الشكل 2.2
58	النواحي الإجرائية لكل من المدخل التقليدي ومدخل الأنشطة	الشكل 3.2
78	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية	الشكل 1.3
104	نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات " بتقرث".	الشكل 3.2
111	نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مخبر التحاليل الخاص " بتقرث".	الشكل 3.3

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
124	مصاريف الأجور للمؤسسة العمومية الاستشفائية	الملحق 01
126	مصاريف الوجبة الغذائية للمؤسسة العمومية الاستشفائية	الملحق 02
127	المصاريف المختلفة للمؤسسة العمومية الاستشفائية	الملحق 03
129	المصاريف الإجمالية للمؤسسة العمومية الاستشفائية	الملحق 04
130	المصاريف الصيانة للمؤسسة العمومية الاستشفائية	الملحق 05
132	مصاريف الصيدالية للمؤسسة العمومية الاستشفائية	الملحق 06
133	مصاريف الأجور لشهر جانفي 2011 للمؤسسة العمومية الاستشفائية	الملحق 08

مقدمة

مقدمة

تمر بلادنا في السنوات الأخيرة براحة مالية جيدة، لكن كل هذا التطور لم يؤثر إيجابا على منظومة الصحة العمومية، ولم تواكب هذا التطور وبقيت تتخبط في مشاكل حمة تشكل عبئا إضافيا على عاتق الدولة رغم تخصيص ميزانية معتبرة .

تعتبر المؤسسات العمومية المنتسبة لقطاع الصحة في الجزائر، من المؤسسات الحساسة، نظرا للدور البالغ الأهمية الذي تلعبه في الحفاظ على صحة المواطن؛ والسير على تقادم الخدمات الطبية له، لكن مازالت لحد الآن لم تصل إلى تحقيق الأداء المنتظر منها، مما جعل الحكومة تفكر في إصلاح جذري لتلك المؤسسات، الذي أصبح جزءا من برنامجنا، استحدثت من خلاله، المجلس الوطني لإصلاح المستشفيات، لإيجاد وتطبيق حلول لأزمات الأداء التي تتخبط فيها جميع المستشفيات في الجزائر على حد سواء .

كما تعتبر المستشفيات الخاصة من أهم المستشفيات التي يملكها ويديرها الأفراد حيث تكون وسائل الخدمة الطبية من عيادات أو أجهزة ومعدات ملكا خاصا للأطباء والأفراد وتخضع العلاقة بين المريض والطبيب للمعاملة الحرة وفق العرض والطلب .

ومن الجدير ذكره أن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) أصبح حديثا محل اهتمام جميع الإدارات، سواء كان ذلك على صعيد قطاع المستشفيات الخاص أو العام، وذلك لاعتباره تطورا ملموسا لتخصيص التكاليف الغير مباشرة ونظرا لأهميته في مراقبة التسيير .

1. إشكالية البحث :

تكمن المشكلة في البحث في أن المؤسسات العمومية والخاصة الاستشفائية لازالت غير قادرة على تخصيص التكاليف بصورة دقيقة باستخدام نظم التكاليف التقليدية، لدى وجب علينا إيجاد طريقة فعالة تمكننا من تحسين وضعيتها وتنظيم تكاليفها وعلى ضوء ما سبق تبرز الإشكالية التالية :

- ما مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ومدى مساهمته في مراقبة تسيير المؤسسات الاستشفائية للقطاع العام والخاص "بثقت" ؟
وانطلاقا من هذه الإشكالية تطرقنا إلى الأسئلة الفرعية التالية :

- هل يختلف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) عن نظم التكاليف التقليدية ؟
- إلى أي مدى يمكن تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة في كلا من قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقت" ومخبر التحاليل الخاص "بثقت" ؟
- إلى أي مدى يمكن تطبيق نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM) في كلا من قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقت" ومخبر التحاليل الخاص "بثقت" .

2. فرضيات البحث :

- للإجابة على الأسئلة سابقة الذكر، قمنا بصياغة مجموعة من الفرضيات نلخصها فيما يلي :
- يختلف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) عن نظم التكاليف التقليدية (التكاليف الكلية) من خلال تحديد أو التركيز على الأنشطة ومسببات التكلفة .
- هناك إمكانية كبيرة في تحديد الأنشطة بقسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرت" ومخبر التحاليل الخاص "بتقرت" .
- يمكن تطبيق نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM) في كلا من قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرت" ومخبر التحاليل الخاص "بتقرت" .

3. المنهج المتبع :

- للإجابة على إشكالية البحث و إثبات صحة الفرضيات أو عدم صحتها، اعتمدنا على المنهج الوصفي عبر كامل فصول الجانب النظري و ذلك بهدف الفهم و التعمق في العناصر المكونة للموضوع .
- وقد استعملنا منهج دراسة حالة فيما يتعلق بالجزء التطبيقي وذلك من خلال محاولتنا إسقاط الدراسة النظرية لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في كلا من قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الإستشفائية سليمان عميرات "بتقرت" و مخبر التحاليل الخاص "بتقرت" .

4. أهداف البحث :

- بالإضافة للإجابة على التساؤل الأساسي في إشكالية البحث، و اختبار صحة الفرضيات المتبناة، فإن هذه الدراسة تهدف إلى تكييف استخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات العام والخاص، ويندرج تحت هذا الهدف العديد من الأهداف الفرعية الأخرى :
- فهم آلية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة محل الدراسة والوقوف على مختلف التقنيات المحاسبية المستعملة .
- تصميم نظام تكاليفي متكامل يستطيع أن يعطي مفاهيم تكاليفية للأنشطة الأساسية في المستشفيات بهدف إلى قياس تكلفة الخدمات الصحية وتوفير المعلومات اللازمة في مجال التخطيط والرقابة وترشيد القرارات الإدارية .
- التعرف بشكل تفصيلي على نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال استعراض النظام .
- محاولة ربط نظام التكاليف المبني على الأنشطة بمراقبة التسيير للمستشفيات .

5. أسباب اختيار البحث :

- من أهم هذه المبررات لاختيارنا الموضوع ما يلي :
- غياب هذا النوع من المحاسبة (محاسبة التكاليف) في بعض المؤسسات الوطنية .
- محاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه التقنية و ذلك من خلال إيضاح مدى أهميتها في توفير المعلومات و البيانات الهامة و اللازمة في اتخاذ القرارات التسييرية .
- نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) نظام حديث في المستشفيات الجزائرية يجب الاطلاع و محاولة تطبيقه .
- رغبتنا في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به.
- التأكيد على أن مراقبة التسيير في المؤسسة لايمكن أن تتم بدون المعلومات الدقيقة التي تقدمها المحاسبة التحليلية .

6. أهمية الموضوع :

تتبع أهمية هذه الدراسة من كونها تبحث في تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية والخاصة الاستشفائية الجزائرية، والذي يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات بشكل أكثر دقة، خاصة مع تزايد مجموع التكاليف غير المباشرة نتيجة للتطور التكنولوجي والتقني، وبالتالي مساعدة الإدارة في تحسين عملية اتخاذ القرارات ومراقبة التسيير .

7. حدود البحث ونطاقه :

يتناول هذا البحث أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مراقبة التسيير في المستشفيات .

ومن اجل تصنيف هذا النظام تم اختيار قسم المخير بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقرت" وذلك باعتبارها واحدة من إحدى المؤسسات العمومية، وفي ضمن التحليل الخاص "بثقرت" باعتباره واحد من إحدى المؤسسات الخاصة وذلك خلال سنة 2011، وكان هذا بهدف تحديد تكلفة أسعار الخدمات الطبية المقدمة .

8. دراسات سابقة :

فيما يخص الدراسات السابقة فبالإضافة إلى الأعمال التي قام بها العديد من الباحثين في العالم من اساتذة جامعيين، وهيئات علمية ومهنية التي تناولت موضوع التكاليف المستندة إلى النشاط (ABC)، هناك عدد لا بأس به من الاساتذة الذين قاموا بدراسات قريبة إلى الإشكالية التي تناولتها منيهم رسائل الماجستير التالية :

- نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي : (خليل إبراهيم عبد الله شفقة)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة / قسم التجارة والتمويل، غزة، 2007.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهمية التكاليف غير المباشرة، ودورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي.

وقد تم تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة باستخدام نموذج (Cooper Two Stages Activity Based Costing System) على قسم الدم والتخثر وقسم الميكروبيولوجي بدائرة التحليل الطبية (المختبر) بمستشفى غزة الأوروبي . وخلصت الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها :

- نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الحكومي لقدرة على توفير معلومات ذات دقة عالية عن تكاليف الخدمات الطبية .

- ضرورة التخطيط لعملية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بشكل جيد في قطاع المستشفيات الحكومية بالاستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين ومتخصصين مع تحول تدريجي يبدأ على مراحل .

- ضرورة رصد المخصصات الكافية لعقد دورات تدريبية لفهم آلية وعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة .

- استغلال قاعدة البيانات الموجودة في المستشفى والاستفادة منها في تصميم برنامج لحاسبة التكاليف .

- إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية (الجامعة الإسلامية بقطاع غزة) : (صلاح مجدي عدس)، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة / قسم التجارة والتمويل، غزة، 2007 .

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار محاسبي لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات الفلسطينية، وتحديد مدى تأثيره على دقة وموضوعية القياس، واتخاذ القرارات الإدارية، والرقابة على الموارد المتاحة . ومن أهم النتائج المتوصل إليها :

- يعد قصور الممارسة المحاسبية وتنوع الأنشطة الأكاديمية وارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة بالجامعات عوامل رئيسية تولد الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة .

- يجب مراعاة الموازنة بين تكلفة القياس ودقة مخرجات النظام عند اختيار مسببات التكاليف من حيث العدد والتنوع فكلما ارتفع عدد المسببات كلما زادت تكلفة القياس وارتفعت دقة المعلومات .
- يتضمن نظام التكاليف على أساس الأنشطة بعدين أساسيين وهما بعد تخصيص التكلفة المتعلق بتحديد تكلفة الأنشطة ووحدات التكلفة، وبعد العمليات المتعلق بتخفيض التكاليف وتحسين الأداء من خلال مسببات التكاليف .
- محاولة تطبيق طريقة التكاليف المستندة للنشاط بشركة سونا طراك المديرية الجهوية لقسم الإنتاج، حاسي مسعود : (جلال الجري)، رسالة ماستر غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، ورقلة، 2010 .
- هدفت الدراسة إلى تبيان محاولة تطبيق طريقة التكاليف المستندة للنشاط في المديرية الجهوية لقسم الإنتاج شركة "سونا طراك"، حاسي مسعود، وذلك بدراسة توافق النظام المحاسبي الموجود مع طبيعة النشاط الموجود ومدى تسهيل وتعقيد النظام المحاسبي الموجود مع طبيعة النشاط ومدى تسهيل وتعقيد ومدى قدرة نظام (ABC) في تحديد الأنشطة ومركبات التكلفة للمديرية الجهوية لقسم الإنتاج .
- ومن أهم النتائج المتوصل إليها :
- إن المنهج التقليدي لتحصيل التكاليف غير المباشرة يقوم على أساس تحميل تكاليف مراكز التكلفة على المنتجات النهائية باستخدام معدلات التحميل تحكيمية، دون الاخذ في الاعتبار عدم ارتباط العديد من بنود التكاليف غير المباشرة بالأنشطة .
- يتوافق ويتلاءم النظام المحاسبي الموجود المتمثل في طريقة الأقسام المتجانسة من حيث طبيعة نشاط شركة سونا طراك المديرية الجهوية لقسم الإنتاج "حاسي مسعود"، وأنها مقسمة إلى مجموعة من المديريات والأقسام التي تمثل (شكل مراكز التكاليف .
- أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير - دراسة حالة مؤسسة نفضال - : (مرابط نوال) ، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم تسيير / قسم العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2006
- الهدف من هذه الدراسة هو الإلمام بكل الجوانب المتعلقة بالمحاسبة التحليلية وإبراز دورها وأهميتها باعتبارها نظاما للمعلومات في مراقبة التسيير و إسقاطها على الواقع، من خلال دراسة تجربة مؤسسة "نفضال" في تصميم نظام محاسبة تحليلية . ومن أهم النتائج المتوصل إليها ما يلي :
- مع أن مؤسسة نفضال قامت بتصميم نظام محاسبة تحليلية رغم نشاطها المتميز بالتعقيد غير انه غير مستغل كما يجب ولا يحض بالاهتمام اللازم .
- إن الهدف الجوهرى للمؤسسة من اعتماد نظام المحاسبة التحليلية هو معرفة أسعار تكلفة منتجاتها، خاصة تلك التي تحدد أسعارها إداريا وتقديمها للسلطات المعنية كدليل تاخده بعين الاعتبار عند تحديد ها

لحوامش الربح بطريقة تغطي أسعار التكلفة، وتضمن للمؤسسة أسعار ربح تكون لصالحها وهذا يعني أن الهدف الأول من وجود النظام في البداية كان يقتصر على ضمان ربحية المنتجات فقط دون الاهتمام بالأهداف الأخرى .

- المؤسسة تعتمد على طريقة التكاليف الكلية، وهي طريقة بطيئة في الحصول على المعلومات، تتناقض وحاجة المسير لسرعة الحصول على المعلومة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب .

- دراسة (Threy Norbre , 2001) بعنوان :

Application de la méthode ABC au calcul des coût par pathologie : le cas de la chirurgie infantile .

الأنشطة (ABC) في وسط مستشفى جامعي وبالتحديد في قسم جراحة الأطفال . وخلصت إلى أن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في محيط المرضى يعكس منطق حساب التكاليف، لا يتمثل في فهم كيفية توزيع التكاليف في هيكل المؤسسة الاستشفائية لكن يحلل كيف ترتبط الأنشطة مع المرضى المستهلكين للمصادر .

هذه التجربة تحفز على تطورين :

- تسمح في المرحلة الأولى بحساب التكاليف النموذجية (المعيارية) المحددة من خلال نموذج الـ ENC عند تكلفة حقيقية .

- و تسمح في المرحلة الثانية بتعين المصاريف بدلالة مفاتيح التوزيع، التي تأخذ بالأنشطة الفعالة وليس وحدات القياس المحملة التي تعطي حقيقة تطبيقات العلاج .

9. هيكل البحث :

للإمام بالموضوع تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، اثنان منها نظريان والآخر تطبيقي يمثل في دراسة حالة تسبقها مقدمة وتلحقها خاتمة :

الفصل الأول : سنحاول الإمام فيه بكل عناصر المحاسبة التحليلية وذلك من خلال تعريفها وكذا التعرف على أهدافها و طرق حساب التكاليف وأهميتها في مراقبة التسيير .

الفصل الثاني : سنتطرق فيه إلى نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وذلك من خلال استعراض مبادئ وأسس ومزايا هذا النظام وأهميته في مراقبة التسيير من خلال التسيير على أساس الأنشطة (ABM)، والتعرف كذلك على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المستشفيات .

الفصل الثالث : وهو الفصل التطبيقي الذي سنعرض فيه دراسة ميدانية لمحاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقوت" ومخبر التحاليل الخاص "بتقوت".

الفصل الأول
نظم التكاليف التقليدية وأهميتها في
مراقبة التسيير

تمهيد

تؤدي المحاسبة التحليلية دورا مهما وحيويا في خدمة الإدارة بمسئولياتها المتعددة وخاصة بعد قيام الثورة الصناعية في النصف الثاني من القرن الثامن عشر نتيجة تطوير الوحدات الاقتصادية وإنشاء المصانع الضخمة وزيادة استخدام عوامل الإنتاج وتطبيق نظام الإنتاج الكبير .

وقد أدى هذا التطور إبراز عجز المحاسبة المالية عن إمداد إدارة هذه المنشآت ببيانات تحليلية وتفصيلية عن تكاليف كل قسم من أقسام النشاط الإنتاجي، أو كل مرحلة من مراحل الإنتاج وكل منتج أو خدمة على حدة، وهذا أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية كفرع من فروع المحاسبة لكي يفي بالأغراض المستحدثة التي تسعى الوحدات الاقتصادية لتحقيقها . حيث تعد بيانات تكلفة المنتج الأهم في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية الرئيسية ومن أهمها التسعير الداخلي والخارجي، تقويم الأداء والرقابة على التكاليف وتقومها بالإضافة إلى دورها التقليدي في تقويم المخزون لأغراض إعداد التقارير .

وفي هذا الإطار يعد أسلوب المحاسبة التحليلية من الأساليب الحديثة والأدوات الهامة لمراقبة التسيير، التي تساعد المسير على اتخاذ القرار المناسب، إذ تقوم بتحليل نتائجها العامة بصفة دقيقة وتفصيلية تسمح بمعرفة النتائج الحقيقية، وذلك بحساب التكاليف المختلفة، وحساب النتائج الختقة على مستوى كل منتج وكل قسم أو كل مركز مسؤولية، هذا ما جعلها تكتسب مكانة أكبر وأوسع في الدول المتقدمة حتى أنها أصبحت تعرف بمحاسبة التسيير.

ومن أجل ممارسة المحاسبة التحليلية لدورها هذا بكفاءة عالية في الوقت الحاضر يتطلب ذلك تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات، ومن خلال هذا الفصل سنتناول كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة وفقا للنظم التقليدية وأهميتها في مراقبة التسيير وذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : مفاهيم حول المحاسبة التحليلية .

المبحث الثاني : الطرق التقليدية لحساب التكاليف .

المبحث الثالث : أهمية الطرق التقليدية لحساب التكاليف في مراقبة التسيير .

المبحث الأول : مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

إن التسيير الجيد و العقلاني للمؤسسات و بالخصوص الإنتاجية منها سواء كان ذلك في القطاع العام أو الخاص يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في استعمال عوامل الإنتاج بكيفية رشيدة، و بالتالي في النفقات و المصاريف الخاصة بذلك الاستعمال و تكمن تلك القدرة في كفاءة مسيري المؤسسات في استخدام الأدوات اللازمة استخداما ناجعا .

إحدى تلك الأدوات هي المحاسبة التحليلية التي تمكن من تحليل و مراقبة التكاليف بكيفية مفصلة ودقيقة ونافعة . من خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفهوم المحاسبة التحليلية ، أهدافها و إلى أنظمتها.

المطلب الأول : مفهوم المحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية أداة تسيير ووسيلة للإعلام تساعد وتمد المسيرين بعدة معلومات تنقد وتحلل النظام المتبع و النتائج المتحصل عليها وذلك بالترفة بين مختلف المنتجات من السلع والخدمات.

- نشأة المحاسبة التحليلية :

ظهرت المحاسبة عامة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية للفرد أو المؤسسة، و قد اتخذت عدة أنظمة منذ القلم (منذ عهد بابل). إذا كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، و تطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر و بالتحديد سنة 1494 على يد الايطالي ليك باسيولي، في كتابه (Summa de Arithmetica) الذي نشر في سنة 1794 في البندقية بايطاليا، و من أسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة بايطاليا بالذات هو الازدهار الاقتصادي و التجاري الذي كانت تعيشه آنذاك وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور الحاصل في أوروبا خاصة مع ظهور الثورة الصناعية في إنجلترا .

وعموما فان ازدهار الإنتاج الصناعي و ازدياد حدة المنافسة و ظهور شركات جديدة أدى إلى ضرورة تطوير وإحداث أساليب محاسبة جديدة من بينها المحاسبة التحليلية أو ما كان يصطلح عليه آنذاك بمحاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية¹.

¹ ناصر دادى عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، الدار العمدة العامة، الجزائر، 1999، من ص 7- 8 .

- تعاريف المحاسبة التحليلية :

يمكن تقديم التعريفات التالية :

تعريف 01 : "المحاسبة التحليلية هي تجميع و تخصيص و تحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية و للتخطيط الداخلي و لرقابة العمليات الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة"¹.

تعريف 02 : " يمكن تعريف المحاسبة التحليلية بأنها نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر التكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات"².

تعريف 03 : تعرف المحاسبة التحليلية بأنها "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (ومن مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها"، وتسمح بدراسة ومراقبة المرودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة"³.

تعريف 04 : "تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل البيانات التكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد الثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات وذلك من أجل"⁴ :

- معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة .
- تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات وتكلفة مراحل الإنتاج المختلفة .
- البحث عن نتيجة كل فرع نشاط على حدى (نتيجة تحليلية) .
- إمداد إدارة المؤسسة لأسس تقييم بعض عناصر الأصول .
- تطوير بعض مراكز ميزانية المؤسسة .
- شرح النتائج وتحليلها وحساب تكاليف المنتجات والخدمات مع مقارنتها بأسعار البيع .
- مقارنة التكاليف الفعلية (الحقيقية) بالتكاليف المعيارية وتحليل الفروق (الانحرافات) وإعداد الموازنات التقديرية .
- السماح للمؤسسة باتخاذ القرارات .

¹ محمد القويص محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص13.

² محمد سامي راسي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإبراهيمية، مصر، 2003، ص19.

³ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص15 .

⁴ عبد الكريم بوعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 08 .

وتشير التعاريف السابقة إلى أن المحاسبة التحليلية تعمل على تجميع وتحليل البيانات وتوزيع هذه التكاليف إلى المراكز المختلفة من أجل تحديد أهدافها الفرعية بما يساهم في تحقيق الأهداف الرئيسية للمؤسسة، وذلك باستخدام البيانات الإحصائية وتطبيق طرق رقابية مختلفة على تلك التكاليف للحصول على تقييم صحيح لفعالية النظام التسييري وتحديد المسؤوليات فيه وعليه فإننا نجد أن التعاريف رغم تنوعها تجمع على أن محاسبة التكاليف (التحليلية) .

- نشاط خدمي منظم وفق إجراءات وأساليب دقيقة وواضحة .
- تعمل على متابعة ومراقبة مختلف التكاليف بأسلوب تفصيلي وتحليلي .
- أداة فعالة تمكن المؤسسة من اتخاذ القرارات الرشيدة من أجل تحقيق أهدافها.

المطلب الثاني : أهداف المحاسبة التحليلية

تهدف المحاسبة التحليلية إلى توفير المعلومات المالية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية . وتعتبر المعلومات المالية مطلبا لكل من الإدارة لأغراض التخطيط ورقابة النشاطات في الوحدة، وكذلك المستخدمين الخارجيين من أصحاب المصلحة في الوحدة: وقد أصبحت المحاسبة التحليلية ضرورة أساسية في كافة وحدات الاقتصاد في المجتمع¹. لذلك نجد أن محاسبة التكاليف تحقق الاهداف التالية²:

1. قياس تكاليف الأداء : الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر، مما يؤدي إلى الاهداف التالية :

- تحديد تكلفة كل عنصر .
- تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة .
- تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط.
- تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد لأسعار بيع المنتجات.

2. ضبط ورقابة عناصر التكاليف : تهدف محاسبة التكاليف إلى ترشيد استخدام الوحدة الاقتصادية لموارد الإنتاج المتاحة له . وهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج ممكن بأقل التضحيات الممكنة بهذه الموارد، وفي سبيل قياس تكلفة الإنتاج والرقابة على النشاطات اللازمة لتحقيق هذا الإنتاج فان محاسبة التكاليف تهدف

¹ عبد المصطفى دهبان ، أساسيات محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006 ، ص 23 .

² نسيان ملاح المقارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2002-2003، بدون صفحة .

إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج حتى تتحقق له الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه .

3. الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية : لا تقتصر مهام الإنتاج على الأقسام والإدارات التي تساهم مباشرة في خلق المنتج ولكنها تمتد أيضا لتشمل أقسام وإدارات تقدم التسهيلات اللازمة لخلق المنتج وان كانت لا تساهم مباشرة في خلقه .

4. مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات وتحليل النتائج : وذلك من خلال مقارنة الأداء المحدد مقدما أو المخطط بالأداء الفعلي، وتقتضي أسباب تفاوت الأداء الفعلي عن المخطط لتحديد مسؤولية هذا التفاوت والمخاسبة عنها، وكذلك اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لتقليل حجم التفاوت بين ما هو مخطط وما هو فعلي .

5. إعداد التقرير للمستويات الإدارية المختلفة : من مهام محاسبة التكاليف توفير نظام للاتصال يربط بين مستويات الهيكل الإداري وبعضها البعض من خلال التقارير. حيث تحقق هذه التقارير إمكانية تحديد المسؤولية من جانب واتخاذ إجراءات التصحيح من جانب آخر.

6. المساعدة في اتخاذ قرارات التسيير : توفر المحاسبة التحليلية معلومات تركز عليها الدراسات و الاستنتاجات التي تسمح باتخاذ القرارات التي لها علاقة بمستقبل المؤسسة¹.

المطلب الثالث : أنظمة المحاسبة التحليلية

نظام محاسبة التكاليف هو عبارة عن مجموعة من الوسائل أو التقنيات تستعمل لتحليل المعطيات بعد تجميعها، من بين هذه التقنيات استخدام الحسابات المختلفة للوصول إلى نتائج معينة .
وحسب العلاقة الموجودة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية يمكن أن نميز نوعين من الأنظمة المحاسبية التحليلية : نظام المحاسبة تحليلية مدمج ونظام المحاسبة تحليلية مستقل .

أ- نظام المحاسبة التحليلية المدمج :

هذا النظام يسمح بمعالجة أعباء ونواتج المحاسبة التحليلية في نفس الإطار المحاسبي للمحاسبة العامة وبنفس الوسائل والسجلات، بإضافة خانات خاصة بتحليل عناصر تكاليف المحاسبة التحليلية.

¹ D. LECLERE, Comptabilité analytique: analyse, prévision et contrôle des coûts , Edition EYROLLES UNIVERSITE, 2^e édition, Paris, 1992, P 06.

الفصل الأول : نظم التكاليف التقليدية وأهميتها في مراقبة التسيير

وقد عرف معيبد التكاليف بلندن نظام الاندماج بأنه : " النظام الذي تتداخل فيه الحسابات المالية مع حسابات التكاليف للتأكد من أن كل النفقات المعنية قد تم استيعابها في حسابات التكاليف، وفي هذا النظام يتطلب إتباع طريقة الجرد المستمر لكلا الخاسبتين"¹.

و يقصد بالإندماج "مزج القيود المتعلقة بالخاسبتين (العامة و التحليلية) . فبالإضافة إلى القيد المزدوج الذي تعتمد عليه الخاسبة العامة كسبداً من المبادئ التي تحكمها، يسجل قيد ثالث يمثل الحسابات الخاصة بالخاسبة التحليلية "

ويمكن أخذ هذا النظام من وجهات نظر مختلفة تمثل في :²

1. من وجهة نظر التسجيل الخاسبي : هذا النظام يمكننا من تحليل الأعباء والنواتج في الإطار الخاسبي للمحاسبة العامة، وبنفس الوسائل المادية ويتم ذلك بإدماج حسابات تحليل التكاليف وحسابات النتائج في نظام الخاسبة العامة .

2. من وجهة نظر الوثائق الخاسبية : ويقوم هذا النظام على أساس تصميم مجموعة دفترية واحدة تخدم أغراض الخاسبة العامة وكذا الخاسبة التحليلية على قدر المساواة ونتيجة لذلك يضاف إلى المجموعة الدفترية الخاصة بالخاسبة التحليلية عدد من الدفاتر والسجلات بقدر الحاجة إلى بيانات ومعلومات متعلقة بالتكاليف أي أننا نتوسع في مجموعة الدفاتر العادية مع استخدام ميزان مراجعة واحد .

3. من وجهة نظر أهمية المؤسسة : من أجل الدمج، يجب إدراك ادماج الخاسبة العامة³.

الإدماج في الخاسبة العامة يتطلب مستويين حسب أهمية المؤسسة :

أ. بالنسبة للمؤسسات الأقل أهمية : أو التي تصنع مجموعة من المنتجات من نفس الجنس و التي لا تخضع لعملية صنع معقدة، فيتم تخصيص الأعباء و الناتج في الخاسبة العامة و الخاسبة التحليلية في آن واحد .

ب. بالنسبة للمؤسسات الأكثر أهمية : يتم تخصيص بشكل متزامن، و لكن على أساس رموز مختلفة، هذه الأخيرة تسمح بتحديد التكاليف حسب عدة معايير: الحالة الجغرافية، الزبائن، المنتجات، الوظائف... الخ .

وسواء تعلق الأمر بالطريقة الأولى أو الطريقة الثانية، فإن مسك الخاسبتين تتكفل بما هيئة واحدة على مستوى المؤسسة و هي مصلحة الخاسبة .

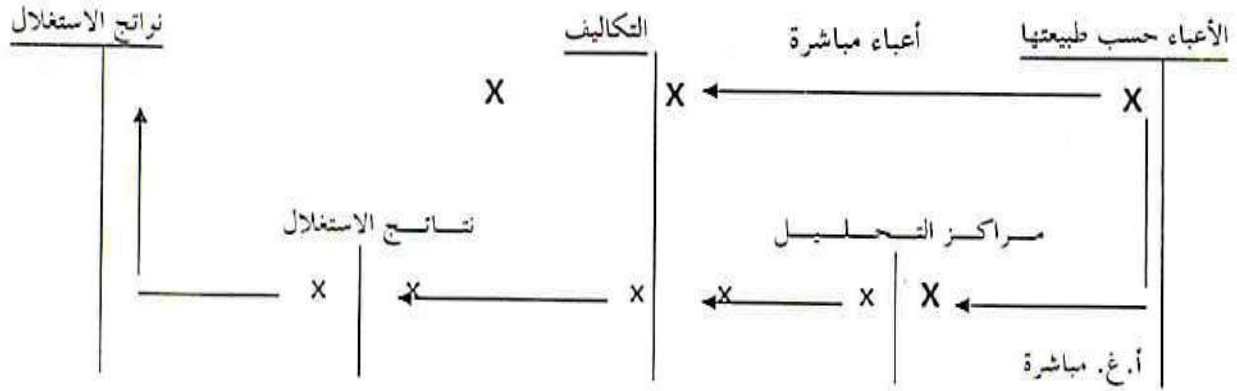
وتتم دورة الحسابات بشكل عام كما يلي :

¹ احمد مطراييه، الخاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة لبل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع التخطيط والنسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم تسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 92 .

² جلال حري، محاولة تطبيق التكاليف المستندة للنشاط (ABC)، رسالة مقدمة لبل شهادة الماستر في العلوم مالية والخاسبية ، جامعة فاسدي مبراح ورقلة، 2010، ص 35 .

³ G. Raimbaul, comptabilité analytique et gestion prévisionnelle, outils de gestion, édition chihab, Alger, 1994, p 45 .

الشكل رقم (1.1) : دورة الحسابات



المصدر: Abdellah Boughaba, comptabilité analytique d'exploitation, Berti, Algérie, 1998,

p 44 .

ب- نظام المحاسبة التحليلية المستقل :

يتم في هذا النظام مسك السجلات التحليلية الخاصة بالمحاسبة التحليلية مستقلة عن المحاسبة العامة باستخدام في كلا المحاسبتين مبدأ القيد المزدوج، ويتم الربط بينهما بواسطة الحسابات المعكوسة (Comptes Réfléchis) التي تستعمل لضمان مراقبة التوافق بينهما وتمثل في الحسابات التالية¹ :

- 90 : حسابات انعكاسية .
- 91 : إعادة تصنيف أولية لأعباء ونواتج المحاسبة العامة .
- 92 : مراكز التحليل .
- 93 : تكاليف المنتجات المخزونة .
- 94 : مخزونات .
- 95 : تكاليف المنتجات المباعة .
- 96 : فروقات على التكاليف التقديرية .
- 97 : فروقات المعالجة المحاسبية .
- 98 : نتائج المحاسبة التحليلية .
- 99 : الارتباطات الداخلية .

من مزايا هذا النظام² :

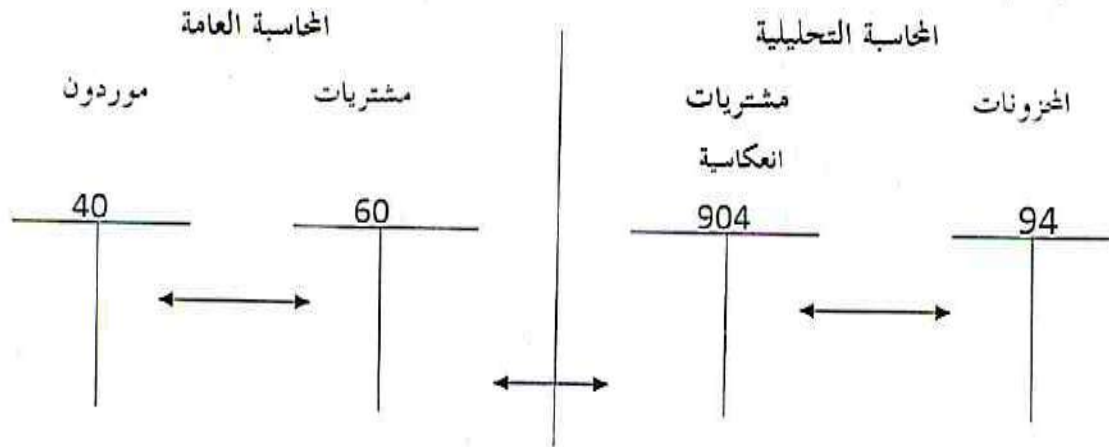
- إمكانية تقديم المحاسبة التحليلية للاستغلال في المؤسسة بدون خطر يعرقل دور المحاسبة العامة (خاصة في فترة السنوات الأولى) .
- إمكانية الحصول على المحاسبة العامة دون الاهتمام بحساب التكاليف وسعر التكلفة .
- الجانب الدائن للحساب يعكس التكاليف التي تتساوى مع الجانب الدائن للمحاسبة العامة (حسابات المجموعة الثالثة والسادسة) . وهذا الأخير (مدين غير محول) الذي يدل على الدخول في المنطق التحليلي³ .

