

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية LMD



مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية

تخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالب: عزالدين بن موسى

العنوان

أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء

دراسة تطبيقية في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة
مستشفى الام والطفل - تقرت -

نوقشت بتاريخ: 18 جوان 2013

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الاستاذ/ مقدم خالد (أستاذ مساعد - أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا

الاستاذ /محمد الخطيب نمر (أستاذ مساعد - أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا

الاستاذة / فاطمة بن شنة (أستاذ مساعد - أ - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشة

السنة الجامعية 2012/2013

الأهداء

بسم الله الرحمن الرحيم:

«وقل عملوا فسيري الله عملكم ورسوله والمؤمنون» صدق الله العظيم.

والسلامة والسلام على سيد البشرية محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

أهدي ثمرة جهدي إلى من أرضعتني الحُب والحنان، إلى رمز الحُب ولبس الشفاء، إلى القلب الناصع أمي الحبيبة اطال الله في عمرها.

إلى روح أبي الطاهرة أدعو الله أن يتغمده برحمته الواسعة ويجعله من أصحاب جنته.

إلى من حبهم يجري في عروقي و يلهم بذكرهم فؤادي إلى إخوتي عبد الرؤوف وزوجته،

العيد وزوجته، و عبد الغني، إلى الكتكوتة الصغيرة ربهام إلى الغالية الزهرة، إلى أخواتي التي لم تلدهم أمي هاجر، هارون، تقي الدين.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس الصافية اخوالي وخالاتي وأعمامي وعماتي وإلى الجدة حليلة.

إلى الذين بذلوا كل جهدٍ وعطاء لكي أصل إلى هذه اللحظة أستاذي الفاضل محمد الخطيب زمر.

إلى من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يداً بيد رفقاء دربي أصدقائي إبراهيم يعقوب، علي مسعودي، السعيد بوخلوة.

إلى محمد الأخضر وإلى كل أصدقائي خارج الدرب الجامعي وكانوا رفاقاً لي وأحبوني

إلى جميع طلبة ماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة دفعة 2013

إليهم جميعاً أهدي ثمرة جهدي

تَشْكُرُ وَعَرَفْنَا

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا على أداء هذا الواجب ووفقنا إلى انجاز هذا العمل.

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل وفي تذليل ما واجهناه من صعوبات، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف محمد الخطيب نمر الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة التي كانت عوناً لنا في إتمام هذا البحث، كما نشكر جميع أساتذة قسم العلوم التجارية.

كما لا ننسى بتوجيه الشكر إلى مدير مؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل - تفرت. وكل عمالها الذين كانوا سنداً وعاوناً لنا في إتمام هذا البحث، وأخص بالذكر الزين مجوبة، محمد الأمين صوالحي، فوزي.

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، من حيث التعريف الشامل لهذا النوع من أنظمة إدارة التكلفة، وخطوات تطبيقه ، ومدى إمكانية تطبيقه في المستشفيات. وفي إطار محاولة تحقيق أهداف البحث تم استخدام منهج وصفي تحليلي وذلك لمراجعة أدبيات الدراسة وتم استخدام الأسلوب التجريبي لدراسة مدى أثر تطبيق نظام تكاليف الأنشطة ومدى توفيره للبيانات اللازمة لمعالجة القصور من تطبيق الأنظمة التقليدية. كما بينت الدراسة أن تكلفة الوحدة طبقاً لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه بالطرق التقليدية المتبعة، وهذا بدوره يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية على وحدات التكلفة، مما أدى إلى اختلاف التكلفة المحددة لكل مريض على مستوى كل نشاط عن التكلفة المحددة في النظام القائم (التقليدي) ، وبالتالي يمكن الاعتماد على النتائج الجديدة لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية السليمة وعملية ترشيد الأداء. ولقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

- 1- إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف الغير مباشرة وذلك باستخدام نظام تكاليف الأنشطة في استخراج معدلات تكلفة لكل نشاط على حسب محركات التكلفة المناسبة لكل منها.
- 2- يؤدي تطبيق نظام التكلفة على اساس الانشطة وحساب تكلفة الخدمة العلاجية بشكل أكثر دقة.
- 3- لا يوجد صعوبات جوهرية تحول دون تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في المستشفيات.

كلمات افتتاحية :

محاسبة التكاليف، التكاليف، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، تخفيض التكاليف ، ترشيد الأداء

Abstract

This study aimed to identify the system of costing which is based on activities, in terms of the definition of this type system of cost management, and steps comprehensive, and the possibility to apply of its application in hospitals.

In the context of trying to achieve the objectives of the research was used descriptive and analytical methodology to review the literature study and was used the experimental method to study the impact the application of the system costs of activities and the extent provided the necessary data to address the shortcomings of the application of traditional systems.

The study also demonstrated according activities based the costing to the entrance of the cost on the basis of activities are different from what they are used traditional methods, and this in turn leads to the re-allocation of cost elements activity centers main units cost, which led to the difference in cost specific to each patient at the level of each activity of the cost specified in the existing system (traditional), and thus can rely on the new results to the entrance of the cost on the basis of the activities take many sound administrative decisions and the process of rationalization of performance. The study found the following results:

- 1 - the possibility of overcoming the problems associated with the use of traditional methods of allocation and distribution of indirect costs, using the system costs of activities in the extraction rates of the cost of each activity by cost engines each occasion.
- 2 - The application of the system cost which based on activities lead to the cost of the service account more accurately therapeutic.
- 3 - provides financial and non-financial information private the rapeutic services.
- 4 - Application System (ABC) helps in making sound management decisions.
- 5 - There is no fundamental difficulties prevent the application of the system costs on the basis of the activities in hospitals.

Opening statements:

Cost accounting, cost accounting system on the basis of the activities. Reduce costs. Rationalization of performance.

الفهرس

الإهداء	.....
تشكر وعرفان	.....
الفهرس	.....
قائمة الجداول	.....
قائمة الأشكال	.....
ملخص الدراسة	.....
المقدمة العامة	.....

أ

الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

02	تمهيد	.....
03	المبحث الأول: مدخل لمفاهيم محاسبة التكاليف ودراسة طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة	.....
03	المطلب الأول: مدخل لمفاهيم محاسبة التكاليف والتكلفة	.....
03	1. المحاسبة التحليلية	.....
05	2. التكلفة	.....
06	المطلب الثاني: دراسة طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة	.....
06	1. مفهوم نظام ABC	.....
08	2. مراحل تطور نظام ABC	.....
09	3. أهمية نظام ABC	.....
09	المطلب الثالث: تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	.....
09	1. شروط وعوامل نجاح تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة	.....
10	2. المزايا والانتقادات الموجهة لنظام ABC	.....
15	3. أثر تطبيق نظام ABC على تخفيض التكاليف وترشيد الأداء	.....
17	المبحث الثاني: الدراسات سابقة	.....
17	المطلب الأول: الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة	.....
17	المطلب الثاني: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المستشفيات	.....
18	المطلب الثالث: حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC	.....
19	المطلب الرابع: أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية	.....

**الفصل الثاني: أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة
الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل - تقرت -**

تمهيد.....

23المبحث الأول:نبذة عامة حول المؤسسة وقياس التكاليف في المؤسسات الخدماتية بنظام ABC....

23المطلب الأول: نبذة عن المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل - تقرت-.....

23المطلب الثاني: قياس التكاليف في المؤسسات الخدماتية بنظام ABC.....

261. كيفية قياس تكلفة الخدمات.....

262. تخصيص التكاليف غير المباشرة في المؤسسة الخدمات بنظام(ABC).....

29المبحث الثاني: حساب التكاليف في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل - تقرت- 29

29المطلب الأول: تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكاليف.....

المطلب الثاني : تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة
32 مستشفى الأم والطفل - تقرت-.....

39المطلب الثالث: ربط نظام التكلفة على أساس الأنشطة بترشيد الأداء.....

40خلاصة الفصل.....

42خاتمة عامة.....

42النتائج.....

43التوصيات.....

.....المراجع.....

.....الملاحق.....

المقدمة

الأختام الثلاثة

الفصل الأول

نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

الفصل الثاني

اثر تطبيق نظام التكاليف المبنى على اساس الانشطة (ABC)

في المرعي المؤسسة الاستشفائية المتخصصة

مستشفى الام والطفل - تقرت -

الأمير أجمع

الأملاحق

1. مقدمة:

تعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين السلع والأعباء الأخرى حسب نوعيتها، لكن رغم أهميتها فالمعلومات المحتواة فيها ليست كافية لتحليل النشاط مما أدى بظهور نقص دفع بالمسيرين بالبحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الاستغلال الأمثل، فجاءت المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره خصوصاً وأن التسيير الاقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي لأنه يترتب على هذا التطور أهداف وعلاقات جديدة للمحاسبة التحليلية تجعل لها ميزة تختلف عن المحاسبات الأخرى.

ويشهد العالم في الوقت الحاضر تحولا جذرياً في بيئة الأعمال، فقد أصبحت تتسم بالتقدم السريع في تقنية المعلومات، والتسارع في مجال ابتكار منتجات جديدة وتقديم خدمات مميزة، وامتدت المنافسة بين الصناعات لتصبح على المستوى العالمي، مما فرض على المنشآت تقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة مع توفير البدائل المتجددة، الأمر الذي يبرز من خلاله واضحاً الأهمية المتزايدة لتبني أنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف تكون قادرة على مواكبة المستجدات في بيئة الأعمال الحديثة.

إن العوامل والمؤثرات السابقة أظهرت الحاجة إلى نظام جديد للتكاليف يوفر طريقة ملائمة لقياس تكاليف الخدمات بالشكل الذي يعطي تقييماً دقيقاً عن تكلفة الخدمة وحجم الموارد التي استنفذت في إنتاجها، مع إمكانية الحصول على المعلومات لمقابلة احتياجات الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة.

ونظراً لتلك الاحتياجات المتزايدة لكمية ونوعية معلومات التكاليف تعرضت أنظمة التكاليف التقليدية القائمة إلى العديد من الانتقادات لقصورها في توفير معلومات هامة لمتخذي القرارات فظهر ما يعرف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة وذلك من أجل تحسين طرق تخفيض التكلفة وتحسين الأداء.

فتجلت هذه الأفكار في نظام جديد يعمل على تلافي نقائص أنظمة التكاليف التقليدية ومواكبة احتياجات الإدارة من المعلومات، حيث لاقى تطبيق هذا النظام قبول وترحيب الكثير من المؤسسات وذلك نظراً لنوعية وجودة المعلومات التي يقدمها، فأصبح يمثل تطورا ملموسا على طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات أو الخدمات ويؤدي إلى تخصيص أكثر دقة لعناصر التكاليف غير المباشرة، خاصة أن النظام القائم لتخصيص التكاليف غير المباشرة يؤدي إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استخدمه من موارد.

2. إشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق يمكن أن تبرز معالم الإشكالية الخاصة بالموضوع من خلال التساؤل التالي :

إلى أي مدى يمكن الإعتماد على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء ؟

لمعالجة هذه الاشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع قمنا بتقسيمها في شكل أسئلة فرعية:

. ما المقصود بنظام محاسبة التكاليف ؟

. مدى اعتماد الادارة على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكاليفها ؟

. هل تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعمل على ترشيد الاداء من خلال المعلومات التي يوفرها ؟

3. فرضيات البحث:

- تدفع بنا التساؤلات إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها أو نفيها، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:
1. إن تخفيض التكاليف أصبح هدفا تصبوا اليه الإدارة بفعل اعتمادها على نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتخليها على الأنظمة التقليدية.
 2. مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يوفر المعلومات الكافية لترشيد برامج التحسين المستمر لترشيد الأداء ، لذلك كان لابد من تطوير المدخل لتشجيع الإدارة على التحسين المستمر.

4. هدف البحث

- محاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات المقدمة.
- محاولة إبراز أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الجزائرية.
- تصور نظام التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير وزيادة فاعليته، ودوره في تحسين طرق تخفيض التكلفة.

5. أهمية البحث:

- مساعدة الإدارة في عملية تخفيض التكاليف وترشيد الاداء من خلال الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة الذي يعتبر أحد الأنظمة الحديثة في تخصيص التكاليف غير المباشرة.
- وتبرز الأهمية من هذا النظام هو الاستغلال الامثل لموارد المؤسسة بشكل يسمح من تخفيض التكاليف دون المساس بجودتها ويظهر في قطاع الخدمات الصحية في المحافظة على الثروة البشرية من خلال هذه الدراسة.

6. حدود الدراسة:

- الحدود المكانية: الدراسة عبارة عن توضيح أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة في قطاع الخدمات الصحية في مستشفى المتخصصة مستشفى الام والطفل . تقرت .
- الحدود الزمنية:

تمت هذه الدراسة في مرحلة ما بين: 2013/04/29 — 2013/05/28

مبررات اختيار الموضوع:

1. الرغبة والميول الشخصي في البحث في هذا الموضوع الذي يندرج ضمن التخصص .
2. محاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه التقنية وذلك من خلال إيضاح مدى أهميتها في توفير المعلومات والبيانات الهامة واللازمة في اتخاذ القرارات التسييرية، التي تعتبر المؤسسة بحاجة إليها من أجل ضمان البقاء والاستمرار في ظل التطورات والتحديات الاقتصادية الحالية.
3. محاولة إثراء المكتبة الجامعية.