¹ احمد طوايبة، مرجع سبق ذكره ، ص93 .

² Abdellah bougaba , comptabilité analytique , 2^{ème} édition , Berti édition, Alger , 1994, P47.

³ G. Raimbaul, Op Cit, p47.

الشكل رقم (2.1) : مبدأ الحسابات الانعكاسية



المصدر: G. Raimbaul ,op cit, p47.

عموما فإن النظامين (إدماج أو انفصال) يسمحان بتحقيق التوافق والتكامل بين الحاسبتين وإيجاد جسر بينهما لتمرير المعلومات والرقابة عليها بشكل مستمر دون تعقيدات خاصة أثناء المرحلة الأخيرة عند مقارنة نتائج الحاسبتين .

المبحث الثاني : الطرق التقليدية لحساب التكاليف

إن حساب التكاليف و سعر التكلفة للمنتوجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعد طرق :
طريقة التكلفة الكلية، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، طريقة التكاليف للمتغيرة، طريقة التكاليف
المعيارية أو ما يمكن تسميتها تقنيات المحاسبة التحليلية التي تسمح للمسير أن يتخذها كأداة لمراقبة التسيير و
وسيلة لاكتشاف الحقائق التي لها صلة بالقرارات الإدارية و هذا لإعداد تقارير مختلفة و إجراء المقارنة التي تعبر
عن أداء المؤسسة .

وبالتالي سنتطرق في هذا المبحث إلى كل طريقة من طرق المحاسبة التحليلية وذلك من خلال التعريف بكل
طريقة ومبادئها ثم توضيح أهم الخطوات المتبعة فيها، بالإضافة إلى تقسيمها .

المطلب الأول : طريقة التكاليف الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة)

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة ما بين الحربين العالميتين لأعمال العقيد الفرنسي RIMAILLINO
في اللجنة العلمية للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب الثانية للجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية، وقد صودق عليه من
طرف لجنة التطبيع (بقرار 4 افريل 1948) وبالمخطط الخاسبي العام سنة 1947 ثم 1957.

- تعريف طريقة التكاليف الكلية :

في هذه الطريقة تقسم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف منها ما يكون مشترك لمجموع المؤسسة، و منها
ما يكون مشترك بين بعض النشاطات، و منها ما يكون متعلق بنشاط واحد معين كل مركز تحليل يمكن أن
يكون متصل بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن فمراكز التحليل تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة و
يمكن تسمية قسم متجانس أو مركز تحليل بمركز عمل، إذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة و بدوره مركز
العمل يمكن أن يقسم إلى عدة أقسام متجانسة¹.

القسم المتجانس : هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة، يتكون من مجموعة الوسائل التي تعمل
بتجانس لتحقيق هدف معين ويمكن قياسها بوحدة عمل، ويستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في
التكاليف أي الأعباء الغير مباشرة . وقد عرفه دليل المحاسبة العامة على انه : " النظام الخاسبي الذي يتم فيه

¹ ناصر دادي عدوان، مرجع سبق ذكره، من ص 36-37 .

الفصل الأول : نظم التكاليف التقليدية وأهميتها في مراقبة التسيير

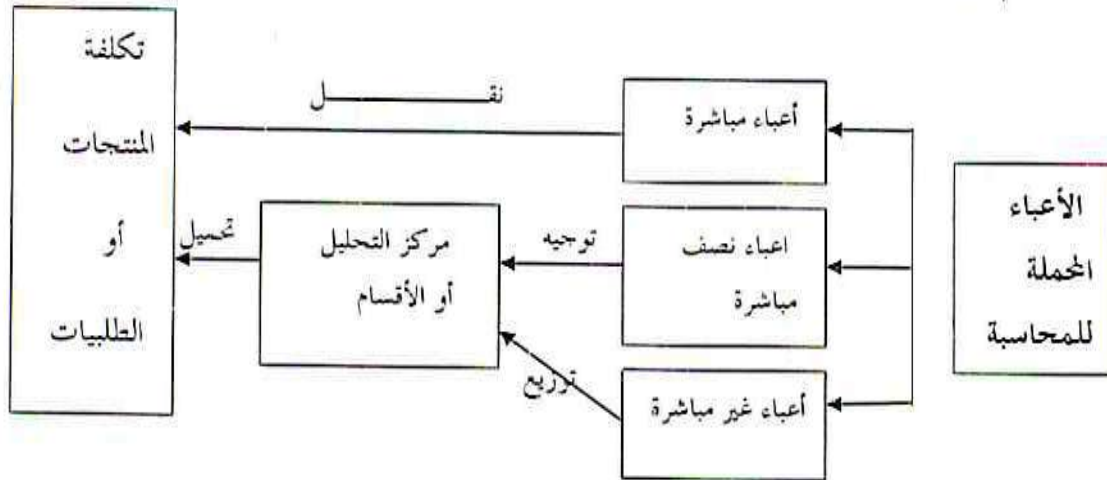
تجميع العناصر التكاليف وأسعار التكلفة، والتي يتم تحميلها على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس أو نسب مئوية يتم إعطائها حسب توزيع عناصر التكاليف¹.

1. المصاريف المباشرة : هي مصاريف تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه و بالتالي تحمل إلى سعر تكلفة هذا النوع فقط .

ب. المصاريف غير المباشرة : هي المصاريف التي تخص أكثر من منتج في آن واحد، مثل مصاريف الكيبرياء التي تستهلكها الورشة . وتعرف على أنها مصاريف مشتركة بين جميع أنواع المنتجات يجب حصرها لدراسيتها قصد توزيعها على مختلف أنواع المنتجات .

ومبدأ هذه الطريقة يوضح في الشكل الموالي :

الشكل رقم (3.1) : توجيه الأعباء ائملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل



المصدر : M. GERVAIS, contrôle de gestion, 7^{ème} édition , ECONOMICA, 1988 ,P54.

وبالتالي يمكن تحديد نتيجة ائملة التحليلية كما يلي :

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

نتيجة ائملة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية - عناصر إضافية + أعباء غير معتبرة

- خطوات تطبيق طريقة التكاليف الكلية :

لتطبيق طريقة التكاليف الكلية يجب المرور بمجموعة من المراحل :

1. تحديد الأقسام : عملية تحديد الأقسام تتمثل في² :

- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون إن يستفيد من أي خدمة .

¹ Béatrice et Francis Grandgouillot, lessentiel de la comptabilité analytique , Gualino édition, 1999, Paris ,p12.

² على رسال، سعر التكلفة والعامة التحليلية، ديوان الفلوجات الجامعة، الجزائر، 1992، ص 47.

- تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة (من القسم الذي سبقه) وقدم بدوره خدمات إلى كل الأقسام الأخرى .
 - تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات إلى بقية الأقسام . وهكذا حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أي خدمة لأي قسم آخر مع استفادته من خدمات كل الأقسام الأخرى من ناحية المعالجة الخاسبية، تؤدي الاستفادة من الخدمات التي تحمل قسط من المصاريف القسم المقدم لهذه الخدمات .
 - 2. تحديد وحدات العمل : إن تحديد وحدة القياس أو وحدة العمل يطرح عدة مشاكل منها :¹
 - العدد الكبير من الوحدات المستعملة في الأقسام مثل : ساعات العمل أو كمية الإنتاج أو التكاليف أو رقم الأعمال .
 - وجود علاقات متشابكة بين هذه الوحدات فيما بينها و بين نشاط القسم ن فمثلا : ساعات العمل لها علاقة بالكميات المستعملة من المواد الأولية و بعدد ساعات عمل الآلة بالوحدات المنتجة و كل هذه الوحدات لها علاقة بحجم نشاط القسم الذي يمكن أن يقاس بأحد هذه الوحدات .
 - و تكمن صعوبة اختيار وحدة العمل في صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تعبيراً بين وحدة معينة و نشاط القسم و التكاليف الإجمالية لهذا الأخير . لذا يجب إجراء عدة ملاحظات (فترات مختلفة لنشاط المؤسسة مع التحليل و تحديد العلاقات الموجودة بين التكاليف و عدد الوحدات التي يمكن أن تستعمل كوحدة عمل في قسم معين و اختيار الوحدة التي تظهر أكثر ارتباطاً بينها و بين تكاليف القسم .
 - 3. توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل : حيث تميز أشكال عديدة للتوزيع :
 - أ- التوزيع الأولي : ويقصد به توزيع الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها على مختلف الأقسام المتجانسة ويعتمد أساساً على مفاتيح التوزيع .
 - ب- التوزيع الثانوي : ويقصد به إعادة توزيع الأعباء للأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، حيث أن :²
 - الأقسام الرئيسية : هي الأقسام أو الورشات التي تتم بها عمليات الإنتاج .بالإضافة إلى قسم الشراء (التسوين) وقسم البيع (التوزيع) .
 - الأقسام المساعدة : فهي الأقسام التي تقدم خدمات للأقسام الأساسية للقيام بعملية الإنتاج من الطاقة، الإدارة.... الخ .
- و يمكن أن ينم هذا التوزيع بإحدى الطريقتين :
- أ. طريقة التوزيع التنازلي : تسمح هذه الطريقة بأخذ الخدمات المؤداة من بعض أقسام الخدمات ترتيباً تنازلياً،

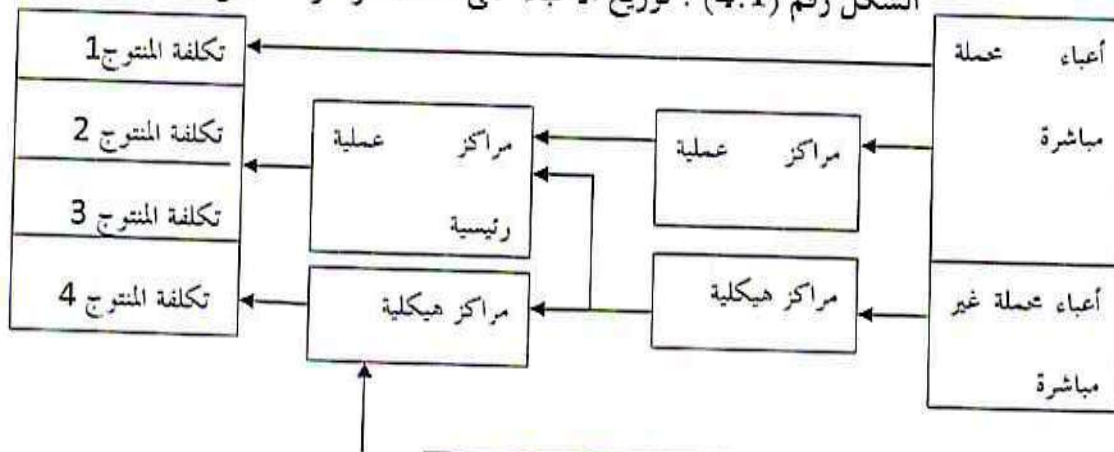
¹ ناصر داهي عدوان، مرجع سبق ذكره ، ص 41 - 42 .

² رابع حمودي، المعاسة التحليلية: دروس نظرية وتطبيقات، دار المعرفة، الجزائر، 2000، ص 22 .

الفصل الأول : نظم التكاليف التقليدية وأهميتها في مراقبة التسيير

- حيث يتم البدء بقسم الخدمات التي يخدم أكبر عدد من الأقسام، ويتضح ذلك من الأساس الذي سيتم على أساسه توزيع تكلفة قسم الخدمات على الأقسام المستفيدة منه¹.
- ب. طريقة التوزيع التبادلي : تقوم طريقة التوزيع التبادلي على مبدأ تبادل الخدمات و المنافع، فقد يستفيد قسم ما من خدمات الأقسام الفرعية الأخرى، وقد يقدم هذا القسم بالمقابل خدمات لتلك الأقسام .
- لتحديد مقدار الخدمات التي يقدمها كل قسم للآخر يمكن إتباع إحدى الطريقتين التاليتين² :
- الطريقة الجبرية : تعتمد هذه الطريقة على مبدأ أساسي، وهو تحديد تكلفة العمل للأقسام المتبادلة بمتغيرة مجهولة، ثم تعين لكل من القسمين مجموع أعبائها بدلالة المبالغ الأولية للأقسام من جدول التوزيع والمتغيرات للمبالغ المخولة بينهما، ولعدد ن من الأقسام المتبادلة الخدمات نحصل على ن من المعادلات الجبرية ذات الدرجة الأولى، ويكفي حلها جبريا للحصول على تكلفة الوحدة بصفة دقيقة لكل قسم، وبالتالي توزيع أعبائها على الأقسام الأخرى .
 - الطريقة النظرية : هذه الطريقة تحدد قيمة نظرية قريبة من الحقيقة، يمكن أن تحدد بواسطة حساب جبري ، وتعزل دوريا بدلالة التغيرات للعناصر المكونة للتكلفة الأولية للتقسيم، ونلاحظ أن استعمال هذه الطريقة تعطي فوارق يمكن نقلها إلى حساب النتيجة مباشرة أو حسابها في تكاليف الأقسام لفترة مقبلة³ .
- والشكل الموالي يوضح ذلك :

الشكل رقم (4.1) : توزيع الأعباء على مختلف مراكز التحليل



المصدر : M. GERVAIS, Op cit, p 60.

¹ زينات محمد بمرم، وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005، ص 350 .

² عبد الكريم بوهقوب، مرجع سبق ذكره، ص 112 .

³ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 45 .

4. استخراج تكلفة وحدة العمل :

يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على عدد الوحدات الخاصة به، ومن ثم يتم تحديد الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حساب مختلف التكاليف، بتضرب تكلفة وحدة العمل أو ما يعرف بمعدل التحميل بعدد الوحدات الخاصة بكل منتج¹.

- تقييم طريقة التكاليف الكلية :

تتميز طريقة التكاليف الكلية بمجموعة من المزايا والعيوب تتمثل في²:

أ. المزايا :

- طريقة الأقسام المتجانسة من أفضل الطرق في حساب التكاليف من حيث إدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة ومن خلالها إمكانية تحليل تطور أسعار التكلفة عبر مختلف مراحل الإنتاج و التوزيع .
- تزود بالتكاليف الإجمالية لكل قسم .
- تعطي مفهوم وحدة العمل، وتحدد كيفية حساب تكلفة هذه الوحدة .
- تسمح بمراقبة تطور التكاليف في الأقسام .
- تعطي مفهوم وحدة العمل، وتحديد كيفية حساب تكلفة هذه الوحدة .
- تسمح بمراقبة تطور التكاليف في الأقسام .
- إحدى أدوات مراقبة التسيير .

ب. العيوب :

- تطلع بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتوجاتهم في خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم و أسعار المبيعات .
- صعوبة تحديد وحدات العمل .
- صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع إستراتيجية الإنتاج المتنوع .
- يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج والتي يصعب نسبتها إلى وحدات المنتج أو حصرها بدقة وتحديد نصيب المادة أو المنتج منها فمعظم تلك التكاليف تمثل اعباء دورية لا تلائم فترة قياسها مع الدورة الإنتاجية مثل القياس .

¹ رابع حمودي، مرجع سبق ذكره، ص 25 .

² محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة لتحديد الأسعار، رسالة مقدمة للبل شهادة الماجستير في العلوم فرع دراسات اقتصادية، جامعة فاساوي مراح ورقلة .

2006، ص 31، 32 .

- اقتصار طريقة التكاليف الكلية في فوائدها كأداة لاتخاذ القرارات وهذا بسبب :¹
 - التطور السريع للمحيط وتقنيات الإنتاج .
 - ضرورة نمو التكاليف غير المباشرة في مجموعة التكاليف .
 - التكلفة مرتفعة في مجالات تجميع ومعالجة المعلومات .

المطلب الثاني : طريقة التحميل العقلاني

نتيجة للانتقادات التي عرفتها طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طريقة أخرى، عرفت بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بأسلوب رشيد يتناسب وحجم النشاط .

- تعريف طريقة التحميل العقلاني :

وهي العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، بمعنى آخر يتم أخذ الجزء المستغل عند حساب التكاليف ومقارنتها بمستوى النشاط العادي .
بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج) ، التوزيع أو أي مرحلة أخرى بالنسبة لكل مؤسسة، قسم أو مركز التحليل تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدججة في التكاليف قيمتها الحقيقية ضرب معامل التحميل² .
معامل التحميل = المستوى الحقيقي / مستوى النشاط العادي
ويمكن تعريفه كما يلي : " هو عبارة عن وسيلة لتعديل تغيرات مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل، وانطلاقاً من هذا التعريف فإن هدف التحميل العقلاني هو ثبات التكاليف الإجمالية في نفس ظروف الاستغلال، أي تغير مستوى النشاط لا بد أن يسايره تغير في الأعباء الإجمالية المحملة ولاسيما الثابتة منها "³ .

- مبدأ طريقة التحميل العقلاني :

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة.
وقد دف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني، الذي يعبر عن مستوى الفعالية (الإنتاج الفعلي / الإنتاج العادي) .

¹Toufic Saada ,Alain burlaud, Claud Simon, *comptabilité analytique et contrôle de gestion* , 3^{ème} édition ,vibrant, paris, 2005, p47.

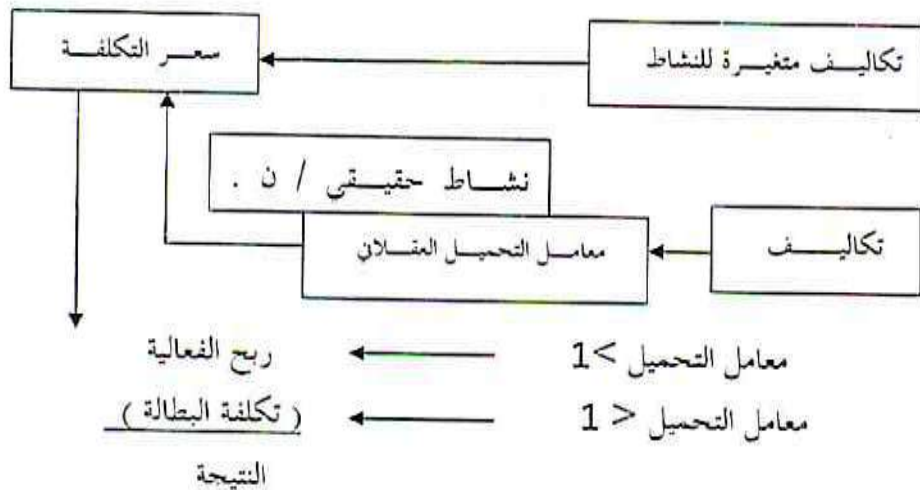
² بوحزر عمر، مبادئ الخاصة التحليلية، مؤسسة تسيير متعدد، 1988، ص 79.

³ محمد كمال عطية ، أصول محاسبة التكاليف ، الطبعة الرابعة ، دار الجامعات المصرية ، الإسكندرية، مصر ، 1975 ، ص 294 .

ومن ثم يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلايا بضرب الأعباء الثابتة في مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة، وعند تطبيقها نكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني¹ :

1. النشاط الفعلي - النشاط العادي : إن مستوى الفعالية (م ت ع) يكون مساويا لـ 1 مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة) .
2. النشاط الفعلي > النشاط العادي : مستوى الفعالية (م ت ع) > 1، في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وطبقا لهذه الطريقة فإنه يحتمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة) .
3. النشاط الفعلي < النشاط العادي : مستوى الفعالية (م ت ع) < 1، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية . ويمكن تمثيل الطريقة حسب الشكل التالي :

الشكل رقم (5.1) : يوضح طريقة التحميل العقلاني



المصدر : ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، ص 129.

- تقييم طريقة التحميل العقلاني :

المزايا : إن تطبيق هذه الطريقة يحقق مجموعة من المزايا تتمثل في² :

¹ سفهان بن المقاسم، حسن لبيبي، المحاسبة التحليلية : منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأناضول، الجزائر، ص 82 .

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 131 - 132 .

- يسمح سعر التكلفة المحسوب بمده الطريقة بالاطلاع على المر دودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال الفترة ويمكن من المقاربات في الزمن في نفس المؤسسة أو مع مؤسسة أخرى .
- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلا نيا لتحديد التكاليف التقديرية .
- تسمح بمشاركة كل مسئول في اتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة .
- وبالتالي تمكن من حساب تكلفة وحدة العمل في كل قسم وتحديد مسؤولية المسؤولين على أساس التكاليف المتغيرة فقط، نظر لان التكاليف الثابتة لا يتحكم فيها المسير .
- تسمح بحساب سعر تكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة .
- تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر التكلفة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع .

العيوب : تتمثل في :¹

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها .
- صعوبة التميز بين الأعباء الثابتة و المتغيرة، وخاصة عند وجود الأعباء نصف متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزئين الثابت والمتغير.
- مشكل الحسابات المتعددة وخاصة إذا كانت هناك صعوبات تحميل متعددة في المؤسسة .
- تقييم المخزونان النهائية (منتوجات أو مشتريات) التي تظهر في الميزانية النهائية بحيث تكاليفها تكون أعلى من الحقيقة عند بلوغ حجم النشاط أعلى من العادي والعكس عند عدم بلوغ المستوى العادي للنشاط ويكون هناك تخزين للمصاريف العامة .

المطلب الثالث : طريقة التكاليف المتغيرة

- تعريف طريقة التكاليف المتغيرة :
- تمتد جذور هذه الطريقة لسنة 1936، بالمؤسسات الأمريكية تحت اسم " The Direct costing " وهذا على يد J. HARRIS لتنتقل فيما بعد إلى بريطانيا سنة 1950، لتعرف باسم "Marginal costing" .
- وقد قامت هذه الطريقة على فكرة عدم تحميل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة نظرا لكون هذه الأنحيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية، وبالتالي صعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها وتوزيعها . وتعد هذه الطريقة مناسبة أكثر من التكاليف الكلية، وهذا من حيث فائدتها في التحليل، التفسير الاقتصادي للمؤسسة، وكذا من

¹ ناصر دادي عدون ، مرجع سبق ذكره، ص132.

حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة والتخطيط والرقابة على وجه الخصوص¹.
طريقة التكاليف المتغيرة تعتمد بالدرجة الأولى على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، دودية . حيث
عندما نطرح التكاليف المتغيرة من رقم الأعمال الصافي نحصل على الهامش على التكلفة المتغيرة . بعدها نطرح
مجموع التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة فنحصل على نتيجة الاستغلال² .

- استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة :

حساب عتبة المرد ودية (النقطة الميتة) : عتبة المرد ودية هي وسيلة تسمح بدراسة العلاقة الموجودة بين
التكاليف المتغيرة والثابتة والأرباح، وهي النقطة التي عندها لا تحقق المؤسسة لا ربح ولا خسارة والأرباح تبدأ
عند تجاوزها³.

وهي كذلك النقطة التي تتساوى عندها الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية، وعندها يكون صافي الربح أو
صافي الخسارة مساويا للصفر، وتتحقق نقطة التعادل عندما يتساوى هامش الربح الإجمالي مع إجمالي التكاليف
الثابتة⁴.

عتبة المرد ودية ملائمة لمستوى النشاط عندما تكون النتيجة معدومة . وبالتالي سوف نتطرق للتحليل الجبري
تم البياني كما يلي :⁵

أ. التحليل الجبري : يتحدد مفهوم النقطة الميتة، انطلاقا من العبارة المالية لنتيجة المؤسسة :

$$R = (p - v) Q \quad (1)$$

P : سعر بيع الوحدة المنتجة .

V : التكلفة المتغيرة الوحيدة للمنتج .

Q : لكميات المنتجة والمباعة .

F : مجموعة التكاليف الثابتة .

النقطة الميتة تساوي رقم الأعمال عندما تكون $R=0$. عندما نقدر سعر البيع P معلوم، المشكلة في إيجاد

حل للمعادلة $R=0$ بالنسبة للمجاهيل تحمل للكميات المنتجة والمباعة .

$$(p - v) Q - F = 0$$

هذه المعادلة تحقق القيمة التالية لـ Q :

$$Q_0 = F / P - V \quad (2)$$

¹ ناصر دادى عدون ، مرجع سبق ذكره، ص 135 ، 136 .

² رابع حمودي ، مرجع سبق ذكره، ص 56 .

³ ناصر دادى عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 35 .

⁴ احمد حسين علي، الحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2007 / 2008 ، ص 104 .

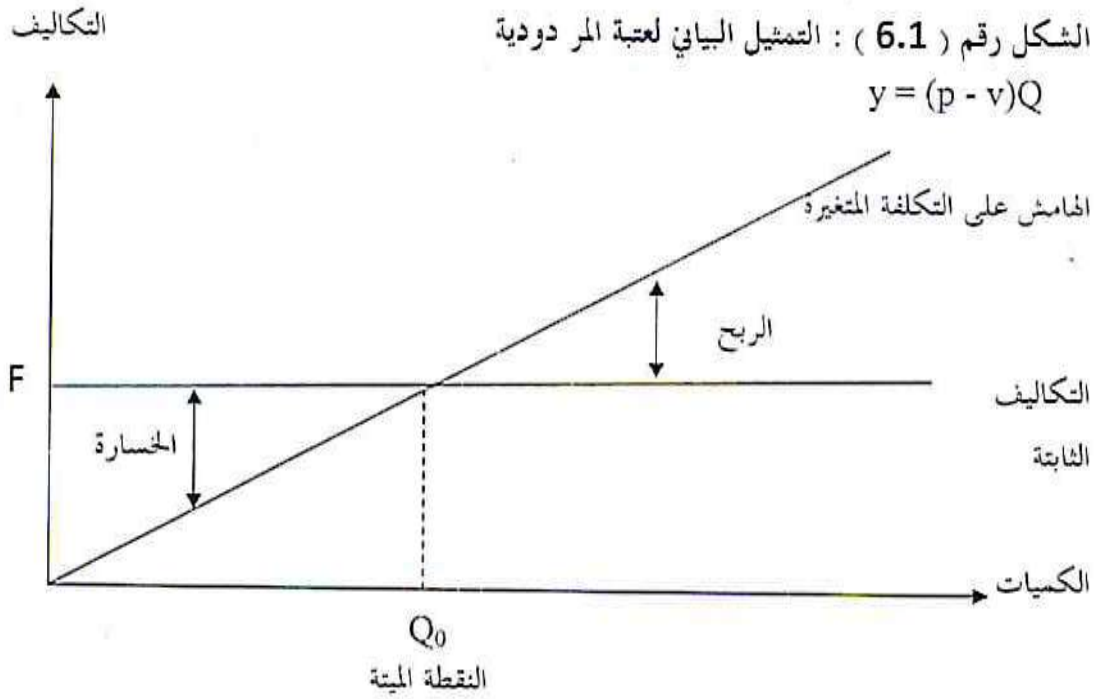
⁵ Simon Toufic Saada, Alain burlaud, Claud, OP Cit, P 56 - 58 .

المساواة السابقة تعبر عن النقطة الميتة بالكميات . والتي تساوي قيمة المصاريف الثابتة مقسومة على الهامش على التكلفة المتغيرة الوحيدة .

نحصل على صيغة النقطة الميتة بالقيسة بضرب المعادلة رقم (2) في P، تصبح :

$$(3) \quad p Q_0 = p F / P - V = F / 1 - (V / P)$$

أ. التحليل البياني : انطلاقا من الحلول الجبرية السابقة، نقوم بالتمثيل البياني مباشرة .



المصدر : Touffe Saada, Alain burlaud, Claud Simon , OP Cit , P59.

في هذا التمثيل، يخصص الميل للهامش على التكلفة المتغيرة في جزء و التكاليف الثابتة في الجزء الآخر. النقطة الميتة تبلغ مستوي النشاط Q_0 ، أي في اللحظة التي تغطي فيها الهامش على التكلفة المتغيرة بالضبط قيمة التكاليف الثابتة F . عند هذا المستوى من النشاط، المؤسسة تكون عاجزة ولا تنطلق في تحقيق الأرباح عند مستوى اقل من العتبة .

ومن خلال ما سبق نستنتج، العبارة الموالية للنتيجة (R_0) :

m : معدل الهامش على التكلفة المتغيرة .

C : رقم الأعمال .

F : التكاليف الثابتة .

إذا انخفض رقم الأعمال ب % t، النتيجة تصبح : $R_1 = (1-t) m C - F$

التغير في النتيجة : $\Delta R = R_0 - R_1 = [m C - F] - [(1-t) m C - F] = m C_t$

وبالتالي التغير المرتبط بالنتيجة : $\Delta R/R_0 = m C_t / (m C - F) = t m C / m C - F$

ومن خلال هذه المعادلة نستنتج ان النتيجة تساوي معدل التغير في رقم الأعمال مضروب في التكلفة المتغيرة / النتيجة . هذه العلاقة الأخيرة تعبر عن الرافعة التشغيلية¹ .
فالرافعة التشغيلية تقيس حجم التكاليف الثابتة المستخدمة في المشروع .

- تقييم طريقة التكاليف المتغيرة :

المزايا : إن تطبيق هذه الطريقة يحقق المزايا التالية:²

- توفر للمسيرين كل المعلومات الضرورية لفهم الرضعية والحصول على التكاليف وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها في تقييم الأداء، نظرا لاعتماد هذه الطريقة للفصل بين المتغير والثابت من التكاليف، والعمل على تطوير الأساليب لتي تمكن من تحقيق الدقة .
 - اختصار مراحل التكاليف لاعتمادها في الرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميله على المنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة وبالتالي يتم الاطلاع على هذه الرضعية ويتم الحصول على المعلومات في الوقت المناسب، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في مرحلة ثانية .
 - تسمح بقياس أداء وفاعلية مراكز المسؤولية (استهلاك المواد والطاقة، أو الموارد بصفة عامة، والمنتجات...) بفضل استبعاد وتجنب الاعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى.
 - إمكانية مقارنة وتقييم المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف والإنتاجية سواء لفترة واحدة أو لعدة فترات وذلك باستخدام المامش على التكلفة المتغيرة واستبعاد اثر التكاليف الثابتة.
- العيوب : تتمثل في ما يلي:³

- لا يمكن اعتبار التكلفة المتغيرة للوحدة هي الأساس الحقيقي للتعبير عما يتحمله المشروع في سبيل إنتاج هذه الوحدة، كونها تحملت بنصيبها من التكاليف المتغيرة دون غيرها.
- عملية استبعاد التكاليف الثابتة غير منطقية لان الوحدة المنتجة تستفيد من بعض عناصر التكاليف الثابتة، والتي لا يمكن إنتاجها بدون هذه التكاليف .
- صعوبة الفصل في بعض الحالات بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.

¹ I bid, P 61 .

² حاج قويدر نورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير-جامعة الشلف، الشلف، ص 11 .
<http://www.drdsi.cerist.dz/SNIE/hilal.pdfh> • 2011 /04/16

³ هسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 99 .

المطلب الرابع : طريقة التكاليف المعيارية

إن فعالية التحكم في التكاليف، تفرض أن تقوم المؤسسة بصفة دورية ومنظمة بمقارنة نتائج فترة معينة، مرجعية وذلك بإعداد معايير تستخدم في إعداد عوامل الإنتاج .
فوجود هذه المعايير يسمح بممارسة الرقابة على الأعباء، التي لا يمكن أن تتم ألا بوجود المقارنة بين معيار التكلفة المقدر مسبقا وبين التكلفة المحققة فعلا.

- تعريف طريقة التكاليف المعيارية :

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة الأسس الهادفة إلى متابعة كل عنصر من عناصر التكاليف من خلال مراقبتها لتحديد الأخطاء وتحليلها ومعرفة المسؤول عنها ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة .
التكاليف المعيارية هي التكاليف المقدرة مسبقا، داوت ميزة معيارية، تسمح بتقييم الاداءات داخل المؤسسة لفترة معينة . وقد عرفها المعهد المحاسبي للتكاليف بلندن في نشرة المصطلحات الصادرة عام 1966، بأنها " تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس مواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة، ثم مقارنتها بالفعالية وتحليل الانحرافات وفقا لمسبباتها"¹.

- أنواع التكاليف المعيارية : تمثل هذه الأنواع فيما يلي²:

1. التكلفة النظرية : وتحدد على أساس الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج أي بغض النظر عن المشاكل الإنتاجية كالتعطيلات، والإحصاء وصيانة الآلات، وتبقى حالة نظرية تسعى الإدارة دائما إلى تحقيقها ولكن لا تصلها بل تسعى إلى الاقتراب منها.
2. التكلفة المعيارية التاريخية : ويتم تحديدها انطلاقا من التكاليف الحقيقية لفترات سابقة مأخوذة بالقيمة الحالية وغيوبها أنها غير مبنية على دراسة علمية وإنما على أساس الخبرات السابقة ومنه قد تتكرر الأخطاء المرتكبة في الفترات السابقة .
3. التكلفة المعيارية المقارنة : وتقوم هذه الطريقة على الأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة، إلا أنها لا تحدد مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه، وخاصة في حالة ضعف المنافسة .

¹ احمد حلمي جمعة وآخرون ، محاسبة التكاليف المقدمة ، دار العنقاء للنشر والتوزيع ، الطبعة الأولى ، عمان ، 1999 ، ص 42 .

² ناصر دادوي عدوان، مرجع سبق ذكره، ص 162

- معايير القياس وتحديد الانحرافات : و تتمثل في :¹

1. معايير القياس : هي أداة قياس فعلية للتكاليف، تقوم على إدخال وتنظيم طريقة معيارية على أسس علمية وفنية واقتصادية، وبعيدة عن التقدير العشوائي ومنطلقة من إمكانية المؤسسة، ومتجاوبة مع ظروف عملها ويمكن وضع مستويات معيارية طبيعية لعناصر المواد الأولية، اليد العاملة، المصاريف الغير مباشرة لأقسام الإنتاج . أثناء عملية سير العملية الإنتاجية تظهر انحرافات عن المعايير، وذلك لأسباب مختلفة ينتج عنها فرق يمكن أن يكون : (معياري - فعلي) أو (فعلي - معياري) .

الفرق = التكاليف المعيارية - التكاليف الحقيقية

ويمكن أن يكون الفرق : موجب : التكاليف الفعلية > التكاليف المعيارية .

سالب : التكاليف الفعلية < التكاليف المعيارية .

الفرق = (التكلفة المعيارية × الكمية المعيارية المتعلقة بالإنتاج)

2. تحديد الانحرافات :

- المواد : الفروق الإجمالية - قيمة المواد المعيارية - قيمة المواد الفعلية .

- فروق الأسعار - فروق الأسعار : (الكمية الفعلية × السعر المعياري) - (الكمية الفعلية × السعر الفعلي) .

أو فروق الأسعار = الكمية الفعلية × (ثمن الوحدة المعياري - ثمن الوحدة الفعلي) .

- فروق الكميات : فروق الكميات = ثمن الوحدة المعياري × الكمية المعيارية - الكمية الفعلية (

أو فروق الكميات = (الكمية المعيارية للمواد × السعر المعياري) - الكمية الفعلية للمواد × السعر المعياري)

- اليد العاملة المباشرة :

أ. انحراف في الوقت : فروق الوقت - معدل السعر المعياري (المدة المعيارية - المدة الفعلية) .

ب. الانحراف في السعر : فروق معدل السعر - المدة الفعلية (معدل السعر المعياري - معدل السعر الفعلي) .

- انحرافات المصاريف الغير مباشرة :

أ. فروق الميزانية المرنة :

التكلفة المرنة للساعة - مجموع التكاليف المرنة / المدة الفعلية + التكلفة المتغيرة للساعة / المدة المتوقعة +

تكاليف ثابتة إجمالية / المدة الفعلية .

ب. فوارق الطاقة الإنتاجية :

فروق الطاقة الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي (مستوى الطاقة الفعلي - مستوى الطاقة المعياري)

¹ يفتوح عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره ، ص 228 .

ج. فوارق التكاليف الإنتاجية :

فروق الكفاية الإنتاجية = معدل التحميل النموذجي (الزمن المعياري لإنتاج الوحدات الفعلية - الزمن الفعلي)

- تقييم طريقة التكاليف المعيارية :

المزايا : تشتمل هذه الطريقة على مجموعة من المزايا تتمثل في ما يلي :¹

- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف، وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي .
- اتخاذ القرارات المناسبة بعد تحليل وتفسير الانحرافات سواء كانت الانحرافات إيجابية أو سلبية التي كانت وليدة العملية الإنتاجية، وبالتالي تستطيع المؤسسة مراجعة تكاليفها .
- تحديد أسباب الانحراف والجبهة المستولة عنه .
- العمل على تخفيض التكاليف وذلك عن طريق محاولة تقرب التكلفة الفعلية إلى التكلفة الأمثلة .
- يمكن اعتماد هذه الطريقة كقاعدة لتحديد أسعار البيع .

العيوب :

- إن لهذه الطريقة بعض النقائص والعيوب الناتجة عن سوء استخدام وتطبيق هذه الطريقة، خاصة في غياب الواقعية والمرونة والدقة المتعلقة بمعايير التكاليف المعتمدة، ولتفادي هذه النقائص والعيوب ينبغي القيام بمراجعات دورية لتلك المعايير وتجديدها إذا ما اقتضت الحاجة إلى ذلك وسنذكر بعض تلك العيوب فيما يلي:²
- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعالية الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة .
- صعوبة تطبيقها في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي و بعض الخدمات .

¹ محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت ، لبنان ، 2000 ، ص 314 .

² هاشم أحمد عطية، محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، التكاليف الإدارية ، دار الجامعة مصر، 2000، ص 350 .

المبحث الثالث : أهمية الطرق التقليدية لحساب التكاليف في مراقبة التسيير

يعتبر نظام محاسبة التكاليف من أهم الأنظمة التي تستخدمها الإدارات العصرية في مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب حاجة المؤسسة، وهذا النظام قدرة على حل المشكل الأساسي الذي يواجه أي مؤسسة ألا هو تسيير التكاليف وذلك من خلال ما تشتمل عليه هذه الأدوات من مجموعة المبادئ والأسس المحاسبية اللازمة لتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة والرقابة عليها ومساعدة الإدارة في رسم السياسات التسويقية والإنتاجية، والاختيار ما بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الإدارية (مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها من تخطيط ورقابة وتخطيط واتخاذ القرارات) .

وبالتالي سوف نتطرق في هذا المبحث إلى إبراز دور وأهمية كل طريقة من الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير .

المطلب الأول : أهمية طريقة التكاليف الكلية في مراقبة التسيير

إن معرفة التكلفة الكلية للمتطلبات المشتراة، المنتجة والمباعة، يعد عنصر معلومات لا يمكن تجاهله، عندما يتعلق الأمر بقيادة المؤسسة ومراقبة سيرها حيث تسمح¹ :

- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية .
- دراسة تطور التكاليف أي المنتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع .
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة .
- إجراء مقارنة لبيكل السعر الخاص بكل المؤسسات (في كل مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في ظل المنافسة، وهذا بسبب تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعداد تنظيم المسار،...) .
- إعداد سعر تجاري لسلعة أو خدمة، لا يكون مفروض أو محدد من طرف المنافسة .
- تساهم في التسيير العقلاني للمؤسسة وفي لامركزية المسؤوليات وبالتالي في مراقبة التسيير .
- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها، وهذا لمقارنتها فيما بعد بالتكلفة والتي يجب أن لا تتجاوزها اذا أرادت أن تكون تنافسية في سوق تنافسي .

¹ مرابطي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 131 .

المطلب الثاني : أهمية طريقة التحميل العقلاني في مراقبة التسيير

- تعد طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة تقنية لمراقبة التسيير ويظهر ذلك من خلال¹ :
- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره .
 - مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط، وهذا يساعد على البحث في أسباب الغرق و اتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها، وتساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة من ذلك والعكس في حالة زيادة النشاط، وكل ذلك يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط و اتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة ، وإعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية و استخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية .
 - تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحليلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المستغلة :
 - تسمح بالمراقبة المباشرة لتحميل الأعباء الثابتة وهذا باستخدام وتطبيق معامل التحميل العقلاني المناسب .
 - تسمح بالمراقبة المباشرة لتخصيص الأعباء المتغيرة الإجمالية للوحدة حيث أن كل تغير في سعر تكلفة الوحدة العقلاني ناتج عن الأعباء المتغيرة للوحدة لأن الأعباء الثابتة للوحدة هي ثابتة
 - تسمح بمراقبة أسعار التكلفة والنتائج التحليلية العقلانية يجب البحث أن أسباب تكلفة البطالة وربح الفعالية، شروط التشغيل والاستغلال إما تعمل المؤسسة على تحسينها أو المحافظة عليها.

المطلب الثالث : أهمية طريقة التكاليف المتغيرة في مراقبة التسيير

لنقطة التعادل استعمال متعددة في مراقبة التسيير وذلك للمساعدة على اتخاذ القرار، ومن بين هذه الاستخدامات ما يلي² :

1. البحث عن المستوى الأدنى للنشاط : حتى يتسنى للمسير متابعة نشاط المؤسسة وفقاً لخطتها، أو لموازنتها على المدى القصير، ضمن دائرة المراقبة، يتابع تطور رقم أعمالها مقارنة إلى المستوى الأدنى التقديري الذي يحقق نتيجة معدومة . وهو ما يعني تغطية تكاليفها دون أرباح عند مستوى نشاط عتبة المر دودية، وعند تجاوزه تبدأ

¹ صالح الرزق، عطا الله حليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف : الإطار النظري والعمل، دار زهران، الأردن، 1997، ص 143 .

² ناصر دادى عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، مرجع سبق ذكره، ص 37-38 .

المؤسسة في تحقيق الأرباح .

وهذا المستوى من النشاط هو المستوى الأدنى الواجب تحقيقه وإلا حققت المؤسسة خسائر. وفي نفس المدف فإن المسير أو المسؤول على نظام مراقبة التسيير، يسهر على دراسة ومتابعة العوامل أو العناصر التي تتحكم في نتيجة المؤسسة، من خلال التقديرات المحسوبة على أساس العناصر التاريخية مع الاخذ بعين الاعتبار التغيرات المحتملة للسنة المعينة، وهي الميزة المتصلة بمختلف الأدوات الخاصة بطرق التكاليف في المحاسبة التحليلية من جهة .

ومن جهة أخرى العمل على مراقبة تلك العوامل والتصرف فيها من خلال ما يسمى بمحدود عتبة المر دودية، حتى يتسنى له اتخاذ القرارات اللازمة، والإجراءات الضرورية في الوقت المناسب لتفادي الخسائر.

2. التقديرات المستقبلية لمستوى النشاط : تستخدم نقطة التعادل كتقديرات المستقبلية حول مستوى النشاط لمعرفة ما يلي :

- تحديد توقعات المبيعات للوصول إلى نتائج مرغوب تحقيقها .
- التأثير الناجم عن خفض سعر البيع وبدائل التكاليف على الأرباح المرغوبة .
- يستخدم تحليل نقطة التعادل عند طرح منتج جديد في السوق لمعرفة إشكالية نقطة تكاليف هذا المنتج الجديد .

3. المقارنة وتحديد المسؤوليات : تسمح طريقة تحليل التعادل بالمقارنة بين المؤسسات على أساس هامش على التكلفة المتغيرة، كما تسمح بتحديد المسؤوليات، لان التكاليف الثابتة ليس المسؤولين أي دخل في تحديدها بل بل المسير أو المدير العام هو الذي يحددها حسب طبيعة نشاط المؤسسة .

4. تحديد هامش ومؤشر الأمان : من المعروف أن الأحوال الاقتصادية توصف بعدم التأكد (رواج، كساد، استقرار) فإذا كانت التغيرات الاقتصادية في غير صالح المؤسسة فإنها تؤدي بالضرورة إلى انخفاض في قيمة المبيعات فإذا كانت قيمة المبيعات في المؤسسة تزيد عن قيمة مبيعات نقطة التعادل بدرجة كبيرة يساعد ذلك المؤسسة على مواجهة الانخفاض في قيمة المبيعات ويطلق على هذه المبيعات بمهامش الأمان ، حيث ¹ هامش الأمان = رقم الأعمال - رقم أعمال نقطة التعادل .

مؤشر الأمان = (رقم الأعمال الصافي - عتبة المر دودية/ رقم الأعمال الصافي) × 100. بل المسير أو المدير العام هو الذي يحددها حسب طبيعة نشاط المؤسسة .

¹ حاج فوهدر فورين، مرجع سبق ذكره، ص14.

إذا كان هامش الأمان $0 <$ فإن المؤسسة تحقق أرباحاً .

إذا كان هامش الأمان $0 =$: فإن المؤسسة لا تحقق لا أرباحاً ولا خسائر .

وتقوم الإدارة المالية بحساب هذا المؤشر من أجل معرفة ما هو الهامش المسروح للمؤسسة، وما هو المستوى الذي يجب أن يقل عنه نشاط المؤسسة، وبالتالي تتمكن المؤسسة من تقييم نشاطها ومدى بعدها عن منطقة الخطر واتخاذ الإجراء .

5. الرافعة التشغيلية : ترتبط الرافعة التشغيلية بميكل تكاليف المؤسسة وفي ضوء ذلك يمكن تحديد ماهية الرافعة التشغيلية على أنها درجة استجابة صافي الربح قبل الفائدة والضريبة عند كل تغيير يحصل في صافي المبيعات، وما هو مطلوب من هذه الاستجابة هو أن يؤدي تغيير نسبي في صافي المبيعات إلى توليد مقدار أكبر في صافي الربح، وكلما تحقق ذلك كلما تحسن الأداء التشغيلي ووصل بنقاط قوته إلى أعلى المستويات .

يمكن حساب الرافعة التشغيلية بهذه الطريقة عن طريق الربح الحدي على النحو التالي :

درجة الرافعة التشغيلية = الربح الحدي / صافي الربح قبل الفائدة والضريبة

- فارتفاع التكاليف الثابتة يؤدي إلى تخفيض الربح مما يؤدي إلى زيادة الرافعة والعكس صحيح .

- يمكن حساب الرافعة التشغيلية بهذه الطريقة عن طريق التغيير في صافي الربح والتغيير في المبيعات الحالية

والمتوقعة أو المستهدفة، على النحو التالي :

درجة الرافعة التشغيلية - نسبة التغيير في صافي المبيعات / نسبة التغيير في صافي الربح

حيث أن : نسبة التغيير في صافي الربح = صافي الربح المستهدف - صافي الربح الحالي / صافي الربح الحالي

المطلب الرابع : أهمية طريقة التكاليف المعيارية في مراقبة التسيير

لقد اثبتت طريقة التكاليف المعيارية فعالية كبيرة في الميدان فيما يخص مراقبة تسيير المؤسسة وكل مراكزها وعلى اختلاف مستوياتها، من خلال متابعة الأداء وتقويمه، بعد تحليل النتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية، وتحديد الانحرافات وتشخيص الأسباب، ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة التي تحول دون تكرار الانحرافات مستقبلاً . كما توفر للمؤسسة أداة لمراقبة الاعباء والمساعدة في تحديد مراكز الخلل أو حسن الأداء . وهذا ما يسهل اعتماد ونشر التعليمات التي تطور وترفع من الإنتاجية وتؤدي بها إلى الرقي والازدهار . بالإضافة إلى ذلك فهي تزيد من كفاءة الإنتاج، نتيجة المفاضلة بين النتائج الفعلية والمقاييس المعيارية¹ .

¹ مراهيل نوال، مرجع سبق ذكره، ص 146 .

وتظهر أهمية الطريقة في مراقبة التسيير كذلك في ¹:

- الرقابة على التكاليف : إن الهدف الأساسي من وضع المعايير هو إمكانية اتخاذ الإجراءات التصحيحية بعد تحليل وترجمة الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية . ويعتبر تحليل الانحرافات من أهم واجبات محاسب التكاليف إذ يساعد المسؤولين على أداء مهامهم الرقابية السليمة، كما يتم توضيح من خلال التحليل لنوع الانحراف و مقدارده و أين حدث و من المسؤول عن حدوثه و سبب حدوثه .
- إمكانية الحد على تقليص التكاليف، خاصة إذا نسقت الطريقة مع سياسة المرؤفين ونظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع المر دودية . تمثل الطريقة آلية لرقابة التسيير. بما أن التكاليف المحددة على أساسها تمثل معايير فنيي بمثابة مراجع، أو أهداف، وعلى أساس مقارنة النشاط الفعلي والتكاليف الفعلية لهذه المراجع، يمكن للمؤسسة أن تتخذ قرارات التسيير، خاصة إذا حللت التكاليف إلى تكاليف معيارية ثابتة و معيارية متغيرة .
- السرعة في مسك الحسابات، بما أن التكاليف المعيارية محددة لفترة معينة، فبإمكان المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات، دون انتظار حساب التكاليف الحقيقية .
- الإدارة بالاستثناء : إذا كان من أهداف الطريقة الرقابة على التكاليف، فإن هذا الهدف يزداد أهمية أكثر عند دراسة الانحرافات السالبة التي تعبّر عن إنجاز ضعيف مقارنة بما كان مقدّر .

¹ علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي ، محاسبة التكاليف للتخطيط و الرقابة، الدار الجامعية للنشر، 1997، ص 101 .

الخلاصة

بعد التعرف على مفهوم المحاسبة التحليلية وما تسعى إليه من أهداف متعددة ومختلفة، تجعل منها أداة من أدوات الإدارة الحديثة . نجد أن كل طريقة من الطرق التي تم التعرض إليها تنتهج مبدأ تعتمد عليه للوصول إلى تحديد التكاليف و سعر التكلفة و بعبارة أخرى تحديد نتيجة الاستغلال للمؤسسة .

فطريقة الأقسام المتجانسة مبدئياً يقوم على تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة و غير مباشرة هدفنا الأساسي محاسبي أي حساب التكاليف المتدرجة الحقيقية، و نظراً لابتعاد هذه الطريقة عن الموضوعية كانت محل الانتقاد فعدلت بطريقتين، طريقة التحصيل العقلاني تتم بدراسة التكاليف الثابتة و ذلك بتحميل جزء منها على أقسام المؤسسة حتى تستعمل بشكل امثل، أما طريقة التكلفة المتغيرة تقوم بدراسة التكاليف المتغيرة و ذلك من أجل معرفة مدى مساهمتها في حجم التكاليف المنتوج . كما تقسم طريقة التحصيل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى التكاليف ثابتة و متغيرة لكنها تتم بتحصيل التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية، أي تحميل الجزء المستغل من الطاقة فقط، و هي بهذا تقدم معلومات قيمة بخصوص المراقبة الداخلية و التسيير الداخلي .

أما طريقة التكاليف المعيارية فهي تعتمد على تكاليف تحدد قبل بداية الدورة بطريقة علمية لتكون هذه المعايير كأساس لقياس مستوى الأداء في المؤسسة .

وبعد التعرف على أهمية كل طريقة من الطرق الموجودة في المحاسبة التحليلية، وإبراز مساهمتها في مراقبة تسيير المؤسسة، توصلنا إلى أن المحاسبة التحليلية حقيقة أداة ضرورية من أدوات التسيير، وعلى قدر كبير من الأهمية، حيث تعطي للمؤسسة إمكانية التعرف على أسعار تكلفة منتجاتها والعمل على تدنيها لتحقيق القدرة على المنافسة من جهة وتحقيق الربح الذي يمثل هدف وجودها ونشاطها من جهة ثانية .

كما أنها نظام يعمل على تحليل التكاليف من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها، ويسمح بدراسة ومراقبة المردودية، وتحديد فعالية نظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، ويعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.

ونظراً لعجز أنظمة التكاليف التقليدية في تفهم الأنشطة عند تخصيص الأعباء غير المباشرة، على أساس وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتجات والموارد التي استخدمت في إنتاجها، ظهر نظام التكاليف المبي على أساس الأنشطة (ABC) . وبالتالي سوف نتعرف في الفصل الموالي على هذا النظام بالإضافة إلى إبراز أهميته في مراقبة التسيير في المستشفيات .

الفصل الثاني

نظام التكاليف المبني على أساس
الأنشطة و أهميته في مراقبة التسيير
في المستشفيات

تمهيد :

تجدد المنشآت الحديثة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة من أدوات مراقبة التسيير، بدلا من استخدام نظام التكاليف التقليدي في المنشآت الخدمية، خاصة وأنه لم يعد دور محاسبة التكاليف يقتصر على الاهتمام بالميدان الصناعي والذي لعبت فيه دورا بارزا في ترشيد القرارات الإدارية، فقد امتد اهتمامنا إلى ميادين أخرى على اختلاف أنواعها لتساير تطور الحياة الاقتصادية .

ولقد بدأ تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المنشآت الصناعية الكبرى، وبعد ذلك انتشر تطبيقه ليشمل العديد من المنشآت الخدمية ومنشآت القطاع العام والخاص . إذ لم تكن المنشآت الخدمية تهتم بتخفيض التكاليف، وتحسين الجودة وكفاءة أداء العمليات، وذلك لأنها كانت تعمل في بيئة خالية من المنافسة وكان أغلبها مملوكا من قبل الحكومة، لكن مع تعرض المنشآت الخدمية للمنافسة، ظهرت الحاجة إلى فهم تكلفة الخدمات المقدمة، وتكلفة الزبائن، والاهتمام بتحسين الجودة وكفاءة أداء الأنشطة، وترشيد توزيع الموارد . حيث كان الهدف الأساس من وراء نشأة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو سد الفجوة الناتجة عن ضعف نظام التكاليف التقليدي في معالجة التكاليف غير المباشرة في المنشآت الصناعية التي اتسمت بالإنتاجية المعقدة والمتعددة نتيجة الثورة التكنولوجية، والتي لم تؤثر فقط على القطاع الصناعي بل أثرت على جميع القطاعات في الاقتصاد، ولعل أهم هذه القطاعات قطاع الخدمات .

وتعد المستشفيات إحدى المنشآت الصحية الخدمية والتي احتلت في الوقت الحاضر جزءا مهما من الصناعات الرئيسية في العديد من بلدان العالم، حيث أصبح لها دور بارز في الحياة الاقتصادية . وفي خلال هذا الفصل سوف نتعرف على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وأهمية هذا النظام في مراقبة التسيير من خلال التسيير على أساس الأنشطة (ABM)، والتعرف كذلك على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات .

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

إن التحديات التي تفرضها بيئة الأعمال المعاصرة على المؤسسات بكل أنواعها، تتطلب من هذه الأخيرة إعادة النظر في أنظمتها الإدارية و الإنتاجية التقليدية، ومن أهم ركائز الأنظمة الإنتاجية الحديثة تشغيل نظام محاسبي كفاء وقادر على توفير المعلومة المناسبة لمتخذي القرار وفي الوقت المناسب ومن القرارات التي تمس بصورة مباشرة موقع المؤسسة التنافسي تسعير منتجاتها أو خدماتها، وقد أدت الحاجة للعديد من المؤسسات إلى قياس كيفية استخدام مواردها بشكل أكثر دقة من أجل تحسين أنظمة التكاليف لديها وإحدى هذه الأنظمة هو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC). وستناول في هذا المبحث مفهوم هذا النظام، كيفية تطبيقه، وتقييمه .

المطلب الأول : مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) :

- ظهور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) :
- في نهاية الثمانيات تطورت هذه الطريقة بعد أعمال برنامج البحث الأمريكي¹ CAM-I في بداية 1986 . هذه الأعمال تعبر عن نقد اعتبارات الطرق الأمريكية الكلاسيكية التي أثبتت عدم صحتها فيما يتعلق بالجانب الاقتصادي والتنظيمي² .
- ويعتبر " ستوبس " هو أول من اقترح استخدام مثل هذا النظام في عام 1971 . وان كان التطبيق الفعلي له ينسب إلى كل من كوبر وكابلان في عام 1988 . وجدير بالذكر أن أسباب فشل أنظمة التكاليف الحالية في أداء وظائفها هو كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة نظرا لما يترتب على تلك الكيفية من نتائج مضللة ومن شأنها أن تفقد نظام التكاليف قدرته على تحقيق الاهداف المرجوة منه³ .
- واجتهدت نظم التكاليف التقليدية انتقادات شديدة وخصوصا في مجال تخصيص التكاليف الغير المباشرة على المنتجات، ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب لعل أهمها :
- تعتمد الطرق التقليدية غالبا على أساس واحد لتحميل التكاليف غير المباشرة، وفي العادة يكون ساعات العمل المباشر، بالرغم من أن هناك العديد من بنود التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذا الأساس .
- عدم تحقيق رقابة فعالة على نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة نتيجة تزايد نسبتها في كثير من

¹ CAM-I : Computer Aided Manufacturing International .

² Armand Dayan , Manuel de gestion , 2^{ème} édition , Ellipses, 2004, p751 .

³ احمد رجب عبد العال، ندى رزق السوافيري، مدخل معاصر في الحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية ، 2001 ، ص 284 .

الفصل الثاني : نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وأهميته في مراقبة التسيير في المستشفيات

الصناعات، وانخفاض نسبة التكاليف غير المباشرة (عنصر العمل المباشر) بسبب زيادة درجة آلية واستخدام تقنيات الإنتاج الحديثة في كثير من الصناعات .

- تؤدي هذه الأنظمة إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج والموارد التي استخدمت في إنتاجه ، وذلك بسبب فشل هذه الأنظمة في تفهيم الأنشطة والتكاليف التي تسبب عنها¹ .
ونتيجة لانتقادات السابقة فقد أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات. ثم ظهر ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) باعتباره تطورا ملموسا على طريق التحديد السليم والتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات² .

- مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) :

1. النشاط (Activity center) : يمثل النشاط نقطة الارتكاز الأساسية في ظل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة . ويعرف النشاط بأنه حدث أو إجراء يؤدي إلى عمل ما . أو مجموعة من الأحداث أو الإجراءات التي تتكامل معا لأداء عمل معين³ .
"النشاط يوافق عمل أو مجموعة أعمال يقوم به شخص على آلة أو مجموعة أشخاص على مجموعة آلات، النشاط يجب أن يكون محدد ويعبر عن النتيجة"⁴ .
"النشاط هو عبارة عن ترتيب وتنظيم الأشخاص، التكنولوجيات، المواد الأولية، المناهج والمخيط التي تسمح بتحقيق مرحلة التصور، التصنيع، تجارة المنتجات أو تحقيق مرحلة من مسار المؤسسة، النشاط يعبر عنه من خلال عمل متعلق بالمصدر"⁵ .
"النشاط حدث أو مهمة أو وحدة عمل ذات غرض محدد، مثل: تصميم المنتجات، تشغيل الآلات"⁶ .
ويمكن تبويب الأنشطة طبقا لأسس عديدة، فعلى سبيل المثال يمكن تبويب الأنشطة حسب سلسلة القيمة والتي تمثل مجموعة الوظائف التي تضاف فيها القيمة إلى المنتجات من البداية عندما كانت مجرد أفكار إلى نهاية استهلاكها بواسطة العملاء وتشمل⁷ :

¹ هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد الرب، دراسات في (محاسبة التكاليف ، المحاسبة المالية ، المحاسبة الإدارية)، الدار الجامعية، القاهرة ، 2000، ص 310 .

² احمد محمود نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007، ص 339 .

³ محمد سامي راضي ، مرجع سبق ذكره ، ص 271 .

⁴ Louis Durable ,Didier Gourdain , comptabilité analytique de gestion, 4^{ème} édition , Dunod, Paris, 2003, p 337.

⁵ François Pottier, analyse de cout, éd Economica, Paris, 2005, p89 .

⁶ تشارلز هورنغر، محاسبة التكاليف مدخل إداري، نهرين حامد حجاج، الجزء الأول، دار المربع للنشر، بدون سنة نشر، ص 262 .

⁷ محمد سامي راضي ، مرجع سبق ذكره، ص، ص، 271 ، 272 .

- نشاط البحث والتطوير : العمليات الخاصة بتجريب أفكار المنتجات الجديدة أو تطوير المنتجات والعمليات القائمة .
 - نشاط التصميم : ويتعلق بالتخطيط الهندسي للمنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة .
 - نشاط الإنتاج : ويمثل العمليات التي تؤدي إلى تحويل المنتجات إلى صورة مادية أو خدمات مقدمة للعملاء .
 - نشاط التوزيع : ويتعلق بعمليات تسليم الخدمات أو المنتجات إلى صورة مادية أو خدمات مقدمة للعملاء .
 - نشاط خدمات ما بعد البيع : ويتعلق بعمليات الخدمات الإضافية التي تؤدي للعملاء بعد استفادتهم من الخدمة أو اقتنائهم للسلع التي تنتجها المنشأة .
- كما يمكن تبويب التكاليف حسب القيمة المضافة إلى :
- أنشطة داوت قيمة مضافة : وهي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المنشأة لتحقيق المدفد الخاص بها، وهي لا تخرج عن نوعين :
 - أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل المنشأة مثل : أنشطة الإنتاج، الفحص، مراقبة الجودة .
 - أنشطة تستمد قيمتها من أنها تقدم خدمات مباشرة للعملاء مثل : أنشطة البيع والتسويق وخدمة العملاء .
 - أنشطة لا تضيف قيمة : وهي عبارة عن الأنشطة غير المؤثرة بالنسبة للمنشأة .
2. مركز النشاط (Activity center) : هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها .
3. المورد (Resource) : وهو عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والمنتجات.
4. مسبب التكلفة (Cost driver) : هو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة .
- هو أي عمل أو متغير يؤثر بشكل سببي على التكاليف عبر فترة زمنية معينة - بمعنى وجود علاقة السبب - والأثر بين التغير في مستوى النشاط أو الحجم، والتغير في مستوى التكاليف الإجمالي¹ .

¹ نشارلز هورنغز، مرجع سبق ذكره، ص 72 .

- تعاريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) :

يمكن تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كما يلي :

تعريف 01 : " هو عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تنفادي، إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية السابق عرضها، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية، والأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة افضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقات المتاحة وكيفية استغلالها .

ويقوم مدخل التكلفة على أساس الأنشطة على فكرة إن إنتاج المنتجات أو توفير الخدمات يحتاج إلى وحدات اقتصادية، وإن هذه الوحدات الاقتصادية تحتاج إلى ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق تلك الغاية، وإن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد (تكلفة)¹ .

تعريف 02 : " أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجتمعات للتكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة لتتبع التكاليف إلى الأنشطة ، ومنها إلى المنتجات أو الخدمات، مما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات " .

تعريف 03 : " عبارة عن نظام تحليلي يعمل على تحليل الأنشطة التي تمارسها المنشأة لانهاز خدمة أو منتج معين موظفا في ذلك تصنيف التكاليف غير المباشرة وتجميعها ضمن مجتمعات تكلفة متجانسة داخليا في الخصائص والصفات، ومن ثم تحديد حجم الموارد التي يتم استهلاكها من قبل هذه الأنشطة على حدى وصولا إلى تحميل هذه التكاليف على المنتجات أو الخدمات كل حسب الأنشطة المستخدمة لانهازه مستخدما في ذلك عدة أساليب للتحميل وبالاعتماد على موجبات تكلفة مناسبة " .

تعريف 04 : " منظور وفكرة لقياس أدق للتكاليف في ظل هذا النظام يتم التركيز على الأنشطة ، وهذا ليس بالأمر السهل حيث تنظر إلى أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة " .

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن الأساس في نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو تحديد الأنشطة ومن ثم حساب تكلفتها ومن ثم تحميل هذه التكاليف على المنتجات أو الخدمات، أي أن الأنشطة هي حلقة الوصل بين المواد وهدف التكلفة (المنتج ، الخدمة ، العميل ...) .

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه عبارة عن نظام محاسبي وإداري متطور يهدف إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق وموضوعي بغرض زيادة فعالية نظام التكاليف من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات، وحساب تكلفة كل نشاط أو مجمع تكلفة على حدى، ومن ثم ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضوعي مما يساهم في إمداد

1 سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 269 .

المطلب الثاني : تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC)

- خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) :

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي ¹ :

1. تحديد الأنشطة :

يعرف النشاط بصفة عامة بأنه عمل أو مجتهد أو مهنة أو عملية يتم القيام به ويستغرق وقتا معينا، وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد .

ويقصد بالموارد : المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لتنفيذ الأنشطة داخل المنشأة .

في الحياة العملية يمكن تحديد عدد ضخم من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين إلا أن الدراسات العلمية أوضحت انه كلما زاد درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يرفع تكلفة تنفيذ النظام .