7. منهج البحث:

وللإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات أو نفيها، اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي عبر كامل فصول الجانب النظري وذلك بهدف الفهم والتعمق في العناصر المكونة للموضوع، وقد استعملنا أسلوب دراسة حالة فيما يتعلق بالجزء المتعلق بالجانب التطبيقي وذلك من خلال محاولتنا إسقاط نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الام والطفل . تفرقت .

8. صعوبات البحث:

عند القيام بهذه الدراسة اعترضتنا عدة مشاكل اهمها:

- صعوبة تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الخدمية وخاصة القطاع الصحي محل الدراسة.
- عدم وجود قسم خاص لحساب التكاليف في المؤسسة الاستشفائية مكان اجراء البحث.
- صعوبة التحديد الدقيق للأنشطة نظرا لتشعبها وترابطها.

9. هيكلية البحث:

تم تقسيم البحث إلى فصلين ، الفصل الأول جانب نظري و الفصل الثاني تطبيقي تم اجراء فيه دراسة حالة والتقسيم كان كما يلي:

الفصل الاول: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تم التطرق فيه الى مدخل للمحاسبة التحليلية ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) وذلك من خلال مفهوم المحاسبة التحليلية والتكاليف بالإضافة الى الاطار المفاهيمي لنظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة من مفهوم هذا النظام ومراحل تطوره وأهميته وإجراء تقييم له بذكر خطوات وعوامل نجاح تطبيق نظام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وكذا المزايا والانتقادات التي وجهت له والإشارة في الاخير الى الاثر من تطبيقه ، كما تم اللجوء الى بعض الدراسات السابقة وعرض النتائج المتوصل اليها.

الفصل الثاني: محاولة تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الام والطفل . تفرقت .

يدخل ضمن هذا الفصل الجانب التطبيقي الذي تمت فيه محاولة معرفة اثر تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC) في تخفيض التكاليف وترشيد الاداء ، حيث بدأنا بإعطاء نبذة عن المؤسسة الاستشفائية تم حاولنا تطبيق نظام التكلفة على اساس الانشطة وفي الاخير قمنا بإجراء الملاحظة لمعرفة نتائج الدراسة.

تمهيد

إن ظهور ما يسمى بمحاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية أو المحاسبة التحليلية جاء نتيجة تطور الشركات التجارية والمالية والصناعية ، حيث تكمن أهمية المحاسبة التحليلية في تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع المصروفات، من أجل تحديد ثمن تكلفه المنتجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة.

منهنا ظهرت الحاجة إلى تطوير عملية حساب التكاليف، حيث تغيرت فكرة جملاً أعباء وتقسيمها على

عدد الوحدات المنتجة إلى البحث عن تكلفة المنتج الذي يسهل المؤسسة بتحقيق أكبر هامش من الربح لمعرفة تكلفة المنتجات

ومن هنا ظهرت ضرورة التعمق في هذا المجال ومحاولة من المختصين التمييز بين أنواع التكاليف والبحث عن طرق والنماذج التي تسمح بتحديدتها والتحكم فيها.

كل هذا الاهتمام بتطوير أساليب التكاليف والمحاسبة الإدارية أدى إلى ظهور مدخل جديد في

معالجة التكاليف أطلق عليها نظام محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة الذي

يقوم على فلسفة جديدة لمعالجة التكاليف غير المباشرة التي أصبحت تمثل الجزء الأكبر والأهم في بنيتها التكاليف الإجمالية ، بالإضافة إلى تخطي ثغرات الأنظمة التقليدية.

سيتم عرض هذا الفصل من خلال مبحثين:

المبحث الأول : مدخل لمفاهيم محاسبة التكاليف ودراسة طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

المبحث الثاني: التطرق إلى بعض الدراسات السابقة والنتائج المستخلصة منها.

المبحث الأول: مدخل لمفاهيم محاسبة التكاليف ودراسة طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن التسيير الاقتصادي والمالي الجيد يلزم المؤسسة على دراسة المحيط الاقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي، وقد ترتب على هذا التطور تحديد أهداف جديدة للمحاسبة التحليلية حيث اعتبر ظهور المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المؤثرة على الذمة المالية للمؤسسة أو الفرد.

فالمحاسبة التحليلية موضوع يدرس بصفة عامة التكاليف المرتبطة بالكميات أو الوحدات التي تتعامل بها المؤسسة الإنتاجية والخدمية والتجارية مع الأخذ بعين الاعتبار اختلاف المؤسسات.

المطلب الأول: مدخل لمفاهيم محاسبة التكاليف والتكلفة

1. المحاسبة التحليلية

1.1 /1 نشأة المحاسبة التحليلية

يمكن تقسيم فترة المحاسبة التحليلية إلى مرحلتين هما:

(a) المحاسبة التحليلية التقليدية:

كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير والسوق في منتصف القرن الثامن عشر وحتماً وآخر القرن التاسع عشر هما المرشد للقرارات الاقتصادية، حيث كان نظام المحاسبة العامة هو النظام المتبع والذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية ولكن أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، قد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

(b) المحاسبة التحليلية المعاصرة:

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بذات بعد 1945 تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدبلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة، مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية..... الخ، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مرد وديتها.

تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في التطور الفكر المحاسبي.¹

¹ بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط 2009، ص7

1.1 / مفهوم المحاسبة التحليلية:

رغم مرور حوالي قرن منذ أن ظهرت المحاسبة التحليلية إلا أن التعاريف التي أسندت إليها لا تختلف في الجوهر وإنما اختلفت في الشكل، وهناك من المفكرين من يعرف هذه المحاسبة من خلال الأهداف المنتظرة منها. لذلك يصعب تعريفها بسبب تعدد الأهداف التي يمكن أن تحققها والاختلاف في استعمالات المعلومات التي يمكن أن توفرها ومهما أتلقت التعاريف إلا أن الهدف من المحاسبة التحليلية يبقى مشترك وهو مساعدة المسيرين في اتخاذ القرار.

التعريف الأول: المحاسبة التحليلية هي نظام معلومات داخلي خاص بمشكل المؤسسة وبطبيعة محيطها، الذي يسمح لمسيري المؤسسة:

- متابعة تطور التكاليف الوسيطة والتكاليف النهائية.

- اتخاذ مجموعة من قرارات التسيير.

التعريف الثاني: المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة تقنيات لتخصيص الأعباء للمنتجات بهدف إدماج النفقات في التكاليف.²

التعريف الثالث: المحاسبة التحليلية فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوماً بعد يوم.³

1.1 / 3 أهداف المحاسبة التحليلية:

❖ حساب التكاليف وسعر التكلفة النهائية: يمكن ويسهل العمليات التالية:

. تحديد قيمة المخزون وهذا باستعمال الجرد الدائم بواسطة (FIFO-LIFE - التكلفة الوسيطة المدجة)

. تحديد سعر البيع للمنتوج حيث أن سعر البيع (تكلفة النهائية + هامش الربح)

. تحليل التكاليف ومراقبتها بغرض مراقبة النشاط والمسيرين

❖ دراسة المردودية: تسمح للمسير بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار والتوزيع وهذا بـ:

. تسجيل المصاريف حسب الوظائف والمنتجات

. مراقبة التكاليف للتموين، الإنتاج والتوزيع

² درجون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ليل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود

مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر 2005، 2004، ص 115.

³ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق ذكره ص 10.

- ❖ حساب نتائج المؤسسة: يمكن تحديد مردودية المؤسسة بناء على سعر البيع الذي يتخذ بناء على التكلفة النهائية.
- ❖ وضع الميزانيات التقديرية
- ❖ المراقبة وتحليل الانحرافات: حيث تعتمد المؤسسة على مصلحة المحاسبة التحليلية في إعداد التقارير دورية تشمل بيانات تفصيلية للنشاط الحقيقي ثم مقارنتها بالبيانات التقديرية لاستخراج الفروق مع البحث عن أسبابها ومسبباتها.
- ❖ مراقبة التسيير واتخاذ القرار: حيث يقوم بتقييم النتائج المحققة من المستويات التقديرية كما تقوم بتحليل نشاط المؤسسة لمراقبة التكاليف وتنبؤها لتحقيق أقصى كفاية ممكنة واتخاذ القرار الملائم لذلك.⁴

2. التكاليف

من حيث المفهوم وجدنا هناك اختلاف في تعريف التكاليف والمصطلحات المشابهة لها، كما أن هناك بعض الخلط بينهما وبين مفاهيم أخرى (النفقة، المصاريف، الأعباء) لذلك فمن الضروري قبل الوصول إلى التكاليف يجب إلقاء نظرة على العناصر الأخرى.

المصاريف: هي عملية خروج حقيقية لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصرف يقابلها الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود.

الأعباء: العبء يقابله الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة دورة الاستغلال أي الأعباء هي استهلاك للقيم: استهلاك البضائع والمواد واللوازم.....الخ⁵

النفقة: تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر الشركة.⁶

التكاليف: عبارة عن مجموعة من الأعباء والمصاريف والنفقات التي تعبر عن بلوغ مستوى معين وفي مرحلة معينة على مجموع المستويات قبل وصولها للزبون وتعرف التكلفة بصفة عامة على أنها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل.⁷

أما peacel و sturney فيعرفانها بأنها: النفقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل تجميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها.⁸

⁴ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات ومراقبة التسيير، دار المهدية العامة الجزائر، 1999، ص8.

⁵ ناصر دادي عدون، ص13-14.

⁶ عبد الحي، مرعي، إدارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الانتاج والخدمات والتخطيط والرقابة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2008، ص13.

⁷ احمد نور في المبادئ المحاسبية المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1996، ص36.

⁸ صلاح الدين الشنواني، دراسات في اقتصاديات الاعمال، دار النهضة العربية، بيروت، سنة 1970، ص207.

ويعرفها محمد نور بأنها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر والمستقبل⁹ التكلفة عبارة عن عبء متعلق بمرحلة معينة، صرف من اجل الحصول على منتج أو خدمة خلال مرحلة من مراحل الإنتاج.¹⁰

المطلب الثاني: دراسة طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

جاء مدخل نظام التكلفة على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصممي ومهندسي المنتجات.

1. مفهوم النظام ABC:

اختلفت وتعددت التعاريف لنظام التكلفة على أساس الأنشطة حسب عدة وجهات نظر فيعرفها بعض الأكاديميون انه عبارة عن نظام وليس أسلوباً أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية¹¹ وجاء في تعريف بان نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن تم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى.¹² ويعرف على انه استخدام خاص للتكلفة والموارد وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرار.¹³

وعرف نظام ABC بأنه تجميع مالي وعملي لمعلومات الأداء التي تتبع الأنشطة الرئيسية للمؤسسة على تكاليف الإنتاج.¹⁴

⁹ احمد محمد نور، محاسبة التكاليف لاغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر 2004 ص 65.

¹⁰ بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق ذكره ص 26.

¹¹ اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، الطبعة الاولى، دار حامد للنشر والتوزيع عمان. الاردن 2007، ص 163

¹² ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الاسلامية غزة فلسطين، المجلد الخامس عشر العدد الثاني، جوان 2007 .

¹³The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Technical Briefing Developing and Promoting Strategy-Activity Based Management- an Overview, London, April, 2001, p.1.

¹⁴ Ayse Pinar Gurses, An Activity Based Costing and Theory of Constraints Model for Product, Mix Decisions, Thesis Master of Science, Blacksburg, Virginia, 29 June 1999, p.8.

نستنتج من هذه التعاريف أن مفهوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو نظام الذي يقوم بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة رئيسية.¹⁵

حيث نستخلص ان طريقة التكاليف على أساسالأنشطة تقوم على الشعار القائل بان الانشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الاعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات الى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على اسس اكثر دقة وفق الشكل التالي:

الشكل(1-1): مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: عثمان بودحوش تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية مذكرة ماجيستر، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية جامعة سكيكدة، 2008، ص 100

1.1/ مفاهيم أساسية لنظام ABC

1.1.1/ مفهوم الأنشطة :

الأنشطة تعتبر مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية .¹⁶

كما يعرف النشاط على أنه البؤرة أو نقطة الارتكاز الأساسية في ظل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ، وهو حدث أو إجراء يؤدي إلى عمل ما أو هو مجموعة من الأحداث أو الإجراءات التي تتكامل معا لأداء عمل معين ويمكن تصنيف الأنشطة إلى :

2.1.1/ مركز النشاط :

هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها.

3.1.1/ مجمع التكاليف :

يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام ، ويستخدم في إعداد معدل التحميل .

¹⁵ اسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق ذكره، ص 163

¹⁶ ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2009 ، ص 354 ، 355 .

4.1.1 / مسبب التكلفة :

يمثل مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة ، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة ، وهو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة.¹⁷

2. مراحل تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

لقد مر تكوين نظام التكاليف على أساس الأنشطة بثلاث مراحل هي :

المرحلة الأولى : إدارة النشاط

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي ، وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يلي:

- 1- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة؛
- 2- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة ، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء .

المرحلة الثانية : محاسبة تكاليف الأنشطة

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها أو تقليلها من خلال :

- 1- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.
- 2- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى .

المرحلة الثالثة: نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC)

ويقوم هذا النشاط على تخصيص التكاليف الإضافية بشكل أكثر دقة عن طريق تقسيم الأنشطة المختلفة إلى مستويات متعددة

مستوى الوحدة و الدفعة والمنتج والمنشأة ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على عناصر التكلفة

التي ترتبط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة وبالتالي يتم تجنب النتائج المضللة التي كان يسببها النظام التقليدي .¹⁸

¹⁷ محمد سامي راض ، مبادئ محاسبة التكاليف ،الدار الجامعية ،الإسكندرية،2003،ص271، 273.