ويتم ذلك من خلال تجميع عدد من الأعمال المتشابهة ضمن نشاط واحد . ويعتبر الأساس في عملية التجميع هو إمكانية تتبع تكلفة هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة . وبصفة عامة كلما زاد عدد الأعمال التي يتم تجميعها في نشاط واحد، كلما انخفضت القدرة على تفسير العلاقة السببية بين تكاليف هذا النشاط من ناحية، والوحدات المنتجة من ناحية أخرى ² .

2. تحديد تكلفة الأنشطة : تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين انه تخص وتشكل هذا النشاط ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويب للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة .

ويتم تتبع الأنشطة الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص للعلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمخبر الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط ³ .

3. تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط : مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط . ومن أمثلة مسببات التكلفة : ⁴

1 هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد الرب، دراسات في (محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية)، مرجع سبق ذكره، ص 320 .

2 احمد رحب عبد العال وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص 296 .

3 هاشم احمد عطية ، محمد محمود عبد الرب، دراسات في (محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية)، مرجع سبق ذكره، ص 322 .

4 هاشم احمد عطية ، نفس المرجع ، ص 224 - 326 .

جدول رقم (1.2) : مثال توضيحي على مسببات النشاط

النشاط	مسبب التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طاب المواد	عدد أوامر الشراء
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص

المصدر : هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد الرب مرجع سبق ذكره، ص 223 .

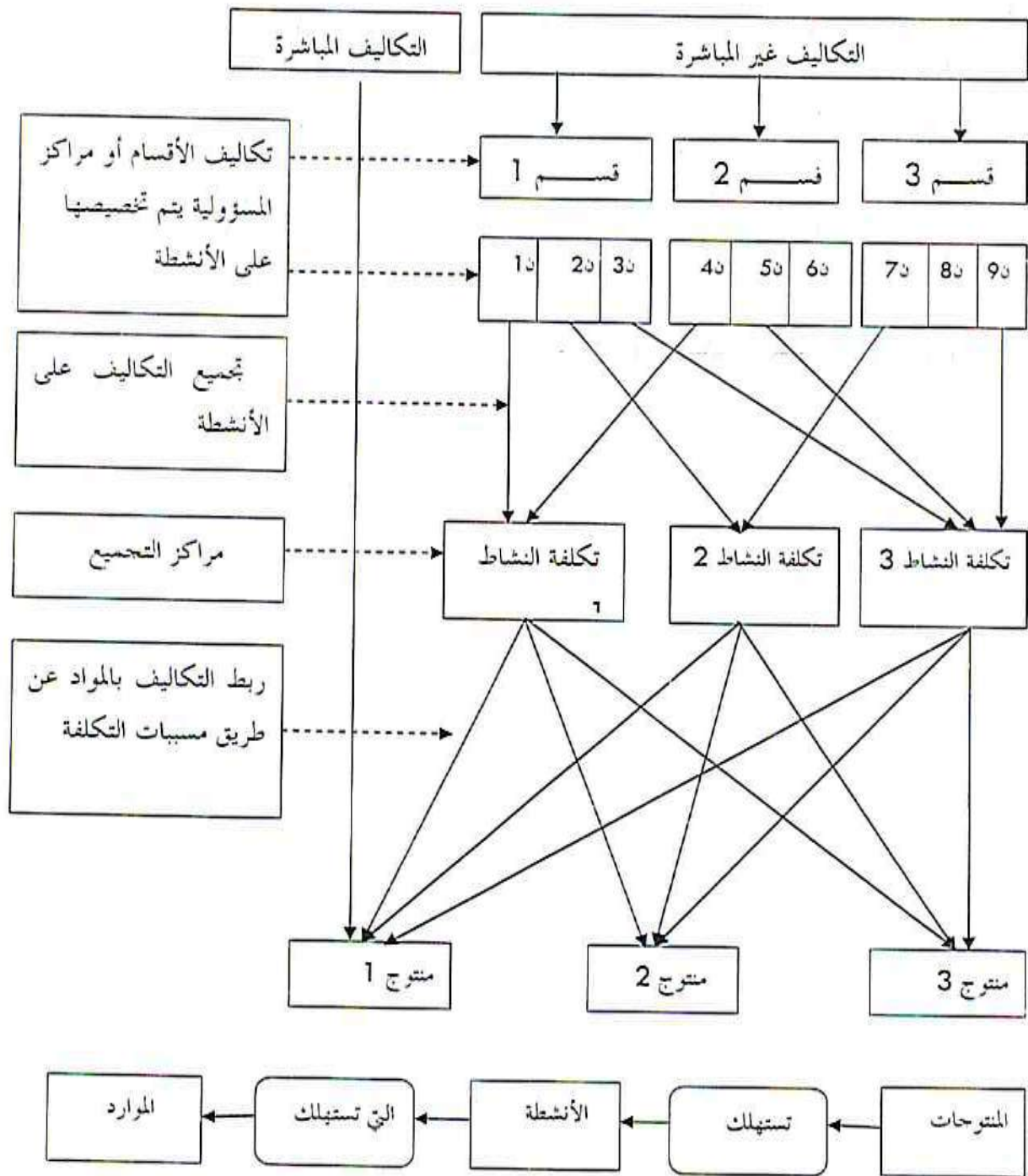
ويلاحظ أن زيادة عدد مسببات التكلفة - وان كان يزيد من درجة دقة بيانات نظام التكاليف - إلا أن التوسع في عدد ونوعية هذه المسببات قد يجعل النظام المقترح مكلفا معقدا، لذلك يتعين مراعاة العوامل التالية في تحديد العدد المناسب من مسببات التكلفة :

- درجة الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف .
- تنوع الإنتاج .
- نسبة إجمالي النشاط غالى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل .
- تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة (تكلفة القياس) .

4. تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات) : يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة المرتبطة بها، ومن ناحية أخرى، فإن المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك، وبالتالي فإن هذه الخطوة تعني تحميل الأنشطة للمنتجات طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفدة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، ويستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية أي انه يتم تحديد وحدة المنتج النهائي تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع¹ .

¹ هاشم احمد عطية ، محمد محمود عبد الرب ، مرجع سبق ذكره ، ص 226 .

الشكل رقم (1.2) : معالجة التكاليف حسب نظام (ABC)



المصدر: Toufle Saada, Alain burlaud, Claud Simon , OP Cit, P 116 .

- العلاقة بين مستويات الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف :

بصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة التي يجب أن تؤدي لإنتاج منتج معين، وذلك وفقا لتسلسل معين كما يلي¹ :

1. أنشطة مرتبطة بوحدة الإنتاج (Unit - Level Activities) :

وهي الأنشطة التي تؤدي في كل مرة يتم فيها إنتاج وحدة من المنتج النهائي، ومن أمثلة هذه الأنشطة : الحفر، معالجة السطح، والتفتيش لكل جزء من المنتجة .

وتستهلك هذه الأنشطة موارد المنشأة بنسبة عدد الوحدات التي يتم بالشكل الذي تريد فيه تكلفة المستهلك من الموارد مع تزايد تكلفة المستهلك من الموارد مع تزايد حجم الإنتاج الكلي .

وتعتمد مسببات التكلفة في هذه الحالة على الأنشطة الخاصة بمستوى وحدة المنتج مثل : ساعات العمل المباشر، ساعات التشغيل الآلي .

وتتضمن تكاليف هذا المستوى : تكاليف المواد المباشرة وتكاليف العمل المباشر، تكاليف الطاقة . وتعتبر كل هذه التكاليف متغيرة في الأجل القصير تتغير بتغير حجم الإنتاج .

2. أنشطة مرتبطة بدفعة من الإنتاج (Batch-Related Activities) :

وهي الأنشطة التي يتم القيام بها كلما تم إنتاج دفعة إنتاجية (تتضمن قدر معين من الوحدات في إنتاجها)، وذلك بصرف النظر عن عدد الوحدات الخاصة بكل دفعة . وبالتالي لا ترتبط تكلفة أداء تلك الأنشطة بعدد من الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة إنتاجية، وإنما يتوقف على عدد دفعات الإنتاج التي يتم إنتاجها. ومن أمثلة هذه الأنشطة : نشاط الفحص، نشاط أعداد الآلات، طلب شراء مجموعة من الأجزاء .

ويتم استخدام مسببات التكلفة في هذا المستوى بحيث ترتبط بعدد الدفعات الإنتاجية التي يتم إنتاجها وليس بعدد الوحدات التي يتم إنتاجها، مثل عدد أوامر الإنتاج، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات الفحص وذلك لتسهيل عملية تخصيص تلك الأنشطة على المنتجات المختلفة، وطالما أنه لم يتغير عدد دفعات الإنتاج فإن التكاليف تظل ثابتة .

3. أنشطة مرتبطة بأداء الخدمات الإنتاجية اللازمة لإنتاج منتج معين (Product-Sustaining Activities) :

وهي الأنشطة التي يتم القيام بها لتسهيل عملية إنتاج المنتجات المختلفة . وتستهلك هذه الأنشطة من موارد المنشأة اعتمادا على نوعية الوحدات التي يتم إنتاجها، وليس اعتمادا على عدد وحدات الإنتاج أو عدد الدفعات الإنتاجية . ومن أمثلة هذه الأنشطة : نشاط هندسة العمليات، نشاط وضع تصميمات المنتجات، ملاحظات التنفيذ الهندسي، نشاط تحسين وتطوير المنتج، نشاط نظم المعلومات . ويلاحظ أن تكاليف تلك الأنشطة يتم تحميلها على الإنتاج باستخدام مسببات تكلفة تتوافق مع خصائص

1 هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ،الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ص 38 - 40.

الفصل الثاني : نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وأهميته في مراقبة التسيير في المستشفيات

المنتج نفسه مثل : عدد مرات تطوير وتحسين المنتج كمسبب تكلفة لنشاط البحث والتطوير، عدد مرات ملاحظات التنفيذ كمسبب تكلفة لنشاط التنفيذ الهندسي .

كما يلاحظ أن تكلفة هذه النوعية من الأنشطة يمكن تحميلها على المنتجات بشكل منفرد، وأما ذات طابع زمني يمكن أن تحدث خلال فترة زمنية معينة حتى وان لم يتم إنتاج أي وحدة منتج أو أي دفعة إنتاجية .

4. أنشطة مرتبطة بأداء خدمات عامة (Facility Sustaining Activities) :

وهي الأنشطة التي يتم القيام بها للحفاظ على الطاقة الإنتاجية للمنشأة، وهي النشطة عامة ومشتركة لكل المنتجات ومن أمثلتها : الأنشطة الإدارية، الإضاءة والتدفئة والأمن، وتكاليف صيانة المبنى، الإدارة المحاسبية... الخ . وتتسبب هذه الأنشطة في حدوث تكلفة تساعد على إنتاج منتجات معينة وذلك بشكل منفصل تماما عن حجم الإنتاج أو المزرع البيعي (الأنواع الثلاثة من الأنشطة تنفرد بالمكانية قياس مدى مساهمة النشاط في الإنتاج بشكل منفرد) ، وحيث أن هذه التكاليف لا ترتبط بمنتج معين أو بخط إنتاجي معين فإنه يتم تجميعها في مجموعة واحدة وخصمها من هامش الربح الكلي للمنتجات للوصول إلى ربح التشغيل الخاص بالمنشأة ، ويمكن تبني وجهة نظر أكثر عمقا في تحليل هذه النوعية من الأنشطة وذلك بالتمييز بين نوعين فرعيين هما :

أنشطة مرتبطة بخط إنتاج معين .

أنشطة خاصة بتسهيلات عامة غير مرتبطة بخط إنتاجي معين¹ .
ويمكن توضيح الأنشطة السابقة وعلاقتها بالتكاليف كما يلي :

¹ هامش احمد عطية ، بحاسة التكاليف في المجالات التطبيقية ، مرجع سبق ذكره ، ص 40 .

الشكل رقم (2.2) : العلاقة بين مستويات الأنشطة والتكاليف

التكاليف	الأنشطة
تكاليف إدارية	أنشطة مرتبطة بأداء خدمات عامة
تكاليف الإضاءة والتدفئة والأمن	
تكاليف صيانة المبنى	
تكاليف هندسة العمليات	أنشطة مرتبطة بأداء خدمات إنتاجية
تكاليف تصميمات المنتجات	
تكاليف تحسين وتطوير المنتج	
تكاليف إعداد وتجهيز الآلات	أنشطة مرتبطة بأداء الدفعة
تكاليف إعداد أوامر الشراء	
تكاليف الفحص	
تكاليف المواد المباشرة	أنشطة مرتبطة بوحدة الإنتاج
تكاليف العمل المباشر	
تكاليف الطاقة	

المصدر: هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية مرجع سبق ذكره، ص 41 .

المطلب الثالث : تقييم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

- مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة :
- يقوم هذا النظام على فرض أساسي، وهو أن المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد، ولذلك فان:
- التركيز على الأنشطة والأحداث التي تسبب استهلاك الموارد يمكن أن يؤدي إلى الترشيد في إدارة تكاليف المنشأة .

1 هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مرجع سبق ذكره ، ص 43 ، 44 .

الفصل الثاني : نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وأهميته في مراقبة التسيير في المستشفيات

- التقسيم إلى أنشطة يفيد في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة ، وفي مقارنة أنشطة وتكاليف إدارة معينة مع إدارات أخرى .
- بدلا من إيجاد مركز تكلفة واحد للفحص، يساعد على إيجاد ربط ومقارنة بين أنشطة إدارة الإنتاج والمشتريات والتسويق .
- تحليل الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة لا تضيف قيمة للمنشأة، ويساعد على استبعاد أو تخفيض حجم الموارد المخصصة للأنشطة بالشكل الذي يؤدي إلى تخفيض الاستهلاك من موارد المنشأة وبالتالي تخفيض التكاليف .
- إلقاء الضوء بشدة أكبر من ذي قبل أمام الإدارة على الطاقات غير المستغلة، ممثلة في تلك الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية ، الأمر الذي يمكن من التصدي لمشكلة الطاقة وتفاذي تلك الأنشطة غير المنتجة أو غير الضرورية، والتي تمثل عبئا على المنشأة ، وهو ما يوف ميزة أخرى وقدرة أكبر على المنافسة .
- يزيد هذا المدخل من عدد مجتمعات التكلفة المستخدمة في تجميع التكاليف غير المباشرة حسب عدد الأنشطة الموجودة داخل المنشأة بدلا من تجميعها في عدد محدود من مراكز التكلفة على مستوى الإدارات والأقسام، ثم بعد ذلك يتم استخدام العديد من مسببات التكلفة التي تربط بين حجم الموارد التي تم استهلاكها بواسطة النشاط وبين تكلفة هذه الموارد، الأمر الذي يؤدي إلى تفهيم أعمق لسلوك التكاليف .
- يساعد هذا النظام في تحديد تكاليف المنتجات بدرجة أكبر دقة وعدالة عن ذي قبل، ومدى استهلاكها من موارد المنشأة بالشكل الذي ينعكس أثره تلقائيا في وفير معلومات أفضل، وأساس لقياس الأداء من السهل استيعابه، ولاتخاذ القرارات الإدارية الهامة مثل : قرارات تسعير المنتجات .
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يربط بين ثلاثة متغيرات هي : النشاط والموارد التي استهلكتها والمسئول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق لهذه المسؤولية .
- يمكن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من استخدام الحسابات الآلية وقواعد البيانات، مما يدعم القرار الإداري في اختيار وتخصيص بين الأنشطة لتدعيم المنفعة.

- الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) :
على الرغم من مزايا نظام محاسبة تكاليف النشاط (ABC) والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام:¹
 - أن نظام محاسبة تكاليف النشاط (ABC) ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف علينا والتي تعتمد في مراكز النشاط .
 - أن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط (ABC) تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها .
 - أن تطبيق نظام تكاليف النشاط (ABC) يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا هذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تردد في استخدامه .
 - تعتبر المعلومات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات داخلية تعتمد على شبكة الأعمال التي يتوقع حدوثها بين الأنشطة، لذلك يجب أن تستخدم هذه المعلومات مع بعض الحذر عند الاستعانة بها في مجال القرارات الإستراتيجية المستقبلية² .

¹ احمد محمود نور وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 347 .

² هانم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مرجع سبق ذكره، ص 44 .

المبحث الثاني : التسيير على أساس الأنشطة (ABM)

التسيير على أساس لأنشطة¹ (ABM) طريقة حديثة في تسيير الأداء التي تطرح تطورات السوق، المنافسة واهتمام متخذي القرار بالتركيز على رضا الزبائن ووضع المؤسسة في مواجهة المنافسين .
ويعد الإطار الذي تعمل من خلاله طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بحيث يشكلان نظاما لسير المؤسسة مبني على أسس واحدة، وتعد طريقة (ABC) الأداة الفاعلة والرئيسية لمراقبة التسيير في نظام (ABM) من حيث اعتبارها مصدر رئيسي للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات وإعداد الموازنات، وفي نفس الوقت يوفر نظام التسيير على أساس الأنشطة الإطار الملائم والمرن لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة .
ومن خلال هذا المبحث سوف نتعرف على سير طريقة (ABM)، أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير، وأخيرا الفروق الجوهرية بين هذا النظام ونظام التكاليف التقليدي .

المطلب الأول : سير طريقة (ABM)

قيادة الأداء في محيط (ABM) يتطور باستمرار تسيير المسار والأنشطة التي تقلل من التكلفة وتخلق القيمة .
درجة الأداء تتعلق مرة بالتكلفة ومرة أخرى بالمساهمة في خلق القيمة للمنتجات أو الخدمة المقدرة نسبة إلى ارتياح الزبائن² .

نميز مجموعة من المراحل لسيرورة (ABC / ABM) من خلال:

1. إعداد قائمة للأنشطة : التحصيل على قائمة أنشطة المؤسسة ينتج عن الأعمال التالية³ :

- التعريف بمجموعة المشروع ؛
- إنشاء أول قائمة للنشاط بمساعدة النفقات الفردية والجمعيات المشتركة مع أعضاء مجموعة المشروع والمدير
- تثبيت قائمة النشاط، بالإضافة إلى المرشحين يسمح بإيجاد أحسن عدد من الأنشطة، يجب الاحتفاظ بالأنشطة التي تخلق القيمة، التي تلاءم العاملين أساس النجاح ؛
- التعريف بخصائص كل نشاط : الاسم، التعريف، الموردون، الزبائن، المصادر المستهلكة، درجة خلق القيمة .

¹ Activity based management .

² Béatrice et Francis grandguilot, L'essentiel du controle de gestion, 2^{ème} édition, gualino éditeur Paris, 2007, p13 -14 .

³ Laurent Ravignon et autres, Gestion par activités ; la méthodes ABC/ ABM, quatrième tirage, édition , 2000, p235.

2. الحصول على سعر التكلفة والهوامش : من خلال ¹:

- حساب سعر التكلفة ؛
- تحديد التكاليف التي تتأثر مباشرة بمواضع التكلفة ؛
- تقييم الأنشطة ؛
- حساب سعر تكلفة المنتجات ؛
- حساب مرد ودية الزبائن والأسواق؛
- توحيد أنظمة المعلومات؛
- الشماسة التحليلية أو التسيير؛
- تسيير الإنتاج؛
- حجز الأوقات ؛
- التقيد بالمكونات الأخرى لنظام المعلومات؛
- تصنع واتخاذ القرار .

3. تحديد مؤشرات القيادة : انطلاقا من المسارات والأنشطة : ²:

- التعريف بالمؤشرات بواسطة الأنشطة؛
- إنشاء لوحة القيادة عن طريق الأنشطة والمسارات ؛

استخدام المؤشرات، تثبيت طرق الحساب، الدورية، المسؤولية في تحصيل المعلومات وطرق التسيير؛
عرض المؤشرات بطريقة مختلفة، مع المنحنيات و الصور؛
القيام بجمع العاملين الخاصين من اجل النظر في الأعمال المتطورة ؛
تقييم وإمكانية مراجعة محتوى لوحة القيادة في نهاية السنة من خلال الخبرة المكتسبة ؛

4. تنظيم المؤسسة المستعرضة : يتجسد من خلال : ³

- الربط بين الأهداف والمجازفة بالتنظيم المتجلى؛
- إنشاء بطاقة للمسارات، العمليات، الأنشطة؛
- وضع العاملين في المؤسسات المستعرضة ؛
- تصور التنظيم المستهدف؛
- مقارنة التنظيم الحالي بالتنظيم المستهدف؛

¹ I bid ,p263.

² I bid , p287.

³ I bid , p301.

- البدا بتنفيذ القياسات من اجل تحسين درجة التنظيم .

المطلب الثاني : أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير

يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على توفير معلومات تتسم بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق عملية الرقابة على التسيير . ويمكن تلخيص استخدامات هذه الطريقة في مراقبة التسيير فيما يلي¹ :

- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معرا عنيا في شكل تكلفة، وتحديد مجالات الرفرة أو الإسراف في هذه التكلفة ويمكن ذلك الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط .

- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء . وقد تستخدم مسببات أو موجبات التكلفة كأدوات لتحفيز المسؤولين لزيادة النشاط من خلال زيادة إحجام أو أعداد هذه الموجبات، كعدد دورات الإنتاج أو عدد الأوامر المسلمة للعملاء . مما قد يتج عند زيادة في الإيرادات تفوق الزيادة في تكلفة استخدام الموارد المتاحة .

- يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة أو المساهمة في تحقيق الأنشطة للإدارة، وبالتالي التعرف على الجدرى لكل نشاط .

- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن تم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل .

- تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء حيث يساعد هذا النظام الإدارة على فهم أفضل للطريقة، التي يتم توليد الأرباح بها، وبالتالي يستطيع المدبرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية، أو إعادة النظر في المزيج الحالي، إلى مزيج أكثر ربحية، حيث أن إتباع نظام (ABC) سوف يقلل من احتمالية إتباع استراتيجيات تشغيلية أو تسويقية ينجم عنها بيع المنتج بأقل من التكلفة المحسوبة على أساسه .

- تعمل على قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق، وتحديد مواطن الإسراف، ولذلك يمثل آلية للرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة، وكذلك فإن

¹ حاج فويدر فورين، مرجع سبق ذكره ، ص 20 .

هذا النظام يساهم في إدارة التكلفة، إعداد الموازنات، الرقابة وتقييم الأداء....

- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة .

- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات، حيث أشارت بعض المؤسسات إلى أن السبب الرئيسي لتبني المؤسسات نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكن المؤسسة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها وكذلك يعتبر نموذجاً لقياس الطلب على استخدام الموارد وليس نموذجاً لقياس الإنفاق، حيث أن هذا النظام يحاول قياس مقدار ما استخدم من موارد على مستوى المؤسسة ككل، وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي ورئيسي داخل المؤسسة، إلا أنه بالنسبة لبعض العناصر مثل الموارد المباشرة هناك ارتباطاً كاملاً و كلياً فيما بين الطلب على الموارد والإنفاق عليه، بينما لا يتحقق مثل هذا في عناصر إنفاق أخرى مثل الأجور غير المباشرة وعناصر الإنفاق على التكلفة الثابتة، حيث يلاحظ أنه نتيجة زيادة حجم الإنتاج يزيد الطلب على المواد المباشرة، إلا أن زيادة حجم الإنتاج يزيد الطلب على المواد المباشرة يتبعه زيادة في الإنفاق على عناصر المواد المباشرة، إلا أن زيادة حجم الإنتاج تؤدي إلى زيادة الطلب على الموارد الثابتة، مما لا يترتب عليه في الأجل القصير زيادة في الإنفاق على تلك الموارد ، بل زيادة في درجة استغلالها غالباً .

وفي هذا الشأن يحاول نظام التكاليف على أساس الأنشطة قياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين، كما يقوم بالتنبؤ باستخدام الموارد المتوقعة للتنبؤ بالإنفاق المستقبلي، وهذا يوضح أنه في الأجل الطويل، غالباً ما تتجه عناصر الإنفاق إلى التغيير مع تغير استخدام الموارد، الأمر الذي لا ينطبق في الأجل القصير، ولذلك فإن التغير في حجم الإنتاج يعتبر أحد عناصر التغير في استخدام بعض عناصر الموارد في الأجل القصير¹ .

المطلب الثالث : الفروق الجوهرية بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة

يتشابه نظام التكاليف المبني على الأنشطة مع نظام التكاليف التقليدي في محاسبة كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة، في تختلف فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف الغير مباشرة، ويمكن تبيان النقلة النوعية التي أحدثتها نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال تبيان الفروق الجوهرية بين النظامين، والجدول الموالي يوضح ذلك :

¹ نفس المرجع السابق، ص 21 .

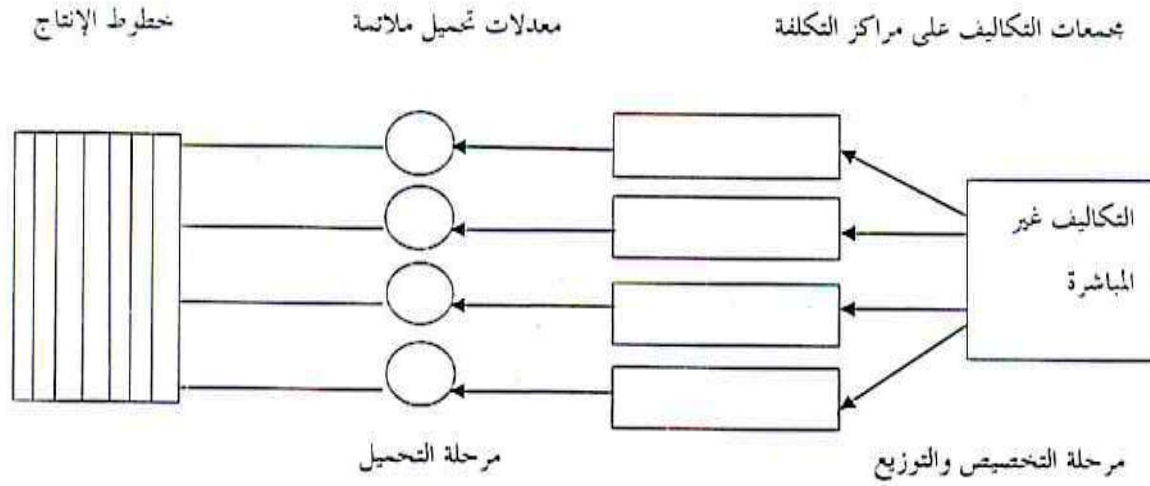
الفصل الثاني : نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وأهميته في مراقبة التسيير في المستشفيات

اتخاذ القرار	يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة	غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية الأمر الذي يؤدي في الغالب إلى حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المنخفضة .
السيطرة على التكاليف	بسبب تجميع التكاليف ضمن تكلفة متجانسة في عملية السيطرة في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة .	تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف و بالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة .
تكلفة التطبيق والمنفعة	مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه موجبة ولكن إلى حد معين ومن ثم تصبح التكلفة أعلى من المنفعة .	غير مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه أقل من التكلفة في غالب الصاحيان بسبب اعتباطية عملية توزيع التكاليف .
التعبير عن الانحرافات والمصادر المتاحة والمستخدمة	إن حجم الانحرافات والمصادر المتاحة والمستخدمة يتم التعبير عنها في شكل كمي (عدد أوامر الشراء) وتكلفة الطاقة غير المستنفدة ويتم التركيز على الطاقة المستغلة للأنشطة .	إن الانحرافات يتم قياسها في ضوء موازنة الإنتاج، و لا يتم التركيز على الطاقة الفعلية، ويتم التعبير عن حجم المصادر المتاحة أو المصادر المستخدمة في شكل كمي (غير مالي) .
هدف النظام	هناك هدفين يتم السعي إليهما من خلال نظام التكاليف المبتغى على الأنشطة هما : - تصميم هيكل تكاليفي . - التأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة .	يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون، ولا يوفر معلومات لخدمة أغراض الإدارة .
مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة	إجراءات تخصيص التكاليف تتم كما يلي : 1. يتم توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي يتم تعديدها . 2. يتم إنشاء مركز تكلفة لكل نشاط أو مجموعة من الأنشطة حسب درجة الانساق فيما بينهما . 3. إعداد معدل تحميل لمجمعات التكلفة حسب مسيات استهلاك الأنشطة للموارد . 4. تخصيص تكلفة بجمع التكلفة على وحدات الإنتاج .	أما في ظل النظام التقليدي فإن إجراءات التخصيص تتم كما يلي : 1. تخصيص عناصر التكاليف المشتركة على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات . 2. يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج حسب الطريقة المتبعة لدى المنشأة أو المؤسسة . 3. يتم تخصيص تكلفة مراكز الإنتاج على وحدات الإنتاج باستخدام معدل تحميل يتم تعديده .

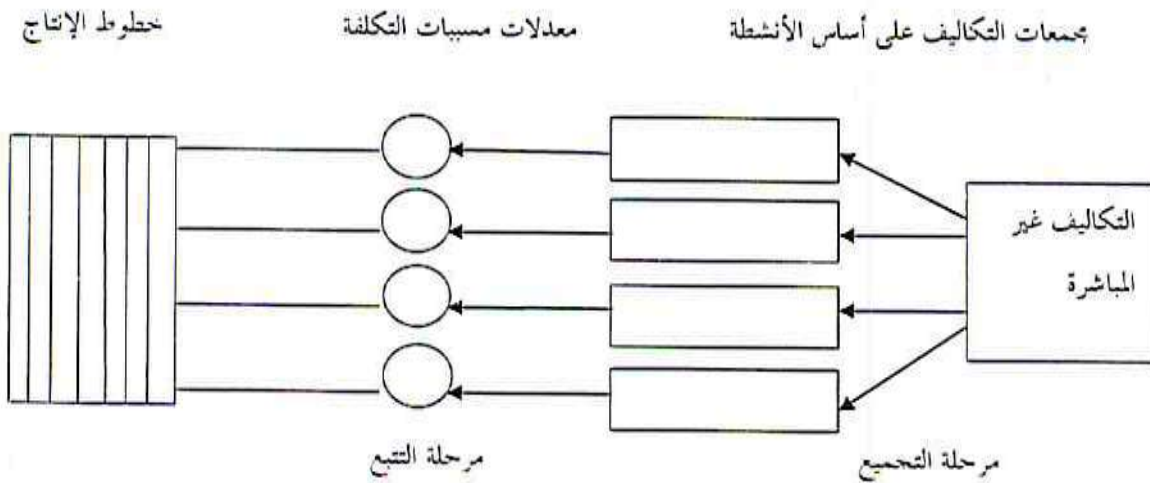
المصدر : خليل إبراهيم عبد الله شفقة، مرجع سبق ذكره، ص ص 90-91 .

الشكل رقم (10.2) : النواحي الإجرائية لكل من المدخل التقليدي ومدخل الأنشطة

المدخل التقليدي



مدخل الأنشطة



المصدر : محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 276.

وبالتالي يمكن القول بان نظام التكاليف المبني على الأنشطة ما هو إلا تطور لنظام التكاليف التقليدي نتيجة لمواكبة التطورات الحديثة في بيئة الإنتاج تماشيا مع احتياجات الإدارة لإغراض اتخاذ القرارات في كافة الطاعات الصناعية والتجارية والخدمية .

المبحث الثالث : نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات

يعتبر استخدام مدخل الأنشطة في توزيع التكاليف غير المباشرة من المدخل الحديثة التي تؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة بطريقة أكثر دقة وعدالة، وتوفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية في المنشآت الخدمية

كما يعتبر المستشفى من المنشآت الخدمية الهامة في المجتمع الحديث، حيث انه يتولى تقديم مزيج متنوع من الخدمات العلاجية، الوقائية، والتعليمية، والتدريبية، والبحثية، وهو يسهم بذلك في رفع المستوى الصحي للبلاد، ومن ثم توفير الظروف المناسبة على تحقيق الأهداف الإنتاجية والاقتصادية بمستوى كفاءة مرتفع .

ولذلك أصبح الإنفاق على الخدمات الصحية هو بمثابة إنفاق استثماري في الإنتاج، حيث أن من الأهداف الاقتصادية للعلاج هو تحويل المرض غير المنتج إلى مواطن سليم منتج يضيف بجهده إلى الإنتاج القومي . ويتغير المفهوم العلمي للمبستشفى من حين لآخر تبعاً لما يستجد له من وظائف .

وفي هذا المبحث سوف نتعرف على تعريف وخصائص المستشفى، وظائفه وأنواعه، مقومات نظام المحاسبة عن التكاليف في المستشفيات، تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات .

المطلب الأول : تعريف وخصائص المستشفى

- تعريف المستشفى :

في البداية كان ينظر للمستشفى على انه المكان المختص بتقديم نوعية واحدة فقط من الخدمات ألا وهي الخدمات العلاجية . ومن ثم اتسع نطاق هذا المفهوم ليشمل إلى جانب الخدمات العلاجية كلا من الخدمات الوقائية، والتعليمية، والتدريبية . وبذلك يكون قد تم إغفال العديد من الخدمات الهامة التي تقدم حالياً من خلال المستشفى كالخدمات البحثية، وما يترتب عليها من نتائج يمكن الاستفادة منها في تطوير كفاءة نظم العمل، وفي رفع مستوى الخدمات الصحية التي يتلقاها المرضى وغيرها من الخدمات .

و باستعراض بعض المفاهيم والتعريفات التي وردت عن المستشفى نجد أن¹ :

البعض يعرف المستشفى على أنها " المنشأة التي يتمثل نشاطها الرئيسي في أداء الخدمات العلاجية، والتي تتوفر لها مقومات هذه الخدمة كالأسرة، والحجرات المخصصة للفحص والتحليل والعلاج، والأجهزة والتجهيزات والأطباء.... الخ "

¹ سليم بطرس حلدة، إدارة المستشفيات والمرافق الصحية، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، من ص 26-27.

وهناك آخرون قاموا بتعريف المستشفى على أنها " احد أشكال المنظمات التي تهدف إلى إنتاج المزيد من
بالصيانة البشرية للموارد الإنسانية المتاحة والمتوقعة في المجتمع " .

وقد عرفته الهيئة الأمريكية للمستشفيات بأنه " احد أشكال المنظمات التي تهدف إلى إنتاج المزيد من الخدمات
الصحية لأفراد المجتمع، كما ينظر إليه على انه منظمة منتجة، حيث أنها تقدم ما يمكن أن يطلق عليه طبية دائمة
تشتمل على أسرة للتوطين، وخدمات طبية تتضمن خدمات الأطباء وخدمات التمريض المستمرة، وذلك لإعطاء
المريض التشخيص والعلاج اللازمين"¹ .

كذلك قامت المنظمة الصحية العالمية بتعريف المستشفى على انه : " ذلك الجزء المتكامل من التنظيم
الاجتماعي والصحي الذي يعمل عللا توفير الرعاية الصحية الكاملة بشقيها العلاجي والوقائي للمواطنين، ويصل
بخدماته الخارجية إلى الأسرة في بيتها المنزلية . وهو ايضا مركز لتدريب العاملين في الخدمة الصحية"² .

وانطلاقا من نظرية النظم فان المستشفى هو: "نظام شامل يتكون من مجموعة من الكوادر البشرية التخصصية
والمعدات والأجهزة والمصنفة على أساس الأقسام أو المهام التي كل واحدة منها تمثل بحد ذاتها نظاما يتكون منه
بالوقت نفسه أنظمة فرعية أخرى تضطلع بواجبات ومسؤوليات مختلفة عن بعضها البعض"³ .

وقد توصل بعض الباحثين حديثا إلى استنتاج تعريف للمستشفى يتلاءم مع أغراض الدراسة، كما يتلانى
الانتقادات المرجحة للتعريفات السابقة، وبحيث يتضح من خلاله ما يلي :

- أنواع النظم الفرعية المكونة للنظام الكلي للمستشفى، ونوعية الخدمات المقدمة من خلال تلك النظم والفتات
المستفيدة منها.

- الأهداف الرئيسية للمستشفى، والتي يتم تحقيقها من خلال النظم الفرعية للمستشفى، والتنسيق فيما بينها .
وعليه يمكن تعريف المستشفى على انه : " نظام كلي يضم مجموعة من النظم الفرعية المتكاملة والمتمثلة في
نظام الخدمات الطبية ونظام الخدمات الطبية المعاونة، ونظام الخدمات الفندقية، ونظام الخدمات الإدارية وتتفاعل
تلك النظم معا بهدف تحقيق أقصى رعاية ممكنة للمريض والمصاب وتدعيم الأنشطة التعليمية والتدريبية والبحثة
للدارسين والعاملين في المجال الطبي"⁴ .

- خصائص المستشفى :

هناك عدد من الخصائص التي تميز المستشفى عن غيرها من المنظمات الاجتماعية والتي تنعكس على أداء

¹ نفس المرجع السابق ، ص 27.

² سيد محمد، حاد الرب، إدارة المنظمات الصحية والطبية، دار النهضة العربية ، 1996 ، ص 51 .

³ ناصر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن ، 2005، ص 22 .

⁴ سليم بطرس حلدة، مرجع سبق ذكره ، ص 27 .

- وفعالية المستشفى بصفة عامة. واهم هذه الخصائص ما يلي :¹
- تعدد الوظائف التي يقوم بها المستشفى وتعتيدها .
 - تعدد الفئات العاملة داخل المستشفى، فهناك الطبيب والإداري وعضو هيئة التمريض والمساعد، ولكل منهم اهتماماته الخاصة به .
 - صعوبة التنبؤ بحجم العمل في المستشفى . نظرا لصعوبة التنبؤ بحالات المرضى، ولذلك يجب على المستشفى أن تكون جاهزة بصفة مستمرة لاستقبال الحالات المتوقعة والغير متوقعة .
 - صعوبة تقييم نشاط المستشفى بالمقاييس العادية التي تستخدم في الوحدات الإنتاجية، نظرا لان أطراف الخدمة في المستشفى هم أطباء ومعاونينهم، بالإضافة إلى مستهلك الخدمة وهو الفرد . هذا بجانب صعوبة تقييم للخدمات بصفة عامة .
 - يمتاز العمل داخل المستشفى بالدقة المتناهية والحذر الشديد في أداء الخدمة . حيث أن الأمر يتعلق بالمرضى ما في الوجود وهو صحة الإنسان، وأي خطأ قد يؤدي بحياة المريض أو قد يؤدي إلى عجز دائم .
 - تعدد الفئات وتنوع الوظائف يؤدي أيضا إلى صعوبة تطبيق اللوائح والقوانين، وهذا راجع إلى عدم توصيف الوظائف توصيفا دقيقا مما يؤدي إلى التداخل بين الاختصاصات والواجبات، هذا بالإضافة إلى صعوبة تطبيق اللوائح والتعليمات التي يصدرها مدير المستشفى على كبار الأخصائيين .
 - يتميز المستشفى بنظام خدمة مستمرة على مدار الساعة .
 - يتميز المستشفى بازدواجية السلطة - سلطة الجهاز الإداري وسلطة الجهاز الطبي - التي قد ينشأ عنها مشاكل تنسيقية وعدم الوضوح في ادوار العاملين² .

المطلب الثاني : وظائف وأنواع المستشفيات

- وظائف المستشفى الأساسية :
- إن اختلاف وظائف المستشفيات بعضها عن بعض قد يرجع إلى اختلاف الاهداف من وراء إنشائها، فعلى سبيل المثال يرى حسان حريستاني أن هناك وظائف أساسية تشترك فيها معظم المستشفيات الحديثة في العالم وهي³:

1 نفس المرجع السابق ، من ص 51 - 52 .

2 الحاج عرابي، ازدواجية السلطة في المستشفيات، مجلة الباحث، العدد 2010/2009/07، جامعة ورقلة .

3 سليم بلمرس جلدة، مرجع سبق ذكره ، من ص 32 - 33 .

1. تحقيق مستوى عالي من جودة الرعاية الطبية للمريض والمصاب :

هذا يرتبط بمدى إمكانية توفر العناصر التالية :

- حسن التدبير التقني للرعاية الطبية والمتعلق بتطبيق علوم وتكنولوجيا الطب والعلوم الصحية الأخرى .
- حسن التبذير في العلاقات الشخصية المتبادلة فيما بين الطبيب ومريضه.
- توفر وسائل الراحة والمتعة والتسييلات التي يجدها المريض في المستشفى مثل: الطعام الجيد .
- ملائمة كسبة الرعاية الطبية المقدمة للمرضى وذلك لضمان تحقيق مستوى عالي من جودة الرعاية الطبية.
- ملائمة المصروفات والنفقات المالية عند توفير أو تحقيق مستوى عالي من جودة الرعاية الطبية للمريض والمصاب .

2. تعليم وتدريب العاملين في المجالات الطبية والتمريضية وفي العلوم الطبية المساعدة :

أي أن المستشفيات في وقتنا الحاضر قد أصبحت مركزاً لتنمية معلومات عدداً كبيراً من العاملين في المجالات الطبية وشبه الطبية، وتطوير لمهاراتهم وقدراتهم، بالإضافة إلى زيادة فاعلية الأدوار التي يؤديونها . ومن ناحية عملية، فقد يكون المستشفى هو المكان الذي يتم فيه تعليم وتدريب كل من الأطباء والمرضى، وأخصائي العلوم الطبية والتغذية والأشعة، والعلاج الطبيعي وغيرهم .

3. تعزيز البحوث في مجالات العلوم الطبية وفي العلوم الأخرى ذات العلاقة بالصحة :

حيث أن التقدم في علوم وتكنولوجيا الطب والعلوم الصحية الأخرى في تشخيص المشاكل الصحية الفردية وعلاجها، هو خير دليل على أهمية البحوث في مجالات العلوم الطبية وفي العلوم الأخرى التي لها علاقة بالصحة .

4. توفير خدمات الرعاية الصحية الولاية اللازمة لتعزيز صحة المجتمع :

المستشفيات تساعد بشكل أو بآخر على تقديم خدمات الرعاية الصحية الأولية وذلك عن طريق العيادات الأولية الخارجية . حيث يتم توفير في هذه العيادات العناية الشاملة والمستمرة للمريض وتنسيق أمور رعايته مع العيادات التخصصية التي تقدم رعاية طبية من مستوى أعلى .

كذلك فإن هناك اتجاه حديث يهدف إلى تعزيز خدمات الرعاية الصحية الأولية في المستشفيات، وذلك من خلال إعادة النظر في الإجراءات الطبية المتخذة من قبل كافة الأطباء . وهذا الاتجاه يركز على ضرورة أن تشمل هذه الإجراءات عند معالجة أي حالة مريضه على العناصر الأساسية التالية¹ :

- عنصر الوقاية : والذي يشمل على أمور مثل: تقديم الإرشادات الوقائية لتجنب المضاعفات المرضية المقبلة، إجراء التطعيم والتحصين .
- عنصر شمولية الرعاية : وهو يتعلق بالبحث عن العوامل المرضية الثانوية، مثل التعرف على مدى وجود عوامل اجتماعية أو بيئية مرتبطة بهذا المرض .

- عنصر التنسيق : وهو يختص بعمليات إحالة المريض إلى الأخصائيين ذوي العلاقة .
- عنصر الاستمرارية : وهو يشمل على متابعة حالة المريض الصحية على نحو مستمر .

أنواع المستشفيات :

يمكن تصنيف المستشفيات على أساس عدة معايير، من أهمها معيار الملكية والتبعية الإدارية، ومعيار التخصص وأنواع الخدمة التي تقدمها المستشفى، كما يمكن تقسيمها على أساس الحجم أو الطاقة الاستيعابية للمرضى، بالإضافة إلى بعض المعايير الأخرى مثل موقع المستشفى ومتوسط فترة الإقامة وغيرها. ويعتبر تصنيف المستشفيات على أساس التخصص ونوع الخدمة هما الأكثر شيوعاً .

أ. التصنيف على أساس الملكية والتبعية :

تصنف المستشفيات وفقاً للمعيار إلى ¹ :

1. المستشفيات الحكومية :

وهي المستشفيات التي تملكها وتديرها الأجهزة الحكومية المختلفة من وزارات وهيئات ومؤسسات عامة وفق نظم ولوائح حكومية تحكم سير وإجراءات العمل بهذه المستشفيات .

وتأخذ المستشفيات الحكومية عدة أشكال أهمها :

أ- المستشفيات الحكومية العامة :

يطلق على هذا النوع من المستشفيات مسميات مختلفة في معظم الدول العربية منها : المستشفى العام، المركزي، وغيرها . كما قد تسمى بأسماء بعض القيادات العليا في الدولة أو بأسماء بعض الأماكن التي توجد بها أو بأسماء بعض المناسبات أو الأحداث الوطنية في الدولة .

ومن أهم الخصائص المميزة لهذه المستشفيات تملخص في أنها تكون مملوكة للدولة أو إحدى الهيئات أو المؤسسات الرسمية التي تقوم على توفير متطلباتها ورعاية شؤونها وتنظيم العمل بها وما تقدمه من خدمات وفق نظم ولوائح حكومية محددة . كما يفترض في هذا النوع من المستشفيات تقديم خدماتها لجميع فئات المواطنين بائحان أو مقابل رسوم رمزية تحددها اللوائح المنظمة لهذه المستشفيات، حيث أن الهدف من إنشائها هو تقديم خدمة اجتماعية عامة لجميع أفراد المجتمع .

ب- المستشفيات الحكومية الخاصة بفئة معينة :

ويتم هذا النوع من المستشفيات بجميع خصائص ومواصفات المستشفيات الحكومية العامة ولكنها تختلف

عن المستشفيات الحكومية العامة في أنها تتبع وزارة محددة أو هيئة عامة أو مصلحة حكومية بذاتها وتقتصر في تقديم خدماتها على العاملين في هذه الجينات وأسرهم، ومن هنا جاءت تسميتها بالفئوية حيث

1 عبد العزيز ميمر، محمد العلامنة، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات، المنسنة العربية للتبعية الإدارية، القاهرة، ص من 11 - 14 .

تقتصر خدماتها على فئة محددة من المواطنين . ومن أمثلتها : مستشفيات الشرطة والمستشفيات التابعة لشركات ومؤسسات القطاع العام .

ت- المستشفيات الحكومية التخصصية :

وتشابه هذه المستشفيات مع باقي أنواع المستشفيات الحكومية من حيث ملكيتها للدولة أو بعض الهيئات والمؤسسات الرسمية، ولكنها تختلف مع المستشفيات العامة في أنها تخصص في تشخيص ومعالجة حالات مرضية معينة، ومن أمثلتها مستشفيات العيون والأطفال والصدر والسرطان وغيرها من الحالات المرضية .

ث- الوحدات العلاجية أو المستوصفات :

وتتمثل هذه الوحدات العلاجية أو المستوصفات مستشفيات صغيرة الحجم ، محدودة الإمكانيات إذا ما قورنت بالمستشفيات العامة، ولا تحتوي على غرف أو أسرة لآواء المرضى، وتنتشر في القرى والمناطق الريفية المختلفة . وتهدف إلى خدمة المواطنين التابعين لها بالجنان أو مقابل رسوم محدودة نسبيا ، وغالبا ما تقتصر الخدمة فيها على الكشف الطبي ووصف العلاج للمريض أو إحالته إلى مستشفيات الحكومية العامة أو التخصصية .

ج- المستشفيات الجامعية والتعليمية :

وهي مستشفيات حكومية من حيث الملكية ولكنها تختلف عن المستشفيات الحكومية العامة والتخصصية من حيث التبعية الإدارية، حيث تتبع هذه المستشفيات الجامعات أو كليات الطب في المناطق التي تتواجد بها، وفي معظم الأحيان يختلف نمط إدارتها عن المستشفيات العامة حيث غالبا ما يشكل لها مجلس إدارة من أعضاء هيئة التدريس بكليات الطب والصيدلة وبعض الشخصيات العامة كما قد توضع لها بعض النظم واللوائح الداخلية الخاصة بها حيث تعتبر ضمن منشآت الجامعة التابعة لها.

2. المستشفيات الخاصة :

تختلف هذه المستشفيات عن المستشفيات الحكومية في أنها تكون مملوكة لأفراد وهيئات أو جمعيات دينية أو خيرية أو شركات خاصة، وتتم إدارتها وفقا لنمط الإدارة في القطاع الخاص وفي حدود الإطار المنظم للقطاع

الصحي في الدولة . تاخذ المستشفيات الخاصة شكلا أو أكثر من الأشكال التالية¹ :

● مستشفيات بأسماء أصحابها :

وهي مستشفيات غير حكومية يملكه ويديرها أصحابها من الأطباء ، وتقدم خدماتها في مجال تخصص أصحابها مقابل أتعاب وأجور يتم تحديدها والاتفاق عليها حسب الخدمة المطلوبة للمريض . ويعتمد هذا النوع من المستشفيات على خبرة ومهارة وسمعة أصحابها وجودة الخدمة والرعاية التي تقدمها للمرضى .

• مستشفيات الجمعيات غير حكومية :

عادة ما يتم إنشاء هذه المستشفيات بواسطة أهلية غير حكومية مثل الجمعيات الدينية والجمعيات الخيرية من خلال التبرعات والهبات والهدايا. وتقدم هذه المستشفيات خدماتها لمختلف فئات المواطنين مقابل رسوم محدودة نسبيا تستخدم في تغطية النفقات المتعلقة بتطوير خدمات هذه المستشفيات وتشغيلها. ومن ثم فينادى المستشفيات لا تسعى إلى الربح، ولكن العلاج فيها ليس بالبحان، ويتم إدارتها من خلال مجلس إدارة يضع النظم والقواعد المنظمة لمختلف مجالات العمل بها.

• مستشفيات استثمارية : وهي المستشفيات التي يمتلكها ويديرها أفراد أو شركات خاصة بهدف تحقيق أرباح من الخدمات الطبية التي تقدمها للمجتمع . وقد تقدم هذه المستشفيات خدمات متخصصة في مجالات متخصصة في مجالات طبية محددة، وقد يتسع نشاطها ليشمل مختلف المجالات الطبية والحالات المرضية المتنوعة أو معظمها طبقا لحجم المستشفى ونوعية التجهيزات والتخصصات التي يحتويها .

أ- التصنيف على أساس طبيعة الخدمة المقدمة :

تكون المستشفيات على نوعين¹ :

• المتخصصة في علاج جزء معين من أجزاء الجسم (العين والأعصاب والأنف والاذن والحنجرة والأمراض العقلية .

• العامة التي تضم اختصاصات متعددة وتعالج أمراض مختلفة من خلال استقبال المرضى والمصابين بهذه الأمراض .

المطلب الثالث : مقومات نظام المحاسبة عن التكاليف في المستشفيات

تمثل مقومات نظام المحاسبة عن التكاليف في نشاط المستشفيات فيما يلي :

1. تحديد مراكز التكلفة ووضع دليل خاص بها :

يقصد بدليل مركز التكلفة في نشاط المستشفيات، المراكز التي يتم فيها تنفيذ عمليات متجانسة كالإقامة، أو العيادات الخارجية، الصيدلية... الخ، ويكون إطار المسؤولية عنها محددًا واضح المعالم ويشرف عليها موظف . فمركز التكلفة هو مركز نشاط أو مسؤولية، فقد يتمثل مراكز التكلفة في قسم ذي نشاط إنتاجي محدد يضم عملية إنتاجية أو خدمية، أو مجموعة من العمليات المتكاملة، وقد يكون مركز التكلفة جزءًا من قسم يعبر عن عملية أو آلة تقوم بعمل محدد داخل القسم، وقد يتحدد مركز التكلفة طبقًا للتنظيم الإداري للوحدة الاقتصادية، حيث يمثل وحدة مسؤولية ترتبط بمشرف له سلطات ومسؤوليات محددة .

1 حسين دانون علي البهان، المعايير المتعددة في إقامة وإدارة المستشفيات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2005، ص 20 .

وترجع أهمية تحديد مراكز التكلفة في نشاطات المستشفيات إلى ما يلي :

- اتخاذها كأساس لربط التكاليف، حيث أن مراكز التكلفة في نشاطات المستشفيات تمثل مراكز نشاط مميزة، مما يساعد على التعرف على احتياجاتها من التكاليف، ومبالغ وأنواع البنود بصفة محددة، وبالتالي تحقيق عدالة التحميل .
- تحقيق رقابة فعالة على عناصر التكلفة، حيث أن تحديد مجال صغير نسبيا لكل مسؤول يمكنه من تشديد الرقابة على عناصر تكاليفه، وذلك بمقابلة الأداء الفعلي بالأداء المحظوظ لتلك المراكز .
- إمكانية تحديد نتيجة مزاوله النشاط في كل مركز تكلفة على حده، ومدى كفاءة تلك المراكز في مزاوله نشاطها بأقل تكلفة ممكنة، مما يساعد على تركيز الجهد في العمليات المرغوبة ودراسة العمليات المكلفة واتخاذ القرارات المناسبة لها .

وتنقسم مراكز التكاليف في نشاطات المستشفيات إلى ¹ :

أ- مراكز تكاليف رئيسية : وتتضمن الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة في المستشفيات، والتي ليس لها اتصال مباشر بالمرضى وغيرهم من العملاء، ومنها قسم الإقامة، وقسم العيادات الخارجية، وقسم الصيدلية... الخ .

مرضى، ولكنها تعمل على معاونة الأقسام المساعدة في القيام بالأنشطة العلاجية ومنها قسم التعقيم، وقسم المغسلة، وقسم المخلات التجارية، وقسم الترفيه... الخ .

ب- مراكز تكاليف عامة : وتتضمن الأقسام الإدارية المعاونة للأقسام التشغيلية في المستشفى ومنها قسم الحسابات العامة، وقسم شؤون الأفراد، وقسم العلاقات العامة، وقسم المشتريات وقسم الصيانة والاصطلاحات وقسم المخازن... الخ .

ت- مراكز تكاليف حكومية أو افتراضية : وتنشأ بقصد حصر عناصر التكاليف قليلة الأهمية أو غير المنتظمة، والتي لا يمكن نسبتها إلى مركز تكاليف معين. ويخلق هذه المراكز الحكومية، بقي المستشفى مشقة توزيع كل مصروف منها على حده على مراكز نشاطات المستشفيات، ويكفي أن يتم توزيع مجموعها على هذه المراكز .

2. تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها :

تهدف الوحدات الاقتصادية إلى إنتاج السلع وتقديم الخدمات، باعتبار أن النشاط الاقتصادي ككل يوجه لخلق منافع للسلع والخدمات الاقتصادية . وتعتبر وحدة التكلفة هي المقياس الذي يتم على ساسه قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات المختلفة .

1 هاشم احمد عطية واحزون، دراسات في المحاسبة المتخصصة : النظام العائلي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، المنشورات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 183 .

فوحدة التكلفة هي الوحدة التي يتم على أساسها تجميع التكاليف تمهيدا لقياس تكلفة سلع أو خدمات معينة ، فالتكاليف تحدد إلا اذا كان هناك الشيء الذي تحدد تكاليفه، وهذا الشيء هو وحدة التكلفة . ولتحديد وحدات التكلفة يجب توفر الشروط التالية¹ :

أ- الارتباط بتكاليف النشاط : بمعنى توافر علاقة السبب والنتيجة بين التكلفة والنشاط الذي تسبب في حدوث التكلفة، وبصورة تجزم بان أهم العوامل التي تؤثر في مقدار هذه التكاليف والتقلبات أو التغيرات في حجم النشاط على أساس المقياس المختار .

ب- الارتباط بحجم النشاط : بمعنى أن تظهر التغيرات التي تحدث في حجم مخرجات النشاط فقط . فالأجور لا تعتبر وحدة تكلفة لأنها ترتبط بعوامل أخرى غير حجم النشاط، كالتغير في معدلات الأجور .

ت- أن تكون قابلة للقياس الكمي : بمعنى أن تكون قابلة للقياس باستخدام وحدات القياس الكمية (كساعات دوران الآلات) للتعبير عن وحدة النشاط، وليس في صورة وصفية . لإمكان فرض الرقابة عليها بصورة مناسبة .

ث- أن تكون سهلة وواضحة المعالم : بمعنى أن تكون قابلة للفهم بصورة سهلة، كما يجب أن لا يترتب على استخدامها أي أعباء أو نفقات إضافية للوحدة، وان يسهل إصاق عناصر التكاليف بها، وكما يجب أن تكون وحدات التكلفة واضحة المعالم، معبر عنها بوحدات لها معنى بالنسبة لمستخدميها.

ج- أن تكون متجانسة : بمعنى تجانس وحدات القياس داخل مركز النشاط الواحد، حتى يمكن الوصول إلى تكلفة وحدة لها مغزى، حيث أن ربط المدخلات بالمخرجات يعتمد بدرجة كبيرة على تجانس هذه الوحدات .

وفي نشاط المستشفيات تتمثل أنشطة المستشفى في :

- أنشطة فنية رئيسية .

- أنشطة فنية مساعدة .

- أنشطة إدارية معاونة .

3. تحديد عناصر التكاليف ووضع دليل لحساب التكاليف :

عناصر التكلفة، هي تحمل عناصر نفقات معينة ذات قيمة مالية، فالتكاليف هي تضحية اختيارية مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية تبذل في سبيل الحصول على منفعة.

وبالتالي يشترط في العنصر لكي يكون تكلفة أمران :

- واقعية الاستفادة، أي الاستخدام الفعلي في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات .

أهاشم أحمد عطية واحزون، دراسات في المحاسبة المتخصصة : النظام الخامس ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، المرحع السابق ، من 184- 186 .

الفصل الثاني : نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وأهميته في مراقبة التسيير في المستشفيات

- معيارية الاستخدام، أي أن الكمية المستخدمة من العناصر تكون محددة طبقا للمقررات المعتمدة والمواصفات المحددة .

4. تحديد طريقة القياس وأساس التحميل :

تمثل طرق قياس التكاليف في طريقتي تكاليف المراحل وتكاليف الأوامر :¹

أ- طريقة تكاليف المراحل : تتبع هذه الطريقة في الوحدات التي يتم الإنتاج فيها على مراحل مستقلة ومتابعة، على أن يمر الإنتاج بها جميعا حتى يخرج من المرحلة الأخيرة في شكله التام النهائي المعد للبيع . كما تعتبر طريقة تكاليف طريقة تكاليف المراحل ملائمة لقياس التكلفة في أنشطة الخدمات التي تقدم عددا محدودا من الخدمات، يؤدي كل منها في مركز مستقل، حيث يمكن حصر التكاليف المختلفة في مراكز الإنتاج الأصلية، بالإضافة إلى نصيبها من تكاليف المراكز المعاونة الأخرى، وتقسمة هذه التكاليف على مجموع وحدات الخدمة يمكن الحصول على متوسط تكلفة وحدة الخدمة المؤداة في كل مركز من مراكز النشاط الخدمي .

ب- طريقة تكاليف الأوامر: تتبع تكاليف الأوامر في الوحدات متعددة المنتجات غير النمطية، والتي تعتمد إلى حد كبير على طلبات العملاء في تحديد مواصفاتها، وغالبا ما تكون العملية الإنتاجية غير مستمرة بصفة منتظمة، ويتم قياس تكلفة كل أمر عن طريق تخصيص عناصر التكاليف على الأوامر المنتجة.

5. تحديد فترة التكاليف :

- فترة التكاليف هي الفترة الزمنية المتخذة كأساس لتجميع وحصر عناصر التكاليف لإعداد حسابات وقوائم التكاليف ونتائج الأعمال بصفة دورية، وقد تكون هذه الفترة شهرية أو ربع سنوية، وقد ترتبط بطول دورة الإنتاج أو الخدمات .

- ويرتبط تحديد فترة التكاليف بعدة عوامل من بينها، احتياجات إدارة الوحدة الاقتصادية من البيانات اللازمة للرقابة والمتابعة واتخاذ القرارات، وطبيعة العمليات الإنتاجية والخدمية².

1. اهتاش احمد عطية والحزون، دراسات في العنصر المتخصص : النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، المرحع السابق ، من ص 187 - 188 .

2 نفس المرحع السابق، من ص 189 .

المطلب الرابع : تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات

إن عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة في مجال الخدمات الصحية يساعد بدرجة كبيرة على تحديد تكلفة الخدمات الصحية بشكل أدق، وتقدم المعلومات اللازمة لتخذي القرارات، وبالتالي مساهمتها في تحقيق أهداف المنشأة الإستراتيجية، ويعتمد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على إيجاد علاقة بين التكاليف والمنتجات أو الخدمات من خلال توسيط مجموعة من الأنشطة التي تستهلك مواد المستشفى لتقدم الخدمات الصحية المختلفة، لذلك فإن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مجال الخدمات الصحية يستلزم ما يلي:¹

1. تحديد الأنشطة الخدمية بالمستشفى، وتجمع الأنشطة المتجانسة في مجموعات للتكلفة .

يعد تحديد الأنشطة المطلوبة هو المهمة الأولى لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات . وبصفة عامة يمكن تقسيم الأنشطة المؤداة داخل المستشفى لتقدم الخدمات العلاجية إلى خمس مجموعات أساسية :

أ- أنشطة على مستوى وحدة الخدمة (المريض) : وهي الأنشطة المرتبطة بتقدم الخدمة العلاجية للمريض بشكل مباشر، ويتناسب حدوثها طرديا مع عدد المرضى، وتكاليف هذه الأنشطة تتضمن التكاليف المباشرة (المواد والعمل)، وأي تكلفة يمكن تتبعها بسهولة ويسر، مثل : أجور الأطباء والمرضى والأدوية... الخ .

ب- أنشطة على مستوى الدفعة الخدمية (مجموعة من المرضى) : وهي الأنشطة المرتبطة بمجموعة من المرضى بكل مجموعة من المرضى (مرضى العيون، مرضى القلب،... الخ)، بغض النظر عن عدد المرضى بكل مجموعة، مثلا : هيئة غرفة التشخيص، وهيئة غرفة العمليات، وفحص المرضى،... الخ، كل هذا يمثل مجموعات تكلفة النشاط . وبناء على ذلك فإن مسببات تكاليف هذه الأنشطة هي على التوالي : عدد مرات هيئة غرفة التشخيص، عدد مرات هيئة غرفة العمليات، عدد مرات فحص المرضى .

ت- الأنشطة على مستوى الخدمة بشكل عام (أقسام التخصصات العلاجية) : وهي الأنشطة المرتبطة بقسم تخصصي معين، ولا يستفيد منها باقي الأقسام الأخرى، على سبيل المثال قسم القلب، تتنوع فيه الأنشطة مثل: القسطرة، وتركيب الشرايين، وعملية القلب المفتوح . ويتم تحميل هذه التكاليف على القسم المعني باستخدام مسببات تكلفة مناسبة، مثل عدد مرات القسطرة، عدد مرات تركيب الشرايين، وزمن العملية .

ث- الأنشطة على مستوى المنشأة ككل (المستشفى) : وهي الأنشطة اللازمة لدعم عمليات المستشفى ككل، وتوفير البنية التحتية الإدارية والفنية التي تجعل من عملية تقديم الخدمة العلاجية ممكنة، مثل: رواتب الأجر احتلاك المعدات، صيانة المعدات والآلات، والتدفئة والإضاءة، والعلاقات العامة . ولصعوبة تخصيص

1 تحليل إبراهيم عبد الله شنفعة، مرجع سبق ذكره، 5 - 11 - 118 .

تكاليف هذه الأنشطة يتم معالجتها على أنها تكاليف عامة لجميع الخدمات العلاجية، وبالتالي يتم حسنها كمبلغ إجمالي من قائمة الدخل لجميع خطوط الخدمة كتكاليف فترة أو يتم تخصيصها بشكل عشوائي .

ج- الأنشطة على مستوى العميل (مريض معين) : وهي الأنشطة المرتبطة باحتياجات مريض معين، ولا يستفيد منها المرضى الآخرون مثل: عمليات التحميل (مثل تحميل الأنف)، وزراعة الشعر... الخ . ويتم تحميل هذه التكاليف على المريض المعين باستخدام مسببات تكلفة مناسبة، مثل :حجم الأنف بالسنتيمترات، وعدد الشعر في السنتيمتر الواحد كأساس لربط هذه التكاليف بالمريض .

2. تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة (مجموعات التكلفة) على اعتبار أن هذه الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة بصفة مباشرة، وذلك من خلال مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط .

3. استخراج معدل تكلفة لكل مجمع من مجموعات التكاليف وذلك على أساس عدد وحدات الخدمة المتاحة في كل منهما خلال الفترة .

ومن أمثلة مسببات التكلفة في المستشفيات نجد ¹:

التمرير (مجمع تكلفة)	←	عدد المرضى الداخليين (مسبب التكلفة) .
الصيدلية (مجمع تكلفة)	←	الوصفات الطبية (مسبب التكلفة) .
المختبرات (مجمع تكلفة)	←	عدد التحاليل (مسبب التكلفة) .
الأشعة (مجمع تكلفة)	←	عدد الأفلام (مسبب التكلفة) .
الإدارة العامة (مجمع تكلفة)	←	عدد الفواتير والمطالبات لكل حالة .

الخلاصة

إن التطور الحاصل في تنظيم المؤسسات من حيث الحجم والنشاطات واستخدامنا للتكنولوجيا أثر على تركيبة وهيكلية التكاليف، فأصبحت الأعباء غير المباشرة تشكل نسبة كبيرة من التكاليف ولذا تطلب البحث عن طريقة أكثر ملائمة لهذا الوضع الجديد فظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كبديل حديث للطرق الأخرى فهي تمتاز بالدقة وإمكانية توافقها مع نظام التسيير المطبق في المؤسسة الذي من المفترض أن يكون نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM، إن لهذه الطريقة ABC مزايا عديدة خاصة فيما يخص دقة وسلامة المعلومات المتحصل عليها وتصل إلى أعلى درجة من الفعالية عند تطبيقها في إطار التكاليف المعيارية، بالإضافة إلى إمكانيات استفادتها من تقنيات الطرق الأخرى كتحويل نقطة التعادل التي تعرف بها طريقة التكاليف المتغيرة .