¹⁸ فاطمة رشدي سويلم عوض ، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (ASC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف

الفلسطينية، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2009 ، ص28 .

3. أهمية نظام ABC

تبرز أهمية نظام ABC في النقاط التالية :

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة؛
- يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل: قرارات التسعير ، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة ، تحديد مستويات الإنتاج ، اختيار قنوات التسويق والتوزيع ، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة؛
- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل :
 - إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية؛
 - إجراء تعديل في تصميم المنتج؛
 - إتباع أساليب تكنولوجية حديثة؛
 - تغيير نسبة التشكيل البيعي .
- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي يقوم بها الكيان وتحميل تلك التكاليف على

المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة .¹⁹

المطلب الثالث: تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

1) شروط وعوامل نجاح تطبيق نظام (ABC)

1.1) شروط تطبيق نظام (ABC)

a) تحديد الأنشطة

في الحياة العملية يمكن تحديد عدد كبير من الأنشطة التي يتم ممارستها داخل المستشفيات ، وقد بينت الدراسات أنها كلما زادت عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة تحديد العلاقة بين النشاط والخدمة المقدمة مما يزيد من تكلفة تطبيق النظام.

يتم تحديد الأنشطة الرئيسية من خلال دراسة المنشأة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للمواد وغالبا فان ذلك الجزء هو الأكثر أهمية وتحديا في عملية تصميم النظام اذ يتطلب عدد كبير من الأشخاص لفهم الأنشطة التي يتم ممارستها لتقديم الخدمة او السلعة.

¹⁹ هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2000 ، ص 24 .

فاذا كان عدد الأنشطة المؤداة داخل المستشفى كبير جدا فانه يتطلب من مصمم نظام التكاليف تجميع العديد من الأنشطة فيما يسمى بمجمعات التكلفة وذلك لغايات تبويبها الى أنشطة ذات قيمة مضافة وأخرى لا تضيف قيمة وبالتالي تجنبها وخفض كلفة تأدية النشاط.²⁰

(b) تحديد تكلفة كل نشاط

يتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة ، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة .

وبعد تخصيص تكاليف على المراكز الناشطة كمرحلة أولى كما يمكن أن توزع باستخدام مسببات التكلفة كمرحلة أولى . غير أن هذا النظام يتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) ، والذي يكون مقياس هام لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة ومخرجات من النشاط²¹

(c) تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط

ويرى البعض أن مسبب التكلفة هو المقياس الذي يعكس الأسماء الجوهرية التي تؤدي بالوجود عناصر

التكاليف وذلك بكل مجمع تكلفة، ويجوز توزيع التكاليف الإضافية على الخدمات المؤداة بالمؤسسات²² كما يعتبر محدد التكلفة العامال الذي يترتب عليه وجود حدود التكلفة . ويمثل في العادة السبب الأساسي

لمستوى وحجم النشاط وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب

حدوث التكلفة، ولأغراض قياس تكلفة المنتج يحتاج التمييز بين مسببات التكلفة للمرحلة الأولى ولقيدورة تحميل التكاليف الخاصة بتخصيص الموارد على الأنشطة وهي تمثل مسببات استخدام الموارد بواسطة مراكز النشاط أو مآثره : عدد أوامر التشغيل، عدد الفاحصين، عدد الكيلووات ساعة المستخدمة . أما النوع الثاني فهو مسببات التكلفة للمرحلة الثانية في دورة تحميل التكاليف، وهي التي تستخدم مفيتحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات، ويمثل مسببات التكلفة من هذا النوع العامال الأساسي فيتكون من مجتمعات التكلفة، حيث يكون لكل مجمع تكاليف مسبب واحد للتكلفة.²³

²⁰ اشرف عزمي مسعود ابو مغلي، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية، مذكرة تخرج لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، 2008 ص 29.

²¹ هاشم أحمد عطية ، دراسات في المحاسبة المالية ، محاسبة التكاليف ، المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2000 ، ص 21 .

²² ISRA POUL LSEM, "Activity-versus variability – based management Accounting" (Coenpenhag:juristog: publishing co1993p34.

²³ سالمعبداللهحلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، ص 222.

جدول (1-1) : يوضح بعض مسببات التكلفة في مختلف المؤسسات

النشاط	مسببات التكلفة
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش

المصدر: حاج قويدر قورين، فورين حاج قويدر، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 35، خريف 2007 ص 16

(d) اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة :

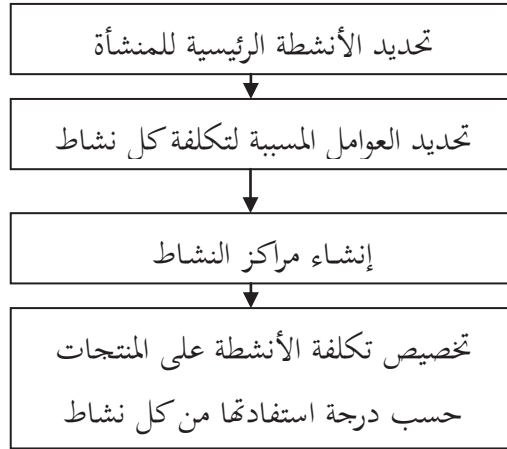
ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة ، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلووات / ساعة .

(e) اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة :

ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات ، فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلووات / ساعة ، وبعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات .²⁴

²⁴ زينات محمد محرم و آخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية 2005 ص 397 .

الشكل رقم (1 - 2): يوضح الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة (ABC)



المصدر: حياة بن رمضان و سامية بن السعدي محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المستشفيات، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في محاسبة العلوم التجارية قسم العلوم التجارية جامعة ورقلة، 2011.

2.1 عوامل نجاح تطبيق نظام (ABC)

هنالك مجموعة من العوامل التي ينبغي توافرها لإنجاح تطبيق هذا الأسلوب، وتمثل تلك العوامل بما يأتي

✓ مساندة ودعم الإدارة العليا:

إن تطبيق الأسلوب يتطلب وقتاً وموارد كافية لتطبيقه وتمثل هذا بمساندة الإدارة العليا سواء كانت مساندة مادية أو معنوية التي تعد من سمات نجاح التطبيق.

✓ ربط تقويم الأداء بالمكافآت:

من المهم ربط تقويم الأداء بالمكافآت أو أناسلوب التكاليف لعل أساساً لانشطة (ABC)

(ملائم ذلك إذ حين يشعر العاملون بنتائج تطبيق الأسلوب بتعكس تقويم أدائهم في مساعدتهم في نجاح تطبيق الأسلوب).

✓ بطلا للتغيير:

بطلا للتغيير يراد بهما يفرد يحمل كجهداً خاصاً لإحداث التغيير ويملك مهارة عالية ولها تأثير سلو كفيها المنظمة وهكذا لك القدرة على اقناع الآخرين.

✓ التدريب:

يعد التدريب مهماً لإنجاح تطبيق الأسلوب بدءاً من المدير الأعلى حتى أدنى مستوي للمساعدة العاملين المهمين لعلها آلية عملاً للأسلوب ولماذا يوفر مقاييسوم

علومها أفضل²⁵.

²⁵ عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صالح مهدليغريان، التكامليبيدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف لعل أساساً لانشطة (ABC) مجلة الإدارة والاقتصاد العدد الثمانون

2) المزايا والانتقادات الموجهة لنظام (ABC)

1.2 المزايا الموجهة لنظام (ABC)

إن استخدام نظام ABC يعد ضرورة لكونه يضمن تحقيق المزايا الآتية :

- يقوم هذا النظام على فرض أساسي ، وهو أن المنتجات تستهلك أنشطة و الأنشطة تستهلك موارد ولذلك فإن :
- التركيز على الأنشطة و الأحداث التي تسبب استهلاك الموارد يمكن أن يؤدي إلى توجيهه في إدارة تكاليف المؤسسة؛
- التقسيم إلى أنشطة يفيد في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة وفي مقارنة أنشطة و تكاليف إدارة معينة مع الإدارات الأخرى.

- تحليل الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة و أنشطة لا تضيف قيمة للمؤسسة يساعد على تخفيض حجم الموارد المخصصة للأنشطة الأخيرة بالشكل الذي يؤدي إلى تخفيض الاستهلاك من موارد المنشأة و بالتالي تخفيض التكاليف .²⁶

يساعد على تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية والغير ضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة . كما يقدم أسلوباً مختلفاً

لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليه، حيث أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي معرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة .
- يوفر نظام (ABC)

- مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة .
- كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة (ABB) باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الأداء .
- يعمل نظام

(ABC) على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج و في مجال اتخاذ القرارات الأخري داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث إنهم يهتمون بتطوير فهمهم على المحاسبين فقط، وإنما امتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق .

- إن تحليل الانحرافات تحسب نظام (ABC) المنتجات تستهلك أنشطة، وأنا الأنشطة هي التي تستهلك

الموارد، وإنما يعتمد ذلك على حقيقة يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة . أما في نظام

التكاليف التقليدي فإن تحليل الانحرافات يشلفه بتقديم معلومات ملائمة حول أداء عناصر التكاليف .²⁷

²⁶ هاشم أحمد عطية ، مرجع سابق ذكره ص 42، 43 .

²⁷ ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره ص 694

2.2 الانتقادات الموجهة لنظام (ABC)

- عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي تكاليفي و دراية كافية من قبل المحاسبين وهذا ما ينقص مستخدمي نظام التكاليف التقليدي.

- صعوبة النسبية في تطبيق نظام ABC في المنشآت الخدمية و ذلك بسبب مشكلتين :

أولاهما الصعوبة الكبيرة في الحصول على البيانات في المنشآت الخدمية أما الثانية فتتمثل في أن نسبة كبيرة من التكاليف في الصناعات الخدمية تميل إلى أن تكون تكاليف أنشطة على مستوى التسهيلات التي لا يمكن تتبعها إلى أي من الخدمات التي تقدمها المؤسسة.²⁸

- يستبعد نظام (ABC) بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل، مثل : التسويق، والإعلان،

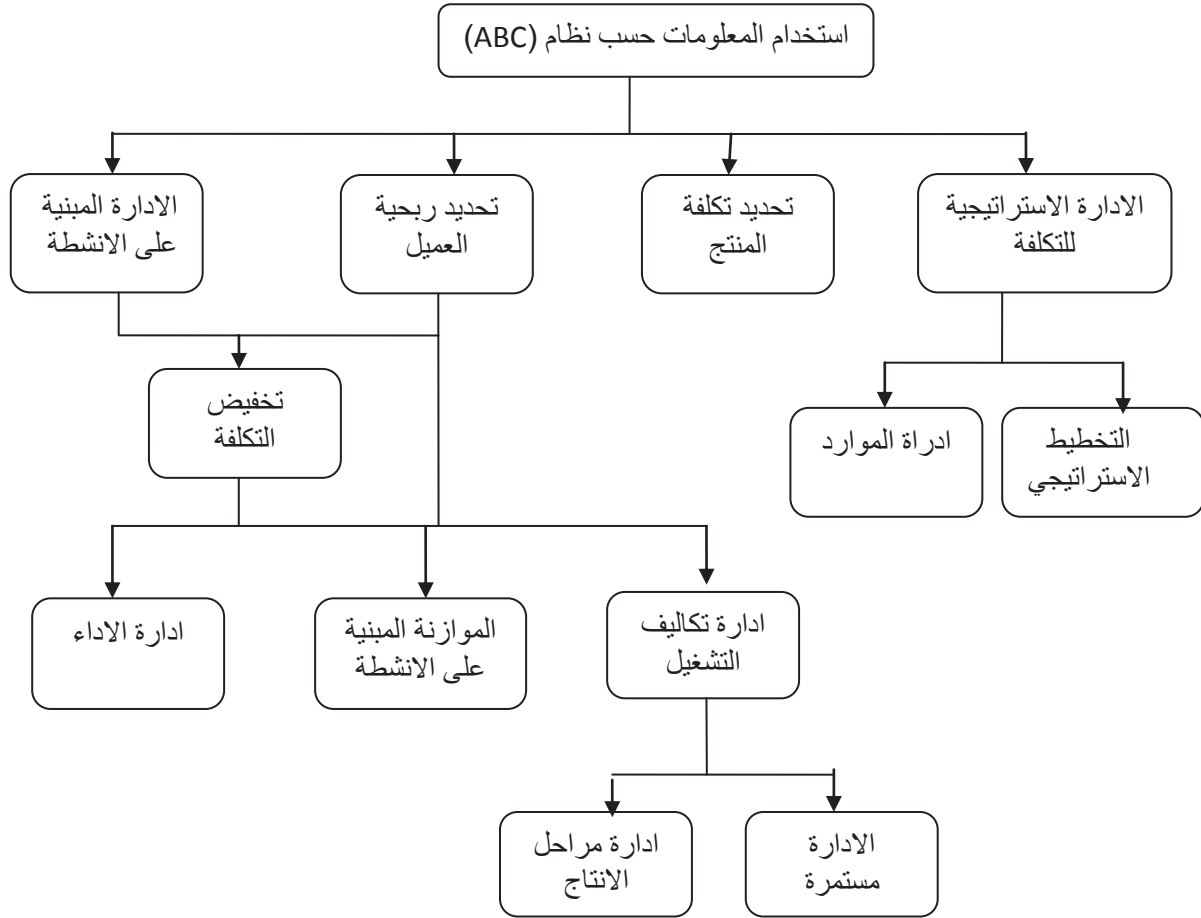
وخدمة ما بعد البيع، والبحوث والتطوير، هندسة الإنتاج، ولذلك يجعل هذا النظام متعدد الاتجاهات التحليلية التي تتضمن مثل هذه التكاليف محتسماً للتوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج ويتوقف ذلك أساساً على قاعدة التكلفة والمنفعة.