كما يخضع نشاط المستشفيات لطبيعة خاصة تؤثر على مقومات نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف بحيث يتلاءم مع طبيعة نشاط المستشفيات .

وتتأثر طبيعة نشاط المستشفيات بالأهداف الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية للدولة، ومحاولتها لتحقيق هذه الأهداف . فالمستشفيات تتضمن تعقيدات متعددة الجوانب لها تأثيرها الواضح على طبيعة الأعمال والأساليب الرقابة الداخلية، تؤدي إلى بعض الصعوبات في تطبيق المفاهيم والمبادئ والطرق المحاسبية، مما يستلزم إطار محاسبي ذات طبيعة خاصة .

الفصل الثالث

محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس
الأنشطة (ABC) في قطاع المستشفيات العام
والخاص " بتقرث "

تمهيد :

سنحاول في هذا الفصل التطبيقي تسليط الضوء على واقع لمخاسبة التحليلية في القطاع الصحي العام بأحد المستشفيات بالجزائر، ممثلة في المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرث" ومحاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرث"، وفي القطاع الخاص بإحدى مخابر تحاليل الدم "بتقرث". وذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : دراسة نظام حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرث" .

المبحث الثاني: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرث" .

المبحث الثالث : محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مخبر تحاليل خاص "بتقرث".المبحث الرابع : نتائج الدراسة واختبار الفرضيات .

المبحث الأول : دراسة نظام حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرث"

المؤسسة العمومية الاستشفائية هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال، وتوضع تحت وصاية الوالي . ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وإلى التعرف على نظام حساب التكاليف المتواجد بها وإلى تقييم نظام حساب تكاليفها.

المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرث"

يعتبر القطاع الصحي سليمان عميرات من أقدم المصالح في المنطقة وواحد من المستشفيات العريقة على المستوى الوطني، ويعود تاريخ إنجازه إلى الخمسينيات بالضبط إلى سنة 1957 - 1958 من طرف شركة فرنسية وقد استغل جزء منه سابقا كمدرسة وذلك في السنوات الأولى من الستينيات. يتربع القطاع الصحي على مساحة قدرها 17428 م² خصص منها 33 مسكن وظيفي مجاور، وقد فتح أبوابه لاستقبال الحالات المرضية بتاريخ 01 نوفمبر 1967 وكان يغطي منطقة وادي ريغ الواحات ووادي سوف حتى السبعينيات وبعد التقسيمات الإدارية الأخيرة أصبح يقتصر على الدوائر الناتجة عن التقسيمات التي وقعت في الثمانيات والتسعينيات وهي :

أربع دوائر « تماسين - تقرت الكبرى - المقارين - الطيبات » و 11 بلدية .

بعد تطبيق قانون إعادة هيكلة القطاع الصحي سابقا حدثت تغيرات جذرية وعميقة بحيث تحول إلى مؤسسة استشفائية ذات طابع إداري خدماتي تلعب دورا هاما في الحياة الاجتماعية وفقا للقانون الرئاسي 07-140 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 33 بتاريخ 03 جمادى الأولى عام 1428 هـ الموافق لـ 20 ماي 2007 يتضمن إنشاء مؤسسة عمومية استشفائية ومؤسسة عمومية للصحة الحوارية تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المادي، موضوعة تحت وصاية الوالي¹. حيث أصبحت يتكون من هيكل للتشخيص،

¹ مصلحة الموارد البشرية .

العلاج، الاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي تغطي سكان بلدية - تقرت - بعدما كانت تغطي سكان تقرت وما جاورها .

الموقع الجغرافي : تقع المؤسسة العمومية الاستشفائية " سليمان عميرات " ببلدية الترتة والتابعة إداريا لدائرة تقرت، يحدّها من الشمال المؤسسة التجارية للمواصلات، ومن الجنوب المؤسسة الجزائرية للمياد، ومن الشرق صيدلية باردة، ومن الغرب دائرة تقرت وثانوية الأمير عبد القادر.

الوسائل البشرية: يسير على تقلص تعداد عمال إجمالي 675 لسنة 2011 موزعين كما يلي¹:

- التقنيون وأعوان مصالِح 160.
- الإداريون 56.
- شبه الطبيون 380.
- صيدلي 01.
- أطباء عامون 30.
- أطباء اختصاصيون 30.
- اختصاص جراحة عامة 05.
- اختصاص أشعة 01.
- اختصاص أمراض الكلى 01.
- اختصاص التدليك وتربية الأعضاء 01.
- اختصاص جراحة العظام 02.
- اختصاص طب العيون 04.
- اختصاص الغدد والغدد الصماء 01.
- اختصاص طب العمل 01.
- اختصاص أمراض الأنف والأذن والحنجرة 01.
- اختصاص الأمراض الصدرية 01.

الوسائل المادية :

بمجموع الأسرة 216 موزعة على 13 مصلحة طبية .

¹ مصلحة الموارد البشرية .

- معظم مديريات ومصالح ومكاتب المؤسسة مزودة بأجهزة الإعلام الآلي .
 - 13 سيارات الإسعاف 04 منها مخصصة لنقل الحالات المرضية للمستشفيات الخارجية.
- مهام المؤسسة : تتمثل مهام المؤسسة الاستشفائية في التكفل بصفة متكاملة ومتسلسلة بالحاجات الصحية للسكان وفي هذا الإطار تتولى على الخصوص المهام التالية¹ :
- تطبيق البرامج الوطنية للصحة .
 - ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية .
 - ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الاستشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء .
 - ضمان تحسين المستوى مستخدمى مصالح الصحة وتحديد معارفهم .

دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية :

إن المؤسسة العمومية الإستشفائية " سليمان عميرات " كغيرها من المؤسسات لها تنظيم خاص بها، بحيث يحددها تتكون من : المدير العام، الأمانة العامة، وأربع مديريات (المديرية الفرعية للموارد البشرية، المديرية الفرعية للمالية والوسائل والوسائل، المديرية الفرعية للمصالح الصحية، المديرية الفرعية لصيانة المعدات الطبية والمعدات المرفقة) .

1. المدير العام : يمثل المستوى الأعلى في الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية ويعتبر العضو الرئيسي والحيوي فيها . وهو المسئول الأول عنها بحيث يشرف على سيرها ويسعى دوما لجعلها الأفضل في مجال تقدمت الخدمات الطبية والإشراف على التسيير الحسن لإنجاز مهامها لذلك يقوم بـ :
- معالجة البريد الصادر والوارد مع وضع الملاحظات .
 - تنفيذ المداورات مجلس الإدارة والمصادقة عليها .
 - السهر على التسيير الحسن لمصلحة الوحدة والنظام العام .
 - المحافظة على الأعمال السرية الموكلة إليه .
 - التصرف فيما يخص نفقات المؤسسة .

¹ مرسوم تنفيذي، رقم 07-140 المؤرخ في 2007/05/19، يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للنسحة الجوارية وتعلمها وسيرها .

2. الأمانة العامة : وهي مصلحة تشرف على تسيرها السكرتارية وهي موظفة مخصصة لأعمال مكتب المدير العام للمؤسسة إذ تعتبر الجسر الرابط بين الإدارة العامة والمصالح الأخرى وتمثل مهامها في :

- استقبال البريد الصادر وتسجيله .

- ترتيب وتصنيف وحفظ الملفات والمستندات والوثائق .

- لقيام بأعمال النسخ والطباعة .

- استقبال وتوجيه الزوار.

- القيام بأعمال الاتصال (استقبال مكالمات هاتفية، اتصال الفاكس...) .

- الإشراف على دفتر المواعيد .

3. مديريات المؤسسة العمومية الإستشفائية : وتشتمل على ¹:

- المديرية الفرعية للموارد البشرية : وفيها تراقب جميع تحركات العمال ويهتم بقضاياهم وظروفهم العملية والتكفل بتتبع كافة مراحل عملهم من بداية التوظيف إلى غاية التقاعد ، ومن بين الأعمال التي يقوم بها المكلفين بهذه المصلحة نجد : التعيين ، التوظيف ، التثبيت، الترقية ، التقاعد ، الانتداب ، الاستيداع...

- المديرية الفرعية للمالية والوسائل : وهي التي تقوم بالعلاقات التجارية والمالية وتكفل بما دخل وخرج في المؤسسة، وتقوم هذه المديرية بحساب أجور العمال والاقتطاعات من الضمان الاجتماعي، كما تقوم بحساب العمليات التي يقوم بها طب العمل على مستوى الشركات أو المؤسسات من تكاليف مالية .

أ- المصالح الاقتصادية : هي مصلحة تابعة للمديرية الفرعية للمالية والوسائل وتفرع إلى عدة فروع لكل فرع مهمة يؤديها حسب القانون وتشمل عدة موظفين يقومون بسير هذه المصلحة التي تدخل في إطار تمويل وتجهيز المؤسسة .

ب- مكتب الخاسبة والمالية : يحرص هذا المكتب على دخول وخروج جميع السلع والتي تعني المؤسسة بصفة عامة، كما تقوم بحساب السلع التي تقتنيها المؤسسة بالسعر الفردي والجماعي، وخروج السلع بصفة منتظمة والباقي لدى المخزن .

ج- الجرد: هو إحصاء جميع ما هو ملموس من عتاد طبي أو مكثبي أو إداري ويكون ذلك عن طريق سجل الجرد.

- المديرية الفرعية للمصالح الصحية : وهي مديرية مكلفة بكل المصالح التقنية الخاصة بالمؤسسة في جميع الميادين من أطباء، شبه طبيين، مصالح صحية وغيرها ويشرف على ذلك رؤساء المصالح التابعين لها.

¹ مصلحة الموارد البشرية .

د- مكتب الاستقبال والتوجيه : يشتمل هذا المكتب على الخدمات التي تخص المؤسسة الإستشفائية من تكاليف صحية وتكاليف استشفائية، كما يقوم بدراسة جميع ملفات المرضى الذين يقيمون داخل المستشفى وكذلك ملفات الموتى، ويكون ذلك بتدوينهم عن طريق سجلات منظمة من طرف وزارة الصحة بطريقة قانونية ، كما يقوم بتوجيه جميع المرضى الداخلين إلى المستشفى على حسب المصلحة المراد الدخول إليها .

هـ- مصلحة علم الأوبئة : تهتم هذه المصلحة بالإبلاغ عن الأمراض المسجلة داخل المؤسسة وكذلك النظافة الإستشفائية.

و- مكتب الإعلام : يتكفل هذا المكتب بالمتربصين وتوجيههم إلى المصالح الخاصة بهم.

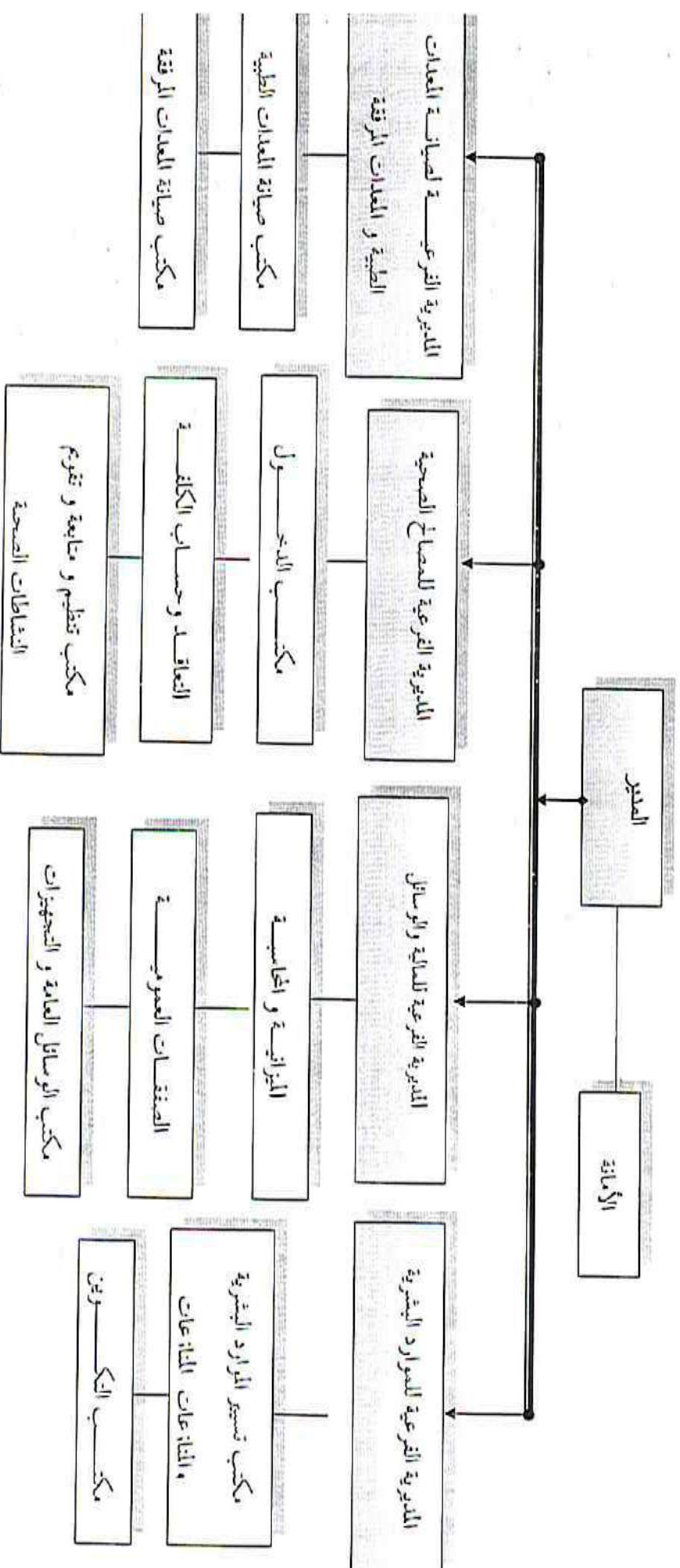
ي- مكتب تقييم النشاطات العلاجية : يعمل هذا المكتب على إعداد برامج العمل ونظافة المصالح الإستشفائية والغابات والإحصائيات .

• المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات : يشرف عليها نائب المدير مكلف بالتجهيزات وصيانة الأجهزة الطبية، كما ينبثق عن هذه المديرية مصالح تقوم بالمراقبة والإشراف على جميع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من تجهيز وصيانة حيث :

أ- الصيانة : وهي مصلحة تقوم بتصليح كل الأجهزة الخاصة بالمؤسسة من عتاد طبي، ترصيص، كهرباء، حدادة ويشرف على ذلك عمال مهنيي .

ب- المخزن : هو مكتب خاص بالمؤسسة توضع فيه جميع الأجهزة والعتاد الطبي التي تقتنيها عند الحاجة .

الشكل رقم (1.3) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية سليمان عميرات "بتقوت"



المصدر : مصلحة الموارد البشرية .

مصالح المؤسسة :

تحتوي المؤسسة العمومية الإستشفائية سليمان عميرات على 13 مصلحة بما 28 وحدة حسب ملحق القرار الوزاري رقم 2639 المؤرخ في 2007/12/24 المتضمن إنشاء المصالح و الوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة و هي كالتالي :¹

1. مصلحة الجراحة العامة و تضم : وحدة استشفاء الرجال، وحدة استشفاء النساء .
2. مصلحة الطب الداخلي و تضم : وحدة استشفاء الرجال، وحدة استشفاء النساء، وحدة طب الأمراض المعدية ، وحدة طب الأورام .
3. مصلحة طب الكلى و تصفية الدم و: وحدة طب أمراض الكلى ، وحدة تصفية الدم .
4. مصلحة طب أمراض العيون و تضم : وحدة استشفاء ، وحدة الفحص و الكشف .
5. مصلحة جراحة العظام و تضم : وحدة استشفاء الرجال، وحدة استشفاء النساء .
6. مصلحة طب أمراض الأذن و الحنجرة و تضم : وحدة الاستشفاء ، وحدة الفحص و الكشف .
7. مصلحة طب أمراض الرئة و الصدر و تضم : وحدة استشفاء طب الرجال، وحدة استشفاء طب النساء .
8. مصلحة الإستعجلات الطبية الجراحية و تضم : وحدة فحص و توجيه الرضع تحت الملاحظة، وحدة الإنعاش .
9. مصلحة علم الأوبئة و تضم : وحدة المعلومات الصحية، وحدة النظافة الإستشفائية .
10. مصلحة الأشعة المركزية و تضم : وحدة الأشعة، وحدة السكانير .
11. مصلحة المخبر المركزية و تضم : وحدة علم الأحياء المجهرية، وحدة الكيمياء الحيوية .
12. مصلحة طب العمل و تضم : وحدة الرقابة الطبية لعمال الصحية، وحدة الفحص دوري لصحة العمل .
13. مصلحة الصيدلية و تضم : وحدة تسيير المواد الصيدلانية، وحدة توزيع المواد الصيدلانية .

والجدير بالذكر أن المؤسسة التي هي ميدان دراستنا تتكفل بصفة متكاملة و متسلسلة بالحاجيات الصحية للسكان من التشخيص والعلاج و الاستشفاء و إعادة التأهيل الطبي حيث تغطي متطلبات مواطني 11 بلدية ذات كثافة سكانية تقدر بـ : 270.268 نسمة .

¹ مصلحة الموارد البشرية .

المطلب الثاني : نظام حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرث "

قبل التطرق إلى دراسة نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرث"، يجب التعرف على مكتب حساب التكلفة .

مكتب حساب التكلفة : أنشئ مكتب حساب التكلفة تطبيقا للقرار المؤرخ في 26-06-1998 الذي يتضمن إنشاء مكتب لحساب التكلفة في جميع المستشفيات . حيث يتم حساب التكاليف باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة بناء على دليل نظام حساب التكلفة المقدم من قبل وزارة الصحة الذي صدر عام 2001 .

• دور و مسؤولية مكتب حساب التكلفة :

- الحرص على احترام النظام و الأسلوب المعمول به .
- مراقبة الأعباء و المصاريف الخوالة من الخاسبة العامة .
- مراقبة أعباء الأجرور الخاملة للتقسم عن طريق نظام تسيير الأجرور .
- ضمان مراجعة العمليات الداخلية لتقسم الإدارة و المحزر .
- ضمان التحليل المستمر لنشاط المؤسسة و القيام بالتصحيحات .
- مراقبة نظام تسيير المخزونات .

• أهداف مكتب حساب التكلفة :

- تحديد مختلف أسعار التكلفة الخاصة بأقسام المؤسسة العمومية الاستشفائية .
- مراقبة أسعار التكلفة لتحديد مصاريف العامة و الخاصة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية .
- التقويم الدوري لنشاط المؤسسة .

• علاقة مكتب حساب التكلفة بالمصالح الأخرى :

إن علاقة مصلحة الخاسبة التحليلية بالمصالح الأخرى من حيث التنظيم جد مهمة حيث تمثل الشرط الضروري لسير الجيد لنظام محاسبة التكاليف وقسم حساب التكلفة في اتصال مستمر و مباشر مع كل من : مصلحة الأعلام الآلي، مصلحة الصيدلة ، قسم المصالح الاقتصادية، قسم المصالح الصحية.

و بالتالي تسير نظام محاسبة التكاليف تركز على مجموعة من المعلومات تأتي من أربع مصادر و هي¹:

- أ- معلومات مصالغ الموارد البشرية (مصلحة الأجور) .
- ب- معلومات المحاسبة العامة (قسم المصالح الاقتصادية) .
- ت- معلومات مصلحة الصيدلة .
- ث- معلومات المصالح الصحية .

المرحلة الأولى : توزيع المصاريف و الأقسام

أ- توزيع المصاريف :

بعد استلام قسم حساب التكاليف للتقارير الشهرية لمختلف المصالح الخاصة بالمصاريف، حيث يتم توزيع هذه الأعباء كل نهاية ثلاثي مع تقرير إجمالي سنوي .

تنتهي السنة في 31 ديسمبر و هذا يعني لا يمكن تحميل أعباء السنة التكميلية التي تنتهي في 31 مارس لأن حساب التكلفة يتركز على التكاليف الحقيقية المستهلكة وليس التي لم يتم تسديدها بعد .

ب- الأسلوب المعتمد في توزيع الأعباء :

بعد دراسة مختلف المصالح المؤسسة العمومية الاستشفائية و التدفقات المالية و الارتباطات بين الأقسام والتي تعتبر شرط ضروري لتشكيل و إعداد أسلوب توزيع الأعباء، والأسلوب المناسب المختار من قبل طرق حساب التكلفة هو أسلوب التكلفة الكلية (coût complet) و هو أسلوب يأخذ بعين الاعتبار كل أعباء المؤسسة العمومية الاستشفائية فمن الضروري تقسيم مصالحيها إلى أقسام متجانسة (Section homogène) .

فكل قسم يجمع فيه المصاريف الخاصة به مقدما ثم تحمل هذه العناصر إلى مختلف الأقسام الأخرى باستخدام نسب مئوية حسب درجة نشاط قسم .

و هنا يوجد نوعين من الأقسام و هما : أقسام ثانوية : Sections Auxiliaires، وأقسام رئيسية : Sections principales . يتم توضيح ذلك في الجدول التالي :

¹ مصلحة حساب التكلفة .

جدول (1.3) : يوضح الأقسام الرئيسية والثانوية للمؤسسة العمومية الاستشفائية

الملاحظة (observation)	وحدة القياس (unit d'œuvre)	القسم الرئيسي (Sections principales)
- تضم كل الخدمات التي تقدم للمريض عند وصوله لمصلحة الاستعجالات من أدوية و أشعة ... الخ.	يوم استشفائي	- قسم الطب الداخلي
	يوم استشفائي	- قسم الجراحة العامة
	خدمة مقدمة (package)	- قسم الاستعجالات
	يوم استشفائي	- قسم جراحة العظام
	يوم استشفائي	- قسم مصلحة الأمراض الصدرية
	حصة تصنيفه	- قسم تصنيف الدم
	يوم استشفائي	- قسم أمراض الكلى
	يوم استشفائي	- قسم الأذن و المنجزة
	يوم استشفائي	- قسم طب العيون
	فحص	- قسم طب العمل
فحص	- فحص عام	
فحص	- فحص خاص	
الملاحظة	وحدة القياس	الأقسام الثانوية (Sections Auxiliaire)
و يرمز لها K و يرمز لها R و يرمز لها B	حسب نوع العملية	<u>أقسام ذات طابع طبي :</u> - قسم العمليات الجراحية
	حسب نوع الأشعة	- قسم مصلحة الأشعة
	حسب نوع التحليل	- قسم مصلحة المخبر
	حصة التصنيفية	- قسم التأهيل الوظيفي
		<u>أقسام ذات طابع عام :</u> - قسم الإدارة
		- قسم مصلحة الوقاية
		- قسم المصالح الاقتصادية
		- قسم المصالح الاجتماعية

المصدر : مكتب حساب التكلفة .

ولتوضيح آلية الطريقة المطبقة " الأقسام المتجانسة " اخترنا قسمين ثانويين يتمثلان في : قسم المخبر (Laboratoire) وقسم التأهيل الوظيفي (Rèducation fonctionnel) .

وثلاثة أقسام رئيسية تتمثل في : قسم الطب الداخلي (Médecine interne) ، قسم الاستعمالات (U M C) ، قسم الفحص الخاص (Consultation spéciale) . وهذا لسببين :

الأول : توضيح معظم وحدات القياس المتواجدة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية .

والثاني : كثرة الأقسام المتواجدة بها .

أما الأعباء التي وجب تحميلها على هذه الأقسام نقسمها إلى نوعين :

أ. أعباء مباشرة **charges directs** : وهي التي تخص وحدة القياس بطريقة مباشرة و قد تكون أعباء الأقسام الثانوية أو الرئيسية .

ب. أعباء غير مباشرة **charges indirects** : و هي الأعباء التي تخص كل الأقسام المؤسسة العمومية مثل المصاريف الإجمالية .

في هذه الحالة من الصعب جدا تخصيص هذه النفقات لمواضيع التكاليف بشكل مستقيم و إنما يتم تحميلها بشكل غير مباشر عن طريق تجميع كافة النفقات ثم توزيعها وفق نسب محددة على كافة الأقسام .

جدول رقم 2.3) : يوضح الأعباء المباشرة و غير المباشرة في المؤسسة العمومية الاستشفائية

أعباء غير مباشرة (les charges indirects)	أعباء مباشرة (les charges directs)
مصاريف الإجمالية	مصاريف الأجور
مصاريف التأمينات	مصاريف الوجبة الغذائية
مصاريف التكوين	مصاريف الصيدلية
مصاريف الغازات الطبية	لوازم و أدوات مختلفة
مصاريف قطاع غيار العتاد الطبي	مصاريف الصيانة
مصاريف الكيرباء و الماء	
مصاريف حظيرة السيارات	
مصاريف النقل و التنقلات	

المصدر: مكتب حساب التكلفة .

المرحلة الثانية : إنشاء دعائم للمعطيات وتجميعها

1. إنشاء دعائم للمعطيات : في هذه المرحلة يتم تحديد نوع الوثائق المستعملة وهنا يوجد ثلاثة أنواع من الوثائق :

في حالة استهلاك الأقسام (التكاليف) التي تؤخذ على مختلف المخازن (الصيدلية،الوراقة،...) في هذه الحالات تقسيم الاستهلاكات على حساب الأقسام . الجداول (A₁-A₂ . A₃ -A₄ -A₅ -A₆)، ارجع إلى الملاحق رقم (1،2،3،4،5،6) .

في الحالات الإحصائية لوحدة الأقسام الطبية و الجوانب التقنية و التي في الأساس تقيم على أساس فترات عن طريق مكتب الدخول . (الجدول B₂) .

الجداول التي تعالج Canevas لها علاقة بالتوزيع الأولي و الثانوي للتكاليف (الجدول C₂) .

2. تجميع المعطيات : تتطلب هذه مرحلة تجميع معطيات جداول (canevas_A) و (canevas_B) في نهاية كل ثلاثي .

أ- التكاليف (canevas_A) : التكاليف تطابق مصاريف سير الأقسام حيث :

- تقييم المنتجات المستهلكة لكل قسم من خلال الأسعار الوحدوية و حالة الاستهلاكات لمختلف المخازن (صيدلة ، وراقة ..) بالنسبة للمنتجات المخزنة و الموزعة.

- حساب مدخول كل قسم مقارنة بالرصيد المستهلك لأنه لا يعنى المنتجات المخزنة و الموزعة (صيدلية، وراقة) .

- توجد في الجداول (canevas_B) كل الأقسام الرئيسية أو الثانوية الموجودة و المستخدمة في توزيع المرحلة الأولى .

1. مصاريف مصلحة الأجور : هذه المصلحة تمد مصلحة حساب الكلفة بمعلومات تخص كل المصاريف التي تتحملها المؤسسة العمومية الأستشفائية و مصاريف الخدمات الاجتماعية حيث يقوم قسم حساب التكلفة بتقسيم العمال حسب الرتب و حسب الأقسام التي يعملون فيها و هذا باستعمال برنامج خاص للحاسوب و عليه يجب التأكد من عدم تسجيل أي عمل مرتين .

- يجب مراقبة و تسوية اليومية للتحويلات الداخلية والخارجية للعمال .

- حساب أجور الأطباء المتقاعدين يحمل إلى المصلحة التي يقوم فيها بالمناوبة .

- مخلفات الأجور، منح المر دودية، منح المناوبة، منح الانتفاع تحسب بنفس الطريقة التي تحسب بها الأجور .

- أما بالنسبة لمصاريف الخدمة الاجتماعية يقسم المبلغ الإجمالي TITRIX للميزانية على 12 شهر و الناتج يقسم على عدد العمال الإجمالي .

- يتم تحميل مصاريف الخدمات الاجتماعية لكل عامل على حدي شهريا .

- و يستخدم في حساب الأجور Brute العلاقات التالية :

الأجر = الأجر الإجمالي + أجر مناوبة + الخدمات الاجتماعية .

الأجر الإجمالي = الأجر المنصبي + الأجر المنصبي x 25% .

أجر المناوبة = الأجر المنصبي + الأجر المنصبي x 25% .

الأجر المنصبي = الأجر القاعدي + المنح (مختلفة) .

انظر إلى الجدول بالملحق رقم 7.

2. مصاريف الوجبة الغذائية : تضم جميع المصاريف المواد الغذائية المستهلكة خلال الشهر حتى تستطيع حساب سعر التكلفة للوجبة الغذائية و الذي بدوره يسمح بحساب المصاريف الغذائية لكل مصلحة من المصالح المؤسسة العمومية الاستشفائية على حدي ، كما يجب الفصل بين وجبة المرضى و وجبات عمال المناوبة، و يتم توضيح المصاريف حسب الجدول الموالي :

الجدول رقم (3.3) : مصاريف الوجبة الغذائية حسب الأقسام لشهر جانفي 2011 (Dépense 2011 Alimentaire par Service)

الجدول A2 (الوحدة : دج) سعر الوجبة المقدمة 135.33 دج .

المجموع		آخرين (AUTRES)		عمال المناوبة (PERS de GARDE)		المرضى (MALADE)		الأقسام (SECTION)
القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	القيمة	الكمية	
64116.75	539	33205.6	275	30911.15	264			المخبر
0	0	0	0	0	0	0	0	التأهيل الوظيفي
443714.28	3279	811.92	6	36671.72	271	406234.6	3002	الطب الداخلي
230991.24	1707	0	0	.130042	961	100948.7	746	الاستعمالات
0	0	0	0	0	0	0	0	الفحص الخاص
738822.22	5525	34017.5	275	197625.3	1496	507179.3	3748	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المصالح الاقتصادية .

الفصل الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات العام والخاص

3. مصاريف مصلحة الصيدلية : تمدنا بالمعلومات خاصة بمصاريف المواد الطبية المستهلكة من طرف مختلف مصالح المؤسسة العمومية الاستشفائية شهريا، و هي تنقسم حسب النوع إلى :

الأمصال المغذية، تلقيحات، المواد المستعملة في تحليل الدم، الأدوية، الضمادات، مواد مستعملة في الأشعة،

جدول رقم (4.3) : مصاريف الصيدلية لشهر جانفي 2011 (DEPENSE DE PHARMACIE)
(الوحدة : دج) الجدول A3

المجموع	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية			الأقسام الرئيسية
	المخبر	التأهيل الوظيفي	الطب الداخلي	الاستعمالات	الفحص الخاص	
1430462.8	2154.83		685676.12	742631.85		الأدوية
158280.52	0.00		66915.56	91364.96		الأمصال المغذية
167831.78	10663.45		25965.03	131203.3		الضمادات
12824.88	0000.00		5523.79	7301.09		المواد المطهرة مواد
000.000			0000.00	0000.00		التلقيحات
570452.07	102365.60		189706.53	278379.94		مواد استهلاكية ولواحق
	000 .00					أفلام التصوير بالأشعة
1105296.5 3	1060262.25			45034.28		المخاليل التي تستخدم في المخبر
000.00	000.00					مواد لجراحة الأسنان
3445148.6 0	1175446.13	0.00	973787.03	1295915.44	000.00	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة الصيدلية .

4. مصاريف اللوازم المختلفة : تضم الاستهلاكات خلال الشهر لمختلف المصالح المؤسسة العمومية

الاستشفائية الخاصة بكل المواد التالية :

- لوازم مكتب (Fournitures de bureau) .
- مواد التنظيف (produits d'hygiène) .
- لوازم الأسرة و التغطية (Linge et letterie) .
- عتاد طبي و غير طبي (Mat et mob nom médical) ، و الجدول الموالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (5.3) : المصاريف المختلفة لشهر جانفي 2011 (Fournitures Diverses)

(الوحدة : دج)

الجدول A3

المجموع	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية			الأقسام
	المحبر	التأهيل الوظيفي	الطب الداخلي	الاستعمالات	الفحص الخاص	
25684	4783.00	0	7632.50	13268.5	0	لوازم المكتب
118700	36700.00	0	66000.00	16000.00	0	لوازم الأسرة و التغطية
20121.04	6429.28	0	4158.04	9533.72	0	مواد التنظيف
128844	45380	0	7560.0	75904.0	0	أجهزة متحركة غير طبية
70712.6	770.00	0	58359.6	11583.0	0	أجهزة متحركة طبية
364061.64	94062.28	0	143710.14	126289.22	0	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معلومات المصالح الاقتصادية .

5. مصاريف الصيانة : تضم كل من مصاريف الصيانة و الترميمات الخاصة بالمباني الصحية و الإدارية

الخاصة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية التي قامت بها مصلحة الصيانة أو مؤسسة أخرى .

و الجدول الموالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (6.3) : مصاريف الصيانة لشهر جانفي 2011 (Entretien et Maintenance)

(الوحدة : دج)

الجدول A3

المجموع	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية			الأقسام
	المحبر	التأهيل الوظيفي	الطب الداخلي	الاستعمالات	الفحص الخاص	
9522	790	0	6847	1885	0	أشغال التهيئة و التحضير التي تقوم بها المؤسسة
9522	790	0	6847	1885	0	المجموع

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على معلومات المصالح الاقتصادية .

6. المصاريف الإجمالية : هي مصاريف خاصة بمختلف مصالح المؤسسة العمومية الاستشفائية حيث لا يمكن تحميل قيمة المصاريف لكل مصلحة على حدى و هي :
- مصاريف التأمينات (frais d'assurance) .
 - مصاريف التكوين (frais de formation) .
 - مصاريف الغاز و الماء (frais électricité . eau) .
 - مصاريف قطاع الغيار (frais pièces de rech) .
 - مصاريف التسيير (frais de gestion) .
 - مصاريف النقل (frais de transport) .
- والجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (7.3) : المصاريف الإجمالية لشهر جانفي 2011 (Charges communes)

(الوحدة : دج)

الجدول A6

الملاحظات	السعر	العناوين	الفصول
	6805.085	العنوان I : تأمين عن المسؤولية المدنية و الأخطار المهنية	I-v-3
	5200	العنوان II : نفقات التكوين	II-V-1
	55476.4275	العنوان VI : الغازات الطبية	الفصل 2
	26437	العنوان VI : العتاد و الأدوات الطبية	VI-I-3
	22412	العنوان VII : صيانة المياكل الصحية	
	66686.9625	العنوان VIII : مصاريف مختلفة للتسيير	الفصل I
	92874.0725	مصاريف الكهرباء و الماء	VIII- II- 1
	89.165	وثائق	VIII- II- 3
	102342.5	قيمة و تصليح العتاد	VIII- III- 3
	130014.38	المرئاب	الفصل 4
	74262.5	النقل و التنقلات	الفصل 5
	3577333.362	المجموع	/
	5		

المصدر : من إعداد الطلبة بناء على معلومات المصالح الاقتصادية .

ب- الأنشطة (canevas B) :

مصاريف المصالح الصحية : تمدنا بمعلومات خاصة بنشاطات مختلفة المصالح الاستشفائية و الصحية للمؤسسة العمومية الاستشفائية خلال الشهر .

ملاحظة : فيما يخص الجانب المتعلق بالأنشطة يوجد 10 أصناف من الجداول من (canevas B) المتعلقة بمختلف أقسام المؤسسة و نظرا لاختصارنا في الدراسة على (05) أقسام المذكورة سابقا اعتمدنا على الجداول التي تساعدنا في إيجاد وحدات القياس .

- بالنسبة للجدول B₁ المتعلق بأنشطة الأقسام الطبية و الفحص تجمع معطياته انطلاقا من مختلف الحالات الإحصائية الخاص بالأقسام الطبية و الفحص التي يقدمها المكتب الدخول شهريا . حيث أن الوحدة **package** تحسب بالعلاقة : أيام الاستشفاء + عدد فحوصات الاستعجال و الجداول الموالية توضح ذلك :

الجدول رقم 8.3 : أنشطة المصالح الطبية والفحوصات لشهر جانفي 2011

(Activité des servies D'hospitalisation et des consultation)

(الوحدة : دج)

الجدول B₁

عدد ال package	عدد الفحوصات	عدد الأيام الإستشفائية	الأقسام
/	/	1239	الطب الداخلي
1616	/	/	مصلحة الاستعجال
/	1768	/	طب العمل
1616	1768	1239	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معلومات المصالح الصحية .

- بالنسبة لجدول B₂ المتعلقة بالأقسام التقنية : فهي تنفيذنا في إيجاد وحدات القياس المتشكلة في D.B.R.K و حصة التأهيل الوظيفي .

الجدول رقم (9.3) : أنشطة الأقسام التقنية لشهر جانفي 2011 (Activité du plateau Technique)

(الوحدة : دج)

الجدول B₂

مصلحة جراحة الأسنان		التأهيل الوظيفي	قاعة الجراحة		الأشعة		المخبر		الأقسام
عدد D	عدد الفحوصات	عدد الحصص	عدد العمليات K	عدد R	عدد الأشعة	عدد B	عدد التحاليل		
0	0	2	0	0	947	92	79179	3303	الطب الداخلي
0	0	0	0	0	14851	1430	54345	2670	مصلحة الاستعمالات
0	0	0	0	0	0	0	0	0	طب العمل
0	0	320	0	0	15798	1522	19179	3303	المجموع

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على معلومات المصلحة الصحية .

المرحلة الثالثة : التوزيع الأولي و الثانوي للتكاليف

1. التوزيع الأولي للتكاليف :

يقوم قسم حساب الكلفة بالتوزيع الأولي في نهاية كل ثلاثي و في كل سنة.

يتم توزيع الأعباء المباشرة و المتمثلة في مصاريف الأجور، مصاريف الوجبة الغذائية، مصاريف الصيدلية، مصاريف لوازم مختلفة، مصاريف الصيانة، على الأقسام الرئيسية و الثانوية، ثم يحسب المجموع . ثم تحسب نسبة كل قسم من إجمالي الأعباء المباشرة لتوزع على أساسها الأعباء غير المباشرة و متضمنة المصاريف الإجمالية . و الجدول التالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (10.3) : التوزيع الأولي للتكاليف (Répartition primaire de charges)

(الوحدة : دج)

الجدول C₂

المصروف	الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		المصاريف
	الفحص الخاص	الاستعمالات	الطلب الداخلي	التأهيل الوظيفي	المخبر	
8993840.15	93299.18	4683928.7	2380745.	347691.04	1488175.7	الأجور
		8	41		4	
738822.2	0	230991.24	443714.2	0	64116.75	الرجبة الغذائية
3445148.60	0	1295915.4	973787.0	0	1175446.1	الصيدلية
364061.64	0	126289.22	143710.1	0	94062.28	مصاريف اللوازم المختلفة
9522	0	1885	6847	0	790	تحفة وصيانة
13551394.7	93299.1	6339009.6	3948803.	347691.0	2822590.9	المجموع الأولي
			9			
1	0.0068	0.467	0.291	0.0256	0.208	%
3577333.36	24325.86	1670614.6	1041004	91579.73	744085.33	المصاريف الإجمالية
17123004.3	117625.0	8009624.3	4989807.	439270.77	3566676.2	مجموع التوزيع الأولي
	7	4	96		39	

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة حساب الكلفة .

2. التوزيع الثانوي للتكاليف :

يتم فيها توزيع الأعباء الأقسام الثانوية و بالتحديد الأقسام ذات الطابع عام و المتمثلة في :
 قسم الإدارة، قسم مصلحة الوقاية، قسم المصالح الاقتصادية، قسم المصالح الاجتماعية .
 أما فيما يخص الأقسام الثانوية ذات الطابع الطبي التي تتضمن قسم العمليات الجراحية، قسم مصلحة الأشعة،
 قسم مصلحة المخبر، قسم التأهيل الوظيفي، لا توزع باعتبارها تملك وحدات القياس وهي :

- k حسب نوع العملية الجراحية R حسب نوع الأشعة .

- B حسب نوع التحليل المخبري، وحصص التأهيل الوظيفي . الجدول الموالي يوضح ذلك :

الجدول رقم (11.3) : التوزيع الثانوي للتكاليف (Tableau récapitulatif Répartition)
primaire et secondaire)

(الوحدة : دج)

الجدول C₂

المجموع	الأقسام الرئيسية			الأقسام الثانوية		الأقسام المصاريف
	الفحص الخاص	الاستعمالات	الطلب الداخلي	التأهيل الوظيفي	المخبر	
8993840.1	93299.1 8	4683928.78	2380745.4	347691.04	1488175.7	الأحور
738822.22	0	230991.24	443714.28	0	64116.75	الوجبة الغذائية
3445148.6	0	1295915.44	973787.03	0	1175446.1	الصيدلية
364061.64	0	126289.22	143710.14	0	94062.28	مصاريف اللوازم المختلفة
9522	0	1885	6847	0	790	قيمة وصيانة
3577333.36	24325.86	1670614.68	1041004.00	91579.73	744085.33	المصاريف الإجمالية
17123004.3 7	117625.0 4	8009624.36	4989807.96	439270.77	3566676.2 39	مجموع التوزيع الأولي
0	0	0	0		3566676.2 39	المخبر
000	0	0	0	439270.77		التأهيل الوظيفي
17123004.3 7	117625.0 4	8009624.36	4989807.96			مجموع التوزيع الثانوي
	فحص (Consult)	Package	يوم استشفاء (J h)	حصة تصفية (Séance)	B	وحدة القياس
	1768	1616	1239	320	79179	عدد وحدات القياس
	66.53	4956.45	4027.286	1372.721	45.04	تكلفة وحدة القياس

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معلومات مصلحة حساب الكلفة .

المطلب الثالث : تقييم نظام حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرث"

من خلال دراسة نظام حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرث" توصلنا إلى النتائج التالية :

- إن تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة كواحدة من طرق محاسبة التكاليف تعتبر غير كافية لمعرفة الخلل في مراكز المسؤولية.و من ثم محاولة تصحيحه بهدف تحسين الأداء و زيادة الفعالية .

- تعتبر أساليب محاسبة التكاليف بمثابة أدوات أخذ القرارات فيما يخص التسيير الخاص بالمؤسسة، نتيجة التحليل الخاصي وفقا لطرقها، إلا أن استخدام محاسبة التكاليف كأداة لاتخاذ القرارات يعتبر عملا بسيطا و معقدا في أن واحد، هي بسيطة في استعمالها لكن القرار الصعب في اتخاذه .

- تحديد المسؤوليات عن طريق مراكز التحليل لا يكفي للمراقبة و تقليص التكاليف لعدم إمكانية التعرف على مسبب التكاليف الحقيقي، و هذا راجع لوجود تكاليف غير قابلة للمراقبة على مستوى معين من المسؤولية .

- تحديد سعر التكلفة و من ثم استخراج سعر تكلفة الخدمة بواسطة نسب تقديرية، قد لا يمثل واقع التكاليف المنفقة .

- صعوبة تحديد النتيجة لكل خدمة على حدى .

- إهمال الجانِب المتعلق بالأنشطة فيما يتعلق بحساب التكاليف .

وتفاديا لعيوب هذا النظام سنحاول تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرث" .

المبحث الثاني : محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات " بتقرث"

بعد دراسة نظام حساب التكاليف المتواجد بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات " بتقرث" نحاول تقديم صورة عن كيفية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) . لتطبيق هذا النموذج المقترح تم اختيار "قسم المخبر" كعينة، وهذا نظرا لتعدد الأقسام المتواجدة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية، بالإضافة إلى ارتفاع عدد الأنشطة التي يقدمها قسم المخبر (Laboratoire) نتيجة لتنوع خدماتها، وانطلاقا من مبدأ نجاح تطبيق منهجية النظام المقترح في قسم المخبر يعني نجاحه في باقي أقسام المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات " بتقرث".

ولكونه يتميز بعلاقة وطيدة مع كافة الأقسام الطبية الأخرى، لاعتباره الأساس في تشخيص العديد من الأمراض، ولكونه يجري العديد من الفحوصات المهمة .

وفيما يلي شرح لآلية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قسم المخبر وذلك مروراً بالمرحلة التالية : تحديد وتحليل الأنشطة والتكاليف، تحميل التكاليف على الأنشطة، تحميل التكاليف على الخدمات .

المطلب الأول : تحديد وتحليل الأنشطة والتكاليف

وتشتمل هذه المرحلة على خطوتين يتمثلان في :

الخطوة الأولى (تحديد وتحليل التكاليف) : من خلال هذه الخطوة يتم تحديد وتحليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة الخاصة بقسم المخبر، وتجميعها ضمن مجسمات تكلفة الخاصة بها اذا كانت كل مجموعة من هذه المجموعات تضم التكاليف ذات الخصائص والصفات المتشابهة .

مجموعات التكلفة المباشرة :

- مجموعة تكاليف الأجور (Masse salariaile) : وتضم التكاليف المباشرة التالية :
رواتب وأجور الاختصاصيين والفنيين العاملين في قسم المخبر .
- مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية (Dépense Alimentaire) : وتتضمن جميع مصاريف المواد الغذائية المستهلكة خلال الشير وتضم : تكاليف وجبات المرضى و تكاليف وجبات العمال .

- مجموعة تكاليف الصيدلية (**DEPENSE DE PHARMACIE**) : وتتعلق بإجمالي مصاريف المواد الطبية المستهلكة من طرف القسم و تشمل في :
 - الأمصال المغذية (sérums) .
 - التلقيحات (vaccin) .
 - المواد المستعملة في تحليل الدم (Réactif et produits de laboratoires) .
 - الأدوية (Médicament) .
 - الضمادات (pansement) .
 - مواد استهلاكية (Consommables et accessoires) .
 - مواد مختلفة (antiseptique) .
 - مواد غير استهلاكية (Non Consommables) .
 - مجموعة اللوازم والأدوات المختلفة (**Fournitures Diverses**) : وتضم كل المصاريف و الاستهلاكات خلال الشهر وتضم :
 - لوازم مكتب (Fournitures de bureau) .
 - مواد التنظيف (produits d'hygiène) .
 - لوازم الأسرة و التغطية (Linge et letterie) .
 - عتاد طبي و غير طبي (Mat et mob nom médical) .
 - مجموعة تكاليف الصيانة (**Entretien et Maintenance**) : وتضم كل من مصاريف الصيانة و الترميمات الخاصة بالمياكل الصحية و الإدارية الخاصة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية وتضم :
 - تكاليف قامت بها مصلحة الصيانة .
 - تكاليف قامت بها مؤسسة أخرى (خارجية) .
- مجمعات التكلفة غير المباشرة :
- مجموعة التكاليف الإجمالية (**Charges communes**) : و تتضمن ما يلي :
 - مصاريف التأمينات (frais d'assurance) .
 - مصاريف التكوين (frais de formation) .
 - مصاريف الغاز و الماء (frais électricité . eau) .
 - مصاريف قطاع الغيار (frais pièces de rech) .

الفصل الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات العام والخاص

- مصاريف التسيير (frais de gestion).

- مصاريف النقل (frais de transport) .

ويبين الجدول رقم (12.3) إجمالي التكلفة لشهر جانفي لكل مجموعة من هذه المجموعات، ومسبب التكلفة الخاص بكل مجموعة و المستخدم لتحميل هذه التكاليف على الأنشطة .

ولقد تم إيجاد إجمالي تكلفة قسم المخبر لشهر جانفي في كل مجموعة من الجداول السابقة المستخدمة في الطريقة السابقة . ولقد تم الاعتماد على التكلفة الشهرية خلال الدراسة لكون المختبر يقوم بعمل تحاليل وفق أعداد متقاربة بشكل شهري، وبالتالي يتطلب ذلك التعامل مع التكاليف بشكل شهري .

الجدول رقم (12.3) : يوضح إجمالي التكلفة لشهر جانفي و مسببات التكلفة لمجموعات التكلفة الخاصة بقسم المخبر .

(الوحدة : دج)

مسبب التكلفة	إجمالي تكلفة قسم المخبر لشهر جانفي	مجموعات التكلفة
عدد العاملين على النشاط	1488175.74	مجموعة تكاليف الرواتب و الأجور
عدد الوجبات الغذائية	64116.75	مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية
حجم استخدام النشاط	1175446.13	مجموعة تكاليف الصيدلية
حجم استخدام النشاط	94062.28	مجموعة تكاليف اللوازم و الأدوات المختلفة
نسبة الاستفادة	790	مجموعة تكاليف الصيانة
بالتساوي	3 744085.3	مجموعة التكاليف الإجمالية

المصدر : من إعداد الطالبة .

الخطوة الثانية (تحليل الأنشطة) : وتعد الخطوة الأساسية لنجاح هذه المرحلة خاصة و أن تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة يعتمد في نجاحه خلال التطبيق على مدى نجاح عملية تحليل الأنشطة في المنشأة أو القسم المستهدف .

الفصل الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات العام والخاص

ويتم خلال هذه الخطوة تحليل الأنشطة التي تمارس في قسم المخبر واللازمة لتقديم خدماتها الطبية، وتم

التوصل إلى الأنشطة التالية :

- نشاط BIOCHIMIE .
- نشاط HEMATOLOGIE .
- نشاط SEROLOGIE .
- نشاط BACTIRIOLOGIE .
- نشاط PARASITOLOGIE .

الجدول رقم (13.3) : أنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بقسم المخبر

الأنشطة	مسببات التكلفة
BIOCHIMIE	عدد الفحوصات / الشهر
HEMATOLOGIE	عدد الفحوصات / الشهر
SEROLOGIE	عدد الفحوصات / الشهر
BACTIRIOLOGIE	عدد الفحوصات / الشهر
PARASITOLOGIE	عدد الفحوصات / الشهر

المصدر : من إعداد الطالبة .

ويبين الجدول رقم (14.3) الفحوصات التي يقدمها قسم المخبر، وهي عبارة عن إجمالي (58) فحص، حيث يمكن أن تقدم هذه الفحوصات إما في شكل فردي أو على شكل مجموعة من الفحوصات، وذلك حسب حاجة المريض .

الفصل الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات العام والخاص

الجدول رقم (14.3) : الفحوصات المقدمة من قبل قسم المخبر الجدول رقم (14.3)

ACTIRIOLOGIE	PARASITOLOGIE	Hémoglobines	Fer Sérique
rèlevment Vaginal	Recherche de leishmania	Hématocrites	Acid Urique
rèlevment Gorge	Coproculture	Vitesse de sédimentation	Urée Sanguin
echerche de B.K	C.A.O.P	Groupage	Créatinine
us	SEROLOGIE	TS	Glycémie
.C.R	H.I.V	TC	Protidémie
.Ascite	H.B.S	TP	Rech Albumine
.Pleural	H.C..	Fibrinogène	Glucorachie
.Synovial	T.P.H.A	Test de compatibilité	Calcémie
émoculture	C.R.P	Taux de Plaquettes	Chlèstèrole
outte Urètrale	S.D.W	BIOCHIMI	Triglycèride
ntibiogramme	BW	Transa & GOT	Lipides
pèrmoculture	HEMATOLOGIE	Transa & GPT	Chemie des Urines
nalyse bact (Aliment)	Globules Blanche	Bilirubine T	Ionogramme
nalyse d'eau de poisson	Globules Rouge	Bilirubine C	Rivalta
	VGM	Phosp Alcaline	

المصدر: قسم المخبر.

وتشارك هذه الأنشطة في مجموعة من المهام يمكن توضيحها في الجدول الموالي :

الجدول رقم (15.3) : مهام قسم المخبر .

المهام	رمز المهمة	المهام	رمز المهمة
توجيه العينة للفحص المجهري	7م	سحب العينة وتصنيفها وتسجيلها	1م
تحضير وسط غذائي لنمو البكتيريا وفحصها	8م	فصل العينة بجهاز الطرد المركزي	2م
إضافة محلول على العينة	9م	وضع العينة في أنبوب خاص	3م
تسجيل النتيجة	10م	وضع العينة في جهاز تعديل درجة الحرارة	4م
تدقيق النتيجة	11م	إضافة محلول على العينة	5م
طباعة النتيجة	12م	وضع العينة في جهاز التحليل	6م

المصدر : من إعداد الطالبة .

المطلب الثاني : تحميل التكاليف على الأنشطة

وتشتمل هذه المرحلة على الخطوات التالية :

الخطوة الأولى : الربط بين التكلفة والنشاط

ويتم خلال هذه الخطوة الربط بين مجموعة التكلفة في قسم المخبر و الأنشطة التي تمارس فيها وذلك عن طريق الاعتماد على العلاقة السببية المباشرة أو غير المباشرة بين التكلفة و النشاط، من خلال نسب مئوية تمثل مقدار استهلاك النشاط من مجتمعات التكلفة التي حددت في الخطوة الأولى من المرحلة الأولى، والتي تم على أساسها تحميل هذه التكاليف على الأنشطة مع مراعاة أن يكون مجموع النسب المئوية في كل عمود من أعمدة هذه المصفوفة يساوي الواحد الصحيح .

يتم تحديد نسبة استهلاك كل نشاط انطلاقا من مسيات التكلفة حيث :

نسبة النشاط من جمع التكلفة = حجم مسبب التكلفة لكل نشاط / إجمالي حجم مسبب التكلفة للأنشطة .

- مجموعة تكاليف الأجور = عدد العمال بالنشاط / إجمالي العمال للأنشطة .

نسبة نشاط BIOCHIMIE من مجموعة تكاليف الأجور $32/8 = 0.25$ % .

نسبة نشاط HEMATOLOGIE من مجموعة تكاليف الأجور $32/6 = 0.21$ % .

نسبة نشاط SEROLOGIE من مجموعة تكاليف الأجور $32/6 = 0.21$ % .

نسبة نشاط BACTIRIOLOGIE من مجموعة تكاليف الأجور $32/6 = 0.1875$ % .

نسبة نشاط PARASITOLOGIE من مجموعة تكاليف الأجور $32/4 = 0.125$ % .

- مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية = عد الوجبات الغذائية / إجمالي الوجبات الغذائية .

نسبة نشاط BIOCHIMIE من مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية $539 / 179 = 0.332$ % .

نسبة نشاط HEMATOLOGIE من مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية $539 / 120 = 0.222$ % .

نسبة نشاط SEROLOGIE من مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية = $539 / 120 - 0.222\%$.

نسبة نشاط BACTIRIOLOGIE من مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية = $539/80 - 0.148\%$.

نسبة نشاط PARASITOLOGIE من مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية = $539/40 - 0.0742\%$.

- مجموعة تكاليف الصيدلية = حجم استخدام النشاط/ إجمالي حجم استخدام النشاط .

نسبة نشاط BIOCHIMIE من مجموعة تكاليف الصيدلية = 0.30% .

نسبة نشاط HEMATOLOGIE من مجموعة تكاليف الصيدلية = 0.25% .

نسبة نشاط SEROLOGIE من مجموعة تكاليف الصيدلية = 0.20% .

نسبة نشاط BACTIRIOLOGIE من مجموعة تكاليف الصيدلية = 0.20% .

نسبة نشاط PARASITOLOGIE من مجموعة تكاليف الصيدلية = 0.05% .

- مجموعة تكاليف اللوازم والأدوات المختلفة = حجم استخدام النشاط/ إجمالي حجم استخدام النشاط .

نسبة نشاط BIOCHIMIE من مجموعة تكاليف اللوازم والأدوات المختلفة = 0.20% .

نشاط HEMATOLOGIE من مجموعة تكاليف اللوازم والأدوات المختلفة = 0.20% .

نسبة نشاط SEROLOGIE من مجموعة تكاليف اللوازم والأدوات المختلفة = 0.30% .

نسبة نشاط BACTIRIOLOGIE من مجموعة تكاليف اللوازم والأدوات المختلفة = 0.20% .

نسبة نشاط PARASITOLOGIE من مجموعة تكاليف اللوازم والأدوات المختلفة = 0.10% .

- مجموعة تكاليف الصيانة : نسبة الاستفادة من النشاط .

نسبة نشاط BIOCHIMIE من مجموعة تكاليف الصيانة = 0.20% .

نسبة نشاط HEMATOLOGIE من مجموعة تكاليف الصيانة = 0.20% .

نسبة نشاط SEROLOGIE من مجموعة تكاليف الصيانة = 0.20% .

الفصل الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات العام والخاص

نسبة نشاط BACTIRIOLOGIE من مجموعة تكاليف الصيانة - 0.40 %.

نسبة نشاط PARASITOLOGIE من مجموعة تكاليف الصيانة - 0.00 %.

- مجموعة التكاليف الإجمالية : بالتساوي .

نسبة نشاط BIOCHIMIE من مجموعة التكاليف الإجمالية - 0.25 %.

نسبة نشاط HEMATOLOGIE من مجموعة التكاليف الإجمالية - 0.25 %.

نسبة نشاط SEROLOGIE من مجموعة التكاليف الإجمالية - 0.25 %.

نسبة نشاط BACTIRIOLOGIE من مجموعة التكاليف الإجمالية - 0.25 %.

نسبة نشاط PARASITOLOGIE من مجموعة التكاليف الإجمالية - 0.25 %.

الجدول رقم (16.3) : الربط بين التكلفة والنشاط من خلال مسببات التكلفة في قسم المخبر.

المجموع	م ت الإجمالية	م ت الصيانة	م ت اللوازم والأدوات المختلفة	م ت الصيدلانية	م ت الوجبة الغذائية	م ت الأجرور	
1	0.25	0.20	0.20	0.30	0.332	0.25	Bio
1	0.25	0.20	0.20	0.25	0.222	0.21	HEM
1	0.25	0.20	0.30	0.20	0.222	0.21	SER
1	0.25	0.20	0.20	0.20	0.148	0.185	BAC
1	0.25	0.20	0.10	0.05	0.0742	0.125	PAR

المصدر : من إعداد الطالبة .

الخطوة الثانية : حساب تكلفة النشاط

يتم حساب تكلفة كل نشاط من الأنشطة الموجودة في الجدول رقم (16.3) التي تبين التكلفة الشهرية لأنشطة قسم المخبر، حيث يلاحظ من خلالها أن مجموع التكاليف في العمود الواحد يساوي إجمالي التكلفة لشهر جانفي لكل مجموعة من مجموعات التكلفة .

حيث إجمالي تكلفة النشاط - بمجموع التكلفة لشهر جانفي لكل مجموعة من مجموعات التكلفة × النسبة المئوية الخاصة بكل نشاط .

الفصل الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات العام والخاص

$$\begin{aligned} & \text{فمثلا : تكلفة نشاط BIOE} = (1488175.74 \times 0.25) + (64116.75 \times 0.332) + \\ & (744085.33 \times 0.25) + 790 \times 0.20 + 94062.28 \times 0.20 + (1175446.13 \times 0.30) \\ & - 913757.727 \text{ دج .} \end{aligned}$$

والجدول الموالي يوضح تكلفة باقى الأنشطة :

الجدول رقم (17.3) : حساب تكلفة النشاط في قسم المخبر .

تكلفة النشاط (دج)	م ج الإجمالية (دج)	م ج الصيانة (دج)	م ت اللوازم والأدوات المختلفة (دج)	م ت الصيدلية (دج)	م ت الوجبة الغذائية (دج)	م ت الأحور (دج)	
913757.72	148817.06	158	18812.45	352633.83	21292.43	372043.93	Bio
301438.019	148817.06	158	18812.456	2938611.53	14250.522	325538.44	HEM
752071.938	148817.06	158	28218.68	235089.22	14250.52	325538.443	SER
591583.862	148817.06	316	18812.456	235089.226	9516.163	279032.951	BAC
466548.331	148817.06	0.0	9406.228	58772.306	4758.458	4757.440	PAR

المصدر : من إعداد الطالبة .

المطلب الثالث : تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات

الخطوة الأولى : الربط بين الأنشطة والخدمات من خلال تحديد النسبة المتوية بين النشاط والخدمة

يتم الربط من خلال نسبة متوية بين أنشطة قسم المخبر والخدمات التي يقدمها هذا المخبر وذلك بالاعتماد على العلاقة السببية المباشرة أو غير المباشرة بين النشاط والخدمات، إذ تم الوصول إلى هذه النسب عن طريق استخدام مسيبات التكلفة التي حددت في الجدول رقم (13.3) في الخطوة الثانية من المرحلة الأولى والتي تم على أساسها تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات .

الفصل الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات العام والخاص

ويتضح ذلك بشكل أوضح من خلال تطبيق العلاقة التالية :

نسبة استفادة الخدمات من الأنشطة أو جمعاتها = الخدمة المستفيدة من الأنشطة أو جمعها / إجمالي الخدمات المقدمة المستفيدة من الأنشطة .

مثلا: نسبة استفادة المريض من نشاط Bio = $3303 / 1739 = 0.52$.

الجدول رقم (18.3) : الربط بين أنشطة قسم المخبر والخدمات التي يقدمها .

PAR	BAC	SER	HEM	Bio	
2	32	36	1494	1739	مسبب التكلفة (عدد الفحوصات)
0.0006	0.009	0.01	0.45	0.52	تحليل الدم للمريض

المصدر : من إعداد الطالبة.

الخطوة الثانية : حساب تكلفة كل خدمة

وتعد نتائج هذه الخطوة النتائج النهائية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث من خلالها حساب تكلفة كل خدمة من خدمات قسم المخبر (تحليل الدم للمريض) ، وللتقيام بهذه الخطوة تم الدمج بين النسب المثوية في الجدول رقم (3.18)، والتكلفة الشهرية لقسم الدم بالجدول رقم (17.3) :

$$\begin{aligned} & \text{تكلفة تحليل الدم للمريض} = (913757.727 \times 0.52) + (801438.019 \times 0.45) \\ & = (466548.331 \times 0.0006) + (691583.862 \times 0.009) + (752071.938 \times 0.01) \\ & \text{دج } 842826.0283 \end{aligned}$$

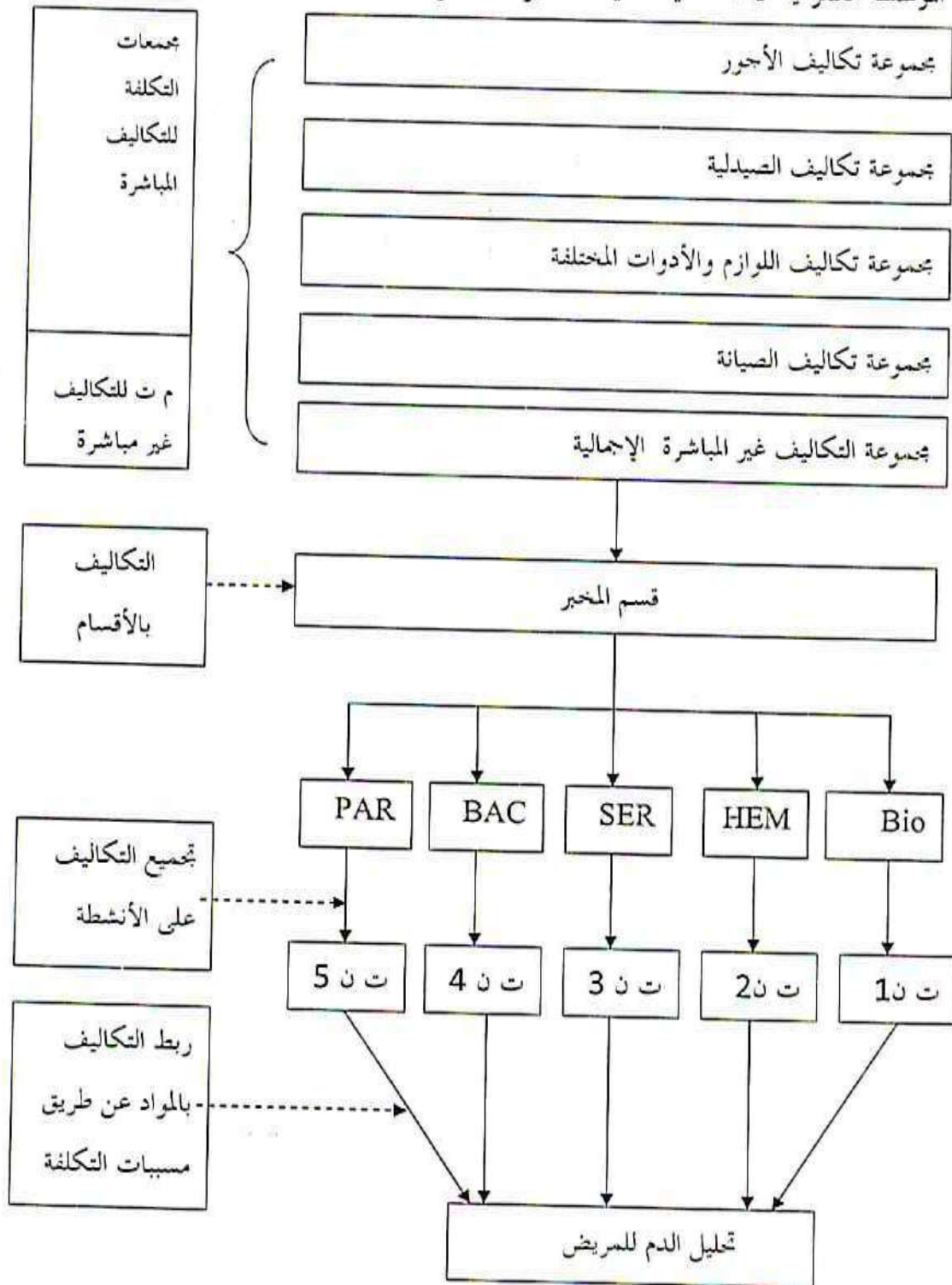
حيث : تكلفة الوحدة الواحدة = تكلفة تحليل الدم للمريض / عدد المرضى خلال شهر جانفي .