- أن كفاءة استخدام نظام تكاليف المبيعات لنشاطه تعتمد بالأساس على اختيار السليم لمسببات التكلفة وذلك ليس الأمر السهل من الضرورييت حديد أفضل مسببات تكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.²⁹

²⁸ خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المسندة للنشاطات في المستشفى الأوروبي؛ فيغزة، مذكرة ماجستير، غزة 2007 ص 70 .

²⁹ زيننا محمد محرم، وآخرون، مرجع سابق ذكره ص 408

الشكل رقم (1-3): استخدام المعلومات حسب نظام (ABC)



المصدر: ماهر موسى درغام مرجع سابق ذكره ص 697

3) أثر تطبيق نظام (ABC) على تخفيض التكاليف وترشيد الأداء

1.3 الأثر في تخفيض التكاليف

إن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها بشكل جيد، وذلك ما يتحدث عنه نظام ABC

من خلال تحليل الأنشطة، إذ أن معرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها تحدد كيفية سلوك التكاليف، وبالتالي تسهيل مهمة تخفيضها والخطوات الآتية تبين كيفية تخفيض التكاليف عن طريق تنظيم الأنشطة، وكما يأتي:

1. تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط.
2. إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتبيلغ لتضيف قيمة للمنتجات التي يطلبها المستهلك.
3. انتقاء الأنشطة ذات التكلفة الواطئة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه.³⁰

³⁰ محمد علي السيدية ومنى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبنية على الأنشطة جديد للقياس مقارنة بالنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد

لقد قام الباحثان (Cooper & Kaplan)

بتطوير هذا النظام في جامعة هارفارد إذ وضعامدخلاً جديداً لا احتساباً بجميع التكاليف غير المباشرة، حيث يتطلب ذلك فهم سلوك التكاليف ويؤكد عليه ويحدد مسيبتا نشوء التكلفة غير المباشرة، وكان المقوم الأساس للنظام الجديد كما أسماها معظم التكاليف يمكن وضعها في مجموعاتها لتعلم أساسيات التكاليف، إما طويلاً أو قصيراً الأجل، وقد اتفقا على أن مسيبتا نشوء التكاليف على أساس ارتباطها بجملة الإنتاج هي غير مناسبة للتبع لمعظم التكاليف المتغيرة طويلاً الأجل للمنتجات، وإن اعتماد الأنشطة أساساً لنشوء التكاليف غير المباشرة واستهلاك الموارد، وقد أثبتنا ذلك من خلال تطبيق النظام الجديد على أحد المنتجات باستخدام مخططين إنتاجيين

مختلفين واعداد مختلفة من الأجزاء والوحدات أو إثبات سوء التقدير والقياس للتكاليف ضمن النظام التقليدي، إذ أشار نتائج³¹ التطبيق باختلاف تكلفة المنتج جفياً النظام التقليدي يعنيها في نظام تخصيص التكاليف المبنية على الأنشطة وكالاتي:

الجدول رقم (1-2): يوضح اختلاف تكلفة المنتج في النظام التقليدي عنها في نظام التكاليف المبنية على الأنشطة

تكاليف المنتج (ج)	تكاليف المنتج (ب)	تكاليف المنتج (أ)	التكلفة نظام
41,19 دينار	85,57 دينار	70,38 دينار	النظام التقليدي
13,9 دينار	79,68 دينار	56,65 دينار	نظام ABC

المصدر: محمد احمد السيدية ومنى سالم حسين المرعي مجلة تكريت مرجع سبق ذكره ص 112

2.3 الأثر في ترشيد الأداء

يوفر نظام ABC

مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال المؤشرات تغير المالية لقياس مسيبتا التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والنوعية والكمية ونظر التفاوض وتطبيق نظام ABC من منشأة لأخرى، فإنهم يمكن لكل منشأة أن تطور مقاييس أداء خاصة بها وحسب ظروفها، فمثلاً يمكن لشركة ما أن تعتمد متوسط مبلغ المبيعات أو متوسط الكلفة لكل منتج وذلك لقياس الأداء من حيث الربحية، كما أنها قد تعتمد على عدد الأيا ممثلاً لقياس الأداء من حيث وقت تصنيع المنتج، وقد تعتمد لقياس الأداء من حيث النوعية علمعدلاً لأجزاء أو معدلاً لمجموعات التكلفة لكل دفعة معينة من الإنتاج أو عدد مرات الفحص وغيرها.

³¹ محمد علي السيدية ومنى سالم حسين المرعي، مرجع سبق ذكره ص 112

إنتحليل مسببات التكلفة يوفر نظرة جديدة لفحص سلوك الكلفة، كما أن التحليل

الذي يتبعه يكون مطلوباً تماماً لجان التخطيط إعداد الموازنة، وفي هذا المجال يبرز دور نظام ABC

أيضاً في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء.³²

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

لم يتطرق الكثير من الباحثين والدارسين بشكلاً موسعاً لدراسة انظمة التكاليف المبنية على أنشطة وأثرها في تخفيض التكاليف وترشيد

الاداء، إلا أن بعضهم تناول هذا الموضوع من جوانب أخرى منهم:

المطلب الأول: دراسة من إعداد سالم المياسين (الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة) سنة

2010 تحت الاشكالية التالية: ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف والتي تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة

لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها وتحسين قراراتها؟

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بالخصائص التالية "

✓ يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة - "ABC"

في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بدقة ووضوح، حيث يبين المراحل العملية التي يمر بها المنتج أو الأنشطة التي تساهم في تكوينه

بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقافاً لآلية الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض

تكلفة المنتج أو التام، ويعتبر ذلك كهدف وسبب إيجاد النظام وخصوصاً في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

✓ يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبيد للعاملون نغياً لإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ABC " فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها،

وأنتم ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين لأنهم هدفوا تخفيض التكلفة وخصوصاً تكلفة وحدة العمل المسبب، فمثلاً يستحق المشرف

(علنشاط الفحص) الحوافر إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العاملاً مسبباً لتكلفة الفحص)

المطلب الثاني: دراسة حياة بن رمضان و سامية بن السعدي (محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

(ABC) في المستشفيات) سنة 2011

الاشكالية: ما مدى إمكانية تطبيق نظام (ABC) في حساب تكاليف المستشفيات وما هي أهمية تطبيقه فيها ؟

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف حول ما مدى إمكانية تطبيق نظام (ABC) في حساب تكاليف المستشفيات وما هي

أهمية تطبيقه فيها، من خلال الدراسة التطبيقية في المستشفى بأخذ قسم المخبر لتطبيق الطريقة.

³² محمد علي السيدية ومنى سالم حسين المرعي، مرجع سبق ذكره. ص 125

وجدنا أن المؤسسة تطبق النظام التقليدي (طريقة الأقسام المتجانسة) بحيث يساعد هذا النظام على فهم سلوك التكاليف أكثر من ملاحظة وجودها وهذا يعني التركيز على بيان كيف تستخدم تكاليف الخدمات الطبية في المنشأة .
بينما نظام التكاليف على أساس الأنشطة له القدرة على توفير معلومات تكاليفية عن الخدمات الطبية التي تقدمها بشكل أكثر دقة من تلك التي توفرها أنظمة التكاليف التقليدية ، ويعد تحديد واختيار مسببات التكلفة بمثابة العمود الفقري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) .

ويعد تطبيق نظام التكاليف التقليدي في المستشفيات يؤدي إلى هدر الموارد المتاحة ، وعدم القدرة على تخصيص التكاليف بصورة دقيقة ، مما يترتب عليه تحديد تكاليف للخدمات المقدمة بطريقة غير سليمة ، فانه من البدائل المقترحة لهذه المشكلة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث يساعد المنشأة على تحليل تكاليفها الأساسية بطريقة ذات معنى وأكثر دقة بالمقارنة مع النظام التقليدي الذي يتم فيه تحليل التكلفة على أساس الأقسام ، بينما يحلل نظام التكلفة على أساس الأنشطة سلوك التكلفة حسب الأنشطة ويربط القرارات باستهلاك التكلفة ، ويمكن من تحديد العوامل التي تتسبب في حدوث النفقة

المطلب الثالث: دراسة خليل إبراهيم شقفة (حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على

الأنشطة ABC) سنة 2007

الاشكالية: هل يؤدي تطبيق نظام (ABC) في مستشفى غزوة الأوروبيي إلى تخصيص

التكاليف غير المباشرة وحساب تكلفة الخدمة العلاجية بشكل أكثر دقة؟

تهدف هذه الدراسة إلى حساب تكلفة الخدمة العلاجية لقسم الميكروبيولوجيا ودائرة التحاليل الطبية في مستشفى غزوة الأوروبيي وفقاً لنظام (ABC) وذلك بتطبيق نموذج (Cooper Two- Stages Activity Based Costing System)

وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، أولاً : يؤدي تطبيق نظام

(ABC) إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة وحساب تكلفة الخدمة العلاجية بشكل أكثر دقة.

ثانياً: تطبيق نظام (ABC) يوفر معلومات خاصة بالخدمات العلاجية تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة.

ثالثاً : تكلفة الخدمة العلاجية المحسوبة لا تساوي قيمة المساهمة التي يدفعها المريض .

رابعاً : لا يوجد صعوبة بتجويرية تحويل وتطبيق نظام (ABC) في مستشفى غزوة الأوروبيي .

بعد تطبيق نظام ABC في قسم الميكروبيولوجيا في مستشفى غزوة الأوروبيي الحكومي ، تمت توفير معلومات واضحة

و ذات دقة عالية عن آلية تخصيص التكاليف غير المباشرة التي تكبدها هذا القسم من ثم تحديد تكلفة الخدمة العلاجية بشكل أكثر دقة .

كما ان نظام (ABC) لديه قدرة عالية على توفير المعلومات المالية وذلك من خلال توفير المعلومات الدقيقة الخاصة بتكلفة كافة التحاليل الطبية، أما فيما يتعلق بالمعلومات غير المالية فنجد أن نظام (ABC) يوفر قاعدة بيانات تحولاً لأنشطة ومقاييس الأداء التي تساعد في تطوير أداء الأقسام التي تنتمي لتطبيقها. أظهرت النتائج أنها خلال العملية تطبيق نظام (ABC) لم يكن هناك أي صعوبات جوهرية تحولت وتطبيقه في مستشفى مغزلة الأوربي، ودليل ذلك هو نجاح تطبيق هذا النظام في قسم الميكروبيولوجي، وهذا يعني أن عملية التطبيق كانت سهلة وخالية من أي عقبات، فبإثناء عملية التطبيق تواجه الباحثان صعوبات عملية في الحصول على معلومات التكاليف بالشكل الذي يستطيع من خلالها تطبيق نظام (ABC) بسهولة، مما اضطرهما إلى التعامل مع مهنائها للمعلومات وتحويلها بالشكل الذي يستطيع من خلالها الاستفادة منها في عملية التطبيق الأمر الذي استغرق وقتاً طويلاً لإنجاز هذا الدراسة.

المطلب الرابع: دراسة من إعداد الباحث أشرف عزمي مسعود أبو مغلي (أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية) سنة 2008

الاشكالية: هل يساهم نظام التكاليف على اساس الأنشطة في تمكين المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة عمان من تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي الى تعظيم الربحية في حال تطبيقه ؟

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، حيث تم تحقيق هذا الهدف من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية ، ومدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة عمان لقياس تكلفة الخدمات الصحية، وكذلك فيما إذا كان هناك معوقات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف الأنشطة في هذه المستشفيات.

وقد قامت الدراسة الميدانية باستخلاص نتائج أبرزها:

- على المستشفيات الحفاظ على عنصر المنافسة وذلك لتقديم خدمات الرعاية الصحية بأسعار ملائمة لتعزيز قدرتها على إدارة إيراداتها والاستمرار بتقديم هذه الخدمات.
- ان نجاح المستشفى يقاس الى حد كبير بما يحققه من أرباح وذلك عن طريق تخفيض المصاريف وتكاليف تقديم الخدمة .
- يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي الى تعظيم الربحية .

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل يمكن القول إن التغيير الذي حدث في بيئة المؤسسة أدلى على تغيير مفاهيم وبروز مفاهيم جديدة منها نظام التكلفة على أساس الأنشطة، حيث أصبحت نظم محاسبة التكاليف التقليدية غير قادرة على مسايرة التطور الحاصل في بيئة المنظمة بوجه عام، وعليه فإن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق هذه الميزة، بالإضافة إلى المساهمة في تحسينها من خلال الاستغلال الأمثل للموارد بتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها، وكذلك إدارة الأنشطة وذلك بمعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والأنشطة التي لا تضيف قيمة والعمل على حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

مما يعني تخفيض التكلفة وتحسين الأداء الكلي للمنظمة ومن ثم تحسين مردوديتها باعتبار أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة أحد المداخل لتخفيض التكلفة حيث يعمل هذا الأخير على ترشيد الأداء في مجال تخفيض التكلفة، ذلك من خلال منح فهما أعمق لسلوك المؤسسة ومن ثم القدرة على التحكم فيها. وإلى هذا الحد نكون قد وصلنا إلى توضيح بعض معالم نظام التكلفة على أساس الأنشطة في شكلها النظري مع التطرق إلى لمحة طفيفة حول أثر هذا النظام على تخفيض التكلفة وترشيد الأداء لنحاول إسقاط بعض الجوانب النظرية على الدراسة الميدانية في الفصل الموالي.

تمهيد

اعتبارا من ان تطبيق نظام محاسبة التكاليف جاء كبديل مقترح لانظمة محاسبة التكاليف التقليدية وبعد عرضا لإطارالنظري لمدخل هذا النظام (ABC) في الفصل الاول من هذه الدراسة ، حيث كان لابد من العمل على تطوير الأنظمة المحاسبية في المؤسسات وخاصة المؤسسات الخدمية فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف وذلك لغايات الرقابة بشكل خاصة علىالتكاليف غير المباشرة ، ولتحديدتكلفة تقديم الخدمة بدون أخطاء وما إلى ذلك من تكاليف أخرى غير مباشرة تؤثر بشكل كبير على سعر الخدمة

لذلك سنقوم في هذا الفصل بعملدراسة ميدانية للتعرف علىمدىاثر تطبيقمدخلالتكلفة علىأساسالأنشطة فيالمؤسسة الخدميةالمتمثلة في المستشفى التي تعمل على الاستغلال الامثل لمواردها من خلال تخفيض التكلفة وعملية ترشيد الاداء.

وسنستعرض في هذا الفصل مبحثين:

المبحث الأول: نبذة عامة حول المؤسسة وقياسالتكاليف فيالمؤسساتالخدمية بنظام ABC

المبحث الثاني: حساب التكاليف في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل . تقرت .

المبحث الأول: نبذة عامة للمؤسسة وقياسات تكاليفها بالمؤسسة والخدماتية بنظام ABC

المطلب الأول: نبذة عن المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل - تقرت -

بناء على قرار الوزاري رقم 029 والمؤرخ في 2009/01/27 يتضمن إنشاء مصالح ووحدات مكونة لها على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب النساء والتوليد وطب الأطفال وجراحة الأطفال بمستشفى الأم والطفل تقرت. تاريخ إنشائها كان يوم 2009/07/10 والتي كانت في السابق عبارة عن مصلحتين تابعتين إداريا وماليا للمؤسسة العمومية الاستشفائية تقرت وتضم المصالح التالية:

مصلحة طب الأطفال:

وحدة حديثي الولادة

وحدة المواليد الجدد

وحدة الاولاد الكبار

مصلحة أمراض النساء والتوليد

وحدة امراض النساء

وحدة الحمل الخطير

وحدة قبل وبعد الولادة

وحدة الفحص والاستعدادات

المصالح التقنية:

العمليات الجراحية

المخبر

الأشعة

الصيدلة

كما يوزع موظفيها عبر الأسلاك: الشبه طبيين 155.

الأطباء 29.

بالإضافة إلى الأسلاك: الإداريين 22.

العمال المهنيين 39.

الوضعية الديمغرافية:

يغطي مستشفى الأم والطفل بتقرت بصفة دائمة 07 دوائر وهي تقرت، المقارين، تماسين، الطيبات، جامعة، المغير، الحجيرة.... عدد سكان المناطق المغطاة بصفة دائمة حوالي 300.000 نسمة، تضاف الى الدوائر المذكورة سلفا 03 دوائر وهي: ورقلة، حاسي مسعود، القرارة.

- كما ان للمؤسسة الاستشفائية عدة إيرادات ونفقات نذكرها كما يلي:

الإيرادات:

وتنقسم إلى أربعة أبواب رئيسية هي:

الباب الأول: مساهمة الدولة: تحتل المبلغ الأكبر وتساهم بها وزارة الصحة.

الباب الثاني: مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي: وتأتي بعد مساهمة الدولة من ناحية أهمية المبلغ.

الباب الثالث: مساهمة الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية بعنوان الخدمات الخاضعة للاتفاقيات: وهي مساهمات أقل حجما من المساهمات السابقة، ولا تكون في كل سنة وتكون غالبا موجهة للأدوية.

الباب الرابع: موارد أخرى: وتمثل في مبالغ الفحوص الطبية والتحليل المخبرية للأشعة، ومداخيل بيع العتاد غير الصالح للاستعمال.

النفقات:

فتنقسم إلى عشرة أبواب رئيسية وهي:

1- باب الأجور: ويتكون من مرتبات الموظفين والمنح والتعويضات المقدمة لهم.

2- باب التكوين: وتتكون من نفقات التكوين من المنح والأجور والتعويضات المقدمة للمتربصين، بالإضافة إلى نفقات التدريب القصير المدى في الخارج، ومختلف التكاليف الاجتماعية والجبائية الأخرى (المنح العائلية، الضمان الاجتماعي، تأمين البطالة، الدفع الجزائي، مصاريف التغذية، مصاريف أخرى...).

3- باب التغذية: يقصد بها نفقات التغذية الخاصة بالمرضى و العمال المناوبين، وتتكون من فصلين هما نفقات التغذية ونفقات من السنة المقفلة.

4- باب الأدوية والمواد الأخرى ذات الإستعمال الطبي: وتمثل نفقات هذا الباب في نفقات الأدوية والمواد المخبرية، وكذا نفقات الغازات الطبية والمواد الأخرى، بالإضافة إلى نفقات على حساب السنة المالية المقفلة (ديون سابقة).

5- باب الوقاية والأعمال النوعية: وتمثل نفقات هذا الباب في نفقات التلقيحات والأمصال والأدوية، وكذا نفقات الأدوات والأثاث التقني (النفقات الخاصة بإقتناء هذه الأدوات وصيانتها)، بالإضافة إلى نفقات اللوازم الأخرى (دفاتر التلقيح، المصققات، نفقات على حساب السنة المالية المغفلة).

6- باب العتاد الطبي: وتتكون نفقات هذا الباب من نفقات العتاد والأدوات الطبية، وكذا نفقات على حساب السنة المالية المغفلة.

7- باب صيانة الهياكل الصحية: وتشكل نفقات هذا الباب من نفقات صيانة وترميم الهياكل الصحية، وكذا صيانة المساحات الخضراء، بالإضافة إلى نفقات مواد البناء والمواد الضرورية لعملية الترميم والصيانة، وأخيرا نفقات على حساب السنة المالية المغفلة.

8- باب نفقات التسيير الأخرى: وتتضمن مختلف النفقات الأخرى التي لم تظهر في الأبواب السابقة كأتعاب الخبراء، مصاريف البريد و المواصلات، مصاريف العقود والمنازعات، مصاريف حظيرة السيارات (شراء، صيانة...) ومصاريف التنقل (نقل المرضى، السلع...) كما أنها تتضمن نفقات على حساب السنة المالية المغفلة

9- باب الخدمات الإجتماعية: وتحتوي على النفقات المخصصة للتقاعد المسبق، والنفقات المخصصة لتمويل السكن الإجتماعي.

10- باب البحث الطبي: أي نفقات البحث الطبي وتمثل في نفقات الخبراء المشاركين في البحث الطبي، وأتعاب الأخصائيين ونفقات صيانة السيارات التي تنقلهم. ولاحظنا أن هذا الباب يغيب كإعتماد فعلي أو تقديري في ميزانية المستشفى، وذلك لأنه يخص فقط المراكز الإستشفائية الجامعية وبعض المؤسسات الإستشفائية المتخصصة.¹

المطلب الثاني: قياس التكاليف في المؤسسات الخدمية بنظام ABC

تختلف عملية قياس تكلفة المنتجات لعملية قياس تكلفة الخدمات نظرا لاختلاف طبيعة وخصائص أنشطة الخدمات عن العمليات الصناعية المتعلقة بإنتاج وتصنيع المنتج

وتجدر الإشارة أنه من بعض أنشطة الخدمات التي يمكن تنميطها، وبالتالي هنا يمكن إيجاد وحدة قياس نسبية

لوحدة الخدمة ويتشابه قياس تكلفة الخدمات في هذه الحالة مع عملية قياس تكلفة المنتج، بمعنى أنها تكاليف

مشتركة تخص أنشطة خدمات متعددة ويتم توزيعها بين الخدمات المستفيدة منها باستخدام أسس معينة أو باستخدام وحدة قياس نسبية

ومن ناحية أخرى فإنها كانت أنشطة الخدمات الملوّدة غير نمطية وذلك لاختلاف نوعية وخصائص كل

خدمة، أيلا يمكن تحديد وحدة قياس نسبية لوحدة الخدمة الملوّدة، فإن فهم هذه الحالة يتشابه قياس تكلفة الخدمة مع عملية قياس تكلفة المنتج

¹ اعتمادا على معلومات من طرف المؤسسة

1. كيفية قياس تكلفة الخدمات

يتم قياس تكلفة أنشطة الخدمات التي تتم من ميطها بمرحلتين:

تحديد إجمالي التكاليف الاستغلال السنوية لكل قسم، والتي تعتبر بمثابة تكاليف مشتركة يتم توزيعها على

الخدمات المختلفة والمستفيدة منها التبيؤ ديها القسم، وذلك باستخدام وحدة قياس منمطية.

بعد تحديد إجمالي التكاليف السنوية للقسم تأتي مرحلة تحديد أنواع الخدمات التي تؤديها كل قسم وعدد وحدات الخدمة لكل نوع منها، بعد حساب متوسط تكلفة وحدة الخدمة

متوسط تكلفة وحدة الخدمة = إجمالي التكاليف الاستغلال السنوية للقسم / إجمالي عدد وحدات الخدمة المرجحة

وذلك باستخدام علاقة سببية مرجحة معينة مثل: زمن أداء الخدمة.

2. تخصيص التكاليف المباشرة في المؤسسة الخدمات بنظام (ABC)

التكاليف المباشرة في المؤسسة الخدمات تقدر ترتبط بالعدد من مسببات التكلفة مثل ساعات العمل

على الحاسب وعدد العاملين، عدد الملفات وعدد مرات الفحص، عدد أيام الإقامة أو ساعات التمريض . . . الخ، مما يؤدي توزيع التكاليف المباشرة على الخدمات بنظام

(ABC) التوفير معلوماً أكثر دقة، وبالتالي تحقيق العدالة والدقة في حساب تكلفة الخدمات

ويقوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة بتخصيص التكاليف المباشرة، وتخصيص تكلفة هذه الأنشطة على الخدمات

1.2 / تخصيص التكاليف المباشرة على الأنشطة

أي أن في هذه المرحلة تتطلب توزيع التكاليف المباشرة على الأنشطة المسببة لحدوثها التكاليف

، ويقصد هنا بالنشاط ذلك القطاع والمركز الذي يقوم بأداء عمل معين يتخذ من تحقيق وظيفة معينة من وظائف

المؤسسة، ويتم تخصيص التكاليف المباشرة في مشروعات الخدمات على الأنشطة المسببة لحدوثها التكلفة

وفقاً لمسببات التكلفة، أي بالسبب الرئيسي لحدوث التكلفة داخل كل نشاط.

2.2 / تخصيص تكلفة هذا الأنشطة على الخدمات

وبعد توزيع التكاليف المباشرة على الأنشطة المسببة لحدوثها، يتم توزيع التكاليف على الخدمات المستفيدة منها فقط

أياماً إذا كانت هناك خدمات لم تستفد من نشاط معين فلا تتحمل تكاليف خاصة بهذا النشاط ، ويتم توزيعها (تكاليف الأنشطة) على الخدمات المستفيدة منها وفقاً لمسببات التكلفة.²

الجدول رقم (2-1) : يوضح بعض عناصر التكاليف غير المباشرة ومسببات التكلفة في قطاع الخدمات

التكلفة	مسببات التكلفة
التكلفة المرتبطة بالحاسوب	ساعات عمال الحاسب
التكلفة المرتبطة بشؤون العاملين	عدد العمال
التكلفة المتعلقة بالمباني (الإيجار، صيانتها، التأمين...)	المساحة
التكلفة المتعلقة بالطاقة والكهرباء	الكيلووات / ساعة
التكلفة المتعلقة بالفحص	عدد مرات الفحص
التكلفة المتعلقة بتجهيز وإعداد الآلات	ساعات تشغيل الآلات

المصدر: سليمان محجر مرجع سابق ذكره ص 60

وقد خلصنا إلى أن المعلومات التكاليفية المتولدة من تطبيق هذا النظام تساعد إدارة المستشفى فيما يتعلق بالآليات التالية:

- 1- قياس وتحسين كفاءة أداء أقسام المستشفى .
 - 2- تحديد وتوضيح حلقات الأنشطة، والاعتماد عليها في مبادئ سياسة الإدارة في مجال إدارة الجودة الشاملة .
 - 3- إدارة التكاليف والتخطيط الاستراتيجي .
 - 4- اتخاذ القرارات الرشيدة .
 - 5- الربط بين التكلفة والسبب مما يساعد على سهولة تحليل التكاليف والمخرجات .
- ومنا الصعوبات التي تواجهها المستشفى أن معظم تكاليفها تمثل تكاليف ثابتة بالفعل الاستثمارات الضخمة في المباني والأجهزة والمعدات الطبية، ورواتب الموظفين المرتفعة مما يستدعي أن تعمل هذه المستشفى بطاقة إنتاجية عالية حتى تتصل بالنقطة التعادل، وفي حالة زيادة الطاقة التشغيلية للمستشفى فسيحتاجون إلى احتفاظ ببعض الأسرة .

² سليمان محجر محاولة ارساء نظام محاسبة تكاليف على اساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، دراسات محاسبية وجبائية معمقة. قسم العلوم التجارية، ورقة، 2011 ص 59.