الجدول رقم (19.3) : حساب تكلفة كل خدمة بقسم المخبر .

المجموع	PAR	BAC	SER	HEM	Bio	
42826.0	279.9	6224.25	7520.71	360647.01	475154.01	تحليل الدم للمريض (دج)
2592	8	36	22	1235	1291	عدد المرضى
325.16	34.99	172.89	341.850	292.0218	368.05	تكلفة الوحدة الواحدة (دج)

المصدر: من إعداد الطالبة.

الشكل رقم (1.3) : نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقوت"



المبحث الثالث : محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مخبر تحاليل خاص "بثقرث"

في هذا المبحث سوف نحاول تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في قطاع المستشفيات الخاص وذلك من خلال إعطاء نموذج مشترك عن هذا النظام انطلاقاً من مجموعة المعطيات المتحصل عليها من مختبرات التحاليل الطبية الخاصة المتواجدة بمنطقة "ثقرث"، وذلك بهدف تخصيص التكاليف غير المباشرة، للتوصل إلى تحديد تكلفة دقيقة للخدمات العلاجية المقدمة . وبالتالي سوف نتبع نفس الخطوات المتبعة في قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقرث"، بدءاً بالتعريف بمخبر التحاليل الخاص .

المطلب الأول : التعريف بمخبر التحاليل الخاص

تعتمد أقسام المستشفى بشكل عام والأقسام السريرية بشكل خاص على ما تقدمه المختبرات بالمستشفى نفسها أو المركزية من نتائج تحليلية تمكنها من التشخيص الدقيق للحالة الصحية المطلوب معالجتها، بل يمكن القول أن مستوى الخدمة الصحية والارتقاء بدرجة نوعيتها يقترن إلى حد كبير بالنتائج المختبرية الدقيقة للطبيب الاختصاص التي تعد على أساسها المعالجة الطبية .

المختبرات من الوحدات التشخيصية المهمة في المستشفيات والتي تدعم قرار الطبيب في وتقديم أفضل الخدمات للمرضى . وبقدر الدقة والسرعة في تحليل النماذج وهيئة نتائج التحليل للجنات المستفيدة تزداد فاعلية وكفاءة هذه المختبرات على النحو الذي ينعكس إيجاباً على شفاء المرضى وفترة الشفاء والرقود في المستشفى ومن ثم أداء الكادر الطبي والأداء الكلي للمستشفى¹ .

ويمكن تحديد مهام المختبر وبشكل مختصر بالآتي² :

- تحديد التشخيص الدقيق من الطبيب بالاعتماد على النتائج المختبرية .

¹ حسين دانون على البهان، المعايير المعتمدة في إقامة وإدارة المستشفيات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2005، ص 83.

² تا مرماس البكري، مرمع سبق ذكره، ص 143.

الفصل الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات العام والخاص

- متابعة حالة المريض بعد تلقيه العلاج يستوجب إعادة اختبار النتائج للوقوف على التقدم الصحي الحاصل في معالجة المرضى .
- تقديم الاستشارة العلمية والطبية للحالات المطلوب دراستها وتحليلها .
- إنجاز مهام التدريب لطلبة الكليات المختصة في هذا المجال .
- إنجاز الفحوصات والتحليل المختبرية في مجال الرقابة على الصحة العامة والتأكد من سلامة المواد الغذائية التي يتناولها المواطنون .
- المساهمة في إجراء البحوث والدراسات العلمية بالاستناد إلى النتائج المختبرية المتحققة.

المطلب الثاني : تحديد وتحليل الأنشطة والتكاليف

وتشتمل هذه المرحلة على خطوتين يتشكّلان في :

الخطوة الأولى (تحديد وتحليل التكاليف) : من خلال هذه الخطوة يتم تحديد وتحليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة الخاصة بقسم المخبر، وتجميعها ضمن مجتمعات تكلفة الخاصة بها .

● مجموعة تكاليف المواد المستعملة في تحليل الدم (Réactif) .

● مجموعة تكاليف المستهلكات (Consommables) : وتضم

- أنبوب سحب الدم (Tub de prélèvement) .

- أنبوب التفاعل (Tub de réaction) .

- (Enbant bleu) .

- (Enbant jaune) .

- (Pot de prélèvement) .

● مجموعة التكاليف المختلفة (autre) ومن بينها :

- وصل الاستلام (Bon de réception) .

- قلم (Stylo) .

- إبرة (Seringue) .

- القطن (Cotton) .

- الكحول (Alcoll) .

- ظرف (Envelope) .

- ورقة النتيجة (feuille de resultat) .

- الطباعة (Impression) .
- الكهرباء (Electricité) .
- مجموعة تكاليف اليد العاملة (main d'oeuvre)

الخطوة الثانية (تحليل الأنشطة) : ويتم خلال هذه الخطوة تحليل الأنشطة التي تمارس في المختبر واللازمة

لتقديم خدماتها الطبية، وتم التوصل إلى الأنشطة التالية :

- نشاط BIOCHIMIE .
- نشاط HEMATOLOGIE .
- نشاط HEMOSTASE .
- نشاط SEROLOGIE .
- نشاط BACTIRIOLOGIE .

والجدول الموالي يوضح أنشطة مختبر التحاليل الخاص، ومسببات التكلفة الخاص بكل نشاط، والمستخدم لتحليل تكاليف هذه الأنشطة على خدمة تحاليل الدم المقدمة .

الجدول رقم (20.3) : أنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بمختبر التحاليل الخاص .

الأنشطة	مسببات التكلفة
BIOCHIMIE	عدد الفحوصات / الشهر
HEMATOLOGIE	عدد الفحوصات / الشهر
HEMOSTASE	عدد الفحوصات / الشهر
SEROLOGIE	عدد الفحوصات / الشهر
BACTIRIOLOGIE	عدد الفحوصات / الشهر

المصدر: من إعداد الطالبة .

ويبين الجدول رقم (21.3) الفحوصات التي يقدمها مختبر التحاليل الخاص، وهي عبارة عن إجمالي (54) فحص، حيث يمكن أن تقدم هذه الفحوصات إما في شكل فردي أو على شكل مجموعة من الفحوصات، وذلك حسب حاجة المريض .

الجدول رقم (21.3) : الفحوصات المقدمة في مخبر التحاليل الخاص .

BACTIRIOLOGIE	HEMOSTASE	BIOCHIMIE	
ECBU	TP	Glycémie	PAL
K.A.O.P	FIBRINOGENE	UREE	Bilirubine
COPRO	TCK	Créatinine	CPK NAK
PV	TH	Cholestérole	LDH
PUS	SEROLOGIE	Triglycérade	MG ⁺⁺
LEISHA	ASLO	HDL CHOL	GGT
PG	CRP	LDL CHOL	CREAT URIN
SPER-CULT	WR	Acid Urique	PRT URIN
HEMATOLOGIE	LATEX	Calcémie	MICRALB
FNS	H.B.S	Fer Sérique	TROPONINE
VS	H.C.V	TIBC	Phosphor
GROUPAGE	H.I.V	Albumine	CHIMIE U
	T.P.H.A	Protide	TGSS
	VDRL	HB GLYQUE	Transa

المصدر: من إعداد الطالبة .

المطلب الثالث : تحميل التكاليف على الأنشطة و تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات

وتشمل هذه المرحلة على الخطوات التالية :

الخطوة الأولى (حساب تكلفة النشاط) :

يتم حساب تكلفة كل نشاط من الأنشطة الموجودة في الجدول رقم (20.3) لأنشطة مخبر التحاليل الخاص من خلال جمع تكاليف كل مجموعة من مجموعات التكلفة التي تم الحصول عليها انطلاقاً من المعلومات المقدمة من قبل هذا المخبر، حيث يلاحظ من خلالها أن مجموع التكاليف في العمود الواحد يساوي إجمالي التكلفة لشهر جانفي لكل مجموعة من مجموعات التكلفة .

الجدول رقم (22.3) : حساب تكلفة كل نشاط بمخبر التحاليل الخاص

تكلفة النشاط (دج)	مجموعة تكاليف اليد العاملة (دج)	مجموعة التكاليف المختلفة (دج)	مجموعة تكاليف المستهلكات (دج)	مجموعة تكاليف المواد المستعملة في تحليل الدم (دج)	
2301352	560000	365120	400528	975704	Bio
78486.2	51994.8	12714	4654	9123.4	HEM
20127.6	10656	2608	1264	5590	HEM O
175486.66	124000	10106	3819.2	37561.46	SER
157225.94	79996.32	9519.2	9703.89	58006.53	BAC

المصدر: من إعداد الطالبة .

الخطوة الثانية (الربط بين الأنشطة والخدمات من خلال تحديد النسبة المئوية بين النشاط والخدمة) :

يتم الربط من خلال نسبة مئوية بين أنشطة مخبر التحاليل الخاص والخدمات التي يقدمها هذا المخبر وذلك بالاعتماد على العلاقة السببية المباشرة أو غير المباشرة بين النشاط والخدمات، إذ تم الوصول إلى هذه النسب عن طريق استخدام مسببات التكلفة التي حددت في الجدول رقم (20.3) في الخطوة الثانية من المرحلة الأولى والتي تم على أساسها تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات .

ويتضح ذلك بشكل أوضح من خلال تطبيق العلاقة التالية :

نسبة الاستفادة الخدمات من الأنشطة أو مجعاعها = الخدمة المستفيدة من الأنشطة أو مجععها / إجمالي الخدمات المقدمة المستفيدة من الأنشطة .

حيث يجب أن يكون مجموع النسب المئوية في خلايا السطر تساوي الواحد الصحيح .

الجدول رقم (23.3) : الربط بين أنشطة المخبر الخاص والخدمات التي يقدمها

BAC	SER	HEMO	HEM	Bio	
73	62	40	260	800	مسبب التكلفة (عدد الفحوصات)
0.059	0.05	0.032	0.21	0.647	تحليل الدم للمريض

المصدر : من إعداد الطالبة .

الفصل الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع المستشفيات العام والخاص

الخطوة الثالثة (حساب تكلفة كل خدمة) :

وتعد نتائج هذه الخطوة النتائج النهائية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث من خلالها حساب تكلفة كل خدمة من خدمات المخبر الخاص (تحليل الدم للمريض) ، وللتقيام بمدد الخطوة تم الدمج بين النسب المتوية في الجدول رقم (23.3) ، والتكلفة الشبيرة لقسم الدم بالجدول رقم (22.3) :

$$\begin{aligned} & + (78486.2 \times 0.21) + (2301352 \times 0.647) = \text{تكلفة تحليل الدم للمريض} \\ & = (157225.94 \times 0.059) + (175486.66 \times 0.05) + (20127.6 \times 0.032) \\ & \text{152415.287 دج .} \end{aligned}$$

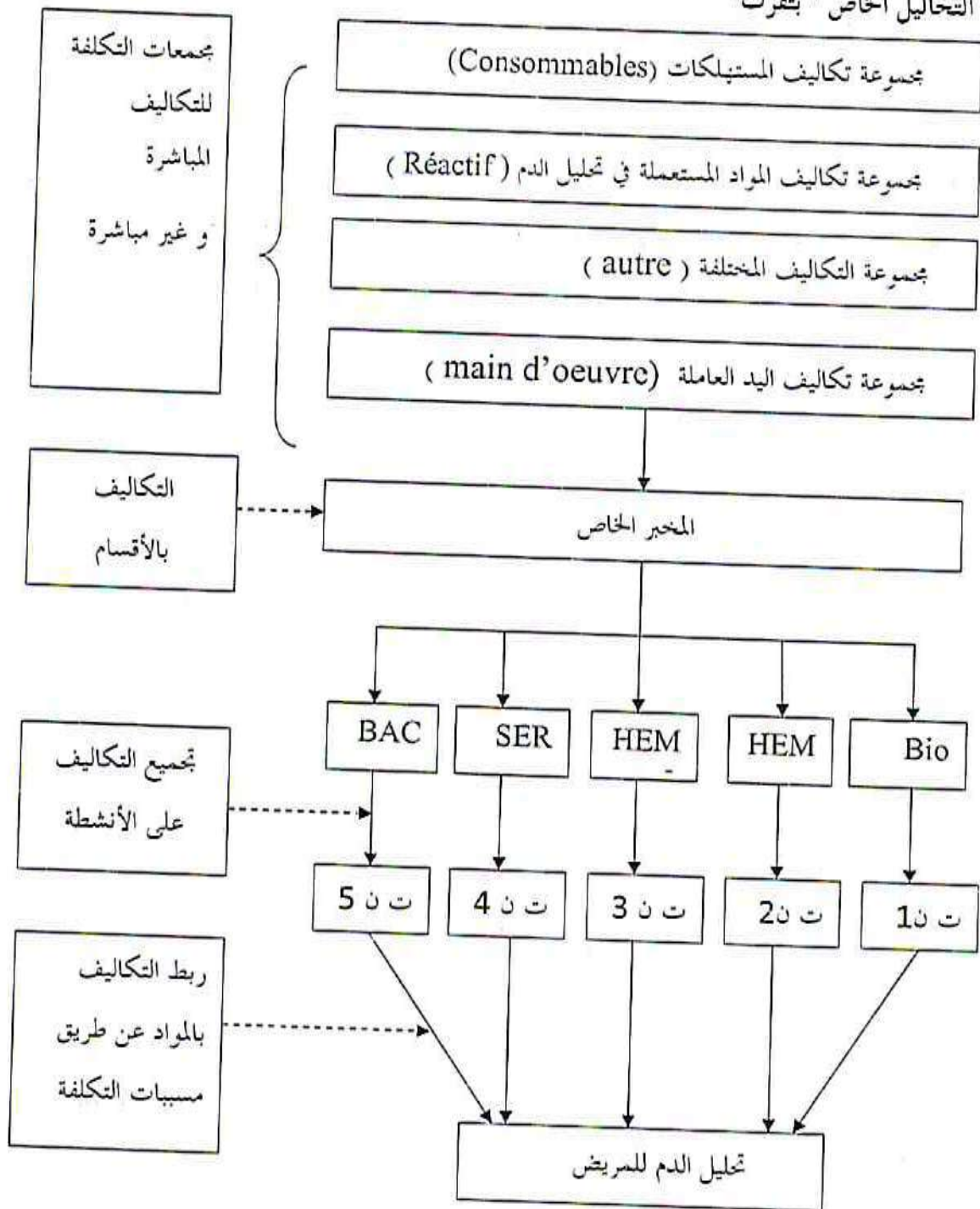
تكلفة الوحدة الواحدة = تكلفة الوحدة الواحدة / عدد المرضى خلال شهر جانفي .

الجدول رقم (24.3) : حساب تكلفة كل خدمة بالمخبر الخاص

المجموع	BAC	SER	HEMO	HEM	Bio	
152415 1.287	9276.33	8774.333 3	644.0832	16482.10 2	1488974. 744	تحليل الدم للمريض (دج)
425	25	21	14	90	275	عدد المرضى
3586.23 9	371.053 2	417.8253 9	46.0059	1832.023 3	5414.453 6	تكلفة المريض الواحد (دج)

المصدر: من إعداد الطالبة .

الشكل رقم (2.3) : نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مخبر التحاليل الخاص " بتقرث "



المصدر : من إعداد الطالبة .

المبحث الرابع : نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

سوف نتطرق في هذا المبحث إلى نتائج تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في كلا من قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقرت" ومخبر التحاليل الخاص "بثقرت"، والى اختبار صحة الفرضيات .

المطلب الأول : نتائج الدراسة

بعد دراسة نظام التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقرت" ومحاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في كلا من قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقرت" ومخبر التحاليل الخاص "بثقرت" توصلنا إلى النتائج التالية :

- قدرة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على توفير معلومات تكاليفية عن الخدمات الطبية بشكل أكثر دقة من تلك التي توفرها مثيلاتها من أنظمة التكاليف التقليدية (طريقة التكاليف الكلية) في كلا المخبرين ، وذلك لأنه يوفر رقابة فعالة على التكاليف غير المباشرة .
- رغم تداخل وتعقد الأعمال الاستشفائية إلا أن هناك إمكانية لتحديد- ولو بصعوبة- الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف والأنشطة الأقل ارتباطا، وبالتالي استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة في كلا المخبرين .
- إمكانية تحديد- ولو بصعوبة - مسببات (محركات) التكلفة في كلا المخبرين .
- إن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مخبر التحاليل الخاص "بثقرت" أعطى نتائج أكثر دقة عن تكلفة الخدمات الطبية المقدمة، وهذا نظرا لطبيعة القطاع الخاص الذي يتميز بالتحديد الدقيق للتكاليف مقارنة بقسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقرت" .
- إن عملية حساب تكلفة النشاط انطلاقا من توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على الأنشطة في كلا من المخبرين يسهل من عملية مراقبة التسيير، كما يمكن من المراقبة الفعالة للمصاريف و التزويد العام بكل المعلومات الضرورية لتسيير المؤسسة .

- تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في كلا المخبرين من شأنه أن يحدد مسؤولية كل فرد على مستوى المخبر، من خلال تحديد الموارد المستهلكة من كل نشاط، وبالتالي فهو أسلوب دقيق في تتبع التكاليف .

المطلب الثاني : اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى : يختلف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) عن نظم التكاليف التقليدية (التكاليف الكلية) من خلال تحديد أو التركيز على الأنشطة ومسببات التكلفة .

نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يتفق مع نظم التكاليف التقليدية (التكاليف الكلية) في معالجة التكاليف المباشرة وذلك لسهولة ووضوح علاقتها بالمنتجات، أما فيما يخص التكاليف غير المباشرة فإنه يختلف معها وذلك نظرا لاعتماده السلبية كأساس لتحميل هذه التكاليف على المنتجات والخدمات . وهذا ما يمكن استنتاجه من النتيجة الأولى من نتائج الدراسة .

الفرضية الثانية : هناك إمكانية كبيرة في تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة في كلا من قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقوت" ومخبر التحاليل الخاص "بثقوت" .

من خلال النتائج الثانية والثالثة للدراسة نستنتج انه هناك إمكانية كبيرة في تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة في كلا المخبرين .

الفرضية الثالثة : يمكن تطبيق نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM) في كلا من قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقوت" ومخبر التحاليل الخاص "بثقوت" .

من خلال النتائج المتوصل إليها نستشف إمكانية تطبيق نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM) في كلا المخبرين، وإمكانية قدرته على مراقبة التسيير . ونظرا لحدودية الفترة الزمنية المتاحة، لم تسمح بمحاولة تطبيق نظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM) ، إلا انه يمكن اذا ما توفرت .

خاتمة

من خلال هذه الدراسة حاولنا معالجة إشكالية تتسحر أساسا حول مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ومدى مساهمته في مراقبة تسيير المؤسسات الاستشفائية للقطاع العام والخاص "بثقرت"، وبالتحديد في كلا من قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقرت" ومخبر التحاليل الخاص "بثقرت".

تم قسنا الدراسة إلى ثلاثة فصول باستخدام المنهج والأدوات السابقة الذكر، وانطلاقا من فرضيات البحث، تناول الفصل الأول نظام التكاليف التقليدي وأهميته في مراقبة التسيير، وعبر مباحثه الثلاثة تمكنا من خلاله التعرض إلى مفاهيم حول المحاسبة التحليلية (مفهوم المحاسبة التحليلية، أهدافها، أنظمة المحاسبة التحليلية)، الطرق التقليدية لحساب التكاليف (الأقسام المتجانسة، التحميل العقلاني، التكاليف المتغيرة، التكاليف المعيارية)، أهمية الطرق التقليدية لحساب التكاليف في مراقبة التسيير.

وبعد تحديد نظام التكاليف التقليدي وأهميته في مراقبة التسيير، تطرقنا في الفصل الثاني إلى نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وأهميته في مراقبة التسيير، مستعرضين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) مفهومه وظهوره، تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، تقييمه. التسيير على أساس الأنشطة (ABM)، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المستشفيات.

ختمنا في الأخير في الفصل الثالث بالدراسة التطبيقية في كلا من قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقرت" ومخبر التحاليل الخاص "بثقرت"، فانطلقنا بالتعرف على المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقرت"، هيكلها التنظيمي، ثم تعرضنا بعد ذلك إلى دراسة نظام التكاليف المتواجدها والمتمثل في تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة ثم تقييمها. تم حاولنا تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقرت"، مرورا بتحديد وتحليل الأنشطة والتكاليف، تحميل التكاليف على الأنشطة، تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات، ثم تصميم نموذج تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بثقرت". لنتقل بعد ذلك إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بمخبر التحاليل الخاص "بثقرت" مرورا بنفس الراحل التي تم تطبيقها في قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية

سليمان عميرات "بتقرت"، وأخيرا تم تصميم نموذج تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مخبر التحاليل الخاص "بتقرت".

ومن أهم النتائج المتوصل إليها :

- نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يوفر معلومات ذات اكبر دقة عن تكاليف الخدمات الطبية التي يقدمها كلا من مخبر تحاليل الدم بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرت" و مخبر التحاليل الخاص "بتقرت" من تلك التي توفرها مثيلاتها من أنظمة التكاليف التقليدية (طريقة التكاليف الكلية) ، وذلك لأنه يوفر رقابة فعالة على التكاليف غير المباشرة .
- يعمل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ومن خلال عملية تحليل الأنشطة التي تمارس في كلا من مخبر تحاليل الدم بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرت" و مخبر التحاليل الخاص "بتقرت" على توفير معلومات ملائمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات .
- إمكانية نجاح نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في كلا من مخبر تحاليل الدم بالمؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرت" و مخبر التحاليل الخاص "بتقرت"، يتطلب الاختيار والتحديد الدقيق للأنشطة ومسببات التكلفة .
- إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في باقي أقسام المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرت"، يستوجب إعادة هيكلة نظام حساب التكاليف المتواجد بالمؤسسة بما يتماشى مع النظام الجديد .
- يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) نظاما متكاملا للتسيير وليس فقط كأداة أو وسيلة لمعالجة التكاليف، وذلك لشموله على مكونات النظام، فمدخلاته تسمح بعد معالجتها بالحصول على معلومات تخص كل من حساب وتتبع التكاليف بالإضافة إلى تقييم الأنشطة عن طريق دراسة مسببات حدوث الاستهلاك أو التكاليف، وهذا ما يوضح الدور التحليلي لهذا النظام من خلال تحليله ودراسته للأنشطة وتقييمها على أساس مدى قدرتها على إضافة قيمة أم لا.

توصيات الدراسة :

- يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في باقي أقسام المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات "بتقرت".

- على المؤسسات الاستشفائية خصوصا إعادة النظر في أنظمة معالجة التكاليف التي تستخدمها إن وجدت، مع دراسة إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني أساس الأنشطة (ABC) في المستقبل بما يسمح بتوفير معلومات تحقق القدرة على اتخاذ قرارات حكيمية .
- تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بالحاسبة التحليلية، بالقيام ببرامج تكوينية وتدريبية دائمة للعاملين تمكنهم من معرفة وتطبيق طرق التسيير الحديثة (نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ونظام التسيير على أساس الأنشطة (ABM) ورفع كفاءة وفعالية أدائهم .
- فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة يتوقف على فعالية أدواته والتي تعتبر الحاسبة التحليلية أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي تنتجها دقيقة سريعة، ملائمة وفي الوقت المناسب .

أفاق الدراسة :

كون أن (ABC/ABM) نظام جديد فيناك أفاق واسعة لدراسة وتطبيقه سواء على مستوى القطاع الخدمي أو القطاع الاقتصادي. وبالتالي نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي يمكن أن تكون دراسات في المستقبل :

- تقييم مدى إمكانية وجدوى قياس التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في باقي أقسام المستشفى .
- دراسة تطبيقية لنظام (ABC/ABM) في قطاع المستشفيات .
- أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة .
- نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات الجزائرية .
- كفاءة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة والأنشطة غير المضيئة للقيمة .
- نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في ظل النظام المالي الجديد .

قائمة المراجع

المراجع بالعربية :

أ. الكتب :

1. احمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 1999.
2. احمد حسين علي، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007 / 2008 .
3. احمد محمود نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، 2007 .
4. احمد رجب عبد العال، فتحى رزق السوافيرى، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية للنشر، السكندرية، 2001 .
5. بوخزار عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، مؤسسة تسيير متعدد، 1988.
6. هاشم احمد عطية، محمد محمود عبد الرب، دراسات في محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، القاهرة، 2000 .
7. هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية .
8. هاشم احمد عطية واخزون، دراسات في المحاسبة المتخصصة : النظام الخاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، المستشفيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
9. زينبات محمد محرم، وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، 2005 .
10. حسين دانون علي البياتي، المعايير المعتمدة في إقامة وإدارة المستشفيات، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، 2005.
11. محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2000 .
12. محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
13. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإبراهيمية، مصر، 2003.
14. محمد عبد المقصود، الأصول العلمية في محاسبة التكاليف، دار الكتاب الحديث للنشر، 2008.
15. محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، 1975 .
16. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.

17. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، الدار المحمدية العامة، الجزائر، 1999 .
18. ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.
19. سليم بطرس جلدة، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007 .
20. سفيان بن بلقاسم، حسين لبيبي، المحاسبة التحليلية : منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر .
21. سيد محمد جاد الرب، إدارة المنظمات الصحية والطبية، دار النهضة العربية ، 1996 .
22. علي أحمد أبو الحسن، كمال الدين مصطفى الدهراوي، محاسبة التكاليف للتخطيط
23. عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
24. عبد المفصود ديبان، أساسيات محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، 2006 .
25. عبد العزيز غنيمر، محمد الطعمنة، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة .
26. صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف : الإطار النظري والعملي، دار زهران، الأردن، 1997.
27. رابع حمودي، المحاسبة التحليلية : دروس نظرية وتطبيقات، دار المعرفة، الجزائر، 2000 .
28. تشارلز هورنجز، محاسبة التكاليف مدخل إداري، تعريب حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريح للنشر.
29. ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2005 .
30. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2002-2003 .

ii. المذكرات :

1. احمد طوايبي، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم اقتصادية فرع التخطيط والتنمية، كلية العلوم اقتصادية والعلوم تسيير، جامعة الجزائر، 2003.

2. جلال حري، محاولة تطبيق التكاليف المستندة للنشاط (ABC)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم مالية والمحاسبية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010 .
3. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة لتحديد الأسعار، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماحستير في العلوم فرع دراسات اقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2006 .
4. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماحستير في العلوم اقتصادية، فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2006 .
5. خليل إبراهيم عبد الله شفقة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في كلية التجارة: قسم التجارة والتمويل غزة .

.iii المجلات :

1. الحاج عرابة، ازدواجية السلطة في المستشفيات، مجلة الباحث، العدد 2010/2009/7، جامعة ورقلة .

.iv الوثائق الرسمية :

1. مرسوم تنفيذي، رقم 07-140 المؤرخ في 2007/05/19، يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها .

المراجع باللغة الأجنبية :

i. LES OUVRAGES:

1. Abdellah bougaba, **comptabilité analytique**, 2ème édition, Berti édition, Alger, 1994 .
2. Abdellah Boughaba, **comptabilité analytique d'exploitation**, Algérie, 1998 .

3. Armand Dayan, **Mannuel de gestion** , 2ème édition , Ellipses, 2004 .
4. Béatrice et Francis grandguilot, **l'essentiel du contrôle de gestion**, 2ème édition, Gualino éditeur, Paris,2007 .
5. B & F Grandgouillot ,**l'essensiel de la comptabilité analytique**, , Gualino édition, paris 1999.
6. D. LECLERE, **Comptabilité analytique : analyse, prévision et contrôle des coûts** , Edition EYROLLES UNIVERSITE, 2e
7. François Pottier, **analyse de cout**, éd Economica, Paris, 2005 .
8. G. Raimbault, **comptabilité analytique et gestion prévisionnelle, outils de gestion**, édition chihab, Alger, 1994 .
9. M. GERVAIS, **contrôle de gestion**, 7ème, Berti édition, ECONOMICA, 1988.
10. Louis Duruble ,Didier Gourdain, **comptabilité analytique de gestion**, 4ème édition ,Dunod, Paris, 2003.
11. Laurent Ravignon et autres, **Gestion par activités : la méthodes ABC/ ABM**, quatrième tirage, édition , 200 . édition, Paris, 1992.
12. Toufic Saada ,Alain burlaud, Claud Simon, **comptabilité analytique et contrôle de gestion** , 3ème édition ,vuibret , paris, 2005 .

مواقع الانترنت :

1. حاج قويدر قورين، نظام محاسبية التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، كلية العلوم اقتصادية والعلوم تسيير-جامعة الشلف، الشلف،

<http://www.drdsi.cerist.dz/SNIE/hilal.pdfh> ،2011 /04/ 16

الملاحق

SECTIONS AUXILIAIRES

	Bloc Opéral		Radiologi.		Laboratoire		SEMEP		Reed fonctionn		Administration		Services econ.		Services Sociaux		Med Intern.		Chirurgicale		U M C		
	Effec	Montant	Effec	Montant	Effec	Montant	Effec	Montant	Effec	Montant	Effec	Montant	Effec	Montant	Effec	Montant	Effec	Montant	Effec	Montant	U	M	C
spécialistes																							
énéralistes																							
hamaciens																							
hir Dentistes																							
chvériens																							
ST Médical																							
Stel ontoph																							
biologiste																							
PEM																							
Par. Prénopaux																							
diplômés																							
armier brevété																							
uda paramédical																							
ST Paramédical																							
Administratif (1)																							
technique (2)																							
Economique (3)																							
ST Autres																							
TOTAL																							

DEPENSE ALIMENTAIRE PAR SERVICE

Dépense Alimentaire Global du mois.....
 Nombre Total de repas service durant le mois d
 Prix de revient du repas

TABLEAU A2

SECTION	MALADES		PERS.DE GARDE		AUTRES		TOTAL	
	QUAN	MONTANT	QUAN	MONTANT	QUAN	MONTANT	QUAN	MONTANT
Bloc Opératoire								
Imagerie Médicale								
Laboratoire								
S E M E P								
Réeducat, Foncti.								
Administration								
Sces Economiqu								
Sces Sociaux								
Médecine Interne								
Chirurgie Général								
U M C								
Pédiatrie								
Nursaria								
Pneumophtisio								
Hémodialyse								
Néphrologie								
Gyneco-Obstétri.								
O . R . L								
Médecine Travail								
Maternité Rurale								
Consultation Externe								
Stomatologie								
Soins Externa								
TOTAUX.....								

Calcul des Coûts /Wilaya de Ouargla Secteur Sanitaire de Touggourt Période.....

Récapitulation

DESIGNATION	SECTIONS						AUXILIAIRES				S E C T	
	Bloc Opératoire	Radiologie	Laboratoire	S.E.M.E.P	Rééducation Fonction.	Administrat.	Services Economique	Services Sociaux	Medecine Interne	Chirurgie Générale	U.M.C	
Fournitures de Bureau												
Linge et Literie												
Produits d'Hygiene												
Mat.et Mob. non Médical												
Mat.et Mob. Médical												
TOTAL												

CHARGES COMMUNES

TABLEAU A 4

IMPUTATION	INTITULE	MONTANT	OBSERVATION
I-V-3	<u>TITRE I</u> Assurance de Resp. Civile		
II-V-1	<u>TITRE II</u> Frais de Formation et de Perfectionnement		
Chapitre 2	<u>TITRE IV</u> Gaz Médicaux		
VI-I-3	<u>TITRE VI</u> Accès Pièces de Rech. Matériel Médical		
	<u>TITRE VII</u> Depenses d'Infrastructures		
Chapitre 1	<u>TITRE VIII</u> Frais Divers de Gestion		
VIII-II-1	Chauf. Eclair. Fourm. Eau et Electricité		
VIII-II-3	Documentation		
VIII-III-3	Entretien et Réparation du Matériel		
Chapitre 4	Parc Auto		
Chapitre 5	Transport et Déplacement		
	TOTAL	0.00	

Calcul des Coûts /Wilaya de Ouargla Secteur Sanitaire de Touggourt Période.....

Tableau A5

DESIGNATIONS	ENTRETIEN & MAINTENANCE										S E C T	
	SECTIONS					AUXILIAIRES						
	Bloc Opératoire	Radiolog.	Laboratoire	S.E.M.E.P	Rééducation Fonction.	Administrat.	Services Economiques	Services Sociaux	Medecine Interne	Chirurgie Générale		
Travaux d'aménagement et d'entretien effectués en régie												
Travaux d'Amenagement d'entretien effectués par des entreprises												
Travaux de Maintenance effectués par des Entreprises												
Travaux de Maintenance effectués par les technicien de l'hôpital												
TOTAL												