- ومنالعواملالواجبمراعاتها فينظامالتكاليفالمطبقةفيالمنشآت بصفة عامة، وفيالمستشفيات بصفة خاصة، أي كونها كعائدمنتج تطبيق هذا النظام، والذي يتمثل في زيادة العائد على الاستثمار، وتوفير في التكاليف الجارية، أو تجنب بعض أنواع التكاليف الغير ضرورية، أي أن المنفعة تفوق التكلفة، وأن يكون هذا النظام مقادراً أعلى مراقبة التغييرات الدورية التي تحدث في التكاليف الفعلية، معرفة آلية الأداء الحالي، وتوفير تغذية عكسية تنفيذياً لتخطيط للمستقبل بكفاءة. ولضمان نجاح تطبيق نظام (ABC)، فبيئة الرعاية الصحية يجب الأخذ في الحسبان العوامل التالية :
- توعية الإدارة العليا ورؤساء الأقسام بمنافع تطبيق نظام (ABC).
 - التأكد من أن أنظمة المعلومات الملائمة هي في مكانها المناسب لتتبع تفاصيل تكاليف المنتج والخدمة
 - تحديد قطاعات الخدمة التي سيتم تطبيقها دراسة نظام (ABC).
 - إشراك كادر الخط الأمامي (المديرين) في تحديد مسببات التكلفة.
 - تضمين مبادرات نظام (ABC) ضمن جهود كبيرة لتغيير الثقافة (مثل : الحاجة إلى استقدام الأطباء لقياس الوقت اللازم لرعاية المريض مباشرة³).

³ - ماهر موسى درغام وحليل ابراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقاً لنظام التكاليف المبنى على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، مجلة الأزهر كلية التجارة الجامع الإسلامية غزة المجلد 10، العدد 1 سنة 2008، ص 123.

المبحث الثاني: حساب التكاليف في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل

المطلب الأول: تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكاليف في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل

للقيام بحاسبة التكاليف بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة عليها توزيع أعبائها المباشرة والغير مباشرة والتي

تندرج في ما يسمى بـ:

التوزيع الأولي للتكاليف :

يكون بوضع جدول توزع فيه الأعباء المباشرة والمتمثلة في تكاليف الأجور والرواتب، تكاليف الوجبة الغذائية، وتكاليف اللوازم المستهلكة)

تكاليف الصيدلة، الصيانة، ولوازم مختلفة) بالإضافة الى توزيع الأعباء الغير مباشرة (المصاريف الاجمالية) كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (2-2) : يوضح التوزيع الأولي للتكاليف للتالثاني الأول لسنة 2013

قسم رئيسي	قسم ثانوي	الأقسام
قسم الاستعجالات	المخبر	ريف
5150000.00 دج	1800000.00 دج	مصاريف اللوازم المختلفة
1436622.95 دج	278958.5 دج	الأجور والرواتب
800000.00 دج	200000.00 دج	الوجبة الغذائية
7386622.95 دج	2278958.5 دج	المجموع الأولي
900000.00 دج	1300000.00 دج	المصاريف الإجمالية
8286622.95 دج	3578958.5 دج	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مكتب الميزانية والمحاسبة .

اما فيما يخص التوزيع الثانوي:

فقمنا باختيار قسم ثانوي وآخر رئيسي مع العلم ان الاقسام الرئيسية في المؤسسة الاستشفائية تتمثل في :
قسم مصلحة طب الأطفال قسم مصلحة امراض النساء والتوليد، قسم امراض النساء، قسم الاستعجالات...
الاقسام الثانوية تتضمن كل من : قسم المخبر، قسم الأشعة، قسم الصيدلة .

وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

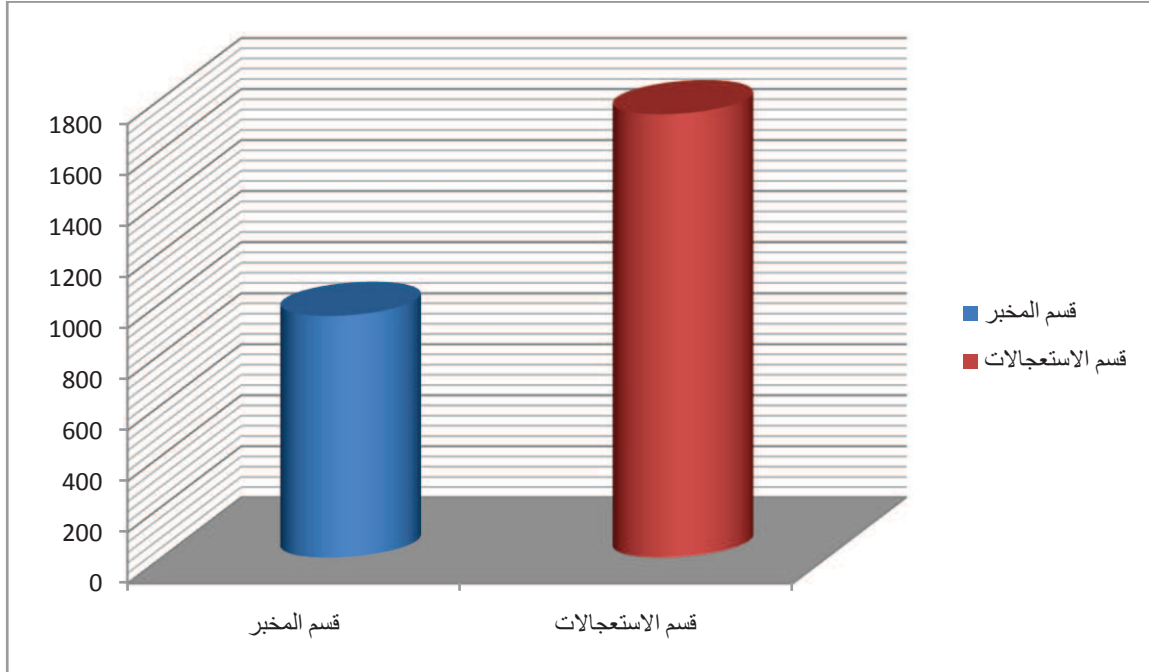
الجدول رقم (2-3): يوضح التوزيع الثانوي للتكاليف للثلاثي الأول لسنة 2013 .

قسم رئيسي	قسم ثانوي	الاقسام
قسم الإستعجالات	المخبر	ريف
8286622.95 دج	3578958.5 دج	مجموع التوزيع الأولي
	3578958.5 دج	المخبر
8286622.95 دج	3578958.5 دج	مجموع التوزيع الثانوي
فحصا	تحليلا	وحدة القياس
4770	3780	عدد وحدات القياس
1737.23 دج	946.81 دج	تكلفة وحدة القياس

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مكتب الميزانية والمحاسبة .

من الجدول نلاحظ ان تكلفة الوحدة في قسم المخبر بقيمة 946.81 دج للوحدة، اما تكلفة الوحدة في قسم الاستعجالات وصلت الى 1737.23 وهي قيمة مرتفعة مقارنة بقيمة التكلفة في قسم المخبر.

الشكل رقم (2-1): يوضح التمثيل البياني لأسعار تكلفة الوحدة لقسم المخبر وقسم الاستعجالات



نلاحظ من التمثيل البياني اختلاف في أسعار التكلفة للقسمين عند تطبيق نظام تقليدي، حيث أن سعر تكلفة الوحدة في قسم المخبر منخفض بقيمة 946.81 دج للوحدة، ومرتفع في قسم الاستعجالات بقيمة 1737.23 دج للوحدة.

المطلب الثاني : تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الام والطفل - تقرت -

سنقوم في هذا المطلب بعرض نموذج لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال عدة مراحل ولذلك قمنا باختيار قسم الاستعجالات الذي يعتبر كأحد الاقسام الرئيسية في المؤسسة .

المرحلة الأولى : تحديد وتحليل الأنشطة

تعتبر اول خطوة في تطبيق نظام التكلفة على اساس الانشطة وهي خطوة مهمة جدا يتم في هذه المرحلة تحديد الانشطة في كل قسم .

جدول رقم (2-4): يوضح الانشطة في قسم الاستعجالات 2013

قسم الاستعجالات	القسم شئطة
✓	العلاج
✓	التحاليل
✓	الاشعة

المصدر : من إعداد الطالب

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة كل نشاط

يتم تحديد تكاليف الأنشطة سألفة الذكر من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية لكل قسم وذلك من

خلال تتبع هذه التكاليف حسب كل نشاط، وتتكون عناصر التكاليف من ثلاثة عناصر هي :

اللوازم المستهلكة :

يعتمد حساب اللوازم المستهلكة من خلال الحصول على كلاسها كاتالوج اللوازم إتماما لعمل،

ويحسب حسب بطاقة صرف هذه اللوازم من المخزن، حيث كل قسم من أقسام المؤسسة في حالة احتياجها إلى

هذه اللوازم يتقدم من أمين المخزن بطلبية تكون فيها العادة شهرية تضم مختلف اللوازم التي تحتاجها القسم . في

الدراسة المقدمة حاولنا ربط هذه التكاليف كل نشاط من خلال الوثيقة تفصيلية لتكاليف كل قسم، وذلك من

خلال ربط كل مصلحة أو رئيس مصلحة من خلال رقمها التسلسلي لهذه اللوازم .

الأجور والرواتب :

تعتبر الأجور والرواتب من أكثر التكاليف المدقة في الحسب حيث تعتمد المؤسسة طريقة إلكترونية في تحديد دخول وخروج الموظفين، ويحتوي هذا البند على أجور ورواتب المستخدمين سواء كانوا دائمين أو مؤقتين، ويعتبر أغلبها سهلاً لتتبعها إلا أن أنشطة وذكبا استخدام مكشوفات الأجور المستخرجة من مصلحة تسيير الموارد البشرية، ودراسة طبيعة كل نشاط ومعرفة من يقوم به بشكل دقيق.

مصاريف أخرى :

تحتوي هذه المصاريف على كالاتكاليف الأخرى لغير لوازم مستهلكة والأجور والرواتب، وتحتوي على سببها للمثال : مصاريف الهاتف، اهتلاكات الأذونات المكتبية، المصاريف الخاصة بصيانة معدات المكتبة من أجهزة التدفئة والمصابيح... الخ. وللتوضيح أكثر سنقوم بعرض الجدول الذي يضم التكاليف المباشرة الإجمالية بالإضافة إلى التكاليف الإجمالية أو التكاليف الغير مباشرة الخاصة بقسم الاستجالات .

الجدول رقم (2-5): يوضح التكلفة للثلاثي الأول بقسم الاستجالات سنة 2013

مجمعات التكلفة	إجمالي التكلفة لقسم الاستجالات
مجموعة تكاليف اللوازم المستهلكة	5150000.00
مجموعة تكاليف الرواتب والأجور	1436622.95
مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية	800000.00
مجموعة التكاليف الإجمالية	900000.00
الإجمالي	8286622.95

المصدر : من إعداد الطالب من إعداد الطالب بناء على معلومات مكتب الميزانية والمحاسبة .

الوحدة ب : دينار الجزائري

المرحلة الثالثة: تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط

يحتوي قسم الاستعجال على ثلاث أنشطة حيث خصصنا لكل نشاط مسبب تكلفة كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (2-6): يوضح مسببات التكلفة لكل نشاط بالنسبة للثلاثي الاول سنة 2013

القسم	النشاط	مسبب التكلفة
قسم الاستعجال	التحاليل	عدد التحاليل
	الأشعة	عدد الأشعة
	العلاج	عدد المرضى

المصدر: من إعداد الطالب

المرحلة الرابعة: الربط بين مسببات التكلفة والمخرجات

جدول رقم (2-7): الربط بين مسببات التكلفة وتكلفة كل نشاط في قسم الاستعجال للثلاثي الاول 2013

الاشعة		التحاليل		العلاج		الانشطة مات
العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	
1710	أشعة		2250	9180	عدد المرضى	تكاليف اللوازم المستهلكة

الفصل الثاني أثر تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الام والطفل - تقرت -

العاملين النشاط 180	العاملين النشاط 180	العاملين على النشاط 2160	تكاليف الرواتب والأجور
العاملين على النشاط 180	العاملين النشاط 180	العاملين نشاط 2160	تكاليف الوجبة الغداية
/ بالتساوي	/ بالتساوي	/ بالتساوي	المصاريف الاجمالية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مكتب الميزانية والمحاسبة .

من اجل تخصيص التكاليف المباشرة على الانشطة وجب علينا تحديد عدد الوحدات لكل نشاط كم يلي:

عدد كل وحدة لكل نشاط في قسم الاستعجالات:

نشاط العلاج:

عدد المرضى: 102 مريض في اليوم x 30 يوم x 3 أشهر = 9180 مريض

عدد العاملين: $2160 = 3 \times 30 \times 24$ عامل

التحاليل:

عدد التحاليل : $2250 = 3 \times 30 \times 25$ تحليل

عدد العاملين: $180 = 3 \times 30 \times 2$ عامل

الاشعة:

عدد الأشعة: $1710 = 3 \times 30 \times 19$ أشعة

عدد العاملين: $180 = 3 \times 30 \times 2$ عامل

تحميل التكاليف الغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط:

تكاليف اللوازم المستهلكة: $391.93 = 13140 / 5150000$ دج

تكاليف الرواتب والأجور : $570.08 = 2520 / 1436622.95$ دج

تكاليف الوجبة الغذائية: $317.46 = 2520 / 800000$ دج

جدول رقم (2-8): تحديد تكلفة كل نشاط في قسم الاستعجال من التكاليف المباشرة والغير مباشرة

الاشعة	التحاليل	العلاج	الانشطة
			التكاليف
670200.3	881842.5	359717.4	تكاليف اللوازم المستهلكة
102614.4	102614.4	1231372.8	تكاليف الرواتب والأجور
57142.8	57142.8	685713.6	تكاليف الوجبة الغذائية
300000	300000	300000	المصاريف الإجمالية

المصدر: من اعداد الطالب بناء على معلومات مكتب الميزانية والمحاسبة

يتم تحديد تكلفة كل نشاط من التكاليف المباشرة بالحسابات التالية:

تكاليف اللوازم المستهلكة:

$359717.4 = 9180 \times 391.93$ دج

$$881842.5 = 2250 \times 391.93 \text{ دج}$$

$$670200.3 = 1710 \times 391.93 \text{ دج}$$

نفس الطريقة بالنسبة للتكاليف الاخرى

جدول رقم (2-10): تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المباشرة لكل نشاط

التكلفة	التكاليف	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
العلاج	2576803.8	9180	280.69
التحاليل	1341599.7	2250	596.26
الاشعة	1129957.5	1710	660.79

يتم جمع مختلف التكاليف الخاصة بكل نشاط على حدى ثم يتم تقسيم هذه التكاليف على عدد الوحدات لتحصل على تكلفة الوحدة الواحدة في كل نشاط.

مجموع تكاليف النشاط

تكلفة الوحدة الواحدة =

تكلفة الوحدة

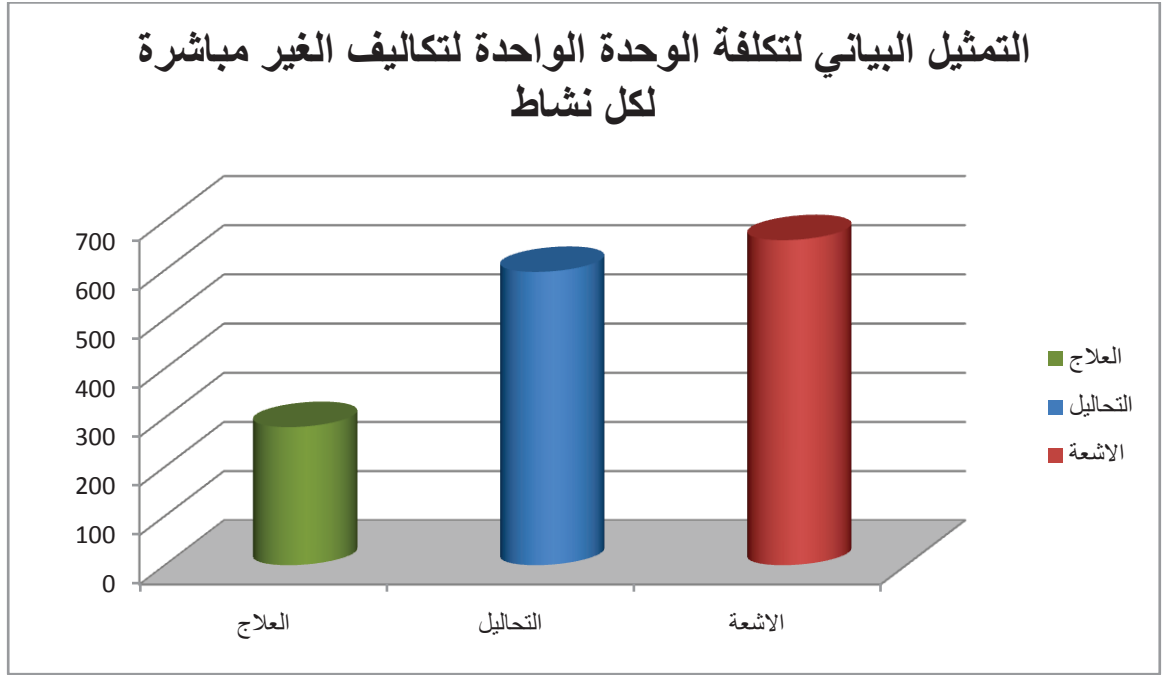
عدد مسببات التكاليف

$$\text{الوحدة لنشاط العلاج} = 2576803.8 / 9180 = 280.69 \text{ دج}$$

نفس الطريقة لحساب تكلفة الوحدة بالنسبة للأنشطة الاخرى.

من خلال الجدول تبيناً نسبياً ارتفاع سعر الخدمات العلاجية، التحملاً لإضافي للتكاليف المباشرة التي قد لا يستفيد منها المريض كالتحاليل والأشعة.

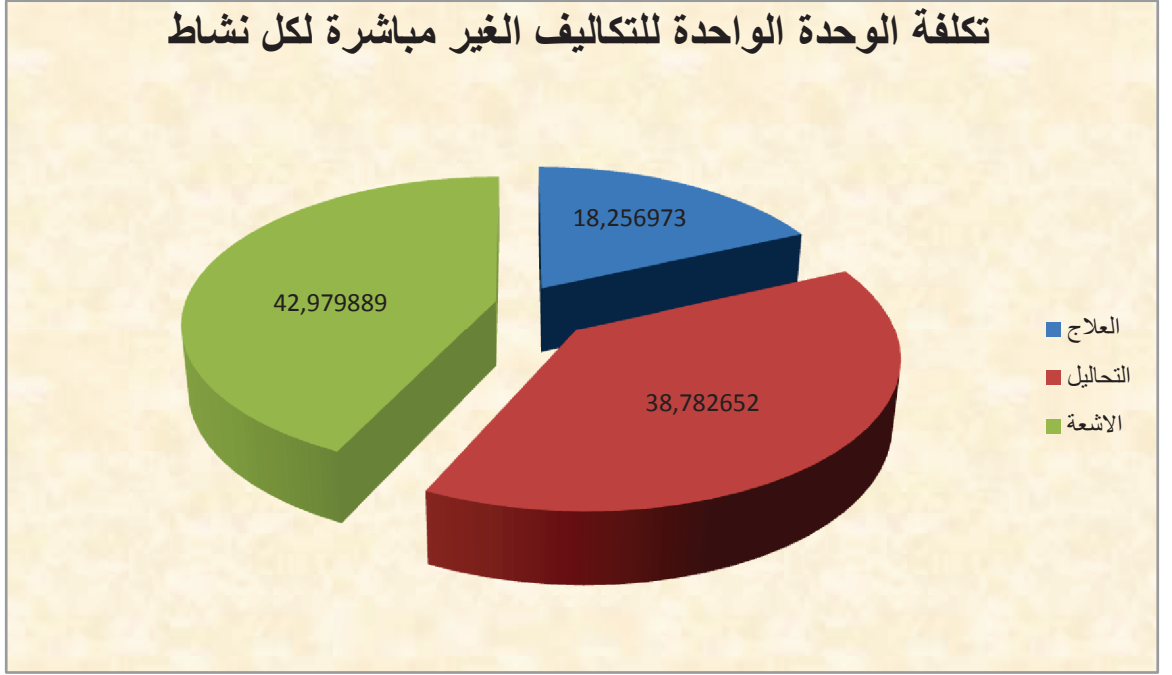
الشكل رقم (2-2):



نلاحظ من التمثيل البياني اختلاف في أسعار التكلفة للقسمين ، حيث أن سعر تكلفة الوحدة في نشاط العلاج منخفض بقيمة 280.69 دج

للوحة ، ومرتفع في نشاط التحاليل بقيمة 596.26 دج للوحدة ، ومرتفع في نشاط الاشعة بقيمة 660.79 دج للوحدة .

الشكل رقم (2-3)



$$100 \leftarrow \frac{1537.74}{1537.44} \times 100$$

$$س \leftarrow \frac{280.69}{1537.44} \times 100$$

$$100 \times 280.69$$

$$س = \frac{1537.74}{1537.44} = 100.01\%$$

$$1537.44$$

نفس الطريقة لحساب نسبة تكلفة الوحدة لكل نشاط .

يتبين لنا من الشكل أعلاه أن نشاط الاشعة هو اكثرهم تكلفة لكل وحدة والذي يمثل ما نسبته تقارب 42.98% من إجمالي التكاليف في

قسم الاستعجالات وما نسبته تقارب 38.78% من إجمالي التكاليف وما نسبته تقارب 18.26%

مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكلفة

نظام التكاليف التقليدي :

تكلفة التطبيق كانت مرتفعة قليلا حيث عند تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة وجدنا تكلفة الوحدة الواحدة في قسم المخبر بقيمة 946.81 دج

وتكلفة الوحدة الواحدة في قسم الاستعجالات 1737.23 دج.

نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

تكلفة التطبيق كانت منخفضة ولكن هناك ما يبرر هذه التكلفة في قسم الاستعجالات.

حيث عند تطبيق طريقة ABC تحصلنا على تكلفة الوحدة الواحدة لكل نشاط فهي تكلفة منخفضة رغم كثرة الأقسام وتعدد الأنشطة في كل قسم فهذا العامل قد لا يساعد على تطبيق النظام في المؤسسة العمومية الإستشفائية في بعض الاقسام كقسم المخبر لتعدد الانشطة فيه وصعوبة تحديده.

فوجدنا اجمالي التكلفة في قسم الاستعجالات تساوي 1537.74 وهي منخفضة مقارنة بإجمالي التكلفة عند تطبيق النظام التقليدي.

المطلب الثالث: ربط نظام التكلفة على أساساً لأنشطة بترشيد الأداء:

هذه العملية مهمة جدا لتطبيق نظام ، كون ان ربط ترشيد أداء المستخدمين بمدى تطبيقهم للنظام يدفعهم ويشجعهم الى استخدام معلومة ، بمعنى انه لما تكون نتائج نظام تمثل أداء الأفراد على مستوى المؤسسة فهذا سيحفزهم على المساعدة في انجاح النظام، والهدف الأساسي من هذا الربط هو ان يكون للأفراد المستخدمين سلوك إيجابي ومن ثم تكييف سلوكياتهم بما يتماشى والنظام، وبالتالي اجتناب المقاومة السلبية للأفراد الناتجة عن تطبيق النظام الجديد.

يساعد نظام على تصميم المنتج، من خلال التحليل النسبي بين تخفيض التكلفة والأداء المطلوب، وتوفير معلومات حول مختلف تصاميم المنتج، ومن ثم اختيار التصميم الامثل.

كما يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو الآخر أحد المدخل لتخفيض التكلفة حيث يعمل هذا الأخير على ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف، ذلك من خلال منحهم فهماً أعمقاً لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها، كما بتحسين عوامل التسيير المتعلقة بتخفيض التكاليف.

كما أن تطوير هذا النظام سيؤدى بالتدعيم مدخل إدارة التكلفة من خلال توفير المعلومات التفصيلية عن الأنشطة

والعمليات مما يساعد الإدارة على تقدير جدوى هذه الأنشطة والعمليات وإمكانية القيام

بتحسينها وتطويرها، بالإضافة إلى خلق قاعدة أساسية لتحديد الأهداف والأولويات للجهود

تخفيض التكاليف الأمر الذي يمكن الإدارة من الاهتمام بالعمليات الأقل كفاءة وكفاءة في استخدام الموارد وبالمنتجات التي تساهم أكثر من غيرها في تحقيق الأهداف المنشودة

سيؤدى بتحسين كفاءة أداء الأنشطة والعمليات مما يخلق فرصاً للتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد

الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وذلك من أجل تخفيض التكلفة مما يساعد على تحسين الوضع التنافسي للمنشأة ودعم عملية التحسين المستمر. ويعتبر

إشراك جميع الموظفين في تصميم نظام محاسبة التكاليف بالمنبع أساساً للأنشطة، مما يخلق شعوراً بالدهولاء بأهم جزء من النظام هذا مما يدفعهم نحو العمل على إنجازها بالإيمان

هو بمخرجاته، بالإضافة إلى التفهم الكبير لطريقة عملها والعمل على تحسينه

عدم الاعتماد على المحاسبين الماليين في إعداد إجراء أو خطوات التطبيق وذلك لأن نظام محاسبة التكاليف بالمنبع أساساً للأنشطة يهتم بتغطية كل وظائف وأنشطة المؤسسة، لئلا

لكي يجب أن يتكون الفريق من محاسبين ماليين ومهندسين وخبراء وعاملين بحيث يجرى أبحاثاً لفرص ذلك كما أن كل فرد يعرف فوائدها ونشاطها كما ينبغي، هذا مما يوفر معلومات دقيقة

تساعد في الأعداد والتطبيق.

خلاصة الفصل

عند تطبيق محاسبة التكاليف بالمنبع أساساً للأنشطة ABC

كانت الطبيعة تتواجهنا ببعض المشاكل، وذلك لاختلاف الطبيعة والفلسفة المطبقة في هذا النظام مع الهيكل التنظيمي ونظام معالجة التكاليف المطبق في المؤسسة الاستشفائية.

ويؤدى استخدام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة ABC

إلى تحقيق عدة مزايا منها تحقيق مستواً كبيراً من الدقة في تحديد منالذقة في تحديد تكاليف الخدمات الصحية المؤداة في هذا القطاع، كما يسهل نظام ABC على تتبع التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق، كما يوفر معلومات عن مختلف الأنشطة التي تؤدي إلى الحدوث والتكلفة، ومن ثم العمل على تخفيض التكاليف وتحسين الاداء. إلا انه كون الوحدة لا تتوفر على قسم خاص بمحاسبة التكاليف وعدم توفر كفاءات تساعد على عملية النجاح النظام فأصبح من الضروري توفر بعض الشروط والتي يمكن القول انها ضرورية لفعاليته.

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
11	يوضح بعض مسببات التكلفة في مختلف المؤسسات .	الجدول رقم (1-1)
16	يوضح اختلاف تكلفة المنتج في النظام التقليدي عنها في نظام التكاليف المبنية على أنشطة . يوضح بعض عناصر التكاليف غير المباشرة ومسببات التكلفة في قطاع الخدمات	الجدول رقم (2-1)
27	يوضح التوزيع الأولي للتكاليف للثلاثي الأول لسنة 2013	الجدول رقم (1-2)
29	يوضح التوزيع الثانوي للتكاليف للثلاثي الأول لسنة 2013	الجدول رقم (2-2)
30	يوضح الأنشطة في قسم الاستعجالات 2013	الجدول رقم (3-2)
32	يوضح التكلفة للثلاثي الأول بقسم الاستعجالات سنة 2013	الجدول رقم (4-2)
33	يوضح مسببات التكلفة لكل نشاط بالنسبة للثلاثي الأول سنة 2013	الجدول رقم (5-2)
34	الربط بين مسببات التكلفة وتكلفة كل نشاط في قسم الاستعجالات للثلاثي الأول	الجدول رقم (6-2)
34	2013 .	الجدول رقم (7-2)
35	تحديد تكلفة كل نشاط في قسم الاستعجالات من التكاليف المباشرة وغير مباشرة . تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف غير المباشرة لكل نشاط .	الجدول رقم (8-2)
36		الجدول رقم (10-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
07	مخطط سير التكاليف على اساس الأنشطة.	الشكل رقم (1-1)
12	يوضح الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة (ABC).	الشكل رقم (2-1)
15	استخدام المعلوماً تحسب نظام (ABC).	الشكل رقم (3-1)
31	يوضح التمثيل البياني لأسعار تكلفة الوحدة لقسم المخبر وقسم الاستعجالات.	الشكل رقم (1-2)
37	التمثيل البياني لتكلفة الوحدة الواحدة لتكاليف الغير مباشرة لكل نشاط.	الشكل رقم (2-2)
37	تكلفة الوحدة الواحدة للتكاليف الغير مباشرة لكل نشاط.	الشكل رقم (3-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
48	مصاريف الاجور لعمال قسم المخبر وقسم الاستعجالات	الملحق (01)
49	يوضح توزيع مصاريف الصيدلية على قسمي المخبر و الاستعجالات للثلاثي الأول لسنة 2013.	الملحق (02)
49	يوضح توزيع لوازم و أدوات مختلفة على قسمي المخبر و الاستعجالات . للثلاثي الأول لسنة 2013	الملحق (03)
50	يوضح توزيع مصاريف الصيانة على قسمي المخبر و الطب الداخلي . للثلاثي الأول لسنة 2013	الملحق (04)

خاتمة عامة

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على نظام يعتبر من أبرز النظم الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة ألا وهو نظام محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة، وتبين لنا من أن الفلسفة التي جاء بها هذا النظام آلياً

عملهم كنتهم متلا في النقائص وتدارك عجز الأنظمة التقليدية عن علموا كبتغيرا وتطورا لمحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

ونظرا لهذا التي تحققها نظام ABC يستوجب تحديد مختلف الأنشطة التي لها تأثير على التكاليف

، معينا مجموع التكاليف والتحديد الدقيق لمسببات التكلفة لكل نشاط، تمت خصيصا التكاليف غير المباشرة على الأنشطة باستخدام معدل التكاليف، كما يعمل

على توفير معلومات واضحة وذات دقة عالية عن آلية تخصيص التكاليف غير المباشرة التي تكبدها هذا القسم ومن ثم تحديد تكلفة الخدمة العلاجية بشكلاً أكثر دقة.

إن نظام (ABC) لديه قدرة عالية على توفير المعلومات المالية وذلك من خلال توفيرها للمعلومات الدقيقة الخاصة بتكلفة كافة الخدمات

الصحية، أما فيما يتعلق بالمعلومات غير المالية فنجد أن نظام (ABC)

يوفر قاعدة بيانات تحول الأنشطة ومقاييس الأداء التي تساعد في تطوير أداء الأقسام التي تم التطبيق عليها.

وتبقي مهمة المؤسسة

الاستشفائية في التحكم في تكاليفها وضبطها وترشيدها وإتباع استراتيجيات خاصة بذلك بمثابة الرهان الذي يضمن لها تقديم أفضل خدمة بأقل تكلفة ممكنة، حيث تعتبر المحاسبة على أساس الأنشطة إحدى أهم الوسائل للبلوغ حد كبير في تحقيق هدف تخفيض التكلفة.

فرغم الصعوبات التي كانت عند إعداد هذه الدراسة والمتمثلة في :

- عدم وجود قسم خاص بمحاسبة التكاليف بالمؤسسة الاستشفائية.
 - عدم توفر المعلومات التكاليفية بالشكل الذي يستطيع الباحث من خلاله تطبيق هذا النظام.
 - صعوبة تحديد الأنشطة و مسبباتها نظرا لكثرتها، على سبيل المثال قسم المخبر صعوبة تحديد الأنشطة فيه مع كثرتها حسب التحليل التي يقوم بها القسم في المؤسسة الاستشفائية.
- الا انه تمكن من التوصل الى بعض النتائج والتوصيات اهمها:

النتائج

- ساهم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف عند تطبيقه في قسم الاستشفائية اذ كانت قيمة التكاليف في أنشطة العلاج والتحليل والأشعة تقدر بـ: 280.69 / 596.26 / 660.79 على

- التوالي أي ان اجمالي التكلفة في قسم الاستعجالات تساوي 1537.74، اما في النظام التقليدي فكانت مرتفعة وقدرت قيمة التكلفة ب: 1737.23 مما يبين لنا أثر تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في تخفيض التكلفة.
- تحديد الأنشطة بشكل دقيق والتاثير واضح جعلت تكلفة خدمات الرعاية الصحية.
 - تجميعاً لأنشطة وتحديد مجتمعاتاً ومراكز التكلفة المرتبطة بمختلف الأنشطة.
 - نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة جاء للقضاء على القصور في انظمة التكاليف التقليدية حول تخصيص التكاليف على الأنشطة في ظل اعتمادها على الوسائل الحديثة في تقديم الخدمة للمرضى مما انجر عنه ارتفاع في التكاليف.
 - جوهر نظام (ABC).

يكن مفيداً استخدم مسببات الكلفة التي تمثل قاعدة تخصيص التكلفة للأنشطة، وهي الامتياز الرئيسي بحسب التكاليف التقليدية و (ABC).

التوصيات:

- العمل على تفعيل نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسات الخدمية من اجل تقديم افضل خدمة وباقل تكلفة ممكنة من خلال المعلومات التي يوفرها بشكل اكثر دقة عن تكاليف الخدمات الطبية.
- القيام بتكوين عمال الادارة وخاصة عمال المحاسبة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة بشكل جيد ، مع ضرورة استخدام برامج الحاسوب وتقنيات المعلومات المساندة في تأهيل وتدريب المحاسبين في المستشفى .
- يجب تطبيق نظام (ABC) على جميع أقسام المستشفى قدر تمهله بحسب تكلفة الخدمة العلاجية بشكل أكثر دقة.
- دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنية على اساس الأنشطة في المستقبل في المؤسسات الصناعية او الخدمية بما يسمح بتوفير معلومات تحقق القدرة على اتخاذ قرارات تحكيمية .
- يوصى بالبحث تطبيقه مدحاً للمحاسبة عن التكاليف فعلاً اساساً للنشاط لتحسين كفاءة أداء الأنشطة التضيفي قيمة واستبعاد الأنشطة التلات ضيفي قيمة.
- يوصى بالبحث عند تقويم الأداء الاعتماد على مدحاً للمحاسبة عن التكاليف فعلاً اساساً للنشاط المركز على الأداء .

أفاق مستقبلية

- تطوير العمل لادار يفيظ لتطبيق نظام التكاليف فعلاً اساساً للأنشطة.
- دور نظام التكاليف فعلاً اساساً للأنشطة في عملية تخطيط و رقابة التكاليف .
- دراسة حول تطبيق نظام التكاليف فعلاً اساساً للأنشطة في المؤسسات الاستشفائية الخاصة (الربحية).
- نظام التكاليف فعلاً اساساً للأنشطة ودوره في تحسين العملية الانتاجية .

الملحق (01): مصاريف الاجور لعمال قسم المخبر وقسم الاستعجالات

قسم ثانوي		قسم رئيسي		الأقسام
الاستعجالات		المخبر		
السعر	العدد	السعر	العدد	
450946.96	08			طبيب عام
595716.10	07			طبيب متعاقد
262311.44	08	262311.44	08	شبه طبي حاصل على شهادة دولة
67337.64	02			ممرض مؤهل
27016.69	01			مساعد في التمريض
33294.12	02	16647.06	01	مستخدمي المصالح العامة
1436622.95	28	278958.50	09	المجموع

الملحق(02) : يوضح توزيع مصاريف الصيدلية على قسمي المخبر و الاستعجلات
للتلاثي الأول لسنة 2013.

قسم رئيسي	قسم ثانوي	الأقسام
الاستعجلات	المخبر	
4000000.00		الأدوية
600000.00		الأمصال المغذية
200000.00		الضمادات
		مواد مطهرة
100000.00	500000.00	مواد استهلاكية ولواحق
150000.00		أفلام التصوير بالأشعة
	500000.00	المحاليل التي تستخدم في المخبر
5050000.00	1000000.00	المجموع

الملحق(03) : يوضح توزيع لوازم و أدوات مختلفة على قسمي المخبر و الاستعجلات .
للتلاثي الأول لسنة 2013

قسم رئيسي	قسم ثانوي	الأقسام
الاستعجلات	المخبر	
20000.00	100000.00	لوازم المكتب
80000.00	10000.00	لوازم الأسرة و التغطية
10000.00	40000.00	مواد التنظيف
160000.00		أجهزة متحركة غير طبية
1200000.00	100000.00	أجهزة متحركة طبية
1470000	250000.00	المجموع

الملحق(04) : يوضح توزيع مصاريف الصيانة على قسمي المخبر و الطب الداخلي .

للتلثائي الأول لسنة 2013

قسم رئيسي	قسم ثانوي	الأقسام
الاستعجلات	المخبر	أشغال التهيئة و التجهيز والصيانة التي تقوم بها المؤسسة
500000.00	2000000.00	أشغال التهيئة و التجهيز والصيانة المقامة عن طريق المؤسسات الخارجية

قائمة المراجع

المراجع بالعربية:

كتب:

- 1 أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر 2004.
- 2 أحمد نور في المبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1996.
- 3 إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، الطبعة الاولى، دار حامد للنشر والتوزيع عمان. الاردن 2007.
- 4 بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- 5 زيننا محمد محرم، وآخرون، زيننا محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية 2005 .
- 6 عبد الحي مرعي، ادارة التكلفة لأغراض قياس تكلفة الانتاج والخدمات والتخطيط والرقابة المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2008.
- 7 صلاح الدين الشنواني، دراسات في اقتصاديات الأعمال دار النهضة العربية، بيروت، 1970
- 8 محمد سامي راض، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 9 ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات ومراقبة التسيير، دار المهديّة العامة الجزائر، 1999.
- 10 ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2009 .
- 11 هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2000 .
- 12 هاشم أحمد عطية ، دراسات في المحاسبة المالية ، محاسبة التكاليف ، المحاسبة الإدارية ، الدار الجامعية ، القاهرة ، 2000.

مذكرات نصح:

- 1 اشرف عزمي مسعود ابو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية، مذكرة تخرج لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا، 2008.
- 2 حياة بن رمضان و سامية بن السعدي محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المستشفيات، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس في محاسبة العلوم التجارية قسم العلوم التجارية جامعة ورقلة، 2011.
- 3 خليل إبراهيم عبد الله شقفة ، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المسندة للنشاط في المستشفى الأوروبي؛ فيغزة، رسالة ماجستير، غزه 2007.
- 4 جرحون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات التسيير ومساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية مذكرة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود مالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر 2005، 2004.

- 5 فاطمة رشدي سويلم عوض ، تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن (ASC) ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة 2009.
- 6 سليمان محجر محاولة ارساء نظام محاسبة تكاليف على اساس الانشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، دراسات محاسبية وجبائية معمقة. قسم العلوم التجارية ، ورقة ، 2011.
- 7 عثمان بودحوش تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية مذكرة ماجستير، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية جامعة سكيكدة، 2008.

مجالات:

- 1- سالمعبد اللّهمحلس، نظام التكاليف لانشطة كأساس لقياس الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية
- 2- عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صالح مهدي الغريبان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف لانشطة كأساس للإدارة والاقتصاد العدد الثمانون 2010.
- 3- محمد علي السيدية ومنى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبنى على الانشطة جديد للقياس مقارنة بالانظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية المجلد 2- العدد 3 / 2006.
- 4- ماهر موسى درغام وخليل ابراهيم شقفة ، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبنى على الانشطة في مستشفى غزة الاوروبي الحكومي، مجلة الازهر كلية التجارة الجامع الاسلامية غزة 2008 المجلد 10، العدد 1.
- 5- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الاساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الاسلامية غزة فلسطين، المجلد الخامس عشر العدد الثاني، جوان 2007 .
- 6- حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 35 ، خريف 2007.

مراجع باللغة الاجنبية:

- 1- ISRA POUL LSEM, “**Activity-versus variability – based management Accounting**” (Coenpenhag:juristog:publishing co1993
- 2- The Chartered Institute of **Management Accountants (CIMA), Technical Briefing Developing and Promoting Strategy-Activity Based Management-** an Overview, London, April, 2001.
- 3- Ayse Pinar Gurses, An Activity Based Costing and Theory of Constraints Model for Product, Mix Decisions, Thesis Master of Science, Blacksburg, Virginia, 29 June 1999.